MANUAL UDHËZUES PËR ZBULIMIN E KORRUPSIONIT DHE MASHTRIMIT FINANCIAR NË AUDITIM

Tiranw, më Qershor 2018

PERMBAJTJA

Kapitulli Nr.	Përmbajtja	Faqe
	Hyrje	2
I.	Korrupsioni dhe Mashtrimi Financiar. Korniza konceptuale	3
I.1	Korrupsioni. Koncepte të Përgjithshme	
II.	Mashtrimi financiar. Koncepte të Përgjithshme	17
III.	Ndryshimet midis mashtrimit financiar dhe gabimit financiar	21
IV.	Zbulimi i Korrupsionit dhe i Mashtrimit Financiar	24
IV.1	Llojet e mashtrimit	24
IV.2	Kushtet e Nevojshme për të Kryer Mashtrim	
IV.3	Procedurat në zbulimin e mashtrimit financiar	27
IV.4	Trajtimi i rasteve që dyshohen se përmbajnë elementë të veprës penale dhe/ose shkelje ligjore	28
V.	Procedurat për zbulimin e mashtrimit financiar	30
VI.	Kategoritë e shenjave paralajmëruese të korrupsionit dhe mashtrimit financiar	42
V1.1	Treguesit dhe Shenjat e lidhura me Prokurimin Publik	45
VII.	Marrja e Informacionit	46
VII.1	Faktorët që ndikojnë në procesin e formimit të informacionit	46
VII.2	Teknikat për marrjen e informacionit	50

Hyrje

Kur mashtrimi financiar dhe korrupsioni që përfshijnë burime apo zyrtarë qeveritarë identifikohen ose vijnë në vëmendjen e publikut, një pyetje që publiku, mediat dhe zyrtarët publikë shpesh bëjnë është: Ku ishin audituesit? Edhe pse lufta kundër mashtrimit financiar dhe korrupsionit nuk është përgjegjësi vetëm e Institucionit Suprem të Auditimit (SAI-t), SAI mundet, me anë të auditimit dhe të përgjegjësive të tij të mbikëqyrjes, që të kontribuojë në këtë luftë.

Mashtrimi financiar dhe korrupsioni rrisin kostot, shtrembërojnë shpenzimet publike dhe mund të pengojnë investimet e huaja, duke rezultuar me një ndikim negativ në efektivitetin dhe efiçiencën e veprimeve të qeverisë. Suksesi i luftës kundër mashtrimit financiar dhe korrupsionit kërkon ekzistencën e një mjedisi që nuk favorizon mashtrimin financiar dhe korrupsionin. Qeveritë kanë një përgjegjësi të madhe për krijimin e këtij mjedisi. Përgjegjësia dhe transparenca politike, financiare dhe ligjore duhet të ekzistojnë në të gjitha nivelet e qeverisjes.

KLSH ka gjithashtu një rol në parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit financiar, korrupsionit dhe llojeve të tjera të parregullsive në operacionet qeveritare. Së pari, për shkak të perceptimit të rolit të KLSH si SAI të përmendur më lart. Së dyti, për shkak të pozicionit të veçantë të KLSH në raport me qeverinë. KLSH është i pavarur në raport me qeverinë dhe është në varësi të legjislativit.

Mashtrimi financiar është një koncept ligjor që përfaqëson një formë të veçantë të korrupsionit, elementet e të cilit kuptohen lehtë në shumicën e sistemeve ligjore në të gjithë botën.

Koncepti i korrupsionit i referohet një grupi më të gjerë sjelljesh që manifestohet në mënyra të ndryshme në mbarë botën dhe është i ndikuar nga fenomenet kulturore dhe morale të çdo shoqërie dhe qeverie.

Pavarësisht nga këto dallime, disa nga metodat e luftës kundër mashtrimit financiar dhe korrupsionit janë të ngjashme.

Në bazë të vlerësimit të riskut të auditimit, audituesit duhet të zhvillojnë programin e auditimit për auditimin e procedurave me të cilat ata do të arrijnë siguri të arsyeshme se gjatë auditimit janë identifikuar të gjitha parregullsitë e rëndësishme.

Manuali i auditimit do të ndihmojë audituesit e KLSH-së në kryerjen e detyrave të tyre. Manuali i auditimit ka përfshirë pjesë nga botimet e listuara në bibliografi. Në pjesë të rëndësishme, ky manual është përgatitur në bazë të librit të autorit Zbysłaë Dobrowolski "Lufta kundër Korrupsionit dhe Patologjive të Tjera Organizative" , Shtëpia Botuese "Peter Lang GmbH", Frankfurt Am Main.

I. Korrupsioni dhe Mashtrimi Financiar. Korniza konceptuale

II. Korrupsioni. Koncepte të Përgjithshme

Korrupsioni shpesh përcaktohet si abuzim i autoritetit publik për përfitime personale[1]. Konceptet e korrupsionit dhe qeverisjes janë shpesh të lidhura. Lufta kundër korrupsionit në kuadrin e qeverisjes së mirë kërkon forcimin e zbatimit të legjislacionit anti korrupsion dhe ndërgjegjësimin dhe krijimin e kulturës së luftës kundër korrupsionit .

Promovimi qeverisjes së mirë në të gjitha aspektet e saj, përfshin ndër të tjera edhe sigurimin e sundimit të ligjit, përmirësimin e efikasitetit dhe llogaridhënies së sektorit publik dhe luftën kundër korrupsioni, si elementë thelbësorë të një kuadri brenda të cilit ekonomitë mund të përparojnë.[2]

Treguesit Botërorë të Qeverisjes identifikojnë gjashtë dimensione kyçe të qeverisjes: Përgjegjshmëria, Stabiliteti Politik dhe Mungesa e dhunës, Efektiviteti i Qeverisjes, Cilësia Rregullatore, Sundimi i Ligjit dhe Kontrolli i Korrupsionit[3].

Korrupsioni mund të ketë një ndikim të madh negativ në ecurinë ekonomike të një vendi dhe mund të zvogëlojë investimet dhe rritjen ekonomike. Ai devijon burimet publike për përfitime private, duke i shmangur nga shpenzimet publike të nevojshme në fusha të tilla si arsimi dhe shëndetësia. Duke ulur të ardhurat tatimore, korrupsioni mund të komplikojë menaxhimin makroekonomik, dhe si një mënyrë regresive, ai mund të thellojë pabarazinë e të ardhurave. Korrupsioni nxit dhe lehtëson krime të tjera, si pastrim parash apo trafik droge[4].

Lufta kundër korrupsionit është një pjesë e rëndësishme e menaxhimit të financave publike dhe kjo rëndësi thellohet dhe më shumë me rritjen e bashkëpunimit publik me OJF-të dhe me sektorin privat. Përpjekjet efektive për të luftuar fenomenet e paligjshme të korrupsionit dhe llojet e tjera të keqbërjeve janë thelbësore për zhvillimin e qëndrueshëm të shoqërive dhe rajoneve.

---

[1] Kjo pjese e Manualit është përgatitur mbi bazën e librit te Z. Dobrowolski,*"Te luftosh korrupsionin dhe Patologjitë e Tjera Organizative"*, Shtëpia Botuese Peter Lang GmbH., Frankfurt Am Main. Ky publikim citohet.

[2]*Komunikate e Komisionit te Përkohshëm te Bordit te Guvernatorëve te Fondit Monetar Ndërkombëtar*, Njoftim per Shtyp Nr. 96/49, 29 Shtator 1996, Fondi Monetar Nderkombetar,Washington, D.C.

[3] Shiko: http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp [access: 15.10.2015].

[4]*"Qasja e FMN-se ne Nxitjen e Qeverisjes se Mire dhe Luften ndaj Korrupsionit —Nje Manual"*, Fondi Monetar Ndërkombëtar, Washington D.C. 2005, ribotuar me 2 Nëntor 2009.

Përcaktimet e sakta të termave në këtë fushë prekin probleme ligjore, kriminalistike dhe politike në shumë vende [5]. Sipas Kombeve të Bashkuara, nuk ka një përkufizim të vetëm, universalisht të pranuar të korrupsionit. Për shembull, Konventa e Kombeve të Bashkuara Kundër Korrupsionit nuk përmban një përkufizim të vetëm të korrupsionit, por liston disa lloje të veçanta apo akte të korrupsionit [6].

- Korrupsioni është "abuzim i pushtetit të besuar për përfitim privat"[7].
- Korrupsioni është keqpërdorim i fondeve publike dhe / ose i zyrës për përfitime private apo politike[8].
- Korrupsion do të thotë josh ose zvetënoj[9].
- Korrupsioni është kërkimi, ofrimi, dhënia ose pranimi, drejtpërdrejti ose tërthorazi, i një ryshfeti ose ndonjë përfitimi apo avantazhi tjetër të pameritуar, i cili deformon kryerjen e duhur të çdo detyre ose sjelljeje që kërkohet nga marrësi i ryshfetit apo i perfitimit ose avantazhit[10].
- Korrupsioni është shpërdorim të besimit publik për përfitime personale. Besimi i publikut është i domosdoshëm për efiçiencën e organizatës publike. Ai krijon kapitalin social, i cili promovon bashkëpunimin ndërmjet individëve dhe organizatave. Në sferën ekonomike, ai ul kostot e transaksionit.

Korrupsioni është i lidhur me veprimtari të tilla si nepotizmi apo favorizimi, klientelizmi, favorizimi i miqve, patronazhi, marrje ryshfeti, zhvatje, përvetësim, vjedhje dhe mashtrim financiar.

- Favorizim do të thotë dhënia e favoreve, bazuar në marrëdhëniet joformale ose në praktikën e dhënies së trajtimit të veçantë një personi apo grupi[11]. Kur ka një fenomen

[5] *Udhëzues i Kombeve të Bashkuara mbi Masat Praktike Anti-Korrupsion për Prokurorë dhe Hetues*, OKB, Vjenë, 2004, fq. 23; Z. Dobrowolski, *Roli i Zyres se Auditimit Suprem ne Luftën kundër Korrupsionit dhe Patologjive e Tjera Organizative"* [ne:] K. Raczkowski dhe F. Schneider (eds.), *Siguria Ekonomike e Menaxhimit te Transaksioneve te Biznesit ne Biznes*, Shtëpia Botuese Libri Chartridge, Oksford 2013, faqe 219-243.

[6] *Paketa Anti-korrupsion e Kombeve te Bashkuara*, Edicioni i Trete, UNODC, 2004. Gjendet ne: ëëë.undoc.org/documents/corruption/publications_tooklit_sep04.pdf, p. 10 [access; 16.02.2016].

[7] *Pyetje te bëra dendur lidhur me korrupsionin*, Transparency International, gjendet ne: ëëë.transparency.org/news_room/faq/corruption_faq [access: 16.02.2016].

[8] Gjendet në: ëëë.u4.no/pdf?file=/document/literature/publications_adb_manyfacesofcorruption.pdf.

[9] Dobrowolski Z., *Korupcja w państwie. Przyczyny, skutki, kierunki przeciwdziałania (Korrupsioni në vend. Shkaqet, efektet, drejtimet e tij)* Wydawnictwo PWSZ Sulechów 2005, fq. 11-35.

[10] Konventa e Ligjit Civil për Korrupsionin, e përfunduar në Strasburg, më 4 nëntor 1999, Nenin 2

[11] Diksioni i Ri i Trashëgimisë Amerikane ne Literaturën Kulturore, Edicioni i Trete. Shtëpia Botuese "Houghton Mifflin", 2005. 10 gusht 2009.

të një favorizimi, një person favorizohet jo për shkak të rezultateve të punës së tij / saj, por për shkak të anëtarësimit pa lidhje në një grup të favorizuar, për preferencat ose mospëlqimet personale, etj. Kjo dukuri duhet të merret parasysh jo vetëm nga pikëpamja negative e ligjit penal, por edhe nga perspektiva e menaxhimit të burimeve njerëzore. Ajo shkatërron iniciativën e një punonjësi, minon kuptimin e marrjes së kualifikimeve më të larta në punë. Procedurat e paqarta për promovimin e punonjësve, apo për punësimin e tyre, mund të nxisin ngjarje të tjera negative, si mashtrimin financiar si dhe mund të shkatërrojë besimin brenda dhe jashtë organizatës.

- Favorizimi i miqve nënkupton praktikën e favorizimit të miqve të ngushtë të dikujt, sidomos në emërime politike[12].
- Patronazh do të thotë kontrolli ose pushteti për të bërë emërimet në poste e punë të qeverisë, apo fuqia për të dhënë favore të tjera politike. Ai gjithashtu do të thotë shpërndarja e vendeve të punës dhe favorizime mbi baza politike, për ata që e kanë mbështetur partinë e dikujt ose fushatën politike[13].
- Nepotizmi mund të konsiderohet si një formë më e ngushtë e favorizimit. Nepotizmi i referohet favorizimit që u jepet të afërmve, pavarësisht meritës.
- Nepotizëm nënkupton dhënien e favoreve në bazë të gjakut të njëjtë.
- Klientelizëm i referohet një zinxhiri kompleks lidhjesh personale mes patronëve ose bosëve politikë dhe klientëve të tyre individualë apo pasuesve. Këto lidhje bazohen në përfitime materiale të përbashkëta: patroni u jep burime të kufizuara (para, punësim) vartësve dhe bashkëpunëtorëve në këmbim të mbështetjes dhe bashkëpunimit të tyre (vota, pjesëmarrje në mitingje, etj.). Patroni ka fuqi jo proporcionale dhe kështu gëzon një liri të gjerë për mënyrën se si i shpërndan asetet nën kontrollin e tij. Në politikën moderne, shumica e patronëve nuk janë aktorë të pavarur, por i kanë lidhjet brenda një rrjeti më të madh kontaktesh, dhe këta patronë zakonisht shërbejnë si ndërmjetës që organizojnë shkëmbimet ndërmjet nivelit lokal dhe qendrës kombëtare.[14].

http://www.thefreedictionary.com/favouritism [access: 20.01.2016]

[12]*Fjalori Anglisht "The New Penguin"*, Shtëpia Botuese Penguin Books, viti 2000, fq. 331.

[13] Po aty, fq. 1021.

[14]Brinkerhoff D.W., Goldsmith A.A., *Klientelizmi, Patrimonializmi dhe Qeverisja Demokratike: Një Përmbledhje dhe Korniza për Vlerësim dhe Programim, Përgatitur për Agjencinë e SHBA-ve për Zyrën Ndërkombëtare për Zhvillim të Demokracisë dhe Qeverisjes, sipas Politikës Strategjike dhe Reformës Institucionale,* Abt Associates Inc., Bethesda 2002, fq. 2.

Favorizimi, nepotizmi dhe klientelizmi, së bashku përfshijnë abuzimet e lirisë së veprimit, edhe pse një numër i shteteve nuk e dënojnë këtë sjellje[15].

- Marrja e avantazhit të paligjshëm apo të padrejtë të një zyre ose një pozicioni të besimit, për përfitime personale [16].
- Zhvatja, e quajtur ndryshe edhe shantazh ose përvetësim nënkupton veprën penale të marrjes së paligjshme të të hollave apo përfitimi tjetër, ose imponimi i disa veprimeve me anë të shtrëngimit ose kërcënimit, kryer në veçanti nga një oficer publik që vepron në cilësinë e tij zyrtare[17]. Vjedhja dhe përvetësimi ndodhin kur një individ vjedh ose mban diçka të vjedhur nga një palë tjetër, për shembull nga qeveria.
- Ryshfeti është akti i dhënies së një përfitimi në mënyrë që padrejtësisht të ndikosh një veprim ose vendim. Ai mund të iniciohet nga një zyrtar që kërkon ryshfet, ose nga një person i cili ofron të paguajë për të marrë përfitimin. Ryshfeti është forma më e zakonshme e korrupsionit.
- Ryshfeti është një pagesë të marrë nga një zyrtar publik prej një anëtari jo të gatshëm të publikut, përpara se sa qytetari të mund të marrë shërbimin të cilin ai ose ajo ka të drejtë ta marrë(i takon). Një kuptim Me thënë të drejtën, një transaksion i tillë nuk është një "ryshfet" i dhënë nga një bashkëpunëtor në korrupsion, por një "pagesë e zhvatur" nga një viktimë jo e gatshme[18].
- Përfitimi mund të kalojë direkt tek personin që po korruptohet, ose tërthorazi, te një palë e tretë, si për shembull një mik, i afërm, shok, partner, bamirës i preferuar, biznes privat, parti politike ose fushatë zgjedhore. Sjellja për të cilën është paguar ryshfeti mund të përfshijë një akt pozitiv nga ana e zyrtarit (marrjen e një vendimi të veçantë), ose ajo mund të jetë pasive (me zyrtarin që refuzon të bëjë diçka që ai ose ajo është e detyruar ta bëjë).
- Ryshfeti mund të jetë i paguar "sipas rregullit" (për të marrë diçka që zyrtari nuk e jep, por që e ka detyrë publike për ta dhënë); ose mund të jetë "kundër rregullit" (një pagesë për të inkurajuar një zyrtar të injorojë rregullat në favor të personit që ofron ryshfetin). Ryshfetet mund të paguhen në mënyrë individuale, rast pas rasti, ose si pjesë e një

[15] *Udhëzues i Kombeve të Bashkuara mbi Masat Praktike Anti-Korrupsion për Prokurorë dhe Hetues*, OKB, fq. 28.
[16] http://www.businessdictionary.com/definition/graft.html [access: 20.01.2016]
[17] http://www.businessdictionary.com/definition/extortion.html [access: 20.01.2016]
[18] *Udhëzues i Kombeve të Bashkuara mbi Masat Praktike Anti-Korrupsion për Prokurorë dhe Hetues*, OKB, fq. 24

marrëdhënie të vazhdueshme në të cilën zyrtarët marrin përfitime të rregullta në këmbim të favoreve të rregullta. Pasi ka ndodhur ryshfeti, ai mund të çojë në forma të tjera korrupsioni. Duke pranuar një ryshfet, një zyrtar bëhet i ndjeshëm, i prekshëm ndaj shantazhit dhe i detyruar të kryejë shkelje edhe më serioze të detyrave publike[19].

Përcaktimi i ryshfetit lidhur me fenomenin e korrupsionit përfshin sa më poshtë[20]:

- Korrupsioni aktiv i zyrtarëve publikë kombëtarë është një vepër penale e kryer me dashje, e premtimit, ofrimit ose dhënies nga çdo person, drejtpërdrejt ose tërthorazi, i çdo avantazhi të padrejtë ndaj ndonjërit prej zyrtarëve publikë, për vete ose për dikë tjetër, për ta bërë atë të veprojë ose të mos veprojë në ushtrim të funksioneve të tij/saj (Neni 2 i Konventës).

- Korrupsioni pasiv i zyrtarëve publikë kombëtarë është një vepër penale e kryer me dashje, e cila konsiston në kërkesën ose pranimin nga çdonjëri prej zyrtarëve publikë, drejtpërdrejt ose tërthorazi, të çdo avantazhi të parregullt për vete ose për dikë tjetër, ose pranimi i një oferte ose premtimi i një avantazhi të tillë, për të vepruar ose mos vepruar në ushtrim të funksioneve të tij/saj. (Neni 3 i Konventës).

- Korrupsioni aktiv në sektorin privat është një akt, i kryer me dashje gjatë aktivitetit të biznesit, që konsiston në premtimin, ofrimin ose dhënien, drejtpërdrejt ose tërthorazi, të çdo avantazhi të parregullt çdo personi që drejton ose punon, në çfarëdolloj cilësie, në subjektet e sektorit privat, për vete ose për dikë tjetër, për të vepruar ose për të mos vepruar në kundërshtim me detyrat e tij (Neni 7 i Konventës).

