

**QASJE KRAHASIMORE TË MIRË FUNKSIONIMIT TË
AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË INSTITUCIONET
PUBLIKE (NJË EKZAMINIM EMPIRIK I EFEKTIVITETIT
TE KËTIJ FUNKSIONI NË SHQIPËRI)**

Holtjana BELLO

Dorëzuar
Universitetit Europian të Tiranës
Shkollës Doktorale

Në përmbushje të detyrimeve të programit të Doktoratës në
Ekonomi, me profil Financë, për marrjen e gradës shkencore “Doktor”

Udhëheqës shkencor: Prof.Dr. Engjëll Pere

Numri i fjalëve:57451

Tiranë, Mars 2015

DEKLARATA E AUTORËSISË

Deklarojë me shkrim se ky studimi është punë origjinale e imja.

ABSTRAKTI

Për shkak të numrit të vogël të studimeve ekzistuese që matin efektivitetin e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri, qëllimi i këtij kërkimi është të zbulojë faktorët që përcaktojnë efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm duke testuar në mënyrë empirike ndikimin e tyre në dimensionet e efektivitetit të këtij funksioni. Në ditët e sotme një shërbim auditimi profesional, i pavarur dhe objektiv shihet si element kyç për një qeverisje korporative. Meqënëse organizatat e sektorit publik janë përgjegjëse në kryerjen e shërbimeve publike si dhe në përdorimin e fondeve publike, kërkesa për transparencë është gjithnjë në rritje. Për këtë arsye, nevoja për një shërbim efektiv të auditimit të brendshëm asnjëherë s'ka qenë më shumë se sot një kërkesë emergjente. Kjo punë kërkimore zbuloi faktorët determinues të efektivitetit të Auditimit të Brendshëm me qëllim që të ofrojë një vlerësim kritik të zhvillimit të këtyre faktorëve në Shqipëri për të dhënë më pas rekomandime për përmirësime të mëtejshme. Konkretisht, analiza faktoriale përcaktoi që vlerësimi nga të audituarit, cilësia e punës së auditimit të brendshëm, si dhe kontributi i shtuar i auditimit të brendshëm janë tre dimensionet kryesore që përfshijnë konceptin e efektivitetit të auditimit të brendshëm. Gjithësesi, studime të tjera në të ardhmen mund të pasurojnë më tej dimensionet e efektivitetit të auditimit të brendshëm me më shumë elementë përveç tre elementëve të efektivitetit të paraqitur në këtë punim. Nga ana tjetër, analiza e korrelacionit dhe regresionit të shumëfishtë standard theksoi rëndësinë e ekspertizës dhe zhvillimit profesional të audituesve të brendshëm si një faktor me efekt të fortë në indikatorët e efektivitetit të auditimit të brendshëm. Gjithashtu, një lidhje më pak e fortë u gjet midis planit të punës dhe rolit që duhet të përshtasë auditimi i brendshëm me komponentet e efektivitetit të auditimit të brendshëm. Por, ndyshe nga teoritë botërore dhe praktikat më të mira në treg, pavarësia organizative, roli i komiteteve të auditimit dhe bashkëpunimi me KLSH nuk rezultoi të ishin faktorë me ndikim të fortë në përbërësit e efektivitetit të auditimit të brendshëm në Shqipëri. Kjo punë kërkimore zbuloi që me gjithë ndryshimet në legjislacion, auditimi i brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, vazhdon ende të përshtatë qasjen tradicionale të funksionit të auditimit për shkak të mungesës së burimeve njerëzore të kualifikuara si dhe të njohurive të pakta që menaxherët dhe vetë audituesët e brendshëm kanë në lidhje me ndihmesën që funksioni i auditimit të brendshëm jep për të përmirësuar sistemet e menaxhimit të riskut dhe të qeverisjes së korporatave, të cilat nga ana tjetër mundësojnë arritjen e objektivave të organizatës.

The aspiration for European integration has triggered modernization of IA function moving beyond the traditional compliance and financial remit in adherence with International Internal Audit Standards. Considering that internal audit effectiveness is the least scientifically studied topic in Albania, this research attempts to build a conceptual understanding of internal audit effectiveness in public sector in Albania. Toward this end, it develops a scale to measure IA effectiveness and a model of its determinants. Furthermore, this study evaluates the developments of IA effectiveness determinants by providing a comparison approach with best practices worldwide. Factorial analysis shows that auditees' evaluation; quality of audit work, and added value of IA builds the concept of IA effectiveness. However, the conclusions of this study shed only some preliminary lights on the dimensions of IA effectiveness in public sector in Albania aimed to generate future research on this issue. On the other hand, the correlation and regression analysis demonstrate capabilities and professional developments of internal auditors to be the main determinants of IA effectiveness with some effect also found for the role adopted by IA departments, and annual audit plan risk based. Meanwhile, the organizational independence of IA, audit committees role and integrated assurance are found as not significantly related to three dimensions of IA effectiveness. This research found that notwithstanding changes in normative framework, internal audit within Albania, government organizations are still adopting traditional approach of internal audit because of the lack of skilled resources and a little understanding of both, managers and internal auditors with regard to the contribution of internal audit in the risk management and corporate governance system aimed at achieving the organization objectives. Continuous professional development of auditors is suggested to be linked into performance appraisal to meet any skills deficiencies and motivate the internal auditors, and maximize their potential within internal audit function. The "guest auditors" and "temporary expertise" are suggested as the potential ways to mitigate shortfall in audit skills and address temporary constraints in audit resources assisting with engagements that require capabilities and skills beyond the existing skills within Albania, public sector. Internship programs developed in cooperation with universities, and post degree qualifications are identified as a way to exchange experience and thoughts between auditors and to develop the carrier auditors for the future.

FALENDERIME

Në shenjë mirënjohje do të dëshiroja të falënderoja një numër njerëzish që më mbështetën në përfundimin me sukses të kësaj pune kërkimore. Fillimisht do të desha të falënderoja të gjithë të intervistuarit për informacionet e vjera që më dhanë në lidhje me zhvillimet e auditimit të brendshëm, qoftë në aspektin teorik, qoftë në atë praktik. Gjithashtu, i jam mirënjohës Profesorit Engjell Pere, udhëheqësit dhe mbikëqyrësit tim të doktoraturës për diskutimet e frytshme dhe për këshillat e vlefshme që më motivuan në këtë punë kërkimore. Së fundmi i jam thellësisht mirënjohëse familjes sime të shtrenjtë që më mbështeti me fjalët e saj inkurajuese gjatë këtyre viteve të studimeve të mia doktorale.

PËRMBAJTJA

1. HYRJE	10
1.1. PËRMBLEDHJE	10
1.2. KONTROLLET E BRENDSHME TË FINANCIVE PUBLIKE-QASJE KRAHASIMORE.....	11
1.3. SHËRBIMI MODERN I AUDITIMIT TË BRENDSHËM	12
1.4. AUDITIMI I BRENDSHËM NË SEKTORIN PUBLIK NË SHQIPËRI	13
1.5. QËLLIMI I PUNËS KËRKIMORE	14
1.6. MOTIVET DHE INTERESAT	15
1.7. OBJEKTIVAT E PUNËS KËRKIMORE.....	16
1.8. PYETJET KËRKIMORE	16
1.9. HIPOTEZË.....	17
1.10. PËRMBLEDHJE E KAPITULLIT	18
2. METODOLOGJIA KËRKIMORE	19
2.1. HYRJE	19
2.2. METODAT KËRKIMORE	19
2.2.1. Metodatat e zgjedhura kërkimore	20
2.3. KËRKIMI I LITERATURËS	27
2.4. ETIKA DHE KËRKIMI	28
2.4.1. Metodologjia kërkimore që përputhet me kërkesat etike	28
2.5. PËRMBLEDHJE E KAPITULLIT	29
3. RISHIKIMI I LITERATURËS	30
3.1. HYRJE	30
3.1.1. Kuadri konceptual i efektivitetit të auditimit të brendshëm	30
3.2. FAKTORI 1 - ROLI DHE AKTIVITET E AUDITIMIT TË BRENDSHËM	33
3.3. FAKTORI 2 - STRUKTURA ORGANIZATIVE DHE PAVARESIA	43
3.4. FAKTORI 3 – METODOLOGJIA E PLANIFIKIMIT TE AUDITIMIT	52
3.5. FAKTORI 4 - KOMITETET E AUDITIMIT	61
3.5.1. Fusha e veprimit dhe roli i Komiteteve të Auditimit	61
3.5.2. Pavarësia dhe objektiviteti i anëtarëve të Komitetit të Auditimit	68
3.6. FAKTORI 5 - SIGURI E INTEGRUAR-BASHKËPUNIMI ME FUNKSIONET E TJERA QË OFROJNË SIGURI	70
3.7. FAKTORI 6 - BURIMET NJERËZORE TË AUDITIMIT TË BRENDSHËM	77
3.7.1. Menaxhimi i burimeve të auditimit	77
3.7.2. Roli i Shefit të Auditimit të Brendshëm	80
3.7.3. Zhvillimi Profesional i Burimeve Njerëzore të Auditimit të Brendshëm	81
3.8. PËRMBLEDHJE E KËRKIMIT TË LITERATURËS	87
4. KËRKIMI EMPIRIK	89
4.1. HYRJE	89
4.2. LLOJI DHE BURIMI I TË DHËNAVE PARËSORE	91

4.3. TË DHËNA SASIORE - PËRGJIGJET E MARRA NGA PYETËSORËT	91
4.4. PËRMBAJTJA E VARIABLAVE TË PAVARUR DHE TË VARUR	93
4.4.1. Matja e Variablave.....	94
4.5. TË DHËNA CILËSORE – INTERVISTA TË PASTRUKTURUARA	102
4.6. LLOJI DHE BURIMI I TË DHËNAVE DYTËSORE.....	103
4.7. REZULTATE EMPIRIKE.....	103
4.7.1. Statistika Përshkruese	103
4.7.2. Statistika Përshkruese për Variablin e Pavarur – Faktorët Determinues që përmirësojnë efektivitetin e auditimit të brendshëm	104
4.7.3. Statistika Përshkruese për Variablin e Varur – Indikatorët e Performancës së Auditimit të Brendshëm.....	106
4.7.4. Koeficientet e Korrelacionit Pearson.....	108
4.7.5. Regresioni i Shumëfishtë Standard	110
5. DISKUTIME DHE ANALIZA	113
5.1. ROLI I AUDITIMIT TË BRENDSHËM	113
5.1.1. Mbështetja ligjore për auditimin e brendshëm ne Shqiperi.....	114
5.1.2. Natyra dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm	114
5.2. PLANI VJETOR I AUDITIMIT.....	120
5.3. BURIMET NJERËZORE TË AUDITIMIT TË BRENDSHËM	127
5.4. PËRMBLEDHJE E KËRKIMIT EMPIRIK.....	134
6. KONKLUZIONE DHE REKOMANDIME	136
6.1. HYRJE	136
6.2. KONKLUZIONE PËR RISHIKIMIN E LITERATURËS	136
6.3. KONKLUZIONE PËR KËRKIMIN EMPIRIK	139
6.4. PRANIMI I HIPOTEZAVE.....	143
6.5. REKOMANDIMET.....	144
7. ANEKS A - PYETËSOR PËR TË VLERËSUAR EFEKTIVITETIN E FUNKSIONIT TË AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË SEKTORIN PUBLIK NË SHQIPËRI.....	148
8. ANEKS B - PYETËSOR PËR TË VLERËSUAR VLERAT QË SHTON FUNKSIONI I AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË SEKTORIN PUBLIK NË SHQIPËRI NGA KËNDVËSHTRIMI I DREJTIMIT	154
9. ANEKS C - INTERVISTAT GJYSËM TË STRUKTURUARA.....	158
10. REFERENCA.....	165

LISTA E FIGURAVE, TABELAVE DHE GRAFIKËVE

Figura 1 Roli i Auditimit të Brendshëm në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm në Britaninë e Madhe	42
Figura 2 Renditje formale e risqeve	59
Figura 3 Lidhja e objektivave të organizatës dhe strategjisë së auditimit dhe zhvillimit profesional të audituesve.....	83
Figura 4 Roli i universiteteve në mbështetje të CIIA në Britaninë e Madhe për të lehtësuar procesin e kalimit me sukses të provimeve të kualifikimeve profesionale.....	86
Figura 5 Harta e konceptit për testimin e variablave nëpërmjet regresionit të shumëfishtë	94
Figura 6 Mesatarja Aritmetike (Mean) dhe Mesi (Median) i faktorëve determinues të efektivitetit të auditimit të brendshëm.....	105
Figura 7 Mesatarja Aritmetike (Mean) dhe Mesi (Median) i indikatorëve të performancës së auditimit të brendshëm.....	107
Figura 8 Fokusi i auditimit të brendshëm si dhënë sigurie dhe këshillues strategjik	115
Figura 9 Auditimi bazuar në risk	119
Tabela 1 Variablat e Pavarur - Faktorët Determinues që Përmirësojnë Efektivitetin e Auditimit të Brendshëm.....	95
Tabela 2 Statistika përshkruese të të gjitha variablave.....	104
Tabela 3 Matrica e Korrelacionit (Koeficienti Pearson) (Konsistenca në kllapa)	108
Tabela 4 Analiza e Regresionit të Variablave të Pavarur në lidhje me tre përbërësit e efektivitetit të AB.....	111
Grafiku 1 Llojet e aktiviteteve të auditimit që kryhen brenda 1 viti në organizatat e sektorit publik në Shqipëri	117
Grafiku 2 Metodologjia e Planit të Punës së Auditimit të Brendshëm në organizatat e sektorit publik në Shqipëri	121
Grafiku 3 Faktorët që merren në konsideratë gjatë vlerësimit të risqeve në organizatat e sektorit publik në Shqipëri	123
Grafiku 4 Niveli i maturitetit të risqeve të vetë organizatës në organizatat e sektorit publik në Shqipëri	124
Grafiku 5 Rëndësia e njohurive të audituesve në menaxhim risku aktualisht në organizatat e sektorit publik në Shqipëri	125
Grafiku 6 Njohuritë e audituesve të brendshëm	129
Grafiku 7 Frekuenca e trajnimeve sipas institucioneve që ofrojnë trajnimet.....	133

SHKURTIMET

Bashkimi European (BE)

Her Majesty Treasury(Zyra e Thesarit të Britanisë së Madhe) – HM Treasury

Instituti i Audituesve të Brendshëm – i bashkuar (IAB-Inc)

Konfederata Europiane e Institutit të Audituesve të Brendshëm (KEIAB)

Kontrolli i Brendshëm Financiar Publik (KBFP)

Njësia Qendrore e Harmonizimit për Auditimin e Brendshëm (NjQH/AB)

Shoqata “Support for Improvement in Governance and Management” (SIGMA)

Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm (SNAB)

KAPITULLI 1

1. HYRJE

1.1. PËRMBLEDHJE

Ky kërkim paraqet zhvillimet e profesionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, dhe përshtatjen e rolit modern të auditimit përtej rolit të tij tradicional të inspektimit financiar, në klimën e një demokracie postkomuniste të një vendi që aspirojnë integrimin europian.

Sot në botë vetëm 25% e kohës së auditimit të brendshëm përdoret për të audituar kontrollet financiare. Gjithashtu, atributet e audituesve të brendshëm të tilla si: të mendosh në mënyrë kritike, aftësi në komunikim, aftësi në menaxhim risqesh, aftësi në Teknologjinë e Informacionit kanë tejkaluar për nga rëndësia njohuritë e tyre tradicionale vetëm në financë (IIA Global, 2013). Kjo renditje tregon që audituesët e brendshëm gjithnjë e më shumë po shtojnë lëmin e aftësive të tyre, si edhe po konvergojnë planet e tyre të punës sipas prioriteteve të strukturave qeverisëse të organizatës për të përfshirë një fokus më strategjik në fushat emergjente të qeverisjes, menaxhimit të risqeve, përputhshmërisë dhe teknologjisë së informacionit.

Për këtë arsye, në këtë punë kërkimore janë konsideruar modele të ndryshme të rekomanduara nga standardet ndërkombëtare të auditimit të brendshëm, qasje të përshtatura nga vende të ndryshme, si dhe opinione të autorëve dhe studiuesve të ndryshëm. Kjo punë kërkimore ka analizuar në mënyrë empirike, nëpërmjet modeleve të regresionit elementet që matin performancën e auditimit, si dhe faktorët determinues që përmirësojnë këtë efektivitet.

Për këtë arsye, në këtë studim janë vlerësuar faktorët determinues të efektivitetit të funksionit të tillë si,: roli i auditimit të brendshëm në ditët e sotme, çështjet që duhet të marrin në konsideratë audituesit gjatë ndërtimit të një strategjie auditimi, koordinimi i punës me struktura të tjera që ofrojnë siguri, përshtatja e komiteteve të auditimit në nivel qeverisje, si dhe formimi i vazhdueshëm profesional i audituesve të brendshëm. Kjo, për të propozuar qasjen më të mirë që funksioni i auditimit të brendshëm duhet të përshtasë në Shqipëri me qëllim që t'i vijë në ndihmë menaxhimit për të siguruar një qeverisje të mirë në organizatat e sektorit publik. Analiza e këtyre faktorëve determinues përbën edhe shtyllat kryesore të kësaj analize kërkimore, e cila reflektohet në nënkapitujt - pjesë e Rishikimit të Literaturës dhe Kërkimit Empirik.

1.2. KONTROLLET E BRENDSHME TË FINANCAVE PUBLIKE-QASJE KRAHASIMORE

Sektori publik ka qenë gjithnjë në qendër llogari-dhënien dhe qeverisjen. Qeveritë duhet t'u përgjigjen kërkesave të rregullatorëve. Besueshmëria, paanësia dhe llogari-dhënia janë elementët që përbëjnë transparencën e sektorit publik, e cila është baza e një qeverisje të mirë. Roli i auditimit të brendshëm është të sigurojë që informacioni financiar dhe korporativ i publikuar është i besueshëm, i paanshëm dhe reflekton në mënyrë të qartë operacionet e organizatës. Kjo gjë iu mundëson grupeve të interesit të sektorit publik të marrin vendime në lidhje me qeverisjen e organizatës bazuar në informacione të besueshme (Herworth, De Koning 2012).

Megjithatë, Komisioni European (2012) thekson faktin që angazhimet e një qeverisje të mirë ndryshojnë nga njëri vend në tjetrin, të cilat në fakt përbëjnë parakushtet në lidhje me fokusin e rolit që duhet të përshtasë auditimi i brendshëm në sektorin publik. Për këtë arsye vende të ndryshme kanë këndvështrime të ndryshme në lidhje me politikat e kontrolleve të brendshme, kjo sepse ato duhet të përshtaten sipas angazhimeve në qeverisje të cdo grupi të rëndësishëm interesi të tillë si, qeveria, parlamenti si dhe Institucioni i Suprem i Auditimit¹.

Meqënëse roli i auditimit të brendshëm është të vlerësojë efektivitetin e kontrolleve të brendshme, do të ndalemi pak në konceptimin e kontrolleve të brendshme sipas sistemeve të ndryshme të qeverisjes korporative.

Jo të gjitha vendet e interpretojnë konceptin e kontrolleve të brendshme në të njëjtën mënyrë. Ka vende ku njësitë e kontrollit janë të pavarura nga entet publike (qasja e centralizuar) që ato kontrollojnë, ka praktika të tjera ku përgjegjësinë për të ngritur sisteme efektive të kontrolleve të brendshme e kanë vetë entet publike (qasje e decentralizuar). Në qasjen e decentralizuar, sistemi i kontrolleve të brendshme ngjizet dhe formon një pjesë integrale të administrimit publik. Në disa vende ngritja e sistemeve të duhura efektive të kontrolleve të brendshme, raportimi në lidhje me mirë-funksionimin e tyre, si dhe ngritja e sistemit të menaxhimit të risqeve mbështetet nga ligje dhe rregulla. Për rrjedhojë, menaxhimi i lartë duhet të raportojë në lidhje me mirë-funksionimin e kontrolleve të brendshme. Gjithashtu, gjithnjë e më tepër menaxherëve të lartë të sektorit publik iu kërkohet të jetësojnë sistemet e menaxhimit të risqeve në mënyrë që të arrihen objektivat e organizatave të sektorit publik. Në mbështetje të qasjes së decentralizuar, COSO (2012) paraqit

¹ Institucioni Suprem i Auditimit në Shqipëri është Kontrolli i Lartë i Shtetit. Për shkak të diskutimeve të shumta që lidhen me ndryshimin e emrit të këtij institucioni, në këtë punë kërkimore do të përdoret termi Institucioni Suprem i Auditimit që kupton strukturën më të lartë të auditimit të jashtëm të fondeve publike.

idenë që çdokush në organizatë është përgjegjës për strukturat e kontrolleve të brendshme. Menaxhimi është përgjegjës për integritetin e pasqyrave financiare, efektivitetin e kontrolleve të brendshme, si dhe për përputhshmërinë me ligjet dhe rregullat. Nga ana tjetër, auditimi i brendshëm i ofron siguri Bordit të Drejtorëve² dhe gjithë grupeve të tjera të interesit që menaxhimi i kryen detyrat e veta me efektivitet, duke siguruar organizatën dhe strukturat e tjera qeverisëse që përbërësit e Kuadrit të Kontrolleve të tillë si ambjenti i kontrollit, vlerësimi i risqeve, aktivitetet e kontrollit, komunikimi i informacionit dhe njësitë monitoruese veprojnë në mënyrë efektive.

1.3. SHËRBIMI MODERN I AUDITIMIT TË BRENDSHËM

Edhe pse sot në literaturë gjenden përkufizime të ndryshme në lidhje me rolin e auditimit të brendshëm, koncepti i auditimit të brendshëm mund të përkufizohet si aktivitet i pavarur i dizenuar të shtojë vlera dhe të përmirësojë operacionet e organizatës. Duke ofruar siguri në lidhje me efektivitetin e ambjentit të kontrolleve të brendshme si dhe duke propozuar mundësi të reja për përmirësimin e performancës së organizatave, auditimi i brendshëm mund të jap një kontribut të vlefshëm në arritjen e objektivave të organizatave dhe në menaxhimin e risqeve (IIA-Inc, 2013).

Gjithashtu, për t'u theksuar është roli i auditimit të brendshëm në sektorin publik. Ai është parë gjithnjë si një pjesë integrale e qeverisjes dhe si një instrument për të përmirësuar performancën e organizatave të sektorit publik. Auditimi përfshin një spektër të gjerë aktivitetesh, të cilat kanë objektivat të ndryshme. Qasja tradicionale e auditimit të brendshëm është auditimi si një mekanizëm, i cili siguron qeverinë dhe ministritë që fondet publike janë përfituar dhe shpenzuar në përputhje me ligjet dhe rregullat në fuqi (auditim përputhshmërie), si dhe që pozicioni financiar i organizatës pasqyrohet në mënyrë të drejtë, të saktë dhe të besueshme (auditim financiar). Auditimi i brendshëm ka evoluar më tej në shumë vende për të vlerësuar në mënyrë akoma më gjithëpërfshirëse implikimet ekonomike dhe sociale të veprimeve të qeverisë – shpesh të quajtura “auditime performance” ose “value for money audit” (Diamond, 1994).

Akoma më tej, roli modern i auditimit përfshin ndryshime në mendësinë e audituesve në lidhje me kontributin që audituesit duhet të ofrojnë si lehtësues, zgjidhës-problemesh, si dhe për të vlerësuar në mënyrë kritike në bashkëpunim të ngushtë me menaxhimin nëse aktivitetet e organizatës janë në të njëjtën linjë me strategjinë, objektivat dhe caqet e vendosura të organizatës. Roli modern i auditimit njeh dhe vlerëson rolin tradicional të auditimit si vlerësues i përputhshmërisë së

² Termi Bordi i Drejtorëve nënkupton strukturën më të lartë qeverisëse në organizatë.

organizatës me ligjet dhe rregullat në fuqi. Nga ana tjetër ky rol duhet të plotësohet më tej, duke përshtatur strategji të reja që fokusohen në ndihmesën që audituesit duhet t'i japin organizatës në lidhje me identifikimin e oportuniteteve të reja të së ardhmes në organizatë, në vend të gjetjes së zgjidhjeve për probleme që kanë ndodhur në të kaluarën (KPMG, 2000).

Në ditët e sotme auditimi i brendshëm luan një rol të rëndësishëm në administratën publike të vendeve të BE, ku auditimet financiare dhe të përputhshmërisë plotësohen nga auditime të performancës, si dhe nga shërbimi i audituesve si këshilltar të organizatës, *“megjithatë, nga ana tjetër shërbimet e reja kërkojnë staf profesional të auditimit të trajnuar shumë mirë në drejtimit e mësipërme”*. (Komisioni Europian, 2012:14)

Në përfundim mund të shtojmë, që auditimi i brendshëm luan një rol aktiv edhe në zhvillimin dhe ruajtjen e një kulture llogari-dhënie të organizatave të sektorit publik, sjelljes me integritet dhe në përputhje me standarde të larta etike; në lehtësimin e integritetit të menaxhimit të risqeve në aktivitetet e përditshme të biznesit; në promovimin e kulturës së vetë-ndërgjegjesimit dhe vetë-vlerësimit. Aktivitetet kryesore të auditimit janë aktivitetet që ofrojnë siguri dhe aktivitete që ofrojnë shërbime këshillimi për menaxhimin në drejtim të përmirësimit të qeverisjes korporative, të menaxhimit të risqeve dhe të kontroleve të brendshme (ANAO, 2012).

1.4. AUDITIMI I BRENDSHËM NË SEKTORIN PUBLIK NË SHQIPËRI

Një prej kërkesave që duhet të përmbushë qeveria shqiptare për të qenë anëtare e BE-së është që të reformojë sistemin e buxhetimit dhe sistemin financiar në sektorin publik sipas praktikave që orientohen drejt rezultateve, me qëllim për të përmirësuar menaxhimin e burimeve publike në organizatat qeveritare (SIGMA, 2009). Që prej vitit 2007, Shqipëria ka ndërmarrë veprime intensive për të ngritur dhe për të zhvilluar sistemin e kontrollit të brendshëm të financave publike. Sipas SIGMA (2010), në Ligjin Organik të Buxhetit (2009) është paraqitur struktura e re administrative e organizatave e ngjashme me modelin Anglo-Sakson ku pozicioni politik në organizatat e sektorit publik në Shqipëri ndahet nga pozicionet e tjera administrative të shërbimit civil. Titullari, është funksionari më i lartë i organizatave të sektorit publik, i cili është përgjegjës për menaxhimin e fondeve publike. Në këtë kontekst duke qenë përgjegjës për përmirësimin e menaxhimit të burimeve publike ai ka detyrimin të ngrejë sistemin e duhur të kontroleve të brendshme financiare, të cilat nga ana tjetër do të kontribuojnë në përmirësimin e proceseve të menaxhimit në sektorin publik. Këshilli i Ministrave (2009) në dokumentin e Kontrollit të Brendshëm Financiar Publik (KBFP) ka nënvizuar faktin që të gjithë përdoruesit e fondeve publike kanë detyrimin të menaxhojnë fondet në mënyrën e duhur, me etikë, efikasitet dhe në mënyrë ekonomike; organizata

duhet të veprojnë në përputhje me ligjet, rregullat, politikat, planet, mbrojtjen nga dëmtimet e shkatuar nga menaxhimi i dobët. Për këtë arsye, Titullari ka përgjegjësinë për të mirëmbajtur sistemin e kontrolleve të brendshme që menaxhon risqet dhe mbështet arritjen e objektivave të organizatës, *“megjithatë mbetet për t’u parë nëse këto ndryshime do të ngjizen në sistemet dhe proceset e politizuara në shqipëri”*. (SIGMA 2010:4)

Në kuadër të përmirësimit të sistemit të kontrollit të brendshëm të financave publike, i cili jep sigurinë që buxheti kombëtar dhe fondet e donatorëve të përdoren me efektivitet, është ngritur dhe zhvilluar edhe sistemi i auditimit të brendshëm në sektorin publik si një shërbim profesional, i pavarur dhe objektiv që është një element kyç për një qeverisje të mirë. Ngritja e këtij funksioni përmbledh draftimin e ligjeve, ndryshimin e strukturave të organizatave në sektorin publik, si dhe trajnimin e burimeve njerëzore (Këshilli i Ministrave, 2009).

Metodologjitë dhe procedurat që promovojnë profesionin e auditimit të brendshëm janë zhvilluar nga Njësia Qendrore e Harmonizimit për Auditimin e Brendshëm brenda Ministrisë së Financave, e cila është përgjegjëse për të ngritur dhe për të zhvilluar sistemin e kontrollit të brendshëm në sektorin publik, në një projekt të përbashkët me partnerët e vendeve të BE-së dhe të Zyrës Kombëtare të Auditimit në Mbretërinë e Bashkuar. Sektori publik, në Shqipëri, ka gjithsej 2,000 njësi, 14 prej të cilave janë ministri, 60 janë agjenci të pushtetit qendror dhe 367 janë njësi të pushtetit lokal. Departamentet e auditimit të brendshëm janë vendosur në mënyrë të decentralizuar në njësitë e pushtetit qendror si dhe në njësitë e enteve të tjera lokale dhe publike, si dhe strukturave të tjera vartëse, të cilat raportojnë drejtpërdrejt dhe me vërtetësi tek titullari, për shembull, tek Ministri në rastin e njërive të pushtetit qendror ose Kryetari i Bashkisë në rastin e pushtetit lokal (SIGMA, 2009).

1.5. QËLLIMI I PUNËS KËRKIMORE

Qëllimi i këtij kërkimi është të zbulojë dhe të vlerësojë efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm në Shqipëri. Për këtë arsye, në këtë punë kërkimore janë zhvilluar indikatorët që masin efektivitetin e auditimit të brendshëm si dhe faktorët që ndikojnë në përmirësimin e këtij efektiviteti. Studimet e mëparshme dhe literatura botërore kumtojnë që disa prej faktorëve që përcaktojnë suksesin e funksionit të auditimit të brendshëm janë baza ligjore dhe reformat administrative që udhëheqin funksionin e auditimit të brendshëm; zhvillimi profesional i audituesve që iu mundëson atyre kryerjen e detyrave me profesionalizëm; koordinimi i shërbimit të auditimit të brendshëm me shërbimet e strukturave të tjera që ofrojnë siguri. Akoma më tej, qëllimi i kësaj pune kërkimore është të rekomandojë veprime që e zhvillojnë më tej këtë profesion duke

ndjekur praktikat më të mira ndërkombëtare të auditimit të brendshëm të tilla si: ngritja e komiteteve të auditimit pranë çdo organizate në mënyrë që të ndihmojnë titullarin për të vlerësuar besueshmërinë e raportimit financiar dhe efektivitetin e menaxhimit të risqeve dhe të kontrolleve të brendshme, si dhe performancën e njësive të auditimit të brendshëm; të promovojë aktivitetet e sigurisë së integruar, pra të bashkëpunimit ndërmjet funksioneve të ndryshme që ofrojnë siguri për të shmangur kështu mbivendosjet dhe për të ulur kostot administrative të qeverisjes.

Gjithashtu, ky studim ka për qëllim të sugjerojë modernizimin e funksionit të auditimit të brendshëm duke përshtatur edhe rolin e ri të konsulentit për të përmirësuar proceset e menaxhimit të risqeve në organizatat e sektorit publik. Një maturitet më i madh i organizatës në drejtim të risqeve lehtëson edhe rolin e auditimit të përshtatet sipas modelit bazuar në risk, model ky që promovohet nga Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm, si dhe nga praktikat më të mira botërore. Kjo sepse burimet e auditimit drejtohen drejt zonave me risk më të lartë për organizatën duke e kthyer kështu auditimin e brendshëm në një instrument që ndihmon menaxhimin për një qeverisje më të mirë.

1.6. MOTIVET DHE INTERESAT

Kjo temë është zgjedhur për shkak se shumë pak studime akademike shkencore janë kryer në lidhje me zhvillimet praktike të funksionit të auditimit të brendshëm në Shqipëri dhe akoma më tej, në lidhje me efektivitetin e këtij funksioni. Gjer tani, një numër i ndryshëm autorësh në botë kanë kontribuar në ndërtimin e një sistemi indikatorësh që masin efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm, por shumë pak studime përfshijnë edhe vlerësimin e faktorëve që përcaktojnë përmirësimin e këtij efektiviteti. Ky punim i vjen në ndihmë literaturës duke zhvilluar kështu një shkallë indikatorësh të vlerësimit të efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm në organizatat e sektorit publik në Shqipëri në formën e variablave të varur, si dhe vlerëson faktorët që ndikojnë në efektivitetin dhe mirë-funksionimin e këtij funksioni në formën e variablave të pavarur.

Mundësia që unë pata për të intervistuar njerëz, që udhëheqin funksionin e auditimit në sektorin publik në Shqipëri, forcoi edhe më tepër interesin për të vlerësuar efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri, si dhe zgjeroi gjithashtu nevojën për të konsultuar grupet e interesuara në lidhje me aktivitetet që rekomandojnë Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm dhe praktikat më të mira botërore. Jetësimi i këtyre rekomandimeve do të përmirësojë efektivitetin e këtij funksioni në sektorin publik duke garantuar kështu suksesin e qasjes së kontrolleve të brendshme të financave publike, që përkthehet në sukses të qeverisjes të sektorit publik.

Gjetjet e kësaj pune kërkimore hedhin dritë mbi efektivitetin e auditimit të brendshëm, me shpresën që studime të mëtejshme shkencore do të kryhen nga rrethet akademike të interesuar në këtë lëmi, duke inkurajuar kështu zhvillimin e mëtejshëm të këtij funksioni në Shqipëri në përputhje me praktikatat më të mira globale.

1.7. OBJEKTIVAT E PUNËS KËRKIMORE

- Të vlerësojë efektivitetin e funksionit të auditimit në sektorin publik në Shqipëri duke ngritur një sistem treguesësh të matjes së performancës së auditimit;
- Të zbulojë dhe të vlerësojë faktorët determinues që përcaktojnë zhvillimin e suksesshëm të këtij funksioni;
- Të analizojë zhvillimet aktuale të faktorëve determinues të profesionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri, si dhe të identifikojë dobësitë e bazës ligjore;
- Të zhvillojë më tej profesionin e auditimit të brendshëm në Shqipëri duke konsideruar praktikatat më të mira botërore;

1.8. PYETJET KËRKIMORE

Sipas (SIGMA, 2009) promovimi strategjik i rolit të ri të auditimit të brendshëm ka qenë një projekt i suksesshëm, por implementimi i SNAB-it është ende në një fazë embrionale edhe pse këto standarde kanë formësuar bazën ligjore që rregullon funksionin e auditimit të brendshëm dhe pavarësisht faktit që audituesët e brendshëm të punësuar në sektorin publik, kanë marrë kualifikime intensive.

Pyetjet thelbësore rreth së cilës zhvillohet ky kërkim është:

- Është baza ligjore institucionale dhe legislative e auditimit të brendshëm dhe të jashtëm e zhvilluar kohët e fundit në Shqipëri në përputhje me standardet ndërkombëtare të auditimit? A mundëson ky kuadër konceptual implementimin me sukses në praktikë të një funksioni efektiv të auditimit të brendshëm?
- A janë komitetet e auditimit, linja funksionale dhe administrative e raportimit, cilësia e planit të punës dhe maturiteti i organizatës në drejtim të riskut, bashkëpunimi me funksionet e tjera që ofrojnë siguri, faktorë të rëndësishëm që përmirësojnë efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm?

- A është zhvillimi i vazhdueshëm profesional i audituesve të brendshëm një faktor determinues në ngritjen e një funksioni efektiv të auditimit të brendshëm, si dhe a kanë burimet njerëzore të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri aftësitë dhe kapacitetet e duhura për të vepruar sipas standardeve ndërkombëtare të auditimit, apo qeveria duhet të angazhojë konsulencë dhe ekspertizë teknike shtesë për të siguruar kështu implementimin me sukses të bazës teoriko-ligjore në fushën e auditimit të brendshëm?

1.9. HIPOTEZË

Vendosja dhe jetësimi i normave të duhura institucionale dhe ligjore të auditimit të brendshëm, ngritja e komiteteve të auditimit në nivel qeverisje, krijimi i një kulture auditimi bazuar në risk, bashkëpunimi me funksionet e tjera që ofrojnë siguri të tillë si Kontrolli i Lartë i Shtetit, garantojnë efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm duke u mundësuar kështu organizatave shtetërore arritjen e objektivave. Ky efektivitet përmirësohet më tej edhe nëpërmjet zhvillimit të vazhdueshëm profesional të burimeve njerëzore të auditimit të brendshëm.

Në më shumë detaje, 5 Nën-Hipoteza janë ngritur në këtë studim:

H1: Pozicionimi i duhur i funksionit të auditimit të brendshëm në organizatë që siguron pavarësinë organizative të funksionit është faktor determinues në dhënien e një shërbimi efektiv të auditimit. Auditimi i brendshëm është efektiv nëse pavarësia organizative e funksionit është e madhe.

H2: Marrja në konsideratë e risqeve dhe mbështetja e planit të punës në risk rrit efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm.

H3: Ngritja dhe mirë-funksionimi i komiteteve të auditimit në nivel qeverisje është faktor përcaktues në lidhje me efektivitetin e funksionit të auditimit.

H4: Koordinimi më i madh me strukturat e tjera që ofrojnë siguri dhe më konkretisht, me Kontrollin e Lartë të Shtetit sigurojnë efektivitet më të madh të funksionit të auditimit të brendshëm.

H5: Kapacitetet e audituesve të brendshëm dhe zhvillimi i vazhdueshëm profesional rrit efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm.

1.10. PËRMBLEDHJE E KAPITULLIT

Në këtë kapitull u prezantuan objektivat, pyetjet kërkimore dhe hipotezat, si dhe informacioni që më motivoi të studiojë dhe të vlerësojë fushën e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri, për të përmbushur kështu qëllimet e kësaj pune kërkimore.

KAPITULLI 2

2. METODOLOGJIA KËRKIMORE

2.1. HYRJE

Në këtë kapitull diskutohet përzgjedhja e qasjes më të mirë metodologjike dhe e strategjisë që do të mundësojë zbulimin e plotë të kësaj fushe kërkimore . Më tej diskutohen, avantazhet dhe disavantazhet e kësaj përzgjedhje duke dhënë kështu arsyet për metodat dhe për instrumentet kërkimore të zgjedhura për t'u përdorur në këtë kërkim, si dhe kufizimet në mbledhjen e të dhënave të nevojshme për qëllimet e këtij studimi.

2.2. METODAT KËRKIMORE

Mënyra e kryerjes së kësaj pune kërkimore përfshin filozofinë kërkimore e cila i përshtatet më mirë këtij propozimi, strategjinë kërkimore si dhe instrumentet kërkimore të përdorura për arritjen e qëllimit. Ky projekt përfshin dy faza. Objektivat që do të realizohen në çdo fazë dhe perspektivat kërkimore mbi të cilat bazohet kërkimi diskutohen si më poshtë:

Në fazën e parë qëllimi i kësaj pune kërkimore është të gjejë manuale, ligje, si dhe dokumente të tjera të detyrueshme që mbështesin rolin e funksionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri. Meqenëse, ekziston një e vërtetë që duhet zbuluar, metoda më e mirë kërkimore, që kënaq qëllimet e këtij projekti, do të zgjidhet nga këndvështrimi pozitivist.

Në fazën e dytë objektivi i studimit është të investigojë implementimin e standardeve ndërkombëtare të auditimit në entet publike të përzgjedhura si dhe të vlerësojë suksesin e implementimit të projektit në sektorin publik nëpërmjet matjes së efektivitetit të funksionit dhe vlerësimit të faktorëve determinues që përmirësojnë këtë efektivitet. Për rrjedhojë, konkluzionet e këtij kërkimi do të rrjedhin nga ndërveprimi social i të gjithë aktorëve dhe jo si rrjedhojë e ekzistencës së realitetit absolut, kështu që zgjedhja për metodologjinë më të mirë do të bëhet nga këndvështrimi interpretivist.

2.2.1. Metodat e zgjedhura kërkimore

Për të vendosur mbi zgjedhjen e metodës më të përshtatshme kërkimore u morën në konsideratë objektivat e punës kërkimore, mundësitë për të siguruar përgjigje, limitet kohore për të përfunduar punën kërkimore dhe zhvillimet politike në Shqipëri.

Për shkak se ndryshimet në rolin e auditimit të brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, nga një auditim financiar drejt një auditimi sistemesh dhe performance, kanë ndodhur vetëm gjatë këtyre viteve të fundit, ka ende pak literaturë që e shpjegon këtë fenomen. Për rrjedhojë, kjo punë kërkimore është zhvilluar me të vetmin objektiv për të zbuluar, analizuar, vlerësuar rolin e auditimit të brendshëm dhe komponentët shtesë që mbështesin efektivitetin e këtij funksioni në sektorin publik në Shqipëri. Për më tepër, ky kërkim ka si qëllim edhe zgjerimin e njohurive të profesionit të auditimit të brendshëm nëpërmjet përshkrimit dhe interpretimit të kontributit të komiteteve të auditimit, bashkëpunimit me funksionet e tjera që ofrojnë siguri, rolin e audituesve si konsulentë për të ndërgjegjësuar organizatat e sektorit publik në drejtim të maturitetit të menaxhimit të risqeve.

Ekzistenca e një numri të limituar punimesh shkencore në këtë drejtim në Shqipëri ka nxitur përdorimin e metodës kërkimore mikse (mixed method research) si metodën kërkimore më të përshtatshme që mundëson realizimin e qëllimeve të këtij kërkimi, me konkretisht analizën e Rasteve Studimore të kombinuar me Anketimin. Për të përshkruar implementimin e SNAB-it në organizata të ndryshme publike si dhe për të sfiduar ligjet dhe teorinë ekzistuese, kur midis teorisë dhe praktikës ka mospërputhje, u analizuan disa raste studimore dhe u anketuan një numër i konsiderueshëm njësi të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri.

2.2.1.1. Rasti Studimor

“Strategjia e rastit studimor mund të jetë një mënyrë e dobishme për të eksploruar teoritë ekzistuese. Gjithashtu, një rast studimor i strukturuar mirë ju mundëson që të sfidoni teoritë ekzistuese si dhe të jepni burimin e pyetjeve të reja kërkimore (Saunders, Leëis and Thornill, 2009:147).

Drejtorja e Përgjithshme e Auditimit të Brendshëm dhe më konkretisht Njësia Qendrore e Harmonizimit për Auditimin e Brendshëm, e cila është përgjegjëse për strategjinë dhe metodologjinë e auditimit të brendshëm në sektorin publik, u zgjodh si objekt rishikimi i kësaj pune kërkimore duke mundësuar kështu marrjen e informacionit shtesë për zhvillimet strategjike të

këtij profesioni. Analiza e këtij rasti studimor ka në fokus kryesisht objektivat, qëllimin dhe fushën e veprimit të auditimit të brendshëm, përshtatjen e SNAB-it në sektorin publik, implementimin me sukses të ligjit si dhe mjetet e përdorura nga qeveria për të lehtësuar këtë proces.

Gjithashtu, njësi të pushtetit lokal si dhe njësi të pushtetit qendror u zgjodhën si raste studimi për të përcaktuar shkallën e kuptimit, të pranimin dhe të implementimit të SNAB-it nga departamentet e auditimit të brendshëm në sektorin publik. Larmia e çështjeve të auditimit të brendshëm dhe vështirësitë që kanë ndeshur të dyja subjektet e zgjedhura në implementimin e SNAB-it nxitën zgjedhjen e tyre si raste studimore për një rishikim më të hollësishëm.

Së fundmi, audituesë të Kontrollit të Lartë të Shtetit, përgjegjës për të vlerësuar efektivitetin e shërbimit publik në Shqipëri janë marrë në intervista për të kuptuar këndvështrimet, perceptimet e tyre si audituesë të jashtëm në lidhje me ndryshimin e profesionit të auditimit të brendshëm drejt rolit të ri të konsulentit. Pyetjet u përqendruan kryesisht në vlerësimin e performancës së funksionit të auditimit të brendshëm dhe në zhvillimin profesional të audituesve të jashtëm, në mënyrat e bashkëpunimit të njësive të auditimit të brendshëm me auditimin e jashtëm, e nxitur kjo nga dimensionin i ri që ka fituar kohët e fundit funksioni i auditimit si pjesë e kontrollit të brendshëm të financave publike .

“Intervistat e pastrukturuara” dhe “intervistat gjysëm të strukturuara” për shkak të fleksibilitetit që kanë, u vlerësuan dhe u përdorën si instrumenti më i përshtatshëm që përmbushë nevojat e metodës kërkimore të rastit studimor. Në çdo intervistë u shtruan pyetje në përputhje me fushat e interesit të çdo njësie/organizate publike të zgjedhur si rast studimor, edhe pse pyetje të tjera strategjike u kërkuan për të siguruar vërtetësi në përgjigje.

Informacioni i përfituar nga këto intervista u plotësua nga të dhëna të mbledhura prej burime të tjera, siç janë ligji i auditimit të brendshëm, manuali i auditimit të brendshëm, raportet e auditimit të brendshëm si dhe plane pune vjetore që përshkruajnë me detaje arritjet në fushat e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri.

Ndërsa përdorimi i këtyre të dhënave, të kombinuara me njëra-tjetrën, është avantazhi i kësaj metode kërkimore, ajo ka gjithashtu edhe disavantazhe. Përdorimi i kësaj metode u kufizua vetëm te një numër i limituar i organizatave publike duke e vështirësuar kështu përgjithësimin e gjetjeve. Sidoqoftë, kryqëzimi i të dhënave të mbledhura nëpërmjet intervistave të strukturuara në anketim e neutralizoi këtë dobësi.

Kufizimet

Sipas (Saunders-it, Lewis-it and Thornhill-it, 2009), dobësitë e intervistave të pastrukturuara janë të ashtuquajturat “çështje cilësore”, si për shembull, paragjykimet dhe besueshmëria e gjetjeve. Paragjykimet krijohen si pasojë e natyrës sociale të intervistës. Ato krijohen nga subjektivizmat e vetë intervistuesit ose prej karakterit të të intervistuarit, i cili mund të dëshirojë t’i shmangët pyetjes. Nga ana tjetër besueshmëria e informacionit të përfituar nga përgjigjet e intervistuesve vlerësohet nga përsëritjet e mendimeve dhe nga konsistenca e përgjigjeve.

Për të zbutur subjektivizmat, para kryerjes së intervistave u mbledhën disa informacione rreth funksionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik. Kjo u realizua duke riparë literaturën e përshtatshme, ligjet, manualët, artikuj revistash si dhe publikime të tjera në internet, për shembull google scholar. Kjo gjë ndihmoi për të vlerësuar saktësinë dhe besueshmërinë e përgjigjeve, gjë që nga ana tjetër inkurajoi të intervistuarit për të dhënë më shumë detaje. Megjithatë, ekzistojnë faktorë të tjerë të jashtëm, të tillë si njohuritë dhe aftësitë e kufizuara të të intervistuarve që mund të kenë dobësuar cilësinë e rezultateve.

2.2.1.2. Anketimi

Për qëllimet e këtij studimi u përgatitën dy pyetësorë. në anketim në mënyrë të tillë që të përmbushen objektivat e përshkruara më sipër.

Më konkretisht, për t’i kthyer përgjigje pyetjeve kërkimore, pra 1) për të kuptuar kualifikimet e kapaciteteve njerezore në fushën e auditimit të brendshëm dhe për të vlerësuar zhvillimin e vazhdueshëm profesional të audituesve; 2) për të vlerësuar pavarësinë e funksionit; 3) për të matur cilësinë e punës së aktiviteteve të auditimit; 4) për të kuptuar metodologjinë e planit të punës bazuar në risk dhe faktorët që merren në konsideratë gjat përgatitjes së tij; 5) për të vlerësuar rolin dhe nevojën e Komiteteve të Auditimit; 6) si dhe për të vlerësuar bashkëpunimin e auditimit me funksionet e tjera që ofrojnë siguri si faktorë që përcaktojnë një funksion efektiv të auditimit të brendshëm, u përgatit Pyetësori 1. Ky pyetësor iu drejtua drejtorëve të auditimit të brendshëm dhe audituesve senior në organizatat e sektorit publik në Shqipëri. Gjashtë faktorët e përmendur më sipër u testuan si variabla të pavarur, që në të vërtetë tregojnë mendimet e audituesve të brendshëm në lidhje me faktorët që e kthejnë funksionin e auditimit të brendshëm në një funksion efektiv.

Nga ana tjetër, për të vlerësuar performancën e auditimit të brendshëm nga këndvështrimi i menaxhimit në lidhje me vlerat që shton funksioni i auditimit u intervistuan menaxheret e

organizatave publike nëpërmjet intervistave të strukturuar – Pyetësi 2. Pyetjet u përqëndruan kryesisht në elementët që masin efektivitetin e funksionit të auditimit. Këto elementë u përshtatën nga 84 indikatorët e ngritur nga Ziegenfuss (2000), të cilët janë bazuar në 1997 GAIN (the IIA's Global Auditing Information Network) – pyetësi që iu është dërguar 501 drejtorëve të auditimit të brendshëm në botë për të konkluduar në elementet matës të performancës së auditimit. Me qëllim që të reduktohej numri i këtyre elementëve dhe për t'i përshtatur këta 84 indikatorë të performancës së funksionit të auditimit në kontekstin shqiptar, u zhvilluan intervista me 10 organizata publike, Njësinë Qendrore të Harmonizimit dhe perfaqësues të rretheve akademike. Bazuar në opinionet e marrë prej tyre lista e elementëve që masin performancën e funksionit të auditimit u reduktua në 32 indikatorë, të cilët në bazë të analizës faktoriale u ndanë më tej në tre grupe të mëdha që kanë të bëjnë me 1) vlerësimin e të audituarëve 2) cilësinë e funksionit të auditimit 3) kontributin që shton auditimi i brendshëm. Këta indikatorë janë variablat e varur në këtë studim dhe sikurse u shpreh me sipër, të dhënat për to u mbledhën nga pyetësorët e plotësuar nga menaxhimi i lartë i organizatave të sektorit publik në Shqipëri.

Më tej, mbledhja e të dhënave nga pyetësorët në kombinim me rezultatet nga rastet studimore testoi hipotezën e ngritur më sipër që: vendosja dhe jetësimi i normave të duhura institucionale dhe ligjore të auditimit të brendshëm, ngritja e komiteteve të auditimit në nivel qeverisjeje, krijimi i një kulture auditimi bazuar në risk, bashkëpunimi me funksionet e tjera që ofrojnë siguri të tillë si Kontrolli i Lartë i Shtetit, garantojnë efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm duke iu mundësuar kështu organizatave shtetërore arritjen e objektivave. Ky efektivitet përmirësohet më tej edhe nëpërmjet zhvillimit të vazhdueshëm profesional të burimeve njerëzore të auditimit të brendshëm.

Karakteristikat e popullsisë dhe të kampionit

Numri i institucioneve publike që kanë ngritur një funksion auditimi të brendshëm është 119 sipas të dhënave të vitit 2011. Meqënëse numri i variablave të pavarur që testohen për qëllime të këtij kërkimi është 6, si dhe duke u bazuar në një ndër parakushtet e regresionit të shumëfishtë që madhësia e kampionit llogaritet në formën $(\text{Numri i variablave të pavarur} * 8) + 50$, rezulton që në total madhësia e kampionit të përzgjedhur duhet të jetë 98 institucione të anketuara. Konkretisht, institucionet e sektorit publik që janë përfshirë në këtë anketim, pra që kanë ngritur njësitë e auditimit të brendshëm janë si më poshtë:

- Institucioneve qendrore
- Institucione të varësisë

- Institucione të pavarura
- Pushtetit vendor
- Këshilla qarqesh
- Bashki
- Komuna

Ndërtimi i pyetësoreve

Pyetësorët janë ndërtuar në mënyrë të tillë që pyetjet që përfaqësojnë variablat e pavarur të plotësohen kryesisht nga shefat dhe pozicionet senior të auditimit të brendshëm të institucioneve publike në Shqipëri, ndërsa pyetjet që përfaqësojnë variablat e varur të plotësohen nga drejtuesit e lartë të administratës publike në Shqipëri. Që të sigurohet një shkallë e lartë e përgjigjeve nga pyetësorët, si dhe të sigurohet cilësia e duhur dhe integriteti i të dhënave të mbledhura, janë marrë në konsideratë disa prej attributeve kryesore të pyetësoreve (Saunders, Lewis and Thornhill 2003), të cilat përshkruhen si më poshtë:

- Përshtatshmëria e metodës së zgjedhur në përputhje me grupin e synuar
- Konfidenca që po përgjigjet personi i duhur
- Përqindja e shtrembërimit të të dhënave/ përgjigjeve
- Madhësia e kampionit
- Përqindja e përgjigjeve
- Numri i pyetjeve që përmban pyetësori
- Lloji i pyetjeve
- Koha që nevojitet për t'u plotësuar pyetësori
- Implikime në burime financiare dhe në kohë

Gjithashtu, u krye një analizë e tipologjive të ndryshme të pyetësorëve (on line, e mail, dërgesë postare, intervistave me telefon, intervistave të marra personalisht) për të konsideruar atributet si më sipër përmendur. Kombinimi i metodave të ndryshme të administrimit të pyetësoreve u vlerësua si mënyra më e mirë për të përmbushur qëllimet e kësaj pune kërkimore.

Gjithashtu, duke marrë në konsideratë edhe klimën politike në vend të ndërrimit të pushteteve, gjatë kohës që u mbledhën të dhënat, metoda më e mirë e administrimit të pyetësorëve ishte intervistimi personalisht i të intervistuarëve ose dërgimi i pyetësorëve nëpërmjet e mail, kjo pasi të intervistuarit ishin kontaktuar më parë personalisht, apo nëpërmjet telefonit për t'i informuar në

lidhje me qëllimin e plotësimit të pyetësorëve dhe për të marrë aprovimin e tyre për të bashkëpunuar më tej.

Përmbajtja e pyetësorëve

Pyetësi 1 (Variablat e pavarur)

Pyetësi 1 përbëhet nga 7 seksione dhe të anketuarëve iu duhet 15-20 minuta kohë për të plotësuar pyetësin 1. Pyetësi 1 teston faktorët determinues që përmirësojnë efektivitetin e auditimit të brendshëm, pra mat variablat e pavarur.

Seksioni A (shih Aneksin 1) përmban pyetje të përgjithshme që kanë të bëjnë me llojin dhe karakteristikat e institucionit publik ku të anketuarit janë punësuar.

Seksioni B përmban 10 pyetje të mbyllura që vlerësojnë rolin dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm. Seksioni C përmban 12 pyetje të mbyllura që vlerëson metodologjinë e planit të punës. Seksioni D përmban 4 pyetje të mbyllura dhe teston strukturën organizative dhe pavarësinë funksionale të njërive të auditimit të brendshëm. Seksioni E përmban 9 pyetje të mbyllura dhe vlerëson rolin e komiteteve të auditimit në nivel qeverisje dhe domosdoshmërinë e ekzistencës së tyre. Seksioni F përmban 10 pyetje të mbyllura dhe teston kryesisht bashkëpunimin e auditimit të brendshëm me Kontrollin e Lartë të Shtetit dhe perceptimin e audituesve të brendshëm në lidhje me rolin e reformuar të KLSH-së. Seksioni G përmban 21 pyetje dhe teston aftësitë, kompetencat dhe zhvillimin profesional të audituesve të brendshëm.

Pyetësi 2 iu drejtohet drejtuesve të lartë të administratës publike dhe mat performancën e auditimit të brendshëm. Ai përbëhet nga 36 indikatorët e performancës së funksionit të auditimit të cilet sikurse edhe pyetjet në Pyetësin 1 maten në shkallën Likert me 4 elementë të ekuivalentuar “shumë dakord = 1”, “dakord = 2”, “pak dakord = 3”, “aspak dakord = 4”.

Pikët individuale të pyetjeve të çdo seksioni u mbledhën për të gjetur më tej mesataren për çdo faktorë determinues dhe indikator të performancës së auditimit të brendshëm. Mesatarja e pikëve të gjashtë faktorëve determinues u llogarit për të vlerësuar efektivitetin e auditimit të brendshëm. Mesatarja më e lartë tregon për një efektivitet më të madh të funksionit.

Pyetësorët Pilot

Webb (2000) (Jobber & O'Reilly, 1996) paraqet një check-list për të vlerësuar pyetësin:

- A është ky pyetësor i nevojshëm për këtë punë kërkimore?
- A i kuptojnë të intervistuarit pyetjet?
- A janë pyetjet të mjaftueshme për të gjeneruar të dhënat që duhen?
- A i kanë të intervistuarit të dhënat e duhura për t'iu përgjigjur pyetjeve të ngritura në pyetësor?

Duke patur parasysh përgjigjet për pyetjet e mësipërme të ngritura nga Webb, si dhe për të identifikuar probleme që mund të krijohen nga dizenjimi jo i mirë i pyetësorëve, këto pyetësorë u bënë objekt i testimit - pilot i vlerësuar nga katër perspektiva:

- Së pari, a adresojnë pyetjet në pyetësor objektivat kërkimore të sipër përmendura?
- A do të shpenzojnë të intervistuarit minimumin e mundshëm të kohës dhe a kanë mundësi, si dhe a dinë të intervistuarit të përgjigjen?
- A është gjuha e përdorur në pyetësor e qartë dhe a janë pyetjet e shkurtra dhe jo të lodhshme për të intervistuarit?
- A rrjedhin pyetjet njëra pas tjetrës në mënyrë logjike në përmbushje të objektivave të kësaj pune kërkimore?

Pyetësi 1 u pilotua me shefat e auditimit të njësisë të auditimit të dy ministrive dhe të një bashkie, ndërsa Pyetësi 2 u pilotua me drejtorët e buxhetit dhe sekretaret e përgjithshëm të dy ministrive, pra përfaqësues të pushtetit qendror dhe vendor të cilët përfaqësonin dy llojet e institucioneve më të mëdha (pushtetin qendror dhe pushtetin vendor) të anketuara për qëllimet e kësaj pune kërkimore.

