



UNIVERSITETI I EVROPËS JUGLINDORE
УНИВЕРЗИТЕТ НА ЈУГОИСТОЧНА ЕВРОПА
SOUTH EAST EUROPEAN UNIVERSITY

Universiteti i Evropës Juglindore
Fakulteti i Biznesit dhe Ekonomisë

Data e fillimit të studimeve: 10.11.2016/17

***“SISTEMI I KONTROLLIT FINANCIAR PUBLIK SI INSTRUMENT
PËR RRITJEN E EFIÇIENCËS SË FONDEVE PUBLIKE ME THEKS
TË VEÇANTË NË REPUBLIKËN E KOSOVËS”***

***“PUBLIC FINANCIAL CONTROL SYSTEM AS INSTRUMENT FOR INCREASE OF
EFFICIENCY OF PUBLIC FUNDS WITH A SPECIAL ACCENT IN THE REPUBLIC
OF KOSOVO”***

Mentori:

Akademik Abdylmenaf Bexheti

Kandidati:

Gresa Mjaku

Qershor, 2019

Gresa Mjaku

Qershor, 2019
Tetovë- Maqedoni



Universiteti i Evropës Juglindore
Fakulteti i Biznesit dhe Ekonomisë

Punim i Ciklit të Tretë të studimeve (Doktoratë)
Viti akademik 2016-2017

Gresa Mjaku

***“SISTEMI I KONTROLLIT FINANCIAR PUBLIK SI INSTRUMENT
PËR RRITJEN E EFIÇIENCËS SË FONDEVE PUBLIKE ME THEKS
TË VEÇANTË NË REPUBLIKËN E KOSOVËS”***

Mentor: Akademik Abdylmenaf Bexheti

Qershor, 2019

DEKLARATË

Unë Gresa Mjaku, deklaroj se punimin tim të cilin do të punojë për vlerësim tek komisioni, do ta shkruaj në mënyrë të pavarur dhe se është tërësisht punimi im autorial dhe përmbajtja e këtij punimi është përgjegjësi e vet autorit.

Më tutje deklaroj se në shkrimin e punimit kam respektuar rregullat etike të punës shkencore dhe Akademike të Universitetit.

Ky material nuk mund të rishtypet, shumëzohet ose të përcillet në çfarë do forme tjetër elektronike, të fotokopjohet ose të regjistrohet pa miratimin më shkrim nga autori me përjashtim tek rastet e personave të verbër.

Me respekt,
Gresa **MJAKU**

MIRËNJOHJE DHE FALENDËRIME

Ky disertacion është rezultat i udhëzimit, mbështetjes dhe inkurajimit të familjes dhe miqve. Komiteti im këshillues përfshirë Profesorët Akademikun Abdylmenaf Bexheti, Prof. Hyrije Abazi, Prof. Nasir Selimi Prof. Izet Zeqiri, dhe Prof. Arben Malaj më ofruan një drejtim shumë të nevojshëm gjatë këtij procesi në aspektin e metodave, ideve dhe motivimit. Unë jam aq mirënjohës për interesin dhe frymëzimin e tyre për ta sjellë këtë produkt (hulumtim) së bashku.

Një falënderim të veçantë për Profesor Akademikun Abdylmenaf Bexheti për rolin e tij kritik si mentor i hulumtimit tim. Dituria dhe durimi i tij më shtynë përtej aftësive të mia të përceptuara. Pjesa më e madhe e hulumtimit të disertacionit do të ishte e pamundur pa udhëzimin, durimin dhe inkurajimin e tij. Kritika e tij e ndershme dhe udhëzimi i qëndrueshëm kanë qenë përbërës thelbësorë në përfundimin tim të këtij disertacioni. Unë shpresoj se në karrierën time mund të lidhem me studentët e mi ashtu siç bëri me mua Akademikun Abdylmenaf Bexheti sepse ka treguar një interes të sinqertë në punën time.

Sigurisht komisioni im i përbërë nga profesorët më eminent të fushës, gjatë gjithë kësaj periudhe kohore ishin shtyesë mjaftë e fuqishme për mua dhe më dëshmuar se gjithçka me punë është e mundur, si udhëzues të vazhdueshm me ndikim pozitiv të integritetit të udhëzimeve, mirëkuptimit, durimit dhe këshillave. Nga ana tjetër si, anëtarë i jashtëm të Prof. Arben Malaj më ka nderuar me pjesëmarrjen e tij.

Dëshirojë gjithashtu të falënderoj kolegët e mi në programin për dhënien e informatave për këtë disertacion dhe shpirtin e tyre të besueshëm të ekipit që e bëri procesin të durueshëm. Faleminderit për miqësinë dhe mbështetjen tuaj. Një falënderim për gjithë këtë periudhë kohore për menaxhimin e kohës, komunikimeve dhe kontakteve të përbashkëta tre vjeçare kolegës time Nora Sadiku-Dushi, miqësia me ty më bëri më të lehtë rrugëtimin tim, faleminderit që ishe “Ogur mbrojtës,, për mua!.

Falënderimet e mia të veçanta për familjen time që me dashuri dhe mbështetjen e tyre financiare, morale dhe emocionale ja arrita ta përfundojë këtë rrugëtim, pa përkrahjen tuaj nuk do isha këtu sot, shpresojë që ju bëra KRENAR !

Do ju jem falënderues dhe mirënjohës për gjithë jetën!

*Gresa Mjaku
Qershor, 2019
Tetovë*

PËRMBAJTJA

LISTA E FIGURAVE.....	VI
LISTA E TABELAVE	VI
Abstrakt	X
I. HYRJE DHE QËLLIMET E STUDIMIT	1
1.1 Hyrje.....	1
1.2 Lënda e hulumtimit	4
1.3 Objektivat e Studimit	5
1.4 Hipotezat dhe Pytjet kërkimore.....	6
1.5 Rëndësia e studimit	8
1.6 Kufizimet e studimit.....	10
1.7 Struktura e Punimit.....	12
II. RISHIKIMI I LITERATURËS.....	13
2.1 Zhvillimi i Auditimit.....	13
2.2 Llojet e Auditimit.....	14
2.2.1 Dallimet dhe ngjashmëritë mes auditimit të brendshëm dhe të jashtëm	15
2.2.2 Interesat e përbashkëta në mes auditorëve të brendshëm dhe të jashtëm	16
2.2.3 Krijimi i marrëdhënieve më frytdhënëse mes auditorit dhe menaxhmentit	17
2.3 Zhvillimi i auditimit të brendshëm.....	18
2.3.1 Dy shkolla të sistemeve të kontrollit të brendshëm	23
2.3.2 Llojet e auditimeve të kryera nga auditorët e brendshëm.....	25
2.3.3 Efikasiteti (Eficienca) dhe Efektiviteti i auditimit të brendshëm	26
2.4 Shqyrtimi Teorik	29
2.4.1 Teoria e Agjentit.....	30
2.4.2 Teoria e Kontigjencës (Pa-parashikueshmërisë)	31
2.4.3 Teoria e Firmës.....	32
2.5 Zhvillimi i Auditimit të brendshëm në Kosovë.....	32
2.5.1 Korniza punuese për praktika profesionale – standardet dhe kodi i etikës	34
2.5.2 Tre elementet e KBF në Republikën e Kosovës.....	38
2.5.3 Kontrollat financiare ex-ante dhe Ex-post në Republikën e Kosovës	43
2.6 Kosova dhe aspekti ligjor i saj.....	47

2.6.1	Aspekti normativ dhe institucional i Republikës së Shqipërisë	45
2.6.2	Aspekti normativ dhe institucional i Republikës së Maqedonisë.....	49
2.6.3	Performanca e ZPA-së në Republikën e Kosovës dhe krahasimi i performancës me GJA-n në Republikën e Sllovenisë.....	53
2.7	Shqyrtimi Empirik.....	61
2.7.1	Mjedisi i kontrollit.....	67
2.7.1	Vlerësimi i rrezikut.....	69
2.7.2	Aktivitetet e kontrollit	70
2.7.3	Informacioni dhe komunikimi	71
2.7.4	Monitorimi	72
III. METODOLOGJIA DHE DIZAJNI I HULUMTIMIT.....		74
3.1	Metodat e Kërkimit	75
3.2	Teknikat e Mostrës	78
3.3	Madhësia e Mostrës.....	79
3.4	Instrumentet për mbledhjen e të dhënave.....	79
3.5	Variablat e përdorur në studim.....	81
3.5.1	Variabla e varur	81
3.5.2	Variabla e pavarur	81
3.5.3	Metodat e Analizës së dhënave	82
3.6	Specifikat e modelit për të dhënat Primare dhe Sekondare.....	82
IV. TË GJETURAT E HULUMTIMIT (Analiza dhe Diskutim)		85
4.1	Statistika Përshkruese.....	85
4.1.1	Shkalla e Reagimit (Kthimit të përgjigjeve).....	85
4.1.2	Struktura e Pyetësit	86
4.1.3	Profili i Respondentëve	86
4.2	Vlefshmëria e Pyetësit	89
4.2.1	Analiza e Besueshmërisë [Cronbach Alpha (α)]	89
4.2.2	Vlerësimi i Normalitetit (Kolmogorov-Smirnova dhe Shapiro-Wilk test).....	89
4.2.3	Vlerësimi i Heteroskedasticiteti (Testi i Breusch- Pagan/ Cook- Weisberg)	90
4.2.4	Vlerësimi i Multikolineariteti	91
4.4	Modeli Ekonometrik dhe Testimi i Hipotezave	91
V. MODELIMI I ANALIZAVE BUXHETORE PËRMES SERIVE KOHORE ME METODA SASIORE		131
5.1	Hyrje	131

5.2 Kërkimet në parashikimin e serive kohore	132
5.2.1 Statcionariteti.....	133
5.2.2 Testi i rrënjëve unitare (Dickey and Fuller test).....	134
5.2.4 Testimi i Multikolinearitetit.....	136
5.2.5 Vlerësimi i Auto-korrelacionit (Testi i Durbin-Watson-it)	137
5.3 Rezultatet nga Modeli AR (1) dhe Analiza Përshkruese	137
5.3.1 Ministria e Financave	138
5.3.2 Ministria e Infrastrukturës	141
5.3.3 Ministria e Shëndetësisë	144
5.3.4 Ministria e Bujqësisë Pylltarisë dhe Zhvillimit Rural	147
5.3.5 Ministria e Punës dhe Mirëqenies Sociale.....	150
VI. KONKLuzionET DHE REKOMANDIMET.....	163
6. 1 Konkluzionet.....	163
6.2 Rekomandimet	175
Bibliografia	180

LISTA E FIGURAVE

Figure 1: Lidhja në mes Auditorit Brendshëm, Auditorit të jashtëm dhe Menaxhmentit	17
Figure 2: Organogrami i ZKA-s.....	45
Figure 3: Modeli Input- Output Burimi: http://zka-rks.org	53
Figure 4: Menaxhimi i Riskut të Ndërmarrjeve (ERM)	70
Figure 5: Procesi e Qasjes deduktive	77
Figure 6: Paraqitja grafike- Gjinia e Auditorit	86
Figure 7: Paraqitja grafike- Mosha e Auditorit	87
Figure 8: Paraqitja Grafike- Niveli i shkollimit	87
Figure 9: Paraqitja Grafike-Profil i shkollimit.....	88
Figure 10: Paraqitja Grafike- Përvoja e punës	88
Figure 11: Paraqitja Grafike-Trajnimet e fushës.....	88
Figure 12: Seria Kohore Ministria e Financave (2000-2020).	141
Figure 13: Seria Kohore Ministria e Infrastrukturës (2000-2020)	144
Figure 14: Seria Kohore Ministria e Shëndetësisë (2000-2020)	146
Figure 15: Seria Kohore Ministria e BPZHR (2000-2020).....	149
Figure 16: Seria Kohore Ministria e PMS (2000-2020).....	152

LISTA E TABELAVE

Table 1: Evoluimi i Auditimit Burimi: Zdenka Vidovic (2002), <i>“Koopërimi në mes Auditimit të brendshëm dhe të jashtëm”</i>	23
Table 2: Faktorët që ndikojnë në Efektivitetin/ Efikasitetin e auditimit të brendshëm.	28
Table 3:Struktura e llogaridhënies ne MFK-se Buxheti Qendror	40
Table 4: Struktura e llogaridhënies se MFK-se për Komuna	41
Table 5: Vlerësimi Financiar i Strategjive	51
Table 6: SWOT analiza dhe krahasimi normativ dhe institucional në Republikën e Kosovës	52
Table 7: SWOT analiza dhe krahasimi normativ dhe institucional në Republika e Shqipërisë	48
Table 8: : SWOT analiza dhe krahasimi Normativ dhe Institucional ne Rep. e Shqiperise.....	48
Table 9: SWOT analiza dhe krahasimi Normativ dhe Institucional në Republikën e Maqedonisë ..	52
Table 10: Krahasim ne aspektin e performancës se ZKA-as dhe GJA	61
Table 11: Krahasime në mes kornizave	65
Table 12:Kualiteti i monitorimit dhe Raportimit të informatave	73
Table 13: Aspekti Demografik.....	86
Table 14: Aspekti Demografik.....	87
Table 15: Aspekti Demografik.....	87
Table 16: Aspekti Demografik.....	88
Table 17: Aspekti Demografik.....	88
Table 18: Analiza e Besueshmërisë së të dhënave	89
Table 19: Testimi i Heteroskedasticiteti.....	90
Table 20: Testimi i variabël të parë të pavarur me instrumente.....	95

Table 21: Testimi i variabëlit të dytë të pavarur me instrumente.....	97
Table 22: Testimi i variabëlit të tretë të pavarur me instrumente.....	98
Table 23: Testimi i variabëlit të katërt të pavarur me instrumente.....	100
Table 24: Testimi i variabëlit të pestë të pavarur me Instrumente	101
Table 25: Impakti i variabëlve të pavarura në variabëlin e varur me GMM model	104
Table 26: Testimi i variabëlit të parë të pavarur me instrumente.....	108
Table 27: Testimi i variabëlit të dytë të pavarur me instrumente.....	110
Table 28: Testimi i variabëlit të tretë të pavarur me instrumente.....	111
Table 29: Testimi i variabëlit të katërt të pavarur me instrumente.....	113
Table 30: Testimi i variabëlit të pestë të pavarur me instrumente	114
Table 31: Impakti i variabëlve të pavarura në variabëlin e varur me GMM model	116
Table 32: Impakti i variabëlve të pavarura në variabëlin e varur me regresion linear	121
Table 33: Impakti i variabëlve të pavarura në variabëlin e varur me regresion linear	129
Table 34: Regresion linear	133
Table 35: Testi i Rrënjëve unitare (Dickey and Fuller test)	135
Table 36: Testimi i Heteroskedasticitetit.....	135
Table 37: Testimi i Multikolinearitetit	136
Table 38: Vlerësimi i Auto-korrelacionit	137
Table 39: Statistika përshkruese për Ministrinë e Financave	138
Table 40: Auto regresion model (1)-MF	140
Table 41: Statistika përshkruese për Ministrinë e Infrastrukturës.....	142
Table 42: Auto regresion model (1)-MI	143
Table 43: Statistika përshkruese për Ministrinë e Shëndetësisë.....	145
Table 44: Auto regresion model (1)-MSH	146
Table 45: Statistika përshkruese për Ministrinë e BPZHR	147
Table 46: Auto regresion model (1)-MBPZHR	148
Table 47: Statistika përshkruese për Ministrinë e PMS	150
Table 48: Auto regresion model (1)-MPMS	151
Table 49: Përqindja e buxhetit të realizuar.....	154
Table 50: Fokusi i shpenzimeve bazike për ç’do Ministri	156
Table 51: Opinionet e auditorëve të jashtëm në realizimet vjetore të buxhetit	157
Table 52: Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm-MI	158
Table 53: Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm-MPMS	159
Table 54: Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm-MSH	159
Table 55: Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm-MF	161

Lista e Akronimeve / Shkurtesave

ACCA - Asociacioni i Kontabilistëve Shtetëror të Certifikuar
UA - Udhëzim Administrativ
OB - Organizatë Buxhetore
CAATS - Teknikat e auditimit të ndihmuara nga kompjuteri
ZKA - Zyrtari kryesor administrativ
ZKE - Zyrtari kryesor ekzekutiv
ZKF - Zyrtari kryesor financiar
NjQH - Njësia qendrore harmonizuese
CIPFA - Instituti i autorizuar për financa publike dhe kontabilitet
COBIT - Objektivat e kontrollit për informata dhe teknologjinë relevante
COSO - Komiteti i organizatave sponzoruese të komisionit Treadë ay
ZhVP - AVP Zhvillimi i vazhdueshëm profesional Arsimimi i vazhdueshëm profesional
DP - Drejtoria e Përgjithshme
KE - Komisioni Evropian
PVPE - Plani i veprimit për partneritet evropian
BE - Bashkimi Evropian
FK - Menaxhimi financiar dhe kontrolli
SFQ - Statistikat financiare qeveritare
GIZ - Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH (Bashkëpunimi teknik gjerman)
BNj - Burimet njerëzore
AB - Auditimi i brendshëm
SNK - Standardet ndërkombëtare të kontabilitetit
FNK - Federata ndërkombëtare e kontabilistëve
SNRF - Standardet ndërkombëtare të raportimit financiar
IAB - Instituti i auditorëve të brendshëm
FMN - Fondi monetar ndërkombëtar
INTOSAI - Organizata ndërkombëtare e institucioneve supreme të auditimit
IPA - Instrumenti për ndihmë para anëtarësimit
KNPP - Korniza ndërkombëtare e praktikës profesionale
SNKSP - Standardet ndërkombëtare të kontabilitetit në sektorin publik
TI - Teknologjia Informative
AKK - Agjencia kundër korrupsion e Kosovës
SIMFK - Sistemi informativ i menaxhimit të financave në Kosovë
LAB - Ligji për auditimin e brendshëm
LMFPP - Ligji për menaxhimin e financave publike dhe përgjegjësitë
MF - Ministria e Financave
MAP - Ministria e Administratës Publike
KASH - Korniza afat-mesme e shpenzimeve
ZAP - Zyra e auditorit të përgjithshëm
OBZhE - Organizata për bashkëpunim dhe zhvillim ekonomik

ZK - Zyra e kryeministrit
RAP - Reforma e administratës publike
LIFShP - Llogaridhënia financiare dhe shpenzimet publike
MFP - Menaxhimi i financave publike
PVRMFP - Plani i veprimit për reformën e menaxhimit të financave publike
KBFP - Kontrolli i brendshëm i financave publike
PSA - Procesi i stabilizim asocimit
SIGMA - Përkrahje për përmirësim në qeverisje dhe menaxhim
ShkÇAK - Shoqata e Kontabilistëve të Certifikuar dhe Auditorëve të Kosovës
MB - Mbretëria e bashkuar e Britanisë së madhe
USAID - Agjencia për zhvillim ndërkombëtar e Shteteve të Bashkuara
S&T - Subvencionet dhe Transferet
P&M - Paga dhe Meditje
M&SH - Mallra dhe Sherbime
OKTHC - Opinioni i kualifikuar me theksim të çështjes
OPM - Opinioni i pamodifikuar
OPMTHC - Opinioni i pamodifikuar me theksim të çështjes
OPK - Opinioni i pakualifikuar
BDMS - Sistemi për menaxhimin e zhvillimit të buxhetit
PIP - Sistemi i planifikuar të investimeve publike
SIMFK - Sistemi informativ për menaxhimin e financave publike
SILP - Sistemi informative i listës së pagave
MSH – Ministria e Shëndetësisë
MI – Ministria e Infrastrukturës
MPMS – Ministria e Punës dhe Mirëqenjes Sociale
MF – Ministria e Financave
MBPZHR – Ministria e Bujqësisë, Pylltarisë dhe Zhvillimit rural

Abstrakt

Qëllimi i këtij punimi është të hulumtojë përcaktuesit në sektorin publik në Republikën e Kosovës, për preventimin e keq menaxhimit financiar. Ne përdorim të dhëna primare për vërtetimin e hipotezave të ngritura për shkak të mungesës së të dhënave nga ana e Agjencisë Shtetërore të Statistikave dhe institucioneve të tjera relevante. Grupi i të dhënave përfshin një mostër prej 336 auditorëve të brendshëm, që e mbulon të gjithë rajonin e auditorëve në Republikën e Kosovës. Në këtë kontekst kemi përfshirë fillimisht në mënyrë simetrike karakteristikat dhe specifikat e kontrollit të brendshëm të financave publike, në këtë drejtim rëndësi të veçantë i ’u është kushtuar **metodës së analizës strukturore-funksionale**, e cila përfshinë: dokumente, raporte, artikuj të ndryshëm, ligje/akte ligjore, strategji dhe një numër relativisht i lartë i autorëve të cituar (afër 180). Për të vijuar më tej, me përdorimin e **metodës krahasuese** duke filluar nga situata e kontrollit të brendshëm para dhe pas implementimit të kornizës COSO (kontrollat ex-ante dhe ex-post) apo më saktësisht skenimin e gjendjes nga e kaluara dhe asaj sot. Pastaj një **krahasim normativ** në mes Republikës së Kosovës, Republikës së Shqipërisë dhe Republikës Maqedonisë duke shprehur më në pah përparësitë, të metat e ligjeve të adaptuara nga BE, si njëra ndër kërkesat për anëtarësimin në Bashkimin Evropian (*SWOT analiza*). Po ashtu **metoda krahasuese vazhdon dhe në aspekt të performancës** duke krahasuar dy institucionet e jashtme të pavarura të auditimit si “Zyrën Kombëtare të Auditimit (ZKA)”- Republika e Kosovës me “Gjykatën e auditimit (GJA)”- Republika e Sllovenisë, duke shfrytëzuar 15 treguesit e performancës.

Zbatohet **modeli i parë** i quajtur IV-GMM model për të matur impaktin e determinantëve në sektorin publik për testimin e hipotezës së parë dhe të dytë. Kryesisht me *hipotezën e parë*, rezultatet tregojnë se *zbatimi i kriteriumeve ligjore, pavarësia e auditorit të brendshëm, punëtorë të kualifikuar dhe ata që kanë marrëdhënie të mira me personelin dhe klientët*, parandalojnë keq menaxhimin financiar. Për më tepër, rezultatet tregojnë se *zbatimi i rekomandimeve nga auditorët e brendshëm kanë ndikim në parandalimin e keq menaxhimit financiar*. Sa i përket rezultateve në lidhje me *hipotezën e dytë* rezultatet tregojnë se *Mjedisi Kontrollit, Vlerësimi i Riskut, Aktivitet e Kontrollit, Informimi dhe Komunikimi dhe Monitorimi* kanë ndikimin në rritjen e performancës së mirë menaxhimit të parësë publike. **Modeli i dytë** teston *hipotezën tretë dhe katërt* që realisht pretendon të shqyrtojë praninë e

ndërrvarësisë dhe shkakësisë midis aftësisë së mirë-menaxhimit të parasë publike dhe attributeve të auditorëve të brendshëm në rastin e Republikës së Kosovës, bazuar në të dhëna primare është aplikuar *Modeli i regresionit linear multivariat (Multivariate regression analysis)*. Rezultatet tregojnë se në lidhje me *hipotezën e tretë* indikator mjaftë me rëndësi janë dhe *Trajnimet, Gjinia, Mosha dhe Përvoja e punës*. Të gjitha këto kanë impakt në rritjen e performancës në sektorin publik. Sa i përket rezultateve në lidhje me *hipotezën e katërt* për arritjen e objektivave të Entitet faktorë mjaftë me rëndësi është dhe *Planifikimi, Raportimi, Organizimi dhe Motivimi*.

Modeli i tretë është realizuar nga të dhënat sekondare me saktësisht nga buxhetet në baza vjetore prej periudhës (2000-2020). Mostra e hulumtimit përfshinë pesë (5) Ministri, të përzgjedhura në bazë dy kriterëve: *Numrit të punëtorëve dhe shumës së buxhetit të pranuar nga Kuvendi i Republikës së Kosovës*. Me saktësisht këto pesë Ministri janë: MSH, MI, MPMS, MF, MBPZHR që përfshinë 70% të buxhetit të përgjithshëm të Republikës së Kosovës. Në këtë hulumtim janë realizuar objektivat e njësisë me ndihmën e modelit “Autoregressive Model of order (1)” apo “AR (1) Model”. Sipas këtij modeli një seri kohore është një sekuencë e matjeve të variabilëve të njëjta të bëra gjatë kohës. Për të filluar analizat që mund të realizohen tek seritë kohore, paraprakisht testimi i të dhënave është hapi i parë që mund të krijojë bazën e startimit të analizës më tutje. Për këtë Statcionariteti, Heteroskedasticiteti, Multikolineariteti dhe vlerësimi i Auto-korrelacionit janë teste paraprake dhe mbështetëse për të vazhduar me analiza më të hollësishme.

Përpos hulumtimit me të dhënat primare (pyetësorët) dhe të dhënat sekondare (buxhetet), kemi vazhduar më tutje një analizë gjithëpërfshirëse në aspekt kohore të ndryshimit kontrollit brendshëm të financave publike në Republikën e Kosovës duke identifikuar indikatorët e saj nxitës. Por në përgjithësi Republika e Kosovës së bashku me institucionet e saja kanë kaluar në tre faza revolucioni për t’u përshtatur kërkesave të BE-së. Siç janë: *Sistemi Centralizuar (2001-2006)*, *Sistemi Decentralizuar- Para implementimit të kornizës COSO (2006-2015)* dhe *Sistemi Decentralizuar- Pas implementimit të kornizës COSO (2015- e tutje)*. Po ashtu, për ta përfunduar pjesën e hulumtimit, kemi analizuar katër matësit shtesë të performancës për të përfunduar këtë analizë për periudhën para dhe pas implementimit të kornizës COSO: *Përqindja e buxhetit të realizuar ndër vite, Fokusi i shpenzimeve bazike për ç’do Ministri,*

Opinion i auditorëve të jashtëm në realizimet vjetore të buxhetit, Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm

Rezultatet e gjetura nga studimi, sipas analizave të tre modeleve ekonometrike konstatojmë se, **sistemi i kontrollit financiar publik** si instrument i politikave makroekonomike në periudhën e reformës ligjore-administrative në Republikën e Kosovës ka **ndikim në rritjen e efijencës së fondeve publike**.

Gjithsesi duke qenë se studimi është bazuar në përgjigjet e siguruara nga mostra e përcaktuar prej të dhënave primare dhe sekondare. Duke u munduar të bëjmë një përfshirje në të gjithë vendin, dhe duke qenë se është provuar besueshmëria e të dhënave, mendojmë se me këtë hulumtim është paraqitur gjendja aktuale e institucioneve të Republikës së Kosovës dhe përcaktuar faktorët kryesorë të ecurisë së këtij sistemi. Sepse sot, në vendin tonë nevojiten më shumë se asnjëherë më parë institucione publike dhe agjenci auditimi që e bëjnë punën më mirë, për të promovuar zbatimin e ligjit, luftën kundër korrupsionit, mashtrimit e abuzimit, ndershmërinë, transparencën, përdorimin efikas të fondeve publike dhe përmirësimit dhe rritjes së kompetencës dhe përgjegjësisë qeverisëse.

Abstract

The purpose of this paper is to investigate the determinants in the public sector in the Republic of Kosovo for the prevention of bad financial management. We use primary data to validate hypotheses raised due to lack of data by the State Statistics Agency and other relevant institutions. The data set includes a sample of 336 internal auditors, covering the entire auditor region in the Republic of Kosovo. In this context we have initially included symmetrically the characteristics and the specifics of the internal control of public finances, in this regard special attention has been paid to ***the method of structural-functional analysis***, which includes: documents, reports, various articles, laws / legal acts, strategies and a relatively high number of cited authors (close to 180). To proceed further, with the use of a ***comparative approach*** starting from the internal control situation before and after the implementation of the COSO framework (ex- ante and ex-post controls) or more precisely scanning the situation from the past to today. Then a ***normative comparison*** between the Republic of Kosovo, the Republic of Albania and the Republic of Macedonia, highlighting the advantages, the shortcomings of the laws adopted by the EU, as one of the requirements for European Union membership (Swot analysis). Also, ***the comparative method*** continues in terms of performance by comparing two independent external audit institutions such as the National Audit Office (NAO) – The Republic of Kosovo with Audit Court (AC) - The Republic of Slovenia, utilizing 15 performance indicator.

The ***first model*** called the IV-GMM model is implemented to measure the impact of determinants in the public sector in testing the first and second hypothesis. Mainly with the *first hypothesis*, the results show that *the implementation of legal criteria, the independence of the internal auditor, skilled workers and those who have good relations with staff and clients*, prevent mismanagement financially. Moreover, the results show that *the implementation of recommendations by internal auditors* has an impact on preventing bad financial management. As far as the results of the *second hypothesis* are concerned, the results show that the *Control Environment, Risk Assessment, Control Activity, Information and Communication, and Monitoring* have an impact on increasing the good performance of public money management.

The **second model** tests the *third and fourth hypothesis* that realistically claims to examine the presence of interdependence and causality between the good governance of public money and the attributes of internal auditors in the case of the Republic of Kosovo, based on the primary data is applied the Regression Model linear multivariate (Multivariate regression analysis). The results show that in relation to the *third important hypothesis* are *training, gender, age, work experience*. All of these have an impact on performance growth in the public sector. As far as the results regarding the *fourth hypothesis* for achieving the objectives of the Entity are of crucial importance is *Planning, Reporting, Organization, and Motivation*. **The third model** is realized from secondary data with exactly the budgets on an annual basis from the period (2000-2020). The sample of research includes five (5) ministry, selected on the basis of two criteria: *the number of employees and the amount of budget received by the Assembly of the Republic of Kosovo*. Specifically, these five ministries are HM, IM, MLSW, FM, and MAFRD, which includes 70% of the total budget of the Republic of Kosovo. In this research unit objectives were achieved with the help of the model "Autoregressive Model of order (1)" or "AR (1) Model". According to this model, a time series is a sequence of measurements of the same variables made over time. To begin analysis that can be realized in time series, preliminary data testing is the first step that can create the basis for starting the analysis further. For this Stationarity, Heteroscedasticity, Multicollarity and Autocorrelation estimation are preliminary and supportive tests to proceed with more detailed analysis.

In addition to research with primary data (questionnaires) and secondary data (budgets), we have continued a comprehensive analysis in terms of changing the internal control of public finances in the Republic of Kosovo by identifying its incentive indicators. But in general, the Republic of Kosovo together with its institutions has undergone three stages of revolution to adapt to EU requirements. Such as *Centralized System (2001-2006)*, *Decentralized System - Prior to the implementation of the COSO Framework (2006-2015)* and *Decentralized System - Following the implementation of the COSO Framework (2015 and beyond)*. Also, to complete the research part, we have analyzed four additional performance measures to complete this analysis for the pre- and post-implementation period of the COSO framework: *Percentage of budget realized over the years, Focus of basic expenditures for each ministry,*

Opinion of external auditors on annual budget execution, Implementation of recommendations addressed by internal auditors.

The findings of the study, according to the analysis of the three econometric models, conclude that the public financial control system as a macroeconomic policy instrument in the period of legal-administrative reform in the Republic of Kosovo *has an impact on increasing the efficiency of public funds*. However, since the study is based on responses provided by the sample set of primary and secondary data. Trying to make a nationwide involvement, and given that data reliability is proven, we think that this research has presented the current situation of the institutions of the Republic of Kosovo and determined the main factors of the progress of this system. Because of today in our country, more than ever before public institutions and audit agencies are doing better to promote law enforcement, fight against corruption, fraud and abuse, honesty, transparency, the efficient use of public funds and improvement and enhancement of governmental competence and responsibility.

I. HYRJE DHE QËLLIMET E STUDIMIT

1.1 Hyrje

Gjatë pjesës më të madhe të historisë së vet, njerëzimi ka jetuar në grupe në bazë të marrëdhënieve të privileguara brenda familjes, klanit apo fisit. Lëvizjet e hershme drejtë shtetformimit modern në Evropë kanë filluar në shekullin e 17-të, duke i braktisur gradualisht marrëdhëniet paternaliste shekullore ndërmjet sunduesve dhe të sunduarve, ku udhëheqësit kanë ofruar favore për subjektet e tyre në këmbim të shërbimeve dhe besnikërisë. Rritja e tregtisë komerciale dhe kapitalizmit industrial prej shekullit të 16-të deri në 19-të, kërkonte shumë më shumë para për ta financuar atë dhe kështu me zgjerimin e ideve mbi sundimin e ligjit dhe të drejtat e njeriut dhe të qytetarit, janë rritur edhe pritshmërit se autoritetet publike do të sigurojnë trajtim të barabartë për të tërë popullatën. Në Evropën e sotme, shtetet janë përgjegjëse për ruajtjen e ligjit dhe të rendit, për mbrojtjen e të drejtave pronësore, ofrimin e sigurisë sociale dhe shëndetit publik, për sistemin e arsimit, mjedisin e pastër, si dhe për menaxhimin makroekonomik, rregullimin e financave dhe monopoleve, të gjitha këto duhet të bëhen në një mënyrë kompetente dhe të paanshme. Korrupsioni dhe pastrimi i parave janë tregues të fortë për qeverisje të keqe, *‘Amulli i ekonomisë dhe padrejtësi sociale’*.

Informatat e kontabilitetit mund të paraqiten në atë mënyrë që mund të jetë e vështirë të kuptohet apo mund të jenë të shtrembëruara qëllimisht për t’i fshehur aktivitetet mashtruese nga ana e menaxhmentit. Kështu është paraqitur nevoja për një person të tretë të pavarur që në këtë rast është auditori që ka për detyrë të zbulojë transaksione të dyshimta dhe çfarë do parregullsie tjetër që mund të shfaqet. Sipas **Millichamp, (1993)** auditorët janë punonjës të firmës por ata duhet të kryejnë auditim të pavarur dhe pse vetë ata auditor emërohen nga menaxhmenti. Kurse **Woolf, (1986)** shprehet se dhe pse një auditor i brendshëm është punonjës në një entiteti dhe ndikohet shumë nga presionet e ndryshme që mund të i ketë, ai duhet të marrë vendime etike dhe në bazë të standardeve. Po ashtu duke përdorur njohurit e fituara gjatë praktikave të ushtrimit të detyrës në lidhje me këtë **Moizer, (1997)** deklaroi se auditori ka përgjegjësi publike që të kryejë auditimin në bazë standardeve, rregullave dhe ligjeve në fuqi. Ai duhet të jetë i aftë të mbledhë, të llogarisë dhe të vlerësojë gjendjen e entitetit. Sepse gjithnjë e më shumë sistemet më të mëdha dhe komplekse kërkojnë konkurrencë më të madhe, prandaj është dashur të bëhet edhe kontrolli i brendshëm gjithnjë më profesionale **Gansberghe, (2003)**. Për këtë nevoja për firma audituese në institucionet publike është më së e domosdoshme për të

kryer një qeverisje kompetente dhe të ndershme. Kjo bëhet më e domosdoshme për të mirën e çdo vendi, për popullsinë e tij, për individin dhe për të ardhmen. Roli i auditorit, është të vlerësojë sistemet e MFK-së dhe të shohin nëse ato kontribuojnë në mënyrë ekonomike, efektive dhe efikase, në arritjen e qëllimeve të organizatës. Nëse ka zbrazëtira, auditori do të bëjë rekomandime se si të rregullohen ato zbrazëtira apo si të gjendet zgjedhja. Të kuptuarit e këtyre marrëdhënieve në mes të sistemeve të MFK-së dhe auditimit të brendshëm, është i rëndësishëm për zhvillimin e suksesshëm të KBFP-ës.

Koncepti i kontrollit të brendshëm të financave publike është zhvilluar nga Komisioni Evropian gjatë viteve 1990 dhe sot përdoret për të drejtuar dhe mbështetur vendet kandidate me qëllim të përkrahjes së vendeve kandidate potenciale në reformimin e sistemit të tyre të menaxhimit dhe kontrollimit të fondeve publike. Koncepti bazohet në standarde ndërkombëtare të kontrollit të brendshëm në sektorin publik dhe praktikën më të mirë të vendeve të BE-së. Përmirësimet e mëtutjeshme në fushën e kontrollit të brendshëm të financave publike duhet të konsiderohen si hapa të rëndësishëm në proces të përafrimit me BE-në. Për këtë përmirësimet në sistemet e menaxhimit të financave publike paraqiten si thelbësore për zbatimin e duhur të politikave të Bashkimit Evropian si dhe për arritjen e qëndrueshme të objektivave të zhvillimit. Në lidhje me këtë tematik kanë hulumtuar shumë autor të ndryshëm në mesin e tyre si **Jensen & Payne, (2003)** të cilët thonë se kontrolli i brendshëm si fazë e auditimit të brendshëm është njëri ndër mekanizmat që përdorin entitetet për t'i adresuar problemet e tyre. Në institucionet publike ende dhe sot kontrolli i brendshëm nuk implementohet sa duhet sepse në të ndikojnë shumë faktorë të jashtëm dhe të brendshëm në rastin konkret kemi hulumtimin e **Ali et al., (2010)** ata në studimin e tyre bazohen me të dhëna primare ku me ndihmën e intervistave, të realizuara në institucionet publike dhe private, erdhën në përfundim se kemi probleme të ndryshme sa i përket kontrollit të brendshëm në Institucionet publike. Këto probleme variojnë nga mungesa e stafit, shkathtësive dhe trajnimeve të auditorëve të brendshëm. Apo hulumtimi i **Iskander et al., (2014)** me studimin e tyre të përbërë prej një mostër nga 80 auditorë të brendshëm në Institucionet publike kanë shikuar ndikimin e kontrollit të brendshëm në përgjegjshmërinë e menaxhimit të financave publike. Dhe erdhën në përfundim se këto kompetenca n 'varën nga pavarësia e auditorit, madhësia e entitetit dhe bashkëpunimi ndërmjetë auditorëve. Sipas **Institutit të Auditëve të Brendshëm (IIA)** *“Kontrolli i brendshëm është veprimtari e pavarur, që jep siguri objektive dhe këshilla për drejtimin, e projektuar për të shtuar vlerën dhe përmirësuar veprimet e subjektit publik. Ai ndihmon subjektin me anë të një mënyre sistematike dhe të disiplinuar për*

të vlerësuar dhe përmirësuar frytshmërinë e menaxhimit të riskut, proceset e kontrollit dhe të qeverisjes”. Për këtë sot auditimi çoftë i brendshëm apo i jashtëm merr një rol të rëndësishëm në mirë menaxhimi i parasë publike.

Sistemi demokratik sot kërkon veç të tjerash që qeveritë të jenë efektive në përdorimin e fondeve publike. Ky përmirësim në menaxhimin e financave publike cilësohen nga Komisioni Evropian si kritere të kualifikues dhe objektiv për mbështetje buxhetore. Komisioni Evropian aplikon interpretim rigoroz dhe dinamik të punës së aplikimit të kapitullit 32 i “Acquis Communautaire” që përfshin kontrollin e brendshëm të financave publike (KBPF) dhe mbrojtjen interesave financiare të BE-së. Në qershor 1993, Këshilli Evropian i Kopenhagës u gjend përballë perspektivës së zgjerimit masiv të Bashkimit Evropian në lindje dhe miratimin e tij duke ndjekur kriteret për anëtarësim në BE:

1. Anëtarësia kërkon që vendi aplikues: të kenë arritur stabilitetin e institucioneve që garantojnë demokracinë, sundimin e ligjit, të drejtat e njeriut, respektimi dhe mbrojtja e pakicave e ashtuquajtura **kriteret politike**;
2. Ekzistenca e një ekonomie tregu funksionale si dhe aftësia për të përballuar me presione konkurruese dhe forca të tregut brenda BE-së i quajtur **kriteret ekonomike**;
3. Aftësinë për të marrë përsipër detyrimet e anëtarësimit, duke përfshirë synimet e bashkimit politik, ekonomik dhe monetar **-detyrimet të tjera**.

Këto kritere janë mjaftë të gjera dhe shkojnë përtej asaj që njihet si “Acquis Communautaires”, të cilat mund të definojnë si tërësi ligjesh dhe rregulla të zbatueshme për të gjitha shtetet anëtare të BE-së. Këto kritere duhet të pranohen dhe zbatohen nga vendet kandidate para pranimit. Duke parë rëndësinë e mirë-menaxhimit të parasë publike më saktësisht kontrolli të brendshëm të financave publike (KBFP), fillimisht u janë bashkangjitur këtë strategji shtetet ekzistuese që ishin tani më anëtare në BE, pastaj të gjitha shtetet tjera që u anëtarësuan më vonë si: Latvia, Finlanda, Portugalia & Malta (2000), Bullgaria, Estonia, Sllovakia, Lituania (2001), Polonia, Sllovenia, dhe Mbretëria e Bashkuar (2002), Hungaria, Çekia, Qipro, Austria & Spanja (2003), Turqia (2005), Franca, Belgjika, Suedia, Rumania (2006), Maqedonia, Serbia (2009), Greqia (2010).

Për këtë në një sistem i KBFP-së që funksionon siç duhet ndër të tjera, duhet të rris besimin e publikut në qeverisjen kombëtare, të lehtësojë menaxhimin për të arritur objektivat organizative, t’iu ofrojë palëve të interesuara pritje të qarta në lidhje me kapacitetin e menaxhimit buxhetor dhe të sigurojë për Parlamentin një pasqyrë të qartë të mjedisit të kontrollit dhe performancës në sektorin publik. Duke u nisur nga ky qëllim, studimi

koncentrohet në eficiencën dhe efektivitetin e auditimit në sektorin publik me qëllim të përmirësimit të qeverisjes duke u fokusuar më në veçanti në çështje që lidhen me matësit e eficiencës dhe efektivitetit të tij. Krahas bazës teorike në këtë hulumtim jepet një mënyrë e realizimit të kontrollit të brendshëm në mënyrë praktike tek institucionet publike në Republikën e Kosovës. Alternativat në matjen e efektivitetit dhe eficiencës të këtij procesi, paraqiten më tej të shoqëruar me treguesit dhe faktorët që ne mendojmë se influencojnë në efektivitetin dhe eficiencën. Duke përdorur metodat e ndryshme si: Metoda analizës strukturore, Metoda krahasuese, Metoda analitike, dhe Analiza empirike (shfrytëzimi i një modeli ekonometrik), studimi tregon nëse kriteret e përdorura për vlerësimin e Kapitullit 32 “Asqre Comunitare” kanë influencuar pozitivisht në procesin e auditimit të brendshëm në Kosovë ose më saktësisht në rritjen e eficiencës së fondeve publike.

1.2 Lënda e hulumtimit

Siç e dimë, Qeveria e Kosovës i ka përfunduar negociatat me BE-në për Marrëveshjen e Stabilizim Asocimit (MSA) në maj të vitit 2014. Një marrëveshje e tillë përfshinë mundësit që Kosova të marrë më shumë përkrahje të rëndësishme financiare nga BE-ja nën skema të ndryshme të financimit. Për këtë dhe është krijuar strategjia e menaxhimit për periudhën 2016-2020, Ministria e Financave (Qërshor,2016) në përkrahje të Kosovës në përmbushjen e perspektivës së saj evropiane. Kjo strategji trajton rëndësinë që Kosova të ketë programe të besueshme dhe relevante për të përmirësuar menaxhimin e financave publike si një ndër katër kriteret kyçe që duhet të përmbushet sa i përket përkrahjes së sektorit të buxhetit. Të rikujtojmë se këtë fazë nuk është duke e kaluar vetëm Kosova kemi rastin e të gjitha shteteve të Ballkanit Perëndimor (Shqipëria, Serbia, Mali i Zi, Maqedonia) që e kanë kaluar apo janë në fazat e tyre. Për këtë do të bëjmë dhe krahasime empirike duke u bazuar në të dhënat sekondare. Ndërsa nga ana tjetër, ne do përdorim dhe të dhënat primare për shfrytëzimin e pyetësorëve të krijuar nga një mostër paraprake (do të prezantohet tek kapitulli III) në sektorin publik për përdorimin e modeleve ekonometrike dhe vërtetimin e hipotezave. Prandaj, duke u mbështetur në hipotezat dhe pyetjet kërkimore, studimi në fjalë, kryesisht ka për qëllim analizën e gjendjes aktuale të kontrollit brendshëm financiar dhe ndikimin e punës së auditorit të brendshëm në mirë-menaxhimin e parasë publike. Kjo e fundit, na bën më të qartë rëndësinë dhe së këndejmi na përcakton qëllimet e hulumtimit. Ky studim, ka për qëllim të shkoqit mbi të gjitha efektin e kontrollit të brendshëm, si dhe implikimet në administrimin e këtij sistemi. Roli i auditorit të sektorit publik mbështet përgjegjësitë e qeverisjes, me anë të mbikëqyrjes, shqyrtimeve të kualifikuara dhe parashikimeve (The Role of Auditing in Public Sector Governance v.2012

faqe 15-16). Pra, sa auditorët e brendshëm ofrojnë në realizmin e kontrollit në bazë të rregullave, procedurave dhe veprimeve, që synojnë reduktimin e risqeve me synim përmbushjen e objektivave të njësive si dhe për të nxitur zbatimin e vendimeve.

1.3 Objektivat e Studimit

Gjatë viteve të kaluara ka pasur kërkesa gjithnjë e më shumë për raportim më transparent financiar në sektorin publik dhe privat dhe një zgjerim shoqëruar i përgjegjësisë të auditorëve të jashtëm dhe të brendshëm. Këto kërkesa janë mbushur me një numër të dështimeve masive të përbashkëta (Enron, WorldCom, Parmalat) dhe projektet e keq-menaxhuara të sektorit publik që në mënyrë të konsiderueshme e tejkaluan buxhetin ose dështuan në arritjen e objektivave të synuara. Në publikimin e IIA të vitit 2009 jepen përgjegjësitë e auditimit të brendshëm për parandalimin, identifikimin, zbulimin, hetimin e mashtrimit dhe kryerjen e plotë të një hetimi mbi mashtrimin. Po këtu përcaktohet se zbulimi i mashtrimit ka për qëllim të identifikojë aktet mashtruese të papërshtatshme, joefikase, të paligjshme, apo abuzive që kanë ndodhur tashmë dhe të mbledhë prova për të mbështetur vendimet në lidhje me ndjekjet penale, masa disiplinore, ose mjete të tjera”. Për këtë **Deakin, (1998)** thotë se mënyra më efektive për të përmirësuar performancën financiare është reduktimin e nivelit të parregullsisë dhe mashtrimit përmes përmirësimeve në institucionet sistemeve të kontrollit të brendshëm financiar. Nga se më sipër del qartë dhe duhet të mbahet parasysh fakti se auditimi nuk kryen një hetim penal, por administrativ dhe midis tyre ka një kufi të përcaktuar qartë dhe që duhet respektuar domosdoshmërisht. Por le ta rikujtojmë se gjithmonë kur organizatat dështojnë, paraqiten thirrje nga palët me interes për kontrollimin dhe përforcimin e kontrollit të brendshëm në mënyrë që të parandalohet vetë përsëritja e njëjtë e historisë. Shuma të mëdha parash janë humbur nga investitorët, aksionarët, bankat dhe punëtorët, prej të cilëve me mijëra e humbën punën e tyre. Në raste të caktuara falimentimi i korporatave të mëdha globale kishin ndikime në tregjet financiare botërore **Elshani (Mars,2015)**. Natyrisht, kur dështimet u bënë publike (pas shumë viteve me hile mashtruese nga ana e menaxherëve të mëdhenj në ato raste), auditorët u mbajtën fajtorë për shkak se ishin neglizhent në mos njohjen e më hershme të shenjave të dështimit të mundshëm dhe paralajmërimin e palëve të interesit rreth keq bërjeve nga menaxherët. Shpejtë pas këtyre dështimeve të mëdha të korporatave, vëmendja e menaxherëve, auditorëve, politikanëve, investitorëve dhe tregjeve financiare u përqendruan në përforcimin e kontrolleve të brendshëm për të siguruar që këto dështime nuk do të shfaqen përsëri. Ishte një pranim universal mes këtyre palëve me interes që sistemet e kontrollit të brendshëm duhej të përmirësoheshin në mënyrë të konsiderueshme për ta zvogëluar rrezikun e

humbjeve financiare në të ardhmen. Për këtë duke u nisur nga ky aspekt dhe në bazë të rëndësisë së vetë hulumtimit, objektivat e këtij studimi janë:

- Të kuptojmë rëndësinë e menaxhimit financiar dhe kontrollin e brendshëm;
- Të përshkruajmë llojet e ndryshme të kontrollit të brendshëm dhe rëndësinë e tyre në kuptim të Kornizës së integruar të COSO-së;
- Të diskutojmë lidhshmërinë e kontrolleve brenda kontekstit të ushtrimit të Kontrollit të Brendshëm Financiar Publik (KBFP), përfshirë kontrollet Ex-ante (para) dhe Ex-post (pas);
- Të bëjmë krahasim objektiv të kontrollit brendshëm (aktual), me modelet e ngjashme të Evropës - krahasim ky, i cili do të vlerësojë nevojën për rikonstruim të mëtejme të kontrollit - në përputhje me defektet e hasura, mangësitë e detektuar, si dhe në përputhje me parametrat e tjerë;
- Lehtësojmë operimin efektiv dhe efikas, duke i mundësuar organizatës që të reagojë në mënyrë adekuate ndaj rreziqeve të rëndësishme të punës operative, financiare, pajtueshmërisë, dhe të tjera drejtë arritjes së objektivave të organizatës. Kjo përfshinë ruajtjen e pasurisë nga përdorimi joadekuat ose nga humbja, mashtrimi dhe sigurimi që janë identifikuar dhe menaxhuar detyrimet;
- Në funksion të korrigjimit të strukturës aktuale formale ligjore dhe menaxhimit të kontrollit të brendshëm, të ofroj mundësi për qasje drejtë rregullimit normativ - qasje kjo, e cila do të mundësojë pavarësi të thellë, profesionalizëm dhe funksionim të ndarë nga ndikimi i elitave politike (duke marrë në konsideratë pasojat afatgjate nga vendimet e ndërmarra, madje edhe përtej mandateve politike);
- Të ndihmojë në sigurimin e cilësisë së raportimit të brendshëm dhe të jashtëm. Kjo kërkon mirëmbajtje të dhënave adekuate dhe proceset që gjenerojnë rrjedhë të informatave relevante, të besueshme dhe me kohë brenda dhe jashtë organizatës;

1.4 Hipotezat dhe Pytjet kërkimore

Në shumë lloje studimesh, kjo do të thotë që hipotezat përpiqen të shpjegojnë, parashikojnë dhe të eksplorojnë marrëdhëniet ndërmjet dy ose më shumë ndryshoreve **Kazdin, (2003a); Christensen, (2012)**. Si e tillë, hipotezat e artikuluar në një studim të veçantë duhet logjikisht të rrjedhin nga hulumtimi problemi që po hulumtohen. Për këtë sistemet e kontrollit të brendshëm nuk janë skema të pakthyeshme të gdhendura në pllakat e gurit. Përkundrazi, sistemet e kontrollit të brendshëm i nënshtrohen një ambienti gjithnjë në ndryshim dhe do të

duhet të përmirësohet vazhdimisht, kjo sigurisht zbatohet aty ku është vendi, ku administrata ka filluar vetëm fazat e hershme të një ndryshimi në kulturën e kontrollit.

-Përgjatë hulumtimit një rëndësi të madhe paraqet dhe fakti që në veçanti do fokusohemi në përgjigjen e pyetjeve kërkimore që dalin nga ky studim sikurse:

- Sa bëhet identifikimi dhe vlerësimi i kontrolleve të brendshme RKs-së ?
- A është përmirësuar gjendja financiare e vlerësimit dhe menaxhimit të rrezikut ?
- Si ndikojnë faktorët e jashtëm dhe të brendshëm në kontrollin e brendshëm tek Institucionet Publike?
- Ku ka qenë Kosova dhe ku është tani sa i përket kontrollit të brendshëm ?
- Sa ka arritur Kosova ta implementojë Planin strategjik 2015-2019 ?
- Çfarë rëndësie dhe impakti kanë auditorët e brendshëm në kontrollin e brendshëm financiar?
- Në cilën fazë është Kosova me krahasim me vendet e rajonit sa i përket implementimit të kontrollit financiar më saktësisht kapitullin 32 nga Bashkimi Evropian ?
- Cili është qëllimi i këtij kushti paraprak për anëtarësimin në BE ?
- Sa janë në pajtueshmëri dhe ka masë kritike gjetjet e auditorit të jashtëm me raportet e auditimit të brendshëm?

Për këtë por dhe në lidhje me lëndën e hulumtimit, objektivat e studimit dhe rëndësisë së studimit në lidhje me këtë kemi krijuar dy hipoteza kryesore dhe dy ndihmëse të cilat janë:

Hipoteza kryesore:

H₁: Kontrolli i brendshëm financiar, prevenon keqmenaxhimin financiar publik;

H₂: Kontrolli i brendshëm efektiv, rritë performancën e sektorit publik;

Hipotezat Ndihmëse:

H₃: Kapacitetet njerëzore dhe trajnimi profesional për sistemin e menaxhmentit dhe kontrollit financiar publik, rrit performancën e sektorit publik;

H₄: Funksionet e duhura menaxheriale (planifikimi, organizimi, koordinimi dhe motivimi), rritin shkallën e realizimit të objektivave të sektorit publik;

Gjatë 15-20 viteve të fundit, auditimi i brendshëm bëhet një profesion i vërtetë me potencial të madh për të ndikuar në menaxhimin e financave publike. Kjo do të thotë që vendet e zhvilluara pothuajse kohët e fundit kanë bërë kalimin në auditimin e brendshëm modern, duke i bërë përvojat e tyre relevante për vendet e tjera që po përpiqen të arrijnë këtë konvertim. Kjo gjithashtu do të thotë se shqetësimet lidhur me auditimin e brendshëm janë të shpërndara në nivel global. Një shqetësim kryesor është shkalla e pavarësisë që i është dhënë auditimit të

brendshëm në strukturat dhe organizimin e qeverisë. Auditorët duhet të jenë gjithnjë e më kompetent në shumë fusha të ndryshme për të bërë një punë të mirë: rrezikun dhe kontrollin analiza financiare, teknologji kompjuterike etj. Këto aftësi duhet të njihen, të cilat bëhet më lehtë përmes një sistemi të certifikimit. Një faktor i rëndësishëm në profesionalizimin e auditimit të brendshëm është krijimi i një klime të qëndrueshme etike. Pa një mjedis etik, korniza ligjore do të jetë e mangët dhe e pa aplikuar në aspektin praktik.

1.5 Rëndësia e studimit

Kontrolli i brendshëm është një proces dinamik integral që vazhdimisht i përshtatet ndryshimeve që organizata përballet. Menaxhmenti dhe personeli në të gjitha nivelet duhet të përfshihen në këtë procese për të adresuar rreziqet dhe për të siguruar siguri të arsyeshme për arritjen e misionit të njësisë dhe objektivat e përgjithshme. Në hulumtim e tyre **Baker et al., (2001)** duke pasur parasysh se kontrolli i brendshëm ndikon dhe në ekonomin e vendit atëherë autorët në fjalë kanë pretenduar të testojnë se si ndikon rregullativa e auditimit të brendshëm sipas kërkesës të BE-së në tre shtetet si Gjermani, Francë dhe Britaninë e Bashkuar. Ata erdhën në përfundim se kjo kërkesës e BE-së ka ndikuar pozitivisht në ekonomin e shteteve në fjalë. Nga ana tjetër duke u nisur nga aspekti se nga këto kontrole të brendshme kanë rezultuar në shkelje të zbatimit të procedurave ligjore, shkelje në drejtim të justifikimit ligjor apo dokumentar të shpenzimeve, shpesh herë këto të shoqëruara me dëm ekonomik dhe pa dëm, por që kërkojnë marrjen e masave organizative për përmirësim të gjendjes për shmangien e abuzimeve apo keq-përdorimeve të burimeve materiale dhe monetare. Rëndësia e këtij hulumtimi është se kontrolli i brendshëm financiar i kryer në mënyrë të rregullt, do të kishte këto përfitime për entitetin:

- Rrit integritetin e Institucioneve Publike dhe po ashtu për njësite publike që sigurojnë garanci të arsyeshme për udhëheqësit e tyre se fondet publike po shfrytëzohen për realizimin e objektivave të caktuara nga autoritetet publike (p.sh Qeveria dhe Parlamenti);
- Rritjen e përgjegjshmërisë së menaxhimit të parasë publike duke qenë transparent dhe llogaridhënës;
- Kontrolli i brendshëm garanton se menaxhimi financiar dhe kontrolli i njësisë të sektorit publik është në përputhje me legjislacionin përkatës, kërkesat e buxhetit, si dhe me parimet e menaxhimit financiar me transparencë, efektivitet, efikasitet dhe ekonomik;

- Kontrolli i Brendshëm arrin ta fuqizojë sistemin e tij, njëherësh dhe funksionimin e tij për rrjedhojë të realizimit të objektivave të shoqërisë me mjetet financiare, materiale dhe njerëzore;
- Po ashtu përmes Kontrollit të Brendshëm financiar do të sigurojë që fondet publike (qoftë kombëtare, qoftë të BE-së dhe donatorëve të tjerë) të mirë-menaxhohen dhe të kontrollohen nga pikëpamja e kostos efektive;
- Me ndihmën e kontrollit të brendshëm pretendohet të vërtetohen praktikisht katër objektivat e kontrollit të brendshëm (Efektivitetin dhe eficiencën e operacioneve, Pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret në fuqi, Besueshmërinë e raportimit financiar dhe menaxherial, Mbrojtjen e aktiveve);

Po ashtu, me kalimin e kohës ka rezultuar në zhvillimin e formave të reja organizative në epokën e informacionit, me farkëtimin e aleancave strategjike dhe shfaqjen e organizatave virtuale, ka ndryshuar në mënyrë dramatike qëllimin dhe funksionimin e institucioneve çoftë në sektorin publik apo privat dhe për këtë sipas **Stoner, (1994)** performanca referohet aftësisë për të punuar në mënyrë efikase, profitabile dhe për t'iu përgjigjur mundësive mjedisore dhe presionit. Kontrolli i brendshëm i realizuar në mënyrë të rregullt redukton shumë kostot e shpenzimeve është vërtetuar dhe nga **Barefield et al., (1993)**. Në këtë mjedis të ndryshuar në mënyrë radikale më saktësisht të institucioneve, funksioni i kontrollit të brendshëm ka të bëjë një funksion të madhë mbështetje për menaxhmentin, komitetin e auditimit, bordin e drejtorëve, auditorët e jashtëm, si dhe akteret kryesorë. Funksioni i auditimit të brendshëm mund të luajnë një rol të rëndësishëm në promovimin dhe mbështetjen e efektive dhe qeverisje organizative. Vetë profesioni i Auditimit përballët me llojet e ndryshme të rreziqeve si hazardi moral apo zgjedhja negative në akordim me hulumtimin e **Trash, (1937)** sipas tij hazardi moral dhe zgjedhja negative ndikon në vendimet e auditorit në dy mënyra: ai nuk do i kryejë punët si janë të paracaktuara ose nuk do i posedojë njohurit themelore të punës së tij. Atëherë nuk është çudi se kërkesa për profesionistët e menaxhimit të rrezikut është rritur në mënyrë dramatike **Bernstein, (1996)**. Dhe në lidhje me këtë kemi hulumtimin e shumë autorëve si **McNamee & Selim, (1998)**; **Walker et al., (2003)**; **Deloach, (2000)**. Nga ana tjetër, rëndësia e çdo studimi konsiston në aftësinë për të pasuruar dhe shtuar dijet ekzistuese, si dhe në ofrimin e zgjidhjeve për tejkalimin e vështirësive qoftë të aspektit politik apo atij ekonomik (financiar) dhe nivelit arsimor. Duke parë nga ky këndvështrim, studimi në fjalë, do të ofrojë një pasqyrë të funksionimit të kontrollit të brendshëm në vendet e Ballkanit Perëndimor, si dhe do t'ju shtohet

përpjekjeve të bëra deri më tani sa i përketë sfidave dhe gjendjes aktuale për implementimin e strategjisë 2015- 2019 për Republikën e Kosovës.

Në mes tjerash duke marre parasysh se kemi mungesë të këtyre punimeve të kësaj natyre, atëherë ky hulumtim do të ketë kontribut të trefishtë: *Së pari*, ky studim do të ketë rëndësi shkencore dhe praktike për hartimin e politikave më efektive për të rritur efikasitetin e punës së kontrollit të brendshëm duke identifikuar variablat kyç. *Së dyti*, hulumtimi do të ofrojë dëshmi dhe informata mbi gjendjen aktuale të kontrollit të brendshëm në Kosovë. Ndërsa nga ana tjetër në këtë kontekst, vendet e Ballkanit Perëndimor (që kanë kaluar fazën e tranzicionit) janë shumë interesante për debat. Dhe po ashtu nga provat e siguruara nga ky studim me ndihmën e modeleve ekonometrike, mund të përdoren nga politikë-bërësit, udhëheqësit dhe vendimmarrësit për një alokim të drejtë dhe transparent të buxhetit për këto institucione. *Së treti*, ky hulumtim do të jetë gjithashtu një mjetë informacioni për secilin udhëheqës/ menaxher në Institucionet publike dhe një terren për hulumtime të mëtejshme lidhur me kontrollin e brendshëm në Kosovë.

1.6 Kufizimet e studimit

Duke u nisur dhe nga vetë fakti se një sistem i kontrollit të brendshëm mund të ofrojë vetëm garanci të arsyeshme – dhe jo absolute për udhëheqësit/ menaxhmentin lidhur me arritjen e objektivave të njësisë publike. Kur themi garanci e arsyeshme nënkupton një nivel të kënaqshëm sigurie, duke pasur në konsideratë kostot, përfitimet dhe risqet. Përcaktimi se kur garancia bëhet e arsyeshme varet nga gjykimi i kontrollit të brendshëm. Në ushtrimin e këtij gjykimi drejtuesit duhet të identifikojnë risqet që janë pjesë e pandashme e aktiviteteve, programeve dhe projekteve, të bëjnë vlerësimin e këtyre risqeve dhe të vendosin nivelin e pranueshëm të riskut sipas rrethanave të ndryshme që hasen në praktikë. Kemi hulumtimin e **Vašiček et al., (2010)** autorët në fjalë në punimin e tyre të realizuar për ndikimin e kontrollit brendshëm në Kroaci të bazuar me një mostër prej 101 pyetësorëve, që erdhën në përfundim se punonjësit nuk kishin njohuri mbi kontrollin e brendshme, mungesë e procedurave, mungesë e kontrollit dhe mbikëqyrjes d.m.th kontrolli i brendshëm ishte duke u realizuar në administratën publike në mënyrë të pjesshëm. Pengesa kryesore e zbatimit të kontrollit të brendshëm në Kroaci është mjedisi i kontrollit, mos-arsimimi i punonjësve dhe mos-motivimi i tyre. Përmirësimi i kontrollit të brendshëm financiar pa dyshim që zë një fokus qendror në debatet ekonomike, politike kudo në botë. Dhe pse ky studim nuk merr përsipër të mbulojë të gjitha sistemin e kontrollit të brendshëm të aplikuar kudo në botë prapë se prapë, do mbetet një

përpjekje e mirë për të analizuar disa nga ato (vendet e Ballkanit Perëndimor), në veçanti sistemin e kontrollit të brendshëm financiar të vendit tonë, respektivisht Republikës së Kosovës. Për më tej, studimi do të përqendrohet kryesisht në mënyrën e funksionimit të kontrollit të brendshëm tek institucionet publike, karakteristikat e kontrollit të brendshëm financiar, specifikat dhe hapat e kontrollit, gjendjen e tanishme pas implementimit të strategjisë 2015-2019 për Kosovën nga BE, projeksionet për qëndrueshmërinë të kontrollit financiar, duke e përmbyllur me ofrimin e mekanizmave (shtesë), sa i përketë përmirësimit të mënyrës së operimit të kontrollit të brendshëm të RKs-së, si dhe mundësitë eventuale për përmirësime të mëtutjeshëm, gjithmonë duke u bazuar në eksperiencën e vendeve tjera.

Duhet të theksohen kufizimet për efektivitetin e kontrollit të brendshëm për të shmangur pritjet e ekzagjeruar për shkak të keqkuptimit të fushëveprimit të tij efektiv. Kontrolli i brendshëm nuk mund të sigurojë vetë arritjen e objektivave të përgjithshme të përcaktuara më herët. Ky hulumtim ka kufizimet e mëposhtme sepse:

- Studimi është përcaktuar vetëm për organizatat e sektorit publik që ndodhen në Kosovë pa marr në hulumtim dhe sektorin privat;
- Analiza bëhet vetëm me të dhënat e mbledhura nga perceptimi i menaxhmentit të organizatës me të *dhënat primare* (Pyetësor- Njësia Qendrore për Harmonizimin e Auditimit të Brendshëm, Njësitë e Auditimit të Brendshëm, Auditorët e Brendshëm, Komitetet e Auditimit dhe Menaxhmenti)-Nëpërmjet pyetësorëve u kërkohej kryesisht vlerësimi i punës së auditorit të brendshëm por edhe vetëvlerësim i punës së tyre. Ndërkohë përgjigjet mund të jenë të ndikuara nga mungesa e pavarësisë (si të punësuar), Etika, Kultura, Profesionalizmi dhe ndikimet nga faktori politik. Po ashtu të *dhënat sekondare* (Ligjin për Auditim të brendshëm, doracakun e auditimit të brendshëm, standardet ndërkombëtare për Auditim të brendshëm, kodin e etikës, praktikat më të mira profesionale për Auditim të brendshëm, model statutin për NjAB, Udhëzimin administrativ për krijimin dhe funksionimin e komiteteve të auditimit, kuptohet jo-gjithherë janë të publikuara dhe transparente për qytetarin. Për këtë në do bazohemi dhe në mënyrën e shpenzimeve të buxheteve për institucionet përkatëse ndër vite më saktësisht nga periudha (2000-2020);
- Ky hulumtim bazohet vetëm punën e kornizës COSO-së, nga BE për gjitha vendet kandidate ku fokusi është Kosova së bashku me shtetet e Ballkanit Perëndimor (p.sh Rep.e Shqipërisë dhe Rep. e Maqedonisë) në aspektin normativ ndërsa në aspektin e performancës kemi krahasimin e Rep. e Kosovës me Rep. e Sllovenisë.

1.7 Struktura e Punimit

Përveç faqes paraprake, ky hulumtim përbëhet nga pesë kapituj. *Kapitulli i parë* me nën temat e tij përfshirë hyrjen, deklaratën e problemit, objektivat e hulumtimit, pyetjet e hulumtimit, hipotezat e hulumtimit, rëndësia e kryerjes së studimit, fushëveprimi dhe kufizimi i studimit. *Kapitulli i dytë* përshkruan rishikimin e detajuar të literaturës së lidhur me efektivitetin e auditimit të brendshëm se bashku me kornizën COSO ku fokusi është Republika e Kosovës dhe po ashtu duke bërë krahasime me disa vende të rajonit (Aspektin normative në mes Kosovës, Shqipërisë dhe Maqedonisë, dhe po ashtu aspektin krahasues të performancës në mes Kosovës dhe Sllovenisë). Duke përfshirë shqyrtimin teorik dhe shqyrtimin empirik. *Kapitulli i tretë* shpreh informacion në lidhje me metodat e kërkimit, teknikat e marrjes së mostrave të përdorura për kryerjen e hulumtimit, variablat e përdorura për studim, kryesisht në përgjithësi metodologjinë dhe dizajnin e hulumtimit me specifikat e modeleve ekonometrike. *Kapitulli i katërt* përfshinë analizën, diskutimet dhe pjesa e paraqitjes së rezultateve të hulumtimit duke vërtetuar hipotezat e ngritura nga të dhënat primare. Kapitulli i pestë përfshinë paraqitjen e rezultateve të hulumtimit nga të dhënat sekondare dhe së fundi, *Kapitulli i gjatë* përshkruan konkluzionet dhe rekomandimet e studimit të rastit të ndjekur nga referencat dhe shtojcat.

II. RISHIKIMI I LITERATURËS

2.1 Zhvillimi i Auditimit

Rrënjët e auditimit, në përgjithësi startuan nga historiani i kontabilitetit *Richard Brown, (1905)*. Por që nga 4000 vjet para erës sonë historianët besojnë se ekzistojnë fillet e auditimit, kështu me kalimin e kohës vazhdoi duke u përhapur më vonë dhe në Kinë, Babiloni, Greqi, Romë, Itali etj. Mandje qështja e kontrollit ishte shënuar dhe në Bibla (duke referuar periudhës 1800 para Krishtit dhe 95 të Krishtit) kjo është studiuar nga *O'Reilly, (1998)*. Sigurisht me shfaqjen e kontabilitetit të dyfishtë në vitin 1945 rëndësia e auditimit vazhdoi të rritej dhe më tutje. Fjala "*auditim*" rrjedh prej fjalës latine "audire" që do të thotë "të dëgjosh". Kuptimi klasik i auditimit ka qenë që auditori ka dëgjuar obliguesin e auditimit. Auditimi është procesë i sistematizuar i mbledhjes dhe krijimit të argumenteve mbi veprimtarinë ekonomike dhe rezultatet me qëllim që të përcaktohet baraspesha dhe harmonizimi i raporteve financiare me kriteret më parë të përcaktuara (Deloitte, Kosovë). Qëllimi i matjes dhe i regjistrimit të aktiviteteve të biznesit është që të ofrojë informacione të dobishme për ata të cilët kanë nevojë të marrin vendime. Auditimi përfshinë ekzaminimin e sistemit të informimit të përdorur për të përgatitur raportet financiare dhe po ashtu përfshinë ekzaminimin e procedurave të kontrollit që përdorin organizatat për të siguruar saktësinë e informacionit kontabël. Shoqata e parë e auditimit është shfaqur në Venedik me 1581, kurse në Angli 1583 me emrin "*Royal Charter*". Më 1853 futet thirrja kontabilist i autorizuar "Chartered Accountants". Zhvillimi i veprimtarisë audituese është i lidhur ngushtë me zhvillimin e ekonomisë së tregut si në: SHBA, Britani e Madhe, Gjermani, Itali, Francë etj.

Për zhvillimin e auditimit në Evropë me rëndësi është themelimi i "*Lidhjes së Auditorëve të Kontabilitetit të Berlinit*" në Gjermani në vitin 1896. Më 1931 në Gjermani futet emërtimi "ekzaminues" ekonomik, d.m.th. Revizor, emërtim që ekziston edhe sot. Zhvillimi i auditimit të jashtëm në kuptimin e vërtetë të fjalës fillon në fillim të shekullit 15 në Itali. Bashkimi i parë i auditorëve profesionist zyrtarisht u shfaq në Venecia të Italisë në vitin 1581 dhe mbante emrin "*Collegio dei Raxonati*". Shumë më vonë bashkime të tilla u shfaqën edhe në vende të tjera evropiane dhe në SHBA. Për zhvillimin e auditimit të jashtëm me rëndësi ka qenë themelimi i instituteve kombëtare të auditorëve të autorizuar, si: "American Institute of Certified Public Accountants" në SHBA, "The Institute of Chartered Accountants" në Britaninë e Madhe, "Instituder Wirtschafts Prüfer" në Gjermani. Zhvillimi historik ka bërë që në shtetet evropiane (duke përjashtuar Britaninë e Madhe dhe Holandën), në veprimtarinë audituese kujdesë më të lartë i kushtohet harmonizimit me dispozitat përkatëse ligjore, ndërsa në Britani dhe SHBA i

kushtohet më tepër rëndësi zbatimit të standardeve dhe parimeve të përcaktuara dhe të miratuara. Kurse për zhvillimin e auditimit të brendshëm është me rëndësi edhe themelimi i instituteve të auditimit të brendshëm në Britaninë e Madhe në vitin 1952 me rreth 4000 anëtarë, në Gjermani më 1958 me rreth 1000 anëtarë, në Francë më 1965 me rreth 1500 anëtarë, në Zvicër më 1980 me rreth 1100 anëtarë etj. Gati është e pamundur të flitet për zhvillimin e auditimit të brendshëm në kushtet e sotme pa institucione profesionale, të cilat mbrojnë dhe zhvillojnë këtë profesion në vazhdimësi. Për këtë arsye sot në të gjitha vendet e zhvilluara të botës të cilat janë të orientuara për zhvillimin e ekonomisë së tregut, ku vepron instituti për auditimin e brendshëm ose shoqatat profesionale me emërtime të ngjashëm.

2.2 Llojet e Auditimit

Nëse i referohemi objektivave të përgjithshme, qëllimeve të auditimit si dhe zanafillës historike të auditimit ekzistojnë dy lloje të ndryshme të auditimit: Auditimi i jashtëm dhe Auditimi i brendshëm. Në vazhdim do të shqyrtojmë dy lloje të ndryshme të auditimit, në veçanti auditimit të jashtëm dhe të brendshëm, në mënyrë më të hollësishme. Pse duhet të dimë diçka rreth asaj se çka bën auditori i jashtëm në sektorin publik apo privat?

Arsyeja është se edhe pse kemi përgjegjësi të ndryshme për të raportuar, jemi duke i zbatuar metodat e auditimit dhe aftësitë brenda organizatës së njëjtë, do të hasim në fusha ku përpjekjet tona do të ndërthuren ose do të kenë ndikim mbi njëra tjetrën. Gjithashtu dëshirojmë të sigurohemi që secili prej nesh është duke e kryer punën në mënyrë ekonomike, efektive dhe efikase.

• Auditimi i Jashtëm

Auditimi i jashtëm është një kontrollim i pasqyrave financiare të një organizate në sektorin publik ose privat nga një palë e tretë e pavarur, d.m.th. Auditor i jashtëm. Kryhet për shumë arsyeje por dy janë më kryesoret:

1. T'u mundësojnë auditorëve të jashtëm të japin një opinion mbi pasqyrat financiare që u janë nënshtruar auditimit.
2. Të ofrojnë siguri të arsyeshme lidhur me atë nëse pasqyrat financiare janë marrë si tërësi nuk përmbajnë deklarime të gabuara të rëndësishme, d.m.th., janë të plota, të sakta dhe të vlefshme.

Çfarë bëjnë auditorët e jashtëm?

1. Veprojnë në pajtueshmëri me standardet e zbatueshme të auditimit;

2. Kryejnë procedura të hartuara për të marrë të dhëna të mjaftueshme të auditimit për të përcaktuar nëse pasqyrat financiare nuk përmbajnë deklarime të gabuara të rëndësishme dhe se janë përgatitur në pajtim me legjislacionin përkatës dhe Standardet e Kontabilitetit;
3. Nxjerrin raporte që përmbajnë një pasqyrim të qartë të opinionit të tyre mbi pasqyrat financiare.

Auditori (ja) raporton opinionin e tij ose saj zyrtarisht në një raport auditimi. Kjo u përgatitet anëtarëve të organizatës (zakonisht aksionarëve në një kompani të sektorit privat; një bordi të organizatës në sektorin publik). Kompetencat, përgjegjësitë dhe caktimi i auditimit të jashtëm, si në sektorin publik ashtu edhe në atë privat, përcaktohen sipas legjislacionit. Megjithatë, edhe pse legjislacioni mund të përcaktojë shumicën e kompetencave dhe përgjegjësi të auditorëve të jashtëm, ai e bën këtë pa kushte të përcaktuara.

2.2.1 Dallimet dhe ngjashmëritë mes auditimit të brendshëm dhe të jashtëm

Në këtë pjesë shkurtimisht do t'i krahasojmë auditorët e brendshëm dhe të jashtëm, për t'i hulumtuar më tej dallimet dhe ngjashmëritë në mes tyre. Ne gjithashtu do ta shqyrtojmë mundësinë e auditimit të jashtëm për të vendosur besim në punën e kryer nga auditorët e brendshëm për ta përmirësuar shërbimin e auditimit në përgjithësi e cila i ofrohet menaxhmentit. Njëra prej dallimeve kryesore është:

- Llogaridhënia

Siç e kemi vënë re më parë, procesi i caktimit të auditorëve të jashtëm zakonisht vendoset me legjislacion. Subjektet (si publike ashtu edhe private) të një madhësie të caktuar, rëndësie ekonomike ose politike të caktuar kërkohet të kryejnë një auditim të jashtëm dhe të raportojnë në baza vjetore. Duke qenë se janë të caktuar me statut, prandaj, llogaridhënia e auditorëve të jashtëm është ndaj organit apo personit që i cakton ata, zakonisht aksionarët në sektorin privat. Auditorët e brendshëm japin llogari vetëm ndaj zyrtarëve kryesor ose menaxhmentit të një organizate.

- Objektivat

E dimë që interesi parësor i auditorëve të jashtëm është nëse pasqyrat financiare përmbajnë deklarime materiale të gabuara apo jo. Objektivat e auditorëve të brendshëm duhet të diskutohen me menaxhmentin dhe do të përcaktohet në masa të gjera nga prioritetet (d.m.th. e menaxherëve të organizatës). Këto prioritete nuk i përmbajnë domosdoshmërisht vetëm ato çështje të cilat mund të kenë ndikim të drejtpërdrejtë material mbi pasqyrat financiare. Për

shembull, në sektorin e qeverisë, menaxhmenti mund të kërkojë nga një departament i auditimit të brendshëm që ta kontrollojë procesin e trajtimit të kërkesave për grante në një ministri të caktuar për të vlerësuar nëse ky është përmbushur jo vetëm në pajtueshmëri me ligjin por gjithashtu edhe a ishte ekonomike, efektshme dhe efikase.

2.2.2 Interesat e përbashkëta në mes auditorëve të brendshëm dhe të jashtëm

Pasi që i kemi diskutuar dallimet në llogaridhënie dhe objektiva, le t'i shqyrtojmë disa interesa të përbashkëta që i kanë auditorët e brendshëm dhe të jashtëm. Ata përfshijnë:

1. Sisteme efektive të kontabilitetit dhe kontrollit të brendshëm;
2. Funkcionim efektiv të vazhdueshëm të këtyre sistemeve;
3. Krijim dhe shpërndarje efektive të informatave financiare dhe operative;
4. Siguri efektive fizike dhe të sistemeve për t'i ruajtur pasuritë;
5. Përputhshmërinë me ligje, rregullore dhe kritere tjera të jashtme, si individualisht ashtu edhe në mënyrë organizative;
6. Praktika për mbështetjen e menaxhmentit që ndihmojnë në arritjen ekonomike, efikase dhe të efektshme, veçanërisht në sektorët publik të ekonomive të zhvilluara.

Posedimi i një numri të interesave të përbashkëta nënkupton që kohë pas kohe, puna e auditorëve të brendshëm dhe të jashtëm mund të ndërthuren mes vete. Për shembull:

-Kontrollimi i sistemeve të kontrollit të brendshëm:

- Auditorët e brendshëm duhet të kërkojnë siguri që kontrollet e brendshme janë duke funksionuar me efikasitet, pa marrë parasysh procesin ose sistemin në të cilin ata punojnë;
- Auditorët e jashtëm kërkojnë siguri që funksionimi i kontrolleve të brendshme në sistemet financiare është duke rezultuar në procedimin e saktë të transaksioneve i cili pastaj shpie në regjistrimin e saktë të shifrave në pasqyrat financiare.

-Kontrollimi i regjistrimeve të kontabilitetit, librat, llogaritë dhe dëftesat:

- Auditorët e brendshëm do të kontrollojnë pika të ndryshme të hyrave në sistemin financiar për të siguruar që transaksionet janë regjistruar në mënyrë të saktë dhe të plotë në llogari (përpikëria e të hyrave dhe procesimit);
- Auditorët e jashtëm do të kërkojnë siguri që shifrat në pasqyrat financiare përfshijnë në mënyrë të saktë dhe të plotë të gjitha transaksionet financiare përkatëse për vitin e llogarisë (saktësia e të dalave dhe raportimit).

