

# GUID 4900

Udhëzues mbi kornizën ligjore dhe kriteret që do të merren parasysh gjatë shqyrtimit të aspekteve të rregullshmërisë dhe përshtatshmërisë në auditimin e përputhshmërisë.

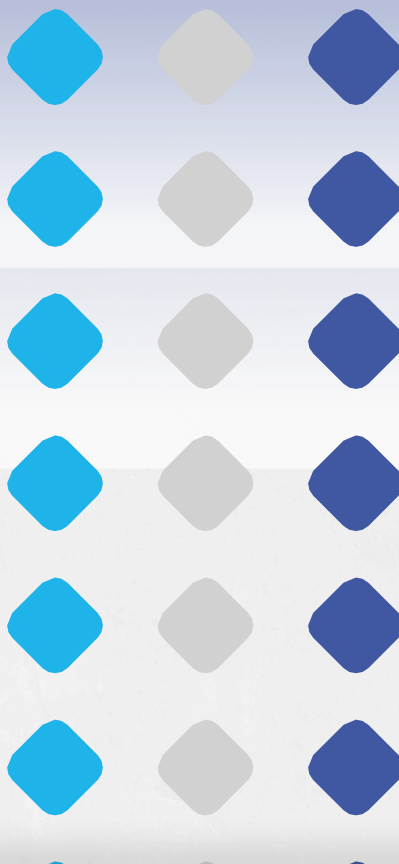


INTOSAI

Udhëzuesit INTOSAI publikohen nga Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit, INTOSAI, si pjesë e Kornizës Profesionale të Publikimeve INTOSAI. Për më shumë informacion vizitoni [www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



INTOSAI, 2020

- 1) Udhëzuesi 4900 miratuar në 2020



# PASQYRA E LËNDËS

<b>1. Hyrja</b>	<b>2</b>
<b>2. OBJEKTI</b>	<b>3</b>
<b>3. PËRKUFIZIMET</b>	<b>4</b>
<b>4. FUSHËVEPRIMI I UDHËZUESIT</b>	<b>6</b>
<b>5. BURIMET E KRITEREVE NË AUDTIMIN E PËRPUTHSHMËRISË</b>	<b>7</b>
Autoritetet si burim për kriterin e rregullshmërisë	8
Autoritetet si burim për kriterin e përshtatshmërisë	11
<b>6. PROCESI I DERIVIMIT TË KRITEREVE NGA BURIMET</b>	<b>16</b>
<b>7. DALLIMET MIDIS KRITERIT TË RREGULLSHMËRISË DHE PËRSHTATSHMËRISË</b>	<b>19</b>
<b>8. ZBULIMI I BURIMEVE/KRITEREVE NË RAPORTIN E AUDITIMIT</b>	<b>22</b>

- 1) 1) Ekziston një nevojë për udhëzues specifik në identifikimin e kritereve të rregullshmërisë dhe / ose të përshtatshmërisë në auditimin e përputhshmërisë. ISSAI-it përcaktojnë që auditimi i përputhshmërisë ka të bëjë me rregullshmërinë (respektimin e kritereve zyrtare siç janë ligjet, rregulloret dhe marrëveshjet përkatëse që janë të detyrueshme për subjektin që auditohet) dhe / ose me ligjshmërinë (respektimi i parimeve të përgjithshme që rregullojnë menaxhimin e shëndoshë financiar dhe menaxhimin operacional si dhe sjellja e zyrtarëve publikë). Ndërsa rregullshmëria është fokusi kryesor i auditimit të përputhshmërisë, përshtatshmëria mund të jetë gjithashtu e rëndësishme duke pasur parasysh kontekstin e sektorit publik, në të cilin ka qasje të caktuara në lidhje me menaxhimin financiar, administrativ, buxhetor dhe sjelljen e zyrtarëve. Në varësi të mandatit të SAI-it, fusha e auditimit mund të përfshijë aspekte të Përshtatshmërisë.

# 2

## OBJEKTI

- 2) Qëllimi i këtij udhëzuesi është të sigurojë mbështetje për audituesit në identifikimin e kritereve të përshtatshme të rregullshmërisë dhe përshtatshmërisë në një auditim përputhshmërie. Udhëzuesi shtjellon më tej mbi ndryshimin dhe marrëdhëniet midis ***rregullshmërisë dhe koncepteve të përshtatshmërisë.***

## PËRKUFIZIMET

- 3) *Auditimi i përputhshmërisë* - një nga tre llojet e auditimit të sektorit publik, vlerësim i pavarur nëse një çështje e caktuar është në përputhje me autoritetet në fuqi të identifikuar si kritere. Auditimet e përputhshmërisë kryhen duke vlerësuar nëse veprimtaritë, transaksionet financiare dhe informacioni përputhen, në të gjitha aspektet materiale, me autoritetet që drejojnë njësinë e audituar.<sup>1</sup> Auditimet e përputhshmërisë mund të përfshijnë kriteret e rregullshmërisë dhe / ose të ligjshmërisë<sup>2</sup>, në varësi të mandatit të SAI-it dhe juridiksionit. Kriteret identifikojnë evidenca të cilat mund të përdoren më tej si bazë për vendimet ligjore ose sanksionet e marra nga autoritetet respektive.
- 4) *Autoritetet/Kuadri Ligjor* - ligjet, rregullat, rregulloret, politikat, traktatet dhe konventat ndërkombëtare, kodet e vendosura, kriteret e dakordësuara ose parimet e përgjithshme që rregullojnë menaxhimin e shëndoshë financiar, administrativ dhe buxhetor të sektorit publik dhe sjelljen e zyrtarëve publik, kodet e etikës dhe të tjera nga të cilat “kriteret” për verifikimin e përputhshmërisë dalin në pah gjatë kryerjes së auditimit në këtë fushë.
- 5) *Kriteret* - standardet e përdorura për të vlerësuar një çështje me rëndësi. Çdo auditim duhet të ketë kritere të përshtatshme për rrethanat e auditimit. Kriteret mund të jenë specifike ose më të përgjithshme, dhe mund të derivojnë nga autoritete të ndryshme.
- 6) *Rregullshmëria* i referohet respektimit të autoriteteve zyrtare siç janë ligjet përkatëse, rezolutat e legjislativit ose instrumente të tjerë ligjorë, udhëzimet e lëshuara nga autoritetet publike me kompetencat e parashikuara në ligj, të cilat subjekti i audituar është i detyruar /duhet ti zbatojë<sup>3</sup>. Në këtë linjë për subjektin e audituar për shembull marrëveshjet dhe kontratat mund të konsiderohen gjithashtu si pjesë e rregullshmërisë.