Përgjigjet e marra nga pyetësorët

Sipas Jobber dhe O'Reilly (1996) ekzistojnë teknika të vecanta të cilat mund të përdoren për të rritur më tej përqindjen e përgjigjeve. Këto teknika përfshijnë njoftimin me telefon (efekti i rritjes së përgjigjeve vlerësohet në masën +19%), incentiva monetare (ritja e shkallës së përgjigjeve vlerësohet ndërmjet +15% dhe +26%), incentiva jo monetare, për shembull, të shkëmbesh rezultatet e punës kërkimore me të anketuarit (efekti i rritjes vlerësohet në masën +12% dhe +15%), si dhe kur përdoret mënyra postale të paguhet pulla e postës në kthim të zarfit (+7%).

Për të inkurajuar më tej marrjen e përgjigjeve nga të anketuarit, të intervistuarit u kontaktuan nëpërmjet telefonit, si dhe shumica e tyre u intervistuan personalisht duke marrë në konsideratë kulturën e shoqërisë shqiptare në drejtim të vlerave që sjell një punë kërkimore, e cila shoqërohet edhe nga një angazhim modest dhe hezitim i shoqërisë në anketime. Gjithashtu, pyetësorët u plotësuan edhe në një klimë jo të favorshme politike në vend, e cila vështirësoi akoma më tej marrjen e përgjigjeve, për shkak të ndërrimit të pushteteve në muajin shtator 2013, e cila solli ndryshime në pozicionet e drejtuesve të auditimit të brendshëm dhe të menaxhimit të lartë.

Gjithashtu, në faqen e parë të pyetësorëve të intervistuarit u informuan që informacioni i dhënë prej tyre do të trajtohet në mënyrë konfidenciale dhe vetëm për qëllimet e kësaj pune kërkimore për të zhvilluar më tej profesionin e auditimit të brendshëm në Shqipëri.

2.3. KËRKIMI I LITERATURËS

Kërkimi i literaturës ka për qëllim njohjen dhe vlerësimin kritik të zhvillimeve të funksionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik, i cili nga ana tjetër ndihmon në identifikimin e roleve të mundshme të funksionit të auditimit, që i shtojnë vlera organizatës duke konsideruar edhe faktorë të tillë si stabiliteti politik dhe zhvillimet makroekonomike në vend, kapacitetet e ulëta administrative në kryerjen e detyrave të auditimit të brendshëm.

Për të përmbushur qëllimin e kësaj pune kërkimore të dhënat dytësore janë përdorur në kombinim me të dhënat parësore. Të intervistuarit kanë ndihmuar në dhënien e manualeve dhe fletëve të tjera të punës ende të papublikuara. Megjithatë, shkalla e besueshmërisë dhe e vlefshmërisë së këtyre të dhënave është vlerësuar duke u bazuar në autoritetin dhe reputacionin e burimit që i mundësoi ato.

Një tjetër burim, që mundësoi zbulimin e zhvillimeve të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri është edhe SIGMA nëpërmjet raporteve të vlerësimit në lidhje me progresin e vendeve kandidate në BE. Raportet, përgatitur prej tyre në vitet 2008, 2009, 2010, 2011, u përdorën si burimi kryesor në rishikimin e literaturës.

Gjithashtu, baza ligjore e tillë si Ligji mbi Auditimin e Brendshëm dhe Manuali i Auditimit të Brendshëm, i mbështetur në SNAB si dhe plani strategjik i DPAB-së, 2010-2013 dhe planin strategjik i KLSH-së, 2013-2017 ishin një burim i mirë informacioni për të kuptuar profesionin e auditimit të brendshëm nga këndvështrimi strategjik. Kjo është edhe baza e implementimit me sukses të sistemit të auditimit të brendshëm në praktikë duke kënaqur kështu një ndër objektivat e

kësaj pune kërkimore - zbulimin e jetës reale të profesionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri.

Për të kuptuar më mirë rolin dhe bazën ligjore të auditimit të brendshëm në sektorin publik, vëmendje iu kushtua literaturës së botuar nga forume profesionale si Instituti i Audituesve të Brendshëm në botë, Instituti i Audituesëve të Brendshëm të Maltës, Konfederata Europiane e Institutit të Audituesve të Brendshëm, Departamenti i Thesarit në Mbretërinë e Bashkuar, Instituti i Audituesve të Australisë. Gjithashtu, është marrë në konsideratë analiza që i ka bërë Komisioni European sistemit të Kontrollit të Brendshëm të Financave Publike të vendeve të Bashkimit European, si dhe analiza që Diamond i ka bërë konceptit të qeverisjes së mirë kushtëzuar nga rrethana makroekonomike dhe stabilitetit politiko-ekonomik i vendeve të ndryshme.

Të dhënat në formën hard-copy dhe elektronike të librarisë së Birmingham City University u përdorën gjithashtu për të mbledhur informacione shtesë, megjithatë kërkimi i materialeve në internet u përqendrua në ato informacione që janë botuar nga autoritete të njohura ligjërisht duke siguruar kështu besueshmërinë dhe vlefshmërinë e të dhënave të përdorura në këtë projekt.

2.4. ETIKA DHE KËRKIMI

2.4.1. Metodologjia kërkimore që përputhet me kërkesat etike

Për këtë studim janë marrë një seri me intervista dhe ndërkohë janë mbledhur të dhënat kërkimore duke respektuar çështje të etikës të përmbledhura më poshtë:

- Pjesëmarrësit janë falënderuar për pjesëmarrjen e tyre në intervistë,
- Është prezantuar në mënyrë të përmbledhur qëllimi i kësaj pune kërkimore,
- Është përmendur e drejta e konfidencialitetit duke theksuar që asgjë e thënë prej pjesëmarrësve nuk do t'u atribuohet atyre pa marrë paraprakisht aprovimin e tyre,
- Pjesëmarrësve u është përmendur e drejta për të mos iu përgjigjur pyetjeve që nuk dëshirojnë dhe se intervista do të ndërpritet sapo ata do ta kërkojnë një gjë të tillë,
- Pjesëmarrësit janë informuar rreth natyrës së rezultateve dhe konkluzioneve të kësaj pune kërkimore,
- Pjesëmarrësve u është ofruar përmbledhja e përgjigjeve nëpërmjet e-mail-it në rastin e intervistave gjysëm të strukturuar,

- Është rënë dakord me pjesëmarrësit mbi përmbledhjen e temave për të cilat do të pyeten me qëllim që të parashikohet koha e përfundimit të intervistës, në rastin e intervistave gjysëm të strukturuar.

Konfidencialiteti dhe anonimiteti janë standarde etike që aplikohen për të mbrojtur privacinë e pjesëmarrësve në kërkim. Ato përfshijnë parimet që informacioni nuk do t'u jepet atyre që nuk përfshihen në mënyrë të drejtpërdrejtë në këtë kërkim dhe që pjesëmarrësit do të mbeten anonimë gjatë studimit nëse pjesëmarrësit e kërkojnë këtë gjë. Të dyja parimet kanë për qëllim të sigurojnë integritetin e projektit kërkimor (Saunders, Leis, Thornhill, 2009).

Në frymën e këtyre kërkesave etike, në fazën e analizës dhe të raportimit të punës kërkimore është ruajtur konfidencialiteti i informacionit. Të dhënat e ndjeshme, të marra nga intervistat dhe nga anketimi, janë trajtuar me korrektësi dhe konfidencialitet.

2.5. PËRMBLEDHJE E KAPITULLIT

Në këtë kapitull, u theksua metoda që përmbush më mirë nevojat e kësaj pune kërkimore, ndërsa janë përmendur avantazhet dhe disavantazhet e metodologjisë së përzgjedhur. Pra, ky kapitull ka nënvizuar përdorimin e teknikës së pyetësorit dhe rastit studimor në kombinim me intervistat gjysëm të strukturuar, si dhe në kombinim me të dhëna dytësore si mjetet që përshtaten më mirë për të mbledhur informacionin e kërkuar. Meqenëse qëllimi i kësaj pune kërkimore është të kuptojë arritjet strategjike të funksionit të auditimit në sektorin publik në Shqipëri, si dhe të vlerësoje efektivitetin e këtij funksioni dhe faktorët determinues që përmirësojnë efektivitetin e tij, grupi i synuar i të intervistuarëve kanë qenë kryesisht drejtues të funksionit të auditimit të brendshëm të njësive shtetërore, si dhe menaxherë të lartë të sektorit publik.

Gjithashtu, në këtë kapitull është dhënë informacion mbi të dhënat dytësore që janë përdorur për të përshkruar zhvillimet e profesionit të auditimit duke përfshirë këtu, ligjet dhe rregullat efektive, si dhe vlerësimin e bërë nga institucione ndërkombëtare të akredituara nga Bashkimi Europian të nevojshme për të vlerësuar rolin e auditimit të brendshëm. Kujdes është treguar në vlerësimin e besueshmërisë së të dhënave dytësore duke vlerësuar kështu, autoritetin dhe reputacionin e burimit të të dhënave.

Ky kapitull, ka diskutuar edhe etikën kërkimore, si dhe ka shpjeguar sesi metodologjia e përdorur përmbush kërkesat e sjelljes etike dhe të konfidencialitetit.

KAPITULLI 3

3. RISHIKIMI I LITERATURËS

3.1. HYRJE

3.1.1. Kuadri konceptual i efektivitetit të auditimit të brendshëm

Nje numër i kufizuar studimesh botërore kanë ekzaminuar efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm, dhe akoma më pak e kanë vlerësuar këtë efektivitet në mënyrë empirike. Gjer tani ka dy lloj qasjesh në lidhje me konceptin e efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm. Sipas qëndrimit të parë, efektiviteti i auditimit të brendshëm përcaktohet nga shkalla e aplikimit të standardeve universale të auditimit të brendshëm . Kjo qasje është prezantuar nga Sawyer (1988) i cili ka theksuar 5 faktorë standarde që përcaktojnë efektivitetin e auditimit të brendshëm: pavarësia e funksionit, zhvillimi profesional i stafit, qëllimi i punës së auditimit, performanca e auditimit dhe menaxhimi i funksionit.

Qasja e dytë, e cila do të përdoret edhe në këtë studim ndjek argumentin e Albert et al. (1988) që efektiviteti i auditimit të brendshëm nuk është një realitet matematikor, por ai varet nga qëndrimet subjektive të të audituarëve dhe të menaxhimit. Pra, suksesi i funksionit të auditimit mund matet përkundrejt pritshmërive të grupeve të interesit (Albert et al. 1988). Kjo qasje kërkon të gjenden indikatorët që masin efektivitetin e funksionit të auditimit. Lamp dhe Sutton (1994) kanë identifikuar 15 faktorë që kontribuojnë në një funksion efektiv dhe të suksesshëm të auditimit të brendshëm duke i grupuar ato në tre grupe të mëdha 1) planifikimi 2) puna në terren 3) raportimi dhe rishikimi. Akoma më tej, Ziegenfuss (2000) zhvilloi një pyetësor që përfshin 84 indikatorë të efektivitetit të funksionit të auditimit të ndarë në 4 grupe 1) ambjenti i planit të auditimit 2) të dhënat primare dhe sekondare që mbledh auditimi gjatë punës së tij 3) procesi i auditimit 4) rezultatet e auditimit.

Asnjë prej studimeve të sipërpermendura nuk kanë testuar indikatorët e performancës së auditimit dhe faktorët determinues që përcaktojnë suksesin e funksionit në mënyrë empirike. Ky studim sjell këtë risi duke matur indikatorët e funksionit dhe duke vlerësuar faktorët determinues nëpërmjet analizës së korelacionit dhe regresionit të shumëfishtë.

Përmbledhje e faktorëve determinues të auditimit të brendshëm

Ky kapitull përqendrohet te zhvillimet e profesionit të auditimit të brendshëm në botë dhe në dimensionin e tij të ri si aktivitet konsulence. Ky rishikim identifikon rrethanat që kanë nxitur ndryshime në rolin dhe në strukturën e auditimit të brendshëm në sektorin publik në vende të ndryshme.

Gjithashtu, në këtë kapitull janë dhënë mendime të ndryshme dhe modele të ndryshme të rolit që auditimi i brendshëm duhet të marrë në organizatë meqënëse, ky funksion është “bazuar në princip” ku nuk ka një model të vetëm të suksesshëm që i përshtatet çdo organizate. Theksi është vënë në faktorët që përcaktojnë modelin më të mirë të tillë si, madhësia e sektorit publik, kultura e të punuarit dhe faktorët makro-ekonomikë dhe stabiliteti politik i një vendi, njohuritë dhe kapacitetet e burimeve njerëzore që punojnë në auditim dhe praktikën më të mira globale. Ky rishikim ka nënvizuar që çdo model auditimi i brendshëm që rezulton në “vlera të shtuara” për organizatën konsiderohet model i suksesshëm.

Në këtë kapitull janë diskutuar më tej faktorët e tjerë determinues të efektivitetit të funksionit të tillë si si plani vjetor i punës, mënyra sesi plani bazuar në risk mund të përshtatet edhe në sektorin publik në Shqipëri, vendi që vetëm kohët e fundit ka prezantuar një qasje moderne të funksionit të auditimit në përputhje me SNAB-in, por megjithatë që vazhdon ende të besojë dhe të veprojë sipas qasjes tradicionale të auditimeve në formë inspektimesh financiare. Detaje janë dhënë edhe për praktikën më të mira botërore të hartimit të një plani pune bazuar në risk, faktorët që duhet të merren në konsideratë gjatë përgatitjes së tij, metodologjia që duhet përdorur dhe shpërndarja e burimeve njerëzore drejt fushave të auditueshme me risk më të lartë për organizatën. Ky kapitull ka theksuar nevojën e stafit të auditimit për të qenë i pajisur me kapacitete dhe aftësitë e duhura si dhe mënyrat që duhet të përdoren për të marrë staf shtesë në rast mungesash të përkohshme në ekip për të garantuar kështu suksese në rezultatet e angazhimeve të premtuara.

Në këtë kapitull është diskutuar ndihmesa e një faktori tjetër determinues, ajo e komiteteve të auditimit si forume konsulence, duke paraqitur dy kategori të ndryshme të komiteteve të auditimit në sektorin publik në botë, ato që janë komitete auditimi këshilluese të centralizuara që këshillojnë qeverinë për të përmirësuar Sistemin e Kontrolleve të Brendshme Publike dhe komitete auditimi të decentralizuara të vendosura në ministrinë e linjës si forume që shqetësohen për menaxhimin dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm si dhe mbulojnë çështje të qeverisjes së organizatave publike, menaxhimit të risqeve dhe kontrolleve të brendshme. Gjithashtu, nisur nga praktikën e disa vendeve të BE, të cilat i kanë shpërndarë komitetet e auditimit për shkak të kostove shtesë që i kanë

shkaktuar sektorit publik, është diskutuar më tej nëse është me të vërtetë e nevojshme ekzistenca e komiteteve të auditimit në sektorin publik. Ky diskutim ka shtruar pyetje edhe mbi nevojën për ekzistencën e këtij komiteti në sektorin publik në Shqipëri si dhe për rolin efektiv që ai kryen për të këshilluar qeverinë mbi përmirësimin e sistemeve të kontrolleve të brendshme, diskutime këto që do të përbëjnë bazën e analizës dhe të rekomandimeve në kapitullin tjetër, atë të kërimit empirik.

Siguria e koordinuar, një koncept modern që rrit efektivitetin e sistemeve të monitorimit të një organizate është analizuar gjithashtu në këtë kapitull, duke nënvizuar rolin e auditimit të brendshëm si e vetmja pjesë e organizatës që duhet të nxitë menaxhimin të udheheqë dhe të marrë përgjegjësinë për të koordinuar aktivitetet e sigurisë.

Gjithashtu, ky kapitull ka nënvizuar tendencën e vendeve të BE për të koordinuar dhe harmonizuar punën e strukturave të kontrolleve të brendshme dhe të auditimit. Mënyrat dhe metodat e koordinimit variojnë nga rekomandimet për të stabilizuar marrëdhënie bashkëpunimi profesionale dhe konstruktive ndërmjet kontrollorëve financiarë dhe audituesve të brendshëm dhe të jashtëm dhe më tej, gjer në krijimin e një “njësie qendrore të harmonizimit”. Më shumë se gjysma e vendeve të BE (Finlandë, Lituani, Hollandë, Portugali, Slloveni) kanë ngritur njësi të tilla harmonizimi, të cilat janë përgjegjëse për të propozuar rregulla, nxjerr udhëzime, për të harmonizuar standardet në lidhje me kontrollet e brendshme dhe auditimin e financave publike, për të monitoruar cilësinë, performancën si dhe për të koordinuar aktivitetet e trajnimit në fushën e kontrollit të financave publike. Siguria e integruar e diskutuar në këtë kapitull ka analizuar edhe format e bashkëpunimit të KLSH me strukturat e auditimit të brendshëm në sektorin publik në vende të ndryshme të BE, forma të cilat variojnë që prej shkëmbimit të planeve të punës, shkëmbimit të raporteve të auditimit, si dhe përdorimit të punës së audituesve të brendshëm për të vlerësuar efektivitetin e kontrolleve në organizatat e sektorit publik. Ky bashkëpunim mbështet mendimin e mësipërm që siguria e integruar redukton mbivendosjet dhe shmang boshllëqet në identifikimin e risqeve gjithandej në organizatë.

Në këtë kapitull janë ekzaminuar gjithashtu çështje të burimeve njerëzore të auditimit të brendshëm meqenëse kërkesa për profesionistë, me kapacitete të nevojshme, për të vlerësuar dhe për të testuar kontrollet e brendshme, për të adresuar risqet dhe çështje të qeverisjes është rritur shumë më shpejt se kapacitetet njerëzore të auditimit të brendshëm.

Gjithashtu, burimet e auditimit janë përgjegjëse për suksesin e implementimit të funksionit të auditimit si dhe ato janë elemente kyçe në suksesin e reformave të sistemeve të kontrolleve të brendshme në sektorin publik në Shqipëri. Për rrjedhojë, mënyrat se si burimet njerëzore në

auditim mund të zhvillohen në mënyrë të vazhdueshme profesionale, shkëmbimi i eksperiencave të sektorit publik me sektorin privat dhe me universitetet që ofrojnë programe të auditimit të brendshëm dhe të qeverisjes korporative janë analizuar gjerësisht në këtë rishikim të literaturës. Ky kapitull, ka nënvizuar më tej rolin jetik që duhet të luajë shefi i auditimit të brendshëm, kapacitetet dhe atributet personale dhe profesionale që ai duhet të ketë për të ushtruar me sukses detyrën e tij, por mbi të gjitha për të promovuar dhe për të rritur kredibilitetin e funksionit të auditimit gjithandej në organizatë.

3.2. FAKTORI 1 - ROLI DHE AKTIVITET E AUDITIMIT TË BRENDSHËM

Momenti fillestar i rolit të auditimit të brendshëm është përkufizimi i auditimit të brendshëm sipas Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm.

“Auditimi i brendshëm është një aktivitet i pavarur dhe objektiv që i jep siguri ose konsulencë organizatës në drejtim të menaxhimit të risqeve dhe kontrolleve duke i shtuar kështu vlera operacioneve të organizatës. Ai ndihmon organizatën të përmbushë objektivat e veta duke përshtatur një qasje sistematike dhe të disiplinuar për të vlerësuar dhe përmirësuar efektivitetin e menaxhimit të risqeve, kontrolleve dhe proceseve qeverisëse”. (IAB, Standardi 1000)

Organizata të ndryshme kanë zhvilluar modelin e tyre të auditimit të brendshëm bazuar në këtë përkufizim. Ekzistojnë organizata ku audituesët ndiejnë që mund të luajnë rolin e policit, ka organizata të tjera ku audituesët punojnë për të përmirësuar përdorimin e burimeve të auditimit, ekzistojnë edhe organizata ku audituesët punojnë që të përputhen me kartën e auditimit dhe të kënaqin pritshmëritë e menaxhimit, por në shumë organizata të tjera audituesët rishikojnë menaxhimin e risqeve dhe të kontrolleve (Picket, 2003).

Roli i ndryshuar i auditimit të brendshëm, që tejkalon rolin e audituesve si policë, filloi pas dështimit të WorldCom. Analiza që iu bë WorldCom-it identifikoi shumë mangësi në praktikat e qeverisjes së korporatave dhe në punën e auditimit të brendshëm të tilla si linja e raportimit të auditimit të brendshëm tek menaxhimi, fokusi i ngushtë operacional i punës së audituesve, komunikim i varfër ndërmjet të gjitha grupeve të interesit, pamjaftueshmëri e burimeve të auditimit edhe pse audituesët përdorëshin për punë jo-auditim, këndvështrim sipërfaqësor i çështjeve prej Komitetit të Auditimit. Të gjitha këto nxitën ndryshime të reja për rolin, fokusin dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm. Për rrjedhojë, lindi nevoja që audituesët e brendshëm të gjenin ekuilibrin e duhur ndërmjet pritshmërive të grupeve të ndryshme të interesit dhe krijimit të vlerave duke mos kompromentuar pavarësinë dhe besueshmërinë e funksionit të auditimit (Abbey Consulting, 2009).

Për këtë arsye nuk ekziston një model i qartë dhe i drejtë i rolit të auditimit të brendshëm dhe roli final që përshatet në organizata të ndryshme është në varësi të praktikave më të mira profesionale, pritshmërive të organizatave si dhe aftësive dhe kapaciteteve të stafit të auditimit. Gjithashtu, drejtuesit e funksionit të auditimit, si njerëzit me përgjegjësi më të lartë në dhënien e shërbimeve të auditimit kanë një impakt të madh në përcaktimin e rolit të auditimit të brendshëm në organizatë (Picket, 2003).

Feary (2010) diskuton mbi rolin e auditimit si validitues i sistemit të përputhshmërisë. Sipas autorit, ka dy qasje sot në botë të arritjes së objektivave të organizatës, qasja “Japoneze” dhe qasja “Perëndimore”. Qasja “Japoneze” ka për qëllim të sigurojë që gjithkush në organizatë është pronar i proceseve dhe sistemeve që mundëson kështu arritjen e rezultateve ndërsa, qasja perëndimore ka të bëjë me autokracinë dhe kontrollin, pra rezultatet arrihen nëpërmjet vendosjes së objektivave në mënyrë shumë të saktë. Roli i auditimit veçanërisht në qasjen perëndimore shihet si kyç në arsenalin e menaxhimit për të monitoruar përputhshmërinë. Pra, auditimi verifikon përputhshmërinë e organizatës me politikat dhe procedurat. Në rast devijimesh auditimi raporton në mënyrë të shkruar për t’u marrë masa korrigjuese. Megjithatë, auditimi nuk duhet vetëm të verifikojë përputhshmërinë por të sigurojë përmirësim të vazhdueshëm të sistemit të menaxhimit të cilësisë sepse, menaxhimi i cilësisë iu mundëson organizatave të shmangin riskun dhe të shfrytëzojnë oportunitete të reja biznesi.

Nga ana tjetër, PWC-ja (2003) e përshkruan evolucionin e koncepteve të riskut si shkakun kryesor të ndryshimeve në qëllimin dhe fokusin e funksionit të auditimit të brendshëm. Megjithatë ka organizata që ende nuk kryejnë vlerësime të risqeve dhe audituesët angazhohen me detyrat rutinë të përputhshmërisë me rregulloret dhe ligjet duke qenë kështu ende larg ekipeve të audituesve me performancë të lartë. Raporti i PWC-së nënvizon se në ditët e sotme është rritur nevoja e këtyre organizatave për të forcuar menaxhimin e risqeve si dhe për të përdorur me efikasitet burimet e auditimit duke u përqendruar në zonat me rrishtje më të larta.

Graham (2011) shton që këto ditë risqeve po u kushtohet më tepër vëmendje si asnjëherë më parë për disa arsye:

- Aksidentet e katastrofave natyrore shënojnë rritje – Platforma Globale për Reduktimin e Rreziqeve Natyrore raporton që numri i katastrofave natyrore sot në botë është 400-500 çdo vit krahasuar me një mesatare prej 125 katastrofa të ndodhura në fillimet e viteve 1980.
- Faktori njerëzor vazhdon të shkaktojë katastrofa nëpërmjet luftërave, terrorizmit, dështimeve në IT, krizave botërore p.sh të vitit 2008. Gjithashtu, të bërit biznes jashtë

kufijve si dhe integrimi horizontal i biznesit gjithnjë e më shumë në rritje nëpërmjet shtimit të zinxhirit të furnizuesve rrit mundësitë e katastrofave.

- Ndërlidhja e fenomeneve veçanërisht tani me zhvillimin e network-ut nëpërmjet teknologjisë rrit asetet që janë në risk, “*Ndërlidhje do të thotë që nëse diçka ndodh diku ajo ka një impakt diku tjetër.*” (fq:26).

Prandaj, në mënyrë që auditimi i brendshëm me të vërtetë t’i shtojë vlera biznesit duhet jo vetëm të njohë dhe të kuptojë biznesin, të ketë një marrëdhënie efektive me menaxhimin por edhe të kuptojë sistemin e menaxhimit të risqeve në organizatë në mënyrë që të lidh funksionin e auditimit të brendshëm me riskun për t’i harmonizuar këto dy funksione të pavarura edhe pse nuk janë një fushë e vetme. Ajo që duhet të bëjë auditimi i brendshëm është të ketë aftësinë për të audituar funksionet e menaxhimit të risqeve dhe të përputhshmërisë.

Në një anketim të organizuar nga PWC (2010) me 2.000 pjesëmarrës nga 55 vende të botës, ku 186 të intervistuar ishin nga Britania e Madhe rezultoi që 89% e të anketuarëve të Britanisë së Madhe do të rritnin fokusin në çështje të menaxhimit të risqeve; 81% në çështje të teknologjisë së informacionit dhe 72% në çështje të risqeve operationale. Megjithatë, në mënyrë të habitshme 40% e të anketuarëve gjithashtu planifikojnë të rritin fokusin edhe mbi çështje të kontrollit financiar dhe vetëm 40% thanë që planifikojnë të fokusohen më shumë në identifikimin e oportuniteteve të reja për të kursyer kostot apo rritur të ardhurat e organizatës (Calvert-Davies, 2010).

Gjithashtu, Ireland (2011) thekson rëndësinë e ngritjes së sistemit të menaxhimit të risqeve në organizatë. Ai shton që është vitale për organizatat të kuptojnë risqet ndaj të cilave ato janë të ekspozuara dhe faktorët që ndikojnë në vendim-marrjen e menaxhimit në mënyrë që menaxherët të kuptojnë ç’farë shkon keq si dhe impaktin që ky vendim mund të ketë në organizatë. Për këtë arsye organizatat duhet të përcaktojnë “oreksin për risk” për çdo proces, sistem dhe strategji. Në këtë rast roli i audituesve të brendshëm është të ofrojë këshilla të vazhdueshme dhe të udhëheqin këtë proces duke ndihmuar biznesin të ngrejë sistemin e duhur të menaxhimit të risqeve. Nga ana tjetër audituesët e brendshëm duhet të kryejnë rishikime periodike për të siguruar që sistemi i menaxhimit të risqeve është ngjizur siç duhet në organizatë, sepse vetëm në një sistem të integruar risqet kthehen në oportunitete për t’u shfrytëzuar, më shumë sesa në kërcënime për biznesin.

Nga ana tjetër, sipas Hodge (2010), Presidentja e CIIA - Blackburn mendon që audituesët e brendshëm nuk kanë të drejtë të përcaktojnë nëse bordi, apo menaxherët, apo pronarët e risqeve duhet të marrin shumë risk apo jo, “*risky approach or risk averse*”. Presidentja nuk mendon që audituesët e brendshëm mund të auditojnë oreksin për risk për dy arsye: “*E para kjo qasje është*

thjesht polike, pra është subjektive, ose gjykim i shëndoshë. Së dyti, bordi paguhet të marrë vendime për oreksin për risk dhe i takon atij të ndryshojë qëndrim apo jo,”(fq:19). Por, Blackburn mendon që auditimi i brendshëm merr një rol të rëndësishëm për të përcaktuar nëse bordi ka krijuar një opinion mbi përkufizimin e oreksit për risk në organizatë. Për këtë arsye, ajo rendit një numër pyetjesh që auditimi i brendshëm duhet të shtrojë për të kuptuar mënyrën si bordi ka arritur në këtë pozicion:

- A kanë të gjithë anëtarët e bordit të njëjtin këndvështrim për konceptin e oreksit për risk në organizatë?
- A e vlerësojnë pronarët e risqeve ekspozimin e risqeve në kontekstin e oreksit për risk? Nëse kjo gjë llogaritet, sa të sakta janë shifrat e nxjerra?
- A është implementuar këndvështrimi i bordit mbi oreksin për risk në gjithë organizatën?
- A ka ndonjë përjashtim në lidhje me oreksin për risk? Nëse po, kjo gjë do të prek gjithandej riskun duke krijuar konfuzion.
-

Në përfundim, Blackburn shton që audituesët e brendshëm duhet të kërkojnë dokumenta mbështetëse mbi të cilat bordi bazohet për të përcaktuar qasjen e tij ndaj riskut, *“audituesët nuk janë në organizatë të shtrojnë pikëpyetje mbi oreksin për risk – por ata duhet të pyesin në lidhje me vendimet mbi të cilat kjo qasje është bazuar”.* (fq:19)

Ndërsa, Baker (2010) ka një opinion të kundërt. Sipas autorit, Komisioni European nëpërmjet dokumentit “Green Paper” të prodhuar pas krizës së vitit 2008 i cili ka të bëjë me ndryshime të ligjeve në nivel europian diskuton, që është e vërtetë që kriza botërore nuk u shkaktua nga qeverisja e dobët e korporatave, por mungesa e kontrolleve efektive në institucione financiare kontribuoi në marrjen e vendimeve për të marrë risk më tepër seç duhet, *“Bordi i Drejtorëve rrallë kuptonte natyrën dhe shkallën e risqeve që kompania haste.”* (fq:15) Si pasojë e krizës të vitit 2009 ndryshime ndodhën edhe në Kodin e Qeverisjes së Korporatave në Britaninë e Madhe që shtuan kërkesa të reja për organizatat, *“Bordi është përgjegjës për të përcaktuar natyrën dhe se sa shumë risk organizata duhet të marrë në mënyrë që të arrijë objektivat strategjike të vendosura”.* (fq:12)

Mirëpo, Ian Peters - Shefi Ekzekutiv i IAB-se në Britaninë e Madhe diskuton që ky theks mund të kompromentohet nëse bordit nuk i jepet në kohë informacioni i nevojshëm mbi efektivitetin e menaxhimit të risqeve gjithandej në organizatë. Për këtë arsye, ai rekomandon që Kodi i Qeverisjes së Korporatave duhet të reflektojë nevojën kritike të bordit për siguri shtesë të ofruar nga auditimi i brendshëm në lidhje me efektivitetin e menaxhimit të risqeve për të gjitha proceset duke përfshirë edhe fushën financiare.

Nga ana tjetër, Durkin (2011) thekson që roli që luajnë audituesët e brendshëm në procesin e vlerësimit të risqeve lidhet me mbështetjen e procesit të menaxhimit të risqeve duke i ofruar instrumenta dhe mjete “pronarëve të risqeve” për të adresuar risqet dhe vlerësuar ato p.sh për qëllime të planit të punës audituesët mund të kenë kryer vlerësim të risqeve dhe kjo gjë mund të përdoret nga menaxhimi si një bazë fillestare për të ngritur një sistem të menaxhimit të risqeve.

Megjithëse sot në botë i kushtohet rëndësi ngritjes së sistemeve të menaxhimit të risqeve, sipas Reuters (2012) në një anketim të kryer me 1,500 audituesë të brendshëm në botë 45% e të anketuarëve theksuan që organizatat e tyre kanë implementuar sistemet e menaxhimit të risqeve, por ende kjo gjë kërkon punë dhe burime shtesë dhe vetëm 12 përqind raportuan një sistem të konsoliduar dhe të ngjizur në organizatë.

PWC (2009) e sheh fokusin e ri të auditimit të brendshëm nën dritën e risqeve emergjente që kërcënojnë organizatën, *“studimet e fundit tregojnë që risqet strategjike imponojnë kërcënime më të mëdha për mirëqenien e aksionerëve sesa risqet operationale, financiare ose risqet e përputhshmërisë”*(fq:9). Këto risqe të vështira për t’u parashikuar dhe me impakt të lartë në humbjet ose oportunitetet e organizatës karakterizohen nga pasoja të ndërvarura, të cilat përcaktojnë një fokus të ri të auditimit të brendshëm në përputhje me përparësitë e reja të biznesit. Për më tepër, këto risqe kërkojnë ndryshimin e fokusit të auditimit të brendshëm nga kontroll financiar drejt një funksioni vlerësues që identifikon burimet e risqeve të cilat shkatërrojnë vlerat e aksionerëve.

Pavarësisht kësaj, sipas anketës mbi statusin e profesionistëve në Mbretërinë e Bashkuar dhe në SHBA ekzistojnë shumë funksione të auditimit të brendshëm që nuk zbatojnë SNAB duke i drejtuar burimet e tyre (kohë dhe njerëz) drejt risqeve financiare tradicionale për t’u fokusuar kështu në auditime financiare dhe kontrolle përputhshmërie (PWC, 2009).

Gjithashtu, sipas Reuters (2012) në një anketim të kryer me 1,500 audituesë të brendshëm në botë, 34 përqind e të intervistuarëve i shpërndajnë burimet më të mëdha të auditimit drejt vlerësimit të sistemit të menaxhimit të risqeve, 89 përqind shpenzojnë më shumë kohë për të rishikuar kontrollet e brendshme dhe 44 përqind për të audituar sigurinë e informacionit. Megjithatë, prirjet e fundit të rolit të auditimit janë drejt qasjes të auditimit me aktivitete konsulence në fushën e vlerësimit të risqeve (Picket, 2003).

Po prapë Picket (2003), CIPFA (2003), Instituti i Financave Publike dhe Kontabilitetit, i cili është forumi profesional i kontabilitetit në Mbretërinë e Bashkuar, i specializuar në fushën e shërbimeve

publike, e ka përkufizuar auditimin e brendshëm si një funksion i cili jep opinione të pavarura dhe objektive lidhur me efektivitetin e kontrolleve të brendshme duke mundësuar kështu arritjen e objektivave të organizatës. Auditimi i brendshëm gjithashtu ofron shërbime të pavarura dhe objektive të konsulencës, veçanërisht në përmirësimin e mjedisit të kontrolleve.

Gjithashtu, sipas Hoey (2011) auditimi i brendshëm duhet të hyjë “nën lëkurën” e biznesit në mënyrë që të kuptojë sjelljen e lidershipi-it si dhe çështje të kulturës së biznesit dhe nxitësve të tjerë që përcaktojnë strategjinë e organizatës. Humbjet e korporatave nuk janë shkaktuar si rezultat i vjedhjeve financiare apo kontrolleve jo të përshtatshme. Arsyeja e vërtetë ka qenë kultura e menaxhimit - makutëria e organizatës për fitime marramendëse që çoi në fantazi planesh për rritje dhe vendimmarrje për arsye të gabuara. Kështu që, auditimi i brendshëm duhet të kuptojë jo vetëm operacionet, strategjinë dhe transaksionet por gjithashtu, edhe cilët janë faktorët që përcaktojnë vendimet dhe si zbatohen këto vendime, *“audituesët e brendshëm janë vërdallë gjithë kohës në organizatë, kështu që kush më mirë se ata mund të formojë një opinion objektiv edhe të qëllimeve ekonomike të transaksioneve të biznesit përveçse, opinionit mbi kontrollet e ngritura”*. (fq:20)

Që të arrihet kjo, menaxhimi duhet të përfshijë auditimin në diskutime mbi strategjitë dhe zhvillimet e produkteve të reja në mënyrë që audituesët të shohin një pamje më të plotë të organizatës dhe të kuptojnë në ç’fusha duhet dhënë më shumë siguri. Nga ana tjetër audituesët e brendshëm duhe të kuptojnë oreksin për risk, vlerat dhe cilësinë e qeverisjes së korporatave dhe levën financiare që mbështet organizatën.

Roli i auditimit të brendshëm si konsulentë është mbështetur nga Sethi (2010), i cili shton që pas krizës së vitit 2008 funksioni i auditimit të brendshëm filloi të ndryshojnë pozicionin e vet duke kaluar kështu nga një auditim bazuar në risk në një funksion auditimi që ofron shërbime konsulence. Kështu auditimi i brendshëm e ka zgjeruar rolin e tij në organizatë nga një funksion që mat, vlerëson dhe raporton efektivitetin e kontrolleve të brendshme në një funksion që bashkëpunon me menaxhimin për të përmirësuar operacionet dhe për të shtuar vlera.

“Nëpërmjet shërbimeve të konsulencës audituesët kanë një mundësi të mirë të shfaqin vlerat e tyre, vlerat që ata i shtojnë organizatës si dhe aftësitë shumë dimensionale që ata zotërojnë. Gjithashtu, kjo gjë i ndihmon audituesët të promovojnë funksionin e tyre si funksion kyç në organizatë”. (Sethi, 2010:23)

Megjithatë, ofrimi i shërbimit të konsulencës varet prej disa faktorëve të tillë si numri i njerëzve në stafin e auditimit, afësitë që ata kanë, kërkesat e komitetit të auditimit, si e kuptojnë vetë audituesët

rolin e tyre, dhe varet gjithashtu nga forca e lidhjes së audituesve të brendshëm me grupet kyçe të interesit (Sethi, 2010).

Turnbull (2012) sjell një qasje tjetër që ka të bëjë me fokusin e ndryshëm të rolit të auditimit të brendshëm në sektorin publik dhe atë privat. Meqënëse sektori privat përdor ekipe më të vogla audituesësh por më të specializuara, shpërndarja e burimeve bazohet në risk. Gjithashtu, në sektorin privat menaxhimi i lartë e sheh auditimin e brendshëm si një funksion që shton vlerë ndërsa, sektori publik e sheh auditimin si një kosto të tepërt për organizatën. Sektori privat udhëhiqet më shumë nga fitimi dhe për këtë arsye audituesët shihen si konsulentë që këshillojnë biznesin për të dizenuar sisteme të reja, ndërsa në sektorin publik audituesët angazhohen më tepër në auditimin e sistemeve të ngritura dhe ofrojnë siguri për përdorimin e fondeve publike. Për rrjedhojë, audituesët përdorin shumë kohë për të rishikuar fusha me risk të ulët dhe fokusi nuk është, sikurse SNAB rekomandojnë, të ofrojnë siguri që strategjia dhe objektivat e organizatës janë arritur.

Nga ana tjetër Watson (2012) shton që sektori publik ka më pak fokus në çështje të auditimit të brendshëm. Kjo do të thotë që raportet shpesh injorohen, apo akoma më keq përdoren nga partitë politike për të fituar kredite politike. Megjithatë, në këto 10 vitet e fundit sektori publik është afruar me sektorin privat dhe më shumë gjen ngjashmëri se sa ndryshime në drejtim të funksionit të auditimit të brendshëm.

Një model tjetër i rolit të auditimit është përshkruar përsëri nga Picket (2003), si funksioni që shqetësohet më shumë për kontrollet e ardhshme sesa për ngjarjet e së shkuarës.

“Ky model është theksuar nga Prof. Vinten në leksionet e tij të papublikuara ende, i cili thekson nevojën për t’i drejtuar burimet e auditimit më shumë drejt mirëqenies së të ardhmes sesa drejt ngjarjeve të së kaluarës (të cilat paraqiten në formën e transaksioneve të regjistruara ose incidenteve që tashmë kanë ndodhur)”. (Picket, 2003: 242)

Piper (2010) diskuton implikimet në aktivitetet dhe rolin e auditimit të brendshëm si konsulent si rezultat i shkurtimit të shpenzimeve në sektorin publik pas krizës së vitit 2008. Ai shton që për shkak të shkurtimit të shpenzimeve aktivitetet e para që do të shkurtohen në planin e punës së auditimit janë shërbimet e konsulencës megjithëse, autori replikon që në kohë krize dhe depresioni ekonomik burimet e auditimit duhet të shtohen dhe, jo të pakësohen, *“nëse kjo gjë do të ndodhë, shërbimi modern i auditimit do të bëjë disa hapa mbrapsht”*. (fq:15) Autori shton që është më mirë të ofrosh asistencë dhe këshilla në lidhje me menaxhimin e risqeve dhe kontrollet e brendshme sesa të shkosh në organizatë pasi ngjarjet kanë ndodhur dhe të thuash ç’farë shkoi keq.

Holland (2005) shkon edhe më tej. Ai përcakton modelin e ri të auditimit të brendshëm nga këndvështrimi i Përgjegjësisë Sociale të Korporatave sepse në tregjet e zhvilluara janë zhvilluar nevoja të reja me fokus në çështje të etikës, sociale dhe të ambjentit. Megjithëse, fokusi i aksionerëve dhe menaxherëve është fitimi dhe rritja e biznesit, shumë prej tyre kanë kuptuar që reputacioni dhe emri i mirë është jetik për rritjen e biznesit (Martin, 2002). Që të arrihet kjo gjë, është e rëndësishme jo vetëm të shesësh të mira dhe shërbime, edhe pse të një cilësie të lartë, por gjithashtu edhe “të dëgjosh” zërin e grupeve të interesit në çështje sociale dhe të etikës. Në ditët e sotme promovimi i përfitimeve sociale i bën organizatat më konkurruese (CSR, 2012).

Për këtë arsye, IAB në Britaninë e Madhe organizon trajnime/ konferenca mbi rolin që duhet të luajë auditimi i brendshëm për të siguruar gjithë grupet e interesit që organizata bën biznes në mënyrë të përgjegjshme. Besimi i publikut është zvogëluar kohët e fundit kështu që, organizatat qoftë të sektorit publik, qoftë të sektorit privat janë ndërgjegjësuar mbi nevojën për të demonstruar praktika të mira të qeverisjes së korporatave, sjellje etike dhe mënyrë të përgjegjshme të të bërit biznes jo vetëm për të fituar besimin e publikut por edhe për të forcuar dhe mbrojtur reputacionin e organizatës.

Gjithashtu, Holland (2005) paraqet rolin e ri të auditimit si vlerësues të “aktiviteteve të përgjegjshme të biznesit, të kryera në mënyrë të përgjegjshme” duke lëvizur kështu prej rolit tradicional të vlerësuesit financiar dhe operacional të biznesit. Holland i përkufizon objektivat e auditimit të brendshëm që ofron siguri nën dritën e risqeve sociale, etike dhe të ambjentit, si më poshtë:

Rezultatet dhe objektivat arrihen ***në mënyrë të përgjegjshme që impaktet negative mbi komunitetin dhe grupet e tjera të interesit të minimizohen;***

- Përpunueshmëri me rregullat, legjislacionin ***si dhe besimet dhe vlerat të jenë në konsistencë me praktiket etike dhe përgjegjëse;***
- Besueshmëri e regjistrimeve dhe informacionit ***për qëllime të grupeve të interesit të brendshme dhe të jashtme;***
- ***Përdorimi i burimeve të optimizohet në mënyrë të përgjegjshme. Konsiderata të mëtejshme në lidhje me efikasitetin, efektivitetin dhe ekonominë e burimeve duhet të përfshijnë përdorimin e burimeve në mënyrë etike dhe të përgjegjshme për ambjentin;***
- ***Asetet e biznesit të ruhen, të cilat gjithashtu përfshijnë edhe asetet në formën e investimeve në shoqëri dhe ambjent.***

Ndërsa, Diamond (2002) e sheh rolin e auditimit të brendshëm në sektorin publik nga një këndvështrim tjetër. Autori shpjegon që fokusi, qëllimi dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm udhëhiqen nga objektiva makroekonomikë dhe nga stabiliteti politik i vendit. Për ato vende që kanë probleme në qeverisjen politike, objektivi parësor është të sigurojë përputhshmëri me ligjet dhe me rregullat financiare. Për këtë arsye qeveritë e këtyre vendeve kanë më shumë gjasa të aplikojnë një qasje të centralizuar të auditimit të brendshëm dhe të kufizojnë rolin e tyre në auditime përputhshmërie që bëjnë të mundur arritjen e objektivave të stabilitetit makroekonomik.

Ndryshe ndodh me vendet e zhvilluara ku objektivat parësore të menaxhimit janë rritja e efikasitetit, e efektivitetit dhe e ekonomisë së shërbimeve ofruar komunitetit. Për rrjedhojë, modeli më i përshtatshëm që mundëson arritjen e këtyre objektivave është sistemi i decentralizuar i auditimit të brendshëm, që përfshin aktivitete të auditimit të performancës.

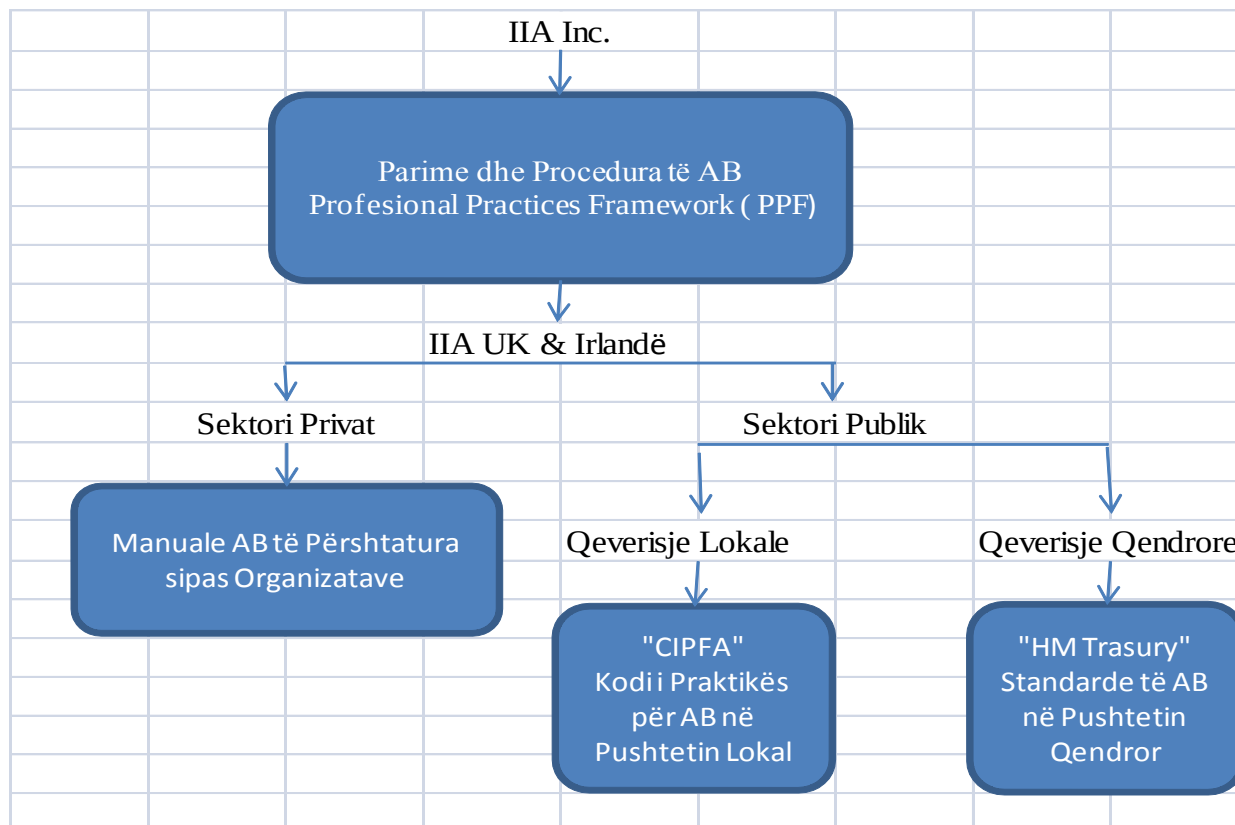
Prandaj, edhe sipas Coutts (2012) vendet më të përshtatshme për të zbatuar SNAB (sistemi i decentralizuar) janë vende me ekonomi të stabilizuar sepse SNAB janë më efektive nëse ato përshtaten dhe mbështeten nga legjislacioni kombëtar i çdo vendi. Ghana është shteti i Afrikës që ka zhvilluar një program shumë të mirë të zhvillimit profesional të audituesve dhe që njeh dhe vlerëson vlerat e funksionit të auditimit të brendshëm. Jo çdo shtet i Afrikës ka ekonomi të fortë dhe qeveri të qëndrueshme, *“Por, a do të mund promovimi i auditimit të brendshëm të sjellë ndryshime pozitive në qeverisje dhe ekonomi? Unë e mora këtë detyrë sepse jam i bindur që ky profesion luan një rol të madh në ekonominë e një vendi. Për mua është e rëndësishme të sigurohem që Afrika e Jugut zë vendin që i takon në botë - thotë kryetari i IAB të Afrikës së Jugut”*.(fq:15)

Gjithashtu, në Mbretërinë e Bashkuar kodet e praktikës dhe manuali i auditimit të brendshëm të sektorit publik ka përshtatur rolin e auditimit të brendshëm sipas Standardeve të Institutit Ndërkombëtar të Audituesve të Brendshëm ” *Standardet ndërkombëtare të auditimit të brendshëm bazohen në parime dhe jo në rregulla, për këtë arsye ato janë të zbatueshme në vende të ndryshme dhe në kontinente të ndryshme,*” (Coutts, 2012:13). Ky Institut ka zhvilluar një mori parimesh dhe procedurash të formalizuara në dokumentin e quajtur Professional Practices Framework (PPF) që e bëjnë aktivitetin e auditimit të brendshëm një disiplinë unike dhe sistematike. Ky dokument përmbledh:

- Standarde të Praktikës Profesionale në fushën e Auditimit të Brendshëm;
- Kodin e Etikës që duhet të ndiqet nga të gjithë audituesët e brendshëm.

Këto standarde udhëheqin departamentet e auditimit të brendshëm të sektorit privat dhe atij publik për të përgatitur bazën ligjore siç janë Kodet e Praktikës, Manuale të Auditimit të Brendshëm që ndihmojnë audituesët e brendshëm të përmbushin me sukses kërkesat e këtij profesioni (Picket, 2003). *Shih Fig.1*

Figura 1 Roli i Auditimit të Brendshëm në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm në Britaninë e Madhe



Coutts (2012) ka studiuar zbatimin e Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm në vendet e ish-blokut të lindjes. Sipas tij, Rusia është vendi ish- komunist që paraqet më shumë sfida në sektorin publik në lidhje me zbatimin e Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit, për shkak se ndryshimet në Rusi vijnë më shumë si rezultat i ndikimeve të vendeve fqinje se sa si pasojë e kërkesave dhe kushteve të vendosura nga donatorët e agjensive ndërkombëtare. Për rrjedhojë, kërkesat për përputhshmëri me standardet ndërkombëtare të auditimit të brendshëm aplikohen më dobët në Rusi krahasuar me vendet e tjera ish-komuniste. Megjithatë sektori privat paraqet pothuajse një realitet tjetër, veçanërisht në bizneset e reja që drejtohen nga menaxherë që kanë studiuar dhe punuar në vendet perëndimore mund të gjejnë praktika të mira dhe moderne të auditimit të brendshëm, “megjithatë të përmirësosh standardet në vendet ish-komuniste do të thotë më shumë të nxisësh ndryshime në kulturën e të bërit biznes se sa të trajnosh audituesët e brendshëm”. (Coutts, 2012:15)

Nga ana tjetër, sipas Baker (2010) Standardet e Auditimit të Brendshëm janë vetëm një grup parimesh që formojnë bazat për një praktikë të mirë auditimi. Qasja bazuar në principe iu lejon organizatave të ndryshme të jenë fleksibël në aplikimin e këtyre standardeve. Standardet e auditimit nuk janë ca rregulla që audituesët duhet t'i ndjekin me përpikmëri, ato janë parime bazuar në eksperiencën e trashëguar të profesionit të auditimit të brendshëm. Audituesët e brendshëm duhet të marrin në konsideratë Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm për të dizenuar ato aktivitete auditimi që përshtaten më mirë në organizatë.

Piper (2011) sjell diskutime të mbajtuara në Dhomën e Lordëve në Britaninë e Madhe për një rol më të gjerë të audituesve të brendshëm pas krizës botërore të vitit 2009, duke u fokusuar në risqet qeverisëse. Sipas autorit, meqënëse auditimi i jashtëm ofron siguri për investitorët që biznesi është fitimprurës në një moment të caktuar pra, kur llogaritë firmosen, kjo gjë ka shtruar pyetjen nëse auditimi i jashtëm duhet të ofrojë siguri progresive apo kjo është një punë që mund të kryhet nga auditimi i brendshëm.

Piper (2011), Peters (2011) Kryetari i Institutit të Audituesve të Brendshëm në Britaninë e Madhe dhe Irlandë shton që ka patur një tendencë të audituesve të brendshëm dhe komiteteve të auditimit të fokusohen më shumë seç duhet në kontrollet e brendshme dhe kjo ka sjellë dështim për të parë në një këndvështrim më të gjerë kompaninë. Për këtë arsye sot pas krizës botërore diskutohet që në të ardhmen auditimi i brendshëm duhet të luajë një rol më të madh dhe më domethënës në qeverisjen e biznesit.

Në këtë kontekst, sipas Lord MacGregor (2011), auditimi i brendshëm nuk mund të luajë rol më të gjerë në qeverisjen e biznesit për aq kohë sa ai nuk është plotësisht i pavarur, por është “pjesë e menaxhimit”. Në kundërsht të këtij opinioni, Peters (2011) shton që auditimi i brendshëm e siguron pavarësinë e ti nëpërmjet linjës së raportimit dhe marrëdhënieve që ky funksion ka me komitetin e auditimit.

3.3. FAKTORI 2 - STRUKTURA ORGANIZATIVE DHE PAVARESIA

Strukturat e duhura organizative mbështesin audituesët e brendshëm që të përmirësojnë punën e tyre.

Diamonds (2002) përshkruan karakteristikat e dy llojeve të strukturave organizative të zhvilluara në Europë, qasjen e centralizuar, të zbatuar në vendet me strukturë ligjore që bazohet në kodin e Napolonit dhe qasjen e decentralizuar, që zbatohet në vendet me sistem ligjor common-law. Në

modelin e qasjes së centralizuar, Ministria e Financave shpërndan fondet për ministritë dhe ndërhyjnë në mënyrë të drejtpërdrejtë te këto ministri duke përzgjedhur audituesët e duhur për të kontrolluar transaksionet. Për të përmbushur këtë mision, auditimi i brendshëm vepron në mënyrë tradicionale si kontroll financiar ex-ante, si inspektoriat i përgjithshëm ose si shërbim i auditimit të jashtëm të departamentit të thesarit të shtetit.

Zgjedhja e modelit të centralizuar apo të decentralizuar të auditimit të brendshëm varet nga mënyra si vendet interpretojnë konceptin e kontrolleve të brendshme. Ndërsa, ekzistojnë vende që kanë ngritur institucione kontrolli të cilat janë të pavaruara nga subjektet që ato kontrollojnë (qasja e centralizuar), vende të tjera i japin përgjegjësinë për kontrollet e brendshme enteve respektive administrative (qasja e decentralizuar) (BE, 2012).

Në modelin e qasjes së decentralizuar çdo menaxher linje merr përgjegjësi të plotë për të shpenzuar buxhetin si dhe për të siguruar kontrollet e duhura mbi mënyrën sesi shpenzohen paratë e taksapaguesve. Auditimi i brendshëm përqendrohet në të gjitha sistemet e organizatës: në kontrollet, rregullat, procedurat e ngritura për të siguruar përdorimin me sa më efektivitet, me efikasitet dhe në mënyrë ekonomike të burimeve. Në mënyrë që të përmbushë misionin e vet, sistemi i auditimit të brendshëm përfshin edhe kontrollet ex-ante, kontrollet e sistemeve, auditime të performancës dhe auditimet e teknologjisë së informacionit.

Gjithashtu, Diamonds (2002) vazhdon që modeli më i mirë i zgjedhur varet nga kërcënimet politike. Në vendet me risk të lartë politik ku përgjegjshmëria e titullarëve është e dobët dhe ku kapacitetet administrative të nevojshme për të kryer aktivitetet e auditimit janë të varfra, modeli më i përshtatshëm i auditimit vlerësohet të jetë qasja e centralizuar.

Ndryshe nga kjo teori, Picket (2003) e paraqet nevojën për strukturën më të përshtatshme të auditimit në varësi të strategjisë së auditimit. Sipas kësaj teorie nuk ka një zgjidhje të vetme të strukturës më të mirë, edhe pse misioni i auditimit, strategjia e auditimit, kualifikimet dhe përvoja e stafit, lloji i organizatës, angazhimet gjeografike dhe funksionale përcaktojnë strukturën më të përshtatshme.

Sipas Komisioni Europian (2012), në përpjekje për të ofruar shërbimin më të mirë, me efikasitet dhe me efektivitet të lartë, vende të ndryshme kanë përshtatur strukturën e centralizuar ose të decentralizuar ose përzierje të të dyjave. Vende të tilla si Luksenburg dhe Spanja e përshkruajnë sistemin e kontrolleve të brendshme *si kontrollin e brendshëm të ngritur brenda administratës publike si dhe shumën e gjithë institucioneve të përfshirë në kontrollin e fondeve publike*. Këto

vende kanë ngritur funksione ose njësi speciale kontrolli/ auditimi të brendshëm, të cilat janë të pavarura nga autoritetet dhe entet ku ato ushtojnë kontrolle për të vlerësuar efektivitetin e menaxhimit ekonomik dhe financiar. Vende të tjera të tilla si Danimarka, Holanda, Suedia, Britania e Madhe si dhe 12 shtetet e reja anëtare të BE e konceptojnë sistemin e kontrolleve të brendshme të financave publike si një qasje të harmonizuar të qeverisë, e cila ofron siguri që menaxherët e institucioneve publike kanë ngritur, mirëmbajnë dhe monitorojnë proceset integrale të menaxhimit të fondeve publike.

“Kontrollet e brendshme në këto vende janë dizenuar në mënyrë të tillë që të adresojnë risqet dhe të ofrojnë siguri të arsyeshme që organizata po arrijnë objektivat e vendosura dhe po përmbush misionet e veta”.(Komisioni Europian, 2012:13)

Funksionet e auditimit të brendshëm në disa prej vendeve që i konceptojnë sistemet e kontrolleve të brendshme si qasje e decentralizuar kanë ngritur njësitë e auditimit të brendshëm në çdo ministri linje ndërsa, ekzistojnë vende të tjera për shembull, Greqia që ka përshtatur ligjin në lidhje me auditimin e brendshëm sipas Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm, por vënia në zbatim e ligjit nuk ka filluar ende. Nga ana tjetër, në Itali ende nuk është krijuar një bazë ligjore që rregullon funksionin e auditimit të brendshëm në sektorin publik.

