

अध्याय 4

लेखापरीक्षण मानकों के मार्गदर्शी सिद्धांत

19. परिभाषा

लेखापरीक्षण मानक उन प्रतिमानों को निर्धारित करते हैं जिनकी लेखापरीक्षकों से लेखापरीक्षा करने में अनुपालन करने की आशा की जाती है। ये लेखापरीक्षक को मार्गदर्शन देते हैं ताकि उन लेखापरीक्षण कार्यवाहियों और प्रक्रियाओं के अवधारण करने में सहायता मिल सके जिनको लेखापरीक्षा में लागू किया जाना चाहिए और ये वे मापदंड अथवा मानदंड संस्थापित करते हैं जिनके प्रति लेखापरीक्षा परिणामों की गुणवत्ता का मूल्यांकन किया जाता है।

20. सुसंगतता और अनुप्रयोग

(1) लेखापरीक्षण मानक उच्च गुणवत्ता की लेखापरीक्षा के लिए रूपरेखा प्रदान करते हैं। इन मानकों के अनुपालन से यह सुनिश्चित करने की आशा की जाती है कि लेखापरीक्षा के उद्देश्य को प्राप्त करने के लिए उच्च गुणवत्ता वाली लेखापरीक्षा निष्पादित की गई है।

(2) लेखापरीक्षण मानक लेखापरीक्षक और लेखापरीक्षा विभाग दोनों पर लागू होंगे।

(3) नियंत्रक-महालेखापरीक्षक की ओर से सभी लेखापरीक्षाएं लेखापरीक्षण मानकों के अनुसार की जानी अपेक्षित हैं। अन्य शब्दों में, लेखापरीक्षण मानक सभी प्रकार की लेखापरीक्षाओं पर लागू होंगे जिसमें वित्तीय लेखापरीक्षा, अनुपालन लेखापरीक्षा और निष्पादन लेखापरीक्षा शामिल है।

(4) लेखापरीक्षण मानक इस अध्याय में निहित लेखापरीक्षण मानकों के मार्गदर्शी सिद्धांतों के संगत होंगे।

21. लेखापरीक्षण मानकों का निर्धारण करते समय अंतर्राष्ट्रीय लेखापरीक्षण मानकों पर विचार करना

नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानकों का निर्धारण करते समय भारत के संविधान, अधिनियम, अन्य सुसंगत संविधियों, वर्तमान नियमों और इन विनियमों को ध्यान में रखते हुए अंतर्राष्ट्रीय लेखापरीक्षण मानकों पर विचार किया जा सकता है और उनको उपयुक्त रूप से अपनाया जा सकता है।

22. लेखापरीक्षण मानकों की परिधि

लेखापरीक्षण मानकों में अन्य के साथ-साथ निम्नलिखित शामिल होंगे:

- (क) मूल अभिधारणा
- (ख) सामान्य मानक
- (ग) क्षेत्रीय मानक
- (घ) रिपोर्टिंग मानक

(क) मूल अभिधारणाएं

23. परिभाषा

लेखापरीक्षण मानकों के लिए मूल अभिधारणाएं वे मूल आधारिकाएं और अपेक्षाएं हैं जो लेखापरीक्षण मानकों का विकास करने में सहायता करती हैं तथा अपनी राय और रिपोर्ट तैयार करने में लेखापरीक्षकों का मार्गदर्शन करती हैं, विशेषकर उन मामलों में जहां कोई विशेष मानक लागू नहीं होते।

24. मूल अभिधारणाओं की रूपरेखा

लेखापरीक्षण मानकों के लिए मूल अभिधारणाओं में *अन्य बातों के साथ-साथ* निम्नलिखित शामिल होंगे:

- (1) लेखापरीक्षण मानकों का उन सभी मामलों में लेखापरीक्षकों द्वारा अनुपालन किया जाएगा जिन्हें महत्वपूर्ण माना गया है।
- (2) लेखापरीक्षक लेखापरीक्षा करते समय उत्पन्न हुई विविध स्थितियों में अपने विवेक का उपयोग करेंगे।
- (3) एक प्रभावी जवाबदेही प्रक्रिया प्रचालन में होगी।
- (4) सरकार जवाबदेही प्रक्रिया को सुसाध्य बनाने के लिए सरकार के अन्तर्गत पर्याप्त सूचना, नियंत्रण, मूल्यांकन और रिपोर्टिंग प्रणालियों के स्थापना, विकास और प्रवर्तन के लिए उत्तरदायी होगी।
- (5) सरकार के उपयुक्त प्राधिकारी वित्तीय रिपोर्टिंग के लिए स्वीकार्य लेखाकरण मानकों का जारी होना और उन प्रकटनों का होना सुनिश्चित करेंगे जो सरकार की आवश्यकताओं के सुसंगत हो और जिसके परिणामस्वरूप वित्तीय स्थिति और प्रचालनों के परिणामों का सही और उचित प्रस्तुतीकरण हो।
- (6) सरकार गलतियों और अनियमितताओं के जोखिम को न्यूनतम करने के लिए आंतरिक नियंत्रण की एक पर्याप्त प्रणाली स्थापित करेगी।
- (7) सरकार लेखापरीक्षा के लिए आवश्यक सभी सुसंगत आंकड़ें, सूचना और दस्तावेज मुहैया कराने में लेखापरीक्षणीय सत्त्वों के सहयोग को सुनिश्चित करेगी।
- (8) सभी लेखापरीक्षा कार्यकलाप नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षा अधिदेश के संगत होंगे।
- (9) लेखापरीक्षा को लेखापरीक्षक और लेखापरीक्षणीय सत्त्व के बीच हित के विवाद का परिहार करना होगा।

(ख) सामान्य मानक

25. परिभाषा

सामान्य मानक लेखापरीक्षक और लेखापरीक्षा संस्थान की योग्यताओं का उल्लेख करते हैं जिनका अनुपालन एक दक्ष तथा प्रभावी तरीके से लेखापरीक्षा से सम्बन्धित कार्यों को करने और लेखापरीक्षा परिणामों की रिपोर्टिंग करने में उनको समर्थ बनाता है। ये मानक लेखापरीक्षक और लेखापरीक्षा संस्थान के कार्य की विश्वसनीयता के लिए एक आधार स्थापित करते हैं।

26. सामान्य मानकों की रूपरेखा

सामान्य मानकों में अन्य के साथ-साथ निम्नलिखित शामिल होंगे:

- (क) **स्वतंत्रता:** लेखापरीक्षक और लेखापरीक्षा संस्थान को लेखापरीक्षा कार्य से सम्बन्धित सभी मामलों में स्वतंत्र होना चाहिए ताकि उनकी राय और प्रतिवेदन निष्पक्ष हों।
- (ख) **व्यावसायिक दक्षता:** लेखापरीक्षक और लेखापरीक्षा संस्थान के पास कार्य के निष्पादन के लिए पर्याप्त व्यावसायिक दक्षता होनी चाहिए। लेखापरीक्षा संस्थान को यह विचार करने के लिए निपुणता सम्बन्धी आवश्यकताओं का निर्धारण करना चाहिए कि क्या इसके कार्यबल के पास अनिवार्य निपुणताएं हैं जो लेखापरीक्षा अधिदेश को पूरा करने के लिए आवश्यक निपुणताओं के अनुरूप हैं। तदनुसार लेखापरीक्षा संस्थान में एक दक्ष कार्यबल को बनाए रखने के लिए कार्मिकों की भर्ती, किराए पर लेने, सतत विकास, समनुदेशन और मूल्यांकन की एक प्रक्रिया होनी चाहिए।
- (ग) **उचित सावधानी:** लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षण मानकों, विशेषकर लेखापरीक्षा आयोजना, साक्ष्य का विवरण देने, एकत्र करने और मूल्यांकन करने तथा निष्कर्षों, परिणामों और सिफारिशों की रिपोर्टिंग, के अनुपालन में उचित सावधानी और सतर्कता बरतनी चाहिए।
- (घ) **व्यावसायिक निर्णय:** लेखापरीक्षकों को अपने व्यावसायिक उत्तरदायित्व को पूरा करने के सभी पहलुओं में व्यावसायिक निर्णय का प्रयोग करना चाहिए। व्यावसायिक निर्णय, समनुदेशन में शामिल सभी कार्मिकों की सामूहिक जानकारी, निपुणताओं और अनुभव के अनुप्रयोग के साथ ही अलग-अलग लेखापरीक्षकों के व्यावसायिक निर्णय का द्योतक है। व्यावसायिक निर्णय में लेखापरीक्षा में प्रत्यक्ष रूप से सम्मिलित कार्मिकों के अतिरिक्त अन्य पणधारियों, बाह्य विशेषज्ञों और लेखापरीक्षा संस्थान के प्रबन्धन का सहयोग सम्मिलित हो सकता है।
- (ङ) **गुणवत्ता नियंत्रण:** लेखापरीक्षा संस्थान को गुणवत्ता नियंत्रण की एक प्रणाली स्थापित करनी चाहिए जो समुचित रूप से आश्वस्त करे कि संस्थान और इसके कार्मिकों ने मानकों का अनुपालन किया है। गुणवत्ता नियंत्रण की प्रणाली में उच्च गुणवत्ता के कार्य का निष्पादन करने के लिए लेखापरीक्षा संस्थान के बल और संगठन की उन नीतियों और प्रक्रियाओं को सम्मिलित किया जाता है जो मानकों का अनुपालन करने

