शहरी एवं ग्रामीण निकायों के लेखो के प्रमाणीकरण / प्रमाणीकरण लेखापरीक्षा के दिशा निर्देश।

कार्यालय ज्ञाप संख्या - 155 / XXVII(128)/ 2017 के क्रम में

अध्याय -1

प्रमाणीकरण लेखापरीक्षा और उसका नियोजन

1. प्रमाणीकरण लेखापरीक्षा का वित्तीय विवरणों को प्रमाणित करने के लिए नियुक्त किसी लेखापरीक्षक द्वारा लेखों की स्वतंत्र जांच के रूप में उल्लेख किया गया है, जो संबंधित संस्थान/व्यक्ति को प्रस्तुत करनी होती है। अतः इसे अन्य प्रकार की लेखापरीक्षाओं से अलग करना होगा। यू.के एकाउंटेंसी बॉडी की लेखापरीक्षा पद्धति समिति द्वारा दी गई प्रमाणीकरण लेखापरीक्षा की परिभाषा इस प्रकार है:

" किसी भी सांविधिक बाध्यता के अनुपालन में नियुक्त लेखापरीक्षक के द्वारा वित्तीय विवरण की स्वतंत्र जांच तथा राय की अभिव्यक्ति।"

2.प्रमाणीकरण लेखापरीक्षा का प्राथमिक उद्देश्य लेखा परीक्षण संस्थानों को प्रस्तुत " वित्तीय विवरणों पर राय देना" है इसलिए लेखापरीक्षा की इस रुप में कार्ययोजना तैयार की जानी चाहिए कि जिससे लेखो एवं वित्तीय विवरणों को प्रमाणित किया जा सके। लेखापरीक्षा अधिकारियों एवं कार्मिकों द्वारा लेखापरीक्षा पर लागू होने वाले विभन्न अधिनियम एवं विनियमों एवं निर्धारित लेखापरीक्षा मानकों का अनुपालन करना अपेक्षित है।

3. प्रमाणीकरण लेखापरीक्षा करते समय, राज्य सरकार द्वारा लेखापरीक्षा निदेशालय के अंतर्गत कार्मिको/ अधिकारियों को लेखो के प्रमाणीकरण के दायित्व एवं कर्तव्य निर्धारित किये गए है। लेखों

के साथ दिए गए प्रमाणपत्र में एक आश्वासन निहित होगा है कि लेखापरीक्षा, सामान्यतः स्वीकृत लेखापरीक्षा मानकों के अनुसार की गई है। लेखा परीक्षा टीम प्रमाणीकरण के लिए निदेशालय लेखापरीक्षा के पर्यवेक्षक अधिकारी लेखा परीक्षा दल के साथ उत्तरदायी होगे।

4. लेखापरीक्षा कार्ययोजना

(क) लेखापरीक्षक अपने कार्यों की समुचित योजना, नियंत्रण और रिकॉर्ड रखेगा। कार्ययोजना में यह सुनिश्चित किया जाना चाहिए कि मितव्ययी, कारगर, प्रभावी तथा सुनियोजित ढंग से उच्च श्रेणी की लेखापरीक्षा की जाएगी। **लेखापरीक्षा कार्मिकों के कार्य का लेखापरीक्षा के प्रत्येक स्तर और चरण में अनिवार्य रूप से पर्यवेक्षण किया जाना चाहिए।**

(ख) लेखापरीक्षा कार्ययोजना में संबंधित संस्थान की वित्तीय तथा लेखा प्रणाली और नियंत्रण प्रक्रियाओं की जानकारी प्राप्त की जानी चाहिए। इसमें निम्नलिखित बिन्दुओ को समाविष्ट किया जायेगा:

- संबंधित ऑडिटी संस्थान के अंतर्गत अधिनियम एवं इसके अंतर्गत विभिन्न विनियमों, नियमों का परीक्षण जैसे कि पंचायती राज संस्थाओं/शहरी निकायों पर लागू होने वाले अधिनियम, विनियमों एवं लेखांकन के नियमों का लेखो के प्रमाणीकरण से पूर्व अध्ययन किया जायेगा ।
- लेखापरीक्षा का कार्यक्षेत्र ।
- लेखों के प्रारूपों और डिस्क्लोजर अपेक्षाओं की जानकारी प्राप्त करना।

लेखापरीक्षा कार्ययोजना और संपादन करते समय संबंधित ऑडिटी के बारे में अनिवार्य पृष्ठभूमि संबंधी जानकारी मिल जाती है।

(ग) लेखापरीक्षा का कार्य क्षेत्र और व्यापकता निर्धारित करते समय संपरीक्षक को आंतरिक नियंत्रण की विश्वसनीयता का अध्ययन और मूल्यांकन कर लेना चाहिए।

(घ) लेखो के प्रमाणीकरण के साथ नियमितता लेखापरीक्षा करते समय यह देखना चाहिए कि प्रचलित कानूनों और विनियमों का अनुपालन किया गया है या नहीं। लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षा से संबंधित कुछ ऐसे उपाय और प्रक्रियाएं स्थापित करनी चाहिए जिससे त्रुटियों, अनियमितताओं और

गैरकानूनी कृत्यों का पता लगाने का तर्कसंगत आश्वासन दिया जा सके जिनका वित्तीय विवरणों अथवा नियमितता लेखापरीक्षा के समय प्रत्यक्ष अथवा महत्वपूर्ण प्रभाव पड़ सकता है। लेखापरीक्षक को ऐसे गैरकानूनी कृत्यों की संभावना के प्रति जागरूक रहना चाहिए जिनका वित्तीय विवरणों अथवा नियमितता लेखापरीक्षा के परिणामों पर प्रत्यक्ष अथवा महत्वपूर्ण प्रभाव पड़ सकता है।