- Korrupsioni pasiv në sektorin privat është një akt, i kryer me qëllim, gjatë aktivitetit të biznesit, që konsiston në kërkesën ose pranimin, drejtpërdrejt ose tërthorazi, nga çdo person që drejton ose punon, në çfarëdolloj cilësie, në subjektet e sektorit privat, i ndonjë avantazhi të padrejtë, ose premtimi për këtë avantazh për veten e tij ose për dikë tjetër, ose pranimi i një oferte apo premtimi të një avantazhi të tillë, për të vepruar ose për të mos vepruar në kundërshtim me detyrat e tij (Neni 8 i Konventës).

[19] *Udhëzues i Kombeve të Bashkuara mbi Masat Praktike Anti-Korrupsion për Prokurorë dhe Hetues*, OKB, fq. 25
[20] *Konventa e së Drejtës Penale mbi Korrupsionin, e nënshkruar në Strasburg, më 27 janar 1999*

Veprat penale mbi llogaritë financiare, të lidhura me fenomenin e korrupsionit[21] përcaktohen sa më poshtë:

- Ushtrimi i trafikut të influencës(ndikimit) është një akt i kryer me qëllim, i cili konsiston në premtimin, dhënien ose ofrimin, drejtpërdrejt ose tërthorazi, të çdo avantazhi të padrejtë për këdo që pohon ose konfirmon se ai ose ajo është në gjendje të ushtrojë ndikim të padrejtë mbi vendimmarrjen e çdo personi të referuar në Nenet 2, 4 deri në 6, si dhe Nenet 9 deri në 11 (Konventa e së Drejtës Penale mbi Korrupsionin, e nënshkruar në Strasburg, më 27 janar 1999), në lidhje me këtë, pavarësisht nëse përfitimi i parregullt është për vetveten apo për të tjerë, si dhe kërkimi, marrja ose pranimi i ofrimit apo premtimit për një avantazh të tillë, në përputhje me këtë ndikim, pavarësisht nëse ndikimi është ushtruar ose pavarësisht nëse ndikimi i supozuar shpie ose jo në rezultatin e synuar (Neni 12 i Konventës).

- Vepra penale mbi llogarinë (Neni 14 i Konventës) është një veprim ose mosveprim, kur bëhet me qëllim, për të kryer, fshehur ose maskuar veprat e përmendura në Nenet 2 deri në 12 të Konventës. Vepra penale është kryer duke krijuar ose duke përdorur një faturë ose ndonjë dokument tjetër llogarie ose regjistrimi kontabël, i cili përmban informacion të rremë ose jo të plotë; ose kur në mënyrë të paligjshme eviton të kryesh regjistrimin e një pagese.

Ndërsa ryshfeti përfshin përdorimin e pagesave dhe të stimujve pozitivë, zhvatja mbështetet në detyrimin për të realizuar bashkëpunimin, detyrim i formave të tilla si kërcënime për dhunë apo për nxjerrjen e informacioneve të ndjeshme. Si me format e tjera të korrupsionit, viktimat mund të jenë publiku në përgjithësi, individët e prekur negativisht nga një akt ose një vendim korruptiv, ose që të dy. Në rastet e zhvatjes, zakonisht është një "viktimë" individuale: personi që është i detyruar t'i nënshtrohet vullnetit të zyrtarit. Zhvatja mund të kryhet nga zyrtarët e qeverisë, por ata gjithashtu mund të jenë viktima të saj. Zhvatja mund të ndryshojë nga ryshfeti vetëm nga shkalla e shtrëngimit të ushtruar[22].

Në shumë raste, korrupsioni përfshin abuzimin me funksionin apo gjykimin e funksionarit.

[21] Konventa e së Drejtës Penale mbi Korrupsionin, e nënshkruar në Strasburg, më 27 janar 1999

[22] *Udhëzues i Kombeve të Bashkuara mbi Masat Praktike Anti-Korrupsion për Prokurorë dhe Hetues*, OKB, fq.26-28.

Një punonjësi të doganave mund t'i duhet të vlerësojë vlerën e dërgesës së mallrave ose të vendosë se cila nga disa kategori të ngjashme duhet të përdoret për të vlerësuar detyrimin doganor. Një zyrtar përgjegjës për realizimin e kontratës për qeverinë mund të ushtrojë diskrecionin(gjykimin) e tij për të blerë mallra apo shërbime nga një kompani në të cilën ai ose ajo ka një interes personal. Një tjetër mund të propozojë zhvillime në tregun e pasurive të patundshme që do të rrisin vlerën e pasurisë së tij/saj. Abuzime të tilla janë shpesh të lidhura me burokraci në të cilat ka diskrecion të gjerë(hapësirë të madhe për gjykim vetjak) individual dhe struktura jo të përshtatshme të mbikëqyrjes dhe llogaridhënies.

Abuzimet thellohen ku rregullat vendimmarrëse janë aq komplekse sa që neutralizojnë efektivitetin e secilit prej mekanizmave të llogaridhënies që ekzistojnë[23].

Korruptimi i zyrtarit publik është i mundur kur ka një nivel të caktuar të besimit mes dhënësit dhe marrësit të ryshfetit :

- Së pari kushti që korrupsioni nuk do të zbulohet nga palët në transaksion.
- Së dyti, ryshfet-dhënësi duhet të jetë i sigurt se marrësi i ryshfetit nuk do të kërkojë një tjetër ryshfet në të ardhmen për të njëjtën arsye. Nga ana tjetër, marrësi duhet të jetë i sigurt se dhënësi nuk do të kërkojë prej tij favore të tjera në të ardhmen pa paguar ryshfet të ri, ose duke përdorur shantazhin.

Palët në transaksion duhet pra të mbrojnë njëra-tjetrën, mbrojtje e cila përbën koston e transaksionit. Shuma e ryshfetit, kuptohet si një përfitim, i cili duhet të tejkalojë koston e transaksionit. Sa më i lartë "fitimi" aq me shume rritet prirja ndaj korrupsionit. Prandaj dhe Anti-korrupsioni kërkon krijimin e mekanizmave të tillë, të cilët të rrisin koston e transaksionit të korrupsionit.

[23]Po aty.

Një nga shkaqet e korrupsionit janë dobësitë dhe të metat e natyrës njerëzore. Nxitja për ta pasuruar shpejt veten me mjete të pandershme (në kundërshtim me standardet e përcaktuara etike apo me ligjin) e bën këtë fenomen të vazhdueshëm në çdo shoqëri, pavarësisht nga sistemi politik. Kjo, nga ana tjetër, mund të përkthehet në mospërfillje të përgjithësuar për normat ligjore, dhe - më gjerësisht - për standardet etike.

Toleranca ndaj sjelljes korruptive jo vetëm që mund të ketë sfond kulturor, por edhe një sfond historik. P.sh. mungesa e shtetit kombëtar të dikujt mund të sjellë tek ky dikush mospërfillje për normat ligjore, të perceptuara si rregullave të vendosura nga fuqia pushtuese. Përveç kësaj, disa gabime të politikave ekonomike të Shtetit mund të nxisin korrupsionin. P.sh. në kushtet e një ekonomie me mungesa, me mospërputhje mes ofertës dhe kërkesës, një dëshirë për të siguruar disa mallra të konsumit mund të prodhojë sjelljen e korruptuar (një ryshfet në këmbim të mundësisë për të blerë një frigorifer, pa pritur radhën tënde. Një situatë e tillë ka ndodhur në vitet 80-të të shekullit të kaluar në disa vende të Evropës Lindore me të ashtuquajturën "ekonomi socialiste")[1].

Në një ekonomi tregu, korrupsioni lehtësohet nga regjimi ligjor dhe organizativ ekzistues që mund të kufizojë lirinë e biznesit, duke vendosur kufizime mbi transaksionet e biznesit. Këto kufizime mund të sjellin marrëveshjeve të fshehta, grupe të ndryshme joformale, të përcaktuara në literaturë si "komunitete të pista" të cilat mund të ndikojnë në sistemin ekzistues shoqëror[24]. Marrëveshje të tilla mund të krijohen në shoqëri të ndryshme me kultura të ndryshme.

Një akt(veprim), i cili konsiderohet një praktikë e korruptuar në një komunitet jo domosdoshmërisht mund t'i përshtatet në klasifikimi të tillë në një komunitet tjetër. Një shpërblim i ofruar për një zyrtar, pasi ai ose ajo ka kryer një detyrë mundet - për disa - të jetë një shenjë e korrupsionit (që krijon një "klimë" për përfundimin e suksesshëm të punëve të tjera të tilla në të ardhmen), dhe -për të tjerë - vetëm një shprehje e mirënjohjes, e pranueshme në kulturën e atij vendi.

[24] Dobrowolski Z., *Korupcja w państwie. Przyczyny, skutki, kierunki przeciwdziałania (Korrupsioni në vend. Shkaqet, efektet, drejtimet e tij).* fq. 16

Faktorët që ndikojnë në shkakun pse një pale korruptuese paguan ryshfet përfshijnë:

1) Qasja në mallra dhe shërbime të specifikuara;

2) Qasja në informacion;

3) Shmangia e disa shpenzimeve;

4) Moslejimi që disa individë të tjerë të përfitojnë, që përfshin të vepruarit në dëm të të tjerëve.

Korrupsioni zhvillohet edhe kur liria për të bërë biznes është e kufizuar edhe kur ka liri të tepruar në vendimmarrje, kur ka pak ose aspak përgjegjësi të vendimmarrësve, një sistem kontrolli jo-efiçient, si dhe mungesë të transparencës në aktivitetet e institucioneve që përdorin fonde apo pronën publike[25].

Korrupsioni mund të ndahet në :

- Korrupsion të individualizuar(që përfshin një numër të caktuar të njerëzve) dhe
- Korrupsionin kolektiv(shtrihet në grupe të tëra të interesit).

Gjithashtu dallojmë:

- Korrupsionin burokratik -"shoqërohet shpesh me prirjen e procedurave administrative për të gjeneruar dhe mbështetur pengesa artificiale për të ushtruar të drejtat e palëve, duke fshehur fragmente thelbësore në procesin e menaxhimit, si dhe duke dhënë një prezantim të paqartë se si disa detyra duhet të kryhen"[26].
- Korrupsionin politik - është i lidhur zakonisht me deputetë apo drejtues të lartë të qeverisë që marrin avantazhe të padrejta në lidhje me funksionet zyrtare. Megjithatë, ky nocion mund të zgjerohet për të përfshirë praktikat e financimit të fushatave zgjedhore të partive politike apo për ta shtrirë "patronazhin" te disa prej anëtarëve të tyre, për të siguruar një ndikim në vendimet e politikave ekonomike pas një fitoreje të mundshme zgjedhore.
- Korrupsioni administrativ - i referohet shmangies së qëllimshme apo shtrembërimit nga një zyrtar publik i aplikimit të caktuar të rregullave, për t'ju siguruar avantazhe të tjerëve, në këmbim të dhënies së paligjshme dhe jo-transparente të përfitime private të zyrtarit publik[27]

[25] *Antikorrupsioni në Tranzicion: Një Kontribut ndaj Debatit te Politikave,* Banka Botërore, Washington D.C. 2000 (ribotim), fq. XV-XVII.

[26] Egli H., *Format themelore të krimit të jakave të bardha, analiza e rasteve nga Zvicra dhe Republika Federale e Gjermanisë*, Heidelberg 1985, fq. 72.

[27] Po aty.

- Korrupsionin e biznesit- përfshin çdo rast të ryshfetit dhe korruptimit që çon në ushtrimin e ndikimit(trafikun e influencës) ndaj veprimtarive të biznesit

Korrupsioni i biznesit mund të përfshijë disa elemente të korrupsionit burokratik dhe korrupsioni politik e përfshin korrupsionin e biznesit në një masë të caktuar. Ndërlidhja në mes korrupsionit politik dhe atij të biznesit është bërë e dukshme në marrjen e vendimeve, duke favorizuar disa subjekte të sektorit privat në kundërshtim me rregullat ekzistuese, për të siguruar një post fitimprurës ose qëndrimin pas skadimit të mandatit.[28].

Korrupsioni mund të ndodhë edhe në sektorin privat, pra jashtë sektorit publik.

Kapja e shtetit ka të bëjë me veprimet e individëve, grupeve, apo firmave si në sektorët publikë dhe privatë për të ndikuar në formimin e ligjeve, rregulloreve, dekreteve dhe politikave të tjera qeveritare, në favor të tyre, si rezultat i ofrimit të paligjshëm dhe jo-transparent të përfitimeve private të zyrtarëve publikë[29].

- **Korrupsioni në shkallë të gjerë** - i quajtur korrupsion i madh, i referohet aktivitetit të paligjshëm që zakonisht ndodh në nivelet më të larta të qeverisë nga anëtarë të elitës politike apo administrative, ose njerëzve të lidhur me ta, dhe që në përgjithësi përfshin sasi të konsiderueshme të parave[30].
- **Korrupsioni në shkallë të vogël** - është përcaktuar edhe si korrupsioni i parasë(blerjeve) së vogël. Ky term i referohet korrupsionit që zakonisht përfshin shuma të vogla parash dhe që kryhet nga nëpunësit publikë të niveleve të ulëta[31]. Edhe pse shumat e parave që shkëmbehen kur kryhet korrupsioni i vogël mund të jenë të vogla, shpenzimet totale për shoqërinë mund të kenë një efekt të madh. Përveç kësaj, anëtarët ekonomikisht të pafavorizuar të shoqërisë vuajnë më shumë nga korrupsioni i vogël, pasi ata zakonisht preken drejtpërdrejti nga ai[32]. Ky vëzhgim rrjedh nga fakti se zakoni i "shpërblimit" që njerëzit u japin zyrtarëve për kryerjen e detyrave të tyre normale krijon një spirale të korrupsionit. Pas disa kohe, sasia e parave që zyrtarët marrin kësisoj

[28] Po aty.

[29] *Antikorrupsioni ne Tranzicion: Nje Kontribut ndaj Debatit te Politikave*, Banka Botërore, Washington D.C. 2000 (ribotim), fq. XV-XVII.

[30] *Ndihma ndaj Vendeve për të Luftuar Korrupsionin. Roli i Bankës Botërore*, Banka Boterore, Washington D.C. 1997, fq. 9-10.

[31] PNUD, *Lufta ndaj Korrupsionit, transformimi i jetëve. Përshpejtimi i Zhvillimit Njerëzor ne Azi dhe Vendet e Paqësorit. Raporti i Zhvillimit Njerëzor ne Azi dhe Vendet e Paqësorit*, 2008. Gjendet ne: http://hdr.undp.org/reports/regionalreports/asiathepacific/RHDR_Full%20Report_Tackling_Corruption_Transforming _Lives.pdf [access: 20.01.2016].

[32] *Te ndihmosh vendet te Luftojne Korrupsionin. Roli i Bankes Boterore*, Banka Boterore, Washington D.C. 1997, fq. 10, 19.

u duken atyre shumë e vogël. Të tjerët madje mund t'u japin më shumë ryshfet. Si rezultat, spiralja e korrupsionit është duke humbur ata(anëtarët ekonomikisht të pafavorizuar të shoqërisë) që nuk mund ta përballojnë të paguajnë një sasi më të madhe të ryshfetit.

Korrupsioni nuk ndodh në një vakum(boshllëk). Ai është një tregues i parregullsive ekonomike dhe sociale të rrënjosura thellë. Një ndodhje, dukuri e korrupsionit është një tregues i mungesës së besimit në jetën publike, mungesë e besimit që makrostruktura dhe organizata të ndryshme publike funksionojnë si duhet, mungesa e besimit se marrëdhëniet shoqërore duhet të mbështetet në ndershmëri.

Korrupsioni shoqërohet me disa karakteristika që përfshijnë:

- universaliteti,
- orientimi drejt tregut,
- zgjerimi
- përputhja e interesave të palëve në transaksion.

Korrupsioni nuk është një çështje lokale, por një fenomen ndërkombëtar që ndikon në të gjitha shoqëritë dhe ekonomitë, duke e bërë thelbësor bashkëpunimin ndërkombëtar për ta parandaluar dhe kontrolluar atë. Fenomeni i korrupsionit mund të shihet si një transaksion në të cilin çmimi i transaksionit është pika e ekuilibrit midis ofertës dhe kërkesës për mallra publike. Ryshfetet nuk do të kishin ekzistuar, nëse nuk do të kishte qenë kërkesë dhe miratimi shoqëror për to. Korrupsioni si fenomen mund të zhvillohet, madje edhe të përhapet në sferat shoqërore që deri tani kanë qenë të pa rrezikuara nga korrupsioni.

Procesi i korrupsioni gjithnjë përfshin dy palë: ofruesin e avantazheve të veçanta dhe marrësin, të cilët bashkërisht synojnë pakësimin në minimum të rrezikut që kjo praktikë e paligjshme të zbulohet. Ky interes i përbashkët i ofruesit dhe marrësit prodhojnë komplotin e heshtjes, e cila përfshin mbajtjen sekret të praktikës korruptive. Një asgjësim i komplotit të heshtjes është i mundur nëpërmjet zgjidhjeve të përshtatura në Kodin Penal, i cili parashikon një lehtësim për autorët e korrupsionit, të cilët e zbulojnë korrupsionin.

Korrupsioni prodhon kosto dhe ndikim negativ për korrupsion të madh sjell dhe impakt më të thellë. Një korrupsion i tillë ndodh në vendet që udhëhiqen nga diktatorë. Në këto vende, shuma të mëdha parash transferohen në llogari të sundimtarëve dhe zbulimi i korrupsionit zakonisht ndodh pas rënies së shteteve autoritare. Në lidhje me pasojat ekonomike të korrupsionit, shënimet e Bankës Botërore tregojnë për shembujt e procesit të korruptuar të prokurimeve dhe pasurive të patundshme. Megjithatë, problemi me korrupsionin është se, ndryshe nga krimet e tjera, njerëzit dhe sistemet që janë dëmtuar nga korrupsioni shpesh nuk janë të lidhura drejtpërsëdrejti, qoftë në hapësirë apo në kohë, me aktivitete të korruptuara. Për më tepër, pasojat e korrupsionit nuk janë plotësisht të matshme. Kjo vlen për ato raste të cilat janë të zbuluara[1].

Ryshfetet dhe përvetësimi janë vetëm dy aspekte të korrupsionit. Efektet jo-monetare dhe monetare të favorizimit dhe nepotizmit, si dhe mashtrimi financiar (p.sh. manipulimi ose falsifikimi i informacionit) duhet t'i shtohen kësaj situate[33]. Korrupsioni shpesh lehtëson aktivitete kriminale të tilla si trafiku i drogës, pastrimi i parave dhe prostitucioni, me fjalë të tjera, ai nuk është i kufizuar vetëm në aktivitetet e mësipërme. Në veçanti, pastrimi i parave është i rrezikshëm, pasi ai deformon parimet e tregut të lirë, mund të destabilizojë politikat ekonomike të vendit, të ndikojë negativisht në normat(përqindjet) e këmbimit të parasë, mund të shkaktojë një rritje artificiale të çmimit të pasurive të patundshme ose pronave të tjera, blerja dhe shitja e të cilave përdoret për pastrimin e parave, si dhe përfundimisht mund të ndërpresë ekuilibrin në mes të kërkesës dhe ofertës së mallrave të caktuara, gjë e cila mundëson financimin e grupeve terroriste.

Korrupsioni minon zhvillimin ekonomik, duke prodhuar shtrembërime dhe mungesa efiçience të konsiderueshme. Në sektorin privat, korrupsioni rrit koston e biznesit, nëpërmjet çmimit të pagesave të paligjshme, koston e menaxhimit të biznesit në negociimin(bisedimet) me zyrtarët publikë, si dhe rrezikun e marrëveshjeve të shkelura apo zbuluara. Korrupsioni mundet po ashtu

[33]Boehm F., Joerges J., *Kosto e Korrupsionit: Gjithsecili paguan – dhe te varferit me shume se te tjeret*, Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH, Sektori "Shteti dhe Demokracia", Mbështetja e Zbatimit të Konventës së OKB-së kundër Korrupsionit, Ministria Federale për Bashkëpunim Ekonomik dhe Zhvillim, Eschborn 2008, fq. 2.

të shkatërrojë konkurrencën. Suksesi nuk përcaktohet më nga cilësia e shërbimeve, por shuma e ryshfeteve të paguara.