---

<sup>1</sup> ISSAI 4000/2.

<sup>2</sup> ISSAI 400/13, ISSAI 4000/24.

<sup>3</sup> ISSAI 400/13, 32, 24.

- 7) *Përshatshmëria* i referohet përputhshmërisë me parimet dhe kornizat e përgjithshme që rregullojnë menaxhimin e shëndoshë financiar, administrativ dhe sjelljen e zyrtarëve publikë<sup>4</sup>. Në kontekstin e auditimit të sektorit publik, kjo do të përfshinte standardet e pranura konvencionale të sjelljes në menaxhimin e sektorit publik dhe ofrimin e shërbimeve publike.<sup>5</sup>
- 8) *Lënda* i referohet informacionit, kushtit ose veprimtarisë që matet ose vlerësohet kundrejt disa kritereve.<sup>6</sup>
- 9) *Menaxhimi i shëndoshë financiar*, administrativ dhe buxhetor nënkupton parimet e pranura që rregullojnë sjelljen e zyrtarëve publikë në ekzekutimin e transaksioneve financiare (vendimet dhe operacionet financiare). Përveç kësaj, menaxhimi administrativ i referohet parimeve që definojnë funksionimin e operacioneve financiare që rregullojnë sistemet administrative për sigurimin e shërbimeve publike.
- 10) *Sjellja e zyrtarëve publikë* i referohet etikës në sjellje dhe disiplinës që zbatohet në një shoqëri, që ndjek normat dhe moralin.

---

<sup>4</sup> ISSAI 400/13. i Oksfordit (OED).

<sup>5</sup> Fjalori Anglez <sup>6</sup> ISSAI 100/26

# 4

## FUSHËVEPRIMI I UDHËZUESIT

- 11) Ky Udhëzues ofron udhëzime plotësuese të auditimit në lidhje me standartet e auditimit të përputhshmërisë, ISSAI 4000, dhe nuk përmban kërkesa të mëtejshme për realizimin e auditimit.
- 12) Ky udhëzues ka për qëllim audituesit që kanë nevojë të orientohen për burimet e kritereve në auditimin e përputhshmërisë dhe mënyrën e identifikimit të kritereve që rrjedhin nga këto burime. Kjo do të varet nga mandati i SAI-it, kushtet dhe rrethanat e angazhimit individual, nëse është e rëndësishme të merren parasysh kriteret e përshtatshmërisë gjatë kryerjes së një auditimi përputhshmërie. Audituesit të cilët do e përdorin këtë udhëzues në kontekstin e një auditimi përputhshmërie që nuk përfshin kriterin e përshtatshmërisë, duhet të shpërfillin çdo udhëzim apo direktivë të dhënë në lidhje me këtë kriter.



# 5

## BURIMET E KRITEREVE NË AUDITIMIN E PËRPUTHSHMËRISË

- 13) Autoritetet janë burime për kriteret dhe shërbejnë si një element themelor në auditimin e përputhshmërisë. Struktura dhe përmbajtja e tyre sigurojnë kriteret e auditimit dhe përcaktojnë kornizën rregullatore për kryerjen e auditimit. **Autoritetet** mund të përdoren për të zhvilluar kriteret e rregullshmërisë dhe ligjshmërisë. Për shkak të kornizave të ndryshme ligjore, SAI-et mund të interpretojnë ndryshe konceptet e rregullshmërisë dhe të ligjshmërisë.
- 14) Kërkohen kritere të përshtatshme për të siguruar një matje të arsyeshme të qëndrueshme të një çështjeje duke përdorur gjykimin profesional. Pa kornizën e referencës së siguruar nga kritere të përshtatshme, të gjitha gjetjet e auditimit ose konkluzionet janë të hapura për interpretim dhe keqkuptim individual.
- 15) Standartet ISSAI kërkojnë që çdo auditim të ketë kritere të përshtatshme për rrethanat e auditimit. Pasi të jenë identifikuar kriteret në dispozicion, audituesi duhet të identifikojë nëse kriteret janë të përshtatshme. Për të përcaktuar përshtatshmërinë e kritereve, audituesi do të duhet të marrë në konsideratë rëndësinë dhe kuptueshmërinë e tyre për përdoruesit e synuar, si dhe tërësinë, besueshmërinë dhe objektivitetin e tyre. Kriteret e përshtatshme shfaqin të njëjtat karakteristika, pavarësisht nëse këto janë kritere të rregullshmërisë apo ligjshmërisë: rëndësia, plotësia, besueshmëria, neutraliteti, kuptueshmëria, dobia, krahasueshmëria, pranueshmëria dhe disponueshmëria.<sup>7</sup>

