प्रश्नपत्र 6 : अंकेक्षण तथा आश्वासन

(PAPER 6 : AUDITING AND ASSURANCE)

भाग I : शिक्षण अपडेट

(कम्पनी अधिनियम, 2013 के अनुसार विधायी संशोधन)

कम्पनी (लागत अभिलेख तथा अंकेक्षण) नियम, 2014 : केंद्रीय सरकार ने कम्पनी (लागत अभिलेख तथा अंकेक्षण) नियम, 2014 दिनांक 30 जून, 2014 को अधिसूचित किया जिसने कम्पनियों की उन श्रेणी को निर्धारित किया जिन्हें लेखा की पुस्तकों में लागत रिकॉर्ड, लागत अंकेक्षण को लागू करने, रिकॉर्ड का अनुरक्षण इत्यादि को सम्मिलित करना है।

कम्पनी (लागत अभिलेख तथा अंकेक्षण) नियम, 2014 का **नियम 3** कम्पनियों की श्रेणियों को प्रदान करता है जिन्हें अपने लेखा की पुस्तकों में लागत रिकॉर्ड को सम्मिलित करना है। इन कम्पनियों में अधिनियम की धारा 2 की उपधारा (42) में परिभाषित विदेशी कम्पनियां सम्मिलित हैं। नियम के अन्तर्गत निर्धारित कुछ कम्पनियों को नीचे दिया है—

(A) व्यूहरचना क्षेत्र में निम्न वस्तुओं के उत्पादन में लिप्त कम्पनियां जैसे रक्षा, स्पेस, किसी सहायक मद अथवा मदों को छोड़कर अणु ऊर्जा क्षेत्र में प्रयुक्त मशीनरी तथा यांत्रिकी उपकरण, टर्बो जेट तथा टर्बो प्रोपलर्स, हथियार तथा बारूद।

(B) खंडीय नियामक अथवा मंत्रालय अथवा केंद्रीय सरकार के विभाग द्वारा विनियमित उद्योग में लिप्त कम्पनियां जैसे वायु यातायात प्रबन्धन की वायु सेवा, भारतीय दूरसंचार विनायमक प्राधिकरण अधिनियम, 1997 के अन्तर्गत भारतीय दूर संचार विनायमक प्राधिकरण द्वारा विनियमत की संप्रेषण अथवा चिह्न संकेत, लेख, प्रतिबिम्ब, ध्वनि अथवा किसी प्रकृति की गुप्तचरता (प्रसारण सेवा को छोड़कर) के द्वारा उपयोगकर्ता को उपलब्ध करवायी गयी दूर संचार सेवा।

(C) जनहित में लिप्त क्षेत्रों में परिचालित कम्पनियाँ जैसे खनिज उत्पाद जिसमें सीमेंट सम्मिलित है, अयस्क, निर्माण उद्योग, स्वास्थ्य सेवा में लिप्त कम्पनियां जैसे अस्पताल को चलाना, निदान केंद्र, क्लीनिकल अथवा टेस्ट प्रयोगशाला।

(D) निम्नलिखित चिकित्सा उपकरण जैसे हृदय वाल्व, अस्थि इम्पलांट, पेस मेकर्स (अस्थायी तथा स्थायी) के उत्पादन, आयात तथा आपूर्ति अथवा व्यापार में लिप्त कम्पनियां (सम्पर्क कार्यालय को छोड़कर विदेशी कम्पनियों सहित)।

कम्पनी (लागत अभिलेख तथा अंकेक्षण) नियम, 2014 के **नियम 5** के अनुसार, इस नियम के अन्तर्गत प्रत्येक कम्पनी जिसमें उनकी इकाइयां सम्मिलित तथा उसकी शाखा को 1 अप्रैल, 2014 को अथवा उसके पश्चात् आरंभ होने वाले वित्तीय वर्ष के प्रत्येक के संबंध में फॉर्म **CRA-1** में रिकॉर्ड को बनाये रखना होगा। लागत रिकॉर्ड को नियमित आधार पर इस तरीके में रखा जायेगा जो मासिक अथवा त्रैमासिक अथवा अर्द्धवार्षिक अथवा वार्षिक आधार पर प्रत्येक वित्तीय वर्ष के लिए इसके उत्पाद तथा गतिविधियों के लिए उत्पादन की लागत अथवा परिचालन की लागत, बिक्री की लागत की प्रति इकाई अथवा मार्जिन की गणना को सुलभ करता है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

कम्पनी (लागत अभिलेख तथा अंकेक्षण) नियम, 2014 का **नियम 6** उपरोक्त नियम के अन्तर्गत निर्धारित कम्पनियों को प्रत्येक वित्तीय वर्ष के आरंभ होने के 180 दिवस के अंदर अंकेक्षक को नियुक्त करने के लिए कहते हैं। प्रत्येक संदर्भित कम्पनी संबंधित अंकेक्षक को उसकी नियुक्ति के बारे में सूचित करेगा तथा कम्पनी (पंजीकरण कार्यालय तथा शुल्क) नियम, 2014 में निर्दिष्ट शुल्क के साथ फॉर्म **CRA-2** में इलेक्ट्रोनिक माध्यम के जरिये, बोर्ड मीटिंग की तीस दिवस की अवधि के अंदर अथवा वित्तीय वर्ष के आरंभ होने के एक सौ अस्सी दिवस की अवधि जो भी पहले हैं केंद्रीय सरकार के साथ इस प्रकार की नियुक्ति का नोटिस फाइल करेगी।

इस तरह नियुक्त लागत अंकेक्षक वित्तीय वर्ष की समाप्ति को एक सौ अस्सी दिवस अथवा वित्तीय वर्ष जिसके लिए वह नियुक्त किया गया है के लिए लागत अंकेक्षण रिपोर्ट को जमा करता है एक उसी क्षमता में बना रहेगा।

लागत अंकेक्षक **फॉर्म CRA-3** में अपनी रिजर्वेशन अथवा मर्यादा अथवा अवलोकन अथवा सुझााव सहित लागत अंकेक्षण रिपोर्ट देगा। वह वित्तीय वर्ष जिसमें रिपोर्ट संबंधित है की समाप्ति से एक सौ अस्सी दिवस की अवधि के अंदर कम्पनी के निदेशक मंडल को रिपोर्ट अग्रेषित करेगा तथा निदेशक मंडल इस प्रकार की रिपोर्ट पर विचार करेगा तथा उसमें समाहित किसी रिजर्वेशन अथवा मर्यादा का परीक्षण करेगा।

धोखाधड़ी पर रिपोर्ट का कर्तव्य—कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 143 की उपधारा (12) का प्रावधान तथा धोखाधड़ी पर रिपोर्ट करने के कर्तव्य पर प्रासंगिक नियम अधिनियम की धारा 148 तथा इसके नियम के अन्तर्गत लागत अंकेक्षक पर आवश्यक परिवर्तन सहित लागू होंगे।

कुछ मामलों में लागत अंकेक्षक नियम लागू नहीं होते—इन नियमों के अन्तर्गत लागत अंकेक्षण की आवश्यकता एक कम्पनी पर लागू नहीं होगी जो नियम 3 के अन्तर्गत कवर है, तथा

(i) जिसका विदेशी मुद्रा में निर्यात से राजस्व इसके कुल राजस्व का पचहत्तर प्रतिशत से अधिक है, अथवा

(ii) जो विशेष आर्थिक क्षेत्र से परिचालित है।

लागत अंकेक्षण रिपोर्ट का जमा करना—एक कम्पनी तैयार लागत अंकेक्षण रिपोर्ट (केंद्रीय सरकार द्वारा जारी निर्देश के तहत) की प्रति की प्राप्ति की तिथि से तीस दिवस के अंदर कम्पनी (पंजीकरण कार्यालय तथा शुल्क) नियम, 2014 में निर्दिष्ट शुल्क सहित फॉर्म **CRA-4** में प्रत्येक रिजर्वेशन अथवा मर्यादा पर पूर्ण सूचना तथा स्पष्टीकरण के साथ इस प्रकार की रिपोर्ट केंद्रीय सरकार को देगा यदि इस धारा के अन्तर्गत संदर्भित लागत अंकेक्षण रिपोर्ट पर विचार करने तथा कम्पनी द्वारा स्पष्टीकरण पर विचार करने के पश्चात् केंद्रीय सरकार की राय है कि कोई आगे की सूचना अथवा स्पष्टीकरण आवश्यक है, यह आगे की सूचना तथा स्पष्टीकरण की मांग कर सकती है तथा कम्पनी उसे केंद्रीय सरकार द्वारा निर्दिष्ट समय में जमा करेगी।

© The Institute of Chartered Accountants of India

भाग II : प्रश्न तथा उत्तर

प्रश्न

1. कारण सहित (संक्षेप में) वर्णित करें क्या निम्न वक्तव्य सत्य अथवा असत्य हैः

   (i) प्रथम अंकेक्षक को नियुक्त करने में बोर्ड की विफलता के मामले में, यह केंद्रीय सरकार को सूचित करेगा।

   (ii) जहां पर एक व्यक्ति को अंकेक्षक के रूप में नियुक्त किया गया है अपनी नियुक्ति के पश्चात् किसी अनर्हता (अयोग्यता) को प्राप्त करता है, वह एक अंकेक्षक के रूप में बना रहेगा।

   (iii) कम्पनी अधिनियम, 2013 के अन्तर्गत नियुक्त एक अंकेक्षक कम्पनी को केवल अपनी वही सेवा को प्रदान करेगा जिसे कम्पनी द्वारा सामान्य सभा में अनुमोदित किया है।

   (iv) एक कम्पनी के प्रत्येक अंकेक्षक को केवल कम्पनी को पंजीकृत कार्यालय में रखी कम्पनी की लेखा पुस्तकें तथा वाउचर्स की पहुँच का अधिकार रखेगा।

   (v) जहां पर किसी वार्षिक सामान्य सभा पर किसी अंकेक्षक को नियुक्त अथवा पुनःनियुक्त नहीं किया जाता, विद्यमान अंकेक्षक कम्पनी का अंकेक्षक बना रहेगा।

   (vi) जैसा कम्पनी अधिनियम, 2013 में परिभाषित किया है "पुस्तक तथा पेपर" तथा "पुस्तक अथवा पेपर" में केवल लेखा की पुस्तकें सम्मिलित हैं।

   (vii) कम्पनी की प्रत्येक वार्षिक सामान्य सभा में कम्पनी का निदेशक मंडल कम्पनी के सम्मुख वित्तीय वर्ष के लिए वित्तीय विवरण को रखेगी।

   (viii) "निर्गमित पूंजी" का अर्थ इस प्रकार की पूंजी से है जिसे कम्पनी समय–समय पर अभियाचन के लिए जारी करती है। यह प्राधिकृत पूंजी का वह भाग है जिसे कम्पनी द्वारा अभियाचन के लिए ऑफर किया जाता है तथा इसमें नकद के अतिरिक्त प्रतिफल के लिए आबंटित अंश सम्मिलित हैं।

   (ix) समीक्षा लिप्तता पर मानक (SREs) को ऐतिहासिक वित्तीय सूचना को अंकेक्षण पर लागू करना होगा।

   (x) वर्णनात्मक रिकार्ड अनुदेश तथा/अथवा प्रश्नों की शृंखला है जिसकी अंकेक्षण कर्मी के प्रत्येक सदस्य का पालन तथा/अथवा उत्तर देना चाहिए।

अंकेक्षण की प्रकृति

2. (a) अंकेक्षण पर मानक तथा कम्पनी अधिनियम, 2013 के विशिष्ट संदर्भ के साथ धोखाधड़ी तथा त्रुटियों की खोज के लिए अंकेक्षक के उत्तरदायित्व की चर्चा करें।

   (b) अंकेक्षण की प्रक्रिया इस प्रकार है कि यह कुछ परिसीमा से ग्रसित है जिस पर अंकेक्षण प्रक्रिया की प्रकृति तथा हद पर विचार किये बिना काबू नहीं पाया जा सकता।" स्पष्ट करें।

© The Institute of Chartered Accountants of India

3. (a) "अंकेक्षण व्यापार संस्था अथवा संस्थान के प्रत्येक प्रकार के लिए कानूनी रूप से अनिवार्य नहीं है।" चर्चा करें।

(b) ''एक स्वतंत्र अंकेक्षक द्वारा खातों का अंकेक्षण करने से अन्य लाभ के मध्य यह कर्मचारियों को धोखाधड़ी करने से रोकने के लिए नैतिक नियंत्रण के रूप में कार्य करता है।" स्वतंत्र अंकेक्षण के लाभ को वर्णित करते हुए स्पष्ट करें।

4. (a) "अंकेक्षक को सम्पूर्ण आर्थिक वातावरण जिसमें मुवक्किल परिचालित करता है के साथ परिचित होने की अपेक्षा की जाती है।" चर्चा करें।

(b) अंकेक्षक द्वारा पालन किये वाली प्रक्रिया की चर्चा करें जहां पर उसके पास यह विश्वास करने का पर्याप्त कारण है कि कम्पनी के अधिकारियों के द्वारा कम्पनी के विरुद्ध धोखाधड़ी में लिप्त अपराध है।

अंकेक्षण की मूल अवधारणाएं

5. "पालन किये जाने वाली महत्वपूर्ण लेखांकन नीतियों का प्रकटीकरण आवश्यक है, यदि प्रस्तुत मत को उपयुक्त रूप से समझा जाता है।" चर्चा करें।

6. (a) "कुछ लेखांकन अनुमान में तुलनात्मक रूप से न्यून अनुमान अनिश्चितता लिप्त है तथा समग्र मिथ्या विवरण की न्यून जोखिम को जन्म दे सकता है जबकि कुछ लेखांकन अनुमान के लिए तुलनात्मक रूप से उच्च अनुमान अनिश्चितता हो सकती है विशेष रूप से वे महत्वपूर्ण मान्यता पर आधारित हैं।" उदाहरण देकर स्पष्ट करें।

(b) स्पष्ट करें कि आप विश्लेषणात्मक प्रक्रिया से क्या समझते हैं? इस प्रकार की प्रक्रिया किस प्रकार से अंकेक्षण में सहायक है?

7. (a) आप शब्द "पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य" से क्या समझते हैं? भिन्न कारक को वर्णित करें जो अंकेक्षक को यह ज्ञात करने में सहायता पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य क्या है?

(b) अंकेक्षण वर्किंग पेपर अंकेक्षण रिपोर्ट तथा मुवक्किल रिकॉर्ड के मध्य लिंक बनाते हैं। स्पष्ट रूप से अंकेक्षण वर्किंग पेपर उद्देश्य की चर्चा करें।

अंकेक्षण के लिये तैयारी

8. (a) सैम्पलिंग का क्या अर्थ है? सैम्पलिंग के तरीकों की भी चर्चा करें। SA 530 के प्रकाश में स्पष्ट करें।

(b) टेस्ट जांच तकनीक को लागू करते हुए अंकेक्षक को क्या सावधानी लेनी चाहिए ?

