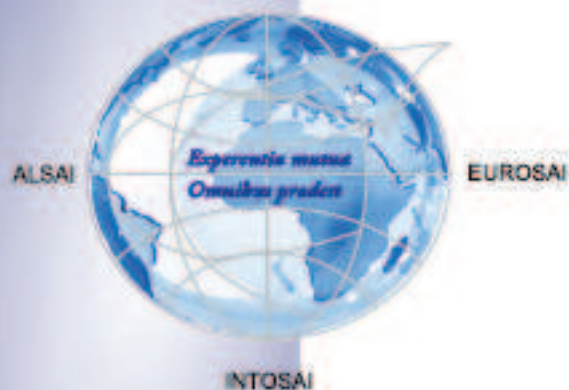




KLSH

UDHËZUES PËR AUDITIMIN E PËRPUTHSHMËRISË

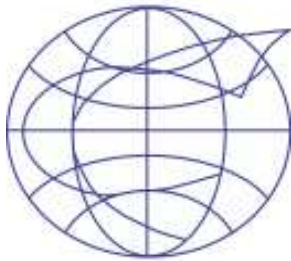




REPUBLIKA E SHQIPËRISË
KONTROLLI I LARTË I SHTETIT

ISSAI 4000 - 4200

INTOSAI



*Standardet Ndërkombëtare të Institucioneve
Supreme të Auditimit, ISSAI, publikuar nga
Organizata Ndërkombëtare e Institucioneve
Supreme të Auditimit, INTOSAI. Për më shumë
informacione, vizitoni www.issai.org*

UDHËZUES

PËR

AUDITIMIN E PËRPUTHSHMËRISË

Sekretariati i Përgjithshëm i INTOSAI-t – RECHNUNGSHOF

(Gjykata Austriake e Auditimit)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;



WEB: <http://www.intosai.org>

Titulli:

Udhëzues për Auditimin e Përputhshmërisë

Art design: Kozma Kondakçiu

Seria: botime KLSH-06/2013/16

Përkthimi dhe përgatitja e këtij botimi u krye nga SIGMA
dhe specialistët e saj.

Një falënderim i veçantë nga gjithë stafi i KLSH-së
për z. Joop VROLIJK,
Këshilltar i Lartë i SIGMA-s, për mbështetjen që ka dhënë për
realizimin e këtij botimi.

© Mundësohet përdorimi i materialeve të këtij botimi,
kundrejt citimit të burimit, KLSH.

ISBN: 978-9928-159-12-0

Shtypur në shtypshkronjën “KRISTALINA-KH”

Tiranë, 2013

Parathënie

Auditimi i përputhshmërisë, krahas auditimit financiar dhe auditimit të performancës, është ndër auditimet bazë të shkencës së auditimit suprem publik. Ai promovon transparencën, me anë të përgatitjes së raporteve të besueshme nëse fondet publike janë shpenzuar, si dhe menaxhimi dhe proceset publike janë kryer në përputhje me ligjet dhe rregulloret në fuqi. Ky auditim kontribuon në përmirësimin e transparencës së ndarjes së përgjegjësisë brenda shtetit. Auditimi i përputhshmërisë promovon llogaridhënien, duke raportuar devijimet dhe kundërvajtjet nga ligjet dhe rregulloret, në mënyrë që veprimet korrigjuese të mund të ndërmerren dhe ata që i kanë kryer këto shkelje të mbajnë përgjegjësi për veprimet e tyre.

Auditimi i përputhshmërisë promovon administrim të mire publik, si duke treguar dobësitë dhe devijimet nga ligjet dhe rregulloret, ashtu dhe duke vlerësuar pasurinë publike, aty ku ligjet e duhura dhe rregulloret janë të pamjaftueshme, ose kur ka boshllëqe të dukshme në legjislacion. Mashtrimi financiar dhe korrupsioni janë, për nga natyra e tyre, elementë që minojnë transparencën, përgjegjshmërinë dhe administrimin e mirë publik. Prandaj dhe auditimi i përputhshmërisë promovon qeverisjen e mirë, duke adresuar rrezikun e mashtrimit financiar në lidhje me përputhshmërinë e ligjeve dhe rregullave të administratës publike.

INTOSAI, organizata ndërkombëtare e institucioneve supreme të auditimit (SAI), në vitet e fundit ka punuar gjatë dhe me përkushtim për përgatitjen e standardeve të auditimit të përputhshmërisë, nëpërmjet Komitetit të saj të Standardeve Profesionale. Në Kongresin e 20-të të INTOSAI në Johaneshburg

të Afrikës së Jugut, në tetor 2010, organizata miratoi standardin ISSAI 4000, që jep parimet e përgjithshme që duhet të ndiqen në kryerjen e auditimit të përputhshmërisë, si dhe Standardin 4200, i cili paraqet orientimet kryesore për kryerjen e auditimit të përputhshmërisë, i lidhur me auditimin e pasqyrave financiare (auditimin financiar). Të dyja këto standarde përbëjnë Udhëzuesin e Auditimit të Përputhshmërisë, që Kontrolli i Lartë i Shtetit e prezanton me këtë botim tek audituesit e tij dhe audituesit publikë të brendshëm. Libri orienton me saktësi dhe hollësi audituesit e sektorit publik, duke përshkruar kapitujt e mëposhtëm:

- Konsiderata fillestare (objektivat që duhen arritur, konsideratat etike, kontrollin e cilësisë, etj.)

- Planifikimi dhe dizenjimi i një auditimit të përputhshmërisë (identifikimi i palëve të përfshira, baza ligjore, kriteret e auditimit dhe strategjia, materialiteti, vlerësimi i riskut, etj.);

- Kryerja e auditimeve të përputhshmërisë (mbledhja e provave, dokumentacioni i komunikimit etj.);

- Vlerësimi i provave dhe formulimi i konkluzioneve;

- Raportimi (raportet e auditimit, proceset vijuese);

Udhëzimi përfundon me shembuj që ilustrojnë konceptet e rregullsisë dhe pronësisë në auditimet e përputhshmërisë.

Kontrolli i Lartë i Shtetit, në praktikën e tij të punës, ka kryer në vijimësi auditime të përputhshmërisë, duke i gërshetuar me auditimet financiare të tij. Gjatë viteve të fundit, ai i ka konsoliduar këto auditime, duke rritur gamën dhe numrin e rekomandimeve për përmirësime ligjore dhe rregullative, krahas rritjes së përqindjes së zbatimit të rekomandimeve të tij për ndërhyrjet në sistemet e menaxhimit të fondeve buxhetore. Ky botim do të ndihmojë në rritjen e cilësisë së auditimeve të përputhshmërisë që institucioni do të zhvillojë në të ardhmen, si dhe të gjetjeve dhe rekomandimeve të raporteve të tij të auditimit.

Kontrolli i Lartë i Shtetit falënderon programin SIGMA të OECD dhe Bashkimit Evropian, në veçanti Këshilltarin e Lartë të SIGMA, z. Joop Vrolijk, për ndihmën thelbësore të dhënë në përgatitjen dhe botimin e këtij libri (përkthimi

i botimit në shqip është kryer nga SIGMA), por edhe për asistencën e vyer teknike të ofruar bujarisht për KLSH-në gjatë më shumë se një dekade. KLSH vlerëson sidomos ndihmën e pandërprerë, veçanërisht gjatë këtyre dy viteve të fundit, me këshillimet shumë cilësore ndaj drejtuesve të tij, me trajnimet për auditimin e performancës, auditimin financiar, auditimin e prokurimeve publike, auditimin e teknologjisë së informacionit, etj, ku shumica e audituesve të institucionit ka marrë pjesë dhe ka përfituar shumë.

Botimi “Udhëzuesi i Auditimit të Përputhshmërisë” do t’i ndihmojë në praktikë audituesit e KLSH-së dhe audituesit e brendshëm publikë, duke i orientuar më mirë dhe më saktë në kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë dhe ato financiare. Ai i shtohet serisë së botimeve KLSH 2012-2013, ku spikasin ndër të tjera, “Udhëzuesi i Shënimeve Praktike të Auditimit Financiar ISSAI 1000-2999”, libri “Standardet e Auditimit INTOSAI (ISSAI 10, 20, 30, 40, 100, 200, 300, 400)” si dhe “Udhëzuesi i Auditimit të Performancës ISSAI 3000-3100”, Revista Shkencore “Auditimi Publik” me 5 numrat e saj, etj

Bujar LESKAJ



Pasqyra e lëndës

	faqe
I. ISSAI 4000	11
1. Hyrje	13
2. Autoriteti i udhëzimeve	15
3. Diversiteti në organizimin dhe raportimin për Auditimin e Përputhshmërisë	15
4. Marrdhënia me standartet e tjera të auditimit	17
II. ISSAI 4100	19
2. Objekti i udhëzimeve	28
3. Objektivat që duhen arritur	33
4. Përkufizime	34
5. Konsiderime Fillestare	37
6. Planifikimi dhe Hartimi i një Auditimi të Përputhshmërisë	39
7. Realizimi i Auditimeve të Përputhshmërisë dhe Mbledhja e Evidencave	55
8. Vlerësimi i Evidencave dhe Nxjerrja e Përfundimeve	66
9. Raportimi	69
10. Orientime të mëtejshme për audituesit e sektorit publik që operojnë në një mjedis të Gjykatës së Llogarive	81
11. Shtojca	90
III. ISSAI 4200	115
1. Objekti i udhëzimeve	125
2. Objektivat që duhen arritur	131
3. Përkufizime	132

4. Konsiderime Fillestare	135
5. Planifikimi dhe Hartimi i një Auditimi të Përputhshmërisë	137
6. Realizimi i Auditimeve të Përputhshmërisë dhe Mbledhja e Evidencave	154
7. Vlerësimi i Evidencave dhe Nxjerrja e Përfundimeve	166
8. Raportimi	169
9. Orientime të mëtejshme për audituesit e sektorit publik që operojnë në një mjedis të Gjykatës së Llogarive	180
10. Shtojca	184

ISSAI 4000:

*Udhëzues
për
Auditimin e
Përputhshmërisë*

- Prezantim i përgjithshëm -

Pasqyra e Lëndës

1. Hyrje	13
2.Autoriteti i udhëzimeve	15
3.Diversiteti ne organizimin dhe raportimin për Auditimin e Përputhshmërisë	15
4.Marrëdhënia me standartet e tjera të auditimit	17

Hyrje

1. Auditimi i përputhshmërisë ka të bëjë me përgjegjësinë e SAI-it për të audituar nëse veprimtaritë e njësive të sektorit publik të audituara janë në përputhje me ligjet, rregullat dhe autoritetet përkatëse që drejtojnë këto subjekte. Kjo përfshin raportimin për nivelin për të cilën njësia e audituar është e përgjegjshme për veprimet e veta dhe ushtron qeverisjen e mire publike . Në mënyrë më të qartë , këta elementë mund të përfshijnë auditimin se deri në ç' masë subjekti i audituar ndjek rregullat, legjislacionin dhe aktet normative, politikat, kodet e miratuara apo kushtet e përcaktuara, si kushtet e kontratës apo klauzolat e një marrëveshjeje financimi. Detyrat e auditimit të përputhshmërisë të kryera nga SAI mund të mbulojnë një game të gjerë të çështjeve të varura dhe mund të ndryshojnë gjerësisht në nivel ndërkombëtar .
2. Objektivi , qellimi/fusha dhe natyra e një auditimi specifik të përputhshmërisë varet nga nje numer faktorësh, duke përfshirë mandatin dhe rolin kushtetues të SAI – it, po ashtu dhe ligjet e rregullat qe lidhen me njësne e audituar. Megjithatë, në përgjithësi objektivi i auditimit të përputhshmërisë është t'i japë mundësi SAI-it që të raportojë tek organet përkatëse mbi përputhshmërinë e njësisë së audituar me një grup të vecantë kriteresh dhe rregullash. Këto kriteret mund të rrjedhin nga kuadri përkatës për raportimin financiar, ligjet, rregullat, vendimet parlamentare, kushtet e kontratave apo klauzolat e marreveshjeve ose mund te jene kriteret te tjera te gjykuara nga audituesi, si kriteret të përshtatshme.

3. Udhëzimet e auditimit të përputhshmërisë përfaqësojnë nivelin e katërt (Udhëzimet e Auditimit) të Standarteve Ndërkombëtare të Institucioneve të Larta të Auditimit (ISSAI), ku Parimet e Përgjithshme përbëjnë nivelin e parë, Kodet për SAI-in nivelin e dytë dhe Parimet Themelore të Auditimit nivelin e tretë (duke përfshirë dhe Standartet e Auditimit të INTOSAI-t).
4. Për auditimet e përputhshmërisë që kryhen sëbashku me auditimet e pasqyrave financiare, Udhëzimet për Auditimin e Përputhshmërisë plotësojnë Udhëzimet e Auditimit Financiar të INTOSAI-t (ISSAI 1000-2999).
5. Në varësi nga struktura e sektorit publik dhe nga mandati i SAI-t, Udhëzimet për Auditimin e Përputhshmërisë mbulojnë auditimin e përputhshmërisë në të gjitha nivelet e qeverisë qendrore, rajonale po ashtu dhe lokale. Për më tepër, udhëzimet mund të përdoren për auditimin e entiteteve private kur ato janë përfshirë në menaxhimin e pronës publike apo shërbimeve si p.sh nëpërmjet marrëveshjeve të partneritetit ose si përfitues të granteve publike apo subvencioneve e ndihmave financiare .
6. Udhëzimet e Auditimit të Përputhshmërisë janë formuluar nga dy perspektiva kryesore :
 - ISSAI 4100 ka të bëjë me auditimin e përputhshmërisë të kryer vecmas nga auditimi i pasqyrave financiare p.sh si një auditim i vecantë ose auditim i lidhur me auditimin e performancës .
 - ISSAI 4200 ka të bëjë me auditimin e përputhshmërisë lidhur me auditimin e pasqyrave financiare .

Të dy ISSAI-t janë shkruajtur si dokumenta të pavarura dhe konsekuente. Shumica e materialit lidhur me planifikimin dhe zbatimin e auditimit të përputhshmërisë është shumë i ngjashëm apo madje i njëjtë. Megjithatë, kur ka nevojë të behët dallimi, udhëzuësi është përshtatur sipas qëllimeve specifike.

2. AUTORITETI I UDHËZIMEVE

7. Udhëzimet e Auditimit të Përputhshmërisë të INTOSAI-t janë zhvilluar për të ndihmuar SAI-n në përdorimin e Standarteve të Auditimit të INTOSAI-t, vecanërisht në punën e tyre për raportimin mbi përputhshmërinë. Kur është rasti për Standartet e Auditimit të INTOSAI-t, Udhëzimet për Auditimin e Përputhshmërisë nuk janë detyrimisht të zbatueshme brenda INTOSAI-t dhe çdo SAI mund të gjykojë shkallën në të cilën ato janë të pajtueshme me mandatin e vetë SAI-t .

8. Udhëzimet synojnë të jenë të përshtatshme për auditimin e përputhshmërisë në Institucionet e Supreme të Auditimit, që përfaqësojnë të dy sistemet, sistemin e Gjykatës së Llogarive dhe sistemin e Auditorit të Përgjithshëm, por këto nuk mbulojnë tiparet e vecanta që lidhen me pjesën e gjykimin të auditimit të përputhshmërisë për Institutucinet e Larta të Auditimit, SAI-t të llojit gjykues .

3. DIVERSITETI NE ORGANIZIMIN DHE RAPORTIMIN MBI AUDITIMIN E PËRPUTHSHMËRISË

9. SAI e organizon auditimin e përputhshmërisë në formën apo mënyrën e cila gjykohet si më efiçente, duke marrë parasysh mandatin dhe rolin e SAI-t brenda sistemit të vecantë kushtetues. Në praktikë, kjo shkakton rritjen në një shkallë të madhe të diversitetit ndërkombëtar, në organizimin dhe raportimin e auditimit të përputhshmërisë. Auditimi i përputhshmërisë mund të zbatohet si pjesë e auditimit të pasqyrave financiare ose si pjesë e auditimit të performancës. Auditimi i përputhshmërisë , gjithashtu mund të zbatohet si një angazhim i vecantë auditimi , p.sh si kërkesë e legjislaturës apo e organeve të tjera të cilave SAI u raporton apo si iniciativë e vetë SAI-t¹⁾.

1) Auditimi i përputhshmërisë është auditimi tipik në rastin e "një auditimi prioritar" i parashikuar në mandatin e disa SAI-ve

10. Përvec kësaj , disa SAI mund të kenë detyra të vecanta të auditimit të përputhshmërisë dhe përgjegjësi që rrjedhin nga mandati i tyre apo të tjera. Detyra të tilla mund të përfshijnë:

- (a) Funkcionin gjyqsor të SAI-ve të organizuara si Gjykata Llogarish;
- (b) Aktivitete apo veprimyari të lidhura me dyshime për mashtrime dhe korrupsion ;
- (c) Hetimin e veprimeve të dyshimta jo ligjore apo të tjera shkelje me qëllim marrjen e vendimeve për vendosjen e sanksioneve për individët apo për raportimin tek autoritetet e zbatimit të ligjit;
- (d) Vleresimin e vertetësisë dhe plotësisë së informacionit të dorëzuar nga ministrat tek Parlamenti.

11. Raportet e auditimit të përputhshmërisë mund të marrin forma të ndryshme të tilla si:

- (a) Raporte të ndara të auditimit të përputhshmërisë të cilët mund të jenë raporte në format të shkurtër apo format të gjatë në varësi të nevojave të përdoruesve të raportit;
- (b) Opinionet e përputhshmërisë, të cilat mund të përfshihen në raportin e auditimit të pasqyrave financiare ose në një raport të vecantë ;
- (c) Opinionet përcaktojnë nëse aktivitetet apo transaksionet që janë sjellë në vëmendjen e audituesve të sektorit publik gjatë ushtrimit të përgjegjësive të tjera audituese, janë kryer në përputhshmëri me autoritetet apo mandatet;
- (d) Raporte mbi rastet specifike të papërputhshmërisë;
- (e) Raporte që nuk ka patur raste të papërputhshmërisë që të jenë sjellë në vëmendjen e audituesit në rrjedhën e auditimit.

12. Këto ndryshime janë adresuar në Udhëzimet për Auditimin e Përputhshmërisë së bashku me shembuj raportesh, aty ku është e përshtatshme.

4. MARREDHENIA ME STANDARTET E TJERA TË AUDITIMIT

- 13.** Udhëzimet e auditimit të përputhshmërisë janë ndërtuar mbi Parimet Themelore të Auditimit të INTOSAI-t dhe mbi standartet e publikuara nga organizata të tjera të vendosjes të standartit me të cilat INTOSAI ka një marrëveshje bashkëpunimi, të tilla si IFAC dhe Instituti i Audituesve të Brendshëm (IIA).
- 14.** Kuadri Ndërkombëtar për Angazhimet e Sigurisë i publikuar nga Bordi i Standarteve Ndërkombëtare të Auditimit dhe Sigurisë të IFAC-ut lidhet me angazhimet në të cilat një profesionist shpreh një konkluzion të hartuar për të theksuar apo nënvijëzuar shkallën e besueshmërisë së përdoruesve të paracaktuar, më shumë se sa përgjegjësinë e palëve rreth rezultateve të vleresimit apo matjes se një çështjeje të caktuar kundrejt kriterëve. Brenda këtij kuadri Standartet Ndërkombëtare të Auditimit (ISA) përdoren në angazhimet e sigurisë për pasqyrat financiare (informacion financiar historik). Standartet Ndërkombëtare të Angazhimeve të Sigurisë (ISAE) përdoren më shumë në angazhimet e sigurisë së informacionit të çështjeve të tjera të varura sesa në pasqyrat financiare .
- 15.** SAI-t kryejnë auditimin e përputhshmërisë duke u mbështetur në mandatin dhe rolin e tyre brenda sistemit kushtetues. Ata kanë një rol të rëndësishëm në nxitjen e përgjegjshmërisë publike dhe në kontributin për të përmirësuar menaxhimin e sektorit publik. Megjithatë ISSAI dhe ISAE janë të përshtatshëm për kryerjen e punës së audituesve të sektorit publik, fusha e auditimeve të përputhshmërisë dhe përgjegjësitë që kanë lidhje me raportimin, shpesh shtrihen shumë më gjerë se sa janë parashikuar nga ISA dhe ISAE .
- 16.** Standartet Ndërkombëtare të Praktikave Profesionale të Auditimit të Brendshëm të publikuara nga Instituti Audituesve të Brendshëm (IIA), përcaktojnë auditimin e brendshëm si një veprimtari të pavarur, këshilluese që jep siguri objektive e projektuar për të shtuar vlerë dhe për të përmirësuar operacionet e organizatës. Veprimtaria e auditimit të brendshëm duhet të vlerësojë ekspozimin ndaj riskut dhe mjaftueshmërinë e efikasitetit e

kontrolleve, përfshirë qeverisjen e organizatës, operacionet dhe sistemet e informacionit, duke përfshirë përputhshmërinë me ligjet dhe rregulloret, termat dhe kushtet e kontratës. Nëse veprimtaritë e auditimit të përputhshmërisë së SAI-t përfshijnë mbështetjen tek audituesit e brendshëm, SAI mund të marrë në kosideratë se deri në çfarë shkalle janë zbatuar Standartet e IIA-së nga audituesit e brendshëm.

ISSAI 4100:

UDHËZUES
PËR
AUDITIMIN E
PËRPUTHSHMËRISË

*- PËR AUDITIMET QË KRYHEN
VEÇMAS NGA AUDITIMI
I PASQYRAVE FINANCIARE -*

Hyrje

Udhëzimet për auditimin e përputhshmërisë përmbajnë:

- ISSAI 4000: Prezantim i përgjithshëm i udhëzimeve për auditimin e përputhshmërisë
- ISSAI 4100: Udhëzimet për auditimin e përputhshmërisë për auditimet që kryhen veçmas nga auditimi i pasqyrave financiare. Kjo punë mund të kryhet si pjesë e një auditimi të performancës, ose si auditim i veçantë.
- ISSAI 4200: Udhëzimet për auditimin e përputhshmërisë në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare.

PASQYRA E LËNDËS

1. Hyrje	24
2. Objekti i udhëzimeve	28
2.1. Objekti dhe Natyra e Auditimit të Përputhshmërisë	28
2.2. Siguria e Arsyeshme kundrejt Sigurisë së Kufizuar	30
2.3. Raportimi bazuar në Pohim kundrejt Raportimit Direkt	32
3 Objektivat që duhen arritur	33
4 Përkufizime	34
5. Konsiderime Fillestare	37
5.1 Konsiderime Etike	37
5.2 Kontrolli i Cilësisë	37
6. Planifikimi dhe Hartimi i një Auditimi të Përputhshmërisë	39
6.1. Identifikimi i Palëve të Përfshira/Baza Ligjore	39
6.2. Lënda dhe Informacioni i Lëndës	40
6.3. Kriteret	40
6.4. Të kuptuarit e Subjektit të Audituar dhe Mjedisit të tij	45
6.5. Strategjia dhe Plani i Auditimit	46
6.6. Të kuptuarit e Kontrollit të Brendshëm në Subjektin e Audituar	48
6.7. Materialiteti	49
6.8. Vlerësimi i Riskut	52
6.8.1 Elementët e Vlerësimit të Riskut në lidhje me Mashtrimin	53
6.8.2 Elemente të Vlerësimit të Riskut në lidhje me Marrëdhëniet midis Subjekteve të Sektorit Publik	53
6.9. Planifikimi i procedurave të auditimit	54

7. Realizimi i Auditimeve të Përputhshmërisë dhe Mbledhja e Evidencave	55
7.1 Mbledhja dhe Vlerësimi i Evidencave	56
7.1.1 Vrojtimi	58
7.1.2 Inspektimi	58
7.1.3 Hulumtimi	58
7.1.4 Konfirmimi	59
7.1.5 Ripërformanca	60
7.1.6 Procedurat analitike	61
7.2. Dokumentimi	61
7.3. Komunikimi	62
7.4. Çështje në lidhje me raportimin e akteve të paligjshme të dyshuara	64
8. Vlerësimi i Evidencave dhe Nxjerrja e Përfundimeve	66
8.1 Çështje të përgjithshme rreth Vlerësimit të Evidencave dhe Nxjerrjes së Përfundimeve	66
8.2. Prezantimi me shkrim nga zyrtarët përgjegjës	68
8.3. Ngjarjet pasuese	68
9. Raportimi	69
9.1 Përputhshmëria me standardet e formës dhe përmbajtjes së Raporteve të Auditimit	69
9.1.1. Raportet e auditimit	70
9.1.2. Raportet Speciale të Auditit të Përputhshmërisë (versionet e gjata)	71
9.2. Proceset e ndjekjes	80
10. Orientime të mëtejshme për audituesit e sektorit publik që operojnë në një mjedis të Gjykatës së Llogarive	81
10.1. Kryerja e Auditimeve në një Gjykatë të Llogarive	81

10.2. Komunikimi dhe zbatimi i ligjit	82
10.3. Proceset në modele të ndryshme të Gjykatës së Llogarive	83
Shtojca 1 – Shembuj të objektit, informacionit për objektin dhe kriteret në auditimet e përputhshmërisë	84
Shtojca 2 - Shembuj të Burimeve që përdoren për Njohjen e Subjektit të Audituar dhe Identifikimin e Krieteve të Përshtatshme	90
Shtojca 3 - Shembuj të Faktorëve të Lidhur me Vlerësimin e Riskut në Auditimin e Përputhshmërisë	92
Shtojca 4 – Shembuj të Faktorëve të Riskut në Lidhje me një Çështje të Caktuar	97
Shtojca 5 – Shembuj të Procedurave të Auditimit të Përputhshmërisë në Lidhje me Çështje të Përzgjedhura	99
Shtojca 6 – Shembuj të Devijimeve nga Përputhshmëria	102
Shtojca 7 – Shembull i Raportit të “Shkurtuar” të Auditimit të Përputhshmërisë	104
Shtojca 8 – Shembull i një Përfundimi të Auditimit të Cilësuar të Përputhshmërisë	106
Shtojca 9 – Shembull i një Përfundimi të Auditimit për Përputhshmëri të Pamundur	108
Shtojca 10 – Shembull i një Deklarate të Auditimit për Mosmbajtje Përgjegjësie	110
Shtojca 11 – Shembull i një Paragrafi që Thekson një Çëshje Kryesore apo Çështje të Tjera	112
Shtojca 12 – Shembull i një Raporti për Kontrollin e Përputhshmërisë që Paraqet Siguri të Kufizuar	113

Hyrje

1. Koncepti i auditimit të përputhshmërisë përfshihet në përcaktimin e objektivit që duhet të ketë auditimi në sektorin publik, siç përcakton Deklarata e Limës e INTOSAI-t: “Koncepti dhe realizimi i auditimit është i qenësishëm në administrimin publik financiar, pasi menaxhimi i fondeve publike nënkupton besim. Auditimi nuk është qëllim në vetvete, por pjesë e pandashme e një sistemi rregullator që ka për synim të zbulojë devijimet nga standardet e pranuar dhe shkeljet e parimeve të ligjshmërisë, efijencës, efektivitetit dhe ekonomicitetit të menaxhimit financiar aq herët në kohë sa të bëjë të mundur marrjen e masave korrigjuese në raste individuale, me qëllim që personat përkatës të marrin përsipër përgjegjësitë, të merret kompensim, ose të merren masa për të parandaluar ose të paktën për ta bërë më të vështirë realizimin e këtyre shkeljeve”.
2. Auditimi i përputhshmërisë përcakton se deri në ç’masë subjekti i audituar ndjek rregullat, legjislacionin dhe aktet normative, politikat, kodet e miratuara apo kushtet e përcaktuara, si kushtet e kontratës apo klauzolat e një marrëveshjeje financimi. Koncepti “auditim përputhshmërie” lindi në Parimet Themelore të Auditimit të INTOSAI-t (ISSAI 100.38 dhe 39). Koncepti përshkruhet më tej në ISSAI 4000 – Hyrje në Udhëzimet e Auditit të Përputhshmërisë.
3. Në sektorin publik, konceptet e transparencës, llogaridhënies, administrimit dhe mirëqeverisjes janë parime bazë dhe kyçe. Ligjet dhe aktet normative mund të përcaktojnë se cilat aktivitete duhet të kryejnë institucionet publike për qytetarët, çdo kufizim të këtyre

aktiviteteve, objektivat e përgjithshme që duhen arritur dhe si mbrohet e drejta e qytetarit për proces të drejtë dhe të ndershëm. Përveç kësaj, fondet publike iu besohen institucioneve publike që t'i menaxhojnë mirë. Është përgjegjësi e këtyre institucioneve dhe titullarëve të tyre që të jenë transparentë për veprimet e tyre, të japin llogari para qytetarëve për fondet që iu janë besuar, si edhe t'i administrojnë këto fonde siç duhet.

4. Nevoja për të monitoruar respektimin e legjislacionit nga institucionet publike dhe mbrojtjen e të drejtës për proces të lirë dhe të ndershëm për njerëzit, janë funksione të rëndësishme të kontrollit të sektorit publik. Me anë të auditimit në sektorin publik në përgjithësi, si edhe auditimit të përputhshmërisë në veçanti, audituesit e sektorit publik ndihmojnë në monitorimin e ndjekjes dhe zbatimit të parimeve bazë të shprehura më lart. Në auditimin e përputhshmërisë, kjo përgjegjësi nënkupton edhe verifikimin nëse informacioni për një çështje të veçantë është në përputhje – në të gjitha aspektet materiale – me kriteret përkatëse si ligjet, aktet normative, direktivat, kushtet e kontratave dhe marrëveshjeve, etj. Rezultatet e këtij auditimi i raportohen subjektit të audituar dhe parlamentit. Gjithashtu, rezultatet i vihen në dispozicion edhe publikut të gjerë. Kjo bëhet për të mbështetur llogaridhënien dhe transparencën në sektorin publik.
5. Këto udhëzime adresojnë aspektet e auditimit të përputhshmërisë në sektorin publik i cili, në shumë vende, është objekt i mandateve dhe objektivave shumë të ndryshëm. Në një sistem demokratik qeverisjeje, llogaridhënia ndaj publikut, dhe sidomos ndaj përfaqësuesve të emëruar të saj, është një aspekt bazë i menaxhimit të institucioneve publike si edhe një element thelbësor i qeverisjes së mirë publike. Institucionet publike ngrihen zakonisht me ligj dhe funksionimi i tyre përcaktohet nga autoritetet e ndryshme që burojnë nga legjislacioni. Menaxhimi i institucioneve publike kërkon respektimin e ligjeve, akteve normative dhe autoriteteve të tjera që i disiplinojnë. Meqë legjislacioni dhe

autoritetet e tjera janë mjete kryesor me të cilin ligjvënësit kontrollojnë se si sektori publik mbledh dhe shpenzon paratë, auditimi i përputhshmërisë me autoritetet përkatëse është i rëndësishëm dhe pjesë e pandashme e mandatit të auditimit, ose e rregullave për shumicën e auditimeve në institucionet publike. Për shkak se ekzistojnë shumë autoritete, dispozitat e tyre mund të krijojnë përplasje mes tyre dhe të jenë objekt interpretimesh të kundërta. Gjithashtu, autoritetet e varësisë mund të mos jenë në konsistencë me drejtimit dhe limitet e përcaktuara në legjislacionin përkatës. Si rezultat, vlerësimi i përputhshmërisë së autoritetit në sektorin publik kërkon gjykim profesional dhe ka një rëndësi të veçantë.

6. Këto udhëzime (ISSAI 4100 për Auditimin e Përputhshmërisë të Kryer Veçmas nga Auditimi i Pasqyrave Financiare) trajtojnë auditimin e përputhshmërisë si një tip auditimi në vetvete, ose si pjesë e auditimit të performancës, dhe jo kur kryhet bashkërisht me auditimin e pasqyrave financiare. Ato ngrihen mbi Parimet Themelore të Auditimit të INTOSAI-t (referuar në këtë dokument si ISSAI 100 – ISSA i 400), të referuara më parë si Standardet e Auditimit të INTOSAI-t) dhe janë përgatitur për të ndihmuar Audituesit e sektorit publik dhe institucionet supreme të auditimit SAI në aplikimin e këtyre parimeve.

7. Procesi që ndiqet për kryerjen e auditimit të përputhshmërisë tregohet në tabelën më poshtë dhe përshkruhet në seksionet në vijim.

Procesi i Auditimit të përputhshmërisë

Dokumentacioni, Komunikimi, Kontrolli i Cilësisë

<p>Konsideratat Fillestare (Kapitujt 3, 4, 5)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Përcaktoni temën dhe objektivin e auditimit të përputhshmërisë • Merrni në konsideratë parimet me domethënie etike (pavarësia dhe objektiviteti) • Sigurohuni për procedurat e kontrollit të cilësisë
<p>Planifikimi i Auditimit (Kapitulli 6)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Përcaktoni palët e përfaqshira / bazën ligjore • Identifikoni objektin dhe kriteret • Kuptoni institucionin dhe mjedisin e tij • Hartoni planin dhe strategjinë e auditimit • Kuptoni kontrollin e brendshëm • Përcaktoni materialitetin për qëllime planifikimi • Vlerësoni riskun • Planifikoni procedurat e auditimit për të pasur siguri të arsyeshme
<p>Kryerja e Auditimit dhe Mbledhja e Evidencave (Kapitulli 7)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mblidhni evidenca përmes mjeteve të ndryshme • Përditësoni vazhdimisht planifikimin dhe vlerësimin e riskut • Dokumentacioni, komunikimi dhe kontrolli i cilësisë në vijim • Konsideroni mospërputhjet që mund të jenë indice për akte të paligjshme
<p>Vlerësimi i Evidencave dhe Formulimi i Përfundimeve (Kapitulli 8)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vlerësoni nëse keni evidenca të mjaftueshme • Konsideroni materialitetin për qëllime raportimi • Formuloni përfundimet • Merrni deklaratimet me shkrim, nëse duhet • Adresoni hapat e mëtejshëm, nëse duhet
<p>Raportimi (Kapitulli 9)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Përgatitni raportin • Shkruani rekomandimet dhe përgjigjet nga institucioni, sipas rastit • Referojuni raporteve të mëparshme, nëse duhet

2 Objekti i udhëzimeve

2.1 Objekti dhe Natyra e Auditimit të Përputhshmërisë

8. Në përgjithësi, vetë mandati i Institucionit Suprem të Auditimit përcakton nëse ai kryen detyra auditimi përputhshmërie apo jo. Nëse SAI kryen auditime përputhshmërie, ka përgjegjësinë të përcaktojë objektin dhe natyrën e punës që do të kryhet dhe qasjen e duhur të auditimit. Në disa raste, organi legjislativ siç është parlamenti, mund t'i kërkojë ISA-s të kryejë një tip të caktuar auditimi. Kërkesa të tilla mund të pranohen me kusht që të mos komprometohet pavarësia e audituesit (ISSAI 200, 2.2.16). Sidoqoftë, i takon ISAI -t të vendosë për qasjen dhe metodologjinë e auditimit që do të ndjekë.
9. Objektet e auditimeve të përputhshmërisë janë të shumta dhe mund të ndryshojnë shumë nga njëri auditim te tjetri. Objekti mund të jetë i përgjithshëm ose shumë specifik. Seksioni 6.2 merret më hollësisht me objektin e auditimit të performancës.
10. Parimet Themelore të Auditimit shpjegojnë se auditimi i performancës është i rëndësishëm, sepse agjencitë, programet dhe aktivitetet shtetërore janë shpesh rezultat i ligjeve dhe akteve normative të caktuara. Vendimmarrësit duhet të dinë nëse po respektohen ligjet dhe aktet normative përkatëse, nëse janë arritur rezultatet e synuara, dhe nëse jo, çfarë rishikimesh janë të nevojshme (ISSAI 300, 3.4.2). Ligjet, aktet normative dhe kërkesat e tjera të përputhshmërisë që i përkasin institucionit të audituar, mund të jenë mjaft relevante për objektivat e auditimit, qoftë nëse kryhet si tip auditimi i veçantë, ose bashkërisht me auditimin e performancës apo me auditimin e pasqyrave financiare. Audituesit e sektorit publik planifikojnë dhe kryejnë punën në bazë të një objekti dhe natyre që u lejon hartimin e një raporti konstruktiv për palët e përfshira.
11. Në disa raste, mandati i auditimit mund të përcaktojë objektin dhe temën

e një auditimi përputhshmërie. Në raste të tjera, objekti dhe tema mund të bazohen në gjykimin profesional të audituesit të sektorit publik. Faktorët që mund të ndikojnë në përcaktimin e objektit dhe temës së auditimit nga audituesi i sektorit publik përfshijnë:

- a) Kërkesat e përcaktuara në mandatin e auditimit apo ligjet dhe aktet normative përkatëse, si akti i alokimit të fondeve apo akti i prokurimit;
- b) Shkeljet e institucionit të audituar, të evidentuara në auditimet e kaluara;
- c) Konstatimet dhe rekomandimet e auditimeve të kryera nga auditues jashtë SAI - t;
- d) Vlerësimi i rrishtit të rrishtit në lidhje me auditimet financiare dhe auditimet e performancës duke treguar fushat specifike ku ekziston rrishtit i shkeljeve (p.sh. në sektorë si prokurimi, ose programe të mëdha sektoriale si mbledhja e të ardhurave, mbrojtja, ndihmat sociale, etj.);
- e) Interesi publik ose pritshmëria publike (p.sh. mashtrimi i dyshuar, keqmenaxhimi ose shkelje të identifikuar nga media, etj.)
- f) Fusha specifike që janë objekt i fokusit ligjvënës (p.sh. çështje mjedisore dhe mosrespektimi i marrëveshjeve ndërkombëtare mjedisore);
- g) Kërkesat nga organet ligjvënëse, agjencitë financuese ose organizatat donatore (p.sh. respektimi i kushteve të marrëveshjeve të financimit);
- h) Institucioni ka marrë financime të konsiderueshme nga organizatat ndërkombëtare dhe duhen respektuar kushtet e një kontrate apo marrëveshjeje që këto financime të vazhdojnë të jepen.

12. Në situata ku objekti dhe natyra e auditimit të përputhshmërisë nuk rrjedhin direkt nga mandati i auditimit apo legjislacioni përkatës, por bazohen në gjykimin profesional të audituesit të sektorit publik, mund të jetë e nevojshme që subjekti të informohet me shkrim për objektin dhe natyrën e auditimit. Kjo mund të ndihmojë në qartësimin e roleve dhe përgjegjësi të palëve të ndryshme, përfshi temën e auditimit si edhe kufizimet, informacionin, tipin e raportit që do të lëshohet, kujt i lëshohet, afatet, etj.
13. Referencat për “auditimin e përputhshmërisë” në këtë dokument duhet të kuptohen në kontekstin e punës së kryer nga institucionet supreme të auditimit SAI, ose të punës për të cilën SAI është përgjegjëse.
14. Orientime shtesë për informimin e subjektit për objektin dhe natyrën e auditimit mund të gjeni në:
 - ISSAI 1210 dhe 1300
 - Udhëzime Zbatimi për Auditimin e Performancës së INTOSAI-t, seksioni 2.3 – Institucionet përkatëse duhet të informohen në mënyrë të përshtatshme
 - Standardi Ndërkombëtar i IFAC për Angazhimin e Sigurisë (SAE) 3000

2.2 Siguria e Arsyeshme kundrejt Sigurisë së Kufizuar

15. Parimet Bazë të Auditimit në lidhje me përputhshmërinë pohojnë se auditimi duhet të japë siguri të arsyeshme për zbulimin e gabimeve, parregullsive dhe veprimeve të paligjshme që mund të cenojnë ndjeshëm objektivat e auditimit (ISSAI 300, 3.4.1).
16. Në shumicën e tipeve të angazhimeve, ekzistojnë dy tipe nivelesh sigurie: siguri e arsyeshme (pozitive) dhe e kufizuar (negative). Siguria e arsyeshme është siguri e lartë, por jo absolute. Për shkak të kufizimeve

të qenësishme të një auditimi (shih seksionin për vlerësimin e riskut më poshtë), auditimi normalisht nuk jep siguri 100%. Në përgjithësi, auditimet për siguri të arsyeshme bëhen për të pasur një përfundim në formë pozitive, si p.sh. “për mendimin tonë, objekti është / nuk është në përputhje – në të gjitha aspektet materiale – me kriteret e përcaktuara...”. Puna për sigurinë e kufizuar nuk konsiderohet auditim, por shqyrtim, pasi jep një nivel më të ulët sigurie sesa auditimi dhe bëhet për të pasur një përfundim të shprehur në formë negative, si p.sh. “nuk kemi vënë re asgjë që presupozon se objekti nuk është në përputhje – në të gjitha aspektet materiale – me kriteret e përcaktuara...”.

17. Auditimet për sigurinë e arsyeshme dhe shqyrtimet për siguri të kufizuar kërkojnë që të kuptohet mirë objekti dhe të merren evidenca të mjaftueshme për të mbështetur përfundimin e audituesit të sektorit publik. Auditimet për siguri të arsyeshme përfshijnë vlerësimin e risqeve, kryerjen e procedurave të auditimit për t’iu përgjigjur risqeve të vlerësuara, dhe vlerësimin se evidencat e mbledhura janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme. Gjatë kryerjes së një shqyrtimi për siguri të kufizuar, procedurat zakonisht kufizohen në hulumtime dhe procedura analitike. Natyra, momenti dhe shtrirja e procedurave që kryhen si në auditimin për siguri të arsyeshme ashtu edhe në shqyrtimin për siguri të kufizuar, përcaktohen nga Audituesit e sektorit publik mbi bazën e gjykimit të tyre profesional. Shqyrtimi me siguri të kufizuar mund të jetë më i përshtatshëm për objekte auditimi të ndërlukuara në një sërë institucionesh dhe jo për objekte brenda një institucioni specifik.
18. Këto udhëzime zbatohen për detyra auditimi ku qëllimi është të merren evidenca të mjaftueshme për të mbështetur konstatimet/gjetjet. Përfundimi mund të shprehet me një formulim të gatshëm siguri, ose në formë më të shtjelluar.

2.3 Raportimi bazuar në Pohim kundrejt Raportimit Direkt

19. Në disa raste, drejtuesit e institucionit të audituar mund të përgatisin një pohim specifik ose deklaratë përputhshmërie. Në raste të tjera, pohimi mund të jetë i nënkuptuar.
20. Për shembull, në auditimet e përputhshmërisë të kryer veçmas ose bashkërisht me auditimin e performancës, pohimi mund të jetë një deklaratë përputhshmërie me ligjet dhe aktet normative, një deklaratë përputhshmërie me kushtet e një kontrate, ose një deklaratë për efektivitetin e një procesi apo sistemi specifik. Shembull i një pohimi të nënkuptuar mund të jetë kur treguesit kyçë të performancës janë objekt auditimi dhe përfundimi pohon se nuk ka pasur mospërputhje të zbuluara për arritjen e niveleve të performancës siç kërkohet nga treguesit kyçë të performancës.
21. Në mjaft auditime në sektorin publik nuk ka pohime apo deklarata specifike përputhshmërie që institucioni i audituar iu vë në dispozicion përdoruesve. Informacioni i objektit të auditimit shkruhet në raportin e audituesit – ose në formën e të dhënave/informacionit, ose si deklaratë direkte në formën e një përfundimi. Këto auditime zakonisht quhen auditime për raportim direkt. Konstatimet/gjetjet raportohen në mënyrën e duhur te palët përkatëse si p.sh. institucioni i audituar dhe parlamenti. Raportet zakonisht i vihen në dispozicion publikut të gjerë.
22. Forma e raportimit varion nga gjykimi profesional i audituesit se cili është komunikimi më efektiv me përdoruesit e synuar. Raportet mund të jenë të shkurtër ose të gjatë. Seksioni për raportimin në këtë dokument jep informacion më të gjerë.
23. Këto udhëzime janë hartuar bazuar në auditimet për raportim direkt, por mund të aplikohen edhe në raportime bazuar në pohim.

3. Objektivat që duhen arritur

24. Objektivat përkatës të një auditimi përputhshmërie duhen hartuar sipas rrethanave, bazuar në objektin dhe kriteret e përfshira. Në përgjithësi, objektivat e audituesve të sektorit publik në lidhje me kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë janë:
- a) Mbledhja e evidencave të përshtatshme e të mjaftueshme për auditimin për të parë nëse informacioni në lidhje me një objekt të caktuar është në pajtim, në çdo aspekt material, me një grup të caktuar kriteresh; dhe
 - b) Raportimi i gjetjeve dhe përfundimeve para organit legjislativ dhe/ose organeve të tjera, sipas rastit.
25. SAI-et që përfaqësojnë sistemin e Gjykatës së Llogarive, kanë si objektiv edhe t'i komunikojnë devijimet nga përputhshmëria organeve kompetente ose të hapin procesin që kërkon një gjykim formal të aspekteve në lidhje me funksionin gjyqësor të gjykatave, si identifikimi i autoritetit/agjentit përgjegjës dhe përcaktimi i ndonjë shkeljeje të mundshme.

4. Përkufizime

26. Për qëllimin e këtyre udhëzimeve, termat e mëposhtëm kanë këto kuptime:

1. **Pohim** – përfaqësim, i shprehur ose i nënkuptuar, i mishëruar në aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacionin që i përket subjektit të audituar, të cilin audituesi e përdor për të konsideruar llojet e ndryshme të devijimeve të mundshme. Në kontekstin e auditimit të përputhshmërisë, deklarata e përputhshmërisë do të thotë se subjekti, duke përfshirë edhe punonjësit përgjegjës të sektorit publik, vepron në përputhje me autoritetet përkatëse (dhe për auditimin e pronës – me pritjet e rëndësishme publike). Deklaratat mund të përfshihen në informacionin për objektin, që prezantohet nga subjekti i audituar ose të shprehet qartë në një letër përfaqësimi të menaxhimit.
2. **Autoritetet** – akte ose rezoluta relevante të lëshuara nga pushteti legjislativ apo instrumente të tjera statutore, direktiva dhe udhëzime të lëshuara nga organe të sektorit publik, me kompetenca të përcaktuara në statut, me të cilat subjekti i audituar duhet të jetë në pajtim. Këto elemente ndonjëherë quhen së bashku “autoritetet legislative” ose thjesht “autoritetet”. Ky term nuk duhet ngatërruar me “autoritetet” në kuptimin e organeve apo personave që ushtrojnë pushtet apo drejtim, siç janë “autoritetet e zbatimit të ligjit” apo “autoritetet rregullatore”. Kur qëllimi është që t’iu referohet këtyre organeve, iu referohet specifikisht si “autoritetet e zbatimit të ligjit”, “autoritetet rregullatore”, etj.
3. **Auditimi i përputhshmërisë** – auditimi i përputhshmërisë trajton shkallën e ndjekjes nga subjekti i audituar së rregullave, ligjeve dhe rregulloreve, politikave, kodeve të përcaktuara, apo termave dhe kushteve të rëna dakord, etj. Auditimi i përputhshmërisë mund të

mbulojë një gamë të gjerë objektesh. Në përgjithësi, qëllimi i një auditimi përputhshmërie është t'u ofrojë siguri përdoruesve të synuar në lidhje me rezultatin e vlerësimit apo matjes së një objekti kundrejt kritereve të përshtatshme.

Dy konceptet e mëposhtme kanë rëndësi të veçantë në kryerjen e auditimit të përputhshmërisë në kontekstin e Parimeve Themelore të Auditimit të INTOSAI-it:

- a) **Rregullariteti** – koncepti që aktivitetet, transaksionet dhe informacionet që i përkasin një subjekti të audituar, janë në pajtim me legjislacionin autorizues, rregulloret e lëshuara sipas legjislacionit rregullues dhe me ligjet, rregulloret apo marrëveshjet e tjera relevante, duke përfshirë ligjet buxhetore, dhe janë sanksionuar siç duhet.
- b) **Korrektësia** – parimet e përgjithshme të menaxhimit të shëndoshë financiar të sektorit publik dhe sjelljes së punonjësve të sektorit publik.

