

अनुपालन लेखापरीक्षण दिशानिर्देश

भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक

विषय सूची

अध्याय	अध्याय शीर्षक	पृष्ठ सं.
1	प्रस्तावना	1-8
2	अनुपालन लेखापरीक्षा के सामान्य सिद्धांत	9-16
3	अनुपालन लेखापरीक्षा योजना	17-25
4	अनुपालन लेखापरीक्षा योजना	26-37
5	अनुपालन लेखापरीक्षा का संचालन	38-47
6	अनुपालन लेखापरीक्षा की रिपोर्टिंग	48-58

प्राक्कथन

अनुपालन लेखापरीक्षा में यह मूल्यांकन किया जाता है कि क्या लागू कानूनों, उनके अन्तर्गत निर्मित नियमों तथा विनियमों और सक्षम प्राधिकारी द्वारा जारी विभिन्न आदेशों तथा अनुदेशों का अनुपालन किया जा रहा है। यह लेखापरीक्षा उत्तरदायित्व, सुशासन तथा पारदर्शिता को बढ़ाती है क्योंकि यह रिपोर्टिंग विचलनों, कमजोरी को पहचानने तथा औचित्य निर्धारण से संबंधित है। भारतीय लेखा एवं लेखापरीक्षा विभाग संव्यवहार आधारित लेखापरीक्षाओं, नियमितता लेखापरीक्षाओं, औचित्य लेखापरीक्षाओं, विषय आधारित तथा मुख्य नियंत्रक अधिकारी आधारित लेखापरीक्षाओं को परम्परागत रूप से करता रहा है जो अनुपालना के मूल्यांकन से ही सम्बन्धित हैं। यह विभाग द्वारा किये जा रहे लेखापरीक्षा कार्य का एक हिस्सा है तथा यह आवश्यक है कि ये योजनाबद्ध हों तथा संरचनात्मक तरीके से की जाए।

लेखापरीक्षा तथा लेखाओं पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम, 2007 के अनुसार अनुपालन लेखापरीक्षा को लेखापरीक्षा के एक अलग प्रकार के रूप में स्वीकार किया गया है तथा ये दिशा-निर्देश विभाग के अन्दर अनुपालन लेखापरीक्षाओं को विनियमित करने के लिए सिद्धान्तों, दृष्टिकोणों तथा प्रक्रियाओं का वर्णन करते हैं। ये दिशानिर्देश शीर्ष से नीचे की ओर, जोखिम आधारित तथा विभाग केन्द्रित दृष्टिकोण का निर्माण करके योजना प्रक्रिया को पुनः स्थापित करते हैं तथा इनका उद्देश्य लेखापरीक्षा कार्यान्वयन में प्रक्रिया की कठोरता को अपनाने से है। ये दिशा- निर्देश रिपोर्टिंग तथा अनुवर्ती प्रक्रियाओं पर भी स्पष्टता प्रदान करते हैं।

इन दिशा-निर्देशों में अभिकल्पित अनुशासन से लेखापरीक्षित इकाइयों द्वारा अनुपालन लेखापरीक्षाओं की गुणवत्ता सुधारने तथा उपलब्ध संसाधनों के समुचित उपयोग का एक समग्र दृष्टिकोण प्रदान करना अपेक्षित है। मैं आश्वस्त हूँ कि इन दिशानिर्देशों के

कार्यान्वयन से लेखापरीक्षा **पद्धतियों** में सुधार तथा आन्तरिक नियंत्रणों को मजबूत करने में कार्यकारिणी की सहायता होगी।

में आशा करता हूँ कि इन दिशा-निर्देशों को विभाग के अधिकारियों और स्टाँफ **द्वारा** अक्षरसः कार्यान्वित किया जाएगा तथा वे आगे आने वाले वर्षों में अनुपालन लेखापरीक्षाओं के मानकों का उन्नयन करने में सहयोग देंगे।



शशि कान्त शर्मा

भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक

फरवरी 2016

1. प्रस्तावना

1.1 इन दिशानिर्देशों में भारत के नियंत्रक - महालेखापरीक्षक की अध्यक्षता में भारतीय लेखा एवं लेखापरीक्षा विभाग, जिसे बाद में यहाँ भा.ले.एवं ले.प.वि. कहा गया है, में अनुपालन लेखापरीक्षा की प्रक्रिया हेतु ढाँचा शामिल है। भा.ले.एवं ले.प.वि के अधिकारियों तथा स्टाफ को अनुपालन लेखापरीक्षा में गुणवत्ता आश्वासन प्राप्त करने तथा योजना, कार्यान्वयन, रिपोर्टिंग, एवं अनुवर्ती कार्यप्रणाली का पालन करने में इन दिशानिर्देशों का अवश्य पालन करना चाहिए। ये अनुपालन लेखापरीक्षा के संचालन हेतु **सिद्धान्तों**, उद्देश्यों, दृष्टिकोण, **कार्यपद्धति**, तकनीक एवं प्रक्रियाओं की रूपरेखा प्रदान करते हैं। ये दिशानिर्देश भा.ले.एवं ले.प.वि में लागू वर्तमान दिशानिर्देशों तथा अनुदेशों पर आधारित हैं तथा अनुपालन लेखापरीक्षा हेतु शीर्ष लेखापरीक्षा संस्थानों के लिए अंतर्राष्ट्रीय मानकों (आईएसएसएआईज) के अनुरूप बनाए गए हैं।

1.2 अनुप्रयोज्यता

ये दिशानिर्देश भा.ले.एवं ले.प.वि. की रूपरेखा की आवश्यकताओं के अनुरूप बनाए गए हैं। ये अनुपालन जोखिम की रूपरेखा तथा अनुपालन लेखापरीक्षा हेतु रिपोर्टिंग के लिए लेखापरीक्षा योजना की तैयारी पर विस्तृत अनुदेश उपलब्ध कराते हैं। तथापि, अनुपालन लेखापरीक्षा संचालित करते समय की जाने वाली विस्तृत लेखापरीक्षा जाँच स्थायी आदेशों की नियम पुस्तिका (लेखापरीक्षा) में निर्धारित की गई है तथा वर्तमान में क्षेत्र विशेष की जाँच सूची, संविदाओं की लेखापरीक्षा, कपट एवं भ्रष्टाचार, गुणवत्ता एवं सामयिकता इत्यादि से संबंधित अनुदेश तथा मार्गदर्शन टिप्पणियां लागू रहेंगी।

व्यक्तिगत पहल तथा व्यवसायिक निर्णय के लिए गुंजाईश

- 1.3 **यद्यपि** ये दिशानिर्देश आदेशात्मक प्रकृति के हैं, फिर भी इनका उद्देश्य विशिष्ट परिस्थितियों में महालेखाकार¹ के व्यवसायिक निर्णय का अतिक्रमण करना नहीं है। महालेखाकार से इन दिशानिर्देशों में निर्धारित प्रावधानों में परिस्थिति अथवा विषय विशिष्ट समायोजन करने की प्रत्याशा की जाती है। तथापि, महालेखाकार **द्वारा** दिशानिर्देशों से किये गये सभी महत्वपूर्ण विचलनों के औचित्य को प्रलेखित करने की प्रत्याशा की जाएगी।

लेखापरीक्षा अधिदेश

- 1.4 भा.ले.एवं ले.प.वि. का लेखापरीक्षा अधिदेश भारतीय संविधान के अनुच्छेद 149 एवं 151 से प्राप्त किया गया है। भारतीय संविधान का अनुच्छेद 149 परिकल्पित करता है कि नियंत्रक-महालेखापरीक्षक संघ, राज्यों तथा किसी प्राधिकरण अथवा निकाय के लेखाओं के संबंध में ऐसे कर्तव्यों का निर्वहन तथा ऐसी शक्तियों का उपयोग करेगा जैसा कि संसद **द्वारा** अथवा उसके **द्वारा** बनाए गए किसी कानून के अन्तर्गत निर्धारित किया जा सकता है। भारतीय संविधान का अनुच्छेद 151 निर्धारित करता है कि संघ अथवा राज्य सरकार के लेखाओं से संबंधित भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक की रिपोर्ट क्रमशः राष्ट्रपति अथवा सम्बन्धित राज्य के राज्यपाल को प्रस्तुत की जाएगी जो इन्हें संसद के प्रत्येक सदन / राज्यों के विधानमंडल के समक्ष प्रस्तुत कराएगा। वैधानिक स्थिति नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के (कर्तव्य, शक्तियाँ तथा सेवा की शर्तें) अधिनियम, 1971 में स्थापित की गई है। उपरोक्त के अतिरिक्त, लेखापरीक्षा अधिदेश, संविधान के अन्य प्रावधानों तथा संसद के अन्य अधिनियमों **द्वारा** शासित होता है जो नियंत्रक-महालेखापरीक्षक **द्वारा** विशिष्ट इकाइयों की

¹ शब्द महालेखाकार में भा.ले.एवं ले.प.वि के अन्दर एसएजी तथा उससे ऊपर के रैंक के क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों के सभी कार्यालय प्रमुख शामिल हैं।

लेखापरीक्षा का प्रावधान करते हैं। इसलिए नियंत्रक-महालेखापरीक्षक का लेखापरीक्षा अधिदेश निकायों अथवा प्राधिकरणों तक विस्तारित है जैसे वैधानिक प्राधिकरण, वैधानिक निगम, सरकारी कम्पनियां, वैधानिक रूप से समितियों के रूप में गठित स्वायत्त निकाय, न्यास अथवा वे कम्पनियाँ जिनका उद्देश्य लाभ कमाना नहीं है, शहरी तथा ग्रामीण स्थानीय निकाय (संघ एवं राज्य सरकार के बाद सरकार का तीसरा स्तर) तथा कोई अन्य निकाय अथवा प्राधिकरण भी, जिसकी लेखापरीक्षा कानून के अन्तर्गत नियंत्रक-महालेखापरीक्षक को सौंपी जा सकती है। ये सभी इकाइयां अपने वित्तीय तथा संचालनात्मक प्रबन्धन के लिए विभिन्न प्रणाली, प्रक्रियाओं तथा प्रतिमानों का पालन करती हैं जो सरकारी विभागों पर लागू होने वाली प्रक्रियाओं के अनुरूप हो सकते हैं और नहीं भी हो सकते। इसलिए महालेखाकारों को इन लेखापरीक्षा इकाइयों की अनुपालन लेखापरीक्षा के लिए इन दिशानिर्देशों को लागू करते समय इस व्यापक विचारधारा को ध्यान में रखना आवश्यक है। लेखापरीक्षा एवं लेखाओं पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम, 2007 भा.ले.एवं ले.प.वि द्वारा की गई विभिन्न लेखापरीक्षाओं पर उपयुक्त मार्गदर्शन उपलब्ध कराते हैं तथा इन विनियमों के अध्याय 6 में अनुपालन लेखापरीक्षा पर विशिष्ट मार्गदर्शन शामिल है।

अनुपालन लेखापरीक्षण: परिभाषा एवं उद्देश्य

- 1.5 अनुपालन लेखापरीक्षा की अवधारणा, लेखापरीक्षा समादेश² पर दिशानिर्देशों की लीमा उदघोषणा में सार्वजनिक क्षेत्र की लेखापरीक्षा के उद्देश्य की व्याख्या में सन्निहित है:

‘.....लेखापरीक्षा स्वयं में एक लक्ष्य नहीं है, अपितु यह विनियामक प्रणाली का एक अभिन्न अंग है जिसका उद्देश्य समय रहते स्वीकृत मानकों से विचलनों तथा वित्तीय प्रबन्धन की वैधानिकता, दक्षता, प्रभावकारिता तथा मितव्ययिता के सिद्धान्तों के उल्लंघन को उजागर करना है ताकि व्यक्तिगत मामलों में सुधारात्मक कार्रवाई करना,

² लीमा में ग्यारहवीं इंकोसाई पर अक्टूबर 1977 में प्रतिनिधियों के मौखिक समर्थन द्वारा अपनाए गए

उन्हें जवाबदेह बनाना, उत्तरदायित्व स्वीकार करना, क्षतिपूर्ति प्राप्त करना तथा ऐसे उल्लघनों को रोकने अथवा इन्हें अधिक कठिन बनाने के लिए कदम उठाना संभव हो सके।

- 1.6 शीर्ष लेखापरीक्षा संस्थानों के मानक 4100 अनुपालन लेखापरीक्षा को इस प्रकार परिभाषित करते हैं:

अनुपालन लेखापरीक्षा उस स्तर से संबंधित है जहाँ तक लेखापरीक्षित इकाई नियमों, कानूनों तथा विनियमों, नीतियों, स्थापित संहिताओं अथवा सहमत निबन्धन एवं शर्तों इत्यादि का पालन करती है। अनुपालन लेखापरीक्षा में विषयों की एक विशाल श्रेणी को कवर किया जा सकता है।

- 1.7 लेखापरीक्षा एवं लेखाओं पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम, 2007 अनुपालन लेखापरीक्षा को इस प्रकार परिभाषित करते हैं:

एक आकलन कि क्या भारतीय संविधान के प्रावधानों, उसके अन्तर्गत बनाए गए लागू कानूनों, नियमों तथा विनियमों तथा सक्षम प्राधिकरण द्वारा जारी किये गए विभिन्न आदेशों तथा अनुदेशों का अनुपालन किया जा रहा है।

- 1.8 लेखापरीक्षा एवं लेखाओं पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम, 2007, परिकल्पित करते हैं कि अनुपालन लेखापरीक्षा में नियमों, विनियमों, आदेशों तथा अनुदेशों उनकी वैधता, पर्याप्तता, पारदर्शिता, औचित्य, विवेक तथा प्रभावकारिता के लिए जाँच शामिल है, अर्थात् क्या ये:

- क) भारतीय संविधान तथा कानूनों के प्रावधानों के प्राधिकार के अधीन हैं (वैधता);
- ख) अपव्यय, दुरुपयोग, कुप्रबन्धन, गलतियों, कपट तथा अन्य अनियमितताओं के कारण होने वाली हानि के प्रति पर्याप्त सुरक्षा के साथ सरकारी प्राप्तियों, व्यय,

परिसम्पत्तियों तथा देयताओं पर प्रभावी नियंत्रण सुनिश्चित करते हैं तथा पर्याप्त विस्तृत है (पर्याप्तता);

ग) स्पष्ट हैं तथा अस्पष्टता से मुक्त हैं तथा निर्णय लेने में सत्यनिष्ठा के पालन को प्रोत्साहित करते हैं (पारदर्शिता);

घ) न्यायसंगत तथा प्रज्ञ (औचित्य तथा विवेक); तथा

ड) प्रभावी हैं तथा वाँछित उद्देश्यों तथा लक्ष्यों को प्राप्त करते हैं (प्रभावकारिता)।

लेखापरीक्षा एवं लेखाओं पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम, 2007 आगे निर्धारित करते हैं कि अनुपालन लेखापरीक्षा, नियमों, विनियमों, आदेशों तथा अनुदेशों की उनकी एक दूसरे के साथ अनुरूपता की भी जाँच करती है।

1.9 सार्वजनिक क्षेत्र³ की लेखापरीक्षा के परिदृश्य से देखा गया है कि कार्यकारिणी की जवाबदेही सुनिश्चित करने के लिए नियमों, विनियमों तथा लागू प्राधिकारों⁴ की अनुपालना की आवश्यकता सबसे महत्वपूर्ण है जो मुख्यतः वित्तीय, प्राकृतिक, मानव एवं अन्य भौतिक संसाधनों की सुरक्षा तथा उपयोग से संबंधित है। विशेषकर उन परिस्थितियों में जहाँ आन्तरिक नियंत्रण प्रभावी नहीं है, अनुपालन लेखापरीक्षा निवारक का कार्य भी करती है। अतः सार्वजनिक क्षेत्र की अनुपालन लेखापरीक्षा करने का उद्देश्य नियंत्रक-महालेखापरीक्षक को यह निर्धारित करने में सक्षम बनाना है कि क्या सार्वजनिक क्षेत्रों की इकाइयों की गतिविधियाँ इन इकाइयों को शासित करने वाले प्राधिकारों के अनुरूप हैं। अनुपालन लेखापरीक्षाएं यह आकलन करते हुए की जाती हैं कि क्या गतिविधियाँ, वित्तीय संव्यवहार तथा सूचना सभी महत्वपूर्ण अर्थों में इन

³ सार्वजनिक क्षेत्र उस क्षेत्र से संबंधित है जो केन्द्रीय, राज्य तथा स्थानीय सरकारों, द्वारा नियंत्रित है। सार्वजनिक क्षेत्र की इकाइयों में सभी केन्द्रीय तथा राज्य सरकारों के मंत्रालय, विभाग, निदेशालय/कमिशनरियों तथा केन्द्रीय तथा/या राज्य सरकारों द्वारा स्वामित्व/नियंत्रण वाली सभी अन्य इकाई निकाय शामिल हैं।

⁴ प्राधिकरणों में भारत का संविधान, कानून, विनियम इत्यादि शामिल हैं। पैरा 1.14 में विस्तृत व्याख्या दी गई है।

प्राधिकारों का पालन करती हैं जो लेखापरीक्षित इकाई को शासित करते हैं। यह नियमितता तथा औचित्य लेखापरीक्षा से संबंधित है।

- **नियमितता-** यह कि लेखापरीक्षा की विषय वस्तु, सुसंगत कानूनों, विनियमों तथा अनुबन्धों से उत्पन्न होने वाले औपचारिक मानदण्ड के अनुसार हैं जो लेखापरीक्षायोग्य इकाई पर लागू होने योग्य है।
- **औचित्य-** यह कि सार्वजनिक क्षेत्र में सुदृढ़ वित्तीय प्रबन्धन तथा नैतिक व्यवहार के सामान्य **सिद्धान्तों** का पालन किया गया तथा वैधता एवं सक्षमता सुनिश्चित की गई है।

अनुपालन लेखापरीक्षा में न केवल नियमों, विनियमों, आदेशों, अनुदेशों की जाँच शामिल है बल्कि वह प्रत्येक विषय वस्तु भी शामिल है जो लेखापरीक्षक के निर्णय से नियमों, विनियमों तथा आदेशों की अनुपालना के बावजूद सार्वजनिक निधि तथा संसाधनों के अनावश्यक, आधिक्य, असंयत अथवा हानिकारक व्यय में संलिप्त प्रतीत होती है।

इसमें व्यय हेतु संस्वीकृतियों की लेखापरीक्षा भी शामिल है जो वैधता, औचित्य, स्वीकृतिदाता प्राधिकारी की सक्षमता, स्वीकृति हेतु मानदण्ड के पालन, निधियों की उपलब्धता, प्रत्यक्ष लक्ष्यों के निर्धारण, व्यय के उद्देश्य तथा लेखाकंन प्रक्रिया के **सिद्धान्तों द्वारा** मार्गदर्शित होती है। अतः लेखापरीक्षायोग्य इकाईयों द्वारा अनुप्रयोज्य विनियामक ढाँचे की अनुपालना की जाँच करने के अलावा, अनुपालन लेखापरीक्षा से संगतता के लिए विनियामक ढाँचे की जाँच करने तथा औचित्य के आधार पर प्रश्न उठाने की भी अपेक्षा की जाती है।

अनुपालन लेखापरीक्षा के तत्व

- 1.10 सार्वजनिक क्षेत्र की लेखापरीक्षा में अनुपालन लेखापरीक्षा के कतिपय आधारभूत तत्व हैं
- (i) लेखापरीक्षा में तीन पक्ष अर्थात् लेखापरीक्षक, उत्तरदायी पक्ष, अभिप्रेत प्रयोक्ता, (ii) विषय वस्तु (iii) विषय वस्तु के आकलन हेतु प्राधिकार एवं मानदण्ड।

तीन पक्ष

- 1.11 अनुपालन लेखापरीक्षा में शामिल तीन पक्षों का संक्षिप्त विवरण नीचे दिया गया है:

लेखापरीक्षक: यह भारतीय लेखा एवं लेखापरीक्षा विभाग तथा लेखापरीक्षा करने का कार्य सौंपे गए व्यक्तियों का प्रतीक है। तथापि, विभिन्न लेखापरीक्षा कार्यों के लिए अधिकारियों तथा स्टाफ की भूमिकाओं तथा उत्तरदायित्वों का स्पष्ट सीमांकन एक वर्गीकृत ढांचे के माध्यम से किया जाता है। अनुपालन लेखापरीक्षा में लेखापरीक्षक भिन्न-भिन्न एवं सम्पूरक कौशल के साथ एक दल के रूप में कार्य करते हैं। लेखापरीक्षक, लेखापरीक्षा की योजना बनाने तथा इसे कार्यान्वित करने एवं एक अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट जारी करने के लिए उत्तरदायी हैं।

उत्तरदायी पक्ष: यह सरकार की कार्यकारिणी शाखा एवं/अथवा इसके अन्तर्निहित अनुक्रम में सरकारी अधिकारियों/इकाइयों द्वारा सार्वजनिक निधियों का प्रबन्धन करने तथा विधायिका के नियंत्रण के अन्तर्गत प्राधिकार का प्रयोग करने के लिए उत्तरदायी इकाइयों का प्रतीक है। अनुपालन लेखापरीक्षा में उत्तरदायी पक्ष लेखापरीक्षा की विषय वस्तु के लिए उत्तरदायी है।

