

अध्याय I: प्रस्तावना

1.1 प्रस्तावना

आयकर अधिनियम, 1961 (अधिनियम) में कई प्रावधान¹ शामिल हैं जोकि विशिष्ट उद्देश्यों को पूरा करने के लिए निर्धारित फार्म में 'लेखाकार' द्वारा जारी लेखापरीक्षा रिपोर्टों और प्रमाणपत्रों को प्रस्तुत करना निर्धारितियों के लिए अनिवार्य बनाते हैं। वर्ष 1984 में अपने बजट भाषण में वित्त मंत्री और 1985 के अपने परिपत्र² के माध्यम से केन्द्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड(सीबीडीटी) ने "यह सुनिश्चित करने के इरादे से कि लेखा बही और दूसरे अभिलेखों का उचित रूप से अनुरक्षण किया गया है और यह करदाता की वास्तविक आय को सही प्रकार से दर्शाता है" के रूप में अधिनियम की धारा 44एबी के अन्तर्गत अनिवार्य लेखापरीक्षा को शुरू करने के औचित्य की व्याख्या की। रिपोर्टिंग/प्रमाणीकरण का उद्देश्य कर परिहार्यता और कर अपवंचन को हतोत्साहित करना है।

यह अधिनियम, अधिनियम की धारा 288(2) की व्याख्या के अन्तर्गत 'लेखाकार' को सनदी लेखाकार अधिनियम, 1949 के संदर्भ में सनदी लेखाकार (सीए) के रूप में परिभाषित करता है। इस प्रकार, अधिनियम के अन्तर्गत सीए द्वारा लेखापरीक्षा रिपोर्टिंग और प्रमाणीकरण तीसरे पक्षकार द्वारा रिपोर्टिंग है। सही प्रकार से अधिनियम के प्रावधानों को लागू करने में आयकर विभाग (आईटीडी) के लिए सीए को सहायक के रूप में माना गया है। उनके द्वारा जारी कर लेखापरीक्षा रिपोर्टें (टीएआर)/प्रमाणपत्र निर्धारणों के समय निर्धारण अधिकारियों (एओ) के लिए मूल्यवान मार्गदर्शक संदर्भ के रूप में कार्य करती हैं। एओ से निर्धारणों को अंतिम रूप देते समय एक स्वतंत्र निर्णय देना अपेक्षित है और वह अभिलेखों और साक्ष्यों के संदर्भ में अपने दावों को उचित सिद्ध करने के लिए निर्धारितियों को आदेश दे सकता है। दिल्ली उच्च न्यायालय³ ने निर्धारित किया कि कर लेखापरीक्षा आयकर विभाग द्वारा की जाने वाली संवीक्षा या जांच-पड़ताल से कोई छूट नहीं देती।

