

सरकारी लेखापरीक्षण
नीति मानदण्ड (Policy Standards)

महालेखा परीक्षकको कार्यालय
बबरमहल, काठमाडौं,
नेपाल
२०६३

प्राक्कथन

सरकारी लेखापरीक्षणका उद्देश्य, आधारभूत सिद्धान्त, लेखापरीक्षण कार्यान्वयन प्रक्रियामा पालन गर्नुपर्ने सतर्कता, लेखापरीक्षकको काम तथा प्रतिवेदन तयारी आदिमा सैद्धान्तिक ज्ञान हासिल हुनुका साथै व्यवहारिक रूपमा आइपर्ने समस्यालाई समाधान गर्न समेत यो नीति मानदण्ड सहयोगी हुने अपेक्षा गरिएको छ।

लेखापरीक्षण कार्यान्वयन गर्दा स्थलगत रूपमा पालना गर्नुपर्ने मानदण्ड तथा लेखापरीक्षण प्रतिवेदन प्रस्तुतिका लागि अपनाउनुपर्ने आधारभूत मानदण्डलाई समेटि सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाको अन्तर्राष्ट्रिय संगठनको सरकारी लेखापरीक्षण मानदण्डलाई समेत आधार मानी यो मानदण्ड तयार पारिएको हो।

प्रस्तुत मानदण्ड तयार पार्ने कार्यमा सहयोग गर्ने विश्व बैंक, सँलग्न विशेषज्ञ र कार्यालयका कर्मचारीलाई पनि धन्यवाद ज्ञापन गर्दछु।

२०६३।९।५

(गेहेन्द्रनाथ अधिकारी)
महालेखा परीक्षक

नीति मानदण्ड

विषय सूची

परिच्छेद १ : परिचय

१.१	कार्यदिश	१
१.२	उद्देश्य तथा कार्य	१
१.३	लेखापरीक्षणका प्रकार	१
१.४	लेखापरीक्षण मानदण्ड	२

परिच्छेद २ : आधारभुत सिद्धान्त

२.१	आधारभुत सिद्धान्त	३
-----	-------------------	---

परिच्छेद ३ : सामान्य मानदण्ड

३.१	स्वतन्त्रता तथा वस्तुपरकता	४
३.२	निपुणता	६
३.३	होशियारी	६
३.४	सूचनाको गोपनीयता	७
३.५	गुणस्तर सुनिश्चितताको पुनरावलोकन	७
३.६	व्यवसायिक विवेक	८
३.७	अन्य सामान्य मानदण्ड	९

परिच्छेद ४ : स्थलगत मानदण्ड (Field Standard)

४.१	परिचय	१०
४.२	योजना	१०
४.३	सुपरीवेक्षण तथा पुनरावलोकन	१२
४.४	आन्तरीक नियन्त्रणको अध्ययन तथा मूल्यांकन	१३
४.५	प्रचलित नियम तथा कानूनको अनुशरण	१३
४.६	लेखापरीक्षण प्रमाण तथा प्रलेखीकरण	१४
४.७	आर्थिक विवरणको विश्लेषण	१५

परिच्छेद ५ : प्रतिवेदन प्रस्तुतीका मानदण्ड

५.१	लेखापरीक्षकको राय तथा प्रतिवेदन	१६
५.२	लेखापरीक्षण रायका प्रकार	१८
५.३	लेखापरीक्षण प्रतिवेदन	१९
५.४	सारपूर्णता/उल्लेखनीयत्व (Materiality)	२१

शब्दार्थ	२२
----------	----

परिच्छेद १ परिचय

परिचय

१.१ कार्यादेश (Mandate)

१.१.१ महालेखापरीक्षक एक संवैधानिक अङ्ग हो । यसलाई नेपाल अधिराज्यको संविधान, २०४७ तथा लेखापरीक्षण ऐन, २०४८ बाट कार्यादेश प्राप्त छ ।

१.२ उद्देश्य तथा कार्य (Objectives and Functions)

लेखापरीक्षणका उद्देश्य तथा कार्य :

१.२.१ स्वतन्त्र र निष्पक्ष लेखापरीक्षण तथा सार्वजनिक श्रोत प्रयोगको मूल्यांकनद्वारा महालेखापरीक्षकले सार्वजनिक जवाफदेहीताको प्रवर्द्धन तथा सम्बर्द्धन गर्दछ । महालेखापरीक्षकले गर्ने लेखापरीक्षण तथा मूल्यांकनले विद्यमान कानून तथा नियम बमोजिम राजश्वको संकलन तथा खर्च भए नभएको साथै मितव्ययिता, कार्यदक्षता, प्रभावकारीता तथा औचित्यलाई उचित ध्यान दिए नदिएको कुराको परीक्षण गर्दछ । यी उद्देश्यहरू हासिल गर्न महालेखापरीक्षकले देहायका कार्यहरू सम्पादन गर्दछ :

- संविधानको धारा १०० को उपधारा (१) बमोजिमका सम्पूर्ण सरकारी कार्यालयहरू तथा निकायहरू लगायत विद्यमान ऐन कानून बमोजिम महालेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गर्ने भनी तोकिएका सम्पूर्ण संस्था तथा कार्यालयको लेखापरीक्षण गर्दछ ;
- सरकारी कार्यालयहरूले अनुशरण गर्नु पर्ने लेखाका ढाँचा तोकछ ;
- लेखापरीक्षण गराउने संस्थाले राख्नु पर्ने अभिलेखलाई अद्यावधिक गर्न र दुरुस्त राख्न समय समयमा निर्देशनहरू जारी गर्दछ ;
- आफुले गरेको कामको वार्षिक प्रतिवेदन श्री ५ समक्ष चढाउँछ स र पछि सो प्रतिवेदन संसद समक्ष प्रस्तुत हुनेछ ।

लेखापरीक्षण महाशाखाका उद्देश्य तथा कार्य :

१.२.२ प्रत्येक लेखापरीक्षण महाशाखाले :

- वार्षिक लेखापरीक्षण योजना तथा कार्यक्रम तयार गर्दछ;
- स्वीकृत योजना तथा कार्यक्रम बमोजिम लेखापरीक्षण सञ्चालन गर्दछ;
- लेखापरीक्षणबाट देखिएका महत्वपूर्ण बेरुजुलाई वार्षिक प्रतिवेदनमा समावेश गर्दछ;
- अनियमितताका सन्दर्भमा अनुगमन गर्दछ;
- सार्वजनिक लेखा समितिको छलफलमा आवश्यकता अनुसार भाग लिन्छ; र
- सार्वजनिक लेखा समितिका निर्णयको कार्यान्वयनको अनुगमन गर्दछ ।

१.३ लेखापरीक्षणका प्रकार (Types of Audit)

१.३.१ महालेखापरीक्षकले मुख्यतया २ प्रकारका लेखापरीक्षण गर्दछ :-

● आर्थिक लेखापरीक्षण

यस अन्तर्गत आर्थिक विवरणको लेखापरीक्षण, वित्तिय विषय सम्बन्धी लेखापरीक्षण तथा नियमितताको लेखापरीक्षण पर्दछन् ।

● कार्यमूलक लेखापरीक्षण

यसले मितव्ययिता, कार्यदक्षता, प्रभावकारीता तथा औचित्यका पक्षमा विचार पुऱ्याउँछ ।

१.३.२ यी मानदण्डहरू दुवै प्रकारका लेखापरीक्षणमा लागु हुन्छन् । कार्यमूलक लेखापरीक्षणको लागि कार्यमूलक लेखापरीक्षण निर्देशिकाको पालना गर्नु पर्दछ ।

१.४ लेखापरीक्षण मानदण्ड (Auditing Standards)

१.४.१ परिचय

लेखापरीक्षण सिद्धान्तहरूको सामान्य विवेचना तथा लेखापरीक्षकबाट अपेक्षित व्यवसायिक आचरण नै लेखापरीक्षण मानदण्ड हुन् । यिनले लेखापरीक्षण परिणामको गुणस्तर मूल्यांकन गर्ने आधार प्रदान गर्दछन् ।

१.४.२ आधारभूत सिद्धान्त

लेखापरीक्षण मानदण्डका आधारभूत सिद्धान्त भन्नाले लेखापरीक्षण मानदण्डको विकास गर्न मद्दत पुऱ्याउने आधारभूत मान्यता, तर्कसंगत सिद्धान्त तथा आवश्यकता हुन् जसले लेखापरीक्षकलाई कुनै निश्चित मानदण्ड नतोकेको अवस्थामा समेत आफ्नो राय तथा प्रतिवेदन तयार पार्न सहयोग पुऱ्याउँछ ।

१.४.३ लेखापरीक्षण मानदण्डको वर्गीकरण

यहाँ व्याख्या गरिएका लेखापरीक्षण मानदण्डलाई मुख्यतय निम्न तीन भागमा वर्गीकरण गरिएको छ :-

१.४.४ सामान्य मानदण्ड (General Standards)

यी मानदण्ड देहायका विषयसँग सम्बन्धित छन्:

- लेखापरीक्षण गर्ने संस्था तथा प्रत्येक लेखापरीक्षकहरूको स्वतन्त्रता तथा वस्तुपरकता;
- कर्मचारीको योग्यता;
- लेखापरीक्षण गर्दा तथा प्रतिवेदन तयारी गर्दा ध्यान दिनुपर्ने होशियारी ;
- सूचनाको गोपनियता;
- गुणस्तरको सुनिश्चितता; र
- व्यवसायिक विवेक ।

१.४.५ स्थलगत मानदण्ड (Field Standards)

स्थलगत लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित मानदण्ड यस प्रकार छन्:

- लेखापरीक्षण कार्यको योजना;
- लेखापरीक्षण कार्यको सुपरीवेक्षण तथा पुनरावलोकन;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको आन्तरीक नियन्त्रण व्यवस्था प्रति दिनुपर्ने उचित ध्यान;
- कानून तथा नियमको पालना;
- सक्षम, सान्दर्भिक तथा उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण संकलन ; र
- आर्थिक विवरणको विश्लेषण

१.४.६ प्रतिवेदन प्रस्तुतीका मानदण्ड (Reporting Standards)

यी मानदण्ड देहायका विषयसँग सम्बन्धित छन्:

- लेखापरीक्षणको राय तथा प्रतिवेदनका ढाँचा र विषयवस्तु;
- लेखापरीक्षण रायका प्रकार ;र
- प्रतिवेदन तयारीका मार्गनिर्देशन ।

परिच्छेद २ आधारभूत सिद्धान्त

२.१ आधारभूत सिद्धान्त

२.१.१ आधारभूत सिद्धान्तहरू यस प्रकार छन् :-

- महालेखापरीक्षकको विभागले सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाहरूको अन्तर्राष्ट्रिय संगठन (INTOSAI) वाट प्रकाशित लेखापरीक्षण मानदण्डको सारगर्भित सम्पूर्ण विषयहरू अनुशरण गर्नु पर्दछ;
- सरकारी लेखा परीक्षणको क्रममा उत्पन्न विविध परिस्थितिमा महालेखापरीक्षकको विभागले आफ्नो विवेक प्रयोग गर्नु पर्दछ;
- जनचेतनामा आएको बृद्धि सँगै सार्वजनिक श्रोतहरूको व्यवस्थापन गर्ने व्यक्ति तथा निकायहरूको सार्वजनिक जवाफदेहीताको माग स्पष्ट रूपमा बढेको हुनाले जवाफदेहीता प्रकृया स्थापित भएको प्रभावकारी रूपमा सञ्चालन भएको कुराको आवश्यकता रहेकोछ;
- सरकारमा पर्याप्त सूचनाको विकास, नियन्त्रण, मूल्यांकन तथा प्रतिवेदन प्रस्तुतिको व्यवस्थाले जवाफदेही प्रकृतिलाई सहज बनाउँछ । आर्थिक प्रतिवेदन तथा अन्य सूचनाको स्वरूप तथा विषयहरूको यथार्थता र पर्याप्तताको लागि व्यवस्थापन जवाफदेही हुन्छ;
- सरकारको आवश्यकतासँग सम्बन्धित आर्थिक प्रतिवेदन तथा खुलासाको (Disclosure) लागि सम्बन्धित अधिकारीहरू सामान्य लेखा मानदण्ड जारी भएको सुनिश्चित हुनु पर्दछ । लेखापरीक्षण गरिने निकायहरूले निश्चित उद्देश्य तथा मापन योग्य कार्य सम्पादनको विकास गर्नु पर्दछ;
- स्वीकृत लेखा मानदण्डको निरन्तर कार्यान्वयनले आर्थिक अवस्था तथा सञ्चालन नतीजाको सही प्रस्तुती गर्दछ;
- पर्याप्त आन्तरीक नियन्त्रणको व्यवस्थाले गल्ती तथा अनियमितताको जोखिमलाई न्यूनीकरण गर्दछ;
- विधायकी कानूनहरूको तर्जुमाबाट लेखापरीक्षण गराउने निकायले राख्नु पर्ने तथ्यांक सूचना राखी विस्तृत परीक्षणका लागि लेखापरीक्षकलाई उपलब्ध गराउन सहज बनाउँछन्;
- लेखापरीक्षणका सम्पूर्ण क्रियाकलापहरू महालेखापरीक्षकको कार्यालयको कार्यदेश भित्र पर्नु पर्दछ;
- महालेखा परीक्षकको कार्यालयले कार्य मूल्यांकनको उपयुक्तता जाँच गर्न आवश्यक तौरतरिका विकास गर्ने तर्फ कार्यरत रहनु पर्दछ; र
- लेखापरीक्षक र लेखापरीक्षण गरिने निकाय बीच उत्पन्न हुन सक्ने विरोधाभास (Conflict of interest) लाई महालेखापरीक्षकको कार्यालयले निराकरण गर्ने तर्फ ध्यान दिनु पर्दछ ।

परिच्छेद ३ सामान्य मानदण्ड

३.१ स्वतन्त्रता तथा निष्पक्षता (Independence and Objectivity)

मानदण्डको विवरण

३.१.१ लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित सम्पूर्ण विषयमा लेखापरीक्षण गर्ने संस्था र प्रत्येक लेखापरीक्षकहरू व्यक्तिगत तथा बाह्य प्रभावबाट मुक्त तथा स्वतन्त्र रहनु पर्दछ, निष्पक्ष तथा वस्तुपरक हुनु पर्दछ र पर्याप्तता एवं अनुभूतिको दृष्टीले समेत स्वतन्त्र प्रवृत्ति कायम राख्नु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

३.१.२ यस मानदण्डले लेखापरीक्षक तथा लेखापरीक्षण गर्ने निकायलाई स्वतन्त्रता कायम राख्न जिम्मेवार बनाएको छ । यसबाट लेखापरीक्षणका राय, निष्कर्ष, गुण, दोष, विवेचना तथा सिफारिसहरू निष्पक्ष हुने तथा जानिफकार तेश्रो पक्षले हेर्दा समेत निष्पक्ष देखिनु पर्ने छन् ।