-Vërtetimi i pasurive dhe detyrimeve:

- Menaxherët e një organizate veprojnë si kujdestarë të pasurive të cilët së fundi u takojnë aksionarëve në sektorin privat ose qeverisë, ministrive dhe organeve tjera në sektorin publik. Auditimi i brendshëm, si një nga shërbimet që i ofrohet menaxhmentit, do të vlerësojë dhe raportojë për përshtatshmërinë e kontrolleve në vend për të mbrojtur cilësinë fizike dhe sigurinë e pasurive. Ngjashëm, kontrollet në vend për të kontrolluar dhe regjistruar detyrimet gjithashtu do të kontrollohen dhe do të jepen rekomandime aty ku është e nevojshme;
- Auditorët e jashtëm do të kërkojnë siguri që organizata i ka kontrollet e duhura në vend për t'i menaxhuar pasuritë e saj dhe detyrimet në mënyrë të efektshme dhe përmes kësaj t'u mundësojnë atyre të ndihen të qetë ngase shifrat e pasurive në pasqyrën e bilancit nuk përmbajnë deklarime të gabuara materiale.

2.2.3 Krijimi i marrëdhënieve më frytdhënëse mes auditorit dhe menaxhmentit

Auditorët, menaxhmenti dhe stafi i të gjitha niveleve duhet të bashkëpunojnë në një kulturë bazuar mbi besueshmërinë e ndërsjellë dhe në mirëkuptimin e përbashkët të objektivave, çështjeve dhe shqetësimeve të njëri tjetrit. Sidoqoftë, si auditorët e brendshëm ashtu edhe ata të jashtëm duhet të bëjnë shumë pyetje, të kryejnë një numër të madh testesh dhe kontrollesh dhe ta thonë atë që mendojnë për performancën e menaxhmentit (d.m.th. të japin opinion të auditimit), këtu ekziston gjithmonë mundësia që marrëdhëniet pozitive të punës të ndikohen negativisht. Për të qenë më frytdhënës dhe për t'i arritur objektivat e përgjithshme, një organizatë duhet të punojë në ruajtjen e marrëdhënieve mes punëtorëve dhe departamenteve. Në veçanti, menaxhmenti në të gjitha nivelet duhet të ketë besim në integritetin dhe pavarësinë e auditorit të brendshëm dhe të jashtëm. Figura në vijim paraqet rrjedhat e informatave dhe përfitimet për secilën nga palët e treta në barazinë e auditimit ku pavarësia dhe besimi i ndërsjellë mund të arrihen.



Figure 1: Lidhja në mes Auditorit Brendshëm, Auditorit të jashtëm dhe Menaxhmentit

Çdo mundësi duhet të shfrytëzohet për përmirësimin e komunikimit dhe zhvillimin e raporteve të mira mes menaxhmentit dhe auditorëve. Për zhvillimin dhe ruajtjen e besimit të menaxhmentit, auditorët duhet të:

- Kuptojnë pse menaxherët në të gjitha nivelet reagojnë ashtu siç reagojnë ndaj punës së auditorëve;
- Njohin stilet e ndryshme të menaxhmentit gjatë përgatitjes së qasjes së tyre të auditimit;
- Ndajnë kohë për t'i shpjeguar plotësisht procedurat e auditimit dhe pse ato përdoren;
- Shfaq çiltërsi, mirëdashje dhe mirësjellje gjatë auditimit;
- Respektojnë protokollin vendas mbi çështjet siç është përpikëria në orar dhe veshmbathja;
- Mbajtja e lidhjeve me menaxhmentin përgjatë procesit të auditimit.

Auditorët gjithashtu duhet të mbajnë në mend që këtu ekziston një marrëdhënie e privilegjuar mes menaxhmentit dhe auditorëve. Besueshmëria e klientëve duhet të ruhet gjithmonë. Auditimi i menaxhuar është shërbimi që rezulton nga zbatimi i parimeve të auditimit dhe standardeve të duhura profesionale në kushtet kur organi i audituar i sektorit publik posedon:

- Sisteme të mirëfillta financiare të shëndosha;
- Kontrolle efektive, efikase dhe ekonomike e cila shkon në drejtim të arritjes së vlerës për para në shpenzimet publike;
- Auditimi i brendshëm i mirëfilltë si një element i rëndësishëm i kontrollit të brendshëm financiar publik efektiv;

2.3 Zhvillimi i auditimit të brendshëm

Auditimi i brendshëm si profesion ka startuar nga viti 1970, për herë të parë si nocion është përdorur nga James Carey (1969). Kështu pas vitit 1974 është certifikuar provimi i AB (CIA). Sot ky profesion ka standardet e qeverisjes, kërkesën mbi provojnë e punës, kodin e etikës dhe në fund licencimin për njohje në mbarë botën. Kontrolli i brendshëm njihet si urë-lidhëse në mes bordit të drejtorëve dhe auditorëve. Në këtë drejtim për krijimin e këtij raport dhe impaktit tek njëra-tjetra kanë hulumtuar dhe **Mautz & Neumann, (1970)**. Mbi të gjitha kontrolli i brendshëm zë një vend të veçantë sepse ka lëvizur në gjitha zonat operationale të një entiteti duke u bërë kështu “Specializimin e Industrisë” **Brink & Witt, (1982)**. Po ashtu duke u rritur rëndësia e kontrollit të brendshëm, stafi i auditimit të brendshëm filloi të pranonte shkëmbimin e punëtorëve nga vendet e ndryshme të botës dhe kështu duke shkëmbyer provojat dhe kulturat

e ndryshme, duke lënë një vend të rëndësishëm dhe për gjininë femërore. Vetë fjala KBFP (PICF) sipas, Robert de Koning (2007, faqe 40-42) do të thotë: **Publike** - që do të thotë që mbulon të gjitha aktivitetet në sektorin publik në krahasim me kontrollet dhe auditimet në sektorin privat; Kontrollet e **brendshme** që mbulojnë shtrirjen nga agjencitë qeveritare qendrore dhe de-centralizuar në krahasim me kontrollin e jashtëm i ushtruar nga një organ jashtë qeverisë, p.sh. Gjykata Kombëtare e Auditorët, Gjykatat e Llogarive, Organet e tjera të kontrollit të nivelit të lartë ose Parlamenti; **Financiare** duke theksuar karakterin (qofshin ato administrative, menaxheriale ose buxhetore) të aktiviteteve që do të kontrollohen dhe **Kontrollit** - që do të thotë të gjitha aktivitetet për të mbikëqyrur të gjithë fushën e menaxhimit financiar, duke bërë të mundur qeverinë për të qenë "në kontroll" të financave të saj (prandaj, duke mbuluar të gjitha mjetet e kontrollit si ex- ante dhe auditimet) dhe e fundit por jo më pak e rëndësishme, institucionet që mbulojnë **sistemin**, stafin, trajnimin, procedurat, metodologjinë, raportimin, përgjegjësitë, sanksionet dhe dënimet. Nocioni i KBFP mund të shprehet me anë të ekuacionit si më poshtë:

$$KBFP = KB + NJQH,$$

ku KB qëndron (**MFK + AB**)

KB - Kontrolli i brendshëm, **MFK** -Sistemet e menaxhimit financiar dhe kontrollit, **AB** - Auditimi i brendshëm funksionalisht i pavarur, **NJQH** - Njësia Qendrore Harmonizuese;

Të gjitha shtetet që pretendojnë të bëjnë reforma në aspektin administrative kalojnë në disa sfida dhe sfida e parë e rëndësishme lind nga koha e nevojshme për të krijuar një sistem të mirë, për të zhvilluar sistemim e brendshëm financiar në të cilën duhet të kalojë në 4 faza. Ndryshe këto faza njihen me emrin “CLOT”, sepse fillimisht duhet të njihen me konceptet bazike të KBFP. Për këtë shkurtesa “CLOT” do të thotë: **C**-Konceptualizmi, **L**-Legjislacioni, **O**-Organizimi dhe **T**-Trajnimet. Mesatarisht ky proces, nga diskutimet më të hershme për fillimin e zbatimit të plotë mund të marrë një periudhë prej 5 deri në 6 vjet, e cila në shumicën e rrethanave tashmë është optimiste. Sfida e dytë e rëndësishme është se me të gjitha ndryshimet në sektorin publik, si ta bëjmë për të kaluar në mënyrë efektive rezistencën / kundërshtimin nga interesat vetanake. Opozita është shpesh e evidentuar nga një refuzim për të ndërmarrë ndryshime që rezultojnë në një mungesë angazhimi mund të shkaktojë vonesa serioze në progresin dhe implementimin e projektit KBFP. Në përgjithësi kemi mendime dhe opinione të ndryshme dhe në ditët e sotme se kontrolli i brendshëm çfarë përcaktimi duhet të ketë. Deri më tani kemi dy tendenca për përcaktimin e kontrollit të brendshëm si:

- Një sistem;
- Apo, si një proces ;

Kur flasim për përkufizimin e parë kontrolli i brendshëm si sistem është shumë i rëndësishëm për mekanizmat e kontrollit të brendshëm të një entiteti (këtu vijnë tendenca e teorisë së agjencisë) dhe në lidhje me këtë kanë shënuar si **Weber, (1999); Abbas & Iqbal, (2012)**. Përkufizimet sugjerojnë që duhet kontrolli i brendshëm të jetë si një sistem sepse është si një mjet dhe mekanizëm për të realizuar kontrole të brendshme dhe po ashtu në lidhje me këtë kemi dhe **DiNapoli, (2016)** që kontrollin e definojnë si një sistem që integrohen planet, mendimet, qëndrimet dhe aktivitetet e njerëzve për të arritur objektivat e entitetit. Ndërsa sipas **Lakis, (2008)** kontrolli i brendshëm është themeluar nga menaxhmenti për të siguruar efektivitet operacional të entitetit, formim të sigurisë, përdorim të arsyeshëm të aseteve dhe saktësi kontabël të informacionit. Në akordim me **Pfister, (2009)** i cili thotë se kontrolli i brendshëm është një sistem për të njohur, parandaluar dhe përshtatur gabimet potencial gjatë përpunimit të informacionit. Përveç kësaj, **Barnabas, (2011)** kontrollin e brendshëm të entitetit u paraqitë si një sistem i cili përfshinë: burimet, procedurat, kulturën, strukturën dhe detyrat që na ndihmojnë të i arrijmë objektivat e entitetit. Por kemi dhe përkufizimin e dytë nëse kontrolli i brendshëm cilësohet si proces, atëherë kontrolli i brendshëm do ketë ndryshime të vazhdueshme sipas gjendjes së korporatës, dhe këtu kemi autor të ndryshëm që e përqafojnë këtë nocion si: **Simons, (1995); Simons (1997); Lakis & Girinjas, (2012)** në hulumtimin e tyre arrijnë në përfundim se kontrolli i brendshëm është një proces i nevojshëm që synon të ketë efektivitet të ekonomisë, efikasitet, raportim financiar të besueshëm dhe në pajtueshmëri me ligjet, rregullat në fuqi. Po ashtu sipas **Abbas & Iqbal, (2012)** kontrollin e brendshëm e përkufizojnë si proces të projektuar ku entiteti i sjellë një siguri të arsyeshme për arritjen e objektivave të entitetit. Duhet pasur parasysh se kontrolli i brendshëm është njëri ndër mekanizmat që e aplikojnë entitetet për të arritur objektivat e tyre **Jensen and Payne, (2003)**. Në përgjithësi çfarë do lloj konceptesh dhe ndarjesh mund të ketë një auditimi si profesion, rëndësia e tij është e pashmangshme në mirë menaxhimin e financave. Për këtë auditimi sidomos ai i performancës është përshkruar si një vlerësim i pavarur i pasqyrave financiare, efikasitetit të operacioneve të auditimit dhe efektivitetit të programeve në sektorin publik. Gjatë punës së tij etnografike, Radcliffe ishte në gjendje të ndiqte auditimet e efikasitetit të kryera në entitetet qeveritare. Ai erdhi në përfundim se auditimi i efikasitetit nuk ishte një ushtrim, thjesht mekanik ose teknik i kodifikuar paraprakisht, por sipas fjalëve të **Radcliffe, (1999)**: "Do të ishte gabim të shihnim synimet e auditorëve si një model statik ose i pandryshueshëm i

administratës qeveritare. Në vend të kësaj, idetë, praktikat dhe vlerat e tyre modifikohen me kalimin e kohës, dhe si pasojë, strategjitë e tyre i nënshtrohen ndryshimeve të shumta "(faqe 5). Detyra e auditorit për të kryer një auditim të performancës është të hartojë një raport në fund të auditimit bazuar në mendimin e tij **Funnell & Cooper, (1998)**. Sipas **McCrae & Vada, (2002)** në auditimet e tyre kërkimore rekomandojnë mënyra të ndryshme për të përmirësuar performancën e subjektit. Në mënyrë që të sigurohet një shkallë më e lartë e besimit të auditimit, një ndikim mjaftë të madhe negativ luan përshtypja e keqe dhe mosbesimi **Shockley, (1982)** dhe mosbesimi ndaj raporteve financiare ul besimin e publikut **Pany dhe Rockers, (1988)**. Të gjitha studimet e mësipërme tregojnë efektivitetin e punës së auditorit në vende të ndryshme dhe faktorë të ndryshëm, duke qenë se autorët e ndryshëm kanë përdorur modele të ndryshme. Sipas **Stoner, (1994)** performanca i referohet aftësisë për të vepruar në mënyrë efikase, profitabile dhe na mundëson të reagojmë ndaj mundësive dhe kërcënimeve mjedisore. Në pajtim me këtë **Sollenberg & Anderson, (2016)** pohon se performanca matet nga sa eficientë ndërmarrja është në përdorim të burimeve në arritjen e objektivave të saj, por për një vend si Kosova ende nuk kemi një hulumtim të tillë. **Vacca, (2014)** vuri në dukje se: "Auditimi është një mjet i rëndësishëm për të përmirësuar transparencën, efikasitetin dhe llogaridhënien në administratën publike" (faqe 3).

Por pas vitit 1990 realisht ekonomitë e reja në tranzicion filluan procesin e zhvillimit të sistemeve të kontrollit financiar si një nevojë e zhvillimit të tyre drejtë ekonomisë së tregut. Përpjekjet fillestare u fokusuan në reformat teknike e strukturore. Kështu, duke kaluar koha u bë e dukshme që kërkoheshin ndryshime të mëdha afatgjata si në institucionet e sektorit publik ashtu dhe në shoqëritë private që po krijoreshin dhe zhvilloheshin me një ritëm mjaftë të madhë. Po kuptohej që gjithnjë e më shumë po veprohej në një ambient pune me kushtëzime të mëdha për të vepruar në fusha të ndryshme, kushtëzime këto të karakterit ligjor dhe profesional. Zbatimi i reformave të mëdha të ndërmarra në institucionet e sektorit publik dhe atij privat kërkonte para së gjithash reforma të thella në sistemet e auditimit, të cilat po kalonin prova të vështira, ku përveç mungesës së kapaciteteve ligjore dhe institucionale që janë evidente gjatë gjithë periudhës së tranzicionit, u shoqëruan dhe me problematika të ndryshme të pushtetit politik dhe burokratik që ekzistonte brenda sektorit publik. Pasojat e sistemit të ekonomisë së centralizuar, bënë që shumë nga vendet në tranzicion të kishin pak përvojë në auditimin modern, ndërkohë që në vendet e zhvilluara, teoria dhe praktika e fushës së auditimit ishte mjaftë e zhvilluar dhe e përhapur. Duhet theksuar se ende vendet që janë në tranzicion,

roli dhe funksioni i auditimit akoma nuk është kuptuar ashtu siç duhet. Në disa prej këtyre vendeve ekziston akoma koncepti (si pasojë e traditës së krijuar) i “kontrollit shtetëror” apo “kontrollit të veprimtarisë” duke u bazuar në praktikën e mëparshme. Pra, koncepti për veprimtarinë e auditimit të brendshëm në këto vende është akoma ai i mëparshmi i “policisë” dhe “kontrollit” koncept ky, që nuk ka lidhje me rolin dhe funksionin e auditimit në vendet me ekonomi tregu të zhvilluar. Me mbështetjen e BE-së disa nga këto vende po reformojnë strukturat e mëparshme të kontrollit shtetëror me qëllim krijimin e një funksioni të pavarur të auditimit të brendshëm, që vepron në përputhje me standardet ndërkombëtare dhe praktikën profesionale të kësaj fushe. Reformat kryesore sot janë fokusuar në reformimin e sistemeve të proceseve të organizatave dhe të sistemeve të institucioneve publike e të menaxhimit financiar. Ndër reformat e para janë ato për zhvillimin e funksioneve të administrimit të thesarit dhe mjeteve monetare në kesh, për t’i orientuar drejtë një buxhetimi strategjik. Reformat kanë vazhduar me zhvillimin e procesit buxhetor, modernizimin e kontabilitetit dhe raportimin me synim për krijimin e bazës së nevojshme për zhvillimin e funksionit të auditimit të brendshëm. Një rol të rëndësishëm në këtë procesë luajnë Ministrinë e Financave, të cilat kanë rol udhëheqës në kontrollin e burimeve publike, planifikimin e përdorimit të burimeve dhe menaxhimin e tyre, gjithashtu ato duhet të ndërtojnë mekanizma institucional që mbështesin dhe kërkojnë një orientim drejtë rritjes së performancës së përdorimit të parasë. Ndër proceset e mësipërme, reformat e ndërmarra për modernizimin e kontrollit të brendshëm, auditimit dhe monitorimit kanë qenë më të ngadalësuar, por duhet theksuar se shumë nga vendet në tranzicion kanë pak ose aspak traditë për funksionimin e auditimit të brendshëm dhe të jashtëm modern dhe konceptet bazë të funksionimit të auditimit. *Çështje e rëndësishme që sot shtrohet është, si ta zhvillojmë një funksion të auditimit në një mjedis të kapaciteteve të pakta, me prioritetet konfliktuale dhe pa perspektivë integrimi në BE, pasi përvoja në këtë drejtim është e paktë dhe fragmentare?*

Për këtë, institucionet ndërkombëtare, në veçanti Banka Botërore ka hartuar metodologji për të vlerësuar faktorët që kontribuojnë në zhvillimin e suksesshëm të një funksioni të auditimit modern për ekonominë e vendeve në tranzicion, me synim mbështetjen e zhvillimit të veprimtarive të auditimit. Në botën e sotme, sistemet e menaxhimit financiar dhe institucionet efektive luajnë një rol të rëndësishëm në zbatimin e politikave të zhvillimit kombëtar dhe reduktimit të varfërisë për çdo vend. Është me rëndësi për publikun (qytetarët) të kuptohet që të gjitha këto politika zhvillohen nën kontekstin e faktorëve ekonomikë, socialë dhe politikë të vendit përkatës, faktorë të cilët mund të dërgojnë përpara ose të pengojnë këto ndryshime.

Prandaj, kërkohet një paraqitje e saktë e ambientit në të cilin zbatohet reforma e auditimit të brendshëm, pasi kjo ka një ndikim të rëndësishëm në suksesin reformës që do të zbatohet. Sipas autorit sloven **Zdenka Vidovic, (2002)** në punimin e tij evidenton ndryshimet që ka pasuar auditimi i brendshëm ndër vite. Më saktësisht janë të paraqitur në tabelën e mëposhtme:

Evolimi i Auditimit	
DJE	SOT
Mekanizëm klasik i kontrollit	Kontrolle Moderne
Vlersime nga Auditorët	Vlersime nga studiusit
Përqendrim në analiza dhe fakte nga e shkuara	Përqendrim në ngjarjet e pritshme të se ardhmës
Zbulime	Parandalime
Auditimi i brendshëm= Inspektor	Auditimi i brendshëm= Konsulent
Auditimet e brendshme= Njohuri të plota mbi auditimin	Auditimet e brendshme= Njohuri mbi menaxhimin
Kontrolle Operacionale	Mekanizma të kontrollit të drejtimit
Testime të transaksioneve	Vlerësime të procedurave të entitetit

Table 1: Evoluimi i Auditimit

Burimi: Zdenka Vidovic (2002), “Kooperimi në mes Auditimit të brendshëm dhe të jashtëm”

2.3.1 Dy shkolla të sistemeve të kontrollit të brendshëm

Kontrolli i brendshëm publik në shtetet tani më anëtare të BE-së, pasqyron shumë realitete të ndryshme sepse ishin të lidhura me historinë e strukturave administrative dhe evolucionin e tyre. Si nën ndikimin e MF dhe Qeverisë ose me saktësisht departamentit të thesarit, ishte një strukturë e caktuar të kontrollit dhe nëse aktivitete të caktuara financiare janë të centralizuara **Simmony, (2002)**. Në mesin e viteve 1990, periudha që kalonin shtetet kryesisht ndahej në mes dy shkolla gjerësisht të ndryshme të kontrollit të brendshëm në Shtetet anëtare.

- *Qasja Latine*

I pari dhe më tradicional u karakterizua nga funksioni i deleguar, por i centralizuar i kontrollit. Duke u përqendruar në modalitetet e ndryshme të kontrolleve *a priori* ose *ex-ante*. Në mënyrë të veçantë organizative të caktuara ose një rrjeti të kontrollorëve financiarë nën drejtimin i një organi qendror si Ministria e Financave - P.sh. një drejtori për Buxhet ose Inspektorati i përgjithshëm i financave do të bëjë punën e kontrollit. Menaxherët do të mbështeteshin për

shërbimet e kontrollit të centralizuar për të miratuar vendimet financiare, ndërsa nga ana tjetër koncepti i llogaridhënies menaxheriale nuk ishte aspak e zhvilluar. Auditimi i brendshëm nuk kishte asnjë rol sepse auditimi financiar ishte kryer nga kontrolluesit financiar ex-post ose inspektorët dhe auditimet e bazuara në sisteme të pavarura nuk ekzistonin. Kjo njihet si Qasjen latine (ose napoleonike), Qasjen e Mesdheut ose Palën e tretë kontroll ex-ante. Kjo (në disa raste ishte) qasja në vende si Belgjika, Franca, Italia, Greqia, Portugalia dhe Spanja. Kështu me kalimin e kohës qasje Latine po e humbte terren pasi nuk shihet më si në përputhje me standardet aktuale ndërkombëtare për shkaqe të mjedisit dinamik që ekzistonte. Kjo delegoi që një numër shtetesh anëtare që e përdorin këtë qasje të bëjnë reforma në zhvillimin e llogaridhënies menaxheriale dhe auditimit të brendshëm, ndarja e auditimit të brendshëm nga inspektimi dhe sjellja e kontrollin financiar nën përgjegjësinë e menaxherëve.

Këto reforma janë prirur (lehtësuar) nga tre zhvillime të ndara:

- ✓ Në fillim të zhvillimit të praktikave më të mira të ardhura nga menaxhimi i sektorit privat;
- ✓ Së dyti erdhi kërkesat e BE-së që kërkojnë që rregullat specifike të kontrollit të brendshëm dhe të auditimit për menaxhimin e fondeve të BE-së zbatohet nga autoritetet kombëtare të kontrollit;
- ✓ Dhe së treti, ka pasur një shkëmbim intensifikues të ideve (si aleat multilaterale ashtu edhe bilateral) midis partnerëve të binjakëzimit (nëpunësve civilë) dhe konsulentëve në sektorin privat, të dyja vijnë nga Shtetet Anëtare nga njëra anë dhe palët aplikant vendet nga ana tjetër.

Në Qershor 1999, Këshilli miratoi një Rregullore Koordinimi për të siguruar një bazë ligjore për të "hequr dorë nga miratimi ex-ante i komisionit për përzgjedhjen e projekteve, tenderimit dhe kontraktimit nga vendet anëtare "dhe hapi rrugën për zgjatjen e implementimit të decentralizuar.

- *Qasja e Përgjegjësisë Menaxheriale*

Shkolla e **dytë** ishte zhvilluar në forma të ndryshme të qeverisjes qeveritare (sistemet me të cilat organizatat qeveritare drejtohen dhe kontrollohen) gjatë dekadave të fundit ku menaxheri u bë përgjegjës për vendimet dhe rezultatet e menaxhimit dhe për këtë arsye janë bërë përgjegjës dhe për zhvillimin dhe përmirësimin e sistemeve të tij të kontrollit të brendshëm. Që menaxheri të pranojë një rritje të përgjegjësisë, ai do të kishte nevojë dhe do të përfitonte nga mbështetja e një auditor të brendshëm. Duke u përqendruar në modalitetet e ndryshme të

kontrolleve *ex-post*. Auditori i brendshëm do të vlerësonte nëse menaxhimi financiar, sistemet e kontrollit janë në përputhje me standardet, duke raportuar dhe bërë rekomandime për përmirësim. Kjo qasje, bazuar në shtyllat e përgjegjësisë së plotë menaxheriale dhe auditimit të brendshëm të pavarur, do të quhet qasja Veri-Evropiane ose qasja e Përgjegjësia Menaxheriale. Kjo ishte qasja e prezantuar nga Komisioni Evropian gjatë vitit 2000. Kështu çdo vend që është anëtarë në BE apo kandidat i saj bazohen në qasjen e përgjegjësisë menaxheriale qasje kjo e decentralizuar.

2.3.2 Llojet e auditimeve të kryera nga auditorët e brendshëm

Sipas **Asare, (2009)** fushëveprimi i auditimit të brendshëm brenda organizatës mund të përfshijë aktivitete të ndryshme të kontrollit të brendshëm siç janë rishikimin e efektivitetit dhe efikasitetit të operacioneve, besueshmërinë e raportimi financiar, mashtrimi i hetimeve, vlerësimi i rrezikut, ruajtja e pasuritë, dhe pajtueshmërinë me aktet dhe rregulloret. Po ashtu nga **Mihaela & Iulian, (2012)** përfundimisht me hulumtimin e tyre vërtetuan se qeverisja e një entiteti në kontrollin e brendshëm të saj duhet të jetë e pavarur që organizata të ketë një pamje efikase dhe jetëgjatë sepse kontrolli efektiv i brendshëm dikon pozitivisht në qëndrueshmërinë dhe mirë menaxhimin e mjeteve. Kështu qeverisja e korporatave nuk është plotësisht e efektshme pa një kontroll të mirë të brendshëm. Për këtë auditorët e brendshëm kryejnë një sërë auditimesh, që këtu përfshihen:

- *Auditimet e Operacioneve*: Këto auditime shqyrtojnë përdorimin e burimeve për të përcaktuar nëse burimet janë duke u përdorur në mënyrën më efektive dhe efikase për të përmbushur misionin e organizatës dhe objektivave.
- *Auditimet Financiare*: Këto auditime shqyrtojnë kontabilitetin dhe transaksionet financiare për të përcaktuar nëse angazhimet, autorizimet dhe pranimi dhe disbursimi i fondeve janë në mënyrë të drejtë dhe të saktë regjistruar dhe raportuar. Ky lloj i auditimit gjithashtu përcakton nëse ekzistojnë kontrolle të mjaftueshme për paranë dhe asetet e tjera dhe që ekzistojnë kontrolle adekuate të procesit mbi blerjen dhe përdorimin e ekzistuese të burimeve.
- *Auditimet e përputhshmërisë*: Këto auditime përcaktojnë nëse njësitë ekonomike janë në përputhje me ligjet në fuqi, rregulloret, politikat dhe procedurat. Shembujt përfshijnë ligjet federale dhe shtetërore, dhe rregulloret.

- *Auditimet e Sistemeve të Informacionit:* Këto auditime shqyrtojnë mjedisin e kontrollit të brendshëm të automatizuar sistemet e përpunimit të informacionit dhe mënyrën se si njerëzit i përdorin këto sisteme.
 - ✓ Auditimet zakonisht vlerësojnë futja e sistemit, prodhimi;
 - ✓ Kontrollat e përpunimit;
 - ✓ Backup dhe planet e rimëkëmbjes;
 - ✓ Sigurinë e sistemit;
- *Shqyrtime të Kontrollit të Brendshëm:* Këto auditime përqendrohen në komponentët e aktiviteteve kryesore të biznesit, të tilla si listat e pagave dhe përfitimet, trajtimi i parave, inventari dhe pajisjet, siguria fizike, grante dhe kontratat dhe raportimit financiar.

2.3.3 Efikasiteti (Eficienca) dhe Efektiviteti i auditimit të brendshëm

Termi “Efektivitet” nga auditorët përkufizohet në forma dhe mënyra të ndryshme. Efektiviteti (ang.: effectiveness) është term me të cilin shprehet vlerësimi i ndikimit të një objekti apo veprimi në një dukuri apo procesi. Në shkencat ekonomike me efektivitet nënkuptohet niveli i realizimit të objektivave dhe marrëdhëniet ndërmjet rezultatit të pritur dhe rezultatit faktik të veprimtarisë, apo mund të themi është aftësia për të zgjedhur objektivat e përshtatshme dhe mjetet e duhura për arritjen e tyre. Efektivitet do të thotë ti realizosh gjërat që duhen në kohën e duhur dhe në mënyrën e duhur. Në lidhje me këtë **Ducker** për efektivitetin ka theksuar “*Qështja është jo që t’i bësh gjërat drejtë, por se si të gjesh gjërat e duhura për t’i bërë dhe pastaj të përforcosh forcat dhe mjetet në to*”. Një faktorë që ndikon negativisht në efektivitet pos papunësisë është dhe korrupsioni. Korrupsioni në sektorin publik është një fenomen mbarë botëror, për të cilin vendet në tranzicion janë veçanërisht me të prekshme. Literatura nga akademikët e fundit dhe diskutimet e politikave i kushtojnë shumë vëmendje qeverisjes dhe çështjet institucionale.

Ndërsa Eficienca (ang.: Efficiency) - term i përdorur në shkencat ekonomike me kuptim të ngjashëm me produktivitetin. Në qarqet edukative të administratës përkufizohet edhe si: lidhje ndërmjet rezultatit, në kuptimin e mallrave, shërbimeve ose prodhimeve të tjera (rezultateve) dhe burimeve të përdorura për t’i prodhuar ato. Eficienca do të thotë arritje e rezultateve cilësisht të larta, me përdorim minimal të burimeve e në kohën më të vogël të mundshme. Eficienca pra nënkupton që të veprosh në një mënyrë të tillë që të mos keqpërdorësh burimet. Me fjalë të tjera mund të themi se eficienca paraqet kryerjen e një funksioni në mënyrën më të

mirë të mundshme, me sa më pak mbetje dhe me humbje sa më të pakët të kohës. Sipas **Rose-Ackermann, (1999)** nivelet e larta të korrupsionit kufizojnë investimet dhe rritjen dhe të dërgojnë në qeverisjen joefektive me që rast krijohet korrupsioni, jo efikasiteti dhe pabarazitë. Shumica e shkaqeve të korrupsionit janë komplekse dhe të rrënjësura në politikat tradicionale burokratike, zhvillimin politik dhe historinë shoqërore të një vendi. Shpesh përmenden shkaqet rrënjësore si pranimi i ryshfeteve dhe qarkullimi i parave të pista (të dorës së dytë). Korrupsioni do të lulëzojë aty ku ka një monopol mbi mallrat dhe shërbimet, dhe ku ka persona / institucione të cilët nuk mund të mbahen ose nuk janë të përgjegjshëm, por që kanë liri veprimi nga ana e tyre për të vendosur se kush merr çfarë do dhe sa të dojë. Prandaj, zvogëlimi i shkallës së korrupsionit duhet të fillojë duke eliminuar monopolin burokratik dhe arbitraritetin, duke nxitur transparencën dhe duke rritur standardet dhe praktikatat e llogaridhënies të zbatuara. Kjo do të thotë se një cilësi më e mirë e qeverisjes së sektorit publik ose qeverisë është bërë një nga mbrojtja me të mëdha, atij kundër korrupsionit. Duke parë ndikimin (impaktin) që ka auditori i brendshëm i një entiteti dhe arritjes së objektivave nga organizata atëherë me efektivitet mund të themi se kuptojmë aftësinë për të marrë rezultate që janë në akordim (përputhje) me objektivat tona **Arena & Azzone, (2009)**. Ndërsa sipas **Mihret & Yismaw, (2007)** efektiviteti paraqet shkallën me të cilën auditori brendshëm realizon synimet e caktuara paraprakisht. Po ashtu autorët në fjalë përshkruajnë karakteristikat e efektivitetit nga njësia e auditimit të brendshëm nga pikëpamja e auditimit të brendshëm. Auditimi i brendshëm efektiv (AB):

- Ndërmerr një vlerësim të pavarur të sistemeve dhe procedurave financiare dhe operative;
- Kontribuon në arritjen e qëllimeve të institucionit;
- Angazhon menaxhmentin për nevojat për zbatimin e rekomandimeve;
- Ofron rekomandime të dobishme për përmirësime sipas nevojës;

Ndërsa efektiviteti i punës së auditorit të brendshëm është shikuar dhe nga aspekti i menaxhimit ku në lidhje me këtë disa ndarje kanë bërë dhe autorët **Sarens & Beelde, (2007)**:

- Të jetë mbrojtja e kulturës së korporatave përmes kontakteve personale me njerëzit në terren;
- Të jetë një funksion mbështetës në monitorimin dhe përmirësimin e sistemit të menaxhimit të rrezikut dhe kontrollit të brendshëm;
- Të vendoset një terren trajnimi për menaxherët e ardhshëm;

- Të bashkëpunojë në mënyrë aktive me auditorët e jashtëm për të rritur mbulimin e përgjithshëm të auditimit.

Në lidhje me shumë për ndikimin e auditorit të brendshëm në efektivitetin dhe efikasitetin e fondeve të një sektori publik kemi të bashkangjitur tabelën e mëposhtme:



Table 2: Faktorët që ndikojnë në Efektivitetin/ Efikasitetin e auditimit të brendshëm.

Burimi: Ne artikullin e Dessalegn.M & Aderajew .Y, me titull “Internal audit effectiveness an Ethiopian public sector case study”, 2007- e modifikuar nga autori.

Auditimi i brendshëm është efektiv nëse plotëson rezultatin e synuar që supozohet të sjellë entiteti. **Sawyer, (1995)** thotë, "... puna e auditorit të brendshëm nuk bëhet deri sa defektet të korrigjohen dhe mbeten të korrigjuara ". **Van Gansberghe, (2005)** shpjegon se efektiviteti i auditimit të brendshëm në sektori publik duhet të vlerësohet nga shkalla në të cilën kontribuon në demonstrimin e efikasitetit dhe efektivitetit, pasi kjo dërgon në kërkesën për përmirësim të auditimit të brendshëm dhe të shërbimeve. Bazuar në rezultatet e një forumi konsultativ që u fokusua në përmirësimin e sektorit publik auditimi i brendshëm gjithashtu autori në fjalë identifikoi:

- Perceptimet dhe pronësinë; Organizatë dhe korniza e qeverisjes;
- Legjislacioni; Profesionalizmi i përmirësuar; Kuadri konceptual;
- Si dhe burimet si faktorë që ndikojnë në efektivitetin e auditimit të brendshëm.

Auditimi efektiv dhe efikas i brendshëm ndërmerr një vlerësim të pavarur të informacionit financiar dhe atij operativ dhe të sistemeve dhe procedurat, për të ofruar rekomandime të dobishme për përmirësime sipas nevojës. Kohët e fundit ka pasur disa përpjekje kërkimore në

zhvillimin e modeleve për matjen dhe përmirësimin e efektivitetit të AB. [Alič & Rusjan, (2011), f. 543] ka zhvilluar Modulën e Vlerësimit të Regjistrimit të Auditimit (Model ARA) për vlerësimin sasior të një auditimi të brendshëm të sistemit të menaxhimit të cilësisë, gjetjet që tregojnë potencialin e tyre për të kontribuar në performancën e biznesit. Vlerësimet e rezultateve të modelit ARA: mund të përdoren si tregues të efikasitetit të auditimit të brendshëm [...] dhe përdoren për të matur efikasitetin e një AB dhe të auditorëve të përfshirë në të njëjtin mjedis (njësitë organizative) gjatë njëjtës periudhë kohore. Bazuar në hulumtimet e mëparshme, mund të kolaudohet se nuk ka një masë unike të brendshme efekti i auditimit dhe shpesh matet duke përdorur masa të pjesëshme [Arena & Azzone, (2009) , f. 48]. Një nga këto masa është shkalla e rekomandimeve të pranuar të auditimit të brendshëm nga menaxhmenti. Ajo është identifikuar në studimet e mëparshme lidhur me përcaktuesit e efektivitetit të auditimit të brendshëm Mihret & Woldeyhannis, (2007) dhe ishte gjithashtu ndër masat më të zakonshme të efektivitetit të auditimit të brendshëm të përdorura në praktikë Ziegenfuss, (2000). Në rishikimin e rezultateve dhe metodologjisë së studimeve të mëparshme mund të kolaudojë se mungesa e një mase unike për efektivitetin/ efikasitetin e auditimit të brendshëm është për shkak të aspekteve të ndryshme të faktorëve që janë të lidhur me të. Nuk ka mase “ideale” e efektivitetit/ efikasitet të auditimit të brendshëm, por është e nevojshme të përshtatet operacionalizimi i tij që lidhet me faktorët që janë duke u analizuar si variablat të pavarur. Në këtë mënyrë, koncepti i efektiviteti dhe efikasitet përmban multidimensionalitetin e saj dhe mënyrat e matjes së saj duhet të jenë përshtatura për nevojat dhe sipas kërkesave të hulumtimit që kryejmë.

2.4 Shqyrtimi Teorik

Nga ana tjetër historia na ka mësuar se kemi prezent shkallë të ndryshme të mashtrimeve që kanë ndodhur në të kaluarën si “*Flluskat e detit të Jugut*”, “*Skandali i Tulipanëve*” etj. Pas një harku të gjatë kohorë çështjet e auditimit përfshin dhe shumë shtete të tjera. Kështu me kalimin e kohës aktivitetet e bizneseve janë rritur çofshin në madhësi, fushëveprim që do të thotë një nevojë kritike për një funksion të veçantë të sigurimit të brendshëm. Pastaj gjatë shekullit 20-të filloi të funksiononte auditimi i brendshëm si profesion. Në lidhje me këtë tematik kanë hulumtuar dhe autor të ndryshëm si Mautz, (1964) i cili shprehet se nevoja e mbledhjes, interpretimit të fakteve i jep zgjedhje entitetit çoftë privat apo publik. Kurse nga ana tjetër Whittington & Pany, (1998) shprehën se vendet e zhvilluara kuptuan rëndësinë e kontrollit të brendshëm dhe ata me njëherë implementuan këtë si p.sh në kompanitë e hekurudhave,

industritë me pakicë. Po ashtu shumë entitete të ndryshme fillimisht auditimin e brendshëm e aplikonin për çështje të caktuara si për mashtrimet e mundshme të pagave, humbjen e parasë së gatshme, transaksionet e ndryshme financiare duke kaluar në “Auditimin e Menaxhimit” **Reeve, (1986)**. Sot janë formuluar teori të ndryshme që lidhen me auditimin e brendshëm dhe performancën financiare. Ato përfshijnë Teorinë e Agjencisë, Teoria e Kontingjente, Teoria e Firmës, Teoria e Kontrollit dhe Teoria e Pritjes. Disa nga këto teori janë diskutuar më poshtë:

2.4.1 Teoria e Agjentit

Kjo teori u shfaq në vitet 1970 nga disiplinat e kombinuara të ekonomisë dhe teorisë institucionale. Dhe sot ende kemi mosmarrëveshje se kush është autorësia e kësaj teorie. Pretendentë të autorësisë së saj mendohet të janë Stephen Ross dhe Barry Mitnick. Teoria e agjencisë ka të bëjë me zgjidhjen e problemeve që mund të ekzistojnë mes aksionarëve (drejtori) dhe menaxhmentin e korporatës (agjentit). Të dy problemet që Teoria e Agjencisë ka adresuar janë:

- Problemet që lindin kur dëshirat, qëllimet e drejtorit dhe agjentit janë në konflikt;
- Drejtori nuk është në gjendje të verifikojë atë që agjenti është aktualisht duke bërë dhe problemet që lindin kur drejtori dhe agjenti kanë qëndrime të ndryshme ndaj rrezikut.

Për shkak të tolerancave të ndryshme të rrezikut, hazardi moral apo zgjedhja negative, drejtori dhe agjenti mund të jenë të prirur për të ndërmarrë veprime të ndryshme. Devijimi nga interesi i drejtorit prej anës së agjentit quhet "kosto e agjencisë " **Jensen & Meckling, (2000)**. Për këtë **Adams, (1994)** në artikullin e tij deklaroi se teoria e agjencisë mund të sigurojë hulumtime më të gjera dhe më kuptimplote në disiplinën e auditimit të brendshëm. Teoria e agjencisë pretendon se auditimi i brendshëm, i përbashkët me mekanizmat e tjerë të ndërhyrjes si raportimi financiar dhe auditimi i jashtëm, ndihmon në ruajtjen e kontraktimit me kosto efektive ndërmjet pronarëve dhe menaxherëve. Teoria e agjencisë jo vetëm që mund të ndihmojë në shpjegimin e ekzistencës së kontrolleve të brendshme dhe të auditimit të brendshëm në firma, por gjithashtu mund të ndihmojë në shpjegimin e disa prej karakteristikave të departamentit të auditimit të brendshëm, për shembull, madhësinë e tij dhe fushëveprimin e aktiviteteve të saj po ashtu dhe auditimin operacional. Teoria e agjencisë mund të jetë e dobishme për të testuar empirikisht nëse ndryshimet kyçe ndërmjet aksionareve dhe menaxhereve mund të vërtetohen nga praktikatat e auditimit që pasqyrojnë marrëdhëniet e ndryshme kontraktuese që burojnë prej formës organizative. Duke përdorur teorinë e agjencisë **Xiangdong, (1997)** shpjegoi rolin që luan auditimi i brendshëm në një ekonomi dhe

nxjerr në pah që auditimi i brendshëm është në avantazh mbi auditimin e jashtëm në marrjen e informacionit në mënyrë të shpejtë dhe identifikimin e problemit në një fazë më të hershme.

2.4.2 Teoria e Kontigjencës (Pa-parashikueshmërisë)

Teoria e kontigjencës është një qasje në studimin e sjelljes organizative në cilat janë dhënë si faktorë të ndryshëm si teknologjia, kultura dhe mjedisi i jashtëm që ndikojnë në hartimin dhe funksionimin e organizatave. Kjo teori është zhvilluar fillimisht nga Joan Woodward (1958) dhe supozimi themelor i teorisë së kontigjencës është se asnjë lloj i vetëm i strukturës organizative nuk është i barabartë për të gjitha organizatat. Përkundrazi, efektiviteti dhe efikasiteti institucional varet nga një përshtatje ose ndeshje midis llojit të teknologjisë, paqëndrueshmërisë mjedisore, madhësisë së organizatës, karakteristikave të strukturën organizative dhe sistemin e saj informativ. Teoria e kontigjencës përdoret për të përshkruar marrëdhëniet midis kontekstit dhe strukturën e efektivitetit të kontrollit të brendshëm dhe performancën organizative, veçanërisht besueshmërinë e raportimit financiar. Studimi empirik sugjeron që auditorët e brendshëm të cilët janë të specializuar dhe kanë aftësi më të lartë në auditim të brendshëm do të arrijnë analiza të efektivitetit të kontrollit të brendshëm dhe që firma do të përfitojë nga organizimi efikasitetit nëpërmjet efikasitetit të mekanizmit të kontrollit të brendshëm **Cadez & Guilding, (2008)**. Teoria e kontigjencës thotë se "dizajni dhe përdorimi i sistemeve të kontrollit është i kushtëzuar në kontekstin e vendosjes organizative në të cilën veprojnë këto kontrole " **Fisher, (1998)**. Prandaj ideja e teorisë së paparashikuar është se përzgjedhja dhe përdorimi i një sistemi kontrolli të menaxhimit është i kushtëzuar nga një sërë faktorësh të brendshëm dhe të jashtëm. Për këtë është e qartë se faktorët si mjedisi i jashtëm (teknologjia, struktura dhe madhësia, strategjia) dhe sistemet kombëtare të kontrollit të menaxhimit të brendshëm kanë ndikim në mirë menaxhimin e entitetit. Teoria sugjeron që kërkesat e imponuara nga detyrat teknike në organizatë inkurajojnë zhvillimin e strategjive për të koordinuar dhe kontrolluar aktivitetet e brendshme. **Daft, (2010)** në librin e tij shkruan: Kontigjenca do të thotë: “një gjë që n ‘varet nga gjërat e tjera”. Funksionet e auditimit janë të orientuara në punë dhe mund të jenë të strukturuar lirshëm. Funksionet gjithashtu mund të ndryshojnë në mënyrë të konsiderueshme, varësisht nga fusha e një kompanie nën auditim dhe lloji i modelit të biznesit, kështu auditorët duhet të menaxhojnë me kujdes kontrollet e tyre dhe të marrin parasysh variablat. Kjo teori gjithashtu mund të zbatohet në një strukturë të ekipit të auditimit. Në mënyrë tipike, menaxherët e ekipit të auditimit marrin projekte të auditimit. Pastaj krijojnë ekipe të auditimit ad-hoc për projektet, përzgjedhjen e auditorëve në bazë të

ekspertizës dhe përvojës në fushat e lëndëve, si dhe në disponueshmërinë e auditorëve, të cilat të gjitha shtohen në raste të paparashikuara për çdo projekt të auditimit.

2.4.3 Teoria e Firmës

Në terma të thjeshtuar, teoria e firmës ka për qëllim t'i përgjigjet këtyre pyetjeve në lidhje me ekzistencën, kufijtë apo organizimin dhe pse firmat janë strukturuar në një mënyrë kaq të veçantë, për shembull në hierarki apo decentralizim apo heterogjeniteti i veprimeve, performanca e firmave dhe së fundmi provat cilat teste ekzistojnë për teoritë përkatëse të firmës **Thomas, (2008)**. Teoria e firmës përbëhet nga një numër i teorive ekonomike që përshkruajnë, shpjegojnë dhe parashikojnë natyrën e firmës, kompanisë ose korporatës, duke përfshirë ekzistencën, sjelljen, strukturën dhe marrëdhënien e saj me qytetarët. Kjo teori pohon se një firmë është një "kuti e zezë" e operuar në mënyrë që të përmbushë kushtet marginale në lidhje me inputet dhe rezultatet, duke maksimizuar fitimet, ose më saktë, vlerën aktuale **Kantarelis, (2007)**.

Ky studim do të udhëhiqet nga tre teori domethënëse; Teoria e agjencisë, Teoria e kontingjentit dhe Teoria e firmës. Teoria e agjencisë tregon marrëdhënien ndërmjet drejtorit dhe agentit dhe përgjegjësi të agentit që përfshijnë raportimin financiar, buxhetimi dhe dhënien e ndonjë informacioni tjetër shtesë tek drejtori që realisht kjo është dhe detyra e auditorit të brendshëm. Teoria e kontingjencës në anën tjetër shpjegon se sjellja dhe funksionet e organizatave varen nga faktorë të tillë si teknologjia (aftësia dhe trajnimet e auditorëve të brendshëm për përdorimin e pajisjeve softuerike), kultura (që përfshinë etiken e punës dhe transparencën e auditorëve të brendshëm, duke ndjekur po ashtu ligjet dhe standardet në fuqi) dhe mjedisi i jashtëm (ndikimet dhe strategjitë e implimentuara nga BE, ndikimet politike dhe ekonomike). Ndërsa teoria e firmës pohon se një firmë vepron në mënyrë që të përmbushë kushtet përkatëse marginale në lidhje me inputet dhe rezultatet, duke maksimizuar fitimet ose më saktë duke arritur objektivat e firmës.

2.5 Zhvillimi i Auditimit të brendshëm në Kosovë

Koncepti i kontrollit të brendshëm të financave publike në Kosovë prej vitit 2001 është zhvilluar dhe përmirësuar vazhdimisht. KBFP u krijua si strategji e mirë për të ndihmuar procesin e reformës në zhvillimin e sistemeve publike të kontrollit të brendshëm në vendet të cilat dëshirojnë të bëhen candidate për anëtarësim në BE. Sistemi i KBFP-së përkufizohet si sistem i cili përbëhet nga elementet funksionale të Menaxhimit Financiar dhe Kontrollit (MFK) dhe Auditimit të Brendshëm (AB) bashkë me institucionet përgjegjëse për harmonizimin e

këtyre funksioneve përgjatë qeverisë NjQH= (MFK + AB). Sa i përketë rastit të Kosovës Auditimi i brendshëm në Kosovë si veprimtari ka filluar të funksionoj sipas rregullorës së UNMIK-ut nr. 1999/16 prej viteve 2000. Bazuar në këtë rregullore në kuadër të Autoritetit Qendror Fiskal të Kosovës është krijuar Departamenti për auditim të brendshëm. Auditimi i brendshëm gjatë kësaj faze ka qenë i centralizuar dhe ka mbuluar gjithë institucionet e Kosovës. Detyrë dhe përgjegjësi e Departamentit të auditimit të brendshëm ka qenë krijimi i infrastrukturës ligjore dhe nën ligjore, ngritja e kapaciteteve të auditimit dhe kryerja e auditimeve nëpër institucione të Kosovës për shpenzimet e buxhetit të konsoliduar të Kosovës. Pas kalimit të kompetencave nga UNMIK-u te vendorët gjatë vitit 2003 çështja e auditimit të brendshëm është rregulluar me Ligjin nr. 2003/2 për menaxhimin e financave publike dhe përgjegjësi. Megjithatë për shkak të kërkesave të shumta nga institucionet e Kosovës për kryerjen e auditimit të brendshëm dhe pamundësisë së Njesisë së auditimit të brendshëm në kuadër të Ministrisë së Ekonomisë dhe Financave shumë institucione kanë krijuar njësitë e tyre të auditimit të brendshëm. Në Qershor të vitit 2007 për herë të parë është dekretuar Ligji për auditim të brendshëm nga PSSP-ja, pas aprovimit të tij nga Kuvendi i Republikës së Kosovës më 26 Nëntor 2006.

Ligji i auditimit të brendshëm ka prezantuar praktikën e auditimit dhe kërkesë e tij ishte që të gjitha organizatat buxhetore të themelojnë kapacitetet e auditimit të brendshëm. Ligji po ashtu parasheh që organizatat buxhetore të themelojnë komitetin e auditimit, pavarësinë, të drejtat dhe përgjegjësitë e auditorëve të brendshëm si dhe themelimin e Njesisë Qendrore Harmonizuese me përgjegjësi për mbikëqyrje të zhvillimit të auditimit të brendshëm në Kosovë. Për të realizuar funksionet dhe misionin e auditimit të brendshëm, përveç kapaciteteve që duhen krijuar, një rëndësi shumë e madhe ka ndërgjegjësimi i nivelit të lartë drejtues dhe nivelit tjetër të menaxhimit për rolin e auditimit të brendshëm, me qëllim që kjo strukturë të mbështetet, të zhvillohet e të fuqizohet si dhe të punojë në mënyrë të pavarur e me profesionalizëm për të këshilluar menaxhimin mbi funksionimin e sistemeve të kontrollit, mjaftueshmërinë e tyre dhe të japë një siguri objektive dhe të arsyeshme se fondet publike përdoren në mënyrë ekonomike, efektive dhe efikase. Në fund të vitit 2009, Ligji për auditim të brendshëm është rishikuar për shkak të dobësive të identifikuara dhe reformave të ndodhura në fusha të ndryshme të financave publike.

MFK-ja nuk kufizohet vetëm në funksionet e specializuara të kontabilitetit por edhe me të gjitha aspektet dhe politikat menaxheriale. Ky proces ka për qëllim të ofrojë siguri të arsyeshme se objektivat e organizatës po arrihen me anë të:

- Aktiviteteve ekonomike, efikase dhe efektive;
- Pajtueshmërisë me legjislacionin dhe me aktet e brendshme dhe kontratat;
- Informacioneve operacionale e financiare të besueshme e të plota;
- Ruajtjes së pasurisë dhe informatave.

Si mund të arrihet një menaxhim i shëndosh financiar dhe i kontrollit në sektorin publik?

Menaxhimi Financiar dhe Kontrolli në sektorin publik arrihet nëpërmjet:

- Krijimit të një mjedisi të kontrolli efikas dhe efektiv;
- Menaxhimit efektiv të rrezikut;
- Zbatimit të duhur të aktiviteteve të kontrollit;
- Menaxhimit të informimit dhe komunikimit;
- Monitorimit të aktiviteteve të organizatave buxhetore.

Auditimi i brendshëm funksionalisht duhet të jetë i pavarur dhe auditorët e brendshëm duhet të jenë objektivisht të paanshëm në kryerjen e punës së tyre. Për ta arritur këtë pavarësi drejtori i auditimit duhet të raportojë tek një nivel në kuadër të organizatës i cili mundëson që aktiviteti i auditimit të brendshëm të përmbushë përgjegjësitë e veta. Përveç raportimit edhe aktivitetet e auditimit të brendshëm duhet të jenë të lira nga ndërhyrjet kur bëhet përcaktimi i fushëveprimit të auditimit të brendshëm, kur kryhet puna dhe kur komunikohen rezultatet. Në Kosovë pavarësia e auditimit është e rregulluar me ligjin e auditimit të brendshëm. Auditimi i brendshëm në Kosovë është i nënrenditur dhe raporton tek niveli më i lartë në kuadër të organizatës. Njësitë Qendrore Harmonizuese për të shmangur konfliktin e interesave si dhe për të siguruar një harmonizim të aktiviteteve të strukturave të menaxhimit financiar dhe kontrollit dhe të auditimit të brendshëm është e domosdoshme që në Ministrinë e Financave të funksionojë një autoritet qendror, misioni i të cilit është zhvillimi i kornizës së nevojshme ligjore dhe nënligjore dhe metodologjike për strukturat e menaxhimit financiar dhe kontrollit dhe për strukturat e auditimit të brendshëm.

2.5.1 Korniza punuese për praktika profesionale – standardet dhe kodi i etikës

Qëllimi i kornizës punuese për praktikat profesionale është të organizohet një seri e udhëzimeve ekzistuese dhe atyre të zhvilluara që të jenë në mënyrë të lehtë të pranueshme të bazuara në kohë për audituesit e brendshëm. Korniza punuese për praktika profesionale përmban definicionin e auditimit të brendshëm, standardet për praktikat profesionale të

auditimit të brendshëm, kodin e etikës, këshillat praktike dhe zhvillimin e ndihmave praktike (Moduli 1 “Bazat e Auditimit të Brendshëm”, Prishtinë, 2016- faqe 11).

Definicioni i auditimit të brendshëm:

Auditimi i brendshëm është aktivitet i pavarur për të ofruar siguri objektive dhe këshilluese i dizajnuar që të shtojë vlerën dhe përmirësoj veprimet e organizatës. Ndihmon organizatën në përmbushjen e qëllimeve të saja duke sjellë qasje sistematike, të disiplinuar, të vlerësoj dhe përmirësoj efektivitetin e rrezikut menaxherial, kontrollit dhe proceseve qeverisëse.

Udhëzime të detyrueshme

Udhëzime të detyrueshme të auditimit të brendshëm janë Standardet dhe Kodi i etikës. Standardet përbëhen nga (Standardet e Auditorëve më hollësisht gjinden tek pjesa e shtojcave, me emërimin: **ANEX 1.A**):

- Standardet e attributeve (veçorive) që adresojnë karakteristikat e organizatës dhe palëve që kryejnë funksionin e auditimit të brendshëm. Për të gjitha shërbimet e auditimit standardet atributive (veçorive) zbatojnë: qëllimin, autoritetin, përgjegjësinë, pavarësinë, objektivitetin, zotësinë, kujdesin e duhur profesional, sigurinë e cilësisë dhe përmirësimin;
- Standardet e performancës përshkruajnë natyrën e funksionit të auditimit të brendshëm dhe ofrojnë kriteret e cilësisë kundrejt të cilave mund të vlerësohet performanca e këtyre shërbimeve. Për të gjitha shërbimet e auditimit të brendshëm standardet e përmbushjes zbatojnë: udhëheqjen e aktiviteteve të auditimit të brendshëm, natyrën e punës, planifikimin e angazhimit, përmbushjen e angazhimit, komunikimin e rezultateve mbarëvajtjen e vëzhgimit dhe pranimet e rreziqeve të Menaxhmentit; dhe
- Standardet e zbatimit që aplikohen për lloje specifike të angazhimeve. Ato adresojnë mënyrën e duhur të zbatimit të standardeve atributive (veçorive) dhe atyre të përmbushjes. Këto standarde fokusohen në siguri, konsultime, aktivitete tjera (si p.sh. hetimet e mashtrimit), mund të përfshihen edhe standarde të lëshuara nga trupat tjerë të aranzhimeve të standardeve.

Qëllimi i Standardeve është që të:

- Bëjnë identifikimin e parimeve bazë, të cilat janë udhëzuese të praktikës së auditimit të brendshëm;
- Ofrojnë kornizën për kryerjen e një vargu të gjatë të aktiviteteve të auditimit të brendshëm që e shtojnë vlerën;
- Vendosin bazat për vlerësimin e performancës së auditimit të brendshëm; dhe

- Kujdesen për proceset dhe veprimet e përmirësuara të organizatës.

Kodi i etikës

Qëllimi i Kodit të Etikës të Institutit është të promovojë një kulturë etike në profesionin e auditimit të brendshëm. Kodi i etikës është i nevojshëm dhe i duhur për profesionin e auditimit të brendshëm, duke marrë parasysh që ai bazohet në besimin e krijuar me sigurimin objektiv të tij për menaxhimin e rrezikut, kontrollin dhe qeverisjen.

Qëllimi i Kodit të etikës është që:

- Të kontribuojë në sjelljen etike në Njësitë e Auditimit të Brendshëm;
- Të vendosë themelet për menaxhmentin që ata t`u besojnë vlerësimeve të dhëna nga funksioni i auditimit të brendshëm.

Kodi i etikës shtrihet përtej definicionit të auditimit të brendshëm, duke përfshirë dy komponentë themelorë:

- Parimet që janë relevante për profesionin dhe praktikën e auditimit të brendshëm, kryesisht integritetin, objektivitetin, besueshmërinë (konfidencialiteti) dhe kompetencat;
- Normat e mirësjelljes, të cilat përshkruajnë sjelljen e pritur nga auditorët e brendshëm.

Parimet e auditimit

Auditorët e brendshëm pritët që t`i aplikojnë dhe t`i mbështesin parimet në vijim:

- **Integriteti**- Integriteti i auditorëve të brendshëm krijon besimin dhe ofron bazat për t`u mbështetur në gjykimin e tyre.
- **Objektiviteti** - Auditorët e brendshëm tregojnë nivel më të lartë të objektivitetit profesional në grumbullimin, vlerësimin dhe komunikimin e informacioneve rreth aktivitetit apo procesit që ekzaminohet. Auditorët e brendshëm kryejnë një vlerësim të balancuar për të gjitha rrethanat relevante dhe nuk ndikohen shumë nga interesat vetjake apo nga të tjerët, gjatë formimit të gjykimeve.
- **Besueshmëria**- Auditorët e brendshëm respektojnë vlerën dhe zotërimin e informacioneve të pranuar dhe nuk zbulojnë informacione pa pasur autorizim të duhur, përveç nëse është në pyetje ndonjë obligim ligjor apo profesional.
- **Kompetenca**- Auditorët e brendshëm aplikojnë njohuritë, aftësitë dhe përvojën e nevojshme, gjatë kryerjes së shërbimeve të auditimit të brendshëm.

Norma e mirësjelljes

1. Integriteti

Auditorët e brendshëm:

- 1.1 Do të kryejnë punën e tyre ndershmërisht, zellshëm dhe me përgjegjësi;
- 1.2 Do të respektojnë ligjin dhe zbulojnë atë çfarë kërkohet sipas ligjit dhe profesionit;
- 1.3 Nuk do të jenë qëllimisht pjesë e ndonjë aktiviteti joligjor apo pjesëmarrës në akte diskredituese për profesionin e auditimit të brendshëm apo organizatën;
- 1.4 Do të respektojnë dhe kontribuojnë në objektivat legjitime dhe etike të organizatës.

2. Objektiviteti

Auditorët e brendshëm:

- 2.1 Nuk do të jenë pjesëmarrës të ndonjë aktiviteti apo marrëdhënie, që do të mund të dëmtonte apo supozohet se do të dëmtonte vlerësimin e tyre të paanshëm. Kjo pjesëmarrje përfshinë aktivitetet apo marrëdhëniet të cilat mund të jenë në konflikt me interesat e organizatës;
- 2.2 Nuk do të pranojnë asgjë që do të mund të dëmtonte apo supozohet që do të dëmtonte gjykimin e tyre profesional;
- 2.3. Do të zbulojnë të gjitha faktet materiale për të cilat janë në dijeni dhe të cilat mund të shtrembërojnë raportimin e aktiviteteve në shqyrtim, po që se nuk zbulohen.

3. Besueshmëria

Auditorët e brendshëm:

- 1.1 Do të jenë të matur gjatë përdorimit dhe mbrojtjes së informacioneve të siguruar gjatë detyrave të tyre;
- 1.2 Nuk do të përdorin informacion për ndonjë leverdi personale apo i cili, në ndonjë mënyrë do të ishte në kundërshtim me ligjin ose do të ishte i dëmshëm për objektivat legjitime dhe etike të organizatës.

4. Kompetenca

Auditorët e brendshëm:

- 4.1 Do të angazhohen në shërbimet, në të cilat kanë njohuri, aftësi dhe përvojë të duhur;
- 4.2 Do të kryejnë shërbime të auditimit të brendshëm, në pajtim me Standardet Ndërkombëtare të Praktikës Profesionale të Auditimit të Brendshëm;
- 4.3 Do të përmirësojnë vazhdimisht aftësitë e tyre, si dhe efektivitetin dhe cilësinë e shërbimeve të tyre.

2.5.2 Tre elementet e KBF në Republikën e Kosovës

Në bazë të reformave dhe strategjive të paraqitura nga Republika e Kosovës, ajo synon të sigurojë një sistem të menaxhimit të financave publike moderne, në harmoni me standardet dhe provojat më të mira ndërkombëtare. Kosova duhet të ketë një kontroll të mirë mbi menaxhimin e parasë publike sepse deri në vitin 2015 kanë qenë mbi 50 strategji të implimentuara në fusha të ndryshme (Moduli 1 : “Bazat e Auditimit të Brendshëm”, Ministria e Financave, faqe 16). Kryesisht në bazë të gjeturave kemi katër (4) shtylla dhe dymbëdhjetë (12) prioritetet e strategjive. Ato janë:

1. Disiplina fiskale që përfshinë: Saktësinë e parashikimit të indikatorëve makroekonomik dhe të hyrave, Kontrollin efektiv të zotimeve, Mbledhja e qëndrueshme e të hyrave;
2. Efikasiteti alokues: Zhvillimi i Kornizës afatmesme të shpenzimeve (KASH), Besueshmëria dhe Kontrolli buxhetit vjetor, Cilësia e informatave të buxhetit kapital;
3. Efikasiteti Operacional: Prokurorimi publik, Fuqizimi i AB, Fuqizimi i AJ;
4. Çështje të tjera: Përmirësimi i sistemeve të IT-Së, Transparenca e buxhetit, Ngritja e qëndrueshme e kapaciteteve.

Për këtë arsyeje ne do të fokusohemi më saktësisht tek shtylla e tretë (3), kemi të bëjmë me efikasitetin operacional. Për këtë koncepti i kontrollit të brendshëm të financave publike në Kosovë prej vitit 2001 është zhvilluar dhe përmirësuar vazhdimisht. Sistemi i KBFP-së përqendrohet në tre shtylla kryesore:

1. Sisteme të shëndosha të Menaxhimit Financiar dhe Kontrollit (MFK) si përgjegjësi kryesore e menaxherëve në çdo organizatë buxhetore;
2. Pavarësi funksionale të Auditimit të Brendshëm (AB), për ta mbështetur dhe këshilluar menaxhmentin, për të dhënë siguri të arsyeshme që sistemet e menaxhimit financiar dhe kontrollit janë ngritur në përputhje me rregullat, standardet ndërkombëtare dhe praktikën më të mirë të BE-së;
3. Njësia Qendrore Harmonizuese (NjQH) në Ministrinë e Financave harton dhe zbaton një metodologji të harmonizuar dhe cilësi të standardizuar si të sistemit të MFK, ashtu edhe të Auditimit të Brendshëm.

Të tre shtyllat e lartpërmendura, përbëjnë bazën e zhvillimit dhe të implementimit të sistemit të KBFP. Ato ngrihen dhe funksionojnë sipas parimit të përgjegjshmërisë menaxheriale dhe kërkojnë obligimin e të gjithë menaxherëve të gjitha organizatave të sektorit publik për ndjekjen dhe zbatimin e parimeve të menaxhimit të mirë financiar dhe ligjshmërisë në

menaxhimin e fondeve publike. Menaxhimi financiar dhe kontrolli, është një proces gjithëpërfshirës i aktiviteteve të organizatave buxhetore i cili realizohet nga menaxhmenti dhe personeli.

2.5.2.1 Sistemet e menaxhimit financiar dhe kontrollit (MFK)

MFK-ja nuk kufizohet vetëm në funksionet e specializuara të kontabilitetit por edhe me të gjitha aspektet dhe politikat menaxheriale. Menaxhimi financiar dhe kontrolli përfshin dy koncepte:

- Menaxhimin financiar;
- Kontrollin.

MFK është një proces gjithëpërfshirës i cili është i integruar në aktivitetet e secilit subjekt të sektorit publik, dhe kryhet nga menaxhmenti dhe personeli. MFK nuk kufizohet vetëm në funksione të specializuara të kontabilitetit apo financave. Ky procesi MFK-së ka për qëllim të sigurojë, brenda kufijve të arsyeshëm se objektivat e organizatës janë arritur duke vepruar në përputhje me ligjet, aktet nënligjore, rregulloret e brendshme dhe kontratat duke siguruar informacione të besueshme, gjithëpërfshirëse dhe në kohë të duhur lidhur me performancën financiare dhe operative, kryer veprime në mënyrë efektive, efikase dhe ekonomike dhe duke ruajtur pasuritë (përfshirë edhe informacionet). Menaxhimi financiar dhe kontrolli, kanë të bëjë me forcimin e performancës së organizatës që të:

- Marr vendime më të mira (vendim-marrje më e mirë);
- Jap shërbime më të mira;
- Vlerë më të mirë për paratë e dhëna.

Për të arritur këtë, MFK synon që menaxhmenti të jetë përgjegjës, jo vetëm për marrjen e vendimeve financiare por edhe për të siguruar që këto vendime janë adekuate dhe në interesin më të mirë të publikut. Kjo do të thotë, të sigurohet se paratë publike shfrytëzohen mirë dhe shfrytëzimi i tyre shtrihet sa më shumë që është e mundur, nëpërmes përdorimit efikas, efektiv dhe ekonomik të burimeve, si personeli, asetet dhe buxhetet. MFK përfshinë planifikimin e punës dhe atë financiar, kontabilitetin, raportimin e disa kontrolleve paraprake (ex-ante) dhe ndërtohet mbi premisat e llogaridhënies, përmes së cilës, individët pranojnë përgjegjësinë për veprimet e tyre. Korniza e llogaridhënies më saktësisht llogaridhënia përfshinë detyrën për të qenë të hapur, përgjegjës ndaj vendimeve dhe të demonstrohen kontrollet e nevojshme financiare me pajtueshmëritë rregullative. Është një marrëdhënie që bazohet në obligimet për të marrë përgjegjësi për performancën sa i përketë pritjeve të akorduara. Kurse sa i përketë llogaridhënies përbëhet nga zinxhiri i pjesëmarrësve, ku secili ka funksione unike të

llogaridhënies. Pjesëmarrësit e parë në këtë zinxhirë janë qytetarët, që përfaqësohen nga anëtarët e zgjedhur në Kuvend. Në këtë mënyrë, Kuvendi bëhet përfaqësues kushtetues i qytetarëve. Përgjegjësia më pastaj i caktohet Qeverisë si kujdestare (trust). Qeveria më tutje, i cakton përgjegjësitë Ministrave të saj, që të realizojnë politikën e Qeverisë, të cilët siç duhet dhe me diskrecion të lejuar nga organi ligjvënës, i caktojnë fuqinë ZKA-ve të organizatave buxhetore për të vepruar dhe i japin përgjegjësinë, nëpërmes politikave, rregulloreve dhe udhëzimeve administrative. Pjesëmarrësit kyç në zinxhirin e llogaridhënies:

- Përfaqësuesit e zgjedhur- Anëtarët e zgjedhur në Kuvend janë përfaqësuesit e zgjedhur të cilët përfaqësojnë qytetarët;
- Ministrat- Ministrat janë përgjegjës për veprimet e Ministrive të tyre. Ky parim është esencial dhe garanton që përfaqësuesit e zgjedhur japin llogari për secilin vendim të Qeverisë. Parimi i llogaridhënies ministrore, i inkurajon ministrat t'i shqyrtojnë me kujdes aktivitetet në kuadër të ministrive të tyre.

Diagrami më poshtë, paraqet zinxhirin e llogaridhënies, që është tipik për organizatat buxhetore qendrore. Udhëheqja është esenciale për këtë zinxhir, sepse krijon kushtet për menaxhim të mirëfilltë financiar dhe kontroll.

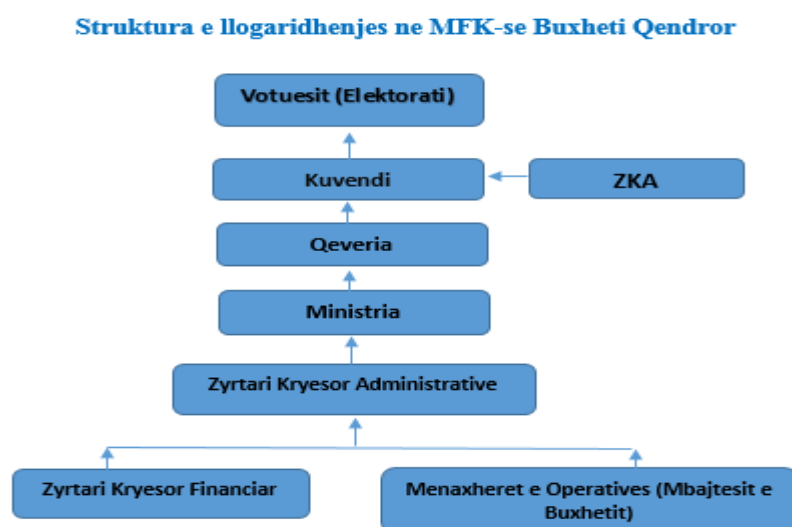


Table 3:Struktura e llogaridhënies ne MFK-se Buxheti Qendror

Megjithatë, kjo nuk do të thotë, që ata duhet të përfshihen në punët e përditshme të ministrive të tyre. Ata vendosin drejtimin politik dhe kornizën e politikave për punën e Ministrisë së tyre dhe sigurohen nga Auditorët e brendshëm dhe Zyra Kombëtare e Auditimit që ekzistojnë sistemet për të dhënë shërbime efektive, efikase dhe ekonomike, në pajtueshmëri me politikat

e miratuara. Kurse Kryetari i Komunës është person i zgjedhur nga populli dhe për këtë arsye i jep drejtpërdrejt llogari popullit. Shih figurën si më poshtë:

Struktura e llogaridhenjes ne MFK-se per Nivel Lokal (Komunat)

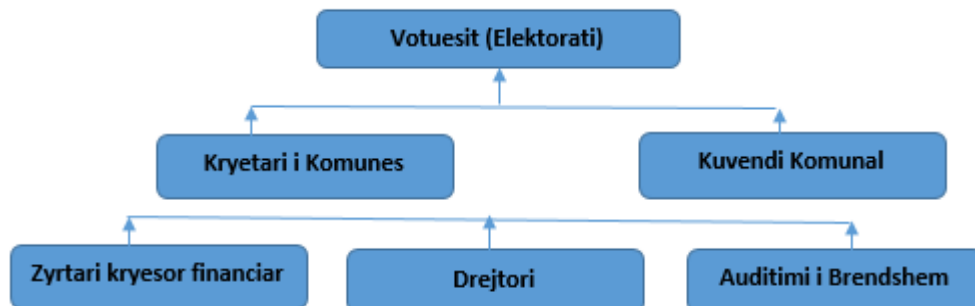


Table 4: Struktura e llogaridhënies se MFK-se për Komuna

2.5.2.2 Auditimi i brendshëm (AB)

Buxheti dhe qendrat shpenzuese duhet të kenë një auditor të brendshëm funksionalisht të pavarur në mënyrë që të mbështesin menaxhimin nëpërmjet dhënies së vlerësimeve objektive të sistemeve ekzistuese të kontrollit të brendshëm. Auditorët i raportojë drejtpërdrejt menaxherit të lartë në kuptimin hierarkik, por ata janë të pavarura nga opinioni i menaxherit për mënyrën se si ata duhet të auditojnë. Kjo ilustron nga fakti se auditori i brendshëm nuk është pjesë e Departamentit të Shërbimeve Financiare, por është i bashkangjitur direkt në nivelin më të lartë të menaxhimit. Roli i auditorit është të vlerësojë përshtatshmërinë e sistemeve të kontrollit të brendshëm që janë vënë në vend nga menaxhmenti, për të nxjerrë në pah dobësitë/jep rekomandime për përmirësime kur është e nevojshme. Auditimi nuk duhet të ngatërrohet me funksionet e inspektimit. Auditori auditon përshtatshmërinë e sistemeve ekzistuese në aspektin e ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit, me synim që të nënvizojë ndonjë dobësi të mundshme që do të mund ta rrezikonte përmbushjen e objektivave të organizatës. Auditori pastaj jep rekomandime për menaxherin se ku/si duhet përmirësuar sistemet. Auditorët asnjëherë nuk duhet të përfshihen në detyra menaxheriale (përveç detyrave të tyre) për të cilat ata nuk mund të mbajnë përgjegjësi. Auditori vlerëson dhe rekomandon; megjithatë, është menaxheri ai që vendos nëse do të ndjekë sugjerimet e auditorit apo jo. Kështu që menaxheri është përfundimisht përgjegjës. Auditori nuk sanksionon dhe as nuk ndëshkon; kjo i është lënë menaxherit në rastet e gabimeve njerëzore ose sistematike, ose për autoritetet gjyqësore në rast të parregullsive serioze dhe/ose mashtrimeve.

2.5.2.3 Njësitë qendrore harmonizuese (NJQH)

Duke ju referuar praktikës evropiane lidhur me këtë autoritet, vendet e ndryshme anëtare dhe kandidate të Bashkimit Evropian, në përputhje me traditën e tyre kombëtare dhe përshtatjen me kushtet ndërkombëtare, kanë praktikuar dy modele:

- **Moduli 1** - Modeli i parë i përketë formës së organizimit të një autoriteti qendror i emërtuar Njësia Qendrore e Harmonizimit (NJQH), e cila mbulon çështje që lidhen me harmonizimin e metodologjisë për të gjithë komponentët e sistemit të kontrollit të brendshëm financiar publik. Pra, sipas këtij modeli, ekziston një njësi qendrore e cila nxjerr ligje, akte nënligjore, metodologji, udhëzime, rregullore të kësaj natyre, si dhe harmonizon veprimtaritë si për strukturat e kontrollit të menaxhimit financiar ashtu edhe për strukturat e auditimit të brendshëm.
- **Modeli 2**- i përketë formës së organizimit të dy njësive qendrore në Ministrinë e Financave në rolin e autoritetit qendror të emërtuar “Njësia Qendrore e Harmonizimit për strukturat e kontrollit të menaxhimit financiar” dhe “Njësia Qendrore e Harmonizimit për strukturat e auditimit të brendshëm”. Sipas këtij modeli, secila njësi qendrore mbulon çështje që lidhen me hartimin dhe miratimin e ligjeve, akteve nënligjore, metodologjive, udhëzimeve, rregulloreve të kësaj natyre, si dhe harmonizimin e aktiviteteve të strukturave përkatëse për të cilën janë ngritur. Pra, sipas këtij modeli, Njësia qendrore e harmonizimit për strukturat e kontrollit të menaxhimit financiar nxjerr ligje, akte nënligjore, metodologji, rregullore si dhe harmonizon veprimtarinë për këto struktura, ndërsa Njësia qendrore e harmonizimit për strukturat e auditimit të brendshëm harton ligje, akte nënligjore, metodologji, rregullore si dhe harmonizon veprimtarinë për strukturat e auditimit të brendshëm (Moduli 1 : “Bazat e AB” Shqipëri, viti 2011/2012 faqe 39).

Kosova fillimisht ka përdorë modelin e dytë ku kanë qenë të themeluara dy njësi qendrore harmonizuese në Ministrinë e Financave. Njësia Qendrore Harmonizuese për menaxhimin financiar të kontrollit ka vepruar në kuadër të Departamentit të Thesarit, kurse Njësia Qendrore Harmonizuese për auditim të brendshëm ka funksionuar si departament i veçantë dhe ka qenë e nënrenditur drejtpërsëdrejti tek Ministri. Prej vitit 2014 pas ndryshim plotësimit të Ligjit për menaxhimin e financave publike dhe përgjegjësi është bërë ristrukturimi i dy Njësive Qendrore Harmonizuese. Me kërkesë ligjore Ministria e Financave obligohet të aplikoj modelin e parë. Tani ekziston një Njësi Qendrore Harmonizuese e cila është e përbërë prej dy

njësive qendrore harmonizuese ajo për Menaxhimin financiar të kontrollit dhe Njesisë Qendrore Harmonizuese për auditim të brendshëm. Në Kosovë tani ekziston një kornizë gjithëpërfshirëse legislative që rregullon fushën e kontrollit të brendshëm të financave publike, duke përfshirë: ligjin për menaxhimin e financave publike dhe përgjegjësi, Ligjin për auditim të brendshëm, udhëzimet, rregulloret, standardet e tjera ndërkombëtare, politikat e Qeverisë së Kosovës dhe strategjinë e KBFP-së. Përveç kornizës së mësipërme ligjore, bazë ligjore për kontrollin e brendshëm të financave publike janë edhe standardet ndërkombëtare dhe praktikat më të mira profesionale. Dokumentet e lartë cekura janë udhëzuesit kryesor për krijimin dhe zhvillimin e një sistemi modern të kontrollit të brendshëm të financave publike në Kosovë, si një nga kërkesat themelore për integrimin evropian të Kosovës në Bashkimin Evropian.

2.5.3 Kontrolllet financiare ex-ante dhe Ex-post në Republikën e Kosovës

Kontrolli i brendshëm i financave publike (KBFP), është sistemi i kontrollit të përgjithshëm financiar, që zbatohet nga brenda prej Qeverisë ose organizatave të saja të deleguara, i cili synon që të sigurojë se menaxhimi financiar dhe kontrolli i qendrave të saja shpenzuese të buxhetit (përfshirë edhe fondet e jashtme), është në pajtim me legjislacionin relevant, përshkrimet e buxhetit, parimet e menaxhimit të mirëfilltë financiar, transparencës dhe vlerës së duhur për paranë e dhënë (pra, efikasitetit, efektivitetit dhe ekonomizimit). Menaxhimi financiar dhe kontrolli gjithashtu përfshinë kontrollet financiare të veçanta ex-ante dhe ex-post.

2.5.3.1 Kontrolli financiar ex-ante (miratim paraprak)

Një tërësi e aktiviteteve të kontrollit të nevojshëm që mundësojnë marrjen e vendimeve financiare lidhur me përshtatshmëritë, zotimet, procedurat e tenderit, kontratat (zotimet sekondare). Në përgjithësi kontrolli ex-ante është kryer nga njësitë e kontrollit brenda qendrës së shpenzimeve buxhetore në përkrahje të vendimeve financiare dhe është një frazë që do të thotë "para ngjarjes" d.m.th. para ndryshimeve themelore në funksionet e auditimit të brendshëm të Thesarit. Sistemi i kontrollit të brendshëm publik në Kosovë, në të kaluarën u karakterizua nga një shkallë të lartë e centralizimit dhe kompleksitetit të brendshëm për shkak të historisë afatgjatë të nën-sundimit, traditave dhe vendimet menaxheriale të cilët u nënshtroheshin asaj që njihej si 'deleguar'.