Në varësi të mandatit të SAI-t, auditimi i përputhshmërisë mund të jetë auditimi i rregullaritetit ose korrektësisë, ose i të dyjave.

Për shkak se korrektësia nuk mund të vlerësohet lehtë me një vlerësim objektiv, mund të jetë e vështirë, dhe në disa raste e pamundur, për të audituar korrektësinë në një nivel të arsyeshëm sigurie. Shpesh herë nuk gjenden kritere objektive kundrejt të cilave mund të matet korrektësia – ajo çfarë mund të jetë e pranueshme në një pjesë të sektorit publik, mund të mos pranohet diku tjetër.

Edhe kur SAI-t mund të kenë mandat për të audituar korrektësinë, kriteret mund të mos përcaktohen qartë që në fillim. Çështja e kritereve të përshtatshme adresohet më hollësisht në seksionet në vazhdim të këtij dokumenti. Aty ku mandati i auditimit kërkon auditim të korrektësisë, parimet e përmendura në këto udhëzime mund të përdoren si të

përshtatshme për rrethanat. Forma dhe përmbajtja e raporteve mbi korrektësinë mund të variojnë sipas mandatit të SAI-t dhe rrethanave përkatëse.

- 4. Devijimi nga përputhshmëria** – mospajtimi i subjektit të audituar me:
 - a) Autoritetet – për auditimet e përputhshmërisë së rregullaritetit; ose
 - b) Parimet e përgjithshme të menaxhimit të shëndoshë financiar në sektorin publik dhe sjelljes së punonjësve të sektorit publik – për auditimin e përputhshmërisë së korrektësisë.
- 5. Përfundim** – Raporti i audituesit mbi objektet/temat e përputhshmërisë zakonisht përmban një përfundim të bazuar mbi punën audituese të kryer. Kur auditimi i përputhshmërisë kryhet bashkë me auditimin e pasqyrave financiare, përfundimi mund të ketë formën e një opinionit (shihni ‘Opinionit’). Përfundimi mund të shprehet edhe si një përgjigje më e elaboruar ndaj pyetjeve specifike të auditimit.
- 6. Legjislativi** – Autoriteti ligjvënës i një vendi, për shembull parlamenti. Në kontekstin e auditimit të përputhshmërisë, legjislativi mund të përfshijë edhe organe të tjera të sektorit publik që kanë autoritet për legjislacion buxheti apo vendime.
- 7. Opinion** – Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare mund të përmbajë një opinion të qartë të shkruar në lidhje me përputhshmërinë, përveç opinionit mbi pasqyrat financiare. Një opinion i pacilësuar mund të shprehet kur audituesi përfundon se, në çdo aspekt material, aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacioni i reflektuar në pasqyrat financiare janë në pajtim me autoritetet që i drejtojnë ato.
- 8. Aktorët** – personat, grupet, organizatat apo lloje të tjera subjektsh që janë të interesuar për aktivitetet dhe operacionet e sektorit publik, për financimin e subjekteve të sektorit publik dhe për kryerjen me sukses të programeve me fonde publike.

5. Konsiderime Fillestare

5.1 Konsiderime Etike

27. Parimet Themelore të Auditimit përcaktojnë parimet me rëndësi etike që merren në konsideratë përpara fillimit të auditimit (ISSAI 200, 2.2.1). Këto parime lidhen me:

- a) Pavarësinë e SAI-t dhe audituesit, duke përfshirë neutralitetin politik
- b) Shmangien e konfliktit të interesit ndërmjet audituesit dhe subjektit të audituar
- c) Nevojën që audituesi dhe SAI të kenë kompetencën e duhur
- d) Ushtrimin e kujdesit dhe interesimit të duhur nga SAI dhe Audituesi për t'iu përbajtur Parimeve Themelore të Auditimit

28. Nëse për ndonjë arsye, SAI ose audituesi nuk janë në gjendje të veprojnë në përputhje me Parimet Themelore të Auditimit me rëndësi etike, atëherë ndërmerren veprimet e përshtatshme për t'u siguruar që kërcënimet për mospajtim të eliminohen përpara fillimit të auditimit. Kjo mund të përfshijë, për shembull, ri-alokimin e stafit të caktuar për auditim, trajnime shtesë, ose përfshirjen e ekspertëve.

29. Udhëzime shtesë mund të gjenden edhe në:

- Kodin e Etikës i INTOSAIT-t
- Udhëzimet e Zbatimit INTOSAI për Auditimin e Performancës, Paragrafët 2.2 e 2.3
- ISAE e IFAC 3000

5.2 Kontrolli i Cilësisë

30. Ashtu si me llojet e tjera të auditimit, është e rëndësishme që gjatë kryerjes së auditimeve të përputhshmërisë SAI të ketë miratuar proceset

dhe procedurat që sigurojnë kryerjen e punës me cilësi të mjaftueshme, që audituesit e sektorit publik që kryejnë auditime të këtilla të kenë kolektivisht kompetencat dhe aftësitë e nevojshme, dhe që puna e ekipit të jetë e drejtuar, e mbikëqyrur, dhe e kontrolluar në mënyrë të përshtatshme. Parimet Themelore të Auditimit të INTOSAI-t përcaktojnë etapat dhe ofrojnë udhëzime për të siguruar cilësinë e punës (ISSAI 200, 2.1.26 dhe 2.2.36).

31. Udhëzime të mëtejshme mbi kontrollin e cilësisë mund të gjenden në:

- Kodin e Cilësisë propozuar nga INTOSAI dhe ISSAI 1220
- Udhëzimet e Zbatimit të INTOSAI-t për Auditimin e Performancës Shtojca 4
- Standardin Ndërkombëtar të IFAC për Kontrollin e Cilësisë (ISQC)1
- ISAE 3000 e IFAC.

6. Planifikimi dhe Hartimi i një Auditimi Përputhshmërie

32. Parimet Themelore të Auditimit deklarojnë që audituesi duhet ta planifikojë auditimin në mënyrë të tillë që të sigurojë kryerjen e një auditimi cilësor e ekonomik, eficient, efektiv dhe në kohën e duhur (ISSAI 300 3.1.1). Për më tepër, ata që planifikojnë auditimin duhet të kenë njohuri mbi kërkesat e përputhshmërisë që duhet të zbatohet subjekti që do të auditohet (ISSAI 300, 3.4.3).
33. Audituesit e sektorit publik planifikojnë dhe kryejnë auditimet duke ruajtur në të njëjtën kohë një qëndrim skepticizmi profesional.

6.1 Identifikimi i Palëve të Përfshira / Bazës Ligjore

34. Audituesit e sektorit publik sigurohen që të ekzistojnë parakushtet e nevojshme për kryerjen e auditimit me efektivitet. Në planifikimin e auditimeve të përputhshmërisë, mund të identifikohen që në fillim palët e interesit të përfshira. Kjo është e rëndësishme për të përcaktuar bazën ligjore për kryerjen e auditimit, si mandati i SAI-t, duke përfshirë përgjegjësitë e audituesve të sektorit publik, si dhe statusin kushtetues dhe përgjegjësitë e subjektit të audituar.
35. Për më tepër, është e rëndësishme të identifikohen përdoruesit e raportit të auditimit. Forma dhe përmbajtja e raportit ndikohen nga gjykimi profesional i audituesit për mënyrën e komunikimit më efektiv me përdoruesit e synuar. Nevojat e përdoruesve mund të variojnë në varësi të përdoruesve që janë legjislativi, agjencitë e financimit, organizatat donatore, qytetarët, ose palë të tjera të rëndësishme të interesit.

6.2 Lënda dhe Informacioni i Lëndës

36. Përcaktimi i lëndës dhe informacionit të lëndës është një nga hapat e parë që duhen kryer në planifikimin dhe kryerjen e auditimit të përputhshmërisë.
37. Lëndët mund të marrin shumë forma dhe të kenë shumë karakteristika të ndryshme. Lëndët mund të jenë të përgjithshme ose të një natyre shumë specifike. Disa janë sasiore dhe shpesh mund të maten me lehtësi (për shembull performanca ose gjendja financiare), ndërsa të tjerat janë cilësore dhe të një natyre më subjektive (për shembull sjellja). Megjithatë, lënda duhet të jetë e identifikueshme dhe të japë mundësi për ta vlerësuar lëndën në bazë të kritereve të përshtatshme. Për më tepër, lënda duhet të jetë e një natyre të tillë që të jetë e mundur të mblidhen evidenca të mjaftueshme rreth informacionit të lëndës për të mbështetur një Përfundim.
38. Në disa raste, lënda mund të jetë e përcaktuar në ligjin përkatës ose në mandatin e auditimit. Në raste të tjera, përzgjedhja e lëndës është një zgjedhje strategjike e bërë nga SAI ose audituesit e sektorit publik, dhe bazohet në vlerësimin e riskut dhe gjykimin profesional.
39. Kur auditimi i përputhshmërisë përfshin ligjet buxhetore ose rezoluta të tjera të rëndësishme buxhetore, përfshihen dhe të ardhurat dhe financimi i subjektit, si dhe shpenzimet e tij.
40. Mandati i SAI mund të përfshijë gjithashtu edhe auditimet e përputhshmërisë me supozimet dhe kushtet paraprake buxhetore të dokumentuara, përpara rezolutës së zbatueshme të legjislativit.
41. Disa shembuj të lëndëve dhe informacionit të lëndës në lidhje me auditimin e përputhshmërisë gjenden në Shtojcën 1.

6.3 Kriteret

42. Mund të identifikohen edhe kriteret ose standardet bazë kundrejt të

cilave do të krahasohet lënda. Gjatë kryerjes së auditimeve të përputhshmërisë, identifikimi i kriterëve është një hap themelor në procesin e planifikimit të auditimit. Disa shembuj të kriterëve në lidhje me auditimin e përputhshmërisë gjenden në Shtojcën 1.

43. Kriteret mund të jenë formale, si një ligj apo një rregullore, udhëzime ministrore, ose termat e një kontrate apo marrëveshje. Kriteret mund të jenë edhe më pak formale, si kodi i sjelljes, ose parimet e korrektësisë, ose mund të lidhen me pritjet sa i përket sjelljes, për shembull, çfarë mund të konsiderohet e pranueshme në lidhje me klasin e udhëtimit ose nivelet e mikpritjes dhe argëtimet me shpenzimet e qeverisë, nëse limite të tilla nuk janë deklaruar në mënyrë të qartë gjatë. Udhëzimet administrative që përdoren si kriterë duhet të jenë në pajtim me ligjet dhe rregulloret. Burimet e përdorura si bazë për kriteret e auditimit në vetvete mund të jenë pjesë e auditimit të përputhshmërisë.
44. Kriteret duhet të jenë të përshtatshme. Kjo do të thotë se kriteret duhet të kenë karakteristikat e mëposhtme:
- a) **Të pranueshme** - kriteret e pranueshme ofrojnë kontribute kuptimplota në nevojat për informacion dhe vendimmarrje të përdoruesve të synuar të raportit të auditimit
 - b) **Të besueshme** - kriteret e besueshme rezultojnë në përfundime logjike të qëndrueshme kur përdoren nga një auditues tjetër në rrethana të njëjta
 - c) **Të plota** - Kriteret e plota janë ato që janë të mjaftueshme për qëllimin e auditimit dhe nuk përjashtojnë faktorët relevantë. Ato janë kuptimplota dhe u japin mundësi përdoruesve të synuar që të kenë një pasqyrim praktik të nevojave të tyre për informacion dhe vendimmarrje.
 - d) **Objektive** - kriteret objektive janë neutrale dhe të pandikuara nga audituesi apo drejtuesit e subjektit të audituar. Kjo do të thotë se

kriteret nuk mund të jenë aq informale saqë vlerësimi i informacionit lëndor kundrejt kriterëve të jetë shumë subjektiv, dhe mund t'i bëjë audituesit e tjerë të sektorit publik të nxjerrin një përfundim shumë të ndryshëm

- e) **Të kuptueshme** - kriteret e kuptueshme janë ato që deklarohen qartë, që kontribuojnë në nxjerrjen e përfundimeve të qarta, dhe që janë të kuptueshme për përdoruesit e synuar. Ato nuk janë objekt interpretimesh të ndryshme.
- f) **Të krahasueshme** - kriteret e krahasueshme janë në përputhje me ato të përdorura në auditime të ngjashme të agjencive apo aktiviteteve të tjera të ngjashme, si dhe me ato të përdorura në auditimet e mëparshme të subjektit
- g) **Të pranueshme** – kriteret e pranueshme janë ato për të cilat ekspertët e pavarur në terren, subjektet e audituara, legjislativi, media, dhe publiku i gjerë bien përgjithësisht dakord
- h) **Të disponueshme** – kriteret u duhen bërë të njohura përdoruesve të synuar në mënyrë që ata të kuptojnë natyrën e punës audituese dhe bazën për raportin e auditimit

45. Kriteret përfshijnë çështje që mund të kenë një ndikim të rëndësishëm në objektivin e një auditimi të veçantë. Prandaj, në kryerjen e auditimit të përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik vendosin që kriteret të jenë të përshtatshme dhe të kenë lidhje me lëndën dhe objektivat e një auditimi të veçantë që është duke u kryer. Pasi të jenë identifikuar kriteret e përshtatshme në bazë të karakteristikave të përcaktuara më lart, atëherë ato duhet të 'operacionalizohen' në mënyrë të përshtatshme për rrethanat e veçanta të secilit auditim në mënyrë që auditimi të dalë me përfundime kuptimplota.

46. Përcaktimi i kriterëve mund të jetë i drejtpërdrejtë, por në disa raste identifikimi mund të jetë më kompleks. Në disa raste, audituesit e

sektorit publik mund të zgjedhin listat e kontrollit si një mjet i dobishëm në arritjen e një pamjeje të përgjithshme të kriterëve të përshtatshme për t'u përdorur. Audituesit e sektorit publik përdorin një sërë burimesh për të ndihmuar në identifikimin e kriterëve. Disa shembuj të burimeve të tilla gjenden në Shtojcën 2.

47. Në shumë auditime përputhshmërie, kriteret që zbatohen janë qartësisht të identifikueshme. Ky mund të jetë rasti kur kriteret përbëhen nga një ligj i qartë dhe i pa komplikuar, apo nga një rregullore. Për të identifikuar kriteret e duhura, audituesi mund të ndihmohet edhe nga qëllimet apo premisat e dokumentuara për vendimet e legjislativitet.
48. Nëse lindin situata ku mund të ketë dyshime se cili është interpretimi korrekt i ligjit, rregullores, ose autoritetit relevant, audituesit e sektorit publik mund ta gjejnë të dobishme marrjen në konsideratë të qëllimeve dhe parakushteve të përcaktuara gjatë zhvillimit të ligjit, ose të konsultohen me organin e veçantë përgjegjës për legjislacionin. Audituesit gjithashtu mund të marrin në konsideratë vendimet e mëparshme të marra nga autoritetet gjyqësore.
49. Megjithatë, kur auditimi i përputhshmërisë ka si objekt korrektesën, kriteret mund të bëhen më të vështira për t'u identifikuar pasi mund të jenë më pak formale dhe mund të përfshijnë pritjet e publikut në lidhje me veprimet dhe sjelljen e zyrtarëve publikë. Në këto raste, audituesit e sektorit publik duhet të jenë më gjithëpërfshirës në punën e tyre për të identifikuar kriteret përshtatshme. Nevoja për të identifikuar kriteret e përshtatshme nuk i pengon audituesit e sektorit publik që të raportojnë shkeljet e identifikuar të cilat mundet të konsiderohen si sjellje të pranueshme nga zyrtarët publikë, nëse e kërkojnë rrethanat.
50. Gjatë procesit të identifikimit të kriterëve të përshtatshme, audituesit e sektorit publik e konsiderojnë materialitetin të lidhur me rrezikun e mospërputhshmërisë potenciale për secilën temë të lëndës së auditimit (ligji i buxhetit, ligje të tjera specifike, termat e një kontrate, etj., si edhe

korrektesa ku duhet). Konsiderimi i materialitetit përfshin si aspektet sasiore (masën) edhe aspektet cilësore (natyrën dhe karakteristikat).

51. Audituesit e sektorit publik sigurohen që kriteret që do të përdoren të pasqyrojnë sa duhet lëndën, në mënyrë që ajo të auditohet në tërësi. Në raste të rralla, kur auditimi ka një fushë veprimi të kufizuar dhe mund të mbulojë vetëm pjesë të caktuara të një ligji ose të një rregullore, kjo fushë e kufizuar veprimi duhet të shprehet qartë në raportin e audituesit. Nëse audituesit e sektorit publik përdorin udhëzuesit, listat e kontrollit, apo materiale të tjera të ofruara nga subjekti i audituar ose autoritetet e tjera administrative me qëllim identifikimin e kriterëve të përshtatshme të auditimit, ata duhet të kenë kujdes që të sigurojnë nëpërmjet procedurave të duhura të auditimit që materiali i përdorur të pasqyrojë në mënyrë adekuate ligjin e zbatueshëm, rregulloren, etj.
52. Në disa raste, dispozitat e legjisllacionit përkatës mund të jenë të paqarta, për shembull kur një nen i legjisllacionit parashikon që duhen përcaktuar dispozita më specifike nga organi përkatës administrativ dhe këto dispozita nuk janë zhvilluar ende. Në raste të tilla, audituesit e sektorit publik deklarojnë në mënyrë të qartë në raportin e auditimit atë që ata besojnë se legjisllacioni përkatës kërkon, ose që objekti i auditimit ka qenë i kufizuar dhe arsyet për këtë kufizim. Për shembull, raporti mund të deklarojë që mungesa e qartësisë së ligjit ka kufizuar kriteret e auditimit të aplikuara dhe se ka nevojë të ndërmerren masa korrigjuese.
53. Në raste të rralla, kriteret mund të jenë kontradiktore, për shembull kur ekziston një konflikt ndërmjet burimeve të ndryshme të ligjit dhe çështja nuk është zgjidhur nga autoritetet përkatëse administrative ose gjyqësore. Në raste të tilla është shumë e rëndësishme të kuptohen synimet që fshihen pas kriterëve të caktuara dhe të identifikohen pasojat që rrjedhin nga një konflikt i tillë. Gjithashtu, mund të jetë e nevojshme të shtjellohen rastet e kriterëve kontradiktore në raportin e audituesit në mënyrë që të ndërmerren masat korrigjuese nga organet përkatëse.

54. Qasjet që ndihmojnë në identifikimin e kritereve të përshtatshme në këto lloj mëdyshjesh mund të përfshijnë:
- a) Aplikimin e një qasjeje ‘teorike’, që lejon ekspertët e fushës për t’iu përgjigjur pyetjeve si “Cilat duhet të jenë rezultatet ideale kur kushtet janë të përsosura sipas mendimit racional ose praktikave të krahasueshme më të mirënjohura?”, ose
 - b) Përkufizimin dhe marrjen e mbështetjes për kritere realiste dhe të mirëbazuara duke aplikuar një qasje ‘empirike’ që përfshin diskutimet me grupet e interesit dhe vendimmarrësit.
55. Qasja e auditimit gjithashtu mund të zërthehet në pjesë, ose objekti të ngushtohet, në mënyrë që të mund të aplikohen kritere qartësisht të identifikueshme.
56. Pavarësisht nga sa më lart, kriteret duhet të vihen në dispozicion të përdoruesve të synuar dhe të tjerëve në mënyrë të përshtatshme, për shembull, duke përfshirë kriteret në raportin e audituesit, ose duke iu referuar kritereve nëse ato janë në lehtësisht të disponueshme në një tjetër format.
57. Në situatat ku kriteret e auditimit, për çfarëdolloj arsyeje, nuk konsiderohen të përshtatshme, SAI mund të inkurajojë organet e dhura që të formulojnë në mënyrë të qartë parimet e përgjithshme që duhet të ndiqen në subjektet e sektorit publik për çështje të tilla.

6.4 Të kuptuarit e Subjektit të Audituar dhe Mjedisit të tij

58. Përcaktimi i lëndës dhe kritereve të përshtatshme, siç shpjegohet më lart, janë ndër hapat e parë në kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë. Procesi i përcaktimit të lëndës dhe kritereve përfshin të kuptuarit nga audituesit e sektorit publik të subjektit të audituar dhe rrethanave të auditimit. Kjo kuptueshmëri u siguron audituesve të sektorit publik një kornizë reference që duhet të përdoret në zbatimin e gjykimit profesional gjatë gjithë procesit të auditimit. Të kuptuarit e subjektit,

mjedisit të tij, dhe fushave të rëndësishme të programit është veçanërisht e rëndësishme, pasi kjo do të përdoret në përcaktimin e materialitetit dhe në vlerësimin e risqeve. Disa shembuj të burimeve që mund të përdoren në përfitim të këtij të kuptuari përcaktohen në Shtojcën 2.

59. Sipas ISSAI 4000, paragrafi 5, Udhëzimet Auditimit të Përputhshmërisë mbulojnë auditimin e përputhshmërisë në të gjitha nivelet e qeverisjes. Si pasojë, udhëzimet zbatohen si të përshtatshme për një kombinim subjektsh për të cilat është planifikuar dhe kryer një auditim në të gjitha subjektet. Përgjegjësia e audituesit(ve) për auditimin e subjekteve duhet të përcaktohet qartë.

6.5 *Strategjia dhe Plani i Auditimit*

60. Planifikimi i auditimit në mënyrë që ai të kryhet në mënyrë efektive përfshin diskutimet me anëtarët përkatës të ekipit të auditimit, zhvillimin e një strategjie të përgjithshme të auditimit, dhe një plan të auditimit. Si strategjia e auditimit, ashtu edhe plani i auditimit, duhet të dokumentohen me shkrim. Planifikimi nuk është një fazë e dallueshme e auditimit, por është një proces i vazhdueshëm dhe përsëritës. Strategjia dhe plani i përgjithshëm i auditimit përditësohen sipas nevojës gjatë gjithë auditimit. Planifikimi gjithashtu përfshin elementet që lidhen me drejtimin, mbikëqyrjen, dhe rishikimin e ekipit të punës.
61. Në përcaktimin e strategjisë së përgjithshme të auditimit për auditimin e përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik marrin parasysh:
- a) Objektivat, objektin, lëndën, kriteret dhe karakteristika të tjera të auditimit të përputhshmërisë, duke marrë parasysh mandatin e SAI dhe elementet e përfshirë në përkufizimin e auditimit të përputhshmërisë
 - b) Përgjegjësitë dhe objektivat e raportimit, për kë dhe kur do të zhvillohet një raportim i tillë, dhe në çfarë forme

- c) Faktorë të rëndësishëm që mund të ndikojnë në drejtimin e auditimit
- d) Materialitetin dhe vlerësimin e riskut të auditimit
- e) Njohurinë e fituara nga auditimet e mëparshme ose që lidhen me të
- f) Përbërjen dhe shpërndarjen e punës për ekipin e auditimit, duke përfshirë çdo nevojë për ekspertë
- g) Kohën e auditimit

62. Audituesit e sektorit publik zhvillojnë një plan auditimi për auditimin e përputhshmërisë. Strategjia e auditimit është një input thelbësor për planin e auditimit. Plani i auditimit përfshin:

- a) Një përshkrim të kriterëve të identifikuar në lidhje me objektin dhe karakteristikat e auditimit të përputhshmërisë dhe me kuadrin ligjor, rregullator apo kornizën buxhetore;
- b) Një përshkrim të natyrës, kohës, dhe shtrirjes së procedurave të vlerësimit të riskut të mjaftueshme për të vlerësuar risqet e papërfshirë që lidhen me kriteret e ndryshme të auditimit;
- c) Një përshkrim të natyrës, kohës, dhe shtrirjes së procedurave të planifikuara të auditimit që lidhen me kriteret e ndryshme të auditimit të përputhshmërisë dhe vlerësimet e riskut.

63. Planifikimi gjithashtu përfshin:

- a) Përftimin e të kuptuarit të përgjithshëm të kornizës ligjore, rregullore dhe buxhetore, si dhe termat dhe kushtet përkatëse dhe të miratuara, të aplikueshme për objektin e auditimit dhe të subjektit të audituar
- b) Përftimin e të kuptuarit të vlerësimit nga menaxhimi të ligjeve dhe rregulloreve në fuqi duke përfshirë kontrollet e brendshme të menaxhimit që ndihmojnë në sigurimin e përputhshmërisë me autoritetet

- c) Përftimin e të kuptuarit të autoriteteve relevante, duke përfshirë rregullat, ligjet, rregulloret, politikat, kodet, kontratat e rëndësishme apo marrëveshjet e grantit, etj, dhe
- d) Për auditimet e korrektesës - përftimin e të kuptuarit të parimeve relevante të menaxhimit të shëndoshë financiar të sektorit publik dhe pritjet në lidhje me sjelljen e zyrtarëve të sektorit publik

64. Udhëzime të mëtejshme për planifikimin e auditimit dhe kriteret e auditimit mund të gjenden në:

- ISSAI 1210 dhe 1300
- Udhëzimet e Zbatimit të INTOSAI-t për Auditimin e Performancës Pjesa 3 dhe Shtojca 2
- Korniza e Sigurisë e IFAC dhe ISAE 3000

6.6 Të kuptuarit e Kontrollit të Brendshëm të Subjektit të Audituar

65. Të kuptuarit e kontrollit të brendshëm është normalisht pjesë e pandashme e të kuptuarit të subjektit dhe lëndës relevante. Parimet Themelore të Auditimit shpjegojnë se gjatë kryerjes së një auditimi, audituesit e sektorit publik duhet të kuptojnë dhe të vlerësojnë besueshmërinë e kontrollit të brendshëm (ISSAI 300, 3.3.1). Në auditimin e përputhshmërisë, kjo përfshin të kuptuarit dhe vlerësimin e kontrolleve që ndihmojnë drejtuesit t'u përmbahen ligjeve dhe rregulloreve në fuqi (ISSAI 300, 3.3.2).

66. Lloji i veçantë i kontrolleve të vlerësuara varet nga lënda, natyra dhe objekti i auditimit të përputhshmërisë. Në vlerësimin e kontrollit të brendshëm, audituesit e sektorit publik vlerësojnë rrezikun që struktura e kontrollit mund të mos e parandalojë ose zbulojë mospërputhshmërinë materiale (ISSAI 300, 3.4.6). Gjithashtu, sistemi i brendshëm i kontrollit të një subjekti mund të përfshijë edhe kontrolle të projektuara për të korrigjuar rastet e identifikuara të mospërputhjes. Audituesit e sektorit publik përftojnë një pamje të kontrollit të brendshëm që ka lidhje me

objektivin e auditimit dhe testojnë kontrollet ku ata presin të mbështeten. Siguria që vjen nga vlerësimi i kontrolleve të brendshme do të ndihmojë audituesit të përcaktojnë se sa të besueshme janë ato kontrolle dhe në çfarë shkalle janë shtrirë procedurat e auditimit të kryer.

67. Udhëzime të mëtejshme për të kuptuar subjektin e audituar mund të gjenden në:

- ISSAI 1315
- Udhëzimet e Zbatimit të INTOSAI-t për Auditimin e Performancës, Paragrafi 3.3, Pika – Të kuptuarit e programit dhe Shtojca 1, Pika 2 – Formulimi i pyetjes së auditimit ose përkufizimi i problemit të auditimit
- Udhëzimet e INTOSAI-t për Standardet e Kontrollit të Brendshëm të Sektorit Publik
- IFAC ISAE 3000

6.7 Materialiteti

68. Materialiteti përbëhet nga dy faktorë: sasiore dhe cilësorë. Në kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë, materialiteti përcaktohet për:

- a) Qëllime planifikimi
- b) Qëllime të vlerësimit të evidencave të përftuara dhe efektet e rasteve të identifikuara të mos-përputhshmërisë, dhe
- c) Qëllime të raportimit të rezultateve të punës së auditimit.

69. Audituesit e sektorit publik planifikojnë dhe kryejnë auditimin për të përcaktuar nëse informacioni lëndë, në të gjitha aspektet materiale, është në përputhje me kriteret e përcaktuara.

70. Siç deklarohet në Parimet Themelore të Auditimit, “Materialiteti shpesh konsiderohet në lidhje me vlerën, por edhe natyra e qenësishme ose

karakteristikat e një zëri ose grupi zërash mund ta kthejnë një përmbajtje në materiale - për shembull, aty ku ligji apo rregullorja kërkon që ai të paraqitet më vete pavarësisht nga shuma e përfshirë” (ISSAI 100, 1.0.10). Për më tepër, parimet shpjegojnë se në rastet kur auditimi i përputhshmërisë kryhet në lidhje me auditimin e performancës, materialiteti sa i përket natyrës ose kontekstit konsiderohet më i rëndësishëm se materialiteti sa i përket shumës. (ISSAI 400, 4.0.29).

71. Gjatë procesit të planifikimit, mbledhet informacion për subjektin në mënyrë që të vlerësohet risku dhe të përcaktohen nivelet e materialitetit për hartimin e procedurave të auditimit. Evidencat e mbledhura më pas duhet të vlerësohen si një bazë për formimin e përfundimeve dhe për qëllime raportimi. Materialiteti është i rëndësishëm për këtë vlerësim.
72. Përcaktimi i materialitetit për qëllime planifikimi mund të jetë i drejtpërdrejtë. Ky mund të jetë rasti në situata ku një ligj apo një rregullore, apo terma të miratuara përcaktojnë një kërkesë të pakushtëzuar për përputhshmëri, për shembull, nëse kushtetuta ndalon shpenzimet e tepërta në raport me buxhetin e miratuar.
73. Çështje të tjera që mund të konsiderohen si materiale në një nivel më të ulët të vlerës apo incidencës në krahasim me përcaktimin e përgjithshëm të materialitetit përfshijnë:
 - a) Mashtrimin
 - b) Veprimet e paligjshme të qëllimshme ose mospërputhshmërinë
 - c) Informacionin e pasaktë ose të paplotë për menaxhimin, audituesin ose legjislativin (fshehja)
 - d) Shpërfilljen e qëllimshme për të plotësuar kërkesat e bëra nga niveli drejtues, organet autoritare, ose audituesit
 - e) Ngjarjet dhe transaksionet e bëra duke qenë në dijeni të mungesës së bazës ligjore për kryerjen e tyre

74. Në raste të tjera, përcaktimi i materialitetit është normalisht një çështje për gjykim profesional.
75. Kur përftohen evidencat e vlerësimit, përcaktimi i materialitetit mund të ndikohet nga faktorë sasiorë si numri i personave apo subjekteve të prekura nga një lëndë e caktuar, apo shumat monetare të përfshira. Në disa raste, faktorët cilësorë janë më të rëndësishëm sesa faktorët sasiorë. Natyra, vizibiliteti, dhe ndjeshmëria e një fushe të veçantë të programit, ose lënda mund të luajnë rol. Për shembull, theksi që i vihet një lënde nga përdoruesit, një komision publik auditimi, komisione të ngjashme të legjislativit ose organet rregullatore mund të ndikojnë në përcaktimin e materialitetit. Pritjet publike dhe interesi publik janë gjithashtu faktorë cilësorë që mund të ndikojnë përcaktimin e materialit nga audituesit e sektorit publik. Në konsideratë merret edhe shkalla e mospërputhshmërisë. Ndonëse jo domosdoshmërisht të paligjshme, rastet e shpenzimeve të tepërta lidhur me përvetësime të autorizuara nga legjislativi apo futja e një shërbimi të ri të paparashikuar në buxhetin e miratuar, mund të jenë raste të rënda mospërputhshmërie për nga natyra.
76. Në vlerësimin e materialitetit të çdo mospërputhshmërie të identifikuar, merren gjithashtu në konsideratë edhe çështje të tilla si kriteret, kushtet, shkaku dhe efekti i mos-përputhshmërisë.
77. Udhëzimet e mëtejshme mbi materialitetin në lidhje me mospërputhshmërinë e identifikuar diskutohen në paragrafin Vlerësimi i Evidencave dhe Formimi i Përfundimeve më poshtë.
78. Udhëzime të mëtejshme mbi materialitetin mund të gjenden në:
- ISSAI 1320 dhe 1450
 - Udhëzimet e Zbatimit të INTOSAI për Auditimin e Performancës Paragrafi 5.3, Pika – Materialiteti, rëndësia dhe objektiviteti, dhe Shtojca 3, pjesa 1.2, Pika – Mjaftueshmëria e evidencave
 - IFAC ISAE 3000

6.8 *Vlerësimi i Riskut*

79. Vlerësimi i riskut përbën një pjesë thelbësore të kryerjes së një auditimi të sigurisë së arsyeshme. Për shkak të kufizimeve të natyrshme të një auditimi, auditimi i përputhshmërisë nuk ofron garanci apo siguri absolute se mund të diktojë të gjitha rastet e mospërputhshmërisë. Kufizimet e pandashme të auditimit të përputhshmërisë mund të përfshijnë faktorë si:
- a) gjykimi mund të aplikohet përmes menaxhimit në interpretimin e ligjeve dhe rregulloreve
 - b) gabime njerëzore
 - c) sistemet mund të projektohen në mënyrën e gabuar ose të mos funksionojnë në mënyrë efektive
 - d) kontrollet mund të anashkalohen
 - e) evidencat mund të fshihen ose të mos jepen.
80. Në kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik vlerësojnë riskun dhe ndjekin procedura auditimi që mund të dalin të nevojshme gjatë gjithë auditimit. Kjo bëhet me qëllim reduktimin e riskut të auditimit në një nivel të ulët të pranueshëm në rrethana të caktuara për të përfunduar sigurinë e arsyeshme si bazë për përfundimet e audituesit.
81. Risqet dhe faktorët që mund të nxjerrin në dritë këto risqe varen nga objekti specifik i auditimit dhe nga rrethanat në të cilat ai kryhet. Në përgjithësi, audituesit e sektorit publik trajtojnë tre elemente të riskut të auditimit – risku i trashëguar, rreziku i kontrollit dhe risku i zbulimit në lidhje me objektin dhe situatën specifike. Përveç kësaj, në vlerësimin e rrezikut merren parasysh edhe probabiliteti që të ndodhë diçka e caktuar, si dhe pasojat e mundshme që mund të dalin nëse ndodh.

6.8.1 Elementët e Vlerësimit të Riskut në lidhje me Mashtrimin

82. Si pjesë e auditimit, audituesit e sektorit publik identifikojnë dhe vlerësojnë riskun e mashtrimit dhe mbledhin evidencat e mjaftueshme dhe të përshtatshme lidhur me rreziqet e identifikuar të mashtrimit përmes ndjekjes së procedurave të përshtatshme të auditimit. Në rastet kur identifikohet një dyshim për mashtrim, audituesit e sektorit publik marrin hapa për t'u siguruar që të reagojnë siç duhet në bazë të mandatit të institucionit të auditimit dhe rrethanave specifike.
83. Rreziqet e mashtrimit dhe vlerësimet e materialitetit në lidhje me mashtrimin konsiderohen në kontekstin e një fushe më të gjerë veprimi të auditimit të sektorit publik. Disa shembuj të fushave dhe situatave që mund të sjellin zakonisht rreziqe për mashtrim në sektorin publik përfshijnë:
- a) Grante dhe përfitime për palët e treta
 - b) Prokurimi
 - c) Ushtrimi i detyrave dhe kompetencave të zyrtarëve publike
 - d) Keqdeklarimi apo keqpërfaqësimi i qëllimshëm i rezultateve apo informacioneve
 - e) Privatizimi i organeve qeveritare
 - f) Marrëdhëniet midis zyrtarëve ose enteve së sektorit publik.

6.8.2 Elemente të Vlerësimit të Riskut në lidhje me Marrëdhëniet midis Subjekteve të Sektorit Publik

84. Në vlerësimin e riskut të auditimit, e sidomos të rrezikut të mashtrimit apo mospërputhshmërisë merren parasysh marrëdhëniet midis enteve të ndryshme të sektorit publik. Të tilla rreziqe mund të lidhen, për shembull, me një ent që ushtron ndikim mbi një tjetër në këmbim të veprimeve të papërshtatshme. Këto veprime mund të çojnë në

mospërputhje me autoritetet dhe në disa raste, këto rezultate mund të jenë akte të paligjshme. Përveç kësaj, në sektorin publik mund të ketë kërkesa specifike që lidhen me aktivitetet dhe transaksionet midis enteve të ndryshme të sektorit publik. Në lidhje me këto aktivitete apo transaksione mund të ketë edhe kërkesa specifike raportimi që mund të kenë një ndikim tek procedurat e planifikuara të auditimit, Përfundimet e auditimit, apo tek raporti i audituesit.

85. Shembuj faktorësh që lidhen me vlerësimin e rrezikut në auditimet e përputhshmërisë përcaktohen në Shtojcën 3. Përveç kësaj, në Shtojcën 4 jepet edhe një shembull ilustrues i faktorëve të rrezikut që lidhen me auditimin e përputhshmërisë së prokurimeve.

86. Udhëzime të mëtejshme për vlerësimin e rrezikut dhe rrezikun e mashtrimit mund të gjenden në:

- ISSAI 1240, 1315 dhe 1550
- Udhëzimet Zbatuese të INTOSAI-t për Auditimin e Performancës, Pjesa 3.2, Nën pjesa – Rreziqet dhe pasiguritë
- Kuadri i Sigurisë IFAC dhe ISAE 3000

6.9 Planifikimi i procedurave të auditimit

87. Planifikimi i procedurave të auditimit përfshin hartimin e procedurave që i përgjigjen rreziqeve të identifikuar të papërputhshmërisë. Natyra e saktë, koha dhe shkalla e procedurave të auditimit që do të kryhet, mund të variojë gjerësisht nga njëri auditim te tjetri. Megjithatë, procedurat e auditimit të përputhshmërisë në përgjithësi, përfshijnë përcaktimin e kriterëve relevante, d.m.th autoritetet që drejtojnë subjektin, dhe më pas matjen e informacionit në lidhje me objektin relevant kundrejt këtyre autoriteteve. Informacion më i detajuar në lidhje me procedurat e auditimit gjendet në seksionin mbi kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë dhe mbledhjes së evidencave, në vijim.

7. Realizimi i Auditimeve të Përputhshmërisë dhe Mbledhja e Evidencave

88. Parimet Themelore të Auditimit parashikojnë që audituesit e sektorit publik përzgjedhin dhe realizojnë hapat dhe procedurat e auditimit, të cilat, sipas gjykimit të tyre profesional, janë më të përshtatshmet në varësi të rrethanave. (ISSAI 300, 3.4.5). Parimet Themelore të Auditimit, po ashtu parashikojnë që hapat dhe procedurat kanë për synim të sigurojnë evidenca të mjaftueshme, të përshtatshme dhe relevante, të cilat përbëjnë një bazë të arsyeshme për vlerësimet dhe Përfundimet e audituesve (ISSAI 300, 3.5.1). Analizimi i sistemeve të kontrollit të brendshëm të subjektit dhe vlerësimi i rreziqeve që sistemet e kontrollit të mos jenë të afta të parandalojnë ose zbulojnë rastet e papërputhshmërisë janë hapa të zakonshëm gjatë ushtrimit të auditimeve të përputhshmërisë (ISSAI 300, 3.4.6).
89. Procedurat e auditimit për t'u kryer janë në varësi të objektit dhe kriterëve të identifikuar por edhe të gjykimit profesional të audituesit. Procedurat duhet të jenë të lidhura ngushtë me risqet e identifikuar. Kur risqet për papërputhshmëri janë të larta dhe kur audituesit e sektorit publik planifikojnë të mbështeten në kontrollet ekzistuese, këto kontrolle duhen testuar. Kur kontrollet konsiderohen si të pasigurta, audituesit e sektorit publik planifikojnë dhe implementojnë procedura verifikuese për t'iu përgjigjur rreziqeve të identifikuar. Për më tepër, realizohen edhe procedura verifikuese shtesë kur ekzistojnë rreziqe të ndjeshme për papërputhshmëri. Në qoftë se qasja e auditimit përbëhet vetëm prej procedurave verifikuese, atëherë zhvillohen edhe testimet e detajeve (krahas testimeve analitike).
90. Në disa raste të rralla mund të jetë e vështirë ose me një kosto shumë të lartë sigurimi i evidencave të mjaftueshme, të përshtatshme dhe

relevante për nxjerrjen e Përfundimeve. Në këto raste, audituesit e sektorit publik duhet t'i kenë parasysh marrëdhënien mes kostove dhe leverdisë së mbledhjes së evidencave, si dhe të pasojave që do të ketë mosmbledhja e evidencave të mjaftueshme e të përshtatshme në realizimin e objektivave të auditimit dhe në raportin e audituesve. Reagimi i audituesve ndaj kësaj situatë mund të variojë rast pas rasti në varësi të mandatit, rëndësisë së interesit publik, pritshmërive të publikut dhe aftësisë për të raportuar në lidhje me këto gjetje. Audituesi mund ta shohë të arsyeshme të raportojë rreth kësaj çështjeje pikërisht përpara organit ligjvënës ose përpara ndonjë pale tjetër të interesuar. Megjithatë, këto vështirësi apo shpenzime nuk përbëjnë në vetvete një shkak të mjaftueshëm për shmangien nga procedurat faktmbledhëse të planifikuara, edhe nëse nuk ekzistojnë procedura alternative të kënaqshme për këtë qëllim.

91. Në Shtojcën 5 paraqiten disa shembuj të procedurave të auditimit të përputhshmërisë për disa subjekte të përzgjedhura auditimi.

7.1 Mbledhja dhe Vlerësimi i Evidencave

92. Gjatë kryerjes së auditimit të sigurisë së arsyeshme, audituesit e sektorit publik mbledhin evidenca auditimi të mjaftueshme dhe të përshtatshme në të cilat bazohen Përfundimet e audituesve. Parimet Themelore të Auditimit parashikojnë që “duhen siguruar evidenca të arsyeshme, të përshtatshme dhe relevante në mbështetje të vlerësimit dhe Përfundimeve të audituesve rreth organizimit, programit, veprimtarisë apo funksionit nën auditim” (ISSAI 300, 3.5.1)
93. Mjaftueshmëria e evidencave ka të bëjë me sasinë e tyre. Përshtatshmëria, relevanca, besueshmëria dhe vlera përkatëse e evidencave kanë të bëjnë me cilësinë e tyre. Audituesit e sektorit publik përdorin gjykimin e tyre profesional për të çmuar mjaftueshmërinë dhe përshtatshmërinë gjatë procesit të mbledhjes së evidencave.

94. Procesi i mbledhjes së evidencave është sistematik dhe përsëritës dhe ka të bëjë me:
- a) mbledhjen e evidencave përmes kryerjes së procedurave të përshtatshme të auditimit
 - b) vlerësimin e evidencave të siguruara për sa i përket mjaftueshmërisë (sasisë) së tyre dhe përshtatshmërisë (cilësisë) së tyre
 - c) rivlerësimin e risqeve dhe mbledhjen e evidencave shtesë nëse është e nevojshme
95. Procesi i mbledhjes së evidencave vazhdon derisa audituesi i sektorit publik të jetë i kënaqur me faktin se ka mbledhur evidenca të mjaftueshme e të përshtatshme në të cilat të mund të bazojë Përfundimet e auditimit.
96. Në shumë raste, përzgjedhja e kampionit për t'u audituar mund të përdoret si një mjet testimi për të zbuluar rastet e papërputhshmërisë me autoritetet. Përdorimi i teknikave informatike të auditimit po ashtu është mjaft i dobishëm, duke u kthyer në shumë raste në një pjesë përbërëse të auditimeve të përputhshmërisë.
97. Evidencat e auditimit mblidhen duke përdorur një shumëllojshmëri teknikash të tilla si:
- a) Vrojtimi
 - b) Inspektimi
 - c) Hulumtimi
 - d) Ripërformanca
 - e) Konfirmimi
 - f) Procedurat analitike
98. Procedurat për mbledhjen e evidencave të auditimit zakonisht grupohen në dy kategori të mëdha:
- a) Testimet e kontrolleve
 - b) Testimet verifikuese, siç mund të përmendim procedurat analitike ose testimet e detajeve

7.1.1 Vrojtimi

99. Vrojtimi ka të bëjë me këqyrjen e një procesi apo procedure në zhvillim e sipër. Në auditimet e përputhshmërisë, Vrojtimi është këqyrja e madhësisë së një tenderi që po zhvillohet apo studimi i mënyrës sesi procedohet me kryerjen e pagesave të përfitimeve.

7.1.2 Inspektimi

100. Inspektimi ka të bëjë me hulumtimin e regjistrave, regjistrimeve dhe dosjeve të rasteve konkrete apo të asetëve materiale. Në auditimet e përputhshmërisë, inspektimet kanë të bëjnë me hulumtimin e regjistrave dhe regjistrimeve për të përcaktuar se si janë llogaritur fondet e projektit si dhe për t'i krahasuar pasqyrat kontabël me kushtet e marrëdhënies së projektit. Inspektimi I dosjeve të rasteve ka të bëjë me shqyrtimin e gjithë dokumentacionit përkatës për të përcaktuar nëse përfituesit I përmbushnin kriteret përzgjedhëse për këtë qëllim. Inspektimi, po ashtu, ka të bëjë me këqyrjen e një asemi, si për shembull një urë apo ndërtesë, për të përcaktuar në i përmbush apo jo kushtet e kontratës së ndërtimit.

101. Audituesit e sektorit publik i kushtojnë vëmendje besueshmërisë së dokumenteve të inspektuara duke e pasur parasysh rrezikun e mundshëm të mashtrimit apo mundësinë që dokumentet e inspektuara të mos jenë origjinale. Në rast se kemi të bëjmë me mashtrim ndodh shpeshherë që janë mbajtur dy lloj regjistrash dhe regjistrimesh të ndryshme. Audituesit e sektorit publik mund të marrin në pyetje persona të ndryshëm për sa i përket origjinës së dokumenteve apo kontrolleve që janë bërë rreth përgatitjes apo mirëmbajtjes së tyre.

7.1.3 Hulumtimi

102. Hulumtimi ka të bëjë me kërkimin e informacionit nga personat përgjegjës, si brenda ashtu edhe jashtë njësisë së audituar. Hulumtimi zhvillohet në një larmi formash, si për shembull në formën e shkëmbimit të kërkesave zyrtare të informacionit apo biseda gojore jo zyrtare, apo

edhe duke intervistuar apo pyetur personat përgjegjës apo kompetentë, përfshirë këtu edhe ekspertët. Intervista të tilla mund të mbahen drejtpërdrejt apo përmes mjeteve të komunikimit (telefon apo videokonferenca). Hulumtimi përfshin gjithashtu përpilimin dhe dërgimin e pyetësorëve apo sondazheve.

103. Hulumtimi përdoret gjerësisht gjatë një auditimi dhe shërben si element plotësues i procedurave të tjera të auditimit. Për shembull, gjatë Vrojtimit të realizimit të proceseve, sikurse mund të jenë pagesat e benefiteve që i përmendëm më lart, hulumtimet kryen në lidhje me personat përgjegjës, se si këta e shohin dhe e interpretojnë legjislacionin në fuqi, bashku me amendimet dhe përditësimet e tij. Rezultatet e hulumtimeve mund të nxjerrin në pah faktin se procese të njëjta realizohen në mënyra të ndryshme në vende të ndryshme, çka mund të lërë vend për raste papërputhshmërie.

104. Ndodh shpesh që hulumtimet të përfshijnë persona jashtë funksionit përkatës nën auditim. Për shembull, përveç hulumtimit të personelit kontabël, mund të lindë nevoja për të investiguar edhe personelin teknik dhe ligjor.

