



निष्पादन लेखापरीक्षण दिशानिर्देश 2014

भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक

विषय सूची

(अध्याय सं.)	(अध्याय शीर्षक)	पृष्ठ सं.
	भूमिका	ii
अध्याय 1	प्रस्तावना	1-13
अध्याय 2	निष्पादन लेखापरीक्षा के लिए अधिदेश एवं सामान्य सिद्धान्त	14-27
अध्याय 3	नीतिगत लेखापरीक्षा योजना एवं लेखापरीक्षा विषयों का चयन	28-35
अध्याय 4	वैयक्तिक निष्पादन लेखापरीक्षाओं की योजना	36-57
अध्याय 5	निष्पादन लेखापरीक्षा का कार्यान्वयन	58-67
अध्याय 6	साक्ष्य एवं प्रलेखन	68-79
अध्याय 7	प्रतिवेदन प्रक्रिया	80-92
अध्याय 8	अनुवर्ती निष्पादन लेखापरीक्षा	93-100

भूमिका

निष्पादन लेखापरीक्षण दिशा-निर्देश 2004 से निष्पादन लेखापरीक्षण के प्रचलित अंतर्राष्ट्रीय मानकों को अपनाने तथा जोखिम आधारित योजना एवं लेखापरीक्षा के वैज्ञानिक तरीकों के माध्यम से विषयों के चयन में कठोरता और अनुशासन लाने में विभाग को काफी मदद मिली। हालांकि समय के साथ-साथ सर्वोच्च लेखापरीक्षा संस्थाओं के लिए नए अंतर्राष्ट्रीय मानकों (आईएसएसएआईएस) के अनुरूप बने रहने एवं विभिन्न क्षेत्रों और सरकारी परिवेश में निष्पादन लेखापरीक्षाओं के दौरान हमारे द्वारा प्राप्त अनुभवों के आधार पर भा.ले.एवं.ले.प.वि में उनकी प्रासंगिकता के लिए भी इन दिशा-निर्देशों के संशोधन की आवश्यकता महसूस की जा रही थी। एक्सपोजर ड्रॉफ्ट्स के परिचालन की कठोर प्रक्रिया, कार्यशालाओं के आयोजन, चर्चाओं के माध्यम से उनकी जांच तथा सभी स्तरों पर अधिकारियों से लिखित फीडबैक प्राप्त किया गया, जिसे नए निष्पादन लेखापरीक्षण दिशा-निर्देशों में शामिल किया गया। 'निष्पादन लेखापरीक्षण दिशा-निर्देश 2014' के रूप में इसका विमोचन करते हुए मुझे अपार हर्ष हो रहा है।

इन दिशा-निर्देशों में कई विशिष्टतायें हैं। ये दिशा-निर्देश निष्पादन लेखापरीक्षण के सिद्धांतों के वैचारिक आधार निर्धारित करने और मुख्यालय स्तर पर नीतिगत एवं क्षेत्रीय लेखापरीक्षा स्तर पर योजना प्रक्रिया के साथ संघटित रूप से जोड़ने की आवश्यकता पर बल देते हैं। ये दिशा-निर्देश ऐसे विभिन्न लेखापरीक्षा दृष्टिकोणों पर प्रकाश डालते हैं, जो अपनाये जा सकते हैं। एक नई लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स का प्रावधान किया गया है जिसका लेखापरीक्षा की पूर्ण अवधि में लगातार प्रयोग किया जाना है और समीक्षा की जानी है तथा लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स से लिंक किया जाना है। कड़ी प्रलेखन प्रक्रिया की प्रभावशाली अभिव्यक्ति और अनिवार्यता, इन दिशानिर्देशों की एक और उल्लेखनीय विशेषता है। ये रिपोर्टिंग के तरीकों की रूपरेखा बनाने और सिफारिशें करते समय संतुलित रिपोर्टिंग सुनिश्चित करने के लिये लेखापरीक्षित इकाई के साथ निरंतर बातचीत की आवश्यकता पर बल देते हैं। इसके अतिरिक्त, प्रशासन में सुधार लाने के लिये निष्पादन लेखापरीक्षा रिपोर्टों पर अनुवर्ती कार्रवाई करने की आवश्यकता पर प्रकाश डाला गया है। इन दिशा-निर्देशों को और अधिक संक्षिप्त एवं केंद्रित करने के लिये भी प्रयास किये गये हैं।

यह संस्करण निष्पादन लेखापरीक्षा दिशा निर्देश 2004 को प्रतिस्थापित करते हुए, तत्काल प्रभाव से लागू होगा।

शशि कान्त शर्मा

भारत के नियंत्रक एवं महालेखापरीक्षक

जून 2014

1. प्रस्तावना

1.1 इन दिशानिर्देशों में भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक की अध्यक्षता में भारतीय लेखा एवं लेखापरीक्षा विभाग (भा.ले.एवं.ले.प.वि), इसके बाद में विभाग के रूप में संदर्भित है, में निष्पादन लेखापरीक्षण की पूरी प्रक्रिया हेतु एक रूपरेखा दी गई हैं। इनमें उन सर्वोत्तम **पद्धतियों** का प्रावधान किया गया है जिनका विभाग के अधिकारियों तथा कर्मचारियों को सभी निष्पादन लेखापरीक्षाओं में योजना, कार्यान्वयन, रिपोर्टिंग, अनुवर्ती प्रक्रियाओं तथा गुणवत्ता आश्वासन हेतु अनुसरण करना चाहिए। इनमें निष्पादन लेखापरीक्षा करने के लिए सुसंगत **सिद्धांतों**, उद्देश्यों, अभिगम, कार्यप्रणाली, तकनीकों तथा प्रक्रियाओं को प्रस्तुत किया गया है। ये दिशानिर्देश भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के मौजूदा दिशा निर्देशों तथा सर्वोच्च लेखापरीक्षा संस्थाओं के अन्तर्राष्ट्रीय मानकों (आईएसएसएआईएस) 100, 300 तथा 3000 और एसोसाई के निष्पादन लेखापरीक्षण दिशा-निर्देशों पर आधारित है। इन दिशा-निर्देशों में व्यापक कार्यान्वयन निर्देश अंतर्विष्ट हैं तथा ये निष्पादन लेखापरीक्षण दिशानिर्देश, 2004 के प्रतिस्थापन में हैं।

व्यक्तिगत पहल तथा व्यावसायिक निर्णय की गुंजाइश

1.2 **यद्यपि** ये दिशानिर्देश आदेशात्मक स्वरूप के हैं तथापि इनका आशय महालेखाकार¹ के उस व्यावसायिक निर्णय का पूर्णतया स्थान लेना नहीं है जो लेखापरीक्षित इकाइयों के प्रचालनों के अलग-अलग क्षेत्रों से और प्रत्येक क्षेत्र के अन्दर अलग-अलग विषयों से सुसंगत हों। महालेखाकार से यह अपेक्षा की जाती है कि वह इन दिशानिर्देशों में नियत प्रावधानों में परिस्थिति एवं विषय विशेष को दृष्टिगत रखते हुए समायोजन करे। तथापि, महालेखाकारों से

¹ महालेखाकार शब्द से तात्पर्य भारतीय लेखा एवं लेखापरीक्षा विभाग के क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालय प्रमुखों से है जो वरिष्ठ प्रशासनिक ग्रेड (एसएजी) या उससे उच्च स्तर के हैं।

यह अपेक्षा की जाएगी कि वे दिशा-निर्देशों से सभी महत्वपूर्ण विचलनों के तर्क के आधार का स्पष्टता से प्रलेखन करें तथा सक्षम प्राधिकारी से प्राधिकार प्राप्त करें।

निष्पादन लेखापरीक्षण

1.3 लेखा एवं लेखा परीक्षा विनियम, 2007, विभाग द्वारा की जाने वाली लेखापरीक्षाओं के लिए उपयुक्त दिशानिर्देश प्रदान करते हैं। विभाग अपने लेखापरीक्षण कार्य भारत के नियंत्रक एवं महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानकों के अनुसार करता है जिन्हें सर्वोच्च लेखापरीक्षा संस्थाओं के अन्तर्राष्ट्रीय मानकों से अपनाया गया है। भारत के नियंत्रक एवं महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानक के अनुसार लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र को निम्नानुसार परिभाषित किया गया है:

‘लेखापरीक्षा’ शब्द से तात्पर्य वित्तीय लेखापरीक्षा, नियमितता लेखापरीक्षा तथा निष्पादन लेखापरीक्षा से है।

लेखापरीक्षण मानकों से आगे पता चलता है कि संवैधानिक उत्तरदायित्व के अनुसरण में विभाग को उसके द्वारा अथवा उसकी ओर से की जाने वाली लेखापरीक्षा के स्वरूप, कार्यक्षेत्र, सीमा तथा मात्रा का निर्णय करने की शक्ति प्राप्त है।

“निष्पादन लेखापरीक्षा, किसी संगठन, कार्यक्रम अथवा योजना को मितव्ययिता, दक्षता तथा प्रभावकारिता से प्रचालित करने की सीमा का एक स्वतंत्र निर्धारण या जांच होती है।”

लेखा तथा लेखापरीक्षा विनियम, 2007 का विनियम 68

1.4 विभाग द्वारा किया गया निष्पादन लेखापरीक्षण एक स्वतंत्र, उद्देश्यपरक तथा विश्वसनीय जांच है जिसके द्वारा पता चलता है कि क्या सरकारी उपक्रम, कार्यक्रम, प्रणाली, गतिविधि अथवा संगठन मितव्ययिता, दक्षता तथा प्रभावकारिता के सिद्धांतों के अनुसार निष्पादन कर रहे हैं और क्या इसमें सुधार की गुंजाइश है।

1.5 नई सूचना उपलब्ध कराने, विश्लेषण करने अथवा आत्मनिरीक्षण करने तथा सुधार के लिए उपयुक्त सिफारिशें करने में निष्पादन लेखापरीक्षण का योगदान है। निष्पादन लेखापरीक्षाओं में निम्नलिखित **द्वारा** नई सूचना, जानकारी अथवा मूल्यांकन किया जाता है:

- नयी विश्लेषणात्मक सूक्ष्मदृष्टि उपलब्ध कराकर (व्यापक अथवा गहन विश्लेषण अथवा नए परिप्रेक्ष्य);
- मौजूदा सूचना को विभिन्न हितधारकों के लिये अधिक सुगम बनाकर;
- लेखापरीक्षा साक्ष्य के आधार पर एक स्वतंत्र तथा प्रमाणिक धारणा अथवा निष्कर्ष उपलब्ध कराकर;
- लेखापरीक्षा निष्कर्षों के विश्लेषण पर आधारित सिफारिशें उपलब्ध कराकर।

1.6 परम्परागत रूप से, निष्पादन लेखापरीक्षा मितव्ययिता, दक्षता तथा प्रभावकारिता के मामलों को सम्बोधित करती है।

मितव्ययिता, दक्षता तथा प्रभावकारिता



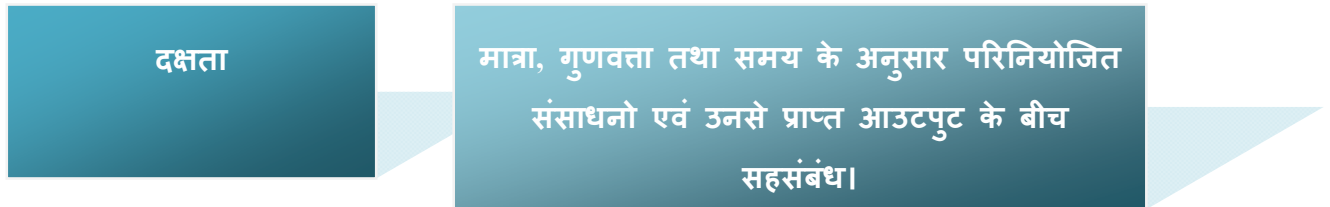
मितव्ययिता

मितव्ययिता

निश्चित समय, उपयुक्त मात्रा तथा गुणवत्ता और सही मूल्य पर संसाधनों के अधिग्रहण **द्वारा** लागत को कम करना।

1.7 मितव्ययिता का निहितार्थ है कि परिनियोजित संसाधनों (मानव, वित्तीय और सामग्री) पर एक मत बनाना। इसमें यह निर्धारित करना अपेक्षित होता है कि क्या दिए गए परिप्रेक्ष्य में जो संसाधन प्राप्त किए गए हैं, रखे गए हैं तथा उनका मितव्ययिता से उपयोग किया गया है, उन्हें निश्चित समय पर, उचित मात्रा एवं गुणवत्ता में तथा सही मूल्य पर अधिग्रहीत किया गया है। निष्पादन लेखापरीक्षक को यह जांच करनी होती है कि क्या चुने गए साधन सार्वजनिक निधियों के सर्वाधिक अथवा कम से कम एक उचित मितव्ययी उपयोग के **द्व्योतक** हैं?

दक्षता



1.8 दक्षता से तात्पर्य, उपलब्ध संसाधनों से अधिकतम की प्राप्ति करना है। दक्षता वहां होती है जहां वित्तीय, मानव, भौतिक तथा सूचना संसाधनों का उपयोग ऐसे हो कि संसाधन प्रयोज्य सामग्री के किसी दिए गए सेट के लिए आउटपुट अधिकतम रहे या आउटपुट की किसी दी गई मात्रा और गुणवत्ता के लिए इनपुट निम्नतम रहे। जांच करने के लिए मुख्य मामला यह होता है कि क्या संसाधनों का समुचित या संतोषजनक ढंग से उपयोग किया गया है अथवा क्या गुणवत्ता और प्रतिवर्तन काल के रूप में वैसे ही परिणाम कम संसाधनों के साथ प्राप्त किए जा सकते थे। अपेक्षित परिणाम प्राप्त करने के लिए सृजित माल और सेवाओं की गुणवत्ता और मात्रा तथा उनको उत्पादित करने के लिए प्रयुक्त संसाधनों की लागत के बीच संबंध को दक्षता के रूप में देखा जाता है।

1.9 दक्षता पर एक निष्कर्ष का अन्य अवधियों के साथ या एक मानक के साथ, जिसे लेखापरीक्षित इकाई ने सुस्पष्ट रूप से अपनाया हो, तुलना करके निरूपण किया जा सकता है। दक्षता का निर्धारण उन शर्तों पर भी आधारित हो सकता है जो विशेष मानकों से संबंधित न हो

अर्थात् जब मामले इतने जटिल हो कि कोई मानक न हो। ऐसे मामलों में निर्धारण सर्वोत्तम **पद्धतियों** तथा उपलब्ध सूचना पर आधारित होना चाहिए।

1.10 लेखापरीक्षण में दक्षता में ऐसे तथ्य सम्मिलित होते हैं कि क्या:

- मानव, वित्तीय तथा अन्य संसाधनों का दक्षता पूर्वक उपयोग किया गया है;
- सार्वजनिक क्षेत्र के कार्यक्रमों, लेखापरीक्षित इकाई तथा कार्यकलापों का दक्षतापूर्वक प्रबन्धन, विनियमन, गठन और निष्पादन किया गया है;
- सेवाएं एक **समयबद्ध** तरीके से प्रदान की जाती हैं; और
- सार्वजनिक क्षेत्र के कार्यक्रमों के उद्देश्यों को लागत प्रभावी ढंग से प्राप्त किया गया है।

प्रभावकारिता



1.11 प्रभावकारिता, अनिवार्यतः एक लक्ष्य प्राप्ति की संकल्पना है। इसमें इस मुद्दे को सम्बोधित किया जाता है कि क्या कार्यक्रम/कार्यकलाप ने अपने उद्देश्यों को प्राप्त कर लिया है। प्रभावकारिता पर ध्यान देते समय, तत्काल आउटपुट या उत्पादों तथा पूर्ण प्रभाव या परिणाम के बीच अन्तर करना महत्वपूर्ण है। कार्यक्रमों/कार्यकलापों की प्रभावकारिता के लिए परिणाम महत्वपूर्ण होते हैं परन्तु इनपुट तथा आउटपुट की तुलना में इन्हें मापना तथा निर्धारित करना अधिक कठिन हो सकता है। परिणाम अधिकतर बाह्य घटकों से प्रभावित होंगे तथा इसमें अल्पकालिक निर्धारण की बजाय दीर्घकालिक निर्धारण अपेक्षित हो सकते हैं।

1.12 प्रभावकारिता के लेखापरीक्षण में निष्पादन लेखापरीक्षा की जा सकती है, उदाहरणार्थ:

- यह निर्धारित करने के लिये कि क्या एक नये या चालू सार्वजनिक क्षेत्र के कार्यक्रम के उद्देश्य तथा इसके लिए उपलब्ध कराए गए साधन (कानूनी, वित्तीय आदि) नीति के लिए उचित, संगत, उपयुक्त या प्रासंगिक हैं;
- प्रमाण सहित यह निर्धारित तथा स्थापित करने के लिये कि क्या एक नीति के अवलोकित प्रत्यक्ष अथवा अप्रत्यक्ष सामाजिक तथा आर्थिक प्रभाव उस नीति के कारण हैं अथवा अन्य कारणों की वजह से हैं;
- उन घटकों का पता लगाने के लिये जो संतोषजनक निष्पादन या उद्देश्य को पूरा करने से रोकते हों;
- यह निर्धारित करने के लिये कि क्या वह कार्यक्रम अन्य संबंधित कार्यक्रमों का पूरक है, उनकी नकल है, अतिव्यापन करता है अथवा विरोध करता है;
- यह निर्धारित करने के लिये कि क्या कार्यक्रम की प्रभावकारिता को आंकने, मॉनीटरिंग तथा रिपोर्टिंग के लिए पर्याप्त प्रबन्धन नियंत्रण प्रणाली है; और
- कार्यक्रमों को अधिक प्रभावी ढंग से लागू करने के तरीकों का पता लगाने के लिये।

दो मूल प्रश्न

1.13 निष्पादन लेखापरीक्षक निम्नलिखित दो मूल प्रश्नों के उत्तर ढूंढ सकते हैं:

- **क्या कार्य सही तरीके से किया जा रहा है?**
- **क्या सही कार्य किया जा रहा है?**

व्यापक तौर पर बात करते हुए पहले प्रश्न का अर्थ है कि क्या नीतिगत निर्णयों को सही ढंग से कार्यान्वित किया जा रहा है। यह प्रश्न सामान्यतया मानदण्डों की तुलना में निर्धारण के साथ **सम्बद्ध** है अर्थात् निष्पादन लेखापरीक्षक यह जानना चाहते हैं कि क्या कार्यपालिका ने नियमों का अवलोकन किया है अथवा आवश्यकताएं कार्यक्रम से संगत हैं। इस मुद्दे तक, निष्पादन

लेखापरीक्षा मुख्यतया प्रचालनों की मितव्ययिता या दक्षता के विभिन्न पहलुओं से संबंधित है। दूसरा प्रश्न उठाकर विश्लेषणों के लिए गुंजाइश काफी अधिक हो जाती है अर्थात् क्या सही कार्य किया जा रहा है। दूसरे शब्दों में, प्रचालनों की प्रभावकारिता की जांच यह प्रश्न पूछकर की जाएगी कि क्या अपनाई गई नीतियां सही ढंग से कार्यान्वित हो गयी हैं। उदाहरणार्थ एक निष्पादन लेखापरीक्षक एक चयनित उपाय को नीतिगत उद्देश्यों के साथ अप्रभावी तथा असंगत पा सकता है।

1.14 दूसरे प्रश्न का उत्तर ढूंढने के प्रयास में, कार्यपालिका तथा लेखापरीक्षा को दिए गये कार्यों का सम्मान करते हुए तथा लेखापरीक्षा अधिदेश का अतिक्रमण किये बिना पर्याप्त सावधानी बरती जानी चाहिए। तथापि, सूचना अथवा इनपुट की सत्यता का, जिस पर नीति तैयार करते समय तथा नीतिगत उद्देश्यों को पूरा करने के लिए कार्यक्रमों और संसाधनों की पर्याप्तता पर विचार किया गया, निर्धारण किया जा सकता है तथा उन्हें रिपोर्ट किया जा सकता है।

निष्पादन लेखापरीक्षा के उद्देश्य

1.15 निष्पादन लेखापरीक्षण का मुख्य उद्देश्य रचनात्मक तरीके से मितव्ययी, प्रभावी तथा दक्षतापूर्ण शासन को उन्नत करना है। यह जवाबदेही तथा पारदर्शिता में भी सहयोग देता है। निष्पादन लेखापरीक्षण शासन तथा पर्यवेक्षण में लगे लोगों की सहायता करके निष्पादन को सुधारने हेतु उनके उत्तरदायित्व एवं जवाबदेही को बढ़ाता है। इसे इस बात की जांच करके किया जाता है कि क्या विधायिका अथवा कार्यपालिका के निर्णयों को दक्षतापूर्वक तथा प्रभावपूर्वक तरीके से तैयार और कार्यान्वित किया जाता है तथा क्या करदाता अथवा नागरिकों को उनसे समुचित लाभ मिला है। यह विधायिका की धारणाओं तथा निर्णयों पर प्रश्न नहीं उठाता है परन्तु यह जांच करता है कि क्या कानूनों तथा विनियमों अथवा उनके कार्यान्वयन के तरीके में किसी खामी के कारण प्राप्त किए जा रहे विशिष्ट उद्देश्यों का निषेध हुआ है। निष्पादन लेखापरीक्षण में उन क्षेत्रों पर ध्यान देते हैं जिनसे यह नागरिकों के जीवन स्तर में सुधार ला सके तथा

जिसमें सुधार के लिए सर्वाधिक संभावना है। यह उचित कार्रवाई करने के लिए उत्तरदायी पक्षों हेतु रचनात्मक लाभ प्रदान करती है। निष्पादन लेखापरीक्षण संसद, करदाताओं, सरकारी नीतियों से सीधे प्रभावित होने वालों, मीडिया तथा अन्य हितधारकों को विभिन्न सरकारी कार्यक्रमों के प्रबंधन एवं परिणामों की अन्तर्दृष्टि प्रदान करके लक्षित पारदर्शिता को बढ़ाता है। इस प्रकार से यह नागरिकों को प्रत्यक्ष तरीके से उपयोगी जानकारी उपलब्ध कराने में सहयोग देता है, तथा सीख एवं सुधार के लिए भी सहायक होगा।

निष्पादन लेखापरीक्षा के तत्त्व

1.16 सार्वजनिक क्षेत्र की लेखापरीक्षा के कुछ मूल तत्त्व हैं (i) लेखापरीक्षा के तीन पक्ष अर्थात् लेखापरीक्षक, उत्तरदायी पक्ष, अभिप्रेत उपयोगकर्ता, (ii) विषय से संबंधित सूचना तथा (iii) विषय के निर्धारण के लिए मानदण्ड।

■ तीन पक्ष

1.17 सार्वजनिक क्षेत्र की लेखापरीक्षा में कम से कम तीन पृथक पक्ष सम्मिलित हैं: लेखापरीक्षक, उत्तरदायी पक्ष तथा अभिप्रेत उपयोगकर्ता। संक्षिप्त रूप में इनको नीचे वर्णित किया गया है:

1.18 **लेखापरीक्षक:** सार्वजनिक क्षेत्र के लेखापरीक्षण में, लेखापरीक्षक की भूमिका को विभाग तथा लेखापरीक्षा करने वाले व्यक्तियों द्वारा निभाया जाता है। तथापि, विभिन्न कार्यों तथा प्रक्रियाओं के लिए अधिकारियों तथा कर्मचारियों के कार्यों तथा उत्तरदायित्वों के प्रथक्करण को एक पदानुक्रमित संरचना के माध्यम से तय किया जाता है। निष्पादन लेखापरीक्षा में लेखापरीक्षक परम्परागत रूप से विभिन्न तथा पूरकीकरण कौशल के साथ एक टीम के रूप में कार्य करते हैं।

1.19 **उत्तरदायी पक्ष:** उत्तरदायी पक्ष से तात्पर्य परम्परागत रूप से लेखापरीक्षित इकाई तथा शासन के लिये उत्तरदायी पक्ष से है। उत्तरदायी पक्ष की भूमिका को एक ही समय में विभिन्न

व्यक्तियों अथवा इकाइयों के बीच बाँटा जा सकता है जो विषय के विभिन्न पहलुओं के लिये जवाबदेह होते हैं। कुछ पक्ष ऐसे कार्यों के लिए उत्तरदायी हो सकते हैं जिन्होंने समस्याएं उत्पन्न की हैं। अन्य पक्ष निष्पादन लेखापरीक्षा के परिणामस्वरूप की गई सिफारिशों पर अमल करने के लिए बदलाव की शुरुआत करने के योग्य हो सकते हैं। जबकि अन्य कुछ पक्ष लेखापरीक्षक को सूचना अथवा साक्ष्य उपलब्ध कराने के लिए उत्तरदायी हो सकते हैं।

1.20 **अभिप्रेत उपयोगकर्ता:** अभिप्रेत उपयोगकर्ता से तात्पर्य उनसे है जिनके लिए लेखापरीक्षक निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन बनाते हैं। विधायिका, सरकारी एजेंसियां तथा जनसाधारण सभी अभिप्रेत उपयोगकर्ता हो सकते हैं। एक उत्तरदायी पक्ष भी एक अभिप्रेत उपयोगकर्ता है।

▪ विषयवस्तु

1.21 निष्पादन लेखापरीक्षा की विषयवस्तु को विशिष्ट कार्यक्रमों, इकाइयों अथवा निधियों तक ही सीमित किया जाना जरूरी नहीं है परन्तु इसमें गतिविधियों (उनके आउटपुट, परिणाम तथा प्रभावों सहित) अथवा मौजूदा परिस्थितियों (कारणों तथा परिणामों सहित) को सम्मिलित किया जा सकता है। विषयवस्तु को उद्देश्य द्वारा निर्धारित किया जाता है तथा लेखापरीक्षा प्रश्नों में प्रतिपादित किया जाता है।

▪ लेखापरीक्षा मानदण्ड

1.22 निष्पादन लेखापरीक्षा के संदर्भ में लेखापरीक्षा मानदण्ड लेखापरीक्षा के ऐसे मानक हैं जिनके द्वारा प्रचालनों की मितव्ययिता, दक्षता तथा प्रभावकारिता को मूल्यांकित तथा निर्धारित किया जा सकता है। कई बार लेखापरीक्षक भी ऐसे मानदण्ड के विकास अथवा चयन करने में सम्मिलित हो सकता है जो लेखापरीक्षा से सम्बन्धित हो जैसाकि आगे अध्याय 2 के अन्तर्गत पैरा 2.7 से 2.11 में चर्चा की गई है।

निष्पादन लेखापरीक्षण में आश्वासन तथा विश्वास

1.23 सभी लेखापरीक्षाओं की तरह निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन के उपयोगकर्ता भी प्रतिवेदन में दी गयी सूचना की विश्वसनीयता के बारे में आश्वासन चाहते हैं। इसलिए सभी मामलों में निष्पादन लेखापरीक्षक को पर्याप्त तथा उपयुक्त प्रमाणों पर आधारित निष्कर्ष प्रदान करने चाहिए तथा अनुपयुक्त प्रतिवेदन के जोखिम को सक्रियता से प्रबंधित करना चाहिए।

1.24 आश्वासन का वह स्तर, जो एक निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन प्रदान करती है, पारदर्शी तरीके से सम्प्रेषित किया जाना चाहिए। क्या मितव्ययिता, दक्षता तथा प्रभावकारिता को प्राप्त किया गया है, इसे विभिन्न तरीकों से निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में बताया जा सकता है:

- मितव्ययिता, दक्षता तथा प्रभावकारिता के पहलुओं पर एक सम्पूर्ण समीक्षा के माध्यम से, जब लेखापरीक्षा उद्देश्य, विषयवस्तु, प्राप्त साक्ष्य तथा परिणाम ऐसे निष्कर्षों के लिए स्वीकृति देते हों, अथवा
- लेखापरीक्षा उद्देश्यों, पूछे गए प्रश्नों, प्राप्त प्रमाणों, उपयोग किए गए मानदण्डों, प्राप्त परिणामों तथा विशिष्ट निष्कर्षों को शामिल करते हुए विभिन्न बिन्दुओं पर प्रतिवेदन में विशिष्ट सूचना उपलब्ध कराकर।

तथापि, सामान्य तौर पर निष्पादन लेखापरीक्षक से लेखापरीक्षित इकाई के द्वारा मितव्ययिता, दक्षता तथा प्रभावकारिता की प्राप्ति पर एक सम्पूर्ण मत उपलब्ध कराने की अपेक्षा नहीं की जाती है, ठीक उसी तरह से जैसे कि वित्तीय विवरणों पर भी सम्पूर्ण मत नहीं दिया जाता है।

1.25 सन्तुलित प्रतिवेदन बनाने, निष्कर्ष निकालने तथा सिफारिशों का निरूपण करने में लिए गए निर्णयों को उपयोगकर्ता को विश्वास दिलाने के लिए विस्तृत किया जाना चाहिए। निष्पादन लेखापरीक्षक को विशेष रूप से यह वर्णन करना चाहिए कि उनकी जाँच किस तरह से निष्कर्षों तथा यदि ये व्यवहार्य हो तो निष्कर्षों के एक सम्पूर्ण सेट का कारण बनी है। इसका तात्पर्य है कि विकसित और उपयोग किए गए मानदण्डों की व्याख्या करना तथा यह कहना कि सभी

प्रासंगिक दृष्टिकोणों पर विचार किया गया है। रिपोर्टिंग पर **सिद्धान्त** इस प्रक्रिया के लिए आगे मार्गदर्शन करते हैं।

निष्पादन लेखापरीक्षाओं के परिणाम

1.26 निष्पादन लेखापरीक्षाएं हितधारकों तथा इकाइयों को सार्वजनिक संसाधनों के प्रबंधन की गुणवत्ता के विषय में सूचना तथा आश्वासन प्रदान कराने के साथ-साथ सार्वजनिक क्षेत्र के प्रबंधकों को बेहतर प्रबंधन **पद्धतियों** की पहचान तथा उन्नत करने में सहायता भी करती है। इसलिए निष्पादन लेखापरीक्षण, संसाधनों के अधिग्रहण में बेहतर जवाबदेही, मितव्ययिता तथा दक्षता को सुधारने, सार्वजनिक क्षेत्र के कार्यक्रमों के उद्देश्यों को प्राप्त करने में प्रभावकारिता को सुधारने, सार्वजनिक क्षेत्र में सेवा प्रदान करने में उच्चतर गुणवत्ता तथा प्रबंधन योजना और नियंत्रण को सुधारने का कारण बन सकता है। लेखापरीक्षकों का यह सुनिश्चित करने के लिए एक महत्वपूर्ण उत्तरदायित्व है कि प्रत्येक निष्पादन लेखापरीक्षा के माध्यम से इन उद्देश्यों में से एक अथवा अधिक की प्राप्ति की जाये।

