

नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक

अध्ययन

(Comparative Study of Ancient and Modern Government

Accounting System of Nepal)



नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय अनुसन्धान केन्द्रसमक्ष
व्यवस्थापन विषयमा विद्यावारिधि (पिएच.डी.) उपाधिका लागि प्रस्तुत

शोधप्रबन्ध

शोधार्थी

ओम प्रकाश पराजुली

अनुक्रमाङ्क : ७६३२०५२

२०८२

प्रतिबद्धता पत्र

नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय अनुसन्धान केन्द्रसमक्ष विद्यावारिधि उपाधि प्राप्तिका लागि प्रस्तुत 'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन' शीर्षकको यो शोधप्रबन्ध मैले मेरा आदरणीय शोधनिर्देशक र शोधविशेषज्ञज्यूहरूको प्रत्यक्ष निर्देशन र सुपरिवेक्षणमा तयार पारेको हुँ। यो मेरो पूर्णतः मौलिक शोधकार्य हो। यस शोधप्रबन्धको लेखनको क्रममा मैले विभिन्न स्रोतबाट सामग्री सङ्कलन गरी उपयोग गरेको छु र ती सबैप्रति कृतज्ञ पनि छु। यस शोधप्रबन्धको कुनै पनि अंश र निष्कर्षलाई मैले यसअघि कहीं कतै पनि कुनै उपाधि प्राप्ति वा अन्य प्रयोजनका लागि प्रस्तुत गरेको गराएको छैन। मैले यहाँ प्रस्तुत गरेका यी प्रतिबद्धता विपरीत कुनै प्रमाण भेटिएमा म त्यसप्रति पूर्णतः जिम्मेवार छु।

मिति : २०८२।०८।२३

शोधार्थी

.....
ओम प्रकाश पराजुली
नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय

शोधनिर्देशकको सिफारिस

'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन' शीर्षकको यो शोधप्रबन्ध शोधार्थी ओम प्रकाश पराजुलीले मेरो निर्देशनमा तयार पार्नु भएको हो । यस शोधप्रबन्धमा उहाँले प्रचलित शोधढाँचाको अनुसरण गरी प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका विभिन्न पक्षको विवेचना गर्नुका साथै मौलिक निष्कर्ष समेत प्रस्तुत गर्नुभएको छ । शोधको क्षेत्र र सीमाभित्र रहेर परिश्रमपूर्वक तयार पारिएको यस शोधकार्यबाट म पूर्णतः सन्तुष्ट छु र उहाँलाई व्यवस्थापन विषयमा विद्यावारिधि (पिएच.डी.) उपाधि प्रदान गर्न नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय, अनुसन्धान केन्द्रसमक्ष सिफारिस गर्दछु ।

मिति : २०८२।०८।२३

शोधनिर्देशक

.....
डा. यादवमणि उपाध्याय
उप-प्राध्यापक (अर्थशास्त्र)
त्रिभुवन विश्वविद्यालय

शोधविशेषज्ञको सिफारिस

'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन' शीर्षकको प्रस्तुत विद्यावारिधि शोधप्रबन्ध ओम प्रकाश पराजुलीले मेरो विशेषज्ञतामा तयार गर्नुभएको हो । शोधकर्ताले मैले दिएका प्राज्ञिक सल्लाह र सुझावलाई पूर्णतः पालना गर्दै आफ्नै बौद्धिक क्षमताको प्रयोग गरेर अनुसन्धानकार्य सम्पन्न गर्नुभएको छ । शोधको क्षेत्र र सीमाभिन्न रहेर परिश्रमपूर्वक तयार पारिएको यस शोधकार्यबाट म पूर्णतः सन्तुष्ट छु र उहाँलाई व्यवस्थापन विषयमा विद्यावारिधि (पिएच.डी.) उपाधि प्रदान गर्न नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय, अनुसन्धान केन्द्रसमक्ष सिफारिस गर्दछु ।

मिति : २०८२।०८।२३

शोधविशेषज्ञ

.....

प्रा. डा. नुरापति पोखरेल

प्राध्यापक

नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय

शोधविशेषज्ञको सिफारिस

'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन' शीर्षकमा शोधार्थी ओम प्रकाश पराजुलीले मेरो सल्लाह/सुझावमा विद्यावारिधि उपाधि प्राप्त गर्ने प्रयोजनको निम्ति प्रस्तुत शोधप्रबन्ध तयार गर्नुभएको छ । शोधको क्षेत्र र सीमाभित्र रहेर परिश्रमपूर्वक तयार पारिएको यस शोधकार्यबाट म पूर्णतः सन्तुष्ट छु र उहाँलाई व्यवस्थापन विषयमा विद्यावारिधि (पिएच.डी.)उपाधि प्रदान गर्न नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय, अनुसन्धान केन्द्रसमक्ष सिफारिस गर्दछु ।

मिति : २०८२।०८।२३

शोधविशेषज्ञ

.....

डा. दिलनाथ दङ्गाल

उप-प्राध्यापक (अर्थशास्त्र)

त्रिभुवन विश्वविद्यालय

कृतज्ञताज्ञापन

प्रस्तुत 'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन' शोधशीर्षक भएको शोधप्रबन्ध मैले शोधनिर्देशक आदरणीय गुरु त्रिभुवन विश्वविद्यालयका उप-प्राध्यापक डा. यादवमणि उपाध्यायज्यूको कुशल निर्देशनमा तयार पारेको छु । यस प्राज्ञिक, बौद्धिक कार्यमा उहाँबाट प्राप्त भएको प्रेरणा, हौसला, सल्लाह, सुझाव र सहयोगप्रति म सधैं नतमस्तक छु । साथै व्यावहारिक र कुशल निर्देशन तथा साथसहयोगको लागि श्रद्धेय उहाँप्रति हार्दिक धन्यवाद अर्पण गर्दछु ।

यस शोधप्रबन्धको लेखनका क्रममा सुरुवाती अवस्थादेखि नै आवश्यक सल्लाह, सुझाव, हौसला दिई सैद्धान्तिक, व्यावहारिक, ज्ञानवर्द्धक एवम् प्रेरणादायी मार्गनिर्देशन गर्नुहुने शोधविशेषज्ञहरू आदरणीय गुरु त्रिभुवन विश्वविद्यालयका उप-प्राध्यापक डा. दिलनाथ दङ्गालज्यू तथा संस्कृत भाषाका ज्ञाता, शोधविशेषज्ञ, नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालयका प्राध्यापक आदरणीय डा. नुरापति पोखरेल गुरुज्यूप्रति हार्दिक कृतज्ञताज्ञापन गर्दछु । समय-समयमा शोधलेखनको प्राविधिक तथा सैद्धान्तिक पक्षहरूमा आवश्यक सल्लाहसुझाव दिनुहुने आदरणीय पूर्वप्रशासक डा. दामोदर रेग्मीज्यू तथा शोधप्रबन्ध तयारी क्रममा सहयोग गर्ने नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय अनुसन्धान केन्द्रका निर्देशक आदरणीय प्रा.डा. सुधन पौडेल तथा अन्य पदाधिकारी तथा विज्ञजनहरूप्रति सहृदय कृतज्ञता व्यक्त गर्दछु ।

अनुसन्धानलाई आवश्यकपर्ने शोधसामग्री उपलब्ध गराएर सहयोग गर्नुहुने अर्थ मन्त्रालय, महालेखापरीक्षकको कार्यालय, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, त्रिभुवन विश्वविद्यालय पुस्तकालय, नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय पुस्तकालय तथा मदन पुस्तकालयका सहयोगी कर्मचारीहरूका साथै नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय अनुसन्धान केन्द्रका कर्मचारी आदरणीय नगेन्द्रराज रेग्मी (जसको सामीप्यता र हौसलामा अनुसन्धान कार्य अगाडि बढाएको हुँ) र नारद पौडेलज्यूलाई विशेष धन्यवाद व्यक्त गर्दछु । शोधप्रबन्ध लेखनका समयमा संस्कृत भाषाका सामग्रीहरू सङ्कलन तथा भाषानुवाद गरी सहयोग गर्ने मित्र कोमल नेपाल, प्राचीन तथा आधुनिक ग्रन्थहरू सङ्कलनमा सहयोग गर्नुहुने आदरणीय दाइ ईश्वर काफ्लेका साथै अग्रज त्रिलोचन आचार्यप्रति विशेष सम्मान र आभार प्रकट गर्दछु । अध्ययनका लागि सधैं हौसला तथा आवश्यक सहयोग गर्ने मित्रहरू सुनील आचार्य, रामखेलौन मेहतालगायत माध्यमिक तहमा श्री रामसीता माध्यमिक विद्यालय, सुनसरीसँगै अध्ययन गरेका सबै समकक्षी साथीभाइहरूप्रति हार्दिक कृतज्ञता व्यक्त गर्दछु ।

अन्त्यमा अध्ययनका लागि सदैव प्रेरणा हौसला प्रदान गर्नु हुने प्रातःस्मरणीय पिता स्व. देवीप्रसाद पराजुली तथा ममतामयी माता स्व. पवित्रा पराजुलीप्रति म सदैव ऋणी रहिरहनेछु । अध्ययनका लागि उपयुक्त घरायसी वातावरण तयार गर्ने जीवनसँगिनी श्रीमती कुन्तादेवी खतिवडा तथा सासुआमा खिनमाया खतिवडालाई विशेष धन्यवाद दिँदै अध्ययनका क्रममा बाधा/अवरोध नगरी सहयोग गर्ने प्यारा नानीबाबु सुकृति र साकार पराजुलीलाई विशेष प्यारका साथ धन्यवाद व्यक्त गर्दछु । काठमाडौँमा शोधकार्यको सिलसिलामा रहँदाबस्दा सहयोग गर्नुहुने प्यारी साथी मेनुका सुवेदी, आदरणीय भाउजु कविता काफ्ले सहित भतिजा/भतिजी शाश्वत र सर्वश्रीप्रति विशेष आभार प्रकट गर्दछु । शोधप्रबन्धलाई भौतिक रूपमा तयार गर्ने कार्यमा सहयोग गर्ने भाइहरू भुराज राई तथा रोहित आचार्यलाई धन्यवाद व्यक्त गर्दै प्रस्तुत शोधप्रबन्ध आवश्यक मूल्याङ्कनका लागि नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय, अनुसन्धान केन्द्रसमक्ष प्रस्तुत गर्दछु ।

मिति: २०८२।०८।२३

शोधार्थी

.....

ओम प्रकाश पराजुली

नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय

शोधसार

प्रस्तुत शोध 'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन'मा आधारित रहेको छ । यसमा प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका विभिन्न अवयवहरूको तुलनात्मक अध्ययन विश्लेषण गरिएको छ ।

उद्देश्य : नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका अवयवहरू र यसको अवस्था बारेमा अध्ययन तथा विश्लेषण गरी प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन तथा विश्लेषणका साथै अध्ययनको आवश्यकता पहिल्याउनु शोधको उद्देश्य रहेको छ ।

विधि : प्रस्तुत शोधमा ऐतिहासिक तुलनात्मक तथा वर्णात्मक अनुसन्धान ढाँचा, गुणात्मक अनुसन्धान विधि अनुसरण गरी प्राथमिक तथा द्वितीय स्रोतसामग्री प्राप्त गरी प्राथमिक तथा द्वितीयक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको र सङ्कलित तथ्याङ्कहरूलाई तालिका, रेखाचित्रजस्ता सामान्य तथ्याङ्कशास्त्रीय औजारहरूको प्रयोग गरेर व्याख्या/विश्लेषण गरी शोधको उद्देश्यलाई पूर्णता दिइएको छ ।

प्राप्ति : पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थहरूको अध्ययनबाट प्राचीन समयदेखि नै आर्थिक कारोबारहरूको लेखापालन हुने गरेको उल्लेख भएको हुँदा त्यस समयमा लेखापालनलाई महत्त्व दिएको र व्यवस्थित रहेको पाइन्छ । साथै नेपालमा लिच्छविकालीन समयदेखि सामान्य टिपोटबाट सुरु भएको लेखापालन वर्तमानमा नगद तथा दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्तमा आधारित नयाँ स्वेस्ता प्रणालीको रूपमा विकसित भई, सूचना प्रविधिको उपयोग गरी थप व्यवस्थित, आधुनिक र अन्तर्राष्ट्रियस्तरको हुँदै गएको छ ।

परिणाम : प्रस्तुत शोधमा पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनका अवयवहरू, नेपालको शासन व्यवस्था अनुसारको प्राचीन लेखाप्रणालीका अवयवहरू र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा भएका अवयवहरू/प्रावधानहरूसँग तुलनात्मक अध्ययन गर्दा कतिपय अवयवहरूमा समानता, भिन्नता र सम्बन्ध रहेको दुवै समयको लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनले देखाएको छ ।

निष्कर्ष : दुवै समयमा आर्थिक प्रशासन तथा लेखापालनलाई महत्त्व दिएको, आर्थिक कारोबारहरूको लेखापालन प्राचीन समयदेखि नै हुँदै आएको, नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको आधार प्राचीन लेखाप्रणाली नै रहेको, यसका कतिपय अवयवहरूमा समानता, भिन्नता र सम्बन्ध देखिएको निष्कर्ष निकालिएको छ । नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा

विभिन्न प्रावधानहरूको कार्यान्वयनले यसलाई अन्तराष्ट्रियस्तरको समेत बनाउँदै लगेको निष्कर्ष निकालिएको छ ।

शब्दकुञ्जी : प्राचीन लेखा, आधुनिक लेखा, अध्ययन, ग्रन्थ, अभिलेख प्रणाली, लेखाप्रणाली, सरकारी सेस्ता, सरकारी लेखाप्रणाली, तुलना, सूचना प्रविधि, अवयव, परिशिष्ट, सन्दर्भ सूची

विषयसूची

शीर्षक	पृष्ठ
प्रतिबद्धता पत्र	i
शोधनिर्देशकको सिफारिस	ii
शोधविशेषज्ञको सिफारिस	iii
शोधविशेषज्ञको सिफारिस	iv
कृतज्ञताज्ञापन	v
शोधसार	vii
तालिका सूची	xvi
रेखाचित्र सूची	xviii
सङ्क्षिप्त शब्दसूची (नेपाली)	xix
सङ्क्षिप्त शब्दसूची (अंग्रेजी)	xx

परिच्छेद : एक

शोधपरिचय

१.१ विषयपरिचय	१
१.२ शोधसमस्या	३
१.३ शोधको उद्देश्य	४
१.४ शोधको औचित्य	४
१.५ शोधको सीमाङ्कन	५
१.६ शोधको परिसीमाङ्कन	८
१.७ शोधप्रबन्धको रूपरेखा	९
१.८ शब्दकुञ्जीमा उल्लिखित शब्दहरूको सङ्क्षिप्त परिभाषा	११

परिच्छेद : दुई

पूर्वकार्यको समीक्षा

२.१ विषयप्रवेश	१२
२.२ वैचारिक समीक्षा	१२

२.२.१ लेखाप्रणालीको अवधारणा तथा विकासको समीक्षा	१२
२.२.२ लेखा, लेखाप्रणाली र सरकारी लेखाप्रणालीको परिचय	२८
२.२.३ सरकारी लेखाका सिद्धान्तहरू	२९
२.२.४ सरकारी लेखाका उद्देश्यहरू	३१
२.२.५ नेपाल सरकारको लेखाप्रणाली अन्तर्गतको विनियोजन लेखाप्रणाली	३२
२.२.६ नेपाल सरकारको लेखा नीति	३३
२.२.७ नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीको संरचना	३५
२.२.८ सरकारी लेखाप्रणालीको कार्यक्षेत्र	३७
२.२.९ लेखाप्रणालीको वर्गीकरण	३८
२.३ सैद्धान्तिक समीक्षा	४१
२.३.१ पौरस्त्य प्राचीन ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनको समीक्षा	४२
२.३.२ पश्चिमा मुलुकहरूमा लेखापालन विकासको समीक्षा	५७
२.३.३ समयको आधारमा लेखा इतिहासको समीक्षा	६२
२.३.४ भारतमा प्राचीन समयको सरकारी लेखाप्रणालीको समीक्षा	६३
२.३.५ नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली विकासको समीक्षा	६९
२.३.५.१ नेपालको प्राचीन लेखाप्रणालीको समीक्षा	६९
२.३.५.२ नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको समीक्षा	७९
२.३.६ नेपाल सरकारले अवलम्बन गरेको सरकारी लेखाप्रणालीको समीक्षा	८३
२.३.७ नेपालको सरकारी लेखाको सिद्धान्त, आधार र लेखाको ढाँचा	८४
२.४ अनुभवजन्य समीक्षा	८५
२.५ शोधको सैद्धान्तिक आधार	९१
२.६ लेखाप्रणालीसम्बन्धी पछिल्ला अध्ययनको समीक्षा	९२
२.७ अनुसन्धान अन्तर	९७

परिच्छेद : तीन

अनुसन्धान विधि

३.१ विषयप्रवेश	९९
३.२ अध्ययन विधिको प्रक्रिया	१००

३.३ शोधको वैचारिक रूपरेखा	१०१
३.४ शोधको सैद्धान्तिक ढाँचा	१०३
३.५ शोधको अनुसन्धान ढाँचा	१०३
३.५.१ ऐतिहासिक अनुसन्धान ढाँचा	१०४
३.५.२ गुणात्मक अनुसन्धान ढाँचा	१०६
३.५.३ तुलनात्मक अनुसन्धान ढाँचा	१०७
३.६ अध्ययनको क्षेत्र	१०७
३.७ तथ्याङ्क सङ्कलनका विधि	१०८
३.८ तथ्याङ्कको स्रोत	११०
३.८.१ प्राथमिक स्रोत	११०
३.८.२ द्वितीय स्रोत	१११
३.९ आँकडा प्रशोधन, विश्लेषण, औजार र विधि	१११
३.९.१ तथ्याङ्क विश्लेषणका विधिहरू	११२
३.९.२ तुलनात्मक अध्ययनका आधारहरू	११३
३.१० तथ्याङ्कको विश्वसनीयता र वैधता	११३

परिच्छेद : चार

प्राचीन लेखाप्रणालीको अध्ययन

४.१ विषयप्रवेश	११५
४.२ पूर्वीय प्राचीन दर्शन (साहित्य) मा लेखाप्रणालीको अध्ययन	११६
४.२.१ शुक्रनीतिमा उल्लिखित लेखापालनका प्रसङ्गहरू	११७
४.२.२ वाल्मीकिरामायणमा उल्लिखित लेखापालनका प्रसङ्गहरू	१२५
४.२.३ महाभारत, अग्निपुराण, मनुस्मृति, नीतिवाक्यामृतमा उल्लिखित लेखापालनका प्रसङ्गहरू	१२७
४.२.४ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित लेखापालनको प्रसङ्गहरू	१२९
४.२.५ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित सङ्गठनात्मक संरचना	१४७
४.२.६ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित प्रशासनिक संरचना	१४९
४.२.७ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित आर्थिक प्रशासन	१५२

४.२.८ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित पदाधिकारीको योग्यता	१५४
४.२.९ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित प्रशासनिक कर्मचारीको सेवासुविधा	१५४
४.२.१० प्राचीन राजकीय कोषको प्रयोग	१५५
४.३ प्राचीन समयमा पश्चिमा मुलुकहरूमा भएको लेखाप्रणालीको विकासको अध्ययन	१५६
४.४ नेपालमा आधुनिक सेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडिका सेस्ता प्रणाली	१६६
४.४.१ स्याहा सेस्ता प्रणाली	१६७
४.४.२ वासिल बाँकी सेस्ता प्रणाली	१७१
४.४.३ फाराम सेस्ता प्रणाली	१७२
४.४.४ भुक्तानी सेस्ता प्रणाली	१७३
४.५ प्राचीन लेखाप्रणालीले गरेको दिशानिर्देश	१७५

परिच्छेद : पाँच

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययन

५.१ विषयप्रवेश	१७६
५.२ पश्चिमा देशमा विकास भएको आधुनिक लेखाप्रणालीको अध्ययन	१७७
५.३ नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययन	१७९
५.४ नेपाल सरकारको आर्थिक कार्यप्रणालीको अध्ययन	१८२
५.५ सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रयोग हुने एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या	१८३
५.६ सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित निकाय तथा पदाधिकारीहरूको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारी	१८८
५.७ सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन र लेखा	१९३
५.८ नेपालमा बजेट निर्माणको प्रक्रिया तथा नियन्त्रणमा लेखाप्रणालीको सम्बन्ध	२०१
५.८.१ बजेट खर्चको वर्गीकरण	२०२
५.८.२ राजस्व/आम्दानी वर्गीकरण	२०४
५.८.३ नेपालमा बजेट तर्जुमाको प्रक्रिया र लेखा	२०५
५.८.४ बजेट तर्जुमाको जिम्मेवारी र लेखा	२०९

५.८.५ नेपाल सरकारको बजेट खर्च र आम्दानी लेखाको संरचनागत व्यवस्था	२१०
५.८.६ नेपाल सरकारको बजेट निकास प्रक्रिया	२११
५.८.७ सङ्घीय विभाज्य कोष लेखाङ्कनसम्बन्धी व्यवस्था	२१३
५.८.८ नेपाल सरकारको खर्च कार्यविधि र लेखाङ्कन प्रक्रियाको प्रवाह	२१५
५.८.९ नेपाल सरकारको लेखाप्रणालीको प्रवाह	२१७
५.८.१० लेखापालन प्रक्रिया	२१८
५.९ नेपालमा आर्थिक प्रशासन व्यवस्थित गर्ने संवैधानिक/कानुनी व्यवस्थाहरू	२१९
५.१० सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ तथा नियमावली, २०७७ मा भएका कानुनी व्यवस्थाहरू	२२१
५.१०.१ आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ मा भएको व्यवस्थाहरू	२२२
५.१०.२ आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ मा भएका व्यवस्थाहरू	२२७
५.११ नेपालमा सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रयोग हुने फारामहरू	२३४
५.१२ एकल खाता कोष प्रणालीको अवधारणा	२३५
५.१३ नेपालमा सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनमा सूचना प्रविधिको प्रयोग	२३९
५.१४ सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्व (PEFA, पेफा) को अवधारणा	२४०
५.१५ नेपालमा भएका पेफा मूल्याङ्कनको आधारमा सरकारी लेखाप्रणालीको मूल्याङ्कन	२४३
५.१६ नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको अवधारणा	२४६
५.१७ विभिन्न संस्थाहरूको आयामबाट लेखाप्रणाली	२४८
५.१८ सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी केही अन्तर्राष्ट्रिय सम्मेलन तथा त्यसका सुझावहरू	२५०
५.१९ सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी पछिल्लो प्रवृत्तिको अध्ययन	२५५
५.२० सरकारी लेखाप्रणालीमा रहेको वित्तीय प्रतिवेदनसम्बन्धी व्यवस्था	२५८
५.२१ नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको समग्र समीक्षा	२५९

५.२२ आधुनिक लेखाप्रणालीले गरेको दिशानिर्देश	२६०
---	-----

परिच्छेद : छ

प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन

६.१ विषयप्रवेश	२६२
६.२ तुलनात्मक अध्ययनको लागि पहिचान गरिएका अवयवहरूको विवरण र छनोटको आधार	२६२
६.३ पूर्विय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा वर्णित लेखापालनका सन्दर्भहरूसँग नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन	२६६
६.४ नेपालमा विभिन्न कालमा प्रचलनमा रहेको आर्थिक प्रशासनको तुलनात्मक अध्ययन	२७८
६.५ नेपालमा विभिन्न समयमा प्रचलनमा रहेका सेस्ता प्रणालीहरूको तुलनात्मक अध्ययन	२८०
६.६ वर्तमान समयमा तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकता	२८६
६.७ तुलनात्मक अध्ययनले गरेको दिशानिर्देश	२८९

परिच्छेद : सात

सारांश, प्राप्ति तथा निष्कर्ष

७.१ विषयप्रवेश	२९१
७.२ सारांश	२९१
७.३ प्राप्ति	२९५
७.३.१ प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको अध्ययनबाट भएको प्राप्ति	२९५
७.३.२ नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययनबाट भएको प्राप्ति	३००
७.३.३ नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनबाट भएको प्राप्ति	३०२
७.४ निष्कर्ष	३११
७.५ थप अनुसन्धानका लागि सम्भावित शीर्षकहरू	३१६
परिशिष्ट (क) आर्थिक प्रशासन तथा लेखापालनसँग सम्बन्धित कानूनहरू	३१८
परिशिष्ट (ख) सङ्घीय संरचनामा आधारित नेपालको सरकारी लेखा फारामहरू	

(महालेखापरीक्षक फारामहरूमा थप, परिमार्जन तथा संशोधन), २०७६ मा

उल्लेख भएका फारामहरूको विवरण	३१९
परिशिष्ट (ग) पेफाका आधारस्तम्भ, सूचक तथा उपसूचकहरू	३२९
सन्दर्भ सूची	३३४

तालिका सूची

क्र.सं.	शीर्षक	पृष्ठ
तालिका २.१	लेखाप्रणाली विकासको कालक्रम	१८
तालिका २.२	प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणालीमा भिन्नता	२७
तालिका २.३	कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित आम्दानीका शीर्षकहरू	४५
तालिका २.४	कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित आम्दानीका मार्गहरू	४७
तालिका २.५	कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित खर्चका शीर्षकहरू	४८
तालिका २.६	आम्दानी लेखा किताबको ढाँचा (कौटिल्यकालीन)	६५
तालिका २.७	खर्च लेखा किताबको ढाँचा (कौटिल्यकालीन)	६५
तालिका २.८	मौज्दात लेखाकिताबको ढाँचा (कौटिल्यकालीन)	६६
तालिका २.९	विभिन्न कालखण्डका लेखाप्रणालीको विशेषताको आधारमा तुलनात्मक समीक्षा	७५
तालिका २.१०	भुक्तानी सेस्ता प्रणाली र नयाँ सेस्ता प्रणाली बिचको समीक्षा	८१
तालिका ४.१	वित्तीय अभिलेखको ढाँचा (पाइप रोल)	१६०
तालिका ५.१	खर्चको प्रकृति जनाउने सङ्केत	१८७
तालिका ५.२	महालेखापरीक्षक फारामहरूको सङ्ख्यात्मक विवरण	२३४
तालिका ५.३	पेफा मूल्याङ्कनमा लेखाङ्कन र वित्तीय प्रतिवेदन प्रणालीको अवस्था	२४४
तालिका ६.१	प्राचीन (पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थमा उल्लिखित लेखाप्रणाली) र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलना	२६७
तालिका ६.२	शासन व्यवस्था अनुसार आर्थिक प्रशासनको तुलनात्मक अध्ययन	२७८
तालिका ६.३	विभिन्न कालखण्डमा प्रचलनमा रहेका सेस्ता प्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन	२८०
तालिका ६.४	नेपालको प्राचीन (वि.सं. २०१९ भन्दा अगाडिको) तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली (नयाँ सेस्ता प्रणाली) को	

	तुलनात्मक अध्ययन	२८२
तालिका ७.१	पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखाप्रणाली र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको तुलनात्मक अध्ययनको प्राप्ति	३०३
तालिका ७.२	प्राचीन लेखाप्रणाली (नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडी) र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनबाट भएको प्राप्ति	३०६

रेखाचित्र सूची

क्र.सं.	शीर्षक	पृष्ठ
रेखाचित्र २.१	कौटिल्यकालीन आर्थिक वर्ष	५१
रेखाचित्र ३.१	शोधको ढाँचा	१०२
रेखाचित्र ४.१	अक्षपटलाको सङ्गठनात्मक संरचना	१४८
रेखाचित्र ४.२	कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित आर्थिक तथा सामान्य प्रशासनको रूपरेखा	१५१
रेखाचित्र ४.३	कौटिलीय अर्थशास्त्रमा आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्ने व्यवस्थाहरू	१५३
रेखाचित्र ४.४	कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उच्च पदस्थ अधिकारी र कर्मचारीहरूको वर्गीकरण	१५३
रेखाचित्र ४.५	प्राचीन राजकीय कोषको प्रयोग	१५५
रेखाचित्र ४.६	लेखाप्रणाली विकासको इतिहास (मिति अनुसार)	१६५
रेखाचित्र ४.७	स्याहा स्रेस्ता प्रणाली	१६८
रेखाचित्र ५.१	सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनको चक्र	१९५
रेखाचित्र ५.२	नेपालमा बजेट तर्जुमा प्रक्रिया	२०७
रेखाचित्र ५.३	बजेट व्यवस्थापनमा सरकारी लेखाप्रणालीको सम्बन्ध	२०८
रेखाचित्र ५.४	बजेट खर्चमा लेखाको संरचना	२१०
रेखाचित्र ५.५	बजेट निकास प्रक्रिया	२१२
रेखाचित्र ५.६	सङ्घीय विभाज्य कोषको रकम बाँडफाँट प्रक्रिया	२१४
रेखाचित्र ५.७	खर्च कार्यविधि र लेखाङ्कन प्रक्रियाको प्रवाह	२१६
रेखाचित्र ५.८	लेखाप्रणालीको प्रवाह	२१७
रेखाचित्र ५.९	लेखापालन प्रक्रिया	२१८

सङ्क्षिप्त शब्दसूची (नेपाली)

अनु.	अनुवादक
ई.पू.	ईसापूर्व
तृ.सं.	तृतीय संस्करण
पृ.	पृष्ठ
मू.ले.	मूल लेखक
वि.सं.	विक्रमसंवत्
सम्पा.	सम्पादक

सङ्क्षिप्त शब्दसूची (अंग्रेजी)

AAPA	The American Association of Public Accountants
BC	Before Christ
B.S.	Bikram Sambat
CGAS	Computerized Government Accounting System
COFOG	Classification of Function of Government
FCGO	Financial Comptroller General Office
FMIS	Financial Management Information System
Gov	Government
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standards Committee
ICGFM	International Consortium on Governmental Financial Management
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standard
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard
LMBIS	Line Ministry Budget Information System
NAS	Nepal Accounting Standard
NFRS	Nepal Financial Reporting Standard
NP	Nepal
NPR	Nepalese Rupee
NPSAS	Nepal Public Sector Accounting Standard
OECD	The Organization for Economic Co-operation and Development
p.	Page

PAMS	Public Assets Management System
PEFA	Public Expenditure and Financial Accountability
PFM	Public Finance Management
RMIS	Revenue Management Information System
SuTRA	Subnational Treasury Regulatory Application
TSA	Treasury Single Account
Vol.	Volume

परिच्छेद : एक

परिचय

१.१ विषयपरिचय

‘नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन’ शीर्षक रहेको प्रस्तुत शोधकार्य राज्य व्यवस्थासँग सम्बन्धित आर्थिक क्रियाकलापहरूको अभिलेखन, विश्लेषण र प्रतिवेदनसम्बन्धी व्यवस्थाका अवयवहरूको अध्ययनमा केन्द्रित रहेको छ । दुवै समयावधिमा प्रयोग भएका लेखा सिद्धान्त, मूल्य मान्यता, प्रक्रिया, विधि, संरचना र संगठनात्मक स्वरूपजस्ता अवयवहरूको पहिचान गरी तिनको तुलनात्मक विश्लेषण गर्नु नै यस अनुसन्धानको मूल उद्देश्य हो । यस अध्ययनले दुवै कालका लेखापद्धतिहरू बिच रहेका समानता, भिन्नता र अन्तरसम्बन्धलाई पहिचान गर्नुका साथै आधुनिक लेखापद्धतिमा प्राचीन लेखाप्रणालीको प्रभाव वा निरन्तरताको खोजी गरेको छ ।

सामान्य रूपमा मौद्रिक मूल्य भएका आर्थिक कारोबारहरूको पहिचान, लेखाङ्कन, वर्गीकरण, व्याख्या, विश्लेषण र प्रतिवेदन गर्ने प्रक्रिया नै लेखापालन हो । राज्य सञ्चालनका प्रारम्भिक चरणदेखि नै आम्दानी, खर्च तथा सम्पत्तिसम्बन्धी अभिलेख राख्ने काम शासन व्यवस्थाको अभिन्न अङ्गको रूपमा रहेको छ (कार्की, २०६२) । यही ऐतिहासिक निरन्तरताभिन्न विकसित संरचनालाई ‘सरकारी लेखाप्रणाली’ का रूपमा चिनिन्छ, जसले सरकारका सबै आर्थिक क्रियाकलापहरूको लेखाङ्कन, अभिलेखाङ्कन, नियन्त्रण र प्रतिवेदनलाई सुनिश्चित गर्छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) ।

प्राचीन सरकारी लेखाप्रणाली भनेको राज्यकोषका आयव्यय, सम्पत्ति तथा आर्थिक प्रशासनका अभिलेखहरूलाई परम्परागत तर व्यवस्थित रूपमा सञ्चालन गर्ने शासन प्रणाली हो (Regmi, सन् 1969) । शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण, महाभारत र कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता पूर्विय साहित्यमा उल्लिखित प्रशासनिक तथा वित्तीय व्यवस्थापनका सिद्धान्तहरू प्राचीन लेखापद्धतिका आधार रहेका थिए । त्यसैगरी नेपालमा लिच्छविकालदेखि भुक्तानी सेस्ता प्रणाली लागु हुने अवधिसम्म आम्दानी खर्च, कर व्यवस्था, राजस्व प्रशासन, कार्यकारी नियन्त्रण र लेखापरीक्षण समायोजित स्वरूपमा विकास हुँदै आएको पाइन्छ ।

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली भन्नाले वैज्ञानिक, पारदर्शी, उत्तरदायी र मापदण्डमा आधारित अभिलेखन तथा प्रतिवेदन प्रणाली हो, जसले सरकारका सम्पूर्ण आर्थिक गतिविधिलाई एकीकृत ढङ्गले व्यवस्थापन गर्छ । नेपालमा दोहोरो लेखापद्धतिमा आधारित नयाँ स्वेस्ता प्रणाली वि.सं. २०१९ वैशाख १ गतेदेखि लागु भएपछि आधुनिक सरकारी लेखापद्धतिको व्यवस्थित विकास सुरु भएको मानिन्छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) ।

यस अध्ययनमा पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापद्धतिका अवयवहरूका साथै लिच्छविकालदेखि वि.सं. २०१८ सालसम्मका आर्थिक प्रशासन तथा लेखापद्धतिको विश्लेषण गरिएको छ । त्यस्तै, आधुनिक कालका लेखाप्रणालीका अवयवहरू, सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन प्रणाली र सरकारी लेखाको रूपान्तरणसम्बन्धी पक्षहरूको पनि अध्ययन गरिएको छ । गुणात्मक, तुलनात्मक र ऐतिहासिक अनुसन्धान ढाँचाको प्रयोग गरी तथ्याङ्क सङ्कलन तथा विश्लेषण गरिएको छ, जसले दुवै अवधिका लेखापद्धतिहरूको विकासक्रमलाई तुलनात्मक रूपमा प्रष्ट पारेको छ ।

यस शोधमा पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा वर्णित लेखापद्धतिका अवयवहरू, नयाँ स्वेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अघिको आर्थिक प्रशासन तथा लेखापद्धतिहरू र आधुनिक दोहोरो लेखापद्धतिमा आधारित नयाँ स्वेस्ता प्रणाली बिचको तुलनात्मक अध्ययन गरिएको छ । यसले लेखापद्धतिको रूपान्तरण, निरन्तरता, समानता तथा भिन्नताको आधार प्रदान गर्न मद्दत गरेको छ ।

अध्ययनको सैद्धान्तिक आधारका रूपमा शास्त्रीय व्यवस्थापन सिद्धान्त (प्राचीन लेखापद्धतिका संरचनात्मक अवयव अध्ययनका लागि), नयाँ सार्वजनिक व्यवस्थापन सिद्धान्त (आधुनिक सरकारी लेखापद्धतिका सुधार र कार्यक्षमतामा केन्द्रित) र दुवै काल बिचको सम्बन्ध र निरन्तरताको पहिचानका लागि संस्थागत सिद्धान्त उपयोग गरिएको छ । यसले दुवै लेखापद्धतिका अवयवहरूको तुलनात्मक विश्लेषणलाई सैद्धान्तिक रूपमा मजबुत बनाएको छ ।

यसरी प्रस्तुत अध्ययनले नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको संरचना तथा आधार प्राचीन लेखापद्धतिसँग सम्बन्धित छ वा छैन भन्ने तथ्यको खोजी गर्दछ, जसबाट लेखापद्धतिको ऐतिहासिक पक्ष, संरचनागत रूपान्तरण र अध्ययनको आवश्यकतामा स्पष्ट दृष्टिकोण प्राप्त हुन्छ ।

१.२ शोधसमस्या

नेपालमा प्राचीन कालदेखि आधुनिक अवधिसम्म सरकारी लेखाप्रणाली निरन्तर विकसित हुँदै आए पनि दुवै कालका लेखापद्धतिहरू पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थहरूमा वर्णित सिद्धान्तहरू, लिच्छवि कालदेखि भुक्तानी सेस्ता प्रणालीसम्मका व्यवहारिक विधिहरू तथा वि.सं. २०१९ पछि लागु दोहोरो लेखापालनको सिद्धान्तमा आधारित आधुनिक सेस्ता प्रणाली र त्यसपछि विकसित अन्य उप प्रणालीहरूसम्म फैलिएको छ । तर यस्तो समृद्ध ऐतिहासिक पृष्ठभूमि हुँदाहुँदै पनि प्राचीन लेखापद्धतिका अवयवहरूसँग नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका अवयवहरूको वैज्ञानिक रूपमा तुलना गर्ने, तिनीहरूका बिचमा निरन्तरता, समानता भिन्नता, प्रभाव र रूपान्तरणका बिन्दुहरू पहिचान गर्ने एकीकृत तथा व्यवस्थित अध्ययन विश्लेषणको अभाव रहेको छ ।

अहिलेका अध्ययनहरूले प्राचीन लेखालाई वैचारिक रूपमा मात्र वर्णन गर्छन् भने अर्कोतिर आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका रूपान्तरणहरूलाई छुट्टाछुट्टै रूपमा प्रस्तुत गरी प्रशासनिक प्रक्रियामा मात्र सीमित गरेका छन् । जसका कारण दुई प्रणाली बिचको सम्बन्ध, प्रभाव, असमान भिन्नता, निरन्तरता तथा सुधारका सम्भावनाबारे स्पष्ट उत्तर पाइँदैन । यसरी प्राचीनदेखि आधुनिक लेखापद्धतिसम्मको तुलनात्मक अध्ययन एउटै ढाँचामा गरेको नदेखिएको हुँदा नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीको स्वदेशी आधार, यसको ऐतिहासिक गहिराइ र सुधारका सम्भावित दिशाहरू अस्पष्ट बनेका छन् । यसै अपूर्णताले उत्पन्न गरेको यही स्थिति अर्थात् प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको व्यवस्थित तुलनाको अभावनै प्रस्तुत अनुसन्धानले सम्बोधन गर्नुपर्ने मूल शोधसमस्या हो ।

उल्लिखित समस्यालाई विस्तारमा अध्ययन गर्नका लागि बुँदागत रूपमा निम्न उपप्रश्नहरू तयार गरिएका छन् ।

- क. प्राचीन सरकारी लेखाप्रणालीका अवयवहरू के कस्ता रहेका थिए ?
- ख. आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका अवयवहरू के कस्ता रहेका छन् ?
- ग. दुवै समयको लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन कसरी गर्न सकिन्छ र यस्तो अध्ययन वर्तमानमा किन आवश्यक छ ?

१.३ शोधको उद्देश्य

प्रस्तुत शोधको मुलभूत उद्देश्य, नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनले समेटेका विषयहरूमा केन्द्रित रही अध्ययन गर्नु रहेको छ । साथै यस शोधको विशिष्ट उद्देश्य समस्या कथनमा उल्लिखित समस्याहरूको प्राज्ञिक समाधान प्रस्तुत गर्नु रहेको छ । यस शोधका उद्देश्यहरूलाई बुँदागत रूपमा निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ-

- क. प्राचीन सरकारी लेखाप्रणालीका अवयवहरूको अध्ययन तथा विश्लेषण गर्नु,
- ख. आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका अवयवहरूको अध्ययन तथा विश्वलेषण गर्नु,
- ग. दुवै समयका लेखाप्रणालीका अवयवहरूको तुलनात्मक अध्ययन गरी वर्तमान समयमा तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकतालाई स्पष्ट गर्नु,

१.४ शोधको औचित्य

नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली लामो ऐतिहासिक विकासक्रमबाट आएको छ । प्राचीन कालदेखि आधुनिक समयसम्म लेखाप्रणालीको स्वरूप, सिद्धान्त, उद्देश्य र व्यवस्थापनमा निरन्तर परिवर्तन भएको छ । प्राचीन कालमा शुक्रनीति, रामायण, महाभारतजस्ता ग्रन्थमा उल्लिखित वित्तीय व्यवस्थापनका सिद्धान्तजस्ता विषयहरूलाई नेपालको शासन व्यवस्थामा राज्यकोष सञ्चालनको आधार बनाएको पाइन्छ । यद्यपि, यी प्राचीन लेखाप्रणालीको संरचना, नियम, कर्मचारी व्यवस्थापन, लेखा प्रविष्टि पद्धतिजस्ता विषयहरू आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग स्पष्ट रूपले तुलना गरिएको अध्ययन वर्तमानमा निकै कम पाइन्छ ।

प्रस्तुत अनुसन्धानले प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका सिद्धान्त, विधि, प्रशासन, सङ्गठन संरचनाजस्ता विभिन्न अवयवहरू विश्लेषण गरेको छ । यसबाट लेखाप्रणालीमा रहेका कमीकमजोरीहरू पत्ता लगाई सुधार गर्न समेत यो अनुसन्धान उपयोगी हुने देखिन्छ । यस आधारमा यो शोधको औचित्य यसप्रकार रहेको छ ।

- क. सरकारी लेखापद्धतिसम्बन्धी ऐतिहासिक पृष्ठभूमिको दस्तावेजिकरण र संरक्षणमा योगदान पुऱ्याउने,
- ख. प्राचीनदेखि आधुनिक अवधिसम्म लेखापद्धतिको रूपान्तरण, निरन्तरता तथा परिवर्तनको स्पष्ट बोध गराउने,
- ग. आधुनिक लेखापद्धतिको स्वदेशी आधार खोजी गरी नीतिनिर्माण तथा व्यावहारिक

सुधारका लागि उपयोगी आधार प्रदान गर्ने ।

घ. प्राचीन र आधुनिक लेखापद्धतिलाई एउटै ढाँचामा ल्याई अध्ययन गर्ने अभावलाई पूरा गर्दै भविष्यका अनुसन्धानका लागि मार्गनिर्देशन प्रदान गर्ने ।

प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी प्रणाली बिचको तुलनात्मक अध्ययनले लेखाप्रणाली विकासका सबल पक्ष, कमजोरी र सुधारको सम्भावना उजागर गर्नेछ । यसले अनुसन्धानकर्ताहरू, नीति निर्माता र लेखापालहरूलाई वित्तीय व्यवस्थापन सुधार र नीति निर्माणमा व्यावहारिक सुझाव दिन सक्ने आधार तयार पार्दछ । यसरी सरकारी लेखाप्रणालीका विभिन्न पक्षहरूको अध्ययनको आवश्यकता कमि भएको अनुभूति गरी 'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन' विषयमा शोध गरिएकोले यो शोधकार्य औचित्यपूर्ण रहेको छ ।

१.५ शोधको सीमाङ्कन

शोधको प्राप्ति र निष्कर्षलाई सीमाङ्कनले प्रभाव पार्ने भए तापनि शोधका उद्देश्यहरू स्पष्ट रूपमा हासिल गर्न, शोधकार्यलाई एउटा निश्चित दायरामा राख्न, अध्ययनको क्षेत्रलाई साँघुरो बनाउन, शोधकार्यलाई अनावश्यक उत्पन्न तथा आलोचनाबाट मुक्त गर्न, शोधकार्यलाई एउटा निश्चित दिशामा अगाडि बढाउनसाथै शोधलाई समयमानै सम्पन्न गर्न सकियोस भन्ने ध्येयले अध्ययनको सीमितताहरू प्रस्तुत शोधकार्यमा राखिएका छन् । जसलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ-

क. प्राचीन लेखाप्रणालीको समयसीमा निर्धारण (कालखण्डगत सीमाङ्कन) : लेखाशास्त्रको अवधारणा ईसा पूर्व करिब ४००० वर्षअघि लेखा अभिलेखनको सुरुवातसँगै भएको हो । तर आधुनिक लेखाप्रणालीको आधार सन् १४९४ मा इटालीका पादरी तथा गणितज्ञ लुका डि पेसिओलीले 'Summa de Arithmetica, Geometric, Proportion et Proportionate' नामक ग्रन्थ प्रकाशित गरेबाट स्थापित भएको मानिन्छ । यही कारण उनलाई आधुनिक लेखाशास्त्रका पिता भनिएको हो (Omagbon, सन् 2015) ।

लेखाको ऐतिहासिक विकासलाई तीन चरणमा व्याख्या गरिएको छ । पुरातन युग, मध्ययुगीन युग र आधुनिक युग । पुरातन युगमा ढुंगा, माटो वा काठका पाटी र शिलालेखहरूमा लेनदेनका अभिलेख राखिन्थे, जसलाई व्यापारिक प्रमाणका रूपमा प्रयोग गरिन्थ्यो । मध्ययुगीन युगमा लेखापालन प्रणाली विकसित भई आर्थिक स्थिति र उद्यमका लेनदेनहरू अभिलेख, वर्गीकरण र विश्लेषण गर्न थालियो । आधुनिक युगमा लेखापद्धतिमा

उल्लेखनीय सुधार र प्रणालीगत विकास भयो । अधिकांश विद्वानहरूका अनुसार लुका डि पेसिओलीको कार्यले आधुनिक लेखाको युग प्रारम्भ गर्‍यो, यद्यपि कतिपयका दृष्टिमा कोट्टुलीको अप्रकाशित पाण्डुलिपिलाई पनि आधुनिक लेखाको सुरुवातको रूपमा मानिन्छ (Omagbon, सन् 2015) ।

लेखाप्रणालीको प्राचीन इतिहास ३६०० बी. सी. पूर्व नै बेबिलोनियाबाट लेखा राख्ने प्रचलन सुरु भएको थियो । उक्त समयमा लेखा राख्ने प्रचलन भने एकोहोरो लेखाप्रणालीमा आधारित रहेको थियो । आधुनिक दोहोरो लेखाप्रणाली भने सर्वप्रथम सन् १४९४ मा इटालीका लुका डे बोर्गा पेसिओली (Luca De Bourga Pacioli) ले Summa De Arithmetica नामक पुस्तकको प्रकाशन गरेपछि सुरुवात भएको हो (भुषाल र विष्ट, २०७६) ।

नेपालमा वि.सं. १९९४ मा नेपाल बैङ्क लिमिटेडको स्थापना भएपछि व्यावसायिक क्षेत्रमा दोहोरो लेखाप्रणालीको सुरुवात भएको हो । वि.सं. २००७ को परिवर्तनपछि लेखाप्रणालीको सुधारको क्रममा सर्वप्रथम नेपाल सरकारबाट वि.सं. २०१९ वैशाख १ गतेदेखि दोहोरो लेखाप्रणालीमा आधारित वर्तमान नयाँ सेस्ता प्रणाली सुरु गरेको हो (भुषाल र विष्ट, २०७६) ।

माथि उल्लेख गरिएका तथ्यहरूलाई आधारमानि प्रस्तुत शोधमा विश्वव्यापी रूपमा लेखाप्रणालीको प्राचीन समयको रूपमा सन् १४९४ सम्मको अवधि तथा नेपालको सन्दर्भमा लिच्छविकालीन समयदेखि वि.सं. २०१८ सम्मको अवधिलाई प्राचीन समयको रूपमा लिई शोधकार्य पूरा गरिएको छ ।

- ख.** आधुनिक लेखाप्रणालीको समय सीमा निर्धारण : बुँदा नं. १ मा उल्लिखित तथ्यहरूलाई आधारमानि शोधमा विश्वव्यापी रूपमा लेखाप्रणालीको आधुनिक समयको रूपमा सन् १४९४ पछिको समय तथा नेपालको सन्दर्भमा वि.सं. २०१९ देखि हालसम्मको समयलाई आधुनिक लेखाप्रणालीको समयमा सीमाङ्कन गरी शोध पूरा गरिएको,
- ग.** सरकारी लेखाप्रणालीको अवयवभिन्न लेखाप्रणालीको सिद्धान्त, नियम, पद्धति, विधि, संगठन संरचना, प्रशासन, जनशक्ति व्यवस्थापनजस्ता विषयहरूको मात्र अध्ययन गरिएको,
- घ.** लेखापालन, लेखापद्धति र लेखाप्रणालीलाई उस्तै उस्तै अर्थमा शोधमा प्रयोग गरिएको,
- ङ.** प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको अध्ययनमा पौरस्त्य प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरू

- शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण, महाभारत, कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता ग्रन्थहरूमा वर्णित लेखापालनका अवयवहरूको अध्ययनका साथै नेपालको लिच्छविकालीन समयदेखि नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडिको आर्थिक प्रशासन, लेखापालनलाई मात्र समेटिएको,
- च.** नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययनमा वि.सं. २०१९ वैशाख १ गतेदेखि लागु भएको नयाँ सेस्ता प्रणाली र सोमा भएको सुधार तथा सो पश्चात आर्थिक प्रशासन तथा लेखाप्रणालीको क्षेत्रमा विकास भएका सन्दर्भहरूको अध्ययन तथा विश्लेषणलाई मात्र समेटिएको,
- छ.** शोधकार्यमा सरकारी लेखाप्रणालीको सैद्धान्तिक तथा ऐतिहासिक अध्ययन तथा विश्लेषणलाई मात्र सीमित गरिएको, अन्तर्वाता, प्रश्नावलीजस्ता विधिहरू प्रयोग नगरिएको,
- ज.** सरकारी लेखाप्रणालीभित्रका दुई व्यवस्थाहरू केन्द्रीयस्तरको लेखा र कार्यसञ्चालनस्तरको लेखामध्ये प्रस्तुत शोधकार्यमा कार्यसञ्चालनस्तरको सङ्घीय सरकारले अवलम्बन गरेको विनियोजन लेखाप्रणाली जसभित्र आम्दानी र खर्चको लेखापालनको अध्ययन तथा विश्लेषणलाई मात्र सीमित गरिएको छ । यस शोधमा लेखाप्रणालीका अन्य क्षेत्रहरू जिन्सी, धरौटी लेखापालनहरूको अध्ययन नगरिएको,
- झ.** प्राचीन लेखाप्रणालीसँग आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको मात्र तुलनात्मक अध्ययन गरिएको, शोधमा गुणात्मक तथा ऐतिहासिक तुलनात्मक विधि अनुसरण गरिएको,
- ञ.** अध्ययन केवल सरकारी लेखाप्रणालीमा मात्र केन्द्रित रहेको, पुस्तकालयविधि मार्फत मात्र प्राथमिक तथा द्वितीय स्रोतबाट प्राथमिक तथा द्वितीयक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको,
- ट.** अध्ययनसँग सम्बन्धित सामग्री प्राप्तिको लागि विभिन्न वेभसाइटहरूको प्रयोग गरिएको, त्यस्ता वेभसाइट प्रयोग गर्दाको मिति YY/MM/DD ढाँचामा उल्लेख गरिएको,
- ठ.** शोध शास्त्रीय व्यवस्थापन सिद्धान्त, नयाँ सार्वजनिक व्यवस्थापन सिद्धान्त र संस्थागत सिद्धान्तमा आधारित रहेको,
- ड.** स्रोतको सीमाङ्कन : आधुनिक नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययनको प्रमुख आधार नेपालको संविधान, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ तथा नियमावली, २०७७, नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, २०७९, एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४, सार्वजनिक खर्च तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी विषय र सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन

आयोग, २०७५ प्रतिवेदन, महालेखापरीक्षकको कार्यालयको वार्षिक प्रतिवेदन, विनियोजन लेखा, नेपाल वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्डजस्ता विषयहरूलाई मात्र आधार बनाइएको छ ।

यस अध्ययनमा उपरोक्त विभिन्न सीमितताहरू रहेको भए तापनि यसले शोधका प्रश्न, अध्ययनका उद्देश्य अनुरूपको शोध सामग्रीहरूको प्राप्ति, विश्लेषण तथा शोध निष्कर्ष र प्राप्तिमा भने कुनै असर गरेको छैन ।

१.६ शोधको परिसीमाङ्कन

माथि १.५ मा शोधकार्यका सीमाङ्कनहरू प्रस्तुत गरिएको छ । सीमाङ्कनसँगै शोधकार्यमा देखा परेका अपठ्याराहरूलाई शोधको परिसीमाङ्कनमा प्रस्तुत गरिएको छ । शोधकार्यमा स्वाभाविक रूपमा देखापरेका वा नियन्त्रणबाहिर रहेका बाधा, चुनौतीहरूलाई शोधको परिसीमाङ्कनमा निम्नानुसार उल्लेख गरिएको छ ।

क. प्राचीन लेखाप्रणालीको सम्बन्धमा प्रयाप्त विश्वसनीय, प्रमाणिक सूचना, जानकारीको अभाव रहेको,

ख. सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी सबै सूचनाहरू सहज रूपमा प्राप्त हुन नसक्ने संभावना रहेको,

ग. सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी ऐतिहासिक दस्तावेजहरूमा पहुँच नपुगेको,

घ. प्राचीन र आधुनिकतालाई जोडेर व्याख्या तथा तुलना गर्न कठिनाई भएको,

उल्लिखित शोधको सीमाङ्कन तथा परिसीमाङ्कनको विषय शोधसम्बन्धी कार्यलाई स्पष्ट बनाउनको लागि उल्लेख गरिएको हो । शोधमा के कस्ता विषयवस्तुहरूलाई अध्ययन गरिएको वा समावेश नगरिएको भन्ने कुरा सीमाङ्कनमा उल्लेख गरिएको छ । शोधकार्यलाई साँघुरो बनाई शोधकार्यलाई तोकिएका विषयवस्तुहरूमा मात्र अध्ययन केन्द्रित गरी शोधका उद्देश्यहरू हासिल गर्न सीमाङ्कनले सहयोग गरेको छ । परिसीमाङ्कनमा शोधकर्ताका नियन्त्रणभन्दा बाहिर के कस्ता विषयवस्तुहरू रहेका थिए भन्ने कुरा स्पष्ट बनाउन शोधमा प्रस्तुत गरिएको छ ।

माथि उल्लेख गरिए अनुसार शोधमा सीमाङ्कन तथा परिसीमाङ्कनहरू भए पनि त्यसले तथ्याङ्कको प्राप्ति तथा शोधकार्यलाई वस्तुनिष्ठ बनाउन भने कुनै असर पारेको छैन । यसले शोधकार्यलाई थप व्यवस्थित नै बनाएको छ । प्रस्तुत शोधकार्यमा रहेका शोधका सीमाङ्कन तथा परिसीमाङ्कनहरूलाई स्पष्ट पार्न फरक फरक ठाउँमा प्रस्तुत गरिएको हो । शोधका उद्देश्यहरू प्राप्तिमा

अध्ययन केन्द्रित गरी तोकिएको समयमा शोधकार्य पूरा गर्नुपर्ने भएको हुँदा शोधका सीमाङ्कन तथा परिसीमाङ्कन उल्लेख गरिएको हो ।

प्रस्तुत शोधमा सीमाङ्कन र परिसीमाङ्कनमा विभिन्न विषयवस्तुहरू उल्लेख गरिए पनि त्यसले शोधको व्याख्या, विश्लेषण, गुणस्तर, प्राप्ति र निष्कर्षमा कुनै प्रभाव पारेको छैन । यसले शोधलाई दिशानिर्देश गर्ने कार्यमा सघाउ नै पुऱ्याएको छ ।

१.७ शोधप्रबन्धको रूपरेखा

प्रस्तुत शोधप्रबन्धलाई सात परिच्छेदमा विभाजन गरी विश्लेषण गरिएको छ । हरेक परिच्छेदलाई आवश्यकतानुसार शीर्षक तथा उपशीर्षकमा विभाजन गरिएको छ ।

परिच्छेद एक : शोध परिचय

शोधप्रबन्धको परिच्छेद एकमा शोधको परिचयलाई प्रस्तुत गरिएको छ । यस परिच्छेदमा शोधशीर्षकसँग सम्बन्धित चरहरूको परिचय, शोध शीर्षकको अर्थ, शोधको सैद्धान्तिक आधार, विधि, शोधसमस्या, शोधउद्देश्य, शोधकार्यको सीमाङ्कन, परिसीमाङ्कन, शोधकार्यको औचित्य र महत्त्व एवम् अनुसन्धानको रूपरेखासँग सम्बन्धित विषयवस्तुहरूलाई उल्लेख गरिएको छ ।

परिच्छेद दुई : पूर्वकार्यको समीक्षा

शोधप्रबन्धको परिच्छेद दुईमा पूर्वकार्यको समीक्षा अन्तर्गत विभिन्न विषयहरूलाई स्पष्ट पारिएको छ । यस परिच्छेदमा लेखापालन तथा लेखाप्रणालीको सैद्धान्तिक विश्लेषण, लेखा, लेखापालन, लेखाप्रणाली, सरकारी लेखाप्रणालीको परिचय, सरकारी लेखाप्रणालीको इतिहास, सरकारी लेखाप्रणालीको वर्गीकरण, उद्देश्य, प्राचीन समयको लेखापालन तथा लेखा प्रशासनजस्ता विषयमा सैद्धान्तिक विश्लेषण गरी सरकारी लेखाप्रणाली र यससँग सम्बन्धित पक्षहरूका विषयमा समीक्षा गरिएको छ । पूर्वकार्यको समीक्षामा प्राचीन तथा आधुनिक लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित सामग्रीहरूको सैद्धान्तिक, व्यावहारिक तथा पछिल्लो समयमा भएका अध्ययनको समीक्षा गरी लेखाप्रणालीका प्राचीन र आधुनिक प्रवृत्तिहरूको पहिचान गरी शोध अन्तराल प्रस्तुत गरिएको छ । यसले शोधकार्यलाई दिशानिर्देश गर्ने कार्य गरेको छ ।

परिच्छेद तीन : शोधविधि

शोधप्रबन्धको यस परिच्छेदमा शोधविधिको विषयमा उल्लेख गरिएको छ । यस परिच्छेदमा अनुसन्धानको सैद्धान्तिक रूपरेखा, अवधारणात्मक रूपरेखा, अनुसन्धानको थालनी, शोधको

सुरुवाती कार्य, अनुसन्धानको ढाँचा, तथ्याङ्क सङ्कलनका स्रोतहरू र तथ्याङ्क सङ्कलन विधिहरू, तथ्याङ्क प्रशोधन, तथ्याङ्क विश्लेषणका औजारलगायतका पक्षहरूलाई उल्लेख गरिएको छ ।

परिच्छेद चार : प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको अध्ययन

प्रस्तुत परिच्छेदमा प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको बारेमा उल्लेख गरिएको छ । पूर्वीय वाङ्मयका महत्त्वपूर्ण ग्रन्थहरू शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण, महाभारत, कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनका सन्दर्भहरूलाई प्रस्तुत गरिएको छ । यसका साथै नेपालको नयाँ स्वेस्ता प्रणाली लागु हुनु पूर्वका लेखाप्रणालीहरूको विश्लेषण गरिएको छ ।

परिच्छेद पाँच : आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययन

परिच्छेद पाँचमा नेपालमा सरकारी लेखाप्रणालीको विकासक्रमको अध्ययन, नेपाल सरकारको आर्थिक कार्यप्रणालीको अध्ययन, बजेट निर्माणको प्रक्रिया तथा नियन्त्रणमा लेखाप्रणालीको सम्बन्ध, सरकारी लेखामा प्रयोग हुने फारामहरू, एकल खाताकोष प्रणाली, सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन, सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्व, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, सरकारी लेखाप्रणालीमा रहेको वित्तीय प्रतिवेदनसम्बन्धी व्यवस्था, प्रचलित ऐनकानूनमा भएका लेखापालनसम्बन्धी कानुनी व्यवस्थाहरूका साथै विश्वव्यापी रूपमा भएको लेखापालनको विकासलाई आधुनिकतासँग जोडेरसमेत प्रस्तुत गरिएको छ ।

परिच्छेद छ : प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन

प्रस्तुत परिच्छेदमा पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनका विषयहरूसँग नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनलाई प्रस्तुत गरिएको छ । त्यसैगरी यस परिच्छेदमा नेपालको नयाँ स्वेस्ताप्रणालीसँग सोभन्दा अगाडि लागु भएका लेखाप्रणालीको समेत तुलनात्मक अध्ययनलाई प्रस्तुत गरिएको छ । लेखाप्रणालीको सिद्धान्त, नियम, विधि, प्रक्रिया, सङ्गठन संरचना, लेखा प्रशासनजस्ता विषयवस्तुहरूलाई आधारको रूपमा लिई तुलनात्मक अध्ययन गरिनुका साथै तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकता समेत प्रस्तुत गरिएको छ ।

परिच्छेद सात : सारांश, प्राप्ति, निष्कर्ष

यस परिच्छेदमा नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनलाई सारांशको रूपमा प्रस्तुत गर्दै अध्ययनबाट प्राप्त भएको उपलब्धीलाई प्राप्ति र निष्कर्षको रूपमा

प्रस्तुत गरिनुका साथै शोधको निष्कर्षसमेत प्रस्तुत गरिएको छ । त्यसैगरी प्रस्तुत शोधका आधारमा अनुसन्धान गर्न सकिने थप शोध शीर्षकहरूको सिफारिससमेत गरिएको छ ।

१.८ शब्दकुञ्जीमा उल्लिखित शब्दहरूको सङ्क्षिप्त परिभाषा

प्राचीन लेखा	: प्राचीन, पुरातन समयमा राखिने, एकोहोरो प्रविष्टिको आम्दानी खर्चको अभिलेख ।
आधुनिक लेखा	: वर्तमान समयमा आम्दानी, खर्च, सम्पत्ति, दायित्वजस्ता पक्षहरू देखिने गरी दोहोरो प्रविष्टिको आधारमा राखिने अभिलेख ।
अध्ययन	: कुनै विषयका विभिन्न पक्षमा गरिने खोज वा अनुसन्धान
ग्रन्थ	: पुस्तक, किताब ।
अभिलेख प्रणाली	: कुनै विषयको प्रामाणिक लेख, महत्त्वका सामग्री राखिने प्रणाली
लेखाप्रणाली	: लेखाङ्कन, अभिलेखाङ्कन, नियन्त्रण तथा प्रतिवेदनका लागि प्रयोग गरिने प्रक्रिया, नियम, विधि र माध्यमहरूको संयोजन ।
सरकारी सेस्ता	: सरकारी निकायको आम्दानी, खर्च, सम्पत्ति, दायित्व समावेश भएको किताब, पुस्तिका ।
सरकारी लेखाप्रणाली	: सरकारी निकायको आम्दानी, खर्च, सम्पत्ति, दायित्वहरू लेखाङ्कन अभिलेखाङ्कन र प्रतिवेदन गर्ने ऐननियममा आधारित प्रणाली ।
तुलना	: गुण, मान, आकार आदिका दृष्टिले एकभन्दा बढी वस्तुमा पाइने समानता वा असमानताको परीक्षण गर्ने काम ।
सूचना प्रविधि	: सूचना प्रशोधन, प्रसारण तथा ग्रहण गर्ने वैज्ञानिक विधि, विद्युतीय माध्यमले सूचनासम्बन्धी समग्र कार्य गर्ने प्रणाली ।
अवयव	: सिङ्गो वस्तुको एक खण्ड वा अंश, भाग ।
परिशिष्ट	: पुस्तक, ग्रन्थ आदिका मूल भागमा छुट्टै गरि अन्ततिर राखिएको बाँकी कुरा स्पष्ट पार्ने अंश, पूरक अंश ।
सन्दर्भ सूची	: सन्दर्भका रूपमा प्रयुक्त पुस्तकहरूको सूची वा विवरण ।

परिच्छेद : दुई

पूर्वकार्यको समीक्षा

२.१ विषयप्रवेश

शोधकार्यलाई आवश्यकपर्ने ज्ञानलाई स्पष्ट पार्ने तथा प्रामाणिक बनाउने आधारको रूपमा पूर्वकार्यको समीक्षा रहेको छ । यसले शोधप्रबन्धलाई अनुसन्धानमुखी बनाउन तथा शोधसमस्यालाई समाधान गर्नुका साथै शोधको सैद्धान्तिक तथा अवधारणात्मक संरचना निर्माण गर्न, प्रामाणिक खोज अनुसन्धान गर्न, जानकारी संश्लेषण तथा अनुसन्धान अन्तर पत्ता लगाउन सहयोग गरेको हुन्छ ।

प्रस्तुत शोधमा प्राचीन तथा आधुनिक दुवै सरकारी लेखाप्रणालीमा अनुसरण गरिएका सिद्धान्त, विधि, पद्धतिजस्ता विषयहरूसँग सम्बन्धित सामग्रीहरूको सङ्कलन गरी विश्लेषण गरिएको छ । नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित पूर्वीय प्राचीन साहित्यका महत्त्वपूर्ण ग्रन्थहरू, लेख, रचनाहरू, पत्रिका, जर्नलहरू, शोधप्रबन्धहरू, अनुसन्धान प्रतिवेदनहरू, नेपाल सरकारद्वारा गठन भएका विभिन्न आयोग/कार्यदलका प्रतिवेदन तथा नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित ऐननियम, निर्देशिका, मापदण्डहरूजस्ता विषयहरूलाई पूर्वकार्य समीक्षा सामग्रीको रूपमा लिई देहायबमोजिम पूर्वकार्यको समीक्षा अन्तर्गत वैचारिक समीक्षा, सैद्धान्तिक समीक्षा, अनुभवजन्य समीक्षा र पछिल्लो समयमा भएका अध्ययनको विश्लेषण गरी अन्त्यमा अनुसन्धान अन्तर पत्ता लगाइएको छ ।

२.२ वैचारिक समीक्षा

प्रस्तुत शोधकार्यमा वैचारिक समीक्षा अन्तर्गत लेखाप्रणालीको अवधारणा तथा विकास, आधुनिक समयको लेखा, लेखाप्रणाली, सरकारी लेखाप्रणालीको परिचय, वर्गीकरण, आधार, सिद्धान्त, उद्देश्य, विशेषताजस्ता विषयवस्तुहरूको समीक्षा गरिएको छ ।

२.२.१ लेखाप्रणालीको अवधारणा तथा विकासको समीक्षा

मानव सभ्यताको विकाससँगै लेखाप्रणालीको उत्पत्ति भएको मानिए पनि यसको विकासका वास्तविक प्रेरक शक्ति व्यापार, सम्पत्ति व्यवस्थापन, कर सङ्कलन र राज्य सञ्चालनका आवश्यकताहरू नै रहेका छन् । कृषिको विकासपछि स्थायी बस्ती निर्माण तथा सम्पत्ति अन्नको

भण्डारण सुरु भएपछि ती स्रोतहरूको प्रभावकारी व्यवस्थापनका लागि लेखाप्रणाली अपरिहार्य बन्न पुग्यो। व्यापार विस्तारसँगै लेनदेन अभिलेख आवश्यक भयो र राज्य शासन प्रणाली स्थापना भएपछि कर सङ्कलन, सार्वजनिक खर्चको हिसाबकिताब तथा स्रोतहरूको पारदर्शी उपयोगका लागि लेखाप्रणाली विकसित हुँदै गयो। करिब ५००० वर्षअघि सुमेरियन सभ्यतामा माटाका ट्याब्लेटमा लेखा अभिलेख राखिएको तथ्यले लेखाप्रणालीको ऐतिहासिकतालाई पुष्टि गर्दछ (Berisha & Fatrani, सन् 2021)।

Berisha & Fatrani ले लेखाप्रणालीलाई सभ्यतासँग मात्र होइन, व्यवस्थापन, व्यापार तथा राज्य सञ्चालनको मौलिक आवश्यकतासँग प्रत्यक्ष रूपमा गाँसिएको संस्थागत विकासका रूपमा व्याख्या गरेका छन्, जसले नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनका लागि वैचारिक आधार प्रदान गर्दछ।

प्राचीन सभ्यतामा लेखाप्रणाली कसरी सुरु भयो भन्ने कुरा तीन चरणमा प्रस्तुत गरिएको छ।

क) सुरुवाती चरण (प्राकृतिक आदानप्रदान र सम्झनामा आधारित हिसाबकिताब)

प्रारम्भिक समयमा मानिसहरू घुमन्ते जीवनबाट स्थायी बस्तीमा बस्न थाले (झण्डै १०००० वर्ष पहिले) पछि उनीहरू बिच सिधा बस्तु विनिमय हुन थाल्यो। त्यस समयमा लेनदेन सम्झनामा आधारित हुने गरेको थियो। कसले के दिएको छ भन्ने कुरा मुखबाट मुखमा प्रसारित हुन्थ्यो। कारोबारहरू सम्झनामा सीमित हुने तथा त्रुटिहरू धेरै हुने गर्दथे। त्यसैकारण त्यस समयमा लेखन वा कुनै सङ्केत मार्फत हिसाब राख्ने आवश्यकता महसुस भएको थियो। लेखाप्रणालीको इतिहासले मानव आर्थिक गतिविधिको विकासलाई प्रतिबिम्बित गर्छ। साधारण वस्तु विनिमय प्रणालीबाट लिएर विश्वव्यापी डिजिटल अर्थतन्त्रसम्म समाजले कृषि, व्यापार र राज्य संरचना विकास गर्दै गए जसले स्पष्ट र पारदर्शी अभिलेख राख्ने आवश्यकता अपरिहार्य हुँदै गयो। त्यसकारण लेखाप्रणालीको उत्पत्ति र विकास सभ्यताको इतिहाससँगै अविभाज्य रूपमा जोडिएको छ।

(Regmi, Evolution of Accounting and its Ecology: From Ancient Recordkeeping to Digital Governance,

<https://nagarikpana.com/2025/11/06/31824/retrived/2025/11/11>)

ख) प्रतीक र अङ्क प्रणाली प्रयोग (पूर्व- लेखन लेखाप्रणाली)

सुमेर (Mesopotamia) सभ्यता (करिब ३५०० BCE) मा मानिसहरूले लेनदेन र सम्पत्तिको अभिलेख राख्न माटाको ट्याब्लेटमा चिन्हहरूको प्रयोग गर्दथे। उनीहरूले 'Tokens'

अर्थात् सानो माटोका टुक्राहरू बनाएर अन्न, गाईबस्तु वा उत्पादनका प्रतीक राख्न थाले । पछि, यिनै टोकनहरूलाई माटाको ट्याब्लेटमा छापिएर लेखाजोखा गर्न अभिलेख राख्न थालियो । ती टोकनहरूमा त्रिकोण टोकनले अन्न, गोलो टोकनले गाईबस्तु र अन्य आकृतिहरूले कपडा, तेल, औजार आदिलाई सङ्केत गर्दथ्यो । यी टोकनहरूलाई लेनदेनको प्रमाणका रूपमा राखिन्थ्यो । सुमेरियनहरूले क्युनिफर्म लिपि आविष्कार गरे जुन बाणजस्तै चिन्हहरू ट्याब्लेटमा कोरेर व्यापार, कर सङ्कलन र अन्न भण्डारणको हिसाब राख्न प्रयोग गरिएको हुन्थ्यो (Boyle, सन् 1986) ।

ग) व्यवस्थित लेखाप्रणाली

मिस्र सभ्यतामा कर सङ्कलन र राजाको सम्पत्ति व्यवस्थापन गर्न शाही सचिवहरू (Scribes) ले हिसाब राख्ने गर्दथे । मिस्रमा पपीरस कागज (Papyrus Paper) मा लेख्ने चलन आएको थियो । इन्डस उपत्यकाको सभ्यतामा (Harappan Civilization) पनि व्यापारिक हिसाबकिताब र छाप (Seals) पाइन्छन्, जसले मालसामान र सवारी साधनको व्यवस्थापन गरेको देखाउँछ । चीन र मायान सभ्यतामा पनि लेखाप्रणाली फरक तरिकाले विकास भएको पाइन्छ । मुख्यतः कर सङ्कलन र सरकारी कार्यक्रम व्यवस्थापन गर्न लेखाप्रणालीको प्रयोग भएको थियो । प्राचीन लेखाप्रणाली एकैपटक विकास नभई समयक्रममा आवश्यकता अनुसार विकसित हुँदै आएको हो । त्यस समयको लेखापालनको मूल उद्देश्य वस्तु/सेवाको आदानप्रदानको हिसाब राख्नु, अन्न, पशु, उत्पादन भण्डारणको रेकर्ड राख्नु, कर सङ्कलन र वितरण नियमन गर्नु रहेको थियो (Berisha & Fatrani, सन् 2021) ।

सुमेरमा लेखाप्रणाली नै लेखनको प्रेरणाको मुख्य कारण भयो । मिस्रमा लेखाप्रणाली शासन व्यवस्थाको अनिवार्य भाग थियो । इन्डसमा व्यापारिक वस्तुहरूको व्यवस्थापनमा लेखाप्रणाली प्रयोग भएको थियो । चीनमा राज्य सञ्चालन, कर, सेना र कृषिको व्यवस्थापनमा लेखाप्रणाली प्रयोग भएको थियो (Berisha & Fatrani, सन् 2021) ।

उल्लिखित ऐतिहासिक चरणहरू यस शोधसँग सम्बन्धित रहेका छन् । सबै चरणहरूले देखाउँछन् कि लेखाप्रणाली केवल आर्थिक हिसाबकिताबमा मात्र नभई सामाजिक, प्रशासनिक र राज्य सञ्चालनको अभिन्न अंगको रूपमा विकसित भएको थियो । विश्व सभ्यतामा लेखाप्रणालीको उत्पत्ति, प्रतीक अङ्कको प्रयोग र राज्य व्यवस्थासँगै विकसित अभिलेख प्रणालीले नेपालका प्राचीन ग्रन्थहरूमा भेटिने लेखापद्धतिका आधारभूत सिद्धान्तहरू बुझ्न सैद्धान्तिक पृष्ठभूमि प्रदान गर्छ । यी प्रारम्भिक प्रणालीहरूमा देखिने कर प्रशासन, स्रोत व्यवस्थापन र पारदर्शिताका तत्वहरू कौटिलीय

अर्थशास्त्रदेखि नेपालका प्राचीन आर्थिक संरचनासम्म निरन्तर विकसित हुँदै आएका छन् । यही ऐतिहासिक विकासक्रमले नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग तुलनात्मक अध्ययन गर्न आवश्यक वैचारिक र ऐतिहासिक आधार तयार गर्छ ।

प्राचीन सभ्यतामा लेखाप्रणालीको समीक्षा

विभिन्न सभ्यताहरूमा कारोबारको अभिलेख राख्ने प्रचलन के कसरी सुरु भयो भन्ने कुरा विश्वमा विकास भएका सभ्यताहरूको अध्ययनबाट थाहा पाउन सकिन्छ । यस्ता सभ्यताहरूको अध्ययनले लेखापालनको अवधारणा के कसरी विकास भएको, लेखा के कसरी प्राचीन समयमा राख्ने गरिन्थ्यो भन्नेजस्ता विषयहरूको बारेमा जानकारी प्रदान गर्दछ । यहाँ केही सभ्यताहरूमा लेखाप्रणालीको विकास कसरी भएको थियो भन्ने कुरालाई प्रस्तुत गरिएको छ (Carmona & Ezzamel, सन् 2008) ।

क. सुमेर

करिब ५००० वर्ष पहिले सुमेरमा मानिसहरूले अन्न, गाईवस्तु, तेल आदिको हिसाब राख्नुपर्ने भएको हुँदा त्यहा लेखापालनको विकास भएको पाइन्छ । त्यसका लागि सानो माटाका टोकन बनाएर अन्नको पोका, गाई, भैंसीजस्ता चिह्न बनाइन्थ्यो । पछि, यी टोकनहरू माटाको ट्याब्लेटमा टिपेर लेख्न थालियो । यो नै पहिलो लेखाप्रणालीजस्तै थियो । त्यस समयमा लेखापालनको मुख्य उद्देश्य अन्नको जोखाना कति बाँकी छ ? कसलाई कति दिनुपर्ने ? भन्ने हिसाब राख्नु रहेको थियो । थोरै समयपछि, यी माटोका टोकनहरूलाई clay ball भित्र लिफाफामा राखेर सुरक्षित गरिन थालियो । त्यस समयमा प्रशासकहरूले, बल फुटाएर भित्रका टोकनको सङ्ख्या हेरेर हिसाब मिलाउँथे (Carmona & Ezzamel, सन् 2008) ।

ख. मिस्र (Ancient Egypt)

नील नदीको वरिपरि बसेका मिस्रीहरूले ठूला भण्डारण घरहरू बनाएका थिए । राजाका सचिवहरू (scribes) ले पपीरस कागजमा लेखेर कर सङ्कलन, खाद्यान्न भण्डारण र मजदुरहरूको तलबको हिसाब अभिलेख राख्दथे । सार्वजनिक कामजस्तै पिरामिड बनाउनका कति अन्न बाँड्नुपर्छ भन्ने हिसाब राख्न लेखाप्रणालीको प्रयोग हुन्थ्यो (Carmona & Ezzamel, सन् 2008) ।

ग. इन्डस उपत्यका

करिब ४००० वर्ष पहिले इन्डस उपत्यकामा मानिसहरूले व्यापार व्यवस्थित तरिकाले गर्न थालेका थिए । लेनदेन र भण्डारणको कारोबारको लागि सानो छाप (Seal) बनाइएको थियो । त्यसमा

जनावरलगायतका अन्य चिन्हहरू कोरिएको हुन्थ्यो । उनीहरूको त्यस समयको लेखन अहिले पनि पूर्णरूपमा पढ्न सकिएको छैन । तर व्यापारमा लेखाप्रणाली प्रयोग भएको प्रमाण भेटिएको छ (Carmona & Ezzamel, सन् 2008) ।

घ. प्राचीन चीन

प्राचीन चीनमा बाँसका चिप्ला भाटाहरू पट्टिहरू (Bamboo Slips) लाई सँगै बाँधेर अभिलेख राख्ने प्रयोजनका लागि रजिस्टर बनाइएको हुन्थ्यो । कर सङ्कलन, सेनाका सामग्रीको गणना, जनसंख्या तथ्याङ्कसम्बन्धी अभिलेख यसैमा राख्ने गरिन्थ्यो । पछि रेशमी कपडामा पनि लेखिन थालियो (Carmona & Ezzamel, सन् 2008) ।

उल्लिखित प्राचीन सभ्यताहरूमा विकसित लेखाप्रणालीहरूको अध्ययनले मानव समाजमा लेखा अभिलेख किन र कसरी उत्पन्न भयो भन्ने आधारभूत सैद्धान्तिक पृष्ठभूमि प्रदान गर्छ, जसले पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थहरूमा पाइने लेखापद्धतिसँग समानता देखाउँछ । सुमेर, मिस्र, इन्डस र चीनमा कर प्रशासन, भण्डारण व्यवस्थापन, श्रम वितरण र सार्वजनिक स्रोतको अभिलेखीकरण अभ्यासले प्राचीन लेखापालनका मूल दर्शन पारदर्शिता, स्रोत व्यवस्थापन, उत्तरदायित्वलाई स्पष्ट बनाउँछ । यी ऐतिहासिक अभ्यासहरू कौटिलीय अर्थशास्त्र र नेपालका प्राचीन आर्थिक संरचनामा देखिने लेखापद्धतिसँग प्रत्यक्षरूपमा मेल खान्छन् । यसैले विश्वका प्राचीन लेखा अभ्यासहरूको समीक्षा यस शोधमा नेपालका प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको तुलनात्मक विश्लेषणका लागि महत्वपूर्ण सैद्धान्तिक आधार बनेको छ ।

प्राचीन लेखाप्रणालीको विकासका अन्य थप महत्वपूर्ण विषयहरूको समीक्षा

लेखाप्रणालीको लागि स्पष्ट हिसाबकिताब चाहिने भएपछि मानिसहरूले अक्षर र अङ्क प्रणाली बनाएका थिए । सुमेरियनहरूले ' ६० को आधार ' (Sexagesimal System) बनाएका थिए । घडीको ६० सेकेन्ड, ६० मिनेट त्यहीँबाट आएको हो । इजिप्टेलीहरूले गणना गर्न दशमलव प्रणाली (Base-10 System) को विकास गरेका थिए । आधिकारिक 'डबल इन्ट्री' प्रणाली (दुई खातामा लेनदेन राख्ने तरिका) इटालीमा तेह्रौँ शताब्दीमा मात्र पूर्ण विकसित भएको थियो । प्राचीन बेबिलोनमा (Babylon) समानान्तर हिसाब राख्ने प्रयास भएको पाइन्छ । जसले डबल इन्ट्रीको आधार तयार गरेको थियो । प्राचीन मिस्रमा किसानहरूले आफूले उत्पादन गरेको अन्नको निश्चित अंश कर तिर्नुपर्ने प्रचलन रहेको थियो । यसको हिसाब शाही लेखा अधिकारीहरूले राख्ने गर्दथे ।

प्राचीन समयमा चीनमा कर सङ्कलन गर्न नयाँ सरकारी निकायहरू (Tax Bureau) स्थापना गरिएको हुन्थ्यो (Muroi, सन् 2022) ।

क. व्यापारिक लेखाप्रणाली

समुन्द्रपारी व्यापार गर्न थालेपछि (जस्तै फिनिसियनहरूले) व्यापारीहरूले सामान पठाएको, बिक्री भएको, घाटा-नाफा कति भयो भन्ने हिसाबकिताबको अभिलेख राख्न थाले । इन्डस सभ्यतामा भारत र मेसोपोटामिया बिचको व्यापारमा मुद्रा र वस्तुको आदानप्रदान भएको प्रमाण भेटिएको छ (Muroi, सन् 2022) ।

ख. सम्पत्ति व्यवस्थापन लेखाप्रणाली

सुमेर र मिस्रमा विशाल अन्न गोदामहरू (Granaries) थिए, जसको भण्डारण तथा वितरणको लेखा राखिएको हुन्थ्यो । लेखा राख्दा कतिवटा गाईबस्तु छन्, कति अन्न बाँकी छ, कुन टावरमा कति गहुँ छ, यस्ता सबै कुराहरूको अभिलेख राख्ने गरिन्थ्यो (Muroi, सन् 2022) ।

ग. सम्भावित ऋण प्रणाली

बेबिलोनमा 'ऋण लेखाप्रणाली' समेत चलेको पाइन्छ । त्यस समयमा उधारोमा (क्रेडिट) अन्न, पशु वा अन्य सामान दिइन्थ्यो । ऋण चुक्ता नभएमा सम्झौता प्रमाणको रूपमा माटोको सामग्री (Clay Receipts) राख्ने गरिन्थ्यो । बेबिलोन सभ्यतामा भएको 'ऋण लेखाप्रणाली' को प्रयोग लेखापालनको इतिहासमा एक अत्यन्त महत्वपूर्ण मोड थियो (Muroi, सन् 2022) ।

घ. भविष्य लेखाप्रणाली (Predictive Accounting)

मिस्र र सुमेरमा कतिपय हिसाब 'यस वर्ष यति अन्न फल्यो भने अर्को वर्ष यति कर उठ्नेछ ।' भनेर समेत राख्ने गरेको पाइन्छ । यसले आगामी वर्षका लागि योजनाको आधार तयार हुन्थ्यो ।

(Ancient Civs. <https://ancientcivs.blog/phoenician-trade-documentation/retrived/2025/4/5>)

प्राचीन सभ्यताहरूमा लेखाप्रणाली व्यापार, कर प्रशासन, सम्पत्ति व्यवस्थापन र भविष्य पूर्वानुमानका लागि विकसित भएको देखिन्छ । जसले लेखाको प्रारम्भिक उद्देश्य र संरचनालाई स्पष्ट पारेको छ । सुमेरको ६० आधार प्रणाली, इजिप्टको दशमलव प्रणाली, बेबिलोनको ऋण जम्मा सिद्धान्त तथा गोदाम व्यवस्थापनसम्बन्धी लेखाले आधुनिक लेखाको वैचारिक आधार तयार पारेका छन् । विश्व सभ्यतामा विकसित लेखा अभ्यासहरूको समीक्षा नेपालका प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको तुलनात्मक विश्लेषणका लागि सैद्धान्तिक आधार बन्न सक्ने देखिन्छ ।

लेखाप्रणाली विकासको कालक्रम अनुसारको समीक्षा

पश्चिमा जगतमा लेखाप्रणालीको विकास कुन कालखण्डमा के कसरी भएको थियो भन्ने कुरा निम्नानुसारको तालिका २.१ मा प्रस्तुत गरिएको छ । उक्त तालिका अनुसार लेखाप्रणालीको सुरुवातमा अन्न, पशु, कर आदिको लेखाजोखा गर्न सुमेरियनहरूले माटो प्रयोग गरेर ट्याब्लेट बनाउने र कारोबारहरूको अभिलेख राख्ने गरेको पाइन्छ ।

तालिका २.१ : लेखाप्रणाली विकासको कालक्रम

समय	घटनाक्रम / विकास
३०००-२००० वि.पू.	सुमेर सभ्यतामा माटाको ट्याब्लेटमा अन्न, पशु, कर आदिको लेखाजोखा, Sexagesimal प्रणालीको प्रयोग, इजिप्टमा अन्न गोदामको लेखाजोखा,
२६००-१८०० वि.पू.	कर सङ्कलन र श्रमिकको तलबसम्बन्धी अभिलेख,
२५०० वि.पू.	सिन्धु सभ्यतामा भारत-मेसोपोटामिया बिचको व्यापार लेखाजोखा,
१८००-५०० वि.पू.	बेबिलोनमा ऋण, ब्याज, सम्पत्तिसम्बन्धी लेखाजोखा,
५००-३०० वि.पू.	फिनिसियन, ग्रीक, रोमनहरूद्वारा व्यापार लेखाजोखा,
१३ औं शताब्दी	इटालीमा डबल-इन्ट्री लेखापद्धतिको सुरुवात,
१४९४ ई.	लुका पेसिओलीले Summa de Arithmetica मा डबल इन्ट्री प्रणाली प्रस्तुत
१७-१८ औं शताब्दी	औद्योगीकरणसँगै लेखाप्रणालीको विस्तार,
१९-२० औं शताब्दी	अन्तर्राष्ट्रिय लेखा मापदण्डहरूको विकास (IAS, IFRS)

स्रोत : शोधार्थी, २०८२

अ. प्राचीन युग (५००० वर्ष पहिलेको)

प्राचीन युगमा सुमेर, मिश्र, इन्डस, चीनमा के कसरी लेखाप्रणालीको विकास भएको थियो भन्ने कुरा निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ (Chatfield, सन् १९७७) ।

क. सुमेर

प्राचीन सुमेरमा माटाको ट्याब्लेटमा अन्न, पशु र करको अभिलेख राखी लेखाजोखा हुने गरेको थियो । लेखनको सुरुवात 'क्युनिफर्म लिपि'बाट भएको र मेसोपोटामियामा उक्त लिपिको प्रयोग भएको थियो(Chatfield, सन् १९७७) ।

ख.मिस्र

प्राचीन मिस्रको सभ्यताको अध्ययनबाट पपीरस कागजमा कर सङ्कलन, गोदामको हिसाब राख्ने गरिएको तथा कर लेखाप्रणालीको सुरुवात भएको थियो (Chatfield, सन् 1977) ।

ग.इन्डस सभ्यता

इन्डस सभ्यतामा आर्थिक कारोबार, व्यापारको अभिलेख मुद्रा र चिन्हहरूबाट राख्ने गरिन्थ्यो । व्यापार लेखाप्रणालीको सुरुवात यहीबाट भएको थियो (Chatfield, सन् 1977) ।

घ.चीन

प्राचीन चीनमा बाँसका पट्टिमा कर र जनसंख्याको अभिलेख राख्ने गरिन्थ्यो । प्रारम्भिक सरकारी लेखाप्रणालीको सुरुवात समेत चीनबाट भएको थियो (Chatfield, सन् 1977) ।

उल्लिखित प्राचीन युगको लेखापालनको समीक्षा गर्दा सुमेर, मिस्र, इन्डस र चीनमा विकसित प्रारम्भिक लेखाप्रणालीजस्तै कर अभिलेख, भण्डारण व्यवस्थापन, व्यापारिक चिन्ह उपयोग र जनसांख्यिक अभिलेखले सरकारी लेखाप्रणालीको आधारभूत स्वरूप कसरी सुरु भयो भन्ने स्पष्ट ऐतिहासिक पृष्ठभूमि प्रदान गर्छ । यी सभ्यताहरूमा देखिने अभिलेखीकरण, कर सङ्कलन र आर्थिक कारोबारको व्यवस्थित अभ्यासले सरकारी लेखाप्रणालीको प्रारम्भिक सिद्धान्त र उद्देश्य पहिचान गर्न मद्दत गरेको छ । यस्तो वैश्विक ऐतिहासिक विकासको अवलोकनले नेपालमा सरकारी लेखाप्रणाली कसरी समयक्रममा विकसित हुन सक्थ्यो भन्ने बुझाइका लागि सैद्धान्तिक आधार तयार गर्छ । त्यसैले विश्वका प्राचीन लेखा अभ्यासहरूको समीक्षा नेपालका प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको तुलनात्मक अध्ययनका लागि महत्वपूर्ण पूर्वाधार बन्न गएको छ ।

आ. शास्त्रीय युग (५०० ई.पू.- ५०० ई.)

शास्त्रीय युग त्यस्तो ऐतिहासिक कालखण्ड हो, जुन समयमा युनानी र रोमन सभ्यता, बेबिलोन र हिब्रुहरूको सभ्यता, भारतको मौर्य र गुप्तकालीन शासनजस्ता राज्यहरूको सांस्कृतिक, राजनीतिक र आर्थिक प्रगतिमा उल्लेखनीय योगदान रहेको थियो । यो युग प्राचीन सभ्यताहरूको उत्कर्षकाल रहेको थियो । दर्शन, राजनीति, कला, विज्ञान, गणित, साहित्य, धर्म आदि क्षेत्रको उल्लेखनीय विकास यस युगमा भएको थियो । यस युगमा राज्य व्यवस्था, प्रशासन, कर प्रणाली, व्यापार, धार्मिक संस्थाहरूको विकाससमेत उल्लेखनीय भएको थियो (Chatfield, सन् 1977) । निम्नानुसार यस युगका केही सभ्यताहरूमा लेखापालनको विकासलाई प्रस्तुत गरिएको छ ।

क. युनान र रोमन सभ्यता

युनानी र रोमन सभ्यताहरूमा कर सङ्कलन, सार्वजनिक निर्माण खर्च र सेनाको खर्चको हिसाबकिताब राख्ने गरिन्थ्यो । उक्त सभ्यतामा सार्वजनिक बजेट प्रणालीको सुरुवात समेत भएको पाइन्छ । ति सभ्यतामा लेखा अभिलेख सार्वजनिक जिम्मेवारी र पारदर्शिताको माध्यम थिए, जसले राजासँगै नागरिकलाई पनि वित्तीय अवस्थाबारे जानकारी दिन्थ्यो । सैनिक, सडक, पुल र अन्य सार्वजनिक निर्माणमा खर्च नियमन गर्न लेखाप्रणाली अनिवार्य साधनको रूपमा विकास भएको थियो (Chatfield, सन् 1977) ।

ख. बेबिलोन र हिब्रुहरू

बेबिलोन र हिब्रुहरूले ऋण र क्रेडिटको अनुबन्ध लेखनको सुरुवात गरेका थिए । वित्तीय सम्झौताको सुरुवातसमेत त्यहीबाट भएको पाइन्छ (Mattessich, सन् 2000) ।

शास्त्रीय युगका युनान रोमन, बेबिलोन र हिब्रु सभ्यताहरूमा विकसित कर प्रशासन, सार्वजनिक खर्च व्यवस्थापन र ऋणक्रेडिट अभिलेखीकरणले सरकारी लेखाप्रणालीका आधारभूत तत्वहरूको ऐतिहासिक विकासलाई स्पष्ट पार्छ । यी सभ्यताहरूमा बजेट प्रणाली, वित्तीय सम्झौता र अभिलेख व्यवस्थापनका अभ्यासहरूले आधुनिक राज्यले अपनाउने लेखा सिद्धान्तहरूको प्रारम्भिक स्वरूप देखाउँछन् (Chatfield, सन् 1977) । यस्तो वैश्विक विकासको अवलोकनले नेपालका प्राचीन समयमा रहेको कर प्रणाली, अभिलेख राख्ने अभ्यास र आर्थिक प्रशासनका आधारहरू बुझ्न सैद्धान्तिक ढाँचा प्रदान गर्छ । त्यसैले शास्त्रीय युगको लेखाप्रणाली समीक्षा नेपालका प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको अन्तर, निरन्तरता र विकासक्रम पहिचान गर्न महत्त्वपूर्ण पूर्वाधार बनेको छ ।

इ. मध्ययुग (५००-१४०० ई.)

मध्ययुग भन्नाले लगभग ५०० देखि १४०० ईस्वीसम्मको कालखण्डलाई जनाउँछ, जुन समय युरोपको इतिहासमा प्राचीनकाल र आधुनिककालको बिचको अन्तरिम युग थियो । यसलाई 'मिडिएवल पिरियड' पनि भन्ने गरिन्छ । यस युगमा धार्मिक संस्था, सामन्ती शासन व्यवस्था र व्यापारिक गतिविधिहरूले समाज र अर्थतन्त्रमा प्रभाव पारेको थियो । मध्ययुगमा व्यापार र अर्थतन्त्रको विस्तारसँगै लेखापालनको विकास भएको थियो । यसले व्यापारिक लेनदेन र राजस्व व्यवस्थापनमा प्रणालीगत सुधार ल्याएको थियो (Chatfield, सन् 1977) । मध्ययुगमा भएको लेखाप्रणालीको विकासलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ ।

क. इस्लामिक विश्व

प्रीचन समयका व्यापारीहरूले कारोबारको हिसाबकिताबका लागि व्यापार लेखाप्रणालीको विकास गरेका थिए। 'Hisab' र 'Kitab' जस्ता लेखा पुस्तिकाहरूको प्रयोग त्यस समयमा विकास भएको पाइन्छ। त्यस समयमा लेखाप्रणालीले केवल लेनदेनको अभिलेख राख्ने मात्र नभई नाफा, घाटा र वस्तुको मूल्याङ्कनमा पनि सहयोग पुऱ्याउँदथ्यो। त्यस समयमा व्यापारीहरूले व्यवसाय व्यवस्थापन र वित्तीय निर्णयका लागि हिसाबकिताब राख्न अनिवार्य ठानेका थिए (Gleeson-White, सन् 2011)।

ख. युरोप (इटाली)

लुका पेसिओलीले सन् १४९४ मा 'Summa de Arithmetica' नामक पुस्तकमा पहिलो पटक दोहोरो लेखाप्रणाली (Double Entry Bookkeeping) को औपचारिक रूपमा उल्लेख गरेका थिए, जसमा 'Debits' र 'Credits' को सिद्धान्त स्पष्ट रूपमा परिभाषित गरिएको थियो। यस ऐतिहासिक योगदानका कारण उनलाई 'आधुनिक लेखापालनका पिता' (Father of Modern Accounting) को रूपमा चिनिन्छ (Chatfield, सन् 1977)।

उल्लिखित मध्ययुगको समीक्षा गर्दा इस्लामिक व्यापारीहरूले 'Hisab' र 'Kitab' प्रयोग गरेर व्यापार लेखाप्रणाली विकास गरे भने युरोपमा लुका पेसिओलीले दोहोरो लेखाप्रणाली प्रस्तुत गरे। यी अभ्यासहरूले धार्मिक, राजनीतिक र व्यापारिक आवश्यकतासँग जोडिएको लेखाप्रणालीको विकास देखाउँछन्। मध्ययुगको संरचनात्मक र व्यावसायिक लेखाप्रणालीको अध्ययनले नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा देखिने व्यवस्थापन र अभिलेख प्रणालीको निरन्तरता बुझ्न मद्दत गर्दछ।

उ. औद्योगिक क्रान्ति (१७५०-१९०० ई.)