¹ प्रावधानों के ब्यौरों पर इस अध्याय के पैरा 1.3 में चर्चा की गई है।

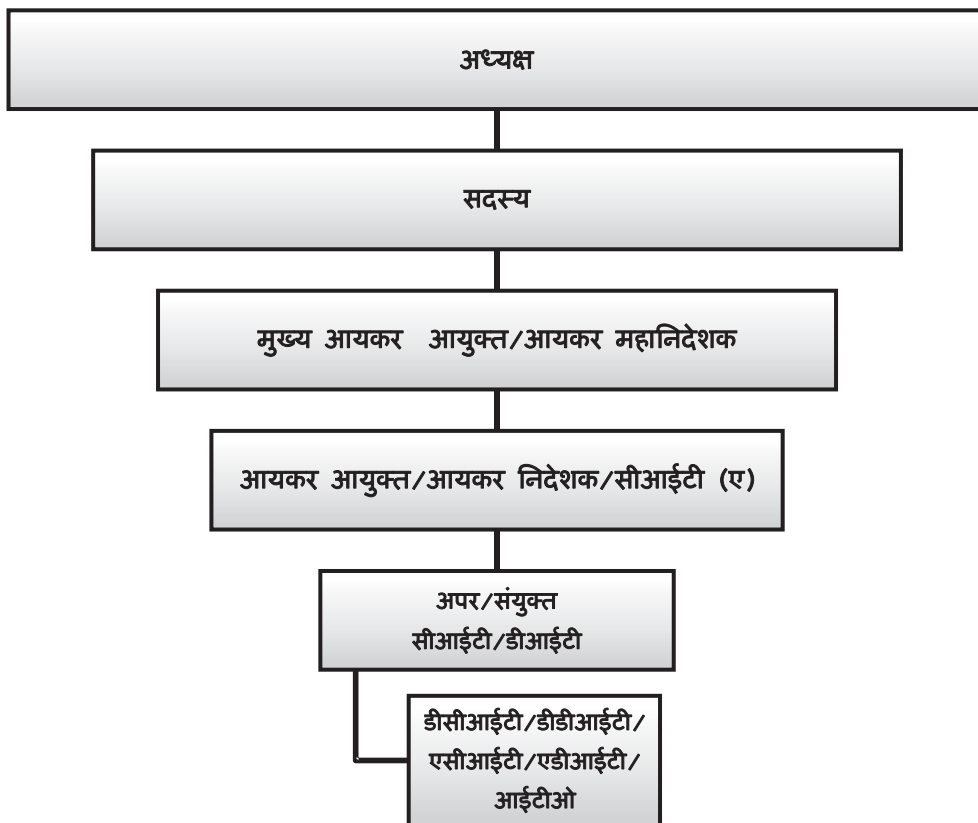
² 06 जुलाई 1985 का परिपत्र सं. 387।

³ गुडइयर इंडिया लिमिटेड बनाम सीआईटी [2000] (112 टैक्समैन 419)- दिल्ली उच्च न्यायालय

1.2 संगठनात्मक ढांचा

राजस्व विभाग, वित्त मंत्रालय (मंत्रालय) के एक अंग के रूप में केंद्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड (सीबीडीटी) प्रत्यक्ष करों के प्रशासन से प्रभारित सर्वोच्च निकाय है। सीबीडीटी की अध्यक्षता अध्यक्ष द्वारा की जाती है और इसमें छः सदस्य शामिल हैं। अपने कार्यों और जिम्मेदारियों के अतिरिक्त अध्यक्ष और सदस्य सीबीडीटी के फील्ड कार्यालयों जिन्हें क्षेत्र कहा जाता है, पर पर्यवेक्षी नियंत्रण रखते हैं। मुख्य आयकर आयुक्त (सीसीआईटी) क्षेत्रीय कार्यालय का मुखिया होता है जिसका अधिकार क्षेत्र सामान्यतः राज्य के साथ-साथ होता है। आयकर आयुक्त/निदेशक निर्धारण कार्यों पर नियंत्रण रखते हैं जोकि अपर सीआईटी/डीआईटी, जेसीआईटी/जेडीआईटी और डीडीआईटी/डीसी/एडीआईटी/एसी/आईटीओ के माध्यम से किए जाते हैं।

ग्राफ 1.1: सीबीडीटी का ओरगेनोग्राम



सनदी लेखाकार अधिनियम, 1949 के अन्तर्गत स्थापित किया गया भारतीय सनदी लेखाकार संस्थान (आईसीएआई) सनदी लेखाकरण के व्यवसाय का नियमन करता है। सनदी लेखाकार अधिनियम में प्रावधान किया गया है कि केवल वह सदस्य, जिसने आईसीएआई की परिषद से प्रैक्टिस का प्रमाणपत्र प्राप्त किया है, वह इस व्यवसाय को कर सकता है। आयकर अधिनियम, 1961 (अधिनियम) के प्रावधानों के अन्तर्गत निर्धारित कर लेखापरीक्षक के रूप में लेखाकारों को नियुक्त करते हैं। सीबीडीटी द्वारा जारी अनुदेशों⁴ के अनुसार आयकर विभाग अधिनियम की धारा 288 के अन्तर्गत सीए की तरफ से व्यावसायिक लापरवाही से संबंधित मामले अनुशासनात्मक कार्यवाही करने के लिए उठा सकता है। सीए आईसीएआई द्वारा जारी आचार संहिता को मार्गदर्शक मानते हैं। केंद्रीय सतर्कता आयोग (सीवीसी) ने भी सीए द्वारा तैयार किए गए जाने वाले वित्तीय विवरणों में सन्निहित महत्वपूर्ण जानकारी के मद्देनजर सनदी लेखाकारों⁵ के लिए आचार संहिता जारी की है।