Korrupsioni gjithashtu prodhon shtrembërime ekonomike në sektorin publik, duke devijuar investimet publike në kategori, në bazë të përfitimeve nga ryshfetet. Korrupsioni mund të rrisë presionet buxhetore mbi qeverinë.

Studjuesit F. Boehm dhe J. Joerges deklarojnë se korrupsioni mund të ndikojë negativisht në produktivitetin(prodhueshmërinë) e një ekonomie. Një tregues për produktivitetin është raporti i PBB-së(Produktit të Brendshëm Bruto) të një vendi me stokun(sasinë) e tij të kapitaleve. Korrupsioni i pengon investimet. Një nga arsyet për këtë është se pasojat e korrupsionit janë të krahasueshme me ato të një takse mbi investimet. Një kompani që dëshiron të bëjë një investim duhet të marrë në konsideratë koston e ryshfetit për ngritjen e një biznesi dhe për ta menaxhuar atë. Investimet e huaja direkte (IHD) preken negativisht. Veçanërisht IHD-të që përfshijnë teknologji të sofistikuara vuajnë nga korrupsioni, sepse investitorët kanë frikë për rrjedhje të dijeve(know-how) teknologjike në përfitim të partnerëve vendas oportunë dhe të korruptuar[1]. Studjuesi U. Myint gjithashtu thekson se korrupsioni rrit koston sociale[1].

F. Boehm dhe J. Joerges deklarojnë se jetëgjatësia është e lidhur ngushtë me politikat e shëndetit publik, dhe korrupsioni ka gjasa të zvogëlojë shpenzimet qeveritare për shëndetin. Gjithashtu, brenda sektorit të shëndetësisë, investimet mund të priren të favorizojnë ndërtimin e spitaleve dhe blerjen e pajisjeve të shtrenjta të teknologjisë së lartë, në dëm të programeve të kujdesit shëndetësor parësor si imunizimi, programet e parandalimit të SIDA-s, si dhe planifikimin familjar. Këto mospërputhje kanë një efekt shumë më të lartë kufi mbi gjendjen shëndetësore të popullatës, në veçanti të të varfërve. Për më tepër, korrupsioni ka edhe efekte të matshme në tregues të tjerë të shëndetit, si jetëgjatësia, madje edhe kur kryhen rregullime të vlerësimit për të ardhurat[1].

Cilësia e mjedisit gjithashtu vuan nga korrupsioni, sepse ai minon efektivitetin e politikave mjedisore. Me të vërtetë, ndotja e mjedisit rritet, për shkak të rregulloreve dhe rregullimeve më pak efektive të mjedisit, të cilat mund të anashkalohen lehtë përmes ryshfetit. Disa autorë (studiues) kanë raportuar se korrupsioni në mënyrë të konsiderueshme zvogëlon rigorozitetin, kompaktësinë e politikave mjedisore. Korrupsioni mund të ketë një ndikim negativ në një sërë treguesish të ndotjes së ajrit dhe ujit[34].

Ekzistojnë katër kategori të shpenzimeve të korrupsionit:

(1) shpenzimet e shkaktuara nga **humbja e të ardhurave** nga taksat, detyrimet doganore, privatizimi, kostot e krijuara nga korrupsioni në prokurimin publik;

(2) **produktiviteti i pakësuar** i investimeve dhe rritjes më e pakët ekonomike, duke përfshirë abuzimin me kompetencat e fuqitë rregullatorë;

(3) një barrë për shoqërinë, duke përfshirë **tatimin e tepruar dhe cilësinë e ulët** të shërbimeve publike;

(4) **humbjen e besimit në institucionet publike**, e cila mund të minojë respektin për rendin dhe sigurinë publike, dhe madje edhe idenë apo respektin për Shtetin[35].

[34]Welsch H., *Korrupsioni, Rritja dhe Mjedisi: Nje Analize mes Vendesh.* Mjedisi dhe Politikat Ekonomike te Zhvillimit, 2004, Vell.9, fq. 663-93, cituar nga autoret F. Boehm, J. Joerges, *Kosto e Korrupsionit...*, fq. 7.

[35]*Korupcja w Polsce: Przegląd obszaróë priorytetoëych i propozycji przeciwdziałania zjawisku(Korrupsioni në Poloni: Rishikimi i zonave prioritare dhe propozimeve për trajtimin e problemit"*, Banka Boterore, Varshave, 1999.

II. Mashtrimi Financiar . Koncepte të Përgjithshme

ISSAI 1 : "Deklarata e Limës „ Udhëzime për Rregullat e Auditimit përcakton se ... *koncepti dhe krijimi i auditimit trashëgohet në administratën financave publike pasi menaxhimi i fondeve publike përfaqëson një besim.*

Auditimi nuk është një përfundim në vetvete por një pjesë e domosdoshme e një sistemi rregullator, qëllimi i të cilit është të zbulojë shmangiet nga standardet e pranuara dhe shkeljet e parimeve të ligjshmërisë, eficencës, efektivitetit dhe ekonomicitetit të menaxhimit financiar. Ai ndihmon në marjen e veprimeve korrigjuese të veçanta dhe i detyron llogaridhënësit të pranojnë përgjegjësinë dhe të ndërmarrin hapa për të parandaluar - ose të paktën për të vështirësuar ndodhjen e rasteve të shkeljeve të tilla. Në këtë rast, audituesit e sektorit publik duhen të jenë vigjilent për të zbuluar dukuritë e abuzimit.

Në kontekstin e auditimit të mashtrimit financiar , jepen përkufizimet e mëposhtëm:

- Mashtrimi është një akt i qëllimshëm, i kryer nga një ose më shumë persona të cilët mund të jenë pjesë e drejtuesve, zyrtarëve të ngarkuar me qeverisjen, punonjësit, ose nga palë të treta, përfshirë përdorimin e mashtrimit për të marrë një avantazh të padrejtë ose të paligjshëm[36].

- Mashtrimi financiar është tërësi veprimesh të marra me njohuri dhe qëllimin për të mashtruar [37]. Mashtrimi financiar është përcaktuar edhe si një mashtrim qëllimisht i praktikuar për të siguruar fitim të padrejtë ose të paligjshëm [38]. Ai është një fshehje e qëllimshme, mosveprim ose shtrembërim i së vërtetës, për të (1) fituar avantazh të paligjshëm ose të padrejtë, (2) sjellë një tjetër person të marrë pjesë me asete të vlefshme ose të dorëzojë një të drejtë ligjore, ose (3) shkaktuar lëndime ose dëmtime në ndonjë mënyrë[39].
- Mashtrim Financiar është çdo akt i qëllimshëm apo çdo mosveprim i projektuar për të mashtruar të tjerët, që rezulton në një humbje për viktimën që pëson dhe / ose në arritjen e një fitimi për kryerësin e mashtrimit[40].

[36]Shiko: www. 734,1033)/ISSAI_1240_E_Endorsement.pdf [Accessed on 11 January 2011], p. 241.
[37] Messier Jr., Ë.F., *Auditimi dhe Sherbimet e Sigurimit. Nje qasje sitematike*, Edicioni i Trete, Shtepia Botuese McGraw-Hill Irëin, Neë York 2003, fq. 703.
[38]http://www.thefreedictionary.com/fraud [access: 18.01.2016].
[39]http://www.businessdictionary.com/definition/fraud.html [acess: 19.01.2016]
[40]Shiko: www.acfe.com/documents/managing-business-risk.pdf [Accessed on 12 January 2011], p. 5.

- Mashtrimi Financiar përbëhet nga disa elementë që përfshijnë: një përfaqësim i një fakti ekzistues; materialiteti i tij; falsiteti pra, të qënit fiktiv të tij; njohja nga ana e kryerësit të mashtrimit e këtij falsiteti; mosdija nga ana e viktimës e këtij falsiteti; mbështetja e viktimës tek dukja e faktit, e vërteta e përfaqësimit dhe dëmet pasuese të pësuara nga viktima.
- Abuzimi - përbën sjellje të mangët ose të pahijshme kur krahasohet me sjelljen e një personi të matur i cili ka parasysh praktikën e arsyeshme dhe të nevojshme të punës në fakte dhe rrethana të dhëna. Abuzimi gjithashtu përbën keqpërdorimin e autoritetit ose pozitës për interesa personale financiare apo interesa të një anëtari të afërt të familjes ose partnerit në biznes. Abuzimi nuk përfshin domosdosmërisht vetëm mashtrimin, shkeljen e ligjeve, rregulloreve ose dispozitave të një kontrate ose marrëveshje granti. Abuzimi është një shmangie nga koncepti i drejtësisë, i cila ka të bëjë me parimet e përgjithshme të menaxhimit të shëndoshë financiar në sektorin publik dhe të sjelljes së zyrtarëve të sektorit publik.[41]
- Abuzimi financiar në lidhje me shpenzimet e Komunitetit Evropian përshkruhet si çdo veprim i qëllimshëm ose mosveprim[42]:

  (a) në lidhje me shpenzimet:
  - përdorimi ose paraqitja e deklaratave ose dokumenteve false, të pasakta ose të paplota, që kanë si efekt përvetësimin ose mbajtjen e gabuar të fondeve nga buxheti i përgjithshëm i Komuniteteve Europiane ose buxhetet e menaxhuara prej tij, ose në emër të Komuniteteve Evropiane;
  - moszbulimi i informatave në shkelje të një detyrimi të caktuar, duke dhënë të njëjtin efekt;
  - keqpërdorimi i fondeve të tilla për qëllime tjera nga ato për të cilat janë dhënë në fillim;

  (b) në lidhje me të ardhurat:
  - Përdorimi ose paraqitja e deklaratave ose dokumenteve false, të pasakta ose të paplota, që kanë si efekt të tyre zvogëlimin e paligjshëm të burimeve të buxhetit të përgjithshëm të Komuniteteve Evropiane ose të buxheteve të menaxhuara prej tij, ose në emër të Komuniteteve Evropiane;
  - moszbulimi i informatave në shkelje të një detyrimi të caktuar, me të njëjtin efekt;
  - keqpërdorimi i një përfitimi të marrë në mënyrë të ligjshme, duke patur të njëjtin efekt.

Sipas Standardit Ndërkombëtar të Kontabilitetit (ISA) 240, mbi të cilin është ndërtuar dhe ISSAI 1240 " Përgjegjësitë e audituesit lidhur me mashtrimin një Auditim të Pasqyrave Financiare përcakton se :*Mashtrimi financiar në kontabilitet përfshin akte (të kryera nga punonjësit, menaxherët, ata të ngarkuar me qeverisjen, palët e treta), të cilat i deformojnë ngjarjet në pasqyrat financiare, në mënyrë që të merret një avantazh i paligj*shëm.

[41] ISSAI 1240 "Udhëzues për Auidtimin Financiar", http://www.klsh.org.al/web/Udhezues_i_Auditimit_Financiar_720_1.php, botim i KLSH, Seria Botime KLSH 05/2013/15

[42] Konventa mbi Mbrojtjen e Interesave Financiare të Komuniteteve Evropiane e KE, Neni 1 A.

Mashtrimi përfshin: deformimin, nëpërmjet manipulimit, falsifikimit ose ndryshimin e të dhënave të kontabilitetit ose dokumentacionit mbështetës; keqpërdorimi i aseteve, përvetësimi i pasurive të njësisë ekonomike, regjistrimi i transaksioneve të paqena, ose keqpërdorimi i qëllimshëm i politikave kontabël.

Instituti Britanik i Kontabilistëve të Çertifikuar të Menaxhimit vë në dukje se termi "mashtrim financiar" zakonisht përfshin veprimtari të tilla si vjedhje, korrupsion, konspiracion, përvetësim, pastrim i parave, ryshfet dhe zhvatje. Ky institut me të drejtë vë në dukje se përkufizimi ligjor ndryshon nga vendi në vend dhe thekson se mashtrimi financiar në thelb përfshin përdorimin e mashtrimit për të arritur në mënyrë të pandershme një fitim personal për veten dhe / ose për të krijuar një humbje për një person tjetër. Megjithëse përkufizimet ndryshojnë, shumica janë të bazuara rreth këtyre temave të përgjithshme. Instituti Britanik dallon lloje të ndryshme të mashtrimit financiar. Mashtrimi financiar mund të nënkuptojë shumë gjëra dhe të rezultojë nga shumë marrëdhënie të ndryshme midis shkelësve dhe viktimave. Shembuj të mashtrimit financiar përfshijnë[1]:

- *krime të individëve kundër konsumatorëve, klientëve apo njerëzve të tjerë të biznesit, p.sh. shtrembërimi, deformimi i cilësisë së mallrave, skemat piramidale tregtare,*
- *mashtrimi financiar i të punësuarit kundrejt punëdhënësit, p.sh. mashtrimi me pagat; falsifikimi i faturave të shpenzimeve; vjedhjet e parave letër, aseteve ose pronësisë intelektuale; llogari, kontabilitet i rremë,*
- *krime nga bizneset në dëm të investitorëve, konsumatorëve dhe punonjësve, p.sh. mashtrimi me pasqyrat financiare; shitja e mallrave të falsifikuara, mallrave pirate, duke u hequr sikur ato janë origjinale,*
- *krime kundër institucioneve financiare, psh duke përdorur kartat të kreditit të humbura dhe të vjedhura; pretendime mashtruese ndaj sigurimit,*
- *krime nga individë apo biznese kundër qeverisë, p.sh. grante mashtruese; kërkesa mashtruese për përfitime nga sigurimet shoqërore; evazion fiskal,*
- *krime nga individë apo biznese kundër qeverisë, p.sh. mashtrime ndaj granteve qeveritare; mashtrime me kërkesa për përfitim të sigurimeve shoqërore; evazioni fiskal,*
- *krime nga kriminelë profesionalë kundër organizatave të mëdha, p.sh. rrjetet e mëdha të falsifikimit; mashtrime financiare me hipotekimin bankar të kredive; mashtrime me 'tarifën paraprake'; mashtrime me identitetin e korporatës; pastrim parash,*
- *krimi elektronik nga njerëz që përdorin kompjuterë dhe teknologjinë dixhitale për të kryer krime, p.sh. përvetësim të paligjshëm informacioni teknologjik, bllokime serverësh (spam); krime ndaj së drejtës së autorit; hakërrimi (ndërhyrja e paautorizuar në një faqe në internet ose në korrespondence elektronike*

Kategoria e dytë e mashtrimit financiar janë deklaratat financiare mashtruese. Kjo kryhet zakonisht duke falsifikuar pasqyrat financiare, në mënyrë që të merret një formë e përfitimit të parregullt. Ajo gjithashtu përfshin falsifikimin e dokumenteve të tilla si kredencialet e punonjësve[43].

Për ta zbuluar mashtrimin financiar në mënyrë efektive, dhe më e rëndësishmja, për ta parandaluar mashtrimin, hapi i parë është të identifikohen arsyet pse njerëzit kryejnë mashtrim financiar.

Cilat janë shkaqet e mashtrimit financiar? Arsyet pse njerëzit kryejnë mashtrim financiar janë studiuar nga E.H. Sutherland, i cili ka përcaktuar teorinë e shoqërizimit të diferencuar, e cila sfidoi idenë se krimi ka prejardhje gjenetike. Ai argumentoi se ideja se individët që kryejnë mashtrim financiar vijnë nga familje me një histori të sjelljes kriminale, është e rreme. Në vend të kësaj, ai argumentoi se sjellja kriminale mësohet, jo vetëm duke asimiluar njohuritë e teknikave të veprave penale, por edhe duke përvetësuar qëndrimet dhe një mënyrë të racionalizimit(justifikimit) të praktikave kriminale[1].

Ai ka gjithashtu meritën e krijimit të nocionit(kuptimit) të "krimit të jakave të bardha", i cili fillimisht të thoshte vepra penale të korporatave dhe të individëve në kapacitetin e drejtuesve të korporatave, por që u zgjerua me kalimin e kohës për të përfshirë pothuajse çdo krim financiar[1].

Ka shumë arsye pse njerëzit kryejnë mashtrim financiar. Mashtrimi mund të kryhet për shkak të problemeve financiare të shkelësit, dëshira e tij që të ketë asete edhe më të mëdha, nevoja e tij për të rregulluar mënyrën e vet të jetesës sipas mjedisit (miqtë e pasur), dëshira e tyre për të marrë përparësi të veçanta me më pak përpjekje, dëshira e tyre për të provuar se ata "janë më të zgjuar" se sistemi, si dhe dëshira për të hyrë ose të fituar privilegje të caktuara. Përveç kësaj, problemet në fushën e marrëdhënieve ndërpersonale mund të ofrojë një nxitje për mashtrim. Për shembull, dëshira për të shkatërruar një punonjës, i cili është më i mire-kualifikuar se eprori i tij / saj dhe kështu përbën një kërcënim për një epror. Edhe të ashtuquajtura rrethana "të

[43]*Menaxhimi i riskut te mashtrimit financiar.Veper e cituar, fq.*8.

papritura", të tilla si humbja e papritur pasurive të pasiguruara, mund të shërbejë si një arsye për kryerjen e mashtrimit financiar. Disa faktorë të tjerë mund të përfshijnë : shoqëri e ngushtë me klientët dhe prirje për lojrat e fatit[44]. Për më tepër, ajo që është veçanërisht e rrezikshme është dëshira e eprorit për të shkatërruar punonjësin e tij. Një epror për shkak të pozitës së tij zyrtare legjitimon veprimet e tij, pasi ai/ajo ka qasje më të madhe tek drejtuesit e lartë. Duke bërë kështu, mund të shkaktojë reagimin e kundërt. Rritja e nivelit të sjelljes oportune e zvogëlon nivelin e besimit.

Studjuesi D.R. Cressey zhvilloi një "model teorik të shkelësve", në të cilin individët përdorin pozicionet e tyre profesionale. Ky model është një nga paradigmat(format) themelore të kriminologjisë. Në modelin e tij, Cressey teorizoi se individët abuzojnë mbi besimin në ta, kur ata kanë një problem financiar (presion ose nxitje), kur besojnë se ky problem financiar mund të zgjidhet me anë të përdorimit të pozitës së tyre profesionale dhe të besimit në atë pozicion(mundësia), si dhe kur janë në gjendje të shpjegojnë sjelljen e tyre në mënyrë të tillë që të përshtasin imazhin e tyre me imazhin e një personi që është duke përdorur normalisht(pa abuzim) pozitën e tij ose të saj profesionale (racionalizimi). Modeli, i njohur si trekëndëshi i Cressey-t ose i mashtrimit financiar, mund të aplikohet për praktikat e tjera që shkaktojnë mosbesim: korrupsionin dhe pastrimin e parave.

III. Ndryshimet midis mashtrimit financiar dhe gabimit financiar

Në planifikimin dhe kryerjen e procedurave të auditimit, si dhe në vlerësimin dhe raportimin e rezultateve të auditimit, audituesit duhet të marrin në konsideratë rrezikun e anomalive të rëndësishme në pasqyrat financiare, si rezultat i mashtrimeve financiare apo gabimeve.
Deklarime të gabuara në pasqyrat financiare mund të lindin ose nga mashtrimet financiare, ose nga gabimet.

[44] Albrecht W.S., Howe K.R., Romney M.B., *Të frenosh Mashtrimin Financiar: Perspektiva e e Audituesit te Brendshëm*, Fondacioni Kerkimor i Institutit te Audituesve te Brendshëm, Altamonte Springs 1984, fq. xiv.

