

आमुख

लेखापरीक्षण मानक प्रथम बार विभाग द्वारा 1994 में जारी किए गए। लेखापरीक्षण मानकों का यह संशोधित संस्करण पुराने प्रकाशन को व्यापक रूप से पुनः अद्यतन करके तैयार किया गया है चूँकि यह अनिवार्य है कि व्यावसायिक मानकों की समय-समय पर समीक्षा की जानी चाहिए, उन्हें पुनः तैयार किया जाना चाहिए और उनको अद्यतन किया जाना चाहिए। इन लेखापरीक्षण मानकों को तैयार करने में 2001 में इन्टोसाई द्वारा जारी पुनः तैयार किए गए लेखापरीक्षण मानकों को उपयुक्त रूप से अपनाने में उचित सावधानी बरती गयी है ; विशेष तौर पर इन्टोसाई के मूल घटक 'आचार संहिता' को इस खंड में समाविष्ट किया गया है।

मुझे विश्वास है कि ये लेखापरीक्षण मानक एक महान दीपस्तम्भ एवं पोषक के रूप में कार्य करेंगे और जवाबदेही और इसके परिणामस्वरूप अच्छे शासन के लिए सभी स्तरों पर सरकारी लेखापरीक्षकों और सार्वजनिक जवाबदेही से सम्बन्धित अन्यो के बीच उत्तरदायित्व की भावना को अधिक विकसित करेंगे।

विजय कृष्ण शृंगलू
भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक

6 मार्च, 2002
नई दिल्ली

प्रथम संस्करण के प्रति आमुख (1994)

सरकारी लेखापरीक्षा संस्था का भारत में लगभग 140 वर्षों का इतिहास रहा है। प्रारम्भ में लेखापरीक्षा का कार्य वित्तीय विवरणों और लेनदेनों की नियमितता की जांच तक सीमित था। कई वर्षों से इसमें वित्तीय प्रबन्धन और निष्पादन को शामिल किया गया है। केन्द्रीय और राज्य सरकारों, केन्द्रीय और राज्य सार्वजनिक क्षेत्र उपक्रमों, सरकार से ऋण और अनुदान प्राप्त करने वाले स्वायत्त निकायों और प्राधिकरणों की कर और अन्य प्राप्तियों को भी सरकारी लेखापरीक्षा के परिक्षेत्र में शामिल किया गया है। कार्यक्रमों, परियोजनाओं और संगठनों की कार्यकुशलता, मितव्ययिता और प्रभावकारिता का अब मूल्यांकन किया जाता है।

सरकारी बजट और लेखे मात्र वित्तीय विवरण नहीं होते हैं। एक कल्याणकारी राज्य के संदर्भ में, यह राष्ट्र के विकास के लक्ष्य दर्शते हैं। इसलिए राजस्व, उपभोग व्यय, बचतों, लोकऋण, पूंजी व्यय और प्रतिफल का समीक्षात्मक विश्लेषण न केवल प्रशासन की बल्कि लेखापरीक्षा की भी जिम्मेदारी होती है। प्रभावी वित्तीय नियंत्रण में भी समवर्ती आंतरिक जांच और लेखापरीक्षा अपेक्षित है जो अधिक विश्वसनीय और शीघ्रता से तथा कम लागत पर की जा रही स्वतंत्र बाह्य लेखापरीक्षा को अधिक सुकर बनाता है। लेखापरीक्षक अकेले कार्य नहीं करते हैं और उनके तथा सार्वजनिक क्षेत्र उपक्रमों तथा स्वायत्त निकायों तथा प्राधिकरणों के प्रशासकों और प्रबंधकों के बीच सोद्देश्य अन्योन्य क्रिया आवश्यक है।

सरकारी लेखापरीक्षकों को अपने आप को अपने कार्य के लिए आवश्यक संकल्पनात्मक कौशल से पर्याप्त रूप से तैयार रखना चाहिए। इस संदर्भ में, लेखापरीक्षण मानक मूल सिद्धान्तों और पद्धतियों के उन प्रतिमानों

को निर्धारित करते हैं जिनकी सरकारी लेखापरीक्षकों से अनुपालन करने की आशा की जाती है। मानकों को उन दिशानिर्देशों द्वारा पूरित किया जाना होता है जो भारतीय लेखा तथा लेखापरीक्षा विभाग में कार्य को नियंत्रित करने वाले स्थायी आदेशों की नियमपुस्तिकाओं और अन्य नियमपुस्तिकाओं में निर्दिष्ट किए गए हैं। किसी भी रूप में ये मानक भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के कर्तव्यों और शक्तियों को शासित करने वाले संवैधानिक और कानूनी प्रावधानों पर प्रभाव नहीं डालते हैं। मानकों में कानूनी रूपरेखा में व्यावसायिक विकासों और परिवर्तनों को ध्यान में रखते हुए समय-समय पर आशोधन अपेक्षित हैं।

(सि. जे. सोमैया)

भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक

1994

अध्याय - 1

सरकारी लेखापरीक्षण

प्रस्तावना

1. अधिदेश

1.1 भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक (नि म ले प), जो भारत की सर्वोच्च लेखापरीक्षा संस्था (साई) के अध्यक्ष हैं, को अपने कर्तव्य और शक्तियां मुख्यतः भारत के संविधान के अनुच्छेद 149 से 151 तक और नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के (कर्तव्य, शक्तियां एवं सेवा शर्तें) अधिनियम, 1971 से प्राप्त होते हैं। भारत के संविधान और अधिनियम के प्रावधानों के तहत, नि म ले प केन्द्रीय (संघ) सरकार और राज्य सरकारों के लेखाओं का एकमात्र लेखापरीक्षक होता है। नि म ले प कुछ राज्यों के अधिनियमों के प्रावधानों के अन्तर्गत स्थानीय निकायों (अर्थात् पंचायती राज संस्थाएं और शहरी स्थानीय निकाय) की लेखापरीक्षा के लिए भी उत्तरदायी हैं, और वित्त मंत्रालय, भारत सरकार द्वारा जारी आदेशों के अनुसार सभी राज्यों में लेखांकन और लेखापरीक्षा कार्यों के लिए तकनीकी और प्रशासनिक मार्गदर्शन प्रदान करता है। संघ और राज्यों के लेखाओं से सम्बन्धित नि म ले प के प्रतिवर्दन संसद/राज्य विधान मंडल के समक्ष प्रस्तुत करने के लिए राष्ट्रपति/राज्य के राज्यपाल को प्रस्तुत किए जाते हैं। नि म ले प सम्पूर्ण सरकारी क्षेत्र में लेखांकन और लेखापरीक्षा की एक समान नीति को सुनिश्चित करने के लिए भी जिम्मेवार होता है। अधिनियम नि म ले प के सरकारी विभागों के निर्देशन के लिए सरकारी लेखांकन के सामान्य सिद्धान्तों और प्रक्रियाओं तथा व्यय की लेखापरीक्षा के सम्बन्ध में प्रमुख सिद्धान्तों को निर्धारित करने की बावत प्राधिकृत करता है।

1.2 साई के अधिदेश में निम्नलिखित की लेखापरीक्षा शामिल होती है :

- भारत और राज्यों तथा संघ शासित क्षेत्रों की समेकित निधि से प्राप्तियां और व्यय ;
- आकस्मिक निधियों और लोक लेखाओं से सम्बन्धित लेनदेन ;
- किसी सरकारी विभाग में रखे गए व्यापार, विनिर्माण, लाभ-हानि लेखाओं और तुलन-पत्र तथा अन्य सहायक लेखे ;
- सरकारी कार्यालयों या विभागों में रखे गए भंडार और स्टॉक लेखे ;
- कम्पनी अधिनियम, 1956 के प्रावधानों के अनुसार सरकारी कम्पनियाँ ;
- सम्बन्धित विधानों के प्रावधानों के अनुसार संसद द्वारा बनाए गए कानूनों द्वारा या इनके अन्तर्गत स्थापित निगम ;
- समेकित निधियों से पर्याप्त रूप से वित्तपोषित प्राधिकरण और निकाय ;
- ऐसे निकाय या प्राधिकरण, जिनकी लेखापरीक्षा साई को सौंपी जा सकती है भले ही इन्हें समेकित निधि से पर्याप्त रूप से वित्तपोषित नहीं किया जाता हो ;
- विशेष प्रयोजनों के लिए सरकार द्वारा निकायों और प्राधिकरणों को दिए गए अनुदान और ऋण ;

- पंचायती राज संस्थाएं और शहरी स्थानीय निकाय ;

1.3 लेखापरीक्षा अधिदेश में वाऊचरों और संस्वीकृतियों, जो लेखा संकलनकर्ता कार्यालयों के पास होती हैं की लेखापरीक्षा को अनुरूप करने के लिए सरकारी विभागों के अभिलेखों और लेखाओं के आवधिक निरीक्षण का भी प्रावधान किया गया है।

2. लेखापरीक्षण मानक

2.1 लेखापरीक्षण मानक सिद्धांतों और पद्धतियों के उन प्रतिमानों को विहित करते हैं जिनकी लेखापरीक्षा करते समय लेखापरीक्षकों से अनुपालन करने की आशा की जाती है। वे लेखापरीक्षक का निम्नतम मार्गदर्शन करते हैं जो उन लेखापरीक्षण उपायों और कार्यविधियों की सीमा का अवधारण करने में सहायता करता है जिनका लेखापरीक्षा में उपयोग किया जाना चाहिए और ये उस मापदंड या मानदण्ड को संस्थापित करता है जिसके प्रति लेखापरीक्षा परिणामों की गुणवत्ता का मूल्यांकन किया जाता है।

2.2 सर्वोच्च लेखापरीक्षा संस्थाओं के अन्तर्राष्ट्रीय संगठन (इन्टोसाई) के लेखापरीक्षण मानकों को भारत के संविधान, भारतीय सर्वोच्च लेखापरीक्षा संस्था (साई) के लिए लेखापरीक्षण मानकों के लिए सुसंगत संविधियों और नियमों पर उचित विचार करते हुए उपयुक्त रूप से अनुकूल बनाया गया है।

2.3 लेखापरीक्षण मानक चार भागों में हैं :

- (क) आधारभूत तत्व
- (ख) सामान्य मानक
- (ग) क्षेत्रीय मानक

(घ) रिपोर्टिंग मानक

3. आधारभूत तत्व

3.1 लेखापरीक्षण मानकों के लिए आधारभूत तत्व वे आधारभूत परिकल्पनाएं, सुसंगत आमुख, तार्किक सिद्धांत और आवश्यकताएँ हैं जो लेखापरीक्षण मानकों को विकसित करने में सहायता करते हैं और लेखापरीक्षकों को अपनी राय तथा रिपोर्ट तैयार करने में सहायता करते हैं विशेषकर उन मामलों में जहां कोई विशेष मानक लागू नहीं होते।

3.2 आधारभूत तत्व निम्नवत् हैं

- (क) साई को उन सभी मामलों में इन्टोसाई लेखापरीक्षण मानकों का अनुपालन करना चाहिए जिन्हें महत्वपूर्ण माना जाता है।
- (ख) साई को उन भिन्न स्थितियों में अपने निर्णय को लागू करना चाहिए जो सरकारी लेखापरीक्षण के दौरान उत्पन्न होती हैं।
- (ग) बड़ी हुई सार्वजनिक जागरूकता के साथ सार्वजनिक संसाधनों को प्रबन्ध करने वाले व्यक्तियों या संस्थाओं की सार्वजनिक जवाबदेही के लिए मांग बढ़ती हुई प्रकट हुई है जिससे उचित तथा प्रभावी ढंग से प्रचालन वाली जवाबदेही प्रक्रिया की आवश्यकता है।
- (घ) सरकार में पर्याप्त सूचना, नियंत्रण, मूल्यांकन और रिपोर्टिंग पद्धतियों का विकास जवाबदेही प्रक्रिया को सुकर बनाएगा। प्रबन्धन वित्तीय रिपोर्टों के प्रारूप और अवयव और अन्य सूचना की यथातथ्यता और पर्याप्तता के लिए उत्तरदायी होता है।

- (F) उपयुक्त प्राधिकारियों को वित्तीय रिपोर्टिंग के लिए स्वीकार्य लेखांकन मानकों के प्रचार और सरकार की आवश्यकताओं के सुसंगत प्रकटन को सुनिश्चित करना चाहिए और लेखापरीक्षित संस्थाओं को विशेष और परिमेय उद्देश्यों और निष्पादन लक्ष्यों का विकास करना चाहिए।
- (च) स्वीकार्य लेखांकन मानकों के सुसंगत लागू करने के परिणामस्वरूप वित्तीय स्थिति और प्रचालनों के परिणामों को सही प्रस्तुत किया जाना चाहिए।
- (छ) आन्तरिक नियंत्रण की एक पर्याप्त प्रणाली के मौजूद होने से गलतियों और अनियमितताओं का जोखिम निम्नतम होता है।
- (ज) विधायी अधिनियमन लेखापरीक्षा के अन्तर्गत कार्यकलापों के एक व्यापक निर्धारण के लिए आवश्यक सभी सुसंगत डाटा का रखरखाव करने और उन तक पहुंच मुहैया करने में लेखापरीक्षित संस्थाओं के सहयोग को सुकर बनाएगा।
- (झ) सभी लेखापरीक्षा कार्यकलाप साई के लेखापरीक्षा अधिदेश के अन्दर होने चाहिए।
- (ञ) साई को निष्पादन उपायों की वैधता की लेखापरीक्षा करने के लिए सुधारित तकनीकों के प्रति कार्य करना चाहिए।
- (ट) साई को लेखापरीक्षक और लेखापरीक्षाधीन संस्था के बीच हित के विवाद से बचना चाहिए।
4. निम्नलिखित पैराग्राफों में लेखापरीक्षण मानकों के लिए उपरोक्त आधारभूत तत्वों को सविस्तार प्रतिपादित किया गया है।

4.1 साई को उन सभी मामलों में इन्टोसाई लेखापरीक्षण मानकों का अनुपालन करना चाहिए जिन्हें महत्वपूर्ण माना जाता है

- साई को एक ऐसी नीति स्थापित करनी चाहिए जिससे साई द्वारा किए गए विभिन्न प्रकार के कार्य मानकों का अनुपालन इस बात को सुनिश्चित करने के लिए किया जाये कि कार्य और उत्पाद उच्च गुणता के हैं।

-

पड़ने की संभावना हो।

- महत्वपूर्णता को अक्सर मूल्य के रूप में माना जाता है परन्तु एक मद या मदों का एक समूह भी एक मामले को महत्वपूर्ण बना सकता है जैसे कि उदाहरणार्थ अन्तर्ग्रस्त राशियों पर ध्यान दिए बिना संविधियों की अनिवार्य प्रकटन आवश्यकताएं।
- मूल्य द्वारा तथा स्वरूप द्वारा महत्वपूर्णता के अतिरिक्त एक मामला महत्वपूर्ण परिप्रेक्ष्य, जिसमें यह हो, के कारण महत्वपूर्ण हो सकता है उदाहरणार्थ एक ऐसी मद पर विचार करते हुए जो निम्नलिखित से सम्बन्धित हो
 - (क) वित्तीय सूचना को दिया गया समग्र मत ;
 - (ख) जिसका जोड़ इसका एक भाग बनता है ;
 - (ग) सम्बद्ध निबन्धन ;
 - (घ) पूर्ववर्ती वर्षों में तदनुरूपी राशि।

4.2 साई उन भिन्न स्थितियों के लिए अपने निर्णय को लागू करता है जो सरकारी लेखापरीक्षण के दौरान उद्भूत होती हैं।

- उन सभी परिस्थितियों और हालातों का सामना करने के लिए जिनसे एक लेखापरीक्षक को जूझना पड़ता है, पर्याप्ततः विस्तृत रूप में दिए गए नियमों और संहिता बनाना अव्यवहार्य होगा। इसलिए लेखापरीक्षा मानकों के अनुपालन में लेखापरीक्षक को ऐसी परिस्थितियों में आवश्यक लेखापरीक्षा संबंधी कार्य विधियों को निर्धारित करने में अपने विवेक का अवश्य प्रयोग करना चाहिए ताकि वह अपनी राय और अपनी रिपोर्ट की अंतर्वस्तु के लिए उचित आधार प्रस्तुत कर सके।

- सार्वजनिक क्षेत्र के उद्यमों के वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा के सम्बन्ध में साई के लेखापरीक्षा उद्देश्यों के सदृश हो सकते हैं। तदनुरूप निगमित क्षेत्र के वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा के लिए सरकारी लेखापरीक्षक सनदी लेखाकार संस्थान द्वारा जारी मानक लेखापरीक्षा पद्धतियां लागू कर सकता है।

4.3 बढ़ी हुई सार्वजनिक जागरूकता के साथ सार्वजनिक संसाधनों का प्रबन्ध करने वाले व्यक्तियों या संस्थाओं की सार्वजनिक जवाबदेही के लिए मांग बढ़ती हुई प्रकट हुई है जिससे उचित तथा दक्षतापूर्वक ढंग से प्रचालन वाली जवाबदेही प्रक्रिया की आवश्यकता है।

- साई का व्यापक उद्देश्य राज्य के वित्तीय हितों का सुरक्षण करना तथा सार्वजनिक जवाबदेही तथा ठोस और मितव्ययी वित्तीय प्रबन्धन पद्धतियों को उन्नत करना और समर्थित करना है।
- लेखापरीक्षा कार्यकारी सरकार पर वित्तीय नियंत्रण रखने के लिए विधानमंडलों की सहायता करती है।
- सार्वजनिक धन के व्यय में मितव्ययिता तथा निपुणता को प्रभावी बनाने के लिए कार्यकारी सरकार और न कि लेखापरीक्षा उत्तरदायी है। तथापि यह लेखापरीक्षा का कर्तव्य है कि वह अपव्ययता, विफलताएं, प्रणाली सम्बन्धी कमियों, त्रुटियों और उन परिस्थितियों जिनके कारण निष्फल व्यय हो, को ध्यान में लाए।
- सार्वजनिक संसाधनों का प्रबन्ध करने वाली संस्थाओं में वाणिज्यिक उपक्रम शामिल है अर्थात् संविधि द्वारा स्थापित संस्थाएं या कम्पनी अधिनियम के अन्तर्गत स्थापित सार्वजनिक क्षेत्र उपक्रम जिनमें सरकार का नियंत्रक हित हो। तरीके, जिसमें उनका गठन किया जाता है, उनके कार्यों, स्वायत्तता की डिग्री या निधियन

व्यवस्थाओं को लिहाज़ किए बिना ऐसी संस्थाएं अन्ततः सर्वोच्च कानून बनाने वाले निकाय के लिए जवाबदेह होती हैं।

4.4 सरकार में पर्याप्त सूचना, नियंत्रण, मूल्यांकन और रिपोर्टिंग पद्धतियों का विकास जवाबदेही प्रक्रिया को सुकर बनाएगा।