1.3 विधिक फ्रेमवर्क

वित्त अधिनियम, 1984 में शामिल किए गए अधिनियम की धारा 44एबी में निर्दिष्ट सीमाओं से अधिक कुल बिक्रियों, कारोबार या सकल प्राप्तियों वाले निर्धारितियों के लेखाओं की लेखापरीक्षा के लिए प्रावधान है। इसके अलावा यह अधिनियम निर्दिष्ट तारीख से पहले अपने लेखाओं की लेखाकार द्वारा लेखापरीक्षा कराने और आयकर नियमावली, 1962 (नियमावली) के नियम 6जी के अन्तर्गत निर्धारित फार्म में ऐसे लेखाकारों द्वारा यथावत हस्ताक्षरित एवं सत्यापित, उस लेखापरीक्षा की रिपोर्ट को प्रस्तुत करना व्यक्ति के लिए बाध्यकारी बनाता है। इसके अलावा एक लेखाकार द्वारा यथावत प्रमाणित अधिनियम की विभिन्न धाराओं/नियमावलियों में निर्धारित फार्मों को छूट, रियायतों और कटौतियों का दावा करने के लिए एक निर्धारित द्वारा प्रस्तुत किया जाना आवश्यक है। ऐसी रिपोर्टों/प्रमाणपत्रों की अपेक्षा करने वाले अधिनियम की कुछ महत्वपूर्ण धाराओं को **परिशिष्ट 1** में दर्शाया गया है और लेखापरीक्षा निष्कर्षों को दर्शाने वाले अध्यायों में चर्चा की गई है।

⁴ 28 जनवरी 1999 का अनुदेश सं. 1959

⁵ <http://cvc.nic.in/codeethics.pdf> 01 सितम्बर 2014 को अभिगम्य

शास्ति प्रावधान: धारा 271बी में प्रावधान किया गया है कि यदि कोई व्यक्ति निर्धारण वर्ष से संबंधित किसी पिछले वर्ष या वर्षों के संबंध में अपने लेखाओं की लेखापरीक्षा कराने में या धारा 44एबी के अन्तर्गत यथा अपेक्षित ऐसी लेखापरीक्षा की रिपोर्ट को प्रस्तुत करने में विफल रहता है तब एओ उस व्यक्ति को ऐसे पिछले वर्ष में कारोबार के मामले में कुल बिक्रियों, कारोबार या सकल प्राप्तियों जैसा भी मामला हो या व्यवसाय के मामले में सकल प्राप्तियों के आधा प्रतिशत के बराबर की राशि अथवा ₹ 1,50,000 जो भी कम हो, की शास्ति के भुगतान करने का निर्देश दे सकता है। धारा 271बीए में प्रावधान किया गया है कि कोई व्यक्ति धारा 92ई द्वारा यथा अपेक्षित एक लेखाकार से रिपोर्ट प्रस्तुत करने में विफल रहता है तब एओ ऐसे व्यक्ति को ₹ 1,00,000 की निर्धारित राशि की शास्ति के भुगतान का निर्देश दे सकता है।

ई-फाइलिंग: आयकर विवरणी (आईटीआर) की वर्ष 2008 में ई-फाइलिंग को शुरू करने के साथ स्रोत पर काटे गए कर (टीडीएस) प्रमाणपत्रों, लेखाओं, प्रमाणपत्रों/रिपोर्टों आदि जैसे सभी दस्तावेजों को जमा करने की आवश्यकता को आयकर नियमावली, 1962 के नियम 12(2) में प्रावधान के द्वारा समाप्त कर दिया गया। तथापि, जून 2013 में नियम 12(2) में परन्तुक जोड़कर इस प्रावधान में परिवर्तन कर धारा 44एबी (वित्तीय विवरणों सहित कर लेखापरीक्षा रिपोर्ट), धारा 92ई (हस्तांतरण कीमत निर्धारण-अन्तर्राष्ट्रीय एवं घरेलू), धारा 115जेबी (मैट के लिए फार्म 29बी), फार्म 10बी (धर्मार्थ न्यास), फार्म 10बीबी (शैक्षणिक/चिकित्सा संस्थान) और फार्म 10सीसीबी (80-आईए/ 80आईबी/80आईसी/ 80आईडी/80जेजेएए/80एलए) की ई-फाइलिंग को अनिवार्य कर दिया गया। इन रिपोर्टों को आयकर विभाग द्वारा अनुरक्षित वेबसाइट (<https://incometaxindiaefiling.gov.in>) पर अपलोड करते समय सीए द्वारा डिजीटल रूप से हस्ताक्षर किया जाना है।