युरोपलगायतका भूभागमा ठूला उद्योग र कम्पनीहरू खुल्न थालेका थिए। जसले गर्दा खर्च, नाफा घाटाको विस्तृत हिसाब आवश्यकता पर्न थालेको थियो। जसले गर्दा वित्तीय विवरणहरू (Balance Sheet, Profit and Loss) बनाउने कार्यको थालनी भएको थियो। लेखाप्रणालीको तिव्रतर विकासले लेखा पेशालाई व्यावसायिक स्वरूप प्रदान गर्यो (Edwards, सन् 1989)।

ऊ. बिसौं शताब्दी (१९००-२०००)

बिसौं शताब्दीमा लेखाप्रणालीलाई व्यवस्थित बनाउन, एकरूपता कायम गर्न विभिन्न लेखा नियम र मापदण्डहरू (Accounting Standards) हरूको विकास गरिएको थियो। यस समयमा

लेखासम्बन्धी मापदण्ड GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) को विकास गरियो (Alexander, D., & Nobes, C. 2007) । त्यस समयमा लेखासम्बन्धी ठूला ठूला कम्पनीहरू खोल्नुका साथै लेखा प्रविधि (Accounting Technology) को विकास समेत भएको थियो । Calculator, Computerized Accounting Software (जस्तै Tally, QuickBooks) को विकास यसै शताब्दीमा भएको थियो (Needles, Powers & Crosson, सन् 2011) ।

ए. एकाइसौं शताब्दी (२००० पछि)- डिजिटल युग

एकाइसौं शताब्दीमा विश्वमा धेरै किसिमका परिवर्तनहरू भएका छन् । विभिन्न क्षेत्रमा नयाँ नयाँ खोज परिवर्तनहरू भएको पाइन्छ । एकाइसौं शताब्दीमा लेखाप्रणालीमा विकास भएका प्रविधिहरूलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ । यस युगमा Cloud Accounting, AI & Automatio, Blockchain, IFRS जस्ता उन्नत प्रविधिको विकास भएको पाइन्छ (Warren, Reeve & Duchac, सन् 2016) ।

क. Cloud Accounting

लेखापालनको आधुनिक युगमा एक महत्वपूर्ण प्रविधिगत विकासको रूपमा Cloud Accounting रहेको छ । यसप्रकारको प्रविधिको विकासले लेखा सफ्टवेयरहरू अनलाइन चलन थालेका छन् । यी परिवर्तनहरू लेखापालनको क्षेत्रमा उल्लेखनीय प्रविधिगत प्रगति हुन् । विशेष गरी क्लाउड आधारित लेखा सफ्टवेयरहरूजस्तै Xero, Zoho Books, QuickBooks Online आदिको प्रयोग व्यापक हुँदै गएको छ । यस प्रविधिको विकासले लेखामा पहुँच, डाटा स्वचालन र वास्तविक समयमा प्रतिवेदन गर्ने सुविधा भएको छ । यसले लेखापालनलाई अझ छरितो, सुलभ बनाएको छ (Warren, Reeve & Duchac, सन् 2016) ।

ख. AI र Automation

खातापाता आफैँ अद्यावधिक हुने, रिपोर्ट आफैँ बन्ने भएका छन् । लेखाप्रणालीमा कृत्रीम वौद्धिकताको प्रयोग हुन थालेको छ (Warren, Reeve & Duchac, सन् 2016) ।

ग. Blockchain Accounting

लेखाप्रणालीको क्षेत्रमा Cryptocurrency र Blockchain जस्ता प्रविधिको विकास भएको छ । यी प्रविधिले लेखाप्रणालीको पारदर्शिता, सुरक्षा र वास्तविक समयमा लेनदेन ट्र्याक गर्न सक्ने क्षमता बढाएको छ । यसले वित्तीय अभिलेख व्यवस्थापन र अडिट प्रक्रियामा नयाँ दृष्टिकोण र आधुनिक उपकरणहरूको प्रयोगको अवसर प्रदान गरेको छ (Dai & Vasarhelyi, सन् 2017) ।

घ. IFRS (International Financial Reporting Standards)

विश्वव्यापीरूपमा लेखा प्रतिवेदनसम्बन्धी नियमहरूको विकास भएको छ । अन्तर्राष्ट्रिय वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्डहरूको विकास गरिएको छ । जसले वित्तीय प्रतिवेदनमा अन्तर्राष्ट्रिय रूपमा एकरूपता कायम गर्न सघाउ पुऱ्याएको छ (Camfferman & Zeff, सन् 2015) ।

औद्योगिक क्रान्तिदेखि बिसौ र एकाइसौ शताब्दीमा लेखाप्रणालीको व्यावसायिक, प्रविधिगत र मापदण्डगत विकासले समयक्रमसँगै सरकारी र संस्थागत लेखाप्रणाली कसरी विकसित हुँदै गयो भन्ने कुरा देखाएको छ । यसले प्राचीन हिसाबकिताबदेखि आधुनिक डिजिटल प्रणालीसम्मको रूपान्तरण र सुधारलाई बुझ्न मद्दत गर्छ, जसले नेपालको प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको तुलनात्मक अध्ययनलाई सान्दर्भिक आधार प्रदान गर्दछ ।

अ. आधुनिक लेखाप्रणालीको विकासको समीक्षा

लेखाप्रणालीको क्षेत्रमा सन् १४९४ मा लुका पेसिओलीले Double Entry Bookkeeping को विधि 'Summa de Arithamatica' पुस्तकमा उल्लेख गरेपछि लेखाप्रणालीमा आधुनिकताको प्रवेश भएको हो (Chatfield, सन् 1977) । आधुनिक लेखाप्रणालीको सम्बन्धमा निम्नानुसार उल्लेख गरिएको छ ।

क. दोहोरो प्रविष्टि (डबल इन्ट्री) प्रणालीको आविष्कार (१५ औं शताब्दी)

सन् १४९४ मा लुका पेसिओली (Luca Pacioli) नामक इटालियन गणितज्ञले Double Entry Bookkeeping को विधि 'Summa de Arithamatica' पुस्तकमा उल्लेख गरे । यो प्रणालीमा प्रत्येक कारोबारलाई डेबिट (लेन) र क्रेडिट (देन) दुबै रूपमा लेखिन्छ । यसमा आर्थिक कारोबारको दुबै पक्षको अवस्था स्पष्ट देखिनुका साथै गल्तीसमेत कम हुन्छ ।

डबल इन्ट्री = आधुनिक लेखाप्रणालीको पहिलो आधारशिला

(Chatfield, सन् 1977)

ख. व्यापार र बैंकिङको विस्तार (१६ औं - १८ औं शताब्दी)

यूरोपमा व्यापार बढ्न थालेपछि ठूला कम्पनी र बैंकहरू खुल्न थाले । East India Company, Dutch East India Company जस्ता संस्थाहरूले लेखाप्रणालीलाई अझ व्यवस्थित बनाउदै लगे । बैंकहरूले ऋण, ब्याज, लगानी आदिको हिसाब राख्न लेखाप्रणालीलाई आधुनिक बनाउन थालेका थिए (Baskin, & Miranti, सन् 1997) ।

ग. औद्योगिक क्रान्ति र लेखाप्रणालीमा परिवर्तन (१८ औं शताब्दी)

युरोपमा भएको औद्योगिक क्रान्तिले कारखाना र उद्योगहरू वृहतस्तरमा खुल्न थाले । जसले व्यापक मात्रामा उत्पादन गर्न थाले र खर्च पनि सोही अनुसार बढ्न थाल्यो । कम्पनीहरूले कच्चा पदार्थको लागत, उत्पादन लागत, नाफा घाटा आदि छुट्टाछुट्टै हिसाब गर्न थाले । जसले गर्दा Cost Accounting र Management Accounting जस्ता नयाँ लेखाप्रणालीका धाराहरूको विकास सुरु भयो । लेखाप्रणाली कारखाना/उद्योग सञ्चालनको अनिवार्य अङ्गजस्तै बन्न थालेको थियो (Edwards & Newell, सन् 1991) ।

घ. लेखा मापदण्ड र नियमहरूको विकास (१९औं - २० औं शताब्दी)

विश्वव्यापी रूपमा व्यवसाय र सेयर बजार बिस्तार हुन थालेपछि लेखाप्रणालीमा एक रूपता ल्याउनुपर्ने आवश्यक बढ्दै गयो । त्यसैपश्चात लेखापालनमा सर्वमान्य नियमहरूको विकास गर्दै GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) स्थापना गरियो, जसलाई अमेरिकालगायत विभिन्न देशहरूले स्वीकार गरे । यसैक्रममा लेखाप्रणालीलाई एकरूपता प्रदान गर्न अन्तर्राष्ट्रिय वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्ड (International Financial Reporting Standards, IFRS) को विकास गरी व्यवहारमा ल्याइयो । यसले गर्दा Financial Statements (Balance Sheet, Profit & Loss Account आदि) तयार गर्नका लागि स्पष्ट र अन्तर्राष्ट्रिय रूपमा मान्य मापदण्डहरू विकास भए र यसैको आधारमा लेखा प्रतिवेदनहरू तयार हुन थाले (Nobes & Parker, सन् 2020) ।

ङ. लेखा प्रविधिमा क्रान्ति (२० औं शताब्दीको अन्त्यतिर)

लेखाप्रणालीको क्षेत्रमा बिसौं शताब्दीमा क्रान्तिकारी परिवर्तनहरू भएका छन् । लेखाप्रणालीसम्बन्धी विभिन्न कम्प्युटर र सफ्टवेयरहरूको विकास भएको छ । Tally, QuickBooks, SAP जस्ता सफ्टवेयरले हिसाबकिताब सजिलो बनाएको छ । यस्ता किसिमका सफ्टवेयर लेखापालनमा समयको मात्र बचत नभई गल्तीसमेत कम हुन थालेको छ (Romney & Steinbart, सन् 2017) ।

च. डिजिटल र क्लाउड लेखाप्रणाली (२१ औं शताब्दी)

यस समयमा लेखाप्रणालीको क्षेत्रमा विभिन्न प्रविधिको विकास भयो, जसले गर्दा लेखाप्रणाली अनलाइनमा चलन थालेको छ । Cloud Accounting (जस्तै Xero, Zoho Books) ले कुनै पनि ठाउँबाट खातापाता हेर्न सकिने सुविधा प्रदान गरेको छ । रिपोर्टिङ, ट्याक्स फाइलिङ,

बिलिड आदि सबै डिजिटल हुँदै गएको छ । यसैक्रममा Blockchain Accounting पनि विकास हुँदैछ, जस मार्फत भविष्यमा सुरक्षित, छिटो र पारदर्शी लेखाप्रणाली सम्भव हुनेछ (Dai & Vasarhelyi, सन् 2017) ।

उल्लिखित आधुनिक लेखाप्रणालीको समीक्षा गर्दा प्राचीन युगमा लेखाप्रणाली मुख्यतः अन्न, पशु र करको हिसाब राख्ने साधनको रूपमा प्रयोग हुने गर्दथ्यो भने शास्त्रीय र मध्ययुगमा यसले व्यापार, बैंकिङ र सार्वजनिक बजेट व्यवस्थापनमा योगदान पुऱ्यायो । आधुनिक युगमा लुका पेसिओलीको डबल इन्ट्री प्रणालीले लेखाप्रणालीलाई वैज्ञानिक र व्यवस्थित आधार प्रदान गर्‍यो । औद्योगिक क्रान्ति र व्यापारिक विस्तारले लागत, नाफा घाटा र व्यवस्थापकीय लेखाप्रणाली (Cost & Management Accounting) को विकास सम्भव बनायो । बिसौ शताब्दीमा GAAP र IFRS जस्ता मापदण्डले लेखाप्रणालीलाई एकरूपता र अन्तर्राष्ट्रिय मान्यता प्रदान गर्‍यो । डिजिटल र क्लाउड प्रविधिको विकासले लेखाप्रणालीलाई छरितो, सजिलो र वास्तविक समयमा पहुँचयोग्य बनाएको छ । यसरी प्राचीनदेखि आधुनिक लेखाप्रणालीको विकासको अध्ययनले नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीमा समयक्रमसँगै आएको परिवर्तन र सुधारको मूल्याङ्कन गर्न आधार तयार गर्दछ ।

आ. प्राचीन लेखाप्रणालीको ठाउँमा आधुनिक लेखाप्रणालीको आवश्यकता

आजको समयमा प्रयोग भएको लेखाप्रणाली एकैपटक अहिलेको स्वरूपमा विकसित भएको होइन । विभिन्न कालखण्डमा लेखाप्रणालीका क्षेत्रमा धेरै किसिमका परिवर्तनहरू हुँदै आएको अवस्थामा लेखाप्रणाली आइपुगेको हो । आजको जटिल आर्थिक संरचना, विश्वव्यापी व्यापार र वित्तीय कारोबारको द्रुत गतिले पारम्परिक लेखाप्रणाली पर्याप्त नहुने अवस्था सिर्जना गरेको छ । साथै, प्रविधिको विकास र डिजिटल व्यवस्थापनले द्रुत, सही र पारदर्शी वित्तीय विवरणको आवश्यकता बढाएको छ । त्यसैले आधुनिक लेखाप्रणालीको आवश्यकता पर्नुका पछाडि निम्नानुसारका कारणहरू रहेका छन्-

क. व्यापार र कारोबारमा वृद्धि हुनु

प्राचीन लेखाप्रणाली (सुमेर, मिस्र आदि) सामान्यतः साना कारोबारहरूको लागि उपयुक्त रहेको थियो । खासगरी अन्नको हिसाब, कर सङ्कलन वा भण्डारण व्यवस्थापनको अभिलेख राख्न उपयोगि रहेको थियो । तर जब व्यापार, उद्योग र बैंकहरूको विकास हुँदै गयो, लेखाप्रणालीमा स्पष्टता, समन्वय र उत्तरदायित्व आवश्यक पर्न थाल्यो । साना चिह्नहरू वा टोकनहरूद्वारा लेनदेन व्यवस्थापन

गर्न कठिन हुँदै गएकाले, ठूला कारोबारी प्रयोजनका लागि व्यवस्थित लेखाप्रणालीको आवश्यकता महसुस हुन थाल्यो (Chatfield, सन् 1977) ।

ख. सम्पत्ति र ऋण जटिल हुँदै जानु

प्राचीन समयमा सामानको सट्टापट्टा (Barter System) गर्ने प्रचलन रहेको थियो । पछि पैसा, ऋण, व्याज, लगानीजस्ता जटिल आर्थिक कारोबार हुन थाले । पुराना हिसाब राख्ने तरिकाले यस्तो जटिलता व्यवस्थापन गर्न नसक्ने भयो । लेखापालनमा सही हिसाबकिताब र पारदर्शिता आवश्यक बन्न थाल्यो (Chatfield, सन् 1977) ।

ग. सरकारी कर र सार्वजनिक खर्च बढ्नु

राज्य सरकारहरूले ठूला-ठूला आयोजनाहरू (पुल, बाटो, भवन) निर्माण गर्न थाले । जसले गर्दा त्यस्ता कारोबारहरूको पारदर्शी र ठोस हिसाबकिताब आवश्यक भयो । यस किसिमको कारोबारको लागि पुराना मौखिक वा सामान्य लेखाजोखा गर्ने लेखाप्रणाली पर्याप्त भएनन् । त्यसपछि व्यवस्थित बजेट र लेखा प्रतिवेदन प्रणाली आवश्यक बन्दै गयो । प्राचीन समयमा मानिसहरू बिच विश्वासमा कमि हुन थाल्यो । तर व्यापार र सम्पत्ति बढेसँगै गल्ती, ठगी र भ्रष्टाचार हुन थाले । त्यसपछि उपयुक्त लेखाप्रणालीको अभावमा हिसाबकिताबमा त्रुटिहरू हुन थाले । आधुनिक लेखाप्रणाली (डबल इन्ट्रीजस्ता प्रणाली) ले गल्ती र ठगी रोक्न मद्दत पुऱ्यायो (Chatfield, सन् 1977) ।

घ. वैश्विक कारोबार सुरु हुनु

समयक्रमसँगै विभिन्न देशहरू बिच व्यापार (International Trade) हुन थाल्यो । सबैले एउटै किसिमको हिसाब प्रणाली नअपनाए अविश्वास र भ्रम हुने स्थितिको विकास भयो । प्राचीन समयमा विकास भएका भिन्न-भिन्न लेखा तरिकाले काम गर्न अपठ्यारो हुँदै गयो । त्यसैले अन्तर्राष्ट्रिय वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्ड (IFRS) जस्ता नियमहरू आवश्यक परे (Chatfield, सन् 1977) ।

आधुनिक लेखाप्रणालीको आवश्यकता प्राचीन प्रणालीमा रहेका सीमितताहरू र व्यापार, बैंकिङ, सरकारी खर्च तथा वित्तीय जटिलताबाट उत्पन्न भएको हो । व्यापार र सम्पत्ति बढेसँगै व्यवस्थित हिसाबकिताब, पारदर्शिता र जवाफदेहिताको आवश्यकता महसुस भयो (Chatfield, सन् 1977) । यसले डबल इन्ट्री प्रणाली, वित्तीय मापदण्ड (GAAP, IFRS) र डिजिटल लेखाप्रणालीजस्ता आधुनिक विधिहरूको विकासलाई प्रेरित गर्‍यो । यस आधारमा प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणाली बिचको अन्तर, सुधारको आवश्यकता र प्रविधिगत विकासलाई विश्लेषण

गर्न सम्भव भएको छ । परिणामस्वरूप, लेखाप्रणालीको आवश्यकता अध्ययनले नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली विकासको विश्लेषणमा वैज्ञानिक र व्यवस्थित दृष्टिकोण प्रदान गरेको छ ।

इ. प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणालीमा भिन्नता

प्राचीन समयदेखि वर्तमानसम्ममा लेखाप्रणालीका विधि, क्षेत्रजस्ता धेरै विषयमा विभिन्न किसिमका परिवर्तनहरू भएका छन् । जसले गर्दा प्राचीन तथा आधुनिक लेखाप्रणालीको बिचमा विभिन्न भिन्नताहरू देख्न सकिन्छ । प्राचीन र आधुनिक समयको लेखाप्रणालीको भिन्नतालाई निम्नानुसार तालिका २.२ मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

तालिका २.२ : प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणालीमा भिन्नता

क्षेत्र	प्राचीन लेखाप्रणाली	आधुनिक लेखाप्रणाली
उद्देश्य	साधारण हिसाबकिताब (कर, अन्न, सम्पत्ति) राख्ने	जटिल आर्थिक कारोबार व्यवस्थापन गर्ने
प्रणाली	मौखिक, चित्र वा साधारण चिन्ह प्रयोग	डबल इन्ट्री, स्पष्ट नियम र मापदण्ड
दायरा	सीमित कारोबार वा सरकारसम्म	विश्वव्यापी कारोबार र बहुराष्ट्रिय कम्पनीसम्म
संसाधन	म्यानुअल लेखाजोखा (हातले लेखिएको)	कम्प्युटर, सफ्टवेयर र डिजिटल सिस्टम
सत्यापन	विश्वासमा आधारित	प्रमाणित लेखापरीक्षण(Audit) प्रणाली
गल्ती/ठगी संभावना	बढी	न्यून (नियमित परीक्षण र नियन्त्रण)
प्रतिवेदन	सीमित व्यक्तिलाई जानकारी दिने, अन्तर्राष्ट्रिय स्वीकृति थिएन	सार्वजनिक र पारदर्शी प्रतिवेदन (Financial Reports), IFRS, GAAP जस्ता अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड अनुसार
द्रुतता	ढिलो (हातले गर्ने)	छिटो (डिजिटल/क्लाउड प्रणाली)
विकासको आधार	आवश्यकता अनुसार हिसाब	वैज्ञानिक र व्यावसायिक विधिमा आधारित

स्रोत : शोधार्थी, २०८२

उल्लिखित तालिका अनुसार प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणालीका उद्देश्य, प्रणाली, प्रविधि, प्रतिवेदनलगायतका विषयहरूमा भएको परिवर्तनलाई स्पष्ट रूपमा देख्न सकिन्छ ।

२.२.२ लेखा, लेखाप्रणाली र सरकारी लेखाप्रणालीको परिचय

कारोबार भएको व्यहोरा देखिने गरी प्रचलित कानूनबमोजिम राखिने प्रारम्भिक प्रविष्टिको गोश्वारा भौचर र सो आधारमा तयार गरिने अभिलेख, खाता, किताब आदि र सो कारोबारलाई प्रमाणित वा सम्पुष्टि गर्ने प्रमाण, कागजात र सोको आधारमा तयार गरिने वित्तीय विवरण तथा प्रतिवेदनका साथै विद्युतीय माध्यमबाट राखिएको अभिलेख वा कारोबारलाई प्रमाणित गर्ने विद्युतीय अभिलेखलाई लेखा भनिन्छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६) ।

आर्थिक कारोबार भएको व्यहोरा देखिने गरी कानूनबमोजिम राखिने अभिलेख, खाता, किताब वा अन्य कागजपत्रका साथै विद्युतीय माध्यमबाट राखिएको अभिलेख वा कारोबारलाई प्रमाणित गर्ने विद्युतीय अभिलेखलाई समेत लेखाले जनाउँछ (लेखापरीक्षण ऐन, २०७५) ।

संस्थाका आर्थिक, मौद्रिक, कारोबारहरू, घटनाहरूलाई मौद्रिक रूपमा व्यक्त गरी अभिलेख राख्ने तथा वर्गीकरण गर्ने, विभिन्न विषयवस्तुसँग सम्बन्धित कारोबारहरूलाई सङ्क्षेपीकरण, विश्लेषण र व्याख्या गर्ने कला र विधि नै लेखाप्रणालीको हो (शर्मा, २०५९) ।

सूचना प्राप्त गर्ने उद्देश्यले एक समयमा डाटा सञ्चालन गरेर साझा लक्ष्य वा लक्ष्यहरू खोज्ने प्रक्रिया र योजनाको गतिविधि बनाउने तत्वहरूको समूह, जुन मूलतः सरकार र यसका बाह्य पक्ष बिच भएको सरकारी लेनदेनको लेखाङ्कन, विश्लेषण, सङ्क्षेपीकरण र प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित रहेको लेखाप्रणाली नै सरकारी लेखाप्रणाली हो । नगदप्रवाह लेखा (सरकारी लेखा, नगदप्रवाह लेखा हो, नाफामुखी लेखा होइन) यसको हालको उत्पत्ति सन् १९२९-३० मा भएको हो, जुन संयुक्त राज्य अमेरिकामा भएको महान् मन्दीको अवधिमा भएको थियो । यो करदाताहरूलाई लेखा अभिलेखबाट खिचिएको वित्तीय विवरणद्वारा दिएको वित्तीय जानकारीको खुलासाको अवधारणासँग सम्बन्धित रहेको छ (kekade, सन् 1983) ।

राज्यका तर्फबाट गरिएको सबै किसिमका आम्दानी तथा खर्चको हरहिसाब क्रमबद्ध, नियमित र व्यवस्थित तबरले अभिलेख गर्ने जस अन्तर्गत आर्थिक कारोबारहरूको अभिलेख गर्ने, कारोबारहरूलाई विभिन्न शीर्षकहरूमा वर्गीकरण गर्ने, सङ्क्षेपीकरण गर्ने, आवधिक आर्थिक विवरण तथा प्रतिवेदन तयार गरी लेखापरीक्षण गराउने, लेखापरीक्षण प्रतिवेदन अनुमोदन गर्ने गराउने र देखिएका कैफियतहरू सम्परीक्षण गर्ने विषयहरू सरकारी लेखाप्रणालीभित्रपर्दछन् (भुषाल र विष्ट, २०७६) ।

सरकारका आर्थिक क्रियाकलापसँग सम्बन्धित कारोबारको पहिचान गर्ने, मापन गर्ने, अभिलेखाङ्कन गरी सारांश निकाली विश्लेषण गर्दै प्रतिवेदन सञ्चार गर्नेसम्मका समग्र प्रक्रियालाई सरकारी लेखाप्रणालीले समेटेको हुन्छ । सरकारी लेखा, नेपालको संविधानको धारा २४१ को उपधारा (४) अनुसार सङ्घीय कानूनबमोजिम महालेखापरीक्षकले तोकेको ढाँचामा राखिने र सो अनुरूप स्वीकृत लेखा ढाँचामा बजेट अनुसार खर्च गरी सोको निकास र खर्च गरी प्रतिवेदन गर्ने, राजस्व, ऋण एवम् अनुदानको लेखाङ्कन एवम् प्रतिवेदन गर्ने गरिन्छ । मुख्यतः आम्दानी, खर्च, सम्पत्ति एवम् दायित्वको अभिलेख राख्ने, वित्तीय विवरण तयारी गर्ने तथा वित्तीय उत्तरदायित्व वहन गर्नुपर्ने समेत तीन पक्षहरू सरकारी लेखाप्रणाली अन्तर्गत समावेश भएका हुन्छन् (पन्थी, २०७८) ।

लेखा र लेखाप्रणालीको परिभाषाले राज्यका आम्दानी, खर्च, सम्पत्ति र दायित्वको अभिलेख राख्ने तथा वित्तीय प्रतिवेदन तयार गर्ने प्रक्रिया प्राचीन र आधुनिक व्यवस्था बिचको भिन्नतालाई स्पष्ट पार्छ । विद्युतीय अभिलेख र कानुनी प्रचलनको समावेशले प्रणालीमा आएको सुधार र आधुनिकरण देखाउँछ । यसले शोधशीर्षक अनुसार तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकता र औचित्य उजागर गर्दै सरकारको वित्तीय व्यवस्थापनमा समयक्रमसँग आएको परिवर्तनलाई व्याख्या गर्न मद्दत गर्दछ ।

२.२.३ सरकारी लेखाका सिद्धान्तहरू

प्राचीन लेखाप्रणालीका विभिन्न सिद्धान्तहरू धार्मिक, नैतिक, प्रशासनिक र व्यवहारिक मूल्यमा आधारित रहेको पाइन्छ ।

प्राचीन समयमा सरकारी लेखा विभिन्न सिद्धान्तहरूमा आधारित रहेको छ । धर्म र नीतिमा आधारित सिद्धान्तहरू (लेखापालन सत्य, धर्म र न्यायमा आधारित हुनुपर्ने मान्यता, कठोर नैतिक आचारणको व्यवस्था), उत्तरदायित्वको सिद्धान्त (कोषाध्यक्षले आम्दानी खर्चको विवरण राख्नुपर्ने, राजासमक्ष आयव्ययको विवरण पेश गर्नुपर्ने), नियमित लेखाजोखाको सिद्धान्त (निश्चित समयावधीको कारोबारको विवरण पेश गर्नुपर्ने, लेखापरीक्षण गर्नुपर्ने), स्वीकृति र प्रमाणिकरणको सिद्धान्त (खर्चको स्वीकृति लिनुपर्ने), आचरण शुद्धताको सिद्धान्त (जानिजानी गलत वा दोहोरो लेखा राख्न नहुने, सत्य विवरणमात्र उल्लेख गर्नुपर्ने), लेखाङ्कन अवधिको, पारदर्शिताको, कानून परिपालनाको सिद्धान्तजस्ता सिद्धान्तहरूको अनुसरण गरी आर्थिक कारोबारहरूको लेखाङ्कन प्रतिवेदन हुने गरेको विषय कौटिलीय अर्थशास्त्रमा पाइन्छ (चाणक्य, अनु. अर्याल, २०२४) ।

नेपालमा नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडिसम्म आर्थिक कारोबारहरूको सामान्य टिपोटको आधारमा अभिलेख राखिने, कारोबारको अभिलेख स्थानीय ज्ञान, सीप, धर्म परम्पराका आधारमा राखिने (लेखापालनसम्बन्धी नियमको अभाव), कारोबारको लेखापालनमा एकोहोरो प्रविष्टिको सिद्धान्त, कारोबारको प्रतिवेदन सार्वजनिक गर्नु नपर्ने (पारदर्शिताको अभाव), वचतको सिद्धान्त (आम्दानी बढाउने खर्च घटाउने) प्रचलनमा रहेका थिए (कार्की, २०६३)

नेपाल सरकारको वर्तमान लेखाप्रणालीको सिद्धान्तलाई नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, मा उल्लेख गरिएको छ । ती सिद्धान्तहरू निम्नानुसार रहेका छन् ।

- क) प्रचलित कानून परिपालनको सिद्धान्त : लेखाप्रणालीसम्बन्धी ऐनकानूनको निर्माण भएको,
- ख) कानुनी सर्वोच्चताको सिद्धान्त : लेखापालनमा कानूनलाई नै सर्वोपरी मानिएको,
- ग) सरकारी कोष लेखाङ्कनको सिद्धान्त : सञ्चित र अन्य सरकारी कोषको लेखाङ्कनको व्यवस्था,
- घ) बजेट नियन्त्रणको सिद्धान्त : लेखाप्रणाली मार्फत बजेटको सीमा नाघ्न नदिने व्यवस्था गरिएको,
- ङ) दोहोरो लेखाप्रणालीमा आधारित सिद्धान्त : प्रत्येक कारोबारको दोहोरो प्रविष्टि हुने, डेबिट क्रेडिट,

(नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३, पृ. १५)

प्राचीन सरकारी लेखाप्रणाली धार्मिक, नैतिक, प्रशासनिक र व्यवहारिक सिद्धान्तमा आधारित रहेको पाइन्छ, जसमा उत्तरदायित्व, नियमित लेखाजोखा, स्वीकृति, पारदर्शिता र आचरण शुद्धताको सिद्धान्त समावेश थिए (चाणक्य, अनु. अर्याल, २०२४) । नयाँ सेस्ता प्रणाली लागुहुनुभन्दा अगाडि स्थानीय ज्ञान, धर्म, परम्परा र व्यक्तिगत सीपमा आधारित अभिलेख प्रणाली प्रचलित थियो, जसमा पारदर्शिताको कमी र वचतको सिद्धान्त देखिन्थ्यो (कार्की, २०६३) । आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा कानून परिपालन, कानुनी सर्वोच्चता, बजेट नियन्त्रण, सरकारी कोष लेखाङ्कन र दोहोरो लेखाप्रणालीजस्ता व्यवस्थित सिद्धान्त लागु भएका छन् (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) । यसले प्राचीन र आधुनिक सरकारी प्रणाली बिचको आधारभूत सिद्धान्तगत फरक र समयक्रमसँग आएको सुधार स्पष्ट पाउँ तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकता पुष्टि गर्दछ ।

२.२.४ सरकारी लेखाका उद्देश्यहरू

प्राचीन समयमा सम्झनाको लागि कारोबारको अभिलेख राख्ने (शुक्रनीति), आर्थिक घटना वा कारोबारको अभिलेख गरी भूल वा भ्रम हटाउने (शुक्रनीति), खेतीपाती तथा पशुवृद्धिको अभिलेख राख्ने (घिमिरे, २०४४), राज्यको आयव्यय तथा मौज्जातको अवस्था थाहा पाउने, करको हिसाब गणना गर्ने, सरकारी कोषको अवस्था थाहा पाउने (कौटिलीय अर्थशास्त्र) जस्ता उद्देश्यले कारोबारको लेखा राख्ने गरिएको थियो (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)।

नेपालको प्राचीन समयमा धनसम्पत्ति, आम्दानी खर्चको अवस्था थाहा पाउन, कोषको अवस्था थाहा पाउन कारोबारको अभिलेख राख्ने गरिन्थ्यो। त्यस समयमा कारोबार सीमित हुने हुँदा लेखापालन पनि सामान्य टिपोटको आधारमा नै राख्ने गरिएको थियो (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९)

प्राचीन समयमा सरकारी लेखाप्रणालीका उद्देश्यहरूमा राजस्व सङ्कलन र व्यवस्थापन गर्नु, राजकीय सम्पत्तिको संरक्षण गर्नु (मन्दिर, खेतीपाती, जंगल, ढुंगेधारा, पाटी, पौवा आदि), स्रोत साधनको लेखाजोखा गरी अनावश्यक खर्च नियन्त्रण गर्नु, आम्दानी खर्चको अभिलेख राख्नु, राज्यकोषलाई सुदृढ बनाउनुजस्ता रहेका थिए (कार्की, २०६३)।

सरकारी लेखाको प्रमुख उद्देश्य समग्र वित्तीय अनुशासन कायम गराउन सहयोग पुऱ्याउनु भए तापनि वर्तमानमा अन्य उद्देश्यहरू निम्न रहेका छन्।

- क) सरकारी आर्थिक कारोबारको लेखा राख्नु : आम्दानी, खर्च, सम्पत्ति, दायित्व
- ख) बजेटद्वारा निर्धारित सीमा नाघ्न नदिनु : खर्च गर्दा विनियोजित बजेट नाघ्न नदिनु,
- ग) सरकारी कोषहरूको यथार्थ स्थिति जानकारी गराउनु : कोषको अभिलेख र प्रतिवेदन,
- घ) जिन्सी सामानको व्यवस्थापन र नियन्त्रण गर्न सहयोग गर्नु : जिन्सीको अभिलेख राख्ने,
- ङ) लेखापरीक्षण कार्यलाई सरल र कम खर्चिलो बनाउनु : लेखापालन व्यवस्थित बनाइ बेरूजु न्यूनिकरण गरी लेखापरीक्षणलाई सरल र कम खर्चिलो बनाउने
- च) बजेट निर्माणका लागि आवश्यक सूचना उपलब्ध गराउनु : बजेटका लागि आवश्यक वित्तीय सूचना राजस्व, खर्च, ऋण, दायित्वजस्ता सूचना उपलब्ध गराउने
(नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३, पृ. १४)

प्राचीन समयमा सरकारी लेखाप्रणालीको उद्देश्य सम्झनाको लागि कारोबारको अभिलेख राख्ने, राज्यको आयव्यय र कोषको स्थिति थाहा पाउने, राजस्व सङ्कलन र सम्पत्तिको संरक्षण गर्न केन्द्रित थियो। प्राचीन समयमा सीमित कारोबार र साधनका कारण अभिलेख सामान्य टिपोटको

आधारमा राखिन्थ्यो (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) । आधुनिक समयमा सरकारी लेखा आर्थिक कारोबारको व्यवस्थापन, बजेट नियन्त्रण, सरकारी कोषको यथार्थ स्थिति जानकारी, जिन्सी सामग्रीको नियन्त्रण र लेखापरीक्षणलाई सरल बनाउने उद्देश्यले व्यवस्थित गरिएको छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) । यसले दुवै लेखाप्रणाली बिचको उद्देश्यगत फरक र समयक्रमसँग आएको सुधार देखाउँदै तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकता पुष्टि गर्दछ ।

२.२.५ नेपाल सरकारको लेखाप्रणाली अन्तर्गतको विनियोजन लेखाप्रणाली

विनियोजन लेखाप्रणाली भनेको सरकारका आम्दानीका स्रोतहरूलाई निश्चित कार्य (शीर्षकहरू) हरूका लागि तोकिएको बजेट अनुसार खर्च गर्नु र त्यसको अभिलेख राख्नु हो ।

लिच्छविकालीन, मल्लकालीन समयमा विभिन्न स्रोतबाट संकलित आम्दानी मठ मन्दिरहरूको जीर्णोद्धार, हातहतियार तयार गर्ने, राजाको निजी खर्च तथा अन्य प्रशासनिक काममा खर्चहरू हुने गरेको थियो । त्यस समयमा आम्दानी पनि सीमित क्षेत्रबाट हुने तथा खर्च पनि सीमित नै हुने गरेको थियो । खर्चहरू सीमित शीर्षकमा मात्र विनियोजन हुने व्यवस्था शाहकालीन तथा राणाकालीन समयमा पनि प्रचलनमा रहेको थियो । त्यस समयमा खर्च सीमित गरी आम्दानी बढाउनलाई प्रोत्साहन गरिन्थ्यो । प्राचीन समयको लेखाप्रणाली खर्चभन्दा आयमा केन्द्रित भएको पाइन्छ (कार्की, २०६३) । प्राचीन समयमा विनियोजन लेखापालन सम्बन्धमा कुनै कानुन निर्माण भएको देखिदैन । शासकको इच्छानुसारका शीर्षकमा खर्च हुने परम्परा प्राचीन रहेको थियो । प्राचीन विनियोजन लेखाप्रणालीको विशेषतालाई निम्नानुसार उल्लेख गर्न सकिन्छ-

क. उद्देश्य अनुसार खर्चको वर्गीकरण : धार्मिक, प्रशासनिक, सामाजिक, सैन्य कार्यमा खर्च,

ख. गुठी मन्दिरको लागि छुट्टै सम्पत्तिको व्यवस्था,

ग. शासकहरूको इच्छा अनुसारको विनियोजन, विनियोजनका स्पष्ट नीतिनियम नरहेको,

घ. खर्च गर्नुभन्दा अगाडि अनुमति लिनुपर्ने व्यवस्था,

ड. एकल प्रविष्टिमा आधारित,

(कार्की, २०६३)

वर्तमानमा राज्यको उद्देश्य, दायित्व र नीतिको कार्यान्वयनको लागि सरकारको तीन तहको संरचना, तीनवटै तहको आर्थिक कार्यप्रणालीको व्यवस्था सहित आर्थिक कार्यविधिको व्यवस्थापन महालेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट हुने गरेको छ । नेपाल सरकारको गुठी रकमबाहेक सबैप्रकारको

आम्दानी सञ्चित कोषमा जम्मा हुने र सञ्चित कोष माथि व्ययभार हुने खर्च तथा संसदबाट स्वीकृत विनियोजन ऐनका आधारमा हुने खर्चसम्बन्धी आवश्यक व्यवस्था नेपालको संविधानले गरेको छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) ।

विनियोजन ऐनको तर्जुमामा अर्थ मन्त्रालयलाई जिम्मेवार रहेको हुन्छ । नगदमा आधारित दोहोरो स्वेस्ता प्रणाली नै नेपाल सरकारको विनियोजन स्वेस्ता प्रणाली हो । कारोबारको लेखा तथा प्रतिवेदनहरू महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत ढाँचामा राखिने र कारोबारको लेखा तथा प्रतिवेदनहरू विनियोजन ऐनमा उल्लिखित अनुदान सङ्केत, आधार शीर्षक, मूल शीर्षक, उप शीर्षकजस्ता खाता सूचीका आधारमा तयार गरिन्छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) ।

सरकारी लेखाप्रणालीभित्र एक प्रमुख प्रणालीको रूपमा विनियोजन लेखाप्रणाली रहेको हुन्छ । यसभित्र सरकारले गर्ने सबै प्रकारका चालु तथा पुँजीगत खर्चहरूको लेखा समावेश भएको हुन्छ । सार्वजनिक निर्माणसम्बन्धी, आयोजनागत, धरौटी, राजस्व र जिन्सी लेखाप्रणालीजस्ता लेखाप्रणाली विनियोजन लेखाप्रणालीको पूरक प्रणालीकारूपमा रहेका छन् । कार्यालय सञ्चालन, प्रशासनिक खर्च, चालु कार्यक्रमबाट गरिन्छ । एक वर्षभन्दा कम टिकाउ हुने जिन्सी मालसामानहरूमा हुने खर्चहरूलाई चालु खर्चको रूपमा राखिएको छ (अर्याल, २०६९) ।

सैद्धान्तिक दृष्टिले हेर्दा प्राचीन समयमा आम्दानी खर्चको विनियोजन व्यक्तिगत इच्छानुसार खर्च व्यवस्थापन, सीमित अभिलेख र पारदर्शिताको कमी देखिन्छ, जसले उत्तरदायित्व र लेखापरीक्षणको सिद्धान्तलाई पूर्णरूपमा समेट्न सकेन (कार्की, २०६३) । यसले धर्म, प्रशासन र सामाजिक आवश्यकतामा आधारित वर्गीकरणमा केन्द्रित प्रणालीको व्यवहारिक पक्ष देखाउँछ । आधुनिक समयमा भने संविधान, विनियोजन ऐन र दोहोरो स्वेस्ता लेखाप्रणालीमार्फत बजेट नियन्त्रण, पारदर्शिता, जिम्मेवारी र वित्तीय अनुशासन सुनिश्चित गर्ने सैद्धान्तिक आधारमा स्थापित गरेको छ । यस तुलनात्मक समीक्षाले प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणाली बिच सैद्धान्तिक संरचना, उद्देश्य र प्रक्रिया रहेको फरक स्पष्ट गर्दै शोधको आधार मजबुत बनाएको छ ।

२.२.६ नेपाल सरकारको लेखा नीति

प्राचीन लेखा नीति धर्मशास्त्र, अर्थशास्त्र र नीतिशास्त्रमा आधारित रहेको थियो । प्रत्येक आय स्रोत र खर्चलाई उद्देश्य अनुसार छुट्ट्याएर खर्च गर्ने उद्देश्यगत विनियोजन नीति रहेको थियो । लेखाको नियमित परीक्षण तथा लेखापालनमा संलग्न कर्मचारीहरूको कामको गुप्तचर लगाएर परीक्षण गर्ने

नीति समेत प्राचीन समयमा रहेको थियो । प्राचीन समयमा राज्य सञ्चालनको लागि जनताबाट करलगायतका विभिन्न आमदानीका शीर्षकहरूबाट नगद तथा जिन्सीको रूपमा आमदानी सङ्कलन गरी राज्यकोषमा जम्मा गर्ने गरिन्थ्यो । त्यसरी जम्मा भएको रकम विभिन्न खर्च शीर्षकहरूमा वर्गीकरण गरी खर्च गर्ने र त्यसरी भएको कारोबारको लेखा राख्ने नीति प्राचीन राज्य व्यवस्थामा रहेको थियो (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) ।

नेपालमा लिच्छवि, मल्लकालीन समयमा लेखा नीति परम्परागत तथा धार्मिक मान्यता, अभ्यासमा आधारित रहेको थियो । त्यस समयमा लेखापरीक्षण र लेखा राख्ने कार्यलाई धर्मसँग जोडेर हेरिन्थ्यो । त्यस समयमा झुटो लेखा राख्ने काम पाप ठानिन्थ्यो । लिच्छवि, मल्लकालीन समयमा जिन्सी र नगद दुवै किसिमको कर उठाउने नीति रहेको थियो । राणाकालमा 'जम्मा नजोड्नु, कच्चा नछोड्नु' भन्ने नीति प्रचलनमा रहेको थियो । खर्च घटाउने तथा आमदानी बढाउने नीति रहेको थियो । कोषको हिसाबकिताब राख्ने गरिए पनि जनताले थाहा नपाउने नीति राणाकालमा थियो (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

प्राचीन समयमा राज्यको लेखा नीति आधुनिक समयको लेखाप्रणालीकोजस्तै स्पष्ट लेखा कोड वा मापदण्डमा आधारित रहेको थिएन ।

वर्तमान समयमा नेपाल सरकारको लेखा नीतिको सम्बन्धमा नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३ मा निम्नानुसार उल्लेख भएको छ-

- क) केन्द्रीय निकायहरूले एकीकृत केन्द्रीय प्रतिवेदन तयार गर्नुपर्ने,
- ख) कारोबार मापनको आधार नगद हुने र यस आधारमा लेखाङ्कन गर्दा नगद प्राप्ति र भुक्तानी हुँदाका समयमा मात्र कारोबारको रूपमा लेखा राख्नुपर्ने,
- ग) सरकारी कारोबारको मापनको आधार नेपाली मुद्रामा (NPR) गर्नुपर्ने,
- घ) महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तयार गरी महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत ढाँचामा लेखा
- ङ) सम्पत्ति तथा जिन्सीको मूल्याङ्कन परल मूल्यमा आधारित हुने,
- च) ऋण तथा दायित्वको मापन नगद प्राप्तिमा आधारित हुने,
- छ) सरकारी लगानीको लेखाङ्कन लागत मूल्यमा गरिने,
- ज) प्रत्येक वर्षको श्रावण १ गतेदेखि आषाढ मासान्तसम्मको अबधिलाई एक आर्थिक वर्ष
- झ) पेस्कीलाई खर्चका रूपमा देखाइने,

(नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३, पृ.१५)

प्राचीन लेखा नीति धर्म, नैतिकता र परम्परामा आधारित रहेको देखिन्छ, जहाँ आयव्यय अभिलेख उद्देश्य अनुसार वर्गीकृत, गुप्त लेखापरीक्षणमा सीमित र पारदर्शितामा कमि देखिएको छ । आधुनिक समयमा नेपालको लेखा नीति स्पष्ट रूपमा ऐनकानूनमा आधारित, नगदमा आधारित मापन, दोहोरो प्रविष्टि प्रणाली, मूल्याङ्कन मापदण्ड र महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत ढाँचामा आधारित रहेको छ । तुलनात्मक दृष्टिले प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणाली बिच पारदर्शिता, जिम्मेवारी, लेखा संरचना र वित्तीय अनुशासनमा स्पष्ट भिन्नता देखिन्छ । आधुनिक लेखाप्रणालीले वित्तीय सञ्चालनमा पारदर्शिता र जिम्मेवारी सुनिश्चित गर्दै अनुशासन कायम गरेको देखिन्छ ।

२.२.७ नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीको संरचना

प्राचीन सरकारी लेखाप्रणाली धार्मिक, नैतिक र प्रशासनिक परम्परामा आधारित थियो । राजाको भूमिका सर्वोच्च रहेको हुन्थ्यो । सम्पूर्ण आर्थिक निर्णय तथा स्वीकृति राजाबाट हुने व्यवस्था थियो । आर्थिक कार्यसञ्चालनको प्रमुख निकाय अक्षपटला रहेको थियो, जहाँ कर, दण्ड-जरिवानाजस्ता आय स्रोत संकलन हुन्थे र राजदरबार, धार्मिक कार्य तथा सैनिक खर्चहरू यसबाट गरी लेखा राख्ने गरिन्थ्यो । लेखाप्रणालीको संरचनामा सन्निधाता, समाहर्ता, अक्षपटलाध्यक्ष उच्च पद थिए । कोषको केन्द्रीय हिसाबकिताब अक्षपटलाध्यक्षले राख्नुपर्ने तथा लेखा तोकिएको समयमा बुझाउनुपर्ने नियम लागु भएको थियो । गाणनिक, अर्थगाणनिक, कार्मिकजस्ता पदहरूले लेखापालनसम्बन्धी कार्य सञ्चालन गर्थे । अक्षपटला केन्द्रीय आर्थिक संगठनको केन्द्र र प्राचीन लेखाप्रणालीको आधारभूत संरचना रहेको थियो (Rangarajan, सन् 1992) ।

लिच्छवि र मल्लकालीन समयमा कुथेर तथा माप्चोक अड्डाहरूले आम्दानी सङ्कलन, खर्च व्यवस्थापन र अभिलेख राख्ने कार्य गर्थे, जसमा राजाको स्वीकृति अनिवार्य रहेको हुन्थ्यो । त्यस समयमा लेखा, आयव्यय र सम्पत्ति व्यवस्थापन दरबारको प्रत्यक्ष नियन्त्रणमा रहन्थ्यो । पृथ्वीनारायण शाहको शासनकालमा तैनाथवाला र मुख्तियारमार्फत कारोबार अभिलेख राख्ने व्यवस्था गरिएको थियो । आम्दानी र खर्च परीक्षणका लागि कुमारी चोक, सरकारी कर्मचारी तलब र सुविधाको अभिलेख राख्न कौसी तोसाखाना तथा अन्य कारोबार अभिलेखका लागि किताबखाना र तेजारत अड्डा स्थापना गरिएको थियो । राणाकालीन समयमा मालअड्डाले राजस्व सङ्कलनसहित जिल्लाहरूमा सरकारी कोष सञ्चालन कार्यसमेत गर्दथे । प्राचीन समयदेखि

राणाकालसम्मका अवधिमा विभिन्न निकाय मार्फत कारोबारको अभिलेख राख्ने परम्परा रहेको थियो । (बिष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

नेपाल सरकारको वर्तमान लेखाप्रणाली मूलतः दुई तहमा विभाजित गरिएको छः केन्द्रीयस्तरको लेखा र कार्यसञ्चालनस्तरको लेखा (पौडेल, २०६८) । केन्द्रीयस्तरको लेखा भन्नाले संवैधानिक निकाय, मन्त्रालय, सचिवालय, आयोग तथा विभाग अन्तर्गतका कार्यालयहरूले पाएको बजेट निकासा, त्यसबाट गरिएको खर्च र बजेटको बाँडफाँटसम्बन्धी अभिलेखलाई जनाउँछ । प्रत्येक केन्द्रीय निकायले यो लेखा अलग-अलगरूपमा राख्नुपर्ने व्यवस्था आर्थिक कार्यविधि कानूनमा रहेको छ । यसले मातहत कार्यालयहरूको वित्तीय अनुगमन, मूल्याङ्कन र नियन्त्रणमा मद्दत पुऱ्याउँछ र एकीकृत केन्द्रीय विवरण तयार गर्न सहयोग गर्दछ । यस अन्तर्गत बजेट निकासा, खर्च नियन्त्रण खाता र केन्द्रीय आर्थिक विवरण तयार गरिन्छ (अर्याल, २०६९) ।

राणाकालीन समयमा राजस्व र खर्च व्यवस्थापनका लागि पहाडी जिल्लामा स्याहा सेस्ता र तराईमा फाराम सेस्ता प्रणाली प्रयोगमा रहेको थियो । राजस्व हसबली र लगतीमा विभाजन गरी अभिलेख राखिन्थ्यो भने खर्च हस्तेवारी र जिम्मेवारी अनुसार व्यवस्थापन गरिन्थ्यो । स्याहा, वासिल बाँकी र फाराम सेस्ता प्रणालीहरू प्रचलनमा थिए । लेखाप्रणालीमा सुधार भएपछि दामकाम गर्ने कार्यसञ्चालन तहका निकायहरूले सबै प्रकारका कारोबार अभिलेखाङ्कन गरी प्रचलित ऐन र नियम अनुसार बजेट निकासा प्राप्त गरी खर्च गर्नुपर्नेव्यवस्था रहेको छ । महालेखापरीक्षकले स्वीकृत गरेको फाराममा अभिलेख राख्नुपर्ने व्यवस्था रहेको छ । कार्यसञ्चालनस्तरका निकायहरूले नियमित फाँटबारी र प्रतिवेदन केन्द्रीय निकाय, मन्त्रालय तथा सम्बन्धित कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयमा पठाउनुपर्ने व्यवस्था छ । कार्यसञ्चालनस्तरको लेखाप्रणालीले स्थानीयस्तरमा अभिलेख व्यवस्थापन र खर्च नियन्त्रण गरी केन्द्रीय लेखा तयार पार्न मद्दत गर्दछ (कार्की, २०६३) ।

नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीको विकास ऐतिहासिक दृष्टिले प्राचीन समयदेखि आधुनिक कालसम्म क्रमिक सुधारको प्रक्रियामा रहेको देखिन्छ । Rangarajan (सन् 1992) का अनुसार प्राचीन लेखाप्रणाली धार्मिक, नैतिक र प्रशासनिक आधारमा आधारित थियो र सम्पूर्ण आर्थिक निर्णय राजाको प्रत्यक्ष नियन्त्रणमा हुन्थ्यो । बिष्ट र श्रेष्ठ (२०६१) ले लिच्छवि, मल्ल र राणाकालीन अवधिमा आमदानी सङ्कलन र खर्च व्यवस्थापनका लागि विशेष निकाय र प्रणालीहरू प्रयोग भएको उल्लेख गरेका छन् । वर्तमान लेखाप्रणालीमा, अर्याल (२०६९) अनुसार लेखाप्रणाली दुई तह केन्द्रीयस्तरको लेखा र कार्यसञ्चालनस्तरको लेखामा विभाजित छ, जहाँ केन्द्रीयस्तरले बजेट

बाँडफाँट, खर्च र वित्तीय अनुगमनको गरी अभिलेख व्यवस्थापन गर्दछ भने कार्की (२०६३) अनुसार कार्यसञ्चालनस्तरले कार्यालयस्तरमा अभिलेख व्यवस्थापन, खर्च नियन्त्रण र प्रतिवेदन तयारी गरी केन्द्रीय लेखा तयार पार्न सहयोग पुऱ्याउँछ । तुलनात्मक रूपमा हेर्दा, प्राचीन प्रणाली पूर्णतः राजाको नियन्त्रणमा र पारम्परिक विधिमा आधारित रहेको भए पनि आधुनिक लेखाप्रणाली कानुनी ढाँचा, बहुस्तरीय नियन्त्रण र पारदर्शिता सुनिश्चित गर्ने आधुनिक दृष्टिकोणमा आधारित रहेको देखिन्छ ।

२.२.८ सरकारी लेखाप्रणालीको कार्यक्षेत्र

प्राचीन समयमा सरकारी लेखाप्रणालीको कार्यक्षेत्रमा आयव्ययको अभिलेख राखी प्रतिवेदन गर्ने, सबै प्रकारका आम्दानी राज्यकोषमा जम्मा गर्ने, कोषको हिसाबकिताब राख्ने, तोकिएबमोजिम हिसाबकिताब बुझाउने, परीक्षण गर्ने रहेको थियो । राज्य सञ्चालनका लागि राजस्व सङ्कलनदेखि खर्च व्यवस्थापनसम्मका आर्थिक क्रियाकलापहरूको लेखापालन गर्ने कार्य नै लेखाप्रणालीको कार्यक्षेत्र रहेको थियो । राजस्व सङ्कलन, खर्च व्यवस्थापन (सैनिक, प्रशासनिक, धार्मिक, सामाजिक आदि) सम्पत्ति तथा भण्डारण व्यवस्थापन र नियन्त्रण, लेखापरीक्षणजस्ता क्षेत्रहरू नै प्राचीन समयका लेखाप्रणालीका क्षेत्र हुन (चाणक्य, अनु. इन्द्र, सन् २००३) ।