अनियमितता, गैरकानूनी कृत्य, गबन या त्रुटि हुई है जिसका लेखापरीक्षा पर प्रभाव पड़ सकता है, ऐसा संकेत प्राप्त होने पर लेखापरीक्षक को ऐसी आशंकाओं की पुष्टि अथवा निराकरण करने के लिए लेखा परीक्षा कार्य क्षेत्र का विस्तार करना चाहिए।

(ड़) नियमितता लेखापरीक्षा के समय लेखापरीक्षक को वित्तीय विवरणों का विश्लेषण करके यह देखना चाहिए की वित्तीय रिपोर्टिंग और डिस्क्लोजर के लिए मान्य लेखा मानकों का अनुपालन किया गया है अथवा नहीं। वित्तीय विवरणों का विश्लेषण इस सीमा तक किया जाना चाहिए कि वित्तीय विवरणों पर राय स्पष्ट प्रकट करने का तार्किक आधार प्राप्त हो सके।

5. लेखापरीक्षक की राय साक्ष्य पर आधारित होती है तथा वित्तीय विवरणों की विश्वसनीयता निर्धारित करने के लिए निम्नलिखित का सहारा लिया जा सकता है :

- लेखापरीक्षित संस्थानों के बही खातों के सन्दर्भ में वाउचर, प्राप्ति विवरण, वेतन भुगतान रिकॉर्ड, निर्माण कार्य इत्यादि अभिलेखों की जांच;
- संगणना की सटीकता की जांच;
- स्टॉक टेकिंग जैसी प्रक्रियाओं और परिचालनों पर निगरानी;
- बैंक समाधान विवरण/ कोषागार में जमा बकाया विवरण जैसे आंकड़ों का स्वतंत्र सत्यापन प्राप्त करना;
- लेखों के बीच तालमेल की सत्यता को देखने के लिए उनके आंकड़ों का विश्लेषण करना।

6. लेखापरीक्षा उतनी ही उत्तम होती है जितनी उत्कृष्ट उसका प्रलेखन। प्रलेखन लेखापरीक्षा का रिकॉर्ड होता है अतः उसमें संपादित कार्यों का सही-सही रिकॉर्ड होना चाहिए। इससे लेखापरीक्षक की

राय की पुष्टि होगी और रिपोर्ट को समर्थन मिलेगा, इस बात का साक्ष्य होगा कि लेखापरीक्षक ने लेखापरीक्षा मानकों का अनुपालन किया है और भावी संदर्भ के लिए किए गए कार्य का साक्ष्य प्रदान करेगा।

7. ाप्ति और भुगतान खाते संबंधी राय का समर्थन करने के लिए लेखापरीक्षक के द्वारा आपत्ति का उद्देश्य निम्नलिखित से संबंधित होना चाहिए:

- संपूर्णता(Completeness) – लेखा वर्ष से संबंधित सभी लेन-देन अभिलेखित किए गए हैं;
- घटित होना(Occurrence) –अभिलेखित किए गए समस्त लेनदेन वास्तव में हैं और लेखा वर्ष से संबंधित है;
- प्रकटीकरण (Disclosure) – अभिलेखों के लेन देनों को समुचित रूप से वर्गीकरण किया गया है और यथास्थान प्रकट किया गया है;
- नियमितता(Regularity) - समस्त लेन-देन ऑडिटी के अंतर्गत विभिन्न कानून एवं विनियमों तथा अन्य विशिष्ट प्रावधानों के अनुसार अभिलेखित किये गए हैं।

8. लेखापरीक्षा पूर्ण किये जाने से पूर्व यह सुनिश्चित किया जाए कि:

- लेखों को सही स्वरूप में तैयार किया गया हैं और प्रगटीकरण संबंधी समस्त अपेक्षाएं पूरी की गई हैं।
- समस्त सूचनाएं प्राप्त की गई हैं ताकि लेखापरीक्षक अपनी राय पर पहुंच सके और प्रमाण पत्र का स्वरूप निर्धारित कर सके।
- समस्त आधारपत्र(Working Papers) लेखबद्ध किए गए हैं और लेखापरीक्षा राय का समर्थन करने के लिए पर्याप्त हैं।

9.लेखापरीक्षक को इस निष्कर्ष पर पहुंचना चाहिए कि क्या लेखों को बिना शर्त लेखापरीक्षा प्रमाणपत्र प्रदान किया जा सकता है। विशेष रूप से लेखापरीक्षक को यह विचार करना चाहिए कि क्या :

- लेखों समस्त सांविधिक अपेक्षा पूरा करते है और संगत लेखा नियमों के अनुरूप तैयार किए गए हैं ।
- वित्तीय विवरणों द्वारा समग्र रूप से प्रस्तुत विचार संबंधित संस्थान के बारे में उसके ज्ञान के अनुरूप हैं।
- आंतरिक लेखा परीक्षकों, जहां उन पर विश्वास किया गया हो, से उनके द्वारा किए गए कार्यों के बारे में समुचित आश्वासन प्राप्त किया गया है।