1.27 निष्पादन लेखापरीक्षण से तात्पर्य परिणाम तक पहुँचने के लिये एक साधन से है, परन्तु यह स्वयं में परिणाम नहीं है। निष्पादन लेखापरीक्षा को मुख्य रूप से आउटपुट तथा आउटकम और सामान्य तौर पर व्यय अथवा प्रबंधन की गुणवत्ता को प्रभावित करने वाली, कार्यक्रम योजना, कार्यान्वयन, सूचना प्रणाली की कमियों को दर्शाने वाली, विश्वसनीय, उद्देश्यात्मक तथा स्वतन्त्र सूचना के तरीके से प्रबंधन का महत्व बढ़ाने के लिए लक्षित होना चाहिए। इसके अतिरिक्त, निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन कार्यक्रम प्रबंधन पर महत्वपूर्ण सूचना तथा स्वतंत्र आकलन प्रदान करती है तथा संसद, राज्य विधानमंडल और जनसाधारण को शामिल करते हुए सभी हितधारकों को नीतिगत उद्देश्य को पूरा करने की सीमा उपलब्ध कराती है। इस प्रकार, बेहतर गुणवत्ता वाली निष्पादन लेखापरीक्षा सुशासन में सहयोग देती है।

1.28 निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन के उपयोगकर्ता, विश्वसनीय प्रतिवेदन की उम्मीद करते हैं। इस प्रकार, सभी निष्पादन लेखापरीक्षाओं की योजना एवं निष्पादन अपेक्षित परिणामों को ध्यान में रखते हुए की जानी चाहिए। लेखापरीक्षित इकाइयों की नीतियों तथा कार्यक्रमों पर निष्पादन लेखापरीक्षा के वास्तविक प्रभाव का मूल्यांकन करना एक अच्छी **पद्धति** है।

निष्पादन लेखापरीक्षण दिशा-निर्देशों का सामान्य ढाँचा

1.29 ये दिशा-निर्देश निष्पादन लेखापरीक्षा की प्रक्रिया के रूप में एक क्रम में प्रस्तुत किए जाते हैं। विभाग को विभिन्न प्रकार के विषयों तथा इकाइयों की निष्पादन लेखापरीक्षा करनी पड़ती है। इसके अलावा, विभाग में संघ सरकार (सिविल, रक्षा, रेलवे, दूरसंचार, राजस्व तथा वाणिज्यिक लेखापरीक्षा) तथा राज्य सरकारों की लेखापरीक्षा के लिए लेखापरीक्षा प्रबंधन के विभिन्न स्वरूप **विद्यमान** हैं। इसलिए, लेखापरीक्षित इकाइयों तथा लेखापरीक्षा कार्यालयों के संघटन को दृष्टिगत रखते हुए निष्पादन लेखापरीक्षा की योजना, लेखापरीक्षा तथा निष्पादन लेखापरीक्षा के समेकन की वास्तविक प्रक्रिया को समायोजित करने की आवश्यकता हो सकती है।

इन दिशा-निर्देशों के **अध्याय 2** में निष्पादन लेखापरीक्षा के लिए अधिदेश तथा सामान्य सिद्धांतों की चर्चा की गई है।

अध्याय 3 नीतिगत लेखापरीक्षा योजना तथा लेखापरीक्षा विषयों के चयन से सम्बन्धित है।

अध्याय 4 व्यक्तिगत निष्पादन लेखापरीक्षा की योजना से सम्बन्धित है।

अध्याय 5 निष्पादन लेखापरीक्षा के कार्यान्वयन के विभिन्न तत्वों से सम्बन्धित है।

अध्याय 6 साक्ष्य तथा प्रलेखन से जुड़े पहलुओं से सम्बन्धित है।

अध्याय 7 ड्रॉफ्ट निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन की रिपोर्टिंग प्रक्रिया से सम्बन्धित है।

अध्याय 8 अनुवर्ती प्रक्रियाओं से सम्बन्धित है।

2. निष्पादन लेखापरीक्षा के लिए अधिदेश तथा सामान्य सिद्धान्त

निष्पादन लेखापरीक्षा के लिए अधिदेश

2.1 विभाग के लेखापरीक्षा अधिदेश भारत के संविधान से लिए गए हैं। भारतीय संविधान के अनुच्छेद 151 में प्रावधान है कि संघ अथवा राज्य सरकार के लेखाओं से संबंधित भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक की प्रतिवेदन राष्ट्रपति अथवा उस राज्य के राज्यपाल को प्रस्तुत की जानी चाहिए जो उसे संसद के दोनों सदनों/राज्य विधानमंडल के समक्ष प्रस्तुत करायेगा। सांविधिक व्यवस्था को नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के (कर्तव्य, शक्तियां तथा सेवा की शर्तें) अधिनियम 1971 के द्वारा स्थापित किया गया है। निष्पादन लेखापरीक्षाओं के लिए भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के अधिदेश इस अधिनियम की धारा 23 के साथ पठित धारा 13, 14, 15, 16, 17, 19 तथा 20 में वर्णित किए गए हैं। लेखा एवं लेखापरीक्षा विनियम, 2007 का अध्याय 7 इस विषय पर विशिष्ट मार्गदर्शन प्रदान करता है। विनियम 68 एक स्वतन्त्र निर्धारण अथवा उस सीमा की जांच के रूप में निष्पादन लेखापरीक्षा का वर्णन करता है जिसके लिए एक संगठन, कार्यक्रम अथवा योजना को मितव्ययिता, दक्षता तथा प्रभावकारिता से परिचालित किया जाता है। संघ एवं राज्य सरकारों, स्वायत्त निकायों एवं सार्वजनिक क्षेत्र के उद्यमों की प्राप्तियों एवं व्यय तथा अन्य विभिन्न विषयों के सम्बन्ध में विभाग द्वारा पिछले 50 वर्षों से की जा रही निष्पादन लेखापरीक्षा की प्रक्रिया एवं परम्परा ने इस अधिदेश को और अधिक सुदृढ़ किया है।

सामान्य सिद्धान्त

2.2 निष्पादन लेखापरीक्षण के सामान्य सिद्धान्त, निष्पादन लेखापरीक्षण के उन पहलुओं पर मार्गदर्शन देते हैं जो विभाग में कार्यान्वित लेखापरीक्षा प्रक्रिया से पूर्णतया सम्बद्ध हैं।

आचरण तथा स्वतंत्रता

2.3 लेखापरीक्षक को सुसंगत नीतिपरक अपेक्षाओं का पालन करना चाहिए और स्वतंत्र होना चाहिए।

विभाग द्वारा अपनायी गयी आचार संहिता में लेखापरीक्षकों द्वारा उनके व्यवसायिक दायित्वों का निर्वहन करते समय अपेक्षित आचरण का वर्णन किया गया है, जो उक्त उप-तत्त्वों में नीतिपरक आवश्यकताओं की व्याख्या करती है। आचार संहिता, विभागाध्यक्ष, विभाग के सभी सदस्यों तथा विभाग के लिए अथवा उसकी ओर से कार्यरत सभी व्यक्ति जो लेखापरीक्षण तथा लेखांकन कार्य में सम्मिलित हो, के स्तर पर उपयुक्त आचरण को परिकल्पित करती है। निष्पादन लेखापरीक्षा करते समय आचरण संहिता को ध्यान में रखा जाना चाहिये।

लेखापरीक्षा उद्देश्य

2.4 लेखापरीक्षकों को स्पष्ट रूप से परिभाषित लेखापरीक्षा उद्देश्य तय करने चाहिए जो मितव्ययिता, दक्षता और प्रभावकारिता के सिद्धांतों से संबंधित हों।

लेखापरीक्षा उद्देश्य, कार्य की अभिगम और डिज़ाइन निर्धारित करता है। लेखापरीक्षा उद्देश्य विवरणात्मक (चीज़ें कैसी हैं?), निर्देशात्मक/मानदण्ड संबंधी (क्या चीज़ें वैसी हैं जैसी होनी चाहिए) और विश्लेषणात्मक (चीज़े वैसी क्यों नहीं हैं जैसी होनी चाहिए) हो सकते हैं। निर्देशात्मक और विश्लेषणात्मक लेखापरीक्षा उद्देश्य सम्भवतः अधिक उपयोगी होते हैं। सभी मामलों में लेखापरीक्षकों को विचार करना चाहिए कि लेखापरीक्षा किससे संबंधित है, कौन से संगठन और निकाय इसमें शामिल हैं और किसके लिए अंतिम सिफारिशें उपयुक्त हैं। सुपरिभाषित लेखापरीक्षा उद्देश्य, लेखापरीक्षित इकाई या सरकारी उपक्रमों का अभिजेय समूह, प्रणालियाँ, परिचालनों, कार्यक्रमों, गतिविधियों या संगठनों से संबंधित होते हैं। लेखापरीक्षा उद्देश्य अधिक स्पष्ट उप-

उद्देश्यों में उप-विभाजित किए जा सकते हैं। इन्हें समग्र लेखापरीक्षा उद्देश्यों के परिचयन में विषय-वस्तु से संबंधित, पूरक, गैर-आच्छादित और सामूहिक रूप से विस्तृत होना चाहिए।

लेखापरीक्षा दृष्टिकोण

2.5 लेखापरीक्षकों को परिणाम, समस्या या प्रणाली उन्मुख दृष्टिकोण अथवा इनके मिश्रण का चयन लेखापरीक्षा डिजाइन की सुदृढ़ता को सुविधाजनक बनाने हेतु करना चाहिए।

समग्र लेखापरीक्षा दृष्टिकोण, लेखापरीक्षा का केंद्रीय तत्व है। यह की जाने वाली जाँच का स्वरूप निर्धारित करता है। यह आवश्यक ज्ञान, सूचना, डाटा, लेखापरीक्षा प्रक्रियाएँ एवं आवश्यक विश्लेषण को भी परिभाषित करता है। निष्पादन लेखापरीक्षा सामान्यतः निम्न तीन में से एक दृष्टिकोण का अनुसरण करती है:

- प्रणाली-उन्मुख दृष्टिकोण, जो कि प्रबंधन प्रणालियों के उचित कार्यान्वयन की जाँच करता है, उदाहरणतः वित्तीय प्रबंधन प्रणालियाँ;
- परिणाम उन्मुख दृष्टिकोण, जिससे यह आकलन किया जाता है कि क्या अभीष्ट परिणाम अथवा उद्देश्य की प्राप्ति हो गई है या अभीष्ट कार्यक्रम और सेवाओं का परिचालन हो रहा है।
- समस्या-उन्मुख दृष्टिकोण, जो कि विशेष समस्याओं अथवा मानदण्डों से विचलनों के कारणों की जाँच, सत्यापन और विश्लेषण करता है।

2.6 लेखापरीक्षाएँ ऊपर से नीचे अथवा नीचे से ऊपर के परिप्रेक्ष्य में की जा सकती हैं। ऊपर से नीचे की लेखापरीक्षाएँ मुख्यतः विधायिका और केन्द्र सरकार की आवश्यकताओं, धारणाओं, उद्देश्यों और अपेक्षाओं पर ध्यान केन्द्रित करती हैं। नीचे से ऊपर की लेखापरीक्षा, जनमानस और समुदाय की महत्वपूर्ण समस्याओं पर ध्यान केन्द्रित करती है।

लेखापरीक्षा मानदण्ड

2.7 लेखापरीक्षकों को एक उचित मानदण्ड स्थापित करना चाहिए जो कि लेखापरीक्षा प्रश्नों के अनुरूप हो और मितव्ययिता, दक्षता और प्रभावकारिता के सिद्धांतों से संबंधित हो।

मानदण्ड, विषय-वस्तु के मूल्यांकन में प्रयुक्त आयाम है। निष्पादन लेखापरीक्षा मानदण्ड, लेखापरीक्षा और निष्पादन के ऐसे विशिष्ट मानक है जिनसे परिचालनों की मितव्ययिता, दक्षता और प्रभावकारिता का मूल्यांकन और आकलन किया जा सकता है।

2.8 मानदण्ड, प्रमाण का मूल्यांकन, लेखापरीक्षा के निष्कर्षों में सुधार और लेखापरीक्षा उद्देश्यों के परिणामों तक पहुँचने के लिए आधार प्रदान करते हैं। वह विभाग के लेखापरीक्षा दल और प्रबंधन के मध्य और लेखापरीक्षित इकाइयों से चर्चाओं में एक महत्वपूर्ण तत्व होते हैं।

मानदण्ड गुणात्मक अथवा परिमाणात्मक हो सकते हैं और उन्हें परिभाषित करना चाहिए कि लेखापरीक्षित इकाई का आकलन किसके प्रति करना चाहिए। कानून, विनियमों अथवा उद्देश्यों के अनुसार क्या होना चाहिए; दृढ़ सिद्धांतों, वैज्ञानिक पद्धति और सर्वश्रेष्ठ कार्यप्रणाली से क्या अपेक्षित है, और क्या हो सकता है (बेहतर स्थितियों में) इन पर ध्यान केन्द्रित करते हुए मानदण्ड सामान्य या विशेष हो सकते हैं।

मानदण्ड निर्धारित करने हेतु निष्पादन मापक रूपरेखाओं सहित, विभिन्न स्रोतों को प्रयुक्त किया जा सकता है। यह पारदर्शी होना चाहिए कि कौन से स्रोत प्रयुक्त हुए हैं और मानदण्ड उपयोगकर्ताओं के लिए प्रासंगिक और बोधगम्य होने के साथ-साथ विषय-वस्तु और लेखापरीक्षा के संदर्भ में सम्पूर्ण, विश्वसनीय और वस्तुनिष्ठ होने चाहिए।

2.9 मानदण्ड का चयन करने हेतु लेखापरीक्षित इकाइयों के साथ चर्चा की जानी चाहिए किंतु उचित मानदण्ड का चयन करने का उत्तरदायित्व अंततः लेखापरीक्षक का है। योजना चरण के दौरान मानदण्ड को परिभाषित और सम्प्रेषित करने से उनकी विश्वसनीयता और सामान्य

स्वीकार्यता बढ़ सकती है; लेकिन जटिल मुद्दों वाली लेखापरीक्षा में मानदण्ड को पहले से तय करना हमेशा संभव नहीं होता; बल्कि वह लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दौरान परिभाषित किये जायेंगे।

2.10 जबकि कुछ लेखापरीक्षा प्रकारों में सुस्पष्ट विधायी मानदण्ड हैं; लेकिन निष्पादन लेखापरीक्षा के मामले में आमतौर पर ऐसा नहीं है। लेखापरीक्षा उद्देश्य, प्रश्न और दृष्टिकोण, उचित मानदण्ड की प्रासंगिकता और प्रकार निर्धारित करते हैं तथा निष्पादन लेखापरीक्षा के निष्कर्षों और परिणामों में उपयोगकर्ता का विश्वास मुख्यतः मानदण्ड पर निर्भर करता है। अतः विश्वसनीय और उद्देश्यपरक मानदण्ड का चयन करना महत्वपूर्ण है।

2.11 समस्या उन्मुख निष्पादन लेखापरीक्षा में, क्या होना चाहिए और क्या हो सकता था इस तथ्य से ज्ञात या सम्भावित विचलन की जाँच आरम्भ में की जाती है। इसलिए इसका मुख्य उद्देश्य केवल समस्या का सत्यापन नहीं है (मानदण्ड और इसके परिणामों से विचलन) बल्कि कारणों का पता लगाना है। अतः यह निश्चित करना महत्वपूर्ण है कि डिज़ाइन चरण के दौरान, कारणों की जाँच और सत्यापन कैसे करें। निष्कर्ष और सिफारिशें मुख्यतः विश्लेषण और कारण निर्धारित करने की प्रक्रिया पर आधारित होती हैं; **यद्यपि** वे हमेशा मानक मानदंड में निहित होती हैं।

लेखापरीक्षा जोखिम

2.12 लेखापरीक्षकों को सक्रिय रूप से लेखापरीक्षा जोखिम का प्रबंध करना चाहिए जो कि असंतुलित सूचना प्रदान करते हुए अथवा उपयोगकर्ताओं के लिये अनुपयोगी होते हुए गलत या अपूर्ण निष्कर्ष प्राप्त करने का जोखिम है।

निष्पादन लेखापरीक्षा में कई विषय जटिल और राजनीतिक रूप से संवेदनशील होते हैं। इस प्रकार की लेखापरीक्षा से परहेज त्रुटिपूर्ण या अपूर्ण लेखापरीक्षा के जोखिम को कम कर सकता है,

लेकिन यह लेखापरीक्षा द्वारा बेहतर शासन और मूल्य संवर्धन के लिये महत्वपूर्ण जानकारी प्रदान करने की संभावना को सीमित कर सकता है।

2.13 महत्वपूर्ण कारकों को अनदेखा करने, नयी जानकारी एवं दृष्टिकोण प्रदान नहीं करने के जोखिम के कारण ऐसी लेखापरीक्षा मूल्य संवर्धन में विफल रहेगी। इसके परिणामस्वरूप, लेखापरीक्षा प्रतिवेदन, उपयोगकर्ताओं को जानकारी या सिफारिशें प्रदान नहीं कर पायेगी, जो कि बेहतर निष्पादन के लिये वास्तविक योगदान हो सकता है। जोखिम के महत्वपूर्ण पहलुओं में, पर्याप्त रूप से व्यापक या गहन विश्लेषण करने के लिये अक्षम होना, पूर्ण और गुणकारी जानकारी तक पहुँच न होना, गलत जानकारी पर निर्भरता (उदाहरणतः धोखाधड़ी या अनियमित प्रथाओं के कारण), सभी निष्कर्षों को परिप्रेक्ष्य में रखने में अक्षम और अत्यंत महत्वपूर्ण तर्कों को एकत्रित करने और बताने में विफल होना, शामिल हो सकते हैं।

2.14 इसलिये लेखापरीक्षक को, जोखिम का सक्रिय रूप से प्रबंधन करना चाहिये। लेखापरीक्षा जोखिम से निपटना, निष्पादन लेखापरीक्षा की पूरी प्रक्रिया और पद्धति में अन्तर्निहित है। लेखापरीक्षा योजना दस्तावेजों में परिकल्पित कार्य का संभावित या ज्ञात जोखिम बताना चाहिये और दिखाना चाहिये कि इन जोखिमों को कैसे संभाला जायेगा।

सम्प्रेषण

2.15 लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दौरान विषयवस्तु की जिम्मेदारी बताते हुये लेखापरीक्षित इकाइयों और अन्य पक्षों के साथ प्रभावी और उचित सम्प्रेषण बनाये रखना चाहिये और प्रत्येक लेखापरीक्षा के विषय, प्रक्रिया और सम्प्रेषण प्राप्तकर्ताओं को परिभाषित करना चाहिये।

निष्पादन लेखापरीक्षा में नियमित सम्प्रेषण बनाये रखना कई कारणों से महत्वपूर्ण है:

- क्योंकि उसी लेखापरीक्षित इकाई की निष्पादन लेखापरीक्षा नियमित (उदाहरण वार्षिक) रूप से सामान्यतः नहीं की जाती है। अतः सम्प्रेषण का माध्यम पहले से मौजूद नहीं हो सकता। जबकि विधानमण्डल और सरकारी निकायों के साथ संपर्क हो सकते हैं; लेकिन अन्य समूहों (जैसे शैक्षिक और व्यापार समुदायों या नागरिक समाज संगठन) से पहले से संपर्क नहीं भी हो सकते।
- प्रायः कोई पूर्व निर्धारित मानदण्ड (वित्तीय प्रतिवेदन ढांचे जैसा) नहीं होते और इसलिये लेखापरीक्षित इकाइयों के साथ विचारों का गहन आदान-प्रदान आवश्यक है।
- संतुलित प्रतिवेदन बनाने के लिये विभिन्न हितधारकों के दृष्टिकोण को पूरी तरह जानने के लिये सक्रिय प्रयासों की आवश्यकता है।

2.16 लेखापरीक्षकों को उत्तरदायी पक्षों और अन्य मुख्य हितधारकों को पहचानना चाहिये और उनके साथ प्रभावी पारस्परिक सम्प्रेषण बनाने के लिये पहल करनी चाहिये। अच्छे सम्प्रेषण के द्वारा लेखापरीक्षक, लेखापरीक्षित इकाई से जानकारी, आंकड़ों और विचारों को और अच्छी तरह से प्राप्त कर सकते हैं। सम्प्रेषण के माध्यम से हितधारकों को निष्पादन लेखापरीक्षा का उद्देश्य समझाने से यह संभावना बढ़ जाती है कि लेखापरीक्षा सिफारिशों को क्रियान्वित किया जायेगा। इसलिये लेखापरीक्षकों को सभी संबंधित हितधारकों के साथ अच्छे व्यावसायिक संबंध बनाये रखने चाहिये, जहां तक गोपनीयता की सीमा का उल्लंघन नहीं होता, सूचना के मुक्त और स्पष्ट प्रवाह को बढ़ावा देना चाहिये और प्रत्येक हितधारक की जिम्मेदारी की भूमिका के लिये पारस्परिक सम्मान और समझ के वातावरण में चर्चा करनी चाहिये। तथापि, हितधारकों के साथ चर्चा करते समय यह सुनिश्चित करना होगा कि इससे विभाग की स्वतंत्रता और निष्पक्षता पर प्रतिकूल प्रभाव न पड़े।

2.17 लेखापरीक्षक द्वारा लेखापरीक्षित इकाई को लेखापरीक्षा के उद्देश्य, लेखापरीक्षा प्रश्नों और विषयवस्तु सहित लेखापरीक्षा के मुख्य पहलुओं की जानकारी देनी चाहिये। आमतौर पर सम्प्रेषण

लिखित कार्य पत्र के रूप में और लेखापरीक्षा के दौरान नियमित सम्प्रेषण के रूप में होता है। लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दौरान लेखापरीक्षक को रचनात्मक बातचीत के माध्यम से लेखापरीक्षित इकाई के साथ सम्प्रेषण बनाये रखना चाहिये जिससे विभिन्न निष्कर्षों, तर्कों और परिदृश्यों का आकलन होता है।

2.18 विभाग द्वारा लेखापरीक्षा प्रतिवेदन जारी करने से पहले लेखापरीक्षित इकाई को लेखापरीक्षा निष्कर्षों, परिणामों और सिफारिशों पर टिप्पणी करने का अवसर दिया जाना चाहिये। किसी भी असहमति का विश्लेषण किया जाना चाहिये और तथ्यात्मक त्रुटियों को सुधारना चाहिये। प्रतिपुष्टि का परीक्षण, कार्य पत्र में अभिलेखित किया जाना चाहिये ताकि मसौदा लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में सुधार या सुधार न करने के कारणों को प्रलेखित किया जाये।

कौशल

2.19 सामूहिक रूप से, लेखापरीक्षा दल के पास लेखापरीक्षा करने के लिये आवश्यक व्यावसायिक दक्षता होनी चाहिये। इसमें लेखापरीक्षित इकाई के कार्य क्षेत्र की जानकारी के अतिरिक्त लेखापरीक्षण का अच्छा ज्ञान, अनुसंधान प्रारूप, सामाजिक विज्ञान प्रणाली और जांच या मूल्यांकन तकनीक के साथ-साथ व्यक्तिगत कौशल जैसे विश्लेषणात्मक लेखन और सम्प्रेषण कौशल शामिल होगा।

2.20 निष्पादन लेखापरीक्षण में विशेष कौशल की आवश्यकता हो सकती है, जैसे मूल्यांकन तकनीक और सामाजिक विज्ञान प्रणाली की जानकारी और व्यक्तिगत क्षमता जैसे सम्प्रेषण और लेखन कौशल, विश्लेषणात्मक दक्षता, रचनात्मकता और ग्रहणशीलता। लेखापरीक्षक को सरकारी संगठनों, कार्यक्रमों और कार्यों की अच्छी जानकारी होनी चाहिये। यह सुनिश्चित करेगा कि लेखापरीक्षा के लिये सही क्षेत्रों का चयन किया गया है और लेखापरीक्षक सरकारी कार्यक्रमों और गतिविधियों की संवीक्षा प्रभावी रूप से कर सकते हैं।

2.21 आवश्यक कौशल प्राप्त करने के लिये कुछ विशेष तरीके हो सकते हैं। इस ज्ञान को निरन्तर प्राप्त करना चाहिये या कार्य के लिये विशेष रूप से विकसित करना चाहिये। निष्पादन लेखापरीक्षा में प्रायः सीखने की प्रक्रिया सम्मिलित होती है और **पद्धति** का विकास स्वयं लेखापरीक्षा के भाग के रूप में होता है। लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा करते समय सीखने और प्रशिक्षण की सुविधा उपलब्ध होती है, अतः सतत व्यावसायिक विकास के माध्यम से लेखापरीक्षक को अपना व्यावसायिक कौशल बनाये रखना चाहिये। सीखने के लिये खुला दृष्टिकोण और उत्साहवर्धक प्रबंधन संस्कृति प्रत्येक लेखापरीक्षक के व्यावसायिक कौशल को बढ़ाने के लिये महत्वपूर्ण शर्तें हैं।

2.22 विशेष क्षेत्रों में, लेखापरीक्षा दल के ज्ञान को पूर्ण करने के लिये बाहरी विशेषज्ञों की सहायता ली जा सकती है। लेखापरीक्षक को मूल्यांकन करना चाहिये कि क्या बाहरी विशेषज्ञता की आवश्यकता है और यदि है तो किन क्षेत्रों में, इसके लिये आवश्यक व्यवस्था करनी चाहिये। विशेषज्ञ की सेवा या उनके कार्य का प्रयोग, भारत के नियंत्रक एवं महालेखापरीक्षक के कार्यालय **द्वारा** समय-समय पर जारी किये गये सामान्य दिशानिर्देशों के अनुसार होगा।

व्यावसायिक निर्णय, उचित सावधानी और संशयवाद

2.23 लेखापरीक्षकों को व्यावसायिक संशयवाद का प्रयोग करना चाहिये लेकिन साथ ही साथ ग्रहणशील और कुछ नया करने के लिये भी तैयार होना चाहिये।

यह महत्वपूर्ण है कि लेखापरीक्षक, प्रदान की गई जानकारी से सामान्य दूरी रखते हुये व्यावसायिक संशयवाद का प्रयोग करता है और आलोचनात्मक दृष्टिकोण अपनाता है। लेखापरीक्षकों से तर्कसंगत आकलन करने और व्यक्तिगत एवं दूसरों की प्राथमिकताओं के खंडन की अपेक्षा की जाती है। साथ ही, उन्हें विचारों और तर्कों के लिये ग्रहणशील होना चाहिये। यह

निर्णय में त्रुटियों या संज्ञानात्मक पूर्वाग्रह से बचने के लिये आवश्यक है। यदि वे ग्रहणशील नहीं हैं तो वे महत्वपूर्ण तर्क या मुख्य प्रमाण को छोड़ सकते हैं।

2.24 क्योंकि लेखापरीक्षक नई जानकारी पाने के लिये कार्य करते हैं, उन्हें आंकड़ों को एकत्रित करने, समझने और विश्लेषण करने के अपने प्रयासों में जिज्ञासु, विचारशील और साधन संपन्न होना भी आवश्यक है। नया करने की इच्छाशक्ति भी उतनी ही महत्वपूर्ण है। नई खोज केवल लेखापरीक्षा प्रक्रिया के लिये ही नहीं बल्कि लेखापरीक्षित प्रक्रियाओं या गतिविधियों पर भी लागू होती है।

2.25 लेखापरीक्षा के दौरान विषय के चयन और लेखापरीक्षा योजना से लेखापरीक्षा रिपोर्टिंग तक व्यावसायिक व्यवहार के उच्च मानक बनाये रखने चाहिये। लेखापरीक्षकों के लिये उचित पर्यवेक्षण में उचित सावधानी और वस्तुनिष्ठता के साथ नियमानुसार कार्य करना आवश्यक है।

गुणवत्ता नियंत्रण

2.26 लेखापरीक्षकों को यह सुनिश्चित करते हुए कि अनुकूल आवश्यकतायें पूरी हो रही हैं गुणवत्ता बनाये रखने के लिये ऐसी कार्यप्रणाली का प्रयोग करना चाहिये, जिससे उचित, संतुलित और सही प्रतिवेदन पर बल देते हुए लेखापरीक्षा प्रश्नों के उत्तर दिये जा सकें।

एक सशक्त गुणवत्ता प्रबंधन प्रणाली, प्रभावी निष्पादन लेखापरीक्षा करने में सहायता करती है। उच्च कोटि की निष्पादन लेखापरीक्षा केवल तभी अपेक्षित हो सकती है यदि विभाग के अंदर अच्छी गुणवत्ता प्रबंधन प्रणाली मौजूद हो। विभाग के लेखापरीक्षा गुणवत्ता प्रबंधन तंत्र के मुख्य सिद्धांत इन दिशानिर्देशों में अन्तर्निहित हैं।

निष्पादन लेखापरीक्षा करते समय निम्नलिखित विशेष मुद्दों का समाधान आवश्यक है:

- निष्पादन लेखापरीक्षा वह लेखापरीक्षा प्रक्रिया है जिसमें लेखापरीक्षा दल लेखापरीक्षा से सम्बन्धित विशेष जानकारी बहुत अधिक मात्रा में एकत्र करता है और संबंधित मुद्दों के विषय में विवेक और उच्च स्तर के व्यावसायिक निर्णय का प्रयोग करता है। गुणवत्ता

नियंत्रण के मामले में इसे ध्यान में रखा जाना चाहिये। पारस्परिक विश्वास और जिम्मेदारी का कार्यकारी वातावरण बनाये रखने और लेखापरीक्षा दल को सहायता प्रदान करने की आवश्यकता को गुणवत्ता प्रबंधन के भाग के रूप में देखा जाना चाहिये। ऐसी गुणवत्ता नियंत्रण प्रणालियों को लागू करना आवश्यक है जो कि उचित और संचालन में सरल हैं और सुनिश्चित करती हैं कि लेखापरीक्षक गुणवत्ता नियंत्रण से प्राप्त जानकारी ग्रहण करने के लिये तैयार हैं। यदि पर्यवेक्षक और लेखापरीक्षा दल के बीच मतभेद हो, तो यह सुनिश्चित करने के लिये उचित कदम उठाये जाने चाहिये कि लेखापरीक्षा दल के दृष्टिकोण पर पर्याप्त विचार किया गया है और यह विभाग की नीति के संगत है।

- निष्पादन लेखापरीक्षा में यदि प्रतिवेदन प्रमाण पर आधारित और अच्छी तरह से प्रलेखित और सटीक भी हो तब भी वह अनुचित या अपर्याप्त हो सकता है, यदि वह संतुलित और निष्पक्ष तर्क देने में विफल होता है, बहुत कम प्रासंगिक दृष्टिकोण शामिल किये गये हो या लेखापरीक्षा प्रश्नों का संतुष्ट रूप से समाधान न कर पाये। इसलिये ये बातें गुणवत्ता सुरक्षित रखने के उपायों का आवश्यक भाग होनी चाहियें।
- क्योंकि लेखापरीक्षा उद्देश्य विभिन्न लेखापरीक्षा कार्यों के बीच व्यापक रूप से बदलते हैं, इसलिए यह स्पष्ट रूप से बताना आवश्यक है कि लेखापरीक्षा कार्य में विशिष्ट विषय में उच्च गुणवत्ता प्रतिवेदन किससे बनती है। इसलिये सामान्य गुणवत्ता नियंत्रण उपायों को लेखापरीक्षा विशेष उपायों द्वारा पूर्ण करना चाहिये।