- प्रबन्धन वित्तीय रिपोर्टों के प्रारूप और अन्तर्वस्तु और अन्य सूचना की यथातथ्यता और पर्याप्तता के लिए उत्तरदायी होता है।
- अधिदेश द्वारा आदेश की गयी एक विशेष व्यवस्था के रूप में साई के अधीन कार्यरत लेखा एवं हकदारी कार्यालय राज्य सरकार की वित्तीय रिपोर्टों का सम्बन्धित राज्य सरकार की एजेंसियों द्वारा उनको प्रस्तुत मूल लेखाओं के आधार पर संकलन करते हैं। कुछ राज्यों में ऐसे कार्यालय सरकारी कर्मचारियों को दिए गए दीर्घकालिक कर्ज़ों के लिखे, भविष्य निधि लेखे और सरकारी कार्मिक के हकदारी लेखे भी रखते हैं। साथ-साथ साई सरकारी लेखाओं के प्रारूप पर भारत के राष्ट्रपति को सलाह देता है।

4.5 उपयुक्त प्राधिकारियों को वित्तीय रिपोर्टिंग के लिए स्वीकार्य लेखांकन मानकों के प्रचार और सरकार की आवश्यकताओं के सुसंगत प्रकटन को सुनिश्चित करना चाहिए और लेखापरीक्षित संस्थाओं को विशेष और परिमेय उद्देश्यों और निष्पादन लक्ष्यों का विकास करना चाहिए।

- साई वित्तीय रिपोर्टिंग के लिए स्वीकार्य लेखांकन मानकों के प्रचार और सरकार की आवश्यकताओं के सुसंगत प्रकटन के लिए सरकार को सलाह देगा। लेखापरीक्षित संस्थाओं को विशेष और परिमेय उद्देश्यों और निष्पादन लक्ष्यों का विकास करना चाहिए।

4.6 स्वीकार्य लेखांकन मानकों के सुसंगत लागू करने के परिणामस्वरूप वित्तीय स्थिति और प्रचालनों के परिणामों को सही प्रस्तुत किया जाना चाहिए।

- लेखापरीक्षक एक लेखापरीक्षिती के निष्पादन पर और समयान्तराल में वित्तीय विवरणों में दी गयी सूचना की तुलना के आधार पर अक्सर एकमत व्यक्त करता है। लेखांकन मानकों का अनुपालन करने में सुसंगतता एक उचित मत की अभिव्यक्ति करने को सुकर बनाएगी।

4.7 आंतरिक नियंत्रण की एक पर्याप्त प्रणाली के मौजूद होने से गलतियों और अनियमितताओं का जोखिम निम्नतम होता है।

•

करने के लिए कार्य कर रहे हैं कि लागू संविधियों तथा विनियमों का अनुपालन किया जा रहा है और निर्णय लेने में ईमानदारी तथा औचित्य का अनुसरण किया जाता है। तथापि यह लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षित संस्था को प्रस्ताव तथा सिफारिशें प्रस्तुत करने के उत्तरदायित्व से मुक्त नहीं करता जहां नियंत्रण अपर्याप्त पाए जाते हैं या पाए नहीं जाते।

- लेखापरीक्षकों को आंतरिक नियंत्रणों के मूल्यांकन और उसपर रिपोर्टिंग पर इन्टोसाई के दिशानिर्देशों को उपयोग करना चाहिए।

4.8 लेखापरीक्षा के अन्तर्गत कार्यकलापों के एक व्यापक निर्धारण के लिए आवश्यक सभी सुसंगत डाटा का रखरखाव करने और उन तक पहुंच मुहैया करने में लेखापरीक्षित संस्थाओं के सहयोग को सुकर बनाने के लिए विधायी अधिनियमन मौजूद हैं।

- लेखापरीक्षक को संघ या राज्य के किसी लेखा कार्यालय का निरीक्षण करने, उन किन्हीं पुस्तकों, कागजातों और अन्य दस्तावेजों जो उसे भजे जाने वाले लेनदेनों से सुसंगत हों, वी मांग करने और कार्यालय के प्रभारी से ऐसे प्रश्न पूछ सकता है या ऐसी टिप्पणियां कर सकता है और ऐसी सूचना मंगा सकता है जिसे वह उस लेखे या रिपोर्ट को तैयार करने के लिए आवश्यक समझे तथा जिसे तैयार करना उसका कर्तव्य है।
- लेखापरीक्षक के कार्य के दौरान लेखापरीक्षित संस्था के बारे में अधिप्राप्त सूचना का लेखापरीक्षा के क्षेत्र से बाहर के प्रयोजनों के लिए उपयोग नहीं किया जाना चाहिए और उस राय को तैयार करने या रिपोर्टिंग करने में उपयोग नहीं करना चाहिए जो लेखापरीक्षक के उत्तरदायित्व के अनुसार नहीं है। यह अनिवार्य है कि लेखापरीक्षा, लेखापरीक्षा संबंधी विषयों और लेखापरीक्षा कार्य करते समय प्राप्त सूचना की गोपनीयता रखता है।

4.9 सभी लेखापरीक्षा कार्यकलाप साई के अधिदेश के अन्दर होंगे।

- 'लेखापरीक्षा' शब्द में वित्तीय लेखापरीक्षा, नियमितता लेखापरीक्षा और निष्पादन लेखापरीक्षा शामिल हैं। संवैधानिक उत्तरदायित्व के अनुसरण में साई को लेखापरीक्षा के स्वरूप, क्षेत्र, सीमा और प्रमात्रा का निर्णय करने की शक्ति प्राप्त है जिसमें उसके द्वारा या उसकी ओर से की जाने वाली लेखापरीक्षा के सम्बन्ध में लेखापरीक्षा रिपोर्टों का प्रारूप और अन्तर्वस्तु शामिल है।

4.10 साई को निष्पादन उपायों की वैधता की लेखापरीक्षा करने के लिए सुधारित तकनीकों के प्रति कार्य करना चाहिए।

- लेखापरीक्षकों के विस्तृत लेखापरीक्षा योगदान में इस बात का निर्धारण करने के लिए नई तकनीकी और कार्यप्रणालियों में सुधार करना तथा उनका विकास करना उनसे अपेक्षित होगा कि क्या लेखापरीक्षित संस्था द्वारा उचित तथा वैध निष्पादन उपायों का उपयोग किया गया है। जहां कहीं व्यवहार्य हो वहां लेखापरीक्षकों को अन्य संसंगत शाखाओं की तकनीकों और कार्यप्रणालियों के साथ स्वयं को अवगत कराना चाहिए।

4.11 साई को लेखापरीक्षक और लेखापरीक्षा अधीन संस्था के बीच हित के विवाद से बचना चाहिए।

- साई विभिन्न सार्वजनिक क्षेत्र की संस्थाओं की लेखापरीक्षा करके और रिपोर्टिंग मानकों के अनुसरण में परिणामों की रिपोर्टिंग करके अपना योगदान देता है। इस योगदान को पूरा करने के लिए साई को अपनी स्वतंत्रता तथा विषयनिष्ठता बनाए रखने की आवश्यकता

अध्याय II

सरकारी लेखापरीक्षण में सामान्य मानक

1. प्रस्तावना

1.1 यह खंड सरकारी लेखापरीक्षण में सामान्य मानकों से सम्बन्धित है। सामान्य लेखापरीक्षण मानकों में लेखापरीक्षक तथा लेखापरीक्षण संस्था की योग्यताओं का उल्लेख किया गया है ताकि वे एक दक्ष तथा प्रभावी तरीके में क्षेत्रीय तथा रिपोर्टिंग मानकों से सम्बन्धित कार्य कर सकें।

1.2 सामान्य लेखापरीक्षण मानकों में वे मानक शामिल हैं जो लेखापरीक्षकों तथा लेखापरीक्षा संस्थाओं दोनों पर लागू होते हैं और वे मानक जो लेखापरीक्षा संस्थाओं पर लागू होते हैं। लेखापरीक्षकों तथा लेखापरीक्षा संस्थाओं के लिए सामान्य मानक निम्नवत् हैं :

(क) लेखापरीक्षक तथा लेखापरीक्षा संस्थाएं स्वतंत्र होनी चाहिए।

(ख) लेखापरीक्षक तथा लेखापरीक्षा संस्थाओं के पास आवश्यक क्षमता होनी चाहिए।

(ग) लेखापरीक्षक तथा लेखापरीक्षा संस्थाओं को इन लेखापरीक्षण मानकों का अनुपालन करने में उचित सावधानी बरतनी चाहिए और दिलचस्पी लेनी चाहिए। इसमें साक्ष्य की आयोजना, विनिर्देशन करने, एकत्र करने और मूल्यांकन करने में और परिणाम, निष्कर्ष तथा सिफारिशों की रिपोर्टिंग करने में उचित सावधानी शामिल है।

1.3 लेखापरीक्षा संस्थाओं के लिए सामान्य लेखापरीक्षण मानक वे ५ कि उन्हें निम्न के प्रति नीतियां और कार्यविधियाँ अपनानी चाहिए

- (क) उपयुक्त योग्यता वाले कार्मिक भर्तीकरना
- (ख) कर्मचारियों को अपने कार्यों को प्रभावी ढंग से करने में समर्थ बनाने के लिए उनका विकास करना तथा प्रशिक्षण देना और लेखापरीक्षकों तथा अन्य स्टाफ की प्रोन्नति के लिए आधार निर्धारित करना।
- (ग) लेखापरीक्षा करने सम्बन्धी नियमपुस्तकें और अन्य लिखित निर्देशन टिप्पणियां और अनुदेश तैयार करना।
- (घ) लेखापरीक्षा संस्थाओं में उपलब्ध निपुणता तथा अनुभव में सहायता प्रदान करना और उन निपुणता का पता लगाना जो उनमें नहीं हैं, लेखापरीक्षण कार्यों के लिए निपुणता का अच्छा वितरण मुहैया कराना और लेखापरीक्षा के लिए पर्याप्त संख्या में व्यक्ति देना और उचित सावधानी तथा दिलचस्पी से अपेक्षित स्तर पर अपने उद्देश्य प्राप्त करने के लिए उचित आयोजना तथा पर्यवेक्षण करना।
- (ङ.) आंतरिक मानकों और कार्यविधियों की दक्षता और प्रभावकारिता की समीक्षा करना।

2. स्वतंत्रता

2.1 लेखापरीक्षक तथा लेखापरीक्षा संस्थाओं के लिए सामान्य मानकों में विधायिका से स्वतंत्रता, कार्यपालिका से स्वतंत्रता और लेखापरीक्षित संस्था से स्वतंत्रता शामिल हैं।

- सरकार का प्रकार कुछ भी हो लेखापरीक्षा में स्वतंत्रता और विषयनिष्ठता की आवश्यकता अनिवार्य है। सरकार की विधायी तथा कार्यकारी शाखा दोनों से स्वतंत्रता की पर्याप्त डिग्री लेखापरीक्षा करने तथा इसके परिणामों की प्रत्येयता के लिए आवश्यक हैं।
- विधायिका लेखापरीक्षा सेवाओं के मुख्य उपयोक्ताओं में से एक है। ऐसा

रिपोर्टिंग करना होता है। साईं लेखापरीक्षा रिपोर्टों पर विचार करने के लिए विधायिका के साथ निकटता से कार्य करता है जिसमें विधायिका द्वारा शक्ति प्रदत्त समितियां शामिल हैं।

- साईं विधायिका के सदस्यों को लेखापरीक्षा रिपोर्टों पर वास्तविक विवरण दे सकता है परन्तु यह महत्वपूर्ण है कि साईं अपने लेखापरीक्षा उत्तरदायित्वों के प्रति एक निष्पक्षधारणा बनाए रखने के लिए राजनैतिक प्रभाव से अपनी स्वतंत्रता बनाए रखता है। इसका निहितार्थ है कि साईं विशेष राजनैतिक हितों के प्रति प्रतिक्रियाशील न हो न ही इसका प्रतिक्रियाशील होना प्रतीत हो।
- जबकि साईं को विधायिका द्वारा अधिनियमित विधि का पालन अवश्य करना चाहिए तथापि पर्याप्त स्वतंत्रता में यह अपेक्षित है कि कार्यक्रम बनाने, आयोजना और लेखापरीक्षा करने में यह विधायिका द्वारा निर्देशों के अन्यथा अध्यधीन नहीं है। साईं को अपने अधिदेश के अनुसार वरीयताओं को नियत करने और अपने कार्य का कार्यक्रम बनाने और की जाने वाली लेखापरीक्षा के लिए उपयुक्त कार्यप्रणालियों को अपनाने के लिए आज़ादी की आवश्यकता है।
- यह अनिवार्य है कि विधायिका साईं को पर्याप्त संसाधन मुहैया कराती है जिसके लिए साईं अपने अधिदेश के प्रभावी प्रयोग के अतिरिक्त

जवाबदेह है। जबकि साई के कार्यालय का व्यय समेकित निधि को प्रभारित किया जाता है तथापि भारतीय लेखा तथा लेखापरीक्षा विभाग के अन्य कार्यालयों पर व्यय केन्द्रीय विधानमंडल के वोट के अध्यक्षीय होता है।

- सरकार की कार्यकारी शाखा तथा साई के सार्वजनिक जवाबदेही को प्रोन्नत करने में कुछ सामान्य हित हो सकते हैं। परन्तु कार्यकारिणी के साथ आवश्यक सम्बन्ध एक बाह्य लेखापरीक्षक का है। इस प्रकार साई को रिपोर्टें प्रसारण में त्रुटियों की ओर ध्यान आकर्षित करके तथ सुधारों की सिफारिश करके कार्यकारिणी की सहायता करती है। कार्यकारिणी के ऐसे कार्यों में भाग लेने से बचने के लिए सावधानी बरती जानी चाहिए जो साई की स्वतंत्रता और उसके अधिदेश के निर्वहन में विषयनिष्ठता के प्रतिकूल विरोध करें।
- साई की स्वतंत्रता के लिए यह महत्वपूर्ण है कि अपने अधिदेश में साई के निष्पादन के सम्बन्ध में कार्यकारी द्वारा निर्देशों की कोई शक्ति नहीं होनी चाहिए। साई को लेखापरीक्षा करने, उसमें आशोधन करने या इसे न करने के या लेखापरीक्षा परिणामों, निष्कर्षों और सिफारिशों को छिपाने या आशोधन करने के लिए बाध्य नहीं किया जाना होता है।
- कुछ क्षेत्रों में साई और कार्यकारिणी के बीच सहयोग की डिग्री वांछनीय होती है। साई को ऐसे मामलों जैसेकि लेखांकन मानकों और नीतियों और वित्तीय विवरणों के प्रकार में कार्यकारी को परामर्श देने के लिए तैयार रहना चाहिए। साई को यह सुनिश्चित करना चाहिए कि ऐसा परामर्श देने में ऐसी किसी सुस्पष्ट या विवक्षित बचनबद्धता का परिहार करे जो उसके लेखापरीक्षा अधिदेश के स्वतंत्रतापूर्वक कार्य करने में क्षति पहुंचाए।

- साई की स्वतंत्रता का बनाए रखना लेखापरीक्षा के लिए मामलों का प्रस्ताव करते हुए कार्यकारिणी द्वारा साई को अनुरोध करने से नहीं रोकता। परन्तु यदि इसे पर्याप्त स्वतंत्रता का लाभ उठाना होता है तब साई को किसी ऐसे अनुरोध को अस्वीकार करने में समर्थ होना चाहिए। साई की स्वतंत्रता की संकल्पना के लिए यह मूलतत्त्व है कि कार्यक्रम वाले लेखापरीक्षा कार्यों के प्रति निर्णय अंत में साई द्वारा किए जाने चाहिए।
- साई और कार्यकारिणी के बीच सम्बन्ध में एक संवेदनशील क्षेत्र साई को संसाधनों के प्रावधानों से सम्बन्धित है। बदलते हुए दर्जों में, जोकि संवैधानिक और सांस्थानिक अंतर दर्शाए, साई के संसाधन प्रावधान के लिए व्यवस्थाएं सरकार की कार्यकारी शाखा की वित्तीय स्थिति और सामान्य व्यय नीतियों से सम्बन्धित हो सकती हैं। उसके प्रति सार्वजनिक जवाबदेही के प्रभावी विकास में यह अपेक्षा की जाती है कि साई को पर्याप्त संसाधन मुहैया कराए जाएं ताकि यह एक उचित तरीके से अपने उत्तरदायित्वों का निर्वहन करने में समर्थ हो सके।
- कार्यकारिणी द्वारा संसाधन या अन्य प्रतिबंधों का लगाया जाना, जो साई को अपने अधिदेश का अनुपालन करने पर रोक लगाएगा, विधायिका को साई द्वारा रिपोर्ट के लिए एक उपयुक्त मामला होगा।
- नियंत्रक-महालेखापरीक्षक (कर्तव्य, शक्तियां एवं सेवा शर्तें) के अधिनियम, 1971 में प्रावधान किए गए विधिक अधिदेश में लेखापरीक्षित संस्थाओं और उनके प्रचालनों से सुसंगत सभी परिसरों और अभिलेखों तक नि म ले प और उसके लेखापरीक्षकों के लिए पूरी तथा बेरोकटोक पहुंच का प्रावधान है और व्यक्तियों या उसके अधिकार वाली संस्थाओं से सुसंगत सूचना प्राप्त करने के लिए नि म ले प को पर्याप्त शक्तियों का प्रावधान है।

- विधिक प्रावधान और स्वीकृत परम्परा द्वारा कार्यकारिणी साई के द्वारा सुग्राही सूचना के प्रति पहुंच की अनुमति देती है जो साई के उत्तरदायित्वों के निर्वहन के लिए आवश्यक और सुसंगत होती है।
- इस दृष्टि से कि साई न केवल कार्यकारिणी से अलग स्वतंत्र रूप से अपने कार्य करे बल्कि ऐसा करते हुए भी प्रतीत हो यह महत्वपूर्ण है कि उसके अधिदेश और उसकी पृथक प्रास्थिति के बारे में समुदाय को भलीभांति जानकारी हो। ज्योंही उपयुक्त अवसर प्राप्त हों त्योंही साई को इस सम्बन्ध में शैक्षिक योगदान करना चाहिए।
- साई की कार्यात्मक स्वतंत्रता में औद्योगिक सम्बन्धों, कार्मिक प्रबन्धन, सम्पत्ति प्रबन्धन या उपस्कर और भंडारों की सामान्य खरीद जैसे मामलों में साई के प्रशासन के सम्बन्ध में कार्यकारी संस्थाओं के साथ व्यवस्थाओं को रोकने की आवश्यकता नहीं है जबकि कार्यकारी संस्थाएं ऐसे निर्णय लेने की स्थिति में नहीं होनी चाहिए जिनसे अपने अधिदेश के निर्वहन में साई की स्वतंत्रता को जोखिम में डाल दिया जाए।
- साई लेखापरीक्षित संस्थाओं से अलग होना चाहिए। तथापि साई के अधीन लेखापरीक्षा, विभाग उनके साथ शांतिपूर्वक सम्बन्ध बनाए रखने के विचार से अपने योगदान तथा कार्यों की जानकारी लेखापरीक्षित संस्थाओं के बीच प्रदान करने की मांग करता है। अच्छे सम्बन्ध बेरोकटोक तथा स्पष्टतया सूचना प्राप्त करने और परस्पर सम्मान तथा सूझबूझ के वातावरण में चर्चा करने के लिए साई की सहायता कर सकते हैं। इस भावना से साई अपनी स्वतंत्रता बनाए रखते हुए उन सुधारों के साथ सम्बद्ध होते हुए सहमत हो सकता है जिनकी लोक लेखा या वित्त विधान जैसे क्षेत्रों में प्रशासन द्वारा योजना बनाई जाती है या अपनी सक्षमता या अपने प्राधिकार को प्रभावित करने वाली मसौदा विधि या नियमों को तैयार करने के बारे में