Gjithashtu, vende të tilla si Franca dhe Portugalia të cilat në dhjetëvjeçarin e kaluar kanë ndërmarrë reforma në sektorin publik kanë lëvizur nga qasja tradicionale e sistemeve të performancës bazuar në inpute drejt sistemeve të performancës bazuar në rezultate. Për rrjedhojë edhe koncepti mbi kontrollet e brendshme ka ndryshuar dhe njësitë e auditimit janë ngritur në çdo ministri linje të brendshme, që në mënyrë ideale tashmë fokusohen në vlerësimin e besueshmërisë dhe efikasitetit të sistemeve të kontrolleve të brendshme dhe vlerës së parës (Komisioni Europian, 2012).

Struktura e Decentralizuar

Britania e Madhe është vendi model ku është përshtatur qasja e decentralizuar sipas Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm. Ndryshimet në profesionin e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Britaninë e Madhe kanë filluar 30 vjet më parë kur Zyra Kombëtare e Auditimit (National Audit Office)³ ishte kritike ndaj rolit të auditimit të brendshëm dhe rekomandoi përmirësime të mëtejshme. Qeverisja e korporatave ka ndryshuar vazhdimisht në sektorin publik e

³ National Audit Office është Zyra përgjegjëse për Auditimin e Jashtëm të qeverisjes qendrore në Britaninë e Madhe, homologe e Kontrollit të Lartë të Shtetit.

cila për rrjedhojë, ka shtuar kërkesa të reja për të përmirësuar auditimin e brendshëm. Në këto zhvillime renditen:

- Kërkesat në rritje të sektorit publik për drejtorë të pavarur jo-ekzekutivë kanë bërë që shumë kapitenë të industrive të ndryshme të sektorit privat të popullojnë bordet dhe komitetet e auditimit të sektorit publik. Nga ana tjetër kjo gjë ka shtuar sfidat që menaxherët ekzekutivë dhe shefat e auditimit të japin siguri të mjaftueshme dhe të besueshme.
- Zyra e thesarit në Britaninë e Madhe ka rritur presionin për të forcuar menaxhimin financiar dhe kontrollet në organizatat e sektorit publik, e cila ka bërë që të rritet profesionalizmi dhe kualifikimet e Drejtorëve Financiarë. Konkretisht, sipas kërkimeve të Zyrës së Thesarit, në vitin 2009 numri i drejtorëve financiarë me kualifikime dhe çertifikata profesionale në financë shkoi në 93 përqind krahasuar me 39 përqind në vitin 2003. Meqenëse drejtori financiar është klienti kryesor i auditimit të brendshëm rritja profesionale e drejtorëve të financës ka çuar në rritje të pritshmërive edhe për rolin e shefit të auditimit.
- Menaxhimi i riskut është zhvilluar gjithashtu më shumë në vitet e fundit. Menaxherët dhe drejtorët janë bërë gjithnjë e më shumë familjarë me konceptin e risqeve dhe kontrolleve dhe për rrjedhojë këshillat dhe mbështetja që kërkojnë prej auditimit të brendshëm është bërë më e sofistikuar dhe më sfiduese.
- Ditët e sotme $\frac{3}{4}$ e shpenzimeve të Bashimit Europian menaxhohen nga vendet që i përfitojnë ato. Prandaj, është gjithnjë e më shumë në rritje kërkesa e BE-së që auditimi veçanërisht i fondeve të BE të kryhet sipas Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit.

Afrika e Jugut është një tjetër vend që aplikon në mënyrë të suksesshme qasjen e decentralizuar të auditimit të brendshëm sipas Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm dhe për rrjedhojë, Instituti i Audituesve të Brendshëm, *“forca e profesionit në një vend varet nga forca e Institutit të Profesionistëve që mbështet profesionin”* (Coutts, 2012:14) aktualisht ka më shumë anëtarë se Britania e Madhe duke u bërë kështu një ndër shembujt më të fortë të promovimit të funksionit të auditimit të brendshëm. Instituti i Audituesve të Brendshëm në Afrikën e Jugut ka kuptuar që implementimi i standardeve të auditimit të brendshëm në sektorin publik duhet të rregullohet me ligj që të jetë i suksesshëm. Për këtë arsye në organizatat qeveritare dhe të pushtetit qendror funksioni i auditimit të brendshëm rregullohet me ligj duke përshtatur standardet ndërkombëtare të auditimit të brendshëm. Gjithashtu, ky Institut është duke lobuar me pushtetin lokal për të bërë të detyrueshme nëpërmjet rregullimit me ligj zbatimin e këtyre standardeve edhe në organizatat e pushtetit vendor (Coutts, 2012).

Struktura e Centralizuar

Spanja është vendi që ka implementuar në mënyrë klasike qasjen e centralizuar të auditimit të brendshëm në sektorin publik pavarësisht, decentralizimit politik dhe administrativ të komuniteteve autonome dhe autoriteteve lokale. Sektori publik auditohet nga një strukturë auditimi e centralizuar (IGAE), e cila i raporton rezultatet e kontrollit tek kyesuesi i çdo institucioni të sektorit publik, si dhe tek Sekretari i Shtetit për Financat dhe Buxhetin. Nga ana tjetër IGAE raporton në Këshillin e Ministrave nëpërmjet Ministrit të Ekonomisë dhe Financës një raport të përgjithshëm mbi përmbushjen e planit vjetor. Gjithashtu, IGAE si strukturë e Tribunal de Cuentas ofron siguri edhe për rregullshmërinë e llogarive vjetore me qëllim që të sigurojë publikun që pasqyrat financiare janë të vërteta dhe reale dhe që buxheti është implementuar në përputhje me rregullat dhe principet e kontabilitetit dhe të buxhetimit, duke zëvendësuar kështu rolin dhe funksionin e Auditimit të Jashtëm Suprem. Megjithatë, ky lloj sistemi ka krijuar edhe dublim të aktiviteteve të kontrollit meqënëse në Spanjë çdo administrim territorial i pavarur ka ngritur funksionet e veta të kontrollit të brendshëm dhe shpesh mungon koordinimi dhe pranimi i rezultateve të kontrollit të kryer në mënyrë të ndarë dhe të pavarur nga funksione të tjera kontrolli (Komisioni European, 2012).

Gjithashtu, Luksemburgu është një tjetër vend që nuk ka ngritur një funksion të ndarë të auditimit të brendshëm. Njësia e kontrollit që monitoron shpenzimet e shtetit dhe i paraqet qeverisë propozime mbi mundësitë për kursim apo përmirësime të mëtejshme të shërbimeve publike, e quajtur Inspektoriati i Përgjithshëm Financiar (GIF), në mënyrë indirekte mund të konsiderohet si funksion i auditimit të brendshëm. Auditimet e kryera nga ky funksion janë ad-hoc dhe kërkohen me kërkesën e qeverisë zakonisht pasi ka ndodhur një ngjarje mospërputhshmërie, duke marrë kështu formën e një inspektimi financiar më shumë sesa të një angazhimi auditimi.

Nga ana tjetër, në Luksemburg ekziston edhe një strukturë tjetër e pavarur kontrolli (Drejtoria e Kontrollit Financiar, DGF) që rrezikon të dublojë kontrollet e kryera nga GIF, e cila kryen kontrole ex-ante pra verifikon pagesat para se ato të autorizohen nga ministri autorizues si dhe kontrole të rastësishme ex-post për subjekte dhe çështje të ndryshme. Kontrollorët e DGF janë të vendosur fizikisht nëpër ministritë dhe institucionet që ata kontrollojnë dhe çdo tre vjet ata ndyshojnë institucionin në mënyrë që të pasurohen në drejtimin profesional me ekspertizë të re, si dhe të shmangin familjaritetin me kryesuesët e institucioneve publike (Komisioni European, 2012).

Edhe pse Australia është vend pjesëtar i Commonwealth-it, pra organikisht duke u nisur nga sistemi ligjor dhe kultura e biznesit në atë vend i përket qasjes së decentralizuar të auditimit të brendshëm, në disa njësi të sektorit publik është aplikuar qasja e centralizuar e auditimit të

brendshëm. Si pjesë e Reformave në ofrimin e shërbimeve sociale dhe të shëndetit të qytetarëve, Qeveria Australiane centralizoi shërbimin e auditimit të brendshëm në pesë agjensi që ofronin shërbime të ndryshme publike në drejtim të shëndetit të qytetarëve australianë. Sipas (IIA Global, 2013) qasja e centralizuar renditi disa avantazhe, të tilla si:

- Reduktim i kostove të përbashkëta administrative;
- Përgjigje të konsoliduara dhe të integruara si dhe mesazhe konsistente të dhëna për institucionet e auditimit suprem pra, për zyrën kombëtare të auditimit të jashtëm;
- Praktika standarde rekrutimi për stafin e auditimit dhe trajnime më të shumta, si dhe përdorim efektiv i instrumentave software të auditimit për shkak të përdorimit të ekonomive të shkallës;
- Burimet e përqëndruara në auditim ofrojnë ekspertizë në fusha të ndryshme që janë në të njëjtën linjë me risqet e organizatave qeveritare.

Nga ana tjetër, ky lloj modeli paraqet edhe disa dobësi, si më poshtë:

- Humbje fleksibiliteti – funksionet e auditimit me shumë staf kërkojnë më shumë kohë për të akomoduar programet e tyre në mënyrë që t'u përshtaten prioritetëve të organizatës, si dhe për t'iu përgjigjur shpejt nevojave dhe kërkesave të menaxhimit;
- Një staf i madh auditimi karakterizohet nga një burokraci administrative e cila rrit kostot e aktiviteteve të auditimit;

Njësitë qeverisëse mund të humbasin kontrollin mbi aktivitetet e auditimit dhe në këtë mënyrë ky funksion nuk iu përgjigjet nevojave emergjente të organizatave qeveritare.

Qasje mikse të modeleve të centralizuar dhe decentralizuar

Më poshtë jepen disa shembuj të rrethanave që kanë nxitur qeveritë të ndryshojnë funksionin e auditimit të brendshëm nga modeli i decentralizuar në modelin e centralizuar dhe e kundërta, si dhe karakteristikat dhe linjën e raportimit të përshtatur për çdo qasje të përzgjedhur.

Lapointe (2004) jep një përshkrim të qeverisë kanadeze që ka përqëndruar funksionin e auditimit në një qasje të centralizuar për të mbështetur më mirë organizatat e qeverisë dhe për të përmirësuar shërbimin ndaj klientëve. Përqëndrimi i shërbimeve të tilla si pagat, financat nxitën një shërbim të ri auditimi (qasjen e centralizuar) që mundësoi adresimin e risqeve në mënyrën e duhur.

Auditimi i brendshëm në Kanada konsiston në një funksion auditimi të integruar që rregullohet nga Direktiva e Auditimit të Brendshëm. Drejtorëve të Auditimit të njësive të pushtetit qendror u është dhënë një pozicion dualist raportimi, ku çdo drejtor raporton nga njëra anë te Shefi i Përgjithshëm i Auditimit të Brendshëm, një pozicion brenda kabinetit të qeverisë dhe nga ana tjetër tek zëvendësministri i ministrisë së linjës. Për të mundësuar përdorim me efikasitet të burimeve të auditimit në veçanti për ministrinë e vogla, një grup auditimi u ofron shërbime disa ministrive. Modeli kanadez i auditimit të brendshëm është model që unifikon funksionin e auditimit, adreson çdo gjetje të identifikuar nga grupe të ndryshme auditimi dhe i mundëson auditimit të brendshëm adresim më të gjerë të risqeve të qeverisë.

Malta, pasi ka eksperimentuar në vitin 1992 një qasje të decentralizuar të auditimit të brendshëm ku audituesët e brendshëm punësoheshin dhe menaxhoheshin nga titullarët e enteve publike dhe ku Ministria e Financave luante një rol koordinues, në vitin 1998 e ristrukturoi Auditimin e Brendshëm dhe Divizionin e Investigimit në një funksion të centralizuar që i raportonte Bordit të Auditimit të Brendshëm që kryesohej prej sekretarit të qeverisë.

Centralizimi i shërbimit të auditimit të brendshëm nxiti krijimin e një grupi të audituesve të rinj profesionistë që menaxhoheshin nga një bord rregullues brenda qeverisë.

“Misioni i auditimit të brendshëm të sektorit publik në Maltë është t’i ofrojë qeverisë një vlerësim dhe konsulencë profesionale, të pavarur si dhe një shërbim investigues të ngritur brenda qeverisë që ekzaminon, vlerëson, inspekton, kontrollon dhe rekomandon aktivitetet e vetë qeverisë” (IAID, 2010).

Diamond (2002) paraqet vende si Gjermania ku auditimi i brendshëm ka një pozicion jo të qartë në drejtim të vlerësimit të performancës dhe çështjeve funksionale. Edhe pse audituesët e brendshëm veprojnë brenda agjencive publike ose ministrive dhe raportojnë në nivelin më të lartë funksional të institucionit, ato drejtohen prej parimeve teknike dhe profesionale të standardizuara të auditimit si dhe supervizohen nga një Institut Auditimi Suprem, i ngjashëm me Auditimin e Jashtëm por pa zëvendësuar funksionin e Auditimit të Jashtëm Suprem, që i raporton Parlamentit. Gjithashtu ato angazhohen më shumë në parandalimin e gjetjeve dhe vlerësimin e kontrolleve sesa në inspektime tradicionale financiare.

Danimarka është një tjetër vend ku auditimi i brendshëm ka përshtatur një model miks me një pozicion jo të qartë raportimi. Ekzistenca e këtij funksioni në sektorin publik danez është e limituar. Vendimi për të ngritur një funksion të auditimit të brendshëm në institucione publike/

ministri linje/agjensi merret nga Ministri përkatës në bashkëpunim me Auditorin e Përgjithshëm (Auditimi i Jashtëm në Sektorin Publik). Auditimi i brendshëm në Danimarkë i kryen funksionet e veta në përputhje me principet e praktikave të mira të auditimit në sektorin publik. Për të siguruar pavarësinë e auditimit të brendshëm, ky funksion në ato organizata ku është ngritur, i raporton nivelit më të lartë menaxherial të organizatës që auditohet si dhe Auditorit të Përgjithshëm. Zakonisht, auditimi i brendshëm është pjesë e organizatës dhe vepron si një staf i pavarur. Nuk ekziston kërkesa që auditimi i brendshëm duhet të jetë domosdoshmërisht pjesë e organizatës. Ky funksion mund të kryhet nga një firmë e pavarur e auditimit të jashtëm apo firma të tjera auditimi të cilat ofrojnë këto shërbime. Pra, ndryshe nga modelet standarde, auditimi i brendshëm në Danimarkë konsiderohet si pjesë e Auditimit të Jashtëm, i fokusuar më shumë në auditime financiare megjithëse teorikisht, fokusohet edhe në auditime të efektivitetit të drejtimit. Performanca e këtij funksioni vlerësohet nga zyra e Auditorit të Përgjithshëm, i cili risheh rezultatet e raporteve të auditimit të brendshëm dhe angazhohet në auditime shtesë financiare dhe investigime ad hoc kur e shihet të nevojshme (Komisioni Europian, 2012).

Belgjika ka përshtatur elementë të modelit të decentralizuar me funksionet e auditimit të ngritura në çdo institucion që raportojnë për çështje funksionale në Komitet të Auditimit, por ndryshe nga modeli klasik i decentralizuar Britanik, në Belgjikë ekziston vetëm një Komitet Auditimi i pavarur për Qeverinë Federale, që përveçse monitoron performancën e funksioneve të auditimit të brendshëm, vlerëson gjendjen e sistemeve të kontrolleve të brendshme të institucioneve publike nëpërmjet raporteve vjetore që sektori publik dorëzon në këtë Komitet. Gjithashtu, në Belgjikë funksioni i Auditimit të Brendshëm mund të jetë një shërbim i dedikuar që ofrohet në mënyrë të përhershme dhe të decentralizuar për disa institucione, ose në mënyrë të centralizuar për disa institucione të tjera ose mund të kontraktohet nga jashtë, nga një firmë audituese që ofron shërbime të auditimit të brendshëm. Për të garantuar që funksionet e auditimit të veprojnë sipas standardeve të auditimit këto shërbime auditohen një herë në 5-vjet nga vlerësues të pavarur dhe me kompetencën e duhur në fushën e auditimit të brendshëm në sektorin publik (Komisioni Europian, 2012).

Sipas Coutts (2012), Jan-Pierre Garitte (2012), vendet e bllokut të lindjes kanë një veçori tjetër. Ato kanë trashëguar prej rregjimeve komuniste “traditën” e auditimit të brendshëm. Auditimi i brendshëm në këto vende shpesh perceptohet si emër i ri i departamentit të kontrollit të brendshëm të rregjimit komunist, i cili përfshin investigime që kanë për qëllim gjetjen e gabimeve dhe penalizimin e njerëzve “*ju do të vazhdoni të gjeni në këto vende funksione auditimi që punojnë në mënyrë tradicionale. Edhe në rastet kur ato janë modernizuar, ato shpesh vazhdojnë të perceptohen nga menaxhimi sipas mënyrës së vjetër*”. (Coutts, 2012:13)

Për këtë arsye, Komisioni European ka ndihmuar vendet ish-komuniste, veçanërisht ato që aspirojnë për të fituar anëtarësimin në BE për reformimin e auditimit të brendshëm si një përbërës i rëndësishëm i kontrollit financiar që ka për qëllim mbrojtjen e interesave financiare të qeverisë (ECIIA, 2010).

Organizatat e sektorit publik në këto vende kanë përshtatur SNAB në legjislacionet e tyre si një kërkesë e donatorëve ndërkombëtarë, *“ky është një hap pozitiv i Bankës Botërore dhe Bashkimit European, meqenësë ato janë donatorë të rëndësishëm në këto vende dhe kanë impakt në ndryshime qeverisëse që ato presin të shohin. Një ndër kërkesat kryesore për qeverisje të mirë është implementimi i qasjes moderne të auditimit të brendshëm nëpërmjet implementimit të SNAB”*. (Coutts 2012: 15)

Në këtë kontekst, shumë vende ballkanike kanë përshtatur SNAB duke lëvizur prej qasjeve tradicionale të kontrolleve, si dhe duke implementuar modelin e decentralizuar të funksionit të auditimit me Qendrën e Njesisë së Harmonizimit të ngritur brenda Ministrisë së Financave që ka për qëllim të koordinojë dhe të supervizojë funksionimin e auditimit të brendshëm në aspektin metodologjik dhe teknik për të zhvilluar më tej këtë profesion. Audituesët e brendshëm punësohen prej titullarëve për të siguruar që paratë e taksapaguesve, për të cilat ata janë përgjegjës, përdoren siç duhet. Edhe pse aktivitetet e auditimit të brendshëm përfshijnë aktivitete tradicionale si përputhshmëria dhe rregullsia e operacioneve, ato përfshijnë edhe auditime sistemesh, auditime performance dhe auditime të teknologjisë së informacionit. Megjithatë, implementimi i plotë i kësaj qasje është ende në proces (ECIIA, 2010).

Kyrgystani, është një ndër vendet ku qasja e mësipërme është praktikuar me sukses dhe funksioni i auditimit të brendshëm vepron sipas standardeve ndërkombëtare dhe perëndimore të auditimit në të gjitha ministritë dhe organizatat shtetërore, *“megjithatë, pjesa tjetër e organizatës për shembull menaxhimi nuk është gati për këtë qasje. Kështu që roli i Bankës Botërore dhe Komisionit European është të trajnoj menaxhimin operacional në lidhje me konceptet e riskut dhe kontrolleve të brendshme”*. (Coutts, 2012: 15)

Në përfundim mund të themi se ekzistojnë disa parime që janë të përbashkëta për vende të ndryshme. Auditimi i brendshëm është një funksion i brendshëm, i dallueshëm prej auditimit të jashtëm që ka akses tek niveli më i lartë i menaxhimit për të siguruar përmirësimin e gjetjeve. Ai gjithashtu është pjesë integrale e sistemit të kontrollit financiar për të mbrojtur interesat e qeverisë dhe pavarësisht modelit të zgjedhur, të gjitha vendet kanë pranuar dhe rrjedhimisht aplikojnë standardet ndërkombëtare të auditimit.

3.4. FAKTORI 3 – METODOLOGJIA E PLANIFIKIMIT TE AUDITIMIT

“Shefi ekzekutiv i auditimit duhet të përpilojë një plan pune auditimi bazuar në risk, duke përcaktuar kështu përparësitë e aktiviteteve të auditimit të brendshëm, të cilat duhet të jenë në të njëjtën linjë me objektivat e organizatës” (IIA Global, Standardi 2010).

Sipas EY Global (2013) ekzistojnë disa faktorë që kanë nxitur nevojën e ndërtimit të një Plani Pune bazuar në risk:

Shëfave të auditimit të brendshëm gjithnjë e më shumë u kërkohet nga Komiteti i Auditimit dhe Menaxhimi Ekzekutiv të shohin proceset gjithandej në organizatë dhe të identifikojnë nëse i kanë identifikuar të gjitha risqet e mëdha.

Ndryshimet në tregje dhe në ambjentin e jashtëm kanë:

- Shtuar risqet për shkak të shtrirjes së operacioneve edhe në tregjet emergjente dhe në vendet në zhvillim;
- Rritur kërkesat e rregullatorëve;
- Rritur fokusin në drejtim të kursimit të kostove gjithandej në organizatë – përfshirë këtu edhe auditimin e brendshëm
- Ndryshimet në lidhje me rolin e auditimit të brendshëm në organizatë kanë çuar në:
- Përdorimin me efektivitet të burimeve të auditimit duke mos u fokusuar vetëm në aktivitete që ofrojnë siguri por edhe në aktivitete që përmirësojnë më tej biznesin duke kryer auditime që bazohen në vlerën më të mirë të parasë;

Në ditët e sotme investitorët (82 përqind e investitorëve) janë të gatshëm të paguajnë para shtesë për një sistem më efektiv të menaxhimit të risqeve.

Nga ana tjetër, Picket (2003) diskuton që plani i auditimit duhet t’u përgjigjet kërkesave dhe sfidave të reja që shtron profesioni i auditimit të brendshëm. Të përgatitësh një plan auditimi do të thotë të përcaktosh pritshmëritë dhe të përqendrosh burimet për të arritur rezultate më të larta. Efektivitet do të thotë të përmbushësh disa objektiva, të tilla si: të vendosësh lidhje të mira me klientët; të zhvillosh një mjedis më të mirë kontrolli në organizatë; të promovosh procese që u përgjigjen në mënyrë efektive risqeve që kanë impakt mbi objektivat e organizatës; të promovosh kulturën e përputhshmërisë me politikat dhe procedurat.

Plani strategjik i auditimit përfshin tri qasje alternative të cilat jepen në vijim:

Plani ciklik i auditimit është një model që lidhet me auditimin e çdo procesi në organizatë në bazë ciklike për një periudhë trevjeçare. Në organizatat ku mungon rregjistri i riskut, i përgatitur nga vetë menaxhimi, audituesët e brendshëm duhet të përcaktojnë një listë të risqeve që ndesh organizata duke iu dhënë përparësi sistemeve me kontrole më të dobëta dhe sistemeve që shqetësojnë më shumë menaxhimin. Gjithashtu, faktorë të tillë si materialiteti, impakti mbi reputacionin, gjendja e kontroleve përdoren për të vlerësuar universin e risqeve duke iu dhënë përparësi fushave me risk më të lartë.

Qasja e dytë është model më i avancuar i cili lidhet me **qeverisjen e korporatave**. Burimet e auditimit përdoren për të vlerësuar proceset e qeverisjes të tilla si përgjegjësia e bordit, impakti i komiteteve të auditimit, sistemet e kontroleve të brendshme, komunikimi në organizatë, vlerësimi dhe menaxhimi i risqeve, pra të gjitha elementet që promovojnë qeverisje të mirë korporatash.

Metoda e fundit, **auditimi i brendshëm bazuar në risk** reflekton rolin e audituesve si konsulentë për të ndihmuar organizatën të ngrejë sistemet e menaxhimit të risqeve dhe të auditimit të fushave me risk të lartë në të njëjtën linjë me objektivat e organizatës (Picket, 2003).

“Plani i auditimit, bazuar në risk, është një qasje që fokusohet në risqe të biznesit, risqe strategjike, risqe rregullatore dhe risqe financiare që ndesh organizata. Fokusi i auditimit në risqet më të mëdha për organizatën është një proces që optimizon punën e auditimit të brendshëm mbi sigurinë dhe konsulencën”. (Picket, 2006:3)

Nga ana tjetër, Ernst&Young (2013) thekson që Plani i Punës së Auditimit duhet të adresojë nevojat e auditimit të organizatës dhe për rrjedhojë duhet të dizajnohet në mënyrë të tillë që të ofrojë shërbim sa më efektiv dhe eficient të auditimit të brendshëm. Sipas EY sa më shumë ekonomia mbetet e brishtë aq më tepër Drejtorët Ekzekutivë dhe Jo-Ekzekutivë kërkojnë të përmirësojnë sistemet e tyre të menaxhimit të risqeve. Për rrjedhojë, ata kërkojnë ndihmë prej audituesve të brendshëm në mënyrë që ata të ofrojnë një shërbim auditimi të qëndrueshëm, efektiv dhe eficient – një shërbim i cili është në të njëjtën linjë me nevojat dhe pritshmëritë e organizatës, pra në të njëjtën linjë me strategjinë e organizatës dhe me risqet kyce.

Picket (2006) e ka formuluar qasjen e auditimit bazuar në risk si një koncept që përfshin qeverisjen e korporatave duke ndihmuar kështu në përmirësimin e proceseve qeverisëse të biznesit. Promovimi i vlerave dhe i etikës së duhur në organizatë, komunikimi i riskut dhe i informacionit të

kontrolleve; sigurimi i menaxhimit të performancës dhe përgjegjshmërisë; koordinimi i aktiviteteve të bordit, audituesve të jashtëm, audituesëve të brendshëm dhe menaxhimit janë idealet me të cilat auditimi i brendshëm duhet të fillojë punën e vet në mënyrë që të arrijë nivelin më të lartë të performancës.

Një element tjetër përbërës i planit të punës së auditimit janë pritshmëritë dhe kërkesat e bordit, për shkak se ai është forumi që kërkon siguri mbi përputhshmërinë e organizatës me ligjet dhe me rregulloret në fuqi, ruajtjen e aseteve, vendosjen e objektivave duke zgjedhur strategjinë e duhur që mundëson sisteme efektive të kontrollit të brendshëm për të ruajtur kështu biznesin nga risku i dështimit.

Gjithashtu, nevojat dhe pritshmëritë e komiteteve të auditimit janë konsideruar si elemente të vlefshme për t'u vlerësuar dhe për t'u përfshirë në planin e punës së auditimit meqenëse ato kanë për qëllim të realizojnë transparencë faktesh dhe përputhshmëri me ligjet dhe me rregulloret:

- *“transparenca e fakteve është nevoja e organizatës për të ngritur një sistem efektiv që ofron transparencë në lidhje me çështje të tilla si kontrollet e brendshme mbi raportet financiare dhe etikën e korporatës.*
- *“përputhshmëria është nevoja që ka organizata për t'u siguruar që sistemet e mësipërme kuptohen dhe aplikohen gjithandej në organizatë”.*(Picket, 2006:233)

Megjithatë sipas EY(2013), roli i komiteteteve të auditimit në disa organizata shihet si një rol formal dhe inputet nga Menaxhimi vlerësohen edhe më të rëndësishme se pritshmëritë e Komitetit të Auditimit sepse interesi i Menaxhimit është më i dukshëm dhe i lexueshëm kur aktivitetet e auditimit kanë për qëllim të përmirësojnë proceset e biznesit. Disa Shefa të tjerë të Auditimit të Brendshëm e kundërshtojnë këtë model duke theksuar që roli i Komiteteve të Auditimit është bërë gjithnjë e më shumë proaktiv.

Gjithashtu, audituesët e jashtëm duhet të japin ndihmesë në këtë model plani auditimi për shkak të lidhjeve të tyre me audituesët e brendshëm në mënyrë që të shmangin dublimin e panevojshëm të punës së auditimit (Picket, 2006).

“Aktivitetet e planifikuara të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm duhet të diskutohen paraprakisht në mënyrë që të sigurohet dhe të koordinohet auditimi i të gjitha fushave dhe të minimizohen dublimet e punëve dhe të përpjekjeve”. (IIA Global, Standardi:2050)

Së fundmi, inputet e menaxherëve konsiderohen vitale në procesin e planifikimit të auditimit për shkak se menaxhimi është përgjegjësi parësor dhe kryesor i vlefshmërisë dhe i efektivitetit të mjedisit të kontrolleve. Mjedi i kontrollit përfshin vlera etike dhe integritet, filozofinë e menaxhimit dhe stilin operacional, dhënien e autoritetit dhe të përgjegjshmërisë, politika dhe procedura të burimeve njerëzore. Audituesët e brendshëm ndihmojnë menaxherët për të kryer këtë rol. Megjithatë shkalla e përfshirjes së auditimit në përgjegjësitë e menaxhimit duhet diskutuar dhe pranuar nga të gjitha palët.

“llojet e aktiviteteve të auditimit të brendshëm që zëvendësojnë përgjegjësitë e menaxhimit, të tilla si testimet e kontrolleve, duhet të specifikohen në mënyrë të qartë dhe të pranohen nga menaxhimi, auditimi i brendshëm dhe Komiteti i Auditimit”. (Picket, 2006 : 238)

Gjithashtu sipas Ernst&Young (2013), theksohet që ka një kërkesë në rritje për auditime ad hoc të lidhura me projekte speciale, raste investigative të vjedhjeve financiare dhe auditime follow-up. Në mënyrë që njësitë e auditimit të jenë në gjendje t'u përgjigjen kërkesave të papritura të biznesit, planifikohet që gjer në 30 përqind e kohës të mos shpërndahet për angazhime të paracaktuara të auditimit. Kjo është një shenjë e fortë që audituesët po kthehen në këshillues strategjik të biznesit më shumë se në dhënës sigurie për çështje të kontrolleve të brendshme.

Ernst&Young (2013), sipas një anketimi të kryer me Shefat Ekzekutivë të Auditimit thekson që procesi i planifikimit të auditimit duhet të nisë me identifikimin e objektivave të auditimit të reflektuara në “Universin e Auditimit”. Më pas vazhdohet me vlerësimin e risqeve për çdo funksion dhe njësi biznesi. Gjithashtu, audituesët duhet të marrin në konsideratë edhe ambjentin e kontrollit, ambjentin e biznesit dhe operacionet, historinë e kontrolleve, auditimet e detyrueshme, ndryshimet në organizatë si dhe materialitetin. Shefat e auditimit në këtë anketim kanë theksuar gjithashtu, që elementi më i rëndësishëm i procesit të planifikimit është që shumica e fushave të auditueshme të jenë përfshirë në planin e angazhimeve të auditimit që do të kryhen si dhe që nuk kanë mbetur çështje materiale të pambuluara nga auditimi. Më tej, të anketuarit kanë theksuar që në praktikë plani i parashikuar nuk përmbushet plotësisht për shkak të ndryshimeve të menjëhershme dhe të papriturave që sjell ambjenti i biznesit të cilat sjellin ndryshime edhe në prioritetet e auditimit.

Sipas Ernst&Young (2013) një plan pune auditimi duhet të përfshijë:

- Njohjen dhe kuptimin e objektivave dhe strategjive të biznesit;

- Kuptimin e risqeve kyçe të biznesit si dhe proceset e tjera të cilat janë në të njëjtën linjë me strategjitë dhe objektivat e organizatës;
- Krijimin e një kuadri konceptual që do të ndihmojë organizatën në kategorizimin e risqeve dhe në bazë të kësaj, ndërtohet më pas universi i të gjithë risqeve;
- Nivelin e kontrolleve të ngritura;
- Marrjen e imputeve prej grupeve kyc të interesit të tillë si komiteti i auditimit, ekzekutivët dhe menaxherët e linjës.

Ajo që është më e rëndësishme, është fakti që audituesët e brendshëm duhet të ndryshojnë fokus nga perspektiva e auditimit drejt perspektivës së biznesit. Një menaxher biznesi gjithnjë i përgjigjet pyetjes si mund të arrihen objektivat e organizatës. Për këtë arsye, audituesët e brendshëm duhet të pyesin menaxhimin, *“c’farë duhet bërë në mënyrën e duhur që të arrihen objektivat e biznesit.”* Është e kundërta e pyetjes, *“c’farë mund të bëhet gabim”* dhe përgjigjet e menaxhimit në rastin e parë janë më të plota edhe me më shumë informacion. Në këtë mënyrë menaxherët e biznesit ndihen të lidhur më shumë me audituesët sepse ata bisedojnë çështje më të vlefshme rreth faktorëve që ndikojnë në suksesin e biznesit për shembull *“ç’farë duhet bërë siç duhet që të arrihen objektivat e biznesit”*.

Megjithatë Profesor Pritchard (2013), shtron pyetjen cili është në fakt fokusi i vemendjes së audituesve meqënëse sipas përkufizimit të auditimit të brendshëm të përcaktuar në Kuadrin e Praktikave Profesionale të Auditimit, *“auditimi i brendshëm duhet të shqetësohet për gjithçka që shqetëson organizatën dhe që ndërvepron me të.”* Autori i kthen përgjigje kësaj pyetje nga dy këndvështrime:

Në këtë univers pa fund të çështjeve të organizatës që shtrohen për t’u zgjidhur para auditimit, pyetja nuk është *“cila është madhësia e universit të auditimit?”*, por *“cila është shtrirja e angazhimeve të auditimit brenda ciklit të planit të punës së auditimit, kjo e shprehur në terma financiare dhe operacionalë?”*.

Autori shpjegon, që nevoja në rritje për një raportim transparent të risqeve si dhe kërkesa për Fjalinë Qeverisëse që iu kërkohet organizatave ka nxitur nevojat e grupeve të brendshme dhe të jashtme të interesit për siguri. Qëllimi i Bordit është të krijojë një opinion të qartë në lidhje me pozicionin ku ndodhet organizata, *“në këtë kontekst, Bordi ka nevojë të dijë nëse auditimi i brendshëm nëpërmjet rishikimeve periodike që i bën proceseve dhe sistemeve të organizatës, është në gjendje të ofrojë sigurinë që mbështet Fjalinë Qeverisëse, pra sigurinë në lidhje me efektivitetin e qeverisjes, menaxhimit të risqeve dhe kontrolleve të brendshme”,* (Pritchard, 2013:22).

Autori përmend analizën e tre linjave të mbrojtjes së organizatës ku përfshihet analiza e risqeve bruto dhe neto para se menaxhimi të ofrojë siguri mbi mirë funksionimin e procedurave, si një mënyrë kjo efektive që duhet ndjekur nga auditimi për të përcaktuar prioritetet në planin e punës. Pra, Autori thekson që aspekti kyç i planit të punës së auditimit bazuar në risk nuk është vetëm identifikimi i risqeve që ndesh biznesi, por edhe marrja në konsideratë e kontrolleve që janë ngritur për të menaxhuar këto risqe.

Cain (2006) e trajton planin e punës së auditimit bazuar në risk si një metodologji që ngjiz funksionin e auditimit të brendshëm në sistemin e menaxhimit të risqeve gjithandej në organizatë. Ky model i lejon auditimin e brendshëm t'i ofrojë siguri bordit që proceset e menaxhimit të risqeve janë efektive. Megjithatë, ai përcakton shkallën e maturitetit të riskut të organizatës si parakusht të zhvillimit të modelit të planit të auditimit bazuar në risk. Në një organizatë me kulturë embrionale për riskun, nuk rekomandohet modeli i planit të punës së auditimit bazuar në risk, por këshillohet që audituesët e brendshëm të promovojnë dhe të thjeshtojnë proceset e menaxhimit të risqeve në organizatë.

PWC (2003) e mbështet këtë ide duke prezantuar sfidat e sotme të menaxherëve për të vlerësuar risqet; për të zgjidhur konfliktet në lidhje me zgjedhjen e përparësive të korporatës; për të identifikuar dhe për të matur benefitet që rrjedhin nga sistemet e menaxhimit të riskut dhe për të inkorporuar sistemet e menaxhimit të risqeve në proceset e organizatës. Për këtë arsye roli koordinues i auditimit të brendshëm për të vlerësuar risqet në organizatë është cilësuar vital për të kuptuar proceset e menaxhimit të risqeve.

“Audituesët e brendshëm mund të thjeshtojnë për menaxhimin e lartë dhe për komitetet e auditimit konceptin e proceseve të menaxhimit të risqeve”. (Picket 2003:18)

Gjithashtu, Picket (2006) ka zhvilluar një teori mbi nivelet e menaxhimit të risqeve. Autori sugjeron që ekzistojnë tri nivele të maturitetit të risqeve që përcaktojnë modelin e planit të auditimit të brendshëm:

Gjendja e riskut dhe përqasja e auditimit të brendshëm

Niveli 1 (Silo) – Kjo është një fazë e hershme në zhvillimin e procesit të menaxhimit të risqeve, ku pjesë të ndryshme të organizatës i vlerësojnë risqet duke punuar në mënyrë të veçantë dhe të izoluar. Në këtë fazë mungon këndvështrimi i përbashkët i risqeve duke rezultuar kështu në përparësi të ndryshme që pjesë të ndryshme të organizatës u japin risqeve. Në këtë nivel maturiteti risku,

audituesët mund të luajnë rolin e *Kampionit të Riskut* duke ndihmuar organizatën të zhvillojë një koncept të ri, atë të menaxhimit të riskut.

Niveli 2 (Cheese) – në këtë fazë aktivitetet që zhvillohen në organizatë bazohen në risk, por ende mungojnë standardet e korporatës që tërheqin forcat dhe përpjekjet e ndryshme për një qasje gjithëpërfshirëse të proceseve bazuar në risk. Organizata në këtë nivel e ka përmirësuar kuptimin për riskun dhe audituesët e brendshëm inkurajohen të ndihmojnë menaxherët të rishikojnë kontrollat në mënyrë aktive duke zbutur ato kontrolle që janë të panevojshme dhe që e bëjnë biznesin më pak konkurrues.

Niveli 3 (Inclusive) – Në këtë fazë organizata si e tërë e gëzon të njëjtin kuptim për riskun, përdor të njëjtat metodologji dhe mjete për të matur dhe për të vlerësuar riskun dhe çdo skaj i biznesit fiton ide të qarta për “oreksin e riskut⁴”. Në këtë nivel audituesët luajnë rolin e dhënësit të sigurisë (vlerësojnë riskun) në lidhje me efikasitetin dhe efektivitetin e angazhimeve të menaxhimit të riskut.

Nga ana tjetër Ernst&Young (2013) e plotëson këtë ide duke shtuar që audituesët e brendshëm duhet të marrin në konsideratë përveç risqeve, edhe nivelin e maturitetit të kontroleve të brendshme kur përcaktojnë përgjigjet e auditimit. Në planet tradicionale të auditimit zakonisht prioritetet vendosen duke u bazuar në ekspozimin bruto të riskut pa marrë në konsideratë nivelin e maturitetit të kontroleve të brendshme. Si rezultat i kësaj qasje, shpesh audituesët nënvizojnë gjetje për të cilat Menaxhimi është tashmë në dijeni. Në këtë rast menaxhimi e konsideron auditimin si një aktivitet që nuk shton vlera. Më konkretisht strategjitë e auditimit që marrin në konsideratë edhe gjendjen e kontroleve të brendshme ilustron në figurën më poshtë:

4 Oreks për risk do të thotë niveli i riskut që bordi i drejtorëve pranon të marrë në organizatë.

Figura 2 *Renditje formale e risqeve*

IMPAKTI NE BIZNES	Kritike 4	4	8	12	16	9-16: Ekspozimi i paparanueshem i riskut qe kerkon nga menaxhimi te veproje
	Te medha 3	3	6	9	12	
	Te mesme 2	2	4	6	8	4 – 8: Duhet te merren masa per menaxhimin e risqeve dhe te monitorohen me tej
	Te uleta 1	1	2	3	4	
		Pothuajse asnjehere 1	Pak 2	Shpesh 3	Pothuajse ndodh gjithmone 4	1 – 3: Nivel i pranueshem risku qe kerkon monitorim te vazhdueshem
	PROBABILITETI PER TE NDODHUR					

- Niveli i lartë i ekspozimit bruto të riskut (9-16) i shoqëruar nga kontrolle të pamjaftueshme kërkon që aktivitetet e auditimit të fokusohen në vlerësimin e kontrolleve të brendshme për shembull, duke dhënë rekomandime për të përmirësuar më tej kontrollet apo duke vlerësuar planet e përmirësimit të kontrolleve të ngritura nga vetë menaxhimi;
- Në rastet kur vlerësohet nga menaxhimi që niveli i ekspozimit të riskut është i lartë (4-8) por që, edhe kontrollet e ngritura janë në nivelin e duhur për të reduktuar risqet brenda nivelit të oreksit për risk, aktivitetet e auditimit duhet të fokusohen në dhënien e sigurisë që kontrollet funksionojnë në mënyrën e duhur dhe që risqet menaxhohen në mënyrë efektive;
- Niveli i ulët i ekspozimit të riskut (1-3) që gjithashtu shoqërohet nga kontrolle të ulëta i pranuar si i tillë nga menaxhimi, nxit auditimin të monitorojë nivelin e zhvillimit të riskut;
- Niveli i ulët i ekspozimit të riskut (1-3) që shoqërohet me kontrolle të forta të ngritura nga menaxhimi në disa raste mund të gjenerojë rekomandime të auditimit për të rritur efikasitetin e proceseve.

Sethi (2010) shkon akoma më tej. Autori diskuton çështje të planit të auditimit në rastet kur auditimi i brendshëm angazhohet në aktivitete të konsulencës. Para se të diskutojë veçoritë e planit të konsulencës autori paraqet llojet e aktiviteteve të konsulencës të ndara në katër kategori: Angazhimet “formale” janë forma më e zakonshme e konsulencës. Ato zakonisht janë angazhime të planifikuara dhe janë objekt i një marrëveshjeje formale në formë të shkruar. Angazhimet “jo-formale” përfshijnë aktivitete rutinë të tilla si pjesëmarrja në komitete, pjesëmarrja në projekte afatshkurtra, mbledhje ad-hoc, si dhe shkëmbim i informacionit rutinë. Angazhime “speciale” janë ato raste kur audituesët bëhen pjesë e ekipit dhe punojnë si staf në projekte të tilla si zhvillim i

sistemeve. Angazhime “urgjente” janë ato që vijnë nga një kërkesë e posaçme për shembull, t’i bashkohesh ekipit për të rehabilituar operacionet pasi ka ndodhur një katastrofë natyrore apo ngjarje të tjera të jashtëzakonshme.

Në eksperiencën vetjake të autorit projektet e konsulencës kërkojnë më shumë planifikim sesa projektet e dhënies së sigurisë. Ajo që duhet të mendohet dhe diskutohet paraprakisht në këto angazhime është: cilat do të jenë fushat që do të rishikohen; cilët janë aftësitë e stafit; mënyra se si audituesët mund të shtojnë vlera; me kë do të takohen; sa kohë do të angazhohen në projekt, dhe në ç’kohë dhe në ç’lloj formati do të raportojnë.

Nga ana tjetër, Shefat e Auditimit të Brendshëm në anketimin e Ernst&Young (2013) shtrojnë një tjetër çështje për diskutim: “*pse duhet të planifikojmë një vit përpara auditimet që do të kryejmë, kur ne dimë që ambjenti i biznesit ndryshon brenda vitit në mënyrë domethënëse?*”. Por, disa Shefa të tjerë të Auditimit theksojnë që plani i punës përgatitet në bazë të supozimit që biznesi do të qëndrojë konstant përgjatë një viti. Megjithatë, audituesët e brendshëm duhet të diskutojnë me komitetet e auditimit dhe menaxhimin e lartë, rastet kur plani i punës së auditimit mund të ndryshojë nga objektivat e parashikuara. Të tjerë Shefa të Auditimit të Brendshëm mendojnë, që për shkak të ndryshimeve të vazhdueshme në ambjentin e biznesit, plani i angazhimeve të auditimit duhet të përditësohet çdo 6 muaj duke lënë gjithashtu hapsirë për auditime ad hoc dhe për auditime sipas kërkesës së menaxhimit. Disa të tjerë diskutojnë që, përditësimi i planit të punës të kryhet çdo 3 muaj, por kjo gjë do të kërkonte aprovim të shumëfishuar të planit të punës nga ana e komiteteve të auditimit. Për rrjedhojë, sugjerohet që Shefi i Auditimit të Brendshëm të ketë një komunikim të vazhdueshëm me komitetin e auditimit për të shmangur aprovimet formale të planit të punës.

Përfundimisht, ekzistojnë disa alternativa për të planifikuar punën e auditimit. Megjithatë organizatat duhet të përshtatin qasjen që merr në konsideratë disa faktorë, të tillë si oreksi për risk, kulturën organizative dhe forcat e mjedisit të jashtëm. E rëndësishme për çdo qasje të zgjedhur është fakti, që auditimi i brendshëm duhet të sigurohet që plani i punës t’i përshtatet mënyrës sesi organizata i përgjigjet qeverisjes së korporatave; të bazohet në rregjistrin e riskut; të jetë dinamik, fleksibël, dhe t’i përgjigjet ndryshimeve të menaxhimit të riskut dhe përgjegjshmërisë për risk (Picket, 2003).

Në mbështetje të opinionit më sipër, mund të thuhet gjithashtu, që planifikimi i angazhimeve të auditimit është një art, po aq sa është edhe një shkencë. Çdo organizatë është e ndryshme, kështu që nuk ka një qasje të vetme që mund të aplikohet. Megjithatë ekzistojnë disa shtylla të përbashkëta që ndihmojnë organizatat të përgatisin programe pune që formojnë gjithashtu bazën për të dhënë më

pas opinionin e auditimit, veçanërisht në ato organizata që kërkohet opinion i auditimit në lidhje me efektivitetin e qeverisjes korporative, menaxhimit të risqeve dhe kontrolleve të brendshme. Këto shtylla janë:

- Të përqëndrohen në procesin e menaxhimit të risqeve; në mënyrën se si janë dizenuar dhe si janë aplikuar sistemet si dhe mekanizmin e raportimit të risqeve;
- Kur është e mundur, të punosh dhe të besosh në punën e njërive të tjera që ofrojnë siguri;
- Të ndërtohet një plan pune që i jep prioritet zonave me më shumë risk, fushave që kanë pësuar më shumë ndryshime dhe nevojave për siguri të grupeve të ndryshme të interesit;
- Të bashkëpunosh me njësi të tjera që ofrojnë siguri për të mbushur boshllëqet në burimet e auditimit;
- Të marrësh në konsideratë proceset dhe aktivitetet më të rëndësishme, por duke u kujdesur që universi i auditimit të jetë në të njëjtën linjë me risqet dhe zhvillimet e biznesit.

Përdorimi i këtyre parimeve do të sigurojë përpuethshmëri me standardet si dhe do të përbëjë bazën për një shërbim auditimi që ka impakt dhe vlera për të gjithë organizatën (CIIA, 2013).

3.5. FAKTORI 4 - KOMITETET E AUDITIMIT

3.5.1.Fusha e veprimit dhe roli i Komiteteve të Auditimit

Sipas Picket (2003), IAB-ja ka përgatitur një standard rekomandues të quajtur “Komiteti i Auditimit në Sektorin Publik”, i cili diskuton funksionin e komiteteve të auditimit si forume konsulence të strukturave që qeverisin organizatën duke dhënë një ndihmesë të vlefshme në përmirësimin e qeverisjes së bizneseve, menaxhimit të riskut dhe kontrolleve të brendshme. Ky komitet mund të luajë një rol të rëndësishëm në kontrollin e politikave, procedurave, sistemeve dhe kontrolleve për shkak se anëtarët e bordit të drejtorëve nuk kanë as kohën dhe as njohuritë e duhura që të japin ekspertizën e nevojshme. Ndërsa, menaxhimi ka përgjegjësinë për të siguruar saktësinë dhe integritetin e pasqyrave financiare, përputhshmërinë me ligjet dhe rregulloret, komitetet e auditimit janë përgjegjëse për të vlerësuar informacionin dhe raportet e ofruara prej shefave ekzekutivë të financës, audituesve të brendshëm, audituesve të jashtëm duke formuar kështu opinionet e tyre.

Ndërkohë, Komisioni Europian (2012) paraqet dy kategori të ndryshme të komiteteve të auditimit. Ndërsa, ekzistojnë vende të tilla si Hungaria dhe Finlanda me komitete auditimi këshilluese të centralizuara që këshillojnë qeverinë për të përmirësuar Sistemin Publik të Kontrolleve të Brendshme, vende të tjera si Polonia dhe Lituania kanë krijuar komitete auditimi të decentralizuara

të vendosura në ministritë e linjës si forume që shqetësohen për menaxhimin dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm si dhe mbulojnë çështje të qeverisjes së organizatave publike.

Gjithashtu Komisioni European (2012) thekson që vende të ndryshme kanë këndvështrime të ndryshme në lidhje me politikat e kontrolleve të brendshme, të cilat përcaktojnë edhe modelin e qeverisjes korporative përfshirë këtu rolin e komiteteve të auditimit si forume këshilluese që këto vende zgjedhin të përshtasin. Ndërsa vendet që rrjedhin prej Kodit të Napoleonit të tilla si Luksenburg, dhe Spanja kanë ngritur sistemin e centralizuar të kontrolleve të brendshme me struktura kontrolli të pavarura nga autoriteti që ato kontrollojnë, vendet e tjera me sisteme të decentralizuara u japin menaxherëve të njësive përgjegjësinë për të mirëmbajtur, monitoruar dhe raportuar mirë-funksionimin e sistemeve të kontrolleve të brendshme.

Në sistemin e decentralizuar, menaxherët e njësive publike kanë përgjegjësinë për rregullsinë dhe përdorimin e fondeve publike me efikasitet, efektivitet dhe ekonomi. Gjithashtu, ka vende të tilla si Franca dhe Portugalia që në ditët e sotme kanë ndryshuar sistemin e kontrolleve të brendshme drejt sistemit të decentralizuar duke rritur kështu, përgjegjësinë dhe llogaridhënien e menaxherëve të sektorit publik, *“sa më shumë përgjegjësi vendet u japin funksionarëve publikë në përdorimin e burimeve të njësive publike aq më shumë këto vende përqëndrohen më mirë në funksionimin e sistemeve të kontrolleve të brendshme”*(fq:12). Komitetet e auditimit si forume këshilluese që funksionojnë në nivel qeverisjeje janë karakteristike për sistemet e decentralizuara të kontrolleve të brendshme. Në këto sisteme *“komiteti i auditimit është forumi qeverisës që ka përgjegjësinë e rishikimit të funksionit të auditimit të organizatës dhe të kontrolleve të brendshme”* (IIA, Global Standard 2060).

Megjithatë, edhe pse vende të ndryshme kanë përshtatur sisteme të decentralizuara kontrolli, komitetet e auditimit nuk janë ngritur në ngjashmëri me modelin klasik të decentralizuar të Britanisë së Madhe. Kjo për shkak se nuk ekziston asnjë standard që rekomandon modele fikse të Komiteteve të Auditimit. Vendet e reja që janë bërë anëtare të BE, të tillë si Bullgaria, Letonia, Estonia, Sllovenia etj, megjithëse kanë përshtatur qasjen e decentralizuar të kontrolleve të brendshme nuk kanë ngritur komitete auditimi në nivele qeverisjeje sipas modelit common-law. Cdo vend ka përshtatur qasjen më të mirë duke vlerësuar kostot përkundrejt përfitimeve (Hepworth, De Koning 2012).

Nga ana tjetër, COSO (Treadway Commission-Internal Control Integrated Framework) prezanton idenë që çdokush në organizatë ka përgjegjësi për strukturat e kontrollit të brendshëm. Ndërsa menaxhimi është direkt përgjegjës për përpilimin e pasqyrave financiare të njësive, si dhe për

kontrollat e brendshme dhe përputhshmërinë e organizatës me ligjet dhe rregullat në fuqi, komiteti i auditimit është një instrument qeverisje që sheh dhe monitoron nëse menaxhimi i kryen detyrat e sipërpërmendura, duke siguruar kështu organizatën dhe strukturat qeverisëse, që struktura e kontroleve e përbëre prej ambjentit të kontrollit, vlerësimit të riskut, aktiviteteve të kontrollit, transparencës së informacionit dhe monitorimit operojnë në mënyrë efektive.

Deloitte (2012) përforcon idenë e mësipërme që komiteti i auditimit luan një rol vital në promovimin e një qeverisje të mirë duke siguruar sektorin publik që titullarët dhe menaxherët e organizatave publike ushtrojnë rolin e tyre kontrollues. Kjo gjithashtu përmirëson më tej llogaridhënien dhe transparencën e drejtuesve në sektorin publik, *“Sektori publik ka qenë gjithnjë e më shumë në qendër të qeverisjes dhe llogaridhënies. Për shkak të natyrës që kanë, qeverive gjithnjë iu është dashur t’iu përgjigjen kërkesave të taksapaguesëve. Për këtë arsye, njësitë qeverisëse gjithnjë e më shumë po përmirësojnë efektivitetin e proceseve qeverisëse”*(fq:2).

Nga ana tjetër, ANAO (2012) paraqit idenë që komiteti i auditimit nuk zëvendëson përgjegjësitë apo llogaridhënien e menaxhimit, por ai përmirëson qeverisjen e organizatës në lidhje me praktikën e menaxhimit të riskut dhe të ambjentit të kontrollit duke dhënë opinion të pavarur dhe këshilla mbi operacionet e organizatës.

Gjithashtu, NAO (2012) në doracakun “Të ndihmohet Komitetin e Auditimit të shtojë vlera”, shpjegon që thelbi i rolit të auditimit është të kontrollojë dhe të këshillojë organizatën mbi çështje financiare dhe të qeverisjes së korporatave.

Gjithashtu, Picket (2003) prezanton edhe opinionin e kundërt të disa studiuesve të tjerë në lidhje me funksionin dhe ndihmesën e komiteve të auditimit për të përmirësuar cilësinë e shërbimit të sektorit publik duke u nisur nga fakti që këto janë praktika që i përshtaten më mirë sektorit privat dhe jo atij publik. Pavarësisht kësaj, vetëm në vitin 2001, në Britaninë e Madhe, komitetet e auditimit në sektorin privat janë huazuar si praktikë më të suksesshme për t’u aplikuar edhe në organizatat e sektorit publik.

“Ka disa opinionistë që sugjerojnë që termi Qeverisje Korporatash nuk është i përshtatshëm për sektorin publik meqenëse termi “ korporatë” lidhet me konceptin e ndërmarrjes tregtare dhe “qeverisje” lidhet me konceptin ç’do të thotë të qeverisësh. Pavarësisht këtyre diferencave, zyra e Thesarit në Britaninë e Madhe aspiron të përshtatë dhe të aplikojë praktikën më të mirë në menaxhimin e korporatave, të cilat kanë vlerë për të gjithë sektorët e shoqërisë private ose publike.” (Picket, 2003:54)

Me tej, Miekatrien (2006) diskuton që komitetet e auditimit nuk janë domosdoshmërisht praktikat më të mira të aplikuara në çdo vend. Organizatat publike në Holandë nuk kanë detyrimin për të ngritur komitete auditimi. Megjithatë, nëse për arsye të ndryshme, organizatat zgjedhin t'i ngrenë këto komitete, ekzistojnë orientime të qarta në lidhje me qëllimin, përgjegjësitë dhe detyrat e komiteteve të auditimit. Ndërkohë, në organizatat e sektorit publik në Suedi nuk njihet dhe nuk përdoret struktura e komitetit të auditimit.

Gjithashtu, sipas Komisionit European (2012) në disa vende që kanë përshtatur qasjen e decentralizuar të auditimit të brendshëm të tilla si Bullgaria, Republika Çeke menaxherët kanë vënë në pikëpyetje relevancën e komiteteve të auditimit si funksioni që përforcon kontrollet e brendshme dhe rrit cilësinë e vlerave të aktiviteteve të auditimit sepse vetë auditimi i brendshëm perceptohet si kosto shtesë që nuk krijon vlera të shtuar në sektorin publik.

Sipas një anketimi të zhvilluar në SHBA nga IAB, 20 përqind e të intervistuarëve thanë që drejtorët jo-ekzekutivë mund të mos veprojnë mjaftueshëm në mënyrë të pavarur për të sfiduar dhe kritikuar drejtorët ekzekutivë dhe 66 përqind raportuan që jo-ekzekutivët e tyre janë pothuajse të varur nga informacioni që ofron menaxhimi ekzekutiv (Hodge, 2012).

Nevoja për funksionin e komiteteve të auditimit është diskutuar gjatë midis profesionistëve për shkak të ndërhyrjeve të anëtarëve “jo-ekzekutivë”⁵ të bordit me njohuri të pakta në operacionet e biznesit, në përgjegjësitë e anëtarëve ekzekutivë. Mungesa e jo-ekzekutivëve “të mirë”, me njohuri të gjera në biznes është një ndër arsyet e pranimit në mënyrë të ngadaltë të funksionimit të strukturave të komiteteve të auditimit. Rrjedhimisht praktika të mira dhe orientime të dobishme janë zhvilluar nga IAB-ja për t'u përshtatur nga organizata të ndryshme (Picket, 2003).

Në këtë kontekst, HM Treasury (2007) ka botuar parime dhe standarde në lidhje me rolin dhe funksionin e komiteteve të auditimit si praktikat më të mira që i ndihmojnë këto komitete të arrijnë standardet e qeverisjes së korporatave në sektorin publik. Këto standarde reflektojnë rolin gjithnjë e më shumë në rritje të menaxhimit të riskut dhe të nevojës që ka bordi për siguri në lidhje me operacionet qeverisëse të organizatave.

Dokumenti “Udhëzuesi i Komiteteve të Auditimit” është përgatitur bazuar në parimet e IAB-së dhe përfshin rolin e komiteteve të auditimit si forume që i japin këshilla bordit të drejtorëve, titullarit

⁵ Në kulturën e biznesit të vendeve common-law, Bordi i Drejtorëve përbëhet prej menaxhimit ekzekutiv të biznesit dhe drejtuesve joekzekutivë që komisionohen me pagesë prej aksionerëve të drejtojnë dhe kontrollojnë organizatën.

ose shefit ekzekutiv të organizatës në fushën e menaxhimit të riskut, aktivitetëve të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm, në lidhje me efektivitetin e përgjigjeve të menaxhimit dhe sigurisë për qeverisjen e korporatave.