३.१.३ लेखापरीक्षकले आफु स्वतन्त्र भएको तथा आफ्ना प्रवृत्ति र विश्वासले स्वतन्त्र बन्न सहयोग गरे नगरेको कुरामा मात्र ध्यान नदिई तिनीहरूको निष्पक्षता र स्वतन्त्रतामाथि अरुले प्रश्न उठाउने स्थिति सृजना भएको हुन सक्ने कुरामा समेत ध्यान दिनु पर्दछ । लेखापरीक्षकहरू स्वतन्त्र र निष्पक्ष हुन आवश्यक भएको मात्र हैन तेश्रो पक्षले हेर्दा पनि उनीहरू स्वतन्त्र र निष्पक्ष देखिनु पर्छ, भन्ने मान्यताका कारण पनि यी विविध परिस्थिति माथि ध्यान पुऱ्याउनु पर्दछ ।

३.१.४ विशेषज्ञ, विज्ञ, परामर्शदाता लगायतका सरकारी लेखापरीक्षकलाई स्वतन्त्र बन्नबाट बाधा पुऱ्याउने देहायका तीन वर्गको अवरोधलाई (Impairments) विशेष ध्यान दिनु पर्दछ :

- व्यक्तिगत अवरोध (Personal Impairments);
- बाह्य अवरोध (External Impairments); र
- सांगठनिक अवरोध (Organisational Impairments) ।

३.१.५ व्यक्तिगत अवरोध (Personal Impairments)

यस अन्तर्गत देहाय लगायतका अन्य व्यक्तिहरू पर्दछन् :

- आफ्नो परिवार वा परिवारको नजिकको सदस्य जो लेखापरीक्षण गरिने निकायको निर्देशक वा अधिकृत वा सो निकायमा अथवा तद अन्तर्गतको कार्यक्रममा प्रत्यक्ष र महत्वपूर्ण प्रभाव पार्न सक्ने पदमा कार्यरत छ;
- लेखापरीक्षकलाई सोधपुछ गर्न, प्रष्ट विवरण प्रस्तुत गर्न रोक्न वा लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका वेरुजुलाई कमजोर बनाउने कुनै पनि व्यवसायिक, औपचारिक, व्यक्तिगत वा आर्थिक सम्बन्ध;
- व्यक्ति, समूह, संगठन वा कुनै खास कार्यक्रमका उद्देश्यको सम्बन्धमा पुर्वनियोजित वा पक्षपातयुक्त धारणा जसबाट लेखापरीक्षण कार्य प्रभावित हुन सक्दछ;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापन वा निर्णय गर्न सक्ने तहमा पूर्व संलग्नता रहेका व्यक्ति जसले वर्तमानमा लेखापरीक्षण गरिने निकाय वा कार्यक्रमको सञ्चालनमा प्रभाव पार्न सक्दछ;
- रोजगारी, कुनै पनि समूह, संगठन वा सरकारप्रतिको वफादारी वा भुकावको कारणले राजनैतिक तथा सामाजिक विश्वास समेतबाट उत्पन्न हुन सक्ने पूर्वाग्रही विचार;
- लेखापरीक्षण गरिने संस्थाको सञ्चालनमा प्रभाव पार्न सक्ने व्यवस्थापकीय तथा निर्णय गर्ने तहमा पदासीन पदाधिकारी जस्तै:- लेखापरीक्षण गरिने संस्था, क्रियाकलाप वा कार्यक्रमको निर्देशक, अधिकृत वा अन्य उच्च तहमा कार्यरत व्यक्ति वा व्यवस्थापनको कुनै सदस्य;
- लेखापरीक्षण गरिने संस्था, क्रियाकलाप वा कार्यक्रमको निर्णय प्रकृया, सुपरीवेक्षण तथा अनुगमन कार्य;

४/नीति मानदण्ड

- लेखाको अभिलेख राख्ने व्यक्तिबाटै लेखा राख्नुको संगसंगै गरिएको लेखापरीक्षण वा निज आफैले राखेको लेखाको आफैले गरिने लेखापरीक्षण । लेखाको अभिलेख राख्ने कार्य अन्तर्गत श्रोत कागजात तयार गर्ने वा विद्युतीय वा अन्य माध्यमबाट कारोवारको प्रविष्टि गर्ने, स्वीकृत गर्ने, कार्यान्वयन गर्ने (जस्तै:- विजक, तलब, दावी तथा अन्य भुक्तानीको स्वीकृत गर्ने), संस्थाको बैंक खाता सञ्चालन गर्ने वा संस्थाको कोष सञ्चालन गर्ने वा संस्थाको अधिकार प्रयोग गर्ने वा सो को अधिकार प्राप्त व्यक्ति; र
- लेखापरीक्षण गरिने संस्था वा कार्यक्रममा प्रत्यक्ष वा अप्रत्यक्ष आर्थिक चासो भएका व्यक्ति ।

३.१.६ बाह्य अवरोध (External Impairments)

यस अन्तर्गत देहाय लगायतका विषयहरू पर्दछन् :

- लेखापरीक्षणको कार्य क्षेत्रलाई अनुचित तवरले सिमित तथा संशोधन गर्ने अथवा सो गर्न दवाव दिने बाह्य हस्तक्षेप अथवा प्रभाव । यसका साथै लागत वा शुल्क घटाउने उद्देश्यले अनुचित मात्रामा काम घटाउन दिएको दवाव;
- लेखापरीक्षण पुरा गर्न अथवा प्रतिवेदन जारी गर्न अनुपयुक्त तवरले तोकिएको समय सीमा;
- लेखापरीक्षण गर्ने संस्थामा लेखापरीक्षण कर्मचारीको कार्य विभाजन, नियुक्ति तथा बढुवामा बाह्य हस्तक्षेप;
- लेखापरीक्षण गर्ने संस्थाको दायित्व पुरा गर्ने क्षमतामा नकारात्मक प्रभाव पार्ने गरी संस्थालाई प्रदान गरिने कोष तथा अन्य श्रोतको सीमा निर्धारण;
- लेखापरीक्षण प्रतिवेदनका उपयुक्त विषयवस्तु अथवा लेखापरीक्षण गरिने विषयको छनौटमा लेखापरीक्षकको निर्णयलाई प्रभावित पार्ने तथा उल्लंघन गर्ने अधिकार; र
- लेखापरीक्षकको योग्यता तथा लेखापरीक्षण सेवाको आवश्यकता देखि बाहेकका अन्य कुनै कारणबाट लेखापरीक्षकको रोजगारीलाई संकटमा पार्ने प्रभाव ।

३.१.७ सांगठनिक अवरोध (Organisational Impairments)

महालेखापरीक्षकले पेश गर्ने प्रतिवेदन तथा लेखापरीक्षणको उद्देश्य र कार्यक्षेत्रलाई कुनै पनि संस्थाले कार्यकारी अधिकार मार्फत सोभै वा कार्यालयको बजेट नियन्त्रण वा कर्मचारी तहबाट अप्रत्यक्ष रूपमा प्रभाव पार्न हुँदैन ।

३.१.८ यी मध्ये कुनै एक वा सो भन्दा बढी अवरोधले लेखापरीक्षकलाई काम गर्न तथा निष्पक्ष रूपमा प्रतिवेदन तयार पार्न असर पुऱ्याएमा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गर्न अस्वीकार गर्नु पर्दछ अथवा यदि अस्वीकार गर्ने स्थिति विद्यमान नभएमा यस्ता अवरोधका सम्बन्धमा लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा उल्लेख गर्नु पर्दछ ।

३.१.९ व्यवसायिक लेखापरीक्षकले आफ्नो कार्य तथा वेरुजुहरुलाई निष्पक्ष रूपमा प्रस्तुत गर्ने र आफ्नो क्षमतामा असर पुऱ्याउने व्यक्तिगत तथा बाह्य अवरोधहरुलाई समेत उचित ध्यान दिनु पर्दछ । यदि आफ्नो क्षमतामा नकारात्मक असर पुऱ्याउने भए लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गर्न अस्वीकार गर्नु पर्दछ । व्यवसायिक लेखापरीक्षकले पनि सम्बन्धित व्यवसायिक संस्थाका मूल्य, मान्यता तथा आचार संहिता र महालेखापरीक्षकको विभागका नियम तथा यसमा उल्लेखित व्यक्तिगत तथा बाह्य अवरोधतालाई अनुशरण गर्नु पर्दछ ।

३.२ निपुणता (Competence)

मानदण्डको विवरण

३.२.१ अनुभवी तथा योग्य व्यक्ति व्यक्तिहरु जसमा सम्पूर्ण प्राविधिक तथा व्यवहारिक सीप छ त्यस्ता व्यक्ति वा व्यक्तिहरुको समुह वा तिनीहरुको नियन्त्रणमा दक्षता प्राप्त व्यक्ति वा उसको नियन्त्रणमा रहेका व्यक्तिहरु वा समूहबाट लेखापरीक्षण कार्य गराउनु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

३.२.२ लेखापरीक्षणका लागि आवश्यक ज्ञान, क्षमता तथा अनुभव सम्पन्न व्यक्तिबाट लेखापरीक्षण तथा प्रमाणीकरण सुनिश्चित गर्न यस मानदण्डले लेखापरीक्षण गर्ने निकायलाई जिम्मेवारी प्रदान गर्दछ ।

३.२.३ यसमा उल्लेखित समष्टिगत ज्ञान तथा सीपहरु समग्र लेखापरीक्षण संगठनका लागि लागु हुन्छन्, तर प्रत्येक व्यक्तिका लागि नहुन पनि सक्दछन् । महालेखापरीक्षकको विभागले नियुक्त गर्ने व्यक्ति वा करारमा लिने वाह्य परामर्शदाता जस्तै:- लेखा, तथ्याङ्क, कानून, इन्जिनियरिङ्ग, लेखापरीक्षण संरचना तथा विधि, अटोमेटिक डाटा प्रोसेसिङ्ग, जनप्रशासन, अर्थशास्त्र समाजशास्त्र (Social Science) आदिको उपयुक्त ज्ञान तथा दक्षता एकै व्यक्तिमा हुन आवश्यक हुने छैन ।

३.२.४ त्यस्तै गरी लेखापरीक्षण गर्ने संस्थाहरुले पर्याप्त योग्यता सम्पन्न भएको कार्यदल तयार गर्न त्यस्ता संस्थामा कर्मचारीको नियुक्ति, करार, निरन्तर विकास तथा मूल्यांकन गर्ने प्रकृयाको व्यवस्था हुनु पर्दछ । संस्थाले प्रत्येक लेखापरीक्षकको शिक्षा तथा तालिमको प्रलेखीकरण गर्नु पर्दछ ।

३.३ होशियारी (Due Care)

मानदण्डको विवरण

३.३.१ प्रमाणको निक्यौल, संकलन तथा मूल्यांकनमा र वेरुजुको प्रस्तुतीकरण तथा सिफारिसमा उचित व्यवसायिक होशियारी अपनाउनु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

३.३.२ यस मानदण्डले लेखापरीक्षक तथा लेखापरीक्षण गर्ने संस्थालाई सरकारी लेखापरीक्षण गर्दा सम्पूर्ण उपयुक्त मानदण्डको अनुशरण गर्नु पर्ने गरी दायित्व सुम्पिएको छ । कुनै पनि लेखापरीक्षण कार्यका लागि उपयुक्त हुने मानदण्डको निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकले आफ्नो उचित व्यवसायिक विवेक प्रयोग गरी सोही मानदण्डको अनुशरण गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षकले उपयुक्त मानदण्डको प्रयोग गर्न नसक्ने तथा लेखापरीक्षणबाट पछि हट्न पनि नभिल्ले परिस्थिति पनि पर्न सक्दछ । यस अवस्थामा लेखापरीक्षकले आफ्नो प्रतिवेदनमा कार्यक्षेत्र, उपयुक्त मानदण्डको अनुशरण नभएको तथ्य, अनुशरण नगर्दा लेखापरीक्षण परिणाममा परेको असर जस्ता कुराहरु उल्लेख गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षणमा कार्यान्वयन नहुने भनी अठोट गरेका मानदण्डहरुको लेखापरीक्षकले प्रलेखीकरण गर्नु पर्दछ ।

३.३.३ उचित होशियारीको अभ्यास भन्नाले लेखापरीक्षण क्षेत्र, विधिको छनौट र कार्यविधि निर्धारणमा उचित विवेकको प्रयोग गर्नुलाई बुझाउँछ । यस्तै प्रकारको सही विवेकको प्रयोग, परीक्षण तथा कार्यविधि सञ्चालन, मूल्यांकन तथा प्रतिवेदन तयार गर्दा समेत प्रयोग गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षणमा प्रयोग गर्ने विधि तथा परीक्षण र कार्य सञ्चालन तरिकाको सीमाका वारेमा कम्तीमा देहायका कुरामा विचार पुऱ्याउनु पर्दछ :

- लेखापरीक्षणका उद्देश्य हासिल गर्न आवश्यक पर्ने कुराहरु ;
- परीक्षण, तरीका तथा विधिहरुको प्रयोगबाट हुने महत्वपूर्ण एवं उल्लेखनीय विषयहरु ;
- आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारिता र कार्य दक्षता;
- लेखापरीक्षणको लागत तथा फाइदा र भइरहेको लेखापरीक्षणको सीमा (यद्यपि, लेखापरीक्षणको

लागत यसबाट प्राप्त हुने फाइदा भन्दा बढी भएको अवस्थामा पनि लेखापरीक्षण गर्ने संस्थाले लेखापरीक्षण गर्नु पर्ने हुन सक्छ) ; र

- समय भित्र प्रतिवेदन पेश गर्ने समय कार्य तालिका ।

३.३.४ लेखापरीक्षण कार्य तथा तत् सम्बन्धी प्रतिवेदनको गुणस्तर सामान्यतः देहायका कुराहरुमा निर्भर रहन्छ :

- लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्र, प्रयोग गरिएको लेखापरीक्षण विधि तथा परीक्षणको तरीकाहरु पर्याप्त हुन्छ र त्यसबाट लेखापरीक्षणका उद्देश्य हासिल भएको विश्वास गर्न सकिने भएको;
- वेरुजु तथा निष्कर्ष बस्तुपरक मूल्यांकनमा आधारित भएको तथा पर्याप्त, ठोस र सान्दर्भिक प्रमाणबाट पुष्टि भएको;
- यस मानदण्डमा उल्लेख भएका योजना, तर्जुमा, कार्य सञ्चालन तथा प्रतिवेदन मानदण्डहरु लेखापरीक्षणमा अनुशरण भएको; र
- लेखापरीक्षण सम्पन्न गर्न अपनाइएका कार्यविधि, वेरुजुहरुको आधार र प्रतिवेदन गरिएका विषयहरु सुपरीवेक्षकबाट पुनरावलोकन गरिएको ।

३.३.५ कुनै विशेष लेखापरीक्षणको लागि त्यसको जटिलतासंग मिल्ने गरी उपयुक्त गुणस्तरको प्राविधिक सीपको उपयोग र अभ्यास हुनु पर्दछ । लेखापरीक्षकहरु आइपर्ने परिस्थिति, कमजोरी नियन्त्रण, अभिलेखका अपर्याप्तता, जालसाजीको आभास दिने गलत र असाधारण कारोवारहरु, अनुपयुक्त वा गैरकानूनी खर्च, अनधिकृत कार्यहरु दुरुपयोग, अदक्षता वा इमान्दारीताको अभाव जस्ता विषयहरुमा सचेत हुनु पर्दछ ।