परामर्श किए जाने के लिए सहमत हो सकता है। तथापि इन मामलों में यह प्रशासनिक प्रबन्धन में साई के हस्तक्षेप का एक मामला नहीं है बल्कि उनकी व्यवस्था पर उनको तकनीकी सहायता देकर या साई का वित्तीय प्रबन्धन अनुभव प्रदान करके कतिपय प्रशासनिक सेवाओं के साथ सहयोग करने का एक मामला है।

- निजी क्षेत्र की लेखापरीक्षा की तुलना में जहां लेखापरीक्षक का सहमत कार्य एक आबंध पत्र में निर्दिष्ट किया जाता है वहाँ लेखापरीक्षित संस्था साई के साथ एक ग्राहक के सम्बन्ध में नहीं होती। लेखापरीक्षा मत, निष्कर्ष और सिफारिशें तैयार करने में प्रबन्धन के विचारों को ध्यान में रखते हुए साई को अपने अधिदेश का बेरोकटोक तथा निष्पक्ष रूप से निर्वहन करना होता है परन्तु की गयी लेखापरीक्षा के क्षेत्र या स्वरूप के लिए लेखापरीक्षित संस्था के प्रबन्धन के प्रति इसका कोई उत्तरदायित्व नहीं होता।
- साई को एक लेखापरीक्षित संस्था के प्रबन्धन या प्रचालनों में भाग नहीं लेना चाहिए। लेखापरीक्षा कार्मिक को प्रबन्ध समितियों के सदस्य नहीं बनना चाहिए और यदि लेखापरीक्षा सलाह दी जानी होती है तो इसे लेखापरीक्षा सलाह या सिफारिश के रूप में सूचित किया जाना चाहिए और उसी रूप में स्पष्टतया स्वीकार किया जाना चाहिए।
- एक लेखापरीक्षित संस्था के प्रबन्धन के साथ नज़दीकी सम्बद्ध जैसकि सामाजिक, सादृश्य या अन्य सम्बन्ध जो विषयनिष्ठता को कम करने के लिए सहायक हो, वाले किसी साई कार्मिक को उस संस्था की लेखापरीक्षा करना नहीं सौंपा जाना चाहिए ।
- साई के कार्मिक को एक लेखापरीक्षित संस्था के कार्मिक को उनके कर्तव्यों के प्रति अनुदेश देने में शामिल नहीं होना चाहिए। उन दृष्टांतों में जहां साई अपने प्रचालनों, कार्यक्रमों और कार्यकलापों की चालू समीक्षा को सुकर करने के प्रयोजनार्थ लेखापरीक्षा संस्था में एक

निवासी कार्यालय स्थापित करने का निर्णय करता है वहां साई के कार्मिक को ऐसी किसी निर्णय करने वाली या अनुमोदन वाली प्रक्रिया में नहीं लगाया जाना चाहिए जिसे लेखापरीक्षिती के प्रबन्धन का उत्तरदायित्व माना जाता है।

- साई अकादमिक संस्थाओं के साथ सहयोग कर सकता है और व्यावसायिक निकायों के साथ औपचारिक सम्बन्ध बना सकता है बशर्ते कि सम्बन्धों से कुल मिलाकर व्यवसाय के अनुभवी सदस्यों की सलाह का लाभ उठाने के लिए उसकी स्वतंत्रता तथा विषयनिष्ठता पर रोक नहीं लगायी जाती।

3. सक्षमता

3.1 लेखापरीक्षक तथा साई के पास उपेक्षित सक्षमता होनी चाहिए

3.2 निम्नलिखित पैराग्राफ एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में सक्षमता का उल्लेख करते हैं:

3.2.1 साई का अधिदेश सामान्यतया लेखापरीक्षा मत, निष्कर्षों और सिफारिशों को तैयार करने और रिपोर्ट करने का कार्यभार सौंपता है।

3.2.2 लेखापरीक्षा विभाग में चर्चाएं मत और निर्णयों की विषयनिष्ठता और प्राधिकार को प्रोन्नत करती हैं।

3.2.3 इस प्रकार चूंकि साई द्वारा निर्वहन किए जाने वाले कर्तव्य तथा

कार्यप्रणालियों और कार्यविधियों के प्रति लागू करने चाहिए। इसके

लिए यह अनिवार्य है कि इसके मानकों, आयोजना, कार्यविधियों, कार्यप्रणालियों और पर्यवेक्षण के प्रति कार्मिक या बाह्य विशेषज्ञों द्वारा पूरे आसंजन से कम द्वारा अक्षुण्ण लेखापरीक्षा रिपोर्टों के लिए इसके उत्तरदायित्वों का प्रभावी उपयोग करने के लिए कार्यविधियों का प्रतिपादन करें।

- 3.2.4 लेखापरीक्षा विभाग को लेखापरीक्षा अधिदेश के प्रभावी निर्वहन के लिए आवश्यक निपुणता तथा अनुभव के अधिकार की आवश्यकता है। उस अधिदेश के अन्तर्गत की जाने वाली लेखापरीक्षा का स्वरूप कुछ भी हो परन्तु जिन व्यक्तियों की शिक्षा तथा अनुभव लेखापरीक्षा कार्य के स्वरूप, क्षेत्र तथा जटिलताओं के अनुरूप हो उनको लेखापरीक्षा कार्य करना चाहिए। लेखापरीक्षा विभाग को अद्यतन लेखापरीक्षा

लेखापरीक्षा शामिल है।

- 3.2.5 चूंकि लेखापरीक्षा अधिदेश का स्वरूप व्यापक तथा विवेकाधीन है और की जाने वाली लेखापरीक्षाओं की बारंबारता ओर उपलब्ध करायी जाने वाली रिपोर्टों के स्वरूप में साई का विवेक उपलब्ध है इसलिए लेखापरीक्षा विभाग में प्रत्याशित प्रबन्धन का उच्च स्तर है।

4. उचित सावधानी

- 4.1 लेखापरीक्षक तथा साई के लिए सामान्य मानकों में साक्ष्य के विनिर्दिष्ट करने, एकत्र करने और मूल्यांकन करने में और परिणामों, निष्कर्षों और सिफारिशों में उचित सावधानी शामिल है।

4.2 निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में उचित सावधानी का उल्लेख किया गया है :

- साई को संस्थाओं तथा सार्वजनिक उद्यमों की इसकी लेखापरीक्षा में विषयपरक होना चाहिए और ऐसा होता प्रतीत होना चाहिए। यह अपने मूल्यांकनों में और लेखापरीक्षा के परिणामों की अपनी रिपोर्टिंग में उचित होना चाहिए ।

4.2.2 तकनीकी निपुणता का निष्पादन और उपयोग एक विशेष लेखापरीक्षा की जटिलताओं के प्रति उपयुक्त गुणता का होना चाहिए। लेखापरीक्षकों को उन स्थितियों, नियंत्रण सम्बन्धी कमियों, अभिलेख रखने में अपर्याप्तताओं, गलतियों या अप्रायिक संव्यवहारों या परिणामों के लिए सावधान रहने की आवश्यकता है जो कपटपूर्ण, अनुचित या गैर कानूनी व्यय, अनधिकृत प्रचालनों, अपव्यय, अदक्षता या सत्यनिष्ठा के अभाव के सूचक हो सकते थे।

4.2.3 जहां एक अधिकृत या स्वीकृत संस्था लोक उद्यमों द्वारा लेखांकन और रिपोर्टिंग के लिए मानक या दिशानिर्देश नियत करती है वहां साई उसकी जांच के दौरान ऐसे दिशानिर्देशों का उपयोग कर सकता है। कम्पनी अधिनियम, 1956 के अन्तर्गत पंजीकृत कम्पनियों की लेखापरीक्षा करते समय भारतीय सनदी लेखाकार संस्थान (आई सी ए आई) द्वारा जारी लेखांकन मानकों और मानक लेखापरीक्षा पद्धतियों को साई द्वारा ध्यान में रखा जाना चाहिए।

- यदि साई परामर्शदाता के रूप में बाह्य विशेषज्ञ नियुक्त करता है तो उसे अन्तर्ग्रस्त विशेष कार्यों के लिए परामर्शदाताओं की सक्षमता और

अभिवृत्ति से अपने को आश्वासित कराने के लिए उचित सावधानी बरतनी चाहिए। यह मानक वहां भी लागू होता है जहां साई के पास बाहर से लेखापरीक्षक ठेके पर लगाए जाते हैं। इसके अतिरिक्त इस बात को सुनिश्चित करने के लिए सावधानी बरती जानी चाहिए कि आयोजना, लेखापरीक्षा क्षेत्र, लेखापरीक्षा करने और रिपोर्टिंग करने की अवधारण करने के लिए लेखापरीक्षा ठेकों में साई के लिए पर्याप्त प्रावधान शामिल हैं।

- क्या साई को अपने कार्यों के निष्पादन में साई के लिए बाह्य विशेषज्ञों से सलाह लेने की आवश्यकता है, ऐसी व्यवस्थाओं में उचित सावधानी बरतने के लिए मानकों के निष्पादन की गुणता के रखरखाव पर भी प्रभाव पड़ता है। एक बाह्य विशेषज्ञ से सलाह प्राप्त करने से लेखापरीक्षा विभाग लेखापरीक्षा कार्य पर तैयार किए गए मतों या प्राप्त हुए निष्कर्षों के लिए उत्तरदायित्व से मुक्त नहीं होता।
- जब लेखापरीक्षा विभाग अन्य लेखापरीक्षक (लेखापरीक्षकों) से कार्य कराता है तब इस बात को आश्वासित करने के लिए इसे पर्याप्त कार्यविधियों को लागू करना चाहिए कि अन्य लेखापरीक्षक (लेखापरीक्षकों) ने उचित सावधानी बरती है और सुसंगत लेखापरीक्षण मानकों का अनुपालन किया है और उस कार्य की गुणता के प्रति स्वयं को संतुष्ट करने के लिए वह अन्य लेखापरीक्षक (लेखापरीक्षकों) के कार्य की समीक्षा कर सकता है।
- लेखापरीक्षक के कार्य के दौरान अभिगृहीत एक लेखापरीक्षित संस्था के बारे में सूचना का लेखापरीक्षा के क्षेत्र तथा लेखापरीक्षक के उत्तरदायित्वों के अनुसार एक मत तैयार करने या रिपोर्टिंग करने से बाहर प्रयोजनों के लिए उपयोग नहीं किया जाना चाहिए। यह अनिवार्य

है कि लेखापरीक्षा विभाग लेखापरीक्षा मामलों और इसके लेखापरीक्षा कार्य से उद्भूत सूचना के सम्बन्ध में गोपनीयता रखता है। तथापि साई को विधि के विरुद्ध अपराधों के बारे में उचित अभियोजना प्राधिकारियों को रिपोर्ट करनी चाहिए।

5. गुणता आश्वासन समीक्षा

5.1 साई की संगत एक उपयुक्त गुणता आश्वासन प्रणाली होनी चाहिए।

- निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में गुणता आश्वासन समीक्षाओं का उल्लेख किया गया है :
- लेखापरीक्षा विभाग द्वारा कार्य के उच्च मानक को सुनिश्चित करके के महत्त्व के कारण इसे लेखापरीक्षा निष्पादन में सुधार करने और परिणामों के लिए गुणता आश्वासन कार्यक्रमों के प्रति विशेष ध्यान देना चाहिए। ऐसे कार्यक्रमों से उद्भूत होने वाले लाभों से इस प्रयोजन के लिए उपलब्ध होने वाले उपयुक्त संसाधनों के लिए इसे अनिवार्य बनाया जाता है। यह महत्वपूर्ण है कि इन संसाधनों का उपयोग प्राप्त किए जाने वाले लाभों के प्रति समान होना चाहिए।

5.2.2 साई को निम्न के प्रति प्रणालियां और कार्यविधियां स्थापित करनी चाहिए :

- इस बात की पुष्टि करना कि आंतरिक गुणता आश्वासन प्रक्रियाएं संतोषजनक ढंग से प्रचालित हुई हैं ;
- लेखापरीक्षा रिपोर्ट की गुणता सुनिश्चित करना ; और
- सुधार करना और कमियों की पुनरावृत्ति से बचना।

5.2.3 निष्पादन की गुणता को सुनिश्चित करने के एक आगामी उपाय के रूप में, जो कि सम्बन्धित लेखापरीक्षा के लिए लाईन उत्तरदायित्व वाले कार्मिक द्वारा लेखापरीक्षा कार्यकलाप की समीक्षा के अतिरिक्त हो, लेखापरीक्षा विभागों के लिए यह वांछनीय है कि वे अपनी गुणता आश्वासन व्यवस्थाएं स्थापित करें। वह है आंतरिक गुणता आश्वासन व्यवस्थाओं के परिणामों और साई के वरिष्ठ स्तर के प्रबंधन को आवश्यक रिपोर्टिंग के सम्बन्ध में

रिपोर्टिंग करने की सुसंगत लेखापरीक्षा लाईन प्रबंधन के साथ परामर्श से उन लेखापरीक्षाओं में न लगे उपयुक्त रूपसे योग्यता प्राप्त साई कार्मिक द्वारा गहराई से समीक्षा की जा सकती है।

5.2.4 लेखापरीक्षा संस्थाओं के लिए यह उपयुक्त है कि वे अपने प्रचालनों के प्रभावी प्रबंधन को प्राप्त करने और इसके निष्पादन की गुणता को कायम रखने के लिए लेखापरीक्षा विभाग की सहायता करने के लिए एक व्यापक चार्टर वाले इसके अपने आंतरिक लेखापरीक्षक कार्य संस्थापित करें।

5.2.5 लेखापरीक्षा विभाग द्वारा किए गए कार्य की गुणता में आंतरिक समीक्षा को सुदृढ़ करके और इसके कार्य का स्वतंत्र मूल्यांकन करके वृद्धि की जा सकती है।

6. लेखापरीक्षा संस्थाओं के लिए अन्य सामान्य मानक

6.1 साई को उपयुक्त योग्यता वाले कार्मिक की भर्ती करने और उनको व्यावसायिक रूप से प्रशिक्षित करने के लिए नीतियां और कार्य विधियां अपनानी चाहिए।

6.1.1 साई के कार्मिक को उपयुक्त प्रशिक्षण तथा अनुभव से सज्जित होना चाहिए। साई को संगठन में प्रत्येक स्तर पर लेखापरीक्षकों की नियुक्ति के लिए निम्नतम प्रशिक्षण आवश्यकताओं को स्थापित करना चाहिए और नियमित रूप से इनकी समीक्षा करनी चाहिए।

6.2 साई को साई के कर्मचारियों का विकास करने तथा उनको प्रशिक्षित करने के लिए नीतियां तथा कार्य विधियाँ अपनानी चाहिए ताकि वे अपने कार्य को प्रभावी ढंग से निष्पादित करने में उनको समर्थ बना सकें तथा लेखापरीक्षकों और अन्य स्टाफ की प्रोन्नति के लिए आधार निर्धारित कर सकें।

6.2.1 निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में प्रशिक्षण और विकास का उल्लेख किया गया है

6.2.2 साई को अपने कार्मिक के व्यावसायिक विकास को जारी रखने के लिए प्रावधान करने के लिए पर्याप्त उपाय करने चाहिए जिसमें इन हाऊस ट्रेनिंग और बाह्य पाठ्यक्रमों में उपस्थिति को बढ़ावा देने का प्रावधान, यथा उपयुक्त शामिल हो।

6.2.3 साई को अपने कार्मिक की व्यावसायिक विकास आवश्यकताओं का पता लगाना चाहिए।

6.2.4 साई को लेखापरीक्षकों और साई के अन्य स्टाफ की प्रोन्नति के लिए शैक्षिक योग्यताओं सहित मापदंड स्थापित करना चाहिए तथा नियमित रूप से समीक्षा करनी चाहिए।

6.2.5 साई को इसके द्वारा की गयी लेखापरीक्षा की रेंज को लागू लेखापरीक्षा तकनीकों और कार्यप्रणालियों के सम्बन्ध में लेखापरीक्षा स्टाफ के

व्यावसायिक विकास के लिए नीतियां तथा कार्यविधियाँ भी स्थापित करनी चाहिएं और बनाए रखनी चाहिए।

6.2.6 साई के कार्मिक को सरकारी वातावरण की अच्छी जानकारी होनी चाहिए जिसमें विधायिका की भूमिका, कार्यकारिणी के प्रचालनों को शासित करने वाली विधिक तथा सांस्थानिक व्यवस्थाएं और लोक उद्यमों के चार्टर जैसे ऐसे पहलू शामिल हैं। उसी प्रकार प्रशीक्षित लेखापरीक्षा स्टाफ के पास साई के लेखापरीक्षा मानकों, नीतियों, कार्यविधियों और पद्धतियों की पर्याप्त जानकारी होनी चाहिए।

6.2.7 वित्तीय प्रणालियों, लेखांकन अभिलेखों और वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा में लेखांकन तथा सम्बन्धित शाखाओं में प्रशिक्षण और लेखापरीक्षित संस्था की जवाबदेही को प्रभावित करने वाले लागू विधान तथा कार्यकारी आदेशों की जानकारी अपेक्षित होती है। इसके अतिरिक्त निष्पादन लेखापरीक्षा करने में उपरोक्त के अतिरिक्त प्रशासन, प्रबन्धन, अर्थशास्त्र और सामाजिक विज्ञान जैसे ऐसे क्षेत्रों में प्रशिक्षण अपेक्षित हो सकता है।

6.2.8 साई को अपने कार्य से सुसंगत एक व्यावसायिक निकाय का सदस्य बनने और उस निकाय के कार्यकलापों में भाग लेने के लिए अपने कार्मिक को प्रोत्साहित करना चाहिए।

6.3 साई को लेखापरीक्षा करने से सम्बन्धित नियमपुस्तकें और अन्य लिखित मार्गदर्शन तथा अनुदेश तैयार करने के लिए नीतियां और कार्यविधियाँ अपनानी चाहिएं।