## AUTORITETET SI BURIM PËR KRITETIN E RREGULLSHMËRISË

- 16) Rregullshmëria lidhet me përputhshmërinë me autoritetet që burojnë nga ligji, rregullat, rregulloret dhe marrëveshjet.
- 17) Autoritetet si burim për kriterin e rregullshmërisë mund të përfshijnë:
- Të drejtën ndërkombëtare që vendi ka aderuar ose inkorporuar, të tilla si ligji i detit, ligji penal ndërkombëtar, ligji i refugjatëve ose ligji i vendit të huaj që ndikon në organizatat kombëtare siç janë akti i lëshuar nga SHBA për Përputhshmërinë e Taksës së Kontabilitetit të Huaj (FATCA)";
  - Traktate ndërkombëtare dhe mbi palët si të drejtat e aksioneve të rrjedhës së lumit;
  - Ligjet dhe rregulloret, rregullat, aktet e tjera legjislative;
  - Ligjet dhe rezolutat kushtetuese të buxhetit, ligjet vjetore të buxhetit;
  - Rregulloret me efekt financiar në menaxhimin publik;
  - Rregulloret që rregullojnë sistemet administrative dhe funksionale të një Shteti ose vendi;
  - Praktika gjyqësore e elaboruar nga juridiksionet;
  - Kontratat / marrëveshjet (p.sh. me shitësit); dhe
  - Rregullat e brendshme, procedurat dhe proceset e lëshuara nga subjekti i audituar (të zbatueshme në varësi të faktit nëse ato janë pjesë e rregullave zyrtare të juridiksionit).
- 18) Burimet e kriterëve të rregullshmërisë mund të trajtohen gjerësisht si më poshtë:<sup>8</sup>
- Legjislacioni Kryesor - Këto autoritete mund të përfshijnë kushtetutën e vendit, aktet dhe ligjet formale, rregullat dhe rregulloret që rregullojnë një çështje, të cilat së bashku mund të kategorizohen si kornizë kryesore legjislative.
  - Legjislacioni dytësor - Autoritetet mund të jenë gjithashtu dispozita të kodifikuara, urdhra të lëshuar nga autoritetet rregullatore në qeveri ose nga organet rregullatore dhe vendimet gjyqësore. Këto mund të kategorizohen së bashku si Legjislacioni dytësor që rregullon një aktivitet ose informacion, që është objekt i auditimit.

<sup>8</sup> <https://www..slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. Teoria e pastër e ligjit Kelson bazohet në strukturën piramidale të hierarkisë së normave që nxisin atje vlefshmëri nga norma themelore të cilën ai e quajti Grundnorm. Sipas kësaj teorie Kelson e konsideron shkencën juridike si një piramidë të normave me Grundnorm (normë themelore) në kulm. Normat e varura kontrollohen nga norma më të larta se ato.

- Dispozitat Kontraktuale - Autoritetet mund të jenë gjithashtu traktate, marrëveshje, kontrata, etj. në lidhje me çështje në auditim, të cilat janë të natyrës kontraktuale dhe janë të zbatueshme ligjërisht në një vend. Për shembull, menaxhimi i marrëveshjeve të jashtme do të auditohet në lidhje me dispozitat e kontratës / marrëveshjes.
- 19) Ekziston një marrëdhënie hierarkike midis llojeve të ndryshme të autorizimit legjislativ. Kushtetuta e vendit është normalisht autoriteti më i lartë zyrtar, i ndjekur nga ligjet, rregullat, rregulloret dhe aktet e tjera legjislative. Një autoritet që është më i ulët në këtë hierarki ose është pjesë e legjislacionit sekondar nuk mund të jetë ultra vires<sup>9</sup> i autoritetit që është më i lartë në hierarki. Për shembull, nëse ligjet që rregullojnë një skemë të mirëqenies sociale në një juridiksion përcaktojnë kërkesat e pranueshmërisë për përfitimet sociale, rregullat ose urdhërat e mëpasshme të lëshuara sipas këtyre ligjeve nuk mund t'i ndryshojnë këto kërkesa të përputhshmërisë. Në një auditim të përputhshmërisë, audituesi duhet të sigurojë që kriteret e nxjerra nga legjislacioni sekondar janë në përputhje me kërkesat e mësipërme.
- 20) Në varësi të sistemit ligjor kombëtar, kjo hierarki mund të përfshijë gjithashtu disa rregulla të përgjithshme ligjore ose parime të ligjit, të cilat nuk janë kodifikuar në një akt të shkruar kushtetues ose ligjor, që do të thotë se burimet e ligjit mund të jenë të pashkruara, si dhe të shkruara. Për shembull, një agjenci qeveritare që vendos për përfitimet shoqërore mund t'i nënshtrohet rregullit të përgjithshëm që të gjithë personat e kualifikuar duhet të trajtohen në mënyrë të barabartë edhe nëse ky rregull nuk është shprehur qartë në ndonjë akt ligjor që rregullon skemën (parimi ligjor i barazisë).
- 21) Shumica e autoriteteve vijnë nga premiset themelore dhe vendimet e ligjit kombëtar, por ato mund të zbatohen dhe në një hierarki më të ulët si struktura e sektorit publik ose si instrumente ligjore etj.<sup>10</sup> Në të njëjtën kohë, rregullat dhe rregulloret e nxjerra në një hierarki më të ulët duhet të gjurmohen qartë nga rregullat dhe rregulloret e nxjerra nga ligji kombëtar. Për më tepër, dispozitat kontraktuale duhet të jenë në përputhje me dispozitat e rregullave dhe rregulloreve në fuqi.

<sup>9</sup> Përkufizimi i fjalorit anglisht të Oksfordit (OED): përtej kompetencave ose autoritetit ligjor.

<sup>10</sup> ISSAI 4000/113.

- 22) Kodet e krijuara dhe kriteret e dakortësuara gjithashtu mund të konsiderohen si autoritete-burim i kriterëve të rregullshmërisë. Kjo përfshin traktate ndërkombëtare, të tilla si:
- Traktatet që krijojnë organizatat ndërkombëtare mbi palët, kur miratohen nga një vend;
  - Traktate me përmbajtje të detyrueshme fiskale ose buxhetore, kur miratohen nga një vend;
  - Vendime ligjore të lëshuara nga institucionet kompetente si organizatat ndërkombëtare ose mbikombëtare me efekt të drejtpërdrejtë dhe të detyrueshëm në rendin juridik të secilit shtet anëtar, për shembull marrëveshjet / traktatet ndërkombëtare mbi temat e ndryshimit të klimës dhe zhvillimit të qëndrueshëm kur miratohen nga një vend; dhe
  - Marrëveshje dhe kontrata të tjera në lidhje me çështjen e auditimit, që janë me natyrë kontraktuale dhe të zbatueshme ligjërisht në një vend.
- 23) Shumica e vendeve kanë hartuar politika për sektorë të caktuar të ekonomisë kombëtare. Politika të tilla mund të miratohen / sanksionohen nga parlamenti / qeveria. Politikat janë rregulla që rregullojnë rregulla të tjera, në këtë kontekst. Politikat duhet të lidhen me të gjitha instrumentet ligjore që rregullojnë sektorin e veçantë, dhe korniza ligjore duhet të jetë në përputhje me këto politika. Prandaj, politikat mund të jenë drejtpërdrejt të rëndësishme si kriterë kur SAI vlerëson ose konstaton përputhshmërinë në zbatimin e përmbajtjes dhe synimeve të politikave.
- 24) Kur nxirri kriteret e rregullshmërisë nga autoritetet dhe i përshkruani ato, audituesi këshillohet të përdorë artikujt, paragrafët, pjesët dhe kapitujt e autoriteteve, të cilat janë të rëndësishme për temën specifike në auditim.