9. (a) "एक अंकेक्षक को लिप्तता की पूर्णता से पूर्व लिप्तता को परिवर्तित करने का आवेदन किया जाता जो आश्वासन के न्यून स्तर को प्रदान करता है इस प्रकार की करने की उपयुक्तता पर विचार करना चाहिए। चर्चा करें।

(b) अंकेक्षण साक्ष्य के संग्रहण तथा एकत्रण के लिए, कुछ तरीके तथा साधन उपलब्ध हैं तथा इन्हें अंकेक्षण तकनीक के रूप में जाना जाता है। अंकेक्षकों द्वारा प्रचलित रूप से अपनायी जाने वाली कुछ तकनीकों को वर्णित करें।

© The Institute of Chartered Accountants of India

आंतरिक नियंत्रण

10. (a) आपकी चार्टर्ड एकाउंटेंट फर्म को ओरियंटल बैंक ऑफ कामर्स की 6 शाखाओं का सूचना प्रणाली अंकेक्षण (ISA) का आबंटन किया। आप किस प्रकार कम्प्यूटरीकृत सूचना प्रणाली में आंतरिक नियंत्रण प्रणाली की विश्वसनीयता का आकलन करेंगे।

(b) "आंतरिक नियंत्रण केवल उचित परन्तु संपूर्ण आश्वासन नहीं प्रदान करता कि इसका सम्पत्ति की सुरक्षा, त्रुटियों/धोखाधड़ी की रोक तथा खोज से उद्देश्य को प्राप्त किया।" स्पष्ट करें।

11. (a) एक चार्टर्ड एकाउंटेंट की फर्म GR & Co. को Dee Vee Philips Ltd. के खातों का अंकेक्षण करने के लिए कहा गया। अंकेक्षक को बताया गया कि कम्पनी कमजोर लेखांकन तथा प्रशासन प्रणाली के कारण सही ढंग से निष्पादन नहीं कर रही है। कार्य संपादन को संभालने वाले श्री प्रीत ने ध्यान किया कि कम्पनी की आंतरिक जांच प्रणाली में गैप है। आप से आंतरिक जांच की प्रणाली को फ्रेम करने में लिप्त विशेष चरण को स्पष्ट करने के लिए कहा गया है।

(b) इ. डी. पी. एप्लीकेशन कंट्रोल का उद्देश्य उचित आवश्वासन को प्रदान करने के लिए लेखांकन एप्लीकेशन के ऊपर विशिष्ट नियंत्रण प्रक्रिया की स्थापना है कि सभी सौदे को प्राधिकृत किया तथा रिकॉर्ड किया तथा पूर्ण रूप से, सही रूप से तथा समयबद्ध आधार पर प्रोसेस किया है।" चर्चा करें।

सम्पत्ति तथा दायित्व की वाउचिंग तथा सत्यापन

12. (a) वाउचिंग के अर्थ को सही ढंग से स्पष्ट करें। साथ में उन बिंदुओं की चर्चा करें जिनकी एक वाउचर का परीक्षण करते हुए विचार करना चाहिए।

(b) महत्वपूर्ण बिंदु की चर्चा करें जिसे आपके सामान्य लेजर की छानबीन करते समय देखना चाहिए।

13. निम्न को आप किस पर सत्यापन/वाउच करेंगे :

(a) आकस्मिक दायित्व

(b) उत्पाद शुल्क

(c) अपलिखित अशोध्य ऋण की वसूली

(d) बंदोबस्ती पॉलिसियां।

14. "यात्रा व्यय की वाउचिंग" करते हुए विचार करने वाले तत्वों को स्पष्ट करें।

कम्पनी अंकेक्षण

15. (a) सरकारी कम्पनी के मामले में प्रथम अंकेक्षक की नियुक्ति के संबंध में कम्पनी अधिनियम में समाहित प्रावधानों की चर्चा करें।

(b) ''अंकेक्षकों की नियमित आवर्तन के संबंध में प्रावधान केवल कम्पनियों की विशिष्ट श्रेणी को प्रभावित करता है।" चर्चा करें।

© The Institute of Chartered Accountants of India

16. (a) वित्तीय विवरण में किये गये वाले प्रकटीकरण को वर्णित करें यदि वे लेखांकन मानक की अनुपालना नहीं करता।

(b) शेयर प्रीमियम का एक भाग को 40% लाभांश को घोषित करने के लिए प्रयुक्त किया। टिप्पणी दीजिये।

17. (a) संक्षेप में निदेशक उत्तरदायित्व विवरण की चर्चा करें।

(b) बट्टा पर अंशों के निर्गम के संबंध में कम्पनी अधिनियम, 2013 के प्रावधानों की संक्षेप में चर्चा करें।

(c) अंकेक्षक श्री Z की मृत्यु के कारण XYZ Ltd. के एक अंकेक्षक के पद की रिक्ति उत्पन्न हुई तथा कम्पनी के प्रबंध निदेशक ने रिक्ति को भरा। कम्पनी अधिनियम, 2013 के प्रावधानों को उद्धरित करते हुए टिप्पणी करें।

18. (a) एक अंकेक्षक द्वारा अंकेक्षित की जाने वाली कम्पनी से ₹ 5,01,500 की वस्तु उधार पर खरीदी। कम्पनी ने उसे एक माह का उधार दिया जो सामान्यतः सभी जानकार ग्राहकों को दिया जाता है। टिप्पणी करें।

(b) एक अंकेक्षक को कम्पनी के संबंध में एक मामले के बारे में जानकारी केवल उसके द्वारा अंकेक्षण राय को जारी करने के बाद मिली। यदि वह अंकेक्षण रिपोर्ट को जारी करने से पूर्व इसके बारे में अवगत हो जाता वह एक भिन्न अंकेक्षण रिपोर्ट को जारी करता। टिप्पणी करें।

विशेष अंकेक्षण

19. (a) एक सरकारी कम्पनी के अंकेक्षण में भारत के नियंत्रक तथा महालेखाकार (कैग CAG) द्वारा क्या भूमिका अदा की जाती है?

(b) "स्टोर्स तथा इंवेंटरी के खातों का अंकेक्षण को नियंत्रक तथा महालेखाकार (कैग) को सौंपी कर्तव्यों तथा उत्तरदायित्व के संदर्भ में व्यय अंकेक्षण के भाग के रूप में विकसित किया है।" चर्चा करें।

20. एक अस्पताल को चला रहे एक धर्मार्थ संस्थान का आय तथा व्यय के अंकेक्षण में आपके द्वारा परीक्षण किये जाने वाले दस विशेष बिंदुओं को वर्णित करें।

सुझाए गए उत्तर/संकेत

1. (i) **गलत** : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 139(6) के अनुसार अंकेक्षक को नियुक्त करने में बोर्ड की विफलता के मामले में, इसे कम्पनी के सदस्यों को सूचित करना होगा।

(ii) **गलत** : जब एक कम्पनी के अंकेक्षक के रूप में नियुक्त व्यक्ति अपनी नियुक्ति के पश्चात् अयोग्यताओं में से किसी को प्राप्त करता है, वह इस प्रकार के अंकेक्षक के रूप में अपने पद को रिक्त करेगा, इस प्रकार की रिक्ति को अंकेक्षक के पद में आकस्मिक रिक्ति मानी जायेगी।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(iii) **गलत** : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 144 के अनुसार, अधिनियम के अन्तर्गत नियुक्त अंकेक्षक कम्पनी केवल वही अन्य सेवाएं प्रदान करेगा जिसे निदेशक मंडल अथवा अंकेक्षक समिति द्वारा अनुमोदित किया है।

(iv) **गलत** : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 143(1) के अनुसार कम्पनी का प्रत्येक अंकेक्षक के पास कम्पनी की लेखा पुस्तकों तथा वाउचर जिन्हें ना केवल कम्पनी के पंजीकृत कार्यालय पर रखा है परन्तु अन्य स्थान पर भी रखा है तक सभी समय पर पहुँच का अधिकार है।

(v) **सही** : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 139(10) के अनुसार, जहां पर किसी वार्षिक सामान्य सभा में किसी अंकेक्षक को नियुक्त अथवा पुनः नियुक्त नहीं किया, विद्यमान अंकेक्षक कम्पनी का अंकेक्षक बना रहेगा।

(vi) **गलत** : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 2(12) के अनुसार, "पुस्तक तथा पेपर" तथा "पुस्तक अथवा पेपर" में इलेक्ट्रोनिक फॉर्म अथवा पेपर में लेखा की पुस्तकें, प्रलेख वाउचर, लेख, प्रपत्र, मिनट्स तथा पेपर अथवा रजिस्टर सम्मिलित है।

(vii) **सही** : धारा 129(2) के अनुसार, कम्पनी की प्रत्येक वार्षिक सामान्य सभा में, कम्पनी का निदेशक मंडल का वित्तीय वर्ष के लिए वित्तीय विवरण को कम्पनी के सम्मुख रखने का कर्तव्य है।

(viii) **सही** : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 2(50) "निर्गमित पूँजी" को परिभाषित करती है जिसका अर्थ है कि इस प्रकार पूंजी जैसा कम्पनी अभियाचन के लिए समय–समय पर जारी करती है। यह प्राधिकृत पूँजी का वह भाग जिसे कम्पनी द्वारा अभियाचन के लिए ऑफर किया जाता है तथा नकद के अतिरिक्त प्रतिफल के लिए आबंटित अंश सम्मिलित हैं।

(ix) **गलत** : समीक्षा लिप्तता पर मानक (SRE) को ऐतिहासिक वित्तीय सूचना की समीक्षा पर लागू करना होगा।

(x) **गलत** : वर्णानात्मक रिकॉर्ड सिस्टम का पूर्ण तथा विस्तृत विवरण है जैसा अंकेक्षक द्वारा परिचालन में पाया जाता है। दूसरी तरफ, एक जांच सूची अनुदेश तथा/अथवा प्रश्नों की शृंखला है जिसका अंकेक्षण कर्मी के सदस्य द्वारा अनुपालन तथा/अथवा उत्तर देना चाहिए।

2. **(a)** **धोखाधड़ी तथा त्रुटि की खोज के लिए अंकेक्षक के उत्तरदायित्व** : SA 240 के अनुसार "वित्तीय विवरण का एक अंकेक्षक में धोखाधड़ी से संबंधित अंकेक्षक उत्तरदायित्व" एक अंकेक्षक को परिचालित करने वाला एक अंकेक्षक उचित आश्वासन को प्राप्त करने के लिए उत्तरदायी है कि सम्पूर्ण रूप से ली गयी वित्तीय विवरण को समग्र मिथ्या विवरण से मुक्त है चाहे यह धोखाधड़ी के कारण अथवा त्रुटि से है।

धोखाधड़ी के परिणाम समग्र मिथ्या विवरण को न खोजने का जोखिम एक त्रुटि के परिणाम को न खोजने के जोखिम से अधिक है। यह इसलिए क्योंकि धोखाधड़ी में

© The Institute of Chartered Accountants of India

छुपाने के लिए परिकृत तथा सावधानीपूर्वक संगठित योजना लिप्त हो सकती है जैसे जालसाजी, सौदों को जानबूझकर रिकॉर्ड करने में विफलता अथवा अंकेक्षक को जानबूझकर मिथ्यावर्णन करना। छुपाने का इस प्रकार का प्रयास खोजना अधिक कठिन हो सकता है। जब यह सांठगांठ के साथ हो। साठगांठ अंकेक्षक को यह विश्वास दिला सकती है कि अंकेक्षण साक्ष्य व्यापक जबकि वास्तव में यह असत्य है।

उचित आश्वासन को प्राप्त करते हुए, अंकेक्षक नियंत्रण के प्रबन्धन लक्ष्मण रेखा को लांघने की संभावना पर विचार करते हुए तथा तथ्य को मान्यता देते हुए कि प्रक्रिया जो त्रुटि की खोज के लिए प्रभावी है धोखाधड़ी की खोज के प्रभावी नहीं हो सकते अंकेक्षण में लगातार पेशेवर संदेह की प्रवृत्ति को बनाये रखने के लिए उत्तरदायी है।

भारत में सामान्यतः स्वीकृत अंकेक्षण मानक के अनुसार परिचालित अंकेक्षण को उचित आश्वासन को प्रदान करने के लिए डिजाइन किया है कि वित्तीय विवरण जिन्हें सम्पूर्ण रूप में लिया है सारवान मिथ्या विववरण से मुक्त है चाहे धोखाधड़ी अथवा त्रुटि से है। तथ्य कि अंकेक्षण को अवरोधक के रूप में कार्य करने के लिए किया जाता है, परन्तु अंकेक्षक धोखाधड़ी तथा त्रुटि को रोकने के लिए उत्तरदायी नहीं तथा उत्तरदायी नहीं हो सकता।

वित्तीय विवरण पर अंकेक्षक की राय उचित आश्वासन को प्राप्त करने की अवधारणा पर आधारित है, अतएव एक अंकेक्षक में अंकेक्षक यह गारंटी नहीं देता है कि सारवान मिथ्या विवरण को धोखाधड़ी अथवा त्रुटि को बनाती है को खोजा जायेगा। इसलिए, धोखाधड़ी अथवा त्रुटि के परिणामस्वरूप वित्तीय विवरण की सारवान मिथ्या विवरण की बाद में खोज स्वयं में यह संकेत नहीं देती :

(i) उचित आश्वासन को प्राप्त करने में विफलता,

(ii) अपर्याप्त योजना, निष्पादन अथवा निर्णयन,

(iii) पेशेवर सक्षमता तथा सावधानी का अभाव, अथवा

(iv) भारत में सामान्य रूप से स्वीकृत अंकेक्षण मान्यता से अनुपालन करने में विफलता।

अपने परीक्षण की योजना तथा निष्पादन में, अंकेक्षक को धोखाधड़ी अथवा त्रुटि के द्वारा हुई वित्तीय सूचना के सारवान मिथ्या वर्णन के जोखिम पर विचार करना चाहिए। उसे किसी धोखाधड़ी अथवा महत्वपूर्ण त्रुटि के बारे में प्रबन्धन से छानबीन करनी चाहिए जो कि प्रतिवेदन अवधि के दौरान उत्पन्न हुई है तथा यदि आवश्यक होता है अपने अंकेक्षण प्रक्रिया को संशोधित किया जाना चाहिए। यदि परिस्थिति धोखाधड़ी तथा त्रुटि को संभव विद्यमानता का संकेत देती है, अंकेक्षक को वित्तीय सूचना पर संदेहात्मक धोखाधड़ी तथा त्रुटि की भावी प्रभाव पर विचार करना चाहिए। यदि वह पुष्टि करने के लिए साक्ष्य को प्राप्त करने में असमर्थ है, उसे

© The Institute of Chartered Accountants of India

अपनी राय को व्यक्त करने से पूर्व प्रासंगिक कानून तथा विनियमन पर विचार करना चाहिए।

अंकेक्षक की समयबद्ध आधार पर प्रबन्धन के उपयुक्त स्तर पर मिथ्या विवरण को संप्रेषण करने का उत्तरदायित्व भी होना चाहिए तथा बदले संचालन के साथ रिपोर्ट करने की आवश्यकता पर विचार करें। वहां वित्तीय सूचना पर रिपोर्ट करने से पूर्व अथवा लिप्तता से हटने से पूर्व कानूनी सलाह भी प्राप्त कर सकता है। अंकेक्षक को स्वयं को संतुष्ट करना चाहिए कि धोखाधड़ी के प्रभाव को वित्तीय सूचना में सही ढंग से परिलक्षित किया है अथवा त्रुटि को सुधारा है जहां पर धोखाधड़ी की विद्यमानता की बाजी के लिए अंकेक्षक द्वारा संशोधित प्रक्रिया को निष्पादित किया है।

अंकेक्षक को धोखाधड़ी तथा त्रुटि के प्रभावों पर विचार करना चाहिए, तथा अपनी रिपोर्ट को उपयुक्त रूप से बनाये। धोधाधड़ी के मामले में, उसे वित्तीय विवरण में प्रकट करना चाहिए। यदि पर्याप्त प्रकटीकरण नहीं किया, अंकेक्षण रिपोर्ट में उपयुक्त प्रकटीकरण होना चाहिए।

