

सरकारी लेखापरीक्षण मानदण्ड

महालेखा परीक्षकको विभाग
बबरमहल, काठमाडौं

२०५३

प्राक्कथन

नेपालमा सरकारी लेखापरीक्षणको इतिहास लामो भए पनि महालेखा परीक्षकको विभागको स्थापना प्रजातन्त्रको आगमन पश्चात २०१६ सालमा भएको हो । यस विभागले स्थापना कालदेखि नै संविधान र प्रजातान्त्रिक मान्यता अनुकूल जनउत्तरदायित्व वृद्धि गर्ने भूमिका निर्वाह गर्दै आइरहेको छ ।

विभिन्न श्रोतहरूबाट उपलब्ध पद्धति र व्यवहारलाई प्रयोगमा ल्याइरहेको यस विभागको लागि सामयिक र संग्रहितरूपका लेखापरीक्षण मानदण्डको आवश्यकता खड्की रहेको थियो । यो मानदण्डको प्रयोगबाट यस विभागको कार्य पद्धतिमा सुधारात्मक परिवर्तन ल्याउने छ भन्ने ठूलो आशा गरिएको छ । सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाहरूको अन्तर्राष्ट्रिय संगठन (इन्टोसाई) ले सुझाव गरेका मानदण्डहरूलाई हरसंभव ध्यान दिई विभागको समसामयिक आवश्यकता पूर्ति गराउनेतर्फ प्रयासहरू भएका छन् । यी मानदण्डहरूलाई संवैधानिक व्यवस्था र महालेखा परीक्षकको विभागसंग सम्बन्धित कानूनी व्यवस्थाको परिप्रेक्षमा हेरिनु पर्दछ भन्ने अवधारणा राखिएको छ ।

विभागद्वारा सम्पादन हुने सम्पूर्ण लेखापरीक्षण कार्यहरूमा यी मानदण्डहरू प्रयोग गरिने छन् । मानदण्डहरूले दक्षता तथा स्तर वृद्धितर्फ हाम्रा प्रयासको गन्तव्यलाई इङ्गित गर्ने छन् । कतिपय क्रमशः लागू हुने कुराहरू यसमा परेका छन् । लेखापरीक्षण उद्देश्य तथा स्तर वृद्धिको लागि हुने प्रयास वा कार्यलाई यी मानदण्डहरूले सीमित गर्ने छैनन् । यी मानदण्डहरू "जीवन्त अभिलेख" भएकाले समयानुसार लेखापरीक्षणको पद्धति तथा व्यवहारमा आउन सक्ने समस्या, विचारधारा र सरोकार (Issues, Trends & Concerns) का क्षेत्रमा देखा परेका परिवर्तन यिनमा पनि मिलाउन हुँदै जानु पर्ने तथ्यलाई हृदयङ्गम् गरिएको छ ।

प्रतिनिधिसभा सार्वजनिक लेखा समितिबाट लेखापरीक्षणको विकासमा प्राप्त सुझावहरूले यस विभागलाई सदैव प्रेरणा प्रदान गरेको छ । यो मानदण्ड लागू गर्न लागिआएको सार्वजनिक लेखा समितिका माननीय सभापति श्री हृदयेश त्रिपाठीज्यूबाट सराहना गरी खुसी व्यक्त गर्नु भएको व्यहोराको पत्र प्राप्त भएकोमा विभागको हौसला बढेको छ ।

श्री ५ महाराजाधिराज वीरेन्द्र वीर विक्रम शाहदेवबाट गद्दी आरोहण गरिबक्सेको रजत महोत्सवको शुभ-अवसर एवं महालेखा परीक्षकको विभाग स्थापना भएको ३८ सौं वार्षिकोत्सवको उपलक्ष्यमा यो सरकारी लेखापरीक्षण मानदण्ड सर्वप्रथम प्रकाशमा ल्याउन पाएकोमा विभाग ज्यादै हर्षित छ ।

अन्तमा, आफ्नो अमूल्य समय लगाई मस्यौदा अध्ययन गरी सारगर्भित सुझाव दिई सहयोग गरिदिनु हुने सबै महानुभावहरूप्रति आभार व्यक्त गर्दछु । यो मानदण्ड तयार गर्ने काममा संलग्न यस विभागका अधिकृत तथा कर्मचारीहरूको योगदानको सराहना गर्दछु ।

आषाढ १५, २०५३

(बिमल राज बस्नेत)
महालेखा परीक्षक

विषय-सूची

पेज नं.

भूमिका

सरकारी लेखापरीक्षण मानदण्डहरूको सूची

क-घ

अध्याय १ : परिचय

१.१ कानूनी प्रावधान	१
१.२ लेखापरीक्षणको उद्देश्य र कार्यहरू	१
१.३ परीक्षणका प्रकार	२
१.४ लेखापरीक्षण क्षेत्र	२
१.५ परीक्षणको तरिका	४
१.६ लेखापरीक्षण सम्पादन गर्ने महानिर्देशनालयका उद्देश्य तथा कार्यहरू	४
१.७ लेखापरीक्षण मानदण्ड	५

अध्याय २ : सामान्य मानदण्ड

२.१ स्वतन्त्रता र वस्तुपरकता	७
२.२ सक्षमता	१०
२.३ उचित सतर्कता	११
२.४ सूचनाको गोपनीयता	१३
२.५ गुणस्तर नियन्त्रण	१३

अध्याय ३ : योजना सम्बन्धी मानदण्ड

३.१ विभागबाट गरिने योजना	१५
३.२ आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको मूल्याङ्कन	१६
३.३ लेखापरीक्षण कार्य योजना	१७
३.४ अन्य लेखापरीक्षक तथा विशेषज्ञहरूसंगको सम्बन्ध	१८

अध्याय ४ : कार्य संचालन मानदण्ड

४.१ लेखापरीक्षणको व्यवस्थापन	२१
४.२ सुपरिवेक्षण र पुनरावलोकन	२२
४.३ प्रमाण तथा अभिलेखाङ्कन	२४
४.४ वित्तीय विवरणको विश्लेषण	२५
४.५ ऐन नियमको पालना	२६

अध्याय ५ : प्रतिवेदन सम्बन्धी मानदण्ड

५.१ लेखापरीक्षणको समापन	२९
५.२ लेखापरीक्षण कार्यपत्र फाइलको पुनरावलोकन	३०
५.३ वित्तीय विवरण सम्बन्धी प्रतिवेदन	३१
५.४ लेखापरीक्षण प्रतिवेदन	३४

सरकारी लेखापरीक्षण मानदण्डहरूको सूची

१. लेखापरीक्षण कार्यसंग सम्बन्धित सबै विषयमा लेखापरीक्षण गर्ने संस्था तथा लेखापरीक्षक व्यक्तिगत एवं बाह्य आंच (Impairment) बाट स्वतन्त्र रहनु पर्दछसं निष्पक्ष र वस्तुपरक हुनु पर्दछ र स्वतन्त्र प्रवृत्ति (Attitude) व्यवहारमा प्रतीत हुनुका अतिरिक्त यथार्थमा पनि कायम राख्नु पर्दछ ।
२. लेखापरीक्षण कार्य प्राविधिक एवं अनुभूतियुक्त दक्षता (Perceptive skills) भएको अनुभवी र सक्षम लेखापरीक्षकमा हुनु पर्ने गुण सामुहिक रूपमा भएको व्यक्ति वा व्यक्तिहरूको समूहद्वारा वा त्यस्तो व्यक्ति वा व्यक्तिहरूको समूहको नियन्त्रणमा गरिनु पर्दछ ।
३. लेखापरीक्षण गर्दा र प्रतिवेदन तयार गर्दा उचित पेशागत सतर्कता अपनाइनु पर्दछ ।
४. लेखापरीक्षकले कामको सिलसिलामा मौखिक वा लिखित रूपमा जानकारीमा आएका सम्पूर्ण सूचनाहरू सदा गोप्य राख्नु पर्दछ र त्यस्तो सूचना अख्तियारवालाको स्वीकृति वा कानूनी वाध्यताले प्रकाशमा ल्याउनु पर्ने अवस्थामा बाहेक तेश्रो पक्षलाई जानकारी दिनु हुदैन ।
५. प्रति वर्ष महालेखा परीक्षकको विभाग (विभाग) बाट सम्पन्न गरिएका लेखापरीक्षण कार्य यी मानदण्ड अनुसार सम्पादन भए नभएको कुराको मूल्याङ्कन गर्न तत्सम्बन्धी केही कार्यको नमूना छनौट गरी पुनरावलोकन गरिनु पर्दछ ।
६. विभागले आफ्नो कामको वार्षिक कार्ययोजना तयार गर्नु पर्दछ ।
७. प्रश्नावली, कार्य प्रवाह तालिका (Work Flow Chart), अवलोकन तथा सोधपुछको माध्यमबाट लेखा व्यवस्था पर्याप्त छ र नियन्त्रण प्रणालीले लेखाङ्कन गर्नु पर्ने सबै किसिमका सूचना तथा जानकारी वास्तवमा लेखाङ्कन गरिएको छ भन्ने कुरामा आश्वस्त हुन सकिने नसकिने कुरा निश्चित गर्न लेखापरीक्षकले परीक्षण गरिने निकायको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको मूल्याङ्कन गर्नु पर्दछ । यस्तो मूल्याङ्कनको नतीजालाई विश्लेषण गरेर आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीलाई कुन हदसम्म भरपर्दो मान्ने र कुन हदसम्म परीक्षण गर्ने तथा त्यसको लागि कस्तो पद्धति अपनाउने भन्ने कुराको निर्धारण गर्नु पर्दछ ।
८. लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्य मितव्ययीढंगबाट, दक्षतापूर्वक, प्रभावकारीरूपले समयमै उच्च गुणस्तरयुक्त किसिमबाट सम्पन्न गर्न सकिने गरी परीक्षणको योजना बनाउनु पर्दछ ।
९. विभागले आन्तरिक लेखापरीक्षकको परीक्षण कार्यक्रम, कार्यपत्र सम्बन्धी फाइल तथा प्रतिवेदनको पुनरावलोकन गरी व्यावहारिक भएसम्म आन्तरिक लेखापरीक्षकको काममा निर्भर हुन सक्दछ । यसै गरी सक्षमताको लागि पेशागत प्रतिष्ठा सुनिश्चित गरेपछि लेखापरीक्षण कार्यक्रम, कार्यपत्र फाइल तथा प्रतिवेदन समेतको पुनरावलोकनको आधारमा उपयुक्त देखिएमा बाह्य लेखापरीक्षक तथा विशेषज्ञको काम उपर पनि निर्भर हुन सकिन्छ ।
१०. मितव्ययिता, कार्यदक्षता एवं प्रभावकारिता समेतको उचित विचार गरी उच्च गुणस्तरयुक्त काम हुने कुरा सुनिश्चित गर्न लेखापरीक्षण कार्यको व्यवस्थापन एवं नियन्त्रण गरिनु पर्दछ ।
११. वरिष्ठ लेखापरीक्षकबाट लेखापरीक्षण कार्यको समुचित सुपरिवेक्षण एवं पुनरावलोकन गरिनु पर्दछ ।

१२. लेखापरीक्षकले निरीक्षण, अवलोकन, सोधपुछ, पुष्ट्याई, गणना (Computation) तथा विश्लेषण जस्ता उपायद्वारा आफ्नो मन्तव्य, निर्णय, निष्कर्ष एवं सुभावहरूको उपयुक्त आधार खडा हुने पर्याप्त, सक्षम र सान्दर्भिक प्रमाणहरू प्राप्त गर्नु पर्दछ । यस्ता प्रमाण पूर्णरूपमा कार्यपत्र फाइलमा अभिलेखाङ्कन गरिनुपर्दछ ।

१३. लेखापरीक्षकको मन्तव्य व्यक्त गर्न विवेकपूर्ण आधार प्राप्त हुने गरी वित्तीय विवरणहरूको विश्लेषण गरिनु पर्दछ ।

