पेपर – 6:अंकेक्षण एवं आश्वासन

भाग – I : शैक्षिक नवीनतम जानकारी
(विधायी संशोधन / अधिसूचनाऐं / परिपत्र / नियम / नियामंक प्राधिकरण द्वारा जारी दिशा निर्देश)

1. कम्पनी अधिनियम, 2013 (2013 का 18) की धारा 469 की उप–धारा (1) तथा (2) के साथ पढ़कर धारा 143 द्वारा प्रदत्त अधिकारों के उपयोग में, केंद्रीय सरकार ने कम्पनी (अंकेक्षण तथा अंकेक्षक) नियम, 2014 का नियम 11 में वाक्य Cके पश्चात् d को शामिल किया है क्या कम्पनी ने 8 नवम्बर, 2016 से 30 दिसम्बर, 2016 की अवधि के दौरान निर्दिष्ट बैंक में लेनदेन तथा धारिता के संबंध में अपनी वित्तीय विवरण में आवश्यक प्रकटीकरण को प्रदान किया है तथा यदि हाँ तो क्या यह कम्पनी द्वारा रखे गये लेखा की पुस्तकों के अनुसार है। अधिक विवरण के लिए छात्र निम्न वर्णित लिंक को संदर्भित कर सकते है।

2. कम्पनी अधिनियम2013 (2013का18)की धारा469 की उपधारा(1) तथा(2) के साथपढकर धारा139के द्वारा प्रदत अधिकारों का उपयोग में, केंद्रीय सरकार कम्पनी(अंकेक्षण तथा अंकेक्षक) नियम2014 को संषोधित कर निम्न नियम बनाये गये:—

"कम्पनी (अंकेक्षण तथा अंकेक्षक) नियम, 2014में नियम5में वाक्य(b)में शब्द"बीस"के लिए शब्द"पचास" का स्थानापन्न किया जायेगा।"

अध्ययन सामग्री में इस संषोधन का प्रभाव होगा:

1. बिंदु संख्या(II) – पृष्ठ संख्या7.10 पर पैरा 7.3.1 को पढा जायेगा-

   रूपये पचास करोड़ अथवा अधिक की चुकता अंष पूंजी वाली सभी प्राइवेट लिमिटेड कम्पनी;

2. पृष्ठ संख्या 10.14में प्रस्तुत चित्र में, मध्य बाक्स में लाइन को पढा जाये-

   रूपये 50करोड़ वाली चुकता अंष पूंजी वाली सभी प्राइवेट लिमिटेड कम्पनी

3. अधिकतम सीमा को गिनने के लिए धारा 141(3)(g) के तहत छूट के अन्तर्गत विमुक्ति का दावा के लिए अतिरिक्त आवश्यकता तब ही उपलब्ध है यदि कम्पनी ने धारा 137 के अन्तर्गत अपनी वित्तीय विवरण तथा 13जून 2017 की अधिसूचना के अनुसार पंजीकरण को अधिनियम की धारा 92 के अन्तर्गत वार्षिक विवरणी को फाइल करने में चूक नहीं की है।

4. अधिसूचना संख्या GSR 583 (E) बताती है कि धारा 143 (3)(i) के तहत कम्पनी अधिनियम 2013 का कम्पनी (अंकेक्षण तथा अंकेक्षक) अधिनियम 2014 के नियम 10A को पढ़ने के तहत निर्दिष्ट निजी कम्पनियों पर लागू नहीं होगा। धारा 143 (3) (i) (जरिये परिपत्र सं0 08 / 2017) के तहत कुछ निजी कम्पनियों की दी गयी छूट प्रभावदेयता के संबंध में स्पष्टीकरण स्पष्ट करता है कि छूट 1 अप्रैल, 2016 को या इसके पश्चात् प्रारम्भ होने वाले वित्तीय वर्षों से संबंधित वित्तीय विवरणों के संबंध में उन अंकेक्षण रिपोर्टों के लिये लागू होगी, जो उपरोक्त अधिसूचना की तिथि को या इनके पश्चात् की गयी हैं।

© The Institute of Chartered Accountants of India

5. कम्पनी अधिनियम की धारा 143 (3) (i) के प्रावधानों के अनुसार, अंकेक्षक रिपोर्ट करेगा कि क्या कम्पनी के पास पर्याप्त आंतरिक वित्तीय नियंत्रण प्रणाली है तथा ऐसे नियंत्रणों को प्रभावपूर्ण परिचालन कर रह रही है। एमसीए ने अपने 13 जून 2017 में परिपत्र (जीएसआर 583 (E)) द्वारा भारत सरकार के परिपत्र को संशोधित किया है, निगमित मामलों का मंत्रालय G.S.R. 464(E) दिनांक 05जून, 2015के जरिये निम्न कम्पनियां जो एक व्यक्ति कम्पनी है अथवा छोटी कम्पनी है अथवा नवीनतम अकेंक्षित वित्तीय विवरण के अनुसार ` 50 करोड़ से कम टर्नओवर है अथवा वित्तीय वर्ष के दौरान किसी समय वित्तीय संस्थान अथवा किसी निगमित संस्थान से कुल ऋण 25करोड़ रूपये से कम है, को आंतरिक वित्तीय नियंत्रण से विमुक्ति प्रदान करता है। उपरोक्त विमुक्ति निजी कम्पनी पर लागू होगी जिसने पंजीयक के पास कम्पनी अधिनियम 2013 की धारा 137 के अन्तर्गत वित्तीय विवरण की अथवा अधिनियम की धारा 92 के अन्तर्गत वार्षिक विवरण की फाइलिंग में चूक नहीं की है। आगे, प्रमुख अधिनियम की धारा 143 में दोनों स्थान में 'इसकी सहायको' शब्द के लिए उपबंध में उपधारा (1) में (*i*) को शब्द इसकी सहायकों तथा सहयोगी कम्पनियों के साथ स्थानापन्न किया जायेगा (*ii*)उपधारा (3) में वाक्य (*i*)में शब्द "आंतरिक वित्तीय नियंत्रण प्रणाली, के लिए शब्द" वित्तीय विवरण के संदर्भ में आंतरिक वित्तीय नियंत्रण से स्थानापन्न किया जायेगा" *(iii)*उपधारा (14) में वाक्य (*a*)शब्द 'प्रेक्टिस में लागत लेखांकक के लिए शब्द' लागत लेखांकक' का स्थानापन्न किया जायेगा।

6. कम्पनी (संशोधन) अधिनियम, 2017के कारण संशोधन

(i) धारा 140(2)के अनुसार, अंकेक्षक जिसने कम्पनी से त्याग पत्र दे दिया है त्याग पत्र की तिथि से 30दिवस की अवधि के अंदर कम्पनी तथा पंजीयक के साथ निर्धारित फार्म ADT–3 (CAAR का नियम 8 के अनुसार)में एक विवरण को फाइल करेगा, तथा धारा 139(5)में संदर्भित कम्पनियों अर्थात् सरकारी कम्पनी के मामले में अंकेक्षक अपने त्यागपत्र के संबंध में प्रासंगिक तथ्य तथा अन्य कारणों का संकेत देकर भारत का नियंत्रक तथा महालेखाकार के साथ इस प्रकार के विवरण को फाइल करेगा। विफलता के मामले में, अंकेक्षक जुर्माना के साथ सजायोग्य होगा जो रूपये पचास हजार अथवा अंकेक्षक का पारिश्रमिक जो भी कम है, से कम नहीं होगा परन्तु (धारा 140(3) के अनुसार)रूपये पाँच लाख तक बढ सकता है।

(ii) कम्पनी (अंकेक्षण तथा अंकेक्षक) नियम 2014 का नियम 10 के साथ धारा 141 की उपधारा (3) के अन्तर्गत एक व्यक्ति जो प्रत्यक्ष अथवा अप्रत्यक्ष रूप से धारा 144 में संदर्भित किसी सेवा को कम्पनी अथवा इसकी धारक अथवा सहायक कम्पनी को प्रदान करता है, एक कम्पनी का अंकेक्षक के रूप में नियुक्ति के लिए पात्र नहीं होगा।

(iii) अधिसूचना दिनांक 23फरवरी, 2018के कारण, केंद्रीय सरकार ने खंड प्रतिवेदन पर प्रासंगिक लेखांकन मानक की लागू होने की हद तक रक्षा उत्पादन में लिप्त कम्पनियों को विमुक्त किया है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(iv) लेखा को पुनः खोलने के लिए आदेश को चालू वित्तीय वर्ष में एक दम पहले आठ वर्षों से आगे के लिए नहीं किया जायेगा जब तक केंद्रीय सरकार ने 8 वर्षों से अधिक के लिए लेखा की पुस्तकों को खोलने का आदेश ना किया हो।

(v) धारा 143(3)(i) के अनुसार सभी कम्पनियों के अंकेक्षक आंतरिक वित्तीय नियंत्रण प्रणाली तथा इसके परिचालन प्रभावदेयता की पर्याप्तता पर रिपोर्ट करेगा। वर्तमान की संशोधन के अनुसार, अंकेक्षक को वित्तीय विवरण के संदर्भ में आंतरिक वित्तीय नियंत्रण पर रिपोर्ट करना होगा।

(vii) एक धारक कम्पनी केअंकेक्षक को सहयोगी कम्पनी केलेखों तथा रिकॉर्ड तक पहुँच का अधिकार जिसके खातों का समेकित करना अपेक्षित है। हाल की संशोधन के अनुसार, इस अधिकार को सहयोगी तक भी बढाया है।

(viii) कम्पनी अधिनियम 2013 की धारा 147 उल्लंघन के लिए निम्न सजा को निर्धारित करता है:

(1) यदि धारा 139 से 146 (दोनों सम्मिलित) का किसी प्रावधान का उल्लंघन किया है, कम्पनी जुर्माना के साथ दण्डनीय होगी जो रूपये पच्चीस हजार से कम नहीं होगी परन्तु रूपये पाँच लाख तक बढ सकता है तथा कम्पनी का प्रत्येक अधिकारी जिसने चूक की है, एक अवधि के लिए जेल की दण्डनीय से सजायोग्य होगा जो एक वर्ष तक बढ सकती है अथवा जुर्माना होगा जो रूपये दस हजार से कम नहीं होगा परन्तु रूपये एक लाख तक बढ़ सकता है अथवा दोनों हो सकती है।

(2) यदि एक कम्पनी का अंकेक्षक धारा 139,धारा 143, धारा 144 अथवा धारा 145के किसी प्रावधान का उल्लंघन करता है, अंकेक्षक जुर्माना से दण्डनीय होगा जो रूपये पच्चीस हजार से कम नहीं होगा परन्तु रूपये पाँच लाख तक बढ़ सकता है अथवा अंकेक्षक का पारिश्रमिक का चार गुणा जो भी कम है, होगा।

यह नोट किया जा सकता है कि यदि एक अंकेक्षक ने कम्पनी अथवा इसके अंशधारक अथवा लेनदार अथवा कर प्राधिकरण को धोखा देने के इरादे से जानबूझकर इस प्रकार के प्रावधान का उल्लंघन किया है, वह कारावास कोदण्डनीय होगा जो एक वर्ष की अवधि तक हो सकती है तथा जुर्माना के साथ हो सकती है जो कि रूपये पचास हजार से कम नहींहोगा परन्तु रूपये पच्चीस लाख तक बढ सकती है अथवा अंकेक्षक का पारिश्रमिक का आठ गुणा जो भी कम है, हो सकती है।

(3) जहाँ पर एक अंकेक्षक को उपधारा (2)के तहत सजा हुई है:-

(i) कम्पनी को उसके द्वारा प्राप्त पारिश्रमिक को वापिस करना;

(ii) अंकेक्षण रिपोर्ट में किये गये विवरण का गलत अथवा भ्रामक कथन से उत्पन्न हानि के लिए कम्पनी, वैधानिक संस्था अथवा प्राधिकरण

© The Institute of Chartered Accountants of India

अथवाकम्पनी का सदस्यों अथवा लेनदार को क्षति के लिए भुगतान का दायी होगा।

(4) केन्द्रीय सरकार अधिसूचना के द्वारा उपधारा (3) का वाक्य (ii) के अन्तर्गत कम्पनी अथवा व्यक्ति को क्षति की त्वरित भुगतान को सुनिश्चित करने के लिए किसी वैधानिक संस्था अथवा अधिकारी अथवा की प्राधिकरण को निर्दिष्ट करेगा तथा इस प्रकार की संस्था, प्राधिकरण अथवा क्षति का भुगतान के पश्चात् इस प्रकार तरीके में इस प्रकार की क्षति के संबंध में केंद्रीय सरकार के पास रिपोर्ट फाइल करेगा जैसा उक्त अधिसूचना में निर्दिष्ट है।

(5) जहाँ पर, एक कम्पनी का अंकेक्षण एक अंकेक्षण फर्म द्वारा किया जा रहा है, यह साबित हो गया है कि, अंकेक्षण फर्म का साझेदार अथवा साझेदारों ने धोखाधड़ी तरीके में कार्यवाही की है अथवा कम्पनी अथवा इसके निदेशक अथवा अधिकारियों के संबंध में अथवा के द्वारा एक धोखाधड़ी में उकसाया है अथवा सांठगांठ की है, दायित्व चाहे दीवानी है अथवा आपराधिक है समय के प्रभाव के लिए किसी अन्य कानून अथवा इस अधिनियम में प्रदान किया है, इस प्रकार की कार्यवाही के लिए, अंकेक्षण फर्म का साझेदार अथवा साझेदारों तथा फर्म संयुक्त तथा पृथक रूप से उत्तरदायी होगी बशर्ते एक अंकेक्षण फर्म की अपराधिक दायित्व के मामले में, जुर्माना का अतिरिक्त संबंधित साझेदार अथवा साझेदारों जिन्होंने धोखाधड़ी तरीके में कार्यवाही की है अथवा किसी धोखाधड़ी में उकसाया है अथवा सांठगांठ की है भी दायी होगा।

भाग – II: प्रश्न तथा उत्तर

प्रश्न

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

   (i) वित्तीय विवरण की तैयारी में इकाई का तथ्यों तथा परिस्थिति में इकाई का लागू वित्तीय प्रतिवेदन फ्रेमवर्क की आवश्यकता को लागू करने में प्रबंधन द्वारा निर्णयन लिप्त नहीं है।

   (ii) अंकेक्षण साक्ष्य को एकत्रित करने में प्रयुक्त अंकेक्षण प्रक्रिया जानबूझकर मिथ्या विवरण की खोज के लिए प्रभावी हो सकती है।

   (iii) एक अंकेक्षण आरोपित गलत कार्य में अधिकारिक अन्वेषण है।

   (iv) कठिनाई, समय अथवा लिप्त लागत के मामले स्वयं में अंकेक्षक के लिए अंकेक्षण प्रक्रिया को हटाने के लिए वैद्य कारण है जिसके लिए कोई विकल्प नहीं है।

   (v) अंकेक्षण योजना तथा ग्राहक के व्यापार का ज्ञान के मध्य कोई संबंध नहीं है।

   (vi) योजना एक अंकेक्षण का अलग चरण नहीं है परन्तु एक लगातार तथा दोहराने वालीप्रक्रिया है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(vii) अंकेक्षण प्रपत्रीकरण इकाई का लेखांकन रिकार्ड का एक स्थानापन्न है।

(viii) एक उपयुक्त समय सीमा जिसके भीतर अंतिम अंकेक्षण फाइल का संयोजन पूरा करना होता है, सामान्यता अंकेक्षण के प्रतिवेदन की तिथि के पश्चात् 30 दिवस से अधिक नहीं होता।