6.3.1 निम्नलिखित पैराग्राफ में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में लिखित

6.3.2 मार्गदर्शन वाले परिपत्रों द्वारा साई के स्टाफ को संसूचना देना तथा साई की नीतियों, मानकों और पद्धतियों को नियत करते हुए एक अद्यतन लेखापरीक्षा नियमपुस्तक का रखरखाव करना लेखापरीक्षा की गुणता बनाए

6.4 साई साई में उपलब्ध निपुणताओं और अनुभव में सहायता प्रदान करने के लिए नीतियां और कार्य विधियां अपनानी चाहिएं और उन निपुणताओं का पता लगाना चाहिए जिनका अभाव है; लेखापरीक्षण कार्यों के लिए निपुणताओं का अच्छा वितरण करना चाहिए और लेखापरीक्षा के लिए पर्याप्त संख्या में व्यक्ति उपलब्ध कराने चाहिए और उचित सावधानी तथा दिलचस्पी से अपेक्षित स्तर पर अपने उद्देश्य प्राप्त करने के लिए उचित आयोजना और पर्यवेक्षण करना चाहिए।

6.4.1 निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में निपुणताओं के उपयोग का उल्लेख किया गया है।

6.4.2 प्रत्येक लेखापरीक्षा करने के लिए अपेक्षित संसाधनों का निर्धारण किए जाने की आवश्यकता है ताकि उपयुक्त रूप से निपुणता प्राप्त स्टाफ को कार्य सौंपा जा सके और लेखापरीक्षा के लिए लगाए जाने वाले स्टाफ संसाधनों पर नियंत्रण रखा जा सके।

6.4.3 सीमा, जिस तक अकादमिक उपलब्धियां विशेषतया लेखापरीक्षा कार्य तक सम्बद्ध होनी चाहिएं, में किए गए लेखापरीक्षण के प्रकार के साथ अन्तर है। यह आवश्यक नहीं है कि प्रत्येक लेखापरीक्षक के पास लेखापरीक्षा अधिदेश के सभी पहलुओं में सक्षमता होती है। तथापि लेखापरीक्षा कार्यों के प्रति कार्मिक के लगाए जाने को शामिल करने वाली नीतियों और

कार्यविधियों का उद्देश्य उन कार्मिक, का परिनियोजना होना चाहिए जिनके पास लेखापरीक्षा कार्य के स्वरूप द्वारा अपेक्षित लेखापरीक्षण निपुणताएं हों ताकि एक विशेष लेखापरीक्षा पर लगे दल के पास एकत्रित रूप में आवश्यक निपुणताएं और विशेषज्ञता हो।

6.4.4 बाह्य स्रोतों से विशेष निपुणताएं अभिगृहीत करने का साई के पास अधिकार होना चाहिए यदि लेखापरीक्षा सफलतापूर्वक करने में इस बात के लिए ऐसा करना अपेक्षित हो कि लेखापरीक्षा परिणाम, निष्कर्ष और सिफारिशें अनुबोधक हैं और सुदृढ़ रूप से आधारित हैं और लेखापरीक्षा की विषय वस्तु की पर्याप्त जानकारी देती हैं। लेखापरीक्षा संस्था को अपनी विशेष परिस्थितियों में यह अनुमान लगाना होता है कि किस सीमा तक बाह्य विशेषज्ञों के नियोजन के प्रति इसकी आवश्यकताएं इन हाऊस विशेषज्ञ द्वारा अधिक से अधिक पूरी की जाती हैं।

6.4.5 लेखापरीक्षा के पर्यवेक्षण को शासित करने वाली नीतियां और कार्यविधियाँ सक्षमता के उपयुक्त स्तर पर साई के योगदान के निष्पादन में परीक्षा की उन लेखापरीक्षकों द्वारा योजना बनाई जाती है और पर्यवेक्षण किया जाता है हैं और

6.4.6 जहां साई के अधिदेश में उन वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा शामिल है जिनमें पूर्णतः सरकार की कार्यकारी शाखा को कवर किया गया है वहां

एजेंसी समन्वय व्यवस्थाओं और नियंत्रण तंत्र का समन्वयित मूल्यांकन खांकन और

नियंत्रण प्रणालियों की जानकारी और इस प्रकार की लेखापरीक्षा के लिए साई द्वारा लागू लेखापरीक्षण तकनीकों में पर्याप्त विशेषज्ञता अपेक्षित होगी।

6.4.7 जब तक कि साई प्रत्येक लेखापरीक्षित संस्था के पूरे प्रचालनों को कवर करते हुए निष्पादन लेखापरीक्षा सहित सभी सुसंगत लेखापरीक्षाएं एक उचित समय सीमा के अन्दर करने के लिए सज्जित न हो तब तक लेखापरीक्षा कार्यकलापों की रेंज का अवधारण करने के लिए मापदंड की आवश्यकता है जिसमें प्रत्येक लेखापरीक्षित संस्था द्वारा सार्वजनिक जवाबदेही दायित्वों के निष्पादनके सम्बन्ध में लेखापरीक्षा अवधि या चक्र के अन्दर अधिकतम व्यवहार्य आश्वासन दिए जाएंगे।

6.4.8 विभिन्न लेखापरीक्षा कार्यकलापों में इसके संसाधनों के आवंटन को अवधारित करने में साई को किसी लेखापरीक्षा कार्यों को वरीयता देनी चाहिए जिसे विधि द्वारा एक निर्दिष्ट समयसीमा के अन्दर पूरा किया जाना चाहिए। नीति सम्बन्धी आयोजना के प्रति सावधानीपूर्वक ध्यान दिया जाना चाहिए ताकि ली जाने वाली विवेकाधीन लेखापरीक्षा के लिए प्राथमिकता के उपयुक्त क्रम का पता लगाया जा सके।

6.4.9 अधिदेश के बाहर निष्पादन की गुणवत्ता बनाए रखने के अनुरूप वरीयताएं देने में उपलब्ध सूचना के मद्देनजर साई का अनुमान लगाना अन्तर्ग्रस्त होता है। लेखापरीक्षित संस्थाओं की संरचना, कार्यों और प्रचालनों से सम्बन्धित डाटा के एक पोर्टफोलियो के रखरखाव से महत्वपूर्णता तथा सुमेद्यता के क्षेत्रों तथा प्रशासन में सुधारों के लिए संभावित होंगे वाले क्षेत्रों का पता लगाने में साई को मदद मिलेगी।

6.4.10 प्रत्येक लेखापरीक्षा करने से पहले साई में नामजद कार्गिक को इसके प्रारम्भ करने के लिए उचित प्राधिकार देना चाहिए। इस प्राधिकार में

लेखापरीक्षा के उद्देश्यों, इसके क्षेत्र और फोकस, निपुणता तथा प्रमात्रा के रूप में लेखापरीक्षा के प्रति लगाए जाने वाले संसाधनों, उपयुक्त पाइंटों पर प्रगति

किया जाना है उस तारीख को एक स्पष्ट विवरण शामिल होना चाहिए और लेखापरीक्षा की एक रिपोर्ट दी जानी होती है।

6.5 आचार महत्व वाले मानक

ये मानक सभी लेखापरीक्षकों, साई के अध्यक्ष, कार्यकारी अधिकारियों और साई के लिए तथा उसकी ओर से कार्य करने वाले सभी व्यक्तियों पर लागू होते हैं। इस बात को सुनिश्चित करने का उत्तरदायित्व साई का है कि इसके सभी लेखापरीक्षकों को भारत में सरकारी कर्मचारियों के लिए आचार नियमावली में दिए गए मूल्यों और सिद्धांतों की जानकारी है तथा वे तदनुसार कार्य करते हैं। निम्नलिखित लेखापरीक्षा मानकों का आचार महत्व है

- लेखापरीक्षक और साई को स्वतंत्र होना चाहिए और उन मामलों पर लेखापरीक्षित संस्था के साथ हित के विवाद से बचना चाहिए जिनसे उनकी स्वतंत्रता पर मूर्तरूप में रोक लगायी जाए।
- लेखापरीक्षक तथा साई के पास अपेक्षित सक्षमता होनी चाहिए।
- लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षण मानकों का अनुपालन करने में उचित सावधानी तथा दिलचस्पी लेनी चाहिए ।
- लेखापरीक्षक को सदैव पूर्णतः सत्यनिष्ठा तथा कर्तव्य के प्रति निष्ठा रखनी चाहिए।
- लेखापरीक्षकों को तीसरे दलों को मौखिक रूप से या लिखित रूप में लेखापरीक्षण प्रक्रिया में प्राप्त सूचना नहीं बतानी चाहिए।

अध्याय - III

सरकारी लेखापरीक्षण में क्षेत्रीय मानक

1. क्षेत्रीय मानकों का प्रयोजन अर्थपूर्ण, क्रमबद्ध और संतुलित उपायों या कार्रवाईयों जिनका लेखापरीक्षक को अनुपालन करना होता है, के लिए मापदंड या समग्र फ्रेमवर्क स्थापित करना होता है। ये उपाय और कार्रवाईयां जांच के नियमों की द्योतक हैं जिनका लेखापरीक्षक लेखापरीक्षा साक्ष्य के एक जिज्ञासु के रूप में एक विशेष परिणाम प्राप्त करने के लिए कार्यान्वयन करता है ।

2. क्षेत्रीय मानक लेखापरीक्षा कार्य करने तथा इसकी व्यवस्था करने के लिए फ्रेमवर्क स्थापित करते हैं। वे सामान्य लेखापरीक्षण मानकों से सम्बन्धित होते हैं जो क्षेत्रीय मानकों द्वारा कवर किए गए कार्य लेने के लिए मूल आवश्यकताएं नियत करते हैं। वे रिपोर्टिंग मानकों से भी सम्बन्धित होते हैं जो लेखापरीक्षण के संचार पहलू को कवर करते हैं चूंकि क्षेत्रीय मानकों को कार्यान्वित करने से उद्भूत परिणाम मत या रिपोर्ट की अन्तर्वस्तु के लिए मुख्य स्रोत बनता है।

3. सभी प्रकार की लेखापरीक्षा के लिए लागू क्षेत्रीय मानक निम्नवत् हैं :

(क) लेखापरीक्षक को एक ऐसे तरीके में लेखापरीक्षा की योजना बनानी चाहिए जिसमें यह सुनिश्चित किया जाता है कि उच्च गुणता की लेखापरीक्षा एक मितव्ययी, दक्ष तथा प्रभावी तरीके में तथा उचित तरीके में की जाती है।

(ख) प्रत्येक स्तर तथा लेखापरीक्षा चरण पर लेखापरीक्षा स्टाफ के कार्य का लेखापरीक्षा के दौरान उचित रूप से पर्यवेक्षण किया जाना चाहिए और लेखापरीक्षा स्टाफ के एक वरिष्ठ सदस्य को प्रलेखित कार्य की समीक्षा करनी चाहिए।

(ग) लेखापरीक्षा की सीमा तथा क्षेत्र का अवधारण करने में लेखापरीक्षक को आंतरिक नियंत्रण की विश्वसनीयता का अध्ययन तथा मूल्यांकन करना चाहिए।

(घ) नियमितता (वित्तीय) लेखापरीक्षा करने में लागू नियमों और विनियमों के साथ अनुपालन की एक जांच की जानी चाहिए। लेखापरीक्षक को उन गलतियों, अनियमितताओं और अवैध कार्यों का पता लगाने का उचित आश्वासन प्रदान करने के लिए लेखापरीक्षा उपाय और कार्यविधियों तैयार करनी चाहिए जिनका वित्तीय विवरण की राशियों या नियमितता लेखापरीक्षाओं के परिणामों पर प्रत्यक्ष और मूर्त प्रभाव पड़ सकता था। लेखापरीक्षक को उन अवैध कार्यों की संभावना के बारे में भी जानकारी होनी चाहिए जिनका वित्तीय विवरणों या नियमितता लेखापरीक्षाओं के परिणामों पर अप्रत्यक्ष और मूर्त प्रभाव पड़ सकता था।

निष्पादन लेखापरीक्षा करने में, जब लेखापरीक्षा उद्देश्यों को पूरा करना आवश्यक हो, लागू नियमों और विनियमों के साथ अनुपालन का निर्धारण किया जाना चाहिए। लेखापरीक्षक को उन अवैध कार्यों का पता लगाने का उचित आश्वासन प्रदान करने के लिए लेखापरीक्षा तैयार करनी चाहिए जिनका लेखापरीक्षा उद्देश्यों पर महत्वपूर्ण प्रभाव पड़ सकता था। लेखापरीक्षक को उन स्थितियों या संव्यवहारों के प्रति

भी सचेत रहना चाहिए जो उन अवैध कार्यों के सूचक हो सकते हैं जिनका लेखापरीक्षा परिणामों पर अप्रत्यक्ष प्रभाव पड़ सकता है।

किसी सूचना, कि एक अनियमितता, अवैध कार्य, कपट या गलती हो सकती है जिसका लेखापरीक्षा पर मूर्त प्रभाव पड़ सकता था, के कारण लेखापरीक्षक को ऐसे सन्देह की पुष्टि करने या उसे दूर करने के लिए कार्यविधियाँ लागू करनी चाहिए। एक महत्वपूर्ण उद्देश्य, जो इस प्रकार की लेखापरीक्षा साई को सौंपती है, इसके अधिकार में रखे गए सभी उपायों द्वारा इस बात को सुनिश्चित करना होता है कि राज्य बजट तथा लेखा पूर्ण तथा वैध हैं। यह संसद तथा लेखापरीक्षा प्रतिवेदन के अन्य

प्रयोक्ताओं को राज्य के वित्तीय दायित्वों के आकार तथा विकास के बारे में आश्वासन प्रदान करेगा। इस उद्देश्य को प्राप्त करने के लिए साई इस बात को आश्वासित करने के विचार से प्रशासन के लेखाओं और वित्तीय विवरणों की जांच करेगा कि सभी प्रचालन सही ढंग से लिए गए हैं, पूरे किए गए हैं, पास किए गए हैं, उनका भुगतान तथा पंजीकरण किया गया है। “ डिसचार्ज ” के प्रदान करने में अनियमितता के अभाव में सामान्यतया लेखापरीक्षा कार्यविधि बनती है।

(ड) लेखापरीक्षक के अनुमान और लेखापरीक्षाधीन संगठन, कार्यक्रम, कार्यकलाप या कार्य सम्बन्धी निष्कर्षों को सहायता प्रदान करने के लिए सक्षम, सुसंगत तथा उचित साक्ष्य प्राप्त किया जाना चाहिए।

(च) नियमितता (वित्तीय) लेखापरीक्षा और अन्य प्रकार की लेखापरीक्षा में जब लागू हो लेखापरीक्षकों को इस बात को स्थापित

करने के लिए वित्तीय विवरणों का विश्लेषण करना चाहिए कि क्या वित्तीय रिपोर्टिंग और प्रकटन के लिए स्वीकार्य लेखांकन मानकों का अनुपालन किया गया है। वित्तीय विवरणों के विश्लेषण एक ऐसी डिग्री तक किए जाने चाहिए ताकि वित्तीय विवरणों पर एक मत व्यक्त करने के लिए एक तर्काधार प्राप्त किया गया है।

4. आयोजना

4.1 क्षेत्रीय मानकों में निम्नलिखित शामिल हैं :

लेखापरीक्षक को एक ऐसे तरीके में लेखापरीक्षा की योजना बनानी चाहिए जिसमें यह सुनिश्चित किया जाता है कि उच्च गुणता की लेखापरीक्षा एक मितव्ययी, दक्ष तथा प्रभावी तरीके में तथा उचित तरीके में की जाती है।

4.2 निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानके के रूप में आयोजना का उल्लेख किया गया है।

4.2.1 साई को किन्हीं ऐसे लेखापरीक्षा कार्यों को वरीयता देनी चाहिए जिन्हें नियमों द्वारा लिया जाना चाहिए और साई के अधिदेश के अन्तर्गत विवेकाधीन क्षेत्रों के लिए वरीयताओं का निर्धारण करना चाहिए।

4.2.2 विशेष लेखापरीक्षितियों की एक लेखापरीक्षा की आयोजना में लेखापरीक्षक को :

(क) उस परिवेश के महत्वपूर्ण पहलुओं का पता लगाना चाहिए जिसमें लेखापरीक्षित संस्था प्रचालन करती है;

(ख) जवाबदेही संबंधों की एक जानकारी विकसित करनी चाहिए;

और

उपयोक्ताओं पर विचार करना चाहिए;

(घ) लेखापरीक्षा उद्देश्यों को निर्दिष्ट करना चाहिए तथा उनको पूरा करने के लिए आवश्यक जांच करनी चाहिए;

(ङ) प्रमुख प्रबन्धन प्रणालियों और नियंत्रणों का पता लगाना चाहिए और उनकी क्षमता तथा कमियों दोनों का पता लगाने के लिए एक प्रारम्भिक निर्धारण करना चाहिए;

(च) विचार किए जाने वाले मामलों के मूर्त रूप का अवधारण करना चाहिए;

(L) लेखापरीक्षित संस्था की आंतरिक लेखापरीक्षा और इसके वर्क प्रोग्राम की समीक्षा करनी चाहिए

(ज) विश्वास की सीमा का निर्धारण जो अन्य लेखापरीक्षकों पर किया जा सकता है उदाहरणार्थ आन्तरिक लेखापरीक्षा;

(झ) सर्वाधिक दक्ष तथा प्रभावी लेखापरीक्षा धारणा का अवधारण करना चाहिए;

(ञ) इस बात का अवधारण करने के लिए एक समीक्षा का प्रावधान करना चाहिए कि क्या पूर्ववर्ती रिपोर्ट किए गए लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों पर उपयुक्त कार्रवाई की गयी है; और

(ट) लेखापरीक्षा योजना के उपयुक्त प्रलेखीकरण के लिए और प्रस्तावित क्षेत्रकार्य के लिए प्रावधान करना चाहिए।

4.3 एक लेखापरीक्षा में निम्नलिखित आयोजना उपाय सामान्यतया शामिल किए जाते हैं:

- (क) जोखिम का निर्धारण करने और मूर्तरूप का अवधारण करने के लिए लेखापरीक्षित संस्था और इसके संगठन के बारे में सूचना एकत्र करना;
- (ख) लेखापरीक्षा के उद्देश्य तथा क्षेत्र का निर्धारण करना;
- (ग) अपनायी जाने वाली धारणा और बाद में की जाने वाली जांच के स्वरूप तथा सीमा का अवधारण करने के लिए प्रारम्भिक विश्लेषण करना;
- (घ) जब लेखापरीक्षा की योजना बनायी जाए तब प्रत्याशित विशेष समस्याओं का उल्लेख करना;
- (ङ) लेखापरीक्षा के लिए एक बजट तथा एक अनुसूची तैयार करना;
- (च) लेखापरीक्षा के लिए स्टाफ आवश्यकताओं तथा एक दल का पता लगाना; और
- (L) लेखापरीक्षा के क्षेत्र, उद्देश्यों और निर्धारण मापदंड के बारे में लेखापरीक्षित संस्था से परिचित होना और जब आवश्यक हो उनसे चर्चा करना।