३.३.६ महालेखापरीक्षक कार्यालय बाहिरका विशेषज्ञको सल्लाह लिन परेमा तथा कार्य सम्पादनको गुणस्तर कायम राख्न होशियारी सम्बन्धी अभ्यासका मानदण्डहरु सहयोगी हुन्छन् । बाह्य विशेषज्ञबाट सेवा लिँदाैमा लेखापरीक्षणका राय तथा विचारमा महालेखा परीक्षकको कार्यालय जवाफदेही समाप्त हुने छैन ।

३.३.७ महालेखा परीक्षकको कार्यालयले अन्य बाह्य लेखापरीक्षकहरुबाट काम लिएको अवस्थामा त्यस्ता लेखापरीक्षकले उपयुक्त लेखापरीक्षण मानदण्ड अनुशरण गरेको र लेखापरीक्षण कार्यमा समुचित विचार पुर्याएको सुनिश्चित गर्न पर्याप्त कार्यविधिहरु अपनाउनु पर्दछ । साथै यस्ता लेखापरीक्षकबाट सम्पन्न कार्यको गुणस्तरसँग सन्तुष्ट हुन त्यस्ता कार्यको पुनरावलोकन गर्न सक्छ ।

३.४ सूचनाको गोप्यता (Confidentiality of Information)

मानदण्डको विवरण

३.४.१ लेखापरीक्षकले आफ्नो कार्य गर्ने क्रममा मौखिक वा लिखित रूपमा संकलन गरेका सूचना सधैं भरी गोप्य राख्नु पर्दछ । कानूनी तथा व्यवसायिक कर्तव्य भएको तथा विशेष स्वीकृती प्राप्त भएको अवस्थामा बाहेक यस्ता सूचनाहरु तेश्रो पक्षलाई प्रदान गर्नु हुँदैन ।

स्पष्टीकरण

३.४.२ कानूनी वा व्यवसायिक कर्तव्य भएको अथवा उपयुक्त स्वीकृती प्राप्त गरेकोमा बाहेक सूचनाको गोपनीयता उल्लंघन गर्नु हुँदैन । लेखापरीक्षण गरिएको संस्था र यसको व्यवस्थापन बारेको जानकारी लेखापरीक्षकले तेश्रो पक्षलाई दिनु हुँदैन । महालेखापरीक्षक वा निजले तोकेको व्यक्ति बाहेक महालेखापरीक्षकको कार्यालयको कुनै पनि व्यक्तिलाई संचार क्षेत्रमा विवरण प्रस्तुत गर्ने वा कार्यालयको कार्यसँग सम्बन्धित कुरामा त्यस्ता क्षेत्रसंग सम्पर्क गर्न अख्तियारी हुने छैन ।

३.५ गुणस्तर सुनिश्चितताको पुनरावलोकन (Quality Assurance Review)

मानदण्डको विवरण

३.५.१ महालेखापरीक्षकको विभागसँग गुणस्तर सुनिश्चित गर्ने उपयुक्त संयन्त्रको व्यवस्था हुनु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

३.५.२ लेखापरीक्षण संस्थाले देहायका कार्यका लागि प्रणाली र कार्यविधिको स्थापना गर्नु पर्दछ :

- आन्तरीक गुणस्तर सुनिश्चित गर्ने प्रक्रिया सन्तोषजनक रूपले सञ्चालन भएको निश्चित गर्न;
- लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको गुणस्तर सुनिश्चित गर्न; र
- कमजोरीहरूको पुनरावृत्ति रोक्न र सुधार प्रकृत्यालाई सुरक्षित गर्न ।

३.५.३ विभागले स्थापित गरेका मान्यता नीती तथा कार्यविधि लेखापरीक्षण प्रक्रियामा अनुशरण भएको सुनिश्चित गर्न महालेखापरीक्षकको कार्यालयले कार्यक्रम तर्जुमा गरि कार्यान्वयन गर्ने छ। गुणस्तर सुनिश्चित गर्ने कार्यक्रम अन्तर्गत देहायका तत्वहरू पर्दछन् :

- सुपरीवेक्षण;
- आन्तरीक पुनरावलोकन; र
- बाह्य पुनरावलोकन ।

३.५.४ कार्य सम्पादनको गुणस्तर सुनिश्चित गर्ने अतिरिक्त उपायका रूपमा लेखा परीक्षणको जिम्मा यहाँको कर्मचारीद्वारा हुने पुनरावलोकनका अतिरिक्त लेखापरीक्षण महाशाखाहरूले पनि गुणस्तर सुनिश्चित गर्ने प्रबन्ध मिलाउनु पर्दछ। लेखापरीक्षणमा संलग्न नभएको महालेखापरीक्षकको विभागको केन्द्रिय व्यवस्थापनको योग्य कर्मचारीले सम्बन्धित महाशाखासंग समन्वय गरी छड्केरूपमा लेखापरीक्षण योजना, सञ्चालन तथा प्रतिवेदनको विस्तृत पुनरावलोकन गर्नेछन्। यस्तो पुनरावलोकनको आवधिक प्रतिवेदन लेखापरीक्षण संगठनको उच्च व्यवस्थापन समक्ष बुझाउने छन्।

३.५.५ विभिन्न महाशाखाहरूबाट सम्पादन गरिने लेखापरीक्षण कार्यको प्रभावकारी व्यवस्थापन गर्न तथा कार्य सम्पादन गुणस्तर कायम राख्न विभाग भित्र आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यलाई विस्तृत रूपमा संस्थागत गर्नु उपयुक्त हुन्छ।

३.५.६ आन्तरीक पुनरावलोकन प्रकृत्यालाई बलियो बनाएर तथा यसका कार्यको स्वतन्त्र मूल्यांकन गरेर लेखापरीक्षण महाशाखाहरूको कार्यको स्तर बृद्धि गर्न सकिन्छ।

३.५.७ लेखापरीक्षण गर्ने निकायहरूले आफूले सम्पादन गरेका लेखापरीक्षण कार्यहरू संगठन बाहिरका स्वतन्त्र पुनरावलोकनकर्ताबाट कम्तीमा तीन वर्षको एक पटक पुनरावलोकन गराउनु पर्दछ। यस्तो बाह्य पुनरावलोकन कर्ताले पुनरावलोकन गरिने लेखापरीक्षण संगठनको आन्तरीक गुणस्तर नियन्त्रण व्यवस्था पर्याप्त भए नभएको परीक्षण गर्दछ। यस्तै गरी यो पुनरावलोकनमा गुणस्तर नियन्त्रण नीति तथा कार्यविधिहरूमा उपयुक्त व्यवसायिक मानदण्डहरूको अनुशरण भएको सुनिश्चित हुनेछ। लेखापरीक्षण संस्थाले पुनरावलोकनबाट निस्किएका परिणामहरूको आधारमा आवश्यकता अनुसार सुधारका प्रकृत्याहरूको थालनी गर्नु पर्दछ।

३.६ व्यवसायिक विवेक (Professional Judgement)

मानदण्डको विवरण

३.६.१ लेखापरीक्षण कार्यको योजना तयार गर्दा लेखापरीक्षण गर्दा र परिणामहरूको प्रतिवेदन तयार गर्दा व्यवसायिक विवेकको प्रयोग गर्नु पर्दछ।

स्पष्टीकरण

३.६.२ लेखापरीक्षकले आफ्ना सबै कार्यहरूको सिलसिलामा व्यवसायिक विवेकको प्रयोग गर्दा सरोकारवाला हरुलाई समेट्ने गरी निरन्तर परिक्षण गर्नुका साथ साथै उच्च इमान्दारी, बस्तुपरकता तथा स्वतन्त्रता कायम गर्नु पर्ने कुराहरू यस मानदण्ड अन्तर्गत पर्दछन्।

३.६.३ लेखापरीक्षकहरूले गर्नु पर्ने काम तथा लागु हुने मानदण्डको निर्धारण गर्दा, कार्यक्षेत्र तोक्दा, विधिको छनौट गर्दा, संकलन गर्ने प्रमाणको किसिम र परिमाण तय गर्दा, तथा परीक्षणको तरिका तथा कार्यविधिको छनौट गर्दा व्यवसायिक विवेकको प्रयोग गर्नु पर्दछ। कार्यविधि प्रयोग गर्दा, परीक्षण गर्दा कार्य परिणामको मूल्यांकन गर्दा तथा प्रतिवेदन पेश गर्दा समेत व्यवसायिक विवेकको प्रयोग गर्नु पर्दछ।

३.६.४ व्यवसायिक विवेकको लागि अन्तर्गत लेखापरीक्षकले व्यवसायिक संशयको (Professional Scepticism) अभ्यास गर्नु पर्दछ। यो एक प्रवृत्ति हो जस अन्तर्गत एउटा जिज्ञासु दिमाग तथा प्रमाणको समालोचनात्मक मूल्यांकन पर्दछन्। लेखापरीक्षकले व्यवसायका लागि आवश्यक ज्ञान, क्षमता तथा अनुभवको असल नियत तथा इमान्दारीताका साथ प्रयोग गर्दछन्। साथै प्रमाणको संकलन तथा संकलित प्रमाणको पर्याप्तता, योग्यता तथा सान्दर्भिकताको वस्तुपरक मूल्यांकन व्यवसायिक विवेक अन्तर्गत पर्दछन्। कार्य सम्पन्न नहुन्जेलसम्म प्रमाण संकलन भइरहने हुँदा व्यवसायिक संशयको अभ्यास कार्य सम्पादन अवधिभर गर्नु पर्दछ।

३.६.५ लेखापरीक्षकले न त व्यवस्थापन बेइमान भएको अनुमान गर्नु हुन्छ न त प्रश्नरहित इमान्दारीको नै अनुमान गर्नु हुन्छ। व्यवसायिक संशयको अभ्यास गर्ने क्रममा व्यवस्थापन इमान्दार छ भन्ने विश्वासकै कारण पर्याप्त प्रमाण नभई लेखापरीक्षक सन्तुष्ट हुनु हुँदैन।

३.६.६ व्यवसायिक विवेकको प्रयोगबाट लेखापरीक्षकलाई कुनै महत्वपूर्ण गल्ती अथवा अवास्तविकता भए पत्ता लाग्दछ भन्ने विश्वास दिलाउदछ। प्रमाणको प्रकृति तथा जालसाजीका विषयहरूको कारणबाट पूर्ण विश्वस्त हुन सकिदैन।

३.७ अन्य सामान्य मानदण्डहरू (Other General Standards)

मानदण्डको विवरण

३.७.१ महालेखापरीक्षकको विभागले परीक्षण कार्य गारुँदा लेखापरीक्षण निर्देशिका तथा अन्य लिखित मार्गदर्शन र निर्देशनहरू तयार गर्ने नीति तथा कार्यविधिहरूको अवलम्बन गर्नु पर्नेछ।

स्पष्टीकरण

३.७.२ लेखापरीक्षणको गुणस्तर कायम राख्नको निमित्त लेखापरीक्षण संस्थाले कर्मचारीहरूलाई परिपत्र मार्फत संस्थाका नीति, मानदण्ड तथा अभ्यासहरू संचार गराउनु महत्वपूर्ण पक्ष मानिन्छ।

परिच्छेद ४ स्थलगत मानदण्डहरू

४.१ परिचय

४.१.१ स्थलगत मानदण्डहरूको उद्देश्य लेखापरीक्षकले अनुशरण गर्नु पर्ने लेखापरीक्षणका आधार, लेखापरीक्षणको चरण तथा क्रियाकलापहरूको समग्र रूपरेखा अथवा सीमा स्थापित गर्नु हो । यस्ता चरण र क्रियाकलापले अनुसन्धानका नियमहरूको प्रतिनिधित्व गर्दछन्, लेखापरीक्षण खोजकर्ताको रूपमा लेखापरीक्षकले त्यस्ता बुद्धिवाट निर्दिष्ट परिणाम हासिल गर्न सहयोग पुऱ्याउँदछ ।

४.१.२ स्थलगत मानदण्डले लेखापरीक्षणकार्य र सोको व्यवस्थापन गर्न रूपरेखा तयार गर्दछ । स्थलगत मानदण्डले आधारभूत आवश्यकता समेत निर्धारण गर्ने हुनाले सामान्य लेखापरीक्षण मानदण्डसँग पनि यीनको सम्बन्ध छ । लेखापरीक्षणको सञ्चार पक्षलाई समेत समेट्ने प्रतिवेदन प्रस्तुतीका मानदण्डसँग पनि सम्बन्धित छन् किनकी स्थलगत मानदण्डहरूको प्रयोगबाट प्राप्त परिणामनै राय तथा प्रतिवेदनका प्रमुख श्रोत हुन् ।

४.१.३ सबै प्रकारका लेखापरीक्षणका लागि लागु हुने स्थलगत मानदण्ड यस प्रकार छन् :

- लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको योजना तयार गर्दा मितव्ययी, दक्ष तथा प्रभावकारी तवरबाट समयमै गुणस्तरीय लेखापरीक्षण सम्पादन हुने कुरा सुनिश्चित गर्नु पर्दछ;
- लेखापरीक्षण अवधिमा लेखापरीक्षकको कामको प्रत्येक चरण तथा स्तरमा सुपरीवेक्षण गरिनु पर्दछ । लेखापरीक्षण टोलीको उच्च तहको सदस्यबाट प्रलेखीकरण गरिएका कार्यको पुनरावलोकन गर्नु पर्दछ;
- लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्र तथा सीमाको निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणको विश्वसनीयताको अध्ययन तथा मूल्यांकन गर्नु पर्दछ;
- प्रचलित कानून तथा नियमको अनुशरण भएको सुनिश्चित हुने गरि परीक्षण कार्य गर्न पर्दछ । आर्थिक विवरणका रकम अथवा आर्थिक लेखापरीक्षण परिणाममा प्रत्यक्ष वा ठोस असर पार्ने गल्ती, अनियमितता तथा गैरकानूनी कार्यहरू पहिल्याउने गरी लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणका चरण तथा कार्यविधि तय गर्नु पर्दछ । आर्थिक विवरणमा अप्रत्यक्ष तथा उल्लेखनीय असर पार्न सक्ने गैरकानूनी कार्यको सम्भावनाका बारेमा पनि लेखापरीक्षक सचेत रहनु पर्दछ;
- लेखापरीक्षण गरिएका संगठन, कार्यक्रम, क्रियाकलाप वा कार्य सम्बन्धमा देखिएका कैफियतहरू तथा निष्कर्षलाई पुष्टि गर्ने ठोस, सान्दर्भिक तर्कसंगत तथा भरपर्दो प्रमाण उपलब्ध गर्नु पर्दछ; र
- आर्थिक विवरणको प्रस्तुतिकरणमा उपयुक्त लेखा मानदण्डको अनुशरण भए नभएको कुराको एकिन गर्न लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणको विश्लेषण गर्नु पर्दछ । आर्थिक विवरणको विश्लेषण त्यो हदसम्म गर्नु पर्दछ, जसले आर्थिक विवरणका बारेमा राय पेश गर्न एक विवेकसंगत आधार प्रदान गर्दछ ।

४.२ योजना तर्जुमा (Planning)

मानदण्डको विवरण

४.२.१ मितव्ययी, दक्ष र प्रभावकारी तवरबाट समयमै गुणस्तरीय लेखापरीक्षण सम्पन्न गर्न सक्ने गरी लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको योजना तयार गर्नु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