“Komiteti i Auditimit duhet të mbështesë bordin dhe titullarin e organizatës duke vlerësuar nëse siguria që i është ofruar bordit dhe titullarit kënaq nevojat e tyre për siguri, por dhe të rishikojë besueshmërinë dhe integritetin e sigurisë së dhënë”. (HM Treasury, 2007:9)

Ky dokument përqendrohet gjithashtu në rolin e komiteteve të auditimit si lehtësues të marrëdhënieve midis menaxhimit, audituesve të brendshëm dhe të jashtëm. Gjithashtu, ai prezanton rolin e komiteteve të auditimit në lidhje me auditimin e brendshëm, rol ky që përfshin gjithashtu këshillat që komiteti i auditimit i ofron bordit në lidhje me strategjinë e auditimit dhe me planin e auditimit, me rezultatet e punës së auditimit, me përgjigjet e menaxhimit për të përmirësuar situatën, si dhe në lidhje me eficientësinë e burimeve të auditimit të brendshëm duke i dhënë kështu mundësi shefit të auditimit të brendshëm të jap opinion mbi efektivitetin e menaxhimit të risqeve, kontrolleve dhe proceseve qeverisëse në të gjithë organizatën.

Gjithashtu, ky dokument parashikon rolin e komitetit të auditimit në lidhje me aktivitetin e audituesve të jashtëm, veçanërisht në lidhje me mënyrën dhe fushat e bashkëpunimit të audituesve të jashtëm me audituesët e brendshëm për të optimizuar përdorimin e burimeve dhe për të maksimizuar eficientësinë e punës së audituesve.

Më tej, Deloitte (2012) parashikon angazhimin e komiteteve të auditimit në lidhje me përzgjedhjen e audituesve të jashtëm, për shkak të kërkesës së detyrueshme në SHBA për rotacion të audituesve të jashtëm që siguron pavarësi të mtejshme të audituesve prej menaxhimit. Megjithatë, raporti i Deloitte thekson që, *“një komitet auditimi aktiv dhe i zellshëm bën shumë më tepër për të siguruar pavarësinë e audituesve se sa thjesht të zbatojë një politikë të detyrueshme të rotacionit të audituesve”*, (fq:22). Komitetet e Auditimit gjithashtu angazhohen në vlerësimin dhe aprovimin e qëllimit të punës së audituesve të jashtëm dhe rishikimit të pasqyrave financiare dhe raportit të auditimit.

Baker (2010) diskuton rolin e komiteteve të auditimit në lidhje me vlerësimin që komitetet i bëjnë shërbimeve jo-auditim që ofrojnë audituesët e jashtëm. Më konkretisht, sipas Auditing Practices Board (APB) i cili vendos standardet e auditimit të jashtëm në botë një auditues i jashtëm lejohet që të ofrojë shërbime për shembull të auditimit të brendshëm (outsource). Austin Mitchell, deputet në Britaninë e Madhe, shton që, *“shteti si garantues i auditimit të jashtëm i ka dhënë monopolin e*

këtij shërbimi kontabilistëve jo për ta përdorur atë për të ofruar shërbime të tjera klientëve të tyre të auditimit, sepse kjo gjë mund të çënojë pavarësinë e audituesve financiarë”, (fq:21). Kështu që, në këtë gjendje ekuivoke diskutimesh midis APB dhe autoriteteve shtetërore që garantojnë qeverisje të mirë, i mbetet komiteteve të auditimit të vlerësojnë rastet kur kompania që ofron auditim financiar mund të ofrojë edhe shërbime të tjera duke analizuar nëse përfitimet tejkalojnë kostot.

Gjithashtu, Raporti i Qeverisjes së Korporatave King III, i Institutit të Kontabilistëve të Afrikës së Jugut (SAICA, 2009) parashikon një përgjegjësi shtesë të komiteteve të auditimit, atë të kontrollit të punës së menaxhimit dhe saktësisë së raporteve mujore/ tremujore dorëzuar nga menaxhimi në përputhje me Aktin e Financave Publike dhe Menaxhimit. Më tej, Raporti King III kërkon prej kryetarëve të komiteteve të auditimit të raportojnë tek Auditori i Përgjithshëm dhe strukurat e tjera qeverisëse nëse funksionarët e lartë të sektorit publik janë përfshirë në vjedhje financiare dhe akte korruptive.

Sipas Colin Day i cili është një drejtor jo-ekzekutiv në disa kompani në Britaninë e Madhe, roli i drejtorëve jo-ekzekutivë është të mbështesë menaxhimin në çështje strategjike dhe të këshillojë menaxhimin si të rrisë biznesin, *“megjithatë, ditët e fundit ka më shumë diskutime për rolin e jo-ekzekutivëve në lidhje me qeverisjen, riskun dhe përputhshmërinë. Sa më e madhe është kompania aq më shumë drejtorët jo-ekzekutivë shpenzojnë kohë për këto çështje. Si rrjedhojë, organizatat u japin prioritet punësimit të jo-ekzekutivëve me njohuri në financë dhe kontabilitet në vend të drejtorëve me eksperiencë biznesi, në mënyrë që aksionerët dhe rregullatorët të sigurohen që bizneset i marrin seriozisht çështjet e përputhshmërisë”*. (Hodge, 2012:20)

Gjithashtu, sipas një anketimi të Institutit të Komitetit të Auditimit të kryer nga KPMG, pothuajse $\frac{3}{4}$ e anëtarëve të komiteteve të auditimit në Britaninë e Madhe janë kthyer në programet “normale” të punës së auditimit, njësoj si programet që ishin para krizës së kredisë në botë të vitit 2008. Sipas anketimit, “normale” tani do të thotë fokus më i madh në çështje të menaxhimit të riskut dhe parashikimit të së ardhmes duke u dhënë kështu prioritet më të madh çështjeve të përputhshmërisë me rregullatorët, që sipas 53 përqind të të anketuarëve vjen e dyta për nga rëndësia.

Më në fund, qëllimi i punës së komitetit të auditimit përcaktohet në Kartën e Komitetit të Auditimit sepse roli i komitetit është i ndryshëm në organizata të ndryshme, për shembull, detyrat dhe përgjegjësitë e komitetit të auditimit ndryshojnë në ato organizatat që kanë ngritur edhe komitete risku.

Sfida të forta për komitetet e risqeve janë prezantuar nga Walker⁶ në raportin e tij mbi Standardet e Qeverisjes së Organizatave. Rekomandimet e reja të Walker-it, 2009, kanë për qëllim të përmirësojnë punën e bordit të institucioneve financiare duke forcuar kështu rolin e drejtorëve jo-ekzekutivë dhe duke iu dhënë atyre përgjegjësi të reja për të monitoruar riskun në mënyrë të ndarë nga monitorimi që kryen komiteti i auditimit. Gjithashtu, është e nevojshme që qëllimi dhe roli i komiteteve të auditimit dhe komiteteve të risqeve të përcaktohet mirë në mënyrë që të shmangët dublimi i punëve. Edhe pse këto ndryshime rekomandohen vetëm për qeverisjen e institucioneve financiare, ato mund të përshtaten dhe të aplikohen gjithashtu edhe në sektorin publik (Baker, 2010).

“Ndryshimet e praktikave qeverisëse në “Combined Code”⁷ kanë tentuar gjithmonë të përshtaten edhe nga sektori publik”. (Baker, 2010:20)

Ky raport sugjeron që organizatat duhet të krijojnë komitete risku në nivel bordi, të cilat udhëhiqen nga drejtorë jo-ekzekutivë, me detyra dhe përgjegjësi të ndara nga Komiteti i Auditimit. Roli kryesor i këtyre komiteteve lidhet me këshillat që i ofrojnë bordit në lidhje me ekspozimin dhe tolerancën ndaj riskut, strategjinë e menaxhimit të risqeve duke e bërë më sfiduese punën e bordit. Për të arritur këtë objektiv, drejtorët jo-ekzekutivë duhet t'i kushtojnë më shumë kohë organizatës dhe të përqendrohen në çështje me nivel të lartë risku. Megjithatë ideja e Walker-it për të krijuar komitete risku nuk është shtrirë përtej sektorit financiar, kështu që çdo ndryshim domethënëse, që rrjedh prej krahasimit me modelin e qeverisjes së korporatave tradicionale, e cila përfshin vetëm strukturën e komiteteve të auditimit, do të sjellë ndryshime të mëtejshme edhe në qeverisjen e bizneseve.

Përfundimisht, rekomandimet e Walker-it u bëjnë thirrje audituesve të brendshëm të jenë katalizatorë të ndryshimeve, *“por përfshirja e tyre nuk duhet të merret si e mirëqenë. Ata duhet t'i rrëmbejnë mundësitë”*. (Baker 2010:23)

Për shkak se rekomandimet e Walker-it nuk kanë specifikuar rolin e auditimit të brendshëm në përmirësimin e qeverisjes së korporatave, këto kohë ka lindur nevoja për të diskutuar sesi audituesët e brendshëm mund të mbështesin drejtorët jo-ekzekutivë në rolin e tyre si rishikues dhe kontrollues të aktiviteteve të biznesit (Baker, 2010).

6 Iniciativë rregullatore dhe guidë e Qeverisjes së Korporatave në Britaninë e Madhe.

7 Iniciativë rregullatore dhe guidë e Qeverisjes së Korporatave në Britaninë e Madhe. E detyrueshme për t'u zbatuar nga kompanitë e listuar në bursë.

3.5.2.Pavarësia dhe objektiviteti i anëtarëve të Komitetit të Auditimit

Pavarësia dhe objektiviteti i anëtarëve të Komitetit të Auditimit është ndër parimet kryesore që mundëson komitetet e auditimit të përmbushin rolin e tyre si këshillues të bordit të drejtorëve në lidhje me menaxhimin e risqeve, me qeverisjen e korporatave dhe me kontrollet e brendshme. Është diskutuar gjatë nëse komitetet e auditimit mund të drejtohen nga titullari ekzekutiv i organizatave ose nga një anëtar jo-ekzekutiv. Ndërsa, në Britaninë e Madhe, Qeverisja e Korporatave të Pushtetit Qendror, Standardi 5, rekomandon një anëtar jo-ekzekutiv që të drejtojë Komitetin e Auditimit si një mënyrë e rritjes së objektivitetit të komitetit të auditimit, në Australi, në Kanada dhe në Holandë titullarët ekzekutivë të organizatave publike drejtojnë komitetet e auditimit (Miekatrien, 2006).

“Një komitet auditimi efektiv duhet të ketë anëtarë të pavarur dhe objektivë. Shembull i mirë i pavarësisë dhe i objektivitetit është kur anëtarët e komitetit të auditimit janë anëtarë të pavarur jo-ekzekutivë të bordit.”(HM Treasury, 2007:11)

Megjithatë, Udhëzuesi i Komiteteve të Auditimit në Sektorin Publik në Australi vendos një kusht shtesë që redukton riskun e mungesës së pavarësisë në rastet kur Titullari (Drejtori Ekzekutiv) drejton Komitetin e Auditimit. Kushti përfshin ekzistencën e një Karte të Auditimit të Brendshëm sipas së cilës të paktën një jo-ekzekutiv i jashtëm duhet të marrë pjesë në mbledhjet e Komitetit të Auditimit për të formuar kështu quorum në marrjen e vendimeve (ANAO, 2009).

Gjithashtu, ANAO (2009) nuk përjashton rastet kur një anëtar i jashtëm mund të veprojë si Kryetar i Komitetit të Auditimit meqënëse kjo gjë përforcon pavarësinë. Në këto raste, Udhëzuesi i Komiteteve të Auditimit të Sektorit Publik rekomandon që Kryetari i Komitetit të Auditimit duhet fillimisht të emërohet si anëtar i Komitetit të Auditimit në mënyrë që të fitojë respektin e Shefit Ekzekutiv dhe të anëtarëve të tjerë të Komitetit dhe më pas të fitojë statusin e Kryetarit.

Më tej, Raporti King III (2009) përcakton kërkesat e detyrueshme për Kryetarin e Komitetit të Auditimit, i cili duhet të jetë drejtor jo-ekzekutiv i pavarur si dhe për Kryetarin e Bordit të Drejtorëve, i cili nuk duhet të jetë anëtar i Komitetit të Auditimit.

Për shkak se detyra e komitetit të auditimit është që t'i ofrojë siguri titullarit ose bordit të drejtorëve mbi efektivitetin e menaxhimit të risqeve, qeverisjes së organizatave dhe kontrolleve të brendshme, anëtarët e tij duhet të dëshmojnë aftësitë dhe njohuritë e duhura. Këto aftësi përfshijnë njohuri për mjedisin e qeverisjes dhe përgjegjshmërinë e strukturave; njohuri të funksioneve, sistemeve dhe

proceseve në organizatë; njohuri financiare dhe njohuri kontabiliteti; aftësi menaxheriale (HM Treasury, 2007).

“Komiteti i Auditimit duhet të zotërojë njohuri të përziera dhe të balancuara të anëtarëve të komitetit që i mundësojnë atij përmbushjen e detyrave që kërkon roli i komitetit”. (HM Treasury, 2007:13)

Këshilli i Raportimit Financiar në Britaninë e Madhe, një rregullator ky i qeverisjes së korporatave, kërkon në mënyrë të vazhdueshme talente për rolin e jo-ekzekutivëve në sektorin publik. Kohët e fundit, Këshilli ka ndryshuar Kodin e Qeverisjes së Korporatave në mënyrë që të rrisë diversitetin e kapaciteteve dhe aftësive të anëtarëve të Bordit dhe Komiteteve duke emëruar drejtorë jo-ekzekutivë të sektorit privat në sektorin publik për të përfituar kështu prej eksperiencës së tyre të biznesit p.sh Lord Brown, ish-Shefi Ekzekutiv i British Petroleum është emëruar në vitin 2010 si jo-ekzekutiv në Kabinetin e Qeverisë në Britaninë e Madhe (Hodge, 2012).

Më tej, Raporti King III (2009) parashikon kërkesa në lidhje me pavarësinë e drejtorëve jo-ekzekutivë në sektorin publik si dhe kërkesën që këta drejtorë duhet të kenë kualifikime dhe njohuri financiare sikurse specifikohet në Aktin e Financave Publike dhe Menaxhimit.

Së fundmi, Zyra Kombëtare Australiane e Auditimit parashikon kërkesa për zhvillimin e vazhdueshëm profesional të anëtarëve të Komitetit të Auditimit. Mundësitë përfshijnë forma të ndryshme zhvillimi të tilla si pjesëmarrja në seminare dhe shkëmbim eksperiencash; pjesëmarrje në prezantime drejtuar nga Shefi i Financës, Shefi i Informacionit, Shefi i Auditimit si dhe menaxherë të tjerë seniorë në fushën e qeverisjes së organizatave, riskut dhe iniciativave të biznesit, politikave dhe procedurave; pjesëmarrje në diskutime dhe prezantime të kryera nga auditimi i brendshëm dhe i jashtëm (ANAO, 2009).

Megjithatë, sipas Hodge (2012) ndërsa kombinimi i aftësive dhe kapaciteteve i shton vlera bordit, disa komentatorë mendojnë që efektiviteti i jo-ekzekutivëve çënohet seriozisht nëse ata përpiqen pak të hyjnë në çështjet e biznesit, *“sipas Hanif Barma, jo-ekzekutivët mund të vlerësojnë në mënyrë kritike menaxhimin dhe të ofrojnë këshilla vetëm nëse ata kuptojnë se si ecën biznesi, si dhe nëse kanë njohuri mbi risqet që organizata ndesh çdo ditë.”* (fq:21). Këshilli i Raportimit Financiar në Britaninë e Madhe (Rregullator Financiar) në Udhëzuesin e Mars-it 2011 rekomandon, që jo-ekzekutivët duhet të veprojnë si partner të drejtorëve ekzekutivë, të vizitojnë departamente të ndryshme, të takojnë menaxherët operacionalë në mënyrë që ata të kuptojnë më mirë fushat e aktivitetit të biznesit dhe në veçanti, ato fusha që ndeshin risqet më domethënëse.

Këshilli i kërkon jo-ekzekutivëve të përditësojnë njohuritë e tyre në mënyrë të vazhdueshme. Megjithatë, Hanif Barma shton që *“në praktikë vetëm një numër i vogël jo-ekzekutivësh aplikojnë rekomandimet e rregullatorit. Vetëm leximi i raporteve nuk të bën të kuptosh në mënyrë të plotë si shkojnë punët në organizatë si dhe të kuptosh nivelin e sigurisë që ofron vetë Menaxhimi. Kryetari i Komitetit të Auditimit duhet të gjejë kohën të takojë shefin e auditimit të brendshëm për të kuptuar më në detaje punën që kryen auditimi dhe nëse departamenti ka burimet e duhura njerëzore për të përmbushur planin e punës dhe strategjinë e auditimit”*. (Hodge, 2012:21)

3.6. FAKTORI 5 - SIGURI E INTEGRUAR-BASHKËPUNIMI ME FUNKSIONET E TJERA QË OFROJNË SIGURI

“Shefi ekzekutiv i auditimit duhet të shkëmbejë informacione dhe të koordinojë veprimtaritë me ofruesit e tjerë të brendshëm dhe të jashtëm të shërbimeve përkatëse të sigurisë dhe të konsulencës, për të siguruar mbulimin e duhur të të gjitha fushave dhe për të minimizuar përpjekjet e tepërta.”(IIA Global, Standardi 2050)

Auditimi i brendshëm është një prej disa funksioneve që ofrojnë siguri si pjesë e angazhimeve të qeverisjes korporative të sektorit publik. Përfitimi maksimal arrihet kur të gjitha këto aktivitete, për shembull, aktivitetet e kontrollit të kryera nga rregullatorët e jashtëm, Auditori i Përgjithshëm, audituesët e jashtëm si dhe audituesët e brendshëm veprojnë në mënyrë të koordinuar dhe plotësojnë njëri-tjetrin. Kjo gjë arrihet nëpërmjet kontakteve formale dhe informale ndërmjet gjithë funksioneve që ofrojnë siguri në sektorin publik qoftë të brendshme, qoftë të jashtme në mënyrë që të minimizohet dublimi dhe mbivendosja e punëve (ANAO, 2013).

Sipas IIA Global. (2009), Standardi 2050, theksohet që Bordi i Drejtorëve në rolin e vet monitorues duhet të përdorë disa burime për të marrë siguri mbi efektivitetin dhe efikasitetin e sistemeve të qeverisjes, menaxhimit të risqeve dhe kontroleve të brendshme. Siguria e ofruar nga vetë menaxhimi është burimi më i rëndësishëm që duhet të plotësohet edhe nga burime të tjera që ofrojnë siguri, të tillë si auditimi i brendshëm dhe auditimi i jashtëm. Megjithatë, është detyra e Bordit të përcaktojë cilat struktura duhet të ofrojnë siguri, si dhe të përcaktojë vijën ndarëse midis funksioneve që ofrojnë siguri dhe të sigurohet nëse ka ndonjë mbivendosje funksionesh.

“Menaxherët e risqeve, audituesët e brendshëm dhe praktikantët e përputhshmërisë shtrojnë pyetjen – Cila strukturë bën c’farë dhe pse?” (IIA Global, 2009 : Standardi 2050)

Eksistojnë tre kategori të ndryshme që ofrojnë siguri në organizatë. Ndarja e këtyre kategorive bëhet sipas grupeve të ndryshme të interesit që ato i shërbejnë si dhe sipas nivelit të pavarësisë të këtyre funksioneve nga aktivitetet që ato rishikojnë:

- Funksione që raportojnë tek menaxhimi, pra ato funksione që janë ose jo pjesë e menaxhimit duke përfshirë këtu, audituesët e cilësisë, audituesët për çështje të mjedisit, si dhe çdo strukturë tjetër e menaxhimit që ofron siguri;
- Funksione që raportojnë në Bord, përfshirë këtu edhe auditimin e brendshëm;
- Funksione që raportojnë tek grupet e jashtme të interesit, për shembull, audituesët e jashtëm.
-

Në këtë gamë të gjerë të funksioneve që ofrojnë siguri është e rëndësishme që aktivitetet e sigurisë të koordinohen së bashku, në mënyrë që burimet të përdoren në mënyrë optimale. Mungesa e një pune të koordinuar mund të sjellë dublime të fushave të auditueshme ose boshllëqe në rishikimin e risqeve kyce.

Gjithashtu, Wood (2004) në një kërkim përgatitur për Fondacionin Kërkimor të Institutit të Audituesve të Brendshëm përforcoi idenë e koordinimit midis auditimit të brendshëm dhe të jashtëm:

- Koordinimi rrit besimin. Audituesët e brendshëm dhe të jashtëm duhet të koordinojnë aktivitetet sepse ata kanë avantazhe të ndryshme, të cilat nëse kombinohen rrisin efektivitetin e auditimit. Për shembull, audituesët e brendshëm kuptojnë më mirë kulturën e organizatës ku punojnë dhe në këtë mënyrë ata kuptojnë probleme që audituesët e jashtëm ndoshta nuk i venë re gjatë një vizite që ata bëjnë në organizatë. Nga ana tjetër, meqënëse audituesët e jashtëm punojnë me shumë klientë, kjo gjë i ekspozon ata ndaj një shumëllojshmërie çështjesh financiare. Në këtë mënyrë audituesët e jashtëm mund të identifikojnë probleme dhe për rrjedhojë edhe të ofrojnë zgjidhjet e duhura, që audituesët e brendshëm nuk kanë mundur t'i identifikojnë më parë.
- Përveç besimit, koordinimi rrit efikasitetin. Kur auditimet nuk koordinohen sic duhet, audituesët mund të dublojnë punën e njëri tjetrit gjë që rrit koston e auditimit të jashtëm ose shpërdoron kohën e audituesve të brendshëm. Në një kërkim monografik të Dr. Felix, Gramling dhe Maletta (2004) kompanitë me audituesë të jashtëm që besojnë në punën e auditimit të brendshëm kanë kursyer mesatarisht 18 përqind të kostove për auditimin e jashtëm.

- Koordinimi përmirëson efektivitetin dhe efikasitetin. Koordinimi rrit sigurinë për investitorët, sepse informacioni që kompanitë publikojnë është i vërtetë dhe i saktë, si dhe redukton kostot e auditimit.

Më tej, ANAO (2013) diskuton rëndësinë e bashkëpunimit ndërmjet audituesve të brendshëm e të jashtëm. Krijimi i një marrëdhënie profesionale midis auditimit të brendshëm dhe të jashtëm gjeneron përfitime për të dyja palët. Është e rëndësishme që auditimi i brendshëm të këshillohet me auditimin e jashtëm gjatë ndërtimit të një strategjie auditimi dhe plani vjetor pune. Auditimi i jashtëm dhe i brendshëm duhet të shkëmbejë informacione me njëri-tjetrin gjatë fazës së planifikimit të auditimeve individuale, të cilat adresojnë çështje të sistemeve kyçe financiare dhe të biznesit, prej të cilave gjenerohen pasqyrat financiare. Gjithashtu, në kuadër të bashkëpunimit midis këtyre dy strukturave, auditimi i brendshëm mund të angazhohet në vlerësimin e shërbimit të ofruar nga audituesët e jashtëm, vetëm nëse kjo detyrë kërkohej nga Komiteti i Auditimit.

“Kjo detyrë mund të përmbushet me sukses nga auditimi, vetëm nëse midis auditimit të brendshëm dhe të jashtëm ekziston një marrëdhënie e hapur dhe cilësore. Një praktikë e mirë, për shembull, mund të jetë shkëmbimi rutinë i informacionit nëpërmjet takimeve periodike”. (ANAO 2013:19)

Wood (2004) diskuton, që në mënyrë që audituesët e jashtëm të besojnë në punën e kryer nga auditimi i brendshëm ata duhet të pëputhen me Standardin 65 (SAS), i cili u dikton audituesve të jashtëm të vlerësojnë objektivitetin dhe aftësitë e audituesve të brendshëm në mënyrë që të përdorin punën e auditimit të brendshëm gjatë angazhimit të auditimit të jashtëm. Më konkretisht, audituesët e jashtëm rishikojnë:

- Statusin që auditimi i brendshëm ka në organizatë – kjo për të vlerësuar pavarësinë;
- Politikat të cilat mbështesin objektivitetin dhe pavarësinë e audituesve të brendshëm;
- Nivelin arsimor, eksperiencën profesionale, certifikatat profesionale të audituesve të brendshëm;
- Politikat e auditimit, programet dhe procedurat;
- Praktikën e emërimit të audituesve të brendshëm;
- Cilësinë e Fletëve të Punës së auditimit të brendshëm, raportet dhe rekomandimet e dhëna;
- Vlerësimin e performancës së audituesve të brendshëm.

Megjithatë, autori nënvizon që Sarbanes–Oxley Act, Seksioni 404 përcakton fushat ku audituesët e brendshëm nuk mund të besojnë në punën e kryer nga funksione të tjera që ofrojnë siguri të tilla si: Kontrollat e ngritura për të parandaluar dhe zbuluar vjedhjen financiare të cilat mund të sjellin

gabime materiale në Pasqyrat Financiare; Kontrollet që përfshijnë procesin e raportimit të fund-vitit, rregullimet kontabël, riklasifikimet etj; kontrollet që kanë impakt në efektivitetin e kontrolleve të tjera, për shembull, kontrollet e përgjithshme të Teknologjisë së Informacionit.

Në mënyrë që të optimizohet koordinimi me audituesët e jashtëm, kërkohet që audituesët e brendshëm të mos shpenzojnë kohë për të ndihmuar audituesët e jashtëm duke kryer punë në fushat e sipërpërmendura.

Nga ana tjetër autori thekson që audituesët e brendshëm duhet të jenë ata, të cilët duhet të marrin iniciativën e bashkëpunimit duke informuar Komitetin e Auditimit në lidhje me përfitimet që do të ketë organizata nga koordinimi i aktiviteteve të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm. Këto përfitime mund të jenë: i) mbulimi i sa më shumë fushave të auditueshme nëpërmjet koordinimit të punëve do të ulë rrezikun për gabime dhe vjedhje financiare, që për rrjedhojë do të sjellë edhe ulje të numrit të çështjeve gjyqsore; ii) koordinimi i punëve iu mundëson audituesve të brendshëm të monitorojnë implementimin e rekomandimeve të audituesve të jashtëm.

Megjithatë, Financial Reporting Council ⁸ (2013) ka shkuar edhe më tej se standardet ndërkombëtare të auditimit për të garantuar një qeverisje korporative efektive. Në Korrik 2013, FRC ka përditësuar Standardin e Auditimit të Jashtëm ISA (UK and Ireland) 610 duke marrë masa për të ndarë në mënyrë akoma më të qartë përgjegjësitë ndërmjet auditimit të jashtëm dhe të brendshëm për të shmangur kështu çdo konflikt të mundshëm interesi. Më konkretisht, FRC ka vendosur të ndalojë auditimin e jashtëm të përdorë punën e audituesve të brendshëm (“direct assistance”) me qëllim që të rrisë më tej pavarësinë e auditimit të jashtëm dhe të promovojë konfidencë më të lartë të investitorëve në lidhje me procesin e auditimit. Një vendim ky që hyn në fuqi në Britaninë e Madhe për auditimin e pasqyrave financiare që përfundojnë pas datës 15 Qershor 2014. Nick Land, anëtar i Bordit të FRC dhe Kryetar i Komitetit të Këshillit të Auditimit ka shtuar që:

“Të kufizosh ndihmën e dhënë nga audituesët e brendshëm në angazhimet e auditimit të jashtëm mbështet pritshmëritë grupeve të ndryshme të interesit në lidhje me pavarësinë dhe objektivitetin e audituesve të jashtëm”. (FRC, 2013:1)

⁸ FRC është struktura përgjegjëse në Britaninë e Madhe që promovon qeverisje efektive korporative dhe raportim të drejtë financiar me qëllim rritjen e besueshmërisë së investitorëve dhe nxitjen e investimeve. FRC ka dizenuar standardet e Qeverisjes Korporative, si dhe të Kontabilitetit dhe të Auditimit në Britaninë e Madhe. FRC monitoron dhe për rrjedhojë merr masa për të përmirësuar procesin e raportimit të korporatave dhe procesin e auditimit. FRC funksionon si strukturë e pavarur për të monitoruar punën edhe të forumeve të tjera profesionale në fushën e kontabilitetit dhe të auditimit.

Në kontrast me këtë, sipas Komisionit European (2012), në vendet e BE ekzistojnë marrëdhënie bashkëpunimi ndërmjet njësive të auditimit të brendshëm të sektorit publik dhe auditimit të jashtëm (Instituti Suprem të Auditimit). Ka vende ku këto marrëdhënie janë të formalizuara në ligje dhe rregullore, por zakonisht janë vetë strukturat e auditimit që kanë marrë iniciativën për të bashkëpunuar në mënyrë që të shmangin dublimin e auditimeve. Mënyrat se si auditimi i brendshëm dhe i jashtëm bashkëpunojnë përfshijnë, për shembull: i) auditimi i jashtëm ka akses në planet e punës dhe raportet e auditimit të brendshëm; ii) të dyja funksionet qoftë auditimi i brendshëm, qoftë auditimi i jashtëm bashkëpunojnë për çështje të metodologjisë dhe të trajnimeve; iii) në disa vende Instituti Suprem i Auditimit ka të drejtë të marrë pjesë në rolin e vëzhguesit dhe këshilluesit në mbledhjet e Shefave të Auditimit të Brendshëm të sektorit publik.

Më tej do të diskutohet në mënyrë më analitike cilat janë marrëdhëniet e bashkëpunimit ndërmjet auditimit të brendshëm dhe të jashtëm në vende të ndryshme të BE:

Ndërsa, Belgjika është vendi ku marrëdhëniet e auditimit të brendshëm dhe të jashtëm janë jo të formalizuara në ligj dhe kufizohen vetëm në diskutime për planin e punës së auditimit, Qipro-ja ka eksperimentuar një praktikë më të ngushtë bashkëpunimi të audituesve të brendshëm dhe të jashtëm, ku raportet e auditimit të brendshëm i komunikohen Zyrës Kombëtare të Auditimit (Auditimi i Jashtëm). Gjetjet e auditimit të brendshëm merren më pas në konsideratë nga Zyra Kombëtare e Auditimit gjatë përgatitjes së Planit Vjetor të audituesve të jashtëm dhe nëse është e nevojshme të dyja strukturat shkëmbejnë opinione dhe pikëpamje të dobishme për këtë qëllim.

Gjithashtu, auditimi i brendshëm në Hollandë dorëzon raportet e auditimit të brendshëm edhe tek Instituti Suprem i Auditimit, i cili i përdor më pas rezultatet e këtyre raporteve për qëllime të veta të vlerësimit të fushave të auditueshme. Meqënëse Instituti Suprem i Auditimit është një organ i pavarur ai ka të drejtë të vendosë për auditime shtesë, qofshin këto financiare, përputhshmërie apo auditime të performancës. Por, ndryshe nga Qipro kjo marrëdhënie bashkëveprimi midis auditimit të brendshëm dhe të jashtëm është e rregulluar me ligj në Government Accounts Act 2001. Gjithashtu, bashkëpunimi ndërmjet auditimit të brendshëm dhe të jashtëm në Hollandë përfshin edhe pjesëmarrjen e Institutit Suprem të Auditimit me cilësinë e vëzhguesit në mbledhjet mujore të Shefave të Auditimit të Brendshëm të pushtetit qendror. Përveçse kësaj, organizohen takime të rregullta midis ministrit të financave (përgjegjës për politikën e auditimit) dhe presidentit të Institucionit Suprem të Auditimit për të diskutuar rreth standardeve të auditimit apo prezantimit të informacionit financiar në mënyrë sa më të drejtë dhe të vërtetë në raportet financiare vjetore të institucioneve publike.

Nga ana tjetër, Danimarka ka praktikuar pothuajse një qasje ekstreme të bashkëpunimit të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm. Në sektorin publik danez audituesët e brendshëm kryejnë pothuajse të gjithë punën e auditimit të jashtëm sepse aktivitetet e auditimit të brendshëm janë vetëm auditime financiare. Roli i Zyrës Kombëtare të Auditimit kufizohet vetëm në rolin e një supervizori për angazhimet e auditimit të kryera nga auditimi i brendshëm; në kryerjen e auditimeve shtesë; si dhe në kryerjen e investigimeve të posaçme pasi këto nuk janë pjesë e kompetencave të auditimit të brendshëm. Pavarësisht, cila strukturë kryen punën në terren, përgjegjësia për performancën e auditimeve financiare të sektorit publik është e Zyrës Kombëtare të Auditimit (Auditimi i Jashtëm). Monitorimi i punës së auditimit të brendshëm dhe bashkëpunimi praktik ndërmjet auditimit të brendshëm dhe të jashtëm kryhet nëpërmjet dialogut të vazhdueshëm që këto dy struktura kanë me njëra tjetrën (Komisioni Europian, 2012).

Gjithashtu, sipas një anketimi të kryer nga OECD (2011) me pushtetin qendror, pushtetin lokal dhe agjensitë e disa vendeve në botë me modele të ndryshme qeverisje korporative (*Australi, SHBA, Britani e Madhe, Portugali, Brazil, Suedi, Finlandë, Bullgari, Francë, Japoni*), ka rezultuar që bashkëpunimi i auditimit të brendshëm dhe të jashtëm është limituar kryesisht në aksesin që auditimi i jashtëm ka në raportet dhe stafin e auditimit të brendshëm si dhe në nivelin e komunikimit që kanë këto funksione me njëra tjetrën. Ky komunikim realizohet nëpërmjet shkëmbimit të raporteve, ku 87 përqind e vendeve të anketuara iu përgjigjën “Po” kësaj pyetje. Britania e Madhe është vendi ku bashkëveprimi i të dyja strukturave të auditimit është më intensiv me audituesët e jashtëm dhe të brendshëm që marrin pjesë bashkë në mbledhjet e Komitetit të Auditimit.

Nga ana tjetër, IIA Global (2009) shkon më tej me konceptin e sigurisë së integruar. IIA diskuton Hartën e Dhënies së Sigurisë vecanërisht për ato organizata ku Shefi i Përgjithshëm Ekzekutiv duhet të jap një opinion gjithëpërfshirës në lidhje me qeverisjen e organizatës, menaxhimin e risqeve dhe kontrolleve të brendshme. Para se të krijojë opinionin për gjithë qeverisjen e organizatës, Shefit të Auditimit të Brendshëm i duhet të kuptojë natyrën, qëllimin e sigurisë së integruar dhe të marrë në konsideratë nivelin e sigurisë së dhënë nga funksionet e tjera që ofrojnë siguri madje, të besojë në punën e tyre nëse e vlerëson të arsyeshme.

Standardi 2050 thekson që “*çdo organizatë duhet të krijojë Hartën e Dhënies së Sigurisë duke marrë në konsideratë risqet që ndesh organizata me qëllim që të sigurojë një koordinim efektiv midis të gjitha funksioneve që ofrojnë siguri.*” Ky proces mundëson identifikimin dhe adresimin e boshllëqeve në proceset e menaxhimit të risqeve dhe u jep sigurinë grupeve të interesit që risqet po menaxhohen dhe raportohen në mënyrën e duhur dhe kërkesat ligjore të rregullatorit janë zbatuar.

Harta e Dhënies së Sigurisë ndërtohet për çdo qelizë të organizatës në mënyrë që të kuptohen ku janë risqet, ç'farë sigurie është dhënë nga vetë Menaxhimi, si dhe përcakton nivelin e llogaridhënies.

“Është kërkesë për gjithë sektorin publik në Britaninë e Madhe që Shefi i Auditimit të Brendshëm gjatë përgatitjes së planit të punës së auditimit bazuar në risk duhet të marrë në konsideratë dhe të besojë në punën e kryer nga funksione të tjera që ofrojnë siguri si dhe të përdorë punën e tyre nëse është e nevojshme.” (HM Treasury, CIPFA, Department of Health, Welsh Government, Scottish Government, Department of Finance and Personnel, 2013:21)

Gjithashtu, Komisioni European (2012) ka nënvizuar tendencën e vendeve të BE për të koordinuar dhe harmonizuar punën e strukturave të kontrolleve e brendshme dhe të auditimit duke siguruar kështu që kontrollet e brendshme, përfshirë politikat dhe metodat e auditimit të brendshëm janë të koordinuara dhe të harmonizuara, veçanërisht në institucionet e pushtetit qendror. Shumë vende po punojnë të arrijnë të njëjtin nivel koordinimi edhe për segmente të tjera të sektorit publik. Mënyrat për të arritur politikat dhe metodat e koordinimit variojnë nga rekomandimet për të stabilizuar marrëdhënie bashkëpunimi profesionale dhe konstruktive ndërmjet kontrollorëve financiarë dhe audituesve të brendshëm dhe të jashtëm, dhe më tej- gjer në krijimin e një “njësie qendrore të harmonizimit”. Më shumë se gjysma e vendeve të BE (*Finlandë, Lituani, Hollandë, Portugali, Slloveni*) kanë ngritur njësi të tilla harmonizimi, të cilat janë përgjegjëse për të propozuar rregulla, nxjerr udhëzime, për të harmonizuar standardet në lidhje me kontrollet e brendshme dhe auditimin e financave publike, për të monitoruar cilësinë, performancën si dhe për të koordinuar aktivitetet e trajnimit në fushën e kontrollit të financave publike.

Por ka edhe vende (*Austria, Qipro, Danimarkë, Letoni, Gjermani*) ku mungojnë “njësi të tilla harmonizimi”. Në këto vende koordinimi arrihet nëpërmjet formave të tjera për shembull, aktivitetet e njësive të kontrollit financiar dhe të auditimit rregullohen në mënyrë të detajuar nga legjislacioni në fuqi pa qenë e nevojshme të krijohet një strukturë shtesë për të koordinuar aktivitetet monitoruese të financave publike të funksioneve që ofrojnë siguri.

Ndërsa, Çekia me një dekret të parlamentit ka shfuqizuar ligjin mbi krijimin e “Njesisë Qendrore të Harmonizimit” për arsye efëçence, vende të tilla si (*Franca, Britania e Madhe, Portugalia dhe Hungaria*) kanë nënvizuar rëndësinë e strukturave të koordinimit, veçanërisht për të krijuar një bashkëveprim efëçent ndërmjet menaxherëve të institucioneve publike, kontrollorëve financiarë dhe audituesve (Komisioni European, 2012).

Së fundmi, mund të thuhet që siguria e koordinuar është një proces jo i lehtë për t'u menaxhuar. Bordet dhe komitetet e auditimit duhet të krijojnë një panoramë të qartë të objektivave të organizatës, si dhe të identifikojnë dhe t'u përgjigjen risqeve para se të koordinojnë nevojat për siguri. Në një anketim të kryer me Shefat e Auditimit të Brendshëm në Britaninë e Madhe, shumë prej tyre treguan që ata po përpiqen të implementojnë një proces efektiv të menaxhimit të risqeve. Pavarësisht kësaj, shpesh situata komplikohet për shkak të ekzistencës të një numri të madh funksionesh që ofrojnë siguri, të cilat është vështirë t'i koordinosh, për të formuar kështu një kuadër të vetëm efektiv. Për këtë arsye, vetë menaxhimi duhet fillimisht, të përmirësojë proceset e menaxhimit të risqeve. Gjithashtu, audituesët e brendshëm duhet të punojnë me menaxhimin për të krijuar këtë kuadër të vetëm sigurie duke mos zbehur përgjegjësinë e tyre për të shprehur opinionin e vet në lidhje me efektivitetin e qeverisjes, menaxhimit të risqeve dhe kontrolleve të brendshme. Për të krijuar këtë opinion, auditimi i brendshëm duhet të besojë dhe mund të mbështetet në punën e funksioneve të tjera që ofrojnë siguri si dhe të vlerësojë punën e këtyre funksioneve në baza periodike. Kjo përcakton edhe shkallën e besueshmërisë që auditimi i brendshëm do të ketë në punën e këtyre njësive (CIIA, 2013).

3.7. FAKTORI 6 - BURIMET NJERËZORE TË AUDITIMIT TË BRENDSHËM

3.7.1. Menaxhimi i burimeve të auditimit

Menaxhimi i burimeve dhe menaxhimi i burimeve njerëzore janë përbërësit kryesorë të procesit të menaxhimit strategjik.

“Shefi ekzekutiv i auditimit duhet të sigurohet që burimet e auditimit të brendshëm janë të duhura, të mjaftueshme si dhe përdoren në mënyrë efektive për të realizuar planin e punës të aprovuar nga strukturat përgjegjëse”. (IIA Standards, Standardi 2030)

Gjithashtu, Standardi i IAB-së (2030) rekomandon disa masa që duhen marrë në konsideratë kur vlerësohen burimet e auditimit të brendshëm. Këto masa përfshijnë përshkrimet e punës për çdo nivel të auditimit të brendshëm; kualifikimet, përvojën dhe aftësitë që konsiderohen të rëndësishme për të zgjedhur staf të ri në auditim; parashikime për trajnime dhe mundësi të rritjes së vazhdueshme profesionale; vendosjen e objektivave të vlerësimit të performancës; parashikime të tjera për të plotësuar aftësitë e stafit të auditimit si ekip.

Picket (2003) ka zhvilluar konceptin e menaxhimit të burimeve të auditimit, “njerëzit e duhur bëjnë gjërat e duhura, në kohën e duhur për të siguruar arritjen e objektivave”. (Picket, 2003:532)

Autori shpjegon që çështjet e menaxhimit të burimeve të auditimit duhet të jenë pjesë e politikave të burimeve njerëzore të organizatës. Gjithashtu, shefi i auditimit është përgjegjës për të menaxhuar aktivitetet e auditimit të brendshëm pasi është siguruar që burimet e auditimit të brendshëm janë të mjaftueshme për të arritur objektivat e auditimit. Rrjedhimisht, shefi i auditimit të brendshëm është përgjegjës për zgjedhjen, trajnimin, vlerësimin dhe promovimin e stafit të auditimit. Kapacitetet dhe aftësitë e stafit kyç në profesionin e auditimit janë:

1. Aftësi teknike – të shkruash raporte, të kryesh prezantime, aftësi në kompjuter, njohuri në kontabilitet dhe në financë, njohuri ligjore, njohuri në fushën e taksave, të marketingut, të vjedhjes financiare, të qeverisjes;
2. Aftësi analitike – të kesh përvojë në kërkime dhe në mbledhjen e të dhënave, të kesh njohuri statistikore, të analizosh organizatën, të dizenjosh sisteme;
3. Aftësi për të qenë i arsyeshëm – aftësi në gjykim, i orientuar drejt vlerave;
4. Aftësi personale – etike, fleksibilitet, të pranosh sfidat;
5. Aftësi ndërpersonale – komunikues, lider grupi, aftësi për të negociuar;
6. Aftësi organizative – të njohësh organizatën, të menaxhosh funksionin e auditimit të brendshëm.

Anketimi i kryer nga auditimi i brendshëm, IIA (2007) ka paraqitur në mënyrë të përmbledhur kualifikimet dhe përvojat e audituesve të brendshëm që konsiderohen të “rëndësishme” nga shefi i auditimit të brendshëm gjatë fazave të përzgjedhjes së stafit. Këto janë përvoja të mëparshme në auditim; kualifikime dhe çertifikata profesionale në fushën e auditimit të brendshëm; njohuri në biznes si dhe të ashtuquajturat aftësi “të buta” të tilla si aftësitë ndërpersonale, aftësi për të intervistuar, aftësi për të negociuar dhe aftësi “të forta”, të tilla si ekspertizë financiare, njohuri në IT, njohuri në menaxhim risku.

White (2010) ka kryer një kërkim për aftësitë e buta të audituesve duke prezantuar ndryshimin midis dy koncepteve të rëndësishme që garantojnë integritetin e audituesve të brendshëm, të cilat janë pavarësia dhe objektiviteti. Ndërsa, pavarësia është gjendje lirie, objektiviteti është sjellje mendore. Audituesët jo gjithmonë kontrollojnë pozicionin e tyre në organizatë, por angazhimi tyre drejt integritetit do të thotë që ata kanë në kontroll sjelljen e tyre mendore pra, objektivitetin. Meqënëse ka raste që audituesët e brendshëm raportojnë tek menaxherët që janë përgjegjës për pagat e tyre atëherë pavarësia e vërtetë organizative mund të mos jetë nën kontrollin e tyre, por objektiviteti si një atribut personal është nën kontrollin e audituesve.

Sipas Abbey Consulting (2009), Udhëzuesi i Kompetencave të IAB-së (2009), vendosja e ekuilibrit të duhur të aftësive dhe kapaciteteve të anëtarëve të ekipit e bën më të thjeshtë realizimin

e detyrave të auditimit për të plotësuar nevojat e dhënies së sigurisë si dhe për të përmbushur nevojat e ardhme të biznesit. Rrjedhimisht, niveli minimal i njohurive dhe i kapaciteteve të kërkuara, që kënaqin këto kërkesa, është si më poshtë:

- Aftësi ndërpersonale;
- Mjetet dhe teknikat e auditimit;
- Standardet e auditimit të brendshëm, teoria dhe metodologjia;
- Fushat e njohjes

Ndërsa, Abbey Consulting (2009) thekson që audituesët e rinj mund t'i përzgjedhësh nga kompanitë e auditimit "Big 4" ose nga kompanitë që ofrojnë shërbime konsulence në auditim dhe kontabilitet, apo nga partnerët që ju kanë ofruar një shërbim co-source, sipas Piper (2011), Blackburn (2011) mendon që auditimi i brendshëm nuk duhet të vijë prej auditimit të jashtëm edhe pse ata mund të punojnë së bashku në një projekt të përbashkët nën mbikqyrjen e komitetit të auditimit. PWC-ja (2003) ka një këndvështrim tërësisht ndryshe mbi aftësitë që duhet të kenë audituesët kur një funksion auditimi është i porsangritur në organizatë. Sipas këtij raporti, të tërheqësh profesionistët me aftësitë e duhura në auditim është proces i gjatë dhe i vështirë që kërkon kohë. Rrjedhimisht zgjidhja më e mirë është të kontraktosh (outsource) shërbimin e auditimit të brendshëm nga kompani të specializuara në fushën e auditimit, duke i krijuar kështu mundësi menaxhimit dhe komitetit të auditimit të adresojë dobësitë dhe mangësitë e organizatës të profesionistët e kontraktuar dhe paralelisht të fokusohet në procesin e zgjedhjes të burimeve të auditimit të brendshëm. Pasi stafi i audituesëve të jetë zgjedhur dhe përzgjedhur kjo marrëdhënie kontraktuale me audituesët e kontraktuar mund të ndryshojë në një marrëdhënie bashkëpunimi partnershipi (co-source) ose mund të eliminohet krejtësisht dhe organizata të vazhdojë vetëm me audituesët e brendshëm, tashmë të përzgjedhur.

"përveç stafit të punësuar me kohë të plotë, departamentet po i plotësojnë nevojat e tyre me staf të përzgjedhur me kohë të pjesshme. Edhe kompanitë me staf të zgjeruar në auditim nuk mund të njohin në detaje dhe në thellësi çdo aplikacion kompjuterik, çdo produkt investimi apo planin e benefiteve në organizatë". (PWC, 2003:13)

Nga ana tjetër Abbey Consulting (2009) prezanton avantazhet dhe disavantazhet e bashkëpunimit në partnership (co-source) si dhe rastet kur ky bashkëpunim shton vlera. Ndërsa, në avantazhet e bashkëpunimit renditen përdorimi nga jashtë i ekspertizës për ta transferuar më vonë brenda organizatës si dhe të testimi nëse vërtet auditimi i brendshëm është jetik për organizatën, në disavantazhet e bashkëpunimit mund të renditen probabilitet i lartë që kjo eksperiencë mund të

dështojë si dhe kontraktimi nga jashtë i kompetencave jetike të organizatës. Megjithatë, ky bashkëpunim në partnership merr vlera kur pavarësia dhe objektiviteti i stafit të brendshëm të auditimit rrezikohen të cënohen apo, kur ka mungesa në burime apo, kur duhen aftësi specifike në fusha të reja për t'u audituar.

Më tej, Abbey Consulting (2009) shton që audituesët e brendshëm duhet të shmangin kontraktimin e funksionit të auditimit të brendshëm nga jashtë duke ndërtuar një marrëdhënie të mirë me bordin e drejtorëve, komitetin e auditimit, menaxhimin si dhe audituesët e jashtëm duke u bërë kështu të pazëvendësueshëm. Prandaj, Baker (2011), Chamber (2011) shton që në ditët e sotme audituesët e brendshëm nuk mund të marrin pozicion të rehatshëm në organizatë. Ata duhet të qëndrojnë të fokusuar drejt interesave të grupeve të interesit por duke pranuar faktin që pritshmëritë e grupeve të interesit mund të ndryshojnë dhe ato në fakt, ndryshojnë *shpejt*. *Për të qenë një auditues i suksesshëm, “ju duhet në mënyrë të vazhdueshme të matni dhe të ri-vlerësoni performancën tuaj përkundrejt pritshmërive të grupeve të interesit.” (fq:20)* Kjo do të thotë t'u përgjigjesh kërkesave të ndryshueshme të bordit, komitetit të auditimit, menaxhimit, dhe ndonjëherë edhe të rregullatorëve.

3.7.2.Roli i Shefit të Auditimit të Brendshëm

IAB-ja në Britaninë e Madhe, në kërkimet e realizuara në vitin 2005, ka nënvizuar rolin e ndryshuar të shefit të auditimit të brendshëm së bashku me kapacitetet, aftësitë, kualifikimet dhe përvojën që ai duhet të zotërojë për të qenë efektiv. Shefat e auditimit të brendshëm ofrojnë siguri mbi kontrollet dhe menaxhimin e riskut. Brenda kontekstit të nevojave të sotme më të gjera të biznesit, *“efektiviteti kërkon dëshirën dhe vullnetin për të konsideruar më shumë çështje tregtare dhe të biznesit sesa ato financiare.”* (Abbey Consulting, 2009:2)

Gjithashtu, aplikanti modern, për pozicionin e shefit të auditimit të brendshëm, kërkohet të jetë më shumë një figurë entuziaste dhe vitale me çertifikime dhe kualifikime në fushën e auditimit të brendshëm sesa një kandidat me njohuri financiare. Të balancosh integritetin me nevojat e biznesit, të fokusohesh në përmirësimin e vazhdueshëm të proceseve, të mendosh në mënyrë strategjike, të konceptualizosh të ardhmen dhe të nxisësh ndryshime në kulturën e biznesit, *“shefi i auditimit mund të jetë vërtet efektiv vetëm nëse kultura e organizatës është mbështetëse dhe ndihmëse,”* (Abbey Consulting, 2009:4) janë cilësitë që përmirësojnë efektivitetin e shefit të auditimit të brendshëm dhe e kthejnë auditimin e brendshëm në një funksion efektiv.

Gjithashtu, Abbey Consulting (2009) prezanton sfidat dhe oportunitetet për shefin e auditimit të brendshëm. Drejtuesi i auditimit të brendshëm kërkohet të jetë një person i besueshëm por edhe vizionar në të njëjtën kohë, një person që ofron zgjidhje praktike dhe të fokusuar drejt biznesit, të ketë aftësi të larta influencuese dhe të jetë një menaxher që sjell ndryshime. Gjithashtu, si duhet të kontribuojë në mënyrë pozitive në suksesin e biznesit si dhe të përmirësojë qeverisjen e biznesit duke bërë menaxhimin gjithnjë e më shumë në rritje të përgjegjshëm dhe llogari-dhënës për risqet dhe kontrollet në organizatë.

3.7.3. Zhvillimi Profesional i Burimeve Njerëzore të Auditimit të Brendshëm

Picket (2003) thekson rëndësinë për të zhvilluar një program që ka për qëllim të forcojë aftësitë e audituesve, kapacitetet dhe produktivitetin e burimeve të auditimit, që punojnë me kohë të plotë. Trajnimi, zhvillimi, mësimi dhe arsimimi janë teknikat që zhvillojnë aftësitë e audituesëve në punë:

1. *“Trajnime – janë programe që i mësojnë njerëzit t’i bëjnë gjërat ndryshe;*
2. *Zhvillimi – aktivitete që kanë për qëllim të rrisin performancën;*
3. *Të mësosh – të fitosh njohuri, aftësi dhe sjellje më të mira;*
4. *Arsimim – kurse formale që zhvillojnë njohuritë dhe ofrojnë kualifikime”.* (Picket, 2003:307)

Ndërsa trajnimet aplikohen për të plotësuar mangësitë në aftësitë e audituesve të cilat identifikohen nëpërmjet vlerësimit të performancës, zhvillimi është një koncept më i gjerë që ka për qëllim përmirësimin e aftësive të audituesve të brendshëm. Rotacionet e punëve brenda grupeve të punës, përgjegjësitë shtesë menaxheriale, pjesëmarrjet në grupe të jashtme, të tilla si grupe pune të sistemeve të informacionit, pjesëmarrjet në projekte më të vështira dhe sfiduese janë teknika që përdoren për të zhvilluar audituesët të arrijnë objektivat e performancës të vendosura nga organizata. Politika e IAB-së në Britaninë e Madhe dhe në Irlandë e përcakton Zhvillimin e Vazhdueshëm Profesional si një mënyrë të re të zhvillimit të audituesëve që jo domosdoshmërisht kryhet nëpërmjet trajnimeve formale, por që gjithashtu përfshin edhe aktivitete të tilla si studime private, mbështetje të grupit, njohje dhe socializime sistematike me audituesët me më shumë përvojë dhe menaxherët e tjerë. Megjithatë, shkalla e zhvillimit profesional brenda një periudhe të caktuar kohore varet nga përvoja ekzistuese profesionale, aspiratat e karrierës së audituesve, nevojat e sektorit dhe nga ndryshimet në kërkesat e profesionit të auditimit të brendshëm (Baker, 2010).

Një mënyrë tjetër për të zhvilluar profesionalisht audituesët e brendshëm është shkëmbimi i opinioneve me kolegët e tyre në organizatë rreth çështjeve që pasqyrojnë sfida të reja për shembull nëpërmjet Teknikave të Mësimit Aktiv. Këto teknika kanë të bëjnë me diskutime informale në grupe informale të përbërë prej njerëzish me interesa të përbashkëta në të njëjtat fusha duke i dhënë kështu bisedave një fokus më praktik. Teknikat e Mësimit Aktiv iu lejojnë njerëzve të diskutojnë më në thellësi çështje komplekse të gjykimit të shëndoshë. Ato janë një mënyrë ideale për të eksploruar çështje të tipit “ *unë po has rezistencë nga menaxherët senior të biznesit për të pranuar rekomandimet e auditimit.*” Që kjo mënyrë të ketë rezultat, është e nevojshme që grupi të përbëhet nga kolegë të auditimit që kanë besim tek njëri-tjetri dhe me eksperiencë të mjaftueshme për të sfiduar opinionet dhe argumentet e anëtarëve të tjerë në një mënyrë konstruktive, duke sjellë kështu përmirësime praktike të situatave. Këto Teknika përdoren për të plotësuar Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm apo praktikat më të mira ndërkombëtare bazuar në risk duke adresuar çështje apo sfida të auditimit. Në veçanti këto teknika përdoren kur këkohet zgjidhje e arsyeshme dhe llogjike që përshtatet më mirë për raste apo qëllime të caktuara (Paterson, 2010).

Megjithatë sipas Rainbird, Nicholson (2010), nuk ekziston një lidhje direkte midis kostove të mësimit të profesionit, trajnimeve dhe vlerave të përfituara. Kështu që, pyetja kryesore që shtrohet është si anëtarët e Institutit sigurohen që ata identifikojnë oportunitetet e duhura për të zhvilluar profesionalisht audituesët duke optimizuar kështu benefitetet? Autorët theksojnë që audituesët duhet të planifikojnë aktivitetet që do t’i ndihmojnë ata të arrijnë objektivat e tyre. Kjo mund të përfshijë kurse, seminare, punë vullnetarë, punë kërkimore, mësimdhënie në universitete, etj. Më tej, dijet dhe njohuritë e marra humbasin shumë shpejt nëse nuk përdoren sa më shpejt që të mundet. Dijet duhet të vihen në përdorim dhe nëse jo, të paktën t’u transmetohen kolegëve të tjerë “ *shpesh mënyra më e mirë për të mësuar diçka është ta japësh mësim atë.*”(fq:43). Gjithashtu, është e rëndësishme për audituesët të gjejnë mbështetje tek menaxheri i tyre i linjës në mënyrë që ata të kenë akses në informacion dhe burime që i duhen audituesve për të kryer punën e tyre. Duke folur për idetë e tyre me menaxherët ata mund të ndyshojnë planet e tyre në mënyrë që ambicjet e tyre të përputhen me nevojat e punëdhënësit.

Gjithashtu, Picket (2011) prezanton zhvillimin profesional të audituesve të lidhur me sistemin e vlerësimit të performancës individuale të çdo audituesi në përputhje me strategjinë e auditimit dhe nevojat e biznesit. Hendeqet e identifikuar në aftësitë e audituesve janë parakushti për të përcaktuar nevojat e tyre për trajnim. Në këtë mënyrë audituesët do të zhvillojnë më tej aftësitë dhe kapacitetet për të performuar në nivelin e kërkuar, duke kënaqur objektivat e vendsoura në planin e auditimit që janë në përputhje me objektivat e organizatës.

Figura 3 Lidhja e objektivave të organizatës dhe strategjisë së auditimit dhe zhvillimit profesional të audituesve



Burimi: Picket (2011)

Realiteti i jetës së korporatave tregon që audituesët e brendshëm nuk mund të formulojnë një plan dhe pastaj të përfitojnë gjithë burimet për ta implementuar atë. Në kohë të caktuara është e nevojshme të shkurohen shpenzime. Sipas Picket (2011), IIA (2009) në Udhëzuesin me titull “Gain Knowledge Allert” prezantohet mënyra si mund të maksimizohet përdorimi i burimeve të auditimit të brendshëm pa shtuar kosto shtesë, për shembull, të eliminohen punë administrative apo pozicione auditimi që mbahen nga audituesë afër moshës së pensionit; të eliminohen auditime të Teknologjisë së Informacionit apo të sigurisë së informacionit; të eliminohen auditime të fushave me risk të mesëm dhe të ulët për t’i drejtuar burimet drejt zonave me risk të lartë; të mos kryhen punë konsulence apo t’u vihet në ndihmë audituesve të jashtëm; të eliminohen pozicionet që mbahen nga stafi me performancë të ulët apo të mesme; të shkurohen shpenzimet e udhëtimit duke kryer auditime të konsoliduara të degëve; të reduktohen auditime financiare.