1.4 हमने इस विषय को क्यों चुना

तीसरे पक्षकार द्वारा प्रमाणीकरण का कटौतियों और छूटों की अनुमति और उसके द्वारा अधिनियम के अन्तर्गत आय के निर्धारण में महत्वपूर्ण प्रभाव है। वि.व. 2012-13 के दौरान कारपोरेट निर्धारितियों को छोड़ा गया राजस्व ₹ 68,008 करोड़ (कारपोरेट कर संग्रहण का 19 प्रतिशत) था जिससे प्रभावी कर दर 22.85 प्रतिशत बनी। निर्धारितियों ने लेखाकारों द्वारा प्रमाणीकरण के आधार पर इन कटौतियों और छूटों का दावा किया। कर लेखापरीक्षा रिपोर्ट/प्रमाणपत्र

महत्वपूर्ण हैं क्योंकि लगभग 1.53⁶ प्रतिशत निर्धारणों को संवीक्षा के बाद पूरा किया जाता है। यह सम्भव हो सकता है कि प्रमुख जानकारी कर लेखापरीक्षा रिपोर्टों/प्रमाणपत्रों से बाहर

रह जाये यह गलत हो सकती है; इस प्रकार आय के सही प्रदर्शन और कर दाता द्वारा कटौती के लिए सही दावा और इस प्रकार कपटपूर्ण पद्धतियों पर प्रतिबंध का मुख्य उद्देश्य विफल हो जाता है इसलिए, लेखाकारों द्वारा कर लेखापरीक्षाओं/प्रमाणीकरण की प्रणाली में आश्वासन प्राप्त करने के लिए प्रणाली की समीक्षा करने की आवश्यकता महसूस की गई थी।

पूर्व में हमने 1997 की सीएण्डएजी की अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट सं. 12 में “आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 44एबी के अन्तर्गत लेखाओं की लेखापरीक्षा” प्रणाली पर समीक्षा की थी। निर्धारितियों द्वारा प्रावधानों का पालन सुनिश्चित कराने में हुई चूक तथा आय का निर्धारण करने में एओ द्वारा लेखापरीक्षा रिपोर्ट में दी गई जानकारी का उचित रूप से उपयोग करने में चूक जैसी आईटीडी की चूकों पर हमने कई अभ्युक्तियां दी थी। लोक लेखा समिति (पीएसी) ने भी इस तथ्य पर चिन्ता व्यक्त की कि इस पहलू पर पर्याप्त ध्यान न दिए जाने के कारण धारा 44एबी शुरू करने के उद्देश्य पूरे नहीं सके। हमने “निर्धारण कार्यवाहियों में तीसरे पक्षकार की रिपोर्टिंग/प्रमाणीकरण का मूल्यांकन” पर दोबारा समीक्षा की और इसका 2008 की सीएण्डएजी की रिपोर्ट सं. पीए 7 में उल्लेख किया।

आईसीएआई और सीवीसी ने अपने व्यवसाय को जारी रखने में सीए द्वारा पालन करने के लिए आचार संहिता जारी की है। यह सीए द्वारा किए गए कार्य की महत्ता को दर्शाता है जिसके आधार पर कई पणधारक महत्वपूर्ण निर्णय लेते हैं। इसलिए हमने निर्धारण कार्यवाहियों में तीसरे पक्षकार की रिपोर्टिंग/प्रमाणीकरण की निष्पादन लेखापरीक्षा करने का निर्णय लिया।