4.4 साईं जब आवश्यक हो लेखापरीक्षा के दौरान योजना में संशोधन कर सकता है।

4.5 लेखापरीक्षकों को उन महत्वपूर्ण गलत बयानी का पता लगाने का उचित आश्वासन प्रदान करने के लिए लेखापरीक्षा प्रारूप तैयार करना चाहिए जो उन ठेकों या प्रदान किए गए करारों के प्रावधानों के अननुपालन से उद्भूत हुए हों जिनका वित्तीय विवरण की राशियों के अवधारण पर प्रत्यक्ष तथा मूर्त प्रभाव पड़ता है। यदि लेखापरीक्षक की जानकारी में विशेष सूचना आती है

जिसमें उस संभव अननुपालन के मौजूद होने से सम्बन्धित साक्ष्य उपलब्ध हो जिसका वित्तीय विवरणों पर मूर्त अप्रत्यक्ष प्रभाव पड़ सकता था तब लेखापरीक्षकों को इस बात को सुनिश्चित करने के लिए विशेष रूप में निदेशित लेखापरीक्षा कार्यविधियों को लागू करना चाहिए कि क्या अननुपालन हुआ है।

5. पर्यवेक्षण और समीक्षा

5.1 क्षेत्रीय मानकों में निम्नलिखित शामिल हैं :

प्रत्येक स्तर तथा लेखापरीक्षा चरण पर लेखापरीक्षा स्टाफ के कार्य का लेखापरीक्षा के दौरान उचित रूप से पर्यवेक्षण किया जाना चाहिए और लेखापरीक्षा स्टाफ के एक वरिष्ठ सदस्य को प्रलेखित कार्य की समीक्षा करनी चाहिए।

5.2 निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में पर्यवेक्षण और समीक्षा का उल्लेख किया गया है :

5.2.1 लेखापरीक्षा उद्देश्यों को पूरा करने और लेखापरीक्षा कार्य की गुणवत्ता के रखरखाव को सुनिश्चित करने के लिए पर्यवेक्षण अनिवार्य है। इसलिए सभी मामलों में अलग-अलग लेखापरीक्षकों की सक्षमता की अवहेलना करते हुए उचित पर्यवेक्षण और नियंत्रण आवश्यक है।

5.2.2 पर्यवेक्षण का लेखापरीक्षण के विषय तथा पद्धति दोनों के प्रति निदेश दिया जाना चाहिए। इसमें इस बात को सुनिश्चित करना अन्तर्गुप्त होता है कि :

- (क) लेखापरीक्षा दल के सदस्यों को लेखापरीक्षा योजना की स्पष्ट तथा संगत जानकारी है;
- (ख) लेखापरीक्षा लेखापरीक्षण मानकों और साई की पद्धतियों के अनुसार की गयी है;
- (ग) लेखापरीक्षा योजना और उस योजना में निर्दिष्ट कार्रवाई उपायों का अनुपालन किया जाता है जबतक कि अन्तर को प्राधिकृत न किया जाए;
- (घ) कार्यपत्रों में वह साक्ष्य दिया गया है जो सभी निष्कर्षों, सिफारिशों और मतों का पर्याप्त रूप से समर्थन करता है;
- (ङ) लेखापरीक्षक ने कथित लेखापरीक्षा उद्देश्य प्राप्त किए हैं; और
- (च) लेखापरीक्षा रिपोर्ट में लेखापरीक्षा निष्कर्ष, सिफारिशें और मत, जैसा उपयुक्त हो, शामिल हैं।

5.2.3 लेखापरीक्षा मतों या रिपोर्टों को अंतिम रूप देने से पहले लेखापरीक्षा स्टाफ के एक वरिष्ठ सदस्य द्वारा सारे लेखापरीक्षा कार्य की समीक्षा की जानी चाहिए। इसे लेखापरीक्षा प्रगतियों के प्रत्येक भाग के रूप में किया जाना चाहिए। समीक्षा में लेखापरीक्षा कार्य के प्रति अनुभव और अनुमान के एक स्तर से अधिक का पता चलता है और इसमें इस बात को सुनिश्चित किया जाना चाहिए कि :

- (क) सभी मूल्यांकन और निष्कर्ष सुदृढ़ रूप से आधारित हैं और अन्तिम लेखापरीक्षा मत या रिपोर्ट के लिए आधार के रूप में सक्षम, सुसंगत और उचित लेखापरीक्षा साक्ष्य द्वारा समर्थित हैं।
- (ख) सभी भूलों, कमियों और असाधारण मामलों का उचित रूप से पता लगाया गया है, प्रलेखन किया गया है और या तो

संतोषजनक ढंग से निपटाया गया है या एक अधिक वरिष्ठ साई अधिकारी (अधिकारियों) की जानकारी में लाया गया है; और

(ग) भावी लेखापरीक्षा करने के लिए आवश्यक परिवर्तनों और सुधारों का पता लगाया गया है, अभिलेखित किया गया है और बादवाली लेखापरीक्षा योजनाओं में और स्टाफ के विकास कार्यक्रमों में हिसाब में लिया गया है।

5.2.4 यह मानक पर्यवेक्षण के प्रत्येक उच्च स्तर के शामिल होने के महत्व पर जोर देता है और किसी भी रूप में सौंपे गए कार्य करने में किसी लापरवाही से क्षेत्रीय जांच करने वाले निम्न स्तर के लेखापरीक्षा स्टाफ को मुक्त नहीं करता।

6. आंतरिक नियंत्रण का अध्ययन और मूल्यांकन

6.1 लेखापरीक्षा की सीमा तथा क्षेत्र का अवधारण करने में लेखापरीक्षक को आंतरिक नियंत्रण की विश्वसनीयता का अध्ययन तथा मूल्यांकन करना चाहिए।

निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में आंतरिक नियंत्रण का उल्लेख किया गया है।

6.1.1 आंतरिक नियंत्रण का अध्ययन तथा मूल्यांकन की जाने वाली लेखापरीक्षा के प्रकार के अनुसार की जानी चाहिए। नियमितता (वितीय) लेखापरीक्षा के मामले में अध्ययन और मूल्यांकन मुख्यतया उन नियंत्रणों पर किए जाते हैं जो परिसम्पत्तियों और संसाधनों की अभिरक्षा में सहायता करते हैं और लेखांकन अभिलेखों की यथार्थता तथा पूर्णता को आश्वासित

करते हैं। नियमितता (अनुपालन) लेखापरीक्षा के मामले में अध्ययन और मूल्यांकन मुख्यतया उन नियंत्रणों पर किए जाते हैं जो नियमों और विनियमों का अनुपालन करने में प्रबन्धन की सहायता करते हैं। निष्पादन लेखापरीक्षा के मामले में वे उन नियंत्रणों पर की जाती हैं जो एक मितव्ययी, दक्ष और प्रभावी तरीके में लेखापरीक्षित संस्था का कारबार करने, प्रबन्धन की नीतियों के अनुसरण को सुनिश्चित करने और समय पर तथा विश्वसनीयता वित्तीय और प्रबन्धन सूचना प्रस्तुत करने में सहायता करते हैं।

6.1.2 आंतरिक नियंत्रण के अध्ययन तथा मूल्यांकन की सीमा लेखापरीक्षा के उद्देश्य पर तथा अभिप्रेत विश्वास की डिग्री पर निर्भर करती है।

6.1.3 जहां लेखांकन या अन्य सूचना प्रणालियां कम्प्यूटरीकृत हैं वहां लेखापरीक्षक को यह अवधारित करना चाहिए कि क्या आंतरिक नियंत्रण सत्यनिष्ठा, विश्वसनीयता और डाटा की पूर्णता को सुनिश्चित करने के लिए उचित ढंग से कार्य कर रहे हैं।

7. लागू नियमों और विनियमों का अनुपालन

7.1 नियमितता (वित्तीय) लेखापरीक्षा करने में लागू नियमों और विनियमों के साथ अनुपालन की एक जांच की जानी चाहिए। लेखापरीक्षक को उन भूलों, अनियमितताओं और अवैध कार्यों का पता लगाने का उचित आश्वासन प्रदान करने के लिए लेखापरीक्षा उपाय और कार्यविधियां तैयार करनी चाहिए जिनका वित्तीय विवरण की राशियों या नियमितता लेखापरीक्षाओं के परिणामों पर प्रत्यक्ष और मूर्त प्रभाव पड़ सकता था। लेखापरीक्षक को उन अवैध कार्यों की संभावना के बारे में भी जानकारी होनी चाहिए जिनका वित्तीय विवरणों या नियमितता लेखापरीक्षाओं के परिणामों पर अप्रत्यक्ष और मूर्त प्रभाव पड़ सकता था।

7.2 निष्पादन लेखापरीक्षा करने में, जब लेखापरीक्षा उद्देश्यों को पूरा करना आवश्यक हो, लागू नियमों और विनियमों के साथ अनुपालन का निर्धारण किया जाना चाहिए। लेखापरीक्षक को उन अवैध कार्यों का पता लगाने का उचित आश्वासन प्रदान करने के लिए लेखापरीक्षा तैयार करनी चाहिए जिनका लेखापरीक्षा उद्देश्यों पर महत्वपूर्ण प्रभाव पड़ सकता था। लेखापरीक्षक को उन स्थितियों या संव्यवहारों के प्रति भी सचेत रहना चाहिए जो उन अवैध कार्यों के सूचक हो सकते थे जिनका लेखापरीक्षा परिणामों पर अप्रत्यक्ष प्रभाव पड़ सकता था।

7.3 नियमितता लेखापरीक्षा सरकारी लेखापरीक्षण का एक अनिवार्य पहलू है। एक महत्वपूर्ण उद्देश्य, जो इस प्रकार की लेखापरीक्षा साई को सौंपती है, इसके अधिकार में रखे गए सभी उपायों द्वारा इस बात को सुनिश्चित करना होता है कि राज्य बजट तथा लेखा पूर्ण तथा वैध हैं। यह संसद तथा लेखापरीक्षा रिपोर्ट के अन्य प्रयोक्ताओं को राज्य के वित्तीय दायित्वों के आकार तथा विकास के बारे में आश्वासन प्रदान करेगा। इस उद्देश्य को प्राप्त करने के लिए साई इस बात को आश्वासित करने के विचार से प्रशासन के लेखाओं और वित्तीय विवरणों की जांच करेगा कि सभी प्रचालन सही ढंग से लिए गए हैं, पूरे किए गए हैं, पास किए गए हैं, उनका भुगतान तथा पंजीकरण किया गया है। “डिसचार्ज” के प्रदान करने में अनियमितता के

7.4 निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में अनुपालन का उल्लेख किया गया है।

री
क्योंकि

छत परिणाम

के

अध्यधीन होते हैं।

जो एक
लिए उन

प्रभाव पड़ सकता था।

7.4.3 लेखापरीक्षक को उन स्थितियों या संव्यवहारों के प्रति भी सावधान होना चाहिए जो उन अवैध कार्यों का सूचक हो सकते थे जिनका लेखापरीक्षा के परिणामों पर अप्रत्यक्ष प्रभाव पड़ सकता था। जब लेखापरीक्षा उपायों और कार्यविधियां में सूचित किया गया हो कि अवैध कार्य हुए हैं या हो सकते हैं तब लेखापरीक्षक को उस सीमा का अवधारण करने की आवश्यकता है जिस तक ये कार्य लेखापरीक्षा परिणामों पर प्रभाव डालते हैं।

7.4.4 इस मानक के अनुसार लेखापरीक्षा करने में लेखापरीक्षकों को उन लेखापरीक्षा उपायों और कार्यविधियों का चयन और निष्पादन करना चाहिए जो उनके व्यावसायिक अनुमान में परिस्थितियों में उपयुक्त हैं। ये लेखापरीक्षा उपाय तथा कार्यविधियों पर्याप्त, सक्षम तथा सुसंगत साक्ष्य प्राप्त करने के

लिए तैयार की जानी चाहिए जो उनके अनुमान तथा निष्कर्षों के लिए उचित आधार प्रदान करेगा।

7.4.5 सामान्यतया प्रबन्धन नियमों और विनियमों के अनुपालन को सुनिश्चित करने के लिए आंतरिक नियंत्रणों की एक प्रभावी प्रणाली स्थापित करने के लिए उत्तरदायी है। जांच या निर्धारण अनुपालन के लिए उपाय या कार्यविधियाँ तैयार करने में लेखापरीक्षकों को संस्था के आंतरिक नियंत्रणों का मूल्यांकन और जोखिम का निर्धारण करना चाहिए कि नियंत्रण संरचना अननुपालन को नहीं रोक सकती या पता नहीं लगा सकती।

7.4.6 साई की स्वतंत्रता पर प्रभाव डाले बिना लेखापरीक्षकों को अवैध कार्यों से सुसंगत लेखापरीक्षा उपायों और कार्यविधियों को लागू करने में उचित व्यावसायिक सावधानी तथा सतर्कता बरतनी चाहिए ताकि संभावित भावी जांचों या कानूनी कार्रवाईयों में हस्तक्षेप न हो। उचित सावधानी में अनुपालन किए जाने वाले लेखापरीक्षा उपायों और कार्यविधियों का अवधारण करने के लिए उपयुक्त अदालत के माध्यम से सम्बन्धित नियमों और सुसंगत कानूनी निहितार्थ पर विचार करना शामिल होगा।

8. लेखापरीक्षा साक्ष्य

8.1 लेखापरीक्षाधीन संगठन, कार्यक्रम, कार्यकलाप या कार्य के सम्बन्ध में लेखापरीक्षक के अनुमान और निष्कर्षों में सहायता प्रदान करने के लिए सक्षम, सुसंगत तथा उचित साक्ष्य प्राप्त किया जाना चाहिए।

8.2 निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में लेखापरीक्षा साक्ष्य का उल्लेख किया गया है।

8.2.1 लेखापरीक्षा परिणाम, निष्कर्ष और सिफारिशें साक्ष्य पर आधारित होनी चाहिए। चूंकि लेखापरीक्षकों के पास लेखापरीक्षित संस्था के बारे में पूरी सूचना पर विचार करने का कभी-कभार अवसर होता है इसलिए यह निर्णायक होता है कि डाटा संग्रहण तथा प्रतिदर्श तकनीकों का सावधानीपूर्वक चयन किया जाता है। जब कम्प्यूटर आधारित प्रणाली डाटा लेखापरीक्षा का एक महत्वपूर्ण भाग हैं और डाटा विश्वनीयता लेखापरीक्षा उद्देश्य पूरा करने में निर्णायक है तब लेखापरीक्षकों को स्वयं को इस बात से संतुष्ट करके की आवश्यकता है कि डाटा विश्वनीय और सुसंगत हैं।

8.2.2 लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा साक्ष्य इकट्ठे करने के लिए तकनीकों और कार्यविधियों जैसे कि निरीक्षण, अवलोकन, जांच और पुष्टि की अच्छी जानकारी होनी चाहिए। साई को इस बात को सुनिश्चित करना चाहिए कि नियोजित तकनीकें सभी प्रमाणात्मक रूप से महत्वपूर्ण भूलों और अनियमितताओं का उचित रूप से पता लगाने के लिए पर्याप्त हैं।

8.2.3 धारणाओं और कार्यविधियों का चयन करने में साक्ष्य की गुणता को ध्यान में रखा जाना चाहिए अर्थात् साक्ष्य सक्षम, सुसंगत, उचित और जहां तक संभव हो प्रत्यक्ष होना चाहिए ताकि लगाए जाने वाले अनुमानों की आवश्यकता में कमी की जा सके।

8.2.4 लेखापरीक्षकों को कार्यपत्रों में लेखापरीक्षा साक्ष्य का पर्याप्त रूप से प्रलेखन करना चाहिए जिसमें आयोजना निष्पादित कार्य और लेखापरीक्षा के निष्कर्षों का आधार और सीमा शामिल होती है। कार्यपत्रों में उस अनुभवी लेखापरीक्षक को समर्थ बनाने के लिए पर्याप्त सूचना दी जानी चाहिए जिसका लेखापरीक्षा से उस साक्ष्य को अभिनिश्चित करने के लिए उसके साथ कोई पुराना सम्बन्ध न हो कि जो लेखापरीक्षक के महत्वपूर्ण परिणामों और निष्कर्षों में सहायक हो।

8.2.5 पर्याप्त प्रलेखीकरण कई कारणों से महत्वपूर्ण है। यह;

(क) लेखापरीक्षक के मत और रिपोर्टों की पुष्टि करेगा तथा समर्थन करेगा;

(ख) लेखापरीक्षा की दक्षता तथा प्रभावकारिता में वृद्धि करेगा

(ग) रिपोर्टें तैयार करने या लेखापरीक्षित संस्था या किसी अन्य पार्टी से किन्हीं पूछताछ का उत्तर देने के लिए सूचना के एक स्रोत के रूप में कार्य करेगा;

(घ) लेखापरीक्षण मानकों के लेखापरीक्षक के अनुपालन के साक्ष्य के रूप में कार्य करेगा;

(ङ) आयोजना और पर्यवेक्षण को सुकट बनाएगा;

(च) लेखापरीक्षक के व्यावसायिक विकास में सहायता करेगा;

(L) इस बात को सुनिश्चित करने में सहायता करेगा कि प्रत्यायोजित कार्य संतोषजनक ढंग से निष्पादित किया गया है; और

(ज) भावी संदर्भ के लिए किए गए कार्य का साक्ष्य प्रदान करेगा।

8.2.6 लेखापरीक्षक को यह बात ध्यान में रखनी चाहिए कि कार्यपत्रों की अन्तर्वस्तु तथा व्यवस्था लेखापरीक्षक की दक्षता, अनुभव तथा ज्ञान की डिग्री को दर्शाते हैं। कार्यपत्र उस अनुभवी लेखापरीक्षक को समर्थ बनाने के लिए पर्याप्त रूप से पूर्ण होने चाहिए तथा उनमें विवरण दिया होना चाहिए जिसका लेखापरीक्षा से यह अभिनिश्चित करने के लिए बाद में उनके साथ कोई पुराना सम्बन्ध न हो कि निष्कर्षों का समर्थन करने के लिए क्या कार्य निष्पादित किया गया।

9. वित्तीय विवरणों का विश्लेषण

9.1 नियमितता (वित्तीय) लेखापरीक्षा में और अन्य प्रकार की लेखापरीक्षा, जब लागू हो, में लेखापरीक्षकों को इस बात को स्थापित करने के लिए वित्तीय विवरणों का विश्लेषण करना चाहिए कि क्या वित्तीय रिपोर्टिंग तथा