का समुचित आश्वासन प्रदान करने के लिए तैयार की गई हैं। लेखापरीक्षा संस्थान को अपनी गुणवत्ता नियंत्रण नीतियां और प्रक्रियाएं प्रलेखित करनी चाहिए और अपने कार्मिकों को इन्हें संसूचित करना चाहिए।

(ग) क्षेत्रीय मानक

27. परिभाषा

क्षेत्रीय मानक लेखापरीक्षा करने और उसका प्रबन्ध करने के लिए समग्र ढांचा प्रदान करते हैं। वित्तीय लेखापरीक्षा, अनुपालन लेखापरीक्षा और निष्पादन लेखापरीक्षा के लिए अलग-अलग क्षेत्रीय मानक प्रतिपादित किए जा सकते हैं।

28. सामान्य मानकों और रिपोर्टिंग मानकों के साथ सम्बन्ध

क्षेत्रीय मानक सामान्य मानकों से सम्बन्धित होते हैं जो क्षेत्रीय मानकों द्वारा कवर किए गए कार्य के लिए मूल अपेक्षाएं नियत करते हैं। वे उन रिपोर्टिंग मानकों से भी सम्बन्धित होते हैं जो लेखापरीक्षण के संसूचना पहलू को कवर करते हैं क्योंकि क्षेत्रीय मानकों का पालन करने से प्राप्त परिणाम लेखापरीक्षा निष्कर्षों, मतों अथवा प्रतिवेदनों की विषयवस्तु के मुख्य स्रोत बनते हैं।

29. क्षेत्रीय मानकों की रूपरेखा

क्षेत्रीय मानकों में अन्य के साथ-साथ निम्नलिखित शामिल होंगे:

- (1) **आयोजना:** लेखापरीक्षक को एक ऐसे तरीके से लेखापरीक्षा की योजना बनानी चाहिए जो यह सुनिश्चित कर सके कि एक मितव्ययी, दक्ष और प्रभावी तरीके से उच्च गुणवत्ता की लेखापरीक्षा समयबद्ध ढंग से की गई है।
- (2) **पर्यवेक्षण और समीक्षा:** लेखापरीक्षा के दौरान प्रत्येक स्तर और लेखापरीक्षा चरण पर लेखापरीक्षा कर्मचारियों के कार्य का उपयुक्त रूप से पर्यवेक्षण किया जाना चाहिए और लेखापरीक्षा संवर्ग के एक वरिष्ठ सदस्य द्वारा प्रलेखित कार्य की समीक्षा की जानी चाहिए।
- (3) **आंतरिक नियंत्रण की जांच और मूल्यांकन:** लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षा की परिधि और विस्तार का अवधारण करते समय आंतरिक नियंत्रण की विश्वसनीयता की जांच और मूल्यांकन करना चाहिए। लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा की योजना बनाने और निष्पादित की जाने वाली जांचों के स्वरूप, समय और विस्तार की अवधारणा करने के लिए आंतरिक नियंत्रण की पर्याप्त जानकारी प्राप्त करनी चाहिए।
- (4) **लागू विधियों, नियमों और विनियमों का अनुपालन:** लेखापरीक्षक लागू विधियों, नियमों और विनियमों के अनुपालन को सत्यापित करेगा और विपथनों, यदि कोई हों, का उल्लेख करेगा।

- (5) **लेखापरीक्षा साक्ष्य:** लेखापरीक्षा के अन्तर्गत संगठन, कार्यक्रम, कार्यकलाप अथवा कार्य के सम्बन्ध में लेखापरीक्षक के निर्णय और निष्कर्षों की पुष्टि के लिए सक्षम, सुसंगत और उपयुक्त साक्ष्य प्राप्त किये जाने चाहिए।