१४. वित्तीय विवरणहरूमा सारपूर्ण असर (Material Effect) पर्ने गरी त्रुटि, अनियमितता तथा गैरकानूनी कार्यहरू भए नभएको पत्ता लगाउने कुराको विश्वास दिलाउन लेखापरीक्षणको सिलसिलामा प्रचलित कानूनको पालना भए नभएको परीक्षण गरिनु पर्दछ ।

१५. लेखापरीक्षण प्रतिवेदन जारी गरिनु अगावै लेखापरीक्षकले सबै अनियमितता तथा टिप्पणी सम्बन्धमा व्यवस्थापनको उपयुक्त तहसंग छलफल गरी निश्चित अवधिभित्र लिखित प्रत्युत्तर उपलब्ध गराउन अनुरोध गरी टिप्पणी सहितको पत्र पठाउनु पर्दछ ।

१६. लेखापरीक्षण मानदण्डहरू र पद्धति अनुरूप विस्तृत र निष्ठापूर्वक परीक्षण कार्य सम्पन्न भएको छसँ सम्पूर्ण सारयुक्त परीक्षण नतीजा (Findings) तथा टिप्पणी (Observations) हरू पर्याप्त रूपमा अभिलेखित भएको छस र लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा उल्लेख भएका टिप्पणी, निष्कर्ष र निर्णयहरू कार्यपत्र फाइलमा भएका विवरण र तथ्यहरूबाट पर्याप्त रूपमा समर्थित छन् भन्ने कुरा निश्चित गर्न विभागका वरिष्ठ कर्मचारीबाट लेखापरीक्षण कार्यपत्र फाइल पुनरावलोकन गरिनु पर्दछ ।

१७. लेखापरीक्षकले वित्तीय र अन्य सम्बन्धित सूचनाहरूका सम्बन्धमा आफ्नो मन्तव्य व्यक्त गर्नु आवश्यक भएमा उपलब्ध भएका लेखापरीक्षण प्रमाणका आधारमा निकालिएका निष्कर्षको मूल्याङ्कन गर्नु पर्दछ । यस्तो पुनरावलोकन र मूल्याङ्कन प्रक्रियामा देहायका कुराहरूका सम्बन्धमा समष्टिगत निष्कर्ष आएको छ छैन हेरिनु पर्दछ:

- स्वीकृत लेखा नीतिहरू अनुसरण गरी वित्तीय विवरण तयार गरिएको छ छैन, ती नीतिहरू समानरूपले प्रयोगमा छन् छैनन्,
- वित्तीय विवरण सान्दर्भिक नियम र कानूनी आवश्यकता अनुरूप छ छैन,
- वित्तीय विवरणको उपयुक्त प्रस्तुतिकरणसंग सान्दर्भिक सबै तथ्य पर्याप्तरूपमा खुलस्त (Disclose) गरिएको छ छैन,
- सम्पूर्ण वित्तीय विवरणबाट प्रस्तुत भएको तथ्य र लेखापरीक्षकले संस्थाको कारोवारबाट प्राप्त गरेको जानकारी बीच सामन्जस्य छ, छैन ।

लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा अन्य कुराहरूका अतिरिक्त वित्तीय विवरणहरूको सम्बन्धमा स्पष्ट र लिखित मन्तव्य अभिव्यक्त हुनु पर्दछ । शर्तरीहित मन्तव्यले अधिल्ला अनुच्छेदहरूमा उल्लेखित सबै सारपूर्ण विषयहरूमा लेखापरीक्षकको सन्तुष्टी रहेछ भन्ने कुराको संकेत गर्दछ । लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा सशर्त मन्तव्य, विपरीत मन्तव्य वा मन्तव्य व्यक्त गर्न असहमति प्रकट गर्नु पर्ने अवस्थामा समेत त्यसका सबै कारणहरू स्पष्ट र सूचनामूलक ढंगले उल्लेख गर्नु पर्दछ ।

१८. लेखापरीक्षकले प्रत्येक लेखापरीक्षणको नतीजा उल्लेख गरी लिखित प्रतिवेदन तयार गर्नु पर्दछ ।

अध्याय १ परिचय

१.१ कानूनी प्रावधानः

महालेखा परीक्षक एक संवैधानिक निकाय हो । नेपाल अधिराज्यको संविधान, २०४७ तथा लेखापरीक्षण ऐन, २०४८ द्वारा निजको काम, कर्तव्य र अधिकार निश्चित गरिएको छ ।

१.२ लेखापरीक्षणको उद्देश्य र कार्यहरूः

महालेखा परीक्षकले सार्वजनिक श्रोत र साधनको प्रयोगका सम्बन्धमा निष्पक्ष र स्वतन्त्र लेखापरीक्षण तथा मूल्याङ्कनद्वारा सार्वजनिक जवाफदेहीको निर्वाह एवं अभिवृद्धि गराउंछ । निजबाट गरिने लेखापरीक्षण र मूल्याङ्कनले प्रचलित कानूनको पूर्ण अनुसरण गरी आमदानी र खर्च गरिएका छन् छैनन् र ती कारोवारले मितव्ययिता, कार्यदक्षता, प्रभावकारिता र औचित्यता प्रतिविम्बित गर्छन् गर्दैनन् भन्ने कुराको समेत लेखाजोखा गर्दछ । उपर्युक्त उद्देश्य परिपूर्तिका लागि महालेखा परीक्षकबाट सम्पादन हुने कार्यहरू निम्नानुसार छन्ः-

१.२.१ संविधानको धारा १०० को उप-धारा (१) मा उल्लेखित संवैधानिक निकाय लगायत सबै सरकारी कार्यालयहरू र कानूनले महालेखा परीक्षकबाट लेखापरीक्षण हुने भनी तोकी दिएका अन्य संस्था र कार्यालयहरूको लेखापरीक्षण गर्ने ।

१.२.२ सरकारी कार्यालयहरूमा राखिनु पर्ने लेखाको ढाँचा तोकी दिने ।

१.२.३ लेखापरीक्षण गराउने कर्तव्य भएका सम्पूर्ण निकायहरूलाई लेखा र लेखापरीक्षण सम्बन्धी आवश्यक कुराहरूका सम्बन्धमा समय समयमा निर्देशन दिने ।

१.२.४ श्री ५ महाराजाधिराज सरकारका जुनाफमा आफूले गरेका कार्यहरूको वार्षिक प्रतिवेदन तयार गरी चढाउने । यसरी पेश भएको प्रतिवेदन त्यसपछि संसद समक्ष राखिन्छ ।

१.३ लेखापरीक्षणका प्रकारः

विभागले मुख्यतः दुई प्रकारका लेखापरीक्षण गर्दछ ।

१.३.१ **वित्तीय लेखापरीक्षण**: यसमा वित्तीय विवरणका साथै नियमितताको परीक्षण समावेश हुन्छ ।

१.३.२ **कार्यमूलक लेखापरीक्षण**: यसमा मितव्ययिता, कार्यदक्षता, प्रभावकारिता एवं औचित्यका पक्षहरूलाई विचार गरी परीक्षण गरिन्छ ।

१.३.३ **मानदण्डको प्रयोग**: यस पुस्तिकामा उल्लेखित मानदण्डहरू आवश्यकतानुसार दुवै प्रकारका लेखापरीक्षणमा लागू हुन्छन् ।

१.४ परीक्षणको क्षेत्रः

महालेखा परीक्षकले नियमितता, मितव्ययिता, कार्यदक्षता, प्रभावकारिता र औचित्य समेत विचार गरी देहायका कुराहरूको परीक्षण गर्नेछः

१.४.१ विनियोजन ऐन बमोजिम विभिन्न सेवा तथा कार्यहरूमा खर्च गर्न विभिन्न शीर्षक तथा उप-शीर्षकहरूमा स्वीकृत भएका रकमहरू तोकिएका सेवा तथा कार्यका निमित्त स्वीकृत सीमाभित्र रही सोही प्रयोजनको लागि खर्च गरिएको छैन,

- १.४.२ आर्थिक कारोवार गर्दा प्रचलित कानूनको अनुसरण गरिएको छ, छैन र आम्दानी खर्च भएका कलमहरूको प्रमाण यथेष्ट छ, छैन,
- १.४.३ तोकिएको ढाँचा अनुरूप लेखा राखिएको छ, छैन र त्यसले आर्थिक कारोवारको यथार्थ चित्रण गर्छ, गर्दैन,
- १.४.४ सरकारी सम्पत्तिको लगत दुरुस्त र अद्यावधिक छ, छैन, सरकारी सम्पत्तिको संरक्षण र सुप्रबन्धको पर्याप्त व्यवस्था छ, छैन,
- १.४.५ नगदी जिन्सी तथा अन्य सरकारी सम्पत्ति समेतको हानी नोक्सानी र दुरुपयोग हुन नपाउने गरी आन्तरिक लेखापरीक्षण तथा आन्तरिक नियन्त्रणको पर्याप्त व्यवस्था गरिएको छ, छैन, भए त्यसको अनुसरण गरिएको छ, छैन,
- १.४.६ राजस्व, अरु समस्त आम्दानी र धरौटी समेतको लेखा ठीक छ, छैन मूल्याङ्कन गर्ने, असूल तहसिल गर्ने र लेखा राख्ने तरिकाहरूको सम्बन्धमा पर्याप्त नियमहरू छन्, छैनन्, भए तिनीहरूको पालना गरिएको छ, छैन,
- १.४.७ सरकारी ऋण, जमानत, निक्षेप, ऋण निवारण कोष तथा ऋण विमोचनका निमित्त पर सारिएको र विमोचन गरिएको रकमहरूको लेखा यथार्थ छ, छैन,
- १.४.८ औद्योगिक तथा व्यावसायिक सेवाहरूको आम्दानी खर्च, लेखा, त्यसको जिन्सी नगदी मौज्जात तथा आर्थिक कारोवार सम्बन्धी व्यवस्था र नियमहरू पर्याप्त छन्, छैनन् भए तिनीहरूको पालना गरिएको छ, छैन,
- १.४.९ कार्यालयको संगठन, व्यवस्थापन तथा कार्य विभाजन यथेष्ट र समुचित छ, छैन र सो अनुसार कार्य संचालन भएको छ, छैन,
- १.४.१० कुनै काम अनावश्यक रूपमा दोहोरो हुने गरी विभिन्न कर्मचारी वा निकायबाट गरिएको वा कुनै आवश्यक काम गर्न छुटाएको छ, छैन,
- १.४.११ उपलब्ध स्रोत, साधन तथा सम्पत्तिको समुचित उपयोग भएको छ, छैन र हानी नोक्सानी नहुने गरी सम्भार तथा संरक्षणको उचित व्यवस्था गरेको छ, छैन,
- १.४.१२ कार्यक्रम अनुसार निर्धारित समयभित्र प्रगति भएको छ, छैन तथा कामको गुणस्तर र परिमाण सन्तोषजनक छ, छैन,
- १.४.१३ कार्यालयको उद्देश्य र नीति स्पष्ट छ, छैन र निर्दिष्ट उद्देश्य तथा नीति अनुरूप कार्यक्रम तयार भएको छ, छैन,
- १.४.१४ स्वीकृत लागत खर्चको सीमाभित्र रही कार्यक्रम संचालन गरिएको छ, छैन र लागतको तुलनामा प्राप्त प्रतिफल मनासिव छ, छैन,
- १.४.१५ लक्ष्य प्रगति तथा लागत खर्चको आंकडा राख्ने व्यवस्था पर्याप्त र भरपर्दो छ, छैन,
- १.४.१६ निकासी अनुसार खर्च गरेको भए तापनि बेमुनासिव तरिकाले वा चल अचल राष्ट्रिय धन बरबाद हुने गरी खर्च भएको महालेखा परीक्षकको चित्तले देखेमा त्यस्तो खर्च र निकासी औचित्यपूर्ण छ, छैन, र
- १.४.१७ चल अचल राष्ट्रिय धनको अनुदान वा राजस्वको अभिहस्ताङ्कन वा खानी, जंगल, जलशक्ति आदिको सुविधा प्रदान सम्बन्धमा पट्टा, लाइसेन्स, अधिकार र कुनै अन्य प्रकारबाट राजस्व वा चल अचल राष्ट्रिय धन त्याग गर्ने गरी जारी गरिएका सबै निकासीहरू औचित्यपूर्ण छन्, छैनन् ।