४.२.२ महालेखापरीक्षकको कार्यालयले आफ्नो जिम्मेवारी पूरा गर्ने क्रममा निर्धारित चक्र बमोजिम विभिन्न निकायको लेखापरीक्षण योजना तयार गर्नु पर्दछ । जसले गर्दा विभागका श्रोतहरूको मितव्ययी तथा प्रभावकारी ढंगबाट उपयोग हुन सक्दछ ।

४.२.३ कानून बमोजिम सम्पन्न गर्नु पर्ने कुनै पनि लेखापरीक्षण कार्यलाई महालेखापरीक्षकको कार्यालयले प्राथमिकता दिनु पर्दछ । साथै कार्य क्षेत्र भित्र पर्ने कार्यको प्राथमिकता समेत निर्धारण गर्नु पर्दछ ।

४.२.४ लेखापरीक्षण योजना तयार गर्दा देहायका क्षेत्रहरू समेटिनु पर्दछ :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको कार्य सम्पादनमा विद्यमान वातावरण सम्बन्धी महत्वपूर्ण पक्षको पहिचान गर्ने ;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायमा जवाफदेहीको सम्बन्धमा (Accountability Relationship) विद्यमान व्यवस्थाको मनन गर्ने ;
- लेखापरीक्षकको राय, निष्कर्ष वा प्रतिवेदन दिँदा विषयबस्तुको किसिम, सूचि तथा प्रयोगकर्तालाई उचित ध्यान दिने;
- लेखापरीक्षणको उद्देश्य तोक्ने, लेखापरीक्षणको प्रकृति निश्चित गर्ने, अवलम्बन गरिने कार्यविधिको सीमा तथा समय तोक्ने ;
- प्रमुख व्यवस्थापकीय प्रकृया तथा नियन्त्रणको पहिचान गर्ने तथा तिनीहरूको बलियो तथा कमजोरी पक्षको प्रारम्भिक मूल्यांकन गर्ने ;
- ध्यान पुऱ्याउनु पर्ने उल्लेखनीय विषयको सूचि निश्चित गर्ने;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्य तथा त्यसको कार्य योजनाको पुनरावलोकन गर्ने ;
- अन्य लेखापरीक्षकले जस्तै आन्तरिक लेखापरीक्षकले गरेको कार्य उपर भर गर्न सकिने समेतको कुरा मूल्यांकन गर्ने,
- पुराना वेरुजु वा सुभाउ सम्बन्धमा गरिएका प्रयासको पुनरावलोकन गर्ने ;
- लेखापरीक्षण योजना तथा प्रस्तावित स्थलगत लेखापरीक्षण कार्य सम्बन्धी कागजात राख्ने व्यवस्था मिलाउने ; र
- गर्नु पर्ने कार्य अन्य लेखापरीक्षक तथा विशेषज्ञबाट पहिले नै सम्पन्न भई सकेको भए सो कार्य बीचको समन्वय गर्ने तरीका ।

४.२.५ लेखापरीक्षण योजनामा सामान्यतया देहायका चरणहरू समावेश हुनु पर्दछ :-:

- जोखिमको मूल्यांकन तथा गंभीरताको निर्धारणका लागि लेखापरीक्षण गरिने निकायको बारेमा सूचना संकलन गर्नु ;
- लेखापरीक्षणको उद्देश्य तथा कार्यक्षेत्र परिभाषित गर्नु ;
- लेखापरीक्षणका सम्बन्धमा अनुसरण गर्नु पर्ने मार्ग र पछि सोधपुछ गर्ने कुराको प्रकृति र सीमा बारेमा प्रारम्भिक विश्लेषण गर्ने ;
- लेखापरीक्षण योजना तयार गर्दा कुनै विशेष समस्याहरू भए त्यसलाई बढी महत्व दिने ;
- लेखापरीक्षणको बजेट र कार्य तालिका तयार गर्ने ;
- लेखापरीक्षणका लागि आवश्यक जनशक्ति र टोलीको पहिचान गर्ने ; र
- लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्र, उद्देश्य तथा मूल्यांकनका आधारहरू (Criteria) लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई परिपत्र गराउने ।

४.२.६ लेखापरीक्षण गर्ने निकायले लेखापरीक्षणको क्रममा आवश्यकता अनुसार लेखापरीक्षण योजना संशोधन गर्न सक्नेछ ।

४.२.७ लेखापरीक्षकले परीक्षण योजना तयार गर्दा करार वा अनुदान सम्झौताका प्रावधानहरूको अनुशरण नगर्दा आर्थिक विवरणको प्रस्तुतीकरणमा गलत विवरण प्रतिबिम्ब हुने र आर्थिक विवरणका रकमलाई प्रत्यक्ष एवं सारभूत असर पार्न सक्ने विषयको पहिचान हुने कुरा प्रति विश्वस्त हुनु पर्दछ । आर्थिक विवरणलाई सारभूत प्रभाव पार्न सक्ने गैर अनुशासन (Non compliance) का कुनै विशेष सूचना लेखापरीक्षकले पाएमा निजले त्यस्ता उल्लंघनका घटना भए नभएको कुरा सुनिश्चित गर्न लेखापरीक्षण कार्यविधि त्यस तर्फ केन्द्रित गर्नु पर्दछ ।

४.३ सुपरीवेक्षण तथा पुनरावलोकन (Supervision and Review)

मानदण्डको विवरण

४.३.१ लेखापरीक्षण गर्ने कर्मचारीको प्रत्येकतह र लेखापरीक्षणको लेखापरीक्षण अवधि भर ठीक ढंगले सुपरीवेक्षण गर्नु पर्दछ । साथै लेखापरीक्षण टोलीको उच्च तहका सदस्यबाट प्रलेखीकरण कार्यको पुनरावलोकन गर्नु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

४.३.२ लेखापरीक्षणका उद्देश्यहरू हासिल गर्न तथा लेखापरीक्षण कार्यको गुणस्तर कायम राख्न सुपरीवेक्षण अति आवश्यक हुन्छ । तसर्थ लेखापरीक्षकको व्यक्तिगत योग्यता जे भए पनि प्रत्येक लेखापरीक्षण कार्यको सुपरीवेक्षण र नियन्त्रण सुनिश्चित गर्नु आवश्यक हुन्छ ।

४.३.३ लेखापरीक्षणका विषय बस्तु तथा विधि दुवै प्रति सुपरीवेक्षण लक्षित हुनु पर्दछ । यसले देहायका विषयहरू सुनिश्चित गर्दछ :

- लेखापरीक्षण क्रियाकलापको प्रभावकारीता तथा गुणस्तर कायम भएको ;
- लेखापरीक्षकलाई व्यवहारिक तालिम प्रदान गर्ने महालेखापरीक्षकको कार्यालयको उद्देश्य कार्यान्वयन भएको ;
- लेखापरीक्षण योजनाका बारेमा लेखापरीक्षण टोलीका प्रत्येक सदस्यमा प्रष्ट र एकनास ज्ञान भएको ;
- लेखापरीक्षण मानदण्ड तथा प्रचलित व्यवहार अनुसार लेखापरीक्षण कार्यान्वयन भएको ;
- अन्यथा स्वीकृत गरेको देखि बाहेक निर्धारित लेखापरीक्षण योजना तथा कार्य चरणहरूको अनुशरण भएको ;
- निष्कर्ष, सिफारिस तथा रायहरूलाई पुष्टि गर्ने यथेष्ट प्रमाणहरू संकलन गरि प्रलेखिकरण गरिएको ;
- लेखापरीक्षणका पूर्व निर्धारित उद्देश्यहरू लेखापरीक्षकले हासिल गरेको ; र
- लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा उपयुक्त निष्कर्ष, सिफारिस तथा रायहरू समावेश भएको ।

४.३.४ लेखापरीक्षण राय तथा प्रतिवेदनलाई अन्तिमरूप दिनु अगावै लेखापरीक्षण टोलीको उच्च तहको सदस्यले सम्पूर्ण लेखापरीक्षण कार्यको सुपरीवेक्षण गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षण कार्यको प्रगति अनुसार क्रमशः पुनरावलोकन गरिदै जानु पर्दछ । पुनरावलोकनले एकभन्दा बढी तहको अनुभव र विवेकलाई प्रस्तुत गर्दछ । यसले देहायका कुराहरू सुनिश्चित गर्नु पर्दछ :

- प्रत्येक मूल्यांकन तथा निष्कर्षहरू उपयुक्त आधारमा गरिएको तथा ठोस, सान्दर्भिक, तर्कसंगत लेखापरीक्षण प्रमाणबाट पुष्टि भएको हुनु पर्दछ । यस्ता प्रमाणहरू अन्तिम लेखापरीक्षण राय वा प्रतिवेदनका आधारका रूपमा रहन्छन्;
- सम्पूर्ण गल्ती, कमी कमजोरी तथा असामान्य विषयबस्तुहरूको उचित पहिचान तथा प्रलेखीकरण गरि त्यस्ता कार्य सन्तोषजनक तवरले समाधान गरिएको वा उच्च तहका अधिकृतको ध्यानाकर्षण गरिएको हुनु पर्दछ; र

- यस्ता विषय वस्तुहरूको पहिचान गरी अभिलेख राखी भविष्यमा लेखापरीक्षण कार्यक्रम एवं योजना तर्जुमा गर्दा सुधार गर्नु तथा जनशक्ति विकास क्रियाकलापमा यस्ता विषयलाई उचित ध्यान दिइएको हुनु पर्दछ ।

४.४ आन्तरीक नियन्त्रणको अध्ययन तथा मूल्यांकन (Study and Evaluation of Internal Control)

मानदण्डको विवरण

४.४.१ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्र तथा सीमा निर्धारण गर्दा आन्तरिक नियन्त्रणको विश्वसनियताको अध्ययन र मूल्यांकन गर्नु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

४.४.२ आन्तरिक नियन्त्रणको अध्ययन तथा मूल्यांकन गर्दा लेखापरीक्षणको किसिममा आधारित भएर गर्नु पर्दछ । आर्थिक लेखापरीक्षणको हकमा मुख्यतः सम्पत्ति तथा श्रोतहरूलाई सुरक्षित राख्न, लेखा अभिलेखको सत्यता र पुर्णता सुनिश्चित गर्न कायम रहेका नियन्त्रण प्रणालीको बारेमा बारेमा अध्ययन र मूल्यांकन गरिन्छ । कार्य मूलक लेखापरीक्षणको हकमा लेखापरीक्षण गरिने निकायको कार्य सञ्चालन मितव्ययी, दक्ष तथा प्रभावकारी ढङ्गबाट भएको, व्यवस्थापन नीति लागु भएका र समयमा भरपर्दो आर्थिक तथा व्यवस्थापकीय सूचना प्रवाहको सुनिश्चित गर्न कायम रहेको नियन्त्रण प्रणालीका बारेमा अध्ययन र मूल्यांकन गरिन्छ ।

४.४.३ आन्तरिक नियन्त्रणको अध्ययन र मूल्यांकनको सीमा लेखापरीक्षणका उद्देश्य तथा अपेक्षित विश्वसनियताको मात्रामा भर पर्दछ ।

४.४.४ लेखा तथा अन्य सूचना व्यवस्था कम्प्युटरमा राख्ने व्यवस्था भएको ठाँउमा लेखापरीक्षकले तथ्याङ्कको सत्यता, विश्वसनियता तथा पुर्णता सुनिश्चित गर्न आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृत्याले काम गरे नगरेको निश्चित गर्नु पर्दछ ।

४.५ प्रचलित कानून तथा नियमको अनुशरण (Compliance with Applicable Laws and Regulations)

मानदण्डको विवरण

४.५.१ लेखापरीक्षण गर्दा आर्थिक विवरणमा प्रत्यक्ष र उल्लेखनीय असर गर्ने गल्ली, अनियमितता र अवैधानिक क्रियाकलाप पत्ता लगाउन प्रचलित कानून र नियमहरूको अनुशरण गरेको परीक्षण गर्नु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

४.५.२ सरकारी कार्यक्रमहरूको लेखापरीक्षण गर्दा कानून र नियमको अनुशरणको पुनरावलोकन विशेष महत्वपूर्ण हुन्छ किन भने निर्णयकर्ताले कानून तथा नियमहरूको अनुशरण भएको र तिनबाट अपेक्षित परिणाम हासिल भएको यदि नभएमा के संशोधन आवश्यक छ जस्ता विषयमा जानकारी पाउनु आवश्यक हुन्छ । यसका अतिरिक्त सरकारी संगठन, कार्यक्रम, सेवा, क्रियाकलाप तथा कार्यहरू कानूनद्वारा सृजना हुने भएकोले त्यस्ता नियम तथा कानूनको भ्रन अनुशरण हुनु आवश्यक छ ।

४.५.३ आर्थिक तथा कार्यमूलक लेखापरीक्षण दुवैमा प्रचलित ऐन नियमको अनुशरण गरिएको पुनरावलोकन हुनु आवश्यक हुन्छ । कार्यमूलक लेखापरीक्षणमा ऐन नियमको उल्लंघन भएको कारणले कार्यक्रम रद्द हुने, कोषको फीर्ता भुक्तानी गर्नु पर्ने वा लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई कानूनी कारवाही समेत हुन सक्छ ।

४.५.४ लेखापरीक्षण गरिने निकायमा लागु हुने ऐन नियमका बारेमा लेखापरीक्षण योजना तयार गर्ने व्यक्तिलाई जानकारी हुनु पर्दछ । कुनै खास निकायमा लागु हुने कानून र नियमहरू प्रायः धेरै हुने हुँदा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण उद्देश्यमा महत्वपूर्ण असर पार्ने नियम र कानूनहरूको छनौट गर्दा आफ्नो व्यवसायिक विवेकको प्रयोग गर्नु पर्दछ ।

४.५.५ लेखापरीक्षणका परिणाममा अप्रत्यक्ष असर गर्ने गैरकानूनी क्रियाकलाप तथा कारोवारहरूको सम्बन्धमा लेखापरीक्षक सचेत हुनु पर्दछ । लेखापरीक्षणका चरण तथा कार्यविधिले गैरकानूनी क्रियाकलाप भएको वा हुन सक्ने संकेत गरेमा लेखापरीक्षकले यस्ता कार्यबाट लेखापरीक्षण नतिजामा पर्ने असर निश्चित गर्नु पर्दछ ।

४.५.६ यस मानदण्ड अनुसार लेखापरीक्षण गर्दा लेखापरीक्षकहरूले विद्यमान परिस्थितिमा आफ्नो व्यवसायिक विवेक अनुसार उपयुक्त लेखापरीक्षण विधि तथा चरणहरूको छनौट गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षक आफ्नो निर्णय तथा निष्कर्षलाई पुष्टि गर्न तर्कसंगत आधार प्रदान गर्ने पर्याप्त, पूर्ण र सान्दर्भिक प्रमाण उपलब्ध गर्ने गरी लेखापरीक्षण चरण तथा कार्यविधि तय गर्नु पर्दछ ।