अध्याय -2

वार्षिक लेखों के प्रमाणीकरण के लिए लेखापरीक्षा की प्रकिया

1. लेखों के प्रमाणीकरण में लेखों की मूल प्रविष्टि की बहियों के संदर्भ में इस आशय का सत्यापन शामिल होगा कि लेखे विभिन्न बहियों के अनुसार तैयार किये गए हैं या नहीं। वार्षिक लेखे की लेखापरीक्षा प्रक्रिया में अन्तर्निहित अवधारणा यह है कि मूल लेखों की बहियों में दिखाए जाने वाले लेनदेन लेखा परीक्षित संस्थान से संबंधित हैं, विधिसम्मत आदेशो को प्रदर्शित करते हैं तथा लेखापरीक्षित संस्थान की लेखा अवधि से संबंधित लेखा बहियों में भी समस्त लेनदेन को संपूर्णता के साथ और सही सही दर्शाया जाता है तथा कुछ भी छोड़ा नहीं जाता है।

2. लेखा परीक्षा प्रमाण पत्र का सम्बन्ध लेखा परीक्षित लेखों से होता है जिनमें संस्था की प्राप्तियां और भुगतान दर्शाए जाते हैं। नकद लेखा प्रणाली /एकल लेखा प्रणाली - प्राप्ति और भुगतान को प्रदान किए गए प्रमाण पत्र में स्पष्ट रुप से लेखापरीक्षक की इस राय का उल्लेख होता है कि लेखों में प्राप्ति और भुगतान विवरण को समुचित रुप से दर्शाया गया है या नहीं।

संचय लेखाकंन (Accural एकाउंटिंग)/ दोहरे लेखा प्रणाली के अंतगर्त प्रमाण पत्र में स्पष्ट रुप से लेखापरीक्षक की इस राय का उल्लेख होगा कि लेखे दोहरी लेखा प्रणाली के अंतर्गत तैयार किए गए है एवं समस्त वित्तीय विवरण उचित रूप से तैयार किये गए है।

3. प्राप्तियों से तात्पर्य पंचायती राज संस्थानों/ शहरी निकायों द्वारा विभिन्न गतिविधियों से प्राप्तियों के अलावा नकद, चेक, ड्राफ्ट आदि विभिन्न रूपों में प्राप्त आय से है, आय, करों, शुल्कों, फीस, पथकरों और करारोपण के माध्यम से होती है। यह सुनिश्चित करना अनिवार्य है कि:

- करों, शुल्कों, फीस, पथकरों और करारोपण के रूप में देय समस्त देय राशि प्रचलित कानूनों तथा विनियमों के अनुसार संग्रहित की गयी हैं ; और

- प्राप्त समस्त धनराशि को अविलम्ब संस्थान के खाते में जमा कर दिया गया है और पूर्ण लेखाकंन किया गया है।

4. व्यय के मामले में जब तक कि लेखों में कोई अशुद्ध विवरण न हो, यह सुनिश्चित करना अत्यावश्यक है कि:

- लेखा वर्ष से सम्बद्ध समस्त व्यय को अभिलेखित कर दिया गया हैं ;
- रिकॉर्ड किए गए भुगतान उस सामग्री और सेवाओं के लिए अभिलेखित नहीं किए गए है जो वास्तव में प्राप्त नहीं हुए है अथवा समुचित प्राप्तकर्ता के अलावा अन्य व्यक्तियों को भुगतान किए गएहै ;
- रिकॉर्ड किए गए भुगतान सही धनराशि वर्णित करते हैं और उनमें वे भुगतान शामिल नहीं है जो सहायक विवरण अनुसार नहीं किए गए थे अथवा गलत राशि के लिए किये गए थे;
- रिकॉर्ड किए गए भुगतान वैधानिक उद्देश्य के अनुरूप और नियमों के प्रावधानों के अनुसार तथा उचित प्राधिकार से किए गए थे; तथा
- रिकॉर्ड किए गए भुगतानों को खातों में समुचित रुप से अर्थात सम्बन्धित लेखा शीर्षकों के अंतर्गत सही रूप में वर्गीकृत करके दर्शाए गए है।

5. रोकड़ बही में मूल प्रविष्टि सबसे महत्वपूर्ण होती है। लेखा परीक्षक को रोकड़ बही देखकर सुनिश्चित करना चाहिए कि:

I. समस्त प्राप्तियों का पूर्ण लेखांकन किया गया है;

II. कोई अनुचित या दोषपूर्ण भुगतान नहीं किए गए हैं;

III. समस्त प्राप्तियों तथा नियम सम्बन्धी भुगतानों को तदनुसार दर्ज किया गया है;

IV. रोकड़ बही में दर्शाया गया अधिशेष की समय-समय पर सही गणना की गई है; और

V. नकद अधिशेष की समय-समय पर निरीक्षण किया गया है।

6. लेखापरीक्षक रोकड़ बही तथा मूल प्रविष्टि की अन्य बहियों में की गई प्रविष्टियों के प्रमाणक के साथ जाँच करेगा। वह यह सुनिश्चित करेगा कि लेखे उसकी सर्वोत्तम जानकारी के अनुसार सही है और लेखा परीक्षक इन अभिलेखों से यह सूचना प्राप्त करेगा कि लेखे सही रूप से अभिलेखित हैं।

7. भुगतानों के प्रमाणक में नियत प्राधिकारी द्वारा भुगतान किया गया है की जांच, भुगतान की गई देनदारियों या अधिग्रहित परिसम्पत्तियों का मिलान, दरों, भुगतान राशि का सत्यापन और प्राप्तकर्ता द्वारा दी गई अभिस्वीकृति का परीक्षण करना शामिल होगा। प्राप्तियों के प्रमाणक का उद्देश्य यह सुनिश्चित करना होगा की आपूर्ति और सेवाओं का समुचित मूल्य प्राप्त किया गया है, समस्त प्राप्तियों का तत्काल पूरी तरह से लेखांकन किया गया है और नियंत्रण प्रणाली में गबन या व्यपहरण की कोई स्थिति नहीं है। प्राप्तियों और भुगतानों के वर्गीकरण की जांच करना भी प्रमाणन के लिए एक महत्वपूर्ण पहलू है।