१.५ परीक्षणको तरिका:

लेखापरीक्षण गरिने निकायहरूको वित्तीय कारोवार, कार्यक्रम, आयोजना र क्रियाकलाप समेतको लेखापरीक्षणको तरिका, क्षेत्र र व्यापकता महालेखा परीक्षकबाट तोकिन्छ । मनासिव देखिएसम्म नमूना परीक्षणको विधि अपनाइने छ । आन्तरिक

लेखापरीक्षणको काममा सम्भव भएसम्म विश्वास गरिनेछ । महालेखा परीक्षकले सम्बन्धित निकायको व्यवस्थापनलाई पठाउने लेखापरीक्षणको प्रारम्भिक प्रतिवेदनमा देखिएका अनियमितताका मूल कारणहरू उल्लेख गरी सुझाव समेत समावेश हुनेछ । वार्षिक प्रतिवेदनमा टिप्पणी र सुझावहरू समावेश गरिन्छ ।

१.६ लेखापरीक्षण सम्पादन गर्ने महानिर्देशनालयहरूको उद्देश्य तथा कार्यहरू

प्रत्येक लेखापरीक्षण महानिर्देशनालयले:

- लेखापरीक्षण योजना तथा कार्यक्रम तयार गर्दछ;
- स्वीकृत योजना तथा कार्यक्रम बमोजिम लेखापरीक्षण सम्पन्न गर्दछ;
- परीक्षणबाट देखिएको व्यहोरा वार्षिक प्रतिवेदनमा समावेश गर्दछ;
- प्रतिवेदनमा परेका व्यहोराको सम्परीक्षण तथा अनुगमन गर्दछ;
- सार्वजनिक लेखा समितिको छलफलमा आवश्यकतानुसार भाग लिन्छ; र
- सार्वजनिक लेखा समितिको निर्णय कार्यान्वयन भए नभएको व्यहोराको अनुगमन गर्दछ ।

१.७ लेखापरीक्षण मानदण्ड

मानदण्डले लेखापरीक्षकबाट अपेक्षा गरिएको परीक्षणका सिद्धान्त र व्यवहारका सामान्य मर्यादाहरूलाई इङ्कित गर्दछ । साथै यसले लेखापरीक्षणका नतीजाको गुणस्तरको मूल्यांकन गर्ने आधार प्रदान गर्दछ ।

यस पुस्तिकामा वर्णन गरिएका लेखापरीक्षण सम्बन्धी मानदण्डहरूलाई संक्षेपमा देहायका ४ समूहमा विभाजन गरिएका छन्:

१.७.१ सामान्य मानदण्ड: यी मानदण्ड देहायका कुराहरूसँग सम्बन्धित छन्:

- लेखापरीक्षण संस्था तथा लेखापरीक्षकको स्वतन्त्रता र वस्तुपरकता;
- कर्मचारीको योग्यता;
- लेखापरीक्षण कार्य संचालन गर्दा तथा प्रतिवेदन तयार गर्दा अपनाउनु पर्ने उचित सतर्कता;
- सूचनाहरूको गोप्यता; र
- गुणस्तर नियन्त्रण ।

१.७.२ योजना मानदण्ड: यी मानदण्ड लेखापरीक्षणको सिलसिलामा विभिन्न तहमा गरिने देहायका कामहरूसँग सम्बन्धित छन्:

- कुनै खास अवधिभित्र लेखापरीक्षण गरिने निकायहरू पहिचान गरी वार्षिक लेखापरीक्षण योजना तयार गर्ने;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको विचार गर्ने;
- सुम्पिएको लेखापरीक्षणको कार्य योजना तयार गर्ने; र
- अन्य लेखापरीक्षक तथा विशेषज्ञसँगको सम्भावित सम्बन्धको मूल्याङ्कन गर्ने ।

१.७.३ संचालन मानदण्ड: संचालन मानदण्डहरू वा स्थलगत कार्यको मानदण्डहरू भन्नाले सरकारी लेखापरीक्षणको विशेष आवश्यकता पूर्ति गर्न जरुरत पर्ने कुराहरू समावेश गरी तोकिएका मानदण्डहरू हुन् । स्थलगत कार्य संचालन सम्बन्धी मानदण्डहरू देहायका कुराहरूसँग सम्बन्धित छन्:

- लेखापरीक्षणको व्यवस्थापन;
- लेखापरीक्षण कार्यको सुपरिवेक्षण तथा पुनरावलोकन;
- प्रमाण संकलन तथा अभिलेखन;
- वित्तीय विवरणको विश्लेषण; र

- ऐन नियमको पालना ।

१.७.४ **प्रतिवेदनसम्बन्धी मानदण्ड:** लेखापरीक्षण कार्यको नतीजा सामान्यतः औपचारिक एवं लिखित प्रतिवेदनका रूपमा प्रस्तुत गरिन्छ । लेखापरीक्षण सम्पन्न गर्न प्रतिवेदन तयार गरी सम्बन्धित निकाय वा अन्य संस्थामा पठाउनु भन्दा अघि र पछि विभिन्न चरणहरू पार गर्नु पर्ने पनि हुन्छ । ती चरणहरूमा लेखापरीक्षण गरिएको निकायलाई जानकारी दिने, प्रत्युत्तर प्राप्त गर्ने, निकायसंग अन्तिम बैठक गर्ने तथा प्रतिवेदनको कार्यान्वयन भए नभएको कुरा यकीन गर्ने आदि पर्दछन् । प्रतिवेदन सम्बन्धी मानदण्डहरू देहायका कार्यहरूसंग सम्बन्धित छन्:

- लेखापरीक्षण कार्य समापन;
- लेखापरीक्षण कार्यपत्र फाइलको पुनरावलोकन र
- प्रतिवेदन ।

अध्याय २
सामान्य मानदण्ड
(General Standards)

२.१ स्वतन्त्रता र वस्तुपरकता (Independence and Objectivity)

मानदण्ड

लेखापरीक्षण कार्यसंग सम्बन्धित सबै विषयमा लेखापरीक्षण गर्ने संस्था तथा लेखापरीक्षक व्यक्तिगत एवं बाह्य आँच (Impairment) बाट स्वतन्त्र रहनु पर्दछ; निष्पक्ष र वस्तुपरक हुनु पर्दछ र स्वतन्त्र प्रवृत्ति (Attitude) व्यवहारमा प्रतीत हुनुका अतिरिक्त यथार्थमा पनि कायम राख्नु पर्दछ ।

व्याख्या

- २.१.१ व्यक्त गरिने मन्तव्य निष्कर्ष, निर्णय तथा सुभावहरूलाई निष्पक्ष गराउन र जानकार तेश्रो पक्षले तदनुसार नै ग्रहण गर्ने स्थिति सिर्जना गर्न यस मानदण्डले लेखापरीक्षक र लेखापरीक्षण संस्थालाई आफ्नो स्वतन्त्रता निर्वाह गर्ने जिम्मेवारी सुम्पेको छ ।
- २.१.२ लेखापरीक्षकले आफ्नो सोचाई र विश्वासमा म सदैव आफ्नो पेशामा स्वतन्त्र छु भनी ठान्ने मात्र होइन उसको स्वतन्त्रता माथि प्रश्न खडा हुन सक्ने अवस्थानै नपरोस् भन्ने कुरामा ध्यान दिनु पर्दछ । लेखापरीक्षकले सदा स्वतन्त्र र निष्पक्षरूपमा कार्य गरेको छ भन्ने कुरा स्पष्ट गराउने र जानकार तेश्रो पक्षले पनि उसले सोही अनुरूप कार्य गरेको छ भनी मान्ने स्थिति हुनु पर्दछ ।
- २.१.३ सरकारी लेखापरीक्षक, परामर्शदाता, विज्ञ तथा विशेषज्ञले समेत स्वतन्त्रतामा प्रभाव पार्ने सामान्यतः तीन किसिमका आँच (Impairment) हुन सक्दछन् भन्ने कुराको विचार गर्नु पर्दछ ।
- व्यक्तिगत आँच
 - बाह्य आँच
 - संगठनात्मक
- २.१.४ **व्यक्तिगत आँच** – यसमा सामान्यतः देहायका कुराहरू समावेश हुन्छन्:
- लेखापरीक्षकबाट परीक्षणको क्रममा हुने जाँच पडताल र तथ्य कुराको प्रस्तुतिलाई सीमित गर्न वा लेखापरीक्षणबाट देखिन आएका कुराहरूलाई कुनै प्रकारबाट कमजोर बनाउन सक्ने लेखापरीक्षण गरिने संस्था वा व्यक्तिगत, पेशागत, कार्यालयगत वा आर्थिक सम्बन्ध;
 - लेखापरीक्षण कार्यलाई पक्षपातपूर्ण बनाउन सक्ने व्यक्ति, समूह, संगठन अथवा कुनै खास कार्यक्रमको उद्देश्यको सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको पूर्वाग्रह;
 - संस्थाको वर्तमान कार्य संचालन र लेखापरीक्षण गरिने कार्यक्रममा प्रभाव पर्न सक्ने निर्णय प्रक्रिया वा व्यवस्थापनसंगको पूर्व संलग्नता;
 - राजनैतिक वा सामाजिक आस्थाबाट उत्प्रेरित अथवा खास समूह, संगठन वा सरकारको कुनै तहको रोजगारी वा निष्ठाबाट उत्पन्न हुने भुकाव;

- पहिले बील, बीजक, तलवी प्रतिवेदन, वा अन्य दावीको भुक्तानी स्वीकृत गर्ने व्यक्तिबाट नै पछि लेखापरीक्षण हुनु;
- संस्थाको लेखा राख्ने व्यक्तिले पछि लेखापरीक्षणमा संलग्न हुनु;
- लेखापरीक्षण गरीने संस्था वा कार्यक्रममा प्रत्यक्ष वा अप्रत्यक्ष रूपमा आर्थिक हित निहित भएको व्यक्ति ।

२.१.५ **बाह्य आँच** – यसमा सामान्यतः देहायका कुराहरु समावेश हुन्छन्:

- लेखापरीक्षक तोक्ने कार्यमा हुने हस्तक्षेप;
- लेखापरीक्षण संस्थाको लागि आवश्यक पर्ने वित्तीय एवं अन्य श्रोत उपरको प्रतिबन्ध;
- लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा समावेश गर्न आवश्यक बुंदाहरुको छानबिन गर्ने कार्य तथा लेखापरीक्षण गरिने विषयको छनौट गर्ने कार्यमा लेखापरीक्षकलाई प्रभाव पार्न वा हस्तक्षेप हुन सक्ने स्थिति;
- सक्षमता वा लेखापरीक्षण सेवाको शर्त सम्बन्धी आवश्यकता बाहेक लेखापरीक्षकको रोजगारीको निरन्तरतामा संकट उत्पन्न गर्न सक्ने प्रभाव ।

२.१.६ **संगठनात्मक आँच:**

महालेखा परीक्षकले प्रस्तुत गर्ने प्रतिवेदनको विषयवस्तु वा लेखापरीक्षणको क्षेत्र, उद्देश्य उपर प्रतिकूल हुने गरी कुनै निकायबाट प्रत्यक्ष वा अप्रत्यक्ष रूपमा प्रभाव पार्न वा पर्न दिन हुँदैन ।

२.१.७ लेखापरीक्षण सक्षमतापूर्वक सम्पादन गर्न र देखिएका व्यहोरा निष्पक्ष रूपमा प्रतिवेदनमा समावेश गर्न एक वा सोभन्दा बढी आँचले प्रभाव पार्ने भएमा लेखापरीक्षकले सो लेखापरीक्षणको काम गर्न अस्वीकार गर्नु पर्दछ वा सो कार्य अस्वीकार गर्न नसकिने अवस्था परेमा लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा सो कुरा खुलाउनु पर्दछ ।