आगे, कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 143 की उपधारा (12) के अनुसार यदि कम्पनी का एक अंकेक्षक, अंकेक्षक के रूप में अपने कर्तव्यों के निष्पादन के दौरान विश्वास करने का कारण रखता है कि धोधाधड़ी में लिप्त अपराध को कम्पनी के विरुद्ध कम्पनी के अधिकारियों अथवा कर्मचारियों द्वारा किया जा रहा है, वह निर्धारित प्रक्रिया के पालन के पश्चात् अपने संज्ञान में आने के 60 दिवस के अंदर केंद्रीय सरकार को मामले को प्रतिवेदित करेगा।

(b) **अंकेक्षण की अन्तर्निहित परिसीमन** : अंकेक्षण मानक (SA) 200 के अनुसार, एक अंकेक्षण का परिचालन तथा स्वतंत्र अंकेक्षक का संपूर्ण उद्देश्य के अनुसार मान्यता प्राप्त लेखांकन नीतियां तथा प्रेक्टिस तथा प्रासंगिक वैधानिक आवश्यकता की फ्रेमवर्क के अनुसार तैयार वित्तीय विवरणों का अंकेक्षण का उद्देश्य एक अंकेक्षक को इस प्रकार की वित्तीय विवरण पर राय को व्यक्त करने के लिए समर्थ करना है, वित्तीय विवरण पर अपनी राय बनाने के लिए अंकेक्षक स्वयं को संतुष्ट करने के लिए प्रक्रिया का पालन करता है कि वित्तीय विवरण एक उद्यम की वित्तीय स्थिति तथा परिचालन परिणाम का सत्य तथा उचित मत परिलक्षित करता है। यद्यपि अंकेक्षण की प्रक्रिया कुछ परिसीमन से ग्रसित है अर्थात् परिसीमन जिस पर अंकेक्षण की प्रवृत्ति तथा हद पर विचार किये बिना काबू नहीं पाया जायेगा। एक अंकेक्षण की परिसीमन से उत्पन्न होगी :

(i) **वित्तीय प्रतिवेदन की प्रकृति** : वित्तीय विवरण की तैयारी में इकाई की तथ्यों तथा परिस्थिति पर इकाई का लागू वित्तीय प्रतिवेदन फ्रेमवर्क की आवश्यकता को लागू करने में प्रबन्धक द्वारा निर्णयन शामिल है। इसके अतिरिक्त कई वित्तीय विवरण मदों में विषय परक निर्णय अथवा समीक्षा अथवा अनिश्चितता की डिग्री लिप्त हो सकती है तथा स्वीकार्य व्याख्या

© The Institute of Chartered Accountants of India

अथवा निर्णयन जिसे किया जाता है कि शृंखला हो सकती है। परिणामतः कुछ वित्तीय विवरण परिवर्तनीयता की अन्तर्निहित स्तर के तहत हैं जिसे अतिरिक्त अंकेक्षक प्रक्रिया को लागू करके हटाया नहीं जा सकता।

(ii) **अंकेक्षण प्रक्रिया की प्रकृति** : अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करने की अंकेक्षक की योग्यता पर व्यावहारिक तथा कानूनी परिसीमन है। उदाहरण के लिए:

(1) यह संभावना है कि प्रबन्धन अथवा अन्य जानबूझकर अथवा अनजाने में पूर्ण सूचना नहीं प्रदान कर सकती है जो वित्तीय विवरण की तैयारी तथा प्रस्तुति के लिए प्रासंगिक है अथवा जिसका निवेदन अंकेक्षक द्वारा किया गया है।

(2) धोखाधड़ी में इसे छुपाने के लिए परिष्कृत तथा सावधानीपूर्वक गठित योजना लिप्त हो सकती है। अंकेक्षक न ही तो प्रशिक्षित है न ही उनसे प्रपत्र के प्रमाणीकरण में विशेषज्ञ होने की अपेक्षा की जाती है।

(3) एक अंकेक्षण आरोपित गलत कार्य का अधिकारिक अंवेषण नहीं है। तद्नुसार, अंकेक्षक को विशिष्ट कानूनी अधिकार नहीं दिये गये हैं, जैसे खोज का अधिकार जो इस प्रकार के अंवेषण के लिए आवश्यक हो सकता है।

(iii) **वित्तीय प्रतिवेदन की समयबद्धता तथा लाभ तथा लागत के मध्य संतुलन** : सूचना की प्रासंगिकता तथा इसका मूल्य समय के साथ कम हो जाता है तथा सूचना की विश्वसनीयता तथा इसकी लागत के मध्य संतुलन बनाये रखने की आवश्यकता है। वित्तीय विवरण के उपयोगकर्ता के द्वारा अपेक्षा है कि अंकेक्षक समय की उचित अवधि तथा उचित लागत के अंदर वित्तीय विवरण पर राय बनायेगा, यह मानकर कि सभी सूचना जो विद्यमान हो सकती है को संबोधित करना अव्यावहारिक अथवा विस्तृत रूप से प्रत्येक मामले का अनुगमन करना इस मान्यता पर अव्यावहारिक है कि सूचना त्रुटिपूर्वक अथवा धोखाधड़ीपूर्वक है जब तक अन्यथा साबित न हो जाये।

(iv) **अन्य मामले जो एक अंकेक्षण की परिसीमन को प्रभावित करता हैं** : कुछ अभिकथन अथवा विषय वस्तु के मामले में, अंकेक्षक की सारवान मिथ्या विवरण को खोजने की अंकेक्षक की योग्यता पर परिसीमन का अत्यधिक प्रभाव विशेष रूप से महत्वपूर्ण है। इस प्रकार के अभिकथन अथवा विषय वस्तु में सम्मिलित है :

— धोखाधड़ी विशेष रूप से वरिष्ठ प्रबन्धन में लिप्त धोखाधड़ी अथवा सांठगांठ।

— संबंधित पार्टी संबंध तथा सौदे की विद्यमानता तथा पूर्णता।

— कानून तथा विनियमन की गैर–अनुपालन की उत्पन्नता।

© The Institute of Chartered Accountants of India

— भविष्य घटना अथवा शर्त जो एक इकाई के चलायमान संस्था के रूप में जारी नहीं रहती।

एक अंकेक्षण की परिसीमन के कारण, अपरिहार्य जोखिम है कि वित्तीय विवरण की कुछ सारवान मिथ्या विवरण को खोजा नहीं जा सकता चाहे अंकेक्षण की सही ढंग से योजना बनायी गयी तथा SAs के अनुसार निष्पादित किया।

3. (a) कानून के अन्तर्गत आवश्यक अंकेक्षण : अंकेक्षण व्यापार संस्था अथवा संस्थान के सभी प्रकार के लिए कानूनी रूप से अनिवार्य नहीं है। इस आधार पर अंकेक्षण दो वृहद श्रेणियों में हो सकता है अर्थात् कानून के अन्तर्गत अंकेक्षण तथा स्वैच्छिक अंकेक्षण संस्था जिन्हें कानून के अन्तर्गत अंकेक्षण करवाना है निम्न हैं :

(i) कम्पनी अधिनियम द्वारा संचालित कम्पनियां।

(ii) बैंकिंग विनियमन अधिनियम, 1949 के द्वारा संचालित बैंकिंग कम्पनियां।

(iii) विद्युत आपूर्ति अधिनियम, 1948 के द्वारा संचालित विद्युत आपूर्ति कम्पनियां।

(iv) सहकारी समिति अधिनियम, 1912 के अन्तर्गत पंजीकृत सहकारी समितियां।

(v) विभिन्न धार्मिक तथा बंदोबस्ती अधिनियम के अन्तर्गत पंजीकृत सार्वजनिक तथा धर्मार्थ न्यास।

(vi) संसद अथवा राज्य विधान के अधिनियम के अन्तर्गत स्थापित निगम जैसे भारतीय जीवन बीमा निगम।

(vii) आयकर अधिनियम, 1961 की विभिन्न धारा के अन्तर्गत निर्दिष्ट इकाइयां।

(viii) विभिन्न राज्य सरकार द्वारा बिक्री कर तथा वैट के अन्तर्गत आवश्यक अंकेक्षण।

(b) स्वतंत्र अंकेक्षण का लाभ : एक स्वतंत्र अंकेक्षक के द्वारा अंकेक्षित खातों के लाभ हैं :

(i) यह प्रबन्धन जैसे साझेदार अथवा अंशधारकों के साथ जुड़े नहीं व्यक्तियों के वित्तीय हित को सुरक्षित करता है।

(ii) यह धोखाधड़ी करने से कर्मचारियों पर नैतिक नियंत्रण के रूप में कार्य करता है।

(iii) यह करदायित्व का निपटारा, ऋण की सौदेबाजी तथा बिक्री/विलय के लिए क्रय प्रतिफल के निर्धारण में सहायक है।

(iv) यह उच्च मजदूरी/बोनस के लिए ट्रेड अथवा श्रम विवाद का निपटारा में भी सहायक हो सकते हैं।

(v) यह बर्बादी तथा हानि की खोज तथा न्यूनतम करने में सहायता करता है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(vi) यह पर्याप्त पुस्तकों तथा रिकॉर्ड, वैधानिक रजिस्टर इत्यादि के अनुरक्षण को सुनिश्चित करता है।

4. (a) **अंकेक्षण तथा अर्थशास्त्र** : जैसा कि ज्ञात है, लेखांकन आर्थिक गतिविधि से संबंधित डाटा का एकत्रण तथा प्रस्तुति से संबंधित है। य़द्यपि आय की अवधारणा को जैसा अर्थशास्त्रियों ने आगे बढ़ाया है, लेखांकक की आय की अवधारणा की तुलना में भिन्न है। फिर भी कई इसी तरह के आधार हैं जिस पर लेखांकन फला–फूला है अंकेक्षण के मत से, अंकेक्षक समष्टि अर्थशास्त्र के स्थान पर सूक्ष्म अर्थशास्त्र से संबंधित है। समष्टि अर्थशास्त्र के ज्ञान में आर्थिक बल की प्रकृति सम्मिलित होनी चाहिए, जो फर्म, कीमत के संबंध, उत्पादकता तथा सरकार की भूमिका तथा सरकारी विनियमन को प्रभावित करती है। अंकेक्षक से सम्पूर्ण आर्थिक वातावरण जिसमें ग्राहक परिचालित है से परिचित होने की अपेक्षा की जाती है।

(b) **धोखाधड़ी के मामले में पालन की जाने वाली प्रक्रिया** : कम्पनी (अंकेक्षण तथा अंकेक्षक) नियम, 2014 का नियम 13 निर्धारित करता है कि एक मामले में जहां पर अंकेक्षक के पास यह विश्वास करने के लिए पर्याप्त कारण है कि धोखाधड़ी में लिप्त अपराध को कम्पनी के विरुद्ध कम्पनी के अधिकारियों अथवा कर्मचारियों के द्वारा किया है, यह अपने संज्ञान के बाद तुरंत लेकिन साठ दिवस के बाद नहीं, मामले को नीचे इंगित प्रक्रिया के पालन के पश्चात् प्रतिवेदित करेगा :

(i) अंकेक्षक धोखाधड़ी के संज्ञान में आने के तुरत पश्चात् अपनी रिपोर्ट को बोर्ड अथवा अंकेक्षण समिति को अग्रेषित कर पैतालीस दिवस के अंदर उसके उत्तर अथवा अवलोकन की मांग करेगा।

(ii) इस प्रकार के उत्तर अवलोकन की प्राप्ति पर, अंकेक्षक इस प्रकार के उत्तर अथवा अवलोकन की प्राप्ति के पंद्रह दिवस के अंदर केंद्रीय सरकार को अपनी टिप्पणी सहित बोर्ड अथवा अंकेक्षण समिति का अपने रिपोर्ट तथा अपना उत्तर अथवा अवलोकन को अग्रेषित करेगा।

(iii) अंकेक्षक का पैतालीस दिवस की वर्णित अवधि के अंदर बोर्ड अथवा अंकेक्षण समिति से किसी उत्तर अथवा अवलोकन को प्राप्त करने में विफल रहता है। वह केंद्रीय सरकार को बोर्ड अथवा अंकेक्षण समिति को पहले से अग्रेषित रिपोर्ट जिस पर वह वर्णित समय के अंदर उत्तर अथवा अवलोकन को प्राप्त करने में विफल रहा है की विवरण को समाहित नोट के साथ रिपोर्ट को अग्रेषित करेगा।

5. **लेखांकन नीतियों का प्रकटीकरण** : एक उद्यम का अपने कार्य स्थिति की वित्तीय विवरण तथा लाभ अथवा हानि खाता में प्रस्तुत मत वित्तीय विवरण की तैयारी तथा प्रस्तुतीकरण में पालन की जाने वाली लेखांकन नीतियों द्वारा पर्याप्त रूप से प्रभावित होती है।

पालन की जाने वाली लेखांकन नीतियां उद्यम से उद्यम भिन्न होती हैं। पालन की जाने वाली महत्वपूर्ण लेखांकन नीतियों का प्रकटीकरण आवश्यक है यदि प्रस्तुत किये जाने वाले

© The Institute of Chartered Accountants of India

मत को उपयुक्त रूप से समझना है। वित्तीय विवरण की तैयारी तथा प्रस्तुति में पालन किये जाने वाले लेखांकन नीतियों में से कुछ का प्रकटीकरण कुछ मामलों में आवश्यक है।

AS 1 का उद्देश्य एक लेखांकन मानक के जरिये तथा महत्वपूर्ण लेखांकन नीतियों का प्रकटीकरण तथा तरीका जिसमें लेखांकन नीतियों को वित्तीय विवरण में इस प्रकार की लेखांकन नीतियों को प्रकट किया जाता है के द्वारा वित्तीय विवरण की बेहतर समझ का संवर्द्धन करना है।

इस प्रकार का प्रकटीकरण भिन्न उद्यम की वित्तीय विवरण के मध्य अधिक अर्थ पूर्ण तुलना को भी सुलभ करता है।

वित्तीय विवरण की उपयुक्त समझ को सुनिश्चित करने के लिए, यह आवश्यक है कि वित्तीय विवरण की तैयार तथा प्रस्तुतीकरण में अपनायी सभी महत्वपूर्ण नीतियों को प्रकट करना चाहिए। इस प्रकार का प्रकटीकरण वित्तीय विवरण का भाग होना चाहिए।

यह वित्तीय विवरण के पाठक के लिए सहायक होगा यदि उन्हें विभिन्न विवरण, अनुसूची तथा नोट जो वित्तीय विवरण का भाग बनता है पर फैले होने के स्थान पर एक स्थान पर प्रकट किया है।

लेखांकन नीति में कोई बदलाव जिसका सारवान प्रभाव हो, को प्रकट करना चाहिए। राशि जिसमें वित्तीय विवरण में कोई मद इस प्रकार की परिवर्तन से प्रभावित होती है को ज्ञात योग्य हद तक प्रकट करना चाहिए। जहां पर सम्पूर्ण रूप अथवा भाग में ज्ञात योग्य नहीं है तथ्य का संकेत देना चाहिए। यदि लेखांकन नीतियों में परिवर्तन किया, जिसका चालू अवधि के लिए वित्तीय विवरण में समग्र प्रभाव नहीं है, जिसकी बाद की अवधि में सारवान प्रभाव होने की उचित रूप से अपेक्षा है, इस प्रकार के परिवर्तन के तथ्य की अवधि जिसमें परिवर्तन को अपनाया है में उपयुक्त रूप से प्रकट करना चाहिए।