8. उपर्युक्त जांच के अलावा, लेखों की लेखापरीक्षा करते समय निम्नलिखित बिंदुओं को ध्यान में रखना होगा:

I. प्रारंभिक अधिशेष की जांच करना;

II. अपवादात्मक लेनदेन की खोज करना जो लेखा अवधि में अत्यधिक मात्रा में प्राप्ति अथवा भुगतान के कारण हो;

III. समस्त पूंजीगत व्यय के प्रमाणक;

IV. बैंक समाधान की प्रक्रिया की जांच करना और बैंकरों से मिलान प्रमाण पत्र प्राप्त करना;

V. राजस्व और पूंजी के बीच वर्गीकरण की जांच करना;

VI. सुनिश्चित करना कि समस्त प्राप्तियों का लेखाकंन किया गया है;

VII भंडार और उसकी समीक्षा करने की प्रणाली का निर्धारण करना तथा

VIII आंतरिक नियंत्रण की प्रणाली के अस्तित्व को सुनिश्चित करना।

9. लेखापरीक्षक लेखा परीक्षा के कार्यक्षेत्र का निर्धारण करने तथा कार्य योजना बनाने से पहले आंतरिक नियंत्रण की क्षमता का मूल्यांकन करने के लिए अंतरिक नियंत्रण प्रणाली की जांच करेगा। लेखा परीक्षक द्वारा निम्नलिखित बिन्दुओं पर विचार किया जाएगा:

I. नगद प्राप्ति और भुगतान लेखा;

III. व्यय की स्वीकृतियां और व्यय की तुलना में बजट आवंटन की प्रगति पर निगाह रखना;

IV. भंडारण तथा स्टॉक की खरीद, निर्गत, उपयोग तथा भौतिक अस्तित्व;

V. विशिष्ट प्रयोजनों के लिए सरकारी सहायता का उपयोग तथा

VI. निर्माण कार्यक्रमों का निष्पादन।

10. लेखापरीक्षा सतर्कता गबन/दुर्विनोयग / दुरुपयोग का पता लगाने के महत्वपूर्ण कारकों में से एक है। लेखा परीक्षक को उन स्थितियों और लेन-देन के प्रति सतर्क रहना चाहिए जिनसे गबन, दुरुपयोग अथवा गैरकानूनी कृत्यों के संकेत मिलते हैं और यदि ऐसे साक्ष्य मौजूद हैं तो लेखापरीक्षक को संभावित अनियमितताओं को लेखा परीक्षा रिपोर्ट में अभिलिखित करना चाहिए:

I. लेखा अभिलेखों का अनधिकृत विलोपन तथा हेराफेरी;

II. भुगतान के लिए दस्तावेजों की फोटो प्रतियों का उपयोग, इससे दोहरे भुगतान का संकेत मिलता है;

III. जारी किए गए विभागीय प्राप्तियां के प्रमाणक / अध्य पन्ना (Counter Folio) अप्राप्त रहना ;

IV. असाधारण लेखा प्रविष्ठियां;

V. नियंत्रण लेखो के योग तथा सहायक रिकॉर्ड के बीच विसंगतियां;

VI. प्राप्तियों के व्यपहरण / दुरुपयोग को छिपाने के लिए लेखा रिकॉर्ड में कूटरचना तथा

VII भारी मात्रा में नगद अधिशेष रखना और नगद प्राप्तियों को बैंक में जमा करने में असाधारण विलंब।

11 जहां तक प्रक्रिया या फैसले की प्रमाणित त्रुटि की वजह से होने वाले गबन तथा अन्य प्रकार की अनियमितताओं का सवाल है जो होती हैं, लेखापरीक्षक संबंधित संस्था/व्यक्ति को लिखित में अपने निष्कर्ष वित्त ऑडिट प्रकोष्ट ,निदेशालय लेखापरीक्षा को संसूचित करेगा और अनुपालन हेतु अपनी रिपोर्ट में इन्हें संप्रेषित करेगा। लेखा परीक्षक कार्यकारी अभिलेखों में लेखा परीक्षित संस्थान को गबन, गैरकानूनी कृतियों तथा अन्य विसंगतियों के बारे में जानकारी देगा। लेखापरीक्षक द्वारा सूचित गबन या गैरकानूनी कृत्य को दूर करने के लिए समुचित कार्रवाई करने और उपयुक्त कदम उठाने के लिए लेखा परीक्षित संस्थान उत्तरदायी होगा। जब किसी गबन या गैरकानूनी कृत्य में किसी दूसरी एजेंसी या सरकार से प्रत्यक्ष या परोक्ष रूप से प्राप्त सहायता/ अनुदान शामिल हो (उदाहरण के लिए केंद्र सरकार, राज्य सरकार) और यदि लेखा परीक्षित संस्थान सुधारात्मक उपाय करने में असफल हो तो लेखापरीक्षक का यह दायित्व है कि इनके बारे में सरकार को सूचना देगा ।

अध्याय -3

लेखा परीक्षा प्रमाण पत्रों के प्रमाण पत्र और मानक स्वरूप

1. लेखापरीक्षक के प्रमाण पत्र

लेखापरीक्षक का प्रमाणपत्र दो अलग-अलग अनुच्छेदों में दो भागों में विभक्त होगा :