Kështu që me kalimin e kohës nga viti 2006 sistemi i kontrollit financiar ex-ante nuk ka përbërë miratimin paraprak ose mos miratimi i projekt-vendimeve financiare menaxheriale në lidhje me ndarjet buxhetore, angazhimet, disbursimet etj. Kontrollet e brendshme financiare vetëm mbuluan ligjshmërisht dhe aspektet rregullative dhe që sistemi kosovar nuk kishte përgjegjësi

menaxheriale, për këtë u mbështet shumë në udhëzimet qendrore për kontroll dhe u përqendrua në rregullsinë, pajtueshmërinë dhe transaksione në vend të kryerjes së aktiviteteve publike.

2.5.3.2 Kontrolli financiar ex-post (pas miratimi)

Kontrollon nëse sistemet administrative dhe të kontabilitetit funksionojnë si duhet dhe vërteton nëse fondet publike janë përdorur në mënyrë korrekte dhe në pajtim me rregullat dhe rregulloret përkatëse nga ana e përfituesve. Politika fiskale në vitet e fundit ka treguar rezultate solide. Bilanci i buxhetit të qeverisë dhe niveli i borxhit publik vazhdojnë të mbeten të ulëta dhe brenda kufijve të rregullave fiskale të themeluara ligjërisht. Kjo performancë e kujdesshme fiskale mbështetet nga një sistem i menaxhimit financiar publik (PFM) në të cilin, në nivel bazë, të gjithë elementët janë në vend dhe në funksionim. Sistemi i MFP-së gjithashtu vuan nga një numër i lartë i përdoruesve të buxhetit të linjës së parë në krahasim me vendet e Bashkimit Evropian (BE).

Kjo veçori sistemike ndikon negativisht në planifikimin e buxhetit, menaxhimin financiar dhe kontrollin, dhe auditimin e brendshëm (AB). Në lidhje me kontrollet “Ex-Post” kemi Zyrën kombëtare të auditimit që përmesë ligjit të KBFP dhe AB rregullon pavarësinë në përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve Supreme të Auditimit (ISSAI). ZKA ka përmbushur plotësisht mandatin e tij të auditimit, duke plotësuar auditimin e rregullsisë të të gjitha organizatave buxhetore dhe pasqyrat financiare të konsoliduar. Sidoqoftë, është kryer një sigurim i jashtëm i cilësisë për të vlerësuar efektivitetin e funksionit të auditimit të jashtëm kryer nga Zyra Kombëtare e Auditimit të Suedisë në gjysmën e parë të vitit 2017. Kuvendi përdor raportin vjetor të ZKA raportin e auditimit për të vëzhguar Qeverinë, në përputhje me procedurat ligjore dhe në përgjithësi mbështet rekomandimet e auditimit. Megjithatë, zbatimi i rekomandimeve është në shkallë të ulët. Më poshtë kemi të paraqitur skemën organizative të organogramit të ZKA-së.

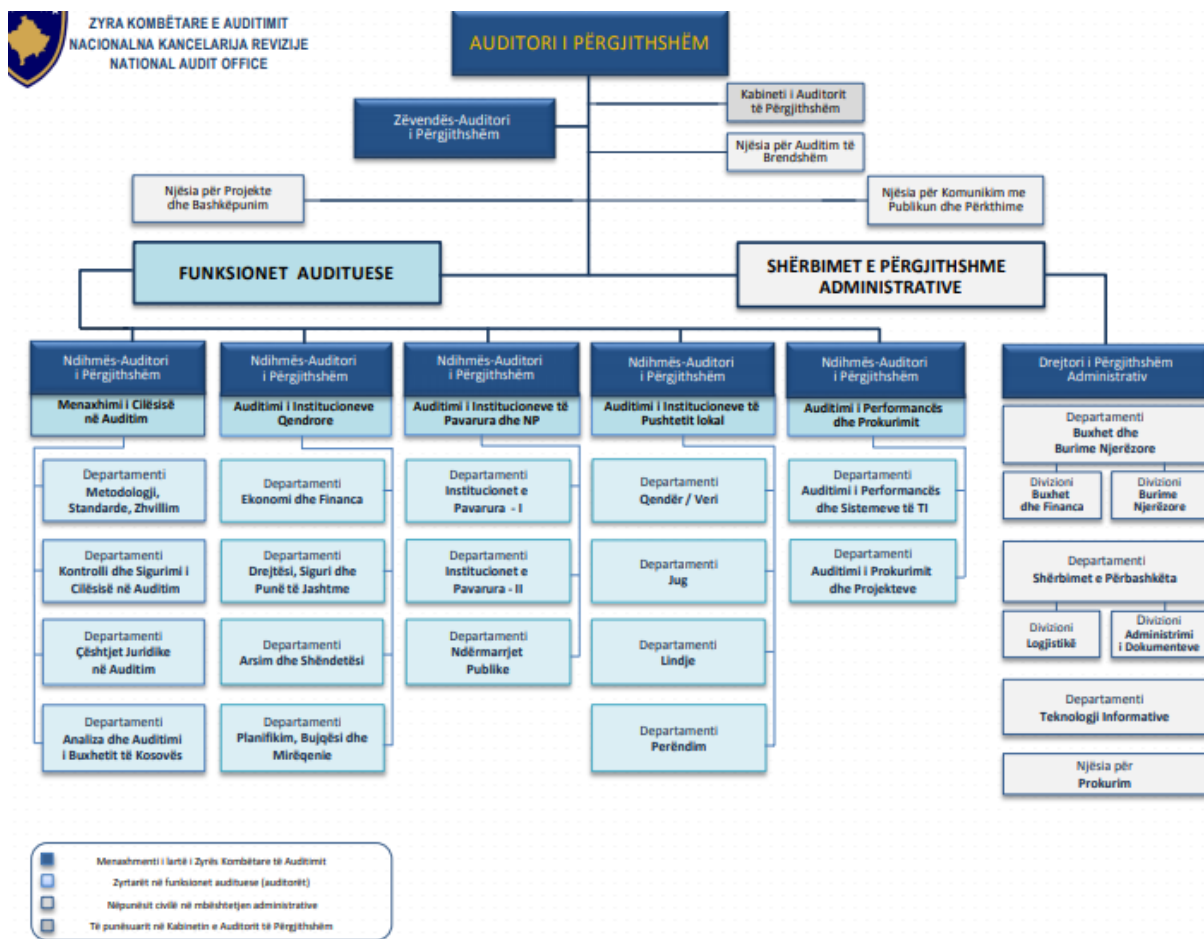


Figure 2: Organogrami i ZKA-s

Sigurisht njëra prej kërkesave kryesore është se: *Politika kombëtare e kontrollit të brendshëm a është në përputhje me kërkesat e Kapitullit 32 të negociatave të pranimit në Bashkimin Evropian dhe a zbatohet sistematikisht në të gjithë sektorin publik?*

Progresi në zbatimin e Strategjisë së Kontrollit të Brendshëm Financiar Publik (KBFP) ka qenë i ngadalshëm, me më pak se 60% (Drafti i Ligjit të KBFP-së u miratua nga Qeveria në dhjetor 2016), të aktiviteteve të planifikuara dhe të zbatuara në praktikë, nuk ka pasur ndryshime në kuadrin e përgjithshëm operacional për KBFP-në që nga viti 2015, pavarësisht nga përgatitjet për Ligjin mbi Kontrollin e Brendshëm të Financave Publike. Shkalla e harmonizimit midis strukturave buxhetore dhe strukturat organizative në nivelin e qeverisë qendrore kanë rënë. Megjithatë, shtrirja është ende në nivel të lartë në krahasim me vendet e rajonit. *Atëherë a mund të themi se funksioni i auditimit të brendshëm është themeluar në të gjithë sektorin publik dhe puna e auditimit të brendshëm a kryhet sipas standardeve ndërkombëtare?*

Në lidhje me këtë kuadri ligjor në fushën e AB nuk ka ndryshuar në periudhën e fundit. Numri i organizatave buxhetore që mbulohen nga një njësi e auditimit të mjaftueshëm me personel është rritur që nga viti 2015, por shkalla aktuale e mbulimit prej 65% është ende e ulët dhe

mbetet një pikë e dobët në zbatimin e kornizës së AB-së (Sigma, Monitoring raport 2017, page 120). Gjithashtu duhet të dimë se kuadri operativ për menaxhimin financiar dhe kontrollin (MFK) përbëhet nga legjislacioni, por shkalla aktuale e mbulimit prej 65% është ende e ulët dhe mbetet një pikë e dobët në zbatimin e kornizës së AB-së (Sigma, Monitoring raport 2017, page 120). Duhet të dimë se kuadri operativ për menaxhimin financiar dhe kontrollin (MFK) përbëhet nga legjislacioni, legjislacioni dytësor dhe udhëzime procedurale më të detajuara. Kjo kornizë zbatohet për ministritë, agjencitë dhe komunat, por jo për në ndërmarrje private (Ligji i Buxhetit 2017, Nr. 05 / L-125). Pesë elementet e Komitetit të Organizatave Sponsorizuar të Komisionit të Tretë (COSO) përmenden në Rregulloret e Thesarit dhe janë të sqaruara më hollësisht në manualin e MFK. Edhe pse është përgatitur një projektligj i ri për KBFP, kërkesat e tanishme të KBFP nuk janë plotësisht të harmonizuara me kornizën e përgjithshme administrative. Legjislacioni i ri ishte planifikuar të miratohej deri në fund të vitit 2015, por procesi legjislativ është vonuar ndërsa është aprovuar në fillim të vitit 2018.

Një tjetër element veprimi në Strategjinë e KBFP-së ka të bëjë me infrastrukturën e teknologjisë së informacionit (IT) në MF. Ministria përdor sisteme të shumta të TI-së për menaxhimin e buxhetit: Sistemi i Zhvillimit dhe Menaxhimit të Buxhetit (BDMS), Sistemi i Planifikimit të Investimeve Publike, SIMFK, sistemi i informimit të pagave, prokurimi dhe e-pasuria. Këto sisteme të TI-së nuk janë të lidhura mjaftueshëm (për shembull, e-pasuritë dhe moduli i aseteve në SIMFK nuk janë të integruara me softuerin tjetër PFM). Kjo rrit ngarkesën e punës dhe rrezikun e gabimit, duke kërkuar futje të shumta manuale të dhënave. Informacionet rrjedhin kryesisht nga një studim i vetëvlerësimit të progresit në zbatimin e kontrollit të brendshëm (dhe AB) çdo vit. Megjithatë, besueshmëria e informacionit është e diskutueshme, si të dhënat e vetëvlerësimit në përgjithësi është tepër optimist. Sepse pyetëtori kishte ofruar një vetëvlerësim mjaft pozitiv të kuadrit të menaxhimit të rrezikut në entitetet e tyre. Megjithatë, gjetjet e SIGMA-se dhe ZKA-se tregojnë se aplikimi i menaxhimit të rrezikut është ende në një nivel të ulët. Kosova nuk ka sisteme të menaxhimit dhe kontrollit për fondet e BE-së. Në vitin 2016, kishte 55 institucione nga të cilat 25 prej tyre ishin ministritë dhe organet kushtetuese. Pjesa e mbetur 30 ishin të ashtuquajturat "agjenci të pavarura" drejtpërdrejtë përgjegjëse për Kuvendin ose Kryeministrin, pa asnjë autoritet të dhënë për një ministri sektoriale të linjës. Ky numër i lartë i "agjencive të pavarura" zvogëlon pronësinë e nëpunësve të lartë civilë brenda ministrive të linjës mbi këto fusha përkatëse të politikave, pasi menaxhimi i buxhetit, ndër të tjera, trajtohet drejtpërdrejtë nga MF. Kurse sa i përket se a ekzistojnë kapacitete qendror institucionale dhe administrative për të zhvilluar, zbatuar dhe

monitoruar kontrollin e brendshëm në mënyrë efektive dhe efikase në Republikën e Kosovës, realisht gjate vitit 2016 ende ishte në fazën e implementimeve të strategjive ku kryesisht ka mungesë të stafit, mungesë të trajnimeve të auditorëve të brendshëm, ndërsa tani në 2018 kemi një shkallë më të lartë të realizimit. Sipas Komunitetit Evropian trajnimi i auditorëve kalon në dy faza. E para përfshinë tre module dhe njihet si certifikim i auditorit të brendshëm ndërsa e dyta përmbajnë katër module dhe njihet si diplomim. Të gjitha këto faza së bashku duhet të përfshihen brenda 18 muajve.

2.6 Kosova dhe aspekti ligjor i saj

Duke ndjekur përvojën e Shteteve të reja anëtare të Bashkimi Evropian, padyshim që mund të përfundojmë që gatishmëria për anëtarësim në BE nuk është vetëm çështje politike dhe ekonomike, por mbi të gjitha, çështje ligjore. BE-ja ka mënyra të ndryshme për të harmonizuar legjislacionin e Shteteve anëtare. Zakonisht, dallojmë tre lloje të përafrimit të së drejtës (sipas Udhëzimit praktikë për përafrimin e legjislacionit të Republikës së Kosovës me legjislacionin e Bashkimit Evropian, Prishtine, Prill 2014):

- a) **Unifikimi:** legjislacioni kombëtar është zëvendësuar nga legjislacioni i BE-së në fusha të caktuara ku BE-ja ka kompetencat e plota. Shtetet Anëtare nuk do të rregullojnë këto çështje vet. Rregulloret janë instrumentet kryesore që përdoren për unifikim;
- b) **Përafrimi:** legjislacioni kombëtar përputhet me objektivat e dhëna në aktet e BE-së, por Shtetet Anëtare vendosin se në çfarë mënyre do të rregullojnë çështjen teknikisht brenda kornizave të dhëna në aktin e BE-së. Direktivat janë instrumentet kryesore të përafrimit;
- c) **Koordinimi:** disa pjesë të legjislacionit të BE-së sigurojnë koordinimin e aktiviteteve dhe këmbimin e informacionit, si dhe arritjen e marrëveshjeve midis Shteteve Anëtare në disa tema të veçanta.

Shtetet anëtare përmes miratimit të Programit Kombëtar për Miratimin e Asquis (PKMA), ato shkojnë përtej përafrimit të pastër tekniko-ligjor sepse:

- d) Kemi prioritet kombëtarë përmes objektivave zhvillimore dhe strategjike;
- e) Pavarësinë politike, reformat dhe masa adekuate të domosdoshme për implementimin e këtyre objektivave;
- f) Një plan me të detajuar të përafrimit të ligjit;
- g) Nevojat për ndërtimin e kapaciteteve institucionale;
- h) Burimet e definuara njerëzore dhe buxhetore dhe

- i) Fondet shtesë të donatorëve të domosdoshme për implementimin e detyrave implementuese.

Pos kësaj ne kemi dhe përfitime nga përshtatja dhe implementimin e ligjeve nga BE si:

- Përshtetimin e tranzicionit me përmirësimin e rendit dhe stabilitetit të ekonomisë dhe shoqërisë;
- Ndihmë në tejkalimin e pengesave siç janë monopolet ekonomike dhe interesat politike;
- Përmirësimin e konkurrencës të gjitha subjekteve ekonomike.

Përafrimi ligjor është një proces kërkues dhe kompleks që kërkon planifikim të duhur të politikave, ndarjen e detyrave, teknikat e zhvendosje si dhe implementimin në praktikë, po ashtu është një proces thelbësor gjatë integritit në BE e për të cilin duhet një administratë e trajnuar dhe e aftë si dhe një mbështetje e fuqishme politike. Dhe për këtë mund të ketë pasoja si:

1. Pasojat në rendin kombëtar juridik (P.sh Legjislacioni i BE-së mbi mbrojtjen e konsumatorit, ky legjislacion përmban 18 direktivë, 1 rregullore dhe 2 rekomandime. Dhe për këtë këto 21 akte të ndryshme në Kosovë nuk do ishte zgjedhje e duhur)
2. Përmbledhja e zhvillimit të çështjeve të BE-së (Zyrtarët shtetërorë të shteteve anëtare të BE-së marrin pjesë në mënyrë aktive në proceset legjislative dhe kanë njohuri mbi aktet e ardhshme juridike. Por në këtë rast Kosova është në situatë shumë sfiduese me që nuk janë prezentë gjatë negociatave me Brukselin).
3. Njohurit mbi gjuhën e BE-së (një pjesë tjetër mjaft diskutabile është dhe gjuha dhe terminologjia e përdorur në aktet juridike të BE-së).

Kosova pritet të marri mbështetje të konsiderueshme buxhetore nga Bashkimi Evropian. Për këtë zbatim i kornizës adekuate ligjore të KBFP-së do të kontribuojë në masë të madhe për përmbushjen e kriterëve. Kryesisht elementet e KBFP-së rregullohen me tre akte ligjore të ndryshme: Ligji për menaxhimin e financave dhe të Përgjegjësisë (LMFPP), Ligji për Auditimin e Brendshëm (LAB) dhe rregulla financiare e Thesarit 01/2010 për MFK-në. Në Kosovë, kjo kornizë është përcaktuar nga legjislacioni dhe një aparat institucional për zbatimin e legjislacionit.

- **Korniza Ligjore**

Në Kosovë, ekziston një kornizë gjithëpërfshirëse legjislative që rregullon fushën e KBFP-së, duke përfshirë: udhëzimet, standardet e tjera autoritative; politikat e QK-së; legjislacionin primar dhe legjislacionin mbështetës sekondar dhe terciar, si më poshtë:

1. Baza e Politikave të BE-së: direktivat e BE për KBFP, Acquis BE (kryesisht Kapitulli 32);
2. Standardet e tjera autoritative: standardet INTOSAI dhe COSO për kontrollin dhe menaxhimin e riskut dhe Modeli i CIPFA për Menaxhimin Financiar;
3. Politika e Qeverisë së Kosovës: Dokument i Politikave të KBFP (2011);
4. Legjislacioni primar: Ligji mbi Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë (Ligji nr. 03/L-048, ndryshuar dhe plotësuar me ligjin nr. 04/L116) dhe Ligji mbi Auditimin e Brendshëm (Ligji nr 03/L-128).
5. Legjislacioni sekondar dhe terciar: Rregullat e Thesarit 1 dhe 2, Manuali i Procedurave të Thesarit, manuali i Auditimit të Brendshëm dhe Udhëzimet Administrative të NjQH-AB-së.

Përveç këtyre, ka edhe ligje të tjera që kanë ndërlidhje me KBFP, duke përfshirë:

1. Ligjin për Ndërmarrjet Publike (Ligji nr. 03/L-087, i ndryshuar dhe plotësuar me Ligjin nr. 04/L111);
2. Ligji për ndryshimin dhe plotësimin e Ligjit nr. 03/L-087 për Ndërmarrjet Publike (Nr. 04/L111);
3. Ligjin për Financat e Pushtetit Lokal (Ligji nr. 03/L- 049);
4. Ligjet vjetore mbi Miratimin e Buxhetit të Kosovës
5. Ligjin për Prokurimin Publik (Ligji nr. 04-L-042);
6. Ligjin për Administratën Shtetërore (Ligji nr. 03/L-189);
7. Ligjin për Themelimin e Zyrës së Auditorit Gjeneral (Ligji nr. 03/L-075);
8. Ligjin Anti-Korrupsion (Ligji nr. 2004/34);
9. Ligji mbi Shërbimin Civil (Ligji nr. 2010/03-L-149);
10. Ligjin për Pagat e Nëpunësve Civil (Ligji nr. 03-L-147) dhe
11. Ligjin për Qasje në Dokumente Publike (Ligji nr. 03/L-215)

Përveç këtyre, edhe ligjet e ndryshme që krijojnë institucionet publike dhe rregullojnë kushtet e punës po ashtu janë me interes. Në përgjithësi këto akte ligjore kanë dhe disa mangësi si:

- Mungesë e kërkesave adekuate ligjore për zhvillimin e 5 komponentëve të KBFP-së;
- Nuk ekziston llogaridhënie menaxheriale për delegimin e kompetencave dhe raportimit tek nivelet më të larta autoritare;
- Mosbalancim në ndarjen e kompetencave dhe detyrave në mes të akterëve kyç në procesin e MFK-së;

- Mungesë e dispozitave për menaxhimin e pa rregullsive, dispozitave dhe sanksione në rast të shkeljeve ligjore dhe mashtrimeve;
- Ligji i AB nuk është në pajtueshmëri në disa aspekte me standardet e aplikueshme profesionale (p.sh neni 38.3 të ligjit 03/I-087 për ndërmarrje publike përjashton zbatimin e ligjit për AB. Ose kemi rastin e nenit 6 i ligjit për MFPP i ndryshuar me 2013 përcakton themelimin e NJQH që përbehet nga 2 njësi: NJQHAB dhe NJQHMFK, kurse neni 7 të ligjit auditimit përcakton themelimin e vetëm të NJQHAB);
- Kemi fonde publike që nuk mbulohen me legjislacionin e lartë përmendur sidomos fondet e ndërmarrjeve publike (NP- ve);
- Ligji LMFF nuk rregullon as menaxhimin e fondeve që sigurohen me bashkëfinancim dhe nga donatorët dhe pse ato udhëhiqen nga ndërmarrjet publike.

Po ashtu në vitin 2016 është paraqitur nevoja që të bëheshin ndryshime në kornizën ligjore për KBFP dhe me këtë aprovuar dhe ndryshuar ligji paraprak për shumë arsyeje:

- Shtrirjen e ligjit dhe zbatimin e tij në të gjitha subjektet publike jo vetëm mbulimin e organizatave të caktuara;
- Të bëhet ridefinimi i koncepteve të KBFP-së sepse në disa raste mungonin konceptet por dhe në disa raste nuk ishin të definuar mirë;
- Të përcaktohej rolin e Komunitetit këshillëdhënës të KBFP-së sepse nuk funksiononte;
- Caktimi në aspekte ligjore të hierarkisë organizative si parakushte për llogaridhënie menaxheriale;
- Përcaktimin e mënyrës adekuate rolin dhe kapacitetin e NJQH për harmonizimin, zhvillimin e metodologjisë së KB dhe monitorimin.

- **Korniza Institucionale**

Qeveria ka krijuar një kornizë institucionale të përbërë nga organizatat e sektorit publik duke punuar me drejtimin e Njësive Qendrore Harmonizuese, përkatësisht për menaxhimin financiar dhe kontrollin, si dhe auditimin e brendshëm dhe nën mbikëqyrjen e auditorit të jashtëm për të krijuar një zinxhir të llogaridhënies siç është përshkruar me hollësisht tek kapitulli 2.7.

Qasja aktuale e Menaxhimit të Financave:

1. Është më shumë e orientuar në procesë dhe shumë më pak e fokusuar në objektiva dhe rezultate.
2. Delegimi i përgjegjësive tek OB-të nuk është kryer në përputhje të plotë me qasjen e re qeveritare të MF/K-së.

3. Sistemet e Kontrollit të Brendshëm në disa raste nuk janë të dizajnuara në mënyrë efektive dhe në disa raste të tjera nuk ishin efektive në praktikë.
4. Menaxhimi i rrezikut në OB nuk është i zhvilluar dhe kërkon mbështetje të mëtijshme. Sa i përket planifikimit, ekzekutimit dhe monitorimit të buxhetit, kërkesat qeveritare për MFK nuk janë plotësuar ende. Prandaj, duhet të bëhet shumë më tepër për të ndërtuar kapacitetet teknike dhe profesionale, si dhe për të siguruar zbatimin më të fokusuar të qasjes së MFK-së.
5. Auditimi i brendshëm në sektorin publik është duke shkuar në rrugën e duhur dhe se deri më tani janë bërë përmirësime të konsiderueshme.

Mbetet që të vazhdohet me forcimin e kapaciteteve teknike të auditorëve si dhe përmirësimin e performancës së punës së tyre dhe promovimin e qëndrueshmërisë së funksionit të auditimit të brendshëm në mungesë të vazhdimin të ndihmës së donatorëve. Një bazë e nevojshme do të ishte një skemë e qëndrueshme e certifikimit dhe me pronësi vendore e rrënjësuar në standardet ndërkombëtare të auditimit të brendshëm. Certifikimi i 52 auditorëve të brendshëm është kryer në programin e certifikimit dhe trajnimit ndërkombëtar nga CIPFA e Britanisë së Madhe, në bashkëpunim me CEF-in e Sllovenisë, si dhe certifikimi i 12 trajnerëve për të vazhduar programin për certifikim ndërkombëtar. Sot ZKA kryen rreth 100 auditime individuale brenda një sezoni të auditimit. Ajo ka rreth 136 të punësuar. ZKA-ja ka filluar një projekt 30-muajsh binjakëzimi me UKNAO dhe Gjykatën e Auditorëve të Holandës. Përveç kësaj, do të ketë edhe një projekt bashkëpunimi me ZKA të Suedisë për 3+2 vjet dhe kryesisht do të adresojë auditimin e performancës. Një tjetër partneritet dyvjeçar është i gatshëm me Bankën Botërore për të adresuar auditimin e sistemeve të prokurimit.

Më poshtë është e paraqitur tabela e financimit nga viti 2016-2018 mbi katër shtyllat e reformës në bazë (12) prioritetet e strategjisë që në total fondet e nevojshme të vlerësuara për zbatimin e veprimeve të strategjisë parashikohen të jenë mesatarisht 19.9 milion euro.

Shtyllat e politikave	Kostoja Përafërt (euro)
Disiplina Fiskale	13,162,200.05
Efikasiteti alokuese	632,595.40
Efikasiteti operacional	1,668,881.37
Qështje të tjera të MPF-së	4,406,230.00
Totali	19,869,906.82

Table 5: Vlerësimi Financiar i Strategjive

Burimi: Strategjia për Reformën e Menaxhimit të Financave Publike (SRMFP) të Kosovës 2016-2020

Në tabelën e mëposhtme kemi të paraqitur në mënyrë të përgjithshme (përmbledhje) aspektin normativ dhe institucional, krahasim në mes tre

Shteteve përmes analizës SWOT – Republika e Kosovës

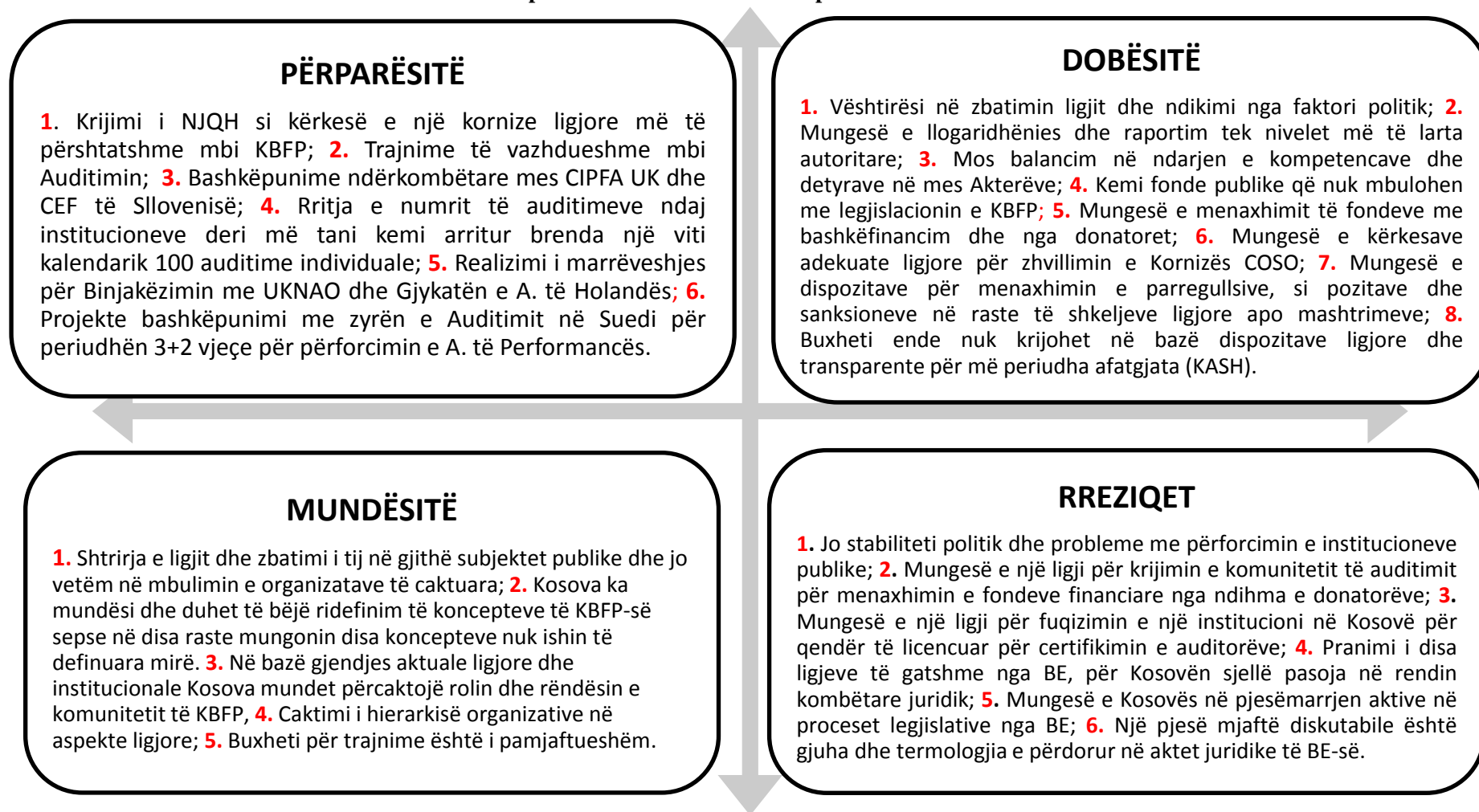


Table 6: SWOT analiza dhe krahasimi normativ dhe institucional në Republikën e Kosovës

2.6.1 Aspekti normativ dhe institucional i Republikës së Shqipërisë

Shqipëria është njëra prej shteteve që ka krijuar një kornizë ligjore dhe operacionale sa i përket zbatimit të menaxhimit financiar publik. Ekziston një kornizë afatmesme buxhetore (KAB) që mbulon një periudhë trevjeçare të menaxhimit dhe kontrollit të financave publik, por cilësia e KAB-it megjithatë rezulton ende e papërshtatshme, veçanërisht në nivel institucional në lidhje me planifikimin strategjik dhe operativ dhe në lidhje me besueshmërinë e parashikimeve afatmesme. Kurse nga ana tjetër në aspektin institucional Njësia Qendrore e Harmonizimit (NJQH) vazhdon të përgatisë raporte vjetore të kontrollit të brendshëm publik (KBFP) që mbulon menaxhimin financiar dhe kontrollin (MFK) dhe auditimin e brendshëm (AB). Ky raport dërgohet në Qeveri dhe paraqitet në parlament. Kryesisht nga kjo e fundit është treguar se nuk merren vendime nga ana e Qeverisë për mbështetjen për zbatimin e rekomandimeve të raportit, gjithashtu mund të themi se nuk kemi një udhëheqje korrekte nga udhëheqësit (sekretari i përgjithshëm, kreu ekuivalent i institucionit) sepse nuk posedojnë plane aktive për zbatimin dhe menaxhimin e riskut. Por mund të themi se Pavarësia e sistemit të rishikimit është forcuar nga ndryshimet e fundit të PPL (Ligji Nr. 47/2017 për disa ndryshime dhe plotësime të Ligjit Nr. 9643/2006 për Prokurimin Publik), të cilat e bëjnë KPP-në drejtpërsëdrejti të përgjegjshëm para Parlamentit. Korniza ligjore për prokurimet publike në sektorët klasikë dhe të shërbimeve publike është kryesisht e harmonizuar me direktivat e prokurimit të Bashkimit Evropian (BE), megjithëse janë identifikuar një numër i mangësive ligjore dhe në Republikën e Shqipërisë si p.sh.:

1. Direktiva e amenduar e BE-ës 2007/66 / EC ende nuk është zbatuar plotësisht;
2. Struktura institucionale i jep përparësi pajtueshmërisë dhe monitorimit dhe kontrollit të transaksioneve, në vend se të përqendrohet tek rezultatet efikase të operimit të prokurimit;
3. Aktivitetet e auditimit të SSAI ende nuk janë në përputhje me standardet ndërkombëtare të auditimit;
4. Thelbi i punës së auditimit të SSAI është ende një formë e auditimit të pajtueshmërisë, me fokus në përcaktimin e parregullsive;

5. Zhvillimi i auditimit të performancës po përparon, por ai i auditimit financiar është ende në fillimet e tij.

Në Ministrinë e Financave, në Shqipëri, funksionon Drejtoria e Përgjithshme Rregullatore dhe Kontrolluese që ka në vartësi dy Njësitë Qendrore të Harmonizimit, NJQH/MFK-në dhe NJQH/AB-në. NJQH/MFK-ja, është përgjegjëse për monitorimin e zbatimit të sistemeve të Menaxhimit Financiar e Kontrollit, si bazë për kontrollin e financave publike. NJQH/AB-ja është përgjegjëse për sistemin e auditimit të brendshëm, e nevojshme për menaxhimin e zbatimit të duhur të KBFP-së në të gjithë sektorin publik. Në këto 5-6 vitet e fundit, Shqipëria ka hyrë në një periudhë të re politikash ekonomike të cilat synojnë reforma dhe transformime të rëndësishme strukturore, zhvillimin e qëndrueshëm dhe integrimin në ekonominë evropiane dhe ndërkombëtare. Dhe e gjitha kjo në një kontekst intensiv të adaptimit me normat dhe standardet e “Acquis Communitaires” si dhe fillimin e procesit të adaptimit me kriteret e Maastricht-it, të cilat janë dhe objektivi final i strategjive dhe politikave të zhvillimit ekonomik e social në periudha afat-mesme dhe afat-gjata. Ligji mbi Menaxhimin financiar dhe kontrollin, hyrë në fuqi në datën 1 janar 2011, si dhe publikimi i Manualit për menaxhimin financiar dhe kontrollin përcaktuan parakushtet e një sistemi të shëndoshë të MFK-së dhe gjithashtu përgjegjësitë kyçe të nëpunësve për menaxhimin financiar dhe kontrollin brenda çdo njësie publike. Reformat e para, nga mesi i viteve 1990, tentuan të fokusohen në zhvillimin e funksioneve të administrimit të thesarit dhe mjeteve monetare, për një orientim të theksuar drejtë buxheti strategjik. Reformat e mëvonshme vazhduan përpunimin dhe institucionalizimin e procesit buxhetues, modernizimin e kontabilitetit dhe raportimin për të hedhur hapat e parë në zhvillimin e funksionit të auditimit.

Ndërsa kur flasim se sa Politika kombëtare e kontrollit të brendshëm është në përputhje me kërkesat e Kapitullit 32 të negociatave të pranimit në Bashkimin Evropian dhe a zbatohet sistematikisht në të gjithë sektorin publik, atëherë mund të themi se dhe këtu kemi një progres në aspektin e trajnimit të MFK-ës duke u siguruar nga Shkolla Shqiptare e Administratës Publike (ASPA) si pjesë e kompletit normal të trajnimit të sektorit publik që ofron. Theksi në NJQH / MFK ka lëvizur nga trajnimi në çështje më strategjike. Në MFK, është futur një teknik e monitorimit të performancës me pesë indikatorë secila të dhënë nga NJQH / MFK, NJQH / AB, Divizioni i Buxhetit dhe Divizioni i Thesarit. Kjo iniciativë ka qenë e

suksesshme në nxitjen e më shumë interesit në MFK dhe ka çuar në prezantimet e NJQH në ministritë përkatëse. Ndryshimet e ndryshme të legjislacionit, rregulloreve dhe materialeve udhëzuese që nga vlerësimi i fundit kanë ndihmuar zhvillimin e MFK. Shumë prej këtyre ndryshimeve janë mbështetur nga një projekt binjakëzimi dyvjeçar i BE-së me Austrinë dhe Francën. Ligji i MFK-së u rishikua në vitin 2015 dhe, në mesin e shumë rishikimeve të detajuara, tani përfshin një mënyrë më të qartë përkufizimi i MFK-së, përcakton rolin e MFK-së dhe koordinatorit të menaxhimit të riskut dhe siguron kuadrin ligjor për Bordin e KBFP-së.

Në tabelën e mëposhtme kemi të paraqitur në mënyrë të përgjithshme (përmbledhje) aspektin normativ dhe institucional, krahasim në mes tre Shteteve përmes analizës SWOT – Republika e Shqipërisë

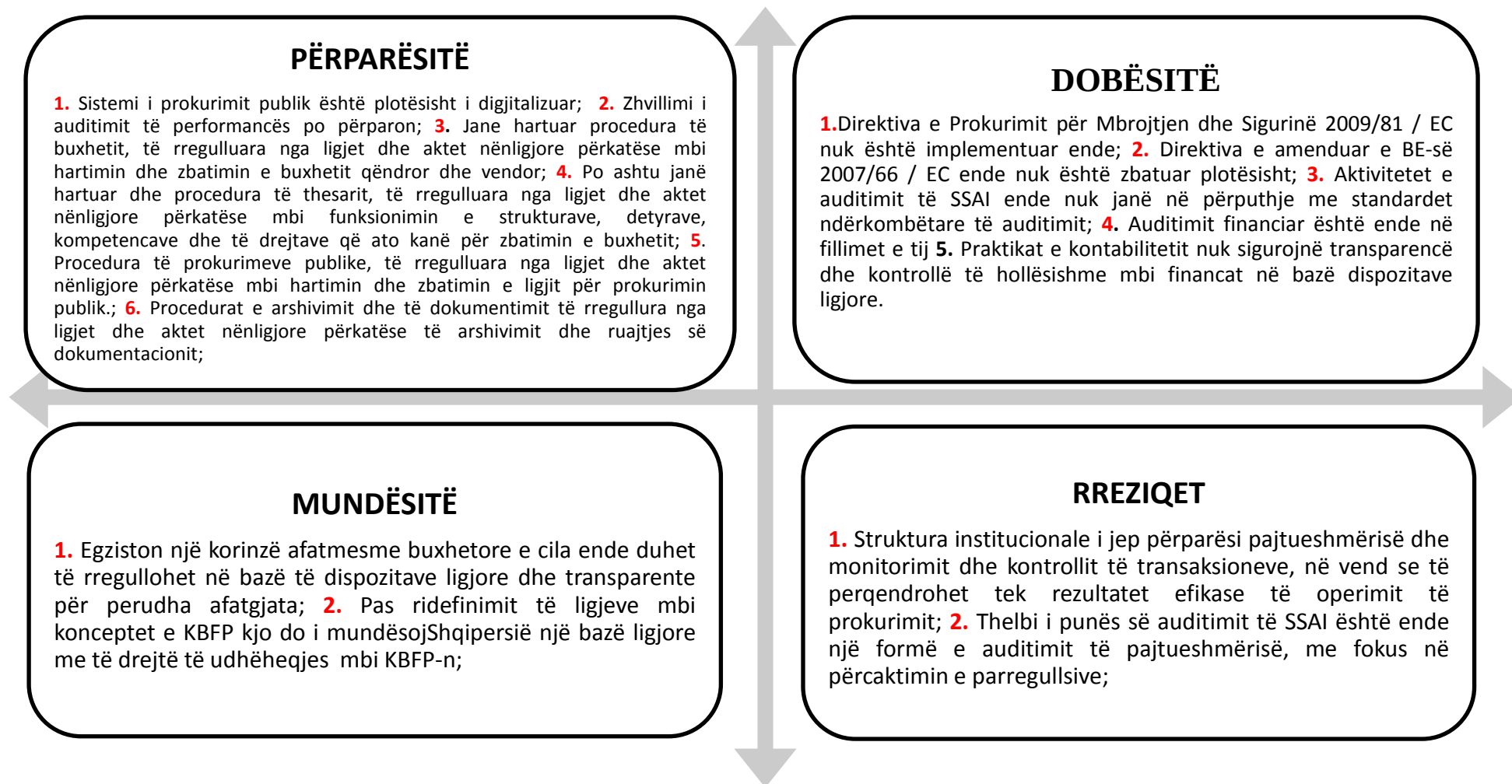


Table 7: SWOT analiza dhe krahasimi normativ dhe institucional në Republika e Shqipërisë

2.6.2 Aspekti normativ dhe institucional i Republikës së Maqedonisë

Menaxhimi i buxhetit ndjek një proces vjetor dhe gjendja fiskale e Republikës së Maqedonisë është gjerësisht nën kontroll, por nga ana tjetër transparenca po ashtu për ekzekutimin e buxhetit është e ulët. Aktualisht, Strategjia fiskale nuk i plotëson kërkesat e Bashkimit Evropian (Direktiva e Këshillit 2011/85 / BE e 8 nëntorit 2011), për një planifikim buxhetor afatmesëm (MTBF). Sepse rregullat fiskale nuk janë në fuqi në legjislacion, por janë paraqitur në Strategjinë Fiskale. Megjithatë, ka vend për të përmirësuar qëllimin dhe shkallën e raportimit. Fusha e kontrollit të brendshëm financiar publik (KBFP) ka një bazë gjithëpërfshirëse ligjore dhe udhëhiqet nga një dokument politikash i miratuar nga Qeveria. Sidoqoftë, zbatimi i kërkesave të menaxhimit financiar dhe kontrollit (MFK) dhe auditimit të brendshëm (AB) nuk ndiqet nga të gjitha entitetet e sektorit publik, ku Ligji i Prokurimit Publik (LPP) mbulon sektorët klasik dhe shërbimet publike në detaje të konsiderueshme. LPP është kryesisht në përputhje me Acquis të BE-së, por një numër i mospërputhjeve të mëdha me Acquis mund të gjenden në Ligj, duke përfshirë prej detyrimeve deri tek vlerësimet dhe referencat negative. LPP nuk është plotësisht në linjë me direktivat e reja të vitit 2014 (Direktiva 2014/24 / BE dhe Direktivën 2014/25 / BE). Secila organizatë publike zbaton kontrollin e brendshëm në përputhje me politikën e përgjithshme të kontrollit të brendshëm. Qeveria qendrore është e organizuar në 92 organizata buxhetore të nivelit të parë, duke përfshirë 15 ministri dhe 5 organe kushtetuese. Sa i përket zbatimit të legjislacionit të MFK-së, nuk ka hierarki midis këtyre organizatave dhe Ligji për KBFP-në dhe aktet nënligjore të tij zbatohen për të gjitha organizatat. Përveç këtyre organizatave qendrore, 81 bashki janë të detyruara të zbatojnë legjislacionin e MFK, duke marrë numrin e përgjithshëm të organizatave të mbuluara nga legjislacioni i MFK në 173. Ana pozitive nga viti 2015-2018 kemi këto arritje: 78 organizata buxhetore (85%) kanë themeluar Njësinë e Çështjeve Financiare; 62 organizata buxhetore (67%) kanë adoptuar strategji të menaxhimit të rrezikut; 44 organizata buxhetore (48%) kanë një menaxhim të decentralizuar të buxhetit me një vendim vjetor.

Shumica e organizatave qeveritare qendrore kanë procedura të detajuara me shkrim për proceset kyçe, duke reflektuar politikën e Qeverisë për implementimin e programeve të menaxhimit të cilësisë. Ekziston një nivel i mirë i harmonizimit midis strukturës së buxhetit dhe strukturave të menaxhimit në ato organizata që kanë miratuar vendime për shpërndarjen e fondeve vjetore të buxhetit brenda organizatës. Megjithatë, duhet të theksohet se SAO ka kryer auditime mbi zbatimin e kornizës së KBFP në të gjitha organizatat buxhetore të qeverisë

qendrore, duke ndërmarrë 80 auditime të performancës në vitin. Pavarësia, mandati dhe organizimi i Zyrës Shtetërore të Auditimit (SAO) sigurohen në mënyrë adekuate në Ligjin e Auditimit Shtetëror-SAL, (miratuar më 6 maj 2010, Gazeta Zyrtare Nr. 66/2010). Megjithatë SAO ka zhvilluar kornizën institucionale për të prodhuar raporte të auditimit që përmbushin standardet ndërkombëtare, Parlamenti e konsideron vetëm raportin vjetor të SAO dhe shumë nga rekomandimet e tij nuk zbatohen duke zvogëluar ndikimin e punës së tij të auditimit. Një projekt i binjakëzimit me Finlandën për ndihmën e para aderimit (IPA) me Finlandën në periudhën afatmesme planifikimi i buxhetit është në vazhdim.

Por nëse mendojmë të shikojmë gjendjen aktuale të KBFP në Republikën e Maqedonisë atëherë rrjedhimisht mund të lindin pyetje si këto në vijim *atëherë funksioni i auditimit të brendshëm a themelohet në të gjithë sektorin publik dhe puna e auditimit të brendshëm kryhet sipas standardeve ndërkombëtare?* Në përgjithësi, situata e vërejtur në vitin 2017 ka ndryshuar pak nga ajo e vitit 2015. Në vitin 2017, AB-ja udhëhiqet kryesisht nga rregulloret dhe procedurat e njëjta si në vitin 2015, edhe pse në vitin 2015 ligji i KBFP është ndryshuar për të lejuar organizatat më të vogla buxhetore të transferojnë punën e njësisë së IA (Ligji për KBFP, Neni 30). Përderisa ka pasur një rritje të ndjeshme në pjesën e auditorëve të brendshëm të certifikuar, përqindja e përgjithshme është ende relativisht e ulët dhe funksionimi i AB në vend është i kufizuar rëndë për shkak të numrit të madh të njësive të vogla të auditimit që veprojnë në nivelet minimale të personelit. Numri i vogël e njësive të AB-së po pengon zhvillimin e aranzhmaneve të kontrollit të cilësisë brenda njësive të AB.

Kurse kur flasim për kornizën kushtetuese dhe ligjore se a garantojnë pavarësinë, mandatin dhe organizimin e institucionit të lartë të auditimit për të kryer mandatin e tij në mënyrë autonome sipas standardeve të aplikuara për punën e saj të auditimit. Këtu mund të themi se ka pasur pak ndryshime në kuadrin ligjor që nga viti 2015. Tre ndryshime të vogla në SAL u miratuan gjatë vitit 2015 dhe 2016: i pari përforcon sanksionet kundër audituese për mos dhënien e tyre të gjitha informatat ose dokumentet përkatëse; e dyta sqaron procedurën për marrjen e autorizuar provimi i auditorit shtetëror dhe i treti bën ndryshime të vogla në dispozitat e kualifikimit për kandidatët e Auditorit të Përgjithshëm. SAO ka zbatuar manualët e reja për auditimet e rregullsisë, auditimet e performancës, auditimet e IT dhe ndjekja auditimet e zbatimit të rekomandimeve të saj, të gjitha të përgatitura në përputhje me Internacionale Standardet për Institucionet Supreme të Auditimit (ISSAIs).

Për qeverinë qendrore, 94% (Ministria e Financave, Maqedoni), të organizatave buxhetore të nivelit të parë kanë krijuar njësinë e AB-së të udhëhequr nga një kartë auditimi. Një numër i

konsiderueshëm, megjithatë, nuk kanë përmbushur kërkesat minimale të stafit për tre auditorë për njësi. 88 njësitë e AB-së të themeluara në qeverinë qendrore punësojnë gjithsej 146 auditorë. Nevojat për trajnim të njësive të AB-së nuk merren parasysh gjatë planifikimit të trajnimit qendror dhe pjesa e audituese të brendshëm me certifikata të AB-së është e ulët. NJQH raporton se 40% e stafit të auditimit të punësuar nga sektori publik (Sigma, Report monitoring, 2017, page 135). Dokumenti i Politikave të KBFP për 2015-2018, përfshin plane për të forcuar AI në sektorin publik dhe Plani i saj i Veprimit Dy-vjeçar fokusohet në dobësitë e vazhdueshme, siç janë personeli, trajnimi dhe sigurimi i cilësisë. Megjithatë, zbatimi i Planit të Veprimit në masë të madhe nuk është përfunduar ende. Megjithëse Ligji për KBFP kërkon një siguri sistematike të cilësisë, ajo nuk po ndërmerret nga njësitë e AB ose NJQH. Komiteti i Auditimit është themeluar në vitin 2014 për të përmirësuar bashkërendimin e AB në të gjithë administratën publike dhe për të këshilluar MF-në në zhvillimin e politikave të AB.

Në tabelën e mëposhtme kemi të paraqitur në mënyrë të përgjithshme (përmbledhje) aspektin normativ dhe institucional, krahasim në mes tre Shteteve përmes analizës SWOT – Republika e Maqedonisë

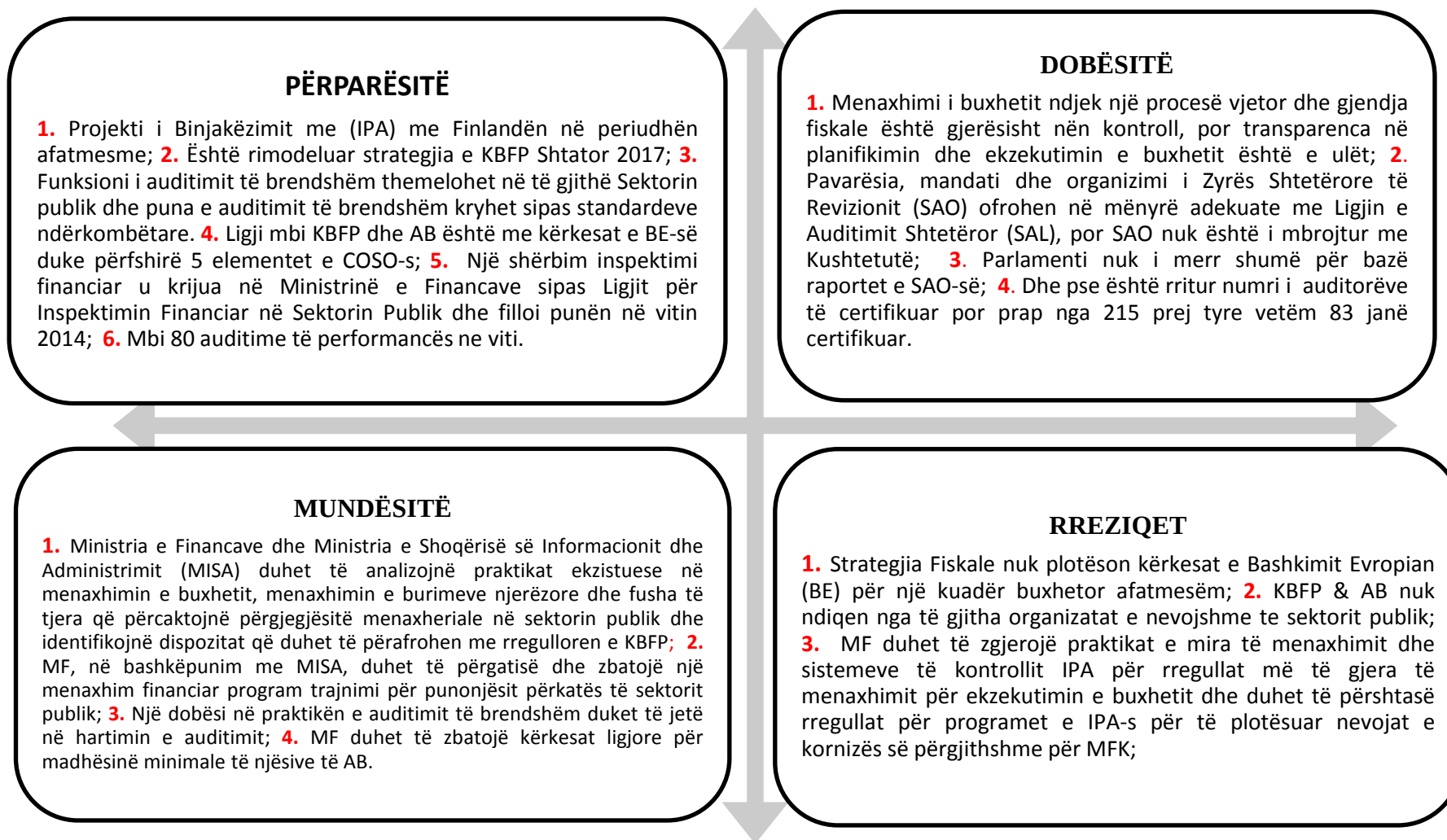


Table 9: SWOT analiza dhe krahasimi Normativ dhe Institucional në Republikën e Maqedonisë

2.6.3 Performanca e ZPA-së në Republikën e Kosovës dhe krahasimi i performancës me GJA-n në Republikën e Sllovenisë

Auditimi i performancës është auditim i ekonomisë, efikasitetit dhe efektivitetit në përdorimin e resurseve nga subjekti i auditorit për arritjen e synimeve. Me përdorimin e standardeve dhe praktikave kanë për synim rritjen e efektivitetit të subjekteve dhe programeve shtetërore. Që do të thotë se tek auditimi i performancës kemi të bëjmë me Tri E-jat:

- Ekonomizimi (Minimizimi i kostos së resurseve të përdorura);
- Efikasiteti (Relacioni ndërmjetë outputeve dhe rezultateve të resurseve të përdorura për prodhimin e tyre);
- Efektiviteti (Shkalla e arritjes së objektivave dhe relacioni ndërmjetë ndikimit të planifikuar dhe ndikimit aktual të një aktiviteti).

Në përgjithësi tre E-jat nuk mund të vlerësohen veçmas nga njëra-tjetra. Sepse gjatë vlerësimit të ndikimit është me rëndësi që të merret parasysh kostoja e inputeve të përdorura për krijimin e ndikimit. Ngjashëm më këtë është dhe vlerësimi i ekonomisë ku duhet të merret parasysh dobishmëria e inputeve për prodhimin e outputeve “Tre E-jat” janë koncepte të dobishme që e udhëzojnë auditorin për gjatë formulimit të problemeve, për këtë auditorët në rastin e Kosovës e shfrytëzojnë modelin “input-output”. Ky model ofron vegla të dobishme për tu përballur me situata të ndryshme. Modeli bazohet në hipotezën sipas të cilës ekziston mundësia për aranzhimin e koncepteve në një formë zëngjimore dhe për identifikimin e mënyrës se si ato ndikojnë në shkaqet dhe efektet tjera. Për ta kuptuar më hollësisht kemi paraqitur në figurën e mëposhtme Modelin input- output.

Modeli input-output

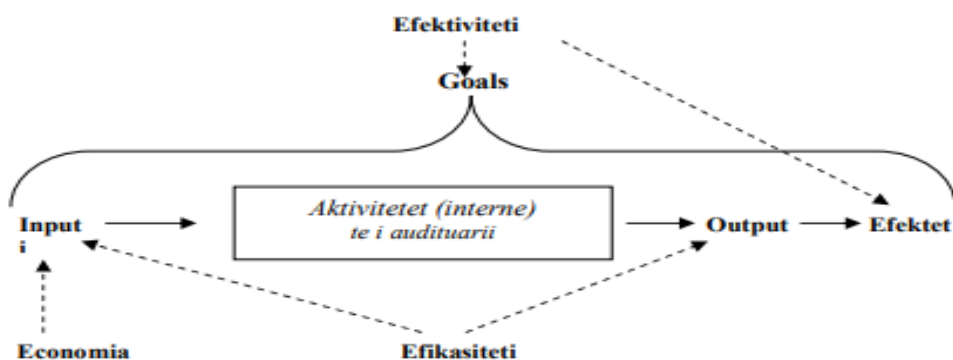


Figure 3: Modeli Input- Output

Burimi: <http://zka-rks.org>

Korniza e matjes së performancës, si dokument standard i INTOSA-it ka 25 tregues për të matur performancën e ISA-ve të grupuara në gjashtë fusha:

- Pavarësia dhe Korniza ligjore;
- Qeverisja e Brendshme dhe Etika;
- Mbulimi i Auditimit dhe Raportimi;
- Menaxhimi Financiar, Pasuritë dhe Shërbimet mbështetëse;
- Burimet njerëzore dhe Trajnimet;
- Komunikimi dhe Bashkëpunimi me Palët e Interesit.

Ne jemi bazuar në raportet e Performancës së ZKA-së (Institucioni i Jashtëm i Auditimit për Republika e Kosovës) dhe GJA (Institucioni i Auditimit të jashtëm për Republikën e Sllovenisë), me ndihmën e 15 treguesve kryesor të performancës ne jemi munduar të bëjmë krahasime të dy institucioneve të lartë-cekura. Matja e tillë e performancës mundëson që të identifikojmë pikat e forta dhe të dobëta të punës audituese si dhe të menaxhimit të organizatës. Matja e punës nëpërmjet treguesve të performancës sipas Kornizës së Matjes së Performancës, të cilët përmbledhin standardet SNISA-se dhe praktikat e mira të përcaktuara nga INTOSAI-i jep një pasqyrë të aktiviteteve dhe rezultateve të fushave të një ISA-së. Matjet objektive të performancës në formë të treguesve matës, e bëjnë të mundur krahasimin e performancës së aktiviteteve të një ISA-së me institucionet tjera si motra në rastin konkretë Kosovë- Slloveni.

Pavarësia dhe korniza ligjore

Kjo fushë mbulon Pavarësinë dhe Kornizën Ligjore të ZKA-së dhe të GJA-së. Indikatorët matës që janë aplikuar për këtë fushë janë: pavarësia dhe mandatet e këtyre 2 institucioneve.

- *Pavarësia e Zyrës së Auditimit:* Me hyrjen në fuqi të Ligjit të ri nr. 05/L-055 “Për Auditorin e Përgjithshëm dhe Zyrën Kombëtare të Auditimit” nga qershori i vitit 2016, është konsoliduar pavarësia funksionale, financiare dhe operative. Auditori i Përgjithshëm dhe ZKA-ja ka liri të plotë veprimi në kryerjen dhe ushtrimin e funksioneve dhe kompetencave për të zbatuar mandatin e tij në pajtim me Kushtetutën, Ligjin dhe Standardet e Auditimit në sektorin publik të njohura ndërkombëtarisht. Sipas legjislacionit në fuqi, Auditori i Përgjithshëm është i pavarur në organizimin dhe menaxhimin e ZKA-së. Kurse kur flasim për GJA-në në Slloveni dhe pavarësia e saj është e siguruar me ligj me saktësisht me ligjin Nr. 48/94.
- *Mandati:* Një mandat i tillë është baza e punës së ZKA-së që për kryefjalë ka pavarësinë funksionale, financiare dhe operative. Auditori i Përgjithshëm i jep llogari vetëm Kuvendit për ushtrimin e detyrave dhe kompetencave të përcaktuara në Kushtetutë, ligj,

dhe në standardet e auditimit të sektorit publik. Auditori i Përgjithshëm ka mandat 5 vjeçar, ndërsa për rastin e Sllovenisë kemi Gjykatën e Auditimit që përbehet nga departamenti kryesor që përfaqësohet nga drejtori dhe dy nën departamente që kanë mandat 9 vjeçar të udhëheqjes.

Qeverisja e brendshme dhe Etika

Kjo fushë mbulon qeverisjen e brendshme dhe etikën e ZKA-së GJA- së. Indikatorët matës që kemi aplikuar janë: Planifikimi strategjik, mjedisi i kontrollit organizativ, komunikimi i brendshëm dhe planifikimi i auditimeve.

- *Planifikimi strategjik:* Që një organizatë të jetë e suksesshme është e nevojshme që të përcaktohen objektivat më të rëndësishme të saj në kuadër të një plani strategjik. Për përmbushjen e vizionit të saj, ZKA-ja ka hartuar “Planin e Zhvillimit Korporativ 2015-2020”. Ky dokument përmban tri shtylla të cilat adresojnë qëndrueshmërinë institucionale, kontributin në forcimin e qeverisjes së mirë dhe ruajtjen dhe ngritjen e cilësisë së qeverisjes korporatave dhe të auditimit. Ndërsa nga ana tjetër GJA-ja në Slloveni ka inkorporuar planin e saj strategjik i quajtur "Strategjia 2014/20" që përmbajnë strategji të përforcimit në fusha të ndryshme të auditimit e fokusuar në menaxhimin e rrezikut.
- *Mjedisi i kontrollit organizativ:* ISA duhet të ketë një sistem të kontrollit të brendshëm që ofron siguri të arsyeshme se operacionet e saj ekonomike i menaxhon në mënyrë efikase dhe ekonomike në përputhje me ligjet dhe rregulloret sipas Standardit të Qeverisjes 9100 të INTOSAI-t. Në funksion të këtyre janë ndërmarrë disa hapa konkret:
 - ✓ Ndryshimet e strukturës organizative: Për të forcuar kontrollin e cilësisë në auditim, në linjë me standardin ISSAI 40 “Kontrolli dhe Sigurimi i Cilësisë”, me strukturën e re organizative u krijua Divizioni për Menaxhimin e Cilësisë në Auditim si divizion i veçantë. Po ashtu, në funksion të arritjes së objektivave të ZKA-së, u krijuan edhe dy departamente të reja: Departamenti për auditimin e ndërmarrjeve publike dhe Departamenti për auditimin e projekteve. Ndërsa si pjesë e departamentit të performancës ka hyrë edhe auditimi i sistemeve të TI-së. Ndërsa në Slloveni nga struktura e krijuar e rimodeluar fillimisht dy zyret e kabinetit të deputeteve pas presidentit kanë të ndarë nga tre nën departamente të udhëheqjes dhe si pjesë përbërëse kemi dhe sekretarin.
 - ✓ Hartimi i Kodit të ri të Etikës: ZPA-ja ka hartuar Kodin e ri të Etikës dhe Mirësjelljes, i cili u miratua nga Auditori i Përgjithshëm në tetor të vitit 2016

bazuar në parimet që përmban Kodi i Etikës i INTOSAI-t. Kurse Gjykata e Auditimit në Slloveni ka bërë hartimin e Kodit të Etikës të IESBA që është në fuqi nga 2011.

- ✓ Komunikimi i brendshëm: ZKA-ja ka ndërtuar një komunikim efektiv të brendshëm me punonjësit, duke i dhënë mundësi secilit punonjës të shprehet hapur si në rrugë vertikale ashtu edhe në atë horizontale për çështjet që lidhen me punën e tyre si dhe për ato brenda institucionit. AP mban takime të rregullta javore me menaxhmentin e lartë të ZKA-së si dhe takime mujore me drejtorët e departamenteve. Këta të fundit dorëzojnë raporte javore për aktivitetet e departamenteve. Për më tepër, brenda ZKA-së funksionon edhe rrjeti i Intranetit që lehtëson komunikimin në mes të departamenteve. Pothuajse në të njëjtat kushte realizohet dhe komunikimi i brendshëm dhe në mes Gjykatës së Auditimit në Slloveni, përpos që raportet raportohen në baza mujore.
- ✓ Planifikimi i auditimit Auditimet janë bërë në përputhje me një program të vet-përcaktuar: Bazuar në këtë, hartohen Planet Vjetor të Auditimit dhe të ZPA-n dhe GJA-n në fillim të sezonës audituese. Në hartimin e Planit merren në konsideratë përmbushja e obligimeve kushtetuese e ligjore për auditime të rregullsisë, mbulueshmëria sa më e gjerë me auditime të performancës (dhe pse kjo në Kosovë është ende në fazat fillestare) bazuar në vlerësimin mbi rëndësinë dhe aktualitetin e çështjeve të caktuara dhe adresimi i kërkesave specifike të Kuvendit dhe të palëve të tjera të interesit, si donatorët, etj.

Mbulimi i auditimit dhe Raportimi

Treguesit e kësaj fushe ndërlidhen kryesisht me fushëveprimin e auditimeve sipas llojit të tyre, mbulimit të auditimeve sipas llojit dhe në numër, adresimi i rekomandimeve nga organizatat buxhetore, raportimi i rezultateve të auditimeve dhe ndikimi i auditimeve në menaxhimin e financave publike.

- ✓ Fushë veprimi i Institucioneve: Në përputhje me fushëveprimin e saj ZKA kryen dy lloje të auditimeve (Auditime të rregullsisë të organizatave buxhetore (bazuar në sistemin e parasë së gatshme); të ndërmarrjeve publike (bazuar në sistemin aktual) dhe Auditime të performancës, përfshirë auditimet e projekteve të financuara nga donatorët dhe institucionet financiare ndërkombëtare, sipas kërkesës. Kurse nga GJA në Slloveni kryhen auditimi i Performancës, Rregullsisë, Financiar dhe Operacional që një periudhë të gjatë kohore.

- ✓ Numri dhe lloji i raporteve të auditimit: Për vitin 2017 janë kryer 95 Auditimet të rregullsisë, 17 Auditime të performancës dhe 2 Auditime të projekteve të financuara nga donatorët (të përfunduara) nga ZPA. Ndërsa në Slloveni kemi deri më tani nga Gjykata e Auditimit të kryer mbi 1460 auditime, ka lëshuar më shumë se 1800 raporte, dhe ka audituar më shumë se 950 organe).

Menaxhimi financiar, pasuritë dhe shërbimet mbështetëse

ZKA-ja dhe GJA-ja ka pranuar donacione edhe nga partnerët ndërkombëtar që kanë mbështetur strategjinë zhvillimore të tyre.

- ✓ Burimet financiare: Bazuar në Ligjin e Buxhetit Nr. 05/L-071 për ZAP financohet nga buxheti i republikës së Kosovës po ashtu kohë pas kohe kishte dhe pranime nga donatorët si p.sh: Bashkimi Evropian, Qeveria Zvicerane (Projekti DEMOS), Banka Botërore dhe rimbursimet nga vitet paraprake. Dhe GJA në Slloveni financohet nga Buxheti i Republika Sllovene dhe pranon donacione të ndryshme nga Banka Botërore dhe Bashkimi Evropian.

Burimet njerëzore dhe trajnimet

Burimet njerëzore janë shtylla kryesore e institucioneve të auditimit, pasi që përmes tyre realizohen objektivat strategjike të institucionit. Me qëllim të rritjes së cilësisë në punë, dhe të kryerjes së më shumë auditimeve, kemi krijuar një qasje të re të menaxhimit të burimeve njerëzore.

- ✓ Analizë e strukturës së burimeve njerëzore: Numri i të punësuarve në ZKA përfshin totalin dhe administratën me 160 punëtorë. Përveç kësaj, edhe numri i femrave në pozita udhëheqëse në të gjitha nivelet është i konsiderueshëm. Në total afër 46% përbëhen nga gjinia femërore dhe 54% nga gjinia mashkullore. Struktura e moshës së punonjësve të ZKA-së është relativisht e re, 59% të punonjësve janë nën moshën 40 vjeçare, Mbi 93% të punonjësve kanë më shumë se dy vite përvojë me ZKA, gjë që dëshmon se punonjësit janë të pajisur me njohuritë dhe përvojat e nevojshme për mjedisin e punës së auditimit. Ndërsa GJA në Slloveni mbi 60% të punonjësve janë me Fakultet bachelor, afër 30% me Master). Përbehet nga 119 nëpunës civilë dhe 9 zyrtarë (Gjykata e Auditimit, Slloveni).
- ✓ Trajnimi profesional i stafit: Këtu përfshihen Trajnimi i vazhdueshëm profesional dhe Certifikimi i auditorëve. Duhet të cekur së në Gjykatën e Auditimit në Slloveni realizohen trajnime të veçanta në fushën e rrezikut dhe kontrollit të brendshëm.

Në tabelën e mëposhtme kemi të paraqitur në mënyrë të përgjithshme (përmbledhje) aspektin e performancës së ZKA-as në Kosovë dhe Gjykatës së Auditimit në Slloveni

<i>Krahasim në aspektin e Performancës Kosovë - Slloveni</i>		
Standard i INTOSA-I (Indikatorët Matës)	<i>Republika e Kosovës</i>	<i>Republika e Sllovenisë</i>
1. Pavarësia dhe Korniza Ligjore	1. Pavarësia e ZAP (Është e siguar me Kushtetutë dhe ligjin në fuqi nr. 05/L-055); 2. Mandati i ZAP-së (AP ka mandat 5 vjeçare dhe jep llogari vetëm Kuvendit)	1. Pavarësia e GJA (Është e siguar me Kushtetutë dhe me ligjin në fuqi Nr. 48/94; 2. Mandati i GJA (GJA ka mandat 9 vjeçar dhe jep llogari vetëm Kuvendit)
2. Qeverisja e Brendshme dhe Etika	1. Planifikimi strategjik (ZAP-ja ka hartuar “Planin e Zhvillimit Korporativ 2015-2020”) 2. Mjedisi i kontrollit organizativ (Ndryshim në strukturën organizative, Hartimi i Kodit të ri të Etikës së ZKA-së, Komunikimi i brendshëm, Planifikimi i auditimit).	1. Planifikimi strategjik (GJA ka hartuar "Strategjia 2014/20"), 2. Mjedisi i kontrollit organizativ (Hartimin e Kodit të Etikës të IESBA që ka hyrë në fuqi 2011, Komunikimi i brendshëm, Planifikimi i auditimit).
3. Mbulimi i Auditimit dhe Raportimi	1. Fushë-veprimi i ZKA-së (Auditimi i Rregullsisë është obligative për ndërmarrjet publike ndërsa Auditimi i Përfor. është sipas kërkesës); 2. Numri dhe lloji i raporteve të Auditimit (95 raporte të Auditimit të Rregullsisë & 17 raporte të Auditimit të Përf., 2 të donatorëve); 3. Standardet e auditimit të rregullsisë dhe kontrolli i cilësisë (Azhurnimi i Doracakut të Auditimeve të Rregullsisë, Kontrolli i cilësisë); 4. Ndikimi i auditimit në	1. Fushë-veprimi i ZKA-s (Auditimi i Rregullsisë dhe Auditimi Financiar është obligative për ndërmarrjet publike ndërsa Auditimi Operacional realizohet për Institucionin e Sigurimeve Pensionale. Kurse Auditimi i Përf. për kompanitë Private, Bankat, Komp. e Sigurimit); 2. Numri dhe lloji i raporteve të Auditimit (Deri 2015 gjykata ka kryer 1,460 auditime, ka lëshuar më shumë se 1,800 raporte, dhe ka audituar më shumë se 950 organe). 3. Standardet e auditimit të

	menaxhimin e financave publike (Përkrahja e Kuvendit, Bashkëpunimi me organet e drejtësisë, Numri dhe përqindja e rekomandimeve të zbatuara); 5. Auditimi i Performancës (Vetëm me kërkesë).	rregullsisë dhe kontrolli i cilësisë (Azurnimi i Doracakut të Auditimeve të Rregullsisë, Kontrolli i cilësisë); 4. Ndikimi i auditimit në menaxhimin e financave publike (Përkrahja e Kuvendit, Bashkëpunimi me organet e drejtësisë, Numri dhe përqindja e rekomandimeve të zbatuara); 5. Auditimi i Performancës (e fokusuar kryesisht në PASH¹, AM², IT, AFB³).
4. Menaxhimi Financiar, Pasuritë dhe Shërbimet mbështetëse	1. Burimet financiare (Nga buxheti i Rep. së Kosovës dhe Donacionet e pranuara); 2. Pavarsia Financiare (N'varet nga llojet e Auditimit që kryen dhe komunikimi Institucionale. Për vitin 2018/19 është bërë kërkesë për rritjen e nr. të auditorëve në 10 auditor dhe buxhetit nga 2,397,794 në 2,853,963 €). Optimalitetin e përcakton Kuvendi nëse është i pajftueshëm arsyetohet me kërkesë nga AP (Në bazë madhësisë së entitetit që e auditojnë dhe nr. të punëtorëve). 3. Pasuritë (Investime kapitale dhe Jokapitale)	1. Burimet financiare (Nga buxheti i Rep. së Sllovenisë dhe Donacionet e pranuara); 2. Pavarsia Financiare (Kanë pavarësi të plotë financiare pavarësisht llojit të auditimit që kryejnë por vetëm këto duhet të faturohen si dëshmi relevante, buxheti i GJA është 6,500,000 €); Optimalitetin e përcakton vetë GJA duke e argumentuar, atë në të kundërtën e vendos parlamenti. 3. Pasuritë (Investime kapitale dhe Jokapitale).
	1. Kompetencat (Të gjithë të drejtat e kryerjes së auditimit në bazë standardeve dhe rregullave të mbrojtura me ligjin 05-L-055, neni 4); 2. Profesionalizmi (Afër 48% janë me Fakultet Bachelor dhe 20% me Master); 3. Analizë e	1. Kompetencat (Të gjithë të drejtat e kryerjes së auditimit në bazë standardeve dhe rregullave të mbrojtura me ligjin 012-01 / 94-101); 2. Profesionalizmi (Mbi 60% të punonjësve janë me Fakultet Bachelor, afër 30% me Master) 3.

¹ Privatizimit të Aseteve Shtetërore

² Auditimet Mjedisore

³ Auditimin e fondeve të BE-së

5. Burimet njerëzore dhe Trajnimet	strukturës së burimeve njerëzore(46% Femra & 56% Meshkuj, 59% të punonjësve janë nën moshën 40 vjeçare, Mbi 93% të punonjësve kanë më shumë se dy vite përvojë me ZKA, 160 Auditor dhe 30 shërbyes civil); 4. Trajnimi profesional i stafit (ZKA ka 15 vjet që është aktive dhe kryen Trajnim të vazhdueshëm profesional, Certifikimi i auditorëve deri tani 50 të certifikuar nga CIPFA UK, 40 në fazën e certifikimit).	Analizë e strukturës së burimeve njerëzore (Numri i stafit është 133 punëtor/e të cilët prej tyre 70% janë auditor dhe 30% nëpunës civilë dhe 9 zyrtarë). 4. Trajnimi profesional i stafit (GJA ka mbi 23 vjet që është aktive dhe kryen Trajnime të vazhdueshëm profesional, Certifikimi i auditorëve, trajnime të veçanta në fushën e rrezikut dhe kontrollit të brendshëm).
6. Komunikimi dhe Bashkëpunimi me Palët e interesit	1.Prezenca në media , 2.Bashkëpunimi me ISA-të partnere(Pjesëmarrja për herën e parë në Kongresin INTOSAI, bashkëpunim me Suedinë projekti 2017-2020, Projekt i binjakëzimit me BE-Poloninë, projekt i financuar nga Banka Botërore fillon 2018 me periudhë 18 muajsh, bashkëpunim me USAID projekt 5 vjeçar deri me 2020, bashkëpunim me GIZ, me zyrën në Zvicër,); 3. Konferenca Vjetore; 4. Mbikqyrja nga pala e jashtme (Për herë të parë në Ks. është realizuar në vitin 2017 nga Zyra e Audituese e Suedisë)	1. Parlamentin, Ministrinë e Financave. 2. Me arenën ndërkombëtare (Institucionet Supreme të Auditimit të Bashkimit Evropian, Gjykatën Evropiane të Auditorëve dhe të grupeve punuese të EUROSIA dhe INTOSAI, mbështetjen e Lartë Institucioni i Auditimit të Mbretërisë së Bashkuar në auditimin e Partneritetit Publik Privat); 3.Konferenca Vjetore; 4. Mbikqyrja nga pala e jashtme (Realizohet kontroll të GJA një herë në 5 vjet)

7. Sistemi i IT-së në Institucionet publike	1. Përshkrimi i problemit (MF përdor disa sisteme të ndara të IT-së si: BDMS, PIP, SIMFK, SILP, E-Prokurorimi, E-asetet këto sisteme nuk janë të ndërlidhura me njëra-tjetrën çka e rritë rrezikun e gabimeve nga futja manuale e shumëfishtë të dhënave); 2. Përgjegjësi (Thesari është përgjegjësi për menaxhimin e pajisjeve të lartë-përmendura duke përfshirë këtu dhe 8 sisteme nën-informative që përdor D. Thesarit në MF); 3. Numri i përdoruesve (rreth 80 përdorues nga D. Thesarit dhe mbi 1,400 përdorues të SIMFK); 4. Jetëgjatësia e mjeteve (Infrastruktura e IT-së është e vjetër mbi 11 vjet dhe pajisjet përmbajtëse të sistemi më nuk prodhohen në treg); 5. Aktuale (Ende nuk është përfunduar digjitalizimi i Arshivës)	N/A
---	--	-------------------

Table 10: Krahësim në aspektin e performancës së ZKA-së dhe GJA

2.7 Shqyrtimi Empirik

Metoda shkencore mbështetet fuqimisht në qasjen empirike. Qasja empirike është një qasje e bazuar në fakte që mbështetet në vëzhgimin e drejtpërdrejtë dhe eksperimentimin në përvetësimin e njohurive të reja **Kazdin, (2003a)**. Me kalimin e kohës por dhe gjatë viteve të kaluara ka pasur kërkesa gjithnjë e më shumë për raportim më transparent, që na dërguan tek ndryshime të shumta e të mëdha (këto ndryshime janë të gjithanshme, konceptual, teorike e praktike, ligjore dhe institucionale), të cilat nuk kanë lënë jashtë vëmendjes edhe ndryshime thelbësore në rolin e profesionit të audituesit si në sektorin publik dhe privat dhe një zgjerim i përgjegjësive, detyrave të auditorëve të jashtëm dhe të brendshëm. Zhvillimet e sotme ekonomike janë shoqëruar dhe me procese, operacione e sisteme "të sofistikuar" financiare, që krahas rritjes së shpejtësisë të veprimeve dhe operacioneve financiare, në shumë raste kanë stimuluar dhe fenomene abuzive deri

në skandale të përmasave të mëdha, të mbushur me një numër të dështimeve masive të përbashkëta (Enron, WorldCom, Parmalat). Pas këtyre dështimeve të mëdha të korporatave, vëmendja e investorëve, menaxherëve, politikanëve, auditorëve dhe tregjeve financiare u përqendruan në përforcimin e kontrolleve dhe bilanceve për të siguruar që këto dështime nuk do të shfaqen përsëri. Në një farë mënyre kishte qenë një marrëveshje (pranim) universal mes këtyre palëve që kishin interesa të përbashkëta që sistemet e kontrollit të brendshëm duhet të përmirësoheshin në atë mënyrë që do e zvogëlonin rrezikun e humbjeve financiare në të ardhmen. Megjithatë, kur diskutimet filluan të përqendroheshin në natyrën e kontrollit të brendshëm në ndërmarrje, u paraqitë një mungesë e pajtueshmërisë në atë se cilët faktorë dhe procese në të vërtetë përbënin një sistem efektiv të kontrollit të brendshëm. Kjo mungesë e pikëpamjes së unifikuar u pa si një pengesë serioze për futjen e procedurave dhe standardeve më efektive të kontrollit për t'u ofruar tregjeve dhe investuesve një vetëbesim të ripërtëritë në funksionimin e duhur të korporatave private. Në lidhje me këtë **Wainaina, (2011)** shqyrtoi funksionin e kontrollit të brendshëm. Ai vendosi që, përveç parandalimit dhe zbulimit të mashtrimit, kontrollet e brendshme duhet të pasqyrojnë forcën e mjedisit të përgjithshëm të kontabilitetit në një organizatë, si dhe saktësinë e të dhënave të saj financiare dhe operacionale. Ndërsa **Jones, (2008)** krahasoi kontrollin e brendshëm, llogaridhënien dhe qeverisjen e korporatave në Britaninë mesjetare dhe moderne. Ai përdori një kornizë moderne referimi (mjedisi i kontrollit, vlerësimi i rrezikut, informimi dhe komunikimi, aktivitetet e monitorimit dhe kontrollit) si një objektiv për të hetuar kontrollet e brendshme mesjetare të përdorura në shekullin e 12-të të qeverisë mbretërore dhe të institucioneve të tjera mesjetare. Ai demonstroi se shumica e kontrolleve të brendshme të gjetura sot ishin të pranishëm në Anglinë mesjetare. Udhëheqja dhe përgjegjësia personale u gjetën të jenë elementët kryesorë të kontrollit të brendshëm të asaj kohe.