२.१.८ व्यावसायिक लेखापरीक्षकले पनि सार्वजनिक लेखापरीक्षण गर्ने र निष्पक्ष रूपमा प्रतिवेदन दिने कार्यमा प्रतिकूल असर पार्न सक्ने व्यक्तिगत र बाह्य आँचको सम्बन्धमा ध्यान दिनु आवश्यक छ । आफ्नो कार्य क्षमतामा प्रतिकूल असर पर्ने हो भने लेखापरीक्षण गर्न अस्वीकार गर्नु पर्दछ । मान्यता प्राप्त पेशागत संस्थाले निर्धारण गरेको पेशागत आचार संहिता तथा ऐन नियम र यस मानदण्डमा उल्लेखित व्यक्तिगत तथा बाह्य आँच सम्बन्धी व्यवस्थाको पालना गर्नु पर्दछ ।

२.२ **सक्षमता (Competence)**

मानदण्ड

लेखापरीक्षण कार्य प्राविधिक एवं अनुभूतियुक्त दक्षता (Perceptive Skills) भएको अनुभवी र सक्षम लेखापरीक्षकमा हुनु पर्ने गुण सामूहिक रूपमा भएको व्यक्ति वा व्यक्तिहरुको समूहद्वारा वा त्यस्तो व्यक्ति वा व्यक्तिहरुको समूहको नियन्त्रणमा गरिनु पर्दछ ।

व्याख्या

२.२.१ यो मानदण्डले लेखापरीक्षण संस्था उपर परीक्षणका लागि सामूहिक रूपमा आवश्यक पर्ने ज्ञान एवं सीप भएका कर्मचारीहरुद्वारा सो कार्य सम्पादन गराउनु पर्ने दायित्व सुम्पेको छ ।

२.२.२ यहाँ सामुहिक ज्ञान र सीप भन्नाले कुनै एक लेखापरीक्षकको अलग योग्यता नभई समग्र रूपमा लेखापरीक्षण संस्थासंग उपलब्ध ज्ञान र सीपलाई लिइएको छ । अतः लेखा, तथ्याङ्क, कानून, इन्जिनियरीङ्ग, लेखापरीक्षणको खाका (Design) तथा तरिका, तथ्याङ्क प्रशोधन (Data Processing), जनप्रशासन, अर्थशास्त्र, सामाजिक विज्ञान तथा विमा सम्बन्धी विज्ञान आदि विषयमा मनासिव स्तरको ज्ञान तथा सीप भएका कर्मचारीहरू समग्र रूपमा छन् वा बाहिरबाट त्यस्तो ज्ञान सीप भएको सल्लाहकार नियुक्ति गर्न सकिने अवस्थामा प्रत्येक कर्मचारीमा उपर्युक्त ज्ञान तथा सीप हुनु आवश्यक पर्दैन ।

२.२.३ माथि उल्लेख गरिएका आवश्यकता लेखापरीक्षकहरूले पूरा गरेका छन् भनी सुनिश्चित गर्न शिक्षा र तालिम सम्बन्धी कार्यक्रम तयार गरी कार्यान्वयन गर्नु पर्दछ । विभागमा लेखापरीक्षकको शैक्षिक योग्यता तथा तालिम सम्बन्धी अभिलेख रहनु पर्दछ ।

२.३ उचित सतर्कता (Due Care)

मानदण्ड

लेखापरीक्षण गर्दा र प्रतिवेदन तयार गर्दा उचित पेशागत सतर्कता अपनाइनु पर्दछ ।

व्याख्या

२.३.१ यस मानदण्डले लेखापरीक्षक तथा विभाग उपर सरकारी लेखापरीक्षण गर्दा लागू हुने सम्पूर्ण मानदण्डहरूको पालना गर्नु पर्ने दायित्व सुम्पेको छ । लेखापरीक्षकले आफ्नो कार्य सम्पादनका लागि आवश्यक मानदण्ड के के हुन भनी खुट्याउन उपयुक्त पेशागत विवेकको (Sound Professional Judgement) प्रयोग एवं पालना गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षकलाई मानदण्ड अनुरूप कार्य सम्पादन गर्न सम्भव नहुने र लेखापरीक्षण कार्य त्याग्न पनि नमिल्ने अवस्था कहिले काहीँ पर्न सक्दछ; यस्तो परिस्थितिमा मानदण्ड अनुरूप काम गर्न सम्भव नभएको कारण तथा त्यसको परिणाम स्वरूप लेखापरीक्षण कार्यको नतीजामा पर्न गएको असर बारे प्रतिवेदनमा उल्लेख गर्नु पर्दछ । कुनै खास लेखापरीक्षणमा कुनै मानदण्ड लागू नहुने भन्ने लेखापरीक्षकलाई लागेमा सो व्यहोरा कार्यपत्रमा स्पष्ट रूपमा जनाउनु पर्दछ ।

२.३.२ उचित सतर्कता अपनाउने भन्नाले लेखापरीक्षणको क्षेत्र निर्धारण, लेखापरीक्षणको तरिका चयन, जाँच तथा परीक्षणको पद्धति निर्धारण गर्दा प्रयोग हुने उपयुक्त विवेकलाई जनाउँछ । जाँच तथा परीक्षण पद्धति कार्यान्वयन गर्दा र लेखापरीक्षण कार्यको नतीजा मूल्याङ्कन गर्दा तथा प्रतिवेदन तयार पार्दा समेत यस्तै विवेकको प्रयोग गर्नु पर्दछ । प्रयोगमा ल्याइने परीक्षण तरिका एवं परीक्षणको दायरा र पद्धति निर्धारण गर्दा कम्तिमा पनि निम्न कुराहरू उपर विचार गर्नु आवश्यक छ:

- लेखापरीक्षणको उद्देश्य हासिल गर्न आवश्यक पर्ने कुरा,
- परीक्षण, परीक्षण पद्धति र तरिका प्रयोग गरिएका खास विषयवस्तुहरू (Significant Matters) र/वा सारयुक्तता (Materiality),
- आन्तरिक नियन्त्रणको प्रभावकारिता र/वा कार्यदक्षता,
- लेखापरीक्षण कार्यको लागत उपलब्धि (Cost-benefit) को तुलना र सम्पादन गर्नु पर्ने कामको परिमाण (Extent) (उपलब्धिको तुलनामा लागत बढी पर्न जाने देखिए तापनि लेखापरीक्षणको प्रकृति हेरी परीक्षण कार्य सम्पन्न गर्ने पर्ने अवस्था पनि आउन सक्दछ), र
- प्रतिवेदन दिनु पर्ने निश्चित समयावधि ।

२.३.३ लेखापरीक्षण कार्य र तत्सम्बन्धी प्रतिवेदनको गुणस्तर सामान्यतः देहायका कुराहरूमा निर्भर गर्दछ:

- लेखापरीक्षणको उद्देश्य हासिल भएको छ भन्ने कुराको मनासिव माफिकको विश्वास दिलाउन परीक्षणमा प्रयोग भएका लेखापरीक्षण कार्यक्षेत्र, तरिका, एवं परीक्षण र परीक्षण पद्धति पर्याप्त छन्, छैनन्,
- लेखापरीक्षणबाट देखिन आएका तथ्य तथा निष्कर्षहरू पर्याप्त, सक्षम र सान्दर्भिक प्रमाण एवं वस्तुपरक मूल्यांकनमा आधारित छन्, छैनन्,
- लेखापरीक्षण प्रक्रियाले लेखापरीक्षण योजना, कार्य संचालन तथा प्रतिवेदन सम्बन्धी मानदण्डहरू अनुरूप लेखापरीक्षण सम्पन्न भएको छ भन्ने कुरा निश्चित गर्छ, गर्दैन, र
- लेखापरीक्षणको सम्बन्धमा निर्णय लिँदा, कार्य सम्पादन गर्दा तथा प्रतिवेदन तयारीको क्रममा समेत सुपरिवेक्षकद्वारा पुनरावलोकन भएको छ, छैन ।

२.३.४ लेखापरीक्षण संचालनमा उचित र मनासिव सतर्कता अपनाउनु पर्ने दायित्व यस मानदण्डले लेखापरीक्षक तथा विभागलाई सुम्पेको छ तापनि सम्पादित कामप्रति सबै अवस्थामा असीमित दायित्व हुन्छ भन्ने यसको अर्थ होइन ।

२.४ सूचनाको गोपनीयता (Confidentiality of Information)

मानदण्ड

लेखापरीक्षकले कामको सिलसिलामा मौखिक वा लिखित रूपमा जानकारीमा आएका सम्पूर्ण सूचनाहरू सदा गोप्य राख्नु पर्दछ र त्यस्तो सूचना अख्तियारवालाको स्वीकृति वा कानूनी वाध्यताले प्रकाशमा ल्याउनु पर्ने अवस्थामा बाहेक तेश्रो पक्षलाई जानकारी दिनु हुँदैन ।

व्याख्या

कानूनी वा पेशागत दायित्वको कारणबाट व्यक्त गर्ने पर्ने र अधिकार प्राप्त अधिकारीबाट स्वीकृति लिइएको अवस्थामा बाहेक सूचनाको गोपनीयता भंग गरिनु हुँदैन । लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण संस्था र यसको व्यवस्थापनका सम्बन्धमा प्राप्त कुनै पनि सूचना कुनै तेश्रो पक्षलाई जानकारी गराउनु हुँदैन । महालेखा परीक्षक वा निजबाट अधिकार प्राप्त व्यक्ति बाहेक विभागका अन्य कुनै पनि कर्मचारीले कामको सिलसिलामा आफूलाई प्राप्त सूचना सम्बन्धमा संचार माध्यम वा तेश्रो पक्षलाई वक्तव्य वा जानकारी दिनु हुँदैन ।

२.५ गुणस्तर नियन्त्रण (Quality Control)

मानदण्ड

प्रति वर्ष महालेखा परीक्षकको विभाग (विभाग) बाट सम्पन्न गरिएका लेखापरीक्षण कार्य यी मानदण्ड अनुसार सम्पादन भए नभएको कुराको मूल्याङ्कन गर्न तत्सम्बन्धी केही कार्यको नमूना छनौट गरी पुनरावलोकन गरिनु पर्दछ ।

व्याख्या

- २.५.१ विभागले लेखापरीक्षकहरूलाई मार्गदर्शन गर्न नियम तथा निर्देशन जारी गरी लेखापरीक्षण कार्य व्यवस्थित गर्दछ । विभागले त्यस्ता नियम तथा निर्देशनलाई व्यवहारमा पालना भएको छ भन्ने कुरा पनि सुनिश्चित गर्नु पर्दछ । यस्ता नियम निर्देशनहरूलाई मार्गदर्शन, दिग्दर्शन आदिको रूपमा अभिलेखाङ्कन गरिनु पर्दछ ।
- २.५.२ विभागले लेखापरीक्षण तथा यस सम्बन्धी क्रियाकलापहरू आफूले अपनाएको नीति तथा पद्धति एवं स्वीकृत मानदण्डहरू अनुरूप भएको छ भन्ने कुरा सुनिश्चित गर्न तत्सम्बन्धी कार्यक्रम कार्यान्वयन गर्नु पर्दछ । गुणस्तर सुनिश्चित गर्ने कार्यक्रममा देहायका तत्वहरू समावेश भएका हुन्छन् ।

- सुपरिवेक्षण,
- आन्तरिक पुनरावलोकन, एवं
- बाह्य पुनरावलोकन

२.५.३ नियमित रूपमा गरिने कुनै खास लेखापरीक्षण संचालनको पुनरावलोकन र प्रत्येक लेखापरीक्षणको गुणस्तर जांचका माध्यमबाट कमजोरीहरू पत्ता लगाई सुधारका लागि सुझाव दिनु पर्दछ ।

अध्याय ३
योजना मानदण्ड
(Planning Standards)

३.१ विभागबाट गरिने योजना (Planning by the OAG)