लिच्छवि र मल्लकालीन समयमा, लेखाप्रणालीको कार्यक्षेत्र मुख्य रूपमा आम्दानी र खर्चको सामान्य अभिलेख राख्ने कार्यमा सीमित रहेको थियो । एकीकरणकालीन समयमा यसले कारोबारको अभिलेख राख्ने र त्यसको परीक्षण गर्ने कार्यसमेत समेट्न थालेको पाइन्छ । राणाकालीन समयमा, लेखाप्रणालीको कार्यक्षेत्र मुख्य रूपमा राजस्वको अभिलेख राख्ने र जग्गाजमीनसम्बन्धी अभिलेख व्यवस्थापन गर्ने कार्यमा केन्द्रित भएको पाइन्छ (कार्की, २०६३) ।

वर्तमान समयमा नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीको कार्यक्षेत्रको सम्बन्धमा नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३ मा विनियोजन लेखाप्रणाली, राजस्व लेखाप्रणाली, धरौटी लेखाप्रणाली, जिन्सी लेखाप्रणाली, आयोजना लेखाप्रणाली, कार्यसञ्चालन तथा अन्य कोषको लेखाप्रणाली, सार्वजनिक निर्माण लेखाप्रणाली हुने भनि उल्लेख भएको छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) । उल्लिखित सरकारी लेखाप्रणालीको कार्यक्षेत्रहरूमध्येमा महत्वपूर्ण क्षेत्रको रूपमा रहेको विनियोजन लेखाप्रणाली प्रस्तुत शोधको विषय रहेको छ ।

प्राचीन समयदेखि सरकारी लेखाप्रणालीले राज्यको आर्थिक गतिविधिहरूको अभिलेख राख्ने, राजस्व सङ्कलन गर्ने, खर्च व्यवस्थापन गर्ने, सम्पत्ति र भण्डारण नियन्त्रण गर्ने तथा

लेखापरीक्षण गर्ने कार्य गर्दै आएको पाइन्छ (चाणक्य, २००३) । लिच्छवि र मल्लकालीन समयमा यसको कार्यक्षेत्र मुख्य रूपमा आम्दानी र खर्चको सामान्य अभिलेख राख्ने कार्यमा सीमित रहेको थियो भने एकीकरणकालीन समयमा कारोबार अभिलेख राख्ने र परीक्षण गर्ने कार्यसमेत भएको पाइन्छ । राणाकालीन समयमा लेखाप्रणालीको केन्द्र मुख्य रूपमा राजस्व र जग्गाजमिनसम्बन्धी अभिलेख व्यवस्थापनतर्फ केन्द्रित रहेको देखिन्छ (कार्की, २०६३) । वर्तमान समयमा सरकारी लेखाप्रणालीको कार्यक्षेत्र थप व्यापक भएको छ र यसमा विनियोजन, राजस्व, धरौटी, जिन्सी, आयोजना, सार्वजनिक निर्माणलगायतका लेखाप्रणालीहरू समेटिएका छन् (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) । उल्लिखित कुराहरूको आधारमा विनियोजन लेखाप्रणाली वर्तमानमा सरकारी लेखाप्रणालीको प्रमुख र व्यवस्थित कार्यक्षेत्रको रूपमा विकसित भएको देखिन्छ ।

२.२.९ लेखाप्रणालीको वर्गीकरण

प्राचीन समयमा लेखाप्रणालीलाई उद्देश्य र कार्यक्षेत्र अनुसार वर्गीकरण गरेको पाइन्छ । ती लेखाहरूमा राजस्व लेखा (कर सङ्कलन, भन्सार), व्यय लेखा (विभिन्न प्रशासनिक खर्च, सैन्य खर्च, धार्मिक सामाजिक खर्च आदि), भण्डारण लेखा (अन्न भण्डार, अस्त्र भण्डार आदि), श्रम लेखा (श्रमिक, कर्मचारीसम्बन्धी) रहेका छन् (चाणक्य, सम्पा. गैरोला, सन् १९८४) ।

लिच्छवि र मल्लकालीन समयमा सरकारी लेखापालनमा राजस्व र खर्चको छुट्टाछुट्टै हिसाब राखिन्थ्यो । भूमिबाट उठाइने कर वा व्यापारिक महसुल आय लेखा र धार्मिक क्रियाकलाप, मठमन्दिर तथा जनकल्याणमा हुने खर्च व्यय लेखा मार्फत व्यवस्थापन गरिन्थ्यो । त्यससमयमा कारोबारका अभिलेख सामान्य टिपोटको रूपमा एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित भएर राखिन्थ्यो । कर सङ्कलन जिन्सी र नगद दुवै रूपले गरिन्थ्यो र आयव्ययका अभिलेख अलग-अलग राख्ने गरिन्थ्यो । शाहकालीन समयमा समेत भूमि कर, वन कर, पशु करजस्ता कर लेखा र जागिरे वा सेवकहरूको नियुक्ति तथा तलब विवरणको श्रम लेखा राखिन्थ्यो । कौसी तोसाखाना, तेजारतअड्डा, किताबखाना, लाल ढड्डा र मोठ ढड्डामा राखिएका अभिलेख सबै एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित थिए । राणाकालमा राजस्व र व्ययको लेखा स्याहा, वासिल बाँकी तथा फाराम सेस्ता प्रणालीमा राखिन्थ्यो (पौडेल, २०६८) ।

वर्तमान समयमा लेखाप्रणालीलाई सिद्धान्तका आधारमा तीन वर्गमा विभाजन गरिएको छ । (क) नगदमा आधारित लेखाप्रणाली (ख) प्रोद्भावी लेखाप्रणाली र (ग) संयुक्त आधारको

लेखाप्रणाली । देश विशेषको परम्परा, आवश्यकता, जनशक्ति विकासको स्तर र अन्तर्राष्ट्रिय परिस्थिति अनुसार यी तीन वर्गका लेखाप्रणालीमध्ये कुनै एक लेखाप्रणालीको कार्यान्वयन गरिएको हुन्छ । त्यसैगरी कारोबारको प्रविष्टिको आधारमा लेखाप्रणालीलाई एकोहोरो र दोहोरो लेखाप्रणाली गरी दुई भागमा विभाजन गरिएको हुन्छ (Bhattacharya, सन् 1996) ।

सिद्धान्तको आधारमा लेखाप्रणालीको वर्गीकरणलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ । लेखापालन सम्बन्धमा विभिन्न सिद्धान्तहरू प्राचीन समयदेखि नै प्रचलनमा रहेका छन् । आधुनिक समयमा प्रचलनमा रहेका सिद्धान्तहरू निम्नानुसार रहेका छन् ।

क. नगदमा आधारित लेखाप्रणाली

लेखाङ्कनको लागि नगदको प्रवाहलाई मुख्य आधार बनाउने लेखाप्रणालीलाई नगदमा आधारित लेखाप्रणाली भनिन्छ । यसमा नगद प्राप्त हुँदा आम्दानी र नगद भुक्तानी हुने बेला खर्च लेखाङ्क गरिन्छ । नगद वा बैंकमार्फत भएको कारोबारमा मात्र यस प्रणालीले लेखाङ्कन गर्दछ । यस लेखाप्रणालीले कारोबारमा नगद प्राप्ति वा भुक्तानी भएको समयमा मात्रै आर्थिक कारोबारको अभिलेख राख्छ । यो प्रणाली सरल भएकाले, धेरै दक्ष जनशक्तिको आवश्यकता नपर्ने र व्यवस्थापक वा सम्बन्धित पक्षले सजिलै बुझ्न सक्ने भएकाले प्रायः सरकारी निकाय र गैरव्यावसायिक संस्थाहरूमा प्रयोग गरिन्छ (अर्याल, २०६९) ।

ख. संयुक्त आधारको लेखाप्रणाली

संयुक्त आधारको लेखाप्रणाली भनेको नगद र प्रोद्भावी लेखाप्रणालीका उत्कृष्ट पक्षहरू समेटेर, देश, समय र परिस्थितिको अनुसार लेखाविज्ञहरूको सल्लाहमा तयार गरिएको प्रणाली हो । यसमा केही कारोबार नगद आधारमा र केही प्रोद्भावी आधारमा लेखिन्छ। आम्दानी नगद प्राप्तिको आधारमा र खर्च प्रोद्भावी आधारमा लेखिँदा, भविष्यका दायित्व र सम्पत्तिको मूल्य घट्ने असर तुरुन्तै खर्चमा देखाएर सङ्गठनको आर्थिक स्थिति बलियो राखिन्छ । दक्ष जनशक्तिको कमी भएको नेपालजस्ता विकासशील मुलुकमा, पुरै प्रोद्भावी लेखाप्रणालीभन्दा संयुक्त आधारको लेखाप्रणाली लागु गर्नु बढी उपयुक्त मानिन्छ र यसको सफल कार्यान्वयनपछि मात्र पूर्ण प्रोद्भावी प्रणाली लागु गर्न उपयुक्त हुन्छ (कार्की, २०६३) ।

संयुक्त आधारको लेखाप्रणालीमा नगद र प्रोद्भावी लेखाप्रणालीका उपयोगी गुणहरूलाई प्रयोग गरिएको हुन्छ । कुन कारोबार नगदमा र प्रोद्भावीमा लेखाङ्कन गर्ने भन्ने सम्बन्धमा द्विविधा हुने हुँदा यसको प्रयोग भने त्यति सजिलो हुने देखिदैन ।

ग. प्रोद्धावी लेखाप्रणाली

कारोबारको सिर्जना भएको समयलाई आधारमानि लेखा राखिने तथा कारोबारको सिर्जना हुनासाथ त्यसले प्रभावित बनाउने पक्षहरूलाई समेटेर प्राप्ति, भुक्तानी, सम्पत्ति तथा दायित्वको पूर्णरूपमा पहिचान गरी लेखाङ्कन गरिन्छ छ भने त्यस्तो लेखाप्रणाली नै प्रोद्धावी लेखाप्रणाली हो । सरकारीस्तरमा प्रोद्धावी लेखाप्रणाली अनुसार लेखा राख्ने कार्यको सुरुवात सन् १९९५ मा न्युजिल्याण्डबाट सुरु भएको हो । त्यहाँको सरकारले आफ्ना सबै आर्थिक कारोबारलाई विभागीयस्तरमै प्रोद्धावी आधारमा लेखाङ्कन गरी स्रेस्ता राख्ने र त्यसको आधारमा एकीकृत केन्द्रीय आर्थिक विवरण तयार गर्ने गर्दछ । कस्तो लेखामानको आधारमा लेखा राख्ने ? भन्ने विषय प्रोद्धावी आधारमा सरकारी लेखा राखिसकेका मुलुकको अनुभवको आधारमा सबैभन्दा द्विविधा परेको देखिन्छ । पूर्णरूपले प्रोद्धावी आधारमा लेखा राख्ने मुलुकहरूले पहिला सरकारी लेखामान तयार गरी सोही आधारमा सरकारी लेखा राख्ने गर्दछन् (Bhattacharya, सन् 1996) ।

प्रविष्टिको आधारमा लेखालाई निम्नानुसार वर्तमानमा विभाजन गरिएको छ-

क. एकोहोरो लेखाप्रणाली

एकोहोरो लेखाप्रणाली परम्परागत प्रणाली हो, जसमा आर्थिक कारोबारको दुई पक्षमध्ये केवल एउटा पक्षमात्र अभिलेखमा राखिन्छ । दोहोरो लेखाप्रणाली जस्तो डेबिट-क्रेडिटको सिद्धान्त अपनाइँदैन, त्यसैले कारोबारको प्रभाव आंशिकमात्र देखिन्छ । यो लेखाप्रणाली अधुरो, अवैज्ञानिक र अव्यावहारिक मानिन्छ र यसमा लेखासम्बन्धी कुनै ठोस सिद्धान्त प्रयोग हुँदैन, त्यसैले अन्तर्राष्ट्रिय मान्यताका अनुसार यसलाई स्वीकार गरिएको छैन । यसले केवल नगद र व्यक्तिगत कारोबारको अभिलेख राख्दछ; आम्दानी, खर्च, सम्पत्ति र दायित्वको पूर्ण विवरण समावेश हुँदैन । यसलाई व्यक्तिगत आवश्यकता अनुसार राख्न सकिन्छ, धेरै दक्ष जनशक्तिको आवश्यकता पर्दैन, लागत कम हुन्छ र सानो कारोबार भएका सङ्घसंस्थाका लागि उपयुक्त हुन्छ । तर यस प्रणालीको मुख्य कमजोरीहरूमा अधुरोपना, नाफा नोक्सान यकिन गर्न कठिनाई र वास्तविक आर्थिक अवस्था देखाउन नसक्नु रहेका छन् (चौधरी, २०३२) ।

ख. दोहोरो लेखाप्रणाली

सन् १४९४ मा इटलीका लुका पेसिओलीले Summa de Arthematica नामक पुस्तकमा दोहोरो लेखाप्रणालीको बारेमा विस्तृत वर्णन गरे, जसले 'Accounting of Venice Original Document', 'Ledger Accounts' र 'General Ledger' का सिद्धान्तहरूलाई प्रकाशमा

ल्याएको थियो । यसैले, उनलाई दोहोरो लेखाप्रणालीको जन्मदाता मानिन्छ । दोहोरो लेखाप्रणालीमा डेबिट र क्रेडिटको आधारमा लेखा राखिन्छ, जहाँ ऋणात्मक अंकहरू प्रयोग हुँदैन । यो प्रणाली पूर्णरूपमा वैज्ञानिक र प्रगतिशील मानिन्छ, जसमा प्रत्येक आर्थिक कारोबारको असर दुवै पक्ष डेबिट र क्रेडिटमा समान रूपमा देखाइन्छ (अर्याल, २०६९) ।

यस लेखाप्रणालीको मुख्य उद्देश्य भनेको कुनै सङ्गठनको वास्तविक आय र व्ययको स्थितिलाई पत्ता लगाउनु रहेको हुन्छ । यसमा, प्रत्येक आर्थिक कारोबारलाई कम्तीमा दुईवटा खाता एक डेबिट पक्ष र अर्को क्रेडिट पक्षमा विभाजित गरेर लेखा राखिन्छ । यसको आधारमा, कुनै कारोबारको जति रकम डेबिट पक्षमा लेखिन्छ, त्यति नै रकम क्रेडिट पक्षमा लेखिनुपर्छ । नेपालका सरकारी निकायहरूमा प्रयोग हुने नगदमा आधारित लेखाप्रणाली र व्यावसायिक संस्थाहरूमा प्रोद्भावी लेखाप्रणाली पनि दोहोरो लेखाप्रणालीमा आधारित रहेका छन् । यस प्रणालीले लेखा राख्नका लागि एक व्यवस्थित र वैज्ञानिक दृष्टिकोण अपनाउँछ (अर्याल, २०६९) ।

उल्लिखित तथ्यको समीक्षा गर्दा प्राचीन समयमा लेखाप्रणाली उद्देश्य र कार्यक्षेत्र अनुसार वर्गीकृत थियो, जसमा राजस्व, व्यय, भण्डारण र श्रम लेखा समावेश थिए (गैरोला, सन् १९८४) । अभिलेख एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित हुन्थ्यो । शाह र राणा कालमा पनि राजस्व र खर्चको छुट्टै हिसाबमा राखिन्थ्यो, तर लेखाप्रणाली सरल र प्रशासनिक आवश्यकतामा केन्द्रित रहेको थियो (चौधरी, २०३२) । आधुनिक समयमा लेखाप्रणाली नगद, प्रोद्भावी र संयुक्त आधारमा विभाजन गरिएको छ, जसले पारदर्शिता, जवाफदेहिता र वित्तीय नियन्त्रण सुनिश्चित गर्छ (Bhattacharya, सन् 1996) । प्रविष्टिको आधारमा एकोहोरो र दोहोरो लेखाप्रणालीमा विभाजन गरिएको छ । दोहोरो प्रणाली वैज्ञानिक र पूर्ण विवरणमूलक हुँदा सरकारी र व्यावसायिक संस्थामा अधिक उपयुक्त छ (अर्याल, २०६९) । तुलनात्मक रूपमा, प्राचीन लेखाप्रणाली सरल र आंशिक प्रभावमूलक थियो भने आधुनिक लेखाप्रणाली संरचनात्मक, वैज्ञानिक र अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड अनुसारको छ, जसले नेपालको लेखाप्रणाली विकासक्रम र सुधार आवश्यकतालाई उजागर गर्छ ।

२.३ सैद्धान्तिक समीक्षा

सैद्धान्तिक समीक्षा अन्तर्गत पूर्वीय प्राचीन साहित्यका महत्त्वपूर्ण ग्रन्थहरू शुक्रनीतिमा उल्लिखित लेखापालनसम्बन्धी प्रसङ्गहरू, वाल्मीकिरामायण, महाभारतमा उल्लिखित लेखापालनका सन्दर्भहरू तथा कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित लेखाप्रणालीका विविध पक्षहरू,

मौर्यकालीन सरकारी लेखाप्रणाली, सरकारी लेखाप्रणालीको संरचना, सरकारी लेखाप्रणालीको इतिहास, नेपालको सन्दर्भमा लेखाप्रणाली, विश्व लेखाप्रणालीजस्ता विभिन्न पक्षहरूको विश्लेषण गरी अनुसन्धानका लागि सैद्धान्तिक आधारहरू स्पष्ट पारिएको छ । यस समीक्षाको मुख्य उद्देश्य नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनको आधार तयार गर्नु रहेको छ ।

प्रस्तुत शोधमा देहाय अनुसार विभिन्न सामग्रीहरूलाई लेखाप्रणालीको सैद्धान्तिक विषयवस्तुको रूपमा प्रस्तुत गरिएको छ ।

२.३.१ पौरस्त्य प्राचीन ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनको समीक्षा

पौरस्त्य प्राचीन ग्रन्थहरूमा पूर्वीय प्राचीन साहित्यका महत्वपूर्ण ग्रन्थहरू शुक्रनीति, रामायण, महाभारत, कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता ग्रन्थहरूलाई आधार लिइएको छ ।

पूर्ववैदिक र वैदिक वाङ्मयले प्राचीन समयमा लेखा र लेखापरीक्षण महत्त्वपूर्ण ढङ्गले सञ्चालन रहेको पुष्टि गरेको छ । ती दर्शनहरूले हरेक आर्थिक क्रियाकलापहरू शुद्ध, पारदर्शी र मितव्ययी ढङ्गले सञ्चालन गर्नुपर्ने पक्षमा जोड दिएको छ । वेद र अन्य धार्मिक ग्रन्थहरू अध्ययन गर्दा प्राचीन समयमा मालपोत, मुद्रा, व्यापार र अरू धेरै किसिमका आर्थिक क्रियाकलापहरूको लेखापालन गर्ने कार्यको विकास प्राचीन समयमा भएको थियो (Gupta, सन् 1992) ।

वनवासको समयमा श्रीराम र भरतको भेट हुँदा वार्तालापको क्रममा उनले भरतलाई निम्नसार प्रश्नहरू सोधेका थिए ।

आयस्ते विपुलः कश्चित् कश्चिदल्पतरो व्ययः ॥१४॥४५॥

(वाल्मीकि, सम्पा. शास्त्री, सन् २०२३)

के तिम्रो आमदानी तिम्रो खर्चभन्दा बढी छ ? र तिम्रो खर्च तिम्रो आमदानीभन्दा कम छ ? भनी आमदानी खर्चको सम्बन्धमा खोजीनीति हुनुले त्यस समयमा समेत आमदानी खर्चको हिसाबकिताब राखिने कुरालाई पुष्टि गर्दछ । त्यसैगरी कर्मचारीको बक्यौता वितरणमा ढिलाइको सम्बन्धमा श्रीरामले आफ्ना भाइ भरतलाई यसो भनेका थिए ।

कच्चिद्वलस्य भक्तञ्च वेतनञ्च यथोचितम् ।

संप्राप्तकालं दातव्यं ददासि न विलम्बसे ॥१००॥३२॥

कालाप्तिक्रमणाच्चैव भक्तवेतनयोर्भृताः ।

भर्तुः कुप्यन्ति दुष्यन्ति सऽनर्थः सुमहान्स्मृतः ॥१००॥३३॥

(वाल्मीकि, सम्पा. शर्मा, सन् १९२७)

के तिमी सेनालाई रासनपानी र तलबको रूपमा तिर्नुपर्नेकुरा तिर्दैछौ ? समय आएपछि तिनीहरूलाई आवश्यक खाद्यान्न र तलब दिन्छौ ? यदि समय बितिसकेपछि रासनपानी र तलब दिँदा नोकरचाकरहरू रिसाउँछन् र त्यसबाट ठुलो अनर्थ हुन्छ भनेर जान्नुपर्छ । उल्लिखित संवादबाट प्राचीन समयमा समेत खर्चहरूको वर्गीकरण हुने गरेको तथा आर्थिक अनुशासन, उत्तरदायित्व बहन गर्नुपर्ने कुरालाई महत्व दिएको देखिन्छ । जुन विषय अहिले पनि उत्तिकै सान्दर्भिक रहेको छ । वर्तमान लेखाप्रणालीमा समेत आम्दानी खर्चलाई विभिन्न शीर्षकहरूमा वर्गीकरण गरी कारोबारहरूको अभिलेख राख्ने गरिन्छ ।

महाभारतमा राजा युधिष्ठिरले भाइ नकुललाई आदेश गरेको प्रसङ्गले समेत त्यस समयमा आर्थिक प्रशासनलाई महत्व दिएको देखिन्छ ।

बलस्य परिमाणे च भक्तवेतनयोस्तथा ।

नकुलं व्यादिशद्राजा कर्मणामन्ववेक्षणे ॥४०॥१२॥

(व्यास, सम्पा.पोद्दार, सन् २०१५)

राजा युधिष्ठिरले नकुललाई सेनाको हिसाब, उनीहरूको दायित्व, रासन र वेतनको अवस्था हेर्नको लागि आदेश दिएका थिए (Ramayyar, सन् 1967) ।

प्राचीन पौरस्त्य ग्रन्थहरू शुक्रनीति, रामायण, महाभारत र कौटिलीय अर्थशास्त्रले आर्थिक क्रियाकलापमा पारदर्शिता, अनुशासन र मितव्ययिता कायम राख्नुपर्नेमा जोड दिएका छन् । रामायणका प्रसङ्गहरूले आम्दानी र खर्चको हिसाब राख्ने, समयमै वेतन वितरण गर्ने र कर्मचारको दायित्व पूरा गर्नुपर्ने कुरा स्पष्ट देखाउँछ । महाभारतमा राजा युधिष्ठिरले सेनाको आयव्यय, दायित्व र वेतन व्यवस्थापनको निगरानी गर्न नकुललाई आदेश दिएको प्रसङ्गले प्राचीन समयमा लेखापालन र वित्तीय प्रशासनको महत्व पुष्टि गर्छ । यी उदाहरणहरूले प्राचीन पौरस्त्य समाजमा आर्थिक व्यवहारको अभिलेख राख्ने परम्परा, वर्गीकरण र जिम्मेवारी निर्वाहको अभ्यास प्रचलित रहेको देखाउँछ । यसै परम्परालाई आधुनिक लेखाप्रणालीले व्यवस्थित र वैज्ञानिक रूप दिएको छ, जहाँ आम्दानी, खर्चजस्ता कुराहरूको वर्गीकरण गर्दै आर्थिक अभिलेखलाई स्पष्ट, पारदर्शी र जवाफदेही बनाएको छ ।

कौटिल्यले सरकारी खर्चलाई प्रमुख र सहायक खर्चमा विभाजन गरी चालिस किसिमका जालसाजी (Fraud) र झुठा कुराहरूको (Embezzlements) को सूची तयार पारेका थिए । त्यस्ता कार्य गर्नेलाई दण्ड/सजाय हुनुपर्ने व्यहोरासमेत उल्लेख गरेका छन् । जसले गर्दा मौर्यकालीन राजाहरू, लेखा उत्तरदायी अधिकृतहरू र सरकारी कर्मचारीहरू आर्थिक अनुशासनका लागि चनाखा थिए भन्ने इतिहासकारहरूको भनाइ रहेको छ । यसैको प्रभाव स्वरूप लेखा र लेखापरीक्षणक्षेत्रमा गुप्तकालसम्म अझै सुधार हुँदै आएको हो । गुप्तकालका शासकहरूले यसैका आधारमा कर असुली पनि गर्न थालेको देखिन्छ । मध्यकालीन भारतमा सुल्तानहरूलाई लेखा र लेखापरीक्षणकार्यमा प्रमुख जिम्मेवार बनाइएको थियो । लेखा र लेखापरीक्षणका क्षेत्रहरू राज्यको आम्दानी र खर्चका आधारमा तयार पारिएका हुन्थे (Gupta, सन् 1992) ।

उल्लिखित तथ्यको समीक्षा गर्दा कौटिल्यले सरकारी खर्चलाई प्रमुख र सहायक खर्चमा विभाजन गर्दै जालसाजी र झुठा व्यवहारहरूको सूची बनाएर दण्ड व्यवस्था उल्लेख गरेका छन्, जसले मौर्यकालीन राजाहरू र कर्मचारीलाई आर्थिक अनुशासनमा चनाखो बनाएको देखाउँछ । यस परम्पराको प्रभाव स्वरूप गुप्तकालसम्म लेखा र लेखापरीक्षणमा सुधार हुँदै आएको पाइन्छ । कर असुलीमा पनि यसको प्रयोग गरिएको देखिन्छ । मध्यकालीन भारतमा सुल्तानहरूले लेखा र लेखापरीक्षणको प्रमुख जिम्मेवारी लिएका थिए (Gupta, सन् 1992) । यी अभ्यासहरूले राज्यको आम्दानी र खर्च व्यवस्थापनमा पारदर्शिता र जवाफदेहिता कायम राख्ने ऐतिहासिक परम्परालाई पुष्टि गर्छन् ।

कौटिल्यका अनुसार, दुई सहस्राब्दी पहिलेसम्म राज्यको आर्थिक व्यवस्थापनमा राजामहाराजहरूले अत्यधिक ध्यान दिइन्थे । त्यस समयमा राजाहरूले राज्य कोषको व्यवस्थापन गर्न विशेष ध्यान दिँदै, राजस्व र खर्चका विवरणहरू निश्चित फाराममा अभिलेख गराउथे । प्रत्येक दिन सूर्योदयपछि डेढ घण्टा विशेष रूपमा राज्यका राजस्व, रक्षा र खर्चका प्रतिवेदनहरू संकलन गरी, राजाले सो प्रतिवेदनहरू सुन्ने व्यवस्था गरिएको हुन्थ्यो (मैनाली, २०६७) ।

कौटिल्य अर्थशास्त्रको भाग दुईको सातौँ परिच्छेदमा आर्थिक कारोबार, त्यसको लेखागत अभिलेख, आम्दानी र खर्चका प्रकारहरू र करका बारेमा विस्तृतमा चर्चा गरिएको छ । कौटिल्यका अनुसार संस्था र देशमा आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली मजबुत रहनुपर्ने, प्रमुख कार्यकारी अधिकृत र प्रमुख लेखा नियन्त्रकले असल आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीमा संस्थालाई अधि बढाउनुपर्ने हुन्छ । संस्था वा राज्यमा आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली सबलमात्र नभई अनिच्छित खर्चहरू पनि गर्न नहुने

हुनुपर्छ । साथै कर्मचारीहरू भ्रष्ट नभएको सम्बन्धमा पनि प्रमुख कार्यकारी अधिकृत र प्रमुख लेखा नियन्त्रक विश्वस्त हुनुपर्ने कुरा अर्थशास्त्रमा उल्लेख गरिएको छ (Pillai, सन् 2014) ।

कौटिल्यको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली मजबुत बनाउने तथा अनावश्यक खर्च रोक्नुपर्छ भन्ने कुरा वर्तमानमा झनै सान्दर्भिक हुँदै गएको छ । प्राचीन समयको उक्त अवधारणा वर्तमान र भविष्यमा समेत उपयोगी हुने देखिन्छ । नेपाल सरकारका हरेक निकायले आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली लागु गर्नुपर्ने र अनावश्यक खर्च नियन्त्रण गर्ने सम्बन्धमा नेपाल सरकारले विभिन्न नीतिगत/कानुनी निर्णय गरेको तर कार्यान्वयन प्रभावकारी भएको पाइँदैन । प्राचीन समयका कौटिल्यका कतिपय आर्थिक प्रशासनका अवधारणा वर्तमानमा समेत उपयोगी देखिएको हुँदा यसको अनुसरण गर्न उपयुक्त हुने देखिन्छ । आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली मजबुत बनाउन वर्तमानमा समेत प्रमुख कार्यकारी अधिकृत (लेखा उत्तरदायी अधिकृत) र प्रमुख लेखा नियन्त्रक (महालेखा नियन्त्रक) नै जिम्मेवार रहने कानुनी व्यवस्था भएको हुँदा यस्ता व्यवस्थाहरू प्राचीन आर्थिक प्रशासनसँग सम्बन्धित रहेको देखिन्छ ।

मूल लेखक कौटिल्य, सम्पा. पण्डितराज सोमनाथ शर्मा र अनु. केशवराज अर्याल (२०७९) भएको कौटिलीय अर्थशास्त्र (संस्कृत मूल सहित नेपाली अनुवाद) पुस्तकमा लेखापालनका सम्बन्धमा निम्नानुसार विभिन्न विषयहरू उल्लेख भएको छ ।

राजाले दिन र रातलाई आठ / आठ भाग विभाजन गरी दिनको पहिलो आठौँ भागमा रातमा गरिएको रक्षा प्रबन्ध र अघिल्लो अहोरात्रको आयव्यय सुन्नुपर्दछ । तहसिल गर्ने अध्ययक्षलाई 'समाहर्ता' भनिने र उसले राष्ट्र, नगर, जनपद, जमिन, आदिबाट आउनुपर्ने सरकारी आयको असुल गरी त्यसको हिसाब राख्नुपर्ने नियम रहेको छ (कौटिल्य, सम्पा.शर्मा र अनु. अर्याल, २०७९) ।

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित आम्दानीका शीर्षक, मार्ग तथा खर्च शीर्षकहरूलाई तालिका २.३, २.४ र २.५ मा प्रस्तुत गरिएको छ । अर्थशास्त्रमा उल्लेख गरिएका आम्दानीका शीर्षकहरू वर्तमानमा आम्दानी वर्गीकरणका आधार भएका छन् । प्राचीन समयका शीर्षकहरूलाई नै आधार बनाएर वर्तमानमा आम्दानीका विभिन्न शीर्षकहरू तय गरिएको छ । प्राचीन समयको तुलनामा वर्तमानमा आम्दानीका क्षेत्रहरू धेरै रहेको हुँदा आम्दानीका क्षेत्रहरू समेत धेरै रहेका छन् ।

तालिका २.३ : कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित आम्दानीका शीर्षकहरू(आयमुख)

क्र.सं.	शीर्षक	व्याख्या
१	मूल	अन्न, फल आदि वस्तुको विक्रीबाट प्राप्त सरकारी धन,

- २ भाग अन्न आदि उब्जाको राजाले पाउने ६ खण्डको १ खण्ड,
- ३ व्याजी अन्न आदि वस्तु फेरि तौल्दा कम नहोस् भनी सयकडा पाँच बढी लिएको अंश,
- ४ परिघ नदीहरू तर्दा लिइने शुल्क, महसुल,
- ५ क्लृप्त यो गाउँले सरकारलाई पनि बुझाउने भनी ठेकिएको रकम,
- ६ रूपिक लवणाध्यक्षले नुन बिक्री गर्नेहरूबाट लिइने सयकडा ८ अंश,
- ७ अत्यय अध्यक्षकार्य धर्मस्थीय कण्टकशोधनहरूमा भनेबमोजिम लिइने दण्ड,

स्रोत : शोधार्थी, २०८१

माथि उल्लिखित आम्दानीका शीर्षकहरू कृषि, खानी, दण्डसजायजस्ता विषयहरूसँग सम्बन्धित रहेको देखिन्छ । प्राचीन समयको यसप्रकारको आम्दानीको वर्गीकरणले आधुनिक लेखाप्रणालीमा आम्दानी शीर्षक वर्गीकरणको लागि आधार प्रदान गरेको देखिन्छ ।

तालिका २.४ मा प्राचीन समयका आम्दानीका मार्गहरू भनेर विभिन्न ७ मार्गहरूको बारेमा उल्लेख भएको छ । ती मार्गभित्र पनि विभिन्न उपमार्गहरूको व्याख्या गरिएको छ । आम्दानीका मार्गलाई वर्तमानमा आम्दानीका स्रोतको रूपमा बुझ्न सकिन्छ । जति धेरै आम्दानीका मार्ग भए त्यती धेरै आम्दानी राज्यकोषमा जम्मा हुने हुँदा प्राचीन समयमा धेरै किसिमका आम्दानीका स्रोतहरूको वर्गीकरण भएको देखिन्छ ।

यसले वर्तमानमा समेत के कस्तो स्रोतबाट राज्यको आम्दानी बढाउन सकिन्छ भन्ने सम्बन्धमा आधारसमेत प्रधान गरेको छ । आम्दानीको क्षेत्र दायरा बढाउन यसप्रकारको वर्गीकरणको महत्व रहेको हुन्छ । वर्तमानमा कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित आम्दानीका स्रोतहरूलाई के कति अपनाउन सकिन्छ भन्ने सम्बन्धमा विस्तृतमा अध्ययन गर्नुपर्ने आवश्यकता देखिन्छ । कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित आम्दानीका मार्गहरूलाई आधार मानी करका दरभन्दा दायरा विस्तार गर्नु उपयुक्त हुने देखिन्छ । यसप्रकारको आम्दानीका शीर्षकहरूको वर्गीकरणले वर्तमानमा आम्दानीका शीर्षकहरूको वर्गीकरणको आधार तयार गरेको देखिन्छ । प्राचीन समयमा कौटिल्यले राज्यकोष बलियो बनाउन आम्दानीको स्रोतहरूमा प्रयास ध्यान दिएको पाइन्छ । आम्दानीको दायरा धेरै भन्दा धेरै फरकिलो बनाएको पाइन्छ । सकैसम्म सबै क्षेत्रलाई समेटेर आम्दानी सङ्कलनको लागि आम्दानीका मार्गहरूको पहिचान गरिएको पाइन्छ ।

तालिका २.४ : कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित आमदानीका मार्गहरू(आय शरीर)

क्र.सं.	मार्गको नाम	व्याख्या
१	दुर्ग	(१) घाटको महसुल (२) दण्ड/सजायको धन (३) पौतव नापतौल गर्ने भाँडा, ढकहरूको अध्यक्ष (४) नागरिक नगरको अध्यक्ष (५) लक्षणाध्यक्ष - खेत, बगैँचा आदिका सीमा चिह्नको अध्यक्ष (६) मुद्राध्यक्ष- टकसारको अध्यक्ष (७) मद्यको अध्यक्ष (८) सूना- पशुवध गर्ने ठाउँको अध्यक्ष (९) सूत्र-धागोको अध्यक्ष (१०) तेल बिक्री गर्ने (११) घ्यू बिक्री गर्ने (१२) गुड बिक्री गर्ने (१३) सुनको कामको अधिकारी (१४) बजार (१५) वेश्या (१६) जुवा (१७) घरवास बनाउने कालीगढ (१८) कारू-मोटा काम गर्ने कालीगढ (१९) शिल्पी- सीप भएका कालीगढ (२०) देवालयहरूको अध्यक्ष, यिनीहरूबाट आउने सरकारी आय (२१) सहरको ढोकाको चुड्डी (२२) नट, नर्तक आदि बाहिरियाबाट आउने रकम, यस्ता २२ किसिमको बाटोबाट आउने सरकारी आय द्रव्य । (१) सीता खेती (२) भाग- राजाले लिने अन्नको छैटौँ भाग (३) बलि— उपहार (४) कर- फलवृक्षहरूको राजकर (५) वणिक् बनियाबाट आउने (६) नदीपार घटेराद्वारा आउने (७)स्तर- नदीतराइको रकम (८) नाव- नाउको अध्यक्षद्वारा आउने (९) पट्टन- साना साना सहरबाट आउने (१०) विवीत- वनजर गौचरको अध्यक्षद्वारा आउने (११) वर्तनी- अन्न मालद्वारा आउने बाटाको महसुल (१२) रज्जु- यातायातबाट आउने रकम (१३) चोररज्जु- चोर पक्रने चौकीद्वारा आउने रकम, यति १३ किसिमको सरकारी
२	राष्ट्र	(१) सुन (२) चांदी (३) हीरा (४) मणि- मानिक (५) पन्ना आदि (६) मोती (७) मुगा (८) शङ्ख (९) लोह धातु (१०) नुन, भुइँको धातु (११) पत्थरको धातु (१२) रसधातु यी १२ बाट आउने सरकारी आय ।
३	खानी	(१) फूलबारी (२) फलको बारी (३) उखुवारा (४) केराघारी (५) धानखेत (६) अदुवा, हलेदो आदि जरा रोपिने बारी यी ६ किसिमबाट आउने आय ।
४	सेतु	(१) पशु (२) मृगको वन (३) द्रव्यवन (४) हात्तीवनबाट आउने सरकारी आय
५	वन	(१) गाई (२) भैसी, राँगो (३) भेडो (४) बाख्रा (५) गधा (६) उँट (७) घोडा
६	ब्रज	(८) खच्चर, यिनीबाट आउने सरकारी आय
७	वणिकपथ	(१) स्थलमार्ग र (२) जलमार्गबाट आउने सरकारी आय,

स्रोत : शोधार्थी, २०८१

तालिका २.५ : कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित खर्चका शीर्षकहरू (व्यय शरीर)

क्र.सं.	शीर्षक	व्याख्या
१	देव, पितृ, पूजनम	देवपूजा, पितृ श्राद्ध, पर्वमा दिइने दान र दीन, अनाथहरूलाई दिइने खर्च,
२	स्वस्तिवाचन	शान्तिपुष्टिको कामका निमित्त पुरोहित आदिलाई दिइने खर्च,
३	अन्तःपुर	राजपरिवारका सदस्यको निमित्त गरिने खर्च
४	महानस	भान्साघरको खानेपिनेसम्बन्धी खर्च
५	दुतप्रावर्तिम्	पराक्रममा दूतहरू पठाउने खर्च
६	कोष्ठागार	भण्डारघर बनाउने आदि खर्च
७	आयुधागार	शस्त्रहरू राख्ने घर बनाउने आदि खर्च
८	पण्यगृह	सरकारी बिक्रीका वस्तु रहने घरसम्बन्धी खर्च
९	कुप्यगृह	जिन्सी भण्डारसम्बन्धी खर्च
१०	कर्मान्त	खेती आदि कामसम्बन्धी खर्च
११	विष्टि	बेठी, बेगारी काम लाउँदाको खर्च
१२	पत्यश्वरथद्विपपरिग्रह	पैदल, घोडा, रथ, हात्ती यी चार सेनासम्बन्धी खर्च
१३	गोमण्डल	गाई, गोरू, राँगो, भैंसी, भेडा, बाख्राहरूसम्बन्धी खर्च
१४	पशुमृगपक्षिव्याल	वनैया पशु मृगहरू, पक्षीहरू, सिंह, व्याघ्र आदिको रक्षासम्बन्धी खर्च
१५	काष्ठतृणबाट	काठ, घाँसपातसम्बन्धी खर्च व्यय शरीर हुन्

स्रोत : शोधार्थी, २०८१

प्राचीन समयमा आम्दानी खर्चका शीर्षकहरूको वर्गीकरण तथा व्याख्या गरिएबाट त्यस समयको लेखाप्रणाली व्यवस्थित रहेको थियो भन्न सकिन्छ । वर्तमानमा समेत आम्दानी खर्चलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरको हुने गरी अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड अनुसार वर्गीकरण गरिएको छ । यस किसिमको वर्गीकरणले कारोबारको अभिलेख राख्न सहज हुनुको साथै व्याख्या, विश्लेषण, प्रतिवेदन गर्न समेत उपयुक्त हुन्छ । साथै कारोबारको लेखाङ्कनमा एकरूपतासमेत कायम हुन्छ । कौटिल्यले प्राचीन समयमा नै यस किसिमको अवधारणाको विकास गरेको हुँदा त्यस समयको लेखाप्रणाली व्यवस्थित

थियो भन्न सकिन्छ । वर्तमानमा समेत चालु पूँजीगत भनेर यस अन्तर्गत विभिन्न शीर्षक उपशीर्षकमा खर्चलाई वर्गीकरण गरिएको छ ।

समाहर्ताले दुर्ग, राष्ट्र, सेतु, वन, बज्र, वणिकपथको हेरचाह गर्ने तथा सरकारी आय उठाउने काम गर्नुपर्ने नियम रहेको थियो । राजाको राज्याभिषेकदेखि आरम्भ गरिएको वर्ष, महिना, पक्ष, दिन यी ४ पक्षलाई आधारमानि आयव्ययको हिसाब बहीपुस्तकमा उल्लेख गर्नुपर्ने नियम रहेको थियो । करणीय भनेको गर्नुपर्ने, सिद्ध भनेको गरिसकेको, शेष भनेको बाँकी बक्यौता, आय भनेको आमदानी, व्यय भनेको खर्च र नीवि भनेको बचत गरी यी ६ विषयको व्यवस्थापन समाहर्ताले मिलाउनुपर्ने व्यवस्था कौटिलीयको अर्थशास्त्रमा उल्लेख भएको छ । समाहर्ताले प्रजालाई पीडा नदिइ आय बढाउन, कामदारहरूलाई बाधा नदिइ व्यय घटाउन, लेखिएनुसार धनको उत्पादन, आयको वृद्धि, व्ययको कमी देखाउन प्रयत्न गर्नुपर्ने कुरा अर्थशास्त्रमा उल्लेख भएको छ (चाणक्य, सम्पा. गैरोला, सन् १९८४) ।

समाहर्ता अर्थात् राज्यको करसम्बन्धी कार्य गर्ने उच्च अधिकारीको कामको सम्बन्धमा कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लेख भएकोले त्यस समयमा पदाधिकारीहरूको कार्यविभाजनमा स्पष्टता रहेको बुझ्न सकिन्छ । बहीपुस्तकमा आयव्यय उल्लेख गर्दा कारोबार भएको वर्ष, महिना, पक्ष, दिन उल्लेख गर्ने व्यवस्था प्राचीन समयमा रहेको देखिए पनि वर्तमानमा समेत आर्थिक कारोबारको अभिलेख राख्दा कारोबार भएको आर्थिक वर्ष, महिना, दिन खुलाएर राख्ने गरिएको हुँदा सो व्यवस्था प्राचीन समयबाट नै आएको देखिन्छ । जसले कारोबारको लेखाङ्कनलाई वैज्ञानिक बनाएको छ । उच्च अधिकारीले आयव्यय गर्दा के कस्ता कुरामा ध्यान दिनुपर्छ भन्ने कुरा प्राचीन समयमा नै उल्लेख भएको र सो कुरा आज पनि सान्दर्भिक रहेको छ । वर्तमानमा समेत गोश्वारा भौचरलगायतका अभिलेखमा कारोबारको तिथिमिति उल्लेख गरेर अभिलेख राखिन्छ । यसले कारोबारको तुलना तथा प्रतिवेदनलाई वैज्ञानिक बनाएको छ ।

सरकारी आयव्ययको हिसाब राख्ने अड्डालाई अक्षपटल र त्यहाँ रहेर कारोबारको हिसाब गर्ने कर्मचारीहरूलाई 'गाणनिक' भनिन्थ्यो । अक्षपटलको अध्यक्ष-प्रधान अधिकारी पुरुष हुनुपर्ने र 'पूर्व मुहुडा' वा उत्तर 'मुहुडा' गरी अक्षपटल, हरहिसाबको अड्डा भवन बनाउनुपर्ने तथा उक्त भवनमा स-साना खण्ड छुट्टै हुने गरी निबन्धपुस्तक (बहीखाता) राख्ने ठाँउ बनाउनुपर्छ भन्ने नियम रहेको थियो । बहीखातामा विभिन्न आमदानी खर्चका विवरणहरू राख्नुपर्ने नियम रहेको थियो । प्रत्येक विभागीय अड्डाहरूको करणीय - गर्नुपर्ने विषय, सिद्ध - भईसकेको, शेष - बाँकी, आय बचतहरू र

कर्मचारीहरूको काम, काममा हाजिरी काम गराएर, चरित्र, रहनसहनहरू बहीपुस्तकमा लेख्ने गर्नुपर्दछ भन्ने समेत नियम कौटिलीय अर्थशास्त्रमा रहेको छ (चाणक्य, अनु. इन्द्र, सन् २००३) ।

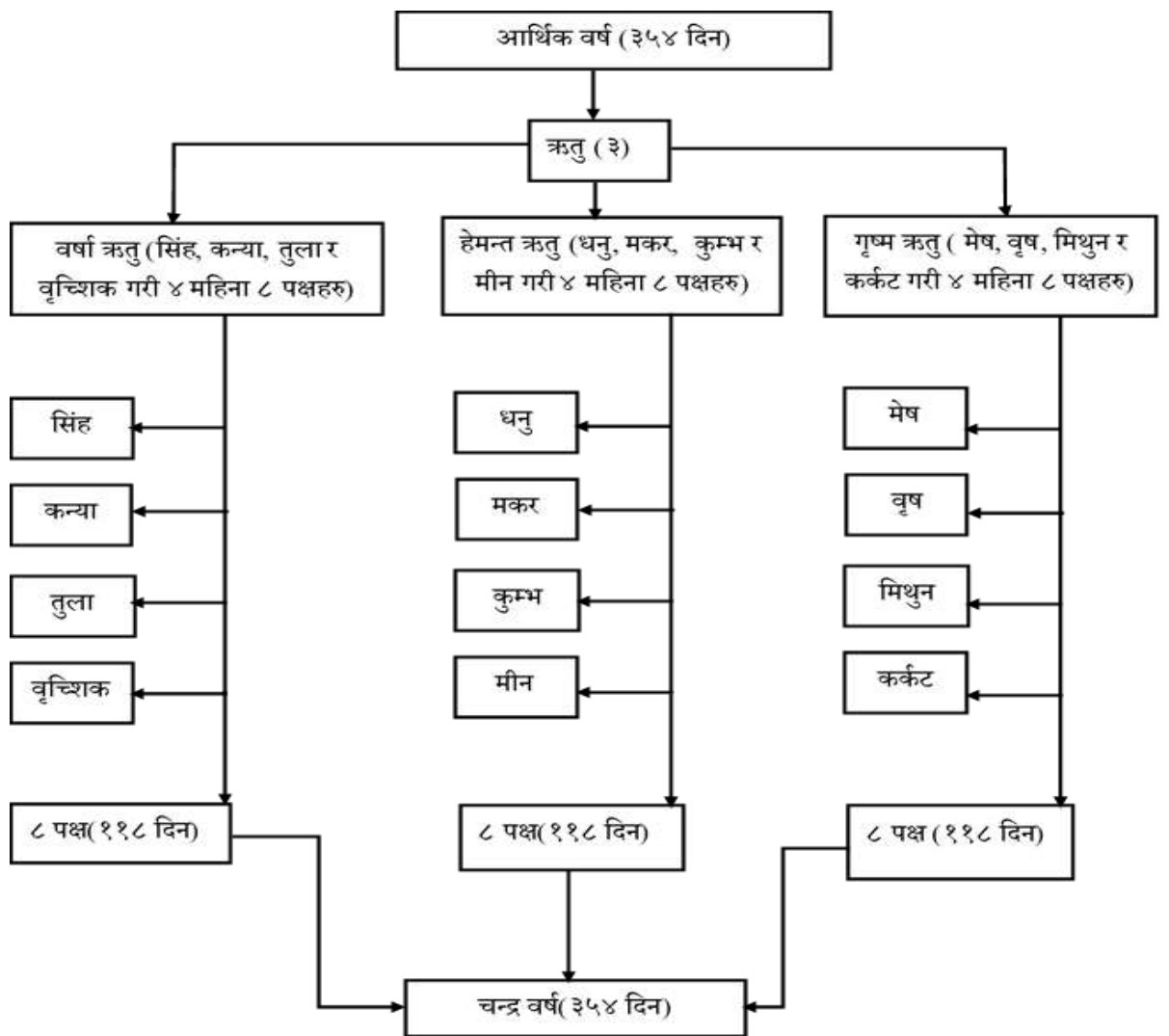
उत्तम, मझौला र तल्लो खालका कामहरूमा त्यस विषयका विज्ञ पुरुषलाई अध्यक्ष (मुख्य हाकिम) बनाउनुपर्ने, कुनै विभागका अध्यक्षले गल्ती गरी काम बिगारी, सरकारी आय, धनको नोक्सान पारेमा सहग्राही - हिस्सादार, प्रतिभू - जमानि, कर्मोपजीवी- त्यही कामका कारिन्दा उसका एकाघरका छोरा, भाइ, स्वास्नी, छोरी, नोकरचाकरहरूमा अघिल्लो, अघिल्लो नभए पछिल्लो, पछिल्लोले नोक्सानी भर्ना गर्नुपर्दछ भनी कठोर नियम कौटिलीय अर्थशास्त्रमा बताइएको छ । त्यसैगरी सरकारी कामको वर्ष ३५४ दिनको हुने, त्यो आषाढको पूर्णिमामा पूर्ण हुने कुरा समेत उल्लेख भएको छ । नियुक्त गरिएका कर्मचारीको वार्षिक वेतन सो वर्षको दिन सङ्ख्यानुसार पूरा वा कम दिनुपर्ने तथा ज्योतिषीको गणनानुसार अधिक मास भए त्यसको पनि वेतन दिनुपर्दछ भनी उल्लेख गरिएको छ (चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२) ।