Nevoja për qartësimin e faktorëve dhe proceseve që kombinojnë ndërtimin e sistemeve efektive të kontrollit të brendshëm u njoh në Shtetet e Bashkuara të Amerikës nga Komiteti Sponsorësh i Organizatave të Komisionit "Treadway" (COSO). Po ashtu lindën shqetësime lidhur me ndikimin e financave mashtruese, mashtrim mbi standardet e auditimit dhe më rëndësishmja ishte sepse duhej një njohje më të gjerë mbi kontrollin financiar. Kjo nxiti idenë e bashkimit të pesë shoqatave dhe institucioneve kryesore të kontabilitetit profesional në Shtetet e Bashkuara: Instituti Amerikan i Kontabilistëve të Certifikuar Publik (AICPA), Shoqata Amerikane e Kontabilitetit (AAA),

Drejtesit Ndërkombëtarë Financiare (FEI), Auditorët e Brendshëm (IIA) dhe Instituti i Kontabilistëve të Menaxhimit (IMA), për të sponsorizuar një iniciativë të sektorit privat me Komisionin e Treadway. Vizioni i Komisionit të Treadway përfshiu dy aspekte të lidhura:

1. Për të identifikuar shkakun e faktorëve që çojnë në raportime financiare mashtruese (RFM);
2. Për të identifikuar hapat dhe për të siguruar rekomandime për të ndihmuar në zvogëlimin e rasteve të raportimit financiar mashtrues.

Komisioni i Treadway ka studiuar sistemin e raportimit të informacionit financiar në periudhën nga Tetori 1985 deri në Shtator 1987 dhe ka nxjerrë një raport të gjetjeve dhe rekomandimeve në Tetor 1987, i quajtur raporti i komisionit kombëtar për raportimin financiar mashtrues. Si rezultat i këtij raporti fillestar, u formua Komiteti i Organizatave Sponsorizuese (COSO). Kështu COSO u formua në vitin 1985 për të sponsorizuar Komisionin kombëtar për raportimin financiar mashtrues (Komisioni Treadway). Këto pesë organizata formuan atë që sot quhet Komiteti i organizatave sponsoruese të komisionit të tretë sipas **Spira & Page, (2003)**. Po ashtu **Paerveen, (2009)** në përgjithësi, implikimet e gjetura të këtij studimi kërkimor janë se korniza COSO 1992 ofron një model të bazuar në parim për të kuptuar dhe menduar për kontrollet e brendshme në një organizatë por nuk përmbush udhëzimet e zbatimit që do të ndihmonin në mënyrë të konsiderueshme menaxhmentin të kryejë një veprim të lartë-bazuar në vlerësimin e integruar të kontrolleve të brendshme mbi raportimin financiar në një mënyrë të qëndrueshme dhe me kosto efektive. Me që korniza COSO konsiderohet si themeli i qasjes moderne të kontrollit kështu në Shtator të vitit 1992, COSO publiko raportin tjetër të titulluar “Korniza e integruar e kontrollit të brendshëm” dhe më pas 1994 u ri-publikua me disa ndryshime të vogla. Por nga ana tjetër nuk duhet të harrojmë disa koncepte bazike të COSO-s dhe ato janë:

- Kontrolli i brendshëm është një proces (Kjo është një mjetë për një fund, jo një qëllim në vetvete).
- Kontrolli i brendshëm është prekur nga njerëzit (Nuk janë thjesht politika, manualët dhe format, por njerëzit në çdo nivel të një organizate).
- Kontrolli i brendshëm mund të pritët të ofrojë vetëm siguri të arsyeshme, jo siguri absolute, për një menaxhim dhe bord të një njësojë ekonomike.

- Kontrolli i brendshëm është i përshtatur për arritjen e objektivave në një ose më shumë kategori të ndara, por të mbivendosura.

Kuadri i COSO-s përcakton kontrollin e brendshëm si një proces, i kryer nga bordi drejtues i një njësije ekonomike, menaxhimi dhe personeli tjetër, i dizajnuar për të siguruar "siguri të arsyeshme" në lidhje me arritjen e objektivave në kategoritë e mëposhtme:

- Efektivitet dhe efikasiteti i operacioneve;
- Besueshmëria e raportimit financiar;
- Pajtueshmëria me ligjet dhe rregulloret në fuqi.

Kuadri i kontrollit të brendshëm të COSO përbëhet nga pesë komponentë të ndërlidhur që rrjedhin nga mënyra e menaxhimit të një biznesi. **Mihret & Woldeyhannis, (2007)** argumenton se konceptet themelore të procesit të vlerësimit të rrezikut të entitetit janë relevante për çdo njësi, pavarësisht nga madhësia, por procesi i vlerësimit të rrezikut ka të ngjarë të jetë më pak i strukturuar në njësitë e vogla sesa në entitetet më të mëdha dhe të themeluara. **Weber, (1999)** thekson se njësitë e vogla mund të zbatojnë elementet e mjedisit të kontrollit ndryshe nga entitetet më të mëdha dhe subjektet e vogla mund të mos kenë shkruar kodet e sjelljes. **Messier, (1997)** thekson se performanca e një firme varet shumë nga një funksion i auditimit të brendshëm të shëndoshë. Bizneset e vogla dhe të mesme nuk janë shumë të vogla për kontrole të brendshme të efektshme **Hang et al., (2007)**. Edhe një biznes relativisht i vogël mund të zbatojë kontrole të caktuara të brendshme që janë shumë efektive dhe t'i zbatojnë komponentët e kornizës COSO **Anduuru, (2005)**. Për shkak të ndryshimit të kushteve, menaxhmenti duhet të përcaktojë nëse sistemi i kontrollit të brendshëm vazhdon të jetë i rëndësishëm dhe i aftë për të adresuar rreziqet e reja **Roth, (1997)**. Siç është përmendur më parë, sistemi i kontrollit të brendshëm është një komponent kritik i menaxhimit të një organizate dhe një bazë për operacionet e tij të sigurt dhe të shëndoshë **Drogalas et al., (2005); Karagiorgos et al., (2010)**. Një studim i **Stewart & Kent, (2006)** duke përdorur një mostër të kompanive australiane të listuar, tregon se ekzistenca e një sistemi të kontrollit të brendshëm është pozitivisht i lidhur me madhësinë e firmës dhe angazhimin ndaj menaxhimit të rrezikut. **Krishnan, (2005)** në hulumtimin e tij ai erdhi në përfundim se auditorët e brendshëm nëse janë të pavarur kanë më pak gjasa që të kenë probleme me kontrollin e brendshëm në entitetin përkatës pas implementimit të kapitullit 32 nga kërkesa e BE-së. Në përgjithësi kemi dhe korniza të tjera të zhvilluara pas COSO që u shfaqën si nevojë për modele të

avancuara dhe të përshtatshme për kontrollin e brendshëm **Colbert & Bowen, (2006)**. Për më shumë një krahasim të tillë kemi në tabelën e mëposhtme.

Krahasimi i konceptit të kontrollit të brendshëm sipas kornizave				
	COSO	COBIT	SAC	SASs 55/78/94
Vëmendja Kryesore tek :	Drejtuesit	Menaxhmenti/ Përdoruesit	Auditorët e Brendshëm	Auditorët e Jashtëm
Kontrolli i brendshëm shihet si:	Proces	Një set i proceseve sepse përfshinë procedurat dhe praktikat	Set i proceseve duke përfshirë nënsistemet dhe njerëzit	Proces
Objektivat e kontrollit të brendshëm	1. Efektivitet dhe operacione efikase 2. Raportime financiare të besueshme 3.Pajtueshmëri me ligjet dhe rregullat	1. Konfidencialiteti 2. Integritetet 3.Efektivitet dhe operacione efikase 4. Raportime financiare të besueshme 5.Pajtueshmëri me ligjet dhe rregullat	1. Efektivitet dhe operacione efikase 2. Raportime financiare të besueshme 3.Pajtueshmëri me ligjet dhe rregullat	1. Efektivitet dhe operacione efikase 2. Raportime financiare të besueshme 3.Pajtueshmëri me ligjet dhe rregullat
Fokusi	Përgjithësi i gjithë Entiteti	Mjetet Informuese	Mjetet Informuese	Pasqyra Financiare
Përgjegjësia	Menaxhmenti	Menaxhmenti	Menaxhmenti	Menaxhmenti

Table 11: Krahasime në mes kornizave

Sipas operacioneve aktuale të biznesit në përgjithësi, rëndësia e kontrollit të brendshëm mund të ndahet në vijim sipas **Liu, (2005); Rittenberg et al., (2005)**:

1. *Zbulimin e gabimit dhe mashtrimit*. Përmes strukturës së përmirësuar të kontrollit të brendshëm, që përfshin krijimin dhe përmirësimin e mjedisit të kontrollit, sistemi i kontabilitetit dhe programi i kontrollit, mundësia e gabimit dhe mashtrimit mundet të zvogëlohet në nivelin minimal.
2. *Zvogëlimi i sjelljes së paligjshme*. Rregulloret që një subjekt biznesi duhet t'i përmbushë mund të jetë delikate dhe e komplikuar. Nëse sjellja e pakujdesshme çon në rezultatet e ligjit thyerja, jo vetëm që mund të dëmtojë imazhin publik të subjektit (rreziku i reputacionit) por gjithashtu mbartë rrezikun e vështirësive të operimit për shkak të kostove

që kërkojnë kohë dhe dëmshpërblimet. Themelimi dhe rritja e kontrollit të brendshëm ndihmon në duke zvogëluar sjelljet ilegale.

3. *Përmirësimi i konkurrencës së subjektit të biznesit.* Një ndërtuar mirë dhe efikase sistemi i kontrollit të brendshëm kontribuon në suksesin e një biznesi. Në shumë konkurrues, një sistem i mirëfilltë i kontrollit të brendshëm ruan biznesin entiteti nga dështimi. Shkalla e vogël e kontrollit të brendshëm brenda subjektit të biznesit përmirëson kuptimin e punonjësve për qëllimet dhe objektivat e kompanisë dhe ndërton konceptet e kontrollit të brendshëm; punonjësit kanë tendencë për të kryer më saktësisht në politikat dhe programet e kompanisë kështu që efikasiteti operativ mund të përmirësohet si një tërë. Kontrolli i mirë do të thotë që rreziqet identifikohen dhe trajtohen në mënyrë efektive;
4. *Përmirësimi i cilësisë së të dhënave.* Proceset e fuqishme të kontrollit të brendshëm duhet të çojnë në më shumë efikase dhe të përmirësojë cilësinë e të dhënave që menaxhmenti, drejtorët dhe aksionarët mund të mbështeten në marrjen e vendimeve;
5. *Ndihma për të krijuar infrastrukturën e biznesit.* Shumë biznese të reja dështojnë për shkak se ata mos ndërtuar një infrastrukturë kontrolli për të përputhur vizionet e biznesit të themeluesve të tyre;
6. *Zvogëlimi i tarifave të auditorëve.* Sistemi i kontrollit të brendshëm efektiv lejon auditorët të mbështeten në të dhe duke reduktuar kohën dhe përpjekjet e auditimit, pagesa mund të zvogëlohet;

Kjo terminologji përdoret sepse COSO e ka zanafillën në sektorin privat edhe pse, analizat dhe deklaratimet e saj kanë zbatim të barabartë në sektorin publik. COSO ka miratuar një qasje të analizës së objektivave të ndërmarrjes apo organizatës nga perspektiva e përqendruar në rrezikun, që do të thotë se ata e shikojnë një përgjegjësi të madhe të menaxhimit sikur të jetë një identifikim dhe vlerësim i rreziqeve me të cilat ballafaqohet organizata. Hulumtimi i **Ontarnia, (2014)** thotë se vetëm aktiviteti i kontrollit ndikon në punën e punonjësve, ndërsa hulumtimi i **Jusuf, (2014)** dhe **Nurniawan, (2012)** kolauduan se të gjithë komponentët e COSO-s ndikojnë në ecurinë e punonjësve. Menaxhmenti duhet të përpilojë dhe zbatojë kontroll të brendshëm në sistemet e veta për t'i zvogëluar rreziqet që i ka identifikuar. Për këtë dhe **Njeri, (2014)** variablat e pavarur (Mjedisi i Kontrollit, Rreziku Vlerësimi, Aktivitetet e Kontrollit, Informimi dhe Komunikimi dhe Monitorimi) kishin impakt pozitiv në 75.7% të variacionit në performancën financiare nga 65

firma të bazuar me të dhëna primare. Dhe firmat që kishin investuar për kontrollin e brendshëm kishin një performancë më të mire krahasuar me ato firma që nuk kishin investuar. Një nga përfundimet e hershme që ka dalë nga takimet e para të anëtarëve të COSO ishte se si një term, “kontrolli i brendshëm nënkupton gjëra të ndryshme jo vetëm për organizatat e ndryshme por gjithashtu për menaxherët e ndryshëm brenda tyre. Ekzistonte një nevojë e njëmendët për identifikimin dhe qartësimin e përkufizimeve të ndryshme të “kontrollit të brendshëm”. Si rezultat, korniza e punës COSO identifikon pesë komponentë kyçe të kontrollit të brendshëm dhe rëndësia e këtij hulumtimi është të shikojë impaktin e këtyre 5 (Pesë) komponentëve dhe se cili ndikon më shumë në mirë menaxhimin e fondeve publike në rastin e Kosovës.

2.7.1 Mjedisi i kontrollit

Ambienti i kontrollit vendos tonin e një organizate, duke ndikuar në vetëdijen e kontrollit të njerëzve të saj. Është baza për të gjithë komponentët e tjerë të kontrollit të brendshëm, duke siguruar disiplinë dhe strukturë. Faktorët e mjedisit të kontrollit përfshijnë integritetin, vlerat etike, stilin operativ të menaxhimit, delegimin e sistemeve të autoritetit, si dhe proceset për menaxhimin dhe zhvillimin e njerëzve në organizatë. Mjedisi i kontrollit, siç përcaktohet nga administrata e organizatës, përcakton tonin e një institucioni dhe ndikon në vetëdijen e kontrollit të punojësve të saj **Whittington & Pany, (2019)**. Qeverisja e korporatave përfaqëson sistemin nga të cilat drejtohen kompanitë dhe kontrolluar **Cadbury, (2000)**. Kontrolli nga aspekti i qeverisjes korporative përfshinë: nocionet e pajtueshmërisë, llogaridhënies, dhe transparencës **MacMillan et al., (2004)**. Auditimi pranon rëndësinë e rishikimit, në arritjen e kontrollit të brendshëm efektiv **Armor, (2001); Kinney, (2000)**. Nga ana tjetër **Wallace & Kreutzfeldt, (1991)** analizuan mjedisin e kontrollit në kompanitë e ndryshme si njëri prej elementeve të kornizës COSO-së. Dhe erdhën në përfundim se kompanitë që kishin kushtuar rëndësi mjedisit të kontrollit ishin më konkurruese, më të rregullta, më shumë fitimprurëse dhe më likuide. **Sarens & Abdolmohammadi, (2011)** në studimin e tyre konfirmuan se karakteristikat e mjedisit të kontrollit (p.sh zhvillimi i etikës, niveli i vetëdijes për rëndësinë e kontrollit dhe ekzistenca e rrezikut) janë të lidhura ngushtë me rolin e auditorit të brendshëm dhe ndikojnë në fushëveprimin e përgjegjësive për menaxhimin e rrezikut. Mjedisi i kontrollit, krijon atmosferën në të cilën njerëzit i kryejnë aktivitetet e tyre dhe i bartin përgjegjësitë që i kanë për kontrollin. **Abdo & Feghali, (2017)** këta

dy autor u përpoqën të shikojnë impaktin e COSO-së në firmat Libaneze. Dhe erdhën në përfundim se korniza COSO ka impakt pozitiv sa i përket kontrollit të brendshëm në institucionet publike. Mostra përbëhej nga 225 anketues dhe pyetjet ishin të radhitur me shkallët e Likeritit. Mjedisi i kontrollit është bazë për të gjithë komponentët e tjerë të kontrollit të brendshëm, që jep disiplinë dhe strukturë. I referohet veprimeve, politikave, vlerave dhe stileve të menaxhmentit që ndikon dhe vendos tonin e aktiviteteve të përditshme të organizatave. Sipas COSO (2005) parimet e mjedisit të kontrollit përfshinë me sa vijon:

- *Kulturën* - kjo do të sjell ndjenjën e përgjegjësisë financiare nëpër gjithë organizatën nga lartë-poshtë.
- *Transparencën* - kjo do të mund të promovonte llogaridhënien dhe të ofronte informata për qytetarët për atë se çfarë po bën organizata.
- *Strukturën* - kjo duhet të ofroj një transferim të përgjegjësisë që i mundëson menaxherëve të ndajnë fushat funksionale për të menaxhuar aktivitete të tyre dhe buxhetet, në atë mënyrë që siguron transparencë dhe përgjegjësi për veprimet e tyre.
- *Menaxhimin e burimeve njerëzore* - kjo do të duhej të siguronte që personeli përzgjidhet në bazë të aftësive të tyre që të kryej punën dhe performanca e tyre vlerësohet rregullisht.

Me ndihmën e kornizës COSO mjedisi i kontrollit si komponent i saj ka marr thekës më të konsiderueshëm **Haskins, (1995)**. Kurse **Basuet et al., (1997)** menaxhimi i mjedisit me teknikat moderne ndikon në shmangen e kontroleve jo formale dhe motivimin, sjelljen e të punësuarve. **Hooks et al., (1994)** e përshkruajnë mjedisin e kontrollit si pjesërisht një operacionalizimi të kulturës organizative. Po ashtu bazuar në intervistat në një mostër të vogël të kompanive britanike, **Ezzamel et al., (1997)** e gjejnë kontrollin e brendshëm në lëndët organizative në forma të vetë-disiplinës (ose autonomisë përgjegjëse), duke zvogëluar kështu rëndësinë e kontrollit hierarkik. Mbështetja e mjedisit të kontroleve shoqërohet me efektivitetin e auditimit të brendshëm, rezultatet tregojnë se kompanitë me një auditim efektiv të brendshëm kanë një ambient më të përkushtuar të kontrollit. Që do të thotë se mjedisi i kontrollit ndikon pozitivisht në punën e auditimit të brendshëm **Barisic & Tusek, (2016)**.

2.7.1 Vlerësimi i rrezikut

Çdo subjekt përballlet me një sërë rreziqesh nga burimet e jashtme dhe të brendshme që duhet të vlerësohen. Vlerësimi i rrezikut është identifikimi dhe analiza e rreziqeve përkatëse për arritjen e objektivave të caktuara. Vlerësimi i rrezikut është një parakusht për të përcaktuar se si duhet të menaxhohen rreziqet. Vlerësimi i rrezikut është identifikimi dhe analiza e të dhënave relevante me të cilën realizohet arritja e objektivave, duke formuar një bazë për të përcaktuar se si rreziqet duhet të menaxhohen. Për shkak të kushteve ekonomike, industriale, rregullatorë dhe operative do të vazhdojë të ndryshojë, mekanizmat janë të nevojshme për të identifikuar dhe për t'u marrë me të veçanta rreziqet që lidhen me ndryshimet. Sipas COSO (1994) për të matur shkallën e rrezikut fillimisht duhet të përcaktohen objektivat e entitetit, që menaxheri duhet të jetë i qartë me këto objektiva dhe të ndërmarr veprimet e duhura. Sipas **Chong, (2003)** kemi tre lloje të rreziqeve :

- *Rreziku Strategjik* (Që kërcënon arritjen e strategjisë së entitetit);
- *Rreziku Operativ* (Që vjen si rezultat me operimin e punëve të ndryshme për ta vlerësuar shkallën e rrezikut);
- *Rreziku në nivel të aktivitetit* (janë të pranishme në proceset aktuale të biznesit).

Kompleksitetit i bërjes së biznesit po ndryshon, dhe rreziqet e reja vazhdojnë të shfaqen me një ritëm më të shpejtë se sa është parë në të kaluarën. Zhvendosja e sjelljes së klientit po ushtron ndikim të konsiderueshëm në një panoramë të paparashikueshme ekonomike globale. Ndërkohë, evolucioni i teknologjisë dhe një thirrje më e madhe për transparencë po i vështirësojnë proceset e planifikimit strategjik dhe aftësitë operacionale. Adresimi i këtyre sfidave kërkon që organizatat të marrin një qasje të re për menaxhimin e rrezikut: një që ndihmon për të krijuar, ruajtur dhe realizuar vlerën tani dhe në të ardhmen. Sipas **Cowan, (1999)** vlerësimi i rrezikut me objektivin për të minimizuar dhe kontrolluar, gjithashtu ndihmon organizatën për të reduktuar humbje të mundshme, duke përmirësuar në të njëjtën kohë cilësinë e operacioneve të organizatës dhe shërbimet. Në vitin 2004, COSO zhvilloi një kornizë shtesë për të trajtuar në mënyrë më specifike çështjet e menaxhimit të rrezikut në një organizatë dhe kjo ishte Korniza e Menaxhimit të Riskut të Ndërmarrjeve (ERM). Korniza ERM përfshinë të pesë komponentët e Kornizës së Brendshme të Kontrollit, por shton gjithashtu komponentët e përcaktimit të objektivit, identifikimin dhe reagimin ndaj rrezikut **Rittenberg, (2005)**. Në disertacionin e tanishëm, komponentët shtesë të

kornizës ERM konsiderohen pjesë e më të madhe të procesit të menaxhimit. **Kaya, (2017)** ka synuar të analizojë shkallën dhe efektivitetin e kontrollit të brendshëm si dhe ERM-në dhe të eksplorojë lidhjen e tyre për krijimin e vlerës. Ai erdhi në përfundim se përveç kësaj, Korniza e Integruar e Kontrollit të Brendshëm është një kornizë e zbatueshme dhe e përshtatshme për hartimin, zbatimin, kryerjen dhe vlerësimin e efektivitetit të kontrollit të brendshëm dhe raportimit. Studimet empirike mbi aftësitë e krijimit të vlerës së ERM dhe kontrollit të brendshëm sugjerojnë se ekziston një lidhje pozitive midis krijimit të vlerës, kontrollit të brendshëm dhe ERM. **Theofanis et al., (2011)** theksojnë se auditimi i brendshëm është jetik në menaxhimin efikas të rrezikut dhe rrjedhimisht në mbijetesën e biznesit me sukses. Nëse dëshirojmë të dimë se si do duket në mënyrë figurativë një ERM shiko më poshtë:

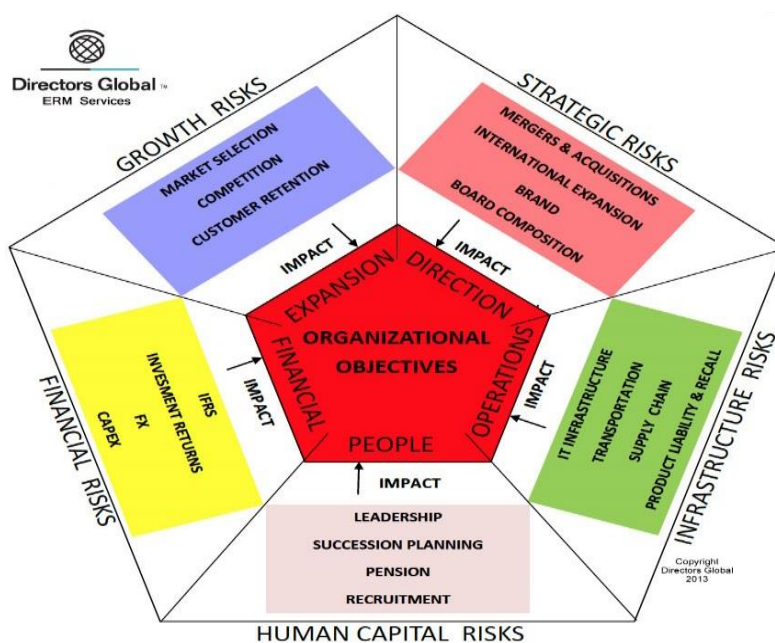


Figure 4: Menaxhimi i Riskut të Ndërmarrjeve (ERM)

2.7.2 Aktivitetet e kontrollit

Aktivitetet e kontrollit janë politikat dhe procedurat që ndihmojnë në sigurimin e direktivave të menaxhimit. Ato ndihmojnë që të merren veprime të nevojshme për të adresuar rreziqet që mund të pengojnë arritjen e objektivave të njësisë ekonomike. Aktivitetet e kontrollit ndodhin në të gjithë organizatën, në të gjitha nivelet dhe në të gjitha funksionet. Ato përfshijnë një varg aktivitete të ndryshme si miratimet, autorizimet, verifikimet, barazimet, rishikimet e performancës operacionale, siguria e aseteve dhe ndarja e detyrave COSO (1994). Qeverisja e korporatave

bazohet në një grup të attributeve, duke përfshirë sigurimin e llogaridhënies për aksionarët ose palët e interesuara **Keasey & Wright, (1997)** duke krijuar mekanizma për të kontrollin e sjelljeve menaxhuese **Tricker, (1994)** duke siguruar që kompanitë të konkurrojnë sipas ligjet dhe përgjegjës për të gjitha palët e interesuara **Dunlop, (1998)** po ashtu duke siguruar që raportimi sistemet janë të strukturuar në mënyrë të tillë që qeverisja e mirë është lehtësuar **Kendall, (1999)**. Aktivitetet e kontrollit janë politika dhe procedura që sigurojnë se direktivat e menaxhmentit janë realizuar. Ato ndihmojnë dhe sigurojnë që janë marrë veprimet e nevojshme për të trajtuar rreziqet ndaj arritjes së objektivave të organizatës. Në linjë me hulumtimet e kryera nga **Ontarnia, (2014); Jozefi, (2014); Dewi, (2010)**, ku thuhet se aktivitetet e kontrollit do të inkurajojë punonjësit që të binden dhe të zbatojnë rregulloret e standardeve që janë përcaktuar. Pasi të jenë të përcaktuara mjedisi i kontrollit dhe vlerësimi i rrezikut brenda entitetit hap pasues dhe aktivitetet e kontrollit të cilat nuk duhet të mbivlerësohet nga menaxhmenti. Po ashtu kemi hulumtimin e **Badara, (2012)** duke pretenduar të vlerësojë rolin e auditorëve të brendshëm në sigurimin e kontrollit efektiv financiar në nivel të qeverisjes vendore. Është bazuar me të dhëna primare nga 50 pyetësor dhe rezultatet gjatë kontrollës ishin këto: Mungesa personelit të brendshëm dhe mos veprimi sipas standardeve, gjithashtu një shkallë jo e lartë e pavarësisë së auditorëve.

2.7.3 Informacioni dhe komunikimi

Sistemet e informacionit luajnë një rol kyç në sistemet e kontrollit të brendshëm, pasi ato prodhojnë raporte, duke përfshirë informacionin operacional, financiar dhe të lidhur me pajtueshmërinë, që bëjnë të mundur drejtimin dhe kontrollin e biznesit. Në një kuptim më të gjerë, komunikimi efektiv duhet të sigurojë rrjedhjen e informacionit në të gjithë pjesët e organizatës si poshtë dhe lartë saj. Komunikimi efektiv, është esencial për performancën efektive të një organizate dhe promovon transparencën në kuadër të organizatës dhe jashtë saj. Edhe pse, departamentet e ndryshme të një organizate, mund të udhëzohen nga planet strategjike dhe objektivat, komunikimi është ai që i lidh të gjithë dhe lehtëson suksesin organizativ. Të gjithë punëtorët duhet të marrin porosi të qarta nga menaxhmenti i lartë, që përgjegjësitë për kontrollin duhet të merren me seriozitet. Ata duhet të kuptojnë rolin e tyre në sistemet e kontrollit të brendshëm, si edhe si lidhen aktivitet individuale me punën e të tjerëve. Në përputhje me hulumtimet e kryera nga **Arens et al., (2013)**, ku thuhet se qëllimi i informimit dhe komunikimit

të kontabilitetit të një subjekti është që të iniciojë, regjistrojnë, përpunojnë dhe raportojnë transaksionet brenda një njësie ekonomike dhe mbajnë llogaridhënien e aktiveve të lidhura. Informacion është shumë e rëndësishme sepse të dhënat e përpunuara mund të kuptohen nga të gjitha palët dhe mund të përdoren si referencë në vendim, ndërsa komunikimi është një formë e shpërndarjes së informacionit të qetë nga linja të ndryshme brenda kompanisë qoftë nga eprorët në vartësit ose anasjelltas. Po ashtu duhet të ketë komunikim efektiv me palët e jashtme si furnitorët, organizatat ndërkombëtare dhe popullin. Informata është qendër e llogaridhënies efektive. Delegimi i përgjegjësisë dhe autoritetit duhet të përputhet me kërkesat adekuate për të raportuar dhe shpjeguar dobinë e saj. Kjo do të thotë, që informatat relevante duhet të identifikohen, të merren ato dhe të komunikohen në një formë dhe afat kohorë që i mundëson njerëzve të realizojnë përgjegjësitë e tyre dhe të demonstrojnë performancën e arritur. Informatat duhet të menaxhohen për të siguruar një gjurmë adekuate të auditimit. Në bazë të informatave që ne sigurojmë në fund të çdo faze të procesit në Republikën e Kosovës bëhet raportimi në suaza 3 mujore, 6 mujore dhe 1 vjeçare. Raportet 3 mujore janë informata të brendshme që nuk janë transparente për qytetarin dhe kryesisht si raportet 3 mujore dhe 6 mujore përdoren për të shikuar se si zbatohen aktivitete duke nxjerr në pah për t'i shpjeguar problemet dhe sfidat. Ndërsa janë transparente vetëm raportet 6 mujore dhe 1 vjeçare, këto të fundit fokusin e tyre e përqendrojnë në arritjet kryesore (dështimet dhe ndikimet e tyre, politikat e përdorura, veprimet përmirësuese dhe veprimet prioritare për vitet në vijim) kryesisht performancën e entitetit.

2.7.4 Monitorimi

Duhet të monitorohen sistemet e kontrollit të brendshëm - një proces që vlerëson cilësinë e performancës së sistemit me kalimin e kohës. Kjo realizohet përmes aktiviteteve monitoruese ose vlerësimeve të ndara. Mangësitë e kontrollit të brendshëm të zbuluara përmes këtyre aktiviteteve të monitorimit duhet të raportohen në rrjedhën e sipërme dhe duhet të ndërmerren veprime korrigjuese për të siguruar përmirësim të vazhdueshëm të sistemit. Monitorimi i vazhdueshëm ndodh në rrjedhën e zakonshme të operacioneve dhe përfshin aktivitete të rregullta të menaxhimit dhe mbikëqyrjes dhe veprime të tjera që personeli merr në kryerjen e detyrave të tyre që vlerësojnë cilësinë e performancës së sistemit të kontrollit të brendshëm **Colbert & Bowen, (1996).**

Kur flasim për monitorimin dhe vlerësimin në rastin e Kosovës është njëra prej fazave më të dobëta të ciklit të praktikave mbi kontrollin e brendshëm. Monitorimi si proces kërkon përpjekje të vazhdueshme, të kushtuara, ekspertizë, aftësi, vlerësim dhe menaxhim të duhur të udhëheqjeje. Monitorimi është proces i vazhdueshëm dhe për këtë është e nevojshme një administratë e kualifikuar sepse informacioni që merret është vendimmarrës për njësinë/ organizatën. Faktor shumë me rëndësi në fazën e monitorimit është informacioni sepse ndikon direkt në motivimin e entiteteve për të pasur performancë më të mirë, si dhe për të ofruar informacion cilësor për qëllimet e monitorimit dhe raportimit. Për të pasur një monitorim të duhur në Republikën e Kosovës mbi institucionet gjegjëse ndikojnë këta faktorë:

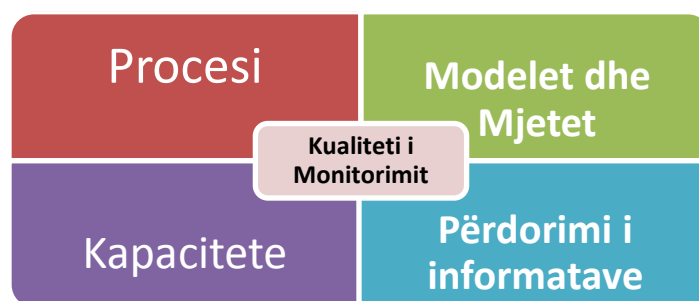


Table 12:Kualiteti i monitorimit dhe Raportimit të informatave

Sistemet e kontrollit të brendshëm duhet të monitorohen, e monitorimi është një procesë që vlerëson cilësinë e performancës së sistemeve gjatë kohës. Kjo arrihet nëpërmjet aktiviteteve të vazhdueshme të monitorimit, vlerësimeve të ndara ose të kombinimit të dyjave. Monitorimi i vazhdueshëm bëhet gjatë operacioneve. Kjo përfshinë menaxhimin e rregullt dhe veprimet tjera që merr personeli në realizimin detyrave të tyre. Fushëveprimi dhe shpeshtësia e vlerësimeve të ndara do të varet kryesisht nga vlerësimi i rreziqeve dhe efektiviteti i procedurave të monitorimit të vazhdueshëm.

III. METODOLOGJIA DHE DIZAJNI I HULUMTIMIT

Si gjithmonë, duke marrë për bazë qëllimet e formulara (mësipërm), objektivat e studimit, si dhe pyetjet kërkimore rreth së cilave do të rrotullohet i gjithë studimi, rrjedhimisht kushtëzohet nevoja për përcaktimin e një kornize të përshtatshme metodologjike. Në këtë kontekst, fillimisht, në mënyrë simetrike janë analizuar karakteristikat dhe specifikat të kontrollit të brendshëm financiar - në këtë drejtim, rëndësi të veçantë ju është kushtuar *metodës së analizës strukturore - funksionale* (metoda e analizës strukturore - funksionale, si pjesë e hulumtimit është bazuar në dokumente dhe raporte zyrtare, punime shkencore, artikuj të ndryshëm, ligje dhe akte ligjore, në lidhje me ndryshimet esenciale të kontrollit të brendshëm financiar në RKs-së).

Për të vijuar më tej, përdorimi i *metodës krahasuese* do të jetë dukshëm i pranishëm në këtë studim - metodë, kjo për të analizuar situatën e kontrollit të brendshëm para dhe pas Kornizës së Integruar të COSO-së (përfshirë kontrollet ex-ante dhe ex-post), respektivisht skenimi i gjendjes në të kaluarën dhe asaj sot, *metodën analitike* kan konstatuar problemet me të cilat tanimë është ballafaquar ose ende kalon në faza dobësie të kontrollit të brendshëm në mungesë të njerëzve profesional dhe kompetent, për ta përmbyllur me një *analizë empirike*, respektivisht përdorimin e modeleve ekonometrike ku janë identifikuar komponentët e kornizës COSO si variablat të pavarura, të cilët konsiderohen si mjaftë të rëndësishëm, e që gjithashtu afektojnë në kontrollin e brendshëm ose më saktësisht tek puna e auditorët të brendshëm. Për këtë mund të themi se në çdo fushë të shkencës, progresi i punës n 'varet nga kontributet e bëra nga hulumtimi sistematik. Në të cilën hulumtimi është gur themeli i përparimit shkencor sepse është vegla primare e përdorur nga gjitha fushat e shkencës për të zgjeruar kufijtë e dijes dhe për të dhënë përgjigje nga njohurit e reja. Me ndihmën e hulumtimeve në fusha të ndryshme do e zvogëlojmë kompleksin e problemeve, zbulojmë marrëdhëniet në mes ngjarjeve dhe në fund të fundit e përmirësojmë mënyrën se si jetojmë. Dhe pse hulumtimet kryhen për fusha të ndryshme shkencore, qëllimet dhe karakteristikat e përgjithshme janë të njëjta nëpër disiplina. Shkurtimisht, hulumtimi mund të përdoret për qëllime të përshkrimit, shpjegimit dhe parashikimit të gjitha që japin kontribute të rëndësishme dhe të vlefshme për zgjerimin e asaj që dimë dhe si jetojmë jetët tona. Ky përkufizim i shkencës nxjerr në pah disa nga dallimet kryesore midis asaj se si shkencëtarët dhe jo-shkencëtarët shkojnë për të fituar njohuri të reja.

Në mënyrë të veçantë, në vend që të mbështeten në vëzhgime të thjeshta rastësore dhe një qasje joformale për të mësuar rreth botës, shkencëtarët përpiqen të fitojnë njohuri të reja duke bërë vëzhgime të kujdesshme dhe duke përdorur qasje sistematike, të kontrolluar dhe metodike **Shaughnessy & Zechmeister, (1997)**. Duke vepruar kështu, shkencëtarët janë në gjendje të nxjerrin konkluzione të vlefshme dhe të besueshme për atë që po studiojnë. Përveç kësaj, njohuritë shkencore nuk bazohen në mendimet, ndjenjat ose intuitën e shkencëtarit. Në vend të kësaj, njohuritë shkencore bazohen në të dhëna objektive që u sigurojnë në mënyrë të besueshme në kontekstin e një studimi kërkimor të hartuar me kujdes. Me pak fjalë, njohuritë shkencore bazohen në akumulimin e provave empirike **Kazdin, (2003a)**. Sipas Roger Bacon në shek.XIII thotë se hulumtimi është një tërësi parimesh dhe metodash kërkimore që ndihmojnë hulumtuesit të marrin rezultate të vlefshme nga studimet e tyre kërkimore. Për shkak se metoda shkencore merret me qasjen e përgjithshme të kërkimit dhe jo përmbajtjen e studimeve të veçanta kërkimore, përdoret nga hulumtuesit në të gjitha disiplinat e ndryshme shkencore. Siç do të shihet në seksionet në vijim, përfitimi më i madh i metodës shkencore është se ai siguron një sërë udhëzimesh të qarta dhe të pajtuara për mbledhjen, vlerësimin dhe raportimin e informacionit në kontekstin e një studimi kërkimor **Cozby, (1993)**. Një hulumtim shkencorë përpos që duhet të ketë saktësi duhet të ketë dhe besueshmëri sepse me saktësi ne i referohemi që matja është e saktë kurse me besueshmëri ne i referohemi që matja është besueshme. Ky dizajn i hulumtimit plotëson metodat më të përshtatshme të hulumtimit, natyrën e instrumenteve kërkimore, plani i marrjes së mostrave dhe llojet e të dhënave **Dewey, (1997)**. Hulumtuesit besojnë se metodologjia e hulumtimit i përgjigjet pyetjeve jetësore se si hulumtuesi do të jetë i gatshëm ta mbledhë informacionin e nevojshëm për t'iu përgjigjur pyetjeve të hulumtimit **Denzin & Lincoln, (2005)**. Kryesisht në këtë kapitull do të përfshihen metodat kërkimore, teknikat e mostrës, madhësia e mostrës, instrumentet e mbledhjes së dhënave, variablat e përdorura (variablat e varur dhe variablat e pavarur), metodat e analizës së dhënave dhe specifikat e modelit.

3.1 Metodatat e Kërkimit

Metodologjia e hulumtimit është një mënyrë për të zgjedhur në mënyrë sistematike problemin e hulumtimit. Mund të kuptohet si një shkencë e studimit se si bëhet hulumtimi shkencor. Në të studiojmë hapat e ndryshëm që përgjithësisht janë adoptuar nga një studiues në studimin e

problemit të tij të kërimit së bashku me logjikën që qëndron pas tyre. Është e nevojshme që studiuesi të njohë jo vetëm metodologjinë, por edhe metodat / teknikat e kërimit. Kërkesit jo vetëm që duhet të dinë se si të zhvillojnë indekse ose teste të caktuara si të llogarisin mesataren, medianën, devijimin standard ose si të aplikojnë teknika të veçanta kërimore, por gjithashtu duhet të dinë se cili nga këto metoda ose teknika janë relevante dhe të cilat nuk janë dhe çfarë do të thotë dhe tregojnë dhe pse. E gjithë kjo do të thotë se është e nevojshme që studiuesi të hartojë metodologjinë e tij për problemin e tij, pasi që të njëjtat mund të ndryshojnë nga problemi në problem. Studimi pritet të hetojë mbi përcaktuesit e performancës të auditimit të brendshëm në sektorin publik të Republikës së Kosovës. Zgjedhja e metodologjisë së kërimit varet nga pyetjet dhe objektivat e hulumtimit, shkalla e njohurive ekzistuese, sasinë e kohës dhe burimeve në dispozicion dhe themelet filozofike **Saunders et al., (2007)**. Studiuesit zbuluan se qasja e hulumtimit është një nga gjërat më të rëndësishme që duhet të merren parasysh gjatë hartimit të një studimi kërimit sepse ilustron nivelin e qartësisë që tregon hulumtuesi në lidhje me teorinë përkatëse në fillim të hulumtimit **Saunders et al., (2007)**. Ndërsa **Bryman & Bell, (2007)** deklaruan se dy qasje (d.m.th. Deduktive dhe induktive) janë të lidhura me filozofi të ndryshme kërimore. Kërkimet shpesh përdorën dy terma: qasja deduktive dhe induktive. Induktivisht do të thotë 'arsyetim nga e përgjithshmja tek e veçanta' dhe në lidhje me këtë teori ka diskutuar dhe **Crowther & Lancaster, (2012)**, ndërsa, qasja deduktive është e kundërta që d.m.th 'arsyetim nga e veçanta tek e përgjithshmja' **Gulati, (2009); Berg & Latin, (2007)**. Duke u bazuar në atë se hulumtimi deduktiv është qasja më e përdorur gjerësisht në shkencat natyrore pasi paraqet pikëpamjen më të zakonshme të natyrës së marrëdhënies midis teorisë dhe kërimit. Studiuesi, në bazë të asaj që dihet për një fushë të caktuar të konsideratave teorike në lidhje me atë fushë, nxjerr një hipotezë (ose hipoteza) që duhet t'i nënshtrohet vëzhgimit empirik **Bryman & Bell, (2007)**. Këto hipoteza janë përkthyer në terma operacionale për të specifikuar se si mund të mblidhen të dhënat në lidhje me konceptet që përbëjnë hipotezat **Crowther & Lancaster, (2012)**. Për këtë arsyeje duke u bazuar në teoritë e lartë-cekura në lidhje me hulumtimin (Teoria e Agjencisë, Teoria e Kontigjencës dhe Teoria e Firmës) atëherë mund të themi se ne bazohemi tek teoria deduktive. **Saunders et al., (2003)** vuri në dukje se zhvillimi i teorisë bazuar në hulumtimin deduktiv është subjekt i një prove të rreptë bazuar në një sërë teknikash. Sekuenca e procesit të hapave është përshkruar në figurë e mëposhtme:

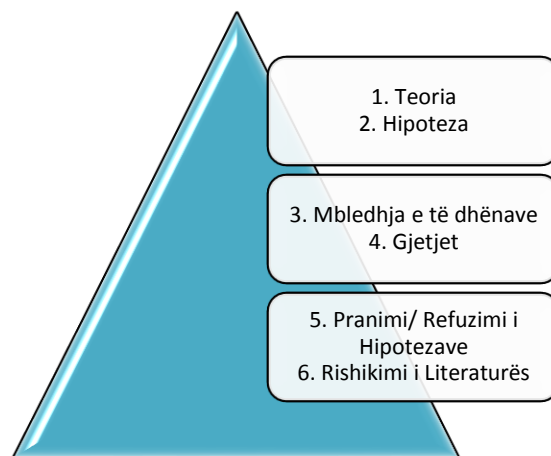


Figure 5: Procesi e Qasjes deduktive

Teoria është thelbësore kur kryen hulumtime dhe luan role të ndryshme në kërkime sasiore dhe cilësore. Një studim sasior hulumtues normalisht nënkupton një qasje deduktive, ku teoria e përzgjedhur e udhëzon hetimin e hulumtimit dhe testet kërkimore të teorisë. **Creswell, (1994)** e përcaktonte hulumtimin sasior si një hetim mbi një problem social ose njerëzor, bazuar në testimin e një teorie të përbërë nga variablat, të matur me numra dhe të analizuar me procedura statistikore, për të përcaktuar nëse përgjithësimet parashikuese të teorisë përmbajnë të vërtetën. Në të kundërt, hulumtimi cilësor shpesh zbaton një logjikë induktive, dhe teoria përgjithësisht del nga hulumtimi. Kjo është veçanërisht e zbatueshme kur teoria e bazuar përdoret për të nxjerrë në mënyrë induktive teorinë nga të dhënat **Glaser & Strauss, (1967)**. Qasja cilësore gjithashtu mund të aplikojë teori në mënyrë deduktive kur teoria mund të përdoret për të informuar zhvillimin e protokollit të intervistës ose ndihmën në analizën e të dhënave **Rocco et al., (2003)**. Për shumë studiues, hulumtimi sasior dhe cilësor ndryshon në lidhje me themelet e tyre epistemologjike dhe në aspekte të tjera gjithashtu. Hulumtimi sasior dhe cilësor mund të merret për të formuar dy grupime dalluese të strategjisë së kërkimit, bazuar në lidhjen midis teorisë dhe kërkimit. Me një strategji hulumtimi, thjeshtë do të thotë një orientim i përgjithshëm për kryerjen e kërkimit mbi hulumtimin. Në hulumtimin konkret përfshihet metoda e përzier (Sasiore dhe Cilësore). Në përgjithësi, hulumtimi i metodave të përziera paraqet kërkime që përfshijnë grumbullimin, analizimin dhe interpretimin

e të dhënave sasiore dhe cilësore në një studim të vetëm ose në një sërë studimesh që hulumtojnë të njëjtin fenomen themelor **Leech & Onwuegbuzie, (2009)**.

3.2 Teknikat e Mostrës

Përdorimi i mostrave për të marrë informacion të saktë rreth një popullsie është një teknikë efikase që i mundëson një kërkuesi të bëjë konkluzione mbi popullsinë e përgjithshme **Yu & Cooper, (1983)**. **Salkind, (2016)** sugjeroi që në mënyrë që të ketë rezultate të përgjithshme të studimit, mostra duhet të jetë një mostër përfaqësuese e popullsisë. Është e rëndësishme që karakteristikat e mostrës të jenë të njëjta me ato të popullsisë. Kjo është arsyeja pse, marrja e mostrave është qendrore për hartimin e sondazhit. Hulumtuesit besojnë se zgjedhja midis mostrave të probabilitetit dhe jo-probabilitetit duhet të bazohet në konsiderata të tilla si natyra e hulumtimit, madhësia relative dhe shkalla e tolerancës së gabimit **Malhotra et al., (2007)**. Një nga çështjet më të rëndësishme në lidhje me çdo lloj metode është se sa përfaqësues të popullsisë janë rezultatet. Hulumtimi i tanishëm synon të gjithë auditorët e brendshëm. Popullimi në këtë hulumtim janë të gjithë të punësuarit në Institucionet publike. Në Republikën e Kosovës vetëm deri në vitin 2018 janë gjithsej të punësuar 38,950 në sektorin publik. Hulumtimi i tanishëm ka miratuar qasjen e mostrimit (kampion) të qëllimshëm, në drejtim të popullatës homogjene të punësuarve në institucionet publike. Kampioni i qëllimshëm përzgjidhet me disa metoda arbitrare sepse duhet të jetë përfaqësues i popullsisë së përgjithshme ose duhet të prodhojë grupe të përputhura mirë. Ideja është që të marrim mostrën në lidhje me disa kritere, të cilat konsiderohen të rëndësishme për studimin e veçantë. Kjo metodë është e përshtatshme kur studimi i kushton vëmendje të veçantë kontrollit të variabileve të caktuara specifike. Në bazë mostrës së qëllimshme ne kemi caktuar dy variabla kryesore të përzgjedhjes së mostrës dhe ato janë: Në bazë të buxhetit që pranojnë nga ndarja e përgjithshme e buxhetit të Republikës së Kosovës dhe në bazë të numërit të punëtorëve që punojnë në ato institucione. Në bazë të këtyre dy variablëve ne kemi identifikuar 5 institucione si: Ministria e Punës dhe Mirëqenies sociale (MPMS), Ministria e Infrastrukturës (MI), Ministria e Shëndetësisë (MSH), Ministria e Bujqësisë dhe Pylltarisë (MBP) dhe Ministria e Financave (MF). Nga buxheti i përgjithshëm që pranojnë këto ministri përmbajnë (mbulojnë) 2/3 e buxhetit të përgjithshëm të Republikës së Kosovës. Ky hulumtim përpos që ju përgjigjet shumë mirë rastit të hulumtimit po ashtu teknika e mostrës të përzgjedhur është më pak e shtrenjtë dhe nuk konsumon

kohë nga të gjitha teknikat e marrjes së mostrave. Po ashtu arsyeja tjetër pse kemi këtë mostër është e arritshme, bashkëpunuese dhe më e lehtë për t'u matur.

3.3 Madhësia e Mostrës

Një nga pyetjet e para që kërkuesi zakonisht kërkon, ka të bëjë me numrin e subjekteve që duhet të përfshihen në mostrën e tij. Teknikisht, madhësia e mostrës varet nga saktësia që kërkon hulumtuesi në vlerësimin e parametrit të popullsisë në një nivel të veçantë besimi. Nuk ekziston një rregull i vetëm që mund të përdoret për të përcaktuar madhësinë e mostrës. Përgjigja më e mirë për pyetjen e madhësisë është të përdorësh një mostër të madhe sa të jetë e mundur. Një mostër më e madhe ka më shumë gjasa të jetë përfaqësuese e popullsisë **Singh, (2006)**. Për të caktuar më mirë madhësinë e mostrës në kemi përdorur formulën e Yamen-it, e cila shpreh këtë raport:

$$n = \frac{n}{1+n \cdot e^2} = \frac{38950}{1+38950 \cdot .05^2} = 400, \text{ apo } n = \frac{N}{1+N \cdot e^2} = \frac{513678}{1+513678 \cdot .05^2} = 400$$

n – Madhësia e mostrës, N – Madhësia e popullimit, e^2 – Gabimi marginal

Në rastin e hulumtimit tonë ne kemi mundësi të ndjekim mostrën e shtratzuar që do të thotë marrja e mostrës nga mostra p.sh: Më shkallë të besueshmërisë (signifikancës 95%), në hulumtimin tonë ku (N) janë të gjithë punëtorët që punojnë në Institucione publike, dhe në bazë të një statistike nga Agjencia Statistikave të Kosovës (ASK) vetëm në sektorin publik në pozita udhëheqëse dhe menaxheriale dhe AB janë $n= 38,950$ për vitin 2018, ndërsa totali i fuqisë aktive për vitin 2018 që për në është popullimi është $N=513,678$ të punësuar. Në cilën do mënyrë që vijojmë në (n) që në rastin tonë është mostra përfshin 400 të anketuar.

3.4 Instrumentet për mbledhjen e të dhënave

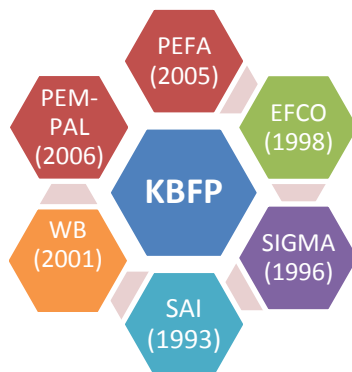
- Të dhënat Primare

Në grupin e të dhënave primare bënë pjesë vëzhgimi, pyetësi, intervista (telefon, personalisht). **Creswell, (1994)** e përcaktonte hulumtimin sasior si një hulumtim mbi një problem social ose njerëzor, bazuar në testimin e një teorie të përbërë nga variablat, të matur me numra dhe të analizuar me procedura statistikore, për të përcaktuar nëse përgjithësimet parashikuese të teorisë përmbajnë të vërtetën. Pyetësi është konsideruar si mjeti më i përshtatshëm për të mbledhur të

dhëna për hulumtimin aktual, pasi përkthehet objektivi i hulumtimit në pyetje specifike dhe përgjigjet për këto pyetje japin të dhëna për të testuar hipotezën e hulumtimit. Gjithashtu pyetëtori është një mënyrë e vlefshme, e shpejtë dhe e lirë për të mbledhur shumë informacione rreth besimeve, qëndrimeve dhe sjelljeve të raportuara **Mitchell & Jolley, (2013)**. Në hulumtimin tonë, ne do e përdorim pyetësin si e dhënë primare e cila do realizohet me Njësia Qendrore për Harmonizimin e Auditimit të Brendshëm (NJQHAB), Auditorët e Brendshëm, Komitetet e Auditimit. Pyetëtori është i ndarë në pesë nën-ndarje i përshtatur me nën-pyetjet sipas pesë variabilëve tona të pavarura që do të thotë se kemi të bëjmë me një pyetësor të strukturuar. Pyetëtori do realizohet në mënyrë elektronike. Pyetësorë janë përgatitur në formën e llojit Likeret-Scale (duke treguar marrëveshjen e respondentëve ose mosmarrëveshje) duke ndërtuar në shkallë pesë shkallë ku shkalla më e ulët përfaqëson fuqishëm “ jo nuk pajtohen” dhe shkalla më e lartë përfaqëson fuqimisht” po pajtohem” (**Likert, 1932**). Po ashtu fillimisht do realizohet një pyetësor Pilot (Testues) për të rritur shkallën e besueshmërisë, se pyetjet e krijuara janë të kuptueshme, jo të gjata dhe të mërzitshme nga ana e anketuesve.

- Të dhënat Sekondare

Në grupin e të dhënave sekondare që janë shfrytëzuar për të paraqitur hulumtimin në mënyrën sa më të mirë të mundshme dhe po ashtu një shkallë më të lartë të besimit, atëherë në jemi referuar: Ligjin për auditim të brendshëm, doracakun e auditimit të brendshëm, standardet ndërkombëtare për auditim të brendshëm, kodin e etikës, praktikat më të mira profesionale për auditim të brendshëm, model statutin për NjAB, Udhëzimin administrativ për krijimin dhe funksionimin e komiteteve të auditimit, po ashtu dhe mënyra e shpenzimit të buxheteve për institucionet përkatëse nga periudha (2000-2020). Për më hollësisht janë të bashkangjitura tek pjesa **ANEX 1.C**. Të gjitha Organizatat që janë të krijuar enkas mbi KBFP dhe kanë ndikuar për të siguruar material më të hollësishme në lidhje me dukurin që ne kemi studiuar janë paraqitur në formë diagrami si më poshtë.



3.5 Variablat e përdorur në studim

3.5.1 Variabla e varur

Variabëli i varur për këtë hulumtim është i ndryshëm në 'varësisht nga hipotezat e krijuara, por që të gjitha kanë ndikim në efektivitetin e punës së auditimit të brendshëm. Për ta matur këto variabla ne jemi fokusuar dhe në auditimin e performancës (nga të dhënat sekondare duke bërë krahasime të buxhetit me periudhë kohore (2000-2020) dhe auditim të pajtueshmërisë (matet në aspektin e aftësisë së auditorëve të brendshëm për të identifikuar aktivitetet e mos përputhjes me procedurat dhe politikat e zyrave, dhe kontributet e shtuar nga AB në zyrat publike). Auditimi i pajtueshmërisë është një lloj shërbimi auditimi që kryhet kryesisht nga auditorët e brendshëm të organizatës **Fadzil et al., (2005)**. Pajtueshmëria përcaktohet si "respektimi i kërkesave të ligjet, industrinë dhe standardet organizative dhe kodet, parimet e qeverisjes së mirë dhe të pranuara komunitetit dhe standardeve etike'. Pajtueshmëria gjithashtu përfshin përcaktimin e shkallës së pajtueshmërisë me politika, plane, procedura, ligje dhe rregullore të vendosura, të cilat mund të kenë një rëndësi të madhe ndikim në operacionet e organizatës **Fadzil et al., (2005)**. Prandaj, IA është përgjegjës për të vlerësuar rregullisht dhe për të verifikuar përputhshmërinë e operacioneve të brendshme me organizatën politikat dhe procedurat, dhe pastaj të lëshojë raport të pajtueshmërisë tek organi përkatës. Kontributi i shtuar nga AB tek organizatat mund të jetë masë në drejtim të krijimit të vlerës (p.sh. roli i tij në shmangien e dështimeve të korporatave) dhe kursimin e kostos **Soh & Bennie, (2011); Cohen & Sayag, (2010)**.

3.5.2 Variabla e pavarur

Ky studim u fokusua në komponentët e kornizës COSO dhe ndikimi i saj në punën e auditorit. Pesë komponentët e COSO-së në hulumtimin tonë janë pesë variabla të pavarur që mund të kenë ndikim në auditimin e brendshëm efektivitetit në zyrat e sektorit publik. Përpos kësaj variablat e pavarura janë të ndryshme në 'varësisht nga lloji i hipotezës. Për këtë me hollësisht mund të i shikoni në kapitullin IV.

Duhet të theksohet se variablat e pavarur përfaqësojnë perceptimet e auditorëve të brendshëm lidhur me këto koncepte (Kornize aplikative). Në mënyrë të ngjashme me artikujt e ndryshueshëm të varur, të gjitha pikat e variabëlve të pavarur janë matur një shkallë Likert prej pesë pikësh ku

shkalla më e ulët përfaqëson fuqishëm mosmarrëveshjen dhe shkallën më të lartë përfaqësojnë fuqishëm pajtohen (**Likert, 1932**). Siç tregohet më hollësisht në Shtojcën **ANEX1.D** (Pyetëtori).

3.5.3 Metodat e Analizës së dhënave

Më që në hulumtimin tonë ne kemi të bëjmë me të dhëna primare dhe sekondare, atëherë të dhënat primare realizohen me ndihmën e pyetësorëve të cilët janë të ndarë nënkategori për secilën variabël të pavarur që mundet të ndikojë në performancën e kontrollit të brendshëm (Pyetësor strukturor). Nga përgjigjet e pyetësorit ne do i rangojmë (kodojmë) me shkallët e Likertit dhe me ndihmën e modelit ekonometrik do mundohemi të i testojmë hipotezat. Ndërsa me të dhënat sekondare duke u bazuar në raporte të ndryshme vendore dhe të BE-së (saktësisht aspekti normative) po ashtu duke bërë krahasime në mënyrën se si është shpenzuar Buxheti i Republikës së Kosovës në pesë institucionet të mostrës sonë, atëherë këtu përfshihet një periudhë kohore nga viti 2000-2020 (aspekti i performancës) me ndihmën e serive kohore do të përpunohen dhe testohen hipotezat me aplikimin e softuerit STATA. Dhe tek pjesa e të dhënave sekondarë do shfrytëzohet një model për arritjen e rezultateve (*Më hollësisht mund të shikohet në kapitullin V*).

3.6 Specifikat e modelit për të dhënat Primare dhe Sekondare.

Deri në shndërrimin e pjesës cilësore në vlera sasiore kërkohet kujdes maksimal nga gabimet dhe devijimi i paraqitjes së të dhënave. Pra, pas grumbullimit të dhënave rreth variabëlve që konsistojnë me grupet e faktorëve të lartpërmendura, do vëmë në përdorim metodën statistikore vlerësimin e variabëlve instrumentale (IV) me saktësisht “**Generalized Method of Moments (GMM)**” për të dhënat primare.

Ky model shfrytëzohet atëherë kur kemi elemente të Heteroskedasticiteti dhe kur duam të matim impaktin e variabëlve të pavarura së bashku me instrumentet në variabëlin e varur. Për herë të parë ky model është prezantuar para 30 vjetësh nga autori L.Hansen (1982).

Si vegël statistikore, gjenë përdorim të gjerë në shkencat shoqërore dhe ka për qëllim vlerësimet e parametrave që në këtë model të jenë asimtotik të qëndrueshëm dhe efikas e cila përdoret pasi të dhënat janë në dispozicion për të përshkruar besueshmërinë e një vlere parametri dhe efektin e saj në variabëlin e varur. Po ashtu ky model është një mjetë shumë i dobishëm heuristik, po përmes këtij modeli në mënyrë të veçantë mund të përfshihet dhe IV ose OLS. Efikasiteti i modelit GMM sjell me vete avantazhin e qëndrueshmërisë në praninë e Heteroskedasticiteti. Arsyeja kryesore për

zgjedhjen e modeleve IV-GMM për këtë punim është për shkak të lehtësisë së tyre dhe thjeshtësisë matematikore dhe fakti që janë zbatuar në shumë studime të ngjashme, si është rasti dhe nga **Sargan (1958)** dhe **Basman (1960)**.

Po ashtu modeli perpos që gjenë përdorim të gjerë në shkencat shoqërore nga ana tjetër matë besueshmërinë e parametrave dhe efektin e tyre në variabëlin e varur. Modeli IV GMM i shfrytëzuar në hulumtimin tonë shpesh është i mundshëm kur analiza e gjasave është tepër e vështirë. Pra besueshmëria dhe vlefshmëria e modelit është njohur dhe përdorur në këtë hulumtim është për të analizuar dhe interpretuar rezultatin e studimit. Si rrjedhojë, modelet në fjalë do të përlllogariten si më poshtë duke u bazuar dhe përshtatur në punën e **Hayashi (2000)**, paraqet pothuajse të gjitha teknikat e vlerësimit diskutuar në kuadrin e GMM model.

Një tekst konciz on-line që mbulon GMM është **Hansen & Coner, (2000)**. Ekspozita e modelit të mëposhtme bazohet në **Hayashi, (2000)**; **Hansen & West, (2002)**; **Wooldridge, (2002)**; **Davidson & MacKinnon, (1993)**; dhe **Greene, (2000)**:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 Z_{1+n} + \beta_2 Z_n + \beta_3 Z_n + \beta_4 Z_n + \beta_5 Z_n + \varepsilon_{PKM} \quad (1)$$

- β_0 - Konstante;
- $\beta_1 Z + \beta_2 Z + \beta_3 Z + \beta_4 Z + \beta_5 Z$ - Variabëla të pavarura;
- Vektori Z_n përmban Instrumentet matëse që supozohet të ndikojë në punën e kontrollit të brendshëm;
- Kurse (ε_{PKM}) është një përbërës propabilistik.

Kështu për të vazhduar me ndikimin e përbashkët të gjithë variabëlve të pavarura në variabëlin e varur atëherë ne përmes ndihmës së regresionit kemi nxjerr rezultatet e përbashkëta të gjithë variabëlve të pavarura në variabëlin e varur, për më hollësisht të shikohet në kapitullin në vijim.

Kurse sa i përket modelit për të dhënat sekondare ne kemi shfrytëzuar në hulumtimin tonë modelin “Autoregressive Model of order (1)” apo “AR (1) Model”.

Një seri kohore është një sekuencë e matjeve të variabëlve të njëjta të bëra gjatë kohës. Zakonisht matjet bëhen në kohë të barabarta - p.sh. mujore ose vjetore. Le të shqyrtojmë së pari problemin në të cilin kemi një ndryshore “y” të matur si një seri kohore. Si shembull, ne mund të kemi “y” buxhetet e Institucioneve publike, me matjet e vëzhguara të ç’do vit nga periudha 2000-2020. Për

të theksuar se ne kemi matur vlerat me kalimin e kohës d.m.th. “ Y_t ” mjet “ y ” matur në periudhën kohore “ t ”. Një model autoregresiv është kur një vlerë nga një seri kohore regresohet mbi vlerat e mëparshme nga ajo seri e njëjtë. për shembull, ***yt në yt-1***:

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 y_{t-1} + \varepsilon_t$$

$$\text{Nga: } \varepsilon_t \sim N(0, \sigma^2)$$

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 y_{t-1} + \varepsilon_t$$

Në këtë model regresioni, variabil i përgjigjes në periudhën e mëparshme kohore është bërë parashikuesi dhe gabimet kanë supozimet tona të zakonshme rreth gabimeve në një model të thjeshtë regresioni linear.

Rendi i një auto-regresioni është numri i vlerave menjëherë të mëparshme në serinë që përdoren për të parashikuar vlerën në kohën e tashme. Pra, modeli i mëparshëm është auto-regresioni i rendit të parë, i shkruar si AR (1). Për të filluar analizat që mund të realizohen tek seritë kohore, paraprakisht testimi i të dhënave është hapi i parë që mund të krijojë bazën e startimit të analizës së më tutje.

IV. TË GJETURAT E HULUMTIMIT (Analiza dhe Diskutim)

Siç tregon në kapitullin e mëparshëm, përpjekja kryesore e këtij studimi është të hetojë përcaktuesit e efektivitetit të auditimit të brendshëm në sektorin publik. Prandaj, ky kapitull paraqetë analiza dhe diskutime për gjetjet e hulumtimimit të marra nga pyetëtorët (si e dhënë primare) dhe Buxhetet (si e dhënë sekondare). Diskutimi fillon me përgjigjen e pyetësorëve nga statistikat përshkruese të pyetjeve të lidhura me të anketuarit; si gjinia, mosha, profesioni dhe nivelin e arsimit (pjesa demografike). Rezultatet e analizës së besueshmërisë dhe testit të ndryshme vërtetuese janë përdorur dhe raportuar për secilën variabël, dhe në fund janë paraqitur rezultatet e testimit të hipotezave. Ekzistojnë disa mundësi dhe jo një e vetme, duke qenë se ende nuk është shkencë e mirë përcaktuar, për të vlerësuar impaktin e kontrollit të brendshëm. Në praktikë përdoren matës të ndryshëm, në varësi të mandateve, objektivave dhe mënyrës së përdorur për zgjedhjen e institucioneve, programeve ose çështjeve të zgjedhura për auditim.

Shembuj të tipit të matësve mund të jenë; impakti i rezultateve të auditimeve në parlament, nxitja i debatit publik për punën e kryer nga auditorët, shkalla e kënaqësisë së institucioneve me punën e auditorëve të brendshëm, ndryshimet e ndodhura si rezultat i punës së realizuara nga ekipet e auditimit dhe objektivat e arritura të entitetit etj.

4.1 Statistika Përshkruese

4.1.1 Shkalla e Reagimit (Kthimit të përgjigjeve)

Pyetëtori është shpërndarë tek gjithë auditorët e brendshëm në Institucionet publike të Republikës së Kosovës duke përfshirë :

1. Auditor të brendshëm me licensë profesionale (gjithsej 82 Auditor);
2. Auditor të brendshëm të trajnuar në Britaninë e Madhe (gjithsej 250 Auditor);
3. Auditor të brendshëm ligjor (gjithsej 71 Auditor).

Nga gjithsej 400 pyetësor të shpërndarë në bazë të mostrës (*Shiko kapitullin III*), në kemi pranuar shkallën e reagimit (kthimit të përgjigjeve) me 337 anketues apo duke na dhënë një normë të përgjigjeve prej 84.25%. Kjo tregon shkallën e lartë të reagimit apo kthimit të përgjigjeve nga ana e auditorëve të brendshëm në Republikën e Kosovës.

4.1.2 Struktura e Pyetësorit

Pyetësi është i ndarë në dy (2) pjesë kryesore, gjithsej 50 pyetje. Struktura e pyetësorit është e ndërtuar dhe koduar me shkallë të Likertit që merr vlerë prej 1 deri në 5, nga shkalla më e ulët që do të thotë 1- “nuk pajtohem” deri tek shkalla më e lartë përfaqëson fuqishëm 5 - “ po pajtohem”, për më hollësisht struktura do të jetë si më poshtë.

Nga pjesa e parë e pyetësorit kemi:

1. Pyetje të Përgjithshme (Demografike) - gjithsej 6 pyetje;

Nga pjesa e dytë e pyetësorit kemi të ndarë me 5 nën-pjesë të saj në bazë të kornizës COSO, si më poshtë:

1. Mjedisi i Kontrollit (12 pyetje);
2. Vlerësimi i Riskut (5 pyetje);
3. Aktivitete e Kontrollit (6 pyetje);
4. Informacioni dhe Komunikimi (6 pyetje);
5. Monitorimi (5 pyetje).

4.1.3 Profili i Respondentëve

Tabela e dhënë më poshtë përshkruan gjetjet e përgjithshme lidhur me moshën, gjininë, trajnimet dhe nivelin e arsimit për auditorët e brendshëm. Nga tabela e vërejmë që në bazë të gjinisë, kemi gjininë Mashkullore e cila është me pjesëmarrje më të lartë me 218 auditor apo (65%) se sa gjinia Femërore me 118 Auditor (*Për më hollësisht shiko tabelën me nr.13*).

Tabela 13: Paraqitja demografike e Gjinisë së Auditorit

Paraqitja Demografike		Totali	Totali ne %
Gjinia e Auditoreve	Femer	118	35%
	Mashkull	218	65%

Table 13: Aspekti Demografik

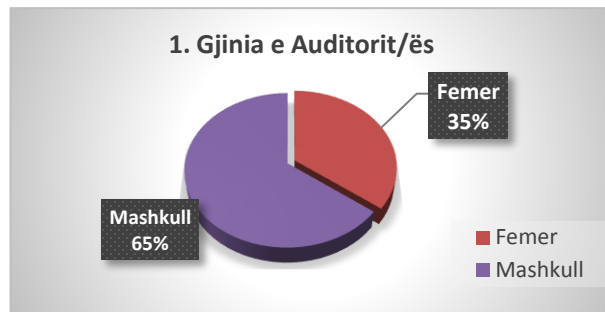


Figure 6: Paraqitja grafike- Gjinia e Auditorit

Po ashtu duke u bazuar në moshën e auditorëve të brendshëm në Institucionet e Republikës së Kosovës nga tabela identifikohet se mosha e të punësuarave si auditor të brendshëm në Republikën

e Kosovës është relativisht mjaftë e re, me përqendrim prej 132 auditor është tek grup mosha 30 deri në 35 vjet. Pastaj pasohet me pjesëmarrje 23 % tek grup moshat 30 deri ne 40 vjet. (Për me hollësisht shiko tabelën me nr.14).

Tabela 14: Paraqitja demografike e Moshës së Auditorit

Paraqitja Demografike		Totali	Totali ne %
Mosha e Auditorëve	25 deri 30 vjet	54	16.10%
	30 deri 35 vjet	132	39.30%
	35 deri 40 vjet	78	23.20%
	40 deri 45 vjet	38	11.30%
	mbi 45 vjet	34	10.10%

Table 14:Aspekti Demografik

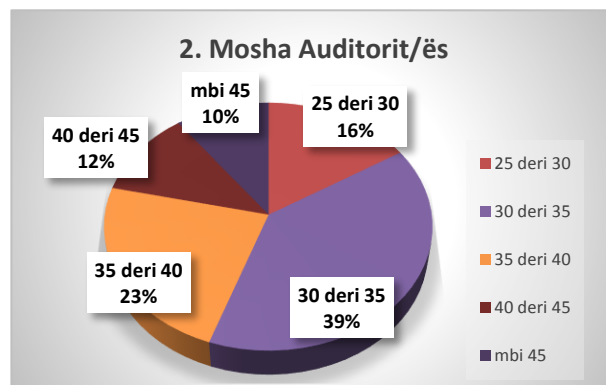


Figure 7: Paraqitja grafike- Mosha e Auditorit

Kurse sa i përket nivelit të shkollimit të auditorëve të brendshëm që punojnë në institucionet publike në Republikën e Kosovës janë të nivelit shkollimit me dominues me Master (Msc) me 64.3% dhe pastaj me Bachelor (Ba) 28.6%, po ashtu mund të themi se kemi një nivel të kënaqshëm të shkollimit nga ana e auditorëve.

Paraqitja Demografike		Totali	Totali ne %
Niveli i Shkollimit	Bachelor(Ba)	96	28.60%
	Master(Ma)	216	64.30%
	Doktoratë(Dr)	24	7.10%

Table 15:Aspekti Demografik

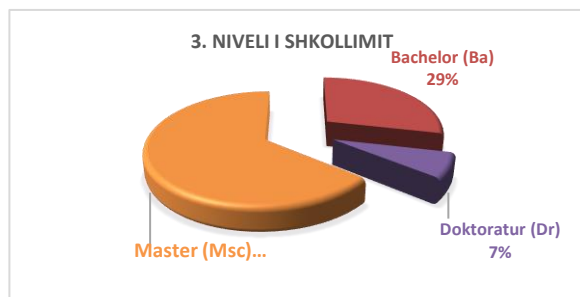


Figure 8: Paraqitja Grafike- Niveli i shkollimit

Një gjë mjaftë e rëndësishme në fushën e kontrollit është dhe drejtimi/fusha e studimit. Për këtë nga rezultatet që kemi arritur, pothuajse 288 auditor apo afër 86% janë të fushës së Ekonomisë, ndërsa në fushat e tjera kemi 48 auditor (14%). (Për më hollësisht shiko tabelën me nr.15).

Pyetje tjetër në aspektin Demografik të pyetësorit kemi dhe Provojnë e punës dhe Trajnimet e fushës. Nëse shikojmë rezultatet në bazë të përvojës punës atëherë kemi 103 auditor me provojë pune 7-10 vjet, pastaj vazhdohet me 83 auditor me provojë pune mbi 11 vjet apo 27.3%. Kjo tregon

që përpos grup moshave relativisht të re në punë po thuajse kemi dhe auditor me shumicën e tyre që kanë mbi 7 vite përvojë pune apo 30.7% nga totali i punonjësve (Për më hollësisht shiko tabelën me nr.16).

Paraqitja Demografike		Totali	Totali ne %
Provoja e Punës	1 deri 3 vjet	70	20.80%
	4 deri 6 vjet	80	23.80%
	7 deri 10 vjet	103	30.70%
	mbi 11 vjet	83	24.70%

Table 16: Aspekti Demografik

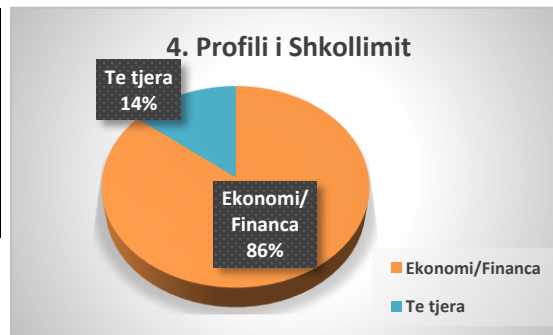


Figure 9: Paraqitja Grafike-Profili i shkollimit

Paraqitja Demografike		Totali	Totali ne %
Profili i Shkollimit	Ekonomi/Financa	288	85.70%
	Të tjera	48	14.30%

Table 16: Aspekti Demografik

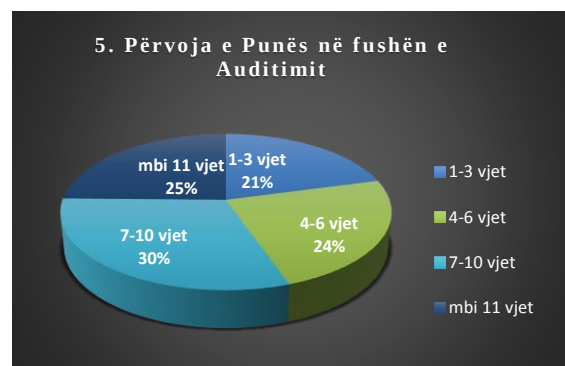


Figure 10: Paraqitja Grafike- Përvoja e punës

Kurse sa i përket trajnimeve të fushës kemi 129 auditor që kanë më shumë se pesë trajnime të fushës gjatë përvojës së punës së tyre. Për më hollësisht mund të shikohet në tabelën e mëposhtme:

Paraqitja Demografike		Totali	Totali ne %
Trajnimet e Fushes	Asnjëherë	20	6.00%
	3 deri 5 here	95	28.30%
	5 deri 8 here	129	38.40%
	mbi 8 here	92	27.40%

Table 17: Aspekti Demografik

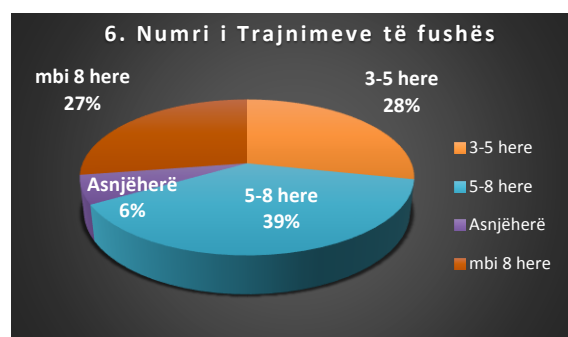


Figure 11: Paraqitja Grafike-Trajnimet e fushës

4.2 Vlefshmëria e Pyetësorit

4.2.1 Analiza e Besueshmërisë [Cronbach Alpha (α)]

Për të matur konsistencën e pyetësorit, sidomos pyetësorët e shkallës së tipit Likert, analiza thelbësore në reflektimin e besueshmërisë së përgjithshme të pyetësorit përdoret analiza e besueshmërisë-Cronbach Alpha (α), është matësi me i zakonshme i besueshmërisë tek hulumtuesit me të dhëna primare. Në bazë standardeve të praktikave Cronbach Alpha merr vlerë nga 0 deri në 1. Nëse vlera e saj është më e ulët se vlera e preferuar e pranimit atëherë në të munden të ndikojnë shumë faktorë të ndryshëm si p.sh: Mundet me qenë numri i vogël i pyetjeve në pyetësor, nuk ekziston ndonjë lidhje pozitive në mes variabëlve (s'kemi korrelacion) apo ndikimi i konstrukteve heterogjene. Po ashtu mundet të ndodhë dhe e kundërta kur vlera e Cronbach Alpha-s mund të jetë shumë e lartë dhe kjo rritje mund të rezultojë për arsyeje të ndryshme. Për këtë në bazë të autorëve si (**Field, 2009; Cohen dhe Sayag, 2010**) në hulumtimet e tyre erdhën si përfundim se masa më e zakonshme e shkallës së besueshmërisë duhet të jetë (α) >0.70. Kurse sipas **Cronbach (1951)**, një vlerë besueshmërie e cila është më e madhe se (α)>0.600 është gjithashtu e pranueshme. Por mundet të jetë dhe shkalla e pranueshmërisë ende më e ulët në 'varësisht nga lloji i hulumtimit. Në hulumtimin tonë si kërkues/ hulumtues, vlera testimit të Cronbach Alpha-s është brenda zonës së pranimit. Që do të thotë se pyetjet në përgjithësi të pyetësorit tregojnë një shkallë të lartë të besueshmërisë.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.7251	6

Table 18: Analiza e Besueshmërisë së të dhënave

Në rastin e hulumtimit tonë duke bërë testimin e besueshmërisë së pyetësorit, vlera e $\alpha = 0.7251$, rezultatet tona tregojnë se përgjigjet e pyetësorit janë me një besueshmëri të kënaqshme dhe brenda suazave të pranueshmërisë së të dhënave.

4.2.2 Vlerësimi i Normalitetit (Kolmogorov-Smirnova dhe Shapiro-Wilk test)

Për të testuar normalitetin e të dhënave, apo shpërndarjen e përgjigjeve tona të mbledhura me ndihmën e pyetësorit, ne përdorim testet e normalitetit të Kolmogorov-Smirnova dhe Shapiro-Wilk dhe për të arritur në rezultat është përdorur Softuer-i STATA 14.0. Sipas **Field (2009)**, një

test është i rëndësishëm atëherë kur vlera e ($p > 0.05$) tregon se shpërndarja e mostrës nuk është shumë e ndryshme nga një shpërndarje normale. Prandaj, në rastin tonë të gjithë variablat tona kanë shtrirje normale dhe brenda vlerës standarde të ($p > 0.05$) që do të thotë të dhënat tona janë signifikante dhe kanë një shpërndarje normale si p.sh për Aktivitete e Kontrollit me ($p < 0.998$) dhe Informimi & Komunikimi me ($p < 0.1121$), Monitorimi me ($p < 0.39322$). Kurse për Mjedisin e kontrollit ku ($p < 0.0000$), Vlerësimi i Riskut me ($p < 0.0028$) nuk kemi shpërndarje normale në përgjigjen e pyetësorit, më hollësisht në *Anex E.1 tabela 1*.