Kualifikimet profesionale janë gjithashtu pjesë përbërëse e procesit të mësimit të profesionit të audituesve, sepse certifikatat janë tregues që audituesët i kanë perfeksionuar njohuritë edhe pse, ende shtrohet pyetja nëse provimet reflektojnë me të vërtetë situatën reale të njohurive në profesionin e auditimit. Njerëzit që kanë fituar kualifikime profesionale janë audituesë me përvojë që kanë formalizuar përvojën dhe kompetencat e tyre nëpërmjet certifikatave (Picket, 2003).

“Praktikantët e liçencuar në profesionin e auditimit njihen nga komuniteti si të vetmit njerëz që mund të kryejnë këtë lloj pune .” (Picket, 2003:329)

Anëtarët e bordit, menaxhimi, komuniteti duhet të kenë sigurinë e duhur që audituesët e brendshëm janë të arsimuar dhe që iu jepen mundësitë në nivele akademike për të përmirësuar aftësitë dhe kompetencat e tyre. ECIIA e cila përfaqëson profesionin e auditimit në Europë ka ngritur një “data base” të universiteteve në Europë që ofrojnë programe në fushën e auditimit të brendshëm dhe të qeverisjes së korporatave duke iu dhënë kështu studentëve mundësinë për të gjetur programe akademike dhe kurse për qëllime kërkimore si dhe për të shkëmbyer ide brenda fushës së auditimit të brendshëm (ECIIA, 2010).

Shoqata Ndërkombëtare e Profesionistëve në fushën e Auditimit të Brendshëm e njohur me emrin Instituti i Audituesve të Brendshëm (IIA Global) me qendër në SHBA dhe degë në shumë vende të botës, e krijuar qysh prej vitit 1941 është i vetmi autoritet i njohur globalisht, lider, avokat dhe edukatori kryesor i profesionit të auditimit të brendshëm i cili lëshon certifikatën profesionale e njohur me emrin CIA (Certified Internal Auditor), e vetmja certifikatë e pranuar globalisht si kualifikimi profesional standard i audituesëve të brendshëm qoftë në sektorin publik dhe atë privat (ECIIA, 2011).

Sipas IIA Global (2011), Bordi i Çertifikimeve Profesionale iu kërkon audituesve që edhe pasi janë pajisur me certifikata profesionale të përditësojnë njohuritë dhe aftësitë e tyre dhe të jenë të informuar mbi zhvillimet e fundit dhe përmirësimet në standarde, procedura dhe teknika të auditimit të brendshëm nëpërmjet Arsimimit të Vazhdueshëm Profesional (CPE), një proces ky vetëvlerësimi i audituesve të certifikuar që lidhet me pjesëmarrjen e tyre në :

Aktivite Arsimore

Arsimim profesional dhe programe zhvillimi të tilla si trajnime, seminare organizuar prej organizatave të sektorit publik dhe privat, kombëtare dhe ndërkombëtare në fushën e kontabilitetit, kontrollit dhe auditimit;

Kreditë të fituara nga provimet e dhëna në universitete në profilin e auditimit dhe kontabilitetit;

Publikime

Publikime në disiplinën e auditimit të brendshëm apo disiplina të tjera të lidhura me të;

Prezantime verbale;

Pjesëmarrje

Pjesëmarrje në Komitete Auditimi apo Organizata Profesionale që kanë lidhje me funksionin e auditimit të brendshëm (IIA Inc. 2011).

Chartered Institute of Internal Auditor (IIA, UK and Ireland)⁹ është një tjetër forum profesionistësh me qendër në Britaninë e Madhe, anëtar i IIA Global, që i ndihmon audituesët me trajnime në fushën e auditimit të brendshëm, kualifikime dhe burime teknike. Instituti luan një rol të rëndësishëm në marrëdhëniet me publikun dhe veçanërisht me gupet e jashtme të interesit, të tillë si lider biznesi, rregullatorët dhe politikë-bërësit. Ky program ndihmon punëdhënësit të kuptojnë vlerat e audituesve të kualifikuar si dhe ndihmon rregullatorët dhe politikë-bërësit të kuptojnë rolin e rëndësishëm të auditimit të brendshëm në mbështetje të një qeverisje të mirë.

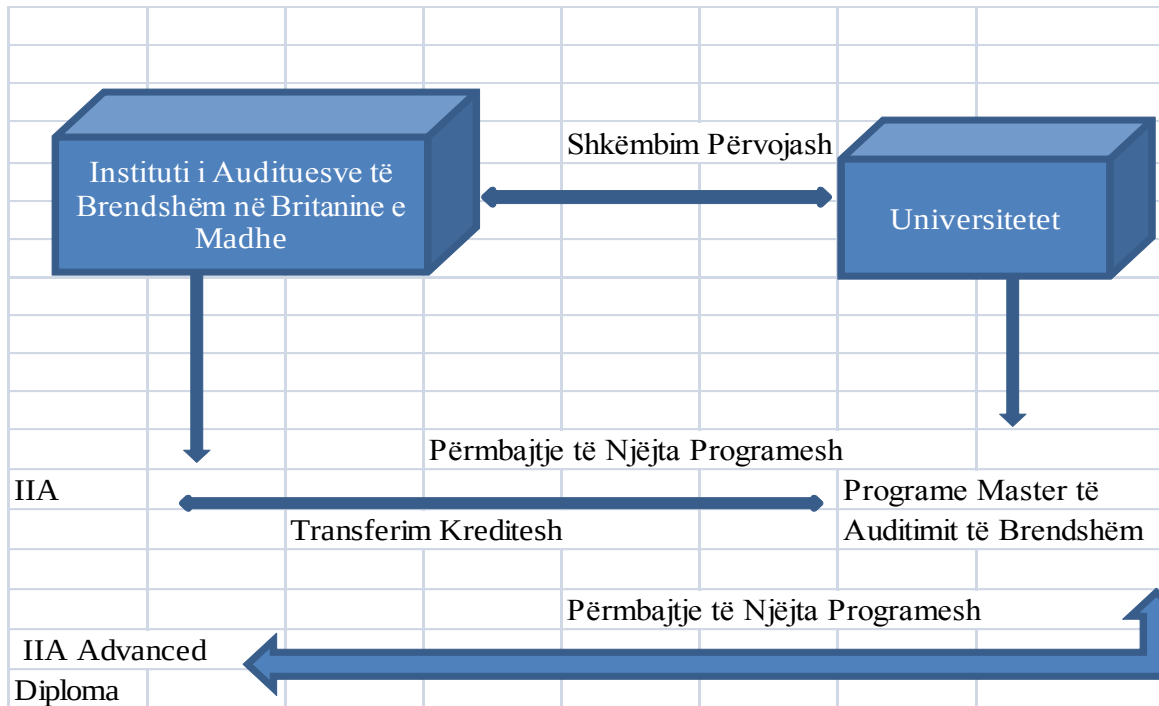
Gjithashtu, ky Institut ofron kualifikime të cilat janë të ndryshme nga CIA qoftë për të rinjtë në profesionin e auditimit të brendshëm (IIA Diploma) dhe për audituesë me eksperiencë (IIA Advance Diploma) që kërkojnë të përmirësojnë njohuritë e tyre teorike dhe praktike në fushën e auditimit të brendshëm, qeverisjes së korporatave, menaxhimit të risqeve dhe kontrolleve të brendshme. Në mënyrë që audituesët të kalojnë me sukses provimet e Diplomave në të dyja nivelet, iu kërkohet gjithashtu të ndjekin kurse trajnimi që ofrohen prej vetë Institutit të Audituesve të Brendshëm ose prej Universiteteve të njohura dhe pranuar prej Institutit që ofrojnë programe Master ose trajnime në fushën e auditimit të brendshëm.

Instituti i Audituesve të Brendshëm njihet dhe pranon transferimin e krediteve të fituara në programe universitare Master për lëndët që lidhen me auditimin e brendshëm duke iu njohur kështu studentëve disa prej provimeve të detyrueshme për të fituar Diplomat profesionale. Nga ana tjetër këto universitete ekuivalentojnë në kredite Diplomat profesionale të ofruara prej IIA duke iu dhënë mundësi studentëve të kualifikohen në një fazë të avancuar të programeve Master (CIIA, 2011).

Shih Fig.4

⁹ Chartered IIA është Instituti i Audituesve të Brendshëm i Britanisë së Madhe dhe Irlandë. Ai ka fituar statusin Royal Charter në Maj 2010

Figura 4 Roli i universiteteve në mbështetje të CIIA në Britaninë e Madhe për të lehtësuar procesin e kalimit me sukses të provimeve të kualifikimeve profesionale.



PWC-ja (2006) gjithashtu nënvizon ndjekjen e programeve të shkëmbimit të përvojave të audituesve të brendshëm brenda organizatave me kolegjet dhe universitetet që kanë zhvilluar kurse formale të auditimit të brendshëm si një mënyrë shumë e mirë për krijimin e talenteve të së ardhmes.

Brodie (2011) jep opinionin e vet mbi mënyrën më të mirë për të planifikuar një karrierë afat – gjatë duke theksuar që “ *karriera është një garë maratonë dhe jo një sprint, prandaj është e rëndësishme që të bëhët një planifikim i mirë duke vendosur fillimisht ku doni të shkoni, duke bërë vlerësim të detajuar të vehtes, të attributeve dhe aftësive tuaja dhe për rrjedhojë duke identifikuar pikat tuaja më të forta,*” (fq.22). Një mënyrë e mirë për të njohur vehten është të marrësh opinione nga shefat dhe ish-shefat, kolegët e punës madje edhe vartësit dhe më pas të fokusohesh në opinionet e përsëritura dhe jo në një mendim individual të veçuar. Hapi i rradsës është krijimi i një plani 5-10 vjet duke përcaktuar rolet kyçe që duhet të ndërmerren; llojin e eksperiencës që duhet përfituar; kërkimet që duhet të kryhen për të mësuar më shumë rreth roleve ku audituesët do të pozicionohen; aktivitetet e zhvillimit personal që duhet të kryhen për të fituar aftësitë e nevojshme dhe kapacitetet e duhura për të qenë i sukseshëm në rolin që audituesët kanë planifikuar të marrin. Më pas duhet ndërtuar një jetëshkrim i mirë që i ndihmon audituesët të shesin vehten sa më shumë.

Gjithashtu, Raibird (2011) thekson që CIIA (2011) ka prezantuar Politikën e re të Zhvillimit Profesional të Audituesve të Brendshëm në Britaninë e Madhe dhe në Irlandë e cila përfshin kërkesa të reja të zhvillimit profesional të audituesve të brendshëm. Audituesët duhet të përgatisin një plan dhe për rrjedhojë të ndërmarrin aktivitete të zhvillimit profesional sipas këtij plani; të mbajnë evidenca të aktiviteteve të zhvillimit profesional; të deklarojnë dhe të firmosin që ata zotërojnë dhe përditësojnë kompetencat profesionale.

Në një anketim të kryer nga CIIA (2011), 70 % e të anketuarëve kanë pranuar që ata mbajnë evidenca të planit të zhvillimit profesional dhe shumica e tyre mbajnë evidenca apo shënime mbi aktivitetet e kryera. Përgatitja e një programi zhvillimi profesional si dhe ndjekja e përmbushjes së këtij programi siguron anëtarët e Institutit të Audituesve të Brendshëm që ata të jenë të informuar me praktikat më të mira të profesionit dhe që aftësitë e tyre përmirësohen në mënyrë të vazhdueshme.

Më tej, Instituti i Audituesve të Brendshëm në Britaninë e Madhe në bashkëpunim me Institutin për Financa Publike dhe Kontabilitet (CIPFA) janë duke punuar për të promovuar zhvillimin e profesionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik. Duke përfituar nga pikat e forta që ata kanë, të tilla si: standardet profesionale, kualifikimet si dhe shërbimet që ofrojnë, ato do të ndihmojnë audituesët e brendshëm dhe kontabilistët e sektorit publik të rriten profesionalisht. Të dyja Institutet kanë planifikuar të ndërtojnë një udhëzues të auditimit të brendshëm për sektorin publik bazuar në standardet ndërkombëtare të auditimit të brendshëm dhe të përshtatur sipas sektorëve (CIIA, 2011).

3.8. PËRMBLEDHJE E KËRKIMIT TË LITERATURËS

Nepermjet nje veshtrimi krahasimor, ky kapitull analizoi qasje te ndryshme te faktoreve determinues te efektivitetit te funksionit te auditimit. Konkretisht, rishikimi i literatures nënvizoi faktin që pozicioni i ri i auditimit të brendshëm ka shtuar presionin mbi auditimin e brendshëm për të rritur cilësinë e shërbimit që ofron. Ky rishikim zbuloi divergjencat dhe rrethanat që kanë nxitur rolin e ndryshëm të funksionit të auditimit në organizata të ndryshme, edhe pse standardi për përkufizimin e rolit të auditimit të brendshëm është dokumenti bazë i parimeve të auditimit të brendshëm. Pavarësisht këtyre ndryshimeve, ky kërkim zbuloi prirjet e fundit të rolit të auditimit të brendshëm si një funksion që ndihmon organizatën për një qeverisje më të mirë, e cila përkthehet në një sistem menaxhimi risku efektiv dhe në kontrolle më të mira.

Rrjedhimisht ky kapitull theksoi rëndësinë e planit vjetor të auditimit bazuar në risk si një derivat i strategjisë së auditimit, por dhe theksoi vlerat që rrjedhin nga një plan i menduar mirë dhe mbi baza të shëndosha. Në këtë kapitull u zbuluan gjithashtu qasje të ndryshme të planit të auditimit dhe faktorët që përcaktojnë përzgjedhjen e modelit më të mirë, të tillë si: maturiteti i riskut të organizatave, pritshmëritë e bordit dhe të menaxhimit si dhe këndvështrimi i drejtuesve të funksionit të auditimit.

Edhe pse në teori kërcënimet politike dhe stabiliteti makroekonomik përcaktojnë qasjen organizative tradicionale të funksionit të auditimit të brendshëm, në praktikë ekzistojnë edhe vende me destabilitet politik që kanë implementuar qasjen moderne të funksionit të auditimit të brendshëm si praktika më e mirë për t'u aplikuar.

Krijimi i komiteteve të auditimit me anëtarë jo-ekzekutivë, si një praktikë e zhvilluar më shumë në vendet me sistemin ligjor common-law, ka përforcuar edhe njëherë rëndësinë e atributit të pavarësisë së funksionit të auditimit si çelës i suksesit të përmirësimit të risqeve, duke promovuar kështu një qeverisje më të mirë.

Ata që drejojnë organizatën kërkojnë të dinë nëse organizata e tyre po menaxhohet si duhet dhe nëse është e suksesshme. Në shumë raste ata duhet të raportojnë tek grupet e interesit nëse i kanë identifikuar, vlerësuar dhe menaxhuar risqet në mënyrën e duhur. Presioni gjithnjë e më shumë në rritje për të përmirësuar efektivitetin e qeverisjes i ka shtyrë bordet e drejtorëve të disa organizatave në botë të vlerësojnë me kujdes, natyrën dhe koston e sigurisë së ofruar duke nxitur kështu, një perspektivë të konsoliduar për të vlerësuar mirë-funksionimin e organizatës për shembull, sigurinë e integruar.

Kërkesat në rritje të profesionit të auditimit kanë nxitur organizatat të forcojnë kapacitetet e tyre duke përmirësuar aftësitë dhe kapacitetet e audituesve, të domosdoshme këto për të përmbushur misionin e auditimit. Ky kapitull ka theksuar edhe kapacitetet dhe rolin e shefit të auditimit si person me integritet i cili njeh kompleksitetin dhe sfidat e profesionit, duke luajtur kështu një rol vendimtar në zgjedhjen e qasjes më të mirë të funksionit të auditimit në mbështetje të strategjisë së organizatës.

KAPITULLI 4

4. KËRKIMI EMPIRIK

4.1. HYRJE

Baza e këtij studimi empirik janë të dhënat që janë mbledhur nga pyetësorët që u ndërtuan duke përdorur hipotezat e paraqitura në kapitullin 1, si dhe në ndjekje të çështjeve të ngritura në kapitullin e kërimit të literaturës (kapitulli 3). Të dy kapitujt specifikuan nevojën për t'u gjeneruar të dhëna specifike në mënyrë që të kënaqen objektivat e arritura.

Pyetësorët u janë drejtuar kryesisht drejtorëve të auditimit të brendshëm ose pozicioneve senior në auditim për të testuar variablat e pavarur, si dhe menaxherëve të lartë për të matur variablat e varur. Instrumenti kërkimor i përdorur për të marrë përgjigjet e pyetësorëve është intervista e strukturuar, kjo për arsye që përgjigjet e marra të ekspolorohen në më shumë detaje.

Gjithashtu, puna në këtë kërkim janë pasuruar më tej me intervista të pastrukturuara ose gjysëm të strukturuar të marra me anëtarë të Njesisë Qendrore të Harmonizimit, anëtarë të Kontrollit të Lartë të Shtetit, akademike si dhe me grupe të tjera interesi të sektorit publik, në Shqipëri. Qëllimi i këtyre intervistave është të kryqëzojë dhe të vërtetojë më tej të dhënat e përfituara nga pyetësorët, si dhe t'u jap përgjigje çështjeve të auditimit të brendshëm nga perspektiva politike. Gjithashtu, tendencat e reja të bashkëpunimit të auditimit të brendshëm dhe të jashtëm në sektorin publik në Shqipëri janë vlerësuar edhe nga perspektiva e përfaqësuesve të lartë të Kontrollit të Lartë të Shtetit.

Më tej, përgjigjet e marra si më sipërpërmendur janë kombinuar me të dhëna cilësore dhe dytësore të mbledhura nga burime të ndryshme, të tilla si publikime të qeverisë, Njesisë Qendrore të Harmonizimit për Auditimin e Brendshëm dhe të organizatave ndërkombëtare (SIGMA). Qëllimi i këtij kërkimi është të vlerësojë efektivitetin e bazës ligjore dhe institucionale që rregullon funksionin e auditimit të brendshëm në sektorin publik, si dhe të vlerësojë nëse praktikatat reale të ndjekura nga profesionistët e auditimit në sektorin publik në Shqipëri, që në fakt bazohen në Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm dhe në praktikatat më të mira të eksperimentuara edhe në vendet e tjera të Ballkanit me rregjime ish-komuniste, rrisin efektivitetin e këtij funksioni.

Dokumente të brendshme të tilla si plani vjetor i punës, programe auditimi, raporte auditimi të siguruar nga të intervistuarit janë përdorur për të kuptuar më mirë metodat e punës së auditimit të brendshëm, apo cilësinë e punës së auditimit, si dhe profesionalizmin e audituesve të brendshëm. Gjithashtu, ato janë përdorur për të eksploruar në më shumë detaje informacionin e mbledhur nga të dhënat e përmendura më sipër.

Informacioni i mbledhur është përdorur për t'iu përgjigjur këtyre pesë grup-pyetjeve:

1. Cila është baza ligjore dhe institucionale, përfshirë këtu linjën funksionale të raportimit që rregullon funksionin e auditimit të brendshëm në sektorin publik. Si është konceptuar roli i auditimit të brendshëm nga pikëpamja teorike, cilat janë rrethanat politike dhe zhvillimet ekonomike që kanë çuar në këtë qasje të funksionit të auditimit të brendshëm? A ka siguruar kjo qasje mjaftueshëm pavarësinë e auditimit, si dhe a është ky model përcaktues në drejtim të efektivitetit të funksionit?
2. Cilat janë aktivitetet që kryejnë njësitë e auditimit të brendshëm dhe a është metodologjia e bazuar në risk një qasje që kuptohet dhe që zbatohet nga strukturat e auditimit të brendshëm veçanërisht, në vendosjen e prioritetëve në lidhje me fushat e auditueshme? A është metodologjia e përdorur qoftë ajo bazuar në risk, qoftë metodologjia ciklike e planit të punës determinuese në drejtim të efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm?
3. Cili është konceptimi i sektorit publik në lidhje me rolin e komiteteve të auditimit si komitete këshilluese të ngritura për të përmirësuar qeverisjen e organizatave. Cilët janë faktorët dhe cila është analiza e bërë nga qeveria për të përshtatur zgjidhjen më të mirë të llojit të komiteteve të ngritura në nivel qeverisje pranë çdo organizate të sektorit publik apo të një komiteti të vetëm këshillues të ngritur pranë Njësisë Qendrore të Harmonizimit? A janë komitetet e auditimit e ngritura në nivel qeverisje faktor që përmirësojnë efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm?
4. Si bashkëveprojnë njësitë e auditimit të brendshëm me funksionet e tjera që ofrojnë siguri dhe në veçanti, si perceptohet roli i Kontrollit të Lartë të Shtetit nga audituesët e brendshëm, si dhe a ka ardhur koha që ky rol të reformohet në mënyrë që të ndihmojë efektivitetin e financave publike në Shqipëri? A e rrit qasja e integruar e dhënies së sigurisë efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm?
5. Deri në ç'masë funksioni i auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri përputhet me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm në lidhje me aftësitë e audituesve që kërkohen për të kryer punën e tyre me efektivitet. Si janë zhvilluar burimet njerëzore të auditimit, si përmirësohen aftësitë dhe kapacitetet e tyre? A është i lidhur zhvillimi profesional i audituesve me efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm?

4.2. LIOJI DHE BURIMI I TË DHËNAVE PARËSORE

Qëllimi i të dhënave të mbledhura nga pyetësit nëpërmjet intervistave me të intervistuarit, më konkretisht: përfaqësues nga Njësia Qendrore e Harmonizimit, drejtorë dhe specialistë me eksperiencë të Auditimit të Brendshëm të pushtetit lokal, drejtorë dhe specialistë me eksperiencë të Auditimit të Brendshëm të pushtetit qendror, të institucioneve të varësisë dhe atyre të pavarura, auditues të brendshëm në Kontrollin e Lartë të Shtetit, si dhe menaxherë të lartë dhe titullarë të institucioneve publike në Shqipëri është të vlerësojë zhvillimet e funksionit të auditimit, të mundësojë një analizë më të thellë të të dhënave të mbledhura marrë nga burime të ndryshme duke kryqëzuar informacione të së njëjtës natyrë. Nga ana tjetër analiza e këtyre të dhënave ka për qëllim matjen e efektivitetit të funksionit të auditimit nëpërmjet indikatorëve të performancës së funksionit, si dhe të vlerësojë faktorët determinues që përmirësojnë efektivitetin e auditimit të brendshëm në sektorin publik. Qëllimi final i këtij studimi është dhënia e rekomandimeve të mëtejshme duke konsideruar praktikën më të mira globale për të përmirësuar funksionin e auditimit të brendshëm.

4.3. TË DHËNA SASIORE - PËRGJIGJET E MARRA NGA PYETËSORËT

Për qëllimet e këtij studimi u përgatiten dy pyetësorë në anketim në mënyrë të tillë që të përmbushen objektivat e përshkruara më sipër.

Më konkretisht, për t'i kthyer përgjigje pyetjeve kërkimore, pra 1) për të kuptuar kualifikimet e kapaciteteve njerezore në fushën e auditimit të brendshëm dhe për të vlerësuar zhvillimin e vazhdueshëm profesional të audituesve; 2) për të vlerësuar pavarësinë e funksionit; 3) për të matur cilësinë e punës së aktiviteteve të auditimit; 4) për të kuptuar metodologjinë e planit të punës bazuar në risk dhe faktorët që merren në konsideratë gjatë përgatitjes së tij; 5) për të vlerësuar rolin dhe nevojën e Komiteteve të Auditimit; 6) si dhe për të vlerësuar bashkëpunimin e auditimit me funksionet e tjera që ofrojnë siguri, të tillë si Kontrolli i Lartë i Shtetit, si faktorë që përcaktojnë një funksion efektiv të auditimit të brendshëm, u përgatit Pyetësori 1. Ky pyetësor iu drejtua drejtorëve të auditimit të brendshëm dhe audituesve senior në organizatat e sektorit publik në Shqipëri. Gjashtë faktorët e përmendur më sipër u testuan si variabla të pavarura, që në të vërtetë tregojnë mendimet e audituesve të brendshëm në lidhje me faktorët që e kthejnë funksionin e auditimit të brendshëm në një funksion efektiv.

Nga ana tjetër, për të vlerësuar performancën e auditimit të brendshëm nga këndvështrimi i menaxhimit në lidhje me vlerat që shton funksioni i auditimit u intervistuan menaxherët e

organizatave publike nëpërmjet intervistave të strukturuar – Pyetësi 2. Pyetjet u përqendruan kryesisht në elementët që masin efektivitetin e funksionit të auditimit. Këto elementë u përshatën nga 84 indikatorët e ngritur nga Ziegenfuss (2000), të cilët janë bazuar në 1997 GAIN (the IIA's Global Auditing Information Network) – pyetësi që iu është dërguar 501 drejtorëve të auditimit të brendshëm në botë për të konkluduar në elementët matës të performancës së auditimit. Me qëllim që të reduktohej numri i këtyre elementeve dhe për t'i përshtatur këta 84 indikatorë të performancës së funksionit të auditimit në kontekstin shqiptar, u zhvilluan intervista me 10 organizata publike, Njësinë Qendrore të Harmonizimit dhe përfaqesues të rretheve akademike. Bazuar në opinionet e marrë prej tyre lista e elementeve që masin performancën e funksionit të auditimit u reduktua në 36 indikatorë, të cilët në bazë të analizës faktoriale u ndanë më tej në tre grupe të mëdha që kanë të bëjnë me 1) Mendimi dhe vlerësimi i të audituarëve 2) cilësia e punës të auditimit 3) kontributi që shton auditimi i brendshëm. Këta indikatorë janë variablat e varur në këtë studim dhe sikurse u shpreh më sipër, të dhënat për to u mblodhën nga pyetësorët e plotësuar nga menaxhimi i lartë i organizatave të sektorit publik në Shqipëri.

Përmbajtja e pyetësorëve

Pyetësi 1 (Variablat e pavarur)

Pyetësi 1 përbëhet nga 7 seksione dhe të anketuarëve iu duhej 15-20 minuta kohë për të plotësuar këtë pyetësor. Pyetësi 1 teston faktorët determinues që përmirësojnë efektivitetin e auditimit të brendshëm, pra mat variablat e pavarur.

Seksioni A (shih Aneksin 1) përmban pyetje të përgjithshme që kanë të bëjnë me llojin dhe karakteristikat e institucionit publik ku të anketuarit janë punësuar.

Seksioni B përmban 10 pyetje të mbyllura që vlerësojnë rolin dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm. Seksioni C përmban 12 pyetje të mbyllura që vlerësojnë metodologjinë e planit të punës. Seksioni D përmban 4 pyetje të mbyllura dhe teston strukturën organizative dhe pavarësinë funksionale të njësive të auditimit të brendshëm. Seksioni E përmban 9 pyetje të mbyllura dhe vlerëson rolin e komiteteve të auditimit në nivel qeverisje dhe domosdoshmërinë e ekzistencës së tyre. Seksioni F përmban 10 pyetje të mbyllura dhe teston kryesisht bashkëpunimin e auditimit të brendshëm me Kontrollin e Lartë të Shtetit dhe perceptimin e audituesve të brendshëm në lidhje me rolin e reformuar të KLSH-së. Seksioni G përmban 21 pyetje dhe teston aftësitë, kompetencat dhe zhvillimin profesional të audituesve të brendshëm.

Pyetësi 2 iu drejtohet drejtuesve të lartë të administratës publike dhe mat performancën e auditimit të brendshëm. Ai përbëhet nga 30 indikatorët e performancës së funksionit të auditimit të

cilët sikurse edhe pyetjet në PyetëSORIN 1 maten sipas shkallës Likert me 5 elementë të ekuivalentuar në formën “shumë fare dakord = 5”, “shumë dakord = 4”, “disi dakord = 3”, “pak dakord=2”, “aspak dakord = 1”.

Pikët individuale të pyetjeve të cdo seksioni u mblodhën për të gjetur më tej mesataren për çdo faktor determinues dhe indikator të performancës së auditimit të brendshëm. Mesatarja e pikëve të gjashtë faktorëve determinues u llogarit për të vlerësuar efektivitetin e auditimit të brendshëm. Mesatarja më e lartë tregon për një efektivitet më të madh të funksionit.

Kampioni i përzgjedhur për qëllime të këtij kërkimi është 98 audituesë dhe menaxherë; sektori publik në Shqipëri ka të punësuar 389 audituesë në 119 njesi auditimi, sipas të dhënave të vitit 2011. Në total 65 audituesë nga 98 të anketuar, iu përgjigjën pyetësorit që kishte për qëllim të vlerësonte faktorët determinues (variablat e pavarur) që përmirësojnë efektivitetin e funksionit të auditimit. Nga ana tjetër, për të vlerësuar performancën e funksionit të auditimit nga këndvështrimi i vlerave që ky funksion shton në organizatë, pra për të matur variablat e varur, u anketuan menaxhere seniorë për çdo institucion të përzgjedhur. Në total u pyetën edhe 98 drejtuesë të lartë të institucioneve publike që kanë ngritur një funksion auditimi dhe 65 prej tyre iu përgjigjën pyetësorit.

4.4. PËRMBAJTJA E VARIABLAVE TË PAVARUR DHE TË VARUR

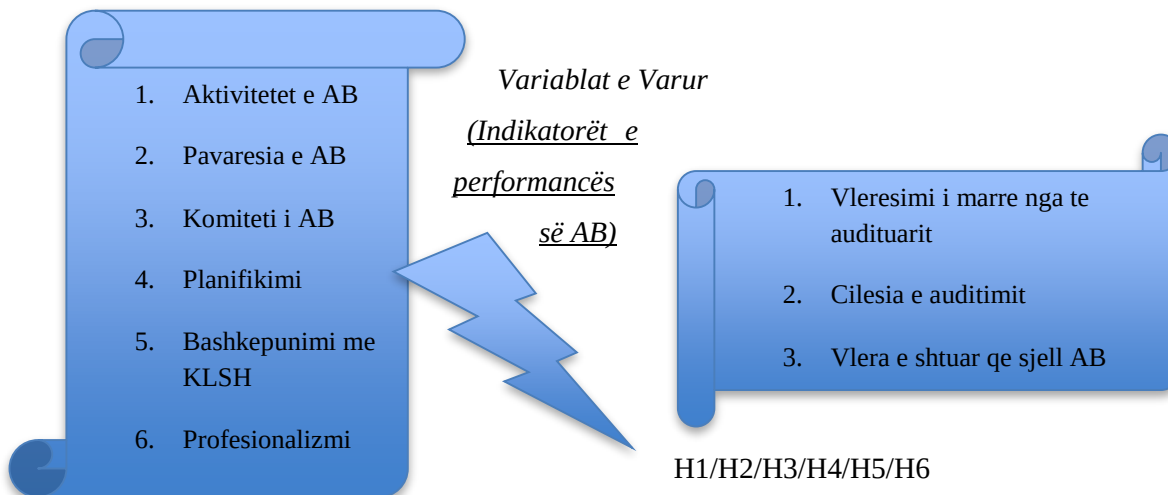
Të dhënat u përpunuan nëpërmjet programit SPSS. Nëpërmjet këtij programi u krye analiza faktoriale e variablove të varur për t'i sintetizuar ato në 3 grupe të mëdha. Më pas, u testua se si ndikojnë variablat e pavarur, pra faktorët determinues të efektivitetit të funksionit të auditimit, të marra të gjithë njëkohësisht, në analizën e regresionit të shumëfishtë tek variablat e varur (indikatorët e performancës së auditimit).

Më poshtë jepet harta e konceptit të këtij studimi, e cila paraqet variablat e pavarur dhe variablat e varur si dhe hipotezat që do të testohen:

Figura 5 Harta e konceptit për testimin e variablave nëpërmjet regresionit të shumëfishtë

Variablat e Pavarur

(Faktoret Determinues të Efektivitetit të AB)



4.4.1. Matja e Variablave

Më poshtë diskutohet matja e variablave:

Seksioni 4.3.1.1 Matja e variablave të pavarur – Faktorët Determinues të AB

Seksioni 4.3.1.2 Matja e variablave të varur – Indikatorët e Performances të AB

4.4.1.1. Matja e Variablave të Pavarur – Faktorët Determinues të AB

Në kapitullin 1 u ngritën Hipotezat H1/H2/H3/H4/H5/H6 në lidhje me rolin e faktorëve determinues që përmirësojnë efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm. Treguesët që matin këta faktorë dhe që janë në fakt pyetjet drejtuar të intervistuarve në Pyetësin 1 janë dhënë si më poshtë:

1. Roli dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm (ABAKTV).
2. Struktura organizative dhe pavarësia e auditimit të brendshëm (ABPAV).
3. Roli komiteve të auditimit (ABKOM).
4. Plani i punës së auditimit bazuar në risk (ABPLAN).
5. Siguri e integruar – Bashkëpunimi me strukturat e tjera që ofrojnë siguri (ABKLSH).
6. Kompetencat e audituesve të brendshëm dhe zhvillimi i vazhdueshëm profesional (ABKOMP).

Tabela 1 Variablat e Pavarur - Faktorët Determinues që Përmirësojnë Efektivitetin e Auditimit të Brendshëm

Shkurtim	Faktor Determinues	Hipoteza
<i>ABAKTV</i>	<i>Roli dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm</i>	<i>H1</i>
	A keni ndërtuar Kartën e Auditimit?	
	A keni ndërtuar Manual Auditimi?	
	A kryeni Auditime Përputhshmerie?	
	A kryeni Auditime Performance?	
	A kryeni Auditime Financiare?	
	A kryeni Auditime Konsulence?	
	A kryeni Auditime Teknologji të Informacionit?	
<i>ABPAV</i>	<i>Struktura organizative dhe pavarësia e auditimit të brendshëm</i>	<i>H2</i>
	A i raportoni Titullarit për çështje funksionale?	
	A keni akses të pakufizuar në informacione të organizates ku ju punoni për çështje relevante të angazhimit të auditimit?	
	A e emëron dhe shkarkon Titullari, shefin e Auditimit të Brendshëm?	
<i>ABPLAN</i>	<i>Plani i punës së auditimit bazuar në risk</i>	<i>H3</i>
	A përgatitni planin e punës duke kombinuar qasjen bazuar në risk me auditimin ciklik (fusha të auditueshme 1 herë në 2 vjet)?	
	A ka nisur implementimi i proceseve formale të risqeve në organizaten ku ju punoni?	
	A diskutoni me menaxhimin kur përgatitni planin e punës?	
	A e vlerësoni materialitetin dhe rëndësinë e fushave të auditueshme kur ndërtoni një plan pune?	
	A e ndërtoni një plan pune sipas instruksioneve të Njësisë Qendrore të Harmonizimit?	
	A e vlerësoni materialitetin e fushave të auditueshme duke u bazuar në sasinë e fondeve që ato fusha marrin?	
	A e vlerësoni materialitetin e fushave të auditueshme duke u bazuar në numrin e punonjësve që ato kanë?	
	A e miraton Titullari Planin e Punës?	
	A raportoni të paktën cdo vit në lidhje me përmbushjen e Planit të Punës së Auditimit?	
	A i raportoni Titullarit për përmbushjen e Planit të Punës?	

<i>ABKOM</i>	<i>Roli i Komiteteve të Auditimit</i>	<i>H4</i>
	A aprovon Komiteti i Auditimit Planin Vjetor të punës së auditimit të organizatës ku ju punoni?	
	A monitoron Komiteti i Auditimit progresin e planit të punës të aprovuar?	
	A vlerëson Komiteti i Auditimit performancën e Njesisë së Auditimit të Brendshëm të organizatës ku ju punoni?	
	A emëron dhe shkarkon Komiteti i Auditimit Shefin e Auditimit të Brendshëm?	
	A vlerëson Komiteti i Auditimit nevojat për trajnim të audituesve bazuar në kërkesat për trajnim të ardhura nga Shefat e Njësive të Auditimit	
	A vlerëson gjendjen e kontroleve të brendshme të organizatës ku ju punoni?	
	A vlerëson performancën e Shefit të Auditimit të organizatës ku ju punoni?	
	A vlerëson integritetin e raportimit financiar të organizatës ku ju punoni?	
	A shton vlera Komiteti i Auditimit në formën që është ngritur, për sektorin publik?	
<i>ABKLSH</i>	<i>Bashkëpunimi me funksionet e tjera që ofrojnë siguri</i>	<i>H5</i>
	A bashkëpunon Njesia e Auditimit të Brendshëm të organizatës ku ju punoni me Kontrollin e Lartë të Shtetit?	
	A konsultoni me KLSH Planin e Punës?	
	A shkëmbeni me KLSH Fletët e Punës?	
	A shkëmbeni me KLSH Raportet e Auditimit?	
<i>ABKOMP</i>	<i>Kompetencat e audituesve të brendshëm</i>	<i>H6</i>
	A keni formim pasuniversitar?	
	A keni përvojë me shumë se 5 vjet si Auditues i Brendshëm?	
	A keni njohuri në kontabilitet dhe financë?	
	A keni aftësi për të trajnuar dhe zhvilluar stafin e auditimit ?	
	A keni aftësi për të negociuar/ aftësi për të zgjidhur konflikte?	
	A keni aftësi organizative?	
	A keni njohuri në industri relevante brenda sektorit publik ku ju punoni?	
	A keni aftësi për të identifikuar problemin dhe për të dhënë zgjidhje?	
	A keni aftësi dhe njohuri për të parandaluar vjedhjen financiare si dhe për të investiguar rastet e vjedhjeve?	
	A keni njohuri në menaxhimin e risqeve?	
	A keni aftësi për të shkruar raporte?	

H1. Auditimi i brendshëm është më efektiv nëse roli i auditimit të brendshëm përshtatet në përputhje me Standardet Ndërkombëtare, pra jo thjesht një funksion auditimi që rishikon sistemet financiare, por një rol gjithë-përfshirës që bazohet në risk.
H2. Pozicionimi i duhur i funksionit të auditimit të brendshëm në organizatë që siguron pavarësinë organizative të funksionit është faktor determinues në dhënien e një shërbimi efektiv të auditimit. Auditimi i brendshëm është më efektiv nëse pavarësia organizative e funksionit është më e madhe.
H3. Marrja në konsideratë e risqeve dhe mbështetja e planit të punës në risk rrit efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm.
H4. Ngritja dhe mirë-funksionimi i komiteteve të auditimit në nivel qeverisje është faktor përcaktues në efektivitetin e funksionit të auditimit.
H5. Koordinimi më i madh me strukturat e tjera që ofrojnë siguri dhe më konkretisht, me Kontrollin e Lartë të Shtetit sigurojnë efektivitet më të madh të funksionit të auditimit të brendshëm.
H6. Kapacitetet e audituesve të brendshëm dhe zhvillimi i vazhdueshëm profesional rrit efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm.

A. Matja e rolit dhe aktiviteteve të auditimit të brendshëm (ABAKTV)

Natyra e aktiviteteve të auditimit është treguesi që ka matur në këtë studim faktorin e pavarur të aktiviteteve të auditimit të brendshëm (ABAKTV). Kjo gjë është arritur duke eksploruar aktivitetet e AB në sektorin publik në Shqipëri, në mënyrë që të vlerësohet nëse këto aktivitete reflektojnë rolin e auditimit të brendshëm sipas praktikave më të mira ndërkombëtare. Natyra e aktiviteteve të auditimit që kanë matur këtë variabel paraqitet si më poshtë:

- Karta e Auditimit
- Manual Auditimi
- Auditime përputhshmerie
- Auditime performance
- Auditime financiare
- Auditime konsulence
- Auditime të teknologjisë së informacionit

Sipas statistikave të gjeneruar nga SPSS, treguesi i matjes së konsistencës ndërmjet elementeve të sipërpërmendur për variablin e pavarur të rolit dhe aktiviteteve të auditimit (ABAKTV) është Cronbach's Alpha = 0.645 dhe Cronbach's Alpha Based on Standardized Items = 0.633.

B. Struktura organizative dhe pavarësia e auditimit të brendshëm (ABPAV)

Për të matur dhe vlerësuar pavarësinë funksionale dhe organizative të funksionit të auditimit (ABPAV) është eksploruar struktura organizative e përshtatur nga sektori publik në Shqipëri, më konkretisht:

- Linja funksionale e raportimit të auditimit të brendshëm.
- Akses i pakufizuar në informacionet e organizatës.
- Emërimi dhe shkarkimi i drejtorit të auditimit të brendshëm.

Sipas statistikave të gjeneruar nga SPSS, treguesi i matjes së konsistencës ndërmjet elementëve të sipërpërmendur për variablin e pavarur të strukturës organizative dhe pavarësisë së auditimit (ABPAV) është Cronbach's Alpha = 0.625 dhe Cronbach's Alpha Based on Standardized Items = 0.627.

C. Roli komiteve të auditimit (ABKOM)

Qëllimi i matjes së rolit të komitetit të auditimit është të zbulojë llojin e komiteve të auditimit të ngritura në Shqipëri, si dhe të vlerësojë nëse mirë-funksionimi i tyre sipas praktikave të sukseshme botërore të common-law, pra të komiteve që funksionojnë në nivel qeverisje, përmirëson efektivitetin e njësive të auditimit të brendshëm (ABKOM). Treguesët që kanë matur këtë variabël paraqiten si më poshtë:

- Komiteti i auditimit aprovon planin vjetor të punës së auditimit.
- Komiteti i auditimit monitoron progresin e planit të punës.
- Komiteti i auditimit vlerëson performancën e njësisë së auditimit të brendshëm.
- Komiteti i auditimit emëron dhe shkarkon drejtorin e njësisë së auditimit.
- Komiteti i auditimit vlerëson nevojat për trajnim të audituesve.
- Komiteti i auditimit vlerëson kontrollet e brendshme.
- Komiteti i auditimit vlerëson performancën e drejtorit të auditimit.
- Komiteti i auditimit vlerëson integritetin e raportimit financiar.
- Komiteti i auditimit në mënyrën si është ngritur shton vlera në sektorin publik në Shqipëri.

Sipas statistikave të gjeneruar nga SPSS, treguesi i matjes së konsistencës ndërmjet elementëve të sipërpërmendur për variablin e pavarur të rolit të komiteve të auditimit (ABKOM) është Cronbach's Alpha = 0.742 dhe Cronbach's Alpha Based on Standardized Items = 0.976 .

D. Plani i punës së auditimit bazuar në risk (ABPLAN)

Elementët e trajtuar në rishikimin e literaturës përbëjnë bazën për pyetjet (ABPLAN) që u janë kërkuar audituesve të brendshëm në këtë punë kërkimore. Më konkretisht, treguesët që kanë matur këtë variabël të pavarur paraqiten më poshtë:

- Plani i punës bazohet në qasjen bazuar në risk në kombinim me auditim ciklik.
- Organizata ka nisur formalizimin e sistemeve të menaxhimit të riskut.
- Plani i punës diskutohet me menaxhimin para finalizimit.
- Kur ndërtohet një plan pune vlerësohet materialiteti dhe rëndësia e fushave të auditueshme.
- Plani i punës ndërtohet sipas instruksioneve të Njësisë Qendrore të Harmonizimit.
- Materialiteti i fushave të auditueshme vlerësohet bazuar në sasinë e fondeve që këto fusha marrin.
- Materialiteti i fushave të auditueshme vlerësohet bazuar në numrin e punonjësve që ato kanë.
- Titullari miraton planin e punës.
- Drejtori i auditimit raporton përmbyshjen e planit të punës të paktën një herë në vit.
- Realizimi i planit të punës i raportohet Titullarit

Sipas statistikave të gjeneruar nga SPSS, treguesi i matjes së konsistencës ndërmjet elementëve të sipërpërmendur për variablin e pavarur të planifikimit të auditimit (ABPLAN) është Cronbach's Alpha = 0.750 dhe Cronbach's Alpha Based on Standardized Items = 0.745

E. Siguri e integruar – bashkëpunimi me strukturat e tjera që ofrojnë siguri (ABKLSH)

Treguesët që kanë matur sigurinë e integruar të KLSH dhe njësive të auditimit të brendshëm ABKLSH paraqiten më poshtë:

- Bashkëpunim i auditimit të brendshëm me KLSH.
- Konsultimi i planit të punës së auditimit të brendshëm me KLSH.
- Shkëmbimi i fletëve të punës së auditimit me KLSH.
- Shkëmbimi i raporteve të auditimit me KLSH.

Sipas statistikave të gjeneruar nga SPSS, treguesi i matjes së konsistencës ndërmjet elementëve të sipërpërmendur për variablin e pavarur të sigurisë së integruar (ABKLSH) është Cronbach's Alpha = 0.648 dhe Cronbach's Alpha Based on Standardized Items = 0.624.

F. Kompetencat e audituesve të brendshëm dhe zhvillimi i vazhdueshëm profesional (ABKOMP)

Ky variabel (ABKOMP) u mat nga disa elementë përbërës:

- Formim pasuniversitar i audituesve të brendshëm.
- Eksperiencë si auditues i brendshëm më shumë se 5 vjet.
- Njohuri në kontabilitet dhe financë.
- Aftësi për të trajnuar dhe zhvilluar stafin.
- Aftësi për të negociuar dhe për të zgjidhur konflikte.
- Aftësi organizative.
- Njohuri në industri relevante brenda sektorit publik ku punoni.
- Aftësi për të identifikuar problemin
- Aftësi për të parandaluar vjedhjen
- Njohuri në menaxhim risqesh
- Aftësi për të shkruar raporte

Këto variabla u analizuan nëpërmjet SPSS për konsistencë të dhënash nëpërmjet analizës së besueshmërisë (reliability analysis) dhe Crombach alpha është 0.666 dhe Cronbach's alpha Based on Standardized Items = 0.688.

4.4.1.2. Matja e Variablave të Varur – Indikatorët e Performancës së Auditimit të Brendshëm

Indikatorët e performancës së auditimit të brendshëm, sikurse u theksua në kapitullin 2 të metodologjisë kërkimore janë bazuar në treguesët e përcaktuar sipas GAIN (the IIA's Global Auditing Information Network) 1997, të cilat mbulojnë 1) ambientin e auditimit 2) iputet 3) procesin e auditimit, si dhe 4) rezultatet e auditimit. Bazuar në punët akademike të mëparshme, numri i indikatorëve të performancës së auditimit shënon 84, Ziegenfuss (2000), të cilët pasi u përshtatën me realitetin shqiptar u reduktuan në 36. Këto treguesë u bënë subjekt i analizës faktoriale për të reduktuar më tej numrin e variablave të varur për qëllimet e këtij studimi. Gjetjet e analizës faktoriale treguan 3 faktorë, pra 1) Vlerësimi i të audituarve 2) Cilësia e Auditimit 3) Auditimi shton vlera, të cilët shpjegojnë respektivisht 21.772%, 21.770% dhe 16.905% të variancës. Faktori i parë përfshin 14 indikatorë që kanë të bëjnë me vlerësimin dhe mendimin që kanë të audituarit për punën e auditimit. Konsistenca (reliability) i elementëve të lidhur me këtë faktor është Crombach alfa = 0.920 dhe Crombach alfa based on standardized items 0.923. Faktori i

dytë përfshin 11 indikatorë që kanë të bëjnë me cilësinë e punës së auditimit dhe me vlerësimin që kanë të audituarit në lidhje me performancën e auditimit. Konsistenca (reliability) i elementeve të lidhur me këtë faktor është Cronbach alfa = 0.901 dhe Crombach alfa based on standardized item = 0.912, ndërsa faktori i tretë ka të bëjë me vlerat që shton auditimi dhe konsistenca është Crombach alfa = 0.890 dhe Crombach alfa based on standardized item = 0.897 .

Më poshtë jepen elementët që përmban çdo compute variable, pra 1) Vlerësimi i të audituarëve 2) Cilësia e Auditimit, si dhe 3) Auditimi shton vlera sipas analizës faktoriale me konsistencë, si më sipërpërmendur.

Variabël i Varur (AB_Vlerësim i të Audituarve, Crombach alfa = 0.920) përbëhet nga elementët e mëposhtem:

1. AB jep info për gjendjen e kontrolleve.
2. AB është në një linjë me nevojat e organizatës.
3. Njësia Qendrore e Harmonizimit ka një vlerësim pozitiv ndaj raporteve të AB.
4. Departamenti i AB dhe stafi i tij është i besueshëm dhe vepron me integritet.
5. Departamenti i AB vlerësohet nga drejtimi dhe jep kontribut të cmuar gjatë mbledhjeve me drejtimin.
6. Kualifikimet profesionale dhe trajnimet e stafit të AB janë të larta.
7. AB është burim i vlefshëm informacioni për vendimmarrësit në organizatën tuaj.
8. Informacioni i dhënë nga AB është jetik për veprimet e organizatës.
9. Organizata investon në mënyrë të vazhdueshme për trajnimet e stafit, i cili në të ardhmen mund të promovohet në pozicione menaxheriale.
10. AB kryen të gjitha auditimet që janë parashikuar në planin e punës së auditimit.
11. Përvec angazhimeve të parashikuara në planin e punës ka edhe kërkesa që vijnë nga titullari apo drejtues të tjerë të lartë për të audituar çështje emergjente.
12. Gjetjet e AB janë shumë domethënëse dhe të rëndësishme për organizatën.
13. Gjetjet e AB bazohen në evidenca mbështetëse dhe të dhëna të besueshme.
14. Vendimet e organizatës marrin në konsideratë gjetjet dhe rekomandimet e AB.

Variabël i varur (AB_Cilesia e Auditimit, Crombach alfa = 0.901) përbëhet nga elementët e mëposhtëm:

1. Drejtuesët kanë një vlerësim pozitiv për raportet e auditimit.

2. Kontrolli i Lartë i Shtetit dhe autoritetet e tjera mbikqyrëse kanë vlerësim pozitiv për punën e auditimit të brendshëm.
3. AB arrin të fitojë vëmendjen e menaxhimit dhe e bën atë të fokusohet në çështje të ngritura nga AB.
4. Përfitimet dhe kursimet që rezultojnë nga puna e auditimit të brendshëm janë më të larta se kostot.
5. Numri i ankesave për performancën e AB është shumë i ulët.
6. Departamentet e audituara kanë qenë të kënaqura me punën e auditimit të brendshëm.
7. Koha ndërmjet përfundimit të një auditimi dhe përgatitjes së raportit final nuk është më shumë se dy javë.
8. Rekomandimet që vijnë nga AB mund të implementohen me lehtësi.
9. Rekomandimet e AB ofrojnë zgjidhje praktike me pak kosto për të korrigjuar problemet e identifikuara.
10. Raportet e AB janë të drejta dhe të sakta.
11. Raportet e AB janë të qarta, si dhe prezantohen mirë nga audituesët.

Variabel i varur (AB_Shton_Vlera, Crombach alfa = 0.890) përbëhet nga elementet e mëposhtëm:

1. AB kënaq pritshmëritë e menaxhimit.
2. AB kryen auditime performance.
3. AB identifikon risqet dhe vlereson kontrollet e brendshme duke luajtur kështu një rol mbrojtës në organizatë.
4. Vendimi për çështjet që do të auditohen merret, pasi është bërë një analizë e risqeve, një matje e tyre dhe vlerësim i impaktit dhe probabilitetit të ndodhjes së tyre në organizatë.
5. AB përdor teknologji moderne dhe përdor sisteme të kompjuterizuara për të hedhur dhe përpunuar të dhënat e mbledhura, psh. Software i AB.
6. Pothuajse shumica e rekomandimeve të AB implementohen në praktikë.
7. Raportet e auditimit përfshijnë një hyrje, objektivat, përshkrimin e gjetjeve, rekomandimet dhe konkluzionet.
8. Raportet e AB janë profesionale dhe të një cilesie të lartë.
9. AB i shton vlera organizatës tuaj.

4.5. TË DHËNA CILËSORE – INTERVISTA TË PASTRUKTURUARA

Për të siguruar përgjithësim akoma më të madh të gjetjeve dhe për të plotësuar akoma më tej përgjigjet e marra nga pyetësorët, u mendua të kryhen intervista me përfaqësuesit e Njesisë

Qendrore të Harmonizimit të cilat u fokusuan në përparësitë e qeverisë në lidhje me profesionin e auditimit të brendshëm. Vëmendje iu kushtua gjithashtu përdorimit me efikasitet të burimeve njerëzore dhe rritjes profesionale të audituesve.

Më tej, u intervistuan audituesë të Kontrollit të Lartë të Shtetit për të kuptuar në praktikë nga këndvështrimi i audituesve të jashtëm llojin e bashkëpunimit të audituesve të brendshëm me audituesë të jashtëm për të shmangur mbivendosjen e auditimeve, si dhe për të kuptuar deri në ç'masë audituesët e jashtëm vlerësojnë punën e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri, e cila përbën edhe një nga shtyllat e analizës së kësaj pune kërkimore.

4.6. LIOJI DHE BURIMI I TË DHËNAVE DYTËSORE

Të dhënat dytësore të përdorura në këtë punë kërkimore janë kryesisht të dhëna të marra nga raportet e SIGMA-së 2008/2009/2011/2012/2013 në një projekt të ndërmarrë nga BE-ja për të vlerësuar progresin e Shqipërisë në drejtim të përshtatjes dhe të implementimit të parimeve të menaxhimit financiar të fondeve publike, përmbushja e detyrimeve të së cilës është kushti paraprak për vendet ballkanike, për të fituar statusin e vendit anëtar në BE (SIGMA, 2008).

Ky informacion është plotësuar nga të dhënat e marra në dokumentin Policy Paper të Kontrollit të Brendshëm të Financave Publike (KBFP-së), publikuar nga qeveria në qershor të vitit 2009, i cili shpjegon hapat e marra nga qeveria shqiptare për të përmirësuar dhe për të përditësuar sistemin e kontrollit të brendshëm, duke përfshirë këtu edhe auditimin e brendshëm. Ky informacion është plotësuar nga Ligji për Menaxhimin Financiar dhe Kontrollin dhe Ligji për Inspektimin Financiar të miratuara nga Kuvendi i Shqipërisë në vitin 2011 që tregojnë ndryshimet nga qasja e centralizuar në atë të decentralizuar të menaxhimit dhe kontrollit të financave publike.

Për të arritur në konkluzione të besueshme, informacioni i mbledhur nga këto burime është kryqëzuar me të dhënat e marra nga Manuali i Auditimit të Brendshëm dhe nga Ligji i Auditimit të Brendshëm, 2010 si dhe nga Strategjia e Kontrollit të Lartë të Shtetit, 2013-2017.

4.7. REZULTATE EMPIRIKE

4.7.1. Statistika Përshkruese

Tabela e mëposhtëme, është një përmbledhje e statistikave për përgjigjet e pyetësorit 1 në lidhje me variablin e pavarur, faktorët determinues që përmirësojnë efektivitetin e auditimit të brendshëm, si dhe të vlerave të variablit të varur të indikatorëve të performancës së auditimit të brendshëm.

Tabela 2 Statistika përshkruese të të gjitha variablave

	N	Mesi	Mesatarja	Devijimi St.	Min.	Maks.
ABAKTV	65	2.2857	2.2484	.36533	1.71	3.14
ABPAV	65	3.6667	3.7487	.44500	2.67	4.67
ABKOM	65	1.2222	1.2598	.27023	1.00	3.11
ABPLAN	65	3.2000	3.2425	.43615	2.20	4.00
ABKLSH	65	1.5000	1.4500	.46812	1.00	2.50
ABNJOHURI DHE KOMP	65	2.5455	2.5790	.39969	1.91	3.55
ABVLERESIMAUDITUAR	65	3.8571	3.8571	.39406	2.86	4.86
ABCILESIA	65	2.8182	2.8333	.39547	2.45	4.27
ABSHTONVLERA	65	2.8889	2.8000	.43306	2.67	4.44

ABAKTV=Variabël i pavarur: Roli i auditimit të brendshëm - angazhimet e kryera të auditimit

ABPAV=Variabël i pavarur: Struktura organizative – pavarësia funksionale e auditimit

ABKOM=Variabël i pavarur: Monitorimi i performancës së auditimit – komitetet e auditimit

ABPLAN=Variabël i pavarur: Planifikimi i auditimit - qasja e përdorur bazuar në risk

ABKLSH=Variabël i pavarur: Siguri e integruar – bashkëpunimi me KLSH

ABKOMP=Variabël i pavarur: Kompetencat e audituesve – njohuritë dhe aftësitë e audituesve

ABVLERESIMAUDITUAR =Variabël i varur: Vlerësimi i të audituarëve- vlerësimi dhe mendimi që kanë të audituarit për punën e AB

ABCILESIA=Variabël i varur: Cilesia e punës së auditimit – cilësia e punës/ vlerësimi i të audituarëve

ABSHTONVLERA=Variabël i varur:AB shton vlere – kontributi shtesë i auditimit/vlerësimi i të audituarëve

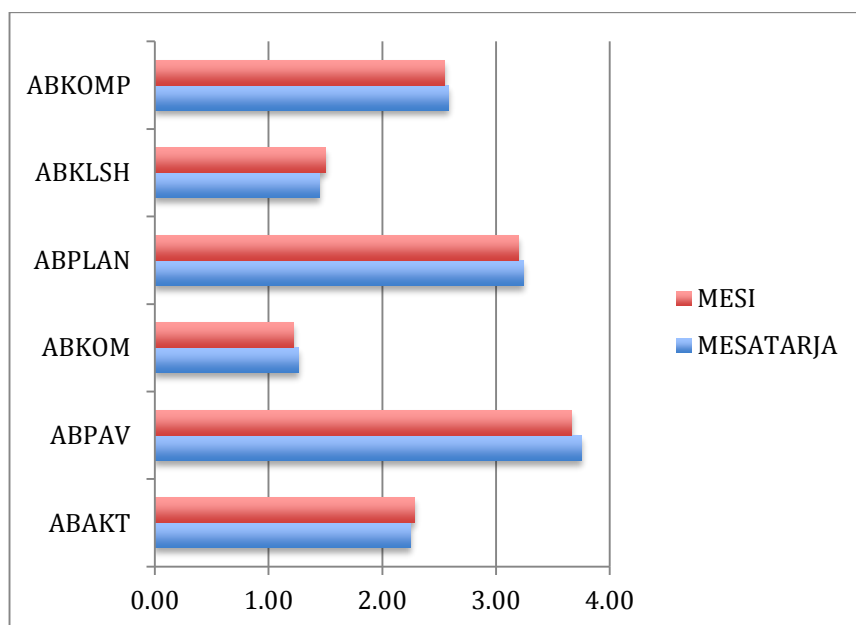
4.7.2.Statistika Përshkruese për Variablin e Pavarur – Faktorët Determinues që përmirësojnë efektivitetin e auditimit të brendshëm

Variabli i pavarur i faktorëve determinues të efektivitetit të auditimit të brendshëm konsiston në 6 përbërës. Përgjigjet e marra nga Pyetësori 1 janë pothuajse pozitive me një mesatare për të 5-komponentët që varion nga 1.26 gjer në 3.74. Per pavarësinë funksionale të njësive të auditimit të brendshëm dhe shpërndarjen e burimeve të auditimit sipas zonave me më shumë risk, kjo mesatare është më e lartë se mesatarja 3 (mesi i shkallës likert të përdorur nga 1-5).