2.27 उच्च गुणवत्ता निष्पादन लेखापरीक्षा करने के लिये अभिप्रेरित और कुशल लेखापरीक्षा दल की आवश्यकता होती है। इसलिये नियंत्रण तंत्र को सहायता द्वारा पूर्ण किया जाना चाहिये, जैसे कि लेखापरीक्षा दल के लिये कार्य स्थल पर प्रशिक्षण और मार्गदर्शन।

सारतत्वता

2.28 लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा प्रक्रिया के सभी स्तरों पर सारतत्वता को ध्यान में रखना चाहिये। जितना भी संभव हो उतना अधिक मूल्य संवर्धन करने के उद्देश्य से विषय वस्तु के केवल वित्तीय ही नहीं बल्कि सामाजिक और राजनीतिक पहलुओं पर भी ध्यान देना चाहिये।

किसी विषय पर जिस संदर्भ में विचार किया जा रहा है उसी संदर्भ में उस विषय के सापेक्षिक महत्व को सारतत्वता के रूप में समझा जा सकता है। लेखापरीक्षा विषय की सारतत्वता को उसके प्रभाव के परिमाण से समझना चाहिये। यह इस पर निर्भर करेगा कि क्या गतिविधि अपेक्षाकृत छोटी है या फिर संबंधित क्षेत्र में कमियां लेखापरीक्षित इकाई के अंदर अन्य गतिविधियों को प्रभावित करेंगी। किसी मुद्दे को महत्वपूर्ण तब समझा जायेगा जब उस विषय विशेष का महत्व है तथा उसमें सुधार करने पर उसका महत्वपूर्ण प्रभाव होगा। यह कम महत्वपूर्ण होगा यदि गतिविधियां सामान्य प्रकार की होंगी और खराब निष्पादन का प्रभाव छोटे क्षेत्र तक सीमित होगा या न्यूनतम होगा।

2.29 निष्पादन लेखापरीक्षा में कोई मुद्दा वित्तीय स्वरूप के कारण महत्वपूर्ण हो सकता है, लेकिन किसी मुद्दे के महत्वपूर्ण होने के लिए यह आवश्यक नहीं है। किसी मुद्दे के महत्व को स्पष्ट करने में लेखापरीक्षक को यह भी ध्यान रखना चाहिये कि उसका सामाजिक या राजनीतिक महत्व क्या है? और साथ ही यह भी ध्यान रखना चाहिये कि यह समय के साथ बदलता है और संबंधित उपयोगकर्ता और जिम्मेदार पक्षों के दृष्टिकोण पर निर्भर करता है। क्योंकि निष्पादन लेखापरीक्षा की विषय वस्तु व्यापक रूप से बदल सकती है और मानदंड विधायिका द्वारा जल्दी-जल्दी निर्धारित नहीं किये जाते, अतः दृष्टिकोण भी एक लेखापरीक्षा से दूसरी लेखापरीक्षा में बदल सकते हैं। इसका आकलन करने के लिये लेखापरीक्षक को सावधानीपूर्वक निर्णय करने की आवश्यकता होती है। सारतत्वता, निष्पादन लेखापरीक्षा के सभी पहलुओं से संबंधित है, जैसे विषय का चयन, मानदंड की परिभाषा, प्रमाणों का मूल्यांकन और

अनुचित या कम प्रभावी लेखापरीक्षा निष्कर्ष या प्रतिवेदन प्रस्तुत करने के जोखिम के प्रबंधन और प्रलेखन।

प्रलेखन

2.30 लेखापरीक्षकों को विशिष्ट परिस्थितियों के अनुसार लेखापरीक्षा का प्रलेखन करना चाहिये। जानकारी पर्याप्त रूप से पूर्ण और विस्तृत होनी चाहिये जिससे एक ऐसे अनुभवी लेखापरीक्षक को, जिसका लेखापरीक्षा से पहले से कोई संबंध न हो, बाद में यह निर्धारित करने में कोई कठिनाई न हो कि लेखापरीक्षा परिणाम, निष्कर्ष और सिफारिशों तक पहुँचने के लिये क्या कार्य किया गया था।

2.31 सभी लेखापरीक्षाओं की तरह निष्पादन लेखापरीक्षक को भी प्रत्येक लेखापरीक्षा की तैयारी, प्रक्रिया और निष्कर्ष के पर्याप्त प्रलेखित अभिलेख रखने चाहिये। तथापि, निष्पादन लेखापरीक्षा में प्रलेखन का उद्देश्य और संदर्भ कुछ विशिष्ट होता है।

- प्रायः लेखापरीक्षक के पास लेखापरीक्षा विषय के बारे में संग्रहित विशेष ज्ञान होता है जो विभाग में आसानी से प्रकट नहीं होता है। क्योंकि, लेखापरीक्षा प्रणाली और मानदंड किसी एकल कार्य विशेष के लिये विकसित किये गये हैं, लेखापरीक्षक को अपने तर्क को पारदर्शी बनाने के लिये एक विशेष जिम्मेदारी उठानी पड़ती है।
- निष्पादन लेखापरीक्षण प्रतिवेदन में अपनाये गये ढांचागत प्रारूप, दृष्टिकोण और विश्लेषणात्मक ढांचे और उस प्रक्रिया का वर्णन होता है जिसे निष्कर्ष, सिफारिशों और परिणामों तक पहुँचने के लिये अपनाया गया। कुछ हद तक, प्रतिवेदन वही कार्य करती है जो दूसरे प्रकार की लेखापरीक्षाओं में लेखापरीक्षा प्रलेखन के सामान्य मानकों द्वारा किया जाता है।

- प्रलेखन से केवल तथ्यों की सत्यता ही सुनिश्चित नहीं होनी चाहिये बल्कि यह भी सुनिश्चित होना चाहिये कि प्रतिवेदन, विषय-वस्तु या लेखापरीक्षित प्रश्नों का संतुलित, उचित और पूर्ण निरीक्षण प्रस्तुत करें। इस प्रकार, उदाहरण के लिये प्रलेखन में प्रतिवेदन में स्वीकार नहीं किये गये तर्कों का संदर्भ शामिल करना या अलग-अलग दृष्टिकोणों को प्रतिवेदन में कैसे देखा गया था, इनका वर्णन करने की आवश्यकता हो सकती है।

2.32 पर्याप्त प्रलेखन का रख-रखाव केवल गुणवत्ता को सुरक्षित रखना (उदाहरण के लिये यह सुनिश्चित करने में सहायता करते हुये कि कार्य संतोषजनक रूप से निष्पादित किया गया है और लेखापरीक्षा उद्देश्य प्राप्त कर लिये गये हैं) ही नहीं बल्कि विभाग और लेखापरीक्षक के व्यक्तिगत व्यावसायिक विकास का भी भाग है, क्योंकि यह भविष्य में इस प्रकार की लेखापरीक्षा के लिये अच्छी **पद्धति** बना सकता है।

3. नीतिगत लेखापरीक्षा योजना और लेखापरीक्षा विषयों का चयन

नीतिगत लेखापरीक्षा योजना

3.1 नीतिगत लेखापरीक्षा योजना विभाग के लिये दीर्घकालिक लक्ष्यों को निर्धारित करने की प्रक्रिया और उन्हें प्राप्त करने के लिये सर्वोच्च दृष्टिकोण है। उन्हें प्राप्त करने के लिये इसमें नीतिगत लक्ष्य (मिशन विवरण), नीतिगत उद्देश्य (अधिक विशिष्ट और विस्तृत विवरण) और नीतिगत उपाय होते हैं। निष्पादन लेखापरीक्षा के लिये नीतिगत योजना, विभाग की नीतिगत लेखापरीक्षा योजना का उपसमुच्चय है। निष्पादन लेखापरीक्षाओं के संदर्भ में, नीतिगत लक्ष्यों और उद्देश्यों के अनुसरण में की जाने वाली निष्पादन लेखापरीक्षा के विषयों और निष्पादन लेखापरीक्षा के माध्यम से पूर्ण किये जाने वाले अपेक्षित विस्तृत उद्देश्यों का विवरण, विभाग अपने दीर्घकालिक ध्येयों को दृष्टिगत रखते हुए कर सकता है। क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों को भी विभाग की नीतिगत लेखापरीक्षा योजना के संदर्भ में अपनी लेखापरीक्षा योजनायें तैयार करना आवश्यक है। अपनी लेखापरीक्षा योजना बनाते समय, क्षेत्रीय कार्यालय को यह सुनिश्चित कर लेना चाहिये कि योजना विभाग की नीतिगत लेखापरीक्षा योजना के अनुरूप हैं और दीर्घकालिक उद्देश्यों को पूरा करने में सहायता करती है जैसा कि विभाग की नीतिगत लेखापरीक्षा योजना में बताया गया है और अपने क्षेत्राधिकार से सम्बन्धित क्षेत्रों में लेखापरीक्षा जोखिमों का समाधान करती हैं।

3.2 जबकि क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों द्वारा निष्पादन लेखापरीक्षा की योजना के लिये एक समान समय सीमा निर्धारित नहीं की जा सकती है क्योंकि विभिन्न प्रकार की इकाइयों की लेखापरीक्षा के लिये उत्तरदायी अलग-अलग लेखापरीक्षा कार्यालयों की आवश्यकता में भिन्नता हो सकती है, निष्पादन लेखापरीक्षा योजना के लिये पांच वर्षों की संदर्भित सीमा मानी जा सकती

है। तथापि, वार्षिक लेखापरीक्षा योजना तैयार करते समय रोल ओवर अभ्यास के रूप में योजना कार्यक्रम की प्रति वर्ष समीक्षा की जायेगी। क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों की वार्षिक लेखापरीक्षा योजना में 'पीछे से लिया गया', 'किया जाना है', 'पूर्ण किया जाना है', 'आगे ले जाना है', के अनुशीर्षकों के अंतर्गत निष्पादन लेखापरीक्षा के विभिन्न स्तरों को दर्शाना चाहिए।

नीतिगत लेखापरीक्षा योजना के उद्देश्य

3.3 विभाग की नीतिगत लेखापरीक्षा योजना एक ऐसा दृष्टिकोण निर्धारित करती है जिससे यह निर्णय करने में सहायता मिलती है कि क्या लेखापरीक्षा करनी है, ऐसे परिणाम निर्दिष्ट करती है जो हम प्राप्त करना चाहते हैं, सामान्य रूप में बेहतर प्रबंधित सरकारी कार्यक्रम और संसद एवं जनता के प्रति बेहतर जावाबदेही। बेहतर औचित्य पर आधारित एवं अच्छी तरह से संरचित नीतिगत लेखापरीक्षा योजना प्रक्रिया यह सुनिश्चित करने के लिये आवश्यक है कि विभाग के संसाधन अत्यंत कुशलता और प्रभावी रूप से उपयोग किये जा रहे हैं।

नीतिगत लेखापरीक्षा योजना के उद्देश्य हैं:

- भविष्य में लेखापरीक्षा कवरेज हेतु विभाग के प्रबंधन को नीतिगत दिशा देने के लिये मजबूत आधार उपलब्ध कराना;
- सार्वजनिक क्षेत्र की जवाबदेही और प्रशासन को सुधारने के लिये लेखापरीक्षा को पहचानना और चयन करना;
- लेखापरीक्षित इकाई के जोखिम को समझना और लेखापरीक्षा चयन में उनका ध्यान रखना;
- विभाग की जवाबदेही के लिये आधार उपलब्ध कराना; एवं
- ऐसा कार्यक्रम बनाना जिसे अपेक्षित/उपलब्ध संसाधनों से प्राप्त किया जा सके;

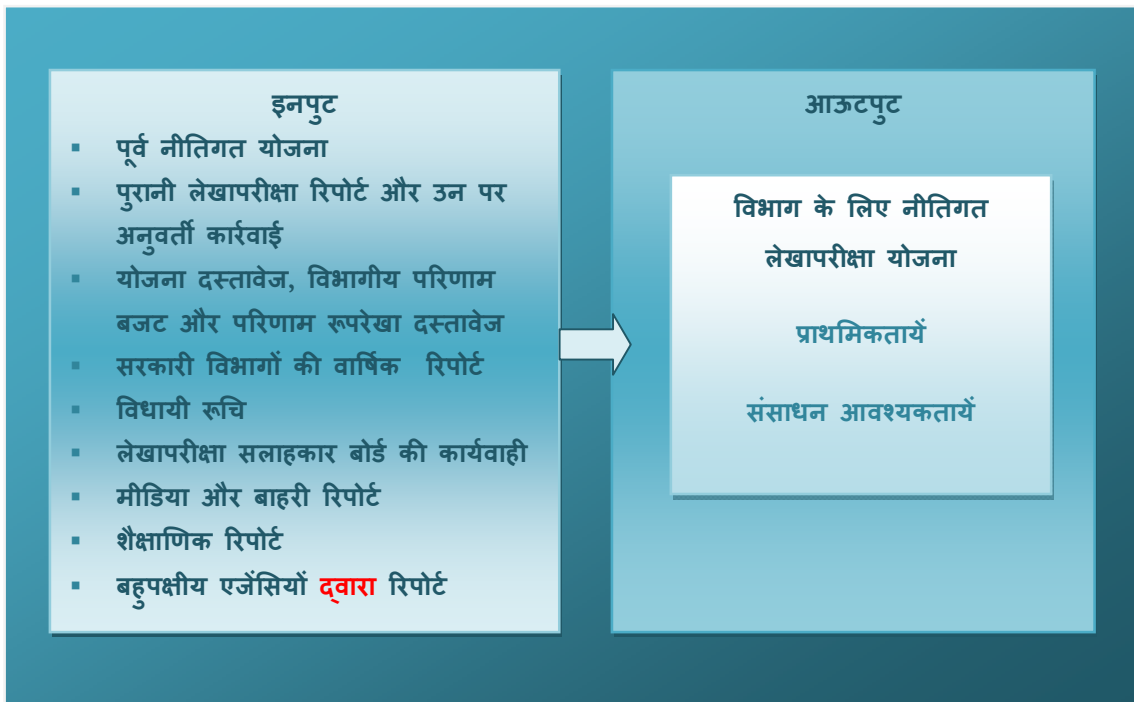
नीतिगत लेखापरीक्षा योजना प्रक्रिया

3.4 नीतिगत लेखापरीक्षा योजना तैयार करने से पहले, निम्नलिखित की बेहतर समझ आवश्यक है-

- सामान्य आर्थिक और सामाजिक स्थितियों;

- सरकारी प्राथमिकताएं, लक्ष्य और कार्यक्रम;
- विनियामक और जवाबदेही ढांचे, जिसके अंतर्गत लेखापरीक्षित इकाईयां कार्य करती हैं।

3.5 नीतिगत लेखापरीक्षा और वार्षिक लेखापरीक्षा योजनाओं के संदर्भ में विषयों के चयन हेतु विभाग का वरिष्ठ प्रबंधन² समय-समय पर महालेखाकारों के साथ चिन्तनशील बैठकों का आयोजन कर सकता है, जिससे उच्च जोखिमों वाले कार्यक्रमों एवं गतिविधियों के लिये विभाग की चिन्ता का समाधान हो सके।



वार्षिक लेखापरीक्षा योजना प्रक्रिया

3.6 विभाग के लिये नीतिगत लेखापरीक्षा योजना बनने के बाद क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों द्वारा वार्षिक लेखापरीक्षा योजना तैयार करने की प्रक्रिया को लिया जाता है। क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालय की वार्षिक लेखापरीक्षा योजना में वित्तीय वर्ष के दौरान की जाने वाली निष्पादन

² वरिष्ठ प्रबंधन में भारत के नियंत्रक महालेखापरीक्षक, उप-नियंत्रक महालेखापरीक्षक और अपर उप नियंत्रक-महालेखापरीक्षक शामिल होते हैं।

लेखापरीक्षा, अनुपालन लेखापरीक्षा और वित्तीय लेखापरीक्षा शामिल होती हैं। यह लेखापरीक्षा प्राथमिकताओं और संसाधन उपलब्धता के बीच संतुलन का कार्य है। लेखापरीक्षा योजना का एक महत्वपूर्ण घटक लेखापरीक्षा चक्र में किये जाने वाली निष्पादन लेखापरीक्षा के लिये विशिष्ट विषयों का चयन है। निष्पादन लेखापरीक्षा के लिये लेखापरीक्षा योजना घटक में आमतौर पर विशिष्ट क्षेत्रों से संबंधित विषय या उनके लेखापरीक्षा क्षेत्राधिकार के अंतर्गत आने वाले राज्यों और अखिल भारतीय दायरे में आने वाली कुछ लेखापरीक्षा भी शामिल होती हैं। मुख्यालय द्वारा अनुमोदित अखिल भारतीय निष्पादन लेखापरीक्षा की समय पर सूचना देने से उसमें हिस्सा लेने वाले क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों को उनकी योजना उचित रूप से तैयार करने में सहायता मिलेगी। यह भी सुनिश्चित करना चाहिये कि बहुत अधिक लेखापरीक्षा करने के कारण निष्पादन लेखापरीक्षा की गुणवत्ता प्रभावित न हो। क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों की वार्षिक योजना बनाते समय और निष्पादन लेखापरीक्षा के विषय के चयन के समय सम्बन्धित हितधारकों से उनके विचार माँगे जा सकते हैं तथा उन पर उचित ध्यान दिया जा सकता है।

लेखापरीक्षा विषय का चयन

3.7 आयोजित की जाने वाली लेखापरीक्षा के विषय के चयन के लिये गंभीर विवेचना की आवश्यकता है क्योंकि लेखापरीक्षा के लिये महत्वपूर्ण क्षेत्र बहुत अधिक है और प्रयास और समय के संबंध में विभाग की क्षमता सीमित है। इसका अर्थ है कि चयन ध्यानपूर्वक करना चाहिये। किसी लेखापरीक्षित इकाई या कार्यक्रम की पूर्ण रूप से निष्पादन लेखापरीक्षा करना हमेशा आवश्यक नहीं है। महालेखाकारों को निष्पादन लेखापरीक्षा के मिश्रित विषयों का चयन करना चाहिये जिसमें लेखापरीक्षित इकाई के कार्यक्रम और गतिविधियों को व्यापक रूप से समाहित किया गया हो या ऐसे विषय जिसके लिये कार्यक्षेत्र और लेखापरीक्षा उद्देश्य, कार्यक्रम या गतिविधियों के केवल महत्वपूर्ण पहलुओं तक सीमित हो। कार्यक्रम के घटकों या भागों के चयन को महत्वपूर्णता और जोखिम रूपरेखा द्वारा निर्देशित किया जा सकता है। यह महालेखाकार को

अधिक महत्वपूर्ण और समकालीन मुद्दों की अपेक्षाकृत अधिक संख्या के कवरेज को बढ़ाने में सक्षम करेगा, जिससे कथित और वास्तविक मूल्य संवर्धन बढ़ाने की अपेक्षा की जा सकती है।

3.8 जब वांछित हो, निष्पादन लेखापरीक्षा के विषय का चयन विभिन्न विभागों या लेखापरीक्षित इकाइयों को समाहित करते हुए किया जा सकता है। यह निष्पादन लेखापरीक्षा के लिये ऐसा आधार उपलब्ध करायेगा जो विषयवस्तु आधारित हो तथा जिसमें किसी कार्यक्रम या गतिविधि के लिए जिम्मेदार विभिन्न लेखापरीक्षित इकाइयों को सम्मिलित किया गया हो। निष्पादन लेखापरीक्षकों को प्रायः कार्यक्रम की प्रभावशीलता/असर के आकलन के लिये अन्य एजेंसियों/विभागों के लिये लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र को विस्तृत करने की आवश्यकता प्रतीत होती है, **यद्यपि** उनके कार्य का आवंटन विभिन्न क्षेत्रों (सिविल, रेलवे, दूरसंचार, सामाजिक, आर्थिक एवं सेवा क्षेत्र इत्यादि) में है और उनकी स्थिति भिन्न हो सकती है (सरकारी विभाग, सरकारी वित्तपोषित संस्थान और सरकारी कंपनियों इत्यादि)

3.9 उभरते हुए मुद्दों जैसे पर्यावरणीय चुनौतियाँ, सतत विकास और सूचना **प्रौद्योगिकी** को भी विभिन्न इकाइयों, कार्यक्रमों, योजनाओं आदि की निष्पादन लेखापरीक्षाओं में शामिल किया जाना चाहिए। लेखापरीक्षाओं के विषयों का अंतिम रूप से चयन करते समय जनसाधारण और समुदाय के लिये महत्वपूर्ण समस्याओं पर भी उचित जोर दिया जाना चाहिए।

विषयों के चयन के लिए कुछ विचार इस प्रकार हैं:

(क) जोखिम निर्धारण : चूँकि संसाधनों की कमी के कारण सभी इकाइयों और इकाइयों की सभी गतिविधियों की लेखापरीक्षा नहीं की जा सकती है। अतः ऐसी इकाइयां या क्षेत्र जो कार्यक्रमों अथवा प्राकृतिक संसाधनों को मितव्ययिता, दक्षता एवं प्रभावकारिता के दृष्टिकोण से जोखिम पर रखते हैं, लेखापरीक्षा का ध्यान केंद्रित करने में सहायता करते हैं। लेखापरीक्षित इकाइयों, क्षेत्रों एवं कार्यक्रमों की रिस्क प्रोफाइलिंग, विषयों का चयन निर्धारित करने में सहायता करती है।

(ख) **यथार्थता और महत्व** लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा प्रक्रिया के सभी स्तरों पर यथार्थता का ध्यान रखना चाहिए और ऐसा करने के लिए न केवल वित्तीय, बल्कि विषयगत मुद्दों के सामाजिक और राजनीतिक पहलुओं तथा लेखापरीक्षा के माध्यम से कैसे मूल्य संवर्धन किया जाये इस पर भी ध्यान देना चाहिए। विषय की महत्ता, संगठन, कार्यक्रम अथवा विषय के संदर्भ में इसका महत्व है। एक विषय का सर्वाधिक महत्व तब होगा यदि इसके द्वारा समाधान की जाने वाली परियोजना अथवा गतिविधि इकाई के संचालन के केन्द्र में हो;

(ग) **विषय की दृश्यता**: विषय की दृश्यता से तात्पर्य उस जागरूकता के निर्धारण से है जो यह सामान्य लोगों और विधायिका में उत्पन्न करता है। यद्यपि दृश्यता का कोई एकरूप सूचकांक निर्धारित नहीं किया जा सकता तथापि विधायी चर्चायें, मीडिया रिपोर्टें अथवा लेख और कार्यशालाओं और व्याख्यानो के विषय, दृश्यता के एक सूचकांक के रूप में प्रयोग किए जा सकते हैं;

(घ) विभाग द्वारा की गयी **पिछली लेखापरीक्षाओं** को महत्ता, यथार्थता और विषयों के जोखिम के सूचकांक के रूप में प्रयोग किया जा सकता है;

(ङ) निष्पादन लेखापरीक्षा का **अनुमानित प्रभाव** भी प्राथमिकता के लिए एक कसौटी है। यह लेखापरीक्षित इकाई, परियोजना या गतिविधि जो निष्पादन लेखापरीक्षा का विषय है, की मितव्ययिता, दक्षता और प्रभावकारिता, में सुधार कर सकता था। लेखापरीक्षित इकाई के रिस्क प्रोफाइल और विषय द्वारा समाधान किये जाने वाले प्रस्तावित क्षेत्रों की समझ के माध्यम से प्रभाव का निर्धारण किया जा सकता है;

(च) **कवरेज** से तात्पर्य न केवल विभाग द्वारा की गई पिछली लेखापरीक्षाओं से है, बल्कि उस गतिविधि की अन्य स्वतंत्र समीक्षाओं से भी है। ऐसी समीक्षायें आंतरिक लेखापरीक्षा, बाह्य परामर्शदाताओं अथवा सरकारी समितियों द्वारा की जानी चाहिये अथवा गतिविधि कार्यक्रम मूल्यांकन के विषयगत होनी चाहिए। यदि पिछले कुछ समय में किसी गतिविधि की पर्याप्त

समीक्षा की गई है, तो उस गतिविधि को न्यून रैंकिंग दी जायेगी। जबकि उच्चतर रैंकिंग वहाँ दी जाएगी जहाँ विधायक **द्वारा** अथवा सरकार **द्वारा** लेखापरीक्षा का अनुरोध किया गया है और पहले की गयी निष्पादन लेखापरीक्षा **द्वारा** दर्शाया गया था कि अनुवर्ती कार्रवाई होनी चाहिए।

(ख) प्रबंधन निष्पादन का मूल्यांकन करते समय कार्यक्रम विकास के स्तर को ध्यान में रखना चाहिए।

उक्त प्रक्रिया से निष्पादन लेखापरीक्षा के विषयों की एक सूची महालेखाकार के पास उपलब्ध रहेगी, जिसे विचाराधीन अवधि के लिए निष्पादन लेखापरीक्षाओं हेतु प्रयोग किया जाना चाहिए।

लेखापरीक्षा इकाइयों तथा अन्य हितधारकों के साथ वार्तालाप

3.10 महालेखाकार, विषयों अथवा क्षेत्रों, जिनका चयन लेखापरीक्षाओं के लिए किया जा सकता है, के लिए लेखापरीक्षित इकाइयों के शासन प्रभारी अथवा कार्यकारी से सुझाव माँग सकता है। सेमिनारों, कांफ्रेंस तथा लेखापरीक्षा योजना के समय अन्य हितधारकों के साथ विचार-विमर्श **द्वारा** उनको योजना प्रक्रिया के साथ जोड़ने पर भी विचार किया जा सकता है। इससे लेखापरीक्षित इकाइयों की समस्याओं को समझने में भी मदद मिलेगी तथा निष्पादन लेखापरीक्षा के विषयों के निर्धारण हेतु विभाग में अपनायी जा रही जोखिम निर्धारण प्रक्रिया में भी सहायता मिलेगी। यह विभाग को लेखापरीक्षित इकाइयों से संबंधित विनियामक मुद्दों और शासन को समझने का एक अवसर भी प्रदान करेगा।

डाटा और रिस्क प्रोफाइल का आवधिक अद्यतन

3.11 लेखापरीक्षित इकाई या कार्यक्रम की रिस्क प्रोफाइल और निष्पादन लेखापरीक्षाओं के लिए नीतिगत योजना हेतु जुटाई गई सूचना और डाटा को आवधिक रूप से **अद्यतित** किया जाना चाहिए, इसके लिये महालेखाकार **द्वारा** निर्धारित की जाने वाली अवधि, लेखापरीक्षित इकाई के परिवेश में होने वाले परिवर्तनों पर आधारित होनी चाहिए। **यद्यपि** महालेखाकार डाटा **अद्यतित**

करने हेतु प्रक्रिया बना सकते हैं, तथापि लेखापरीक्षित इकाइयों की प्रत्येक आवधिक लेखापरीक्षा की समाप्ति पर यह डाटा **अद्यतित** करने के लिए लेखापरीक्षा अधिकारी जिम्मेदार होगा।

4. वैयक्तिक निष्पादन लेखापरीक्षाओं की योजना

4.1 निष्पादन लेखापरीक्षा की योजना इस प्रकार बनायी जाए जो यह सुनिश्चित करती हो कि मितव्ययी, दक्ष और प्रभावी तरीके से निश्चित समयावधि में एक उच्च गुणवत्ता वाली लेखापरीक्षा की जाती है। निष्पादन लेखापरीक्षण में एक अच्छी तरह से नियोजित योजना अपरिहार्य है। निष्पादन लेखापरीक्षा के कार्यान्वयन से पूर्व एक विशेष निष्पादन लेखापरीक्षा के लक्ष्यों को पूरा करने के लिए **पद्धति**, कार्यक्षेत्र, लेखापरीक्षा उद्देश्यों की पहचान करना महत्वपूर्ण है। यह अधिकांशतः प्रारम्भिक मार्गदर्शन अध्ययन के रूप में किया जाता है। इस अध्ययन का उद्देश्य यह है कि क्या निष्पादन लेखापरीक्षा करने की शर्तें **विद्यमान** हैं और यदि ऐसा है तो एक लेखापरीक्षा प्रस्ताव प्रस्तुत करना। यह लेखापरीक्षित इकाई, कार्यक्रम अथवा कार्यकलाप को समझने के लिए आवश्यक पृष्ठभूमि, जानकारी और सूचना प्रदान करती है। अध्ययन की समाप्ति पर यह स्पष्ट रूप से बताया जाए कि निष्पादन लेखापरीक्षा व्यवहार्य है अथवा नहीं। प्रारम्भिक मार्गदर्शन अध्ययन सामान्यतया काफी कम अवधि में किया जाना चाहिये। इस प्रक्रिया के माध्यम से लेखापरीक्षाओं का चयन करने में महालेखाकार को इस विश्वास के लिए कि लेखापरीक्षा निष्पादन लेखापरीक्षा के दिशा-निर्देशों के अनुरूप पूरी हो सकेगी, एक उचित आधार के रूप में विषय क्षेत्र की अपनी प्राथमिक जानकारी का प्रयोग करना होगा।

4.2 योजना में दिशा-**निर्देशों** का विकास और संसाधनों का निर्धारण निहित होता है। लेखापरीक्षा दिशा-निर्देशों में लेखापरीक्षित इकाइयों के परिवेश, लेखापरीक्षा यथार्थता और जोखिम पर जानकारी और लेखापरीक्षा का कार्यक्षेत्र, उद्देश्यों और **पद्धति** सहित विस्तृत विवरण होने चाहिए, जैसाकि आगामी पैराग्राफों में चर्चा की गई है। योजना में लेखापरीक्षा की संभावित प्रकृति, समय और सीमा के लिए एक विस्तृत दृष्टिकोण विकसित करना शामिल है। लेखापरीक्षा

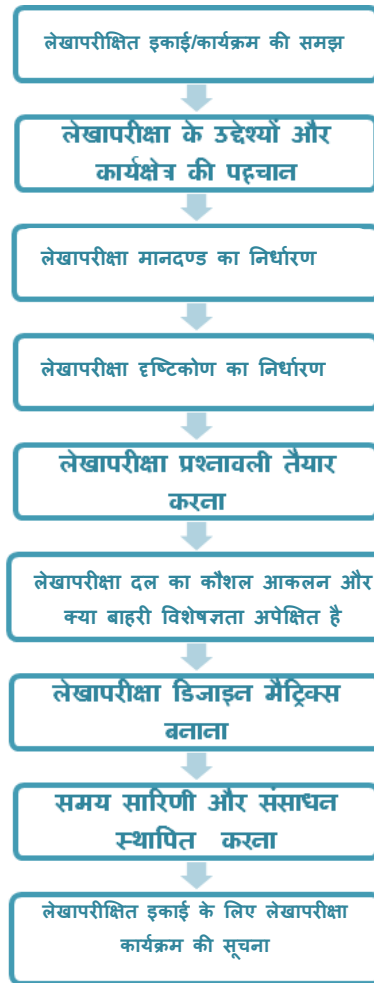
की समुचित योजना यह सुनिश्चित करने में मदद करती है कि लेखापरीक्षा के महत्वपूर्ण क्षेत्रों पर उचित ध्यान दिया गया है, संभावित समस्याओं की पहचान की गई है और कार्य को तेजी से पूरा किया गया है। योजना से टीम के सदस्यों को उचित कर्तव्य प्रदान करने और विभाग के अन्य कार्यालयों तथा विशेषज्ञों द्वारा किए गए कार्य के समन्वय में भी सहायता मिलती है।