मानदण्ड

विभागले आफ्नो कामको वार्षिक कार्ययोजना तयार गर्नु पर्दछ ।

व्याख्या

- ३.१.१ उपलब्ध श्रोत साधनको मितव्ययी ढंगबाट र दक्षतापूर्वक प्रयोगद्वारा विभिन्न निकायको लेखापरीक्षण गरी आफ्नो जिम्मेवारी सामयिक रूपमा पूरा गर्न विभागले लेखापरीक्षण योजना बनाउनु पर्दछ ।
- ३.१.२ योजनामा नीति तथा पद्धति विकास सम्बन्धी बुंदाहरू पनि समावेश गर्न सकिन्छ । नीति र पद्धतिहरू औपचारिक दिग्दर्शन तथा निर्देशिकाको रूपमा हुनु पर्दछन् ती दिग्दर्शन तथा निर्देशिका लेखापरीक्षण संस्थाले स्वीकृत गरेका मानदण्डहरूसंगत लेखापरीक्षण भएको छ भन्ने कुराको विश्वास दिलाउन पर्याप्त हुनु पर्दछ ।
- ३.१.३ विभाग र यसका शाखाहरूबाट तयार गरिने लेखापरीक्षण योजनाको विवरणले पूरा गरिनु पर्ने आवश्यकता पहिचान गर्ने कार्यमा मद्दत गर्न सक्दछ । योजना तयार गर्ने तरिका एवं लेखापरीक्षणको प्राथमिकताक्रम निर्धारण गर्न प्रयोग गरिने आधारहरू (Criteria) पनि नियम तथा आदेशहरूमा तोकिएमा मानदण्ड प्रभावकारी रूपमा कार्यान्वयन हुन जान्छ ।

३.२ आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको मूल्याङ्कन (Evaluation of Internal Control Systems)

मानदण्ड

प्रश्नावली, कार्य प्रवाह तालिका (Work Flow Chart), अवलोकन तथा सोधपुछको माध्यमबाट लेखा व्यवस्था पर्याप्त छ र नियन्त्रण प्रणालीले लेखाङ्कन गर्नु पर्ने सबै किसिमका सूचना तथा जानकारी वास्तवमा लेखाङ्कन गरिएको छ भन्ने कुरामा आश्वस्त हुन सकिने नसकिने कुरा निश्चित गर्न लेखापरीक्षकले परीक्षण गरिने निकायको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको मूल्याङ्कन गर्नु पर्दछ । यस्तो मूल्याङ्कनको नतीजालाई विश्लेषण गरेर आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीलाई कुन हदसम्म भरपर्दो मान्ने र कुन हदसम्म परीक्षण गर्ने तथा त्यसको लागि कस्तो पद्धति अपनाउने भन्ने कुराको निर्धारण गर्नु पर्दछ ।

व्याख्या

- ३.२.१ वित्तीय कारोवारको लेखापरीक्षणमा परीक्षण गरिने निकायले ऐन कानूनको अनुसरण गरी कारोवार गरेको छ भन्ने कुरा सुनिश्चित गर्न वित्तीय विवरण, वित्तीय कारोवार सम्बन्धी अन्य कुराहरू र सूचनाहरूले सकारेका तथ्यहरू (Assertions) संग संस्थाको लेखाङ्कन, प्रशोधन, संक्षेपीकरण र प्रतिवेदन गर्ने क्षमता एवं अख्तियार गरेका नीति र पद्धति मेल खान्छन् खडैदैनन् भन्ने कुराहरूमा लेखापरीक्षकको मुख्य चासो रहेको हुन्छ । तथापि लेखापरीक्षकले

लेखापरीक्षण पद्धतिको प्रयोजनको निमित्त प्रयोगमा ल्याएका अन्य सूचनाहरूसंग सम्बन्धित नीति र पद्धति पनि सान्दर्भिक हुन सक्दछन् । उदाहरणको रूपमा लेखापरीक्षकले विश्लेषणात्मक पद्धतिमा प्रयोग गरेका गैरवित्तीय सूचनाहरूसंग सम्बन्धित नीति र पद्धति यसमा पर्दछन् ।

३.२.२ लेखापरीक्षण गरिने निकायको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको पुनरावलोकन सामान्यतः देहाय अनुसार गर्नु पर्दछः

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको कार्य पद्धति सम्बन्धी दिग्दर्शन र संगठन तालिकाको पुनरावलोकन गर्नेस
- लेखा प्रणालीको संक्षिप्त विवरण जुटाउनेस
- सम्बन्धित निकायमा कागजपत्रहरूको कारवाही कसरी अगाडि बढाइन्छ भन्ने कुरा देखाउन कार्य प्रवाह तालिका (Work Flow Chart) प्रयोग गर्नेस
- नियन्त्रण प्रणालीबारे जानकारी लिन आन्तरिक नियन्त्रण प्रश्नावलीको प्रयोग गर्नेस
- कागजातको शुरुदेखि अन्तसम्मको कारवाही प्रक्रियाको अध्ययनका लागि एक वा बढी नमूना कारोबारहरूको सरसरती परीक्षण गर्नेस
- प्रस्तुत वित्तीय विवरणको यथार्थतामा पर्न सक्ने असरबारे अनुमान गर्न आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीमा भएका कमी कमजोरको मूल्यांकन गर्ने ।

३.३ लेखापरीक्षण कार्य योजना (Planning of Audit Assignments)

मानदण्ड

लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्य मितव्ययीढंगबाट, दक्षतापूर्वक, प्रभावकारिरूपले समयमै उच्च गुणस्तरयुक्त किसिमबाट सम्पन्न गर्न सकिने गरी परीक्षणको योजना बनाउनु पर्दछ ।

व्याख्या

३.३.१ लेखापरीक्षण योजनाले सामान्यतः देहायका कुराहरू समेट्नु पर्दछः

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको लेखा प्रणाली, नीति एवं आन्तरिक नियन्त्रण पद्धतिको जानकारी प्राप्त गर्नेस
- लेखापरीक्षण गरिने निकायमा विद्यमान जवाफदेही वहन सम्बन्धी व्यवस्था बारे जानकारी हासिल गर्नेस
- सम्पादन गरिनु पर्ने लेखापरीक्षणको परिमाण, समय तथा प्रकृतिको निर्धारण तथा कार्यक्रमवद्ध गर्नेस र
- अन्य लेखापरीक्षक तथा विशेषज्ञबाट सम्पादन हुने र भइसकेका कार्यसंग समन्वय गर्ने तरिका ।

३.३.२ लेखापरीक्षणको सिलसिलामा आवश्यकतानुसार संशोधन एवं समायोजन गर्न सकिने गरी लेखापरीक्षण योजना पुनरावलोकन हुनु पर्दछ ।

३.४ अन्य लेखापरीक्षक तथा विशेषज्ञहरूसंगको सम्बन्ध (Relationship with other Auditors and Specialists)

मानदण्ड

विभागले आन्तरिक लेखापरीक्षकको परीक्षण कार्यक्रम, कार्यपत्र सम्बन्धी फाइल तथा प्रतिवेदनको पुनरावलोकन गरी व्यावहारिक भएसम्म आन्तरिक लेखापरीक्षकको काममा निर्भर हुन सक्दछ । यसै गरी सक्षमताको लागि पेशागत प्रतिष्ठा सुनिश्चित गरेपछि लेखापरीक्षण कार्यक्रम, कार्यपत्र

फाइल तथा प्रतिवेदन समेतको पुनरावलोकनको आधारमा उपयुक्त देखिएमा बाह्य लेखापरीक्षक तथा विशेषज्ञको काम उपर पनि निर्भर हुन सकिन्छ ।

व्याख्या

३.४.१ लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्रलाई उचित ढंगबाट समेट्नका साथै दोहोरोपन हटाउन आन्तरिक तथा अन्तिम लेखापरीक्षणबाट भएका प्रयास बीच समन्वय कायम गरिनु पर्दछ । त्यस्तो समन्वयमा देहायका बुंदाहरु समावेश हुन्छन्:

- लेखापरीक्षण बुंदाहरु उपर छलफल गर्न आवधिक रुपमा बैठक आयोजना गर्नुस
- आन्तरिक लेखापरीक्षणको कार्यक्रम तथा कार्यपत्रको जानकारी हासिल गर्नुस
- लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको आदान प्रदान गर्नुस
- लेखापरीक्षण प्रविधि (Techniques), तरिका र पारिभाषिक शब्दावली (Terminology) का सम्बन्धमा समझदारी राख्नु ।

३.४.२ विभागले व्यावसायिक लेखापरीक्षकलाई काममा लगाउन परेमा लेखापरीक्षण पद्धति, कार्यक्षेत्र तथा कार्यक्रम सम्बन्धमा लेखापरीक्षण मानदण्ड एवं दिग्दर्शन अनुरूप आवश्यक निर्देशन दिनु पर्दछ । अन्य लेखापरीक्षकबाट भएको काममा कुन हदसम्म निर्भर गर्ने भन्ने कुराको निर्णय गर्ने सिलसिलामा देहायका कुराहरु उपर विचार गर्नु पर्दछ:

- लेखापरीक्षण गरिनु पर्ने वित्तीय सूचनाको सारयुक्तता (Materiality);
- वित्तीय सूचनासंग सम्बद्ध लेखापरीक्षण जोखिमको मात्रास
- लेखापरीक्षणमा प्रयोग भएको आधार (Audit Criteria) को उपयुक्ततास
- परीक्षणको कार्यक्षेत्रस
- अन्य लेखापरीक्षकहरुको कानूनी अधिकार (Mandate), सक्षमता (Competence), वस्तुपरकता र पेशागत योग्यतास
- लेखापरीक्षण संचालन भएको समयस
- विगत प्रतिवेदनमा व्यक्त सुझावको फलस्वरूप भएका सुधारहरुको स्थिति ।

३.४.३ विशेषज्ञको सेवा उपयोग गरिएकोमा त्यस्ता विशेषज्ञलाई काममा लगाउने लेखापरीक्षकले देहायका कुराहरुमा ध्यान दिनु पर्दछ:

- विशेषज्ञको सक्षमता सम्बन्धी प्रतिष्ठाका बारेमा आश्वस्तता प्राप्त गर्ने,
- विशेषज्ञले अपनाएको तरिका, धारणा (Assumption) एवं सूचनाहरुको श्रोत र संस्थाको व्यवसाय सम्बन्धी ज्ञान समेतको आधारमा निजले पत्ता लगाएका कुरा परिस्थिति अनुकूल मनासिव छ भन्ने कुरामा सन्तुष्ट हुने,
- विशेषज्ञलाई उपलब्ध गराइएको आंकडा उपयुक्त छन् भन्ने कुरा सुनिश्चित गर्ने, र
- विशेषज्ञले पत्ता लगाएका कुराहरु लेखापरीक्षण संस्थामा उपलब्ध आंकडाबाट पुष्टि हुने कुरा सुनिश्चित गर्ने ।

अध्याय ४
संचालन मानदण्ड
(Operational Standards)

४.१ लेखापरीक्षणको व्यवस्थापन (Management of Audit)

मानदण्ड

मितव्ययिता, कार्यदक्षता एवं प्रभावकारिता समेतको उचित विचार गरी उच्च गुणस्तरयुक्त काम हुने कुरा सुनिश्चित गर्न लेखापरीक्षण कार्यको व्यवस्थापन एवं नियन्त्रण गरिनु पर्दछ ।

व्याख्या

४.१.१ विभागीय लेखापरीक्षण योजनाका प्रमुख तत्वहरू मध्ये कार्यतालिका एक हो । लेखापरीक्षणमा प्रयोग गरिने श्रोत-साधनको बांडफांड र अनुगमन गर्नु लेखापरीक्षण स्रोत व्यवस्थापनको अभिन्न अंग हो । त्यस्तो तालिकामा देहायका कुराहरू समावेश हुन्छन्:

- परीक्षण गर्नु पर्ने क्रियाकलापहरू (Activities to be Audited),
- लेखापरीक्षण गर्ने समय (Timing of Audit),
- सुपरिवेक्षण, लेखापरीक्षक र विशेषज्ञको लागि लाग्ने अनुमानित समय ।

४.१.२ कार्यतालिका तयार गर्दा विभागले लेखापरीक्षणको प्राथमिकता निर्धारण गर्नु पर्दछ । प्राथमिकताहरू मुख्यतः देहायका कुरामा आधारित हुन सक्छन्:

- वित्तीय कारोवारको खुलस्तता (Financial Exposure),
- गम्भीर नोक्सानी तथा जोखिम (Potential Loss and Risk),
- सम्वेदनशील कार्यक्रमहरू (Sensitive Programs),
- व्यवस्थापनको हित (Management Interest),
- समस्याको वृत्तान्त (History of Problem), र
- नयां क्रियाकलाप (A New Operation) ।

४.१.३ विभागका क्रियाकलापहरूको अनुगमन र तत्सम्बन्धी प्रतिवेदन तयार भएपछि लेखापरीक्षण व्यवस्थापनको प्रक्रिया पूरा हुन्छ ।

४.२ सुपरिवेक्षण तथा पुनरावलोकन (Supervision and Review)

मानदण्ड

वरिष्ठ लेखापरीक्षकबाट लेखापरीक्षण कार्यको समुचित सुपरिवेक्षण एवं पुनरावलोकन गरिनु पर्दछ ।

व्याख्या

- ४.२.१ लेखापरीक्षणका क्रियाकलाप, पद्धति, सम्पन्न गरिएका जांच तथा निर्धारित उद्देश्य बीच सक्षम र प्रभावकारी सम्बन्ध स्थापना भएको कुरा यकिन गर्न सम्पूर्ण तहमा हुने उपयुक्त नेतृत्व, निर्देशन र नियन्त्रणका तत्वहरू लेखापरीक्षणमा उचित सुपरिवेक्षणको अवधारणासंग सम्बद्ध छन् ।
- ४.२.२ उचित सुपरिवेक्षण लेखापरीक्षण कार्यको अनिवार्य आवश्यकता हो । यसले सामान्यतः देहायका कुराहरू समेटेको हुन्छः
- लेखापरीक्षणका क्रियाकलापको गुणस्तर र प्रभावकारिता निश्चित गर्नु,
 - लेखापरीक्षण मानदण्ड अनुरूप कार्य सम्पादन भए नभएको निश्चित गर्नु,
 - लेखापरीक्षकलाई व्यावहारिक तालिम उपलब्ध गराउनु पर्ने विभागको उद्देश्यलाई साकार बनाउनु,
 - उपयुक्त समयावधि भित्र लेखापरीक्षणको आवश्यक प्रक्रिया पूरा गर्न र आवश्यक अन्य परीक्षणहरू सम्पन्न गर्न सुगम बनाउनु,
 - अनुभवी लेखापरीक्षकको अनुभव र विवेक (Judgement) कम अनुभव भएका सहायकहरूको सुपरिवेक्षण र मार्गदर्शनको लागि प्रयोग गर्नु,
 - लेखापरीक्षकहरूको क्षमता, तिनीहरूको सवलता र दुर्बलता पहिचान गरी सवल पक्षलाई मजबूत बनाउदै लैजाने र दुर्बल पक्षलाई निराकरण गर्नु, र
 - लेखापरीक्षकको सम्पूर्ण निष्कर्ष, सुझाव र मन्तव्यलाई पर्याप्त रूपमा पुष्टी गर्ने गरी कार्यपत्र फाइलमा प्रमाण छन् भन्ने कुरा सुनिश्चित गर्नु ।
- ४.२.३ लेखापरीक्षकलाई निजको क्षमता अनुरूप काम सुम्पिनु पर्दछ । सुपरिवेक्षकबाट हुने पुनरावलोकन विषयवस्तुको गहनता र परीक्षणको तरिकाप्रति निर्देशित हुनु पर्दछ । पुनरावलोकनले देहायका कुराहरू निश्चित गर्नु पर्दछः
- लेखापरीक्षण सान्दर्भिक मानदण्ड बमोजिम भएको छ,
 - आधिकारिक संशोधन भएकोमा बाहेक पूर्वस्वीकृत योजना र कार्यक्रम अनुसार परीक्षण भएको छ, र
 - परीक्षणले लक्षित उद्देश्य पूरा गरेको छ ।
- ४.२.४ सम्पूर्ण मूल्याङ्कन तथा निष्कर्षहरू लेखापरीक्षणको प्रतिवेदन वा अन्तिम मन्तव्यको आधारस्वरूप रहने सक्षम, सान्दर्भिक र उपयुक्त प्रमाणद्वारा समर्थित एवं पर्याप्तरूपमा आधारित हुनु पर्दछ ।
- ४.२.५ लेखापरीक्षणको उद्देश्य हासिल गर्न अवस्थानुसार लेखापरीक्षकले यस मानदण्ड बमोजिम पेशागत विवेकमा उपयुक्त देखिएको लेखापरीक्षण जांच र परीक्षण पद्धति छनौट गरी लेखापरीक्षण संचालन गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षणको उद्देश्यलाई मध्येनजर राखी लेखापरीक्षकले व्यक्त गर्ने मन्तव्य, निर्णय र निष्कर्षलाई समुचित आधार प्रदान गर्न पर्याप्त, सक्षम एवं सान्दर्भिक प्रमाण उपलब्ध हुन सक्ने गरी यस्ता जांच र परीक्षण पद्धति निर्धारित गरिन्छ ।

४.३ प्रमाण र अभिलेखाङ्कन (Evidence and Documentation)

मानदण्ड

लेखापरीक्षकले निरीक्षण, अवलोकन, सोधपुछ, पुष्ट्याई, गणना (Computation) तथा विश्लेषण जस्ता उपायद्वारा आफ्नो मन्तव्य, निर्णय, निष्कर्ष एवं सुभावहरूको उपयुक्त आधार खडा हुने पर्याप्त, सक्षम र सान्दर्भिक प्रमाणहरू प्राप्त गर्नु पर्दछ । यस्ता प्रमाण पूर्णरूपमा कार्यपत्र फाइलमा अभिलेखाङ्कन गरिनु पर्दछ ।

व्याख्या

- ४.३.१ वित्तीय सूचनाहरूमा मन्तव्य व्यक्त गर्न उपयुक्त निष्कर्ष निकाल्नका लागि अनुपालन (Compliance) र सारभूत परीक्षण (Substantive Testing) द्वारा लेखापरीक्षकले उपयुक्त प्रमाण पर्याप्त मात्रामा प्राप्त गर्नु पर्दछ ।
- ४.३.२ लेखापरीक्षणले भरोसा गरिने आन्तरिक नियन्त्रण वास्तवमा प्रयोगमा छ भन्ने कुराको उपयुक्त विश्वास दिलाउन सक्ने किसिमले अनुपालन परीक्षणको पद्धति निर्धारित गरिएको हुन्छ ।
- ४.३.३ लेखा प्रणालीबाट प्रस्तुत भएका आँकडाको पूर्णता, शुद्धता र वैधताको प्रमाण प्राप्त गर्न सारभूत जांचका पद्धतिहरू (Substantive Test Procedures) निर्धारित गरिएका हुन्छन् । सामान्यतः यी दुई किसिमका हुन्छन्:
- मौज्जात तथा कारोवारको विस्तृत परीक्षण,
 - असामान्य कलम तथा घटबढको छानबिनबाट देखिने महत्वपूर्ण अनुपात (Ratio) र लक्षणहरू (Trends) को विश्लेषण ।
- ४.३.४ लेखापरीक्षकको मन्तव्य र लेखापरीक्षण नतीजालाई पुष्टि एवं समर्थन गर्ने प्रमाण कागजातको पर्याप्त अभिलेखाङ्कन हुनु पर्दछ ।

४.४ वित्तीय विवरणको विश्लेषण (Financial Statements Analysis)

मानदण्ड

लेखापरीक्षकको मन्तव्य व्यक्त गर्न विवेकपूर्ण आधार प्राप्त हुने गरी पर्याप्त मात्रामा वित्तीय विवरणहरूको विश्लेषण गरिनु पर्दछ ।

व्याख्या

- ४.४.१ वित्तीय (नियमितता) लेखापरीक्षण र अन्य प्रकारका लेखापरीक्षणमा समेत लेखापरीक्षकले वित्तीय विवरण प्राप्त गरेपछि वित्तीय विवरण तथा वित्तीय सूचनाहरू स्वीकृत लेखा मानदण्डहरू (Acceptable Accounting Standards) अनुरूप तयार भएका एवं खुलाइएका (Disclosed) छन् भन्ने कुरा निश्चित गर्न लेखापरीक्षकले आवश्यकतानुसार वित्तीय विवरणको विश्लेषण गर्नु पर्दछ ।
- ४.४.२ वित्तीय विवरण विश्लेषणको उद्देश्य यसका विभिन्न तत्वहरूको एक आपसको अनपेक्षित सम्बन्ध (Unexpected Relationship) र असामान्य लक्षण (Unusual Trend) हरूको पहिचान गरी अपेक्षित सम्बन्ध कायम छ भन्ने कुरा यकिन गर्नु हो । त्यसैले लेखापरीक्षकले वित्तीय विवरणको विश्लेषण गरी सम्भवभएसम्म देहायका बूँदाहरू निश्चित गर्नु पर्दछ:
- लेखाको स्वीकृत मानदण्ड अनुसार वित्तीय विवरणहरू तयार भएका छन् छैनन्;
 - लेखापरीक्षण गरिने संस्थाको परिस्थिति उपर उचित विचार पुऱ्याई वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गरिएका छन् छैनन्;
 - वित्तीय विवरणमा उल्लेखित विभिन्न तत्वहरू पर्याप्तरूपमा खुलस्त (Disclosure) गरिएका छन् छैनन्; र

- वित्तीय विवरणमा समावेश भएका विभिन्न तत्वहरू उचित रूपमा मूल्याङ्कित, मापित (Measured) एवं प्रस्तुत गरिएका छन् छैनन् ।

४.४.३ वित्तीय विश्लेषणको तरिका तथा प्रविधि अधिकांशरूपमा लेखापरीक्षणको प्रकृति, क्षेत्र र उद्देश्य तथा लेखापरीक्षकको ज्ञान एवं प्रयोग गर्न सक्ने सीपमा भर पर्दछ ।

४.५ ऐन नियमको पालना (Compliance with Laws and Regulations)

मानदण्ड

वित्तीय विवरणहरूमा सारपूर्ण असर (Material Effect) पर्ने गरी त्रुटि, अनियमितता तथा गैरकानूनी कार्यहरू भए नभएको पत्ता लगाउने कुराको विश्वास दिलाउन लेखापरीक्षणको सिलसिलामा प्रचलित कानूनको पालना भए नभएको परीक्षण गरिनु पर्दछ ।

व्याख्या

- ४.५.१ लेखापरीक्षण गरिने संस्थामा अवस्थानुसार लागू हुने नियम कानूनको पालना भए नभएको यकीन गर्ने दायित्व यो मानदण्डले लेखापरीक्षकलाई सुम्पेको छ ।
- ४.५.२ वित्तीय एवं कार्यमूलक दुबै प्रकारको लेखापरीक्षणमा ऐन नियमको पालना भए नभएको सम्बन्धमा पुनरावलोकन गरिनु आवश्यक हुन्छ । कार्यमूलक लेखापरीक्षणबाट कानूनको पालना नभएका कुरा पत्ता लागेमा कार्यक्रम नै रद्द गर्ने, खर्च भएको रकम असूल गर्ने वा लेखापरीक्षण गराउने संस्थाको विरुद्ध कानूनी कारबाही हुन सक्दछ । वित्तीय लेखापरीक्षणमा त कानूनको परिपालना (Compliance) भए नभएको कुराको जांच अति महत्वपूर्ण हुने भएकाले साधारणतः अभिन्न अंगको रूपमा लिइन्छ । तथापि यसलाई छुट्टै लेखापरीक्षणको रूपमा पनि संचालन गर्न सकिन्छ ।
- ४.५.३ कानूनको परिपालनाको लेखापरीक्षण (Financial Compliance Auditing) मा परीक्षण गरिने निकायले कानूनको परिपालना नगरेको कारणबाट वित्तीय विवरणमा सारपूर्ण (Material) असर परेको छ छैन भन्ने कुरा निश्चित गर्न लेखापरीक्षकले सो संस्थाको वित्तीय कारोवार, कार्यक्रम, क्रियाकलाप एवं गतिविधिको परीक्षणहरू गर्नु पर्दछ ।
- ४.५.४ परीक्षणको उद्देश्य उपर गहनतम (Significant) प्रभाव पार्न सक्ने ऐन नियम के के हुन् निश्चित गर्न लेखापरीक्षकले पेशागत विवेक प्रयोग गर्नु पर्दछ ।