- Roli i auditimit të brendshëm (ABAKT) : 2.2484
- Pavarësia funksionale e auditimit (ABPAV) : 3.7487
- Roli i komiteteve të auditimit (ABKOM) : 1.2598
- Plani i auditimit bazuar në risk (ABPLAN) : 3.2425
- Bashkëpunimi me KLSH (ABKLSH) : 1.4500
- Njohuritë profesionale dhe kompetencat e audituesve (ABKOMP) : 2.5790

Figura e mëposhtme tregon pikët e Mesatares Aritmetike dhe të Mesit të 6-komponentëve të variablit të pavarur – faktorëve determinues të efektivitetit të auditimit të brendshëm, e paraqitur kjo në bar chart. Mesi është shumë afër vlerave të mesatares aritmetike, gjë e cila tregon që shpërndarja e të dhënave është e njëtrajtshme dhe vlerat ekstreme janë të rralla.

Figura 6 Mesatarja Aritmetike (Mean) dhe Mesi (Median) i faktorëve determinues të efektivitetit të auditimit të brendshëm



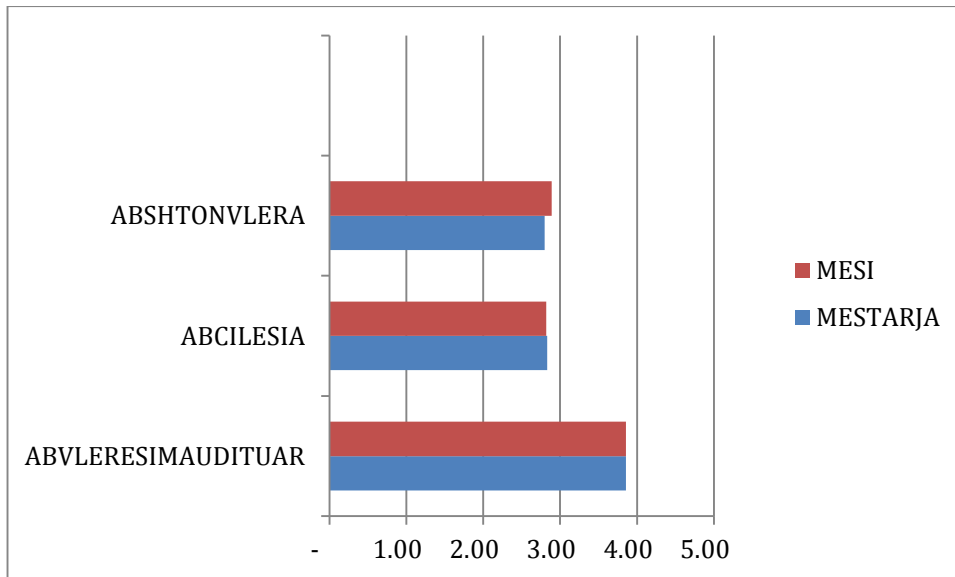
Në lidhje me pikët e mësipërme të Mesatares Aritmetike (Mesatarja), pikët e larta tregojnë një efektivitet të lartë të çdo komponenti respektiv. Konkretisht, pavarësia e funksionit të auditimit (ABPAV) ka shënuar 3.7487 pikë, e cila tregon një shkallë të lartë të pavarësisë funksionale të njësive të auditimit të brendshëm që iu mundëson audituesve të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri të kryejnë detyrat në mënyrë të pavarur dhe me efektivitet. Planifikimi i auditimit ka shënuar një Mesatare të konsiderueshme në vlerën 3.2425 që tregon që qasja e planit të punës dhe strategjisë së auditimit merr në konsideratë vlerësimin e riskut, pra i shpërndan burimet drejt fushave që paraqesin risk më të lartë për organizatën. Njohuritë profesionale, kompetencat dhe

zhvillimi profesional kanë shënuar 2.5790 pikë që tregon një nivel të konsiderueshëm, por jo të mjaftueshëm të njohurive të nevojshme që duhet të kenë audituesët në sektorin publik në Shqipëri për të përmbushur detyrat me efektivitet. Nga ana tjetër, aktivitetet e auditimit dhe bashkëpunimi me KLSH shenjojnë Mesatare respektivisht në vlerat 2.2484 dhe 1.4500 të cilat tregojnë një nivel të ulët të këtyre faktorëve determinues që ndikojnë në efektivitetin e njësive të auditimit të brendshëm.

Gjithashtu me nivelin më të ulët të pikëve është vlerësuar efektiviteti i strukturës së komitetit të auditimit të ngritur aktualisht në sektorin publik në Shqipëri në vlerën 1.2598. Në shkallën Likert të përdorur në këtë studim, 3 pikë janë ekuivalent i nivelit “disi efektiv”, ndërsa 2 dhe 1 janë ekuivalent i një performance të dobët të njësive të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri. Sipas standardeve të auditimit të brendshëm dhe praktikave më të mira botërore, kur faktorët e sipërpërmendur vlerësohen të jenë më pak se efektiv, atëherë njësitë e auditimit të brendshëm në sektorin publik në tërësi renditen të jenë në nivele “jo të kënaqshme të efektivitetit” të funksionit.

4.7.3.Statistika Përshkruese për Variablin e Varur – Indikatorët e Performancës së Auditimit të Brendshëm

Figura 7 Mesatarja Aritmetike (Mean) dhe Mesi (Median) i indikatorëve të performancës së auditimit të brendshëm



ABVLERESIMAUDITUARIT

Mesatarja aritmetike e indikatorëve të performancës së auditimit që mat mendimin dhe kënaqësinë e shërbimit që kanë të audituarit për shërbimin e ofruar të auditimit (ABVLERESIMAUDITUAR) është 3.8571, ndërkohë që vlera maksimale e vlerësimit është 4.86. Meqënëse, kufiri minimal i vlerësimit pozitiv sipas shkallës Likert të përdorur në këtë studim është 3 pikë (“disi efektiv”) dhe mesatarja aritmetike e ABVLERESIMAUDITUAR është më shumë se ky pikëzim (3.8571), atëherë vlerësimi i të audituarëve dhe për rrjedhojë, kënaqësia e klientit për shërbimin e ofruar të auditimit të brendshëm është pozitiv ose ekuivalenti “disi efektiv”.

ABCILËSIA

Mesatarja aritmetike e indikatorëve të performancës së auditimit që matin cilësinë e aktiviteteve të auditimit nga këndvështrimi i menaxhimit, si dhe vlerësimin e të audituarëve për cilësinë e raportimit (ABCILËSIA) është 2.8333, ndërkohë që vlera maksimale është 4.33. Meqënëse kufiri minimal i vlerësimit pozitiv sipas shkallës Likert të përdorur në këtë studim është 3 pikë (“disi efektiv”) dhe mesatarja aritmetike e ABCILËSIA është diçka më pak se ky pikëzim (2.83), atëherë mendimi i menaxherëve për cilësinë e aktiviteteve të auditimit dhe të raportimit në tërësi është pothuajse pozitiv ose ekuivalenti “pak efektiv”.

ABSHTONVLERA

Mesatarja aritmetike e indikatorit që mat vlerësimin e menaxhimit nëse veprimtaria e auditimit në tërësi i shton vlera organizatave (ABSHTONVLERA) është 2.80. Është inkurajues fakti që disa

prej të intervistuarëve kanë dhënë pikët maksimale për këtë indikator duke vërtetuar perceptimin e menaxhimit në lidhje me rolin dhe kontributin pozitiv që funksioni i auditimit të brendshëm ofron në institucionet publike në Shqipëri nëse ai ndërtohet dhe funksionon në mënyrën e duhur. Mesi është 2.8889 dhe ai është pothuajse afër me mesin e shkallës Likert (3) të përdorur në këtë studim. Këto rezultate tregojnë që në tërësi vlerësimi i menaxherëve në lidhje me kontributin që auditimi i brendshëm jep në organizatë klasifikohet të jetë pothuajse pozitiv, ose i përkthyer në terma efektiviteti, ky indikator vërteton që shërbimi i auditimit nga këndvështrimi i menaxhimit është “pak efektiv”.

4.7.4.Koeficientet e Korrelacionit Pearson

Koeficientët e korrelacionit për të gjitha variablat tregohen në Tabelën e mëposhtme:

Tabela 3 Matrica e Korrelacionit (Koeficienti Pearson) (Konsistenca në kllapa)

Variablat	ABAKT	ABPAV	ABKOM	ABPLAN	ABKLSH	ABKOMP	ABVLERË SIM AUDITUA R	ABCILËSIA	ABSHTONV LERA
<i>Variablat e Pavarur</i>									
ABAKT	(0.645)								
ABPAV	,225**	(0.625)							
ABKOM	,082	-,078	(0.742)						
ABPLAN	,470**	,447**	,036	(0.750)					
ABKLSH	,288**	,157*	-,193**	,240**	(0.648)				
ABKOMP	,166*	,480**	-,265**	,472**	,187**	(0.666)			
<i>Variablat e Varur</i>									
ABVLERËSIMAUD ITUAR	,120	,120	-,006	,276**	,120	-,006	(0.920)		
ABCILËSIAUDIT	,078	,147*	-,207**	,187**	-,055	,504**	,276**	(0.901)	
ABSHTONVLERA	,101	,312**	-,159*	,187**	,194**	,641**	,277**	,591**	(0.890)

**. Korrelacioni është domethënës në nivelin 0.01 (2-tailed).

*. Korrelacioni është domethënës në nivelin 0.05 (2-tailed).

ABAKTV =Variabël i pavarur: Roli i auditimit të brendshëm - angazhimet e kryera të auditimit
 ABPAV =Variabël i pavarur: Struktura organizative – pavarësia funksionale e auditimit
 ABKOM =Variabël i pavarur: Monitorimi i performancës së auditimit – komitetet e auditimit

ABPLAN =Variabël i pavarur: Planifikimi i auditimit - qasja e përdorur bazuar në risk
 ABKLSH =Variabël i pavarur: Siguri e integruar – bashkëpunimi me KLSH
 ABKOMP=Variabël i pavarur: Kompetencat e audituesve – njohuritë e audituesve dhe aftësitë e tyre
 ABVLERESIMAUDITUAR =Variabël i varur: Vlerësimi i të audituarëve- vlerësimi që kanë të audituarit për punën AB
 ABCILESIA=Variabël i varur: Cilësia e punës së auditimit – cilësia e punës/ vlerësimi i të audituarëve
 ABSHTONVLERA=Variabël i varur:AB shton vlere – kontributi shtesë i auditimit/vlerësimi i të audituarëve

Statistikat e korelacionit tregojnë korelacion pozitiv midis variablave të varur, të cilët variojnë nga 0.276 gjer në 0.59. Nga ana tjetër, sipas korelacionit Pearson lidhja ndërmjet variablave të pavarur, pra faktorëve determinues që përcaktojnë efektivitetin e auditimit dhe variablave të varur, pra efektivitetit të funksionit të auditimit është përmbledhur si më poshtë:

1. Roli që kanë përshtatur njësitë e auditimit të brendshëm, dhe për rrjedhojë aktivitetet e auditimit nuk është i korreluar në mënyrë domethënëse me asnjë nga tre komponentët që masin efektivitetin e funksionit të auditimit duke rrëzuar kështu *Hipotezën 1*, sipas së cilës, *auditimi i brendshëm është më efektiv nëse ai tejkalon rolin e vet tradicional vetëm si rishikues i veprimeve financiare të organizatës.*
2. Pozicionimi i duhur në organizatë, dhe për rrjedhojë pavarësia funksionale e funksionit të auditimit të brendshëm është e korreluar pozitivisht me dy nga përbërësit e efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm, me cilësinë e punës së njësive të auditimit dhe me perceptimin e të audituarve që puna e audituesve shton vlere, duke vërtetuar kështu pjesërisht *Hipotezën 2*, sipas së cilës, *auditimi i brendshëm është më efektiv nëse pavarësia organizative e funksionit është më e madhe.*
3. Përgatitja e strategjisë së auditimit dhe planit të punës së auditimit bazuar në risk, rezulton e korreluar pozitivisht me tre përbërësit e efektivitetit të njësive të auditimit të brendshëm, duke vërtetuar kështu plotësisht *Hipotezën3*, sipas së cilës, *marrja në konsideratë e risqeve dhe mbështetja e planit të punës në risk rrit efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm.*
4. Roli i komiteve të auditimit ndryshe nga sa pritej rezulton i korreluar negativisht me efektivitetin e funksionit të auditimit, duke rrëzuar kështu *Hipotezën 4*, sipas së cilës, *ngritja dhe mirë-funksionimi i komiteve të auditimit në nivel qeverisje është faktor përcaktues në efektivitetin e funksionit të auditimit.* Kjo, ndoshta për faktin që të intervistuarit njohin vetëm një lloj komiteti auditimi, atë të ngritur në Shqipëri, pra rolin e koordinatorit dhe promovuesit të funksionit të auditimit të brendshëm dhe jo rolin e komiteve si keshillues të bordeve të drejtoreve për çështje të kontroleve sikurse rekomandohet nga standardet ndërkombetare të auditimit. Akoma më tej, pyetjet për rolin e auditimit në Pyetësorin 1 në këtë studim janë bazuar në teoritë botërore dhe praktikën më të mira për rolin që duhet të përshtasë komiteti i

auditimit të brendshëm në nivel qeverisje në mënyrë që njësitë e auditimit të jenë efektive, ndërsa të intervistuarit janë përgjigjur duke mos patur parasysh këtë rol të komitetit, por atë të komitetit si koordinues i njësive të auditimit të brendshëm në institucionet publike.

5. Bashkëpunimi i njësive të auditimit të brendshëm me Kontrollin e Lartë të Shtetit rezultoi i korreluar pozitivisht vetëm me njërin prej përbërësve të efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm, perceptimin e të audituarëve që funksioni i auditimit shton vlera në organizatë. Në këtë mënyrë, *Hipoteza 5*, sipas së cilës, *koordinimi më i madh me strukturat e tjera që ofrojnë siguri dhe më konkretisht, me Kontrollin e Lartë të Shtetit sigurojnë efektivitet më të madh të funksionit të auditimit të brendshëm*, vërtetohet pjesërisht.
6. Njohuritë dhe ekspertiza e audituesve rezultoi e korreluar pozitivisht në një shkallë të lartë korrelimi 0.504 dhe 0.641 me dy prej përbërësve të efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm, atë të perceptimit që kanë të audituarit për cilësinë e punës së auditimit dhe të vlerave që shton kjo njësi në organizatë. Në këtë mënyrë, *Hipoteza 6 që kapacitetet e audituesve të brendshëm dhe zhvillimi i vazhdueshëm profesional rrit efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm*, vërtetohet pjesërisht.

4.7.5.Regresioni i Shumëfishtë Standard

Analiza e regresionit, rezultatet e të cilit janë paraqitur në Tabelën e mëposhtme paraqet një ekzaminim më gjithë-përfshirës dhe të kujdesshëm të hipotezave kërkimore. Në këtë analizë vlerat e çdo variabli të varur parashikohen të ndikuar nga të gjitha variablat e pavarur të futur njëherësh në analizë. Duhet theksuar që modeli i zgjedhur shpjegon 12.8% të variancës së ABVLERESIMAUDITUAR, 30% të variancës ABCILËSIA, si edhe 47.4% të variancës së ABSHTONVLERA. Pra modeli shpjegon relativisht një parashikim të mirë të variancës në të treja dimensionet e përzgjedhura të efektivitetit të auditimit. Analiza e regresionit ka ekzaminuar plotësimin e parakushteve të regresionit para konkludimit të rezultateve të mëposhtme. Këto parakushte përfshijnë Multikollinearitetin, që në këtë analizë ekzaminohet nëpërmjet Faktorit të Inflacionit VIF, i cili nuk tejkalon në asnjë rast vlerën 2. Në këtë mënyrë, ekziston një probabilitet shumë i vogël që variablat e pavarur të jenë të korreluar fort me njëra-tjetrën duke shtremberuar kështu rezultatet e nxjerra. Gjithashtu, si pjesë e përmbushjes së parakushteve është kryer edhe analiza e Homoscedacitetit, pra analiza e residualeve të vlerave të pritshme të variablit të varur. Dy parakushtet e tjera, Lineariteti (residualet duhet të jenë në një vijë të drejtë me vlerat e parashikuara të variablit të varur) dhe Normaliteti (residualet duhet të jenë të shpërndarë në mënyrë të rregullt në raport me vlerat e pritshme të variablit të varur) rezultuan të përmbushura nëpërmjet Scatter Plot dhe Normal P-P Plot.

Tabela 4 Analiza e Regresionit të Variablave të Pavarur në lidhje me tre përbërësit e efektivitetit të AB

Variablat	ABVLERËSIMAUDITUAR		ABCILËSIA		ABSHTONVLERA	
<i>Variablat e Pavarur</i>	<i>Koeficient</i>	<i>Sig</i>	<i>Koeficient</i>	<i>Sig</i>	<i>Koeficient</i>	<i>Sig</i>
ABAKT	0.165	0.072	0.95	0.259	-0.185	0.024
ABPAV	-1.107	0.16	-0.108	0.1	-0.069	0.3
ABKOM	-0.014	0.905	-0.179	0.099	-0.019	0.85
ABPLAN	0.295	0.01	-0.017	0.830	0.343	0.000
ABKLSH	0.040	0.537	-0.168	0.06	0.069	0.23
ABKOMP	-0.135	0.121	0.581	0.000	0.614	0.000
N	65		65		65	
R-SQ (R2)	0.128		0.300		0.474	
F per AdjR-SQ	F (6,192)=4.684		F(6,192) = 13.706		F(6,192)=28.798	
P<0.0005 (ANOVA Test)	0.000		0.000		0.000	

p<=0.05 **pak e lidhur**

p<=0.01 mesatarisht e lidhur

p<=0.001 **shume e lidhur**

ABAKTV =Variabël i pavarur: Roli i auditimit të brendshëm - angazhimet e kryera të auditimit
ABPAV =Variabël i pavarur: Struktura organizative – pavarësia funksionale e auditimit
ABKOM =Variabel i pavarur: Monitorimi i performancës së auditimit – komitetet e auditimit
ABPLAN =Variabël i pavarur: Planifikimi i auditimit - qasja e përdorur bazuar në risk
ABKLSH =Variabël i pavarur: Siguri e integruar – bashkëpunimi me KLSH
ABKOMP =Variabel i pavarur: Kompetencat e audituesve – njohuritë e audituesve dhe aftësitë e tyre
ABVLERESIMAUDITUAR =Variabel i varur: Vlerësimi i të audituarëve- vlerësimi dhe mendimi që kanë të audituarit për punën e AB
ABCILESIA =Variabël i varur: Cilësia e punës së auditimit – cilësia e punës/ vlerësimi i të audituarëve
ABSHTONVLERA=Variabël i varur:AB shton vlere – kontributi shtesë i auditimit/vlerësimi i të audituarëve

Rezultatet e nxjerra nga analiza e këtij regresioni të shumefishtë janë pothuajse në konsistencë me Testin e Korrelacionit Pearson. Megjithatë, ndryshe nga rezultatet e korrelacionit, pikët e efektivitetit të auditimit lidhen pozitivisht me Aktivitetet e Auditimit (ABAKT). Në përputhje të pjesëshme me Koeficientin Pearson, shpërndarja e burimeve sipas fushave me më shumë risk (ABPLAN), si dhe njohuritë dhe ekspertizën e audituesve (ABKOMP) rezultojnë të lidhura

pozitivisht me efektivitetin e funksionit. Megjithatë në asnjë rast ndryshe nga rezultatet e korrelacionit, të tre përbërësit e efektivitetit të funksionit nuk rezultojnë të lidhura njëherësh me ndonjë prej variablave të pavarur, duke i vërtetuar kështu disa prej hipotezave të ngritura vetëm pjesërisht.

Për t'i përmbledhur rezultatet e mësipërme mund të themi që Hipotezat e mëposhtëme do të pranohen për t'u analizuar më tej në kapitullin "Diskutime dhe Analiza".

- H1: **Aktivitetet e Auditimit** dhe roli që kanë përshtatur njësitë e auditimit të brendshëm lidhet pozitivisht me efektivitetin e funksionit të auditimit, konkretisht me përbërësin e ABSHTONVLERA (pak e lidhur) (**pranohet pjesërisht**).
- H3: **Shpërndarja e burimeve të auditimit** sipas fushave që janë më shumë të ekspozuara ndaj riskut është e lidhur pozitivisht me efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm, konkretisht me përbërësin ABVLERËSIMAUDITUAR (mesatarisht e lidhur) dhe ABSHTONVLERA (lidhje e fortë) (**pranohet pjesërisht**).
- H6: **Njohuritë dhe kompetenca** e stafit të auditimit është e lidhur pozitivisht me efektivitetin e funksionit të auditimit, konkretisht me përbërësit ABCILËSIA dhe ABSHTONVLERA (lidhje të forta) (**pranohet pjesërisht**).

KAPITULLI 5

5. DISKUTIME DHE ANALIZA

Rezultatet e analizës së regresionit treguan rëndësine e tre faktorëve determinues 1) roli që duhet të përshtasë auditimi i brendshëm 2) shpërndarja e burimeve të auditimit sipas fushave me më shumë risk 3) kapacitetet dhe ekspertiza e burimeve njerëzore që ndikojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm. Veçanërisht, një lidhje shumë e fortë rezultoi nga ekspertiza dhe zhvillimi profesional i audituesve të brendshëm në dy prej dimensioneve të efektivitetit të auditimit ABCILËSIA dhe ABSHTONVLERA.

Nga ana tjetër faktorët e tjerë determinues, të tillë si pavarësia funksionale, roli i komiteteve të auditimit dhe bashkëpunimi me KLSH nuk rezultoi të ndikonin në përmirësimin e efektivitetit të funksionit, gjë e cila tregon që efektiviteti i punës së njësive të auditimit të brendshëm varet më shumë nga kualifikimet dhe puna e audituesve të brendshëm sesa nga karakteristikat organizative të funksionit. Duhet theksuar, që gjetjet e këtij studimi bazohen në punën e njësive të auditimit dhe të perceptimit të menaxhimit për efektivitetin e auditimit të brendshëm në organizatat e sektorit publik në Shqipëri. Për rrjedhojë, çdo përgjithësim i gjetjeve për sektorë të tjerë apo edhe vende të tjera duhen trajtuar me kujdes.

Më poshtë do të diskutohen dhe analizohen në më shumë detaje zhvillimet e tre faktorëve determinues të efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm, duke u bazuar jo vetëm në përgjigjet nga anketimet por edhe nga të dhënat cilësore, intervistat me funksionarë të lartë të auditimit dhe të dhëna të tjera dytësore që diskutojnë për zhvillimet e këtij funksioni në sektorin publik në Shqipëri.

5.1. ROLI I AUDITIMIT TË BRENDSHËM

HIPOTEZA H1 - “Aktivitetet e Auditimit dhe roli që kanë përshtatur njesite e auditimit te brendshem lidhet pozitivisht me efektivitetin e funksionit te auditimit, konkretisht me perberesin e ABSHTONVLERA (pak e lidhur) (pranohet pjeserisht)”.

Në kapitullin 3 u paraqitën faktorët që kanë inkurajuar dhe që kanë promovuar rolin e suksesshëm të auditimit të brendshëm në botë. Praktikën më të mira të auditimit të brendshëm, bazuar në standardet ndërkombëtare të auditimit, nuk e kanë kufizuar rolin e auditimit vetëm si një vlerësues të sistemeve financiare, por si një shërbim vlerësimi që jep opinion sigurie mbi efektivitetin e

kontrolleve të brendshme në mbështetje të arritjes së objektivave të organizatës. Gjithashtu auditimi i brendshëm u përcaktua të jetë një shërbim konsulence për të përmirësuar mjedisin e kontrollit të brendshëm, menaxhimin e riskut dhe qeverisjen e korporatave.

Meqenese, performanca e auditimit të brendshëm dhe konkretisht perberesi “AB shton vlera” u vertetua të jetë i lidhur pozitivisht me rolin që duhet të pershtase auditimi i brendshëm, atehere ky seksion eksploron me tej praktikën e auditimit në sektorin publik në Shqipëri, si dhe tregon sesi kjo praktikë pasqyron praktikat ndërkombëtare të auditimit, përfshirë këtu rolin, strukturën si dhe mbështetjen ligjore dhe institucionale.

5.1.1.Mbështetja ligjore për auditimin e brendshëm në Shqipëri

Ligji i Auditimit të Brendshëm, 2007, është dokumenti që formëson bazën e zhvillimeve ligjore dhe institucionale të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri. Ky ligj parashikon rolin, qëllimin, fushën e veprimit të auditimit të brendshëm, atributet e audituesve të brendshëm që sigurojnë pavarësinë e funksionit, standardet dhe metodologjinë e përdorur, bashkëpunimin me funksionet e tjera të sigurimit të cilësisë. Gjatë vitit 2010 qeveria shqiptare ka vënë theksin mbi ndryshimin e disa seksioneve në përputhje me standardet ndërkombëtare të auditimit. Ligji i finalizuar në Shtator 2010, “Për Auditimin e Brendshëm në Sektorin Publik” reflekton në fakt Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm.

5.1.2.Natyra dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm

Momenti fillestar për përgjegjësitë e auditimit të brendshëm është përkufizimi i rolit të auditimit të brendshëm sipas Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm.

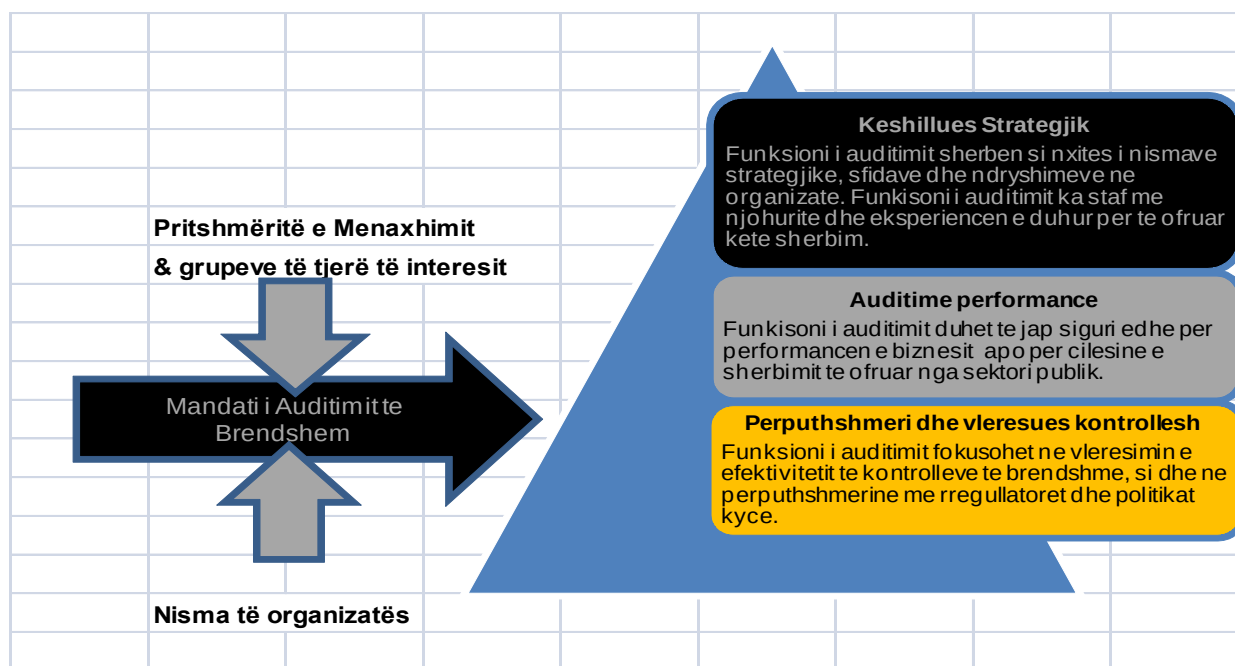
“Auditimi i Brendshëm është një aktivitet i pavarur dhe objektiv, konsulence dhe dhënie sigurie që shton vlera dhe përmirëson operacionet e organizatës duke sjellë një qasje sistematike dhe të disiplinuar për të vlerësuar dhe për të përmirësuar efektivitetin e menaxhimit të riskut, të kontrolleve dhe proceseve qeverisëse”. (IIA, Standardi 1000)

Megjithatë, rishikimi i literaturës theksoi që Standardet e Auditimit të Brendshëm janë vetëm një grup parimesh që formojnë bazat për një praktikë të mirë auditimi. Qasja bazuar në principe iu lejon organizatave të ndryshme të jenë fleksibël në aplikimin e këtyre standardeve. Standardet e auditimit nuk janë ca rregulla që audituesët duhet t’i ndjekin me përpikmëri, ato janë parime bazuar në eksperiencën e trashëguar të profesionit të auditimit të brendshëm. Gjithashtu, u theksua që nuk

ekziston “one model fits to all organization” dhe roli final që përshtatet në organizata të ndryshme është në varësi të praktikave më të mira profesionale, pritshmërive të organizatave si dhe aftësive dhe kapaciteteve të stafit të auditimit (Picket, 2003).

Si konkluzion, çështja kyçe që shtrohet në lidhje me aktivitetet e auditimit është gjetja e ekuilibrit të duhur ndërmjet shërbimit të konsulencës dhe shërbimit të dhënies së sigurisë. Pritshmëritë e drejtimit dhe të komiteteve të auditimit apo të këshillave mbikqyrës, si dhe nismat e vetë biznesit përcaktojnë balancën e duhur të aktiviteteve të auditimit. Faktorët që përcaktojnë mandatin e auditimit të brendshëm dhe rolin që ai përshtat si dhënës sigurie apo si këshillues i organizatës paraqitet në **Figurën 8**. Në ekstrem bazë të piramidës auditimi i brendshëm fokusohet plotësisht në përputhshmëri dhe vlerësues kontrollesh. Në pjesën e epërme kulmore, auditimi i brendshëm jo vetëm që luan rol jetik në çështje të përputhshmërisë dhe të performancës për të garantuar cilësinë e shërbimeve të ofruara nga sektori publik, por ai shkon edhe më tej, duke u pozicionuar si këshillues strategjik i biznesit.

Figura 8 Fokusi i auditimit të brendshëm si dhënës sigurie dhe këshillues strategjik



Burimi: Ernst&Young 2011

Aktivitetet e Auditimit në Shqipëri

Sipas Këshillit të Ministrave (2009), në dokumentin Kontrolli i Brendshëm i Financave Publike (KBFP) roli i auditimit të brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, parashikon kryesisht sigurimin e përputhshmërisë së proceseve dhe të funksioneve të menaxhimit me rregullat dhe me

ligjet në fuqi, rishikimin e sistemeve të kontrolleve të brendshme me qëllim përmirësimin e këtyre sistemeve dhe rrjedhimisht arritjen e objektivave.

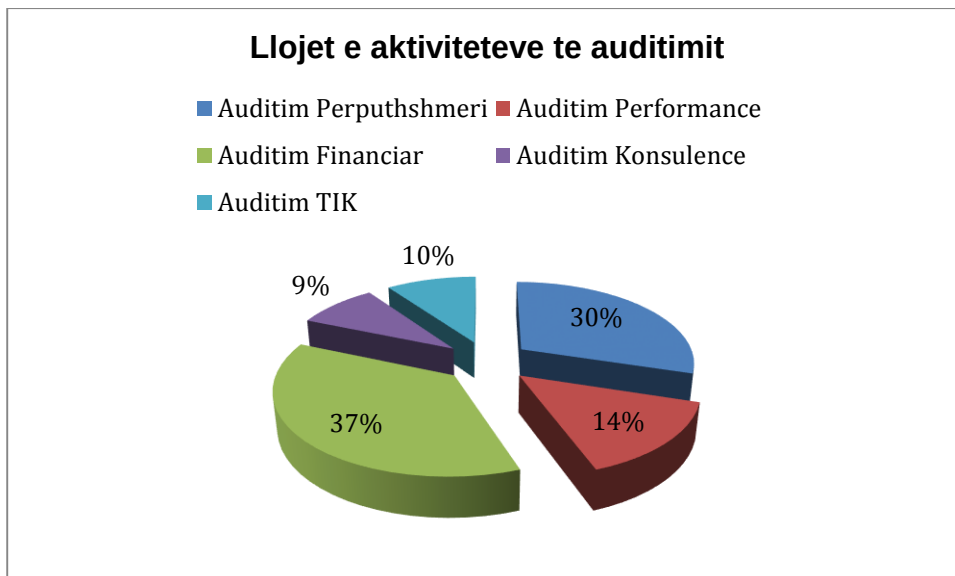
“Një angazhim auditimi për shërbimet e sigurisë zhvillohet në një auditim me bazë sistemi nëpërmjet auditimit të përputhshmërisë, auditimit të performancës, auditimit financiar, auditimit të teknologjisë së informacionit apo nëpërmjet kombinimit të llojeve të ndryshme të auditimit”.
(NjQH/AB,2010:15)

Megjithatë, sipas të dhënave cilësore pra, intervistave me drejtorët e auditimit të brendshëm në lidhje me rolin e auditimit bazuar në sisteme (rishikimin e sistemeve të kontrollit), u konstatua që ky është një rol që edhe pse kërkohet nga Ligji i Auditimit të Brendshëm dhe parashikohet edhe nga Manuali i Auditimit të Brendshëm, kuptohet pak në praktikë dhe ende nuk është përfshirë në planet e punës së auditimit, megjithëse ka struktura që kanë përshtatur deri në njëfarë mase auditime të performancës, “Deri tani angazhimet e auditimit janë më shumë inspekte financiare. Angazhime të tjera auditimi si Teknologjia e Informacioni, Burimet Njerëzore, Çështjet Ligjore janë koncepte të reja të përfshira pak në planin e punës së auditimit. Ndihmesa e audituesve në fushën e Mjedisit, Shëndetit dhe Sigurisë, Plani i Emergjencës, Plani i Vazhdimësisë së Biznesit nuk është zhvilluar ende”, thotë Drejtori i Auditimit të Brendshëm të një prej njësive të pushtetit vendor.

Gjithashtu, për të kuptuar llojet e angazhimeve të auditimit që kryhen në praktikë nga njësitë e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri, të intervistuarit në këtë punë kërkimore u pyetën në lidhje me llojet e auditimeve që kryejnë. Kjo lloj pyetje testoi fokusin e funksionit të auditimit të brendshëm, pra nje model tradicional me fokus në financë dhe në auditime përputhshmërie apo nje auditim ne rolin e këshilluesit strategjik për organizatën ?

Grafiku 1 tregon që peshën më të madhe të angazhimeve të auditimeve që kryhen në sektorin publik në Shqipëri e zenë auditimet financiare (37 përqind), të cilat vijnë me auditime përputhshmërie që zenë 30 përqind të planit vjetor. Me një diferencë domethënëse nga angazhimet e përputhshmërisë dhe ato financiare, vijnë auditimet e performancës për të cilat shpërndahet 14 përqind e kohës së auditimit. Nga ana tjetër auditimet e Teknologjisë së Informacionit dhe auditimet e konsulencës zënë respektivisht 10 përqind dhe 9 përqind të planit të punës së auditimit.

Grafiku 1 Llojet e aktiviteve të auditimit që kryhen brenda 1 viti në organizatat e sektorit publik në Shqipëri



Auditim si shërbim konsulence ne Shqiperi

Në rishikimin e literaturës u theksua fokusi i ndryshëm i rolit të auditimit të brendshëm në sektorin publik dhe atë privat. Meqënëse sektori privat përdor ekipe më të vogla audituesësh por më të specializuara, atëherë shpërndarja e burimeve bazohet në risk, si dhe auditimi i brendshëm shihet si një funksion që shton vlerë dhe audituesët shihen si konsulentë që këshillojnë biznesin për të dizenuar sisteme të reja, ndërsa sektori publik e sheh auditimin si një kosto të tepërt për organizatën, ku audituesët angazhohen më tepër në auditimin e sistemeve të ngritura dhe ofrojnë siguri për përdorimin e fondeve publike.

Në fakt kjo është edhe natyra dhe përgjegjësitë që i janë dhënë auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri. Pavarësisht aspektit teorik të përcaktuar nga Këshilli i Ministrave (2009) në dokumentin e KBFP sipas së cilit “*roli i auditimit të brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, është pjesë e rëndësishme e sistemit të kontrolleve të financave publike; është një aktivitet i pavarur dhe objektiv që ndihmon entet publike në arritjen e objektivave duke dhënë opinion të specializuar dhe këshillime me qëllim përmirësimin e riskut, të kontrolleve të brendshme dhe proceseve të menaxhimit*”, ky kërkim zbuloi që shërbimi i konsulencës, i parashikuar nga IAB-ja, parashikohet në rolin e auditimit të brendshëm të sektorin publik, në Shqipëri, vetëm kur e kërkon Titullari-Përgjegjës. Gjithashtu, rekomandimet që i jepen organizatës ose njësive publike nga auditimi i brendshëm, të cilat sigurojnë që sistemet funksionojnë në mënyrë efektive përbëjnë konceptin e shërbimit të konsulencës të siguruar nga funksioni i auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri.

“Një angazhim auditimi për shërbimin e konsulencës përfshin veprimtari këshilluese dhe të tjera si këto si: konsulta, këshilla, ndihmë dhe trajnime, natyra dhe objekti i të cilave miratohen nga kreu i organizatës”. (NjQH/AB, 2010:15)

Në përfundim të kësaj analize mund të themi që, pavarësisht disa zhvillimeve pozitive, auditimi në Shqipëri mbetet i fokusuar në rolin tradicional të auditimit financiar dhe të përputhshmërisë, duke kryer programe test, kontrole në befasi dhe auditim përputhshmërie, *“Në lidhje me funksionin e auditimit të brendshëm, nga pikëpamja organizative auditimi i brendshëm është zhvilluar, por strukturat ekzistuese të auditimit të brendshëm realizojnë kryesisht, auditime lidhur me zbatimin e standardeve. Janë bërë vetëm pak përpjekje për të realizuar auditimin e sistemeve ose të performancës. Rolet e auditimit dhe inspektimit të brendshëm janë të ndara qartë nga pikëpamja ligjore, por duhet të rritet ndërgjegjësimi dhe të krijohet funksioni i inspektimit financiar”*. (Komisioni Europian, 2010:136)

Auditimi që përmirëson menaxhimin e riskut në Shqipëri

Sipas (IIA, Standardi 2120), auditimi i brendshëm i shton vlera organizatës duke dhënë siguri objektive që risqet menaxhohen siç duhet ose që sistemi i menaxhimit të riskut dhe i kontroleve të brendshme vepron në mënyrë efektive.

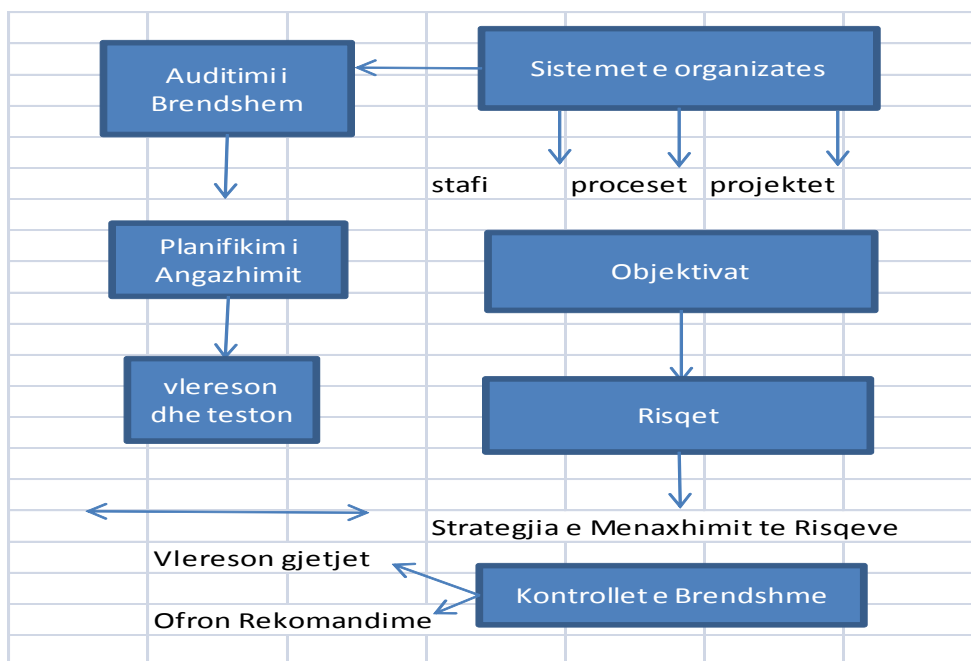
Ndërsa, vlerësimi mbi efektivitetin e kontroleve të brendshme është përcaktuar si ndihmesa kryesore dhe roli kyç i auditimit të brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, menaxhimi i risqeve dhe qeverisja e korporatave janë koncepte të reja, të prezantuara rishtazi dhe si të tilla ato nuk janë parashikuar në planet vjetore të të intervistuarëve si aktivitete që rishikohen nga auditimi i brendshëm.

Atëherë, pyetja e madhe që shtrohet para sektorit publik në lidhje me rolin e auditimit të brendshëm kryesisht vetëm si rishikues i sistemeve të kontrollit (auditim bazuar në risk është ende në embrion) është sesi auditimi i brendshëm mund të vlerësojë efikasitetin dhe efektivitetin e kontroleve të brendshme nëse nuk kupton konceptin e riskut që duhet të adresohet nga këto kontrole?

Sipas praktikave më të mira të auditimit, roli që i jepet auditimit të brendshëm është i lidhur me maturitetin e menaxhimit të riskut në organizata. Si i tillë roli i auditimit të brendshëm është të lehtësojë dhe të udhëheqë procesin e menaxhimit të riskut. Nëse organizatat nuk kanë staf operacional të kualifikuar në fushën e menaxhimit të riskut, njësitë e auditimit të brendshëm mund të asistojnë menaxhimin në ngritjen e strukturave të riskut. Me zhvillimin e mëtejshëm të proceseve

të riskut, roli i auditimit të brendshëm kthehet nga një rol konsultues në një rol dhënës sigurie mbi efektivitetin e proceseve të menaxhimit të risqeve, tashmë të maturuara. Megjithatë, në të dyja rolet qoftë ai konsultues, qoftë ai i dhënies së sigurisë audituesit duhet të sigurohen që kanë kapacitetet dhe ekspertizën e duhur për t'u marrë me çështje të riskut, përndryshe funksioni i auditimit humbet kredibilitetin. **Figura 9** konkretizon sistemet e organizatës përfshirë këtu objektivat, risqet dhe sistemet e menaxhimit të risqeve të cilat mund të rishikohen nga auditimi i brendshëm. Auditimi i brendshëm ofron siguri në lidhje me mënyrat e menaxhimit të risqeve dhe ofron rekomandime për të përmirësuar më tej këto sisteme, si dhe validiton praktikën aktuale të ndjekur nga menaxhimi për të menaxhuar risqet.

Figura 99 *Auditimi bazuar në risk*



Burimi: Picket (2006)

Sipas KBFP-së të vitit 2009, është përgjegjësia e menaxhimit të organizatave publike, në Shqipëri, që të zhvillojnë metoda efektive për identifikimin dhe vlerësimin e riskut si dhe të ngrejë procedura të kontrollit të brendshëm për të parandaluar risqet (Këshilli i Ministrave, 2009). Gjithashtu, nuk është e qarte nëse Njësia Qendrore e Harmonizimit, përgjegjëse për promovimin e profesionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, e ka parashikuar rolin konsultues të auditimit të brendshëm në promovimin dhe në lehtësimin e zhvillimit të një sistemi efektiv të menaxhimit të riskut, për shembull, në organizatat ku maturiteti i koncepteve të riskut është ende i ulët, auditimi i brendshëm mund të adresojë në nivel menaxhimi dhe bordi risqet themelore që ndeshen më shpesh në organizatat publike.

5.2. PLANI VJETOR I AUDITIMIT

HIPOTEZA H3 - “**Shpërndarja e burimeve të auditimit** sipas fushave që janë më shumë të ekspozuara ndaj riskut është e lidhur pozitivisht me efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm, konkretisht me përbërësin ABVLERËSIMAUDITUAR (mesatarisht e lidhur) dhe ABSHTONVLERA (lidhje e fortë) **(pranohet pjesërisht)**”.

Në kapitullin 3 ne pamë që një plan i mirë dhe i besueshëm auditimi i ndihmon audituesit të kontribuojnë në një qeverisje më të mirë, menaxhim risku dhe kontrollë më efektive. Në këtë kapitull u zbuluan, gjithashtu, faktorët dhe rrethanat që përcaktojnë qasjen më të mirë të planit të auditimit duke iu mundësuar burimeve të auditimit të përqendrohen në aspektet kyçe të biznesit, për aq kohë sa burimet e auditimit, pra koha dhe kapacitete njerëzore janë të kufizuara.

Në këtë kapitull u përmend gjithashtu, përkufizimi i auditimit të brendshëm sipas Kuadrit të Praktikave Profesionale të Auditimit të Brendshëm ku shpjegohet qartë që auditimi i brendshëm duhet të shqetësohet për gjithçka që shqetëson organizatën. Kjo gjë ndryshe përkthehet në pyetjen, cila është shtrirja e angazhimeve të auditimit brenda ciklit të planit të punës së auditimit?

Në kapitulli 3 është theksuar gjithashtu, analiza e tre linjave të mbrojtjes dhe nevoja për të identifikuar risqet bruto dhe kontrollet e brendshme që janë ngritur për të menaxhuar këto risqe para se audituesët të përcaktojnë prioritetet e auditimit për vitin që vijon. Kjo analizë ka shkuar akoma më tej, duke përcaktuar edhe rolin që duhet të marr funksioni i auditimit në varësi të risqeve neto që është e ekspozuar organizata, pra a do të përshtasë auditimi një rol që ofron siguri apo do të ofrojë angazhime konsulence me qëllim të përmirësimit të mëtejshëm të proceseve të menaxhimit të riskut në organizatë, apo do të përshtasë një auditim që propozon lehtësim të kontrolleve dhe nxitje të mëtejshme të biznesit? Rishikimi i literaturës ka përcaktuar edhe llojet e planeve të auditimit, e lidhur kjo me maturitetin e sistemeve të risqeve që ka ngritur vetë organizata, duke ofruar detaje për karakteristikat e planit të punës së auditimit ciklik, plan pune bazuar në risk, si dhe auditim të proceseve qeverisëse.

Elementët e trajtuar në rishikimin e literaturës si më sipër përbëjnë bazën për pyetjet që u janë kërkuar audituesve të brendshëm në këtë punë kërkimore, për të kuptuar mënyrën sesi një plan pune ndërtohet nga njësitë e auditimit të brendshëm, si dhe për të kuptuar nëse organizatat e sektorit publik në Shqipëri kanë ngritur sisteme të maturuar risqesh dhe nëse jo, c’farë metodologjie ka përdorur auditimi për të përcaktuar prioritetet në lidhje me fushat e auditueshme për vitin pasardhës. A është në gjendje auditimi i brendshëm dhe a kanë audituesët kapacitetet,

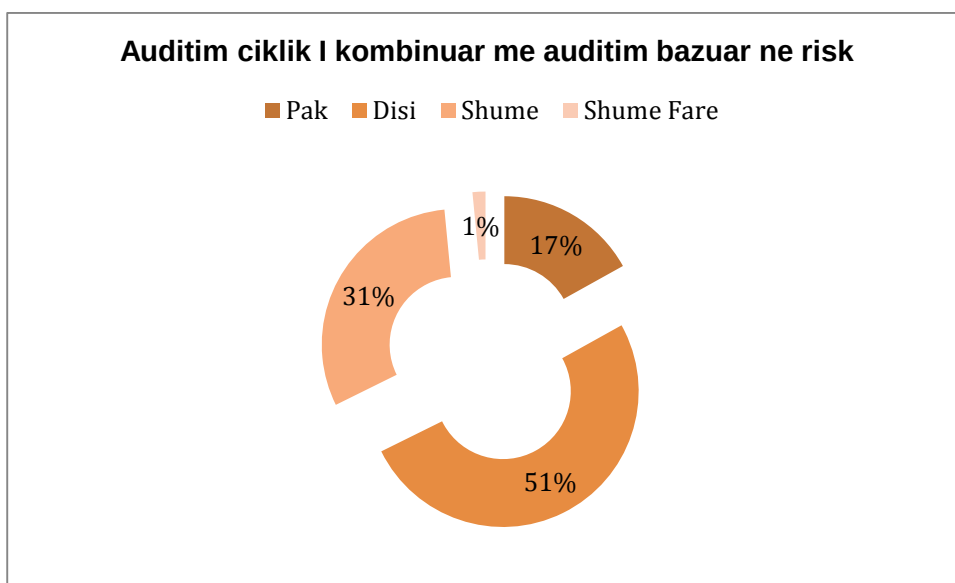
aftësitë, si dhe a kanë marrë trajnimin e duhur për të vlerësuar risqet në organizatë nëse vetë organizata nuk ka ngritur sisteme të konsoliduara të menaxhimit të risqeve janë disa prej pyetjeve të shtruara më këtë studim? Sikurse edhe për çështjet e trajtuara më sipër kjo analizë është kryer nga dy perspektiva, nga aspekti teorik dhe ai praktik i qasjes së përdorur për të ndërtuar një plan pune të auditimi të brendshëm.

Në aspektin teorik plani i punës së auditimit të brendshëm, i përshtatur në sektorin publik në Shqipëri, është qasja bazuar në risk. Manuali i Auditimit të Brendshëm përshkruan faktorët që duhet të merren në konsideratë për të përgatitur një plan pune auditimi, tregon mënyrën si peshohen dhe renditen risqet, ç'farë është universi i auditimit, si u jepet përparësi proceseve të auditimit.

Të intervistuarit janë pyetur në lidhje me metodologjinë që ata përdorin për të përgatitur një plan pune. Kjo pyetje u është kërkuar audituesve për të kuptuar nëse praktikën më të mira botërore të trajtuar në rishikimin e literaturës mbi mënyrën sesi ndërtohet një plan pune njihen nga audituesët e brendshëm në sektorin publik në Shqipëri, si dhe nëse metodologjia e përdorur është bazuar në risk. Më pas unë jam njohur me faktorët që janë marrë në konsideratë gjatë vlerësimit të risqeve, të cilat përcaktojnë themelet e prioriteteve të auditimit për vitin e ardhshëm.

Shumica, pra 51 përqind e audituesve të brendshëm të intervistuar, shih **Grafikun 2**, u përgjigjën që ata përgatisin një plan pune ciklik, pra një fushë e auditueshme duhet të auditohet një herë në tre vjet, por gjithashtu kjo qasje kombinohet me një lloj vlerësimi risku.

Grafiku 2 Metodologjia e Planit të Punës së Auditimit të Brendshëm në organizatat e sektorit publik në Shqipëri



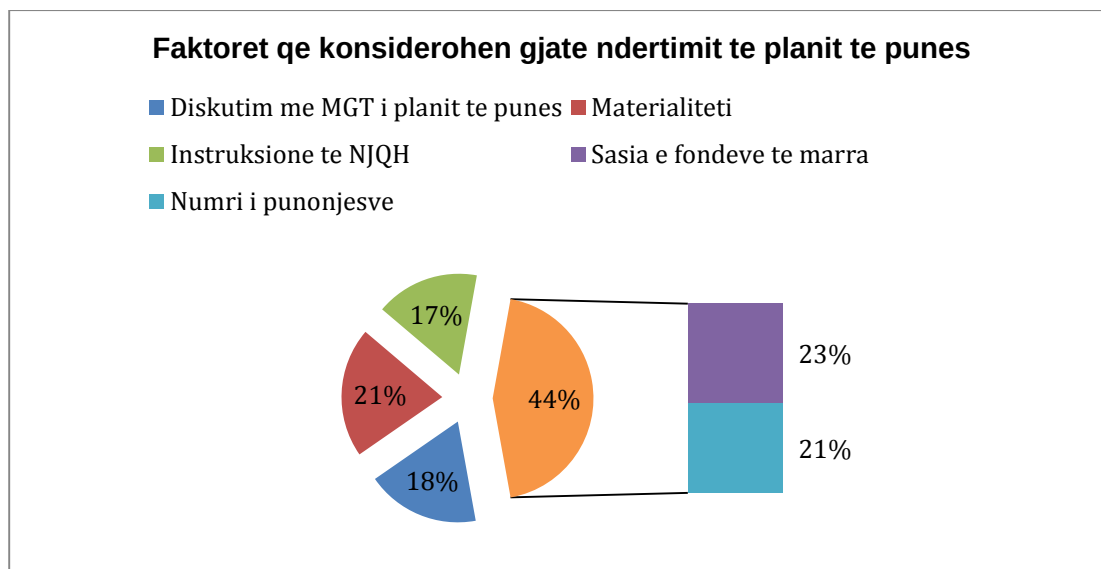
Nga intervistat rezultoi që organizatat publike ende operojnë me auditime ciklike duke audituar proceset e organizatës të paktën një herë në tre vjet. Megjithatë, për shkak të kufizimeve në burime njerëzore, pra në kohë dhe kapacitete dhe aftësi të audituesve ekziston një lloj vlerësimi risku për të përcaktuar përparësitë e fushave që do të auditohen brenda ciklit trevjeçar. Disa nga kriteret e përdorura që vlerësojnë materialitetin e fushave të auditueshme në sektorin publik në Shqipëri, janë si më poshtë:

- Zonat që marrin më shumë fonde
- Funksionet dhe proceset që kërkojnë më shumë punonjës
- Numri i ankesave nga klientët
- Numri i vjedhjeve, humbjeve

Pra, si konkluzion mund të shtojmë që, pavarësisht aspektit teorik, auditimi bazuar në risk nuk është implementuar ende në praktikë në sektorin publik në Shqipëri në mënyrë të plotë sikurse rekomandon Manuali i Auditimit të Brendshëm. Plani i punës së auditimit të brendshëm në përgjithësi, është një qasje ciklike e proceseve që auditohen një herë në tre vjet. Kjo qasje shpesh është e kombinuar edhe me një lloj matje risku të fushave të auditueshme, ku burimet e auditimit drejtohen drejt fushave që u janë alokuar më shumë fonde, “për momentin nuk ekziston një kulturë risku e zhvilluar qoftë prej menaxhimit, qoftë prej auditimit të brendshëm”, thotë një prej drejtorëve të auditimit të brendshëm të organizatave të pushtetit qendror. Ky plan pune miratohet nga Titullari që vërteton edhe njëherë konceptin e përmendur më sipër që njësitë e auditimit të brendshëm raportojnë për çështje funksionale tek Titullari.

Kur të intervistuarit u përgjigjën në favor të metodologjisë bazuar në risk, ata u pyetën më pas sesi ata e kryenin vlerësimin risqeve. Përgjigjet e dhëna, të paraqitura në **Grafikun 3** të mëposhtëm tregojnë që 18 përqind e të intervistuarëve mendojnë që diskutimet me menaxhimin është një ndër faktorët kryesorë që merren në konsideratë kur ndërtohet një plan pune bazuar në risk. Ndërkohe, 17 përqind e të intervistuarëve janë përgjigjur që instruksionet e dhëna nga Njësia Qendrore e Harmonizimit nëpërmjet Manualit të Auditimit të Brendshëm dhe trajnimeve të marra kanë qenë një faktor tjetër që ka ndihmuar audituesët të ndërtojnë një plan pune bazuar në risk. Gjithashtu, materialiteti, numri i punonjësve dhe sasia e fondeve janë faktorë që janë konsideruar më shumë nga të intervistuarit respektivisht në masën 21%, 21% dhe 23 %. Duhet theksuar që kjo qasje e planit të punës është një metodologji bashkëkohore edhe në praktikat ndërkombëtare të auditimit. Për rrjedhojë, përpjekjet e audituesve të brendshëm për të jetësuar modele të tilla pune janë një hap i suksesshëm drejt rolit modern të auditimit edhe në sektorin publik në Shqipëri.