4.3 लेखापरीक्षा योजना द्वारा एक विस्तृत लेखापरीक्षा प्रस्ताव तैयार किया जाना चाहिए, जिससे किए जाने वाले विशिष्ट लेखापरीक्षा कार्यों की पहचान होती है। एक उचित लेखापरीक्षा प्रस्ताव द्वारा यह सुनिश्चित करने में आसानी होती है कि निष्पादन लेखापरीक्षा क्षेत्र व्यापक और व्यवहार्य है। यह उल्लेख करना प्रासंगिक होगा कि निष्पादन लेखापरीक्षा की योजना पर पर्याप्त समय और प्रयास किया जाना चाहिए। योजना दस्तावेजों में भी निष्पादन लेखापरीक्षा का संभावित प्रभाव दर्शाया जा सकता है।

4.4 एक लेखापरीक्षा प्रस्ताव बनाने में महत्वपूर्ण चरण निम्नलिखित हैं:

- अध्ययन किए जाने वाले विशेष मुद्दों और लेखापरीक्षा उद्देश्यों को परिभाषित करना,
- लेखापरीक्षा की डिजाइन और कार्यक्षेत्र विकसित करना,
- समय सारणी और संसाधनों का निर्धारण करना।

निम्नलिखित चार्ट, एक व्यक्तिगत निष्पादन लेखापरीक्षा की योजना बनाने में निहित व्यवहारिक प्रक्रिया को दर्शाता है। यह आवश्यक नहीं है कि ये चरण हमेशा अलग-अलग हो और उसी क्रम में हों जिस क्रम में यहाँ दर्शाये गये हैं।



(क) लेखापरीक्षित इकाई/कार्यक्रम की समझ

4.5 लेखापरीक्षित इकाई/कार्यक्रम की समझ व्यक्तिगत निष्पादन लेखापरीक्षा योजना बनाने का शुरुआती बिन्दु है। लेखापरीक्षित इकाई की समझ के लिए निम्नलिखित स्रोतों का उपयोग किया जा सकता है।

- **लेखापरीक्षित इकाई के दस्तावेज** : लेखापरीक्षित इकाई के क्रिया-कलापों और प्रशासन पर दस्तावेजों, नीतिगत फाइलों, वार्षिक रिपोर्टों, बजट और वार्षिक योजना दस्तावेजों सहित उन से सम्बन्धित फाइलों, लेखाओं, आंतरिक बैठकों के कार्यवृत्त, संचालन नियम पुस्तिकायें/दिशा-निर्देश, प्रबंधन सूचना प्रणालियों, वेबसाइट पर उपलब्ध सूचना, कार्यक्रम

मूल्यांकन और आंतरिक लेखापरीक्षा प्रतिवेदन, इलेक्ट्रॉनिक डाटाबेस और एमआईएस प्रतिवेदन, और सक्रिय आरटीआई सामग्री इत्यादि;

- **विधायी दस्तावेज:** संविधान, संसदीय प्रश्न और चर्चाएँ, लोक लेखा समिति, सार्वजनिक उपक्रमों पर समिति, निर्धारण समिति और विभाग से सम्बन्धित स्थायी समितियों की रिपोर्टें और संसद सदस्यों के पत्र ;
- **नीतिगत दस्तावेज :** योजना आयोग, वित्त मंत्रालय के दस्तावेज आदि।
- **शैक्षणिक अथवा विशेष अनुसंधान :** लेखापरीक्षित इकाई का स्वतंत्र मूल्यांकन, शैक्षणिक अनुसंधान और अन्य सरकारों अथवा अन्य सर्वोच्च लेखापरीक्षा संस्थाओं द्वारा किए गए समान कार्य ;
- **विगत लेखापरीक्षायें :** लेखापरीक्षित इकाई की पिछली वित्तीय और निष्पादन लेखापरीक्षायें सूचना और समझ की मुख्य स्रोत होती हैं। अनुवर्ती आवश्यकतायें, सिफारिशों की कथित गैर अनुपालना और बढ़े हुए जोखिम तथा व्यवहार्यता से महत्वपूर्ण जानकारियां मिल सकती हैं ;
- **मीडिया कवरेज:** प्रिंट और इलेक्ट्रॉनिक मीडिया रिपोर्टों का पारदर्शी तरीके से नियमित आधार पर प्रलेखन ; और
- **विशेष फोकस ग्रुप:** लेखापरीक्षा सलाहकार समिति की चिन्ताएं, राष्ट्रीय अथवा अंतर्राष्ट्रीय कार्यशालाओं/व्याख्यानों से निकले मुद्दे, विश्व बैंक, अन्तर्राष्ट्रीय मुद्राकोष, संयुक्त राष्ट्र संघ की एजेंसियों एवं भारतीय रिजर्व बैंक की वार्षिक और विशेष रिपोर्टें, विशेष हित समूहों, गैर सरकारी संगठनों की रिपोर्टें इत्यादि;

(ख) लेखापरीक्षा उद्देश्यों को परिभाषित करना:

4.6 निष्पादन लेखापरीक्षा प्रक्रिया में सर्वाधिक महत्वपूर्ण चरण लेखापरीक्षा उद्देश्यों को परिभाषित करना है। ये मूलभूत लेखापरीक्षा प्रश्न हैं जिनका उत्तर निष्पादन लेखापरीक्षक चाहते हैं। ये सामान्यतया निष्पादन के बारे में प्रश्नों के रूप में व्यक्त किए जाते हैं अर्थात्

लेखापरीक्षित इकाई/कार्यक्रम एवं गतिविधि की मितव्ययिता, दक्षता एवं प्रभावकारिता के बारे में लेखापरीक्षा उद्देश्यों को संक्षेप में परिभाषित किया जाना चाहिए क्योंकि ये लेखापरीक्षा की प्रकृति पर प्रभाव डालते हैं, इसका संचालन करते हैं और लेखापरीक्षा निष्कर्षों पर प्रभाव डालते हैं।

4.7 निष्पादन लेखापरीक्षा प्रक्रिया में लेखापरीक्षा उद्देश्यों के जल्दी निर्धारण से विभाग द्वारा अच्छी गुणवत्तापरक निष्पादन लेखापरीक्षाएँ सुनिश्चित होती हैं और इस प्रकार यह सर्वाधिक महत्वपूर्ण गुणवत्ता आश्वासन उपायो में से एक हैं। लेखापरीक्षा उद्देश्यों का निर्धारण:

- पूर्वाग्रहित परिणामों की धारणाओं को रोकने में मदद करता है;
- अनुशासन और परिशुद्धता को प्रोत्साहन देता है;
- स्पष्टता प्रदान करता है;
- केन्द्रित आँकड़े जुटाने वाली गतिविधियों में सहायता प्रदान करता है;
- अंतर्निहित तर्क स्थापित करने में मदद करता है;
- लेखापरीक्षा की सतत गुणवत्ता दर्शाता है; और
- निष्पादन लेखापरीक्षा की गुणवत्ता आश्वासन के उपाय के रूप में कार्य करता है।

4.8 लेखापरीक्षा उद्देश्य, लेखापरीक्षा करने के कारण हैं अतः इन्हें स्पष्ट रूप से परिभाषित किया जाना चाहिए। लेखापरीक्षा पर समुचित ध्यान केन्द्रित करने के लिए उद्देश्यों को सीमित संख्या में रखना चाहिए, आदर्श रूप में तीन से पाँच उन्हें इस प्रकार परिभाषित किया जाना चाहिए कि लेखापरीक्षा की समाप्ति पर लेखापरीक्षा दल प्रत्येक उद्देश्य के प्रति निष्कर्ष निकाल सके। चूँकि सम्पूर्ण लेखापरीक्षा प्रयास उद्देश्यों में उठाए गए प्रश्नों के उत्तर देने के रूप में निर्देशित हैं, इसलिए जहाँ तक संभव हो सके इन्हें संक्षिप्त रूप में परिभाषित किया जाना चाहिए। उद्देश्यों को व्यापक रूप में व्यक्त नहीं किया जाना चाहिए क्योंकि इससे उन्हें प्राप्त करने में कठिनाई होती है। एक बार यदि विस्तृत लेखापरीक्षा डिजाइन शुरू हो जाती है तो

लेखापरीक्षा दल को मुद्दों और उप-मुद्दों के सम्पूर्ण पदानुक्रम की पहचान करनी चाहिए जिसे प्रत्येक लेखापरीक्षा उद्देश्य के प्रति शामिल किए जाने की आवश्यकता है।

(ग) लेखापरीक्षा का कार्यक्षेत्र

4.9 कार्यक्षेत्र, लेखापरीक्षा की परिसीमा है। कार्यक्षेत्र, लेखापरीक्षा को उन महत्वपूर्ण मुद्दों तक सीमित करता है जो लेखापरीक्षा उद्देश्यों से संबंधित हैं। कार्यक्षेत्र का निर्धारण, लेखापरीक्षा की सीमा, समय और प्रकृति पर केन्द्रित है। निम्नलिखित चार प्रश्नों के उत्तर, लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र को परिभाषित करने में मदद करते हैं:

क्या ?

4.10 क्या विशेष प्रश्न अथवा परिकल्पनाओं की जाँच करनी है? किस प्रकार का लेखापरीक्षा दृष्टिकोण एवं तरीका समुचित होगा। कार्यक्षेत्र के इस भाग का सम्बन्ध, लेखापरीक्षा उद्देश्यों और विषयगत मामले की जाँच किस गहनता से की जानी है और कौन सी पद्धति अपनायी जानी है, से है।

कौन ?

4.11 कौन महत्वपूर्ण व्यक्ति और लेखापरीक्षित इकाई (यां) शामिल है? लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र निर्धारित करते समय यह उपयोगी है कि विषयगत मामलों से संबंधित उत्तरदायी पक्षों और उनकी भूमिका की पहचान की जाए।

कहाँ ?

4.12 किन चयनित इकाइयों/स्थानों को शामिल किया जाना है? अधिकांशतः निष्पादन लेखापरीक्षा के अन्तर्गत आने वाली इकाइयों/कार्यक्रम अथवा गतिविधियाँ काफी व्यापक हो सकती हैं। अतः यह आवश्यक है कि उन क्षेत्रों/स्थानों को सीमित किया जाए जिन्हें लेखापरीक्षा में शामिल किया जाएगा और जिन पर निष्कर्ष लागू किया जाएगा। जहाँ सम्पूर्ण आंकड़ों का विश्लेषण करना

व्यवहार्य न हो, नमूना लेने की तकनीक का उपयोग किया जाए। जहाँ तक यह व्यवहार्य हो, नमूने के आकार का चयन सांख्यिकीय रूप में किया जाए।

कौन सी अवधि ?

4.13 लेखापरीक्षा के अन्तर्गत शामिल की जाने वाली अवधि कौन सी है? लेखापरीक्षा किए जाने वाले संचालनों की समयावधि लेखापरीक्षा हेतु लिए गए विषयों अथवा कार्यक्रमों के प्रकार के अनुसार बहुत अधिक भिन्न हो सकती हैं। कार्यक्रम के प्रकार के अलावा यह जोखिम पैमानों, लेखापरीक्षा उद्देश्यों और उपयुक्तता, दक्षता और जुटाए जाने वाले साक्ष्यों की तर्कसंगतता पर निर्भर करेगा।

4.14 उपरोक्त पहलुओं के आधार पर निर्धारित कार्यक्षेत्र के निम्नलिखित महत्वपूर्ण निहितार्थ हैं:

- लेखापरीक्षा कार्यक्रम सामान्यतः लेखापरीक्षा किये जाने वाले कार्यक्रमों के आकार और लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र में बढ़ोत्तरी के साथ आकार और जटिलता (अधिक विस्तृत प्रक्रियाओं, प्रश्नावलियों और जाँच-सूचियों) में बढ़ जाते हैं ; और
- दौरा किए जाने वाले स्थलों की स्थिति और प्रसार स्पष्ट रूप से लेखापरीक्षा कार्यक्रम को प्रभावित कर सकते हैं। जब विभिन्न कार्मिक भिन्न-भिन्न स्थानों पर एक ही लेखापरीक्षा कर रहे हों तो सुसंगतता सुनिश्चित करने के लिए विस्तृत प्रक्रियाओं की आवश्यकता हो सकती है।
- नमूने का आकार लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र पर प्रभाव डालता है क्योंकि चयनित नमूने में विभिन्न भौगोलिक स्थान और जोखिम अवधारणायें हो सकती हैं।

(घ) लेखापरीक्षा मानदण्ड का निर्धारण

4.15 लेखापरीक्षा मानदण्ड मूल्यांकन करने का निर्देश देते हैं (लेखापरीक्षक को ऐसे प्रश्नों के उत्तर देने में मदद करना जैसे, 'किस आधार पर वास्तविक व्यवहार का आकलन करना संभव है?' 'क्या आवश्यक है अथवा क्या अपेक्षित है?' और क्या परिणाम प्राप्त करना है और कैसे?)। लेखापरीक्षा मानदण्ड ऐसे मानक हैं जिनसे पता चलता है कि क्या कार्यक्रम अपेक्षाओं को पूरा करता है अथवा अपेक्षाओं से अधिक है। लेखापरीक्षा मानदण्ड निष्पादन के युक्तियुक्त एवं प्राप्य मानक हैं जिनके प्रति कार्यक्रमों और गतिविधियों की मितव्ययिता, दक्षता और प्रभावकारिता का मूल्यांकन किया जा सकता है। मानदण्ड, जो सामान्य या विशिष्ट हो सकते हैं, वह सब दर्शाते हैं कि नियमों, विनियमों या उद्देश्यों के अनुसार क्या होना चाहिए और मजबूत सिद्धांतों और सर्वोत्तम प्रथाओं के अनुसार क्या अपेक्षित है; क्या हो सकता था (बेहतर परिस्थितियों में)। लेखापरीक्षा में जटिल मुद्दों को शामिल करने में मानदण्ड को पूर्वनिर्धारित करना हमेशा सम्भव नहीं होता अपितु इन्हें लेखापरीक्षा प्रक्रिया के दौरान निर्धारित किया जायेगा। लेखापरीक्षा की प्रकृति और लेखापरीक्षा प्रश्न, संदर्भ और उपयुक्त मानदण्ड का प्रकार एवं संदर्भ निर्धारित करते हैं। परिणामों की विश्वसनीयता और निष्पादन लेखापरीक्षा के निष्कर्ष बहुत हद तक मानदण्ड पर निर्भर करते हैं इसलिए लेखापरीक्षा मानदण्ड निर्धारित करते समय उचित सावधानी बरती जानी चाहिए।

जबकि मानदण्ड निष्पादन लेखापरीक्षकों को तार्किक निष्कर्ष तक पहुँचने में मददगार है, लेकिन यह तथ्य कि क्या लेखापरीक्षित इकाई के पास कार्यक्रम के मूल्यांकन एवं समवर्ती मानिट्रिंग और निष्पादन मानदण्ड के प्रति वास्तविक मानिट्रिंग, अनुपयुक्त अथवा दोषपूर्ण मानदण्ड आदि के प्रभाव के लिए मानदण्ड निर्धारित करने की प्रणाली है, निष्पादन लेखापरीक्षाओं में यह जाँच का विषय हो सकता है।

4.16 लेखापरीक्षकों को निष्पादन सूचनाओं की जाँच करने में-

- सुनिश्चित करना चाहिए कि क्या मौजूदा निष्पादन उपाय, पूर्ण, प्रासंगिक और लागत एवं लाभ के आधार पर औचित्यपूर्ण हैं;
- यह विचार करना चाहिये कि क्या लेखापरीक्षित इकाई के पास निष्पादन को मापने और उस पर प्रतिवेदन जैसे-महत्वपूर्ण निष्पादन सूचक (केपीआई) और परिणामी ढाँचा दस्तावेज (आरएफडी) इत्यादि करने के लिए उपयुक्त और विश्वसनीय प्रक्रियाएँ हैं;
- यह निर्धारित करने के लिए प्रक्रियाओं की जाँच करना कि क्या वे लेखापरीक्षित इकाई के निगमित उद्देश्यों से संबंधित हैं; और
- यह ध्यान देना कि क्या निष्पादन उपायों को प्रबंधन निर्णय प्रक्रियाओं में शामिल किया गया है अर्थात् क्या उन पर रिपोर्टिंग की जाती है और एजेंसी के भीतर उनका प्रयोग किया जाता है।

ये मुद्दे निष्पादन लेखापरीक्षकों को मात्रात्मक एवं गुणात्मक निष्पादन सूचना पर ध्यान दिलाते हैं। ऐसे विचार सभी निष्पादन लेखापरीक्षाओं में आवश्यक तत्व के रूप में होने चाहिए। मुख्यालय और महालेखाकार निष्पादन लेखापरीक्षाओं के निष्कर्षों और अनुशंसाओं के माध्यम से लेखापरीक्षित इकाई को उनके कार्यक्रम, योजना, कार्यान्वयन और मानिट्रिंग प्रणाली के भाग के रूप में उपयुक्त निष्पादन सूचकों को विकसित करने के लिए प्रभावित कर सकते हैं।

मानदण्ड के स्रोत

4.17 यह अपेक्षा करना अव्यवहारिक है कि लेखापरीक्षित इकाई के निष्पादन स्तर अथवा प्रणालियाँ, गतिविधियाँ हमेशा मानदण्ड को पूरा करेंगी। यह समझना महत्वपूर्ण है कि संतोषजनक निष्पादन का अर्थ परिपूर्ण निष्पादन नहीं होता अपितु इसका तात्पर्य ऐसे निष्पादन से है जिसकी अपेक्षा एक युक्तियुक्त व्यक्ति, इकाई के संचालन की परिस्थितियों को ध्यान में रखते हुए करता है। इस प्रकार, लेखापरीक्षा मानदण्ड निम्नलिखित स्रोतों से लिए जाने चाहिए:

- समर्थकारी और **संबंध** संविधान, जो लेखापरीक्षित इकाई के संचालनों को नियंत्रित करता है;
- इकाई की संचालन और प्रक्रिया नियमावली;
- इकाई की नीतियों, मानक, निर्देश एवं दिशा-निर्देश;
- भारत सरकार **द्वारा** हस्ताक्षरित बहुपक्षीय एवं अंतर्राष्ट्रीय समझौते;
- समान लेखापरीक्षाओं में पूर्व में प्रयुक्त मानदण्ड ;
- लेखापरीक्षा किए जाने वाले कार्यक्रम/गतिविधि के लिए लेखापरीक्षित इकाई **द्वारा** प्रयुक्त निष्पादन मानक, अथवा विधायिका द्वारा पूर्व में की गयी पूछताछ।
- समान गतिविधियों अथवा कार्यक्रमों के लिये समान इकाइयों अथवा अन्य इकाइयों **द्वारा** प्रयुक्त मानदण्ड;
- पेशेवर संस्थानों और मानक निर्धारण इकाइयों **द्वारा** विकसित और प्रयुक्त मानदण्ड ;
- स्वतंत्र विशेषज्ञों के सुझाव एवं जानकारी ;
- नई अथवा स्थापित वैज्ञानिक जानकारी और अन्य विश्वसनीय सूचना;
- अन्य सर्वोच्च लेखापरीक्षा संस्थाओं **द्वारा** प्रकाशित मानदण्ड ; और
- सामान्य प्रबंधन और विषयगत साहित्य एवं अनुसंधान पत्र।

4.18 लेखापरीक्षा मानदण्ड का आधार तय करने के लिए सर्वाधिक प्रमाणिक स्रोतों के रूप में अधिकारिक मानक (जैसे-विधायिका अथवा कार्यकारी शाखा द्वारा अपनायी गई नीतियों, विनियम, निर्णय एवं कानून में निहित लक्ष्य) हो सकते हैं। विशेषज्ञ, वैज्ञानिक साहित्य, पेशेवर मानक, और सर्वोत्तम प्रथाएँ भी मानदण्ड का एक स्वीकार्य आधार बनाते हैं। कुछ मामलों में हितधारकों और निर्णयकर्ताओं के साथ विचार-विमर्श के माध्यम से मानदण्ड बनाये जा सकते हैं, विशेषकर ऐसे मामलों में जहाँ स्रोत आधिकारिक विनियमों आदि के अलावा हों, लेखापरीक्षित इकाई के साथ मानदण्ड के स्रोतों का साझाकरण एक अच्छी प्रथा हो सकती है।

मानदण्ड विकसित करने हेतु विशेषज्ञ की सेवाएँ

4.19 सलाहकार अथवा संबंधित क्षेत्र में प्रतिष्ठित विशेषज्ञों की सेवायें, विशेषकर उन विषयों में जो या तो नए हों अथवा जटिल हों, मानदण्ड विकसित करने में उपयोगी हो सकती हैं। यह सामान्यतया विधायिका, मीडिया और जनसाधारण द्वारा तथा विशेष रूप से इकाई द्वारा मानदण्ड की स्वीकार्यता और विश्वसनीयता में भी योगदान देगा। मानदण्ड विकसित करने में व्यक्तिगत सलाह की जगह संस्थागत सलाह लेने से मानदण्ड की स्वीकार्यता में वृद्धि होगी। विशेष मामलों में जब तक अन्यथा निर्णय न लिया जाए, महालेखाकार को इकाई के साथ यह सूचना साझा करने हेतु प्रोत्साहित किया जाता है कि मानदण्ड संस्थान अथवा विशेषज्ञ की सलाह पर निर्धारित किये गये हैं।

मानदण्ड का परिशोधन तथा इकाई द्वारा स्वीकार्यता

4.20 निष्पादन लेखापरीक्षा करने के आशय से सचिव और/या मुख्य कार्यकारी अधिकारी को सूचित करते समय लेखापरीक्षा उद्देश्य और मानदण्ड, यदि पहले से ही विकसित किए गए हों, मानदण्ड की स्वीकार्यता की सूचना देने का अनुरोध करते हुए इकाई के साथ साझा किए जा सकते हैं। निष्पादन लेखापरीक्षा में प्रयुक्त सभी लेखापरीक्षा मानदण्डों की इकाई द्वारा स्वीकार्यता एक वांछित शर्त है और यह निष्पादन लेखापरीक्षा की प्रभावकारिता में योगदान देती है। फिर भी ऐसे अवसर हो सकते हैं जब इकाई एक या एक से अधिक मानदण्ड की वैधता के बारे में स्वीकार्यता न दे। जबकि यह अनिवार्य अथवा सम्भव नहीं है कि उस इकाई को हमेशा मानदण्डों से सहमत होना चाहिए तथापि जहाँ तक संभव हो महालेखाकार को असहमतियों को दूर करने का प्रयास करना चाहिए तथा किये गये प्रयासों का दस्तावेज बनाना चाहिए।

अच्छे मानदण्ड की विशेषतायें

4.21 निष्पादन लेखापरीक्षकों को उद्देश्यों को पूरा करने तथा लेखापरीक्षा को विषयगत करने में सक्षम बनाने हेतु उपयुक्त मानदण्ड की पहचान की जानी चाहिए। चूँकि लेखापरीक्षा निष्कर्ष विकसित करने में मानदण्ड महत्वपूर्ण है, इसलिए लेखापरीक्षा उद्देश्यों को बताते हुए उन्हें सामान्यतः स्वीकार्य होना चाहिए। उपयुक्त मानदण्डों की कुछ विशेषताएं इस प्रकार हैं:-

विश्वसनीयता : विश्वसनीय मानदण्ड जब समान परिस्थितियों में मूल्यांकन हेतु प्रयुक्त होते हैं तो सुसंगत निष्कर्ष देते हैं।

उद्देश्यपरकता: उद्देश्यपरक मानदण्ड, लेखापरीक्षक अथवा प्रबंधन के किसी भी पक्षपात से मुक्त होते हैं;

उपयोगिता : उपयोगी मानदण्ड, परिणामों और निष्कर्षों में परिणत होते हैं जो उपयोगकर्ताओं को वांछित जानकारी प्रदान करते हैं ;

तुलनात्मकता : तुलनात्मक मानदण्ड, उनके साथ सुसंगत है जो अन्य समान एजेंसियों के निष्पादन लेखापरीक्षाओं या गतिविधियों में प्रयुक्त होती हैं और जिन्हें पूर्ववर्ती निष्पादन लेखापरीक्षाओं में उपयोग किया गया था ;

सम्पूर्णता : सम्पूर्णता, दी गई परिस्थितियों में निष्पादन के आकलन के लिए उपयुक्त सभी महत्वपूर्ण मानदण्डों का विकास करती है।

(इ.) लेखापरीक्षा दृष्टिकोण और पद्धतियों का निर्धारण

4.22 निष्पादन लेखापरीक्षण में सामान्यतया लेखापरीक्षित इकाइयों के निष्पादन की जाँच करने में तीन दृष्टिकोणों में से एक का अनुसरण किया जाता है।

- प्रणाली उन्मुख दृष्टिकोण, जो प्रबंधन प्रणालियों विशेषकर वित्तीय प्रबंधन प्रणालियों के समुचित क्रिया-कलाप की जाँच करता है;

- परिणाम उन्मुख दृष्टिकोण, जो यह आकलन करता है कि क्या वांछित परिणामों को प्राप्त कर लिया गया है अथवा कार्यक्रम या सेवायें मॉग के अनुरूप संचालित हो रही हैं;
- समस्या उन्मुख दृष्टिकोण, जो विशेष समस्याओं या मानदण्ड से विचलन के कारणों की जाँच, सत्यापन और विश्लेषण करता है।

4.23 कोई एकरूप लेखापरीक्षा दृष्टिकोण निर्धारित नहीं किया जा सकता है जो निष्पादन लेखापरीक्षाओं के सभी प्रकार के विषयों पर लागू हो। दृष्टिकोण का चयन लेखापरीक्षा करने हेतु **पद्धतियों** और माध्यमों को भी निर्धारित करता है। निष्पादन लेखापरीक्षा करने में प्रयुक्त की जाने वाली कुछ **पद्धतियों** में शामिल हैं:

प्रक्रियाओं का विश्लेषण	मामलों का अध्ययन	मौजूदा आंकड़ों का उपयोग
सर्वेक्षण	परिणामों का विश्लेषण	मात्रात्मक विश्लेषण

(i) **प्रक्रियाओं का विश्लेषण**

4.24 इसमें लेखापरीक्षा किए जाने वाली गतिविधि की योजना, आयोजन एवं जाँच की मॉनिटरिंग के लिए मौजूद प्रणालियों की समीक्षा निहित है। इसमें दस्तावेजों की जाँच निहित होगी जैसे-बजट, वित्तीय रिपोर्टें, कार्यक्रम दिशा-निर्देश, वार्षिक या अन्य योजनायें, प्रक्रिया नियमावली, प्रत्यायोजन और रिपोर्टिंग आवश्यकतायें। निष्पादन लेखापरीक्षकों को कार्यक्रम दिशा-निर्देशों में उल्लिखित उत्तरदायित्व संबंधों और प्रक्रियाओं की उपयुक्तता, संसाधनों की मात्रा का

मूल्यांकन करना चाहिए। प्रक्रियाओं की जाँच वांछित नियंत्रण मॉडल या मानदण्ड के प्रति की जाए। इसका अर्थ है कि प्रक्रियाओं की जाँच, प्रशासनिक निर्देशों, आंतरिक सुसंगतता, व्यवहार्यता, अनुपालन के प्रति परिपूर्णता, विधायी एवं प्रासंगिकता के लिए की जाएगी।

(ii) **मामले का अध्ययन**

4.25 मामले का अध्ययन किसी इकाई, योजना अथवा कार्यक्रम का व्यापक एवं अन्वेषी विश्लेषण है। यह किसी घटना विशेष की व्यापक समझ पर आधारित एक जटिल मुद्दे के बारे में समझने की एक **पद्धति** है। इसमें समीक्षा के अन्तर्गत शामिल किये गये सम्पूर्ण क्षेत्र के संदर्भ में किसी विशेष मुद्दे का एक व्यापक वर्णनात्मक विश्लेषण होता है।

(iii) **मौजूदा आंकड़ों का उपयोग**

4.26 लेखापरीक्षा स्टाफ के लिए यह महत्वपूर्ण है कि प्रबंधन **द्वारा** और अन्य संबंधित स्रोतों **द्वारा** रखे गये आँकड़ों की जाँच करे। इसमें लेखापरीक्षित इकाई के कार्यक्रमों/गतिविधियों और/अथवा व्यक्तिगत कार्यक्रमों के लिए संग्रहीत डाटा के प्रबंधन हेतु प्रयुक्त सूचना प्रणालियाँ शामिल हैं। आँकड़ों का एक महत्वपूर्ण स्रोत वाउचर लेवल कंपाइलेशन (वीएलसी) से सृजित डाटा हो सकता है। लेखापरीक्षित इकाई **द्वारा** अनुरक्षित मूलभूत दस्तावेजों के संबंध में सटीकता और पूर्णता के लिए उपलब्ध डाटा की जाँच **द्वारा** लेखापरीक्षा निष्कर्षों का विश्वसनीयता स्तर बढ़ाया जाता है। लेखापरीक्षा दल, इकाई **द्वारा** अनुरक्षित और प्रस्तुत किये गये आँकड़ों की सटीकता सुनिश्चित करने के लिए की गयी जाँच के साक्ष्य अनुरक्षित करेगा।

(iv) **सर्वेक्षण**

4.27 एक एजेंसी की गतिविधियों, आउटपुट्स और परिणामों तथा उनकी गुणवत्ता की समझ प्राप्त करने की एक अन्य **पद्धति** सर्वेक्षण है। यह घटना, घटनाओं के वितरण और अन्तः संबंध तथा शर्तों का मूल्यांकन करने के लिए जनसाधारण से सूचना जुटाने की एक **पद्धति** है।

