

STANDARDI NDËRKOMBËTAR I AUDITIMIT 540
AUDITIMI I ÇMUARJEVE KONTABËL, PËRFSHIRË
ÇMUARJET

(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
Natyra e Çmuarjeve Kontabël	2-4
Hyrja në fuqi	5
Objektivi	6
Përkufizimet	7
Kërkesat	
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Procedura Përkatesë të Tjera	8-9
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rrezikut të Anomalisë Materiale	10-11
Përgjigjja ndaj Rrezikut të Vlerësuar të Anomalisë Materiale	12-14
Procedura të Tjera Analitike në Përgjigje të Rrezikut të Rëndësishëm	15-17
Vlerësimi i Arsyeshmërisë së Çmuarjeve Kontabël dhe Përcaktimi i Anomalive	18
Shpjegimet në Lidhje me Çmuarjet Kontabël	19-20
Treguesit e Ekzistencës së Mundshme të Paragjykimeve të Drejtimit	21
Deklarimet me Shkrim	22
Dokumentimi	23
Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese	
Natyra e Çmuarjeve Kontabël	A1-A11
Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Procedura Përkatesë të Tjera	A12-A44
Identifikimi dhe Vlerësimi i Rrezikut të Anomalisë Materiale	A45-A51
Përgjigjja ndaj Rrezikut të Vlerësuar të Anomalisë Materiale	A52-A101
Procedura të Tjera Analitike në Përgjigje të Rrezikut të Rëndësishëm	A102-A115
Vlerësimi i Arsyeshmërisë së Çmuarjeve Kontabël dhe Përcaktimi i Anomalive	A116- A119
Paraqitja në Lidhje me Çmuarjet Kontabël	A120-A123
Treguesit e Ekzistencës së Mundshme të Paragjykimeve të Drejtimit	A124-A125
Deklarimet me Shkrim	A126-A127
Dokumentimi	A128

Standardi Ndërkombëtar i Auditimit (SNA) 540 “Auditimi i Çmuarjeve Kontabël, Përfshirë Çmuarjet e Vlerës së Drejtë dhe Shpjegimet Përkatesë” 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 ka të bëjë me përgjegjësitë e audituesit në lidhje me çmuarjet kontabël, përfshirë këtu çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë dhe shpjegimeve përkatëse në auditimin e pasqyrave financiare. Në mënyrë të veçantë ky Standard shkon më tej dhe jep shpjegime sesi SNA 315 (i rishikuar)¹ dhe SNA 330² si dhe SNA-të e tjera përkatëse duhet të zbatohen përsa i përket çmuarjeve kontabël. Ky standard përmban gjithashtu edhe kërkesa dhe udhëzime në lidhje me anomalitë në çmuarjet kontabël, dhe tregues të ekzistencës së mundshme të paragjyqimeve të drejtitimit.

Natyra e Çmuarjeve Kontabël

2. Disa zëra të pasqyrave financiare nuk mund të maten në mënyrë të saktë, por ato mund të çmohen. Për qëllimin e këtij Standardi këto zëra të pasqyrave financiare referohen si çmuarje kontabël. Natyra dhe besueshmeria e informacionit që është në dispozicion të drejtimit për të mbështetur një çmuarje kontabël është e ndryshueshme në mënyrë të konsiderueshme gjë e cila ndikon në shkallën e pasaktësisë së çmuarjes kontabël. Shkalla e pasaktësisë në çmuarjen kontabël, ka ndikim, nga ana tjetër, në rrezikun e anomalisë materiale në një çmuarje kontabël përfshirë edhe rrezikun e paragjyqimeve të qëllimita apo të paqëllimita të drejtimit (Ref: Para. A1–A11).
3. Qëllimi i vlerësimit të një çmuarje kontabël ndryshon në varësi të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar dhe të zërit të pasqyrave financiare që raportohet. Qëllimi i vlerësimit për disa çmuarje kontabël është të parashikojnë rezultatin e një apo disa transaksioneve, ngjarjeve apo situatave që i bëjnë të nevojshme këto çmuarje kontabël. Për disa çmuarje të tjera kontabël, përfshirë këtu shumë çmuarje kontabël të vlerës së drejtë, qëllimi i vlerësimit është tjetër dhe shprehet në formën e vlerës që një transaksion i kryer apo një zë i pasqyrave financiare ka, bazuar në një sërë rrethanash që mbizotërojnë në datën e kryerjes së çmuarjes kontabël, të tilla si, çmimi i vlerësuar i tregut të një aktivi apo detyrimi. Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, mund të kërkojë, për shembull, çmuarjen e vlerës së drejtë mbi bazën e një transaksioni duarllirë të supozuar hipotetik të kryer midis palëve të informuara dhe me vullnet të lirë (shpeshherë referuar si “pjesëmarrës në treg” ose diçka e ngjashme), sesa kryerjen e çmuarjes kontabël, mbi bazën e një transaksioni të kryer në të kaluarën apo në të ardhmen.³
4. Ndryshimi midis asaj që rezultojnë nga një çmuarje kontabël dhe çmuarjes kontabël që është njohur në pasqyrat financiare ose dhënë në shpjegimet nuk përbën domosdoshmërisht anomali të pasqyrave financiare. Kjo është veçanërisht e vërtetë në

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

² SNA 330, *Reagimet e Audituesit ndaj Rreziqeve të Vlerësuar*.

³ Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të kenë përkufizime të ndryshme të vlerës së drejtë.

rastin e çmuarjes së vlerës së drejtë pasi ajo që rezulton nga një çmuarje e tillë kontabël ndikohet në mënyrë të pashmangshme nga ngjarje dhe rrethana që ndodhin pas datës në të cilën çmuarja është vlerësuar për qëllimin e pasqyrave financiare.

Hyrja në Fuqi

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

Objektivi

6. Objektivi i audituesit është të sigurojë evidencën e nevojshme të auditimit që:
 - a. çmuarjet kontabël, përfshirë edhe çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë, pavarësisht nëse janë të njohura apo të shpjeguara në pasqyrat financiare, janë të arsyeshme, dhe
 - b. shpjegimet përkatëse në pasqyrat financiare janë të përshtatshme, në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.

Përkufizimet

7. Për qëllime të SNA-ve, termat e mëposhtëm kanë kuptimet që ju janë dhënë në vijim:
 - a. “Çmuarja kontabël” është vlerësimi i përafërt i shumës monetare të një elementi të caktuar në rastet kur mungojnë metodat për matjen e tij me saktësi. Ky term përdoret për shuma të vlerësuara me vlerë të drejtë kur ky vlerësim përmban pasiguri, si dhe për shuma të tjera të cilat kërkojnë vlerësim. Në rastet kur ky Standard trajton vetëm çmuarjet kontabël që kanë të bëjnë me vlerësime të vlerës së drejtë, atëherë përdoret termi “çmuarje kontabël e vlerës së drejtë”.
 - b. “Pika ose intervali i vlerësimit të Audituesit” është shuma ose një interval shumash që rezultojnë nga evidenca e auditimit që përdoren për të vlerësuar pikën e vlerësimit të përdorur nga drejtimi.
 - c. “Pasaktësi në vlerësim” është ndikimi që mungesa e vetvetishme e saktësisë në vlerësim ka mbi një çmuarje kontabël apo shpjegimet përkatëse.
 - d. “Paragjykimi i drejtimit” është mungesa e paanshmërisë së drejtimit në përgatitjen e informacionit.
 - e. “Pika e vlerësimit të drejtimit” është shuma e çmuarjes kontabël që drejtimi ka njohur ose shpjeguar në pasqyrat financiare.

- f. “Rezultati i çmuarjes kontabël” është shuma monetare që rezulton nga konkludimi i transkasionit (eve), ngjarjes (ve) apo rrethanës (ave) të cilës (ave) i referohet çmuarja kontabël.

Kërkesat

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Procedura Përkatëse të Tjera

8. Gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut dhe procedurave të tjera përkatëse me qëllim njohjen e entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë dhe kontrollin e brendshëm të entitetit, ashtu siç kërkohet nga SNA 315 (i rishikuar)⁴, audituesi, me qëllim që të krijojë një bazë për identifikimin dhe vlerësimin e rrezikut të anomalive materiale në çmuarjet kontabël, duhet të njohë gjithashtu edhe aspektet e mëposhtme: (Ref: Para. A12)
- a. Kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar në lidhje me çmuarjet kontabël dhe shpjegimeve përkatëse (Ref: Para.A13–A15).
 - b. Të marrë njohuri mbi mënyrën sesi drejtimi identifikon ato transaksione, ngjarje dhe rrethana të cilat mund të bëjnë të nevojshme që çmuarjet kontabël të njihen apo të shpjegohen në pasqyrat financiare. Për të marrë njohuri në lidhje me këtë aspekt, audituesi duhet të marrë informacion nga drejtimi në lidhje me ndryshimet e atyre rrethanave që mund të bëjnë të nevojshme çmuarje të reja kontabël, ose rishikim të çmuarjeve kontabël ekzistuese (Ref: Para.A16–A21).
 - c. Të marrë njohuri mbi mënyrën sesi drejtimi e llogarit çmuarjen kontabël, dhe mbi informacionin mbi të cilin bazohet çmuarja kontabël, si më poshtë vijon (Ref: Para.A22–A23).
 - i. Metodën, përfshirë, sipas rastit, dhe modelin që përdoret për të llogaritur çmuarjen kontabël (Ref: Para.A24–A26).
 - ii. Kontrollat përkatëse (Ref: Para.A27–A28).
 - iii. Nëse drejtimi ka përdorur ose jo shërbimet e një eksperti (Ref: Para.A29–A30).
 - iv. Hipotezat në të cilat bazohet çmuarja kontabël (Ref: Para.A31–A36).
 - v. Nëse metoda e llogaritjes së çmuarjes kontabël ka ose duhet të ketë ndryshuar nga periudha në periudhë, dhe nëse po, arsyen pse (Ref: Para.A37).
 - vi. Nëse drejtimi ka bërë vlerësimin e pasaktësisë në çmuarjen kontabël, dhe nëse po, si e ka bërë këtë vlerësim (Ref: Para.A38).

⁴ SNA 315 (i rishikuar), paragrafët 5 – 6 dhe 11 – 12.

9. Audituesi duhet të rishikojë rezultatin e çmuarjes kontabël të njohur në pasqyrat financiare të periudhave të mëparshme, ose, nëse është rasti, rivlerësimin e mëpasshëm të tyre në pasqyrat financiare të periudhës. Natyra dhe shtrirja e rishikimit nga ana e audituesit varet nga natyra e çmuarjes kontabël dhe nëse informacioni i përfutur gjatë procesit të rishikimit do të mjaftonte për identifikimin dhe vlerësimin e rrezikut të anomalive materiale në çmuarjet kontabël të njohura në pasqyrat financiare të periudhës. Gjithsesi, rishikimi nuk ka për qëllim që të vërë në diskutim gjykimet e bëra në periudhat e kaluara të cilat kanë qenë bazuar në informacionin e disponueshëm në atë kohë (Ref: Para.A39–A44).

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rrezikut të Anomalisë Materiale

10. Për identifikimin dhe vlerësimin e rrezikut të anomalisë materiale, siç kërkohet nga SNA 315 (i rishikuar)⁵, audituesi duhet të vlerësojë shkallën e pasaktësisë në vlerësim në lidhje me çmuarjen kontabël (Ref: Para. A45–A46).
11. Audituesi duhet të përcaktojë nëse, sipas gjykimit të tij, ndonjë nga çmuarjet kontabël të cilat janë identifikuar si çmuarje kontabël me pasaktësi të lartë vlerësimi, mund të krijojë rrezik të rëndësishëm (Ref: Para. A47–A51).

Përgjigjja ndaj Rrezikut të Vlerësuar të Anomalisë Materiale

12. Mbi bazën e rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale, audituesi duhet të përcaktojë si më poshtë: (Ref: Para. 52):
- a. Nëse drejtimi ka zbatuar në mënyrë të përshtatshme kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar përsa i takon çmuarjeve kontabël (Ref: Para. A53–A56).
 - b. Nëse metodat për llogaritjen e çmuarjeve kontabël janë të përshtatshme dhe janë zbatuar në mënyrë të qëndrueshme, dhe nëse ndryshimet nga periudhat e kaluara, nësa ka, në çmuarjet kontabël ose në metodat për llogaritjen e tyre, janë të përshtatshme në rrethanat ekzistuese (Ref: Para. A57–A58).
13. Për t’ju përgjigjur rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale, siç kërkohet nga SNA 330⁶, audituesi, duke pasur parasysh natyrën e çmuarjes kontabël, duhet të kryejë një ose më shumë nga procedurat e mëposhtme: (Ref: Para.A59–A61)
- a. Të përcaktojë nëse ngjarjet që kanë ndodhur deri në datën e opinionit të audituesit, japin evidencë auditimi në lidhje me çmuarjen kontabël (Ref: Para. A62–A67).

⁵ SNA 315, paragrafi 25.

⁶ SNA 330, paragrafi 5.

- b. Të testojë mënyrën sesi drejtimi e llogarit çmuarjen kontabël dhe informacionin e përdorur për këtë llogaritje. Gjatë testimit, audituesi duhet të vlerësojë edhe nëse (Ref: Para. A68–A70):
- i. Metoda e përdorur për këtë llogaritje është e përshtatshme në rrethanat ekzistuese (Ref: Para. A71–A76).
 - ii. Hipotezat e përdorura nga drejtimi janë të arsyeshme në kontekstin e kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar në lidhje me këto llogaritje (Ref: Para. A77–A83).
- c. Të testojë efektivitetin e procedurave të kontrollit mbi mënyrën sesi drejtimi llogarit çmuarjet kontabël, si dhe të kryejë procedura të përshtatshme thelbësore (Ref: Para. A84–A86).
- d. Të llogarisë një pikë vlerësimi ose një interval me qëllim që të gjykojë mbi pikën e vlerësimit të përdorur nga drejtimi (Ref: Para. A87–A91). Për këtë qëllim:
- i. Nëse audituesi përdor hipoteza ose metoda që ndryshojnë nga ato të përdorura nga drejtimi, atëherë audituesi duhet të marrë njohuri sa i përket hipotezave apo metodave të përdorura nga drejtimi, të mjaftueshme për të përcaktuar nëse pika e vlerësimit apo intervali i vlerësimit i përdorur nga audituesi merr në konsideratë të gjitha variablat përkatës dhe për të vlerësuar çdo ndryshim të rëndësishëm nga pika e vlerësimit të përdorur nga drejtimi (Ref: Para. A92).
 - ii. Nëse audituesi gjykon se përdorimi i një gamë pikash vlerësimi është i përshtatshëm, atëherë audituesi duhet të ngushtojë intervalin e vlerësimit, duke përdorur evidencën e auditimit që është e disponueshme, deri sa rezultatet brenda intervalit konsiderohen të arsyeshme (Ref: Para. A93–A95).
14. Për të gjykuar mbi çështjet e përmendura në paragrafin 12 ose për t’ju përgjigjur rrezikut të vlerësuar të anomalisë materiale në përputhje me paragrafin 13, audituesi duhet të marrë në konsideratë nëse shërbime ose njohuri të specializuara në lidhje me një ose disa apekte të çmuarjeve kontabël janë të nevojshme në mënyrë që të përftohet evidencë auditimi e mjaftueshme (Ref: Para. A96–A101).

Procedura të Tjera Analitike si Përgjigje ndaj Rrezikut të Rëndësishëm

Pasaktësia në Vlerësim

15. Për ato çmuarje kontabël të cilat mund të krijojnë rreziqe të rëndësishme, përveç procedurave që kryhen në përputhje me kërkesat e SNA 330⁷, audituesi duhet të kryejë procedurat e mëposhtme: (Ref: Para. A102)

⁷ SNA 330, paragrafi 18.