6. (a) **लेखांकन अनुमान** : कुछ लेखांकन अनुमान में तुलनात्मक रूप से न्यून अनुमान अनिश्चितता लिप्त है तथा सारवान मिथ्या विवरण का न्यून जोखिम को जन्म दे सकता है, उदाहरण के लिए:

- इकाइयां जो व्यापार गतिविधियों में लिप्त हैं में उत्पन्न लेखांकन अनुमान जो जटिल नहीं है।
- लेखांकन अनुमान जिसे बार–बार किया जाता है तथा अपडेट किया जाता है क्योंकि वे रूटीन सौदे से संबंधित है।

कुछ लेखांकन अनुमान के लिए, यद्यपि वे अपेक्षाकृत रूप से उच्च अनुमान अनिश्चितता हो सकती है विशेष कर वे महत्वपूर्ण मान्यता पर आधारित हैं, उदाहरण के लिए:

- मुकदमेबाजी के परिणाम से संबंधित लेखांकन अनुमान।
- व्युत्पन्न वित्तीय प्रलेख के लिए उचित मूल्य लेखांकन अनुमान जो सार्वजनिक रूप से व्यापारित नहीं है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

लेखांकन अनुमान के अतिरिक्त उदाहरण हैं :

- संदेह खातों के लिए छूट।
- इंवेंटरी अप्रचलन।
- वारंटी दायित्व।
- मूल्य ह्रास विधि या सम्पत्ति उपयोगी जीवन।
- निवेश किये जाने वाली राशि के विरुद्ध प्रावधान जहां पर इसकी वसूली के संबंध में अनिश्चितता है।
- दीर्घकालीन संविदा का परिणाम।
- मुकदमेबाजी निपटारा तथा निर्णयन से वित्तीय दायित्व/लागत

(b) **SA 520 'विश्लेषणात्मक प्रक्रिया'** : SA 520 के अनुसार शब्द 'विश्लेषणात्मक प्रक्रिया' का अर्थ दोनों वित्तीय तथा गैर–वित्तीय डाटा के मध्य संभव संबंधों की विश्लेषण के जरिये वित्तीय सूचना का आकलन है। विश्लेषणात्मक प्रक्रिया इस प्रकार की अंवेषण को भी घेरता है जैसा पहचान उतार–चढ़ाव अथवा संबंध के लिए आवश्यक है जो अन्य प्रासंगिक सूचना से असंगत है अथवा जो अपेक्षित मूल्य से महत्वपूर्ण राशि द्वारा भिन्न है। अंकेक्षक की प्रक्रिया, तरीका तथा अनुप्रयोग के स्तर का चयन एक पेशेवर निर्णयन का मामला है।

विश्लेषणात्मक प्रक्रिया में इकाई की वित्तीय सूचना की तुलना का विचार सम्मिलित है, उदाहरण के लिए गत अवधि के लिए तुलनात्मक सूचना, इकाई का प्रत्याशित परिणाम जैसे बजट अथवा पूर्वानुमान अथवा अंकेक्षक की अपेक्षा जैसे ह्रास का अनुमान तथा इसी प्रकार की उद्योग सूचना जैसे उद्योग औसत के साथ प्राप्त खातों का बिक्री का इकाई के अनुपात की तुलना अथवा उसी उद्योग में तुलनात्मक आकार की अन्य इकाइयों के साथ तुलना।

विश्लेषणात्मक प्रक्रिया में संबंधों का विचार भी सम्मिलित है, उदाहरण के लिए, वित्तीय सूचना का तत्व के मध्य जिनकी इकाई का अनुभव पर आधारित अनुमान योग्य पैटर्न के अनुरूप होने की अपेक्षा रखता है जैसे सकल मार्जिन प्रतिशत तथा वित्तीय सूचना तथा गैर–वित्तीय सूचना के मध्य जैसे कर्मचारियों की संख्या में पे रोल लागत विश्लेषणात्मक प्रक्रिया को निष्पादित करने के लिए विभिन्न तरीके का उपयोग किया जा सकता है।

यह तरीका साधारण तुलना से उन्नत सांख्यिकी तकनीक का उपयोग कर जटिल विश्लेषण करने तक की श्रृंखला में है। विश्लेषणात्मक प्रक्रिया को समेकित वित्तीय विवरण हिस्से तथा सूचना का व्यक्तिगत तत्व पर लागू किया जा सकता है।

विश्लेषणात्मक प्रक्रिया को निम्न उद्देश्यों के लिए प्रयुक्त किया जाता है :

(i) यथार्थवादी विश्लेषणात्मक प्रक्रिया का उपयोग कर प्रासंगिक तथा विश्वसनीय अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करना, तथा

© The Institute of Chartered Accountants of India

(ii) अंकेक्षण की समाप्ति के नजदीक विश्लेषणात्मक प्रक्रिया का डिजाइन तथा निष्पादन जो अंकेक्षण को यह सम्पूर्ण रूप से निकालने में सहायता करे कि क्या वित्तीय विवरण इकाई की अंकेक्षक की समझ से सुसंगत है।

7. (a) **पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्यः** अंकेक्षक को अंकेक्षण प्रक्रिया को डिजाइन निष्पादित करना होगा जो पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करने के उद्देश्य के लिए परिस्थिति में उपयुक्त है।

"अंकेक्षण साक्ष्य" पर SA 500 इस अवधारणा को प्रतिपादित करता है, इसके अनुसार, अंकेक्षण साक्ष्य की पर्याप्तता तथा उपयुक्तता एक–दूसरे से जुड़ी है। पर्याप्तता अंकेक्षण साक्ष्य की मात्रा का माप है। अंकेक्षण साक्ष्य की आवश्यकता की मात्रा अंकेक्षक की मिथ्या विवरण की जोखिम की समीक्षा (जितना अधिक समीक्षा जोखिम, उतनी अधिक साक्ष्य होने की संभावना है) तथा साथ में इस प्रकार के अंकेक्षण साक्ष्य की गुणवत्ता (जितनी अधिक गुणवत्ता, उतनी कम आवश्यकता हो सकती है) के द्वारा प्रभावित होता है।

उपयुक्तता अंकेक्षण साक्ष्य की गुणवत्ता का माप है अर्थात् इसकी प्रासंगिकता तथा निष्कर्ष जिस पर अंकेक्षक की राय आधारित है के लिए सहायता को प्रदान करने में प्रासंगिकता तथा इसकी विश्वसनीयता पर आधारित है। साक्ष्य की विश्वसनीयता इसके स्रोत तथा इसकी प्रकृति द्वारा प्रभावित होती है तथा व्यक्तिगत परिस्थिति जिसके अन्तर्गत प्राप्त किया पर निर्भर है।

SA 330 अंकेक्षक को निष्कर्ष निकालने के लिए कहता है क्या पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त किया। क्या अंकेक्षण जोखिम को स्वीकार्य न्यून स्तर पर घटाने के लिए पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त किया तथा इस तरह अंकेक्षक को उचित निष्कर्ष निकालने के लिए समर्थ करता है जो अंकेक्षक की राय का आधार है पेशेवर निर्णयन का मामला है। आगे, SA 200 इस प्रकार के मामले जैसे अंकेक्षण प्रक्रिया की प्रवृत्ति, वित्तीय प्रतिवेदन की समयबद्धता, तथा लाभ तथा लागत के मध्य संतुलन की चर्चा को समाहित करता है जो प्रासंगिक फैक्टर है जब अंकेक्षक क्या पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त किया के संबंध में संबंध में पेशेवर निर्णयन का उपयोग करता है।

सामान्य में विभिन्न तत्व जो क्या पर्याप्त तथा उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य के बारे में अंकेक्षक की निर्णयन को प्रभावित कर सकते हैं, निम्न हैं :

(i) मिथ्या वर्णन की जोखिम की डिग्री जो तत्व द्वारा प्रभावित हो सकती है जैसे मदों की प्रकृति, आंतरिक नियंत्रण की पर्याप्तता, इकाई द्वारा चलाये जा रहे व्यापार की प्रकृति तथा आकार, स्थिति जो प्रबन्धन पर असामान्य प्रभाव डाल सकती है तथा इकाई की वित्तीय स्थिति।

(ii) मद की सारवानता।

(iii) गत अंकेक्षण के दौरान प्राप्त अनुभव।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(iv) धोखाधड़ी तथा त्रुटि सहित अंकेक्षण प्रक्रिया का परिणाम।

(v) उपलब्ध सूचना का प्रकार।

(vi) लेखांकन अनुपात तथा विश्लेषण के द्वारा संकेत।

(b) अंकेक्षण वर्किंग पेपर : अंकेक्षण वर्किंग पेपर अंकेक्षक रिपोर्ट अथवा ग्राहक रिकॉर्ड के मध्य लिंक है। "अंकेक्षण प्रपत्रीकरण" पर SA 230 वर्णित करता है कि अंकेक्षण वर्किंग पेपर निष्पादित अंकेक्षण प्रक्रिया, प्राप्त प्रासंगिक अंकेक्षण साक्ष्य तथा निष्कर्ष जिस पर अंकेक्षक पहुंचा है। अंकेक्षण वर्किंग पेपर का उद्देश्य प्रदान करता है :

(i) अंकेक्षक की सम्पूर्ण उद्देश्य की प्राप्ति के बारे में निष्कर्ष के लिए अंकेक्षक के आधार का साक्ष्य, तथा

(ii) साक्ष्य कि अंकेक्षण को SAs तथा लागू कानूनी तथा विनियमक आवश्यकता के अनुसार निष्पादित किया उपरोक्त के अतिरिक्त वे अतिरिक्त उद्देश्य की संख्या को पूरा करते हैं जिनमें निम्न सम्मिलित हैं :

- अंकेक्षण की योजना तथा निष्पादन के लिए लिप्तता दल की सहायताः
- पर्यवेक्षण के लिए उत्तरदायी लिप्तता दल के सदस्यों को अंकेक्षण कार्य का निर्देश तथा पर्ववेक्षण तथा SA 220 के अनुसार समीक्षा उत्तरदायित्व का निर्वाहन में सहायता करना।
- लिप्तता दल को अपने कार्य के लिए जवाबदेह बनाने के लिए लिप्तता दल को समर्थ करना।
- भविष्य अंकेक्षण की लगातार महत्व के मामलों के रिकॉर्ड को रखना।
- SQC 1 के अनुसार गुणवत्ता नियंत्रण समीक्षा तथा निरीक्षण के परिचालन को समर्थ करना।
- लागू कम्पनी, विनायमक अथवा अन्य आवश्यकता के अनुसार बाहरी निरीक्षण के परिचालन को समर्थ बनाना।

वर्किंग पेपर में अंकेक्षण योजना, प्रकृति, समय तथा निष्पादित अंकेक्षण प्रक्रिया की हद तथा समय तथा प्राप्त साक्ष्य से निकाला निष्कर्ष समाहित होना चाहिए। अंकेक्षक को एक अंकेक्षण फाइल में अंकेक्षण वर्किंग पेपर एकत्रित करने चाहिए तथा अंतिम अंकेक्षण फाइल के एकत्रित करने का प्रशासकीय प्रक्रिया को अंकेक्षक की रिपोर्ट की तिथि के पश्चात् पूर्ण कर लेना चाहिए। अंकेक्षण वर्किंग पेपर को संभाल कर रखने की सामान्यतः अवधि अंकेक्षक की रिपोर्ट की तिथि अथवा यदि बाद में समूह अंकेक्षक की रिपोर्ट की तिथिओं से 10 वर्ष से कम नहीं होती है। जब तक कानून अथवा विनियमन द्वारा अन्यथा निर्दिष्ट न हो। अंकेक्षण वर्किंग पेपर अंकेक्षक की सम्पत्ति है। वह अपने स्वेच्छा पर, मुवक्किल को अंकेक्षण प्रपत्रीकरण से सारांश अथवा भाग उपलब्ध करवा सकता है।

8. (a) अंकेक्षण सैम्पलिंग : "अंकेक्षण सैम्पलिंग" का अर्थ अंकेक्षण प्रासंगिकता की संख्या के अंदर मदों का 100% से कम पर अंकेक्षण प्रक्रिया का इस प्रकार से लागू करना

© The Institute of Chartered Accountants of India

है कि सभी सैम्पलिंग इकाई का चयन का अवसर है ताकि अंकेक्षक को उचित आधार प्रदान किया जाये जिस पर समस्त संख्या के बारे में निष्कर्ष निकाला जा सके।

अंकेक्षक का उद्देश्य अंकेक्षण सैम्पलिंग का उपयोग करते समय अंकेक्षक को जनसंख्या जिससे नमूना का चयन किया के बारे में निष्कर्ष निकालने के लिए उचित आधार प्रदान करना है।

नमूना चयन के कई तरीके हैं। प्रमुख तरीके निम्न हैं :

(i) यादृच्छिक चयन (यादृच्छिक संख्या जनरेटर्स के जरिये लागू, उदाहरण के लिए यादृच्छिक संख्या सरणी): स्तरीकृत नमूना यादृच्छिक नमूना का एक तरीका है। इस तरीका में सम्पूर्ण जनसंख्या को कुछ समूह जिसे स्तर अथवा परत कहते हैं में टेस्ट करने के लिए विभाजित किया जाता है तथा उनमें से प्रत्येक में से नमूना लिया जाता है। प्रत्येक स्तर को इस प्रकार माना जाता है कि यह पृथक् जनसंख्या है तथा यदि अनुपातिक मद को स्तर में प्रत्येक से चयनित किया जाता है। समूह जिसमें समस्त जनसंख्या को विभाजित किया जाता है का अंकेक्षक द्वारा अपने निर्णयन के आधार पर निर्धारण किया जाता है। उदाहरणतः समस्त व्यय वाउचरों को विभाजित किया जा सकता है:

(1) ₹ 1,00,000 से ऊपर वाउचर।

(2) ₹ 25,000 तथा ₹ 1,00,000 के मध्य वाउचर।

(3) ₹ 25,000 से कम वाउचर।

अंकेक्षक ₹ 1,00,000 से ऊपर के सभी वाउचर, ₹ 2,50,000 से ₹ 1,00,000 तक के मध्य 50% तथा ₹ 25,000 से नीचे 25% वाउचर की जांच का निर्णय ले सकता है।

स्तरीकृत सैम्पलिंग के पीछे कारण है कि अति विविधिकृत जनसंख्या के लिए इन अंतर को परिलक्षित करने के लिए भार को आबंटित किया जाना चाहिए। इसे प्रत्येक स्तर के भिन्न जनसंख्या के चयन द्वारा प्राप्त किया जाता है। यह देखा जाना चाहिए कि स्तरीकृत सैम्पलिंग एक साधारण रेंडम सेम्पलिंग का विस्तार है।

(ii) क्रमबद्ध चयन जिसमें जनसंख्या में सैम्पलिंग इकाई की संख्या को सैम्पलिंग अंतराल देने के लिए नमूना आकार द्वारा विभक्त किया जाता है, उदाहरण के लिए, 50 तथा आरंभ बिंदु को प्रथम 50 के अंदर निर्धारित कर, प्रत्येक 50 सैम्पलिंग इकाई का उसके पश्चात् चयन किया जाता है। यद्यपि आरंभिक चयन अव्यवस्थित ढंग से किया जाता है, नमूना की वास्तव में यादृच्छिक होने की संभावना है यदि कम्प्यूटरीकृत यादृच्छिक संख्या जनरेटर अथवा यादृच्छिक संख्या सारणी के उपयोग द्वारा निर्धारित किया जाता है। क्रमबद्ध