Termi "gabim" i referohet një anomalie të pavullnetshme që ka ndodhur në pasqyrat financiare, duke përfshirë edhe fshirjen ose zbulimin e një shume. Këto anomali mund të jenë të tilla si:

- një gabim në grumbullimin ose përpunimin e të dhënave, mbi të cilat janë bazuar pasqyrat financiare;
- një vlerësim kontabël i gabuar, i ndodhur për shkak të tejkalimit ose keqinterpretimit të fakteve;
- një gabim në zbatimin e politikave kontabël, në lidhje me vlerësimin e të dhënave, me njohjen, klasifikimin, zbulimin apo përshkrimin e tyre.

Gabimet mund të ndodhin në lidhje me njohjen, vlerësimin, zbulimin ose përshkrimin e elementëve të përfshirë në pasqyrat financiare. Pasqyrat financiare nuk janë në përputhje me rregullimin e përgjithshëm të pranueshëm, nëse ato përmbajnë gabime materiale ose jomateriale, të bëra me qëllim për të marrë(siguruar) një prezantim të caktuar të pozitës financiare të subjekteve(njësive ekonomike), të performancës ose të *cash-flow*(qarkullimit të parasë): një anomali, deformim i tillë i qëllimshëm i informacionit, i shpalosur në dokumentet kryesorë përmbledhës, të çon në mashtrim financiar.

Termi "*Mashtrim financiar*" i referohet një akti të qëllimshëm nga një ose më shumë persona në mes të drejtuesve të njësisë ekonomike, nga ata të ngarkuar me qeverisje, nga punonjësit ose palët e treta, i cili përdor mashtrimin për të marrë një avantazh të padrejtë ose të paligjshëm.
Mashtrimi mund të përfshijë:

- manipulimin, falsifikimin ose ndryshimin e të dhënave ose dokumenteve;
- shpërndarjen e papërshtatshme të aseteve;
- shmangjen ose heqjen e i transaksioneve në të dhënat apo dokumentet;
- regjistrimin e transaksioneve pa kuptim (thelb);
- aplikimin e gabuar të politikave kontabël.

Edhe pse mashtrimi financiar është një koncept i gjerë ligjor, audituesi duhet të adresojë mashtrimin financiar që shkakton një anomali(deformim) material në pasqyrat financiare. Është e mundur që anomalitë në pasqyrat financiare të mos jenë subjekt i mashtrimit financiar. Audituesi nuk bën përcaktime ligjore nëse mashtrimi financiar ka ndodhur në të vërtetë apo jo.
Faktori dallues në mes të mashtrimit financiar dhe gabimit është shmangia që rezulton në anomali të pasqyrave financiare është e qëllimshme apo e paqëllimshme.

Ndryshe nga gabimi, ***mashtrimi është i qëllimshëm*** dhe në përgjithësi nënkupton fshehjen me dashje te fakteve. Ndërsa audituesi mund të jetë në gjendje të identifikojë mundësitë për kryerjen e mashtrimeve, është e vështirë, nëse jo, e pamundur, që audituesi të përcaktojë nëse deklarimet e gabuara, sidomos në çështjet që përfshijnë gjykime të menaxhimit, të tilla si vlerësimet kontabël dhe zbatimin e duhur të politikave kontabël, shkaktohen nga mashtrimi financiar. Në planifikimin e aktiviteteve të auditimit, audituesi duhet të bëjë hetime tek drejtuesit e njësisë për të përcaktuar nëse anomalitë (keqdeklarimet) materiale janë shkaktuar nga mashtrimi financiar apo nga gabimet. Audituesi është i interesuar si në vlerësimet e drejtuesve ndaj rrezikut që pasqyrat financiare mund të jenë me anomali dhe deformime për shkak të mashtrimit financiar, si dhe për sistemet për identifikimin dhe reagimin ndaj rrezikut të mashtrimit, ashtu dhe në sistemet e kontabilitetit dhe të kontrollit të brendshëm, të cilat zbatohen për të parandaluar dhe për të identifikuar gabimet. Çështjet që do të diskutohen si pjesë e këtyre pyetjeve, janë:

- ekzistenca e vendeve, segmenteve të biznesit, llojeve të transaksioneve, bilanceve të llogarive ose kategorive të pasqyrave financiare me rreziqe më të larta për gabime, ose për të cilat mund të ekzistojnë faktorë të rrezikut të mashtrimit financiar, si dhe se si këto probleme janë adresuar nga drejtuesit;
- funksioni i auditimit të brendshëm të një kompanie dhe nëse auditimi i brendshëm e ka identifikuar mashtrimin financiar apo ndonjë boshllëk të rëndësishëm në sistemin e kontrollit të brendshëm;
- si menaxherët i komunikojnë punonjësve pikëpamjet e tyre mbi praktikat e përgjegjshme të biznesit dhe sjelljes etike, për shembull, përmes politikave apo kodeve etike të sjelljes.

Opinioni i audituesit për pasqyrat financiare është i bazuar në konceptin e marrjes së çertifikimit(vërtetimit) të arsyeshëm. Kështu, në një angazhim auditimi, audituesi nuk garanton se anomalitë materiale, që rrjedhin nga mashtrimet financiare ose gabimet, do të identifikohen. Duke patur parasysh kufizimet e përhershme të një angazhimi auditimi, rreziku i mos identifikimit të një anomalie materiale të shkaktuara nga mashtrimi financiar, është më i lartë sesa rreziku për të mos identifikuar një anomali materiale të shkaktuara nga gabimet, sepse mashtrimi nënkupton veprime të organizuara me kujdes dhe të stërholluara, të kryera me qëllim për t'i fshehur ato, të tilla si fshirja e qëllimshme e transaksioneve apo deklarata të pasakta, të ofruara qëllimisht audituesit. Procedurat e auditimit që janë të efektshme për identifikimin e një gabimi mund të jenë të paefektshme për identifikimin e mashtrimit financiar.

IV.Zbulimi i Korrupsionit dhe i Mashtrimit Financiar

IV.1 Llojet e Mashtrimit

Përgjithësisht mashtrimi mund të kategorizohet në tre grupe kryesore:

1) **Raportimi financiar mashtrues që përfshin** keqdeklarime të qëllimshme të bëra për të mashtruar, duke përfshirë dhënie të informacionit nga pasqyrat financiare dhe keqpërdorim të parimeve të kontabilitetit.
2) **Përvetësimi (vjedhja) i aseteve i cili** përfshin vjedhjen, përvetësimin, dhe çdo veprim që shkakton që njësia publike të përdorë fonde për shërbime dhe mallra apo veprime të cilat nuk janë në dobi të saj ose nuk ofrojnë vlerë për njësinë .
3) **Korrupsioni** përfshin pagesa të paligjshme, ryshfet, shantazh, konflikt të interesit, ose zhvatje ekonomike.

Në vlerësimin e tyre audituesit duhet tí kushtojnë kujdes vullnetit apo mungesës së vullnetit të individit në kryerjen e këtyre veprimeve. Nëse ndonjë prej veprimeve të përmendura më sipër është kryer pa qëllim, ai nuk përbën mashtrim.

Termi që dallon mashtrimin nga keqinterpretimi i pafajshëm është 'vetëdija', që do të thotë se personi ka njohuri për "gabueshmërinë" e një veprimi ose ngjarje para se të kryejë atë. Pa këtë njohuri paraprake, një veprim nuk mund të konsiderohet qëllimisht mashtruese

Mashtrimi mund të përfshijë një grup të parregullsive dhe veprimeve të paligjshme që karakterizohen nga mashtrimi i qëllimshëm. **Personat jashtë** si dhe **brenda organizatës** mund të kryejnë mashtrim.

Mashtrimi mund të kryhet:

- **Në dobi të vetë njësisë publike** ose,
- **Në dëm** të **njësisë publike**.

Në kategorinë e parë rastet e mashtrimeve që mund të **jenë në dobi të njësisë publike përfshijnë por nuk kufizohen në** :

- Shitja ose mbajtja në inventar e aseteve fiktive apo të keqdeklaruara/vlerësuara.
- Pagesa te palejuara dhe të paligjshme të cilat përfshijnë: kontribute (financimi apo përdorimi I burimeve nga fonde publike) në funksion të veprimtarive të paligjshme politike, ryshfete dhe pagesa për zyrtarët publikë, ndërmjetësuesit e zyrtarëve publikë, klientët, ose furnitorët.
- Deklarimi ose vlerësimi gabim me qëllim i transaksioneve, aseteve, detyrimeve, ose ardhurave.
- Kryerja e transferimeve apo transfertave ndërmjet njësive të vlerësuara qëllimisht në mënyrë të gabuar, (ndryshimi i vlerës së një transaksioni me qëllim përmirësimin fiktiv mashtrues të veprimtarisë së një njësie në dëm të një njësie tjetër).

- Transaksione të pasakta qëllimisht ndërmjet palëve të lidhura, ku njëra palë merr disa përfitime jo të arritshme për palët e palidhura.
- Mosparaqitja me dashje e regjistrimeve apo informacioneve shpjeguese për të dhënë një pamje të përmirësuar të situatës dhe zhvillimeve në një njësi publike për palët e treta.
- Veprimtari të ndaluara që nuk respektojnë statusin dhe mandatin e njësisë si dhe që bien ndesh me kuadrin rregullator të administratës shtetërore.
- Mashtrimet tatimore përmes shmangies të qëllimshme të taksave.

Në kategorinë e dytë raste të mashtrimeve që mund të jenë **të dëmshme për njësinë përfshijnë:**

- Pranimi i ryshfeteve apo pagesave.
- Përvetësimi apo vjedhja, e karakterizuar nga shpërdorimi i parave ose pasurisë dhe falsifikimi i të dhënave financiare për të mbuluar aktin, duke e bërë të vështirë zbulimin.
- Fshehja e qëllimshme apo keqinterpretimi i ngjarjeve apo të dhënave.
- Kërkesat e paraqitura për shërbimet apo mallrat që nuk ofrohen në fakt për organizatën.

IV.2 Kushtet e Nevojshme për të Kryer Mashtrim

IV.2.1. Trekendëshi i Mashtrimit [45]

Është përgjithësisht e njohur dhe e pranuar se që kryhet një mashtrim, duhet të jenë të ekzistojnë tre kushte:

1) Personi duhet jetë i **motivuar** për të kryer mashtrimin.
2) Personi duhet të ketë **mundësi** për të kryer mashtrimin.
3) Personi duhet të ketë aftësinë për të **arsyetuar** mashtrimin.

1) Motivimi

Motivimi është arsyeja që një individ zgjedh të kryejë mashtrim. Stimulimi ose presioni vendoset ose perceptohet nga drejtuesit ose punonjësit që u japin arsye për të kryer mashtrime - Punonjësit e sektorit publik shpesh janë nën presionin e brendshëm për të ofruar shërbime me cilësi të lartë me pak burime dhe për të përmbushur pritjet e buxhetit. Kjo mund të jetë veçanërisht e rëndësishme në kushte të vështira ekonomike ku ka presion i cili nxit veprime për të mbivlerësuar të ardhurat dhe për të nënvlerësuar shpenzimet ose për të siguruar shpenzimin e fondeve buxhetore ne dispozicion deri në fund të vitit financiar. Një faktor tjetër mund të jetë presioni i jashtëm për të paraqitur informacion që tregon situata të ndryshme në favor të njësisë

[45] Cressey D.R., *Paraja e te Tjereve*, Patterson Smith Montclair 1973, fq. 193.

publike ose të vetë individit në rastet kur ka një sistem të vlerësimit të përformancës lidhur me këta tregues.

2) Mundësia

Pa mundësi, një person nuk mund të kryejë mashtrim. Mundësia përfshin karakteristikat ose rrethanat që lidhen me një subjekt që lejon kryerjen e mashtrimit. Situata të tilla shpesh mund të rezultojnë në mangësi në kontrollin e brendshëm duke krijuar apo rritur mundësinë për mashtrim. Një mjedis i vështirë për rekrutim ose mungesa e personelit mjaftueshëm të kualifikuar mund të jenë më të përhapura në sektorin publik. Kryerja e shpenzimeve të vogla nga „Arka" edhe pse vlerat monetare mund të jenë të vogla, krijojnë situata të tilla që mund të çojnë në shkelje të besimit të publikut, pritshmërive dhe llogaridhënies.

Disa nga faktorët dhe kushtet që krijojnë mundësi të ndodhje dhe kryerjes se mashtrimit janë:

- Njohja e dobësive të sistemeve të brendshme të kontrollit të kompanisë.
- Mungesa e ndarjes së detyrave.
- Qasja në të dhënat e kontabilitetit ose asetet.
- Mungesa e mbikëqyrjes së duhur.
- Mungesa e politikave etike që mbështesin "Tone at the top".
- Besimi se personi qe kryen mashtrimin nuk do të kapet.

3) **Arësyetimi ose qëndrimi .**

Faktori i fundit që duhet të jetë i pranishëm në mënyrë që mashtrimi të kryhet është aftësia e personit për të racionalizuar sjelljen. Aftësia për të arsyetuar përfshin sjelljen, karakterin ose vlerat etike që i lejojnë individët të justifikojnë arsyet e tyre për kryerjen e mashtrimit. Përgjithësisht nivelet më të ulëta të pagave në sektorin publik në krahasim me sektorin privat mund të bëjnë që punonjësit të besojnë se mund të justifikojnë keqpërdorimin e fondeve. Ashtu si dhe në gjetjen e mundësisë , kjo mund të shkelë parimet e besimit publik, pritshmëritë dhe llogaridhënien . Individi duhet të jetë në gjendje të bindë veten që kryerja e mashtrimit është në një farë mënyre "e drejtë" ose e pranueshme për ta. Pa arsyetimin apo justifikimin, një individ nuk ka gjasa të kryejë mashtrim edhe në qoftë se motivimi dhe mundësia janë të pranishme. Arsyetimi apo justifikimi i mashtrimit është të qenurit i bindur se ka një arsye krejtësisht të pranueshme për vetë personin që ta kryejë mashtrimin. Një ndjenjë e etikës, moralit, dhe mirëkuptimi i qartë e së drejtës dhe të gabuarës mund të parandalojë disa individë nga justifikimi apo arsyetimi i mashtrimit.

Disa shembuj të arsyetimit janë:

- *Individi beson se ai ose ajo nuk paguhet si duhet financiarisht. Kështu, vjedhja e parave nuk është vjedhje; më tepër, ajo është vetëm një tjetër mjet për të marrë atë që është borxh me të drejtë., pra atë që nuk I është dhënë ligjërisht ta plotësojë në mënyrë jo të ligjshme (po merr atë që I takon edhe pse nuk është mënyra e drejtë)*

IV.3. Procedurat në zbulimin e mashtrimit financiar

Kur dyshohet mashtrimi, audituesi duhet të përcaktojë efektet e mundshme të tij dhe të diskutojë çështjen me strukturat dhe nivelin e duhur të vendimmarrjes. Investigimi i audituesit për mashtrim përbëhet nga procedura të cilat përcaktojnë nëse mashtrimi ka ndodhur dhe, nëse po, deri në çfarë mase është shtrirë ai.

Gjatë kryerjes së investigimit për mashtrim, audituesi duhet:

- Të vlerësojë nivelin e mundshëm dhe shtrirjen e bashkëfajësisë në mashtrim brenda njësisë së audituar dhe jashtë saj. Ky konstatim mund të jetë shumë i rëndësishëm për të siguruar që audituesi të shmang dhënien ose marrjen e informacionit mashtrues nga personat që mund të jenë të përfshirë.
- Të përcaktojë njohuritë, aftësitë dhe kompetenca të tjera të nevojshme për të kryer investigime efektive. Audituesit që kryejnë investigimin duhet të kenë ekspertizën teknike dhe eksperiencën e duhur si dhe të mos kenë konflikt të interesave më njësinë e audituar.
- Të zbatojë procedura të përshtatshme për identifikimin e autorëve të mashtrimit, shkallën e tij, teknikat e përdorura për kryerjen e mashtrimit si dhe shkakun e tij.
- Të koordinojnë punën me strukturat e tjera sipas nevojës gjatë gjithë rrjedhës së investigimit.

Në përfundim të investigimit për mashtrim, audituesi duhet të vlerësojë faktet e njohura në mënyrë që të:

- Përcaktojë nëse kontrollet duhet të zbatohen dhe/ose të forcohen për të pakësuar vulnerabilitetin në të ardhmen.
- Planifikojë kryerjen e testeve të cilat mundësojnë identifikimin e mashtrimeve potenciale të ngjashme në të ardhmen.
- Krijojnë njohuri të mjaftueshme dhe kompetencat e duhura lidhur me auditimin e mashtrimit për tí aftësuar ata në identifikimin dhe trajtimin e rasteve potenciale të mashtrimit.

Në kryerjen e angazhimeve të mashtrimit, auditori i brendshëm duhet të:

- Ketë **njohuri të mjaftueshme të mashtrimit** të jetë në **gjendje për të identifikuar indikatorët** se pse është kryer mashtrimi. Auditori duhet të jetë në gjendje të njohë karakteristikat e mashtrimit, teknikat e përdorura për kryerjen e tij, dhe llojet e mashtrimeve që lidhen me aktivitetet që janë nën auditim.
- Të jetë vigjilent për mundësitë, të tilla si dobësitë e kontrollit, të cilat mund të lejojnë mashtrimin. Nëse zbulohen dobësi të konsiderueshme të kontrollit, teste shtesë të kryera nga auditorët e brendshëm duhet të përfshijnë teste të drejtuara drejt identifikimit të treguesve të tjerë të mashtrimit. Disa shembuj të treguesve janë transaksione të paautorizuara, mbizotëruese kontrollet, përjashtime të pashpjegueshme të çmimeve, dhe humbje jashtëzakonisht të mëdha të produkteve. Auditorët e brendshëm duhet të pranojnë se prania e më shumë se një indikatori në çdo kohë rrit probabilitetin se mashtrimi mund të ketë ndodhur.
- Të vlerësojë indikatorët se mashtrimi mund të jetë kryer dhe të vendosë nëse është i nevojshëm ndonjë veprim i mëtejshëm ose në qoftë se duhet të rekomandohet një hetim.
- Të njoftojë autoritetet e duhura brenda organizatës nëse ka indikatorë të mjaftueshëm të mashtrimit për të rekomanduar një hetim.

IV.4. Trajtimi i rasteve që dyshohen se përmbajnë elementë të veprës penale dhe/ose shkelje ligjore

Audituesi duhet **menjëherë** të raportojë çdo incident të **mashtrimit apo rasteve që dyshohet se përmbajnë elementë të veprës penale.** Është e rëndësishme që investigimi duhet të krijojë siguri të arsyeshme se një incident mashtrimi ka ndodhur në fakt para se ta raportojë atë. Rregullorja e Procedurave të Auditimit, nr 107, datë 08.08.2017 , neni 39 përcakton si më poshtë:

1. Në rastet kur audituesi gjatë procesit të auditimit (puna në terren) konstaton dhe/ose dyshon që janë kryer veprime të cilat përbëjnë shkelje të rënda ligjore dhe përmbajnë elementë të veprës penale sikurse parashikohet në Kodin Penal, audituesi duhet të informojë menjëherë përgjegjësin e grupit të auditimit dhe Drejtorin e Departamentit për të cilin kryhet auditimi, dhe njëkohësisht për raste shumë të rënda ndërpret shqyrtimin e mëtejshëm të çështjes në fjalë.

2. Informimi i Drejtorit të Departamentit kryhet nëpërmjet një raporti me shkrim, ku argumentohen dukuritë e vërejtura për veprën e mundshme penale, së bashku me provën (fotokopje të dokumentacionit) ku mbështetet dhe shoqërohet me propozimin për nisjen investigimit. Ky raport duhet të trajtohet dhe të qarkullojë në kushtet e konfidencialitetit/ sekretit dhe të jetë i shoqëruar me shënimin «Konfidencial/Sekret»

3. Drejtori i Departamentit zhvillon procedurë këshillimi dhe konsultimi me juristin e departamentit (nëse ka), Drejtorin Juridik dhe Kontrollit të Zbatimit të Standardeve, dhe në vijim së bashku informojnë Kryetarin për vazhdimësinë e investigimit.