Grafiku 3 Faktorët që merren në konsideratë gjatë vlerësimit të risqeve në organizatat e sektorit publik në Shqipëri



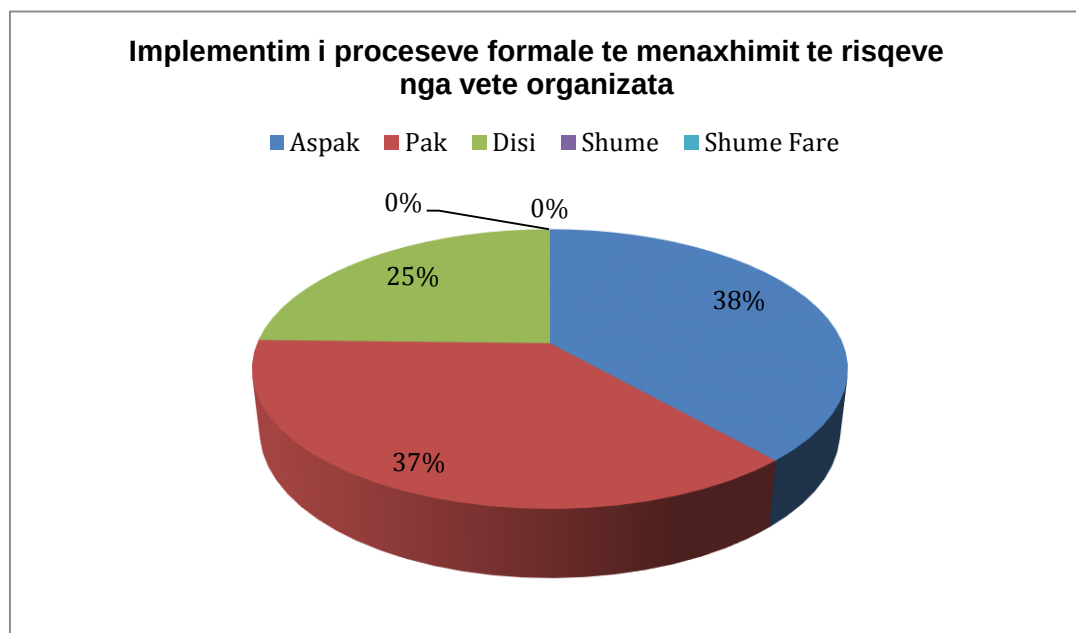
Sipas standardeve ndërkombëtare të auditimit, niveli i maturitetit të riskut të organizatave është parakusht i rolit të auditimit të brendshëm në lidhje me proceset e menaxhimit të riskut dhe qeverisjes së korporatave. Maturiteti i riskut përcakton rolin e auditimit të brendshëm edhe si një funksion konsulence i cili siguron këshilla dhe mbështetje për drejtuesit në mënyrë që të zhvillojë ndërgjegjësimin e gjithë organizatës në lidhje me menaxhimin e riskut. Sa më shumë vetëbesim të fitojë organizata në mënyrën sesi ngre dhe zhvillon procesin e menaxhimit të riskut, aq më shumë roli i audituesve lëviz nga lehtësuesi dhe këshilluesi i proceseve të riskut drejt rolit të dhënësit së sigurisë (Picket, 2006). Në grafikun e mësipërm tregohet që vetëm 6 përqind e të intervistuarëve kanë përmendur rregjistrin e riskut të përgatitur nga vetë organizata si burimin kryesor të përcaktimit të prioriteteve nga auditimi i brendshëm. Kjo e dhënë vërteton nivelin e zhvillimit embrional të konceptit të menaxhimit të risqeve nga organizatat e sektorit publik në Shqipëri.

Gjithashtu, për të përforcuar më tej konkluzionin e mësipërm si dhe për të kuptuar shkallën e ndërgjegjësimit në lidhje me konceptin e menaxhimit të risqeve qoftë nga ana e menaxhimit, qoftë nga ana e audituesve, audituesët e brendshëm u pyetën në lidhje me nivelin e maturitetit të risqeve të zhvilluar nga vetë organizata ku ata punojnë, shih **Grafikun 4**.

Më tej, njohja me shkallën e maturitetit të risqeve do të përforcojë konkluzionin në lidhje me metodologjinë e përdorur nga auditimi për të ndërtuar një plan pune, sepse është vështirë të mendosh që njësia e auditimit të brendshëm të identifikojë, të masë dhe të vlerësojë risqet për qëllime të planit të punës së auditimit nëse vetë menaxhimi, pra vetë organizata ka koncepte ende

të pamaturuara të risqeve. Kjo do të rezultonte në dy standarde të ndryshme pune nga ana e menaxhimit dhe nga ana e audituesve. Por, nga ana tjetër, maturiteti i nivelit të risqeve në organizatë përcakton edhe rolin që duhet të marr auditimi i brendshëm si konsulent për të ndërgjegjësuar vetë organizatën dhe për të zhvilluar më tej sistemet e menaxhimit të risqeve të vetë organizatës. Megjithatë, pyetja që shtrohet është, a kanë audituesët në Shqipëri kapacitete dhe njohuri për të ofruar trajnime dhe shërbim të tillë konsulence? Pra, a i njohin vetë audituesët risqet dhe gjithë sistemin dhe metodologjinë e matjes dhe vlerësimit të tyre, në mënyrë që të këshillojnë menaxhimin e organizatave të sektorit publik në Shqipëri për të ngritur dhe për të forcuar këto sisteme?

Grafiku 4 *Niveli i maturitetit të risqeve të vetë organizatës në organizatat e sektorit publik në Shqipëri*

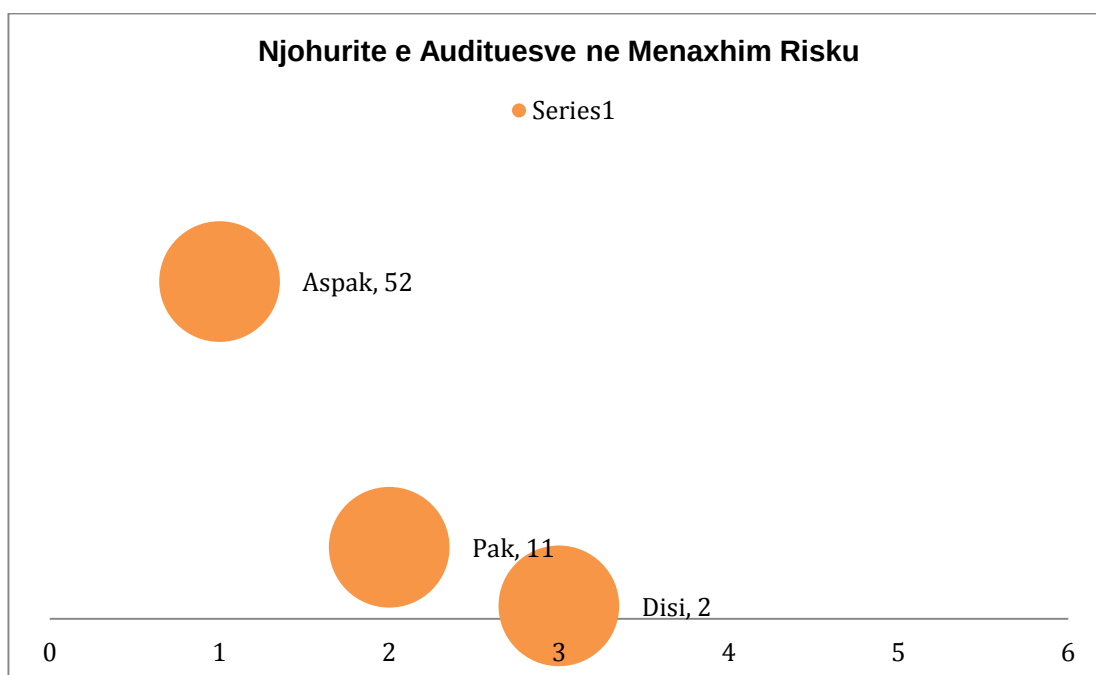


Grafiku i mësipërm tregon që pothuajse 38 përqind e të intervistuarëve janë përgjigjur që nuk është ngritur ende një plan formal pune i menaxhimit të risqeve nga vetë menaxhimi në organizatat e sektorit publik në Shqipëri, ndërsa 27 përqind e të intervistuarëve kanë theksuar që janë në një fazë më të avancuar të maturitetit të risqeve, në fazën e ngritjes së një plani pune dhe fillimit të implementimit të proceseve formale, për shembull të krijimit të një drejtorie të menaxhimit të risqeve. Kjo shkallë e ulët e maturitetit të sistemeve të risqeve të vetë organizatës, justifikon përqindjen e ulët të audituesve që përgatisin një plan pune bazuar në risk. Nga ana tjetër, edhe pse mënyra sesi kuptohet koncepti i riskut nga ana e menaxhimit është një proces në zhvillim, roli konsultues i auditimit në ngritjen dhe përmirësimin e këtij procesi nuk është një rol as i parashikuar në Manualin e Auditimit të Brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, as nuk aplikohet në

praktikë nga organizatat e sektorit publik. Megjithatë, bazuar në përgjigjet e të intervistuarve audituesit e brendshëm nuk kanë kapacitetet, aftësitë dhe njohuritë e nevojshme për të këshilluar dhe drejtuar organizatën në lidhje me procesin e menaxhimit të riskut. Në **Grafikun 5** më poshtë është paraqitur në mënyrë të kuantifikuar vlerësimi që të intervistuarit i kanë dhënë një prej njohurive që audituesët e brendshëm duhet të kenë për të kryer me efektivitet detyrën e tyre, pra njohurive në menaxhim risku. Nga ky vlerësim rezulton që vetë audituesët e brendshëm mendojnë që këto njohuri nuk janë të rëndësishme për momentin.

Vetëm 52 nga 65 të intervistuar mendojnë që nuk kanë Aspak Njohuri në Menaxhim Risku, gjë e cila justifikon metodologjinë ciklike dhe jo atë bazuar në risk të përzgjedhur prej audituesve për të ndërtuar një plan pune. Gjithashtu, përgjigjet tregojnë që audituesët e brendshëm në sektorin publik në Shqipëri nuk kanë aftësitë e duhura në menaxhim risqesh për të trajnuar dhe këshilluar menaxhimin në mënyrë që të rritet ndërgjegjësimi në lidhje me menaxhimin e risqeve nga vetë organizata.

Grafiku 5 Rëndësia e njohurive të audituesve në menaxhim risku aktualisht në organizatat e sektorit publik në Shqipëri



Sipas të intervistuarve, fokusi strategjik i qeverisë gjatë këtyre viteve ka qenë kryerja e reformave ligjore dhe institucionale, pra ndryshimi i strukturave të organizatës me qëllim ndryshimin e kulturës së organizatës drejt një qasje të re të auditimit të brendshëm, duke ndërtuar kështu një metodologji e cila mbështet auditimin e performancës, edukon menaxheret me rolin e ri të auditimit

të brendshëm dhe i çertifikon auditueset të cilët në fakt, janë ende inspektorë financiarë. Pra, implementimi i plotë i qasjes së auditimit të brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, përfshirë planin e punës së auditimit bazuar në risk, i cili bën të mundur auditimin e proceseve me risk më të lartë, si dhe promovon risqet brenda organizatës dhe rrit cilësinë e punës së audituesve, e kërkuar kjo nga standardet e auditimit të brendshëm, është një proces i gjatë që do të kërkojë disa vite që të finalizohet.

Është opinion i kërkuarit që koncepti për menaxhimin e riskut në sektorin publik në Shqipëri, i zhvilluar prej drejtorëve, pronarëve të proceseve ose audituesve të brendshëm është ende në embrion, “përdoruesit e buxhetit vazhdojnë të kenë botëkuptim të ngushtë për llogaridhënien menaxheriale dhe për parime, të tilla si menaxhim i riskut”, (Komisioni Europian, 2013:67). Megjithë përpjekjet e audituesve për të ndërtuar plane pune bazuar në risk, metoda e përdorur prej tyre për të vlerësuar riskun është një format i vjetruar dhe jo gjithëpërfshirës për shkak të audituesve të brendshëm, që sillen më shumë si inspektorë financiarë dhe përputhshmërie sesa si auditues duke rezultuar kështu në një performancë të ulët të funksionit të auditimit të brendshëm, në shumë procese kyçe operacionale të pa-auditueshme.

Sipas praktikave më të mira ndërkombëtare të auditimit, inputi i dhënë prej audituesve të jashtëm dhe prej menaxhimit në planin e punës së auditimit të brendshëm siguron realizimin e planit të punës.

Në praktikën shqiptare të auditimit auditueset e jashtëm nuk janë të përfshirë në procesin e planifikimit të auditimit të brendshëm. Bazuar në intervistat, me auditueset e Kontrollit të Lartë të Shtetit, nuk ekziston ndonjë lloj komunikimi dhe as takime paraprake të audituesve të jashtëm me auditueset e brendshëm gjatë procesit të planifikimit të auditimit. Praktikë ndërkombëtare të auditimit i rekomandojnë komunikime të tilla për të siguruar një kombinim të auditimeve dhe për të minimizuar dublimin e proceseve dhe risqeve të audituara.

Gjithashtu, intervistat me drejtorët e njësive të auditimit të brendshme në sektorin publik, në Shqipëri, treguan që menaxhimi dhe drejtuesit e lartë japin vetëm një ndihmesë modeste në procesin e planifikimit të auditimeve. Më tej mund të shtojmë që, mungojnë dhe diskutimet aktive të audituesve me menaxhimin në lidhje me vlerësimin e riskut dhe të kontrolleve kyçe të ngritura për të minimizuar këto risqe për shkak se konceptet për riskun janë ende naive në organizatat e sektorit publik në Shqipëri. Ajo që në fakt kuptohet me konceptin “pjesëmarrje e menaxhimit në planin e auditimit” nga sektori publik, në Shqipëri, është angazhimi i burimeve njerëzore dhe alokimi i kohës së auditimit drejt rasteve investigative të kërkuara nga menaxhimi.

Më të vërtetë, kjo lloj qasje e planit të auditimit nuk përfshin plotësisht pritshmëritë dhe këndvështrimet e menaxherëve dhe të drejtuesve të lartë si dhe të grupeve të tjera të interesit të cilat adresojnë çështje sensitive dhe ngrenë shqetësime me risk të lartë (Picket, 2006). Si i tillë, plani i punës së auditimit, i zhvilluar nga organizatat e sektori publik, në Shqipëri, mund të mos korrespondojë me këndvështrimet dhe perspektivën e drejtuesve të lartë të cilët mund të kenë përparësi të ndryshme nga ato të audituesve duke e kthyer kështu auditimin e brendshëm në një funksion i cili nuk i shton vlera organizatës dhe nuk ndihmon menaxhimin për të arritur objektivat e organizatave të sektorit publik.

Për më tepër, kjo lloj qasje i drejton burimet e auditimit te sistemi financiar apo auditime përputhshmërie ku pyetësorët e përgatitur prej audituesve të jashtëm (auditim financiar) përshtaten dhe përdoren prej audituesve të brendshëm *“është e qartë që operacionet e përditshme të auditimit janë ende të lidhura më shumë me rolin e vjetër të inspektorëve financiarë sesa aktivitetet e auditimit të brendshëm modern. Është shumë zhgënjyese që, pas një periudhe kohe nëntëvjeçare, roli i auditimit të brendshëm ende keqkuptohet dhe konfuzohet me kontrollet ex-post”*. (SIGMA, 2009:9)

5.3. BURIMET NJERËZORE TË AUDITIMIT TË BRENDSHËM

Praktikat e mira të auditimit të brendshëm theksojnë rëndësinë e aftësive, rëndësinë e kapaciteteve dhe të produktivitetit të burimeve njerëzore të auditimit si një ndër faktorët e rëndësishëm të performancës të funksionit të auditimit të brendshëm. Madje, performanca e funksionit u paraqit në kapitullin 3 e lidhur me performancën individuale të audituesve dhe për rrjedhojë edhe me nevojat e tyre për zhvillim të vazhdueshëm profesional. Taxonomia e aftësive që një auditor i brendshëm duhet të ketë për të përmirësuar efektivitetin e punës së tyre ndahet në “aftësi të buta” dhe “aftësi të forta”. Gjithashtu, drejtuesit e funksioneve të auditimit të brendshëm si njerëz me integritet të lartë, të angazhuar në standardet e larta etike, dinamike dhe të aftë për të qenë ambasadorë të funksionit të auditimit gjithandej në organizatë, luajnë një rol të rëndësishëm në efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm. Pavarësia si atribut jo vetëm funksional-organizativ por mbi të gjitha si një atribut personal u përmend si një ndër faktorët kryesor që garanton integritetin e audituesve dhe pavarësinë e funksionit të auditimit në organizatë.

Rishikimi i literaturës theksoi gjithashtu rëndësinë e formimit të vazhdueshëm profesional të audituesve të brendshëm nëpërmjet certifikatave profesionale, por edhe trajnimeve të vazhdueshme, shkëmbimit të eksperiencave, punëve në grup dhe rotacionit të punëve si mënyra të përditësimit të njohurive të tyre dhe rritjes së vazhdueshme profesionale. Ky kapitull nënvizoi

gjithashtu, rolin e Institutit të Audituesve të Brendshëm si forum profesionistësh, i cili në bashkëpunim edhe institutet e tjera profesionistësh për shembull, CIPFA promovojnë standardet profesionale dhe vlerat më të mira të profesionit, si dhe çertifikojnë audituesët e brendshëm nëpërmjet programeve të dedikuara të auditimit të brendshëm dhe të kontabilitetit qoftë në sektorin publik dhe atë privat për të rritur më tej shkallën e kualifikimit të tyre.

Bazuar në SIGMA (2008) kërkesat për kapacitetet dhe aftësitë e audituesve të brendshëm të sektorit publik në Shqipëri janë:

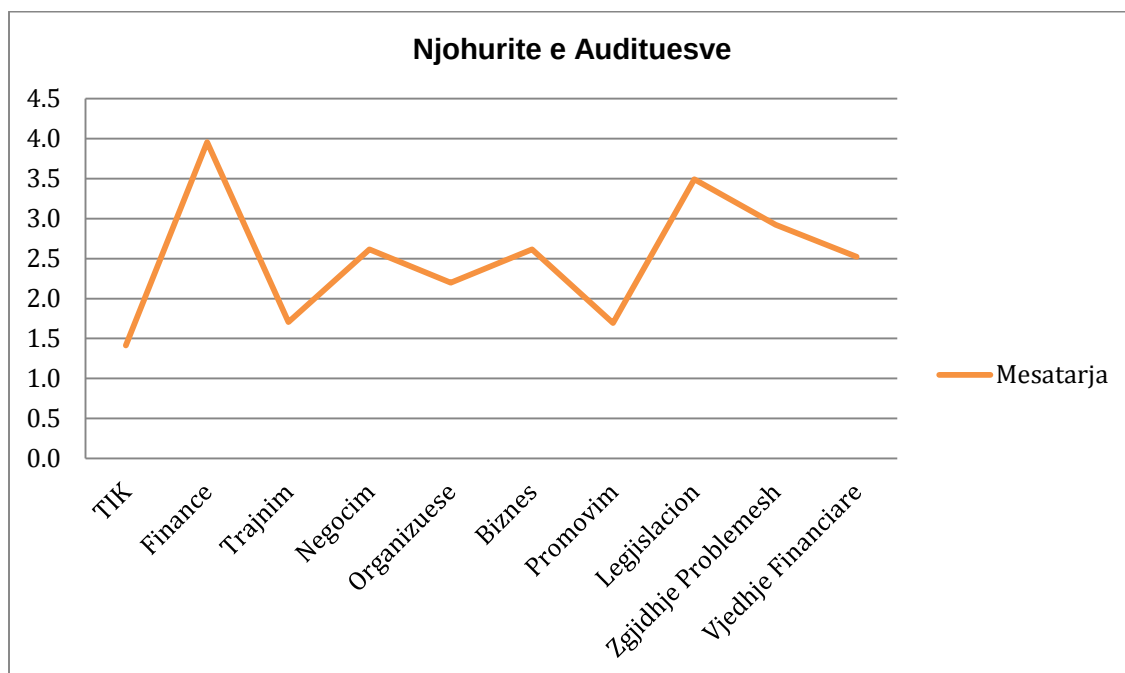
- Të kualifikohen me çertifikata “auditues të brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri”.
- Të kenë përvojë pune më shumë se tre vjet.
- Të kenë diploma të paktën në nivelin e diplomës së shkollës së lartë
-

“Provimet që një auditor duhet të japë për t’u pajisur me çertifikatën e auditimit janë Qeverisja e Korporatave dhe Kontrolllet e Brendshme; Kontabiliteti, Auditim i Brendshëm; Njohuri në Legjislacion/Ligje/Procedura”, thotë një prej të intervistuarve.

Gjithashtu, (NJQH/AB,2010) në Manualin e Auditimit të Brendshëm parashikon angazhimin e audituesve në standardet etike që kërkon profesioni i auditimit, atributet që duhet të kenë audituesit e brendshëm, si dhe përfshin standardet e auditimit sipas kërkesave të qeverisjes së korporatave. Veçanërisht, një peshë të madhe në atributet e audituesve zë pavarësia dhe objektiviteti i audituesve ku objektiviteti përshkruhet si një *“gjykim i paanshëm që i mundëson Audituesve të Brendshëm të kryejnë angazhimet e auditimit në mënyrë të tillë që të kenë besim përsa i përket produktit të punës të tyre dhe se nuk është bërë ndonjë kompromis përsa i përket cilësisë. Objektiviteti kërkon që auditueset e brendshëm për problemet e auditimit të mos varen në gjykimet e tyre nga të tjerët”* (NjQH/AB, 2010:22).

Të intervistuarit u pyetën të renditin sipas shkallës së rëndësisë aftësitë dhe njohuritë kryesore që audituesët e brendshëm duhet të zotërojnë për të kryer me efektivitet punën e tyre si profesionistë që i shtojnë vlera organizatës. Gjithashtu, për të kuptuar tendencën se ku do të shkojë profesioni i auditimit të brendshëm në Shqipëri, të intervistuarit u pyetën të vlerësonin rëndësinë e këtyre njohurive pas 5-vjetësh. Kjo pyetje u analizua gjithashtu e lidhur edhe me shërbimet që ofron auditimi i brendshëm pra, auditime financiare, përputhshmërie apo performance, si dhe me fushat ku ai ofron më shumë siguri. Kjo analizë u krye për të mundësuar njëtrajtshmëri dhe logjikë uniforme të përgjigjeve nga të intervistuarit.

Grafiku 6 Njohuritë e audituesve të brendshëm



Përgjigjet e paraqitura në **Grafikun 6** tregojnë që aftësitë e vlerësuara si më të rëndësishme janë “Njohuritë në financë”; Njohuri në legjislacionin relevant”; “Aftësi për të zgjidhur probleme”. Zgjedhja e këtyre aftësive është e justifikueshme sepse fokusi i rolit të auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri, sikurse u analizua në seksionin më sipër janë auditimet financiare dhe auditimet e përputhshmërisë apo të ligjshmërisë.

Sikurse thamë më sipër aftësitë dhe kapacitetet e audituesve analizohen të lidhura me fokusin e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri. Ky rezultat vërteton edhe njëherë konkluzionin e nxjerrë në seksionet e mësipërme që roli i auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri aktualisht është një rol tradicional me fokus në financë dhe përputhshmëri me ligjin dhe akte të tjera rregullative, ndryshe nga roli që rekomandojnë standardet ndërkombëtare të auditimit të brendshëm dhe praktikat më të mira botërore, e parashikuar kjo edhe nga Manuali i Auditimit të Brendshëm, i cili është ende në fazën e jetësimit të tij.

Megjithatë, në ditët e sotme zgjedhja e profesionistëve dhe e stafit të specializuar është një ndër sfidat më të mëdha që auditimi i brendshëm ndesh gjithandej në botë për shkak të këshillave dhe rekomandimeve gjithnjë e më shumë komplekse që kërkon menaxhimi në lidhje me kontrollet e brendshme, menaxhimin e risqeve dhe me qeverisjen e korporatave. Diamond (2002) ka paraqitur një qasje radikale të përdorimit të burimeve njerëzore duke promovuar modelin e centralizuar që mundëson përdorimin me efikasitet të lartë të kapaciteteve administrative nëpërmjet programeve të

centralizuara trajnimi dhe specializimi. Nga ana tjetër, PWC (2006) prezanton sistemin e “auditorit të ftuar” dhe “përdorimin e burimeve të auditimit me kohë të pjesshme” si mënyra më e mirë për të përmirësuar kapacitetet e burimeve njerëzore të auditimit.

Audituesët e Ftuar janë staf operacional që punësohen në projekte auditimi ad-hoc dhe që përdoren nga njësitë e auditimit të brendshëm për të fituar ekspertizë në fusha dhe në procese më të specializuara dhe teknike. Nga ana tjetër vetë Audituesët e Ftuar fitojnë më shumë njohuri për aktivitetet e auditimit të brendshëm duke shërbyer kështu si ambasadorë të funksionit të auditimit të brendshëm te kolegët e tjerë operacionalë.

Punësimi i Burimeve me Kohë të Pjesshme përdoret nga auditimi i brendshëm për të kompensuar mungesat me kohë të pjesshme në burimet e auditimit. Në mënyrë që të sigurohet efektivitet më i lartë i përdorimit të këtij modeli, menaxhimi i auditimit duhet të ushtrojë kontroll të vazhdueshëm mbi punën e këtyre burimeve.

Gjithashtu, (Ndreja, 2013) paraqet një opinion kritik në lidhje me strukturën e ngritur të auditimit të brendshëm duke propozuar kontraktimin këtij funksioni nga jashtë kur është e nevojshme duke respektuar principin bazë të biznesit, raportin kosto/përfitim. Autori shton që, në një vendim të Këshillit të Ministrave është sanksionuar krijimi i strukturave të auditimit, në mënyrë të detyrueshme si dhe është përcaktuar numri minimal i punonjësve në këto struktura (jo më pak se tre). Meqënëse auditimi i brendshëm shërben për të ndihmuar menaxhimin dhe për të garantuar një qeverisje më të mirë, atëherë si të gjithë elementët e tjerë të këtij sistemi që kanë si parakusht raportin kosto/përfitim, edhe auditimi duhet t’i nënshtrohet këtij gjykimi. Në këtë kuptim, krijimi i këtyre strukturave në mënyrë të detyruar, e injoron këtë kriter bazë ekonomik duke rritur kostot administrative të qeverisjes në përgjithësi.

“Praktikat e mira të vendeve të BE-së sugjerojnë që kur nuk mund të ngrihen struktura të përhershme të auditimit për shkak të kostos që ato mbartin, shërbimi i auditimit të brendshëm mund të pajtohet nga sektori privat duke përfutur prej tij të njëjtat rezultate sikur ai të ishte një strukturë e brendshme”. (Ndreja, 2013:1)

Në kapitullin 3 u theksua rëndësia e zhvillimit profesional të audituesve të brendshëm që promovon efikasitetin dhe efektivitetin e funksionit të auditimit. Kjo gjë mund të realizohet me anë të seminareve, trajnimeve profesionale, duke plotësuar kështu, aftësitë dhe kapacitetet e munguara të audituesve.

Bazuar në përgjigjet e të intervistuarve rritja e efikasitetit të punës së kryer nga audituesit arrihet nëpërmjet programeve të trajnimit. Njësia Qendrore e Harmonizimit të Auditimit të Brendshëm vlerëson dhe zhvillon një strategji trajnimit për njësitë e auditimit të brendshëm, por dhe organizon trajnime e seminare në bashkëpunim me Drejtorinë e Administratës Publike, *“një ndër përgjegjësitë e Njesisë Qendrore të Harmonizimit të Auditimit të Brendshëm është të vlerësojë dhe zhvillojë strategjinë e trajnimit për auditimin e brendshëm dhe të organizojë trajnime, përfshirë këtu edhe programe të zhvillimit të vazhdueshëm profesional për audituesit tashmë të certifikuar duke siguruar kështu përditësimin e aftësive të tyre”*, thotë përfaqësuesi i Njesisë Qendrore të Harmonizimit të Auditimit të Brendshëm.

Në rishikimin e literaturës dhe më konkretisht në Figurën 3, ne treguam që zhvillimi profesional i audituesve duhet të lidhet me sistemin e vlerësimit të performancës individuale të çdo audituesi, i cili nga ana tjetër duhet të jetë në përputhje me strategjinë e auditimit dhe nevojat e biznesit. Mangësitë e identifikuara në aftësitë e audituesve do të shërbenin si parakushti për të përcaktuar nevojat e tyre për trajnim. Në këtë mënyrë audituesët do të zhvillonin më tej aftësitë dhe kapacitetet për të performuar në nivelin e kërkuar, duke kënaqur objektivat e vendosura në strategjinë e auditimit që shkojnë në të njëjtën linjë me objektivat e organizatës.

Është opinioni i kërkuar që në këtë fazë të zhvillimit të profesionit të auditimit të brendshëm në Shqipëri, aftësitë dhe kapacitetet e audituesve nuk janë faktorët që përcaktojnë përparësitë në strategjinë e auditimit të brendshëm në organizatat e sektorit publik në Shqipëri, sikurse rekomandohet nga SNAB-ëm. Kjo, për shkak se auditueset kryejnë kryesisht auditime financiare dhe auditime përputhshmërie në vend të aktiviteteve të auditimit të brendshëm, kështu që për rrjedhojë edhe programi i zhvillimit të audituesve të brendshëm nuk është i lidhur me sistemin e vlerësimit të performancës, i cili do të zhvillonte më tej aftësitë dhe kapacitetet e audituesve.

Mendimi i mësipërm përforcohet nga SIGMA (2009), e cila diskuton që kapacitetet administrative, që sigurojnë një funksion efektiv të auditimit të brendshëm në sektorin publik, në Shqipëri, të tilla si mundësitë për të zgjedhur auditues të aftë si dhe mundësitë për të ruajtur nivelin profesional të audituesve, janë të kufizuara. Edhe pse 80 përqind e audituesve të shpërndarë në të gjithë administratën publike janë auditues të certifikuar, ata ende vazhdojnë të kryejnë punë të inspektimit financiar, për shkak të mungesës së trajnimeve praktike, *“performanca e auditimit të brendshëm nuk është përmirësuar dhe ky funksion ende shqetësohet për rastet e shkeljeve të ligjit në vend që të angazhohet në aktivitetet e testimit të kontrolleve”*. (SIGMA, 2009:8).

Gjithashtu, SIGMA shton që rrethanat politike në Shqipëri mund të mos krijojnë një mjedis të qëndrueshëm për të zhvilluar dhe përmirësuar aktivitetet e auditimit të performancës për shkak të emërimeve, ende politike, të drejtuesve të lartë në sektorin publik.

Në këto rrethana edhe sistemi i vlerësimit të performancës mund të mos funksionojë siç duhet. Për rrjedhojë, lidhja midis strategjisë së auditimit, planit vjetor të auditimit, kompetencave të auditimit të brendshëm, zhvillimit të stafit, të cilat shërbejnë për të arritur objektivat e biznesit, e paraqitur kjo edhe në Diagramën 3 në rishikimin e literaturës, nuk mund të mbështesin dhënien e shërbimeve të auditimit.

Gjithashtu, një ndër rolet kryesorë të Njesisë Qendrore të Harmonizimit është ofrimi i trajnimeve që shërben për të lehtësuar marrjen e certifikatave të kualifikimit profesional, i cili përfshin më tepër njohuri teorike dhe akademike dhe nuk parashikon shembuj të rolit të auditimit në rutinën e përditshme, *“programi i trajnimit edukon dhe trajnon stafin e auditimit të brendshëm nga perspektiva teorike e profesionit të auditimit”*, thotë përfaqësuesi i Njesisë Qendrore të Harmonizimit të Auditimit të Brendshëm. Audituesët kanë nevojë edhe për trajnime praktike, për shembull, për mënyrën sesi kryhet një angazhim auditimi performance, që në fakt është edhe fokusi i rolit modern të auditimit në ditët e sotme dhe roli që rekomandohet nga standardet e auditimit të brendshëm, i konkretizuar më pas edhe në Ligjin për Auditimin e Brendshëm dhe Manualin e Auditimit të Brendshëm në Shqipëri. SIGMA (2013) në Progres Raportin për Shqipërinë nënvizon faktin që puna e Njesisë Qendrore të Harmonizimit të Auditimit të Brendshëm fokusohet më shumë në çështje teknike të ofrimit të trajnimeve sesa të vlerësimit të nevojave të audituesve të sektorit publik në Shqipëri, i cili arrihet nëpërmjet identifikimit të dobësive të profesionit dhe ndërtimit më pas të një politike dhe strategjie afatgjatë trajnimesh. Kjo politikë duhet të jetë në të njëjtën linjë me objektivat e zhvillimit të këtij funksioni në organizatat e sektorit publik, të cilat mbështesin rolin modern që do të përshtasë auditimi i brendshëm në perspektivë afat-gjatë në sektorin publik në Shqipëri.

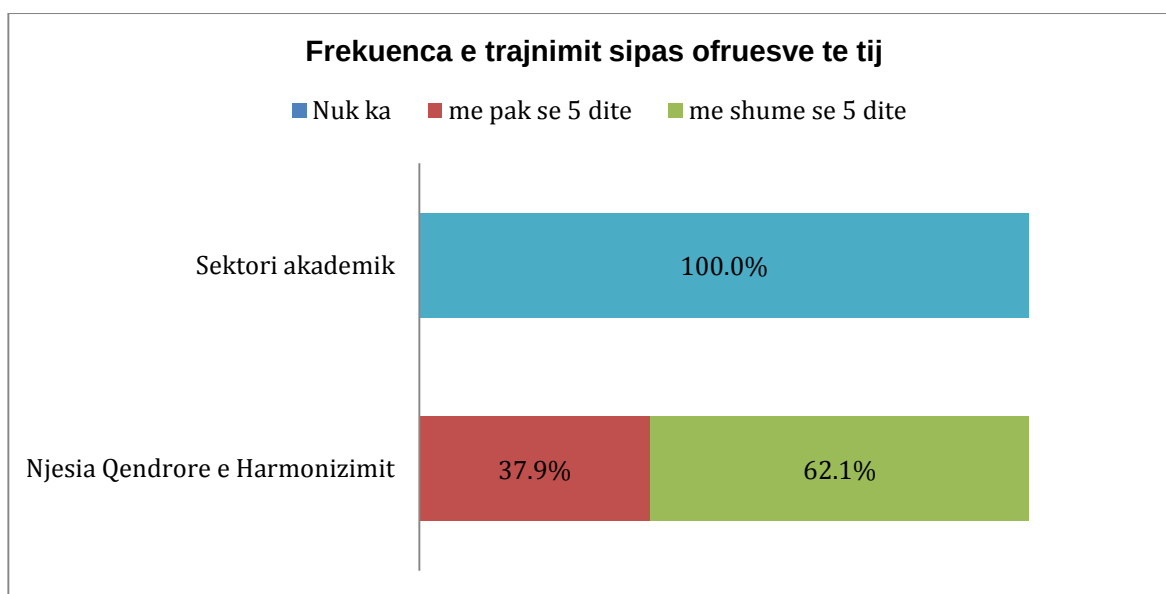
Njësia Qendrore e Harmonizimit për Auditimin e Brendshëm ka vazhduar të fokusohet në zbatimin e programit të certifikimit të auditimit të brendshëm. Në lidhje me trajnimet për Auditimin e Brendshëm Njësia Qendrore e Harmonizimit për Auditimin e Brendshëm duhet të mbikëqyrë dhe të drejtojë politikën e trajnimeve, si edhe të garantojë sigurimin e cilësisë, në vend që të veprojë si ofruese trajnimesh. (Komisioni Europian 2013:69)

Është opinioni i kërkuesit që implementimi i plotë i Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm është një projekt ambicioz që kërkon aftësi dhe kapacitete në fusha të ndryshme, që

duhet të konkretizohet edhe me programe praktike trajnimi me qëllim që të lehtësohet implementimi i tij.

Për të vërtetuar opinionin e mësipërm të intervistuarit u pyetën në lidhje me trajnimet, më konkretisht me numrin e ditëve të trajnimit që marrin në vit dhe ofruesin e trajnimeve. **Grafiku 7** tregon që audituesët e brendshëm nuk kanë marrë trajnime nga sektori akademik, ndërkohë që Njësia Qendrore e Harmonizimit është ofruesi më i madh i trajnimeve të cilat variojnë nga më pak se 5 ditë (37.9 përqind e përgjigjeve) gjer në më shumë se 5 ditë (62.1 përqind e përgjigjeve).

Grafiku 7 Frekuenca e trajnimeve sipas institucioneve që ofrojnë trajnimet



Në rishikimin e literaturës përmendëm rolin e Institutit të Audituesve të Brendshëm Global dhe Institutit të Audituesve të Brendshëm në Mbretërinë e Bashkuar dhe Irlandë në zhvillimin e profesionit të auditimit të brendshëm, punën e përbashkët të këtyre forumeve me universitetet që ofrojnë programe në fushën e auditimit të brendshëm duke përfituar kështu prej standardeve profesionale edukative, kualifikimeve dhe shërbimeve që ato ofrojnë.

Megjithëse universitetet e renditura si më të mirat në Shqipëri qoftë ai publik dhe universitete private ofrojnë module të auditimit kryesisht si pjesë e programeve master, është opinion i kërkuesit që sistemi arsimor në Shqipëri nuk mbështet plotësisht zhvillimin e profesionit të auditimit të brendshëm. Ky mendim mbështetet edhe nga përgjigjet e dhëna në intervistat gjysëm të strukturuar me zyrtarë të lartë të auditimit ku universitetet nuk përmenden nga audituesët e brendshëm të sektorit publik si ofrues trajnimesh. Gjithashtu, sapo është formuar një forum profesionistësh në fushën e auditimit të brendshëm që është anëtar i IIA Global por ende jo shumë

aktiv në tërheqjen e profesionistëve për të qenë një zë i fortë në promovimin e profesionit. Për më tepër, nuk ka një program akademik në universitete, që ndihmon krijimin e audituesve të brendshëm të karrierës dhe si rrjedhojë nuk ka as programe shkëmbimi përvojë të sektorit publik me universitetet për të zbuluar talentet e së ardhmes.

5.4. PËRMBLEDHJE E KËRKIMIT EMPIRIK

Në kapitullin e Kërkimit Empirik nëpërmjet analizës së korrelacionit dhe regresionit të shumëfishtë u testua lidhja ndërmjet variablave të varur dhe të pavarur në këtë punim kërkimor. Statistikat e korrelacionit treguan një korrelacion pozitiv midis variablave të varur, të cilët variojnë nga 0.276 gjer në 0.59. Nga ana tjetër, sipas korrelacionit Pearson lidhja pozitive ndërmjet variablave të pavarur, pra faktorëve determinues që përcaktojnë efektivitetin e auditimit dhe variablave të varur, pra efektivitetin të funksionit të auditimit u vërtetua për Hipotezën 2, pra *“auditimi i brendshëm është më efektiv nëse pavarësia organizative e funksionit është më e madhe”*, Hipotezën 3, pra *marrja në konsideratë e risqeve dhe mbështetja e planit të punës në risk rrit efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm*. Gjithashtu u identifikua një korrelacion negativ për Hipotezën 4, sipas së cilës, *“ngritja dhe mirë-funksionimi i komiteteve të auditimit në nivel qeverisje është faktor përcaktues në efektivitetin e funksionit të auditimit”*, por që bazuar më vonë në analizën e regresionit të shumëfishtë u rrëzua sepse nuk u provua të kishte lidhje. Bashkëpunimi i njësive të auditimit të brendshëm me KLSH rezultoi me një korrelacion të pjesshëm pozitiv, si edhe njohuritë edhe kapacitetet e audituesve rezultuan të korreluara fort pozitivisht me efektivitetin e auditimit të brendshëm.

Gjithësesi, Analiza e Regresionit të Shumëfishtë, nxorri rezultate jo plotësisht të njëjta me analizën e korrelacionit. Sipas Analizës së Regresionit vetëm Hipotezat 1, 3 dhe 6 u vërtetuan duke rrëzuar kështu konceptet e pranuar teorikisht që pavarësia funksionale dhe organizative, cilësia e komiteteve, si edhe bashkëpunimi me strukturat e tjera që ofrojnë siguri, vecanërisht me Auditimin e Brendshëm përmirësojnë cilësinë e efektivitetit të Auditimit të Brendshëm. Në përfundim, u diskutua dhe u analizuan më tej zhvillimet e funksionit të auditimit të brendshëm në Shqipëri vetëm për tre variablat për të cilat u identifikua lidhja, pra llojet e aktiviteteve të auditimit të brendshëm, shpërndarja e burimeve sipas fushave që kanë më shumë risk, si dhe njohuritë dhe kapacitetet e burimeve njerëzore përcaktojnë efektivitetin e auditimit të brendshëm.

Bazuar në analizën e kryer më sipër, u ekzaminua qasja e sektorit publik në Shqipëri drejt profesionit të auditimit të brendshëm, niveli aktual i aktiviteteve të auditimit, normat ligjore dhe institucionale që mbështetin aktivitetet e auditimit, bashkëpunimi i auditimit me strukturat e tjera

që ofrojnë siguri në drejtim të planit të punës, burimet e auditimit të brendshëm, si dhe zhvillimi i aftësive dhe kapaciteteve profesionale për të përmbushur standardet e larta të këtij profesioni.

Diskutimet dhe analizat e kryera më sipër identifikuan që aktivitetet e kryera nga njësitë e auditimit të brendshëm të japin më shumë idenë e inspektimeve financiare dhe të auditimeve të përputhshmërisë sesa të aktiviteteve të auditimit të brendshëm të tilla si auditim performance, dhënie opinionit mbi menaxhimin e risqeve, kontrolleve dhe qeverisjes. Megjithatë ky punim kërkimor zbuloi që auditimet e performancës kanë filluar të kryhen në disa organizata të sektorit publik në Shqipëri, por cilësia e këtyre auditimeve është diskutueshme sepse audituesët e brendshëm kanë mungesa në trajnimet praktike në lidhje me mënyrën sesi këto auditime kryhen.

Meqënëse fokusi në njësitë e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri janë auditime financiare dhe të përputhshmërisë, audituesët kanë përshtatur modelin ciklik të planit të punës së auditimit e kombinuar kjo me disa elementë embrionalë të matjes së riskut, duke rezultuar kështu në shpërndarje të burimeve të auditimit drejt proceseve dhe fushave që ndoshta nuk paraqesin riskun më të lartë të organizatës. Megjithatë, kjo qasje është e justifikuar duke u nisur edhe nga niveli i maturitetit të risqeve të vetë organizatave të sektorit publik në Shqipëri. Menaxhimi i risqeve është koncept i ri i prezantuar rishtas në sektorin publik në Shqipëri, i cili në njëfarë mase kufizon audituesët e brendshëm të ndërtojnë plane pune bazuar në risk. Nga ana tjetër, kjo mungesë duhet të nxiste audituesët e brendshëm të ktheheshin në këshilltar të organizatave për të ngritur sistemet e menaxhimit të risqeve. Por, ky punim identifikoi që audituesët e brendshëm në sektorin publik në Shqipëri nuk kanë as backgroundin e duhur dhe për më tepër nuk i konsiderojnë njohuritë në menaxhimin e risqeve si të domosdoshme.

Ky kërkim zbuloi që njohuritë në financë dhe njohuritë në legjislacion konsiderohen si aftësitë më të rëndësishme të audituesve të suksesshëm. Kjo gjë në fakt vërteton mendimin e mëparshëm që qasja që ka përshtatur auditimi i brendshëm në sektorin publik në Shqipëri janë auditime financiare dhe auditime përputhshmërie. Gjithashtu, zhvillimi profesional i burimeve të auditimit dhe investimi në kapacitete dhe aftësi të audituesve nëpërmjet një programi trajnimi, të lidhur ngushtësisht me sistemin e vlerësimit të performancës, u zbuluan të jenë faktorët kryesorë që përcaktojnë suksesin e implementimit të normave teoriko-ligjore të auditimit të brendshëm në sektorin publik. Ky punim tregoi kontributin modest që ofrojnë universitetet në drejtim të zhvillimit të këtij profesioni në Shqipëri. Nuk ka programe të veçanta që mbështesin formimin e audituesve të brendshëm të karrierës, për rrjedhojë nuk ka as shkëmbim eksperience midis universiteteve dhe organizatave të sektorit publik në Shqipëri për të zbuluar talentet e së ardhmes.

KAPITULLI 6

6. KONKLUSIONE DHE REKOMANDIME

1.1. HYRJE

Në këtë kapitull janë dhënë konkluzionet e kësaj pune kërkimore prej të cilave rrjedhin rekomandimet e dhëna më poshtë.

1.2. KONKLUSIONE PËR RISHIKIMIN E LITERATURËS

Roli i auditimit të brendshëm

Rishikimi i literaturës u përqendrua në zhvillimet e profesionit të auditimit të brendshëm në botë dhe në dimensionin e tij të ri si aktivitet konsulence. Ky rishikim identifikoi faktorët dhe rrethanat që kanë nxitur ndryshime në rolin dhe në strukturën e auditimit të brendshëm në sektorin publik në vende të ndryshme. Praktikrat më të mira të auditimit të brendshëm, bazuar në standardet ndërkombëtare të auditimit, e kanë përcaktuar auditimin e brendshëm si një shërbim vlerësimi që jep opinion sigurie mbi efektivitetin e kontrolleve të brendshme në mbështetje të arritjes së objektivave të organizatës, si edhe një shërbim konsulence për të përmirësuar mjedisin e kontrollit të brendshëm, menaxhimin e riskut dhe qeverisjen e korporatave, “*Auditimi i Brendshëm është një aktivitet i pavarur dhe objektiv, konsulence dhe dhënie sigurie që shton vlera dhe përmirëson operacionet e organizatës duke sjellë një qasje sistematike dhe të disiplinuar për të vlerësuar dhe për të përmirësuar efektivitetin e menaxhimit të riskut, të kontrolleve dhe proceseve qeverisëse*”, (IIA, Standardi 1000). Megjithatë, rishikimi i literaturës vërtetoi që nuk ka një model të vetëm të suksesshëm që i përshtatet çdo organizate dhe modeli më i mirë varet nga madhësia e sektorit publik, kultura e të punuarit dhe faktorët makro-ekonomikë dhe stabiliteti politik i një vendi, njohuritë dhe kapacitetet e burimeve njerëzore që punojnë në auditim dhe praktikrat më të mira globale. Ky kapitull nënvizoi faktin që çdo model auditimi i brendshëm që rezulton në “vlera të shtuara” për organizatën konsiderohet model i suksesshëm.

Struktura organizative

Rishikimi i literaturës analizoi qasjen e decentralizuar dhe të centralizuar të auditimit të brendshëm, si dhe theksoi që zgjedhja e modelit të centralizuar apo të decentralizuar të auditimit të brendshëm varet nga mënyra se si vendet interpretojnë konceptin e kontrolleve të brendshme.

Vende të tilla si Luksenburg dhe Spanja e përshkruajnë sistemin e kontrolleve të brendshme: si kontrollin e brendshëm të ngritur brenda administratës publike si dhe shumën e gjithë institucioneve të përfshirë në kontrollin e fondeve publike. Këto vende kanë ngritur funksione/njësi speciale kontrolli ose auditimi të brendshëm, të cilat janë të pavarura nga autoritetet dhe entet ku ato ushtojnë kontrolle për të vlerësuar efektivitetin e menaxhimit ekonomik dhe financiar të këtyre enteve (Qasja e Centralizuar).

Nga ana tjetër, rishikimi i literaturës paraqiti vende të tjera të tilla si Danimarka, Holanda, Suedia, Britania e Madhe si dhe 12 shtetet e reja anëtare të BE, ku çdo menaxher linje merr përgjegjësi të plotë për të shpenzuar buxhetin si dhe për të siguruar kontrollet e duhura mbi mënyrën sesi shpenzohen paratë e taksapagueseve. Për këtë arsye, auditimi i brendshëm përqendrohet në të gjitha sistemet e organizatës: në kontrollet, rregullat, procedurat e ngritura për të siguruar përdorimin me sa më efektivitet, me efikasitet dhe në mënyrë ekonomike të burimeve (Qasja e Decentralizuar).

Gjithashtu, rishikimi i literaturës diskutoi teorinë Diamond sipas së cilës, rrethanat politike dhe makroekonomike të vendit, si dhe karakteristikat e sistemeve ligjore përcaktojnë strukturën dhe qasjen më të mirë të auditimit të brendshëm që përshtatet nga çdo vend. Megjithatë, pavarësisht kësaj teorie, në këtë kapitull u analizuan disa vende të tilla si Kanada, Gjermania, Malta që për shkak të faktorëve të ndryshëm kishin lëvizur nga sistemi që në dukje i përshtatej më mirë sistemit të tyre ligjor, për të jetësuar modele që ata i konsideronin më efektive pasi në këtë mënyrë krijojnë vlerë shtesë për sektorin publik.

Llojet e planit vjetor të punës

Në këtë kapitull u diskutuan më tej koncepte të tilla si plani vjetor i punës si një derivat i strategjisë së auditimit, si dhe u theksuan vlerat që rrjedhin nga një plan i menduar mirë dhe mbi baza të shëndosha. Në këtë kapitull u zbuluan gjithashtu qasje të ndryshme të planit të auditimit dhe faktorët që përcaktojnë përzgjedhjen e modelit më të mirë, të tillë si: maturiteti i riskut të organizatave, pritshmëritë e bordit dhe të menaxhimit si dhe këndvështrimi i drejtuesve të funksionit të auditimit.

Gjithashtu, rishikimi i literaturës diskutoi detaje në lidhje me praktikën më të mira botërore të hartimit të një plani pune bazuar në risk, faktorët që duhet të merren në konsideratë gjatë përgatitjes së tij, metodologjia që duhet përdorur dhe shpërndarja e burimeve njerëzore drejt fushave të auditueshme me risk më të lartë për organizatë.

Gjithashtu, ky kapitull theksoi nevojën e stafit të auditimit për të qenë i pajisur me kapacitete dhe aftësitë e duhura si dhe mënyrat që duhet të përdoren për të marrë staf shtesë në rast mungesash të përkohshme në ekip për të garantuar kështu suksese në rezultatet e angazhimeve të premtuara.

Ndihmesa e komiteteve të auditimit

Në këtë kapitull u diskutua ndihmesa e komiteteve të auditimit si forume konsulence, duke paraqitur dy kategori të ndryshme të komiteteve të auditimit në sektorin publik në botë, ai që është një komitet auditimi këshillues i centralizuar që këshillon qeverinë për të përmirësuar Sistemin Publik të Kontrolleve të Brendshme dhe komitete auditimi të decentralizuara sipas modelit të sektorit privat të vendosura në ministrinë e linjës si forume që shqetësohen për menaxhimin dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm si dhe mbulojnë çështje të qeverisjes së organizatave publike, menaxhimit të risqeve dhe kontrolleve të brendshme.

Gjithashtu, nisur nga praktikat e disa vendeve të BE, të cilat i kanë shpërndarë komitetet e auditimit duke i konsideruar kosto shtesë për sektorin publik, u diskutua më tej nëse është me të vërtetë është e nevojshme ekzistenca e komiteteve të auditimit në sektorin publik, duke shtruar kështu pyetje edhe mbi nevojën për këtë komitet në sektorin publik në Shqipëri si dhe për rolin efektiv që ai kryen për të këshilluar qeverinë mbi përmirësimin e sistemeve të kontrolleve të brendshme.

Megjithatë, pavarësisht opinioneve të dhëna pro dhe kundër ngritjes së strukturës së komiteteve të auditimit sipas modelit të sektorit privat, rishikimi i literaturës konkludoi që krijimi i komiteteve të auditimit në vendet e zhvilluara me anëtarë jo-ekzekutivë të pavarur ka krijuar vlerë shtesë në përmirësimin e kontrollit të financave publike, si dhe ka përforcuar edhe njëherë rëndësinë e atributit të pavarësisë së funksionit të auditimit si çelës i suksesit të një qeverisje më të mirë.

Koordinimi i aktiviteteve ndërmjet funksioneve që ofrojnë siguri

Siguria e integruar redukton mbivendosjet dhe siguron mbulim më të madh të risqeve gjithandej në organizatë. Për rrjedhojë, rishikimi i literaturës nënvizoi tendencën e vendeve të BE për të koordinuar dhe harmonizuar punën e strukturave të ndryshme që ofrojnë siguri brenda dhe jashtë organizatave të sektorit publik.

Mënyrat dhe metodat e koordinimit të përmendura në këtë kapitull variojnë nga marrëdhënie bashkëpunimi profesionale dhe konstruktive ndërmjet kontrollorëve financiarë dhe audituesve të brendshëm dhe të jashtëm dhe më tej, gjer në krijimin e një “njësie qendrore të harmonizimit”. Më

shumë se gjysma e vendeve të BE (Finlandë, Lituani, Hollandë, Portugali, Slloveni) rezultoi të kishin ngritur njësi të tilla harmonizimi, të cilat janë përgjegjëse për të propozuar rregulla, nxjerr udhëzime, për të harmonizuar standardet në lidhje me kontrollet e brendshme dhe auditimin e financave publike, për të monitoruar cilësinë, performancën si dhe për të koordinuar aktivitetet e trajnimit në fushën e kontrollit të financave publike.

Siguria e integruar e diskutuar në këtë kapitull ka analizuar edhe format e bashkëpunimit të Institutin Suprem të Auditimit me strukturat e auditimit të brendshëm në sektorin publik në vende të ndryshme të BE, forma të cilat variojnë që prej shkëmbimit të planeve të punës, shkëmbimit të raporteve të auditimit, si dhe përdorimit të punës së audituesve të brendshëm për të vlerësuar efektivitetin e kontroleve në organizatat e sektorit publik.

Zhvillimi profesional i burimeve njerëzore

Rishikimi i literaturës diskutoi çështje të burimeve njerëzore të auditimit të brendshëm meqenëse kërkesa për profesionistë, me kapacitete të nevojshme, për të vlerësuar dhe për të testuar kontrollet e brendshme, për të adresuar risqet dhe çështje të qeverisjes është rritur shumë më shpejt se kapacitetet njerëzore të auditimit të brendshëm. Për rrjedhojë, mënyrat se si burimet njerëzore në auditim mund të zhvillohen në mënyrë të vazhdueshme profesionale, shkëmbimi i eksperiencave të sektorit publik me sektorin privat dhe me universitetet që ofrojnë programe të auditimit të brendshëm dhe të qeverisjes korporative u analizuan gjerësisht në këtë rishikim të literaturës.

Ky kapitull, theksoi rolin jetik që duhet të luajë shefi i auditimit të brendshëm, kapacitetet dhe atributet personale dhe profesionale që ai duhet të ketë për të ushtruar me sukses detyrën e tij, por mbi të gjitha për të promovuar dhe për të rritur kredibilitetin e funksionit të auditimit gjithandej në organizatë.

1.3. KONKLUZIONE PËR KËRKIMIN EMPIRIK

Rëndësia e Auditimit të Brendshëm është treguar nëpërmjet kërkesës në rritje për këtë shërbim në sektorin publik në Shqipëri, si edhe nëpërmjet ndryshimeve të vazhdueshme të legjislationit që rregullon këtë funksion në Shqipëri, si edhe përpjekjeve në rritje të audituesve për t'u çertifikuar me çertifikata profesionale të auditimit të brendshëm. Pavarësisht kësaj rritje, pak punime kërkimore i kanë kushtuar vëmendje këtij funksioni dhe për më tepër në dijeninë time nuk ekziston ende një studim shkencor në Shqipëri që të masë efektivitetin e këtij funksioni dhe akoma më tej, të rekomandojë determinantet e duhur për përmirësimin e mëtejshëm të tij. Qëllimi i këtij punimi

ishte të ekzaminojë efektivitetin e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri. Nga ana tjetër, ky qëllim duhet të stimulojë punime të tjera kërkimore në këtë aks shkencor.

Në këtë kontekst, qëllimi i të dhënave të mbledhura nga pyetësorët nëpërmjet intervistave të strukturuar dhe intervistave të pastukturuar ishte të vlerësojë faktorët determinues të efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm. Pasi të gjente lidhjen midis këtyre faktorëve dhe përbërësve të efektivitetit të Auditimit të Brendshëm, të zbulonte dhe të kuptonte zhvillimet e atyre faktorëve në praktikë në sektorin publik në Shqipëri (aktivitetet e auditimit të brendshëm, plani i punës, ekspertiza e burimeve njerëzore), të cilat u gjeten të korreluara pozitivisht me indikatorët e efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm me qëllim që të ofronte një vlerësim kritik të këtyre zhvillimeve për të dhënë më pas rekomandime për përmirësime të mëtejshme.

Lidhja e faktorëve determinues me efektivitetin e funksionit

Për shkak të mungesës së një studimi shkencor në lidhje me efektivitetin e funksionit, atëherë në këtë punim u ndërtua një shkallë matje e indikatorëve të efektivitetit të auditimit të brendshëm. Gjithashtu, bazuar në teorinë botërore dhe në standardet e auditimit të brendshëm u identifikuan disa prej faktorëve determinues që përmirësojnë efektivitetin e funksionit të auditimit, si dhe u zhvillua një shkallë matje edhe për t'i matur ato. Gjetjet e analizës faktoriale treguan që efektiviteti i auditimit të brendshëm është një ndërtesë multidimensionale. Vlerësimi nga të audituarit, cilësia e punës së auditimit të brendshëm, si dhe kontributi i shtuar i auditimit të brendshëm rezultoi të ishin tre dimensionet që përfshijnë konceptin e efektivitetit të auditimit të brendshëm. Studime të tjera në të ardhmen mund të pasurojnë më tej dimensionet e efektivitetit të auditimit të brendshëm me më shumë elementë përveç tre elementëve të efektivitetit të paraqitur në këtë punim.

Nga pikëpamja metodologjike, një ndër avantazhet e këtij studimi ishte që të dhënat për variablat e pavarur dhe të varur janë mbledhur nga burime të ndryshme. Kjo përjashton mundësinë e gabimeve metodologjike, problem i cili ndodh në rastin kur të gjitha të dhënat mblidhen nga i njëjti burim. Zhvillimi i një modeli konceptual dhe i shkallës matëse për variablat e pavarur është një tjetër kontribut i këtij studimi. Gjetjet mbështesin efektin e disa prej variablave të pavarur të analizuar dhe vlerësuar edhe sipas teorive botërore. Sigurisht, për të testuar dhe zhvilluar më tej modelin e faktorëve determinues të efektivitetit të auditimit të brendshëm është e nevojshme të kryhen më shumë kërkime qoftë konceptuale, qoftë empirike.

Përsa i përket gjetjeve konceptuale, rezultatet e këtij studimi theksojnë vecanërisht rëndësinë e ekspertizës dhe zhvillimit profesional të audituesve të brendshëm. Sipas analizës së regresionit së

shumëfishtë u gjet një efekt i fortë i këtij variabli në dy nga tre dimensionet e efektivitetit të auditimit të brendshëm. Gjithashtu, një lidhje më pak e fortë u gjet midis planit të punës dhe rolit që duhet të përshtasë auditimi i brendshëm me një nga komponentet e efektivitetit të auditimit të brendshëm. Nga ana tjetër, ndyshe nga teoritë botërore dhe praktikat më të mira në treg, pavarësia organizative, roli i komiteteve të auditimit dhe bashkëpunimi me KLSH nuk rezultoi të kishte ndikim të fortë në përbërësit e efektivitetit të auditimit të brendshëm.