(ix) जब अंकेक्षक ने निर्धारित किया कि अभिकथन स्तर पर सारवान मिथ्या विवरण का समीक्षा जोखिम एक महत्वपूर्ण जोखिम है अंकेक्षक यथार्थपूर्वक प्रक्रिया को निष्पादित नहीं करेगा जो उस जोखिम से विशिष्ट रूप से उत्तरदायी है।

(x) SAs साधारणतः पृथक रूप से अर्न्तनिहित जोखिम तथा नियंत्रण जोखिम को संदर्भित करते हैं।

अध्याय 1- अंकेक्षण की प्रकृति, उद्देश्य तथा क्षेत्र

2. (a) गुणवत्ता नियंत्रण की फर्म की प्रणाली में प्रत्येक तत्व को संबोधित करने वाली नीतियां तथा प्रक्रिया सम्मिलित होनी चाहिए? स्पष्ट करें।

(b) अंकेक्षण की मुख्य उपयोगिता विश्वसनीय वित्तीय विवरण में है जिसके आधार पर कार्यस्थिति को आसानी से समझा जा सकता है। इस स्पष्ट उपयोगिता के अतिरिक्त अंकेक्षण के अन्य लाभ हैं इनमें से कुछ उन उद्यम तथा संस्था के लिए काफी मूल्य के हैं, जहां पर अंकेक्षण अनिवार्य नहीं है। स्पष्ट करें।

3. (a) अंकेक्षण से अपेक्षा नहीं की जाती है तथा ना ही की जा सकती है कि अंकेक्षण जोखिम शून्य है तथा इसलिए पूर्ण आश्वासन प्राप्त नहीं कर सकता है कि वित्तीय विवरण धोखाधड़ी अथवा त्रुटि के कारण सारवान मिथ्या विवरण से मुक्त है। यह इसलिए क्योंकि एक अंकेक्षण की अर्न्तनिहित सीमा है। स्पष्ट करें।

(b) अंकेक्षण तथा कानून के मध्य करीबी संबंध हैं। चर्चा करें।

अध्याय 2- अंकेक्षणव्यूहरचना, अंकेक्षणयोजना तथा अंकेक्षणप्रोग्राम

4. (a) अंकेक्षक को एक कुशलता तथा समयबद्व तरीके में प्रभावी अंकेक्षण को परिचालित करने में उसे समर्थ करने के लिए अपने कार्य की योजना बनानी चाहिए। योजना ग्राहक के व्यापार के ज्ञान पर आधारित होनी चाहिए। स्पष्ट करें।

(b) अंकेक्षक को एक सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना को स्थापित करना होगा जो अंकेक्षण का क्षेत्र, समय तथा दिशा को स्थापित करता है तथा जो अंकेक्षण योजना के विकास को मार्गदर्शित करता है।

सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना की स्थापना को की प्रक्रिया जो प्रमुख मामलों के निर्धारण में अंकेक्षक की सहायता करेगा, को वर्णित करते हुए चर्चा करें।

5. (a) अंकेक्षक को सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना तथा अंकेक्षण योजना जैसा अंकेक्षण के दौरान आवश्यक है, को सामयिक बनाना तथा बदलना होगा।

(b) अंकेक्षक सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना, अंकेक्षण योजना तथा सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना अथवा अंकेक्षण योजना में अंकेक्षण लिप्तता के दौरान महत्वपूर्ण बदलाव तथा इस प्रकार के बदलाव का कारण का प्रपत्रीकरण करेगा। स्पष्ट करें।

© The Institute of Chartered Accountants of India

अध्याय 3- अंकेक्षण प्रपत्रीकरण तथा अंकेक्षण साक्ष्य

6. (a) अंकेक्षण प्रपत्रीकरण का स्वरूप, विषय वस्तु तथा विस्तार जैसे इकाई का आकार तथा जटिलता, निष्पादित की जाने वाली अंकेक्षण प्रक्रिया की प्रकृति जैसे कारकों पर निर्भर करनता है। विस्तार में स्पष्ट करें।

   (b) अंकेक्षक एक अंकेक्षण फाइल में अंकेक्षण प्रपत्रीकरण को एकत्रित करेगा तथा अंकेक्षक की रिपोर्ट की तिथि के पश्चात् समयबद्व आधार पर अंतिम अंकेक्षण फाइल को एकत्रित करने की प्रशासकीय प्रक्रिया को पूर्ण करेगा। स्पष्ट करें।

7. (a) अंकेक्षक की राय को बनाने में ज्यादातर अंकेक्षक का कार्य अंकेक्षक साक्ष्य का प्राप्त करने तथा आंकलन करने से मिलकर बना है। स्पष्ट करें।

   (b) आश्वासन का उच्चतर स्तर को नियंत्रण की परिचालन प्रभावशीलता के बारे में अपनाया जाता है जब नियंत्रण का टेस्ट का मुख्यतः मिलकर दृष्टिकोण को अपनाया जाता है जहां विशेषकर यथार्थवादी प्रक्रिया में पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करना संभव नहीं है अथवा अव्यवहारिक है। स्पष्ट करें।

8. (a) सारवान मिथ्या विवरण की आंकी गयी जोखिम पर विचार किये बिना, अंकेक्षक सौदा की प्रत्येक सारवान श्रेणी, खाता शेष तथा प्रकटीकरण के लिए यथार्थवादी प्रक्रिया को डिजाइन तथा निष्पादित करेगा। विश्लेषण करें तथा स्पष्ट करें।

   (b) बाहरी पुष्टी प्रक्रियाऐं प्रासंगिक है जब खाता शेष तथा उसका तत्वो से जुड़ा अभिकथन का संबोधन करते हैं परन्तु इन मदों से सीमित होने की आवश्यकता नहीं है। विश्लेषण करें तथा स्पष्ट करें।

अध्याय 4- जोखिम समीक्षा तथा आंतरिक नियंत्रण

9. (a) आंतरिक नियंत्रण के प्रभावी परिचालन के बारे में अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करते समय अंकेक्षक विचार करता है कि किस प्रकार उसे लागू किया जाता है, संगतता जिससे वे अवधि के दौरान लागू किया है। प्रभावी परिचालन की अवधारणा पहचान करती है कि कुछ विचलन उत्पन्न हुआ है। विश्लेषण करें तथा स्पष्ट करें।

   (b) एक प्रवाह चित्र कम्पनी की आंतरिक नियंत्रण की प्रणाली के प्रत्येक भाग की ग्राफिक प्रस्तुति है। प्रवाह चित्र के बारे में प्रत्येक पक्ष की व्याख्या करते हुए स्पष्ट करें।

10. (a) अंकेक्षक अपने समस्त अंकेक्षण कार्यक्रम को केवल आंतरिक नियंत्रण प्रणाली तथा उसके वास्तविक परिचलन की संतोषजनक समझने के पश्चात् सूत्रबद्ध कर सकता है विश्लेषण करें तथा स्पष्ट करें।

    (b) आंतरिक वित्तीय नियंत्रण पर अंकेक्षक की रिपोर्टिंग अधिनियम में निर्दिष्ट अपेक्षा है तथा इसलिए अधिनियम के अन्तर्गत तैयार वित्तीय विवरण में रिपोर्टिंग के मामले में तथा धारा 143 के अन्तर्गत प्रतिवेदित के मामले में लागू होगा। वित्तीय प्रतिवेदन पर आंतरिक वित्तीय नियंत्रण पर प्रतिवेदन के लिए अंकेक्षक के उत्तरदायित्व को स्पष्ट रूप से वर्णित करें।

© The Institute of Chartered Accountants of India

अध्याय 5- धोखाधड़ी तथा इस संबंध में अंकेक्षक का उत्तरदायित्व

11. सम्पत्तियों का गबन में सम्पत्ति की चोरी तथा इसे प्रायः तुलनात्मक छोटी तथा महत्वहीन राशि में कर्मचारियों द्वारा की जाती है। यद्यपि इसमें प्रबंधन भी लिप्त हो सकता है जो प्रायः तरीके से गबन को छुपाने में ज्यादा समर्थ होते हैं जिसे खोजना कठिन होता है। सम्पत्ति का गबन कई तरीके से किया जा सकता है। विश्लेषण करें तथा स्पष्ट करें।

12. धोखाधड़ी से परिणामतः सारवान मिथ्या विवरण को ना खोजने की जोखिम त्रुटि से परिणामतः ना खोजने से अधिक है। स्पष्ट करें।

अध्याय 6- स्वचालित वातावरण में अंकेक्षण

13. जब एक व्यापार ज्यादा स्वचालित वातावरण में परिचालित करता है यह संभावना है कि हम प्रणालियों के अंदर कई व्यापार कार्य तथा गतिविधियों को देखेंगें।

    उपरोक्त को प्रभावित करने के लिए अंकेक्षक को किन बिंदुओं पर विचार करना चाहिए, को वर्णित करते हुए स्पष्ट करें।

14. आज के डिजिटल युग में जब कम्पनियाँ व्यापार को चलाने के लिए ज्यादा से ज्यादा सूचना प्रौद्योगिकी प्रणालियों तथा नेटवर्क पर विश्वास करती हैं, डाटा तथा सूचना की मात्रा जो इन प्रणालियों में बहुसंख्यक विद्यमान है। डाटा विश्लेषण के उपयोग को वर्णित करते हुए स्पष्ट करें।

अध्याय 7- अंकेक्षण सेम्पलिंग

15. S Ltd. का अंकेक्षण की योजना करते हुए, आप सेम्पलिंग तकनीक को लागू करना चाहते हैं। आप अपने मस्तिष्क में क्या जोखिम तत्वों को रखेंगे?

16. अंकेक्षक को सेम्पल का परिणाम का आंकलन करना चाहिए तथा क्या अंकेक्षण के उपयोग ने जनसंख्या जिसका परीक्षण किया गया है, के बारे में निष्कर्ष के लिए उचित आधार प्रदान करते हैं।

अध्याय 8- विश्लेषणात्मक प्रक्रिया

17. यथार्थपूर्वक विश्लेषणात्मक प्रक्रिया सामान्यतः सौदों के बड़े परिमाण पर लागू होती हैं जो समय पर अनुमानयोग्य है। स्पष्ट करें।

18. व्यापार इकाइयों का अंकेक्षण में परम्परागत विचारी व्यक्तिगत वित्तीय विवरण मदों के मध्य संबंध सदा सरकार अथवा गैर व्यापार सार्वजनिक क्षेत्र इकाइयों के अंकेक्षण में प्रासंगिक नहीं हो सकता। विश्लेषण तथा स्पष्ट करें।

अध्याय 9– वित्तीय विवरण की मदों का अंकेक्षण

19. उदाहरण सहित अवधि के अंत पर अमूर्त स्थायी सम्पत्तियों की विद्यमानता की स्थापना के लिए अंकेक्षण प्रक्रिया के उदाहरण को स्पष्ट करें।

20. दायित्व का सत्यापन उतना ही महत्वपूर्ण है जितना सम्पत्ति का, यह विचार करते हुए यदि कोई दायित्व छूट गया है (अथवा कम वर्णित किया) अथवा ज्यादा वर्णित किया,

© The Institute of Chartered Accountants of India

चिट्ठा इकाई की कार्यस्थिति का सत्य तथा उचित मत नहीं दिखाता। चालू दायित्व के रूप में वर्गीकृत होने वाले दायित्वों के मानदंड को वर्णित करते हुए स्पष्ट करें।

अध्याय 10- कम्पनी अंकेक्षण

21. (a) जब शाखा के खाते को कम्पनी का अंकेक्षक के अतिरिक्त एक व्यक्ति द्वारा अकेंक्षित किया जाता है, इस प्रकार के अंकेक्षक की भूमिका तथा शाखा के खाता के अंकेक्षण के संबंध में कम्पनी का अंकेक्षक तथा कम्पनी के अंकेक्षण की सम्पूर्णतः स्पष्ट समझ की आवश्यकता है। स्पष्ट करें।

    (b) केंद्रीय सरकार की अनुमति की आवश्यकता क्यों है? जब अंकेक्षक को उसकी अवधि से पूर्व हटाया गया परन्तु उसकी आवश्यकता नहीं जब अंकेक्षक को उसकी अवधि की समाप्ति के पश्चात् बदला है?

22. कम्पनी अधिनियम 2013 की धारा 143(1) के तहत पड़ताल करने के लिए अंकेक्षक के कर्तव्यों को स्पष्ट करें।

23. अंकेक्षक के अधिकार को स्पष्ट करना है-

    (a) उसके द्वारा परीक्षण खातों पर कम्पनी के सदस्यों को रिपोर्ट

    (b) अधिकारियों से सूचना तथा स्पष्टीकरण को प्राप्त करना

अध्याय 11- अंकेक्षण रिपोर्ट

24. अंकेक्षक की रिपोर्ट में शीर्षक "वित्तीय विवरण के लिए प्रबंधन का उत्तरदायित्व" के साथ एक खंड को सम्मिलित करेगा, SA 200 प्रबंधन तथा जहां पर उपयुक्त हो संचालन के साथ प्रभारित व्यक्तियों से संबंधित आधार को स्पष्ट करता है। जिस पर SA के अनुसार अंकेक्षण किया है। स्पष्ट करें।

25. प्रमुख अंकेक्षण मामलों का संप्रेषण के उद्देश्यों को स्पष्ट रूप से व्याख्या करें।

अध्याय 12- बैंक अंकेक्षण

26. अंकेक्षक को यथार्थपूर्वक प्रक्रियाओं की प्रकृति, समय तथा विस्तार को निर्धारण करने के लिए बैंक के मामले में अग्रिम के उपर विभिन्न आंतरिक नियंत्रणों की कुशलता का परीक्षण करना चाहिए। अग्रिम के उपर आंतरिक नियंत्रणों में क्या सम्मिलित करना चाहिए।

अध्याय 13- इकाइयों का विभिन्न प्रकार का अंकेक्षण

27. आपको एक NGO के अंकेक्षक के रूप में नियुक्त किया गया है, संक्षेप में उन बिंदुओं को वर्णित करें जिस पर एक संस्था का अंकेक्षण करते हुए योजना बनायेंगे।

28. एक अस्पताल का सामान्य व्यवहारों में रोगी उपचार, प्राप्ति का संग्रहण, दान, पूंजी व्यय सम्मिलित है। आपको एक अस्पताल का इस प्रकार का सौदे का अंकेक्षण करते हुए विचार करने वाले विशेष बिंदुओं का वर्णन करना अपेक्षित है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

सुझाये उत्तर/संकेत

1. (i) **गलत:** वित्तीय विवरण की तैयारी में इकाई की तथ्य तथा परिस्थिति पर इकाई का लागू प्रतिवेदन फ्रेमवर्क की आवश्यकता को लागू करने में प्रबंधन द्वारा निर्णयन लिप्त हैं। इसके अतिरिक्त कई वित्तीय विवरण में विषयपरक निर्णय अथवा अनिश्चितता की डिग्री अथवा समीक्षा लिप्त है तथा स्वीकार्य व्याख्या अथवा निर्णयन की श्रृंखला हो सकती है जिसे किया जा सके।

(ii) **गलत:** धोखाधड़ी में इसे छुपाने के लिए डिजाइन अत्याधुनिक तथा ध्यानपूर्वक गठित योजना लिप्त हो सकती है। इसलिए अंकेक्षण साक्ष्य को एकत्रित करने के लिए प्रयुक्त अंकेक्षण प्रक्रिया एक जानबूझकर मिथ्या विवरण को खोजने के लिए अप्रभावी हो सकती है, उदाहरण के लिए प्रपत्र को असत्य बनाने के लिए साठगांठ जो अंकेक्षक को विश्वास दिला सकता है कि अंकेक्षण साक्ष्य वैध है जबकि यह नहीं है। अंकेक्षक प्रपत्र की प्रमाणीकरण में ना ही तो प्रशिक्षित है तथा ना ही उनसे विशेषज्ञ होने की अपेक्षा की जाती है।