4. Kryetari i KLSH vendos mbi veprimet që duhen të ndërmerren në lidhje me dyshimet për praktikat mashtruese ose parregullsi serioze të zbuluara nga audituesit.

5. Drejtori i Departamentit të Auditimit përcakton planin e veprimit dhe grupin e investigimit ku bën pjesë edhe audituesi që ka raportuar për shkeljet e rënda ligjore, jurist dhe ekspertë të fushës (inxhinierë/financierë me përvojë, etj.)

6. Pas kësaj procedure, Programi për Fillimin e Investigimit dhe një relacion përmbledhës i gjendjes, kalojnë për miratim tek Kryetari.

7. Drejtori i Departamentit ka përgjegjësinë për kryerjen e investigimit dhe ndjek në mënyrë të vazhdueshme, duke drejtuar grupin me udhëzime lidhur me natyrën dhe kohëzgjatjen e investigimit. Drejtori i Departamentit në bashkëpunim me grupin e investigimit planifikon qartë detyrën, objektin e investigimit si dhe faktorët apo opsionet që kanë ndikuar në ngjarjen e ndodhur.

8. Raportet e investigimit hartohen nga grupi i auditimit nën mbikëqyrjen e Drejtorit të Departamentit dhe në konsultim me Drejtorin e Departamentit Juridik dhe duhet të përmbajnë një përshkrim të arsyeve se pse është bërë investigimi, objektin e investigimit, zbulimet e arritura dhe rekomandimet për veprimet që duhen ndërmarrë.

9. Në përfundim të investigimit, Drejtori i Departamentit pas dorëzimit të raportit nga grupi i investigimit, ndjek procedurat e evadimit të raportit sipas të gjitha procedurave të parashikuara në këtë rregullore.

10. Procedura e përshkruar më sipër, ka të bëjë me rastin kur gjatë procesit të auditimit kalohet në proces investigimi, por kjo nuk përjashton rastin kur gjatë evadimit të Raportit Përfundimtar të Auditimit, gjatë procesit të rishikimit të cilësisë nga niveli drejtues apo gjatë verifikimeve të praktikave të ndryshme në kohë (me urdhër të Kryetarit) gjykohet se shkeljet e konstatuara kanë elementë të veprës penale sikurse parashikohet në Kodin Penal.

11. Në rastet kur në mbarim të investigimit si dhe kur në Vendimin e Kryetarit përcaktohet se ka elementë të veprës penale, një javë (dhe deri në dy javë në raste të veçanta) nga protokollimi i Vendimit të Kryetarit dhe përcjelljes së rekomandimeve në subjektin e audituar, Departamenti Juridik dhe i Kontrollit të Zbatimit të Standardeve, në bashkëpunim me grupin e auditimit, përgatit dokumentet e nevojshme dhe ndjek procedurat për kallëzim penal të çështjes nën shqyrtim.

V. PROCEDURAT PËR ZBULIMIN E MASHTRIMIT FINANCIAR

Kur gjatë kryerjes së auditimit, audituesi duhet të fokusohet në disa aktivitete specifike që lidhen me cështjet që kanë të bëjnë me mashtrimin financiar të cilat përfshijnë por nuk kufizohen në :

1. **Analiza e Riskut**

Në analizën e riskut audituesi duhet të marrë në konsideratë faktorët e shumtë që favorizojnë korrupsionin dhe mashtrimin financiar, që kërkon njohuri të thella dhe aftësi për të realizuar qasjen e zgjedhur të zbulimit të tyre. Në këtë proces një rëndësi të vecantë ka përzgjdhja e testeve që do të kryhen për të zbuluar nëse ekziston apo ka ndodhur mashtrimi dhe korrupsioni. Fushat apo veprimtaritë që kanë rëndësi kyce për njësinë e audituar dhe që kanë ndjeshmëri të lartë ndaj parregullsive përfaqësojnë risk të lartë dhe si të tilla duhet të trajtohen nga audituesi. Për këto zona duhet të vendosen burimet njërëzore dhe materiale të nevojshme të tilla si : kapacitetet e nevojshme në numër audituesisht , aftësi specifike . Gjatë fazës së planifikimit të zbulimit të korrupsionit dhe mashtrimit financiar, audituesi duhet kuptojë e të vlerësojë rrezikun si dhe të përgatisë qasjen në zbulim për trajtimin e rreziqeve të identifikuara. Kjo përfshin:

- Identifikimi i potencialit të zhvillimit të rrezikut në njësinë që auditohet gjatë së cilës audituesi mund të përdorë teknikat e mëposhtëme:
    - Përshkrimi eksperiencës së kaluar të njësisë së audituar;
    - Intervistat
    - Pyetsorët
    - Procedurat analitike , krahasimi me njësi të tjera të ngjshme të fushës.
    - Studimi dhe analiza e gjetjeve nga auditimet e mëparshme për cështje lidhur.
- Njohja me sistemin e organizatës(institucionit) dhe mjedisin e saj operativ e cila i mundëson audituesit të përcaktojë rrezikun e parregullsive dhe si mund të identifikojë problemet në fazat e mëtejshme. Ka një lidhje ndërmjet ndjeshmërisë së njësisë së audituar dhe përcaktimit të nivelit të riskut të parregullsive për të cilat audituesi duhet të përcaktojë simptomat (shenjat) e parregullsive, vlerësimin se drejtimi /titullari i njësisë publike ka marrë masat dhe ka vendosur kontrollet e nevojshme për parandalimin e parregullsive. Audituesi mund të vendosë dhe të përcaktojë për nivelin e rrezikut të parregullsive duke iu referuar tabelës në shtojcën A të këtij Manuali .

2. Analiza e strukturës organizative dhe e menaxhimit të burimeve njerezore

Në diagnostikimin e ndjeshmërisë së një organizate dhe stafit të saj ndaj korrupsionit dhe mashtrimit financiar, audituesi duhet të marrë në konsideratë:

- Strukturën Organizative të njësisë së audituar. Investigimi duhet të fokusohet në çdo mospërputhje të mundshme mes pozicioneve të strukturës organizative të institucionit dhe funksionimit aktual të kësaj strukture. Këto dallime zakonisht lindin nga gabimet në procesin e krijimit të strukturës formale ose transformimet brenda vetë njësisë (institucionit), shpesh nën ndikimin e ndryshimeve të mjedisit në të cilin kjo njësi kryen aktivitetin e saj. Duke krahasuar strukturën organizative të vendosur në aktet përkatëse ligjore e nënligjore me strukturën organizative dhe funksionimin e saj në fakt audituesi merr informacion i cili përfshin:
    - Nivelin deri në cfarë mase respektohet struktura ligjore formale organizative;
    - Politikat dhe stili i lidershipit(udhëheqja) aktual,
    - Lidhjet joformale të mundshme , duke përfshirë raste të nepotizmit ose favorizimit të miqve.

- Testet e investigimit duhet t'i kushtojnë vëmendje rregullshmërisë së krijimit të vendeve të punës, e cila kërkon qëndrueshmëri në mes të tri elementeve si më poshtë:
    - detyrat për të cilat është krijuar vendi i punës dhe detyrat që duhet të plotësojë anëtari i stafit i cili zë vendin e punës,
    - autorizimet dhe pajisjet e nevojshme për kryerjen e detyrave,
    - shkalla e përgjegjësisë së anëtarëve të stafit.

Audituesi, në investigimin e të tilla çështjeve duhet të përdorë kritere që e kanë burimin nga kuadri ligjor mbi të cilin janë ndërruar dhe zhvillohen marrëdhëniet e punës në njësinë që auditohet (psh. Statusi i Nëpunësit Civil, Kodi i Punës apo të tjera). Në analizën e ndjeshmërisë të strukturës organizative dhe sistemit të menaxhimit të burimeve njerëzore për përcaktimin e rrezikut të parregullsive , audituesi duhet tí referohet Tabelës 2 në Shtojcën A të Manualit.

3. Analiza e procesit të vendim-marrjes dhe e Teknologjisë së Informacionit

Një auditues duhet të marrë parasysh kontributin e vendimmarrësve në faza të ndryshme të

procesit të marrjes së vendimit. Në mënyrë të veçantë audituesi duhet të analizojë konkluzionet që janë mbështetur në informacione të gjeneruara nga sistemet e teknologjisë së informacionit. Në raste të veçanta informacioni bazë duhet të analizohet dhe shqyrtohet (burimi i të dhënave/inputi) dhe masa e shembullit/kampionit varet nga kompleksiteti i problemit, koha në dispozicion (mund të ketë kufizime) dhe po ashtu nëse ka një numër të konsiderueshëm subjektesh që marrin pjesë në përpunimin e informacionit.

Në vlerësimi e procesit të vendimarraje audituesi duhet tí referohet Tabelës 3 të Shtojcës A të Manualit.

Përdorimi i Teknologjisë së Informacionit në një shtrirje tëgjerë dhe masë të madhe në vendimmarrje e bën këtë proces më vulnerabël senstiv kundrejt rrezikut të shkelës së sigurisë së të dhënave. Zhvillimi i teknologjisë, duke përfshirë rritjen e përdorimit të internetit, krijon mundësi dhe përpjekje për të vjedhur apo qëllimisht ndryshuar të dhënat e mbajtura. Nën këtë këndvështrim audituesit duhet të aplikojnë një tërësi pyetjesh nëpërmjet të cilave mund të identifikojnë se deri në cmasë njësia eshtë e ndjeshme në fushën e përdorimit të teknologjisë së informacionit ndaj rrezikut të mashtrimit dhe manipulimit tëtë dhënave. Për referencë përdoret Tabela 4, Shtojca A e këtij Manuali.

4. Analiza e kontrolleve të brendshëm

Sistemi i kontrollit të brendshëm përfshin procedurat, politikat, rregullat, mekanizmat e miratuara nga një njësi ekonomike, të cilat ofrojnë siguri të arsyeshme që objektivat e njësisë ekonomike do të arrihen. Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve Supreme të Auditimit (INTOSAI) e konsideron një auditim të jetë një verifikim institucional i brendshëm apo i jashtëm, ndërkohë që vetë kontrolli i brendshëm do të thotë verifikim funksional. INTOSAI e përkufizon *kontrollin e brendshëm si tërësi masash ku menaxhimi i njësisë ekonomike kërkon garanci nga burime të brendshme se proceset për të cilat ai është përgjegjës, minimizojnë rrezikun e mashtrimit financiar, gabimit apo praktikave jo-ekonomike ose jo-efektive*[46].

Kontrolli i brendshëm është përcaktuar edhe si një pjesë integrale e biznesit apo menaxhimit të agjencisë që ofron siguri të arsyeshme se objektiva e mëposhtme janë arritur: efektivitetin dhe efikasitetin e operacioneve, besueshmërinë e raportimit financiar dhe pajtueshmërinë me ligjet dhe rregulloret në fuqi.

[46] Ëalker D., *Standardet per Kontrollin e Brendshems ne Qeverine Federale,* GAO Ëashington D.C. 1999.

Duhet gjithashtu të kemi parasysh se një auditim i kryer nga një auditues i brendshëm përfshin të gjitha masat, me anë të të cilave menaxheri merr një vlerësim objektiv dhe të pavarur të menaxhimit financiar të njësisë ekonomike në aspektin e ligjshmërisë, menaxhimit të mirë, efiçiencës, integritetit, transparencës dhe zbulimit. Auditimi i brendshëm mbulon, në mënyrë të veçantë: kontrollin në dokumentet mbështetëse dhe shënimet në librat e llogarisë (auditimi financiar), vlerësimin e sistemit të marrjes dhe menaxhimit të burimeve publike dhe të menaxhimit të pronës publike (auditimi i sistemit, pra i përputhshmërisë), vlerësimin e efikasitetit dhe qëndrueshmërisë së menaxhimit financiar (auditimi i performancës).

Kur njësia vlerësohet të ketë situat të dobët të kontrollit të brendshëm, atje ku kontrollet nuk javë vendosur dhe/apo nuk funksiojnë efektivisht është tregues për një situatë të favorshme për korrupsion dhe mashtrim financiar, përfshirë këtu dhe ekzistencën dhe funksionimin e auditimit të brendshëm Në lidhje me këtë audituesit duhet të adresojnë disa pyetje që mundësojnë njohjen prej ti se mbi çfarë baze është krijuar dhe zhvillohet auditimi i brendshëm për të identifikuar rrezikun lidhur me të. Për këtë audituesi duhet të përdorë Tabelën 5, shtojca A të këtij Manuali.[47]:

Disa dobësi kryesore të sistemit të kontrollit të brendshëm që janë identifikuar gjatë hulumtimeve të kryera përfshijnë, ndër të tjera:

- mbikëqyrje të pamjaftueshme,
- dështim për të zbatuar rregullat etike në mesin e menaxherëve,
- kontroll të pamjaftueshëm të aktiviteteve të agjencisë,
- mungesë të trajnimeve për luftimin e mashtrimit financiar, për funksionimin e duhur të sistemit të kontrollit të brendshëm,
- shpërndarje e pamjaftueshme e pushteteve(kompetencave), mungesa e delgimit
- raportim i pasaktë,
- dështim për të zbatuar procedurat e aplikueshme,
- mungesë e një sistemi për të parandaluar parregullsitë në një organizatë [48].

[47]Bazuar në: Zagrożenie korupcją ë śëietle badań kontrolnych(Rreziqet e korrupsionit në dritën e kontrolleve), NIK, Dhoma Shteterore Polake e Kontrollit, Varshave, 2005, fq. 7 http://ëë.antykorupcja.gov.pl/ak/analizy-i-raporty/badania-opinii/3525,Zagrozenie-korupcja-ë-sëietle-badan-kontrolnych-Najëyzszej-Izby-Kontroli-przepro.html [access: 16.02.2016];

[48]Mladenovic Z., *Roli i një SAI ne Luften kunder Mashtrimit Financiar dhe Korrupsionit*, Gjykata Sllovene e Auditimit, Lubjane 2011 (typescript), fq. 106.

Përgjegjësia për Zbulimin e Mashtrimit

Në vlerësimin e kontrollit të brendshëm audituesi duhet të ketë një kuptim të qartë në përgjegjësitë e palëve brenda njëisë që auditohet lidhur me mashtrimin .

Drejtimi i njësisë publike dhe auditimi i brendshëm **kanë role të ndryshme** në zbulimin e mashtrimit. Drejtimi/vendimarrësi ka përgjegjësinë për të **krijuar dhe mbajtur** një sistem efektiv të kontrollit, me kosto efektive. **Audituesit e brendshëm** kanë të përgjegjësinë për të ushtruar **kujdesin e duhur profesional**, duke i siguruar vlerësim të pavarur, ekzaminimin dhe vlerësimin e aktiviteteve të organizatës. Ata ndihmojnë drejtimin me analiza, vlerësime, rekomandime, këshilla dhe informacione gjatë procesit të zbulimit të mashtrimit.

Përgjegjësia e Audituesit të Brendshëm

Audituesi i brendshëm është përgjegjës për shqyrtimin e kontrolleve për të përcaktuar nëse ato janë të mjaftueshme për të parandaluar ose zbuluar mashtrimet, si dhe për të shqyrtuar rastet e mashtrimit. Megjithatë, **audituesi i brendshëm nuk është përgjegjës për parandalimin e mashtrimit**, dhe kjo lidhet me kufizimet e kontrolleve , të cilat nuk mund të japin siguri absolute. Si cdo politikë tjetër e kontrollit, edhe politika parandaluese për mashtrimin është gjithnjë më efektive se politikat e zbulimit pas kryerjes të tij.

Në rast të dyshimit se një mashtrim ka ndodhur, audituesi i brendshëm duhet ta raportojë atë tek niveli i duhur brenda njësisë publike , sikurse përcaktohet në kuadrin ligjor në fuqi.Veprimtaria e audtimit të brendshëm lidhur me një mashtrim të ndodhur është të përcaktojë shakqet e ndodhjes , të idnetifikojë se cfare duhet regulluar dhe korigjuar në sistemin e kontrollit të brendshëm si dhe të japë rekomandime për marrjen e masave dhe ndërmarrjen e veprimeve me qëllim parandalimin e rasteve të mashtrimit në të ardhmen.

Faktorët që kontribuojnë në mashtrim janë të ndryshme dhe të shumta, por audituesi ka për detyrë tí njohë dhe identifikojë këta faktorë pasi kjo ndihmon në parandalimin dhe zbulimin e mashtrimit , duke identifikuar zonat ku rreziku i mashtrimit është prezent. Për këtë qëllim , në përgjegjësinë e tyre audituesi duhet të të përcaktojë nëse:

- Njësia publike (ministria, institucioni, agjencia) ka caktuar objektivat dhe qëllimet realiste
- Njësia publike nxit një mjedis për ndërgjegjësimin nga kontrolli (të gjithë tí njohin dhe tí zbatojnë kontrollet) vetëdijes të kontrollit.
- Ekzistojnë politika të shkruara (të tilla si Kodi Etik) që përcaktojnë veprimet e ndaluara dhe masat që do të merren kur zbulohen shkelësit.

5. Analiza e Dokumentimit dhe e Raportimit

Dokumentimi dhe raportimi i veprimtarisë së njësisë shërbejnë për të siguruar gjurmën e auditimit, si një nga elementët kryesorë të menaxhimit financiar dhe kontrollit në një entitet. Nëpërmjet vlerësimit të rregullave për dokumentimin dhe raportimin e veprimtarisë që përfshin verime/operacione të çdo lloji, financiare ose jo financiare bëhet e mundur të identifikohen rreziqe të cilat lidhe me mundësinë për falsifikim të të dhënave dhe dokumentacionit apo për informacion të rremë, si dhe burimin apo shkaktarët e ndodhjes . Për këtë audituesi mund ti referohet në një kategori pyetjesh të shpjeguara në Tabelën 6 të Shtojcës A.

6. Analiza e Sistemit të Mbikqyrjes

Në njësitë e sektorit publik (si SH.A. , Agjenci etj) të cilat janë të organizuara të funksionojnë nën mbikëqyrjen e një organi mbikëquyrës (Këshill apo Bord), një nga kushtet për parandalimin dhe luftën kundër korrupsionit dhe mashtrimit financiar është krijimi dhe zbatimi i një sistemi efektiv të mbikëqyrjes. Për të identifikuar ndjeshmërinë e subjektit për rrezikun e korrupsionit në sistemin e mbikëqyrjes , audituesi duhet të vlerësojë ekzistencën e rregullave dhe rregulloreve të mbordeve mbikëqyrëse, evidencën e mbajtur që vërtëton funksionimin efektiv të organit mbikqyrës si dhe deri në cfarë mase këto rregulla zbatohen në prkatikë dhe sa efektive janë ato për të siguruar objektivat e mbikëqyrjes. Lidhur me vlerësimin e efektivitetit të mbikëqyrjes , audituesi mund të përdorë një listë të pyetjeve sikurse shpjegohen në Tablelën 7 të Shtojcës A të ktij Manuali.

7. Analiza e Qasjes në Informacion

Investigimi mbi rrezikun e korrupsionit dhe mashtrimit financiar duhet të kryhet në dy fusha. Së pari, në hartimin kuadrit ligjor dhe rregullator dhe në potencialin që ky proces të përvetësohet nga grupe të interesit, së dyti, në kryerjen e procedurave për zbatimin e tyre. Në trajtimin e disa çështjeve, autoritetet publike jo gjithmonë i informojnë të gjitha palët e interesuara për mundësitë në dispozicion. Informacioni mund të shtrembërohet qëllimisht për të eliminuar entitete "të padëshiruara" nga pjesëmarrja në procedurë. Ata që redaktojnë përmbajtjen e njoftimeve tenderuese mund të synojnë të keqdrejtojnë investuesin e mundshëm "të padëshiruar".