अध्याय ५ प्रतिवेदन मानदण्ड

५.१ लेखापरीक्षण समापन (Concluding the Audit)

मानदण्ड

लेखापरीक्षण प्रतिवेदन जारी गरिनु अगावै लेखापरीक्षकले सबै अनियमितता तथा टिप्पणी सम्बन्धमा व्यवस्थापनको उपयुक्त तहसंग छलफल गरी निश्चित अवधिभित्र लिखित प्रत्युत्तर उपलब्ध गराउन अनुरोध गरी टिप्पणी सहितको पत्र पठाउनु पर्दछ ।

व्याख्या

५.१.१ लेखापरीक्षणको समापनमा देहायका कुरा पर्न सक्दछन्:

- परीक्षणबाट देखिएको व्यहोरा अवगत गराउन लेखापरीक्षण भएको संस्थाका अधिकृतहरूसंग यथासम्भव बैठक गर्ने,
- परीक्षणबाट देखिएको व्यहोराको प्रमाणिकता मूल्याङ्कन गर्न प्रत्युत्तर प्राप्त गर्ने ।

५.१.२ लेखापरीक्षणको अन्तमा लेखापरीक्षकले परीक्षणबाट पत्ता लागेका तथ्यहरू प्रस्तुत गर्नु पर्दछ । त्यस्ता व्यहोराहरू मौखिक जानकारी गराइएको भए तापनि लिखित प्रतिवेदनका रूपमा प्रस्तुत गर्नु पर्दछ । प्रतिवेदनमा आधिकारिक कर्मचारीले मिति उल्लेख गरी सहीछाप गरेको हुनु पर्दछ ।

५.२. लेखापरीक्षण कार्यपत्र फाइलको पुनरावलोकन (Review of Audit Working Paper Files)

मानदण्ड

लेखापरीक्षण मानदण्डहरू र पद्धति अनुरूप विस्तृत र निष्ठापूर्वक परीक्षण कार्य सम्पन्न भएको छुस सम्पूर्ण सारयुक्त परीक्षण नतीजा (Findings) तथा टिप्पणी (Observations) हरू पर्याप्त रूपमा अभिलेखित भएको छ, र लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा उल्लेख भएका टिप्पणी, निष्कर्ष र निर्णयहरू कार्यपत्र फाइलमा भएका विवरण र तथ्यहरूबाट पर्याप्त रूपमा समर्थित छन् भन्ने कुरा निश्चित गर्न विभागका वरिष्ठ कर्मचारीबाट लेखापरीक्षण कार्यपत्र फाइल पुनरावलोकन गरिनु पर्दछ ।

व्याख्या

५.२.१ देहायका कुराहरू निश्चित गर्न प्रत्येक लेखापरीक्षण कार्यपत्र फाइलको पुनरावलोकन गरिनु पर्दछ:

- विभागले लागू गरेका लेखापरीक्षण मानदण्ड, पद्धति र प्रविधि अनुसरण गरी परीक्षण भएको छ छैन,
- उल्लेख गरिएका आन्तरिक नियन्त्रण र कार्य प्रवाह तालिकासंग आन्तरिक नियन्त्रण प्रश्नावली र अन्य माध्यमबाट प्राप्त सूचनाहरू मेल खान्छन्, खाँदैनन्,

- लेखापरीक्षकले नियन्त्रण प्रणालीमा औचित्यपरक ढंगले विश्वस्त भएर परीक्षण सीमित गरेको हो होइन वा नियन्त्रण प्रणालीमा विश्वस्त हुन नसकेको भए पर्याप्त सारभूत परीक्षण (Substantive Test) एवं अतिरिक्त परीक्षण पद्धति प्रयोगमा ल्याएको छ, छैन,
- विस्तृत लेखापरीक्षण कार्यक्रममा निर्धारित गरिएका जांचहरू सन्तोषप्रद ढंगले पूरा गरिएका छन्, छैनन्,
- नमूना पद्धति छनौट उपयुक्त रूपले गरिएको छ, छैन र पर्याप्त परीक्षण गरिएको छ, छैन,
- परीक्षणबाट पत्ता लागेका तथ्यहरू अभिलेखन गरी थप जांच पडताल गर्ने सम्बन्धमा सारयुक्तता (Materiality) को नियमहरू उचित ढंगले प्रयोगमा ल्याइएको छ, छैन,
- लेखापरीक्षकका टिप्पणी, निष्कर्ष, निर्णय र सुझावहरू कार्यपत्रहरूमा पूर्ण अभिलेखित छन्, छैनन् र कार्यपत्रमा उल्लेखित तथ्यहरूद्वारा पुष्टि भएका छन्, छैनन्,
- प्रतिवेदन पूर्ण छ, छैन अर्थात कार्यपत्र फाइलमा उल्लेखित सबै सारयुक्त (Material) तथ्य समावेश भई विवरणहरूद्वारा पर्याप्त रूपमा समर्थित छ, छैन ।

५.२.२ पुनरावलोकन पद्धतिको कार्यान्वयन गर्दा पुनरावलोकनकर्ताले तत्सम्बन्धी संकेत स्वरूप प्रत्येक कार्यपत्रमा स्पष्ट दस्तखत गर्नु पर्दछ । आवश्यकतानुसार टिप्पणी (Observations) निर्णय (Judgements) र निष्कर्षहरू (Conclusions) का सम्बन्धमा आफ्नो सहमति वा असहमतिको मन्तव्य उल्लेख गर्नुपर्दछ ।

५.२.३ वरिष्ठ लेखापरीक्षकद्वारा पुनरावलोकन परीक्षण सूची (Review Checklist) बमोजिम पुनरावलोकन कार्य सम्पन्न गरी मिति राखी दस्तखत गरी अन्तिम पुनरावलोकनको उपयुक्त ढंगले अभिलेखन (Documented) गरिनुपर्दछ ।

५.३. वित्तीय विवरण सम्बन्धी प्रतिवेदन (Reports on Financial Statements)

मानदण्ड

लेखापरीक्षकले वित्तीय र अन्य सम्बन्धित सूचनाहरूका सम्बन्धमा आफ्नो मन्तव्य व्यक्त गर्नु आवश्यक भएमा उपलब्ध भएका लेखापरीक्षण प्रमाणका आधारमा निकालिएका निष्कर्षको मूल्याङ्कन गर्नु पर्दछ । यस्तो पुनरावलोकन र मूल्याङ्कन प्रक्रियामा निम्न कुराहरूका सम्बन्धमा समष्टिगत निष्कर्ष आएको छ, छैन हेरिनु पर्दछ:

- स्वीकृत लेखा नीतिहरू अनुसरण गरी वित्तीय विवरण तयार गरिएको छ, छैन, ती नीतिहरू समानरूपले प्रयोगमा छन्, छैनन्,
- वित्तीय विवरण सान्दर्भिक नियम र कानूनी आवश्यकता अनुरूप छ, छैन,
- वित्तीय विवरणको उपयुक्त प्रस्तुतिकरणसंग सान्दर्भिक सबै तथ्य पर्याप्तरूपमा खुलस्त (Disclose) गरिएको छ, छैन,
- सम्पूर्ण वित्तीय विवरणबाट प्रस्तुत भएको तथ्य र लेखापरीक्षकले संस्थाको कारोवारबाट प्राप्त गरेको जानकारी बीच सामन्जस्य छ, छैन ।

लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा अन्य कुराहरूका अतिरिक्त वित्तीय विवरणहरूको सम्बन्धमा स्पष्ट र लिखित मन्तव्य अभिव्यक्त हुनु पर्दछ । शर्तरीहित मन्तव्यले अधिल्ला अनुच्छेदहरूमा उल्लेखित सबै सारपूर्ण विषयहरूमा लेखापरीक्षकको सन्तुष्टी रहेछ भन्ने कुराको संकेत गर्दछ । लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा सशर्त मन्तव्य, विपरीत मन्तव्य वा मन्तव्य व्यक्त गर्न असहमति प्रकट गर्नु पर्ने अवस्थामा समेत त्यसका सबै कारणहरू स्पष्ट र सूचनामूलक ढंगले उल्लेख गर्नु पर्दछ ।

५.३.१ शर्तरहित मन्तव्य (Unqualified Opinion) देहायका सबै सारपूर्ण कुराहरूमा लेखापरीक्षक सन्तुष्ट भएको अवस्थामा दिइन्छ:

- वित्तीय विवरण लेखाका स्वीकृत आधार तथा नीतिहरूको अनुसरण गरी तयार भएका र समान रूपमा (Consistently) प्रयोग भइरहेका छन् ।
- वित्तीय विवरण प्रचलित कानूनको अनिवार्यता र सान्दर्भिक नियमसम्मत छन् ।
- वित्तीय विवरणले प्रस्तुत गर्ने यथार्थता र लेखापरीक्षकले संस्थाबाट पाएको जानकारीमा सामन्जस्यता छ ।
- वित्तीय विवरणसंग सान्दर्भिक सबै सारपूर्ण बुँदाहरू पर्याप्त रूपमा खुलस्त गरिएका छन् ।

द्रष्टव्य: असामान्य वा मुख्य मुख्य कुराका सम्बन्धमा ध्यानाकर्षण नगराइएको खण्डमा पाठकहरूले वित्तीय विवरणबाट उपयुक्त जानकारी हासिल गर्दैनन् भन्ने कुरा कहिले काहीं लेखापरीक्षकले विचार गर्नु पर्ने हुन्छ । यसो गर्दा सामान्य सिद्धान्त अनुसार लेखापरीक्षकले शर्तरहित मन्तव्य जारी गर्दा विपरीत अर्थ अर्थात् शर्तसहितको अर्थ लाग्न सक्छ भन्ने लागेमा वित्तीय विवरणका खास पक्षहरूको सन्दर्भ उल्लेख गरिदैन । यस्तो भ्रम हटाउन मन्तव्य भित्र त्यस्ता कुरा उल्लेख नगरी "द्रष्टव्य" मा त्यस्ता सन्दर्भहरू उल्लेख गर्नु उपयुक्त हुन्छ । तथापि लेखापरीक्षकले वित्तीय विवरणमा पर्याप्त खुलस्त (Disclosure) नभएको कुरा औल्याउन वा शर्तसहितको मन्तव्यको सट्टामा वा त्यसको विकल्पको रूपमा "द्रष्टव्य" को प्रयोग गर्नु हुँदैन ।

देहायका मध्ये कुनै अवस्था विद्यमान रहेमा र त्यसका असर वित्तीय विवरणमा सारपूर्ण रूपमा परिरहेको वा पर्ने संभावना छ भन्ने लागेमा लेखापरीक्षकले शर्तरहितको मन्तव्य नदिनसक्छ:

- परीक्षणको क्षेत्रमाथि सीमितता आएमा,
- वित्तीय विवरण अपूर्ण वा भ्रमपूर्ण छन् वा औचित्यविहिन रूपमा स्वीकृत लेखा मानदण्ड विपरीत छन् भन्ने लागेमा,
- वित्तीय विवरणलाई असर पार्ने अनिश्चितता विद्यमान रहेमा ।

५.३.२ **शर्तसहित मन्तव्य (Qualified Opinion):** लेखापरीक्षक वित्तीय विवरणसंग असहमत भएका बखत वा अर्थवोधका लागि (Understanding) आधारभूत नभए पनि सारयुक्त भएका वित्तीय विवरणका एक वा बढी कलमहरूका सम्बन्धमा अनिश्चित भएका बखत शर्तसहित मन्तव्य दिनु पर्दछ । शर्तसहित मन्तव्य दिनु पर्ने अनिश्चितता एवं असहमतिको बारेमा स्पष्ट र संक्षिप्त व्यहोरा उल्लेख भएकोमा बाहेक मन्तव्यको भाषाले लेखापरीक्षणप्रति सामान्यतः सन्तोषजनक परिणाम भएको कुरा जनाउंछ । संघै व्यावहारिक नभए पनि अनिश्चितता वा असहमतिको वित्तीय असरलाई परिमाणात्मक रूपमा उल्लेख गरेमा यसले वित्तीय विवरणका प्रयोगकर्ताहरूलाई मद्दत गर्दछ ।