105. Në përgjithësi hulumtimi nuk është një evidencë e mjaftueshme dhe e përshtatshme në vetvete. Hulumtimi zhvillohet së bashku me procedura të tjera, me qëllim që të sigurohen evidence të mjaftueshme e të përshtatshme. Investimi është më i efektshëm atëherë kur përfshin persona që janë të lidhur me çështjen dhe kanë informacion për të, si për shembull persona në pozicione drejtuese, të cilët janë autorizuar për të folur apo shprehur opinione në emër të njësisë.

7.1.4 Konfirmimi

106. Konfirmimi është një lloj hulumtimi që përfshin sigurimin e informacioneve të caktuara nga një palë e tretë në lidhje me njësinë e audituar, në mënyrë të pavarur prej kësaj të fundit. Në auditimet e përputhshmërisë, bëhet fjalë për konfirmim kur audituesit sigurojnë

informacion drejtpërdrejt nga përfituesit nëse i kanë marrë grantet apo fondet e tjera nga njësia e audituar, e cila pretendon se i ka bërë këto pagesa, apo nëse këto fonde janë përdorur për qëllimin e shprehur qartë në marrëveshjen e alokimit të granteve apo të fondeve. Konfirmimi mund të përfshijë gjithashtu marrjen e udhëzimeve nga ligjvënësit se si duhet interpretuar një ligj i caktuar.

107. Konfirmimi me shkrim mund të sigurohet nga drejtuesit në lidhje me prezantimet e bëra gojarisht gjatë auditimit. Këto prezantime me shkrim nga ana e drejtuesve mund të jenë si më poshtë vijon:

- a) Konfirmimin me shkrim nga ana e drejtuesve të zbatimit të një ligji të caktuar, apo kushteve të një marrëveshjeje, etj.
- b) Demaskimin nga ana e drejtuesve të të gjitha rasteve të papërputhshmërisë për të cilat ata ishin në dijeni
- c) Sigurimin nga ana e drejtuesve të informacionit të plotë për audituesin rreth objektit të auditimit.

7.1.5 Ripërformanca

108. Me ripërformancë kuptojmë kryerjen nga e para nga një palë e pavarur të të njëjtave procedura që janë realizuar nga subjekti i audituar. Ripërformanca mund të bëhet manualisht apo përmes teknikave kompjuterike të auditimit. Për shembull mund të studiohen dosjet e rasteve për të parë nëse njësia e audituar ka marrë vendime të sakta apo ka ofruar shërbimet e duhura në përputhje me kriteret përkatëse. Hapat e procesit mund të rikryhen për të testuar a duheshin lëshuar vërtetë vizat apo lejet e qëndrimit që janë lëshuar dhe nëse është ushtruar si duhet autoriteti buxhetor. Në qoftë se kriteri për pagesat e përfitimeve për fëmijë është që vetëm prindërit me fëmijë nën një moshë të caktuar mund të përfitojnë prej tyre, audituesit e sektorit publik mund të rikryejnë përmes teknikave kompjuterike të auditimit përzgjedhjen e përfituesve nga një bazë të dhënash publike duke ndjekur të njëjtat hapa që kishte ndjekur më herët njësia e audituar për të testuar saktësinë e proceseve të saj. Po ashtu, në qoftë se përzgjedhja e ofertave gjatë një

tenderi varet nga plotësimi i disa kritereve, procedimi për përzgjedhjen e ofertës fituese mund të rikryhet për të testuar nëse u përzgjedh oferta e duhur apo jo. Në rastet kur bëhet fjalë për çështje tërësisht teknike (si për shembull ribërja e llogaritjeve të pensioneve apo testimi i modeleve inxhinerike) kërkohet ndihma e ekspertëve të fushës.

7.1.6 Procedurat analitike

109. Me procedura analitike kuptojmë krahasimin e të dhënave apo hulumtimin e luhatjeve apo të marrëdhënieve që kanë mospërputhje mes tyre. Në auditimin e përputhshmërisë, procedura të tilla përfshijnë për shembull krahasimin e një rritjeje në pagesat e pensioneve nga një vit në tjetrin me të dhënat demografike, sikurse numri i qytetarëve që kanë mbushur moshën e pensionit brenda vitit. Në qoftë se kriteret kanë të bëjnë me kushtet e një marrëveshjeje, sipas të cilave për shembull financimi i projektit përcaktohet nga shkalla e arritjeve sikundër numri i punëve të gjetura, atëherë ndryshimet në financimin e projektit mund të krahasohen me ndryshimet në statistikat e punësimit.
110. Teknikat e analizës së regresionit ose metoda të tjera matematikore mund t'i vijnë në ndihmë audituesve të sektorit publik për krahasimin e rezultateve të pritshme me ato reale.
111. Udhëzime shtesë në lidhje me evidencat dhe procedurat e mbledhjes së evidencave gjenden në burimet e mëposhtme:
 - ISSAI 1330, 1450, 1500, 1505, 1520, 1530, 1610 dhe 1620
 - Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI Pjesa 4 dhe Shtojca 3
 - Korniza Garantuese dhe ISAE 3000 e IFAC-ut

7.2 Dokumentimi

112. Parimet Themelore të Auditimit parashikojnë që evidencat e mbledhura të auditimit duhet të dokumentohen në mënyrën e duhur (ISSAI 300, 3.5.5 dhe 3.5.6). Dokumentimi në rastin e auditimeve të përputhshmërisë përfshin provimin e mjaftueshëm me anë dokumentesh të

çështjeve që janë të rëndësishme për të siguruar evidencat në mbështetje të Përfundimeve të nxjerra dhe raporteve të përpiluara. Dokumentimi i auditimit duhet të jetë mjaftueshëm i plotë dhe i detajuar sa për t'i dhënë mundësi një audituesi me përvojë, i cili nuk ka pasur më parë lidhje me auditimin, që të kuptojë se çfarë pune është kryer në mbështetje të Përfundimeve (ISSAI 300, 3.5.7).

113. Dokumentimi ndjek hap pas hapi të gjithë procesin e auditimit. Audituesit e sektorit publik e përpilojnë dokumentacionin e auditimit të përputhshmërisë në mënyrë periodike duke e mbajtur atë, dokumentacioni i cili regjistron kriteret e përdorura, punën e bërë, evidencat e siguruar, vlerësimet e bëra dhe rishikimin e realizuar. Audituesit e sektorit publik përpilojnë dokumentacionin e duhur të auditimit përpara se të dalë raporti i auditimit. Dokumentacioni i auditimit ruhet për një periudhë të caktuar kohore.
114. Udhëzime shtesë në lidhje me dokumentimin e auditimeve të përputhshmërisë mund të gjenden në burimet e mëposhtme:
- ISSAI 1230
 - Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI Shtojca 3
 - ISAE 3000 e IFAC-ut

7.3 Komunikimi

115. Komunikimi i mirë me njësinë e audituar gjatë gjithë procesit të auditimit ndihmon për ta bërë procesin më të efektshëm dhe konstruktiv. Komunikimi ndodh në faza dhe nivele të ndryshme, si për shembull:
- a) Në fazën e planifikimit paraprak, duke përfshirë diskutime me nivelet e duhura të menaxhimit dhe me ata që merren me qeverisje sipas nevojës, brenda kufijve të ligjit dhe rregulloreve, për sa i përket strategjisë, periudhës, logjistikës, përgjegjësive të auditimit, si dhe sa i përket kriterëve të duhura të auditimit së bashku me elementë të tjerë të planifikimit

- b) Në fazën e realizimit dhe gjatë gjithë auditimit, duke përfshirë mbledhjen e evidencave dhe kryerjen e hulumtimeve me personat e duhur sipas nevojës. Çdo vështirësi e dukshme gjatë auditimit apo edhe rastet papërputhshmërive material i duhen komunikuar sa më shpejt nivelit të duhur të menaxhimit apo atyre që merren me qeverisje. Edhe gjetjet e tjera që janë më pak të rëndësishme apo që nuk konsiderohen si materiale, ose që nuk ia vlen të përfshihen në raportin e audituesve të sektorit publik mund t'i komunikohen menaxhimit gjatë auditimit. Komunikimi i gjetjeve të tilla më pak të rëndësishme mund t'i vijë në ndihmë subjektit të audituar për të ndrequr rastet e papërputhshmërisë dhe për të shmangur raste të ngjashme në të ardhmen. Për këtë arsye Audituesit e sektorit publik ia komunikojnë menaxhimit të gjitha rastet e identifikuar të papërputhshmërisë.
- c) Në fazën e raportimit, duke përfshirë nxjerrjen e raporteve të shkruara në mënyrë periodike për palët e interesuara, njësinë e audituar dhe të tjerë në rast nevojë.

116. Disa institucione të Kontrollit të Lartë të Shtetit, në përputhje me mandatin e tyre auditues, mund t'i urdhërojnë subjektet e audituara të ndreqin rastet e identifikuar të papërputhshmërisë. Duke e bërë këtë, audituesit e sektorit publik përcaktojnë nëse mund të cenohen pavarësia dhe objektiviteti i tyre, si dhe të marrin masat e nevojshme për t'i parandaluar këto cenime.

117. Udhëzime shtesë në lidhje me komunikimin mund të gjenden në burimet e mëposhtme:

- ISSAI 1260
- Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI Shtojca 4
- ISAE 3000 e IFAC-ut

7.4 Çështje në lidhje me raportimin e akteve të paligjshme të dyshuara

118. Megjithëse zbulimi i akteve të paligjshme të mundshme, duke përfshirë mashtrimin, nuk është zakonisht objektivi kryesor i realizimit të auditimeve të përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik i përfshijnë faktorët e riskut të mashtrimit në vlerësimet e tyre të risqeve, si dhe i mbajnë sytë hapur se mos dallojnë indicie veprash të paligjshme, duke përfshirë edhe mashtrimin, gjatë punës së tyre.
119. Në qoftë se, gjatë kryerjes së auditimeve të përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik ndeshin raste papërputhshmërie, të cilat lënë të besohet për vepra të paligjshme apo mashtrime, ata bëjnë kujdesin e duhur profesional për të mos i prishur punë procedimeve ligjore apo hetimeve të mëvonshme. Audituesit e sektorit publik mund të konsultohen me këshilltarë ligjorë apo me entet përkatëse rregullatore (ISSAI 300, 3.4.7). veç kësaj, ato mund të njoftojnë për dyshimet e tyre nivelet e duhura të menaxhimit ose ata që merren me qeverisjen, dhe pastaj të shohin në vijimësi për t'u siguruar nëse janë kryer veprimet e duhura në lidhje me to. Në rastin e papërputhshmërive të lidhura me mashtrime apo me parregullsi serioze për shkak të mandateve dhe strukturave organizative të ndryshme që ekzistojnë në arenën ndërkombëtare, i takon institucioneve të Kontrollit të Lartë të Shtetit që të përcaktojnë masat e duhura që duhen ndërmarrë (ISSAI 400, 4.0.7 b).
120. Për shkak të kufizimeve të auditimit, ekziston rreziku i pashmangshëm që veprat e paligjshme, duke përfshirë mashtrimin, korrupsionin apo vjedhjen të jenë të pranishme e prapë se prapë të mos zbulohen nga Audituesit e sektorit publik. Mashtrimi mund të përbëhet prej akteve të cilat janë hartuar me synimin e shprehur për ta fshehur praninë e tij. Mund të kemi edhe ndonjë bashkëpunim mes menaxhimit, punonjësve ose palëve të treta, apo ndonjë falsifikim dokumentesh. Për shembull, nuk është e arsyeshme që të pritët nga Audituesit e sektorit publik që të identifikojnë dokumente të falsifikuara në mbështetje të pretendimeve për grante dhe përfitime, përveç rastit kur bëhet fjalë për falsifikime

lehtësisht të dallueshme. Përveç kësaj, audituesit e sektorit publik mund të mos kenë fuqi hetimore ose të drejta për të pasur qasje në individët apo organizatat që i hedhin këto pretendime.

121. Vetëm gjykatat mund të përcaktojnë nëse një transaksion i caktuar është i paligjshëm ose jo. Megjithëse audituesit e sektorit publik nuk e përcaktojnë dot nëse ka ndodhur një akt i paligjshëm, ata kanë përgjegjësinë për të çmuar nëse transaksionet nën shqyrtim janë në përputhje me ligjet dhe rregulloret në fuqi.
122. Transaksionet mashtruese, për nga natyra, nuk janë në përputhje me ligjet në fuqi. Kështu që audituesit e sektorit publik mund të përcaktojnë nëse transaksionet, ku dyshohet se ka mashtrim por ky nuk është provuar ende, nuk janë në përputhje me ligjet në fuqi. Veprat e paligjshme materiale normalisht paraqiten në një Përfundim auditimi të modifikuar.
123. Në qoftë se lindin dyshime për vepra të paligjshme gjatë auditimit, Audituesit e sektorit publik aty ku ia lejon ligji mund t'ia komunikojnë ato niveleve të duhura të menaxhimit dhe atyre që merren me qeverisje. Në këtë rast, ata që merren me qeverisje janë organe administrative apo ministore që gjenden më lart në hierarkinë e raportimit. Audituesit e sektorit publik ndjekin çështjen dhe sigurohen se menaxhimi ose ata që merren me qeverisjen kanë marrë masat e duhura në përgjigje të dyshimeve, për shembull duke ia raportuar incidentin autoriteteve përkatëse ligjzbatuese. Audituesit e sektorit publik mund t'ua raportojnë drejtpërdrejt këto incidente autoriteteve përkatëse ligjzbatuese.
124. Udhëzime shtesë për rastet kur kemi të bëjmë me mashtrime të dyshuara mund të gjenden në burimet e mëposhtme:
 - ISSAI 1240
 - Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI, Pjesa 3, Nën pjesa – Përputhshmëria me ligjet dhe rregulloret

8. Vlerësimi i Evidencave dhe Nxjerrja e Përfundimeve

8.1 Çështje të përgjithshme rreth Vlerësimit të Evidencave dhe Nxjerrjes së Përfundimeve

125. Audituesit e sektorit publik çmojnë nëse evidencat e mbledhura janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme aq sa për ta ulur riskun e auditimit në një nivel pranueshëm të ulët. Ky vlerësim ka të bëjë me ushtrimin e gjykimit dhe skepticizmit profesional, si dhe me marrjen parasysh të evidencave që edhe e mbështesin edhe duket se e hedhin poshtë informacionin e objektit.
126. Evidencat e mbledhura çmohen në raport me nivelet e identifikuar të materialitetit me synim identifikimin e rasteve të mundshme të papërputhshmërive materiale. Përcaktimi i vlerës së gjetjeve bazohet në konceptin e materialitetit siç shprehet më lart. Gjetjet e auditimeve të përputhshmërisë duhen vendosur gjithashtu në perspektivën e duhur, për shembull rastet e raportuara të papërputhshmërisë mund të bazohen në një tërësi episodesh mospërputhshmërie apo në vlerën e ngjashme monetare (ISSAI 400, 4.0.19). Institucionet Supreme të Auditimit që veprojnë në formën e një Gjykate Llogarish kanë të drejtë të shpallin vendime në lidhje me llogaritë. Në rastin e papërputhshmërive kjo gjë bën të mundur urdhërimin e rimbursimeve, vendosjen e gjobave, apo dënime të tjera të kësaj natyre.
127. Audituesit e sektorit publik çmojnë nëse në bazë evidencave të mbledhura ekziston një siguri e arsyeshme që informacioni i objektit në të gjitha aspektet materiale është në përputhje me kriteret e identifikuar. Për shkak të kufizimeve të qenësishme të auditimit, nuk mund të pritet nga audituesit e sektorit publik që të identifikojnë të gjitha rastet e papërputhshmërive.

128. Vlerësimi i audituesve të sektorit publik për sa i përket asaj se çfarë përbën një shmangie nga përrputshmëria materiale është një çështje gjykimi profesional dhe përfshin marrjen parasysh të kontekstit si dhe të aspekteve sasiore e cilësore të transaksioneve ose rasteve nën shqyrtim.
129. Një numër faktorësh merren parasysh kur ushtrohet gjykimi profesional për të përcaktuar nëse papërrputshmëria është materiale ose jo. Ndër të tillë faktorë mund të përmendim:
- a) Rëndësia e shumave të përfshira (shuma monetare ose njësi të tjera sasiore, siç janë numri i qytetarëve ose i njërive të përfshira, nivelet e përhapjes së karbonit, vonesat kohore në zbatimin e afateve, etj.)
 - b) Rrethanat
 - c) Natyra e papërrputshmërisë
 - d) Shkaqet e papërrputshmërisë
 - e) Efektet dhe pasojat e mundshme të papërrputshmërisë
 - f) Dukshmëria dhe ndjeshmëria e programit në fjalë (për shembull, a përbën një interes publik të rëndësishëm, a preken prej tij kategori qytetarësh të pambrojtur, etj.)
 - g) Nevojat dhe pritshmëritë e ligjvënësve, publikut ose palëve të tjera të interesuara për raportin e auditimit
 - h) Natyra e autoriteteve përgjegjëse
 - i) Madhësia e vlerës monetare të papërrputshmërisë
130. Disa shembuj të shmangieve nga papërrputshmëria dhe çështje të lidhura me materialitetin dhe nxjerrjen e Përfundimeve parashtrihen në Shtojcën 6.
131. Udhëzime shtesë për nxjerrjen e Përfundimeve mund të gjenden në burimet e mëposhtme:
- ISSAI 1700
 - Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI Seksioni 4.5
 - ISAE 3000 e IFAC-ut

8.2 *Prezantimi me shkrim nga zyrtarët përgjegjës*

132. Gjatë vlerësimit të evidencës dhe nxjerrjes së Përfundimeve mund të sigurohen edhe prezantime me shkrim, nëse këto konsiderohen të nevojshme në varësi të rrethanave, për të mbështetur evidencat e auditimit të mbledhura nga audituesit e sektorit publik. Këto prezantime mund të shpallin se veprimtaritë, transaksionet financiare dhe informacioni i njësisë janë në përputhje me autoritetet që i menaxhojnë ato, apo nëse një sistem i caktuar kontrolli ka funksionuar me efektivitet gjatë gjithë periudhës nën auditim.
133. Udhëzime shtesë për prezantimet me shkrim mund të gjenden tek ISSAI 1580.

8.3 *Ngjarjet pasuese*

134. Audituesit e sektorit publik realizojnë procedura auditimi për të përcaktuar nëse ka ngjarje të cilat kanë ndodhur pas zhvillimit të punës hulumtuese në terren deri në datën e raportit të auditimit të përputhshmërisë, të cilat mund të rezultojnë në papërputhshmëri materiale, dhe për pasojë mund të kërkojnë një zbulim të veçantë ose mund të ndikojnë Përfundimet dhe raportin e audituesve. Këto procedura përfshijnë zakonisht hulumtimin, sigurimin e prezantimeve me shkrim nga menaxhimi apo rishikimin e korrespondencës përkatëse, procesverbalët e takimeve, raportet e publikuara ose informacionin financiar për muajt vijues (të përmuajshëm, një herë në tre muaj), etj. Sasia punës së bërë për ngjarjet vijuese është në varësi të natyrës së çështjeve të shqyrtuara dhe në varësi të kohës që ka kaluar mes përfundimit të punës në terren dhe nxjerrjes së raportit.
135. Udhëzime shtesë për ngjarjet pasuese mund të gjenden tek:

- ISSAI 1560
- ISAE 3000 e IFAC-ut

9. Raportimi

136. Raportimi është një pjesë e rëndësishme e auditimit të sektorit publik dhe përfshin raportimin e devijimeve dhe shkeljeve për të ndërmarrë veprime korigjuese me qëllim që personat përgjegjës të japin llogari për veprimet e tyre. Si përfundim, Parimet Themelore të Auditimit përcaktojnë që në fund të çdo procesi auditimi duhet të paraqitet një raport me shkrim ku të përcaktohen qartë rezultatet e auditimit sipas një formati të përshtatshëm (ISSAI 400, 4.0.7 a).
137. Parimet e gjithëpërfshirjes, objektiviteti dhe afatet janë pjesë të rëndësishme në raportin e auditimit. Audituesit e sektorit publik duhet të kujdesen që të sigurojnë se raportet e tyre bazohen mbi fakte dhe rezultatet të paraqiten në perspektivën e duhur dhe në një mënyrë të balancuar. Këtu përfshihet dhe aplikimi i parimeve të objeksionit që përfshijnë ballafaqimin e fakteve me subjektet e audituara si dhe përfshirjen e përgjigjeve përkatëse të zyrtarëve përgjegjës.

9.1 Përputhshmëria me standardet e formës dhe përmbajtjes së Raporteve të Auditimit

138. Forma e raportit të shkruar mund të ndryshojë në varësi të rrethanave, por megjithatë disa përputhshmëri në raportin e auditimit mund t'i ndihmojnë përdoruesit e tij që të kuptojnë punën e audituesit, përfundimet e nxjerra si dhe të identifikojnë që në momentin që ndodhin rrethanat e pazakonta.
139. Janë të shumtë faktorët që mund të ndikojnë në formën e raportit të auditimit. Disa prej tyre varen, por nuk kufizohen, nga mandati që ka SAI, nga legjislacioni, ose nga rregulloret përkatëse, nga objektivi i auditimit, nga praktikat e veçanta të llojeve të ndryshme të raportimit,

si dhe nga shkalla e kompleksitetit/rëndësia që kanë çështjet që po auditohen. Përveç kësaj, forma e raportit mund të përshtatet me nevojën e përdoruesve të tij, përshi këtu edhe rastet kur raporti duhet të paraqitet në përputhje me legjislacionin apo palët e treta sikurse mund të jenë donatorët e organizatave, organizmat ndërkombëtarë apo rajonalë, ose edhe institucionet financiare.

140. Bazuar në faktorët e sipërpërmendur, një SAI mund ta vendosë vetë nëse do të përgatisë një formë raporti të gjatë apo të shkurtër. Format e gjata të raporteve (këtyre ndonjëherë u referohen si ‘raporte speciale auditimi’) në përgjithësi i përcaktojnë me detaje gjetjet dhe përfundimet e auditimit duke përfshirë pasojat e mundshme, si dhe rekomandime konstruktive, ndërsa versionet e shkurtra të raporteve janë të ngjeshura dhe zakonisht në format më të standardizuar.
141. Më poshtë janë dhënë disa udhëzime për formën dhe përmbajtjen e raporteve. Për qëllime praktike, në Shtojcat 7-12 paraqiten shembuj të raporteve të shkurtra. Për shkak të natyrës së tyre të gjatë, shembujt e versioneve të gjata nuk janë paraqitur në këto udhëzime, por në faqet zyrtare të SAI, ku audituesit e sektorit publik mund të gjejnë shembuj të përshtatshëm të raporteve speciale të auditimit.
142. Në rastet kur mandati i SAI përcakton një formë raportimi të ndryshme nga format e parashikuara në këto udhëzime dhe nëse format e mësipërme mund të mos jenë të përshtatshme, Audituesit e sektorit publik mund t’i përshtatin ato sipas rrethanave të tyre.

9.1.1 Raportet e auditimit

143. Raportet e auditimit në përgjithësi përfshijnë në vetvete elementet e mëposhtme (por jo domosdoshmërisht të renditura sipas këtij rendi):
 - 1) Titulli
 - 2) Adresa

- 3) Objektivat dhe qëllimet e auditimit, përfshi këtu edhe kohën gjatë të cilës do të kryhet auditimi
 - 4) Përshkrimi ose informacion mbi përshkrimin e çështjes (sipas rastit dhe çështjes)
 - 5) Kriteret e përcaktuara
 - 6) Përgjegjësitë e palëve të ndryshme (baza ligjore)
 - 7) Përcaktimin e standardeve të auditimit që do të përdoren gjatë kryerjes së auditimit
 - 8) Përmbledhje e punës së kryer
 - 9) Përfundimi
 - 10) Përgjigjet nga subjektet e audituara (sipas rastit)
 - 11) Rekomandimet (sipas rastit)
 - 12) Data e raportimit
 - 13) Firma
144. Udhëzime mbi elementet e raportit të auditimit që garantojnë konsiderata domethënëse nga Audituesit e sektorit publik janë përcaktuar më poshtë.

9.1.1.1 Kriteret e përcaktuara

145. Kriteret e çështjeve për të cilat do të bëhet vlerësimi përcaktohen në raportin e audituesve. Ato mund të ndryshojnë shumë nga njëri auditim në tjetrin. Përcaktimi i qartë i tyre në raportet e auditimit është mjaft i rëndësishëm pasi përdoruesit e raportit duhet të kuptojnë parimet bazë të punës së audituesve si dhe rezultatet përfundimtare. Kriteret mund të përfshihen në raport ose mund të përmenden si referenca në rast se ato përfshihen në miratim nga menaxhimi, ose në rast të kundërt vijnë nga një burim i besuar dhe i aksesueshëm.

146. Në rastet kur kriteret nuk janë të identifikueshme ose nuk vijnë nga burime përkatëse, kriteret që do të zbatohen për auditim duhet të përcaktohen qartë në seksionet përkatëse të raportit të auditimit. Në rastet kur kriteret bien në kundërshtim me njëra tjetrën, shpjegohet mospërputhja. Në këtë rast, shpjegohen qartë pasojat e mundshme të krijuara nga kjo situatë dhe jepen rekomandimet e duhura.

9.1.1.2 Përfundimet

147. Në varësi të qëllimit dhe të mandatit të auditimit, rezultatet përfundimtare të auditimit mund të shprehen në formën e një deklarate dakortësie për përgjigje të hollësishme. Përzgjedhja e fjalëve mund të ndikohet nga mandati i SAI dhe nga kuadri ligjor brenda të cilit kryhet auditimi.

148. Në rastet kur nuk gjenden papërputhshmëri, përfundimi i auditimit quhet i pacilësuar. Shembull për një formë përfundimi të pacilësuar (ku vendosen në kllapa shprehjet përkatëse sipas rastit) si më poshtë: *‘Bazuar në punën e kryer nga audituesit, u konstatua që informacioni i objektit të subjektit të audituar për sa i përket të gjitha materialeve në fjalë, është në përputhje me kriteret e përcaktuara’.*

149. Audituesit e sektorit publik i përshtatin gjetjet e tyre në rastet e mëposhtme:

a) Raste materiale për papërputhshmëri. Në varësi të shkallës së papërputhshmërisë, kjo mund të rezultojë në:

i. Përfundim të cilësuar (‘Bazuar në punën e audituesve, kemi konstatuar që përveç [përshkruhet përjashtimi] informacioni i objektit të subjektit të audituar për sa i përket të gjitha materialeve në fjalë, është në përputhje me kriteret e përcaktuara...’), ose

ii. Përfundim të mangët (‘Bazuar në punën e audituesve, kemi konstatuar që informacioni i objektit të subjektit të audituar nuk është në përputhje me ...’).

b) Kufizimi objektit. Në varësi të shkallës së kufizimit kjo mund të rezultojë në:

- i. Përfundim të cilësuar ('Bazuar në punën e audituesve, kemi konstatuar që me përjashtim [të përshkruhet përjashtimi] informacioni i objektit të subjektit të audituar për sa i përket të gjitha materialeve në fjalë, është në përputhje me kriteret e përcaktuara...'), ose
- ii. Mospranimi ('Bazuar në punën e audituesve, nuk jemi në gjendje të konstatojmë dhe si rrjedhojë nuk mund të shprehim asnjë rezultat auditimi...')

150. Audituesit japin informacione sipas përfundimeve të modifikuara. Kjo mund të kryhet duke përshkruar në raport rastet e veçanta të qenësishme të papërputhshmërisë, si për shembull të paraqesë në një paragraf apo në seksionin pararendës, rezultatet që pasohen nga përshkrimi i bazës mbi të cilën kanë dalë këto rezultate.

151. Audituesit e sektorit publik mund të arrijnë në përfundimin që çështje të veçanta të cilat nuk ndikojnë në rezultatin përfundimtar, mund të kenë nevojë për shtjellim të mëtejshëm. Në këto rrethana, Audituesit mund ta paraqesin rezultatin nëpërmjet:

- a) Paragrafit Theksimi i Rëndësisë së çështjes (rastet kur çështja paraqitet dhe zbulohet me kërkesë të menaxhimit dhe nuk ka efekt ekonomik në vendimmarrje, për shembull, për të vënë në dukje një dobësi të përsëritur apo një paqartësi, në varësi të rasteve të ardhshme si p.sh. kur autoriteti përkatës duhet të vendosë nëse një çështje është ose jo në përputhje me ligjin); ose
- b) Paragrafit Çështje të tjera (për çështje të ndryshme nga ato të paraqitura dhe zbuluara me kërkesë të menaxhimit dhe që përfundimet e të cilave nuk ndikojnë në rezultatin përfundimtar, për shembull nevoja për legjislacion për të ndërmarrë veprime në rastet kur identifikohen mosmarrëveshje ndërmjet burimeve të ndryshme të ligjit).

Shembujt për këtë janë paraqitur në Shtojcën 11.

9.1.1.3 Përgjigjet nga entet e audituara

152. Përgjigjet nga entet e audituara që raportojnë pikëpamjet e zyrtarëve përgjegjës përfshihen në raport si pjesë e parimeve të cilave u referohemi si parime të papërputhshmërisë. Parimi i papërputhshmërisë është tipar unik e i rëndësishëm i auditimit të sektorit publik. Ky parim ka lidhje me mënyrën e paraqitjes së dobësive apo gjetjeve kritike në mënyrë të tillë që të çon drejt korrigjimeve (ISSAI 400, 4.0.20 dhe 4.0.24). Kjo përfshin përputhjen me faktet e njësisë së audituar për t'u siguruar që janë të plota, të sakta dhe të paraqitura qartë. Kjo mund të përmbajë sipas rastit përfshirjen e përgjigjeve për çështjet e ngritura të entit të audituar, fjalë-për-fjalë ose përmbledhtazi.

9.1.1.4 Dhënia e rekomandimeve konstruktive

153. Parimet Themelore të Auditimit theksojnë dhe nevojën për të pasur raporte konstruktive. Kjo nënkupton që raporti i auditimit mund të përfshijë, sipas rastit, rekomandime të cilat çojnë në përmirësime të ndryshme. Edhe pse këto rekomandime mund të jenë konstruktive për entet e audituara, ato nuk mund të jenë aq të detajuara saqë të cenohet objektiviteti i audituesit për auditimet e ardhshme (ISSAI 400,4.0.4,4.0.20 dhe 4.0.25).

9.1.1.5 Data e Raportit

154. Data e raportit nuk duhet të jetë më parë se data në të cilën Audituesit e sektorit publik kanë mbledhur evidenca të mjaftueshme për të arritur në përfundimin e tyre final.

9.1.1.6 Firma

155. Raporti firmoset nga personi që ka autoritetin përkatës për të përfaqësuar SAI. Ky person mund të jetë Audituesi i Përgjithshëm, një zyrtar i autorizuar, ose bashkë-firmosin dy zyrtarë që mbartin autoritetin përkatës.

9.1.1.7 Raporte me Siguri të kufizuar

156. Në raste të veçanta, këto udhëzime mund të zbatohen, përshtaten sipas rastit, e shqyrtohen në një shkallë të kufizuar, por të arsyeshme. Sikurse është shpjeguar në qëllimet e seksionit të këtyre udhëzimeve, sipas shqyrtimeve në një shkallë të kufizuar, rezultatet përfundimtare (duke përdorur terminologjinë e duhur vendosur në kllapa) mund të shprehen si më poshtë: *‘Nuk është vënë re asgjë që na bën të besojmë se [informacioni i çështjes në fjalë të entit të audituar] nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me [kriteret e zbatueshme].’*
157. Shqyrtime me siguri të kufizuar kërkojnë mjaft punë për të dalë me një përfundim, pavarësisht se më pak sesa puna që nevojitet për të shprehur një përfundim me siguri të arsyeshme, por edhe në një kohë më të shkurtër, mjafton që të shprehet qartë përfundimi me siguri të arsyeshme. Megjithatë, janë audituesit e sektorit publik ata që vlerësojnë nëse janë mbledhur evidenca të mjaftueshme dhe të përshtatshme auditimi për të shprehur një përfundim me siguri të kufizuar.

9.1.1.8 Gjetje të rastësishme

158. Shpeshherë audituesit e sektorit publik gjatë kryerjes së procesit të auditimit, mund të ndeshen me raste papërputhshmërie që nuk i përkasin qëllimit të auditimit të tyre. Edhe pse nuk është ky qëllimi i auditimit të tyre apo nuk kanë kushte të veçanta për to, këto gjetje të rastësishme mund të ndikojnë në pritshmërinë publike të vendimit për t’i raportuar ose jo këto gjetje. Edhe pse audituesi mund t’i raportojë këto gjetje, ato janë jashtë synimit të auditimit. Në qoftë se nuk ri-vlerësohet qëllimi i auditimit dhe gjetjet e rastësishme të futen në auditimin e përputhshmërisë në proces e sipër, audituesi as nuk merr e as mund të japë një nivel të arsyeshëm sigurie sa i përket ekzistencës apo mungesës së kushteve që lidhen me gjetjet e rastësishme. Por, në varësi të rrethanave, ai mund të nxjerrë një përfundim deri diku të sigurt. Sidoqoftë, kur raportohen të tilla situata, është e rëndësishme që lexuesi të informohet mbi shkallën e sigurisë së këtij përfundimi, qoftë kjo e arsyeshme apo e kufizuar, sipas rastit.

9.1.2 Raportet Speciale të Auditimit të Përputhshmërisë (versionet e gjata)

159. Në varësi të nevojave të përdoruesve, si dhe në funksion të arritjes së objektivit specifik të auditimit të përputhshmërisë, audituesi mund të vendosë të raportojë gjetjet e tij në trajtën e një raporti special të auditimit të përputhshmërisë. Këto raporte kanë ngjashmëri më të madhe me raportet e auditimeve të performancës, dhe shtjellojnë më me hollësi vërejtjet, përfundimet dhe rekomandimet sesa versionet e shkurtuara të raporteve që u trajtuan në kapitullin e mëparshëm. Në disa raste, ky lloj raporti mund të ketë trajtën e një shtese të versionit të shkurtër të raportit.
160. Në mënyrë të ngjashme me raportet e auditimit të përputhshmërisë, raportet speciale mund të ndihmojnë lexuesit të kuptojnë më mirë punën e kryer në kuadër të auditimit, si dhe përfundimet e arritura, në mënyrë që të mund të identifikohen rrethanat e veçanta, nëse ka të tilla.
161. Në përgjithësi, raportet speciale të auditimeve të përputhshmërisë përfshijnë të gjitha elementet e përmendura në udhëzimet lidhur me raportet e auditimeve të përputhshmërisë. Struktura e tyre është përgjithësisht si vijon (renditja e pikave mund të ndryshojë):
- a) Faqja e titullit
 - b) Pasqyra e lëndës
 - c) Fjalorthi (nëse është i nevojshëm)
 - d) Përmbledhja ekzekutive
 - e) Hyrja, objektivat dhe fushëveprimi
 - f) Vërejtje dhe gjetje
 - g) Përfundime dhe rekomandime
 - h) Përgjigjet nga subjekti i audituar
 - i) Shtojcat (nëse ka)

9.1.2.1 Faqja e titullit, tabela e përmbajtjes dhe fjalorthi

162. Faqja e titullit përmban titullin e raportit, datën e raportimit, kujt i drejtohet raporti, si dhe hartuesin e raportit. Në përgjithësi hartuesi i raportit është vetë audituesi.

163. Përfshirja e një tablele të lëndës, veçanërisht në rastin kur raporti është voluminoz, ndihmon në strukturimin sa më të mirë të raportit dhe orienton lexuesin drejt fushave që i interesojnë më shumë.
164. Fjalorthi mund të jetë i dobishëm për lexuesin, duke qenë se ai sqaron terminologjinë teknike dhe të panjohur, shkurtime, apo fjalët me një kuptim të veçantë konceptual që përdoren gjatë raportit.

9.1.2.2 Përmbledhja ekzekutive

165. Përmbledhja ekzekutive është tejet e rëndësishme duke qenë se ajo është pjesa e raportit që lexohet nga numri më i madh i përdoruesve të tij. Përmbledhja ekzekutive duhet të pasqyrojë përmbajtjen e raportit në mënyrë të plotë, koncize dhe të ekuilibruar. Në përgjithësi, përmbledhja ekzekutive duhet të jetë një deri në dy faqe e gjatë.
166. Qëllimi i përmbledhjes ekzekutive është të sqarojë kriteret e identifikuar (pyetjet të cilat kërkojnë përgjigje), dhe të shtjellojë gjetjet dhe rekomandimet kryesore të auditimit përkundrejt kriterëve (përgjigjet ndaj pyetjeve).
167. Në disa raste, Përfundimet më të rëndësishme të auditimit mund të ilustrohen nëpërmjet një diagrami apo tablele, në mënyrë që lexuesit t'i kuptojnë më mirë ato.
168. Hyrja e raportit shpjegon kontekstin e auditimit, objektivat dhe fushëveprimin e tij, temën e audituar, kriteret e identifikuar, përgjegjësitë e aktorëve të ndryshëm të përfshirë në procesin e auditimit, dhe standardet e auditimit.
169. Hyrja në përgjithësi është mjaft e shkurtër dhe nuk përmban shumë detaje. Nëse është e nevojshme, informacioni më i detajuar mund të përfshihet në shtojcat e raportit.

9.1.2.4 Vërejtjet dhe gjetjet

170. Vërejtjet e gjetjet përbëjnë pjesën kryesore të raportit special të auditimit të përputhshmërisë. Ato shpjegojnë punën e kryer në kuadër të auditimit,

si dhe gjetjet e tij. Ky kapitull duhet të strukturohet në mënyrë logjike, duke iu referuar kritereve të identifikuar, në mënyrë që lexuesi të ndjekë rrjedhën logjike të argumenteve të caktuara.

171. Gjatë prezantimit të vërejtjeve dhe gjetjeve të auditimit, katër elementët e mëposhtëm mundësojnë të kuptuarin më të mirë të punës së kryer, të domethënies dhe vlerës së saj:
- a) Kriteret – sistemet e referencës, përkundrajt të cilave matet apo vlerësohet performanca
 - b) Kushtet – situata e vëzhguar
 - c) Shkaku – burimi dhe arsyet që shkaktuan situatën e vëzhguar
 - d) Pasojat – Ndikimi dhe rrjedhojat e situatës së vëzhguar (gjetjet materiale, ndikimi i tyre në buxhet, në parimet e menaxhimit të mirë të sektorit publik, etj).
172. Nëse të dhënat që mbështesin gjetjet e raportit janë voluminoze, ato mund të përfshihen tek shtojcat.

9.1.2.5 Përfundimet dhe rekomandimet

173. Qëllimi kryesor i kapitullit të Përfundimeve dhe rekomandimeve përmban dy aspekte kryesore:
- a) të japë përgjigje të sakta (Përfundime) ndaj pyetjeve të auditimit (kritereve të identifikuar), dhe
 - b) të japë rekomandime konstruktive dhe praktike për përmirësimin e situatës aty ku një gjë e tillë është e mundur.
174. Rekomandimet janë efektive kur jepen në mënyrë pozitive, duke vënë theksin te rezultatet dhe duke vënë në dukje qartë se çfarë duhet bërë dhe nga kush. Aspekti i kostos duhet pasur parasysh në përcaktimin e realizueshmërisë së rekomandimeve.

175. Në rastin kur vërehen devijime të mëdha nga përputhshmëria e kërkuar, jepen rekomandime të cilat orientohen drejt mundësisë për të përmirësuar situatën. Audituesit e sektorit publik duhet të theksojnë masat që merren për përmirësimin e situatës, për t'u ardhur sa më shumë në ndihmë lexuesit të raportit.
176. Edhe pse rekomandimet konstruktive dhe praktike përbëjnë një kontribut të rëndësishëm për promovimin e menaxhimit sa më të mirë të sektorit publik, audituesit e sektorit publik duhet të tregohen të kujdesshëm që ato të mos jenë tejet të detajuara dhe të hollësishme në mënyrë që të mos të zëvendësojnë perspektivën menaxheriale, duke dëmtuar kështu objektivitetin e tyre.

9.1.2.6 Përgjigjet nga subjekti i audituar

177. Parimi i kundërthënies – rënia dakord lidhur me faktet dhe përfshirja e përgjigjeve – zbatohet edhe në hartimin e raporteve speciale të auditimit të përputhshmërisë. Përgjigjet e marra nga subjekti i audituar mund të përfshihen në raport, ose fjalë për fjalë, ose në mënyrë të përmbledhur.
178. Përgjigjet e marra nga subjekti i audituar mund të përfshihen në një kapitull të veçantë të raportit special apo në shtojcat e tij, në varësi të volumit të tyre.
179. Përfshirja e këndvështrimeve të zyrtarëve përgjegjës kontribuon në përmirësimin e aspektit praktik të rekomandimeve, dhe në përmirësimin e llogaridhënies së këtyre zyrtarëve.

9.1.2.7 Shtojcat

180. Aty ku shihet e nevojshme, shtojcat mund të përdoren për të dhënë informacion më të detajuar apo shtesë lidhur me auditimin. Informacioni mund të jepet si tekst apo nëpërmjet tabelave, grafikave, diagramave apo fotografive. Këto formate të ndryshme ndihmojnë përdoruesin të kuptojë gjetjet e auditimit, si dhe shkaqet dhe pasojat e zbuluara prej tij.

181. Orientime të mëtjshme lidhur me raportimin mund të gjenden përsa vijon:

- ISSAI 1700, 1705 dhe 1706
- INTOSAI – Udhëzimet për Auditimin e Performancës, Pjesa 5.
- IFAC/ISAE 3000 dhe Standardi Ndërkombëtar “*Review Engagements 2400*”.

9.2 *Proceset e ndjekjes*

182. Parimet themelore të auditimit theksojnë rëndësinë e dhënies së rekomandimeve konstruktive lidhur me ndjekjen në vazhdimësi të situatës, në funksion të korrigjimit të dobësive të identifikuar (ISSAI 400, 4.0.26). Nevoja për ndjekjen dhe korrigjimin e rasteve të raportuara të mos-përputhshmërisë ndryshon në varësi të llojit të mospërputhshmërisë së vërejtur si dhe të rrethanave specifike që pasojnë. Kjo mund të raportohet në mënyrë formale në parlament, si dhe tek institucioni i audituar apo tek organizma të tjera kompetente. Proceset për ndjekjen në vazhdimësi të çështjes mund të përfshijnë raporte të jashtme, raporte të brendshme, vlerësime të përgatitura nga institucioni i audituar apo nga institucione të tjera, përsëritjen e auditimit, konferenca dhe seminare të organizuara nga, apo për institucionin e audituar, etj. Në përgjithësi, procesi i ndjekjes në vazhdimësi të situatës përmirëson nivelin e zbatimit të masave korrigjuese dhe jep informacion të dobishëm për institucionin e audituar, për përdoruesit e raportit, si dhe për audituesit e ardhshëm të sektorit publik. Proceset e ndjekjes në vazhdimësi të situatës mund të përcaktohen në mandatin e audituesit.

183. Udhëzime të mëtjshme lidhur me proceset e ndjekjes në vazhdimësi të situatës së institucionit të audituar mund të gjenden tek “Udhëzimet për zbatimin e auditimit të performancës”, pjesa 5.5.

10. Orientime të mëtejshme për audituesit e sektorit publik që operojnë në një mjedis të Gjykatës së Llogarive

184. Për shkak të statusit ligjor që u është akorduar SAI që operojnë në një mjedis si të Gjykatës së Llogarive, këto SAI kanë kompetencën për të gjykuar dhe marrë vendime mbi llogaritë dhe personat përgjegjës, përfshi kontabilistët dhe administratorët (ISSAI 100, 1.0.21).

10.1 Kryerja e Auditimeve në një Gjykatë të Llogarive

185. Kur kryhen auditime përputhshmërie të llogarive publike individuale apo të buxhetit të përgjithshëm të shtetit, audituesit e sektorit publik të Gjykatës së Llogarive duhet gjithashtu:

- a) Të marrin siguri të pranueshme nëse informacioni i paraqitur në llogaritë publike individuale dhe në transaksionet e dhëna janë apo jo, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me autoritetet që i qeverisin ato
- b) Të përcaktojnë nëse zbatimi i buxhetit të shtetit është kryer, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me autoritetet që e qeverisin atë dhe me llogaritë publike individuale, dhe
- c) T'u raportojnë përfundimet palëve të duhura

186. Statusi ligjor i përshkruar më sipër sjell gjithashtu nevojën për vlerësime shtesë nga audituesit e sektorit publik që operojnë në një mjedis të Gjykatës së Llogarive kur janë duke planifikuar apo duke kryer auditime të përputhshmërisë. Këto çështje mund të përfshijnë:

- j) Identifikimin e personit që mund të konsiderohet përgjegjës për akte mospërputhshmërie në sajë të pasojave ligjore të mundshme që gjykimi i SAI mund të ketë mbi këta persona. Nëpunësit publikë

mund të konsiderohen personalisht përgjegjës për humbjen apo shpërdorimin e fondeve publike, duke iu kërkuar të kthejnë shumën e plotë të këtyre humbjeve.

- k) Marrjen në shqyrtim të periudhës normative të zbatueshme, veprimet që ndërpresin përgjegjësinë personale dhe kohën e saktë për të cilën nëpunësit publikë mund të konsiderohen përgjegjës.
- l) Dallimin midis përgjegjësisë personale për akte mospërputhshmërie nga përgjegjësia për akte të paligjshme (dyshim për falsifikim). Për akte të paligjshme mund të nevojitet të kryhen procedura auditimi shtesë.
- m) Bashkëpunimin sipas rastit me prokurorët dhe policinë për të kuptuar subjektin e audituar dhe mjedisin e tij, për të vlerësuar rreziqet e papërputhshmërisë, për të trajtuar raste të papërputhshmërisë që mund të jenë tregues të falsifikimit, dhe për të raportuar mbi këto raste
- n) Shqyrtimin e nevojës për nivele shtesë të, ose procedura më të formalizuara të kontrollit të cilësisë
- o) Kërkimin e informacionit me shkrim (përkundrejt atij me gojë)
- p) Sigurimin që dokumentacioni i auditimit pajtohet me rregullat përkatëse të evidencës
- q) Komunikimin në mënyrë tepër të formalizuar
- r) Përfshirjen në raport të kriterëve të hollësishëm mbi të cilat mund të konsiderohen përgjegjës nëpunësit publikë, përfshi edhe shumat që ka gjasa të përfshihen
- s) Shqyrtimin e formës më të përshtatshme të Përfundimeve, përfshi rekomandimet, identifikimin e dëmeve, apo urdhra që mund të çojnë drejt një heqjeje formale të përgjegjësisë apo drejt një përcaktimi formal të saj

10.2 Komunikimi dhe zbatimi i ligjit

187. Audituesit e sektorit publik në SAI-et e Gjykatës i komunikojnë

gjithashtu gjykatësit, avokatit apo sektorit përgjegjës për trajtimin e çështjeve të gjykimit brenda Gjykatës, apo organeve të tjera sipas rastit, edhe çështje të përputhshmërisë që mund të rezultojnë në veprime ligjore, dëmtime apo ndjekje penale për një vepër penale. Gjithashtu, SAI e Gjykatës mund tu komunikojnë zyrtarëve të caktuar të subjektit të audituar edhe vërejtje me karakter më të përgjithshëm apo informues, të cilat rezultojnë nga puna e auditimit.