४.५.७ सामान्यतः कानून तथा नियमको अनुशरण सुनिश्चित गर्न प्रभावकारी आन्तरीक नियन्त्रण व्यवस्थाको स्थापना गर्नु व्यवस्थापनको दायित्व हो । कानून अनुशरणको परीक्षण वा मूल्यांकन गर्दा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायको आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृयाको मूल्यांकन गर्नु पर्दछ । साथै नियन्त्रण संयन्त्रले नियम कानूनको उल्लंघनलाई रोकथाम गर्न नसक्ने जोखिम भए त्यसको समेत मूल्यांकन गर्नु पर्दछ ।

४.६ लेखापरीक्षण प्रमाण तथा प्रलेखीकरण (Audit Evidence and Documentation)

मानदण्डको विवरण

४.६.१ लेखापरीक्षण गरिने संगठन, कार्यक्रम, क्रियाकलाप वा कार्यका सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको निर्णय तथा निष्कर्षलाई पुष्टि गर्न पूर्ण, सान्दर्भिक तथा तर्क संगत प्रमाण प्राप्त गर्नु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

४.६.२ लेखापरीक्षणबाट देखिएका वेरुजु, निष्कर्ष तथा सिफारिसहरू प्रमाणमा आधारित हुनु पर्दछ । लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायसँग सम्पूर्ण जानकारी कहिल्यै पनि पूर्ण रूपले लिन नसक्ने हुँदा तथ्याङ्क संकलन तथा नमूना छनौटका विधिहरूको चयन गर्नु अति महत्वपूर्ण हुन्छ । कम्प्युटरमा आधारित तथ्याङ्कहरू लेखापरीक्षणको महत्वपूर्ण भाग हुने अवस्थामा तथा लेखापरीक्षण उद्देश्य हासिल गर्न तथ्याङ्कको विश्वसनीयता निर्णायक हुने अवस्थामा तथ्याङ्कहरू विश्वसनीय तथा सान्दर्भिक भएको कुरामा लेखापरीक्षक सन्तुष्ट हुनु पर्दछ ।

४.६.३ लेखापरीक्षण प्रमाण संकलन, निरीक्षण, अवलोकन, सोधपुछ तथा पुष्टि गर्ने विषयका तरिका र कार्यविधिहरूको बारेमा लेखापरीक्षकलाई राम्रो ज्ञान हुनु पर्दछ । यसरी अपनाइएका विधिहरू परिमाणत्मक रूपमा सम्पूर्ण गल्ती तथा कमजोरीहरू पत्ता लगाउन पर्याप्त भएको महालेखापरीक्षकको कार्यालयले सुनिश्चित गर्नु पर्दछ ।

४.६.४ लेखापरीक्षण मार्ग (Approval) र कार्यविधिहरूको छनौट गर्दा प्रमाणको गुणस्तरलाई ध्यान दिनु पर्दछ । जस्तै: प्रमाण ठोस, सान्दर्भिक तथा तर्कसंगत प्रमाण हुनु पर्दछ ।

४.६.५ लेखापरीक्षकले कार्यालयगतसंग सम्बन्धित लेखापरीक्षण प्रमाणहरूलाई पर्याप्त रूपमा अभिलेखीकरण गर्नु पर्दछ । त्यस्ता प्रमाणमा लेखापरीक्षण योजनाको सीमा तथा आधार, सम्पादित कार्य सम्बन्धी प्रमाण र लेखापरीक्षणका वेरुजु पनि पर्दछन ।

४.६.६ लेखापरीक्षण नतिजा प्रलेखीकरण गरिने कागजात (working paper) पर्याप्त जानकारी दिने किसिमबाट राखिनु पर्दछ, जसबाट लेखापरीक्षणसंग पूर्वसम्बन्ध नभएको कुनै अर्को अनुभवी लेखापरीक्षकलाई समेत लेखापरीक्षणका महत्वपूर्ण वेरुजु तथा निष्कर्षको बारेमा सुनिश्चित गराउन सक्दछ ।

४.६.७ प्रमाणहरूको पर्याप्त प्रलेखीकरण जरुरी छ । यसले देहायका कुराहरू गर्दछ :

- लेखापरीक्षकको राय र प्रतिवेदनलाई पुष्टि गर्दछ;
- लेखापरीक्षणको कार्य दक्षता तथा प्रभावकारीता अभिवृद्धि गर्दछ;
- प्रतिवेदन तयार गर्न वा लेखापरीक्षण गरिने निकाय अथवा कुनै तेश्रो पक्षबाट सोधिएका प्रश्नको उत्तर दिन सूचना श्रोतको रूपमा काम गर्दछ;
- लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण मानदण्डको अनुशरण गरेको प्रमाणको रूपमा काम गर्दछ;
- योजना तर्जुमा गर्न तथा सुपरिवेक्षणलाई सहज बनाउँछ;
- लेखापरीक्षकको पेशागत विकासमा मद्दत पुऱ्याउँछ;
- जिम्मा दिइएको कार्य सन्तोषजनक ढङ्गबाट सम्पन्न भएको सुनिश्चित गर्न मद्दत गर्दछ; र
- भविष्य सन्दर्भको लागि कार्य सम्पन्न भएको प्रमाण प्रस्तुत गर्दछ ।

४.७ आर्थिक विवरणको विश्लेषण(Analysis of Financial Statement)

मानदण्डको विवरण

४.७.१ आर्थिक लेखापरीक्षण गर्दा लेखापरीक्षकले आर्थिक प्रतिवेदन र प्रस्तुतीमा उपयुक्त लेखापालनको अनुशरण भए नभएको रूजू गर्न आर्थिक विवरणको विश्लेषण गर्नु पर्दछ । आर्थिक विवरण उपर उपयुक्त राय प्रस्तुत गर्नलाई विवेकसंगत आधार हासिल हुने गरी आर्थिक विवरणको विश्लेषण गर्नु पर्दछ ।

स्पष्टीकरण

४.७.२ आर्थिक विवरणका विभिन्न तत्वहरू बीच अपेक्षित सम्बन्ध रहेको सुनिश्चित गर्न तथा अनपेक्षित सम्बन्ध र कुनै असाधारण प्रवृत्तीको पहिचान गर्न आर्थिक विवरणको विश्लेषण लक्षित हुनु पर्दछ । तसर्थ लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणको विस्तृत विश्लेषण गरी देहायका कुराहरू सुनिश्चित गर्नु पर्दछ :

- सर्वमान्य लेखा मानदण्ड बमोजिम आर्थिक विवरण तयार गरिएको ;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको परिस्थितिलाई उचित ध्यान दिई आर्थिक विवरण तयार गरिएको ;
- आर्थिक विवरणका विभिन्न तत्वको पर्याप्त जानकारी दिने गरि विवरण प्रस्तुत गरिएको ; र
- आर्थिक विवरणका विभिन्न तत्वहरूको उपयुक्त मूल्यांकन, मापन तथा प्रस्तुती गरिएको ।

४.७.३ आर्थिक विश्लेषणका विधि तथा प्रकृयाहरू धेरै हदसम्म लेखापरीक्षणको प्रकृति, कार्यक्षेत्र, उद्देश्य लेखापरीक्षकको विवेक तथा ज्ञानमा भर पर्दछन् ।

४.७.४ लेखापरीक्षण संस्थाले बजेट सम्बन्धी कानूनको कार्यान्वयन सम्बन्धमा प्रतिवेदन पेश गर्नु पर्ने भएमा त्यस्तो लेखापरीक्षणमा देहायका कुराहरू समावेश हुन्छन् :

- राजश्व लेखाको हकमा, बजेटमा श्रोतको अनुमान गरिए अनुरूप भएको, कर, शुल्क र महशुलको अभिलेख राखिएको, लेखापरीक्षण गरिएका रकम वार्षिक आर्थिक विवरणसँग तुलना गरि कूल आम्दानी निकाल्न सकिएको ; र
- खर्च लेखाको हकमा, क्रेडिट कलमहरूलाई केलाइ बजेट समायोजन नियमित रहेको तथा अ.ल्या. गरिएका रकमहरू विगत वर्षका आर्थिक विवरणसँग मिलान भएको ।

परिच्छेद ५ प्रतिवेदन प्रस्तुतीका मानदण्ड (Reporting Standards)

५.१ लेखापरीक्षकको राय वा प्रतिवेदन (Auditor's Opinion or Report)

मानदण्डको विवरण

५.१.१ प्रत्येक लेखापरीक्षणको अन्त्यमा लेखापरीक्षकले वेरुजुलाई उपयुक्त ढाँचामा तयार गरि लिखित राय वा प्रतिवेदन तयार गर्नु पर्दछ। यसका विषय वस्तु बुझ्नका लागि सरल, अस्पष्टता वा द्विविधाबाट मुक्त हुनु पर्नाको साथै यसमा भएका सूचनाहरू ठोस र सान्दर्भिक लेखापरीक्षण प्रमाणबाट पुष्टि भएको हुनु पर्दछ। यस्तो राय वा प्रतिवेदन स्वतन्त्र, बस्तुपरक, निष्पक्ष र रचनात्मक हुनु पर्दछ।

५.१.२ लेखापरीक्षकले पत्ता लगाएका ठगी, जालसाजी वा गम्भीर अनियमितताका सम्बन्धमा गरिने कारवाहीको अन्तिम निर्णय महालेखापरीक्षकको विभागले गर्नेछ।

५.१.३ सरकारी लेखापरीक्षकहरूले कार्यकारिणी तथा संसद समक्ष विभिन्न किसिमका प्रतिवेदनहरू पेश गर्दछन्। लेखापरीक्षण गरिएको कुनै कार्यालय वा विभागको प्रमुखलाई लेखापरीक्षणबाट देखिएका वेरुजुवाट स्पष्टीकरण/टिप्पणी तथा उत्तर पेश गर्न दिइने प्रतिवेदनसँगै लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको प्रस्तुतीको अभ्यास शुरु हुन्छ। प्राप्त उत्तरहरू तथा स्पष्टीकरणको सत्यता, सान्दर्भिकता र प्रतिवेदनमा उल्लेखित विषय वस्तुहरूको गंभीरता र महत्वलाई पुनरावलोकन गरि महालेखा परीक्षकको कार्यालयबाट संसद समक्ष पेश गरिने प्रतिवेदन तयार गरिन्छ। यसका अतिरिक्त विभिन्न कम्पनी, संस्थान, समिति वा आयोजनाको हकमा आर्थिक विवरण वा खर्चको विवरण प्रमाणिकरण गरी लेखापरीक्षण प्रतिवेदन जारी गरिन्छ।

स्पष्टीकरण

५.१.४ आर्थिक लेखापरीक्षणका सन्दर्भमा लेखापरीक्षकले एक लिखित प्रतिवेदन तयार पार्नु पर्दछ। जुन आर्थिक विवरणको एक अंग अथवा उपयुक्त कानून र नियमको अनुशरण गरे नगरेको सम्बन्धमा एक अलग्गै प्रतिवेदनका रूपमा रहनेछ। प्रतिवेदनमा परीक्षण गरिएका रकम कलमहरू सम्बन्धमा नियम कानूनको पालना भएको अवस्थामा सकारात्मक र नभएको अवस्थामा नकारात्मक पक्षहरूको विवरण उल्लेख गरिनु पर्दछ।

५.१.५ कार्यमूलक लेखापरीक्षणका सन्दर्भमा प्रतिवेदनले लेखापरीक्षणका उद्देश्यको उल्लंघन (Non-compliance) सम्बन्धी महत्वपूर्ण घटनाहरू समावेश गर्नु पर्दछ।

प्रतिवेदन प्रस्तुतीको कार्यविधि

५.१.६ प्रारम्भिक प्रतिवेदन (Preliminary Report)

स्थलगत लेखापरीक्षण गर्ने अधिकारीले वेरुजुहरूको मस्यौदा तयार गरी लेखापरीक्षण गरिएको निकायसँग छलफल गरे पछि, लेखापरीक्षण सम्पन्न भएको १५ दिनभित्र प्रारम्भिक प्रतिवेदन पठाउनु पर्छ। काठमाडौं उपत्यका भित्र अवस्थित लेखापरीक्षण गरिएका निकायको हकमा लेखापरीक्षण सुपरीवेक्षक (निर्देशक) बाट प्रारम्भिक प्रतिवेदन पुनरावलोकन गरी लेखापरीक्षण गरिएको संस्थालाई टिप्पणीको लागि पठाइ सोको एक प्रति सम्बन्धित मन्त्रालयको सचिवालयमा पठाइने छ। प्रतिवेदन उपर प्रतिउत्तर उपलब्ध गराउन ३५ दिनको समय दिइनेछ र महालेखा परीक्षकको कार्यालयलाई उचित लागेमा यस्तो समयावधि बढाउन सकिन्छ। यस विन्दुमा लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई प्रतिवेदनमा उल्लेखित सम्पूर्ण वेरुजुहरू वार्षिक प्रतिवेदनमा समावेश गरिने कुराको समेत जानकारी गराइन्छ।

५.१.७ अन्तिम मस्यौदा प्रतिवेदन (Final Draft Report)

मन्त्रालयगत स्थलगत परीक्षण कार्य सम्पन्न गरिसकेपछि व्यवस्थापनबाट प्राप्त प्रतिक्रियाहरूलाई समावेश गरी सामान्यतया प्रत्येक आर्थिक वर्षको जेठ-असार महिनामा लेखापरीक्षण अधिकृतहरूले अन्तिम मस्यौदा प्रतिवेदन तयार गर्ने छन्। यसपछि यी मस्यौदा प्रतिवेदन निर्देशक तथा नायव महालेखा परीक्षकबाट पुनरावलोकन गरी सम्बन्धित निकाय तथा सम्बन्धित मन्त्रालयको सचिवालयमा पठाइने छ। व्यवस्थापनबाट

प्राप्त टिप्पणी स्वीकार्य भएमा नायव महालेखा परीक्षकले सो बेरुजु हटाइ व्यहोरा उपयुक्त फाइलमा प्रलेखीकरण गर्नेछन् । अन्तिम मस्यौदा प्रतिवेदन उप महालेखापरीक्षक तथा महालेखापरीक्षक समक्ष पुनरावलोकनका लागि पेश गरिने छ ।

५.१.८ एकिकृत रुपमा तयार भएको अन्तिम मस्यौदा लेखापरीक्षण प्रतिवेदन उपर थप प्रतिक्रिया पेश गर्न ७ देखि १५ दिनको समय सीमा सहित सम्बन्धित सचिवालयमा पठाइनेछ । सचिवालयबाट थप प्रतिक्रिया उपलब्ध भएमा सो व्यहोरा प्रतिवेदनमा उल्लेख गरिने छ र अन्य बेरुजुहरु यथावत प्रतिवेदनमा समावेश गरिने छ ।

५.१.९ वर्तमान व्यवस्था अनुसार नायव-महालेखापरीक्षक, उप महालेखापरीक्षक र महालेखापरीक्षक समेतको प्रतिवेदन उपसमितिले सम्बन्धित सचिवालयलाई मस्यौदा प्रतिवेदन पठाएपछि संगसंगै सोको पुनरावलोकन गर्नेछ । प्रतिक्रिया प्रस्तुत गर्ने म्याद समाप्त भएपछि यस उपसमितिले मस्यौदा प्रतिवेदनलाई अन्तिमरूप दिइ वार्षिक प्रतिवेदनमा समावेश गरिनेछ ।

५.१.१० लेखापरीक्षकको राय तथा प्रतिवेदनको विषयबस्तु तथा ढाँचा :-
लेखापरीक्षण राय तथा प्रतिवेदन देहायका सामान्य सिद्धान्तहरुमा आधारित हुनेछन् ।