## AUTORITETET SI BURIM PËR KRITETIN E PËRSHTATSHMËRISË

- 25) Ndërsa rregullshmëria ka të bëjë me përputhshmërinë me autoritetet që burojnë nga rregullat dhe rregulloret, përshtatshmëria ka të bëjë më shumë me pritshmëritë nga përdoruesit e synuar dhe standardet e administrimit, sjelljes dhe qeverisjes korporative dhe / ose publike. Në varësi të legjislacionit, ajo mund të përfshijë vlera dhe parime të pranuar përgjithësisht si drejtësia dhe integriteti, shmangia e fitimit personal nga biznesi, barazia në emërimin e stafit, shmangia e nepotizmit duke mos i dhënë mundësi familjes dhe miqve, konkurrencë e hapur në dhënien e kontratave, barazia ndaj ofertuesve të mundshëm të vendosur në mënyrë të ngjashme dhe kufijtë e vendosur për të shmangur humbjet dhe ekstravagancën (për shembull në lidhje me klasin e udhëtimit). Në shumë juridiksione disa nga këta shembuj janë kodifikuar në rregulla ose ligje zyrtare (d.m.th. konkurrencë e hapur dhe shmangie e nepotizmit) dhe kështu do të konsideroheshin si kritere të ligjshmërisë.
- 26) Autoritetet për kriteret e përshtatshmërisë janë zakonisht të natyrës së përgjithshme dhe për këtë arsye kriteret mund të jenë më të vështira për t'u identifikuar në krahasim me kriteret që burojnë nga autoritetet që rregullojnë kriteret e rregullshmërisë.
- 27) Kriteret e përshtatshme, si rregullshmëria ose korrektësia, shfaqin të njëjtat karakteristika: rëndësia, plotësia, besueshmëria, neutraliteti, kuptueshmëria, dobia, krahasueshmëria, pranueshmëria dhe disponueshmëria<sup>11</sup>. Në rastin e rregullshmërisë, shpesh mund të jetë relativisht e lehtë të përcaktohet se kriteret shfaqin këto karakteristika pasi kriteret rrjedhin nga aktet ligjore ose burime të tjera të ligjit. Mund të kërkojë një shqyrtim më të kujdesshëm kur audituesi merr parasysh kriteret e vlerësimit të duhur. Prandaj është e rëndësishme që audituesi të shqyrtojë deri në çfarë mase kriteret e përdorura për të formuar një konkluzion në një shkallë të mjaftueshme shfaqin këto karakteristika. Formimi i konkluzioneve të auditimit bazuar në kriteret e aftësisë mund të jetë më pak objektiv krahasuar me kriteret e rregullshmërisë. Prandaj, nevoja për t'u mbështetur në gjykimin profesional të audituesit ka të ngjarë të jetë më e lartë në rastin e kritereve të përshtatshmërisë sesa në rastin e kritereve të rregullshmërisë.
- 28) Në varësi të kontekstit kombëtar, autoritetet (burimet) për kriteret e përshtatshmërisë mund të rrjedhin nga:

- a. Parimet e përgjithshme për zyrtarët publikë në kryerjen e shpenzimeve për mallra dhe shërbime publike;
  - b. Parimet dhe praktikatat në ruajtjen e fondeve publike nga humbja ose harxhimi;
  - c. Kodet e sjelljes / qeverisjes që përcaktojnë parimet për të orientuar sjelljen e zyrtarëve publikë;
  - d. Parimet e etikës (përfshirë zbulimin e kërkesave të konfliktit të interesit); dhe
  - e. Praktikatat e mira kombëtare ose ndërkombëtare.
- 29) Për më tepër, kriteret e përshtatshmërisë mund t'i referohen sjelljes ligjore të pranuar në mënyrë konvencionale në menaxhimin financiar, administrativ dhe buxhetor të sektorit publik dhe në sjelljen e zyrtarëve publikë. Normat e shkruara për këtë sjellje të pranueshme mund të ndryshojnë midis juridiksioneve në varësi të normave shoqërore, praktikave të biznesit etj. Nuk ka kriteret e përshtatshmërisë të pranuar botërisht ndaj audituesit duhet t'u japë vëmendjen e duhur normave të shkruara që mbizotërojnë në juridiksionin në të cilin kryhet auditimi. Këto norma mund të shprehen në dokumentet që kanë të bëjnë me pritshmëritë e përgjithshme të sjelljes nga sektori publik dhe zyrtarët publikë në administrimin financiar, administrativ dhe buxhetor si dhe në ofrimin e shërbimeve publike. Në këtë mënyrë SAI-et në komunikimin e tyre do të jenë transparente në lidhje me kriteret e përshtatshmërisë që i kanë identifikuar si të rëndësishme nga dokumentacioni i përshtatshëm dhe që janë përdorur si norma mbi vendimet profesionale të audituesit në auditim.
- 30) Një shembull kur audituesi auditon përzgjedhjen e shpenzimeve dhe kushtet në kontratë që përcaktojnë pranimin nuk janë shumë specifike: Një kontratë për ndarjen e prodhimit e detyroi kontraktorin të raportojë të gjitha kostot (kostot e aseteve kapitale dhe kostot e funksionimit) te qeveria. Këto shpenzime do të rimbursohen me mekanizmin e rikuperimit të kostos. Audituesit zbuluan se disa nga shpenzimet nuk kishin të bënin drejtpërdrejtë me aktivitetet e nxjerrjes, përpunimit, transportimit, marketingut dhe shitjes së naftës. Kontraktori kërkoi disa shpenzime argëtimi, të tilla si anëtarësimi në klubin sportiv, festimi i festave fetare dhe kombëtare, ose donacione për ngjarje të komunitetit. Një situatë e tillë ndodhi sepse qeveria nuk arriti të specifikojë kategoritë e kostove të pranueshme dhe / ose kufijtë e kostos në kontratë,

veçanërisht për ato kosto që nuk lidhen me operacionet e naftës. Edhe pse kategoritë e kostove të pranueshme nuk ishin specifikuar në mënyrë të përshtatshme, qeveria dhe kontraktuesi duhej të ndiqnin parimet e ligjshmërisë.