4.2.3 Vlerësimi i Heteroskedasticiteti (Testi i Breusch- Pagan/ Cook- Weisberg)

Për të testuar homogjenitetin e Variancës dhe vlerës ($p < 0.05$) atëherë ne, përdorim modelin e Breusch-Pagan/ Cook-Weisberg të cilën me ndihmën e STATA version 14.0 arritëm në rezultat tona. Rezultati është i paraqitur në *Anex E.1 tabela 2* ku vlera p (= 0.000) për modelin është më e vogël se 0.05 që paraqet vlerën kritike dhe kjo tregon heterogjeniteti e Variancës në të gjithë modelin. Në këtë pjesë të punimit, ne hetojmë sistematikisht dështimet që të përputhen me kërkesat e modelit ekonometrik. Ne përmes testimit të Heteroskedasticiteti, fokusohemi në kërkesën që vlerat e variabëlve për secilin barazim është shpërndarë jo njësojë në çdo variabël të X-it. Kur gabimet kanë të njëjtën shpërndarje pavarësisht nga vlera e X atëherë themi se kemi të bëjmë me homoskedasticitet. Por mund të ndodhë dhe e kundërta kur shpërndarja e gabimeve është e ndryshme, varësisht nga vlera e një ose më shumë prej variabëlve të pavarur atëhere themi se termet e gabimit janë heteroskedastike.

Breusch- pagam/ Cook-Weisber test for heteroskedasticity

H_0 : Constant Variance

Variables: Fitted values of Eficienca e Auditimit

Chi ² (1)= 838.39
Prob> Chi ² = 0.0001

Table 19:Testimi i Heteroskedasticiteti

Në rastin e hulumtimit tonë kemi elemente të Heteroskedasticiteti sepse vlera e p-value është brenda apo me e ulët se sa vlera standarde e pranueshmërisë, ku Prob> Chi²= 0.0001, po ashtu mund të themi se kur kemi pranin e heteroskedasticiteti kemi mungesën e homoskedasticitet dhe anasjelltas.

4.2.4 Vlerësimi i Multikolineariteti

Në statistikë, Multikolineariteti (gjithashtu kolinearitet) është një fenomen në të cilin një variabël parashikuese në një model të shumëfishtë regresioni mund të parashikohet linearisht nga të tjerët me një shkallë të konsiderueshme të saktësisë, apo mund të themi se Multikolineariteti në regresionin linear është varësia lineare midis dy ose më shumë variabëlve shpjegues.

Në këtë situatë vlerësimet e koeficienteve të regresionit të shumëfishtë mund të ndryshojnë në mënyrë të çrregullt në përgjigje të ndryshimeve të vogla në model ose në të dhëna. Multikolineariteti nuk e zvogëlon fuqinë parashikuese apo besueshmërinë e modelit në tërësi, të paktën brenda grupit të dhënave të mostrës, ai vetëm ndikon në llogaritjet në lidhje me parashikueshmerin individuale. Multikolineariteti ekziston kur ka korrelacione të forta midis parashikuesve dhe ekzistenca e vlerës $r > 0.80$, vlera e tolerancës < 0.10 dhe faktori i Variancës së inflacionit (VIF) < 10 (Rregulli i gishtave) në matricën e korrelacionit janë shkaqet e ekzistencës së multikolinearisë (**Field, 2009; Myers, 1990; Pallant, 2007**). Më saktësisht kur kemi Homogjenitet të dhënave, do kemi dhe shkallë të lartë të Multikolineariteti dhe e kundërta. Për këtë në tabelën e *Anexeve E.1 tabela 3* kemi paraqitur rezultatet e pyetësorit tonë. Në rastin e hulumtimit tonë, të dhënat tregojnë se nuk kemi një vlerë të lartë të Multikolineariteti sepse kolinearitet është një situatë e padëshiruar për çdo model të regresionit statistikor, pasi zvogëlon besueshmërinë e vetë modelit. Nëse dy ose më shumë variabla të pavarur janë shumë të ndërlidhur me njëra-tjetrën atëherë kjo tregon Multikolineariteti.

Në rastin tonë në total është $FIV=1.17$ të dhënat e marra nga regresioni dhe pas dhënies së urdhrit për matjen e korrelacionit në mes variabëlve, rezulton që nuk kemi Multikolineariteti të lartë dhe realisht në botën e statistikave preferohet rezultati brenda suazave të pranueshmërisë, për ndrysh është e dëmshme për modelin.

4.4 Modeli Ekonometrik dhe Testimi i Hipotezave

Për arsyeje të mësipërme por dhe të realizimit të objektivave të studimit, ne kemi ngritur 4 (katër) hipoteza gjithsej, nga të cilat 2 (dy) prej tyre janë kryesore ndërsa 2 (dy) të tjera janë hipoteza ndihmëse. Përmes analizave të ndryshme të dhënave të grumbulluara nga pyetësori, u arrit të bëhej dhe testimi i tyre. Qëllimi kryesor është të evidentohet niveli i efektivitetit të kontrollit të brendshëm në njësit ekonomike të sektorit publik në Republikën e Kosovës. Një nga hapat kyç në

procesin e kërkimit do të ishte shumë e rëndësishme formulimi i skemës së shprehjes së koncepteve në variabla. Që nënkupton kalimin e koncepteve nga bota e teorisë në botën e vëzhgimit, më saktësisht ka të bëjë me përkufizimin e një koncepti me njëra- tjetrën por edhe matjen e tij përmes një e më shumë variabilëve.

Për të qenë sa me të kuart në lidhje me problematikën e temës në fjalë, të gjitha konceptet burojnë nga logjika dhe teoria sepse në teori dhe rrafshin logjik bëjmë lidhjen mes faktorit shkakë dhe pasojë. Por për të vërtetuar këtë, kalojmë në botën e vëzhgimit ku kemi nevojë për shifra dhe modele ekonometrik. Ndërtimi i modeleve dhe regreseve po ashtu edhe paraqitjeve në formë të një skeme paraqet çështjen e ndërlidhjes në mes variabilëve të pavarur (shkak) mbi atë të variabëlën e varur (pasoja). Pastaj kalohet tek pjesa e dytë e skemës, i referohet botës së vëzhgimit ose variabilëve, e cila nënkupton mënyrën se si është kaluar nga bota e koncepteve teorike te bota e observimit. Ky është një nga kalimet më delikate në kërkime, sepse mos-matja e saktë e koncepteve mund të çojë në deformime të kërkimit dhe shmangej nga realiteti.

Në skemën e mëposhtme, kalimi nga teoria te vëzhgimi është simbolizuar me shigjeta që burojnë nga koncepti dhe zbresin te variablat përkatëse. Nëse në botën e teorisë flasim për koncepte dhe faktorë shkak dhe pasojë, në botën e vëzhgimit preferohet të flitet me gjuhën e variabilëve të varur dhe të pavarur.

Këtu është preferuar që variablat të shpjegohen edhe sa i përket mënyrës së matjes dhe simbolit të përdorur. Në fakt, nga këtu buron edhe pozicioni i variabilëve në një model: variabla e varur është në anën e majtë të barazimit, ndërkohë që variabla e pavarura është në anën e djathtë të tij. Në vijim do të ndalemi tek secila hipotezë. Le të shohim konkretisht analizën e testimit të hipotezave të ngritura:

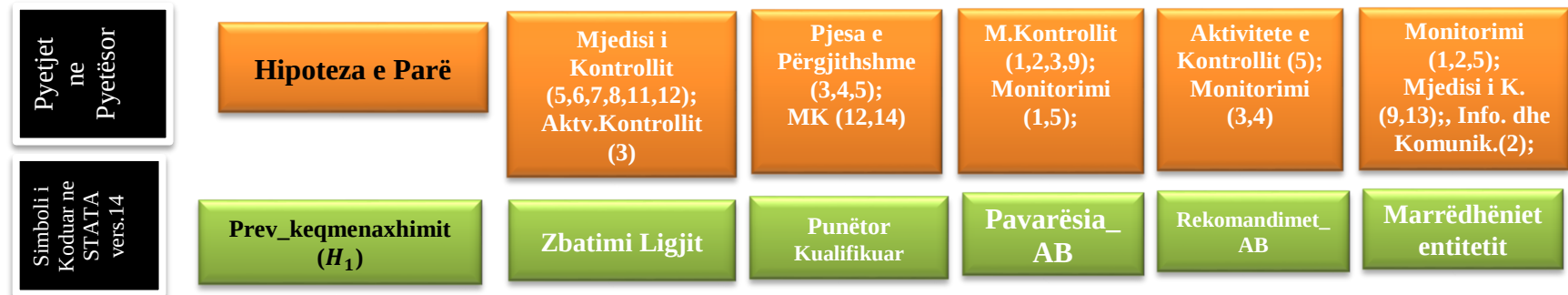
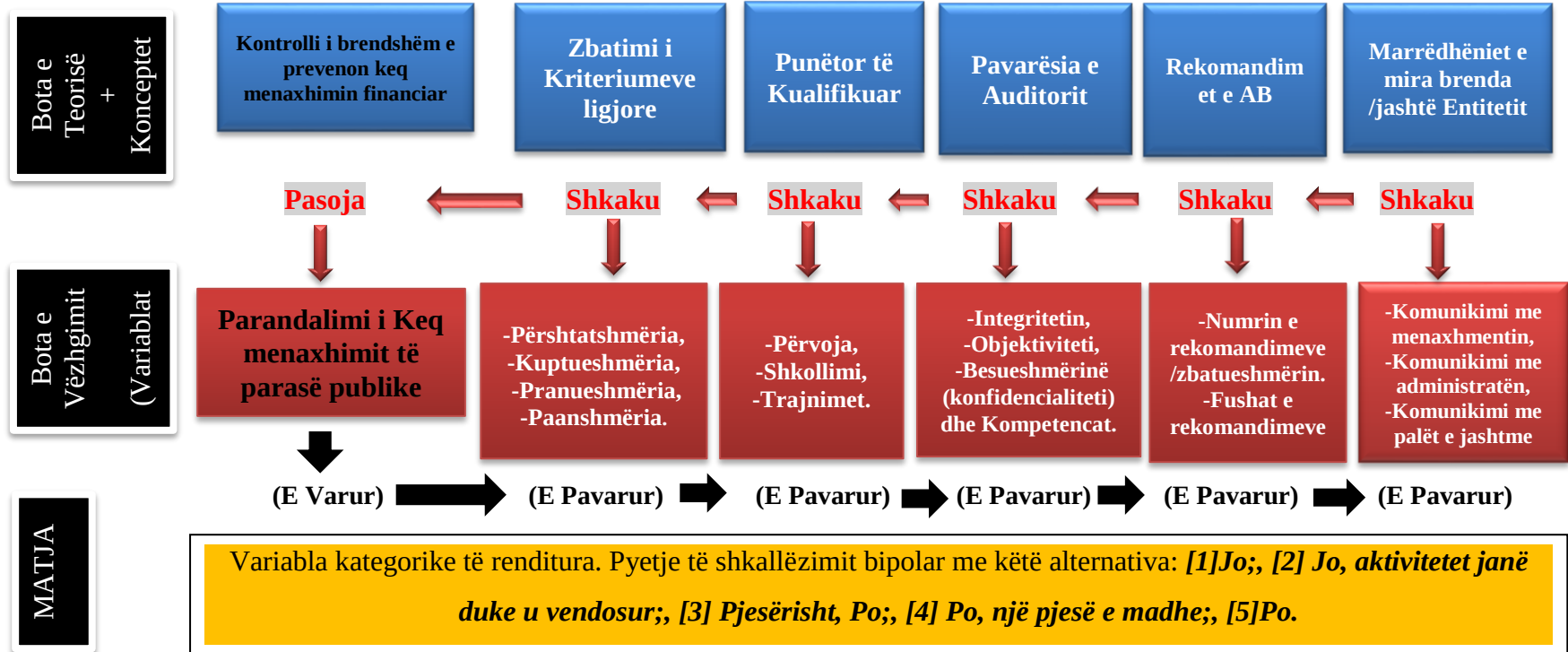
Hipoteza e parë është formuar në këtë mënyrë:

H₁: Kontrolli i brendshëm financiar, prevenon keqmenaxhimin financiar publik;

Nga mënyra se si është formuluar kjo hipotezë kuptohet lehtësisht se cili është faktori shkak dhe cili pasojë. Kështu, *zbatimi i kriteriumeve ligjore, punëtor të kualifikuar* dhe variablat e tjera që kanë të bëjnë me pjesën atributive të auditorit të brendshëm që kemi për hulumtim janë faktori shkak, ndërsa *“Prevenimi i keq menaxhimit”* është faktori pasojë. Në figurën e mëposhtme është ilustruar skema e shprehjes së koncepteve në variabla dhe drejtimi i lidhjes për *“Prevenimit të keq menaxhimit”*.

Zona e sipërme përfaqësohet nga konceptet, të cilët deduktohen nga teoria ose logjika e kërkuesit, e mbështetur edhe në përvojën e tij ndërsa te zona e mëposhtme janë pozicionuar variablat nga bota e vëzhgimit, matja e tyre, pyetja në pyetësor dhe simboli i tyre. Për më hollësisht të shikohet paraqitja skemës në lidhje me hipotezën e parë.

Paraqitja e hipotezës së parë në formë skeme



Koncepti “Prevenimi i keq menaxhimit” është matur me mesataren e 20 pyetjeve të shkallëzimit bipolar (alternativat e pyetjes janë: [1]Jo;, [2] Jo, aktivitetet janë duke u vendosur;, [3] Pjesërisht, Po;, [4] Po, një pjesë e madhe;, [5]Po). Për arritjen e kësaj mesatareje merren në konsideratë përgjigjet për 20 pyetjet pyetësorit, të cilat janë shpërndarë në pesë pjesët e kornizës COSO që së bashku përmbledhin gjithë praktikat e preventimit të keq menaxhimit të MFK-së nga njësia publike. Përpos variablëve të pavarura të lartë cekura në secilën variabël kemi nënvariablat të ashtu quajtura “*Instruments variables*”. Për të gjithë instrumentet është realizuar fillimisht një regresion me urdhrin “*ivregress*” të këtyre instrumenteve, që tregon se instrumentet kanë lidhje pozitive në mes vete për secilën variabël të pavarur dhe impakt pozitiv në variabëlin e varur.

Vetëm për variablën e parë “*Zbatimi i kriteriumeve ligjore*” i kemi gjithsej 4 instrumente matëse që kanë lidhje drektë me zbatueshmërin e ligjit si (Pranueshmëria e ligjit, Kuptueshmëria e ligjit, Përshtatshmëria dhe Pa-anueshmëria e ligjit) nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion mjaftë pozitiv në mes instrumenteve dhe ndikimit të variabëlilit të pavarur “Kriteriumet ligjore” në variabëlin e varur “Prevenimin e keq menaxhimit financiar”. Duke shfrytëzuar “*Instrumental variables (2SLS) regression*”, në rastin e hipotezës së parë: **Kontrolli i brendshëm e prevenon keq menaxhimin financiar** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “Prevenimi i keq menaxhimit financiar”
- Variabëli i parë i pavarur:” Kriteriumet Ligjore”- me Instrumentet (përshtatshmëria, pranueshmëria, kuptueshmëria dhe pa-anueshmëria).

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
F(1,344) = 92.33
Prob>F = 0.00
R-squared = 0.905
Adj R-squared = 0.904
Root MSE = 0.307

Prevenimi i keq menaxhimit financiar	Coef.	Std. Err	T	P> t	(95% Conf. Interval)	
Zbatimi i kriteriumeve ligjore	0.67987	0.201976	3.37	0.001	0.77928	1.18047
_cons	0.90595	0.231577	3.91	0.792	2.6839	1.49589

Table 20: Testimi i variabëlilit të parë të pavarur me instrumente

Instrumented : Kriteriumet Ligjore

Instruments: Përshtatshmëria, Kuptueshmëria, Pranueshmëria, Pa-anueshmëria

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhje shumë pozitive në mes kriteriumeve ligjore dhe preventimit të keq menaxhimit financiar. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.90$) me instrumentet matëse kanë ndikim shumë të lartë në variabëlin e pavarur. Më që mostra është e përfshirë me një (n)=336, devijimi për Kriteriumet ligjore në bazë të konstantës (S_{b1})=0.20 atëherë duke pasur parasysh që Std.Error shpreh ndryshueshmërinë e mostrës, do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin atëherë vërejmë që (gabimi standard)=0.20, për variablat në fjalë është shumë i vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk do të devijojë shumë nga rezultati i popullimit. Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi dhe $\text{Prob}>F = 0.00$. Duke pasur parasysh që mjaftë bazike është dhe $P>|z| = 0.001$ atëherë, Kriteriumet ligjore kanë impakt (ndikim) në preventimin e keq menaxhimit financiar me $\beta_1 = 0.67$ njësi. Një impakt shumë të rëndësishëm kanë dhe instrumentet e përdorura për variabëlin e parë. Në bazë urdhrit dhe modelit IV-GMM rezulton se instrumentet gjinden brenda suazave të pranueshmërisë. Të gjitha rezultatet janë realizuar me teknikën e punës STATA version 14.0. Për të shikuar që instrumentet që kemi marr në hulumtim janë të duhurit apo për të matur validitetin e tyre, atëherë ne mund të realizojmë testime shtesë në lidhje me instrumentet për secilën variabël të pavarur, për këtë kemi filluar me këto lloje testimesh si:

- Heteroskedasticiteti apo Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test që në rastin tonë rezultojnë të dhënat të jenë heteroskedastike sepse **chi2(1) = 793.21 dhe Prob >chi2 = 0.0000;**
- Testimi i vlefshmërisë së instrumenteve ose Sargan & Basman test që rezulton të dhënat tona ose instrumentet e përdorura janë të vlershme në hulumtimin tonë. Rezultati është **Sargan(score) chi2(4) = 143.7459 (P=0.0033), Basman chi2 (4) = 114.07459 (P=0.0028);**
- Dhe në fund kemi testimin e endogjenitetit të instrumenteve të përdorura apo Hausman Test dhe në rastin e variabël të parë të pavarur kemi elemente të egzogjenitetit sepse **Durbin (score) chi2(1) = 3.339 (p=0.0108), Wu-Hausman F(1,332) = 3.330 (p=0.0109).** Që të tre testimet e fundit tregojnë validitetin e instrumenteve, për më hollësisht gjenden në *Anex.E.2 tabela 4 dhe tabela 5 me rezultatet e instrumenteve matëse.*

Për variablën “*Punëtor të kualifikuar*” kemi tre (3) instrumente matëse (Përvojën e punës, Shkollimin adekuat, Trajnimet e fushës). Nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion mjaftë pozitiv mes instrumenteve dhe ndikimit të variabël të pavarur “*Punëtor të kualifikuar*” në variabëlin e varur “*Prevenimin e keq menaxhimit financiar*”. Duke shfrytëzuar

“Instrumental variables (2SLS) regression”, në rastin e hipotezës së parë: **Kontrolli i brendshëm e prevenon keq menaxhimin financiar** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “Prevenimi i keq menaxhimit Financiar”
- Variabëli i dytë i pavarur: “Punëtorë të kualifikuar”- me Instrumentet (Përvojën e punës, Shkollimin adekuat, Trajnimet e fushës).

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
 F(1,344) = 8.97
 Prob>F = 0.003
 R-squared = 0.877
 Adj R-squared = 0.876

Prevenimi i keq menaxhimit financiar	Coef.	Std. Err	T	P> t	(95% Conf. Interval)	
Kualifikimi i Punëtorëve	0.73624	0.2458	3.00	0.003	0.25281	1.2189
_cons	1.0642	0.9673	1.10	0.272	0.8387	2.9669

Table 21: Testimi i variabëlit të dytë të pavarur me instrumente

Instrumented : Kualifikimi i Punëtorëve

Instruments: Përvoja e Punës, Shkollimi adekuat, Trajnimet e fushës

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhje pozitive në mes kualifikimet e punëtorëve dhe prevenimit të keq menaxhimit financiar. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.87$) me instrumentet matëse kanë ndikim shumë të lartë në variabëlin e pavarur. Me që mostra është e përfshirë me një ($n=336$), devijimi për Kualifikimi i punëtorëve në bazë të konstantës (S_{b2})= 0.96 atëherë duke pasur parasysh që Std.Error shpreh ndryshueshmërinë e mostrës do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin atëherë vërejmë që (gabimi standard)= 0.24 , për variablat në fjalë është shumë e vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk devijohet shumë nga rezultati i popullimit. Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi dhe $\text{Prob}>F = 0.003$. Duke pasur parasysh që mjaftë bazike është dhe $P> |z| = 0.003$ atëherë Kualifikimi i punëtorëve ka impakt (ndikim) në prevenimin e keq menaxhimit financiar sepse kemi rritje të $Z_2 = 0.73$ njësi. Po ashtu mund të themi se instrumentet në fjalë si Provoja e punës, Shkollimi adekuat dhe trajnimet luajnë rolë të rëndësishëm në prevenimin e keq menaxhimit financiar të cilët duhet ti posedojë çdo auditor i brendshëm në institucionet publike. Të gjitha rezultatet janë realizuar me teknikën e punës STATA version 14.0. Për të treguar se modeli i përdorur është i duhuri, për të shikuar se instrumentet që kemi në hulumtim janë të vlershme apo për të treguar se instrumentet e

përdorura kanë elemente të endogjenitetit apo egzogjenitetit atëherë në tabelën e *Anexeve E.2 tabela 6* kemi realizuar tre testime të ndryshme. Që rezultojnë pozitive për rastin në fjalë. Më saktësisht kemi:

- Breusch-Pagan / Cook Weisberg test= **chi2(1) = 1034.66, Prob>chi2 = 0.0000;**
- Sargan & Basman Test = **Sargan (score) chi2(3) = 4.4488 (p = 0.1081), Basman chi2(3) = 4.45491, (p = 0.1078);**
- Durbin-Wu-Hausman test = **Durbin(score) chi2(3) = 0.108829, (p=0.0415), Wu-Hausman F(1,184) = 0.107892, (p=0.0415).** Gjithashtu mund të gjeni tabelën 7 ne *Anex E.2 me rezultatet e Instrumenteve matëse.*

Për variablën “*Pavarësia e Auditorit të Brendshëm*” kemi katër (4) instrumente matëse (Integriteti, Objektiviteti, Besueshmëria dhe Kompetencat). Nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion mjaftë pozitiv mes instrumenteve dhe ndikimit të variabëlit të pavarur “*Pavarësia e Auditorit*” në variabëlën e varur “*Prevenimin e keq menaxhimit financiar*”. Duke shfrytëzuar “*Instrumental variables (2SLS) regression*”, në rastin e hipotezës së parë: **Kontrolli i brendshëm e prevenon keq menaxhimin financiar** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “Prevenimi i keq menaxhimit Financiar”
- Variabëli i tretë i pavarur: “Pavarësia e Auditorit”- me Instrumentet (Integriteti, Objektiviteti, Besueshmëria dhe Kompetencat)

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
F(1,344) = 21.74
Prob>F = 0.0009
R-squared = 0.9063
Adj R-squared = 0.9060

Prevenimi i keq menaxhimit financiar	Coef.	Std. Err	T	P> t 	(95% Conf. Interval)	
Pavarësia e auditorit të brendshëm	0.7701	0.18385	4.28	0.009	0.608452	1.3317
_cons	0.8441	0.32354	2.62	0.842	-1.2888	1.5677

Table 22: Testimi i variabëlit të tretë të pavarur me instrumente

Instrumented : Pavarësia e auditorit të brendshëm

Instruments: Integriteti, Objektiviteti, Besueshmëria, Kompetencat

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhje shumë pozitive në mes kualifikimeve të punëtorëve dhe preventimit të keq menaxhimit financiar. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.90$) me instrumentet matëse ka ndikim shumë të lartë në variabëlin e pavarur. Më që mostra është e përfshirë me një (n)=336, devijimi për Pavarësinë e auditorit në bazë të konstantës (S_{b3})=0.32 atëherë duke pasur parasysh që Std.Error shprehe ndryshueshmërinë e mostrës do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin atëherë vërejmë që (gabimi standard)=0.18, për variablat në fjalë është shumë i vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk devijon shumë nga rezultati i popullimit. Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi dhe $\text{Prob}>F = 0.000$. Duke pasur parasysh që mjaftë bazike është dhe $P>|z| = 0.009$ atëherë Pavarësia e AB ka impakt (ndikim) në preventimin e keq menaxhimit financiar sepse $Z_3 = 0.77$ njësi. Të gjitha rezultatet janë realizuar me teknikën e punës STATA version 14.0. Ndërsa në tabelën e mëposhtme kemi realizuar prapë tre testimet e rëndësishme për validitetin e instrumenteve. Rezultatet e variabëlilit në fjalë janë të paraqitura me rezultatet si më poshtë, ndërsa për më hollësisht gjendet tek pjesa e *Anexeve E.2 tabela 8*.

- Heteroskedasticiteti apo Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test që në rastin tonë rezultojnë të dhënat të jenë heteroskedastike sepse **$\chi^2(1) = 1034.66$ dhe $\text{Prob} > \chi^2 = 0.0000$** ;
- Testimi i vlefshmërisë së instrumenteve ose Sargan & Basman test që rezulton të dhënat tona ose instrumentet e përdorura janë të vlershme në hulumtimin tonë. Rezultati është **$\text{Sargan(score)} \chi^2(3) = 10.405$ ($p=0.0154$), $\text{Basman} \chi^2(3) = 10.5777$, ($p=0.0142$)**;
- Dhe në fund kemi testimin e endogjenitetit të instrumenteve të përdorura apo Hausman Test dhe në rastin e variabëlilit tonë të tretë të pavarur kemi elemente të egzogjenitetit sepse **$\text{Durbin(score)} \chi^2(3) = 2.3451$, ($p=0.0315$), $\text{Wu-Hausman } F(1,184) = 2.304$, ($p=0.03050$)**. Po ashtu rezultatet e instrumenteve matëse dhe ndikimi të tyre në variabëlin e tretë të pavarur janë të paraqitura në *Anex E.2 tabela 9*.

Për variablën “*Rekomandimet nga ana e AB*” kemi dy (2) instrumente matëse (Zbatueshmëria e Rekomandimit dhe Fusha e rekomandimit). Nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion pozitiv mes instrumenteve dhe ndikimit të variabëlilit të pavarur “*Rekomandimet e AB*” në variabëlin e varur “*Prevenimin e keq menaxhimit financiar*”. Por realisht ky korrelacion është relativisht i lartë në krahasim me variablat e pavarura tjera nga kjo hipotezë. Duke shfrytëzuar “*Instrumental variables (2SLS) regression*”, në rastin e hipotezës së parë: ***Kontrolli i brendshëm e prevenon keq menaxhimin financiar*** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “Prevenimi i keq menaxhimit Financiar”
- Variabëli i katërt i pavarur: “Rekomandimet e AB”- me Instrumentet (Numri i rekomandimeve, Fusha e rekomandimeve)

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
 F(1,344) = 25.44
 Prob>F = 0.000
 R-squared = 0.7013
 Adj R-squared = 0.7010

Prevenimi i keq menaxhimit financiar	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Rekomandimet e AB	1.007	0.1984	5.07	0.005	0.61043	1.3910
_cons	0.7239	0.4808	1.50	0.679	-1.5120	1.5651

Table 23: Testimi i variabëlit të katërt të pavarur me instrumente

Instrumented : Rekomandimet nga ana e auditorit të brendshëm
 Instruments: Numri i rekomandimeve, Fusha e rekomandimeve

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhje pozitive në mes rekomandimeve të auditorëve të brendshëm dhe prevenimit të keq menaxhimit financiar. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.70$) me instrumentet matëse ka ndikim të lartë në variabëlin e pavarur. Me që mostra është e përfshirë me një (n)=336, devijimi për Rekomandime e auditorit të mbrendshëm në bazë të konstantës (S_{b4})=0.48 atëherë duke pasur parasysh që Std.Error shpreh ndryshueshmërinë e mostrës do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin atëherë vërejmë që (gabimi standard)=0.19, për variablat në fjalë është shumë i vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk devijon shumë nga rezultati i popullimit. Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi dhe Prob>F = 0.000. Duke pasur parasysh që mjaftë bazike është dhe $P> |z| = 0.005$ atëherë Rekomandimet e auditorëve kanë impakt (ndikim) në prevenimin e keq menaxhimit financiar sepse kemi rritje $Z_4 = 1.007$ njësi. Të gjitha rezultatet janë realizuar me teknikën e punës STATA version 14.0. Për të treguar se modeli i përdorur është i duhuri, për të shikuar se instrumentet që kemi në hulumtim janë të vlershme apo për të treguar se instrumentet e përdorura kanë elemente të endogjenitetit apo egzogjenitetit atëherë në tabelën e *Anexeve E.2 tabela 10*, kemi realizuar tre testime të ndryshme. Që rezultojnë pozitive për rastin në fjalë. Më saktësisht kemi :

- Breusch-Pagan / Cook Weisberg test = **chi2(2)= 1045, Prob > chi2 = 0.0000;**

- Sargan & Basmann Test = **Sargan (score) chi2(3) = 0.5647, (p=0.4540)**, Basmann chi2(1) = **0.5606, (p=0.4540)**;
- Dhe në fund kemi Durbin-Wu-Hausman test = **Durbin(score) chi2(2) = 0.2269, (p=0.04019)**, Wu-Hausman F (1,184)=**0.2251, (p=0.03941)**. Gjithsesi tek pjesa e anekseve kemi të paraqitur rezultatet e instrumenteve matëse të variabëlilit të katërt në *Anex E.2*.

Për variablën “*Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entiteti*” kemi tre (3) instrumente matëse (Komunikimi me menaxhmentin, komunikimi me administratën dhe komunikimi me palët e jashtme). Nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion pozitiv në mes instrumenteve dhe ndikimit të variabëlilit të pavarur “*Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entitetit*” në variabëlën e varur “*Prevenimin e keq menaxhimit financiar*”. Duke shfrytëzuar “*Instrumental variables (2SLS) regression*”, në rastin e hipotezës së parë: **Kontrolli i brendshëm e prevenon keq menaxhimin financiar** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “Prevenimi i keq menaxhimit Financiar”
- Variabëli i pestë i pavarur: “Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entiteti”- me Instrumentet (Komunikimi me menaxhmentin, Komunikimi me administratën dhe Komunikimi me palët e jashtme)

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
 F(1,344) = 25.59
 Prob>F = 0.000
 R-squared = 0.8455

Prevenimi i keq menaxhimit financiar	Coef.	Std. Err	Z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entitetit	0.91639	0.18111	5.06	0.002	0.560	1.2736
_cons	1.35615	0.31281	4.35	0.518	-1.045	1.75827

Table 24: Testimi i variabëlilit të pestë të pavarur me Instrumente

Instrumented : Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entitetit

Instruments: Komunikimi me menaxhmentin, Komunikimi me administratën, Komunikimi me palët e treta

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhje shumë pozitive në mes marrëdhënieve të auditorëve dhe prevenimit të keq menaxhimit financiar. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.84$) me instrumentet matëse ka ndikim shumë të lartë në variabëlën e pavarur. Më që mostra është e përfshirë me një (n)=336, devijimi për variablën në fjalë në bazë të konstantës (S_{b5})=0.31 atëherë

duke pasur parasysh që Std.Error shpreh ndryshueshmërinë e mostrës do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin atëherë vërejmë që (gabimi standard)=0.18, për variablat në fjalë është shumë i vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk devijon shumë nga rezultati i popullimit. Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi dhe $\text{Prob} > F = 0.000$. Duke pasur parasysh që mjaftë bazike është dhe $P > |z| = 0.002$ atëherë marrëdhëniet brenda dhe jashtë entitetit kanë impakt (ndikim) në prevenimin e keq menaxhimit financiar sepse $Z_5 = 0.91$ njësi. Të gjitha rezultatet janë realizuar me shkallë besueshmërie 95% dhe me teknikën e punës STATA V.14.0. Për të treguar se modeli i përdorur është i duhuri, për të shikuar se instrumentet që kemi në hulumtim janë të vlershme apo për të treguar se instrumentet e përdorura kanë elemente të endogjenitetit apo egzogjenitetit atëherë në tabelën e *Anexeve E.2 tabela 12*, kemi realizuar tre testime të ndryshme. Më saktësisht kemi:

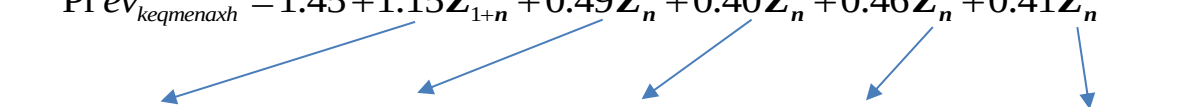
- Breusch-Pagan / Cook Weisberg test = **chi2(4) = 1114, Prob > chi2 = 0.0000**;
- Sargan and Basman Test= **Sargan (score) chi2(2) = 2.9629, (p = 0.2273)**, Basman **chi2(2) = 2.9536, (p=0.2284)**;
- Durbin-Wu-Hausman test = **Durbin(score) chi2(2) = 2.95, (p=0.03019)**, Wu-Hausman **F (1,184) = 2.75, (p=0.03001)**. Gjithashtu në *Anex E.2 tabela 13* janë të paraqitura rezultatet e instrumenteve matëse për variabëlin e pestë të pavarur.

Deri në shndërrimin e pjesës cilësore në vlere sasiore kërkohet kujdesi maksimal nga gabimet dhe devijimi i paraqitjes së të dhënave. Pra, pas grumbullimit të dhënave rreth variabëlëve që konsistojnë me grupet e faktorëve të lartpërmendura, do vëmë në përdorim metodën statistikore vlerësimin e variabëlëve instrumentale (IV) me saktësisht **“Generalized Method of Moments (GMM)”**. Ky model shfrytëzohet atëherë kur kemi elemente të heteroskedasticiteti dhe kur duam të matim impaktin e variabëlëve të pavarura së bashku me instrumentet në variabëlin e varur. Për herë të parë ky model është prezantuar para 30 vjetësh nga autori L.Hansen (1982). Si vegël statistikore, gjenë përdorim të gjerë në shkencat shoqërore dhe ka për qëllim vlerësimet e parametrave që në këtë model të jenë asimtotik të qëndrueshëm dhe efikas e cila përdoret pasi të dhënat janë në dispozicion për të përshkruar besueshmërinë e një vlere parametri dhe efektin e saj në variabëlën e varur. Po ashtu ky model është një mjetë shumë i dobishëm heuristik, po përmes këtij modeli në mënyrë të veçantë mund të përfshihet dhe IV ose OLS. Efikasiteti i modelit GMM mbart me vete avantazhin e qëndrueshmërisë në praninë e heteroskedasticiteti.

Arsyeja kryesore për zgjedhjen e modeleve IV-GMM për këtë punim është për shkak të lehtësisë së tyre dhe thjeshtësisë matematikore dhe fakti që janë zbatuar në shumë studime të ngjashme, si është rasti dhe nga **Sargan (1958) dhe Basmann (1960)**. Pra besueshmëria dhe vlefshmëria e modelit është njohur dhe përdorur në këtë hulumtim është për të analizuar dhe interpretuar rezultatin e studimit. Si rrjedhojë, modelet në fjalë do të përlogariten si më poshtë, duke u bazuar dhe përshtatur dhe në punën e **Hayashi (2000)**, paraqet pothuajse të gjitha teknikat e vlerësimit diskutuar në kuadrin e GMM model. Një tekst konciz on-line që mbulon GMM është **Hansen (2000)**. Ekspozita e modelit të mëposhtme bazohet në **Hayashi (2000), Wooldridge (2002), Davidson dhe MacKinnon (1993), dhe Greene (2000)**:

$$Prev_{keqmenaxh} = \beta_0 + \beta_1 Z_{1+n} + \beta_2 Z_n + \beta_3 Z_n + \beta_4 Z_n + \beta_5 Z_n + \varepsilon_{PKM} \quad (1)$$

$$Prev_{keqmenaxh} = 1.45 + 1.15 Z_{1+n} + 0.49 Z_n + 0.40 Z_n + 0.46 Z_n + 0.41 Z_n \quad (2)$$



Përshtatshmëria (Z ₁) = 0.56	Integriteti (Z ₁) = 0.64	Përvoja (Z ₁) = 0.64	Komunikimi me menaxhmentin (Z ₁) = 0.14	Numri i rekomandimeve (Z ₁) = 0.20
Kuptueshmëria (Z ₂) = 0.47	Objektiviteti (Z ₂) = 0.45	Shkollimi (Z ₁) = 0.58	Komunikimi me administratën (Z ₂) = 0.20	Fusha e rekomandimit (Z ₂) = 0.33
Pranueshmëria (Z ₃) = 0.51	Besueshmëria (Z ₃) = 0.34	Trajnimet (Z ₁) = 0.24	Komunikimi me palët e jashtme (Z ₃) = 0.32	
Pa-anueshmëria (Z ₄) = 0.37	Kompetencat (Z ₄) = 0.24			

- β_0 - Konstante;
- $\beta_1 Z$ - Zbatueshmëria e kriteriumeve ligjore, $\beta_2 Z$ - Pavarësia e AB, $\beta_3 Z$ - Punëtorë të kualifikuar, $\beta_4 Z$ - Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entiteti, $\beta_5 Z$ - Rekomandimet e AB;
- Vektori Z_n përmban Instrumentet matëse që supozohet të ndikojë në punën e kontrollit të brendshëm;
- Kurse (ε_{PKM}) është një përbërës propabilistik.

Kështu për të vazhduar me ndikimin e përbashkët të gjithë variabëlve të pavarura në variabëlin e varur në lidhje me hipotezën e parë atëherë ne, përmes ndihmës së regresionit kemi arritur në rezultatet e përbashkëta të gjithë variabëlve të pavarura në variabëlin e varur, shiko rezultatin si më poshtë:

Source	SS	Df	MS	Number of Obs	= 336
Model	120.71	5	24.142	F(1,344)	= 37.62
Residual	211.78	331	0.6417	Prob>F	= 0.0000
Total	332.50	336	0.9925	R-squared	= 0.6233
				Adj R-squared	= 0.6134

Prevenimi i keq menaxhimit financiar	Coef.	Std. Err	T	P> t	(95% Conf. Interval)	
Zbatueshmëria e kriteriumeve ligjore	0.6862	0.1530	7.56	0.0212	0.85537	1.4571
Pavarësia e Auditorit	0.49217	0.1330	3.76	0.0345	0.23053	0.75382
Punëtorë të kualifikuar	0.40292	0.1039	4.00	0.0021	0.1984	0.6074
Rekomandimet e Auditorit	0.46536	0.1056	4.46	0.0391	0.2576	0.6731
Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entiteti	0.41557	0.1877	2.27	0.0281	0.0462	0.7848
_cons	1.458455	0.2243	8.50	0.0451	1.0173	1.8996

Table 25: Impakti i variabëlve të pavarura në variabëlin e varur me GMM model

Atëherë duke realizuar regresionin e përbashkët nga mostra (n)=336, vërejmë që të gjithë variablat e pavarura kanë ndikim në variabëlin e varur. Të gjitha variablat e pavarura së bashku kanë ndikim në variabëlin e varur rreth 69%. Me shkallën e besueshmërisë 95% dhe me nivel të signifkancës (α)=0.05 mund të themi se variablat e pavarura janë brenda limitit të lejueshmërisë.

Për ta vërtetuar saktësinë e hipotezës së parë në kemi kryer dhe teste të tjera mbi vërtetimin e hipotezës së parë të cilat janë: Testimi i besueshmërisë të dhënave (Cronbach Alpha) e cila në rastin tonë që lidhet me hipotezën e parë është $\alpha=0.56$, për më hollësisht mund të gjendet kalkulimi në *Anex 1.E (tabela 14)*. Atëherë në bazë rezultateve paraprake nga të dhënat sekondare dhe në bazë testimeve të realizuar po ashtu me ndihmën e përdorimit të modelit ekonometrik dhe matjes përmes modelit IV-GMM të variabëlve të pavarura në variabëlin e varur nga aspekti i attributeve të auditorit të brendshëm, po ashtu rezultati i mbështetur dhe nga literatura e autorëve të ndryshëm si **Pfister, (2009)** thotë se kontrolli i brendshëm është një sistem i cili na ndihmon për të njohur, parandaluar dhe përmirësuar gabimet potenciale.

Kurse **Lakis, (2008)** thotë se kontrolli i brendshëm siguron efektivitet operacional të entitetit, ofron siguri dhe përdorim të arsyeshëm të aseteve me saktësi kontabël. Po ashtu në hulumtimin e **Lakis & Girinjas, (2012)** erdhën në përfundim se kontrolli i brendshëm efektiv parandalon keq

menaxhimin financiar. Sipas **Asare, (2009)** fushëveprimi i auditimit të brendshëm brenda organizatës mund të përfshijë aktivitete të ndryshme të kontrollit të brendshëm siç janë rishikimin e efektivitetit dhe efikasitetit të operacioneve, besueshmërinë e raportimi financiar, mashtrimi i hetimeve, vlerësimi i rrezikut, ruajtja e pasurisë, dhe pajtueshmërinë me aktet dhe rregulloret në fuqi.

Po ashtu nga **Mihaela & Iulian, (2012)** përfundimisht me hulumtimin e tyre vërtetuan se qeverisja e një entiteti në kontrollin e brendshëm të saj duhet të jetë e pavarur që organizata të ketë një pamje efikase dhe jetëgjatë sepse kontrolli efektiv i brendshëm dikton pozitivisht në qëndrueshmërinë dhe mirë menaxhimin e mjeteve. Apo hulumtimi i **Iskander et al., (2014)** me studimin e tyre të përbërë prej një mostër nga 80 auditorë të brendshëm në Institucionet publike kanë matur ndikimin e kontrollit të brendshëm në përgjegjshmërinë e menaxhimit të financave publike. Dhe erdhën në përfundim se këto kompetenca n 'varën nga pavarësia e auditorit, madhësia e entitetit dhe bashkëpunimi ndërmjetë auditorëve.

Ndërsa sipas **Abbas & Iqbal, (2012)** kontrollin e brendshëm e përkufizojnë si procesë të projektuar ku entitetit i sjellë një siguri të arsyeshme për arritjen e objektivave të entitetit. Apo hulumtimin i **Rose-Ackermann, (1999)** nivelet e larta të korrupsionit kufizojnë investimet dhe rritjen dhe të dërgojnë në qeverisjen joefektive me ç'rastë krijohet korrupsioni, jo efikasiteti dhe pabarazitë. Nga të gjithë të përmendurat e mësipërme në si hulumtues/ kërkuese arrijmë në rezultatin që një kontroll i brendshëm financiar e parandalon keq menaxhimin financiar për këtë:

Refuzohet: H_0 : Kontrolli i brendshëm financiar nuk e prevenon keqmenaxhimin financiar publik;

Pranohet: H_1 : Kontrolli i brendshëm financiar, prevenon keqmenaxhimin financiar publik;

Përpos impaktit të kontrollit brendshëm në prevenimin e keq menaxhimit financiar, njëherësh kontrolli i brendshëm efektiv ndikon dhe në performancën e entitetit për këtë është krijuar dhe hipoteza e dytë e cila është formuluar si më poshtë:

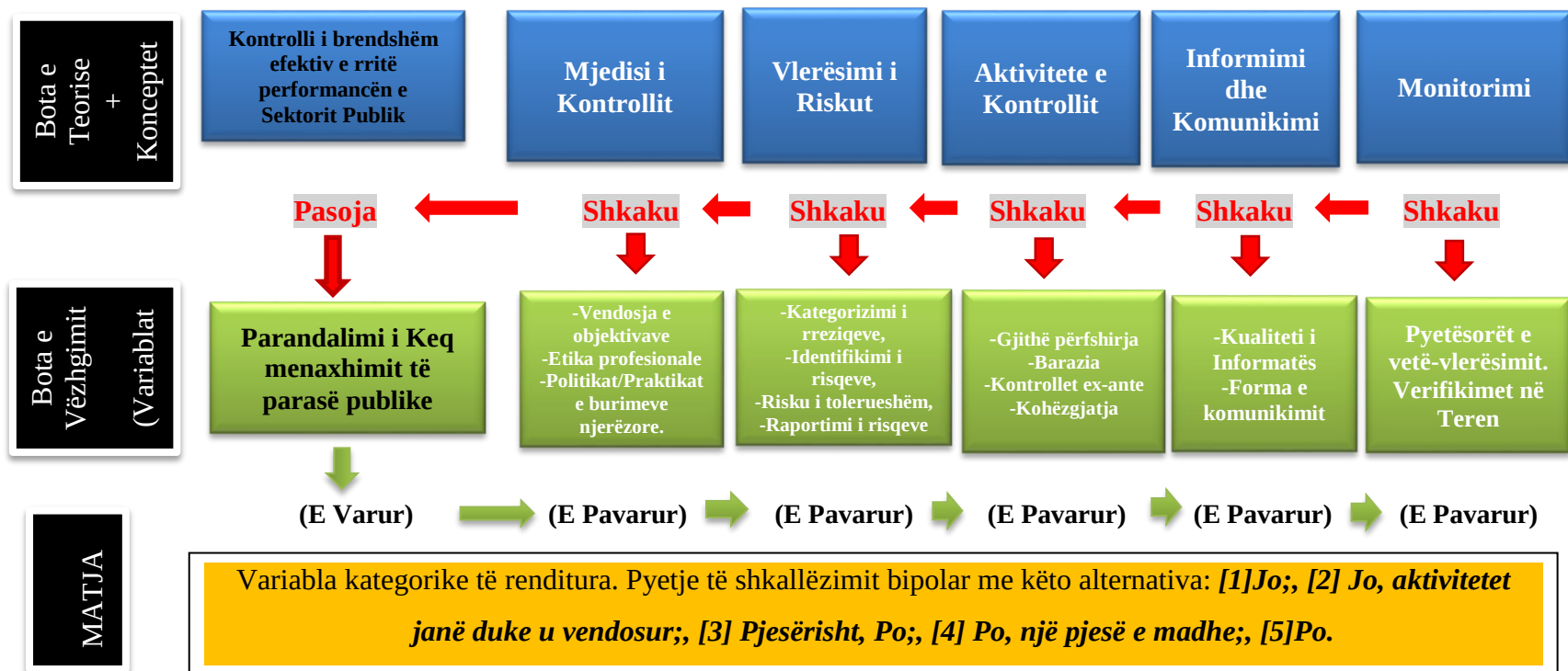
H_2 : Kontrolli i brendshëm efektiv e rrit performancën e sektorit Publik;

Dhe tek hipoteza e dytë metodologjia e punës është njësojë si tek vërtetimi i hipotezës së parë. Për këtë mënyra se si është formuluar kjo hipotezë kuptohet lehtësisht se cili është faktori shkak dhe cili pasojë. Kështu, *Mjedisi i Kontrollit, Vlerësimi i Rrezikut, Aktivitete e Kontrollit, Informimi dhe Komunikimi, Monitorimi*, këto variabla në hipotezën e dytë janë faktori shkak, ndërsa “*Kontrolli i*

brendshëm efektiv” është faktori pasojë. Në paraqitjen skematike të mëposhtme është ilustruar skema e shprehjes së koncepteve në variabla dhe drejtimi i lidhjes për “*Kontrolli i brendshëm efektiv*”.

Zona e sipërme përfaqësohet nga konceptet, të cilët deduktohen nga teoria ose logjika e kërkuesit, mbështetur edhe në përvojën e tij, ndërsa te zona e mëposhtme janë pozicionuar variablat nga bota e vëzhgimit, matja e tyre, pyetja në pyetësor dhe simboli i tyre. Koncepti “*Kontrolli i brendshëm efektiv*” është matur me pyetjet e shkallëzimit bipolar (*alternativat e pyetjes janë: [1]Jo;, [2] Jo, aktivitetet janë duke u vendosur;, [3] Pjesërisht, Po;, [4] Po, një pjesë e madhe;, [5]Po*).

Për më hollësisht të shikohet paraqitja skemës në lidhje me hipotezën e dytë si më poshtë:



Për arritjen e kësaj mesatareje merren në konsideratë përgjigjet për 25 pyetjet pyetësorit, të cilat janë shpërndarë në 5 pjesët e kornizës COSO që së bashku përmbledhin gjithë praktikat e kontrollit brendshëm efektiv të MFK-së nga njësia publike. Përpos variabëlve të pavarura të lartë cekura në secilën variabël kemi nënvariablat të ashtu quajtura “ Instruments variables”. Për të gjithë Instrumentet është realizuar fillimisht një regresion me udhërin “ivregress” të këtyre instrumenteve, që tregon se instrumentet kanë lidhje pozitive në mes vete për secilën variabël të pavarur dhe impakt pozitiv në variabëlin e varur.

Në këtë grup bëjnë pjesë Vendorsja e objektivave, Etikën profesionale dhe Politikat/ praktikat e burimeve njerëzore më saktësisht kjo do të matet nga niveli i integritetit, vlerat etike dhe kompetencën e personelit i ngarkuar me krijimin, administrimin dhe monitorimin dhe kontrollet. Ndërsa variablat e pavarura mbasin me shkallët Likert (alternativat e pyetjes janë: [1] Jo,; [2] Jo, aktivitetet janë duke u vendosur,; [3] Pjesërisht, Po,; [4] Po, një pjesë e madhe,; [5] Po).

Nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion mjaftë pozitiv në mes instrumenteve dhe ndikimit të variabël të pavarur “Mjedisi Kontrollit” në variabëlin e varur “Në rritjen e performancës së sektorit publik”. Duke shfrytëzuar “*Instrumental variables (2SLS) regression*”, në rastin e hipotezës së dytë: **Kontrolli brendshëm efektiv e rrit performancës e sektorit publik** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “Rritja e performancës”
- Variabëli i parë i pavarur:” Mjedisi i Kontrollit”- me Instrumentet (Vendorsja e objektivave, Etika profesionale dhe Politikat e burimeve njerëzore)

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
F (1, 344) = 91.21
Prob>F = 0.000
R-squared = 0.8902

Rritja e performancës në Sektorin Publik	Coef.	Std. Err	Z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Mjedisi Kontrollit	1.14857	0.231889	4.95	0.000	0.8900	1.4070
_cons	1.26512	0.489835	2.62	0.3425	0.4255	1.09458

Table 26: Testimi i variabël të parë të pavarur me instrumente

Instrumented : Mjedisi Kontrollit

Instruments: Vendorsja e objektivave, Etika profesionale, Politika e burimeve njerëzore

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhshmëri pozitive në mes mjedisit të kontrollit dhe rritjes së performancës. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.89$) me instrumentet matëse kanë ndikim shumë të lartë në variabëlën e pavarur. Me që mostra është e përfshirë me një $(n)=336$, devijimi për Mjedisin e kontrollit në bazë të konstantës (S_{b1})= 0.48 at'here duke pasur parasysh që Std.Error shpreh ndryshueshmërinë e mostrës, do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin vërejmë që (gabimi standard)= 0.23 , për variablat në fjalë është shumë i vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk devijon shumë nga rezultati i popullimit. Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi dhe $\text{Prob}>F = 0.00$. Duke pasur parasysh që mjaftë bazike është dhe $P>|z|=0.000$ atëherë mjedisi i kontrollit ka impakt (ndikim) në rritjen e performancës së punës në sektorin publik sepse kemi rezultat të $Z_1 = 1.14$ njësi. Një impakt shumë të rëndësishëm kanë dhe instrumentet e përdorura për variablën e parë. Në bazë urdhrit dhe modelit IV-GMM rezultati tregon se instrumentet gjinden brenda suazave të pranueshmërisë. Të gjitha rezultatet janë realizuar me teknikën e punës STATA version 14.0. Për të treguar se modeli i përdorur është i duhuri, për të shikuar se instrumentet që kemi në hulumtim janë të vlershme apo për të treguar se instrumentet e përdorura kanë elemente të endogjenitetit apo egzogjenitetit atëherë në tabelën e *Anexeve E.2 tabela 15*, kemi realizuar tre testime të ndryshme. Që rezultojnë pozitive për rastin në fjalë. Më saktësisht kemi:

- Breusch-Pagan / Cook Weisberg test= **chi2(1) = 873.21, Prob > chi2 = 0.0000;**
- Sargan & Basman Test = **Sargan (score) chi2(2)=5.201 (p=0.0742)**, Basman chi2(2) = **5.220, (p=0.735);**
- Dhe në fund kemi Durbin-Wu-Hausman test = **Durbin(score)chi2(3) = 1.283, (p=0.02575)**, Wu-Hausman **F (1,333)=1.2786, (p=0.02595)**. Po ashtu kemi tabelën me rezultatet e instrumeteve matëse në variablin e parë të pavarur në *Anex.E.2 tabela 16*.

Për variablën “*Vlerësimi i Riskut*” kemi tre (4) instrumente matëse (Kategorizimi i riskut, Identifikimi i riskut, Risku i tolerueshëm dhe Raportimi i risqeve). Nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion mjaftë pozitiv në mes instrumenteve dhe ndikimit të variabëlës të pavarur “*Vlerësimi Riskut*” në variabëlën e varur “*Rritja e Performancës*”. Duke shfrytëzuar “*Instrumental variables (2SLS) regression*”, në rastin e hipotezës së dytë: **Kontrolli i brendshëm efektiv e rrit performancën e sektorit publik** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “*Rritja e performancës*”

- Variabëli i dytë i pavarur: "Vlerësimi i Riskut"- me Instrumentet (Kategorizimi i risqeve, Identifikimi i risqeve, Risku i tolerueshëm dhe Raportimi i risqeve).

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
 F(1, 344) = 28.01
 Prob>F = 0.000
 R-squared = 0.9063

Rritja e performancës në Sektorin Publik	Coef.	Std. Err	Z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Vlerësimi i Riskut	0.97009	0.1833	5.39	0.0045	0.6108	1.3293
_cons	1.2542	0.3842	3.28	0.0451	0.6005	1.5924

Table 27: Testimi i variabëlilit të dytë të pavarur me instrumente

Instrumented : Vlerësimi Riskut

Instruments: Kategorizimi riskut, Identifikimi i riskut, Risku i tolerueshëm, Raportimi risqeve

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhje shumë pozitive në mes Vlerësimit riskut dhe prevenimit të keq menaxhimit financiar. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.90$) me instrumentet matëse ka ndikim shumë të lartë në variabëlin e pavarur. Më që mostra është e përfshirë me një (n)=336, devijimi për Vlerësimin e riskut në bazë të konstantës (S_{b2})=0.38 atëherë duke pasur parasysh që Std.Error shpreh ndryshueshmërinë e mostrës do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin atëherë vërejmë që (gabimi standard)=0.18, për variablat në fjalë është shumë i vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk devijonë shumë nga rezultati i popullimit. Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi parasysh që mjaftë bazike është dhe $P> |z| = 0.0045$ atëherë Vlerësimi i Riskut ka impakt (ndikim) në rritjen e performancës së punës në sektorin publik me rritje të $Z_2 = 0.97$ njësi.

Po ashtu mund të themi se instrumentet në fjalë si Kategorizimi i risqeve, Identifikimi i risqeve, Risku i tolerueshëm dhe Raportimi i risqeve luajnë rol të rëndësishëm në rritjen e performancës së punës në sektorin publik. Të gjitha rezultatet janë realizuar me teknikën e punës STATA version 14.0. Për të treguar se modeli i përdorur është i duhuri, për të shikuar se instrumentet që kemi në hulumtim janë të vlershme apo për të treguar se instrumentet e përdorura kanë elemente të egzogjenitetit apo egzogjenitetit atëherë në tabelën e *Anexeve E.2 tabela 17*, kemi realizuar tre testime të ndryshme. Që rezultojnë pozitive për rastin në fjalë. Më saktësisht kemi:

- Breusch-Pagan / Cook Weisberg test= **chi2(1)=1342.86, Prob > chi2 = 0.0000;**

- Sargan & Basmann Test = **Sargan (score) $\chi^2(2) = 10.405$ ($p=0.00154$)**, Basmann $\chi^2(2) = 10.57$, ($p=0.0142$).;
- Durbin-Wu-Hausman test = **Durbin(score) $\chi^2(3) = 3.283$, ($p=0.04521$)**, Wu-Hausman **F (1,184) = 3,084 ($p=0.04321$)**. Për më hollësisht rezultati i instrumenteve matëse në lidhje me variabëlin e dytë të pavarur është paraqitur tek pjesa *Anexeve E.2 , tabela 18*.

Për variablën “*Aktivitete e Kontrollit*” kemi tre (3) instrumente matëse (Gjithë përfshirja, Barazia në punë, kohëzgjatja). Nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion mjaftë pozitiv në mes instrumenteve dhe ndikimit të variabëlit të pavarur “Aktivitete e kontrollit” në variabëlin e varur “Rritjen e performancës”. Duke shfrytëzuar “*Instrumental variables (2SLS) regression*”, në rastin e hipotezës së dytë: **Kontrolli i brendshëm efektiv e rrit performancën e sektorit publik** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “Rritja e performancës në sektorit publik”
- Variabëli i tretë i pavarur: “Aktivitete e Kontrollit”- me Instrumentet (Gjithë përfshirja, Barazia në punë, Kohëzgjatja).

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
 F (1, 344) = 12.92
 Prob>F = 0.003
 R-squared = 0.902

Rritja e performancës në Sektorin Publik	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Aktivitetet e Kontrollit	0.9183	0.2531	3.64	0.0007	0.4145	1.4058
_cons	1.2308	0.353	3.51	0.741	-1.634	2.2962

Table 28: Testimi i variabëlit të tretë të pavarur me instrumente

Instrumented :Aktivitet e Kontrollit
 Instruments: Gjithë përfshirja, Barazia, Kohëzgjatja

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhje shumë pozitive në mes Aktivitete të kontrollit dhe preventimit të keq menaxhimit financiar. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.90$) me instrumentet matëse ka ndikim shumë të lartë në variabëlin e pavarur. Me që mostra është e përfshirë me një (n)=336, devijimi për Aktivitete e kontrollit në bazë të konstantës (S_{b3})=0.35 atëherë duke pasur parasysh që Std.Error shpreh ndryshueshmërinë e mostrës do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin atëherë vërejmë që (gabimi standard)=0.25, për variablat në fjalë është mesatarisht e vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk devijojnë shumë nga

rezultati i popullimit. Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi dhe $\text{Prob}>F = 0.0007$.

Duke pasur parasysh që mjaftë bazike është dhe $P>|z| = 0.000$ atëherë Aktivitete e kontrollit ka impakt (ndikim) në prevenimin e keq menaxhimit financiar sepse rezultati $Z_3 = 0.91$ njësi rritje. Të gjitha rezultatet janë realizuar me teknikën e punës STATA version 14.0. Për të treguar se modeli i përdorur është i duhuri, për të shikuar se instrumentet që kemi në hulumtim janë të vlershme apo për të treguar se instrumentet e përdorura kanë elemente të egzogjenitetit apo egzogjenitetit atëherë në tabelën e *Anexeve E.2 tabela 19* kemi realizuar tre testime të ndryshme. Që rezultojnë pozitive për rastin në fjalë. Më saktësisht kemi:

- Breusch-Pagan / Cook Weisberg test = **chi2(1)=3.52, Prob > chi2 = 0.0504;**
- Sargan & Basman Test = **Sargan (score) chi2(2) = 6.366 (p = 0.0414), Basman chi2(3) = 6.43, (p = 0.0405);**
- Durbin-Wu-Hausman test = **Durbin(score)chi2(1) = 2.1348, (p=0.0235), Wu-Hausman F (1,3383) = 2,084 (p=0.0229).** Në *Anex E.2 tabela 20* kemi të paraqitur dhe rezultatet e instrumenteve matëse në variabëlin e tretë të pavarur.

Për variablën “*Informimi & Komunikimi*” kemi dy (2) instrumente matëse (Kualiteti i informatës dhe Forma e komunikimit). Nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion pozitiv në mes instrumenteve dhe ndikimit të variabëlit të pavarur “*Informimi dhe Komunikimi*” në variabëlin e varur “*Rritja e performancës në sektorin publik*”. Duke shfrytëzuar “*Instrumental variables (2SLS) regression*”, në rastin e hipotezës së dytë: **Kontrolli i brendshëm efektiv e rrit performancën e sektorit publik** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “*Rritja e performancës*”
- Variabëli i katërt i pavarur: “*Informimi dhe Komunikimi*”- me Instrumentet (Kualiteti i informatës dhe Forma e komunikimit)

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
 F(1,344) = 19.44
 Prob>F = 0.000
 R-squared = 0.7914

Rritja e performancës në Sektorin Publik	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)
--	-------	----------	---	-------	----------------------

Informimi & Komunikimi	0.97769	0.1958	5.10	0.0230	0.5938	1.3615
_cons	0.9956	0.2359	4.30	0.637	-1.459	1.5824

Table 29: Testimi i variabëlit të katërt të pavarur me instrumente

Instrumented : Informimi dhe Komunikimi

Instruments: Kualiteti i informatës, Forma e komunikimit

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhje pozitive në mes Informimit dhe Komunikimit dhe prevenimit të keq menaxhimit financiar. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.79$) me instrumentet matëse ka ndikim shumë të lartë në variabëlën e pavarur. Me që mostra është e përfshirë me një ($n=336$), devijimi për Informimin dhe Komunikimin në bazë të konstantës (S_{b4})=0.23, atëherë duke pasur parasysh që Std.Error shpreh ndryshueshmërinë e mostrës do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin atëherë vërejmë që (gabimi standard)=0.19, për variablat në fjalë është shumë i vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk devijojnë shumë nga rezultati i popullimit.

Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi dhe $\text{Prob}>F = 0.000$. Duke pasur parasysh që mjaftë bazike është dhe $P>|t| = 0.005$, atëherë Informimi dhe Komunikimi kanë impakt (ndikim) në prevenimin e keq menaxhimit financiar. Të gjitha rezultatet janë realizuar me teknikën e punës STATA version 14.0. Për të treguar se modeli i përdorur është i duhuri, për të shikuar se instrumentet që kemi në hulumtim janë të vlerëshme apo për të treguar se instrumentet e përdorura kanë elemente të egzogjenitetit apo egzogjenitetit atëherë në tabelën e *Anexeve E.2 tabela 21* kemi realizuar tre testime të ndryshme. Që rezultojnë pozitive për rastin në fjalë. Më saktësisht kemi:

- Breusch-Pagan / Cook Weisberg test = **chi2(1) = 1404.66, Prob > chi2 = 0.010;**
- Sargan & Basman Test = **Sargan (score) chi2(1) = 0.5547 (p=0.2524), Basman chi2(1) = 0.5146, (p=0.2540);**
- Durbin-Wu-Hausman test = **Durbin (score) chi2(1) = 3.1348, (p=0.0338), Wu-Hausman F (1,184) = 3,084 (p=0.0329).**

Për variablën “*Monitorimi*” kemi dy (2) instrumente matëse (Pyetësorët e vetë-vlerësimit dhe Verifikimi në teren). Nëse shikojmë tabelën e mëposhtme vërejmë se ekziston një korrelacion pozitive në mes instrumenteve dhe ndikimit të variabëlit të pavarur në variabëlën e varur “Rritja e performancës”. Duke shfrytëzuar “*Instrumental variables (2SLS) regression*”, në rastin e hipotezës së dytë: **Kontrolli i brendshëm efektiv rrit performancën e sektorit publik** atëherë do kemi:

- Variabëli i varur: “Rritja e performancës në sektorin publik”
- Variabëli i pestë i pavarur:” Monitorimi”- me Instrumentet (Pyetësorët e vetëvlerësimit dhe Verifikimet në teren)

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
 F(1,344) = 12.59
 Prob>F = 0.000
 R-squared = 0.7855

Rritja e performancës në Sektorin Publik	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Monitorimi	0.13169	0.15584	5.13	0.002	0.5389	1.3615
_cons	0.96156	0.1754	5.64	0.937	-1.459	1.5824

Table 30: Testimi i variabëlit të pestë të pavarur me instrumente

Instrumented : Monitorimi

Instruments: Pyetësorët e vetë-vlerësimit, Verifikimet në teren

Duke parë rezultatin e mësipërm vërejmë që kemi një lidhshmëri shumë pozitive në mes Monitorimit dhe rritjes së performancës. Rezultati tregon se korrelacioni ($r=0.78$) me instrumentet matëse ka ndikim shumë të lartë në variabëlin e pavarur. Me që mostra është e përfshirë me një ($n=336$, devijimi për Monitorimin në bazë të konstantës (S_{b3})=0.17, atëherë duke pasur parasysh që Std.Error shpreh ndryshueshmërinë e mostrës do të thotë kur vihet në krahasim me popullimin atëherë vërejmë që (gabimi standard)=0.15, për variablat në fjalë është shumë i vogël dhe në baza të pranueshmërisë themi që mostra jonë nuk devijojnë shumë nga rezultati i popullimit. Po ashtu në baza të pranueshmërisë standarde të statistikës kemi dhe Prob>F = 0.000. Duke pasur parasysh që mjaftë bazike është dhe $P> |z| = 0.015$.

Të gjitha rezultatet janë realizuar me teknikën e punës STATA version 14.0. Për të treguar se modeli i përdorur është i duhuri, për të shikuar se instrumentet që kemi në hulumtim janë të vlerëshme apo për të treguar se instrumentet e përdorura kanë elemente të egzogjenitetit apo egzogjenitetit atëherë në tabelën e *Anexeve E.2 tabela 22* kemi realizuar tre testime të ndryshme.

Që rezultojnë pozitive për rastin në fjalë. Më saktësisht kemi:

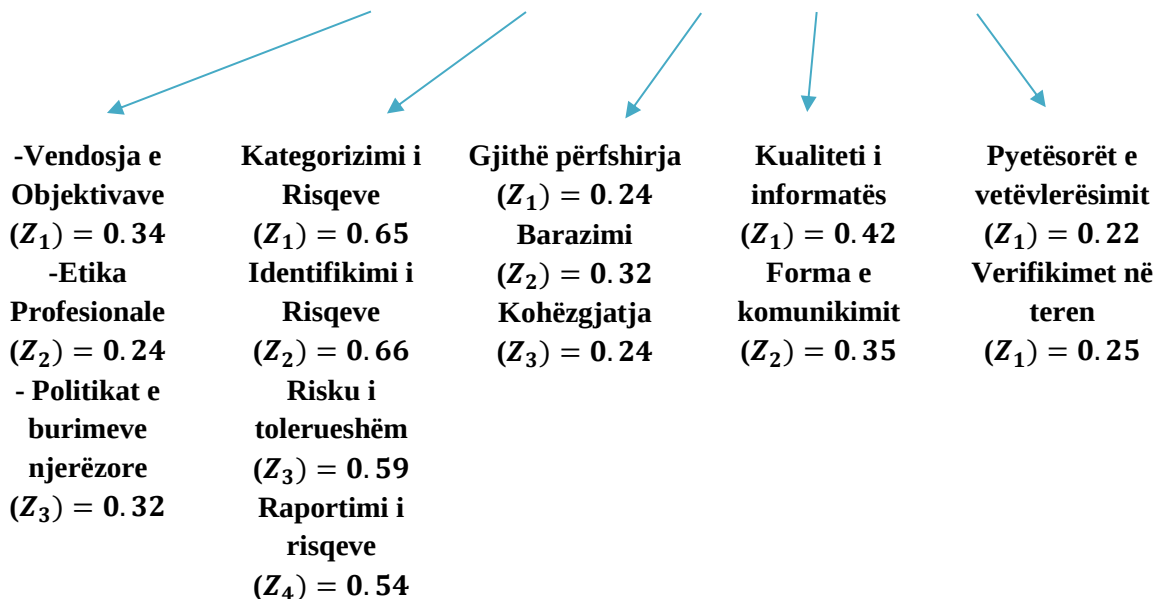
- Breusch-Pagan / Cook Weisberg test = **chi2(1) = 1034.66, Prob > chi2 = 0.000;**
- Sargan & Basman Test = **Sargan (score) chi2(1) = 0.5647 (p=0.4524), Basman chi2(1) = 0.5606, (p=0.4540).**

- Durbin-Wu-Hausman test = **Durbin (score)chi2(1) = 2.5647, (p=0.0138)**, Wu-Hausman **F (1,184) = 5,284 (p=0.0129)**. Kurse për rezultatet e instrumenteve matëse mund të gjenden në *Anex E.2 tabela 23*.

Deri në shndërrimin e pjesës cilësore në vlera sasiore kërkohet kujdes maksimal nga gabimet dhe devijimi i paraqitjes së të dhënave. Pra, pas grumbullimit të dhënave rreth variabëlve që konsistojnë me grupet e faktorëve të lartpërmendura, do vëmë në përdorim metodën statistikore vlerësimit të variabëlve instrumentale (IV) me saktësisht **“Generalized Method of Moments (GMM)”**. Duke e ndjekur prap punën nga : **Hayashi (2000), Davidson & MacKinnon (1993), Greene (2000) dhe Wooldridge (2002)**. Në rastin tonë variabla e varur është ” Rritja e performancës të sektorit publik” që përmes modelit ekonometrik do vihet në raport me variablat e pavarura si: “Mjedisi i Kontrollit”, “Vlerësimi i riskut”, ” Informimi dhe komunikimi”, “Monitorimi”.

$$Rritja_{Performancës} = \beta_0 + \beta_1 Z_{1+n} + \beta_2 Z_n + \beta_3 Z_n + \beta_4 Z_n + \beta_5 Z_n + \varepsilon_{PKM} \quad (1)$$

$$Rritja_{Performancës} = \beta_0 + 0.73 Z_{1+n} + 0.24 Z_{1+n} + 0.56 Z_{1+n} + 0.30 Z_{1+n} + 0.41 Z_{1+n} \quad (2)$$



- β_0 - Konstante;
- $\beta_1 Z$ - Mjedisi Kontrollit, $\beta_2 Z$ -Vlerësimi i riskut, $\beta_3 Z$ - Aktivitetet e Kontrollit, $\beta_4 Z$ - Informimi dhe Komunikimi, $\beta_5 Z$ - Monitorimi;
- Vektori Z_{1+n} përmban Instrumentet matëse që supozohet të ndikojë në rritjen e performancës;
- Kurse (ε_{PKM}) është një përbërës propabilistik.

Source	SS	df	MS
Model	313.03	5	62.60
Residual	19.464	330	0.058
Total	332.49	335	0.8717

Number of Obs = 336
 F(5, 330) = 1061.44
 Prob>F = 0.0000
 R-squared = 0.9415
 Adj R-squared = 0.9406

Rritja e performancës në sektorin publik	Coef.	Std. Err	t	P> t	(95% Conf. Interval)	
Mjedisi i Kontrollit	0.7304	0.1301	7.15	0.0041	0.9048	0.9560
Vlerësimi i Riskut	0.2465	0.0641	4.00	0.0033	-0.348	-1.438
Aktiviteti i Kontrollit	0.5641	0.14539	3.87	0.0021	-1.457	0.0328
Informimi dhe Komunikimi	0.3018	0.0566	6.03	0.000	0.19044	0.4132
Monitorimi	0.13122	0.1912	2.15	0.012	-0.0322	0.0071
_cons	1.3470	0.7059	1.91	0.005	2.2082	1.024

Table 31: Impakti i variabëlve të pavarura në variabëlin e varur me GMM model

Atëherë duke realizuar regresionin e përbashkët nga mostra (n)=336, vërejmë që të gjithë variablat e pavarura kanë ndikim në variabëlin e varur. Të gjitha variablat e pavarura së bashku kanë ndikim në variabëlin e varur rreth 94%. Me shkallën e besueshmërisë 95% dhe me nivel të signifikançës (α) =0.05 mund të themi se variablat e pavarura janë brenda limitit të lejueshmërisë. Po ashtu për ta vërtetuar saktësinë e hipotezës së dytë, ne kemi kryer dhe teste të tjera mbi vërtetimin e hipotezës së dytë të cilat janë: Testimi i besueshmërisë të dhënave (Cronbach Alpha) e cila në rastin tonë që lidhet me hipotezën e parë është **a=0.7253**, për me hollësisht mund të gjendet kalkulimi në *Anex E.2 (Tabela 23)*. Siç është përmendur më parë, sistemi i kontrollit të brendshëm është një komponent kritik i menaxhimit të një organizate dhe një bazë për operacionet e tij të sigurt dhe të shëndoshë **Drogalas et al., (2005); Karagiorgos et al., (2010)**.

Një studim i **Stewart & Kent, (2006)** duke përdorur një mostër të kompanive australiane, tregon se ekzistenca e një sistemi të kontrollit të brendshëm është pozitivisht i lidhur me madhësinë e firmës dhe angazhimin ndaj menaxhimit të rrezikut. Po ashtu **Abdo & Feghali, (2017)** këta dy autor u përpoqën të matin impaktin e COSO-së në firmat Libaneze. Të cilët erdhën në përfundim se COSO-ja ka impakt pozitiv sa i përket kontrollit të brendshëm në institucionet publike. Nga ana tjetër **Wallace & Kreutzfeldt, (1991)** analizuan mjedisin e kontrollit në kompanitë e ndryshme si njëri prej elemeteve të COSO-së dhe erdhën në përfundim se kompanitë që kishin

kushtuar rëndësi mjedisit të kontrollit ishin më konkurruese, më të rregullta, më shumë fitimprurëse dhe më likuide. Kurse **Theofanis et al.,(2010)** thekson se auditimi i brendshëm është jetik në menaxhimin efikas të rrezikut dhe rrjedhimisht në mbijetesën e biznesit me sukses. Në linjë me hulumtimet e kryera nga **Ontarnia, (2014); Jozefi, (2014); Dewi, (2012)** ku thuhet se aktivitetet e kontrollit do të inkurajojë punonjësit që të binden dhe të zbatojnë rregulloret e standardeve që janë përcaktuar.

Në përputhje me hulumtimet e kryera nga **Arens et al., (2013)**, ku thuhet se qëllimi i informimit dhe komunikimit të kontabilitetit të një subjekti është që të iniciojë, regjistrojnë, përpunojnë dhe raportojnë transaksionet brenda një njësie ekonomike dhe mbajnë llogaridhënien e aktiveve të lidhura. Dhe në fund monitorimi i vazhdueshëm ndodhë në rrjedhën e zakonshme të operacioneve dhe përfshin aktivitete të rregullta të menaxhimit dhe mbikëqyrjes dhe veprime të tjera që personeli merr në kryerjen e detyrave të tyre që vlerësojnë cilësinë e performancës së sistemit të kontrollit të brendshëm **Colbert & Bowen, (1996)**. Përpos modelit ekonometrik, për të qenë me të qartë me vërtetimin e hipotezës së dytë ne kemi krijuar paraqitjen në formë skeme ashtu si tek hipoteza e dytë në mënyrë të hollësishme nga kalimi i botës së teorisë në atë të vëzhgimit deri tek kodimi i përgjigjeve.

Kjo hipotezë mbështetë dhe në hulumtimet e ndryshme nga autorët e ndryshëm për temën në fjalë që sipas **Stoner, (2003)** performanca i referohet aftësisë për të punuar në mënyrë efikase, profitabile dhe për t'iu përgjigjur mundësive mjedisore dhe presionit. Po ashtu detyra e auditorit për të kryer një auditim të performancës është të hartojë një raport në fund të auditimit bazuar në mendimin e tij **Funnell & Cooper, (1998)**. Sipas **McCrae & Vada, (1997)** në auditimet e tyre kërkimore rekomandojnë mënyra të ndryshme për të përmirësuar performancën e subjektit. Sipas **Stoner, (2003)** performanca i referohet aftësisë për të vepruar në mënyrë efikase, profitabilitetit, mbijetesës rritet dhe reagon ndaj mundësive dhe kërcënimeve mjedisore. Në pajtim me këtë **Sollenberg & Anderson, (1995)** pohon se performanca matet nga sa eficientë, ndërmarrja është në përdorim të burimeve në arritjen e objektivave të saj. Por për një vend si Kosova ende nuk kemi një hulumtim të tillë. **Vacca, (2014)** vuri në dukje se: "Auditimi është një mjet i rëndësishëm për të përmirësuar transparencën, efikasitetin dhe llogaridhënien në administratën publike" (faqe 3). Ndërsa sipas **Mihret & Yismaw, (2007)** efektiviteti paraqet shkallën me të cilën auditori brendshëm realizon synimet e caktuara paraprakisht. **Van Gansberghe, (2005)** shpjegon se efektiviteti i auditimit të brendshëm në sektori publik duhet të vlerësohet nga shkalla në të cilën

kontribuon në demonstrimin e efikasitetit dhe efektivitetit, pasi kjo të dërgon në kërkesën për përmirësim të auditimit të brendshëm dhe të shërbimeve (*Më hollësisht për variablat në fjalë mund të lexoni tek kapitulli II, nën kapitulli 5*). Atëherë në bazë rezultateve paraprake nga literatura e shikuar dhe në bazë testimeve të realizuar po ashtu me ndihmën e përdorimit të modelit ekonometrik dhe matjes së efektit të variabëlve të pavarura në variabëlën e varur së bashku me impaktin dhe të instrumenteve të përdorura nga aspekti i attributeve të auditorit të brendshëm:

Refuzohet: H_0 : Kontrolli i brendshëm efektiv nuk e rritë performancën e sektorit publik;

Pranohet: H_2 : Kontrolli i brendshëm efektiv, rritë performancën e sektorit publik;

Pas vërtetimit të dy hipotezave kryesore nga ana e të dhënave primare, ne tani mund të startojmë me analizën po të njëjtë për dy hipotezat tjera ndihmëse. Kështu duke parë se çfarë rëndësie ka kontrolli i brendshëm në institucionet publike atëherë një rol mjaftë të rëndësishëm ka me theks të veçantë dhe kapacitetet njerëzore. Baza e çdo administratë në institucionet publike për arritjen e objektivave të entitetit është punëtorët e duhur të fushës më saktësisht të kualifikuar në punën e tyre.