कौटिल्यकालीन समयमा राज्यकोष व्यवस्थित गर्न राजाहरूले राजस्व र खर्च निश्चित फाराममा अभिलेख गराउँथे । प्राचीन समयमा हरेक दिन सूर्योदयपछिको डेढ घण्टामा राजाले प्रतिवेदन लिने व्यवस्था थियो (मैनाली, २०६७) । यस कुराले प्राचीन समयमा व्यवस्थित अभिलेखन र दैनिक प्रतिवेदन प्रणालीले पारदर्शी लेखापालनको प्रारम्भिक अभ्यासलाई देखाएको छ ।

उल्लिखित तथ्यको समीक्षा गर्दा कौटिल्यकालीन समयमा कामको समेत विभाजन हुने गरेको हुँदा त्यस समयमा कार्यविभाजन व्यवस्थित रहेको थियो भन्न सकिन्छ । कुनै पदाधिकारीले सरकारी हानी नोक्सानी गरेमा सो असुल उपर गर्नेसम्बन्धी कठोर नियम प्राचीन समयमा रहेको देखिन्छ । वर्तमानमा समेत सरकारी हानीनोक्सानी कसैले गरेमा असुल उपर गर्नेसम्बन्धी नियम रहेको हुँदा यो व्यवस्था प्राचीन नियमबाट प्रभावित रहेको देखिन्छ (सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२) । आर्थिक वर्षको अवधारणाको विकास कौटिल्यले प्राचीन समयमा नै गरेबाट त्यस समयको आर्थिक प्रशासन व्यवस्थित देखिनुका साथै ज्योतिषिय हिसाबमा श्रावण प्रतिपदादेखि आषाढ शुक्ल पूर्णिमासम्मको अवधिलाई एक आर्थिक वर्ष मान्ने प्राचीन वैदिक परम्पराको निरन्तरता विश्वमा वर्तमानमा नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीमा मात्र देखिएको हुँदा यो ज्यादै महत्वपूर्ण रहेको छ । वैदिक आर्थिक सम्बत चलाउने विश्वमा नेपालमात्र एक राष्ट्र रहेको छ । यसले आफ्नो वैदिक परम्परालाई निरन्तरता दिएकोले यो विषय आफैँमा महत्वपूर्ण रहेको छ ।

कौटिल्यले आर्थिक वर्षलाई ३ ऋतु (चौमासिक), १२ महिना र ३५४ दिनमा विभाजन गरेर आर्थिक वर्षको अवधारणाको विकास गरेका थिए । उनले चौमासिक विभाजन अनुसार कारोबारहरूको अभिलेख तथा प्रतिवेदन गर्नुपर्ने नियमसमेत बनाएका थिए । त्यसैगरी एक ऋतु (चौमासिक) ८ पक्ष ११८ दिनको रहेको थियो । कौटिलीय अर्थशास्त्रमा कुनै वर्ष अधिकमास पर्न गएमा सोको समेत हिसाब गरी कर्मचारीहरूलाई वेतन दिनुपर्ने उल्लेख भएको छ । हरेक आर्थिक कारोबारको अभिलेख राख्दा तिथिमिति सहित उल्लेख गर्नुपर्ने नियम रहेको छ । कौटिल्यकालीन आर्थिक वर्षलाई निम्नानुसार रेखाचित्र २.१ मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

रेखाचित्र २.१ : कौटिल्यकालीन आर्थिक वर्ष



श्रोत : ज्ञवाली, सन् २०११

वर्तमान नेपाल सरकारको आर्थिक वर्षको आधारसमेत कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित आर्थिक वर्ष रहेको देखिन्छ । वर्तमानमा समेत श्रावण १ गतेदेखि आषाढ मसान्तसम्मको अवधि

(३६५) लाई एक आर्थिक वर्ष मानिएको छ । वर्तमानमा अधिकमासलाई आर्थिक वर्षमा गणना गर्ने गरिएको छैन र हरेक आर्थिक वर्ष ३६५ दिनकै हुने प्रचलन रहेको छ । नेपाल वैदिक आर्थिक वर्ष मान्ने विश्वको एकमात्र मुलुक भएको छ । वर्तमान आर्थिक वर्षलाई ३ चौमासिक, ४ त्रैमासिक, १२ महिना, ५२ हप्ता, ३६५ दिनमा विभक्त गरेको पाइन्छ ।

विभाग-विभागको हिसाब जँचाउने अध्यक्षहरू आ-आफ्नो हिसाब लिएर आषाढ पूर्णिमाको दिनमा गणनाध्यक्षको कार्यालयमा उपस्थित हुनुपर्ने, गणनाध्यक्षले छाप लागेको पेटी र बाँकी बचत पनि एक ठाउँमा जम्मा गरेर हिसाब बुझाउन आउनेलाई परस्परमा सरसल्लाह गर्न नदिने गरी राख्नुपर्ने, जम्माजम्मी आयव्यय, बचतको तेरीज लगत पहिले सुनेर नीवि (बचत) बुझ्नुपर्ने, बहीको आयको विवरण हेर्दा तेरीजमा भन्दा बढेको वा खर्चको विवरणमा घटी भएको देखियो भने त्यो घटीको आठ गुणा त्यो हिसाब बुझाउनेलाई दण्ड गर्नुपर्ने, आयव्यय मिलाउँदा आठ गुणा त्यो हिसाब बुझाउनेलाई दण्ड गर्नुपर्ने, आयव्यय मिलाउँदा बढी देखिन आयो भने बढेको जति पुरस्कार दिनुपर्नेजस्ता नियमहरू समेत कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लेख छ (चाणक्य, अनु. लुईटेल, २०७३) ।

तोकिएको समयमा हिसाब जचाउन नआउने वा आए पनि बहीखाता धन नलिई आउनेलाई यथार्थ बुझाउनुपर्ने धनको दशगुणा धनदण्ड गर्नुपर्ने, कार्मिक (जाँच्ने माथिल्लो अधिकारी) उपस्थित हुँदा कारणिक (जचाउने अधीन कर्मचारी) हिसाब नमिलाई अनुपस्थित भएमा कारणिकलाई पूर्वसाहस (२५०) दण्ड गर्नुपर्ने, कार्मिक (जाँच्ने बुझ्ने कर्मचारी) दोषी भएमा कारणिकलाई हुने दण्डको दुगुना दण्ड कार्मिकलाई गर्नुपर्ने व्यवस्थासमेत रहेको कौटिलीय अर्थशास्त्रमा रहेको छ । महामात्र (राजको मुख्य कार्यसचिव) हरूले बिभाग-बिभागको हरहिसाब मिलाएर आय, व्यय, बचतहरू फरक नपारी जस्ताको त्यस्तै सर्वसाधारण देशबासीहरूलाई सुनाउने गर्नुपर्ने, कसैले झुट्टा देखाए/सुनाएमा त्यसलाई उत्तम साहस (एक सय) दण्ड गर्नुपर्ने, तोकिएको समयमा बुझाउनुपर्ने द्रव्य नबुझाउनेलाई एक महिनासम्म म्याद दिई पर्खनुपर्ने र एक महिना हुँदा पनि नबुझाउनेलाई महिनाको दुई सय दरले दण्ड गर्नुपर्ने व्यवस्थासमेत उल्लेख भएको छ (चाणक्य, अनु. अर्याल, २०२४) ।

प्राचीन समयमा जुनसुकै तहका पदाधिकारी भए पनि गलत काम गरेमा दण्डसजाय हुने स्पष्ट व्यवस्था गरिएको हुँदा त्यस समयको आर्थिक प्रशासन मजबुत रहेको देखिन्छ । वर्तमानमा समेत दण्डसजायको व्यवस्था भए पनि कार्यान्वयन पक्ष प्रभावकारी रहेको पाइँदैन । बेरूजु फछौट गर्नुपर्ने जिम्मेवारी कानूनमा स्पष्ट उल्लेख भए पनि कार्यान्वयन प्रभावकारी भएको पाइँदैन । प्राचीन अभ्यासहरूले आधुनिक लेखाप्रणालीको पारदर्शिता, नियन्त्रण र जिम्मेवारीका आधार प्रस्ट पार्छ ।

बचत थोरै मात्र बुझाउन बाँकी राख्नेलाई ५ दिन पर्खनुपर्ने, बाँकी धन बुझाइ तोकिएको समयमा हिसाबको बही दाखिला गर्नेलाई धर्म, व्यवहार, चरित्र, पूर्वस्थिति, धनको जम्मा हिसाब, कामगराइ, अनुमान, चरले बुझेको कुरा, यी सबै किसिमबाट जाँच गर्ने गर्नुपर्दछ भनी हिसाबजाँच सम्बन्धमा विभिन्न नियमहरू कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लेख भएको छ । हिसाब लेख्नेले दिन दिनको, ५ दिन, पक्ष, १ महिना, ४ महिना, १ वर्षको जम्मा आयव्यय बाँकी देखाउने गर्नुपर्ने, आम्दानीमा राजवर्षको मिति, देश, काल, आयको मुख, शरीर, आएको महसुल आदि द्रव्य, साबिक जोडेको, परिमाण दिने दिलाउने, लेख्ने, बुझ्नेहरू र खर्चमा मिति, देश, काल, मुख, लाभ निमित्त दिएको द्रव्य, मिसोट गरेको परिमाण, अह्वाउने, लिने, झिक्ने, भँडारे, बुझ्नेहरू, बाँकी धनमा मिति, देश, काल, द्रव्यको स्वरूप, चिह्न, परिमाण, राखेको भाडा, जिम्मा लिनेहरू देखाएर लेख्नुपर्ने नियमसमेत रहेको छ (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८) ।

लेखकले सरकारी आय, व्यय, नीवि धनहरू नलेखेमा, लेख्न रोकेमा, राजाको आज्ञा उल्लङ्घन गरेमा, नियमको विपरीत गरी लेखेमा पनि पूर्वसाहस (२५०) दण्ड गर्नुपर्ने, विषयहरू क्रम नमिलाई उल्टोपाल्टो पारेर नबुझिने गरी दोहोरा पारी लेखेमा १२ पण दण्ड गर्नुपर्ने, बाँकी धन कम लेखेमा दुई गुना २४ पण, दबाएर खाएमा आठ गुना १६ पण, यताउति दिएर हिनामिना पारेमा पाँच गुना ६० पण दण्ड गरेर नोक्सानी पनि भराउनुपर्ने, झुटो कुरा गरेमा चोरीको दण्ड गर्नुपर्ने, नलेखिएर पछि जाँचकीले पत्ता लागेमा र अघि बिसेर पछि कुरा मिलाएमा पनि चोरीको दुई गुना दण्ड गर्नुपर्ने भनी लेखापालनसम्बन्धी विभिन्न नियमहरू कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लेख भएको छ । अध्यक्षले सानोतिनो अपराध गरेमा सहनुपर्ने र आम्दानी बढाएमा खुसी हुनुपर्ने भन्ने उल्लेख भएको छ (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७) ।

उल्लिखित तथ्यको समीक्षा गर्दा कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित लेखापालनका कतिपय नियमहरूलाई वर्तमानमा समेत उपयोग गर्न सकिनेमा आर्थिक अनुशासन व्यवस्थित हुने देखिन्छ । जानीबुझी त्रुटि गर्नेलाई हदैसम्मको कारबाही गर्नुपर्ने र असल काम गर्नेलाई प्रोत्साहित गर्नुपर्ने विषय निक्कै नै सान्दर्भिक देखिन्छ । यी अभ्यासहरूले प्राचीन समयमा आर्थिक अनुशासन, पारदर्शिता, जवाफदेहिता र नियन्त्रण सुनिश्चित भएको स्पष्ट प्रमाण प्रस्तुत गर्दछ । प्राचीन समयको आर्थिक प्रशासनका कतिपय नियमहरू वर्तमानमा समेत सान्दर्भिक रहेका छन् ।

कौटिल्यले बुद्धिमान् शासकले आय बढाउने तथा खर्च कम गर्ने गर्नुपर्ने बताएका छन् । अर्थशास्त्रको द्वितीय अधिकरणको छैठौँ अध्यायको अन्तिममा सारांश लेख्दै समाहर्ता, गाणनिक र सन्निधाता (कोषाध्यक्ष) को कर्तव्यबारे उल्लेख गरेका छन्-

‘एवम् कुर्यात्समुदयं वृद्धिं चायस्य दर्शयेत् ।

हासं व्ययस्य च प्राज्ञः साधयेच्च विपयम् ॥२॥६॥२८॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, उदयवीर, सन् १९८२)

अर्थात् बुद्धिमान् व्यक्तिले विचारपूर्वक करको सङ्ग्रह गर्नुपर्छ । उसले करसङ्ग्रह गर्दा सधैं आय बढाउने एवम् व्यय कम गर्नेतर्फ ध्यान पुऱ्याउनुपर्छ ।

उल्लिखित तथ्यको समीक्षा गर्दा प्राचीन समयमा आम्दानी बढाउने र खर्च घटाउने कुरालाई प्रोत्साहित गरिएको छ भने वर्तमान समयमा नेपालमा आम्दानीभन्दा खर्च बढी हुने किसिमको बजेट निर्माण गरेको पाइन्छ । राणाकालीन समयमा समेत आम्दानीभन्दा खर्च कम गर्नुपर्ने नियम रहेको थियो । कच्चा नछोड्नु जम्मा नजोड्नु भन्ने नियम राणाकालीन समयमा चलेको पाइन्छ (कार्की, २०६३) । प्राचीन समयमा कोष बलियो भयो भने राष्ट्र बलियो हुन्छ भन्ने मान्यता हुँदा आम्दानीभन्दा खर्च कम गर्ने गरेको पाइन्छ (सम्पा. शास्त्री, उदयवीर, सन् १९८२) । कतिपय अवस्थामा आम्दानीभन्दा खर्च कम गर्नु उपयुक्त नै भए पनि लोककल्याणकारी राज्यमा आम्दानीभन्दा खर्च बढी हुने गरेको पाइन्छ । प्राचीन समयमा वचत वित्तले मान्यता पाएको देखिन्छ ।

कौटिल्यले सङ्गृहीत आय तथा व्ययको हिसाब राख्न गाणनिक अध्यक्ष नियुक्त गर्नुपर्ने, गाणनिकको सहयोगका लागि सहायक कर्मचारीहरू नियुक्त गर्ने कुरा उल्लेख गरेका छन् । निबन्धपुस्तकमा (रजिष्टर) राज्यको खर्चको हिसाब राख्नुपर्ने र प्राप्त धन छुट्टाछुट्टै पुस्तकमा अभिलेख राख्नुपर्ने, त्यस्तो आम्दानी खर्चको हिसाब राख्न राजाले कर्मचारी र अधिकारी नियुक्त गर्नुपर्ने, कर्मचारीले ठिकसँग आम्दानी खर्च गरे/नगरेको र अभिलेख राखे/नराखेको जानकारी लिन राजाले गुप्तचर नियुक्त गर्नुपर्ने र उनीहरूबाट गोप्य रूपमा जानकारी लिने प्रसङ्गसमेत कौटिलीय अर्थशास्त्रमा पाइन्छ । उचित ढङ्गले आम्दानी खर्चको हिसाब नराख्नेलाई दण्ड दिने र नोकरीबाट हटाइदिने प्रावधान पनि कौटिलीय अर्थशास्त्रमा रहेको छ (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९८२) ।

प्राचीन समयमा लेखापालमा संलग्न कर्मचारीले गरेको कामको छुट्टै निगरानी गर्न गुप्तचर खटाउने व्यवस्था रहेको हुँदा लेखापाललाई विशेष महत्त्व दिएको देखिन्छ (सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२) । लेखापालन राज्यकोषसँग सम्बन्धित रहेको हुँदा यसलाई महत्त्व दिनु उपयुक्त नै देखिन्छ ।

वर्तमानमा समेत लेखापालनमा संलग्न जनशक्तिको कामलाई विभिन्न निकायहरूबाट निगरानी गर्ने गरिएको छ ।

आर्थिक वर्षको आधारमा हिसाब-किताब राख्ने पद्धति कौटिल्यले प्राचीनकालमा नै परिकल्पना गरेका थिए । उनका अनुसार साना कार्यालयका लेखापालहरूले आषाढ महिनाको अन्त्यमा ठुला कार्यालयमा पुगेर हिसाब मिलान गर्नुपर्ने, साना कार्यालयका कर्मचारीहरूले राज्यको हिसाबकिताब, आमदानी, खर्च र बचेको नगद ठुला कार्यालयमा नबुझाएसम्म उनीहरू बिच पारस्परिक कुराकानी गर्न समेत नहुने, लेखा राख्दा क्रमविरुद्ध लेख्ने, तलमाथि पारेर लेख्ने, अज्ञानतावश रजिष्टरमा अर्कै ठाउँमा लेखिदिने वा दुईपटक लेख्ने कर्मचारीलाई बाह्र पण मुद्रा दण्ड गर्नुपर्ने, आमदानी र खर्च बिचको शेष धन (नीवी) नलेखेलाई दुई गुना दण्ड दिनुपर्ने, जो बचेको राजधन हिनामिना गर्छ उसलाई खाएको रकमको आठ गुना दण्ड गरिनुपर्ने, कोषाध्यक्ष (सन्निधाता/अध्यक्ष) बाट आमदानी राज्यकोषमा दाखिला गरिनुपर्नेजस्ता नियम अर्थशास्त्रमा रहेका छन् (चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२) ।

त्यसैगरी सन्निधाता (कोषाध्यक्ष) ले कोषको अतिरिक्त पण्यगृह (राजकीय विक्रेय वस्तुगृह), कुपयगृह (धातुशाला), कोष्ठागार (अन्न, घ्यूको भण्डार) एवम् शस्त्रागारको समेत अधिष्ठाताका रूपमा सबैतिर नजर पुऱ्याउनुपर्ने, कोषाध्यक्ष (सन्निधाता) ले जाँचकीले जाँचिसकेको सुवर्णमुद्रा कोषमा राख्नुपर्ने, अशुद्ध मुद्रा छ भने नष्ट गर्नुपर्ने, नक्कली सिक्का बनाउनेलाई उचित दण्ड दिनुपर्ने, कोषाध्यक्षले कुनै ढङ्गले कोषको अपहरण गरेमा उसलाई मृत्युदण्ड दिनुपर्ने, त्यसको मतियार पुरुषसाथीलाई आजीवन कैदको सजाय दिनुपर्ने, अज्ञानवश अपहरण भएको छ भने त्यस्तो अधिकारीलाई सावधान गराउनुपर्ने, राज्यको आधार कोष भएकोले राजाले सदैव कोषवृद्धिमा विशेष ध्यान पुऱ्याउनुपर्छ भनि अर्थशास्त्रमा उल्लेख भएको छ (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७) ।

कुनै अध्यक्षले आमदानी थोरै तर खर्च बढी देखायो भने उसले राज्यको धन अपहरण गर्दैछ, अथवा जनतालाई पीडा पुऱ्याउँदैछ भन्ने बुझ्नुपर्ने, त्यसैगरी जति आमदानी छ, उति खर्च देखाउँछ भने उसले राज्यको धनको त्यति सदुपयोग गरेको छैन या कुनै रिश्वत (उत्कोच) लिन थालेको पनि हुन सक्छ भनि बुझ्नुपर्ने साथै त्यस अवस्थामा गुप्तचर लगाएर कुनै राज्य कर्मचारीले राज्य द्रव्यको अपहरण गरेको छ या छैन पत्ता लगाउनुपर्ने कुरासमेत कौटिल्यले उल्लेख गरेका छन् । त्यसैगरी राजाले कोषाध्यक्षका सानातिना अपराधलाई क्षमा गरी दिनुपर्ने कुरा पनि समावेश छ (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८) । कौटिलीय अर्थशास्त्रको दोस्रो अधिकरणमा राज्यले लेखापालन कसरी गर्ने,

कोषाध्यक्ष तथा लेखाका सहायक र जिम्मेवार कर्मचारी र राज्यप्रमुखले पालना गर्नुपर्ने नियमहरू, लेखापालनका विधि तथा ती नियम नमान्दा वा राज्यको धन नोक्सान पुगेमा दिइने सजायसमेत स्पष्टरूपले उल्लेख गरिएको छ । यसमा छुट्टै लेखापरीक्षण प्रक्रियाबाट बाहेक गुप्तचरको माध्यमबाट पनि लेखा ठीक राखेको छ कि छैन, राज्यकोष दुरुपयोग भएको छ कि छैन भनि अनुगमन गर्न र अनियमितता फेला परे सजाय स्वरूप कारबाही गर्ने व्यवस्था गरिएको पाइन्छ (चाणक्य, अनु. सुवेदी, २०६१) ।

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा धनसम्पत्तिको सङ्ग्रह, संरक्षण र लगानी गर्ने कुरामात्र होइन, राज्यको सम्पत्ति सङ्कलन गर्ने, सञ्चालन गर्ने र कोषको व्यवस्थापन गर्ने कर्मचारीलाई दण्ड र पुरस्कारको सम्बन्धमा समेत उल्लेख गरेको पाइन्छ । राज्यका कर्मचारीहरूमाथि नियन्त्रण राख्नुपर्ने सम्बन्धमा अर्थशास्त्रको चौथो अधिकरणमा उल्लेख भएको छ ।

एवमर्थचरान् पूर्व राजा दण्डेन शोधयेत् ।

शोधयेयुश्च शुद्धास्ते पौरजानपदान् दमैः ॥४॥१॥२८॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

अर्थात् राजाले पहिले दण्डद्वारा आफ्ना कर्मचारीलाई ठिक ढङ्गले तह लगाउनुपर्छ । त्यसपछि ती कर्मचारीको सहायताले उचित दण्ड व्यवस्थाद्वारा सहरमा र अरू ठाउँमा बसोबास गर्ने देशका जनतालाई अनुशासनमा राख्नुपर्छ ।

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा प्रत्येक कर्मचारीले आ-आफ्नो स्थानमा रहेर धर्मपूर्वक आफ्नो कर्तव्य पालना गर्नुपर्ने मा जोड दिएको छ । अर्थशास्त्रको छैठौँ अधिकरणमा राज्यसत्ताको सात अङ्गका बारेमा उल्लेख गरिएको छ । त्यसमा राज्यको स्वामी, अमात्य, जनपद, दुर्ग, कोष, दण्ड तथा मित्र गरी सात अङ्ग भएमात्र राज्य सर्वोपरि शक्तिशाली बन्छ भनिएको छ । यसै अधिकरणको दोस्रो भागमा कोष सङ्ग्रहका नियम तथा उपाय पनि बताइएको छ (चाणक्य, अनु. लुईटैल, २०७३) ।

उल्लिखित तथ्यहरूको समीक्षा गर्दा कौटिल्यले प्राचीनकालमै आर्थिक वर्षको आधारमा हिसाबकिताब राख्ने, साना र ठूला कार्यालय बिच नियमित हिसाब मिलान गर्ने र दण्डपुरस्कार प्रणालीमार्फत वित्तीय अनुशासन कायम गर्ने व्यवस्था उल्लेख गरेका छन् । कोषाध्यक्ष (सन्निधाता) ले राज्यकोष, पण्यगृह, कोषागार र शस्त्रागारको निगरानी गर्नुपर्ने, अशुद्ध वा नक्कली मुद्रा नष्ट गर्नुपर्ने र कोषको दुरुपयोगमा मृत्युदण्ड वा कैदको दण्ड गर्नुपर्ने उल्लेख गरेका छन् । आम्दानी र खर्च मिल्दैन वा अनियमित देखिएमा गुप्तचरमार्फत अनुगमन गरी सजाय र नियन्त्रण सुनिश्चित गर्ने अभ्यास उल्लेख

गरिएको छ । राज्यको धनसम्पत्ति सङ्कलन, संरक्षण, सञ्चालन र कोष व्यवस्थापनमा कर्मचारीको जिम्मेवारी, अनुशासन र पुरस्कार दण्ड प्रणाली स्पष्ट पारिएको छ (सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२, अनु. लुईटेल, २०७३) । यी नियम र अभ्यासहरूले प्राचीन समयमा पारदर्शिता, जवाफदेहिता र आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको महत्व दर्शाउँछन्, जसले आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग तुलनात्मक अध्ययनका लागि आधार तयार गरेको छ ।

पूर्वीय प्राचीन साहित्यमा उल्लिखित लेखापद्धतिकोको समीक्षा गर्दा पूर्वीय संस्कृति विश्वकै सबैभन्दा पुरानो वित्तीय व्यवस्थापन प्रणालीहरूमध्ये एक हो । नेपालका प्राचीन सरकारी लेखापद्धतिका स्रोतहरू यिनै ग्रन्थहरूबाट प्रभावित छन् । शुक्रनीतिमा राज्यको कोषागार, वित्तीय अनुशासन, अभिलेख व्यवस्था, परीक्षण, भण्डारण प्रणाली र सरकारी कर्मचारीको आचार संहिता विस्तारमा उल्लेख भएको पाइन्छ (घिमिरे, २०४४) । वाल्मीकिरामायणमा अयोध्या राज्यको कोष, कर, भण्डारण, लेखापरीक्षण, आर्थिक पारदर्शिताको उल्लेख लेखाप्रणालीका मूल अवयवका रूपमा पाइन्छ (ज्ञवाली, सन् २०११) । महाभारतमा पाण्डवकालीन राज्यमा करव्यवस्था, व्यय नियन्त्रण, सैनिक खर्च र भण्डार व्यवस्थापन अत्यन्त व्यवस्थित रूपमा भएको देखिन्छ । कौटिलीय अर्थशास्त्रलाई प्राचीन दक्षिण एसियाली वित्तीय प्रशासनको 'मूल आधारग्रन्थ' मानिन्छ (सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२) । उक्त पुस्तकहरूमा आयव्यय अभिलेख, भण्डारण, परीक्षण, कर्मचारी उत्तरदायित्व, प्रतिवेदन, हिसाबजाँचजस्ता आधुनिक अवधारणासँग मिल्दोजुल्दो संरचना उल्लिखित भएको पाइन्छ ।

पूर्वीय प्राचीन साहित्यको अध्ययन गर्दा त्यस समयमा आयव्यय अभिलेखन, भण्डार व्यवस्थापन, कर प्रशासन, कर्मचारी उत्तरदायित्व, अनियमितता नियन्त्रण, परीक्षण, प्रतिवेदन, दण्ड सजाय, गोपनीयता तथा पारदर्शिताजस्ता पक्ष अत्यन्त विकसित रूपमा पाइन्छ । अध्ययनहरूका अनुसार पूर्वीय प्राचीन लेखापद्धति नै मानव इतिहासको सबैभन्दा व्यवस्थित सरकारी वित्तीय प्रशासनमध्येको हो, जसको प्रभाव नेपालमा पनि प्रत्यक्ष देखिन्छ ।

२.३.२ पश्चिमा मुलुकहरूमा लेखापालन विकासको समीक्षा

मानव सभ्यताको विकासको क्रमसँगै लेखापालन गर्ने क्रम पनि अघि बढेको हो । मानिसका आवश्यकताहरू असीमित हुने तथा स्रोत र साधनहरू सीमित उपलब्ध हुने अवस्थामा

उपलब्ध स्रोत साधनहरूको सही सदुपयोग गर्ने क्रममा लेखा राख्ने क्रम पनि अघि बढेको हो (पुडासैनी, २०७१)।

मेसोपोटामियाली सभ्यता ईशापूर्व ३६००–३२०० मा बिन्दु (.), ठिक चिह्न (✓), घेरा (○) आदि चिह्नहरू कारोबारसँग प्रयोग गरेको पाइन्छ। त्यस्ता चिन्हहरूको प्रयोगले आर्थिक कारोबारहरू त्यो समयमा पनि राखिने र जाँच परीक्षण गरिँदो रहेछ भन्ने पुष्टि हुन्छ (ब्राउन र ज्याक इड्स, सन् १९०५, पृ. ७४)। प्राचीन इजिप्टेलीहरू एउटै वित्तीय विवरण दुईप्रति तयार गर्थे। एकप्रति अभिलेखीय प्रयोजन र अर्कोप्रति लेखापरीक्षणप्रयोजनको लागि प्रयोग हुन्थ्यो भन्ने पुष्टि भएको छ (Gupta, सन् 1992)।

दोहोरो लेखाप्रणालीको प्रादुर्भाव हुनुभन्दा ५००० वर्षअगाडि मेसोपोटामिया, आसिरियन, बेबिलियन र सुमेरियन सभ्यताहरूले वाणिज्यसँग सम्बन्धित पुराना अभिलेखहरू उजागर गरिरहेका थिए। ति उपत्यकाहरू कृषि उत्पादनको लागि धनी रहेको र कृषकहरू समृद्ध बन्दै गएका थिए। त्यहाँ सेवा व्यापार र साना उद्योगधन्दाहरू पनि विकसित हुँदै गएका हुनाले बेबिलियन र निनवाहका सहरहरू वाणिज्य व्यापारका केन्द्रबिन्दुको रूपमा उदाएका थिए। त्यस युगमा बेबिलियन धर्मका आधारमा शासित रहेको थियो। त्यहाका शासकहरूले जमिन र जनावरहरूको अभिलेख राख्ने कार्यलाई देवताहरूको विश्वासमा प्रोत्साहन दिएका थिए। कारोबारहरू सम्झन नसक्नेलाई दण्डित गर्ने कानूनहरू थिए। धेरै कारोबारहरू अभिलेखबद्ध गरिएका हुन्थे भनेर विश्वास गरिएको हुन्थ्यो। आजका लेखापाल त्यस समयका शास्त्रीहरू बराबर थिए (Alexander, सन् 2002)।

उल्लिखित तथ्यहरूको समीक्षा गर्दा मेसोपोटामिया, आसिरियन, बेबिलियन र सुमेरियन सभ्यताहरूमा लेखापालनसँग सम्बन्धित कुराहरूको उल्लेखले लेखापालनको अवधारणा तथा प्राचीनतालाई दर्शाएको छ। त्यस समयमा वाणिज्य व्यापारको विकाससँगै लेखापालनको पनि विकास भएको देखिन्छ। जमिन र जनावरको अभिलेख राख्ने कार्यको सुरुवातले लेखापालनलाई प्रोत्साहन गरेको छ (Alexander, सन् 2002)। प्राचीन समयमा कारोबारहरू बिर्सन सक्ने भएको हुँदा अभिलेख राख्ने चलन सुरु भएको देखिन्छ। शुक्रनीतिमा विस्मरण हुने हुँदा सम्झनाको लागि अभिलेख राख्नुपर्ने कुरा उल्लेख भएको छ (घिमिरे, २०४४)। अभिलेखको विकाससँगै लेखाप्रणालीको पनि विकास हुँदै आएको पाइन्छ। प्राचीन लेखापालनका अभ्यास वर्तमानमा लेखापालनका मूल उद्देश्य पारदर्शिता, जवाफदेहिता र स्रोतको सदुपयोगसँग सम्बन्धित रहेकाले ऐतिहासिक महत्व स्पष्ट हुन्छ।

मन्दिर, दरबार र निजी फर्महरूले प्राचीन समयमा शास्त्रीहरूलाई कारोबारको अभिलेख राख्न नियुक्ति गर्दथे । उनीहरूको पेसालाई प्रतिष्ठित पेसा मानिन्थ्यो । शास्त्रीहरूले त्यस्तो विशेष किसिमको कारोबारहरूको अभिलेख राख्न सम्बन्धित पक्षबाट विशेष किसिमले तयार गरिएको माटोको थोरै परिमाण प्राप्त गर्दथे । ओसिलो माटोलाई सम्झौताका सर्तहरू समावेश गर्न पर्याप्त आकार र स्वरूपमा ढालिएको हुन्थ्यो । काठबाट निर्मित त्रिभुजाकार टुप्पो भएको छडीको सहायताले शास्त्रीहरूले करारका पक्षहरूको नाम, सामानहरू र परिवर्तित मुद्रा तथा अन्य प्रतिज्ञाहरूको अभिलेख विशेष किसिमले तयार गरिएको माटोको ट्याब्लेटमा राख्ने गर्दथे (Wolf, सन् 1912) ।

सम्बन्धित पक्षहरूले आफ्नो नाम भएको स्थानमा आफ्नो हस्ताक्षर भएको छाप लगाउने व्यवस्था रहेको थियो । त्यस समयमा लोने मानिसहरू आफ्नो घाँटीमा ढुङ्गाको बुट्टीमा आफ्नो हस्ताक्षर भएको चिह्न लगाउँथे र त्यसलाई उनीहरूको मृत्युसँगै गाडिन्थ्यो । प्रायः छापमा धनीको नाम र धार्मिक प्रतीकहरूजस्तै चित्र र उनीहरूले पूजा गर्ने भगवानको नाम समावेश गरिएको हुन्थ्यो । शास्त्रीहरूले ट्याब्लेटलाई घाम वा चुहोमा सुकाएर कारोबारहरूमा प्रयोग गर्दथे । जुन अभिलेख बढी स्थायी रूपमा अभिलेख राख्नुपर्ने हुन्थ्यो, त्यसमा यसप्रकारको व्यवस्था गरिएको हुन्थ्यो (Wolf, सन् 1912) ।

इजिप्टमा सरकारी लेखा मेसोपोटामियामाजस्तै विकसित भएको थियो । कारोबारको अभिलेख राख्न माटोको ट्याब्लेटको सट्टा प्यापाइरसको प्रयोग भएको थियो । जसले थप विस्तृत अभिलेखहरू अझ व्यवस्थितसाथ सजिलै गरी राख्न सक्ने बनाएको थियो । विशेष रूपमा कर भुक्तानीका विवरणहरू विस्तृत रूपमा राखिएका हुन्थे । भण्डारसँग सम्बन्धित महत्त्वपूर्ण अभिलेखहरू लेखापालकहरूले छुट्टाछुट्टै रूपमा राख्ने गर्दथे र त्यसरी राखिएका अभिलेखहरू विस्तृत आन्तरिक प्रमाणीकरण प्रणालीद्वारा चेकजाँच गरिने व्यवस्था रहेको थियो । शाही लेखापरीक्षकद्वारा उनीहरूले राखेको लेखाको परीक्षण गरी अनियमितताहरू भए उजागर गर्ने र दोषी पाइए उनीहरूलाई सजायको रूपमा जरिवाना वा मृत्युदण्डसम्म हुने व्यवस्था भएकोले उनीहरू इमान्दारपूर्वक सही काम गर्दथे (A. Pratt, सन् 1915) ।

ईसाइ युगको सुरुवातअघि मुख्य गरी सरकारी कार्यक्रमहरूको प्रभावकारिता र निजामती कर्मचारीको मूल्याङ्कन गर्ने साधनको रूपमा चीनमा लेखाको प्रयोग गरिएको थियो । चाओ राजवंश (ई. पु. ११२२ - २५६) को समयमा चीनमा भव्यता हासिल भएको थियो । जुन पन्ध्रौं शताब्दीमा दोहोरो प्रविष्टिको प्रार्दुभाव नभएसम्म कायम रहेको थियो । ईसापूर्व पाँचौं शताब्दीमा ग्रीसले

नागरिकका वास्तविक अधिकार कायम राख्ने गरी सार्वजनिक रूपमा लेखापालहरूको प्रयोग गरेको थियो । जसले सरकारी वित्तमाथि नियन्त्रण कायम गरेका थिए । लेखाको लागि सबैभन्दा महत्त्वपूर्ण सिक्का पैसाको प्रचलन गराउन ग्रीकको योगदान रहेको थियो । जसरी सिक्काको व्यापक प्रयोगले समय लियो, त्यसै अनुसार लेखाको विकासमा यसको प्रभाव रहेको थियो । त्यस समयमा बैङ्कहरूले खाताहरू राख्ने, मुद्रा सटही तथा ऋण दिने, विभिन्न सहरहरूमा नागरिकहरूको रकमहरू पठाउने गर्दथे (Omagbon, सन् 2015) ।

उल्लिखित तथ्यहरूको समीक्षा गर्दा प्राचीन सभ्यताहरूमा लेखाप्रणालीको विकास विविध र विशिष्ट थियो । मेसोपोटामिया र इजिप्टमा माटोका ट्याब्लेट र प्यापाइरसको प्रयोग गरेर आर्थिक अभिलेख राखिन्थ्यो । जसले दीर्घकालीन प्रमाणिकता र नियन्त्रण सुनिश्चित गर्दथ्यो । यद्यपि, इजिप्टमा विस्तृत आन्तरिक प्रमाणीकरण प्रणाली र शाही लेखापरीक्षकद्वारा लेखापरीक्षण गर्ने अभ्यास थियो । जुन मेसोपोटामियामा पूर्णरूपमा देखिँदैन । ग्रीस र रोममा सार्वजनिक लेखापालहरूको भूमिका महत्त्वपूर्ण थियो । जसले सरकारी खर्च र आमदानीलाई व्यवस्थित गर्न, लेखाप्रणालीको निगरानी गर्न र नागरिक अधिकारहरूको निर्धारण गर्न मद्दत पुऱ्याएका थिए । प्राचीन समयमा चीनमा लेखा सरकारी कर्मचारीहरूको मूल्याङ्कन र प्रशासनिक दक्षता मापनका लागि प्रयोग गरिएको थियो (A. Pratt, Wolf and Omagbon) । यद्यपि सबै सभ्यताहरूले लेखापरीक्षण र दण्डको व्यवस्था गरेका थिए, जसले लेखाप्रणालीलाई पारदर्शिता र इमान्दारिता प्रदान गर्दथ्यो, तथापि यिनीहरूको कार्यप्रणालीमा उपकरण र विधिहरूको प्रयोगमा विविधता देखिन्छ ।

पुनर्जागरणकालीन (चौधौँ - सोह्रौँ शताब्दी) समयको इटालियनहरूलाई आधुनिक लेखाको पिताको रूपमा बृहत् रूपमा मान्यता दिइएको छ । तिनीहरूले व्यापार तथा वाणिज्यलाई नयाँ उँचाइमा पुऱ्याउनुका साथै नाफा निर्धारण गर्ने राम्रो तरिकाको खोजी गरेका थिए । अरबिक अङ्कहरू यसअघि नै आविष्कार भईसकेका थिए । यस अवधिमा इटालियनहरू ती अङ्कहरूको नियमित रूपमा प्रयोग गरेर व्यापार, खाताहरू त्र्याक गर्ने कार्यमा अगाडि थिए । तिनीहरूले बृहत् रूपमा व्यापारिक अभिलेखहरू राख्नुका साथै दोहोरो लेखापालनको विकासतिर अगाडि बढिरहेका थिए (Smith, सन् 2013) ।

लुका पेसिओली दर्शन, कला, गणित, व्यापार र विज्ञानको ज्ञान भएका एक सच्चा पुनर्जागरणकालीन मानिस थिए । लगभग सन् १४४५ तिर उनको जन्म टस्कनीको बोर्गो सान सेपुल्क्रोमा भएको थियो । उनको रूचिका विषय गणित र लेखा थिए जसले सब्दाव र सन्तुलन प्रदर्शन

गर्दथ्यो । उनले कहिल्यै दोहोरो प्रविष्टिको लेखापालन आविष्कार गरेको कुराको दाबी गरेनन् । उनको स्मारक विषयको ग्रन्थ आउनुभन्दा ३६ वर्ष अगाडि बेनेडेटो कोट्टुग्लीले डेलिया मर्कातुरा यट डेल मर्कान्ते परफेड्रो (व्यापार र सही व्यापारी) पुस्तक लेखेका थिए, जसमा सङ्क्षिप्त अध्यायको रूपमा दोहोरो लेखापालनका धेरै विशेषताहरूको वर्णन गरिएको थियो । यद्यपि उनको यो काम एक शताब्दीभन्दा बढी समयसम्म प्रकाशित भएन । पेसिओली कोट्टुग्लीको कार्यको पाण्डुलिपिसँग परिचित थिए । उनले दोहोरो प्रविष्टि विधिको उत्पत्तिको लागि कोट्टुग्लीलाई श्रेय दिएका छन् (Bunget, Dumitrescu & Deliu, सन् 2013) ।

सङ्क्षिप्त अनुच्छेदहरू समावेश गरिएका प्रविष्टिहरू सहित, डेबिटहरू दोहोरो पृष्ठको बायाँ छेउमा (डेभ डरे) र क्रेडिटहरू दायाँमा छेउ (डेभ अभेरे) मा प्रविष्ट गरिएको हुन्थ्यो । लेखापालले एक पृष्ठमा डेबिटको रूपमा नगद पोस्ट गर्थे । यो खातामा सुरुमा प्रविष्ट गरिन्थ्यो । लेजर प्रविष्टि बनाउँदा प्रत्येक जर्नल प्रविष्टिमा दुई विकर्ण रेखाहरू कोरिएका हुन्थे । एउटा डेबिट प्रविष्टि गर्दा बायाँबाट दायाँ र अर्को क्रेडिट प्रविष्टि गर्दा दायाँबाट बायाँतर्फ रेखाहरू कोरिएको हुन्थ्यो (Alexander, सन् 2002) ।

प्राचीन समयमा सरकारद्वारा कर तोक्ने र सङ्कलन गर्ने कार्यको प्रारम्भसँगै लेखा र अभिलेख राख्ने आवश्यकता पनि महसूस हुन थाल्यो । प्राचीन समयदेखि नै हिसाब-किताब राख्ने प्रथा सुरु भएको हो । बेबिलोनियाका व्यवसायीहरूले नगद र उधारो कारोबारको अभिलेख राख्न माटोका चक्कीहरूको प्रयोग गर्थे । यद्यपि, ती अभिलेखहरू एकपक्षीय र छिटो टिपोटहरूको रूपमा राखिएकोले, तिनीहरूले विशेष स्थान प्राप्त गर्न सकेका थिएनन् । इजिप्टका मानिसहरूले इ.स. पूर्व १००० वर्षदेखि कर सङ्कलन गर्न थालेको प्रमाणहरू छन् । ग्रीस र रोमका राज्यहरूमा सरकारी कार्यको अभिलेख राख्ने प्रणाली अझै पूर्णरूपमा विकसित भएको मानिन्छ (नेपाल, २०४३) ।

इटालीका बैङ्कहरूले सन् १२११सम्म दोहोरो लेखा अभिलेखनको प्रयोग गरेको प्रमाणबाट कुनै एक व्यक्तिले यसको विकासमा पूर्ण जिम्मेवारी लिएको भन्न सकिँदैन । विभिन्न लेखकहरूले लुका पेसिओलीको १५औं शताब्दीको कृति सुमा दि अर्थमेटिकालाई आधुनिक लेखाको विकासको श्रेय दिएका छन्, तर यसमा आदिम र मध्ययुगीन युगका लेखाप्रणालीको लामो विकासलाई अनदेखा गरिएको छ । पेसिओलीको काम पहिलो हो भन्ने विश्वासको विपरीत, बेनेडेटो कोट्टुग्लीले ३६ वर्ष अघि नै आफ्नो काम डेलिया मर्कातुरा यट डेल मर्कान्ते परफेड्रोमा दोहोरो लेखापालनका विशेषताहरूको वर्णन गरेका थिए, जसलाई पेसिओलीको कामको आधार मानिएको छ ।

लेखापालनको विकासको प्रारम्भिक युगमा ढुङ्गा, माटो र काठका पाटीहरूमा अभिलेख राखिन्थे, मध्यकालीन युगमा कारोबारहरूको वर्गीकरण र वित्तीय स्थिति प्रस्तुत गर्ने माध्यमको रूपमा लेखापालनको विकास भएको थियो र आधुनिक युगमा लेखाप्रणालीमा अनेक परिष्करणहरू भएको पाइन्छ (Omagbon, सन् 2015)।

माथि उल्लिखित प्रसङ्गहरूले प्राचीन समयमा पश्चिमा मुलुकहरूमा कारोबार, सम्पत्तिहरूको अभिलेख राख्ने क्रमसँगै लेखापालनको विकास भएको र लुका पेसिओलीले मुख्यरूपमा दोहोरो लेखापालनको सुत्रपात गरेसँगै लेखाप्रणालीमा आधुनिकताको विकास भएको हो भन्ने कुरालाई पुष्टि गर्दछ। पुनर्जागरणकालीन इटालीले दोहोरो लेखापालनलाई व्यवस्थित रूपमा विकास गरे तापनि यो एक व्यक्तिको आविष्कार नभई ऐतिहासिक प्रक्रियाबाट आएको देखिन्छ (Smith, सन् 2013)।

पेसिओलीभन्दा ३६ वर्ष अगाडि कोट्टुग्लीले यो प्रणालीको वर्णन गरिसकेको तथ्यले लेखा इतिहास युरोपकेन्द्रित रूपमा प्रस्तुत हुँदै आएको देखिन्छ। बेबिलोन, इजिप्ट, ग्रीस र रोमजस्ता सभ्यतामा सरकारी लेखाप्रणाली कर सङ्कलन र प्रशासनिक नियन्त्रणका माध्यमको रूपमा विकसित भइसकेको थियो (Omagbon, सन् 2015)। नेपालमा पनि प्राचीनकालमा राजस्व अभिलेख तथा भूमिसम्बन्धी हिसाबकिताब लेखाप्रणालीको प्राथमिक उद्देश्य बनेको देखिन्छ, जबकि आधुनिककालमा दोहोरो लेखा, IFMIS र अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डले सरकारी लेखालाई पारदर्शी र वैज्ञानिक बनाएका छन्। यसैले नेपालको प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनाले लेखाप्रणाली बहुमुखी, निरन्तर रूपान्तरणशील र प्रशासनिक आवश्यकतामा आधारित विकास रहेको पुष्टि हुन्छ।

२.३.३ समयको आधारमा लेखा इतिहासको समीक्षा

लेखाको इतिहास हजारौं वर्षमा फैलिएको छ। लेखा, कारोबारको साधारण अभिलेखबाट आजको जटिल अभिलेखाङ्कन, भविष्यवाणी र वित्तीय परिणामहरूको अनुसन्धानको लागि जटिल प्रणालीमा रूपान्तरण भएको छ। समयरेखाको आधारमा लेखाको इतिहासलाई online.maryville.edu/blog/history-of-accounting ले निम्नानुसार उल्लेख गरेको छ-

- क. लगभग ३३०० ईसापूर्व : लेखाको प्रारम्भिक दस्तावेज प्रयोग, कलाकृतिहरूको प्रयोग, माटोको ट्याब्लेटहरूमा करका अभिलेखहरू उल्लेख भएको,
- ख. सन् १४५८ : दोहोरो-प्रविष्टि लेखाविधिको आविष्कार, बेनेडेटो कोट्टुलीले आधुनिक लेखाको आधारशीला स्थापना गर्दै दोहोरो प्रविष्टि लेखाप्रणालीको आविष्कार गरेका,
- ग. सन् १४९४ : दोहोरो प्रविष्टि लेखाविधिको वर्णन गर्ने पहिलो पुस्तकको प्रकाशन, लेखाका पिता भनेर चिनिने लुका बार्टोलोमियो डे पेसिओलीले सुम्मा डे एरिथमेटिका, जियोमेट्रिया, प्रोपोर्शोनी एट प्रोपोरोनालिटा प्रकाशित गरेका,
- घ. सन् १८५४ : पहिलो लेखा व्यावसायिक संस्थाको स्थापना, ग्लासगो र एडिनबर्ग सोसाइटी अफ एकाउन्टेन्ट्स, इन्स्टिच्युट अफ एकाउन्टेन्ट्स एण्ड एक्चुरीजका सदस्यहरूले आफूलाई चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट भन्न थालेका,
- ङ. सन् १८८० : जोडजम्मा गर्ने मेसिनको आविष्कार, विलियम बुरोजले लेखाको गति र शुद्धता सुधार गर्दै थप्ने मेसिनको आविष्कार गरेका,
- च. सन् १९३० : फोरेसिक लेखाको पहिलो उच्च प्रोफाइल प्रयोग, आईआरएस एकाउन्टेन्ट फ्रैड्क विल्सनले वित्तीय अनियमितताहरू उजागर गरेका,
- छ. सन् १९५५ : लेखाप्रयोगको लागि कम्प्युटरको पहिलो खरिद, जनरल इलेक्ट्रिकले पेट्रोल प्रशोधनजस्ता लेखा कार्यहरू प्रदर्शन गर्न कम्प्युटरको पहिलो खरिद गरेको,
- ज. सन् १९७८ : स्प्रेडसिट सफ्टवेयरको परिचय, VisiCalc कम्प्युटरमा वित्तीय मोडलिङलाई अनुमति दिने पहिलो स्प्रेडसिट सफ्टवेयर रहेको,
- झ. सन् २००० : खाताहरू भुक्तान योग्यरूपमा स्वचालन,
(online.maryville.edu/blog/history-of-accounting/retrived/2023/3/14)

२.३.४ भारतमा प्राचीन समयको सरकारी लेखाप्रणालीको समीक्षा

Salvi, C.L. and Soral G. (सन् 1998) ले Indian Journal of Accounting, Vol. XXIX मा Government Accounting and Auditing in India During Ancient Times शीर्षकमा प्रकाशित अनुसन्धानात्मक लेखमा भारतको प्राचीन समयको सरकारी लेखा तथा लेखापरीक्षणको सम्बन्धमा विभिन्न विषयहरू उल्लेख गरेका छन् ।

अध्ययनको मुख्य उद्देश्य प्राचीन दर्शनमा सरकारी लेखा र लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित केही विचारहरूलाई प्रकाश पार्नु रहेको थियो । त्यसका लागि चार वेद, वाल्मीकिरामायण, शुक्रनीति, महाभारत, कौटिलीय अर्थशास्त्र र कामान्दकीय नीतिसारजस्ता ग्रन्थहरूको गहिरो अध्ययन गरिएको कुरा उल्लेख गरिएको छ । शुक्रनीतिका अनुसार आयव्यय लेखा र वर्णनात्मक वा वृत्तचित्र लेखा (वृत्त लेखा) गरी दुई प्रकारका लेखाहरू उल्लेख गरिएको छ (Salvi and Soral, सन् 1998) ।

कौटिलीय अर्थशास्त्र अनुसार राजा स्वयम् र मन्त्री, विभागका प्रमुख, अधिकारी, कर्मचारी र अन्य सरकारी कर्मचारीले आ-आफ्ना विभागको व्यवस्थित हिसाब राख्नुपर्ने व्यवस्था रहेको थियो । सम्पूर्ण देशको केन्द्रीय/मुख्य लेखा विभाग रहेको सङ्गठन संरचनालाई अक्षपटला (Aksapatala) भनिन्थ्यो । देशको लेखा प्रमुखलाई अक्षपटलाध्यक्ष भनिन्थ्यो । जसले राष्ट्रिय आम्दानी, खर्च र मौज्जातको लेखा (हिसाब-किताब) खाताहरूमा प्रकटीकरण सुनिश्चित गर्ने, एकीकृत तथा अन्तिम खाताहरू तयार गरी राख्नु पर्दथ्यो (Salvi and Soral, सन् 1998) ।

सम्पूर्ण देशको खाताहरू दैनिक, पाँच दिन, पाक्षिक, मासिक, चौमासिक र वार्षिक रूपमा राखिएका हुन्थे । आम्दानी, व्यय र मौज्जातको वास्तविक अवस्था जान्नको लागि सम्बन्धित अवधिको खाताहरू भिडान गरिएको हुन्थ्यो । आय, व्यय र मौज्जातका लागि छुट्टाछुट्टै लेखा राखिएको थियो । लेखा अनियमितता र अपराधको सम्बन्धमा सजाय निर्धारण गरिएका हुन्थे । कौटिल्यकालीन आम्दानी, व्यय र मौज्जात खाताहरूको सम्भावित ढाँचा तालिका २.६, २.७ र २.८ मा देखाइएको छ । केन्द्रीय लेखा विभागमा लेखा कार्यमा विभिन्न दर्जाका कर्मचारीहरू संलग्न हुने र उनीहरू बिच काम बाँडफाँट गरिएको हुन्थ्यो । प्रत्येक आर्थिक वर्षको अन्त्यमा आषाढ पूर्णिमाको दिनमा साना कार्यालयहरूले ठूला कार्यालयमा गएर हिसाब भिडान गर्नुपर्ने नियम रहेको थियो । साथै बाँकीवक्यौता बुझाउनुपर्ने नियमसमेत रहेको थियो । समयमा हरहिसाब नबुझाउने पदाधिकारी, कर्मचारलाई विभिन्न दण्ड जरिवाना हुने व्यवस्था रहेको थियो (Salvi and Soral, सन् 1998) । कौटिल्यले प्रस्तुत गरेका आम्दानी, खर्च र मौज्जातसम्बन्धी अभिलेख फारामहरूमा उल्लिखित विषयहरू वर्तमानमा समेत सान्दर्भिक रहेको देखिन्छ । उनले त्यसवेला नै फाराममा समावेश हुनुपर्ने विषयहरूको विस्तृत उल्लेख गरेको पाइन्छ ।

तल उल्लिखित ढाँचामा कौटिल्यकालीन समयमा आम्दानीको कसरी अभिलेख राखिन्थ्यो भन्ने कुरालाई उल्लेख गरिएको छ । आम्दानी कारोबारको अभिलेख गर्दा साल, महिना, पक्ष, दिन उल्लेख गर्नुपर्ने ढाँचा रहेको पाइन्छ । त्यसैगरी कारोबारको स्थान, आम्दानीको शीर्षक,

स्रोत, परिमाण, बुझाउने पक्ष, बुझिलिने पक्ष, लेखापाल, प्रापक, कैफियतजस्ता महलहरू उक्त ढाँचामा रहेको देखिन्छ । वर्तमान लेखाप्रणालीमा सेमत आम्दानीको अभिलेख राख्दा उल्लिखित विषयहरूलाई समेत समावेश गरिने भएको हुँदा यसको आधारको रूपमा प्राचीन लेखाप्रणालीलाई लिन सकिन्छ ।

तालिका २.६ : आम्दानी लेखा किताबको ढाँचा (कौटिल्यकालीन)

Account Book of Income														
Period				Time	Place	Head of Income	Source	Bringing Forward	Quantity	The Payer	The person causing payment to	The recorder	The receiver	Remarks
Year	Month	Fortnight	Day											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

स्रोत : Indian Journal of Accounting, Vol. XXIX, December 1998

तालिका २.७ : खर्च लेखा किताबको ढाँचा (कौटिल्यकालीन)

Account Book of Expenditure															
Period				Time	Head of Expenditure	Gain	The thing Given	Occasion	Total amount	Quantity	The person who ordered	The person who took out	The person who delivered	The receiver	Remarks
Year	Month	Fortnight	Day												
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

स्रोत : Indian Journal of Accounting, Vol. XXIX, December 1998.