(iii) **गलत:** एक अंकेक्षक गलत करने के आरोपित का अधिकारिक अन्वेषण नहीं है। तदानुसार, एक अंकेक्षक को विशिष्ट कानूनी अधिकार नहीं दिये गये हैं जैसे खोज का अधिकार जो किइस प्रकार का अन्वेषण के लिए आवश्यक हो सकते हैं।

(iv) **गलत:** कठिनाई, समय अथवा सम्मिलित लागत का मामला स्वयं में अंकेक्षक के लिए एक अंकेक्षण प्रक्रिया को हटाने का वैध आधार नहीं है जिनके लिए कोई विकल्प नहीं है।

उपयुक्त योजना अंकेक्षण के परिचालन के लिए उपलब्ध संसाधन तथा पर्याप्त समय उपलब्ध करवाने में सहायता करता है। इसके बावजूद सूचना की प्रासंगिकता तथा इसका मूल्य समय के साथ कम हो जाता है तथा सूचना की विश्वसनीयता तथा इसकी लागत के मध्य संतुलन है।

(v) **गलत:** अंकेक्षक को अपने कार्य की इस प्रकार योजना बनानी चाहिए ताकि उसे कुशल तथा समयबद्व तरीके में प्रभावी अंकेक्षण को परिचालित करने में समर्थ कर सके। योजना ग्राहक के व्यापार के ज्ञान पर आधारित होनी चाहिए।

(vi) **सही:** SA-300 "वित्तीय विवरण का अंकेक्षण की योजना" के अनुसार योजना एक अंकेक्षण का अलग चरण नहीं है परन्तु एक लगातार तथा दोहराने वाली प्रक्रिया है जो गत अंकेक्षण की पूर्णता के तुरंत पश्चात् (अथवा के संबंध में) आरंभ हो जाता है तथा वर्तमान अंकेक्षण लिप्तता की पूर्णता तक जारी रहता है।

(vii) **गलत:** अंकेक्षक अंकेक्षण प्रपत्रीकरण के भाग के रूप में इकाई के रिकार्ड की प्रतिलिपियाँ (**उदाहरण के लिए,** महत्वपूर्ण तथा विशिष्ट संविदा तथा समझौता) शामिल हो सकते है।अंकेक्षण प्रपत्रीकरण इकाई का लेखा रिकार्ड का स्थानापन्न नहीं है।

(viii) **गलत:** SQC 1 "फर्म के लिए गुणवत्ता नियंत्रण को ऐतिहासिक वित्तीय सूचना तथा अन्य आश्वासन तथा संबंधित सेवा का अंकेक्षण तथा समीक्षा को निष्पादित करता है,

© The Institute of Chartered Accountants of India

फर्म को अंकेक्षण फाइल की समयबद्व पूर्णता के लिए नीतियों तथा प्रक्रिया को स्थापित करने के लिए फर्म को कहता है। एक उपयुक्त समय सीमा जिसके अंदर अंतिम अंकेक्षण फाइल का एक्शन को पूर्ण करना होता है साधारणतः अंकेक्षक की रिपोर्ट की तिथि के पश्चात् 60 दिवस से अधिक नहीं है।

(ix) **गलत:** जब अंकेक्षक ने निर्धारित किया है कि अभिकथन स्तर पर सारवान मिथ्या विवरण का एक समीक्षा जोखिम एक महत्वपूर्ण जोखिम है, अंकेक्षक यथार्थपूर्वक प्रक्रिया का निष्पादन करेगा जो कि उस जोखिम पर विशेष रूप से उत्तरदायी है। जब महत्वपूर्ण जोखिम का दृष्टिकोण केवल यथार्थवादी प्रक्रिया से मिलकर बना है, इस प्रक्रिया में विवरण का परीक्षण सम्मिलित होगा।

(x) **गलत:** SA सामान्यतः पृथक रूप से अन्तर्निहित जोखिम तथा नियंत्रण जोखिम को संदर्भित नहीं करते, परन्तु "सारवान मिथ्या विवरण का जोखिम"का संयुक्त समीक्षा है। यद्यपि, अंकेक्षक अधिमान अंकेक्षण तकनीक अथवा पद्वतिकरण तथा व्यवहारिक विचार पर निर्भर अन्तर्निहित तथा नियंत्रण जोखिम का पृथक अथवा संयुक्त समीक्षा कर सकते हैं। सारवान मिथ्या विवरण की समीक्षा को मात्रात्मक शर्त जैसे प्रतिशत में अथवा गैर मात्रात्मक शब्द में प्रकट किया जा सकता है। किसी मामले में अंकेक्षक के लिए उपयुक्त जोखिम समीक्षा को करने की आवश्यकता विभिन्न दृष्टिकोण जिसे वे कर सकते हैं, से अधिक महत्वपूर्ण है।

अध्याय 1- अंकेक्षण की प्रकृति, उद्देश्य तथा क्षेत्र

2. **(a) गुणवत्ता नियंत्रण को फर्म को प्रणाली** निम्न तत्वों में प्रत्येक का संबोधन के लिए नीतियों तथा प्रक्रिया को सम्मिलित किया जायेगा:

(a) फर्म के अंदर गुणवत्ता के लिए नेतृत्व उत्तरदायित्व

(b) नैतिक आवश्यकता

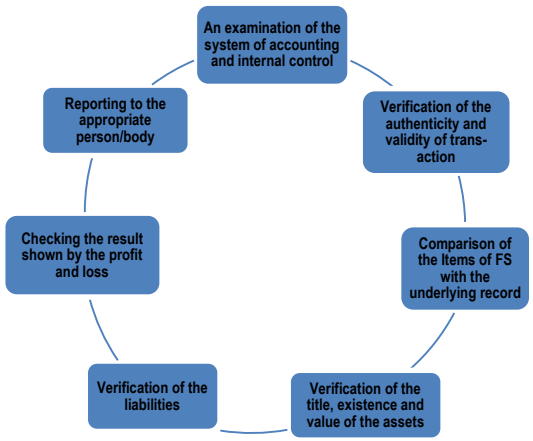
(c) ग्राहक संबंध तथा निर्दिष्ट लिप्तता की स्वीकृति तथा जारी रहना

(d) मानव संसाधन

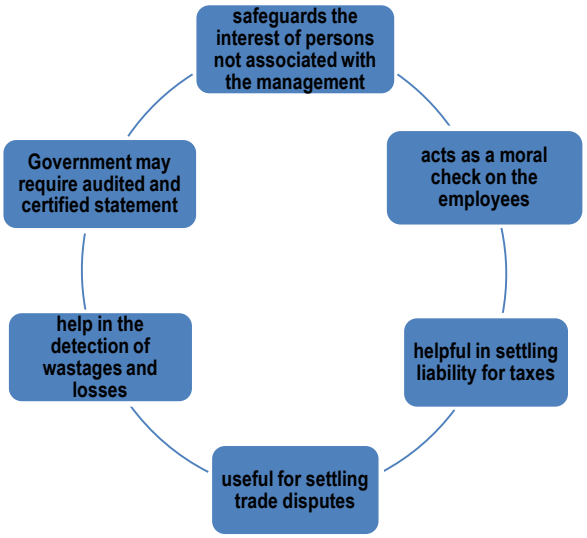
(e) लिप्तता कुशलता

(f) निगरानी

(b) **अंकेक्षणकी प्रमुख उपयोगिता विश्वसनीय वित्तीय विवरण में है जिसके आधार पर कार्य स्थिति को समझना सरल है।** स्पष्ट उपयोगिता के अतिरिक्त,अकेंक्षण के अन्य लाभ हैं। इनमें से उन पर उधम तथा संस्था जहां पर अंकेक्षण अनिवार्य नहीं है कुछ अथवा सभी काफी मूल्य के है, इनमें से कुछ लाभ को नीचे दिया है:



© The Institute of Chartered Accountants of India



(a) **यह इकाइ क प्रबंधन के साथ जुड़े व्यक्ति का वित्तीय हित का संरक्षण करता है चाहे वे साझेदार है अथवा अंशधारक, बैंकर्स, वित्तीय संस्थान, जनता इत्यादि है।**

(b) यह गबन करने के लिए कर्मचारियों पर नैतिक जांच के रूप में कार्यवाही करता है।

(c) लेखा का अकेंक्षित विवरण कर की दायित्व का निपटारा ऋण की सौदेबाजी तथा एक व्यापार के लिए क्रय प्रतिफल के निर्धारण के लिए सहायक है।

(d) यह सम्पत्ति की अग्नि अथवा अन्य आपदा के द्वारा कोई क्षति के संबंध में तथा उच्च मजदूरी अथवा बोनस के लिए व्यापार विवाद का निपटारा में भी उपयोगी है।

(e) **एक अंकेक्षण विभिन्न तरीके जिनसे इनकी जांच की** विशेष रूप से वह जो आंतरिक नियंत्रण माप अथवा आंतरिक जांच का अभाव अथवा अपर्याप्तता के कारण को दिखाने के लिए विनिष्ट तथा हानि की खोज में सहायता कर सकता है।

(f) **अंकेक्षण ज्ञात करता है क्या लेखा की आवश्यक पुस्तक तथा सहायक रिकार्ड को सही ढंग से रखा है तथा** ग्राहक को इस संबंध में त्रुटियां अथवा अपर्याप्तता को पूरा करने में सहायता करता है।

(g) एक समीक्षा कार्य के रूप में अंकेक्षण संस्था में विभिन्न नियंत्रण की विद्यमानता तथा परिचालन की समीक्षा करता है तथा उनमें कमजोरी, अपर्याप्तता इत्यादि का प्रतिवेदन करता है।

(h) अंकेक्षित खाता साझेदार का प्रवेश अथवा मृत्यु के समय खाता का निपटारा में बहुत सहायक है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(i) सरकार एक विशेष व्यापार के लिए सहायता अथवा लाइसेंस को जारी करने से पूर्व अंकेक्षित तथा प्रमाणित विवरण की मांग कर सकती है।

3. (a) **अंकेक्षक से अंकेक्षण जोखिम को शून्य तक करने की अपेक्षा नहीं की जाती** तथा ना ही की जा सकती है तथा इसलिए वित्तीय विवरण से पूर्ण आश्वासन प्राप्त नहीं कर सकता कि वित्तीय विवरण धोखाधड़ी अथवा त्रुटि के कारण सारवान मिथ्या विवरण से मुक्त है। ऐसा है कि क्योंकि अंकेक्षण की अंतर्निहित सीमायें हैं। यह एक अंकेक्षण की अर्न्तनिहित परिसीमा के कारण है:

(i) **वित्तीय रिपोर्टिंग की प्रकृति**: वित्तीय विवरण की तैयारी में इकाई की तथ्यों तथा परिस्थितियों का इकाई की लागू वित्तीय रिपोर्टिंग फ्रेमवर्क की आवश्यकता को लागू करने में प्रबन्धन द्वारा निर्णयन लिप्त है। इसके अतिरिक्त, कई वित्तीय विवरण मदों में विषयपरक निर्णय अथवा समीक्षा अथवा अनिश्चितता की डिग्री लिप्त है तथा स्वीकार्य व्याख्या अथवा निर्णयन की श्रृंखला हो सकती है जिसे किया जा सकता है।

(ii) **अंकेक्षण प्रक्रियाओं की प्रकृति** : अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करने की अंकेक्षक की योग्यता पर व्यवहारिक तथा कानूनी सीमा है। उदाहरण के लिए:

1. यह संभावना है कि प्रबंधन अथवा अन्य जानबूझकर अथवा अनजाने में पूर्ण सूचना को प्रदान ना करे जो वित्तीय विवरण की तैयारी तथा प्रस्तुति के लिए प्रासंगिक है अथवा जिसका अनुरोध अंकेक्षक द्वारा किया है।
2. धोखाधड़ी में उसे छुपाने के लिए अनुरोध अत्याधुनिक तथा ध्यानपूर्वक डिजाइन योजना लिप्त है। इसलिए अंकेक्षण साक्ष्य को इकट्ठा करने के लिए प्रयुक्त अंकेक्षण प्रक्रिया एक जानबूझकर मिथ्या विवरण की खोज के लिए अप्रभावी हो सकती है, उदाहरण के लिए प्रपत्रीकरण को असत्य करने के लिए सांठगांठ हो सकती है जो अंकेक्षण को यह विश्वास दिला सकती है कि अंकेक्षण साक्ष्य वैध है जबकि यह है नहीं। अंकेक्षक ना ही प्रशिक्षित ना ही प्रपत्र के प्रमाणीकरण में दक्ष है।
3. एक अंकेक्षण आरोपित गलत करने में एक अधिकारिक अन्वेषण नहीं है, तदानुसार, अंकेक्षक को विशिष्ट कानूनी अधिकार नहीं दिया गया है जैसे खोज का अधिकार जो कि एक अन्वेषण के लिए आवश्यक हो सकता है।

(iii) **वित्तीय रिपोर्टिंग की समयबद्धता तथा लाभ तथा लागत के मध्य संतुलन:** कठिनाई, समय अथवा लिप्त लागत का मामला स्वयं में अंकेक्षक के लिए अंकेक्षण प्रक्रिया को छोड़ने का वैध आधार नहीं है जहां पर कोई विकल्प नहीं है।

उपयुक्त योजना अंकेक्षण का परिचालन के लिए उपलब्ध पर्याप्त समय तथा संसाधन को बनाने में सहायता करते हैं। इसके बावजूद, सूचना की प्रासंगिकता, तथा इसका मूल्य समय के साथ कम होता है तथा सूचना की विश्वसनीयता तथा इसकी लागत के मध्य संतुलन नहीं है।

(iv) **अन्य मामले जो एक अंकेक्षण की सीमा को प्रभावित करते हैं:** कुछ विषय

© The Institute of Chartered Accountants of India

वस्तुओं के मामले में, सारवान मिथ्या विवरण को खोजने की अंकेक्षक की परिसीमा विशेष रूप से महत्वपूर्ण है। इस प्रकार का अभिकथन अथवा विषय वस्तु में सम्मिलित है:

- धोखाधड़ी विशेष रूप से वरिष्ठ प्रबंधन का शामिल होना अथवा सांठगांठ
- संबंधित पक्ष संबंध तथा सौदे की विद्यमानता तथा पूर्णता
- कानून तथा अधिनियमों का गैर अनुपालन का घटित होना
- भावी घटना अथवा स्थिति जो एक इकाई को चलायमान संस्था को जारी नहीं रखती।

(b) अंकेक्षण तथा कानून के मध्य संबंध काफी नजदीकी हैं। अंकेक्षण में क्या अथवा इन सौदों को सही ढंग से प्रविष्ट किया है, केमत से विभिन्न सौदों का परीक्षण लिप्त है यह आवश्यक करता है कि अंकेक्षक की इकाई को प्रभावित करने वाला व्यापार कानून का अच्छा ज्ञान है। यह संविदा का कानून, पराक्रमय प्रलेख इत्यादि के साथ परिचित होना चाहिए। कराधान कानून का ज्ञान भी आवश्यक है क्योंकि इकाई को विभिन्न कर कानून के द्वारा प्रभावित विभिन्न प्रावधानों को ध्यान में रखकर अपने वित्तीय विवरण को तैयार करना होता है। विभिन्न सौदों विशेष रूप से लेखांकन पक्ष का प्रभाव का विश्लेषण में एक अंकेक्षक का प्रत्यक्ष तथा अप्रत्यक्ष कर कानून के बारे में अच्छा ज्ञान होना चाहिए।