188. Kur zbatohet ligji në lidhje me nëpunësit publikë, vendimet e marra nga SAI e Gjykatës i nënshtrohen:
- c) Procesit të caktuar të ligjit dhe seancës dëgjimore
 - d) Bërjes publike
 - e) Komunikimit tek autoritetet e duhura të zbatimit të ligjit kur ka evidencë të një vepre penale

10.3 Proceset në modele të ndryshme të Gjykatës së Llogarive

189. Për SAI që operojnë në një mjedis të Gjykatës së Llogarive, puna që kryhet mund të përfshijë faza të ndryshme përfshi auditimin, udhëzimin dhe gjykimin zyrtar.
190. Disa SAI që operojnë në një mjedis Gjykatës së Llogarive e ndjekin procesin e auditimit siç është përshkruar në këto udhëzime. Megjithatë, pas fazave të planifikimit, performancës dhe mbledhjes së evidencave, mund të ketë çështje shtesë dhe specifike që mund të çojnë në hapjen e procesit të udhëzimit dhe në një gjykim zyrtar përfundimtar.
191. Në rast se një gjykatës apo avokat vendos të udhëzojë çështjen, objektivi i udhëzimit është të mblidhen mjaftueshëm evidenca për fajësinë apo pafajësinë e nëpunësit publik i cili pretendohet se ka shkaktuar një dëm, në mënyrë që të mundësohet gjykimi.
192. Në disa SAI që operojnë në një mjedis ku ka një Gjykatë Llogarish, audituesit mund të luajnë edhe rolin e gjykatësit dhe mund të jenë të

autorizuar të auditojnë si edhe të japin gjykime zyrtare. Në këto raste, faza e udhëzimit është një pjesë integrale e fazave të planifikimit, performancës dhe mbledhjes së evidencave, e tillë ku auditimi është planifikuar duke parashikuar mbulimin e të gjitha këtyre fazave.

Shtojca 1 – Shembuj të objektit, informacionit për objektin dhe kriteret në auditimet e përputhshmërisë

Tabela e mëposhtme synon të japë shembuj të objektit, të informacionit për objektin dhe kriterëve përkatës. Kjo listë nuk është menduar të jetë një përmbledhje e plotë. Objekti, informacioni për objektin, dhe kriteret specifike ndryshojnë në varësi të një shumëllojshmërie çështjesh, të tilla si mandati i SAI dhe objektivi i auditimit specifik.

	Objekti	Informacioni për objektin	Kriteret
1	Performanca financiare dhe përdorimi i fondeve të duhur	Informacion financiar, si për shembull, deklaratat financiare	Legjislacioni përkatës i buxhetit si për shembull një akt përveçtësi
	Kjo mund të përfshijë realizimin e buxhetit, përfshi testimin që fondet janë përdorur në përputhje me qëllimet dhe synimet e vendosura nga legjislacioni. Në shumë SAI, ky lloj auditimi përputhshmërie mund të lidhet me auditimin e rregullsisë, përfshi auditimin e deklaratave financiare.		Buxheti i miratuar
	Në shtojcën 1-A të ISSAI 4200 ka më shumë udhëzime specifike për këtë subjekt të veçantë.		

2	<p>Performanca financiare, për shembull të ardhurat në trajtën e:</p> <ul style="list-style-type: none"> · fondeve të projektit nga agjencitë donatore · fonde nga qeveritë federale · lloje të tjera të ngjashme fondesh dhe si janë përdorur ato 	Informacioni financiar i projektit / llogaritë e projektit	<p>Legjislacioni përkatës në lidhje me përdorimin e fondeve të qeverisë federale (p.sh. një 'akt i vetëm auditimi')</p> <p>Aktivitetet e mandatuara të subjektit të audituar</p>
3	Performanca financiare, për shembull të ardhurat në trajtën e granteve dhe si janë përdorur këto të ardhura	Informacion financiar në lidhje me përdorimin e grantit	<p>Aktivitetet e mandatuara të subjektit të audituar</p> <p>Kushtet e marrëveshjes së financimit</p>
4	Performanca financiare, për shembull të ardhurat apo shpenzimet në përputhje me një marrëveshje kontrate apo kredie, dhe si janë përdorur ato	Informacion financiar në lidhje me marrëveshjen e kontratës apo kredisë	Kushtet e marrëveshjes së kontratës apo kredisë
5	Prokurimi	Informacioni financiar	<p>Legjislacioni dhe rregulloret përkatëse të prokurimit (kombëtare dhe ndërkombëtare)</p> <p>Kushtet e kontratës me një furnizues</p>
6	Shpenzimet	<p>Informacioni financiar</p> <p>Deklarata e përputhshmërisë</p>	<p>Legjislacioni përkatës i buxhetit si për shembull një akt për vetësimi</p> <p>Legjislacion përkatës tjetër</p> <p>Direktivat përkatëse të ministrive, kërkesat e politikave qeveritare dhe rezolutat e legjislacionit</p> <p>Kushtet e kontratës</p>

7	Aktivitete të programit	Tregues ose raporte të aktivitetit	<p>Nivelet e miratuar të performancës si për shembull ata të përcaktuar në ligje dhe rregullore, direktiva të ministrive, objektiva të miratuara nga legjislacioni ose subjekti, traktate, protokolle, konventa ose marrëveshje ndërkombëtare, marrëveshje të nivelit të shërbimit, kushtet e kontratës, standartet industriale të përgjithshme, ose pritshmëritë e pranueshme publike.</p> <p>Për shembull:</p> <ul style="list-style-type: none"> · numri i kopshteve në raport me numrin e fëmijëve të përshtatshëm · numri i infermierëve dhe mjekëve të kualifikuar për numrin e qytetarëve · numri i miljeve të rrugëve të shtruara · numri i muajve që duhen për të realizuar pagesat e përfitimeve apo leje ndërtimi · shpeshësia dhe cilësia e informacionit të kontabilitetit që duhet të ofrojë një organizatë shërbimesh · numri i inspektimeve të banesave që duhet të kryhen brenda një periudhe të caktuar kohore · masat për rezultatet që lidhen me cilësinë e ujit, etj.
---	-------------------------	------------------------------------	---

8	Ofrimi i shërbimit	Deklaratë e ofrimit të shërbimit	Legjislacioni ose direktivat përkatëse
9	Drejtësia e një vendimi administrativ publik	Informacion i raportuar në mënyrë publike Regjistër për ankimet e qytetarëve Informacion i raportuar në mënyrë publike	Legjislacioni ose direktivat përkatëse
10	Përgjegjësia sociale e korporatës (CSR), për shembull auditimi i projekteve të financuar në mënyrë publike në vendet në zhvillim	Deklaratë përputhshmërie me CSR-në (ose pa të)	Legjislacioni ose direktivat përkatëse në fusha të tilla si të drejtat e njeriut dhe ato civile, barazia gjinore, vendi i punës, mjedisi, etj.
11	Sjellja / Prona	Deklaratë përputhshmërie, për shembull një deklaratë pavarësie (kompetencë ligjore). Në sektorin publik kjo 'deklaratë' ndonjëherë mund të jetë e nënkuptuar dhe e lidhur me konceptet e drejtësisë dhe pronësisë. (shihni seksionin për kriteret më sipër).	Legjislacioni ose direktivat përkatëse që mbulojnë sjelljen e nëpunësve të sektorit publik Një kod etike ose një kod sjelljeje i brendshëm. Vlerat e shpallura ose parimet e lidërshipt Politikat, manualët dhe udhëzimet e brendshme Kushtet e referencës së organizatës, aktet nënligjore ose të ngjashme Kushtet e kontratës (p.sh. konfidencialiteti i rënë dakord apo marrëveshja për karantinë si pasojë e disa gjendjeve të punësimit)
12	Detyrimet e anëtarësisë	Deklaratë përputhshmërie	Kushtet e miratuara për anëtarësinë

13	Proceset në lidhje me shëndetin dhe sigurinë	Deklaratë përputhshmërie Transaksionet financiare	Legjislacioni përkatës për shëndetin dhe sigurinë në punë, për shembull, në lidhje me aksesin e njerëzve me aftësi të kufizuara Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.
14	Proceset në lidhje me mbrojtjen mjedisore	Deklaratë përputhshmërie Transaksionet financiare	Legjislacioni përkatës mjedisor, për shembull, në lidhje me cilësinë e ujit, hedhjen e mbeturinave apo nivelin e emetimit të karbonit Kushtet e traktateve, protokolleve, konventave ose marrëveshjeve mjedisore ndërkombëtare Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.
15	Proceset e kontrollit të brendshëm	Deklaratë përputhshmërie Transaksionet financiare	Kuarë i kontrollit të brendshëm, për shembull COSO, CoCo ¹ ose të ngjashme, të kërkesave të kontrollit të brendshëm të përcaktuara në legjislacionin përkatës ose të pranuarra gjerësisht brenda një juridiksioni Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.

COSO - Komiteti i Sponsorizimit të Organizatave të Komisionit Kombëtar të Raportimit të Mashtrimeve Financiare. CoCo - Kriteret e Bordit të Kontrollit, Instituti Kanadez i Kontabilistëve të Certifikuar.

16	<p>Procese specifike të aktivitetit dhe operacioneve të subjektit, të tilla si pagesa e pensione apo e përfitimeve sociale, procesimi i pasaportave apo aplikimeve për shtetësi, vlerësimi i gjobave apo formave të tjera të dënimeve penale</p>	<p>Deklaratë përputhshmërie</p> <p>Transaksionet financiare</p>	<p>Legjislacioni ose direktivat përkatëse</p> <p>Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.</p>
17	<p>Karakteristikat fizike</p>	<p>Dokument i specifikimeve ose ve të objekti fizik</p>	<p>Kodi i ndërtimit (masa, lartësia, qëllimi, masat për dendësinë në një zonë të caktuar, etj).</p> <p>Kushtet e kontratës së ndërtimit, ose një lloj kontrate tje tër</p>
18	<p>Të ardhurat nga taksat, detyrimet e taksapaguesit ose detyrime të tjera që përfshijnë raportimin tek autoritetet rregullatore</p>	<p>Rimbursimi nga taksat individuale apo të korporatës</p> <p>Forma të tjera taksimi që u dorëzohen autoriteteve rregullatore (të tilla si formularët e TVSH, formularët e raportimit të agjencive që operojnë brenda industrive të rregulluara si bankat dhe financa, farmaceutika, etj).</p>	<p>Legjislacioni përkatës ose kodet specifike industriale</p> <p>Kod takse, kod të ardhurash, apo të ngjashme</p>

Shtojca 2 - Shembuj të Burimeve që përdoren për Njohjen e Subjektit të Audituar dhe Identifikimin e Kritereve të Përshtatshme

Lista e mëposhtme është një listë ilustruese, por jo ezauruese, e burimeve që audituesit e sektorit publik mund të përdorin për të identifikuar kriteret e përshtatshme të auditimit:

- a) Ligje dhe rregullore, duke përfshirë edhe mundësitë apo qëllimet e dokumentuara për ta krijuar këtë legjislacion
- b) Legjislacion për buxhetin/ buxhetin e miratuar apo të lidhura me to
- c) Dokumente të legjislativit që lidhen me ligjet buxhetore apo me rezolutat, si dhe me rastet apo parashikimet e posaçme për përdorimin e akteve të lidhura me to, apo për transaksionet financiare, fondet dhe bilancet
- d) Direktiva legjislative apo ministore
- e) Informacion nga autoritetet me kompetenca rregullore
- f) Proces verbale të mbledhjeve të legjislativit, komiteteve të kontabilistëve publikë apo të ngjashëm me to në radhët e legjislativit, apo organe të tjera publike
- g) Parime të së drejtës
- h) Precedent ligjor
- i) Kode të praktikave apo kode të sjelljes
- j) Përshkrues të brendshëm të politikave, strategjive dhe planeve apo procedurave të veprimit
- k) Doracakë (manuale) apo udhëzues të shkruar
- l) Marrëveshje formale, si për shembull kontrata
- m) Marrëveshje huaje apo grantesh
- n) Standarde industriale
- o) Teori të provuara (për shembull teori për të cilat ka konsensus të përgjithshëm. Kjo teori mund të merret për shembull nga një informacion i botuar si literaturë teknike apo metoda, revista profesionale, etj. apo përmes konsultimeve me burime të mirënjohura siç janë ekspertë të një fushe të caktuar)
- p) Standarde përgjithësisht të pranuar të një fushe të caktuar (këto

standarde normalisht janë lehtësisht të identifikueshme pasi gjenden në formë legjislacioni dhe janë rezultat i një praktike të konsoliduar dhe të precedentit ligjor, për shembull “parimet e përgjithshme të pranuar të kontabilitetit” në një vend të caktuar)

- q) Për audituesit e pronës: Parimet për menaxhimin financiar të konsoliduar të sektorit publik dhe sjelljen e zyrtarëve të sektorit publik. Parimet e sjelljes mund të dalin si rrjedhojë e pritshmërive të legjislativit apo publikut lidhur me sjelljen e zyrtarëve të sektorit publik. Në disa raste këto parime mund të jenë të dokumentuara në mënyra të fragmentarizuara. Ato mundet që në disa raste të mund të përcaktohen si rezultat i shkeljes së kryer.

Burime të tjera që mund të përdorin audituesit e sektorit publik mund të përdoren për të krijuar një ide mbi Subjektin që auditohet, mjedisin e tij dhe fushat përkatëse të programit, mund të përfshijnë:

- a) Raportet vjetore të Subjektit
- b) Propozimet legjislative dhe fjalimet
- c) Faqet e internetit
- d) Raportet e botuara, artikujt në gazeta apo revista, burime të tjera të mediave, etj.
- e) Njohuritë e përfutuara nga auditime të mëparshme
- f) Informacion të përfutur nga takime dhe komunikime të tjera
- g) Proces verbale të mbledhjeve të Bordit apo mbledhje të tjera të menaxherëve
- h) Raportet e auditimit të brendshëm
- i) Statistikat zyrtare

Shtojca 3 - Shembuj të Faktorëve të Lidhur me Vlerësimin e Riskut në Auditimin e Përputhshmërisë

Në vijim paraqiten faktorët që mund të merren parasysh për vlerësimin e riskut në një auditim përpushmërie. Lista nuk jepet me synime shteruese dhe faktorët do të varen nga rrethanat e auditimit konkret.

Mandati dhe Objektivi i Subjektit të Audituar

1. A janë objektivi, mandati dhe kapaciteti juridik i subjektit të audituar të shprehura qartë dhe të gatshme për t'u disponuar?
2. A ka pasur së fundmi ndryshime në mandat, objektiva apo fushat e programit?
3. A janë fushat e programit apo çështjet përkatëse të veprimtarisë të dallueshme qartë?
4. A ka mbivendosje të konsiderueshme të fushave të programit me subjekte të tjera në mënyrë të tillë që të ketë një rrezik për mbivendosje apo fragmentarizim?

Struktura Organizative

1. Cila është baza ligjore e Subjektit (ministri, drejtori, agjenci etj.) dhe prej nga buron autoriteti i saj?
2. A i ka të mirëpërcaktuara Subjekti i audituar rolet dhe përgjegjësitë, si dhe kompetencat e lidhura me to?
3. A janë këto role, përgjegjësi e autoritete të komunikuar qartësisht dhe të kuptueshme në të gjithë Subjektin?
4. Nëse Subjekti është pjesë e një strukture hierarkike dhe një subjekt tjetër është përgjegjës për mbikëqyrjen e Subjektit të audituar, si zhvillohet kjo mbikëqyrje?
5. A përqendrohet organizata në vlerësimin dhe menaxhimin e riskut, duke përfshirë riskun e mospërputhshmërisë në veprimtaritë e veta?
6. A ka pasur kohët e fundit ndryshime organizative?
7. A realizohen veprimtari me anë të *outsourcing* (duke shfrytëzuar burime të jashtme)?

8. Nëse po, si monitorohet përputhshmëria dhe performanca?
9. A ka ndonjë risk të mundshëm të lidhur me burimet e jashtme të shfrytëzuara?
10. A ka personeli kompetenca të përshtatshme dhe sjellje etike?
11. A e kërkon personeli informacionin e duhur dhe a është ky informacion lehtësisht i përftueshëm?
12. A transmetohet informacioni në kohën e duhur në organizatë?
13. A ka ndonjë aspekt të strukturës organizative që mund të shfaqë më tepër risk apo praktika mashtrimi?

Konsiderata Politike

1. Në cilin nivel të qeverisjes klasifikohet Subjekti konkret dhe a ka lidhje me nivele të tjera të qeverisjes?
2. Cilat janë përgjegjësitë (kushtetuese apo të tjera) të ministrit përkatës, apo drejtuesit të Subjektit?
3. Cila është përvoja në lidhje me menaxhimin politik të Subjektit përkundrejt atij administrativ?
4. A ka konsensus politik, ose a ka pikëpamje të ndryshme të shprehura lirisht?
5. Nga se përbëhet menaxhimi politik?
6. Cilat janë fushat e programit me fokus politik, të dukshme apo sensitive?
7. Si funksionon marrëdhënia midis menaxhimit politik dhe atij administrativ?
8. A ka ndonjë fushë me interes të veçantë për publikun?
9. Cila është përvoja në lidhje me një subjekt që ushtron ndikim jofavorizues me subjekte të tjera me të cilat është i lidhur në hierarkinë e sektorit publik?
10. A ka ndonjë konsideratë politike që do ta ekspozonte ndaj riskut apo praktikës së mashtrimit?
11. A përmbajnë ligjet dhe rregulloret kërkesa për asnjësi politike lidhur me përdorimin e burimeve dhe fondeve dhe cila është përvoja e shkuar në këtë fushë?

Ligjet, Aktet Normative dhe Autoritetet e tjera Përkatëse

1. A është e qartë se cilat ligjet, rregullore dhe autoritete veprojnë mbi Subjektin e audituar dhe funksionet e tij?
2. A ka mbivendosje apo mospërputhje midis pjesëve të ndryshme të legjislacionit?
3. A është Subjekti një trupë që krijon norma dhe nëse është kështu çfarë ndikimi mund të ketë procesi i krijimit të normave mbi të drejtat e individëve?
4. Nëse Subjekti është një trupë që krijon norma i ka deleguar kompetenca një Subjekti tjetër, ndonjë autoriteti rregullator apo Subjekti të sektorit privat?
5. A është legjislacioni përkatës relativisht i ri, apo është i qëndrueshëm?
6. Nëse ky legjislacion është i ri, a është i qartë në kuptimin e formës dhe të përmbajtjes në mënyrë që të kuptohet e të zbatohet qartë?
7. Nëse ky legjislacion është i qëndrueshëm, a ka qenë precedenti ligjori qëndrueshëm në mënyrë të tillë që legjislacioni të kuptohet dhe zbatohet qartë?
8. A është fusha përkatëse e programit subjekt i zbatimit të gjykimeve të rëndësishme gjatë veprimtarisë konkrete?
9. Nëse ka pasur një numër të konsiderueshëm gjykimesh, a është realizuar kjo në përputhje me qëllimet e ligjeve dhe rregulloreve?
10. Nëse ka pasur një numër të konsiderueshëm gjykimesh, a janë zbatuar në mënyrë të qëndrueshme?
11. A ka organe të tjera të përfshira në interpretimin apo plotësimin e legjislacionit përkatës?
12. A i ka kryer Subjekti detyrat e tij sipas afateve në mënyrë të tillë që të mos jenë rrezikuar të drejtat e individëve dhe që të mos ketë pasur ndonjë pasojë negative të konsiderueshme financiare për shkak të pasivitetit?
13. A janë përdorur në mënyrë të përshtatshme kanalet e ankesave dhe apelimeve për palët e përfshira?
14. A janë vënë në rrezik të drejtat e individëve apo organizatave në ndonjë mënyrë nisur nga interpretimi apo zbatimi i ndonjë ligji apo rregulloreje prej Subjektit?

15. A ka ndonjë aspekt ligjor, rregulator apo ndonjë autoritet tjetër që mund të bëhet shkas për ndonjë risk më të lartë apo praktikë mashtrimi?

Ngjarje dhe Transaksione të Rëndësishme

1. A ka ngjarje apo transaksione të rëndësishme që mund të bëhen shkas për ndonjë risk më të lartë apo praktikë mashtrimi (p.sh. kontrata të rëndësishme prokurimi kontrata për ndërtime afatgjatë, marrëveshje për instrumente financiare si për shembull kontrata të shkëmbimit monetar, hua të konsiderueshme apo spekulime financiare, privatizime etj.)?
2. A e ka Subjekti autoritetin dhe kompetencën e duhur për të hyrë dhe realizuar ngjarje dhe transaksione të konsiderueshme?
3. Nëse janë angazhuar ekspertë në to, çfarë masash mbrojtëse janë marrë që të garantojnë se ata veprojnë me kompetencë dhe objektivitet?
4. Si monitorohet puna e ekspertëve?

Menaxhimi

1. A ka qëndrueshmëri në grupin menaxhues apo ka pasur ndryshime tek personeli kyç?
2. Si rekrutohen anëtarët e menaxhimit (përmes proceseve të hapura e transparente me konkurrencë reale apo miqësore)?
3. A është e përfshirë aktivisht trupa menaxhuese për vlerësimin e riskut në vijimësi?
4. A i ka marrë parasysh trupa menaxhuese pasojat e ndryshimeve në mjedisin e Subjektit dhe ndikimin që mund të kenë në auditimin e tij?
5. Si është përqaşja e trupës menaxhuese konservatore apo dëshiron të marrë përsipër më shumë risk (p.sh. sa është ‘oreksi i riskut’)?
6. Cilat janë iniciativat që ka ndërmarrë trupa menaxhuese për të identifikuar dhe shmangur risqe të konsiderueshme që mund të kenë një ndikim negativ mbi Subjektin?

7. A iu komunikohen në mënyrë efektive trupës menaxhuese, sipas niveleve përkatëse, vlerësimet e riskut që i përkasin Subjektit?
8. A i monitoron dhe vlerëson në mënyrë aktive trupa menaxhuese pasojat e vendimeve dhe veprimeve të tyre?
9. A ka pasur raste kur auditime të mëparshme kanë gjetur raste të mospërputhshmërisë, mashtrimit, veprimeve të paligjshme, sjelljeve jo etike, anësi në menaxhim etj.?
10. Si e ekuilibron trupa menaxhuese arritjen e objektivave të programit me nevojën për të menaxhuar riskun dhe për të garantuar përputhshmërinë me ligjet dhe rregulloret etj.?

Shtojca 4 – Shembuj të Faktorëve të Riskut në Lidhje me një Çështje të Caktuar

Prokurimi është një çështje tipike përsa i takon auditimit të përputhshmërisë. Tabela në vijim paraqet disa shembuj të faktorëve të riskut lidhur me auditimin e përputhshmërisë në rastet e prokurimit. Kjo listë nuk është shteruese. Risqet dhe faktorët përkatës të tyre varen nga subjekti i auditimit dhe nga rrethanat e auditimit konkret.

Shembuj të Faktorëve të Riskut Lidhur me Auditimit e Prokurimit	
Risk i trashëguar	
1	Mungesë e legjislacionit përkatës të prokurimeve
2	Ndryshime të kohëve të fundit në legjislacionin për prokurimet (për shembull për ta përafuar me legjislacionin ndërkombëtar)
3	Legjislacioni i ndërlikuar apo i paqartë, apo legjislacion që lë vend për interpretim
4	Përfshirje e shumave të konsiderueshme të parave si në rastin e prokurimeve të mbrojtjes
5	Gjetjet nga auditimi i vitit të mëparshëm dëshmojnë për shmangie nga përputhshmëria në lidhje me legjislacionin për prokurimet dhe direktivat
6	Dyshime të mëparshme apo raste të mashtrimit dhe korrupsionit që lidhen me menaxhimin apo punonjësit kyç
7	Inspektime nga autoritetet rregullatore (p.sh. autoritete të konkurrencës)
8	Ankesa të ardhura nga furnizues të mundshëm për praktika të padrejta të lidhura me fitimin e tenderave
9	Konflikte të mundshme interesi
Risk i kontrollit	
1	Mungesë e udhëzimeve të brendshme të përshtatshme, duke përfshirë mungesë të kriterëve të qarta e objektive
2	Ndryshime në përgjithësi gjatë kohëve të fundit apo ushtrim kontrollesh në lidhje me prokurimet përmes sistemeve të teknologjisë së informacionit (IT)
3	Kontrolle të cilësisë së dobët apo veprimtari të dobëta monitoruese që lidhen me furnizuesit
4	Kontrolle të dobët apo të munguar lidhur me sjelljen e furnizuesve sipas udhëzuesve të etikës
5	Veprimtari monitoruese të dobëta apo të munguara në lidhje me përputhshmërinë me legjislacionin përkatës

Shtojca 5 – Shembuj të Procedurave të Auditimit të Përputhshmërisë në Lidhje me Çështje të Përzgjedhura

Kjo tabelë paraqet shembuj ilustrues të procedurave të mundshme të auditimit të përputhshmërisë në fushat e legjislacionit mjedisor dhe fonde projektesh nga organizata donatore. Kjo listë procedurash nuk duhet konsideruar si një listë ezauruese. Procedurat e auditimit duhet të hartohen sipas rrethanave dhe objektivave përkatëse të auditimit.

Shembuj procedurash auditimi	
Çështja: legjislacioni mjedisor	
1	Përftimi i një tabloje të legjislacionit përkatës mjedisor të cilin duhet ta zbatojë Subjekti përkatës.
2	Pyetje për trupën menaxhuese dhe auditimin e brendshëm nëse ka procese rutinë të zbatuara për të garantuar përputhshmërinë me legjislacionin mjedisor përkatës.
3	Konsultimi i manualeve dhe përshkrimeve të sistemeve për të kuptuar proceset dhe kontrollet përkatëse. Dokumentimi i procesit dhe identifikimi i kontrolleve kyçe. Testimi i kontrolleve kyçe nëse është e nevojshme.
4	Kryerje e një kërkimi në media apo bazë të dhënash nëse është e zbatueshme për të identifikuar raste të mëparshme të mos përputhshmërisë së Subjektit.
5	Rishikimi i raporteve të inspektimit, duke përfshirë ato të auditimit të brendshëm nëse është e zbatueshme.
6	Konfirmimi se Subjekti i audituar ka lejet e nevojshme dhe certifikatat përkatëse të regjistrimit. Vlerësimi i procedurave për t'u siguruar se këto janë të ende të vlefshme.
7	Rishikimi i procesverbaleve të mbledhjeve të komiteteve për mjedisin, apo shëndetin dhe sigurinë. Ndjekja e tyre në vazhdimësi nëse është e nevojshme.
8	Intervistimi selektiv i stafit për të parë nivelin e kuptimit nga ana e tyre të politikave përkatëse dhe procedurave të caktuara, duke përfshirë trajnimin dhe mënyrën se si këto procedura funksionojnë në praktikë.

- 9 Pyetje sipas rastit për trupën menaxhuese dhe këshilltarin ligjor për ndonjë pretendim të mëparshëm, ekzistues apo të mundshëm lidhur me përgjegjësi mjedisore. Marrja parasysh e shkaqeve dhe efekteve/ndikimeve të ndonjë pretendimi të tillë.
- 10 Vrojtimi i proceseve dhe rutinës në praktikë (për shembull trajtimi i mbeturinave – të ruajtura dhe të trajtuara siç duhet etj.) dhe të dokumentuara siç duhet (për shembull prova fotografike apo filmike mund të jenë të përshtatshme).

Shembuj procedurash auditimi

Objekti: Fonde projektesh të marra nga një organizatë donatore

- 1 Përftimi i një tabloje të marrëveshjes së financimit dhe të legjislacionit përkatës, direktivave, mandateve etj., të cilat duhet t'i zbatojë ky subjekt.
- 2 Pyetje për trupën menaxhuese dhe auditimin e brendshëm nëse ekziston një i tillë, për proceset dhe praktikën rutinë të zbatuara për të garantuar përputhshmëri me kushtet e marrëveshjes së financimit dhe legjislacionin përkatës, direktivat, mandatat etj. Hetimi i praktikës rutinë për të garantuar përshtatshmërinë e mbajtjes së llogarive dhe bërjen e tyre të ditur.
- 3 Rishikimi i manualeve dhe sistemeve përshkruese për të kuptuar proceset dhe kontrollet përkatëse lidhur me përputhshmërinë me këto marrëveshje financimi. Dokumentimi i procesit dhe identifikimi i kontrolleve kyçe. Testimi i kontrolleve kyçe sipas nevojës.
- 4 Realizimi i procedurave analitike për vlerësimin e risqeve dhe procedurave thelbësore që konsiderohen të rëndësishme. Për shembull, të krahasohet ndonjë informacion financiar duke përfshirë llogaritë e projekteve me buxhetin dhe vitin (et) e mëparshëm (me). Ndjekja e shmangieve të dyshimta si të jetë e nevojshme në varësi të rrethanave. Rishikimi i llogarive të projektit për transaksione të pazakonta apo të rëndësishme. Ndjekja e zhvillimeve si të jetë e nevojshme.
- 5 Përzgjedhja e një grupimi transaksionesh të lidhura me fondet e projektit. Për secilin nga transaksionet e përzgjedhura të testohet përputhshmëria me kushtet e marrëveshjes së financimit dhe me legjislacionin përkatës, për shembull:
 - Kushteve lidhur me përdorimin e fondeve
 - Miratimi i nevojshëm dhe autorizimi
 - Kushtet e raportimit
 - Kontabilizimi i nevojshëm dhe bërja publike, duke përfshirë politika të përshtatshme dhe transaksione të regjistruara në periudha kohe të përshtatshme, etj.

- 6 Kur fondet e projektit janë përdorur për qëllime të caktuara, të vlerësohet nevoja për të kryer kontroll fizik. Ndjekja e zhvillimeve si të jetë e nevojshme.
 - 7 Rishikimi i korrespondencës përkatëse, procesverbale të takimeve etj për të identifikuar ato raste që kanë rëndësi. Ndjekja e zhvillimeve si të jetë e nevojshme.
 - 8 Marrja në konsideratë e nevojës për të marrë çdo lloj konfirmimi me shkrim nga palë të treta dhe ndjekja e zhvillimeve si të jetë e nevojshme.
 - 9 Marrja në konsideratë e nevojës për të marrë me shkrim të drejta të posaçme përfaqësimi nga trupa menaxhuese në lidhje me marrëveshjen e financimit.
-
- 10 Realizimi i testeve të ndërprera dhe rishikimi pas përfundimit të periudhës së financimit si të jetë e nevojshme për të garantuar që fondet janë pasqyruar në llogaritë kontabile në periudhën e duhur kohore.

Shtojca 6 – Shembuj të Devijimeve nga Përputhshmëria

Tabela në vijim paraqet disa shembuj të devijimeve të përputhshmërisë dhe përfshin raste që lidhen me materializimin dhe arritjen e përfundimeve. Komentet lidhur me materializimin dhe arritjen e përfundimeve nuk jepen me synimin se përbëjnë vlerësime përfundimtare nëse shembuj e posaçëm përbëjnë një shmangie të përputhshmërisë materiale apo jo, por për të nënvizuar përfundimet përkatëse. Përcaktimi i materializimit do të varet nga rrethanat e posaçme dhe gjykimi profesional i auditimit të sektorit publik.

Shembull i shmangies së përputhshmërisë	Konsiderata Lidhur me Materializimin dhe Arritjen e Përfundimeve
1 Gjatë vitit, një agjenci shtetërore merr financim nga buxheti përmes Ministrisë së Arsimit për qëllime të arsimit kombëtar. Shpenzimet për grante të agjencisë për vitin konkret përfshijnë një shumë prej 10 milionë \$ për prodhues të huaj të teknologjisë së lartë.	Bazuar në legjislacionin që rregullon veprimtarinë e agjencisë shtetërore, agjencia nuk ka kompetencë të japë grante për subjekte të huaja. Mos përputhja mund të jetë materiale pasi granti iu akordua një organizate të huaj dhe për këtë arsye nuk ishte në përputhje me kompetencat përkatëse dhe as nuk u përdor për qëllimet që lejonte legjislacioni.
2 Gjatë vitit, një agjenci shtetërore shpenzoi 100 \$ më shumë sesa shpenzimet totale të autorizuara nga buxheti prej 5000 \$ i miratuar për të me ligj.	Në këtë rast, shpenzimet reale tejkalojnë shumën e lejuar nga buxheti i miratuar. Kjo mospërputhje mund të jetë materiale sepse është një shkelje e qartë e parashikimeve të përcaktuara qartë. Në varësi të rrethanave, duke përfshirë këtu edhe llojin e shpenzimeve, kjo mospërputhje mund të jetë edhe e një lloji sensitiv.
3 Një qytetar ka të drejtë të përfitojë pension në masën 1000 \$ në muaj. Agjencia shtetërore i ka paguar vetëm 900 \$ në muaj. Për më tepër pagesa ishte kryer pas kalimit të datës së përcaktuar nga legjislacioni.	Pavarësisht se sasia e parave të përcaktuara mund të mos materializuar në deklaratimet financiare të agjencisë shtetërore, pasojat e mospërputhshmërisë ka të ngjarë të jenë shumë të rëndësishme për jetesën individuale të pensionistit që bazohet në një shumë të ardhurash fikse. Nëse mos përputhja vjen si pasojë e dobësisë së një sistemi, kjo mospërputhje mund të ndikojë shumë qytetarë të tjerë. Prandaj, mos përputhja mund të përkufizohet si materiale nisur nga ndikimi mbi qytetarët e tjerë dhe shoqërinë në tërësi.

<p>4 Një nënë e pamartuar ka të drejtën të marrë përfitime mujore për secilin nga fëmijët e saj që janë nën 18 vjeç. Agjencia shtetërore i ka paguar përfitime të tilla për një fëmijë 19 vjeç.</p>	<p>Ndërsa shmangia nga përputhshmëria mund të ketë qetë pozitive për përfituesin, kjo nuk është në përputhje me legjislacionin dhe qëllimet e tij, ndaj mund të konsiderohet e padrejtë për përfituesit e tjerë. Nëse kjo mospërputhje vjen si rezultat i një dobësie të sistemit, mos përputhja mund të ndikojë edhe shumë qytetarë të tjerë. Prandaj, mospërputhja mund të përkufizohet si materiale nisur nga ndikimi mbi qytetarët e tjerë dhe shoqërinë në tërësi.</p>
<p>5 Kushtet e kodit të ndërtimeve përfshijnë kryerjen e inspektimeve mbi baza vjetore. Agjencia shtetërore nuk ka kryer ndonjë inspektim në pesë vitet e shkuara.</p>	<p>Mos përputhja mund të jetë e konsiderueshme nisur nga aspekte cilësore sikundër janë çështje të sigurisë. Pavarësisht se nuk kemi të bëjmë me sasi të caktuara parash, mos përputhshmëria mund të jetë materiale nisur nga pasojat e mundshme që mund të ketë për sigurinë e banorëve të kësaj godine. Në rast të një fatkeqësie, përbën gjithashtu risk që mos përputhshmëria të çojë në padi me vlera të konsiderueshme për përgjegjësinë që lidhen gjithashtu me vlera materiale e financiare për agjencinë shtetërore.</p>
<p>6 Kushtet e marrëveshjes financiare përcaktojnë se përfituesi i fondeve duhet të përgatisë deklaratat financiare dhe duhet t'ia dërgojë ato organizatës donatore brenda një date të caktuar. Deklaratat financiare as nuk janë përgatitur dhe as nuk janë dërguar brenda kësaj date.</p>	<p>Mospërputhshmëria mund të jetë ose jo materiale në varësi të përgatitjes dhe dërgimit ose jo të deklaratave financiare më vonë, sa më vonë, arsyet e vonësës, ndonjë pasojë që mund të ketë ardhur si rezultat i mospëmbushjes së këtij kushti etj.</p>
<p>7 Dobësi të theksuara të sistemit janë vërejtur në lidhje me të ardhurat e grumbulluara në përputhje me një kod tatimor. Mangësitë vijnë si rrjedhojë e një interpretimit të gabuar të kodit tatimor nga Subjekti i audituar. Një numër i lartë taksapaguesish janë identifikuar se janë ngarkuar të paguajnë më shumë sesa detyrohen të</p>	<p>Ky lloj shmangieje nga përputhshmëria lidhet me të drejtat e një procesi të rregullt për qytetarë të veçantë. Disa qytetarëve u janë vënë më shumë taksa, ndërsa disa të tjerëve nuk u janë vënë fare taksa. Në varësi të rrethanave dhe për arsye që lidhen me një dobësi të sistemit, kjo shmangie mund të jetë materiale.</p>

Shtojca 7 – Shembull i Raportit të “Shkurtuar” të Auditimit të Përputhshmërisë

Sikundër është shpjeguar në tekstin e këtij dokumenti, formati i raporteve të auditimit të përputhshmërisë mund të ndryshojë në varësi të një sërë faktorësh, si për shembull mandati i SAI, legjislacioni përkatës, praktikat e zakonshme të raportimit, apo kompleksiteti i çështjeve për të cilat raportohet. Megjithatë, një njëtrajtësi në formatin e raportimit mund t’i ndihmojë përdoruesit e raportit të auditimit për të kuptuar punën e kryer dhe përfundimet e arritura, si dhe për të identifikuar rrethanat e pazakonta ku ato shfaqen.

Forma model e shkurtuar e raportimit në vijim paraqitet për qëllime ilustrimi. Disa SAI mund të përdorin një model të plotë raportimi ku gjetjet përshkruhen më me hollësi në tekstin e raportit.

Raport Auditimi Përputhshmërie nga SAI i XXX

[Adresa Përkatëse, p.sh. Organizata Donatore XVZ]

Raport për Përputhshmërinë e Agjencisë Shtetërore ABC me Kushtet e Marrëveshjes së Financimit me Organizatën Donatore XYZ të datës xx.xx. 20XX]

Ne kemi realizuar auditimin e agjencisë shtetërore ABC për përputhshmërinë me kushtet e marrëveshjes së financimit nga organizata donatore XYZ datë xx.xx.20XX siç është parashikuar në llogaritë e projektit për vitin kalendarik që mbaron në 31.12.20XX për një total shpenzimesh prej xxxxx.xx \$].

Përgjegjësia e Menaxhimit

Në përputhje ëme kushtet e marrëveshjes së financimit me organizatën donatore XYZ datë xx.xx.20XX], trupa menaxhuese e agjencisë ABC mban përgjegjësi për përgatitjen e plotë të kontabilitetit të projektit në përputhje me kushtet e marrëveshjes së financimit].

Përgjegjësia e Audituesit

Përgjegjësia jonë është që në mënyrë të pavarur të arrijmë në një përfundim për kontabilitetin e projektit] bazuar në auditimin tonë. Punë jonë u realizuar në përputhje me Parimet Themelore të Auditimit INTOSAI dhe Udhëzimet për Auditimit e Përputhshmërisë]. Këto parime kërkojnë që ne të veprojmë në përputhje me kërkesat etike dhe planin e auditimit për të arritur me bindje të arsyeshme në përfundimin nëse përdorimi i fondeve të projektit është në përputhje, nga pikëpamja materiale, me kushtet e marrëveshjes së financimit të datës xx.xx.20XX].

Auditimi përfshin procedurat e zhvilluara për të marrë të dhëna të përshtatshme të mjaftueshme për të mbështetur përfundimet tona. Procedurat e zhvilluara varen nga gjykimi profesional i audituesit, duke përfshirë vlerësimin e riskut të mos përputhshmërisë materiale, nëse kjo lidhet me një mashtrim apo gabim. Procedurat e zhvilluara të auditimit janë ato që besojmë se janë të përshtatshme në varësi të rrethanave. Ne besojmë se të dhënat e grumbulluara të auditimit janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të mbështetur përfundimin tonë.

Përfundimi

Bazuar në punën e auditimit të kryer, vërejmë se përdorimi i fondeve të projektit nga agjencia shtetërore ABC të përfituara nga organizata donatore XYZ] është në përputhje, nisur nga aspektet materiale, me kushtet e marrëveshjes së financimit datë xx.xx.20XX].

[Përgjigjet përkatëse nga agjencia e audituar, për shembull si përmbledhje në vijim të një titulli “Përgjigjet e Subjektit të Audituar” ose në formën e një shtojce]

[Rekomandimet përkatëse, për shembull të paraqitura nën titullin “Rekomandime” ose në formën e një shtojce]

[Data e raportit të auditimit]

[Nënshkrimi i audituesit]

Shtojca 8 – Shembull i një Përfundimi të Auditimit të Cilësuar të Përputhshmërisë

Në këtë shembull, çështja e përputhshmërisë lidhet me kushtet e një marrëveshjeje qiraje dhe auditimi dëshmon për një rast mos përputhshmërie që rezulton në shuma shtesë për t'u paguar dhe penalitete për Subjektin e audituar. Shmangia nga përputhshmëria nuk është edhe aq materiale sa për të dalë me një përfundim për efekte të pamundura. Pjesët hyrëse për përgjegjësitë e trupës menaxhuese dhe të auditimit, si dhe pjesët përfundimtare të raportit janë të ngjashme me ato të përcaktuara në shembullin e Shtojcës 7.

Në vijim, shembulli në formë të shkurtuar i raportit paraqitet vetëm për qëllime ilustruese. Disa SAI mund të përdorin një formë të gjatë raportimi ku gjetjet përshkruhen më me hollësi në tekstin e raportit.

.....[pjesët përkatëse hyrëse të raportit].....

Ne kemi audituar përputhshmërinë e agjencisë shtetërore ABC me kushtet e marrëveshjes së qirasë me pronarin DEF të datës xx.xx.20XX.

Kushti për Përfundimin e Cilësuar

Kushtet e marrëveshjes së qirasë përcaktojnë se qiraja mujore për godinën BBB në shumën prej xxxxx.xx \$ paguhet paraprakisht ditën e parë të muajit. Gjatë vitit 20XX një nga pagesat e qirasë është bërë pas datës së caktuar. Për këtë arsye agjencia shtetërore ABC është e detyruar të paguajë shuma shtesë dhe penalitete për atë vit në shumën prej xx.xx \$.

Përfundimi i Cilësuar

Bazuar në veprimtarinë e auditimit, vërejmë se përveç rastit të mos përputhshmërisë të cituar në paragrafin e mësipërm Kushtet për Përfundimin e Cilësuar, agjencia shtetërore ABC ka vepruar në përputhje, nga pikëpamja materiale, me kushtet e marrëveshjes së qirasë me pronarin DEF të datës xx.xx.20XX].

.....pjesët përkatëse mbyllëse të raportit].....

Shtojca 9 – Shembull i një Përfundimi të Auditimit për Përputhshmëri të Pamundur

Në këtë shembull, çështja e përputhshmërisë lidhet me kushtet e një marrëveshjeje qiraje dhe auditimi dëshmon se asnjë nga qiratë mujore nuk është kryer në kohën e duhur. Kjo ka çuar në detyrimin për pagesa shtesë dhe penalitete ndaj Subjektit të audituar. Shmangia nga përputhshmëria konsiderohet si materiale. Pjesët hyrëse për përgjegjësitë e trupës menaxhuese dhe të auditimit, si dhe pjesët përfundimtare të raportit janë të ngjashme me ato të përcaktuara në shembullin e Shtojcës 7.

Në vijim, shembulli në formë të shkurtuar i raportit paraqitet vetëm për qëllime ilustruese. Disa SAI mund të përdorin një formë të gjatë raportimi ku gjetjet përshkruhen më me hollësi në tekstin e raportit.

.....pjesët përkatëse hyrëse të raportit].....

Ne kemi audituar përputhshmërinë e agjencisë shtetërore ABC me kushtet e marrëveshjes së qirasë me pronarin DEF të datës xx.xx.20XX.

Kushti për Përfundimin e Mospërputhshmërisë

Kushtet e marrëveshjes së qirasë përcaktojnë se qiraja mujore për godinën BBB në shumën prej xxxxx.xx \$ paguhet paraprakisht ditën e parë të muajit. Gjatë vitit 20XX asnjë nga pagesat e qirasë nuk është bërë në datën e caktuar. Për këtë arsye agjencia shtetërore ABC është e detyruar të paguajë shuma shtesë dhe penalitete për atë vit në shumën prej xxxx.xx \$.

Përfundimi i Mospërputhshmërisë

Bazuar në veprimtarinë e auditimit, vërejmë se për arsye të rëndësisë së çështjes së cituar në paragrafin e mësipërm Kushtet për Përfundimin e Cilësuar, agjencia shtetërore ABC ka mospërputhje, nga çdo aspekt material, me kushtet e marrëveshjes së qirasë me pronarin DEF të datës xx.xx.20XX].

.....pjesët përkatëse mbyllëse të raportit].....

Shtojca 10 – Shembull i një Deklarate të Auditimit për Mosmbajtje Përgjegjësie

Një deklaratë për mosmbajtje përgjegjësie paraqitet kur një auditues i sektorit publik nuk ka pasur mundësinë të arrijë një përfundim.

Në këtë shembull, një auditim përputhshmërie ishte parashikuar për t'u realizuar tek agjencia shtetërore ABC në lidhje me zbatimin e kodit të ndërtimit CCC. Ndërtesa BBB përbën 95% të tërësisë së godinës të ABC. Godina BBB u dëmtua kohët e fundit nga një tërmet, kështu që nuk kishte siguri për të hyrë në të. Pjesët hyrëse për përgjegjësitë e trupës menaxhuese dhe të auditimit, si dhe pjesët përfundimtare të raportit janë të ngjashme me ato të përcaktuara në shembullin e Shtojcës 7.

Në vijim, shembulli në formë të shkurtuar i raportit paraqitet vetëm për qëllime ilustruese. Disa SAI mund të përdorin një formë të gjatë raportimi ku gjetjet përshkruhen më me hollësi në tekstin e raportit.

.....pjesët përkatëse hyrëse të raportit].....

Ne kemi audituar zbatimin nga ana e agjencisë shtetërore ABC të kushteve të kodit të ndërtimit CCC të datës xx.xx.20XX.

Kushti për Deklaratën e Mosmbajtjes Përgjegjësi

Të dhënat në dispozicionin tonë për të përcaktuar nëse agjencia shtetërore ABC ka vepruar në përputhje me kushtet e kodit të ndërtimit CCC ka qenë e kufizuar për shkak se ne e kishim të pamundur të hynim në godinën BBB që

gjenden në adresën XYZ, për shkak të dëmtimeve nga tërmeti. Ndërtesa BBB përbën 95% të tërësisë së godinës për të cilën ka përgjegjësi agjencia shtetërore ABC. Nuk kishte procedura të tjera të mundshme që mund të ndërmerrnim për të përcaktuar nëse agjencia shtetërore ABC ka vepruar në përputhje me kushtet e kodit të ndërtimit CCC.

Deklarata e Mosmbajtjes Përgjegjësi

Bazuar në veprimtarinë e auditimit, nisur nga rëndësia e çështjes të cituar në paragrafin e mësipërm për Kushtin e Deklaratës së Mosmbajtjes Përgjegjësi, nuk kemi mundësi të paraqesim një përfundim për veprimin në përputhje me kushtet e kodit të ndërtimit CCC nga agjencia shtetërore ABC të datës xx.xx.20XX].

.....pjesët përkatëse mbyllëse të raportit].....

(Vini re se në rastet kur trupa menaxhuese ka përgjegjësi për kufizimin e fushës së zbatimit, kjo mund të rezultojë në vënien në pikëpyetje të integritetit të trupës menaxhuese. Në këto rrethana, duhet treguar kujdes për sa i takon mënyrës se si dhe kujt duhet t'i raportohet kjo gjendje.)

Shtojca 11 – Shembull i një Paragrafi që Thekson një Çështje Kryesore apo Çështje të Tjera

Në disa situata mund të jetë e nevojshme të trajtohet me hollësi çështje të caktuara që nuk ndikojnë në përfundimin lidhur me përputhshmërinë. Një Paragraf për të Theksuar Çështjet kryesore apo Çështje të Tjera përdoret në raste të tilla si ato që përdoren për ilustrim në shembujt vijues. Pjesët hyrëse për përgjegjësitë e trupës menaxhuese dhe të auditimit, si dhe pjesët përfundimtare të raportit janë të ngjashme me ato të përcaktuara në shembullin e Shtojcës 7.

.....pjesët përkatëse hyrëse të raportit].....

Përfundim

Bazuar në veprimtarinë e auditimit, vërejmë se përdorimi i fondeve të projektit të përfituara nga organizata donatore XYZ prej agjencisë shtetërore ABC] është në përputhje, nga të gjitha aspektet materiale ëme kushtet e marrëveshjes së financimit të datës xx.xx.20XX].