- शिर्षक (Title)
राय वा प्रतिवेदन एक उपयुक्त शिर्षकबाट शुरु हुनु पर्दछ । त्यस्ता शिर्षकले प्रतिवेदनलाई अरु विवरण तथा जानकारीबाट अलग्याउन पाठकलाई सजिलो बनाउँछ ।
- हस्ताक्षर र मिति (Signature & Date)
राय वा प्रतिवेदनमा उपयुक्त तवरले हस्ताक्षर गरिएको हुनु पर्दछ । प्रतिवेदनमा उल्लेखित मितिले सो मितिसम्मका घटना वा कारोवारहरुको असरलाई लेखापरीक्षकले ध्यान दिएको कुरा पाठकलाई जानकारी दिन्छ । आर्थिक लेखापरीक्षणको हकमा यस्तो अवधि आर्थिक विवरण तयार पारिएको मिति भन्दा पछिको समय पनि हुन सक्छ ।
- उद्देश्य र कार्यक्षेत्र (Objective & Scope)
राय वा प्रतिवेदनमा लेखापरीक्षणका उद्देश्य तथा कार्यक्षेत्रको सन्दर्भ समेत समावेश गर्नु पर्दछ । यसले लेखापरीक्षणको उद्देश्य तथा सीमाको जानकारी दिन्छ ।
- पूर्णता (Completeness)
आर्थिक विवरणसँग सम्बन्धित रायहरु सो विवरणको अङ्गकोरूपमा संगै प्रकाशित गर्नु पर्दछ । तर कार्यमूलक लेखापरीक्षणका प्रतिवेदनहरु भने आर्थिक विवरणबाट स्वतन्त्र हुन सक्दछन् । लेखापरीक्षकको राय तथा प्रतिवेदन लेखापरीक्षकले तयार गरे अनुरूप प्रस्तुत गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षणको क्रममा लेखापरीक्षण गर्ने संस्थाले राष्ट्रिय चासोका विषय सम्बन्धी सूचनाहरु समेत प्राप्त गर्न सक्दछन् । त्यस्ता सूचना राष्ट्रिय हितका दृष्टीले जस्ताको त्यस्तै सार्वजनिक गर्न पर्ने सकिँदैन । यसले लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको पूर्णतामा असर पार्न सक्छ । यस्तो अवस्थामा लेखापरीक्षकले गोप्य वा महत्वपूर्ण विषयहरुलाई एक छुट्टै अप्रकाशित प्रतिवेदनमा समावेश गर्नु पर्दछ ।
- प्रापक (Addressee)
ऐन, नियमको व्यवस्था र व्यवहारमा रहेको प्रचलन अनुसार लेखापरीक्षण प्रतिवेदनले संबोधन गर्ने व्यक्तिको पहिचान गर्नु पर्दछ । प्रतिवेदन प्रस्तुतीका औपचारिक कार्यविधिहरुको व्यवस्था भएको खण्डमा भने यो आवश्यक हुँदैन ।
- विषय बस्तुको पहिचान (Identification of Subject Matter)

राय वा प्रतिवेदनले आर्थिक लेखापरीक्षणको हकमा आर्थिक विवरणहरु र कार्यमूलक लेखापरीक्षणको हकमा यससँग सम्बन्धित क्षेत्रको पहिचान गर्नु पर्दछ । यस अन्तर्गत लेखापरीक्षण गरिने संस्थाको नाम, आर्थिक विवरणको मिति, समेटेको अवधि र लेखापरीक्षण गरिएको विषयबस्तु पर्दछन् ।

- कानूनी आधार (Legal Basis)
लेखापरीक्षणका लागि प्रदत्त कानून वा अन्य अधिकारहरु लेखापरीक्षण राय तथा प्रतिवेदनले उल्लेख गर्नु पर्दछ ।
- मानदण्डको अनुशरण (Compliance with Standards)
लेखापरीक्षणको क्रममा अनुशरण गरिएका लेखापरीक्षण मानदण्ड वा प्रचलन लेखापरीक्षकको राय वा प्रतिवेदनमा उल्लेख गर्नु पर्दछ । यसले पाठकलाई सामान्य सिद्धान्तहरु बमोजिम लेखापरीक्षण सम्पन्न गरिएको आश्वासन दिन्छ ।
- शिघ्रता (Timeliness)
सरोकारवाला तथा पाठकलाई लेखापरीक्षणको राय वा प्रतिवेदन बढी उपयोगी बनाउन तथा आवश्यक कारवाही चलाउन यथाशीघ्र उपलब्ध गराउनु पर्दछ ।

५.२ लेखापरीक्षण रायका प्रकार (Types of Audit Opinion)

५.२.१ लेखापरीक्षण राय सामान्यतया तोकिएको ढाँचामा हुन्छ । यी समग्र आर्थिक विवरणसँग सम्बन्धित हुने हुँदा यसमा के छ भनी लामो बयान प्रस्तुत गर्न आवश्यक छैन तर यसको प्रकृति अनुसार पाठकले अर्थ बुझ्न सकिने गरी प्रस्तुत हुनु पर्दछ । रायमा समावेश शब्दको प्रकृति लेखापरीक्षणका कानूनी संरचनाबाट प्रभावित रहन्छन् । तर रायका विषयबस्तु विवेचनात्मक (बेरुजु) (Qualified) वा मौन (Unqualified) के हुन् भन्ने बारेमा स्पष्ट उल्लेख हुनु पर्दछ । विवेचनात्मक राय भएको अवस्थामा केहि निश्चित विषयहरु मात्र उल्लेख गरेको वा विपरीत राय (Adverse opinion) भएको अथवा रायनै व्यक्त गर्न नसकेको (Disclaimer) व्यहोरा स्पष्ट पारिनु पर्दछ ।

५.२.२ मौन राय (Unqualified opinion)

देहायका सम्पूर्ण उल्लेखनीय पक्षमा लेखापरीक्षक सन्तुष्ट भएमा मौन राय प्रस्तुत गरिन्छ :

- सर्वमान्य लेखाको सिद्धान्त, आधार तथा नीतिको अबलम्बन गरि आर्थिक विवरण तयार पारिएको र तिनीहरु निरन्तर लागु गरिएको;
- आर्थिक विवरणले वैधानिक व्यवस्था र प्रचलित कानूनको अनुशरण गरेको;
- आर्थिक विवरणले प्रस्तुत गर्ने जानकारी लेखापरीक्षण गरिने निकायको सम्बन्धमा जानकारी भए अनुरूप भएको ; र
- आर्थिक विवरणसँग सम्बन्धित सम्पूर्ण उल्लेखनीय विषयबस्तुको बारेमा पर्याप्त जानकारी प्रस्तुत गरिएको ।

५.२.३ विषयबस्तुको महत्व (Emphasis of Matter)

खास परिस्थितिका असाधारण वा महत्वपूर्ण विषयहरु प्रतिवेदनमा उल्लेख नगर्दा पाठकले आर्थिक विवरण उपयुक्त तवरले बुझ्न नसक्ने कुरातर्फ लेखापरीक्षकले ध्यान पुऱ्याउनु पर्दछ । सामान्यतया मौन राय प्रस्तुत गर्दा लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणको कुनै खास पक्ष वा तत्वको सन्दर्भ जसले लेखापरीक्षण राय विवेचना भएको आभास दिन सक्छ उल्लेख गरेको हुदैन । यस्तो अवस्थाको श्रृजना हुन नदिन क्वालिफिकेशनका विषय प्रतिवेदनमा राय प्रस्तुत गरिने भन्दा वेग्लै अनुच्छेदमा प्रस्तुत गरिन्छ ।

यद्यपि लेखापरीक्षकले उपयुक्त जानकारी प्रदान गरेको कमजोरीलाई सच्याउन वा रायलाई विवेचना गर्न प्रतिस्थापन गर्ने खालको बस्तु वा बिकल्पको रूपमा विषयको महत्वलाई प्रयोग गर्नु हुदैन ।

५.२.४ विवेचनात्मक राय (Qualified opinion)

देहाय मध्ये कुनै परिस्थिति विद्यमान भएमा तथा लेखापरीक्षकको विवेकमा सो कुराले आर्थिक विवरण सारपूणरूपमा प्रभावित हुने वा हुन सक्ने लागेमा लेखापरीक्षकले मौन राय पेश गर्न सक्ने छैन :

- कार्यक्षेत्रको सीमा साँघुरो भएमा;
- विवरण अपूर्ण वा भ्रामक वा सर्वमान्य लेखा मानदण्डबाट विचलन भएको कुरा लेखापरीक्षकलाई लागेमा; वा
- आर्थिक विवरणलाई असर पार्ने अनिश्चितता भएमा ।

५.२.५ आर्थिक विवरणका एक वा बढी रकम कलमसंग लेखापरीक्षक असहमत वा अनिश्चित भएमा विवेचनात्मक राय प्रस्तुत गर्नु पर्दछ । सामान्यतया कुनै पनि रायको भाषाले लेखापरीक्षणको सन्तोषजनक प्रतिफललाई इंगित गर्दछ । असहमति वा अनिश्चितताका विषयवस्तु सम्बन्धी बारेमा प्रष्ट र संक्षिप्त विवरणले विवेचनात्मक रायलाई प्रस्तुत गर्दछ। यस्ता अनिश्चितता वा असहमतिका आर्थिक असरलाई लेखापरीक्षकले गणितीय रूपमा प्रस्तुत गरेमा विवरणका प्रयोगकर्तालाई सजिलो हुन जान्छ । यद्यपि यो सधैं सान्दर्भिक वा व्यवहारिक भने नहुन सक्छ ।

५.२.६ विपरित राय (Adverse Opinion)

असहमतिका कारण समग्र आर्थिक विवरणका बारेमा राय प्रस्तुत गर्न लेखापरीक्षक असमर्थ भएको अवस्थामा असहमतिका विषयबाट आर्थिक विवरण उल्लेख्यरूपमा प्रभावित हुने भएमा र विवेचनात्मक राय पर्याप्त नहुने अवस्थामा विपरित राय प्रस्तुत गरिन्छ । यस्तो रायको भाषाले आर्थिक विवरणहरू समुचित तवरले प्रस्तुत नभएको कुरा प्रष्ट पार्छ साथै असहमतिका विषयहरूलाई प्रष्ट र संक्षेपमा उल्लेख गर्दछ । सान्दर्भिक र व्यवहारिक भएको हदसम्म आर्थिक विवरणमा यसको आर्थिक असरलाई गणितीय रूपमा प्रस्तुत गरिएमा सहयोगी हुन्छ ।

५.२.७ राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकार (Disclaimer of Opinion)

अनिश्चितता वा कार्यक्षेत्रमा तोकिएको सीमाका कारण आर्थिक विवरण उपर लेखापरीक्षकले विवेचनात्मक राय व्यक्त गर्दा पर्याप्त नहुने अवस्थामा राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकार गर्न सकिन्छ । यस्तो अस्वीकारोक्तिको भाषाले राय दिन नसकिएको कुरा प्रष्ट पार्नुको साथै अनिश्चितताका सम्पूर्ण विषयवस्तुलाई प्रष्ट र संक्षेपमा प्रस्तुत गर्दछ ।

सामान्य (General)

५.२.८ लेखापरीक्षण संस्थाहरूले आफुले मौन राय प्रस्तुत गर्न नसक्नुका परिस्थितिको विस्तृत प्रतिवेदन तयार गर्ने प्रचलन रहेको छ ।

५.३ लेखापरीक्षण प्रतिवेदन

स्पष्टीकरण

५.३.१ आर्थिक नियन्त्रण वा लेखापालन प्रक्रियाका कमजोरीहरू कार्यमूलक लेखापरीक्षणको विषय वस्तु भन्दा भिन्न आर्थिक लेखापरीक्षण प्रतिवेदनका विषय हुन्छन् । लेखापरीक्षण गरिने निकायका कार्यविधिलाई असर पार्ने कमजोरी मात्र नभई अरुका क्रियाकलापहरू र नियन्त्रणसँग सम्बन्धित कमजोरीहरू समेत प्रतिवेदनमा पर्दछन् । लेखापरीक्षकले सम्भावित वा हुन लागेका अनियमितताहरू, नियमहरूको पालनामा वेवास्ता वा जालसाजी र भ्रष्टाचारका उल्लेखनीय विषयहरू समेत प्रतिवेदन गर्नु पर्दछ ।

५.३.२ अनियमितताहरु तथा कानून वा नियमको अनुशरण नभएको घटना बारे प्रतिवेदन तयार पार्दा लेखापरीक्षकहरुले आफ्नो वेरुजुहरुलाई उपयुक्त दृष्टिकोण सहित पेश गर्न होशियारी पुऱ्याउनु पर्दछ । अनुशरण नभएका घटनालाई परीक्षण गरिएका घटनाका संख्यासँग अथवा मौद्रिक परिमाणीकरण गरि आबद्ध गरिन्छ ।

५.३.३ लेखापरीक्षकको रायको विवेचना जे सुकै भए पनि अनियमितता सम्बन्धमा प्रतिवेदन तयार पारिने छ । स्वभावतः तिनमा महत्वपूर्ण आलोचना समावेश हुन्छ । तर रचनात्मक हुनका लागि तिनले लेखापरीक्षण गरिने निकाय वा लेखापरीक्षणका निष्कर्ष वा सिफारिस सहितका विवरणलाई एकिकृत गरी भविष्यमा यस्ता समस्याको निराकरणका उपायहरु समेत उल्लेख गर्नु पर्दछ ।

५.३.४ कार्यमूलक लेखापरीक्षण प्रतिवेदनले लेखापरीक्षणका उद्देश्य र कार्यक्षेत्रका बारेमा प्रष्ट उल्लेख गर्नु पर्दछ । प्रतिवेदनमा आलोचना (उदाहरणका लागि जनचासो वा जनउत्तरदायित्वको विषयमा भएको गम्भीर क्षति, फजूल खर्च वा अदक्षता सम्बन्धमा भएका ध्यानाकर्षण) समावेश हुन सक्छ वा कुनै उल्लेखनीय आलोचना नगरी कुनै हदसम्म मितव्ययीता, कार्य दक्षता र प्रभावकारीता हासिल भएको वा हुँदै गरेको छ भने सुनिश्चित गर्न वा स्वतन्त्र जानकारी वा सुझाव पेश गर्न सक्छ ।

५.३.५ प्रतिवेदनमा आवश्यकता अनुसार देहायका कुराहरु समावेश हुन्छन् :