- a. Nëse drejtimi ka marrë parasysh hipoteza apo rezultate alternative, dhe nëse jo, arsyen se pse ai i ka përjashtuar ato, ose si e ka trajtuar drejtimi pasaktësinë në vlerësim gjatë llogaritjes së çmuarjes kontabël. (Ref: Para. A103–A106)
 - b. Nëse hipoteza të rëndësishme të përdorura nga drejtimi janë të arsyeshme. (Ref: Para.A107–A109)
 - c. Sipas rastit dhe në varësi të arsyeshmërisë së hipotezave të rëndësishme të përdorura nga drejtimi ose të zbatimit të përshtatshëm të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, synimin e drejtimit për të ndjekur një radhë të caktuar procedurash dhe aftësinë e drejtimit për një gjë të tillë. (Ref: Para.A110)
16. Nëse, sipas gjykimit të audituesit, drejtimi nuk ka trajtuar në mënyrë të përshtatshme ndikimin e pasaktësisë në vlerësim në lidhje me çmuarjet kontabël që mund të sjellë si pasojë rreziqe të rëndësishme, audituesi duhet që, nëse konsiderohet e rëndësishme, të llogarisë një interval vlerësimi me të cilën të vlerësojë arsyeshmërinë e çmuarjes kontabël. (Ref: Para.A111–A112)

Kriteri i Njohjes dhe i Matjes

17. Për ato çmuarje kontabël të cilat mund të krijojnë rreziqe të rëndësishme, audituesi duhet të marrë evidencë të mjaftueshme auditimi që:
- a. Vendimi i drejtimit për të njohur ose jo një çmuarje kontabël në pasqyrat financiare; (Ref: Para.A113–A114)
 - b. Baza e përzgjedhur për të kryer matjen e çmuarjes kontabël, (Ref: Para.A115)
- janë në përputhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

Vlerësimi i Arsyeshmërisë së Çmuarjeve Kontabël dhe Përcaktimi i Anomalive

18. Audituesi duhet të vlerësojë, mbi bazën e evidencës së auditimit, nëse çmuarjet kontabël në pasqyrat financiare janë ose jo të arsyeshme në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar (Ref: Para.A116-A119).

Shpjegimet në Lidhje me Çmuarjet Kontabël

19. Audituesi duhet të marrë evidencë të mjaftueshme auditimi nëse shpjegimet në pasqyrat financiare në lidhje me çmuarjet kontabël janë në përputhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. (Ref: Para. A120–A121)
20. Per ato çmuarje kontabël të cilat krijojnë rreziqe të rëndësishme, audituesi duhet të vlerësojë përshtatshmërinë e shpjegimeve në pasqyrat financiare në lidhje me pasaktësinë në vlerësim në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. (Ref: Para. A122–A123)

Treguesit e Ekzistencës së Mundshme të Paragjykimeve të Drejtimit

21. Audituesi duhet të rishikojë gjykimet e bëra dhe vendimet e marra nga drejtimi në lidhje me çmuarjet kontabël me qëllim që të identifikojë nëse ekzistojnë tregues të paragjykimeve të drejtimit. Me qëllim të përcaktimit të arsyeshmërisë së çmuarjeve kontabël, treguesit e paragjykimeve të mundshme të drejtimit nuk përbëjnë në vetvete anomali. (Ref: Para. A124-A125)

Deklarimet me Shkrim

22. Audituesi duhet të marrë një deklaram me shkrim nga drejtimi dhe, sipas rastit, nga personat e ngarkuar me qeverisjen e entitetit, nëse ata besojnë se hipotezat e rëndësishme të përdorura në llogaritjen e çmuarjeve kontabël janë të arsyeshme. (Ref: Para. A126-A127)

Dokumentimi

23. Audituesi duhet të përshkruajë në dokumentacionin e auditimit⁸:

- a. Bazat e konkluzionit të nxjerrë nga audituesi në lidhje me arsyeshmërinë e çmuarjeve kontabël të cilat krijojnë rreziqe të rëndësishme, dhe shpjegimeve; dhe
- b. Treguesit e paragjykimeve të mundshme të drejtimit, nëse ka (Ref: Para.A128).

Zbatimi dhe Materiale të Tjera Shpjeguese

Natyrë e Çmuarjeve Kontabël (Ref: Para. 2)

- A1. Për shkak të pasigurive të vetvetishme në aktivitetet e biznesit disa zëra të pasqyrave financiare mund të vlerësohen. Përveç kësaj, karakteristikat specifike të një aktivi, detyrimi apo komponenti të kapitalit, ose baza apo metoda e matjes që kërkohet nga një kuadër i caktuar i raportimit financiar, mund të bëjnë të nevojshme çmuarjen e një zëri të pasqyrave financiare. Disa kuadro të raportimit financiar përcaktojnë metoda specifike për matjen dhe shpjegimet që kërkohen të bëhen në pasqyrat financiare, ndërkohë që disa kuadro të tjerë të raportimit financiar janë më pak specifike në këtë drejtim. Shtojca e këtij Standardi sqaron dhe jep shpjegime në lidhje me vlerësimet e vlerës së drejtë dhe shpjegimet në përputhje me kuadro të ndryshme të raportimit financiar.
- A2. Disa çmuarje kontabël kanë një nivel të ulët pasaktësie në vlerësim dhe si rrjedhim mund të krijojnë rreziqe më të ulta të anomalive materiale, të tilla si:

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

- Çmuarjet kontabël në entitete të cilat përfshihen në aktivitete biznesi që nuk janë komplekse.
 - Çmuarjet kontabël që bëhen dhe azhurnohen në mënyrë të shpeshtë pasi kanë të bëjnë me transaksione të zakonshme.
 - Çmuarjet kontabël që mbështeten në të dhëna lehtësisht të disponueshme, të tilla si: përqindja e publikuar e interesit, ose çmimi i letrave me vlerë të tregtueshme në treg. Të dhëna të tilla, në kontekstin e çmuarjes kontabël të vlerës së drejtë, shpesh quhen si të dhëna “të dallueshme”.
 - Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë metoda e llogaritjes së të cilës, sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, është e thjeshtë dhe e zbatueshme lehtësisht në një aktiv apo detyrim që kërkon matjen me vlerë të drejtë.
 - Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë metoda e llogaritjes së të cilës është gjërësisht e njohur ose gjërësisht e pranueshme, me kusht që të dhënat ose hipotezat që përdoren në model janë të dallueshme.
- A3. Nga ana tjetër, disa çmuarje kontabël mund të kenë një nivel të lartë pasaktësie në vlerësim, në mënyrë të veçantë kur ato bazohen në hipoteza të rëndësishme, të tilla si:
- Çmuarjet kontabël që kanë të bëjnë me rezultatin e një procesi gjyqësor.
 - Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë për instrumenta financiare derivativë të patregtueshme në treg.
 - Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë për të cilat përdoren modele të specializuara dhe të dizenuara nga entiteti, ose në të cilat hipotezat ose të dhënat e përdorura në model nuk janë të dallueshme në treg.
- A4. Shkalla e pasigurisë në vlerësim ndryshon në varësi të natyrës së çmuarjes kontabël, të përdorimit ose jo të një metode ose modeli të përdorur gjërësisht në një çmuarje të tillë kontabël, si dhe subjektivitetit për sa i përket hipotezave të përdorura në këtë çmuarje kontabël. Në disa raste, pasiguria në vlerësim në një çmuarje kontabël mund të jetë kaq e madhe sa kriteri i njohjes së çmuarjes kontabël në pasqyrat financiare, në kontekstin e një kuadri të caktuar të raportimit financiar, nuk plotësohet dhe si rrjedhim çmuarja kontabël nuk mund të bëhet.
- A5. Jo të gjitha zërat e pasqyrës financiare që kërkojnë matje me vlerë të drejtë kanë shkallë pasigurie. Për shembull, një rast i tillë mund të jetë ai i atyre zërave të pasqyrës financiare për të cilët ka një treg të hapur dhe aktiv që jep informacione lehtësisht të disponueshme dhe të besueshme mbi çmimet reale të shkëmbimeve. Në këtë rast, ekzistenca e kuotimeve publike të çmimeve është zakonisht evidenca më e

mire e auditimit të vlerës së drejtë. Megjithatë, pasaktësia në vlerësim mund të ekzistojë edhe kur metoda e vlerësimit dhe të dhënat e përdorura në vlerësim janë të përcaktuara mirë. Për shembull, vlerësimi i letrave me vlerë të kuotuar me çmimin e bursës në një treg të hapur dhe aktiv mund të kerkojë rregullime nëse zotërimi i tyre është i rëndësishëm në raport me tregun, ose nëse zotërimi i tyre i nënshtrohet disa kufizimeve në tregueshmërinë e tyre. Gjithashtu, rrethanat e përgjithshme ekonomike që mbizotërojnë në momentin kur bëhet vlerësimi, për shembull, mungesa e likuiditetit në një treg të caktuar, mund të ndikojë në pasigurinë në vlerësim.

- A6. Shembuj të tjerë të situatave kur çmuarjet kontabël janë të nevojshme për t'u bërë, përveç atyre që kanë të bëjnë me vlerën e drejtë, janë:
- Provizione për llogari të paarkëtueshme.
 - Provizione për inventar të papërdorshëm.
 - Metoda e amortizimit dhe jeta e dobishme e aktivit.
 - Provizione ndaj vlerës kontabël të një investimi atëhere kur ka pasiguri në lidhje me realizueshmërinë e tij.
 - Rezultati i kontratave afat-gjata.
 - Kosto që rezultojnë nga përfundimi i proceseve dhe gjykimeve gjyqësore.
- A7. Shembuj të tjerë të situatave në të cilat çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë janë të nevojshme, janë:
- Instrumente financiare komplekse të cilat nuk tregtohen në një treg të hapur dhe aktiv.
 - Pagesa mbi bazë aksionesh.
 - Prona ose pajisje të destinuar për shitje.
 - Aktive dhe detyrime të përfuara nga një kombinim biznesi, duke përfshirë emrin e mirë si dhe aktive të qëndrueshme të patrupëzuara.
 - Transaksione që kanë të bëjnë me një shkëmbim aktivesh apo detyrimesh pa pagesë midis palëve të pavarura, për shembull, një shkëmbim mjjetesh kryesore pa pagesë midis linjave të ndryshme të biznesit.
- A8. Vlerësimi ka të bëjë me gjykime të bazuara në informacione të disponueshme në momentin e përgatitjes së pasqyrave financiare. Për shumë çmuarje kontabël, kjo do

të thotë të bësh hipoteza në lidhje me çështje të cilat janë të pasigurta në momentin e vlerësimit. Audituesi nuk është përgjegjës për të bërë parashikimin e rrethanave, transaksioneve apo ngjarjeve të ardhshme të cilat, nëse do të njiheshin gjatë kohës së kryerjes së auditimit, mund të kishin influencuar vendimet e marra apo hipotezat e bëra nga drejtimi.

Paragjykimet e Drejtimit

- A9. Kuadrot e raportimit financiar shpesh kërkojnë që të respektohet parimi i neutralitetit, që do të thotë mungesa e influencës nga paragjykimet e drejtimit. Çmuarjet kontabël janë nga natyra të pasigurta dhe të pasakta, dhe si të tilla ato mund të influencohen nga gjykimi i drejtimit. Një gjykim i tillë mund të ketë në vetvete paragjyqime të qëllimta apo të paqëllimta (për shembull, kur ekziston motivimi për të arritur një rezultat të caktuar). Shkalla e influencës së një çmuarje kontabël ndaj paragjyqimeve të drejtimit dhe mundësia për paragjyqime të qëllimta nga ana e drejtimit ekzistojnë në mënyre të vetvetishme në vendimet subjektive që janë shpesh të nevojshme në bërjen e një çmuarje kontabël. Në rastet e auditimeve të vazhdueshme, tregues të paragjyqimeve të mundshme të drejtimit të identifikuar gjatë procesit të auditimit të periudhave të mëparshme influencojnë procedurat e planifikimit dhe të identifikimit dhe vlerësimit të rrezikut në periudhën aktuale.
- A10. Paragjykimet e drejtimit mund të jenë të vështira për t'u identifikuar në nivel llogarie. Ato mund të identifikohen nëse shikohen në kontekstin e një grupi çmuarjesh kontabël ose në kontekstin e të gjitha çmuarjeve kontabël, ose përgjatë disa periudhave kontabël. Edhe pse disa paragjyqime të drejtimit ekzistojnë në mënyrë të vetvetishme në vendimet subjektive të marra nga drejtimi, qëllimi i drejtimit mund të mos jetë të keqorientojë përdoruesit e pasqyrave financiare. Në ato raste kur ka qëllime për keqorientime, atëherë paragjykimet e drejtimit kanë natyrë mashtruese.

Aspekte Specifike për Entitetet e Sektorit Publik

- A11. Entitetet e sektorit publik mund të zotërojnë në mënyrë të konsiderueshme aktive të specializuara për të cilat nuk ka burime informacioni të disponueshme lehtësisht dhe të besueshme për qëllimin e matjes me vlerë të drejtë ose me ndonjë vlerë tjetër, ose metoda të kombinuara. Shpeshherë, aktivet e specializuara nuk gjenerojnë flukse parash dhe nuk kanë një treg aktiv. Rrjedhimisht, matja me vlerë të drejtë mund të jetë komplekse dhe, në disa raste, mund të jetë e pamundur për t'u bërë.

Procedurat e Vlerësimit të Rrezikut dhe Procedura Përkatëse të Tjera (Ref: Para. 8)

- A12. Procedurat e vlerësimit të rrezikut dhe procedura të tjera përkatëse siç kërkohet nga paragrafi 8 i këtij Standardi, ndihmon audituesin që të ndërtojë një pritshmëri në lidhje me natyrën dhe llojin e çmuarjes kontabël që një entitet mund të ketë bërë. Fokusi kryesor i audituesit është nëse njohuria që është marrë nga ai është e mjaftueshme për të identifikuar dhe vlerësuar rreziqet e anomalisë materiale në

lidhje me çmuarjet kontabël, dhe të planifikojë natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave të mëtejshme të auditimit.

Njohja e Kërkesave të Kuadrit të Zbatueshëm të Raportimit Financiar (Ref: Para.8(a))

A13. Njohja me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar e ndihmon audituesin për të përcaktuar nëse ky kuadër:

- Përcakton rrethanat për njohjen⁹ e çmuarjes kontabël ose metodat e matjes së saj.
- Përcakton rrethanat që e lejojnë ose e kërkojnë matjen me vlerë të drejtë, për shembull, nëse i referohet synimit të drejtimit për të ndjekur një politikë të caktuar në lidhje me nje aktiv ose detyrim.
- Përcakton shpjegimet që janë të detyrueshme ose të lejueshme për t'u paraqitur.

Përftimi i kësaj njohurie i jep audituesit një bazë dhe një pikë referimi për të diskutuar me drejtimin sesi ky i fundit ka zbatuar ato kërkesa që janë të zbatueshme përkatësisht për çmuarjet kontabël, dhe bazën e duhur për të gjykuar nëse këto kërkesa janë zbatuar në mënyrë të përshtatshme nga ana e drejtimit.

A14. Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të japin udhëzime për drejtimin në lidhje me përcaktimin e pikës së vlerësimit kur ekziston më shumë se një alternativë. Për shembull, disa kuadro të raportimit financiar kërkojnë që pika e vlerësimit e përzgjedhur të jetë ajo alternativë që reflekton më së miri gjykimin e drejtimit në lidhje me rezultatin e mundshëm.¹⁰ Disa të tjerë mund të kërkojnë, për shembull, përdorimin e vlerës së skontuar të pritshme të ponderuar mbi bazë probabiliteti. Në disa raste, drejtimi mund të jetë në gjendje të dalë me një pikë vlerësimi, ndërkohë që në disa raste të tjera, drejtimi mund të dalë me një pikë vlerësimi të besueshme vetëm pasi janë marrë në konsideratë hipoteza ose rezultate alternative mbi bazën e të cilave ai është në gjendje të përcaktojë pikën e vlerësimit.

A15. Kuadrot e raportimit financiar mund të kërkojnë paraqitjen e informacionit që ka të bëjë me hipoteza të rëndësishme ndaj të cilave çmuarja kontabël është në veçanërisht e ndjeshme. Përveç kësaj, në ato raste kur ka një nivel të lartë pasigurie në vlerësim, disa kuadro të raportimit financiar nuk e lejojnë njohjen e një çmuarje kontabël në pasqyra financiare, por vetëm disa sqarime të caktuara mund të kërkohen të jepen në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare.

⁹ Shumica e kuadrove të raportimit financiar kërkojnë që të futen në bilanc apo në pasqyrën e te ardhurave dhe shpenzimeve ato zëra që plotësojnë kriteret e njohjes. Shpjegimet në lidhje me politikën kontabël ose shënimet shtesë në pasqyrat financiare nuk e justifikojnë mosnjohjen në pasqyrat financiare të këtyre zërave, përfshirë dhe çmuarjet kontabël.

¹⁰ Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të perdorin terminologji të ndryshme për të përshkruar pikat e vlerësimit të përcaktuara në këtë mënyrë.