Theksimi i Çështjes

Tërheqim vëmendjen për Shënimin xx të llogarive të projektit që detajon kostot e përgjithshme administrative prej xxxx.xx \$ lidhur me raportimin e veprimtarisë së agjencisë në përputhje me kushtet e marrëveshjes së financimit. Përfundimi ynë nuk lidhet domosdoshmërisht me këtë çështje.

Çështje të Tjera

Tërheqim vëmendjen për faktin se ky raport është përgatitur për përdorim nga Organizata Donatore XYZ dhe për këtë arsye mund të mos i përshtatshëm për ndonjë qëllim tjetër.

.....pjesët përkatëse mbyllëse të raportit].....

Shtojca 12 – Shembull i një Raporti për Kontrollin e Përputhshmërisë që Paraqet Siguri të Kufizuar

Sikundër është shpjeguar në tekstin e këtij dokumenti mandati i ISA-t mund të ndikojë në veprimtarinë e paraqitur dhe përfundimet e shprehura. Mandati i disa SAI mund të kufizojë veprimtarinë e zhvilluar për përputhshmërinë për deklarime të tilla ku Audituesit nuk kanë hasur asnjë rast mospërputhshmërie gjatë auditimit që të lidhet me çështjet subjekt auditimi nga çdo aspekt material sipas kritereve të zbatuara të auditimit.

Shembulli vijues në formë të shkurtuar i Raportit që Paraqet Siguri të Kufizuar paraqitet vetëm për qëllime ilustruese. Disa SAI mund të përdorin një model të plotë raportimi ku gjetjet përshkruhen më me hollësi në tekstin e raportit.

Raport Auditimi Përputhshmërie nga ISA për XXX

[Adresa Përkatëse, p.sh. Organizata Donatore XVZ]

Raport për Përputhshmërinë e Agjencisë Shtetërore ABC me Kushtet e Marrëveshjes së Financimit me Organizatën Donatore XYZ të datës xx.xx.20XX]

Ne kemi realizuar auditimin e agjencisë shtetërore ABC për përputhshmërinë me kushtet e marrëveshjes së financimit nga organizata donatore XYZ datë xx.xx.20XX siç është parashikuar në llogaritë e projektit për vitin kalendarik që mbaron në 31.12.20XX për një total shpenzimesh prej xxxxx.xx \$].

Përgjegjësia e Menaxhimit

Në përputhje ëme kushtet e marrëveshjes së financimit me organizatën donatore XYZ datë xx.xx.20XX], trupa menaxhuese e agjencisë ABC mban përgjegjësi për përgatitjen e plotë të kontabilitetit të projektit në përputhje me kushtet e marrëveshjes së financimit].

Përgjegjësia e Auditimit

Përgjegjësia jonë është e tillë që në mënyrë të pavarur të arrijmë në një përfundim për kontabilitetin e projektit] bazuar në auditimin tonë. Punë jonë u realizuar në përputhje me Parimet Themelore të Auditimit INTOSAI dhe Udhëzimet për Auditimit e Përputhshmërisë]. Këto parime kërkojnë që ne të veprojmë në përputhje me kërkesat etike dhe planin e auditimit për të arritur me bindje të arsyeshme në përfundimin nëse përdorimi i fondeve të projektit është në përputhje, nga pikëpamja materiale, me kushtet e marrëveshjes së financimit të datës xx.xx.20XX].

Kontrolli është kufizuar kryesisht në procedurat analitike dhe në Vrojtimin e llogarive të projektit, ndaj, përmban më pak siguri sesa një auditim. Ne nuk kemi realizuar një auditim, ndaj, për këtë arsye e paraqesim përfundimin tonë në formën e një sigurie të kufizuar, që lidhet me punën tonë të kufizuar për këtë kontroll përputhshmërie.

Përfundimi

Bazuar në punën e auditimit të kryer, nuk vërejmë asnjë që të na tërheqë vëmendjen për të dëshmuar se llogaritë e projektit të përgatitura nga agjencia shtetërore ABC] të mos jenë në përputhje, nga çdo lloj aspekti materiale, me kushtet e marrëveshjes së financimit me organizatën donatore XYZ të datës xx.xx.20XX].

[Përgjigjet përkatëse nga agjencia e audituar, për shembull si përmbledhje në vijim të një titulli “Përgjigjet e Subjektit të Audituar” ose në formën e një shtojce]

[Rekomandimet përkatëse, për shembull të paraqitura nën titullin “Rekomandime” ose në formën e një shtojce]

[Data e raportit të auditimit]

[Nënshkrimi i audituesit]

ISSAI 4200:

UDHËZUES
PËR
AUDITIMIN E
PËRPUTHSHMËRISË

*- Auditimi i Përputhshmërisë
kur kryhet bashkë me
Auditimin e Pasqyrave
Financiare -*

PASQYRA E LËNDËS

1 Hyrje	121
2 Objekti i udhëzimeve	125
2.1 Objekti dhe Natyra e Auditimit të Përputhshmërisë	125
2.2 Siguria e Arsyeshme kundrejt Sigurisë së Kufizuar	128
2.3 Raportimi bazuar në Pohim kundrejt Raportimit Direkt	130
3 Objektivat që duhen arritur	131
4 Përkufizime	132
5. Konsiderime Fillestare	135
5.1 Konsiderime Etike	135
5.2 Kontrolli i Cilësisë	135
6 Planifikimi dhe Hartimi i një Auditimi të Përputhshmërisë	137
6.1 Identifikimi i Palëve të Përfshira/Baza Ligjore	137
6.2 Lënda dhe Informacioni i Lëndës	138
6.3 Kriteret	139
6.4 Të kuptuarit e Subjektit të Audituar dhe Mjedisit të tij	144
6.5 Strategjia dhe Plani i Auditimit	144
6.6 Të kuptuarit e Kontrollit të Brendshëm në Subjektin e Audituar	146
6.7 Materialiteti	148
6.8 Vlerësimi i Riskut	150
6.8.1 Elementët e Vlerësimit të Riskut në lidhje me Mashtrimin ..	151
6.8.2 Elemente të Vlerësimit të Riskut në lidhje me Marrëdhëniet midis Subjekteve të Sektorit Publik	152

6.9 Planifikimi i procedurave të auditimit	153
7 Realizimi i Auditimeve të Përputhshmërisë	
dhe Mbledhja e Evidencave	154
7.1 Mbledhja dhe Vlerësimi i Evidencave	155
7.1.1 Vrojtimi	157
7.1.2 Inspektimi	157
7.1.3 Hulumtimi	158
7.1.4 Konfirmimi	159
7.1.5 Ripërformanca	159
7.1.6 Procedurat analitike	160
7.2 Dokumentimi	161
7.3 Komunikimi	162
7.4 Çështje në lidhje me raportimin e akteve të paligjshme të dyshuara	163
8 Vlerësimi i Evidencave dhe Nxjerrja e Përfundimeve	166
8.1 Çështje të përgjithshme rreth Vlerësimit të Evidencave dhe Nxjerrjes së Përfundimeve	166
8.2 Prezantimi me shkrim nga zyrtarët përgjegjës	168
8.3 Ngjarjet pasuese	168
9 Raportimi	169
9.1 Përputhshmëria me standardet e formës dhe përmbajtjes së Raporteve të Auditimit	169
9.1.1 Raportet e auditimit	170
9.1.2 Raportet për Auditimet e Përputhshmërisë kur ato kryhen së bashku me Auditimet e Pasqyrave Financiare ...	176
9.2 Proceset e ndjekjes	178
10. Orientime të mëtejshme për audituesit e sektorit publik që operojnë në një mjedis të Gjykatës së Llogarive	180

10.1 Kryerja e Auditimeve në një Gjykatë të Llogarive	180
10.2 Komunikimi dhe zbatimi i ligjit.....	182
10.3 Proceset në modele të ndryshme të Gjykatës së Llogarive	182
Shtojca 1 – Shembuj të objektit, informacionit për objektin dhe kriteret në auditet e përputhshmërisë	184
Shtojca 1-A - Shembuj të Kriereve të Auditimit kur Auditimi i Përputhshmërisë kryhet së bashku me Auditimin e Pasqyrave Financiare.....	190
Shtojca 2 - Shembuj të Burimeve që përdoren për Njohjen e Subjektit të Audituar dhe Identifikimin e Kriereve të Përshtatshme	193
Shtojca 3 - Shembuj të Faktorëve të Lidhur me Vlerësimin e Riskut në Auditimin e Përputhshmërisë	195
Shtojca 4 – Shembuj të Faktorëve të Riskut në Lidhje me një Çështje të Caktuara	200
Shtojca 5 – Shembuj të Procedurave të Auditimit të Përputhshmërisë në Lidhje me Çështje të Përzgjedhura ...	202
Shtojca 6 – Shembuj të Devijimeve nga Përputhshmëria	205
Shtojca 7 – Shembull i një Opinioni për Auditimin e Përputhshmërisë si pjesë e Raportit të Pasqyrave Financiare	207
Shtojca 8 – Shembull i një Opinioni të Kualifikuar për Përputhshmërinë	212
Shtojca 9 – Shembull i një Opinioni të Pafavorshëm për Përputhshmërinë	213
Shtojca 10 – Shembull i një Deklarate të Auditimit për Mosmbajtje Përgjegjësie	214

Shtojca 11 – Shembull i një Paragrafi që Thekson një Çëshje Kryesore apo Çështje të Tjera	215
Shtojca 12 – Shembull i një Raporti për Kontrollin e Pasqyrave Financiare me një Opinion me Siguri të Arsyeshme për Pasqyrat Financiare dhe një Përfundim me Siguri të Kufizuar për Përputhshmërinë	216

1 Hyrje

1. Koncepti i auditimit të përputhshmërisë përfshihet në përcaktimin e objektivit që duhet të ketë auditimi në sektorin publik, siç përcakton Deklarata e Limës e INTOSAI-t: “Koncepti dhe realizimi i auditimit është i qenësishëm në administrimin publik financiar, pasi menaxhimi i fondeve publike nënkupton besim. Auditimi nuk është qëllim në vetvete, por pjesë e pandashme e një sistemi rregullator që ka për synim të zbulojë devijimet nga standardet e pranuar dhe shkeljet e parimeve të ligjshmërisë, efijencës, efektivitetit dhe ekonomicitetit të menaxhimit financiar aq herët në kohë sa të bëjë të mundur marrjen e masave korrigjuese në raste individuale, me qëllim që personat përkatës të marrin përsipër përgjegjësitë, të merret kompensim, ose të merren masa për të parandaluar ose të paktën për ta bërë më të vështirë realizimin e këtyre shkeljeve”.
2. Auditimi i përputhshmërisë përcakton se deri në çfarë mase subjekti i audituar ndjek rregullat, legjislacionin dhe aktet normative, politikat, kodet e miratuara apo kushtet e përcaktuara, si kushtet e kontratës apo klauzolat e një marrëveshjeje financimi. Koncepti “auditim përputhshmërie” lindi në Parimet Themelore të Auditimit të INTOSAI-t (ISSAI 100.38 dhe 39). Koncepti përshkruhet më tej në ISSAI 4000 – Hyrje në Udhëzimet e Auditimit të Përputhshmërisë.
3. Në sektorin publik, konceptet e transparencës, llogaridhënies, administrimit dhe mirëqeverisjes janë parime bazë dhe kyçe. Ligjet dhe aktet normative mund të përcaktojnë se cilat aktivitete duhet të kryejnë institucionet publike për qytetarët, çdo kufizim të këtyre

aktiviteteve, objektivat e përgjithshme që duhen arritur dhe si mbrohet e drejta e qytetarit për proces të drejtë dhe të ndershëm. Përveç kësaj, fondet publike iu besohen institucioneve publike që t'i menaxhojnë mirë. Është përgjegjësi e këtyre institucioneve dhe titullarëve të tyre që të jenë transparentë për veprimet e tyre, të japin llogari para qytetarëve për fondet që iu janë besuar, si edhe t'i administrojnë këto fonde siç duhet.

4. Nevoja për të monitoruar respektimin e legjislacionit nga institucionet publike dhe mbrojtjen e të drejtës për proces të lirë dhe të ndershëm për njerëzit, janë funksione të rëndësishme të kontrollit të sektorit publik. Me anë të auditimit në sektorin publik në përgjithësi, si edhe auditimit të përputhshmërisë në veçanti, audituesit e sektorit publik ndihmojnë në monitorimin e ndjekjes dhe zbatimit të parimeve bazë të shprehura më lart. Në auditimin e përputhshmërisë, kjo përgjegjësi nënkupton edhe verifikimin nëse informacioni për një çështje të veçantë është në përputhje – në të gjitha aspektet materiale – me kriteret përkatëse si ligjet, aktet normative, direktivat, kushtet e kontratave dhe marrëveshjeve, etj. Rezultatet e këtij auditimi i raportohen subjektit të audituar dhe parlamentit. Gjithashtu, rezultatet i vihen në dispozicion edhe publikut të gjerë. Kjo bëhet për të mbështetur llogaridhënien dhe transparencën në sektorin publik.
5. Këto udhëzime adresojnë aspektet e auditimit të përputhshmërisë në sektorin publik i cili, në shumë vende, është objekt i mandateve dhe objektivave shumë të ndryshëm. Në një sistem demokratik qeverisjeje, llogaridhënia ndaj publikut, dhe sidomos ndaj përfaqësuesve të emëruar të saj, është një aspekt bazë i menaxhimit të institucioneve publike si edhe një element thelbësor i qeverisjes së mirë publike. Institucionet publike ngrihen zakonisht me ligj dhe funksionimi i tyre përcaktohet nga autoritetet e ndryshme që burojnë nga legjislacioni. Menaxhimi i institucioneve publike kërkon respektimin e ligjeve, akteve normative dhe autoriteteve të tjera që i disiplinojnë. Meqë legjislacioni dhe autoritetet e tjera janë mjete kryesor me të cilin ligjvënësit kontrollojnë

se si sektori publik mbledh dhe shpenzon paratë, auditimi i përputhshmërisë me autoritetet përkatëse është i rëndësishëm dhe pjesë e pandashme e mandatit të auditimit, ose e rregullave për shumicën e auditimeve në institucionet publike. Për shkak se ekzistojnë shumë autoritete, dispozitat e tyre mund të krijojnë përplasje mes tyre dhe të jenë objekt interpretimesh të kundërta. Gjithashtu, autoritetet e varësisë mund të mos jenë në konsistencë me drejtimit dhe limitet e përcaktuara në legjislacionin përkatës. Si rezultat, vlerësimi i përputhshmërisë së autoritetit në sektorin publik kërkon gjykim profesional dhe ka një rëndësi të veçantë.

6. Këto udhëzime (ISSAI 4100 për Auditimin e Përputhshmërisë të Kryer Veçmas nga Auditimi i Pasqyrave Financiare) trajtojnë auditimin e përputhshmërisë si një tip auditimi më vetvete, ose si pjesë e auditimit të performancës, dhe jo kur kryhet bashkërisht me auditimin e pasqyrave financiare. Ato ngrihen mbi Parimet Themelore të Auditimit të INTOSAI-t (referuar në këtë dokument si ISSAI 100 – ISSA 400), të referuara më parë si Standardet e Auditimit të INTOSAI-t) dhe janë përgatitur për të ndihmuar Audituesit e sektorit publik dhe institucionet supreme të auditimit (ISA) në aplikimin e këtyre parimeve.
7. Këto udhëzime, kur aplikohen së bashku me Udhëzimet për Auditimin Financiar, kanë për qëllim që t'i pajisin audituesit e sektorit publik me një paketë gjithëpërfshirëse orientimi për auditimet e pasqyrave financiare në sektorin publik.
8. Procesi që ndiqet për kryerjen e auditit të përputhshmërisë tregohet në figurën më poshtë dhe përshkruhet në seksionet në vijim.

Procesi i Auditimit të përputhshmërisë

Dokumentacioni, Komunikimi, Kontrolli i Cilësisë

<p>Konsideratat Fillestare (Kapitujt 3, 4, 5)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Përcaktoni temën dhe objektivin e auditimit të përputhshmërisë • Merrni në konsideratë parimet me domethënie etike (pavarësia dhe objektiviteti) • Sigurohuni për procedurat e kontrollit të cilësisë
<p>Planifikimi i Auditimit (Kapitulli 6)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Përcaktoni palët e përfshira / bazën ligjore • Identifikoni objektin dhe kriteret • Kuptoni institucionin dhe mjedisin e tij • Hartoni planin dhe strategjinë e auditimit • Kuptoni kontrollin e brendshëm • Përcaktoni materialitetin për qëllime planifikimi • Vlerësoni riskun • Planifikoni procedurat e auditimit për të pasur siguri të arsyeshme
<p>Kryerja e Auditimit dhe Mbledhja e Evidencave (Kapitulli 7)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Mblidhni evidenca përmes mjeteve të ndryshme • Përditësoni vazhdimisht planifikimin dhe vlerësimin e riskut • Dokumentacioni, komunikimi dhe kontrolli i cilësisë në vijim • Konsideroni mospërputhjet që mund të jenë provë për akte të paligjshme
<p>Vlerësimi i Evidencave dhe Formulimi i Përfundimeve (Kapitulli 8)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vlerësoni nëse keni evidenca të mjaftueshme • Konsideroni materialitetin për qëllime raportimi • Formuloni përfundimet • Merrni deklaratimet me shkrim, nëse duhet • Adresoni hapat e mëtejshëm, nëse duhet
<p>Raportimi (Kapitulli 9)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Përgatitni raportin • Shkruani rekomandimet dhe përgjigjet nga institucioni, sipas rastit • Referojuni raporteve të mëparshme, nëse duhet

2 Objekti i udhëzimeve

2.1 *Objekti dhe Natyra e Auditimit të Përputhshmërisë*

9. Në përgjithësi, vetë mandati i Institucionit Suprem të Auditimit përcakton nëse ai kryen detyra auditimi përputhshmërie apo jo. Nëse SAI kryen auditime përputhshmërie, ka përgjegjësinë të përcaktojë objektin dhe natyrën e punës që do të kryhet dhe qasjen e duhur të auditimit. Në disa raste, organi legjislativ siç është parlamenti, mund t'i kërkojë SAI të kryejë një tip të caktuar auditimi. Kërkesa të tilla mund të pranohen me kusht që të mos komprometohet pavarësia e audituesit (ISSAI 200, 2.2.16). Sidoqoftë, i takon ISA-s të vendosë për qasjen dhe metodologjinë e auditimit që do të ndjekë.
10. Objektet e auditimeve të përputhshmërisë janë të shumta dhe mund të ndryshojnë shumë nga njëri auditim te tjetri. Objekti mund të jetë i përgjithshëm ose shumë specifik. Seksioni 6.2 merret më hollësisht me objektin e auditimit të performancës.
11. Parimet Themelore të Auditimit shpjegojnë se auditimi i performancës është i rëndësishëm, sepse agjencitë, programet dhe aktivitetet shtetërore janë shpesh rezultat i ligjeve dhe akteve normative të caktuara. Vendimmarrësit duhet të dinë nëse po respektohen ligjet dhe aktet normative përkatëse, nëse janë arritur rezultatet e synuara, dhe nëse jo, çfarë rishikimesh janë të nevojshme (ISSAI 300, 3.4.2). Ligjet, aktet normative dhe kërkesat e tjera të përputhshmërisë që i përkasin institucionit të audituar, mund të jenë mjaft relevante për objektivat e auditimit, qoftë nëse kryhet si tip auditimi i veçantë, ose bashkërisht me auditimin e performancës apo me auditimin e pasqyrave financiare. Audituesit e sektorit publik planifikojnë dhe kryejnë punën në bazë të një objekti dhe natyre që u lejon hartimin e një raporti konstruktiv për palët e përfshira.

12. Në disa raste, mandati i auditimit mund të përcaktojë objektin dhe temën e një auditimi përputhshmërie. Në raste të tjera, objekti dhe tema mund të bazohen në gjykimin profesional të audituesit të sektorit publik. Faktorët që mund të ndikojnë në përcaktimin e objektit dhe temës së auditimit nga audituesi i sektorit publik përfshijnë:
- a) Kërkesat e përcaktuara në mandatin e auditimit apo ligjet dhe aktet normative përkatëse, si akti i alokimit të fondeve apo akti i prokurimit;
 - b) Shkeljet e institucionit të audituar, të evidentuara në auditimet e kaluara;
 - c) Konstatimet dhe rekomandimet e auditimeve të kryera nga auditues jashtë ISA-t;
 - d) Vlerësimi i rrishtit të rrethësive në lidhje me auditimet financiare dhe auditimet e performancës duke treguar fushat specifike ku ekziston rrishtit i shkeljeve (p.sh. në sektorë si prokurimi, ose programe të mëdha sektoriale si mbledhja e të ardhurave, mbrojtja, ndihmat sociale, etj.);
 - e) Interesi publik ose pritshmëria publike (p.sh. mashtrimi i dyshuar, keqmenaxhimi ose shkelje të identifikuar nga media, etj.);
 - f) Fusha specifike që janë objekt i fokusit ligjvënës (p.sh. çështje mjedisore dhe mosrespektimi i marrëveshjeve ndërkombëtare mjedisore);
 - g) Kërkesat nga organet ligjvënëse, agjencitë financuese ose organizatat donatore (p.sh. respektimi i kushteve të marrëveshjeve të financimit);
 - h) Institucioni ka marrë financime të konsiderueshme nga organizatat ndërkombëtare dhe duhen respektuar kushtet e një kontrate apo marrëveshjeve që këto financime të vazhdojnë të jepen.
13. Në situata ku objekti dhe natyra e auditimit të përputhshmërisë nuk

rrjedhin direkt nga mandati i auditimit apo legjislacioni përkatës, por bazohen në gjykimin profesional të audituesit të sektorit publik, mund të jetë e nevojshme që subjekti të informohet me shkrim për objektin dhe natyrën e auditimit. Kjo mund të ndihmojë në qartësimin e roleve dhe përgjegjësi të palëve të ndryshme, përfshi temën e auditimit si edhe kufizimet, informacionin, tipin e raportit që do të lëshohet, kujt i lëshohet, afatet, etj.

14. Referencat për “auditimin e përputhshmërisë” në këtë dokument duhet të kuptohen në kontekstin e punës së kryer nga institucionet supreme të auditimit SAI, ose të punës për të cilën SAI është përgjegjëse.
15. Për qëllime të këtyre udhëzimeve, auditimi i përputhshmërisë dhe raportimi për përputhshmërinë konsiderohen si të lidhura me auditimin e pasqyrave financiare në qoftë se:
 - a) Opinioni i auditimit dhe format e përputhshmërisë përbëjnë pjesë të raportit të audituesit lidhur me auditimin e pasqyrave financiare, ose
 - b) Pasqyrat financiare janë përgatitur sipas një kuadri të raportimit financiar që kërkon që pasqyrat financiare të pasqyrojnë përputhshmërinë me ligjet dhe rregulloret.
16. Për shkak të mandatit të zgjeruar të SAI, në kryerjen e auditimit të pasqyrave financiare në sektorin publik, objekti dhe qëllimi i audituesit është përgjithësisht më i gjerë sesa ai i përcaktuar në ISA 200 (rishikuar dhe rihartuar) Objektivat e Përgjithshme të Audituesit të Pavarur dhe Kryerja e një Auditimit në Përputhje me Standardet Ndërkombëtare të Auditimit. Në kryerjen e një auditimi të pasqyrave financiare, objektivat e përgjithshme të audituesit, siç përcaktohen në ISA 200 janë:
 - a) Të arrijë një siguri të arsyeshme nëse pasqyrimet financiare në tërësi janë pa gabime materiale, qoftë për shkak mashtrimi apo gabimi, që i jep mundësi audituesit të shprehet nëse pasqyrat financiare në të gjitha aspektet material janë përgatitur në përputhje me kuadrin e raportimit financiar në fuqi; dhe

b) Të raportojë mbi pasqyrat financiare dhe të komunikojë siç kërkohet nga

ISA-t, në përputhje me gjetjet e audituesit.

17. Auditimi i përputhshmërisë në sektorin publik ka normalisht një objekt më të gjerë sesa ai që parashikohet në ISA-n e Rishikuar 250. Konsiderimi i Ligjeve dhe Rregulloreve në Auditimin e Pasqyrave Financiare. Objektivi i audituesit, siç parashikohet në ISA 250 përbëhet nga tre pjesë:

a) Marrja e provave të mjaftueshme dhe të përshtatshme të auditimit në lidhje me përputhshmërinë me ato ligje dhe rregullore që përgjithësisht njihen se kanë një efekt të drejtpërdrejtë në përcaktimin e sasive materiale dhe deklarimeve në pasqyrat financiare;

b) Ndjekja e procedurave të specifikuara të auditimit për të ndihmuar në identifikimin e rasteve të mospërputhshmërisë me ligje dhe rregullore të tjera që mund të kenë një efekt material mbi pasqyrat financiare; dhe

c) Përgjigja e duhur ndaj mospërputhjeve apo mospërputhjeve të dyshuara me ligjin dhe rregulloret evidentuar gjatë auditimit.

18. Orientime shtesë për informimin e subjektit për objektin dhe natyrën e auditimit mund të gjeni në:

- ISSAI 1210 dhe ISSAI 1300
- Udhëzime Zbatimi për Auditimin e Performancës së INTOSAI-t, seksioni 2.3 – Institucionet përkatëse duhet të informohen në mënyrë të përshtatshme
- Standardi Ndërkombëtar i IFAC për Angazhimin e Sigurisë (SAE) 3000

2.2 Siguria e Arsyeshme kundrejt Sigurisë së Kufizuar

19. Parimet Bazë të Auditimit në lidhje me përputhshmërinë pohojnë se auditimi duhet të japë siguri të arsyeshme për zbulimin e gabimeve, parregullsive dhe veprimeve të paligjshme që mund të cenojnë ndjeshëm

objektivat e auditimit (ISSAI 300, 3.4.1).

20. Në shumicën e tipeve të angazhimeve, ekzistojnë dy tipe nivelesh sigurie: siguri e arsyeshme (pozitive) dhe e kufizuar (negative). Siguria e arsyeshme është siguri e lartë, por jo absolute. Për shkak të kufizimeve të qenësishme të një auditim (shih seksionin për vlerësimin e riskut më poshtë), auditimi normalisht nuk jep siguri 100%. Në përgjithësi, auditimet për siguri të arsyeshme bëhen për të pasur një përfundim në formë pozitive, si p.sh. “për mendimin tonë, objekti është / nuk është në përputhje – në të gjitha aspektet materiale – me kriteret e përcaktuara...”. Puna për sigurinë e kufizuar nuk konsiderohet auditim, por shqyrtim, pasi jep një nivel më të ulët sigurie sesa auditimi dhe bëhet për të pasur një përfundim të shprehur në formë negative, si p.sh. “nuk kemi vënë re asgjë që presupozon se objekti nuk është në përputhje – në të gjitha aspektet materiale – me kriteret e përcaktuara...”.
21. Si auditimet për sigurinë e arsyeshme, ashtu edhe shqyrtimet për siguri të kufizuar kërkojnë që të kuptohet mirë objekti dhe të merren evidenca të mjaftueshme për të mbështetur përfundimin e audituesit të sektorit publik. Auditimet për siguri të arsyeshme përfshijnë vlerësimin e risqeve, kryerjen e procedurave të auditimit për t’iu përgjigjur risqeve të vlerësuara, dhe vlerësimin se evidencat e mbledhura janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme. Gjatë kryerjes së një shqyrtimi për siguri të kufizuar, procedurat zakonisht kufizohen në hulumtime dhe procedura analitike. Natyra, momenti dhe shtrirja e procedurave që kryhen si në auditimin për siguri të arsyeshme ashtu edhe në shqyrtimin për siguri të kufizuar, përcaktohen nga Audituesit e sektorit publik mbi bazën e gjykimit të tyre profesional. Shqyrtimi me siguri të kufizuar mund të jetë më i përshtatshëm për objekte auditimi të ndërlikuara në një sërë institucionesh dhe jo për objekte brenda një institucioni specifik.
22. Këto udhëzime zbatohen për detyra auditimi ku qëllimi është të merren evidenca të mjaftueshme për të mbështetur konstatimet/gjetjet. Përfundimi mund të shprehet me një formulim të gatshëm siguri, ose në formë më të shtjelluar.

23. Kur një shqyrtim me siguri të kufizuar i përputhshmërisë kombinohet me një auditim me siguri të arsyeshme të pasqyrave financiare, përgjegjësitë e ndryshme të audituesit duhet të përshkruhen qartë.

2.3 Raportimi bazuar në Pohim kundrejt Raportimit Direkt

24. Në disa raste, drejtuesit e institucionit të audituar mund të përgatisin një pohim specifik ose deklaratë përputhshmërie. Në raste të tjera, pohimi mund të jetë i nënkuptuar.
25. Për shembull, në auditimet e përputhshmërisë të kryer veçmas ose bashkërisht me auditimin e performancës, pohimi mund të jetë një deklaratë përputhshmërie me ligjet dhe aktet normative, një deklaratë përputhshmërie me kushtet e një kontrate, ose një deklaratë për efektivitetin e një procesi apo sistemi specifik. Shembull i një pohimi të nënkuptuar mund të jetë kur treguesit kyçë të performancës janë objekt auditimi dhe përfundimi pohon se nuk ka pasur mospërputhje të zbuluara për arritjen e niveleve të performancës siç kërkohet nga treguesit kyçë të performancës.
26. Në mjaft auditime në sektorin publik nuk ka pohime apo deklarata specifike përputhshmërie që institucioni i audituar iu vë në dispozicion përdoruesve. Informacioni i objektit të auditimit shkruhet në raportin e audituesit – ose në formën e të dhënave/informacionit, ose si deklaratë direkte në formën e një përfundimi. Këto auditime zakonisht quhen auditim për raportim direkt. Konstatimet/gjetjet raportohen në mënyrën e duhur tek palët përkatëse si p.sh. institucioni i audituar dhe parlamenti. Raportet zakonisht i vihen në dispozicion publikut të gjerë.
27. Forma e raportimit varion nga gjykimi profesional i audituesit se cili është komunikimi më efektiv me përdoruesit e synuar. Raportet mund të jenë të shkurtër ose të gjatë. Seksioni për raportimin në këtë dokument jep informacion më të gjerë.
28. Këto udhëzime janë hartuar bazuar në auditimet për raportim direkt, por mund të aplikohen edhe në raportime bazuar në pohim.

3. Objektivat që duhen arritur

29. Siç u theksua më sipër, ISA 200, 11 (rishikuar dhe rihartuar) shpjegon se në kryerjen e një auditimi të pasqyrave financiare, objektivi i audituesit është që të marrë siguri të arsyeshme nëse pasqyrat financiare në tërësi janë pa gabime apo keq deklarime materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimeve, duke i dhënë kështu mundësi audituesit që të shprehë opinionin e tij nëse pasqyrat financiare janë përgatitur, në të gjitha aspektet e tyre material, në përputhje me kuadrin e raportimit financiar në fuqi dhe që të raportojë e të komunikojë në përputhje me gjetjet e audituesit.
30. Në varësi të mandatit dhe rolit kushtetues të SAI, objektivat e përgjithshme të audituesve të sektorit publik në kryerjen e auditimit të përputhshmërisë në lidhje me auditimin e pasqyrave financiare janë:
- a) Mbledhja e evidencave të përshtatshme e të mjaftueshme për auditimin për të parë nëse informacioni në lidhje me një objekt të caktuar është në pajtim, në çdo aspekt material, me një grup të caktuar kriteresh; dhe
 - b) Raportimi i gjetjeve dhe përfundimeve para organit legjislativ dhe/ose organeve të tjera, sipas rastit.
31. SAI që përfaqësojnë sistemin e Gjykatës së Llogarive, kanë si objektiv edhe t'i komunikojnë devijimet nga përputhshmëria organeve kompetente ose të hapin procesin që kërkon një gjykim formal të aspekteve në lidhje me funksionin gjyqësor të gjykatave, si identifikimi i autoritetit/agentit përgjegjës dhe përcaktimi i ndonjë shkeljeje të mundshme.

4. Përkufizime

32. Për qëllimin e këtyre udhëzimeve, termat e mëposhtëm kanë këto kuptime:

- 1. Pohim** – përfaqësim, i shprehur ose i nënkuptuar, i mishëruar në aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacionin që i përket subjektit të audituar, të cilin audituesi e përdor për të konsideruar llojet e ndryshme të devijimeve të mundshme. Në kontekstin e auditimit të përputhshmërisë, deklaratat e përputhshmërisë do të thotë se subjekti, duke përfshirë edhe punonjësit përgjegjës të sektorit publik, vepron në përputhje me autoritetet përkatëse (dhe për auditimin e pronës – me pritjet e rëndësishme publike). Deklaratat mund të përfshihen në informacionin për objektin, që prezantohet nga subjekti i audituar ose të shprehet qartë në një letër përfaqësimi të menaxhimit.
- 2. Autoritetet** – akte ose rezoluta relevante të lëshuara nga pushteti legjislativ apo instrumente të tjera statutores, direktiva dhe udhëzime të lëshuara nga organe të sektorit publik, me kompetenca të përcaktuara në statut, me të cilat subjekti i audituar duhet të jetë në pajtim. Këto elemente ndonjëherë quhen së bashku “autoritetet legjislative” ose thjesht “autoritetet”. Ky term nuk duhet ngatërruar me “autoritetet” në kuptimin e organeve apo personave që ushtrojnë pushtet apo drejtim, siç janë “autoritetet e zbatimit të ligjit” apo “autoritetet rregullatore”. Kur qëllimi është që t’iu referohet këtyre organeve, iu referohet në mënyrë specifike si “autoritetet e zbatimit të ligjit”, “autoritetet rregullatore”, etj.
- 3. Auditimi i përputhshmërisë** – auditimi i përputhshmërisë trajton shkallën e ndjekjes nga subjekti i audituar së rregullave, ligjeve dhe rregulloreve, politikave, kodeve të përcaktuara, apo termave dhe

kushteve të rëna dakord, etj. Auditimi i përputhshmërisë mund të mbulojë një gamë të gjerë objektesh. Në përgjithësi, qëllimi i një auditimi përputhshmërie është t' u ofrojë siguri përdoruesve të synuar në lidhje me rezultatin e vlerësimit apo matjes së një objekti kundrejt kritereve të përshtatshme.

Dy konceptet e mëposhtme kanë rëndësi të veçantë në kryerjen e auditimit të përputhshmërisë në kontekstin e Parimeve Themelore të Auditimit të INTOSAI-:

- a) **Rregullariteti** – koncepti që aktivitetet, transaksionet dhe informacionet që i përkasin një subjekti të audituar, janë në pajtim me legjislacionin autorizues, rregulloret e lëshuara sipas legjislacionit rregullues dhe me ligjet, rregulloret apo marrëveshjet e tjera relevante, duke përfshirë ligjet buxhetore, dhe janë sanksionuar siç duhet.
- b) **Korrektësia** – parimet e përgjithshme të menaxhimit të shëndoshë financiar të sektorit publik dhe sjelljes së punonjësve të sektorit publik.

Në varësi të mandatit të SAI, auditimi i përputhshmërisë mund të jetë auditimi i rregullaritetit ose korrektësisë, ose i të dyjave.

Për shkak se korrektësia nuk mund të vlerësohet lehtë me një vlerësim objektiv, mund të jetë e vështirë, dhe në disa raste e pamundur, për të audituar korrektësinë në një nivel të arsyeshëm sigurie. Shpesh herë nuk gjenden kritere objektive kundrejt të cilave mund të matet korrektësia – ajo çfarë mund të jetë e pranueshme në një pjesë të sektorit publik, mund të mos pranohet diku tjetër.

Edhe kur SAI mund të kenë mandat për të audituar korrektësinë, kriteret mund të mos përcaktohen qartë që në fillim. Çështja e kritereve të përshtatshme adresohet më hollësisht në seksionet në vazhdim të këtij dokumenti. Aty ku mandati i auditimit kërkon auditim të korrektësisë,

parimet e përmendura në këto udhëzime mund të përdoren si të përshtatshme për rrethanat. Forma dhe përmbajtja e raporteve mbi korrektësinë mund të variojnë sipas mandatit të SAI dhe rrethanave përkatëse.

- 4. Devijimi nga përputhshmëria** – mospajtimi i subjektit të audituar me:
 - a) Autoritetet – për auditimet e përputhshmërisë së rregullaritetit; ose
 - b) Parimet e përgjithshme të menaxhimit të shëndoshë financiar në sektorin publik dhe sjelljes së punonjësve të sektorit publik – për auditimin e përputhshmërisë së korrektësisë.
- 5. Përfundim** – Raporti i audituesit mbi objektet/temat e përputhshmërisë zakonisht përmban një përfundim të bazuar mbi punën audituese të kryer. Kur auditimi i përputhshmërisë kryhet bashkë me auditimin e pasqyrave financiare, përfundimi mund të ketë formën e një opinionit (shihni ‘Opinionit’). Përfundimi mund të shprehet edhe si një përgjigje më e elaboruar ndaj pyetjeve specifike të auditimit.
- 6. Legjislativi** – Autoriteti ligjvënës i një vendi, për shembull parlamenti. Në kontekstin e auditimit të përputhshmërisë, legjislativi mund të përfshijë edhe organe të tjera të sektorit publik që kanë autoritet për legjislacion buxheti apo vendime.
- 7. Opinion** – Raporti i audituesit mbi pasqyrat financiare mund të përmbajë një opinion të qartë të shkruar në lidhje me përputhshmërinë, përveç opinionit mbi pasqyrat financiare. Një opinion i pacilësuar mund të shprehet kur audituesi përfundon se, në çdo aspekt material, aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacioni i reflektuar në pasqyrat financiare janë në pajtim me autoritetet që i drejtojnë ato.
- 8. Aktorët** – personat, grupet, organizatat apo lloje të tjera subjektesh që janë të interesuar për aktivitetet dhe operacionet e sektorit publik, për financimin e subjekteve të sektorit publik dhe për kryerjen me sukses të programeve me fonde publike.

5. Konsiderime Fillestare

5.1 *Konsiderime Etike*

33. Parimet Themelore të Auditimit përcaktojnë parimet me rëndësi etike që merren në konsideratë përpara fillimit të auditimit (ISSAI 200, 2.2.1). Këto parime lidhen me:
- a) Pavarësinë e SAI dhe audituesit, duke përfshirë neutralitetin politik
 - b) Shmangien e konfliktit të interesit ndërmjet audituesit dhe subjektit të audituar
 - c) Nevojën që audituesi dhe SAI të kenë kompetencën e duhur
 - d) Ushtrimin e kujdesit dhe interesimit të duhur nga SAI dhe Audituesi për t'iu përmbajtur Parimeve Themelore të Auditimit
34. Nëse për ndonjë arsye, SAI ose audituesi nuk janë në gjendje të veprojnë në përputhje me Parimet Themelore të Auditimit me rëndësi etike, atëherë ndërmerren veprimet e përshtatshme për t'u siguruar që kërcënimet për mospajtim të eliminohen përpara fillimit të auditimit. Kjo mund të përfshijë, për shembull, ri-alokimin e stafit të caktuar për auditim, trajnime shtesë, ose përfshirjen e ekspertëve.
35. Udhëzime shtesë mund të gjenden edhe në:
- Kodin e Etikës së INTOSAIT-t
 - Udhëzimet e Zbatimit INTOSAI për Auditimin e Performancës, Paragrafët 2.2 e 2.3
 - ISAE e IFAC 3000

5.2 *Kontrolli i Cilësisë*

36. Ashtu si me llojet e tjera të auditimit, është e rëndësishme që gjatë kryerjes së auditimeve të përputhshmërisë SAI të ketë miratuar proceset dhe procedurat që sigurojnë kryerjen e punës me cilësi të mjaftueshme, që audituesit e sektorit publik që kryejnë auditime të këtilla të kenë

kolektivisht kompetencat dhe aftësitë e nevojshme, dhe që puna e ekipit të jetë e drejtuar, e mbikëqyrur, dhe e kontrolluar në mënyrë të përshtatshme. Parimet Themelore të Auditimit të INTOSAI-t përcaktojnë etapat dhe ofrojnë udhëzime për të siguruar cilësinë e punës (ISSAI 200, 2.1.26 dhe 2.2.36).

37. Udhëzime të mëtejshme mbi kontrollin e cilësisë mund të gjenden në:

- Kodin e Cilësisë propozuar nga INTOSAI dhe ISSAI 1220
- Udhëzimet e Zbatimit të INTOSAI-t për Auditimin e Performancës Shtojca 4
- Standardin Ndërkombëtar të IFAC për Kontrollin e Cilësisë (ISQC)
- ISAE 3000 e IFAC

6 Planifikimi dhe Hartimi i një Auditimi Përputhshmërie

38. Parimet Themelore të Auditimit deklarojnë që audituesi duhet ta planifikojë auditimin në mënyrë të tillë që të sigurojë kryerjen e një auditimi cilësor e ekonomik, eficient, efektiv dhe në kohën e duhur (ISSAI 300 3.1.1). Për më tepër, ata që planifikojnë auditimin duhet të kenë njohuri mbi kërkesat e përputhshmërisë që duhet të zbatohet subjekti që do të auditohet (ISSAI 300, 3.4.3).
39. Audituesit e sektorit publik planifikojnë dhe kryejnë auditimet duke ruajtur në të njëjtën kohë një qëndrim skepticizmi profesional.

6.1 Identifikimi i Palëve të Përfshira / Bazës Ligjore

40. Audituesit e sektorit publik sigurohen që të ekzistojnë parakushtet e nevojshme për kryerjen e auditimit me efektivitet. Në planifikimin e auditimeve të përputhshmërisë, mund të identifikohen që në fillim palët e interesit të përfshira. Kjo është e rëndësishme për të përcaktuar bazën ligjore për kryerjen e auditimit, si mandati i SAI, duke përfshirë përgjegjësitë e audituesve të sektorit publik, si dhe statusin kushtetues dhe përgjegjësitë e subjektit të audituar.
41. Për më tepër, është e rëndësishme të identifikohen përdoruesit e raportit të auditimit. Forma dhe përmbajtja e raportit ndikohen nga gjykimi profesional i audituesit për mënyrën e komunikimit më efektiv me përdoruesit e synuar. Nevojat e përdoruesve mund të variojnë në varësi të përdoruesve që janë legjislativi, agjencitë e financimit, organizatat donatore, qytetarët, ose palë të tjera të rëndësishme të interesit.

6.2 *Lënda dhe Informacioni i Lëndës*

42. Përcaktimi i lëndës dhe informacionit të lëndës është një nga hapat e parë që duhen kryer në planifikimin dhe kryerjen e auditimit të përputhshmërisë.
43. Lëndët mund të marrin shumë forma dhe të kenë shumë karakteristika të ndryshme. Lëndët mund të jenë të përgjithshme ose të një natyre shumë specifike. Disa janë sasiore dhe shpesh mund të maten me lehtësi (për shembull performanca ose gjendja financiare), ndërsa të tjerat janë cilësore dhe të një natyre më subjektive (për shembull sjellja). Megjithatë, lënda duhet të jetë e identifikueshme dhe të japë mundësi për ta vlerësuar lëndën në bazë të kriterëve të përshtatshme. Për më tepër, lënda duhet të jetë e një natyre të tillë që të jetë e mundur të mblidhen evidenca të mjaftueshme rreth informacionit të lëndës për të mbështetur një Përfundim.
44. Në disa raste, lënda mund të jetë e përcaktuar në ligjin përkatës ose në mandatin e auditimit. Në raste të tjera, përzgjedhja e lëndës është një zgjedhje strategjike e bërë nga SAI ose audituesit e sektorit publik, dhe bazohet në vlerësimin e riskut dhe gjykimin profesional.
45. Kur auditimi i përputhshmërisë përfshin ligjet buxhetore ose rezoluta të tjera të rëndësishme buxhetore, përfshihen dhe të ardhurat dhe financimi i subjektit, si dhe shpenzimet e tij.
46. Mandati i SAI mund të përfshijë gjithashtu edhe auditimet e përputhshmërisë me supozimet dhe kushtet paraprake buxhetore të dokumentuara, përpara rezolutës së zbatueshme të legjislativit.
47. Kur kryhet bashkë me auditimin e pasqyrave financiare, auditimi i përputhshmërisë ka për objekt të punës së tij përgjithësisht vendimet dhe menaxhimin financiar në lidhje me përdorimin e fondeve të duhura dhe ekzekutimin e buxhetit. Një auditim i tillë përputhshmërie konsiston në vlerësimin nëse aktivitetet, transaksionet financiare dhe

informacionet e pasqyruara në pasqyrat financiare (informacioni i lëndës) janë në përputhje me autoritetet që i administrojnë ato (kriteret). Këto autoritete mund të përfshijnë ligjin në fuqi, duke përfshirë veçanërisht ligjin e buxhetit, parimet bazë të ligjit, aktet legjislative, vendimet parlamentare dhe vendime, udhëzime e orientime, si dhe kushte e terma për të cilat është rënë dakord. Auditimi vlerëson gjithashtu edhe nëse të ardhurat dhe shpenzimet e objektit të audituar përputhen me qëllimet e përcaktuara nga legjislatura dhe me objektivat dhe aktivitetet programatike për të cilat është mandatar objekti i audituar.