- प्रथम भाग में लेखा परीक्षा के कार्य क्षेत्र के बारे में सूचना प्रदान की जाएगी;
- द्वितीय भाग म लखों पर लेखा परीक्षक द्वारा ऑडिटी के लेखो के सम्बन्धी राय प्रदान की जाएगी।

2. कार्यक्षेत्र

कार्य क्षेत्र संबंधी अनुच्छेद में निश्चित रूप से यह स्पष्ट किया जायेगा कि वित्तीय विवरण, अधिनियम अथवा लेखापरीक्षा सम्पादित करते समय अपनाई जाने वाली लेखा परीक्षा संबंधी मानकों या नियमो का स्पष्ट उल्लेख किया जायेगा। जिससे सम्बन्धित ऑडिटी संस्थानों को यह आश्वासन दिया जा सके कि लेखा परीक्षा सामान्य रूप से स्वीकृत सिद्धांतों, कार्य प्रक्रियाओं, लेखा-परीक्षा संबंधी मानकों के अनुसार संपन्न की गई है और निम्नलिखित रूप से अभिलेखित है-:

"मेरे द्वारा (या यह भी अपेक्षित हो, " मेरे द्वारा यह प्रमाणित किया जाता है कि मैंने) .....(वित्तीय विवरणों का उल्लेख करें, उदाहरण के लिए प्राप्तियां एवं भुगतान लेखा/आय व्ययक, तुलन पत्र इत्यादि वित्तीय विवरण) की पंचायती राज संस्थानों/ शहरी निकायों के लिए लेखा-परीक्षा मानकों एवं नियमो के अनुरूप(ऑडिटी विभागे के वर्तमान अधिनियम एवं लेखा नियमो एवं मानकों).....के अनुसार जांच की है।"

3. यदि लेखापरीक्षक को संतोषजनक ढंग से लेखापरीक्षा करने के लिए अपेक्षित समस्त सूचनाएं और स्पष्टीकरण प्राप्त नहीं होते है, तो उसे इस बात का उल्लेख करना चाहिए। लेखापरीक्षा के कार्य क्षेत्र

पर यह एक प्रकार की एक सीमा है इसलिए लेखापरीक्षक को अपनी निश्चित राय प्रकट करने में परेशानी हो सकती है।

4. सशर्त और बिना शर्त राय

लेखापरीक्षक लेखा के प्रमाणीकरण के समय निष्कर्ष में यह निर्णय कर सकता है कि वह बिना शर्त राय दे सकता ह या वह अपनी राय पर कोई शर्त लग सकता है। राय संबंधी अनुच्छेद में निम्नलिखित का उल्लेख होना चाहिए:

- लेखा परीक्षित संस्थान/ ऑडिटी/आधेकारी का नाम जिसके लेखे/वित्तीय विवरण हैं;
- लेखों/वित्तीय विवरणों के वर्ष;
- प्राधिकारी अधिकारी की संस्था के अंतर्गत प्रचलित अधिनियम तथा उसके अंतर्गत बनाए गए दिशा निर्देशों के अनुसार लेखे/ वित्तीय विवरण तैयार किए गए हैं।

5. यदि लेखापरीक्षक अपनी लेखा परीक्षा के अंत में इस निष्कर्ष पर पहुंचता है कि लेखे/ वित्तीय विवरण तार्किक रूप से विश्वशनीय हैं, तो लेखापरीक्षक 'बिना शर्त राय' देता है। तार्किक रूप से विश्वशनीय के अर्थ के अनुसार दृष्टिगत त्रुटियों के महत्त्व/महत्ता के संदर्भ में विचार किया जाएगा। 'बिना शर्त राय' का यह अर्थ नहीं कि लेखों/ वित्तीय विवरणों में कोई त्रुटियां नहीं हैं।

6. बिना शर्त राय देते समय "सही" शब्द का प्रयोग नहीं किया जाएगा। राय में "उचित रूप के अनुसार प्रस्तुत" तथा "सत्य और उचित " जैसे शब्दों का प्रयोग करने से अमहत्वपूर्ण त्रुटि, जो लेखे की समग्र विश्वसनीयता को प्रभावित नहीं करती, का अस्तित्व बना रहता है।

7. बिना शर्त राय तब दी जाती है जब लेखापरीक्षक समस्त महत्वपूर्ण पहलुओं में संतुष्ट हो जैसे कि-:

क. वित्तीय विवरण उन स्वीकार्य लेखाकरण आधारों एवं मानको का उपयोग करते हुए तैयार किये गए है जिनको संगत रूप से लागू किया गया है ।

ख. समस्त विवरण सांविधिक आवश्यकताओ के अनुसार तथा सुसंगत विनियमों का अनुपालन करते हुए बनाये गए हैं।

ग. वित्तीय विवरणों द्वारा प्रस्तुत दृष्टिकोण लेखा परीक्षक के लेखापरीक्षित संस्थान की जानकारी के अनुसार संगत हैं।

8. बिना शर्त राय के लिए वास्तविक शब्दावली इस प्रकार से होगी :

नकद आधार पर अनुरक्षित लेखों के लिए

क. प्राप्तियां और भुगतान लेखा

लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र संबंधी अनुच्छेद के बाद: यह प्रमाण पत्र निर्गत किया जायेगा -:

"मेरी राय में .....(पंचायती राज संस्थान नाम) के..... को समाप्त वर्ष के लेखे/वित्तीय विवरण (जैसे कि प्राप्तियों और भुगतान को सही ढंग से प्रस्तुत करते हैं और लेखे.....(यथा उपयुक्त प्राधिकारी, जिसके अंतर्गत लेखे तैयार किए गए हैं) के अनुरूप हैं या "लेखे वर्तमान में लागू अधिनियम या अधिनियम के तहत बनाए गए निदेशों के अनुसार तैयार किए गए हैं।"