Marrja e Njohurive sesi Drejtimi Identifikon Nevojën për Çmuarje Kontabël (Ref: Para. 8(b))

- A16. Përgatitja e pasqyrave financiare kërkon nga drejtimi që të përcaktojë nëse një transaksion, ngjarje apo rrethanë krijon nevojën e bërjes së një çmuarje kontabël, dhe që të gjitha çmuarjet kontabël të nevojshme janë njohur, matur dhe paraqitur në pasqyrat financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar.
- A17. Identifikimi nga ana e drejtimit i transaksioneve, ngjarjeve dhe rrethanave që krijojnë nevojën për çmuarje kontabël, mund të bazohet në sa më poshtë:
- Njohuria që ka drejtimi përsa i takon biznesit të entitetit dhe industrisë në të cilën ai ushtron aktivitetet e tij.
 - Njohuria që ka drejtimi në lidhje me zbatimin e strategjisë së biznesit në periudhën aktuale.
 - Nëse është rasti, eksperiencën e fituar nga ana e drejtimit gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare të periudhave të kaluara.

Në raste të tilla, audituesi mund të marrë njohuri në lidhje me mënyrën sesi drejtimi identifikon nevojën për çmuarje kontabël kryesisht nëpërmjet intervistave me drejtimin. Në raste të tjera, kur procesi i drejtimit të entitetit është më i strukturuar, për shembull, kur drejtimi kryen një funksion formal të menaxhimit të rrezikut, audituesi mund të kryejë procedura të vlerësimit të rrezikut mbi metodat dhe praktikën e ndjekur nga drejtimi për të monitoruar në mënyrë periodike rrethanat që mund të krijojnë nevojën për çmuarje kontabël apo rishikimin e çmuarjeve kontabël atëherë kur kjo është e nevojshme. Plotësia e çmuarjeve kontabël shpesh është një aspekt i rëndësishëm që audituesi e merr parasysh, veçanërisht në lidhje me çmuarjet kontabël që kanë të bëjnë me detyrimet.

- A18. Njohja e entitetit dhe ambientit të tij e përfutur nga audituesi gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut, bashkë me evidenca të tjera të auditimit e përfutur gjatë procesit të auditimit, e ndihmon audituesin për të identifikuar ato rrethana, apo ndryshime në rrethana, të cilat mund të sjellin nevojën e çmuarjes kontabël.
- A19. Intervistimet e drejtimit në lidhje me ndryshimet në rrethana, kanë të bëjnë, për shembull, nëse:
- Entiteti është përfshirë në transaksione të reja që mund të krijojnë nevojën e bërjes së çmuarjeve kontabël.
 - Kushtet e transaksioneve të cilat bëjnë të nevojshme çmuarje kontabël, kanë ndryshuar.

- Politikat kontabël në lidhje me çmuarjet kontabël kanë ndryshuar, si rezultat i ndryshimeve në kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.
- Ndryshime rregullatore ose ndryshime të tjera të cilat janë jashtë kontrollit të drejtimit kërkojnë nga drejtimi që të rishikojë ose të bëjë çmuarje të reja kontabël.
- Rrethana ose ngjarje të reja krijojnë nevojën për çmuarje të reja ose rishikimin e çmuarjeve kontabël ekzistuese.

A20. Gjatë procesit të auditimit, audituesi mund të identifikojë transaksione, ngjarje dhe rrethana të cilat krijojnë nevojën e bërjes së çmuarjeve kontabël të cilat drejtimi nuk ka arritur t'i identifikojë. SNA 315 (i rishikuar) trajton çështjet në lidhje me rastet kur audituesi identifikon rreziqe të anomalive materiale të cilat drejtimi nuk ka arritur t'i identifikojë, përfshirë edhe rastet që kanë të bëjnë me dobësi të rëndësishme në kontrollin e brendshëm për sa i takon proceseve që ka entiteti në lidhje me vlerësimin e rrezikut.¹¹

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A21. Njohja e entiteteve të vogla është shpesh nje proces më pak kompleks pasi aktivitetet tregtare të tyre shpesh janë të pakta dhe transaksionet më pak komplekse. Gjithashtu, nevoja për çmuarje kontabël shpesh identifikohet nga një person i vetëm, për shembull, pronari që është në të njëjtën kohë edhe drejtues, dhe si rrjedhim, audituesi i përqëndron pyetjet e tij ndaj këtij personi.

Njohja me Mënyrën sesi Drejtimi i bën Çmuarjet Kontabël (Ref: Para.8(c))

A22. Përgatitja e pasqyrave financiare kërkon që drejtimi të hartojë procese për sa i përket çmuarjeve kontabël, përfshirë dhe procese të përshtatshme të kontrollit të brendshëm, të tilla si:

- Përzgjedhja e politikave të përshtatshme kontabël dhe hartimi i proceseve të vlerësimit, përfshirë edhe metoda apo modele të përshtatshme vlerësimi apo çmuarje.
- Hartimi apo identifikimi i të dhënave dhe hipotezave përkatëse që ndikojnë në çmuarjet kontabël.
- Rishikimi periodik i rrethanave që sjellin nevojën për çmuarje kontabël, apo për rishikimin e tyre.

¹¹ SNA 315, paragrafi 16.

A23. Çështjet të cilat audituesi mund t'i ketë parasysh gjatë procesit të njohjes sesi drejtimi i llogarit çmuarjet kontabël janë:

- Llojet e llogarive kontabël apo të transaksioneve me të cilat ka të bëjë çmuarja kontabël (për shembull nëse çmuarjet kontabël kanë të bëjnë me regjistrimin e transaksioneve të zakonshme apo transaksioneve të përsëritshme, apo nëse ato kanë të bëjnë me transaksione të pazakonshme dhe sporadike).
- Nëse drejtimi ka përdorur teknika të njohura për të llogaritur çmuarjen kontabël, dhe nëse po, si i ka përdorur këto metoda.
- Nëse çmuarjet kontabël janë bërë duke përdorur të dhëna të disponueshme në një datë të ndërmjetme, dhe nëse po, si e ka marrë parasysh drejtimi ndikimin e ngjarjeve, transaksioneve dhe të ndryshimeve të rrethanave midis datës së ndërmjetme dhe datës së bilancit.

Metoda e Matjes, Përfshirë dhe Përdorimin e Modeleve (Ref: Para. 8(c)(i))

A24. Në disa raste kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të përcaktojë metodën e matjes së nje çmuarje kontabël. Për shembull, një model i caktuar që duhet të përdoret për matjen e vlerës së drejtë. Në shumë raste, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar nuk e përcakton metodën e matjes, ose mund të specifikojë metoda alternative matjeje.

A25. Në rastet kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar nuk e përcakton metodën që duhet të përdoret në rrethana të caktuara, atëherë çështjet që audituesi mund të ketë parasysh në lidhje me metodën ose, sipas rastit, modelin që duhet të përdoret për të bërë çmuarjet kontabël, janë si më poshtë vijon:

- Sesi drejtimi ka marrë në konsideratë natyrën e aktivitet apo detyrimit, për të cilën është bërë çmuarja kontabël, kur përzgjidhet një metodë e caktuar.
- Nëse entiteti zhvillon aktivitetet e tij në një biznes, industri apo ambient të caktuar në të cilat përdoren metoda gjerësisht të pranuar për të bërë lloje të caktuara çmuarjesh kontabël.

A26. Rreziku i anomalive materiale mund të jetë më i madh për shembull në rastet kur drejtimi përdor modele të dizenuara nga vetë entiteti për të bërë çmuarjet kontabël, ose kur drejtimi devijon nga një metodë që përdoret gjerësisht në një industri apo ambient të caktuar.

Kontrollet Përkatese (Ref: Para.8(c)(ii))

A27. Çështjet që audituesi mund të marrë në konsideratë gjatë njohjes së kontrolleve përkatëse, kanë të bëjnë me, për shembull, me eksperiencën dhe aftësitë e atyre që merren me çmuarjet kontabël, si dhe kontrollet që kanë të bëjnë me:

- Sesi drejtimi përcakton plotësinë, përkatësinë dhe saktësinë e të dhënave që përdoren për të bërë çmuarjet kontabël.
- Rishikimi dhe aprovimi i çmuarjeve kontabël, përfshirë dhe hipotezat ose të dhëna të tjera të përdorura, nga ana e strukturave të caktuara të drejtimit, dhe sipas rastit, nga ana e personave të ngarkuar me qeverisjen.
- Ndarja e detyrave midis personave që janë përgjegjës për transaksionet bazë dhe atyre personave që janë në ngarkim me bërjen e çmuarjeve kontabël, përfshirë edhe faktin sesi ndarja e përgjegjësisë merr parasysh natyrën e entitetit dhe produktet apo shërbimet e tij (për shembull, në rast të një institucioni të madh financiar, ndarja e përshtatshme e detyrave mund të ketë të bëjë me krijimin e një funksioni të pavarur që është përgjegjës për vlerësimin dhe verifikimin e çmimeve të vlerës së drejtë për produktet financiare bazë të entitetit ku punojnë persona shpërblimi i të cilëve nuk varet nga këto produkte).

A28. Në varësi të rrethanave, kontrole të tjera mund të jenë të përshtatshme në lidhje me çmuarjet kontabël. Për shembull, nëse një entitet përdor modele specifike për bërjen e çmuarjeve kontabël, drejtimi mund të hartojë politika dhe procedura specifike rreth këtyre modeleve. Kontrole të tilla mund të përfshijnë sa më poshtë vijon:

- Hartimi dhe përzgjedhja e një modeli të caktuar për një qëllim të caktuar.
- Përdorimi i këtij modeli.
- Mirëmbajtja dhe verifikimi periodik i integritetit të modelit.

Përdorimi i Ekspertëve nga ana e Drejtimit (Ref: Para.8(c)(iii))

A29. Drejtimi ose entiteti mund të ketë punonjës me eksperiencën dhe aftësitë e domosdoshme për të llogaritur pikat e vlerësimit. Në disa raste, drejtimit i duhet të angazhojë ekspertë të cilët merren ose ndihmojnë në llogaritjen e pikave të vlerësimit. Angazhimi i ekspertëve mund të jetë i nevojshëm për shkak të:

- Natyrës së specializuar të çështjes që kërkon vlerësim, për shembull, matja e rezervave hidrokarbure ose minerare në industrinë e nxjerrjes.
- Natyra teknike e modeleve që kërkohen të përdoren për të kënaqur kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, siç është rasti i vlerësimeve të vlerës së drejtë.
- Natyra e pazakontë ose e shpeshtë e rrethanave, e transaksioneve dhe e ngjarjeve që kerkojnë vlerësim.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A30. Në rastin e entiteteve të vogla, rrethanat që kërkojnë bërjen e një çmuarje kontabël shpesh janë të tilla ku drejtuesi-pronar është në gjendje të llogarisë vetë pikën e vlerësimit. Megjithatë, në disa raste, përfshirja e një eksperti mund të jetë e nevojshme. Diskutimet me drejtuesin-pronar që në fillim të procesit të auditimit rreth natyrës së çmuarjeve kontabël, plotësisë së çmuarjeve të nevojshme kontabël, si dhe për përshtatshmërinë e procesit të vlerësimit e ndihmojnë drejtuesin-pronar për të gjykuar mbi nevojën e përfshirjes së një eksperti.

Hipotezat (Ref: Para. 8(c)(iv))

A31. Hipotezat janë një komponent përbërës i çmuarjes kontabël. Aspektet që duhet të trajtojë audituesi në marrjen e njohurive në lidhje me hipotezat mbi të cilat mbështeten çmuarjet kontabël, janë si me poshtë:

- Natyra e hipotezave, përfshirë dhe ato që mund të jenë hipoteza të rëndësishme.
- Mënyrën sesi drejtimi vlerëson nëse hipotezat janë të përshtatshme dhe të plota (që do të thotë që janë marrë parasysh të gjithë faktorët variabël).
- Sipas rastit, mënyrën sesi sigurohet drejtimi që hipotezat e përdorura janë të qëndrueshme.
- Nëse hipotezat kanë të bëjnë me çështje që janë nën kontrollin e drejtimit (për shembull, hipotezat në lidhje me politikat e mirëmbajtjes të cilat mund të kenë ndikim në jetën e dobishme të aktivitetit që vlerësohet), dhe sesi ato përputhen me planet e biznesit të entitetit dhe ambientit të jashtëm, apo kanë të bëjnë me çështje që janë jashtë kontrollit të drejtimit (për shembull, hipoteza në lidhje me normat e interesit, përqindja e vdekshmërisë, vendime të mundshme gjyqësore apo rregullatore, ose koha apo ndryshueshmëria e flukseve të ardhshme të parasë).
- Natyra dhe shtrirja e dokumentimit, nëse ka, që mbështet hipotezat e bëra.

Hipotezat mund të identifikohen apo bëhen nga një ekspert i angazhuar për të ndihmuar drejtimin në bërjen e çmuarjeve kontabël. Në këto raste, hipotezat konsiderohen si të bëra nga drejtimi.

A32. Në disa raste, hipotezat mund të jenë në formën e të dhënave që futen në modelin që përdoret për të llogaritur çmuarjen kontabël, edhe pse fjala “të dhëna” shpesh i referohet të dhënave që shërbejnë si bazë për të dalë me një hipotezë.

A33. Drejtimi mund të mbështesë hipotezat e bëra me informacione të ndryshme të marra nga burime të brendshme ose të jashtme, përkatësia dhe besueshmëria e të cilave varion. Në disa raste, një hipotezë mund të jetë e besueshme në bazë të një informacioni të marrë ose nga burime të jashtme (për shembull, norma interesi të publikuara, ose të dhëna të tjera statistikore), ose nga burime të brendshme (për

shembull, të dhëna nga periudha ushtrimore të kaluara, ose rrethana të ndodhura në të kaluarën). Në raste të tjera, një hipotezë mund të jetë më subjektive, për shembull, kur entiteti nuk ka eksperiencë të kaluara, ose burime të jashtme nga ku të marrë informacionin e nevojshëm.

- A34. Në rastin e çmuarjeve kontabël të vlerës së drejtë, hipotezat reflektojnë, ose janë të ngjashme, me atë çfarë palë të pavarura, me njohuri të mjaftueshme dhe me vullnet të lirë (shpesh referohen si “ pjesëmarrës në treg”ose diçka e ngjashme) do të përdorin në përcaktimin e vlerës së drejtë kur shkëmbehen aktive ose shlyhen detyrime. Edhe hipotezat specifike variojnë në varësi të karakteristikave të aktivitetit apo detyrimit që vlerësohet, metodës që përdoret për vlerësim (për shembull, metodën e tregut, apo metodën e të ardhurave) si dhe kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.
- A35. Në lidhje me çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë, hipotezat apo të dhënat e përdorura variojnë sa i përket burimeve nga të cilat ato merren si dhe bazat e përdorura, si më poshtë vijon:
- (a) Në hipoteza të cilat reflektojnë atë që pjesëmarrësit në treg do të përdorin në çmuarjen e një aktivi apo detyrimi që mbështeten në të dhëna të tregut të marra nga burime që janë të pavaruara nga entiteti (këto shpesh quhen “të dhëna të dallueshme” ose diçka e ngjashme).
 - (b) Në hipoteza të cilat reflektojnë mendimin e vetë entitetit sa i përket asaj që pjesëmarrësit në treg do të përdornin në vlerësimin e një aktivi apo detyrimi dhe që mbështeten në informacionin më të mirë që ka entiteti në rrethana të caktuara (këto shpesh quhen “të dhëna të padallueshme” ose diçka e ngjashme).

Në praktikë, dallimi midis (a) dhe (b) më sipër nuk është gjithmonë i dukshëm. Gjithashtu, drejtimit mund t’i duhet të zgjedhë nga një numër hipotezash të ndryshme dhe që përdoren nga pjesëmarrës të ndryshëm në treg.

- A36. Shtrirja e subjektivitetit nëse një hipotezë ose e dhënë është e dallueshme apo jo, ndikon në pasigurinë në vlerësim dhe rrjedhimisht në vlerësimin nga audituesi të rrezikut të anomalive materiale për një çmuarje kontabël të caktuar.