48. Disa shembuj të lëndëve dhe informacionit të lëndës në lidhje me auditimin e përputhshmërisë gjenden në Shtojcën 1.

6.3 Kriteret

49. Mund të identifikohen edhe kriteret ose standardet bazë kundrejt të cilave do të krahasohet lënda. Gjatë kryerjes së auditimeve të përputhshmërisë, identifikimi i kriterëve është një hap themelor në procesin e planifikimit të auditimit. Disa shembuj të kriterëve në lidhje me auditimin e përputhshmërisë gjenden në Shtojcën 1.
50. Kriteret mund të jenë formale, si një ligj apo një rregullore, udhëzime ministrore, ose termat e një kontrate apo marrëveshje. Kriteret mund të jenë edhe më pak formale, si kodi i sjelljes, ose parimet e korrektësisë, ose mund të lidhen me pritjet sa i përket sjelljes, për shembull, çfarë mund të konsiderohet e pranueshme në lidhje me klasin e udhëtimit ose nivelet e mikpritjes dhe argëtimet me shpenzimet e qeverisë, nëse limite të tilla nuk janë deklaruar në mënyrë të qartë gjatë. Udhëzimet administrative që përdoren si kritere duhet të jenë në pajtim me ligjet dhe rregulloret. Burimet e përdorura si bazë për kriteret e auditimit në vetvete mund të jenë pjesë e auditimit të përputhshmërisë.
51. Kriteret duhet të jenë të përshtatshme. Kjo do të thotë se kriteret duhet të kenë karakteristikat e mëposhtme:

- a) **Të pranueshme** - kriteret e pranueshme ofrojnë kontribute kuptimplota në nevojat për informacion dhe vendimmarrje të përdoruesve të synuar të raportit të auditimit
- b) **Të besueshme** - kriteret e besueshme rezultojnë në përfundime logjikisht të qëndrueshme kur përdoren nga një auditues tjetër në rrethana të njëjta
- c) **Të plota** - Kriteret e plota janë ato që janë të mjaftueshme për qëllimin e auditimit dhe nuk përjashtojnë faktorët relevantë. Ato janë kuptimplota dhe u japin mundësi përdoruesve të synuar që të kenë një pasqyrim praktik të nevojave të tyre për informacion dhe vendimmarrje.
- d) **Objektive** - kriteret objektive janë neutrale dhe të pandikuara nga audituesi apo drejtuesit e subjektit të audituar. Kjo do të thotë se kriteret nuk mund të jenë aq informale sa që vlerësimi i informacionit lëndor kundrejt kriterëve të jetë shumë subjektiv, dhe mund t'i bëjë audituesit e tjerë të sektorit publik të nxjerrin një përfundim shumë të ndryshëm
- e) **Të kuptueshme** - kriteret të kuptueshme janë ato që deklarohen qartë, që kontribuojnë në nxjerrjen e përfundimeve të qarta, dhe që janë të kuptueshme për përdoruesit e synuar. Ato nuk janë objekt interpretimesh të ndryshme.
- f) **Të krahasueshme** - kriteret e krahasueshme janë në përputhje me ato të përdorura në auditime të ngjashme të agjencive apo aktiviteteve të tjera të ngjashme, si dhe me ato të përdorura në auditimet e mëparshme të subjektit
- g) **Të pranueshme** – kriteret e pranueshme janë ato për të cilat ekspertët e pavarur në terren, subjektet e audituara, legjislativi, media, dhe publiku i gjerë bien përgjithësisht dakord
- h) **Të disponueshme** – kriteret u duhen bërë të njohura përdoruesve të synuar në mënyrë që ata të kuptojnë natyrën e punës audituese dhe bazën për raportin e auditimit

52. Kriteret përfshijnë çështje që mund të kenë një ndikim të rëndësishëm në objektivin e një auditimi të veçantë. Prandaj, në kryerjen e auditimit të përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik vendosin që kriteret të jenë të përshtatshme dhe të kenë lidhje me lëndën dhe objektivat e një auditimi të veçantë që është duke u kryer. Pasi të jenë identifikuar kriteret e përshtatshme në bazë të karakteristikave të përcaktuara më lart, atëherë ato duhet të ‘operacionalizohen’ në mënyrë të përshtatshme për rrethanat e veçanta të secilit auditim në mënyrë që auditimi të dalë me përfundime kuptimplota.
53. Përcaktimi i kritereve mund të jetë i drejtpërdrejtë, por në disa raste identifikimi mund të jetë më kompleks. Në disa raste, audituesit e sektorit publik mund të zgjedhin listat e kontrollit si një mjet i dobishëm në arritjen e një pamjeje të përgjithshme të kritereve të përshtatshme për t’u përdorur. Audituesit e sektorit publik përdorin një sërë burimesh për të ndihmuar në identifikimin e kritereve. Disa shembuj të burimeve të tilla gjenden në Shtojcën 2.
54. Në shumë auditime përputhshmërie, kriteret që zbatohen janë qartësisht të identifikueshme. Ky mund të jetë rasti kur kriteret përbëhen nga një ligj i qartë dhe i pakomplikuar, apo nga një rregullore. Për të identifikuar kriteret e duhura, audituesi mund të ndihmohet edhe nga qëllimet apo premisat e dokumentuara për vendimet e legjislativit.
55. Nëse lindin situata ku mund të ketë dyshime se cili është interpretimi korrekt i ligjit, rregullores, ose autoritetit relevant, audituesit e sektorit publik mund ta gjejnë të dobishme marrjen në konsideratë të qëllimeve dhe parakushteve të përcaktuara gjatë zhvillimit të ligjit, ose të konsultohen me organin e veçantë përgjegjës për legjislacionin. Audituesit gjithashtu mund të marrin në konsideratë vendimet e mëparshme të marra nga autoritetet gjyqësore.
56. Megjithatë, kur auditimi i përputhshmërisë ka si objekt korrektesën, kriteret mund të bëhen më të vështira për t’u identifikuar pasi mund të

jenë më pak formale dhe mund të përfshijnë pritjet e publikut në lidhje me veprimet dhe sjelljen e zyrtarëve publikë. Në këto raste, audituesit e sektorit publik duhet të jenë më gjithëpërfshirës në punën e tyre për të identifikuar kriteret përshtatshme. Nevoja për të identifikuar kriteret e përshtatshme nuk i pengon audituesit e sektorit publik që të raportojnë shkeljet e identifikuara të cilat mundet të konsiderohen si sjellje të pranueshme nga zyrtarët publikë, nëse e kërkojnë rrethanat.

57. Gjatë procesit të identifikimit të kriterëve të përshtatshme, audituesit e sektorit publik e konsiderojnë materialitetin të lidhur me rrezikun e mospërputhshmërisë potenciale për secilën temë të lëndës së auditimit (ligji i buxhetit, ligje të tjera specifike, termat e një kontrate, etj., si edhe korrektesa ku duhet). Konsiderimi i materialitetit përfshin si aspektet sasiore (masën) edhe aspektet cilësore (natyrën dhe karakteristikat).
58. Audituesit e sektorit publik sigurohen që kriteret që do të përdoren të pasqyrojnë sa duhet lëndën, në mënyrë që ajo të auditohet në tërësi. Në raste të rralla, kur auditimi ka një fushë veprimi të kufizuar dhe mund të mbulojë vetëm pjesë të caktuara të një ligji ose të një rregullore, kjo fushë e kufizuar veprimi duhet të shprehet qartë në raportin e audituesit. Nëse audituesit e sektorit publik përdorin udhëzuesit, listat e kontrollit, apo materiale të tjera të ofruara nga subjekti i audituar ose autoritetet e tjera administrative me qëllim identifikimin e kriterëve të përshtatshme të auditimit, ata duhet të kenë kujdes që të sigurojnë nëpërmjet procedurave të duhura të auditimit që materiali i përdorur të pasqyrojë në mënyrë adekuate ligjin e zbatueshëm, rregulloren, etj.
59. Në disa raste, dispozitat e legjislacionit përkatës mund të jenë të paqarta, për shembull kur një nen i legjislacionit parashikon që duhen përcaktuar dispozita më specifike nga organi përkatës administrativ dhe këto dispozita nuk janë zhvilluar ende. Në raste të tilla, audituesit e sektorit publik deklarojnë në mënyrë të qartë në raportin e auditimit atë që ata besojnë se legjislacioni përkatës kërkon, ose që objekti i auditimit ka

qenë i kufizuar dhe arsyet për këtë kufizim. Për shembull, raporti mund të deklarojë që mungesa e qartësisë së ligjit ka kufizuar kriteret e auditimit të aplikuarra dhe se ka nevojë të ndërmerren masa korigjuese.

60. Në raste të rralla, kriteret mund të jenë kontradiktore, për shembull kur ekziston një konflikt ndërmjet burimeve të ndryshme të ligjit dhe çështja nuk është zgjidhur nga autoritetet përkatëse administrative ose gjyqësore. Në raste të tilla është shumë e rëndësishme të kuptohen synimet që fshihen pas kriterëve të caktuara dhe të identifikohen pasojat që rrjedhin nga një konflikt i tillë. Gjithashtu, mund të jetë e nevojshme të shtjellohen rastet e kriterëve kontradiktore në raportin e audituesit në mënyrë që të ndërmerren masat korigjuese nga organet përkatëse.
61. Qasjet që ndihmojnë në identifikimin e kriterëve të përshtatshme në këto lloj mëdyshjesh mund të përfshijnë:
- a) Aplikimin e një qasjeje ‘teorike’, që lejon ekspertët e fushës për t’iu përgjigjur pyetjeve si “Cilat duhet të jenë rezultatet ideale kur kushtet janë të përsosura sipas mendimit racional ose praktikave të krahasueshme më të mirënjohura?”, ose
 - b) Përkufizimin dhe marrjen e mbështetjes për kriterë realiste dhe të mirë bazuara duke aplikuar një qasje ‘empirike’ që përfshin diskutimet me grupet e interesit dhe vendimmarrësit.
62. Qasja e auditimit gjithashtu mund të zërthehet në pjesë, ose objekti të ngushtohet, në mënyrë që të mund të aplikohen kriterë qartësisht të identifikueshme.
63. Pavarësisht nga sa më lart, kriteret duhet të vihen në dispozicion të përdoruesve të synuar dhe të tjerëve në mënyrë të përshtatshme, për shembull, duke përfshirë kriteret në raportin e audituesit, ose duke iu referuar kriterëve nëse ato janë në lehtësisht të disponueshme në një tjetër format.

64. Në situatat ku kriteret e auditimit, për çfarëdolloj arsyeje, nuk konsiderohen të përshtatshme, SAI mund të inkurajojë organet e duhura që të formulojnë në mënyrë të qartë parimet e përgjithshme që duhet të ndiqen në subjektet e sektorit publik për çështje të tilla.

6.4 Të kuptuarit e Subjektit të Audituar dhe Mjedisit të tij

65. Përcaktimi i lëndës dhe kriterëve të përshtatshme, siç shpjegohet më lart, janë ndër hapat e parë në kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë. Procesi i përcaktimit të lëndës dhe kriterëve përfshin të kuptuarit nga audituesit e sektorit publik të subjektit të audituar dhe rrethanave të auditimit. Kjo kuptueshmëri u siguron audituesve të sektorit publik një kornizë reference që duhet të përdoret në zbatimin e gjykimit profesional gjatë gjithë procesit të auditimit. Të kuptuarit e subjektit, mjedisit të tij, dhe fushave të rëndësishme të programit është veçanërisht e rëndësishme, pasi kjo do të përdoret në përcaktimin e materialitetit dhe në vlerësimin e risqeve. Disa shembuj të burimeve që mund të përdoren në përfitim të këtij të kuptuari përcaktohen në Shtojcën 2.
66. Sipas ISSAI 4000, paragrafi 5, Udhëzimet Auditimit të Përputhshmërisë mbulojnë auditimin e përputhshmërisë në të gjitha nivelet e qeverisjes. Si pasojë, udhëzimet zbatohen si të përshtatshme për një kombinim subjektësh për të cilat është planifikuar dhe kryer një auditim në të gjitha subjektet. Përgjegjësia e audituesit(ve) për auditimin e subjekteve duhet të përcaktohet qartë.

6.5 Strategjia dhe Plani i Auditimit

67. Planifikimi i auditimit në mënyrë që ai të kryhet në mënyrë efektive përfshin diskutimet me anëtarët përkatës të ekipit të auditimit, zhvillimin e një strategjie të përgjithshme të auditimit, dhe një plan të auditimit. Si strategjia e auditimit, ashtu edhe plani i auditimit, duhet të dokumentohen me shkrim. Planifikimi nuk është një fazë e dallueshme e auditimit, por është një proces i vazhdueshëm dhe përsëritës. Strategjia

dhe plani i përgjithshëm i auditimit përditësohen sipas nevojës gjatë gjithë auditimit. Planifikimi gjithashtu përfshin elementet që lidhen me drejtimin, mbikëqyrjen, dhe rishikimin e ekipit të punës.

68. Në përcaktimin e strategjisë së përgjithshme të auditimit për auditimin e përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik marrin parasysh:
- a) Objektivat, objektin, lëndën, kriteret dhe karakteristika të tjera të auditimit të përputhshmërisë, duke marrë parasysh mandatin e SAI dhe elementet e përfshirë në përkufizimin e auditimit të përputhshmërisë
 - b) Përgjegjësitë dhe objektivat e raportimit, për kë dhe kur do të zhvillohet një raportim i tillë, dhe në çfarë forme
 - c) Faktorë të rëndësishëm që mund të ndikojnë në drejtimin e auditimit
 - d) Materialitetin dhe vlerësimin e riskut të auditimit
 - e) Njohurinë e fituara nga auditimet e mëparshme ose që lidhen me të
 - f) Përbërjen dhe shpërndarjen e punës për ekipin e auditimit, duke përfshirë çdo nevojë për ekspertë
 - g) Kohën e auditimit
69. Audituesit e sektorit publik zhvillojnë një plan auditimi për auditimin e përputhshmërisë. Strategjia e auditimit është një input thelbësor për planin e auditimit. Plani i auditimit përfshin:
- a) Një përshkrim të kriterëve të identifikuar në lidhje me objektin dhe karakteristikat e auditimit të përputhshmërisë dhe me kuadrin ligjor, rregullator apo kornizën buxhetore;
 - b) Një përshkrim të natyrës, kohës, dhe shtrirjes së procedurave të vlerësimit të riskut të mjaftueshme për të vlerësuar risqet e mospërputhshmërisë që lidhen me kriteret e ndryshme të auditimit;

- c) Një përshkrim të natyrës, kohës, dhe shtrirjes së procedurave të planifikuara të auditimit që lidhen me kriteret e ndryshme të auditimit të përputhshmërisë dhe vlerësimet e riskut.

70. Planifikimi gjithashtu përfshin:

- a) Përfitim të kuptuarit të përgjithshëm të kornizës ligjore, rregullatore dhe buxhetore, si dhe termat dhe kushtet përkatëse dhe të miratuara, të aplikueshme për objektin e auditimit dhe të subjektit të audituar
- b) Përfitim të kuptuarit të vlerësimit nga menaxhimi të ligjeve dhe rregulloreve në fuqi duke përfshirë kontrollin e brendshme të menaxhimit që ndihmojnë në sigurimin e përputhshmërisë me autoritetet
- c) Përfitim të kuptuarit të autoriteteve relevante, duke përfshirë rregullat, ligjet, rregulloret, politikat, kodet, kontratat e rëndësishme apo marrëveshjet e grantit, etj, dhe
- d) Për auditimet e korrektesës - përfitim të kuptuarit të parimeve relevante të menaxhimit të shëndoshë financiar të sektorit publik dhe pritjet në lidhje me sjelljen e zyrtarëve të sektorit publik

71. Udhëzime të mëtejshme për planifikimin e auditimit dhe kriteret e auditimit mund të gjenden në:

- ISSAI 1210 dhe 1300
- Udhëzimet e Zbatimit të INTOSAI-t për Auditimin e Performancës Pjesa 3 dhe Shtojca 2
- Korniza e Sigurisë e IFAC dhe ISAE 3000

6.6 Të kuptuarit e Kontrollit të Brendshëm të Subjektit të Audituar

72. Të kuptuarit e kontrollit të brendshëm është normalisht pjesë e pandashme e të kuptuarit të subjektit dhe lëndës relevante. Parimet

Themelore të Auditimit shpjegojnë se gjatë kryerjes së një auditimi, audituesit e sektorit publik duhet të kuptojnë dhe të vlerësojnë besueshmërinë e kontrollit të brendshëm (ISSAI 300, 3.3.1). Në auditimin e përputhshmërisë, kjo përfshin të kuptuarit dhe vlerësimin e kontrolleve që ndihmojnë drejtuesit t'u përmbahen ligjeve dhe rregulloreve në fuqi (ISSAI 300, 3.3.2).

73. Lloji i veçantë i kontrolleve të vlerësuara varet nga lënda, natyra dhe objekti i auditimit të përputhshmërisë. Në vlerësimin e kontrollit të brendshëm, audituesit e sektorit publik vlerësojnë rrezikun që struktura e kontrollit mund të mos e parandalojë ose zbulojë mospërputhshmërinë materiale (ISSAI 300, 3.4.6). Gjithashtu, sistemi i brendshëm i kontrollit të një subjekti mund të përfshijë edhe kontrolle të projektuara për të korrigjuar rastet e identifikuara të mospërputhjes. Audituesit e sektorit publik përftojnë një pamje të kontrollit të brendshëm që ka lidhje me objektivin e auditimit dhe testojnë kontrollet ku ata presin të mbështeten. Siguria që vjen nga vlerësimi i kontrolleve të brendshme do të ndihmojë audituesit të përcaktojnë se sa të besueshme janë ato kontrolle dhe në çfarë shkalle janë shtrirë procedurat e auditimit të kryer.

74. Udhëzime të mëtejshme për të kuptuar subjektin e audituar mund të gjenden në:

- ISSAI 1315
- Udhëzimet e Zbatimit të INTOSAI-t për Auditimin e Performancës, Paragrafi 3.3, Pika – Të kuptuarit e programit dhe Shtojca 1, Pika 2 – Formulimi i pyetjes së auditimit ose përkufizimi i problemit të auditimit
- Udhëzimet e INTOSAI-t për Standardet e Kontrollit të Brendshëm të Sektorit Publik
- ISAE 3000 e IFAC

6.7 *Materialiteti*

75. Materialiteti përbëhet nga dy faktorë: sasiorë dhe cilësorë. Në kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë, materialiteti përcaktohet për:
- Qëllime planifikimi
 - Qëllime të vlerësimit të evidencave të përfuara dhe efektet e rasteve të identifikuar të mos-përputhshmërisë, dhe
 - Qëllime të raportimit të rezultateve të punës së auditimit.
76. Audituesit e sektorit publik planifikojnë dhe kryejnë auditimin për të përcaktuar nëse informacioni lëndë, në të gjitha aspektet materiale, është në përputhje me kriteret e përcaktuara.
77. Siç deklarohet në Parimet Themelore të Auditimit, “Materialiteti shpesh konsiderohet në lidhje me vlerën, por edhe natyra e qenësishme ose karakteristikat e një zëri ose grupi zërash mund ta kthejnë një përmbajtje në materiale - për shembull, aty ku ligji apo rregullorja kërkon që ai të paraqitet më vete pavarësisht nga shuma e përfshirë” (ISSAI 100, 1.0.10). Për më tepër, parimet shpjegojnë se në rastet kur auditimi i përputhshmërisë kryhet në lidhje me auditimin e performancës, materialiteti sa i përket natyrës ose kontekstit konsiderohet më i rëndësishëm se materialiteti sa i përket shumës. (ISSAI 400, 4.0.29).
78. Gjatë procesit të planifikimit, mbledhet informacion për subjektin në mënyrë që të vlerësohet risku dhe të përcaktohen nivelet e materialitetit për hartimin e procedurave të auditimit. Evidencat e mbledhura më pas duhet të vlerësohen si një bazë për formimin e përfundimeve dhe për qëllime raportimi. Materialiteti është i rëndësishëm për këtë vlerësim.
79. Përcaktimi i materialitetit për qëllime planifikimi mund të jetë i drejtpërdrejtë. Ky mund të jetë rasti në situata ku një ligj apo një rregullore, apo terma të miratuara përcaktojnë një kërkesë të pakushtëzuar për përputhshmëri, për shembull, nëse kushtetuta ndalon shpenzimet e tepërta në raport me buxhetin e miratuar.

80. Çështje të tjera që mund të konsiderohen si materiale në një nivel më të ulët të vlerës apo incidencës në krahasim me përcaktimin e përgjithshëm të materialitetit përfshijnë:
- a) Mashtrimin
 - b) Veprimet e paligjshme të qëllimshme ose mospërrputhshmërinë
 - c) Informacionin e pasaktë ose të paplotë për menaxhimin, audituesin ose legjislativin (fshehja)
 - d) Shpërrfilljen e qëllimshme për të plotësuar kërkesat e bëra nga niveli drejtues, organet autoritare, ose audituesit
 - e) Ngjarjet dhe transaksionet e bëra duke qenë në dijeni të mungesës së bazës ligjore për kryerjen e tyre
81. Në raste të tjera, përcaktimi i materialitetit është normalisht një çështje për gjykim profesional.
82. Kur përrftohen evidencat e vlerësimit, përcaktimi i materialitetit mund të ndikohet nga faktorë sasiore si numri i personave apo subjekteve të prekura nga një lëndë e caktuar, apo shumat monetare të përrfshira. Në disa raste, faktorët cilësorë janë më të rëndësishëm sesa faktorët sasiore. Natyra, vizibiliteti dhe ndjeshmëria e një fushe të veçantë të programit, ose lënda mund të luajnë rol. Përr shembull, theksi që i vihet një lëndë nga përrdoruesit, një komision publik auditimi, komisione të ngjashme të legjislativit ose organet rregullatore mund të ndikojë në përcaktimin e materialitetit. Pritjet publike dhe interesi publik janë gjithashtu faktorë cilësorë që mund të ndikojnë përcaktimin e materialit nga audituesit e sektorit publik. Në konsideratë merret edhe shkalla e mospërrputhshmërisë. Ndonëse jo domosdoshmërisht të paligjshme, rastet e shpenzimeve të tepërta lidhur me përrvetësime të autorizuar nga legjislativi apo futja e një shërbimi të ri të paparashikuar në buxhetin e miratuar, mund të jenë raste të rënda mospërrputhshmërie për nga natyra.

83. Në vlerësimin e materialitetit të çdo mospërputhshmërie të identifikuar, merren gjithashtu në konsideratë edhe çështje të tilla si kriteret, kushtet, shkaku dhe efekti i mos-përputhshmërisë.
84. Udhëzimet e mëtejshme mbi materialitetin në lidhje me mospërputhshmërinë e identifikuar diskutohen në paragrafin Vlerësimi i Evidencave dhe Formimi i Përfundimeve më poshtë.
85. Udhëzime të mëtejshme mbi materialitetin mund të gjenden në:
- 1320 dhe ISSAI 1450
 - Udhëzimet e Zbatimit të INTOSAI për Auditimin e Performancës Paragrafi 5.3, Pika – Materialiteti, rëndësia dhe objektiviteti, dhe Shtojca 3, pjesa 1.2, Pika – Mjaftueshmëria e evidencave
 - IFAC ISAE 3000

6.8 Vlerësimi i Riskut

86. Vlerësimi i riskut përbën një pjesë thelbësore të kryerjes së një auditimi të sigurisë së arsyeshme. Për shkak të kufizimeve të natyrshme të një auditimi, auditimi i përputhshmërisë nuk ofron garanci apo siguri absolute se mund të diktojë të gjitha rastet e mospërputhshmërisë. Kufizimet e pandashme të auditimit të përputhshmërisë mund të përfshijnë faktorë si:
- a) gjykimi mund të aplikohet përmes menaxhimit në interpretimin e ligjeve dhe rregulloreve
 - b) gabime njerëzore
 - c) sistemet mund të projektohen në mënyrën e gabuar ose të mos funksionojnë në mënyrë efektive
 - d) kontrollet mund të anashkalohen

e) evidencat mund të fshihen ose të mos jepen.

87. Në kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik vlerësojnë riskun dhe ndjekin procedura auditimi që mund të dalin të nevojshme gjatë gjithë auditimit. Kjo bëhet me qëllim reduktimin e riskut të auditimit në një nivel të ulët të pranueshëm në rrethana të caktuara për të përfunduar sigurinë e arsyeshme si bazë për përfundimet e audituesit.
88. Risqet dhe faktorët që mund të nxjerrin në dritë këto risqe varen nga objekti specifik i auditimit dhe nga rrethanat në të cilat ai kryhet. Në përgjithësi, audituesit e sektorit publik trajtojnë tre elemente të riskut të auditimit – risku i trashëguar, rreziku i kontrollit dhe risku i zbulimit në lidhje me objektin dhe situatën specifike. Përveç kësaj, në vlerësimin e rrezikut merren parasysh edhe probabiliteti që të ndodhë diçka e caktuar, si dhe pasojat e mundshme që mund të dalin nëse ndodh.

6.8.1 Elementët e Vlerësimit të Riskut në lidhje me Mashtrimin

89. Si pjesë e auditimit, audituesit e sektorit publik identifikojnë dhe vlerësojnë riskun e mashtrimit dhe mbledhin evidencat e mjaftueshme dhe të përshtatshme lidhur me rreziqet e identifikuara të mashtrimit përmes ndjekjes së procedurave të përshtatshme të auditimit. Në rastet kur identifikohet një dyshim për mashtrim, audituesit e sektorit publik marrin hapa për t'u siguruar që të reagojnë siç duhet në bazë të mandatit të institucionit të auditimit dhe rrethanave specifike.
90. Rreziqet e mashtrimit dhe vlerësimet e materialitetit në lidhje me mashtrimin konsiderohen në kontekstin e një fushe më të gjerë veprimi të auditimit të sektorit publik. Disa shembuj të fushave dhe situatave që mund të sjellin zakonisht rreziqe për mashtrim në sektorin publik përfshijnë:
- a) Grante dhe përfitime për palët e treta

- b) Prokurimi
- c) Ushtrimi i detyrave dhe kompetencave të zyrtarëve publike
- d) Keq deklarimi apo keq përfaqësimi i qëllimshëm i rezultateve apo informacioneve
- e) Privatizimi i organeve qeveritare
- f) Marrëdhëniet midis zyrtarëve ose enteve së sektorit publik.

6.8.2 Elemente të Vlerësimit të Riskut në lidhje me Marrëdhëniet midis Subjekteve të Sektorit Publik

91. Në vlerësimin e riskut të auditimit, e sidomos të rrezikut të mashtrimit apo mospërputhshmërisë merren parasysh marrëdhëniet midis enteve të ndryshme të sektorit publik. Të tilla rreziqe mund të lidhen, për shembull, me një ent që ushtron ndikim mbi një tjetër në këmbim të veprimeve të papërshtatshme. Këto veprime mund të çojnë në mospërputhje me autoritetet dhe në disa raste, këto rezultate mund të jenë akte të paligjshme. Përveç kësaj, në sektorin publik mund të ketë kërkesa specifike që lidhen me aktivitetet dhe transaksionet midis enteve të ndryshme të sektorit publik. Në lidhje me këto aktivitete apo transaksione mund të ketë edhe kërkesa specifike raportimi që mund të kenë një ndikim tek procedurat e planifikuara të auditimit, Përfundimet e auditimit, apo tek raporti i audituesit.
92. Shembuj faktorësh që lidhen me vlerësimin e rrezikut në auditimet e përputhshmërisë përcaktohen në Shtojcën 3. Përveç kësaj, në Shtojcën 4 jepet edhe një shembull ilustrues i faktorëve të rrezikut që lidhen me auditimin e përputhshmërisë së prokurimeve.
93. Udhëzime të mëtejshme për vlerësimin e rrezikut dhe rrezikun e mashtrimit mund të gjenden në:

- ISSAI 1240, 1315 dhe 1550
- Udhëzimet Zbatuese të INTOSAI-t për Auditimin e Performancës, Pjesa 3.2, Nën pjesa – Rreziqet dhe pasiguritë
- Kuadri i Sigurisë IFAC dhe ISAE 3000

6.9 *Planifikimi i procedurave të auditimit*

94. Planifikimi i procedurave të auditimit përfshin hartimin e procedurave që i përgjigjen rreziqeve të identifikuara të mospërputhshmërisë. Natyra e saktë, koha dhe shkalla e procedurave të auditimit që do të kryhet, mund të variojë gjerësisht nga njëri auditim te tjetri. Megjithatë, procedurat e auditimit të përputhshmërisë në përgjithësi, përfshijnë përcaktimin e kritereve relevante, d.m.th autoritetet që drejtojnë subjektin, dhe më pas matjen e informacionit në lidhje me objektin relevant kundrejt këtyre autoriteteve. Informacion më i detajuar në lidhje me procedurat e auditimit gjendet në seksionin mbi kryerjen e auditimeve të përputhshmërisë dhe mbledhjes së evidencave, në vijim.

7 Realizimi i Auditimeve të Përputhshmërisë dhe Mbledhja e Evidencave

95. Parimet Themelore të Auditimit parashikojnë që audituesit e sektorit publik përzgjedhin dhe realizojnë hapat dhe procedurat e auditimit, të cilat, sipas gjykimit të tyre profesional, janë më të përshtatshmet në varësi të rrethanave. (ISSAI 300, 3.4.5). Parimet Themelore të Auditimit, po ashtu parashikojnë që hapat dhe procedurat kanë për synim të sigurojnë evidenca të mjaftueshme, të përshtatshme dhe relevante, të cilat përbëjnë një bazë të arsyeshme për vlerësimet dhe Përfundimet e audituesve (ISSAI 300, 3.5.1). Analizimi i sistemeve të kontrollit të brendshëm të subjektit dhe vlerësimi i rreziqeve që sistemet e kontrollit të mos jenë të afta të parandalojnë ose zbulojnë rastet e pa përputhshmërisë janë hapa të zakonshëm gjatë ushtrimit të auditimeve të përputhshmërisë (ISSAI 300 3.4.6).
96. Procedurat e auditimit për t'u kryer janë në varësi të objektit dhe kritereve të identifikuar por edhe të gjykimit profesional të audituesit. Procedurat duhet të jenë të lidhura ngushtë me risqet e identifikuar. Kur risqet për mospërputhshmëri janë të larta dhe kur audituesit e sektorit publik planifikojnë të mbështeten në kontrollet ekzistuese, këto kontrolle duhen testuar. Kur kontrollet konsiderohen si të pasigurta, audituesit e sektorit publik planifikojnë dhe implementojnë procedura verifikuese për t'iu përgjigjur rreziqeve të identifikuar. Për më tepër, realizohen edhe procedura verifikuese shtesë kur ekzistojnë rreziqe të ndjeshme për mospërputhshmëri. Në qoftë se qasja e auditimit përbëhet vetëm prej procedurave verifikuese, atëherë zhvillohen edhe testimet e detajeve (krahas testeve analitike).

97. Në disa raste të rralla mund të jetë e vështirë ose me një kosto shumë të lartë sigurimi i evidencave të mjaftueshme, të përshtatshme dhe relevante për nxjerrjen e Përfundimeve. Në këto raste, audituesit e sektorit publik duhet t'i kenë parasysh marrëdhënien mes kostove dhe leverdisë së mbledhjes së evidencave, si dhe të pasojave që do të ketë mos mbledhja e evidencave të mjaftueshme e të përshtatshme në realizimin e objektivave të auditimit dhe në raportin e audituesve. Reagimi i audituesve ndaj kësaj situatë mund të variojë rast pas rasti në varësi të mandatit, rëndësisë së interesit publik, pritshmërisë së publikut dhe aftësisë për të raportuar në lidhje me këto gjetje. Audituesi mund ta shohë të arsyeshme të raportojë rreth kësaj çështjeje pikërisht përpara organit ligjvënës ose përpara ndonjë pale tjetër të interesuar. Megjithatë, këto vështirësi apo shpenzime nuk përbëjnë në vetvete një shkak të mjaftueshëm për shmangien nga procedurat faktmbledhëse të planifikuara, edhe nëse nuk ekzistojnë procedura alternative të kënaqshme për këtë qëllim.
98. Në Shtojcën 5 paraqiten disa shembuj të procedurave të auditimit të përputhshmërisë për disa subjekte të përzgjedhura auditimi.

7.1 Mbledhja dhe Vlerësimi i Evidencave

99. Gjatë kryerjes së auditimit të sigurisë së arsyeshme, audituesit e sektorit publik mbledhin evidencat e auditimit të mjaftueshme dhe të përshtatshme në të cilat bazohen Përfundimet e audituesve. Parimet Themelore të Auditimit parashikojnë që “duhen siguruar evidencat e arsyeshme, të përshtatshme dhe relevante në mbështetje të vlerësimit dhe Përfundimeve të audituesve rreth organizimit, programit, veprimtarisë apo funksionit nën auditim” (ISSAI 300, 3.5.1)
100. Mjaftueshmëria e evidencave ka të bëjë me sasinë e tyre. Përshtatshmëria, relevanca, besueshmëria dhe vlera përkatëse e evidencave kanë të bëjnë me cilësinë e tyre. Audituesit e sektorit publik

përdorin gjykimin e tyre profesional për të çmuar mjaftueshmërinë dhe përshtatshmërinë gjatë procesit të mbledhjes së evidencave.

101. Procesi i mbledhjes së evidencave është sistematik dhe përsëritës dhe ka të bëjë me:

- a) mbledhjen e evidencave përmes kryerjes së procedurave të përshtatshme të auditimit
- b) vlerësimin e evidencave të siguruara për sa i përket mjaftueshmërisë (sasisë) së tyre dhe përshtatshmërisë (cilësisë) së tyre
- c) rivlerësimin e risqeve dhe mbledhjen e evidencave shtesë nëse është e nevojshme

102. Procesi i mbledhjes së evidencave vazhdon derisa audituesi i sektorit publik të jetë i kënaqur me faktin se ka mbledhur evidenca të mjaftueshme e të përshtatshme në të cilat të mund të bazojë përfundimet e auditimit.

103. Në shumë raste, përzgjedhja e kampionit për t'u audituar mund të përdoret si një mjet testimi për të zbuluar rastet e papërputhshmërisë me autoritetet. Përdorimi i teknikave informatike të auditimit po ashtu është mjaft i dobishëm, duke u kthyer në shumë raste në një pjesë përbërëse të auditimeve të përputhshmërisë.

104. Evidencat e auditimit mblidhen duke përdorur një shumëllojshmëri teknikash të tilla si:

- a) Vrojtimi
- b) Inspektimi
- c) Hulumtimi
- d) Ripërformanca
- e) Konfirmimi
- f) Procedurat analitike

105. Procedurat për mbledhjen e evidencave të auditimit zakonisht grupohen në dy kategori të mëdha:

- a) Testimet e kontrolleve
- b) Testimet verifikuese, siç mund të përmendim procedurat analitike ose testimet e detajeve

7.1.1 Vrojtimi

106. Vrojtimi ka të bëjë me këqyrjen e një procesi apo procedure në zhvillim e sipër. Në auditimet e përputhshmërisë, Vrojtimi është këqyrja e madhësisë së një tenderi që po zhvillohet apo studimi i mënyrës sesi procedohet me kryerjen e pagesave të përfitimeve.

7.1.2 Inspektimi

107. Inspektimi ka të bëjë me hulumtimin e regjistrave, regjistrimeve dhe dosjeve të rasteve konkrete apo të aseteve materiale. Në auditimet e përputhshmërisë, inspektimet kanë të bëjnë me hulumtimin e regjistrave dhe regjistrimeve për të përcaktuar se si janë llogaritur fondet e projektit si dhe për t'i krahasuar pasqyrat kontabël me kushtet e marrëdhënies së projektit. Inspektimi i dosjeve të rasteve ka të bëjë me shqyrtimin e gjithë dokumentacionit përkatës për të përcaktuar nëse përfituesit i përmbushnin kriteret përzgjedhëse për këtë qëllim. Inspektimi, po ashtu, ka të bëjë me këqyrjen e një asemi, si për shembull një urë apo ndërtesë, për të përcaktuar në i përmbush apo jo kushtet e kontratës së ndërtimit.

108. Audituesit e sektorit publik i kushtojnë vëmendje besueshmërisë së dokumenteve të inspektuara duke e pasur parasysh rrezikun e mundshëm të mashtrimit apo mundësinë që dokumentet e inspektuara të mos jenë origjinale. Në rast se kemi të bëjmë me mashtrim ndodh shpeshherë që janë mbajtur dy lloj regjistrash dhe regjistrimesh të ndryshme. Audituesit e sektorit publik mund të marrin në pyetje persona të ndryshëm për sa i përket origjinës së dokumenteve apo kontrolleve që janë bërë rreth përgatitjes apo mirëmbajtjes së tyre.

7.1.3 Hulumtimi

109. Hulumtimi ka të bëjë me kërkimin e informacionit nga personat përgjegjës, si brenda ashtu edhe jashtë njësisë së audituar. Hulumtimi zhvillohet në një larmi formash, si për shembull në formën e shkëmbimit të kërkesave zyrtare të informacionit apo biseda gojore jozyrtare, apo edhe duke intervistuar apo pyetur personat përgjegjës apo kompetentë, përfshirë këtu edhe ekspertët. Intervista të tilla mund të mbahen drejtpërdrejt apo përmes mjeteve të komunikimit (telefon apo videokonferenca). Hulumtimi përfshin gjithashtu përpilimin dhe dërgimin e pyetësorëve apo sondazheve.
110. Hulumtimi përdoret gjerësisht gjatë një auditimi dhe shërben si element plotësues i procedurave të tjera të auditimit. Për shembull, gjatë Vrojtimit të realizimit të proceseve, sikurse mund të jenë pagesat e benefiteve që i përmendëm më lart, hulumtimet kryen në lidhje me personat përgjegjës, se si këta e shohin dhe e interpretojnë legjislacionin në fuqi, bashku me amendimet dhe përditësimet e tij. Rezultatet e hulumtimeve mund të nxjerrin në pah faktin se procese të njëjta realizohen në mënyra të ndryshme në vende të ndryshme, çka mund të lërë vend për raste mospërputhshmërie.
111. Ndodh shpesh që hulumtimet të përfshijnë persona jashtë funksionit përkatës nën auditim. Për shembull, përveç hulumtimit të personelit kontabël, mund të lindë nevoja për të investiguar edhe personelin teknik dhe ligjor.
112. Në përgjithësi hulumtimi nuk është një evidencë e mjaftueshme dhe e përshtatshme në vetvete. Hulumtimi zhvillohet së bashku me procedura të tjera, me qëllim që të sigurohen evidence të mjaftueshme e të përshtatshme. Investimi është më i efektshëm atëherë kur përfshin persona që janë të lidhur me çështjen dhe kanë informacion për të, si për shembull persona në pozicione drejtuese, të cilët janë autorizuar për të folur apo shprehur opinione në emër të njësisë.

7.1.4 Konfirmimi

113. Konfirmimi është një lloj hulumtimi që përfshin sigurimin e informacioneve të caktuara nga një palë e tretë në lidhje me njësinë e audituar, në mënyrë të pavarur prej kësaj të fundit. Në auditimet e përputhshmërisë, bëhet fjalë për konfirmim kur audituesit sigurojnë informacion drejtpërdrejt nga përfituesit nëse i kanë marrë grantet apo fondet e tjera nga njësia e audituar, e cila pretendon se i ka bërë këto pagesa, apo nëse këto fonde janë përdorur për qëllimin e shprehur qartë në marrëveshjen e alokimit të granteve apo të fondeve. Konfirmimi mund të përfshijë gjithashtu marrjen e udhëzimeve nga ligjvënësit se si duhet interpretuar një ligj i caktuar.

114. Konfirmimi me shkrim mund të sigurohet nga drejtuesit në lidhje me prezantimet e bëra gojarisht gjatë auditimit. Këto prezantime me shkrim nga ana e drejtuesve mund të jenë si më poshtë vijon:

- a) Konfirmimin me shkrim nga ana e drejtuesve të zbatimit të një ligji të caktuar, apo kushteve të një marrëveshjeje, etj.
- b) Demaskimin nga ana e drejtuesve të të gjitha rasteve të papërputhshmërisë për të cilat ata ishin në dijeni
- c) Sigurimin nga ana e drejtuesve të informacionit të plotë për audituesin rreth objektit të auditimit.

7.1.5 Ripërformanca

115. Me ripërformancë kuptojmë kryerjen nga e para nga një palë e pavarur të të njëjtave procedura që janë realizuar nga subjekti i audituar. Ripërformanca mund të bëhet manualisht apo përmes teknikave kompjuterike të auditimit. Për shembull mund të studiohen dosjet e rasteve për të parë nëse njësia e audituar ka marrë vendime të sakta apo ka ofruar shërbimet e duhura në përputhje me kriteret përkatëse. Hapat e procesit mund të ri kryhen për të testuar a duheshin lëshuar vërtetë vizat apo lejet e qëndrimit që janë lëshuar dhe nëse është ushtruar si

duhet autoriteti buxhetor. Në qoftë se kriteri për pagesat e përfitimeve për fëmijë është që vetëm prindërit me fëmijë nën një moshë të caktuar mund të përfitojnë prej tyre, audituesit e sektorit publik mund të rikryejnë përmes teknikave kompjuterike të auditimit përzgjedhjen e përfituesve nga një bazë të dhënash publike duke ndjekur të njëjtat hapa që kishte ndjekur më herët njësia e audituar për të testuar saktësinë e proceseve të saj. Po ashtu, në qoftë se përzgjedhja e ofertave gjatë një tenderi varet nga plotësimi i disa kriterëve, procedimi për përzgjedhjen e ofertës fituese mund të rikryhet për të testuar nëse u përzgjedh oferta e duhur apo jo. Në rastet kur bëhet fjalë për çështje tërësisht teknike (si për shembull ribërja e llogaritjeve të pensioneve apo testimi i modeleve inxhinierike) kërkohet ndihma e ekspertëve të fushës.

7.1.6 Procedurat analitike

116. Me procedura analitike kuptojmë krahasimin e të dhënave apo hulumtimin e luhatjeve apo të marrëdhënieve që kanë mospërputhje mes tyre. Në auditimin e përputhshmërisë, procedura të tilla përfshijnë për shembull krahasimin e një rritjeje në pagesat e pensioneve nga një vit në tjetrin me të dhënat demografike, sikurse numri i qytetarëve që kanë mbushur moshën e pensionit brenda vitit. Në qoftë se kriteret kanë të bëjnë me kushtet e një marrëveshjeje, sipas të cilave për shembull financimi i projektit përcaktohet nga shkalla e arritjeve sikundër numri i punëve të gjetura, atëherë ndryshimet në financimin e projektit mund të krahasohen me ndryshimet në statistikën e punësimit.
117. Teknikat e analizës së regresionit ose metoda të tjera matematikore mund t'i vijnë në ndihmë audituesve të sektorit publik për krahasimin e rezultateve të pritshme me ato reale.
118. Udhëzime shtesë në lidhje me evidencat dhe procedurat e mbledhjes së evidencave gjenden në burimet e mëposhtme:

- ISSAI 1330, 1450, 1500, 1505, 1520, 1530, 1610 dhe 1620
- Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI Pjesa 4 dhe Shtojca 3
- Korniza Garantuese dhe ISAE 3000 e IFAC-ut

7.2 *Dokumentimi*

119. Parimet Themelore të Auditimit parashikojnë që evidencat e mbledhura të auditimit duhet të dokumentohen në mënyrën e duhur (ISSAI 300, 3.5.5 dhe 3.5.6). Dokumentimi në rastin e auditimeve të përputhshmërisë përfshin provimin e mjaftueshëm me anë dokumentesh të çështjeve që janë të rëndësishme për të siguruar evidencat në mbështetje të Përfundimeve të nxjerra dhe raporteve të përpiluara. Dokumentimi i auditimit duhet të jetë mjaftueshëm i plotë dhe i detajuar sa për t'i dhënë mundësi një audituesi me përvojë, i cili nuk ka pasur më parë lidhje me auditimin, që të kuptojë se çfarë pune është kryer në mbështetje të Përfundimeve (ISSAI 300, 3.5.7).
120. Dokumentimi ndjek hap pas hapi të gjithë procesin e auditimit. Audituesit e sektorit publik e përpilojnë dokumentacionin e auditimit të përputhshmërisë në mënyrë periodike duke e mbajtur atë, dokumentacion i cili regjistron kriteret e përdorura, punën e bërë, evidencat e siguruar, vlerësimet e bëra dhe rishikimin e realizuar. Audituesit e sektorit publik përpilojnë dokumentacionin e duhur të auditimit përpara se të dalë raporti i auditimit. Dokumentacioni i auditimit ruhet për një periudhë të caktuar kohore.
121. Udhëzime shtesë në lidhje me dokumentimin e auditimeve të përputhshmërisë mund të gjenden në burimet e mëposhtme:
- ISSAI 1230
 - Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI Shtojca 3
 - ISAE 3000 e IFAC-ut

7.3 *Komunikimi*

122. Komunikimi i mirë me njësinë e audituar gjatë gjithë procesit të auditimit ndihmon për ta bërë procesin më të efektshëm dhe konstruktiv. Komunikimi ndodh në faza dhe nivele të ndryshme, si për shembull:

- a) Në fazën e planifikimit paraprak, duke përfshirë diskutime me nivelet e duhura të menaxhimit dhe me ata që merren me qeverisje sipas nevojës, brenda kufijve të ligjit dhe rregulloreve, për sa i përket strategjisë, periudhës, logjistikës, përgjegjësisë të auditimit, si dhe sa i përket kritereve të duhura të auditimit së bashku me elementë të tjerë të planifikimit

- b) Në fazën e realizimit dhe gjatë gjithë auditimit, duke përfshirë mbledhjen e evidencave dhe kryerjen e hulumtimeve me personat e duhur sipas nevojës. Çdo vështirësi e dukshme gjatë auditimit apo edhe rastet e mospërputhshmërive materiale i duhen komunikuar sa më shpejt nivelit të duhur të menaxhimit apo atyre që merren me qeverisje. Edhe gjetjet e tjera që janë më pak të rëndësishme apo që nuk konsiderohen si materiale, ose që nuk ia vlen të përfshihen në raportin e audituesve të sektorit publik mund t'i komunikohen menaxhimit gjatë auditimit. Komunikimi i gjetjeve të tilla më pak të rëndësishme mund t'i vijë në ndihmë subjektit të audituar për të ndrequr rastet e papërputhshmërisë dhe për të shmangur raste të ngjashme në të ardhmen. Për këtë arsye Audituesit e sektorit publik ia komunikojnë menaxhimit të gjitha rastet e identifikuara të papërputhshmërisë.

- c) Në fazën e raportimit, duke përfshirë nxjerrjen e raporteve të shkruara në mënyrë periodike për palët e interesuara, njësinë e audituar dhe të tjerë në rast nevoje.

123. Disa Institucione Supreme Auditimi, në përputhje me mandatin e tyre auditues, mund t'i urdhërojnë subjektet e audituara të ndreqin rastet e

identifikuara të papërputhshmërisë. Duke e bërë këtë, audituesit e sektorit publik përcaktojnë nëse mund të cenohen pavarësia dhe objektiviteti i tyre, si dhe të marrin masat e nevojshme për t'i parandaluar këto cenime.

124. Udhëzime shtesë në lidhje me komunikimin mund të gjenden në burimet e mëposhtme:

- ISSAI 1260
- Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI Shtojca 4
- ISAE 3000 e IFAC-ut

7.4 Çështje në lidhje me raportimin e akteve të paligjshme të dyshuara

125. Megjithëse zbulimi i akteve të paligjshme të mundshme, duke përfshirë mashtrimin, nuk është zakonisht objektivi kryesor i realizimit të auditimeve të përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik i përfshijnë faktorët e riskut të mashtrimit në vlerësimet e tyre të risqeve, si dhe i mbajnë sytë hapur se mos dallojnë indicie veprash të paligjshme, duke përfshirë edhe mashtrimin, gjatë punës së tyre.

126. Në qoftë se, gjatë kryerjes së auditimeve të përputhshmërisë, audituesit e sektorit publik ndeshin raste mospërputhshmërie, të cilat lënë të besohet për vepra të paligjshme apo mashtrime, ata bëjnë kujdesin e duhur profesional për të mos i prishur punë procedimeve ligjore apo hetimeve të mëvonshme. Audituesit e sektorit publik mund të konsultohen me këshilltarë ligjorë apo me entet përkatëse rregullatore (ISSAI 300, 3.4.7). veç kësaj, ato mund të njoftojnë për dyshimet e tyre nivelet e duhura të menaxhimit ose ata që merren me qeverisjen, dhe pastaj të shohin në vijimësi për t'u siguruar nëse janë kryer veprimet e duhura në lidhje me to. Në rastin e mospërputhshmërive të lidhura me mashtrime apo me parregullsi serioze për shkak të mandateve dhe strukturave organizative të ndryshme që ekzistojnë në arenën

ndërkombëtare, i takon institucioneve të Kontrollit të Lartë të Shtetit që të përcaktojnë masat e duhura që duhen ndërmarrë (ISSAI 400, 4.0.7b).