अभिप्रेत प्रयोक्ता: उन व्यक्तियों, संगठनों अथवा वर्गों का प्रतीक है जिनके लिए लेखापरीक्षक लेखापरीक्षा रिपोर्ट तैयार करता है। अनुपालन लेखापरीक्षा के प्रयोक्ताओं में सामान्यतः कार्यकारिणी शामिल होती है जिसमें लेखापरीक्षायोग्य इकाई तथा वे जिन्हें शासन का प्रभार दिया गया है, विधायिका तथा नागरिक जो अनुपालन

लेखापरीक्षा रिपोर्ट के अन्तिम प्रयोक्ता है, शामिल हैं।

विषय वस्तु

- 1.12 विषय वस्तु का संदर्भ उस सूचना, स्थिति अथवा गतिविधि से है जिसकी लेखापरीक्षा करते समय कतिपय मानदण्ड के प्रति आकलन अथवा मूल्यांकन किया जाता है। लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र के आधार पर अनुपालन लेखापरीक्षा में विषय वस्तु की विस्तृत श्रेणी कवर की जा सकती है। विषय वस्तु सामान्य अथवा विशिष्ट प्रकृति की हो सकती है। इनमें से कुछ आसानी से आंकनेयोग्य (उदाहरण के लिए- एक विशिष्ट अपेक्षा जैसे पर्यावरण कानूनों का पालन करने की अनुपालना) हो सकती है जबकि अन्य और अधिक व्यक्तिपरक प्रकृति (उदाहरण के लिए-वित्तीय विवेक अथवा नैतिक आचरण) की हो सकती है।

प्राधिकार एवं मानदण्ड

- 1.13 प्राधिकार, अनुपालन लेखापरीक्षण का सर्वाधिक बुनियादी तत्व है, चूँकि प्राधिकारों की संरचना और विषय लेखापरीक्षा मानदण्ड और इस आधार का प्रारूप प्रस्तुत करते हैं कि एक विशिष्ट संवैधानिक व्यवस्था के अन्तर्गत लेखापरीक्षा कैसे की जाए। प्राधिकार में संविधान, अधिनियम, कानून, नियम एवं विनियम, बजटीय संकल्प, नीति, निविदाएं, करार, पीपीपी निविदाएं, स्थापित संहिताएं, स्वीकृतियां, आपूर्ति आदेश, सहमत शर्तें या सार्वजनिक क्षेत्र में सुदृढ़ वित्तीय प्रबंधन को शासित करने वाले सामान्य सिद्धान्त और सरकारी कर्मचारियों का आचरण निहित हैं। अधिकांश प्राधिकार मूल सिद्धान्तों और विधायिका के निर्णयों से बनते हैं लेकिन वे सार्वजनिक क्षेत्र के संगठनात्मक ढाँचे में निम्न स्तर पर जारी किए जा सकते हैं।
- 1.14 सम्भावित प्राधिकारों के विभिन्न प्रकारों के कारण उनमें आपसी विरोधाभासी प्रावधान हो सकते हैं तथा अलग-अलग व्याख्या के विषयगत हो सकते हैं। इसके अतिरिक्त, अधीनस्थ प्राधिकार विधायिका को समर्थ बनाने वाली आवश्यकताओं अथवा सीमाओं

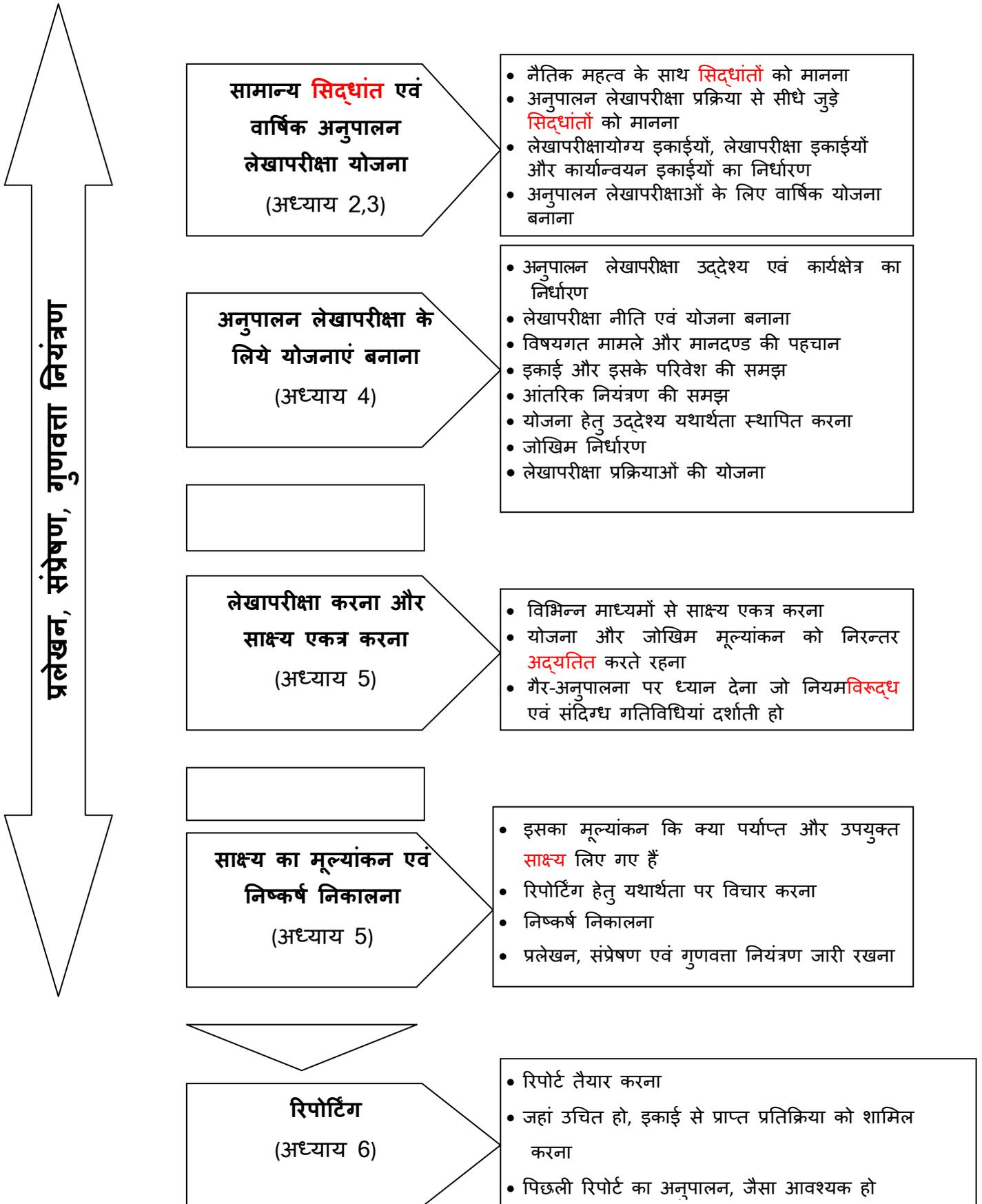
के साथ सुसंगत नहीं हो सकते हैं और विधायी अंतर हो सकता है। परिणामस्वरूप, सार्वजनिक क्षेत्र में प्राधिकारों के अनुपालन का मूल्यांकन करने हेतु प्राधिकारों की संरचना और विषय की पर्याप्त जानकारी आवश्यक है। प्राधिकार आदर्श रूप में मानदण्ड के स्रोत हैं।

- 1.15 **मानदण्ड** स्थिर रूप में और व्यवहार्य रूप में विषय के मूल्यांकन या मापन के लिए प्रयुक्त होने वाला आयाम है। लेखापरीक्षक प्रासंगिक प्राधिकारों के आधार पर मानदण्ड की पहचान करता है। अनुपालन लेखापरीक्षा के लिए उपयुक्त मानदण्ड प्रासंगिक विश्वसनीय, पूर्ण, लक्ष्यपरक, समझयोग्य, तुलनीय, स्वीकार्य एवं उपलब्ध होना चाहिए। उपयुक्त मानदण्ड **द्वारा** प्रदान किए गए संदर्भ के प्रारूप के बिना किसी भी निष्कर्ष की व्यक्तिगत व्याख्या और गलत समझ के विकल्प की संभावना बनी रहती है। जहां औपचारिक मानदण्ड नहीं हैं वहां लेखापरीक्षा में सुदृढ़ वित्तीय प्रबंधन को शासित करने वाले सामान्य **सिद्धांतों** के अनुपालन की भी जांच की जा सकती है। उपयुक्त मानदण्ड की आवश्यकता नियमितता पर केंद्रित लेखापरीक्षा एवं औचित्य पर केंद्रित लेखापरीक्षा दोनों में है।

अनुपालन लेखापरीक्षण दिशा-निर्देशों की सामान्य संरचना

- 1.16 इन दिशा-निर्देशों को अनुपालन लेखापरीक्षा की प्रक्रिया प्रवाह को आदर्श रूप में प्रस्तुत करने हेतु आगे प्रस्तुत किया जा रहा है

अनुपालन लेखापरीक्षा प्रक्रिया



2. अनुपालन लेखापरीक्षा के सामान्य सिद्धांत

2.1 अनुपालन लेखापरीक्षा करने के दौरान लागू और पूरी लेखापरीक्षा प्रक्रियाओं में प्रासंगिक सामान्य सिद्धान्त नीचे दिए गए हैं।

लेखापरीक्षकों को 'पेशेवर संशयवाद' के साथ लेखापरीक्षा योजना बनानी चाहिए तथा करनी चाहिए एवं पूरी लेखापरीक्षा प्रक्रिया में 'पेशेवर निर्णय' अपनाना चाहिए।

2.2 पेशेवर संशयवाद से अभिप्राय लेखापरीक्षक के ऐसे दृष्टिकोण से है जिसमें पूछताछ करना आवश्यक है। लेखापरीक्षकों को 'पेशेवर संशयवाद' के दृष्टिकोण के साथ लेखापरीक्षा योजना बनानी चाहिए तथा इसी दृष्टिकोण से करनी चाहिए कि कुछ परिस्थितियां मानदण्ड से विचलन के विषयगत हो सकती हैं। 'पेशेवर संशयवाद' के दृष्टिकोण से तात्पर्य है कि लेखापरीक्षक पूरी लेखापरीक्षा में प्राप्त साक्ष्य की उपयुक्तता एवं पर्याप्तता का गहन विश्लेषण जासूसी दिमाग के साथ करता है। पेशेवर संशयवाद की अवधारणा सभी लेखापरीक्षाओं का मूल आधार है।

पेशेवर निर्णय से तात्पर्य लेखापरीक्षण मानकों में वर्णित संदर्भों के अन्दर विषय से संबंधित प्रशिक्षण, ज्ञान, कौशल और अनुभव के अनुप्रयोग से है ताकि लेखापरीक्षा की दी गई परिस्थितियों के लिए उपयुक्त कार्रवाई के बारे में समुचित निर्णय लिया जा सके। लेखापरीक्षक को सम्पूर्ण लेखापरीक्षा में प्रारूप, विषय और संप्रेषण प्रवाह में और रिपोर्टिंग में निर्धारित जोखिम के प्रति प्रयुक्त होने वाले विषयगत मामलों उपयुक्त मानदण्ड, लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र, जोखिम, यथार्थता, लेखापरीक्षा प्रक्रियाओं के मूल्यांकन हेतु लेखापरीक्षा प्रक्रिया के सभी चरणों में अनिवार्य रूप से पेशेवर निर्णय लागू करना चाहिए।

लेखापरीक्षकों के पास आवश्यक कौशल होना चाहिए

2.3 सफलतापूर्वक लेखापरीक्षा करने हेतु आवश्यक ज्ञान, कौशल और विशेषज्ञता लेखापरीक्षा दल के पास समेकित रूप से होनी चाहिए। इसमें, की जा रही लेखापरीक्षा के प्रकार की समझ और व्यवहारिक अनुभव, लागू मानकों और प्राधिकारों की समझ, लेखापरीक्षित इकाइयों के संचालन की समझ और पेशेवर विवेक के प्रयोग हेतु अनुभव शामिल है। लेखापरीक्षकों को सतत पेशेवर विकास के माध्यम से अपनी पेशेवर क्षमता बनाए रखने में समर्थ होना चाहिए।

लेखापरीक्षा में ऐसी विशिष्ट तकनीकों, **पद्धतियों** या कौशल की आवश्यकता हो सकती है जो भा.ले.एवं ले.प.वि में उपलब्ध नहीं हैं, इसके लिए बाहरी विशेषज्ञों को, वास्तविक लेखापरीक्षा में शामिल किए बिना नियुक्त किया जा सकता है। लेखापरीक्षित इकाइयों **द्वारा** उपलब्ध कराई गई विशिष्ट सूचना/अभिलेखों की गोपनीयता ऐसे बाहरी विशेषज्ञों से अनुरक्षित रखी जाए। लेखापरीक्षकों को इसका मूल्यांकन करना चाहिए कि क्या विशेषज्ञों के पास अपेक्षित सक्षमता, योग्यता और लक्ष्यपरता है और यह भी निर्धारित करना चाहिए कि क्या लेखापरीक्षा के लिए उनका कार्य पर्याप्त है।

2.4 लेखापरीक्षकों को आचार संहिताओं का पालन करना चाहिए

भा.ले.एवं ले.प.वि. ने एक आचार संहिता अपनाई है जिसका पालन लेखापरीक्षकों **द्वारा** हर समय किया जाना चाहिए। लेखापरीक्षक आचार संहिता के महत्वपूर्ण **सिद्धान्तों** जैसे-अखण्डता, स्वतंत्रता और निष्पक्षता, गोपनीयता और सक्षमता में निहित अवधारणाओं की आचार सम्बन्धी आवश्यकताओं को अपना कर व लागू करके विश्वास, आत्मविश्वास और विश्वसनीयता का प्रसार करता है। लेखापरीक्षकों का आचरण हर समय और हर परिस्थिति में निष्कलंक होना चाहिए।

2.5 लेखापरीक्षा की सम्पूर्ण गुणवत्ता हेतु लेखापरीक्षकों को जिम्मेदारी लेनी चाहिए

लेखापरीक्षक, लेखापरीक्षा करने हेतु उत्तरदायी हैं और उसे सम्पूर्ण लेखापरीक्षा प्रक्रिया में गुणवत्ता नियंत्रण प्रक्रियाओं का अनुपालन करना चाहिए। ऐसी प्रक्रियाओं का उद्देश्य यह सुनिश्चित करना है कि लेखापरीक्षा लागू मानकों के साथ की गयी है और यह आश्वासन प्रदान करना कि लेखापरीक्षा रिपोर्ट, निष्कर्ष या मत, दी गई परिस्थितियों के अन्तर्गत उपयुक्त हैं।

2.6 लेखापरीक्षकों को सम्पूर्ण लेखापरीक्षा प्रक्रियाओं में लेखापरीक्षा जोखिम पर ध्यान देना चाहिए।

लेखापरीक्षाएं इस तरीके से की जानी चाहिए ताकि लेखापरीक्षा जोखिम को स्वीकार्य स्तर तक प्रबंधित या कम किया जा सके। लेखापरीक्षा जोखिम वह जोखिम है जिसके कारण लेखापरीक्षा रिपोर्ट या अधिक विशिष्ट रूप से लेखापरीक्षक का निष्कर्ष-लेखापरीक्षा की परिस्थितियों में अनुपयुक्त होगा। लेखापरीक्षक को विषयगत मामलों और रिपोर्टिंग प्रारूप के संबंध में लेखापरीक्षा जोखिम के तीन आयामों पर विचार करना चाहिए- अन्तर्निहित जोखिम, नियंत्रण जोखिम और अन्वेषण जोखिम- अर्थात् क्या विषयगत मामले मात्रात्मक एवं गुणवत्तापरक हैं। लेखापरीक्षा जोखिम के इन आयामों के सापेक्षिक महत्व, विषयगत मामले की प्रकृति और प्रदान किये जाने वाले आश्वासन की प्रकृति पर निर्भर करते हैं।

2.7 लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा की सम्पूर्ण प्रक्रियाओं के दौरान यथार्थता पर ध्यान देना चाहिए।

यथार्थता का निर्धारण पेशेवर निर्णय है और प्रयोक्ताओं की आवश्यकताओं के अनुसार लेखापरीक्षकों की व्याख्या पर निर्भर करता है। एक मामले को महत्वपूर्ण माना जा सकता है यदि इसकी जानकारी से वांछित प्रयोक्ताओं के निर्णय प्रभावित होने की संभावना हो। यह निर्णय किसी व्यक्तिगत मद या मदों के समूह से संबंधित हो

सकता है। यथार्थता को अधिकतर मौद्रिक मूल्य के रूप में देखा जाता है किन्तु इसके अन्य मात्रात्मक एवं गुणवत्तापरक पहलू भी होते हैं। एक मद या मदों के समूह की अंतर्निहित विशेषतायें इसकी मूल प्रकृति द्वारा मामले को यथार्थता प्रदान करती हैं। कोई मामला वास्तव में संदर्भ के कारण भी यथार्थपरक हो सकता है। योजना, प्राप्त साक्ष्य के मूल्यांकन और रिपोर्टिंग के लिए यथार्थता पर विचार किया जा सकता है यद्यपि यथार्थता स्तर प्रत्येक प्रक्रिया के लिए अलग-अलग हो सकते हैं। यथार्थता निर्धारण का एक अनिवार्य अंग इस पर विचार करता है कि क्या अनुपालन अथवा अननुपालन (सम्भावित अथवा पुष्ट) से वांछित प्रयोक्ताओं के निर्णयों को प्रभावित करने की व्यवहार्य संभावना है। इस निर्णय के भीतर विचार किए जाने वाले कारकों में अधिदेशित आवश्यकताएं, सार्वजनिक हित या अपेक्षाएं, विशिष्ट क्षेत्र जिन पर विधायिका का ध्यान केन्द्रित हो, अनुरोध एवं महत्वपूर्ण वित्तपोषण हैं और इसमें अन्य मुद्दे भी शामिल हैं जिनका मौद्रिक मूल्यांकन हो सकता है जैसे- धोखाधड़ी।

2.8 लेखापरीक्षकों को पर्याप्त लेखापरीक्षा प्रलेखन तैयार करना चाहिए

प्रलेखन पर्याप्त रूप से विस्तृत होना चाहिये जिससे एक अनुभवी लेखापरीक्षक, जिसे लेखा परीक्षा की पूर्व जानकारी नहीं है, विषयगत मामले, मानदण्ड, लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र, जोखिम निर्धारण, लेखापरीक्षा रणनीति और लेखापरीक्षा योजना तथा प्रकृति, समय, सीमा और निष्पादित प्रक्रियाओं के परिणामों के बीच संबंध, लेखापरीक्षकों के निष्कर्ष या मत के समर्थन में लिए गए साक्ष्य; सभी महत्वपूर्ण मामलों के पीछे तर्क जिसके लिए पेशेवर निर्णय की आवश्यकता पड़ती है; और संबंधित निष्कर्षों को समझ सके। लेखापरीक्षा प्रतिवेदन जारी करने से पूर्व एक व्यवहार्य अवधि के भीतर प्रलेखन तैयार करना चाहिए और जहां तक सम्भव हो सके लेखापरीक्षा प्रक्रियाओं के साथ-साथ प्रलेखन किया जाए। प्रलेखन को एक उपयुक्त समय तक रखा जाना चाहिए।

2.9 लेखापरीक्षकों को सम्पूर्ण लेखापरीक्षा प्रक्रियाओं में प्रभावी सम्प्रेषण बनाए रखना चाहिए।

लेखापरीक्षा के सभी स्तरों पर सम्प्रेषण किया जाता है अर्थात् लेखापरीक्षा शुरू करने से पूर्व, शुरूआती योजना के दौरान, लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दौरान और रिपोर्टिंग चरण में लेखापरीक्षा के दौरान अनुभव की गयी किसी महत्वपूर्ण कठिनाई के साथ-साथ अननुपालन की किसी वास्तविक घटना को प्रबंधन के उचित स्तर अथवा शासन के प्रभारियों को बताया जाना चाहिए।

2.10 लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र का निर्धारण करना चाहिए।

लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र, मानदण्ड के साथ विषयगत मामले के अनुपालन के संबंध में लेखापरीक्षा केंद्र, सीमा और प्रसार का एक स्पष्ट विवरण है। लेखापरीक्षा का कार्यक्षेत्र यथार्थता, जोखिम और कानूनी आवश्यकताओं द्वारा प्रभावित हो सकता है और यह निर्धारण करता है कि कौन सा प्राधिकार या उसका भाग शामिल किया जाएगा।

2.11 लेखापरीक्षकों को विषयगत मामले, प्राधिकार और उचित मानदण्ड का निर्धारण करना चाहिए।

विषयगत मामले, प्राधिकार और मानदण्ड का निर्धारण करना अनुपालन लेखापरीक्षा के शुरूआती कदमों में से एक है। अध्याय 1 में बताये अनुसार विषयगत मामले या तो सामान्य या विशिष्ट हो सकते हैं। विषय पहचानयोग्य होना चाहिए और उपयुक्त मानदण्ड के प्रति इसका मूल्यांकन संभव होना चाहिए। इसे ऐसी प्रकृति का होना चाहिए कि जिससे लेखापरीक्षा निष्कर्ष के समर्थन में एकत्र किए जाने वाले उपयुक्त एवं पर्याप्त लेखापरीक्षा साक्ष्य सम्भव हो। लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षा साक्ष्य के मूल्यांकन करने और लेखापरीक्षा निष्कर्ष और परिणाम निकालने हेतु एक आधार प्रदान करने वाले प्राधिकारों एवं उपयुक्त मानदण्ड की पहचान करनी चाहिए। वांछित