प्रकटन के लिए स्वीकार्य लेखांकन मानकों का अनुपालन किया गया है। वित्तीय विवरणों का विश्लेषण एक ऐसी डिग्री तक निष्पादित किया जाना चाहिए कि वित्तीय विवरणों पर एकमत व्यक्त करने के लिए एक तर्काधार प्राप्त किया गया है।

9.2 निम्नलिखित पैराग्राफों में एक लेखापरीक्षण मानक के रूप में वित्तीय विवरणों के विश्लेषण का उल्लेख किया गया है;

9.2.1 वित्तीय विवरण विश्लेषणों का उद्देश्य किसी अप्रत्याशित सम्बन्धों तथा किसी अप्रायिक प्रवृत्तियों का पता लगाते हुए वित्तीय विवरणों के विभिन्न घटकों में तथा उनके बीच प्रत्याशित सम्बन्ध के अस्तित्व को अभिनिश्चित करना है।

9.2.2 इसलिए लेखापरीक्षक को अच्छी तरह वित्तीय विवरणों का विश्लेषण करना चाहिए और यह अभिनिश्चित करना चाहिए कि क्या :

(क) वित्तीय विवरण स्वीकार्य लेखांकन मानकों के अनुसार तैयार किए गए हैं;

(ख) वित्तीय विवरण लेखापरीक्षित संस्था की परिस्थितियों पर पर्याप्त सोच विचार करके प्रस्तुत किए गए हैं;

(ग) वित्तीय विवरणों के विभिन्न घटकों के बारे में पर्याप्त प्रकटन प्रस्तुत किए गए हैं; और

(घ) वित्तीय विवरणों के विभिन्न घटकों को उचित रूप से मूल्यंकित, अंकन तथा प्रस्तुत किया गया है।

9.2.3 वित्तीय विश्लेषण की पद्धतियां तथा तकनीकें बड़ी मात्रा तक लेखापरीक्षा के स्वरूप, क्षेत्र तथा उद्देश्य पर और लेखापरीक्षक की जानकारी तथा अनुमान पर निर्भर करती हैं।

9.2.4 जहां साई से बजटीय नियमों के निष्पादन पर रिपोर्ट करने के लिए अपेक्षा की जाती है वहां लेखापरीक्षा में निम्नलिखित शामिल होना चाहिए :

(क) राजस्व लेखाओं के लिए यह अभिनिश्चित करना कि क्या पूर्वानुमान मूल बजट के लगाए गए हैं और क्या कर दरें और शुल्कों की लेखापरीक्षाओं को दर्ज किया गया और प्राप्तियां लेखापरीक्षित कार्यक्रमों के वार्षिक वित्तीय विवरणों के साथ तुलना करके की जा सकती हैं;

(ख) व्यय लेखाओं के लिए बजट, समायोजन नियमों और अग्रनयन के लिए सहायता करने के लिए पिछले वर्ष के वित्तीय विवरणों के क्रेडिटों का सत्यापन करना।

9.2.5 जहां साई से कर प्रशासन की प्रणालियों या करेतर प्राप्तियों की उगाही के लिए प्रणालियों पर एक प्रणाली अध्ययन तथा राजस्व/प्राप्तियों की उगाही के विश्लेषण के साथ रिपोर्ट करना अपेक्षित होता है वहां प्रणाली दोषों के बारे में लेखापरीक्षा अभिकथनों का उल्लेख करने के लिए और अनुपालन को सुनिश्चित करने के लिए उनकी दक्षता पर टिप्पणी करने के लिए निर्धारण तथा संग्रहण दोनों में अलग-अलग गलतियों का पता लगाना आवश्यक होता है।

अध्याय - IV

रिपोर्टिंग मानक

सरकारी लेखापरीक्षक कार्यकारिणी तथा विधायिका को विभिन्न प्रकार की रिपोर्टें प्रस्तुत करते हैं। लेखापरीक्षा रिपोर्टिंग प्रक्रिया किसी कार्यालयाध्यक्ष या विभागाध्यक्ष को एक निरीक्षण रिपोर्ट प्रस्तुत करने के साथ शुरू होती है जिसकी लेखापरीक्षा अभ्युक्तियों पर उत्तर और स्पष्टीकरण/टिप्पणियां प्रस्तुत करने के एक अनुरोध के साथ लेखापरीक्षा की गयी है। प्राप्त उत्तरों/स्पष्टीकरणों की यथातथ्यता तथा सुसंगतता और निरीक्षण रिपोर्टों में अभ्युक्तियों की मूर्तरूपता के आधार पर इन पर सम्बन्धित विधायिका में रखे जाने के लिए साई द्वारा प्रस्तुत लेखापरीक्षा रिपोर्ट में रिपोर्टिंग के लिए आगे कार्रवाई की जाती है। इस मूल विशेषता के अतिरिक्त वित्तीय विवरणों या व्यय के विवरणों के लेखापरीक्षा प्रमाणपत्र होते हैं जो उनसे सम्बन्धित एक कम्पनी/बिगम और विभागों को जारी किए जाते हैं। निम्नलिखित मानक इन रिपोर्टों के क्षेत्र में परिवर्तनों के साथ इन सभी रिपोर्टों पर समान रूप से लागू होते हैं ।

1.1 प्रत्येक लेखापरीक्षा समनुदेशन के पूरा होने पर, लेखापरीक्षक को उपयुक्त रूप में लेखापरीक्षा टिप्पणियां और निष्कर्ष देते हुए एक लिखित रिपोर्ट तैयार करनी चाहिए, इसकी अन्तर्वस्तु समझने में आसान होनी चाहिए और इसमें अस्पष्टता नहीं होनी चाहिए और पर्याप्त, दक्ष और सुसंगत लेखापरीक्षा साक्ष्य से समर्पित हो और स्वतंत्र, विषयनिष्ठ, उचित, पूर्ण, उचित, सटीक, तथा संक्षिप्त होनी चाहिए।

1.2 लेखापरीक्षक को प्रबन्धन, विधायिका तथा अन्य इच्छुक उपयोक्ताओं द्वारा उपयोग के लिए एक उचित तरीके में रिपोर्टें जारी करनी चाहिए।

1.3 लेखापरीक्षा प्रतिवेदन अन्य मीडिया पर प्रस्तुत किया जा सकता है जो अन्य प्रयोक्ताओं और लेखापरीक्षा संगठनों द्वारा पुनः प्राप्त करने योग्य हैं। पुनः प्राप्त करने योग्य लेखापरीक्षा प्रतिवेदनों में वे शामिल हैं जो इलेक्ट्रॉनिक फॉर्मेट में हैं और इंटरनेट पर जारी किए जा सकते हैं।

1.4 वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा के सम्बन्ध में लेखापरीक्षक को एक रिपोर्ट तैयार करनी चाहिए जिसमें वित्तीय विवरण में लेखापरीक्षित संस्था की वित्तीय स्थिति के उचित ढंग से प्रस्तुत करने पर मत व्यक्त किया गया हो। इस रिपोर्ट का प्रारूप तथा अन्तर्वस्तु तथा मत के स्वरूप पर निम्नलिखित पैराग्राफों में चर्चा की गयी है।

1.5 लेखापरीक्षा के दौरान पाई गई या लेखापरीक्षा द्वारा जांच की गयी कपटपूर्ण प्रथा या गम्भीर वित्तीय अनियमितताओं के सम्बन्ध में एक लिखित रिपोर्ट तैयार की जानी चाहिए। इस रिपोर्ट में लेखापरीक्षा के क्षेत्र, मुख्य परिणामों, अन्तर्ग्रस्त कुल राशि, कपट या अनियमितता की कार्यप्रणाली उसके लिए जवाबदेही और आंतरिक नियंत्रण प्रणाली में सुधार के लिए सिफारिशों, कपट से बचाव और कपट/गम्भीर वित्तीय अनियमितता के पुनः होने के प्रति रक्षोपाय के लिए उपायों के पता लगाए जाने को दर्शाया जाना चाहिए।

1.6 निष्पादन या धन उपादेयता लेखापरीक्षा के सम्बन्ध में रिपोर्ट में लेखापरीक्षा के क्षेत्र और कवरेज, लेखापरीक्षा के उद्देश्य, लेखापरीक्षा के क्षेत्र, एरिया (विषयवस्तु) जिसकी लेखापरीक्षा की गयी के दक्षता, मितव्ययिता और प्रभावकारिता (प्रभाव सहित) पहलुओं के सम्बन्ध में मुख्य परिणामों और जिन सुधारों की आवश्यकता हो उनका सुझाव देने वाली सिफारिशों वाला विवरण शामिल होना चाहिए।

- नियमितता लेखापरीक्षा के सम्बन्ध में लेखापरीक्षक को एक लिखित रिपोर्ट तैयार करनी चाहिए जो या तो वित्तीय विवरणों पर रिपोर्ट या धन उपादेयता लेखापरीक्षा का एक भाग हो सकता है या लागू नियमों और विनियमों के अनुपालन की जांचों पर एक पृथक रिपोर्ट हो सकती है। रिपोर्ट में जांचों से प्राप्त आश्वासन के स्वरूप अर्थात् सकारात्मक या नकारात्मक को दर्शाने के लिए जांचों के परिणामों पर एक विवरण दिया जाना चाहिए ।

1.8 रिपोर्ट तैयार करने सम्बन्धी मानक लेखापरीक्षा संगठन और नियमितता लेखापरीक्षा या निष्पादन लेखापरीक्षा के परिणामों को सूचित करने या वित्तीय विवरणों के एक सैट पर अपना मत व्यक्त करने के लिए लेखापरीक्षक की बाबत रूपरेखा तैयार करते हैं।

1.9 ये मानक लेखापरीक्षक की लेखापरीक्षा टिप्पणियां, निष्कर्ष और रिपोर्ट तैयार करने में उसके विवेकपूर्ण निर्णय में सहायक होते हैं और न कि उन पर हावी होते हैं।

1.10 अभिव्यक्ति 'रिपोर्टिंग' में वित्तीय विवरणों के एक सैट पर लेखापरीक्षक की राय और नियमितता, निष्पादन या धन उपादेयता लेखापरीक्षा पर लेखापरीक्षक की रिपोर्ट दोनों ही तथा एक लेखापरीक्षित संस्था के अभिलेखों के आवधिक निरीक्षण पर तैयार रिपोर्टें भी शामिल होती हैं।

1.11 लेखापरीक्षा रिपोर्ट पूर्ण होनी चाहिए। यह अपेक्षा की जाती है कि रिपोर्ट में लेखापरीक्षा उद्देश्यों को पूरा करने और उल्लिखित विषय की पर्याप्त और सही-सही जानकारी की अभिवृद्धि करने की बाबत आवश्यक सभी

सम्बद्ध सूचना शामिल की जाए। इसमें उपयुक्त भूमिका सम्बन्धी सूचना देना भी अभिप्रेत है।

1.11.1 अधिकांश मामलों में त्रुटि का अकेला उदाहरण एक व्यापक निष्कर्ष या एक सम्बन्धित सिफारिश का समर्थन करने के लिए पर्याप्त नहीं है। वह सब जिसका यह समर्थन करता है वह मौजूदा एक विपथन, एक गलती या एक कमी है। तथापि जहां आवश्यक हो को छोड़कर विस्तृत समर्थक डाटा को रिपोर्ट में शामिल करने की आवश्यकता नहीं है।

1.12 परिशुद्धता के लिए अपेक्षित है कि दिए गए साक्ष्य सत्य हो और निष्कर्ष उचित रूप से प्रस्तुत किए जाएं। निष्कर्ष साक्ष्यों से दिए जाने चाहिए। परिशुद्धता की आवश्यकता प्रयोक्ता को इस बात से आश्वस्त करने की आवश्यकता पर आधारित है कि जो भी रिपोर्ट दी जाए वह प्रशंसनीय और विश्वसनीय हो।

1.12.1 रिपोर्ट में मात्र वह सूचना, परिणाम और निष्कर्ष शामिल होने चाहिए जो लेखापरीक्षक के कार्यपत्रों में सक्षम तथा सुसंगत साक्ष्य द्वारा समर्थित हो। रिपोर्ट में दर्शाए गए साक्ष्य में सूचित मामलों की यथार्थता तथा उचितता को दर्शाया जाना चाहिए।

1.12.2 सही निरूपण का अर्थ है लेखापरीक्षा क्षेत्र और कार्यप्रणाली का सही ढंग से वर्णन करना और परिणामों तथा निष्कर्षों को एक ऐसे तरीके में प्रस्तुत करना जो लेखापरीक्षा कार्य के क्षेत्र से सुसंगत हो।

1.13 विषयनिष्ठा के लिए अपेक्षित है कि सम्पूर्ण रिपोर्ट में अन्तर्वस्तु और भाव सन्तुलित रूप में दिया जाना चाहिए। लेखापरीक्षा रिपोर्ट उचित होनी चाहिए और भ्रम में डालने वाली नहीं होनी चाहिए तथा लेखापरीक्षा परिणाम

उपयुक्त परिप्रेक्ष्य दिए जाने चाहिए। इससे लेखापरीक्षा परिणाम निष्पक्ष रूप से दिया जाना और अतिशयोक्ति करने या अपूर्ण निष्पादन को अधिक महत्व देने की प्रवृत्ति से बन्धना अभिप्रेत है। निष्पादन में हुई कमियों का उल्लेख करते समय, लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षित संस्था का स्पष्टीकरण दिया जाना चाहिए और प्रमुख निष्कर्ष प्राप्त करने के लिए विचलन के छोटे-मोटे उदाहरणों का उपयोग न किया जाए।

1.13.1 रिपोर्टों की भाषा में लेखापरीक्षकों के परिणामों और सिफारिशों पर कार्य करने के लिए निर्णय करने वालों को प्रोत्साहित करना चाहिए। यद्यपि परिणाम स्पष्टतया तथा पाक्षिक रूप में प्रस्तुत किए जाने चाहिए तथापि लेखापरीक्षक को यह ध्यान में रखना चाहिए कि एक उद्देश्य समझने का होता है और ऐसा सबसे अधिक उस शैली से बचाव करके किया जा सकता है जिससे प्रतिरक्षात्मकता और प्रतिरोध उत्पन्न हो।

1.14 विश्वासोत्पादक होने में यह अपेक्षित है कि लेखापरीक्षा परिणाम समझने योग्य प्रस्तुत किए जाएं और निष्कर्षों तथा सिफारिशों का प्रस्तुत तथ्यों से तार्किक रूप से अनुपालन किया जाए। प्रस्तुत सूचना परिणामों की वैधता तथा लेखापरीक्षा निष्कर्षों की उचितता को स्वीकार करने के लिए पाठकों में विश्वास उत्पन्न करने के लिए पर्याप्त होनी चाहिए। एक विश्वासोत्पादक रिपोर्ट उन मामलों पर प्रबन्धन का ध्यान आकर्षित करने में सहायता कर सकती है जिनमें ध्यान देने की आवश्यकता है और सही करने के लिए प्रोत्साहित करते हैं।

1.15 स्पष्टता में यह अपेक्षित है कि रिपोर्ट पढ़ने और समझने में आसान हो। गैर तकनीकी भाषा का उपयोग अनिवार्य है। जहां कहीं तकनीकी शब्दों और अपरिचित संक्षिप्तियों का प्रयोग किया जाए वहां उन्हें स्पष्ट रूप से परिभाषित किया जाए। सामग्री की युक्तियुक्त व्यवस्था और तथ्यों को बताने

तथा निष्कर्ष तैयार करने में परिशुद्धता और सुक्ष्मता दोनों स्पष्टता और जानकारी के प्रति महत्वपूर्ण ढंग से योगदान करती हैं। जटिल सामग्री की स्पष्टता तथा सारांश देने के लिए उपयुक्त चाक्षुष उपकरण (जैसे कि फोटोग्राफ, चार्ट, ग्राफ और नकशे आदि) का उपयोग किया जाना चाहिए।

1.16 संक्षिप्त होने के लिए अपेक्षित है कि रिपोर्ट आवश्यकता से अधिक लम्बी न हो। रिपोर्ट से लिए गए ब्योरे बहुत अधिक सीमा तक कम देने से वास्तविक तथ्य छिप सकते हैं और पाठक भ्रान्ति में पड़ सकते हैं। पूर्ण और संक्षिप्त रिपोर्टों पर अधिक ध्यान दिए जाने की सम्भावना होती है।

1.17 रचनात्मक होने के लिए अपेक्षित है कि रिपोर्ट में उनको कैरे प्राप्त किया जाए इसकी बजाए सुधारों के लिए प्रमुखतया सुविचार सुझाव भी शामिल हो। सुझाव प्रस्तुत करने में नियमों और आदेशों, प्रचालनात्मक अवरोधों और विद्यमान अवस्थाओं की आवश्यकताओं को ध्यान में रखा जाना चाहिए। रिपोर्ट में शामिल किए जाने से पहले सुझावों पर संस्थाओं के उच्च स्तरीय कार्यकारियों के साथ पर्याप्त रूप से चर्चा करनी चाहिए जिसमें पर्याप्त उच्चस्तरीय कार्यकर्ता हो और जहां तक सम्भव हो उनकी स्वीकृति लेनी चाहिए।

1.18 समयोचितता में अपेक्षित है कि लेखापरीक्षा रिपोर्ट सभी प्रयोक्ताओं, विशेषकर लेखापरीक्षिती संगठनों और/या सरकार, जिसे अपेक्षित कार्रवाई करनी होती है, के अत्यधिक उपयोग के लिए तत्काल उपलब्ध कराई जानी चाहिए।

2. लेखापरीक्षा रिपोर्टों पर अनुवर्ती कार्रवाई

2.1 दर्शाए गए लेखापरीक्षा निष्कर्षों पर, और लेखापरीक्षा निष्कर्षों को ध्यान में रखकर संस्था द्वारा पर्याप्त, तत्काल और उचित अनुवर्ती कार्रवाई से लेखापरीक्षा की प्रभावकारिता में वृद्धि होगी और सार्वजनिक जवाबदेही बढ़ेगी।

2.2 लेखापरीक्षा रिपोर्टों पर उपयुक्त निष्कर्ष प्राप्त करने और निरोधक अनुवर्ती कार्रवाई करने की बाबत प्रणालियों और पद्धतियां नियत की जानी चाहिए और कार्यान्वित की जानी चाहिए। उत्तरवर्ती लेखापरीक्षाओं और इससे इतर में, लेखापरीक्षक इस बात की जांच करेगा और रिपोर्ट देगा कि लेखापरीक्षा रिपोर्टों पर सन्तोषजनक कार्रवाई की गई है।

3. रिपोर्ट का वितरण

3.1 लिखित लेखापरीक्षा रिपोर्टें लेखापरीक्षा संगठन द्वारा लेखापरीक्षित संगठन के उचित अधिकारियों को प्रस्तुत की जाती हैं। प्रतियां उन अन्य अधिकारियों को भी भेजी जाती हैं जो लेखापरीक्षा टिप्पणियों और निष्कर्षों पर कार्रवाई करने के लिए जिम्मेवार होते हैं। किन्तु रिपोर्ट विधान मंडल में प्रस्तुत न किए जाने तक सार्वजनिक दस्तावेज नहीं कहलाएगी।