सामाजिक क्षेत्र के कार्यक्रमों में पूर्वनिर्धारित मानकों पर आधारित विश्वसनीय सर्वेक्षण लेखापरीक्षा परिणामों और निष्कर्षों के अनुपूरक हो सकते हैं जो निष्पादन लेखापरीक्षाओं के महत्व में वृद्धि करते हैं। निष्पादन लेखापरीक्षाओं के लिए चयनित गतिविधियों या कुछ कार्यक्रमों की प्रकृति इस प्रकार की हो सकती है कि योजना चरण के दौरान एक सीमित नमूने का केंद्रित सर्वेक्षण, लेखापरीक्षा उद्देश्यों और मानदण्ड स्थापित करने के लिए अधिक समझ प्रदान कर सकता है। सर्वेक्षण करने तथा सर्वेक्षण की डिजाइन के निर्णय पर महालेखाकार द्वारा दिए गए प्रस्तावों का विभाग के वरिष्ठ प्रबंधन द्वारा अनुमोदन आवश्यक है। हालाँकि, केवल सर्वेक्षणों का परिणाम, लेखापरीक्षा निष्कर्षों का प्राथमिक साक्ष्य नहीं हो सकता। सर्वेक्षण को, प्राथमिक साक्ष्य की सहायता से स्थापित लेखापरीक्षा निष्कर्षों के लिए संपोषक के रूप में उपयोग किया जा सकता है।

(v) **परिणामों का विश्लेषण**

4.28 एक क्षेत्र विशेष में लेखापरीक्षित इकाई की गतिविधि की घटनाओं की जाँच करने से परिणामों का विश्लेषण यह निर्णय करने में सहायता करेगा कि क्या उस क्षेत्र में इकाई का निष्पादन लेखापरीक्षा मानदण्ड से संबंधित है तथा सामान्यतया संतोषजनक है। इसके लिए लेखापरीक्षक को कार्यक्रम में बने आउटपुट-इनपुट मॉडल का मूल्यांकन करने तथा कार्यक्रम की दक्षता सुनिश्चित करने के लिए वास्तविक आउटपुट-इनपुट का विश्लेषण करने की आवश्यकता है। परिणामों के विश्लेषण के लिए प्रत्याशित प्रभाव के प्रति कार्यक्रम के प्रभाव का विश्लेषण आवश्यक होगा।

(vi) **मात्रात्मक विश्लेषण**

4.29 मात्रात्मक विश्लेषण, वस्तुओं को मापने का एक तरीका है। इसमें किसी भी रूप में उपलब्ध डाटा की जाँच शामिल है, यह वित्तीय जैसे आय, राजस्व, बाजार हिस्सेदारी से संबंधित

डाटा हो सकता है अथवा कार्यक्रम के कार्यान्वयन से संबंधित डाटा जैसे लाभार्थियों का विवरण इत्यादि हो सकता है। एक विवरण की व्याख्या करने अथवा पुष्टि करने के लिए लेखापरीक्षकों द्वारा लेखापरीक्षित इकाइयों के डाटा का विश्लेषण किया जा सकता है। गणितीय, आर्थिक, संगणकीय अथवा सांख्यिकीय विश्लेषण कुछ मात्रात्मक तकनीक हैं, जिनका उपयोग लेखापरीक्षकों द्वारा लेखापरीक्षित इकाई के जटिल डाटा का विश्लेषण करते समय किया जा सकता है। उपलब्ध विभिन्न सूचना प्रौद्योगिकी उपकरणों की सहायता से सारे आंकड़ों का विश्लेषण करना काफी हद तक संभव है। इस उद्देश्य के लिए डाटा विश्लेषण तथा अन्य तकनीकों का उपयोग किया जा सकता है। मात्रात्मक विश्लेषण से प्रवृत्तियां, एक विशिष्ट व्यवहार के लिए स्पष्टीकरण तथा अन्य परिणाम उपलब्ध हो सकते हैं।

4.30 तथापि, जब मौलिक परीक्षण की बात आती है तो एक कार्यक्रम अथवा इकाई से जुड़े डाटा एवं सूचना की भारी मात्रा के कारण, संपूर्ण डाटा के साथ कार्य करना संभव नहीं हो सकता। ऐसे मामलों में, नमूना तकनीकों का उपयोग करना अपेक्षित होता है। अत्यधिक यथोचित नमूना पद्धति का निश्चय करने के लिए आंकड़ों की प्रकृति की जाँच की जानी चाहिए। चयनित नमूने तथा नमूना दृष्टिकोण तथा पद्धति को प्रलेखित करना चाहिये तथा इकाई के साथ साझा किया जाना चाहिए।

4.31 एक लेखापरीक्षा नमूने का चयन करते समय, विशिष्ट लेखापरीक्षा उद्देश्यों और आंकड़ों की विशेषता, जिससे नमूना लिया जाना है, को ध्यान में रखना चाहिए। नमूना आकार का निर्धारण करने में यह विचार करना चाहिए कि क्या नमूना जोखिम को स्वीकार्य निम्न स्तर तक कम किया जायेगा। नमूना मर्दों को इस प्रकार चयनित करना चाहिये ताकि यथोचित प्रत्याशा हो कि आंकड़ों में से सभी नमूना इकाइयों के लिए चयन करने का बराबर अवसर है। आंकड़ों, लेखापरीक्षा उद्देश्यों तथा अपनाए गए विश्लेषणात्मक उपकरणों की एकरूपता को ध्यान

में रखते हुए लेखापरीक्षा नमूने के पर्याप्त परीक्षण पर आधारित लेखापरीक्षा निष्कर्षों का बहिर्वसन समस्त लेखापरीक्षा समष्टि को किया जाना होता है।

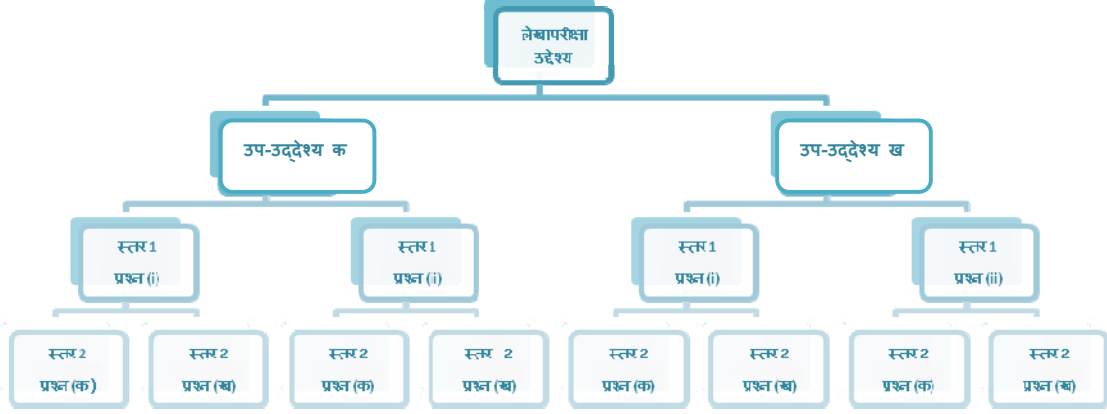
4.32 लेखापरीक्षा पद्धति का चयन, निष्पादन लेखापरीक्षा की योजना बनाने का एक महत्वपूर्ण भाग है। लेखापरीक्षा पद्धति का चयन, लेखापरीक्षा दृष्टिकोण, उद्देश्यों, कार्य की जटिलता तथा लेखापरीक्षा के कार्यान्वयन में लगे संसाधनों को ध्यान में रखकर किया जाता है। लेखापरीक्षा दल को, पहचान की गई किसी गलती के स्वरूप और कारण और विशिष्ट लेखापरीक्षा उद्देश्य एवं लेखापरीक्षा के अन्य क्षेत्रों पर उनके संभावित प्रभाव पर विचार करना चाहिए।

(च) लेखापरीक्षा प्रश्न विकसित करना

4.33 लेखापरीक्षा उद्देश्यों के प्रारूप तथा लेखापरीक्षा मानदण्ड की पहचान के पश्चात, लेखापरीक्षा दल को प्रश्नों की सूची तैयार करनी चाहिए जिसके उत्तर उन्हें चाहिए। लेखापरीक्षा प्रश्न विकसित करने तथा बनाने के अनेक तरीके हो सकते हैं। निष्पादन लेखापरीक्षकों को प्रश्नों की एक व्यापक तथा विस्तृत सूची बनानी चाहिए।

4.34 प्रत्येक लेखापरीक्षा उद्देश्य के अन्तर्गत दो अथवा अधिक उप-उद्देश्य हो सकते हैं। प्रत्येक उद्देश्य/उप-उद्देश्य के अन्तर्गत प्रश्नों का एक विस्तृत अनुक्रम हो सकता है, जिसके परिणामस्वरूप एक पिरामिड अवसंरचना बनती है। अन्तिम स्तर के लेखापरीक्षा प्रश्नों के उत्तर हों अथवा नहीं में होने चाहिए। लेखापरीक्षा उद्देश्यों को लेखापरीक्षा उप उद्देश्यों में विभाजित करने से स्तर 1 तथा स्तर 2 प्रश्नों में प्रत्येक स्तर पर कम से कम 2 प्रश्न होने चाहिए। यदि नहीं, तो प्रश्न की वैधता तथा अन्य स्तर पर कुछ दूसरे प्रश्नों के साथ इसके समावेश की संभावना पर विचार किया जाना चाहिए। लेखापरीक्षा उद्देश्यों को प्रबन्धनीय लेखापरीक्षा प्रश्नों में वर्णित करने के अनेक लाभ होते हैं। यह लेखापरीक्षा प्रश्नों तथा संग्रह किये जाने वाले साक्ष्य

तथा निकाले गए लेखापरीक्षा निष्कर्ष के बीच संबंध स्थापित करने में सहायता करता है। यह विश्लेषण लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स का सृजन करेगा, जिसकी चर्चा बाद में की गयी है।



(ज) लेखापरीक्षा दल के कौशल का निर्धारण तथा बाहरी विशेषज्ञता की आवश्यकता

4.35 निष्पादन लेखापरीक्षा एक ज्ञान आधारित मिशन है। अतः यह आवश्यक है कि निष्पादन लेखापरीक्षकों के पास विशेष योग्यता, कौशल तथा ज्ञान हो। भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानकों में यह प्रावधान किया गया है कि लेखापरीक्षा संस्थानों को लेखापरीक्षकों को अपने कार्य दक्षता से करने में सक्षम बनाने के लिए उन्हें विकसित तथा प्रशिक्षित करना चाहिए तथा लेखापरीक्षा करने से संबंधित नियम पुस्तिकाएं तथा अन्य लिखित दिशानिर्देश, टिप्पणी तथा अनुदेश तैयार करने चाहिए। निष्पादन लेखापरीक्षकों के पास लेखापरीक्षा अधिदेश के प्रभावशाली संपादन के लिए आवश्यक कौशल तथा अनुभव होना चाहिए। **सिद्धान्तों**, **कार्यपद्धति** तथा तकनीकों की समझ को बढ़ाने तथा सुदृढ़ करने के लिए निष्पादन लेखापरीक्षकों के लिए प्रशिक्षण तथा कौशल विकास प्रदान करने वाले कार्यक्रमों को उच्च प्राथमिकता दी जानी चाहिए।

4.36 निष्पादन लेखापरीक्षण के विषयों के विविधतापूर्ण क्षेत्र को देखते हुए, महालेखाकार तथा निष्पादन लेखापरीक्षा दल को लेखापरीक्षा किये जाने के लिए प्रस्तावित कार्यक्रम अथवा इकाई

की अच्छी समझ के लिए एक विशेषज्ञ की रिपोर्टों, विचारों, मूल्यांकनों तथा विवरणों की आवश्यकता हो सकती है। उन्हें योजना के चरण पर ही यह निश्चित करना होगा कि किस पहलू पर विशेषज्ञ की राय की आवश्यकता है। यह लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र को रूपरेखित करने, लेखापरीक्षा उद्देश्यों का निरूपण करने अथवा आकलन हेतु मानदण्डों को चिन्हित करने के स्तर पर हो सकता है। **यद्यपि** महालेखाकार एक विशेषज्ञ के कार्य का उपयोग कर सकता है, फिर भी वह लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में निष्कर्षों के लिए पूरा दायित्व रखता/रखती है। विशेषज्ञ की सेवाओं का उपयोग अथवा उनके कार्य का प्रयोग विभाग के मुख्यालय **द्वारा** समय समय पर अनुमोदित किये गए सामान्य दिशानिर्देशों के अनुसार होगा।

(ज) लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स

4.37 लेखापरीक्षा उद्देश्य, लेखापरीक्षा दृष्टिकोण, लेखापरीक्षा मानदण्ड, डाटा संग्रहण तथा साक्ष्य संग्रहण **पद्धति** इत्यादि निश्चित हो जाने पर, लेखापरीक्षा दल को एक लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स तैयार करना चाहिए। लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स, लेखापरीक्षा उद्देश्यों, संबंधित उप-उद्देश्यों तथा निम्न स्तरीय विस्तृत प्रश्नों पर आधारित निष्पादन लेखापरीक्षा अध्ययन अभिकल्पित करने हेतु एक कठोर, संरक्षित तथा उच्च रूप से केन्द्रित दृष्टिकोण है। इस प्रकार यह क्षेत्रीय कार्य तथा अतिरिक्त विश्लेषण हेतु ढांचा उपलब्ध कराता है। लेखापरीक्षा प्रश्न, जिनके उत्तर अपेक्षित हैं, निश्चित करने पर निष्पादन लेखापरीक्षक से लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स के साथ लेखापरीक्षा प्रश्नों के उत्तर खोजने की प्रक्रिया संलग्न करने की अपेक्षा भी की जाती है। परिभाषित लेखापरीक्षा उद्देश्यों के संदर्भ में लेखापरीक्षा विचार/निष्कर्षों के समर्थन के लिए अपेक्षित साक्ष्य के प्रकार एवं स्रोत के साथ-साथ यह डाटा संग्रहण तथा विश्लेषण **पद्धति** को भी दर्शाता है। यह सुनिश्चित करने के लिए कि सभी चिन्हित लेखापरीक्षा मुद्दों को कवर किया गया है, लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स पर योजना, जॉच तथा रिपोर्टिंग चरणों पर शुरू से अंत तक विचार किया जाता है। एक बार जॉच चरण पूरा हो जाने पर,

लेखापरीक्षा दल को उचित रूप से लेखापरीक्षा डिज़ाइन मैट्रिक्स को लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स से जोड़ना चाहिए जैसा कि अध्याय 5 में चर्चा की गई है। लेखापरीक्षा डिज़ाइन मैट्रिक्स का नमूना यहां नीचे भी दिया गया है:

लेखापरीक्षा डिज़ाइन मैट्रिक्स

लेखापरीक्षा उद्देश्य/उप उद्देश्य (1)	लेखापरीक्षा प्रश्न (2)	लेखापरीक्षा मानदण्ड (3)	साक्ष्य (4)	डाटा संग्रहण तथा विश्लेषण पद्धति (5)

लेखापरीक्षा डिज़ाइन मैट्रिक्स, प्रारंभिक अध्ययन के दौरान योजना चरण में प्राप्त की गई सूचना तथा ज्ञान के आधार पर तैयार की जाती है। जब एवं जैसे ही लेखापरीक्षा दल को लेखापरीक्षा विषय वस्तु का और अधिक गहन ज्ञान प्राप्त होता है उन्हें लेखापरीक्षा डिज़ाइन मैट्रिक्स को **अद्यतित** करने के लिए प्रोत्साहित किया जाता है। एक सु-परिकल्पित लेखापरीक्षा डिज़ाइन मैट्रिक्स के फलस्वरूप सक्षम आयोजन एवं प्रभावशाली लेखापरीक्षा होती है, जिससे लेखापरीक्षित इकाइयों तथा कार्यकारी को उच्चतम आश्वासन प्राप्त होता है। अतः प्रत्येक लेखापरीक्षा उद्देश्य के लिए एक लेखापरीक्षा डिज़ाइन मैट्रिक्स तैयार करना वांछनीय है।

(झ) समय सारणी तथा संसाधन स्थापित करना

4.38 किसी निष्पादन लेखापरीक्षा का परिणाम लेखापरीक्षा दल तथा कार्यकलाप योजना पर निर्भर होगा। इसके लिये समयसारणी तथा आवश्यक संसाधन निश्चित करना महत्वपूर्ण है। महत्वपूर्ण कारकों में लेखापरीक्षा पूरा होने का प्रत्याशित समय तथा वह तरीका शामिल है जिससे लेखापरीक्षा आयोजित की गई है। एक लेखापरीक्षा की योजना बनाने में उपयुक्त लेखापरीक्षा दल का चयन अत्यधिक महत्वपूर्ण घटक है। लेखापरीक्षा प्रक्रिया के भाग के रूप में किए जाने वाले विभिन्न कार्यकलापों के लिए प्रस्तावित समय सीमा के साथ एक विशिष्ट दल के चयन के लिए

विचारों को योजना दस्तावेजों में दर्ज किया जाना चाहिए। इन समय सीमाओं के प्रति प्रगति की निगरानी की जानी चाहिए। महालेखाकार यह सुनिश्चित करने के लिए उत्तरदायी होगा कि निष्पादन लेखापरीक्षा समय पर पूरी की गई है। अपेक्षित समय तथा लगाए गए वास्तविक समय की तुलना की जानी चाहिए तथा अन्तर्गो को सक्षम प्राधिकारी से अनुमोदित कराना चाहिए।

4.39 लेखापरीक्षा के लिए स्थापित मुख्य लक्ष्य प्रगति के निर्धारण हेतु आधार बनेंगे। यह सुदृढ़ता से परामर्श योग्य है कि लेखापरीक्षा दल समय सीमाओं के अन्दर कार्य को पूरा करने के लिए उनके अपने कार्यक्रम में रूपान्तरण, अनुमोदन तथा संभावित विलम्बों के लिए समय निर्धारित करे।

(अ) लेखापरीक्षा की सूचना

4.40 लेखापरीक्षित इकाइयों को लेखापरीक्षा शुरू होने से पहले ही लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र तथा परिसीमा के साथ नियोजित निष्पादन लेखापरीक्षा करने के अभिप्राय के बारे में अवश्य सूचित किया जाना चाहिए। सूचना में लेखापरीक्षा दल का गठन, चयनित उप इकाईयाँ, यदि पहले ही निश्चित की जा चुकी है, तथा संभावित समय एवं कार्यक्रम भी शामिल होना चाहिए। सूचना, प्रबन्धन की जवाबदेही तथा लेखापरीक्षा कार्य को सफलतापूर्वक पूरा करने हेतु उनके सहयोग के अनुरोध के साथ भेजी जा सकती है। इसकी पावती हेतु अनुरोध किया जा सकता है तथा इसे अभिलेख पर रखा जा सकता है।

उद्देश्यों तथा मानदण्ड का परिमार्जन अथवा परिसीमन

4.41 ऐसे कठिन वातावरण के मद्देनजर जिसमें हम कार्य करते हैं, लेखापरीक्षा पूरी करने हेतु आवश्यक सूचना संग्रह करने के लिए, जैसे जैसे लेखापरीक्षा आगे बढ़ती है, लेखापरीक्षा के उद्देश्यों को परिमार्जित करना आवश्यक हो सकता है। उद्देश्यों/मानदण्डों में ऐसे परिवर्तनों के

लिए कारणों को रिकार्ड किया जाना चाहिए तथा सक्षम प्राधिकारी का अनुमोदन प्राप्त किया जाना चाहिए। संशोधित उद्देश्यों तथा मानदण्डों को उचित रूप से लेखापरीक्षित इकाई अथवा कार्यकारी की जानकारी में भी लाया जाना चाहिए।

लेखापरीक्षा कार्यक्रम में लचीलापन

4.42 एक लेखापरीक्षा कार्यक्रम को विकसित करते समय सभी आकस्मिकताओं की प्रत्याशा करना संभव नहीं होगा। लेखापरीक्षा की प्रारंभिक अवस्थाओं में, लचीलापन रखते हुए लेखापरीक्षा कार्यक्रम की समीक्षा करने की आवश्यकता होती है। लेखापरीक्षा मामलों के लिए अभिगम की रूपरेखा कार्यक्रम शुरू करने हेतु बेहतर है लेकिन जैसे जैसे लेखापरीक्षा आगे बढ़ती है तो इसमें संशोधन और **वृद्धि** की जाये।

4.43 महालेखाकार को उसके प्रबंधकीय नियंत्रण के अधीन अथवा विभाग के अन्तर्गत विभिन्न प्रबंधन नियंत्रणों के अधीन जब विभिन्न व्यक्ति विभिन्न स्थानों पर लेखापरीक्षा करते हैं, तो समवर्ती रूप से अन्य लेखापरीक्षा दलों के साथ अभिगम और अतिरिक्त जाँच एवं निष्कर्षों में सभी महत्वपूर्ण परिष्करणों को साझा करने के लिए अवसर उपलब्ध कराना चाहिए। महत्वपूर्ण क्षेत्रीय लेखापरीक्षा अनुभवों को साझा करने की प्रणाली को प्रलेखित किया जाना चाहिए और समीक्षा की जानी चाहिए।

5. निष्पादन लेखापरीक्षा का कार्यान्वयन

5.1 इस अध्याय में निष्पादन लेखापरीक्षा के कार्यान्वयन के दौरान लेखापरीक्षा दल द्वारा अनुसरण किये जाने वाली पद्धतियों और क्रियाविधियों को दिया गया है। इसमें निष्पादन लेखापरीक्षा की क्षेत्रीय स्तर पर की जाने वाली अवस्थाओं को शामिल किया गया है अर्थात् लेखापरीक्षा आयोजन के पश्चात् लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों को विकसित करने के स्तर तक की अवस्थायें निष्पादन लेखापरीक्षा के कार्यान्वयन की प्रक्रिया के अन्तर्गत एन्ट्री कांफ्रेंस, लेखापरीक्षा आबन्ध पत्र जारी करना, आंकड़े संग्रहण की प्रक्रिया, लेखापरीक्षा साक्ष्य संग्रहण और लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों का विकास आते हैं।

एन्ट्री कांफ्रेंस

5.2 लेखापरीक्षा की शुरुआत पर महालेखाकार द्वारा संबंधित विभाग के सचिव के साथ निष्पादन एन्ट्री कांफ्रेंस आयोजित की जाती है। जहाँ एक से अधिक विभाग/एजेन्सी शामिल हैं, सभी एजेन्सियों/विभागों से प्रतिनिधित्व पर जोर दिया जाना चाहिए। इस कांफ्रेंस का उद्देश्य लेखापरीक्षित इकाई को लेखापरीक्षा उद्देश्यों, लेखापरीक्षा दृष्टिकोण तथा समय सीमा, जिसमें लेखापरीक्षा की जानी अपेक्षित है, के साथ लेखापरीक्षा किये जाने वाले क्षेत्रों के विषय में सूचना देना है। लेखापरीक्षा मानदण्ड/मानकों/प्रतिमानों, जिनको निष्पादन लेखापरीक्षा के आयाम बनाया जाएगा, पर भी चर्चा की जानी चाहिए। संपर्क अधिकारियों के नामांकन, अभिलेखों की प्रस्तुति, संयुक्त निरीक्षणों का प्रबन्धन, फोटोग्राफ इत्यादि सहित लेखापरीक्षा साक्ष्यों का प्रमाणीकरण, लेखापरीक्षा टिप्पणियों को जारी करना, उत्तरों की प्राप्ति हेतु समय-सीमा तथा अन्य समस्त प्रबन्धों सहित लेखापरीक्षा के संचालन के लिए प्रोटोकॉल स्थापित किया जाता है। यह कांफ्रेंस विषयवस्तु पर लेखापरीक्षित इकाई की चिन्ताओं पर चर्चा करने हेतु अवसर भी प्रदान करती है।

एन्ट्री कांफ्रेंस कार्यवाही का कार्यवृत्त तैयार करते हुए इसे लेखापरीक्षिती इकाई के साथ साझा किया जाना चाहिए तथा पावती हेतु अनुरोध किया जाना चाहिए।

आबन्ध पत्र जारी करना

5.3 महालेखाकार तथा लेखापरीक्षा दल से पूरे निष्पादन लेखापरीक्षा चक्र के दौरान विभिन्न स्तरों पर इकाई के साथ सम्प्रेषण करने की अपेक्षा की जाती है। लेखापरीक्षा प्रारम्भ करने से पूर्व महालेखाकार को लेखापरीक्षा के लिए समय सीमा और लेखापरीक्षा के लिए चयनित इकाइयों को लेखापरीक्षा के प्रारम्भ करने के बारे में सूचित करते हुए इकाई के सचिव/मुख्य कार्यकारी को एक आबन्ध पत्र भेजना चाहिए और लेखापरीक्षा दल को दस्तावेज और सूचना उपलब्ध कराने के लिए कार्यकारी अधिकारियों और क्षेत्रीय इकाइयों को आवश्यक निर्देश जारी करने के लिए अनुरोध करना चाहिए। यह एन्ट्री कांफ्रेंस के कार्यवृत्त के सार की पुष्टि करने के एक अवसर के रूप में कार्य करेगा। यदि अपरिहार्य कारणों से एन्ट्री कांफ्रेंस आयोजित नहीं की जा सकी, तो आबन्ध पत्र एन्ट्री कांफ्रेंस से अपेक्षित सूचना देने हेतु एक माध्यम भी उपलब्ध कराएगा।

क्षेत्रीय लेखापरीक्षा प्रक्रिया

5.4 क्षेत्रीय लेखापरीक्षा प्रक्रिया में, बताए गए लेखापरीक्षा उद्देश्यों के संबंध में डाटा संग्रह करने, व्याख्या करने तथा विश्लेषण करने तथा पूर्व अवधारित मानदण्ड के प्रति उनके मूल्यांकन करने के लिए किये गए प्रयास शामिल होते हैं। क्षेत्रीय लेखापरीक्षा प्रक्रिया में शामिल कार्यों पर आगामी पैराग्राफों में चर्चा की गई है।

एन्ट्री बैठक

5.5 एन्ट्री कांफ्रेंस के अलावा, लेखापरीक्षा दलों को लेखापरीक्षा के लिये चयनित इकाइयों की लेखापरीक्षा शुरू करने से पहले इकाइयों के प्रमुखों के साथ एन्ट्री बैठक भी आयोजित करनी चाहिए। इन बैठकों के दौरान, लेखापरीक्षा दल को लेखापरीक्षा के उद्देश्य, प्रयोजन, समयसीमा

तथा लेखापरीक्षा हेतु चयनित इकाई के प्रमुख से अपेक्षित सहयोग का वर्णन करना चाहिए। ऐसी एन्ट्री बैठक का कार्यवृत्त तैयार किया जाना चाहिए तथा लेखापरीक्षित इकाई के साथ साझा किया जाना चाहिए तथा पावती हेतु अनुरोध किया जाना चाहिए।

डाटा संग्रहण तथा विश्लेषण

5.6 डाटा संग्रहण एक बार, आवर्ती अन्तरालों पर अथवा निरंतर मापन द्वारा किया जा सकता है, जैसी भी आवश्यकता हो। सूचना, प्रत्यक्ष साक्ष्य, दस्तावेज (लिखित विवरणों सहित), मौखिक परिसाक्ष्यों (साक्षात्कार) अथवा अन्य साधनों के आधार पर एकत्र की जा सकती है जो लेखापरीक्षा के उद्देश्यों पर निर्भर करता है। प्राप्त किये जाने वाले विभिन्न प्रकार के डाटा को पर्याप्तता, वैधता, विश्वसनीयता, प्रासंगिकता तथा उपयुक्तता के अर्थों में व्याख्या योग्य तथा न्यायोचित होना चाहिए। प्रायः एक विशाल डाटा (अन्यों द्वारा प्रस्तुत सामग्री विशेषकर लेखापरीक्षित इकाई द्वारा) का प्रयोग किया जाता है, तथापि लेखापरीक्षक प्रश्नावलियों, सर्वेक्षणों तथा प्रत्यक्ष पर्यवेक्षण की सहायता से निश्चित डाटा (इसकी अपनी संसाधन सामग्री) भी सृजित कर सकते हैं।

5.7 डाटा संग्रहण तथा प्रलेखन में गुणवत्ता बहुत महत्वपूर्ण है। यह महत्वपूर्ण है कि लेखापरीक्षक विभिन्न स्रोतों से सूचना चाहते हैं, चूंकि संगठन, एक संगठन में व्यक्ति, विशेषज्ञ तथा रुचि रखने वाले पक्षों के पास प्रस्तुत करने हेतु अलग अलग परिप्रेक्ष्य एवं तर्क होते हैं। मोटे तौर पर कहा जाए तो डाटा, सूचना तथा ज्ञान आदि एक दूसरे से जुड़ी समान अवधारणाएं हैं। डाटा प्राथमिक तथ्य होते हैं। डाटा, जिसे संकलित किया गया है, को सूचना में रूपान्तरित किया जाता है। सूचना, जिसका विश्लेषण किया जाता है और समझा जाता है, वह ज्ञान बन जाएगी। एक लेखापरीक्षा के दौरान विभिन्न प्रयोजनों के लिए डाटा संग्रहित किया जा सकता है जैसे सीखने की प्रक्रिया के भाग के रूप में, अथवा एक परिणाम या समस्या का विश्लेषण एवं विवरण देने हेतु।

5.8 लेखापरीक्षा दल को लेखापरीक्षा उद्देश्यों की पूर्ति हेतु लेखापरीक्षित इकाई से आवश्यक कार्यकारी तथा प्रशासनिक फाइलों के रूप में अभिलेख तथा अन्य सूचना मंगवानी पड़ती है। अपेक्षित अभिलेख, एन्ट्री कांफ्रेंस तथा एन्ट्री बैठक में परिभाषित प्रोटोकॉल के अनुसार उन्हें उपलब्ध कराने के लिए उत्तरदायी प्राधिकारी से, एक समयोचित ढंग से मंगवाए जाने चाहिए। लेखापरीक्षित इकाई द्वारा दी गई सूचना (जैसे निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में अनुबन्धों को भरना) के स्रोत तथा दस्तावेज के संदर्भ में तदनुसार नमूना जाँच की जा सकती है। फाइल जाँच, निष्पादन लेखापरीक्षाओं का आधार बनती है। फाइलों में साक्ष्य के प्रकारों की विस्तृत श्रेणी होती है, जैसे अधिकारियों के निर्णय, कार्यक्रम लाभार्थियों के 'मामला अभिलेख' तथा सरकारी कार्यक्रमों के अभिलेख। एक निष्पादन लेखापरीक्षा के शुरुआत में ही अभिलेखों के स्वरूप, स्थान तथा उपलब्धता को स्थापित करना महत्वपूर्ण है ताकि उनकी प्रभावी ढंग से जाँच की जा सके।

5.9 सामान्य अनुभव पर आधारित, सूचना संग्रह प्रक्रिया में निम्नलिखित घटकों के मध्य अन्तर करना महत्वपूर्ण है:

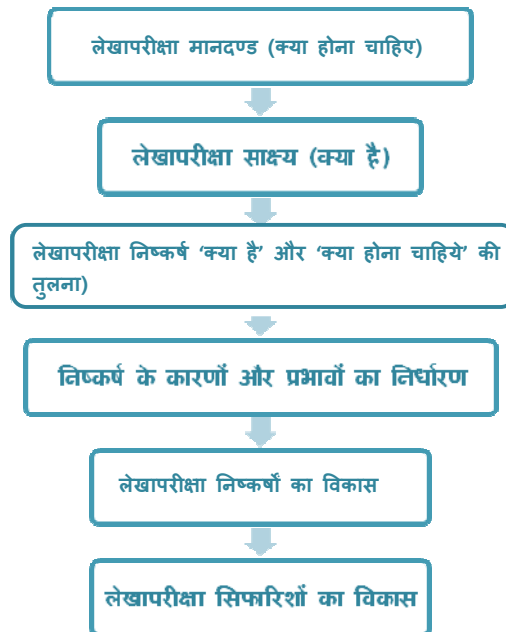
- दस्तावेजों, फाइलों इत्यादि के रूप में अभिलेख।
- तैयार किये गये ऐसे प्रश्न, जिनका उत्तर लेखापरीक्षा द्वारा दिया जायेगा।
- प्रश्न समूह का उत्तर देने के लिए आवश्यक डाटा संग्रहण तकनीक (प्रलेखन, बैठकों, प्रश्नावलियों, साक्षात्कारों इत्यादि का अध्ययन)।
- लेखापरीक्षा कार्यक्रम, अर्थात् जाँच पड़ताल का प्रकार जो डाटा संग्रह के लिए आवश्यक है (जैसे नमूना चयन, मामले का अध्ययन, अनुषंगी विश्लेषण, पूछताछ, 'पूर्व तथा पश्चात विश्लेषण' तुलनात्मक मूल्यांकन इत्यादि)।
- संग्रह किये गए डाटा पर लागू किया गया मात्रात्मक तथा गुणात्मक विश्लेषण (संग्रहीत सूचना के गहन विश्लेषण हेतु)।

5.10 अधिकतर लेखापरीक्षाओं में यह समझने अथवा व्याख्या करने के लिए कि क्या देखा गया, विश्लेषण के कई प्रकार शामिल होते हैं। यह और अधिक विस्तृत सांख्यिकीय विश्लेषण, लेखापरीक्षा दल में निष्कर्षों पर चर्चा, प्रलेखन तथा वर्किंग पेपर इत्यादि के अध्ययन के रूप में किया जा सकता है। विश्लेषण में कभी कभी एक अथवा अधिक विषयों के बीच निष्कर्षों की तुलना की आवश्यकता होती है जैसे विषय जो अच्छी प्रकार कार्य करते हैं तथा वे जो कम अच्छी तरह से कार्य करते हैं, तथा एक या अधिक विषय तथा उनका विहंगावलोकन एवं एक लेखापरीक्षित क्षेत्र तथा अन्य राज्यों में समान लेखापरीक्षा क्षेत्र/डाटा विश्लेषण की कुछ **पद्धतियों** का वर्णन अध्याय 4 में किया गया है। विश्लेषण के अन्तिम चरण में विभिन्न प्रकार के स्रोतों से प्राप्त परिणामों को मिलाया जाता है। लेखापरीक्षा दल को डाटा विश्लेषण करते समय एवं उसकी तकनीक अथवा उपकरण अपनाते समय लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स का संदर्भ लेना चाहिए।

लेखापरीक्षा निष्कर्ष तथा परिणाम विकसित करना

5.11 लेखापरीक्षा निष्कर्ष, लेखापरीक्षा उद्देश्यों को संतुष्ट करने के लिए लेखापरीक्षक **द्वारा** संग्रह किए गए विशिष्ट साक्ष्य हैं। लेखापरीक्षा निष्कर्षों में निम्नलिखित तत्व शामिल हैं: *मानदण्ड* ('क्या होना चाहिए'), *स्थिति* ('क्या है') तथा *प्रभाव* ('युक्तियुक्त तथा तार्किक भविष्य प्रभाव के साथ देखे गए परिणाम क्या हैं'), *कारण* ('मानकों अथवा मानदण्डों से विचलन क्यों हैं') जब समस्या पाई जाती है। तथापि, एक लेखापरीक्षा में सभी चारों तत्व हमेशा अपेक्षित नहीं होते; उदाहरण के लिए, 'मानदण्ड' को समस्या उन्मुख दृष्टिकोण में हमेशा विशिष्ट रूप से संबोधित नहीं किया जाता। परिणाम, लेखापरीक्षक **द्वारा** निष्कर्षों के कारणों तथा प्रभावों के विश्लेषण के पश्चात उन निष्कर्षों से उत्पन्न विवरण हैं और सिफारिशें, लेखापरीक्षक **द्वारा** लेखापरीक्षा उद्देश्यों से संबंधित सुझाई गई कार्रवाईयां हैं।

5.12 लेखापरीक्षा डिजाईन मैट्रिक्स को लेखापरीक्षा के प्रत्येक स्तर पर उचित रूप से **अद्यतित** किया जाना चाहिए क्योंकि यह प्रारंभ में आरंभिक अध्ययन के दौरान प्राप्त की गई सीमित जानकारी के आधार पर तैयार किया गया होता है तथा इसे लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स के साथ भी जोड़ा जाना चाहिए जैसा कि पैरा संख्या 5.19 में परिभाषित है। लेखापरीक्षा निष्कर्षों तथा परिणामों को विकसित करते समय, न केवल विचलनों की संख्या का बल्कि नमूना जाँच किये गए मामलों की कुल संख्या तथा आंकड़ों के आकार का भी संदर्भ लिया जाता है। खराब व्यवहार के चिन्हित क्षेत्रों का समाधान करने के लिए साक्ष्यों के विश्लेषण, निष्कर्ष विकसित करने तथा सिफारिशें प्रस्तुत करने की प्रक्रिया को निम्नलिखित रेखाचित्र में सारांशीकृत किया गया है।



5.13 लेखापरीक्षा निष्कर्ष मानदण्ड के साथ साक्ष्य की तुलना करके निकाले जाते हैं। ये लेखापरीक्षा के दौरान संग्रह की गई सूचना के विश्लेषण पर आधारित होते हैं। मुद्दे की प्रकृति तथा जटिलता के अतिरिक्त विश्लेषण से लेखापरीक्षा परिणाम का विकास होता है। ये परिणाम उद्देश्यों, तार्किकता तथा परियोजना विशेष के मानकों एवं मानदण्ड पर आधारित होने चाहिए। लेखापरीक्षा परिणाम, निष्पादन लेखापरीक्षा के विभिन्न चरणों के माध्यम से विकसित तथा

मूल्यांकित किये जाने चाहिए। योजना चरण में अथवा प्रारंभिक अध्ययन के दौरान चिन्हित किये गये संभावित परिणामों पर लेखापरीक्षा के दौरान विस्तृत जाँच के चरण में कार्रवाई की जानी चाहिए। इसके अतिरिक्त, लेखापरीक्षा दल को यह सुनिश्चित करना चाहिए कि त्रुटि एक छिट-पुट दृष्टान्त है अथवा एक सामान्य या प्रणालीगत समस्या का प्रतिनिधित्व करती है। इस तथ्य के कारण कि लेखापरीक्षा साक्ष्य प्रकृति में निर्णायक (सही/गलत) होने के बजाए प्रत्यायक (परिणाम के प्रति इशारा करते हैं कि) हो सकते हैं, परिणामों के लिए लेखापरीक्षा प्रश्नों का उत्तर देने में व्याख्या तथा महत्वपूर्ण निर्णय के प्रयोग की आवश्यकता भी हो सकती है। सही होने की आवश्यकता को इस प्रकार मापा जाना चाहिए कि वह वरिष्ठ प्रबंधन की सहभागिता के उद्देश्य से युक्तियुक्त, मितव्ययी तथा सुसंगत हो।

5.14 लेखापरीक्षा दल, कारण एवं प्रभाव श्रृंखला को चिन्हित कर सकता है तथा उनके पास श्रृंखला के विभिन्न बिन्दुओं पर निष्कर्षों तथा परिणामों की रिपोर्टिंग का विकल्प है। इस स्थिति में, लेखापरीक्षक को श्रृंखला में सबसे अधिक गंभीर कमियों का उल्लेख करना चाहिए।

5.15 लेखापरीक्षा परिणाम यह पुष्टि करेंगे कि क्या इकाई का निष्पादन निर्धारित किये गए मानदण्ड के संदर्भ में संतोषजनक था अथवा नहीं। यदि यह पर्याप्त नहीं था, तो वे या तो प्रणालीगत कमी अथवा उत्तरदायी व्यक्ति, कारण और यदि निश्चित किये जाने योग्य हों, तो लेखापरीक्षा की विषयवस्तु पर समस्या के प्रभाव की ओर इंगित करेंगे।

सिफारिशें विकसित करना

5.16 सभी निष्पादन लेखापरीक्षाएं सुविचारित सिफारिशों के साथ पूरी होनी चाहिए जो प्रबंधन के उत्तरदायित्वों को अधिकार में लिए बिना ही, लेखापरीक्षा परिणामों अथवा सामान्य सत्य के दर्शाये गए संस्करणों को आगे बढ़ाएं तथा स्पष्ट रूप से संभावित उपायों की व्याख्या करें। सिफारिशें विकसित करने हेतु निष्कर्ष के मूलभूत कारण को चिन्हित किया जाना चाहिए, क्योंकि यह सिफारिश के लिए आधार बनाता है। कारण वह है जिसे यदि परिवर्तित किया जाए तो वह

समान निष्कर्षों को रोकेगा।

5.17 सिफारिशें, लेखापरीक्षा निष्कर्षों के कारण की पहचान से उत्पन्न होती हैं, जिनका समाधान इकाई अथवा कार्यकारी द्वारा किया जाना चाहिए। सिफारिशें सृष्टि तथा मूल्यवान होनी चाहिए। यह स्पष्ट होना चाहिए कि सिफारिश द्वारा किसका समाधान किया गया है, पहल करने के लिए कौन उत्तरदायी है तथा सिफारिश का क्या अर्थ है अर्थात् वे कैसे बेहतर निष्पादन में योगदान देंगी। सिफारिशें व्यवहारिक होनी चाहिए तथा उन इकाइयों को सम्बोधित होनी चाहिए जिनके पास उनके कार्यान्वयन हेतु उत्तरदायित्व तथा क्षमता है।

5.18 सिफारिशें स्पष्ट होनी चाहिए तथा एक तार्किक एवं युक्तिसंगत ढंग से प्रस्तुत की जानी चाहिए। वे लेखापरीक्षा उद्देश्यों, निष्कर्षों तथा परिणमों से जुड़ी होनी चाहिए। प्रतिवेदन की पूरी विषय वस्तु के साथ उनसे पाठक को यह प्रतीत होना चाहिए कि वे सरकारी संचालनों तथा कार्यक्रमों के संचालन में महत्वपूर्ण सुधार करने वाली हैं जैसे लागतों को कम करके तथा सेवाओं के प्रशासन को सरल करके, सेवाओं की गुणवत्ता तथा मात्रा को बढ़ाकर, अथवा समाज के लिए सेवाओं की प्रभावशीलता, प्रभाव अथवा लाभों में सुधार करके। कभी-कभी कारण, लेखापरीक्षा के तहत इकाई के नियंत्रण से बाहर का हो सकता है, उस मामले में सिफारिश को लेखापरीक्षित इकाई से बाहर शासन तंत्र का ध्यान आकृष्ट करना चाहिए। कुछ मामलों में विभिन्न वैकल्पिक प्रस्तावों के लिए एवं उनके प्रति तर्क प्रस्तुत करना भी महत्वपूर्ण होता है। मूलभूत तर्कों का अनुसरण करते हुए, पाठक लेखापरीक्षा निष्कर्षों के कारण की पहचान से उत्पन्न अन्तिम सिफारिशों को समझने के लिए ज्यादा सक्षम होगा, जिसे इकाई द्वारा संबोधित किया जाना चाहिए।

लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स

5.19 लेखापरीक्षा दल को सिफारिशों के कार्यान्वित किये जाने के मामले में प्रत्याशित लाभों के साथ साथ अच्छी प्रणालियों तथा संभाव्य लेखापरीक्षा सिफारिश की तुलना में लेखापरीक्षा

निष्कर्षों को दर्शाते हुए एक लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स तैयार करने के लिए प्रोत्साहित किया जाता है। यह लेखापरीक्षा उद्देश्यों, मानदण्ड, लेखापरीक्षा टिप्पणी और इससे उत्पन्न होने वाली सिफारिशों के बीच संबंध उपलब्ध करने के लिए बनाया गया है। लेखापरीक्षा दल को लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स को लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स के साथ जोड़ना चाहिए और प्रत्येक लेखापरीक्षा उद्देश्य, जहाँ टिप्पणियाँ दर्ज की गई हैं, के प्रति मसौदा प्रतिवेदन की अध्याय संख्या के साथ पैरा संख्या का उल्लेख भी करना चाहिए। यह लेखापरीक्षा दल और उन्हें जो उनके कार्य की समीक्षा करने के लिए उत्तरदायी हैं, यह सुनिश्चित करने में सहायता करेगा कि पूरा किया गया लेखापरीक्षा कार्य सुनियोजित है।

मैट्रिक्स का नमूना नीचे दिया गया है :

लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स

निष्कर्ष						परिणाम	सिफारिशें
उद्देश्य/ उप उद्देश्य	लेखापरीक्षा प्रश्न	मानदण्ड	साक्ष्य	कारण	प्रभाव		

एक्जिट बैठक

5.20 लेखापरीक्षा दल के प्रमुख अथवा प्रभारी दल अधिकारी को लेखापरीक्षा सम्पन्न होने पर लेखापरीक्षा परिणामों तथा सिफारिशों पर लेखापरीक्षित इकाई के प्रभारी अधिकारी की टिप्पणियाँ प्राप्त करने के लिए, यदि लेखापरीक्षा ज्ञापनों की प्रतिक्रिया में पहले प्राप्त नहीं हुई हैं, उसके साथ एक एक्जिट बैठक आयोजित करनी चाहिए। ऐसी एक्जिट बैठक का कार्यवृत्त तैयार किया जाना चाहिए तथा लेखापरीक्षित इकाई से साझा किया जाना चाहिए एवं पावती हेतु अनुरोध करना चाहिए।

पर्यवेक्षण

5.21 चयनित विषयों की निष्पादन लेखापरीक्षा के कार्यान्वयन के पर्यवेक्षण में यह सुनिश्चित किया जायेगा कि लेखापरीक्षा इन दिशानिर्देशों के प्रावधानों और लेखापरीक्षा योजना के अनुसार निष्पादित की गई है। यह भी सुनिश्चित किया जायेगा कि प्रक्रिया लेखापरीक्षा उद्देश्यों और लेखापरीक्षा मानदण्ड पर केन्द्रित है और मानदण्ड एवं लेखापरीक्षा कार्यक्रम का परिष्करण आवश्यकतानुसार किया गया है। समूह अधिकारियों द्वारा समवर्ती पर्यवेक्षण इस उद्देश्य को पूरा करेगा और यह सुनिश्चित करेगा कि उनका हस्तक्षेप जहाँ आवश्यक है वहाँ शीघ्रता से लागू किया गया है। महालेखाकार को एक मध्यावधि समीक्षा करनी चाहिए जिससे यह सुनिश्चित हो सके कि कार्य, योजना के अनुसार किया जा रहा है तथा यदि आवश्यक हो तो क्षेत्रीय लेखापरीक्षा दलों को समय पर दिशानिर्देश उपलब्ध कराये जा सकें।

5.22 उन मामलों में जहाँ निष्पादन लेखापरीक्षा एक या अधिक महालेखाकारों के प्रशासनिक और तकनीकी नियंत्रण के अन्तर्गत विभिन्न दलों द्वारा की गई है वहाँ एक या अधिक मध्यावधि कार्यशालाएं अभिगम और तकनीकों की सुसंगति को सुनिश्चित करने में सहायता कर सकती हैं। जहाँ आवश्यक हो, वहाँ विभिन्न लेखापरीक्षा नियंत्रणों के अन्तर्गत बहुत से दलों द्वारा की गयी निष्पादन लेखापरीक्षा के परिणामों पर कार्यशाला, सुसंगत लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों को अन्तिम रूप देने के लिए आयोजित की जा सकती है।

5.23 विभाग के वरिष्ठ प्रबंधन द्वारा निष्पादन लेखापरीक्षा के कार्यान्वयन पर गुणवत्ता नियंत्रण और पर्यवेक्षण, कार्यान्वयन दिशानिर्देशों के अनुमोदन, आवर्ती कार्य प्रगति रिपोर्टों और मध्यावधि कार्यशालाओं के दौरान मार्गदर्शन के माध्यम से उपलब्ध कराया जाता है।

6. साक्ष्य एवं प्रलेखन

6.1 लेखापरीक्षा साक्ष्य, लेखापरीक्षा निष्कर्षों के समर्थन के लिए एकत्र और उपयोग की गई सूचना है। यह टिप्पणियों को विकसित करने और लेखापरीक्षा उद्देश्यों के निष्कर्षों के लिए तथ्यपूर्ण आधार है। यह साक्ष्य ही है जिसे सिफारिशों का सृजन करने वाली सभी टिप्पणियों सहित लेखापरीक्षा प्रतिवेदन की विषयवस्तु का समर्थन करना चाहिए।

भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानक

6.2 भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानकों के अनुसार:

‘लेखापरीक्षाधीन संगठन, कार्यक्रम, कार्यकलाप अथवा कार्य से संबंधित लेखापरीक्षक के निर्णय और निष्कर्षों का समर्थन करने के लिए सक्षम, सुसंगत और समुचित साक्ष्य प्राप्त किये जाने चाहिए।

लेखापरीक्षण मानक पुनः इस पर बल देते हैं कि

- (i) डॉटा संग्रहण और नमूना तकनीकों का चयन ध्यानपूर्वक किया जाना चाहिए;
- (ii) लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा साक्ष्य एकत्र करने के लिए तकनीकों और प्रक्रियाओं जैसे निरीक्षण, अवलोकन, जांच और पुष्टि की पर्याप्त समझ होनी चाहिए; और
- (iii) साक्ष्य, सक्षम, **सम्बद्ध** और समुचित तथा यथासम्भव प्रत्यक्ष होने चाहिए।

साक्ष्य की सक्षमता, **संबद्धता** और पर्याप्तता की धारणा का, निष्पादन लेखापरीक्षा के संदर्भ में, वर्णन नीचे किया गया है।

सक्षमता

6.3 एक साक्ष्य तभी सक्षम होता है जब वह *वैध* और *विश्वसनीय* होता है और जिस वस्तु को वह निरूपित करना चाहता है उसे वास्तव में निरूपित करता है। ऐसे कुछ कारक, जो विश्वसनीयता की दृष्टि से साक्ष्य के निर्धारण में सहायक हो सकते हैं, नीचे दिए गए हैं:

- क्या कोई साक्ष्य अन्य स्रोतों से प्राप्त विभिन्न प्रकार के साक्ष्यों की सहायता से परिपुष्ट है;

- दस्तावेज़ी साक्ष्य, मौखिक साक्ष्य से अधिक विश्वसनीय हैं;
- प्रत्यक्ष अवलोकन के माध्यम से प्राप्त साक्ष्य, अप्रत्यक्ष रूप से प्राप्त साक्ष्य की तुलना में अधिक विश्वसनीय हैं;
- इकाई के द्वारा सृजित सूचना की विश्वसनीयता, इकाई के अन्तर्गत आन्तरिक नियंत्रण प्रणाली की विश्वसनीयता का कार्य है;
- मौखिक साक्ष्य, जिसकी लिखित रूप में पुष्टि कर दी जाती है, केवल मौखिक साक्ष्य की तुलना में अधिक विश्वसनीय है; और
- मूल दस्तावेज़ों की तुलना में छायाप्रतियों के कम विश्वसनीय होने के कारण, छाया प्रतियों के स्रोत को नोट करके निर्दिष्ट किया जाना चाहिए और जहां तक सम्भव हो सके छाया प्रतियां प्रमाणित होनी चाहिए।

सम्बद्धता

6.4 कोई साक्ष्य तभी **संबद्ध** होता है जब उसका लेखापरीक्षा उद्देश्यों और मानदण्ड से स्पष्ट और तर्कपूर्ण संबंध हो। निष्पादन लेखापरीक्षा में साक्ष्य की **संबद्धता** प्रत्येक लेखापरीक्षा उद्देश्यों, उप-उद्देश्यों और इसके पश्चात प्रत्येक मानदण्ड के साथ साक्ष्य और लेखापरीक्षा प्रक्रिया को जोड़कर सुनिश्चित की जा सकती है। **संबद्धता** लेखापरीक्षा साक्ष्य की *गुणवत्ता* का मापक है।

पर्याप्तता

6.5 पर्याप्तता, लेखापरीक्षा साक्ष्य की *मात्रा* का मापक है। साक्ष्य तभी पर्याप्त होता है जब जांच, समुदाय के समुचित प्रतिनिधित्व पर की जाए, तथा नमूने का निष्पक्ष दृष्टि से चुनाव किया जाए। निष्पादन लेखापरीक्षा में साक्ष्य प्रेरक हो सकते हैं। इस प्रकार, साक्ष्य तभी पर्याप्त अथवा उचित होता है जब एक उचित व्यक्ति को यह समझने के लिए पर्याप्त, **सम्बद्ध** एवं

विश्वसनीय सूचना होती है कि निष्पादन लेखापरीक्षा परिणाम, निष्कर्ष और सिफारिशें न्यायसंगत हैं और पूर्णतः समर्थित हैं।

6.6 अपेक्षित साक्ष्य की शक्ति को निर्धारित करने वाले तर्क निम्नलिखित हैं:

- यदि टिप्पणी अत्यधिक महत्वपूर्ण और वस्तुपरक है, तो उसे बनाए रखने के लिए मजबूत साक्ष्य की आवश्यकता होगी;
- जब गलत निष्कर्ष के साथ **सम्बद्ध** जोखिम की मात्रा अधिक हो तो साक्ष्य की शक्ति बहुत अधिक होनी चाहिए;
- यदि पिछला अनुभव बताता है कि इकाई के दस्तावेज़ विश्वसनीय हैं, तो साक्ष्य का कम पुष्टिकरण आवश्यक होगा; और
- यदि मामला विवादास्पद अथवा संवेदनशील हो तो साक्ष्य अधिक तर्कपूर्ण होना चाहिए।

साक्ष्य को प्रभावित करने वाले कारक

6.7 साक्ष्य की सक्षमता, **सम्बद्धता** और पर्याप्तता को प्रभावित करने वाले कुछ कारक निम्नलिखित हैं:

- चयनित किए गए नमूने प्रतिनिधित्व नहीं करते (*पर्याप्तता*);
- एकत्रित साक्ष्य एक वियुक्त घटना से संबंधित हैं (*पर्याप्तता*);
- साक्ष्य अधूरा है और कारण एवं उसके प्रभाव के मध्य सम्बन्ध स्थापित नहीं करता है (*पर्याप्तता, सम्बद्धता*);
- साक्ष्य परस्पर विरोधी हैं (*सक्षमता*);
- साक्ष्य पक्षपातपूर्ण है (*सक्षमता*)।

साक्ष्यों के प्रकार

6.8 साक्ष्य, उनके प्रकार जैसे भौतिक, मौखिक, दस्तावेजी अथवा विश्लेषणात्मक के संदर्भ में वर्गीकृत किए जा सकते हैं।

- **भौतिक साक्ष्य** अवलोकन, फोटोग्राफों, चार्टों, नक्शों, ग्राफों अथवा अन्य सचित्र प्रतिरूपों आदि के माध्यम से प्राप्त किए जाते हैं। यह वांछनीय है कि भौतिक साक्ष्य की परिपुष्टि की जाए, विशेषकर तब जब वह दूसरे साक्ष्य प्रकारों के साथ किन्हीं लेखापरीक्षा निष्कर्षों(लेखापरीक्षा उद्देश्यों से संबंध) में महत्वपूर्ण हो।
- **मौखिक साक्ष्य**, लेखापरीक्षा जांचों अथवा साक्षात्कारों के प्रत्युत्तर में दिया गया कथन है। दिए गए कथन आगे की जांच के लिए भूमिका अथवा मार्गदर्शन प्रदान कर सकते हैं, जो लेखापरीक्षा कार्य के अन्य रूप के माध्यम से उपलब्ध नहीं हो सकते हैं अथवा पुष्टिकृत साक्ष्य (अर्थात् लाभार्थी सर्वेक्षण) प्रदान कर सकते हैं। ये कथन पुष्टिकृत साक्ष्य आदि प्राप्त करने के लिए सम्पर्क किये गये इकाई के कर्मचारियों, लाभार्थियों, विशेषज्ञों तथा परामर्शदाताओं द्वारा दिए जा सकते हैं। यदि मौखिक साक्ष्य को आगे की जांच के लिए महज़ एक भूमिका अथवा मार्गदर्शन के बजाए एक प्रमुख साक्ष्य के रूप में प्रयोग किया जाता है तो मौखिक साक्ष्य की पुष्टि अनिवार्य होगी।

मौखिक साक्ष्य का पुष्टिकरण निम्नलिखित के द्वारा किया जा सकता है:

- साक्षात्कार किए गए व्यक्तियों द्वारा लिखित पुष्टिकरण के द्वारा;
- उन्हीं तथ्यों को प्रकट करने वाले अन्य स्वतन्त्र स्रोतों के द्वारा;
- बाद में अभिलेखों की जांच करके; अथवा
- ख्याति प्राप्त स्वतन्त्र संगठनों को साक्ष्य का संग्रहण सौंप कर।

तथापि, स्वतन्त्र एजेंसियों के माध्यम से सर्वेक्षणों के मामले में सर्वेक्षण किये गये लोगों से लिखित पुष्टिकरण प्राप्त करना सम्भव नहीं होगा। इस पृष्ठभूमि में, सर्वेक्षण हेतु चयनित

की गई एजेंसी की विश्वसनीयता, साक्ष्य की सक्षमता को बनाए रखने के लिए निर्णायक है। यह देखना भी महत्वपूर्ण है कि सर्वेक्षण सामान्यतः प्रमुख साक्ष्य होने के बजाए, पुष्टिकारक (गौण) साक्ष्य होते हैं। उन मामलों में जिनमें प्रमुख साक्ष्य एकत्र करना संभव नहीं है, सर्वेक्षण अथवा अन्य गौण साक्ष्य के आधार पर लेखापरीक्षा तथ्यों को विकसित करने का निर्णय विभाग के शीर्ष प्रबन्धन के अनुमोदन से ही लिया जा सकता है।

- **दस्तावेजी साक्ष्य**, प्रत्यक्ष या इलेक्ट्रॉनिक रूप में लेखापरीक्षा साक्ष्य का अति सामान्य स्वरूप है। ये साक्ष्य आन्तरिक तथा बाह्य दोनों हो सकते हैं। आंतरिक दस्तावेज साक्ष्य के कुछ उदाहरण लेखाकरण और सूचना अभिलेख, बाहर किए जाने वाले पत्राचार की प्रतियां, योजनाएं, बजट, वार्षिक रिपोर्टें और आंतरिक लेखापरीक्षा रिपोर्टें आदि हैं। बाह्य स्रोतों से साक्ष्य के कुछ उदाहरण, दूसरी इकाइयों से प्राप्त दस्तावेज (अर्थात् अन्य मंत्रालयों की टिप्पणियां या रिपोर्टें, आने वाले पत्र, बाह्य मूल्यांकन तथा सर्वेक्षण) हैं। आन्तरिक दस्तावेजी साक्ष्य इकाई के अन्दर ही सृजित होते हैं। बाह्य साक्ष्य अधिकतर मामलों में इकाई के अभिलेखों से ही प्राप्त होते हैं।

दस्तावेजी साक्ष्य की विश्वसनीयता, संबद्धता और पर्याप्तता का लेखापरीक्षा के उद्देश्यों के सम्बन्ध में निर्धारण किया जाना चाहिए। उदाहरण के तौर पर, यदि उद्देश्य यह सुनिश्चित करना है कि क्या ठेका प्रक्रिया का इकाई द्वारा अनुसरण किया गया है, तो ठेका की **अद्यतन** नियम पुस्तक का मात्र अस्तित्व, लेखापरीक्षा निष्कर्षों के लिए एक सक्षम, **सम्बद्ध** और पर्याप्त साक्ष्य नहीं है।

- **विश्लेषणात्मक साक्ष्य** आंकड़ों के विश्लेषण और सत्यापन से प्रतिपादित होता है, जिसमें गणना, दरों का विश्लेषण, प्रवृत्तियां और **पद्धतियां**, मानकों और आयामों के प्रति तुलना आदि शामिल हो सकते हैं। विश्लेषण और तुलना संख्यात्मक और गैर संख्यात्मक दोनों हो

सकते हैं। एक साक्ष्य को विकसित करने के लिए विश्लेषण किए गए आंकड़ों का स्रोत, इकाई द्वारा स्वीकृति को सरल बनाने के लिए दर्शाया जाना चाहिए।

साक्ष्य के स्रोत

6.9 साक्ष्य के स्रोत भिन्न-भिन्न मामलों में भिन्न भिन्न हो सकते हैं। तथापि, साक्ष्य के कुछ निदर्शी स्रोत निम्नलिखित हैं:

- नीति विवरण तथा कानूनी पृष्ठभूमि कागज़ातों सहित नीति दस्तावेज़, प्रचालन दिशानिर्देश एवं नियमपुस्तक, प्रशासनिक आदेश आदि
- प्रकाशित कार्यक्रम निष्पादन आंकड़े संसद तथा विधानमण्डल के समक्ष प्रस्तुत वार्षिक रिपोर्टें, उत्तर एवं विवरण बजट, वीएलसी निर्गतों सहित लेखे, योजना दस्तावेज़, निष्पादन बजट, प्रतिवेदन, तथा कार्यक्रम दस्तावेज़।
- प्रबन्धन रिपोर्टें तथा समीक्षाएं- आन्तरिक रिपोर्टें तथा समीक्षाएं, बैठकों के कार्यवृत्त, प्रबन्धन सूचना श्रृंखला तथा सूचना/निष्पादन रिपोर्टें आदि।
- सम्बन्धित विषय पर इकाई की फाइलें- लेखापरीक्षा निष्कर्ष के समर्थन के लिए मजबूत साक्ष्य प्रदान करती हैं। समय की कमी के कारण इकाई की सभी फाइलों की जांच करना संभव नहीं हो सकता। जांच के लिए फाइलों का चयन लेखापरीक्षा उद्देश्यो या जांच पड़ताल के उद्देश्य द्वारा निर्धारित किया जाएगा। निष्पादन लेखापरीक्षा के विषय के आधार पर लेखापरीक्षा दल यादृच्छ चयनित नमूने की जांच करेगा। कुछ अधिक महत्वपूर्ण फाइले जो वांछित साक्ष्य प्रदान कर सकती है निम्नलिखित हैं:
 - नीतिगत तथा प्रचालनात्मक योजना फाइलें;
 - बजट फाइलें;
 - प्रबन्धन नियंत्रण, मॉनीटरिंग तथा समीक्षा फाइलें;
 - आन्तरिक लेखापरीक्षा प्रतिवेदन, आन्तरिक एवं बाह्य मूल्यांकन;