प्रयोक्ताओं एवं अन्य को उचित रूप में प्राधिकार एवं मानदण्ड उपलब्ध कराए जाने चाहिए।

2.12 लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षायोग्य इकाइयों की समझ होनी चाहिए

अनुपालन लेखापरीक्षण में कार्यकारी के सभी स्तर शामिल हो सकते हैं और विभिन्न प्रशासनिक स्तर, इकाइयों के प्रकार और इकाइयों का संयोजन हो सकता है। इसलिए लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षायोग्य इकाइयों की संरचना और प्रचालनों तथा अनुपालना हेतु इसकी प्रक्रियाओं से परिचित होना चाहिए। लेखापरीक्षक को यथार्थता के मूल्यांकन एवं अननुपालन जोखिम के मूल्यांकन में इस ज्ञान का उपयोग करना होगा।

2.13 लेखापरीक्षकों को नियंत्रण परिवेश की समझ होनी चाहिए

लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र से जुड़े विषयगत मामले या/और लेखापरीक्षायोग्य इकाइयों की समझ, लेखापरीक्षक की नियंत्रण परिवेश एवं आंतरिक नियंत्रण प्रणाली की समझ पर निर्भर करती है। आंतरिक नियंत्रण प्रणाली हेतु आचार गत व्यवहार-प्रारूप तथा ईमानदारी की संस्कृति की शिक्षा देने हेतु नीतियों और प्रक्रियाओं के रूप में प्रबंधन द्वारा अपनाये गए उपाय और नियंत्रण परिवेश-व्यापक दृष्टिकोण आन्तरिक नियंत्रण प्रणाली हेतु आधार प्रदान करते हैं। अनुपालन लेखापरीक्षा में, एक नियंत्रण परिवेश, जो अनुपालन प्राप्त करने पर केंद्रित हो, का विशेष महत्व है।

विशेष प्रकार के नियंत्रण, जिन पर लेखापरीक्षक ध्यान केंद्रित करते हैं विषय वस्तु की प्रकृति, लेखापरीक्षा की प्रकृति और कार्यक्षेत्र पर निर्भर करेंगे। आंतरिक नियंत्रण के मूल्यांकन में, लेखापरीक्षक को उस जोखिम का आकलन करना चाहिए जिसे वे अननुपालना की मूर्त घटनाओं में रोक नहीं सकते हैं या जांच नहीं कर सकते हैं। लेखापरीक्षक को इस पर विचार करना चाहिए कि क्या आंतरिक नियंत्रण, नियंत्रण परिवेश के साथ सामंजस्य स्थापित कर चुके हैं जिससे प्राधिकारों और सभी मूर्त आवश्यकताओं के मानदंड की अनुपालना सुनिश्चित की जा सके।

2.14 लेखापरीक्षकों को जोखिम निर्धारण करना चाहिए

लेखापरीक्षित इकाई के लेखापरीक्षा मानदंड, लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र और विशेषताओं को दृष्टिगत रखते हुए लेखापरीक्षक को निष्पादित की जाने वाली लेखापरीक्षा क्रियाविधियों की प्रकृति, समयसीमा और विस्तार को निर्धारित करने के लिए एक जोखिम निर्धारण करना चाहिए। अननुपालना के जोखिमों की पहचान और लेखापरीक्षा कार्यवाहियों पर उनके संभावित प्रभाव को लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दौरान ध्यान में रखा जाना चाहिए। जोखिम निर्धारण के भाग के रूप में, लेखापरीक्षक को उनकी महत्वपूर्णता के निर्धारण के उद्देश्य से अननुपालना की ज्ञात घटनाओं का मूल्यांकन करना चाहिए।

2.15 लेखापरीक्षकों को धोखाधड़ी के जोखिम को ध्यान में रखना चाहिए

अनुपालन लेखापरीक्षण में धोखा-धड़ी मुख्यतः सार्वजनिक प्राधिकारों का दुरुपयोग और अनुपालना मामलों पर गलत रिपोर्टिंग से संबंधित है। प्राधिकारों के अननुपालना की घटनाओं में अनुचित लाभ के लिए सार्वजनिक प्राधिकरण का इच्छित दुरुपयोग शामिल है। सार्वजनिक प्राधिकरण के कार्यान्वयन में निर्णय लेना और निर्णय लेने में टाल-मटोल, प्रारंभिक कार्य, परामर्श, सूचना प्रबंधन और सार्वजनिक सेवा के अन्य कार्य शामिल होते हैं। प्रबन्धन, कार्यकारी या तीसरे पक्षों में से एक या अधिक व्यक्तियों द्वारा किसी विचारित कार्य द्वारा प्राप्त गैर-आर्थिक या आर्थिक प्रकृति के लाभ अनुचित लाभ हैं।

यद्यपि, अनुपालन लेखापरीक्षा का मुख्य उद्देश्य धोखा-धड़ी की जांच करना नहीं है, तथापि लेखापरीक्षकों को अपने जोखिम निर्धारण में धोखा-धड़ी जोखिम कारकों को भी शामिल करना चाहिए और अपना कार्य करते समय धोखा-धड़ी के संकेतों से सचेत रहना चाहिए। यदि लेखापरीक्षक अननुपालना की घटना देखता है, जो कि धोखा-धड़ी

का संकेत हो सकता है, तो, लेखापरीक्षक को व्यावसायिक सतर्कता और सावधानी बरतनी चाहिए ताकि किसी भावी विधिक कार्यवाही या जांच में न फंसना पड़े। जब ऐसी शंक्ति धोखा-धड़ी को पहचान लिया जाता है, तो लेखापरीक्षकों को यह सुनिश्चित करने के लिए कार्रवाई करनी चाहिए कि उन्होंने इस संबंध में मुख्यालय के मौजूदा निर्देशों के आधार पर उचित कार्रवाई की है।

2.16 लेखापरीक्षकों को एक लेखापरीक्षा कार्यनीति और लेखापरीक्षा योजना तैयार करनी चाहिए

लेखापरीक्षा योजना में समस्त लेखापरीक्षा कार्यनीति और लेखापरीक्षा योजना को तैयार करने हेतु लेखापरीक्षा दल के सदस्यों के बीच विचार-विमर्श होना चाहिए। लेखापरीक्षा कार्यनीति का उद्देश्य अननुपालना के जोखिम हेतु एक प्रभावी प्रतिक्रिया का आविष्कार करना है। इसमें लेखापरीक्षा योजना के विकास द्वारा विशेष जोखिमों के लिए नियोजित लेखापरीक्षा प्रतिक्रियाओं पर विचार करना शामिल होना चाहिए। लेखापरीक्षा कार्यनीति और लेखापरीक्षा कार्ययोजना दोनों का दस्तावेजीकरण होना चाहिए। योजना बनाना लेखापरीक्षा का अलग चरण नहीं है, अपितु यह एक सतत् और पुनरावृत्तीय प्रक्रिया है।

2.17 लेखापरीक्षकों को पर्याप्त और उपयुक्त लेखापरीक्षा प्रमाण एकत्र करने चाहिए

निष्कर्ष या विचार को आधार प्रदान करने के लिए लेखापरीक्षकों को पर्याप्त और उपयुक्त लेखापरीक्षा प्रमाण एकत्र करने चाहिए। पर्याप्तता प्रमाण की मात्रा का एक मापक है, जबकि उपयुक्तता प्रमाण की गुणवत्ता का जो इसकी प्रासंगिकता, वैधता और विश्वसनीयता से संबंधित है। अपेक्षित प्रमाण की मात्रा लेखापरीक्षा जोखिम (जोखिम जितना अधिक होगा, प्रमाण की आवश्यकता उतनी ही अधिक होगी) पर और ऐसे प्रमाण (जितनी अधिक गुणवत्ता होगी, प्रमाण की उतनी ही कम आवश्यकता होगी) की गुणवत्ता पर निर्भर करती है। इसलिए, प्रमाण की पर्याप्तता और उपयुक्तता अंतर्सम्बन्धित है।

यद्यपि, केवल अधिक प्रमाण प्राप्त करना इसकी घटिया गुणवत्ता की पूर्ति नहीं कर सकता। प्रमाण की विश्वसनीयता इसके स्रोत और प्रकृति **द्वारा** प्रभावित होती है और उन विशिष्ट परिस्थितियों पर निर्भर करती है जिनमें उसे प्राप्त किया गया था। लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षण प्रमाण के रूप में प्रयुक्त की जाने वाली सूचना की प्रासंगिकता और विश्वसनीयता दोनों को ध्यान में रखना चाहिए और सभी लेखापरीक्षण प्रमाण और प्राप्त सूचना की गोपनीयता का ध्यान भी अवश्य रखना चाहिए।

लेखापरीक्षण कार्यविधियां लेखापरीक्षा की परिस्थितियों में उचित होनी चाहिए और पर्याप्त एवं उचित लेखापरीक्षा प्रमाण प्राप्त करने के उद्देश्य के अनुकूल होनी चाहिए। आवश्यक लेखापरीक्षा प्रमाण की प्रकृति और स्रोत लेखापरीक्षा के मानदंड, विषय-वस्तु और कार्यक्षेत्र **द्वारा** निर्धारित की जाती है। प्रायः लेखापरीक्षक को प्रमाणों की पर्याप्तता और उपयुक्तता की आवश्यकताएं पूरी करने के लिए विभिन्न स्रोतों से प्राप्त प्रमाणों को जोड़ने और उनकी तुलना करने की आवश्यकता पड़ेगी। यदि एक स्रोत से प्राप्त लेखापरीक्षा प्रमाण दूसरे स्रोत से प्राप्त प्रमाणों से असंगत है या यदि प्रमाण के रूप में प्रयुक्त होने वाली सूचना की विश्वसनीयता के बारे में कोई शंका है तो लेखापरीक्षक को यह निर्धारित करना चाहिए कि लेखापरीक्षा कार्यविधियों में कौन से सुधार या परिवर्धन मामले को सुलझाएंगे और लेखापरीक्षा के अन्य पहलुओं पर, यदि कोई हैं तो, प्रभावों का विचार करना होगा।

2.18 लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा प्रमाण का मूल्यांकन करना चाहिए और प्रासंगिक निष्कर्ष निकालने चाहिए

लेखापरीक्षा पूरी करने के बाद, लेखापरीक्षक लेखापरीक्षा प्रमाण की समीक्षा करेगा, जिसमें निष्कर्ष तक पहुँचने के उद्देश्य हेतु लेखापरीक्षायोग्य इकाइयों **द्वारा** उपलब्ध कराई गई प्रतिक्रियाओं पर ध्यान देना शामिल होता है। लेखापरीक्षक को यह मूल्यांकन करना चाहिए कि क्या प्राप्त किया गया प्रमाण पर्याप्त एवं उचित है ताकि लेखापरीक्षा

जोखिम को स्वीकार्य निम्न स्तर तक कम किया जा सके। इसमें महत्वपूर्णता पर ध्यान दिया जाना भी शामिल है। प्रमाणों के मूल्यांकन के बाद, लेखापरीक्षक को प्रमाणों के मद्देनजर समुचित निष्कर्ष निकालने के लिए विचार करना चाहिए। लेखापरीक्षक को यह भी निर्धारित करना चाहिए कि क्या जोखिम निर्धारण और महत्वपूर्णता का प्रारंभिक निर्धारण एकत्र किये गये प्रमाणों को दृष्टिगत रखते हुए उचित था या फिर उन्हें संशोधित किये जाने की आवश्यकता है।

2.19 **लेखापरीक्षक को संपूर्णता, निष्पक्षता, समयबद्धता और एक विरोधाभासी प्रक्रिया के सिद्धांत के आधार पर एक रिपोर्ट तैयार करनी चाहिए**

संपूर्णता के सिद्धान्त को दृष्टिगत रखते हुए किसी रिपोर्ट को जारी करने से पहले लेखापरीक्षक को सभी प्रासंगिक लेखापरीक्षा प्रमाणों को ध्यान में रखने की आवश्यकता है। निष्पक्षता के सिद्धांत के अनुसार लेखापरीक्षक को यह सुनिश्चित करने के लिए कि रिपोर्ट तथ्यात्मक रूप से ठीक है एवं प्रस्तुत किये गये परिणाम या निष्कर्ष प्रासंगिक और संतुलित है, व्यवसायिक निर्णय एवं संशयवाद को अपनाना आवश्यक है। समयबद्धता का सिद्धांत, निर्धारित समय में रिपोर्ट तैयार करने को दर्शाता है। विरोधाभासी प्रक्रिया का सिद्धांत लेखापरीक्षायोग्य इकाई के साथ तथ्यों की सटीकता की जांच को दर्शाता है और जहां उचित हो इकाई के जिम्मेदार अधिकारियों से प्राप्त प्रतिक्रियाओं को शामिल करने से है।

3. अनुपालन लेखापरीक्षा योजना

3.1 नियमों एवं विनियमों का अनुपालन, लोक कार्यकारी की जिम्मेदारी सुनिश्चित करने के लिए मूल एवं सबसे महत्वपूर्ण आवश्यकता है। निर्णय लेने वालों को यह जानना आवश्यक है कि क्या प्रासंगिक कानूनों और नियमों का पालन किया जा रहा है, क्या उन्होंने अपेक्षित परिणाम प्राप्त किये हैं, और क्या वित्तीय औचित्य के स्वीकृत मानकों को अपनाया गया है; और यदि नहीं तो, क्या सुधारात्मक कार्रवाई आवश्यक है। यह अनिवार्य है कि अनुपालन लेखापरीक्षा, लेखापरीक्षा जोखिम के स्वीकार्य निम्न स्तर पर उचित कवरेज करने के लिए नियोजित होती है, लेखापरीक्षा प्रक्रियाएं मितव्ययी, सक्षम, और प्रभावी ढंग से की जाती हैं और उनसे उच्च गुणवत्ता वाली लेखापरीक्षा रिपोर्ट प्राप्त होती है। **यद्यपि**, मौजूदा सरकार एवं इसकी कार्यान्वयन इकाइयों के आकार और सीमित लेखापरीक्षा संसाधनों के कारण लेखापरीक्षा जगत, जैसाकि वर्तमान में बताया गया है, में सभी लेखापरीक्षा इकाइयों की लेखापरीक्षा कवरेज के लिए योजना बनाना अव्यवहारिक है। अतः उचित जोखिम निर्धारण के आधार पर अनुपालन लेखापरीक्षा की उपयुक्त योजना बनाना सर्वोपरि प्राथमिकता है।

लेखापरीक्षा जगत और अनुपालन लेखापरीक्षा की वार्षिक योजनाएं

3.2 सरकार के विभिन्न स्तरों पर बहुत से महत्वपूर्ण कार्यक्रमों/योजनाओं के, विभिन्न कार्यान्वयन इकाइयों, जिनमें से कुछ निजी क्षेत्र की इकाइयां भी हो सकती हैं, **द्वारा** कार्यान्वयन को दृष्टिगत रखते हुए लेखापरीक्षा जगत एवं की जाने वाली अनुपालन लेखापरीक्षा के प्राथमिकीकरण को समझना आवश्यक है, जो स्वयं में एक जटिल कार्य है। भारत के संविधान **द्वारा** नियंत्रक-महालेखापरीक्षक को दिये गये अधिदेश के कार्यान्वयन के लिए, तर्कसंगत समयावधि में संबंधित राज्य सरकारों/केंद्रीय सरकार, जहां भी लोकनिधियों से व्यय किया जाता है या राजस्व एकत्र किया जाता है या राष्ट्र

का धन या संसाधन प्रयोग किये जाते हैं; के सभी क्षेत्र/विभाग हमारे द्वारा कवर किये जाने अपेक्षित हैं। **यद्यपि** विभिन्न विभाग/क्षेत्र नीति निर्धारण और कार्यान्वयन के लिए उत्तरदायी हैं, प्रत्येक विभाग/क्षेत्र को संगठनात्मक अनुक्रम के अनुसार निदेशालयों/आयुक्तालयों, जोन, मंडल, क्षेत्र, रेंज आदि के रूप में और अंतिम कार्यान्वयन इकाइयों तक विशिष्ट रूप से संगठित किया गया है। ये सभी इकाइयां मिलकर सरकारी नीति को लागू करती हैं और सार्वजनिक धन व्यय कर सकती हैं या सार्वजनिक राजस्व एकत्र कर सकती हैं और इन्हें लेखापरीक्षा जगत कहा जा सकता है। योजना और नियत लेखापरीक्षाओं के उद्देश्य हेतु इस लेखापरीक्षा जगत को लेखापरीक्षा इकाइयों में विभाजित किये जाने की आवश्यकता है।

- 3.3 व्यापक स्तर पर योजना बनाने तथा अनुपालन लेखापरीक्षा करने एवं वार्षिक अनुपालन लेखापरीक्षा योजना बनाने हेतु शीर्ष से नीचे की ओर, जोखिम आधारित, एवं विभाग केंद्रित तंत्र की आवश्यकता होती है- (क) लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों और लेखापरीक्षा इकाइयों को परिभाषित करते हुए और (ख) जोखिम प्रोफाइलिंग **द्वारा** यह प्रक्रिया यादृच्छिक विचार और सांख्यिकीय रूप से महत्वहीन लेखापरीक्षा निष्कर्षों को नकारने के जोखिम के बिना लेखापरीक्षायोग्य इकाइयों की कार्यप्रणाली को सर्वांगीण रूप में प्रस्तुत कर सकती है।

लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों और लेखापरीक्षा इकाइयों को परिभाषित करना

- 3.4 लेखापरीक्षा इकाइयों की पहचान करने के लिए शीर्ष से नीचे की ओर तथा जोखिम आधारित दृष्टिकोण, लेखापरीक्षा के केंद्रीय भाग के रूप में विभाग/क्षेत्र को स्थापित करता है और लेखापरीक्षा इकाइयों को परिभाषित करने की एक वैज्ञानिक **पद्धति** प्रदान करता है। राज्य सरकार या केंद्र सरकार में विभाग/क्षेत्र को सबसे उच्च स्तर पर

होने के कारण शीर्ष लेखापरीक्षायोग्य इकाई⁵ के रूप में परिभाषित किया जाएगा। चूँकि नीति निर्धारण और पर्यवेक्षण विभागों/क्षेत्रों (लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई) की जिम्मेदारी है तथा योजनाओं/कार्यक्रमों के कार्यान्वयन के लिए सरकार की नीचे के स्तर की इकाइयां (निदेशालय/आयुक्तालय/जोन, मंडल, सर्कल, रेंज आदि) उत्तरदायी होती हैं। जोखिम का एक महत्वपूर्ण हिस्सा इन नीचे के स्तर की इकाइयों में समाहित होता है, जबकि सबसे निचले स्तर पर विशिष्टतः एक कार्यान्वयन सहायिका है और इसके निष्पादन हेतु जिम्मेदारी सर्वदा उच्चतर संगठनात्मक अनुक्रमों की होती है। अतः इन दिशा-निर्देशों में विनिर्दिष्ट लेखापरीक्षा इकाइयों की पहचान हेतु शीर्ष से नीचे की ओर वाला दृष्टिकोण यह परिकल्पित करता है कि लेखापरीक्षा इकाइयां लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई की उच्चतर संगठनात्मक अनुक्रम के आरंभ के साथ पहचानी जाती है और क्षेत्रीय स्तर पर संचालनात्मक इकाइयां होती है।

3.5 लेखापरीक्षा इकाइयों को प्रशासनिक और वित्तीय शक्तियों के हस्तांतरण के मात्रात्मक उपायों, विभाग के उद्देश्यों की प्राप्ति हेतु इकाई के संबंध में कार्यात्मक स्वायत्तता और संचालनात्मक महत्व के गुणात्मक उपायों के आधार पर परिभाषित किया जा सकता है। शक्तियों का हस्तांतरण वास्तविक होगा और केवल स्थापना प्रबन्धन और आकस्मिक व्यय हेतु शक्तियों के नियमित प्रत्यायोजन तक सीमित नहीं होगा। यह सुनिश्चित करता है कि निधियों के आबंटन और शक्तियों के प्रत्यायोजन हेतु प्रशासनिक प्राधिकारी अनुपालना लेखापरीक्षा के केंद्र में है।