खर्च अभिलेख खातामा समेत प्राचीन समयमा खर्च भएको वर्ष, महिना, पक्ष, दिन, समय, खर्च शीर्षक, खर्चको परिमाण, खर्च आदेश दिनेको विवरण, प्राप्त गर्नेको विवरण, कैफियतलगायतका विभिन्न महलहरूमा व्यवस्थित गरिएको हुँदा त्यस समयको खर्च अभिलेख प्रणाली व्यवस्थित रहेको देखिन्छ । यी कतिपय व्यवस्थाहरू वर्तमानको खर्च अभिलेखिय प्रणालीभन्दा समेत व्यवस्थित रहेको देखिन्छ । प्राचीन समयको खर्च अभिलेख ढाँचालाई नै आधार मानी वर्तमान ढाँचा (फाराम) को विकास गरिएको कुरा प्रस्तुत अध्ययनले देखाएको छ । वर्तमान समयको अभिलेख ढाँचाको सैद्धान्तिक आधारसमेत प्राचीन समयको लेखाप्रणाली रहेको देखिन्छ ।

तालिका २.८ मा कौटिल्यकालीन मौज्जातको लेखा किताबको ढाँचामा विभिन्न विषयहरू प्रस्तुत गरिएको छ । जस्मा विभिन्न महल अन्तर्गत कारोबार मौज्जातको विवरण उल्लेख गर्दा वर्ष, महिना, पक्ष, दिन, स्थान उल्लेख गर्नुपर्ने व्यवस्था गरिएको पाइन्छ । त्यसैगरी मौज्जात कुन शीर्षकबाट भएको हो सोको समेत विस्तृत विवरण उल्लेख गर्नुपर्ने ढाँचा रहेको पाइन्छ ।

तालिका २.८ : मौज्जात लेखा किताबको ढाँचा (कौटिल्यकालीन)

Account Book of Balance													
Period				Place	Time	Head	Bringing Forward	The article	Characteristics	Quantity/Amount	The Vessel in which it is	The person guarding it	Remarks
Year	Month	Fortnight	Day										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

स्रोत : Indian Journal of Accounting, Vol. XXIX, December 1998

लेखाप्रमुखले आय, व्यय र मौज्जातको हिसाब-किताब बाहेक विभिन्न विभागको लेखा, विभिन्न खानी तथा कलकारखानाको आयव्यय, विभिन्न उत्पादन, विभिन्न बैठक तथा समितिको हिसाब-किताब राख्ने गर्नु पर्दथ्यो । त्यसैगरी उनीहरूले राजारानी र राजकुमारहरूलाई सामान्य र विशेष परिस्थितिहरूमा जारी गरिएको कोष, शान्ति र युद्धसँग सम्बन्धित सहयोगी र शत्रुहरूसँगको प्राप्ति र भुक्तानीहरूको लेखा राख्ने गर्दथे । यी खाता पुस्तकहरूमा गैर-मौद्रिक र व्यवहारसम्बन्धी जानकारी पनि समावेश गरिनुका साथै मौद्रिक कारोबारहरू, विभागहरूको कर्तव्यको लागि

नियमहरू, उत्पादनको उत्पत्ति स्थान, रत्न आदि, रङ्ग र गुणस्तर, मापन, विशेषताहरू र लेखकको नाम, जात, परिवार, रीतिरिवाज र क्षेत्र, गाउँका निश्चित नियम, अवसर, धर्म, आचरण, व्यक्तिको चरित्र, पृष्ठभूमि र बसोबास आदिको समेत जानकारी समावेश गरिएको हुन्थ्यो (Salvi and Soral, सन् 1998) ।

प्राचीन समयमा लेखा अभिलेखमा मौद्रिक विषयमात्रै अभिलेख नराखी गैरमौद्रिक विषयहरूको समेत अभिलेख राख्ने गरिएबाट त्यस समयको लेखा वर्तमानको भन्दा केही भिन्न रहेको देखिन्छ । कर्मचारीहरूको हाजिरीको विवरण, विदको विवरणसमेत अभिलेखमा राखिन्थ्यो ।

लेखा प्रमुखले राजासमक्ष लेखा पेस गर्नुपर्ने व्यवस्था गरिएको थियो, जसमा सबै विभागीय प्रमुखको कर्तव्य, गाउँबाट प्राप्त रकम, कोषमा जम्मा भएको रकम, सङ्कलन कोष, आम्दानी, व्यय, मौज्दात, कर्मचारीको हाजिरी र अनुपस्थिति, उपस्थितिको अवधि, काम गर्ने तरिका, चरित्र र व्यवहारसम्बन्धी कुराहरू आदि समावेश गरिएको हुन्थ्यो । कर्मचारीहरूको बढुवा र तलब वृद्धि त्यस्ता विषयहरू खाताहरूमा आधारित हुने र अभिलेखको आधारमा राजाले उच्च तह (उत्तम), मध्यम (मध्यम) र तल्लो तह (अधम) बढुवा/घटुवा कार्यहरू पूरा गरी उपयुक्त प्रमुख र अन्य कर्मचारीहरू नियुक्त गर्ने व्यवस्था रहेको थियो (Salvi and Soral, सन् 1998) ।

एक कार्य वर्ष (आर्थिक वर्ष) ३५४ दिनको रहेको थियो । त्यस अवधिमा सो वर्षका सबै आवश्यक कार्यहरू पूरा गर्नुपर्ने नियम रहेको थियो । यो कार्य वर्ष आषाढ महिनाको पूर्ण चन्द्रमाको दिन (पूर्णिमा) मा समाप्त हुने नियम रहेको थियो । आषाढ पूर्णिमाका दिन लेखासँग सम्बन्धित सबै अधिकृत केन्द्रीय लेखा विभागमा सिलबन्दी गरिएको खाममा खाताकिताब र मौज्दात लिएर आउनुपर्ने नियम रहेको थियो । त्यस समयमा उनीहरूलाई एकआपसमा कुराकानी गर्ने, सोधखोज गर्ने कुनै अनुमति दिएको हुँदैनथ्यो । कुल आम्दानी, व्यय र मौज्दात सुनेपछि लेखाप्रमुखले मौज्दात रकम कोषमा जम्मा गर्नुपर्ने र लेखा हिसाब खातामा देखाइएको कुल आम्दानी अनुसार मौज्दातको जाँच गर्ने गरिन्थ्यो । हिसाबकिताबको उपयुक्तताको जाँच गर्दा आम्दानी, व्यय र मौज्दातसँग सम्बन्धित अभ्यासहरू जनताले सुनेर विश्वस्त हुने गर्दथे (Salvi and Soral, सन् 1998) ।

देशको प्रत्येक विभागमा लेखापरीक्षक (उत्तराध्यक्षको रूपमा तोकिएको) नियुक्त गरिएका हुन्थे, जसलाई लेखाको निरीक्षण र लेखापरीक्षणको लागि जिम्मेवारी तोकिएको हुन्थ्यो । उनीहरू बुद्धिमान् र वृद्ध उमेरका व्यक्तिहरू हुने गर्दथे । लेखापरीक्षकका सहायकहरूले सिक्काको निरीक्षण,

मौज्दात लिने, क्यासियर, स्टोर-किपर, लेखा क्लर्क आदिले जासुसको रूपमा समेत काम गर्थे (Salvi and Soral, सन् 1998) ।

माथि उल्लेख गरिएका बाहेक दूतहरूले मन्त्रीहरू, द्वारपालहरू, सैन्य अधिकारीहरू, लेखा अधिकारीहरू आदिबाट समेत राज्यको कल्याणको बारेमा जानकारी सङ्कलन गर्ने गर्दथे । राजाले गुप्तचर मार्फत विभिन्न प्रमुख र अन्य कर्मचारीहरूको कामको बारेमा जानकारी राख्ने गर्दथे । अज्ञानता, सहनशीलताको कमी, आलस्य, डर, पक्षपात, क्रोध, अहङ्कार र लोभ गरी सरकारी आम्दानीमा नोक्सानी हुन सक्ने लेखाप्रमुखका आठ कमजोरीहरू पहिचान गरिएका थिए । अधिकृत इमान्दार र बफादार छ कि छैन ? भनी पत्ता लगाउनको लागि चार गोप्य परीक्षणहरू सिफारिस गरिएको थियो, जसलाई उपाध भनिएको छ । धर्मोपाध-अधिकृत धर्मी छ वा छैन ? भनेर पत्ता लगाउनको लागि गरिने परीक्षण । अर्थोपाध- भ्रष्ट हो कि होइन ? भनेर पत्ता लगाउनको लागि गरिने परीक्षण । भयोपाध- कायर हो कि बहादुर हो ? भनेर पत्ता लगाउनको लागि गरिने परीक्षण विधि । कामोपाध - स्वैच्छिक हो कि होइन ? भनेर पत्ता लगाउन गरिने परीक्षणहरू थिए (Salvi and Soral, सन् 1998) ।

यसका साथै कर्मचारीहरूमा राष्ट्रवाद, जन्मजात उच्च सभ्य हुनु, नियन्त्रणमा राख्न सजिलो हुनु, कलामा प्रशिक्षित हुनु, आँखा (विज्ञान) भएको, बुद्धिमत्ता, लगनशीलता, निपुणता, वक्तृत्व, निडरता, आत्मीयताजस्ता गुणहरू, तयार बुद्धि भएको, उर्जा र शक्तिले सम्पन्न भएको, कष्ट सहन सक्ने क्षमता, इमानदारी, मित्रता, दृढता, भक्ति, चरित्र, बल, स्वास्थ्य र आत्माले सम्पन्न, कठोरता र चञ्चलतारहित, दूरदर्शिताजस्ता कुरा पनि व्यवस्थित रूपमा परीक्षण गर्ने गरिन्थ्यो (Salvi and Soral, सन् 1998) ।

Salvi and Soral ले प्रस्तुत गरेको प्राचीन भारतीय सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययनले शासन व्यवस्थामा व्यवस्थित, कठोर र बहुआयामी लेखा संरचना विद्यमान रहेको स्पष्ट देखिन्छ । शुक्रनीति तथा कौटिलीय अर्थशास्त्रका आधारमा प्राचीन भारतमा आय, व्यय र मौज्दातका छुट्टाछुट्टै अभिलेख, समय आधारित (दैनिकदेखि वार्षिक) विवरण, केन्द्रीय लेखा विभाग (अक्षपटला), लेखा प्रमुख, विभागीय हिसाब भिडान प्रणाली, मौद्रिक तथा गैरमौद्रिक सूचकहरू सहितको विस्तृत अभिलेख तथा छानबिन प्रक्रिया अत्यन्त विकसित रहेको देखाएको छ ।

लेखा निरीक्षण तथा लेखापरीक्षणका लागि उत्तराध्यक्ष, गुप्तचर प्रणाली, अधिकृतहरूको इमानदारी परीक्षण (धर्मोपाध, अर्थोपाध, भयोपाध, कामोपाध) जस्ता प्रावधानहरूले प्राचीन

लेखाप्रणाली प्रशासनिक पारदर्शिता र उत्तरदायित्वमा केन्द्रित थियो भन्ने देखाउँछ । यसरी नियमन, संरचना, अभिलेख ढाँचा तथा लेखापरीक्षण प्रक्रिया अत्यन्त विकसित रहेको प्राचीन भारतीय लेखाप्रणाली नेपालको प्राचीन लेखापद्धतिसँग धेरै हिसाबले समानता देखिन्छ । यसरी प्राचीन भारतको विकसित र व्यवस्थित लेखाप्रणालीले नेपालमा प्राचीनकालदेखि प्रचलित सरकारी लेखा व्यवस्थसँग गहिरो समानता देखाउँछ । यही ऐतिहासिक आधारले नेपालको आधुनिक सरकारी लेखापद्धतिजस्तै नियमित अभिलेख राख्ने तरिका, हिसाब भिडान व्यवस्था तथा उत्तरदायित्व केन्द्रित वित्तीय प्रशासन विकासमा सहयोग गरेको स्पष्ट हुन्छ ।

Salvi and Soral ले प्राचीन भारतमा लेखापालन के कसरी हुने गरेको थियो भन्ने सम्बन्धमा अनुसन्धानमूलक लेख प्रकाशित गरेका छन् । उक्त लेखमा विशेष गरी शुक्रनीति, कौटिलीय अर्थशास्त्रमा लेखापालनको विभिन्न पक्षहरू उल्लेख भएबाट प्राचीन लेखाप्रणालीको सम्बन्धमा थप स्पष्ट हुन सकिन्छ । उक्त अनुसन्धानमूलक लेखको अध्ययनबाट लेखापालनको प्राचीनतालाई बुझ्न सकिन्छ ।

२.३.५ नेपालमा सरकारी लेखाप्रणाली विकासको समीक्षा

नेपालमा सरकारी लेखाप्रणाली कहिलेदेखि विधिवत रूपमा सुरुवात भयो ? कहिलेदेखि आर्थिक कारोबारहरूको अभिलेख राख्न थालियो ? भन्ने सम्बन्धमा स्पष्ट प्रमाणहरूको अभाव रहेको छ । प्राचीन समयमा हालको जस्तो प्रविधिको विकास नभएको हुँदा त्यस समयका कतिपय प्रमाणहरू विलुप्तसमेत भएका छन् । तथापी यहाँ नेपालमा लेखाप्रणालीको विकास प्राचीन समयदेखि वर्तमानसम्म के कसरी भएको थियो भन्ने कुरा निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ ।

२.३.५.१ नेपालको प्राचीन लेखाप्रणालीको समीक्षा

लिच्छविकालीन, मल्लकालीन, शाहकालीन, राणाकालीन समयमा प्रचलनमा रहेका लेखाप्रणालीको साथै भुक्तानी स्रेस्ता प्रणालीसम्मको लेखाप्रणालीको अध्ययन यस शीर्षकमा गरिएको छ । अर्थात एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित सबै स्रेस्ता प्रणालीको अध्ययन गरिएको छ ।

क. लिच्छवि र मल्लकालीन लेखाप्रणाली (वि.सं. १८२६ पूर्व)

नेपालको प्राचीन सरकारी लेखा व्यवस्थामा खर्चहरूको टिपोट र हिसाबकिताब महत्त्वपूर्ण रहेको थियो । लिच्छवि र मल्लकालमा सरकारी खर्चहरूको अभिलेख राख्ने प्रचलन रहेको थियो । वि.सं. १८२६ भन्दा अघि, राज्यको आम्दानी, खर्च र बाँकी रकमको हिसाबकिताब गर्ने व्यक्तिले

विशेष नियम अनुसार प्रशासकसमक्ष तामा, तुलसी, हरियो गोबर र दुबो राखेर सरकारी रकमको इमानदारीपूर्वक संकलन र खर्चको विवरण पेश गर्ने कसम खानुपर्ने व्यवस्था रहेको थियो। यस क्रममा, ती व्यक्तिहरू हनुमानढोकाको कुमारी चोकमा उपस्थित भएर 'कसम' खाएर आफ्नो हिसाब फरफारख गर्ने प्रथा रहेको थियो। यसप्रकार, कसम प्रथा आर्थिक प्रशासनको एक महत्वपूर्ण अंश थियो, जसले प्राचीन समयमा सरकारी लेखा व्यवस्थामा पारदर्शिता र इमानदारी सुनिश्चित गर्ने प्रयास गरेको थियो (कार्की, २०६२)।

लिच्छविकालमा राज्यको मुख्य आम्दानीका स्रोतहरूमा गुठी, जिन्सी कर र श्रमदान समावेश थिए र यी सबै स्रोतहरूको अलग-अलग स्रोत राखिने प्रचलन रहेको थियो। त्यस समयमा जिन्सी र नगद दुवै रूपमा कर असुली गर्ने चलन थियो। प्रशासनिक काम र कर असुलीका लागि कुथेर र मापचोक नामक अड्डाहरू प्रयोग गरिन्थे। यी शब्दहरू लिच्छवि भाषामा नभएका कारण, ती अड्डाहरू किरातकालदेखिको हुनसक्ने अनुमान गरिएको छ। यसबाट, नेपालमा सरकारी लेखा व्यवस्थापनको अभ्यास किरातकालदेखि नै चलेको देखिन्छ। मल्लकालमा राज्यको आम्दानीका स्रोतहरूमा भन्सार र व्यापारकरबाट पनि प्रशस्त आम्दानी हुने गरेको थियो। खर्चतर्फ भने मन्दिरहरूको जीर्णोद्धार, हातहतियार तयार पार्ने, राजाको निजी खर्च र अन्य प्रशासनिक कार्यहरूको लागि खर्च गरिन्थ्यो। यसरी त्यस समयमा आम्दानी र खर्चको स्रोत राख्ने प्रथा प्रचलनमा रहेको देखिन्छ (कार्की, २०६३)।

उल्लिखित तथ्यहरूको समीक्षा गर्दा लिच्छवि र मल्लकालमा आम्दानी खर्चका स्रोत राख्ने प्रचलन भए पनि लेखाप्रणाली धर्म, परम्परा र व्यक्तिगत मूल्यमान्यता नैतिकतामा निर्भर भएकाले यसको विश्वसनीयता सीमित रहेको पाइन्छ। जिन्सी र नगद दुवै करका कारण अभिलेखीकरण जटिल भई वित्तीय स्थिति स्पष्ट रूपमा अभिलेख गर्न कठिन रहेको देखिन्छ। कुथेर र मापचोकजस्ता अड्डा किरातकालीन हुनसक्ने अनुमान भए पनि यसको ऐतिहासिक प्रमाण अपर्याप्त छ। मल्लकालमा भन्सार र व्यापारकर मुख्य आय भए पनि खर्च धार्मिक र राजकीय प्राथमिकतामा निर्भर हुँदा पारदर्शिता, जवाफदेहिता कमजोर रहेको देखिन्छ (कार्की, २०६३)। यद्यपि, यी प्रारम्भिक लेखा अभ्यासहरूले आधुनिक सरकारी लेखापद्धति विकासमा आधार तयार पारेका छन्। आम्दानी खर्चको वर्गीकरण गर्ने सैद्धान्तिक आधार खडा गर्नेका छन्। त्यस समयमा राजस्व लेखाङ्कनलाई बढी महत्व दिएको देखिन्छ।

ख. शाहकालीन समयको लेखाप्रणाली (वि.सं. १८२६- १९०३)

नेपाल राज्यको एकीकरणपछि, राजा पृथ्वीनारायण शाहको शासनकालमा सरकारी हिसाब राख्ने व्यवस्था केही व्यवस्थित रूपमा सुरु भयो । कारोबारको परीक्षणको लागि कुमारी चोक अड्डा स्थापना गरिएको थियो । उनले सरकारी आम्दानी र खर्चको हिसाब राख्ने पद्धतिमा सुधार गर्न प्रत्येक जिल्लामा गाउँ-गाउँमा तैनाथवाला र राजधानीमा मुख्तियारको व्यवस्था गरेका थिए । जसले टिपोटको रूपमा आम्दानी र खर्चको हिसाब राखेर राजालाई जानकारी दिने व्यवस्था रहेको थियो । राष्ट्रिय आम्दानी र खर्चको सेस्ता राजा सुरेन्द्र वीरविक्रमको पालामा व्यवस्थित रूपमा राखिएको थियो भन्ने कुरा क्याप्टेन कर्क पेट्रिकले आफ्नो पुस्तक An Account of the Kingdom of Nepal मा नेपालको कुल राजस्व रू. २५ लाख भएको उल्लेख गरेबाट स्पष्ट हुन्छ । वि.सं. १८२६ मा कुमारी चोक अड्डाको स्थापना पछि राज्यको आम्दानी र खर्चको हिसाब अद्यावधिक गरिए पनि, त्यस समयमा जनताले यसको जानकारी पाउने कुनै व्यवस्था थिएन (कार्की, २०६३) ।

प्राचीन समयमा, राजधानीमा मुख्तियारले राज्यकोषबाट खर्च निकासी दिने व्यवस्था मिलाइएको थियो । वार्षिक आय र व्ययको हिसाब राजालाई सुनाएर स्वीकृति लिइन्थ्यो र आवश्यक परेको खण्डमा मिनाहा पनि लिने गरिन्थ्यो । त्यस समयको सेस्ता कुनै निश्चित सिद्धान्तमा आधारित नभएर, केवल ठाडो टिपोटको रूपमा राखिने चलन रहेको थियो । खर्चहरूको निर्धारण सनदसबालले तोकिएको दरबन्दी अनुसार गरिन्थ्यो, जसअनुसार खर्चको वितरण तय हुने परम्परा रहेको थियो । राजस्व आम्दानीका लागि मालपोत लगतको आधारमा मुखिया जिम्बल वा जिमिन्दार जिम्मेवार हुन्थे । वन, भन्सार र अन्तःशुल्कजस्ता स्रोतहरू ठेक्काप्रथाको आधारमा उठाउने प्रचलन थियो (नेपाल, २०४३) ।

वि.सं. १८७१ मा लाल ढड्डा र १८७८ मा मोठ ढड्डा सरकारी सेस्ता राख्नको लागि प्रयोग गरिएको थियो । लाल ढड्डामा राज्यको आम्दानी र खर्चको अभिलेख राखिन्थ्यो, जबकि मोठ ढड्डालाई जग्गा र त्यसबाट प्राप्त आयको अभिलेख राख्न प्रयोग गरिएको थियो । राजस्व र प्रशासकीय खर्चको हिसाब र किपट व्यवस्थाको सर्भेक्षण अभिलेख राख्न यी फारामहरूको प्रयोग भएको थियो (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

राजा पृथ्वीनारायण शाहदेखि सुरेन्द्र वीरविक्रमसम्म सरकारी आम्दानी खर्चको अभिलेख प्रणाली सुधार गर्ने प्रयास गरे पनि प्राचीन टिपोट र कसम प्रथामा निर्भर रहँदा पारदर्शिता सीमित रहेको देखिन्छ । लाल ढड्डा, मोठ ढड्डाजस्ता साधनले संरचना थपे पनि वर्गीकृत र विस्तृत अभिलेखका

विषय सीमित रहेको देखिन्छ । यसरी, प्राचीन लेखापद्धतिमा सुधार भए तापनि आधुनिक वित्तीय अनुशासनको दृष्टिले नियन्त्रण र दस्तावेजीकरण कमजोर रहेको देखिन्छ ।

ग. राणाकालीन समयको लेखाप्रणाली (वि.सं. १९०३-२००७)

वि.सं. १९१० मा नेपालमा पहिलो लिखित कानून, मुलुकी ऐन जारी गरिएको थियो, जसमा सरकारी आम्दानी र खर्चका बारेमा उल्लेख भएको थियो । त्यस समयमा सरकारी लेखा व्यवस्थामा 'जम्मा नजोड्नु, कच्चा नछोड्नु' भन्ने सिद्धान्त लागु गरिएको थियो । जसको अर्थ सरकारी आम्दानीको पूर्णरूपमा सङ्कलन गर्नु र उठाउनुपर्ने एक पैसा पनि नछोड्नु हो । राणा शासनकालमा यो सिद्धान्त प्रचलित रहेको थियो । सरकारी आम्दानी ठेक्का प्रथाबाट संकलन गर्ने र खर्च सनदसवाल वा खड्गनिसाना छापबाट, प्रधानमन्त्रीको स्वीकृति अनुसार तोकिएको कार्यमा मात्र गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको थियो । वि.सं. १९२५ मा कौसी तोसाखानाको स्थापना भए पछि कर्मचारीहरूको तलब, भत्ता र सुविधाहरूको केन्द्रीय अभिलेख राख्ने प्रथा सुरु गरिएको थियो । जसले सरकारी लेखा व्यवस्थामा पारदर्शिता र नियन्त्रणलाई सुनिश्चित बनाउदै लगेको पाइन्छ (कार्की, २०६३) ।

राणाकालीन शासन व्यवस्थामा, वर्षको अन्त्यमा खर्च नभई बाँकी रहेका सबै रकम तत्कालीन प्रधानमन्त्रीको निजी सम्पत्ति मानिन्थ्यो, जसले गर्दा सरकारी स्रोतमा सुधार ल्याउनको लागि आवश्यकता महसुस गरिएको थिएन । त्यस समयमा आवश्यक परे अनुसार लेखा राख्ने चलन थियो । प्रधानमन्त्री श्री ३ जङ्गबहादुर राणाको शासनकालमा, सबै मालअड्डा र अन्य सरकारी अड्डाहरूमा एकोहोरो स्रोता प्रणालीको रूपमा स्याहा स्रोता प्रणाली लागु गरिएको थियो, जसले सरकारी लेखा व्यवस्थालाई थप व्यवस्थित र प्रभावकारी बनाएको थियो (पौडेल, २०६८) ।

लेखाविद् गुणवन्तले वि.सं. १९३६ मा सरकारी राजस्व र खर्चको अभिलेख राख्न स्याहा स्रोता प्रणालीको विकास गरेका थिए । उक्त स्रोता एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित भए तापनि सरल र स्पष्ट रूपमा राख्न सकिने हुँदा त्यस समयको अनुकूल रहेकोले धेरै वर्षसम्म कार्यान्वयनमा रहेको थियो । स्याहा स्रोता राख्ने प्रचलन सबै सरकारी अड्डा अदालतमा भए तापनि तराईको मालअड्डाहरूमा राजस्वको हिसाब राख्न वि.सं. १९६८ मा फाराम स्रोता प्रणाली लागु भएको थियो, जसमा ५१ वटा फारामको व्यवस्था गेको पाइन्छ (पौडेल, २०६८) ।

राणाकाली समयको आर्थिक प्रशासनको मुख्य विशेषता वा सिद्धान्त नै 'कच्चा नछोड्नु जम्मा नजोड्नु' भन्ने सिद्धान्तमा आधारित रहेको थियो (जोशी, २०३६) । यसले नेपालको लेखाको प्राचीन सिद्धान्तलाई चित्रण गरेको छ ।

राणाकालीन समयमा कर्मचारीको तलबबाट केही रकम कट्टा गरी जम्मा गर्ने र निजामती, प्रहरी र सैनिकहरूको लागि सापटी दिने र सोको साँवाब्याज असुली गर्नको लागि तेजारत अड्डाको स्थापना भएको थियो (कार्की, २०६२) ।

राणाकालीन समयमा बजेट तयारी केही विशेष अड्डामा सीमित रहेको थियो । सरकारको कोष प्रशासनसँग प्रत्यक्ष सम्बन्ध थिएन । देशको वास्तविक आर्थिक स्थिति जनताबाट गोप्य राखिन्थ्यो र नागरिकलाई सो सम्बन्धमा जानकारीको अधिकारसमेत थिएन । सरकारले मुख्य रूपमा प्रशासनिक र सुरक्षा खर्चमा ध्यान दिँदै पुँजीगत खर्च सीमित राखेको थियो (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

राणाकालीन समयमा खर्च सीमित गरी अत्यधिक बचत निकाल्ने गरिन्थ्यो । राजस्वलाई लगती र हसबली गरी दुई भागमा विभाजन गरिएको थियो । निश्चित लगत रहेकोजस्तै मालपोत वा बन्दुक लाइसेन्स दस्तुर आदिबाट आर्जन भएको आयलाई लगती र निश्चित लगत नभएको भन्सार, लकडी बिक्री, हुलाकको आम्दानी आदिबाट आर्जन भएको आयलाई हसबली राजस्व भन्ने गरिन्थ्यो । मालअड्डा राजस्व सङ्कलन गर्ने मुख्य अड्डा रहेको तथा मालअड्डाले राजस्व सङ्कलनको साथै काठमाडौँ उपत्यकाबाहेकका जिल्लामा सरकारी कोष सञ्चालनसम्बन्धी काम पनि गर्ने गरेको थियो राणाहरूको शासनकालमा सरकारी खर्चलाई जिम्मेवारी र हस्तेवारी गरी दुई प्रमुख शीर्षकमा वर्गीकरण गरिएको थियो (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

जिम्मेवारी खर्च भन्नाले, फाँटबारी बुझाउनुपर्ने गरी दिइएको पेस्की रकमलाई जनाउँथ्यो, जसलाई विशेष काममा खर्च गर्नको लागि तोकिएको थियो । यसलाई सालबसाली कार्यमा मात्र खर्च गर्न सकिन्थ्यो । यस खर्चको लेखा र सेस्ताको प्रक्रिया रीतपूर्वक बनाइन्थ्यो र कुमारी चोक अड्डामा लेखापरीक्षणको लागि पेस गर्नुपर्नेथियो । अर्कोतर्फ, पटके खर्चलाई हस्तेवारी खर्च भनिन्थ्यो, जसलाई विभिन्न अनियन्त्रित वा आकस्मिक खर्चहरूको रूपमा वर्गीकरण गरिन्थ्यो । यसप्रकारका खर्चहरूको व्यवस्थापन गर्ने अधिकारीले आफ्नो काम समाप्त भएपछि, खर्चको विवरण तयार गरी तोकिएको कार्यालयमा पेस गर्नुपर्नेव्यवस्था रहेको थियो (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

सरकारी कार्यालयहरूमा विभिन्न प्रकारका सेस्ताहरू प्रयोग भएको थियो । एउटै किसिमको काम गर्ने अड्डामा पनि भिन्दाभिन्दै प्रकारका सेस्ता लागु भएको थियो । पहाडमा स्याहा सेस्ता प्रणाली, मधेसमा फाराम सेस्ता प्रणाली लागु भएको हुँदा नेपालमा बहुमुखी सेस्ता प्रणाली लागु भए तापनि धेरैजसो सरकारी कार्यालयहरूमा स्याहा सेस्ता प्रणाली नै बढी प्रचलनमा रहेको थियो । नयाँ सेस्ता प्रणाली प्रयोगमा आउनु पहिले नेपालमा विभिन्न प्रकारका सेस्ता प्रणालीहरू लागु गरिएका

थिए (कार्की, २०६३) । जुन यसप्रकार रहेका छन् । तल उल्लिखित लेखाप्रणालीहरूको बारेमा विस्तृतमा परिच्छेद ४ मा उल्लेख गरिएको छ ।

१) स्याहा सेस्ता प्रणाली (२) वासिल बाँकी सेस्ता प्रणाली (३) फाराम सेस्ता प्रणाली र (४) भुक्तानी सेस्ता प्रणाली

उल्लिखित तथ्यहरूको विश्लेषण गर्दा राणाकालीन लेखाप्रणालीले स्याहा, फाराम र भुक्तानी सेस्ता प्रणालीमार्फत सरकारी आम्दानी र खर्चको अभिलेख राख्ने प्रयास गरेको भए पनि प्रणाली अत्यधिक व्यक्तिपरक र केन्द्रितकृत रहेको देखिन्छ । निजी खर्च र प्रधानमन्त्रीको नियन्त्रणले पारदर्शिता सीमित बनाएको देखिन्छ । बजेट तयारी केही विशेष अड्डामा मात्र सीमित हुँदा समग्र वित्तीय नियमन अपर्याप्त रहेको देखिन्छ । खर्चलाई जिम्मेवारी र हस्तेवारी वर्गीकरणले प्रणालीगत संरचना दिएको भए पनि स्थानीयस्तरमा नियन्त्रण कमजोर रहेको देखिन्छ । यसरी, राणाकालीन लेखाप्रणालीले प्रारम्भिक व्यवस्थापनको आधार तयार पारे पनि आधुनिक वित्तीय अनुशासन र पारदर्शिताको दृष्टिले उल्लेखनीय कमी रहेको देखिन्छ ।

स्याहा सेस्ता प्रणालीमा प्रयोग हुने फाराम, राजस्व र खर्चको प्राथमिक अभिलेखका रूपमा रहेको थियो । आधुनिक लेखाप्रणालीमा प्रयोग हुने गोश्वारा भौचर र बैंक नगदी किताबसँग मिल्दोजुल्दो खालको रहेको थियो । स्याहा नै आजका मुख्य खातापुस्तकका आधार हुन् । स्याहा सेस्ता प्रणालीमा प्रयोग हुने स्याहा, आवाजे, मास्केवारी, ढपोटजस्ता फारामहरू आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रयोग हुने गोश्वारा भौचर, बैंक नगदी किताब, खर्चको फाँटवारी, व्यक्तिगत खाता, आर्थिक विवरणसँग मिल्दोजुल्दा रहेका थिए । वासिल बाँकी सेस्ता प्रणाली वर्तमान लेखाप्रणालीको सानो नगदी कोषसँग मिल्दोजुल्दो रहेको थियो (कार्की, २०६३) ।

सानातिना कारोबारहरूको आम्दानी, खर्च र बाँकी देखाउनको लागि वासिल बाँकी सेस्ता प्रणाली प्रयोग गरिएको थियो । स्याहा सेस्ता प्रणालीमा सुधार गरेर खर्चसम्बन्धी आर्थिक कारोबारभन्दा पनि मालअड्डामा आम्दानी खर्चको अभिलेख अद्यावधिक गर्ने प्रयोगजनको लागि फाराम सेस्ता प्रणालीको विकास गरिएको थियो । नेपालको लेखाप्रणालीको इतिहासमा स्याहा सेस्ता वर्तमान सेस्ता प्रणालीको आधारको रहेकोले विशेष महत्व रहेको देखिन्छ (कार्की, २०६३) ।

बासिल लेखा मिलानको अभिलेख रहेको थियो । प्रत्येक वर्षको अन्त्यमा बाँकी रकम स्पष्ट गर्न प्रयोग हुन्थ्यो । अहिलेको Closing Balance, Trail Balance जस्ता अवधारणाले बासिल बाँकीको कार्यलाई आधुनिक बनाएको छ । प्राचीन वासिल बाँकी नै आजको Closing

Statement, Bank Reconciliation को प्रारम्भिक स्वरूप हो । लेखापरीक्षण लेखा मिलानका आधुनिक प्रणालीहरू यसैमा आधारित छन्(कार्की, २०६३) ।

प्राचीन समयमा आर्थिक कारोबारका विवरणहरू निश्चित फाराममा अभिलेख राखिन्थ्यो । जसलाई फाराम सेस्ता प्रणाली भनिन्छ । प्रत्येक खाताको लागि छुट्टा छुट्टै फाराम प्रयोग हुन्थ्यो । प्राचीन फारामप्रणाली नै आजको प्रतिवेदन प्रणालीको आधार भएको छ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले विकास गरेका धेरै फारामहरू फाराम सेस्ता प्रणालीमा प्रयोग भएका फारामहरूको विकसित रूप हो ।

खर्च वा भुक्तानीसँग सम्बन्धित प्रणाली नै भुक्तानी सेस्ता प्रणाली हो । पहिला भुक्तानी सेस्ता प्रणाली अनुसार नगद भुक्तानी बढी हुन्थ्यो र प्रत्येक भुक्तानीको विवरण भौतिक रूपमा राखिन्थ्यो । भुक्तानी सेस्ता प्रणालीको भुक्तानी आदेश नै आजको विकसित भुक्तानी आदेश हो । नेपालका प्राचीन सेस्ता प्रणालीहरू आधुनिक सेस्ता प्रणालीको आधारको रूपमा रहेका छन् । ती ऐतिहासिक प्रणालीकै रूपान्तरणले आजको डिजिटल, पारदर्शी र उत्तरदायी लेखाप्रणाली सम्भव भएको हो (कार्की, २०६३) ।

प्राचीन नेपालमा र राणाकालसम्म पनि लेखाप्रणाली ठिक ढङ्गको थिएन । त्यस समयमा ढपोट, आवर्जे, सोहतोडेजस्ता लेखाखाता र फारामहरू रहेका थिए । ती सबै एकोहोरो सेस्ता प्रणाली (Single Entry Book System) मा आधारित थिए । त्यस समयको लेखाप्रणालीमा अभिलेखीय क्षमताको साथै प्रतिवेदन गर्ने सामर्थ्य पनि नरहेको पाइन्छ (Chatterjee, 2040) ।

तालिका २.९ : विभिन्न कालखण्डका लेखाप्रणालीको विशेषताको आधारमा तुलनात्मक

समीक्षा

क्र.सं.	कालखण्ड	लेखाप्रणालीका प्रमुख विशेषताहरू	सुधार र परिवर्तन
१	लिच्छविकाल	- खर्च र आमदानी टिपोट गर्ने प्रथा, 'कसम प्रथा', भूमिभाडा, कर, दानजस्ता विवरण शिलालेखमा अंकित, लिपिकार, खड्गिक पदाधिकारी	- पारदर्शिता र इमानदारीको लागि 'कसम' प्रथा लागु

		- गुठी, जिन्सी कर, श्रमदान मुख्य आम्दानी स्रोत, राजस्व र व्यय अभिलेखनका प्रारम्भिक स्वरूप, शिलालेख, ताम्रपत्र	- किरातकालदेखि लेखा व्यवस्थापनको अभ्यास रहेको अनुमान
२	मल्लकालीन	- भन्सार र व्यापारकरजस्ता नयाँ स्रोतहरू समावेश, कोष व्यवस्थापन, कर संकलन, छुट्टाछुट्टै खातापद्धति, तुलामापन, खाताबही	- खर्च र आम्दानीको व्यवस्थापनलाई सिद्धान्तबद्ध, लिच्छविकालीन व्यवस्थाभन्दा सुधार हुँदै गएको
		- मन्दिरहरूको जीर्णोद्धार र राजकीय खर्चको सेस्ता, कोषागार, भूमिवारी पदाधिकारी	- लेखापरीक्षणको प्रक्रिया थप व्यवस्थित
		- कुमारी चोक अड्डा स्थापना	- सरकारी आम्दानी र खर्चको सेस्ता व्यवस्थित
		- मुख्तियार र गाउँ-गाउँका	
३	शाहकालीन	तैनाथवालाहरूको व्यवस्थापन, राजस्व अधिकारी (सेस्ता/कर्मचारी) को नियुक्ति, भण्डार प्रणाली विकसित	- लेखा व्यवस्थामा सुधार ल्याउने उद्देश्यमा कुमारी चोक अड्डाको स्थापना
		- स्याहा सेस्ता प्रणाली र कौसी तोसाखाना स्थापना, मालपोत, कोष, भण्डार र लेखापरीक्षण	- सरकारी लेखा व्यवस्थामा सुधार ल्याउने प्रयास
४	राणाकालीन	संरचनाहरू व्यवस्थित भए	- लेखा र खर्चको पारदर्शिता र नियन्त्रण सुदृढ
		- सरकारी खर्चको जिम्मेवारी र हस्तेवारी वर्गीकरण, एकोहोरो लेखापद्धति प्रचलनमा	- 'जम्मा नजोड्नु, कच्चा नछोड्नु' सिद्धान्त लागु

स्रोत : शोधार्थी, २०८२

उल्लिखित तालिकालगायतका तथ्यहरूको अध्ययनका आधारमा लिच्छवि, मल्लकालीन समयमा लेखापालनमा केही सुधार हुँदै आएको, आम्दानीका स्रोतहरूमा बढोत्तरी भएको,

शाहकालीन राणाकालीन समयमा लेखाप्रणाली सुधारका लागि शासकहरूले ध्यान दिएका, विभिन्न संगठन संरचनाहरू निर्माण भएका, लेखापालनका लागि जिम्मेवारी तोकिएको, लाल ढड्डा, मोठ ढड्डालगायतका सेस्ता प्रणालीको विकास गरी लेखापालनलाई व्यवस्थित बनाउदै लगेको पाइन्छ भने राणाकालीन समयमा थप संगठन संरचना, सेस्ता प्रणालीको विकास भई लेखापालन ऐननियम, संरचनालगायतको आधारमा सुधार हुँदै गएको पाइन्छ ।

उल्लिखित तथ्यहरूको अध्ययनबाट नेपालको प्राचीन लेखाप्रणाली (एतिहासिक सन्दर्भ अनुसार) का मुख्य अवयवहरू राजस्व सङ्कलन, खर्च स्वीकृति, अभिलेखन प्रणाली, कोष व्यवस्थापन, कर निर्धारण, निरीक्षण, दण्ड सजाय र प्रशासनिक पदानुक्रम पहिल्यै अस्तित्वमा रहेको पुष्टि हुन्छ ।

घ. प्रजातन्त्रको प्राप्ति पछिको लेखाप्रणाली (वि.सं. २००७-२०१७)

वि.सं. २००७ को क्रान्तिपछि राणाहरूको जहानियाँ शासनको अन्त्य भई नेपालमा प्रजातन्त्रको प्रादुर्भाव भएको थियो । नेपालको अन्तरिम संविधान, २००७ अनुसार कार्यकारिणीद्वारा राष्ट्रिय बजेट तयार गरी स्वीकृतिको लागि राजासमक्ष पेस गर्नुपर्ने अनिवार्य व्यवस्था कायम गरिएको थियो । साथै एकातिर नेपालमा प्रजातान्त्रिक सरकारको उदय भएपछि देशको प्रशासनिक तथा विकास कार्यको खर्चमा निकै ठुलो वृद्धि हुन गयो भने अर्कोतर्फ सो खर्च बेहोर्न राजस्वको स्रोत सीमित र अपर्याप्त रहेको थियो । जसका कारण वैधानिक व्यवस्था तथा आर्थिक दृष्टिकोणबाट पनि सरकारले आफ्ना कार्यहरू योजनाबद्ध रूपले सञ्चालन गर्न राष्ट्रिय बजेटको आवश्यकता महसुस भएको थियो । वि.सं. २००८ माघ २१ गते नेपालमा पहिलो राष्ट्रिय बजेट तयार भई कानुनी रूप प्रदान गरिएको थियो (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

राणाशासनको अन्त्य पश्चात् नेपालमा विकासको सोचाइसँगै सरकारको आर्थिक हिसाब-किताब व्यवस्थित बनाउने विचार पनि सँगै आएको हो । वि.सं. २००८ पुस १ गते नेपाल अधिराज्यको अर्थसम्बन्धी हिसाब-किताब राख्ने र जाँच्ने काम गर्न महालेखापाल कार्यालयको स्थापना भएको थियो । स्थापना कालको त्यस समयमा वर्तमान महालेखापरीक्षकले गरी आएको सबैजसो कामसमेत यसै कार्यालयले गर्ने गरेको थियो । उक्त कार्यालय वि.सं. २०३२ मा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयका नाममा रूपान्तरित भई निरन्तर तोकिएका जिम्मेवारीहरू वहन गर्दै आएको छ । केन्द्रीय, चौमासिक तथा कोषपूर्ति निकासा हुँदै वेभमा आधारित एकल खाता कोष प्रणालीको

कार्यान्वयनबाट सूचना प्रविधि प्रयोग गर्ने मुलुककै अग्रणी संस्थाको रूपमा समेत विकसित भएको छ (fcgo.gov.np/retrived/2024/10/8) ।

वि.सं. २००८ मा एकाउन्टेन्ट जनरल अफिसको स्थापना भएपछि सरकारी सेस्ता प्रणालीमा आधुनिकता प्रदान गर्ने कामको थालनी भएको हो । उक्त अफिसले सरकारको केन्द्रीय लेखा राख्नुपर्ने र समयानुकूल लेखाव्यवस्थामा सुधार गर्न प्रयत्नशील रहनुपर्ने कर्तव्य तोकिएको थियो । उक्त अफिसको स्थापनाले वार्षिक बजेट तथा योजना निर्माणमा समेत सहयोग पुगेको थियो । नेपालमा वि.सं. २०१३ मा योजनाबद्ध विकासको थालनीपश्चात् सरकारी आयव्ययमा वृद्धि हुँदै गएको अवस्थामा सरकारी खर्चसम्बन्धी (कार्यविधि) नियमहरू, २०१६ लागु भएको र संयुक्त राष्ट्रसङ्घका लेखाविज्ञ Mr. J. F. Luwa र एकाउन्टेन्ट जनरल अफिसको संयुक्त प्रयासबाट 'भुक्तानी सेस्ता प्रणाली' तयार वि.सं. २०१७ वैशाख १ गतेदेखि लागु भएको थियो (नेपाल, २०४३) ।

भुक्तानी सेस्ता प्रणाली अनुसार मन्त्रालयका सचिवलाई लेखाप्रति उत्तरदायी मुख्य अधिकृत तोकिएको थियो । स्वीकृत बजेटको आधारमा चौमासिक निकास मन्त्रालयहरूलाई दिने व्यवस्था गरिएको थियो । मन्त्रालय, विभाग र कार्यालयहरूले केन्द्रीयस्तर र कार्यसञ्चालनस्तरमा सेस्ता राख्नुपर्ने गरी विभिन्न फारामहरू प्रयोगमा ल्याइएको थियो । आर्थिक वर्ष समाप्त भएपछि उक्त सेस्ता प्रणालीमा खर्च नभएको रकम फ्रिज हुने र सबै सरकारी कार्यालयहरूको एकीकृत केन्द्रीय हिसाब महालेखापाल कार्यालयले राख्नुपर्ने गरी आर्थिक नियन्त्रणको व्यवस्था गरिएको थियो (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

बढ्दो आर्थिक कारोबार र राजस्व असुलीको अनुपातमा महलहरू बृद्धि गर्न सक्ने व्यवस्था स्याहा लेखाप्रणालीमा नभएपछि भुक्तानी सेस्ता प्रणालीको विकास भएको हो । सरकारको बढ्दो खर्चको अनुपात र विकास प्रयासको आवश्यकता लाई परिपूर्ति गर्ने उद्देश्यले भुक्तानी सेस्ता प्रणालीको विकास भएको हो । प्रमाणको आधारमा खर्च भुक्तानी गरी सोको आधारमा विभिन्न ढाँचामा अभिलेख राख्ने गरी विकास गरिएको लेखाप्रणाली नै भुक्तानी सेस्ता प्रणाली हो । यो प्रणाली अघिल्लो स्याहा सेस्ता प्रणालीका कमिकमजोरीहरूमा सुधार गरी विकास गरिएको सुधारिएको एकल प्रविष्टिको सिद्धान्तमा आधारित लेखाप्रणाली थियो (कार्की, २०६३) ।