Ndryshimet në Metodën për bërjen e Çmuarjeve Kontabël (Ref: Para.8(c)(v))

- A37. Për të vlerësuar sesi drejtimi e llogarit çmuarjen kontabël, audituesi duhet të kuptojë nëse ka ndryshuar apo nëse duhet të kishte ndryshuar metoda e vlerësimit të çmuarjes kontabël në raport me periudhat e kaluara. Metoda e përdorur për një çmuarje kontabël mund të ketë nevojë të ndryshohet si përgjigje ndaj ndryshimeve që kanë ndodhur në rrethana apo ambientin që kanë ndikim mbi entitetin ose ndryshime në kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar. Nëse drejtimi ka ndryshuar metodën e llogaritjes së një çmuarje kontabël, është e rëndësishme që

drejtimi të shpjegojë që metoda e re është më e përshtatshme sesa metoda e vjetër dhe që ajo reflekton ndryshimet e ndodhura. Për shembull, nëse drejtimi e ndryshon bazën e bërjes së një çmuarje kontabël nga metoda e tregut në përdorimin e një modeli, audituesi duhet të verifikojë nëse hipotezat e përdorura nga drejtimi për sa i përket tregut janë të arsyeshme në rrethana të caktuara ekonomike.

Pasiguria në Vlerësim (Ref: Para. 8(c)(vi))

A38. Çështjet të cilat audituesi duhet t'i ketë parasysh kur shqyrton nëse drejtimi e ka vlerësuar efektin e pasigurisë në vlerësim, dhe nëse po, si e ka bërë një vlerësim të tillë, janë:

- Nëse drejtimi ka marrë në konsideratë hipoteza apo rezultate alternative, si për shembull, kryerjen e një analize të ndjeshmërisë për të përcaktuar efektin që ka ndryshimi në hipoteza në çmuarjen kontabël, dhe nëse po, si e ka bërë.
- Sesi drejtimi e përcakton vlerën e çmuarjes kontabël kur analiza e ndjeshmërisë rezulton në një numër skenarësh.
- Nëse drejtimi monitoron rezultatet faktike të çmuarjeve kontabël të bëra në periudha të kaluara, dhe nëse drejtimi i është përgjigjur në mënyrë të përshtatshme rezultateve të arritura nga procesi i monitorimit.

Rishikimi i Çmuarjeve Kontabël të Periudhave të Kaluara (Ref: Para.9)

A39. Rezultati faktik i një çmuarje kontabël shpesh ndryshon nga vlera e çmuarjes kontabël e njohur në pasqyrat financiare të periudhave të kaluara. Gjatë procedurave të vlerësimit të rrezikut me qëllim që të identifikojë dhe të kuptojë shkaqet e këtyre diferencave, audituesi mund të marrë informacion për sa më poshte:

- Informacion në lidhje me efektivitetin e procesit të vlerësimit të përdorur nga drejtimi në periudhat e kaluara, mbi bazën e të cilit audituesi mund të gjykojë efektivitetin e procesit të përdorur nga drejtimi në periudhën aktuale.
- Evidenca e auditimit në lidhje me rivlerësimin në periudhën aktuale të çmuarjeve kontabël të periudhave të kaluara.
- Evidenca e auditimit të çështjeve të tilla si pasiguria në vlerësim që mund të kërkohet të paraqitet në pasqyrat financiare.

A40. Rishikimi i çmuarjeve kontabël të periudhave të kaluara mund të ndihmojë audituesin që të identifikojë në periudhën aktuale rrethana apo situata të cilat mund të rrisin ekspozimin e çmuarjeve kontabël ndaj paragjyqimeve të drejtimit, ose të shërbejnë si tregues të ekzistencës së kësaj të fundit. Skepticizmi profesional i audituesit e ndihmon atë që të identifikojë situata apo rrethana të tilla si dhe të përcaktojë natyrën, kohën dhe shtrirjen e procedurave shtesë të auditimit.

- A41. Rishikimi retrospektiv i gjykimeve dhe hipotezave të përdorura nga drejtimi në lidhje me çmuarje të rëndësishme kontabël kërkohet edhe nga SNA 240¹². Një rishikim i tillë kryhet në vazhden e kërkesave që ka audituesi, në kontekstin e përgjigjes ndaj rrezikut të anashkalimit të kontroleve nga ana e drejtimit, për të hartuar dhe kryer procedura të rishikimit të çmuarjeve kontabël për sa i përket ekzistencës së paragjykimeve të drejtimit të cilat mund të paraqesin rrezikun e anomalive materiale me natyrë mashtrimi. Në këndvështrimin praktik, rishikimi nga ana e audituesit e çmuarjeve kontabël të periudhave të kaluara si pjesë e procedurave të vlerësimit në përputhje me këtë Standard, mund të kryhet bashkë me rishikimin e kërkuar nga SNA 240.
- A42. Audituesi mund të gjykojë që një rishikim më i detajuar mund të jetë i nevojshëm për ato çmuarje kontabël që në periudha të kaluara janë identifikuar si çmuarje kontabël me nivel të lartë pasigurie në vlerësim, ose për ato çmuarje kontabël që kanë ndryshuar në mënyrë të konsiderueshme në krahasim me periudhën e kaluar. Nga ana tjetër, për shembull, për ato çmuarje kontabël që vijnë si rezultat i transaksioneve të shpeshta dhe të zakonshme, audituesi mund të gjykojë që zbatimi i procedurave analitike për qëllime të vlerësimit të rrezikut, është i mjaftueshëm për qëllimin e këtij rishikimi.
- A43. Në rastin e çmuarjeve kontabël të vlerës së drejtë si dhe çmuarje kontabël të tjera që bazohen në rrethanat që ekzistojnë në datën e vlerësimit, mund të ketë më shumë ndryshime që vijnë si rezultat i ndryshimit midis vlerës së drejtë të matur në pasqyrat financiare të periudhave të kaluara dhe rezultatit faktik ose vlerës së rivlerësuar në periudhën aktuale. Kjo ndodh për arsye se qëllimi i vlerësimit për këto çmuarje kontabël ka të bëjë me perceptimin e vlerës në një moment të caktuar, e cila mund të ndryshojë në mënyrë të konsiderueshme dhe të shpejtë ashtu siç ndryshon ambienti në të cilin entiteti ushtron aktivitetin e vet. Rrjedhimisht, audituesi mund të përqëndrojë procedurat e rishikimit në marrjen e informacionit që ka të bëjë me identifikimin dhe vlerësimin e rreziqeve të anomalive materiale. Për shembull, në disa raste, njohja e ndryshimeve të hipotezave të pjesëmarrësve në treg të cilat ndikuan në rezultatin e çmuarjeve kontabël të vlerës së drejtë në periudhën e kaluar, ka pak mundësi që të japë informacion të vlefshëm për qëllime të auditimit. Në këtë rast, në lidhje me rezultatin faktik të çmuarjeve kontabël të vlerës së drejtë të periudhës së kaluar, audituesi duhet të përqëndrohet më shumë drejt njohjes së efektivitetit të procesit të rivlerësimit të ndjekur nga drejtimi në periudhën e kaluar nëpërmjet të cilit audituesi mund të gjykojë në lidhje me procesin e rivlerësimit të ndjekur nga drejtimi në periudhën aktuale.
- A44. Ndryshimi midis rezultatit faktik të një çmuarje kontabël dhe vlerës së njohur në pasqyrat financiare të periudhës së kaluar nuk përbën domosdoshmërisht një anomali të pasqyrave financiare të periudhës së kaluar. Megjithatë, ai mund të jetë një anomali nëse, për shembull, ndryshimi vjen si rezultat i mosmarrjes parasysh të

¹² SNA 240, *Përgjegjësitë e Audituesit Lidhur me Mashtrimin në Auditimin e Pasqyrave Financiare*, paragrafi 32(b)(ii).

një informacioni që ishte i disponueshëm në kohën kur pasqyrat financiare u përgatitën nga drejtimi, ose që mendohet në mënyrë të arsyeshme të ketë qenë i disponueshëm në atë kohë dhe rrjedhimisht të ketë qenë marrë në konsideratë. Shumë kuadro të raportimit financiar përmbajnë udhëzime sa i përket dallimit midis ndryshimeve të çmuarjeve kontabël që janë anomali dhe atyre që nuk janë, si dhe trajtimin kontabël që duhet të ndiqet.

Identifikimi dhe Vlerësimi i Rrezikut të Anomalisë Materiale

Pasiguria në Vlerësim (Ref: Para.10)

A45. Shkalla e pasigurisë në vlerësim në lidhje me një çmuarje kontabël ndikohet nga faktorët e mëposhtëm:

- Shkalla me të cilën çmuarja kontabël varet nga gjykimi i njeriut.
- Ndjeshmëria e çmuarjes kontabël ndaj ndryshimeve në hipoteza.
- Ekzistenca e teknikave të mirënjohura të matjes të cilat mund ta pakësojnë pasigurinë në vlerësim (edhe pse subjektiviteti i hipotezave të përdorura si e dhënë bazë mund të sjellë pasiguri në vlerësim).
- Shtirja e parashikimeve në vite dhe përkatësia e të dhënave të marra nga periudha e kaluar në lidhje me parashikimet e ngjarjeve të ardhshme.
- Disponueshmëria e të dhënave të besueshme nga burime të jashtme.
- Shkalla me të cilën çmuarja kontabël bazohet në të dhëna të dallueshme dhe të padallueshme.

Shkalla pasigurisë në vlerësim në lidhje me një çmuarje kontabël mund të ndikojë në ndjeshmërinë e vlerësimit kundrejt paragjykimit.

A46. Çështjet që audituesi merr në konsideratë gjatë vlerësimit të rreziqeve të anomalive materiale mund të përfshijë gjithashtu:

- Vlera aktuale dhe e pritshme e një çmuarje kontabël.
- Vlera e regjistruar e çmuarjes kontabël (që është pika e vlerësimit e zgjedhur nga drejtimi) në raport me vlerën e çmuarjes që audituesi pret që të ishte regjistruar.
- Nëse drejtimi ka angazhuar një ekspert në bërjen e çmuarjes kontabël.
- Rezultati i rishikimit të çmuarjeve kontabël të periudhës së kaluar.

Pasiguri e Lartë Vlerësimi dhe Rreziqe të Rëndësishme (Ref: Para.11)

- A47. Shembuj të çmuarjeve kontabël që mund të kenë një pasiguri të lartë vlerësimi janë si më poshtë:
- Çmuarjet kontabël që janë shumë të varura nga gjykimet e njeriut, për shembull, gjykime në lidhje me rezultatit e proceseve gjyqësore ose shuma dhe koha e flukseve të ardhshme të parasë varet nga ngjarje që mund të ndodhin përgjatë disa viteve të ardhshme.
 - Çmuarjet kontabël që nuk janë llogaritur mbi bazën e teknikave të mirënjohura matjeje.
 - Çmuarjet kontabël ku rezultatet e rishikimit të bërë nga audituesi të çmuarjeve të ngjashme kontabël të bëra në pasqyrat financiare të periudhës së kaluar tregojnë një ndryshim të rëndësishëm midis çmuarjes kontabël origjinale dhe rezultatit faktik.
 - Çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë për të cilat një model shumë i specializuar i hartuar nga entiteti ose për të cilat nuk janë përdorur të dhëna të dallueshme.
- A48. Një çmuarje kontabël, që në dukje është e parëndësishme, mund të rezultojë në një anomali materiale për shkak të pasigurisë në vlerësim që lidhet me të, pasi shuma e njohur ose e paraqitur në pasqyrat financiare mund të mos jetë tregues i pasigurisë në vlerësim.
- A49. Në disa situata, pasiguria në vlerësim është kaq e lartë sa që një çmuarje kontabël e arsyeshme nuk mund të bëhet. Në këtë rast kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar e lë mënjanë njohjen e një zëri ose matjen e tij me vlerë të drejtë në pasqyrat financiare. Në raste të tilla, rreziqet e rëndësishme kanë të bëjnë jo vetëm me faktin nëse duhet të njihet apo jo një çmuarje kontabël, ose nëse duhet të matet apo jo me vlerë të drejtë, por edhe me përshtatshmërinë e shpjegimeve. Në lidhje me këto lloj çmuarjesh kontabël, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të kërkojë që të bëhen përshkrime të çmuarjeve kontabël dhe pasigurisë së lartë në lidhje me vlerësimin e tyre (Ref: Para.A120 – A123).
- A50. Nëse audituesi arrin në përfundimin se një çmuarje kontabël sjell një rrezik të rëndësishëm, atëherë ai duhet të marrë njohuri në lidhje me kontrollet dhe proceset e kontrolleve të zbatuara nga entiteti.¹³
- A51. Në disa raste, pasiguria në vlerësimin e një çmuarje kontabël mund të sjellë dyshime të rëndësishme për sa i takon aftësinë së entitetit për të vazhduar biznesin

¹³ SNA 315 (i rishikuar), paragrafi 29.

mbi bazën e parimit të vazhdimësisë. SNA 570 (i rishikuar)¹⁴ përcakton kërkesat dhe jep udhëzime në lidhje me situata të tilla.

Përgjigjja ndaj Rrezikut të Vlerësuar të Anomalisë Materiale (Ref: Para.12)

A52. SNA 330 kërkon nga audituesi që ai të hartojë dhe të kryejë procedura të auditimit natyra, koha dhe shtrirja e të cilave i përgjigjet rreziqeve të vlerësuara të anomalive materiale në lidhje me çmuarjet kontabël në nivelin e pasqyrave financiare si dhe në nivelin e pohimeve.¹⁵ Paragrafët A53 – A115 përqëndrohen në përgjigjet specifike sa i takon niveleve të pohimeve.

Zbatimi i Kërkesave të Kuadrit të Zbatueshëm të Raportimit Financiar (Ref: Para.12(a))

A53. Shumë kuadro të raportimit financiar përcaktojnë disa rrethana për njohjen e çmuarjeve kontabël dhe metodat për llogaritjen e tyre dhe shpjegimet e duhura. Këto kërkesa mund të jenë komplekse dhe mund të kërkojnë që të bëhen gjykime. Mbi bazën e njohurive të marra gjatë kryerjes së procedurave të vlerësimit të rrezikut, kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar që mund të jenë të ekspozuara ndaj keqzbatimit ose keqinterpretimit janë fokusi i vëmendjes nga ana e audituesit.

A54. Konkluzioni nëse drejtimi ka zbatuar në mënyrë të përshtatshme kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar bazohet, pjesërisht, në njohuritë që ka audituesi mbi entitetin dhe mjedisin e tij. Për shembull, matja e vlerës së drejtë të disa zërave, të tilla si aktive të qëndrueshme të patrupëzuara të përfutuara nga një kombinim biznesesh, mund të kërkojë vëmendje të veçantë që ndikohet nga natyra e entitetit dhe aktivitetet e tij.

A55. Në disa situata, procedura shtesë auditimi, të tilla si inspektimi nga ana e audituesit e gjendjes fizike aktuale të një aktivi, mund të jenë të nevojshme për të përcaktuar nëse drejtimi ka zbatuar në mënyrë të përshtatshme kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

A56. Zbatimi i kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar i kërkon drejtimit që të marrë në konsideratë ndryshimet në rrethanat dhe mjedisin që ndikojnë mbi entitetin. Për shembull, prezenca e një tregu aktiv për një klasë të caktuar aktivesh ose detyrimesh mund të jetë tregues që fluksi i parasë të skontuar për të vlerësuar vlerën e drejtë për këtë aktiv apo detyrim nuk mund të jetë më një metodë e përshtatshme.

¹⁴ SNA 570 (i rishikuar), *Parimi i Vijimësisë*.

¹⁵ SNA 330, paragrafët 5-6.

Qëndrueshmëria e Metodave dhe Bazat për Ndryshim (Ref: Para.12(b))

- A57. Marrja parasysht nga ana e audituesit e një ndryshimi në një çmuarje kontabël ose në metodën e matjes së saj në raport me periudhën e kaluar është e rëndësishme pasi një ndryshim që nuk bazohet në një ndryshim rrethanash ose informacion të ri, konsiderohet të jetë arbitrar. Ndryshimet arbitrare në një çmuarje kontabël rezultojnë përgjatë viteve në pasqyra financiare të pasakta dhe anomali në to dhe janë tregues të ekzistencës së paragjyqimeve të drejtimit.
- A58. Drejtimi shpesh është i aftë që të arsyetojë që ndryshimi i bërë në një çmuarje kontabël ose ndryshimi në metodën e llogaritjes së saj nga një periudhë në tjetrën është bërë mbi bazën e ndryshimeve në rrethana. Nëse arsyetimi është i besueshëm apo jo apo nëse vendimi i drejtimit për ndryshimin në një çmuarje kontabël ose në metodën për bërjen e çmuarjeve kontabël për shkak të ndryshimeve në rrethana, janë çështje gjykimi.