अध्याय 2- अंकेक्षण व्यूहरचना,अंकेक्षण योजना तथा अंकेक्षण कार्यक्रम

4. (a) अंकेक्षक को एक कुशल तथा समयबद्व तरीके में एक प्रभावी अंकेक्षण के परिचालन में उसे समर्थ करने के लिए अपने कार्य की योजना बनानी चाहिए। योजना ग्राहक क व्यापार क ज्ञान पर आधारित होनी चाहिए।

योजना को अन्य के मध्य कवर करना चाहिए:

(a) ग्राहक की लेखांकन प्रणालियों, नीतियों तथा आंतरिक नियंत्रण प्रक्रियाओं का ज्ञान अधिगृहित करना;

(b) आंतरिक नियंत्रण पर निर्भरता की प्रत्याशित सीमा निर्धारित करना;

(c) किये जाने वाले अंकेक्षण की प्रकृति, समयबद्धता तथा विस्तार का निर्धारण करना तथा प्रोग्रामिंग करना; तथा

(d) किये जाने वाले कार्य को समन्वित करना।

(b) अंकेक्षण सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना स्थापित करेगा जो अंकेक्षण का क्षेत्र, समयबद्धता तथा दिशा स्थापित करता है, तथा अंकेक्षण योजना के विकास का मार्गदर्शन करता है।

सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना की स्थापना की प्रक्रिया अंकेक्षक को अंकेक्षक की जोखिम समीक्षा प्रक्रिया की पूर्ति के तहत इस प्रकार के मामलों को निर्धारित करता है जैसे:

1. विशिष्ट अंकेक्षण क्षेत्र के लिए संसाधनों को जुटाना जैसे उच्च जोखिम क्षेत्र के

© The Institute of Chartered Accountants of India

लिए उपयुक्त रूप से अनुभवी दल के सदस्यों का उपयोग अथवा जटिल मामलों पर विशेषज्ञ की लिप्तता;

2. विशिष्ट अंकेक्षण क्षेत्र को आबंटित करने के लिए संसाधन की राशि जैसे सारवान स्थानों पर इंवेंटरी गिनती का अवलोकन के लिए निर्दिष्ट दल के सदस्यों की संख्या, समूह अंकेक्षण के मामले में अन्य अंकेक्षक के कार्य की समीक्षा अथवा उच्च जोखिम क्षेत्र में आबंटन के लिए घंटों में अंकेक्षण बजट;

3. जहां इन संसाधनों को नियोजित किया जाता है जैसे क्या अंतरिम अंकेक्षण चरण पर है अथवा प्रमुख निर्दिष्ट तिथि पर है; तथा

4. किस प्रकार संसाधन की व्यवस्था, निर्देशन तथा पर्यवेक्षित किया जाता है जैसे जब दल की ब्रिफिंग अथवा डिब्रिफिंग मीटिंग को आयोजित करने की अपेक्षा है, किस प्रकार लिप्तता साझेदार तथा प्रबन्धक समीक्षा करने की अपेक्षा है **(उदाहरण के लिए आनसाइट, ऑफ साइट),**तथा कब लिप्तता गुणवत्ता नियंत्रण समीक्षा को पूर्ण किया जायेगा।

5. (a) अंकेक्षक सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना को नवीनतम करेगा तथा बदलेगा तथा अंकेक्षण योजना जैसा अंकेक्षण के दौरान आवश्यक है। अनेपक्षित घटना के परिणामस्वरूप, स्थिति में बदलाव अथवा अंकेक्षण प्रक्रिया के परिणाम से प्राप्त अंकेक्षण साक्ष्य के परिणामस्वरूप, अंकेक्षक को सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना तथा अंकेक्षण योजना तथा इस तरह से समीक्षा जोखिम की पुर्नरक्षित विचार पर आधारित आगे अंकेक्षण प्रक्रिया की योजनाबद्व प्रकृति, समय तथा हद को संशोधित करने की आवश्यकता हो सकती है। एक मामला हो सकता है जब सूचना अंकेक्षक का ध्यान में आ सकती है जो उपलब्ध सूचना से पर्याप्त रूप से भिन्न हो सकता है जब अंकेक्षक अंकेक्षण प्रक्रिया की योजना बनाता है। उदाहरण के लिए, यथार्थवादी प्रक्रिया के निष्पादन के जरिये प्राप्त अंकेक्षण साक्ष्य नियंत्रण के परीक्षण के जरिये प्राप्त अंकेक्षण साक्ष्य को उलट सकता है।

(b) अंकेक्षक प्रलेख बनायेगा:

(a) सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना;

(b) अंकेक्षण योजना, तथा

(c) सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना अथवा अंकेक्षण योजना की अंकेक्षण लिप्तता के दौरान किये गये किसी पर्याप्त बदलाव तथा ऐसे परिवर्तन के लिये कारण।

सम्पूर्ण अंकेक्षण संरचना का प्रपत्रीकरण लिप्तता दल को महत्वपूर्ण मामलों का सम्प्रेषण करने तथा अंकेक्षण का सही ढंग से योजना बनाने के लिए आवश्यक माने जाने वाले प्रमुख निर्णय का रिकार्ड है।

उदाहरण के लिए, अंकेक्षक अनुस्मारक के स्वरूप में सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना का सारांश कर सकता है जो अंकेक्षण का सम्पूर्ण क्षेत्र, समय तथा परिचालन के संबंध में मुख्य निर्णय को समाहित करता है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

अंकेक्षण योजना का प्रपत्रीकरण समीक्षा जोखिम की योजनाबद्ध प्रकृति, समय तथा हद तथा समीक्षा जोखिम के प्रत्युत्तर में अभिकथन स्तर पर आगे अंकेक्षण प्रक्रिया का रिकॉर्ड है। यह अंकेक्षण प्रक्रिया की उपयुक्त योजना का रिकॉर्ड के रूप में कार्य करता है जिसे उसके निष्पादन से पहले अनुमोदित किया जा सकता है। अंकेक्षक विशेष लिप्तता परिस्थिति को परिलक्षित करने के लिए जैसा आवश्यक है मानक अंकेक्षण कार्यक्रम तथा/अथवा पूर्णता जांच सूची का उपयोग कर सकते हैं। सम्पूर्ण अंकेक्षण व्यूहरचना तथा अंकेक्षण योजना में महत्वपूर्ण बदलाव तथा अंकेक्षण प्रक्रिया की योजनाबद्ध प्रकृति, समय तथा हद को परिणामतः बदलाव का रिकॉर्ड स्पष्ट करता है कि क्यों पर्याप्त बदलाव किया है तथा सम्पूर्ण व्यूहरचना तथा अंकेक्षण योजना को अंततः अंकेक्षण के लिए अपनाया है।

उदाहरण के लिए-

निम्न चीजें अंकेक्षक का प्रपत्र क भाग हानो चाहिए:

- इकाई की प्रमुख निर्णय कर्ता के साथ चर्चा का सारांश
- सेवा की अंकेक्षण समिति की पूर्व अनुमति का प्रपत्रीकरण, जब आवश्यक है
- अंकेक्षण प्रपत्रीकरण पहुँच पत्र
- हमारी सेवा के क्षेत्र में बदलाव अथवा क्षेत्र के संबंध में प्रबंधन अथवा संचालन से प्रभारित व्यक्तियों के साथ अन्य संप्रेषण अथवा समझौता
- इकाई के वित्तीय विवरण पर अंकेक्षक की रिपोर्ट
- अन्य रिपोर्ट जैसा लिप्तता समझौते में निर्दिष्ट है। (उदाहरणत ऋण प्रतिज्ञापत्र अनुपालन पत्र)

अध्याय 3- अंकेक्षण प्रपत्रीकरण तथा अंकेक्षण साक्ष्य

6. (a) कारकों पर निर्भर अंकेक्षण प्रपत्रीकरण का स्वरूप, विषयवस्तु तथा हद जैसे:

1. इकाई की जटिलता तथा आकार
2. निष्पादित किये जाने वाले अंकेक्षण प्रक्रिया की प्रकृति
3. सामग्री मिथ्या विवरण की जोखिम की पहचान
4. प्राप्त अंकेक्षण साक्ष्य का महत्व
5. पहचान अपवाद की प्रकति तथा हद
6. प्राप्त अंकेक्षण अथवा निष्पादित कार्य का प्रपत्रीकरण से तुरंत पहचान योग्य नहीं निष्कर्ष के लिए आधार अथवा निष्कर्ष के लिए प्रपत्र की आवश्यकता
7. प्रयुक्त किये गये अंकेक्षण कार्यप्रणाली तथा उपकरण

(b) अंकेक्षक एक अंकेक्षण फाइल में अंकेक्षण प्रपत्रीकरण को संयोजित करेगा तथा अंकेक्षक की रिपोर्ट की तिथि के पश्चात् समयबद्ध आधार पर अंतिम अंकेक्षण के संयोजन की प्रशासकीय प्रक्रिया को पूर्ण करेगा।

© The Institute of Chartered Accountants of India

SQC 1 "फर्म का जो ऐतिहासिक वित्तीय सूचना तथा अन्य आश्वासन तथा संबंधित सेवा का अंकेक्षण तथा समीक्षा करती है, का गुणवत्ता नियंत्रण फर्म को अंकेक्षण फाइल के संयोजन की समयबद्व पूर्णता के लिए नीतियों तथा प्रक्रिया को स्थापित करने के लिए कहता है। एक उपयुक्त समय सीमा जिसमें अंतिम अंकेक्षण फाइल के संयोजन को पूरा करना होता अंकेक्षण की रिपोर्ट की तिथि के पश्चात् 60 दिवस से अधिक नहीं है।

अंकेक्षक की रिपोर्ट की तिथि के पश्चात् अंतिम अंकेक्षण फाइल के संयोजन की पूर्ति एक प्रशासकीय प्रक्रिया है जिसमें नया निष्कर्ष निकालना अथवा नये अंकेक्षण प्रक्रिया का निष्पादन सम्मिलित नहीं है। यद्यपि अंतिम संयोजन प्रक्रिया के दौरान अंकेक्षण प्रपत्रीकरण में बदलाव किया जा सकता है यदि वे प्रकृति में प्रशासकीय है।

इस प्रकार के बदलाव में सम्मिलित है:

- हटाये गये प्रपत्रीकरण को हटाना अथवा समाप्त करना
- वर्किंग पेपर का छांटना, क्रमवार करना, क्रॉस संदर्भ
- फाइल संयोजन प्रक्रिया से संबंधित पूर्णता जांच सूची पर हस्ताक्षर करना
- अंकेक्षण साक्ष्य का प्रपत्रीकरण जिसे अंकेक्षक ने अंकेक्षक की रिपोर्ट की तिथि से पहले लिप्तता दल का प्रासंगिक सदस्यों से प्राप्त, चर्चा तथा सहमति हुई है।

अंतिम अंकेक्षण फाइल का एक संयोजन के पश्चात् अंकेक्षक रोके जाने की अवधि की समाप्ति से पूर्व किसी प्रकृति का प्रपत्रीकरण को हटाया अथवा समाप्त नहीं करेगा

SQC 1 फर्म को लिप्तता प्रपत्र को रोकने के लिए नीतियों तथा प्रक्रिया का स्थापित करने के लिए कहता है। अंकेक्षण लिप्तता के लिए रोके जाने की अवधि सामान्यतः अंकेक्षक की रिपोर्ट से सात वर्षों से कम नहीं होगी।

7. (a) **अंकेक्षण साक्ष्य अंकेक्षक की राय तथा रिपोर्ट के समर्थन के लिए आवश्यक है।** यह प्रकृति में संचयी है तथा मुख्यतः अंकेक्षण के दौरान निष्पादित अंकेक्षण प्रक्रिया से प्राप्त किया है। यद्यपि इसमें अन्य स्त्रोत जैसे गत अंकेक्षण से प्राप्त सूचना सम्मिलित होगी। इकाई के अंदर तथा बाहर स्त्रोत के अतिरिक्त इकाई का लेखांकन रिकॉर्ड अंकेक्षण साक्ष्य का महत्वपूर्ण रिकॉर्ड है। साथ में सूचना जिसे अंकेक्षण साक्ष्य के रूप में प्रयुक्त किया जा सकता है, को प्रबन्धन का विशेषज्ञ का कार्य का उपयोग कर तैयार किया जाता है। अंकेक्षण साक्ष्य दोनों सूचनाओं से मिलकर बना है जो प्रबन्धकीय अभिकथन का समर्थन तथा संपुष्टी करता है तथा कोई सूचना जो इस प्रकार का अभिकथन का खंडन करता है। इसके अतिरिक्त, कुछ मामलों में, सूचना का अभाव (उदाहरण के लिए, प्रबन्धन की आवेदित प्रतिरूप को प्रदान करने में इन्कार करना) को अंकेक्षक द्वारा प्रयुक्त किया जाता है, तथा इसलिए अंकेक्षण साक्ष्य बनाता है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

अंकेक्षक की राय बनाने में ज्यादातर अंकेक्षक का कार्य अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करने तथा आंकलन करने से मिलकर बना है। अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करने के लिए अंकेक्षण प्रक्रिया में जांच के अतिरिक्त निरीक्षण, अवलोकन, पुष्टी, पुनः गणना, पुनः निष्पादन तथा विश्लेषणात्मक प्रक्रिया प्रायः कुछ समन्वय में सम्मिलित हो सकती है। यद्यपि जांच महत्वपूर्ण अंकेक्षण साक्ष्य को प्रदान कर सकती है तथा मिथ्या विवरण का साक्ष्य प्रस्तुत कर सकती है, जांच अकेली अभिकथन स्तर पर सारवान मिथ्या विवरण के अभाव का पर्याप्त अकेंक्षण साक्ष्य अथवा नियंत्रण की परिचालन प्रभावदेयता को प्रदान नहीं करता।

जैसा SA 200 "स्वतंत्र अंकेक्षक का सम्पूर्ण उद्देश्य तथा अंकेक्षण पर मानक के अनुसार एक अंकेक्षण का परिचालन" में स्पष्ट किया है,उचित आश्वासन को प्राप्त किया जाता है जब अंकेक्षक ने अंकेक्षण जोखिम (अर्थात् जोखिम जिस पर अंकेक्षक एक अनुपयुक्त राय प्रकट करता है जब वित्तीय विवरण सारवान रूप से मिथ्या वर्णित है, की स्वीकार्य न्यून स्तर तक कम करने के लिए पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त कर लिया। अंकेक्षण साक्ष्य की पर्याप्तता तथा उपयुक्तता एक दूसरे से परस्पर संबंधित है।

(b) नियंत्रण का टेस्ट: नियंत्रण का टेस्ट को अभिकथन स्तर पर सारवान मिथ्या विवरण को रोकने अथवा खोजने तथा तथा सही करने में नियंत्रण की परिचालन प्रभावदेयता का आंकलन करने के लिए डिजाइन एक अंकेक्षण प्रक्रिया है।

अंकेक्षक प्रासंगिक नियंत्रण की परिचालन प्रभावदेयता के बारे में पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करने के लिए नियंत्रण का डिजाइन तथा परीक्षण को निष्पादित करेगा जब:

(a) अभिकथन स्तर पर सारवान मिथ्या विवरण का अंकेक्षक का जोखिम की समीक्षा में एक अपेक्षा सम्मिलित है कि नियंत्रण प्रभावी रूप से परिचालित है (अर्थात् अंकेक्षक यथार्थपूर्वक प्रक्रिया की प्रकृति, समय तथा हद का निर्धारण में नियंत्रण की परिचालन प्रभावदेयता पर विश्वास रखने का इरादा रखता है); अथवा