भुक्तानी सेस्ता प्रणालीमा विनियोजन तर्फको सेस्तालाई बढी महत्व दिइएको थियो । यस प्रणालीमा रहेका विभिन्न कमिकजोरीहरूजस्तै बजेट नियन्त्रणको कमि रकमान्तरको दुरुपयोग, आवश्यक वित्तीय विवरण प्रदान गर्न नसक्नु, पेशकीलाई नियन्त्रण गर्न नसक्नुजस्ता कमिकमजोरीहरू

हटाउनको लागि नयाँ सेस्ता प्रणालीको विकास भएको हो । भुक्तानी सेस्ता प्रणालीमा प्रयोग भएका गोश्वारा भौचर, बैक नगदि किताब, पेशकी खाता, बजेट खाता, गोश्वारा खाता, सहायक खाताहरू आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग मिल्दोजुल्दो रहेको छ (कार्की, २०६३) ।

प्रजातन्त्रको प्राप्ति (वि.सं.२००७ - २०१७) पछि सरकारी लेखाप्रणालीले राणाकालीन केन्द्रकृत र व्यक्तिपरक व्यवस्थालाई आधुनिक, योजनामूलक र पारदर्शी प्रणालीमा रूपान्तरण गर्ने प्रयास गरेको देखिन्छ । महालेखापाल कार्यालयको स्थापना, भुक्तानी सेस्ता प्रणालीको विकासले सरकारी आयव्ययको अभिलेख व्यवस्थित र उत्तरदायी बनाएको देखिन्छ । यद्यपि उक्त प्रणालीसमेत सुधारिएको एकल प्रविष्टिको सिद्धान्तमा आधारित रहेको, बजेट नियन्त्रण, पेशकी व्यवस्थापन र वित्तीय विवरण उपलब्धतामा अझै सुधारको आवश्यकता रहँदै आएकोले लेखाप्रणाली पूर्णरूपमा प्रभावकारी भएको देखिँदैन । यसरी, प्रजातन्त्र पश्चातको लेखाप्रणालीले सरकारी खर्च व्यवस्थापनमा स्पष्ट संरचना र नियमनको आधार तयार पारेको देखिन्छ ।

२.३.५.२ नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको समीक्षा

लेखाप्रणाली सुधार गर्दै जाने क्रममा तत्कालिन भुक्तानी सेस्ता प्रणालीमा सुधार गरी आवाधिक योजना तथा बजेटको लागि उपयोगि हुने गरी पहिलो पटक औपचारिक रूपमा दोहोरो लेखापालनको प्रविष्टिमा आधारित नयाँ सेस्ता प्रणाली वि.सं. २०१९ वैशाख १ गतेबाट लागु गरेको पाइन्छ । जसलाई नेपालमा लेखाप्रणालीको इतिहासमा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको सुरुवात भन्ने गरिन्छ (पन्थी, २०७८) ।

बजेट नियन्त्रणको कमि, रकमान्तरको दुरुपयोग नियन्त्रण गर्न नसक्नु, आवश्यक वित्तीय विवरण तयार गर्न नसक्नु, पेशकीलाई नियन्त्रण गर्न नसक्नुजस्ता भुक्तानी सेस्ता प्रणालीमा रहेका कमिकमजोरीहरू हटाउनको लागि नयाँ सेस्ता प्रणालीको विकास भएको हो । भुक्तानी सेस्ता प्रणालीमा प्रयोग भएका गोश्वारा भौचर, बैक नगदि किताब, पेशकी, बजेट खर्च खाता, गोश्वारा खाता, सहायक खाताहरू आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा मिल्दोजुल्दो रहेको छ (कार्की, २०६३)

सरकारी कारोबारको बढोत्तरीसँगै भुक्तानी सेस्ता प्रणालीले सबै आर्थिक कारोबारहरूलाई समेट्न नसक्ने अवस्था आएपछि वि.सं. २०१८ मा संयुक्त राष्ट्रसङ्घ र अमेरिकी सहयोग नियोगका लेखाविज्ञहरू सम्मिलित तत्कालीन महालेखापालको अध्यक्षतामा एकाउण्ट्स कमिटी गठन गरी सो कमिटीले भुक्तानी सेस्ता प्रणालीका अनावश्यक फारामहरू हटाएर नयाँ फारामहरू तर्जुमा गरी 'नयाँ सेस्ता प्रणाली' लागु गर्न सरकारलाई प्रतिवेदन पेश गरेको थियो । उक्त प्रतिवेदनलाई सरकारले

तत्कालै स्वीकृत गरी वि.सं. २०१९ देखि क्रमशः अञ्चलगत रूपमा लागु गरी आर्थिक वर्ष २०२४।२५ भित्र नेपाल राज्यभर वर्तमान स्वेस्ता प्रणाली लागु भएको थियो (कार्की, २०६३) । नयाँ स्वेस्ता प्रणालीको बारेमा विस्तृतमा परिच्छेद ५ मा उल्लेख गरिएको छ ।

बजेट प्रणाली सुरुवात भए तापनि बजेट बनाउन महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको विशेष भूमिका थिएन । वि.सं. २०१८ मा नयाँ स्वेस्ता प्रणाली स्वीकृत भएपछि दोहोरो स्वेस्ता प्रणाली लागु गरिएको हो । यो प्रणाली लागु भएपछि नेपालमा लेखापालन बढी वैज्ञानिक, पारदर्शी र उपलब्धिमूलक बन्न थालेको हो (Chatterjee, 2040) ।

नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको रूपमा रहेको नयाँ स्वेस्ता प्रणाली (सरकारी कोष, लेखा, भुक्तानी र राजस्व प्रक्रियालाई एकीकृत गर्ने प्रारम्भिक आधुनिक प्रयास) को संरचना कम्प्युटराइज्ड लेखाप्रणालीमा रूपान्तरण (CGAS, IPFMS) भई लेखापालनमा एकरूपमा , एकल खाता कोष प्रणाली (TSA) मार्फत कोषको दिगो र पारदर्शी व्यवस्थापन, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (NPSAS) मापदण्डको अनुसरण गरी प्रतिवेदन, सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन (PFM) मा सुधार गरी सरकारी खर्च, बजेट, वित्तीय अनुशासन, रिपोर्टिङ, लेखापरीक्षण तथा पारदर्शितालाई मजबुत बनाउने प्रयास भएको, आन्तरिक तथा बाह्य लेखापरीक्षण प्रणालीको संस्थागत विकास गराइ वित्तीय अनुशासन, पारदर्शिता, जवाफदेहितालाई सुदृढ बनाएको पाइन्छ ।
(fcgo.gov.np/retrived/2025/11/11)

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययनको आधारमा नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका मुख्य अवयवहरूमा वजेट, लेखाङ्कन, प्रतिवेदन, लेखापरीक्षण, आन्तरिक नियन्त्रण, पारदर्शिता, वित्तीय अनुशासन रहेको पाइन्छ ।

माथि उल्लिखित प्रसङ्गहरूबाट नेपालमा लिच्छविकालीन (प्राचीन समय) समयदेखि नयाँ स्वेस्ता प्रणाली (आधुनिक समय) कार्यान्वयन हुँदासम्म आर्थिक प्रशासनको विकास के कसरी भएको थियो, लेखापालनसम्बन्धी के कस्तो व्यवस्था रहेको थियो, सङ्गठन संरचना, जनशक्तिको व्यवस्था के कस्तो रहेको थियो भन्नेजस्ता विषयहरूको जानकारी प्राप्त हुन्छ । उल्लिखित लेखाप्रणालीहरूको सम्बन्धमा थप विश्लेषण परिच्छेद ४ र ५ मा गरिएको छ ।

देहायको तालिका २.१० मा भुक्तानी स्वेस्ता तथा नयाँ स्वेस्ता प्रणाली बिचमा प्रवृत्ति, प्रवेशिकरण लेखाप्रणालीमा सुचना प्रविधिको प्रयोगलगायतका विभिन्न विशेषताहरूको आधारमा तुलनात्मक अध्ययन गरिएको छ । अध्ययनले दुबै प्रणाली बिचको भिन्नतालाई स्पष्ट पारेको छ ।

भुक्तानी स्नेस्ता प्रणाली तात्कालीन स्याहा स्नेस्ता प्रणालीमा सुधार गरी विकसित भएको लेखाप्रणाली भए पनि यसमा समते कमिकमजोरीहरू देखिएकोले सुधार गरी नयाँ स्नेस्ता प्रणालीको विकास भएको पाइन्छ। उक्त स्नेस्ता प्रणालीलाई नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली भन्ने गरिन्छ।

तालिका २.१० : भुक्तानी स्नेस्ता प्रणाली र नयाँ स्नेस्ता प्रणाली बिचको समीक्षा

क्र.सं.	विशेषता	भुक्तानी स्नेस्ता प्रणाली	नयाँ स्नेस्ता प्रणाली
१	प्रवृत्ति	सरकारको खर्च व्यवस्थापन र निगरानीका लागि पुरानो प्रणाली	वैज्ञानिक र पारदर्शी लेखाप्रणालीको विकासका लागि नयाँ प्रणाली
२	प्रवेशीकरण	वि.सं. २०१७ वैशाख १ देखि लागु	वि.सं. २०१९ देखि लागु
३	आधारभूत प्रणाली	सुधारिएको एकल प्रविष्टि प्रणाली	दोहोरो प्रविष्टि प्रणाली
४	लेखाप्रणाली	सामान्य लेखाप्रणाली, जसमा गोश्वारा, भौचर र बजेट खाता समावेश	अधिक परिष्कृत लेखाप्रणाली जसमा वर्गीकरण, खर्च सङ्केत र इन्टरनल अडिट समावेश
५	बजेट नियन्त्रण	बजेटको कम नियन्त्रण र रकमान्तरको दुरुपयोग	बजेटको कडाईका साथ नियन्त्रण र रकमान्तरको दुरुपयोगको रोकथाम
६	विनियोजन र राजस्व व्यवस्थापन	निहित र सिमित विनियोजन व्यवस्थापन	विस्तारित विनियोजन र राजस्व व्यवस्थापनमा सुधार
७	आवश्यक वित्तीय विवरण	वित्तीय विवरण तयार गर्न कठिनाई र पारदर्शिता कम	पारदर्शिता उच्च, आवश्यकता अनुसार वित्तीय विवरण तयार गर्न सक्षम
८	पेशकी व्यवस्थापन	पेशकी नियन्त्रणमा समस्या	पेशकी व्यवस्थापनमा सुधार र नियन्त्रणको कडाई
९	विभागीय तथा सरकारी कार्यालय संरचना	केन्द्र र कार्यसञ्चालनस्तरमा स्नेस्ता व्यवस्थापन	स्नेस्ता व्यवस्थापनलाई विस्तारित र केन्द्रिकृत, व्यावसायिक आधारमा सुधार

१०	आर्थिक वर्षको अन्त्यमा खर्च नभएको रकम	खर्च नभई बाँकी रकम फ्रिज हुने व्यवस्था	निकासा बराबर खर्च
११	सूचना प्रविधि प्रयोग	सूचना प्रविधिको अभाव	सूचना प्रविधिमा आधारित अत्याधुनिक लेखाप्रणाली, TSA, CGAS, IPFMS लेखापरीक्षणको संवैधानिक व्यवस्था, आन्तरिक नियन्त्रणको व्यवस्था
१२	आन्तरिक नियन्त्रण र लेखापरीक्षण	आन्तरिक नियन्त्रणको अभाव	अधिक पारदर्शिता र व्यवस्थापनको उच्चस्तरको सुधार
१३	व्यवस्थापन र पारदर्शिता	सरकारी खर्चमा पारदर्शिता र व्यवस्थापनको कमी	नेपालको संविधान, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय
१४	कानुनी आधार	सरकारी रूपैया खर्चसम्बन्धी (कार्यविधि) नियमहरू, २०१६	उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ तथा नियमावली, २०७७

स्रोत : शोधार्थी, २०८२

उल्लिखित तथ्यहरूको विश्लेषण गर्दा भुक्तानी सेस्ता प्रणालीले राणाकालीन तथा प्रजातान्त्रिक प्रारम्भिक लेखाप्रणालीको तुलनामा पारदर्शिता, जिम्मेवारी र केन्द्रीय लेखा व्यवस्थापनमा उल्लेखनीय सुधार ल्याएको देखिन्छ। प्रारम्भिक लेखाप्रणालीहरूमा बजेट नियन्त्रण कमजोर र पेशकी व्यवस्थापन असंगठित थियो भने भुक्तानी सेस्ता प्रणालीले यी कमजोरी हटाउँदै सबै आर्थिक कारोबार समेट्ने प्रयत्न गरेको देखिन्छ भने नयाँ सेस्ता प्रणालीमा भुक्तानी सेस्ता प्रणालीका अनावश्यक फारामहरू हटाएर आधुनिक लेखा फारामहरू प्रयोग गरिएकोले प्रशासनिक प्रक्रिया सरल र दुरुपयोग न्यून भएको अध्ययनले देखाएको छ। समग्रमा, यस प्रणालीले नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीलाई व्यवस्थित, पारदर्शी, उत्तरदायी र सूचना प्रविधिसँग मेल खाने ढाँचामा रूपान्तरण गरेको स्पष्ट देख्न सकिन्छ।

२.३.६ नेपाल सरकारले अवलम्बन गरेको सरकारी लेखाप्रणालीको समीक्षा

नेपालमा वि.सं. २०१७ सम्म विकास भई प्रयोग भएका सबै लेखाप्रणालीहरू एकोहोरो लेखाप्रणालीमा आधारित रहेका थिए । वि.सं. २०१९ मा लागु भएको नयाँ सेस्ता प्रणालीसँगै नेपालमा दोहोरो लेखाप्रणालीको सुरुवात भएको हो । पन्थी, शङ्करप्रसाद (२०७८) ले लेखापरीक्षण पत्रिकामा प्रकाशित गरेको 'नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली : वर्तमान अवस्था एक विश्लेषण' विषयक लेखमा नेपाल सरकारले हाल अवलम्बन गरेको नयाँ सेस्ता प्रणाली अन्तर्गतका उप लेखाप्रणालीहरूलाई यसप्रकार रहेका छन् :

क. विनियोजन लेखा- वार्षिक बजेटले विनियोजन गरेको रकम निकासी प्राप्त गरी खर्चको हिसाब राखी प्रतिवेदन गर्ने गरी तयार पारिएको लेखा नै विनियोजन लेखा हो । यसलाई केन्द्रीयस्तर र कार्यसञ्चालनस्तर गरी २ भागमा वर्गीकरण गरिएको छ (पन्थी, २०७८) ।

ख. जिन्सी सेस्ता प्रणाली - सरकारी कार्यालयमा प्राप्त हुने सामानहरूको प्राप्ति, अभिलेख, प्रतिवेदन गर्ने प्रणाली, खर्च हुने र खर्च नहुने मालसामानको सेस्ता राख्ने, मालसामानको अभिलेखबाट नीतिनिर्मातालाई सूचना प्रदान गर्ने, मालसामानको हिनामिना हुन नदिई संरक्षण गराउने, आवश्यकता अनुसार मालसामान उपलब्ध गराउने वा अभाव हुन नदिने, अनावश्यक मालसामानको खरिदमा नियन्त्रण गर्ने, काम नलाग्ने सामान पहिचान गरी मर्मत वा लिलाम गर्न सहयोग गर्ने, आर्थिक प्रतिवेदन तयार गर्न सूचना दिनेजस्ता उद्देश्य राखी तयार गरेको सेस्ता प्रणाली नै जिन्सी सेस्ता प्रणाली हो । उक्त प्रणाली वि.सं. २०२० माघ १ देखि लागु भएको हो (पन्थी, २०७८) ।

ग. राजस्व लेखा- राजस्व रकमको यथार्थ हिसाब राखी लेखामा एकरूपता र सरलता ल्याउन उद्देश्यले आर्थिक वर्ष २०३१/३२ देखि प्रयोगमा ल्याइएको लेखा नै राजस्व लेखा हो । आर्थिक वर्ष २०६२/६३ देखि दोहोरो लेखाप्रणालीमा आधारित बनाइएको छ । सरकारले प्राप्त गरेको राजस्व वा आम्दानीको अभिलेख राख्ने र सोको प्रतिवेदन गर्ने प्रणाली नै राजस्व लेखाप्रणाली हो । राजस्वको कारोबार गर्ने कार्यालयले मात्र राजस्व लेखा राख्ने गर्दछन् (पन्थी, २०७८) ।

घ. सार्वजनिक निर्माणको लेखा- सार्वजनिक निर्माणका क्रियाकलपको अभिलेखाङ्कन गर्ने उद्देश्यले आर्थिक वर्ष २०३१/३२ देखि प्रयोगमा आएको प्रणाली हो, जसमा कार्य अभिलेख खाता, आइटम वाइज अभिलेख खाता, ठेक्कासम्बन्धी बिल, ठेकेदारको व्यक्तिगत खाता, धरौटी खाता, नापीखाता, नापीकिताब नियन्त्रण अभिलेख, डोर हाजिरी फाराम, भुक्तानी दिन बाँकी ज्यालाको किताबलगायतका खाताहरू प्रयोग भएको हुन्छ (पन्थी, २०७८) ।

ड. धरौटी लेखाप्रणाली- सरकारलाई प्राप्त भएको धरौटीलाई आमदानी, फिर्ता, जफत र सदरस्याहाको रूपमा व्यवस्थित गरी प्रतिवेदन गर्न तयार गरिएको लेखाप्रणाली नै धरौटी लेखाप्रणाली हो। यसले धरौटीको हिनामिना र दुरूपयोग हुन दिँदैन (पन्थी, २०७८)।

च. आयोजना लेखा- सरकारी स्रेस्ता प्रणाली ले सरकारलगायत दातृसंस्थाको आवश्यकता अनुरूपका सूचना एवम् तथ्याङ्कहरू उपलब्ध गराउन सक्नुपर्ने भएकोले दाताहरूलाई समेत दृष्टिगत गरी वित्तीय प्रतिवेदन उपलब्ध गराउने प्रयोजनका लागि आर्थिक वर्ष २०५२/५३ देखि विस्तृत रूपमा आयोजना लेखा राख्न थालिएको हो (पन्थी, २०७८)।

वि.सं. २०१९ देखि लागु गरेको नयाँ स्रेस्ता प्रणालीले पारदर्शिता र वित्तीय नियन्त्रणमा सुधार गरेको देखिन्छ। यसमा विनियोजन लेखा, जिन्सी स्रेस्ता, राजस्व लेखा, सार्वजनिक निर्माण लेखा, धरौटी लेखा र आयोजना लेखा समावेश गरिएको पाइन्छ। यस प्रणालीले बजेट नियन्त्रण, मालसामान संरक्षण र वित्तीय प्रतिवेदन तयार गर्न सजिलो बनाएको छ। पुरानो एकोहोरो प्रणालीमा सीमित पारदर्शिता र नियन्त्रण थियो भने नयाँ दोहोरो लेखाप्रणालीले यी कमजोरी हटाएको छ। यसरी नयाँ स्रेस्ता प्रणाली नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीलाई योजनाबद्ध, उत्तरदायी र सक्षम बनाउने दिशामा ठोस कदम भएको स्पष्ट देखिन्छ। यसरी, नेपाल सरकारले अवलम्बन गरेको नयाँ स्रेस्ता प्रणालीले सरकारी लेखाप्रणालीमा सुधार ल्याएर वैज्ञानिक, पारदर्शी र प्रभावकारी बनाएको छ। वर्तमानमा सरकारी लेखाप्रणाली अन्तर्गत विभिन्न उपप्रणालीहरू प्रचलनमा रहेका छन्। ती मध्ये विनियोजन लेखाप्रणाली प्रमुख रहेको छ।

२.३.७ नेपालको सरकारी लेखाको सिद्धान्त, आधार र लेखाको ढाँचा

नेपालको संविधान तथा कानूनले सरकारी लेखाको सिद्धान्त, आधार र लेखाको ढाँचा सम्बन्धमा देहायबमोजिमको व्यवस्था गरेको छ-

क. संवैधानिक व्यवस्था: नेपालको संविधानले महालेखापरीक्षकबाट लेखापरीक्षणगरिने निकायको लेखा सङ्घीय कानूनबमोजिम महालेखापरीक्षकले तोकेको ढाँचामा राख्नुपर्ने व्यवस्था रहेको छ (नेपालको संविधान, २०७२)।

ख. कानुनी व्यवस्था : आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ तथा नियमावली, २०७७ मा लेखाको सिद्धान्त, आधार र ढाँचा देहायबमोजिम हुने व्यवस्था रहेको छ-

क) सरकारी कारोबारको लेखा दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्तबमोजिम नगदमा राख्नुपर्ने,

ख) लेखाङ्कन गर्ने तथा प्रतिवेदन गर्ने प्रक्रिया, लेखाका मान्य सिद्धान्त, यस क्षेत्रमा विकसित भएका नवीनतम् अवधारणा र तोकिएको सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको मार्गदर्शनबमोजिम महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले निर्धारण गरेबमोजिम हुने,

ख) लेखा राख्ने प्रयोजनका लागि महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले लेखाको ढाँचा र आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण तर्जुमा गरी महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत गराएर लागु गर्नुपर्ने,

घ) प्रदेश र स्थानीय तहले महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको स्वीकृति लिई लेखा राख्न सक्ने, (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६)

नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीका सिद्धान्त, आधारका साथै लेखाको ढाँचा कस्तो हुने सम्बन्धमा नेपालको संविधान तथा आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी कानूनमा स्पष्ट व्यवस्था भएकोले सिद्धान्त, ढाँचा र आधारको सम्बन्धमा अन्यौलता देखिदैन । आधुनिक लेखाप्रणालीले केंद्रीकृत नियमन र स्थानीयस्तरमा लागु हुने लचकता दुवै सुनिश्चित गरेको छ ।

२.४ अनुभवजन्य समीक्षा

अनुभवजन्य समीक्षाले प्राचीन लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित विभिन्न अवयवहरूको सहज ढङ्गमा विवेचना र विश्लेषण गर्न तथा तिनीहरूको नेपालको आधुनिक समयको सरकारी लेखाप्रणालीसँगको तुलनात्मक अध्ययन गरी अनुसन्धान अन्तर पत्ता लगाउन मद्दत गरेको छ । शोध विषयसँग सम्बन्धित लेखकहरूले अनुभव गरी लेखेका विषयहरूलाई अनुभवजन्य समीक्षा अन्तर्गत प्रस्तुत गरिएको छ । प्रस्तुत शोधमा अनुभवजन्य समीक्षा अन्तर्गत पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा लेखाप्रणालीको सिद्धान्त, विधि, संरचना, प्रशासनजस्ता विभिन्न पक्षहरूका साथै विभिन्न सभ्यताहरूमा विकास भएको लेखापालनका प्रचलन र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका सम्बन्धमा भएका अनुसन्धानलाई प्रस्तुत गरिएको छ ।

प्राचीन भारतमा लेखा र लेखापरीक्षणको अभ्यास वित्तीय नियन्त्रण र प्रशासनको लागि अत्यन्त महत्वपूर्ण अङ्गको रूपमा रहेको थियो । त्यस समयमा लेखाप्रणालीले आर्थिक कारोबारको व्यवस्थित अभिलेखन र वर्गीकरण सुनिश्चित गरेको थियो भने लेखापरीक्षणले त्रुटि र छलकपट कम गर्न तथा पारदर्शिता कायम राख्न भूमिका खेलेको थियो । यस अध्ययनले प्राचीन भारतमा लेखा व्यवस्थापनको महत्व र त्यसका कार्यप्रणालीहरूलाई उल्लेख गरेको छ (Bhattacharyya, सन्

1994) । यसबाट प्राचीन भारतमा लेखा र लेखापरीक्षणले आर्थिक कारोबारको व्यवस्थित अभिलेखन, पारदर्शिता र वित्तीय नियन्त्रणमा महत्वपूर्ण भूमिका खेलेको कुरा प्रष्ट हुन्छ ।

रोमानीहरूले वित्तीय प्रशासनमा पारदर्शिता र उत्तरदायित्व सुनिश्चित गर्न लेखा राख्ने र लेखा जाँच गर्ने छुट्टाछुट्टै कर्मचारीको व्यवस्था गर्ने उन्नत प्रणाली प्रयोग गरेका थिए (T.C. and E.C., सन् 1905) । यसप्रकारको पारदर्शिता र उत्तरदायित्व सुनिश्चित गर्ने कुरा प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा क्रमश विकसित हुँदै आएको देखिन्छ ।

परापूर्वकालमा सीमित र सरल कारोबार तथा कम विकसित शिक्षाको कारण संस्थागत लेखा लिखित नभई मौखिक रूपमा प्रस्तुत गर्ने प्रचलन रहेको थियो (गौतम, २०६९) । यसले प्राचीन कालको मौखिक हिसाबकिताब राख्ने प्रचलन र आधुनिक लिखित तथा डिजिटल लेखा अभिलेखको तुलना गर्ने आधार प्रदान गरेको छ ।

प्राचीन समयमा आर्थिक कारोबार सीमित भएका कारण त्यस समयमा लेखाविधि आवश्यक परेको थिएन, तर समयसँगै आवश्यकता बढ्दै गयो । सन् १४९४ मा Luca Pacioli ले Summa De Arithmetica प्रकाशन गरेर योगदान गरेपछि लेखाप्रणाली सुधार हुँदै आज आधुनिक रूपमा आइपुगेको हो (लेखापरीक्षण, २०७६; नेपाल सरकार, पाठ्यक्रम विकास केन्द्र) । यसरी लेखाविधिको विकास आवश्यकता र आर्थिक कारोबारसँगै विकसित हुँदै आधुनिक प्रणालीमा परिणत भएको हो ।

लेखाको इतिहास धनसम्पत्तिसँग सम्बन्धित रहेको र बेबिलोनिया तथा वैदिक सभ्यतामा वित्तीय लेखाको अभ्यास भएको प्रमाण पाइन्छ । मनुसंहिताको श्लोक अनुसार व्यापारीहरूले आफ्नो लागत, बिक्री र अन्य खर्च घटाएर आएको आयमा कर तिर्नुपर्ने स्वाभाविक व्यवस्था रहेको थियो (शुक्ला, सन् १९७९) । यसले राज्यको आम्दानी राज्यकोषमा जम्मा गरी त्यहीबाट खर्च गर्ने परम्पराले प्राचीन समयदेखि सरकारी लेखाप्रणालीको विकासको आधार तयार पारेको देखिन्छ ।

लेखाप्रणाली प्राचीन सभ्यताहरूको आर्थिक विकाससँगै विकसित भएको हो, जहाँ मेसोपोटामिया, इजिप्ट र बेबिलोनियामा लेखन, गणना र पैसाको प्रयोगले यसको विकासमा आधारशिला राख्ने काम गरेको थियो । रोमन साम्राज्यले वित्तीय तथ्याङ्कको व्यवस्थित अभिलेख र प्रयोगलाई व्यापक बनाएको थियो । मौर्य साम्राज्यका चाणक्यले 'अर्थशास्त्र'मा वित्तीय व्यवस्थापन र अभिलेखको महत्वलाई जोड दिएका थिए । त्यसैगरी लुका पेसिओलीको दोहोरो लेखाप्रणाली र

चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट संस्थाको स्थापनाले आधुनिक लेखाप्रणालीको विकासमा उल्लेखनिय परिवर्तन ल्याएको पाइन्छ (Sake, T. & Chinnasami, सन् 2023) ।

कौटिल्यले राज्यकोषलाई सही सदुपयोग गरेमा मात्र आर्थिक उन्नति प्राप्त हुन्छ भन्ने विश्लेषण गर्दै राजकोष सञ्चय सिद्धान्त उल्लेख गरेका थिए, जसमा राजाको तलब भत्ता सिद्धान्त, प्रजा परिपुष्टि सिद्धान्त, उपयोगिता सिद्धान्त, विशेष क्रियामा आधारित कर मुक्ति सिद्धान्त र वाणिज्य नियन्त्रण सिद्धान्त रहेका छन् । साथै उनले राजस्व प्रशासन सञ्चालन गर्नका लागि कोष विभाग पदाधिकारीहरू बनाएका थिए । यसमा समाहर्ता, सन्निधाता, स्थानिक, गोपा, प्रदेश, अक्षपटलाध्यक्ष, कोषाध्यक्ष, अर्थकारणिक, कार्मिक, गाणनिक्य, लेखक, रूपदर्शक, नीविग्राहक, गोपायक तथा अन्य कर्मचारीहरूको व्यवस्था गरेका थिए (गैरोला, सन् १९८४) ।

कौटिल्य एक दूरदृष्टि भएका, गहन चिन्तक र व्यावहारिक आर्थिक विचारक थिए । उनले सरकारी आयका स्रोतहरूलाई आयशरीर र आयमुख गरी दुई भागमा विभाजन गरी आयशरीर अन्तर्गत सात स्थानबाट प्राप्त हुने कर तथा गैरकर राजस्वको वर्णन गरेका छन् (ज्ञवाली, सन् २०११) ।

कौटिल्य अर्थशास्त्रमा राज्यकोष लेखापालनका लागि चाहिने विभिन्न वही खाता, कर्मचारी, बहीखाता राख्ने भवन, फायलिडलगायतका विषयहरूको चर्चा गरिएको छ । राजस्व सङ्कलनको प्रमुख अधिकारी समाहर्ता भएजस्तै राजकीय आयव्ययसम्बन्धी लेखाङ्कनको प्रमुख अधिकारी अक्षपटलाध्यक्ष भएको र कोष लेखाङ्कनको नियमित अनुगमन र कुन क्षेत्रबाट कसरी, कति आय प्राप्त भयो र कति बाँकी रहेको छ भन्ने बारे १०० वर्षअगाडिको कुरा पनि बताउन सक्ने कोषाध्यक्ष हुनुपर्दछ भनिएको छ (अधिकारी, २०८०) ।

Sake, T. & Chinnasami, गैरला, ज्ञवाली र अधिकारीले उल्लेख गरेको प्रसङ्गलाई समीक्षा गर्दा प्राचीन सभ्यताहरूबाट आधुनिक कालसम्म लेखाप्रणालीको विकासले वित्तीय प्रशासनलाई व्यवस्थित र पारदर्शी बनाएको देखिन्छ । मेसोपोटामिया, इजिप्ट र रोमन साम्राज्यमा लेखन र गणनासँगै लेखाको आधार तयार भएको थियो भने कौटिल्यले मौर्य साम्राज्यमा राजकोष संचालन, आयव्यय लेखा, कर प्रशासन र कर्मचारी संरचना व्यवस्थित गरी आर्थिक नियन्त्रणको स्पष्ट रूपरेखा प्रस्तुत गरेका थिए । लुका पेसिओलीले दोहोरो लेखाप्रणालीको अवधारणा ल्याएपछि लेखाप्रणालीमा उल्लेखनिय परिवर्तन आएको थियो । चार्टर्ड एकाउन्टेन्टहरूको संस्था स्थापनाले आधुनिक लेखा अभ्यासमा थप अनुशासन र मानक स्थापित गर्ने चरण सावित भएको थियो । कौटिल्यका सिद्धान्त र संरचनाहरूले प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणाली बिचको निरन्तरता र

प्रभावकारीता देखाउँछन्। उल्लिखित तथ्यहरूले प्राचीनदेखि आधुनिक कालसम्म नेपाल र विश्वका लेखाप्रणालीहरूको विकास, सुधार र संरचनात्मक भिन्नतालाई तुलना गर्ने आधार प्रस्तुत गर्छ।

आर्थिक र वित्तीय सङ्कटका बेला सरकारहरूको वित्तीय प्रतिवेदन, खुलासा र व्यवस्थापन सुधार आवश्यक रहेको हुन्छ। लेखाप्रणालीले मात्र संकट रोक्न सक्दैन, तर सही र भरपर्दो जानकारी उपलब्ध गराएर निर्णयमा सहयोग पुऱ्याउन सक्छ। यसका लागि पारदर्शिता, जवाफदेहिता र संस्थागत डिजाइनसहित लेखाङ्कन प्रतिवेदनलाई व्यवस्थित गर्नुपर्ने हुन्छ (Ball & Pflugrath, सन् 2012)। यसले आधुनिक लेखाप्रणालीमा पारदर्शिता, जवाफदेहिता र उच्च गुणस्तरको वित्तीय प्रतिवेदनको महत्व पुष्टि गरेको देखाउँछ।

Abhishek, N. and Divyashree, S. (सन् 2019) का अनुसार सार्वजनिक क्षेत्रको लेखाप्रणालीले सरकारी अधिकारीहरूको वित्तीय कार्यसम्पादन र खाताहरू व्यवस्थित गर्छ। सरकारी, निजी र गैरनाफामूलक संस्थाहरूको उद्देश्य फरक भएकाले एउटै लेखा मापदण्ड लागु गर्न सकिँदैन। सरकारी खाताहरू पारदर्शी रूपमा जनताका लागि उपलब्ध गराइने र प्रत्येक संस्थाको विशेष मापदण्ड अनुसार वित्तीय कारोबार लेखाङ्कन गर्ने आवश्यकता रहेको छ (N. & S. सन् 2019)। यसले सार्वजनिक क्षेत्रका खाताहरू पारदर्शी र प्रत्येक संस्थाको उद्देश्य अनुसार फरक लेखा मापदण्ड अनुसार व्यवस्थित गर्नुपर्ने कुरालाई जोड दिएको देखिन्छ।

सार्वजनिक क्षेत्रको लेखाप्रणालीले सेवामुखी र पारदर्शितामा ध्यान केन्द्रित गर्ने हुँदा निजी संस्थाबाट फरक हुन्छ। सरकारी लेखाले पूर्ण लागत र वित्तीय जानकारी प्रकट गर्दै सुधार गर्दै जानुपर्ने हुन्छ। विश्वसनीयता कायम गर्न IPSAS अपनाउन आवश्यक देखिन्छ। अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड अपनाउँदा लाभ र चुनौतीहरू हुने भएकाले यस विषयमा विस्तृत अध्ययन आवश्यक रहेको हुन्छ (A.M. & A., सन् 2020)। यसले सार्वजनिक क्षेत्रको लेखाप्रणाली सेवामुखी, पारदर्शी र IPSAS अनुसार सुधार गर्दै जानुपर्ने भएकाले यसको लाभ र चुनौतीहरूको बारेमा अध्ययन हुनुपर्ने देखिन्छ।

लामो समयसम्म लेखाको हिसाब सुरक्षित राख्नका लागि हिसाब राख्ने खाताको बनावट, कागज, मसी, आयव्यय विवरणको रकम, विवरण पुष्टि गर्ने कागज, कर्मचारीहरूको व्यवस्थापन तथा खाताहरूको वैज्ञानिक सूचकाङ्क व्यवस्थापन गरिएको हुनुपर्दछ। प्रत्येक फाइलहरू छुट्टाछुट्टै गाणनिकलाई जिम्मा लगाइने तथा कौटिल्यको समयमा सरकारी वित्तसँग सम्बन्धित समस्याहरू समाधान गर्ने उपायहरू बारे प्रशस्त जानकारी भएको पाइन्छ। साथै समाहर्ताले अक्षपटलाध्यक्षसँग

मिलेर प्रत्येक वर्षको प्रारम्भमा वार्षिक बजेट अनुमान तयार पार्दथे भनी अधिकारी कृष्णगोपालले उनको शोधप्रबन्धमा उल्लेख गरेका छन् (अधिकारी, २०८०)।

नेपालको महत्त्वपूर्ण राजनैतिक घटनाक्रम जसले नेपाली समाजको संरचना निर्माणमा महत्त्वपूर्ण भूमिका निर्वाह गरेको छ, त्यसलाई आधार बनाएर नेपालको इतिहासमा सन् १९६० भन्दा अगाडि चारवटा परिवर्तनका घटनाहरूले लेखाको एक विशेष अवस्थाको प्रतिनिधित्व गरेको छ। ती घटनाहरूमा नेपालको प्राचीन लेखाप्रणाली (सन् १७६९ भन्दा अगाडिको), नेपालको एकीकरणको समयको लेखाप्रणाली (सन् १७६९- सन् १८४६), शताब्दी लामो पारिवारिक निरङ्कुशताको समयको लेखाप्रणाली (सन् १८४६- सन् १९५०) र एक दशक लामो राजनैतिक अस्थिरताको समयको लेखाप्रणाली (सन् १९५१-सन् १९६०) रहेका छन्। एकीकरणपूर्व नेपालमा राजस्वको लेखाङ्कन तथा कारोबारहरूको एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित लेखाङ्कन विधि रहेको थियो। त्यसैगरी एकीकरणको समयावधिमा राजस्वको मुख्य स्रोतको रूपमा भूमिकरलगायतका अन्य करहरू रहेका थिए। त्यस समायमा लेखापालन स्थानीय ज्ञान, सीपको आधारमा हुने गरेको थियो (Adhikari, सन् 2005)।

राणाकालीन समयमा स्याहा, वासिल बाँकी र फाराम सेस्ता प्रणाली लेखापालनमा प्रचलनमा रहेका थिए। तिनीहरूको विभिन्न विशेषताहरू रहेको थियो। उक्त समयमा एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित राजस्व तथा भूमिसम्बन्धी कारोबारको लेखापालन हुने गरेको थियो। बहीखाताको विकास भएको, राणाकालीन समयमा बचत लेखापालनका साथै धेरै खालका सेस्ता प्रणालीहरू प्रचलनमा आएका थिए। खर्चको समेत लेखापालन हुनुका साथै दोहोरो लेखा प्रविष्टि विधिको सुरुवातसमेत भएको पाइन्छ। सन् १९६० को दशकमा विनियोजन लेखा, सन् १९७०- सन् २००० सम्म राजस्व, सार्वजनिक निर्माण, धरौटी र आयोजना लेखा र सन् २००० पछि प्रोद्घावी लेखाको सुरुवाती अवस्थामा लेखाप्रणालीको विकास हुँदै गएको छ (Adhikari, सन् 2005)।

अधिकारीले प्रस्तुत गरेको तथ्यको विश्लेषण गर्दा नेपालको लेखाप्रणाली समयसँगै साधारण एकोहोरो विधिबाट आधुनिक दोहोरो लेखाप्रणालीतर्फ विकसित भएको देखिएको छ। यसले प्रशासनिक पारदर्शिता, वित्तीय नियन्त्रण र राजस्व संकलनमा सुधार ल्याएको छ। साथै, राजनीतिक र ऐतिहासिक परिवर्तनले लेखाप्रणालीको स्वरूप र कार्यप्रणालीमा प्रभाव पारेको देखिन्छ। अध्ययनले नेपालको लेखाप्रणालीको विकास र सुधारको समग्र चित्र प्रस्तुत गरेको छ। यसले शोध

विषयसँग प्रत्यक्ष सम्बन्ध राख्दै सरकारी लेखाप्रणालीको ऐतिहासिक र वर्तमान अवस्था बुझ्न मद्दत गर्दछ ।

Boyle ले उनको पुस्तक 'Evolution and accounting: History, terminology and impact' मा लेखाप्रणालीको ऐतिहासिक विकास र यसको सामाजिक-आर्थिक प्रभावहरूको विश्लेषण गर्दै लेखा अभ्यासको परिवर्तनशीलता उजागर गरेका छन् । उनले लेखासम्बन्धी शब्दावली र विधिहरूको उत्पत्ति तथा विकासको विस्तृत चर्चा गरेका छन्, जसले प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणाली बिचको अन्तर बुझ्न सहयोग पुऱ्याउँछ । पुस्तकले वित्तीय निर्णयमा लेखापालको भूमिका र यसको व्यावसायिक तथा प्राविधिक प्रभावलाई पनि देखाएको छ । यसले सरकारी लेखाप्रणालीको परिप्रेक्ष्यमा समयक्रमसँगै प्रणालीमा आएका सुधार र परिष्कृत अभ्यासलाई बुझ्न उपयोगी आधार प्रदान गर्दछ (Boyle, सन् 1986) ।

आर्थिक प्रशासन लेखाभन्दा केही फराकिलो अवधारणा भएको र यसमा राज्य सञ्चालनका लागि नभई नहुने साधन स्रोतहरू वित्त वा अर्थको सङ्कलन, खर्च, लेखाङ्कन/अभिलेख, प्रतिवेदन, कारोबारको जाँच एवम् परीक्षण र जवाफदेहिता वहनसम्बन्धी सम्पूर्ण क्रियाकलापहरू समाविष्ट हुनुका साथै यसभित्र योजनासम्बन्धी कार्य, बजेट तर्जुमा गर्ने, निकास प्राप्त गर्ने, बजेट कार्यान्वयन गर्ने, प्रतिवेदनहरू गर्ने, लेखापरीक्षणगर्ने तथा सरकारी कारोबारमा विनियोजन, राजस्व, धरौटी र कार्यसञ्चालन कोषको कारोबारका साथै सरकारको सञ्चित कोषको सञ्चालनको अभिलेख, प्रतिवेदन र लेखापरीक्षण समेतका कार्यहरूपर्दछन् (बाँस्तोला, २०७९) । यसप्रकारको विश्लेषणले प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको अन्तर र सुधारलाई बुझ्न सहयोग पुऱ्याउँछ ।

वर्तमान विश्वव्यापी परिवर्तनहरूले वित्तीय विवरण तयार गर्नका लागि अन्तर्राष्ट्रिय लेखापाल महासंघ (IFAC) द्वारा निर्धारित मापदण्डहरूको पालना अनिवार्य बनाएको छ । नाफामूलक निकायहरूले अन्तर्राष्ट्रिय वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्ड (IFRS) अनुसार र सार्वजनिक निकायहरूले अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (IPSAS) अनुसार वित्तीय प्रतिवेदन तयार गर्नुपर्ने हुन्छ । नेपालमा, नाफामूलक निकायहरूले नेपाल वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्ड (NFRS) र सार्वजनिक निकायहरूले नगदमा आधारित नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (NPSAS) पालन गर्दै वित्तीय विवरण तयार गर्न आवश्यक छ (पौडेल, २०७५) । यसले आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा पारदर्शिता, जवाफदेहिता र अन्तर्राष्ट्रियस्तरमा मेल खाने प्रक्रियाको महत्वलाई देखाउँछ ।

धेरै विकसित देशहरूमा सरकारी लेखाका समस्याहरू समाधान गर्न विशेष एजेन्सीहरू स्थापना भइसकेका छन् । अन्तर्राष्ट्रिय लेखापाल महासंघ (IFAC) ले सार्वजनिक क्षेत्रका संस्थाहरूका लागि उपयुक्त लेखा मापदण्डहरूको विकासमा ध्यान दिएको छ । संयुक्त राष्ट्रसङ्घले सरकारी लेखाको गुणस्तर सुधारका लागि विभिन्न पहलहरू गरिरहेको छ । यसले सरकारी लेखा व्यवस्थापनलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरमा सुधार्न मद्दत पुऱ्याएको छ । हालका वर्षहरूमा, सरकारी लेखाको परम्परागत नगद आधारले वास्तविक कार्यसम्पादन मापन गर्न सक्दैन भन्ने चासो बढेको छ । त्यसैले, प्रोद्घावी आधारमा परिवर्तन गर्दा सरकारी लेखा प्रतिवेदनको उपयोगिता वृद्धि हुने विश्वास गरिएको छ । केही देशहरूले यसका लागि उपायहरू सुरु गरेका छन् । अन्य देशहरूले पनि आगामी वर्षहरूमा यस्तै सुधारको योजना बनाएका छन् (Bhattacharyya, सन् 1996) ।

Bhattacharyya को अध्ययनले अन्तर्राष्ट्रियस्तरमा सरकारी लेखाप्रणाली सुधार र प्रोद्घावी आधारको महत्वलाई स्पष्ट गरेको छ । यसले नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली सुधारका सम्भाव्य दिशाहरू बुझ्न सहयोग गर्ने देखिन्छ ।

वर्तमान विश्वव्यापी वित्तीय रिपोर्टिङको परिवर्तनशीलता र सुधारका प्रयासहरूले सरकारी लेखा व्यवस्थापनमा महत्वपूर्ण भूमिका निर्वाह गरेको छ । अन्तर्राष्ट्रिय लेखापाल महासंघ (IFAC) द्वारा निर्धारित मापदण्डहरू र संयुक्त राष्ट्रसंघका पहलहरू सरकारी लेखाको गुणस्तर सुधारमा मद्दत पुऱ्याइरहेका छन् । भट्टाचार्य (1996) ले सरकारी लेखाको नगद आधारबाट प्रोद्घावी आधारमा रूपान्तरणका पक्षमा बल दिएका छन् । जसले लेखा प्रतिवेदनको प्रभावशीलता र उपयोगिता वृद्धि गर्ने विश्वास प्रस्तुत गर्दछ । पौडेल (२०७५) ले नेपालका लागि निर्धारित मापदण्डहरू (NFRS र NPSAS) का आधारमा सरकारी लेखा सुधारको प्रक्रिया र यसको अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डसँग तुलना गरेपछि यी मापदण्डहरूको पालना अनिवार्य भएको बताएका छन् । दुई लेखकहरू बिचको मुख्य समानता भनेको लेखा सुधारको आवश्यकता र अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डको पालन गर्ने हो । यसरी, यो तुलनात्मक विश्लेषणले सरकारी लेखा सुधारमा अन्तर्राष्ट्रिय मान्यता प्राप्त मापदण्डहरूको प्रभाव र आवश्यकतालाई स्पष्ट प्रस्तुत गरेको छ ।

२.५ शोधको शैद्धान्तिक आधार

प्रस्तुत शोधमा अध्ययनलाई निर्देशित गर्न निम्न तीन प्रमुख सिद्धान्तको आधार लिइएको

छ-

क. शास्त्रीय व्यवस्थापन सिद्धान्त

प्राचीन कालमा व्यवस्थापन स्पष्ट रूपमा कार्य विभाजन, अधिकार, उत्तरदायित्व, नियन्त्रण र अनुशासनमा आधारित रहेको थियो। शुक्रनीति, अर्थशास्त्रमा वर्णित व्यवस्थापनका सिद्धान्तहरू यही आधारमा नेपालको प्राचीन लेखापद्धतिमा लागु देखिन्छ। यसले प्राचीन लेखापद्धतिको संरचना, संगठनात्मक अनुशासन र कार्य विभाजन बुझ्न सैद्धान्तिक आधार प्रदान गर्दछ। प्राचीन ग्रन्थहरू शुक्रनीति, रामायण, महाभारत, कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित व्यवस्थापनका सिद्धान्तहरू शास्त्रीय व्यवस्थापन सिद्धान्तसँग मिल्दोजुल्दो देखिन्छ (Rangarajan, सन् 1992)।

नेपालको प्राचीन लेखापद्धतिमा रहेको भण्डारी अमलदार प्रणाली, कार्य विभाजन, अनुशासन र प्रत्यक्ष नियन्त्रण शास्त्रीय सिद्धान्तकै व्यवहारिक रूप हुन्।

ख. नयाँ सार्वजनिक व्यवस्थापन सिद्धान्त

आधुनिक सरकारी लेखा लक्ष्य, दक्षता, पारदर्शिता, परिणाम उन्मुखता, उत्तरदायित्व, वित्तीय अनुशासन, सेवा प्रवाहमा सुधार मूल्यमा आधारित भएको हुँदा नयाँ सार्वजनिक व्यवस्थापनका सिद्धान्त उपयुक्त सैद्धान्तिक आधार बनेको छ (Pollitt & Bouckaert, सन् 2017)। नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा रहेको TSA, SuTRA, आन्तरिक नियन्त्रण, अडिट, सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनजस्ता प्रणालीहरू पनि NPM का सिद्धान्तसँग मेल खाने देखिन्छ।

ग. संस्थागत सिद्धान्त

संस्थागत सिद्धान्तले राज्यका प्रणालीहरू कसरी समयसँगै रूपान्तरण हुँदै जान्छन्, कसरी सामाजिक परम्परा, कानून, नीतिहरू र संस्थागत दबाबले लेखा व्यवस्थापनको स्वरूप निर्धारण गर्छन् भन्ने स्पष्ट पार्छ (Scott, सन् 2014)।

यस शोधमा प्राचीनदेखि आधुनिक लेखापद्धतिसम्मका परिवर्तन, निरन्तरता, औपचारिक संरचनाको विकास, नियम विधिको संस्थाकरण र संगठनात्मक रूपान्तरण बुझ्न संस्थागत सिद्धान्त प्रयोग गरिएको छ। नेपालको प्राचीन हस्तलिखित लेखापद्धति अहिले डिजिटल, कानूनी र संस्थागत रूपमै विकसित भएको देखिन्छ। यो नै संस्थागत सिद्धान्तले व्याख्या गर्ने मुख्य पक्ष हो।

२.६ लेखाप्रणालीसम्बन्धी पछिल्ला अध्ययनको समीक्षा

प्राचीन तथा आधुनिक लेखापालनका सम्बन्धमा पछिल्ला समयमा भएका खोज अनुसन्धान अध्ययनलाई यहाँ प्रस्तुत गरिएको छ। यस्ता अध्ययनले लेखाप्रणालीको विधि,

सिद्धान्त, संरचना, प्रशासनजस्ता विभिन्न पक्षहरूलाई सहज ढङ्गमा विवेचना र विश्लेषण गर्न तथा लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन गरी शोधका उद्देश्य प्राप्त गर्न, शोधसमस्या पहिल्याउन तथा अनुसन्धान अन्तर पत्ता लगाउन मद्दत गर्दछ । प्रस्तुत शोधमा पछिल्ला अध्ययनको समीक्षामा सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५ को अध्ययन प्रतिवेदन तथा महालेखापरीक्षकको कार्यालयले पछिल्लो आर्थिक वर्षमा प्रकाशन गरेका प्रतिवेदनहरूको समीक्षा गरिएको छ ।