Përgjigjja ndaj Vlerësimit të Rreziqeve të Anomalive Materiale (Ref: Para.13)

- A59. Vendimi i audituesit në lidhje me mënyrën sesi do t'i përgjigjet rreziqeve të anomalive materiale qoftë individualisht apo së bashku, përsa trajtohet në paragrafin 13, ndikohet nga sa më poshtë:
- Natyra e çmuarjes kontabël, duke pasur parasysht nëse ajo ka të bëjë me transaksione të zakonshme apo të pazakonshme.
 - Nëse procedurat priten që ta pajisin audituesin me evidencë të përshtatshme dhe të mjaftueshme.
 - Rreziku i vlerësuar i anomalive materiale, përfshirë këtu edhe faktin nëse rreziku i vlerësuar është ose jo rrezik i rëndësishëm.
- A60. Për shembull, kur bëhet vlerësimi i arsyeshmërisë së debitorëve të paarkëtueshëm, një procedurë efektive që audituesi mund të përdorë është të rishikojë arkëtimet e mëpasshme (pas datës së bilancit) bashkë me procedura të tjera. Në rastet kur pasiguria në vlerësim në lidhje me një çmuarje kontabël është e lartë, për shembull, një çmuarje kontabël që bazohet në një model të vetin në të cilin nuk ka të dhëna të dallueshme, mund të ndodhë që një kombinim i disa trajtimeve që jepen në paragrafin 13 mund të jetë i nevojshëm me qëllim që të merret evidencë e përshtatshme dhe e mjaftueshme auditimi.
- A61. Udhëzime të mëtejshme që shpjegojnë rrethanat në të cilat secila nga trajtimet e dhëna mund të jetë e përshtatshme jepen në paragrafët A62 – A95.

Ngjarje që Ndodhin deri në Datën e Opinionit të Audituesit (Ref: Para.13(a))

- A62. Për të përcaktuar nëse ngjarjet që ndodhin deri në datën e opinionit të audituesit japin evidencë auditimi në lidhje me një çmuarje kontabël, duhet të kihet parasysh nëse këto ngjarje priten të:
- Ndodhin; dhe
 - Japin evidencë auditimi që konfirmon ose kundërshton çmuarjen kontabël.
- A63. Ngjarjet që ndodhin deri në datën e opinionit të audituesit mundet që shpeshherë të japin evidencë auditimi në lidhje me një çmuarje kontabël. Për shembull, shitja e të gjithë inventarit të një produkti që është zëvendësuar me një të ri menjëherë pas përfundimit të një periudhe kontabël, shërben si evidencë auditimi në lidhje me matjen e vlerës së realizueshme neto të tij. Në raste të tilla, mund të mos jetë e nevojshme të kryhen procedura auditimi shtesë në lidhje me çmuarjen kontabël, me kusht që të jetë marrë evidencë e mjaftueshme auditimi rreth ngjarjes.
- A64. Për disa lloj çmuarjesh kontabël, ngjarjet që ndodhin deri në datën e opinionit të audituesit kanë pak gjasa që të japin evidencë auditimi në lidhje me çmuarjen kontabël. Për shembull, rrethanat dhe ngjarjet në lidhje me disa çmuarje kontabël marrin formë pas një farë kohe, ose për shkak se qëllimi i matjes së çmuarjes kontabël me vlerë të drejtë, informacioni pas datës së bilancit mund të mos reflektojë ngjarjet dhe rrethanat që ekzistonin në datën e bilancit dhe si rrjedhim ky informacion mund të mos ketë të bëjë me matjen e vlerës së drejtë të çmuarjes kontabël. Paragrafi 13 përmend dhe trajtime të tjera të rreziqeve të anomalive materiale që mund të bëjë audituesi.
- A65. Në disa raste, ngjarje dhe rrethana që e kundërshtojnë çmuarjen kontabël mund të jenë tregues që për bërjen e çmuarjeve kontabël drejtimi ka procese joefektive, ose ka paragjykime të drejtimit në lidhje me to.
- A66. Edhe pse audituesi mund të vendosë që të mos e trajtojë në këtë mënyrë përsa i përket çmuarjeve të caktuara kontabël, ai gjithsesi është i detyruar që të zbatojë SNA 560¹⁶. Audituesi duhet të kryejë ato procedura auditimi që janë hartuar për të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme mbi atë që të gjitha ngjarjet që kanë ndodhur midis datës së pasqyrave financiare dhe datës së opinionit të audituesit që kërkojnë rregullim ose që kërkojnë paraqitje në pasqyrat financiare janë identifikuar¹⁷ dhe reflektuar ashtu siç duhet në pasqyrat financiare¹⁸. Meqenëse matja e shumë çmuarjeve kontabël, përveç atyre që kanë të bëjnë me vlerën e drejtë, zakonisht varet nga rezultati faktik i rrethanave, transaksioneve dhe ngjarjeve të ardhshme, përputhja e punës së audituesit me SNA 560 është në mënyrë të veçantë e rëndësishme.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

¹⁶ SNA 560, *Ngjarjet e Mëvonshme*.

¹⁷ SNA 560, paragrafi 6.

¹⁸ SNA 560, paragrafi 8.

A67. Në rastet kur periudha midis datës së bilancit dhe datës së opinionit të audituesit është e gjatë, atëherë rishikimi nga ana e audituesit e ngjarjeve të ndodhura gjatë kësaj periudhe mund të jetë një përgjigje efektive sa i përket çmuarjeve kontabël, me përjashtim të atyre që kanë të bëjnë me vlerën e drejtë. Ky mund të jetë rasti i entiteteve të vogla të drejtuara nga pronari-drejtuës, në mënyrë të veçantë kur drejtimi nuk ka procedura të formalizuara kontrolli në lidhje me çmuarjet kontabël.

Testimi sesi Drejtimi i bën Çmuarjet Kontabël (Ref: Para.13(b))

A68. Testimi sesi drejtimi e bën çmuarjen kontabël dhe të dhënat mbi të cilat bazohet çmuarja kontabël mund të jetë një përgjigje e përshtatshme në rastet kur çmuarja kontabël bëhet me vlerë të drejtë dhe me një model që bazohet në të dhëna të dallueshme dhe të padallueshme. Kjo mund të jetë e përshtatshme dhe në rastet kur:

- Çmuarja kontabël vjen si rezultat i përpunimit të zakonshëm të të dhënave duke përdorur sistemin e kontabilitetit të entitetit.
- Rishikimi nga ana e audituesit i çmuarjeve të ngjashme kontabël të bëra në pasqyrat financiare të periudhës së kaluar jep informacion të vlefshëm në lidhje me efektivitetin e proceseve të drejtimit në periudhën aktuale.
- Çmuarja kontabël bazohet në një numër të madh zërash me të njëjtën natyrë të cilët individualisht nuk janë të rëndësishëm.

A69. Testimi sesi drejtimi e bën çmuarjen kontabël, ka të bëjë me:

- Testimin sesa të sakta, të plota dhe përshtatshme janë të dhënat në të cilat bazohet çmuarja kontabël, dhe nëse çmuarja kontabël është llogaritur ashtu siç duhet mbi bazën e këtyre të dhënave si dhe hipotezave të drejtimit.
- Marrja parasysh e burimit, përkatësisë dhe besueshmërisë së të dhënave të jashtme ose të informacionit, përfshirë dhe atë të marrë nga ekspertë të jashtëm të angazhuar nga entiteti për të ndihmuar në bërjen e çmuarjes kontabël.
- Rillogaritja e çmuarjes kontabël, dhe rishikimi i informacionit që ka të bëjë me çmuarjen kontabël me qëllim që të shikohet qëndrueshmëria.
- Marrja parasysh e proceseve të rishikimit dhe të aprovimit të drejtimit.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A70. Në entitete të vogla, proceset për bërjen e çmuarjeve kontabël është e mundshme që të jenë më pak të strukturuar sesa në entitete të medha. Entitetet e vogla me një përfshirje aktive të drejtimit mund të mos kenë përshkrime të detajuara të procedurave të kontabilitetit, të dhëna kontabël të sofistikuara, ose politika të shkruara. Edhe pse entiteti nuk ka procese të formalizuara, kjo nuk do të thotë që

drejtimi nuk është në gjendje t'i japë audituesit bazën të cilin ai të testojë çmuarjen kontabël.

Vlerësimi i Metodës së Matjes (Ref: Para.13(b)(i))

- A71. Në rastet kur kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar nuk e përmend metodën e matjes, vlerësimi nëse metoda e përdorur, përfshirë edhe modelin e përdorur janë të përshtatshme në rrethana të caktuara, është çështje gjykimi profesional.
- A72. Për këtë qëllim, çështjet që audituesi duhet të marrë në konsideratë, janë:
- Arsytimi i drejtimit për sa i takon metodës së përzgjedhur është me vend.
 - Drejtimi ka vlerësuar në mënyrë të mjaftueshme dhe ka zbatuar në mënyrë të përshtatshme kriteret, nësa ka, të dhëna në kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar në mbështetje të metodës së përzgjedhur.
 - Metoda është e përshtatshme në rrethana të caktuara duke u nisur nga natyra e aktivitet apo detyrimit i cili po vlerësohet dhe kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar që kanë të bëjnë me çmuarjet kontabël.
 - Metoda është e përshtatshme duke u nisur nga industria dhe ambienti në të cilin entiteti ushtron aktivitetet e tij.
- A73. Në disa raste, drejtimi mund të ketë arritur në përfundimin që metoda të ndryshme rezultojnë në vlera shumë të ndryshme. Në raste të tilla, marrja e njohurive në lidhje me mënyrën sesi entiteti ka shqyrtuar arsyet e këtyre ndryshimeve mund të ndihmojë audituesin gjatë vlerësimit të përshtatshmërisë së metodës së përdorur.

Vlerësimi i Përdorimit të Modeleve

- A74. Në disa raste, veçanërisht në rastin e çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë, drejtimi mund të përdorë një model vlerësimi. Nëse modeli është i përshtatshëm apo jo varet nga një numër faktorësh të tillë si: natyra e entitetit dhe mjedisit të tij, përfshirë dhe industrinë në të cilën ai zhvillon aktivitetet e tij, si dhe aktivin apo detyrimin që vlerësohet.
- A75. Shkalla e përkatësisë që ka secila nga aspektet e mëposhtme varet nga rrethanat, përfshirë edhe nëse modeli është një model që është i disponueshëm në treg për t'u përdorur në një sektor apo industri të caktuar, apo është një model i brendshëm. Në disa raste, një entitet mund të përdorë një ekspert për të hartuar dhe testuar një model.
- A76. Në varësi të rrethanave, aspektet që një auditues mund të marrë në konsideratë kur bën testimin e një modeli, janë:

- Modeli është verifikuar para se të përdoret, dhe verifikime periodike bëhen për t'u siguruar që ai është ende i përshtatshëm për t'u përdorur. Procesi i verifikimit që mund të ketë një entitet përbëhet nga:
 - Përshtatshmëria e modelit në aspektin teorik dhe integriteti matematikor i tij përfshirë dhe përshtatshmërinë e parametrave.
 - Qëndrueshmëria dhe plotësia e të dhënave në model me praktikën që ekziston në treg.
 - Rezultati që merret nga modeli i krahasuar me transaksionet aktuale.
- Ekzistencën e politikave dhe procedurave të kontrollit mbi ndryshimet në model.
- Modeli verifikohet periodikisht dhe testohet për vlefshmëri në mënyrë të veçantë kur të dhënat janë subjektive.
- Rezultatet që merren nga modeli rregullohen, përfshirë dhe rastin e çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë, ku këto rregullime reflektojnë ato hipoteza që përdoren nga pjesëmarrësit në treg në rrethana të ngjashme.
- Modeli dokumentohet në mënyrë të përshtatshme, përfshirë dhe zbatimin dhe kufizimin e parametrave kryesorë, të të dhënave të kërkuara, dhe rezultatit të ndonjë analize verifikimi të bërë.

Hipotezat e Përdorura nga Drejtimi (Ref: Para.13(b)(ii))

- A77. Vlerësimi nga ana e audituesit e hipotezave të përdorura nga drejtimi bazohet vetëm në informacionin e disponueshëm gjatë kohës së auditimit. Procedurat e auditimit që kanë të bëjnë me hipotezat e drejtimit kryhen në kontekstin e auditimit të pasqyrave financiare të entitetit, dhe jo për qëllimin që të jepet një opinion mbi vetë hipotezat.
- A78. Çështjet që audituesi mund të ketë parasysh gjatë vlerësimit të arsyeshmërisë së hipotezave të përdorura nga drejtimi, janë:
- Nëse hipotezat duken të arsyeshme individualisht.
 - Nëse hipotezat janë në një linjë midis tyre dhe të qëndrueshme në tërësi.
 - Nëse hipotezat duken të arsyeshme kur shikohen në tërësi ose bashkë me hipoteza të tjera, ose për të njëjtën çmuarje kontabël ose për çmuarje të tjera kontabël.
 - Në rastin e çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë, nëse hipotezat e përdorura reflektojnë në mënyrë të përshtatshme hipoteza të dallueshme të përdorura nga tregu.

A79. Hipotezat në të cilat bazohen çmuarjet kontabël mund të reflektojnë atë çfarë drejtimi pret që të jetë rezultati faktik i një qëllimi apo strategjie të caktuar. Në këto raste, audituesi mund të kryejë procedura auditimi që të vlerësojë arsyeshmërinë e këtyre hipotezave duke marrë në konsideratë, për shembull, nëse hipotezat janë në një linjë me:

- Mjedisin e përgjithshëm ekonomik dhe rrethanat ekonomike të entitetit.
- Planet që ka entiteti.
- Hipotezat e bëra në periudhat e kaluara, nëse ka.
- Eksperiencën që ka entiteti, ose rrethana të mëparshme që mund të ketë hasur entiteti, për aq sa ky informacion historik mund të konsiderohet si përfaqësim i ngjarjeve apo rrethanave të ardhshme.
- Hipoteza të tjera të bëra nga drejtimi në lidhje me pasqyrat financiare.

A80. Arsyeshmëria e hipotezave të përdorura mund të varet nga qëllimi i drejtimit apo aftësia e tij për të çuar përpara planin e veprimeve. Drejtimi shpesh i dokumenton planet dhe qëllimet që kanë lidhje me një aktiv apo detyrim të caktuar gjë e cila mund të kërkohet edhe nga kuadri i raportimit financiar. Edhe pse shtrirja e evidencës së auditimit që duhet të merret për sa i përket qëllimit dhe aftësisë që ka drejtimi është një çështje gjykimi profesional, procedurat e audituesit mund të përfshijnë sa më poshtë:

- Rishikimi i historikut të drejtimit për sa i takon realizimit të objektivave të marra përsipër.
- Rishikimi i planeve të shkruara dhe të dokumenteve të tjera, përfshirë, nëse ka, buxhete formalisht të aprovuara, autorizime dhe protokolle mbledhjesh.
- Intervistimi i drejtimit për sa i takon arsyeve që mbështesin një plan veprimi të caktuar.
- Rishikimi i ngjarjeve që ndodhin pas datës së pasqyrave financiare deri në datën e opinionit të audituesit.
- Vlerësimi i aftësisë së entitetit për të zbatuar një plan veprimi të caktuar në kushtet e rrethanave ekonomike ku entiteti ushtron aktivitetet e tij, përfshirë dhe implikimet që vijnë si rezultat i angazhimeve ekzistuese të ndërmarra nga entiteti.

Disa kuadro të caktuar të raportimit financiar mund të mos lejojnë që synimet e drejtimit apo planet e tij të merren parasysh në bërjen e një çmuarje kontabël. Ky është shpesh rasti i çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë pasi qëllimi i matjes në

këto raste kërkon që hipotezat të reflektojnë ato që përdoren nga pjesëmarrësit në treg.