ख. प्राप्ति तथा भुगतान लेखे के साथ संलग्न विनियोग लेखा

लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र संबंधी अनुच्छेद के बाद:

"मेरी राय में व्यय की गई धनराशि अधिकृत प्रयोजनों में प्रयोग की गई है और .....(पंचायती राज संस्थान का नाम) के..... को समाप्त वर्ष के लेखे/वित्तीय विवरण प्राप्तियों और भुगतान को सही ढंग से प्रस्तुत करते हैं।"

ग. शहरी निकायों के लिए दोहरे लेखा प्रणाली के अंतर्गत प्रमाण पत्र

वार्षिक वित्तीय लेखे

लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र संबंधी अनुच्छेद के बाद: यह प्रमाण पत्र निर्गत किया जायेगा -:

"मेरी राय में .....(शहरी निकाय नाम) के..... को समाप्त वर्ष के वार्षिक लेखे/वित्तीय विवरण (जैसे कि प्राप्तियों और भुगतान लेखा , आय व्ययक तुलन पत्र इत्यादि विवरण को सत्य एवं उचित प्रस्तुत करते हैं और लेखे..... .....(यथा उपयुक्त प्राधिकारी , जिसके अंतर्गत लेखे तैयार किए गए हैं) के अनुरूप हैं या "लेखे वर्तमान में लागू अधिनियम या अधिनियम के तहत बनाए गए निदेशों के अनुसार तैयार किए गए हैं।"

घ. दोहरे लेखे प्रणाली के अंतर्गत वार्षिक लेखे के साथ संलग्न विनियोग लेखा

लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र संबंधी अनुच्छेद के बाद:

"मेरी राय में व्यय की गई धनराशि अधिकृत प्रयोजनों में प्रयोग की गई है और .....(शहरी निकाय का नाम) के..... को समाप्त वर्ष के लेखे/वित्तीय विवरण सत्य और उचित को सही ढंग से प्रस्तुत करते हैं।'

9. जब लेखो में कोई त्रुटि या अशुद्धता प्रदर्शित होती है तो सशर्त प्रमाण पत्र दिया जाना आवश्यक होता है।लेखों में अशुद्धता एक महत्वपूर्ण त्रुटि बन सकती है। त्रुटि न केवल धनराशि /मूल्य की दृष्टि से महत्वपूर्ण होती है, जो उसके महत्त्व को निर्धारित करती है बल्कि उसकी प्रकृति और जिस संदर्भ में प्रयुक्त होती है वह भी उतनी ही महत्वपूर्ण होती है।

10. निम्नलिखित परिस्थितियां में लेखापरीक्षक सशर्त अपनी राय व्यक्त कर सकता है। लेखापरीक्षक के विचार में वित्तीय विवरण पर इसका प्रभाव महत्वपूर्ण है अथवा हो सकता है:

क. जब लेखापरीक्षा के निर्धारित कार्यक्षेत्र के अनुसार लेखा परीक्षा सम्पादित न की जा सके ।

ख. लेखापरीक्षक का विचार हो कि वित्तीय विवरण अधूरे या भ्रामक हैं या लेखा मानकों में कोई गैर-औचित्यपूर्ण विचलन हुआ है।

ग. वित्तीय विवरणों को प्रभावित करने वाली कोई अनिश्चिततापूर्ण स्थिति हो।

शर्त के निम्नलिखित कारण हो सकते हैं:

- i. **अनिश्चितता,**-लेखा परीक्षा की वजह से लेखा परीक्षक इस बात को लेकर संदेहयुक्त में हो कि लेखों में कोई महत्त्वपूर्ण त्रुटि है या नहीं; और
- (ii) **असहमति;** लेखापरीक्षक किसी बात को लेकर अंकेक्षित संस्थान से असहमत हो, जो लेखों में समाविष्ट /शामिल की गयी है अथवा विलोपित कर दी गयी है

11. अनिश्चितता

निम्नलिखित में से किसी भी परिस्थिति में अनिश्चितता पैदा हो सकती है:

- लेखा परीक्षक समस्त सूचनाएं और स्पष्टीकरण प्राप्त करने में असमर्थ रहा हो। इस संबंध में लेखा रिकॉर्ड की अनुपलब्धता इसका कारण हो सकता है या लेखापरीक्षक को आवश्यक लेखा परीक्षा प्रक्रिया सम्पादित करने से रोका गया है जिससे लेखों में किसी महत्वपूर्ण आंकड़े की पुष्टि होती।
- परिस्थितियों के कारण लेखापरीक्षक किसी निष्पक्ष निष्कर्ष तक पहुंच न पाया हो। उदाहरण के लिए, दीर्घकालिक अनुबंध के निष्पादन को लेकर कोई संदेह हो या कानूनी कार्रवाई के परिणाम स्वरुप कोई संदेह हो जिसकी वजह से अंकेक्षित संस्थान के लिए महत्वपूर्ण वित्तीय परिणाम सामने आए हों।

12. असहमति संबंधी शर्त

असहमति संबंधी शर्त तब दृष्टिगत होती है जब कि लेखापरीक्षक अंकेक्षित संस्थान द्वारा लेखों में से कुछ चीजें को समाविष्ट करने और कुछ चीजें विलोपित करने को लेकर उसके साथ असहमत हो।