© The Institute of Chartered Accountants of India

चयन का उपयोग कर, अंकेक्षक को निर्धारित करने की आवश्यकता कि जनसंख्या के अंदर सैम्पलिंग इकाई की इस तरह से संरचना नहीं की जाती कि सैम्पलिंग अंतराल जनसंख्या में एक विशेष पैटर्न के अनुरूप है।

(iii) मौद्रिक यूनिट सेम्पलिंग एक मूल्य भारित चयन है जिसमें नमूना आकार, चयन तथा आकलन का परिणाम मौद्रिक राशि में निष्कर्ष में है।

(iv) अव्यवस्थित चयन जिसमें अंकेक्षक एक संरचना तकनीक का पालन किये बिना नमूना का चयन करते हैं। यद्यपि किसी संरचना तकनीक का उपयोग नहीं किया जाता, अंकेक्षक फिर भी किसी जानबूझकर पक्षपात अथवा अनुमान (उदाहरण के लिए, मदों को खोजने में कठिनाई से बचना अथवा सदा एक पृष्ठ पर प्रथम अथवा अंतिम प्रविष्टि से बचना) से बचता है तथा इसलिए यह सुनिश्चित करता है कि जनसंख्या में सभी मदों का चयन में अवसर है। सांख्यिकी सैम्पलिंग का उपयोग करते समय अव्यवस्थित चयन उपयुक्त नहीं है।

(v) ब्लॉक चयन में जनसंख्या के अंदर से निकटस्थ मदों के ब्लॉक का चयन लिप्त है, ब्लॉक चयन को सामान्यतः अंकेक्षण सेम्पलिंग में प्रयुक्त नहीं किया जाता क्योंकि सर्वाधिक जनसंख्या को इस प्रकार संरचना की जाती है कि क्रम में मदों को एक अन्य में उसी विशेषता के साथ। यद्यपि कुछ परिस्थिति में, यह मदों के ब्लॉक के परीक्षण में उपयुक्त अंकेक्षण प्रक्रिया हो सकती है, यह कभी–कभी उपयुक्त नमूना चयन तकनीक होगी जब अंकेक्षक नमूना पर आधारित समस्त जनसंख्या के बारे में वैद्य निष्कर्ष निकालता है।

(b) टेस्ट जांच तकनीक : टेस्ट जांच तकनीक को अपनाते समय, अंकेक्षक को निम्न सावधानी लेनी चाहिए :

(i) संस्था के सौदे को उपयुक्त शीर्षक के अन्तर्गत वर्गीकृत करना चाहिए तथा उसी तरह के सौदों के मध्य काफी अंतर की दशा में स्तरीकृत की जा सकती है।

(ii) सौदों की प्राधिकृत प्रपत्रीकरण, रिकॉर्डिंग आरंभ से अंत तक अध्ययन करना चाहिए।

(iii) विश्वसनीय लेखांकन तथा वित्तीय डाटा को प्रस्तुत करने के लिए कुशलता, ठोस तथा क्षमता के लिए आंतरिक नियंत्रण के सिस्टम का आकलन।

(iv) अंकेक्षण कर्मचारियों द्वारा समझे गये स्पष्ट अंकेक्षण उद्देश्य के साथ टेस्ट जांच योजना की तैयारी।

(v) यादृच्छिक संख्या सारणी अथवा अन्य सांख्यिकी तरीकों के संदर्भ के साथ सौदों का पक्षपातहीन चयन।

(vi) क्षेत्रों की पहचान जहां पर टेस्ट जांच नहीं की जा सकती।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(vii) अंकेक्षण में विश्वसनीयता तथा विश्वास स्तर की डिग्री पर आधारित, प्रत्येक टेस्ट योजना के चयनित की जाने वाली सौदे की संख्या पूर्व निर्धारित होनी चाहिए।

(viii) यह निर्णयन करने के लिए क्या सारवान अथवा महत्वहीन त्रुटि है मानदंड की स्थापना केवल समग्र त्रुटियों का आगे का अंवेषण किया जाता है तथा सभी महत्वहीन त्रुटियों से बचा जाता है।

9. (a) संलग्नता (Engagement) में बदलाव की स्वीकृति : एक अंकेक्षक जिससे संलग्नता (लिप्तता की पूर्णता से पूर्व संलग्नता को परिवर्तन करने की प्रार्थना की जाती है जो आश्वासन का न्यून स्तर प्रदान करता है को इस प्रकार की उपयुक्तता पर विचार करना चाहिए।

मुवक्किल से अंकेक्षक को संलग्नता में बदलाव की प्रार्थना का परिणाम सेवा के लिए आवश्यकता को प्रभावित कराने वाले परिस्थिति में परिवर्तन का परिणाम हो सकता है, एक अंकेक्षण अथवा मूल रूप से प्रार्थना की गयी संबंधित सेवा की प्रकृति अथवा संलग्नता के स्कोप पर सीमा चाहे प्रबन्धन द्वारा लगायी गयी है अथवा परिस्थिति के कारण हो के बारे में गलतफहमी हो सकती है अंकेक्षक को प्रार्थना के लिए दिये गये कारण पर सावधानीपूर्वक विचार करना चाहिए, विशेष रूप में किसी कम्पनी अथवा संविदात्मक प्रभाव संलग्नता के क्षेत्र पर पाबंदी का प्रभाव है।

यदि अंकेक्षक निष्कर्ष निकालता है कि संलग्नता को बदलने का उचित औचित्य है तथा यदि निष्पादित अंकेक्षण कार्य के बदले संलग्नता से लागू SAs की अनुपालना करता है, जारी रिपोर्ट संलग्नता की पुनरीक्षित शर्तों के लिए उपयुक्त होगी। भ्रांति से बचने के लिए रिपोर्ट में :

(i) मूल संलग्नता (लिप्तता), अथवा

(ii) कोई प्रक्रिया जिसे मूल संलग्नता में निष्पादित किया गया है, सिवाय जहां पर लिप्तता को सहमत प्रक्रिया को करने के लिए संलग्नता में परिवर्तित कर दिया है तथा इस प्रकार निष्पादित प्रक्रिया का संदर्भ रिपोर्ट का सामान्य भाग है के संदर्भ को सम्मिलित नहीं करना चाहिए।

अंकेक्षक को संलग्नता में परिवर्तन के लिए सहमत नहीं होना चाहिए जहां पर ऐसा करने के लिए कोई उचित औचित्य ना हो।

यदि अंकेक्षण संलग्नता की शर्तों को बदल दिया है अंकेक्षक तथा प्रबन्धन को एक संलग्नता पत्र अथवा लिखित समझौते की उपयुक्त स्वरूप में संलग्नता की शर्तों पर सहमत होना चाहिए तथा रिकॉर्ड करना चाहिए।

यदि अंकेक्षक अंकेक्षण संलग्नता की शर्तों का बदलाव में सहमत होने के लिए असमर्थ है तथा प्रबन्धन द्वारा मूल अंकेक्षण संलग्नता को जारी रखने में प्रबंधन द्वारा अनुमति नहीं है, अंकेक्षक को :

© The Institute of Chartered Accountants of India

(i) अंकेक्षण संलग्नता से हट जाना होगा जहां पर लागू कानून अथवा विनियमन के अन्तर्गत संभव है।

(ii) निर्धारित करे क्या अन्य पक्ष जैसे संचालन में प्रभारित स्वामियों अथवा विनियामक को परिस्थिति की रिपोर्ट करने में संविदात्मक अथवा अन्यथा कोई दायित्व है।

(b) अंकेक्षण तकनीक : अंकेक्षण साक्ष्य के संग्रहण तथा एकत्रण के लिए, कुछ तरीके तथा साधन उपलब्ध हैं तथा इन्हें अंकेक्षण तकनीक के रूप में जाना जाता है। अंकेक्षण द्वारा अपनायी गयी सामान्य रूप से अंकेक्षण तकनीक निम्न हैः

(i) खतौनी (पोस्टिंग) जांच।

(ii) योग (कास्टिंग) जांच।

(iii) भौतिक परीक्षण तथा गिनती।

(iv) पुष्टि।

(v) छानबीन।

(vi) वर्षांत छानबीन (scrutiny)

(vii) पुनः गणना।

(viii) बाद की अवधि में पता लगाना।

(ix) बैंक समाधान।

यह नोट किया जा सकता है दो शब्द प्रक्रिया तथा तकनीक को प्रायः अदल–बदल कर प्रयुक्त किया जाता है, वास्तव में, यद्यपि दोनों में अंतर विद्यमान है। प्रक्रिया तकनीक की संख्या में मिलकर बना है तथा अंकेक्षण कार्य को संभालने के तरीका का वृहत्तर फ्रेम का प्रतिनिधित्व करता है, प्रक्रिया को करने के लिए नियोजन तरीका के लिए तकनीक है। उदाहरण के लिए, प्रक्रिया में प्रपत्रीकरण साक्ष्य के परीक्षण की आवश्यकता है। इस कार्य को प्रक्रिया से वाउचिंग के रूप में जाना जाता है जिसमें प्रपत्रीकरण साक्ष्य की निरीक्षण तथा जांच गणना की तकनीक लिप्त होगी के द्वारा निष्पादित किया जाता है।

10. (a) कम्प्यूटरीकृत सूचना सिस्टम (CIS) में आंतरिक नियंत्रण की विश्वसनीयता : CIS में आंतरिक नियंत्रण सिस्टम की विश्वसनीयता के आकलन के लिए अंकेक्षण को निम्न पर विचार करना होगाः

(i) प्राधिकृत, सही तथा पूर्ण डाटा को प्रोसेसिंग के लिए उपलब्ध करवाया है।

(ii) यह समयबद्ध खोज तथा त्रुटि की सही होने को प्रदान करता है।

(iii) यंत्रीकरण, विद्युत अथवा प्रोसेसिंग विफलता के कारण व्यवधान के मामले में, सिस्टम रिकॉर्ड तथा प्रविष्टि की पूर्णता को बिगाड़े बिना पुनः आरंभ हो जाता है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(iv) यह आउटपुट की शुद्धता तथा पूर्णता को सुनिश्चित करता है।

(v) यह एप्लीकेशन सॉफ्टवेयर तथा डाटा फाइल को धोखाधड़ी इत्यादि के विरुद्ध सुरक्षा प्रदान करता है।

(vi) यह प्रोग्राम में गैर–प्राधिकृत संशोधन को रोकता है।

(b) आंतरिक नियंत्रण सिस्टम की परिसीमा : आंतरिक नियंत्रण केवल उचित परन्तु पूर्ण आश्वासन नहीं प्रदान करता है कि त्रुटियों/धोखाधड़ी की खोज तथा रोक से संबंधित उद्देश्य, सम्पत्तियों की सुरक्षा इत्यादि को प्राप्त किया है। यह इसलिए है क्योंकि यह कुछ अन्तर्निहित परिसीमा से ग्रसित है जैसेः

(i) प्रबन्धन का विचार कि एक आंतरिक नियंत्रण की लागत अपेक्षित लाभ से अधिक नहीं है।

(ii) ज्यादातर नियंत्रण असामान्य सौदे पर निर्देशित नहीं होते।

(iii) असावधानी गलत निर्णय तथा अनुदेश की गलतफहमी के कारण मानव त्रुटि की संभावना।

(iv) संभावना के नियंत्रण के कर्मचारियों अथवा बाहरी की सांठगांठ के जरिये तोड़ा–मरोड़ा जा सकता है।

(v) प्रक्रिया के साथ अनुपालन में गिरावट आ सकती है क्योंकि प्रक्रिया स्थिति में परिवर्तन के कारण अपर्याप्त हो जाते हैं।

(vi) संभावना के नियंत्रण का उपयोग करने वाला एक व्यक्ति अधिकार का दुरुपयोग कर सकता है।

(vii) वित्तीय विवरण की तैयारी में आवश्यक सौदे अथवा अनुमान अथवा निर्णयन के संबंध में प्रबन्धन द्वारा हेरा–फेरी।

(viii) अंकेक्षण की अन्तर्निहित परिसीमा।

11. (a) आंतरिक जांच की प्रणाली की फ्रेम करने में सामान्य विचार : शब्द 'आंतरिक जांच' को 'दिन–प्रतिदिन सौदों पर जांच जो रूटीन प्रणाली के भाग के रूप में लगातार परिचालित करते हैं जहां पर एक व्यक्ति के कार्य को स्वतंत्र रूप से साबित किया जाता है अथवा एक अन्य व्यक्ति का अनुपूरक है, उद्देश्य धोखाधड़ी अथवा त्रुटि की रोक अथवा जब्त खोज है। आंतरिक जांच की प्रणाली को बनाने में निम्न पक्ष पर विचार करना चाहिए :

(i) किसी एक व्यक्ति को व्यापार का किसी महत्वपूर्ण पक्ष पर स्वतंत्र नियंत्रण नहीं होना चाहिए। एक व्यक्ति द्वारा किए गए कार्य की रुटीन व्यवहार में एक अन्य व्यक्ति के द्वारा स्वतः जांच की जानी चाहिए।

(ii) कर्मियों के सदस्यों का कर्तव्य/कार्य को बिना किसी गत नोटिस के समय–समय पर बदलना चाहिए ताकि वह अधिकारी अथवा अधीनस्थ बिना किसी ब्रेक के उसी कार्य को समय की लम्बी अवधि तक निष्पादित न करे।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(iii) स्टाफ के प्रत्येक सदस्य को वर्ष में कम से कम एक बार अवकाश पर जाने के लिए प्रोत्साहित करना चाहिए ताकि इस प्रकार के व्यक्ति द्वारा सफल रूप से छुपाये गये धोखाधड़ी को उसकी अनुपस्थिति में खोजा जा सके।

(iv) सम्पत्तियों की भौतिक कस्टडी वाले व्यक्ति को लेखा की पुस्तक तक पहुंच की अनुमति नहीं है।

(v) उनका सम्पत्तियों की प्रत्येक महत्वपूर्ण श्रेणी के संबंध में लेखांकन नियंत्रण होना चाहिए इसके अतिरिक्त इनकी राय–राय पर निरीक्षण करना चाहिए ताकि उनकी भौतिक स्थिति को स्थापित किया जा सके।

(vi) बजटरी नियंत्रण के सिस्टम को प्रस्तुत करना चाहिए।

(vii) वर्षांत पर इंवेंटरी टेकिंग के लिए, यदि संभव हो तो व्यापारिक गतिविधियों को निलम्बित करना चाहिए। इंवेंटरी टेकिंग का कार्य तथा आकलन को इंवेंटरी खंड के अतिरिक्त विभाग से संबंधित कर्मचारियों द्वारा करना चाहिए।

(vii) वित्तीय तथा प्रशासकीय अधिकार को न्यायिक रूप से अभियोजित करना चाहिए तथा इस प्रकार के डिवीजन के प्रभाव की आवधिक रूप से समीक्षा की जानी चाहिए।

(ix) अंततः प्रणाली संस्था का आकार के अनुरूप विस्तार अथवा संकुचन के सक्षम होना चाहिए।

(**b**) **ई. डी. पी. अनुप्रयोग नियंत्रण** : ई. डी. पी. एप्लीकेशन नियंत्रण का उद्देश्य लेखांकन अपुप्रयोग के ऊपर विशिष्ट नियंत्रण प्रक्रिया को स्थापित करना है, उचित आश्वासन प्रदान करता है कि सभी सौदे प्राधिकृत है तथा रिकॉर्डिंग किये हैं तथा पूर्ण रूप से, सही तरह से तथा समयबद्ध आधार पर प्रोसेस किये हैं। इनमें सम्मिलित हैं :