Një shembull është njoftimi i procedurës së tenderimit për shitjen e pronave të paluajtshme bashkiake. Të botosh në gazetat lokale një njoftim se një ngastër toke për t'u shitur është pjesërisht e zënë me pemë është, nga pikëpamja e subjekteve të interesuara për blerjen e tij, një informacion krejtësisht i ndryshëm nga njoftimi se ngastra është një park historik. Sidomos, kur një pronë e paluajtshme bashkiake është për t'u shitur, ajo duhet të hetohet nëse njoftimi i tenderimit ka pasur ndonjë informacion në lidhje me kërkesën për investuesin potencial, për të paraqitur një plan të zhvillimit për pronën e paluajtshme ofruar për shitje. Kërkesa të tilla mund të synojnë në eliminimin e ofertuesve "të padëshiruar" nga procedura e tenderimit, sidomos në rastet kur njëri nga ofertuesit ishte në gjendje të paraqiste një plan të tillë tashmë që përpara shpalljes së procedurës së tenderimit.

Për të identifikuar nëse ekziston një hapësirë për mashtrim financiar dhe/ose për mekanizma korruptivë që rrjedhin nga një qasje e pabarabartë në informacion, audituesit mund të përdorin pyetjet e shtjelluara në Tabelën 8 të shtojcës A të këtij Manuali.

8. Analiza e Masave Anti-Korrupsion

Mungesa e politikave antikorrupsion krijon një mekanizëm i cili krijon kushte lehtësuese për ndodhjen e korrupsionit dhe mashtrimit financiar. Cdo njësi publike duhet të zhvillojë dhe zbatojë strategji dhe politika efektive për të parandaluar dhe luftuar korrupsionin dhe njëkohësisht të vendosë kotrolle që të sigurojnë marrjen e masave të duhura antikorrupsion. Lidhur me analizën e masave antikorrupsion, audituesi duhet të adrsojë pyetjet e shtjelluara në Tabelën 9 të Shtojcës A të këtij Manuali.

9. Analiza e Treguesve të Korrupsionit dhe të Mashtrimit Financiar . "Flamujt e Kuq"

Rastet e zbuluara të praktikave të paligjshme, sidomos atyre të korrupsionit dhe mashtrimit financiar, tregojnë se ato janë paraprirë nga disa tregues. Të qënit të vetëdijshëm për këto tregues, të përcaktuara si ngjarje ose rrethana që shoqërojnë rastet e zbuluara të mashtrimit

financiar apo korrupsionit, ndihmon për të kryer teste të auditimit dhe audituesi mund të përfitojë nga përvoja e auditimeve të mëparshem.

Institucionet Supreme të Auditimit përdorin teknikë e " treguesve" e cila i ndihmon për të vlerësuar rrezikun e parregullsive që ndodhin jo vetëm në fazën fillestare të auditimit, por ajo mund të përdoret gjithashtu në një fazë të mëvonshme. Treguesit përcaktohen si tregues të korrupsionit dhe mashtrimit financiar, dhe klasifikohen në dy kategori: "flamuj të kuq", që janë treguesit e korrupsionit ose mashtrimit financiar, (ndonjëherë të quajtur edhe si alarme të korrupsionit dhe mashtrimit financiar) dhe shenjat paralajmëruese, të cilat janë përshkruar si tregues organizativë të rrezikut të korrupsionit dhe të mashtrimit financiar[49].

Një flamur i kuq është çdo tregues që sugjeron fuqimisht se një ngjarje jo etike ose e dyshimtë ka ndodhur, ose ekziston një situatë që do të mundësonte që të ndodhë mashtrimi pa u vënë re. Në planifikimin e angazhimit, audituesi duhet të jetë i vetëdijshëm për shumë faktorë të rrezikut dhe flamujve të kuq të mashtrimit.Flamuj të kuq shpesh mund të jenë të vështirë për t'u identifikuar, dhe për pasojë ekziston rreziku i mos zbulimit nga ana e audituesit që planifikimi të mos e bëhet si duhet.

Një nga treguesit më të zakonshëm të mashtrimit lidhet me dobësinë e kontrolleve të brendshme . Në një ambjet ku :

- Mungon autorizimi dhe transaksionet apo veprimet kryhen pa autorizimin e duhur
- Ka qasje të pakufizuar në asete
- Mungon inventarizimi apo teknika të tjera që mundësojnë krahasimin e aseteve ekzistuese me asetet e regjistruara
- Mungon e personeli apo ka personel të kualifikuar jomjaftueshëm, cka çon në kontrolle joefektive ose jo adekuate
- Nuk ka ndarje të detyrave dhe ka mundësi për marrëveshje të fshehta mes punonjësve
- Mungojnë kontollet për akses të autorizuar në të dhëna dhe sistemet kompiuterike
- Drejtimi nuk tregon angazhim në zbatimin e kontrolleve dhe I shmang zbatimin e rregullave

Rrit mundësinë për korrupsion dhe mashtrim financiar. Është e rëndësishme të theksohet se këta tregues mund të ekzistojnë në mënyrë të izoluar (individuale) ashtu dhe bashkërisht (2 apo më tepër tregues). Audituesi mund të përdorë analiza dhe studime për të përcaktuar peshën specifike të secilit prek treguesve që analizon për të prioritarizuar rëndësinë 9 materialitetin) dhe rrezikun.

Disa nga "flamujt e kuq" janë paraqitur në Shtojcën B të këtij Manuali.

[49] Apostolo A., Hassell J.M., Ëebber S.A., *Faktoret e Rrezikut te Mashtrimit Financiar: Renditja sipas Eksperteve Investigativë,* CPA Journal 2001, fq. 49.

Kur audituesi vlerëson ndjeshmërinë e njësisë ndaj papajtueshmërisë, audituesi mund tí referohet Tabelës 10 në Shtojcën B e cila përfshin një listë të sjelljes së zakonshme (që ndodh shpesh) duke identifikuar shenjat paralajmësuese të cilat shfaqën zakonisht nga kryrësi i mashtrimit.

Megjithatë duhet theksuar se është e pamundur të përgjithësohen këto për të gjithë njësitë publike dhe situatat që ato ndodhen. Pjesa 2 në Shtojcën B jep rezultate të kërkimit dhe investigimeve të bëra duke aplikuar teknikën e flamujve të kuq.

10. Analiza e Përkushtimit të Menaxhimit

Siç u tha më sipër, korrupsioni dhe mashtrimi financiar janë praktika jofunksionale, të cilat përbëjnë një pengesë të madhe për përmirësimin e efikasitetit të një organizate si Shteti, dhe në një qasje më të ngushtë, si agjencitë publike, si edhe bizneset, dhe që japin patologji(sëmundje) në institucionet, duke rezultuar në një menaxhim shpërdorues të burimeve njerëzore, materiale dhe financiare. Kjo është arsyeja pse lufta kundër korrupsionit dhe mashtrimit financiar duhet të jetë një nga objektivat themelore të menaxhimit, e ndjekur në të gjitha nivelet e strukturës organizative. Kjo do të thotë se menaxhimi duhet të ndërmarrë masa dhe veprimtari konkrete për të parandaluar parregullsitë në mënyrë të vazhdueshme, dhe se cikli i masave të tilla duhet të përfshijë fazat e mëposhtme, si:

1. parandalimin (duke përcaktuar standardet etike, edukimin, komunikimin),
2. zbulimin (sistemi i paralajmërimit të hershëm kundër parregullsive, monitorimi i stafit, verifikimi i detyrave të kryera),
3. përgjigjen (zbulimin e parregullsive dhe njoftimin e autoriteteve të zbatimit të ligjit, rregullimin e sjelljeve dhe procedurave),
4. vlerësimin (politikat dhe procedurat anti-korrupsion, dhe - në një kuptim më të gjerë procedurat për sjelljen e kujdesshme, analizat krahasese, vlerësimi i performancës së organizatës),
5. gjetjet (Harta e rreziqeve të parregullsisë).

Përfshirja e drejtuesve(menaxhimit) në parandalimin e parregullsisë dhe keqbërjes në institucion mund të konsiderohet në bazë të procesit të identifikimit të rrezikut, vlerësimin të ndikimit të tij, si dhe përparësimin e veprimeve për të kontrolluar dhe për të pakësuar rrezikun. Institucioni i audituar duhet të marrë parasysh një numër hapash përsëritës të përmendura më lart, të cilat përfshijnë ndër të tjera:

- Identifikimi i zonave të rrezikut,

- Kuptimi dhe vlerësimi i shkallës së rrezikut, duke marrë parasysh se ndikimi i mundshëm i një rreziku të veçantë mund të komplikohet nga fakti se një gamë zgjidhjesh të mundëshme mund të ekzistojnë ose rreziku mund të ndodhë më shumë se një herë në një periudhë të caktuar kohe.
- Zhvillimi i strategjisë së përgjigjes ndaj rrezikut (mbajtjes nën kontroll të rrezikut, shmangies së rrezikut, reduktimit të rrezikut, transferimit të rrezikut)

Efektiviteti i luftës kundër patologjive organizative (LKP/LKP), duke përfshirë korrupsionin dhe mashtrimin financiar, mund të arrihet duke hartuar masa për kufizimin e shfaqjes së praktikave të këqija në të gjitha pjesët e organizatës. Kjo kërkon planifikimin e procesit të luftës kundër patologjive organizative, duke verifikuar se si po kryhen detyrat e LKP dhe duke përmirësuar metodat e LKP. Termi "lufta kundër" përfshin parandalimin si edhe zbulimin. Mund të ketë disa hapa të ndryshme përsëritëse të planit të luftës kundër patologjive organizative. Kjo varet nga lloji i organizatës, madhësia e saj dhe mjedisi në të cilin vepron organizata.

Duket, megjithatë, se të zakonshme për të gjitha planet e një organizate janë hapat e mëposhtëm[1]:

- *Përfshirjae rrezikut të patologjisë organizative si një pjesë integrale e strategjisë së përgjithshme të menaxhimit të rrezikut korporativ të një organizate.*
- *Zhvillimi i një strategjie të integruar për parandalimin dhe përgjigjen ndaj patologjisë organizative.*
- *Futja në organizatë deklaratën e politikave anti-patologji. Fut deklaratën e politikave të etikës.*
- *Krijimi i një sistemi komunikimi. Promovimi këtyre politikave në të gjithë njësinë publike*
- *Vendosja procedurve të kontrollit operacional.*
- *Futja programeve te trajnimit dhe ndërgjegjësimit.*
- *Futja politikës së bilbilifryrësit(denoncimit ndaj shkeljeve) dhe një linjë telefonike falas për raportimin e rasteve.*
- *Zhvillimi dhe prezantimi planit te zbulimit (të shkeljeve).*

Procesi LKP në një organizatë duhet të dokumentohet. Politika LKP e organizatës duhet të zhvillohet, detyrat dhe përgjegjësitë e njësive organizative të përfshira në LKP duhet të përcaktohen, sistemet nxitës të favorshëm për LKP duhet po ashtu të përcaktohen. Kjo vlen për organizatën si një e tërë. Ndërkohë, në nivelin e njësive organizative, duhet të zhvillohen procedurat për të përcaktuar se kush, kur dhe si duhet të ndjekë një veprim LKP. Më në fund, në nivelin e zbatimit (vendet e punës), duhet të përgatiten udhëzimet se si të kryhen masat specifike LKP.Duhet theksuar se mungesa e politikave sistematike antikorrupsion dhe kundër mashtrimit financiar, të kryera nëpërmjet një cikli të organizuar, nuk do të thotë se ligji është shkelur. Përkundrazi, ajo është një nga faktorët që do të merren parasysh gjatë vlerësimit të ndjeshmërisë(mundësisë së dëmtimit) të një organizate ndaj korrupsionit ose mashtrimit financiar.

Për të përcaktuar shkallën e iniciativave të menaxhimit për të parandaluar parregullsitë, si dhe efektet e iniciativave të tilla, duhet të njihemi me politikat, procedurat dhe udhëzimet e miratuara në të gjithë organizatën, të cilat kanë për qëllim parandalimin e parregullsive, duke përfshirë korrupsionin dhe mashtrimin financiar.

Njohja me rezultatet e vlerësimit të kontrolleve menaxheriale (kontrollet e sigurimit) tek institucioni i audituar, dhe veçanërisht me rezultatet e vetë-vlerësimeve dhe auditimeve të kryera atje, është gjithashtu e dobishme në këtë drejtim.

Një mjet i përdorur si pjesë e monitorimit të kontrollit të menaxhimit është vetë-vlerësimi, një proces ku stafi dhe drejtuesit vlerësojnë se si funksionojnë kontrolleve e menaxhimit të njësisë ekonomike.

- Vetë-vlerësimi mund të kryhet duke përdorur anketime (pyetësorë). Kjo metodë mund të aplikohet sidomos kur vetë-vlerësimi është kryer në një institucion relativisht të madh, ose kur anëtarët e stafit janë të shpërndarë nëpër vendndodhje të ndryshme.
- Metoda e vrojtimit mund të përdoret aty ku kultura organizative në institucion nuk favorizon diskutim të hapur, gjë që pengon zbatimin praktik të një metode të përbashkët vetëvlerësimi – seminaret e vetë-vlerësimit. Duhet të theksohet se një situatë e tillë - Mungesa e diskutimit të hapur në mes të drejtuesve dhe stafit - ushqen praktikat ilegale në aktivitetet e një institucioni.

I natyrshëm në procesin e vetëvlerësimit është rreziku i marrjes së rezultateve jo të besueshme, sepse procesi është i bazuar domosdoshmërisht në perceptimet subjektive të pjesëmarrësve në ushtrimin e vetë-vlerësimit. Rreziku i rritur i marrjes së rezultateve jo të besueshme mund të ndodhë në mënyrë të veçantë në institucionet më të vogla për shkak të një frike të shtuar të identifikimit të pjesëmarrësve në vetë-vlerësim, sidomos kur disa pyetje janë të përgatitura për të vlerësuar mbikëqyrësit prej vartësve e tyre.

Faktorët që mund të rrisin rrezikun e një vetëvlerësimi joefektiv janë si në vijim:

- mungesa e mbështetjes së fortë dhe të dukshme, nga ana e menaxhimit(drejtuesve) të njësisë ekonomike,
- emërimi i një personi me njohuri dhe aftësi të pamjaftueshme për të koordinuar ushtrimin e vetë-vlerësimit,
- kufizimi i tepruar i fushës së vetëvlerësimit,
- keqkuptimi nga stafi i qëllimit të vetë-vlerësimit,
- burimet (koha, njerëzit) e pamjaftueshme për një sjellje efiçiente dhe për dokumentimin e vetë-vlerësimit,
- kultura organizative e njësisë ekonomike(institucionit), duke përfshirë edhe stilin e menaxhimit, që e detyron stafin të japë më shumë përgjigjet e pritura se sa përgjigje të sinqerta.

Sidomos i fundit nga faktorët e listuar të mësipërm, mund të jetë një shenjë e ndjeshmërisë(mundësisë së prekjes) së organizatës ndaj parregullsive në aktivitetet e saj. Çfarë paraqet vlerë për thellim në auditimin e sistemit të kontrollit të menaxhimit është mënyra se si pyetësorët janë plotësuar dhe dorëzuar. Për shembull, rastet e anëtarëve të stafit që mbushin sondazhe të vetë-vlerësimit në praninë e mbikëqyrësit të tyre mund të sugjerojnë një "kulturë të mosbesimit", një përpjekje për të fshehur probleme të veçanta, të cilat do të dilnin nëse anëtarët e stafit do të mund të shprehnin lirshëm mendimin e tyre. Është gjithashtu me vlerë të shqyrtosh se si sondazhet e plotësuar janë dorëzuar në agjenci. Edhe pse dërgimi i tyre në mënyrë elektronike nënkupton shkurtime të shpenzimeve të, p.sh. konsumit të letrës ose tonerit, kjo qasje krijon një rrezik për përgjigje të pasinqerta të dhëna nga anëtarët e stafit, të frikësuar se mos përgjigjet e tyre, duke u identifikuar nga numrit të identitetit të kompjuterit / përdoruesit që dërgon pyetësorin.

Standardet e kontrollit të menaxhimit mbulojnë të gjitha funksionet e menaxhimit. Ata i kushtojnë vëmendje vlerave etike. Në këtë drejtim, ata thonë se menaxherët dhe anëtarët e stafit duhet të jenë të vetëdijshëm për vlerat etike të miratuara në njësinë ekonomike dhe t'i respektojnë ato gjatë kryerjes së detyrave të tyre. Menaxherët duhet të mbështesin dhe të promovojnë respektimin e vlerave etike, duke ofruar një shembull të mirë me praktikën e tyre të përditshme dhe vendim-marrjen. Vëmendja ndaj respektimit të vlerave etike është plotësisht e justifikuar, sepse dështimi për ta bërë këtë ushqen korrupsionin dhe mashtrimin.

Aktivitetet e menaxhimit për promovimin e vlerave etike formojnë një pjesë të rëndësishme të sistemit të kontrollit të menaxhimit. Nga perspektiva e parandalimit të korrupsionit/mashtrimit financiar, dhe më gjerësisht, në mënyrë që të krijohet një sistem efektiv për parandalimin e parregullsive, drejtuesit duhet të bëjnë veprimet si në vijim, në lidhje me promovimin e sjelljes etike:

- të përcaktojnë pritshmëritë e tyre ndaj stafit,
- të vendosin shembullin e mirë nëpërmjet praktikës së tyre;
- të marrin masat e duhura, kur standardet etike janë shkelur;
- të kryejnë rishikimin sistematik të standardeve ekzistuese, për t'i rinovuar ato sa herë që organizata apo mjedisi i saj ndryshojnë.

Për të vlerësuar angazhimin dhe përkushtimin e drejtimit të njësisë publike , audituesi duhet t'i referohet pyetjeve në tabelën 11 të Shtojcës A të këtij Manuali.

VI. Kategoritë e shenjave paralajmëruese të korrupsionit dhe mashtrimit financiar.

Treguesit mund të grupohen në kategori që korrespondojnë me sferat organizative të aktivitetit. Pra, një auditues duhet të analizojë frekuencën e shfaqjes së shenjave paralajmëruese të korrupsionit dhe mashtrimit financiar, të cilat janë ndarë në disa kategori[50]:

a) Risku i biznesit. Ky rrezik është ndarë në çështjet kulturore, çështjet e menaxhimit, çështjet e punonjësve, çështjet e procesit dhe çështjet e transaksionit.

<u>Problemet kulturore</u>

- Mungesa e politikave dhe e kulturës anti-mashtrim financiar dhe anti-korrupsion.

[50] *Fraud risk management. A guide to good practice,* Chartered Institute of Management Accountants, 2008, pp. 39-40

- Dështimi i drejtuesve për të zbatuar një sistem të shëndoshë të kontrollit të brendshëm dhe/ose për të demonstruar përkushtimin për të në çdo kohë.

Problemet menaxheriale

- Mungesa e ekspertizës financiare dhe e profesionalizmit të menaxhimit(drejtuesve) në parimet kryesore të kontabilitetit.
- Një histori e shkeljeve ligjore ose rregullatore brenda organizatës dhe/ose ankesa që pretendojnë shkelje të tilla.
- Marrëdhënie të tensionuara brenda organizatës në mes të drejtuesve dhe audituesve të brendshëm apo të jashtëm.
- Mungesa e menaxhimit dhe e mbikëqyrjes së stafit.
- Mungesa e kontrollit të qartë nga drejtuesit e përgjegjësive, autoriteteve, delegimeve të pushtetit, etj.
- Skema shpërblimesh(bonusesh) të lidhura me objektiva ambiciozë ose direkt me rezultatet financiare.
- Mungesa e ndarjes së detyrave të kryetarit të bashkisë (si kryebashkiak, pushteti lokal), si politikan dhe detyrat e tij/saj si nëpunës publik.