- लेखापरीक्षणका उद्देश्य र कार्यक्षेत्रको विवरण;
- सरकारी लेखापरीक्षण मानदण्ड अनुसार लेखापरीक्षण सम्पन्न गरिएको विवरण;
- प्रारम्भिक प्रतिवेदनको हकमा पत्ता लागेका विषयवस्तुलाई आर्थिक विवरण उपर राय बनाउँदा ध्यान दिइएको तथा सो प्रतिवेदनमा उल्लेखित विषय वस्तुबाट लेखापरीक्षकको रायमा कुनै असर नपर्ने विषयको खुलासा;
- आन्तरीक नियन्त्रण व्यवस्थामा पत्ता लागेका उल्लेखनीय कमजोरीहरुको विवरण;
- ऐन नियम उल्लंघनका विशेष घटनाहरु तथा लेखापरीक्षण अवधि वा लेखापरीक्षणका सन्दर्भमा पत्ता लागेका गैरकानूनी क्रियाकलाप, वा दुरुपयोग वा जालसाजी संकेत गर्ने घटना ;
- लेखापरीक्षणबाट पहिचान गरिएका समस्याका क्षेत्र एवं सो मा सुधार गर्न सिफारिस गरिएका कार्यवाही;
- लेखापरीक्षकले पत्ता लगाएका कुरा, निष्कर्ष तथा सुझावका सम्बन्धमा लेखापरीक्षण गरिने निकाय, कार्यक्रम, क्रियाकलाप वा कार्यका जिम्मेवार अधिकारीको स्पष्ट दृष्टिकोण;
- उल्लेख्य सफलताका विवरण, विशेष गरी व्यवस्थापनको एक क्षेत्रमा भएको सुधार अन्यत्र पनि उपयुक्त हुन्छ;
- थप अध्ययन तथा विचार गर्नु पर्ने कुनै विषय र प्रश्नहरुको सूची; र
- गोपनियताको कारण कुनै मूख्य सूचना वा जानकारी हटाइएको भए सो को विवरण ।

५.३.६ विगतमा व्यवस्थापनले निर्णय गरेका विषयहरुमा सुधार भएका कुराहरुले लेखापरीक्षकले मनन गर्नु पर्दछ । तसर्थ लेखापरीक्षण आफ्नो धारणा स्पष्ट गर्दा होशियारी अपनाउनु पर्दछ । व्यवस्थापनले निर्णय लिएको समयमा लेखापरीक्षण गरिएको निकायलाई तर्कसंगत रूपमा प्राप्त जानकारी (वा प्राप्त हुन सक्ने) प्रकृति तथा मात्राको बारेमा प्रतिवेदनमा उल्लेख हुनु पर्दछ । लेखापरीक्षणका कार्यक्षेत्र, उद्देश्य र पत्ता लागेका कुराहरुको बारेमा प्रष्ट उल्लेख गरेर प्रतिवेदनले अध्ययनकर्ता समक्ष निष्पक्ष भएको प्रमाण दिन्छ । निष्पक्षता अन्तर्गत कमजोरी वा वेरुजु सच्याउन प्रोत्साहित गर्ने र लेखापरीक्षण गरिएका निकायको व्यवस्था र मार्गदर्शनमा सुधार गर्न प्रोत्साहित गर्ने प्रकारको प्रस्तुतीकरण समेत पर्दछन् । त्यस्तै लेखापरीक्षण गरिएका निकायका तथ्य मेल खाई तिनीहरुको पुर्णता, सत्यता तथा निष्पक्षता सुनिश्चित भएको हुनु पर्दछ । त्यस्तै

उठाइएका विषयबस्तुमा विशेष गरी लेखापरीक्षकले आफ्नो दृष्टिकोण वा सुझाव प्रस्तुत गरेको स्थानमा लेखापरीक्षण गरिएको निकायको प्रतिक्रिया हुबहु वा संक्षेपमा समावेश गर्नु पर्दछ ।

५.३.७ कार्यमूलक लेखापरीक्षण प्रतिवेदन विगतका आलोचना गर्नमा केन्द्रित नभई रचनात्मक हुन आवश्यक छ । लेखापरीक्षणका निष्कर्ष तथा बुझाउँदा लेखापरीक्षणको महत्वपूर्ण पक्ष भएकोले जहाँ उपयुक्त हुन्छ त्यहाँ निष्कर्ष र सुझाउ लेख्दा काम गर्नलाई मार्गदर्शन हुने गरी तयार गर्नु पर्दछ । सामान्यतया, यस्ता निष्कर्षहरू कहाँ, कसरी प्रस्तुत गर्ने भन्ने पार्न के गर्न आवश्यक छ भन्ने कुरा स्पष्ट गरी दिनु पर्दछ । कहिले कहि अप्त्यारो पर्ने अवस्थाहरू, उदाहरण स्वरूप प्रशासनीक सुधारको लागि कानूनका कमीकमजोरी परिमार्जन गर्नु पर्ने जस्ता खास सुझावहरू दिने ।

५.४ सारपूर्ण / उल्लेख्य (Materiality)

स्पष्टीकरण

५.४.१ लेखापरीक्षण राय वा प्रतिवेदन तयार गर्दा आर्थिक विवरणको लेखापरीक्षण वा आर्थिक लेखापरीक्षण सम्बन्धी विषयबस्तुको सारपूर्णतालाई लेखापरीक्षकले ध्यान दिनु पर्दछ । कार्यमूलक लेखापरीक्षण गर्दा लेखापरीक्षण गरिने संस्था वा क्रियाकलापको प्रकृतिलाई समेत ध्यान दिनु पर्दछ ।

५.४.२ सामान्य जाँच वा परीक्षण प्रकृत्यामा मात्र औचित्य तथा निष्कर्षहरू आधारित नहुन पनि सक्छन् । सामान्यतः

- गंभीरता (Materiality) शब्द कुनै पनि रकम कलमको आकार वा प्रकृतिसँग सम्बन्धित छ, जसले कुनै पनि जानकार व्यक्तिलाई कुनै पनि कारवाही गर्ने वा नगर्ने सम्बन्धि निर्णय परिवर्तन गर्न वा कुनै खास तरिकाले सो कार्यान्वयन नगर्नु कारणको रूपमा काम गर्दछ;
- अंकगणितीय वा अर्थशास्त्रीय रूपमा गंभीरता स्पष्ट गर्न सकिनु पर्दछ ;
- संख्यात्मक वा यस्तै अन्य तवरबाट गंभीरता स्पष्ट गर्न सकिनेछ;
- अंकगणितीय वा अर्थशास्त्रीय रूपमा गंभीरता स्पष्ट गर्न सकिनेछ;
- यद्यपि, कुनै पनि संवेदशील क्षेत्रमा भएको उपेक्षा, कानूनको अवज्ञा जस्ता विषयहरूको आकार जत्रो सुकै भएता पनि गंभीरता को परिभाषा भित्र पर्दछन्;
- स्वीकार्य स्तरको गंभीरता वास्तवमा एक विवेक सम्बन्धी प्रश्न हो जुन अन्य विषयका अतिरिक्त राष्ट्रिय, सामाजिक, आर्थिक, राजनैतिक अवस्था तथा सरकारमा जवाफदेहीताको स्तरमा आधारित हुन्छ; र
- गंभीरताको स्तर एक क्षेत्र वा कार्यक्रमबाट अर्कोमा फरक फरक हुन सक्छ ।

५.४.३ विद्यमान परिस्थितिको सन्दर्भ र लेखापरीक्षणका आधारबाट निर्णय गर्दा आर्थिक विवरणले प्रस्तुत गर्ने दृष्टिकोणलाई गंभीर असर (Material) नपार्ने विषय भएमा मौन राय दिनु पर्दछ । लेखापरीक्षकले कुनै विषय गंभीर भएको निश्चय गरेमा रायको प्रकृति बारे निर्णय गरि बेरुजु सहित राय दिनु पर्छ ।

५.४.४ कार्यमूलक लेखापरीक्षणको हकमा प्रतिवेदन प्रत्यक्ष रूपमा आर्थिक वा अन्य विवरणसँग सम्बन्धित नहुने हुँदा लेखापरीक्षकको निर्णय बढी आत्मपरक हुन्छ । परिणामस्वरूप लेखापरीक्षकले प्रकृति वा सन्दर्भितामा आधारित सारपूर्णतालाई मौद्रिक रकमको सारपूर्णतालाई भन्दा बढी महत्व दिन्छन् ।

विपरित (आपतिजनक) राय (Adverse Opinion)	विपरित राय त्यति बेला प्रस्तुत गरिन्छ, जब कुनै असहमतिको आर्थिक विवरणमा पर्ने असर यति सारभूत हुन्छन् की त्यति बेला लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणको अपूर्णता तथा असत्यता प्रस्तुत गर्न प्रतिवेदनलाई क्वालिफाइड गर्नु मात्र पर्याप्त नहुने कुराको निष्कर्ष निकालिन्छ । व्यवस्थापनसँगको असहमतिका कारणबाट पनि लेखापरीक्षकले विपरित राय प्रस्तुत गर्न सक्छ ।
सुनिश्चितता (Assurance)	सुनिश्चितता भन्नाले कुनै एक पक्षले अर्को पक्षको उपयोगको लागि प्रस्तुत गरेका दृढोक्ती वा विवरणहरूको विश्वसनीयता सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको सन्तुष्टिबाट बुझिन्छ । यस्तो सुनिश्चितता प्रदान गर्न लेखापरीक्षकले विभिन्न विधिबाट जाँच गरि संकलित लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको पुनरावलोकन गरी निष्कर्ष प्रस्तुत गर्नु पर्दछ । सुनिश्चितताको स्तरको निर्धारण सम्पादन गरिएका कार्यविधि र तिनका परिणामहरूबाट प्राप्त सन्तुष्टीको मात्रामा भर पर्दछ ।
लेखापरीक्षण (Audit)	आर्थिक विवरण सम्बन्धी लेखापरीक्षणको उद्देश्यमा सो विवरणहरू सारभूतरूपमा तोकिएको आर्थिक प्रतिवेदन ढाँचा अनुसार तयार पारिएको बारे राय प्रस्तुत गर्न लेखापरीक्षकलाई सक्षम बनाउनु हो । लेखापरीक्षकले राय प्रस्तुत गर्न प्रयोग गर्ने “यथार्थ र समुचित तस्वीर प्रस्तुत गर्छ” वा “सारपूर्ण सम्पूर्ण पक्षहरू समुचित रूपमा प्रस्तुत गर्छ” ले समान अर्थ दिन्छन् । उपयुक्त criteria का आधारमा तयार गरिएका आर्थिक वा अन्य जानकारीको लेखापरीक्षण हकमा समेत समान उद्देश्य लागू हुन्छन ।
लेखापरीक्षण प्रमाण (Audit Evedence)	लेखापरीक्षकको वा लेखापरीक्षणको सर्वोच्च निकायका राय, निष्कर्ष वा प्रतिवेदनलाई पुष्टि गर्ने आधार बनाउने जानकारी :
निपुण (Sufficient)	परिणात्मक हिसाबले पर्याप्त तथा लेखापरीक्षण परिणाम हासिल गर्न उपयुक्त जानकारी र गोपनीयता तथा विश्वासनीयतालाई प्रेरणा दिई गुणस्तरको हिसाबले निष्पक्ष ।
सान्दर्भिक (Relevance)	लेखापरीक्षणको उद्देश्यसँग सम्बन्धित जानकारी । लेखापरीक्षक वा लेखापरीक्षणका सर्वोच्च निकायले हासिल गर्न खोजेको परिणामको अनुपातमा संकलन गर्ने जानकारीको लागत तर्क संगत र उचित भएको ।
लेखापरीक्षण कायदेशि (Audit Mandate)	संविधान वा देशको अन्य वैधानिक अधिकारीद्वारा प्रदत्त लेखापरीक्षणका सर्वोच्च निकाय (SAI) का लेखापरीक्षण उत्तरदायित्व, अधिकार, विवेक तथा कर्तव्य ।

लेखापरीक्षण उद्देश्य (Audit Objective)	लेखापरीक्षणबाट के हासिल गर्न खोजिएको हो तथा लेखापरीक्षणले दिन खोजेको प्रश्नको उत्तर सम्बन्धी एक संक्षिप्त विवरण । यस अन्तर्गत आर्थिक, नियमितता, लेखापालन वा कार्य सम्पादन सम्बन्धित विषयहरू समेत पर्दछन् ।
लेखापरीक्षण कार्यविधि (Audit Procedure)	कुनै पनि लेखापरीक्षण विधिको प्रयोग लेखापरीक्षण प्रमाण जुटाउन गरिन्छ । लेखापरीक्षण कार्यविधि अन्तर्गत निम्न विषय समावेश हुन्छन् । <ul style="list-style-type: none">● नियन्त्रणको परीक्षण;● विश्लेषणात्मक कार्यविधि ; र● विवरणको परीक्षण (tests of details)
लेखापरीक्षण कार्यक्षेत्र (Audit Scope)	लेखापरीक्षणका संरचना वा सीमा तथा विषयहरू
लेखापरीक्षण मानदण्ड (Auditing Standards)	लेखापरीक्षण मानदण्डले लेखापरीक्षकलाई न्यूनतम मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ, जसले लेखापरीक्षणको उद्देश्य पुरा गर्न अपनाउनु पर्ने लेखापरीक्षण चरण तथा कार्यविधिको मात्राको निर्धारण गर्न मद्दत गर्दछ । लेखापरीक्षण नतिजाको गुणस्तर मूल्यांकन गर्न मानदण्डका आधार प्रदान गर्दछन् ।
लेखापरीक्षक (Auditor)	लेखापरीक्षणको अन्तिम जवाफदेहीता भएको व्यक्ति लेखापरीक्षक हो ।
पुष्टि (Confirmation)	लेखाको अभिलेखमा भएका जानकारीलाई प्रमाणित गर्ने गरिएको सोधपुछको प्रतिक्रिया ।
संवैधानिक (Constitutional)	देशको आधारभूत कानूनद्वारा स्वीकृत वा अधिकार प्रदान गरिएको विषयवस्तु ।
राय प्रस्तुतीको अस्वीकार (Disclaimer of Opinion)	कार्यक्षेत्रमा तोकिएको सारपूर्ण तथा प्रभावकारी सीमाका कारण उत्पन्न असरले गर्दा लेखापरीक्षकले पर्याप्त रूपमा उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न र आर्थिक विवरण माथि राय प्रस्तुत गर्न असक्षम भएमा डिस्क्लेमर प्रस्तुत गरिन्छ । यस्तै गरी आर्थिक विवरणका लागि महत्वपूर्ण बृहत् अनिश्चितताका चरम विषयहरूमा समेत लेखापरीक्षकले डिस्क्लेमर प्रस्तुत गर्दछ ।
प्रलेखीकरण (Documentation)	लेखापरीक्षण सम्पादन गर्ने क्रममा लेखापरीक्षकले तयार पारेका र तयार गरिएका वा संकलन र संग्रह गरिएका कागजात एवं सूचनाहरू ।