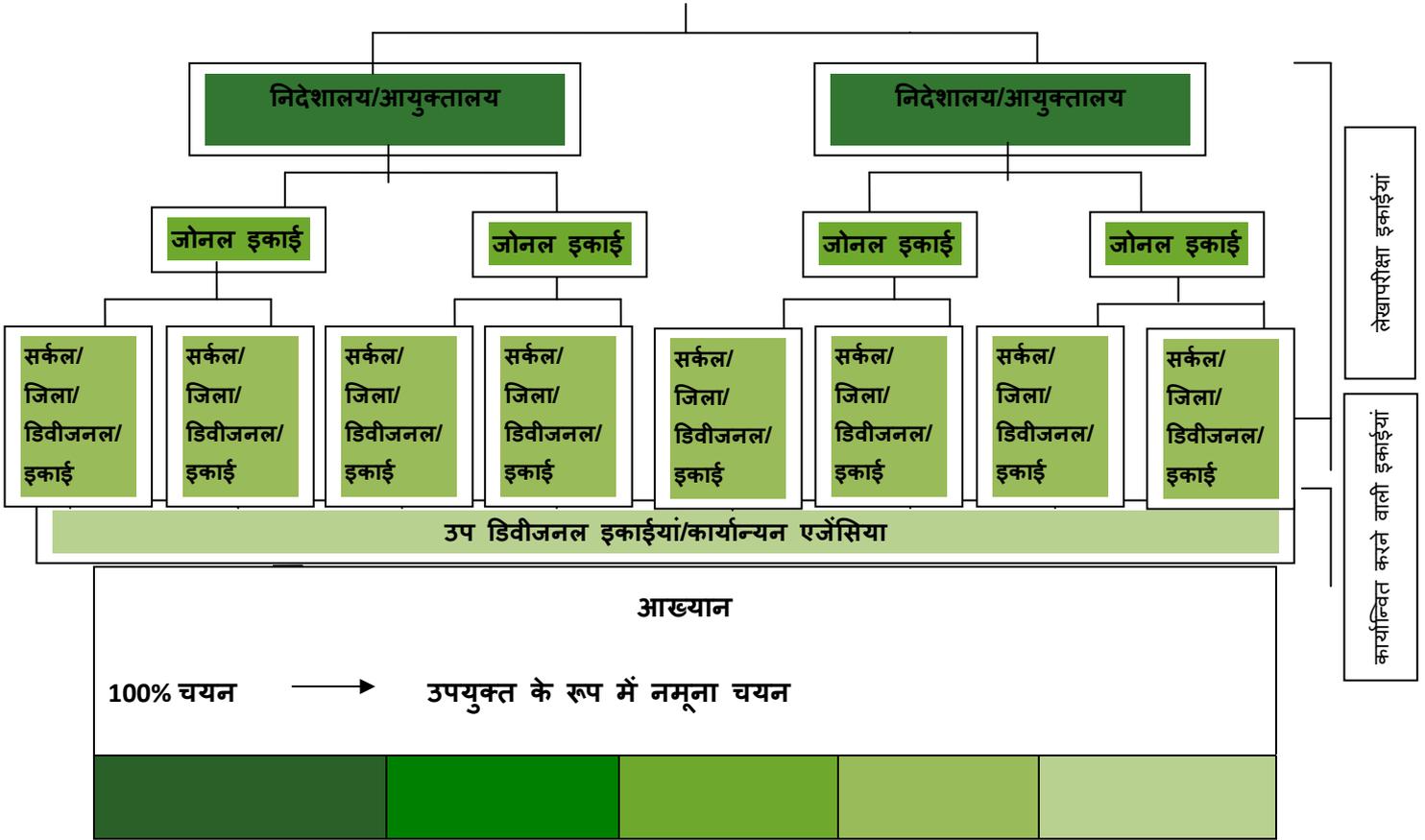
अतः लेखापरीक्षा इकाई को एक इकाई के रूप में परिभाषित किया गया है जिसमें एक या एक से अधिक निम्नलिखित विशेषताएं हैं:

⁵ लेखापरीक्षा एवं लेखाओं पर नियन्त्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम 2007 के विनियम 2 के अनुसार लेखापरीक्षित इकाई को इस प्रकार परिभाषित किया गया है “कोई कार्यालय, प्राधिकरण, निकाय, कम्पनी, निगम या अन्य कोई इकाई जिसकी लेखापरीक्षा नियन्त्रक-महालेखापरीक्षक द्वारा की जानी है”। महालेखाकार के लेखापरीक्षा क्षेत्राधिकार के अन्तर्गत शीर्ष प्राधिकारी या विभागाध्यक्ष शीर्ष लेखापरीक्षा योग्य इकाई होगी।

- प्रशासनिक और वित्तीय शक्तियों का वास्तविक हस्तांतरण;
- कार्यात्मक स्वायत्तता; और
- शीर्ष लेखापरीक्षायोग्य इकाई के उद्देश्यों की प्राप्ति के संदर्भ में संचालनात्मक महत्व।

3.6 उपर्युक्त मानदंडों के आधार पर लेखापरीक्षा इकाइयों के निर्धारण के बाद, संगठनात्मक अनुक्रम में लेखापरीक्षा इकाइयों से नीचे कार्यान्वयन एजेंसियों को कार्यान्वयन इकाइयों के रूप में **श्रेणीबद्ध** किया जाना है। आकस्मिक प्रकृति के और स्थापना प्रबंधन के लिए वित्तीय और प्रशासनिक शक्तियों के बहुत अधिक सीमित प्रत्यायोजन के साथ, कार्यान्वयन इकाइयाँ विशिष्टतः अंतिम सेवा प्रदाता और सरकार की कार्यान्वयन सहायिका होती हैं। लेखापरीक्षा इकाइयों से संबंधित लेखापरीक्षा के भाग के रूप में नमूना चयन के आधार पर इन कार्यान्वयन इकाइयों की लेखापरीक्षा की जाएगी। नमूना चयन की प्रक्रिया का बाद के भागों में विस्तार से वर्णन किया गया है। शीर्ष लेखापरीक्षायोग्य इकाई, लेखापरीक्षा इकाइयों और कार्यान्वयन इकाइयों का परिकल्पित विशिष्ट प्रस्तुतीकरण नीचे दर्शाया गया है:

लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई
विभाग/क्षेत्र



3.7 इन दिशा-निर्देशों के अनुसार लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई और लेखापरीक्षा इकाइयों को परिभाषित कर लेखापरीक्षा जगत की तैयारी क्षेत्रीय कार्यालयों में संबंधित महालेखाकारों द्वारा की जाती है। प्रत्येक क्षेत्रीय कार्यालय द्वारा उपरोक्त मानदंडों के आधार पर लेखापरीक्षा इकाईयों की पहचान करने के लिए विभागों का संगठनात्मक चार्ट तैयार करना आवश्यक होगा। लेखापरीक्षा इकाईयों और कार्यान्वयन इकाईयों की सूची क्षेत्रीय कार्यालयों में अनुरक्षित की जाएगी जो भविष्य में अनुपालन लेखापरीक्षा की योजना के आधार को तैयार करेगी। यद्यपि उपर्युक्त प्रस्तुतीकरण राज्य सरकारों के दृष्टिकोण से संगठनात्मक ढांचे को दर्शाता है, केंद्रीय कार्यों जैसे केंद्रीय राजस्व,

रेलवे, वाणिज्य, डाक और दूरसंचार आदि और स्थानीय स्वायत्त सरकार-स्थानीय निकाय के सम्बन्ध में उपरोक्त पैराग्राफ 3.4 से 3.6 में वर्णित प्रावधानों को दृष्टिगत रखते हुए लेखापरीक्षायोग्य उच्चतर इकाइयों और लेखापरीक्षा इकाइयों को भी परिभाषित करेगा।

- 3.8 उभरती शासकीय संरचना के साथ, देश के धन/प्राकृतिक संसाधनों का लेन-देन न केवल संघ राज्य सरकारों या इनकी एजेंसियों द्वारा किया जा रहा है, बल्कि गैर सरकारी पक्षों द्वारा भी किया जा रहा है, सार्वजनिक माल तथा सेवाओं की आपूर्ति सुनिश्चित करने के लिए, यह आवश्यक हो गया है कि इन कार्यान्वयन एजेंसियों या सेवा प्रदाताओं को लोगों तथा संसद के प्रति उत्तरदायी बनाया जाए। इसलिए, ये कार्यान्वयन एजेंसियां भी कार्यान्वयन इकाइयों के पूर्वोक्त वर्ग में शामिल होंगी।

इन कार्यान्वयन एजेंसियों के अभिलेखों तक लेखापरीक्षा इकाइयों के माध्यम से पहुँचने की आवश्यकता है। ऐसी इकाइयों के अभिलेखों तक पहुँचने एवं लेखापरीक्षा के लिए अपनायी जाने वाली कार्य पद्धति के बारे में विस्तृत निर्देश इस संबंध में मुख्यालय द्वारा जारी दिशानिर्देश-टिप्पणी में निहित हैं। यद्यपि, ऐसी कार्यान्वयन एजेंसियों के अभिलेखों की जाँच का विषय-क्षेत्र तथा विस्तार, लागू नियामक रूपरेखा, कोई करार/समझौता जो कार्यान्वयन एजेंसी ने सरकार के साथ किया है, व्यावसायिक मानदंड या उद्यम द्वारा प्रयुक्त पद्धति, जिसके अन्तर्गत इकाई कार्य करती है तथा न्यायिक घोषणाओं पर भी निर्भर करेगा।

जोखिम की रूपरेखा

- 3.9 अनुपालन लेखापरीक्षा की योजना बनाने के लिये जोखिम आधारित दृष्टिकोण, लेखापरीक्षा प्रयासों का कथित उच्च जोखिम क्षेत्रों/गतिविधियों पर ध्यान केन्द्रित करने के बारे में है। लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों तथा उनकी लेखापरीक्षा इकाइयों की जोखिम रूपरेखा, उनकी संरचना, भूमिका, जिसकी उनसे अपेक्षा की जाती है तथा

अनुपालन आवश्यकताओं को ध्यान में रख कर की जानी चाहिए। चूंकि सरकारें तथा अन्य संगठन डिजिटल परिवेश में संक्रमण कर रहे हैं, वे प्रचुर मात्रा में डाटा का सृजन, संसाधन तथा संग्रह करते हैं। इसी प्रकार, विभिन्न सरकारी तथा गैर-सरकारी एजेंसियों तथा इकाइयों द्वारा पृथक रूपों में उपयोगी एवं संदर्भित डाटा का निरंतर सृजन किया जा रहा है। जब ऐसे डाटा को समानुक्रमित किया जाता है, तो वे एक लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई की प्रासंगिक संरचना तथा कार्य पद्धति के बारे में महत्वपूर्ण समझ प्रदान करते हैं। वृहद डाटा परिवेश में लेखापरीक्षकों की पहुँच को अभी तक क्षमता तथा अवसंरचना की सीमाओं ने प्रतिबंधित कर रखा है। वृहद डाटा के आगमन ने परिप्रेक्ष्य में परिवर्तन को चिन्हित किया है, जो विभिन्न स्रोतों से प्राप्त डाटा को समाकलित करते हुए उसे उपयोगी सूचना में परिवर्तित कर देता है। इसका लक्ष्य लेखापरीक्षा की दक्षता एवं प्रभावकारिता को बढ़ाना है। भा.ले.एवं.ले.प.वि ने वृहद डाटा प्रबंधन नीति को ऐसे अवसरों को उपयोग में लाने के लिए अंगीकृत किया है। इस नीति से लेखापरीक्षा इकाइयों को प्राथमिकता के आधार पर रखने तथा स्पष्ट रूप से जोखिम क्षेत्रों को पहचानने के लिए लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई के परिवेश के बारे में और अधिक तथा गहरे परिज्ञान को सुसाध्य बनाना अपेक्षित है।

- 3.10 लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयां जब सार्वजनिक माल तथा सेवाओं की आपूर्ति तथा सार्वजनिक निधियों को व्यय करने या राजस्वों के संग्रहण के लिए जिम्मेदार होती हैं तो विभिन्न कानूनों, नियमों या विनियमों को प्रभाव में लाने तथा/या लागू करने के लिए भी जिम्मेदार हो सकती हैं। साथ ही ये विभिन्न नियमों, कानूनों तथा विनियमों द्वारा शासित होती हैं। उसी प्रकार, सार्वजनिक निधियों तथा सार्वजनिक इकाइयों के संचालन या प्रबंधन के लिये जिम्मेदार अधिकारियों से उनके उत्तरदायित्वों के निर्वाह से संबंधित सभी मामलों में मर्यादा के साथ कार्य करना अपेक्षित है। उपर्युक्त सभी तत्वों को ध्यान में रखते हुए, क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों को निम्नलिखित से संबंधित इन

इकाइयों के उच्च जोखिम क्षेत्रों/गतिविधियों के मूल्यांकन के द्वारा जोखिम निर्धारण क्रियाविधि को प्रयोग करने के लिए प्रोत्साहित किया जाता है:

- कानूनों, नियमों तथा विनियमों इत्यादि का प्रशासन तथा/या लागू करना.,
- प्रयोज्य कानूनों, नियमों तथा अन्य प्राधिकारों का अनुपालन;
- सरकारी प्राप्तियों तथा व्यय के लिए उत्तरदायित्व;
- परिसंपत्तियों तथा देयताओं की सुरक्षा;
- राजस्व की हानि एवं बर्बादी, धोखाधड़ी, तथा रिसाव को रोकना;
- पारदर्शिता, बुद्धिमत्ता, तथा ईमानदारी का प्रोत्साहन; तथा
- आंतरिक नियन्त्रण परिवेश।

3.11 जोखिम निर्धारण कार्यप्रणाली में निम्नलिखित की समीक्षा सम्मिलित होनी चाहिए:

- केन्द्र/राज्यों का अद्यतन सामाजिक-आर्थिक सर्वेक्षण।
- वर्तमान बजट तथा अनुदान के लिए मांग।
- परिणामी बजट
- पंचवर्षीय योजनाएं तथा कार्यसमूह की रिपोर्टें/वार्षिक योजनाएं
- वित्त आयोग की रिपोर्ट
- सरकारी वेबसाइटों पर मंत्रालयों/विभागों/कम्पनियों की वार्षिक/निष्पादन गतिविधि रिपोर्ट तथा अन्य सूचना।
- मुख्य नीति घोषणाएं तथा सरकार की पहल।
- वीएलसी डाटा तथा राज्य वित्त पर रिपोर्ट
- वित्त एवं विनियोग लेखे
- भौगोलिक स्थिति

- पूर्व लेखापरीक्षा क्षेत्र
- लोक लेखा समिति एवं सार्वजनिक उपक्रमों पर समिति के सुझाव
- न्यायालय आदेश
- लेखापरीक्षा सलाहकार मंडल के सुझाव
- विधायी समितियों की रिपोर्ट
- कानून में परिवर्तन
- विधायिका को दिए गए प्रश्नों के उत्तर।
- पूर्व लेखापरीक्षा निष्कर्ष/निरीक्षण रिपोर्ट
- मीडिया रिपोर्टें तथा विषयों की दृश्यता
- व्यय तथा/या प्राप्तियों की प्रवृत्ति

वार्षिक अनुपालन लेखापरीक्षा योजनाएं तैयार करना

3.12 उपरोक्त वर्णित प्रक्रिया से लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों के साथ-साथ इनके अन्तर्गत आने वाली लेखापरीक्षा इकाइयों की जोखिम रूपरेखा के निर्माण में मदद मिलेगी। लेखापरीक्षा इकाइयों को उनकी जोखिम रूपरेखा के आधार पर अनुपालन लेखापरीक्षा की योजना तथा लेखापरीक्षा हेतु प्राथमिकता के आधार पर रखना चाहिए। संसाधनों की उपलब्धता के रूप में क्षेत्रीय कार्यालय की लेखापरीक्षा क्षमता के समक्ष लेखापरीक्षा इकाइयों की जोखिम रूपरेखा को ध्यान में रखना चाहिए तथा प्रत्येक क्षेत्रीय कार्यालय द्वारा वर्ष के दौरान की जाने वाली अनुपालन लेखापरीक्षा की एक वार्षिक लेखापरीक्षा योजना तैयार की जानी चाहिए।

भा.ले.एवं ले.प.वि. के अन्तर्गत आने वाले क्षेत्रीय कार्यालय प्रति वर्ष वित्तीय लेखापरीक्षाएं, निष्पादन लेखापरीक्षाएं तथा अनुपालन लेखापरीक्षाएं करते हैं। अतः

प्रत्येक कार्यालय की वार्षिक लेखापरीक्षा योजना, प्रत्येक प्रकार की लेखापरीक्षा के लिए लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों / लेखापरीक्षा इकाइयों को कवर करने तथा सामान्य प्रक्रियाओं का लाभ उठाने के एक सर्वांगीण दृष्टिकोण के अनुसार तैयार की जाएगी। अतः प्रत्येक कार्यालय की वार्षिक लेखापरीक्षा योजना लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों / लेखापरीक्षा इकाइयों, जिनकी अनुपालन लेखापरीक्षा की जाएगी, की ओर इंगित करती है। वित्तीय लेखापरीक्षा शाखा द्वारा संस्वीकृतियों तथा वाउचरों के विश्लेषण के परिणाम का, जिसकी विस्तृत प्रक्रियाएं राज्य सरकार के लेखाओं के लिए वित्तीय अनुप्रमाणित लेखापरीक्षा दिशा-निर्देशों तथा अन्य वर्तमान नियमपुस्तिकाओं तथा अनुदेशों में प्रदत्त हैं, अनुपालन लेखापरीक्षाओं की योजना बनाने के लिए लाभ उठाया जा सकता है।

3.13 सभी लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों की तीन से पाँच वर्षों की एक तर्कसंगत समयावधि में लेखापरीक्षा सुनिश्चित करने के लिये, क्षेत्रीय कार्यालयों का प्रयास होना चाहिए। लेखापरीक्षा इकाइयों की जोखिम रूपरेखा, विभिन्न हितधारकों इत्यादि द्वारा सूचित नए मध्यवर्ती विकास, परिवर्तनों तथा असंगतियों में वृद्धि / कमी के अनुसार लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई तथा लेखापरीक्षा इकाइयों को नियत जोखिम रूपरेखा के पुनरीक्षण पर विचार करने या क्रमागत अनुरक्षण के निर्धारण के लिए समय-समय पर समीक्षित तथा अद्यतित की जाएंगी।

3.14 अतः वार्षिक अनुपालन लेखापरीक्षा योजना के निरूपण के लिए आवश्यक होगा:

क. लेखापरीक्षा जगत का ऐसे अद्यतन करना कि इसमें सभी इकाइयां, जो लेखापरीक्षा इकाइयों के रूप में अर्हता रखती हैं, समाविष्ट हों। कार्यान्वयन इकाइयों की, उनकी संबंधित लेखापरीक्षा इकाइयों के अन्तर्गत एक अलग विस्तृत सूची अनुरक्षित की जा सकती है।

- ख. लेखापरीक्षा योग्य शीर्ष इकाइयों तथा इनके अन्तर्गत लेखापरीक्षा इकाइयों की जोखिम रूपरेखा पर पहुँचने के लिए लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों पर जोखिम निर्धारण की कार्य **पद्धति** को लागू करना।
- ग. उपलब्ध लेखापरीक्षा संसाधनों पर विचार के पश्चात लेखापरीक्षा इकाइयों के चयन **द्वारा** वार्षिक अनुपालना लेखापरीक्षा योजना तैयार करना। इसमें लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों का जोखिम आधारित चयन तथा प्रत्येक लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई के अन्दर विभिन्न अनुक्रमों पर लेखापरीक्षा इकाइयों तथा उनके अन्दर कार्यान्वयन इकाइयों का एक उपयुक्त नमूना शामिल होगा। इकाइयों का चयनित नमूना औचित्य एवं नियमितता दोनों दृष्टिकोण से लेखापरीक्षायोग्य होगा। जहाँ उच्च जोखिम क्षेत्रों/गतिविधियों के नियमितता के प्रति मूल्यांकन में जटिलता तथा बहुविध पक्ष सम्मिलित होते हैं, वहाँ नियमितता के प्रति अनुपालना के मूल्यांकन के लिए उच्च जोखिम क्षेत्र/गतिविधि के अन्दर एक विशिष्ट विषय-वस्तु चयनित की जा सकती है।

3.15 वार्षिक अनुपालन लेखापरीक्षा योजना के संघटक

- क. लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों तथा लेखापरीक्षा इकाइयों का चयन जिनकी अनुपालन लेखापरीक्षा की जानी है;
- ख. लेखापरीक्षा इकाइयों के अन्तर्गत, जैसा आवश्यक हो, कार्यान्वयन इकाइयों का चयन;
- ग. विशिष्ट विषय-वस्तु का निर्धारण, जहाँ आवश्यक समझा जाए; तथा
- घ. की जाने वाली लेखापरीक्षा के लिए लेखापरीक्षा संसाधनों का आवंटन।

- 3.16 जैसा इन दिशा-निर्देशों में उल्लिखित है, प्रत्येक क्षेत्रीय कार्यालय की लेखापरीक्षा क्षमता **द्वारा** संयमित, अनुपालन लेखापरीक्षा की योजना के लिए जोखिम आधारित दृष्टिकोण के समावेशन के साथ, बकाया लेखापरीक्षा का सवाल सामान्यतया नहीं उठेगा।

4. अनुपालन लेखापरीक्षा की आयोजना

- 4.1 अनुपालन लेखापरीक्षा को एक ऐसे **योजनाबद्ध** तरीके से करना चाहिए जो सुनिश्चित करे कि एक उच्च गुणवत्ता वाली लेखापरीक्षा को मितव्ययी, दक्ष एवं प्रभावी तरीके से तथा एक समयोचित ढंग में कार्यान्वित किया गया है। समुचित योजना यह सुनिश्चित करेगी कि लेखापरीक्षा के महत्वपूर्ण क्षेत्रों पर उचित ध्यान दिया गया है तथा संभावित समस्याएं एक समयोचित तरीके में पहचानी जा सकती हैं। यह आवश्यक है कि लेखापरीक्षक एक व्यावसायिक संशयवाद के भाव के साथ लेखापरीक्षा की योजना बनाए तथा व्यावसायिक निर्णय का प्रयोग करें। लेखापरीक्षकों के पास अनुपालन आवश्यकताओं, जो लेखापरीक्षायोग्य इकाइयों पर लागू होती हैं, को समझने का ज्ञान, क्षमता तथा कौशल होना चाहिए।
- 4.2 जैसा कि अध्याय 3 में वर्णित है, वार्षिक अनुपालन लेखापरीक्षा योजना की तैयारी के बाद व्यक्तिगत अनुपालन लेखापरीक्षा के लिए योजना की प्रक्रिया शुरू होती है। इसके बाद व्यक्तिगत अनुपालन लेखापरीक्षा का अर्थ चयनित लेखापरीक्षा इकाइयों के साथ-साथ चिन्हित लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई की लेखापरीक्षा से है।