Problemet e punonjësit

- Procese jo të përshtatshme rekrutimi dhe mungesa e shqyrtimit të kandidaturave .
- Marrëdhënie të pazakonta të ngushta - të brendshme dhe të jashtme .
- Zvogëlim i mundshëm ose aktual i stafit apo pozicione pune tepër.
- Punonjës të pakënaqur të cilët kanë qasje në asetet e dëshirueshme.
- Modele të pazakonta të sjelljes së stafit.
- Presione personale financiare mbi stafin kyç(kryesor).
- Nivele të ulta të pagave të stafit kryesor.
- Shpërndarje e dobët e kontrolleve të brendshme.
- Mungesë e gatishmërisë dhe vullnetit për të ndarë detyrat .

Problemet e procesit

- Mungesa e ndarjes të punës dhe e kontrollit të pavarur të transaksioneve kryesore.
- Mungesa e identifikimit të një aktivi (aseti).

- Llogaridhënie e dobët e menaxhimit(drejtueve) dhe e sistemeve të dobta raportimi.
- Siguri e dobët fizike e aseteve.
- Qasje e dobët e kontrolleve në asetet fizike dhe në sistemet e sigurisë të TI.
- Mungesa e dhe/ose pamjaftueshmëria e kontrolleve të brendshme.
- Dokumentacion i dobët i kontrollit të brendshëm.

Problemet e transaksionit

- Mbështetje e dobët me dokumentacion për transaksione të veçanta.
- Transaksione të mëdha me para në dorë (cash, për shembull, në kompanitë publike)
- Ekspozim i aseteve ndaj shpërdorimit.

b) Risku Financiar

- Kompensimi nga menaxhimi(drejtuesit) shumë i varur nga përmbushja e objektivave agresivë(shumë ambiciozë) të performancës.
- Presione të mëdha mbi menaxhimin për të marrë financim shtesë.
- Përdorim i gjerë i parajsave fiskale(të taksave) pa arsye të qartë të biznesit (rasti i firmave private kryesisht).
- Transaksione komplekse.
- Pronësia ligjore komplekse dhe/ose struktura organizative komplekse.
- Ndryshime të shpejta në rentabilitetin(përfitueshmërinë) e organizatës.
- Ekzistenca e garancive personale apo korporative(të kompanisë).

c) Risku i Mjedisit

- Futja e kontabilitetit të ri ose kërkesat e tjera rregullatore, duke përfshirë shëndetin dhe sigurinë ose legjislacionin mjedisor, të cilat mund të ndryshojnë në mënyrë të konsiderueshme rezultatet e raportuara.
- Kushte shumë konkurruese të tregut dhe niveli në rënie i rentabilitetit(përfitueshmërisë) brenda organizatës (kryesisht në rastin e firmave private).
- Organizata vepron në një sektor biznesi në rënie dhe/ose përballet me perspektivën e një dështimi të biznesit.

- Ndryshime të rëndësishme në kërkesat e rupeve të interesit dhe përdoruesve të pordukteve të njësisë publike.

d) Risku i Teknologjisë së Informacionit dhe i Të Dhënave

- Qasje të paautorizuara në sistemet e agjencisë nga të punësuarit apo nga sulmuesit "hacker-at" e jashtëm.
- Shpërndarje e gjerë i kodeve të këqija (dëmtuese, bllokuese, shkatërruese të sistemeve) dhe i mjetet në dispozicion për sulmuesit elektronikë.
- Ndryshimet e shpejta në teknologjinë e informacionit.

VI.1. Treguesit dhe Shenjat e lidhura me Prokurimin Publik

Prokurimi publik i mallrave dhe shërbimeve zbatohet jo vetëm për shpenzimet në administratë, por edhe për ato të mbrojtjes kombëtare, mbrojtjen e rendit publik, kujdesit shëndetësor, kulturës dhe shkencës/kërkimit shkencor.

Njësitë publike për këtë arsye janë blerëse të rëndësishme kolektive të mallrave dhe shërbimeve në treg dhe ka shumë biznese për të cilat shitja e mallrave dhe shërbimeve tek njësitë publike është një burim i rëndësishëm ose i vetëm i të ardhurave. Kjo shkakton tundimin për të fituar një kontratë publike me mjete të pandershme, duke përfshirë edhe korruptimin e zyrtarëve ose praktikat e mashtrimit financiar.

Ligji i Prokurimit Publik përcakton rregullat dhe procedurat për dhënien e kontratave publike, masat mbrojtëse ligjore, kontrollin e dhënies së kontratave publike, si dhe autoritetet kompetente në lidhje me çështjet e trajtuara në këtë ligj. Institucioni që jep kontratat është i mandatuar për të përgatitur dhe për të kryer procedurën për dhënie të kontratës, në mënyrë që të sigurojë konkurrencë të drejtë dhe trajtim të barabartë të ofertuesve. Ofertuesit gjithashtu duhet të plotësojnë disa kushte për të konkurruar për kontratat publike. Pavarësisht nga masat mbrojtëse ligjore, praktikat e padrejta përgjatë procedurës për dhënie të kontratës nuk mund të përjashtohen. Stimujt dhe teknikat për një mashtrim të tillë financiar në procedurat e dhënies së kontratës janë të shumta. Kryerësi i mashtrimit financiar nuk ka nevojë domosdoshmërisht të përdorë praktikat mashtruese në skenën e konkurrimit për kontratën, por më vonë, pas zbatimit të marrëveshjes.

Gjatë zbatimit të kontratës, mund të ketë raste të vjedhjes, përdorimit të zëvendësuesve, kosto

të fryra të përfundimit të detyrës dhe faturim të përshpejtuar. Simptomat e parregullsive që mund të sugjerojnë një rrezik për praktika korruptive apo të mashtrimit financiar në procesin e dhënies së kontratës publike, përveç atyre universale, dmth, që kanë të bëjnë jo vetëm me procedurat publike në mbylljen(dhënien) e kontratës, siç janë mosmarrja në konsideratë ankesave të paraqitura, shmangia e raportimit, veprimi në mënyrë arbitrare, apo standarde të ulëta etike të anëtarëve të stafit, përfshijnë tregues të ndryshëm një listë e të cilëve është paraqitur në Shtojcën C të këtij Manuali[51]:

VII. Marrja e Informacionit

VII.1. Faktorët që ndikojnë në procesin e formimit të informacionit

Një lloj i provave që përdoret për të përcaktuar faktet është dëshmia e dëshmitarit dhe/ose shpjegimet me gojë ose me shkrim të dhëna nga punonjësit e njësisë së audituar. Edhe pse, për shkak të aplikimit të përgjegjësisë penale për deklarata false ose fshehjen e së vërtetës në dëshminë që do të përdoret në procedimet gjyqësore ose në procedura të tjera të kryera në bazë të statutit, dëshmia e dëshmitarit pa dyshim duket se është një nga burimet më të rëndësishme të informacionit në auditim, dhe anashkalimi i përdorimit të një prove të tillë, ose keqpërdorimi i saj mund të shkaktojë dëmtime në procedurat e auditimit.

Procesi i formimit të informacionit nga dëshmitarët ose personi i detyruar për të dhënë shpjegime me gojë apo me shkrim (i quajtur i intervistuari këtej e tutje) ndikohet nga faktorë që formësojnë perceptimet e tyre. Këta faktorë e kanë origjinën tek bindjet e dëshmitarit/të intervistuarit dhe tek njohuritë e përgjithshme. Duhet të theksohet se një i intervistuar mund të gjendet në një pozitë të vështirë, sepse, nga njëra anë, ai është i vetëdijshëm për pasojat për dhënien e shpjegimeve të rreme ose fshehjen e së vërtetës, gjë e cila padyshim ndikon në atë që thotë ai, dhe, nga ana tjetër, ai merr parasysh pasojat e shpjegimet e tij, kur ai ka një qëndrim personal ndaj kryerësit të shkeljes dhe/ose shkeljes. Përveç kësaj, dëshmitari mund të jenë i frustruar nga intervistuesi apo nga institucioni që intervistuesi përfaqëson[52].

[51]*Rekomandime Anti-Korrupsion mbi Procedurat e Prokurimit Publik*, CBA, Varshave 2011, fq. 5-24 http://ëëë.antykorupcja.gov.pl/ftp/mp3/Rekomendacje.pdf [access; 16.02.2016].
[52]Hołyst B., *Kriminalistika*, Botimi IV, PËN Varshave, 1981, fq. 406-407.

Faktorët që ndikojnë në procesin e formimit të informacionit të dhënë nga një i intervistuar janë si më poshtë [53]:

1) Efekti i dëshmisë: qëndrimi i të intervistuar ndaj kryerësit të shkeljes dhe qëndrimi i të intervistuarit ndaj aktit;

2) ndërgjegjësimi i të intervistuarit ndaj përgjegjësisë penale;

3) perceptimi i të intervistuarit;

4) Qëndrimi intervistuesit, dinjiteti i agjencisë që ai/ajo përfaqëson.

Një i intervistuar mund të bëjë gabime, apo pa qëllim të japë informacion jo plotësisht në përputhje me faktet. Këto gabime përfshijnë [54]:

- "Gabimet e të mos vënit re" të cilat rezultojnë nga faktorë objektivë të perceptimit, të tilla si shpejtësia e ngjarjeve, apo faktorë subjektivë të perceptimit, si dështimi i perceptimit ndijor, gjendja emocionale, tiparet e memories dhe kushtet e intervistës.
- "Gabimet e të shtuarit", të cilat zgjerojnë fushën e informacionit nëpërmjet rrëfimit të pandërgjegjshëm, si rezultat i tendencës për të mbushur boshllëqet në perceptim, në mënyrë që të sigurojë një llogari logjike dhe të plotë të fakteve. Kjo mbushje hendeku nuk është një akt i vetëdijshëm për të intervistuarin, ngaqë ai është i bindur se po jep informacion të besueshëm.
- “"Deformimi" mund të rezultojë nga faktorë në themel të gabimeve të të mos vënit re dhe të shtuarit. Mund të jetë edhe një situatë ku një i intervistuar është i vetëdijshëm se disa boshllëqe ekzistojnë, dhe që të përpiqet, në mirëbesim, për t’i mbushur ato.

Prandaj, intervistuesi/audituesi duhet të bëjë përpjekje dhe të identifikojë cilat fragmente të dëshmisë së të intervistuarit vijnë përtej perceptimit të tij të drejtpërdrejtë, sepse fragmente të ndryshme (informacion i padyshimtë dhe hendek-mbushës) të çojnë në përfundime të ndryshme. Për më tepër, një shkrirje e informacionit të padyshimtë me me atë " hendek-mbushës " mund të pengojë përcaktimin e një tabloje të plotë të një ngjarjeje[55].

Ndërgjegjësimi i burimeve të gabimit që prishin dëshminë [56] është i nevojshëm për të bërë një

[53] Po aty.
[54]Po aty.
[55]Po aty.
[56] termi ”deshmi” i referohet shpjegimeve me goje ose me shkrim.

vlerësim të duhur nëse dëshmia është apo jo e besueshme. Këto burime të gabimit mund të përfshijnë faktorë objektivë, të tilla si një distancë e madhe, ndriçim i dobët, etj .; faktorë fiziologjikë, duke përfshirë të shikuarit; faktorë psikologjikë, për shembull, që rezultojnë nga (1) perceptimi i botës së jashtme, (2) ndikimet e jashtme në mendësinë e të intervistuarit.
Në grupin e parë, gjendjeve emocionale, të cilat mund të jenë një burim i gabimeve, ndërsa jipet dëshmia, u duhet kushtuar vëmendje. Në diskutimin e grupit të dytë të faktorëve, duhet theksuar se krimi është një fenomen social i cili tërheq vëmendjen sociale. Një krim krijon një atmosferë përbuzjeje ndaj autorit të veprës, si dhe tendenca për t'u hakmarrë kundër tij. Kjo mund të ndikojë në dëshmi, dhe kështu të çojë në paraqitjen e shtrembëruar të fakteve qenësore të ngjarjes. Gjithashtu, taktikat e vetë intervistës mund të bëjnë që dëshmitari të japë informacion të shtrembëruar.

Prandaj intervistuesi duhet të marrë masa për të ulur rrezikun e sugjerimit, të dallojë mes pyetjeve udhëheqëse dhe atyre mbështetëse; keto pyetje të fundit mund të drejtohen, duke kujtuar, për shembull, kohën e ngjarjes. Një tjetër burim i shtrembërimit të dëshmisë janë përpjekjet për të marrë prova shumë të detajuara nga i intervistuari, i cili ishte në gjendje të kujtonte të gjitha rrethanat. Kërkimi këmbëngulës nga i intervistuari që të japë detaje mund ta detyrojë atë për të mbushur qëllimisht boshllëqet e tij të kujtesës me përmbajtje fiktive, e cila kufizon besueshmërinë e informacionit të dhënë prej tij. Koha që ka kaluar në mes të ngjarjes dhe intervistës gjithashtu mund të çojë në informacion të shtrembëruar[57].

Ndryshe nga gabimet, në rastin e dëshmisë së pasinqertë ,dëshmitari qëllimisht bën deklarata të rreme apo fsheh të vërtetën. Përmbajtja false e dëshmisë mund të konsistojë në:

- shtrembërimin e rrjedhës aktuale të ngjarjeve, ose
- përdorimin e një materiali tërësisht fiktiv(fals) [58].

Dëshmia e pasinqertë mund të mbështetet nga sjellje të ndryshme stimuluese, të tilla si [59]:

- Frika nga përgjegjësia penale - i intervistuari jep dëshmi të pasinqertë për të mbrojtur veten nga pasojat e mundshme ligjore.

[57]Hołyst B., *Kriminalistika,veper e cituar*, fq. 407-421.
[58]Hołyst B., *Kriminalistika,veper e cituar*, fq. 421-424.
[59]Po aty.

- Frika nga përbuzja morale - mund të ndodhë sidomos kur i intervistuari është një person me një reputacion të panjollë dhe dëshiron të shmangë zbulimin e kontakteve dhe lidhjeve të tij me personat e dyshuar të krimit.
- Mbrojtja e familjes dhe miqve - kjo mund të jetë një arsye tjetër për të dhënë dëshmi të rreme. Kjo katogori gjithashtu përfshin të ashtuquajturin solidaritet profesional. I intervistuari do ta mbështesë historinë e paraqitur nga ana e kryerësit të shkeljes.
- Frika nga hakmarrja - për shembull, punonjësit e institucionit të audituar kanë frikë se pasi ata të japin një dëshmi, "*audituesi do të ikë, por unë do të qëndroj atje*", kështu që ata kanë frikë se mos përballen me disa sanksione në qoftë se ata do të zbulojnë të vërtetën në lidhje me parregullsitë në agjencinë e tyre, ose me sjellje të papërshtatshme nga kolegët apo nga mbikëqyrësit e tyre.
- Dhënia e rryshfetit të intervistuarit - dhënia e dëshmisë së rreme nga i intervistuari në këmbim të disa avantazheve.
- Kërkimi i hakmarrjes - i intervistuari mund të japë dëshmi të rremë për t'u hakmarrë ndaj një kolegu "të urryer", mbikëqyrësit ose familjes së tij, ose personit, i cili e ka dëmtuar dëshmitarin(të intervistuarin).
- Kërkimi i vëmendjes - persona të cilët nuk kanë ndonjë informacion të rëndësishëm duan të luajnë rolin e të intervistuarit[60]. Një situatë e tillë mund të paraprihet nga deklarata me shkrim ose me gojë nga këta persona.

Nëse intervistuesi është i njohur me sjellje të ndryshme nxitëse të dëshmisë së rreme, kjo mund ta ndihmojë atë për të vlerësuar vlerën fakt-sjellëse të dëshmisë, duke kufizuar apo edhe eliminuar faktorët që e nxisin të intervistuarin për të dhënë dëshmi të pasinqertë.

Kur zbulon korrupsionin apo mashtrimin financiar, audituesi mund të përballet edhe me vetë-fajësim(inkriminim) të rremë. Kur ka një marrëveshje të fshehtë, mesazhet rreth veprës penale mund të dorëzohen në mënyrë të tillë që ta vendosin procesin faktmbledhës në rrugën e gabuar. Këto mesazhe do të konfirmohen nga ai që pretendon të jetë kryerësi i shkeljes. Mund të ketë arsye të ndryshme për vetë-inkriminimit, duke përfshirë si vijon[61]:

- kur kërkon të shmangësh përgjegjësinë penale për një shkelje më të rëndë,
- kur kërkon të mbrosh njerëz të tjerë prej përgjegjësisë,

[60]Po aty.
[61]Hołyst B., *Kriminalistika,veper e cituar*, fq. 424-425.

- tipare jo normale të personalitetit.

Përmes vetë-inkriminimit për një shkelje më të vogël, kryerësi i pretenduar dëshiron të marrë një alibi e cila përjashton kryerjen e një vepre për të cilën mund të vendoset një dënim më i lartë. Dikush mund të fajësojë veten duke shpresuar se ata që e kryhen zbulimin do të përqëndrohen tek ai, duke e kthyer vëmendjen e tyre larg nga personat e tjerë. Gjithashtu tipare jonormale të personalitetit, siç janë iluzionet depresive, mund të jenë faktorët bazë të vetë-inkriminimit(vetë-fajësimit)[62].

VI.2. Teknikat për marrjen e informacionit

Audituesit e KLSH, por në radhë të parë autoritetet e zbatimit të ligjit, autoritetet ligjore të mbrojtjes dhe gjykatat, presin që i intervistuari të japë dëshminë më të vlefshme. Kjo është arsyeja pse ia vlen të diskutosh taktikat për marrjen e çdo informacioni. Përveç identifikimit të qëllimit të marrjes së informacionit nëpërmjet intervistës, njohja e mirë me provat në dosje dhe zhvillimi i një plani të temave të intervistës, janë një parakusht për një intervistë të suksesshme. Përpara intervistës, intervistuesi duhet të marrë një sasi të madhe të informacionit nga, ndër të tjera, raportet e inspektimit fizik, analiza e dëshmisë së të intervistuarit tjetër, shpjegimet e ofruara nga palët e tjera, apo deklarata të tjera. Vlen të theksohet se, përveç informacionit në lidhje me ngjarjen, është e këshillueshme që audituesi të ketë informacion mbi personin i cili po intervistohet. Sa më të gjera informacionet e tilla janë, aq më mirë realizohen kushtet për një intervistë të suksesshme[63].

Mënyra me të cilën të intervistuarit intervistohen është thelbësore për përdorimin dhe vlerësimin sa më të mirë të dëshimsë së të intervistuarit. Ata që kanë informacion të rëndësishëm dhe të dorës së parë në lidhje me ngjarjen, për shembull viktimat, duhet të intervistohen të parët. Përparësi në intervistë duhet t'i jepet, për aq sa është e mundur, të intervistuarit, i cili, në bazë të një analize fillestare të kryer nga intervistuesi, ka gjasa të jetë autori i shkeljes. Të tjerët në rradhë janë ata që konsiderohen të jenë dëshmitarë të rremë, për shkak të, ndër të tjera, të dyshimit të kryerjes së një vepre penale.

[62]Po aty
[63]Po aty

Një intervistë është një akt që përfshin dy palë, kështu që jo vetëm personaliteti i të intervistuarit, por edhe personaliteti i intervistuesit ndikojnë në përmbajtjen e dëshmisë. Nervozizmi, pyetjet kaotike nuk janë të favorshme për marrjen e informacionit. Sjellja taktike e intervistuesit e mbledh mendjen e të intervistuarit dhe është e favorshme për arritjen e objektivave të intervistës. Intervistuesit që zbulojnë korrupsionin dhe mashtrimin financiar janë të kualifikuar mirë për këtë, në qoftë se ata kanë tipare të tilla personale si komunikimi i mirë, aftësitë në grup, aftësitë e përqëndrimit të vëmendjes, pjesëtueshmërisë së vëmendjes(të qënit i përqëndruar në dy-tre plane njëherësh), aftësinë për të kujtuar lehtë informacionin, imagjinatën konstruktive dhe sjelljen etike. Intervistuesi duhet gjitashtu të karakterizohet nga të qënit kritik. Ai nuk duhet thjesht të besojë çdo informacion të dhënë atij. Pranimin jokritik i dëshmisë mund të çojë në shumë pasoja negative[64].