31) Një shembull tjetër i kritereve të përshtatshmërisë të nxjerra nga kodi i sjelljes për zyrtarët publikë është që zyrtarët publik të heqin dorë nga transaksionet që përfshijnë konflikt interesi ose marrëdhënie të ngushta. Termi konflikt interesi, mund të kodifikohet në disa juridiksione për sa i përket natyrës së marrëdhënies ose lidhjes farefisnore midis zyrtarit publik dhe palës kontraktuese. Në disa juridiksione, kriteret për të gjykuar natyrën e marrëdhënies që përbën konflikt interesi mund të mos ekzistojnë. Kur kriteret të tilla specifike nuk ekzistojnë, audituesi do të duhet të mbështetet në gjykimin profesional për të formuar një konkluzion nëse një marrëdhënie e veçantë përbën një konflikt interesi dhe për këtë arsye shkelje të kritereve të ligjshmërisë. Për shembull, në shumicën e juridiksioneve, kriteret e konfliktit të interesit ka të ngjarë të zbatohen për transaksionet publike me bashkëshortin e zyrtarit publik, përveçse nëse e njëjta situatë lejohet specifikisht nga rregulli ose është një transaksion i “*gjatësisë së krahut*”<sup>12</sup>. Audituesi mund të miratojë këtë parim të përgjithshëm për të konkluduar nëse ka pasur ndonjë konflikt interesi.

32) Përshtatshmëria është e lidhur me detyrën e besimit të atyre që u është besuar administrimi publik. Kjo përfshin detyrim për të vepruar me mirëbesim dhe me standardin më të lartë të kujdesit, ndershmërisë dhe besnikërisë. Ajo përfaqëson një detyrim ligjor të një pale për të vepruar në interesin më të lartë të një pale tjetër. Detyrat e besimit të zyrtarëve publikë zakonisht përshkruhen në legjislacion, udhëzime parlamentare ose kodin e sjelljes. Prandaj, ligjshmëria është veçanërisht e lidhur me pritshmëritë nga përdoruesit e synuar që derivojnë nga kodet e sjelljes dhe rregullat e mirëqeverisjes së korporatave.

33) Në varësi të juridiksionit, kjo mund të përfshijë vlera dhe norma të pranuar konvencionalisht, të tilla si ligjshmëria dhe integriteti, dhe aplikimi i kujdesit (përgjegjshmërisë). Kriteret në lidhje me aftësinë e duhur mund të lidhen gjithashtu me pritshmëritë në lidhje me sjelljen, për shembull çfarë mund të konsiderohet e pranueshme në lidhje me klasën e udhëtimit ose nivelet e mikpritjes dhe argëtimit me shpenzimet e qeverisë, nëse kufij të tillë nuk përcaktohen qartë nga rregulloret.

<sup>12</sup>Ky parim vlerësimi zakonisht zbatohet për transaksionet tregtare dhe financiare midis kompanive të lidhura. Ajo thotë se transaksionet duhet të vlerësohen sikur të ishin kryer midis palëve të palidhura, secila vepron në interesin e tij më të mirë. OECD, 2006, Raporti Vjetor mbi Udhëzimet e OECD për Ndërmarrjet Shumëkombëshe: Kryerja e Biznesit në Zonat e Qeverisjes së Dobët, OECD, Paris



- 34) Në disa raste, parimet dhe kuadri i përgjithshëm që rregullon menaxhimin e shëndoshë financiar dhe administrativ mund të mos jenë të kodifikuara plotësisht ose mund të jenë të nënkuptuara ose të bazuara në parimet e ligjit të shkruar. Në raste të tilla, SAI-et mund të marrin në konsideratë nëse ekziston një dobësi dhe, nëse po, të identifikojnë palën përgjegjëse për këtë dobësi.
- 35) Ndërsa kriteret e rregullshmërisë janë ligjorisht të detyrueshme për subjektet e audituara, burimet e kriterëve të përshtatshmërisë janë norma konvencionale të pranuar gjerësisht midis qytetarëve të një natyre morale dhe etike të lidhura ngushtë me vlerat dhe konventat sociale në një shoqëri.
- 36) Përshtatshmëria është një koncept i gjerë, i aftë për interpretime të ndryshme dhe i ndikuar nga faktorë të shumtë, përfshirë ndryshimet kulturore. Në lidhje me ligjshmërinë, qëllimet legjislative kanë një kuptim më të gjerë - pritshmëritë për mënyrën në të cilën duhet të zhvillohet ose nuk duhet të zhvillohet biznesi publik; pritshmëritë e saj në lidhje me mënyrën se si zyrtarët publikë duhet ose nuk duhet të sillen kur menaxhojnë fondet publike.
- 37) Praktikrat më të mira ose sjellja e mirë mund të ndryshojnë me kalimin e kohës për shkak të njohurive të reja, por detyrimi i zyrtarëve publikë për të ndjekur praktikrat më të mira nuk ndryshon. Një shembull mund të jenë çështjet mjedisore, ku praktika më e mirë ndryshon me kalimin e kohës me rritjen e njohurive për mjedisin dhe zgjidhjet e reja teknologjike.
- 38) Autoritetet dhe kriteret që kanë të bëjnë me përshtatshmërisë janë gjithashtu më të ndjeshme në kontekst sesa ato që kanë të bëjnë me rregullshmërinë. Ky aspekt duhet të merret në konsideratë kur vlerësoni evidencat e auditimit dhe raportoni për aspektet e duhura në auditimin e përputhshmërisë.
- 39) Gjatë përcaktimit të kriterëve të ligjshmërisë, SAI-et mund të marrin në konsideratë zbatimin e disa kanuneve (kodeve) të ligjshmërië në shpenzimet publike dhe të kenë parasysh nëse stafi menaxherial përdor mendësinë e tyre, për shembull:
- Shpenzimet nuk duhet të jenë *prima facie*<sup>13</sup> më shumë sesa ato që kërkon rasti;