(घ) रिपोर्टिंग मानक

30. परिभाषा

रिपोर्टिंग मानक लेखापरीक्षा के परिणामों की रिपोर्टिंग के लिए लेखापरीक्षक और लेखापरीक्षा संस्थान के लिए एक समग्र रूपरेखा प्रदान करते हैं।

31. अनुप्रयोग

रिपोर्टिंग मानक सरकारी लेखापरीक्षकों द्वारा कार्यकारी और विधानमंडल को प्रस्तुत किए गए सभी प्रकार के प्रतिवेदनों पर समान रूप से लागू होंगे जिसमें निरीक्षण प्रतिवेदन, लेखापरीक्षा प्रतिवेदन और वित्तीय विवरणों अथवा व्यय के विवरणों पर लेखापरीक्षा प्रमाण पत्र शामिल हैं।

32. रिपोर्टिंग मानकों की रूपरेखा

रिपोर्टिंग मानकों में अन्य के साथ-साथ निम्नलिखित शामिल होंगे:

- (1) रिपोर्टिंग मानक लेखापरीक्षा परिणाम, निष्कर्ष और सिफारिशें तैयार करने और उनकी रिपोर्टिंग करने में लेखापरीक्षक के विवेकी निर्णय में सहायता करने के लिए होगा न कि उसका स्थान लेने के लिए।
- (2) प्रतिवेदन पूर्ण, सही, विषयपरक, विश्वासोत्पादक, स्पष्ट, संक्षिप्त, रचनात्मक और सामयिक होने चाहिए।
- (3) सभी लेखापरीक्षा मतों और प्रतिवेदनों के प्रारूप और विषय वस्तु की निम्नलिखित के सम्बन्ध में निर्धारित किए गए सिद्धांतों के संगत होने की आवश्यकता है (क) उद्देश्य और परिधि, (ख) पूर्णता, (ग) प्रेषिती, (घ) विषय वस्तु की पहचान, (ङ) कानूनी आधार, (च) मानकों का अनुपालन और (छ) सामयिकता।
- (4) लेखापरीक्षा मत अथवा प्रतिवेदन तैयार करने में लेखापरीक्षक को अन्य के साथ-साथ राशि, स्वरूप और संदर्भ को देखते हुए मामले की महत्ता पर उचित ध्यान देना चाहिए।
- (5) लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा में पाए गए अननुपालन और दुरुपयोग के महत्वपूर्ण दृष्टांतों पर रिपोर्ट करनी चाहिए। कुछ परिस्थितियों में लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा के बाद तैयार किए जाने वाले पूरे प्रतिवेदन की प्रतीक्षा किए बिना लेखापरीक्षित सत्त्व को शीघ्रता से अवैध कार्यों की रिपोर्ट करनी चाहिए।
- (6) जब प्राप्त किए गए साक्ष्य के आधार पर लेखापरीक्षक यह निष्कर्ष निकालते हैं कि धोखाधड़ी अथवा भ्रष्टाचार या तो हुआ है अथवा इसके होने की आशंका है तब उन्हें सुसंगत सूचना की रिपोर्ट करनी चाहिए। ऐसी सूचना को सूचित करने की आवश्यकता नहीं है जो या तो मात्रात्मक रूप से अथवा गुणात्मक रूप से स्पष्टतया

महत्वहीन हो। जब धोखाधड़ी में सरकार से प्रत्यक्ष अथवा अप्रत्यक्ष रूप से वित्तीय सहायता शामिल हो और यदि प्रबन्धन उपचारी उपाय करने में विफल रहे तब लेखापरीक्षक इसे सम्बन्धित सरकार और अनुदानकर्ता एजेंसी, जहां ऐसी सहायता अप्रत्यक्ष हो और ऐसी एजेंसी के माध्यम से भेजी गई हो, को सीधे रिपोर्ट कर सकता है। लेखापरीक्षा में पाए गए धोखाधड़ी और भ्रष्टाचार के मामलों की किन्हीं अन्य प्राधिकारियों को सीधे रिपोर्टिंग नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के सामान्य अथवा विशेष आदेशों द्वारा शासित की जाएगी। धोखाधड़ी और भ्रष्टाचार के दृष्टांतों की रिपोर्टिंग के लिए, जहां विशेष परिस्थितियों के कारण ऐसी रिपोर्टिंग में शीघ्रता वांछनीय हो, लेखापरीक्षक की अंतिम रिपोर्ट की प्रतीक्षा करने की आवश्यकता नहीं है।