व्यक्तिगत अनुपालन लेखापरीक्षा के लिए योजना

- 4.3 व्यक्तिगत अनुपालन लेखापरीक्षा के लिए योजना में लेखापरीक्षा कार्यनीति तथा एक लेखापरीक्षा योजना तैयार करना सम्मिलित है। अभिज्ञात लेखापरीक्षा इकाई के लिए लेखापरीक्षा कार्यनीति तैयार करने में निम्नलिखित शामिल हैं:
- लेखापरीक्षायोग्य इकाई तथा इसके आंतरिक नियन्त्रण परिवेश की एक समझ, जिसमें लेखापरीक्षायोग्य इकाई पर लागू वैधानिक, नियामक तथा कानूनी रूपरेखा तथा लागू नियम, विनियम, नीतियां, संहिताएं, महत्वपूर्ण करार या समझौते इत्यादि शामिल हैं;

- सार्वजनिक क्षेत्र में सुदृढ़ वित्तीय प्रबन्धन के सुसंगत सिद्धांतों की समझ तथा उपयुक्तता सम्बन्धी विषयों के लिए सार्वजनिक क्षेत्र के अधिकारियों के व्यवहार के संबंध में अपेक्षाएं;
- अभिप्रेत प्रयोक्ताओं की पहचान, जिसमें उत्तरदायी पक्ष तथा कार्यकारिणी शामिल हैं;
- महत्व तथा जोखिम निर्धारण, जिसमें संदेहास्पद गैर कानूनी गतिविधि या धोखाधड़ी शामिल है, पर विचार-विमर्श;
- औचित्य सम्बन्धी चिन्ताओं के साथ-साथ चयनित विशिष्ट विषय वस्तु, यदि चयनित है, के संबंध में लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र का निर्धारण करना;
- विशिष्ट विषय वस्तु, यदि चयनित है, के लिए लेखापरीक्षा उद्देश्यों का विकास;
- विशिष्ट विषय वस्तु के लिए लेखापरीक्षा मानदंड की पहचान;
- प्रतिचयन विचार, विशिष्टतया चयनित लेखापरीक्षा इकाईयों के नीचे कार्यान्वयन इकाईयों के लिए प्रतिचयन पर विचार, तथा
- लेखापरीक्षा दलों के निर्देशन, पर्यवेक्षण तथा समीक्षा से संबंधित विचार।

4.4 एक बार लेखापरीक्षा कार्यनीति तैयार हो जाती है तो, लेखापरीक्षा योजना तैयार की जा सकती है। अभिज्ञात लेखापरीक्षा शीर्ष इकाई के लिए योजना में सम्मिलित होगा:

- चयनित लेखापरीक्षा इकाईयों का वर्णन;
- चयनित लेखापरीक्षा इकाईयों के अन्तर्गत कार्यान्वयन इकाईयों का नमूना चयन;
- प्रत्येक चयनित इकाई में लेखापरीक्षा की सीमा;
- लेखापरीक्षा की समय सीमा;
- लेखापरीक्षा दलों का गठन (लेखापरीक्षायोग्य इकाई के लिए एक से अधिक लेखापरीक्षा दलों की आवश्यकता के मामले में);
- लेखापरीक्षा दल के सदस्यों के कर्तव्यों के विवरण वाली कार्यभार योजना;

- **योजनाबद्ध** लेखापरीक्षा कार्यप्रणाली; तथा
 - लेखापरीक्षा के दौरान संग्रहीत किये जाने वाले संभाव्य लेखापरीक्षा साक्ष्य।
- 4.5 समस्त लेखापरीक्षा कार्यनीति तथा लेखापरीक्षा योजना दोनों का लेखापरीक्षा फाइल में दस्तावेजीकरण होना चाहिए। व्यक्तिगत अनुपालन लेखापरीक्षा के लिए योजना एक निरंतर तथा पुनरावृत्तीय प्रक्रिया है। इसलिए समस्त लेखापरीक्षा कार्यनीति तथा योजना को पूरी लेखापरीक्षा में अनिवार्यता के रूप में **अद्यतित** करने की आवश्यकता है।

लेखापरीक्षा का कार्यक्षेत्र

- 4.6 कार्यक्षेत्र लेखापरीक्षा की सीमा है। यह 'क्या लेखापरीक्षा करनी है', 'किसकी लेखापरीक्षा करनी है', 'कहाँ लेखापरीक्षा करनी है', तथा 'किस अवधि की लेखापरीक्षा करनी है', को परिभाषित करता है।

- क्या लेखापरीक्षा करनी है- लेखापरीक्षा के लिए चयनित सभी इकाईयों में औचित्य सम्बन्धी मुद्दे देखे जाने हैं। तथापि, नियमितता लेखापरीक्षा के लिए चयनित विशिष्ट विषय-वस्तु 'क्या लेखापरीक्षा करनी है' के लिए कार्यक्षेत्र परिभाषित करेगा तथा मानदंड को भी निर्धारित करेगा।
- 'किसकी लेखापरीक्षा करनी है'- 'किसकी लेखापरीक्षा करनी है' यह विषय पूर्वनिर्धारित वार्षिक अनुपालन लेखापरीक्षा योजना, जैसा अध्याय 3 में वर्णित है, **द्वारा** निर्णीत होता है जो लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई तथा उसके नीचे चयनित लेखापरीक्षा इकाईयों को उल्लिखित करता है।
- कहाँ लेखापरीक्षा करनी है- लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई के अन्तर्गत लेखापरीक्षा के लिए इकाईयों का चयन, तथा लेन-देनों, क्षेत्रों इत्यादि के चयन से सम्बन्धित है। प्रतिचयन निर्णय इस अवस्था के लिए अत्यंत महत्वपूर्ण है।
- किस अवधि की लेखापरीक्षा करनी है- कवर की जाने वाली लेखापरीक्षा की अवधि को जोखिम निर्धारण के अनुसार निर्धारित किया जाएगा। लेखापरीक्षा इकाईयों के

मामले में, लेखापरीक्षा की अवधि सामान्यतया पिछली लेखापरीक्षा से वर्तमान समय तक की अवधि को कवर करती है। तथापि, विशिष्ट परिस्थितियां अस्तित्व में आ सकती हैं जहाँ वर्तमान जोखिम निर्धारण उन ध्यान देने योग्य क्षेत्रों को उजागर करता है जो पिछली लेखापरीक्षाओं में सम्मिलित अवधि की व्याप्ति को न्याय संगत ठहराती है। कार्यान्वयन इकाईयों के मामले में, कवर की जाने वाली लेखापरीक्षा की अवधि लेखापरीक्षा इकाईयों की लेखापरीक्षा अवधि के अनुरूप होगी।

अनुपालन लेखापरीक्षा का उद्देश्य

4.7 समस्त अनुपालन लेखापरीक्षा के उद्देश्यों को निम्नलिखित रूप में सारांशीकृत किया जा सकता है-

- निर्धारण करना कि क्या विषय वस्तु लेखापरीक्षायोग्य इकाई पर लागू नियमों, विनियमों तथा समझौतों से उत्पन्न होने वाले औपचारिक मानदंडों का पालन करती है;
- निर्धारण करना कि क्या सार्वजनिक क्षेत्र में सुदृढ़ वित्तीय प्रबंधन तथा आचार संहिता के सामान्य सिद्धान्तों का अनुपालन किया गया है; तथा
- उत्तरदायी पक्ष, कार्यकारिणी, विधायिका तथा/या अन्य पक्षों, जैसा उचित हो, को निष्कर्षों तथा परिणामों से अवगत कराना है।

4.8 अभिज्ञात लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई के लिए अनुपालन लेखापरीक्षा के विशेष उद्देश्य लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र से व्युत्पन्न किए जाते हैं। उदाहरणार्थ, अनुपालन लेखापरीक्षाओं के कार्यक्षेत्र के दृष्टान्तों एवं विस्तृत लेखापरीक्षा उद्देश्यों को नीचे दिया गया है:

अनुपालन लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र	विस्तृत लेखापरीक्षा उद्देश्य
ठेका देना और खरीद	<ul style="list-style-type: none"> • सत्यापित करें कि क्या खरीद वर्तमान नियमों के अनुसार और प्रत्यायोजित वित्तीय शक्तियों के अनुसार की गई थी। • सत्यापित करें कि क्या निविदाकरण के स्तरों, मूल्यांकन एवं ठेका देने के दौरान वित्तीय औचित्य को सुनिश्चित किया गया था।
कर प्राप्तियाँ	<ul style="list-style-type: none"> • सत्यापित करें कि क्या निर्धारण सुसंगत कर कानूनों और उनके अन्तर्गत नियमों के अनुसार थे। • सत्यापित करें कि क्या निर्धारित मांगों को संग्रहीत किया गया था और उचित ढंग से लेखांकित किया गया था।
स्थापना लेखापरीक्षा	<ul style="list-style-type: none"> • सत्यापित करें कि क्या वेतनों एवं अन्य हकदारी मामलों के संबंध में भुगतान सुसंगत नियमों एवं अनुदेशों के अनुसार थे।
स्वास्थ्य विभाग में अवसंरचना की उपलब्धता	<ul style="list-style-type: none"> • सत्यापित करें कि क्या स्वास्थ्य केन्द्र विनिर्दिष्ट जनसंख्या प्रतिमानों के अनुसार स्थापित किए गए थे। • सत्यापित करें कि क्या आवश्यक संरचनात्मक सुविधाएँ (चिकित्सकीय उपस्कर, ऑपरेशन कक्ष, यूपीएस, जल आपूर्ति, दवाइयों का स्टॉक आदि) भारतीय जन स्वास्थ्य मानकों (आईपीएचएस) के अनुसार उपलब्ध कराई गई हैं। • सत्यापित करें कि क्या डॉक्टरों एवं अन्य स्टाफ का अनुपूरक

	भारतीय जन स्वास्थ्य मानकों (आई.पी.एचएस) के अनुसार है।
संयंत्र दक्षता	<ul style="list-style-type: none"> • सत्यापित करें कि क्या ऊर्जा, ईंधन का उपयोग अनुमोदित प्रतिमानों के अनुसार है। • सत्यापित करें कि क्या संयंत्र को बंद करना अनुमोदित प्रतिमानों के अनुसार है। • सत्यापित करें कि क्या उत्पादन निर्धारित स्तर के अनुसार है। • सत्यापित करें कि क्या संयंत्र की प्रतिष्ठापित क्षमता विनियामक अनुमोदनों के अनुसार अभिकल्पित है। • सत्यापित करें कि क्या संयंत्र का प्रचालन पर्यावरण प्रतिमानों के अनुसार है।
निगमित सामाजिक उत्तरदायित्व	<ul style="list-style-type: none"> • सत्यापित करें कि क्या निगमित सामाजिक उत्तरदायित्व ढाँचा विनियामक अनुमोदनों के अनुसार है। • सत्यापित करें कि क्या निगमित सामाजिक उत्तरदायित्व की गतिविधियाँ निगम की नीति के अनुसार हैं। • सत्यापित करें कि क्या निगम की नीति सुसंगत विनियमों और डीपीई दिशानिर्देशों के अनुरूप है।
संस्वीकृतियों की लेखापरीक्षा	<ul style="list-style-type: none"> • सत्यापित करें कि क्या संस्वीकृति, संस्वीकृतिदाता प्राधिकारी को प्रत्यायोजित समान्य अथवा स्पष्ट शक्तियों के तहत है। • सत्यापित करें कि क्या संस्वीकृति का मानदंड जैसे कि- निधियों की उपलब्धता, प्रत्यक्ष लक्ष्यों का निर्धारण व्यय एवं

	<p>लेखांकन पद्धति के उद्देश्यों का अनुपालन किया गया है।</p> <ul style="list-style-type: none"> • सत्यापित करें कि क्या उच्चतर प्राधिकारी की संस्वीकृति प्राप्त करने से बचने के लिए संस्वीकृति को विभाजित तो नहीं किया गया है। • सत्यापित करें कि क्या संस्वीकृति सार्वजनिक क्षेत्र में वित्तीय प्रबंधन के सामान्य सिद्धांतों अथवा अन्य आदेशों/अनुदेशों के प्रतिकूल है।
--	--

मानदंड

4.9 मानदंड, विषय वस्तु का निरंतरता से एवं औचित्यपूर्ण ढंग से मूल्यांकन करने और मापने के लिए प्रयुक्त बेंचमार्क हैं। मानदंड लेखापरीक्षा प्रमाणों के मूल्यांकन तथा लेखापरीक्षा निष्कर्षों और परिणामों के विकास के लिए आधार उपलब्ध कराता है। मानदंड औपचारिक हो सकते हैं, जैसे कि एक कानून या विनियम, एक संविदा या करार की शर्तें या कम औपचारिक जैसे कि आचार-संहिता, औचित्य का सिद्धांत या वे व्यवहार से संबंधित अपेक्षाओं से संबंधित हो सकते हैं। सामान्य तौर पर, नियमितता लेखापरीक्षाओं के लिए मानदंड विनिर्दिष्ट प्राधिकारों से उत्पन्न होते हैं, जबकि औचित्य के मामलों के लिए मानदंड भारत सरकार के सामान्य वित्तीय नियमों और तदनुरूपी राज्य वित्तीय नियमों से उत्पन्न होते हैं।

मानदंड की निम्न विशेषताएँ होनी चाहिए:

- क) **सुसंगत** – सुसंगत मानदंड, लेखापरीक्षा प्रतिवेदन के अभिप्रेत उपयोगकर्ताओं की सूचना और निर्णय लेने की आवश्यकताओं को अर्थपूर्ण योगदान उपलब्ध कराते हैं।

- ख) **विश्वसनीय** – विश्वसनीय मानदंड के परिणामस्वरूप यथोचित सुसंगत परिणाम होते हैं, जब समान परिस्थितियों में अन्य लेखापरीक्षक द्वारा उनका उपयोग किया जाता है।
- ग) **पूर्ण** – पूर्ण मानदंड वे होते हैं जो कि लेखापरीक्षा उद्देश्य के लिए पर्याप्त होते हैं और सुसंगत कारकों को हटाते नहीं हैं। वे अर्थपूर्ण होते हैं और अभिप्रेत उपयोगकर्ताओं को उनकी सूचना और निर्णय लेने की आवश्यकताओं के लिए एक व्यावहारिक विहंगावलोकन प्रदान करने को संभव बनाते हैं।
- घ) **उद्देश्यात्मक** – उद्देश्यात्मक मानदंड निष्पक्ष होते हैं और लेखापरीक्षक की ओर से या लेखापरीक्षायोग्य इकाई के प्रबंधन की ओर से किसी भी प्रकार के पक्षपात से मुक्त होते हैं।
- ङ) **बोधगम्य** – बोधगम्य मानदंड वे होते हैं जो स्पष्ट रूप से कथित होते हैं तथा स्पष्ट निष्कर्षों में योगदान देते हैं और अभिप्रेत उपयोगकर्ताओं के लिए बोधगम्य होते हैं।
- च) **तुलनीय** – तुलनीय मानदंड अन्य एजेंसियों या गतिविधियों की समान लेखापरीक्षा में प्रयुक्त मानदण्डों और उस इकाई की पिछली लेखापरीक्षाओं में प्रयुक्त मानदण्डों के सुसंगत होते हैं।
- छ) **स्वीकार्य** – स्वीकार्य मानदंड वह होते हैं जिन पर उस क्षेत्र के स्वतन्त्र विशेषज्ञ, लेखापरीक्षायोग्य इकाई, विधायिका, मीडिया और जनसाधारण सामान्य तौर पर सहमत होते हैं।
- ज) **उपलब्ध** – मानदंड अभिप्रेत उपयोगकर्ताओं को उपलब्ध कराए जाने चाहिए ताकि वे निष्पादित लेखापरीक्षा कार्य की प्रकृति और लेखापरीक्षा प्रतिवेदन के लिए मूल आधार को समझें।

4.10 आंतरिक नियंत्रणों की समझ

आंतरिक नियंत्रणों की समझ सामान्य तौर पर इकाई और सम्बन्धित विषय-वस्तु की समझ का एक महत्वपूर्ण भाग है। लेखापरीक्षा और लेखाओं पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम, 2007 में स्पष्ट किया गया है कि लेखापरीक्षक को आंतरिक नियंत्रणों की विश्वसनीयता की जाँच एवं मूल्यांकन करना चाहिए। अनुपालन लेखापरीक्षा में, नियंत्रणों की समझ एवं मूल्यांकन निहित होता है जो कि लेखापरीक्षायोग्य इकाई पर लागू कानूनों एवं विनियमों का अनुपालन करने में कार्यकारी की सहायता करता है। नियंत्रणों के प्रकार, जिनका मूल्यांकन करने की आवश्यकता होती है, विशेष अनुपालन लेखापरीक्षा की विषय-वस्तु, प्रकृति एवं कार्यक्षेत्र पर निर्भर होते हैं। आंतरिक नियंत्रणों का मूल्यांकन करने में, लेखापरीक्षक उस जोखिम का आकलन करते हैं जिसे नियंत्रण संरचना रोक नहीं सकती या जिसकी अननुपालना का पता नहीं लगा सकती। एक इकाई में आंतरिक नियंत्रण प्रणाली में, संस्थापित तंत्रों जैसे कि आंतरिक वित्तीय सलाहकार प्रणाली, आंतरिक लेखापरीक्षा प्रणाली आदि के अननुपालन, उपस्थिति और प्रभावकारिता के चिन्हित दृष्टान्तों को ठीक करने के लिए अभिकल्पित नियंत्रणों को शामिल किया गया है।

लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा उद्देश्यों एवं जाँच नियंत्रणों, जिन पर उनकी विश्वास करने की प्रत्याशा है, के सुसंगत आन्तरिक नियंत्रणों की समझ प्राप्त करनी चाहिए। आन्तरिक नियंत्रणों से व्युत्पन्न आश्वासन, आत्मविश्वास स्तर और निष्पादन के लिए लेखापरीक्षा कार्यविधियों की सीमा का अवधारण करने के लिए लेखापरीक्षकों की सहायता करेगा। यह चयनित किये जाने वाली कर््यान्वयन इकाइयों के नमूना आकार के साथ साथ संव्यवहारों के नमूना चयन आदि का भी अवधारण करेगा।

महत्वपूर्णता

4.11 महत्वपूर्णता परिमाणात्मक और गुणात्मक दोनों कारकों से बनी है। महत्वपूर्णता प्रायः मौद्रिक मूल्य के रूप में मानी जाती है किंतु किसी मद या मदों के समूह का अंतर्निहित स्वरूप या विशेषता भी विषयवस्तु को महत्वपूर्ण बना सकती है। जैसा कि अध्याय 2 में उल्लेख किया गया है, महत्वपूर्णता का निर्धारण एक व्यावसायिक निर्णय का मामला है और उपयोगकर्ताओं की आवश्यकताओं की लेखापरीक्षकों द्वारा व्याख्या पर निर्भर करता है। एक मामले को महत्वपूर्ण माना जा सकता है यदि इसका ज्ञान अभिप्रेत उपयोगकर्ताओं के निर्णयों को प्रभावित करता है। लेखापरीक्षा और लेखाओं पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम 2007 में उल्लेख है कि लेखापरीक्षा मत या रिपोर्ट के निरूपण में, लेखापरीक्षक को अन्य बातों के साथ-साथ राशि, स्वरूप और विषय को ध्यान में रखते हुए मामले की महत्वपूर्णता का ध्यान रखना चाहिए। अनुपालन लेखापरीक्षाओं के निष्पादन में, महत्वपूर्णता निम्नलिखित रूप में निर्धारित की जाती है-

क) योजना उद्देश्यों;

ख) प्राप्त हुए प्रमाण के मूल्यांकन के उद्देश्य और गैर-अनुपालन के अभिज्ञात दृष्टान्तों के प्रभाव; और

ग) लेखापरीक्षा कार्य के परिणामों की रिपोर्टिंग के उद्देश्य

4.12 योजना प्रक्रिया के दौरान, जोखिम के निर्धारण और लेखापरीक्षा **पद्धतियों** के डिजाइन के लिए महत्वपूर्ण स्तरों को स्थापित करने के लिए इकाई के बारे में सूचना एकत्रित करनी चाहिए। ऐसे मुद्दे, जिन्हें महत्वपूर्ण समझा जाता है, **यद्यपि** उनका मौद्रिक मूल्य महत्वपूर्ण नहीं है, में निम्नलिखित शामिल होंगे:

क) धोखाधड़ी;

ख) जानबूझ कर किए गए गैर-कानूनी कार्य अथवा गैर-अनुपालन;

- ग) कार्यकारी, लेखापरीक्षक या विधायिका को गलत या अपूर्ण सूचना देना,
- घ) कार्यकारी, अधिकारिक निकायों या लेखापरीक्षकों का जानबूझ कर निरादर; और
- ड) विशेष कार्यक्रम या लेन-देन करने के लिए वैधानिक आधार के अभाव की जानकारी के बावजूद भी किए गए कार्यक्रम या संव्यवहार।

