

अध्याय - IV

रिपोर्टिंग मानक

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. लेखापरीक्षा रिपोर्टों पर अनुवर्ती कार्रवाई

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

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

3. रिपोर्ट का वितरण

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

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

4.1 इस मानक पर दो खंडों के अन्तर्गत चर्चा की गयी है यथा
(क) धन उपादेयता/निष्पादन लेखापरीक्षा; और
(ख) वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा

5. धन उपादेयता लेखापरीक्षा

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

6. अननुपालन और दुरुपयोग

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

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

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

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

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

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

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

7. आंतरिक नियंत्रण

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

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

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

8. वित्तीय विवरणों की लेखापरीक्षा

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

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

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

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

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

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

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

9. कपट, अवैध कार्य और अन्य अननुपालन

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10. आंतरिक नियंत्रण में त्रुटियां

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

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

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

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

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

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

11. लेखापरीक्षा मत और रिपोर्ट का प्रारूप तथा अन्तर्वस्तु

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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