- लेखों में दिए गए आंकड़े समुचित लेखा नीतियों या सिद्धांतों पर आधारित न हों।

- अंकेक्षित संस्थान ने वित्तीय विवरणों में जिस ढंग से अशुद्ध तथ्य या खाते दर्शाएं हो उसको लेकर लेखापरीक्षक असहमत हो।
- अंकेक्षित संस्थान विभिनन अधिनियम अथवा विनियम का अनुपालन करने में असमर्थ रहा हो।
- **.13 [illegible] मत –**
- जहाँ लेखापरीक्षक असहमति के कारण वित्तीय विवरणों में एक या अधिक विशेष मदों के बारे में असहमत हो या अनिश्चता हो जो कि महत्वपूर्ण हो परन्तु विवरणों की जानकारी के लिए मूल न हो वहां एक अर्ह मत दिया जाना चाहिए। मत की भाषा सामान्यता लेखापरीक्षा के प्रति एक संतोषजनक परिणाम दर्शाने वाली हो जो कि अर्ह मत को उत्पन्न करते हुए असहमति या अनिश्चितता के विषयों के एक स्पष्टतया संक्षिप्त विवरण के अध्यधीन होता है ।यह विवरणों के प्रयोक्ताओं की सहायता करता है यदि लेखापरीक्षक अनिश्चिता या असहमति का वित्तीय प्रभाव निर्धारित करता है यद्यपि यह सैदेव व्यवहार्य या सुसंगत न हो । असहमति के मामले में "को छोड़कर"(अनियमित खर्च या ऐसा ना करने पर) के बाद अर्ह मत व्यक्त की जाएगी।

लेखापरीक्षक की रिपोर्ट में अनिश्चितता के मामलों पर अलग से रिपोर्ट दी जानी चाहिए और सशर्त राय के लिए असहमति के विवरण उपलब्ध कराए जाने चाहिए।

14.अर्ह प्रमाणपत्र

प्रमाणपत्र के शब्दावली इस बात पर निर्भर करेगी कि परिस्थितियों का लेखापरीक्षा पर कितना प्रतिकूल प्रभाव पड़ा है। उदाहरण के लिए, किसी वित्तीय वर्ष की आंशिक अवधि के यथोचित लेखा रिकॉर्ड की अनुपलब्धता अनिश्चितता का कारण हो सकती है जिसे महत्वपूर्ण लेकिन मौलिक न समझा हो। प्रमाण पत्र की शब्दावली निम्नानुसार होंगे:

"मैं प्रमाणित करता हूँ कि/ मैंने ....(पंचायती राज संस्थान/ शहरी निकाय का नाम) के प्राप्तियों और भुगतान लेखों/ आय व्ययक / तुलन पत्र इत्यादि की जांच की

है। "..... (वर्तमान में प्रचलित अधिनियम एवं नियमो के अनुसार) "तथा पंचायती राज संस्थानों/शहरी निकाय के लिए लेखा परीक्षा मानकों" अथवा लेखा मानकों के अनुसार, "अपनी रिपोर्ट के अनुच्छेद .....से.....बशर्ते कि में विषयक व्यय की पूरी तरह जांच नहीं कर पाया, मेरी राय में लेखे.....को समाप्त वर्ष.... ...की प्राप्तियां और भुगतान को सही रूप से प्रस्तुत करते हैं(ग्रामीण निकायों के लिए)। प्राप्ति एवं भुगतान ,आय व्ययक / तुलन पत्र इत्यादि वित्तीय विवरण सत्य और उचित रूपर से लेखे प्रस्तुत करते हैं(शहरी निकायों के लिए)। "

असहमति के मामले में, उदाहरण के लिए जहां अनियमित व्यय हुआ हो, शब्दावली निम्नानुसार होगी :

लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र संबंधी अनुच्छेद के बाद:

'अपनी रिपोर्ट के अनुच्छेद .....से.....में किए गए अनियमित व्यय ---------धनराशि उल्लेख को छोड़कर मैं.....विषयक व्यय की पूरी तरह जांच नहीं कर पाया, मेरी राय में लेखे.....को समाप्त वर्ष.....की प्राप्तियां और भुगतान विवरण को सही रूप से प्रस्तुत करते हैं।" प्राप्ति एवं भुगतान ,आय व्ययक / तुलन पत्र इत्यादि वित्तीय विवरण सत्य और उचित रूपर से लेखे प्रस्तुत करते हैं(शहरी निकायों के लिए)। "

- **.15 मत का अस्वीकरण(डिस्क्लेमर मत) –**

जहाँ लेखा मौलिक अनिश्चतता या कार्यक्षेत्र के प्रतिबंध के कारण वित्तीय विवरणों के सम्बन्ध में पूर्णत : एक मत तैयार करने में असमर्थ रहता है जो इतना मूल कि एक मत ,जो कतिपय सम्बन्धों में अर्ह हो , पर्याप्त नहीं होगा वहां एक अस्वीकरण कारण दिया जाता है । एसे एक मत की भाषा यह स्पष्ट

करती है कि एक मत नहीं दिया जा सकता जिसमें अनिश्चितता के विषयों को स्पष्टता और तथा संक्षिप्त रूप से उल्लेख किया गया है।

उदाहरण के लिए, लेखा परीक्षक को सूचनाएं उपलब्ध न कराया जाना (रिकॉर्ड आग में जलने) अनिश्चितता का बड़ा कारण हो सकता है जिसकी वजह से **मत का अस्वीकरण** देना आवश्यक हो जाता है। इस मामले में प्रमाण पत्र के शब्द इस प्रकार होंगे:

"मैं प्रमाणित करता हूँ कि/ मैंने .....(पंचायती राज संस्थान/ शहरी निकाय का नाम) के प्राप्तियों और भुगतान लेखों/आय व्ययक /तुलन पत्र एवं अन्य वित्तीय विवरण की जांच की है। "..... (वर्तमान में सांविधिक प्राधिकारी या कानून के अनुसार) "तथा पंचायती राज संस्थानों/शहरी निकायों के लिए लेखा परीक्षा मानकों" के अनुसार, "अपनी रिपोर्ट के अनुच्छेद .....से.....में किए गए उल्लेख को छोड़कर, ...में .....को मैं अपेक्षित सभी सूचनाएं और स्पष्टीकरण प्राप्त करने में असमर्थ था।"

"इन परिस्थितियों में मैं कोई राय कायम करने में असमर्थ हूं कि व्यय की गई राशि अधिकृत प्रयोजन में लगाई गई है तथा लेखे..... को समाप्त वर्ष की प्राप्तियों और भुगतान सही ढंग से प्रस्तुत करते हैं या नहीं(ग्रामीण निकायों के लिए)।" प्राप्ति एवं भुगतान ,आय व्ययक / तुलन पत्र इत्यादि वित्तीय विवरण सत्य और उचित रूप] से लेखे प्रस्तुत करते हैं या नहीं (शहरी निकायों के लिए)। "

जहां मौलिक अनिश्चितता के कारण डिस्क्लेमर देना पड़ेगा, डिस्क्लेमर के शब्द इस प्रकार हो सकते हैं:

लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र संबंधी अनुच्छेद के बाद:

"अपनी रिपोर्ट के अनुच्छेद .....से.....में किए गए उल्लेख के अनुसार, समुचित लेखा रिकॉर्ड न रखने के कारण, मैं कोई राय कायम करने में असमर्थ हूं कि .....(पंचायती राज संस्थान/ शहरी निकायों का नाम) ..... को समाप्त वर्ष के प्राप्ति और भुगतान लेखों सही रूप से प्रस्तुत किया गया है या नहीं या वे .....(यथा उपयुक्त प्राधिकारी , जिसके अंतर्गत लेखे तैयार किए गए हैं) के अनुरूप हैं या नहीं (ग्रामीण निकायों के लिए)।' प्राप्ति एवं भुगतान ,आय व्ययक / तुलन पत्र इत्यादि वित्तीय विवरण सत्य और उचित रूप से लेखे प्रस्तुत किये गए है या नहीं या वे .....(यथा उपयुक्त प्राधिकारी , जिसके अंतर्गत लेखे तैयार किए गए हैं) के अनुरूप हैं या नहीं।' (शहरी निकायों के लिए)। "

- 16. प्रतिकूल मत –

जहाँ लेखापरीक्षक असहमति के कारण वित्तीय विवरणों पर पूर्णत:एक मत तैयार करने में असमर्थ रहता है जो इतना मूल है कि यह उस सीमा तक प्रस्तुत की गयी सिथति को कमजोर करता है कि एक मत जो कतिपय संबंधों में अर्ह ,वह पर्याप्त नहीं होगा वहां एक प्रतिकूल मत दिया जाता है । ऐसे एक मत की मत की भाषा स्पष्ट करती है कि वित्तीय विवरणों को सही ढंग से नहीं बताया गया जिसमे मौलिक असहमति के सभी विधियों को स्पष्टतया और संक्षिप्त रूप में निर्दिष्ट किया गया हो । साथ - साथ यह आशान्वित है यदि वित्तीय विवरणों पर वित्तीय प्रभाव निर्धारित किया जाता है जहाँ यह सुसंगत और व्यवहार्य हो ।

आधारभूत /मूल नियमो ,सिद्धान्त , मानको के सही रूप से दृष्टिगत न होने के कारण प्रतिकूल मत दिया जा सकता है। इसका कारण व्यापक स्तर की नियमितता विफलता हो सकती है। प्रमाण पत्र के शब्द शब्दावली इस प्रकार सकते हैं:

लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र संबंधी अनुच्छेद के बाद:

"अपनी रिपोर्ट के अनुच्छेद..... से लेकर..... में उल्लिखित..... अधिनियम की अपेक्षाओं का अनुपालन करने में विफलता के कारण मेरी राय में व्यय की गई राशि का ग्रामीण निकायों /शहरी निकायों अथवा राज्य अधिनियम एवं नियम .....द्वारा अधिकृत प्रयोजन के लिए उपयोग नहीं किया गया है तथा वर्ष..... के लेखे प्राप्ति और भुगतान सही ढंग (ग्रामीण निकायों के लिए)/ प्राप्ति एवं भुगतान लेखे ,आय व्ययक /तुलन पत्र इत्यादि वित्तीय विवरणों को / से सही रूप/ सत्य और उचित से प्रस्तुत नहीं करते हैं।"

17. राय से पहले एक उचित शीर्षक दिया जाए और दिनांक लिखकर हस्ताक्षर किए जाएं। दिनांक को समाविष्ट करने से संस्था को यह ज्ञात होता है कि लेखापरीक्षक को उस दिनाक के वृन्तात या लेनदेन के बारे में जानकारी मिली उस पर विचार किया गया है (जो नियमित (वित्तीय) लेखा परीक्षा के मामले में, वित्तीय विवरण की अवधि से आगे भी जा सकती है)।

लेखापरीक्षा राय, प्रयोक्ताओं विशेष रूप से उन लोगों को, जिन्हें आवश्यक कार्यवाही करनी होती है, तत्काल उपलब्ध करवाई जानी चाहिए।

(अमित सिंह नेगी)
सचिव , वित्त ।