जोखिम निर्धारण

4.13 जोखिम निर्धारण, निष्पादित अनुपालन लेखापरीक्षा का एक महत्वपूर्ण भाग है। लेखापरीक्षा की अंतर्निहित बाध्यताओं के कारण अनुपालन लेखापरीक्षा यह गारंटी या निरपेक्ष आश्वासन प्रदान नहीं करती कि गैर-अनुपालना के सभी मामलों का पता लगाया जायेगा। अनुपालन लेखापरीक्षा की अंतर्निहित बाध्यताओं में निम्न कारक शामिल हो सकते हैं। जैसे कि:

- क) कानून और विनियमों की व्याख्या करने में कार्यकारी द्वारा निर्णय दिया जा सकता है;
- ख) मानवीय त्रुटियाँ;
- ग) प्रणालियाँ अनुचित ढंग से बनाई जा सकती हैं या अप्रभावी रूप से कार्य कर सकती हैं;
- घ) नियंत्रण धोखा दे सकते हैं; और
- ड) प्रमाण छुपाए या रोके जा सकते हैं।

4.14 अनुपालन लेखापरीक्षाओं के निष्पादन में, जैसा कि सम्पूर्ण लेखापरीक्षा प्रक्रिया में आवश्यक है, लेखापरीक्षक जोखिमों का निर्धारण करते हैं और लेखापरीक्षा पद्धतियों का निष्पादन करते हैं। यह विशेष परिस्थितियों में लेखापरीक्षा जोखिम को स्वीकार्य रूप से निम्न स्तर तक कम करने के लिए किया जाता है, ताकि लेखापरीक्षकों के निष्कर्षों के लिए आधार बनाने हेतु उचित आश्वासन प्राप्त किया जाये। जोखिम एवं कारक, जो इस प्रकार के जोखिमों को उत्पन्न कर सकते हैं, विशेष विषय वस्तु और

लेखापरीक्षा की परिस्थितियों पर निर्भर करते हैं। जोखिम निर्धारण के परिणाम पुनः प्रतिचयन तर्कों को प्रभावित करेंगे।

धोखाधड़ी के संबंध में जोखिम निर्धारण तर्क

4.15 लेखापरीक्षा के एक भाग के रूप में लेखापरीक्षकों को उचित लेखापरीक्षा **पद्धतियों** का निष्पादन करते हुए धोखाधड़ी के जोखिम की पहचान और निर्धारण करना चाहिए और अभिज्ञात धोखाधड़ी जोखिमों से संबंधित पर्याप्त उचित प्रमाण एकत्रित करने चाहिए। जैसा कि अध्याय 2 में उल्लिखित हैं कि धोखाधड़ी का पता लगाना अनुपालन लेखापरीक्षा का मुख्य उद्देश्य नहीं है, फिर भी लेखापरीक्षकों को उनके जोखिम निर्धारणों में धोखाधड़ी जोखिम घटकों को शामिल करना चाहिए और अपना कार्य करते हुए धोखाधड़ी के संकेतों पर सावधान रहना चाहिए। यदि लेखापरीक्षक को गैर-अनुपालन के दृष्टान्त पता चलें तो, जो कि धोखाधड़ी के संकेतक हो सकते हैं, उसको यथोचित व्यावसायिक सतर्कता और सावधानी बरतनी चाहिए ताकि भविष्य में किसी वैधानिक कार्यवाही या जाँचों में हस्तक्षेप न हो।

4.16 लेखापरीक्षा **पद्धतियों** की योजना बनाना

लेखापरीक्षा **पद्धतियों** की योजना बनाने में गैर-अनुपालन के अभिज्ञात जोखिमों पर प्रतिक्रिया हेतु लेखापरीक्षा **पद्धतियों** की अभिकल्पना शामिल होती हैं। निष्पादित की जाने वाली लेखापरीक्षा **पद्धतियों** का यथार्थ स्वरूप, समय और विस्तार एक लेखापरीक्षा से दूसरी लेखापरीक्षा में विस्तृत रूप से बदल सकता है। फिर भी, सामान्यतः अनुपालन लेखापरीक्षा **पद्धतियों** में सुसंगत मानदंड को स्थापित करना और फिर इस प्रकार के मानदंड के प्रति सुसंगत विषयवस्तु, सूचना का मापन शामिल है।

4.17 लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र के अवधारण के बाद, लेखापरीक्षा उद्देश्यों का विकास, चयनित विषय मामलों के मापन के लिए सुसंगत मानदंड की पहचान जब विशेष रूप से एक

लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई या समस्त लेखापरीक्षायोग्य इकाइयों के लिए चयनित नियमितता और औचित्य दोनों मुद्दों के लिए लेखापरीक्षकों को निम्न फॉर्मेट में अभिज्ञात लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई के लिए एक अनुपालन लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स बनाना चाहिए।

अनुपालन लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स

लेखापरीक्षा उद्देश्य/उप उद्देश्य	चयनित विषय मामलों पर लेखापरीक्षा प्रश्न	लेखापरीक्षा मानदण्ड	डाटा एकत्रीकरण और विश्लेषण तरीका	लेखापरीक्षा प्रमाण

4.18 अनुपालन लेखापरीक्षा योजना, चयनित लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई, चयनित लेखापरीक्षा इकाइयों और कार्यान्वयन इकाइयों का विस्तृत ब्यौरा देगी। तथापि लेखापरीक्षा इकाइयों के अन्दर संव्यवहारों के नमूनों का चयन विस्तृत संवीक्षा के लिए आवश्यक हो सकता है। जब अनुपालन लेखापरीक्षा का नियोजन और निष्पादन शीर्ष से नीचे की ओर तथा विभाग केन्द्रित अभिगम के आधार पर होता है तब संव्यवहारों के चयन के लिए प्रतिचयन का संचालन एक से अधिक स्तरों पर किया जा सकता है। इस बहु-स्तरीय प्रतिचयन में आदर्श रूप से निम्न सम्मिलित होते हैं:

- नियमितता और औचित्य लेखापरीक्षाओं के लिए चयनित विषय वस्तु के मूल्यांकन से संबंधित चयनित लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई (या तो पूर्ण रूप से या अंशतः चयनित विशेष विषय मामलों पर आधारित) के आदेशों की श्रृंखला के

अन्तर्गत सीधे आने वाली चयनित लेखापरीक्षा इकाइयों से संव्यवहारों का चयन;
और

- नियमितता और औचित्य लेखापरीक्षाओं के लिए चयनित विषय-वस्तु के मूल्यांकन से संबंधित। कार्यान्वयन इकाइयों के संव्यवहारों का चयन, जैसा आवश्यक समझा जाये,

4.19 संव्यवहारों के चयन के लिए सांख्यिकीय प्रतिचयन को अपनाया जा सकता है, जो कि सत्यापन योग्य लेखापरीक्षा आश्वासन के स्तर को बढ़ायेगा। वर्तमान अनुदेशों के अनुसार, महालेखाकार चयनित विषय मामलों, अनुसरण किए जाने वाले लेखापरीक्षा उद्देश्यों और लेखापरीक्षा के परिकल्पित कार्यक्षेत्र पर निर्भर उचित प्रतिचयन **पद्धति** को अपनाने के संबंध में व्यावसायिक निर्णय ले सकते हैं।

डिजिटल परिवेश में अनुपालन लेखापरीक्षा

4.20 ऐसे विभागों/क्षेत्रों के मामले में, जहां ई-अभिशासन के अन्तर्गत संव्यवहारों को यथार्थ परिवेश में किया जा रहा है, वहाँ लेखापरीक्षा दलों **द्वारा** डिजिटल लेखापरीक्षण भी अपनाया जा सकता है। डिजिटल लेखापरीक्षण **द्वारा** बाह्य या अप्रत्याशित परिवर्तनों के लिए समस्त आंकड़ों पर कार्य किया जा सकता है। ऐसे बहिर्वासियों को विस्तृत संवीक्षा के लिए लिया जा सकता है। डाटा विश्लेषणात्मक साधन यहां काफी सहायक हो सकते हैं।

दल का संघटन

4.21 प्रत्येक लेखापरीक्षा के लिए उचित दल संघटन के साथ लेखापरीक्षा दल का गठन किया जाना चाहिए। जैसाकि अध्याय 2 में उल्लेख किया गया है, लेखापरीक्षा दल के पास सामूहिक रूप से लेखापरीक्षा को सफलतापूर्वक पूरा करने के लिए आवश्यक ज्ञान, दक्षता और विशेषज्ञता होनी चाहिए। इसमें, की जाने वाली लेखापरीक्षा के प्रकार की समझ और व्यावहारिक अनुभव, लागू मानकों और प्राधिकारों की जानकारी,

लेखापरीक्षायोग्य इकाई के प्रचालनों की समझ तथा व्यावसायिक निर्णय लेने की योग्यता और अनुभव शामिल हैं। लेखापरीक्षा दल के प्रत्येक सदस्य के लिए कार्य आबंटन स्पष्ट रूप से वर्णित होना चाहिए और यह अवश्य ही सुनिश्चित किया जाना चाहिए कि प्रत्येक सदस्य लेखापरीक्षा दल में उसकी भूमिका को समझता है। लेखापरीक्षा दल को निर्देशन, पर्यवेक्षण और समीक्षा उपलब्ध कराने हेतु उचित व्यवस्था सुनिश्चित करनी चाहिए। कुछ मामलों में, एक समर्पित दल द्वारा लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई तथा इसकी चयनित लेखापरीक्षा इकाइयों की लेखापरीक्षा करना संभव हो सकता है। तथापि, बड़ी इकाइयों के मामले में, लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई और इसकी चयनित लेखापरीक्षा इकाइयों की लेखापरीक्षा के लिए एक से अधिक दलों का गठन करना आवश्यक हो सकता है। ऐसे परिदृश्य में, लेखापरीक्षा दलों में से एक प्रमुख दल का गठन किया जा सकता है, जिसको अनुपालन लेखापरीक्षा के लिए संसक्तिशील और सहक्रियता उपागम उपलब्ध कराने की जिम्मेदारी सौंपी जानी चाहिए। ऐसे मामलों में प्रमुख दल से समस्त लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दौरान अन्य दलों को मार्गदर्शन, संपर्क सहायता उपलब्ध कराना और समग्र विश्लेषण तथा तर्कसंगत निष्कर्ष की प्राप्ति को समर्थ बनाने के लिए अन्य सभी लेखापरीक्षा दलों के लेखापरीक्षा निष्कर्षों को समेकित करना भी अपेक्षित है।

लेखापरीक्षायोग्य इकाई को सूचित करना

- 4.22 उपरोक्त चर्चा के अनुसार समग्र नीति और लेखापरीक्षा योजना बनाने के पश्चात, की जाने वाली लेखापरीक्षा के संबंध में चिन्हित लेखापरीक्षायोग्य इकाई (कार्यकारी) और अन्य सभी लेखापरीक्षा इकाइयों को सूचना दी जानी चाहिए। कार्यकारी को दी जाने वाली सूचना में, लेखापरीक्षा का कार्यक्षेत्र, पालन किए जाने वाले लेखापरीक्षा उद्देश्य, चयनित की गई विषय वस्तु, मानदंड, जिनका विषय वस्तु का मूल्यांकन करने हेतु उपयोग किया जायेगा, लेखापरीक्षा इकाइयों/कार्यान्वयन इकाइयों के अभिकल्पित नमूना

चयन, शामिल होने चाहिए। सूचना में लेखापरीक्षा के लेखापरीक्षा [दलओं](#) के संघटन, अवधि, और कार्यक्रम को दर्शाया जाना चाहिए तथा लेखापरीक्षा के सहज निष्पादन के लिए कार्यकारी से आवश्यकताओं एवं सहयोग की मांग करनी चाहिए।

5. अनुपालन लेखापरीक्षा का संचालन

- 5.1 लेखापरीक्षा का संचालन, लेखापरीक्षा कार्यनीति और लेखापरीक्षा योजना को अंतिम रूप देने के पश्चात शुरू होता है। लेखापरीक्षा का संचालन साक्ष्य एकत्रीकरण, साक्ष्य के मूल्यांकन, निष्कर्ष निकालने, लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दस्तावेजीकरण और लेखापरीक्षायोग्य इकाइयों के साथ सम्प्रेषण के बारे में है।

लेखापरीक्षा साक्ष्य

- 5.2 लेखापरीक्षा साक्ष्य, लेखापरीक्षक द्वारा लेखापरीक्षा निष्कर्षों को तैयार करने हेतु उपयोग की गई जानकारी है। लेखापरीक्षक, यह जानने के लिए कि क्या विषयवस्तु सभी वस्तुगत संबंधों में स्थापित मानदंडों का पालन करती है, निष्कर्ष या मत के निर्माण के लिए पर्याप्त एवं उचित लेखापरीक्षा साक्ष्य प्राप्त करने हेतु उपयुक्त लेखापरीक्षा पद्धतियों को डिजाइन एवं उन्हें लागू करते हैं।

लेखापरीक्षा एवं लेखा पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम, 2007 के अनुसार, लेखापरीक्षक लागू कानूनों, नियमों और विनियमों के साथ अनुपालन का सत्यापन करेगा और विचलनों, यदि कोई हैं, को दर्शाएगा (विनियम 29(4))। इसके अलावा, लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षा के अन्तर्गत संगठन, कार्यक्रम, कार्यकलाप या कार्य के संबंध में उसके निर्णय के साथ-साथ निष्कर्षों के समर्थन हेतु सक्षम, प्रासंगिक और उचित साक्ष्य प्राप्त करना होगा (विनियम 168)

- 5.3 योजना चरण में, जैसाकि अध्याय 4 (पैरा 4.10) में उल्लिखित है, लेखापरीक्षक अननुपालन को रोकने, पता लगाने और मामलों के परिशोधन के लिए लेखापरीक्षायोग्य इकाई द्वारा स्थापित आंतरिक नियंत्रणों तथा संस्थागत व्यवस्थाओं की समीक्षा करते हैं। इस समीक्षा के आधार पर लेखापरीक्षक नियंत्रण जोखिमों और अन्य जोखिमों की

पहचान करते हैं तथा लेखापरीक्षा साक्ष्य एकत्रण शुरू करते समय वे इनको ध्यान में रखते हैं। लागू की जाने वाली लेखापरीक्षा **पद्धतियां** विशेष विषयवस्तु तथा मानदंड एवं लेखापरीक्षकों के व्यावसायिक निर्णय पर निर्भर होंगी। जब अननुपालन का जोखिम ज्यादा हो तथा लेखापरीक्षकों की योजना लागू नियंत्रणों पर भरोसा करने की हो, तब ऐसे नियंत्रणों का परीक्षण अपेक्षित है। जब नियंत्रणों को विश्वसनीय नहीं माना गया हो, तब लेखापरीक्षक चिन्हित जोखिमों पर प्रतिक्रिया हेतु मौलिक प्रक्रियाओं की योजना बनाएंगे और निष्पादन करेंगे। जब अननुपालन के महत्वपूर्ण जोखिम हों लेखापरीक्षक, अतिरिक्त मौलिक प्रक्रियाओं का पालन करेंगे।

- 5.4 अनुपालन लेखापरीक्षक को प्रायः लेखापरीक्षा साक्ष्य की पर्याप्तता और उपयुक्तता की आवश्यकताओं को पूरा करने के लिए विभिन्न स्रोतों से प्राप्त साक्ष्यों को जोड़ने और तुलना करने की आवश्यकता होती है। कार्य निष्पादित करते समय, विशेष रूप से प्रक्रियाओं की प्रकृति, समय और सीमा निर्धारित करते समय, उपलब्ध साक्ष्य की मात्रा और गुणवत्ता पर विचार करते समय व्यावसायिक निर्णय लेने की आवश्यकता है।

लेखापरीक्षा साक्ष्य की पर्याप्तता और उपयुक्तता:

- 5.5 साक्ष्य की पर्याप्तता और उपयुक्तता परस्पर संबंधित है। पर्याप्तता साक्ष्य की मात्रा का परिमाण है। साक्ष्य की मात्रा, अननुपालन या अनुपालन विचलन के कारण विषय वस्तु की सूचना के जोखिमों (अर्थात् जितना अधिक जोखिम होगा, उतने अधिक साक्ष्य की आवश्यकता होगी) **द्वारा** और ऐसे साक्ष्य की गुणवत्ता (अर्थात् गुणवत्ता जितनी अधिक होगी उतने कम साक्ष्य की आवश्यकता होगी) **द्वारा** भी प्रभावित होगी। तथापि, अधिक साक्ष्यों की प्राप्ति से खराब गुणवत्ता की प्रतिपूर्ति नहीं हो सकती। साक्ष्य की पर्याप्तता का निर्धारण करने में लेखापरीक्षक को यह निश्चित करने की आवश्यकता है कि क्या अभिप्रेत उपयोक्ताओं को यह समझाने के लिए कि निष्कर्ष तर्कसंगत है, पर्याप्त साक्ष्य प्राप्त किए गए हैं। अतिरिक्त साक्ष्य की

आवश्यकता का मापन इसके एकत्रण के लिए आवश्यक लागत एवं समय के प्रति किया जाता है।

5.6 उपयुक्तता, साक्ष्य की गुणवत्ता का मापन है; जोकि लेखापरीक्षक के निष्कर्ष हेतु समर्थन उपलब्ध कराने में इसकी प्रासंगिकता, इसकी वैधता और इसकी विश्वसनीयता है।

- प्रासंगिकता का संबंध उस सीमा से है जिस तक समाधान किए जा रहे मामले के साथ साक्ष्य का तार्किक संबंध और महत्व है;
- वैधता का संबंध उस सीमा से है जिस तक साक्ष्य उस मापन, जिसका मूल्यांकन किया जा रहा है, के लिए अर्थपूर्ण या तार्किक आधार है। अन्य शब्दों में, वैधता उस सीमा से संबंधित है जिस तक साक्ष्य प्रस्तुत करता है कि प्रस्तुति के लिए इसका क्या अभिप्राय है; और
- विश्वसनीयता का संबंध उस सीमा से है जिस तक साक्ष्य मापन या परीक्षण के समय समनुरूप है और इसमें सत्यापन योग्य या समर्थित होने की अवधारणा शामिल है। साक्ष्य की विश्वसनीयता इसके स्रोत और इसकी प्रकृति द्वारा प्रभावित होती है। साक्ष्य की विश्वसनीयता के बारे में निम्नलिखित सामान्यकरण उपयोगी हैं **यद्यपि** इसके अपवाद भी हो सकते हैं। साक्ष्य को तब अधिक विश्वसनीय माना जाता है जब-
 - यह उत्तरदायी पक्षों से प्राप्त न करके, बाह्य स्रोतों से प्राप्त किया गया है;
 - यह लेखापरीक्षक द्वारा सीधे ही अर्थात् नियंत्रण के अनुप्रयोग के अवलोकन, जांच और सत्यापन द्वारा या वास्तविक जांच द्वारा प्राप्त किया गया है;
 - यह दस्तावेजी रूप, पेपर, इलेक्ट्रॉनिक या अन्य मीडिया, में उपलब्ध है; और
 - यह विभिन्न स्रोतों से प्राप्त किया गया है।

5.7 पर्याप्त एवं उपयुक्त साक्ष्य के बारे में लेखापरीक्षक का व्यावसायिक निर्णय निम्नलिखित कारकों द्वारा प्रभावित होता है:

- संभावित अननुपालन या अनुपालन विचलन और व्यक्तिगत रूप या विषयवस्तु सूचना पर अन्य संभावित अननुपालन के साथ एकत्रण से इसके प्रत्यक्ष प्रभाव की संभावना का महत्व;
- अननुपालन या अनुपालन विचलनों के ज्ञात जोखिम का समाधान करने के लिए उत्तरदायी पक्ष की प्रतिक्रियाओं की प्रभावकारिता;
- समान प्रकार के संभावित अननुपालन या अनुपालन विचलन के संबंध में पिछली लेखापरीक्षा के दौरान प्राप्त किया गया अनुभव; और
- कार्यान्वित की गई क्रियाविधियों के परिणाम, जिनमें यह शामिल है कि क्या ऐसी क्रियाविधियां विशेष अननुपालन या अनुपालन विचलन की पहचान करती हैं।

साक्ष्य का एकत्रीकरण तथा मूल्यांकन

5.8 साक्ष्य एकत्रीकरण तथा मूल्यांकन समकालिक, प्रणालीगत और पुनरावृत्तीय प्रक्रिया है और इसमें निम्न शामिल हैं:

क) उपयुक्त लेखापरीक्षा क्रियाविधियों के कार्यान्वयन द्वारा साक्ष्य एकत्र करना

ख) प्राप्त साक्ष्य का इसकी पर्याप्तता (मात्रा) और उपयुक्तता (गुणवत्ता) के संबंध में मूल्यांकन करना

ग) जोखिम का पुनः निर्धारण करना और आवश्यकतानुसार अधिक साक्ष्य एकत्र करना।

5.9 साक्ष्य एकत्रीकरण और मूल्यांकन प्रक्रिया तब तक जारी रहनी चाहिए जब तक लेखापरीक्षक संतुष्ट नहीं हो जाता है कि लेखापरीक्षक के निष्कर्ष के लिए आधार उपलब्ध कराने हेतु पर्याप्त और उपयुक्त साक्ष्य मौजूद हैं।