4. नियमों और विनियमों के अनुपालन और आंतरिक नियंत्रण पर रिपोर्टिंग

4.1 इस मानक पर दो खंडों के अन्तर्गत चर्चा की गयी है यथा

(क) धन उपादेयता/निष्पादन लेखापरीक्षा; और

(ख) वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा

5. धन उपादेयता लेखापरीक्षा

5.1 लेखापरीक्षकों को अननुपालन के उन सभी महत्वपूर्ण दृष्टांतों तथा दुरुपयोग के सभी महत्वपूर्ण दृष्टांतों की रिपोर्ट करनी चाहिए जो लेखापरीक्षा के दौरान या उसके सम्बन्ध में पाए गए। कुछ परिस्थितियों में लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा के बाद तैयार की जाने वाली पूरी रिपोर्ट के लिए प्रतीक्षा किए बिना लेखापरीक्षित संस्था को शीघ्रता से अवैध कार्यों की रिपोर्ट करनी चाहिए ।

6. अननुपालन और दुरुपयोग

6.1 जब प्राप्त साक्ष्य के आधार पर लेखापरीक्षक यह निष्कर्ष निकालें कि महत्वपूर्ण अननुपालन या दुरुपयोग या तो हुआ है या इसके होने की संभावना है तब उन्हें सुसंगत सूचना की रिपोर्ट करनी चाहिए। शब्द “ अननुपालन ” में अवैध कार्य (नियमों और विनियमों का उल्लंघन) और ठेकों या प्रदत्त करारों के प्रावधानों का उल्लंघन शामिल है। दुरुपयोग तब होता है जब एक सरकारी संगठन, कार्यक्रम, कार्यकलाप या कार्य का किया जाना विवेकपूर्ण व्यवहार के लिए सामाजिक प्रत्याशाओं से काफी कम हो।

6.2 क्या एक विशेष कार्य वास्तव में अवैध है इसके लिए एक न्यायालय द्वारा अंतिम अवधारण करने तक प्रतीक्षा करनी होगी। इस प्रकार जब लेखापरीक्षक उन मामलों का प्रकटन करें जिनसे उन्होंने निष्कर्ष निकाला है कि एक अवैध कार्य के होने की संभावना है तब उन्हें यह अर्थ न निकालने के लिए सावधानी बरतनी चाहिए कि उन्होंने अवैधता का अवधारण किया है।

6.3 अननुपालन के महत्वपूर्ण दृष्टांतों की रिपोर्टिंग में लेखापरीक्षकों को अपने परिणाम सापेक्ष में रखने चाहिए। अननुपालन के मौजूद होने और परिणामों का अनुमान लगाने के लिए पाठक को एक आधार प्रदान करने के

लिए अननुपालन के दृष्टांत समाष्टि या मामलों की संख्या और धन मूल्य के रूप में मात्रात्मक किए जाने, यदि उपयुक्त हों, से सम्बन्धित होने चाहिए।

6.4 जब लेखापरीक्षकों को अननुपालन के अमहत्वपूर्ण दृष्टांतों का पता चलता है तब उन्हें लेखापरीक्षिती को इसके बारे में सूचित करना चाहिए जोकि अधिमानतः लिखित रूप में हो। यदि लेखापरीक्षकों ने अननुपालन के ऐसे दृष्टांत वरिष्ठ स्तर के प्रबन्धन को सूचित किए हों तो उन्हें लेखापरीक्षा रिपोर्ट में ऐसे संसूचन का हवाला देना चाहिए। लेखापरीक्षकों को अपने कार्यपत्रों में अननुपालन के बारे में लेखापरीक्षिती को सभी संसूचन का प्रलेखन करना चाहिए।

6.5 लेखापरीक्षक कतिपय परिस्थितियों में लेखापरीक्षिती सरकार (उदाहरणार्थ संघ और राज्य सतर्कता प्राधिकरण आदि को) में विशेष दलों को प्रत्यक्ष रूप से अवैध कार्यों की रिपोर्ट कर सकते हैं।

6.5 लेखापरीक्षिती से विशेष आंतरिक या बाह्य पार्टियों (उदाहरणार्थ एक केन्द्र/राज्य सरकारी अन्वेषण एजेंसी या केन्द्र/राज्य सतर्कता आयोग) को कतिपय कपटपूर्ण या अवैध कार्यों की रिपोर्ट करने के लिए नियम या विनियम द्वारा भी अपेक्षा की जा सकती है। यदि लेखापरीक्षकों ने ऐसे अवैध कार्यों की सूचना लेखापरीक्षिती को दी हो और यह उनकी रिपोर्ट करने में विफल रहता है तब लेखापरीक्षकों को ऐसे मामले अपनी रिपोर्ट में शामिल करने चाहिए।

7. आंतरिक नियंत्रण

7.1 लेखापरीक्षकों को प्रबन्ध नियंत्रणों पर अपने कार्य के क्षेत्र तथा लेखापरीक्षा के दौरान पायी गयी किन्हीं महत्वपूर्ण कमियों की रिपोर्ट करनी चाहिए।

7.2 प्रबन्ध नियंत्रणों पर रिपोर्टिंग में पायी गयी किन्हीं कमियों के महत्व और लेखापरीक्षा उद्देश्यों के प्रति उन कमियों के सम्बन्ध के आधार पर अन्तर होगा।

- लेखापरीक्षाओं में जहां एकमात्र उद्देश्य प्रबन्ध नियंत्रणों की लेखापरीक्षा करना होता है वहां रिपोर्टिंग का औचित्य सिद्ध करने के लिए महत्वपूर्ण पाई गई कमियों को त्रुटियां मान जाएगा और लेखापरीक्षा रिपोर्ट में इस प्रकार पता लगाया जाएगा। प्रबन्ध नियंत्रण, जिनका निर्धारण किया गया, का लेखापरीक्षा के उद्देश्यों, क्षेत्र और कार्यप्रणाली को स्पष्टतया प्रस्तुत करने के लिए आवश्यक सीमा तक पता लगाया जाना चाहिए। एक निष्पादन लेखापरीक्षा में लेखापरीक्षक त्रुटिपूर्ण निष्पादन के एक कारण के रूप में प्रबन्ध नियंत्रणों में महत्वपूर्ण कमियों का पता लगा सकते हैं। इस प्रकार के निष्कर्ष की रिपोर्टिंग में नियंत्रण कमियों का “ कारण ” के रूप में उल्लेख किया जाएगा।

8. वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा

8.1 वित्तीय विवरणों पर रिपोर्ट में या तो (1) नियमों और विनियमों के अनुपालन की लेखापरीक्षकों की जांच के क्षेत्र और वित्तीय रिपोर्ट पर आंतरिक नियंत्रण का उल्लेख और उन जांचों के परिणाम प्रस्तुत किए जाने चाहिए या (2) उस सूचना वाली अलग रिपोर्ट (रिपोर्टों) का संदर्भ देना चाहिए। उन जांचों के परिणामस्वरूप प्रस्तुत करने में लेखापरीक्षकों को कपट, अवैध कार्यों, अननुपालन की अन्य सामग्री और वित्तीय रिपोर्टिंग पर आंतरिक

नियंत्रण में रिपोर्ट करने योग्य शर्तों की रिपोर्ट करनी चाहिए। कुछ परिस्थितियों में लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षित संस्था में विशेष प्राधिकारी के पास कपट और अवैध कार्यों की शीघ्रता से रिपोर्ट करनी चाहिए।

8.2 ये उत्तरदायित्व (1) प्रभाव, जो कपट या अवैध कार्यों का वित्तीय विवरणों पर रिपोर्ट पर पड़ सकता है, को सम्बोधित करने और (2) इस बात का अवधारण करने, कि अनुमानित प्राधिकारी को कपट, अवैध कार्यों और रिपोर्ट करने योग्य शर्तों के बारे में पर्याप्त रूप से सूचित किया गया है, के लिए उत्तरदायित्वों के अतिरिक्त हैं और इनसे लेखापरीक्षक के उत्तरदायित्वों में परिवर्तन नहीं होता

8.3 लेखापरीक्षक नियमों और विनियमों के अनुपालन और वित्तीय विवरणों पर रिपोर्ट में वित्तीय रिपोर्टिंग पर आंतरिक नियंत्रण पर या अलग रिपोर्टों में रिपोर्ट कर सकते हैं।

8.4 जब लेखापरीक्षक नियमों और विनियमों के अनुपालन तथा वित्तीय रिपोर्टिंग पर आंतरिक नियंत्रण पर अलग रिपोर्ट करते हैं (उसी दस्तावेज में लगी अलग रिपोर्टों सहित) तब वित्तीय विवरणों पर रिपोर्ट में बताया जाना चाहिए कि वे उन अतिरिक्त रिपोर्टों को जारी कर रहे हैं। वित्तीय विवरणों पर रिपोर्ट में यह भी बताया जाना चाहिए कि लेखापरीक्षा के परिणामों पर विचार करने में ये रिपोर्टें वित्तीय विवरणों पर लेखापरीक्षक की रिपोर्ट के साथ पढ़ी जानी चाहिए ।

8.5 लेखापरीक्षकों को नियमों और विनियमों के अनुपालन की और वित्तीय रिपोर्टिंग पर आंतरिक नियंत्रण की उनकी जांच के क्षेत्र की रिपोर्ट करनी चाहिए जिसमें यह शामिल हो कि क्या उनके द्वारा निष्पादित जांच के अनुपालन पर एक मत या वित्तीय रिपोर्टिंग पर आंतरिक नियंत्रण का

समर्थन करने के लिए पर्याप्त साक्ष्य उपलब्ध कराया गया या नहीं और क्या लेखापरीक्षक ऐसे मत उपलब्ध करा रहे हैं।

9. कपट, अवैध कार्य और अन्य अननुपालन

9.1 जब लेखापरीक्षक प्राप्त साक्ष्य के आधार पर निष्कर्ष निकालता है कि कपट या एक अवैध कार्य या तो हुआ है या उसके होने की संभावना है तब उन्हें सुसंगत सूचना की रिपोर्ट करनी चाहिए। लेखापरीक्षकों को कपट या एक अवैध कार्य के बारे में उस सूचना की रिपोर्ट करने की आवश्यकता नहीं है जो स्पष्टतया अपरिणामी हो। लेखापरीक्षकों को अन्य अननुपालन की भी रिपोर्ट करनी चाहिए (उदाहरणार्थ एक ठेका प्रावधान का उल्लंघन) जो कि वित्तीय विवरणों के लिए महत्वपूर्ण है।

9.2 क्या एक विशेष कार्य वास्तव में अवैध है इसके लिए एक न्यायालय द्वारा अंतिम अवधारण की प्रतीक्षा करनी होगी।

9.3 इस प्रकार जब लेखापरीक्षक उन मामलों का प्रकटन करते हैं जिनके कारण वे इस निष्कर्ष पर पहुंचे हैं कि एक अवैध कार्य के होने की संभावना है तब उन्हें यह अर्थ न निकालने के लिए सावधानी बरतनी चाहिए कि उन्होंने अवैधता का अवधारण किया है।

- मूर्त कपट, अवैध कार्यों या अन्य अननुपालन की रिपोर्टिंग में लेखापरीक्षकों को अपने परिणाम सापेक्ष में रखने चाहिए। अननुपालन के मौजूद होने और परिणामों का अनुमान लगाने के लिए पाठक को एक आधार प्रदान करने के लिए अननुपालन के दृष्टांत समष्टि या मामलों की संख्या और धन

मूल्य के रूप में मात्रात्मक किए जाने, यदि उपयुक्त हों, से सम्बन्धित होने चाहिए। मूर्त कपट, अवैध कार्यों या अन्य अननुपालन प्रस्तुत करने में लेखापरीक्षकों को यह सुनिश्चित करना चाहिए कि उद्देश्यों, क्षेत्र और कार्यप्रणाली के लिए मानकों, लेखापरीक्षा परिणामों और प्रस्तुतीकरण मानकों, जैसाकि उपयुक्त हो, का अननुपालन किया गया है। लेखापरीक्षक उन कपट और अवैध कार्यों का कम गहन प्रकटन उपलब्ध करा सकते हैं जो या तो मात्रात्मक या गुणात्मक रूप में मूर्त न हों।

9.5 जब लेखापरीक्षकों को उस कपट, अवैध कार्यों या अन्य अननुपालन के बारे में पता चलता है जोकि मूर्त स्वरूप के नहीं हैं तब उन्हें उन परिणामों को लेखापरीक्षिती को सूचित करना चाहिए अधिमानतः लिखित रूप में और अनुपालन पर अपनी रिपोर्ट में ऐसे संसूचनों का संदर्भ देना चाहिए। लेखापरीक्षकों को कपट, अवैध कार्यों और अन्य अननुपालन के बारे में लेखापरीक्षिती के लिए सभी संसूचनों का अपने कार्य पत्रों में प्रलेखन करना चाहिए।

9.6 प्रबन्धन उन कपट या अवैध कार्यों के प्रति उपचारी उपाय करने के लिए समय पर और उपयुक्त उपाय करने के लिए उत्तरदायी होता है, जो लेखापरीक्षकों द्वारा इसे रिपोर्ट किए जाते हैं। जब कपट या एक अवैध कार्य में अन्य सरकार या एजेंसी से प्रत्यक्ष रूप से या अप्रत्यक्ष रूप से प्राप्त सहायता अन्तर्ग्रस्त होती है (उदाहरणार्थ राज्य सरकार या एक सरकारी एजेंसी द्वारा प्राप्त केन्द्र सरकारी अनुदान जिसमें एक स्वायत्त निकाय द्वारा प्राप्त सरकारी अनुदान शामिल है) तब लेखापरीक्षकों का कार्य इसे प्रत्यक्ष रूप से रिपोर्ट करना हो सकता है (अन्य सरकार/एजेंसी को) यदि प्रबन्धन उपचारी कदम उठाने में विफल रहता है।

9.7 प्रबन्धन द्वारा दावों जो इसने कपट या अवैध कार्यों की रिपोर्ट की है, की परिपुष्टि करने के लिए लेखापरीक्षकों को पर्याप्त, दक्ष तथा सुसंगत साक्ष्य प्राप्त करने चाहिए (उदाहरणार्थ बाह्य पार्टियों के साथ पुष्टि करके)।

9.8 कुछ परिस्थितियों के अन्तर्गत लेखापरीक्षकों से कानूनी प्रवर्तन या जांचकर्ता प्राधिकारियों को कतिपय प्रकार के कपट या अवैध कार्यों की शीघ्रता से सूचना की रिपोर्ट करने की अपेक्षा की जा सकती है। जब लेखापरीक्षक यह निष्कर्ष निकालते हैं कि इस प्रकार का कपट या अवैध कार्य या तो हुआ है या इसके होने की संभावना है तब उन्हें इन प्राधिकारियों से पूछना चाहिए और/या विधि मंत्रणा लेनी चाहिए यदि उस कपट या अवैध कार्य के बारे में कतिपय सूचना की रिपोर्टिंग करने में अन्वेषी या कानूनी कार्यवाहियां शामिल हों। लेखापरीक्षकों को उन मामलों के प्रति अपनी रिपोर्टिंग सीमित करनी चाहिए जिसमें वे कार्यवाहियां शामिल नहीं हों जैसे कि सूचना जो पहले ही सार्वजनिक अभिलेख का एक भाग हो।

10. आंतरिक नियंत्रण में त्रुटियां

10.1 लेखापरीक्षकों को आंतरिक नियंत्रण में उन त्रुटियों की रिपोर्ट करनी चाहिए जिसे वे रिपोर्ट करने योग्य स्थितियों में मानते हों। नीचे दिए गए उदाहरण उन मामलों के हैं जो रिपोर्ट करने योग्य स्थितियों में हो सकते हैं :

- उपयुक्त नियंत्रण उद्देश्यों के संगत कार्यों के उपयुक्त पृथक् करने का अभाव
- संव्यवहारों, लेखांकन प्रविष्टियों या प्रणाली आउटपुट की उपयुक्त समीक्षाओं और अनुमोदनों का अभाव;
- परिसम्पत्तियों की अभिरक्षा के लिए अपर्याप्त प्रावधान;
- हानि, क्षति या दुर्विनियोजन से परिसम्पत्तियों की अभिरक्षा करने के लिए विफलता का साक्ष्य;

- साक्ष्य के नियंत्रण प्रक्रियाओं के गलत लागू किए जाने के कारण लेखापरीक्षिती के नियंत्रण उद्देश्यों के साथ संगत पूर्ण और सही आऊटपुट उपलब्ध कराने के लिए एक प्रणाली विफल रहती हैं;
- प्रणाली के समग्र उद्देश्यों के अहित में शक्तिसम्पन्न लोगों द्वारा आंतरिक नियंत्रण का जानबूझकर अभिभावी होने का साक्ष्य;
- उन कार्यों को करने की विफलता का साक्ष्य जो आंतरिक नियंत्रण का भाग हैं जैसे कि तैयार न किया गया या समय पर तैयार न किया गया समाधान।
- संगठन में नियंत्रण सचेतनता के पर्याप्त स्तर का अभाव।
- आंतरिक नियंत्रण के तैयार करने या प्रचालन में महत्वपूर्ण त्रुटियां जिनसे वित्तीय विवरणों पर प्रत्यक्ष और मूर्त प्रभाव वाले नियमों और विनियमों का उल्लंघन हो सकता था; और
- आंतरिक नियंत्रण में पहले पता लगायी गयी त्रुटियों पर अनुवर्ती कार्रवाई और उनको सही करने में विफलता

10.2 लेखापरीक्षा अनुवर्ती मानक में लेखापरीक्षकों से यह रिपोर्ट करने की
 ढंग से
 कार्रवाई की गयी या नहीं।

10.3 रिपोर्ट करने योग्य स्थितियों की रिपोर्ट करने में लेखापरीक्षकों को उन कमियों का पता लगाना चाहिए जो अलग अलग या संचयी रूप से मूर्त कमियां हैं। लेखापरीक्षकों को यह सुनिश्चित करना चाहिए कि उद्देश्यों, क्षेत्र, कार्यप्रणाली, लेखापरीक्षा परिणामों के लिए मानक और रिपोर्ट प्रस्तुतीकरण मानकों, जैसा उपयुक्त हो, का वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा पर उनकी रिपोर्टों में अनुपालन किया गया है।

10.4 जब लेखापरीक्षकों को आंतरिक नियंत्रण में उन त्रुटियों का पता चलता है जो मूर्त स्वरूप की न हों तब उन्हें उन कमियों को लेखापरीक्षिती को संसूचित करना चाहिए अधिमानतः लिखित रूप में। यदि लेखापरीक्षकों ने आंतरिक नियंत्रण में अन्य त्रुटियां उच्च स्तरीय प्रबन्धन को संसूचित की हों तब उन्हें आंतरिक नियंत्रण पर रिपोर्ट करते समय ऐसे संसूचन का संदर्भ देना चाहिए। आंतरिक नियंत्रण में त्रुटियों के बारे में लेखापरीक्षिती को सभी संसूचनों का कार्यपत्रों में प्रलेखन किया जाना चाहिए।