127. Për shkak të kufizimeve të auditimit, ekziston rreziku i pashmangshëm që veprat e paligjshme, duke përfshirë mashtrimin, korrupsionin apo vjedhjen të jenë të pranishme e prapë se prapë të mos zbulohen nga Audituesit e sektorit publik. Mashtrimi mund të përbëhet prej akteve të cilat janë hartuar me synimin e shprehur për ta fshehur praninë e tij. Mund të kemi edhe ndonjë bashkëpunim mes menaxhimit, punonjësve ose palëve të treta, apo ndonjë falsifikim dokumentesh. Për shembull, nuk është e arsyeshme që të pritët nga Audituesit e sektorit publik që të identifikojnë dokumente të falsifikuara në mbështetje të pretendimeve për grante dhe përfitime, përveç rastit kur bëhet fjalë për falsifikime lehtësisht të dallueshme. Përveç kësaj, audituesit e sektorit publik mund të mos kenë fuqi hetimore ose të drejta për të pasur qasje në individët apo organizatat që i hedhin këto pretendime.
128. Vetëm gjykatat mund të përcaktojnë nëse një transaksion i caktuar është i paligjshëm ose jo. Megjithëse audituesit e sektorit publik nuk e përcaktojnë dot nëse ka ndodhur një akt i paligjshëm, ata kanë përgjegjësinë për të çmuar nëse transaksionet nën shqyrtim janë në përputhje me ligjet dhe rregulloret në fuqi.
129. Transaksionet mashtruese, për nga natyra, nuk janë në përputhje me ligjet në fuqi. Kështu që audituesit e sektorit publik mund të përcaktojnë nëse transaksionet, ku dyshohet se ka mashtrim por ky nuk është provuar ende, nuk janë në përputhje me ligjet në fuqi. Veprat e paligjshme materiale normalisht paraqiten në një Përfundim auditimi të modifikuar.
130. Në qoftë se lindin dyshime për vepra të paligjshme gjatë auditimit, Audituesit e sektorit publik aty ku ia lejon ligji mund t'ia komunikojnë ato niveleve të duhura të menaxhimit dhe atyre që merren me qeverisje. Në këtë rast, ata që merren me qeverisje janë organe administrative

apo ministore që gjenden më lart në hierarkinë e raportimit. Audituesit e sektorit publik ndjekin çështjen dhe sigurohen se menaxhimi ose ata që merren me qeverisjen kanë marrë masat e duhura në përgjigje të dyshimeve, për shembull duke ia raportuar incidentin autoriteteve përkatëse ligj zbatuese. Audituesit e sektorit publik mund t'ua raportojnë drejtpërdrejt këto incidente autoriteteve përkatëse lig zbatuese.

131. Udhëzime shtesë për rastet kur kemi të bëjmë me mashtrime të dyshuara mund të gjenden në burimet e mëposhtme:

- ISSAI 1240
 - Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI
- Pjesa 3, Nën pjesa – Përputhshmëria me ligjet dhe rregulloret

8. Vlerësimi i Evidencave dhe Nxjerrja e Përfundimeve

8.1 Çështje të përgjithshme rreth Vlerësimit të Evidencave dhe Nxjerrjes së Përfundimeve

132. Audituesit e sektorit publik çmojnë nëse evidencat e mbledhura janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme aq sa për ta ulur riskun e auditimit në një nivel pranueshëm të ulët. Ky vlerësim ka të bëjë me ushtrimin e gjykimit dhe skepticizmit profesional, si dhe me marrjen parasysh të evidencave që edhe e mbështesin edhe duket se e hedhin poshtë informacionin e objektit.
133. Evidencat e mbledhura çmohen në raport me nivelet e identifikuar të materialitetit me synim identifikimin e rasteve të mundshme të mospërputhshmërive materiale. Përcaktimi i vlerës së gjetjeve bazohet në konceptin e materialitetit siç shprehet më lart. Gjetjet e auditimeve të përputhshmërisë duhen vendosur gjithashtu në perspektivën e duhur, për shembull rastet e raportuara të papërputhshmërisë mund të bazohen në një tërësi episodesh mospërputhshmërie apo në vlerën e ngjashme monetare (ISSAI 400, 4.0.19). Institucionet Supreme të Auditimit që veprojnë në formën e një Gjykate Llogarish kanë të drejtë të shpallin vendime në lidhje me llogaritë. Në rastin e mospërputhshmërive kjo gjë bën të mundur urdhërimin e rimbursimeve, vendosjen e gjobave, apo dënime të tjera të kësaj natyre.
134. Audituesit e sektorit publik çmojnë nëse në bazë evidencave të mbledhura ekziston një siguri e arsyeshme që informacioni i objektit në të gjitha aspektet materiale është në përputhje me kriteret e identifikuar. Për shkak të kufizimeve të qenësishme të auditimit, nuk mund të pritët nga audituesit e sektorit publik që të identifikojnë të gjitha rastet e mospërputhshmërive.
135. Vlerësimi i audituesve të sektorit publik për sa i përket asaj se çfarë

përbën një shmangie nga përputhshmëria materiale është një çështje gjykimi profesional dhe përfshin marrjen parasysh të kontekstit si dhe të aspekteve sasiore e cilësore të transaksioneve ose rasteve nën shqyrtim.

136. Një numër faktorësh merren parasysh kur ushtrohet gjykimi profesional për të përcaktuar nëse mospërputhshmëria është materiale ose jo. Ndër të tillë faktorë mund të përmendim:

- a) Rëndësia e shumave të përfshira (shuma monetare ose njësi të tjera sasiore, siç janë numri i qytetarëve ose i njëjstëve të përfshira, nivelet e përhapjes së karbonit, vonesat kohore në zbatimin e afateve, etj.)
- b) Rrethanat
- c) Natyra e papërputhshmërisë
- d) Shkaqet e papërputhshmërisë
- e) Efektet dhe pasojat e mundshme të papërputhshmërisë
- f) Dukshmëria dhe ndjeshmëria e programit në fjalë (për shembull, a përbën një interes publik të rëndësishëm, a preken prej tij kategori qytetarësh të pambrojtur, etj.)
- g) Nevojat dhe pritshmëritë e ligjvënësve, publikut ose palëve të tjera të interesuara për raportin e auditimit
- h) Natyra e autoriteteve përgjegjëse
- i) Madhësia e vlerës monetare të papërputhshmërisë

137. Disa shembuj të shmangieve nga mospërputhshmëria dhe çështje të lidhura me materialitetin dhe nxjerrjen e Përfundimeve parashtrihen në Shtojcën 6.

138. Udhëzime shtesë për nxjerrjen e Përfundimeve mund të gjenden në burimet e mëposhtme:

- ISSAI 1700
- Udhëzimet Zbatuese për Auditimet e Performancës INTOSAI Seksioni 4.5
- ISAE 3000 e IFAC-ut

8.2 *Prezantimi me shkrim nga zyrtarët përgjegjës*

139. Gjatë vlerësimit të evidencës dhe nxjerrjes së Përfundimeve mund të sigurohen edhe prezantime me shkrim, nëse këto konsiderohen të nevojshme në varësi të rrethanave, për të mbështetur evidencat e auditimit të mbledhura nga audituesit e sektorit publik. Këto prezantime mund të shpallin se veprimtaritë, transaksionet financiare dhe informacioni i njësisë janë në përputhje me autoritetet që i menaxhojnë ato, apo nëse një sistem i caktuar kontrolli ka funksionuar me efektivitet gjatë gjithë periudhës nën auditim.

140. Udhëzime shtesë për prezantimet me shkrim mund të gjenden tek ISSAI 1580.

8.3 *Ngjarjet pasuese*

141. Audituesit e sektorit publik realizojnë procedura auditimi për të përcaktuar nëse ka ngjarje të cilat kanë ndodhur pas zhvillimit të punës hulumtuese në terren deri në datën e raportit të auditimit të përputhshmërisë, të cilat mund të rezultojnë në mospërputhshmëri materiale, dhe për pasojë mund të kërkojnë një zbulim të veçantë ose mund të ndikojnë Përfundimet dhe raportin e audituesve. Këto procedura përfshijnë zakonisht hulumtimin, sigurimin e prezantimeve me shkrim nga menaxhimi apo rishikimin e korrespondencës përkatëse, proces- verbalët e takimeve, raportet e publikuara ose informacionin financiar për muajt vijues (të përmuajshëm, një herë në tre muaj), etj. Sasia punës së bërë për ngjarjet vijuese është në varësi të natyrës së çështjeve të shqyrtuara dhe në varësi të kohës që ka kaluar mes përfundimit të punës në terren dhe nxjerrjes së raportit.

142. Udhëzime shtesë për ngjarjet pasuese mund të gjenden tek:

- ISSAI 1560
- ISAE 3000 e IFAC-ut

9. Raportimi

143. Raportimi është një pjesë e rëndësishme e auditimit të sektorit publik dhe përfshin raportimin e devijimeve dhe shkeljeve për të ndërmarrë veprime korrigjuese me qëllim që personat përgjegjës të japin llogari për veprimet e tyre. Si përfundim, Parimet Themelore të Auditimit përcaktojnë që në fund të çdo procesi auditimi duhet të paraqitet një raport me shkrim ku të përcaktohen qartë rezultatet e auditimit sipas një formati të përshtatshëm (ISSAI400, 4.0.7a).
144. Parimet e gjithë përfshirjes, objektiviteti dhe afatet janë pjesë të rëndësishme në raportin e auditimit. Audituesit e sektorit publik duhet të kujdesen që të sigurojnë se raportet e tyre bazohen mbi fakte dhe rezultatet të paraqiten në perspektivën e duhur dhe në një mënyrë të balancuar. Këtu përfshihet dhe aplikimi i parimeve të objeksionit që përfshijnë ballafaqimin e fakteve me subjektet e audituara si dhe përfshirjen e përgjigjeve përkatëse të zyrtarëve përgjegjës.

9.1 Përputhshmëria me standardet e formës dhe përmbajtjes së Raporteve të Auditimit

145. Forma e raportit të shkruar mund të ndryshojë në varësi të rrethanave, por megjithatë disa përputhshmëri në raportin e auditimit mund t'i ndihmojnë përdoruesit e tij që të kuptojnë punën e audituesit, përfundimet e nxjerra si dhe të identifikojnë që në momentin që ndodhin rrethanat e pazakonta.
146. Janë të shumtë faktorët që mund të ndikojnë në formën e raportit të auditimit. Disa prej tyre varen, por nuk kufizohen, nga mandati që ka ISA, nga legjislacioni, ose nga rregulloret përkatëse, nga objektivi i

auditimit, nga praktikat e veçanta të llojeve të ndryshme të raportimit, si dhe nga shkalla e kompleksitetit/rëndësia që kanë çështjet që po auditohen. Përveç kësaj, forma e raportit mund të përshtatet me nevojën e përdoruesve të tij, përshi këtu edhe rastet kur raporti duhet të paraqitet në përputhje me legjislacionin apo palët e treta sikurse mund të jenë donatorët e organizatave, organizmat ndërkombëtarë apo rajonalë, ose edhe institucionet financiare.

147. Bazuar në faktorët e sipërpërmendur, një SAI mund ta vendosë vetë nëse do të përgatisë një formë raporti të gjatë apo të shkurtër. Format e gjata të raporteve (këtyre ndonjëherë u referohen si ‘raporte speciale auditimi’) në përgjithësi i përcaktojnë me detaje gjetjet dhe përfundimet e auditimit duke përfshirë pasojat e mundshme, si dhe rekomandime konstruktive, ndërsa versionet e shkurtra të raporteve janë të ngjeshura dhe zakonisht në format më të standardizuar.
148. Më poshtë janë dhënë disa udhëzime për formën dhe përmbajtjen e raporteve. Për qëllime praktike, në Shtojcat 7-12 paraqiten shembuj të raporteve të shkurtra. Për shkak të natyrës së tyre të gjatë, shembujt e versioneve të gjata nuk janë paraqitur në këto udhëzime, por në faqet zyrtare të SAI, ku audituesit e sektorit publik mund të gjejnë shembuj të përshtatshëm të raporteve speciale të auditimit.
149. Në rastet kur mandati i SAI përcakton një formë raportimi të ndryshme nga format e parashikuara në këto udhëzime dhe nëse format e mësipërme mund të mos jenë të përshtatshme, Audituesit e sektorit publik mund t’i përshtatin ato sipas rrethanave të tyre.

9.1.1 Raportet e auditimit të përputhshmërisë

150. Raportet e auditimit në përgjithësi përfshijnë në vetvete elementet e mëposhtme (por jo domosdoshmërisht të renditura sipas këtij rendi):

- 1) Titulli

- 2) Adresa
 - 3) Objektivat dhe qëllimet e auditimit, përfshi këtu edhe kohën gjatë të cilës do të kryhet auditimi
 - 4) Përshkrimi ose informacion mbi përshkrimin e çështjes (sipas rastit dhe çështjes)
 - 5) Kriteret e përcaktuara
 - 6) Përgjegjësitë e palëve të ndryshme (baza ligjore)
 - 7) Përcaktimin e standardeve të auditimit që do të përdoren gjatë kryerjes së auditimit
 - 8) Përmbledhje e punës së kryer
 - 9) Përfundimi
 - 10) Përgjigjet nga subjektet e audituara (sipas rastit)
 - 11) Rekomandimet (sipas rastit)
 - 12) Data e raportimit
 - 13) Firma
151. Udhëzime mbi elementet e raportit të auditimit që garantojnë konsiderata domethënëse nga Audituesit e sektorit publik janë përcaktuar më poshtë.

9.1.1.1 Kriteret e përcaktuara

152. Kriteret e çështjeve për të cilat do të bëhet vlerësimi përcaktohen në raportin e audituesve. Ato mund të ndryshojnë shumë nga njëri auditim në tjetrin. Përcaktimi i qartë i tyre në raportet e auditimit është mjaft i rëndësishëm pasi përdoruesit e raportit duhet të kuptojnë parimet bazë të punës së audituesve si dhe rezultatet përfundimtare. Kriteret mund të përfshihen në raport ose mund të përmenden si referenca në rast se ato përfshihen në miratim nga menaxhimi, ose në rast të kundërt vijnë nga një burim i besuar dhe i aksesueshëm.

153. Në rastet kur kriteret nuk janë të identifikueshme ose nuk vijnë nga burime përkatëse, kriteret që do të zbatohen për auditim duhet të përcaktohen qartë në seksionet përkatëse të raportit të auditimit. Në rastet kur kriteret bien në kundërshtim me njëra tjetrën, shpjegohet mospërputhja. Në këtë rast, shpjegohen qartë pasojat e mundshme të krijuara nga kjo situatë dhe jepen rekomandimet e duhura.

9.1.1.2 Opinione dhe Përfundimet

154. Për objektet e testuara për përputhshmëri bazuar në një auditim të sigurisë së arsyeshme, përfundimi shprehet qartë si një pohim i një sigurie pozitive. Kur auditimi i përputhshmërisë kryhet së bashku me auditimin e pasqyrave financiare, përfundimi mund të marrë formën e një opinioni (shih pjesën më poshtë në lidhje me raportimin mbi auditimin e përputhshmërisë kur ky është i lidhur me auditimin e pasqyrave financiare). Natyra e formulimit mund të influencohet nga mandati i SAI-t dhe nga kuadri ligjor brenda të cilit zhvillohet auditimi.

155. Në rastet kur nuk evidentohet asnjë rast material mospërputhshmërie, përfundimi është i pakualifikuar. Shembull i një forme opinioni apo përfundimi të pakualifikuar (ku formulimi i përshtatshëm është vendosur në kllapa sipas rastit) mund të jetë si vijon: *‘Në bazë të punës së kryer të auditimit, konstatoam se [lënda e informacionit të objektit të audituar] është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me [kriteret e përcaktuara].’*

156. Audituesit e sektorit publik i përshtatin gjetjet e tyre në rastet e mëposhtme:

a) Raste materiale mospërputhshmërie. Në varësi të shkallës së papërputhshmërisë, kjo mund të rezultojë në:

i. Përfundim të cilësuar (‘Bazuar në punën e audituesve, kemi konstatuar që përveç [përshkruhet përjashtimi] informacioni i objektit të subjektit të audituar përsa i përket të gjitha aspekteve materialeve, është në përputhje me kriteret e përcaktuara...’),ose

ii. Përfundim të pafavorshëm ('Bazuar në punën e audituesve, kemi konstatuar që informacioni i objektit të subjektit të audituar nuk është në përputhje me ...').

b) Kufizimi objektit. Në varësi të shkallës së kufizimit kjo mund të rezultojë në:

i. Përfundim ose opinion të cilësuar ('Bazuar në punën e audituesve, kemi konstatuar që me përjashtim [përshkruhet përjashtimi] informacioni i objektit të subjektit të audituar, në të gjitha aspektet materiale, është në përputhje me [kriteret e përcaktuara]...'), ose

ii. Mosdhënie opinionit apo përfundimi ('Bazuar në punën e audituesve, nuk jemi në gjendje të konstatojmë dhe si rrjedhojë nuk mund të shprehim asnjë përfundim...')

157. Audituesit japin informacione në lidhje me arsyet e përfundimeve të modifikuara. Kjo mund të kryhet duke përshkruar në raport rastet e veçanta të një mospërputhshmërie të konsiderueshme, si për shembull në një paragraf apo në një pjesë të veçantë që vendoset para përfundimeve dhe që përshkruan bazën e atyre përfundimeve.

158. Audituesit e sektorit publik mund të arrijnë në përfundimin që çështje të veçanta që nuk ndikojnë në rezultatin përfundimtar, mund të kenë nevojë për shtjellim të mëtejshëm. Në këto rrethana, Audituesit mund ta paraqesin rezultatin nëpërmjet përdorimit të:

a) Një paragrafi për Theksimin e Rëndësisë së çështjes (rastet kur çështja paraqitet dhe deklarohet dhe nuk ka deklarime të gabuara, për shembull, për të vënë në dukje një dobësi të përsëritur apo një pasiguri që varet nga ngjarje që mund të ndodhin në të ardhmen, si për shembull kur autoriteti përkatës duhet të vendosë nëse një çështje apo objekt është apo jo në përputhje me ligjin); ose

b) Një paragrafi për Çështje të tjera (për çështje të ndryshme nga ato të paraqitura dhe zbuluara që nuk ndikojnë në opinionin apo përfundimin

rreth përputhshmërisë, për shembull nevoja për ndërmarrjen e hapave legjislativë në rastet kur identifikohen konflikte ndërmjet burimeve të ndryshme të ligjit).

Shembujt për këtë paraqiten në Shtojcën 11.

9.1.1.3 Përgjigjet nga entet e audituara

159. Përfshirja e përgjigjeve nga enti i audituar duke raportuar pikëpamjet e zyrtarëve përgjegjës është pjesë e parimeve të cilave u referohemi si parimet e kundërshtimit. Parimi i kundërshtimit është tipar unik dhe i rëndësishëm i auditimit të sektorit publik. Ky parim ka lidhje me paraqitjen e dobësive apo gjetjeve kritike në mënyrë të tillë që të nxisë korrigjimin (ISSAI400,4.0.20 dhe 4.0.24). Kjo përfshin rënien dakord me njësinë e audituar mbi faktet për t' u siguruar se ato janë të plota, të sakta dhe të paraqitura qartë. Kjo mund të përfshijë, sipas rastit, edhe përgjigjet e entit të audituar në lidhje me çështjet e ngritura, fjalë-për-fjalë ose si përmbledhje.

9.1.1.4 Dhënia e rekomandimeve konstruktive

160. Parimet Themelore të Auditimit theksojnë edhe nevojën për të pasur raporte konstruktive. Kjo nënkupton që raporti i auditimit mund të përfshijë, sipas rastit, rekomandime që çojnë në përmirësime të ndryshme. Edhe pse këto rekomandime mund të jenë konstruktive për entet e audituara, ato nuk duhet të jenë aq të detajuara sa që të cenohet objektiviteti i audituesit të sektorit publik për auditimet e ardhshme (ISSAI400,4.0.4,4.0.20 dhe 4.0.25).

9.1.1.5 Data e Raportit

161. Data e raportit nuk duhet të jetë më parë se data në të cilën Audituesit e sektorit publik kanë mbledhur evidenca të mjaftueshme për të mbështetur opinionin ose përfundimin e tyre.

9.1.1.6 Firma

162. Raporti firmoset nga personi që ka autoritetin përkatës për të

përfaqësuar ISA-n. Ky person mund të jetë Audituesi i Përgjithshëm, një zyrtar i autorizuar, ose ndoshta edhe dy zyrtarë të cilëve u është deleguar autoriteti i nevojshëm për të bashkë-firmosur.

9.1.1.7 Raporte me Siguri të Kufizuar

163. Këto udhëzime janë shkruar nga këndvështrimi i auditeve të sigurisë së arsyeshme. Megjithatë, në raste të veçanta, ato mund të zbatohen, duke u përshtatur sipas rastit, edhe në shqyrtimet e sigurisë së kufizuar. Sikurse shpjegohet në pjesën që përcakton qëllimet e këtyre udhëzimeve, konkluzioni në një shqyrtim me siguri të kufizuar (duke përdorur terminologjinë e duhur vendosur në kllapa sipas rastit) normalisht shprehet si më poshtë: *‘Nuk është vënë re asgjë që na bën të besojmë se [informacioni i çështjes në fjalë të entit të audituar] nuk është në përputhje, në të gjitha aspektet materiale, me [kriteret e përcaktuara].’*
164. Shqyrtimet me siguri të kufizuar kërkojnë mjaft punë për të dalë me një përfundim, pavarësisht se më pak sesa puna që nevojitet për të shprehur një përfundim me siguri të arsyeshme. por edhe në një kohë më të shkurtër, mjafton që të shprehet qartë përfundimi me siguri të arsyeshme. Megjithatë, janë audituesit e sektorit publik ata që vlerësojnë nëse janë mbledhur evidenca të mjaftueshme dhe të përshtatshme auditimi për të shprehur një përfundim me siguri të kufizuar.
165. Në rrethana të veçanta ku puna e auditimit të përputhshmërisë mbi bazat e një sigurie të kufizuar kryhet si pjesë e një auditimi me siguri të arsyeshme të pasqyrave financiare, siguria e kufizuar për përputhshmërinë shprehet qartë në raportin e audituesit dhe veç nga opinion për pasqyrat financiare. Një shembull i një raporti auditimi me një opinion me siguri të arsyeshme për pasqyrat financiare dhe përfundime me siguri të kufizuar për përputhshmërinë jepet në Shtojcën 12.

9.1.1.8 Gjetje të rastësishme

166. Shpesh herë audituesit e sektorit publik gjatë kryerjes së procesit të

auditimit, mund të ndeshen me raste mospërputhshmërie që nuk i përkasin qëllimit të auditimit të tyre. Edhe pse nuk është ky qëllimi i auditimit të tyre apo nuk kanë kushte të veçanta për to, këto gjetje të rastësishme mund të ndikojnë në pritshmërinë publike të vendimit për t'i raportuar ose jo këto gjetje. Edhe pse audituesi mund t'i raportojë këto gjetje, ato janë jashtë synimit të auditimit. Në qoftë se nuk rivlerësohet qëllimi i auditimit dhe gjetjet e rastësishme të futen në auditimin e përputhshmërisë në proces e sipër, audituesi as nuk merr e as mund të japë një nivel të arsyeshëm sigurie sa i përket ekzistencës apo mungesës së kushteve që lidhen me gjetjet e rastësishme. Por, në varësi të rrethanave, ai mund të nxjerrë një përfundim deri diku të sigurt. Sidoqoftë, kur raportohen të tilla situata, është e rëndësishme që lexuesi të informohet mbi shkallën e sigurisë së këtij përfundimi, qoftë kjo e arsyeshme apo e kufizuar, sipas rastit.

9.1.2 Raportimi për Auditet e Përputhshmërisë të kryera bashkë me Auditimet e Pasqyrave Financiare

167. Gjatë kryerjes së auditimeve të përputhshmërisë që kryhen bashkë me auditimet e pasqyrave financiare, përfundimet për përputhshmërinë me autoritetet mund të përfshihet si një opinion rreth përputhshmërisë në raportin e auditimit për pasqyrat financiare. Në disa raste, mund të paraqitet edhe një raport më vete i auditimit të përputhshmërisë. Udhëzimet për raportimet e audituesve për pasqyrat financiare jepen në ISSAI 1700 dhe seritë 1800. Të tjera udhëzime për raportet e veçanta të përputhshmërisë jepen në 4100. Disa raporte ilustrues, ku përfshihen edhe opinionet për përputhshmërinë, jepen në Shtojcat 7-11.

9.1.2.1 Opinionet e Pamodifikuara për Përputhshmërinë

168. Kur audituesit e sektorit publik dalin në përfundimin se aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacionet e pasqyruara në pasqyrat financiare janë, në të gjitha aspektet material, në përputhje me autoritetet që i rregullojnë ato, shprehet një opinion i pamodifikuar.

9.1.2.2 Opinionet e Modifikuara për Përputhshmërinë

169. Kur audituesit e sektorit publik dalin në përfundimin se ka shmangie material nga përputhshmëria, opinion i shprehur është ose:

- a) i kualifikuar (nëse shmangiet nga përputhshmëria janë materiale, por jo të shtrira gjerësisht, ose nëse audituesit e sektorit publik nuk janë në gjendje të mbledhin prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme auditimi, dhe efektet e mundshme janë materiale, por jo të shtrirja gjerësisht); ose
- b) i pafavorshëm (nëse shmangiet nga përputhshmëria janë material dhe të shtrira gjerësisht).

170. Kur audituesit e sektorit publik nuk janë në gjendje të mbledhin prova të mjaftueshme dhe të përshtatshme auditimi dhe efektet e mundshme janë materiale dhe të shtrira gjerësisht, audituesit e sektorit publik vendosin të mos japin një opinion për përputhshmërinë.

171. Kur opinionin për përputhshmërinë modifikohet, arsyet e modifikimit shpjegohen në paragrafin përkatës ‘Baza e Opinionit të Modifikuar’. Disa shembuj opinionesh të modifikuara për përputhshmërinë jepen në Shtojcat 8-10.

172. Kur opinion për përputhshmërinë modifikohet, audituesit e sektorit public marrin parasysh implikimet më të gjera për pasqyrat financiare në tërësi dhe për opinionet e audituesve për to.

9.1.2.3 Të tjera gjëra që duhen marrë parasysh në raportim

173. Përveç raportit të audituesit për pasqyrat financiare (i cili mund të përfshijë opinione si për pasqyrat financiare, ashtu edhe për përputhshmërinë), në disa raste një SAI mund të paraqesë edhe një raport më të hollësishëm e të veçantë për auditivin e përputhshmërisë. Qëllimi i një raporti të tillë mund të jetë ofrimi i një shpjegimi të detajuar ligjvënësve, komisioneve të llogarive publike apo ndonjë komisioni të ngjashëm, njësisë së audituar ose organeve të tjera të ngarkuara me

qeverisjen sipas rastit përtej shpjegimit të dhënë në raportin e audituesit për pasqyrat financiare. Audituesit e sektorit publik raportojnë mbi të tilla çështje përputhshmërie me aq detaje saqë t'u japin mundësi përdoruesve përkatës t'i kuptojnë dhe t'i trajtojnë siç duhet ato çështje. Udhëzime të tjera mbi raportet e veçanta të auditivit të përputhshmërisë jepen në ISSAI 4100.

174. Në raste të tjera, SAI-t mund të paraqesin një raport me një opinion mbi përputhshmërinë të ndarë nga raporti i audituesit për pasqyrat financiare. Kur prodhohet një raport i tillë i veçantë me një opinion për përputhshmërinë, audituesit e sektorit publik mund të përfshijnë aty edhe referencat e përshtatshme për raportin e veçantë në raportin e auditimit për pasqyrat financiare

175. Orientime të mëtejshme lidhur me raportimin mund të gjenden përsa vijon:

- ISSAI 1700, 1705 dhe 1706
- INTOSAI – Udhëzimet për Auditimin e Performancës, Pjesa 5.
- IFAC/ISAE 3000 dhe Standardi Ndërkombëtar “*Angazhimet e Rishikimit 2400*”.

9.2 *Proceset e ndjekjes*

176. Parimet themelore të auditimit theksojnë rëndësinë e dhënies së rekomandimeve konstruktive dhe ndjekjen në vazhdimësi të situatës, në funksion të korrigjimit të dobësive të identifikuara (ISSAI 400, 4.0.26). Nevoja për ndjekjen dhe korrigjimin e rasteve të raportuara të mos-përputhshmërisë ndryshon në varësi të llojit të mospërputhshmërisë së vërejtur si dhe të rrethanave specifike që pasojnë. Kjo mund të përfshijë raportimin zyrtar në parlament, si dhe tek institucioni i audituar apo tek organizma të tjera kompetente. Proceset për ndjekjen në vazhdimësi të çështjes mund të përfshijnë raporte të jashtme, raporte

të brendshme dhe vlerësime të përgatitura nga institucioni i audituar apo nga institucione të tjera, një auditim pasues, konferenca dhe seminare të organizuara nga institucioni i audituar apo për të, etj. Në përgjithësi, procesi i ndjekjes në vazhdimësi të situatës lehtëson nivelin e zbatimit të masave korigjuese dhe i jep informacion të dobishëm institucionit të audituar, përdoruesve të raportit, si dhe audituesve të ardhshëm të sektorit publik. Proceset e ndjekjes në vazhdimësi të situatës mund të përcaktohen në mandatin e audituesit.

177. Udhëzime të mëtejshme lidhur me proceset e ndjekjes në vazhdimësi të situatës së institucionit të audituar mund të gjenden tek:

- “Udhëzimet për zbatimin e auditimit të performancës”, pjesa 5.5.

10. Orientime të mëtejshme për audituesit e sektorit publik që operojnë në një mjedis të Gjykatës së Llogarive

178. Për shkak të statusit ligjor që u është akorduar ISA-ve që operojnë në një mjedis si të Gjykatës së Llogarive, këto ISA kanë kompetencën për të gjykuar dhe marrë vendime mbi llogaritë dhe personat përgjegjës, përfshi kontabilistët dhe administratorët (ISSAI 100, 1.0.21).

10.1 Kryerja e Auditimeve në një Gjykatë të Llogarive

179. Kur kryhen auditime përputhshmërie të llogarive publike, individuale ose të buxhetit të përgjithshëm të shtetit, audituesit e sektorit publik të Gjykatës së Llogarive duhet gjithashtu:

- a) Të marrin siguri të pranueshme nëse informacioni i paraqitur në llogaritë publike individuale dhe në transaksionet e dhëna janë apo jo, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me autoritetet që i qeverisin ato
- b) Të përcaktojnë nëse zbatimi i buxhetit të shtetit është kryer, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me autoritetet që e qeverisin atë dhe me llogaritë publike individuale, dhe
- c) T'u raportojnë përfundimet palëve të duhura

180. Statusi ligjor unik i përshkruar më sipër mund të sjellë edhe nevojën për vlerësime shtesë nga audituesit e sektorit publik që operojnë në një mjedis Gjykatës së Llogarive kur janë duke planifikuar apo duke kryer auditime të përputhshmërisë. Këto çështje mund të përfshijnë:

- a) Identifikimin e personit që mund të konsiderohet përgjegjës për

akte mospërpunshmërie në sajë të pasojave ligjore të mundshme që gjykimi i SAI-s mund të ketë mbi këta persona. Nëpunësit publikë mund të konsiderohen personalisht përgjegjës për humbjen apo shpërdorimin e fondeve publike, duke iu kërkuar të kthejnë shumën e plotë të këtyre humbjeve.

- b) Marrjen në shqyrtim të periudhës normative të zbatueshme, veprimet që ndërpresin përgjegjësinë personale dhe kohën e saktë për të cilën nëpunësit publikë mund të konsiderohen përgjegjës.
- c) Dallimin midis përgjegjësive personale për akte mospërpunshmërie nga përgjegjësia për akte të paligjshme (dyshim për falsifikim). Për akte të paligjshme mund të nevojitet të kryhen procedura auditimi shtesë.
- d) Bashkëpunimin sipas rastit me prokurorët dhe policinë për të kuptuar subjektin e audituar dhe mjedisin e tij, për të vlerësuar rreziqet e mospërpunshmërisë, për të trajtuar raste të papërpunshmërisë që mund të jenë tregues të falsifikimit dhe për të raportuar mbi këto raste
- e) Shqyrtimin e nevojës për nivele shtesë të, ose procedura më të formalizuara të kontrollit të cilësisë
- f) Kërkimin e informacionit me shkrim (përkundrejt atij me gojë)
- g) Sigurimin që dokumentacioni i auditit pajtohet me rregullat përkatëse të evidencës
- h) Komunikimin në mënyrë tepër të formalizuar
- i) Përfshirjen në raport të kriterëve të hollësishëm mbi të cilat mund të konsiderohen përgjegjës nëpunësit publikë, përfshi edhe shumat që ka gjasa të përfshihen
- j) Shqyrtimin e formës më të përshtatshme të Përfundimeve, përfshi rekomandimet, identifikimin e dëmeve, apo urdhra që mund të çojnë drejt një heqjeje formale të përgjegjësive apo drejt një përcaktimi formal të saj

10.2 Komunikimi dhe zbatimi i ligjit

181. Audituesit e sektorit publik në SAI e Gjykatës i komunikojnë gjithashtu gjykatësit, avokatit apo sektorit përgjegjës për trajtimin e çështjeve të gjyqimit brenda Gjykatës, apo organeve të tjera sipas rastit, edhe çështje të përputhshmërisë që mund të rezultojnë në veprime ligjore, dëmtime apo ndjekje penale për një veprë penale. Gjithashtu, SAI e Gjykatës mund tu komunikojnë zyrtarëve të caktuar të subjektit të audituar edhe vërejtje me karakter më të përgjithshëm apo informues, të cilat rezultojnë nga puna e auditit.
182. Kur zbatohet ligji në lidhje me nëpunësit publikë, vendimet e marra nga SAI e Gjykatës i nënshtrohen:
- a) Procesit të caktuar të ligjit dhe seancës dëgjimore
 - b) Bërjes publike
 - c) Komunikimit tek autoritetet e duhura të zbatimit të ligjit kur ka evidencë të një vepre penale

10.3 Proceset në modele të ndryshme të Gjykatës së Llogarive

183. Për SAI që operojnë në mjedisin e Gjykatave të Llogarive, puna që kryhet mund të përfshijë faza të ndryshme përfshi auditimin, udhëzimin dhe gjykimin zyrtar.
184. Disa SAI që operojnë në mjedisin e Gjykatave të Llogarive e ndjekin procesin e auditimit siç është përshkruar në këto udhëzime. Megjithatë, pas fazave të planifikimit, performancës dhe mbledhjes së evidencave, mund të ketë çështje shtesë dhe specifike që mund të çojnë në hapjen e procesit të udhëzimit dhe në një gjykim zyrtar përfundimtar.
185. Në rast se një gjykatës apo avokat vendos të udhëzojë çështjen, objektivi i udhëzimit është të mblidhen mjaftueshëm evidenca për fajësinë apo pafajësinë e nëpunësit publik i cili pretendohet se ka shkaktuar një dëm, në mënyrë që të mundësohet gjykimi.

186. Në disa SAI që operojnë në një mjedis ku ka një Gjykatë Llogarish, audituesit mund të luajnë edhe rolin e gjykatësit dhe mund të jenë të autorizuar të auditojnë si edhe të japin gjykime zyrtare. Në këto raste, faza e udhëzimit është një pjesë integrale e fazave të planifikimit, performancës dhe mbledhjes së evidencave, e tillë ku auditimi është planifikuar duke parashikuar mbulimin e të gjitha këtyre fazave.

Shtojca 1 – Shembuj të objektit, informacionit për objektin dhe kriteret në auditimet e përputhshmërisë

Tabela e mëposhtme synon të japë shembuj të objektit, të informacionit për objektin dhe kriterëve përkatës. Kjo listë nuk është menduar të jetë një përmbledhje e plotë. Objekti, informacioni për objektin, dhe kriteret specifike ndryshojnë në varësi të një shumëllojshmërie çështjesh, të tilla si mandati i ISA dhe objektivi i auditimi specifik.

	Objekti	Informacioni për objektin	Kriteret
1	Performanca financiare dhe përdorimi i fondeve të duhur	Informacion financiar, si për shembull, deklaratat financiare	Legjislacioni përkatës i buxhetit si për shembull një akt përvetësimi
	Kjo mund të përfshijë realizimin e buxhetit, përfshi testimin që fondet janë përdorur në përputhje me qëllimet dhe synimet e vendosura nga legjislacioni. Në shumë SAI, ky lloj auditimi përputhshmërie mund të lidhet me auditimin e rregullsisë, përfshi auditimin e deklaratave financiare.		Buxheti i miratuar
	Në shtojcën 1-A të ISSAI 4200 ka më shumë udhëzime specifike për këtë subjekt të veçantë.		

2	<p>Performanca financiare, për shembull të ardhurat në trajtën e:</p> <ul style="list-style-type: none"> · fondeve të projektit nga agjencitë donatore · fonde nga qeveritë federale · lloje të tjera të ngjashme fondesh dhe si janë përdorur ato 	Informacioni financiar i projektit / llogaritë e projektit	<p>Legjislacioni përkatës në lidhje me përdorimin e fondeve të qeverisë federale (p.sh. një 'akt i vetëm auditimi')</p> <p>Aktivitetet e mandatuara të subjektit të audituar</p> <p>Kushtet e marrëveshjes së financimit</p>
3	Performanca financiare, për shembull të ardhurat në trajtën e granteve dhe si janë përdorur këto të ardhura	Informacion financiar në lidhje me përdorimin e grantit	<p>Aktivitetet e mandatuara të subjektit të audituar</p> <p>Kushtet e marrëveshjes së grantit</p>
4	Performanca financiare, për shembull të ardhurat apo shpenzimet në përputhje me një marrëveshje kontrate apo kredie, dhe si janë përdorur ato	Informacion financiar në lidhje me marrëveshjen e kontratës apo kredisë	Kushtet e marrëveshjes së kontratës apo kredisë
5	Prokurimi	Informacioni financiar	<p>Legjislacioni dhe rregulloret përkatëse të prokurimit (kombëtare dhe ndërkombëtare)</p> <p>Kushtet e kontratës me një furnizues</p>
6	Shpenzimet	<p>Informacioni financiar</p> <p>Deklarata e përputhshmërisë</p>	<p>Legjislacioni përkatës i buxhetit si për shembull një akt përveçtësimi</p> <p>Legjislacion përkatës tjetër</p> <p>Direktivat përkatëse të ministrive, kërkesat e politikave qeveritare dhe rezolutat e legjislacionit</p> <p>Kushtet e kontratës</p>

7	Aktivitete e programit	Tregues ose raporte të aktivitetit	<p>Nivelet e miratuar të performancës si për shembull ata të përcaktuar në ligje dhe rregullore, direktiva të ministrive, objektiva të miratuara nga legjislacioni ose subjekti, traktate, protokolle, konventa ose marrëveshje ndërkombëtare, marrëveshje të nivelit të shërbimit, kushtet e kontratës, standardet industriale të përgjithshme, ose prishshmëritë e pranueshme publike.</p> <p>Për shembull:</p> <ul style="list-style-type: none"> · numri i kopshteve në raport me numrin e fëmijëve të përshtatshëm · numri i infermierëve dhe mjekëve të kualifikuar për numrin e qytetarëve · numri i miljeve të rrugeve të shtruara · numri i muajve që duhen për të realizuar pagesat e përfitimeve apo leje ndërtimi · shpeshësia dhe cilësia e informacionit të kontabilitetit që duhet të ofrojë një organizatë shërbimesh · numri i inspektimeve të banesave që duhet të kryhen brenda një periudhe të caktuar kohore · masat për rezultatet që lidhen me cilësinë e ujit, etj.
---	------------------------	------------------------------------	--

8	Ofrimi i shërbimit	Deklaratë e ofrimit të shërbimit Informacion i raportuar në mënyrë publike	Legjislacioni ose direktivat përkatëse
9	Drejtësia e një vendimi administrativ publik	Regjistër për ankimet e qytetarëve Informacion i raportuar në mënyrë publike	Legjislacioni ose direktivat përkatëse
10	Përgjegjësia sociale e korporatës (CSR), për shembull auditimi i projekteve të financuar në mënyrë publike në vendet në zhvillim	Deklaratë përputhshmërie me CSR-në (ose pa të)	Legjislacioni ose direktivat përkatëse në fusha të tilla si të drejtat e njeriut dhe ato civile, barazia gjinore, vendi i punës, mjedisi, etj.
11	Sjellja / Prona	Deklaratë përputhshmërie, për shembull një deklaratë pavarësie (kompetençë ligjore). Në sektorin publik kjo 'deklaratë' ndonjëherë mund të jetë e nënkuptuar dhe e lidhur me konceptet e drejtësisë dhe pronësisë. (shihni seksionin për kriteret më sipër).	Legjislacioni ose direktivat përkatëse që mbulojnë sjelljen e nëpunësve të sektorit publik Një kod etike ose një kod sjelljeje i brendshëm. Vlerat e shpallura ose parimet e drejtuesve Politikat, manualët dhe udhëzimet e brendshme Kushtet e referencës së organizatës, aktet nënligjore ose të ngjashme Kushtet e kontratës (p.sh. konfidencialiteti i rënë dakord apo marrëveshja për karantinë si pasojë e disa gjendjeve të punësimit)

12	Detyrimet e anëtarësisë	Deklaratë përputhshmërie	Kushtet e miratuara për anëtarësinë
13	Proceset në lidhje me shëndetin dhe sigurinë	Deklaratë përputhshmërie Transaksionet financiare	Legjislacioni përkatës për shëndetin dhe sigurinë në punë, për shembull, në lidhje me aksesin e njerëzve me aftësi të kufizuara Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.
14	Proceset në lidhje me mbrojtjen mjedisore	Deklaratë përputhshmërie Transaksionet financiare	Legjislacioni përkatës mjedisor, për shembull, në lidhje me cilësinë e ujit, hedhjen e mbeturinave apo nivelin e emetimit të karbonit Kushtet e traktateve, protokolleve, konventave ose marrëveshjeve mjedisore ndërkombëtare Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.
15	Proceset e kontrollit të brendshëm	Deklaratë përputhshmërie Transaksionet financiare	Kuadër i kontrollit të brendshëm, për shembull COSO, CoCo ose të ngjashme, të kërkesave të kontrollit të brendshëm të përcaktuara në legjislacionin përkatës ose të pranuar gjerësisht brenda një juridiksioni Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.

16	<p>Procese specifike të aktivitetit dhe operacioneve të subjektit, të tilla si pagesa e pensione apo e përfitimeve sociale, procesimi i pasaportave apo aplikimeve për shtetësi, vlerësimi i gjobave apo formave të tjera të dënimeve penale</p>	<p>Deklaratë përputhshmërie</p>	<p>Legjislacioni ose direktivat përkatëse</p>
17	<p>Karakteristikat fizike</p>	<p>Transaksionet financiare</p>	<p>Politika, procese, manuale, udhëzime, etj.</p>
18	<p>Karakteristikat fizike</p>	<p>Dokument i specifikimeve ose vetë objekti fizik</p>	<p>Kodi i ndërtimit (masa, lartësia, qëllimi, masat për dendësinë në një zonë të caktuar, etj).</p>
18	<p>Të ardhurat nga taksat, detyrimet e taksapaguesit ose detyrime të tjera që përfshijnë raportimin tek autoritetet rregullatore</p>	<p>Rimbursimi nga taksat individuale apo të korporatës</p> <p>Forma të tjera taksimi që u dorëzohen autoriteve rregullatore (të tilla si formularët e TVSH, formularët e raportimit të agjencive që operojnë brenda industrive të rregulluara si bankat dhe financa, farmaceutika, etj).</p>	<p>Kushtet e kontratës së ndërtimit, ose një lloj kontrate tjetër</p> <p>Legjislacioni përkatës ose kodet specifike industriale</p> <p>Kod takse, kod të ardhurash, apo të ngjashme</p>

Shtojca 1 - A – Shembuj të Kritereve të Auditimit kur Auditimi i Përputhshmërisë kryhet bashkë me Auditimin e Pasqyrave Financiare

Sa më poshtë janë shembuj ilustrues të kritereve të auditimit që mund të aplikohen kur vlerësohet nëse të ardhurat dhe shpenzimet e njësisë së audituar janë në përputhje me autoritetet rregulluese, duke përfshirë edhe legjislacionin për buxhetin.

Të ardhurat dhe shpenzimet

1. dispozitat kushtetuese dhe parime të tjera bazë në lidhje me autoritetin e qeverisë për të vendosur taksa, për të kërkuar tarifa apo për të shitur mallra dhe shërbime apo prona të paluajtshme
2. dispozitat e ligjit të taksave që përcaktojnë objektin e taksimit
3. dispozitat për llogaritjen e taksave, tarifave doganore dhe instrumenteve të tjera
4. dispozitat për sistemet dhe procedurat për mbajtjen dhe mbledhjen e taksave
5. dispozitat për kontrollin tatimor
6. dispozitat dhe parimet e buxhetit, konkurrencës apo ligjeve të tjera që rregullojnë shitjen e mallrave dhe shërbimeve ose pronave të paluajtshme nga autoritetet publike
7. dispozitat dhe parimet për llogaritjen e duhur të çmimeve dhe tarifave
8. pjesa e buxhetit për mbledhje të ardhurash
9. dispozitat ose praktikat e zakonshme që shërbejnë për të parandaluar korrupsionin dhe për të garantuar që shitja e mallrave, shërbimeve dhe pronave të paluajtshme bëhen përmes procedurash transparente në përputhje me parimet e ligjshmërisë dhe barazisë

10. parimet që shërbejnë për të maksimizuar të ardhurat dhe për të parandaluar humbjen e pagesave
11. dispozitat dhe parimet në lidhje me kushtet e pagesës, aksesin për të dhënë kredite, për të kërkuar garanci në lidhje me mbledhjen e borxheve

Shpenzimet operative

1. parimet që shërbejnë për të garantuar ekonomikitet dhe efikasitetin përmes optimizimit të numrit dhe përbërjes së stafit
2. dispozitave që rregullojnë pagat, pensionet apo shpërblimet e tjera të stafit
3. dispozitat që rregullojnë numrin dhe kategoritë e stafit që mund të merret në punë
4. dispozitat dhe parimet për rimbursimin e shpenzimeve personale të stafit
5. dispozitat dhe parimet për buxhetin, konkurrencën, dhe ligje të tjera për procedurat e prokurimeve publike
6. dispozitat dhe parimet për marrjen e mallrave dhe shërbimeve
7. parimet për të drejtat dhe detyrimet në kontrata dhe dispozitat e kontratave me furnitorët e mallrave dhe shërbimeve
8. dispozitat, parimet dhe praktika e zakonshme që kufizojnë përdorimin e fondeve për përfaqësim të jashtëm apo për qëllime të stafit të brendshëm
9. dispozitat dhe parimet në lidhje me qiratë e strehimit, qiratë në përgjithësi dhe dhënie me qira të mallrave
10. dispozitat dhe praktika e zakonshme në lidhje me procedurat për përpunimin e pagesave dhe kontrolleve të brendshme

Shpenzimet për ndërtimin, infrastrukturën, sistemet IT dhe investime të tjera të mëdha

(përveç shpenzimeve operative)

1. dispozitat në lidhje me studimet e fizibilitetit, projektimet dhe buxhetimin

2. dispozita dhe parimet e menaxhimit të shëndoshë të fondeve publike lidhur me tenderat publikë dhe përzgjedhjen e furnitorëve
3. standardet e industrisë dhe kontratat standarde
4. parimet lidhur me dispozitat për kontraktimet, menaxhimin e shëndoshë të projekteve dhe kontrollin e buxhetit
5. dispozitat dhe parimet e menaxhimit cilësor në fazën e ndërtimit/zhvillimit dhe dorëzimit
6. masat kundër korrupsionit dhe sjelljes jo konkurruese

Grantet, të drejtat, garancitë dhe kontributet e tjera financiare në ndërmarrje, organizata ose individë

1. dispozitat për qëllimin e skemës dhe limitet mbi mënyrën se si mund të përdoren fondet
2. parimet e barazisë, objektivitetit dhe transparencës në procesin e ftesave për aplikime dhe për alokimin e programeve
3. kriteret e pranueshmërisë
4. dispozitat në lidhje me mbajtjen e llogarive, kontrollin dhe auditimin e marrësve të shërbimit
5. kushtet e vendosura nëpërmjet vendimeve të administratës ose marrëveshjet me përfituesit
6. dispozitat për mbulimin e garancive dhe kushtet në të cilat ato duhet të paguhen
7. dispozitat për llogaritjen e sasive
8. dispozitat për procesin e pagesave, duke përfshirë kushtet në lidhje me pagesat në avancë, rimbursimet dhe/ose zgjidhjet përfundimtare

Shtojca 2 - Shembuj të Burimeve që përdoren për Njohjen e Subjektit të Audituar dhe Identifikimin e Kritereve të Përshtatshme

Lista e mëposhtme është një listë ilustruese, por jo ezauruese, e burimeve që audituesit e sektorit publik mund të përdorin për të identifikuar kriteret e përshtatshme të auditimit:

- a) Ligje dhe rregullore, duke përfshirë edhe mundësitë apo qëllimet e dokumentuara për ta krijuar këtë legjislacion
- b) Legjislacion për buxhetin/ buxhetin e miratuar apo të lidhura me to
- c) Dokumente të legjislativit që lidhen me ligjet buxhetore apo me rezolutat, si dhe me rastet apo parashikimet e posaçme për përdorimin e akteve të lidhura me to, apo për transaksionet financiare, fondet dhe bilancet
- d) Direktiva legjislative apo ministrore
- e) Informacion nga autoritetet me kompetenca rregullatore
- f) Proces verbale të mbledhjeve të legjislativit, komiteteve të kontabilistëve publikë apo të ngjashëm me to në radhët e legjislativit, apo organe të tjera publike
- g) Parime të së drejtës
- h) Precedent ligjor
- i) Kode të praktikave apo kode të sjelljes
- j) Përshkrues të brendshëm të politikave, strategjive dhe planeve apo procedurave të veprimit
- k) Doracakë (manuale) apo udhëzues të shkruar
- l) Marrëveshje formale, si për shembull kontrata
- m) Marrëveshje huaje apo grantesh
- n) Standarde industriale

- o) Teori të provuara (për shembull teori për të cilat ka konsensus të përgjithshëm. Kjo teori mund të merret për shembull nga një informacion i botuar si literaturë teknike apo metoda, revista profesionale, etj. apo përmes konsultimeve me burime të mirënjohura siç janë ekspertë të një fushe të caktuar)
- p) Standarde përgjithësisht të pranuar të një fushe të caktuar (këto standarde normalisht janë lehtësisht të identifikueshme pasi gjenden në formë legjislativore dhe janë rezultat i një praktike të konsoliduar dhe të precedentit ligjor, për shembull “parimet e përgjithshme të pranuar të kontabilitetit” në një vend të caktuar)
- q) Për audituesit e pronës: Parimet për menaxhimin financiar të konsoliduar të sektorit publik dhe sjelljen e zyrtarëve të sektorit publik. Parimet e sjelljes mund të dalin si rrjedhojë e pritshmërive të legjislativit apo publikut lidhur me sjelljen e zyrtarëve të sektorit publik. Në disa raste këto parime mund të jenë të dokumentuara në mënyra të fragmentarizuara. Ato mundet që në disa raste të mund të përcaktohen si rezultat i shkeljes së kryer.