होशियारी (Due Care)	एक तालिम प्राप्त लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यको जटिलतालाई ध्यान दिदै गर्ने विचार र शिपको मिश्रित तत्व जस अन्तर्गत योजना, प्रमाण संकलन तथा मूल्यांकन, रायको प्रस्तुती, निष्कर्ष र सुभाबको प्रस्तुतीमा उचित ध्यान आदि पर्दछन् ।
मितव्ययी (Economy)	कुनै क्रियाकलापको उपयुक्त गुणस्तरलाई कायम राख्दै यसमा प्रयोग हुने श्रोतहरुको लागतलाई न्यूनीकरण गर्नु ।
प्रभावकारीता (Effectiveness)	उद्देश्यहरु हासिल भएको परिमाण र कुनै क्रियाकलापको अपेक्षित तथा वास्तविक प्रभाव बीचको सम्बन्ध ।
कार्य दक्षता (Efficiency)	बस्तु वा सेवाको रुपमा प्राप्त प्रतिफल र त्यस्तो प्रतिफल प्राप्त गर्न उपयोग गरिएका श्रोत बीचको सम्बन्ध ।
गल्ती (Error)	आर्थिक विवरणमा नजानीकन गल्ती गरिएको गलत गल्ती प्रस्तुती अन्तर्गत कुनै रकम वा जानकारी हटाइन्छ । जस्तै : <ul style="list-style-type: none">● आर्थिक विवरणको तयारीमा प्रयोग भएका तथ्याङ्कको संकलन वा प्रशोधनमा हुने गल्ती;● तथ्यको गलत व्याख्या वा नजरअन्दाजबाट उत्पन्न गलत लेखा अनुमान; र● मापन, पहिचान, वर्गीकरण वा प्रस्तुतीसँग सम्बन्धित लेखापालनका सिद्धान्त लागु गर्ने क्रममा भएका गल्ती ।
विज्ञ (Expert)	लेखा तथा लेखापरीक्षण बाहेकका अन्य कुनै विशेष क्षेत्रमा विशेष दक्षता, ज्ञान र अनुभव प्राप्त व्यक्ति वा फर्म ।
आर्थिक विवरण (Financial Statement)	बासलात, नाफा नोक्सान विवरण, आर्थिक स्थितिमा भएको परिवर्तन देखाउने विवरण (यो विभिन्न प्रकारले प्रस्तुत गरिन्छ जस्तै : नगद कोष प्रवाह वा कोष प्रवाह विवरण), टिप्पणि तथा अन्य विवरण र आर्थिक विवरणको अङ्कका रुपमा पहिचान भएका अन्य विवरण तथा स्पष्टीकरणका विषयहरु ।
बेरुजु, निष्कर्ष तथा सिफारिसहरु (Findings, Conclusions and Recommendations)	लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको उद्देश्य पुरा गर्न संकलित प्रमाणसंग भिडान हुन नसकेका कारोवारलाई बेरुजु भनिन्छ । त्यस्ता बेरुजुहरुबाट निकालिएको राय तथा मन्तव्य निष्कर्ष हो भने लेखापरीक्षण उद्देश्य हासिल गरी व्यवस्थापनलाई दिएका सल्लाह र क्रियाकलापहरु सिफारिस हुन् ।
आधारभूत (Fundamental)	कुनै विषयबस्तु त्यसवेला आधारभूत (पर्याप्त Material) बन्छ जब यसको आर्थिक विवरणमा पर्ने प्रभाव यति ठुलो हुन्छ की जसको बेवास्ता गर्दा समग्र विवरणले नै गलत अर्थ दिन्छ ।

सामान्य मानदण्डहरू (General Standards)	कार्यक्षेत्रसँग सम्बन्धित कार्य सम्पन्न गर्न तथा प्रतिवेदनलाई पुर्ण, दक्ष र प्रभावकारी ढंगमा प्रस्तुत गर्न लेखापरीक्षकलाई आवश्यक योग्यता तथा निपुणता, आवश्यक स्वतन्त्रता तथा निस्पक्षता र होशियारीको अभ्यास ।
स्वतन्त्रता (Independance)	लेखापरीक्षण कार्यादेश अनुसार कुनै पनि बाह्य निर्देशन वा हस्तक्षेप बिना लेखापरीक्षण गर्न लेखापरीक्षणका सर्वोच्च निकायलाई प्राप्त स्वतन्त्रता ।
अन्तर्निहित जोखिम (Inherent Risk)	कुनै एक लेखा मौज्जात वा कारोवारको वर्ग (जुन आफैमा वा अन्य मौज्जात वा वर्गका गलत विवरणसँग एकिकृत गर्दा सारपूर्ण हुन्छन्) को असरबाट हुन सक्ने गलत प्रस्तुती र उपयुक्त आन्तरिक नियन्त्रणको कमी रहेको अवस्था ।
सोधपुछ (Inquiry)	कुनै निकाय भित्र वा बाहिरका जानकार व्यक्तिबाट जानकारी प्राप्त गर्ने प्रकृया ।
निरीक्षण (Inspection)	अभिलेख, प्रलेखीकरण अथाव ठोस सम्पत्तिको निरीक्षण ।
आन्तरीक लेखापरीक्षण (Internal Audit)	कुनै कार्यका व्यवस्थापकले आफु जवाफदेही भएका प्रकृयाहरूको सञ्चालनमा ठगीको सम्भावना कम गर्ने, गल्ती वा अदक्षता तथा अमितव्ययी अभ्यासलाई न्यूनीकरण गर्ने व्यवस्थाको आन्तरीक श्रोतबाट सुनिश्चित गर्ने कार्य । यसमा बाह्य लेखापरीक्षणका धेरै लक्षण हुन्छन् तर यसले प्रतिवेदन पेश गर्दा व्यवस्थापनबाट प्राप्त निर्देशनहरू पालन गर्नु पर्दछ ।
आन्तरीक नियन्त्रण (Internal Control)	लेखापरीक्षण गरिएका निकाय वा कार्यहरूको मितव्ययी, दक्ष तथा प्रभावकारी ढङ्गमा सम्पन्न गर्न व्यवस्थापनले स्थापित गरेका सांगठनिक संरचना, विधि, कार्यविधि र आन्तरीक लेखापरीक्षण जस्ता आर्थिक वा अन्य नियन्त्रणको समग्र व्यवस्था, व्यवस्थापन नीतिहरूको अनुशरण, सम्पत्ति तथा श्रोतहरूको सुरक्षा, लेखा अभिलेखको सत्यता तथा पुर्णताको सुनिश्चितता र विश्वसनीय आर्थिक तथा व्यवस्थापकीय सूचनाको सामयिक प्रस्तुती ।
लेखापरीक्षणको सर्वोच्च संस्थाहरूको अन्तरराष्ट्रिय संगठन (International Organisation of Supreme Audit Institution, INTOSAI)	सार्वजनिक आर्थिक नियन्त्रणको क्षेत्रमा सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाहरूका बीचमा विचार र अनुभवको आदान प्रदानलाई प्रबर्द्धन गर्ने उद्देश्य साथ स्थापित एक अन्तरराष्ट्रिय र स्वतन्त्र निकाय ।

लेखापरीक्षणका अन्तरराष्ट्रिय मानदण्डहरू (International Standards on Auditing ISA)	लेखापालहरूको अन्तरराष्ट्रिय महासंघ (IFAC) ले विकास गरेको अन्तरराष्ट्रिय लेखापरीक्षण मानदण्डहरू अन्तर्गत आधारभुत सिद्धान्त तथा अत्यावश्यक कार्यविधि लगायत स्पष्टीकरण, विवरण, ढाँचा र अनुसूची जस्ता सान्दर्भिक मार्ग निर्देशन पर्दछन् । स्पष्टीकरण तथा अन्य विषय, जसले तिनीहरू लागू गर्ने मार्ग निर्देशन प्रदान गर्दछन्, का सन्दर्भमा आधारभुत सिद्धान्त तथा अत्यावश्यक कार्यविधिको ज्ञान हुनु तथा तिनलाई लागू गर्नु पर्दछ ।
व्यवस्थापन (Management)	उच्च व्यवस्थापकीय कार्य सम्पादन गर्ने सम्पूर्ण अधिकृत तथा अन्य व्यक्तिहरू व्यवस्थापन अन्तर्गत पर्दछन् । निर्देशक तथा लेखापरीक्षण समितिको सदस्यले यस्ता कार्यहरू सम्पादन गरेको अवस्थामा मात्र व्यवस्थापन अन्तर्गत पर्दछन् ।
गंभीर कमजोरीहरू (Material Weakness)	आन्तरीक नियन्त्रणमा अवस्थित उल्लेख्य कमजोरीहरू जसबाट आर्थिक विवरणको प्रस्तुतीमा गंभीर असर पर्दछ ।
गंभीरता (Materiality)	कुनै जानकारी त्यस बेला गंभीर हुन्छ जब यसको गलत प्रस्तुती वा यसलाई हटाईदा समावेश नगर्दा आर्थिक विवरणमा आधारित भएर प्रयोगकर्ताले लिएका वित्तीय निर्णयलाई प्रभावित गर्न सक्छ । कुनै निश्चित परिस्थितिमा यसको गलत प्रस्तुती वा यसलाई हटाउँदा हुने रकम कलम वा गल्तीको आकारमा गंभीरता निर्धारित हुन्छ । तसर्थ गंभीरता कुनै जानकारी उपयोगी हुनका लागि आवश्यक प्राथमिक गुण नभई यसले प्रवेशद्वार (Threshold) वा सीमा विन्दु प्रदान गर्दछ ।
अवलोकन (Observation)	अरुले सम्पादन गरेका प्रकृया वा कार्यविधिलाइ हेर्ने तरिका । जस्तै, कुनै निकायको कर्मचारीले गरेको मौज्जातको गणनाको लेखापरीक्षकबाट अवलोकन वा आन्तरीक नियन्त्रण कार्यान्वयनको निरीक्षण ।
राय (Opinion)	आर्थिक लेखापरीक्षणको परिणाम स्वरूप आर्थिक विवरणका सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको लिखित निष्कर्ष ।
अवधि (Period)	लेखापरीक्षकले राय प्रस्तुत गर्ने आर्थिक विवरणले समेट्ने समयको अवधि । सामान्यतः प्रत्येक निकायले वार्षिक रूपमा आर्थिक विवरण प्रस्तुत गर्दछन् ।
योजना (Planning)	उद्देश्यको निर्धारण, नीतिको तय तथा प्रकृति निर्धारण, कार्यक्षेत्र, लेखापरीक्षण उद्देश्य हासिल गर्न आवश्यक कार्यविधि तथा परीक्षणको समय तथा मात्रा ।

सिद्धान्तहरू (Principles)	लेखापरीक्षण मानदण्डको विकासको लागि सामान्य संरचनाको प्रतिनिधित्व गर्ने आधारभूत मान्यताहरू, भूमिका, तर्कसंगत सिद्धान्तहरू तथा आवश्यकता ।
बेरुजु सहित राय (Qualified Opinion)	लेखापरीक्षकलाई मौन राय प्रस्तुत गर्न नसकिने लागेमा क्वालिफाइड बेरुजु प्रस्तुत गरिन्छ । तर व्यवस्थापनसँग कुनै असहमतिको वा कार्यक्षेत्रको सीमाको असर त्यति गंभीर हुनु हुँदैन की जसको लागि एक विपरित राय वा राय वेगर नै पेश गर्नु परोस् । विवेचनात्मक रायमा विवेचनासँग सम्बन्धित विषयहरूको असरका लागि “यी बाहेक” शब्दको प्रयोग गरिन्छ ।
सम्बन्धित पक्ष (Related party)	यदि कुनै एक पक्षसँग अर्को पक्षलाई नियन्त्रण गर्ने क्षमता भएमा वा आर्थिक तथा सञ्चालनका निर्णयमा अर्को पक्षलाई महत्वपूर्ण प्रभाव पार्न सक्ने पक्षहरूलाई सम्बन्धित पक्ष भनिन्छ ।
प्रतिवेदन (Report)	आर्थिक लेखापरीक्षणको परिणाम स्वरूप लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणमा दिने लिखित राय तथा अन्य कैफियत ।
प्रतिवेदन प्रस्तुतीका मानदण्ड (Reporting Standards)	लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको ढाँचा वा विषयमा मार्गदर्शन लगायत लेखापरीक्षणका परिणामलाई प्रतिवेदनको रूपमा प्रस्तुत गर्न लेखापरीक्षकका लागि उपलब्ध एक संरचना ।
नियमित कारोवार (Routine Transaction)	नियमिति कारोवारले दैनिक व्यवसायिक कारोवारको सञ्चालनको अभिलेख राख्दछ । जस्तै, सामान्य बिक्री, खरीद, नगद भुक्तानी र नगद प्राप्ती । नियमित कारोवारहरू निम्न प्रकृतिका हुन्छन् : <ul style="list-style-type: none">• असंख्य;• पुनरावृत्ति हुन सक्ने ;• बस्तुपरक रूपमा मापन गर्न सकिने, अभिलेख राख्नु पर्ने रकमका बारेमा थोरै मात्र विवेक प्रयोग गरे पुग्ने ; र• प्रत्येक पल्ट तिनलाई एउटै प्रक्रियाबाट प्रशोधन गरिने ।
पर्याप्तता (Sufficiency)	लेखापरीक्षण प्रमाणको परिमाण (मात्रा) को मापन नै पर्याप्तता हो ।
सुपरीवेक्षण (Supervision)	लेखापरीक्षणको लागि एक नितान्त आवश्यकता जसले प्रत्येक चरणमा उपयुक्त नेतृत्व, दिशा तथा नियन्त्रणको माध्यमबाट सम्पादन भएका क्रियाकलाप, कार्यविधि तथा परीक्षण र हासिल गर्नु पर्ने लक्ष्य बीच प्रभावकारी तथा पुर्ण सम्बन्ध सुनिश्चित गर्दछ ।

सर्वोच्च लेखापरीक्षण निकाय (Supreme Audit Institution, SAI)	कानूनद्वारा प्रदत्त अधिकार अनुसार मुलुकको सर्वोच्च लेखापरीक्षण कार्य सम्पादन गर्न मनोनित, संगठित वा नियुक्त देशको एक संवैधानिक अङ्ग ।
कारोबार (Transaction)	आर्थिक विवरणमा प्रतिविम्बित हुने निकाय र अर्को पक्ष बीचको मूल्यको आदान प्रदान नै कारोबार हो । अर्को पक्ष निकाय बाहिरको पनि हुन सक्छ या अन्तर-कम्पनी कारोवारमा जस्तो बाहिरको नहुन पनि सक्छ । कारोबार नियमित (routine) वा अनियमित (non-routine) दुवै हुन सक्छन् ।
अनिश्चितता (Uncertainty)	कुनै अनिश्चितता एक विषय हो जसले आर्थिक विवरणमा प्रभाव पार्न सक्छ । तर यसको प्रतिफल भविष्यका घटनामा आधारित हुने गर्दछन् । घटनाहरू निकायको प्रत्यक्ष नियन्त्रणमा हुँदैनन् ।
मौन राय (Unqualified Opinion)	प्रचलित आर्थिक प्रतिवेदन संरचना अनुरूप आर्थिक विवरणले यथार्थ र समुचित तस्वीर प्रस्तुत गरेको छ भन्ने कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा मौन राय प्रस्तुत गरिन्छ । मौन रायले लेखा सिद्धान्त वा तिनको कार्यान्वयन विधिमा भएका परिवर्तन र तिनका असरलाई उपयुक्त तवरले निर्धारण गरी आर्थिक विवरणमा उल्लेख गरिएको कुराको जानकारी दिन्छ ।
कार्य कागजात (Working papers)	लेखापरीक्षकका योजना, सम्पादन गरिने लेखापरीक्षण कार्य विधिको प्रकृति, समय सीमा तथा मात्राको अभिलेख, यस्ता कार्यविधिको परिणाम तथा लेखापरीक्षण प्रमाणबाट निकालिएको निष्कर्ष । यी प्रमाणहरू कागज, फिल्म, इलेक्ट्रोनिक वा अन्य मिडियामा संग्रहित तथ्याङ्कका रूपमा हुन सक्छन् ।