(1) इनपुट के ऊपर नियंत्रण को उचित आश्वासन को प्रदान करने के लिए डिजाइन किया है कि :

(i) सौदे को कम्प्यूटर द्वारा प्रोसेस करने से पूर्व सही ढंग से प्राधिकृत किया है।

(ii) सौदे को सही ढंग से मशीन पठनीय फॉर्म में बदला है तथा कम्प्यूटर डाटा फाइल में रिकॉर्ड किया है।

(iii) सौदा गुम नहीं, जोड़ा, दोहरा अथवा अनुपयुक्त रूप से बदला नहीं है।

(iv) गलत सौदे को खारिज कर दिया, सही किया तथा यदि आवश्यक हो तो समयबद्ध आधार पर पुनः जमा किया।

(2) प्रोसेसिंग तथा कम्प्यूटर डाटा फाइल पर नियंत्रण को इस प्रकार डिजाइन किया जो उचित आश्वासन प्रदान करते हैं कि :

© The Institute of Chartered Accountants of India

(i) प्रणाली सृजित सौदों सहित सौदों को कम्प्यूटर द्वारा सही प्रकार प्रसंस्करण किया है।

(ii) सौदे न तो नष्ट हुए हैं, न जोड़े हैं, न प्रतिलिपि किये गये हैं या न अनुपयुक्त परिवर्तित किये हैं।

(iii) प्रसंस्करण त्रुटियों की पहचान की है तथा समयबद्ध आधार पर सही किया है।

(3) आउटपुट पर नियंत्रण को डिजाइन किया जो उचित आश्वासन प्रदान करता है कि :

(i) प्रोसेसिंग के परिणाम सही हैं।

(ii) आउटपुट तक पहुंच प्राधिकृत कर्मी तक सीमित है।

(iii) आउटपुट को समयबद्ध आधार पर उपयुक्त प्राधिकृत कर्मियों को प्रदान किया है।

12. (a) **वाउचिंग** : वाउचर्स के परीक्षण की कार्यवाही को वाउचिंग कहते हैं। लेखा की प्राथमिक पुस्तकों में रिकॉर्डिंग सौदों की प्रमाणिकता की स्थापना के उद्देश्य के साथ एक अंकेक्षण में पालन की जाने वाली प्रैक्टिस है। यह आवश्यक रूप से प्रासंगिक प्रपत्र साक्ष्य तथा प्राधिकरण जिसके आधार पर प्रविष्टि की गयी है के साथ लेखा पुस्तकों में रिकॉर्डिंग सौदे के सत्यापन से मिलकर बना है, साथ में पुष्टि करता है कि वाउचर में वर्णित राशि को उपयुक्त खाता में लिखा गया है जिसे लेखा की अंतिम विवरण में सम्मिलित करने के लिए सौदे की प्रकृति को प्रकट करेगा। परीक्षण के पश्चात् प्रत्येक वाउचर को इस तरीके से मार्क किया जाता है कि सुनिश्चित किया जाये कि एक अन्य प्रविष्टि के समर्थन में दोबारा प्रस्तुत नहीं किया गया है। एक वाउचर के परीक्षण के समय निम्न बिंदुओं पर ध्यानपूर्वक विचार करने की आवश्यकता है:

(i) कि वाउचर की तिथि लेखांकन अवधि के अंदर आती है।

(ii) कि वाउचर को ग्राहक के नाम में बनाया गया।

(iii) कि वाउचर प्रासंगिक रूप से अधिकृत है।

(iv) कि वाउचर सभी प्रासंगिक प्रपत्र से मिलकर बना है जिसे प्रविष्टि किये गये सौदे को प्राप्त करने अथवा विद्यमानता में लाने की अपेक्षा है अर्थात् वाउचर सभी तरह से पूर्ण हैं, तथा

(v) कि खाते जिसमें वाउचर की राशि को समायोजित किया है जो अंतिम खाता में सम्मिलित करने के लिए दर्ज प्राप्ति अथवा भुगतान के चरित्र को स्पष्ट रूप में प्रकट करना चाहिए।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(b) सामान्य लेजर की छानबीन :

(i) सामान्य लेजर में सभी शेष समाहित हैं जिसमें अंततः लाभ तथा हानि खाता तथा तुलन पत्र सम्मिलित हैं। इसलिए इसका परीक्षण अंत में किया जाता है।

(ii) सामान्य लेजर की छानबीन को काफी सावधानी से किया जाना चाहिए क्योंकि यह शेष की अंतिम समीक्षा है जो अंतिम खाता में सम्मिलित होने पर संस्था की वित्तीय स्थिति पर एकत्रित रूप से परिलक्षित करता है।

(iii) सामान्य लेजर को सामान्यतः मूल प्रविष्टि जैसे नकद पुस्तिका, जर्नल, बिक्री पुस्तिका, क्रय पुस्तिका तथा अन्य सहायक पुस्तकों की मूल प्रविष्टि की पुस्तकों से सारांश स्वरूप में दर्ज किया है। इसलिए, यह पुष्टि की जानी चाहिए कि सभी खातों की पोस्टिंग का सत्यापन किया, भोग इत्यादि की जांच की।

(iv) यह भी ज्ञात होना चाहिए कि सभी आय तथा व्यय खाता में शेष को समायोजित कियाः (1) मानक लेखांकन प्रैक्टिस के अनुसार (अर्थात् सभी अदत, पूर्वदत्त व्यय को समायोजित किया तथा उपार्जित तथा पूर्व रिकॉर्डिड आय को उपयुक्त रूप से समायोजित किया), तथा (2) कानूनी प्रावधान के विचार पर जो संस्था पर लागू है।

(v) सामान्य लेजर में शेष को तलपट में लिखा जाना चाहिए तथा तलपट से अंतिम खातों में लिखा जाना चाहिए।

13. (a) आकस्मिक दायित्व : "प्रावधान, आकस्मिक दायित्व तथा आकस्मिक सम्पत्तियों पर लेखांकन मानक 29 "आकस्मिक दायित्व को संभव दायित्व जो गत घटनाओं से उत्पन्न होता है तथा जिसकी विद्यमानता को उद्यम के नियंत्रण में नहीं एक अथवा अधिक अनिश्चित भविष्य घटनाओं के उत्पन्न अथवा उत्पन्न होने के द्वारा पुष्ट किया जायेगा अथवा वर्तमान उत्तरदायित्व के रूप में गत घटनाओं से उत्पन्न होता है परन्तु मान्यता नहीं दी जाती क्योंकि यह संभाव्य नहीं है कि आर्थिक लाभ की निहित संशोधन का एक बहिःप्रवाह के दायित्व के निपटारे के लिए आवश्यक होना अथवा दायित्व की राशि का विश्वसनीय अनुमान को नहीं किया जा सकता।

अंकेक्षक आकस्मिक दायित्व का प्रमाणन (वाउच) अथवा सत्यापन के लिए निम्न चरण उठा सकते है :

(i) कम्पनी की ज्ञात सभी आकस्मिक दायित्व को ज्ञात करने के लिए कम्पनी की सूक्ष्म पुस्तिका का निरीक्षण करे।

(ii) कम्पनी द्वारा प्रविष्ट संविदा तथा उससे उत्पन्न होने वाले आकस्मिक दायित्व की संभावना।

(iii) गैर–प्रतिवेदित आकस्मिक दायित्व को ट्रेक करने के लिए अधिवक्ता के बिल की छानबीन।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(iv) बिल बट्टागत तथा परिपक्य नही ंके संबंध में बैंक पत्र का परीक्षण।

(v) अन्य कम्पनियों अथवा व्यक्तियों की तरफ से गारंटी को ज्ञात करने के लिए बैंक पत्र का परीक्षण करे।

(vi) अपने संबंधित क्षेत्र में आकस्मिक दायित्व की संभावना के बारे में कम्पनी की विभिन्न कार्यात्मक अधिकारियों की चर्चा।

(vi) प्रबन्धन से प्रमाणपत्र प्राप्त करना कि सभी ज्ञात आकस्मिक दायित्व को खाता में सम्मिलित किया गया है तथा उन्हें सही ढंग से प्रकट किया है।

(viii) यह सुनिश्चित करे कि उपयुक्त प्रकटीकरण को कम्पनी अधिनियम, 2013 की अनुसूची III तथा AS 29 "प्रावधान, आकस्मिक दायित्व तथा आकस्मिक सम्पत्तियों'' के अनुसार किया।

(b) उत्पाद शुल्क : उत्पाद शुल्क को निर्माण पर लगाया जाता है। शुल्क के लिए दायित्व केवल समय से उस बिंदु पर उत्पन्न होता है जब निर्माण पूर्ण हो जाता है। समय का बिंदु जब शुल्क को एकत्रित किया जाता है का निर्धारण प्रशासकीय सुविधा के विचार द्वारा निर्धारित किया जाता है। सामान्यतः उत्पाद शुल्क को कारखाना से उत्पाद योग्य वस्तु को विचार में लिया जाना चाहिए :

(i) सुनिश्चित करें कि उत्पाद शुल्क का भुगतान उत्पादक के कारखाना पर गोदाम से उत्पाद योग्य वस्तु के निर्गम के समय पर किया जाता है। चालान की दोहरी कॉपी जैसे बैंक द्वारा जारी किया है को उत्पादयोग्य वस्तु के निर्गम के उद्देश्य के लिए अग्रेषित किया जाता है।

(ii) टेस्ट जांच को लागू कर उत्पादक के इंवेंटरी रजिस्टर से निर्गमित वस्तु का अनुरूप मूल्य के साथ भुगतान शुल्क की राशि का सत्यापन करें। एक मामले में जहां पर ग्राहक उत्पाद शुल्क विभाग के साथ अग्रिम जमा को बनाये रखता है, अंकेक्षक को देखना चाहिए कि परमिट को अग्रिम जमा तथा अनुरूप समायोजन के विरुद्ध वस्तुओं की सुपुर्दगी के लिए जारी किया है।

(iii) उत्पाद शुल्क की दरों को ज्ञात करें तथा इसे कुल बिक्री पर लागू करें तथा देखें कि वास्तव में भुगतान राशि इस प्रकार गणना राशि से अधिक नहीं है।

(iv) ज्ञात करें कि भुगतानयोग्य शुल्क की राशि के बारे में विवाद के मामले में अंतिम राशि के स्थान पर अंतरिम राशि का भुगतान किया जा सकता है। इस प्रकार के मामले में, भुगतानयोग्य के रूप में निर्धारित अंतिम राशि का सत्यापन करना चाहिए। यदि अंतरिम भुगतान वास्तविक राशि से अधिक था, इस प्रकार का आधिक्य की वापसी का प्रमाणन (वाउच) करना चाहिए।

(v) अंकेक्षक को वास्तव के साथ RG 1 की भौतिक रूप से सत्यापन करना चाहिए तथा बिक्री कर रिकॉर्ड के साथ वित्तीय रिकॉर्ड का समाधान देखें।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(c) अपलिखित अशोध्य ऋण की वसूली :

(i) पहले अपलिखित अशोध्य ऋण की उपयुक्त प्राधिकरण तथा सभी पत्राचार की जांच करें तथा सुनिश्चित करें कि अशोध्य ऋण को अपलिखित करने का निर्णय को उपयुक्त रूप से रिकॉर्ड किया गया था।

(ii) कुल अशोध्य ऋण को ज्ञात करें तथा देखें क्या अशोध्य ऋण की सभी वसूली को लेखा पुस्तकों में सही ढंग से वसूल किया तथा बैंक में जमा किया।

(iii) न्यायालय अथवा दिवालीय न्यासी से सभी अधिसूचना तथा व्यापार प्राप्य तथा संग्रहण एजेंसी से सभी प्रत्राचार की जांच करें।

(iv) वसूल राशि के लिए ऋण प्रबन्धक की फाइल की जांच करें क्या न्यासी/व्यापार प्राप्य को जारी अभिस्वीकृति को पुष्ट करें।

(d) बंदोबस्ती पॉलिसियाँ

(i) विशिष्ट उद्देश्य को ज्ञात करें जिसके लिए बंदोबस्ती पॉलिसी को लिया है उदाहरणः ऋणपत्र का विमोचन के लिए सिंकिंग फंड पॉलिसियां पट्टा का विमोचन अथवा अन्य इसी प्रकार के उद्देश्य के लिए पॉलिसी ली गयी है।

(ii) पॉलिसियों की शर्तों को सत्यापित करें तथा सुनिश्चित करें कि इस प्रकार की सभी शर्त प्रभाव में है तथा का पालन किया जा रहा है।

(iii) जांच करें कि समय में प्रीमियम को जमा किया तथा पॉलिसी प्रभाव से है।

(iv) परीक्षण करें कि मदें जिसके लिए पॉलिसी को लिया गया है के संबंध में वित्तीय विवरण में उपयुक्त प्रकटीकरण किया है।

14. यात्रा व्यय का वाउचिंगः "यात्रा व्यय का वाउचिंग करते हुए कई फैक्टर पर विचार करना चाहिए :

(i) सामान्यतः स्टॉफ को यात्रा व्यय निदेशकों अथवा साझेदार के द्वारा अनुमोदित नियम के अनुसार भुगतानयोग्य है जहां पर कोई नियम विद्यमान नहीं है, अंकेक्षक को अनुशंसा करनी चाहिए कि व्यय का नियंत्रण के लिए नियम को बनाना चाहिए। यात्रा भत्ता नियम के अभाव में व्यय का प्रमाणन उत्पन्न वास्तविक व्यय के आधार पर करना चाहिए। स्वतंत्र सत्यापन के सक्षम होने के अतिरिक्त उत्पन्न व्यय की सभी मदों के लिए वाउचर की मांग करनी चाहिए।

(ii) निदेशकों द्वारा दावा यात्रा व्यय के संबंध में अंकेक्षक को स्वयं संतुष्ट करना चाहिए कि उनके द्वारा उत्पन्न व्यय व्यापार के हित में तथा निदेशक व्यापार से राशि को प्राप्त करने के लिए हकदार थे।

(iii) यात्रा व्यय के लिए वाउचर में सामान्यतः निम्न सूचना समाहित होती है :

(1) राशि का दावा करने वाले व्यक्ति का नाम तथा पद।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(2) यात्रा का विवरण।

(3) रेलवे अथवा वायु किराया की राशि।

(4) प्रत्येक स्टेशन में आगमन तथा प्रस्थान की तिथि तथा समय के साथ रहने अथवा खाने का व्यय अथवा दैनिक भत्ता की राशि।

(5) अन्य व्यय का दावा।

(iv) यदि वायु द्वारा यात्रा की गई है, वायु टिकट को वाउचर के साथ संलग्न करना चाहिए, इसका निरीक्षण करना चाहिए। रेल अथवा सड़क द्वारा यात्रा के लिए, दावा किराया की राशि की स्वतंत्र स्रोत से जांच करनी चाहिए।

(v) रहने तथा खाने के व्यय का विवरण तथा ठहरने का भत्ता के मामले में उसकी दर का सत्यापन करना चाहिए।

(vi) फुटकर व्यय के संबंध में साक्ष्य को सामान्यतः यात्रा व्यय बिल में संलग्न नहीं किया जाता। जब तक राशि उचित प्रतीत होती है, प्रायः इन पर प्रश्न नहीं उठाया जाता है। यात्रा व्यय के लिए सभी वाउचर को कुछ उत्तरदायी अधिकारी द्वारा प्राधिकृत करना चाहिए। विदेश यात्रा अथवा किसी असाधारण यात्रा के मामले में, व्यय को भुगतान से पूर्व बोर्ड द्वारा अनुमोदित करना चाहिए।