५.३.३ **विपरीत मन्तव्य (Adverse opinion):** कुनै पक्षमा शर्तसहितको मन्तव्य प्रकट गरे पनि प्रस्तुत विवरणले संस्थाको आर्थिक अवस्था गौण हुने भई पर्याप्त नहुने र ज्यादै आधारभूत कुराहरूमा बेमेलका कारण वित्तीय विवरणहरूको समष्टिगत स्वरूपबाट लेखापरीक्षकले कुनै मन्तव्य जनाउन नसक्ने अवस्था देखिएमा विपरीत मन्तव्य दिनु पर्दछ । वित्तीय विवरणहरू सही रूपमा प्रस्तुत भएका छैनन् भन्ने कुरा यस्तो मन्तव्यको भाषाले स्पष्ट गर्दछ । वित्तीय विवरणमा परेको वित्तीय असरलाई व्यावहारिक भएसम्म परिमाणमा उल्लेख गरी बेमेलका सम्पूर्ण कुराहरू स्पष्ट एवं संक्षिप्त रूपमा उल्लेख गर्नु पर्दछ ।

५.३.४ **मन्तव्य दिन अस्वीकृति (Disclaimer of Opinion):** ज्यादै आधारभूत रूपमा लेखापरीक्षणको क्षेत्रमा आएको प्रतिबन्ध (Restriction) वा अनिश्चितताको कारणले कुनै पक्षमा शर्तसहितको मन्तव्य व्यक्त गरे पनि अपर्याप्त हुने भई समग्र वित्तीय विवरणबाट लेखापरीक्षक कुनै मन्तव्यमा पुग्न असमर्थ भएको अवस्थामा मन्तव्य प्रकट गर्न अस्वीकृति जनाउनु पर्दछ । अनिश्चितताका सम्पूर्ण कुराहरू स्पष्ट र संक्षिप्त रूपमा उल्लेख गरी कुनै पनि मन्तव्य जारी गर्न नसकिने व्यहोरा यस्तो अस्वीकृतिको भाषाले स्पष्ट गर्दछ ।

५.४ लेखापरीक्षण प्रतिवेदन (Audit Reports)

मानदण्ड

लेखापरीक्षकले प्रत्येक लेखापरीक्षणको नतीजा उल्लेख गरी लिखित प्रतिवेदन तयार गर्नु पर्दछ ।

व्याख्या

५.४.१ लेखापरीक्षणका अन्य प्रतिवेदनहरू भन्नाले कार्यमूलक लेखापरीक्षण प्रतिवेदन र वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षण गर्दा देखिएका अनियमितताहरू वा नियम कानून अनुसरण नगरेका कुराहरूका सम्बन्धमा व्यवस्थापनलाई लेखेको पत्र वा प्रतिवेदन समेतलाई जनाउँदछ ।

५.४.२ प्रतिवेदनमा आवश्यकतानुसार देहायका कुराहरू समावेश गर्नु पर्दछः

- परीक्षणको क्षेत्र र उद्देश्यको विवरणस
- यी मानदण्डहरूका आधारमा परीक्षण सम्पन्न गरिएको हो भन्ने विवरणस
- व्यवस्थापनलाई लेखिएको बेरुजू पत्रमा भए पत्ता लागेका तथ्यहरूलाई वित्तीय विवरण माथि मन्तव्य जनाउंदा मनन गरिएको छ र व्यवस्थापनलाई लेखिएको पत्रमा भएका कुराहरूले लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा प्रकट भएको मन्तव्यलाई फरक पार्ने भन्ने कुराको उल्लेखस
- आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीमा देखिएका सारयुक्त कमजोरीहरूको विवेचनास
- परीक्षणको सिलसिलामा वा परीक्षण गर्दा पत्ता लागेका गैरकानूनी क्रियाकलापहरू वा दुरुपयोग, जालसाजका संकेत (Indications of Fraud) वा उदाहरणहरू एवं कानूनको अनुसरण नगरिएका गहन उदाहरणहरूस
- परीक्षणको क्रममा देखिएका समस्यागत क्षेत्रहरूको सुधार गर्न एवं कार्य संचालनमा सुधार ल्याउन गर्नु पर्ने कारबाही सम्बन्धी सुझावहरूस
- परीक्षण गरिएको संस्था, कार्यक्रम, क्रियाकलाप वा व्यवसायको जिम्मेवार अधिकृतहरूले लेखापरीक्षकले पत्ता लगाएका तथ्य, निष्कर्ष एवं सुझावबारे व्यक्त गरेका सम्बद्ध विचारस
- व्यवस्थापनको कुनै एक क्षेत्रमा देखिएको उल्लेख्य उपलब्धि अन्यत्र समेत प्रयोगमा ल्याउन सकिने भए तिनको विवरणस
- अरु बढी अध्ययन एवं ध्यान दिनु पर्ने समस्या एवं सवालहरू (Issues and Questions) हरूको सूचीस
- विशेषाधिकार वा गोप्य भएको कारणले कुनै सम्बद्ध सूचना समावेश गर्न नसकिएको भए त्यसको उल्लेख ।

५.४.३ सबै प्रतिवेदन देहाय अनुरूप तयार हुनु पर्दछः

- वास्तविक आंकडा, शुद्ध, सही र पूर्णरूपमा प्रस्तुत गर्ने । प्रतिवेदनमा समावेश भएका कुराको शुद्धता र उपयुक्तता समेतलाई स्पष्ट र पुष्टि गर्न लेखापरीक्षकको कार्यपत्रमा भएका प्रमाणहरूद्वारा पर्याप्त रूपमा समर्थित (Supported) सूचना, तथ्य एवं निष्कर्ष मात्र समावेश गर्नेस
- लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका तथ्य र निष्कर्षहरू चित्त बुझ्दो किसिमले (Convincing Manner) प्रस्तुत गर्नेस
- वस्तुपरक हुनेस
- विषयवस्तुले स्वीकार गरेसम्म स्पष्ट र सरल भाषा प्रयोग गर्ने एवं संभव भएसम्म शिष्ट हुनेस
- प्रयोगकर्ता (Users) ले स्पष्टसंग बुझ्न सक्ने गरी संक्षिप्त बनाउनेस
- सुधारका कुराहरूमा कारोवार संचालन गर्नेले भोगेका व्यावहारिक कठिनाई र अवस्थालाई विचार गरी सन्तुलित ढंगले आलोचना गर्ने ।

- ५.४.४ निर्णय र निष्कर्षहरू सबै अवस्थामा लेखापरीक्षण जांच वा परीक्षण प्रक्रियामा आधारित नहुन पनि सक्दछ । सामान्यतः
- 'सारयुक्तता' (Materiality) भन्ने शब्दले कार्यान्वयन गर्ने वा नगर्ने भन्ने निर्णय परिवर्तन गर्न वा अन्यथा किसिमले कार्यान्वयन गर्न त्यसको जानकारी व्यक्तिलाई उन्मुख गर्ने कलम (कारोवार) को प्रकृति वा आकारलाई जनाउँछस
 - सारयुक्तता संख्यात्मक वा आर्थिक शब्दमा अभिव्यक्त गर्न सकिन्छस
 - यद्यपि वदनियत (Malfeasance) हुन सक्ने संवेदनशील क्षेत्रमा आकारलाई गौण मानी कुनै पनि कारोवारलाई सारयुक्त मानिनु पर्दछस
 - अन्य कुराका अतिरिक्त राष्ट्रको सामाजिक, आर्थिक, एवं राजनैतिक परिप्रेक्ष र सरकारको जवाफदेही निर्वाह गर्ने स्तरमा आधारित भई गर्नु पर्ने निर्णय नै वास्तवमा सारयुक्तताको स्वीकृत स्तर होस
 - सारयुक्तताको स्तर एक विषयगत क्षेत्र (Sector) वा कार्यक्रमबाट अर्को क्षेत्र वा कार्यक्रममा स्वाभाविक रूपले फरक हुन सक्दछ ।
- ५.४.५ कार्यमूलक लेखापरीक्षणको हकमा प्रतिवेदनले वित्तीय र अन्य विवरणहरूसंग मात्र प्रत्यक्ष सरोकार नराख्ने हुनाले लेखापरीक्षणमा विवेकको प्रयोग बढी विषयपरक हुने गर्दछ । परिणामस्वरूप लेखापरीक्षकले रकमको हिसाबले भन्दा सन्दर्भ वा विषयवस्तुको प्रकृतिका हिसाबले बढी महत्व दिई सारयुक्तताको निर्णय गर्नु पर्ने हुन आउँछ ।
- ५.४.६ कार्यमूलक लेखापरीक्षण प्रतिवेदन केवल वितेका कारोवारको आलोचनामा मात्र केन्द्रित नरही रचनात्मक (Constructive) हुनु पर्दछ । लेखापरीक्षकका निष्कर्ष र सुभावहरू प्रतिवेदनका महत्वपूर्ण पक्षहरू हुने हुनाले यथासम्भव कार्यान्वयनको लागि मार्गदर्शन हुने गरी लेखिन्छन् ।
- ५.४.७ कार्यमूलक लेखापरीक्षण प्रतिवेदनले लेखापरीक्षणको उद्देश्य र क्षेत्र स्पष्टसंग उल्लेख गर्नु पर्दछ । त्यस्ता प्रतिवेदनमा सार्वजनिक चासोका विषयहरू वा सार्वजनिक जवाफदेही सम्बन्धी विषयहरू, गम्भीर फजुल खर्च वा अपव्ययका कुराहरू, वा कार्यदक्षतामा कमीका कुराहरूको सम्बन्धमा ध्यानाकर्षण गराउने जस्ता कुराहरू समावेश गर्न वा गम्भीर आलोचना विना मितव्ययिता, कार्यदक्षता एवं प्रभावकारिता हासिल भएका छन् वा छैनन् र कुन हदमा हासिल भएका छन् भन्ने कुराको स्वतन्त्र सूचना सल्लाह वा विश्वास दिलाउन सकिन्छ ।
- ५.४.८ नियमितता (Regularity) को लेखापरीक्षणमा वित्तीय नियन्त्रण वा लेखापालनमा कमजोरीहरू विद्यमान देखिएमा ती कुराहरूका सम्बन्धमा प्रतिवेदन दिनु आवश्यक छ । यस्ता कमजोरीहरूले संस्थाको आफ्नो कार्य पद्धतिलाई मात्र असर नगरी अन्य संस्थाको क्रियाकलापको नियन्त्रणसंग समेत सम्बन्धित भई ती संस्थाको क्रियाकलापको नियन्त्रणमा समेत प्रभाव पार्ने भएमा पनि यस्तो प्रतिवेदन दिनु पर्ने हुन आउँछ । लेखापरीक्षकले गम्भीर अनियमितताहरू, नियमको कार्यान्वयनमा रहेका असमानता (Inconsistency) अथवा जालसाज (Fraud) वा भ्रष्ट क्रियाकलापहरू देखिएका सम्बन्धमा पनि प्रतिवेदन गर्नु पर्दछ ।
- ५.४.९ प्रतिवेदन तयार गर्दा अनियमितता वा नियम कानून अनुसरण नभएका काम कारबाहीका उदाहरणहरूलाई उपयुक्त सन्दर्भमा समावेश गर्न लेखापरीक्षक सावधान रहनु पर्दछ । कानूनको अनुसरण नगरिएका कुराहरूलाई जांच गरिएका कारोवारको संख्या वा मौद्रिक परिमाणसंग सम्बद्ध गर्न सकिन्छ ।
- ५.४.१० लेखापरीक्षणको प्रभावकारिताका साथै सार्वजनिक जवाफदेहीको अभिवृद्धि गर्नको लागि विभागले लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका कुराहरूको कार्यान्वयनका सम्बन्धमा उपयुक्त, सामयिक र पर्याप्त अनुगमन कार्यक्रम संचालनमा ल्याउनु पर्दछ ।