A81. Çështjet të cilat audituesi mund t'i ketë parasysh në vlerësimin e arsyeshmërisë së hipotezave të përdorura nga drejtimi për çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë, përveç atyre të përmendura më lart, mund të përfshijnë edhe:

- Nëse për bërjen e hipotezave, drejtimi ka marrë në konsideratë, dhe nëse po, si, edhe të dhëna që kanë të bëjnë me tregun, nëse ka.
- Nëse hipotezat janë në një linjë me rrethanat e dallueshme të tregut, dhe me karakteristikat e aktivitetit apo detyrimit që po vlerësohet me vlerë të drejtë.
- Nëse burimet e hipotezave të përdorura nga pjesëmarrësit në treg janë të besueshme dhe kanë të bëjnë me atë sesi drejtimi ka përzgjedhur hipotezat e tij në kushtet kur ekzistojnë shumë hipoteza të ndryshme të pjesëmarrësve në treg.
- Sipas rastit, nëse drejtimi ka marrë parasysh dhe nëse po, si i ka marrë parasysh hipotezat ose informacionin e përdorur në transaksione, aktive apo detyrime të ngjashme.

A82. Në vijim, çmuarjet kontabël të vlerës së drejtë mund të bazohen në të dhëna të dallueshme si dhe në të dhëna të padallueshme. Në rastin kur çmuarjet kontabël me vlerë të drejtë bazohen në të dhëna të padallueshme, çështjet të cilat audituesi duhet të ketë parasysh kanë të bëjnë, për shembull, me mënyrën sesi drejtimi trajton sa më poshtë:

- Identifikimin e karakteristikave të pjesëmarrësve në treg që kanë të bëjnë me çmuarjen kontabël.
- Rregullimet që ai ben në hipotezat e tij në mënyrë që të reflektojë gjykimin e tij për sa i takon hipotezave që mund të përdorin pjesëmarrësit në treg.
- Nëse ai ka marrë parasysh informacionin më të mirë të disponueshëm në rrethanat e caktuara.
- Sesi hipotezat e tij marrin parasysh transaksione, aktive dhe detyrime të ngjashme.

Kur përdoren të dhëna të pakëqyrshme, ekziston mundësia që vlerësimi i hipotezave nga ana e audituesit do të duhet që të kombinohet me trajtime të tjera të rrezikut të vlerësuar sipas paragrafit 13 , me qëllim që të merret evidencë auditimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme. Në raste të tilla, mund të jetë e nevojshme që audituesi të kryejë procedura të tjera auditimi, si për shembull, ekzaminimi i dokumentacionit që evidenton procesin e rishikimit dhe aprovimit të çmuarjes

kontabël nga nivele të përshtatshme të drejtimit dhe, sipas rastit, nga ata persona të ngarkuar me detyrën e qeverisjes.

- A83. Gjatë vlerësimit të arsyeshmërisë së hipotezave në të cilat bazohet çmuarja kontabël, audituesi mund të identifikojë një ose më shumë hipoteza të rëndësishme. Nëse ndodh kështu, atëherë kjo tregon se çmuarja kontabël ka një pasiguri të lartë vlerësimi, dhe si rrjedhim, rrezik të rëndësishëm. Përgjigje të tjera ndaj rreziqeve të rëndësishme trajtohen në paragrafët A102 – A115.

Testimi i Efektivitetit të Kontrolleve (Ref: Para. 13(c))

- A84. Testimi i efektivitetit të kontrolleve në lidhje me atë sesi drejtimi i bën çmuarjet kontabël mund të jetë një procedurë e përshtatshme kur proceset e kontrollit janë të hartuara mirë, dhe të zbatuara dhe mirembajtura, si për shembull:

- Ekzistojnë kontrolle që kanë të bëjnë me rishikimin dhe aprovimin e çmuarjeve kontabël nga nivele të përshtatshme të drejtimit dhe, sipas rastit, nga personat e ngarkuar me qeverisjen.
- Çmuarja kontabël ka të bëjë me përpunimin e zakonshëm të të dhënave nëpërmjet sistemeve kontabël të entitetit.

- A85. Testimi i kontrolleve kërkohet të bëhet kur:

- (a) Vlerësimi nga ana e audituesit e rreziqeve të anomalive materiale në nivel pohimi përmban një pritshmëri që kontrollet mbi procesin funksionojnë në mënyrë efektive; ose
- (b) Procedurat analitike në vetvete nuk japin evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në nivel pohimi.¹⁹

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

- A86. Kontrollet mbi procesin e bërjes së çmuarjeve kontabël mund të ekzistojnë në entitete të vogla, por niveli i formalitetit të tyre ndryshon. Gjithashtu, entitetet e vogla mund të arrijnë në përfundimin që disa lloje kontrollesh nuk janë të domosdoshme për shkak të përfshirjes aktive të drejtimit në procesin e raportimit financiar. Në rastin e entiteteve shumë të vogla, mund të mos ketë shumë kontrolle, prandaj, për këtë arsye, përgjigja e audituesit ndaj rreziqeve të vlerësuara ka shumë mundësi që të ketë natyrë analitike ku audituesi kryen më shumë nga procedurat që jepen në paragrafin 13.

Llogaritja e Pikës ose Gamës së Vlerësimit (Ref: Para.13(d))

¹⁹ SNA 330, paragrafi 8.

- A87. Llogaritja e pikës ose intervalit të vlerësimit me qëllim që të bëhet vlerësimi i pikës së vlerësimit të drejtimit, mund të jetë një procedurë e përshtatshme atëhere kur:
- Çmuarja kontabël nuk ka të bëjë me përpunimin e zakonshëm të të dhënave nga sistemi i kontabilitetit.
 - Përvoja e audituesit e fituar nga rishikimi i çmuarjeve kontabël të pasqyrave financiare të periudhës së kaluar është një tregues që procesi i ndjekur nga drejtimi në periudhën aktuale ka shumë mundësi të jetë efektiv.
 - Kontrollat e entitetit mbi proceset e drejtimit për përcaktimin e çmuarjeve kontabël nuk janë të dizenuara mirë ose nuk zbatohen ashtu siç duhet.
 - Ngjarjet ose transaksionet midis fundit të periudhës dhe datës së opinionit të audituesit kundërshtojnë pikën e vlerësimit të bërë nga drejtimi.
 - Ka burime alternative të dhënash që janë të disponueshme të cilat mund të përdoren nga audituesi për të dalë me një pikë ose interval vlerësimi.
- A88. Edhe në rastet kur kontrollat e entitetit janë të hartuara dhe zbatuara mirë, llogaritja e një pike ose interval vlerësimi mund të jetë një përgjigje efektive dhe efçente ndaj rreziqeve të vlerësuara. Në situata të tjera, audituesi mund ta konsiderojë këtë si pjesë e të përcaktuarit nëse procedura të tjera janë të nevojshme, dhe nëse po, cila do të jetë natyra dhe shtrirja e tyre.
- A89. Mënyra sesi audituesi e trajton çështjen e llogaritjes së një pike vlerësimi apo të një intervali vlerësimi mund të ndryshojë në varësi të asaj se çfare konsiderohet më efektive në rrethanat e dhëna. Për shembull, audituesi mund të llogarisë në fillim një pikë vlerësimi paraprake, dhe pastaj të vlerësojë ndjeshmërinë e saj ndaj ndryshimeve në hipoteza për të dalë me një interval me të cilin të vlerësojë pikën e vlerësimit të përcaktuar nga drejtimi. Ose e kundërta – audituesi mund të llogarisë një interval më qëllim që të dalë pastaj, kur është e mundur, me një pikë vlerësimi.
- A90. Aftësia e audituesit për të dalë me një pikë vlerësimi dhe jo me një gamë pikash vlerësimi, varet nga disa faktorë që kanë të bëjnë me modelin, natyrën dhe shtrirjen e të dhënave të disponueshme dhe pasigurinë në vlerësimin e çmuarjes kontabël. Gjithashtu, vendimi për të llogaritur një pikë ose interval vlerësimi mund të ndikohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, i cili mund të kërkojë që pika e vlerësimit duhet të llogaritet pasi të merren parasysh rezultatet dhe hipotezat alternative, ose të përcaktojë një metodë specifike matjeje (për shembull, përdorimin e vlerës së pritshme të skontuar të mesatares së ponderuar mbi bazë probabiliteti).
- A91. Audituesi mund të llogarisë një pikë ose interval vlerësimi në disa mënyra, si për shembull:

- Duke përdorur një model që është, për shembull, i tregtueshëm dhe i disponueshëm për t'u përdorur në një sektor ose industri të caktuar, ose është i hartuar vetë apo nga audituesi.
- Duke zgjeruar hipotezat alternative të përdorura nga drejtimi, për shembull, duke marrë në konsideratë hipoteza të tjera.
- Duke punësuar ose kontraktuar një person të specializuar për të dizenuar ose përdorur një model, ose për të dhënë hipoteza të përshtatshme.
- Duke iu referuar rrethanave, transaksioneve ose ngjarjeve të ngjashme, ose sipas rastit, tregjeve me aktive dhe detyrime të ngjashme.

Njohja me Metodën dhe Hipotezat e Përdorura nga Drejtimi (Ref: Para.13(d)(i))

A92. Kur audituesi llogarit një pikë ose interval vlerësimi dhe për këtë përdor metoda ose hipoteza të ndryshme nga ato që ka përdorur drejtimi, paragrafi 13(d)(i) kërkon që audituesi duhet të njohë në mënyrë të mjaftueshme hipotezat ose metodën e përdorur nga drejtimi në bërjen e çmuarjes kontabël. Kjo njohje i jep audituesit një informacion që mund të jetë i nevojshëm për llogaritjen nga ana e tij e një pike ose interval vlerësimi të përshtatshme. Gjithashtu, e ndihmon audituesin për të kuptuar dhe vlerësuar ndonjë ndryshim të rëndësishëm me pikën e vlerësimit të llogaritur nga drejtimi. Për shembull, një ndryshim mund të vijë për shkak se audituesi ka përdorur hipoteza të ndryshme, edhe pse të vlefshme, nga ato të përdorura nga drejtimi. Kjo analizë mund të nxjerrë në pah faktin që çmuarja kontabël është shumë e ndjeshme ndaj disa hipotezave të caktuara, dhe si rrjedhim, me një pasiguri të lartë në vlerësim, gjë që tregon se çmuarja kontabël mund të jetë një rrezik i rëndësishëm. Ose e kundërta – kjo analizë mund të nxjerrë në pah ekzistencën e një gabimi të bërë nga drejtimi. Në varësi të rrethanave, audituesi mund ta konsiderojë të arsyeshme që të diskutojë me drejtimin bazën e hipotezave të përdorura dhe vlefshmërinë e tyre, si dhe ndryshimet, nëse ka, të mënyrës së bërjes së çmuarjes kontabël.

Ngushtimi i Gamës (Ref: Para.13(d)(ii))

A93. Në rastet kur audituesi konkludon se është e përshtatshme që të përdoret një game pikash për të bërë vlerësimin e arsyeshmërisë së pikës së vlerësimit të llogaritur nga ana e drejtimit (gama e audituesit), paragrafi 13(d)(ii) kërkon që kjo gamë duhet të përfshijë të gjitha “rezultatet e arsyeshme” dhe jo të gjitha rezultatet e mundshme. Gama nuk duhet të jetë e tillë që të përfshijë të gjitha rezultatet e mundshme pasi në këtë rast gama do të ishte shumë e gjërë për të qenë efektive për qëllimin e auditimit. Gama e audituesit është e dobishme dhe efektive nëse është e ngushtë në mënyrë të mjaftueshme e tillë që ta lejojë audituesin që të vendosë nëse ka apo jo anomali në çmuarjen kontabël.

A94. Në përgjithësi, një gamë që është ngushtuar deri sa të jetë e barabartë ose më e vogël se performanca e materialitetit, është e përshtatshme për qëllimin e vlerësimit të

arsyeshmërisë së pikës së vlerësimit nga ana e drejtimit. Megjithatë, sidomos në disa industri të caktuara, mund të mos jetë e mundur që të ngushtohet gama deri në këto nivele. Kjo, gjithsesi, nuk e përjashton njohjen e çmuarjes kontabël, por tregon se çmuarja kontabël ka një nivel të lartë pasigurie në vlerësim dhe si rrjedhim, rrezik të rëndësishëm. Procedura të tjera në përgjigje të rreziqeve të rëndësishme përshkruhen në paragrafet A102 – A115.

A95. Ngushtimi i gamës deri në atë pikë ku të gjitha rezultatet e përftuara brenda gamës konsiderohen të arsyeshme, mund të arrihe:

- Duke hequr nga intervali rezultatet e pikave fundore të tij të cilat gjykohen nga audituesi si të pamundura për të ndodhur në realitet; dhe
- Duke ngushtuar gamën në vazhdimësi, në varësi të evidencës së disponueshme të auditimit, deri sa audituesi arrin në përfundimin se të gjitha rezultatet brenda intervalit mund të konsiderohen të arsyeshme. Në raste të rralla, audituesi mund të jetë në gjendje ta ngushtojë gamën deri në atë moment ku evidenca e auditimit e çon audituesin në një pikë vlerësimi.

Marrja në Konsideratë nëse Aftësitë ose Njohuritë e Specializuara janë të Nevojshme (Ref: Para.14)

A96. Gjatë planifikimit të auditimit, audituesi kërkohet që të përcaktojë natyrën, kohën dhe thellësinë e përfshirjes së burimeve të nevojshme për të kryer auditimin²⁰. Kjo ka të bëjë me angazhimin, sipas nevojave, të personave të specializuar. Për më tepër, SNA 220 kërkon që ortaku i angazhimit duhet të jetë i bindur që grupi i angazhimit si dhe ekspertët e jashtëm të cilët nuk janë pjesë e grupit të angazhimit, bashkërisht kanë ekspertizën dhe aftësitë e duhura për të kryer auditimin²¹. Gjatë procesit të auditimit të çmuarjeve kontabël, audituesi mund të identifikojë, në kuadrin e eksperiencës së audituesit dhe rrethanave të angazhimit, nevojën për aftësi ose njohuri të specializuara të nevojshme për një ose disa aspekte të çmuarjeve kontabël.

A97. Çështjet të cilat mund të ndikojnë tek audituesi në lidhje me nevojën ose jo të përfshirjes së aftësive apo njohurive të specializuara, janë si më poshtë:

- Natyra e aktivitetit, detyrimit apo e komponentit të kapitalit në një biznes apo industri të caktuar (për shembull, depozita minerare, aktive bujqësore, instrumente financiare komplekse).
- Një shkallë e lartë e pasigurisë në vlerësim.

²⁰ SNA 300, *Planifikimi i Auditimit të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 8(e).

²¹ SNA 220, *Kontrolli i Cilësisë për një Auditim të Pasqyrave Financiare*, paragrafi 14.

- Përdorimi i llogaritjeve komplekse ose modeleve të specializuara, për shembull, kur vlerësohet një vlerë e drejtë në kushtet e mungesës së një tregu të dallueshëm.
- Komplexiteti i kërkesave të kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar që kanë të bëjnë me çmuarjet kontabël, përfshirë edhe rastet kur ka aspekte të cilat janë subjekt interpretimesh dhe praktikash të ndryshme që janë të paqëndrueshme dhe ende në zhvillim e sipër.
- Procedurat që audituesi planifikon të përdorë në përgjigje të rreziqeve të vlerësuara.

A98. Për shumicën e çmuarjeve kontabël, edhe në rastet kur ka pasiguri në vlerësim, aftësitë apo njohuritë e specializuara zakonisht nuk janë të nevojshme. Për shembull, në rastin e vlerësimit të provizioneve për debitorë të paarkëtueshëm, nuk është e nevojshme që audituesi të kërkojë ndihmë të specializuar.

A99. Megjithatë, audituesi mund të mos ketë aftësitë apo njohuritë e specializuara që janë të nevojshme për çështje që nuk kanë të bëjnë me fushën e kontabilitetit ose të auditimit, dhe për këtë mund të ketë nevojën të kërkojë ndihmën e ekspertit. SNA 620²² përcakton kërkesat si dhe jep udhëzime në lidhje me përcaktimin e nevojës për të angazhuar ose punësuar një ekspert, si dhe përgjegjësitë e audituesit kur përdor punën e një eksperti.

A100. Gjithashtu, në disa raste, audituesi mund të vendosë që është e nevojshme për të angazhuar aftësi dhe njohuri të specializuara në lidhje me çështje specifike të kontabilitetit apo auditimit. Individë me aftësi apo njohuri të tilla mund të punësohen nga firma e audituesit ose kontraktohen nga një entitet tjetër jashtë firmës së audituesit. Në rastet kur këta individë kryejnë procedura auditimi, atëherë ata janë pjesë e grupit të angazhimit dhe si rrjedhim ata janë subjekt i kërkesave të SNA 220.