Një prej kërkesave njëkohësisht të implementimit dhe tek hipoteza e tretë metodologjia e punës është njësoj si tek vërtetimin i dy hipotezave paraprake. Për këtë mënyra se si është formuluar kjo hipotezë kuptohet se cili është faktori shkak dhe cili pasojë. Kështu, *Kapacitet njerëzore dhe Trajnimet*, këto variabla në hipotezën e tretë janë faktori shkak, ndërsa *“Rritja e performancës”* është faktori pasojë. Në paraqitjen skemës të mëposhtme është paraqitur skema e shprehjes së koncepteve në variabla dhe drejtimi i lidhjes për *“Rritja e performancës”*. Zona e sipërme përfaqësohet nga konceptet, të cilët deduktohen nga teoria ose logjika e kërkuesit, mbështetur edhe në përvojën e tij ndërsa te zona e poshtme janë pozicionuar variablat nga bota e vëzhgimit, matja e tyre, pyetja në pyetësor dhe simboli i tyre. Koncepti *“Rritja e performancës”* është matur me mesataren e 8 pyetjeve të shkallëzimit bipolar (alternativat e pyetjes janë: [1]Jo;, [2] Jo, aktivitetet janë duke u vendosur;, [3] Pjesërisht, Po;, [4] Po, një pjesë e madhe;, [5]Po). Për këtë hipoteza e tretë ndihmëse është krijuar në këtë mënyrë:

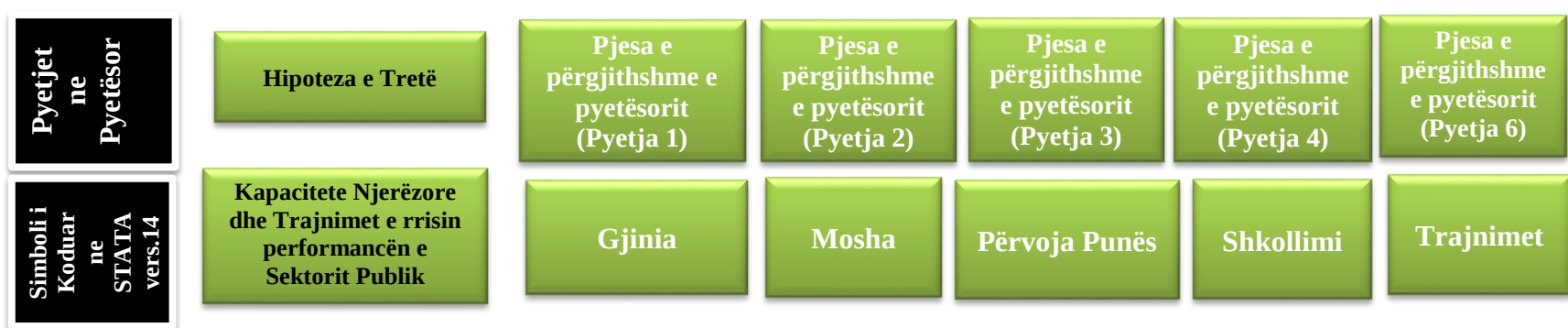
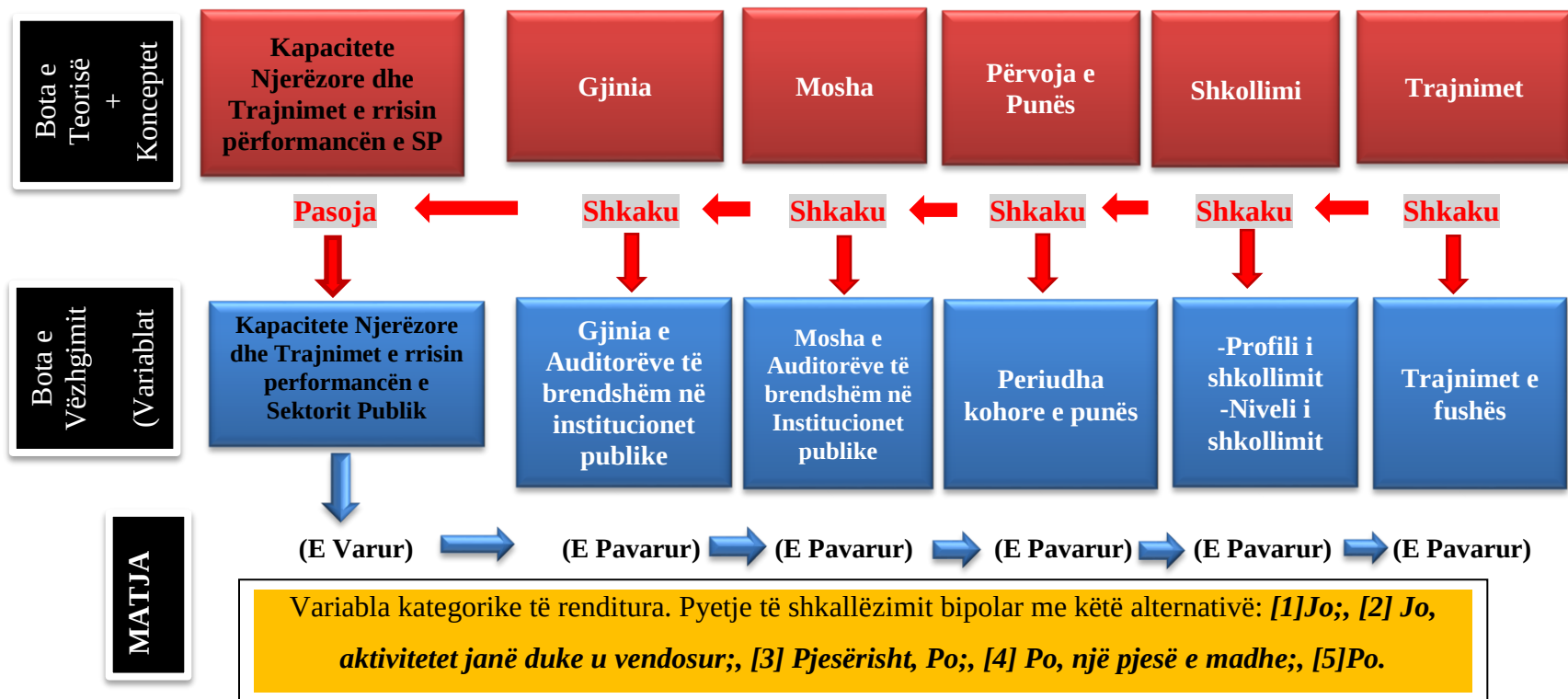
H_3 : Kapacitetet njerëzore dhe trajnimi profesional për sistemin e menaxhmentit dhe kontrollit financiar publik, rrisin performancën e sektorit publik;

Për arritjen e kësaj mesatareje merren në konsideratë përgjigjet për 8 pyetjet pyetësorit, të cilët së bashku përmbledhin gjithë praktikën e rritjes së performancës nga njësit publike. Për variablën “*Kapacitete njerëzore*” mund të përfshihet Gjinia, Mosha, Shkollimi dhe Përvoja e punës. Pra, pas grumbullimit të dhënave rreth variabëlve që konsistojnë me grupet e faktorëve të lartpërmendura, do vëmë në përdorim regresionin linear për dy hipotezat ndihmëse. Ashtu pothuajse njësoj si tek hipotezat e tjera si rrjedhojë, modeli në fjalë do të përlllogaritet si më poshtë:

$$Y = \beta_0 + X_1 + X_2 + X_3 + X_4 + X_5 + \varepsilon_{rp}$$

- **Y**-Variabëli i varur
- **β_0** - Konstante;
- **X_1** - Gjinia, **X_2** -Mosha, **X_3** -Përvoja e punës, **X_4** -Shkollimi, **X_5** -Trajnimet;
- Kurse (**ε_{rp}**) është një përbërës propabilistik.

Modeli i lartë cekuar dallon nga dy modelet e mësipërme sepse këtu nuk kemi instrumente për variablat në fjalë. Në rastin konkretë kemi vetëm variabëlin e varur që tek hipoteza jonë e tretë paraqet “Rritjen e performancës” dhe pesë variabla të pavarura siç është: Gjinia, Mosha, Përvoja e punës, Shkollimi dhe Trajnimet.



Në institucionet publike ende dhe sot kontrolli i brendshëm nuk implementohet sa duhet sepse në të ndikojnë shumë faktorë të jashtëm dhe të brendshëm. Për këtë në rastin konkret kemi hulumtimin e **Ali et al., (2010)** ata në studimin e tyre bazohen me të dhëna primare ku me ndihmën e intervistave, të realizuara në institucionet publike dhe private, erdhën në përfundim se kemi probleme të ndryshme sa i përket kontrollit të brendshëm në Institucionet publike. Këto probleme variojnë nga mungesa e stafit, shkathtësive dhe trajnimeve të auditorëve të brendshëm. Po ashtu hulumtimin **Vašiček et al., (2010)** autorët në fjalë në punimin e tyre të realizuar për ndikimin e kontrollit brendshëm në Kroaci të bazuar me një mostër prej 101 pyetësorëve ato erdhën në përfundim se punonjësit nuk kishin njohuri mbi kontrollin e brendshme, mungesë e procedurave, mungesë e kontrollit dhe mbikëqyrjes d.m.th kontrolli i brendshëm ishte duke u realizuar në administratën publike në mënyrë të pjesëshme.

Pengesa kryesore e zbatimit të kontrollit të brendshëm në Kroaci është mjedisi i kontrollit, mos-arsimimi i punonjësve dhe mos-motivimit i tyre. Në pajtim me këtë **Sollenberg & Anderson, (1995)** pohon se performanca matet nga sa eficientë ndërmarrja është në përdorim të burimeve në arritjen e objektivave të saj. Për të shikuar ndikimin e variabëlve të pavarura në variabëlin e varur ne përmes regresionit të thjeshtë linear kemi arritur në rezultatin si në tabelën e mëposhtme:

Source	SS	df	MS	Number of Obs	= 336
Model	191.26	5	38.25	F(4, 331)	= 41.27
Residual	305.88	330	0.926	Prob>F	= 0.0000
Total	497.14	335	1.4839	R-squared	= 0.6847
				Adj R-squared	= 0.6804
				Root MSE	= 0.9627

Rritja e performancës në sektorin publik	Coef.	Std. Err	t	P> t	(95% Conf. Interval)	
Gjinia e auditorit	0.2652	0.116	2.36	0.0024	-0.494	0.035
Mosha e auditorit	0.1186	0.113	0.846	0.295	-0.340	0.1036
Shkollimi i auditorit	0.4373	0.116	3.909	0.000	0.5090	0.965
Përvoja e punës së auditorit	0.4527	0.114	4.09	0.000	0.2110	0.694
Trajnimet	0.6501	0.243	4.58	0.000	-1.235	0.784
cons	0.3470	0.1412	2.42	0.000	2.8608	3.4202

Table 32: Impakti i variabëlve të pavarura në variabëlin e varur me regresion linear

Nga tabela e mësipërme në mund të themi se të gjitha variablat e pavarura kanë ndikim në rritjen e performancës në sektorin publik në përjashtim me moshën e auditorit. Një korrelacion prej ($r=68\%$) në mes variabëlve të pavarura në variabëlin e varur dhe me një shkallë të besimit 95% mund të themi se kapacitete njerëzore dhe trajnimet kanë ndikim në performancën e punës si auditor i brendshëm në Republikën e Kosovës. Për këtë nëse krijojmë renditje në bazë të efektit të tyre fillimisht impakt më të lartë kanë shkollimi, përvoja e punës dhe trajnimet pastaj pasohet nga gjinia dhe mosha e auditorit. Për ta vërtetuar saktësinë e hipotezës së tretë ne kemi kryer dhe teste të tjera mbi vërtetimin e hipotezës së tretë të cilat janë:

- Testimi i besueshmërisë të dhënave (Cronbach Alpha) e cila në rastin tonë që lidhet me hipotezën e parë është **$\alpha=0.57$** , për më hollësisht mund të gjendet kalkulimi në *Anex E.2(tabela 24)*.
- Kurse sa i përket testimit të heteroskedasticiteti të hipotezës sonë atëherë rezultati tregon se të dhënat tona paraqesin elemente të homoskedasticitet ku rezultati tregon se **$\text{Prob}> \text{Chi}^2= 0.064$** Shiko *Anex E.2 (tabela 25-26)*.
- Po ashtu për të përfunduar me pjesën e testimeve, ne kemi përdorur testin jo pak të rëndësishëm është vërtetimi i hipotezës së tretë. Për këtë ne llogarisim dhe testimin e Pearsons Chi-aquared dhe Fisher's, rezultatet tregojnë se të gjitha variablat e pavarura të hulumtimit tonë janë brenda lejueshmërisë së standardeve ekonometrik **Pearsons and Fishers < 0.000** . Shiko *Anex E.2 (tabela 27-28)*.

Atëherë në bazë rezultateve paraprake nga të dhënat sekondare dhe në bazë testimeve të realizuara po ashtu me ndihmën e përdorimit të modelit ekonometrik dhe matjes së efektit të variabëlve të pavarura në variabëlin e varur nga aspekti i attributeve të auditorit të brendshëm, po ashtu rezultati i mbështetur dhe nga literatura e autorëve të ndryshëm si **Badara, (2012)** duke pretenduar të vlerësojë rolin e auditorëve të brendshëm në sigurimin e kontrollit efektiv financiar në nivel të qeverisjes vendore. Është bazuar me të dhëna primare nga 50 pyetësor dhe rezultatet gjatë monitorimit ishin këto: Mungesa personelit të brendshëm dhe mos-veprimi sipas standardeve, apo **DiNapoli, (2016)** që kontrollin e definojnë si një sistem që integrohen planet, mendimet, qëndrimet dhe aktivitet e njerëzve për të arritur objektivat e entitetit. Kurse **Basuet et al., (1997)** menaxhimi i mjedisit me teknikat modern ndikon në shmangen e kontroleve jo formale dhe motivimin, sjelljen e të punësuarve.

Po ashtu duke u mbështetur dhe në testimet shtesë si testimin e Pearsons and Fishers, Cronbach Alpha që tregojnë rezultatet pozitive atëherë në bazë rezultateve paraprake nga literatura e shikuar dhe në bazë testeve të realizuar po ashtu me ndihmën e përdorimit të modelit ekonometrik dhe matjes së efektit të variabëlve të pavarura në variabëlin e varur nga aspekti i atributëve të auditorit të brendshëm ne:

Refuzohet: H_0 : Kapacitetet njerëzore dhe trajnimi profesional për sistemin e menaxhmentit dhe kontrollit financiar publik, nuk e rrit performancën e sektorit publik;

Pranohet: H_3 : Kapacitetet njerëzore dhe trajnimi profesional për sistemin e menaxhmentit dhe kontrollit financiar publik, e rrit performancën e sektorit publik;

Pas përfundimit të vërtetimit të tre hipotezave paraprake kemi dhe hipotezën e katërt që merr pjesë në kategorinë e hipotezave ndihmëse. Planifikimi, organizimi po ashtu dhe motivimi janë disa nga pikat shumë të domosdoshme për funksionet e duhura menaxheriale në kontrollin e brendshëm tek institucionet publike. Për këtë ne kemi krijuar hipotezën si në vijim:

H_4 : Funksionet e duhura menaxheriale (planifikimi, organizimi, raportimi dhe motivimi), rritin shkallën e realizimit të objektivave të sektorit publik;

Për të vazhduar me tutje dhe me vërtetimin e hipotezës së katërt (ndihmëse), teknika e punës është njësojë si tek hipoteza paraprake. Për këtë mënyra se si është formuluar kjo hipotezë kuptohet se cili është faktori shkak dhe cili pasojë. Kështu, *Planifikimi, Organizimi, Raportimi dhe Motivimi* këto variabla në hipotezën e katërt janë faktori shkak, ndërsa *“Realizimi i Objektivave”* është faktori pasojë. Në paraqitjen skematike të mëposhtme është ilustruar skema e shprehjes së koncepteve në variabla dhe drejtimi i lidhjes për *“Realizimin e Objektivave”*. Zona e sipërme përfaqësohet nga konceptet, të cilët deduktohen nga teoria ose logjika e kërkuesit, mbështetur edhe në përvojën e tij, ndërsa te zona e poshtme janë pozicionuar variablat nga bota e vëzhgimit, matja e tyre, pyetja në pyetësor dhe simboli i tyre.

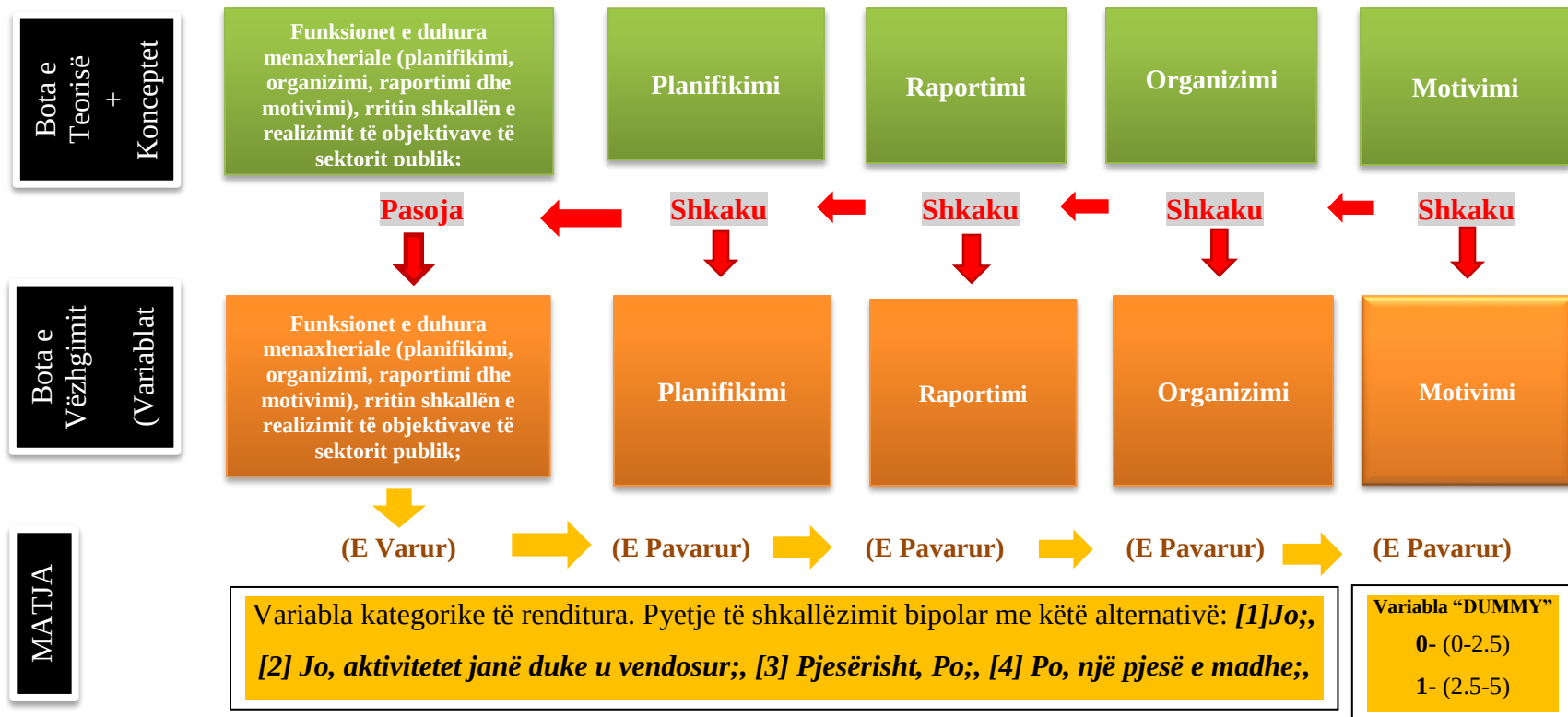
Koncepti *“Rritja e performancës”* është matur me mesataren e 10 pyetjeve të shkallëzimit bipolar (alternativat e pyetjes janë: [1]Jo;, [2] Jo, aktivitetet janë duke u vendosur;, [3] Pjesërisht, Po;, [4] Po, një pjesë e madhe;, [5]Po). Për arritjen e kësaj mesatareje merren në konsideratë përgjigjet për 10 pyetjet pyetësorit, të cilët së bashku përmbledhin gjithë praktikën e realizimit të objektivave nga njësit publike. Pra, pas grumbullimit të dhënave rreth variabëlve që konsistojnë me grupet e

faktorëve të lartpërmendura, do vëmë në përdorim e regresionit linear. Ashtu pothuajse njësoj si tek hipotezat e tjera si rrjedhojë, modeli në fjalë do të përlllogaritet si më poshtë:

$$Y = \beta_0 + X_1 + X_2 + X_3 + X_4 + X_5 + \varepsilon_{rp}$$

- **Y**-Variabëli i varur
- **β_0** - Konstante;
- **X_1** - Planifikimi, **X_2** -Organizimi, **X_3** -Raportimi, **X_4** -Motivimi;
- Kurse (**ε_{rp}**) është një përbërës propabilistik.

Modeli ekonometrik është model i krijuar po njësojë si tek hipoteza paraprake. Ndërsa paraqitja në formë skeme e hipotezës së katërt do jetë si më poshtë:



Në tabelën e mëposhtme është realizuar një përshkrim i përgjithshme lidhje me hipotezën e katërt dhe variablat e pavarura të saja. Me që ndryshueshmëria e pikave individuale të dhënave brenda një mostre e përshkruan devijimi standard atëherë ne vërejmë që devijim më i vogël është tek Raportimi ndërsa të tjerat karakterizohen me shkallë më të lartë të devijueshmërisë.

Source	SS	Df	MS	Number of Obs	= 336
Model	124.03	4	31.00	F(4,331)	= 46.49
Residual	220.78	331	0.667	Prob>F	= 0.0000
Total	344.81	335	1.029	R-squared	= 0.7147
				Adj R-squared	= 0.7104
				Root MSE	= 0.8167

Rritja e performancës në sektorin publik	Coef.	Std. Err	t	P> t	(95% Conf. Interval)	
Planifikimi	1.2323	0.1545	8.20	0.000	0.9284	1.536
Organizimi	0.5509	0.1352	4.23	0.001	0.2848	0.816
Raportimi	0.43011	0.1059	4.30	0.004	0.2216	0.638
Motivimi	0.44378	0.1076	2.75	0.035	0.2319	0.655
_cons	1.2806	0.4305	5.56	0.002	1.3705	2.042

Table 33: Impakti i variabëlve të pavarura në variabëlin e varur me regresion linear

Nga tabela e mësipërme ne mund të themi se të gjitha variablat e pavarura kanë ndikim në arritjen e objektivave në sektorin publik. Një korrelacion prej ($r=71\%$) në mes variabëlve të pavarura në variabëlin e varur dhe me një shkallë të besimit 95% mund të themi së planifikimi, organizimi, raportimi dhe motivimi kanë ndikim në arritjen e objektivave si auditor i brendshëm në Republikën e Kosovës. Për ta vërtetuar saktësinë e hipotezës së katërt ne kemi kryer dhe teste të tjera mbi vërtetimin e hipotezës së katërt të cilat janë:

- Testimi i besueshmërisë të dhënave (Cronbach Alpha) e cila në rastin tonë që lidhet me hipotezën e parë është $\alpha=0.57$, për më hollësisht mund të gjendet kalkulimi në *Anex E.2 (tabela 29)*.

- Kurse sa i përketë testimit të Heteroskedasticiteti të hipotezës sonë atëherë rezultati tregon se të dhënat tona paraqesin elemente të homoskedasticitet ku rezultati tregon se **Prob> Chi2= 0.119** *Shiko Anex E.2 (tabela 30-31).*
- Po ashtu për të përfunduar me pjesën e testimeve ne kemi përdorur testin jo pak i rëndësishëm është vërtetimi i hipotezës së katërt për këtë ne kalkulojmë dhe testimin e Pearsons Chi-aquared dhe Fisher's, rezultatet tregojnë se të gjitha variablat e pavarura të hulumtimit tonë janë brenda lejueshmërisë së standardeve ekonometrik **Pearsons and Fishers< 0.000.** *Shiko Anex E.2 (tabela 32-33).*

Atëherë në bazë të rezultateve paraprake nga të dhënat sekondare dhe në bazë testimeve të realizuar po ashtu me ndihmën e përdorimit të modelit ekonometrik dhe matjes së efektit të variabëlve të pavarura në variabëlin e varur, po ashtu rezultati mbështetet dhe nga literatura e autorëve të ndryshëm si **DiNapoli, (2016)** që kontrollin e definon si një sistem që integrohen planet, mendimet, qëndrimet dhe aktivitet e njerëzve për të arritur objektivat e entitetit. Kurse **Basuet et al., (1997)** menaxhimi i mjedisit me teknikat moderne ndikon në shmangien e kontrolleve jo formale dhe motivimin, sjelljen e të punësuarve. Përveç kësaj, **Barnabas, (2011)** kontrollin e brendshëm të entitetit e paraqet si një sistem i cili përfshinë: burimet, procedurat, kulturën, strukturën dhe detyrat që na ndihmojnë të i arrijmë objektivat e entitetit.

Po ashtu sipas **Abbas & Iqbal, (2012)** kontrollin e brendshëm e përkufizojnë si procesë të projektuar ku entitetit i sjellë një siguri të arsyeshme për arritjen e objektivave të entitetit. Duhet pasur parasysh se kontrolli i brendshëm është njëri ndër mekanizmat që e aplikojnë entitetet për të arritur objektivat e tyre **Jensen & Payne, (2003).** Kështu:

*Refuzohet: **H₀**: Funksionet e duhura menaxheriale (planifikimi, organizimi, raportimi dhe motivimi), nuk rrisin shkallën e realizimit të objektivave të sektorit publik;*

*Pranohet: **H₄**: Funksionet e duhura menaxheriale (planifikimi, organizimi, raportimi dhe motivimi), rrisin shkallën e realizimit të objektivave të sektorit publik;*

V. MODELIMI I ANALIZAVE BUXHETORE PËRMES SERIVE KOHORE ME METODA SASIORE

5.1 Hyrje

Bota e sotme çoftë e sektorit publik apo privat drejtohet nga kërkesat e qytetarëve apo konsumatorëve. Modelet e kërkesave ndryshojnë në mënyrë të konsiderueshme dhe vazhdimisht, ndoshta kjo është dhe arsyeja se pse parashikimi i saktë i tyre mbetet ende sot një qështje e vështirë dhe sfiduese. Për ç'do qeveri parashikimi i kërkesave të qytetarëve ka qenë politikë ç'do herë e domosdoshme për një mirë menaxhim të mjeteve financiare, por dhe sot ende mbetet një qështje mjaftë e vështirë dhe sfiduese. Nga ana e politikbërësve parashikimet e kësaj natyre kanë qenë ç'do herë qendër e kërkimeve të përdorimit nga instrumentet e duhura çoftë nga vetë politik bërësit, por dhe nga akademik, institucione financiare, investitor dhe praktikues. Zakonisht kjo detyrë është e provuar të jetë e diskutueshme për shkakë të natyrës të pa-parashikueshme të serive kohore, veçanërisht në periudha të ndryshme kohore sidomos në periudhat e krizave ekonomike. Për të shikuar rezultatet financiare në termat praktike të ekonomisë, palët e lartë përmendura kombinojnë metoda të ndryshme për të realizuar parashikime që do të ndikonin në parandalimin e shumë problemeve vendimmarrës në ekonomi si planifikim, hartim të politikave, çmimin e aksioneve etj. Duhet të kemi parasysh se seritë kohore gjejnë aplikim për parashikime ekonomike, parashikime të shitjeve, analiza mbi tregun e bursës, projeksione të fitimit, studime inventari dhe analiza të buxhetit.

Në përgjithësi duke ditur rëndësin e parashikimeve dhe sot është një fushë në të cilën është investuar shumë, por prap mbetet nga ana e politikbërësve ende shumë punë për të bërë. Ndërtimi i modeleve të besueshme është një armë e fuqishme në duart e vendimmarrësve i cili luan rol kryesor në ekonomin e një shteti. Në ditët e sotme, jeta është bërë mjaftë dinamike dhe shumë e pa-parashikuar çoftë për ekonomin e shteteve të ndryshme çoftë për bizneset (sektori privat), për këtë dizajnimi i një metode që siguron parashikim të mirë përmbajnë një sfidë në vete. Metodatat tradicionale statistikore nuk zhduken sepse ato janë baza për interegimin e teknikave moderne kompjuterike. Metoda e parashikimit paraqet idenë se si e kaluara na tregon diçka për të ardhmen, por pjesën kryesore e përmban qështja se si

do të interpretohen saktësisht informacionet e koduara për ngjarjet e kaluara. Ndryshimet e vlerave për periudha të ndryshme kohore mund të përdoren metoda të ndryshme statistikore. Modelet statistikore mund të qenë linear dhe jo linearë. Në modelet lineare mund të kemi modelet e njohura si Box-Jenkins (Box & Jenkins, 1970), ARIMA janë modele më të përdorura për parashikimin e serive kohore në ekonomi.

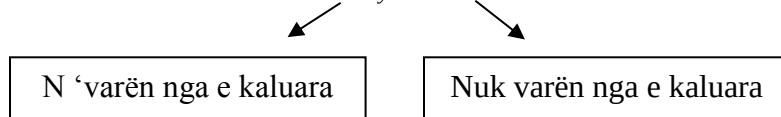
5.2 Kërkimet në parashikimin e serive kohore

Për të realizuar dhe analizuar seritë kohore çiftë për të kaluarën apo për të bërë parashikime mund të përdoren modele të ndryshme. Në hulumtimin tonë, ne kemi realizuar objektivat e njësisë me ndihmën e modelit “Autoregressive Model of order (1)” apo “AR (1) Model”. Sipas këtij modeli një seri kohore është një sekuençë e matjeve të variablëve të njëjta të bëra gjatë kohës. Zakonisht matjet bëhen në kohë të barabarta - p.sh. mujore ose vjetore. Le të shqyrtojmë së pari problemin në të cilin kemi një ndryshore “y” të matur si një seri kohore. Si shembull, ne mund të kemi “y” buxhetet e Institucioneve publike, me matjet e vëzhguara të ç’do vit nga periudha 2000-2020. Për të theksuar se ne kemi matur vlerat me kalimin e kohës, ne përdorim “t” si një periudhë kohore në vazhdimësi d.m.th., “Y_t” mjet “y” matur në periudhën kohore “t”. Një model auto regresiv është kur një vlerë nga një seri kohore regresohet mbi vlerat e mëparshme nga ajo seri e njëjtë për shembull, **yt në yt-1**:

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 Y_{t-1} + \varepsilon_t$$

$$\text{Nga: } \varepsilon_t \sim N(0, \sigma^2)$$

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 Y_{t-1} + \varepsilon_t$$



Në këtë model regresioni, variabëli i përgjigjet periudhës së mëparshme kohore është bërë parashikuesi dhe gabimet kanë supozimet tona të zakonshme rreth gabimeve në një model të thjeshtë regresioni linear. Rendi i një auto regresioni është numri i vlerave menjëherë të mëparshme në serinë që përdoren për të parashikuar vlerën në kohën e tashme. Pra, modeli i mëparshëm është auto regresioni i rendit të parë, i shkruar si AR (1). Për të filluar analizat që mund të realizohen tek seritë kohore, paraprakisht testimi i të dhënave është hapi i parë që

mund të krijojë bazën e startimit të analizës më tutje. Për këtë Statcionariteti, Heteroskedasticiteti, Multikolineariteti dhe vlerësimi i Auto-korrelacionit janë teste paraprake dhe mbështetëse për ta vazhduar me analiza më të hollësishme sa i përketë serive kohore për ç’do Ministri të mostrës sonë.

5.2.1 Statcionariteti

Një seri kohore quhet stacionare në çiftë se ka cilësi statistikore të ngjashme me serinë e zhvendosur për ç’do numër të plotë. Pra, që një seri të jetë stacionare duhet që pritja matematike, varianca dhe kovarianca të jenë konstante [të mos n ‘varën nga koha (t)]. Në rastin e hulumtimit tonë për të vërtetuar se buxhetet tona nga pesë Ministri kanë statcionaritet atëherë, fillimisht duhet të shikohet se a ekziston ndonjë lidhje në mes variabilëve të varura dhe pavarura të hulumtimit tonë. Më poshtë kemi të paraqitur regresionet e pesë Ministrive në raport me ndryshimin e kohës dhe lëvizjet e buxhetit brenda kësaj periudhe kohore.

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 20
 F(1,344) = 130.35
 Prob>F = 0.000
 R-squared = 0.9775
 Adj R-squared = 0.9775
 Root MSE = 1.07461

Ministritë	Coef.	Std. Err	t	P> t	(95% Conf. Interval)	
Ministria e Infrastrukturës	1.65071	5.50148	3.00	0.009	4.7504	2.8208
Ministria e Shëndetësisë	-7.5708	2.1008	2.36	0.012	5.240	3.7208
Ministria e Bujqësisë, Pylltarisë dhe Zhvillimit Rural	-6.7529	4.2108	2.10	0.020	3.640	5.2908
Ministria e Punës dhe Mirëqenies Sociale	3.2908	6.6509	1.11	0.035	1.878	4.7108
Ministria e Financave	4.7609	7.309	0.65	0.324	2.904	2.0308
cons	1.35615	8.41281	5.50	0.618	-1.045	1.7582

Table 34: Regresion linear
 Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Nga rezultati i pesë ministrive të lartë cekura rezulton që të gjithë kanë një lidhje të fortë pozitive me korrelacion mbi 97% dhe brenda suazave të pranueshmërisë me interval besimi

95%. Në përjashtim kemi Ministrinë e Financave e cila nuk gjenden brenda kriteriumeve të pranueshmërisë dhe vlera $p=0.324$.

5.2.2 Testi i rrënjëve unitare (Dickey and Fuller test)

Tiparet e ndryshme të proceseve me seritë kohore që ndryshojnë apo evoluojnë me kalimin e kohës dhe mund të shkaktojnë probleme në parashikimin e analizave të ndryshme statistikore, atëherë për ta parandaluar këtë dukuri tek seritë kohore në statistike përdorim testin Dickey-Fuller. Ky testim teston hipotezën zero që një rrënjë njësie është e pranishme në një model auto regresiv. Hipoteza alternative është e ndryshme në varësi të versionit të provës që përdoret, por zakonisht është statcionaritet ose prirje stacionare. Para se të paraqitet forma e testimit në formë ekuacioni matematikore fillimisht duhet të ditur së *pari* varianca ndryshon vazhdimisht sepse në 'varet nga koha (t) dhe divergjon në pafundësi, po ashtu së dyti nëse këto seri kanë rrënjë njësie, seritë mund të diferencohen për t'u bërë stacionare. Për këtë ekuacioni ka formën si më poshtë:

$$Y_t = D_t + Z_t + \varepsilon_t$$

D_t -Komponenti determinuese (Komponentet sezonal apo trendi);

Z_t - Përbërësi stokatik;

ε_t - Gabimi i statcionaritetit.

Kurse në bazë komandës “dfuller ministriaX, drift regress lags (1)” ne kemi përcaktuar statcionaritetin për secilën Ministri si më poshtë duke vërtetuar se të gjithë Ministrinë tani kanë elemente të statcionaritetit. Atëherë mund të shtrohet pyetja se kur kemi elemente të statcionaritetit dhe kur mund ta vërejmë praninë e tij ?.

Standardet tregojnë se, nëse [Test statistic(z) > Critical value 5%], atëherë ne kemi elemente të statcionaritetit dhe për këtë krijohet H_0 = Nuk kemi statcionaritetit dhe H_1 = Kemi statcionaritet, kështu ne refuzojmë H_0 dhe pranuar H_1 , nga të gjithë rastet e mostrës sonë si mëposhtë:

Ministrinë	Test statistic z (t)	1% critical value	5% critical value	10% critical value
Ministria e Infrastrukturës (p value=0.007), Number obs,18	-2.759	-2.602	-1.753	-1.341

Ministria e Shëndetësisë (p-value=0.0011), Number obs,18	-3.702	-2.602	-1.753	-1.341
Ministria e Bujqësisë, Pylltarisë dhe Zh. Rural (p-value=0.0004), Number obs,18)	-4.127	-2.602	-1.753	-1.341
Ministria e Punës dhe Mirëqenies sociale (p-value=0.0245), Number obs,18)	-2.143	-2.602	-1.753	-1.341
Ministria e Financave (p value=0.005), Number obs,18)	-4.115	-2.602	-1.753	-1.341

Table 35: Testi i Rrënjëve unitare (Dickey and Fuller test)

Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

5.2.3 Testimi i Heteroskedasticitetit (Breusch-Pagan/ Cook Weisberg test)

Një testim mjaftë i rëndësishëm i përcaktimit të statcionaritetit në seritë kohore kemi dhe testimin e heteroskedasticitetit. Për të testuar homogjenitetin e Variancës dhe vlerës ($p < 0.05$), atëherë ne përdorim modelin e Breuch-Pagan/ Cook-Weisberg të cilën me ndihmën e STATA arritëm në rezultate tona. Rezultati është i paraqitur në tabelën e më poshtme ku vlera p (= 0.000) për modelin është më e vogël se 0.05 që paraqet vlerën kritike dhe kjo tregon heterogjenitetin e variancës në të gjithë modelin.

Ne përmes testimit të heteroskedasticitetit, fokusohemi në kërkesën që vlerat e variabilëve për secilën barazim është shpërndarë jo njësojë në ç' do variabël të x-it. Kur gabimet kanë të njëjtën shpërndarje pavarësisht nga vlera e x atëherë themi se kemi të bëjmë me homoskedasticitet. Por mund të ndodhë dhe e kundërta kur shpërndarja e gabimeve është e ndryshme, varësisht nga vlera e një ose më shumë prej variabilëve të pavarur atëherë themi se termet e gabimit janë heteroskedastike. Testimi është realizuar për rastin e mostrës së hulumtimit tonë dhe rezultati është i paraqitur si më poshtë:

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: (estat hettest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test Komenti: Heteroskedasticiteti matë variancat e variabilëve të pavarura dhe nëse varianca e këtyre variabilëve është e ndryshme nga njëra-tjetra atëherë kemi elemente të homoskedasticitet. Rregulli: $H_0 \neq 0$ -Homoskedasticitet $H_1 = 0$ –Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroscedasticity Ho: Constant variance Variables:ministriainfrastruktures ministriaeshendetesise ministriaebujqesisedhepylltarise ministriaepunesdhemirqenjessocia ministriaefinancave chi2 (5) = 2.14 Prob > chi2 = 0.8293

Table 36: Testimi i Heteroskedasticitetit

5.2.4 Testimi i Multikolinearitetit

Në statistikë, multikollineariteti (gjithashtu kolinearitet) është një fenomen në të cilin një variabël parashikuese në një model të shumëfishtë regresioni mund të parashikohet linearisht nga të tjerët me një shkallë të konsiderueshme të saktësisë, apo mund të themi se multikollineariteti, në regresionin linear është varësia lineare midis dy ose më shumë variabëlëve shpjegues. Në këtë situatë vlerësimet e koeficienteve të regresionit të shumëfishtë mund të ndryshojnë në mënyrë të çrregullt në përgjigje të ndryshimeve të vogla në model ose në të dhëna. Multikollineariteti nuk e zvogëlon fuqinë parashikuese apo besueshmërinë e modelit në tërësi, të paktën brenda grupit të dhënave të mostrës, ai vetëm ndikon në llogaritjet në lidhje me parashikueshmerin individuale.

Multikollineariteti ekziston kur ka korrelacion të forta midis parashikuesve dhe ekzistenca e vlerës $r > 0.80$, vlera e tolerancës < 0.10 dhe faktori i variancës së inflacionit (VIF) < 10 (Rregulli i gishtave) në matricën e korrelacionit janë shkaqet e ekzistencës së multikolinearisë (*Field, 2009; Myers, 1990; Pallant, 2007*). Më saktësisht kur kemi Homogjenitet të dhënave do kemi dhe shkallë të lartë të multikolinearitetit dhe e kundërta. Për këtë në tabelën e mëposhtme kemi paraqitur rezultatet e mostrës sonë.

Ministritë	MI	MSH	MBPZHR	MPMS	MF
Ministria Infrastrukturës	1.000				
Ministria e Shëndetësisë	0.631	1.000			
Ministria e Bujqësisë, Pylltarisë dhe Zh. Rural	0.730	0.124	1.000		
Ministria e punës dhe mirëqenies sociale	0.796	0.269	0.954	1.000	
Ministria e Financave	0.420	0.502	0.170	0.2823	1.000

Table 37: Testimi i Multikolinearitetit
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Variablat	VIF	1/VIF
Ministria Infrastrukturës	16.05	0.062290
Ministria e Shëndetësisë	15.74	0.063536
Ministria e Bujqësisë, Pylltarisë dhe Zh. Rural	6.09	0.164196

Ministria e punës dhe mirëqenies sociale	3.06	0.323492
Ministria e Financave	1.43	0.701628
Mean	8.48	

Nga tabela e mësipërme vërejmë që nuk kemi multikolinearitet në analizën e buxheteve të mostrave tona. Ky testim njëherësh vërteton se të dhënat tona nuk ndikohen nga Multikolineariteti, rezultati i tyre ju afrohet saktësisë së të dhënave.

5.2.5 Vlerësimi i Auto-korrelacionit (Testi i Durbin-Watson-it)

Të dhënat e vlerësuara për të siguruar që auto korrelacioni nuk është një kërcënim për analizat e hulumtimit tonë dhe për të vërtetuar korrelacionin pozitivë në mostrën tonë atëherë ky supozim mund të testohet me testin Durbin-Watson, i cili provon korrelacionin serial midis gabimeve dhe vlerës më afër 2 janë të pranueshme **Field, (2009)**. Siç përshkruhet në tabelën e mëposhtme, për ta interpretuar këtë test duhet të dimë se statistika e Durbin Watson është një numër që teston për auto korrelacionin në mbetjet nga një analizë e regresionit statistikor. Statistika Durbin-Watson është gjithmonë në mes vlerave 0 dhe 4. Një vlerë prej 0 në 2 do të thotë se nuk ka auto korrelacion negativ në mostër. Që do të thotë se vlerat nga 0 në më pak se 2 tregojnë auto korrelacion pozitiv dhe vlerat nga më shumë se 2 deri në 4 tregojnë auto korrelacion negativ. Vlera e statistikave të Durbin-Watson në hulumtimin tonë është 1.19 shumë afër 2 sugjeron që nuk kemi auto korrelacion negativ në mes termave të gabimit.

Rregulli: H_0 -(0-2) Kemi Autokorelacion Pozitiv H_1 -(2-4) Kemi Autokorelacion Negativ Durbin - Watson d=statistic (6,21)	= 1.1908
---	-----------------

Table 38: Vlerësimi i Auto-korrelacionit
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

5.3 Rezultatet nga Modeli AR (1) dhe Analiza Përshkruese

Pas realizimit të disa testimeve paraprake në lidhje me trendet (lëvizjet) e buxheteve ndër vite, atëherë neve na mundësohet realizimi i trendit në ç'do mostër dhe analizë deskriptive për gjithë mostrat tona. Në rastin e hulumtimit tonë ne kemi pesë Ministri nga Republika e Kosovës të cilat janë përzgjedhur në bazë të dy kriterëve kryesore: numri i punëtorëve dhe

buxheti të pranuar ç’do vite nga buxheti i përgjithshëm. Në këtë grup bëjnë pjesë: Ministria e Infrastrukturës (MI), Ministria Shëndetësisë (MSH), Ministria e Pylltarisë, Bujqësisë dhe Zhvillimit Rural (MBPZHR), Ministria e Punës dhe Mirëqenies sociale (MPMS) dhe Ministria e Financave (MF). Periudha kohore për të realizuar seritë kohore në këto pesë (5) Ministri është 20 vjeçare në baza vjetore nga viti 2000-2020.

Buxheti i paraqitur në këto pesë (5) Ministri është në bazë karakterit ekonomik, më saktësisht se si është shpenzuar buxheti i aprovuar nga qeveria. Kur themi në bazë kriterit ekonomik nënkuptohet se buxheti është shpenzuar në Paga dhe Mëditje, Mallra dhe Shërbime, Shpenzime Komunale, Subvencione dhe Transfere dhe Shpenzime Kapitale. Mostra e caktuar për pesë Ministri mendohet se përfaqëson mirë popullimin sepse buxheti i këtyre pesë ministrive përfshinë më shumë se 70% të buxhetit të përgjithshëm të Republikës së Kosovës. Në tabelën e mëposhtme kemi paraqitur një përmbledhje të përgjithshme për minimalen dhe maksimalen e vlerave për ç’do ministri në bazë kategorisë ekonomike ndër vite.

5.3.1 Ministria e Financave

<i>Ministria e Financave</i>	<i>Vitet</i>	<i>Minimumi (*000)</i>	<i>Maximumi (*000)</i>
<i>Numri i të punësuarëve</i>	20	51 Punëtor	1,827 punëtor
<i>Paga & Mëditjet</i>	20	123,876 €	16,874,241 €
<i>Mallra & Shërbime</i>	20	221,860 €	57,191,780 €
<i>Shpenzimet Komunale</i>	20	217,579 €	26,042,736 €
<i>Subvencione & Transfere</i>	17	288,757 €	16,520,000 €
<i>Shpenzimet Kapitale</i>	18	157,626 €	32,330,000 €
<i>Rezervat</i>	2	10,500,000 €	18,426,383 €

Table 39: Statistika përshkruese për Ministrinë e Financave
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Ministria e Financave: Në këtë Institucion ne kemi realizuar një hulumtim për 20 vite, ndërsa buxhetet tona korrespondojnë nga viti 2000-2020. Nëse analizojmë tabelën e mësipërme ne vërejmë që kjo tabelë paraqet minimumin dhe maximumin e shpenzimeve në bazë kategorive ekonomike për 20 vitet e hulumtimit. Kryesisht **numri i punëtorëve** ndër vite është rritur ku

fillimisht kjo ministri ka filluar punën me 51 punëtorë në vitin 2001/2 ndërsa sot ka 1,827 punëtorë në vitin 2019/20, sigurisht kjo rritje e numërit të punëtorëve ka rritur shpenzimet pastaj dhe Pagat dhe Mëditjet ndër vite. Kategoria e parë në bazë kriterit ekonomik kemi **Pagat dhe Mëditjet** realisht MF minimumin e shpenzimeve të kësaj kategorie ka qenë në vitin 2002, e cila ka startuar punën si një ministri e pavarur ndërsa maximumi është në vitin 2019/2020 sepse me projekt buxhetet është e planifikuar rritje e numërit të punëtorëve gjatë kësaj periudhe 2018-2020 për afër 30 punëtorë, me saktësisht do rriten shpenzimet për paga dhe mëditje afër 6.2% *F.Ejupi, (2017)*. Kategoria e dytë është **Mallra dhe Shërbime** kjo kategori në MF minimumin e saj të shpenzimeve ka qenë në vitin 2002 ndërsa maximumin në vitin 2009 kjo rritje në këtë vite ka qenë e lartë sepse Shpenzime për Mallra dhe Shërbime kanë rrjedhur si pasojë e nevojës së krijuar për financimin e projekteve të veçanta si: Servisimi (Kthimi) i borxhit të trashëguar nga ish-Jugosllavia në vlerë (47,277,767€) dhe anëtarësimi në Fondin Monetar Ndërkombëtar dhe Bankën Botërore (1,546,579€), *(Raportet e ZKA-së, 2009)*. Për kategorinë e tretë **Shpenzimet Komunale** në këtë ministri minimumi i saj ka qenë në vitin 2007 ndërsa maximumi i saj është në vitin 2008, kjo rritje e shpenzimeve rezulton si rezultat i rritjes se shpenzimeve telefonike ne mes tjerash ceket “*Duke marrë për bazë Udhëzimin Administrativ Nr. 04/2008 të zyrës së kryeministrit për përdorimin e telefonave (fiks dhe mobil), dhe listës së përdoruesve të telefonisë fikse nga MEF, kolaudojmë se MEF nuk ka pasur një kontrollë adekuate në mbikëqyrjen e këtyre shpenzimeve*”. *(Raportet e ZKA-së, fq 14, 2009)*. Ndërsa për **Subvencione & Transfere** për një periudhë 17 vjeçare, minimumi ndër vite në këtë ministri ka qenë në vitin 2016, kjo arriti si rezultat se buxheti final për subvencione dhe transfere ishte 288,757€ i cili dhe pse ishte shpenzuar në tërësi, këto mjete ishin ndarë sipas vendimeve të Qeverisë për raste të ndryshme. Krahasuar me vitin paraprak buxheti ishte me i ulët për 2,814,564€. Ky ndryshim ishte rezultat i kalimit të pagesës së provizioneve bankare për shpërndarjen e pensioneve për përfituesit e skemës sociale nga MF-ja te Ministria e Punës dhe Mirëqenies Sociale si dhe mos subvencionimi i policave të sigurimit *(Raporti i ZKA-së, fq 21, 2016)*. Kurse maximumi i saj në vitin 2019 ku supozohet që 50% të subvencioneve të realizohen nga Grantete Qeveritare dhe 50% të vlerës nga të hyrat vetanake. **Shpenzimet Kapitale** minimumi i shpenzimeve për këtë kategori ka qenë në vitin 2002 arsyeja ishte sepse sapo kishte filluar si entitet i pavarur, ndërsa maximumi

është në vitin 2010 me implementimin e projektit të autostradës Vërmicë-Merdare “Ibrahim Rugova” (*Raportet e ZKA-së, 2010*). Kurse sa i përketë **rezervave** të MF minimumin e saj ka qenë në vitin 2005 ndërsa maximumin 2004 që ka qenë rezervë e bartura nga viti paraprak, në total kjo ministri sa i përketë rezervave kishte vetëm për vitin 2004 dhe 2005, (*Raporti i ZKA-së, 2004-2005*). Në përgjithësi duke shfrytëzuar modelin AR(1) për 20 vitet e realizimit të buxhetit nga Ministria e Financave, njëherësh duke realizuar modelin e auto regresion atëherë rezultatet paraqiten si më poshtë:

Number of Obs = 20
Multiple R = 0.67
R-squared = 0.45
Adj R-squared = 0.41

Ministria e Financave	Coef.	Std. Err	t	P-value
Intercept B_0	16,067,125.59	9,404,364.29	1.7084	0.10
X Variable B_1	0.669749	0.17535	3.8195	0.001

Tabelë 40: Auto regresion model (1)-MF

$$\text{Nga modeli: } Y_t = \beta_0 + \beta_1 y_{t-1} + \varepsilon_t$$

$$\text{Nga: } \varepsilon_t \sim N(0, \sigma^2)$$

Atëherë kemi parashikimin:

$$Y_t = 16,067,125.59 + 0.66 * y_{t-1}$$

Koment: Nga shfrytëzimi i modelit AR(1) për rastin e Ministrisë së Financave nga viti 2000 deri në vitin 2020 vërejmë që kemi një lidhje pozitive ndërmjetë variablës së varur dhe pavarur. Që në rastin tonë “Y” ka qenë vitet ndërsa “X” buxhetet ndër vite. Nga regresioni i lartë cekur vërejmë që kemi korrelacion të lartë në mes vlerës Y dhe X , më saktësisht $r^2 = 67\%$. Duke pasur parasysh që b_1 tregon ndryshimin mesatar të vlerësuar të “Y” për ndryshimin e një njësie të “X”. Kjo tregon se buxheti i MF ndër vitet rritet për 0.669 njësi. Me që b_0 dhe b_1 kanë korrelacion pozitivë atëherë ç’do rritje e “X-it” do të ndikojë në rritjen e “Y-it”. Po ashtu për të treguar që kemi një rezultat pozitivë dhe impakt të variabëlilit të pavarur në variabëlin e varur kemi dhe vlerën e p-value që është brenda suazave statistikore

të pranueshmërisë me vlerë p-value=0.001. Për më hollësisht mund të shikohet dhe paraqitja grafike nga periudha (2000-2020) dhe parashikimi për vitet (2020-2022):

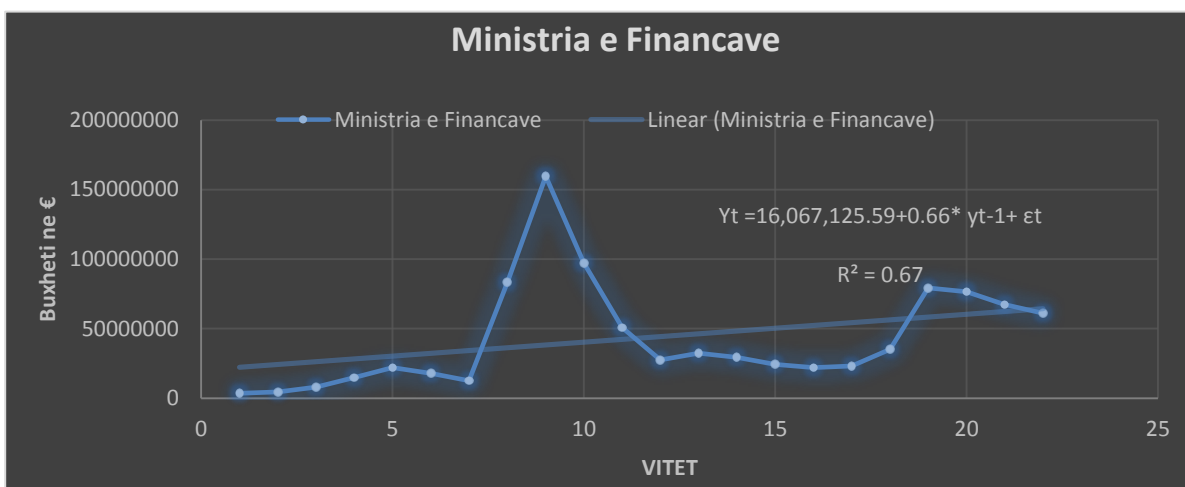


Figure 12: Seria Kohore Ministria e Financave (2000-2020).

Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Koment: Nga paraqitja grafike e serive kohore për 20 vite radhazi vërejmë që kemi një trend të rritjes së buxhetit ndër vite. Amplitudat grafike tregojnë rritjen më të shprehur gjatë vitit 2009 dhe rënje pastaj gjatë vitit 2013, kjo vjen si rezultat i rregullimit të autostradës Vërmicë-Merdare “Ibrahim Rugova” dhe përfundimi të saj në 2013 (*Raportet e ZKA-së, 2010*). Kurse në bazë të parashikimeve vërejmë që buxheti do ketë një rënje afër 12% nga viti 2020 në 2021 dhe me afër 11% prap, një rënje nga viti 2021-2022. Kjo rënje e buxhetit mund të vërtetohet dhe nga projekt ligjet e Kuvendit të Republikës së Kosovës (shiko me hollësisht në projektligj për buxhetin e Republikës së Kosovës për vitin 2018).

5.3.2 Ministria e Infrastrukturës

<i>Ministria e Infrastrukturës</i>	<i>Vitet</i>	<i>Minimumi (*000)</i>	<i>Maximumi (*000)</i>
<i>Numri i të punësuarëve</i>	20	50 punëtor	372 punëtor
<i>Paga & Mëditjet</i>	20	139,300 €	2,000,000 €
<i>Mallra & Shërbime</i>	20	1,006,736 €	15,560,000 €
<i>Shpenzimet Komunale</i>	16	81,883 €	10,899,861 €
<i>Subvencione & Transfere</i>	17	113,100 €	13,180,000 €
<i>Shpenzimet Kapitale</i>	18	3,015,000 €	269,407,793 €

Rezervat	3	195,500 €	793,188 €
----------	---	-----------	-----------

Table 41: Statistika përshkruese për Ministrinë e Infrastrukturës
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Ministria e Infrastrukturës: Në këtë Institucion ne kemi në hulumtim për 20 vite sepse ky entitet është krijuar në vitin 2000, ndërsa buxhetet tona korrespondojnë nga viti 2000-2020. Nëse analizojmë tabelën e mësipërme ne vërejmë që kjo tabelë paraqet minimumin dhe maximumin e shpenzimeve në bazë kategorive ekonomike për 20 vitet e hulumtimit. Kryesisht **numri i punëtorëve** ndër vite është rritur ku fillimisht kjo ministri ka filluar punën me 50 punëtorë në vitin 2001/2 ndërsa sot ka 308 punëtorë në vitin 2019 (*Qarkoret buxhetore, MF, 2019*). Kategoria e parë në bazë kriterit ekonomik kemi **Pagat dhe Mëditjet** realisht MI minimumin e shpenzimeve të kësaj kategorie ka qenë në vitin 2002 kur ka startuar punën si një ministri e pavarur me 50 punëtorë gjithsej, ndërsa maximumi është në vitin 2018 (*Raporti i ZKA-së, fq5, 2018*). Kategoria e dytë është **Mallra dhe Shërbime** kjo kategori në MI minimumin e saj të shpenzimeve ka qenë në vitin 2004 ndërsa maximumin në vitin 2003 (*Mungojnë të dhënat e argumentimit të kësaj kategorie për periudhat në fjalë*). Për kategorinë e tretë **Shpenzimet Komunale** në këtë ministri minimumi i saj ka qenë në vitin 2008 sepse ne baze te raporteve nga ZKA kolaudon se është bërë një mirë menaxhim i parasë publike me theks te veçantë për shpenzimet e mëditjeve, telefonatave dhe udhëtimeve (*Raporti i ZKA-së, 2008*), ndërsa maximumi i saj është në vitin 2004. (*Mungojnë të dhënat e argumentimit të kësaj kategorie për periudhat në fjalë*).

Ndërsa për **Subvencione & Transfere** minimumi ndër vite në këtë ministri ka qenë në vitin 2006, si pasojë të mungesës të një planifikimi adekuat të prokurimit, tenderim jo transparent, jo përputhshmëri me rregullat për nevojat dhe shfrytëzimin e mjeteve, sigurimin e depozitave, vlerësimet, kufizimet kohore, mungesa e protokolleve të hapjes së tenderit etj. (*Raportet e UNMIK-ut, fq 10, 2006*). Kurse maximumi i saj në vitin 2001 (*Mungojnë të dhënat e argumentimit të kësaj kategorie për periudhat në fjalë*). **Shpenzimet Kapitale** minimumi i shpenzimeve për këtë kategori ka qenë në vitin 2002 sepse ligji mbi prokurorimin publik ka hyrë në fuqi në Qershor 2004 dhe nuk ka qenë efektiv gjatë periudhës 2002/3 (*Raportet e UNMIK-ut, fq28, 2002*), ndërsa maximumi është në vitin 2012. Ndryshimi në mes buxhetit fillestar dhe atij përfundimtar pasqyron ngritjet prej 1,900,000€ për investime

kapitale, pas rishikimit të buxhetit, që i përkasin ndërtimit të rrugëve të reja dhe 42,600€ nga Fondi për Kuadro (sipas vendimit nr.23/2012 të komisionit të Fondit për Kuadro) që u përkasin pagave dhe mëditjeve, po ashtu Bashkëfinancimet e MI-së me Kuvendet Komunale (KK) për investime kapitale, në fund të vitit 2012 ishin në vlerë 69,327,710€. MI-ja vlerën e këtyre financimeve e ka regjistruar si pasuri të saj në regjistrin kontabël. Por, pas përfundimit të vitit, MI ka ndërmarrë masat për largim të këtyre vlerave nga regjistrat e saj kontabël dhe bartjen tek komunat përkatëse (*Raportet e ZKA-së, fq 24, 2012*). Duke shfrytëzuar modelin AR(1) për 20 vitet e realizimit të buxhetit nga Ministria e Infrastrukturës, njëherësh duke realizuar Modelin e auto regresion atëherë rezultatet paraqiten si më poshtë:

Number of Obs = 20
 Multiple R = 0.90
 R-squared = 0.81
 Adj R-squared = 0.80

Ministria e Infrastrukturës	Coef.	Std. Err	t	P-value
Intercept B ₀	28,100,837.7	17876323.98	1.5719	0.13
X Variable B ₁	0.8854	0.10085	8.779	0.002

Table 42: Auto regresion model (1)-MI

$$\text{Nga modeli: } Y_t = \beta_0 + \beta_1 y_{t-1} + \varepsilon_t$$

$$\text{Nga: } \varepsilon_t \sim N(0, \sigma^2)$$

Atëherë kemi parashikimin:

$$Y_t = 28100323.98 + 0.88 * y_{t-1} + \varepsilon_t$$

Koment: Nga shfrytëzimi i modelit AR(1) për rastin e Ministrisë së Infrastrukturës nga viti 2000 deri në vitin 2020 vërejmë që kemi një lidhje pozitive ndërmjetë variablës së varur dhe pavarur. Që në rastin tonë Y- paraqet vitet, ndërsa X- buxhetet ndër vite. Nga regresioni i lartë cekur vërejmë që kemi korrelacion të lartë në mes vlerës Y dhe X , më saktësisht $r^2 = 90\%$. Duke pasur parasysh që b_1 tregon ndryshimin mesatar të vlerësuar të “Y” për ndryshimin e një njësie të “X”. Kjo tregon se buxheti i MF ndër vitet rritet për 0.885 njësi. Me që b_0 dhe b_1 kanë korrelacion pozitive atëherë ç’do rritje e “X-it” do të ndikojë në rritjen e “Y-it”. Po ashtu për të treguar që kemi një rezultat pozitive dhe impakt të variabëlit të pavarur në variabëlën e varur kemi dhe vlerën e p-value që është brenda suazave statistikore

të pranueshmërisë me vlerë p-value=0.002. Për më hollësisht mund të shikohet dhe paraqitja grafike nga periudha (2000-2020) dhe parashikimi për vitet (2020-2022):

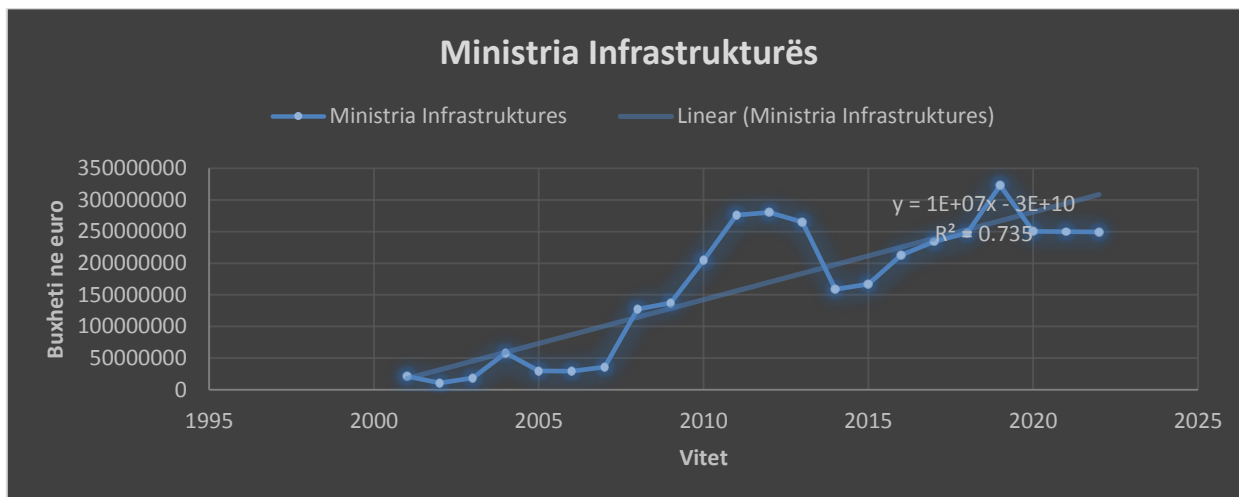


Figure 13: Seria Kohore Ministria e Infrastrukturës (2000-2020)
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Koment: Nga paraqitja grafike e serive kohore për 20 vite radhazi vërejmë që kemi një trend të rritjes së buxhetit ndër vite. Ku amplitudat grafike tregojnë rritjen më të shprehur gjatë vitit 2010-2014 dhe 2019 që pretendohen të rriten dhe për këtë periudhë shpenzimet kapitale me vlere 291,215,500 € (*Qarkoret Buxhetore, fq 5, 2019*). Kurse rënje pastaj gjatë vitit 2014/15 sepse përfundon rregullimi i Autostradës Merdar-Vermicë. Gjithashtu në bazë parashikimit vërejmë që buxheti do ketë rënje afër 6% nga viti 2020 në 2021 dhe më afër 3% një rënje nga viti 2021-2022.

5.3.3 Ministria e Shëndetësisë

<i>Ministria e Shëndetësisë</i>	<i>Vitet</i>	<i>Minimumi (*000)</i>	<i>Maximumi (*000)</i>
<i>Numri i të punësuarëve</i>	20	1085 punëtor	11,302 punëtor
<i>Paga & Mëditjet</i>	20	69,18,642 €	44,408,183 €
<i>Mallra & Shërbime</i>	20	89,13,743 €	50,652,110 €
<i>Shpenzimet Komunale</i>	19	172,515 €	35,742,585 €
<i>Subvencione & Transfere</i>	19	500,000 €	81,000,000 €

<i>Shpenzimet Kapitale</i>	20	1,080,743 €	4,953,000 €
----------------------------	----	-------------	-------------

Table 43: Statistika përshkruese për Ministrinë e Shëndetësisë
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Ministria e Shëndetësisë: Nëse analizojmë tabelën e mësipërme ne vërejmë që kjo tabelë paraqet minimumin dhe maximumin e shpenzimeve në bazë kategorive ekonomike për 20 vitet e hulumtimit. Kryesisht **numri i punëtorëve** ndër vite është rritur ku fillimisht kjo ministri ka filluar punën me 1'085 punëtorë në vitin 2000 ndërsa sot ka 11'302 punëtorë në vitin 2019/20. Kategoria e parë në bazë kriterit ekonomik kemi **Pagat dhe Mëditjet** realisht MSH minimumin e shpenzimeve të kësaj kategorie ka qenë në vitin 2002 kur ka startuar punën si një ministri e pavarur ndërsa maximumi është në vitin 2018 me projekt buxhetet me rritjen e buxhetit për paga dhe mëditje për 959,549€ është rezultat i shtimit të 20 punëtorëve në Mitrovicë komforë marrëveshjes për shuarjen e mbrojtjes civile, kompensimi i përvojës së punës, dhe kompensimi për stafin e përfshirë në 'Fondin për Kuadro' (*Raporti i ZKA-së, 2018*). Kategoria e dytë është **Mallra dhe Shërbime** kjo kategori në MI minimumin e saj të shpenzimeve ka qenë në vitin 2014 sepse zvogëlimi i buxhetit për mallra dhe shërbime përfshin transferin e shumës prej 1,200,000€ në kategorinë e subvencioneve, për TMJISHP dhe pjesa tjetër e reduktimit të buxhetit ishte bërë me vendime të Qeverisë (*Raporti ZKA-së, 2014*), ndërsa maximumin në vitin 2018. Për kategorinë e tretë **Shpenzimet Komunale** në këtë ministri minimumi i saj ka qenë në vitin 2014 dhe zvogëlimi i buxhetit për shpenzimet komunale është bërë me vendim të Qeverisë me qëllim të kursimit (*Raporti i punës nga MI, 2014*), ndërsa maximumi i saj është në vitin 2004. Po ashtu për **Subvencione & Transfere** minimumi ndër vite në këtë ministri ka qenë në vitin 2006 deri 2008 kurse maximumi i saj në vitin 2001 (*Mungojnë të dhënat e argumentimit të kësaj kategorie për periudhat në fjalë*). **Shpenzimet Kapitale** minimumi i shpenzimeve për këtë kategori ka qenë në vitin 2002, ndërsa maximumi është në vitin 2003 duke bërë blerje për pajisje të punës (*Raportet e UNMIK-ut, fq 15,2003*). Duke shfrytëzuar modelin AR(1) për 20 vitet e realizimit të buxhetit nga Ministria e Shëndetësisë, njëherësh duke realizuar Modelin e auto regresion, atëherë rezultatet paraqiten si më poshtë:

Number of Obs	= 20
Multiple R	= 0.52
R-squared	= 0.28
Adj R-squared	= 0.24

Ministria e Shëndetësisë	Coef.	Std. Err	T	P-value
Intercept B_0	30458529.14	11527710.65	2.6422	0.0165
X Variable B_1	0.50479	0.1905577	2.6490	0.01632

Table 44: Auto regresion model (1)-MSH

Nga modeli: $Y_t = \beta_0 + \beta_1 y_{t-1} + \epsilon_t$

Nga: $\epsilon_t \sim N(0, \sigma^2)$

Atëherë kemi parashikimin:

$$Y_t = 30458529.14 + 0.50 * y_{t-1}$$

Koment: Nga shfrytëzimi i modelit AR(1) për rastin e Ministrisë së Shëndetësisë nga viti 2000 deri në vitin 2020 vërejmë që kemi një lidhje pozitive ndërmjetë variablës së varur dhe pavarur. Që në rastin tonë Y- kemi vitet ndërsa X- buxhetet ndër vite. Nga regresioni e lartë cekur vërejmë që kemi korrelacion të lartë në mes vlerës Y dhe X, më saktësisht $r^2 = 52\%$. Duke pasur parasysh që b_1 tregon ndryshimin mesatar të vlerësuar të “Y” për ndryshimin e një njësie të “X”. Kjo tregon se buxheti i MF ndër vitet rritet për 0.50 njësi. Me që b_0 dhe b_1 kanë korrelacion pozitive at ‘herë ç’do rritje e “X-it” do të ndikojë në rritjen e “Y-it”. Po ashtu për të treguar që kemi një rezultat pozitive dhe impakt të variabëlës të pavarur në variabëlën e varur kemi dhe vlerën e p-value që është brenda suazave statistikore të pranueshmërisë me vlerë p-value=0.0162.

Për më hollësisht mund të shikohet dhe paraqitja grafike nga perioda (2000-2020) dhe parashikimi për vitet (2020-2022):

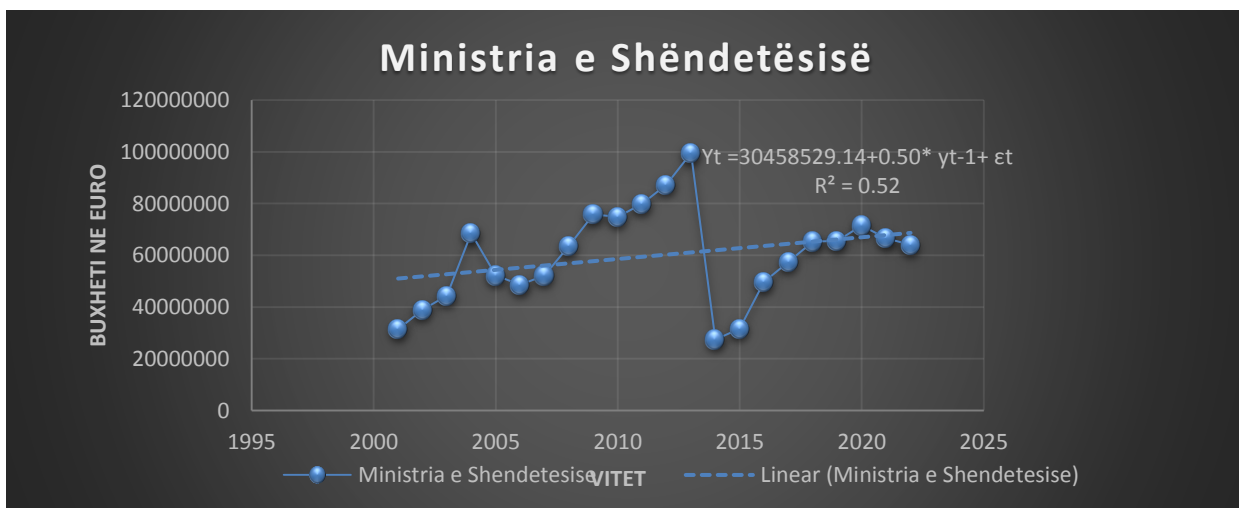


Figure 14: Seria Kohore Ministria e Shëndetësisë (2000-2020)

Koment: Nga paraqitja grafike e serive kohore për 20 vite radhazi vërejmë që kemi një trend të rritjes së buxhetit ndër vite. Amplitudat grafike tregojnë rritjen më të shprehur gjatë vitit 2010-2014 dhe 2019, kurse rënje pastaj gjatë vitit 2014/15, sepse zvogëlimi i buxhetit për mallra dhe shërbime përfshin transferin e shumës prej 1,200,000€ në kategorinë e subvencioneve, për TMJISHP dhe pjesa tjetër e reduktimit të buxhetit ishte bërë me vendime të Qeverisë (*Raporti ZKA-së, 2014*). Kurse në bazë parashikimit vërejmë që buxheti do ketë rënje afër 3 % nga viti 2020 në 2021 dhe më afër 0.75 % një rënje nga viti 2021-2022.

5.3.4 Ministria e Bujqësisë Pylltarisë dhe Zhvillimit Rural

<i>Ministria e Bujqësisë, Pylltarisë dhe Zhvillimit Rural</i>	<i>Vitet</i>	<i>Minimumi (*000)</i>	<i>Maximumi (*000)</i>
<i>Numri i të punësuarëve</i>	20	315 punëtor	734 punëtor
<i>Paga & Mëditjet</i>	20	501,000	3,264,140
<i>Mallra & Shërbime</i>	20	553,199	3,692,171
<i>Shpenzimet Komunale</i>	16	88,841	967,048
<i>Subvencione & Transfere</i>	14	295,000	50,724,157
<i>Shpenzimet Kapitale</i>	20	189,916	4,350,000

Table 45: Statistika përshkruese për Ministrinë e BPZHR

Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Ministria e Bujqësisë Pylltarisë dhe Zhvillimit Rural: Po ashtu si tek tre Ministrinë paraprake dhe në këtë Institucion ne kemi në hulumtim për 20 vite sepse ky entitet është krijuar në vitin 2000, kryesisht buxhetet tona korrespondojnë nga viti 2000-2020. Ne vërejmë që kjo tabelë paraqet minimumin dhe maximumin e shpenzimeve në bazë kategorive ekonomike për 20 vitet e hulumtimit. Kryesisht **numri i punëtorëve** ndër vite është rritur ku fillimisht kjo ministri ka filluar punën me 315 punëtorë në vitin 2001 ndërsa sot ka 400 punëtorë në vitin 2018/29. Kategoria e parë në bazë kriterit ekonomik kemi **Pagat dhe Mëditjet** realisht MBPZHR minimumin e shpenzimeve të kësaj kategorie ka qenë në vitin 2004 (*Mungojnë të dhënat e argumentimit të kësaj kategorie për periudhat në fjalë*), ndërsa maximumi është në vitin 2019/2020 me projekt buxhetet (*Qarkorja e Buxhetit, MF, fq5, 2019*).

Kategoria e dytë është **Mallra dhe Shërbime** kjo kategori në MBPZHR minimumin e saj të shpenzimeve ka qenë në vitin 2001 (*Mungojnë të dhënat e argumentimit të kësaj kategorie për periudhat në fjalë*) ndërsa maximumin në vitin 2015. Për kategorinë e tretë **Shpenzimet Komunale** në këtë ministri minimumi i saj ka qenë në vitin 2011 sepse kishte rënje në shpenzimet e udhëtimit, shpenzimet e qirasë dhe shpenzimet për shërbime të caktuara si arsimi, publikimi, anëtarësimi etj. ndërsa maximumi i saj është në vitin 2004 (*Mungojnë të dhënat e argumentimit të kësaj kategorie për periudhat në fjalë*). Ndërsa për **Subvencione & Transfere** minimumi ndër vite në këtë ministri ka qenë në vitin 2007 kurse maximumi i saj në vitin 2015, kjo rritje ka ardhur si rezultat i nga ndarja e garantëve “Ujitja e Tokave Bujqësore” në vlerë 160.000€ (*Raportet e ZKA-së, fq 24, 2015*). **Shpenzimet Kapitale** minimumi i shpenzimeve për këtë kategori ka qenë në vitin 2002, ndërsa një rënje të buxhetit për këtë kategori kemi dhe gjatë vitit 2017 sepse Buxheti final për investime kapitale ishte për 2,744,726€ më i ulët krahasuar me buxhetin fillestar. Kjo ishte si rezultat i shkurtimeve buxhetore me rishikim për 1,324,734€ si dhe me vendim të qeverisë për 1,419,900€, për shkak të kursimeve në nën programe për projekte. Realizimi për investime kapitale në vitin 2017 ishte 94% e buxhetit final (*Raportet e ZKA-së, fq13,2017*). Duke shfrytëzuar modelin AR(1) për 20 vitet e realizimit të buxhetit nga MBPZHR, njëherësh duke realizuar Modelin e auto regresion, atëherë rezultatet paraqiten si më poshtë:

Number of Obs = 20
Multiple R = 0.94
R-squared = 0.88
Adj R-squared = 0.87

Ministria Bujqësisë, Pylltarisë dhe Zhvillimit Rural	Coef.	Std. Err	t	P-value
Intercept B ₀	3102273.07	2537090	1.222	0.24
X Variable B ₁	0.9901	0.085	11.566	0.0004

Table 46: Auto regresion model (1)-MBPZHR

$$\text{Nga modeli: } Y_t = \beta_0 + \beta_1 y_{t-1} + \varepsilon_t$$

$$\text{Nga: } \varepsilon_t \sim N(0, \sigma^2)$$

Atëherë kemi parashikimin:

$$Y_t = 3102273 + 0.99 * y_{t-1}$$

Koment: Nga shfrytëzimi i modelit AR(1) për rastin e Ministrisë së BPZHR nga viti 2000 deri në vitin 2020 vërejmë që kemi një lidhje pozitive ndërmjet variablës së varur dhe pavarur. Që në rastin tonë Y- ka qenë vitet ndërsa X- buxhetet ndër vite. Nga regresioni e lartë cekur vërejmë që kemi korrelacion të lartë në mes vlerës Y dhe X, më saktësisht $r^2 = 94\%$. Duke pasur parasysh që b_1 tregon ndryshimin mesatar të vlerësuar të “Y” për ndryshimin e një njësie të “X”. Kjo tregon se buxheti i MF ndër vite rritet për 0.99 njësi. Me që b_0 dhe b_1 kanë korrelacion pozitivë, atëherë ç’do rritje e “X-it” do të ndikojë në rritjen e “Y-it”. Po ashtu për të treguar që kemi një rezultat pozitivë dhe impakt të variabël të pavarur në variabël të varur kemi dhe vlerën e p-value që është brenda suazave statistikore të pranueshmërisë me vlerë p-value=0.0004. Për më hollësisht mund të shikohet dhe paraqitja grafike nga periudha (2000-2020) dhe parashikimi për vitet (2020-2022):

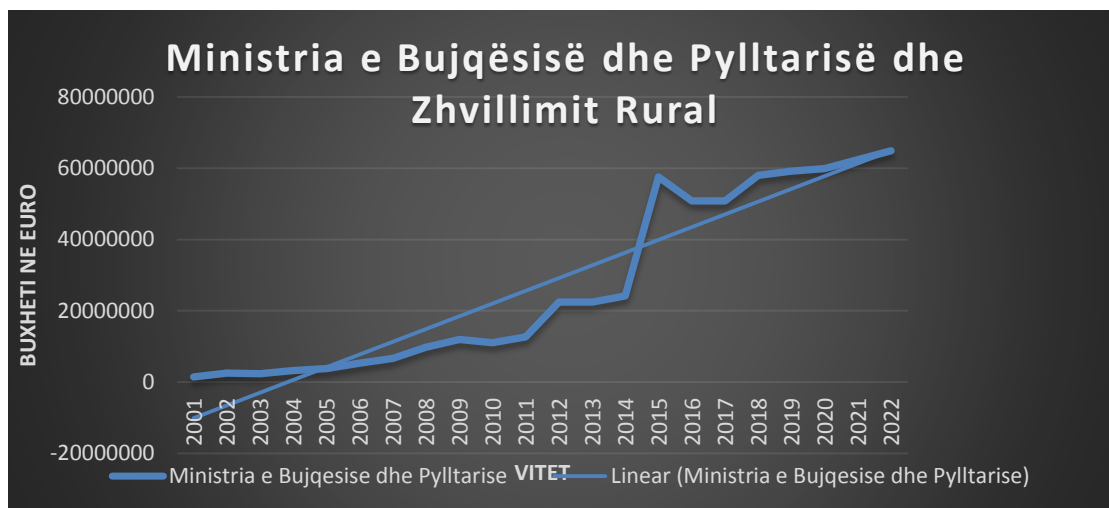


Figure 15: Seria Kohore Ministria e BPZHR (2000-2020)
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Koment: Nga paraqitja grafike e serive kohore për 20 vite radhazi vërejmë që kemi një trend të rritjes së buxhetit ndër vite. Ku amplitudat grafike tregojnë rritjen më të shprehur gjatë vitit 2015 dhe 2016, kurse rënje pastaj gjatë vitit 2010-2014. Kurse në bazë parashikimit vërejmë që buxheti do ketë rritje afër 3 % nga viti 2020 në 2021 dhe më afër 4 % një rritje nga viti 2021-2022.