- शिकायतें तथा विवाद, आदि
 - *आंकड़ा संचय*- इकाई द्वारा अनुरक्षित आंकड़े लेखापरीक्षा साक्ष्य का महत्वपूर्ण स्रोत है।
 - *बाह्य स्रोत*- स्वतन्त्र सर्वेक्षण, मूल्यांकन, अनुसंधान, आदि।
- लेखापरीक्षित इकाइयों, नियामकों और दूसरी संबंधित इकाइयों की वेबसाइट। यह सुनिश्चित किया जाए कि वह वेबसाइट, जिससे लेखापरीक्षा साक्ष्य लिये जा रहे हैं, विश्वसनीय और **अद्यतित** है। ऐसी सूचना के स्रोत को लेखापरीक्षित इकाइयों के साथ साझा किया जाना चाहिए और लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में उचित रूप से दर्शाया जाना चाहिए।
 - विभाग के स्रोत- पिछली लेखापरीक्षाओं में और नीतिगत योजना को अन्तिम रूप देते समय संग्रहीत साक्ष्य कई मामलों में साक्ष्य प्रदान कर सकते हैं।
 - *लेखापरीक्षक की टिप्पणियां*- साक्ष्य का एक महत्वपूर्ण स्रोत बन सकती है, विशेषकर तब जब वह फोटोग्राफ, वीडियो रिकार्डिंग आदि **द्वारा** समर्थित हो एवं पुष्टि की गई हो और इकाई के प्रतिनिधि **द्वारा** प्रमाणित हो। लेखापरीक्षा दल को अवलोकन के परिणामों के विस्तृत विवरण को दर्ज करना चाहिए।
 - भौतिक सत्यापन/निरीक्षण, साक्ष्य का एक महत्वपूर्ण स्रोत है। महालेखाकार, निष्पादन लेखापरीक्षा के विषय की प्रकृति और लेखापरीक्षा उद्देश्यों के आधार पर निर्धारण कर सकते हैं कि क्या भौतिक सत्यापन/निरीक्षण लेखापरीक्षा उद्देश्य प्राप्त करने और उनके निर्धारण के परिणामों को अभिलिखित करने के लिए अपेक्षित है। जब भौतिक सत्यापन/निरीक्षण केवल लेखापरीक्षकों **द्वारा** ही किया जाए तो महालेखाकारों को साक्ष्य की अपेक्षाकृत कम स्वीकार्यता के स्तरों के प्रति सजग रहना चाहिए। अवलोकित साक्ष्य को सक्षम साक्ष्य में रूपान्तरित करने के कुछ उपायों में संयुक्त निरीक्षण हो सकते हैं

जिनमें उस निरीक्षण का परिणाम इकाई के जिम्मेदार प्रतिनिधि द्वारा प्रमाणित हो, प्रत्यक्ष अवलोकन एक ख्याति प्राप्त एजेंसी को आऊटसोर्स की गई हो और इकाई के प्रतिनिधि द्वारा प्रमाणित फोटोग्राफ आदि सहित अवलोकित परिणाम सम्पूरक किए गए हों।

प्रलेखन

6.10 साक्ष्य का सतर्क प्रलेखन लेखापरीक्षा निष्कर्षों की सहायता करता है तथा यह पुष्टि करता है कि लेखापरीक्षा सुसंगत मानदण्डों के अनुसार की गई थी। भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानकों के अनुसार:

“लेखापरीक्षकों को योजना के आधार और मात्रा, निष्पादित कार्य और लेखापरीक्षा निष्कर्षों सहित कार्यकारी पत्रों में लेखापरीक्षा साक्ष्य का पर्याप्त रूप से प्रलेखन करना चाहिए। कार्यकारी पत्रों से एक अनुभवी लेखापरीक्षक; जिसका लेखापरीक्षा से पहले कोई संबंध नहीं है, को उनसे लेखापरीक्षा के महत्वपूर्ण निष्कर्षों और परिणामों का समर्थन करने वाले साक्ष्य का पता लगाने के लिए पर्याप्त सूचना होनी चाहिए।”

6.11 मानक आगे यह भी बताते हैं कि -

“कई कारणों से पर्याप्त प्रलेखन महत्वपूर्ण हैं। इससे:

- लेखापरीक्षक की राय और प्रतिवेदन की पुष्टि और समर्थन होगा;
- लेखापरीक्षा की कार्यक्षमता और प्रभावकारिता बढ़ेगी;
- लेखापरीक्षित इकाई अथवा अन्य किसी पक्ष द्वारा की गई पूछताछ का उत्तर देने के लिये रिपोर्ट तैयार करने हेतु सूचना के स्रोत के रूप में सहायता मिलेगी;
- लेखापरीक्षक द्वारा लेखापरीक्षण मानकों की अनुपालना के साक्ष्य के रूप में सहायता मिलेगी;
- योजना और पर्यवेक्षण में सुविधा मिलेगी;

- भावी संदर्भ के लिए किए गए कार्य का साक्ष्य मिलेगा।

6.12 साक्ष्य का अच्छा प्रलेखन निम्नलिखित को सुनिश्चित करने में सहायता करता है कि-

- लेखापरीक्षा आपत्तियों, निष्कर्षों और सिफारिशों के लिए एक पर्याप्त और उचित आधार मौजूद है;
- उत्तरोत्तर लेखापरीक्षाओं के बीच एक प्रभावी लिंक मौजूद है; और
- लेखापरीक्षा करने में गुणवत्ता नियंत्रण और तीसरे पक्ष की अनुवर्ती समीक्षा के लिए उपयुक्त आधार **विद्यमान** है।

कार्यकारी पत्र

6.13 एक निष्पादन लेखापरीक्षा के दौरान संग्रहीत और सृजित समस्त सुसंगत दस्तावेज़ और सूचना कार्यकारी पत्र होते हैं। उनमें लेखापरीक्षा उद्देश्यों सहित लेखापरीक्षा योजना दर्ज करने वाले दस्तावेज़ उनके अवधारण की प्रक्रिया सहित मानदण्ड का अवधारण, क्षेत्रीय लेखापरीक्षा तथा साक्ष्य संग्रहण प्रक्रियाएं, साक्ष्य विश्लेषण, निष्पादित लेखापरीक्षा विधियों का स्वरूप, समय तथा सीमा और लेखापरीक्षा जांचों अर्थात् लेखापरीक्षा निष्कर्षों और परिणामों पर पहुंचने वाली विधि शामिल हैं। आदर्शतः कार्यकारी पत्रों में एक दूसरे के साथ **संबद्ध** तीन अनुभाग, योजना, निष्पादन और रिपोर्टिंग शामिल होने चाहिए।

6.14 कार्यकारी पत्र क्षेत्र-कार्य तथा लेखापरीक्षा प्रतिवेदन के बीच एक जोड़ने वाली कड़ी का कार्य करते हैं। अतः लेखापरीक्षा की स्पष्ट जांच करने के लिए इन्हें सम्पूर्ण तथा समुचित रूप से निर्दिष्ट होना चाहिए। कार्यकारी पत्रों की गोपनीयता बनाई रखी जानी चाहिए और वे व्यवसायिक, वैधानिक तथा कानूनी अपेक्षाएं पूरी करने के लिए पर्याप्त अवधि के लिए रखे जाने चाहिए।

6.15 कार्यकारी पत्रों के लिए आवश्यक कुछ वृहद विशेषताएं नीचे दी गई हैं:

- सम्पूर्णता एवं यथार्थता: लेखापरीक्षा निष्कर्षों तथा सिफारिशों का समर्थन करती है।

- स्पष्टता एवं संक्षिप्तता: इनका उपयोग करने वाले किसी भी व्यक्ति को किसी अनुपूरक जांच की आवश्यकता के बिना समस्त लेखापरीक्षा प्रक्रिया की समझ हो जानी चाहिए।
- तैयारी की सुगमता : लेखापरीक्षा दलों को बड़ी मात्रा में कार्यकारी पत्र एकत्रित करने होते हैं, उस सीमा तक जहां तक वे इकाई द्वारा तैयार दस्तावेजों तथा रिपोर्टों, पूर्व मुद्रित मानक लेखापरीक्षा लेखन सामग्री तथा स्वतः सृजित मानक कार्यकारी पत्र प्रारूपों का उपयोग कर सकते हैं, इसके लिये समय तथा प्रयास समुचित होने चाहिए।
- स्पष्टता एवं विशुद्धता : विशेषकर छायाप्रतियों पर लागू होती है।
- प्रासंगिकता : कार्यकारी पत्र उन मामलों तक सीमित होने चाहिए, जो इस प्रयोजन हेतु महत्वपूर्ण, प्रासंगिक तथा उपयोगी हों।
- समीक्षा की सुगमता : कार्यकारी पत्रों में लेखापरीक्षा ज्ञापन पत्रों, चर्चा कागजातों, लेखापरीक्षा टिप्पणियों, क्षेत्रीय लेखापरीक्षा प्रतिवेदन तथा निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन, जैसा भी मामला हो, के प्रति-संदर्भ निहित होने चाहिए ताकि महालेखाकार तथा पर्यवेक्षण प्राधिकारी कार्यकारी पत्रों को लेखापरीक्षा निष्कर्षों तथा सिफारिशों के साथ मिला सकें।
- संगठन तथा संदर्भ की सुगमता : कार्यकारी पत्रों में एक लेखापरीक्षा सारांश फाईल के सभी भागों के लिए समुचित वर्णन सहित एक संग्राही, सरलता से अनुकरणीय विषय सूची तथा प्रत्येक कार्यकारी पत्र फाईल के लिए एक विषय सूची होनी चाहिए।
- विश्लेषण की संपूर्ण लेखापरीक्षा जांच : कार्यकारी पत्रों को इस प्रकार व्यवस्थित किया जाना चाहिए जिससे कि एक अप्रशिक्षित व्यक्ति भी पता लगा सके कि विषय का चयन कैसे किया गया था, साक्ष्य कैसे एकत्र किए गए थे, एकत्र किए गए साक्ष्य क्या थे और लेखापरीक्षा निष्कर्षों को कैसे बनाया गया। इसमें सकारात्मक निष्कर्षों के साक्ष्य भी शामिल होने चाहिए।

लेखापरीक्षा फाईल

6.16 निष्पादन लेखापरीक्षा में कार्यकारी पत्रों सहित लेखापरीक्षा फाईल के अनुरक्षण की आवश्यकता है। लेखापरीक्षा फाईल भौतिक या इलेक्ट्रॉनिक रूप में एक या अधिक फोल्डरों या दूसरे स्टोरेज मीडिया से संबंधित है, जिसमें वह अभिलेख शामिल है जो विशेष कार्य के लिए लेखापरीक्षा प्रलेखन का विवरण देते हैं।

6.17 सामान्यतः लेखापरीक्षा फाईल में लेखापरीक्षा नीति, कार्यक्षेत्र और कार्यप्रणाली, चयनित नमूना, निष्पादित पद्धतियों की प्रकृति, समय और सीमा, ऐसी पद्धतियों के परिणाम और प्राप्त साक्ष्य को शामिल किया जाना चाहिए। इसमें लेखापरीक्षा के दौरान उत्पन्न विशेष मामलों, उन पर प्राप्त निष्कर्षों और उन निष्कर्षों को प्राप्त करने में किए गए विशेष व्यावसायिक निर्णयों का भी उल्लेख किया जाना चाहिए। लेखापरीक्षा फाईल में प्रबंधन, कार्यकारी तथा अन्य पक्षों के साथ विशेष मामलों पर चर्चाओं, चर्चा किए गए विशेष मामलों की प्रकृति तथा कब और किसके साथ चर्चा की गई, को भी शामिल करना चाहिए। इसके अलावा, एक विशेष लेखापरीक्षा दल को निष्पादन लेखापरीक्षा के लिए क्यों चुना गया, इसके संबंध में योजना दस्तावेजों में स्पष्ट किया जाना चाहिये।

6.18 लेखापरीक्षा फाईल को उचित रूप से सूचकांकित, कार्यकारी पत्रों के सेट द्वारा संदर्भित और अनुपूरित होना चाहिए। लेखापरीक्षक को लेखापरीक्षा फाईल में लेखापरीक्षा प्रलेखन को सारांशिकृत और समय पर लेखापरीक्षा फाईल को अन्तिम रूप देने की प्रशासनिक प्रक्रिया को पूरा करना चाहिए। अन्तिम लेखापरीक्षा फाईल के संयोजन के पूरा हो जाने के बाद लेखापरीक्षक किसी भी प्रकार के लेखापरीक्षा प्रलेखन को मिटाएगा या फेंकेगा नहीं। लेखापरीक्षा फाइलों की संख्या अधिक होने के मामले में फाइलों की मास्टर विषय सूची तथा प्रत्येक लेखापरीक्षा फाईल की विषयसूची का अनुरक्षण किया जाए। लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में शामिल सभी तथ्यों, आंकड़ों

और टिप्पणियों के समर्थन में साक्ष्य के प्रलेखन को सुनिश्चित करने का उत्तरदायित्व लेखापरीक्षा करने वाले क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों पर है।

7. प्रतिवेदन प्रक्रिया

7.1 प्रत्येक निष्पादन लेखापरीक्षा का एक प्रतिवेदन बनाना होता है जिसमें लेखापरीक्षा परिणामों और सिफारिशों को शामिल किया जाता है। भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के लेखापरीक्षण मानकों में प्रतिवेदन के विषय में अन्य बातों के साथ-साथ निम्नलिखित बातें निर्धारित की गई हैं:

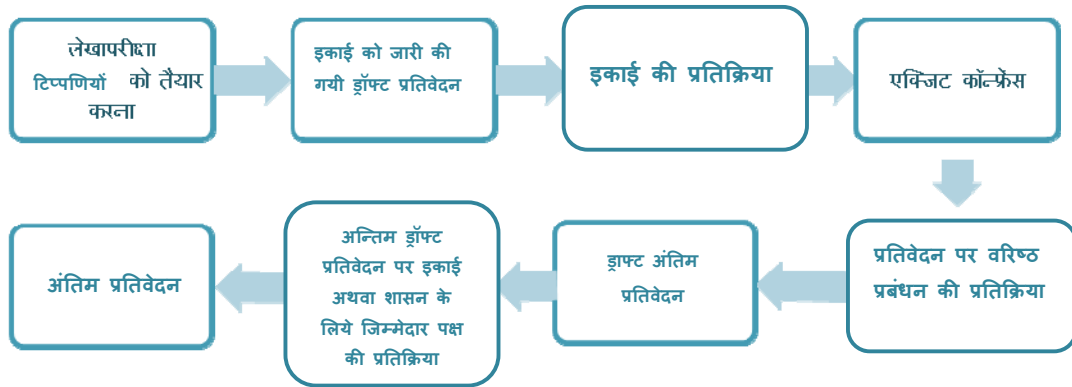
‘प्रत्येक लेखापरीक्षा कार्य के पूर्ण होने पर, लेखापरीक्षक को एक समुचित प्रारूप में लेखापरीक्षा टिप्पणियों तथा निष्कर्षों को दर्शाते हुए एक लिखित प्रतिवेदन तैयार करना चाहिए; उसमें निहित बातें संदिग्धता से मुक्त, पर्याप्त, सक्षम, सुसंगत लेखापरीक्षा प्रमाण द्वारा समर्थित, स्वतन्त्र, वस्तुपरक, स्पष्ट, सम्पूर्ण, यथार्थ, रचनात्मक, एवं आसानी से समझ में आनी चाहिए।’

निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में लेखापरीक्षा के कार्य क्षेत्र तथा कवरेज, लेखापरीक्षा के उद्देश्य, लेखापरीक्षा के क्षेत्र, लेखापरीक्षित क्षेत्र (विषयवस्तु) की दक्षता, मितव्ययिता तथा प्रभावकारिता (प्रभाव सहित) पहलुओं के संबंध में मुख्य निष्कर्ष तथा आवश्यक सुधार सुझाने वाली सिफारिशें शामिल होनी चाहिए।’

7.2 लेखापरीक्षण मानक आगे बताते हैं कि अनुपालन लेखापरीक्षा, जो स्पष्टतः विशिष्ट अपेक्षाओं तथा आशाओं के अधीन है, के विपरीत निष्पादन लेखापरीक्षा का स्वरूप विस्तृत होता है तथा वह निर्णय तथा व्याख्या के लिए अधिक खुला होता है, उसकी कवरेज भी अधिक चयनात्मक होती है तथा उसे एक वित्तीय अवधि के बजाए कई वर्षों के चक्र के लिये किया जा सकता है और यह सामान्यतः विशेष वित्तीय अथवा अन्य विवरणों से संबंधित नहीं होती है। परिणामतः निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन भिन्न प्रकार के होते हैं तथा उनमें अधिक चर्चा तथा समुचित तर्क शामिल होते हैं।

प्रतिवेदन प्रक्रिया

7.3 प्रतिवेदन प्रक्रिया को निम्नलिखित रेखाचित्र में दर्शाया गया है।



लेखापरीक्षा टिप्पणियां

7.4 लेखापरीक्षा टिप्पणियों को संभाव्य नियंत्रण कमियों, नीति उल्लंघन, गलत वित्तीय कथन, कार्यक्रम के कार्यान्वयन और कार्यक्रम के उद्देश्यों की प्राप्ति में अक्षमता या लेखापरीक्षा के दौरान पहचाने गए दूसरे समस्यास्पद मामलों के क्षेत्र के रूप में परिभाषित किया जाता है। ये लेखापरीक्षा प्रश्नों के उत्तर देने एवं कथित परिकल्पना आदि के सत्यापन के लिए समर्थ होने हेतु एवं लेखापरीक्षा उद्देश्यों की पूर्ति हेतु लेखापरीक्षक द्वारा एकत्र किए गए विशेष साक्ष्यों को प्रकट करते हैं। ये इकाई द्वारा तथ्यों की पुष्टि करने और इकाई के पहले के विशेष निष्कर्षों और सिफारिशों को प्रकट करते हुए लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों को विकसित करने में सहायता करने और इकाई की प्राथमिक प्रतिक्रिया प्राप्त करने के लिए उपयुक्त हैं। ये विषय को समझने में प्राथमिक स्तर पर सम्भावित गलतियों का पता लगाने, लेखापरीक्षा निष्कर्षों में सम्भावित कमियों का पता लगाने और साक्ष्य या तर्क का समर्थन करने के लिए निष्पादक

लेखापरीक्षक की सहायता करते हैं बजाय इसके कि इकाई द्वारा ड्रॉफ्ट लेखापरीक्षा प्रतिवेदन की प्राप्ति पर इन कमियों का उल्लेख किया जाये।

7.5 लेखापरीक्षा आपतियों को मॉड्यूलर ढंग से विकसित करने के लिये यह एक अच्छी पद्धति है जिसमें प्रमाण के विवरण; उनके स्रोतों तथा विश्लेषणों सहित लेखापरीक्षा निष्कर्ष, परिणाम और सिफारिशें (जहां लागू हों) निहित होते हैं ताकि लेखापरीक्षा निष्कर्षों, परिणामों और सिफारिशों से निहित भाग को ड्रॉफ्ट निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में सीधे उपयोग किया जा सके। लेखापरीक्षा दलों को प्रति संदर्भ हेतु लेखापरीक्षा निष्कर्ष मैट्रिक्स (पैरा सं. 5.19) के साथ-साथ लेखापरीक्षा डिजाइन मैट्रिक्स (पैरा सं. 4.37) का उपयोग करने के लिए प्रोत्साहित किया जाना चाहिए जिससे यह सुनिश्चित किया जा सके कि कुछ भी छोड़ा नहीं गया है और उन्होंने उपरोक्त मैट्रिक्स के अनुरूप कार्य को पूरा किया है।

ड्रॉफ्ट लेखापरीक्षा प्रतिवेदन

7.6 ड्रॉफ्ट लेखापरीक्षा प्रतिवेदन, लेखापरीक्षित इकाई की नियंत्रक इकाई तथा लेखापरीक्षा के लिए चयनित की गई सभी क्षेत्रीय इकाइयों की क्षेत्रीय लेखापरीक्षा के समापन पर तैयार किया जाता है। ड्रॉफ्ट प्रतिवेदन तैयार करने का उद्देश्य इकाई के मुखिया (मंत्रालय/विभाग के सचिव) का औपचारिक उत्तर प्राप्त करना है। लेखापरीक्षा निष्पादित करने के लिए पालन किए गए लेखापरीक्षण मानकों के संदर्भ का ड्रॉफ्ट प्रतिवेदन में उचित रूप से उल्लेख किया जाना चाहिए।

7.7 यह महत्वपूर्ण है कि किसी पाठक को लेखापरीक्षा का उद्देश्य समझाने के लिए ड्रॉफ्ट प्रतिवेदन में लेखापरीक्षा के उद्देश्यों और कार्यक्षेत्र का वर्णन होना चाहिये। लेखापरीक्षा के कार्यक्षेत्र पर लगाया गया कोई सीमाबन्ध, उसके कारण और उनका समाधान करने के प्रयासों को, ड्रॉफ्ट प्रतिवेदन में दर्शाया जाना चाहिए।

महालेखाकार, मंत्रालय के वित्तीय सलाहकार को प्रति सहित, सचिव को अर्द्धशासकीय पत्र के साथ ड्रॉफ्ट निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन प्रेषित करेंगे, जिसमें निम्नलिखित बातें शामिल होनी चाहिए:

- निष्पादन लेखापरीक्षा का विषय और पिछले वार्तालाप का संदर्भ;
- जोखिम तथा मामलों की महत्वपूर्णता सहित प्रमुख लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों का सार;
- औपचारिक प्रतिक्रिया के लिए समय सीमा;
- औपचारिक चर्चा के लिये निमंत्रण एवं लेखापरीक्षा निष्कर्षों और निर्णयों का प्रस्तुतिकरण तथा कार्यक्रम प्रबंधन में प्रत्याशित मूल्यवर्धन, यदि सिफारिशें लागू की जाती हैं।

इकाई की प्रतिक्रिया

7.8 यह आवश्यक है कि इकाई को ड्रॉफ्ट लेखापरीक्षा प्रतिवेदन का लिखित उत्तर देने के लिए राजी किया जाए। इसे पत्राचार, व्यक्तिगत बैठकों और ड्रॉफ्ट लेखापरीक्षा प्रतिवेदन के प्रस्तुतिकरण के माध्यम से प्राप्त किया जा सकता है। चूंकि लेखापरीक्षा प्रतिवेदन संसद/राज्य विधानमण्डल को प्रस्तुत किया जाता है, इसलिए यह आवश्यक है कि इकाई के उत्तर पर मंत्रालय/विभाग के सचिव का अनुमोदन प्राप्त किया गया हो। यह प्रयास होना चाहिये कि लेखापरीक्षित इकाई प्रत्येक लेखापरीक्षा परिणाम और सिफारिश पर प्रत्यक्ष रूप से प्रतिक्रिया दे जिससे कि इन्हे अंतिम लेखापरीक्षा प्रतिवेदन में प्रकाशित किया जा सके।

एक्जिट कॉन्फ्रेंस

7.9 लेखापरीक्षा के समापन पर लेखापरीक्षित इकाई के मुख्य कार्यकारी अर्थात् संबंधित सरकार के सचिव/प्रधान सचिव, जैसा भी मामला हो के साथ एक्जिट कॉन्फ्रेंस की जानी चाहिए। जहां कहीं भी एक से अधिक विभाग/एजेंसी शामिल हैं वहां ऐसी सभी एजेंसियों/विभागों से प्रतिनिधित्व

पर जोर देना चाहिए। लेखापरीक्षित इकाई की प्रतिक्रियाओं सहित, ड्रॉफ्ट लेखापरीक्षा प्रतिवेदन, एक्जिट कॉन्फ्रेंस आयोजित करने से पहले अवश्य जारी करनी चाहिए। महालेखाकार या समूह अधिकारी को एक्जिट कॉन्फ्रेंस का नेतृत्व करना चाहिए। सभी लेखापरीक्षा परिणामों, निष्कर्षों और सिफारिशों पर चर्चा की जानी चाहिये और जहां तक संभव हो लेखापरीक्षित इकाई की प्रत्यक्ष प्रतिक्रियाएं प्राप्त और प्रलेखित की जानी चाहिये। यह लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों के बारे में लेखापरीक्षित इकाई के साथ एक जैसी राय बनाने का भी मंच है। यह किसी सन्देह, जिसे इकाई द्वारा उठाया जा सकता है, को स्पष्ट करने के लिए लेखापरीक्षा दल को अवसर प्रदान करेगा। एक्जिट कॉन्फ्रेंस का कार्यवृत्त प्रलेखित किया जाना चाहिए और यह कहते हुए दो सप्ताह के अन्दर कार्यवृत्त की पावती भेजने का अनुरोध करना चाहिए कि निर्धारित अवधि में पावती की प्राप्ति न होने के मामलों में यह मान लिया जाएगा कि लेखापरीक्षित इकाई कार्यवृत्त से सहमत है। यदि लेखापरीक्षा इकाई का प्रमुख, एक्जिट कॉन्फ्रेंस करने के लिए लेखापरीक्षा के अनुरोध पर प्रतिक्रिया नहीं करता है तब महालेखाकार को कॉन्फ्रेंस करने के लिए इकाई के प्रमुख को राजी करने की कोशिश करनी चाहिए। अनुसरण के बाद भी यदि एक्जिट कॉन्फ्रेंस नहीं की जाती है तो इस तथ्य का प्रतिवेदन में उल्लेख किया जाना चाहिए।

तीसरे पक्ष से परामर्श

7.10 जबकि तीसरा पक्ष सामान्यतया लेखापरीक्षित इकाई नहीं हो सकता फिर भी उनके कार्य कलाप, कार्यक्रम और सेवा प्रदायता को प्रभावित करते हैं और प्रायः लेखापरीक्षा रिपोर्टों में उनके उत्तरदायित्व और निष्पादन के बारे में टिप्पणी शामिल होती है। लेखापरीक्षकों को लेखापरीक्षा कार्य के दौरान प्राप्त कोई सूचना, जहां सांविधिक या अन्यथा निर्धारित उत्तरदायित्वों में ऐसा करना आवश्यक हो, को छोड़कर, तीसरे पक्षों को न तो लिखित में और न ही मौखिक रूप से सूचित करना चाहिए। यदि तीसरे पक्षों से कोई सूचना अपेक्षित हो तो उस मामले में लेखापरीक्षित इकाई तीसरे पक्ष से वह सूचना मँगवाएगा और लेखापरीक्षा को उपलब्ध कराएगा।

इसके अतिरिक्त जहां चिन्हित तीसरे पक्षों की भूमिका लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों के लिए काफी महत्वपूर्ण मानी जाती है वहाँ लेखापरीक्षित इकाइयों को उन पक्षों की चिन्ताओं को लेखापरीक्षा को दिये जाने वाले उत्तरों में लाने के लिए प्रयास करने चाहिये।

ड्रॉफ्ट प्रतिवेदन का मुख्यालय द्वारा अवलोकन

7.11 क्षेत्रीय लेखापरीक्षा कार्यालयों द्वारा तैयार की गई लेखापरीक्षा प्रतिवेदन का लेखापरीक्षा परिणामों और निष्कर्षों, सिफारिशों, साक्ष्यों, ड्रॉफ्टिंग इत्यादि के संदर्भ में मुख्यालय द्वारा पर्यवेक्षण और समीक्षा, गुणवत्ता नियंत्रण का एक उपाय है। मुख्यालय, जो लेखापरीक्षा में प्रत्यक्ष रूप से शामिल नहीं है, द्वारा सुधार हेतु दिये गये टिप्पणी और सुझाव, परिणामों और निष्कर्षों के तार्किक विकास, सहायक साक्ष्यों की गुणवत्ता, वैधता और वस्तुपरक दृष्टिकोण पर आश्वासन उपलब्ध कराते हैं। विभाग के वरिष्ठ प्रबंधन द्वारा समीक्षा यह सुनिश्चित करती है कि महालेखाकारों द्वारा लेखापरीक्षा के कार्यन्वयन में उपयुक्त प्रक्रियाओं का पालन किया गया है। ऐसी समीक्षा के कारण प्रतिवेदन में किए गए संशोधनों को उनका कारण बताते हुए विशिष्ट रूप से दर्शाते हुए दस्तावेजीकरण करना चाहिए।

अन्तिम ड्रॉफ्ट प्रतिवेदन

*7.12 लेखापरीक्षित इकाई के उत्तरों और मुख्यालय द्वारा सुझाए गए संशोधनों को समाविष्ट करने के बाद, अन्तिम ड्रॉफ्ट प्रतिवेदन तैयार की जानी चाहिए। लेखापरीक्षित इकाई को दोबारा लेखापरीक्षा परिणामों, निष्कर्षों और सिफारिशों पर टिप्पणी करने का अवसर दिया जाना चाहिए। इस प्रकार वरिष्ठ प्रबंधन के अनुमोदन के पश्चात अन्तिम ड्रॉफ्ट प्रतिवेदन में लेखापरीक्षित

* अधिसूचना संख्या 55/14-पीपीजी/2014 दिनांक 28.01.2016 द्वारा पैरा 7.12 में किये गये संशोधनों को सभी क्षेत्रीय कार्यालयों को पहले ही भिजवाया जा चुका है संशोधित पैराग्राफ 7.12 पृष्ठ संख्या _____ पर उपलब्ध है।

इकाई की प्रतिक्रिया/एक्जिट कान्फ्रेंस के कार्यवृत्त को शामिल करते हुए, संख्यांकित और गोपनीय प्रति के रूप में लेखापरीक्षा इकाई के प्रमुख या कार्यकारी को लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों पर दो सप्ताह की अवधि में प्रतिक्रियाओं के अनुरोध के साथ जारी की जानी चाहिए। अन्तिम ड्रॉफ्ट प्रतिवेदन के निष्कर्षों और सिफारिशों पर प्राप्त लेखापरीक्षित इकाई की प्रतिक्रिया को अन्तिम प्रतिवेदन में शामिल किया जाना चाहिए।

अन्तिम प्रतिवेदन

7.13 विभाग के वरिष्ठ प्रबन्धन द्वारा प्रतिवेदन के अनुमोदन पर, महालेखाकार, नियंत्रक-महालेखापरीक्षक द्वारा प्रतिवेदन के औपचारिक अनुमोदन के लिए समुचित टिप्पणियों सहित प्रतिवेदन की बांड प्रति भेजता है, इसके पश्चात प्रतिवेदन की निर्धारित संख्या में प्रतियों पर नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के हस्ताक्षर हेतु और अन्य प्रतियों पर प्रतिकृति हस्ताक्षरों के लिए मुद्रण हेतु मंजूरी मिल जाती है।