A101. Në varësi të njohurive dhe eksperiencës së audituesit me punën e ekspertit apo me ata individë me aftësi dhe njohuri të specializuara, audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme të diskutojë çështje të tilla si diskutimi në lidhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, me qëllim që të konkludojë që puna e tyre është e vlefshme për qëllimin e auditimit.

Procedura të Tjera Analitike në Përgjigje të Rrezikut të Rëndësishëm (Ref: Para.15)

A102. Gjatë auditimit të çmuarjeve kontabël që krijojnë rreziqe të rëndësishme, procedurat e mëtejshme analitike të audituesit përqëndrohen në vlerësimin:

²² SNA 620, *Përdorimi i Punës së Ekspertit të Audituesit*.

- (a) Sesi drejtimi e ka vlerësuar ndikimin e pasigurisë në vlerësim në një çmuarje kontabël, dhe ndikimin që kjo pasiguri mund të ketë në përshtatshmërinë e njohjes së çmuarjes kontabël në pasqyrat financiare; dhe
- (b) Përshtatshmërinë e shpjegimeve përkatëse.

Pasiguria në Vlerësim

Marrja Parasysh e Pasigurisë në Vlerësim nga ana e Drejtimit (Ref: Para.15(a))

- A103. Drejtimi mund të marrë në konsideratë hipoteza ose rezultate alternative në lidhje me çmuarjen kontabël nëpërmjet një numri metodash, në varësi të rrethanave. Një metodë e mundshme që përdoret nga drejtimi është kryerja e analizës së ndjeshmërisë. Kjo mund të kërkojë që të përcaktohet sesi vlera e një çmuarje kontabël ndryshon në varësi të hipotezave. Edhe për çmuarjet kontabël me vlerë të drejtë, ka ndryshime në vlerë për shkak se pjesëmarrës të ndryshëm në treg përdorin hipoteza të ndryshme. Analiza e ndjeshmërisë mund të çojë në disa skenare rezultatesh, të cilat shpeshherë grupohen nga drejtimi si një gamë rezultatesh që quhen skenare “optimiste” dhe skenare “pesimiste”.
- A104. Analiza e ndjeshmërisë mund të tregojë që një çmuarje kontabël nuk është e ndjeshme ndaj disa hipotezave të caktuara. Por ajo gjithashtu mund të tregojë që çmuarja kontabël është e ndjeshme ndaj një ose disa hipotezave të cilat pastaj vihen në qendër të vëmendjes nga ana e audituesit.
- A105. Kjo nuk do të thotë që një metodë e caktuar në lidhje me trajtimin e pasigurisë në vlerësim (si për shembull analiza e ndjeshmërisë) është metodë më e përshtatshme se metoda të tjera, ose që nëse drejtimi merr në konsideratë hipoteza ose rezultate alternative, atëherë kjo duhet të bëhet nëpërmjet një procesi shumë të detajuar dhe shumë të dokumentuar. Ajo që është e rëndësishme është nëse drejtimi e ka vlerësuar sesi pasiguria në vlerësim mund të ndikojë në çmuarjen kontabël, dhe jo mënyra specifike sesi kjo është bërë. Pra, në rastet kur drejtimi nuk ka marrë në konsideratë hipoteza dhe rezultate alternative, atëherë mund të jetë e nevojshme që audituesi të diskutojë me drejtimin dhe të kërkojë evidencë sesi drejtimi e ka marrë parasysh ndikimin e pasigurisë në vlerësim mbi çmuarjen kontabël.

Konsiderata të Veçanta për Entitetet e Vogla

A106. Entitetet e vogla mund të përdorin mjete të thjeshta për të vlerësuar pasigurinë në vlerësim. Përveç rishikimit të dokumentacionit të disponueshëm, audituesi mund të marrë nëpërmjet bisedave me drejtimin edhe evidenca të tjera audimi në lidhje me marrjen parasysh nga ana e drejtimit të hipotezave dhe rezultateve alternative. Gjithashtu, drejtimi mund të mos ketë ekspertizën për të trajtuar rezultate alternative apo të trajtojë pasigurinë në vlerësimin e çmuarjes kontabël. Në raste të tilla, audituesi mund t'i shpjegojë drejtimin procesin e metodave të ndryshme që janë të disponueshme për këtë qëllim, dhe të dokumentacionit përkatës. Kjo, gjithsesi, nuk do të ndryshonte përgjegjësinë që ka drejtimi për të përgatitur pasqyrat financiare.

Hipoteza të Rëndësishme (Ref: Para.15(b))

A107. Një hipotezë e përdorur për të bërë një çmuarje kontabël mund të konsiderohet e rëndësishme nëse një ndryshim i arsyeshëm i hipotezës do të ndikojë në mënyrë të rëndësishme matjen e çmuarjes kontabël.

A108. Mbeshtetje për hipotezat e rëndësishme të përdorura nga drejtimi mund të sigurohet nga proceset e vazhdueshme të drejtimit në lidhje me analizat strategjike dhe menaxhimin e rrezikut. Edhe pa procese formale, si për shembull në rastin e entiteteve të vogla, audituesi mund të jetë në gjëndje të vlerësojë hipotezat e përdorura nëpërmjet intervistimeve dhe diskutimeve me drejtimin, bashkë me procedura të tjera auditimi, me qëllim që të marrë evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme.

A109. Çështjet që duhet të merren në konsideratë nga audituesi gjatë vlerësimit të hipotezave të përdorura nga drejtimi, trajtohen në paragrafët A77 – A83.

Synimi dhe Aftësia e Drejtimit (Ref: Para.15(c))

A110. Çështjet që duhet të merren në konsideratë nga audituesi në lidhje me hipotezat e përdorura nga drejtimi, si dhe qëllimin dhe aftësitë e tij, trajtohen në paragrafët A13 dhe A80.

Llogaritja e Intervalit (Ref: Para.16)

A111. Gjatë përgatitjes së pasqyrave financiare, drejtimi mund të jetë i bindur se i ka trajtuar ashtu siç duhet të gjitha ndikimet e pasigurisë në vlerësimin e çmuarjeve kontabël që sjell rreziqe të rëndësishme. Megjithatë, në disa rrethana, audituesi mund t'i konsiderojë përpjekjet e drejtimit të papërshtatshme. Ky mund të jetë rasti, për shembull, kur sipas mendimit të audituesit:

- Gjatë procesit të vlerësimit të mënyrës sesi drejtimi e ka trajtuar ndikimin e pasigurisë në vlerësim, nuk mund të merret nga audituesi evidencë audimi e mjaftueshme dhe e përshtatshme.

- Gjykohet e nevojshme për të analizuar më tej nivelin e pasigurisë në vlerësim, në rastin, për shembull, kur audituesi ka dijeni se ekziston një gamë e gjërë rezultatesh për çmuarje të ngjashme kontabël në rrethana të ngjashme.
- Është e pamundur që të merren evidenca të tjera auditimi, për shembull, nga rishikimi i ngjarjeve që kanë ndodhur deri në datën e opinionit të audituesit.
- Ekzistojnë paragjykime të drejtimit në bërjen e çmuarjeve kontabël.

A112. Çështjet që duhet të merren në konsideratë nga audituesi gjatë përcaktimit të një game, trajtohen në paragrafët A87 – A95.

Kriteret e Njohjes dhe Matjes

Njohja e Çmuarjeve Kontabël në Pasqyrat Financiare (Ref: Para.17(a))

A113. Kur drejtimi njeh një çmuarje kontabël në pasqyrat financiare, fokusi i vlerësimit të audituesit është nëse matja e çmuarjes kontabël është në mënyrë të mjaftueshme e të besueshme për të qenë në përputhje me kriteret e njohjes sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

A114. Sa i takon çmuarjeve kontabël që nuk janë njohur në pasqyrat financiare, fokusi i vlerësimit të audituesit është nëse kriteret e njohjes sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar janë zbatuar apo jo. Edhe në rastin kur një çmuarje kontabël nuk është njohur dhe audituesi konkludon që ky qëndrim është i përshtatshëm, mund të jetë e nevojshme që rrethanat në lidhje me këtë çmuarje kontabël të paraqiten në pasqyrat financiare. Kur është e zbatueshme, audituesi mund gjithashtu të konkludojë se një çmuarje kontabël e cila ka qenë identifikuar si çmuarje me një pasiguri të lartë, është një çështje kryesore e auditimit që duhet të komunikohet në raportin e audituesit në pajtim me SNA 701,²³ ose ai mund të shikojë të arsyeshme të përfshijë në raportin e audituesit një paragraf që thekson një çështje (shiko SNA 706 (i rishikuar))²⁴. Nëse çështja është përcaktuar si çështje kryesore e auditimit, SNA 706 (i rishikuar) e ndalon audituesin të përfshijë një paragraf që thekson një çështje në raportin e audituesit.²⁵

Baza e Matjes në një Çmuarje Kontabël (Ref: Para.17(b))

A115. Për sa i takon çmuarjeve kontabël me vlerë të drejtë, disa kuadro të raportimit financiar përcaktojnë se një vlerë e drejtë e matur në mënyrë të besueshme është kërkesë paraprake në lidhje me matjen e vlerës së drejtë ose me paraqitjen e saj në shënimet shpjeguese. Në disa raste, ky përcaktim mund të anashkalohe kur, për shembull, nuk ekziston një metodë ose bazë e përshtatshme për të bërë matjen. Në

²³ SNA 701, *Komunikimi i Çështjeve Kryesore të Auditimit në Raportin e Audituesit të Pavarur*

²⁴ SNA 706 (i rishikuar), *Paragrafët që Theksojnë Çështjen dhe Paragrafët për Çështje të Tjera në Raportin e Audituesit të Pavarur*

²⁵ SNA 706 (i rishikuar), paragrafi 8(b)

keto raste, fokusi i vlerësimit të audituesit është nëse baza që ka përdorur drejtimi për të anashkaluar përcaktimin në lidhje me vlerën e drejtë të dhënë nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar është i përshtatshëm.

Vlerësimi i Arsyeshmërisë së Çmuarjeve Kontabël dhe Përcaktimi i Anomalive (Ref: Para.18)

A116. Bazuar në evidencën e auditimit të marrë gjatë procesit të auditimit, audituesi mund të arrijë në përfundimin se evidenca e auditimit të çon në një çmuarje kontabël që ndryshon nga pika e vlerësimit të drejtimit. Kur evidenca e auditimit mbështet një pikë vlerësimi, atëhere ndryshimi midis pikës së vlerësimit të audituesit dhe pikës së vlerësimit të drejtimit përfaqëson anomali. Kur audituesi konkludon se përdorimi i gamës së audituesit siguron një evidencë auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme, pika e vlerësimit të drejtimit që është jashtë gamës së audituesit, nuk do të mbështetet me evidencë auditimi. Në këto raste, anomalia nuk është më pak sesa ndryshimi midis pikës së vlerësimit të drejtimit dhe pikës më të afërt me gamën e audituesit.

A117. Kur drejtimi ka ndryshuar një çmuarje kontabël në raport me periudhën e kaluar, ose metodën për llogaritjen e saj, mbi bazën e një vlerësimi subjektiv se ka pasur një ndryshim në rrethana, atëhere audituesi mund të konkludojë, mbi bazën e evidencës së auditimit, se çmuarja kontabël ka anomali si rezultat i një ndryshimi arbitrar nga ana e drejtimit, ose mund ta konsiderojë atë si një tregues i ekzistencës së paragjykimëve të drejtimit (Ref: Para.A124 – A125).

A118. SNA 450²⁶ jep udhëzime në lidhje me identifikimin e anomalive për qëllime të vlerësimit nga ana e audituesit të ndikimit që ka një anomali e parregulluar në pasqyrat financiare. Në lidhje me çmuarjet kontabël, një anomali qoftë me natyrë mashtrimi ose gabimi, mund të jetë e llojeve të mëposhtme:

- Anomali për të cilat nuk ka dyshim (anomali faktike).
- Ndryshime që vijnë si rezultat i gjykimeve të drejtimit në lidhje me çmuarjet kontabël të cilat audituesi i konsideron të paarsyeshme, ose në lidhje me përzgjedhjen apo zbatimin e politikave kontabël të cilat audituesi i konsideron të papërshtatshme (anomali gjykimi).
- Vlerësimi më i mirë i bërë nga audituesi i anomalisë në të gjithë popullatën, përfshirë edhe projektimin e anomalisë së identifikuar në kampionin e përzgjedhur të auditimit në të gjithë popullatën të cilës i takon kampioni (anomali e projektuar).

Në disa raste, një anomali mund të jetë një kombinim i formave të sipërpërmendura që e bën identifikimin e çdo lloji përbërës të vështirë ose të pamundur.

²⁶ SNA 450, *Vlerësimi i Anomalive të Identifikuara gjatë Auditimit*.

A119. Vlerësimi i arsyeshmërisë së çmuarjeve kontabël dhe i shpjegimeve përkatëse në pasqyrat financiare, nëse kërkohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, apo bëhet me dëshirë, kërkon të njëjtat konsiderata që zbatohen kur auditohet një çmuarje kontabël e njohur në pasqyrat financiare.

Paraqitja në Lidhje me Çmuarjet Kontabël

Paraqitja në Përputhje me Kuadrin e Zbatueshëm të Raportimit Financiar (Ref: Para.19)

A120. Paraqitja e pasqyrave financiare në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar ka të bëjë me paraqitjen në mënyrë të përshtatshme të çështjeve materiale. Kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të lejojë, ose të kërkojë, shpjegime në lidhje me çmuarjet kontabël, ku disa entitete mund të paraqesin me dëshirë e tyre edhe paraqitjen e informacioneve shtesë në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare. Shpjegimet mund të përmbajnë sa më poshtë vijon:

- Hipotezat e përdorura.
- Metoda e përdorur në vlerësim, përfshirë edhe modelin e përdorur.
- Bazën e përzgjedhjes së metodës së vlerësimit.
- Ndikimin e ndonjë ndryshimi të metodës së vlerësimit nga periudha e kaluar.
- Arsyet dhe pasojat e pasigurisë në vlerësim.

Këto shpjegime i shërbejnë përdoruesve për të kuptuar çmuarjet kontabël të njohura apo të paraqitura në pasqyrat financiare, dhe për to duhet marrë evidencë e mjaftueshme dhe e përshtatshme auditimi nëse këto shpjegime janë në përputhje me kërkesat e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.

A121. Në disa raste, kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar mund të kërkojë shpjegime specifike në lidhje me pasiguritë. Për shembull, disa kuadro të raportimit financiar kërkojnë:

- Paraqitjen e hipotezave kryesore dhe arsyeve të tjera të pasigurisë në vlerësim që kanë një rrezik të rëndësishëm për të shkaktuar një rregullim material në vlerën kontabël të aktiveve dhe detyrimeve. Këto kërkesa mund të emërtohen duke i quajtur “Arsyet Kryesore të Pasigurisë në Vlerësim” ose “Çmuarjet Kontabël më të Rëndësishme”.
- Shpjegimet e intervalit të rezultateve të mundshme dhe të hipotezave që janë përdorur në përcaktimin e intervalit.
- Paraqitjen e informacionit në lidhje me rëndësinë që ka çmuarja kontabël me vlerë të drejtë tek pozicioni financiar dhe performanca e entitetit.

- Shpjegimet cilësore të tilla si ekspozimet ndaj rrezikut dhe si krijohet ai, objektivat, politikat dhe procedurat e entitetit për të menaxhuar këtë rrezik dhe metodat e përdorura për matjen e tij, si dhe ndryshimet e këtyre koncepteve cilësore në krahasim me periudhën e kaluar.
- Shpjegimet sasiore të tilla si shkalla e ekspozimit të entitetit ndaj rrezikut, bazuar mbi informacionin e marrë brenda entitetit nga personeli kyç i entitetit, përfshirë rrezikun e kreditit, rrezikun e likuiditetit dhe rrezikun e tregut.

Shpjegimet në Lidhje me Pasigurinë në Vlerësimin e Çmuarjeve Kontabël të cilat Shkaktojnë Rreziqe të Rëndësishme (Ref: Para. 20)

A122. Në lidhje me çmuarjet kontabël që kanë një rrezik të rëndësishëm, në rastin kur shpjegimet janë bërë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar, audituesi mund të arrijë në përfundimin që shpjegimet në lidhje me pasigurinë në vlerësim janë të papërshtatshme në kontekstin e rrethanave dhe fakteve ekzistuese. Vlerësimi i audituesit për përshtatshmërinë e shpjegimeve në lidhje me pasigurinë në vlerësim merr më shumë rëndësi sa më e madhe të jetë gama e rezultateve të mundshme të çmuarjes kontabël në raport me materialitetin (Ref: Para. A94).