<sup>13</sup> Do të thotë në shikim të parë (= bazuar në atë që duket të jetë e vërteta kur shihet ose dëgjohet për herë të parë). Kembrixh



- Çdo zyrtar publik duhet të ushtrojë të njëjtën vigjilencë në lidhje me shpenzimet e bëra nga paratë publike si një person me maturi të zakonshme, duke pasur parasysh të njëjtin kontekst, që do të zhvillonte në lidhje me shpenzimet e parave të tij / saj;
- Asnjë autoritet nuk duhet të ushtrojë pushtetin e autorizimit të shpenzimeve, të cilat do të jenë drejtpërdrejt ose indirekt në avantazh të tij;
- Përputhshmëria me parimet e "gjatësisë së krahut"<sup>14</sup> në transaksionet me palët e lidhura;
- Prioritet është dobia e publike mbi privaten (prevalon interesi i shumicës mbi atë individual);
- Drejtësia, integriteti, shmangia e fitimit personal nga sektori publik, si element stabiliteti dhe kohëzgjatje në emërimin meritokratik të stafit;
- Ruajtja e burimeve që i përkasin popullsisë së vendit (burimet natyrore).
- Ndonjëherë, në mënyrë të qartë, dalloni prokurimin / shfrytëzimin e dyqaneve gjatë rrethanave normale dhe rrethanave të emergjencës p.sh. procedurat për përdorimin / kontrollin e municionit nga forcat e armatosura gjatë kohës së paqes dhe gjatë aksionit ushtarak.

Nëse nuk ka procedura të përcaktuara për kryerjen e shpenzimeve publike në rrethana të caktuara të veçanta p.sh. gjatë një emergjence si përmbytja, kriteret e përshtatshmërisë që duhen ndjekur duhet të jenë të një niveli maturie edhe nëse kemi një zyrtar publik apo një njeri të zakonshëm që do të kryente shpenzime të tilla. Një njeri me një maturi të zakonshme ka të ngjarë të shmanget nga procedurat e përshkruara siç janë ftesa e ofertave për prokurim. Prandaj, audituesi duhet të përdorë gjykimin e tij profesional bazuar në sjelljen e pritshme të një njeriu me maturi të zakonshme për të arritur në përfundimin se devijimet në auditim, nga procedurat për të blerë materiale lehtësuese, ishin të justifikuar nga rrethanat e emergjencës.

<sup>14</sup> Fjalor <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>. Parimi i gjatësisë së krahut (ALP) është kushti ose fakti që palët në një transaksion janë të pavarura dhe në kushte të barabarta. Përdoret posaçërisht në ligjin e kontratave për të rregulluar një marrëveshje të barabartë që do t'i qëndrojë shqyrtimit ligjor, edhe pse palët mund të kenë interesa të përbashkëta (p.sh. punëdhënësi-punonjësi) ose janë të lidhura ngushtë për t'u parë si plotësisht të pavarura

- 40) ISSAI-t i kërkojnë auditesit të identifikojë kriteret përkatëse të auditimit para verifikimit për të siguruar një bazë për një konkluzion /opinion mbi thelbin e çështjes.<sup>15</sup> Ato gjithashtu duhet t'i komunikohen palës përgjegjëse.<sup>16</sup>
- 41) Cdo Auditim duhet të ketë kriteret e përshtatshme për qëllimin dhe rrethanat e auditimit. Ndërsa planifikoni auditimin, bazuar në fushën e auditimit dhe vlerësimin e riskut, audituesi nxjerr kriteret nga autoritetet zyrtare ose normat e pranuar konvencionalisht, dhe i zbaton ato për vlerësimin e përputhshmërisë së çështjes lëndore.
- 42) Në mënyrë që të arrijë kriteret e përshtatshme të auditimit, audituesi duhet të nxjerrë kriteret nga autoritetet dhe t'i përshkruajë kriteret si të rëndësishme për tematikën e çështjes. Përshkrimi është një interpretim i paragrafëve dhe pjesëve që autoritetet bëjnë për çështjen specifike nën auditim. Në interpretimin e kriterëve të rregullshmërisë dhe të përshtatshmërisë qëllimet dhe premisat e përcaktuara në zhvillimin e ligjit mund të merren në konsideratë.
- 43) Përcaktimi i kriterëve të auditimit të përputhshmërisë është një proces i rëndësishëm, i cili kërkon gjykim të konsiderueshëm profesional nga audituesi dhe njohuri nga të dy autoritetet përkatëse dhe burimet e tij të interpretimit të cilat kërkojnë një nivel të konsiderueshëm të eksperiencës në realizimin e auditimit. Për të vlerësuar përputhshmërinë me autoritetet në sektorin publik, është e nevojshme të kemi njohuri të mjaftueshme të strukturës dhe përmbajtjes së vetë autoriteteve.

44) Komunikimi i kriterëve me njësinë e audituar është thelbësor për të lejuar personin që auditohet të japë komente mbi kriteret. SAI-t këshillohen të përfshihen në këtë komunikim sa më shpejt të jetë e mundur në procesin e auditimit, në mënyrë që të sigurojnë që sapo të kryhet, auditimi do të jetë i rëndësishëm. Kriteret rrjedhin posaçërisht nga autoritetet që rregullojnë të audituarin ose normat e pranuar konvencionalisht, dhe kriteret nuk mund të përdoren automatikisht nga një çështje tematike në tjetrën. Në rastet kur i audituari nuk pajtohet me kriteret, audituesi konsideron nëse mosmarrëveshja është për shkak të mospërputhjes së kriterëve ose se i audituari nuk dëshiron të matet duke përdorur këto kriterë. Reagimet nga i audituari duhet të menaxhohen nga audituesi duke siguruar pavarësinë e institucionit suprem të auditimit.

45) Kriteret e përshtatshme të auditimit, rregullshmëria ose përshtatshmëria, duhet të shfaqin karakteristikat e renditura në ISSAI 4000.<sup>17</sup> Kjo është veçanërisht e rëndësishme kur përcaktohen kriteret e duhura, si gjatë komunikimit dhe shpjegimit të audituesit. Në përcaktimin e kriterëve të përshtatshme të auditimit, mund të merren parasysh sa vijon.