साक्ष्य एकत्रीकरण

5.10 लेखापरीक्षा साक्ष्यों को निम्नलिखित विभिन्न तकनीकों का उपयोग करते हुए एकत्र किया जाता है:

- **दस्तावेज संवीक्षा-** लेखापरीक्षा साक्ष्य प्राप्त करने का यह प्रमुख तरीका है और इसमें विभिन्न दस्तावेजों-केबिनेट टिप्पणियों, व्यय वित्त समिति के कार्यवृत्त एवं सिफारिशों, निदेशक मंडल फाइलों के एजेंडा तथा कार्यवृत्त, रोकड़ बही और लेखांकन अभिलेखों तथा, रिपोर्टों आदि की संवीक्षा शामिल है।
- **वास्तविक निरीक्षण/कार्यस्थल दौरा-** इसमें प्रत्यक्ष परिसम्पत्तियों (अर्थात बांध, सड़क, पुल, भंडार और स्टॉक आदि) का निरीक्षण शामिल है। सामान्यतः ऐसा निरीक्षण लेखापरीक्षा निष्कर्षों की स्वीकार्यता को सुनिश्चित करने के लिए विभागीय कार्मिक के साथ संयुक्त रूप से किया जाता है। जहां लेखापरीक्षायोग्य इकाई वास्तविक निरीक्षण में सहयोग नहीं करती, वहां ऐसे असहयोग के तथ्य को उचित रूप से दस्तावेजीकृत किया जाए और लेखापरीक्षा योग्य इकाई के शीर्ष प्रबंधन को सूचित किया जाए, किन्तु फिर भी वास्तविक निरीक्षण लेखापरीक्षा दल द्वारा स्वयं जारी रखा जाए। वास्तविक निरीक्षण/कार्यस्थल दौरों की फोटोग्राफ साक्ष्य का स्वीकार्य रूप है, बशर्ते कि फोटोग्राफ का स्थान और तिथि पर्याप्त रूप से स्पष्ट हो।
- **अवलोकन-** अवलोकन में निष्पादित की जा रही प्रक्रिया या पद्धति का अवलोकन शामिल है। अनुपालन लेखापरीक्षा निष्पादित करने में सूचना-तकनीक प्रणाली में सूचना एवं संव्यवहारों के संसाधन सहित यह देखना शामिल है कि लेखापरीक्षायोग्य इकाई के स्टाफ द्वारा वास्तविक समय में संव्यवहारों को कैसे संसाधित किया जाता है।

- **प्रश्नावली-** इसमें अतिरिक्त सूचना प्राप्त करने और संबंधित लेखापरीक्षा साक्ष्य एकत्र करने के लिए औपचारिक प्रश्नावली के **द्वारा** लेखापरीक्षायोग्य इकाई में संबंधित व्यक्तियों से सूचना प्राप्त करना शामिल है।
- **सर्वेक्षण-** इसमें प्रभावित पक्षों या कार्यक्रमों/योजनाओं के लाभार्थियों, जैसा भी मामला हो, से सूचना प्राप्त करने के लिए लेखापरीक्षायोग्य इकाई से बाहर के व्यक्तियों के साथ पारस्परिक सम्पर्क शामिल है। इसमें सर्वेक्षण नमूना का सावधानीपूर्वक चयन, उपयुक्त सर्वेक्षण प्रश्नावली का निरूपण, सर्वेक्षण प्रतिक्रियाओं का मिलान और विश्लेषण शामिल होगा। सर्वेक्षण से एकत्र किए गए साक्ष्य पारम्परिक तकनीकों **द्वारा** एकत्र किए गए साक्ष्य की सहायता के लिए परिपोषी प्रकृति के होंगे।
- **पुष्टि-** यह पूछताछ का एक प्रकार है और इसमें लेखापरीक्षायोग्य इकाई से स्वतंत्र तीसरे पक्षों से किसी विशेष सूचना के बारे में उत्तर प्राप्त करना होता है उदाहरणार्थ बैंकों से अधिशेषों की पुष्टि के संबंध में।
- **पुनःनिष्पादन-** पुनःनिष्पादन में उन समान **पद्धतियों** को स्वतंत्र रूप से करना शामिल है जिन्हें लेखापरीक्षायोग्य इकाई **द्वारा** पहले ही निष्पादित कर दिया गया है। इसे या तो हस्त्य रूप से या कम्प्यूटर समर्थित लेखापरीक्षा तकनीकों **द्वारा** किया जा सकता है। जहां उच्च तकनीकी मामले शामिल हैं, वहां पुनः निष्पादन के लिए विशेषज्ञों को शामिल किया जा सकता है।
- **विश्लेषणात्मक क्रियाविधियां-** विश्लेषणात्मक क्रियाविधियों में डाटा की तुलना या अस्थिरता अथवा संबंधों में जो असंगतता प्रतीत होती है उसका निरीक्षण सम्मिलित है। डाटा विश्लेषण साधनों, सांख्यिकीय तकनीकों या अन्य गणितीय मॉडलों को वास्तविक के साथ अपेक्षित परिणामों की तुलना करने में उपयोग किया जा सकता है।

साक्ष्य का मूल्यांकन

5.11 उपरोक्त उल्लिखित लेखापरीक्षा प्रक्रियाओं के माध्यम से एकत्र किए गए लेखापरीक्षा साक्ष्य का संबंधित, पहले से चिन्हित, मानदंड के प्रति मूल्यांकन किया जाना है। इसमें विषय वस्तु सूचना की तुलना में एकत्रित साक्ष्य पर विचार-विमर्श के साथ-साथ लागू मानदंड के प्रति लेखापरीक्षायोग्य इकाई के उत्तरदायी अधिकारियों से प्राप्त लिखित प्रतिक्रियाएं शामिल हैं। मूल्यांकन प्रक्रिया लेखापरीक्षक को यह निर्धारित करने में समर्थ बनाती है कि क्या विषय वस्तु सूचना, सभी वास्तविक पहलुओं में चिन्हित मानदंड के अनुरूप है।

वास्तविक अननुपालन में क्या शामिल है, यह व्यावसायिक निर्णय का मामला है और इसमें संबंधित संव्यवहारों या मामलों की परिस्थितियों, मात्रात्मक और गुणात्मक पहलुओं पर विचार विमर्श शामिल है। लेखापरीक्षक यह सुनिश्चित करने के लिए कि क्या अननुपालन वास्तविक रूप में हैं या नहीं, व्यावसायिक निर्णय को लागू करने में कई कारकों पर विचार करते हैं, ऐसे कारकों में निम्नलिखित शामिल हो सकते हैं:

- सम्मिलित राशि का परिमाण और महत्व जिसमें मौद्रिक मूल्य और अन्य मात्रात्मक उपाय दोनों शामिल हैं;
- अननुपालन की प्रकृति;
- कारण जिसकी वजह से अननुपालन हुआ;
- अननुपालन के संभावित प्रभाव तथा परिणाम;
- जांच किये जा रहे कार्यक्रम की दृश्यता एवं संवेदनशीलता; और
- विधायिका, जनता और लेखापरीक्षा रिपोर्टों के अन्य उपयोक्ताओं की आवश्यकताएं और अपेक्षाएं।

5.12 साक्ष्य का मूल्यांकन करने और इसकी महत्वपूर्णता पर विचार करने के पश्चात, लेखापरीक्षक को एकत्र किए गए साक्ष्य की सहायता से यह निर्णय करना चाहिए कि

सर्वश्रेष्ठ निष्कर्ष कैसे निकाला जाए जो मुख्य समर्थक दस्तावेज होगा और लेखापरीक्षा निष्कर्ष तक पहुंचेगा। साक्ष्य का मूल्यांकन करते समय लेखापरीक्षक पता लगा सकता है कि क्या लेखापरीक्षा साक्ष्य विरोधाभाषी हैं? अर्थात् कुछ साक्ष्य विषय वस्तु सूचना का समर्थन करते हैं जबकि अन्य साक्ष्य इसका विरोध करते प्रतीत होते हैं। ऐसी स्थिति में, लेखापरीक्षक को मतभेद सुलझाने के लिये अधिक साक्ष्य एकत्र करने या निष्कर्ष तक पहुँचने के लिये परस्पर विरोधी साक्ष्यों की सीमा और विश्वसनीयता का मूल्यांकन करने की आवश्यकता है।

- 5.13 लेखापरीक्षा निष्कर्ष में अननुपालन की प्रकृति और सीमा, ऐसे अननुपालन का कारण, उसकी महत्वपूर्णता और यदि संभव हो, अननुपालन का प्रभाव भी स्पष्ट होना चाहिये। नियमितता के मामले में लेखापरीक्षा निष्कर्षों को यह भी बताना चाहिये कि क्या अननुपालन का केवल एक ही मामला है, या लेखापरीक्षायोग्य इकाई में व्यापक रूप से प्रणालीगत मामला है।
- 5.14 लेखापरीक्षकों को निम्नलिखित प्रारूप में लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स बनाने हेतु प्रोत्साहित करना चाहिये, लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स, पैरा 4.17 में चर्चा किये गये लेखापरीक्षा प्रारूप मैट्रिक्स का विस्तार है। लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स का उद्देश्य लेखापरीक्षा उद्देश्यों, मानदंडों, एकत्र किये गये और मूल्यांकित किये गये साक्ष्य और लेखापरीक्षा निष्कर्ष, जो चयनित विषयगत मामलों, यदि विशेष रूप से नियमितता और औचित्य दोनों के लिये चयनित के मूल्यांकन से निकले हों, के बीच कड़ी प्रदान करना है। इसमें सभी निष्कर्ष-सकारात्मक और नकारात्मक निष्कर्ष दोनों शामिल होने चाहिये। लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स को प्रत्येक लेखापरीक्षा इकाई के लिये तैयार किया जाना चाहिये।

लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स				
लेखापरीक्षा उद्देश्य/उप उद्देश्य	चयनित विषयगत मामलों पर लेखापरीक्षा प्रश्न	मानदंड	लेखापरीक्षा साक्ष्य	निष्कर्ष

दस्तावेजीकरण

- 5.15 लेखापरीक्षा साक्ष्यों का दस्तावेजीकरण, लेखापरीक्षा निष्कर्ष की सहायता करता है और सुनिश्चित करता है कि लेखापरीक्षा उचित मानकों के अनुसार की गई है। लेखापरीक्षा साक्ष्य पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानक बताते हैं कि-

लेखापरीक्षकों को योजना के आधार और सीमा सहित, कार्यकारी कागजातों में, निष्पादित कार्य, लेखापरीक्षा के निष्कर्षों और लेखापरीक्षा साक्ष्य को पर्याप्त रूप से दस्तावेजीकरण करना चाहिये। कार्यकारी कागजातों में पर्याप्त जानकारी होनी चाहिये। जिससे कि एक अनुभवी लेखापरीक्षक जिसका लेखापरीक्षा के साथ कोई पूर्व संयोग न होते हुए भी वह साक्ष्यों के आधार पर लेखापरीक्षक के महत्वपूर्ण निष्कर्षों और परिणामों के बारे में जान सकें।

- 5.16 इसके अतिरिक्त लेखापरीक्षण मानकों के अनुसार “पर्याप्त दस्तावेजीकरण कई कारणों से महत्वपूर्ण है। यह-
- लेखापरीक्षक की राय और रिपोर्ट को सुनिश्चित और समर्थित करेगा;
 - लेखापरीक्षा की दक्षता और प्रभावकारिता बढ़ायेगा;
 - रिपोर्ट तैयार करने या लेखापरीक्षायोग्य इकाई या किसी अन्य पक्ष द्वारा पूछे गये प्रश्नों के उत्तर देने में स्रोत के रूप में कार्य करेगा;

- लेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानकों से अनुपालन के साक्ष्य के रूप में कार्य करेगा;
- योजना और पर्यवेक्षण को सरल बनोयगा; और
- भविष्य में संदर्भ हेतु, किये गये कार्य का साक्ष्य प्रदान करेगा”

5.17 दस्तावेजीकरण, पूर्ण लेखापरीक्षा प्रक्रिया में होना चाहिये। दस्तावेजीकरण की गोपनीयता बनाये रखी जानी चाहिये और उन्हें व्यावसायिक, सांविधिक एवं विधिक आवश्यकताओं को पूर्ण करने के लिये उचित अवधि तक रखा जाना चाहिये जैसा कि इन दिशानिर्देशों के अध्याय 2 के पैरा 2.8 में उल्लिखित है।

5.18 अनुपालन लेखापरीक्षा में दस्तावेजीकरण में शामिल होना चाहिये -

(क) लेखापरीक्षा फाइल और

(ख) कार्यकारी कागजात

प्रत्येक अनुपालन लेखापरीक्षा के लिये लेखापरीक्षा फाइल में लेखापरीक्षा की कार्यनीति, कार्यक्षेत्र और प्रणाली, नमूना चयन, नियोजित लेखापरीक्षा प्रणाली की प्रकृति और समय, लेखापरीक्षा प्रारूप मैट्रिक्स, लेखापरीक्षा की प्रगति और गुणवत्ता का पर्यवेक्षण और निगरानी, लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स, निकाले गये निष्कर्ष और इन निष्कर्षों तक पहुँचने में लिये गये महत्वपूर्ण व्यावसायिक निर्णयों से संबंधित दस्तावेजीकरण होना चाहिये। लेखापरीक्षा फाइल में प्रबंधन के साथ, कार्यकारिणी के साथ एवं अन्यो के साथ महत्वपूर्ण मामलों पर की गयी चर्चायें भी शामिल होनी चाहिये।

लेखापरीक्षा फाइल, जो भौतिक और इलेक्ट्रॉनिक रूप में एक या अधिक फोल्डर या अन्य स्टोरेज मीडिया में हो सकती हैं, में ऐसे दस्तोवज होते हैं जो विशेष अनुपालन लेखापरीक्षा कार्य का सार बताते हैं। लेखापरीक्षा फाइल को उचित रूप से सूचीबद्ध, कार्यकारी कागजातों के सेट द्वारा संदर्भित और पूर्ण होना चाहिये।

प्रत्येक अनुपालन लेखापरीक्षा के लिये कार्यकारी कागजातों में, क्षेत्रीय लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दौरान एकत्र किये गये सभी दस्तावेज होते हैं। उनमें लेखापरीक्षा प्रक्रिया, जो लेखापरीक्षा दल के प्रत्येक सदस्य द्वारा की गई हो, की प्रकृति, समय और सीमा से संबंधित दस्तावेज होते हैं, ठेके/करार का विवरण जिनकी जांच आदि की गई हो, साक्ष्य जो एकत्र किये हो, साक्ष्यों का मूल्यांकन, लेखापरीक्षायोग्य इकाई के जिम्मेदार अधिकारियों से प्राप्त लिखित उत्तर का महत्व, सहायक मूल दस्तावेज और लेखापरीक्षा प्रक्रिया के परिणामों पर पहुँचने की प्रक्रिया एवं लेखापरीक्षा निष्कर्षों से संबंधित दस्तावेज शामिल होते हैं। कार्यकारी कागजात एक या अधिक फोल्डर में भी हो सकते हैं और समान रूप से सूचीबद्ध और संदर्भित होने चाहिये। कार्यकारी कागजात क्षेत्रीय कार्य और लेखापरीक्षा रिपोर्ट के बीच कड़ी के रूप में कार्य करते हैं और इसलिये लेखापरीक्षा का स्पष्ट प्रभाव प्रदान करने के लिये पूर्ण और उचित रूप से प्रस्तुत होने चाहिये।

5.19 कार्यकारी कागजातों की कुछ व्यापक विशेषताएँ नीचे दी गई हैं:

- पूर्णता और सटीकता : लेखापरीक्षा निष्कर्षों को सहायता प्रदान करता है।
- स्पष्टता और संक्षिप्तता : किसी भी अनुपूरक जांच की आवश्यकता के बिना पूर्ण लेखापरीक्षा प्रक्रिया को समझने में सरल बनाता है।
- स्पष्टता और स्वच्छता: मुख्य रूप से छाया प्रतियों के लिये लागू।
- संदर्भता : कार्यकारी कागजात उन मामलों तक सीमित होने चाहिये, जो अभिप्रेत उद्देश्य के लिये महत्वपूर्ण, उचित और उपयोगी हों।
- संदर्भ की सरलता : कार्यकारी कागजातों को इस तरीके से खण्डों में संगठित किया जा सकता है कि इससे संदर्भ लेना सरल हो। उसके विषय को व्यापक रूप से स्पष्ट करने के लिये उचित विवरण सहित सभी खण्डों के लिये सर्वग्राही, पालन करने में सरल, सूची बनाई जा सकती है। प्रत्येक खण्ड को बाद में आंतरिक रूप से सूचीबद्ध किया जा सकता है।

- समीक्षा में सरलता : कार्यकारी कागजातों में, लेखापरीक्षा ज्ञापन, चर्चा के पेपर, लेखापरीक्षा निष्कर्ष, क्षेत्रीय लेखापरीक्षा रिपोर्ट और अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट, जैसा भी मामला हो, के लिये प्रति संदर्भ शामिल होना चाहिये। जिससे महालेखाकार और पर्यवेक्षण अधिकारी कार्यकारी कागजातों को लेखापरीक्षा निष्कर्षों के साथ जोड़ने में सक्षम हो सकें।
- विश्लेषण का पूर्ण लेखापरीक्षा प्रभाव : कार्यकारी कागजातों को, की गई लेखापरीक्षा प्रणाली का पूर्ण प्रभाव, साक्ष्य जो एकत्र और मूल्यांकित किये गये थे, तथा निकाले गये लेखापरीक्षा निष्कर्ष और परिणाम प्रस्तुत करने चाहिये। इसमें सकारात्मक निष्कर्षों हेतु साक्ष्य भी होने चाहिये।
- महत्वपूर्ण लेखापरीक्षा निष्कर्षों का दस्तावेजीकरण।

लेखापरीक्षायोग्य इकाई के साथ संप्रेषण

5.20 लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दौरान लेखापरीक्षायोग्य इकाई के साथ अच्छा संप्रेषण, प्रक्रिया को अधिक प्रभावी और रचनात्मक बनाने में सहायता करेगा। संप्रेषण विभिन्न स्तरों और विभिन्न चरणों में होता है- शुरुआती योजना के दौरान, लेखापरीक्षा और रिपोर्टिंग के दौरान जैसा कि इन दिशानिर्देशों के अध्याय 2 के पैरा 2.9 में उल्लिखित है, जिसे भविष्य में संदर्भ हेतु रखा जाना चाहिये। योजना के चरण के दौरान-लेखापरीक्षा कार्यनीति, उचित लेखापरीक्षा मानदंड और योजना के अन्य तत्वों की प्रबंधन और कार्यकारिणी के उचित स्तर के साथ चर्चा की जानी चाहिये। लेखापरीक्षा आयोजित करने के चरण में नियमित बातचीत की जानी चाहिये- उचित लोगों से पूछताछ के लिये लेखापरीक्षा में आनेवाली किसी महत्वपूर्ण कठिनाई या अननुपालन के महत्वपूर्ण उदाहरण बताने के लिये प्रबंधन या कार्यकारिणी के उचित स्तर पर बातचीत।

5.21 लेखापरीक्षा दलों को लेखापरीक्षा शुरू होने से पूर्व लेखापरीक्षा इकाईयों के अध्यक्षों के साथ बैठक भी करनी चाहिये। इन बैठकों के दौरान लेखापरीक्षा दल को लेखापरीक्षा के

लक्ष्य, उद्देश्य, समयसीमा और लेखापरीक्षा इकाई के अध्यक्ष से अपेक्षित सहायता को स्पष्ट करना चाहिये। समान रूप से लेखापरीक्षा सम्पन्न होने पर, लेखापरीक्षा दल के अध्यक्ष या प्रभारी ग्रुप अधिकारी को लेखापरीक्षा निष्कर्षों की चर्चा और प्रतिक्रिया के अनुरोध के लिये लेखापरीक्षा इकाई के प्रभारी के साथ एक्जिट बैठक भी करनी चाहिये। एक्जिट बैठक का कार्यवृत्त तैयार किया जाना चाहिये और लेखापरीक्षा इकाई के साथ साझा करना चाहिये और पावती का अनुरोध करना चाहिये।

5.22 यदि लेखापरीक्षक के सामने अननुपालन का कोई भी ऐसा मामला आता है, जो अवैध कार्य या धोखाधड़ी को दर्शाता है, तो उचित व्यावसायिक सतर्कता और सावधानी बरतनी चाहिये ताकि भविष्य की संभावित कानूनी कार्यवाही या जांच में हस्तक्षेप न करना पड़े और उचित रूप से प्रतिक्रिया की जाये जैसा कि इन दिशानिर्देशों के अध्याय 2 के पैरा 2.15 में उल्लिखित है। लेखापरीक्षक अपने निष्कर्ष प्रबंधन के उचित स्तर या कार्यकारिणी को बता सकता है और फिर यह सुनिश्चित करने के लिये अनुवर्ती कार्रवाई करे कि क्या उचित कार्यवाही की गई है।

6. अनुपालन लेखापरीक्षा की रिपोर्टिंग

लेखापरीक्षा एवं लेखों पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के विनियम, 2007 (विनियम 205) में उल्लेख है कि लेखापरीक्षा रिपोर्ट को प्रस्तुत करने का प्रारूप, विषय और समय नियंत्रक-महालेखापरीक्षक द्वारा निर्धारित किया जायेगा।