(b) यथार्थपूर्वक प्रक्रिया अकेले अभिकथन स्तर पर पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य प्रदान नहीं कर सकते।

आश्वासन के उच्चतर स्तर की नियंत्रण की परिचालन प्रभावदेयता के बारे में मांग की जा सकती है जब अपनाया गया दृष्टिकोण मुख्यतः नियंत्रण के परीक्षण से मिलकर बनी है, विशेष रूप में जहां पर यथार्थपूर्वक प्रक्रिया से केवल पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करना सम्भव नहीं है अथवा व्यवहारिक नहीं है।

8. (a) सारवान मिथ्या विवरण की आकलित जोखिम पर विचार किये बिना अंकेक्षक सौदों की प्रत्येक सारवान श्रेणी, खाता शेष तथा प्रकटीकरण के लिए यथार्थपूर्वक प्रक्रिया को डिजाइन तथा निष्पादित करेगा।

1. यह आवश्यकता तथ्य को परिलक्षित करता है कि:

(i) अंकेक्षक की जोखिम की समीक्षा अनुमान है तथा सारवान मिथ्या विवरण

© The Institute of Chartered Accountants of India

के सभी जोखिम की पहचान नहीं कर सकता; तथा

(ii) प्रबंध प्रत्यादिष्ट सहित आंतरिक निंत्रण की अर्न्तनिहित सीमा है।

2. परिस्थिति पर निर्भर, अंकेक्षक निर्धारित कर सकता है कि:

- केवल यथार्थवादी विश्लेषणात्मक प्रक्रिया अंकेक्षण जोखिम को स्वीकार्य न्यून स्तर पर कम करने के लिए पर्याप्त होगा। उदाहरण के लिए, जहां पर जोखिम की अंकेक्षक की समीक्षा नियंत्रण का परीक्षण से अंकेक्षण साक्ष्य द्वारा समर्थित है।
- केवल विवरण के परीक्षण उपयुक्त है।
- यथार्थपूर्वक विश्लेषणात्मक प्रक्रिया तथा विवरण के परीक्षण का समन्वय समीक्षा जोखिमका सर्वाधिक उत्तरदायी है।

3. यथार्थ विश्लेषणात्मक प्रक्रिया सामान्यतः सौदों के बड़े परिमापन पर लागू है जो समय के अनुमानयोग्य होते हैं। SA 520, "विश्लेषणात्मक प्रक्रिया" आवश्यकता को स्थापित करती है तथा एक अंकेक्षण के दौरान विश्लेषणात्मक प्रक्रिया का उपयोग पर मार्गदर्शन प्रदान करते है।

4. जोखिम की प्रकृति तथा अभिकथन विवरण का परीक्षण के लिए प्रासंगिक है। उदाहरण के लिए विद्यमान अथवा उत्पन्नता अभिकथन से संबंधित विवरण का परीक्षण में वित्तीय विवरण राशि में समाहित मदों से चयन तथा प्रासंगिक अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करना लिप्त हो सकता है। दूसरी तरफ, पूर्णता अभिकथन से संबंधित विवरण का परीक्षण में मदों का चयन लिप्त हो सकता है जिसकी प्रासंगिक वित्तीय विवरण राशि में सम्मिलित होने की अपेक्षा है तथा अन्वेषण करना क्या उनको सम्मिलित किया है।

5. क्योंकि सारवान मिथ्या विवरण का जोखिम की समीक्षा आंतरिक नियंत्रण को शामिल करता है, यथार्थपूर्वक प्रक्रिया की हद को बढाने की आवश्यकता हो सकती है जब नियंत्रण से परीक्षण का परिणाम असंतोषजनक है।

6. विवरण का परीक्षण को डिजाइन करने में, परीक्षण की हद को साधारणतः सेम्पल साइज के संदर्भ में सोचा जाता है। यद्यपि, अन्य मामला प्रासंगिक है जिसमें सम्मिलित है क्या परीक्षण का अन्य चयनित तरीका का उपयोग करना ज्यादा प्रभावी है।

(b) बारम्बार बाहरी पुष्टि प्रक्रिया प्रासंगिक है जब खाता शष तथा उससे जुड़े अभिकथन को संबोधित करते हैं, परन्तु इन मदों तक सीमित नहीं है। उदाहरण के लिए, अंकेक्षक एक इकाई तथा अन्य पक्षों के मध्य समझौता, संविदा अथवा सौदों के संदर्भ में बाहरी पुष्टि की मांग कर सकता है। बाहरी पुष्टि प्रक्रिया को कुछ शर्तों के अभाव के बारे में अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करने के लिए निष्पादित किया जा सकता है। उदाहरण के लिए, एक प्रार्थना विशेष रूप से पुष्टि की मांग कर सकती है कि कोई "साइड समझौते" विद्यमान नहीं है जो इकाई की राजस्व कट ऑफ अभिकथन से प्रासंगिक है। अन्य स्थिति जहां पर बाहरी पुष्टि

© The Institute of Chartered Accountants of India

प्रक्रिया सारवान मिथ्या विवरण की समीक्षा जोखिम के प्रत्युत्तर में प्रासंगिक अंकेक्षण साक्ष्य प्रदान कर सकता है:

- बैंकिंग संबंध से प्रासंगिक बैंक शेष तथा अन्य सूचना
- खाता प्राप्य शेष तथा अवधि
- प्रक्रियागत अथवा प्रेषण के लिए माल भण्डारण गृहों पर तृतीय पक्ष द्वारा धारित स्कंध
- सुरक्षा अमानत अथवा सुरक्षा के लिए वकीलों अथवा वित्त प्रदानकर्ता द्वारा धारित सम्पत्ति हक विलेख
- तृतीय पक्षकारों के द्वारा सुरक्षित रखने के लिए धारित निवेश अथवा स्टॉक ब्रोकर्स से क्रय परन्तु तुलनपत्र तिथि तक सुपुर्दगी नहीं।
- पुर्नभुगतान की प्रासंगिक शर्त तथा प्रतिबंध संविदा सहित लेनदारों को देय राशि
- खाता भुगतानयोग्य शेष तथा अवधि

अध्याय 4- जोखिम मूल्यांकन तथा आंतरिक नियंत्रण

9. (a) **आंतरिक नियंत्रण क प्रभावी परिचालन के बारे में अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करते हुए,** अंकेक्षक विचार करता है कि किस प्रकार उसे लागू किया गया, सुसंगता जिसके साथ अवधि के दौरान लागू किया गया तथा किसके द्वारा उसे लागू किया था। प्रभावी परिचालन की अवधारणा मान्यता करती है कि किसके द्वारा उसे लागू किया था। निर्धारित नियंत्रण से विचलन इस प्रकार के कारकों जैसे प्रमुख कर्मीयों में बदलाव, सौदे के परिमाप में महत्वपूर्ण मौसमी उतार चढाव तथा मानव गलती के द्वारा हो सकती है। जब विचलन की खोज की जाती है, अंकेक्षक इन मामलों के संबंध में विशिष्ट पड़ताल करता है विशेष रूप से प्रमुख आंतरिक नियंत्रण कार्य में स्टाफ बदलाव का समय/अंकेक्षक तब सुनिश्चित करता है कि नियंत्रण का परीक्षण उपयुक्त रूप से बदलाव अथवा उतार चढाव अवधि को कवर करता है।

नियंत्रण के परीक्षणों के परिणाम पर आधारित, अंकेक्षक आंकलन करेगा क्या आंतरिक नियंत्रण को डिजाइन तथा परिचालित किया है जैसा नियंत्रण जोखिम की आरंभिक समीक्षा में निर्दिष्ट है। विचलन का आंकलन का परिणाम अंकेक्षक निष्कर्ष निकालने में हो सकता है कि नियंत्रण जोखिमका समीक्षा स्तर को पुर्नरक्षित करने की आवश्यकता है। इस प्रकार के मामले में, अंकेक्षक योजनाबद्व प्रक्रिया की प्रकृति, समय तथा हद को संशोधित करेगा।

अंकेक्षण की समाप्ति के पूर्व, यथार्थपूर्वक प्रक्रिया तथा अंकेक्षक के द्वारा प्राप्त यथार्थपूर्वक प्रक्रिया तथा अन्य अंकेक्षण साक्ष्य के परिणाम पर आधारित, अंकेक्षक को विचार करना चाहिए क्या नियंत्रण जोखिम की समीक्षा की पुष्टि की है। निर्धारित लेखांकन तथा आंतरिक नियंत्रण प्रणाली से विचलन के मामले में, अंकेक्षक को अपने प्रभाव पर विचार करने के लिए विशिष्ट पड़ताल करनी चाहिए। जहां पर इस पड़ताल के आधार पर, अंकेक्षक निष्कर्ष निकालता है कि विचलन इस

© The Institute of Chartered Accountants of India

तरह की हैं कि नियंत्रण जोखिम की आरंभिक समीक्षा का समर्थन नहीं किया जाता, वह उसका संशोधन करेगा जब तक नियंत्रण का अन्य परीक्षण से प्राप्त अंकेक्षण साक्ष्य उस कर निर्धारण का समर्थन करता है। जहां पर अंकेक्षक निष्कर्ष निकालता है कि नियंत्रण जोखिम के समीक्षा स्तर को पुर्नरक्षित करने की आवश्यकता है, वह योजनाबद्व यथार्थपूर्वक प्रक्रिया की प्रकृति, समय तथा हद को संशोधित करेगा।

यह सुझाव दिया गया है कि आंतरिक नियंत्रण का वास्तविक परिचालन को गहराई में परीक्षण तथा प्रक्रियात्मक परीक्षण का लागू करने के द्वारा परीक्षण करना चाहिए। प्रक्रियात्मक परीक्षण का अर्थ आरंभ करने, प्राधिकरण, रिकार्डिंग तथा सौदे का प्रपत्रीकरण का प्रत्येक चरण जिस पर यह प्रवाहित होता है, के संबंध में रखी प्रक्रिया के साथ अनुपालन का परीक्षण है।

(b) **एक प्रवाह चित्र:** यह कम्पनी की आंतरिक नियंत्रण का प्रणाली का प्रत्येक भाग की ग्राफिक प्रस्तुति है। एक प्रवाह चित्र को प्रणाली के अंकेक्षक की समीक्षा की रिकार्डिंग का ज्यादा सुस्पष्ट जरिये में विचार किया जाता है। यह वर्णात्मक स्पष्टीकरण की राशि को न्यूनतम करता है तथा किसी अन्य स्वरूप में संभव नहीं प्रस्तुति अथवा विचार को प्राप्त करता है। यह प्रणाली तथा सौदों का प्रवाह तथा एकीकरण तथा प्रपत्रीकरण का ''विहंगम दृश्य'' देता है, की आसानी से पहचान की जा सकती है तथा सुधार को सुझाया जा सकता है।

अंकेक्षक के लिए संस्था द्वारा चलाये जा रहे व्यापार की महत्वपूर्ण विशेषता, गतिविधियों की प्रकृति तथा वस्तु तथा सामग्री की विभिन्न चैनल तथा नकद दोनों अन्दर तथा बाहर का अध्ययन तथा निर्माणी, व्यापार तथा प्रशासन की समस्त प्रक्रिया का विस्तृत अध्ययन करना भी आवश्यक है। यह सही परिपेक्ष्य में आंतरिक नियंत्रण को समझने तथा आंकलन करने में सहायता करेगी।

10. (a) **अंकेक्षक अपने समस्त अंकेक्षण कार्यक्रम को केवल उसके द्वारा आंतरिक नियंत्रण प्रणाली तथा उसके वास्तविक परिचालन की** संतोषजनक समझ के पश्चात् बना सकता है। यदि वह इस पक्ष का अध्ययन करने की परवाह नहीं करता, यह संभावना है कि अंकेक्षण प्रोग्राम अनावश्यक रूप से भारी बन जाता है तथा अंकेक्षण का उद्देश्य प्रविष्टियों तथा वाउचर्स के ढेर में गुम हो जाता है। उसके लिए यह जानना महत्वपूर्ण है कि क्या प्रणाली वास्तव में परिचालन में है। प्रायः एक प्रणाली की स्थापना के पश्चात् प्रबंधन द्वारा अनुपालन को सुनिश्चित करने के लिए कोई उपयुक्त अनुगमन नहीं है। इस प्रकार की परिस्थिति में, अंकेक्षक को विश्वास दिलाया जाता है कि प्रणाली परिचालन में है जबकि वास्तविकता में यह परिचालन में नहीं है अथवा ज्यादा से ज्यादा केवल आंशिक रूप से परिचालित होता है। संभवतः कार्यकलाप सबसे खराब है कि जो अब तक अंकेक्षक की नजर में आया है तथा वह भ्रम की स्थिति में होगा यदि वह परवाह नहीं करता।

यह बेहतर होगा यदि अंकेक्षक ग्राहक की आंतरिक नियंत्रण प्रणाली की समीक्षा कर सकता है। यह उसे नियंत्रण तथा प्रभाव को आत्मसात करने में पर्याप्त समय देना होगा तथा उसे अंकेक्षण कार्यक्रम को बनाने में ज्यादा वस्तुपरक होगा। यह प्रणाली की कमजोरी को प्रबंधन को नोटिस में लाने की स्थिति में होगा तथा सुधार के लिए

© The Institute of Chartered Accountants of India

माप को सुझायेगा। एक आगे अंतरिम तिथि अथवा अंकेक्षण के दौरान यह ज्ञात कर सकता है कि किस प्रकार कमजोरी को हटाया गया है।

उपरोक्त से, यह निष्कर्ष निकाला जा सकता है कि अंकेक्षण कार्यक्रम की हद तथा प्रकृति परिचालन में आंतरिक नियंत्रण प्रणाली द्वारा पर्याप्त रूप से प्रभावित है। परीक्षण जांच की योजना का निर्णय करने में, आंतरिक नियंत्रण प्रणाली की विद्यमानता तथा परिचालन काफी महत्व का है।

आंतरिक नियंत्रण सिस्टम की उपयुक्त समझ अपनी विषय वस्तु तथा वर्किंग भी एक अंकेक्षक को अंकेक्षण कार्यक्रम को कवर किये जाने वाला विभिन्न क्षेत्र में लागू किये जाने वाले उपयुक्त अंकेक्षण प्रक्रिया का निर्णय लेने में समर्थ करता है।

एक स्थिति में जहां पर आंतरिक नियंत्रण को कुछ क्षेत्र में कमजोर माना जाता है, अंकेक्षक एक अंकेक्षण प्रक्रिया अथवा परीक्षण को चुन सकता है जिसकी अन्यथा आवश्यकता नहीं है। वह सौदों की बड़ी संख्या अथवा अन्य मदों को कवर करने के लिए अन्य परीक्षण को बढा सकता है तथा कई समय वह उस पर आवश्यक संतुष्टि लाने के लिए अतिरिक्त परीक्षण कर सकता है।

(b) भारत में वित्तीय प्रतिवेदन के ऊपर आंतरिक वित्तीय नियंत्रण पर रिपोर्टिंग के लिए अंकेक्षक का उत्तरदायित्व

अधिनियम की धारा 143 की उपधारा 3 का वाक्य (i) अकेंक्षक रिपोर्ट को वर्णित करने के लिए कहता है क्या कम्पनी की पर्याप्त आंतरिक वित्तीय नियंत्रण प्रणाली है तथा इस प्रकार के नियंत्रण की परिचालन प्रभावदेयता है।

यह नोट किया जा सकता है कि आंतरिक वित्तीय नियंत्रण पर अंकेक्षक की रिर्पोटिंग अधिनियम में निर्दिष्ट आवश्यकता है, तथा इसलिए धारा 143 के अन्तर्गत प्रतिवेदित तथा अधिनियम के अन्तर्गत तैयार वित्तीय विवरण पर रिर्पोटिंग के मामले में लागू होगी।