(vii) लिये गये यात्रा अग्रिम का अंतिम बिल की प्राप्ति पर निपटारा करना चाहिए। वर्षांत पर, निपटारा नहीं राशि को तुलनपत्र में उपयुक्त रूप से दिखाना चाहिए।

(viii) जब तक अनुच्छेद विशिष्ट रूप से प्रदान न करे अथवा उनके भुगतान को अंशधारकों के प्रस्ताव द्वारा प्राधिकृत किया है, निदेशक बोर्ड सभा में भाग लेने के लिए यात्रा व्यय को वसूल करने के लिए हकदार नहीं है।

15. (a) सरकारी कम्पनी के मामले में प्रथम अंकेक्षकों की नियुक्ति : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 139(7) प्रदान करती है कि एक सरकारी कम्पनी अथवा केंद्रीय सरकार अथवा किसी राज्य सरकार अथवा सरकारें अथवा आंशिक रूप से केंद्रीय सरकार तथा आंशिक रूप से एक अथवा अधिक राज्य सरकारों के द्वारा प्रत्यक्ष अथवा अप्रत्यक्ष रूप से किसी अन्य कम्पनी का स्वामित्व अथवा नियंत्रण रखती है, प्रथम अंकेक्षक को कम्पनी के पंजीकरण की तिथि से 60 दिवस के अंदर भारत के नियंत्रक तथा महालेखाकार द्वारा नियुक्त किया जायेगा।

भारतीय नियंत्रक तथा महालेखाकार (CAG) उक्त अवधि के अंदर इस प्रकार के अंकेक्षक को नियुक्त नहीं करता, कम्पनी का निदेशक मंडल अगले 30 दिवस के अंदर इस प्रकार के अंकेक्षक को नियुक्त करेगा। आगे, बोर्ड द्वारा अगले 30 दिवस के अंदर अंकेक्षक को नियुक्त करने में विफल रहता है। यह कम्पनी के सदस्यों को सूचित करेगा जो एक असाधारण सामान्य सभा में 60 दिवस के अंदर अंकेक्षक को नियुक्त करेगा। अंकेक्षक प्रथम वार्षिक सामान्य सभा की समाप्ति तक पद पर बना रहेगा।

© The Institute of Chartered Accountants of India

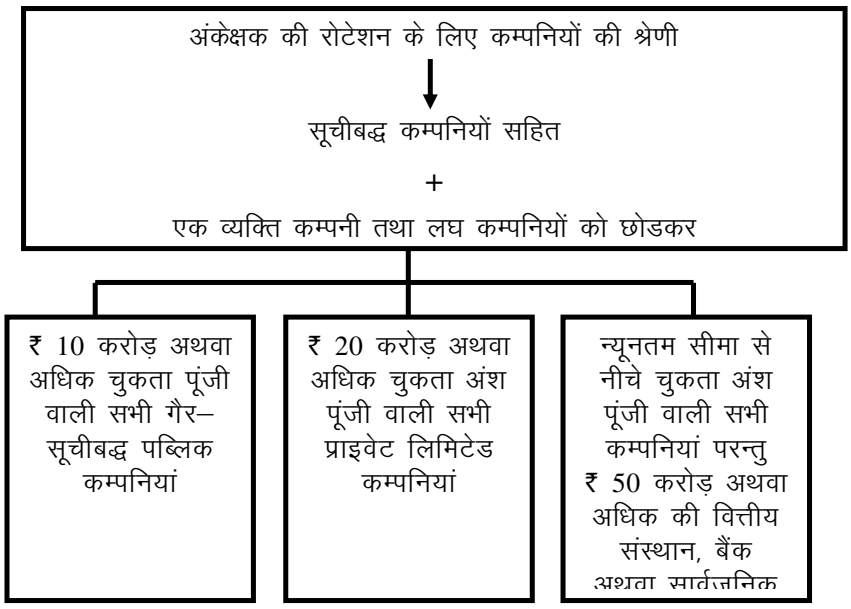
(b) **अंकेक्षकों का रोटेशन से संबंधित प्रावधान का लागू होना** : अंकेक्षक का रोटेशन से संबंधित प्रावधान जैसा कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 139(2) के अन्तर्गत प्रदान किया है सभी सूचीबद्ध कम्पनियों तथा कम्पनियों की अन्य श्रेणी जैसा कम्पनी (अंकेक्षण तथा अंकेक्षक) नियम, 2014 के अन्तर्गत निर्धारित है पर लागू है।

धारा 139(2) को लागू करने के लिए कम्पनी (अंकेक्षण तथा अंकेक्षक) नियम, 2014 में निर्धारित नियम के अनुसार कम्पनियों की श्रेणी का अर्थ एक व्यक्ति कम्पनियां तथा लघु कम्पनियों को छोड़कर कम्पनियों की निम्न श्रेणी से है :

(i) सभी गैर–सूचीबद्ध पब्लिक कम्पनियां जिनकी चुकता अंश पूंजी ₹ 10 करोड़ अथवा अधिक है।

(ii) सभी प्राइवेट लिमिडेट कम्पनियां जिनकी चुकता अंश पूंजी ₹ 20 करोड़ अथवा अधिक है।

(iii) (i) तथा (ii) में वर्णित न्यूनतम सीमा से कम चुकता अंश पूंजी वाली सभी कम्पनियां जिनकी वित्तीय संस्थान बैंक अथवा सार्वजनिक जमा से सार्वजनिक ऋण ₹ 50 करोड़ अथवा अधिक है।



16. (a) **लेखांकन मानक से विचलन** : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 129(5) के अनुसार यदि एक कम्पनी की वित्तीय विवरण लेखांकन मानक से अनुपालन नहीं करती, कम्पनी को निम्न को वित्तीय विवरण में प्रकट करना होगा।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(i) लेखांकन मानक से विचलन,

(ii) इस प्रकार के विचलन का कारण, तथा

(iii) इस प्रकार के विचलन से उत्पन्न वित्तीय प्रभाव यदि कोई है।

(b) **अंश प्रीमियम का उपयोग** : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 52 अंशों के निर्गम पर प्राप्त प्रीमियम के उपयोग से डील करता है। धारा 52(1) प्रतिभूति प्रीमियम खाता के सृजन के लिए कहता है तथा वर्णित करता है कि एक कम्पनी की अंश पूंजी की कटौती से संबंधित इस अधिनियम के प्रावधान सिवाय जैसा इस धारा में प्रदान किया है लागू होंगे जैसे प्रीमियम खाता कम्पनी का चुकता अंश पूंजी खाता है। धारा 52(2) रखता है कि प्रतिभूति प्रीमियम को कम्पनी द्वारा उपयोग किया जा सकता है :

(i) पूर्ण दत्त बोनस अंशों के रूप में कम्पनी के सदस्यों को जारी करने के लिए कम्पनी के गैर–निर्गमित अंशों के भुगतान में,

(ii) कम्पनी के आरंभिक व्यय को अपलिखित करने में,

(iii) कम्पनी के ऋणपत्र अथवा अंशों के किसी निर्गम पर व्यय अथवा ऋणपत्र के विमोचन अथवा स्वीकृत बट्टा के अपलेखन पर,

(iv) कम्पनी के किसी विमोचन योग्य अधिमान अंश अथवा ऋणपत्र के विमोचन पर भुगतान योग्य प्रीमिमय को प्रदान करने के लिए,

(v) धारा 68 के अन्तर्गत स्वयं के अंश अथवा अन्य प्रतिभूतियों के क्रय के लिए।

इसलिए, उपरोक्त से स्पष्ट है कि अंश प्रीमियम को केवल विशिष्ट उद्देश्य के लिए प्रयुक्त किया जा सकता है। आगे, कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 123 उन स्रोत को भी निर्दिष्ट करती है जहां से लाभांश का भुगतान किया जा सकता है तथा उसे केवल गत लाभ, सामान्य आरक्षण अथवा किसी अन्य मुक्त आरक्षण में से भुगतान के लिए कहता है। अतएव, अंश प्रीमियम में से लाभांश की घोषणा सही नहीं है तथा परिणामतः अंकेक्षक को अपनी रिपोर्ट को मर्यादित करना होगा।

17. (a) **निदेशक उत्तरदायित्व विवरण** : निदेशक उत्तरदायित्व विवरण से संबंधित प्रावधान को कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 134(5) में प्रदान किया है। इसके अनुसार, वार्षिक खातों पर निदेशक मंडल की रिपोर्ट में निदेशक उत्तरदायित्व विवरण भी सम्मिलित होगा जिसमें निम्न का संकेत होगा :

(i) वार्षिक खातों की तैयारी में, लागू लेखांकन मानक का सारवान विचलन से संबंधित उपयुक्त स्पष्टीकरण के साथ पालन किया है।

(ii) निदेशकों ने इस प्रकार की लेखांकन नीतियों को चुना है तथा उन्हें सतत रूप से लागू किया तथा निर्णयन तथा अनुमान किया जो उचित तथा विवेकशील है ताकि वित्तीय वर्ष के अंत पर कम्पनी की कार्य स्थिति तथा उस अवधि के लिए लाभ तथा हानि का सत्य तथा उचित मत दें।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(iii) निदेशकों ने कम्पनी की सम्पत्ति की सुरक्षा तथा धोखाधड़ी तथा अन्य अनियमितता को रोकने तथा खोजने के लिए इस अधिनियम के प्रावधान के अनुसार पर्याप्त लेखांकन रिकॉर्ड की अनुरक्षण के लिए उपयुक्त तथा पर्याप्त सावधानी ली।

(iv) निदेशकों ने चलायमान आधार पर वार्षिक खातों को तैयार किया।

(v) एक सूचीबद्ध कम्पनी के मामले में निदेशकों ने कम्पनी द्वारा पालन किये जाने वाले आंतरिक वित्तीय नियंत्रण को रखा है तथा इस प्रकार का वित्तीय नियंत्रण पर्याप्त है तथा प्रभावी रूप से परिचालित कर रहे थे।

स्पष्टीकरण : इस वाक्य के उद्देश्य के लिए, शब्द 'आंतरिक वित्तीय नियंत्रण' का अर्थ कम्पनियों की नीतियों, सम्पत्ति की सुरक्षा, धोधाधड़ी तथा त्रुटि की रोक तथा खोज, लेखांकन रिकॉर्ड की शुद्धता तथा पूर्णता तथा विश्वसनीयता, वित्तीय सूचना की समयबद्ध तैयारी सहित अपने व्यापार की क्रमबद्ध तथा कुशल परिचालन को सुनिश्चित करने के लिए कम्पनी द्वारा अपनायी नीतियाँ तथा प्रक्रिया है।

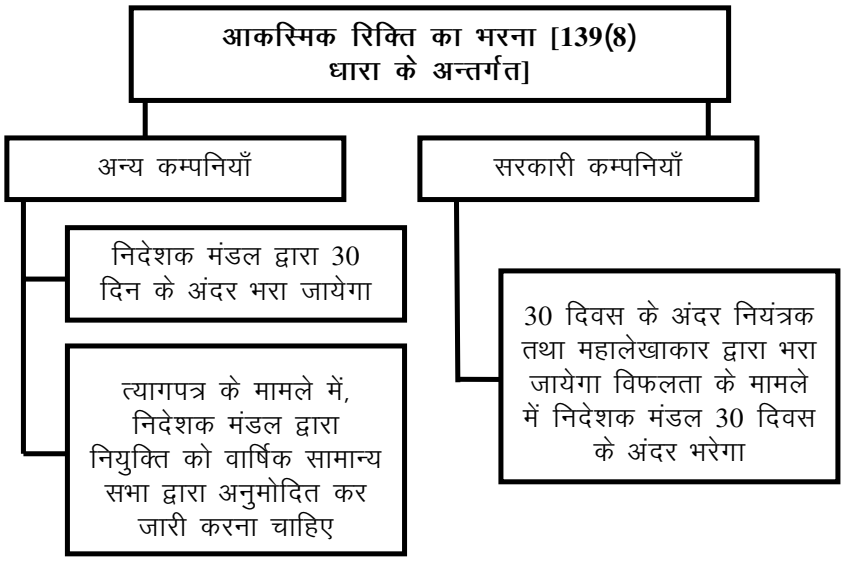
(vi) निदेशकों ने सभी लागू कानून के प्रावधान के साथ अनुपालन को सुनिश्चित करने के लिए उपयुक्त सिस्टम को बनाया है तथा इस प्रकार सिस्टम पर्याप्त था तथा प्रभावी रूप से परिचालित था।

(b) बट्टा पर अंशों का निर्गम : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 53 के अनुसार, धारा 54 में वर्णित स्वीट समता अंशों के निर्गम के अतिरिक्त, बट्टा गत कीमत पर कम्पनी द्वारा निर्गमित अंश व्यर्थ होंगे।

जब एक कम्पनी इस धारा के प्रावधान का उल्लंघन करती है, कम्पनी जुर्माना से सजा योग्य है जो ₹ एक लाख से कम नहीं होगा परन्तु ₹ पांच लाख तक बढ़ाया जा सकता है तथा प्रत्येक अधिकारी जो चूक में है एक अवधि के लिए जेल की सजा योग्य है जो छः माह तक अथवा ₹ एक लाख से कम नहीं का जुर्माना हो सकता है जो ₹ पांच लाख तक बढ़ सकता है अथवा दोनों हो सकते हैं।

(c) आकस्मिक रिक्ति को भरना : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 139(8) वर्णित करती है कि एक कम्पनी जिसके खाते भारतीय नियंत्रक तथा महालेखाकार द्वारा नियुक्त एक अंकेक्षक के द्वारा अंकेक्षण के तहत है को छोड़कर एक कम्पनी के मामले में एक अंकेक्षक के पद में आकस्मिक रिक्ति तीस दिन के अंदर निदेशक मंडल द्वारा भरी जायेगी। परन्तु यदि आकस्मिक रिक्ति एक अंकेक्षक के त्यागपत्र के परिणामस्वरूप है, इस प्रकार की नियुक्ति को बोर्ड की अनुशंसा के तीन माह के अंदर बुलायी सामान्य सभा में कम्पनी द्वारा अनुमोदित किया जायेगा तथा वह अगले वार्षिक सामान्य सभा की समाप्ति तक पद पर बना रहेगा। दिये गये मामले में, एक अंकेक्षक के पद में रिक्ति अंकेक्षक की मृत्यु के कारण उत्पन्न हुई है न कि त्यागपत्र के कारण इसलिए उपरोक्त प्रावधान को लागू कर इसे निदेशक मंडल द्वारा तीस दिन के अंदर भरा जायेगा। कम्पनी के प्रबन्ध निदेशक द्वारा नियुक्ति वैध नहीं है।

© The Institute of Chartered Accountants of India



18. (a) अंकेक्षक द्वारा साख पर वस्तु का क्रय : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 141(3)(d)(ii) जिसे कम्पनी (अंकेक्षण तथा अंकेक्षक) नियम, 2014 के साथ पढ़ा जाये निर्दिष्ट करता है कि एक व्यक्ति पर अंकेक्षक के रूप में कार्यवाही करने में अयोग्य होगा यदि वह ₹ पांच लाख से अधिक राशि के लिए कम्पनी का कर्जदार है।

जब एक अंकेक्षक अपने द्वारा अंकेक्षित कम्पनी से साख पर पस्तु अथवा सेवा का क्रय करता है, तथा यदि अदत्त राशि ₹ पांच लाख से अधिक है, वह कम्पनी की एक अंकेक्षक के रूप में नियुक्ति के लिए अयोग्य होगा।