Është e këshillueshme kryerja e një bisedë paraprake me të intervistuarin, para se të fillojë intervista aktuale. Biseda të tilla mund të heqin ankthin e të intervistuarit në lidhje me situatën ("thyejnë akullin") dhe të japin të paktën një ide të përgjithshme të tipit të personalitetit të të intervistuarit, e cila do të jetë e rëndësishme për të zgjedhur taktikat e intervistës. Pjesa kryesore e intervistës mund të ndahet në dy faza themelore: shtjellim i lirë i fakteve dhe pyetje të detajuara. Megjithatë, duhet theksuar se ky dallim është bërë kryesisht për qartësinë e shpjegimit. Në praktikë përdoret një sistem i përzier. Faza e shtjellimit të lirë të fakteve e lejon të intervistuarin të paraqesë fakte të njohura për të dhe që kanë të bëjnë me subjektin-lëndë të intervistës.

Një shtjellim i lirë i fakteve gjithashtu ofron lëndë të parë për pyetjet, në rast se intervistuesi nuk e di paraprakisht se çfarë informacioni i intervistuari ka. Duhet mbajtur parasysh, megjithatë, se një dëshmi e lirë mund të ndryshojë në vlerë. Fakte të rëndësishme mund të varrosen në një grumbull detajesh jo-thelbësore. Ndërsa intervistuesi së pari mbështetet në një shtjellim të lirë të ofruar nga i intervistuari, në fazën tjetër intervistuesi e kanalizon rrjedhën e intervistës. Në këtë pjesë, intervistuesi bën pyetjet mbështetëse, të cilat janë të drejtuara në nxjerrjen e informacionit shtesë në lidhje me disa detaje të papërmendura nga i intervistuari. Intervistuesi gjithashtu bën pyetje sqaruese për të sqaruar disa aspekte të paqarta të dëshmisë së dhënë nga i intervistuari. Pyetjet e verifikimit janë për të verifikuar dëshminë e dëshmitarit[65].

[64]Po aty
[65]Hołyst B., *Kriminalistika,veper e cituar*, fq. 429-445.

Parimi bazë është se pyetjet duhet të jenë të qarta dhe të përshtatura për t'u kuptuar lehtë nga të intervistuarit. Përndryshe, intervista mund të dështojë për të arritur objektivin e saj. Pyetjet e formuluara mire e ndihmojnë të intervistuarin të kujtojë disa aspekte të ngjarjes dhe i japin atij mundësinë për të rregulluar dëshminë e tij.

Së pari, intervistuesi duhet të bëjë pyetje të përgjithshme, dhe më pas ta kufizojë fushëveprimin e çështjeve. Bazuar në pyetje të përgjithshme të hapura (të tilla që përgjigjet e tyre të jenë të ndryshme nga "po" ose "jo"), mund të nxirren përfundime për lidhjen e të intervistuarit me ngjarjen. Përgjigjet e pyetjeve të tilla na lejojnë për të formuluar pyetje të tjera. Ajo që duhet të theksohet në këtë pikë se si intonacioni(toni i zërit) dhe gjuha e trupit e intervistuesit, dhe para së gjithash përmbajtja e pyetjeve të tij, të mund të rrezikojnë t'i sugjerojnë përgjigjen të intervistuarit. Sugjerimi mund të përfshijë si shprehjet që përpiqen për të verifikuar disa fakte edhe shprehjet që klasifikojnë, me fjalë të tjera, jo vetëm vetë fenomenin, por edhe karakteristikat e tij dalluese.

Llojet e mëposhtme të pyetjeve mund të dallohen, përsa i përket ndikimit të tyre në përmbajtjen e dëshmisë[1]:

- Pyetje me të cilat i intervistuari specifikon ngjarjen: si ?, ku ?, cilin? Këto janë të lira nga sugjerimet,
- Pyetjet, përgjigjet e të cilave shprehen me fjalët "po" ose "jo", ato sugjerojnë një përgjigje specifike,
- Pyetje duke përdorur ndarje të veçantë "ose, ... ose", lejojnë vetëm dy opsione përgjigjeje,
- Pyetje paraprake që i drejtojnë pyetjet, sepse ato i japin të intervistuarit një sugjerim në pozitën e intervistuesit dhe i sugjerojnë se ai pret që i intervistuari të marrë të njëjtin pozicion,
- pyetje të cilat përfshijnë disa supozime, për shembull duke i kërkuar që të sigurojë datën e plotësimit të një dokumenti, edhe pse nuk dihet nëse i intervistuari kishte të bënte me përgatitjen e këtij dokumenti apo jo. Një lloj i tillë i pyetjeve mund të shtrembërojë përmbajtjen e një dëshmie, i intervistuari nuk përmendi në lidhje me çështjet që kanë të bëjnë me prova të ndryshme kundërshtuese. Edhe këto lloj pyetjesh mund të shtrembërojnë përmbajtjen e një dëshmie.

Intervistuesi jo vetëm që duhet t'i kushtojë vëmendje përmbajtjen e dëshmisë, por edhe mënyrës se si sillet i intervistuari. Ankthi mund të shihet shpesh tek i intervistuarit, pasi i bëhet një pyetje. Ky ankth mund të shfaqet edhe nga lëvizjet e pakoordinuara. Mënyra se si i intervistuari flet të jep një çelës për gjendjen e tij mendore. Artikulimi i pasaktë, zgjedhja e papërshtatshme e fjalëve, deklaratat e çrregullta mund të jenë tregues të stresit emocional[66]. Mund të dallohen mënyrat e mëposhtme të kryerjes së një interviste [67]:

- zbulimi i provave,
- sheshimi i kontradiktve të dëshmisë,
- rregullimi i informacionit në lidhje me personin që dëshmon,
- riparaqitja e rrjedhës së ngjarjeve.

Radha me të cilën janë shpalosur provat duhet të jetë në përpjesëtim me fuqinë e tyre dëshmuese. Zbulimi gradual i provave ka një ndikim të madh në personin që dëshmon, sepse ajo i jep përshtypjen se intervistuesi mban prova të shumta. Dy metoda të zbulimit të provave mund të dallohen këtu[68]:

- zbulimi kumulativ, kur provat shpalosen në fillim të intervistës. Kjo përdoret kur rrjedhja e fakteve nga i intervistuari në mënyrë të dukshme tregon se ai po gënjen, ose
- zbulimi selektiv(përzgjedhës) i provave, i cili konsiston në hartimin e një raporti të një rrjedhjeje spontane faktesh të ofruara nga të intervistuari, dhe pastaj zbulimi i disa provave që tregojnë se ai po gënjen.

Nëse intervistuesi është i sigurt se i intervistuari po gënjen, ai duhet t'i lejojë të intervistuarit të paraqesë një rrjedhë të gjerë faktesh. Personi i cili është duke gënjyer zakonisht nuk mban mend shumë mirë se çfarë thotë. Objektivi i intervistuesit është të identifikojë ndonjë kundërthënie ndërmjet fakteve dhe pasaktësive. Natyrisht, për të përdorur një qasje të tillë, ai duhet të jetë njohë mirë rrjedhën e ngjarjeve. Kjo do ta lejojë që të paraqesë kundërthëniet në dëshmi.

Sheshimi(rregullimi) i aftë i informacionit në lidhje me personin që dëshmon, duke përfshirë njohuritë e disa detajeve të karrierës së tyre profesionale, mund t'i japë të intervistuarit

[66]Po aty
[67]Po aty
[68]Po aty

përshtypjen se intervistuesi i njeh mirë rrethanat dhe rrjedhën e ngjarjeve. Ashtu si në qasjen e diskutuar më parë, disa rreziqe janë të pandara në një rindërtimin të tillë të ngjarjeve. Gjegjësisht, duke patur intervistuesi njohuri të dobta të fakteve, personi që dëshmon mund të bëhet i vetëdijshëm se provat e mbledhura deri më tani janë të kufizuara. Vetëm një përshkrim i saktë i ngjarjes mund ta nxisë të intervistuarin të nxjerrë të vërtetën. Ia vlen po gjithashtu të theksojmë se nxitimi në mbledhjen e provave duhet të shmanget. Në vend të kësaj, dëshmitarit duhet t'i jepet mundësia për të folur lirisht[69].

Dëshmia regjistrohet duke hartuar një raport për intervistën. Para intervistës, intervistuesi duhet të paralajmërojë dëshmitarin në lidhje me përgjegjësinë penale ndaj dhënies së një dëshmie të rreme ose fshehjes së vërtetës, si dhe të njoftojë dëshmitarin për të drejtën e tij të refuzimit për të dëshmuar. Hartimi i raportit nga vetë intervistuesi është jo optimale nga pikëpamja e taktikave me të cilën informacioni nxirret nga dëshmitari, sepse ia shkëput vëmendjen intervistuesit. Asaj/atij i duhet të mendojë për përmbajtjen e pyetjeve, të analizojë përgjigjet, dhe në të njëjtën kohë të shkruajë dëshminë e të intervistuarit.

Një alternativë më e mirë është që të përfshihet një person tjetër, detyra e të cilit është të regjistrojë rrjedhën e intervistës, duke e lejuar intervistuesin të përqëndrojë vëmendjen e tij në çështjet thelbësore. Forma kryesore e raportimit duhet të jetë për të hedhur në të shkruar gjithçka që është thënë, fjali pas fjalie. Megjithatë, mund të ndodhë që të rregjistrohen pjesët kryesore, të cilat përbëjnë një tërësi logjike. Kur jepet një përgjigje karakteristike për një pyetje, është e rekomandueshme që të regjistrohet si pyetja dhe përgjigjia fjalë për fjalë. Pa dyshim, raporti duhet të jetë i kuptueshëm. Do të ishte një gabim të korrigjoje gjuhën e përdorur nga i intervistuari. Një raport i hartuar saktë nuk duhet të shmangë të folurën e zakonshme[70].

Koherenca llogjike e dëshmisë është pika kryesore e referencës për të vlerësuar vlerën e saj në prova. Çdo kontradiktë e pashpjegueshme në dëshminë e të intervistuarit e ul këtë vlerë. Intervistuesi duhet t'i kushtojë vëmendje të veçantë dëshmisë së një të intervistuari, i cili jep detaje të plota, në veçanti inkriminuese(fajësuese) për kryerësin e supozuar të shkeljes, por që nuk arrin të mbajë mend fakte të tjera që kanë ndodhur në të njëjtën kohë. Gjithashtu, dëshmia me të cilën kryerësit e mundshëm të shkeljeve i referohen rrethanave që përjashtojnë

[69]Po aty
[70]Hołyst B., *Kriminalistika,veper e cituar*, fq. 445-459.

përgjegjësinë e tyre, duhet të vlerësohet. Prandaj pyetjet duhet të synojnë të verifikojnë vërtetësinë e versionit të dhënë nga një person i tillë. Duhet të kihet parasysh se kryerësi mund të marrë disa masa për të mbështetur argumentin e tij për mungesën e përfshirjes së tij në një ngjarje të veçantë tashmë paraprake e kryerjes së shkeljes, për shembull, duke bindur disa persona për të raportuar ngjarjen në të njëjtën mënyrë si kryerësi, ose duke marrë prova të tjera.

Dyshimi duhet të ngrihet kur disa persona në mënyrë identike përshkruajnë veprimet e kryerësit të mundshëm. Kjo mund të rezultojë nga një marrëveshje paraprake. Vlen gjithashtu të kujtojmë se kryerësi i aktit mund të përpiqet të përdorë dokumente origjinale për të provuar se ai nuk ishte i përfshirë në të. Edhe dokumentet origjinale (nga pikëpamja formale) mund të mbështesin disa informata të rreme, për shembull data të gabuara, emrat e njerëzve dhe vendeve[71].

Për të përcaktuar nëse i intervistuari po thotë të vërtetën, teknika e riprodhimit mund të aplikohet. Ajo konsiston në zhvillimin e një përshkrimi të saktë të ngjarjes, por me shumë detaje të modifikuara qëllimisht. Një përshkrim i tillë i ngjarjes i lexohet të intervistuarit. Pas disa kohe, të intervistuarit i kërkohet për të përsëritur përshkrimin që sapo u dha. Nëse i intervistuari jep informacion të vërtetë në vend të informacionit të rremë, mund të supozohet se ai ndoshta e di rrjedhën e ngjarjeve. Ekziston edhe një teknikë e shoqërizimit të lirë, e cila bazohet në supozimin e një marrëdhënieje associative(shoqëruese) e cila shoqëron një përvojë shumë emocionale (përdorimi i poligrafit)[72]. Për shkak të natyrës së këtij studimi, kjo metodë nuk është përshkruar në më shumë detaje, dhe lexuesit i referohet literatura profesionale kriminalistike.

[71]Po aty.
[72]Po aty

Referencat

1. Korniza INTOSAI e Standardeve Ndërkombëtare të Auditimit Profesional (ISSAI-ve), duke përfshirë:
• ISSAI 1: Deklarata e Limës
• ISSAI 20: Parimet e transparencës dhe llogaridhënies
• ISSAI 21: Parimet e transparencës dhe llogaridhënies. Parimet dhe Praktikat e mira.
• ISSAI 30: Kodi i Etikës
• ISSAI 1240: Përgjegjësitë e Audituesit në Zbulimin e Mashtrimit Financiar në Auditimin e Pasqyrave Financiare
• ISSAI 1250: Shqyrtimi i Ligjeve dhe Rregulloreve në Auditimin e Pasqyrave Financiare.
• ISSAI 1265: Komunikimi i Mangësive në kontrollin e brendshëm të institucioneve publike
• ISSAI 4100-4200: Udhëzime mbi Auditimin e Përputhshmërisë
• Udhëzimi IIA për mashtrim
• ISSAI 5700 (draft) Udhëzues për auditimin e Parandalimit të Korrupsionit në Agjencive Qeveritare
• GOV 9160 (draft ekspozimi) Rritja e qeverisjes së mirë për asetet publike Parimet Udhëzuese për Implementimin
• INTOSAI Udhëzimi-Trajtimi i mashtrimit dhe korrupsionit Çështje të Auditimit të Mjedisit dhe Menaxhimit të Burimeve Natyrore: Udhëzues për Institucioneve Supreme të Auditimit
• Korniza Kontrollit të Brendshëm, i integruar lëshuar nga Komiteti i Sponsorizuese Organizatave të Komisionit Treadëay (COSO), maj 2013
• Mjet për zbatimin e Auditorëve kanadez Standardet e Auditimit (CAS)
• mashtrimit dhe kontrollit të korrupsionit, udhëzimet për praktikë të mirë, Krimit dhe Komisioni sjellje të keqe, Queensland
• Udhëzues mbi Auditimin e Mashtrimit Financiar, Gjykata Evropiane e Audituesve

2. Albrecht W.S., Howe K.R., Romney M.B., *Deterring Fraud: The Internal Auditor's Perspective*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs 1984
3. *Anti-Corruption Ethics and Compliance Handbook for Business*, OECD-UNODC – World Bank, 2013
4. *Anticorruption in Transition: A Contribution to the Policy Debate*, World Bank, Washington D.C. 2000 (reproduced typescript)
5. *Anti-Corruption Recommendations on Public Procurement Procedures*, CBA, Warsaw 2011
6. Apostolo A., Hassell J.M., Webber S.A., *Fraud Risk Factors: Rating by Forensic Experts*, CPA Journal 2001
7. Boehm F., Joerges J., *Cost of Corruption: Everyone Pays – And the Poor More Than Others*, Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH, Division State and Democracy Supporting the Implementation of the UN Convention against Corruption, Federal Ministry for Economic Cooperation and Development, Eschborn 2008
8. Brinkerhoff D.W., Goldsmith A.A., *Clientelism, Patrimonialism and Democratic Governance: An Overview and Framework for Assessment and Programming. Prepared for U.S. Agency for International Development Office of Democracy and Governance, under Strategic Policy and Institutional Reform*, Abt Associates Inc., Bethesda 2002, p. 2.

9. *Communiqué of the Interim Committee of the Board of Governors of the International Monetary Fund, Press Release Number 96/49, September 29, 1996*, International Monetary Fund, Washington, D.C.
10. Cressey D.R., *Other People's Money*, Patterson Smith Montclair 1973
11. Dobrowolski Z., *Bridging ethical collapse in public organizations* [in:] Dobrowolski Z., Drozdowski G. (eds.), *The Art of Human Resource Management. How to Achieve Better Business Management*, PWSZ Gorzów Wlkp. 2009
12. Dobrowolski Z., *Combating Corruption and Other Organizational Pathologies*, Peter Lang GmbH., Frankfurt Am Main (in printing)
13. Dobrowolski Z., *Korupcja w państwie. Przyczyny, skutki, kierunki przeciwdziałania*, Wydawnictwo PWSZ Sulechów 2005
14. Dobrowolski Z., *The Role of the Supreme Audit Office in Tackling Corruption and Other Types of Organisational Pathologies* [in:] Raczkowski K., Schneider F. (eds.), *The Economic Security of Business Transactions Management in Business*, Chartridge Book, Oxford 2013
15. Egli H., *Grundformen der Wirtschaftskriminalitat, Fallanalyse aus der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg 1985
16. *Fraud risk management. A guide to good practice*, Chartered Institute of Management Accountants 2008
17. *Helping Countries Combat Corruption. The Role of World Bank*, Word Bank Washington D.C. 1997
18. Hollinger R.C., Clark J.P., *Theft by Employees*, Lexington Books, Lexington 1983
19. Hołyst B., Kryminalistyka, issue IV, PWN Warszawa 1981
20. Messier Jr., W.F., *Auditing and Assurance Services. A systematic approach*, Third edition, McGraw-Hill Irwin, New York 2003
21. Mladenovic Z., *The Role of SAI In Fighting F&C*, Slovenian Court of Audit, Lublana 2011 (typescript)
22. Myint U., *Corruption: Causes, consequences and cures*, Asia-Pacific Development Journal Vol. 7, No. 2, December 2000
23. Pope J., *Confronting Corruption: The Elements of a National Integrity System*, Transparency International 2000
24. *Report to the Nations. On occupational fraud and abuse. 2010 Global Fraud Study*, Association of Certified Fraud Examiners
25. Standardy kontroli INTOSAI, NIK Warszawa 2000
26. *The IMF's Approach to Promoting Good Governance and Combating Corruption — A Guide*, International Monetary Fund, Washington D.C. 2005 Retrieved Nov 2, 2009
27. *The United Nations Anti-Corruption Tooklit, 3rd Edition*, UNODC, 2004
28. UNDP, *Tackling Corruption, transforming lives. Accelerating Human Development in Asia and the Pacific. Asia and Pacific Human Development Report*, 2008
29. *United Nations Handbook on Practical Anti- Corruption Measures for Prosecutors and Investigators*, United Nations Vienna 2004
30. Walker D., Standards for Internal Control in the Federal Government, GAO Washington D.C. 1999.
31. Welsch H., *Corruption, Growth, and the Environment: A Cross-Coutry Analysis*. Environment and Development Economics, 2004, Vol.9
32. *Zagrożenie korupcją w świetle badań kontrolnych Najwyższej Izby Kontroli przeprowadzonych w roku 2004*, NIK Warszawa 2005
33. *Zagrożenie korupcją w świetle badań kontrolnych NIK*, Najwyższa Izba Kontroli Warszawa 2000.