तदानुसार, आंतरिक वित्तीय नियंत्रण पर रिपोर्टिंग अंतरिम वित्तीय विवरण के संबंध में लागू नहीं होगी जैसे त्रैमासिक अथवा अर्द्धवार्षिक वित्तीय विवरण जब तक किसी अन्य कानून अथवा विनियमन के अन्तर्गत इस प्रकार के प्रतिवेदन के आवश्यकता ना हो।

वित्तीय रिपोर्टिंग पर आंतरिक वित्तीय नियंत्रण का एक अंकेक्षणमें अंकेक्षक का उद्देश्य: वित्तीय रिपोर्टिंग के उपर आंतरिक वित्तीय नियंत्रण का एक अंकेक्षण में अंकेक्षक का उद्देश्य वित्तीय रिपोर्टिंग के उपर कम्पनी का आंतरिक वित्तीय नियंत्रण की प्रभावदेयता पर राय को प्रकट करना है। इसे वित्तीय विवरण का अंकेक्षण के साथ चलाया जाता है।

धारा 143(3)(i) के अन्तर्गत रिर्पोटिंग प्रबंधन द्वारा अपनाया वित्तीय रिपोर्टिंग के उपर आंतरिक वित्तीय नियंत्रण के लिए अर्न्तनिहित मानदंड पर निर्भर है। यद्यपि, आंतरिक नियंत्रण की कोई प्रणाली उद्देश्य की प्राप्ति के लिए उपयुक्त आश्वासन प्रदान करता है जिसके लिए इसे स्थापित किया है। साथ में, अंकेक्षक इस प्रकार का नियंत्रण के परीक्षण की हद का निर्धारण में सारवानता की अवधारणा का उपयोग करेगा।

© The Institute of Chartered Accountants of India

कम्पनी (लेखा) नियम 2014 कम्पनो का नियम 8(5)(viii) सभी कम्पनियों का बोर्ड रिपोर्ट को वित्तीय विवरण के संदर्भ में आंतरिक वित्तीय नियंत्रण की पर्याप्तता के संबंध में विवरण को वर्णित करने के लिए कहते हैं।

निदेशक उत्तरदायित्व विवरण में आंतरिक वित्तीय नियंत्रण से संबंधित मामला निदेशक उत्तरदायित्व विवरण में आंतरिक वित्तीय नियंत्रण से संबंधित मामला का सम्मिलित करना निदेशकों की आवश्यकता के अतिरिक्त है जो वर्णित करते हैं कि उन्होंने कम्पनी की सम्पत्ति की सुरक्षा तथा धोखाधड़ी को रोकने तथा खोजने तथा अन्य अनियमितता को रोकने के लिए 2013 अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार पर्याप्त लेखांकन रिकार्ड की अनुरक्षण के लिए उपयुक्त तथा पर्याप्त ध्यान रखा है।

अध्याय5- धोखाधड़ी तथा इस संबंध में अंकेक्षक का उत्तरदायित्व

11. सम्पत्तियों का गबन:

इसमें इकाई की सम्पत्ति की चोरी लिप्त है तथा प्रायः तुलनात्मक छोटी तथा सारहीन राशि में कर्मचारियों द्वारा की जाती है। यद्यपि, इसमें प्रबंधन भी लिप्त हो सकते हैं जो प्रायः गबन को इस प्रकार छुपाने में समर्थ होते हैं कि उसका खोजना कठिन है। सम्पत्ति का गबन कई तरीके से किया जा सकता है जिसमें सम्मिलित हैं:

- प्राप्ति की हेराफेरी (उदाहरण के लिए प्राप्य खाता पर संग्रहण का गबन अथवा अपलिखित खाता से व्यक्तिगत बैंक खाता में प्राप्ति को मोड़ना)

चित्र.: सम्पत्ति की चोरी *

- भौतिक सम्पत्तियों अथवा बौद्धिक सम्पतियों को चुराना (उदाहरण के लिए, व्यक्तिगत उपयोग अथवा बिक्री के लिए इंवेंटरी का चुराना, पुर्नबिक्री के लिए कबाड़ का चुराना, भुगतान की विवरणी में प्रौद्योगिकी की डाटा को प्रकट कर प्रतिस्पर्द्धी के साथ साठगांठ)

- प्राप्त नहीं वस्तु तथा सेवा के लिए इकाई को भुगतान के लिए कहना (उदाहरण के लिए, कृत्रिम विक्रेता, कीमतों में वृद्धि के लिए वापिसी में इकाई का क्रय एजेंट को विक्रेता द्वारा भुगतान रिश्वत)

उदाहरण

विनीत Zed Ex लि0 में एक प्रबंधक है। उसके पास 10,000 रू.तक का चैक पर हस्ताक्षर करने का अधिकार है, अंकेक्षण करते हुए अंकेक्षक राजन ने पाया कि 9,999 रू. का कोई चैक है जिस पर विनीत ने हस्ताक्षर किये। आगे, विनीत ने बड़े भुगतान को विभक्त किया (10,000 रू. से अधिक की राशि का चैक को 10,000 रू. से कम दो अथवा ज्यादा चैक में विभक्त किया ताकि वह भुगतान को प्राधिकृत कर सके।

इसने अंकेक्षक ने पाया गया कि अंकेक्षक ने पाया कि 9,999 रू. के चैक को विनीत के व्यक्तिगत खाता में जमा किया अर्थात् विनीत ने राशि का गबन किया।

* Source of image: www.crimevoice.com

© The Institute of Chartered Accountants of India

कम राशि में चैक को विभक्त करना खाते की गड़बड़ी में लिप्त है।

एक कर्मचारी द्वारा धोखाधड़ी की गयी

- व्यक्तिगत उपयोग के लिए इकाई की सम्पत्ति का उपयोग (उदाहरण के लिए इकाई की सम्पत्ति का व्यक्तिगत ऋण अथवा संबंधित पक्ष को ऋण देने के लिए प्रयुक्त करना)

  सम्पत्ति का गबन प्रायः असत्य अथवा भ्रामक रिकार्ड अथवा प्रपत्र द्वारा सलंग्न होता है ताकि इस तथ्य को छुपाया जा सके कि सम्पत्ति गुम है अथवा बिना उपयुक्त प्राधिकरण के बंधक की है।

12. **धोखाधड़ी के परिणाम से सारवान मिथ्या विवरण को ना खोजने को जोखिम त्रुटि के परिणाम से ना खोजने की जोखिम से अधिक है।** यह इसलिए क्योंकि धोखाधड़ी ने इसे छुपाने के लिए अत्याधुनिक तथा ध्यानपूर्वक आयोजित योजना लिप्त होती है जैसे जालसाजी, सौदे को रिकार्ड करने में जानबूझकर विफलता अथवा अंकेक्षक को जानबूझकर मिथ्या विवरण करना। छुपाने का इस प्रकार का प्रयास खोजने में ज्यादा कठिन हो सकता है जब सांठगांठ के साथ सलंग्न है। सांठगांठ अंकेक्षक को विश्वास दिला सकता है कि अंकेक्षण साक्ष्य व्यापक है जबकि वास्तव में यह असत्य है। एक धोखाधड़ी को खोजने में अंकेक्षक की योग्यता धोखाधड़ी करने वाली की कुशलता, गड़बड़ी की आवृति तथा हद, लिप्त सांठगांठ की डिग्री, गडबड़ की गयी व्यक्तिगत राशि का तुलनात्मक आकार तथा लिप्त इन व्यक्तियों की वरीयता पर निर्भर है जबकि अंकेक्षक कीजाने वाली धोखाधड़ी की भावी अवसर की पहचान करने में समर्थ हो सकता है, अंकेक्षक के लिए निर्धारित करना कठिन है क्या निर्णय क्षेत्र में मिथ्या विवरण जैसा लेखांकन अनुमान धोखाधड़ी के कारण है अथवा त्रुटि के कारण है।

अध्याय 6- स्वचालित वातावरण में अंकेक्षण

13. **जब एक व्यापार ज्यादा स्वचालित वातावरण में परिचालित करता है** यह संभावना है कि हम प्रणाली के अंदर कई व्यापार कार्यों तथा गतिविधियों को घटित होते देखेंगे। निम्न पक्ष पर विचार करें:–

- संगणना तथा गणना स्वतः की जाती है (उदाहरण के लिए, बैंक ब्याज गणना तथा स्कंध मूल्यांकन)
- लेखांकन प्रविष्टीयों को स्वतः पोस्ट किया जाता है (उदाहरण के लिए उपलेजर से सामान्य पोस्टिंग स्वतः है)
- व्यापार नीतियों तथा प्रक्रिया जिसमें आंतरिक नियंत्रण सम्मिलित है, को स्वतः लागू किया जाता है। (उदाहरण के लिए जर्नल अनुमोदन के लिए अधिकारों का प्रत्यायोजन, ग्राहक उधार सीमा जांच को स्वतः निष्पादित किया जाता है।)

© The Institute of Chartered Accountants of India

- व्यापार में प्रयुक्त रिपोर्ट को प्रणाली से प्रस्तुत किया जाता है। प्रबंधन तथा अन्य हितधारक इन रिपोर्ट तथा प्रस्तुत सूचना पर विश्वास करते हैं (उदाहरण के लिए ऋणी आयु बढ़ने की रिपोर्ट)
- उपयोगकर्ता पहुंच तथा सुरक्षा को उपयोगकर्ता की प्रणाली भूमिका को निर्दिष्ट कर नियंत्रित किया (**उदाहरण के लिए,** कर्तव्यों का पृथक्कीकरण को प्रभावी रूप से लागू किया जाता है।)

14. आज की डिजिटल आयु में जब व्यापार को परिचालित करने के लिए सूचना प्रौद्योगिकी प्रणाली तथा नेटवर्क पर ज्यादा से ज्यादा विश्वास करते हैं, डाटा तथा सूचना की राशि जो इस प्रणाली में प्रचुर रूप से विद्यमान एक प्रसिद्ध व्यापारी ने हाल में कहा है, "डेटा एक नया तेल है".

प्रक्रिया, उपकरण तथा तकनीक का समन्वय जिसे अर्थपूर्वक सूचना को प्राप्त करने के लिए इलैक्ट्रोनिक डाटा की विशाल राशि का लाभ उठाने के लिए प्रयुक्त किया जाता है, को डाटा विश्लेषण कहते हैं। जबकि यह सत्य है कि कम्पनी बढी हुई लाभदायकता, बेहतर ग्राहक सेवा, प्रतिस्पर्द्धी लाभ को प्राप्त करने, ज्यादा कुशल परिचालन इयादि के संदर्भ में डाटा विश्लेषण के उपयोग से काफी लाभ उठा सकती है, यहां तक अंकेक्षक अंकेक्षण प्रकिया में इसी प्रकार के उपकरण तथा तकनीक का उपयोग कर सकते हैं तथा अच्छे परिणाम प्राप्त कर सकते हैं। उपकरण तथा तकनीकी जिसे डाटा विश्लेषण का सिद्वांत लागू करते हैं, को कम्प्यूटर सहायक अंकेक्षण तकनीक अथवा संक्षेप में CAAT है।

डाटा विश्लेषण को स्प्रेडशीट तथा विशेषज्ञ अंकेक्षण उपकरण जैसे IDEA तथा ACL को निम्न में निष्पादन के लिए उपयोग कर आई टी प्रणाली में रहने वाले डाटा तथा इलैक्ट्रोनिक रिकार्ड के परीक्षण में प्रयुक्त किया जा सकता है,

- डाटा तथा जनसंख्या पूर्णता की जांच करना जिसे या तो नियंत्रण के परीक्षण में अथवा यथार्थवाही अंकेक्षण परीक्षण में प्रयुक्त किया जाता है।
- अंकेक्षण सेम्पल का चयन – यादृच्छिक सेम्पलिंग, क्रमबद्व सेम्पलिंग
- शेष की पुर्नगणना – सौदा डाटा से तलपट की पुनः संरचना
- गणितीय गणना का पुनः निष्पादन – ह्रास, बैंक ब्याज गणना
- जर्नल प्रविष्टी का विश्लेषण जैसा SA 240 द्वारा आवश्यक है।
- धोखाधड़ी अन्वेषण
- नियंत्रण कमियों के प्रभाव का आंकलन

अध्याय 7 अंकेक्षण सेम्पलिंग

15. सेम्पलिंग तकनीक को लागू करते हुए जोखिम कारक :SA 530 "अंकेक्षण सेम्पलिंग के अनुसार, सेम्पलिंग जोखिम वह जोखिम है जिसका एक सेम्पल पर आधारित निष्कर्ष, निष्कर्ष से भिन्न हो सकता है यदि समस्त जनसंख्या उसी अंकेक्षण प्रक्रिया के तहत है। सेम्पलिंग जोखिम दो प्रकार के त्रुटिपूर्ण निष्कर्ष की तरफ ले जाता है-

© The Institute of Chartered Accountants of India

(i) नियंत्रण के परीक्षण के मामले में वास्तव में नियंत्रण ज्यादा प्रभावी है अथवा विवरण के परीक्षण के मामले में, सारवान मिथ्या विवरण विद्यमान नहीं है जबकि वास्तव में यह है। अंकेक्षक मुख्यतः त्रुटिपूर्वक निष्कर्ष के इस प्रकार से संबंधित है क्योंकि यह अंकेक्षण प्रभावदेयता को प्रभावित करता है तथा एक अनुपयुक्त अंकेक्षण राय की तरफ ले जाने की संभावना है।

(ii) नियंत्रण के परीक्षण के मामले में, नियंत्रण वास्तव से कम प्रभावी है अथवा विवरण के परीक्षण के मामले में, सारवान मिथ्या विवरण विद्यमान है जबकि यह है नहीं। इस प्रकार का त्रुटिपूर्वक निष्कर्ष अंकेक्षण कुशलता को प्रभावित करता है क्योंकि सामान्यतः यह स्थापित करने के लिए अतिरिक्त कार्य की तरफ ले जाता है कि आरंभिक निष्कर्ष गलत था।

16. अंकेक्षक आंकलन करेगा-

(a) सेम्पल का परिणाम; तथा

(b) क्या अंकेक्षण सेम्पलिंग के उपयोग ने जनसंख्या जिसका परीक्षण किया है, के बारे में निष्कर्ष के लिए उचित आधार को प्रदान किया है।

नियंत्रण के परीक्षण के लिए,एक अनपेक्षित उच्च सेम्पल विचलन दर सारवान मिथ्या विवरण की समीक्षा जोखिम में वृद्धि की तरफ ले जाता है जब तक आरंभिक समीक्षा को प्रमाणित करती अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त ना कर लिया हो। विवरण के परीक्षण के मामले में एक अनापेक्षित रूप से सेम्पल में उच्च मिथ्या विवरण की राशि एक अंकेक्षक को विश्वास दिला सकता है कि सौदों अथवा खाता शेष की श्रेणी आगे की अंकेक्षण साक्ष्य के अभाव में कि कोई सारवान मिथ्या विवरण विद्यमान नहीं है, सारवान रूप से मिथ्या वर्णित है।