आगे, उक्त अधिनियम की धारा 141(4) के अनुसार, जब एक व्यक्ति जो एक कम्पनी के अंकेक्षक के रूप में नियुक्त है अपनी नियुक्ति के पश्चात् उपधारा (3) में वर्णित किसी अयोग्यता को प्राप्त करता है, वह इस तरह के अंकेक्षक के रूप में अपने पद को खाली करेगा तथा इस प्रकार की रिक्ति को अंकेक्षक के पद में आकस्मिक नियुक्ति मानी जायेगी।

इससे अंतर नहीं पड़ता कि यदि कम्पनी उसे साख की उसी अवधि की आज्ञा देती है जैसा यह व्यापार की सामान्य शर्तों पर अन्य ग्राहकों को स्वीकृत करती है। अंकेक्षक यह दलील नहीं दे सकता है कि वह केवल अन्य ग्राहकों को स्वीकृत सामान्य साख अवधि का आनंद उठा रहा है।

इसलिए इस प्रकार के मामले में वह कम्पनी का ऋणी बन गया तथा परिणामतः उसने अपने पद को खाली कर दिया माना जायेगा।

(b) अंकेक्षण राय : कम्पनी अधिनिमय, 2013 की धारा 146 एक कम्पनी के अंकेक्षकों को कम्पनी की सामान्य सभा में भाग लेने, सामान्य सभा से संबंधित सभी नोटिस तथा अन्य संप्रेषण को प्राप्त करने के लिए जब तक अन्यथा कम्पनी द्वारा विमुक्त न

© The Institute of Chartered Accountants of India

हो तथा सभा की कार्यवाही के किसी भाग में सामान्य सभा में सुनने का अधिकार देती है जो उनका अंकेक्षक के रूप में संबंधित हो।

जहां पर अंकेक्षक के पास विश्वास करने का कारण है कि निदेशकों ने जानबूझकर अंशधारकों से गंभीर तथ्य को छुपाया जो उनके नोट में अंकेक्षण रिपोर्ट को जारी करने के पश्चात् आया उसे इस अधिकार का उपयोग करना चाहिए।

सामान्यतः कहें तो अंकेक्षक केवल अंकेक्षण रिपोर्ट के जारी होने तक बाद की घटना मानता है।

वित्तीय विवरण के जारी होने के पश्चात् तथ्य की खोज जो अंकेक्षण रिपोर्ट की तिथि पर विद्यमान है जिससे अंकेक्षण रिपोर्ट में पुनरीक्षित होता है अंकेक्षक को इसे अंशधारकों के नोटिस में लाने के लिए कहते हैं।

इसी तरह, अंकेक्षकों के लिए रिपोर्ट के हस्ताक्षर के पश्चात् उसे संज्ञान में आने वाले किसी मामले को अंशधारकों के नोटिस में लाने के मत से सभा में भाग लेने की सलाह दी जाती है तथा यदि उसे इसका ज्ञान अंकेक्षण रिपोर्ट लिखते समय होता, तो वह भिन्न ढंग से रिपोर्ट को बनाता अथवा जहां खातों को रिपोर्ट के पश्चात् बदल दिया खातों के साथ संलग्न होते।

19. (a) एक सरकारी कम्पनी के अंकेक्षण में नियंत्रक तथा महालेखाकार (कैग) की भूमिका : कम्पनी अधिनियम, 2013 की धारा 143 की उपधारा (5), (6) तथा 7 के अन्तर्गत कैग की भूमिका को निर्धारित किया है।

सरकारी कम्पनी के मामले में, भारत का नियंत्रक तथा महालेखाकार धारा 139 की उपधारा (5) अथवा उपधारा (7) के अन्तर्गत अंकेक्षक की नियुक्ति करेगा अर्थात् प्रथम अंकेक्षक अथवा बाद के अंकेक्षक की नियुक्ति तथा इस प्रकार के अंकेक्षक को उस प्रकार के तरीके के बारे में निर्देशित करेगा जिसमें सरकारी कम्पनी के खातों का अंकेक्षण करवाना होता है तथा उस पर इस प्रकार नियुक्त अंकेक्षक अंकेक्षण रिपोर्ट की प्रतिलिपि की रिपोर्ट की कॉपी को नियंत्रक तथा महालेखाकार को जमा करेगा जिसमें अन्य के अतिरिक्त भारत के नियंत्रक तथा महालेखाकार द्वारा जारी निर्देश, उस पर की गयी कार्यवाही तथा कम्पनी का खातों तथा वित्तीय विवरण पर इसके प्रभाव को सम्मिलित करेगा।

भारतीय नियंत्रक तथा महालेखाकार के पास अंकेक्षण रिपोर्ट की प्राप्ति की तिथि से साठ दिवस के अंदर निम्न अधिकार होंगे :

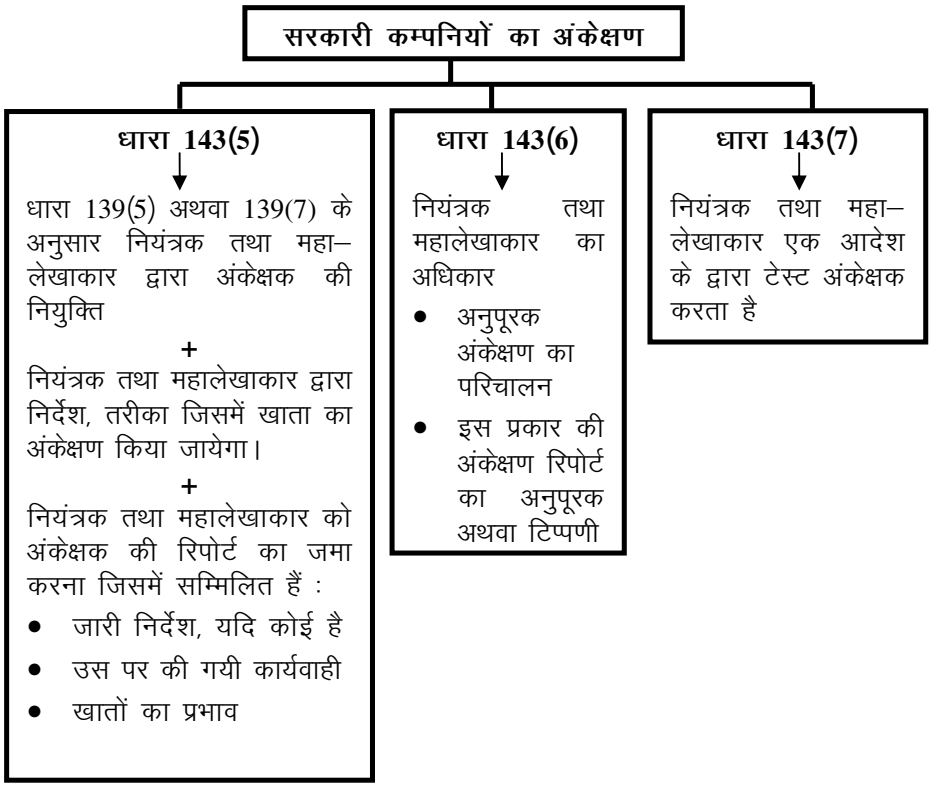
(i) इस प्रकार के व्यक्ति अथवा व्यक्तियों जिन्हें इस संदर्भ में वह प्राधिकृत करे के द्वारा कम्पनी का वित्तीय विवरण का अनुपूरक अंकेक्षण को परिचालित करे, तथा इस प्रकार के अंकेक्षण के उद्देश्य के लिए, इस प्रकार के व्यक्ति अथवा व्यक्तियों द्वारा इस प्रकार के मामले पर इस प्रकार प्राधिकृत किसी व्यक्ति अथवा व्यक्तियों को सूचना अथवा अतिरिक्त सूचना को इस स्वरूप में देने के लिए कहेगा जैसा भारतीय नियंत्रक तथा महानिदेशक निर्देश दे, तथा

© The Institute of Chartered Accountants of India

(ii) इस प्रकार की रिपोर्ट पर टिप्पणी अथवा अनुपूरक :

यह नोट किया जा सकता है कि अंकेक्षण रिपोर्ट के अनुपूरक अथवा भारतीय नियंत्रक तथा महालेखाकार द्वारा दी गयी टिप्पणी को कम्पनी द्वारा धारा 136 की उपधारा (1) के अन्तर्गत अंकेक्षित वित्तीय विवरण की कॉपी के लिए हकदार प्रत्येक व्यक्ति अर्थात् कम्पनी का प्रत्येक सदस्य, कम्पनी द्वारा निर्गमित किसी ऋणपत्र का ऋणपत्रधारक के लिए न्यासी को तथा इस प्रकार के सदस्य अथवा न्यासी के अतिरिक्त सभी व्यक्ति जो हकदार हैं को अंकेक्षण रिपोर्ट भेजी जायेगी तथा उसी समय तथा उसी तरीके पर कम्पनी की वार्षिक सामान्य सभा के सम्मुख भी रखा जायेगा जैसे अंकेक्षण रिपोर्ट।

टेस्ट अंकेक्षण : आगे, अंकेक्षण तथा अंकेक्षण से संबंधित प्रावधान के पूर्वाग्रह के बिना, भारतीय नियंत्रक तथा महालेखाकार धारा 139 की उपधारा (5) तथा उपधारा (7) के अन्तर्गत कवर किसी कम्पनी के मामले में, यदि वह आवश्यक समझे एक आदेश के द्वारा इस प्रकार की कम्पनी के खाता के परिचालन के लिए टेस्ट अंकेक्षण करवायेगा तथा नियंत्रक तथा महालेखाकार (कर्तव्यों, अधिकार तथा सेवा की शर्तों) अधिनियम, 1971 की धारा 19A के प्रावधान इस प्रकार की टेस्ट अंकेक्षण की रिपोर्ट पर लागू होंगे।



© The Institute of Chartered Accountants of India

(b) स्टोर्स तथा इंवेटरी का अंकेक्षण : स्टोर्स तथा इंवेंटरी का खातों का अंकेक्षण नियंत्रक तथा महालेखाकार को सौंपी कर्तव्य तथा उत्तरदायित्व के संदर्भ में व्यय अंकेक्षण के भाग के रूप में विकसित किया। अंकेक्षण को यह ज्ञात करने के लिए परिचालित किया है कि क्या क्रय, प्राप्ति तथा निर्गम, कस्टडी, बिक्री तथा स्टोर्स की इंवेंटरी की गणना को संचालित करने वाले विनियमन को सही ढंग से बनाया गया है तथा उपयुक्त रूप से चलाया गया है। उद्देश्य नियंत्रण की सिस्टम में किसी त्रुटि अथवा धारित स्टोर्स की मात्रा में किसी कमी को सरकार के नोटिस में लाना है। स्टोर्स का क्रय के लिए अंकेक्षण को उसी तरीके से किया जाता है, जैसे व्यय का अंकेक्षण, इन्हें उपयुक्त रूप से अनुमोदित किया, मितव्ययी रूप से बनाया है तथा सक्षम प्राधिकरण द्वारा रखी गयी क्रय के लिए नियम के अनुसार है। अंकेक्षक को सुनिश्चित करना है कि भुगतान कीमत उचित है तथा स्टोर्स की आपूर्ति के लिप्त संविदा में दिखाया के अनुसार सहमति में है तथा कि मात्रा तथा गुणवत्ता के प्रमाणपत्र को निरीक्षक तथा प्राप्त यूनिट द्वारा जमा किया है। स्टोर्स गैर–मितव्ययी क्रय तथा स्टोर्स की त्रुटिपूर्वक अथवा हल्की गुणवत्ता से जुड़ी हानि को विशेष रूप से आगे लाया गया। प्राप्ति, निर्गम तथा शेष के खातों की जांच इंवेटरी होल्डिंग की उपभोग के स्तर के लिए निर्दिष्ट नोर्म के विशेष संदर्भ के साथ इंवेटरी में शेष की शुद्धता सही होने तथा उपयुक्तता के बारे में जांच की जाती है। कोई आधिक्य अथवा व्यर्थ इंवेंटरी का विशेष रूप से वर्णन किया जाता है तथा इंवेंटरी का आवधिक सत्यापन इनकी विद्यमानता से सुनिश्चित करने के लिए किया जाता है। जब कीमत खातों को बनाये रखा जाता है, अंकेक्षक को देखना चाहिए कि वसूल कीमत उचित है तथा समय–समय पर समीक्षा की है। इंवेंटरी का मूल्यांकन को ध्यानपूर्वक देखा जाता है कि मूल खातों का भौतिक खातों से मिलान किया जाता है तथा पुनर्मूल्यांकन इंवेंटरी गणना अथवा अन्य कारण के कारण लाभ तथा हानि में समायोजन किया जा सके।

20. अस्पताल का अंकेक्षण : एक अस्पताल को चलाने वाले धर्मार्थ संस्थान का आय तथा व्यय खाता का अंकेक्षण करते हुए, निम्न विशेष बिंदु का परीक्षण किया जा सकता हैः

(i) रोगियों के रजिस्टर को बिल की दोहरी कॉपी तथा रोगी प्रवेश रिकॉर्ड के साथ सत्यापन ताकि यह देखा जाये कि बिल्स को सभी सेवा, टेस्ट तथा उपचार के लिए सही तथा उपयुक्त ढंग से तैयार किया है।

(ii) नकद पुस्तिका में जारी रसीदों को खोज के द्वारा रोगियों से नकद संग्रहण की जांच।

(iii) नकद पुस्तिका तथा बैंक पुस्तिका में रसीद काउंटर पर्ची के साथ ब्याज, किराया, लाभांश इत्यादि की प्राप्ति की जांच तथा सुनिश्चित करे कि सभी आय का सही ढंग से लेखाकिन किया।

(iv) नकद पुस्तिका में जारी रसीद, पत्राचार से अभियाचन, दान की संग्रहण की जांच करे।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(v) सत्यापन करे कि सरकार तथा अन्य संस्था से सभी अनुदान को सही ढंग से लेखांकित किया तथा निर्धारित तरीके में लागू किया।

(vi) आवश्यक साक्ष्य जैसे बिल, प्राधिकरण, अवधि इत्यादि के साथ राजस्व व्यय की पुनरावृत्ति प्रकृति का सत्यापन।

(vii) स्टोर्स दवाइयों लिनन इत्यादि की प्राप्ति तथा निर्गम के संदर्भ में परीक्षण करे ताकि यह सुनिश्चित किया जा सके कि इन्हें उपयुक्त रूप से रिकॉर्ड किया तथा उपयुक्त प्राधिकरण पर निर्गम/उपयोग किया है।

(viii) देखे कि ह्रास को पहले वर्ष की तरह उपयुक्त दर तथा तरीके पर सभी सम्पत्ति के संबंध में अपलिखित किया है।

(ix) भोजन की आपूर्ति की प्राप्ति तथा कैंटीन प्राप्ति का सत्यापन करे तथा रोगियों की संबंध में उसकी गत वर्ष से तुलना करे।

(x) सुनिश्चित करे कि सभी अदत्त दायित्व को पर्याप्त रूप से प्रदान किया तथा इसी तरह सभी अर्जित आय तथा प्राप्ति का लेखांकन किया है।

(xi) वर्षांत पर स्टॉक तथा स्टोर्स की इंवेंटरी को प्राप्त करें तथा भौतिक रूप से मदों की प्रतिशत की जांच करे।

© The Institute of Chartered Accountants of India