5.3.5 Ministria e Punës dhe Mirëqenies Sociale

<i>Ministria e Punës dhe Mirëqenies Sociale</i>	<i>Vitet</i>	<i>Minimumi (*000)</i>	<i>Maximumi (*000)</i>
<i>Numri i të punësuarëve</i>	20	315 punëtor	734 punëtor
<i>Paga & Mëditjet</i>	20	501,000 €	2,600,000 €
<i>Mallra & Shërbime</i>	20	553,199 €	3,692,171 €
<i>Shpenzimet Komunale</i>	16	88,841 €	967,048 €
<i>Subvencione & Transfere</i>	14	295,000 €	25,528,073 €
<i>Shpenzimet Kapitale</i>	20	189,916 €	4,350,000 €

Table 47: Statistika përshkruese për Ministrinë e PMS
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Ministria e Punës dhe Mirëqenies Sociale: Në këtë Institucion ne kemi në hulumtim për 20 vite si ç' do entitet tjetër që buxhetet korrespondojnë nga viti 2000-2020. Nëse analizojmë tabelën e mësipërme ne vërejmë që kjo tabelë paraqet minimumin dhe maximumin e shpenzimeve në bazë kategorive ekonomike për 20 vitet e hulumtimit. Kryesisht **numri i punëtorëve** ndër vite është rritur ku fillimisht kjo ministri ka filluar punën me 315 punëtorë në vitin 2000 ndërsa sot ka 734 punëtorë në vitin 2019/20. Kategoria e parë në bazë kriterit ekonomik kemi **Pagat dhe Mëditjet** realisht MPMS minimumin e shpenzimeve të kësaj kategorie ka qenë në vitin 2000 si një ministri e pavarur ndërsa maximumi është në vitin 2019/2020 me projekt buxhetet si pasojë e rritjes të vazhdueshme të numërit të punëtorëve. Kategoria e dytë është **Mallra dhe Shërbime** kjo kategori në MPMS minimumin e saj të shpenzimeve ka qenë në vitin 2004 (*Raportet e UNMIK-ut, 2004*), ndërsa maximumin në vitin 20015. Për kategorinë e tretë **Shpenzimet Komunale** në këtë ministri minimumi i saj ka qenë në vitin 2004 ndërsa maximumi i saj është në vitin 2008 (*Mungojnë të dhënat e argumentimit të kësaj kategorie për periudhat në fjalë*). Ndërsa për **Subvencione & Transfere** minimumi ndër vite në këtë ministri ka qenë në vitin 2006 kurse maximumi i saj në vitin 20017 sepse nga Buxheti final në raport me buxhetin fillestar ishte rritur për 25,528,073€. Kjo rritje është rezultat i donacioneve të jashtme në vlerë 318,922€, rritjes së aplikuar pas rishikimit buxhetor 23,049,518€ dhe me vendimet e Qeverisë 2,159,634€. Në këtë rritje ka ndikuar ndarja e mjeteve për mbulimin e obligimeve tek skema e veteranëve të luftës (*Raportet e ZKA-së, fq 12, 2017*). **Shpenzimet Kapitale** minimumi i shpenzimeve për

këtë kategori ka qenë në vitin 2003, ndërsa maximumi është në vitin 2017 sepse kishte një diferencë të theksuar ndërmjet buxhetit final dhe atij fillestar tek kategoria e investimeve kapitale, ku buxheti final ishte më i ultë për 619,413€. Fillimisht kishte zvogëlim me rishikim me vlerë 120,000€, pastaj me vendim të Qeverisë kishte shkurtime në këtë kategori në vlerë 547,285€. Ndërkaq, kishte një rritje për 47,872€ nga donacionet e jashtme. Por prap mbetet si viti me shpenzimet me te larta sa i përketë kategorisë së shpenzimeve kapitale (*Raportet e ZKA-së, fq. 12, 2017*). Duke shfrytëzuar modelin AR(1) për 20 vitet e realizimit të buxhetit nga Ministria e Punës dhe Mirëqenies sociale, njëherësh duke realizuar Modelin e auto regresion, atëherë rezultatet paraqiten si më poshtë:

Number of Obs = 20
Multiple R = 0.98
R-squared = 0.97
Adj R-squared = 0.96

Ministria e Punës dhe Mirëqenies sociale	Coef.	Std. Err	t	P-value
Intercept B_0	18724713.47	8573013	2.184	0.04
X Variable B_1	1.024	0.03589	28.55	0.00

Table 48: Auto regression model (1)-MPMS

$$\text{Nga modeli: } Y_t = \beta_0 + \beta_1 y_{t-1} + \varepsilon_t$$

$$\text{Nga: } \varepsilon_t \sim N(0, \sigma^2)$$

Atëherë kemi parashikimin:

$$Y_t = 18724713.47 + 1.024 * y_{t-1}$$

Koment: Nga shfrytëzimi i modelit AR(1) për rastin e Ministrisë së PMS nga viti 2000 deri në vitin 2020 vërejmë që kemi një lidhje pozitive ndërmjetë variablës së varur dhe pavarur. Që në rastin tonë Y- ka qenë vitet ndërsa X- buxhetet ndër vite. Nga regresioni e lartë cekur vërejmë që kemi korrelacion të lartë në mes vlerës Y dhe X, më saktësisht $r^2 = 98\%$. Duke pasur parasysh që b_1 tregon ndryshimin mesatar të vlerësuar të “Y” për ndryshimin e një njësie të “X”. Kjo tregon se buxheti i MF ndër vitet rritet për 1.024 njësi. Me që b_0 dhe b_1 kanë korrelacion pozitivë, atëherë ç’do rritje e “X-it” do të ndikojë në rritjen e “Y-it”. Po ashtu për të treguar që kemi një rezultat pozitive dhe impakt të variabëlës të pavarur në variabëlën e varur kemi dhe vlerën e p-value që është brenda suazave statistikore të pranueshmërisë me vlerë p-value=0.00. Për më hollësisht mund të shikohet dhe paraqitja grafike nga periudha (2000-2020) dhe parashikimi për vitet (2020-2022):

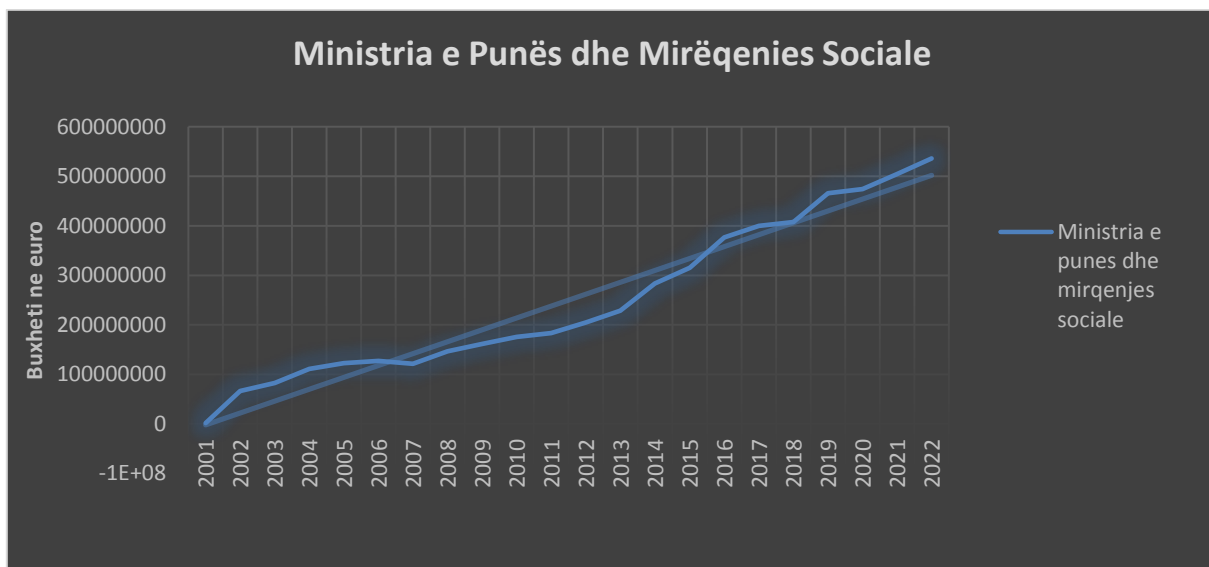


Figure 16: Seria Kohore Ministria e PMS (2000-2020)
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Koment: Nga paraqitja grafike e serive kohore për 20 vite radhazi vërejmë që kemi një trend të rritjes së buxhetit ndër vite. Ku amplitudat grafike tregojnë rritjen më të shprehur gjatë vitit 2010-2014 dhe 2019, kurse rënje pastaj gjatë vitit 2014/15. Kurse në bazë parashikimit vërejmë që buxheti do ketë rritje afër 7 % nga viti 2020 në 2021 dhe me afër 3.75 % një rritje nga viti 2021-2020.

Nga një periudhë 20 vjeçare të shpenzimeve buxhetore, të gjitha entitetet e mostrës sonë kanë realizuar në forma dhe mënyra të ndryshme buxhetin e tyre. Por në përgjithësi Republika e Kosovës së bashku me institucionet e saja ka kaluar në tre faza revolucionit për t'u përshtatur kërkesave të BE-së.

- ❖ **Sistemi Centralizuar (2001-2006):** Në Republikën e Kosovës nga vitit 2001 deri në vitin 2006 kemi krijimin e zyrës ose njësisë së kontrollit të brendshëm brenda njësisë administrative në Ministrinë e Financave që roli saj kryesor ka qenë kontrolli dhe menaxhimi i parasë publike për gjithë Institucionet publike të Republikës së Kosovës, apo me qëllim të krijimit të sistemeve të shëndosha të menaxhimit të burimeve të financave publike.
- ❖ **Sistemi Decentralizuar- Para implementimit të kornizës COSO (2006-2015):** Në vitin 2006 kemi startimin e krijimit të njësive të kontrollit të brendshëm në ç'do

institucion si departament i auditimit të brendshëm që në start këto departamente udhëhiqen nga tre auditorë të brendshëm. Atëherë ka ndodhur kalimi nga një udhëheqjeje të centralizuar në decentralizim. Krijimi e këtyre njësive brenda entiteteve mundësoj që përpos rritjes së kostove të shpenzimeve të kategorisë paga dhe mëditje, realiste mundësojë dhe funksionimin e një kontrolli të brendshëm më të detajuar për ç’do entitet dhe raportimet e tyre në baza vjetore në Qeveri.

❖ **Sistemi Decentralizuar- Pas implementimit të kornizës COSO (2015- e tutje):**

Gjatë kësaj periudhe në të gjitha entitetet kemi një rritje të vazhdueshëm të buxhetit ndër vite deri në projekt buxhetin 2020. Kryesisht në këtë periudhë fillon implementimi i kornizës COSO në sektorin publik si njëra ndër kërkesat e BE-së për anëtarësimin në BE. Më saktësisht këtu kemi fillimin e një reforme dhe në aspekt administrativë dhe në aspekt ligjore. Kryesisht nëse kujtojmë ekuacionin (*kapitulli 1*) e kornizës COSO ishte kjo paraqitje:

$$\text{KBFP} = \text{KB} + \text{NJQH}, \text{ ku KB qëndron (MFK + AB)}$$

KB- Kontrolli i brendshëm, **MFK**-Sistemet e menaxhimit financiar dhe kontrollit,

AB - Auditimi i brendshëm funksionalisht i pavarur, **NJQH**- Njësia Qendrore Harmonizuese;

Të gjitha shtetet që pretendojnë të bëjnë reforma në aspektin administrative kalojnë në disa sfida dhe sfida e parë e rëndësishme lind nga koha e nevojshme për të krijuar një sistem të mirë, për të zhvilluar sistemim e brendshëm financiar në të cilën duhet të kalojë në 4 faza. Ndryshe këto faza njihen me emrin “CLOT”, sepse fillimisht duhet të njihen me konceptet bazike të KBFP. Për këtë shkurtesa “CLOT” do të thotë: **C**-Konceptualizmi, **L**-Legjislacioni, **O**-Organizimi dhe **T**-Trajnimet. Mesatarisht ky proces, nga diskutimet më të hershme për fillimin e zbatimit të plotë mund të marrë një periudhë prej 5 deri në 6 vjet, e cila në shumicën e rrethanave tashmë është optimiste. Sfida e dytë e rëndësishme është, se me të gjitha ndryshimet në sektorin publik, si ta bëjmë për të kaluar në mënyrë efektive rezistencën / kundërshtimin nga interesat vetanake. Opozita është shpesh e evidentuar nga një refuzim për të ndërmarrë ndryshime që rezultojnë në një mungesë angazhimi mund të shkaktojë

vonesa serioze në progresin dhe implementimin e projektit KBFP. Kështu Kosova gjatë kësaj periudhe është në fazën “CLOT”. Por impaktin e kësaj faze mund të vërejmë në mirë menaxhimin e buxhetit (d.m.th. paraja publike) nga periudha 2015 e më tutje. Në rastin konkret këtu mund të merren katër indikator shtesë për të përfunduar këtë analizë për periudhën në fjalë:

- a) Përqindja e buxhetit të realizuar ndër vite;*
- b) Fokusi i shpenzimeve në bazë kategorisë ekonomike për ç’do Ministri;*
- c) Opinioni i auditorëve të jashtëm në realizimet vjetore të buxhetit;*
- d) Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm.*

a. Përqindja e buxhetit të pranuar në raport me buxhetin e realizuar

Për të shikuar se si ka ndikuar korniza COSO dhe reforma çoftë në aspektin administrativ dhe ligjor në mirë menaxhimin e parasë publike nga periudha 2015 e më tutje, atëherë në mostrën tonë të përfshirë pesë Ministri kemi paraqitur përqindjen e buxhetit të realizuar. Për më hollësisht të shikohet tabela e mëposhtme:

Vitet	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	<i>Buxheti i realizuar</i>							
MI	80%	95.7%	82.4%	91%	80%	84%	89%	98%
MPMS	99%	97%	97 %	99 %	99 %	99.8 %	100 %	99.7 %
MSH	96%	96%	94%	91%	92 %	84 %	94 %	92%
MPBZHR	92%	90 %	90 %	91 %	85%	98%	99 %	99%
MF	94%	80 %	97%	88 %	92 %	97 %	78 %	87 %

Table 49: Përqindja e buxhetit të realizuar.
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Vërejmë që nga raporti ndër vite në lidhje me buxhetin e pranuar dhe realizuar si njëri ndër indikatorët që tregon punën e menaxhimit të financave publike në sektorin publik, realisht kemi bërë një krahasim të realizimit të buxheteve nga vitit 2010-2017 ose më saktësisht periudha para implementimit të kornizës COSO (2010-2015) dhe pas implementimit të kornizës COSO (2015 e tutje). Sigurisht, ç’do mos-implementim i

buxhetit ose vonesë e implementimit të buxhetit shkakton parregullsi në arritjen e objektivave të entitetit. Kryesisht dhe vonesë në mos realizimin e punëve të plota brenda një viti punë. Por nga rezultati i mësipërm vërejmë që gjendja e pesë ministrive si mostër e punimit është relativisht e mirë dhe pas implementimit të kornizës COSO. Në përjashtim kemi Ministrinë e Financave që në dy vitet e fundit realizimi i buxhetit nuk është përmbushur mirë si në vitet e kaluara. Sepse nëse përjashtojmë buxhetin në vlerë prej 4 mil.€ (Të cilat figurojnë në buxhetin final të MF-it por jo edhe në realizim për arsye se nuk menaxhohen nga MF-i) që janë mjete për Fondin Zhvillimor të Mirëbesimit, atëherë realizimi i buxhetit final është 90% që paraqet një përqindje të mirë, por se krahasuar me vitin e kaluar kemi një rënie prej 7%. Mirëpo, përveç këtyre, edhe më tutje mbetet sfida përcjellja e disa projekteve nga viti në vit, të cilat ndikojnë në nivel të ulët të shfrytëzimit të buxhetit në kategorinë e investimeve kapitale. Mangësi kishte edhe në menaxhimin e burimeve njerëzore, fushën e prokurimit si dhe në regjistrimin e pasurisë (Raporti i ZKA-së, fq 14, 2016).

b. Fokusi i shpenzimeve në bazike të kategorive ekonomike për ç’do Ministri

Përpos indikatorit të parë të analizuar në pjesën e mësipërme një rol mjaft të rëndësishëm ose ndikues ka dhe fokusi i shpenzimeve në baza kategorive ekonomike në periudha vjetore të ç’do Institucioni të mostrës sonë. Kjo njëherësh tregon se çfarë politike ka ndjekur ajo ministri në baza vjetore. Për më hollësisht shiko tabelën e mëposhtme:

Vitet	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	<i>Shpenzimet më të mëdha në bazë kategorive ekonomike</i>					
MI	Subvencione & Transfere, Investime Kapitale	Paga dhe Mëditje	Paga dhe Mëditje, Investime Kapitale	Subvencione & Transfere, Paga dhe Mëditje	Komunalit	Paga dhe Mëditje, Investime Kapitale
MPMS	Subvencione & Transfere, Paga dhe Mëditje	Subvencione & Transfere, Paga dhe Mëditje	Subvencione & Transfere, Paga dhe Mëditje	Paga dhe Mëditje, Investime Kapitale	Realizimi i buxhetit 100%	Investime Kapitale, Komunalit
MSH	Paga dhe Mëditje	Subvencione & Transfere, Paga dhe Mëditje	Subvencione & Transfere, Paga dhe Mëditje	Komunalit , Subvencione & Transfere	Realizimi i buxhetit 100%	Subvencione & Transfere, Paga dhe Mëditje

MBPZHR	Paga dhe Mëditje, Investime Kapitale	Mallra dhe Shërbime, Komunalit	Mallra dhe Shërbime, Subvencione & Transfere	Subvencione & Transfere, In. Kap	Subvencione & Transfere, In. Kap	Paga dhe Mëditje, Komunalit
MF	Paga dhe Mëditje, Mallra dhe Shërbime	Paga dhe Mëditje Subvencione & Transfere	Paga dhe Mëditje, Mallra dhe Shërbime	Paga dhe Mëditje, Mallra dhe Shërbime	Paga dhe Mëditje, Investime Kapitale	Subvencione & Transfere Paga dhe Mëditje

Table 50: Fokusi i shpenzimeve bazike për ç'do Ministri
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Nga tabela e mësipërme vërejmë që në përgjithësi kemi shpenzimin e buxhetit ndër vite të fokusuar në Paga dhe Mëditje po ashtu në Mallra dhe Shërbime. Nëse fokusohemi nga aktiviteti i ç'do entiteti p.sh. MI ndër vite ka realizuar shpenzimet e buxhetit në investimet kapitale, ndërsa MPMS në Paga dhe Mëditje, MSH përpos Paga dhe Mëditje në Subvencione dhe transfere, MBPZHR në investime kapitale dhe MF në Paga dhe Mëditje.

c. Opinionet e auditorëve të jashtëm në realizimet vjetore të buxhetit

Ç'do entitet publik në baza vjetore paraqet objektivat e synuara dhe në ç'do fundit vite publikohet raporti e objektivave të arriturat për vitin në fjalë. Realizimi i objektivave tregon një performancë të mirë të entiteteve. Entitet që arrijnë të realizojnë të gjitha objektivat e tyre, tregon se ka menaxhuar mirë paratë publike, njëherësh duke plotësuar kërkesat dhe nevojat e qytetarëve. Por për arritjen e objektivave paraprakisht duhet të shikohet se në aspektin kontabël a ka qenë në rregull pasqyrat financiar dhe si ka rrjedhur paraja për gjatë asaj periudhe kohore. Opinioni i një pale të tretë si është rasti i auditorit të jashtëm në rastin konkretë është shumë i domosdoshëm. Në tabelën e mëposhtme kemi paraqitur opinionin e auditorit të jashtëm ndër vite për pesë mostrat tona.

Vitet	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	<i>Opinionet e auditorit të jashtëm në realizimet vjetore të buxhetit</i>					
MI	Opinion i kualifikuar me theksim të çështjes	Opinion i kualifikuar me theksim të çështjes	Opinion i kualifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar	Opinion i pamodifikuar me theksim te çështjes	Opinion i kualifikuar me theksim të çështjes
MPMS	Opinion i pamodifikuar me theksim te çështjes	Opinion i pamodifikuar	Opinion i pamodifikuar me theksim te çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim te çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim te çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim te çështjes

MSH	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes	Opinion i kualifikuar me theksim të çështjes
MPZHR	Opinion i kualifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes
MF	Opinion i pakualifikuar	Opinion i pamodifikuar	Opinion i pamodifikuar	Opinion i pamodifikuar	Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes	Opinion i pamodifikuar

Table 51: Opinione të auditorëve të jashtëm në realizimet vjetore të buxhetit

Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Nga tabela vërejmë se mbizotëron “Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes”. Në lidhje me këtë opinion, auditori duhet të japë një opinion të pa-modifikuar nëse arrin në përfundimin se pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në pajtim me kornizën e zbatueshme financiare.

d. Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm

Në lidhje me indikatorin e fundit dhe jo pak të rëndësishëm është dhe pranimi dhe implementimi i rekomandimeve nga ana e auditorëve të brendshëm. Një dukuri mjaftë e shprehur nga ana e entiteteve publike që rekomandimet e dhëna nga Auditorët e brendshëm nuk janë në nivelin e duhur të zbatueshmërisë së tyre. Një anashkalim i atillë ndikon në mos realizimin e objektivave të entitetit dhe bartjen ose trashëgimin e problemit ndër vite. Për më hollësisht se si është gjendja e pranimi dhe zbatimit të rekomandimeve nga menaxhmenti shiko tabelën e mëposhtme për ç’do ministri nga periudha 2006-2017. Nga tabela e mëposhtme për MI vërejmë që numri i rekomandimeve ç’do herë është rritur nga vitit në vit. Ndërsa pranimi dhe zbatimi i rekomandimeve është realizuar ndër vite në përqindje të ndryshme. Dhe në këtë pjesë mund të bëjmë krahasimin e realizimit të rekomandimeve nga Auditorët e brendshëm para implementimit të kornizës COSO dhe pas implementimit të kornizës COSO.

VITET	Ministria e Infrastrukturës (MI)			
	Të implimentuara	Të adresuara por jo të implimentuara	Të pa adresuara	Numri i rekomandimeve-gjithsej/ totali i realizimit në %
2006	12	0	4	16 apo 75%
2007	6	1	0	7 apo 85%
2008	2	0	2	4 apo 50%
2009	1	0	5	6 apo 20%
2010	2	3	5	10 apo 40%
2011	16	5	4	25 apo 64%
2012	4	6	5	15 apo 27%
2013	3	4	11	18 apo 17%
2014	2	8	10	20 apo 10%
2015	4	2	1	7 apo 70%
2016	8	2	8	18 apo 50%
2017	14	3	0	17 apo 82%

Table 52: Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm-MI
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Nga tabela vërejmë që prej vitit 2006-2014 raporti i pranueshmërisë së rekomandimeve dhe realizimi i tyre nga totali 9 vite, vetëm 4 vite prej tyre kanë shkallë të kënaqshme të pranimit të rekomandimeve. Kjo tregon që para implementimit të kornizës COSO gjendja e rekomandimeve të zbatuara nga pjesa e menaxhmentit realizohej në tersi vetëm 45%. Ndërsa pas implementimit të kësaj kornize (d.m.th. pas vitit 2015), atëherë kemi në total deri më tani vetëm 3 vite por shkalla e realizimit është e përmirësuar dukshëm në krahasim se periudha paraprake.

	Ministria e Punës dhe Mirëqenës Sociale (MPMS)			
	Të implimentuara	Të adresuara por jo të implimentuara	Të pa adresuara	Numri i rekomandimeve-gjithsej/ totali i realizimit në %
2007	1	0	6	7 apo 15%
2008	6	3	2	11 apo 55%
2009	1	7	0	8 apo 13%
2010	1	3	2	6 apo 17%
2011	2	3	2	7 apo 29%

Pas kornizës COSO	2012	5	7	9	21 apo 24%
	2013	9	3	11	23 apo 40%
	2014	6	11	3	20 apo 30%
	2015	4	12	4	20 apo 20%
	2016	5	1	9	15 apo 33%
	2017	5	1	16	22 apo 23%

Table 53: Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm-MPMS
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Nga tabela e mësipërme për MPMS vërejmë që numri i rekomandimeve ç’do herë është rritur nga vitit në vit, pothuajse njësojë si tek MI. Ndërsa pranimi dhe zbatimi i rekomandimeve është realizuar ndër vite në përqindje të ndryshime. Dhe në këtë pjesë mund të bëjmë krahasimin e realizimit të rekomandimeve nga AB para implementimit të kornizës COSO dhe pas implementimit të kornizës COSO. Nga tabela vërejmë që prej vitit 2007-2014 raporti i pranueshmërisë së rekomandimeve dhe realizimit të tyre për këtë ministri gjendja më e mirë është para implementimit të kornizës COSO. Ndërsa pas implementimit të kësaj kornizë (d.m.th. pas vitit 2015) atëherë kemi një realizim të dobët të pranueshmërisë së rekomandimeve nga ana e menaxhmentit dhe zbatimit të tyre.

Para kornizës COSO	VITET	Ministria e Shëndetësisë (MSH)			
		Të implimentuara	Të adresuara por jo të implimentuara	Të pa adresuara	Numri i rekomandimeve-gjithsej/ totali i realizimit në%
	2007	9	10	5	24 apo 36%
	2008	3	2	13	18 apo 17%
	2009	0	4	3	7 apo 0%
	2010	1	7	0	8 apo 12%
	2011	2	4	6	12 apo 17%
	2012	7	7	4	18 apo 39%
	2013	4	8	10	22 apo 18%
	2014	2	2	3	7 apo 29%
Pas kornizës COSO	2015	2	6	12	20 apo 10%
	2016	1	11	13	25 apo 4%
	2017	8	2	17	27 apo 30%

Table 54: Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm-MSH
Burimi: Kalkulimet e Autorit (të dhënat sekondare)

Nga tabela e mësipërme për MSH vërejmë që numri i rekomandimeve ç’do herë është rritur nga vitit në vit pothuajse njësojë si tek dy ministritë paraprake. Dhe në këtë pjesë mund të bëjmë krahasimin e realizimit të rekomandimeve nga AB para implementimit të kornizës COSO dhe pas implementimit të kornizës COSO. Nga tabela vërejmë që prej vitit 2007-2014 raporti i pranueshmërisë së rekomandimeve dhe realizimit të tyre për këtë ministri gjendja më e mirë është para implementimit të kornizës COSO. Ndërsa pas implementimit të kësaj kornize (d.m.th. pas vitit 2015) atëherë kemi një realizim të dobët të pranueshmërisë së rekomandimeve nga ana e menaxhmentit dhe zbatimit të tyre.

Kurse për MBPZHR nga tabela e mëposhtme vërejmë që numri i rekomandimeve ç’do herë është në rritje nga vitit në vit. Dhe në këtë pjesë mund të bëjmë krahasimin e realizimit të rekomandimeve nga AB para implementimit të kornizës COSO dhe pas implementimit të kornizës COSO. Nga tabela vërejmë që prej vitit 2007-2014 raporti i pranueshmërisë së rekomandimeve dhe realizimi i tyre për këtë ministri gjendja e mirë relative para implementimit të kornizës COSO. Ndërsa pas implementimit të kësaj kornize (d.m.th. pas vitit 2015), atëherë kemi një realizim po të njëjtë të pranueshmërisë së rekomandimeve nga ana e menaxhmentit dhe zbatimit të tyre. Për më hollësisht të shikohet tabela e rezultateve si më poshtë:

VITET	Ministria e Bujqësisë, Pylltarisë dhe Zhvillimit Rural (MBPZHR)			
	Të implimentuara	Të adresuara por jo të implimentuara	Të pa adresuara	Numri i rekomandimeve-gjithsej/ totali i realizimit në%
2007	1	0	7	8 apo 14%
2008	2	0	7	9 apo 22%
2009	2	6	2	10 apo 20%
2010	3	5	1	9 apo 33%
2011	2	5	1	8 apo 25%
2012	14	1	6	21 apo 67%
2013	7	6	7	20 apo 35%
2014	8	7	1	16 apo 50%
2015	4	4	4	12 apo 33%
2016	4	6	6	16 apo 25%
2017	4	6	7	17 apo 23%

Para kornizës COSO

Pas kornizës COSO

Kurse sa i përketë MF, realizimi dhe pranueshmëria e rekomandimeve është relativisht e mirë në dy periudhat dhe pse ka vend ende për përmirësime dhe për këtë Qeveria në mbledhjen e muajit nëntor e paraqiti si projektligje për gjithë entitetet publike në mos zbatueshmërinë e rekomandimeve të auditorëve të njësive përkatëse do gjobiten. Si një masë ndëshkuese për gjithë ato ministri që nuk i zbatojnë rekomandimet e AB. Kjo politike e përdorur mendohet që do të ndikojë pozitivisht në rritjen e zbatueshmërisë së rekomandimeve në vitet në vijim.

VITET	Ministria e Financave (MF)			
	Të implimentuara	Të adresuara por jo të implimentuara	Të pa adresuara	Numri i rekomandimeve-gjithsej/ totali i realizimit në%
2007	1	0	6	7 apo 14%
2008	6	3	2	11 apo 55%
2009	1	7	0	8 apo 12%
2010	1	3	2	6 apo 17%
2011	2	3	2	7 apo 28%
2012	5	7	9	21 apo 24%
2013	9	3	11	23 apo 39%
2014	6	11	3	20 apo 30%
2015	4	12	4	20 apo 20%
2016	5	1	9	15 apo 33%
2017	5	1	16	22 apo 23%

Table 55: Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm-MF

Burimi: Kalkulimet e Autorit (nga të dhënat sekondare)

Atëherë nga katër indikatorët matës për periudhën para dhe pas implementimit të kornizës COSO ne mund të themi që gjendja e Kosovës nga vitit 2015 në aspektin e realizimit të buxhetit varion nga viti në vit dhe nga vetë Institucionet e mostrës sonë. Në tersi gjendja është me e mirë në institucionet sa i përketë realizimit të buxhetit pas implementimit të kornizës COSO, në përjashtim kemi Ministrinë e Financave, nga të dhënat rezulton me përqindje më të ulët të realizimit të buxhetit mbas vitit 2015. Kurse për indikatorin e dytë në lidhje me Shpenzimet në bazë të kategorive ekonomike të ç'do Ministrie, vërejmë që në përgjithësi para vitit 2015 pothuajse fokusi i shpenzimeve ishte në kategorinë Subvencione

dhe Transfere po ashtu duke e përcëlluar nga Pagat dhe Mëditjet (kjo e fundit investim konsumues). Ndërsa pas vitit 2015 shpenzimet në përgjithësi janë të fokusuar më shumë në kategorinë Subvencione dhe Transfere duke u pasuar me Investimet Kapitale (Investim gjenerues). Në lidhje me *indikatorin e tretë* sa i përketë opinionit të auditorit të jashtëm në lidhje me auditimin e rregullsisë pothuajse gjendja në institucionet publike është po njësojë si para vitit 2015 dhe pas saj. Dhe në *fund indikator* jo më pak i rëndësishëm është zbatueshmëria e rekomandimeve të auditorit të brendshëm nga ana e menaxhmentit, kryesisht këtu vërejmë një përmirësim të dukshëm në Ministrinë e Infrastrukturës, një gjendje të mirë para dhe pas implementimit të kornizës COSO për MBPZHR dhe MF. Ndërsa gjendja jo e përmirësuar në MPMS dhe MSH.

VI. KONKLuzionet dhe Rekomandimet

6. 1 Konkluzionet

Sot, është theksuar nevoja për një menaxhim publik efikas dhe efektiv në çdo vend, kryesisht me vetëdijesimin e institucioneve për rëndësin e kontrollit të brendshëm, sigurisht kjo ka ndikuar në rritjen e rolit dhe rëndësisë së auditimit të brendshëm në institucionet publike. Në këtë kontekst, Bashkimi Evropian ka zhvilluar KBFP në sektorin publik si një sistem integral dhe kompleks (treshtyllësh) i financave të brendshme, që përfshin auditimin e brendshëm dhe kontrollin e brendshëm. Duke pasur parasysh që sistemi i përmendur duhet të shikojë përtej pajtueshmërisë me legjislacionin dhe rregulloren dhe drejt kontrollit dhe auditimit të rezultateve. Në këtë mënyrë, zhvillimi i KBFP është vendimtar për të ndihmuar institucionet publike në arritjen e rezultateve të tyre dhe t'i bëjnë qeveritë më efektive dhe më efikase, patjetër është konsideruar si një ndër reformat më të rëndësishme të tij, si në vendet e zhvilluara dhe ato në tranzicion. Por në përgjithësi nga hulumtimi ynë, disa gjetje sfiduese dolën nga analiza e auditimit të brendshëm dhe kontrollit të brendshëm, kornizës legjislative, burimeve njerëzore dhe sistemit të financimit në rastin e Kosovës. Konkluzioni i përgjithshëm është se përvojat e vendeve të tjera, veçanërisht vendet fqinje, janë burim i pashtershëm i informacionit që mund të ndihmojë zhvillimin dhe krijimin e sistemit të kontrollit të brendshëm financiar publik. Për këtë, për të pasur më të qartë pjesën e rekomandimeve dhe konkluzioneve të këtij hulumtimi, atëherë kjo pjesë është ndarë në disa nën-pjesë të saja :

Sa i përketë krahasimit normative Kosovë-Shqipëri-Maqedoni kemi këto konkluzione:

1. Është e qartë se të gjitha vendet candidate të BE-së po shkojnë në të njëjtën drejtim të zhvillimit, në mesin e tyre dhe vendet e Ballkanit Perëndimor janë shembuj të vendeve që përgatiten për t'u bërë vende candidate për në BE. Prandaj kanë filluar në këtë pesëmbëdhjetë vjeçarin e fundit të zhvillojnë kornizën normative për Kontrollin e brendshëm të financave publike (KBFP), veçanërisht në fushën e auditimit të brendshëm. Por, sa i përket aspektit hulumtues dhe shkencor nuk kemi punime të mjaftueshme shkencore në aspekt normativ për zhvillimin e KBFP, në përgjithësi për vendet e Ballkanit Perëndimor;

2. Pothuajse çdo vend karakterizohet me nivele të ndryshme të problemeve sa i përketë kontrollit të brendshëm dhe impaktit të saj në mirë-menaxhimin e parashë publike. Problemet kryesore me Republikën e Kosovës qëndrojnë në procesin e zbatimit për shkak të mungesës së vullnetit të kapacitetit institucional, dhe vetëdijes së dobët të konceptit të KBFP-së. Në përgjithësi, Kosova nga aspekti normativ karakterizohet me:

- Me mungesë të ligjit për krijimin e komunitetit të auditimit për mirë menaxhimin e fondeve financiare nga ndihma e donacionit të a.q. „EU-Harmonization Unit”;
- Mungesa e ligjit për krijimin e një institucioni të auditimit që realizohen licencime dhe certifikimin e auditorëve të brendshëm;
- Mungesa e Kosovës në pjesëmarrjen aktive në proceset legjislativë më saktësisht në takimet në Bruksel, kjo ka bërë që të jetë shumë diskutabile gjuha dhe termologjia e përdorur në aktet juridike të BE-së;
- Gjithashtu, ligji aktual mbi Kontrollin të brendshëm të financave publike (KBFP) dhe ligji mbi Auditimin nuk kanë shtrirje në gjithë institucionet e sektorit publik;

3. Nga ana tjetër, Shqipëria dhe Maqedonia si vend kandidatë kanë mbyllur Kapitullin 32 të kontrollit financiar dhe është zhvilluar kornizë normative dhe institucionale, por ende është e nevojshme në të ardhmen integrimi i kontrollit të brendshëm të financave publike (KBFP) me procesin ekzistues të menaxhimit sidomos me proceset buxhetore. Kryesisht këto dy shtete ende përballen me disa problematika të natyrës si:

- Strategjia Fiskale nuk plotëson kërkesat e BE-së për një kuadër buxhetor afatmesëm;
- Vlerësimi dhe menaxhimi i rrezikut për nivele të ndryshme në organizatat buxhetore nuk është i zhvilluar dhe kërkon mbështetje të mëtejshme;
- Ekziston baza ligjore për reforma mëtejshme por, mosfunksionimi i tyre sipas standardeve të parashikuara i vështirëson ecurinë normale dhe zbatimin e parimeve të tij;

4. Dhe pse korniza relevante e auditimit brendshëm duke përfshirë edhe dokumentin e politikës së KBFP-së është plotësuar dhe është në përputhje me praktikën e mira evropiane. Por nga ana tjetër mbetet ende sfida efektiviteti dhe aplikimi konsistent i menaxhimit të saj në praktikë, për shkak të kontrollit të dobët dhe të pamjaftueshëm në vendet e Ballkanit Perëndimor;
5. Sa i përket implementimit të kornizës COSO, Republika e Kosovës ende përballet me mos zbatueshmërinë e saj. Kryesisht është identifikuar që vlerësimi i riskut në institucionet publike nuk realizohet në shkallën e duhur dhe nuk kemi përparime sa i përket identifikimit dhe marrjes së masave të duhura. Po ashtu dhe monitorimi në disa institucione nuk realizohet në mënyrë të vazhdueshme, kjo e ngadalëson procesin e kontrollit të brendshëm dhe njëherësh e pengon në arritjen e objektivave të entitetit;

Sa i përket aspektit krahasimor të performancës për Zyrën e auditimit të jashtëm në raport Republika e Kosovës me Republikën Sllovenisë kemi këto konkluzione:

1. ***Pavarësia dhe Korniza ligjore:*** Kryesisht, kohëzgjatja dhe udhëheqja e zyrës së jashtme të auditimit nga auditori i përgjithshëm në Republikën e Kosovës përfshihet me një mandat ligjor deri në pesë vjet, ndërsa ai i Republikës së Sllovenisë me mandat udhëheqjeje nëntë vjeçar, kjo njëherësh i ofron siguri, pavarësi dhe kompetenca më të plotë në marrjen e vendimeve të duhura mbi entitetet publike nga ana e auditorit të përgjithshëm në Republikën e Sllovenisë se sa në Republikën e Kosovës. Sa i përket hierarkisë së raportimit, që të dy institucionet u raportojmë Kuvendit përkatës në baza vjetore. Sigurisht nga shumë gjetje të ZKA-as, pasojat nga këto gjetje abuzive janë të niveleve të ndryshme çoftë nga aspekti ligjor, financiar, human e moral dhe nëse lexojmë përmbajtjen e auditorit, gjetjet janë shqetësuese. Si p.sh. të natyrës “nuk është monitoruar fondi për pacientët që kanë kërkuar shërim jashtë vendit, nuk janë trajtuar në bazë të urgjencës, por varësisht prej afërsisë familjare” apo kemi “dështimin e prokurorit të tenderëve”, “kontratave të ndërtimeve”, “punësimin e familjareve”, “Shpenzimet e pa arsyeshme të mëditjeve” e shumë çështje të tjera, në të cilat prokuroria do të mund të niste hetimet për korrupsion.

2. **Mbulimi i auditimit dhe Raportimit:** Për derisa në Republikën e Kosovës kryhen vetëm dy lloje të auditimeve ai i rregullsisë dhe performancës në Republikën e Sllovenisë kryhen të gjithë llojet e auditimit duke u nisur nga ai i rregullsisë, financiar, operacional dhe performancës. Kjo njëherësh dëshmon për mundësitë që kap shteti Slloven në mirë menaxhimin e parasë publike, kurse nga ana tjetër Gjykata e auditimit në Slloveni karakterizohet me një numër më të lartë të raporteve në baza vjetore, rreth 18 herë më shumë se sa Republika e Kosovës, kjo tregon një transparencë të vazhdueshme mbi menaxhimin e parasë publike;
3. **Menaxhimi Financiar :** Zyra kombëtare e auditimit (ZKA) në Kosovës financohet nga buxheti i Republikës së Kosovës, sigurisht pranojnë dhe donacione nga donatorët e ndryshëm me një buxhet të përgjithshëm afër tre (3) milion euro, ndërsa nëse vemi në raport me Gjykatën e auditimit (GJA) në Republikën e Sllovenisë përfshihet me dyfishin e buxhetit që ndan për institucionin në fjalë. Pra ZKA nga vëllimi i buxhetit nuk është në hendekë nëse krahasohet me pagat trefish më të larta në Slloveni;
4. **Profesionalizmi dhe Burimet njerëzore:** Sa i përketë profesionalizimit të ZKA-së përbëhet nga një staf rreth 160 auditor nga të cilët 30 janë civil dhe prej tyre 48% janë me Bachelor, 20% Master. Gjithashtu nga totali i pjesëmarrjes si auditor të jashtëm kemi me numër më të lartë të gjinisë mashkullore se femërore. Ndërsa GJA karakterizohet me 60% të punonjësve me Bachelor dhe 30% me Master. Kryesisht stafi përmbahet nga 133 auditor. Për nga kohëzgjatja kemi GJA nga Republika e Sllovenisë që operon si zyrë e jashtme e auditimit që 23 vjet, ndërsa ZKA operon në Republikën e Kosovës që 15 vite. Në përgjithësi, nga këtu mund të vërejmë se kohëzgjatja dhe eksperiencia e auditimit nuk kanë shumë dallime relevante, thjesht është kultura institucionale, disiplina, llogaridhënia, vet produktiviteti dhe sistemi i matjes së performancës në institucionin përkatës (Metrix system);
5. **Trajnimet:** Ndërsa një pjesë mjaftë diskutabile është dhe pjesa e trajnimeve, në përgjithësi që të dy shtetet realizojnë trajnime të kohë pas kohëshme sa i përketë fushës së auditimit. Por GJA, është në nivel më të lartë të trajnimeve kryesisht duke u fokusuar më shumë për trajnime të veçanta në fushën e rrezikut. Për deri sa ZKA është ende në trajnime të përgjithshme për vazhdimësi profesionale;

Sa i përketë rezultateve nga të dhënat primare (Pyetësi-Pjesa demografike) për Auditorët e brendshëm në Republikën e Kosovës, kemi këto konkluzione:

1. Në Republikën e Kosovës sa i përketë strukturës së gjinisë të auditorëve të brendshëm, me pjesëmarrje dominon gjinia mashkullore që përfshin rreth 65% të totalit të punëtoreve në Institucionet publike;
2. Gjithashtu, për moshën e të punësuarve si auditorë të brendshëm në institucionet publike, karakterizohet me një moshë relativisht të re, rreth 39% të punësuarve kanë moshën 30-35 vjet, pastaj duke u pasuar me pjesëmarrje 23% grup moshë 35-40 vjet;
3. Ndërsa për nga niveli i shkollimit të auditorëve të brendshëm që punojnë në institucionet publike, atëherë mund të themi se 64% e auditorëve të brendshëm kanë të përfunduar ciklin e dytë të studimeve (Master) dhe janë të fushës së ekonomisë, kurse 28% janë me Bachelor ;
4. Një faktor kyç në profesionin e auditimit të brendshëm është dhe provoja e punës. Kryesisht auditorët ekzistues nga 337 sa ishte mostra e hulumtimit, prej tyre 103 kanë provojë pune 7-10 vjet. Kjo tregon përpos moshës së re të angazhimit në këtë profesion dhe shkollimit adekuat, këta auditor të brendshëm karakterizohen me një provojë mesatarisht të lartë të punës;
5. Dhe e fundit sa i përketë aspektit demografik i auditorëve të brendshëm janë dhe trajnimet të fushës së auditimit. Nëse shikojmë në aspekt sasior, nga pyetësi na rezulton se deri më tani kemi 129 auditor të brendshëm që kanë përfunduar trajnime mbi 5 herë deri më tani gjatë profesionit të tyre. Kjo dëshmon se është një shkallë mjaftë e ultë e pjesëmarrjes në trajnime për auditorët e brendshëm. Ndërsa, nëse shikohet nga këndvështrimi cilësor, nëse nisemi nga rekrutimi i stafit si auditor të brendshëm në Republikën e Kosovës një numër i lartë i tyre punësohen me atributet publiko-partiake, përpos kësaj kemi një llogaridhënie shumë të ulët për gjithë nivelet e hierarkisë së institucionit dhe në përgjithësi kjo rezulton në finalizim të dobët të objektivave të synuara.

Sa i përketë rezultateve nga të dhënat primare (Pyetësi) për auditorët e brendshëm në Republikën e Kosovës në lidhje me hipotezat në fjalë, kemi këto konkluzione:

1. Determinantët në prevenimin e keq menaxhimit financiar në Republikën e Kosovës -

Hipoteza e Parë (H_1):

- ✓ ***Pavarësia e auditorit të brendshëm*** (Besueshmëria dhe pavarësia në veprimtarinë audituese forcon qeverisjen publike, kryesisht duke siguruar përgjegjshmëri dhe ruajtjen e vlerave materiale e monetare, duke vlerësuar nëse drejtuesit dhe zyrtarët realizojnë shërbimet ndaj publikut me transparencë, ndershmëri, drejtësi dhe në pajtueshmëri me ligjet e rregullat në fuqi. Të gjitha këto do realizoheshin nëse auditorët e brendshëm të jenë funksionalisht të pavarur. Dhe nga të dhënat tona primare rezulton se pavarësia e auditorit ka ndikim në prevenimin e keq menaxhimit financiar me impakt rreth 49% në institucionet publike në Republikën e Kosovës, duke përfshirë me instrumentet matëse si: integriteti, objektiviteti, besueshmëria dhe kompetencat);
- ✓ ***Zbatueshmëria e kriteriumeve ligjore*** (Si, Kosova po thuajse dhe çdo vend tjetër për anëtarësimin në BE do të duhej ta realizonin implementimin e kornizës COSO. Kornizë kjo e cila përfshinë reformën ligjore dhe administrative. Këto reforma ligjore sollën dhe pasoja në rendin juridik-ligjor duke u ndikuar nga faktorët e ndryshëm gjatë rrugëtimit. Prej të dhënave primare, rezultuan se zbatimi i ligjeve mbi KBFP ka ndikim të lartë në prevenimin e keq menaxhimit financiar. Më saktësisht aspekti ligjor nëse do kishte shtrirje të përgjithshme dhe të zbatohet tek gjithë institucionet publike, atëherë do të ndikonte në prevenimin e keq menaxhimit financiar më shumë se 67%, duke përfshirë dhe instrumentet matëse si: kuptueshmëria ligjore, përshtatshmëria ligjore, pranueshmëria ligjore dhe pa-anueshmëria ligjore);
- ✓ ***Punëtorë të kualifikuar*** (Njëra prej pikave kyçe në prevenimin e keq menaxhimit financiar është dhe fuqia punëtore të jetë e kualifikuar për pozitën në fjalë. Sigurisht nga rezultatet tona kemi një fuqi punëtore mjaftë të kualifikuar, në moshë relativisht të re dhe me provojë pune. Për këtë,

impakti i kësaj variable në parandalimin e keq menaxhimit financiar është 40% duke përfshirë provojnë e punës, shkollimin dhe trajnimet, çka e bënë një punëtor me kompetent dhe më vizionar për vendimmarrje);

✓ **Zbatimi i rekomandimeve të auditorit të brendshëm** (Një çështje mjaftë shqetësuese është dhe marrja përsipër e rekomandimeve të auditorit të brendshëm por dhe prioritizimi i tyre, krejt kjo në bazë të masës së preventimit, kursimit apo kostove anësore që mund të shkaktojë neglizhim të tyre në lidhje me gjendjen e menaxhimit të parasë publike në institucionin publik. Për këtë nëse do merren për bazë rekomandimet e auditorit të brendshëm duke matur impaktin e kësaj variable së bashku me instrumentet matëse e saja, kjo ndikon në preventimin e keq menaxhimit financiar rreth 46%. Sigurisht, Republika Kosovës ka ndjekur politika të ndryshme që të merren seriozisht rekomandimet e auditorit në institucionet publike. Meqë është në proces draftimi i ligjit, mendohet se ky aspekt detyrimor i zbatimeve të gjetjeve dhe rekomandimeve të auditorit duhet të jete me mundësi për klasifikim edhe penal për mosrealizim e rekomandimeve me qëllime të përfitimeve materiale dhe financiare);

✓ **Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entitetit** (Auditorët e brendshëm janë ata të cilët kanë kontakte të ndryshme me hierarkinë e institucionit, kryesisht dhe me pjesën e administratës por dhe me pjesën e menaxhmentit/ drejtorëve. Një komunikim i mirë mundëson në arritjen sa më të shpejtë të opinionit të auditorit në lidhje me pasqyrat financiar të entitetit. Të dhënat e siguruar, rezultuan që auditorët e brendshëm në institucionet publike kanë marrëdhënie të mirë me entitetet e tyre. Kryesisht impakti i kësaj variable në preventimin e keq menaxhimit financiar është 41%, këtu duke përfshirë komunikimin me menaxhmentin, me administratën dhe po ashtu me palët e jashtme);

2. *Elementet e kornizës COSO, si determinant në rritjen/ zvogëlimin e performancës në sektorin publik - Hipoteza e Dytë (H_2) :*

- ✓ **Mjedisi i Kontrollit** (Mjedisi i kontrollit është baza për të gjithë komponentët e tjerë të rritjes së performancës në sektorin publik. Në përgjithësi ambienti i kontrollit vendos tonin e një organizate, duke ndikuar në vetëdijen e njerëzve të saj. Ajo përfshin kulturën, transparencën, strukturën dhe menaxhimin e burimeve njerëzore. Kjo variabël nga të dhënat tona primare tregon se ka impakt rreth 73% në rritjen e performancës në sektorin publik, që nënkupton arritjen e objektivave të entitetit njëherësh dhe në mirë menaxhimin e parasë publike);
- ✓ **Vlerësimi i riskut** (Përpos mjedisit të kontrollit, një faktor mjaftë me rëndësi në rritjen e performancës së një entiteti është vlerësimi i riskut i cili ndikon në mënyrë të drejtpërdrejtë në arritjen e objektivave të entitetit. Vlerësimi i riskut në kohë identifikon problemet e parakohshme të një entitetit dhe mundëson parandalimin e humbjeve, në të njëjtën kohë duke përmirësuar cilësinë operationale të organizatës. Dhe pse risqet i kemi te natyrave te ndryshme si strategjike, infrastrukture, financiare, kapitalit njerëzorë, por risku me specifik është ai i fluktacionit të Burimeve Njerëzore për shkak të motivimit të pamjaftueshëm financiar (Remuneration and Rank Policy). Rezultatet nga të dhënat primare tregojnë që në entitetet publike në Republikën e Kosovës, vlerësimin e riskut nuk realizohet në mënyrën e duhur. Kryesisht rezulton se për çdo vendimmarrje nga ana e menaxhmentit ndikon në rritjen e shkallës së riskut për 24%, sigurisht këtu duke përfshirë kategorizimin e risqeve, identifikimin e risqeve, riskun e tolerueshëm dhe raportimin e risqeve);
- ✓ **Aktivitetet e kontrollit** (Për të siguruar direktivat e mirë menaxhimit financiar dhe për të adresuar rreziqet, atëherë do të duhej të realizohen aktivitete e kontrollit në gjithë nivelin e organizatës dhe funksionet e saja. Sigurisht nga të dhënat tona primare kjo variabël ka impakt në rritjen e performancës së entitetit me vlerë 56%);
- ✓ **Informimi dhe Komunikimi** (Sistemet informative luajnë rol kyç në sistemin e kontrollit të brendshëm tek entitetet. Pasi ato prodhojnë raporte në kohë dhe japin informatën e duhur për drejtimin dhe kontrollin e institucionit.

Komunikimi dhe informimi janë esenciale për një performancë efektive të një entiteti duke promovuar dhe transparencë brenda dhe jashtë organizatës. Duke shfrytëzuar dhe instrumentet matëse si kualitetin e informatës dhe formën e komunikimit rezultatet tona primare treguan se kjo variabël e rrit performancën e një entiteti për 30%);

- ✓ **Monitorimi** (Me që është një proces që vlerëson cilësinë e performancës të sistemit me kalimin e kohës, është njëra ndër pesë elementet e kornizës COSO. Monitorimi si proces kërkon përpjekje të vazhdueshme të kushtuara, aftësi, ekspertizë, vlerësim dhe menaxhim të duhur të udhëheqjes. Me matjet tona nga të dhënat primare, rezulton se monitorimi ka impakt pozitiv, por jo shumë të lartë në performancën e entitetit. Kryesisht për çdo njësi ndryshimi, monitorimi ka impakt 13% në rritjen e performancës);

3. *Atributet e auditorëve të brendshëm si determinant që ndikuan në rritjen/ zvogëlimin e performancës në sektorin publik - Hipoteza e Tretë (H_3):*

- ✓ **Gjinia e auditorit të brendshëm** (Sigurisht, atributet njerëzore janë pothuajse faktorët kyç që ndikojnë në mirë menaxhimin e parasë publike. Kryesisht si determinant në rritjen e performancës është dhe gjinia e auditorit. Nga të dhënat tona gjinia Mashkullore ka ndikim për 16% më të lartë në rritjen e performancës se sa gjinia femërore. Por, në përgjithësi gjinia si atribut (pa identifikuar llojin) ka ndikim pozitiv rreth 26% në institucionet publike në Republikën e Kosovës);
- ✓ **Mosha e auditorit të brendshëm** (Që një auditor të merr vendime racionale dhe në kohën e duhur mbi entitetin, ai duhet të ketë moshën për përballje dhe trysni ndaj vendimeve që deklaron karshi entitetit. Për këtë një moshë e pjekur dhe e vetëdijesuar për veprimet dhe mendimet është shumë determinuese në rritjen e performancës të sektorit publik. Nga të dhënat tona primare rezultoi se mosha e auditorit ka impakt 11% në rritjen e performancës së entitetit, por nga ana tjetër duhet të kemi në konsideratë dhe kundër efektin e moshës në sensin aq me i vjetër aq me i ndikuar nga rrethanat sociale (e shprehur në

vendet e Ballkanit Perëndimor). Por në Republikën e Kosovës kemi një grup moshë të mesme të auditorëve të brendshme që punojnë në institucionet publike);

- ✓ **Provoja e punës & Shkollimi** (Përpos moshës dhe gjinisë së auditorit një variabël mjaftë me rëndësi është dhe provoja e punës. Kryesisht nga të dhënat tona sekondare provoja e punës ndikon 45% në performancën e entitetit, kurse nga ana tjetër që një auditor të tregojë një kontribut të rëndësishëm në profesionin e auditimit, duhet të jetë i shkolluar në fushën e duhur, nga të dhënat e pyetësorit kryesisht 60% e auditorëve janë me ciklin e parë të studimeve dhe 40% me ciklin e dytë të studimeve, kryesisht kjo përqindje e lartë ndikon që shkollimi të ketë performancë më të mirë për 43 %);
- ✓ **Trajnimet** (Njëri prej attributeve që ndikon më së shumti në rritjen e performancës janë trajnimet. Për këtë nga të dhënat e pyetësorit rezultuan se 50% e auditorëve kanë me shume se pesë trajnime në gjithë provojnë e punës se tyre, por impakti i kësaj variable në rritjen e performancës është 65%);

4. *Treguesit si Determinantët që ndikuan në rritjen/zvogëlimin e shkallës së realizimit të objektivave në sektorin publik - Hipoteza e Katërt (H_4) janë:*

- ✓ **Planifikimi** (Planifikimi si funksion menaxherial, përfshinë definimin e objektivave dhe krijimin e strategjive. Kryesisht për shkak rëndësisë të lartë në organizatat e ndryshme publike, nga ana e menaxhmentit ju kushtohet një rëndësi e veçantë. Sigurisht kjo rezulton në zvogëlimin e pasigurive në vendimmarrje, minimizon kohën e humbur dhe vendos standarde për kontroll. Për shkak rëndësisë të pashmangshme, kjo variabël e pavarur nga të dhënat tona primare rezulton në arritjen e objektivave të entitetit, ndikon rreth 61% në institucionet e Republikës së Kosovës. Por një kujdes i veçantë ju kushtohet dhe auditimeve “ad-hoc” për efekte konfidenciale dhe parandalim të ndikimeve në zërat e ndjeshëm të pasqyrave financiar duke raportuar:
 - Mbi gjetjen në inspektimin e zërave të veçantë të pasqyrave financiare;

- Mbi rezultatet e ekzaminimit të ekspertit ligjor dhe ekonomik të kontratave të së drejtës civile;
- Mbi pasqyrat financiare të gjeneruara në përputhje me parimet e kontabilitetit;
- ✓ **Raportimi** (Dhe raportimi është një tjetër indikator që ndikon në arritjen e objektivave në sektorin publik. Raportimi në kohë është mjaftë i rëndësishëm për organizatën sepse në të njëjtën kohë e merr informatën në kohë dhe vendimmarrje në kohë. Të dhënat primare rezultuan se për çdo ndryshim në një njësi, raportimi ndikon në arritjen e objektivave për 55% në institucionet publike);
- ✓ **Organizimi** (Një aspekt mjaftë i rëndësishëm në arritjen e objektivave të entitetit është dhe organizimi dhe delegimi i punëve me kohë. Kjo variabël e pavarur ka impakt në institucionet publike rreth 55%);
- ✓ **Motivimi** (Një ‘forcë’ shtyxe për kryerjen e punëve në mënyrë të duhur dhe marrjen e vendime sa më të drejta është dhe motivimi. Kryesisht nga ana e auditorëve se sa luan rol motivimi në arritjen e objektivave është deklaruar se nga 337 sa ishte mostra jonë, rezultoi se motivimi ka ndikim rreth 44% në rritjen e objektivave në institucionet e Republikës së Kosovës);

Sa i përketë rezultateve nga të dhënat Sekondare-Buxhetet (2000-2020) për Institucionet Publik në Republikën e Kosovës në lidhje me mirë menaxhimin e parasë publike, kemi këto konkluzione:

Nga të dhënat sekondare përpos që janë realizuar testime të ndryshme në lidhje me mirë menaxhimin e buxhetit, sigurisht me ndihmën e serive kohore janë paraqitur grafikisht dhe janë bërë parashikime për të ardhmen. E gjithë kjo është realizuar me ndihmën e modelit Auto regresion-AR (1). Përpos kësaj një gjendje mjaftë e rëndësishme për diskutim është dhe përgjigja e pyetjes së katërt kërkimore: Se si ka qenë Kosova para dhe pas kornizës COSO?, sigurisht nga të dhënat e siguruar për periudhën para dhe pas kornizës COSO me këta katër indikator matës rezultuan se:

1. ***Përqindja e buxhetit të pranuar në raport me buxhetin e realizuar:*** Ne e dimë se ç'do mos-realizim i buxhetit ose vonesë e realizmit të buxhetit shkakton parregullsi në arritjen e objektivave të entitetit. Kryesisht dhe vonesë në mos realizimin e punëve të plota brenda një viti punë. Por nga rezultati i mësipërm vërejmë që gjendja e pesë ministrive si mostër e punimit, është relativisht e mirë dhe pas implementimit të kornizës COSO. Në përjashtim kemi Ministrinë e Financave që në dy vitet e fundit, realizimi i buxhetit nuk është realizuar mjaftueshëm si në vitet e kaluara.
2. ***Fokusi i shpenzimeve për ç'do Ministri:*** Përpos indikatorit të parë të analizuar në pjesën e mësipërme një rol mjaftë të rëndësishëm ose ndikues ka dhe fokusi i shpenzimeve në baza vjetore të ç'do Institucioni të mostrës sonë. Kjo njëherësh tregon se çfarë politike ka ndjekur një ministri në baza vjetore. Nga të dhënat sekondare nga viti 2000-2020, vërejmë që në përgjithësi kemi shpenzimin e buxhetit në bazë kategorive ekonomike ndër vite të fokusuar në Paga dhe Mëditje po ashtu në Mallra dhe Shërbime.
3. ***Opinionet e auditorëve të jashtëm në realizimet vjetore të buxhetit:*** Vërejmë se ndër vite sidomos pas implementimit të kornizës COSO mbizotëron “Opinion i pamodifikuar me theksim të çështjes”. Në lidhje me këtë opinion, auditori duhet të japë një opinion të pa-modifikuar nëse arrin në përfundimin se pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet materiale, në pajtim me kornizën e zbatueshme financiare. Ky opinion i auditorit mbizotëron mbi 80% të institucioneve publike. Kjo tregon që korniza COSO ka impakt pozitiv në institucionet publike në Republikën e Kosovës.
4. ***Zbatueshmëria e rekomandimeve të adresuara nga auditorët e brendshëm:*** Në lidhje me indikatorin e fundit dhe jo pak të rëndësishëm është dhe pranimi dhe zbatimi i rekomandimeve prej auditorëve të brendshëm. Një dukuri mjaftë e shprehur nga ana e entiteteve publike, por dhe shqetësuese është vetë fakti që rekomandimet e dhëna nga auditorët e brendshëm nuk janë në nivelin e duhur të zbatueshmërisë së tyre nga ana e menaxhmentit. Një anashkalim i atillë ndikon në mos realizimin e objektivave të entitetit dhe bartjen ose trashëgimin e problemit

ndër vite. Për më hollësisht se si është gjendja e pranimiit dhe zbatimit të rekomandimeve nga menaxhmenti, vërejmë që gjendja pothuajse me e mirë është para implementimin e Kornizës COSO për Ministrinë e punës dhe mirëqenies sociale (MPMS) që numri i rekomandimeve të pranuar ka qenë më i lartë, ndërsa pothuajse gjendja njësojë/e pa ndryshuar mbetet për Ministrinë e bujqësisë pylltarisë dhe zhvillimit rural (MBPZHR) dhe Ministrinë e shëndetësisë (MSH), ndërsa gjendje e mire dhe para dhe pas implementimit të kornizës COSO, në bazë të treguesit të katërt është tek Ministria e Infrastrukturës(MI)

6.2 Rekomandimet

1. Duke parë gjendjen aktuale nga aspekti normativ dhe numrit të vogël të hulumtimeve shkencore sa i përket zbatimit të ligjit, rekomandohet nga ana studiuesve sidomos atyre studiuesve që i përkasin fushës së drejtësisë, por dhe të fushës së auditimit të bëjnë hulumtime më të thelluara të kësaj natyre për Republikën e Kosovës por dhe pse jo për gjithë vendet e Ballkanit Perëndimor, mbi ligjin e Auditimit brendshëm dhe ligjin KBFP për periudha të ndryshme kohore.
2. Është shumë e rëndësishme dhe krijimi i komunitetit të auditimit për auditimin e donacioneve që vijnë nga vendet e BE-së, kjo njëherësh ndikon në transparencë të plotë tek donatorët, për mirë menaxhimin e parasë publike. Për këtë arsyeje rekomandohet sa më parë të aprovohet ligji për krijimin e komunitetit të auditimit për donacionet sepse çdo herë e më shumë është duke u zvogëluar numri i donatorëve nga vendet e BE-së, për arsyeje të mos transparencës se si shpenzohen mjetet donacion të pranuar.
3. Edhe pse Kosova ka marrëveshje binjakëzimi me Britaninë e Madhe, Suedinë dhe Holandën për shkëmbim stafi dhe licencim të auditorëve të brendshëm. Por numri që pranohen në marrëveshje është i kufizuar në aspekt të kapaciteti që ofron Republika e Kosovës, për këtë rekomandohet miratimi i ligjit për hapjen e një institucioni publik për trajnimet dhe licencimin e auditorëve të brendshëm në Republikën e Kosovës.
4. Ligji mbi Auditimin e Brendshëm dhe Ligji i KBFP dhe pse janë për sektorin publik ato nuk gjejnë zbatim në tërë territorin e Republikës së Kosovës. Atëherë

rekomandohet që në reformat ligjore të përfshihen gjithë institucionet publike dhe zbatimin e ligjit po njësojë në gjithë sektorin publik.

5. Sa i përketë reformës mbi kontrollin e brendshëm të financave publike, Kosova prapë përballlet dhe me disa problematika të natyrave të ndryshme si p.sh krijimi i kuadrove buxhetore afatmesëm. Duke parë se mjaftë e rëndësishme është dhe krijimi i strategjive fiskale për buxhete afatmesme, atëherë rekomandohet krijimi i strategjive fiskale për një buxhet afatmesëm. Sigurisht MF-ja si autoritet qendror duhet të rrisë përpjekjet e tyre në drejtimin e reformave të vazhdueshme të MF/K. Ajo duhet të ketë në pronësi dhe të koordinojë në nivel qendror funksionet ndërqeveritare të MFK dhe sistemeve të mbështetura nga një NjQH/MFK me burime të mjaftueshme e cila do të drejtonte ndryshimin.
6. Korniza COSO së bashku me pesë elementet e saja, luajnë rol mjaftë të rëndësishëm tek kontrollet e brendshme në institucionet Publike. Por nga pjesa praktike rezultoi se auditorët e brendshëm nuk e realizojnë sa duhet vlerësimin e riskut dhe në disa institucione monitorimi nuk realizohet në mënyrë të vazhdueshme. Për këtë rekomandohet për auditorët e brendshëm që fokusi duhet të jetë në qëndrime dhe qasje të ndryshme ose me saktësisht në rezultate të prekshme, për vlerësimin e riskut dhe realizimin e monitorimit si proces i fundit i kornizës COSO.
7. Sa i përketë krahasueshmërisë në raport Kosovë - Slloveni në bazë të performancës së dy institucioneve të auditimit të jashtëm, vërehet që auditorët e jashtëm në Republikën e Kosovës duhet ende të fokusohen në trajnimin e stafit të punëtorëve, në rritjen e numrin të raportimeve në baza vjetore, në rritjen e llojeve të auditimeve tek institucioneve publike sidomos me theks të veçantë në privatizimin e asteve shtetërore, auditimet mjedisore dhe auditimit të IT-së. Po ashtu për të arritur gjithë këto objektiva duhet të rritet dhe buxheti nga Republika e Kosovës, si motivim për punonjësit dhe në mos-anueshmëria në favore.
8. Rekomandohet fuqizimi i strukturës gjinore në favor të gjinisë femërore si dhe trajnimet. Më saktësisht rekomandohet nxitja dhe motivimi i gjinisë femërore për pjesëmarrje si auditorë të brendshëm në institucionet publike.

9. Rekomandohet të ri-fokusohet NjQH-AB nga zhvillimi i rregulloreve, procedurave në atë që të bëhet një rrjet brenda profesionit të AB, duke ofruar udhëzime praktike, shkëmbimin e praktikave të mira dhe duke vazhduar edukimin profesional.
10. Sa i përket rezultateve në lidhje me *hipotezën e parë* dhe konkluzioneve të arritura, rekomandohet që menaxhmenti të kushtojë rëndësi zbatimit të ligjeve në praktikë sepse ndikimi i saj është mjaftë i lartë në prevenimin e keq menaxhimit financiar. Kurse nga ana tjetër auditorët e brendshëm duhet të kenë më shumë pavarësi profesionale sa i përket marrjes së vendimeve të drejta dhe të duhura. Gjithësesi në lidhje me marrëdhënjet me palët brenda dhe jashtë entitetit rekomandohet të bëhet ndryshim në sjelljen e menaxherëve të shërbimit civil, në mënyrën se si ata i kuptojnë rolet e tyre dhe qëllimet e institucioneve ku ata punojnë, si dhe në kulturën burokratike që përshkon mënyrën se si administrohet Qeveria e Kosovës.
11. Sa i përket rezultateve në lidhje me *hipotezën e dytë* dhe konkluzioneve të arritura, rekomandohet që menaxhmenti t'i kushtojë më shumë kujdes në pesë fazat e kornizës COSO. Sigurisht, kujdes të theksuar vlerësimit të riskut dhe monitorimit. Kur flasim për vlerësimin e riskut duhet të rishikohet se si bëhet kategorizimi i risqeve, identifikimi i tyre, sa është i pranueshëm risku i tolerueshëm dhe intensiteti i raportimit të risqeve. Të gjithë këto indikator të dërgojnë në rënien e nivelit të riskut tek institucionet.
12. Sa i përket rezultateve në lidhje me *hipotezën e tretë* indikator mjaftë me rëndësi janë dhe trajnimet. Për këtë për të qenë “in” me ndryshimet e kohës dhe për t'u bërë “update” në kohë, atëherë rekomandohet që t'paktën një herë në vit auditorët të mbajnë dy trajnime në baza 6 mujore diferencë, sidomos me theks të veçantë në përdorimin e softuerëve. Kjo do i gjejë më të përgatitur për rreziqet e reja që mund t'i këtë institucioni, identifikimin në kohë por dhe përdorimin praktik të softuerëve për mirë menaxhimin e parasë publike.
13. Sa i përket rezultateve në lidhje me *hipotezën e katërt* dhe konkluzioneve të arritura, rekomandohet që menaxhmenti t'i kushtojë më shumë kujdes dhe motivimit si variabël e pa varur por që ka impakt në rritjen e shkallës së objektivave.

Rekomandohet të ndjekën rrugë të ndryshme për motivim të punonjësve duke u nisur nga aspekti moral, financiar dhe shoqëror.

14. Gjithsesi nga të *dhënat sekondare është vërejtur dhe fokusi i shpenzimeve bazike* për çdo të dhënë rezulton se institucionet e mostrës sonë fokusin më të madhë të shpenzimeve është për paga mëditje dhe mallra dhe shërbime. Kjo nuk është politik e duhur e mirë menaxhimit të parasë publike. Sepse një përqindje e madhe e parasë publike shkon në investime konsumuese jo në investime gjeneruese. Për këtë qellim, rekomandohet për politik-bërësit/udhëheqësit, nga një pjesë të mjeteve të ndara nga Kuvendi i Republikës së Kosovës të shkojnë në investime gjeneruese sepse kjo mundëson një mirë menaxhim më të mirë të parasë publike, një rritje e të hyrave në mënyrë indirekte, hapjen e mundësisë për rritjen e numrit të punëtorëve etj.
15. Ndërsa sa i përketë *opinionit të auditorit*, këtu çdo herë ka hapësirë për rekomandime. Sepse nga treguesi rezulton që gjendja e pasqyrave financiare të ndërtuara nga entitet në fjalë janë në bazë standardeve të pranueshme të auditimit. Por mos zbatimi i rekomandimeve ndikon që të dobësoj dhe opinionin e auditorit të jashtëm në lidhje me ndërtimin e pasqyrave financiare. Për këtë rekomandohet një përkushtim më i lartë ndaj zbatimit të rekomandimeve të auditimit të brendshëm pastaj kjo në mënyrë indirekte do rregullonte opinionin e auditorit të jashtëm.
16. Sa i përketë treguesit të katërt nga të dhënat sekondare, vërejmë që në disa institucione *implementimi i kornizës COSO* ka pasur impakt jo të lartë në mirë menaxhimin e parasë publike. Kjo rezulton për vetë faktin se shumica e përdoruesve nuk e kanë kuptuar termet dhe rëndësinë e kësaj kornize për deri sa në disa institucione nuk është zbatuar fare. Dhe që të gjitha këto në nivel makro rezultuan në një impakt jo shumë të lartë pozitiv në implementimin e kornizës COSO dhe ndikimit të tij në Republikën e Kosovës. Rekomandohet që përfaqësuesit e institucioneve gjegjëse të mbajnë takime informimi sa i përketë përdorimit, kuptimit dhe rëndësisë se kësaj kornize në aspektin praktik.

Gjithsesi duke qenë se studimi është bazuar në përgjigjet e siguruara nga mostra e përcaktuar prej të dhënave primare dhe sekondare. Duke u munduar të bëjmë një

përfshirje në të gjithë vendin, dhe duke qenë se është provuar besueshmëria e të dhënave, mendojmë se me këtë hulumtim është paraqitur gjendja aktuale e institucioneve të Republikës së Kosovës dhe përcaktuar faktorët kryesorë të ecurisë së këtij sistemi. Sepse sot, në vendin tonë nevojiten më shumë se asnjëherë më parë institucione publike dhe agjenci auditimi që e bëjnë punën më mirë, për të promovuar zbatimin e ligjit, luftën kundër korrupsionit, mashtrimit e abuzimit, ndershmërinë, transparencën, përdorimin efikas të fondeve publike dhe përmirësimit dhe rritjes së kompetencës dhe përgjegjësisë qeverisëse.

Qershor, 2019.

Bibliografia

- Yan Zhang, Jian Zhou, Nan Zhou. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 26, Issue 3, Pages 300-327.
- J.Colbert, and P.Bowen, . (1996). Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78. *S Audit & Control Journal*, pp 26-35.
- Peter Moizer. (1997). Auditor Reputation: The International Empirical Evidence. *International Journal of Auditing*, 1 (1), 61–74.
- Yogesh Kumar Singh. (2006). *Fundamentals Of Research Methodology And Statistics*. New Delhi: New age international.
- Aaron Cohen, Gabriel Sayag. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review* , 20(3):296 - 307.
- Abbas, Q. &. (2012). Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices. *Middle-East Journal of Scientific Research*, 12(4), 530-538.
- Adam Field. (2009). *Discovering Statistics Using SPSS*. London: 3rd Edition, Sage Publications Ltd.
- Adams, M. (1994). Agency theory and internal audit. *Menagerial auditing journal*, 9(8), 8-14.
- Adrian Cadbury. (2000). The Corporate Governance Agenda. *Journal of Corporate Governance*, 7-15.
- Alan Kazdin. (2003a). *Methodology: What it is and why it is so important*. In A. E.), *Methodological issues and strategies in clinical research*. Washington: American Psychological Association.
- Alan Kazdin. (2003a). *Methodology: What it is and why it is so important*. In A. E.), *Methodological issues and strategies in clinical research (3rd ed., pp. 5–22)*. Washington: American Psychological Association.
- Alan Millichamp. (1993). *Auditing*. London: DP Publications.
- Alban Elshani, Ahmet Ismaili. (2015). Historiku i Krizave Ekonomike dhe Financiare dhe Trilema Politike e Ekonomisë Botërore. Pristina, Kosovo, Kosovo.
- Alessia Vacca. (2014). Court of Auditors’ performance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: strengths and weaknesses. *International Journal of Public Law and Policy* , 103-119.
- Alex Dunlop. (1998). *Corporate Governance and Control*. London: CIMA.

- Al-Hawatmeh, O. A.-H. (2016). Evaluation of Internal Control Units for the Effectiveness of Financial Control in Administrative Government Units: A Field Study in Jordan. *European Scientific Journal*, 12(13), 225-257.
- Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. (2013). *Auditing and Assurance Services, 14th Edition*. North Carolina: Pearson.
- Asare, T. (2009). Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), 15-28.
- Azham Md. Ali, M. H. (2010). Internal audit in the state and local governments of Malaysia: problems and solutions. *International Journal of Accounting and Finance*, 2(2), 192-219.
- Azham Md. Ali, Mohamad Hisyam Selamat, Juergen Dieter GloeckLee, Teck Heang. (2010). Internal audit in the state and local governments of Malaysia: problems and solutions. *International Journal of Accounting and Finance* , 2(2):192-219.
- Badara, M. S. (2012). The Role of Internal Auditors in Ensuring Effective Financial Control at Local Government Level: The Case of Alkaleri. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(4), 10.
- Barefield, R. M., J. J. Gaver, and T. B. O'Keefe. (1993). Additional evidence on the economics of attest: Extending results from the audit market to the market for compilations and reviews. *Auditing: A Journal of Theory & Practice*, 12(1), 76-87. .
- Barnabas Cristobal . (2011). Internal Control. *Cede Publishing*, 144.
- Basil Bernstein. (1996). Pedagogy, symbolic control and identity. *British Journal of Sociology of Education*, 18(1), pp.119-124. .
- Beatriz García, O. G. (2014). Public oversight systems for statutory auditors in the European Union. *European Journal of Law and Economics*, 44(3), 517–552.
- Berg, K. a. (Philadelphia). *Essentials of Research Methods in Health, Physical Education, Exercise Science, and Recreation in*, 3rd edition. 2007: Williams and Wilkins Lippincott.
- Besnik Fetaj dhe Gresa Mjaku. (2018). The determinants and efficiency of auditing in the republic of Kosovo. *Int. J. of Public Sector Performance Management*, 15.
- Bongani, N. (2013). Application of Internal Controls in NGOs: Evidence from Zimbabwe. *Journal of Finance and Accounting*, 1(2), 39-47.
- Bruce E. HANSEN and Kenneth D. WEST. (2002). Generalized Method of Moments and Macroeconomics. *American Statistical Association Journal of Business & Economic Statistics* , Vol.20, Nr.4.
- Bruce L. Berg. (2007). *Qualitative Research Methods for the Social Sciences, 7th Edition*. California: Pearson.

- Bryman, A. a. (2007). *Business Research Methods in, 2nd edition*. NY: Oxford University Press Inc.
- Bryman, A. and Bell, E. (2007). *Business research methods*. USA: Oxford University Press.
- C. Richard Baker, A. M. (2001). Regulation of the statutory auditor in the European Union: a comparative survey of the United Kingdom, France and Germany. *European Accounting Review*, 10(4), 763-786.
- C.N. Van Gansberghe. (2005). "Internal auditing in the public sector: A consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations". *Internal Auditor*, 62 (4), pp.69-73.
- C.O. Mgbame, F.I.O Izedonmi, A.Enofe. (2012). Gender Factor in Audit Quality: Evidence from Nigeria. *Research Journal of Financa and Accounting*, Vol 3. No 4. 7.
- Cecilia Nordin Van Gansberghe. (2003). *Internal Audit Finding: its place in public finance Management*. New York.
- Charles Richard Baker, Alain MikolReiner Quick, Reiner Quick. (2001). Regulation of the Statutory Auditor in the European Union: A Comparative Survey of the United Kingdom, France and Germany. *European Accounting Review*, 10(4):763-786.
- Cohen A. & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Colbert, J. L., & Bowen, P. L. (2006). A comparison of internal controls: CobiT, SAC, COSO and SAS 55/78. *ISACA publication*, 24.
- Cozby, P. C. (1993). *Methods in behavioral research (5th ed.)*. Mountain View: Mayfield Publishing Co.
- Creswell, J. W. (1994). *esearch Design: Qualitative and Quantitative Approaches*. Thousand Oaks: Sage.
- Creswell, J. W. (1994). *Research design: qualitative & quantitative approaches*. Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc.
- Creswell, J. W. (2003). *RESEARCH DESIGN Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches, second edition*. Thousand Oaks, London, New Delhi: SAGE Publications.
- Crombez.Ch. (01 January 2009). Legislative Procedures in the European Community. *British Journal of Political Science*, pp 199-228, Issue:2.
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*,, 16, 297-334.
- David Crowther, Geoff Lancaster. (2008). *Research Methods*. 304 page: Routledge.
- David G. Blanchflower , Andrew J. Oswaldb. (2004). Well-being over time in Britain and the USA. *Journal of Public Economics* , 1359 – 1386.

- David McNamee, Georges Selim. (1998). *Risk management : changing the internal auditor's paradigm*. USA: Institute of Internal Auditors. Research Foundation.
- Davidson, R. and J. G. MacKinnon. (1993). *Estimation and Inference in Econometrics*. 2d ed. New York:: Oxford University Press.
- Demetri Kantarelis . (2007). *Theories Of The Firm 2nd Edition* . UK: Inderscience ISBN: 0-907776-34-5, Pages: 314 .
- Denzin, N. K. (2005). 'Introduction: The Discipline and Practice of Qualitative Research', in *The Sage Handbook of Qualitative Research in*, 3rd edition. Thousand Oaks: Sage.
- Denzin, N.K. and Lincoln, Y.S. (2005). *The Discipline and Practice of Qualitative Research*. Sage, Thousand Oaks, 1-32: Denzin, N.K. and Lincoln, Y. S., Eds., *Handbook of Qualitative Research*, 3rd Edition.
- Dessalegn Getie Mihret, Aderajew Wondim Yismaw. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22 (5). pp. 470-484.
- Dessalegn Getie Mihret, Getachew Zemenu Woldeyohannis. (2007). "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 5, pp. 470-84.
- Dessalegn Getie Mihret, Getachew Zemenu Woldeyohannis. (2007). Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5):470-84.
- Dewi Lestari. (2010). *ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI AUDIT DELAY: STUDI EMPIRIS PADA PERUSAHAAN CONSUMER GOODS YANG TERDAFTAR DI BURSA EFEK INDONESIA*. SEMARANG: UNIVERSITAS DIPONEGORO.
- DiNapoli, T. P. (2016). *Standards for Internal Control*. New York: OFFICE OF THE NEW YORK STATE COMPTROLLER.
- Dominic S. B. Soh, Nonna Martinov-Bennie. (2011). The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness, and Evaluation. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, Issue 7, pp. 605-622.
- Dragija, M., Vašiček, V., & Hladika, M. (2011). Internal audit and control trends in the public sector of transition countries. *The 5th International Scientific Conference* (pp. 62-81). Skopje: Pula, Hrvatska.
- Drogalas, G., Soubeniotis, D. and Fotiadis, Th. (2005). Conceptual Framework of Internal Auditing: theoretical approach and case study analysis. *Dioikitiki Enimerosi*, pp.52-65. .
- Dumitrascu Mihaela, Savulescu Iulian. (2012). Internal Control and the Impact on Corporate Governance, in Romanian Listed Companies. *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics*, 10.
- E. Ziegenfuss. (2000). Measuring performance. *Internal Auditor*, 25.