- (7) लेखापरीक्षकों को आंतरिक नियंत्रण में उन कमियों की रिपोर्ट करनी चाहिए जिन्हें वे महत्वपूर्ण मानते हैं।
- (8) अननुपालन और दुरुपयोग के अलग-अलग मामलों पर रिपोर्टिंग करने के अलावा अनुपालन लेखापरीक्षा में उन कमियों पर भी रिपोर्टिंग अपेक्षित है जो वित्तीय प्रबन्धन और आंतरिक नियंत्रण की प्रणालियों में मौजूद हैं। लेखापरीक्षक को नियमों, विनियमों, आदेशों और अनुदेशों की जांच के परिणाम और उनकी असंगतता और महत्वपूर्ण अनियमितताओं और धोखाधड़ी और भ्रष्टाचार के दृष्टांतों पर भी रिपोर्ट करनी चाहिए।
- (9) वित्तीय विवरणों के प्रतिवेदन में लेखापरीक्षक को अन्य के साथ-साथ या तो (क) विधियों, नियमों और विनियमों के अनुपालन और वित्तीय विवरणों के तैयार करने में आंतरिक नियंत्रण के लेखापरीक्षक की जांच के विस्तार का उल्लेख करना चाहिए और उन जांचों के परिणाम प्रस्तुत करने चाहिए अथवा (ख) पृथक रिपोर्ट (रिपोर्ट), जिनमें वह सूचना दी गई हो, संदर्भित करनी चाहिए। उन जांचों के परिणाम प्रस्तुत करने में लेखापरीक्षक को धोखाधड़ी, भ्रष्टाचार, अवैध कार्यों, अन्य महत्वपूर्ण अननुपालन और वित्तीय रिपोर्टिंग पर आंतरिक नियंत्रण में महत्वपूर्ण कमियों की रिपोर्ट करनी चाहिए।
- (10) निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में लेखापरीक्षा के उद्देश्यों और विस्तार का स्पष्ट उल्लेख किया जाना चाहिए। प्रतिवेदनों में स्वतंत्र सूचना, सलाह अथवा आश्वासन दिया जाना चाहिए कि क्या और किस स्तर तक मितव्ययिता, दक्षता और प्रभावकारिता प्राप्त की जा रही हैं या प्राप्त की गई हैं। निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन मात्र विगत के प्रतिकूल मूल्यांकन पर संकेन्द्रित नहीं होने चाहिए बल्कि वे रचनात्मक होने चाहिए। सिफारिशों में, जहां तक व्यवहार्य हो, यह सुझाव दिया जाना चाहिए कि किन सुधारों की आवश्यकता है और उनको कैसे प्राप्त किया जाए।
- (11) सिफारिशों के अनुवर्तन में लेखापरीक्षक को विषयपरकता और स्वतंत्रता बनाए रखनी चाहिए और इस बात पर ध्यान केन्द्रित करना चाहिए कि क्या पहचान की गई कमियां ठीक की गई हैं बजाय इसके कि क्या विशेष सिफारिशें अपनायी गई हैं।

- (12) लेखापरीक्षा प्रतिवेदन, लेखापरीक्षा विभाग द्वारा लेखापरीक्षित सत्त्व के उपयुक्त प्राधिकारियों को अग्रेषित किए जाएंगे। उन अन्य अधिकारियों को भी प्रतियां भेजी जाएंगी जो लेखापरीक्षा परिणामों, निष्कर्षों और सिफारिशों पर कार्रवाई करने के लिए उत्तरदायी हो सकते हैं।
- (13) यह निर्धारित करने के लिए प्रणालियां और प्रक्रियाएं विद्यमान होनी चाहिए कि क्या लेखापरीक्षा प्रतिवेदनों पर पर्याप्त, शीघ्र और उपयुक्त अनुवर्ती कार्रवाई की गई है। बाद में की जाने वाली लेखापरीक्षा में लेखापरीक्षक को यह जांच और रिपोर्ट करनी चाहिए कि क्या लेखापरीक्षा प्रतिवेदनों पर संतोषजनक कार्रवाई की गई है।