11. लेखापरीक्षा मत और रिपोर्ट का प्रारूप तथा अन्तर्वस्तु

11.1 सभी लेखापरीक्षा मतों और रिपोर्टों के प्रारूप तथा अन्तर्वस्तु निम्नलिखित सामान्य सिद्धांतों में पाए जाते हैं :

- (क) शीर्षक. मत या रिपोर्ट को एक उपयुक्त शीर्ष या शीर्षक दिया जाना चाहिए जिससे अन्यो द्वारा जारी विवरणों और सूचना से इसे अलग करने में पाठक को सहायता मिल सके।
- (ख) हस्ताक्षर और तारीख. मत या रिपोर्ट पर उचित ढंग से हस्ताक्षर किए जाने चाहिए। तारीख डालने से पाठक को यह सूचना मिलती है कि उन घटनाओं या संव्यवहारों को उस प्रभाव तक ध्यान में रखा गया है जिनके बारे में लेखापरीक्षक को उस तारीख तक जानकारी थी (जो नियमितता (वित्तीय) लेखापरीक्षाओं के मामले में वित्तीय विवरणों के बाद की अवधि हो सकती है)।
- (ग) उद्देश्य और क्षेत्र. मत या रिपोर्ट में लेखापरीक्षा के उद्देश्यों और क्षेत्र का संदर्भ शामिल होना चाहिए। यह सूचना लेखापरीक्षा के प्रयोजन और सीमाओं को स्थापित करती है।
- (घ) पूर्णता. मत उन वित्तीय विवरणों के साथ सलंग्न होने चाहिए तथा प्रकाशित किए जाने चाहिए जिससे वे सम्बन्धित हों परन्तु

निष्पादन रिपोर्टें इनसे रहित होनी चाहिएं। लेखापरीक्षक के मत और रिपोर्टें प्रस्तुत किए जाने चाहिएं जोकि लेखापरीक्षक द्वारा तैयार किए जाएं। अपनी स्वतंत्रता का उपयोग करते हुए निम्न लेखक समय-समय पर वह सूचना प्राप्त कर सकता है जिसका राष्ट्रीय हित में स्वतंत्रतापूर्वक प्रकटन नहीं किया जा सकता। इससे लेखापरीक्षा रिपोर्ट की पूर्णता पर प्रभाव पड़ सकता है। इस स्थिति में लेखापरीक्षक को एक रिपोर्ट तैयार करने की आवश्यकता पर विचार करना चाहिए संभवतः; जिसमें एक अलग, अप्रकाशित रिपोर्ट में गोपनीय या संवेदनशील सामग्री शामिल हो।

(F) प्रेषिती. मत या रिपोर्ट में उनका पता लगना चाहिए जिसको यह प्रेषित की गयी है जैसाकि लेखापरीक्षा आबन्ध और स्थानीय विनियमों या पद्धतियों की परिस्थितियों द्वारा अपेक्षित हो। ऐसा करना अनावश्यक है जहां इसकी सुपुर्दगी के लिए औपचारिक कार्यविधि मौजूद हो।

(च) विषयवस्तु का पता चलना. मत या रिपोर्ट में वित्तीय विवरणों (नियमितता (वित्तीय) लेखापरीक्षाओं के मामले में) या क्षेत्र (निष्पादन लेखापरीक्षाओं के मामले में), जिससे यह सम्बन्धित हो, का पता चलना चाहिए। इसमें ऐसी सूचना शामिल है जैसेकि लेखापरीक्षित संस्था का नाम, तारीख तथा वित्तीय विवरणों द्वारा कवर की गयी अवधि और लेखापरीक्षा की गई विषयवस्तु।

(छ) कानूनी आधार. लेखापरीक्षा मतों या रिपोर्टों में लेखापरीक्षा के लिए प्रावधान करने वाले विधान या अन्य प्राधिकार का पता चलना चाहिए।

- (ज) मानकों का अनुपालन. लेखापरीक्षा मतों या रिपोर्टों में लेखापरीक्षा करने में अनुपालन किए गए लेखापरीक्षण मानकों या पद्धतियों को दर्शाया जाना चाहिए। इस प्रकार पाठक को यह आश्वासन दिया जा सके कि लेखापरीक्षा सामान्यतया स्वीकृत कार्यविधियों के अनुसार की गयी है।
- (झ) यथासमयता. लेखापरीक्षा मत या रिपोर्ट पाठकों या प्रयोगकर्ताओं को उनके अधिकतम प्रयोग के लिए शीघ्रता से उपलब्ध होनी चाहिए विशेषकर जिनको आवश्यक कार्रवाई करनी होती है।

11.2 एक लेखापरीक्षा मत सामान्यतया एक मानक फॉर्मेट में होता है जो पूर्णतया वित्तीय विवरणों से सम्बन्धित होता है। इस प्रकार अन्त में यह बताने की आवश्यकता से बचा जाता है कि इसके पीछे क्या है परन्तु अपने स्वरूप द्वारा पाठकों को इस अर्थ की सामान्य जानकारी देता है। इन शब्दों के स्वरूप पर लेखापरीक्षा के लिए कानूनी फ्रेमवर्क द्वारा प्रभाव पड़ेगा परन्तु मत की अन्तर्वस्तु में स्पष्ट रूप से यह दर्शाने की आवश्यकता होगी कि क्या यह अपात्र है अथवा पात्र और यदि पात्र है तो क्या कतिपय सम्बन्धों में पात्र है या प्रतिकूल है या मत का अस्वीकरण है।

11.3 एक अपात्र मत तब दिया जाता है जब लेखापरीक्षक सभी मूर्त सम्बन्धों में इस बात से संतुष्ट हो क:

- (क) स्वीकार्य लेखांकन आधारों और नीतियों, जिनको संगत रूप से लागू किया गया है, का उपयोग करते हुए वित्तीय विवरण तैयार किए गए हैं;

(ख) विवरणों में सांविधिक अपेक्षाओं और सुसंगत विनियमों का अनुपालन किया गया है;

(ग) वित्तीय विवरणों द्वारा प्रस्तुत मत लेखापरीक्षित संस्था की लेखापरीक्षक की जानकारी के सुसंगत है; और

(घ) वित्तीय विवरणों से सुसंगत सभी महत्वपूर्ण मामलों का पर्याप्त प्रकटन है।

11.4 मामले पर बल. कतिपय परिस्थितियों में लेखापरीक्षक यह मान सकता है कि पाठक को वित्तीय विवरणों की उचित जानकारी नहीं मिलेगी जबतक कि असामान्य या महत्वपूर्ण मामलों की ओर ध्यान न आकर्षित किया जाए। एक सामान्य सिद्धांत के रूप में एक अपात्र मत जारी करने वाला लेखापरीक्षक मत में वित्तीय विवरणों के विशेष पहलुओं का संदर्भ नहीं देता जहां एक पात्रता होने के नाते इसका गलत अर्थ निकाला जाना चाहिए। उस अभिव्यक्ति को देने से बचने के लिए संदर्भ, जो 'मामले पर बल' के लिए हैं, मत से एक अलग पैराग्राफ में दिए गए हैं। तथापि लेखापरीक्षक को वित्तीय विवरणों में उपयुक्त प्रकटन के एक अभाव का परिशोधन करने के लिए मामले पर बल का और न ही मत की अहंता के प्रति एक विकल्प के रूप में या उसके लिए एक प्रतिस्थापक के रूप में उपयोग नहीं करना चाहिए।

11.5 प्रतिकूल मत. जहां लेखापरीक्षक पूर्णरूप में लिए गए वित्तीय विवरणों पर अस्वीकरण के कारण एक मत तैयार करने में असमर्थ हो जोकि इतना मौलिक हो कि इस सीमा तक प्रस्तुत स्थिति का कम अनुमान लगाता है कि एकमत, जो कतिपय सम्बन्धों में पात्र हो, पर्याप्त नहीं होगा तब एक

प्रतिकूल मत दिया जाता है। ऐसे एक मत की भाषा से यह स्पष्ट होता है कि वित्तीय विवरण उचित रूप से नहीं बताए गए हैं जिसमें अस्वीकरण के सभी मामलों को स्पष्टतया और संक्षिप्त रूप से निर्दिष्ट किया गया है।¹ उन: यह सहायक होता है यदि वित्तीय विवरणों पर वित्तीय प्रभावों को जहां सुसंगत और व्यवहार्य है वहां निर्धारित किया जाता है।

11.6 मत का अस्वीकरण. जहां लेखापरीक्षक पूर्णरूप में लिए गए वित्तीय विवरणों के सम्बन्ध में एक अनिश्चितता या कार्यक्षेत्र प्रतिबंध के कारण एक मत प्राप्त करने में असमर्थ रहता है जोकि इतना मौलिक है कि एकमत, जो कतिपय सम्बन्धों में अर्हता प्राप्त है, पर्याप्त नहीं होगा वहां एक अस्वीकरण दिया जाता है। ऐसे एक अस्वीकरण की भाषा यह स्पष्ट करती है कि अनिश्चितता के सभी मामलों को स्पष्टतया और संक्षिप्त रूप में निर्दिष्ट करते हुए एक मत नहीं दिया जा सकता।

11.7 उन परिस्थितियों में मत को बढ़ाकर एक विस्तृत रिपोर्ट देना प्रथागत है जिनमें यह एक अपात्र मत देने में असमर्थ रहा है।

11.8 इसके अतिरिक्त नियमितता लेखापरीक्षा में अक्सर यह अपेक्षित होता है कि रिपोर्टें वहां दी जाती हैं जहां वित्तीय नियंत्रण या लेखांकन (निष्पादन लेखापरीक्षा पहलुओं से भिन्न) की प्रणालियों में कमियां रहती हैं। ऐसा न केवल वहां होता है जहां कमियां लेखापरीक्षित संस्था की अपनी कार्यविधियों पर प्रभाव डालती हैं बल्कि वहां भी जहां उनका अन्यो के कार्यकलापों पर इसके नियंत्रण से सम्बन्ध होता है। लेखापरीक्षक को महत्वपूर्ण अनियमितताओं पर, चाहे वे अनुबोधक हों या संभाव्य हों, नियमितताओं के लागू करने की असंगतता पर और कपटपूर्ण तथा भ्रष्ट पद्धतियों पर भी रिपोर्ट करनी चाहिए।

11.9 अनियमितताओं या नियमों या विनियमों के अननुपालन के दृष्टांतों पर रिपोर्ट करने में लेखापरीक्षकों को उचित सापेक्ष में अपने परिणाम रखने में सावधानी बरतनी चाहिए। अननुपालन की सीमा जांच किए गए या मौद्रिक रूप में निर्धारित मामलों की संख्या से सम्बन्धित हो सकती है।

11.10 अनियमितताओं पर रिपोर्टें लेखापरीक्षक के मत की पात्रता का ध्यान किए बिना तैयार की जा सकती हैं। अपने स्वरूप से वे महत्वपूर्ण आलोचना की ओर प्रवृत्त होती हैं परन्तु प्रलक्षित होने के लिए उनमें लेखापरीक्षित संस्था द्वारा या लेखापरीक्षक द्वारा विवरणों, जिसमें निष्कर्ष या सिफारिशें शामिल हों, को समाविष्ट करके भावी उपचारी कार्रवाई को भी सम्बोधित किया जाना चाहिए।

11.11 नियमितता लेखापरीक्षा जो उचित विशेष अपेक्षाओं और प्रत्याशाओं के अधीन हैं, के विपर्यय में, निष्पादन लेखापरीक्षा व्यापक रेंज वाले स्वरूप की होती है और अधिक अनुमान लगाने योग्य और व्याख्या करने योग्य होती है; कवरेज भी अधिक चयनात्मक होती है और एक वित्तीय अवधि की बजाय कई वर्षों के चक्र में की जा सकती है और यह सामान्यतया विशेष वित्तीय या अन्य विवरणों से सम्बन्धित नहीं होती। इसके फलस्वरूप निष्पादन लेखापरीक्षा रिपोर्टों में अन्तर होता है और इनमें अधिक चर्चा करने योग्य तथा तर्कसंगत तर्क होते हैं।

- निष्पादन लेखापरीक्षा रिपोर्ट में लेखापरीक्षा के उद्देश्यों तथा क्षेत्र को स्पष्टतया बताया जाना चाहिए। रिपोर्टों में आलोचना शामिल हो सकती है (उदाहरणार्थ जहां लोकहित में या सार्वजनिक जवाबदेही के आधारों पर गम्भीर अपव्यय, फिजूलखर्च या अदक्षता के मामलों की ओर ध्यान आकर्षित किया जाता है) या कोई महत्वपूर्ण आलोचना नहीं की हो सकती परन्तु इसके प्रति स्वतंत्र सूचना, सलाह या आश्वासन दिया

हो कि क्या और किस सीमा तक मितव्ययिता, दक्षता और प्रभावकारिता को प्राप्त किया जा रहा है या प्राप्त की गयी है।

11.13 सामान्यतया लेखापरीक्षक से एक लेखापरीक्षित संस्था द्वारा मितव्ययिता, दक्षता और प्रभावकारिता प्राप्त करने पर एक समग्र मत प्राप्त करने की उस तरीके में प्रत्याशा नहीं की जाती जैसाकि वित्तीय विवरणों पर मत। जहां लेखापरीक्षा के स्वरूप में एक संस्था के कार्यकलापों के विशेष क्षेत्रों के सम्बन्ध में इसका किया जाना अनुमत किया जाता है वहां लेखापरीक्षक को एक रिपोर्ट देनी चाहिए जिसमें परिस्थितियों का उल्लेख किया गया हो और एक मानकीकृत विवरण की बजाय विशेष निष्कर्ष दिया गया हो। जहां लेखापरीक्षा इस बात पर विचार करने तक सीमित हो कि क्या मितव्ययिता, दक्षता या प्रभावकारिता प्राप्त करने के लिए पर्याप्त नियंत्रण मौजूद हैं वहां लेखापरीक्षक एक अधिक सामान्य मत दे सकता है।

11.14 लेखापरीक्षकों को स्वीकार करना चाहिए कि उनके अनुमानों को पुराने प्रबन्धन के निर्णयों से उद्भूत कार्यवाइयों पर लागू किया जा रहा है। इसलिए ऐसा अनुमान लगाने में सावधानी बरती जानी चाहिए और रिपोर्ट में निर्णय लेने के समय लेखापरीक्षित संस्था को उचित रूप से उपलब्ध (या जो उपलब्ध करायी जानी चाहिए थी) सूचना के स्वरूप तथा सीमा को दर्शाया जाना चाहिए। लेखापरीक्षा के क्षेत्र, उद्देश्यों तथा निष्कर्षों को स्पष्टतया बताकर रिपोर्ट में पाठक को बताया जाता है कि लेखापरीक्षक निष्पक्ष रहा है, निष्पक्षता में एक ऐसे तरीके में कमियों या संवेदी निष्कर्षों के प्रस्तुत करने का भी निहितार्थ है ताकि लेखापरीक्षित संस्था में सही करने को प्रोत्साहित किया जा सके और प्रणालियों तथा दिशानिर्देशों में सुधार किया जा सके। तदनुसार इस बात को सुनिश्चित करने के लिए लेखापरीक्षित संस्था के साथ सामान्यतया तथ्यों पर सहमति व्यक्त की जाती है कि वे पूर्ण, सही तथा

लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में निष्पक्ष ढंग से प्रस्तुत किए गए हैं। या तो शब्दशः या सारांश में उठाए गए मामलों पर लेखापरीक्षित संस्था के उत्तरों को

मत या सिफारिशें प्रस्तुत करता है।

11.15 निष्पादन रिपोर्टों में एकमात्र पिछली आलोचना पर संकेन्द्रण नहीं होना चाहिए बल्कि वे रचनात्मक होनी चाहिए। लेखापरीक्षक के निष्कर्ष तथा सिफारिशें लेखापरीक्षा का एक महत्वपूर्ण पहलू होता है और जहां उपयुक्त हो वहां ये कार्य के लिए एक पथप्रदर्शक के रूप में लिखी जाती हैं। सामान्यतया इन सिफारिशों में यह सुझाव दिया जाता है कि किन सुधारों को प्राप्त करने की बजाय उनकी आवश्यकता है जबकि कभी-कभी ऐसी परिस्थितियां उत्पन्न हो सकती हैं जिनमें एक विशेष सिफारिश का औचित्य प्रमाणित किया जाता है उदाहरणार्थ एक प्रशासनिक सुधार करने के लिए नियम में एक दोष को दूर करना।

11.16 सिफारिशों का निरूपण करने और उनपर अनुवर्ती कार्रवाई करने में लेखापरीक्षक को विषयनिष्ठता और स्वतंत्रता बनाए रखनी चाहिए और इस प्रकार ध्यान आकर्षित करना चाहिए कि क्या पता लगायी गयी कर्मियों को दूर किया गया है जो कि क्या विशेष सिफारिशों को अपनाया गया है की बजाय है।

11.17 लेखापरीक्षा मत या रिपोर्ट का प्रतिपादन करने में लेखापरीक्षक को वित्तीय विवरण लेखापरीक्षा या नियमितता लेखापरीक्षा जैसा भी मामला हो, के परिप्रेक्ष्य में मामलों की मूर्तरूपता या लेखापरीक्षित संस्था के स्वरूप या जहां निष्पादन लेखापरीक्षा की जा रही है वहां लेखापरीक्षा किए जा रहे कार्यकलाप को ध्यान में रखना चाहिए।

11.18 यदि लेखापरीक्षक यह निष्कर्ष निकालता है कि परिस्थितियों में सर्वाधिक उपयुक्त मापदंड के प्रति अनुमान लगाने पर मामला वित्तीय विवरणों द्वारा दिए गए दृष्टिकोण पर मूर्तरूप में प्रभाव नहीं डालता तब मत सापेक्ष नहीं होना चाहिए। जहां लेखापरीक्षक सापेक्षता के प्रकार का अवधारण करते हुए यह निर्णय करता है कि मामला मूर्त है वहां मत सापेक्ष होना चाहिए।

11.19 निष्पादन लेखापरीक्षाओं के मामले में वह अनुमान अधिक विषयनिष्ठ होगा चूंकि रिपोर्ट वित्तीय या अन्य विवरणों के लिए प्रत्यक्ष रूप में उतनी सम्बन्धित नहीं होती। फलस्वरूप लेखापरीक्षक को यह ज्ञात हो सकता है कि स्वरूप द्वारा या परिप्रेक्ष्य द्वारा मूर्तरूपता अन्तर्ग्रस्त मौद्रिक राशियों तक मूर्तरूपता की बजाय अधिक महत्वपूर्ण विचार है।