- Emile Woolf. (1986). *Auditing Today*. New York: Prentice/Hall International, 524p.
- Fadzil, F. H. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844-66.
- Faudziah Hanim, Hasnah Haron, Jantan Muhamad. (2005). Internal audit practices and internal control systems. *Managerial Auditing Journal*, 20(8):844-866.
- Floriana Ejupi. (2017, 12 15). *Ekonomia*. Retrieved from Dialog Plus: <http://dialogplus.ch>
- Fumio Hayashi. (2000). *Econometrics*. Chicago: Princeton University Press.
- G. Fisher. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. *Behavioral Research In Accounting*, 47-64.
- Gerrit Sarens, Ignace De Beelde. (2007). The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, 219-241.
- Gerrit Sarens, Mohammad J. Abdolmohammadi. (2011). Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory Versus Other Explanatory Variables. *International Journal of Auditing*, vol. 15, Issue 1, pp. 1-20, 2011.
- Glaser, B. a. (1967). *The Discovery of Grounded Theory*. Chicago, IL: Aldine.
- Glaser, Barney G & Strauss, Anselm L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. Chicago: Aldine Publishing Company.
- Goodwin.J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Scopus-Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 Issue: 5, pp.640-650.
- Gulati, P. (2009). *Research Management: Fundamental and Applied Research*. New Delhi: Global India Publications.
- Gupta, P. P. (2009, Jun 11). COSO 1992 Control Framework and Management Reporting on Internal Control: Survey and Analysis of Implementation Practices. *Published as a Research Monograph by the Institute of Management Accountants in U.S.A.*, p. 126.
- Halili, K. (2015). DEVELOPMENTS OF PUBLIC INTERNAL FINANCIAL AND CONTROL SYSTEMS IN ALBANIA. (*JPMNT*) *Journal of Process Management – New Technologies, International*, 4, 9.
- Hooks MS, Juncos JL, Justice JB, Jr., Meiergerd SM, Povlock SL, Schenk JO, Kalivas PW. . (1994). Individual locomotor response to novelty predicts selective alterations in D1 and D2 receptors and mRNAs. *US National Library of Medicine National Institutes of Health*, 14(10):6144-52.
- Ian Tricker. (1994). *International corporate governance : text, readings, and cases*. New York : Prentice Hall.

- İdil Kaya. (2017). Perspectives on Internal Control and Enterprise Risk Management. *Eurasian Business Perspectives* , pp 379-389.
- Iulian, D. M. (2012). Internal Control and the Impact on Corporate Governance, in Romanian Listed Companies. *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics* , 10.
- Ivana Barišić, Boris Tušek. (2016). The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness – the case of Croatian companies. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 29:1, 1021-1037.
- Ivo Blij IV, H. H. (1998). Disciplinary practices and auditors in Europe: a comparison between Germany and the Netherlands. *European Accounting Review*, 3(7), 467-491.
- J. Pallant. (2006). SPSS Survival Manual : a step by step guide to data analysis using SPSS. *4th Edition, Crows Nest*, New South Wales.
- J.D. Sargan . (1958). The Estimation of Economic Relationships Using Instrumental. *ECON*.
- James A.F. & Freeman, R. Edward Stoner. (1994). *Management*. New Jersey: Practice Hall Inc. Company.
- James Roth. (1997). *Control model implementation : best practices*. Altamonte Springs, Fla.: Institute of Internal Auditors, Research Foundation.
- Jan Pfister. (2009). Managing Organizational Culture for Effective Internal Control. *Contributions to Management Science*, 32.
- Jayanthi Krishnan. (2005). Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 2, pp. 649-675.
- Jeffrey M. Wooldridge. (2002). *Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data*. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press.
- Jems Deloach. (2000). *Enterprise-Wide Risk Management: Strategies for Linking Risk and Opportunity*. London: Financial Times/Prentice Hall.
- Jenny Goodwin-Stewart, Pamela Kent. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Published on behalf of The Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand*, Volume 58, Issue 4, pp 15.
- John Dewey. (1997). *Experience and education*. New Tork: Simon & Schuste.
- John J. Shaughnessy, Eugene B. Zechmeister. (1997). *Research Methods in Psychology*. pp 542: McGraw-Hill.
- KAMAU CAROLINE NJERI. (2014). *EFFECT OF INTERNAL CONTROLS ON THE FINANCIAL PERFORMANCE OF MANUFACTURING FIRMS IN KENYA*. Nairobi: UNIVERSITY OF NAIROBI.
- Kaya, İ. (2017). Perspectives on Internal Control and Enterprise Risk Management. *Eurasian Business Perspectives*, 8(1), 379-389.

- Kevan L. Jensen and Jeff L. Payne . (2003). Management Trade-Offs of Internal Control and External Auditor Expertise. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22, No. 2, pp.
- Kevin Keasey, Mike Wright. (1997). Issues In Corporate Accountability and Governance: An Editorial. *Accounting and Business Research*, Pages 291-303.
- Knill.Ch, H. a. (2006). 'It's the Bureaucracy, Stupid'-The Implementation of the Acquis Communautaire in EU Candidate Countries, 1999-2003. *Sage Journals*, Page4, Issue:7.
- Krishnan, J. (2005). Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, 80(2), 649-675.
- Kuutol.K.P, B. &. (2013). The effectiveness of internal auditors in detection of financial irregularities: an empirical examination of its determinants in organisations in Ghana. *African J. of Accounting, Auditing and Finance* , Vol. 2, No.4 pp. 299 - 311.
- Lakis, V. &. (2012). The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2).
- Lakis.V. (2008). Independent auditing development tendencies. *Baltic Journal on Sustainability*, 91(2), 171-183.
- Laura F. Spira, Michael Page. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16 Issue: 4, pp.640-661.
- Leech N, O. A. (2008). A typology of mixed methods research designs. 265-275.
- Likert.R. (1832). *A TECHNIQIJN FOR THE MEASTREMENT OF ATTITTUDES*. NY: R.S Wody Worth.
- MacMillan, K., Money, K., Downing, S. & Hillenbrad, C. . (2004). "Giving Your Organization SPIRIT: An Overview and Call to Action for Directors on Issues Of Corporate Governance. *Journal of General Management*, 15-42.
- Mahmoud Ezzamel Simon Lilley Hugh Willmott. (1997). Accounting for Management and Managing Accounting: Reflections on Recent Changes in the UK. *Journal of Management Studies*, Pages 439-463.
- Malhotra, N. H. (2007). *Essentials of Marketing Research An Applied Orientation*. AU: Pearson Higher Education.
- Malhotra, N., Budhwar, P., and Prowse, P. (2007). Linking Rewards to Commitment: An Empirical Investigation of Four UK Call Centres. *International Journal of Human Resource Management*, pp 2095-2128.
- Manale Abdo, K. F. (2017). COSO implementation in Lebanese firms: the impact of organisational culture and leadership value competency on perceived internal control efficiency - an exploratory approach. *Middle East J. of Management*, 4(2), 150 - 170.
- Manale Abdo; Khalil Feghali. (2017). COSO implementation in Lebanese firms: the impact of organisational culture and leadership value competency on perceived internal control

- efficiency - an exploratory approach. *Middle East Journal of Management*, 2017 Vol.4 No.2.
- Marc Simmony . (2002). Le Controle Financier Public dans le cadre de l'Union Europeenne de son elargissement. *Revue Francaise de Finances Publiques*, No. 77. p. 312.
- Marika Arena, Giovanni Azzone. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 95-111.
- Mark Deakin. (1998). The development of computer-based information systems for local authority property management. *MCB UP Ltd*, Vol. 16 Issue: 2, pp.61-82.
- Mark E.Haskins, Mark W.Dirsmith. (1995). Control and inherent risk assessments in client engagements: An examination of their interdependencies. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 14, Issue 1, Pages 63-83.
- Mark L. Mitchell and Janina M. Jolley. (2013). *Research Design Explained*. Wadsworth: Cengage Learning Wadsworth.
- Mark L. Mitchell and Janina M. Jolley. (2013). *Research design explained*. Fort Worth, TX Harcourt College Publishers .
- McLeay, P. P. (2011). The European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, 41(3), 233-266.
- Mehmet Caner, Bruce Hansen. (2000). INSTRUMENTAL VARIABLE ESTIMATION OF A THRESHOLD MODEL. *Econometric Theory*, 813-843.
- Messier William F. (1997). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, AS5 Edition / Edition 6*. Georgia: McGraw-Hill Companies.
- Michael B. Adams. (1994). Agency Theory and the Internal Audit. *Managerial Auditing Journal* , 9(8):8-12.
- Michael C. Jensen, William H. Meckling. (2000). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics (JFE)*, Vol. 3, No. 4, 1976.
- Michael John Jones. (2008). Internal control, accountability and corporate governance: Medieval and modern Britain compared. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21 Issue: 7, pp.1052-1075.
- Michael McCrae, Henni Vada. (2002). Performance Audit Scope and the Independence of the Australian Commonwealth Auditor-General. *Financial Accountability & Management*, 203-223.
- Milena Alič , Borut Rusjan. (2011). Managerial relevance of internal audit: Business benefits of using ISO 9000 internal audit as a managerial tool. *The TQM Journal*, 23(3), pp 284-300.
- Mitchel, M. a. (2012). *Research Design Explained*. Cengage Learning.

- MU'AZU SAIDU BADARA. (2012). The Effect of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria (A Study of Bauchi State Board of Internal Revenue). *Research Journal of Finance and Accounting* , Vol 3, No 4, pp8.
- Nancy L. Leech, Anthony J. Onwuegbuzie. (2009). *A typology of mixed methods research designs. Quality & Quantity*. Florida: Springer.
- Neil Joseph Salkind. (2016). *Statistics for People Who (Think They) Hate Statistics*. USA: Sage.
- Njeri, K. C. (2013). EFFECT OF INTERNAL CONTROLS ON THE FINANCIAL PERFORMANCE OF MANUFACTURING FIRMS IN KENYA. *UNIVERSITY OF NAIROBI*, 72.
- Noorvee, L. (2006). Evulation of the effectiveness of internal control over financial reporting. *Thesis Phd*, 117.
- Onoja E. Emmanuel, M. A. (2013). An Assessment of Internal Control Audit on the Efficiency of Public Sector in Kogi State Nigeria. *Mediterranean Journal of Social Sciences MCSEER Publishing, Rome-Italy* , 10.
- P.M Gulati. (2009). *Research Management: Fundamental and Applied Research*. New Delhi: Global India Publications, p.42.
- P.Reckers, P. &. (1988). Auditor Performance of MAS: A Study of Its Effects on Decisions and Perceptions. *Accounting Horizons*, 2(2), 31-38.
- Pany.K , P.Reckers. (1980). Auditor Performance of MAS: A Study of Its Effects on Decisions and Perceptions. *Accounting Horizons*, 31-38.
- Parveen P. Gupta. (2009). COSO 1992 Control Framework and Management Reporting on Internal Control: Survey and Analysis of Implementation Practices. *Published as a Research Monograph by the Institute of Management Accountants in U.S.A.*, 126 Pages.
- Paul C Cozby. (1993). *Methods in behavioral research*. California: Mayfield Pub. Co.
- Pfister, A. J. (2009). Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory. *Physica-Verlag, Berlin–Heidelberg*.
- Q. Abbas, J. Iqbal. (2012). Internal control system: Analyzing theoretical perspective and practices. *Middle East Journal of Scientific Research*, 12(4):530-538.
- R K Mautz, F L Neumann. (1970). *Corporate audit committees*. Urbana: Bureau of Economic and Business Research, University of Illinois.
- R. Shockley. (1982). Perceptions of auditors independence : An empirical analysis. *American Accounting Association*, 785-800.
- R.H. Myers. (1990). Classical and modern regression application. *2nd edition. Duxbury press.*, California.

- Radcliffe, V. (1998). Efficiency Audit: An Assembly of Rationalities and Programmes. *Elsevier Science*, 23(4), 377-410.
- Ray Whittington , Kurt Pany. (12th Ed,1998). *Principles of Auditing & Other Assurance Services*. Boston: MA: Irwin McGraw Hill.
- Ray Whittington, Kurt Pany . (2019). *Principles of Auditing & Other Assurance Services 21st Edition*. Arizona: McGraw Hill Education.
- Richard L. Daft. (2010). *Organization Theory and Design*. South-Western Cengage Learning, 2010: 672 pages.
- Rittenberg, L. E and Schwieger, B. J. (2005). *Revenue Generation: Concepts for a Changing Environment*. South-Western: Thomson Corporation.
- Robert Kuhn Mutz. (2nd Ed, 1964). *Fundamentals of Auditing*. New York: John Wiley & Sons, Inc.,.
- Robert Simmons. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 80-88.
- Robert Simmons. (1997). COSO based auditing . *Internal Auditor*.
- Rocco T, Bliss L, Gallagher S, Perez-Prado A, Alacaci C, Dwyer W, Fine J, and. (2003). *The pragmatic and dialectical lenses: Two views of mixed*. Thousand Oaks: Sage.
- Rocco, T. H. (2011). *The Handbook of Scholarly Writing and*. John Wiley and Sons.
- Ron Weber. (1999). *Information Systems Control and Audit*. London: Pearson Education.
- S.Radcliffe, V. (May 1999). Knowing efficiency: the enactment of efficiency in efficiency auditing. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, Issue 4, Pages 333-362.
- Salkind, N. (2006). *Exploring Research in, 6th edition*. Pearson Prentice Hall.
- Sarens, G. &. (2011). Monitoring effects of the internal audit function: Agency theory versus other explanatory variables. *International Journal of Auditing*, 1-20.
- Saunders, M. L. (2003). *Research Methods for Business Students in,3ed edition*, . Harlow: Pearson Education.
- Saunders, M. L. (2003). *Research Methods for Business Students in,3rd edition*. Harlow: Pearson Education.
- Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A. (2007). *Research Methods for Business Students. 4th Edition*. Harlow: Financial Times Prentice Hall, Edinburgh Gate.
- Sawyer Lawrence. (1995, Aug95). An internal audit philosophy. *Internal Auditor*, pp. Vol. 52 Issue 4, p46.
- Sawyer, L. (1995). An internal; audit philosophy. *Internal Auditor*, 46-55.

- Schneider.A. (2009). Auditors' internal control opinions: do they influence. *Emerald-Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 Iss: 8 pp. 709 - 723.
- Shaughnessy, J. J. (1997). *Research methods in psychology (4th ed.)*. Boston: McGraw Hill.
- Shockley.A.R. (1982). Perceptions of auditors independence : An empirical analysis. *American Accounting Association*, 785-800.
- Simmons, M. R. (1997). COSO based auditing. *Academic OneFile*, 68.
- Simon Cadez, Chris Guilding. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 33, Issues 7–8, 836-863.
- Sing, Y. K. (2006). *Fundamental research methodology and statistcs*. New Delhi: NEW AGE INTERNATIONAL (P) LIMITED, PUBLISHERS.
- Slobodan.P, J. D. (2016). IMPORTANCE OF PLANNING INTERNAL AUDIT TRANSITION COUNTRIES OBSERVED OVER PUBLIC SECTOR OF THE ECONOMY IN SERBIA. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*, 7.
- Soh, D. a. (2011). The internal audit function Perceptions of internal audit roles,effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.
- Stepic.D. (2009). The Internal Financial Control System as support in conduction of budgetary reforms. *Third Conference: Croatian Public Sector*, (pp. 237-252). Opatija.
- Stewart, C. O. (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787-808.
- Susan Rose-Ackerman. (1999). Political Corruption and Democracy. *14 Conn. J. Int’l L. 363 /Faculty Scholarship Series. 592*, 20.
- Sutton, I. M. (2015). The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit. *Journal of Information Systems: Spring*, 29(1), 95-114.
- Takiah Mohd Iskandar, Y. M. (2014). Financial management performance of public sector: quality of internal auditor. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 10(3), 229 - 254.
- Takiah Mohd Iskandar, Yati Md Lasa, Norul Syuhada Abu Hassan. (2014). Financial management performance of public sector: Quality of internal auditor. *JournalInternational Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 229-254.
- Theofanis Karagiorgos George A. Drogalas, Nikolaos Giovanis. (2011). Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4 (1): 19-34.

- Theofanis Karagiorgos, George Drogalas, Evaggelos Gotzamanis, Ioannis Tampakoudis. (2010). INTERNAL AUDITING AS AN EFFECTIVE TOOL FOR CORPORATE GOVERNANCE. *JOURNAL OF BUSINESS MANAGEMENT*, 19.
- Theofanis.K, G. I. (2010). INTERNAL AUDIT CONTRIBUTION TO EFFICIENT RISK MANAGEMENT. *JOURNAL OF BUSINESS MANAGEMENT (JBM)*, 2(1), 14.
- Thomas P. DiNapoli. (2016). *Standards for Internal Control in New York State Government*. New York: OFFICE OF THE NEW YORK STATE COMPTROLLER.
- Thomas W. Buchner. (2007). Performance management theory: A look from the performer's perspective with implications for HRD. *Human Resource Development International*, 10:1, 59-73.
- TUDOR.A. (February 2007). PERFORMANCE AUDIT IN PUBLIC SECTOR ENTITIES – A NEW CHALLENGE FOR EASTERN EUROPEAN COUNTRIES. 126-141.
- Tušek, I. B. (2016). The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness – the case of Croatian companies. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 1021-1037.
- V. Anduuru. (2005). *The accounting system and its related internal control system*. Nairobi: Essential Management Consultancy Services.
- Vacca.V. (2014). Court of Auditors' performance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: strengths and weaknesses. *International Journal of Public Law and Policy*, Vol. 4, Issue 2, pp. 103-119.
- Vacca.V. (2014). Court of Auditors' performance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: strengths and weaknesses. *International journal of public law and policy*, 4(2), 103-109.
- Vaclovas Lakis. (2008). Independent auditing development tendencies. *Technological and Economic Development of Economy*, 171-183.
- Vaclovas Lakis, Lukas Giriūnas. (2012). THE CONCEPT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM: THEORETICAL ASPECT. *Ekonomika*, Vol. 91(2), 11.
- Vada.H, M. &. (1997). Performance audit scope and the independence of the Australian common wealth auditor-general. *Financial Accountability and Management*, 13(3), 203-233.
- Van Gansberghe, C. (2005). Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing. *Internal Auditor*, 62(4), 69-73.
- VAŠIČEK.V., D. H. (2010). Impact of Public Internal Financial Control on Public Administration in Croatia. *Theoretical and Applied Economics*, No. 4(545), pp. 71-86.

- Vaughan Radcliffe. (1999). Knowing efficiency: the enactment of efficiency in efficiency auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 333-362.
- Vesna Vasicek, Martina Dragija, Mirjana Hladika. (2010). Impact of Public Internal Financial Control on Public Administration in Croatia. *Theoretical and Applied Economics*, Volume XVII, No. 4(545), pp. 71-86.
- Victor Zinn Brink, Herbert N Witt. (1982). *Modern internal auditing : appraising operations and controls*. New York : Wiley: Ronald Press.
- W. Funnell, K. Cooper. (1998). Public Sector Accounting and Accountability in Australia. *University of New South Wales Press*, 15.
- WAINAINA SARAH. (2011). *AN EVALUATION OF THE INTERNAL CONTROL FUNCTION: THE CASE OF KENYA POLYTECHNIC UNIVERSITY COLLEGE*. KENYA : University of Nairobi .
- Walker W, Harremows P, Rotmans J, Van der Sluijs J, Van Asselt, M.B.A., Jansen P & Krayen von Krauss, M.P. (2003). Defining uncertainty: a conceptual basis for uncertainty management in model-based decision support. *Journal of Integrated Assessment*, 4(1): 5–17.
- Wallace, W. A. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research*, 485–512.
- Wallage, R. H. (2015). *PRINCIPLES OF AUDITING An Introduction to International Standards on Auditing*. UK: British Library Cataloging-in-Publication Data.
- WANDA A. WALLACE RICHARD W. KREUTZFELDT. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research (CAR)*, Pages 485-512.
- Wang Xiangdong. (1997). "Development trends and future prospects of internal audit". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 Issue: 4/5, pp.200-204, .
- William Greene. (2000). *Econometric Analysis*. NJ: Prentice–Hall.: Upper Saddle River.
- William R. Kinney Jr. (2000). Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance. *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, No. s-1, pp. 83-90.
- Woldegebriel, W. (1994). The status of internal audit in Ethiopia. *Proceedings of the First Symposium on Accounting and Finance, Department of Accounting, Addis Ababa University*, 118-31.
- Yu, J. A. (1983). A Quantitative Review of Research Design Effects on Response Rates to Questionnaires. *Journal of Marketing Research*, Vol. 20(1), pp. 36 – 44.
- Yu. J, Coper.H. (1983). A Quantitative Review of Research Design Effects on Response Rates to Questionnaires. *ournal of Marketing Research*, 36-44.

Raporte Progresit

1. Komisioni Evropian: Raporti i progresit për Kosovën 2008
http://www.mei-ks.net/repository/docs/raporti_progresit_2008_shqip.pdf
2. Komisioni Evropian: Raporti i progresit për Kosovën 2009
http://www.mei-ks.net/repository/docs/raporti_i_progresit_2009_i_ke_per_kosovenperkthimi_zyrtar.pdf
3. Komisioni Evropian: Raporti i progresit për Kosovën 2010
http://www.mei-ks.net/repository/docs/ks_report_2010_alb.pdf
4. Komisioni Evropian: Raporti i progresit për Kosovën 2011
http://www.mei-ks.net/repository/docs/20170717114401_raporti_i_progresit_per_kosoven_2011_-_shqip.pdf
5. Komisioni Evropian: Raporti i progresit për Kosovën 2013
http://www.mei-ks.net/repository/docs/20170717114638_1final-alb_mie-kosovo_progress_report_2013_alb_2.pdf
6. Komisioni Evropian: Raporti i progresit për Kosovën 2014
http://www.mei-ks.net/repository/docs/20170717114732_final_20141008-kosovo-progress-report_en_2.pdf
7. Komisioni Evropian: Raporti i progresit për Kosovën 2015
http://www.mei-ks.net/repository/docs/20170717114838_20151210112206_151123_kosovo_report_alb.pdf
8. Komisioni Evropian: Raporti i progresit për Kosovën 2016
http://www.mei-ks.net/repository/docs/20170717114956_raporti_i_progresit_2016_shqip.pdf
9. Komisioni Evropian: Studimi i fizibilitetit për Marrëveshjen e Stabilizim Asociimit në mes të Bashkimit Evropian dhe Kosovës, Tetor 2012
http://www.mei-ks.net/repository/docs/20170717114518_1_mie-alb-3.pdf
10. Komisioni Evropian: Instrumenti për Asistencë para Anëtarësimit (IPA) Dokument indikativ strategjik për Kosovën (2014-2020), gusht 2014
 - <http://donors.mei-ks.net/IPA2013SQ#/~/ipa-2013>
 - <http://donors.mei-ks.net/IPA2014SQ#/~/ipa-2014>
 - <http://donors.mei-ks.net/IPA2015SQ#/~/ipa-2015>
 - <http://donors.mei-ks.net/IPA2016SQ#/~/ipa-2016>
11. Qeveria e Republikës së Kosovës: Deklarata e Politikave Prioritare Afat-mesme 2014- 2016, Prill 2013
http://www.kryeministri-ks.net/repository/docs/Deklarata_E_politikave_Afatmesme_Prioritare_shqip.pdf
12. Qeveria e Republikës së Kosovës: Plani i Veprimit për Partneritet Evropian 2012, dhjetor 2011
https://www.mei-ks.net/repository/docs/Plani_i_veprimit_te_Partneritetit_Evropian_2012.pdf
13. Qeveria e Republikës së Kosovës: Dokument i Politikës për Sistemin e Kontrollit të Brendshëm të Financave Publike në Kosovë, prill 2011
http://www.kryeministri-ks.net/repository/docs/Koncept_dokumenti_per_Permiresimin_e_Kornizes_Liqjore_per_Sistemin_e_Kontrollit_te_Brendshem_te_Financave_Publike_MF.pdf
14. Agjencia kundër Korrupsionit e Republikës së Kosovës: Strategjia kundër Korrupsionit 2012-2016, nëntor 2011
http://www.kryeministri-ks.net/repository/docs/Strategjia_dhe_Plani_i_Veprimit_kunder_Korrupsionit_2013-2017.pdf
15. Zyra e Auditorit të përgjithshëm: Plani i zhvillimit korporativ 2015 – 2020
http://zka-rks.org/ë_p-content/uploads/2017/05/ALB_Strategjia_e_Zhvillimit_Korporativ_2015_2020_514837.pdf
16. Strategjia Financiare në Shqipëri 2014-2020

[http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrseng.nsf/V/KC20FC62E0181F8A3C1257C5A002FCF23/\\$file/strategija_2014-2020_ENG.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrseng.nsf/V/KC20FC62E0181F8A3C1257C5A002FCF23/$file/strategija_2014-2020_ENG.pdf)

Raportet Vjetore te Auditimit

- *Raporti Vjetor i Auditimit – 2002/2003*
- *Raporti Vjetor i Auditimit – 2004/2005*
- *Raporti Vjetor i Auditimit – 2006/2007*
- *Raporti Vjetor i Auditimit – 2008/2009*
- *Raporti Vjetor i Auditimit – 2010/2011*
- *Raporti Vjetor i Auditimit – 2012/2013*
- *Raporti Vjetor i Auditimit – 2014/2015*
- *Raporti Vjetor i Auditimit – 2016/2017*

Ligje

- <https://gzk.rks-gov.net/Laë InForceList.aspx>- LISTA E LIGJEVE
1. Ligji nr. 04/L-194 për ndryshimin dhe plotësimin e Ligjit nr. 03/L-048 për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë të ndryshuar dhe të plotësuar me Ligjet nr. 03/L-221 dhe nr. 04/L-116, korrik 2013
<https://gzk.rks-gov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=2524>
 2. Ligji nr. 03/L-048 për Menaxhimin e Financave Publike dhe Përgjegjësitë, mars 2008
<https://gzk.rks-gov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=2693>
 3. Ligji nr. 03/L-128 për Auditimin e Brendshëm, shtator 2009
<https://gzk.rks-gov.net/ActDocumentDetail.aspx?ActID=2650>
 4. Udhëzimi Administrativ nr. 22/2009 për vendosjen e kriterëve dhe procedurave për Licencimin e Përkohshëm të Auditorëve të Brendshëm në Sektorin Publik, dhjetor 2009
 5. Udhëzimi Administrativ nr. 05/2012/MF për Procedurën e Pajisjes me Licencë Profesionale të Auditorëve të Brendshëm të Sektorit Publik, janar 2013
 6. Udhëzimi Administrativ nr. 11/2010 për Themelimin dhe Funkcionimin e Komitetit të Auditimit në Subjektin e Sektorit Publik
 7. Udhëzimi Administrativ nr. 23/2009 për Themelimin dhe Funkcionimin e Njërive të Auditimit të Brendshëm të Sektorit Publik, dhjetor 2009

Artikuj

1. *ABC-ja e te Drejtes se Bashkimit Evropian*
http://w.w.w.mei-ks.net/repository/docs/ABC-ja_e_te_Drejtes_se_Bashkimit_Evropian.pdf
2. Dialogu i Nivelit të Lartë Kosovë – BE për Prioritetet Kyçe – Agjenda për Reforma Evropiane (ARE)
<http://w.w.w.mei-ks.net/repository/docs/erafinalsq.pdf>

Web faqe

1. <http://w.w.w.orlbank.org>
2. <http://w.w.w.finance.gov.mk>
3. <http://w.w.w.sigmaeb.org>
4. <https://gzk.rks-gov.net>
5. <https://na.theiaa.org>
6. <https://w.w.w.coso.org>
7. <http://w.w.w.sigmaweb.org>
8. <https://w.w.w.ifac.org>
9. <https://w.w.w.aicpa.org/>
10. <https://w.w.w.icaew.com/>

11. <https://w.w.w.idw.de/idw/>
12. <http://zka-rks.org/>
13. <http://w.w.w.rs-rs.si>
14. <http://aaahq.org/>
15. <https://w.w.w.financialexecutives.org/>
16. <https://w.w.w.imanet.org>
17. PEFA- <https://pefa.org/> ,
18. SIGMA- <http://w.w.w.sigmaweb.org/> ,
19. SAI- https://w.w.w.saiglobal.com/en-au/training_courses/auditing/ ,
20. WORLD BANK- <http://w.w.w.orlbank.org/> ,
21. PEMPAL- <https://w.w.w.pempal.org/> .

ANEX E.1

Vlerësimi i Normalitetit- Pjesa e përgjithëshme e pyetësorit

Variable	Obs	W	V	Z	Prob>z
<i>Mjedisi Kontrollit</i>	336	0.961	9.04	5.196	0.00000
<i>Vlersimi Riskut</i>	336	0.986	3.26	2.786	0.00267
<i>Aktivitet e Kontrollit</i>	336	0.998	0.285	-2.964	0.99848
<i>Inform& Komunikimi</i>	336	0.992	1.67	1.215	0.11210
<i>Monitorimi</i>	336	0.995	1.12	0.271	0.39322

Table 1: Vlersimi i shpërndarjes së të dhënave
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Testimi i Vlerësimi i Heteroskedasticitetit (Testi i Breuch- Pagan/ Cook- Weisberg)

Numri i Observimeve=336, Prob>F=0.00, R-squared=0.675, Adj R- squared= 0.670						
Eficienca e Punës së Auditimit	Coef.	Std.Error	T	P> t	[95% Conf. Interval]	
<i>Mjedisi i Kontrollit</i>	0.547	0.0921	5.94	0.001	0.366	0.728
<i>Vlersimi i Rezikut</i>	0.198	0.0999	1.99	0.048	0.022	0.395
<i>Aktivitet e Kontrollit</i>	0.764	0.0747	10.24	0.002	0.617	0.911
<i>Informacioni & Komunikimi</i>	0.693	0.0764	9.07	0.001	0.543	0.843
<i>Monitorimi</i>	0.811	0.0762	10.64	0.003	0.661	0.961

Breusch- pagan/ Cook-Weisber test for heteroskedasticity

H₀: Constant Variance

Variables: Fitted values of Eficienca e Auditimit

Chi²(1)= 838.39

Prob> Chi²= 0.0001

Table 2: Vlerësimi i Heteroskedasticitetit
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Vlerësimi i Multikollinearitetit

	Mjedisi i Kontrollit	Vlerësimi Riskut	Aktivitetet e Kontrollit	Informacioni & Komunikimi	Monitorimi
Mjedisi i Kontrollit	1.0000				
Vlerësimi i Riskut	0.2747	1.0000			
Aktivitetet e Kontrollit	0.2319	0.2582	1.0000		
Informacioni & Komunikimi	0.3149	0.1713	0.0818	1.0000	
Monitorimi	0.2590	0.2440	0.2741	0.2225	1.0000

Variablat	VIF	1/VIF
Mjedisi i Kontrollit	1.23	0.812479
Vlerësimi i Riskut	1.18	0.847696
Aktivitetet e Kontrollit	1.16	0.861303
Informacioni & Komunikimi	1.15	0.868922
Monitorimi	1.14	0.874395
Mean	1.17	

Table 3: Vlerësimi i Multikollinearitetit
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

ANEX E.2

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e parë të pavarur, hipoteza e parë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(estat hettest)- Breusch-Pagan / CookWeisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, për këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nese varianca e këtyre variablave është e ndryshme nga njëra-tjetra at'here kemi elemente të heteroskedasticiteti. Rregulli: $H_0 \neq 0$ -Homoskedasticitet $H_1 = 0$ -Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity H_0 : Constant variance Variables: fitted values of kbprevenonkeqmanxhiminfinanciar chi2(1) = 793.21 Prob > chi2 = 0.0000
Testimi i vlerësimeve të instrumenteve Komanda: <u>(estat overid)- Sargan&Basmann test</u> Komenti: Instrumentet e shfrytëzuara për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të vlerësime për modelin në fjalë. Rregulli: $H_0 \neq 0$ – Instrumentet e rëndësishme $H_1 = 0$ – Instrumentet pak të rëndësishme	Sargan(score), chi2(4)=143.7459 (P=0.0033) Basmann chi2 (4)=114.07459 (P=0.0028)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve të variablave Komanda: <u>(estat endog)- Durbin-Wu-Hausman test</u> Komenti: Instrumentet tona të përdorur në model janë egzogjen. Rregulli: $H_0 = 0$ -Egzogjen $H_1 \neq 0$ - Endogjen	Tests of endogeneity H_0 : variables are exogenous Durbin (score) chi2(1)= 3.339 (p = 0.0108) Wu-Hausman F(1,332) = 3.330 (p = 0.0109)

Table 4: Vlerësimi i validitetit të instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
F(1,344) = 92.33
Prob>F = 0.00
R-squared = 0.905
Adj R-squared = 0.904

Prevenimi i keqmenaxhimit financia	Coef.	Std. Err	t	P> t	(95% Conf. Interval)	
Zbat. Kriteriumet Ligjore	0.779	0.101976	3.61	0.001	0.77928	1.18047
Përshtatshmëria	0.569	1.12974	4.30	0.000	2.7843	1.24479
Kuptushmëria	0.477	0.45164	2.15	0.004	1.8076	0.96278
Pranushmëria	0.564	1.1344	2.20	0.033	1.6585	2.7881
Pa-anushmëria	0.377	0.45163	2.01	0.027	0.8076	0.9627
_cons	0.905	0.401577	4.54	0.792	2.6839	1.49589

Instrumented : Zbatimi i kriteriumeve ligjore

Instruments: Përshtatshmëria Kuptushmëria Pranushmëria Pa-anushmëria

Tabela 5: IV-GMM Model me vlerat e instrumenteve

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e dytë të pavarur, hipoteza e parë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(estat hettest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, për këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nëse varianca e këtyre variablave është e ndryshme nga njëra-tjetra at'here kemi elemente të heteroskedasticitetit. Rregulli: $H_0 \neq 0$ - Homoskedasticitet $H_1 = 0$ - Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity Ho: Constant variance Variables: fitted values of kbprevenonkeqmanxhiminfinanciar chi2(1) = 1034.66 Prob > chi2 = 0.0000
Testimi i vlershmërisë së instrumenteve Komanda: <u>(Overid)- Sargan and Basman Test</u> Komenti: Instrumentet e shfrytëzuar për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të vlershme për modelin në fjalë. Rregulli: $H_0 \neq 0$ – Instrumentet e rëndësishme $H_1 = 0$ – Instrumentet pak të rëndësishme	Tests of overidentifying restrictions: Sargan (score) chi2(3) = 4.4488 (p = 0.1081) Basman chi2(3) = 4.45491 (p = 0.1078)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve të variablave Komanda: <u>(estat endog)- Durbin-Wu-Hausman test</u> Komenti: Instrumentet tona të përdorur në model janë endogjene. Rregulli: $H_0 = 0$ - Egzogen	Durbin-Wu-Hausman test for endogeneity Ho: Variables are exogenous Durbin(score) chi2(3) = 0.108829, (p = 0.0415)

H1≠0- Endogjen	Ë u-Hausman F (1,184)=0.107892, (p=0.0415)
----------------	---

Table 6: Vlerësimi i Validitetit të Instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
F(1,344) = 8.97
Prob>F = 0.003
R-squared = 0.877
Adj R-squared = 0.876

Prevenimi i keqmenaxhimit financia	Coef.	Std. Err	t	P> t	(95% Conf. Interval)	
Kualifikimi i Puntorëve	0.73624	0.2458	3.00	0.003	0.25281	1.2189
Përvoja e Punës	0.6421	0.1842	2.78	0.0014	0.231	1.342
Shkollimi adekuat	0.5832	0.3421	2.42	0.0025	0.223	1.524
Trajnimet e fushës	0.2412	0.2365	1.95	0.0131	0.219	1.342
_cons	1.0642	0.9673	1.10	0.272	0.8387	2.9669

Instrumented : Kualifikimi i Punetoreve

Instruments: Përvoja e Punes Shkollimi adekuat Trajnimet e fushes

Tabela 7: IV-GMM Model me vlerat e instrumenteve

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e tretë të pavarur, hipoteza e parë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(ivhetttest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, për këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nëse varianca e këtyre variablave është e ndryshuhme nga njëra-tjetra at'herë kemi elemente të heteroskedasticiteti. Rregulli: H0≠0 - Homoskedasticitet H1=0 -Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity Ho: Constant variance Variables: fitted values of kbprevenonkeqmanxhiminfinanciar chi2(1) = 1034.66 Prob > chi2 = 0.0000
Testimi i vlershmerise se instrumenteve Komanda: <u>(estat overid)- Sargan and Basman Test</u> Komenti: Instrumentet e shfrytëzuar për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të vlerëshme për modelin në fjalë. Rregulli: H0≠0 – Instrumentet e rëndësishme H1=0 – Instrumentet pak të rëndësishme	Tests of overidentifying restrictions: Sargan (score) chi2(3) = 10.405 (p = 0.0154) Basman chi2(3) = 10.5777 (p = 0.0142)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve te variablave Komanda: <u>(ivendog)- Durbin-Wu-Hausman test</u> Komenti: Instrumentet tona të përdorura në model janë egzogjen. Regulli: H0=0-Egzogjen	Durbin-Wu-Hausman test for endogeneity Ho: Variables are exogenous Durbin(score) chi2(3)=2.3451, (p=0.0315)

H1≠0- Endogjen	Ë u-Hausman F (1,184)=2.3042, (p=0.03050)
----------------	--

Table 8: Vlerësimi i validitetit të instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336

F(1,344) = 21.74

Prob>F = 0.0009

R-squared = 0.9063

Prevenimi i keqmenaxhimit financia	Coef.	Std. Err	t	P> t	(95% Conf. Interval)	
Pavarësia e Auditorit të brendshëm	0.7701	0.18385	5.28	0.009	0.608452	1.3317
Integriteti	0.6452	0.1445	4.23	0.011	0.7542	1.2045
Objektiviteti	0.4542	0.2141	3.94	0.021	0.5874	1.1547
Besushmëria	0.3452	0.5423	5.10	0.007	0.4357	1.4567
Kompetencat	0.2458	0.342	2.90	0.032	0.3541	1.0954
_cons	0.8441	0.72354	0.20	0.842	-1.2888	1.5677

Instrumented : Pavarësia e Auditorit të Brendshëm

Instruments: Integriteti Objektiviteti Besushmëria Kompetencat

Tabela 9: IV-GMM Model me vlerat e instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e katërt të pavarur, hipoteza e parë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(ivhetttest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, për këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nëse varianca e këtyre variablave është e ndryshme nga njëra-tjetra at'herë kemi elemente të heteroskedasticiteti. Rregulli: H0≠0 - Homoskedasticitet H1=0 - Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity Ho: Constant variance Variables: fitted values of kbprevenonkeqmanxhiminfinanciarof chi2(2) = 1045 Prob > chi2 = 0.0000
Testimi i vlershmerise se instrumenteve Komanda: <u>(estat overid)- Sargan & Basmann test</u> Komenti: Instrumentet e shfrytëzuar për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të duhurat për modelin në fjalë. Rregulli: H0≠0 – Instrumentet e rëndësishme H1=0 – Instrumentet pak të rëndësishme	Tests of overidentifying restrictions: Sargan(score), chi2(1)= .564705 (p = 0.4524) Basmann chi2(1) = .560606 (p = 0.4540)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve te variablave Komanda: <u>(ivendog)- Durbin-Wu-Hausman test</u>	Durbin-Wu-Hausman test for endogeneity

Komenti: Instrumentet tona të përdorur në model janë endogjene. Regulli: $H_0=0$ -Egzogjen $H_1 \neq 0$ - Endogjen	Ho: Variables are exogenous Durbin(score) $\chi^2(2) = 0.2269$, (p=0.04019) Ë u-Hausman F (1,184)=0.2251, (p=0.03941)
---	--

Table 10: Vlerësimi i validitetit të instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
F(1,344) = 25.44
Prob>F = 0.000
R-squared = 0.7013

Prevenimi i keqmenaxhimit financia	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Rekomandimet e AB	1.0007	0.1984	4.99	0.005	0.61043	1.3910
Numri i rekomandimeve	0.2091	0.2191	3.25	0.015	0.5484	1.1492
Fusha e rekomandimeve	0.3334	0.1814	2.45	0.034	0.4781	1.5151
_cons	0.3239	0.7808	5.04	0.979	-1.5120	1.5651

Instrumented : Rekomandimet nga ana e Auditorit të Brendshëm
Instruments: Numri i rekomandimeve Fusha e rekomandimeve

Tabela 11: IV-GMM Model për instrumentet
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e pestë të pavarur, hipoteza e parë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(ivhetttest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, për këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nëse varianca e këtyre variablave është e ndryshme nga njëra-tjetra at'herë kemi elemente të heteroskedasticitetit. Rregulli: $H_0 \neq 0$ - Homoskedasticitet $H_1 = 0$ - Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity Ho: Constant variance Variables: fitted values of kbprevenonkeqmanxhiminfinanciar $\chi^2(4) = 1114.66$ Prob > $\chi^2 = 0.0000$
Testimi i vlershmërisë së instrumenteve Komanda: <u>(Overid)- Sargan & Basman Test</u> Komenti: Instrumentet e shfrytëzuar për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të duhurit për modelin në fjalë. Rregulli: $H_0 \neq 0$ - Instrumentet e rëndësishme $H_1 = 0$ - Instrumentet pak të rëndësishme	Tests of overidentifying restrictions: Sargan(score), $\chi^2(2) = 2.96292$ (p = 0.2273) Basman $\chi^2(2) = 2.95369$ (p = 0.2284)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve të variablave Komanda: <u>(estat endog)- Durbin-Wu-Hausman test</u> Komenti: Instrumentet tona të përdorur në model janë egzogjen.	Durbin-Wu-Hausman test for endogeneity Ho: Variables are exogenous

Regulli: $H_0=0$ -Egzogjen $H_1 \neq 0$ - Endogjen	Durbin(score) $\chi^2(1) = 2.95$, ($p=0.03019$) Wu-Hausman $F(1,184)=2.75$, ($p=0.03001$)
---	--

Table 12: Vlerësimi i validitetit të instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336

$F(1,344) = 25.59$

Prob>F = 0.000

R-squared = 0.8455

Prevenimi i keqmenaxhimit financia	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entitetit	0.91639	0.18111	5.06	0.002	0.5600	1.2736
Komunikimi me menaxhmentin	0.1435	0.1104	4.82	0.014	0.474	0.1884
Komunikimi me administratën	0.2060	0.1540	4.13	0.021	0.176	0.4283
Komunikimi me palët e jashtme	0.3211	0.03594	3.841	0.0381	0.424	0.3364
_cons	1.35615	0.41281	5.50	0.618	1.045	1.75827

Instrumented : Marrëdhëniet brenda dhe jashtë entitetit

Instruments: Komunikimi me menaxhmentin Komunikimi me administratën Komunikimi me palët e treta

Tabela 13: IV-GMM Model për instrumentet
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Testimi i besueshmërisë të dhënave (Cronbach Alpha) e cila në rastin tonë që lidhet me hipotezën e parë

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.5644	6

Table 914 Cronbach Alpha
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë,2019
STATA 14.0

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e parë të pavarur, hipoteza e dytë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(estat hettest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, për këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nëse varianca e këtyre variablave është e ndryshme nga njëra-tjetra at'here kemi elemente të heteroskedasticiteti. Rregulli: $H_0 \neq 0$ -Homoskedasticitet $H_1=0$ -Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity Ho: Constant variance Variables: fitted values of Rritja e performances ne Sektorin Publik $\chi^2(1) = 873.21$ Prob > $\chi^2 = 0.0000$

Testimi i vlershmerise se instrumenteve Komanda: (estat overid)- Sargan&Basman test Komenti: Instrumentet e shfrytëzuara për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të vlershme për modelin në fjalë. Rregulli: $H_0 \neq 0$ – Instrumentet e rëndësishme $H_1 = 0$ – Instrumentet pak të rëndësishme	Tests of overidentifying restrictions: Rritja e performances ne Sektorin Publik Sargan(score), $\chi^2(2) = 5.20128$ (P=0.0742) Basman $\chi^2(2) = 5.22017$ (P=0.0735)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve te variablove Komanda: (estat endog)- Durbin-Wu-Hausman test Komenti: Instrumentet tona të përdorur në model janë egzogjen. Rregulli: $H_0 = 0$ -Egzogjen $H_1 \neq 0$ - Endogjen	Tests of endogeneity Ho: variables are exogenous Durbin (score) $\chi^2(1) = 1.28237$ (p = 0.02575) Wu-Hausman F(1,333) = 1.27579 (p = 0.02595)

Table 15: Vlerësimi i validitetit të instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
F(1,344) = 91.21
Prob>F = 0.00
R-squared = 0.8902

Rritja e performancës në Sektorin Publik	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Mjedisi Kontronllit	1.14857	0.231889	4.95	0.000	0.8900	1.4070
Vendosja Objektivave	0.3458	0.064004	5.66	0.017	-0.2654	-0.0262
Etika Profesonale	0.24093	0.058517	4.80	0.016	0.02624	0.25563
Politikat e Burimeve Njerëzore	0.3202	0.11044	2.91	0.0487	-0.0478	0.00727
_cons	0.4657	0.3941	1.182	0.3425	-1.4255	049458

Instrumented : Mjedisi Kontrollit
Instruments:Vendosja e Objektivave Etika Profesionale Politika e burimeve njerëzore

Tabela 16: IV-GMM Model për instrumentet
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e dytë të pavarur, hipoteza e dytë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(estat hettest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, për këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nëse varianca e ketye variablave është e ndryshuhme nga njera-tjetra at'here kemi elemente të heteroskedasticiteti. Rregulli: $H_0 \neq 0$ - Homoskedasticitet $H_1 = 0$ - Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity Ho: Constant variance Variables: fitted values of Rritja e performances ne Sektorin Publik chi2(1) = 1342.86 Prob > chi2 = 0.0000
Testimi i vlershmërisë së instrumenteve Komanda: <u>(Overid)- Sargan and Basmann Test</u> Komenti: Instrumentet e shfrytëzuar për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të vlershme për modelin në fjalë. Rregulli: $H_0 \neq 0$ – Instrumentet të rëndësishme $H_1 = 0$ – Instrumentet pak të rëndësishme	Tests of overidentifying restrictions: Rritja e performances ne Sektorin Publik Sargan (score) chi2(3) =10.405 (p = 0.00154) Basmann chi2(3) = 10.5777 (p = 0.0142)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve të variablave Komanda: <u>(estat endog)- Durbin-Wu-Hausman test</u> Komenti: Instrumentet tona të përdorur në model janë egzogjen. Rregulli: $H_0 = 0$ -Egzogjen $H_1 \neq 0$ - Endogjen	Durbin-Wu-Hausman test for endogeneity Ho: Variables are exogenous Durbin(score) chi2(3)=3.283, (p=0.04521) Wu-Hausman F (1,184)=3.084, (p=0.04321)

Table 17: Vlerësimi i validitetit të instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
F(1,344) = 28.01
Prob>F = 0.000
R-squared = 0.9063

Rritja e performancës në Sektorin Publik	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Vlerësimi i Riskut	0.97009	0.1833	5.38	0.0045	0.61083	1.3293
Kategorizimi Risqeve	0.6514	0.165	4.06	0.0234	0.57481	1.2915
Identifikimi i Risqeve	0.6612	0.171	3.88	0.0147	0.5987	1.2051
Risku i tolerushëm	0.594	0.174	3.47	0.0274	0.4957	1.1414
Raportimi i Risqeve	0.541	0.195	2.77	0.0014	0.4123	1.0341
_cons	1.2542	0.2842	4.46	0.0451	0.6005	1.5924

Instrumented : Vlerësimi Riskut

Instruments: Kategorizimi Riskut Identifikimi i Riskut Risku i tolerushëm Raportimi Ri qesve

Tabela 18: IV-GMM Model për instrumentet
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e tretë të pavarur, hipoteza e dytë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(ivhetttest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, pr këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nëse varianca e këtyre variablave është e ndryshme nga njëra-tjetra at'here kemi elemente të heteroskedasticiteti. Rregulli: $H_0 \neq 0$ - Homoskedasticitet $H_1 = 0$ - Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity Ho: Constant variance Variables: fitted values of Rritja e performances ne Sektorin Publik chi2(1) = 3.52 Prob > chi2 = 0.0504
Testimi i vlershmerise se instrumenteve Komanda: <u>(estat overid)- Sargan and Basmann Test</u> Komenti: Instrumentet e shfrytëzuar për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të vlershme për modelin në fjalë. Rregulli: $H_0 \neq 0$ – Instrumentet e rëndësishme $H_1 = 0$ – Instrumentet pak të rëndësishme	Tests of overidentifying restrictions: Rritja e performances ne Sektorin Publik Sargan (score), chi2(2) = 6.3667 (p = 0.0414) Basmann chi2(3) = 6.4238 (p = 0.0405)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve te variablave Komanda: <u>(ivendog)- Durbin-Wu-Hausman test</u> Komenti: Instrumentet tona të përdorur në model janë egzogjene. Rregulli: $H_0 = 0$ -Egzogjen $H_1 \neq 0$ - Endogjen	Durbin-Ë u-Hausman test for endogeneity Ho: Variables are exogenous Durbin(score) chi2(1)=2.13489, (p=0.0235) Wu-Hausman F (1,3383)=2.084, (p=0.0229)

Table 19: Vlerësimi i validitetit të instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression

Number of Obs = 336
F(1,344) = 12.92
Prob>F = 0.0003
R-squared = 0.9026

Rritja e perfoamncës në Sektorin Publik	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Aktivitetet e Kontrollit	0.6183	0.2531	3.64	0.007	0.4145	1.4058
Gjithëpërfshirja	0.2457	0.1524	1.612	0.005	0.5687	1.0945
Barazia	0.3241	0.1147	2.90	0.004	0.4587	1.4717
Kohëzgjatja	0.2412	0.1041	2.40	0.002	0.9451	1.1101
_cons	0.3308	1.003	0.33	0.241	-1.634	2.2962

Instrumented :Aktivitet e Kontrollit

Tabela 20: IV-GMM Model për instrumentet
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e katërt të pavarur, hipoteza e dytë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(ivhctest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, për këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nëse varianca e këtyre variablave është e ndryshme nga njëra-tjetra at'here kemi elemente të heteroskedasticiteti. Rregulli: $H_0 \neq 0$ - Homoskedasticitet $H_1 = 0$ - Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity Ho: Constant variance Variables: fitted values of Rritja e performances ne Sektorin Publik chi2(2) = 1404.66 Prob > chi2 = 0.0010
Testimi i vlershmerise se instrumenteve Komanda: <u>(estat overid)- Sargan & Basmann test</u> Komenti: Instrumentet e shfrytëzuar për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të duhurit për modelin në fjalë. Rregulli: $H_0 \neq 0$ - Instrumentet e rëndësishme $H_1 = 0$ - Instrumentet pak të rëndësishme	Tests of overidentifying restrictions: Rritja e performances ne Sektorin Publik Sargan(score), chi2(1) = .554705 (p = 0.2524) Basman chi2(1) = .514606 (p = 0.2540)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve te variablave Komanda: <u>(ivendog)- Durbin-Wu-Hausman test</u> Komenti: Instrumentet tona të përdorura ne model janë egzogjene. Regulli: $H_0 = 0$ -Egzogjen $H_1 \neq 0$ - Endogjen	Durbin-Wu-Hausman test for endogeneity Ho: Variables are exogenous Durbin(score) chi2(2) = 3.1348, (p=0.0338) Wu-Hausman F (1,184)=3.084, (p=0.0329)

Table 21: Vlerësimi i validitetit të instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Testimet mbi validitetin e instrumenteve për variablin e pestë të pavarur, hipoteza e dytë

Komanda	Rezultati
Heteroskedasticiteti Komanda: <u>(ivhctest)- Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test</u> Komenti: Kemi pranin e heteroskedasticitetit, për këtë përshtatet dhe modeli IV-GMM. Sepse heteroskedasticiteti matë variancat e variablave të pavarura dhe nëse varianca e këtyre variablave është e ndryshme nga njëra-tjetra at'here kemi elemente të heteroskedasticiteti. Rregulli: $H_0 \neq 0$ - Homoskedasticitet $H_1 = 0$ - Heteroskedasticitet	Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity Ho: Constant variance Variables: fitted values of Kriteriumet Ligjore chi2(4) = 1034.66 Prob > chi2 = 0.0000
Testimi i vlershmwrsw sw instrumenteve Komanda: <u>(Overid)- Sargan & Basmann Test</u>	Tests of overidentifying restrictions:

Komenti: Instrumentet e shfrytëzuar për modelin IV-GMM janë të rëndësishme dhe të duhurit për modelin në fjalë. Rregulli: $H_0 \neq 0$ – Instrumentet e rëndësishme $H_1 = 0$ – Instrumentet pak të rëndësishme	Sargan(score), $\chi^2(1) = 0.5647$ (p = 0.4524) Basmann $\chi^2(1) = 0.560606$ (p = 0.4540)
IV-Endogjeniteti i instrumenteve te variablave Komanda: (estat endog)- Durbin-Wu-Hausman test Komenti: Instrumentet tona te perdorur ne model jane egzogjen. Rregulli: $H_0 = 0$ -Egzogjen $H_1 \neq 0$ - Endogjen	Durbin-Wu-Hausman test for endogeneity Ho: Variables are exogenous Durbin(score) $\chi^2(1) = 2.5647$, (p=0.0138) Wu-Hausman F (1,184)= 5.284, (p=0.0129)

Table 22: Vlerësimi i validitetit të instrumenteve
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Rezultati:

Instrumental variables (2SLS) regression
Number of Obs = 336
F(1,344) = 12.59
Prob>F = 0.000
R-squared = 0.7855

Rritja e performancës në Sektorin Publik	Coef.	Std. Err	z	P> z	(95% Conf. Interval)	
Monitorimi	0.67769	0.15584	4.40	0.000	0.5389	1.3615
Pyetësorët për vetëvlerësim	0.4242	0.1145	3.81	0.001	0.5647	1.1101
Verifikimet në teren	0.3548	0.0947	3.88	0.004	0.6478	1.0254
_cons	0.9156	0.7754	0.08	0.937	-1.459	1.5824

Instrumented : Monitorimi

Instruments: Pyetësoret e vetë-vlerësimit, Verifikimet në teren

Tabela 23: IV-GMM Model për instrumentet
Burimi: Kalkulimet nga Autori, Prishtinë 2019
STATA 14.0

Testimi i besueshmerisë të dhënave (Cronbach Alpha) e cila në rastin tonë paraqetë hipotezën e dytë

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.7253	6

Table 24: Cronbach Alpha
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

Testimi i besueshmerisë të dhënave (Cronbach Alpha) e cila në rastin tonë paraqetë hipotezën e tretë

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.5712	3

Table 25: Cronbach Alpha
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

Vlerësimi i Heteroskedasticitetit (Testi i Breuch- Pagan/ Cook- Weisberg) e cila në rastin tonë paraqetë hipotezën e dytë

Numri i Observimeve=336, Prob>F=0.00, R-squared=0.298, Adj R- squared=0.293						
Kontrolli efektiv ne rritjen e performances	Coef.	Std.Error	T	P> t	[95% Conf. Interval]	
<i>Trajnimet</i>	0.658	0.120735	9.08	0.000	1.33	0.86
<i>Kapacitete Njerezore</i>	0.485	0.119735	4.06	0.000	0.250	0.72

Table 26: Regresioni Linear
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

H_0 : Constant Variance
Variables: trajnimet, kapacitete_njerezore
Chi ² (2)= 10.50
Prob> Chi ² = 0.0644

Table 27: Testimi i Heteroskedasticitetit
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

Vlerësimi i Pranueshmerisë së hipotezës së tretë (Testi i Pearson/ Fisher's)

Trajnimet

Pearson chi2(4) = 307.7528 Pr = 0.000
Fisher's exact = 0.000

Table 28: Testimi Pearson chi2 dhe Fisher's
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

Kapacitete njerezore

Pearson chi2(4) = 48.1884 Pr = 0.000
Fisher's exact = 0.000

Table 29: Testimi Pearson chi2 dhe Fisher's
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

Testimi i besueshmerisë të dhënave (Cronbach Alpha) e cila në rastin tonë paraqetë rezultatin e hipotezës së katërt

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.5692	5

Table 30: Cronbach Alpha
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

Vlerësimi i Heteroskedasticitetit (Testi i Breuch- Pagan/ Cook- Weisberg) e cila në rastin tonë paraqetë hipotezën e katërt

Numri i Observimeve=336, Prob>F=0.00, R-squared=0.36, Adj R- squared= 0.35						
Arritja e Objektivave	Coef.	Std.Error	T	P> t	[95% Conf. Interval]	
<i>Planifikimi</i>	1.232	0.154501	7.98	0.000	0.928	1.536
<i>Raportimi</i>	0.550	0.135249	4.07	0.000	0.284	0.817
<i>Organizimi</i>	0.430	0.105975	4.06	0.000	0.222	0.638

Motivimi	0.443	0.107658	4.12	0.000	0.232	0.655
-----------------	-------	----------	------	-------	-------	-------

Table 31: Regresioni Linear
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

H₀: Constant Variance
Variables: realizimi i objektivave
Chi ² (1)= 2.43
Prob> Chi ² = 0.1189

Table 32: Testimi i Hetereskedasticitetit
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

Vlerësimi i Pranushmërisë së hipotezës së katërt (Testi i Pearson/ Fisher's)
Planifikimi

Pearson chi2(4) = 99.3262 Pr = 0.000
Fisher's exact = 0.000

Table 33: Testimi Pearson chi2 dhe Fisher's
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtinë, 2019
STATA 14.0

Raportimi

Pearson chi2(4) = 52.6706 Pr = 0.000
Fisher's exact = 0.000

Table 34: Testimi Pearson chi2 dhe Fisher's
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtine 2018
STATA 14.0

Organizimi

Pearson chi2(4) =31.9438 Pr = 0.000
Fisher's exact = 0.000

Table 35: Testimi Pearson chi2 dhe Fisher's
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtine 2018
STATA 14.0

Motivimi

Pearson chi2(4) =32.5450 Pr = 0.000
Fisher's exact = 0.000

Table 36: Testimi Pearson chi2 dhe Fisher's
Burimi: Kalkulime nga Autori, Prishtine 2018
STATA 14.0

Anex.E.3

Pyetësi

Pjesa I-rë

1. Gjinia i/e Auditorit/ës: ☐ Femër; ☐ Mashkull;
2. Moshë i/e Auditorit/ës: ☐ 25-30; ☐ 30-35; ☐ 35-40; ☐ 40-45; ☐ mbi 45.
3. Niveli i shkollimit: ☐ Bachelor; ☐ Master; ☐ Doktoratë.
4. Profili i shkollimit: ☐ Ekonomi/Financa; ☐ Të tjera.
5. Përvoja punës: ☐ 1-3 vjet; ☐ 4-6 vjet; ☐ 7-10 vjet; ☐ mbi 10 vjet.
6. Numri i trajnimeve: ☐ 3-5 trajnime; ☐ 5-8 trajnime; ☐ mbi 8 trajnime.

Pjesa II- të

a) Zbatimi i Ligjeve/ Rregulloreve

1. Sa mendoni se janë të përshtatura / praktike zbatimi i ligjeve të adaptuara nga BE?
☐ Po, mjaftë të përshtatshme;
☐ Po, për një pjesë të madhe të dokumentacionit;
☐ Pjesërisht, Po;
☐ Jo, aktivitetet janë duke u vendosur;
☐ Jo, aspak të përshtatshme.
2. Sa janë të kuptueshme dhe të pranueshme ligjet e reja të adaptuara nga BE?
☐ Po, mjaftë të kuptueshme dhe të pranueshme;
☐ Po, për një pjesë të madhe të dokumentacionit;
☐ Pjesërisht, Po;
☐ Jo, aktivitetet janë duke u vendosur;
☐ Jo, aspak të kuptueshme dhe të pranueshme.
3. Çdo ndryshim në rregulloret/ligjet, a implementohet menjëherë në institucionin tuaj?
☐ Po, menjëherë;
☐ Po, për një pjesë të madhe të dokumentacionit;
☐ Pjesërisht, Po;
☐ Jo, aktivitetet janë duke u vendosur;
☐ Jo, menjëherë.
4. A mendoni që ligjet e ndryshuara dhe të adaptuara janë pranuar dhe implimentuar në gjithë Institucionet njësojë?
☐ Po, janë të pranuar dhe implimentuara në gjithë Institucionet njësojë ;
☐ Po, për një pjesë të madhe të Institucioneve;
☐ Pjesërisht, Po;
☐ Jo, aktivitetet janë duke u vendosur;
☐ Jo, në të gjitha Institucionet.

b) Pavarësia e Auditorit/ës

1. Sa i përmbaheni standardeve dhe kodit të etikës së Auditimit, gjatë procesit të punës suaj (Integriteti)?
 - ☐ Po, i përmbahem plotësisht standardeve dhe kodit të etikës ;
 - ☐ Po, i përmbahem për një pjesë të madhe të standardeve dhe kodit të etikës;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk i përmbahem një pjese të madhe të standardeve dhe kodit të etikës;
 - ☐ Jo, nuk i përmbahem fare.
2. Sa jeni objektiv gjatë procesit të vendimmarrjeve (Objektiviteti)?
 - ☐ Po, jam objektiv gjatë procesit të vendimmarrjes;
 - ☐ Po, jam objektiv për një pjesë të madhe gjatë procesit të vendimmarrjes;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk jam objektiv një pjese të madhe gjatë procesit të vendimmarrjes;
 - ☐ Jo, nuk jam fare objektiv.
3. Vendimet a merren në punë ekipore dhe a barten informatat jashtë zyrës (Besueshmëria)?
 - ☐ Po, vendimet janë ekipore dhe informata assesi nuk bartet jashtë;
 - ☐ Po, vendimet janë ekipore dhe informata assesi nuk bartet jashtë për një pjesë të madhe të vendimeve;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk janë vendimet janë ekipore dhe informata mundet të bartet jashtë;
 - ☐ Jo, nuk janë vendimet ekipore dhe informata bartet jashtë .
4. Sa mendoni qe jeni kompetent me punën që bëni (Kompetenca)?
 - ☐ Po, jam kompetentë në punën që bëjë;
 - ☐ Po jam kompetentë një pjesë të madhe të punës që bëjë;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk jam kompetent një pjesë të madhe të punës që bëjë;
 - ☐ Jo, nuk jam fare kompetent.

c) Rekomandimet e Auditorëve të Brendshëm

1. Sa mendoni se zbatohen rekomandimet e dhëna nga ana juaj si AB ?
 - ☐ Po, plotësisht zbatohen rekomandimet tona;
 - ☐ Po, një pjesë të madhe e rekomandimeve zbatohen;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk zbatohen një pjesë të madhe e rekomandimeve tona;
 - ☐ Jo, fare nuk zbatohen.
2. Sa është numri i rekomandimeve më të shpeshta që jepen nga ana juaj si AB?
 - ☐ 5-10 Rekomandime;
 - ☐ 10-15 Rekomandime;
 - ☐ 15-20 Rekomandime;
 - ☐ 20-25 Rekomandime;
 - ☐ Mbi 25 Rekomandime.

3. A zbatohen rekomandimet tuaja si Auditor të brendshëm ?
- ☐ Po, plotësisht zbatohen rekomandimet tona;
 - ☐ Po, një pjesë të madhe e rekomandimeve zbatohen;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk zbatohen një pjesë të madhe e rekomandimeve tona;
 - ☐ Jo, fare nuk zbatohen.

d) Marrëdhëniet e Auditorëve brenda dhe jashtë Institucionit

1. Çfarë marrëdhënie keni me menaxhmentin e Institucionit ku punoni ju ?
- ☐ Marrëdhënie shumë të mira;
 - ☐ Po, një pjesë të madhe të menaxhmentit kemi marrëdhënie të mira;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk kemi marrëdhënie të mira me një pjesë të madhe të menaxhmentit ;
 - ☐ Jo, nuk komunikojmë fare.
2. Çfarë marrëdhënie keni me administratën e Institucionit ku punoni ju ?
- ☐ Marrëdhënie shumë të mira;
 - ☐ Po, një pjesë të madhe të administratës kemi marrëdhënie të mira;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk kemi marrëdhënie të mira me një pjesë të madhe të administratës ;
 - ☐ Jo, nuk komunikojmë fare.
3. Çfarë marrëdhënie keni me palët e jashtme (Palët e treta: Mediat, Qeverinë etj.) ?
- ☐ Marrëdhënie shumë të mira;
 - ☐ Po, një pjesë të madhe me palët e jashtme kemi marrëdhënie të mira;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk kemi marrëdhënie të mira me një pjesë të madhe me palët e jashtme;
 - ☐ Jo, nuk komunikojmë fare.

Pjesa e III-të

a). Mjedisi i Kontrollit

1. A ekziston ndonjë udhëzim lidhur me menaxhimin e procesit të vendosjes së objektivave për Institucionin tuaj (Vendosja e objektivave) ?
- ☐ Po, ekziston udhëzimi administrativ dhe ne bazohemi në vendime;
 - ☐ Po, ekziston udhëzimi administrativ për një pjesë të madhe gjatë procesit dhe ne bazohemi në vendime;
 - ☐ Pjesërisht, po;
 - ☐ Jo, nuk ekziston udhëzimi administrativ një pjesë të madhe gjatë procesit dhe ne nuk bazohemi në vendime;
 - ☐ Jo, fare nuk bazohemi në vendime administrative.
2. A keni plan-veprime të miratuara për arritjen e qëllimeve strategjike veprime, afate kohore dhe persona përgjegjës konkret (Vendosja e Objektivave)?

- ☐ Po, kemi plan-veprime të miratuara për arritjen e qëllimeve strategjike veprime, afate kohore dhe persona përgjegjës;
 - ☐ Po, kemi plan-veprime të miratuara për arritjen e qëllimeve strategjike veprime, afate kohore dhe persona përgjegjës për një pjesë të madhe gjatë procesit;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk kemi plan-veprime të miratuara për arritjen e qëllimeve strategjike veprime, afate kohore dhe persona përgjegjës për një pjesë të madhe gjatë procesit;
 - ☐ Jo, fare nuk bazohemi në plan-veprime administrative.
3. A ekziston ndonjë procedurë për identifikimin se gjithë punonjësit në Institucion e kuptojnë ligjin dhe rregulloren e etikës së punës (Etika Profesionale)?
- ☐ Po, ekziston një procedurë për identifikimin se gjithë punonjësit në Institucion e kuptojnë ligjin dhe rregulloren e etikës së punës;
 - ☐ Po, ekziston një procedurë për një pjesë të madhe për identifikimin se gjithë punonjësit në Institucion e kuptojnë ligjin dhe rregulloren e etikës së punës;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk ekziston një procedurë për një pjesë të madhe për identifikimin se gjithë punonjësit në Institucion e kuptojnë ligjin dhe rregulloren e etikës së punës;
 - ☐ Jo, fare nuk ekzistojnë këto procedura.
4. A ekziston ndonjë rregullore / udhëzim administrativ për mbështetjen e etikës profesionale (Etika Profesionale)?
- ☐ Po, ekziston një rregullore / udhëzim administrative për mbështetjen e etikës profesionale;
 - ☐ Po, ekziston një rregullore / udhëzim administrativ për një pjesë të madhe për mbështetjen e etikës profesionale;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk ekziston një rregullore / udhëzim administrative për mbështetjen e etikës profesionale;
 - ☐ Jo, fare nuk ekzistojnë këto rregullore.
5. A ndëshkohen punëtorët në rastet kur shfaqin mos përgjegjësi ndaj punës së tyre (Etika Profesionale) ?
- ☐ Po, ndëshkohen në bazë të një rregullore / udhëzim administrative për mbështetjen e etikës profesionale;
 - ☐ Po, ndëshkohen një pjesë e madhe e tyre në bazë të një rregullore / udhëzim administrative për mbështetjen e etikës profesionale;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk ndëshkohen një pjesë e madhe e tyre në bazë të një rregullore / udhëzim administrative për mbështetjen e etikës profesionale;
 - ☐ Jo, fare nuk ekzistojnë këto rregullore.
6. Sa është komforë ligjit zgjedhja, emërimi dhe caktimi i pagës së punonjësve (Politikat/praktikat e brendshme)?

- ☐ Po, gjithçka është komforë ligjit- zgjedhja, emërimi dhe caktimi i pagës së punonjësve;
 - ☐ Po, është komforë për një pjesë të madhe e ligjit- zgjedhja, emërimi dhe caktimi i pagës së punonjësve;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk është komforë për një pjesë të madhe e ligjit- zgjedhja, emërimi dhe caktimi i pagës së punonjësve;
 - ☐ Jo, fare nuk ekzistojnë këto rregullore.
7. A realizohet vlerësimi i performancës në Institucionin tuaj dhe nëse po, atëherë në çfarë afate kohore realizohen (Politikat/praktikat e brendshme)?
- ☐ Po, realizohet vlerësimi i performancës në baza 6 mujore dhe 1 vjetore ;
 - ☐ Po, realizohet vlerësimi i performancës në baza 6 mujore për një pjesë të madhe të punonjësve;
 - ☐ Pjesërisht, realizohet vlerësimi i performancës;
 - ☐ Jo, nuk realizohet vlerësimi i performancës për një pjesë të madhe të punonjësve;
 - ☐ Jo, fare nuk ekzistojnë këto vlerësime të performancës.
8. Sa shpesh realizohen raportet dhe përshkrimi i punës (Politikat/praktikat e brendshme)?
- ☐ Në baza javore ;
 - ☐ Në baza mujore;
 - ☐ Në baza 6mujore;
 - ☐ Në baza vjetore;
 - ☐ Fare nuk raportohet.
9. Në bazë praktikave të brendshme në Institucionin tuaj, a mendoni që siguron punonjës të kualifikuar (Politikat/praktikat e brendshme)?
- ☐ Po, sigurohen punonjës të kualifikuar në bazë kërkesave rregullative komforë ligjeve në fuqi;
 - ☐ Po, sigurohen punonjës të kualifikuar për një pjesë të madhe të punonjësve në bazë kërkesave rregullative komforë ligjeve në fuqi;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Jo, nuk sigurohen punonjës të kualifikuar për një pjesë të madhe të punonjësve në bazë kërkesave rregullative komforë ligjeve në fuqi;
 - ☐ Jo, nuk shikohen fare ligjet as kualifikimet.

b). Vlerësimi i Riskut

1. A kategorizohen risqet në Institucionin tuaj ?
- ☐ Po, kategorizohen në bazë kërkesave rregullative komforë ligjeve në fuqi;
 - ☐ Po, kategorizohen për një pjesë të madhe në bazë kërkesave rregullative komforë ligjeve në fuqi;
 - ☐ Pjesërisht, Po;

- ☐ Jo, nuk kategorizohen për një pjesë të madhe në bazë kërkesave rregullative komforë ligjeve në fuqi;
- ☐ Jo, nuk shikohen fare ligjet as nuk kategorizohen risqet.

2. A ekzistojnë/ përdoren metoda dhe teknika për identifikimit e risqeve ?

- ☐ Po, përdoren metoda dhe teknika për identifikimit e risqeve;
- ☐ Po, përdoren metoda dhe teknika për identifikimit e risqeve për një pjesë të madhe të procesit të punës;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk përdoren metoda dhe teknika për identifikimit e risqeve për një pjesë të madhe të procesit të punës;
- ☐ Jo, nuk përdoren fare metoda për identifikimin e risqeve.

3. A zbatohet niveli i riskut të tolerueshëm në Institucionin tuaj ?

- ☐ Po, zbatohet niveli i riskut të tolerueshëm në Institucion;
- ☐ Po, zbatohet niveli i riskut të tolerueshëm në Institucion për një pjesë të madhe të procesit të punës;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk zbatohet niveli i riskut të tolerueshëm në Institucion për një pjesë të madhe të procesit të punës;
- ☐ Jo, nuk zbatohet niveli i riskut të tolerueshëm në Institucion.

4. A raportohen risqet ?

- ☐ Po, raportohen risqet tek menaxhmenti;
- ☐ Po, raportohen risqet për një pjesë të madhe të punës tek menaxhmenti;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk raportohen risqet për një pjesë të madhe të punës tek menaxhmenti;
- ☐ Jo, nuk raportohen risqet.

c). Aktivitet e Kontrollit

1. Aktivitet e kontrollit a kanë shtrirje të përgjithshme në tërë entitetin ?

- ☐ Po, kanë shtrirje në tërë entitetin;
- ☐ Po, kanë shtrirje për një pjesë të madhe të entitetit;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk kanë shtrirje për një pjesë të madhe të entitetit;
- ☐ Jo, nuk kanë shtrirje.

2. Niveli i kontrollit a realizohet njësojë në gjithë entitetin ?

- ☐ Po, realizohet njësojë në tërë entitetin;
- ☐ Po, realizohet njësojë për një pjesë të madhe të entitetit;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk realizohet njësojë për një pjesë të madhe të entitetit;
- ☐ Jo, nuk realizohen fare kontrolli.

4. Sa realizohen kontrollet Ex-ante?

- ☐ Po, realizohen kontrollet Ex-ante;
- ☐ Po, realizohen kontrollet Ex-ante për një pjesë të madhe të entitetit;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk realizohen kontrollet Ex-ante për një pjesë të madhe të entitetit;
- ☐ Jo, nuk realizohen fare.

5. Sa zgjasin aktivitet e kontrollin në Institucionin tuaj?

- ☐ Një javë;
- ☐ Një muaj;
- ☐ 6 Muaj;
- ☐ Në vazhdimësi çdo herë;
- ☐ Jo, nuk realizohen fare.

d). Informimi dhe Komunikimi

1. Sa mendoni se e pranoni informatën në kohën e duhur?

- ☐ Po, realizohen informatat në kohën e duhur;
- ☐ Po, realizohen informatat për një pjesë të madhe të entitetit në kohën e duhur;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk realizohen informatat për një pjesë të madhe të entitetit në kohën e duhur;
- ☐ Jo, nuk pranohen informatat në kohë.

2. Sa i shfrytëzoni sistemet e IT-së, për komunikimin e brendshëm ?

- ☐ Po, shfrytëzohen sistemet e IT-së për komunikim të brendshëm;
- ☐ Po, shfrytëzohen sistemet e IT-së për komunikim të brendshëm për një pjesë të madhe të entitetit;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk shfrytëzohen sistemet e IT-së për komunikim të brendshëm për një pjesë të madhe të entitetit;
- ☐ Jo, nuk shfrytëzohen fare sistemet e IT-së.

3. Sa i shfrytëzoni softuerët për kontroll të brendshëm dhe a keni njohuri të plotë mbi funksionimin e tyre?

- ☐ Po, shfrytëzohen softuerët për kontroll të brendshëm dhe kemi njohuri të plotë;
- ☐ Po, shfrytëzohen softuerët për kontroll të brendshëm për një pjesë të madhe të entitetit dhe kemi mesatarisht njohuri mbi softuerët që i përdorim;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk shfrytëzohen softuerët për kontroll të brendshëm dhe nuk kemi njohuri të plotë për një pjesë të madhe të entitetit;
- ☐ Jo, nuk shfrytëzohen fare softuerët për kontroll të .

4. Sa janë të përshtatshëm softuerët që përdorni mbi kontrollin e brendshëm?

- ☐ Janë shumë të përshtatshëm ;
- ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës, janë të përshtatshëm;

- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës, nuk janë të përshtatshëm;
- ☐ Fare nuk janë të përshtatshëm.

5. A keni trajnime adekuate mbi funksionimin e këtyre softuerëve?

- ☐ Po mbajmë kohe pas kohe trajnime të fushës;
- ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës mbajmë trajnime të fushës;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës, nuk mbajmë trajnime të fushës;
- ☐ Fare nuk mbajmë trajnime.

e). Monitorimi

1. Sa mendoni që janë reale përgjigjet tek pyetësorët e vetëvlerësimit?

- ☐ Po, plotësisht janë reale;
- ☐ Po, një pjesë të madhe të përgjigjeve janë reale;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk janë reale një pjesë të madhe e përgjigjeve ;
- ☐ Jo, fare nuk janë reale.

2. Sa janë pyetjet e kuptueshme nga ana juaj?

- ☐ Po, janë mjaftueshëm të kuptueshme;
- ☐ Po, janë të kuptueshme një pjesë të madhe e pyetjeve të parashtruara;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, nuk janë të kuptueshme një pjesë të madhe e pyetjeve të parashtruar;
- ☐ Jo, fare nuk kuptohen pyetet e parashtruara.

3. Sa zgjasin aktivitetet e monitorimit në Institucionin tuaj?

- ☐ Një javë;
- ☐ Një muaj;
- ☐ 6 Muaj;
- ☐ Në vazhdimësi çdo herë;
- ☐ Jo, nuk realizohen fare.

3. Sa realizohen verifikimet në teren ?

- ☐ Po, realizohen verifikimet në teren;
- ☐ Po, një pjesë të madhe e verifikimeve realizohen në teren;
- ☐ Pjesërisht, Po;
- ☐ Jo, një pjesë të madhe e verifikimeve nuk realizohen në teren;
- ☐ Jo, fare nuk realizohen verifikimet nga terreni.

Pjesa IV-të

1. Si bëhet planifikimi i punëve

- ☐ Në pajtim me menaxhmentin dhe koordinim me rregulloret në fuqi;

- ☐ Për një pjesë të madhe të procesit të planifikimit, realizohet me menaxhmentin dhe koordinim me rregulloret në fuqi;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Për një pjesë të madhe të procesit të planifikimit, nuk realizohet me menaxhmentin dhe koordinim me rregulloret në fuqi;
 - ☐ Fare nuk bëhet planifikimi paraprak i procesit të punëve.
2. Raportimet a realizohen na baza ditore, javore apo mujore?
- ☐ Në baza javore;
 - ☐ Në baza mujore;
 - ☐ Në baza 6 Muaj;
 - ☐ Në vazhdimësi çdo herë;
 - ☐ Jo, nuk realizohen fare.
3. Sa mendoni se jeni të organizuar në punët tuaja?
- ☐ Shumë të organizuar;
 - ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës jemi të organizuar;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës, nuk jemi të organizuar;
 - ☐ Fare nuk organizohemi si ekip pune.
4. Sa mendoni që vlerësoheni për punën tuaj ?
- ☐ Po, vlerësohemi për aq sa punojmë;
 - ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës vlerësohemi mjaftueshëm;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës, nuk vlerësohemi mjaftueshëm;
 - ☐ Fare nuk vlerësohemi për punën që bëjmë.
5. A janë kushtet e punës, komforë rregullores së ambientit punës (duke filluar nga rroga, ambienti punës, kushtet)?
- ☐ Po, kushtet e punës janë komforë rregullores së ambientit punës;
 - ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës, kushtet e punës janë komforë rregullores së ambientit punës;
 - ☐ Pjesërisht, Po;
 - ☐ Për një pjesë të madhe të procesit punës, kushtet e punës nuk janë komforë rregullores së ambientit punës;
 - ☐ Kushtet e punës aspak nuk janë komforë rregullores së ambientit punës.