Për këtë arsye, bazuar në të dhënat cilësore dhe intervistat e pastrukturuara me funksionarë të lartë të auditimit të brendshëm, u analizuan më tej zhvillimet në Shqipëri të atyre faktorëve determinues që u zbuluan të kishin ndikim në efektivitetin e auditimit të brendshëm dhe konkretisht 1) roli dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm 2) plani i punës 3) ekspertiza dhe njohuritë e audituesve të brendshëm. Përmbledhje e avantazheve dhe sfidave të mëtejshme të këtyre faktorëve paraqitet si vijon:

Fokusi i rolit të njërive të auditimit të brendshëm

Ky kërkim empirik zbuloi që pavarësisht disa zhvillimeve pozitive, auditimi i brendshëm në sektorin publik në Shqipëri mbetet i fokusuar në rolin tradicional të auditimit financiar dhe të përputhshmërisë, “*Në lidhje me funksionin e auditimit të brendshëm, nga pikëpamja organizative auditimi i brendshëm është zhvilluar, por strukturat ekzistuese të auditimit të brendshëm realizojnë kryesisht, auditime lidhur me zbatimin e standardeve. Janë bërë vetëm pak përpjekje për të realizuar auditimin e sistemeve ose të performancës*”. (Komisioni European, 2010:136)

Megjithatë, kërkimi zbuloi që një përqindje e vogël e burimeve të auditimit drejtohet drejt auditimeve të performancës, si dhe auditimeve të Teknologjisë së Informacionit, por cilësia e këtyre auditimeve është diskutueshme sepse audituesët e brendshëm kanë mungesa në trajnimet praktike në lidhje me mënyrën sesi këto auditime kryhen.

Roli i auditimit si ndihmues i menaxhimit të risqeve

Ky kërkim zbuloi që niveli i maturitetit të risqeve të zhvilluar nga vetë organizatat e sektorit publik është ende embrional. Megjithëse, drejtimi i organizatave publike në Shqipëri ka përgjegjësinë për të zhvilluar metoda efektive për identifikimin dhe vlerësimin e risqeve, si dhe të ngrejë procedura të kontrollit të brendshëm për të parandaluar risqet (Këshilli i Ministrave, 2009), nuk është e qarte nëse në sektorin publik, në Shqipëri është parashikuar roli konsultues i auditimit të brendshëm në promovimin dhe në lehtësimin e zhvillimit të një sistemi efektiv të menaxhimit të riskut, në

organizatat ku maturiteti i koncepteve të riskut është ende i ulët. Nga ana tjetër, ky kërkim zbuloi që njohuritë e audituesve në çështje të menaxhimit të risqeve janë ende embrionale dhe për rrjedhojë kërkohen trajnime praktike në këtë drejtim në mënyrë që audituesët të ndihmojnë më të vërtetë menaxhimin për të forcuar strukturat e menaxhimit të risqeve. Kjo gjë do të nxisë më tej audituesët të përcaktojnë prioritetet e fushave të auditueshme bazuar në rregjistrin e riskut të ndërtuar nga vetë organizata, si dhe do të ndihmojë njësitë e auditimit të brendshëm të përshtasin rolin modern të auditimit bazuar në risk sipas praktikave më të mira botërore.

Plani i punës së auditimit bazuar në risk

Meqënëse fokusi në njësitë e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri janë auditime financiare dhe të përputhshmërisë, audituesët kanë përshtatur modelin ciklik të planit të punës së auditimit e kombinuar kjo me disa elementë embrionalë të matjes së riskut, duke rezultuar kështu në shpërndarje të burimeve të auditimit drejt proceseve dhe fushave që ndoshta nuk paraqesin riskun më të lartë të organizatës. Megjithatë, kjo qasje është e justifikuar duke u nisur edhe nga niveli i maturitetit të risqeve të vetë organizatave të sektorit publik në Shqipëri.

Gjithashtu, audituesit e jashtëm nuk janë të përfshirë në procesin e planifikimit të auditimit të brendshëm, ndërkohë që praktikrat ndërkombëtare të auditimit i rekomandojnë komunikime të tilla për të siguruar një kombinim të auditimeve dhe për të minimizuar dublimin e proceseve dhe risqeve të audituara.

Gjithashtu, ky kërkim zbuloi që menaxhimi dhe drejtuesit e lartë japin vetëm një ndihmesë modeste në procesin e planifikimit të auditimeve sepse mungojnë dhe diskutimet aktive të audituesve me menaxhimin në lidhje me vlerësimin e riskut dhe të kontrolleve kyçe të ngritura për të minimizuar këto risqe për shkak se konceptet për riskun janë ende naive në organizatat e sektorit publik në Shqipëri. Ajo që në fakt kuptohet me konceptin “pjesëmarrje e menaxhimit në planin e auditimit” nga sektori publik, në Shqipëri, është angazhimi i burimeve njerëzore dhe alokimi i kohës së auditimit drejt rasteve investigative të kërkuara

Njohuritë dhe aftësitë e audituesve të brendshëm

Ky kërkim zbuloi që njohuritë në financë dhe njohuritë në legjislacion konsiderohen si aftësitë më të rëndësishme të audituesve të suksesshëm. Kjo gjë në fakt vërteton mendimin e mëparshëm që qasja që ka përshtatur auditimi i brendshëm në sektorin publik në Shqipëri janë auditime financiare dhe auditime përputhshmërie.. Gjithashtu, zhvillimi profesional i burimeve të auditimit dhe

investimi në kapacitete dhe aftësi të audituesve nëpërmjet një programi trajnimi, të lidhur ngushtësisht me sistemin e vlerësimit të performancës, u zbuluan të jenë faktorët kryesore që përcaktojnë suksesin e implementimit të normave teoriko-ligjore të auditimit të brendshëm në sektorin publik. Ky punim tregoi kontributin modest që ofrojnë universitetet në drejtim të zhvillimit të këtij profesioni në Shqipëri. Nuk ka programe të vecanta që mbështesin formimin e audituesve të brendshëm të karrierës, për rrjedhojë nuk ka as shkëmbim eksperience midis universiteteve dhe organizatave të sektorit publik në Shqipëri për të zbuluar talentet e së ardhmes.

1.4. PRANIMI I HIPOTEZAVE

1. Kjo punë kërkimore pranoi Hipotezën 1 që lidh pozitivisht rolin dhe aktivitetet e auditimit të brendshëm me indikatorët e efektivitetit të funksionit. Për këtë arsye, në këtë punim u identifikua më tej gjendja aktuale të profesionit të auditimit i cili vazhdon të përshtasë qasjen tradicionale të auditimit financiar dhe të vlerësimit të përputhshmërisë së organizatës me ligjet dhe me rregulloret në fuqi, megjithëse në disa organizata të sektorit publik, kryhen edhe auditime performance madje edhe auditime të teknologjisë së informacionit. Të gjithë këto faktorë kanë nxitur dhënien e rekomandimeve të mëposhtme të cilat janë zhvilluar duke marrë në konsideratë kushtet politike të vendit si dhe limitet në aftësitë dhe në kapacitetet e audituesve të punësuar aktualisht në sektorin publik.
2. Kjo punë kërkimore rrëzoi Hipotezën 2 që lidh pavarësinë organizative të njërive të auditimit me efektivitetin e funksionit të auditimit.
3. Kjo punë kërkimore vërtetoi Hipotezën 3 që lidh strategjinë e duhur të auditimit të brendshëm bazuar në risk me efektivitetin e njërive të auditimit. Për rrjedhojë ky punim identifikoi më tej normat ligjore që rregullojnë strategjinë dhe planin e punës së auditimit, si edhe vlerësoi praktikën e auditimit të brendshëm në lidhje me planin e auditimit, aktivitetet e auditimit dhe burimet e auditimit. Megjithëse Manuali i Auditimit të Brendshëm sugjeron planin e punës së auditimit bazuar në risk, në praktikë sektori publik vepron ende sipas auditimeve ciklike. Edhe pse, audituesët e brendshëm janë kualifikuar si audituesë të certifikuar ata vazhdojnë të kryejnë aktivitete të inspektimit financiar dhe të përputhshmërisë dhe jo aktivitete të auditimit të brendshëm.
4. Kjo punë kërkimore rrëzoi Hipotezën 4 që lidh mirë-funksionimin e komiteteve të auditimit me efektivitetin e funksionit të auditimit. Për këtë arsye, nuk u analizuan më tej zhvillimet e

komitetit të auditimit të brendshëm në Shqipëri, si edhe boshllëqet dhe nevoja për përmirësim të mëtejshëm.

5. Ky kërkim rrëzoi Hipotezën 5, sipas së cilës, koordinimi më i madh me strukturat e tjera që ofrojnë siguri dhe më konkretisht, me Kontrollin e Lartë të Shtetit sigurojnë efektivitet më të madh të funksionit të auditimit të brendshëm. Pavarësisht që analiza e korrelacionit identifikoi një lidhje pozitive midis bashkëpunimit të auditimit të brendshëm me KLSH dhe efektivitetin të njësive të auditimit të brendshëm, analiza e regresionit të shumëfishtë nuk e mbështeti këtë ndikim. Për rrjedhojë, bashkëpunimi i njësive të auditimit të brendshëm me Kontrollin e Lartë të Shtetit nuk u analizua më tej për të rekomanduar mundësitë më të mira të bashkëpunimit në mënyrë që të rritej efektiviteti i funksionit të auditimit.

6. Ky kërkim vërtetoi Hipotezën 6, sepse njohuritë dhe ekspertiza e audituesve rezultoi e korreluar pozitivisht në një shkallë të lartë korrelimi 0.504 dhe 0.641 me dy prej përbërësve të efektivitetit të funksionit të auditimit të brendshëm, atë të perceptimit që kanë të audituarit për cilësinë e punës së auditimit dhe të vlerave që shton kjo njësi në organizatë. Gjithashtu, Hipoteza 6, pra që *kapacitetet e audituesve të brendshëm dhe zhvillimi i vazhdueshëm profesional rrit efektivitetin e funksionit të auditimit të brendshëm*, u mbështet plotësisht edhe nga analiza e regresionit të shumëfishtë.

Gjithashtu, qasja e funksionit të auditimit të brendshëm të sektorit publik, në Shqipëri, u krahasua me praktikën dhe me modelet më të suksesshme të auditimit të brendshëm në botë për të vënë në dukje ndryshimet midis modeleve. Pasi u vlerësuan faktorët dhe rrethanat që kishin nxitur këto ndryshime, konsiderata të mëtejshme në formën e rekomandimeve jepen në seksionet më poshtë për të përmirësuar profesionin e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri.

1.5. REKOMANDIMET

Roli i auditimit të brendshëm

Roli i auditimit të brendshëm duhet të përfshijë edhe detyra të konsulencës të funksionit të auditimit, jo vetëm kur i kërkon Titullari por edhe me propozim të drejtuesit të auditimit të brendshëm, në veçanti, në fushën e kontrolleve të brendshme dhe ngritjen e metodologjive të menaxhimit të riskut në rast se menaxhimit i mungojnë njohuritë e nevojshme. Standardi 1000 i Praktikave Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm rekomandon parimet në bazë të të cilave funksioni i auditimit të brendshëm mund të ofrojë shërbimin e konsulencës. Këto parime duhet të

bëhen pjesë integrale e manualeve dhe e procedurave që rregullojnë funksionin e auditimit të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri. Për më tepër këto parime rekomandojnë që roli këshillues i auditimit të brendshëm duhet të përfshihet në Kartën e Auditimit të çdo departamenti auditimi të brendshëm. Gjithashtu, Standardi 1000 këshillon që elemente të tilla si pavarësia, objektiviteti i audituesëve, objektivat që duhet të arrihen dhe qëllimi i punës, kërkesat për evidencë mbështetëse, komunikimi dhe monitorimi i rezultateve të angazhimeve të auditimit në fushën e konsulencës duhet të parashikohen në Kartën e Auditimit.

Objektivat e auditimit të brendshëm

Objektivat e auditimit duhet të lidhen me objektivat e organizatës dhe auditimi i brendshëm duhet të gjejë mënyrat e duhura për të asistuar organizatën në objektivat që ajo do të arrijë. Kjo lidhje duhet të formalizohet në dokumentin e strategjisë tre-vjecare të auditimit. Nga ana tjetër, menaxhimi duhet të përfshihet në hartimin e strategjisë së auditimit duke lehtësuar kështu implementimin me sukses të tij. Kjo gjë mund të arrihet duke i dhënë siguri organizatës që strategjia e auditimit udhëhiqet nga risqet dhe nga kontrollet e brendshme, që burimet njerëzore të auditimit shpërndahen drejt proceseve me kritikalitet më të lartë risku për t'i komunikuar kështu menaxhimit mesazhin që kjo është mënyra më e mirë e përdorimit të burimeve të auditimit (Picket, 2003), “ *Shefi i Auditimit të Brendshëm duhet të komunikojë planin vjetor të aktiviteteve të auditimit të brendshëm te menaxhimit për t'u rishikuar dhe për t'u aprovuar më pas nga menaxhimi dhe nga bordi i drejtorëve*”. (IIA Performance Standard 2020)

Auditimi si shërbim konsulence në drejtëm të menaxhimit të risqeve

Në rast se stafit drejtues të organizatave publike i mungojnë njohuritë në fushën e menaxhimit të riskut auditimi i brendshëm duhet të promovojë dhe të ndërgjegjësojë drejtimin për rëndësinë e njohjes dhe të vlerësimit paraprak të risqeve “*audituesët e brendshëm mund të organizojnë trajnime dhe të japin informacion në lidhje me identifikimin dhe vlerësimin e risqeve dhe kontrolleve të brendshme pa e cenuar objektivitetin e tyre. Në fakt ky është një rol natyral që i jepet auditimit të brendshëm, si ekspert i kontrolleve të brendshme*”, (Picket, 2006: 4). Kjo logjikë kërkon prej audituesve të njohin më mirë konceptin e menaxhimit të risqeve dhe për rrjedhojë shton kërkesat për audituesët të trajnohen dhe të fokusojnë zhvillimin e tyre profesional drejt përmirësimit të njohurive dhe aftësive në fushën e menaxhimit të risqeve.

Plani i punës së auditimit bazuar në risk

Në mënyrë që burimet e auditimit të aplikohen sipas përparësive të organizatës, auditimi i brendshëm duhet të përshtasë modelin e planit të punës bazuar në risk e duke marrë në konsideratë edhe interesat dhe pritshmëritë e grupeve të interesit, inpute nga menaxhimi, mendime të Kontrollit të Lartë të Shtetit (Auditim i Jashtëm) për të shmangur kështu mbivendosjen e punëve në fushën e sigurimit të cilësisë. Gjithashtu, modeli i planit të punës bazuar në risk promovon një spektër më të gjerë të rishikimit të risqeve që shkon përtej çështjeve të përputhshmërisë me ligjet dhe me rregulloret me të cilat auditimi është angazhuar gjer tani, pra edhe në kryerjen e angazhimeve të auditimit të performancës dhe Teknologjisë së Informacionit. Si përfundim, modeli i planit të punës bazuar në risk do të ndërgjegjësojë më tepër drejtimin për rolin e ri të auditimit të brendshëm drejt auditimit të performancës dhe angazhimeve në fushën e konsulencës duke ndihmuar kështu edhe vetë auditimin të forcojë në organizatë rolin që promovojnë standardet si ndihmues të menaxhimit në përmirësimin e qeverisjes së organizatave.

Burimet njerëzore të auditimit të brendshëm dhe zhvillimi i vazhdueshëm profesional

Aktivitetet vjetore të auditimit të brendshëm përcaktohen në bazë të aftësive dhe kapaciteteve të audituesëve. Si rrjedhojë, ato duhet të zhvillohen duke vlerësuar fillimisht aftësitë e audituesëve për të ushtruar funksionin e auditimit të brendshëm. Në mënyrë që zhvillimi profesional i audituesëve të shihet si një motiv për audituesët dhe jo si një kritikë ndaj punës së tyre, vlerësimi i performancës duhet të konsiderohet si pjesë e programit të zhvillimit të karrierës së tyre.

Drejtuesi i auditimit të brendshëm duhet të përcaktojë në bazë vjetore objektivat e performancës për çdo auditues të brendshëm. Disa nga objektivat përfshijnë: përfundimin e detyrave të caktuara, mostekalimin e buxhetit, kryerjen e detyrave të veçanta. Objektivat duhet të fillojnë me objektivat e përgjithshme të organizatës dhe të zbesin poshtë drejt objektivave të departamentit të auditimit të brendshëm dhe më tej, drejt objektivave individuale të audituesëve.

Gjithashtu, modeli i “Audituesët e ftuar” dhe “Audituesët me kohë të pjesshme”, si edhe kontraktimi i shërbimit të auditimit nga jashtë organizatës duke zbatuar parimin kosto/përfitim por edhe duke ndjekur praktika më të mira botërore të vendeve që kanë aplikuar qasje të tilla si Britania e Madhe, Australia, duhet të konsiderohen si mënyrë e fitimit të njohurive dhe aftësive shtesë për departamentet e auditimit me buxhet të limituar si dhe e shkëmbimit të përvojës midis organizatës dhe audituesve. Gjithashtu, Njësia Qendrore e Harmonizimit të Auditimit të Brendshëm duhet të gjejë mënyra të bashkëveprimit me universitetet për të zhvilluar programe të auditimit të brendshëm ose trajnime të mëtejshme dhe postkualifikime si një proces thelbësor i vazhdimësisë të

arsimimit profesional të audituesve. Praktikrat e mira botërore të vendeve si Britania e Madhe, njohin dhe pranojnë transferimin e krediteve të fituara në programe universitare Master për lëndët që lidhen me auditimin e brendshëm duke iu njohur kështu studentëve disa prej provimeve të detyrueshme për të fituar Diplomat dhe Certifikatat profesionale. Nga ana tjetër universitetet me programe të dedikuara në fushën e auditimit ekuivalentojnë në kredite Diplomat profesionale të ofruara prej Institutit të Profesionistëve në fushën e auditimit të brendshëm duke iu dhënë mundësi studentëve të kualifikohen në një fazë të avancuar të programeve Master. Ky shkëmbim kreditesh mund të aplikohet edhe në sektorin publik në Shqipëri ndërmjet Universiteteve që do të ngrenë programe të dedikuara master në drejtim të auditimit të brendshëm dhe Njësisë Qendrore të Harmonizimit që ka përgjegjësinë e certifikimit të audituesve të brendshëm në sektorin publik në Shqipëri. Në këtë mënyrë do të rritet numri i të rinjve që do të ndjekin një karrierë profesionale në auditimin e brendshëm, por edhe i audituesve me eksperiencë që kërkojnë të përmirësojnë njohuritë e tyre teorike dhe praktike në fushën e auditimit të brendshëm, qeverisjes së korporatave, menaxhimit të risqeve dhe kontrolleve të brendshme.

ANEKS A - PYETËSOR PËR TË VLERËSUAR EFEKTIVITETIN E FUNKSIONIT TË AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË SEKTORIN PUBLIK NË SHQIPËRI

Ky pyetësor u drejtohet vetëm audituesve të brendshëm të çertifikuar të sektorit publik.

Ky pyetësor kërkon 15 minuta kohë të plotësohet. Ju jam mirënjohëse për kontributin tuaj të vlefshëm në drejtim të zhvillimit të mëtejshëm të këtij profesioni në Shqipëri në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm.

I gjithë informacioni i dhënë nga ju do të trajtohet me etikë të lartë profesionale dhe me konfidencialitet, si dhe do të përdoret vetëm për qëllime akademike të vlerësimit të praktikave të auditimit në sektorin publik në Shqipëri dhe të dhënies së rekomandimeve për përmirësim të vazhdueshëm të këtij profesioni.

Faleminderit

Holtjana Bello, Doktorante

holtabello@yahoo.com

A. SEKTORI

- 1. Në cilën pjesë të sektorit publik punoni – Ju lutem, specifikoni emrin e institucionit publik ?**

Pushtet qendror	
Pushtet lokal	
Struktura vartëse të pushtetit qendror	
Struktura vartëse të pushtetit lokal	
Struktura të pavarura	
Të tjera- të lutem specifikoj	

- 2. Në cilin qytet/ fshat është vendi juaj i punës?**

--

3. Cila është madhësia e institucionit ku punoni?

Gjer ne 50 punonjës	
51 -250 punonjës	
250+ punonjës	

4. Cila është madhësia e funksionit të auditimit ku punoni?

1-5 auditues	
6-10 auditues	
10+ auditues	

B. CILESIA E PUNËS SË AUDITIMIT

	shumë dakord	dakord	disi dakord	pak dakord	aspak dakord
A ka organizata ku punoni Kartë të Auditimit të Brendshëm?					
A ka organizata ku punoni Manual të Auditimit të Brendshëm?					
A kryeni Auditime Përputhshmërie?					
A kryeni Auditime Performance?					
A kryeni Auditime Financiare?					
A kryeni Auditime Konsulence?					
A kryeni Auditime Teknologji të Informacionit?					
A do te kryeni në 5 vitet e ardhme përputhshmëri dhe performancë?					
A do të kryeni në 5 vitet e ardhme përputhshmëri dhe këshillim strategjik?					
A do të kryeni në 5 vitet e ardhme auditime financiare?					

C. PLANI I PUNËS

	shumë dakord	dakord	disi dakord	pak dakord	aspak dakord
A përgatitni planin e punës duke kombinuar qasjen bazuar në risk me auditimin ciklik (fusha të auditueshme 1 herë në 2 vjet)?					
A ka nisur implementimi i proceseve formale të risqeve në organizatën ku ju punoni?					
A diskutoni me menaxhimin kur përgatitni planin e punës?					
A bazoheni në kërkesën e funksionarëve të lartë kur ndërtoni një plan pune					
A e vlerësoni materialitetin dhe rëndësinë e fushave të auditueshme kur ndërtoni një plan pune?					
A e ndërtoni një plan pune sipas instruksioneve të Njesisë Qendrore të Harmonizimit?					
A e vlerësoni materialitetin e fushave të auditueshme duke u bazuar në sasinë e fondeve që ato fusha marrin?					
A e vlerësoni materialitetin e fushave të auditueshme duke u bazuar në numrin e punonjësve që ato kanë?					
A e miraton Titullari Planin e Punës?					
A e miraton Planin e Punës Njësia Qendrore e Harmonizimit?					
A raportoni të paktën çdo vit në lidhje me përmbushjen e Planit të Punës së Auditimit?					
A i raportoni Titullarit për përmbushjen e Planit të Punës?					

D. STRUKTURA ORGANIZATIVE-PAVARËSIA

	shumë dakord	dakord	disi dakord	pak dakord	aspak dakord
A i raportoni Titullarit për çështje funksionale?					
A i raportoni Sekretarit të Përgjithshëm për çështje administrative?					

A keni akses të pakufizuar në informacione të organizates ku ju punoni për çështje relevante të angazhimit të auditimit?					
A emëron dhe shkarkon Shefin e Auditimit të Brendshëm, Titullari?					

E. KOMITETET E AUDITIMIT

	shumë dakord	dakord	disi dakord	pak dakord	aspak dakord
A aprovon Komiteti i Auditimit Planin Vjetor të punës së auditimit të organizatës ku ju punoni?					
A monitoron Komiteti i Auditimit progresin e planit të punës të aprovuar?					
A vlerëson Komiteti i Auditimit performancën e Njesisë së Auditimit të Brendshëm të organizatës ku ju punoni?					
A emëron dhe shkarkon Komiteti i Auditimit Shefin e Auditimit të Brendshëm?					
A vlerëson Komiteti i Auditimit nevojat për trajnim të audituesve bazuar në kërkesat për trajnim të ardhura nga Shefat e Njësive të Auditimit					
A vlerëson gjendjen e kontrolleve të brendshme të organizatës ku ju punoni?					
A vlerëson performancën e Shefit të Auditimit të organizatës ku ju punoni?					
A vlerëson integritetin e raportimit financiar të organizates ku ju punoni?					
A është kosto shtesë Komiteti i Auditimit në formën që është ngritur, për sektorin publik?					

F. BASHKËPUNIMI ME FUNKSIONET E TJERA QË OFROJNË SIGURI

	shumë dakord	dakord	disi dakord	pak dakord	aspak dakord
A bashkëpunon Njësia e Auditimit të Brendshëm të organizatës ku ju punoni me Kontrollin e Lartë të Shtetit?					
A bashkëpunon Njësia e Auditimit të Brendshëm të organizatës ku ju punoni me Zyren e Tatim Taksave?					
A konsultoni me KLSH Planin e Punës?					
A shkëmbeni me KLSH Fletët e Punës?					
A shkëmbeni me KLSH Teknikat e Auditimit?					
A shkëmbeni me KLSH Raportet e Auditimit?					
A mendoni që KLSH reflekton qasje tradicionale të financave publike?					
A mendoni që KLSH e sheh AB gjithashtu si objekt kontrolli, dhe kjo është arsyeja pse s' bashkepunoni?					
A mendoni që KLSH luan rolin e kontrollorit-polic?					
A kryen KLSH auditime performance përveç atyre financiare?					

G – AFTESITË DHE KOMPETENCAT E AUDITUESVE TË BRENDSHËM

	shumë dakord	dakord	disi dakord	pak dakord	aspak dakord
A keni diploma të shkollës së Lartë?					
A keni diploma në nivel master?					
A jeni Auditues i Brendshëm i Çertifikuar në sektorin publik?					
A jeni Kontabel i Miratuar ose Ekspert Kontabël?					
A keni eksperiencë si Auditues i Brendshëm më shumë se 5 vjet?					
A keni nevojë për njohuri në teknika të Teknologjise së Informacionit dhe Kontrolleve të Brendshme ?					

A keni aftësi për të vlerësuar pasojat si rezultat i ndryshimeve të menaxhimit?					
A keni nevojë për njohuri në kontabilitet dhe financë?					
A keni nevojë për aftësi për të trajnuar dhe zhvilluar stafin e auditimit ?					
A keni nevojë për aftësi për të negociuar/ aftësi për të zgjidhur konflikte?					
A keni nevojë për aftësi organizative?					
A keni nevojë për njohuri në industri relevante brenda sektorit publik ku ju punoni?					
A ju duhet të keni aftësi për të promovuar vlera të auditimit të brendshëm?					
A keni nevojë për njohuri në legjislacionin relevant që prek organizatën ku ju punoni?					
A keni aftësi për të identifikuar problemin dhe për të dhënë zgjidhje?					
A ju duhet të keni aftësi dhe njohuri për të parandaluar vjedhjen financiare si dhe për të investiguar rastet e vjedhjeve?					
A ju duhen njohuri në menaxhimin e risqeve?					
A ju duhet të keni aftësi për të shkruar raporte?					
A merrni më shumë se 5 ditë në vit trajnim për të përditësuar njohuritë profesionale?					
A merrni trajnime nga Njësia Qendrore e Harmonizimit?					
A merrni trajnime nga sektori akademik?					

FALEMINDERIT

ANEKS B - PYETËSOR PËR TË VLERËSUAR VLERAT QË SHTON FUNKSIONI I AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË SEKTORIN PUBLIK NË SHQIPËRI NGA KËNDVËSHTRIMI I DREJTIMIT

Ky pyetësor u drejtohet vetëm drejtuesve të lartë që punojnë në sektorin publik. Ai teston shkallën e efektivitetit të njësive të auditimit të brendshëm të ngritur në sektorin publik në Shqipëri nga këndvështrimi i menaxherëve.

Ky pyetësor kërkon 15 minuta kohë të plotësohet. Ju jam mirënjohëse për kontributin tuaj të vlefshëm në drejtim të zhvillimit të mëtejshëm të këtij profesioni në Shqipëri në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit të Brendshëm.

I gjithë informacioni i dhënë nga ju do të trajtohet me etikë të lartë profesionale dhe me konfidencialitet, si dhe do të përdoret vetëm për qëllime akademike të vlerësimit të praktikave të auditimit në sektorin publik në Shqipëri, si dhe të dhënies së rekomandimeve për të përmirësuar më tej këtë funksion.

Faleminderit

Holtjana Bello, Doktorante

holtabello@yahoo.com

A. SEKTORI

- 1. Në cilën pjesë të sektorit publik punoni – Ju lutem, specifikoni emrin e institucionit publik ?**

Pushtet qendror	
Pushtet lokal	
Struktura vartëse të pushtetit qendror	
Struktura vartëse të pushtetit lokal	
Struktura të pavarura	
Të tjera- të lutem specifikoj	

2. Në cilin qytet/ fshat është vendi juaj i punës?

--

3. Cila është madhësia e institucionit ku punoni?

Gjer në 50 punonjës	
51 -250 punonjës	
250+ punonjës	

B. INDIKATORËT E PERFORMANCËS SË AUDITIMIT TË BRENDSHËM

		shumë dakord	dakord	disi dakord	pak dakord	aspak dakord
1.	Auditimi i Brendshem (AB) jep informacion në lidhje me problemet në organizatë, si dhe me gjendjen e kontrolleve të brendshme.					
2.	Puna e AB kënaq pritshmëritë që unë si drejtues kam për punën e këtij departamenti.					
3.	AB mbulon çështje që kanë të bëjnë me efektivitetin, performancën dhe kursimet nga aktivitetet e organizatës.					
4.	AB është në dijeni dhe merr në konsideratë nevojat aktuale të organizatës dhe vepron në të njëjtën linjë me prioritetet e menaxhimit.					
5.	Drejtueset kanë një vlerësim pozitiv për raportet e auditimit kur ato janë audituar nga AB.					
6.	Kontrolli i Lartë i Shtetit apo edhe autoritete të tjera mbikqyrese kanë vlerësim pozitiv për punën e auditimit të brendshëm.					
7.	Njësia Qendrore e Harmonizimit ka një vlerësim pozitiv ndaj raporteve të AB.					
8.	AB identifikon risqet dhe verifikon sistemet e kontrolleve të brendshme duke luajtur kështu një rol mbrojtës në organizatë.					

9.	AB arrin të fitojë vemendjen e menaxhimit dhe e bën atë të fokusohet në çështje të ngritura nga AB.					
10.	Vendimi për çështjet që do të auditohen merret, pasi është bërë një analizë e risqeve, një matje e tyre dhe vlerësim i impaktit dhe probabilitetit të ndodhjes së tyre në organizatë.					
11.	Të gjitha aktivitetet e auditimit kryhen nga AB ose koordinohen me AB, ose nga KLSH.					
12.	AB është një funksion i pavarur dhe vepron në mënyrë të pavarur.					
13.	Departamenti i AB dhe stafi i tij është i besueshëm dhe vepron me integritet.					
14.	Departamenti i AB vlerësohet nga drejtimi dhe jep kontribut të çmuar gjatë mbledhjeve me drejtimin.					
15.	Kualifikimet profesionale dhe trajnimet e stafit të AB janë të larta.					
16.	AB është burim i vlefshëm informacioni për vendim-marrësit në organizatën tuaj.					
17.	Informacioni i dhënë nga AB është jetik për veprimet e organizatës.					
18.	Përfitimet dhe kursimet që rezultojnë nga puna e AB janë më të larta se kostot e AB.					
19.	Organizata investon në mënyrë të vazhdueshme në trajnimin dhe zhvillimin profesional të stafit të AB, i cili në të ardhmen mund të promovohet në pozicione menaxheriale.					
20.	AB përdor teknologji moderne dhe përdor sisteme të kompjuterizuara për të hedhur dhe përpunuar të dhënat e mbledhura, psh. software i AB.					
21.	AB kryen të gjitha auditimet që janë parashikuar në planin vjetor të punës.					
22.	Përveç angazhimeve të auditimit që janë parashikuar në planin vjetor të punës, ka edhe kërkesa që vijnë nga drejtuesit e tjerë ose Titullari për të audituar çështje emergjente.					
23.	Numri i ankesave për performancën e AB është shumë i					

	ulët.					
24.	Departamentet e audituara kanë qenë të kënaqura me punën e AB.					
25.	Koha ndërmjet përfundimit të një auditimi dhe përgatitjes së raportit final nuk është më shumë se dy javë.					
26.	Gjetjet e AB janë shumë domethënëse dhe të rëndësishme për organizatën.					
27.	Gjetjet e AB bazohen në evidenca mbështetëse dhe të dhëna të besueshme.					
28.	Rekomandimet që vijnë nga AB mund të implementohen me lehtësi.					
29.	Rekomandimet e AB ofrojnë zgjidhje praktike, me pak kosto për të korrigjuar problemet e identifikuar.					
30.	Pothuajse shumica e rekomandimeve të AB implementohen në praktikë.					
31.	Raportet e AB janë të drejta dhe të sakta.					
32.	Raportet e AB janë të qarta, si dhe prezantohen mirë nga audituesët.					
33.	Raportet e auditimit përfshijnë një Hyrje, objektivat, përshkrimin e gjetjeve, rekomandimet dhe konkluzionet.					
34.	Raportet e AB janë profesionale dhe të një cilësie të lartë.					
35.	Vendimet e drejtimit marrin në konsideratë edhe gjetjet dhe rekomandimet e AB.					
36.	AB i shton vlera organizatës tuaj.					

FALEMINDERIT

ANEKS C - INTERVISTAT GJYSEM TË STRUKTURUARA

INTERVISTË ME PËRFAQËSUESIN E DREJTORISË SË PERGJITHSHME TË AUDITIMIT TË BRENDSHËM NË SHQIPËRI

Pyetja 1

Cili është qëllimi i Manualit të Auditimit të Brendshëm? A përfshin ky dokument kërkesa të detyrueshme apo rekomandime për funksionin e Auditimit të Brendshëm në sektorin publik në Shqipëri?

Përgjigje 1

Njësia Qendrore e Harmonizimit është përgjegjëse për zhvillimin dhe implementimin e metodologjisë dhe standardeve të profesionit të auditimit të brendshëm në sektorin publik. Në veçanti kjo njësi i kushton vëmendje modeleve si duhet të përgatitet një Kartë e Auditimit të Brendshëm, Kodit të Etikës dhe të gjitha këto përfshihen në manualin e auditimit të brendshëm që është guida e profesionit të auditimit të brendshëm.

Pyetja 2

Si sigurohet pavarësia e funksionit të auditimit të brendshëm?

Përgjigje 2

Ligji për Auditimin e Brendshëm kërkon që funksioni i auditimit të ketë një lloj pavarësie. Ky ligj parashikon akses të plotë të auditimit të brendshëm te çdo regjistrim, pasuri, burime të tjera relevante të procesit/fushës që rishikohet; detyrimin ligjor që audituesët e brendshëm nuk duhet të kryejnë detyra të menaxhimit; detyrimin ligjor për të qenë i lirë nga çdo ndikim i cili mund të ndikojë gjykimin e audituesëve të brendshëm. Pavarësia e funksionit garantohej gjithashtu nga statusi i nëpunësit civil, që e gëzojnë edhe audituesët e brendshëm, meqenëse kjo është e drejtë e çdo punonjësi të sektorit publik.

Pyetja 3

Cila është linja e raportimit të njësive të auditimit të brendshëm dhe cili është roli i komiteteve të auditimit në sektorin publik, nëse këto komitete ekzistojnë?

Përgjigje 3

Njësitë e auditimit të brendshëm raportojnë për qëllime funksionale tek titullari, i cili është personi përgjegjës për të siguruar efikasitet, efektivitet dhe ekonomi në përdorimin e burimeve publike. Fokusi strategjik i Drejtorisë së Përgjithshme të Auditimit të Brendshëm gjatë këtyre viteve ka qenë të prodhojë dhe të prezantojë një bazë të shëndoshë ligjore dhe institucionale të konceptit modern të auditimit të brendshëm. Ky proces është shoqëruar gjithashtu edhe me përpjekjet e DPAB-së për të ndryshuar kulturën e stafit ekzistues të auditimit të brendshëm drejt një kulture dhe drejt një qasjeje të re të profesionit duke ngritur kështu një metodologji të re; duke ndryshuar strukturat organizative që përshtaten me reformat ligjore në fushën e auditimit të brendshëm; duke ndërgjegjësuar menaxherët dhe drejtorët e njësive publike të cilët vazhdojnë ende të ngatërrojnë auditimin e brendshëm me kontrollet ex-post; dhe të certifikojë audituesët e brendshëm që vazhdojnë të jenë ende inspektorë financiarë. Gjithashtu, qeveria njih vlerën e komiteteve këshilluese dhe do të peshojë kostot kundrejt benefiteve për të përcaktuar strukturën më të drejtë të komiteteve të auditimit.

Pavarësisht kësaj, manuali i Auditimit të brendshëm përmend komitetet e auditimit, por roli i tyre nuk është përcaktuar ende në njësitë publike. Rrjedhimisht nuk janë përcaktuar ende procedurat që parashikojnë qëllimin, përgjegjësitë, si dhe detyrat e këtyre komiteteve. Gjithashtu nuk ekziston një rregull ose një politikë mbi implementimin dhe funksionimin e komiteteve të auditimit nëse njësitë publike zgjedhin të kenë një të tillë.

Pyetja 4

Kush e vlerëson performancën e funksionit të auditimit të brendshëm në njësitë e pushtetit qendror apo vendor?

Përgjigje 4

Performanca e funksionit të auditimit të brendshëm, duke përfshirë këtu aktivitetet e auditimit të brendshëm vlerësohet nga Njësia Qendrore e Harmonizimit. Shefave të auditimit të brendshëm u kërkohet të përgatisin një raport vjetor mbi aktivitetet e auditimit të brendshëm, i cili përmbledh detaje të angazhimeve të auditimeve të kryera, të konkluzioneve kryesore, të masave të marra prej menaxhimit dhe çdo rast të zbuluar të thyerjes së ligjit dhe rregullit.

Pyetja 5

Plani vjetor i auditimit të brendshëm në njësitë e pushtetit vendor dhe qendror i dorëzohet gjithashtu edhe Njesisë Qendrore të Harmonizimit për t'u rishikuar më tej. Ku konsiston kjo?

Përgjigje 5

Njësia Qendrore e Harmonizimit përmbledh planin vjetor të punës për të gjitha njësitë publike dhe vendore për t'ia raportuar Këshillit të Ministrave nëpërmjet Ministrisë së Financës. Auditueset e jashtëm e shohin gjithashtu këtë përmbledhje me qëllim që të vlerësojnë punën e audituesëve të brendshëm dhe për të minimizuar dublimin e punëve.

Pyetja 6

Ç'farë ofron program i kualifikimeve të profesionit të auditimit të brendshëm?

Përgjigje 6

Programi i trajnimit është ngritur për të lehtësuar marrjen e certifikatave profesionale, por dhe përfshin edhe njohuri akademike. Ai edukon dhe trajnon audituesët nga perspektiva teorike e profesionit. Megjithatë një ndër përgjegjësitë e Njesisë Qendrore të Harmonizimit është të zhvillojë strategjinë e trajnimeve për audituesët e brendshëm dhe të implementojë këtë strategji duke përfshirë këtu, edhe zhvillimet e programeve të trajnimit për ata audituesë të brendshëm që janë tashmë të certifikuar. Kjo gjë siguron përditësimin e njohurive të tyre.

INTERVISTË ME PËRFAQËSUESIT E AUDITIMIT TË BRENDSHËM TË NJËSISË SË PUSHTETIT LOKAL

Pyetja 1

Cili është ligji që rregullon funksionin e auditimit të brendshëm në sektorin publik?

Përgjigje 1

Ligji 9729, datë 23.04.2007 mbi “Auditimin e Brendshëm në Sektorin Publik” në Shqipëri; Manuali i Auditimit të Performancës, i vitit 2009, i cili është dizenuar nga Zyra e Auditimit të Jashtëm në Britaninë e Madhe, Ministria e Financave të Polonisë në bashkëpunim me Drejtorinë e Përgjithshme të Auditimit të Brendshëm në Shqipëri.

Pyetja 2

A mund të përshkruani shkallën e auditimeve jofinanciare të parashikuara në planin tuaj vjetor të punës?

Përgjigje 2

Deri tani angazhimet e auditimit kanë qenë më shumë inspektime financiare. Angazhime të tjera që prekin fusha të tilla si Teknologji e Informacionit, Burime Njerëzore, Komunikim, Çështje Ligjore janë koncepte të reja gati për t'u përfshirë në planin e punës. Ndhimesa e audituesëve në fusha të tilla si Shëndet dhe Siguri, Plani i Vazhdimësisë së Biznesit, Plani i Kontigjencës së Biznesit, Plani i Emergjencës ende nuk janë zhvilluar. Por ne kemi kryer edhe angazhime auditimi që mbulojnë çështje të thyerjes së kodit të etikës me kërkesën e Titullarit.

Ligji i ri për auditimin e brendshëm, i cili planifikohet të aprovohet këtë vit do të ndajë Njësinë e Inspektimit Financiar nga Auditimi i Brendshëm, kështu që koncepti i ri i auditimit të brendshëm si dhënës sigurie i pavarur dhe konsulent objektiv, që i shton vlera organizatës, do të zhvillohet më tej.

Pyetje 3

Cili është zhvillimi profesional i audituesëve?

Përgjigje 3

Stafi i Auditimit të Brendshëm përbëhet prej nente vetash. Ato janë ndarë në dy grupe, në Inspektimin Financiar dhe në Analizë dhe Vlerësim. Dy audituesë të brendshëm janë juristë, ndërsa të tjerët janë financiarë. Sapo ligji i ri të hyjë në fuqi audituesët do të certifikohen si audituesë të brendshëm të sektorit publik. Këto certifikata jepen nga Ministria e Financave, Drejtoria e Përgjithshme e Auditimit të Brendshëm. Audituesët gjithashtu marrin trajnime përgjatë vitit nga Instituti i Trajnimeve të Nëpunësit Civil dhe nga Drejtoria e Përgjithshme e Auditimit të Brendshëm të cilët organizojnë trajnime. Nuk është e qartë nëse pushteti lokal e paguan pushtetin qendror për këto shërbime trajnimi.

Pyetja 4

Automatizimi i punës së audituesëve

Përgjigje 4

Fletët e punës së audituesëve, raportet etj, mbahen ende në mënyrë manuale. Mungon një program auditimi i automatizuar edhe pse plani i punës përfshin shumë procese, njësi, fusha dhe transaksione që auditohen brenda një viti dhe mbajtja e tyre me dorë bëhet shumë e vështirë.

INTERVISTË ME PËRFAQËSUESIN E AUDITIMIT TË BRENDSHËM, TË NJËSISË SË PUSHTETIT QENDROR

Pyetja 1

A përfshin departamenti i financës strukturën e kontrollit financiar? Cila është kultura e organizatës në lidhje me kontrollet?

Përgjigje 1

Ky institucion ka filluar të shqetësohet për kontrollet e brendshme, por ky është ende një koncept i ri. Audituesët nuk ofrojnë shërbime konsulence të tilla si të trajnojnë organizatën në lidhje me kontrollet e brendshme dhe me menaxhimin e risqeve. Nga ana tjetër audituesët janë trajnuar prej Drejtorisë së Përgjithshme të Auditimit të Brendshëm në Ministrinë e Financave, i cili është gjithashtu instituti që çertifikon audituesët e brendshëm.

Pyetje 2

Si është struktura e një raporti auditimi?

Përgjigje 2

Në rast se audituesët zbulojnë gjetje jodomethënëse ata përpilojnë “Aktverifikimin”, në rast se zbulojnë gjetje domethënëse ata plotësojnë formën “Procesverbal”. Përveç kësaj, audituesët hartojnë edhe një raport i cili përshkruan gjetjet në mënyrë narrative. Me ligjin e ri, audituesëve do t’u kërkohet që të mbushin vetëm kutitë e një raporti auditimi - shembull. Komunikimi i gjetjeve kryhet sipas standardeve të IAB-së, që do të thotë që gjetjet fillimisht diskutohen me të audituarit. Nëse palët nuk bien dakord, komentet e të dyja palëve i shkojnë ministrit i cili thotë fjalën e fundit .

Pyetja 3

Sa shpesh raportojnë audituesët e brendshëm pranë kësaj ministrie në lidhje me performancën e tyre. Kujt i raportojnë, ç’farë raportojnë dhe a ekzistojnë tregues performance?

Përgjigje 3

Drejtori i Auditimit të Brendshëm raporton një herë në vit te Njësia Qendrore e Harmonizimit në lidhje me raportin e auditimeve të kryera kundrejt atyre të planifikuara, përmbledhjen e gjetjeve dhe të rekomandimeve si dhe auditimet follow-up.

Pyetja 4

Cila është qasja e planit vjetor të auditimit nga departamenti i auditimit të brendshëm brenda kësaj Ministrie?

Përgjigje 4

Plani vjetor është një qasje ciklike, që do të thotë që njësitë dhe proceset auditohen të paktën një herë në tre vjet. Megjithatë burimet shpesh drejtohen drejt zonave që marrin fondet më të mëdha. Nuk është zhvilluar një kulturë risku as nga menaxhimi dhe as nga funksioni i auditimit të brendshëm. Plani vjetor i auditimit aprovohet nga Titullari/ Ministri.

INTERVISTË ME AUDITUESË TË KONTROLLIT TË LARTË TË SHETIT

Pyetje 1

Cilat janë kompetencat e Kontrollit të Lartë të Shtetit, të Drejtorisë së Përgjithshme të Auditimit të Brendshëm dhe të Auditimit të Brendshëm në institucione publike?

Përgjigje 1

Kontrolli i Lartë i Shtetit vepron si një kontroll i jashtëm për pushtetin lokal dhe qendror si dhe për kompanitë që kanë aksione shtetërore.

Drejtorja e Përgjithshme e Auditimit të Brendshëm në Ministrinë e Financave me ligjin e ri nuk mund të auditojë institucionet e pavarura të tilla si njësitë e pushtetit lokal. Për më tepër ato nuk mund të monitorojnë aktivitetet e departamentit të auditimit të brendshëm. Ato mund të shohin punën e audituesëve të brendshëm në njësitë e pushtetit lokal dhe qendror në lidhje me metodologjinë e përdorur, ose do t'i japin siguri qeverisë dhe donatorëve të fondeve, grandeve ose donacioneve për fondet që i janë alokuar qeverisë shqiptare. Të gjitha fondet e tjera, të përfituara prej taksave, grandeve të Europës, donacioneve auditohen nga njësitë e auditimit të brendshëm. Në fakt një ndarje e tillë nuk lejon mbivendosje të kontrolleve nga njësi të tjera të auditimit të jashtëm. NJQHB, gjithashtu sheh planin e punës së auditimit të njësive të pushtetit vendor dhe qendror, mënyrën si është përpiluar ky plan, si është zhvilluar program i punës për angazhime specifike, në ç'masë ky plan është implementuar në praktikë.

Pyetje 2

A e auditoni ju punën e audituesëve të brendshëm? A e vlerësoni ju planin e punës së auditimit të brendshëm?

Përgjigje 2

Po ne e kryejmë një proces të tillë. Para se të fillojmë të kryejmë një auditim në terren, ne shohim raportet e auditimit dhe në veçanti ne shohim gjetjet, si janë trajtuar ato, nëse masat e marra janë në përputhje me ligjin. Gjithashtu ne vlerësojmë trajnimin e audituesëve dhe nëse kualifikimet e tyre kënaqin kërkesat e profesionit të vendosura nga Ligji i Auditimit të Brendshëm. Për sa i përket planit vjetor të auditimit, ne shohim nëse fushave, që kanë marrë më shumë fonde, iu është dhënë përparësi prej auditimit të brendshëm. Ky është edhe perceptimi ynë për riskun.

Pyetja 3

A bashkëveproni ju me auditimin e brendshëm për të krijuar një plan pune të përbashkët?

Përgjigje 3

Jo, nuk ka një komunikim paraprak. Ne informohemi për planin e tyre kur ne kryejmë angazhime auditimi. Ne nuk shkëmbejmë paraprakisht informacione dhe në fakt nuk na janë kërkuar këshilla nga departamentet e auditimit të brendshëm në njësitë e pushtetit vendor dhe qendror gjatë procesit të planifikimit vjetor të auditimeve.

REFERENCA

- Abbey Consulting. (2009, June 3). Role of Audit Commitees. *Chief Internal Auditors'Symposium*. London: MIS Training Institute.
- Australian National Audit Office. (2011, march 3). *Public Sector Audit Commitees. Better Practice Guide*. Retrieved April 18, 2012, from www.anao.gov.au/html/Files/BPG%20HTML.PublicSectorAuditCommitee/index.html
- Baker, N. (2010, March 3). Board Games. *Internal Auditing*, pp. 18-19.
- Baker, N. (2010, July). Governance gets pesonal. *Internal Auditing*, p. 15.
- Baker, N. (2010, June). Wright to buy. *Internal Auditing*, p. 21.
- Bryman, A., & E, B. (2003). *Business Research Methods*. Oxford: Oxford, University Press.
- Cain, J. (2006). An approach to implementing risk based internal auditing. *Audit&Risk*, p. 12.
- Calvert-Davies, J. (2010, September). Beyond assurance. *Internal Auditing*, p. 39.
- Chartered Institute of Internal Auditors. (2013). *Coordination of assurance services*. Retrieved August 2013, from coordination of assurance services website: <http://www.iaa.org.uk/resources/managing-internal-audit/coordination-of-assurance-services>
- Coutts, J. (2012, March-April). A guiding hand. *Audit&Risk*, p. 12.
- Deloitte. (2013, may 5). *Public Sector Audit Committee Resource Guide*. Retrieved December 26, 2013, from http://www.corpgov.deloitte.com/binary/com.epicentric.contentmanagement.servlet.ContentDeliveryServlet/USEng/Documents/Audit%20Committee/Audit%20Committee%20Resource%20Guide/ACRG_2013.pdf
- Drejtoria e Auditimit te Brendshem ne Shqiperi. (2007). *Auditimi i brendshem ne sektorin publik ne shqiperi*. Retrieved Korrik 12, 2011, from Auditimi i brendshem ne sektorin publik ne shqiperi website: <http://.minfin.gov.al/downloads/3Leksione-%20Bazat%20e%20AB.pdf>
- Ernst&Yong. (2013). *Key considerations for your internal audit plan*. Retrieved Gusht 20, 2012, from key considerations for your internal audit plan website: <http://www.linkedin.com/new?s?viewArticle=&articleID=5761515926012821538&gid=1174257&type=member&item=257619432&articleURL=http%3A%2F%2Fwww%2EEey%2Ecom%2FGL%2Fen%2FServices%2FAdvisory%2FKey-considerationsfor-your-internal-audit-plan&urlhash=-Y6h&>
- European Commission. (2012, february 10). *Compendium in Public Internal Control System in the EU Member States*. Retrieved december 25, 2013, from http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf
- European Commission. (2012, November 17). *Institution Building in the Framework of European Union Policies Common Twinning Manual*. Retrieved December 20, 2013, from

http://ec.europa.eu/europeaid/where/neighbourhood/overview/documents/20121011-twinning-manual-2012_en.pdf

Feary, S. (2010, November). A question of quality. *Internal Auditing*, p. 42.

FRC. (2013). *Intrenational Standards on auditing (UK and Ireland) 610," Using the work of internal auditors"*. Retrieved Gusht 26, 2013, from Intrenational Standards on auditing (UK and Ireland) 610," Using the work of internal auditors" website: <http://www.frc.org.uk/News-and-Events/FRC-Press/Press/2013/June/FRC-prohibits-the-use- of-internal-audit-staff-on-t.aspx>

Galliers, R. (1991). Chosing appropriate information systems reserach approaches: A revised taxonomy. *Information System Research*, 327-445.

Gill, J., & Johnosn, P. (1997). *Research Methods for Managers,2nd edition*. London: Chapman.

Gill, J., & Johnson, P. (1997). *Research Methods for Manageres,2nd edition*. London: Paul Chapman Publishing Ltd.

Glaser, B., & Strauss, A. (1967). *The discovery of grounded theory:Strategies for qualitative reserach*. Chicago: Aldine Publishing Company.

Graham, J. (2011, September, October). Assessing risk, deliver value. *Audit&Risk*, p. 26.

Hepworth, N., & De Koning, R. (2012, May 5). *Internal Audit in Public Sectors*. Retrieved December 16, 2013, from <http://www.pifc.eu/wp-content/uploads/Audit-committees-in-the-public-sector-May-2012.pdf>

HM Treasury. (2007, February 18). *Audit Commitee Handbook*. Retrieved April 22, 2012, from www.hm-treasury.gov.uk/d/auditcommiteehandbook140307.pdf

HM Treasury;CIPFA Department of Health;Welsh Depatrment. Scottish Governmnet Department of Finance and Personnel. (2012, December). *Public sector internal audit standards applying the international standards to the UK public sector*. Retrieved August 2013, from https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207064/public

Hodge, N. (2010, February 17). Question Time. *Internal Auditing*, pp. 24-26.

Hodge, N. (2012, March, April). The outsiders. *Audit&Risk*, p. 18.

Hoey, N. (2011, October). Eyes wide open. *Audit&Risk*, p. 20.

Hussey, J., & Hussey, R. (1997). *Business Research: A Practical Guide for undergraduate and postgraduate students*. New York: Palgrave.

Ireland, S. (2011, November-December). 2011. *Audit&Risk*, p. 5.

Jobber, D., & O'Reilly, D. (1996). Industrial Mail Surveys: techniques for inducing response. *Market and Inteligence Planning*, Vol 14, No1, pp. 29-34.

Komisioni European. (2010, Nentor 9). *Ministria eIntegrimt*. Retrieved Dhjetor 31, 2013, from Ministria e Integrimt website: http://www.mie.gov.al/previewdoc.php?file_id=1604

- Kontrolli i Larte i Shtetit. (2012). *Kontrolli i Larte i Shtetit, Historiku*. Retrieved Janar 5, 2014, from Kontrolli i Larte i Shtetit, Historiku: <http://www.klsh.org.al/>
- Kontrolli i Larte i Shtetit. (2013, Korrik 11). *Planifikimi Strategjik 2013-2017*. Retrieved Janar 6, 2014, from Planifikimi Strategjik 2013-2017 website: <http://www.klsh.org.al/>
- KPMG. (2010, September). Audit committees see return to "normal". *Internal Auditing*, p. 20.
- Kuvendi i Republikës së Shqipërisë. (2011, January 1). *Menaxhimi Financiar dhe Kontrolli i Brendshëm*. Retrieved December 29, 2013, from http://uccial.al/sites/default/files/node_attachments/PROJEKTLIGJ%20P%C3%8BR%20MENAXHIMIN%20FINANCIAR%20DHE%20KONTROLLI1.pdf
- Kuvendi i Shqipërisë. (2010, Korrik 1). *Ministria e Financave*. Retrieved Janar 6, 2014, from Ministria e Financave website: <http://www.minfin.gov.al/>
- Miekatrion, S. (2006). *Interantional audit trends in the public sector: a comparison of internal audit functions in the OECD countries finds similarities in legal requirements, organizational structures and future challenges*. Retrieved Korrik 27, 2010, from <http://allbusiness.com/sector-54/professional-services-accounting/1194095-1.html>
- Ministria e Financave. (2010). *Manuali i Auditimit të Brendshëm*.
- MIS. (2009). *Chief Internal auditor's symposium*. London: MIS.
- Ndreja, G. (2013, Shtator 23). *gazeta shqiptare*. Retrieved Dhjetor 30, 2013, from gazeta shqiptare website: <http://gazeta-shqip.com/lajme/2013/09/10/auditimi-brendshem-nje-hap-perpara-dy-hapa-prapa/>
- Paterson, A. (2010, June). A problem shared. *Internal Auditing*, pp. 22-25.
- Pickett, S. (2003). *Internal Auditing Handbook*. New Jersey: Wiley.
- Pickett, S. (2006). *Audit Planning and Risk Based Approach*. New Jersey: Wiley.
- Piper, A. (2010, June). Austerity assurance. *Internal Auditing*, p. 15.
- Piper, A. (2011, February). Audit in the Limelight. *Internal Auditing*, pp. 12-17.
- Pritchard, R. (2013, July, August). What planet are you on? *Internal Auditing*, p. 22.
- PWC. (2007). *State of the internal audit profession. Pressures build for continual focus on risk*. Retrieved Korrik 26, 2013, from http://pc.com/en_US/us/internalaudit/assets/state_internal_audit_profession_study_7.pdf
- PWC. (2009). *Business upheaval: internal audit weighs its role amid the recession and evolving enterprise risks*. Retrieved Korrik 12, 2013, from <http://moodle.bcu.ac.uk/bcbs/course/view.php?id=607>
- Rainbird, S., & Nicholson, F. (2010, December-January). Getting the most out of CPD. *Internal Auditing*, pp. 42-43.

- Republic of Albania, Council of Minister. (2009, June 11). *Approval of Public Internal Control Policy Paper 2009-2012*. Retrieved December 14, 2013, from http://www.minfin.gov.al/minfin/pub/shtojca_24_klsh_plani_strategjik_110_1.pdf
- Republic of Albania, High Control State. (2009, June 17). *The strategic development plan for 2009-2012*. Retrieved December 16, 2013, from http://www.minfin.gov.al/minfin/pub/shtojca_24_klsh_plani_strategjik_110_1.pdf
- Republic of Albania, parliament. (2010, May 4). *For some amendments in the Law 9720 of the date 23.04.2007 on "Internal Audit in Public Sector"*. Retrieved April 20, 2012, from http://www.minfin.gov.al/minfin/pub/ligji_10318_dt_16_09_10_per_ndryshimin_e_ligjit_nr_9720_per_ab_gazeta_zyrtare_135_date_7_10_2010_2458_1.pdf
- Republika e Shqipërisë. (2007). *Ligji për Auditimin e Brendshëm*. Retrieved Korrik 12, 2012, from <http://.google.com/search?client=firefox-a&rls=org.mozilla%3Aen-US%3Aofficial&channel=s&hl=en&source=hp&q=auditim+i+brendshem+ne+shqiperi&btnG=Google+Search>
- SAIACA. (2009). *Summary of Report on Governance for South Africa, King III*. doi:Document
- Saunders, M., Leis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students*. Edinburg: Pearson Education Limited.
- Sethi, K. (2010, September). Beyond assurance. *Internal Auditing*, p. 30.
- SIGMA. (2009). *Assessment Reports, Public Internal Financial Control*. doi:Document
- Sigma. (2010). *Assessment reports, Public Internal Financial Control*. doi:Document
- Turnbull, S. (2012, March, April). Switching sides. *Audit&Risk*, p. 28.
- Watson, V. (2012, March, April). Switching sides. *Audit&Risk*, p. 28.
- Webb, J. (2000). Questionnaires and their design . *The marketing review*, vol 1, pp. 197-218.
- Weber. (2004). the rhetoric of positivism versus interpretivism. *MIS quarterly*, p. 28.
- White, C. (2010, July). How independent are you? *Internal Auditing*, pp. 28-29.