7.14 प्रतिवेदन की मुद्रित हस्ताक्षर प्रतियां, नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के हस्ताक्षर हेतु मुख्यालय को भेजी जाती हैं। प्रतिवेदन की हस्ताक्षरित प्रतियां संसद/राज्य विधानमंडल के पटल पर रखने के लिए सरकार को भेजी जानी चाहिए। उसके साथ ही, प्रतिवेदन की हस्ताक्षरित प्रति सहित, प्रतिवेदन प्रेषित करने की सूचना क्रमशः संघ और राज्य सरकारों से संबंधित प्रतिवेदनों के संबंध में राष्ट्रपति/राज्यपाल के सचिव को भेजी जाती है। मुद्रित प्रतिवेदनों की शेष प्रतियां, सामान्यतः प्रतिवेदन के प्रस्तुत होने वाले दिन, संसद/विधानमण्डल सचिवालय को उनके अनुरोध पर प्रेषित की जाती हैं।

अच्छे प्रतिवेदन की विशेषताएं

7.15 निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदनों के संबंध में निम्नलिखित बिन्दुओं पर बल दिए जाने की आवश्यकता है:



- लेखापरीक्षा प्रतिवेदन को सम्पूर्ण होना चाहिए अर्थात कार्यक्षेत्र, मानदण्ड, प्रमाण, निष्कर्षों तथा सिफारिशों से संबंधित सूचना सहित लेखापरीक्षा उद्देश्य को संतुष्ट करने के लिए अपेक्षित समस्त आवश्यक सूचना प्रतिवेदन में उपलब्ध होनी चाहिए;
- लेखापरीक्षा प्रतिवेदन की वस्तुनिष्ठता, स्पष्ट निष्कर्षों, संतुलित विषयवस्तु तथा भाषा के माध्यम से सुनिश्चित की जाती है। एक प्रतिवेदन तभी संतुलित माना जाता है जब उसमें केवल आलोचना पर ही बल नहीं दिया जाता बल्कि स्पष्ट निर्धारण अथवा मूल्यांकन शामिल किया जाता है जिसका अर्थ है कि अच्छा निष्पादन भी सूचित किया जाना चाहिए;
- लेखापरीक्षा प्रतिवेदन तब विश्वसनीय होता है जब लेखापरीक्षा के परिणाम प्रयोजनपूर्वक प्रस्तुत किए जाते हैं तथा निष्कर्ष एवं सिफारिशें प्रस्तुत तथ्यों के आधार पर तर्कपूर्ण तरीके से की जाती हैं;

- प्रतिवेदन पढ़ने और समझने में आसान होना चाहिए, संक्षिप्त होना चाहिए, तथा लेखापरीक्षा मत और निष्कर्ष व्यक्त करने के लिए जितना आवश्यक हो; उससे ज्यादा विस्तृत नहीं होना चाहिये।
- प्रतिवेदन की सुसंगतता यह सुनिश्चित करते हुए संरक्षित हो जाती है कि उसमें समान संदर्भों के लिए विरोधाभासी तथ्य अथवा निष्कर्ष शामिल नहीं हैं अथवा प्रतिवेदन के विभिन्न वर्गों अथवा भागों में उसी खण्ड पर निष्कर्ष असंगत नहीं है।
- प्रतिवेदन तभी रचनात्मक माना जाता है जब उसमें आलोचनात्मक दृष्टिकोण के बजाए उपचारी दृष्टिकोण व्यक्त किए गए हों तथा उसमें समुचित सिफारिशें शामिल हो;
- समयोचित प्रतिवेदन, लेखापरीक्षित इकाई के लिए उपयोगी होता है।

प्रतिवेदन की संरचना

7.16 निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन अधिमान्य रूप से निम्नलिखित संरचना के अनुसार प्रस्तुत किया जाना चाहिए:

- शीर्षक : निष्पादन लेखापरीक्षा का विषय
- कार्यकारी सार : यह मुख्य प्रतिवेदन का सार प्रदान करता है। सारांश काफी लम्बा नहीं होना चाहिए और इसमें केवल अनिवार्य सूचना होनी चाहिए। प्रमुख लेखापरीक्षा निष्कर्षों को संक्षिप्त सिफारिशों के साथ उसी क्रम में रखा जाना चाहिए जैसे लेखापरीक्षा उद्देश्य और उप उद्देश्य हो।
- प्रस्तावना : इसमें अध्ययन के विषय, कार्यक्रम, कार्यकलाप, या संस्था का संक्षिप्त विवरण, उसके उद्देश्य, इनपुट, कार्यान्वयन संरचना, प्रत्याशित आउटपुट और परिणाम इत्यादि शामिल होते हैं। **यद्यपि** प्रस्तावना संक्षिप्त होनी चाहिए, फिर भी पाठक को कार्यक्रम का संदर्भ समझ आने के लिए पर्याप्त होनी चाहिए।

- लेखापरीक्षा उद्देश्य : यह निष्पादन लेखापरीक्षा का केन्द्र बिन्दु है जो लेखापरीक्षा शुरू करने का कारण निर्दिष्ट करते हैं। निष्पादन लेखापरीक्षा की सम्पूर्ण क्रिया, लेखापरीक्षा उद्देश्यों पर आधारित होती है। इसलिए उन्हें सरल और स्पष्ट शब्दों में बताया जाना चाहिए। लेखापरीक्षा उद्देश्यों और लेखापरीक्षा उद्देश्यों के अन्तर्गत उप-उद्देश्यों को सम्पूर्ण कथन/प्रश्न के रूप में निर्धारित करना लाभदायक होता है।
- लेखापरीक्षा कार्यक्षेत्र : यह लेखापरीक्षा में कवर किए गए कार्यक्रम की अवधि के रूप में परिभाषित किया जाता है और लेखापरीक्षित कार्यक्रम के खण्डों को संक्षिप्त रूप से दर्शाया जाना चाहिए;
- लेखापरीक्षा कार्यप्रणाली : डाटा संग्रहण/प्रमाण संग्रहण और नमूना जांच हेतु अपनायी गयी **पद्धति** को संक्षेप में वर्णित किया जाना चाहिए। यह लेखापरीक्षा निष्कर्षों की स्वीकार्यता को बढ़ाता है और लेखापरीक्षा प्रक्रिया की पारदर्शिता के लिए विवरण तैयार करता है;
- लेखापरीक्षा मानदण्ड : प्रत्येक लेखापरीक्षा उद्देश्य और उप-उद्देश्य के संदर्भ में लेखापरीक्षा निष्कर्षों और निर्णयों तक पहुंचने के लिए आवश्यक है जिसे समुचित स्पष्टीकरण के साथ बताया जाना चाहिए;
- प्रत्येक उद्देश्य के संदर्भ के साथ लेखापरीक्षा के दौरान निकाले गए लेखापरीक्षा निष्कर्ष और परिणाम बताए जाने चाहिए;
- सिफारिशें : जहां भी लागू हो, एक बाक्स या चिन्हांकित प्रिंट में निष्कर्षों के साथ प्रस्तुत की जानी चाहिए;
- आभार : लेखापरीक्षित इकाई **द्वारा** प्रदान किये गये सहयोग, मानदण्डों/निष्कर्षों और सिफारिशों की स्वीकृति को संक्षेप में दर्शाना अथवा उसका आभार प्रकट करना लाभप्रद होगा। यदि किसी स्तर पर सहयोग अथवा उत्तर प्राप्त नहीं होता है तो उसके कारण लेखापरीक्षा के

कार्यान्वयन पर प्रतिकूल प्रभाव तथा सहयोग अथवा उत्तर प्राप्त करने के लिए महालेखाकार द्वारा किए गए विशेष प्रयासों को दर्शाया जाना चाहिए।

- शब्दावली : यह पाठक के लिए मददगार होगा यदि शब्दावली या आसानी से ढूँढे जाने वाले फुट नोट में स्पष्टीकरण दिये गये हों। प्रतिवेदन में प्रयोग की गई शब्दावली व्यापक होनी चाहिए जिसमें सभी तकनीकी और असामान्य शब्दों की व्याख्या होनी चाहिए।

प्रतिवेदनों का प्रस्तुतीकरण और पठनीयता संवर्धन

7.17 पाठकों का ध्यान, विषयसूची, शीर्षक और उप-शीर्षक, कार्यकारी सार, निष्कर्ष और सिफारिशें और विशेष आंकड़े जैसे तालिकाएं, चार्ट, रेखाचित्र, मानचित्र, टेक्स्ट बॉक्सेस और चित्रों पर केन्द्रित होता है। अतः प्रतिवेदन में इन सभी का भरपूर समावेश होना चाहिये ताकि महत्वपूर्ण संदेश, जो विभाग देना चाहता है, पाठकों को मिल जाए।

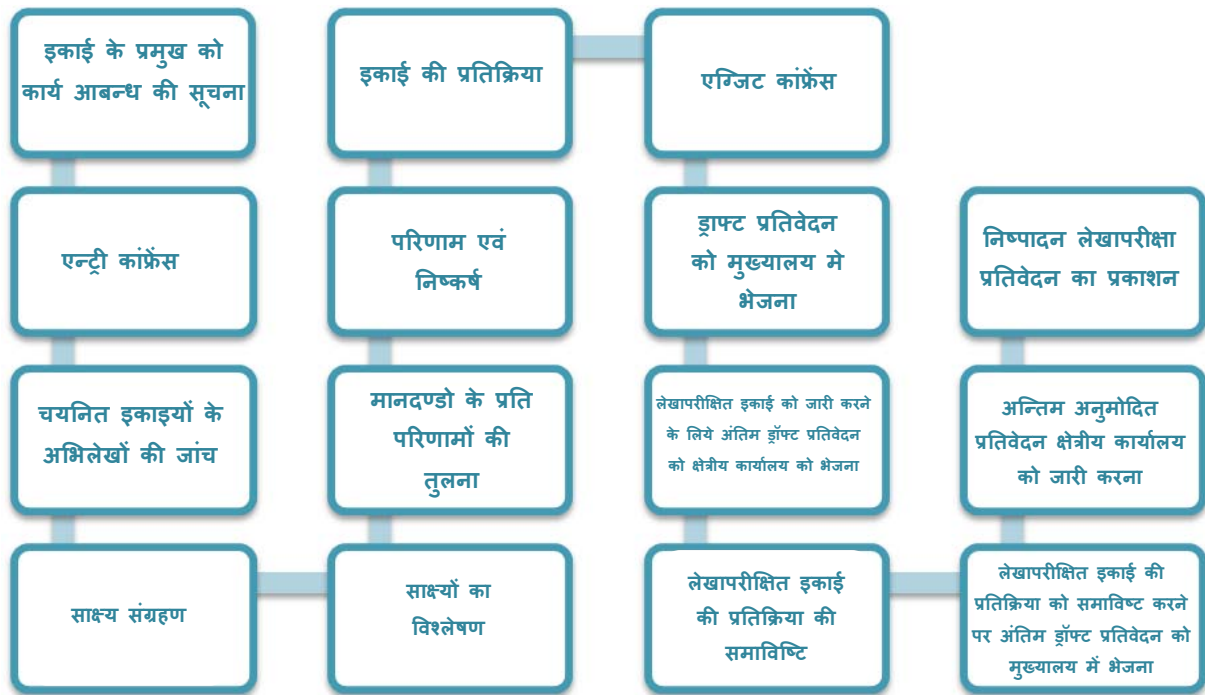
7.18 महत्वपूर्ण लेखापरीक्षा निष्कर्षों को बॉक्स में चिह्नंकित किया जा सकता है। लेखापरीक्षा निष्कर्षों को ग्राफ और ग्रॉफ के उपयोग के साथ दर्शाया जाना चाहिए जिससे विश्लेषण और निष्कर्षों की दृश्यता में सुधार हो सके। निष्कर्षों की पुष्टि के लिए चित्रों का भी उपयोग किया जा सकता है। तथ्यों, परिणामों और निष्कर्षों को विभिन्न पैराग्राफों में रिपोर्ट किया जा सकता है जिससे उन्हें स्पष्ट रूप से पहचाना जा सके।

7.19 प्रतिवेदनों में अध्यायों और भागों के लिए शीर्षक विवरणात्मक होने के बजाय निश्चयात्मक होने चाहिए क्योंकि यह पाठक को प्रतिवेदन को बेहतर तरीके से देखने की अनुमति देता है। लेखापरीक्षा दल को इस पर विचार करने की आवश्यकता है कि कौन सा डाटा और सूचना पाठक को साक्ष्य या तर्कों को समझने में मदद करेगा। एक तालिका, ग्रॉफ या चार्ट को डिजाइन करते समय, स्पष्ट बिन्दु पर प्रकाश डालने की आवश्यकता होती है जिससे प्रदर्शन विशिष्ट और सार्थक हो सकेगा। शीर्षक और लेबल स्पष्ट और संक्षिप्त होने चाहिए। सभी डाटा

ग्राॅफिक्स और अन्य उदाहरण स्वतः स्पष्ट होने चाहिए, जिससे पाठक को उन्हें समझने के लिए मुख्य विषय का संदर्भ नही लेना पड़े। बाहरी (लेखापरीक्षित इकाई सहित) स्रोतों से लिए गए डाटा वाली सारणी और अन्य ग्राॅफिक्स की ऐसे डाटा के स्रोत से अभिस्वीकृति होनी चाहिए।

लेखापरीक्षा कार्यान्वयन चक्र

7.20 निम्नलिखित डॉयग्राम एक निष्पादन लेखापरीक्षा के लेखापरीक्षा कार्यान्वयन चक्र को दर्शाता है:



निष्पादन लेखापरीक्षा की सामायिकता

7.21 निष्पादन लेखापरीक्षा को समय पर पूरा करना सुनिश्चित करने के लिए और यह भी कि चयनित विषय अपना महत्व न खो दें, सभी निष्पादन लेखापरीक्षाएँ अभीष्ट रूप से दस माह की अवधि के अन्दर पूरी की जानी चाहिए। लेखापरीक्षा कार्यान्वयन चक्र, अर्थात् एंट्री कांफ्रेंस की तिथि से मुख्यालय द्वारा लेखापरीक्षा प्रतिवेदन को अन्तिम रूप देने तक, अधिमान्य रूप से इस अवधि के अन्दर पूरा हो जाना चाहिए। तथापि बाहरी विशेषज्ञों की मदद से की गई निष्पादन

लेखापरीक्षा अथवा जटिल स्तर की अखिल भारतीय निष्पादन लेखापरीक्षा के लिए कुछ अतिरिक्त समय की आवश्यकता हो सकती है।

8. निष्पादन लेखापरीक्षा की अनुवर्ती प्रक्रिया

8.1 निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन अनिवार्यतः सार्वजनिक क्षेत्र में निष्पादन और जवाबदेही को सुधारने का साधन है। इसे निष्पादन लेखापरीक्षाओं में निहित सिफारिशों के कार्यान्वयन के माध्यम से प्राप्त किया जा सकता है। विभाग में एक सुसंगत और **क्रमबद्ध** अनुवर्ती प्रक्रिया, निष्पादन लेखापरीक्षा की प्रभावकारिता के लिए महत्वपूर्ण योगदान है जो कार्यक्रम प्रबंधन को सुधारने में सहायक है।

अनुवर्ती प्रक्रिया का अर्थ ऐसी स्थिति से है जहां लेखापरीक्षक लेखापरीक्षित इकाई या अन्य उत्तरदायी पक्ष **द्वारा** पूर्व निष्पादन लेखापरीक्षा के परिणामों के आधार पर की गयी सुधारात्मक कार्रवाईयों की जांच करता है। यह एक स्वतंत्र कार्यकलाप है जो लेखापरीक्षा प्रक्रिया **द्वारा** लेखापरीक्षा के प्रभाव को सुदृढ़ कर उसकी उपयोगिता में **वृद्धि** और भविष्य के लेखापरीक्षा कार्य में सुधार करता है। यह प्रतिवेदनों के उपयोगकर्ता और लेखापरीक्षित इकाइयों को प्रतिवेदनों को गंभीरता से लेने के लिए प्रोत्साहित करता है और लेखापरीक्षकों को उपयोगी जानकारी का आधार और निष्पादन सूचक उपलब्ध कराता है। अनुवर्ती कार्रवाई केवल सिफारिशों के कार्यान्वयन तक ही सीमित नहीं है किन्तु इस पर केन्द्रित है कि क्या लेखापरीक्षित इकाई ने समस्या का पर्याप्त रूप से समाधान किया है और इस प्रक्रिया के लिए अनुमत पर्याप्त समय के बाद अन्तर्निहित शर्तों का उपाय किया है। लेखापरीक्षा प्रतिवेदनों पर अनुवर्ती कार्रवाई करते समय, लेखापरीक्षक को एक निष्पक्ष और स्वतंत्र दृष्टिकोण अपनाना चाहिए तथा उन निष्कर्षों और सिफारिशों पर ध्यान केन्द्रित करना चाहिए जो अनुवर्ती कार्रवाई के समय भी प्रसंगिक हों।

अनुवर्ती कार्यक्रम का उद्देश्य

8.2 निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन की अनुवर्ती कार्रवाई का उद्देश्य निम्नलिखित पर लक्षित है:

- *विधायिका की सहायता करना* : अनुवर्ती प्रतिवेदन, संसदीय/विधानमण्डल समितियों को प्रतिवेदनों की जांच के लिये बहुमूल्य सूचना प्रदान कर सकते हैं;
- *सार्वजनिक क्षेत्र के कार्यक्रम के निष्पादन में सुधार प्राप्त करना* : लेखापरीक्षा प्रतिवेदनों पर अनुवर्ती कार्रवाई का मुख्य कारण इस संभावना को बढ़ाना है कि सिफारिशों का कार्यान्वयन होगा और लेखापरीक्षित इकाइयों के निष्पादन में सुधार में मदद मिलेगी;
- *विभाग के निष्पादन का मूल्यांकन करना*: अनुवर्ती कार्यक्रम और परिणाम, विभाग के निष्पादन के निर्धारण और मूल्यांकन तथा कार्यक्रम प्रबंधन आदि में ऐसे सुधारों, जो लेखापरीक्षा की योजना के समय प्रत्याशित किये गये थे, के लिए एक अच्छा उपाय हो सकते हैं।
- *विभाग द्वारा निष्पादन लेखापरीक्षा की नीतिगत योजना के लिए इनपुट प्रदान करता है।*

विधायिका की सहायता करना

8.3 निष्पादन लेखापरीक्षा के संदर्भ में अनुवर्ती क्रियाविधियों की स्थापना निम्नलिखित बातों को ध्यान में रखते हुए की जानी चाहिए:

- संसदीय/राज्य विधानमण्डल की समितियों द्वारा चुनी गई निष्पादन लेखापरीक्षाओं की विस्तृत जांच, मौखिक साक्ष्य और संबंधित समितियों के निर्णय के संदर्भ में आगे बढ़ाई जानी चाहिए, यदि कोई सिफारिशें जारी की गई हैं। विभाग द्वारा अपनाए गए गुणवत्ता आश्वासन उपायों की सहायता से निष्पादन लेखापरीक्षा की अच्छी गुणवत्ता सुनिश्चित की जाएगी संसद/राज्य विधानमण्डल की समितियों की सिफारिशों न केवल लेखापरीक्षा की सिफारिशों का समर्थन करेंगी बल्कि उनको ठोस आधार भी प्रदान करेंगी तथापि जहां

संसदीय/राज्य विधानमण्डल की समितियों द्वारा चयनित मामलों में जांच और सिफारिशें जारी नहीं की गई हैं वहां महालेखाकार सिफारिशों पर अनुवर्ती कार्रवाई ठीक उसी तरह जारी रखेंगे जैसे कि उन मामलों में जहां विस्तृत जांच के लिए विषय न चुना गया हो;

- विस्तृत जांच हेतु न चुने गए निष्पादन लेखापरीक्षाओं के मामलों में महालेखाकार, लेखापरीक्षित इकाई द्वारा स्वीकार कर ली गई सिफारिशों के कार्यान्वयन की सीमा तक जांच करने के लिए अनुवर्ती क्रियाविधियाँ जारी रखेंगे। उन मामलों में, जिनमें लेखापरीक्षित इकाई द्वारा सिफारिशें स्वीकार नहीं की जाती हैं, वहाँ महालेखाकार आगे चर्चा द्वारा सिफारिश को या तो स्वीकार या लागू करने या लेखापरीक्षित इकाई को आगे की कार्रवाई हेतु सिफारिशों को हस्तांतरित कर सकता है।

8.4 जबकि इकाइयों द्वारा अनुवर्ती कार्रवाई पर टिप्पणियों के संदर्भ में विधानमण्डल समितियों की सिफारिशों पर सामान्यतः सरकार द्वारा जारी आदेश एक राज्य से दूसरे राज्य में भिन्न हो सकते हैं; अतः लोक लेखा समिति के अनुरोध पर जारी संघ सरकार पर लागू मॉडल को ध्यान में रखा जाना चाहिए।

8.5 संघ सरकार के प्रतिवेदनों के मामले में लागू वर्तमान क्रियाविधि के अनुसार, मंत्रालय और विभाग, नियंत्रक-महालेखापरीक्षक के प्रतिवेदन में शामिल सभी मामलों पर 'की गई कार्रवाई पर टिप्पणी' (एटीएन) निर्धारित अवधि के अन्दर संसदीय समितियों को भेजते हैं। संसदीय समितियों को प्रस्तुत करने से पहले 'की गई कार्रवाई पर टिप्पणी' के तथ्यों और आकड़ों की यथार्थता, उपचारी उपायों की पर्याप्तता और कम निष्पादन के स्पष्टीकरण के लिए महालेखाकारों द्वारा जांच की जाती है। मंत्रालय और विभाग, महालेखाकारों की टिप्पणियों पर कार्रवाई करके, 'की गई कार्रवाई पर टिप्पणियां प्रस्तुत करते हैं। आपवादिक मामलों में वे समिति को की गयी कार्रवाई पर टिप्पणियां प्रस्तुत करने से पूर्व लेखापरीक्षा की जांच टिप्पणियों एवं उन पर विभाग की प्रतिक्रिया को शामिल कर सकते हैं।

8.6 'की गई कार्रवाई पर टिप्पणियों' की जांच करते समय फॉर्म के बजाय सिफारिशों पर वास्तविक कार्रवाई केन्द्र बिन्दु होना चाहिए। जबकि सिफारिशों का कार्यान्वयन सुनिश्चित करने के लिए किसी एक समान मॉडल का सुझाव नहीं दिया जा सकता और ऊपर बताई गई प्रक्रिया उनमें से एक मॉडल हो सकता है। अन्तिम उद्देश्य, सिफारिशों का तुरन्त और प्रभावी कार्यान्वयन सुनिश्चित करना होना चाहिए।

प्रभावकारिता का निर्धारण

8.7 महालेखाकार, निष्पादन लेखापरीक्षा की प्रभावकारिता का मूल्यांकन वार्षिक रूप से कर सकते हैं। आन्तरिक मूल्यांकन में निम्नलिखित शामिल है:

- वास्तविक परिणाम की तुलना में योजना बनाते समय प्रत्येक निष्पादन लेखापरीक्षा का प्रत्याशित परिणाम; और
- प्रत्याशित और वास्तविक मूल्य संवर्धन के बीच महत्वपूर्ण अन्तर के कारण। अवनिर्धारण और अधिक निर्धारण, इकाई की कमजोर प्रतिक्रिया और निष्पादन लेखापरीक्षा की खराब गुणवत्ता अन्तर के कारण हो सकते हैं। मूल्यांकन में उपचारी उपाय भी शामिल होंगे।

8.8 निष्पादन लेखापरीक्षाओं की अनुवर्ती प्रक्रिया अथवा मूल्यांकन, निम्न द्वारा किया जा सकता है:

- डेस्क समीक्षा करते हुए, जिसमें सिफारिशों के कार्यान्वयन, बैठक, चर्चा, प्रस्तुतीकरण की अधिक विस्तृत समीक्षा शामिल है, किन्तु गहन क्षेत्रीय कार्य शामिल होना अनिवार्य नहीं है।
- विस्तृत अनुवर्ती समीक्षा, जिसमें विधायिका के लिए प्रतिवेदन तैयार करने के उद्देश्य के साथ लेखापरीक्षा की सिफारिशों पर इकाई द्वारा की गई कार्रवाई के संबंध में व्यापक क्षेत्रीय कार्य शामिल है।

निरन्तर सुधार

8.9 निरन्तर सुधार, अनुवर्ती प्रक्रियाओं का एक महत्वपूर्ण परिणाम है। यह निम्नलिखित द्वारा प्राप्त किया जा सकता है:-

- **गुणवत्ता आश्वासन समीक्षा कार्यक्रम**

‘गुणवत्ता समीक्षा गुप’ द्वारा, निष्पादित किये जाने वाले कार्यों की वार्षिक योजना बनाई जानी चाहिए, जिसे विभाग के वरिष्ठ प्रबन्धन का अनुमोदन प्राप्त हो। पूर्ण हो चुके लेखापरीक्षा कार्यों का केवल एक नमूना, गुप द्वारा समीक्षा हेतु चुना जाना चाहिए। एक बार लेखापरीक्षा का चयन कर लेने के पश्चात गुणवत्ता समीक्षा दल, लेखापरीक्षा दस्तावेजीकरण की समीक्षा कर सकता है और स्टॉफ के कुछ ऐसे सदस्यों से मिल सकता है, जो उन कार्यों से जुड़े थे।

- **सहकर्मि समीक्षा**

सहकर्मि समीक्षा एक स्वतंत्र दल द्वारा की जाती है जो विभाग के लिए आन्तरिक या बाहरी हो सकता है, यह मूल्यांकन करने के लिए कि क्या एक संगठन की आन्तरिक गुणवत्ता नियंत्रण प्रणाली उचित रूप से डिज़ाइन की गई है और प्रभावी रूप से संचालित हो रही है, जिससे इकाई को उचित आश्वासन दिया जा सके कि स्थापित नीतियां, प्रक्रियाएं और लागू सरकारी लेखापरीक्षित मानकों का अनुसरण किया जा रहा है। सहकर्मि समीक्षा में पूरी गुणवत्ता नियंत्रण प्रणाली की जांच सम्मिलित है लेकिन कार्य प्रगति की जांच शामिल नहीं हैं। विभाग की ‘निरीक्षण और सहकर्मि समीक्षा शाखा’ आन्तरिक सहकर्मि समीक्षा के लिए उत्तरदायी है। इसके अलावा प्रक्रिया की मजबूती का आश्वासन पाने के लिए बाहरी सहकर्मि समीक्षा का प्रबंध भी किया जा सकता है।

- **सीखे गए सबकों का प्रसार**

लेखापरीक्षा अनुभवों, अपनाई गई कार्यप्रणालियों और प्राप्त किए गए अनुभवों को दृष्टिगत रखते हुए उनमें आवश्यक परिवर्तनों, जिससे सुधार के लिए उपयुक्त कार्रवाई प्रारम्भ की जाए, पर विचार विमर्श करने के लिए नियमित बैठकें, कार्यशालाएं एवं संगोष्ठियाँ आयोजित की जानी चाहिए।

सिफारिशों की सूची

8.10 अनुवर्ती क्रियाविधियों के लिए शुरुआती बिन्दु सभी महालेखाकारों द्वारा उपयुक्त डॉटाबेस में रखी गई सिफारिशों की व्यापक सूची हो सकती है। निष्पादन लेखापरीक्षा वार सूची के अनुरक्षण में 'अत्यावश्यक' अथवा 'विवेचनात्मक' 'सार्थक' और 'महत्वपूर्ण' की उपयुक्त श्रेणीबद्धता के अन्तर्गत सभी सिफारिशें शामिल होनी चाहिए। डॉटाबेस में अनुवर्ती समीक्षाओं के अलावा अन्य सुसंगत सूचना जैसे लेखापरीक्षा प्रतिवेदन का वर्ष, स्वीकृति की स्थिति अर्थात् स्वीकृत, आंशिक रूप से स्वीकृत, अस्वीकृत और अनुत्तरित, इकाई द्वारा सूचित नाममात्र का कार्यान्वयन और सूचित करने का समय, कार्यान्वयन न करने अथवा खराब कार्यान्वयन के साथ जुड़ा जोखिम भी शामिल होना चाहिए। इस सूची को स्थायी डाटाबेस के रूप में रखा जाना चाहिए जिससे भविष्य में निष्पादन लेखापरीक्षा की योजना बनाने में सहायता मिलती है।

जहां विधायी समिति ने निष्पादन लेखापरीक्षा प्रतिवेदन की जांच की है वहां सूची में समिति द्वारा की गई अन्तिम सिफारिशें शामिल होती हैं।

वार्षिक अनुवर्ती कार्यक्रम

8.11 लेखापरीक्षकों को जब उचित हो तो पुराने लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों पर अनुवर्ती कार्रवाई करनी चाहिए। अनुवर्ती कार्रवाई को उचित तरीके से रिपोर्ट किया जाना चाहिए

ताकि यदि संभव हो तो विधायिका को, जहां सुसंगत हो, सुधारात्मक कार्रवाई के निष्कर्षों और प्रभावों के साथ फीडबैक उपलब्ध कराया जा सके।

8.12 अनुवर्ती कार्रवाई के परिणाम पृथक या एक समेकित प्रतिवेदन के रूप में दिये जा सकते हैं। समेकित अनुवर्ती प्रतिवेदनों में विभिन्न लेखापरीक्षाओं के विश्लेषण, जिसमें कई रिपोर्टिंग क्षेत्रों में सामान्य प्रवृत्ति और विषयवस्तु शामिल हैं, को शामिल किया जाता है। अनुवर्ती कार्रवाई, दी गई समयावधि या विषयवस्तु क्षेत्र में निष्पादन लेखापरीक्षण के माध्यम से 'गुणवत्ता संवर्धन' की बेहतर समझ में योगदान कर सकती है।

संशोधित पैराग्राफ 7.12

लेखापरीक्षित इकाइयों से ड्रॉफ्ट लेखापरीक्षा प्रतिवेदन पर प्राप्त प्रतिक्रिया तथा मुख्यालय द्वारा सुझाये गये संशोधनों को सम्मिलित करते हुए एक संशोधित प्रतिवेदन तैयार करना चाहिये। यदि लेखापरीक्षा निष्कर्षों और सिफारिशों में किये गये संशोधनों को लेखापरीक्षित इकाई की प्रतिक्रिया प्राप्त करने के लिये पर्याप्त एवं महत्वपूर्ण समझा जाता है तो संशोधित प्रतिवेदन को लेखापरीक्षित इकाई अथवा कार्यकारी के साथ साझा किया जाना चाहिए ताकि उन्हें संशोधित लेखापरीक्षा परिणाम एवं निष्कर्षों पर प्रतिक्रिया देने का अवसर प्रदान किया जा सके। ऐसे मामलों में सम्बन्धित महालेखाकार, उपनियंत्रक महालेखापरीक्षक/अपर उपनियंत्रक महालेखापरीक्षक के अनुमोदन के पश्चात संशोधित प्रतिवेदन जारी कर सकते हैं। लेखापरीक्षित इकाई अथवा कार्यकारी को प्रतिक्रिया, यदि कोई हो, देने के लिये दो सप्ताह का समय दिया जायेगा और उन्हें अन्तिम प्रतिवेदन में शामिल किया जायेगा।