A123. Në disa raste, audituesi mund të konsiderojë të përshtatshme që të inkurajojë drejtimin që të shpjegojë në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare rrethanat në lidhje me pasigurinë në vlerësim. SNA 705 (i rishikuar)²⁷ jep udhëzime në lidhje me pasojat që ka në opinionin e audituesit rasti kur audituesi beson se shpjegimet e drejtimit në pasqyrat financiare në lidhje me pasigurinë në vlerësim janë të papërshtatshme ose keqorientuese.

Treguesit e Ekzistencës së Mundshme të Paragjytimeve të Drejtimit (Ref: Para. 21)

A124. Gjatë auditimit, audituesi mund të marrë dijeni në lidhje me gjykime dhe vendime të marra nga drejtimi të cilat janë tregues të ekzistencës së paragjytimeve të drejtimit. Këta tregues mund të ndikojnë në konkluzionin e arritur nga audituesi në lidhje me përshtatshmërinë e vlerësimit të rrezikut dhe përgjigjet përkatëse ndaj tij, dhe këtë audituesi duhet ta ketë parasysh gjatë gjithë pjesës së mbetur të auditimit. Kjo mund të ketë gjithashtu ndikim në vlerësimin e audituesit nëse pasqyrat financiare në tërësinë e tyre janë të pastra nga anomali materiale, siç përshkruhet në SNA700 (i rishikuar)²⁸.

A125. Shembuj të treguesve të ekzistencës së mundshme të paragjytimeve të drejtimit në lidhje me çmuarjet kontabël, jepen në vijim:

²⁷ SNA 705 (i rishikuar) *Modifikimet e Opinioneve në Raportin e Audituesit të Pavarur*.

²⁸ SNA 700 (i rishikuar) *Formimi i një Opinioni dhe Raportimi mbi Pasqyrat Financiare*.

- Ndryshimet në çmuarjen kontabël, ose në metodën për llogaritjen e saj, kur drejtimi ka bërë një vlerësim subjektiv se ky ndryshim bazohet në një ndryshim të rrethanave.
- Përdorimi i hipotezave të vetë entitetit në lidhje me çmuarjet kontabël me vlerë të drejtë në rastet kur ka mospërputhje mes tyre dhe hipoteza të dallueshme në treg.
- Përzgjedhja ose hartimi i hipotezave të rëndësishme që japin një pikë vlerësimi që i shërben objektivave të drejtimit.
- Përzgjedhja e një pike vlerësimi që mund të shërbejë si tregues i një tendence optimiste ose pesimiste.

Deklarimet me Shkrim (Ref: Para. 22)

A126. SNA 580²⁹ analizon nevojën e deklarimeve me shkrim. Në varësi të natyrës, materialitetit dhe shkallës së pasigurisë në vlerësim, deklarinimet me shkrim në lidhje me çmuarjet kontabël të njohura ose të paraqitura në pasqyrat financiare, mund të përmbajnë deklarinimet në lidhje me:

- Përshtatshmërinë e proceseve të matjes, përfshirë hipotezat dhe modelet përkatëse të përdorura nga drejtimi në përcaktimin e çmuarjeve kontabël në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, dhe qëndrueshmërinë në zbatimin e këtyre proceseve.
- Nëse hipotezat reflektojnë në mënyrë të përshtatshme qëllimin dhe aftësinë e drejtimit për të zbatuar një plan veprimi të caktuar në emër të entitetit në lidhje me çmuarjet kontabël dhe shpjegimet.
- Nëse shpjegimet në lidhje me çmuarjet kontabël janë të plota dhe të përshtatshme në kontekstin e kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar.
- Që asnjë nga ngjarjet pas datës së bilancit nuk kërkon rregullim të çmuarjeve kontabël dhe të shpjegimeve të paraqitura në pasqyrat financiare.

A127. Për ato çmuarje kontabël që nuk janë njohur ose shpjeguar në pasqyrat financiare, deklarinimet me shkrim mund të përmbajnë edhe aspektet e mëposhtme:

- Përshtatshmërinë e bazës së përdorur nga drejtimi për të gjykuar që kriteret e njohjes dhe shpjegimit sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar nuk plotësohen (Ref: Para. A114).

²⁹ SNA 580, *Deklarimet me Shkrim*.

- Përshtatshmërinë e bazës së përdorur nga drejtimi për të anashkaluar kërkesën në lidhje me përdorimin e vlerës së drejtë në përputhje me kuadrin e zbatueshëm të raportimit financiar për ato çmuarje kontabël të pamatuara me vlerë të drejtë ose të pashpjeguara (Ref: Para. A115).

Dokumentimi (Ref: Para. 23)

A128. Dokumentimi i ekzistencës së mundshme të treguesve të paragjykimeve të drejtimit të identifikuara gjatë procesit të auditimit e ndihmon audituesin për të konkluduar nëse rreziku i vlerësuar prej tij dhe përgjigjet përkatëse vazhdojnë të jenë të përshtatshme, si dhe në vlerësimin nëse pasqyrat financiare në tërësinë e tyre janë të pastra nga anomali materiale. Shiko paragrafin A125 për shembuj të treguesve të paragjykimeve të mundshme të drejtimit.

Matja e Vlerës së Drejtë dhe Shpjegimet sipas Kuadrove të Ndryshme të Raportimit Financiar

Qëllimi i kësaj shtojce është vetëm të paraqesë një informacion të përgjithshëm me qëllim që të japë kontekstin dhe fushën e diskutimeve në lidhje me matjen e vlerës së drejtë dhe shpjegimeve përkatëse në kontekstin e kuadrove të ndryshëm të raportimit financiar.

1. Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar kërkojnë ose lejojnë një varietet matjesh të vlerës së drejtë dhe shpjegimeve përkatëse në pasqyrat financiare. Ato gjithashtu dallojnë midis tyre përsa i përket nivelit të udhëzimeve që ato japin në lidhje me bazën e matjes së aktiveve dhe detyrimeve ose të shpjegimeve përkatëse. Disa kuadro të raportimit financiar japin udhëzime të detajuara dhe specifike, të tjerë japin udhëzime të përgjithshme, ndërkohë që ka të tjerë që nuk japin fare udhëzime. Gjithashtu ekzistojnë dhe praktika në lidhje me matje dhe shpjegime që janë specifike për industri të caktuara.
2. Përkufizimet e vlerës së drejtë mund të ndryshojnë midis kuadrove të ndryshëm të raportimit financiar, ose të aktiveve, detyrimeve dhe shpjegimeve brenda një kuadri të caktuar. Për shembull, Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit (SNK) 39³⁰ e përkufizon vlerën e drejtë si “shuma me të cilën një aktiv mund të shkëmbehet, ose një detyrim mund të shlyhet midis palëve me njohuri të përshtatshme, të vullnetshme në një transaksion duarlibër”. Koncepti i vlerës së drejtë zakonisht supozon një transaksion të tanishëm sesa një transaksion të një date të kaluar ose të ardhshme. Si rrjedhim, procesi i matjes së vlerës së drejtë është një proces kërkimi për çmimin e vlerësueshëm me të cilin mund të kryhet transaksioni. Për më tepër, kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të përdorin përkufizime të tilla si “vlerë e lidhur specifikisht me entitetin” ose përkufizime të ngjashme, por që gjithsesi ato janë brenda të njëjtit koncept të vlerës së drejtë që jepet në SNA.
3. Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të trajtojnë ndryshimet në vlerën e drejtë që mund të ndodhin me kalimin e kohës në mënyra të ndryshme. Për shembull, një kuadër i caktuar i raportimit financiar mund të kërkojë që ndryshimet në vlerat e drejta të disa aktiveve apo detyrimeve të njihen drejtperdrejt në kapital, ndërkohë që këto ndryshime, në kontekstin e ndonjë kuadri tjetër, njihen në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve. Në disa kuadro, përcaktimi nëse përdorimi i vlerës së drejtë ose mënyra sesi është zbatuar matja me vlerë të drejtë ndikohet nga synimi i drejtimit për të zbatuar një plan veprimi të caktuar në lidhje me këto aktive apo detyrime.

³⁰ SNK 39, *Instrumentet Financiare: Njohja dhe Matja*.

4. Kuadro të ndryshëm të raportimit financiar mund të kërkojnë disa matje specifike të vlerës së drejtë dhe disa shpjegime specifike si dhe mund t'i përshkruajnë ose t'i lejojnë ato në shkallë të ndryshme. Kuadrot e raportimit financiar mund të:
- Përshkruajnë kërkesat për matjen, paraqitjen dhe shpjegimet në lidhje me informacionin që duhet të jepet në pasqyrat financiare ose në lidhje me informacionin që duhet të jepet në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare ose si informacion plotësues;
 - Lejojnë disa matje me vlerë të drejtë si mundësi e entitetit, ose vetëm kur plotësohen disa kritere të caktuara;
 - Përshkruajnë një metodë specifike për përcaktimin e vlerës së drejtë, për shembull, nëpërmjet përdorimit të një vlerësimi të pavarur ose mënyra specifike të përdorimit të flukseve të skontuara të parasë;
 - Lejojnë përzgjedhjen e metodës për përcaktimin e vlerës së drejtë midis disa metodave alternative (kriteri i përzgjedhjes mund të jepet ose jo nga kuadri i raportimit financiar; ose
 - Mos japin udhëzime në lidhje me matjen dhe shpjegimin e vlerës së drejtë, por që këto të bazohen në praktika ose zakone, për shembull në një industri të caktuar.
5. Disa kuadro të raportimit financiar supozojnë se vlera e drejtë e aktiveve dhe detyrimeve mund të matet në mënyrë të besueshme dhe kjo të shërbejë si kërkesë paraprake për të lejuar ose kërkuar matjen me vlerë të drejtë dhe shpjegimin përkatës. Në disa raste, ky supozim mund të anashkalohet kur një aktiv ose detyrim nuk ka një çmim të kuotuar në një treg aktiv dhe për këtë arsye metoda të tjera për matjen në mënyrë të besueshme janë qartësisht të papërshtatshme ose të pamundura. Disa kuadro të raportimit financiar mund të specifikojnë një hierarki të vlerës së drejtë e cila bën dallimin midis të dhënave të përdorura për të llogaritur vlerën e drejtë nga ato që janë qartësisht “të dallueshme” bazuar në çmime të kuotuar në tregje aktive, deri në ato që janë “të padallueshme” që bazohen në gjykime të vetë entitetit mbi hipotezat që mund të përdorin pjesëmarrësit në treg.
6. Disa kuadro të raportimit financiar kërkojnë disa rregullime apo modifikime specifike në informacionin e vlerësimit ose marrjen në konsideratë të disa aspekteve të tjera unike për një aktiv apo detyrim të caktuar. Për shembull kontabilizimi i investimeve në prona mund të kërkojë që në vlerën e çmuar të tregut të bëhen rregullime të tilla si: rregullime për koston e parashikuar të përfundimit të shitjes, rregullime që kanë të bëjnë me kushtet dhe vendndodhjen e pronës, e të tjera. Gjithashtu, nëse tregu për një aktiv të caktuar nuk është një treg aktiv, çmimet e kuotuar e të publikuara duhet të rregullohen ose të modifikohen në mënyrë që të arrihet në një matje më të përshtatshme të vlerës së drejtë. Për shembull, çmimet e kuotuar të tregut mund të mos jenë tregues i vlerës së drejtë nëse aktiviteti në këtë

treg nuk është i shpeshtë, ose nëse tregu nuk është i konsoliduar, ose nëse tregtohet vetëm një numër i vogël i njësisve në raport me numrin e njësisve që ekzistojnë. Për këtë arsye, këto çmime tregu mund të duhen që të rregullohen ose modifikohen, dhe për këtë, mund të jenë të nevojshme burime alternative të informacionit mbi tregun. Gjithashtu, në disa raste, kolaterali i vënë (për shembull, në rastet kur për disa lloje investimesh vihet kolateral) mund të duhet të kihet parasysh kur përcaktohet vlera e drejtë ose kur llogaritet zhvlerësimi i mundshëm i një aktivi apo detyrimi.

7. Në shumicën e kuadrove të raportimit financiar, nën konceptin e vlerës së drejtë është supozimi që entiteti zhvillon aktivitetin e tij sipas parimit të vijimësisë dhe që nuk ka asnjë synim ose nevojë që të likujdohet, ose të zvogëlojë në mënyrë materiale aktivitetet e tij, ose të futet në një transaksion me pasoja negative për të. Si rrjedhim, vlera e drejtë nuk do të jetë ajo shumë që do të merret ose paguhet nga entiteti në një transaksion, likuidim ose shitje të detyruar. Nga ana tjetër, kushtet e përgjithshme ekonomike si dhe kushtet ekonomike të një industrie të caktuar mund të shkaktojnë mungesë likuiditeti në treg dhe, si rrjedhim, të kërkojnë që vlerat e drejta të llogariten duke marrë për bazë çmime të sforcuara ose shumë të sforcuara. Një entiteti, gjithsesi, mund t'i duhet që të marrë parasysh kushtet e tij ekonomike apo operative kur përcakton vlerën e drejtë të aktiveve dhe detyrimeve të tij nëse kjo kërkohet ose lejohet nga kuadri i zbatueshëm i raportimit financiar, pavarësisht nëse ky kuadër mund të përshkruajë ose jo mënyrën sesi duhet bërë kjo. Për shembull, planet e drejtimit për të shitur një aktiv në mënyrë të përshpejtuar me qëllim që të realizojë objektivat e biznesit mund të jetë informacion i rëndësishëm në përcaktimin e vlerës së drejtë të këtij aktivi.

Dominimi i Matjes me Vlerë të Drejtë

8. Matja me vlerë të drejtë dhe shpjegimet përkatëse po bëhen gjithnjë e më shumë të pranishme në kuadrot e raportimit financiar. Matja me vlerë të drejtë mund të jetë e nevojshme, dhe si rrjedhim mund të ndikojë në pasqyrat financiare në shumë mënyra, në disa situata si më poshtë vijon:

- Aktive dhe detyrime të caktuara, të tilla si letra të tregtueshme me vlerë ose detyrime që lidhen me një instrument financiar, zakonisht ose periodikisht “të tregtuara në treg”.
- Disa komponentë të caktuar të kapitalit, për shembull, kur kontabilizohet njohja, matja dhe prezantimi i disa instrumenteve financiare me tipare të kapitalit, të tilla si bonde të konvertueshme nga zotëruesi në aksione të thjeshta.
- Aktive dhe detyrime të caktuara të përfutuara në një kombinim biznesi. Për shembull, përcaktimi i emrit të mirë që rezulton nga blerja e një entiteti në një kombinim biznesi bazohet zakonisht në vlerën e drejtë të aktiveve dhe detyrimeve të identifikueshme të blera si dhe në vlerën e drejtë të çmimit të blerjes.

- Aktive dhe detyrime që rregullohen kohë pas kohe me vlerën e drejtë. Disa kuadro të raportimit financiar mund të kërkojnë përdorimin e vlerës së drejtë për të matur një rregullim në një aktiv ose në një grup aktivesh si pjesë e procesit të përcaktimit të zhvlerësimit të aktivit. Për shembull, testimi i zhvlerësimit të emrit të mirë të blerë në një kombinim biznesesh bazuar në vlerën e drejtë të një entiteti të përcaktuar apo një njësie raportimi të përcaktuar, vlera e të cilit është shpërndarë midis aktiveve dhe detyrimeve të entitetit apo njësisë raportuese, me qëllim që të arrihet në një emër të mirë të llogaritur për t'u krahasuar më pas me emrin e mirë të regjistruar.
- Bashkimi i aktiveve dhe detyrimeve. Në disa rrethana, matja e një klase apo grupi aktivesh apo detyrimesh e bën të nevojshëm një bashkim të vlerave të drejta të disa prej aktiveve apo detyrimeve individuale që ndodhen në këtë klasë apo grup. Për shembull, sipas kuadrit të zbatueshëm të raportimit financiar, matja e vlerës së drejtë të një portofoli të diversifikuar huaje mund të bëhet mbi bazën e vlerës së drejtë të disa kategorive të huave që janë në përbërje të portofolit.
- Informacioni i paraqitur në shënimet shpjeguese të pasqyrave financiare ose si informacion plotësues, por që nuk është njohur në pasqyrat financiare.