- 6.1 रिपोर्टिंग किसी भी लेखापरीक्षा का महत्वपूर्ण भाग है क्योंकि इस प्रक्रिया के माध्यम से उत्तरदायी पक्ष द्वारा कथित मानदण्ड के अनुपालन पर लेखापरीक्षा के परिणाम अभिकल्पित उपयोगकर्ताओं को प्रस्तुत किये जाते हैं। अनुपालन लेखापरीक्षा में लागू नियमों, विनियमों आदि का उल्लंघन और लागू मानदंड से विचलन की रिपोर्टिंग शामिल होती है, ताकि सुधारात्मक कार्यवाही की जा सके और जो ऐसे विचलन और उल्लंघन के लिये जिम्मेदार है उन्हें उनके कार्यों के लिये जिम्मेदार ठहराया जा सके।
- 6.2 लेखापरीक्षकों को रिपोर्टिंग के उद्देश्य के लिये महत्वपूर्णता को ध्यान में रखना चाहिये और रिपोर्टिंग के समय सम्पूर्णता, उद्देश्यात्मकता, समय-सीमा और असंगत प्रक्रिया के सिद्धांतों का पालन करना चाहिये।
- सम्पूर्णता का सिद्धांत, रिपोर्ट जारी करने से पूर्व लेखापरीक्षक द्वारा सभी उचित लेखापरीक्षा साक्ष्यों पर ध्यान देने की अपेक्षा करता है;
 - उद्देश्यात्मकता का सिद्धांत लेखापरीक्षक द्वारा व्यावसायिक निर्णय और संशयवाद को लागू करने के लिये अपेक्षा करता है जिससे यह सुनिश्चित हो सके कि सभी रिपोर्ट वास्तव में सही हैं और निष्कर्ष या परिणाम उचित और संतुलित तरीके से प्रस्तुत किये गये हैं।
 - समय-सीमा का सिद्धांत, रिपोर्ट को उचित समय में तैयार करना दर्शाता है; और

- असंगत प्रक्रिया का **सिद्धांत**, लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई के साथ तथ्य की सटीकता की जांच करना और जिम्मेदार अधिकारियों की प्रतिक्रिया को उचित रूप से शामिल करना दर्शाता है।

रिपोर्ट का प्रारूप और विषय

6.3 अनुपालन लेखापरीक्षा करने के 'शीर्ष से नीचे की ओर' तथा 'जोखिम आधारित' दृष्टिकोण, जैसा कि पूर्व के अध्याय में उल्लिखित है, में अनुपालन की सीमा का विभाग केन्द्रित विचार प्रदान किया गया है। अनुपालन लेखापरीक्षा में नियमितता और औचित्य दोनों पहलुओं का मूल्यांकन शामिल है, जैसा कि पहले के अध्यायों में चर्चा की गई है, लेखापरीक्षकों को इन दोनों पहलुओं पर लेखापरीक्षा के परिणामों को रिपोर्ट करने की आवश्यकता है। चयनित विषयगत मामलों पर लेखापरीक्षा निष्कर्ष, अनुपालन की सीमा पर लेखापरीक्षा परिणाम प्रदान करने के लिये निर्भर है। लेखापरीक्षा के दौरान देखे गये अन्य लेखापरीक्षा निष्कर्षों को अलग से सूचित किया जाना चाहिये।

चूँकि अनुपालन लेखापरीक्षा संगठनात्मक पदानुक्रम के विभिन्न स्तरों पर की जाती है और उत्तरदायी पक्ष, कार्यकारिणी, विधायिका को रिपोर्ट करना आवश्यक है, अनुपालन लेखापरीक्षा निष्कर्षों और परिणामों को प्रस्तुत करने के लिये रिपोर्ट के प्रारूप को इन दृष्टिकोणों को संबोधित करना होगा। इसलिये, लेखापरीक्षक को निम्नलिखित रिपोर्टों में अनुपालन लेखापरीक्षा के परिणाम प्रस्तुत करने चाहिये।

- निरीक्षण रिपोर्ट
- विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी⁶
- अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट

⁶ जहां आवश्यक समझा जाये

निरीक्षण रिपोर्ट⁷

- 6.4 लेखापरीक्षा सम्पन्न होने पर सभी निष्कर्षों अर्थात् सकारात्मक एवं नकारात्मक दोनों को प्रस्तुत करते हुए निरीक्षण रिपोर्ट लेखापरीक्षा के समापन के 30 दिन के अन्दर प्रत्येक चयनित लेखापरीक्षा इकाई को जारी की जानी चाहिये तथा संगठनात्मक पदानुक्रम में एक स्तर ऊपर के प्राधिकारी एवं नेतृत्व दल, यदि गठित किया गया हो, को भी एक-एक प्रति भेजनी चाहिये। कार्यान्वयन इकाईयों से संबंधित निष्कर्ष, संबंधित लेखापरीक्षा इकाईयों की निरीक्षण रिपोर्ट में शामिल होने चाहिये। निरीक्षण रिपोर्ट में शामिल लेखापरीक्षा निष्कर्षों का उत्तर प्रदान करने के लिये लेखापरीक्षा इकाईयों को चार सप्ताह की अवधि की अनुमति होनी चाहिये।
- 6.5 लेखापरीक्षा इकाई की निरीक्षण रिपोर्ट में इकाई स्तर पर अनुपालन की योजना होनी चाहिये और निम्नलिखित भाग होने चाहिये:

- **भाग I – प्रस्तावना-** यह भाग लेखापरीक्षा इकाई के विवरण से शुरू होता है और उसके कार्यकारी/भौगोलिक क्षेत्राधिकार, बजट, वित्तीय निष्पादन और संगठनात्मक उद्देश्यों के अनुगमन में विभाग के पूर्ण पदानुक्रम में इकाई के सापेक्ष महत्व का उद्देश्य प्रदान करता है। इसके बाद इसमें कार्यान्वयन इकाईयों, चयनित विषयगत मामलों और मानदंड, जिन्हें चयनित विषयगत मुद्दों के मूल्यांकन के लिये अपनाया गया हो, के स्रोत सहित, लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र, अपनाई गई नमूना प्रक्रिया और लेखापरीक्षा नमूनों का संक्षिप्त विवरण होता है। यह दर्शाता है कि लेखापरीक्षा नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानकों के अनुसार की गई है।

⁷ यद्यपि इन दिशानिर्देशों के अनुसार की गई अनुपालन लेखापरीक्षा निरीक्षण की प्रकृति की नहीं हैं, तथापि इसके ऐतिहासिक महत्व के कारण निरीक्षण रिपोर्ट की मौजूदा शब्दावली जारी रही है।

भाग II – लेखापरीक्षा निष्कर्ष- इस भाग में सभी तरह के निष्कर्ष शामिल होंगे - अर्थात् सकारात्मक और नकारात्मक निष्कर्ष, जो लेखापरीक्षा इकाई से संबंधित हो और दो अलग अलग भागों में व्यवस्थित हो सकते हैं - भाग II (क) और II (ख) - पहले भाग में नियमितता तथा औचित्य से संबंधित विषयगत मामलों/विशेष विषयगत मामले के मूल्यांकन से संबंधित महत्वपूर्ण लेखापरीक्षा निष्कर्ष शामिल होते हैं और दूसरे भाग अर्थात् भाग-II (ख) में नियमितता और औचित्य दोनों पहलुओं से संबंधित अन्य प्रासंगिक मामले शामिल होते हैं। लेखापरीक्षा निष्कर्ष, यदि संभव हो, यथार्थता और महत्वपूर्णता के घटते क्रम में होने चाहिये।

लेखापरीक्षा निष्कर्षों के प्रस्तुतीकरण को लेखापरीक्षण मानकों और इस अध्याय में निर्धारित अन्य रिपोर्टिंग **सिद्धांतों** के अनुरूप होना चाहिये और लागू मानदंड, एवं मानदंड के प्रति विषयगत मामले के मूल्यांकन के परिणाम को कारण और प्रभाव पर प्रकाश डालते हुये स्पष्ट रूप से बताना चाहिये। लेखापरीक्षा निष्कर्ष उचित रूप से अननुपालन की सीमा भी दर्शा सकते हैं और क्या उनमें प्रणालीगत मुद्दे शामिल है अथवा अननुपालन के अलग थलग मामले प्रस्तुत करते हैं।

- **भाग-III-** पिछली रिपोर्टों से लम्बित निष्कर्षों पर आगे की कार्रवाई करना- यह भाग पिछली निरीक्षण रिपोर्टों से लम्बित लेखापरीक्षा निष्कर्षों के निपटान की प्रगति का संकेत देता है तथा उन निष्कर्षों, जो लगातार लम्बित है, को **सूचीबद्ध** करता है।
- **भाग IV- उत्तम पद्धतियां** – लेखापरीक्षा अवधि के दौरान यदि कोई अच्छी **पद्धति** या नवरचना देखी जाए तो उसका वर्णन किया जा सकता है।

- **भाग V – आभार**– इस भाग में लेखापरीक्षा में मांगे गए अभिलेखों को प्रदान करने सहित सभी मामलों में लेखापरीक्षा इकाईयों के सहयोग का आभार व्यक्त करना निहित हो सकता है। इसमें लेखापरीक्षा इकाईयों में नेतृत्व पद धारण करने वाले व्यक्तियों का वर्णन भी निहित हो सकता है।

6.6 निरीक्षण रिपोर्टों के प्रारूपण का उत्तरदायित्व संबंधित लेखापरीक्षा दल पर तथा समीक्षा तथा स्वीकृति का उत्तरदायित्व क्षेत्रीय कार्यालयों में संबंधित ग्रुप अधिकारी पर होगा।

विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी

6.7 जहां विभागीय परिदृश्य में अनुपालना की सीमा के निर्धारण के लिये अथवा महालेखाकार द्वारा प्रक्रिया में कमजोरी आदि की ओर कार्यकारिणी का ध्यान आकृष्ट करने के लिए किसी विषय विशेष को लेखापरीक्षा के लिय चयनित किया गया हो तो 'विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी' लेखापरीक्षा योग्य शीर्ष इकाई को जारी की जा सकती है। विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी के माध्यम से प्रस्तुत लेखापरीक्षा निष्कर्षों के समेकन से दोनों तरह के लेखापरीक्षा निष्कर्षों का मूल्यांकन हो सकेगा अर्थात जो विभाग द्वारा अनुपालन पर लेखापरीक्षक के निष्कर्षों का आधार है तथा ऐसे निष्कर्ष जो अलग-अलग मामलों में निकाले गये हैं। विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी उपचारात्मक उपायों के लिये विभाग के प्रमुख, आदर्श रूप में प्रधान सचिव को जारी की जानी चाहिए तथा उसकी प्रति सूचनार्थ वित्त सचिव, मुख्य सचिव, तथा मुख्यालय को भी भिजवानी चाहिये।

6.8 विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी में निम्नलिखित विशेषताएं सन्निहित हो सकती हैं:

शीर्षक: अनुपालन लेखापरीक्षा पर (लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई का नाम) की विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी

प्रस्तावना: इस भाग के आरम्भ में, विभाग का विस्तृत विहंगावलोकन, संगठनात्मक उद्देश्यों, शासन संरचना, क्षेत्राधिकार तथा विभाग की चुनौतियां, वित्तीय तथा परिचालनात्मक निष्पादन दिये जा सकते हैं जिसके बाद में उच्च जोखिम क्षेत्रों तथा सम्बन्धित आन्तरिक नियंत्रणों का विस्तृत विवरण दिया जा सकता है। इससे उत्तरदायी पक्ष तथा अभिप्रेत उपयोगकर्ताओं को उन कारकों के बारे में पता चल सकेगा जिन पर अनुपालन लेखापरीक्षा के क्षेत्र का चयन करते समय लेखापरीक्षक द्वारा विचार किया गया था।

उद्देश्य तथा कार्यक्षेत्र: लेखापरीक्षा के उद्देश्यों तथा कार्यक्षेत्र की एक संक्षिप्त व्याख्या दी जानी चाहिए।

लेखापरीक्षा परिणाम: इस भाग में सभी लेखापरीक्षा इकाईयों से एकत्रित सभी महत्वपूर्ण लेखापरीक्षा परिणाम, सकारात्मक तथा नकारात्मक दोनों, निहित होने चाहिए तथा इन्हें दो भागों में व्यवस्थित किया जा सकता है पहले भाग में चयनित विषय मामलों के मूल्यांकन से संबंधित लेखापरीक्षा परिणाम निहित होंगे तथा दूसरे भाग में अन्य विषयों और आकस्मिक मामलों पर लेखापरीक्षा परिणाम निहित होंगे।

इन परिणामों को महत्व तथा यथार्थता के घटते क्रम में व्यवस्थित किया जा सकता है। विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी में निहित लेखापरीक्षा परिणामों, जिन्हें अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट (नीचे पैरा 6.10 से 6.12 में वर्णित) के माध्यम से रिपोर्टिंग के अगले स्तर में संभावित रूप से प्रस्तुत किया जा सकता था, को उत्तरदायी पक्ष को स्पष्ट रूप से बताया जाना चाहिए।

निष्कर्ष: लेखापरीक्षा के दौरान अवलोकित किये गये चयनित विषय मामलों के अनुपालन की सीमा तथा व्यापकता के आधार पर, लेखापरीक्षक, लागू मानदण्ड के साथ चयनित विषय मामले के अनुपालन का निष्कर्ष प्रदान कर सकते हैं। इसके अलावा, सुदृढ वित्तीय प्रबंधन सिद्धान्तों तथा नैतिक व्यवहार के अनुपालन से

संबंधित निष्कर्षों की सत्यता तथा व्यापकता के आधार पर, लेखापरीक्षक लेखापरीक्षित क्षेत्रों में आन्तरिक नियंत्रणों की दक्षता तथा प्रभावकारिता पर उचित रूप से निष्कर्ष दे सकता है।

आभार: इस भाग में, अभिलेखों की प्रस्तुति सहित, सभी मामलों में विभाग के सहयोग का आभार व्यक्त करना निहित हो सकता है।

- 6.9 विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी के प्रारूपण का उत्तरदायित्व लेखापरीक्षा दल पर तथा अनुमोदन का क्षेत्रीय कार्यालयों के महालेखाकार पर हो सकता है। उन मामलों में जहां लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई की लेखापरीक्षा के लिए कई दल तैनात किये गये थे तथा एक दल को प्रमुख दल के रूप में चिन्हित किया गया, प्रमुख दल, संबंधित महालेखाकार द्वारा स्वीकृति हेतु, विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी के प्रारूपण तथा उसे अंतिम रूप देने के लिये उत्तरदायी है।

अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट

- 6.10 अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट, अनुपालन लेखापरीक्षा के परिणामों की रिपोर्टिंग के अन्तिम चरण को प्रस्तुत करती है तथा उन प्रमुख लेखापरीक्षा निष्कर्षों, जिन पर अधिकतर जन सामान्य सहित विधायिका तथा अन्य संभावित उपयोगकर्ताओं के ध्यान आकर्षण की आवश्यकता है, को प्रकट करेगी। वर्तमान में, महत्वपूर्ण लेखापरीक्षा निष्कर्षों जिन्हें संभावित रूप से अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट में प्रकट किया जा सकता है, को ड्राफ्ट पैराग्राफों तथा/अथवा तथ्यों के विवरण के रूप में जारी करके लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई को भेजा जाता है। इसलिए, भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक की अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट में शामिल करने के लिये प्रमुख लेखापरीक्षा निष्कर्षों को निरीक्षण रिपोर्टों, ड्राफ्ट पैराग्राफों, तथ्यों के विवरण तथा निर्दिष्ट विषय मामलों पर विभागीय मूल्यांकन टिप्पणी, निष्कर्ष सहित यदि कोई हो, से लिया जायेगा।

अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट के लेखापरीक्षा निष्कर्षों तथा परिणामों की वस्तुनिष्ठता सुनिश्चित करने के लिए, लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई द्वारा तथ्यों तथा आंकड़ों की पुष्टि और उत्तरदायी पक्ष की प्रतिक्रियाओं का समावेशन अत्यन्त महत्वपूर्ण है। इसलिए लेखापरीक्षक यह सुनिश्चित करेगा कि लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई द्वारा तथ्य तथा आंकड़े स्वीकृत किए गए हैं तथा लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई से प्रतिक्रियाएं लेने के लिये प्रयास किये गये हैं।

6.11 रिपोर्ट को अनुमोदन के लिए नियंत्रक-महालेखापरीक्षक को प्रस्तुत करने से पूर्व इसे तैयार करने तथा इसकी गुणवत्ता को सुनिश्चित करने का उत्तरदायित्व क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालय के प्रमुख का होगा।

6.12 अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट को एक पृथक लेखापरीक्षा रिपोर्ट के रूप में प्रकाशित किया जा सकता है अथवा वैकल्पिक रूप से इसे लेखापरीक्षा के अन्य प्रकारों के निष्कर्षों के साथ एक समेकित रिपोर्ट में पृथक अध्याय के रूप में सम्मिलित किया जा सकता है। अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट को प्रकाशित करने के तरीके के बारे में अंतिम निर्णय सम्बन्धित उप नियंत्रक-महालेखापरीक्षक / अपर-उप-नियंत्रक महालेखापरीक्षक का होगा।

अनुवर्ती कार्रवाई

6.13 अनुवर्ती कार्रवाई प्रक्रिया, सुधारात्मक कार्रवाई के प्रभावी कार्यान्वयन को सुविधाजनक बनाती है तथा लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई/लेखापरीक्षा इकाईयों को उपयोगी फीडबैक प्रदान करती है तथा साथ ही साथ आगामी लेखापरीक्षा की योजना बनाने के लिए लेखापरीक्षकों को सुविधा प्रदान करती है। गैर-अनुपालन के प्रकार तथा परिस्थितियों को दृष्टिगत रखते हुए, अनुवर्ती कार्रवाई की आवश्यकता भिन्न भिन्न होगी। जबकि प्राधिकारों से विचलनों तथा सही वित्तीय प्रबंधन के सिद्धान्तों के उल्लंघनों को दर्शाने वाले कुछ निष्कर्षों के लिये अनुवर्ती कार्रवाई की लेखापरीक्षा, इकाई स्तर पर की जा

सकती है तथापि प्रणालीगत परिवर्तनों की मांग करने वाले लेखापरीक्षा निष्कर्षों के लिये अनुवर्ती कार्रवाई संगठनात्मक पदानुक्रम के उच्चतर स्तर पर की जानी चाहिये, कुछ निष्कर्षों को लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाइयों/लेखापरीक्षा इकाइयों द्वारा पूर्ण/आंशिक रूप से स्वीकृत किया जा सकता है जबकि कुछ निष्कर्ष ऐसे हो सकते हैं जिन्हें लेखापरीक्षायोग्य शीर्ष इकाई/लेखापरीक्षा इकाइयों द्वारा स्वीकृत नहीं किया गया है।

- 6.14 निरीक्षण रिपोर्ट तथा अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट में सम्मिलित लेखापरीक्षा निष्कर्षों तथा परिणामों की अनुवर्ती कार्रवाई के लिए क्षेत्रीय कार्यालयों द्वारा निम्नलिखित प्रक्रिया अपनायी जानी चाहिए:

निरीक्षण रिपोर्ट

लेखापरीक्षा के दौरान पिछली निरीक्षण रिपोर्टों के लम्बित पैराग्राफों की समीक्षा की जानी चाहिए तथा उनकी स्थिति को उक्त पैरा 6.5 में अभिकल्पित रूप में वर्तमान निरीक्षण रिपोर्ट में सम्मिलित किया जाना चाहिए। निरीक्षण रिपोर्ट में सम्मिलित पैराग्राफों पर प्रतिक्रिया के लिये सम्बन्धित लेखापरीक्षा इकाइयों को नियमित रूप से अनुस्मारक भेजे जाने चाहिए। वर्तमान आदेशों के अनुसार पुराने पैराग्राफों की समीक्षा तथा निपटान के लिए विभागीय लेखापरीक्षा समितियों⁸ के साथ नियमित वार्तालाप होना चाहिए।

अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट

उन पैराग्राफों, जो अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट में छापे गए हैं, के लिए स्पष्टीकरण टिप्पणियों / की गयी कार्रवाई पर टिप्पणियों की प्राप्ति को सभी क्षेत्रीय कार्यालयों में मॉनीटर किया जाना चाहिए तथा मौजूदा आदेशों के अनुसार निर्धारित समय सीमा के

⁸ संबंधित विभागों के सचिवों की अध्यक्षता में सरकार के सभी विभागों में विभागीय लेखापरीक्षा समितियां गठित की गयी हैं।

अन्दर स्पष्टीकरण टिप्पणी / की गयी कार्रवाई पर टिप्पणियां भेजने के लिए विभागाध्यक्षों से अनुरोध किया जाना चाहिए।

महालेखाकार, विभागाध्यक्षों को ऐसे सभी अवलोकनों पर, जो अनुपालन लेखापरीक्षा रिपोर्ट में छापे गये हैं, परन्तु जिनकी सार्वजनिक उपक्रमों पर समिति तथा लोक लेखा समिति द्वारा चर्चा नहीं की गई है, के लिए स्वप्रेरित उत्तर भेजने के लिए प्रोत्साहित कर सकता है।