Burime të tjera që mund të përdoren audituesit e sektorit publik mund të përdoren për të krijuar një ide mbi Subjektin që auditohet, mjedisin e tij dhe fushat përkatëse të programit, mund të përfshijnë:

- a) Raportet vjetore të Subjektit
- b) Propozimet legjislativore dhe fjalimet
- c) Faqet e internetit
- d) Raportet e botuara, artikujt në gazeta apo revista, burime të tjera të mediave, etj.
- e) Njohuritë e përfutuara nga auditime të mëparshme
- f) Informacion të përfutur nga takime dhe komunikime të tjera
- g) Proces verbale të mbledhjeve të Bordit apo mbledhje të tjera të menaxherëve
- h) Raportet e auditimit të brendshëm
- i) Statistikat zyrtare

Shtojca 3 - Shembuj të Faktorëve të Lidhur me Vlerësimin e Riskut në Auditimin e Përputhshmërisë

Në vijim paraqiten faktorët që mund të merren parasysh për vlerësimin e riskut në një auditim përputhshmërie. Lista nuk jepet me synime shteruese dhe faktorët do të varen nga rrethanat e auditimit konkret.

Mandati dhe Objektivi i Subjektit të Audituar

1. A janë objektivi, mandati dhe kapaciteti juridik i subjektit të audituar të shprehura qartë dhe të gatshme për t'u disponuar?
2. A ka pasur së fundmi ndryshime në mandat, objektiva apo fushat e programit?
3. A janë fushat e programit apo çështjet përkatëse të veprimtarisë të dallueshme qartë?
4. A ka mbivendosje të konsiderueshme të fushave të programit me subjekte të tjera në mënyrë të tillë që të ketë një rrezik për mbivendosje apo fragmentarizim?

Struktura Organizative

1. Cila është baza ligjore e Subjektit (ministri, drejtori, agjenci etj.) dhe prej nga buron autoriteti i saj?
2. A i ka të mirëpërcaktuara Subjekti i audituar rolet dhe përgjegjësitë, si dhe kompetencat e lidhura me to?
3. A janë këto role, përgjegjësi e autoritete të komunikuara qartësisht dhe të kuptueshme në të gjithë Subjektin?
4. Nëse Subjekti është pjesë e një strukture hierarkike dhe një subjekt tjetër është përgjegjës për mbikëqyrjen e Subjektit të audituar, si zhvillohet kjo mbikëqyrje?
5. A përqendrohet organizata në vlerësimin dhe menaxhimin e riskut, duke

- përfshirë riskun e mospërputhshmërisë në veprimtaritë e veta?
6. A ka pasur kohët e fundit ndryshime organizative?
 7. A realizohen veprimtari me anë të *outsourcing* (duke shfrytëzuar burime të jashtme)?
 8. Nëse po, si monitorohet përputhshmëria dhe performanca?
 9. A ka ndonjë risk të mundshëm të lidhur me burimet e jashtme të shfrytëzuara?
 10. A ka personeli kompetenca të përshtatshme dhe sjellje etike?
 11. A e kërkon personeli informacionin e duhur dhe a është ky informacion lehtësisht i përfutueshëm?
 12. A transmetohet informacioni në kohën e duhur në organizatë?
 13. A ka ndonjë aspekt të strukturës organizative që mund të shfaqë më tepër risk apo praktika mashtrimi?

Konsiderata Politike

1. Në cilin nivel të qeverisjes klasifikohet Subjekti konkret dhe a ka lidhje me nivele të tjera të qeverisjes?
2. Cilat janë përgjegjësitë (kushtetuese apo të tjera) të ministrit përkatës, apo drejtuesit të Subjektit?
3. Cila është përvoja në lidhje me menaxhimin politik të Subjektit përkundrejt atij administrativ?
4. A ka konsensus politik, ose a ka pikëpamje të ndryshme të shprehura lirisht?
5. Nga se përbëhet menaxhimi politik?
6. Cilat janë fushat e programit me fokus politik, të dukshme apo sensitive?
7. Si funksionon marrëdhënia midis menaxhimit politik dhe atij administrativ?
8. A ka ndonjë fushë me interes të veçantë për publikun?
9. Cila është përvoja në lidhje me një subjekt që ushtron ndikim jo favorizues me subjekte të tjera me të cilat është i lidhur në hierarkinë e sektorit publik?

10. A ka ndonjë konsideratë politike që do ta ekspozonte ndaj riskut apo praktikës së mashtrimit?
11. A përmbajnë ligjet dhe rregulloret kërkesa për asnjësi politike lidhur me përdorimin e burimeve dhe fondeve dhe cila është përvoja e shkuar në këtë fushë?

Ligjet, Aktet Normative dhe Autoritetet e tjera Përkatëse

1. A është e qartë se cilat ligjet, rregullore dhe autoritete veprojnë mbi Subjektin e audituar dhe funksionet e tij?
2. A ka mbivendosje apo mospërputhje midis pjesëve të ndryshme të legjislacionit?
3. A është Subjekti një trupë që krijon norma dhe nëse është kështu çfarë ndikimi mund të ketë procesi i krijimit të normave mbi të drejtat e individëve?
4. Nëse Subjekti është një trupë që krijon norma i ka deleguar kompetenca një Subjekti tjetër, ndonjë autoriteti rregullator apo Subjekti të sektorit privat?
5. A është legjislacioni përkatës relativisht i ri, apo është i qëndrueshëm?
6. Nëse ky legjislacion është i ri, a është i qartë në kuptimin e formës dhe të përmbajtjes në mënyrë që të kuptohet e të zbatohet qartë?
7. Nëse ky legjislacion është i qëndrueshëm, a ka qenë precedenti ligjori qëndrueshëm në mënyrë të tillë që legjislacioni të kuptohet dhe zbatohet qartë?
8. A është fusha përkatëse e programit subjekt i zbatimit të gjykimeve të rëndësishme gjatë veprimtarisë konkrete?
9. Nëse ka pasur një numër të konsiderueshëm gjykimesh, a është realizuar kjo në përputhje me qëllimet e ligjeve dhe rregulloreve?
10. Nëse ka pasur një numër të konsiderueshëm gjykimesh, a janë zbatuar në mënyrë të qëndrueshme?
11. A ka organe të tjera të përfshira në interpretimin apo plotësimin e legjislacionit përkatës?

12. A i ka kryer Subjekti detyrat e tij sipas afateve në mënyrë të tillë që të mos jenë rrezikuar të drejtat e individëve dhe që të mos ketë pasur ndonjë pasojë negative të konsiderueshme financiare për shkak të pasivitetit?
13. A janë përdorur në mënyrë të përshtatshme kanalet e ankesave dhe apelimeve për palët e përfshira?
14. A janë vënë në rrezik të drejtat e individëve apo organizatave në ndonjë mënyrë nisur nga interpretimi apo zbatimi i ndonjë ligji apo rregulloreje prej Subjektit?
15. A ka ndonjë aspekt ligjor, rregullator apo ndonjë autoritet tjetër që mund të bëhet shkas për ndonjë risk më të lartë apo praktikë mashtrimi?

Ngjarje dhe Transaksione të Rëndësishme

1. A ka ngjarje apo transaksione të rëndësishme që mund të bëhen shkas për ndonjë risk më të lartë apo praktikë mashtrimi (p.sh. kontrata të rëndësishme prokurimi kontrata për ndërtime afatgjatë, marrëveshje për instrumente financiare si për shembull kontrata të shkëmbimit monetar, hua të konsiderueshme apo spekulime financiare, privatizime etj.)?
2. A e ka Subjekti autoritetin dhe kompetencën e duhur për të hyrë dhe realizuar ngjarje dhe transaksione të konsiderueshme?
3. A janë përfshirë ekspertë në lidhje me ngjarje apo transaksione të rëndësishme?
4. Nëse janë angazhuar ekspertë në to, çfarë masash mbrojtëse janë marrë që të garantojnë se ata veprojnë me kompetencë dhe objektivitet?
5. Si monitorohet puna e ekspertëve?

Menaxhimi

1. A ka qëndrueshmëri në grupin menaxhues apo ka pasur ndryshime tek personeli kyç?
2. Si rekrutohen anëtarët e menaxhimit (përmes proceseve të hapura e transparente me konkurrencë reale apo miqësore)?
3. A është e përfshirë aktivisht trupa menaxhuese për vlerësimin e riskut në vijimësi?
4. A i ka marrë parasysh trupa menaxhuese pasojat e ndryshimeve në mjedisin e Subjektit dhe ndikimin që mund të kenë në auditimin e tij?
5. Si është përfaqësja e trupës menaxhuese konservatore apo dëshiron të marrë përsipër më shumë risk (p.sh. sa është ‘oreksi i riskut’)?
6. Cilat janë iniciativat që ka ndërmarrë trupa menaxhuese për të identifikuar dhe shmangur risqe të konsiderueshme që mund të kenë një ndikim negativ mbi Subjektin?
7. A iu komunikohen në mënyrë efektive trupës menaxhuese, sipas niveleve përkatëse, vlerësimet e riskut që i përkasin Subjektit?
8. A i monitoron dhe vlerëson në mënyrë aktive trupa menaxhuese pasojat e vendimeve dhe veprimeve të tyre?
9. A ka pasur raste kur auditime të mëparshme kanë gjetur raste të mospërputhshmërisë, mashtrimit, veprimeve të paligjshme, sjelljeve joetike, anësi në menaxhim etj.?
10. Si e ekuilibron trupa menaxhuese arritjen e objektivave të programit me nevojën për të menaxhuar riskun dhe për të garantuar përputhshmërinë me ligjet dhe rregulloret etj.?

Shtojca 4 – Shembuj të Faktorëve të Riskut në Lidhje me një Çështje të Caktuar

Prokurimi është një çështje tipike përsa i takon auditimit të përputhshmërisë. Tabela në vijim paraqet disa shembuj të faktorëve të riskut lidhur me auditimin e përputhshmërisë në rastet e prokurimit. Kjo listë nuk është shteruese. Risqet dhe faktorët përkatës të tyre varen nga subjekti i auditimit dhe nga rrethanat e auditimit konkret.

Shembuj të Faktorëve të Riskut Lidhur me Auditimit e Prokurimit

- | | |
|---|--|
| 4 | Kontrolle të dobët apo të munguar lidhur me sjelljen e furnizuesve sipas udhëzuesve të etikës |
| 5 | Veprimtari monitoruese të dobëta apo të munguara në lidhje më përputhshmërinë me legjislacionin përkatës |

Risk i zbulimit

- | | |
|---|--|
| 1 | Procedura auditimi të hartuara në mënyrë joefektive (p.sh. ndjekja e procedurave që përfshijnë vetëm kontrollin e transaksioneve të regjistruara, duke mos kontrolluar përfundimin e tyre; ose pyetja vetëm e stafit të departamentit të prokurimeve dhe jo e pjesës tjetër si për shembull e stafit të administratës apo e atyre të menaxhimit të pajisjeve, të furnizuesve apo të agjencive që regjistrojnë ankesat) |
| 2 | Arsye që mund t'i bëjnë menaxherët që qëllimisht të mbajnë apo fshehin të dhëna (për shembull furnizues që mund të ofrojnë rryshfet ose që hakmerren) |
| 3 | Bashkëpunim i mundshëm në radhët e menaxhimit ose përqendrim i kontrollit |

Shtojca 5 – Shembuj të Procedurave të Auditimit të Përputhshmërisë në Lidhje me Çështje të Përzgjedhura

Kjo tabelë paraqet shembuj ilustrues të procedurave të mundshme të auditimit të përputhshmërisë në fushat e legjislacionit mjedisor dhe fonde projektesh nga organizata donatore. Kjo listë procedurash nuk duhet konsideruar si një listë ezauruese. Procedurat e auditimit duhet të hartohen sipas rrethanave dhe objektivave përkatëse të auditimit.

Shembuj procedurash auditimi	
Çështja: legjislacioni mjedisor	
1	Përftimi i një tabloje të legjislacionit përkatës mjedisor të cilin duhet ta zbatojë Subjekti përkatës.
2	Pyetje për trupën menaxhuese dhe auditimin e brendshëm nëse ka procese rutinë të zbatuara për të garantuar përputhshmërinë me legjislacionin mjedisor përkatës.
3	Konsultimi i manualeve dhe përshkrimeve të sistemeve për të kuptuar proceset dhe kontrollet përkatëse. Dokumentimi i procesit dhe identifikimi i kontrolleve kyçe. Testimi i kontrolleve kyçe nëse është e nevojshme.
4	Kryerje e një kërkimi në media apo bazë të dhënash nëse është e zbatueshme për të identifikuar raste të mëparshme të mos përputhshmërisë së Subjektit.
5	Rishikimi i raporteve të inspektimit, duke përfshirë ato të auditimit të brendshëm nëse është e zbatueshme.
6	Konfirmimi se Subjekti i audituar ka lejet e nevojshme dhe certifikatat përkatëse të regjistrimit. Vlerësimi i procedurave për t'u siguruar se këto janë të ende të vlefshme.
7	Rishikimi i procesverbaleve të mbledhjeve të komiteeve për mjedisin, apo shën detin dhe sigurinë. Ndjekja e tyre në vazhdimësi nëse është e nevojshme.

8	Intervistimi selektiv i stafit për të parë nivelin e kuptimit nga ana e tyre të politikave përkatëse dhe procedurave të caktuara, duke përfshirë trajnimin dhe mënyrën se si këto procedura funksionojnë në praktikë.
9	Pyetje sipas rastit për trupën menaxhuese dhe këshilltarin ligjor për ndonjë pretendim të mëparshëm, ekzistues apo të mundshëm lidhur me përgjegjësi mjedisore. Marrja parasysh e shkaqeve dhe efekteve/ndikimeve të ndonjë pretendimi të tillë.
10	Vrojtimi i proceseve dhe rutinës në praktikë (për shembull trajtimi i mbeturinave – të ruajtura dhe të trajtuara siç duhet etj.) dhe të dokumentuara siç duhet (për shembull prova fotografike apo filmime mund të jenë të përshtatshme).

Shtojca 6 – Shembuj të Devijimeve nga Përputhshmëria

Tabela në vijim paraqet disa shembuj të devijimeve të përputhshmërisë dhe përfshin raste që lidhen me materializimin dhe arritjen e përfundimeve. Komentet lidhur me materializimin dhe arritjen e përfundimeve nuk jepen me synimin se përbëjnë vlerësime përfundimtare nëse shembuj e posaçëm përbëjnë një shmangie të përputhshmërisë materiale apo jo, por për të nënvizuar përfundimet përkatëse. Përcaktimi i materializimit do të varet nga rrethanat e posaçme dhe gjykimi profesional i auditit të sektorit publik.

Shembull i shmangies së përputhshmërisë	Konsiderata Lidhur me Materializimin dhe Arritjen e Përfundimeve
1 Gjatë vitit, një agjenci shtetërore merr financim nga buxheti përmes Ministrisë së Arsimit për qëllime të arsimit kombëtar. Shpenzimet për grante të agjencisë për vitin konkret përfshijnë një shumë prej 10 milionë \$ për prodhues të huaj të teknologjisë së lartë.	Bazuar në legjislacionin që rregullon veprimtarinë e agjencisë shtetërore, agjencia nuk ka kompetencë të japë grante për subjekte të huaja. Mos përputhja mund të jetë materiale pasi granti iu akordua një organizate të huaj dhe për këtë arsye nuk ishte në përputhje me kompetencat përkatëse dhe as nuk u përdor për qëllimet që lejonte legjislacioni.
2 Gjatë vitit, një agjenci shtetërore shpenzoi 100 \$ më shumë sesa shpenzimet totale të autorizuara nga buxheti prej 5000 \$ i miratuar për të me ligj.	Në këtë rast, shpenzimet reale tejkalojnë shumën e lejuar nga buxheti i miratuar. Kjo mospërputhje mund të jetë materiale sepse është një shkelje e qartë e parashikimeve të përcaktuara qartë. Në varësi të rrethanave, duke përfshirë këtu edhe llojin e shpenzimeve, kjo mospërputhje mund të jetë edhe e një lloji sensitiv.
3 Një qytetar ka të drejtë të përfitojë pension në masën 1000 \$ në muaj. Agjencia shtetërore i ka paguar vetëm 900 \$ në muaj. Për më tepër pagesa ishte kryer pas kalimit të datës së përcaktuar nga legjislacioni.	Pavarësisht se sasia e parave të përcaktuara mund të mos materializuar në deklaratimet financiare të agjencisë shtetërore, pasojat e mospërputhshmërisë ka të ngjarë të jenë shumë të rëndësishme për jetesën individuale të pensionistit që bazohet në një shumë të ardhurash fikse. Nëse mos përputhja vjen si pasojë e dobësisë së një sistemi, kjo mospërputhje mund të ndikojë shume qytetarë të tjerë. Prandaj, mos përputhja mund të përku fizohet si materiale nisur nga ndikimi mbi qytetarët e tjerë dhe shoqërinë në tërësi.

Shembull i shmangies së përputhshmërisë	Konsiderata Lidhur me Materializimin dhe Arritjen e Përfundimeve
1 Gjatë vitit, një agjenci shtetërore merr financim nga buxheti përmes Ministrisë së Arsimit për qëllime të arsimit kombëtar. Shpenzimet për grante të agjencisë për vitin konkret përfshijnë një shumë prej 10 milionë \$ për prodhues të huaj të teknologjisë së lartë.	Bazuar në legjislacionin që rregullon veprimtarinë e agjencisë shtetërore, agjencia nuk ka kompetencë të japë grante për subjekte të huaja. Mos përputhja mund të jetë materiale pasi granti iu akordua një organizate të huaj dhe për këtë arsye nuk ishte në përputhje me kompetencat përkatëse dhe as nuk u përdor për qëllimet që lejonte legjislacioni.
2 Gjatë vitit, një agjenci shtetërore shpenzoi 100 \$ më shumë sesa shpenzimet totale të autorizuara nga buxheti prej 5000 \$ i miratuar për të me ligj.	Në këtë rast, shpenzimet reale tejkalojnë shumën e lejuar nga buxheti i miratuar. Kjo mospërputhje mund të jetë materiale sepse është një shkelje e qartë e parashikimeve të përcaktuara qartë. Në varësi të rrethanave, duke përfshirë këtu edhe llojin e shpenzimeve, kjo mospërputhje mund të jetë edhe e një lloji sensitiv.
3 Një qytetar ka të drejtë të përfitojë pension në masën 1000 \$ në muaj. Agjencia shtetërore i ka paguar vetëm 900 \$ në muaj. Për më tepër pagesa ishte kryer pas kalimit të datës së përcaktuar nga legjislacioni.	Pavarësisht se sasia e parave të përcaktuar mund të mos materializuar në deklaratimet financiare të agjencisë shtetërore, pasojat e mospërputhshmërisë ka të ngjarë të jenë shumë të rëndësishme për jetesën individuale të pensionistit që bazohet në një shumë të ardhurash fikse. Nëse mos përputhja vjen si pasojë e dobësisë së një sistemi, kjo mospërputhje mund të ndikojë shume qytetarë të tjerë. Prandaj, mos përputhja mund të përkufizohet si materiale nisur nga ndikimi mbi qytetarët e tjerë dhe shoqërinë në tërësi.
4 Një nënë e pamartuar ka të drejtën të marrë përfitime mujore për secilin nga fëmijët e saj që janë nën 18 vjeç. Agjencia shtetërore i ka paguar përfitime të tilla për një fëmijë 19 vjeç.	Ndërsa shmangia nga përputhshmëria mund të ketë qetë pozitive për përfituesin, kjo nuk është në përputhje me legjislacionin dhe qëllimet e tij, ndaj mund të konsiderohet e padrejtë për përfituesit e tjerë. Nëse kjo mospërputhje vjen si rezultat i një dobësie të sistemit, mos përputhja mund të ndikojë edhe shumë qytetarë të tjerë. Prandaj, mospërputhja mund të përkufizohet si materiale nisur nga ndikimi mbi qytetarët e tjerë dhe shoqërinë në tërësi.

Shtojca 7 – Shembull i një Opinioni të Auditimit të Përputhshmërisë si pjesë e Raportit të Auditimit për Pasqyrat Financiare

Sikundër është shpjeguar në tekstin e këtij dokumenti, formati i raporteve të auditimit të përputhshmërisë mund të ndryshojë në varësi të një sërë faktorësh, si për shembull mandati i SAI, legjislacioni përkatës, praktikat e zakonshme të raportimit, apo kompleksiteti i çështjeve për të cilat raportohet. Megjithatë, një njëtrajtësi në formatin e raportimit mund t'i ndihmojë përdoruesit e raportit të auditimit për të kuptuar punën e kryer dhe përfundimet e arritura, si dhe për të identifikuar rrethanat e pazakonta ku ato shfaqen.

Forma model e shkurtuar e raportimit në vijim paraqitet për qëllime ilustrimi. Disa SAI, mund të përdorin një model të plotë raportimi ku gjetjet përshkruhen më me hollësi në tekstin e raportit para pjesës së përfundimit ose opinionit. Forma dhe përmbajtja e pjesës së opinionit mund të varet edhe nga mandati specifik i SAI.

Raport Auditimi Përputhshmërie nga SAI, i XXX

[Adresa Përkatëse, p.sh. Parlamenti, etj.]

Raport për Pasqyrat Financiare

Ne kemi realizuar edhe auditivin shoqërues të pasqyrave financiare të agjencisë shtetërore ABC, i cili përbëhet nga një deklaratë për pozicionin financiar deri më 31 Dhjetor 20X1 dhe një deklaratë për performancën financiare, deklarimin e ndryshimeve në asetet neto/kapital dhe deklarimin e fluksit të parasë për vitin që mbaroi më këtë datë, si dhe një përmbledhje të politikave të rëndësishme të kontabilitetit dhe shënime të tjera shpjeguese.

Përgjegjësia e Menaxhimit për Pasqyrat Financiare

Sipas[emri i ligjit/rregulloreve që përcaktojnë përgjegjësitë e menaxhimit], menaxhimi është përgjegjës për përgatitjen dhe prezantimin e këtyre pasqyrave financiare në përputhje me [standardet e kontabilitetit në fuqi: Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit të Sektorit Publik, parimet e gjithë pranuarat të kontabilitetit të qeverisë për vendin XYZ, etj]. Kjo përgjegjësi përfshin projektimin, zbatimin dhe ruajtjen e kontrollit të brendshëm për përgatitjen dhe prezantimin e deklaratave financiare pa keq deklarime materiale, qofshin ato për shkak mashtrimi apo gabimi.

Përgjegjësia e Audituesit

Përgjegjësia jonë është që të shprehim një opinion për këto pasqyra financiare në bazë të auditimit tonë. Puna jonë u realizua në përputhje me [standardet përkatëse të auditimit: për shembull Parimet dhe Udhëzimet Themelore të Auditimit INTOSAI, Standardet Ndërkombëtare të Auditimit¹, standardet e gjithë pranuarat të auditimit të qeverisë për vendin XYZ,

etj.]. Këto standarde kërkojnë përmbushjen²e kritereve etike dhe planifikimin dhe kryerjen e auditimeve për marrjen e një sigurie të arsyeshme rreth pasqyrave financiare, nëse ato janë pa gabime materiale.

Auditimi përfshin procedurat e zhvilluara për të marrë të dhëna të përshtatshme rreth sasive dhe deklaratimeve në pasqyrat financiare. Procedurat e përzgjedhura varen nga gjykimi i audituesit, duke përfshirë vlerësimin e riskut të mos përputhshmërisë materiale të pasqyrave financiare, pavarësisht nëse kjo mund të ndodhë për shkak të një mashtrimi apo një gabimi. Në bërjen e këtyre vlerësimeve të riskut, merret parasysh kontrolli i brendshëm që lidhet me

1) Audituesit mund të mos shprehin për përputhshmërinë me ISA-t në qoftë se audituesit nuk kanë vepruar në përputhje me ISA 200 de të gjitha ISA-t që i takojnë auditimit përkatës. Nëse shprehin për përputhshmërinë me ISA-t, audituesit i drejtohen ISA 700 për një formulim më specifik.

2) Formulimi duhet të përshtatet sipas nevojës në bazë të standardeve/udhëzimeve përkatëse

përgatitjen e objektit të audituar dhe me prezantimin e pasqyrave financiare të përshtatshme për rrethanat, por jo për qëllime të shprehjes së një opinioni për efikasitetin e kontrollit të brendshëm³. Një auditim përfshin edhe vlerësimin e përshtatshmërisë së politikave të kontabilitetit të përdorura, arsyeshmëria e vlerësimeve të kontabilitetit bërë nga menaxhimi, si dhe vlerësimin e paraqitjes së pasqyrave .

Ne besojmë se evidencat e auditimit që kemi mbledhur janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të përbërë bazën e opinionit tonë.

Opinion

Në opinion tonë, pasqyrat financiare të agjencisë qeveritare ABC për vitin që përfundoi më 31 dhjetor 20X1 janë përgatitur, në të gjitha aspektet e tyre materiale, në përputhje me *[standardet përkatëse të auditimit: për shembull Parimet dhe Udhëzimet Themelore të Auditimit INTOSAI, Standardet Ndërkombëtare të Auditimit⁴, standardet e gjith ëpranuara të auditimit të qeverisë për vendin XYZ,*

etj].

Raporti për Kriteret e tjera Ligjore dhe Rregullatore

[Forma dhe përmbajtja e kësaj pjese të raportit të auditimit do të varet nga natyra e përgjegjësive të tjera raportuesi të audituesit.]

[Në disa juridiksione, audituesi mund të ketë përgjegjësi të tjera për të raportuar mbi çështje të tjera që plotësojnë përgjegjësinë e auditorit për të shprehur një opinion mbi pasqyrat financiare, siç përshkruhet në ISA 700, paragrafët 35-36 dhe A37-A38.]

3) Formulimi duhet të rishikohet sipas rastit nëse duhet dhënë një opinion mbi kontrollin e brendshëm

4) Audituesit nuk mund të shprehen për përputhshmërinë me ISA-t në qoftë se audituesit nuk kanë vepruar në përputhje me ISA 200 de të gjitha ISA-t që i takojnë auditimit përkatës. Nëse shprehen për përputhshmërinë me ISA-t, audituesit i drejtohen ISA 700 për një formulim më specifik.

Raporti për Përputhshmërinë

[Shënim: Forma dhe përmbajtja e kësaj pjese të raportit të auditimit mund të ndryshojë në varësi të rrethanave dhe mandatit të ISA-s dhe përgjegjësive të tjera raportuese].

Përgjegjësia e Menaxhimit për Përputhshmërinë

Përveç përgjegjësisë për përgatitjen dhe paraqitjen e pasqyrave financiare të përshkruara më sipër, menaxhimi është përgjegjës edhe për të siguruar që aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacionet e pasqyruara në pasqyrat financiare janë në përputhje me autoritetet që i rregullojnë ato..

Përgjegjësia e Audituesit

Përveç përgjegjësisë për të shprehur një opinion për pasqyrat financiare përshkruara më sipër, përgjegjësia jonë përfshin edhe shprehjen e një opinionit nëse aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacionet e pasqyruara në pasqyrat financiare janë, në të gjitha aspektet materiale, në përputhje me autoritetet që i rregullojnë ato. Kjo përgjegjësi përfshin edhe ndjekjen e procedurave për mbledhjen e evidencave që tregojnë nëse shpenzimet dhe të ardhurat e agjencisë janë zbatuar sipas qëllimeve të parashikuara me ligj. Këto procedura përfshijnë edhe vlerësimin e risqeve të mospërputhshmërisë materiale.

Ne besojmë se evidencat e auditimit që kemi mbledhur janë të mjaftueshme dhe të përshtatshme për të përbërë bazën e opinionit tonë.

Opinionit mbi Përputhshmërinë

Për opinionin tonë, në të gjitha aspektet materiale, aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacionet pasqyruara në pasqyrat financiare janë në përputhje me autoritetet që i qeverisin ato. [Këtu duhet të përfshihen edhe përgjigjet nga objekti i audituar, sipas rastit, për shembull pas paragrafit të Opinionit, si përmbledhje nën titullin ‘Përgjigja e Objektivit të Audituar,’ ose si shtojcë më vete]

[Këtu duhet të përfshihen rekomandime konstruktive sipas rastit, për shembull pas paragrafit të Opinionit, si përmbledhje nën titullin 'Rekomandime' ose si shtojcë më vete]

[Firma e audituesit]

[Data e raportit të auditimit]

[Adresa e Audituesit]

Shtojca 8 – Shembull i një Opinioni të Kualifikuar për Përputhshmërinë

Ky shembull paraqet një situatë ku ka pasur raste mospërputhjeje me autoritetet, veçanërisht me legjislacionin përkatës dhe me qëllimet dhe synimet e legjislativit. Audituesi ka përcaktuar se pasojat janë materiale por që nuk përhapen. Pjesët hyrëse të raportit, dhe pjesët që pasojnë opinionin për përputhshmërinë, nuk kanë ndryshim nga shembulli në Shtojcën 7.

.....[pjesët përkatëse hyrëse të raportit].....

Raporti mbi Përputhshmërinë

.....[teksti përkatës hyrës].....

Baza për Opinionin e Kualifikuar mbi Përputhshmërinë

Gjatë vitit, agjencia shtetërore ABC mori buxhetin e caktuar përmes Ministrisë së Arsimit për qëllim arsimit në nivel kombëtar. Sipas auditimit, shpenzimet në formë granti për vitin përfshijnë 10 milion \$ për prodhues të huaj të teknologjisë së lartë.

Sipas [legjislacionit që rregullon subjektin e audituar], agjencia shtetërore ABC nuk kishte kompetencën për t'i dhënë grante subjekteve ndërkombëtare. Shpenzimet në lidhje me grantet e paguara subjekteve ndërkombëtare nuk janë zbatuar sipas qëllimit të synuar të ligjvënësit dhe, si rrjedhojë, nuk përputhen me autoritetet që e drejtojnë.

Opinionin për Përputhshmërinë

Sipas opinionit tonë, përveç shpenzimeve për subjektet ndërkombëtare sipas përshkrimit në Bazën për Opinionin e Kualifikuar për Përputhshmërinë, më sipër, aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacioni i pasqyruar në pasqyrat financiare përputhen me autoritetet që i drejtojnë, në tërë aspektet materiale.

.....[pjesët përkatëse mbyllëse të raportit].....

Shtojca 9 – Shembull i një Opinioni të Pafavorshëm për Përputhshmërinë

Ky shembull paraqet një situatë ku ka pasur raste mospërputhjeje me autoritetet, veçanërisht me legjislacionin përkatës dhe me qëllimet dhe synimet e legjislativit. Audituesi ka përcaktuar se pasojat janë materiale dhe që mund të përhapen. Pjesët hyrëse të raportit, dhe pjesët që pasojnë opinionin për përputhshmërinë, nuk kanë ndryshim nga shembulli në Shtojcën 7.

.....[pjesët përkatëse hyrëse të raportit].....

Raporti mbi Përputhshmërinë

.....[teksti përkatës hyrës].....

Baza për Opinionin e Kundërt për Përputhshmërinë

Gjatë vitit, agjencia shtetërore ABC ka paguar përfitime sociale në një total prej 500 milion \$. Pagesat për pensionet përbënin 90% të totalit të përfitimeve sociale të paguara. Pasqyrat financiare i paraqesin drejt shumat e paguara. Megjithatë, dobësitë e identifikuar gjatë kontrollit të sistemeve IT, të përdorura për të kryer pagesat e pensioneve, treguan se pagesat nuk kryheshin rregullisht në përputhje me përcaktimet kohore të [Përmendni legjislacionin përkatës për përfitimet sociale, rregulloret, etj.] Pasoja e kësaj dobësie mund të jetë shkelje e të drejtave ligjore të pensionistëve.

Opinionin për Përputhshmërinë

Sipas opinionit tonë, për shkak të rëndësisë së çështjes së diskutuar në paragrafin e mësipërm për Bazën për Opinionin e Kundërt për Përputhshmërinë, aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacioni i pasqyruar në pasqyrat financiare nuk përputhen me autoritetet që i drejtojnë.

.....[pjesët përkatëse mbyllëse të raportit].....

Shtojca 10 – Shembull i një deklarate për mos mbajtje përgjegjësie [ang. *Disclaimer*] për Përputhshmërinë

Ky shembull paraqet një situatë ku audituesi nuk ka qenë në gjendje të sigurojë prova të mjaftueshme auditimi që të tregojnë se shpenzimet përputhen me autoritetet, veçanërisht me legjislacionin përkatës dhe me qëllimet dhe synimet e legjislativit. Audituesi ka përcaktuar se pasojat janë materiale dhe që mund të përhapen. Pjesët hyrëse të raportit, dhe pjesët që pasojnë opinionin për përputhshmërinë, nuk kanë ndryshim nga shembulli në Shtojcën 7.

.....[pjesët përkatëse hyrëse të raportit].....

Raporti mbi Përputhshmërinë

.....[teksti përkatës hyrës].....

Baza për Deklaratën për Shmangien e Përgjegjësisë për Përputhshmërinë

Gjatë vitit, agjencia shtetërore ABC mori buxhetin e caktuar përmes Ministrisë së Arsimit për qëllim arsimit në nivel kombëtar. Auditimi tregon se shpenzimet në formë granti për vitin, sipas pasqyrave financiare, përfshijnë 10 milion \$ për një institucion kërkimor privat. Ky grant përbënte 90% të shpenzimeve totale në formë granti për vitin.

Provat që ne disponojmë për të përcaktuar nëse granti është paguar në përputhje me [Përmendni legjislacionin përkatës, rregulloret, etj.] janë të limituara. Për shkak të dëmtimeve të shkaktuara nga uragani, agjencia shtetërore ABC nuk ishte në gjendje të na siguronte dokumentacion të mjaftueshëm për të treguar se institucioni kërkimor privat kualifikohej për të përftuar grante të tilla. Nuk kishte procedura të tjera të pranueshme që mund të kryenim për të përcaktuar nëse pagesat ishin bërë në përputhje me legjislacionin përkatës dhe, si rrjedhojë, të ishin përdorur për qëllimet e synuara nga ligjvënësi.

Deklaratë për Mos marrjen e Përgjegjësisë për Përputhshmërinë

Për shkak të kufizimit të përshkruar në paragrafin më sipër për Deklaratën për Shmangien e Përgjegjësisë për Përputhshmërinë, nuk jemi në gjendje të formulojmë një opinion nëse aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacioni i pasqyruar në pasqyrat financiare, janë në përputhje me autoritetet që i drejtojnë.

.....[pjesët përkatëse mbyllëse të raportit].....

Shtojca 11 – Shembull i një Paragrafi që Thekson Objektivitetin e Auditimit dhe Çështje të tjera

Në disa situata mund të jetë e nevojshme të trajtohet me hollësi çështje të caktuara që nuk ndikojnë në opinionin për përputhshmërinë. Një Paragraf për të Theksuar Çështjet apo Çështje të Tjera përdoret në raste të tilla sipas ilustrimit në shembujt vijues. Pjesët hyrëse të raportit dhe pjesët që pasojnë opinionin për përputhshmërinë, nuk kanë ndryshim nga shembulli në Shtojcën 7.

.....*pjesët përkatëse hyrëse të raportit*].....

Raporti mbi Përputhshmërinë

.....*[teksti përkatës hyrës]*.....

Opinionit për Përputhshmërinë

Sipas opinionit tonë, transaksionet financiare dhe informacioni i pasqyruar në pasqyrat financiare përputhen me autoritetet që i drejtojnë, nga të gjitha aspektet materiale.

Theksimi i Çështjes

Tërheqim vëmendjen për Shënimin xx të pasqyrave financiare. Ky shënim shpjegon pasigurinë në lidhje me vendimin ligjor, të mbetur pezull, në lidhje me interpretimin nga agjencia të kritereve të legjislacionit për mjedisin, datë __. __20__. Opinioni ynë për këtë çështje nuk është përfunduar.

Çështje të Tjera

Tërheqim vëmendjen në lidhje me përputhshmërinë e agjencisë me legjislacionin e prokurimeve në fuqi, datë __. __20__, për juridiksionin e agjencisë. Kushtet e këtij legjislacioni janë në kundërshtim me kushtet e legjislacionit të prokurimeve, datë __. __20__. i cili po zbatohet për të gjithë juridiksionet pjesëmarrëse të marrëveshjes së përgjithshme tregtare ZZZ. Këtu përfshihet edhe juridiksioni i agjencisë ABC. Është e nevojshme që legjislativi t'i kushtojë vëmendje të mëtjeshme kësaj çështje në mënyrë të tillë që të miratohen ndryshimet e nevojshme në përputhje me legjislacionin e prokurimeve datë __. __20__.

.....*pjesët përkatëse mbyllëse të raportit*].....

Shtojca 12 – Shembull i një Raporti të Audituesit për Pasqyrat Financiare me Opinion Sigurie të Arsyeshme për Pasqyrat Financiare dhe një Përfundim Sigurie të Kufizuar për Përputhshmërinë

Këto udhëzime janë shkruar për të ndihmuar audituesit e sektorit publik të raportojnë në formën e një opinionit sigurie të arsyeshme mbi përputhshmërinë e një subjekti me autoritetet. Megjithatë, ashtu si shpjegohet në këtë dokument, mandati i disa SAI, kufizon opinionin e auditit të përputhshmërisë, i cili shprehet se transaksionet e identifikuara nga audituesit e sektorit publik gjatë kohës që kryenin detyra të tjera auditimi, janë kryer në përputhje me autoritetet apo se nuk ka raste mospërputhjeje me autoritetet e identifikuara prej tyre gjatë auditit.

Shembulli i një raporti të shkurtuar më poshtë shërben për qëllim ilustrimi, për t'u përdorur vetëm në herët e pakta të situatave të veçanta ku paraqitet siguri e kufizuar. Disa ISA mund të përdorin raport të gjatë ku gjetjet shpjegohen më në detaje në trupin e raportit, përpara pjesës së përfundimeve apo opinionit. Forma dhe përmbajtja e pjesës së opinionit mund të ndryshojë në varësi të mandatit përkatës të SAI.

Raport Auditimi Përputhshmërie nga ISA për XXX

[Adresa përkatëse, p.sh. Legjislativi, Parlamenti, etj]

Raport për pasqyrat financiare

Kemi audituar pasqyrat financiare shoqëruese të agjencisë shtetërore ABC, të cilat përfshijnë tabelën e statusit financiar në 31 dhjetor 20X1, dhe tabelën e performancës financiare, tabelën e ndryshimeve në aktivet/pasivet neto dhe pasqyra e fluksit të cash-it për vitin e mbyllur në këtë datë, si dhe një përmbledhje të politikave të rëndësishme të kontabilitetit dhe shënime të tjera shpjeguese.

Përgjegjësia e Menaxhimit për Pasqyrat Financiare

Sipas [Jepni emrin e legjislacionit/rregulloret që përcaktojnë përgjegjësitë e menaxhimit], menaxhimi është përgjegjës për përgatitjen dhe prezantimin e këtyre pasqyrave financiare⁵ në përputhje me [Jepni standardet përkatëse të kontabilitetit: Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit për Sektorin Publik, parimet shtetërore të kontabilitetit të pranuarra gjerësisht për shtetin XYZ, etj]. Kjo përgjegjësi përfshin hartimin, zbatimin dhe ruajtjen e kontrollit të brendshëm në lidhje me përgatitjen dhe prezantimin e pasqyrave financiare pa keq-deklarime materiale, qoftë për shkak të mashtrimit apo gabimeve.

Përgjegjësia e audituesit

Përgjegjësia jonë është të shprehim opinion mbi këto pasqyra financiare bazuar në auditimin tonë. E kryem auditimin në përputhje me [Jepni standardet përkatëse të auditimit: për shembull, Parimet dhe Udhëzimet Thelbësore të Auditit INTOSAI, Standardet Ndërkombëtare të Auditimit⁶, parimet shtetërore të auditimit të pranuarra gjerësisht për shtetin XYZ, etj]. Këto standarde kërkojnë që ne të jemi në pajtim⁷ me kriteret etike dhe të planifikojmë e kryejmë auditimin për të përfutur siguri të arsyeshme që pasqyrat financiare nuk kanë keq-deklarime materiale.

Auditimi përfshin kryerjen e procedurave për të përfutur prova auditimi mbi shumat dhe ato çfarë paraqiten në pasqyrat financiare. Procedurat e zgjedhura varen nga gjykimi i audituesit, duke përfshirë edhe një vlerësim të rrezikut të keq-deklarimeve materiale në pasqyrat financiare, për shkak të mashtrimit apo gabimeve. Në vlerësimin e këtyre rreziqeve, merret në konsideratë kontrolli i brendshëm në lidhje me përgatitjen dhe prezantimin e pasqyrave financiare nga subjekti, në mënyrë që të hartohen procedura auditimi të përshtatshme për

5) Formulimi bazohet në ISA 700 dhe në strukturat e përputhshmërisë që përdoren në sektorin publik. Për formulimin mbi strukturën e prezantimit të drejtë, shihni ISA 700.

6) Audituesit nuk mund të deklarojnë përputhshmëri me ISA-t nëse nuk kanë qenë në pajtim me ISA 200 dhe të gjitha ISA-t përkatëse për auditin. Nëse deklarojnë se ka përputhshmëri me ISA-t, audituesit drejtohen te ISA 700 për një formulim më specifik.

7) Formulimi duhet përshtatur sipas standardeve/udhëzimeve të përdorura

rrethanat, por jo për qëllim shprehje të opinionit mbi efektivitetin e kontrollit të brendshëm⁸. Auditimi përfshin edhe një vlerësim të përshtatshmërisë së politikave të kontabilitetit, sa të arsyeshme janë vlerësimet e kontabilitetit nga menaxhimi, si dhe një vlerësim të paraqitjes së pasqyrave financiare.

Besojmë se evidencat e auditimit që kemi përftuar mjaftojnë dhe janë të përshtatshme për të krijuar bazën për opinionin tonë.

Opinion

Sipas opinionit tonë, pasqyrat financiare të agjencisë shtetërore ABC për vitin e mbyllur më 31 dhjetor 20X1, janë përgatitur në çdo aspekt material, në përputhje me [*Jepni standardet përkatëse të kontabilitetit: Standardet Ndërkombëtare të Kontabilitetit për Sektorin Publik, parimet shtetërore të kontabilitetit të pranuarra gjerësisht për shtetin XYZ, etj.*]

Shqyrtimi i përputhshmërisë

Përveç auditit të pasqyrave financiare, u planifikua dhe u krye një shqyrtim i përputhshmërisë për të shprehur një përfundim me siguri të kufizuar nëse aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare janë, nga çdo aspekt material, në përputhje me autoritetet që i drejtojnë. Natyra, koha dhe shtrirja e punës së përputhshmërisë ishin të kufizuara në krahasim me atë çfarë ishte përcaktuar për të shprehur një opinion me siguri të arsyeshme për pasqyrat financiare.

Përgjegjësia e audituesit

Përgjegjësia jonë është të shprehim një përfundim bazuar në kontrollin tonë. Puna jonë u krye në përputhje me [*Parimet dhe Udhëzimet Thelbësore të Auditimit INTOSAI për Auditimin e Përputhshmërisë*]. Këto standarde kërkojnë që ne të jemi në pajtim me kriteret etike dhe të planifikojmë e kryejmë kontrollin për të përftuar siguri të kufizuar nëse aktivitetet, transaksionet financiare dhe

8) Formulimi duhet të rishikohet në mënyrën e duhur nëse do të shprehet një opinion mbi kontrollin e brendshëm.

informacioni i paraqitur në pasqyrat financiare janë, nga çdo aspekt material, në përputhje me autoritetet që i drejtojnë.

Kontrolli bëhet kryesisht për procedurat analitike dhe kërkimet, ndaj, përmban më pak siguri sesa një auditim. Ne nuk kemi realizuar një auditim, ndaj, për këtë arsye e paraqesim përfundimin tonë në formën e një sigurie të kufizuar, që lidhet me punën tonë më të kufizuar për këtë kontroll përputhshmërie.

Besojmë se evidencat e auditimit që kemi përfutuar mjaftojnë dhe janë të përshtatshme për të krijuar bazën për përfundimet tona.

Përfundimi mbi Përputhshmërinë

Në bazë të punës sonë të përshkruar në këtë raport, aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacioni i pasqyruar në pasqyrat financiare të identifikuar prej nesh gjatë auditimit, janë, nga çdo aspekt material, në përputhje me autoritetet që i drejtojnë.

[Ose: Për më tepër, në bazë të punës sonë të përshkruar në këtë raport, nuk kemi vënë re asgjë që të na bëjë të besojmë se aktivitetet, transaksionet financiare dhe informacioni i pasqyruar në pasqyrat financiare nuk janë në përputhje me autoritetet që i drejtojnë.]

[Përshini përgjigjet përkatëse nga subjekti i audituar, për shembull si përmbledhje në vijim të paragrafit për Opinionin, nën titullin “Përgjigjet e Subjektit të Audituar” ose në formën e një shtojce]

[Rekomandimet përkatëse konstruktive, për shembull të paraqitura pas paragrafit për Opinionin nën titullin “Rekomandime”, ose në formën e një shtojce]

[Nënshkrimi i audituesit]

[Data e raportit të auditimit]

[Adresa e audituesit]



Kodex | Lark | Shik
Bulandpur, Odisha 751024, India
Tirane Tel./ Fax: 91 92485, Tel: 94 251257
Web site: www.kodex.in, E-mail: info@kodex.in