⁶ वि.व. 2010-11 और वि.व. 2012-13 के दौरान पूरे किए गए औसत संवीक्षा निर्धारण

1.5 लेखापरीक्षा उद्देश्य

इस अध्यय का उद्देश्य यह देखना था कि क्या:

- क. सभी अपेक्षित रिपोर्ट/प्रमाणपत्र निर्धारण के समय प्राप्त कर लिये गये थे और रिकॉर्ड में रखे गये थे;
- ख. कर लेखापरीक्षा रिपोर्ट निर्धारण अधिकारी को पर्याप्त और अपेक्षित जानकारी प्रदान करने के लिये पूर्ण थी, जिससे उसे अधिनियम के अंतर्गत आवश्यकता के अनुसार निर्धारण पूर्ण करने में सहायता मिली;
- ग. एओ ने निर्धारण पूर्ण करते समय निर्धारित रिपोर्ट में प्रदान की गई जानकारी का मूल्यांकन और उपयोग किया;
- घ. लेखाकार की व्यावसायिक लापरवाही के मामले में, आयुक्तों द्वारा मामले को भारत के सनदी लेखाकार संस्थान (आईसीएआई) के समक्ष उठाया गया था;
- ङ. अधिनियम/नियम/रिपोर्ट के फार्मों प्रावधानों में खामियां और अस्पष्टता है।

1.6 लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र

इस निष्पादन लेखापरीक्षा में वित्तीय वर्ष 2010-11 से 2012-13 की अवधि के दौरान और लेखापरीक्षा की तिथि तक पूर्ण किये गये निर्धारणों को सम्मिलित किया गया है। मुख्य लेखापरीक्षा प्रेक्षकों के मामले में, पूर्व निर्धारण वर्षों के निर्धारण रिकॉर्ड को भी, जहां भी आवश्यक था, देखा गया।

1.7 प्रतिदर्श चयन

चयनित इकाईयों के अंदर संवीक्षा निर्धारण, अपील और संशोधन के सभी मामलों की लेखापरीक्षा में जांच की गई थी। जनवरी से मई 2014 की अवधि के दौरान नियमित लेखापरीक्षा के लिये, लिये गये सभी सर्कल/वार्ड चयनित इकाईयों के रूप में लिये गये थे। हमने 546 सर्कल/वार्डों में 98,078 संवीक्षा निर्धारण मामलों की जांच की।

1.8 अभिस्वीकृति

हम इस निष्पादन लेखापरीक्षा के दौरान संबंधित आवश्यक रिकार्ड और जानकारी प्रदान कर लेखापरीक्षा की सहायता करने के लिये आईटीडी के सहयोग के अभारी हैं। सीबीडीटी के साथ 06 फरवरी 2014 को एक एंटी कांफ्रेंस आयोजित की गई थी जिसमें लेखापरीक्षा उद्देश्य, लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र और लेखापरीक्षा जाँच के मुख्य क्षेत्रों को स्पष्ट किया गया था।

हमने मंत्रालय को उनकी टिप्पणियों के लिये सितम्बर 2014 में ड्राफ्ट निष्पादन रिपोर्ट जारी की। अक्टूबर 2014 में मंत्रालय का उत्तर प्राप्त होने के बाद, हमने अपने निष्कर्ष और सिफारिशों के साथ-साथ मंत्रालय की टिप्पणियों पर चर्चा करने के लिये 16 अक्टूबर 2014 को एग्जिट कांफ्रेंस आयोजित की। हमने अक्टूबर 2014 में ड्राफ्ट निष्पादन रिपोर्ट को मन्त्रालय के उत्तर और उन पर लेखापरीक्षा के विचारों को शामिल करते हुए मन्त्रालय की पुनः टिप्पणियों के लिए फिर जारी किया। हमने मन्त्रालय से पुनः टिप्पणियों को अक्टूबर 2014 में प्राप्त किया जिन्हें प्रतिवेदन में लेखापरीक्षा टिप्पणियों के साथ उचित प्रकार से शामिल कर लिया गया है।