विवरण के परीक्षण के मामले में, प्रक्षेपित मिथ्या विवरण जमा असंगत मिथ्या विवरण यदि कोई है तो जनसंख्या में अंकेक्षक का सर्वोत्तम अनुमान है। जब प्रक्षेपित मिथ्या विवरण जमा असंगत मिथ्या विवरण यदि कोई है सहनयोग्य मिथ्या विवरण से अधिक नहीं है, सेम्पल जनसंख्या जिसे परीक्षण किया है, के बारे में निष्कर्ष के लिए उचित आधार प्रदान नहीं करता, जितना नजदीक प्रक्षेपित मिथ्या विवरण जमा असंगत मिथ्या विवरण सहनयोग्य मिथ्या विवरण है अधिक संभावना है कि जनसंख्या में वास्तविक मिथ्या विवरण सहनयोग्य मिथ्या विवरण से अधिक है। साथ में, यदि प्रक्षेपित मिथ्या विवरण सेम्पल आकार के निर्धारण में प्रयुक्त अंकेक्षक की अपेक्षा से अधिक है, अंकेक्षक निष्कर्ष निकाल सकता है कि बिना स्वीकार्य सेम्पलिंग जोखिम है कि जनसंख्या में वास्तविक मिथ्या विवरण सहनयोग्य मिथ्या विवरण से अधिक है। अन्य अंकेक्षण प्रक्रिया का परिणाम पर विचार अंकेक्षक को जोखिम की समीक्षा करने में सहायता करता है कि जनसंख्या में मिथ्या विवरण सहनयोग्य मिथ्या विवरण से अधिक है तथा जोखिम को घटाया जा सकता है यदि अतिरिक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त की गयी है।

जहाँ पर अंकेक्षक निष्कर्ष निकालता है कि अंकेक्षण सेम्पलिंग ने जनसंख्या के बारे में उचित आधार को प्रदान नहीं किया जिसे परीक्षण किया है, अंकेक्षक मिथ्या विवरण का अन्वेषण के लिए प्रबंधन को प्रार्थना कर सकता है जिसकी पहचान की है तथा आगे मिथ्या विवरण के लिए संभावना तथा किसी आवश्यक समायोजन करने तथा आवश्यक

© The Institute of Chartered Accountants of India

आश्वासन को सर्वोत्तम प्राप्त करने के लिए आगे अंकेक्षण प्रक्रिया की प्रकृति, समय तथा हद को तैयार कर सकते हैं। उदाहरण के लिए नियंत्रण के परीक्षण के मामले में, अंकेक्षक सेम्पल आकार, एक वैकल्पिक नियंत्रण के परीक्षण को बढा सकता है अथवा संबंधित यथार्थपूर्वक प्रक्रिया को संशोधित कर सकता है।

अध्याय 8- विश्लेषणात्मक प्रक्रियाऐं

17. **यथार्थपूर्वक विश्लेषणात्मक प्रक्रिया**: यथार्थपूर्वक विश्लेषणात्मक प्रक्रिया आमतौर पर सौदों के बड़े परिमाप पर लागू होते हैं जो अधिक समय तक अनुमानयोग्य होते हैं। योजनाबद्ध विश्लेषणात्मक प्रकिया का उपयोग इस अपेक्षा पर आधारित है कि डाटा के मध्य संबंध विद्यमान है तथा विपरीत ज्ञात स्थिति के अभाव में जारी रहता है। यद्यपि, एक विशेष विश्लेषणात्मक प्रक्रिया की उपयुक्तता अंकेक्षक की मिथ्या विवरण को खोजने में समीक्षा कितनी प्रभावी है, पर निर्भर होगी जो व्यक्तिगत रूप से अथवा जब अन्य मिथ्या विवरण के साथ योग किया जाता वित्तीय विवरण को सारवान रूप से मिथ्या वर्णित कर सकता है।

    कुछ मामलों में एक गैर आधुनिक अनुमान सूचक मॉडल एक विश्लेषणात्मक प्रक्रिया के रूप में प्रभावी हो सकता है। उदाहरण के लिए, जहां पर एक इकाई की अवधि भर में वेतन की निश्चित दर पर कर्मचारियों की ज्ञात संख्या है, अंकेक्षक के लिए शुद्वता की उच्च डिग्री के साथ अवधि के लिए कुल पे रोल लागत का अनुमान लगाने में इस डाटा का उपयोग करना अंकेक्षक के लिए संभव हो सकता है जो वित्तीय विवरण में महत्वपूर्ण मद के लिए अंकेक्षण साक्ष्य को प्रदान करना तथा पे रोल पर विवरण के परीक्षण की आवश्यकता को कम करना है। वृहत रूप से मान्यता व्यापार अनुपात (जैसे खुदरा इकाइयों के विभिन्न प्रकार का लाभ मार्जिन) को लेखांकित राशि की उचितता के समर्थन में साक्ष्य को प्रदान करने के लिए यथार्थवादी विश्लेषणात्मक प्रक्रिया में प्रभावी रूप से प्रयुक्त किया जा सकता है।

18. **व्यापार इकाइयों के अंकेक्षण में परम्परागत रूप से समझे जाने वाली व्यक्तिगत वित्तीय विवरण के मध्य** संबंध सरकार अथवा अन्य गैर व्यापारी सार्वजनिक क्षेत्र इकाइयों के अंकेक्षण में सदा प्रासंगिक नहीं समझा जाता, उदाहरण के लिए कई सार्वजनिक क्षेत्र इकाइयों में राजस्व तथा व्यय के मध्य कम सीधा संबंध हो सकता है, इसके अतिरिक्त क्योंकि सम्पत्ति का अधिगृहण पर व्यय को पूंजीकृत नहीं किया, न ही किया होगा, व्यय के मध्य कोई संबंध नहीं होगा उदाहरण के लिए, स्कंध तथा स्थायी सम्पत्ति तथा वित्तीय विवरण में प्रतिवेदित उन सम्पत्ति की राशि। साथ में तुलनात्मक उद्देश्य के लिए उद्योग डाटा अथवा सांख्यिकी सार्वजनिक क्षेत्र में उपलब्ध ना हो। यद्यपि अन्य संबंध प्रासंगिक हो सकते हैं, उदाहरण के लिए सड़क निर्माण का प्रति किलोमीटर लागत में परिवर्तन अथवा निवृत वाहन की तुलना अधिगृहित वाहन की संख्या से करना।

अध्याय 9–वित्तीय विवरणों की मदों का अंकेक्षण

19. **क्योंकि एक अमूर्त सम्पत्ति बिना भौतिक सार के एक पहचान योग्य गैर मोद्रिक सम्पत्ति है,** इस प्रकार की सम्पत्ति की विद्यमानता की स्थापना के लिए अंकेक्षक को सत्यापन करना चाहिए क्या इस प्रकार की अमूर्त सम्पत्ति वस्तु अथवा सेवा का उत्पादन

© The Institute of Chartered Accountants of India

अथवा आपूर्ति के आय को किराया में देने अथवा प्रशासकीय उद्देश्य के लिए सक्रिय उपयोग में है।

उदाहरण- सोफ्टवेयर की विद्यमानता के सत्यापन के लिए, अंकेक्षक को सत्यापन करना चाहिए क्या इस प्रकार का सोफ्टवेयर इस इकाई द्वारा सक्रिय उपयोग में है तथा उद्देश्य के लिए, अंकेक्षक को अंकेक्षण के अन्तर्गत अवधि के दौरान संबंधित सेवा/वस्तु की बिक्री को सत्यापन करना चाहिए जिसमें सोफ्टवेयर का उपयोग किया।

उदाहरण – डिजाइन/चित्र की विद्यमानता के सत्यापन के लिये अंकेक्षण को यह स्थापित करने को उत्पादन डेटा का सत्यापन करना चाहिये यदि ऐसे उत्पाद जिसके लिये डिजाइन/चित्र को क्रय किये गये थे, इकाई द्वारा उत्पादित या विक्रय किये गये।

जहां पर कोई अमूर्त सम्पत्ति सक्रिय उपयोग में नहीं है, हटाने को इकाई का प्रबंधन के द्वारा अनुमोदन के बाद लेखा की पुस्तकों में रिकार्ड किया है तथा परिशोधन प्रभार को हटाने की तिथि के आगे वसूल नहीं किया जायेगा।

20. **ऋण के अतिरिक्त दायित्व (उपर चर्चा की है)** में व्यापार प्राप्य तथा अन्य चालू दायित्व, आस्थगित भुगतान क्रेडिट तथा प्रावधान सम्मिलित है। दायित्वों का सत्यापन भी उतना ही महत्वपूर्ण है जितना कि सम्पत्ति का,यह विचार करते हुए यदि दायित्व छूट गया (अथवा कम वर्णित है) अथवा अति वर्णित है चिट्ठा इकाई के कार्यकलाप का सत्य तथा उचित मद नहीं दिखायेगा।

आगे, एक दायित्व चालू के रूप में वर्गीकृत है यदि यह निम्न मानदंड को संतुष्ट करती है:

- इसकी इकाई की सामान्य परिचालन चक्र में निपटारा होने की अपेक्षा है।
- इसे मुख्यतः व्यापारित होने के उद्देश्य से रखा है।
- यह प्रतिवेदन अवधि के पश्चात् बारह माह के अंदर निपटारा के लिए देय है।
- इकाई का प्रतिवेदन अवधि के पश्चात् कम से कम बारह माह के लिए दायित्व का आस्थगन का बिना शर्त का अधिकार नहीं है। दायित्व की शर्त जो प्रतिपक्ष का विकल्प पर समता प्रलेख के निर्गम के द्वारा इसका निपटारा में परिणामतः होती है, इसके वर्गीकरण को प्रभावित नहीं करती।

अध्याय 10- कम्पनी अंकेक्षण

21. (a) **एक अन्य अंकेक्षक क कार्य का उपयोग करना :**जब शाखा के खाते का अंकेक्षण कम्पनी के अंकेक्षक के अतिरिक्त व्यक्ति द्वारा किया जाता है, इस प्रकार के अंकेक्षक की तथा शाखा का खातों का अंकेक्षण के संबंध में कम्पनी के अंकेक्षक तथा कम्पनी के अंकेक्षण की भूमिका की स्पष्ट समझ होने की आवश्यकता है, साथ में एक प्रभावी अंकेक्षण के लिए दो अंकेक्षकों के मध्य सही समझ होने की काफी आवश्यकता है। इस आवश्यकता की मान्यता में, ICAI की परिषद ने इन मुद्दों को **SA 600, "एक अन्य अंकेक्षक का कार्य का उपयोग में डील किया है।**" यह स्पष्ट करता है कि कुछ स्थिति में, इकाई को संचालित करने वाला विधान प्रमुख अंकेक्षक को घटक का दौरा करने तथा उक्त घटक की लेखा पुस्तकों तथा अन्य

© The Institute of Chartered Accountants of India

रिकार्ड का परीक्षण करने का अधिकार देता है यदि वह ऐसा करना आवश्यक समझता है। जहां पर घटक के लिए एक अन्य अंकेक्षक को नियुक्त किया है, प्रमुख अंकेक्षक सामान्यतः इस प्रकार के अंकेक्षक का कार्य पर विश्वास करने का हकदार है जब तक कि कुछ विशेष परिस्थिति है जो उसे उस घटक की लेखा पुस्तक तथा अन्य रिकार्ड का परीक्षण करने तथा/अथवा घटक का दौरा करना आवश्यक ना कर दे। आगे यह कहता है कि यह अंकेक्षक को पर्याप्त उपयुक्त अंकेक्षण साक्ष्य को प्राप्त करने के लिए प्रक्रिया को निष्पादित करना चाहिए कि प्रमुख अंकेक्षक का उद्देश्य के अन्य अंकेक्षक का कार्य पर्याप्त है। जहां पर एक अन्य अंकेक्षक का कार्य का उपयोग करते हुए प्रमुख अंकेक्षक को साधारणतः निम्न प्रक्रिया को को निष्पादित करना चाहिए:

(i) अन्य अंकेक्षक को उपयोग की सलाह देना जिस अन्य अंकेक्षक को कार्य में लिया जायेगा तथा अंकेक्षण की योजना चरण में उनके प्रयास का सामंजस्य के लिए पर्याप्त प्रबन्ध करना। प्रमुख अंकेक्षक मामलों जैसे क्षेत्र जिसमें विशेष विचार की आवश्यकता है, अर्न्तघटक सौदों की पहचान के लिए प्रक्रिया जिसमें प्रकटीकरण की आवश्यकता हो सकती है तथा अंकेक्षण की पूर्णता के लिए समय सारणी का अन्य अंकेक्षक को नियुक्त करेगा; तथा

(ii) अन्य अंकेक्षक को महत्वपूर्ण लेखांकन, अंकेक्षण तथा रिपोर्टिंग आवश्यकता के बारे में सलाह देगा तथा उनके साथ अनुपालना के बारे में प्रतिवेदन को प्राप्त करेगा।

प्रमुख अंकेक्षक अन्य अंकेक्षक के साथ लागू अंकेक्षण प्रक्रिया की चर्चा करेगा अथवा अन्य अंकेक्षक की प्रक्रिया तथा खोज की लिखित सारांश की समीक्षा करेगा जो पूर्ण प्रश्नावली अथवा जांच सूची का स्वरूप में हो सकता है। प्रमुख अंकेक्षक अन्य अंकेक्षक के पास दौरा करने का विचार कर सकता है। प्रक्रिया की प्रकृति, समय तथा हद लिप्तता की प्रकृति तथा अन्य अंकेक्षक की पेशेवर सक्षमता का प्रमुख अंकेक्षक का ज्ञान पर निर्भर होगी। इस ज्ञान को अन्य अंकेक्षक का गत अंकेक्षण कार्य की समीक्षा से बढाया जा सकता है।

(b) कम्पनी अधिनियम 2013 की धारा 140(1) के अन्तर्गत अंकेक्षक को हटाने के लिए केंद्र सरकार की अनुमति: अंकेक्षक को उसकी अवधि से पूर्व अर्थात् उसके रिपोर्ट को देने से पूर्व हटाना एक गंभीर मामला है तथा उसकी स्वतंत्रता को प्रतिकूल रूप से प्रभावित कर सकता है।

आगे, हित का ठकराव के मामले में, अंशधारक अपने हित में अंकेक्षकों को हटा सकते हैं।

इसलिए, कानून ने सुरक्षा प्रदान की है ताकि केंद्रीय सरकार इस प्रकार की कार्यवाही के लिए कारण जान सके तथा यदि संतुष्ट नहीं है, तो अनुमति नहीं देगी।

दूसरी तरफ यदि अंकेक्षक ने अपनी अवधि पूरी कर ली है अर्थात् उसने अपनी रिपोर्ट दे दी है तथा उसके पश्चात् उसे पुनः नियुक्त नहीं किया, तब केंद्रीय सरकार उसके हस्तक्षेप के लिए गंभीर नहीं है।

© The Institute of Chartered Accountants of India

उपरोक्त के मत में, केंद्रीय सरकार की अनुमति की आवश्यकता है जब अंकेक्षकों को उनकी अवधि से पूर्व हटाया है तथा उसकी आवश्यकता नहीं है जब उनकी अवधि के पश्चात् उन्हें पुनः नियुक्त नहीं किया।

22. कुछ मामलों में पड़ताल करने की अंकेक्षक का कर्तव्य: अंकेक्षक का निम्न मामलों में पड़ताल करने का कर्तव्य है-

(a) क्या प्रतिभूति के आधार पर कम्पनी द्वारा लिया गया ऋण तथा अग्रिम को उपयुक्त रूप से आरक्षित किया तथा क्या शर्त जिस पर उन्हें किया कम्पनी अथवा इसके सदस्यों के हित का पूर्वाग्रह में है;

(b) क्या कम्पनी का सौदा जिन्हें केवल पुस्तक प्रविष्टी के द्वारा किया है कम्पनी का हितों का पूर्वाग्रह में है;