- a. Kriteret duhet të “operacionalizohen”<sup>18</sup> në mënyrë të përshtatshme për rrethanat e veçanta të auditimit në mënyrë që të jenë në gjendje të arrijnë përfundime të rëndësishme të auditimit.
- b. Në shumë auditime të përputhshmërisë, autoritetet e zbatueshme do të identifikohen qartë. Për auditimet e rregullshmërisë, për shembull, në disa raste një ligj ose rregullore (ose neni, paragrafi, seksioni, kapitulli, etj.) mund të jetë mjaft i qartë për t'u përdorur direkt si kriter. Nëse lindin situata ku mund të ketë dyshim se cili është interpretimi i saktë i autoritetit përkatës, audituesit e sektorit publik mund ta shohin të dobishme të marrin në konsideratë qëllimet dhe premisat e përcaktuara në zhvillimin e autoritetit (p.sh. ligjin), ose të konsultohen me organin përgjegjës për legjislacionin. Nëse ky nuk është një opsion në sistemin ligjor, audituesit e sektorit publik mund të ndjekin rregullat që rrjedhin nga sistemi i tyre ligjor për interpretimin e ligjeve dhe kur është e nevojshme dhe ligjërisht e pranueshme.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> ISSAI 4000/118.

<sup>18</sup> *Operacionalizimi i një ndryshoreje zakonisht përfshin sqarimin se si do të kryhet matja e ndryshores. Kjo mund të bëhet duke përdorur një tregues, i cili tregon sa më saktë që të jetë e mundur se si duhet të matet variabli përkatës, i përkthyer nga Enciklopedia e Madhe Norvegjeze.*

<sup>19</sup> ISSAI 4000/117.

- Në disa raste, dispozitat e autoriteteve përkatëse mund të jenë të paqarta, për shembull, kur një akt legjislativ thotë që dispozitat më specifike duhet të përcaktohen nga organi përkatës administrativ dhe këto dispozita nuk janë zhvilluar ende. Në raste të tilla, audituesit e sektorit publik shprehin qartë në raportin e auditimit atë që ata besojnë se kërkon legjislacioni përkatës, ose që fushëveprimi i auditimit ka qenë i kufizuar dhe arsyet e këtij kufizimi. Për shembull, në këtë rast raporti mund të deklarojë se qartësia e pamjaftueshme e ligjit ka kufizuar kriteret e kontrollit të zbatuara dhe se ka nevojë për masa korigjuese që duhen marrë.
- Në disa raste autoritetet vartëse mund të mos jenë në përputhje me kërkesat. Në këto raste mungesa e qëndrueshmërisë mund të jetë një gjetje më vete. Sidoqoftë, dispozitat e ligjit epror duhet të mbizotërojnë mbi ato në legjislacionin vartës. Për shembull, nëse ligji që rregullon prokurimin publik mandaton procesin e tenderimit të detyrueshëm, ndërsa rregullat e vendosura këtu parashikojnë një përjashtim, auditimi duhet të miratojë dispozitat e ligjit si një autoritet i përshtatshëm. Si rezultat, për të vlerësuar përputhshmërinë me autoritetet në sektorin publik është e nevojshme të keni njohuri të mjaftueshme për strukturën dhe përmbajtjen e vetë autoriteteve.<sup>20</sup>
- Qasja e auditimit mund të ndahet në pjesë, ose fusha të kufizohet, në mënyrë që të zbatohen kritere të identifikuar qartë.

# 7

## DALLIMET MIDIS KRITERIT TË RREGULLSHMËRISË DHE PËRSHTATSHMËRISË

46) Për shembull: zyrtarët publikë pritet që të respektojnë gjykimin e shëndoshë financiar, administrativ dhe buxhetor gjatë kryerjes së prokurimit publik. Nëse brenda një ligji, ekzistojnë rregulla specifike, rregullore dhe procedura, etj. që duhet të ndiqen në proceset e prokurimit, për shembull një proces kërkon një ofertë të përshtatshme, vlerësimin e ofertave dhe dhënien e një kontrate bazuar në parametrat e përkrahur, dhe janë këto kritere specifike që i bëjnë këto kritere të njihen si kritere të rregullshmërisë. Nëse këto pritshmëri për të ndjekur parimet e menaxhimit të shëndoshë financiar, administrativ dhe buxhetor në prokurimin publik, nuk janë kodifikuar në ndonjë legjislacion, ose ka mangësi në një kodifikim të tillë, kriteret e auditimit që do të miratohen do të ishin parimet e pranuar përgjithësisht që rregullojnë sjelljen e zyrtarit publik në ekzekutimin e transaksioneve financiare në atë juridiksion. Këto parime të përgjithshme mund të jenë baza e arsyeshme e procedurave transparente të prokurimit, e përgjegjësisë së zyrtarëve publikë në transaksionet publike dhe të një cilësie të arsyeshme në mallrat e prokuruar, punët e realizuara ose shërbimet e ofruara. Kriteret e tilla mund të quhen si kritere të përshtatshmërisë .

47) Një shembull tjetër i kriterit të përshtatshmërisë, që mund të trajtohet si kriter i rregullshmërisë vijon si më poshtë. Në disa legjislacione, parimet e përgjithshme të menaxhimit financiar, administrativ dhe buxhetor deklarohen që një ndihmë e tërhequr nga një punonjës qeveritar nuk duhet të jetë burim fitimi për të. Ky është në thelb një kriter i duhur. Sidoqoftë, në të njëjtin juridiksion, mund të ketë rregulla dhe rregullore specifike që përcaktojnë llojin e lëshimeve (devijimeve) të pranueshme, shumën e lëshimeve të tilla të pranueshme dhe kushtet në të cilat lëshimet e tilla janë të pranueshme.