(c) क्या कम्पनी एक निवेश कम्पनी अथवा बैंकिंग कम्पनी नहीं है, क्या कम्पनी की सम्पत्ति जो अंशों, ऋणपत्र तथा अन्य प्रतिभूति से मिलकर बनी है, को कम्पनी द्वारा क्रय कीमत से कम पर बेचा है;

(d) क्या कम्पनी द्वारा ऋण तथा अग्रिम को जमा के रूप में दिखाया गया है;

(e) क्या व्यक्तिगत व्यय को राजस्व खाता से वसूल किया है;

(f) जहां पर कम्पनी का पुस्तकों तथा प्रपत्र में वर्णित किया है कि किसी अंश को नकद के लिए आबंटित किया है, क्या इस प्रकार के आबंटन के संबंध में नकद को वास्तव में प्राप्त किया तथा यदि नकद को वास्तव में प्राप्त नहीं किया, क्या लेखा पुस्तकों तथा तुलनपत्र में वर्णित स्थिति सही, नियमित है तथा भ्रामक नहीं है।

23. (a) अंकेक्षक द्वारा परिक्षित खातों पर कम्पनी के सदस्यों को रिपोर्ट करने का अधिकार- अंकेक्षक कम्पनी के सदस्यों को उसके द्वारा परिक्षित लेखा तथा सामान्य सभा में कम्पनी के सम्मुख रखे जाने के लिए इस अधिनियम के अन्तर्गत अथवा के द्वारा आवश्यक प्रत्येक वित्तीय विवरण पर रिपोर्ट करेगा तथा रिपोर्ट, इस अधिनियम का प्रावधान को हिसाब में लेगा तथा लेखांकन तथा अंकेक्षण मानक तथा मामले जिसे इस अधिनियम अथवा उसके अन्तर्गत बनाये किसी नियम अथवा इस धारा के अन्तर्गत किसी आदेश के अन्तर्गत अंकेक्षण रिपोर्ट के अन्तर्गत सम्मिलित करना होगा तथा उसकी सूचना तथा सर्वोत्तम ज्ञान के उक्त लेखा, वित्तीय विवरण वित्तीय वर्ष के अंत में कम्पनी के कार्यकलाप तथा वर्ष के लिए लाभ अथवा हानि तथा नकद प्रवाह तथा इस प्रकार का अन्य मामला जैसा निर्धारित हो सकता है, का सत्य तथा उचित मत देता है।

(b) अधिकारियों से सूचना तथा स्पष्टीकरण को प्राप्त करने का अधिकार– अंकेक्षक का कम्पनी का अधिकारी इस प्रकार की सूचना तथा स्पष्टीकरण को प्राप्त करने का अधिकार जैसा वह एक अंकेक्षक है के रूप में अनेक कर्तव्यों की कुशलता का निष्पादन के लिए आवश्यक है वृहत है तथा महत्वपूर्ण अधिकार है। इस प्रकार के अधिकार के अभाव में, अंकेक्षक किसी अन्य कम्पनी, फर्म अथवा व्यक्ति से निदेशकों इत्यादि से निदेशक इत्यादि द्वारा संग्रहित राशि का विवरण तथा कम्पनी से निदेशकों के द्वारा प्राप्त वस्तु में किसी लाभ को प्राप्त करने में समर्थ नहीं होगा

© The Institute of Chartered Accountants of India

जिसे पुस्तकों का परीक्षण से जाना नहीं जा सकता। यह अंकेक्षक को उसके द्वारा आवश्यक सूचना तथा स्पष्टीकरण के संबंध में मामला का निर्णय करना है। जब अंकेक्षक को उसके द्वारा आवश्यक सूचना को प्रदान नहीं किया अथवा उसके द्वारा आवश्यक सूचना का खंडन नहीं किया। उसकी केवल समाधान सदस्यों को रिपोर्ट करना है कि उसने सभी सूचना तथा स्पष्टीकरण को प्राप्त नहीं किया, जिसे वह अंकेक्षकों के रूप में उसके कर्तव्यों की कुशलता के लिए आवश्यक समझा जाता है।

अध्याय 11- अंकेक्षण प्रतिवेदन

24. वित्तीय विवरण के लिए उत्तरदायित्व: अंकेक्षक प्रतिवेदन में शीर्ष "वित्तीय विवरण के लिए प्रबंधन के लिए उत्तरदायित्व"के साथ एक धारा को सम्मिलित करेंगे।

SA 200 प्रबंधन जहां पर उपयुक्त है संचालन से प्रभारित व्यक्ति का उत्तरदायित्व से संबंधित है, जिस पर एक अंकेक्षण को SA के अनुसार परिचालित किया जाता है। प्रबंधन तथा जहां उपयुक्त संचालन से प्रभारित व्यक्ति भी इस प्रकार का आंतरिक नियंत्रण के लिए उत्तरदायित्व को भी स्वीकृत करता है क्योंकि यह वित्तीय विवरण को तैयार करने के लिए आवश्यक जो सारवान मिथ्या विवरण से मुक्त है चाहे धोखाधड़ी अथवा त्रुटि के कारण है। अंकेक्षक रिपोर्ट में प्रबंधन का उत्तरदायित्व का विवरण में दोनों उत्तरदायित्व का संदर्भ सम्मिलित है क्योंकि यह उपयोगकर्ता को आधार जिस पर अंकेक्षण किया गया को स्पष्ट करने में सहायता करता है।

अंकेक्षक की रिपोर्ट की यह धारा निम्न के लिए प्रबंधकीय उत्तरदायित्व को वर्णित करेगा:

(a) लागू वित्तीय रिपोर्टिंग फ्रेमवर्क के अनुसार वित्तीय विवरण को तैयार करने तथा इस प्रकार आंतरिक नियंत्रण जैसा प्रबंधन निर्धारित करती है वित्तीय विवरण की तैयारी करने के लिए समर्थ करने के लिए आवश्यक जो सारवान मिथ्या विवरण से मुक्त है चाहे धोखाधड़ी अथवा त्रुटि के कारण है [अंकेक्षण के अन्य पक्ष पर धोखाधड़ी के संभव प्रभाव के कारण सारवानता] धोखाधड़ी को रोकने तथा खोजने के लिए आंतरिक नियंत्रण का डिजाइन, कार्यान्वयन तथा अनुरक्षण (वित्तीय प्रतिवेदन पर प्रभावी आंतरिक नियंत्रण की स्थापना तथा बनाये रखने के लिए) के लिए इसके उत्तरदायित्व के संबंध में प्रबंधकीय अभिस्वीकृति पर लागू नहीं होगा।

(b) चलायमान संस्था के रूप में जारी रखने की इकाइं की योग्यता की योग्यता की समीक्षा तथा क्या लेखांकन का चलायमान आधार का उपयोग उपयुक्त तथा साथ में प्रकट यदि लागू है, मामला चलायमान संस्था से संबंधित मामला है। समीक्षा के लिए प्रबंधकीय उत्तरदायित्व का स्पष्टीकरण में विवरण को सम्मिलित करेगा कब लेखांकन का चलायमान आधार का उपयोग उपयुक्त है।

25. प्रमुख अंकेक्षण मामलां का संप्रेषण का उद्देश्य

SA 701, "अंकेक्षक की रिपोर्ट में प्रमुख अंकेक्षण मामलों का संप्रेषण के अनुसार, प्रमुख अंकेक्षण मामला का संप्रेषण का उद्देश्य अंकेक्षण जिसे निष्पादित किया, के बारे में ज्यादा पारदर्शिता का प्रदान करने का अंकेक्षक का रिपोर्ट का संप्रेषण मूल्य को बढाना है। प्रमुख अंकेक्षण मामला का संप्रेषण एच्छिक उपयोगकर्ता को उन मामला में समझने में

© The Institute of Chartered Accountants of India

उसकी सहायता करने के लिए अतिरिक्त सूचना को प्रदान करता है जो अंकेक्षक की पेशेवर निर्णयन में चालू अवधि का वित्तीय विवरण का अंकेक्षण में ज्यादा महत्व का है। प्रमुख अंकेक्षण मामला का संप्रेषण इकाई को समझने तथा अकेंक्षित वित्तीय विवरण में महत्वपूर्ण प्रबंधकीय निर्णय का क्षेत्र में एच्छिक उपयोगकर्ताओं की भी सहायता करता है।

अध्याय 12- बैंक अंकेक्षण

26. अग्रिम के ऊपर आंतरिक नियंत्रण का आंकलन: अंकेक्षक को अपने यथार्थपूर्वक प्रक्रिया की प्रकृति, समय तथा हद को निर्धारण करने के लिए अग्रिम के उपर विभिन्न आंतरिक नियंत्रण की प्रभावदेयता का परीक्षण करना चाहिए। सामान्य में, अग्रिम के उपर आंतरिक नियंत्रण में निम्न सम्मिलित होना चाहिए:

- बैंक को ऋणी की साख मूल्य के संबंध में स्वयं को संतुष्ट करने तथा बैंक की उपयुक्त प्राधिकरण से अनुमोदन को प्राप्त करने के पश्चात् अग्रिम देना चाहिए।
- सभी आवश्यक प्रपत्र (उदाहरणतः समझौता, मांग वचन पत्र, बंधक का पत्र इत्यादि) को अग्रिम देने से पूर्व पक्षों द्वारा निष्पादित करना चाहिए।
- अनुमोदन की शर्तों की अनुपालना तथा फंड का अंतिम उपयोग को सुनिश्चित करना चाहिए।
- पर्याप्त मार्जिन जैसा अनुमोदन पत्र में निर्दिष्ट है, को प्रतिभूतियों के विरूद्ध रखना चाहिए ताकि उसके मूल्य में किसी गिरावट को कवर किया जा सके। पर्याप्त मार्जिन की उपलब्धता को नियमित अंतराल पर सुनिश्चित करने की आवश्यकता है।
- यदि ली गयी प्रतिभूतियाँ अंशों, ऋणपत्र इत्यादि की प्रकृति की है, उसके स्वामित्व को बैंक के नाम में अंतरित करना चाहिए तथा इस प्रकार की प्रतिभूतियों का प्रभावी नियंत्रण को प्रपत्रीकरण के भाग के रूप में रखना चाहिए।
- पंजीकरण वाली सभी प्रतिभूतियों को बैंक के नाम में पंजीकृत होना चाहिए अथवा अन्यथा बैंक को स्वत्व देने के लिए पर्याप्त प्रपत्र के रूप में सलंग्न होनी चाहिए।
- बैंक के ग्रहण में वस्तुओं के मामले में, पैकेज की वस्तु को प्राप्ति के समय परीक्षण जांच करनी चाहिए। गोदाम का बैंक का निरीक्षकों के अतिरिक्त संबंधित शाखा के जिम्मेवार अधिकारी द्वारा समय समय पर निरीक्षण करना चाहिए।
- आहरण अधिकार रजिस्टर को बंधक प्रतिभूतियां का मूल्य को रिकॉर्ड करने के लिए प्रत्येक माह अपडेट करना चाहिए। इन प्रविष्टी की एक अधिकारी द्वारा जांच की जानी चाहिए।
- खातों को दोनों आहरण अधिकार तथा अनुमोदन सीमा के अंदर रखना चाहिए।
- सभी खाते जो अनुमोदन सीमा से अथवा आहरण अधिकार से अधिक है अथवा अन्यथा अनियमित है, को नियमित रूप से नियंत्रण प्राधिकरण की सूचना में लाना चाहिए।
- प्रत्येक अग्रिम खाता का परिचालन की कम से कम वर्ष में एक बार तथा बड़े अग्रिम के मामले में ज्यादा नियमित अंतराल पर समीक्षा होनी चाहिए।

© The Institute of Chartered Accountants of India

अध्याय 13- इकाइयों का विभन्न प्रकार का अंकेक्षण

27. एक NGO का अंकेक्षणकी योजना बनाते हुए,अंकेक्षक निम्न पर ध्यान केन्द्रित कर सकता है:

(i) NGO का कार्य, इसका मिशन तथा विजन, परिचालन का क्षेत्र तथा वातावरण जिसमें यह परिचालित होती है, का ज्ञान।

(ii) हाल की संशोधन, परिपत्र, विधान से संबंधित न्यायिक निर्णय के संबंध में विशेष रूप से प्रासंगिक विधान का ज्ञान को अपडेट करना

(iii) संस्था का कानूनी स्वरूप तथा इसका पार्षद सीमा नियम, पार्षद अर्न्तनियम, नियम तथा विनियमन की समीक्षा।

(iv) NGO का संगठनात्मक चार्ट, तब वित्तीय तथा प्रशासकीय मेन्युल, प्रोजेक्ट तथा कार्यक्रम मार्गदर्शिका, फंडिंग एजेंसी आवश्यकता तथा फोरमेट, बजटरी नीतियां यदि कोई है, की समीक्षा।

(v) बोर्ड/प्रबंधकीय समिति/संचालन संस्था/प्रबंधन तथा उसकी समिति की मिनटों का परीक्षण ताकि वित्तीय रिकॉर्ड पर किसी निर्णय का प्रभाव को ज्ञात किया जा सके।

(vi) NGO के लिए विद्यमान लेखांकन प्रणाली, प्रक्रिया, आंतरिक नियंत्रण तथा आंतरिक जांच का अध्ययन तथा उनके लागू करने का सत्यापन

(vii) अंकेक्षण उद्देश्य के लिए सारवानता स्तर की स्थापना

(viii) रिपोर्ट अथवा अन्य संप्रेषण की प्रकृति तथा समय

(ix) विशेषज्ञ तथा उनकी रिपोर्ट की लिप्तता

(x) गत वर्ष के अंकेक्षण रिपोर्ट की समीक्षा

28. एक हस्पताल क कुछ सौदों का अंकेक्षण करते हुए विचार करने वाले विशेष बिंदु को नीचे वर्णित किया है-

(i) **रोगियों का रजिस्टर:** रोगियों के रजिस्टर को उनको जारी बिल की कॉपी के साथ प्रमाणन करें। यह देखने के लिए क्या बिल को सही ढंग से तैयार किया रोगियों की उपस्थिति रिकॉर्ड के साथ चयनित अवधि के लिए बिल का सत्यापन करना चाहिए। साथ में देखें कि बिल को सभी रोगियों को जारी किया जिनसे हस्पताल के नियम के अनुसार राशि वसूली योग्य थी।

(ii) **नकद का संग्रहण**: नकद संग्रहण जैसा नकद पुस्तिका में प्रविष्ट किया है, को रसीद, प्रतिपर्णी तथा अन्य साक्ष्य के साथ जांच करें। उदाहरण के लिए रोगियों के बिल की प्रतिलिपि, लाभांश का प्रतिपर्णी तथा अन्य ब्याज वारंट, किराया बिल इत्यादि की कॉपी।

(iii) **दान तथा वसीयत**: एक विशिष्ट उद्देश्य के लिए प्राप्त दान तथा वसीयत को ज्ञात करें जिसका सहमत तरीके में उपयोग किया।

© The Institute of Chartered Accountants of India

(iv) **अभियाचन का समाधान**: नकद पुस्तिका से अभियाचन तथा दान का सभी संग्रहण को क्रमशः पुस्तकों से खोजें। देय कुल अभियाचन का समाधान करें (जैसा अभियान रजिस्टर के द्वारा दिखाया है, संग्रहित राशि तथा अभी भी अदत है)।

(v) **प्राधिकरण तथा अनुमोदन**: सभी क्रय तथा व्यय का प्रमाणन करें तथा सत्यापन करें कि पूंजी व्यय को केवल न्यासियों अथवा प्रबंध समिति की पूर्व अनुमोदन से किया है तथा कर्मचारियों की नियुक्ति तथा वेतन वृद्धि को प्राधिकृत किया है।

© The Institute of Chartered Accountants of India