Në rast se ekzistojnë rregulla të tilla, kriteret e përshtatshmërisë bëhen kriteret e rregullshmërisë për shkak të zhvillimit të mëtejshëm të parimit të përgjithshëm. Megjithatë, nuk ka rregulla specifike që rregullojnë pranueshmërinë e ndonjë lëshimi të caktuar (devijimi), audituesi do të duhet të ushtrojë gjykimin e tij profesional për të arritur në përfundimin nëse devijimi i paguar rezultoi në ndonjë fitim për individin. Për shembull, në lidhje me një shpenzim të udhëtimit kur nuk ka udhëzime specifike për të drejtat, audituesi mund të shqyrtojë nëse kishte fitim duke krahasuar pagesën aktuale me atë që do të ishte e pranueshme sipas tarifave standarde të udhëtimit nga mënyra e udhëtimit e përdorur dhe tarifat standarde të tarifës së dhomës për hotelin ku qëndroi zyrtari.

- 48) Mund të ketë gjithashtu një vijë të hollë midis rregullshmërisë dhe përshtatshmërisë, dhe mos-përputhshmëria mund të mos përcaktohet lehtë. Për shembull, një marrëveshje kontraktuale mund të rezultojë e kotë dhe në kundërshtim me ligjin në fuqi. Për të vendosur mos përputhshmërinë, audituesi do të kërkojë indikatorë / prova që autoriteti publik ka vepruar me një paragjykim të qëllimshëm dhe ka zgjedhur opsione të pasakta. Prandaj, kriteret për auditimin e përshtatshmërisë do të jenë transparenca ose procedurat e ndjekura nga autoriteti publik në dhënien e kontratës.
- 49) Çdo SAI duhet të marrë në konsideratë sistemin e ligjeve, rregulloreve dhe marrëveshjeve. Vlerësoni se si ligjet, rregulloret dhe marrëveshjet janë zhvilluar dhe dakordësuar pasi ato janë burimet e kriterëve të rregullshmërisë, si dhe respektimi i parimeve të përgjithshme që rregullojnë menaxhimin e shëndoshë financiar, administrativ dhe buxhetor dhe sjelljen e zyrtarëve publikë në kontekstin e ligjit.
- 50) Mund të ketë SAI-e që nuk lejohet të miratojnë kriteret e përshtatshmërisë, qoftë për shkak të legjislacionit ose mandatit të tyre, ndërsa mund të ketë të tjerë ku drejtësia bëhet e rëndësishme sepse mandati i auditimit i SAI-it si dhe konventat e auditimit kërkojnë shqyrtimin e përputhshmërisë me autoritetet që trajtojnë ligjshmërinë. Sidoqoftë, kjo nuk e ndryshon nevojën për kriteret e përshtatshme. Në fakt, kjo rrit nevojën për to. Konventat shoqërore dhe konteksti në vende mund të ndryshojnë shumë, gjë që e bën të rëndësishme trajtimin e këtij dokumenti si një mjet udhëzues për përdorimin e kriterëve të rregullshmërisë dhe / ose të përshtatshmërisë.

## ZBULIMI I BURIMEVE/ KRITEREVE NË RAPORTIN E AUDITIMIT

51) Kriteret duhet të jenë të disponueshme për përdoruesit e synuar për t'i lejuar ata të kuptojnë se si është matur ose vlerësuar lënda themelore. Për këtë arsye, raporti i auditimit duhet të përmbajë një seksion mbi kriteret e auditimit që referon llojet e kriterëve të përdorura nga audituesi dhe, në paragrafët në lidhje me analizën ose vlerësimin e gjetjeve të auditimit, duhet të tregojë qartë autoritetin preciz / konkret me të cilin subjekti ishte i detyruar të pajtohet / duhet të kishte respektuar. Kërkesat pohojnë se kriteret janë pjesë e elementit, të pasqyruar e) në strukturën e raportit për raportim të drejtpërdrejtë.<sup>21</sup>

52) Raporti i auditimit të përputhshmërisë përcakton kriteret e zbatueshme ndaj të cilave matet ose vlerësohet lënda themelore në mënyrë që përdoruesit e synuar të mund të kuptonin bazën për një përfundim. Mund të jetë e rëndësishme në disa rrethana, të zbulohen:

- Burimi i kriterëve të zbatueshme, dhe nëse kriteret e zbatueshme janë mishëruar ose jo në ligj ose rregullore, ose të deklaruar nga organe të autorizuara ose të njohura të ekspertëve që ndjekin një proces të rregullt ligjor, domethënë nëse ato janë kritere të nxjerra në kontekstin e lëndës kryesore (dhe nëse nuk janë, një përshkrim pse konsiderohen të përshtatshme);
- Metodën e matjes ose vlerësimit të përdorura kur kriteret e zbatueshme lejojnë zgjedhjen midis një numri metodash;
- Çdo interpretim domethënës i bërë në zbatim të kriterëve të zbatueshme me rrethanat e angazhimit;



- Nëse ka pasur ndonjë ndryshim në metodat e matjes ose vlerësimit të përdorura;
  - Kur është e përshtatshme, përshkrimi i çdo kufizimi të rëndësishëm që lidhet me matjen ose vlerësimin e çështjes themelore përkundrejt kritereve të zbatueshme;
  - Jurisprudencë, ligji jo konform ligjit të pranuar.<sup>22</sup>
- 53) Kur kriteret e zbatueshme nxirren për një qëllim specifik, raporti i auditimit mund të përfshijë një deklaratë që paralajmëron lexuesit për këtë fakt dhe se, si rezultat, informacioni i lëndës mund të mos jetë i përshtatshëm për një qëllim tjetër.
- 54) Kur mandati i auditimit kërkon një auditim bazuar në kriteret e ligjshmërisë, parimet e përshkruara në këto udhëzime mund të zbatohen siç është e përshtatshme varësisht rrethanave. Forma dhe përmbajtja e raporteve mbi ligjshmërinë mund të ndryshojë në varësi të mandatit të SAI-it dhe rrethanave të veçanta.
- 55) Audituesit e sektorit publik sigurojnë që kriteret të pasqyrojnë në mënyrën e duhur temën objekt i auditimit në tërësinë e saj. Në raste të rralla, kur auditimi mund të jetë i kufizuar dhe mund të mbulojë vetëm pjesë të caktuara të një ligji ose rregulloreje, kjo fushë e kufizuar duhet të përcaktohet qartë në raportin e audituesit.

Mund të jetë gjithashtu e nevojshme të elaborohen raste të kritereve konfliktuale në raportin e auditimit.

<sup>22</sup> Fjalori i Kembrixhit: jo sipas ose i pranueshëm nga ligji.