सरकारद्वारा गठन भएका विभिन्न आयोग/कार्यदलद्वारा सरकारी बजेट तथा खर्च प्रणाली सुधारका सम्बन्धमा विभिन्न सुझावहरू दिएका छन् । ति सुझावहरूमा सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनका समस्या तथा सुझावहरू, सरकारी लेखाप्रणालीका समस्या तथा सुझावहरू समेत उल्लेख भएको छ । सार्वजनिक वित्तसँग लेखाप्रणाली पनि जोडिएको हुँदा वित्त सुधारका सुझावहरू लेखाप्रणालीका लागि समेत उपयोगी हुने देखिन्छ । सरकारद्वारा गठित आयोग/कार्यदलका प्रतिवेदनहरूमा सरकारी लेखाप्रणालीको समग्र अवस्था, समस्या र सुधारका सम्बन्धमा सुझावसमेत प्रस्तुत गरिएको देखिएको र शोधको उद्देश्यसमेत नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अवस्थाबारे अध्ययन गर्ने रहेको हुँदा प्रस्तुत शोधमा विभिन्न आयोगका प्रतिवेदनहरूलाई पूर्वकार्य समीक्षा अन्तर्गत प्रस्तुत गरिएको छ ।

प्रस्तुत शोधमा सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५ को अध्ययन प्रतिवेदन तथा महालेखापरीक्षकको कार्यालयका पछिल्ला वार्षिक प्रतिवेदनहरूको समीक्षा प्रस्तुत गरिएको छ ।

अ. सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५ को प्रतिवेदनको समीक्षा

उक्त आयोगको प्रतिवेदनमा सार्वजनिक खर्च व्यवस्थापन, सरकारी लेखाप्रणाली र सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनका सम्बन्धमा विभिन्न विषयहरू उल्लेख भएको छ ।

एकल खाता कोष प्रणालीलाई परिमार्जन गरी बजेट खर्चलाई प्रक्षेपण गर्न सकिने गरी मन्त्रालयगत बजेट व्यवस्थापन सूचना प्रणाली र बजेट व्यवस्थापन सूचना प्रणालीसँग एकीकृत गर्नुपर्ने र खर्चको वास्तविक लागत निर्धारण गर्नका साथै समग्र वस्तुस्थिति यकिन गर्नको लागि हालको नगदमा आधारित लेखाप्रणालीलाई प्रोद्भावी लेखाप्रणालीमा रूपान्तरण गर्नुपर्ने हुन्छ । कम्प्युटरीकृत सरकारी लेखाप्रणालीलाई अद्यावधिक गरी सबै सरकारी कार्यालयहरूमा पूर्णरूपमा लागु गर्नुपर्ने उल्लेख छ (सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५) ।

त्यसैगरी लेखाप्रणालीलाई सूचना प्रविधिमैत्री गरी खाता सूची अनुसार खर्च र राजस्व, कार्यक्रम वा आयोजनाको क्रियाकलापको आधारमा भौतिक र वित्तीय सूचनाहरू नियमित उपलब्ध

हुने व्यवस्था गर्नुपर्ने हुन्छ । लेखापरीक्षणको क्षेत्रमा कम्प्युटरको सहयोगमा लेखापरीक्षण गर्ने पद्धति क्रमशः लागु गर्नु आवश्यक रहेको छ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालय र महालेखापरीक्षकको कार्यालयले समन्वय गरी यस्तो कम्प्युटरमा आधारित लेखापरीक्षण प्रणाली क्रमशः लागु गर्नुपर्नेजस्ता विषयहरू उक्त प्रतिवेदनमा उल्लेख गरिएको छ (सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५) ।

उपरोक्त प्रतिवेदनमा लेखाप्रणालीका सम्बन्धमा उल्लेख भएका विषयहरू

बजेट खर्चको अवस्था र देशको समग्र वित्तीय अवस्थाको जानकारी दिने र कारोबारलाई निर्देशित गर्ने साधनको रूपमा लेखाप्रणाली रहेको छ । वि.सं २०१९ देखि नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु भएपछि नेपालको लेखाप्रणालीमा खर्च, बजेट, निकास, खर्च, राजस्व, पेस्की, निर्माण, धरौटी, जिन्सीको लागि करिब २०० भन्दा बढी फारामहरू विकास गरी सरकारी आर्थिक कारोबारहरूको अभिलेख गर्ने, लेखाङ्कन गर्ने, प्रतिवेदन गर्ने कार्य हुँदै आएको छ । नेपालमा सरकारी कार्यालयहरूको लागि दोहोरो लेखा सिद्धान्तको आधारमा नगदमा आधारित लेखाप्रणाली प्रयोगमा रहेको छ (सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५) ।

लेखाप्रणालीमा रहेका विभिन्न समस्याहरूलाई यसप्रकारले उल्लेख गरेको पाईन्छ-

- क. लेखाप्रणालीले आर्थिक कारोबारको हिसाबले पूर्ण र एकीकृत खर्च, राजस्व आदिको अवस्थाको जानकारी दिएपनि सम्पति दायित्वको अवस्था भने तयार गर्न नसकेको,
- ख. प्रचलित लेखाप्रणालीले कार्यालयको कामको प्रकृतिको आधारमा कार्यसम्पादन गरे अनुसार वित्तीय सूचना उपलब्ध गराउन नसकेको,
- ग. खास प्रकृतिको कामको लागत प्रक्रिया गणना गर्ने तरिका हालको लेखाप्रणालीमा नरहेको,
- घ. बजेटको आधारमा खर्चको वर्गीकरण गरी जिन्सी किताबमा अभिलेख राखिए पनि खर्चको प्रकृति अनुसार सम्पति र दायित्वको लेखाङ्कन गर्ने प्रणालीको विकास नभएको,

(सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५)

माथि उल्लिखित विषयहरूले सरकारी लेखाप्रणालीको अवस्थालाई चित्रण गरेको छ । वर्तमान सरकारी लेखाप्रणालीका कमिकमजोरीहरूलाई प्रस्तुत गरेको छ । यी विषयहरू लेखाप्रणाली सुधारका लागि उपयोगी हुने देखिन्छन् ।

नगदमा आधारित लेखाप्रणालीलाई प्रोद्गावी लेखाप्रणालीमा रूपान्तरणको लागि आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी कानूनमा प्रोद्गावी लेखाप्रणाली अपनाउने भनिए पनि

रूपान्तरण भएको छैन । लेखापरीक्षणको क्षेत्रमा कम्प्युटरको सहयोगमा लेखापरीक्षण गर्ने पद्धति क्रमशः लागु गर्नु आवश्यक, यसको लागि महालेखा नियन्त्रक कार्यालय र महालेखापरीक्षक कार्यालयले समन्वय गरी यस्तो कम्प्युटरमा आधारित लेखापरीक्षण प्रणाली क्रमशः लागु गर्नुपर्ने भन्ने उल्लेख भए पनि हालसम्म कार्यान्वयन भएको छैन । लेखापरीक्षणको प्रतिवेदन तथा प्रतिक्रिया दिने व्यवस्था भने कम्प्युटर प्रविधिबाट गर्न मिल्ने बनाइएको छ । सूचना प्रविधिमा आधारित प्रणालीहरू TSA, CGAS, PAMS जस्ता प्रणाली भने अध्याविधिक गर्दै लगिएको छ ।

आ. महालेखापरीक्षक कार्यालयको वार्षिक प्रतिवेदनको समीक्षा

स्वतन्त्र संवैधानिक निकायको रूपमा रहेको महालेखापरीक्षकको कार्यालयले संवैधानिक प्रावधान अनुसार हरेक वर्ष आफूले गरेको कामको प्रतिवेदन राष्ट्रपतिसमक्ष बुझाउने व्यवस्था रहेको छ । उक्त प्रतिवेदनमा सरकारी लेखाप्रणालीको अवस्थासमेत प्रस्तुत गर्ने गरेको पाइन्छ । त्यस्ता लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित विषयहरूले वर्तमान सरकारी लेखाप्रणालीको अवस्था बुझ्न मद्दत पुग्ने भएकोले यहाँ प्रस्तुत गरिएको छ-

१. महालेखापरीक्षकको कार्यालयको एकसङ्गीऔं वार्षिक प्रतिवेदन, २०८१

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन अन्तर्गत लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदनका सम्बन्धमा भविष्यमा लेखाप्रणालीमा गर्नुपर्ने सुधारका सम्बन्धमा यसप्रकारले उल्लेख गरेको पाइन्छ ।

तीनै तहका सबै सरकारी निकायले नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानबमोजिम तोकिएको ढाँचामा वित्तीय विवरण तयार गरी एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्नुपर्ने,

क. नगदमा आधारित लेखाप्रणालीले सबै वित्तीय कारोबारलाई समेटी समग्र आर्थिक अवस्था र वित्तीय कार्यसम्पादनलाई प्रस्तुत र चित्रण गर्न नसक्ने भएकोले यसमा सुधार गरी प्रोद्भावी आधारको लेखाप्रणालीमा रूपान्तरण गर्नुपर्ने,

ख. सबै सरकारी सम्पत्ति र दायित्वको विवरण एकीकृत गरी लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन गर्नुपर्ने,

ग. बजेट तर्जुमा, कार्यान्वयन, लेखाङ्कन र प्रतिवेदन तीन तहकै सरकार बिच एकरूपता कायम गर्न आधुनिक सूचना प्रविधि प्रणालीको अवलम्बन गरी एकीकृत वित्त व्यवस्थापन सूचना प्रणालीविकास गरी कार्यान्वयन गर्नुपर्ने, लेखाका आधारभूत वित्तीय विवरण स्वचालित हुनुपर्ने

(महालेखापरीक्षक कार्यालयको एकसङ्गीऔं प्रतिवेदन, २०८१)

२. महालेखापरीक्षकको कार्यालयको बैसङ्गीऔँ वार्षिक प्रतिवेदन, २०८२

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन अन्तर्गत लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदनका सम्बन्धमा भविष्यमा लेखाप्रणालीमा गर्नुपर्ने सुधारका सम्बन्धमा यसप्रकारले उल्लेख गरेको पाइन्छ-

- क. तीनै तहका सरकारमातहतका सबै गैरबजेटरी निकायहरूको कारोबारसमेत एकीकृत वित्तीय विवरणमा समावेश गर्नुपर्ने,
- ख. आर्थिक कारोबार र लेखासँग सम्बन्धित प्रमाण, कागजात तथा निर्णयहरू कागजरहित लेखाप्रणालीको अवधारणा अनुसार विद्युतीयरूपमा तयार गर्नुपर्ने,
- ग. बहुवर्षीय खरिद सम्झौता, वैदेशिक सहायतालगायतका कारणबाट सिर्जना हुने दायित्व तथा प्रतिबद्धताको अद्यावधिक अभिलेख राख्नुपर्ने,
- घ. वैदेशिक सहायतामा सञ्चालित सबै आयोजनाको वित्तीय प्रतिवेदन र अभिलेख स्वीकृत लेखा ढाँचामा राख्नुपर्ने,

(महालेखापरीक्षक कार्यालयको बैसङ्गीऔँ प्रतिवेदन, २०८२)

महालेखापरीक्षकको वार्षिक प्रतिवेदनले सरकारी लेखाप्रणालीको वर्तमान अवस्थाबारे समीक्षा गरी सुधारका लागि सुझाव दिएको छ । नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान अनुसार सबै निकायले वित्तीय विवरण तयार गर्नुपर्ने भए पनि प्रभावकारी लागु हुन सकेको छैन । नगदमा आधारित प्रणालीले आर्थिक अवस्था र कार्यसम्पादन स्पष्ट देखाउन नसक्दा प्रोद्भावी प्रणालीमा रूपान्तरण आवश्यक रहेको, कागजरहित लेखाप्रणाली कार्यान्वयन गर्न प्रतिवेदनले सुझान दिएकोमा सो अनुसार भएको पाइदैन ।

यसरी माथि प्रस्तुत गरिएको सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोगका प्रतिवेदन, महालेखापरीक्षकको कार्यालयको वार्षिक प्रतिवेदनबाट नेपालको वर्तमान सरकारी लेखाप्रणालीको समग्र अवस्था बारेमा थाहा पाउन सकिन्छ । सरकारी लेखाप्रणालीमा के कस्ता प्रविधिहरूको प्रयोग भएको छ, के कस्ता आधारमा लेखाङ्कन प्रतिवेदन गर्ने गरिएको छ, लेखापालनमा के कस्ता समस्याहरू रहेका छन्, सरकारी लेखाप्रणाली सञ्चालनमा कुन कुन निकायहरू जिम्मेवार रहेका छन् भन्नेजस्ता विभिन्न विषयवस्तुहरूको आधिकारिक जानकारी हुनुका साथै के कस्ता सरकारी लेखाप्रणालीका विषयवस्तुहरूमा अध्ययन भएको रहेछ भन्ने समेत जानकारी हुने भएकोले शोधको अन्तरसमेत पत्ता लगाउन सहयोग पुग्ने भएकोले यी सामग्रीहरूलाई यस परिच्छेदमा प्रस्तुत गरिएको हो । ती प्रतिवेदनमा उल्लिखित भएका लेखाप्रणालीका नगद आधार, संरचनाजस्ता विषयहरू

प्राचीन लेखाप्रणालीका समेत विषयवस्तु भएको हुँदा तुलनात्मक अध्ययनको लागि उपयोगि देखिएकोले प्रस्तुत गरिएको हो ।

२.७ अनुसन्धान अन्तर

नेपालको प्राचीन लेखाप्रणालीका सम्बन्धमा भएका अध्ययनहरू प्रायः पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थहरू शुक्रनीति, रामायण, महाभारत, कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता ग्रन्थहरूमा उल्लिखित वित्तीय सिद्धान्तको सामान्य व्याख्यामा सीमित रहेका छन् । त्यस्तै, लिच्छवि कालदेखि भुक्तानी सेस्ता प्रणालीसम्मका ऐतिहासिक लेखापद्धतिबारे छुट्टाछुट्टै विवरणहरू उपलब्ध भए पनि, यी दुवै स्रोतमा वर्णित लेखाका अवयवहरू, अभिलेख संरचना, नियन्त्रण प्रणाली, राजस्व व्यवस्थापन र लेखा दर्शनलाई एउटै विश्लेषणात्मक ढाँचामा व्यवस्थित तुलनाको प्रयास भएको देखिदैन । प्राचीन ग्रन्थमा वर्णित लेखापद्धति र नेपालमा व्यवहारगत रूपमा विकास भएको प्राचीन सरकारी लेखापद्धति बिचको समानता भिन्नता, प्रभाव तथा निरन्तरतासम्बन्धी अध्ययन पनि अभावमै रहेको देखिन्छ । यसले नेपालमा लेखापद्धति कसरी वैचारिक रूपमा निर्माण र कार्यान्वित भयो भन्ने ऐतिहासिक आधारसमेत अस्पष्ट बनेको छ ।

अर्कोतर्फ, दोहोरो लेखापद्धतिको सिद्धान्तमा आधारित नयाँ सेस्ता प्रणाली जसलाई नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली भनिन्छ, उक्त प्रणालीभित्रका उपप्रणालीहरू विनियोजन, राजस्व, धरौटी, सार्वजनिक निर्माण तथा आयोजनालगायतका अन्य लेखासम्बन्धी अध्ययनहरू भने छुट्टाछुट्टै विषयगत रूपमा बढी केन्द्रित भएर गएको पाइन्छ । यद्यपि, ती अध्ययनहरूले आधुनिक लेखापद्धतिका अवयवहरूलाई स्पष्ट चित्रण गरे पनि प्राचीन लेखाप्रणालीका अवयवसँग यी आधुनिक प्रक्रियाहरू कसरी मिल्छन्, कहाँ भिन्न छन् र कुन क्षेत्रमा प्राचीन सिद्धान्तले वर्तमान सुधारलाई उपयोगी मार्गदर्शन दिन सक्छ भन्ने विषयमा तुलनात्मक ढङ्गले जोडेर अध्ययन गर्ने एकीकृत अनुसन्धान भएको पाइदैन । साथै प्राचीन प्रणालीमा रहेको पारदर्शिता, उत्तरदायित्व, संरचना, अभिलेख व्यवस्थापन, आर्थिक नियन्त्रणजस्ता सिद्धान्तहरूले आधुनिक लेखाप्रणालीलाई कति प्रभावित गरे? आधुनिक परिवर्तनले कुन प्राचीन तत्वलाई विस्थापित गर्‍यो वा कुन तत्वलाई अझ मजबुत बनायो? भन्नेजस्ता महत्वपूर्ण प्रश्नहरू अनुत्तरित छन् । त्यसैगरी नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली विकासको ऐतिहासिक निरन्तरता र रूपान्तरण प्रक्रिया बुझ्ने महत्वपूर्ण कडी छुटिरहेको देखिन्छ ।

यसैले नेपालका प्राचीन (पूर्वीय ग्रन्थ र ऐतिहासिक शासन व्यवस्थामा आधारित) तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका अवयवहरूको सुसंगत, संरचनागत, कार्यप्रणालीगत, सिद्धान्तगतलगायतका आधारमा तुलनात्मक अध्ययन अहिलेका विद्यमान अध्ययनहरूले समेट्न नसकेको विषय मुख्य शोध-अन्तराल हो । दुवै लेखाप्रणालीको विकासयात्रालाई एउटै तुलनात्मक ढाँचामा विश्लेषण गरी नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीको वास्तविक रूपान्तरण, निरन्तरता र सुधारका सम्भावनालाई उजागर गर्ने आवश्यकता नै यो शोधले सम्बोधन गर्न खोजेको मुख्य शोध अन्तराल हो ।

परिच्छेद : तीन

शोधविधि

३.१ विषयप्रवेश

नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनमा ऐतिहासिक, साङ्गठानिक तथा सैद्धान्तिक पक्षहरूको विश्लेषण गर्नुपर्ने भएको हुँदा शोधको प्रकृति अनुसार ऐतिहासिक, गुणात्मक तथा तुलनात्मक अनुसन्धान विधि अनुसरण गरिएको छ । यसले ऐतिहासिक अभिलेख, नीति, धर्म दर्शनसम्बन्धी ग्रन्थहरू (शुक्रनीति, रामायण, महाभारण र कौटिलीय अर्थशास्त्र) तथा नेपालको आधुनिक लेखाप्रणालीसम्बन्धी संवैधानिक एवम् कानुनी व्यवस्था, नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका र अध्ययन प्रतिवेदनहरू विश्लेषण गर्न मद्दत गर्दछ । प्रस्तुत शोधमा उल्लिखित अनुसन्धान ढाँचाको प्रयोग गरी दुवै प्रणाली बिचको समानता, भिन्नता तथा सम्बन्धहरूको विश्लेषण गरिएको छ ।

यस अध्ययनमा धार्मिक, ऐतिहासिक सामग्रीहरू, नेपालको संविधान, ऐनकानून, निर्देशिका, अध्ययन प्रतिवेदन, लेखासम्बन्धी अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डहरूको अध्ययन गरी सङ्कलित तथ्यहरूका आधारमा दुवै समयको लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन गरिएको छ ।

लेखाप्रणालीको अवधारणा, विधि, सिद्धान्तजस्ता विभिन्न पक्षहरूको अध्ययन तथा ती विभिन्न सामग्रीहरूको सङ्कलन गरी सङ्कलित सामग्रीको वर्गीकरण, व्याख्या, विश्लेषण, तुलना गरी निष्कर्ष निकाल्नुपर्ने भएको हुँदा प्रस्तुत शोधमा वर्णात्मक अनुसन्धान ढाँचा अनुसरण गरिएको हो । विषयसँग सम्बन्धित नीति नियम, निर्देशिका, प्रतिवेदन, ग्रन्थ, पुस्तक, जर्नललगायतमा प्रकाशित/अप्रकाशित लेख/रचनाहरू तथा वेबसाइटको माध्यमबाट प्राथमिक तथा द्वितीयक स्रोतबाट प्राथमिक तथा द्वितीयक तथ्याङ्क सङ्कलन गरी तालिका, रेखाचित्रजस्ता सामान्य तथ्याङ्कशास्त्रीय औजारहरूको प्रयोग गरी सङ्कलित तथ्याङ्कको वर्गीकरण, व्याख्या, विश्लेषण गरी शोधका उद्देश्यहरू हासिल गरिएको छ । प्रस्तुत शोधमा मुख्यतः तथ्यात्मक विश्लेषण र तुलनात्मक अध्ययन विधि अपनाइएको छ । शोधको ढाँचा रेखाचित्र ३.१ मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

३.२ अध्ययन विधिको प्रक्रिया

शोधका लागि आवश्यक सामग्रीहरूको व्यवस्थापन/सङ्कलनको लागि नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय अनुसन्धान केन्द्रका शोधविशेषज्ञ तथा प्राध्यापकहरूको सल्लाहमा शोधसँग सम्बन्धित पूर्वीय दर्शनका प्राचीन ग्रन्थहरू (संस्कृत, नेपाली, हिन्दी, अंग्रेजी भाषाका) पुस्तकहरूको सङ्कलन/अध्ययन गरिएको छ ।

प्रस्तुत शोधमा शोधविषयसँग सम्बन्धित प्राथमिक तथा द्वितीय स्रोतसामग्रीहरू त्रिभुवन विश्वविद्यालयको केन्द्रीय पुस्तकालय, महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको पुस्तकालय, महालेखापरीक्षकको कार्यालयको पुस्तकालय, नेपाल राष्ट्रिय पुस्तकालय, मदन पुस्तकालयमा रहेका शोधसँग सम्बन्धित ग्रन्थ, पुस्तक, जर्नल, पत्रिका, प्रतिवेदन, शोधप्रबन्धको अध्ययन गरी प्राप्त भएको प्राथमिक तथा द्वितीयक तथ्याङ्कलाई वर्गीकरण, व्याख्या, विश्लेषण, संस्लेषण गरी डेस्क कार्य मार्फत प्रस्तुत शोधलाई अगाडि बढाइएको छ ।

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन तालिम केन्द्रमा रहेको पुस्तकालयबाट राजस्व पत्रिकाका विभिन्न अङ्कहरूको अध्ययन तथा सङ्कलन गरिएको छ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका २०७३, एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या २०७४, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २०७९ तथा पेफासम्बन्धी कागजातहरूको अध्ययन तथा सङ्कलन गरिएको छ । कानून किताब व्यवस्था समितिबाट प्रकाशित आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐननियम, लेखापरीक्षण ऐन तथा नेपालको संविधानलगायतका अन्य ऐनकानूनसँग सम्बन्धित पुस्तकहरूको सङ्कलन/अध्ययन गरिएको छ ।

सरकारी लेखाप्रणाली सञ्चालन गर्ने निकाय अर्थ मन्त्रालय/ महालेखा नियन्त्रक कार्यालयद्वारा विभिन्न समयमा प्रकाशित निर्देशिका, कार्यविधिहरू, पुस्तिकाहरू, मार्गदर्शन, निर्देशन र प्रतिवेदनहरू समेतको अध्ययन गरिएको र यसले शोधकार्य निष्कर्षमा पुऱ्याउन महत्त्वपूर्ण सहयोग मिलेको छ ।

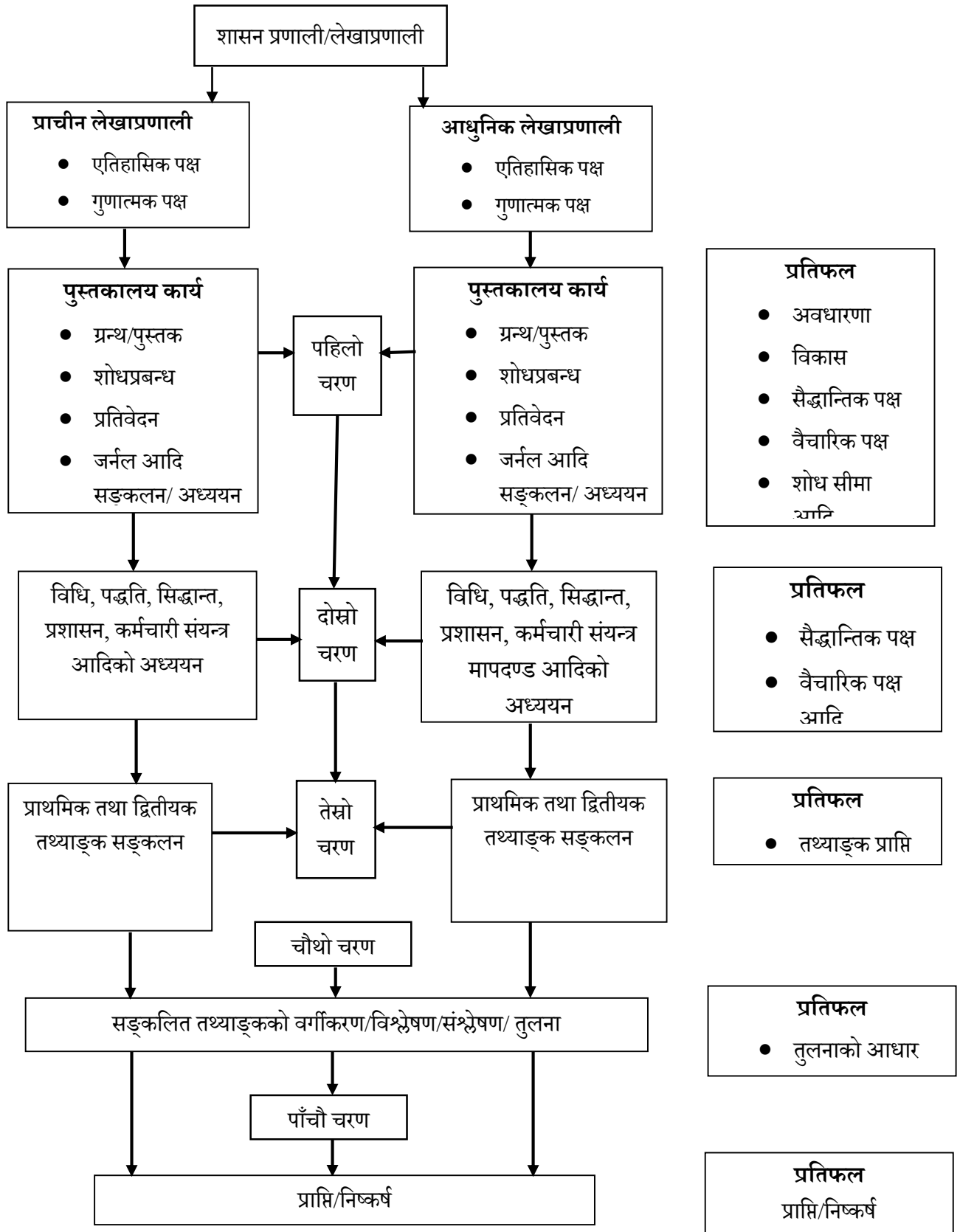
माथि उल्लिखित बाहेकका शोधसँग सम्बन्धित सामग्रीहरू इन्टरनेटको सहयोगमा विभिन्न वेबसाइटहरू, पुस्तक पसलहरूबाट समेत सङ्कलन गरी अध्ययन गरिएको छ ।

३.३ शोधको वैचारिक रूपरेखा

वैचारिक रूपरेखा अनुसन्धानका लागि मौलिक अवधारणाहरूको सङ्कलन, व्यवस्थापन र प्रस्तुतीकरणसँग सम्बन्धित रहेको हुन्छ। यसले अन्वेषकको खोजीलाई मार्गदर्शन गर्न र आवश्यक विधि पहिचान गर्न सहयोग गर्दछ। अनुसन्धानलाई मार्गनिर्देशन गर्न, अनुसन्धानमा उठेका प्रश्नहरूको औचित्य देखाउन, समस्याको समाधान गर्न, अनुसन्धानको उद्देश्य पूरा गर्न वैचारिक रूपरेखा आवश्यक रहेको हुन्छ (Creswell, सन् 2014)। यसको आधारमा प्राचीन समयमा रहेको लेखाप्रणालीका विधि, पद्धति, प्रशासनलगायतका विभिन्न पक्षहरूलाई नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका विभिन्न पक्षहरूसँग तुलनात्मक रूपमा व्याख्या गरिएको छ। प्राचीन र आधुनिक समयको सरकारी लेखाप्रणालीले अवलम्बन गरेको पद्धति तथा तिनीहरूको विद्यमान अवस्थाको अध्ययनमा वैचारिक रूपरेखा सम्बन्धित रहेको छ। यसले शोधलाई स्पष्ट दिशा र विश्लेषणको आधार प्रदान गरेको छ।

प्रस्तुत शोधमा निम्नानुसारको शोध ढाँचा तयार गरी शोधकार्य पूरा गरिएको छ। पहिलो चरणमा शोधकार्यलाई व्यवस्थित बनाउन शोधसँग सम्बन्धित ग्रन्थ, प्रतिवेदन, शोधपत्र, जर्नल, पत्रिका आदिको सङ्कलन/अध्ययन गरिएको छ, जसलाई यहाँ पुस्तकालयकार्य वा डेस्ककार्यको रूपमा उल्लेख गरिएको छ। यसबाट शोध प्रश्न, शोध उद्देश्य र शोध अन्तरालको तय गरिएको छ। दोस्रो चरणमा शोधसँग सम्बन्धित सामग्रीहरूबाट विधि, पद्धति, सिद्धान्त, प्रशासन, कर्मचारी संयन्त्र आदिको अध्ययनको गरिएको छ।

तेस्रो चरणमा शोध सामग्रीबाट आवश्यक प्राथमिक तथा द्वितीयक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ। चौथो चरणमा सङ्कलित तथ्याङ्कलाई एकत्र गरी तथ्याङ्क शास्त्रीय औजारहरूको सहयोगले वर्गीकरण, व्याख्या, विश्लेषण, संश्लेषण, तुलनात्मक अध्ययन गर्ने कार्य गरिएको छ। पाँचौं चरणमा लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित प्राचीन तथा आधुनिक सामग्रीहरूबाट प्राप्त प्राथमिक तथा द्वितीयक सामग्रीहरूको तुलनात्मक अध्ययन विश्लेषणको कार्यबाट शोधको निष्कर्ष निकाली शोधकार्य पूरा गरिएको छ। शोधकार्यलाई परिणाममुखी बनाउनलाई विश्वसनीय स्रोतबाट आवश्यक स्रोत सामग्रीहरू सङ्कलन गरी प्राथमिक तथा द्वितीय तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ।



स्रोत : शोधार्थी, वि.सं. २०८१

३.४ शोधको सैद्धान्तिक ढाँचा

शोधमा सैद्धान्तिक ढाँचाले अध्ययनलाई स्पष्ट वैचारिक र विश्लेषणात्मक आधार प्रदान गरेको हुन्छ। यसले अनुसन्धानका अवधारणाहरू, सिद्धान्तहरू र तिनका आपसी सम्बन्धलाई स्पष्ट पार्न सहयोग गरेको छ। अनुसन्धानको व्याख्या विश्लेषणको आधार सैद्धान्तिक ढाँचा रहेको छ (Creswell, सन् 2014)।

प्रस्तुत शोधमा प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको अध्ययनमा शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण, महाभारत तथा कौटिलीयद्वारा रचित (संस्कृत, हिन्दी अनुवादित) तथा नेपालीमा अनुवादित कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित प्राचीन लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित विधि, सङ्गठनात्मक संरचना, सिद्धान्तजस्ता पक्षहरूको अध्ययनलाई शोधविधिको सैद्धान्तिक ढाँचा मानिएको छ।

प्रस्तुत शोध सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित भएकोले शासन व्यवस्थासँग सम्बन्धित ऐतिहासिक पक्षहरूको अध्ययन गरिएको छ। यसले लेखाप्रणालीको विकासक्रमको अध्ययनमा सहयोग गर्दछ। त्यसैगरी विभिन्न आधारमा दुई वा बढी प्रणालीहरू बिचको तुलनात्मक अध्ययन तथा विश्लेषण गरिएको छ। यसले अनुसन्धानलाई सैद्धान्तिक दृष्टिकोण प्रदान गरेको छ।

त्यसैगरी शोधमा नेपालको आधुनिक लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित दोहोरो लेखाप्रणालीमा आधारित सिद्धान्त, राजस्व तथा खर्च वर्गीकरणको वस्तुनिष्ठताको सिद्धान्त, नगदमा आधारित लेखाप्रणाली, एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, २०७९, नेपालको संविधान, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६, नियमावली, २०७७, नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३ र सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५ का प्रतिवेदनहरू, महालेखापरीक्षकको कार्यालयको वार्षिक प्रतिवेदनलाई सैद्धान्तिक आधारमानि नेपालको वर्तमान सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययन गरिएको छ।

३.५ शोधको अनुसन्धान ढाँचा

शोधको अनुसन्धान ढाँचा अनुसन्धानको मार्गचित्र हो। यसले अनुसन्धान कुन विधि, कुन स्रोत, कस्तो विश्लेषण मार्फत सम्पन्न गरिएको छ भन्ने कुरा देखाउछ (Creswell, सन् 2014)।

प्रस्तुत शोधमा ऐतिहासिक, गुणात्मक एवं तुलनात्मक अनुसन्धान ढाँचा अनुसरण गरिएको छ। प्राचीन लेखाप्रणालीको अवयवहरूको अन्वेषण, आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको वर्णन एवम् दुवैको तुलनात्मक विश्लेषण केन्द्रविन्दुमा रहेको छ। शोधकार्य गुणात्मक तथा तुलनात्मक

प्रकृतिको रहेको हुँदा यसमा ऐतिहासिक सामग्रीहरूको सङ्कलन, विश्लेषण गरी प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन गरिएको छ ।

तुलनात्मक ऐतिहासिक विधि सामाजिक विज्ञानमा प्रयोग हुने अनुसन्धान पद्धति हो । यसले ऐतिहासिक घटनाहरू र समाजका प्रक्रियाहरूको तुलनात्मक अध्ययन गरेर सामाजिक, राजनीतिक वा आर्थिक संरचनाहरूको विकास र परिवर्तनको कारण परिणाम पहिचान गर्न मद्दत गर्छ । यो विधि इतिहास र सामाजिक विज्ञानको पुल हो । यसले ऐतिहासिक तथ्याङ्कलाई विश्लेषणात्मक र तुलनात्मक दृष्टिले हेर्दछ । ऐतिहासिक घटनाहरू र सामाजिक प्रक्रियाहरूको कारण परिणाम सम्बन्ध बुझ्न, लामो अवधिमा सामाजिक परिवर्तनको ढाँचा र प्रवृत्ति पहिचान गर्न, विभिन्न समाज बिचको समानता र भिन्नताको अध्ययन गर्न यो विधि उपयोगि हुने गर्दछ (Lange, सन् 2012) ।

यो विधिबाट अध्ययन गर्न ऐतिहासिक सन्दर्भको रूपमा प्राचीन तथा आधुनिक लेखाप्रणालीसम्बन्धी सामग्रीहरूको अध्ययन गरी प्रणालीमा रहेका समानता/असमानताका विषयहरूको पहिचान गरी तुलनात्मकग अध्ययन गर्न सकिन्छ । त्यसैगरी सिद्धान्तमा आधारित विश्लेषण गर्न सकिन्छ । लेखाप्रणालीको विकासक्रमलाई विभिन्न आयममा बुझ्न सकिन्छ । प्रस्तुत विधिको अनुसरण गरी परिच्छेद छ मा नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन गरी निष्कर्ष निकालिएको छ ।

प्रस्तुत शोध प्राथमिक (ग्रन्थ, ऐननियम, निर्देशिका आदि) तथा द्वितीय स्रोत (विभिन्न प्रतिवेदन, जर्नल आदि) बाट सङ्कलित प्राथमिक तथा द्वितीयक तथ्याङ्कसँग सम्बन्धित भएकोले पुस्तकालय, विभिन्न बेभसाइटजस्ता माध्यमहरू प्रयोग गरी विश्वसनीय प्राचीन तथा आधुनिक शोधसामग्रीहरू सङ्कलन तथा अध्ययन गरी प्राप्त तथ्याङ्कको गुणात्मक विश्लेषण गरेर शोधकार्य पूरा गरिएको छ ।

३.५.१ ऐतिहासिक अनुसन्धान ढाँचा

विगतका घटना, परिस्थिति र निर्णयहरूको व्यवस्थित अध्ययन, खोज र विश्लेषण गर्न प्रयोग गरिने अनुसन्धान ढाँचा ऐतिहासिक अनुसन्धान ढाँचा हो । यसले अनुसन्धानकर्तालाई इतिहासको तथ्य, स्रोत र सन्दर्भलाई व्यवस्थित तरिकाले अध्ययन गर्न सहयोग गर्छ । यो स्रोतहरूको छनौट, तथ्यहरूको संकलन, विश्लेषण र व्याख्या गर्ने संरचित प्रक्रिया हो । विगतका घटनाहरूलाई बुझ्न,

कारण परिणाम विश्लेषण गर्न र वर्तमान वा भविष्यका दृष्टान्तका लागि सैद्धान्तिक आधार तयार गर्न ऐतिहासिक अनुसन्धान ढाँचा अनुसरण गरिन्छ (Pickard, सन् 2018) ।

प्रस्तुत शोधमा ऐतिहासिक पक्षको अध्ययनको रूपमा लेखाप्रणालीको विकासक्रम, त्यसमा आएका रूपान्तरण, शासन प्रणालीसँगको सम्बन्ध तथा सामाजिक आर्थिक पृष्ठभूमिमा आधारित परिवर्तनहरूको अध्ययन गरिएको छ । ऐतिहासिक अनुसन्धान प्राचीन ग्रन्थहरू तथा नेपालको इतिहाससम्बन्धी दस्तावेजमा आधारित रहेको छ ।

नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन ऐतिहासिक अनुसन्धानमा आधारित रहेको छ । सम्पा. मिश्र, ब्रह्मशङ्कर (सन् १९६८) को शुक्रनीति, सम्पा. शर्मा, चतुर्वेदी द्वारकाप्रसाद (सन् १९२७) को रामायण, अनु. शर्मा, भट्टराई र विश्वनाथ (वि.सं. २०२६) को महाभारतको शान्तिपर्व, राधाकृष्ण पिल्ललाई (सन् २०१४) को कर्पोरेट चाणक्य, उदयवीर शास्त्रीको कौटिलीय अर्थशास्त्र (सन् १९८२) र वाचस्पति गैरोलाको कौटिलीय अर्थशास्त्रम् (सन् १९८४), अनु. शर्मा, सोमनाथ र अर्याल, केशवराज (वि.सं. २०७९) को प्रज्ञा प्रतिष्ठानबाट प्रकाशित नेपाली भाषामा अनूदित कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता प्राचीन ग्रन्थहरूको अध्ययनबाट त्यस समयको लेखाप्रणालीको अध्ययन गरी विगतका घटनाक्रमहरू प्रस्तुत गरिएको छ ।

ऐतिहासिक अध्ययनले विगतका समस्याहरूको वैज्ञानिक विश्लेषण गर्न सहयोग पुऱ्याएको छ । विगतका घटनाहरूको विकासक्रम, विगतको अनुभूतिको वैज्ञानिक अध्ययन तथा अन्वेषण गर्न सहयोग गर्दछ । ऐतिहासिक अनुसन्धानको मुख्य उद्देश्य विगतको आधारमा वर्तमानको मूल्याङ्कन गरी भविष्यको पूर्वानुमान गर्नु रहेको हुन्छ । ऐतिहासिक अनुसन्धानबाट वर्तमान समयको समस्या समाधान, परिकल्पना निर्माण, तथ्यको सङ्ग्रह तथा सङ्ग्रहित तथ्यको जाँच र परिणामको व्याख्या/विश्लेषण गर्न समेत मद्दत पुग्छ (Pickard, सन् 2018) ।

ऐतिहासिक पक्षको अध्ययनमा नेपालको लिच्छवि, मल्ल, एकीकरण, राणाकालीन समयको आर्थिक प्रशासन तथा लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित पक्षहरूको अध्ययन गरिएको छ । त्यसैगरी वि.सं. २००७ पछिको परिवर्तनसँगै विकास भएका स्वेस्ता प्रणालीहरूको समेत अध्ययन गरिएको छ ।

प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको अवधारणा, प्रारम्भ, ऐतिहासिक पृष्ठभूमि, विधि, सिद्धान्तजस्ता विषयहरू प्राचीन समयका उल्लिखित ग्रन्थहरूको ऐतिहासिक अनुसन्धानबाट प्राप्त हुने र सोको विश्लेषण गरी प्राप्त हुने निष्कर्षलाई आधुनिक लेखाप्रणालीका विभिन्न पक्षहरूसँग तुलना

गरी शोधको निष्कर्ष निकालिएको छ । प्राचीन दर्शनको अध्ययनमा ऐतिहासिक अनुसन्धानले मद्दत पुऱ्याएको छ ।

३.५.२ गुणात्मक अनुसन्धान ढाँचा

गुणात्मक अनुसन्धानले अनुसन्धानलाई सूक्ष्म ढङ्गले विश्लेषण गर्न सहयोग गर्दछ । कुनै पनि अनुसन्धानको मुख्य आधारको रूपमा यो विधि रहेको हुन्छ । यसले अनुसन्धानमा उत्पन्न भएका समस्याहरूको के ? कसरी ? किन ? भन्नेजस्ता प्रश्नहरूको उत्तर दिएर प्राज्ञिक जिज्ञासाको वा समस्याको समाधानमा सहयोग गर्दछ । यसले मुख्य समस्याको पहिचान गरी समाधानमा सहयोग गर्दछ । यसबाट सामाजिक वा मानवीय मूल्यमान्यता, अनुभवको गहिरो र अर्थपूर्ण बुझाइ प्राप्त भएको हुन्छ । यसले सन्दर्भमा आधारित विशिष्ट घटना, व्यक्ति वा समूहको सम्बन्धमा गहिराइमा अध्ययन विश्लेषण गर्न सघाउ पुऱ्याउछ (Creswell, सन् 2014) ।

प्रस्तुत शोधको शीर्षक 'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन' रहेको हुँदा यसमा प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका अवधारणा, सिद्धान्त, विधि, संरचना प्रशासनजस्ता गुणात्मक विशेषता भएका विषयहरूको खोजी विश्लेषण गर्नुपर्नेभएको हुँदा प्रस्तुत शोधमा गुणात्मक अनुसन्धान ढाँचा अनुसरण गरिएको हो । त्यसैगरी यस शोधमा सङ्कलन हुने तथ्याङ्क परिमाणात्मक किसिमको नभई गुणात्मक प्रकृतिको रहेको, सामाजिक मूल्यमान्यता, धर्म, नैतिकता, परम्परा, दर्शनजस्ता विषयहरूमा आधारित भएको, अङ्कभन्दा शब्द, वाक्यहरूमा आधारित रहेको हुँदा प्रस्तुत शोधमा गुणात्मक अनुसन्धान विधि अनुसरण गरिएको हो । यो अनुसन्धान विधि अवधारणा, सिद्धान्त, प्रक्रिया, संरचना, उत्तरदायित्व, व्यवस्थापकीय आधारका विश्लेषणमा आधारित रहेको छ ।

गुणात्मक अनुसन्धानको विश्लेषण ढाँचाको यसप्रकार रहेको छ । सर्वप्रथम शोधसँग सम्बन्धित सामग्रीहरूबाट शोध प्रश्नलाई उपयुक्त हुने तथ्याङ्कहरूको सङ्कलन गर्ने, सङ्कलित तथ्याङ्कहरूको वर्गीकरण, विश्लेषण गर्ने, तालिकीकरण गरी निष्कर्ष निकाल्ने ढाँचा नै विश्लेषण ढाँचा रहेको छ । उक्त विश्लेषण ढाँचालाई सार्थक बनाउन विश्वसनिय प्राथमिक तथा द्वितीय स्रोत सामग्रीहरूको सङ्कलन गरी त्यसबाट उपयुक्त तथ्याङ्कको सङ्कलन गरिएको छ । तथ्याङ्क संकलन एकै प्रकृतिका स्रोतहरूबाट नभई फरक फरक विश्वसनिय स्रोतबाट गरिएको छ ।

प्रस्तुत शोधमा गुणात्मक पक्षको अध्ययनमा लेखाप्रणालीको स्वरूप, सिद्धान्त, संरचना, उद्देश्य, शासनसँगको सम्बन्धजस्ता गुणात्मक पक्षहरूको विश्लेषण गर्ने कार्य गरिएको छ । नेपालमा प्राचीन समयदेखि हालसम्मको सरकारी लेखाप्रणालीको विकासक्रममा संरचनात्मक परिवर्तनमात्र नभई त्यसका गुणात्मक विशेषताहरूमा रूपान्तरण भएको देखिएको छ ।

प्रस्तुत शोधमा विभिन्न विधिबाट प्राप्त भएका तथ्याङ्कहरूलाई तालिका, रेखाचित्रको माध्यमबाट वर्णन गरी लेखाप्रणालीसम्बन्धी प्राप्त तथ्याङ्कहरूको गणना, वर्गीकरण, व्याख्या र तुलना गर्न सहयोग गरेको हुन्छ । गुणात्मक विधिले के-कसरी दुवै समयका लेखाप्रणालीका अवधारणा, विधि, सिद्धान्त, सङ्गठनात्मक संरचना प्रशासनजस्ता विषयको बिचमा तुलना गर्न सकिन्छ ? भन्ने कुरामा विश्लेषण गर्न सहयोग पुऱ्याएको छ ।

३.५.३ तुलनात्मक अनुसन्धान ढाँचा

दुई वा दुईभन्दा बढी विषय, समूह, घटना वा अवस्थाहरूको तुलना गरेर समानता, भिन्नता र सम्बन्ध पत्ता लगाउने उद्देश्यले गरिने अनुसन्धान तुलनात्मक अनुसन्धान विधि हो । यो ढाँचामा संख्यात्मक तथ्याङ्क (quantitative) मात्र प्रयोग नभई गुणात्मक तथ्याङ्क (qualitative) समेत प्रयोग गर्न सकिन्छ । शोधकार्यमा सैद्धान्तिक, व्यावहारिक निष्कर्ष निकाल्न समेत यसप्रकारको अनुसन्धान ढाँचाको प्रयोग गरिन्छ । यसले सैद्धान्तिक ज्ञान बढाउनुको साथै व्यवहार र परिणामको तुलना गरेर व्यापक दृष्टिकोणसमेत प्रदान गर्दछ (Hantrais, सन् 2009) ।

तुलनात्मक अनुसन्धान प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचका समानता, भिन्नता, विकासक्रम र परिवर्तनको विश्लेषणमा आधारित रहेको छ ।

प्रस्तुत शोधको शीर्षक नै 'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन' भएको हुँदा उल्लिखित अनुसन्धान ढाँचा अनुसरण गरी प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित अवधारणा, सिद्धान्त, विधि, उद्देश्यलगायतका पक्षहरूका बिचका रहेका समानता भिन्नता तथा सम्बन्ध पहिचान गरी विश्लेषण पश्चात निष्कर्ष निकाल्न तुलनात्मक अनुसन्धान ढाँचा अनुसरण गरिएको छ ।

३.६ अध्ययनको क्षेत्र

प्रस्तुत शोधलाई व्यवस्थित बनाउन निम्नानुसारका अध्ययन क्षेत्र पहिचान गरिएको छ-

अ) विषयगत क्षेत्र

शोधमा मुख्य विषयवस्तुहरू रहेको क्षेत्रका रूपमा प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली भित्र रहेका विभिन्न विषयवस्तुहरू रहेका छन्-

क. प्राचीन लेखाप्रणाली

यसमा पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरू शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण, महाभारत (शान्तिपर्व), कौटिलीय अर्थशास्त्रका साथै नेपालका प्राचीन राजनीतिक प्रशासनिक संरचनाभित्र लिच्छविकाल, मल्लकाल, शाहकाल, राणा काल, भुक्तानी सेस्ता प्रणाली (वि.सं. २०१८/१९ पूर्व) को अध्ययन छ ।

ख. आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली

यसमा नयाँ सेस्ता प्रणाली (वि.सं. २०१९), आर्थिक कार्यविधि ऐन/विनियमावली, लेखापरीक्षण ऐन, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, आधुनिक PFM प्रणाली: TSA, LMBIS, CGAS प्रणाली, NPSAS आधारित मापदण्डको अध्ययन गरिएको छ ।

आ) समयदायरा

यसमा प्राचीन कालदेखि लिच्छविकालीन समयदेखि भुक्तानी सेस्ता प्रणालीसम्म तथा वि.सं. २०१९ देखि हालसम्म (आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली) को लेखाप्रणालीको अध्ययन गरिएको छ ।

३.७ तथ्याङ्क सङ्कलनका विधि

प्रस्तुत शोधमा आवश्यक तथ्याङ्क सङ्कलनका लागि गुणात्मक तथा ऐतिहासिक अनुसन्धान विधि अनुसरण गरिएको छ । यस अध्ययनमा विभिन्न स्रोत र उपकरणहरू प्रयोग गरेर विश्वसनीय र उपयोगी तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ ।

शोधकार्य तार्किक, प्रामाणिक तथ्यहरूमा आधारित हुन्छ । प्राचीन समयको लेखाप्रणाली विश्लेषण गर्नको लागि पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनका विभिन्न पक्षहरूलाई ऐतिहासिक अनुसन्धान विधिबाट जानकारी प्राप्त गरिएको छ । त्यसैगरी नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली विश्लेषण गर्न सरकारी लेखा, लेखाप्रणाली, लेखापरीक्षण प्रणालीसँग सम्बन्धित भएर गरिएका अध्ययन तथा अनुसन्धानहरूलाई गुणात्मक अनुसन्धान विधिबाट अध्ययन गरी तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ । साथै नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक

सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनको लागि गुणात्मक विधिको प्रयोग गरी विश्लेषण गरिएको छ । अनुसन्धानलाई तार्किक तथा प्रामाणिक बनाउन लागि गुणात्मक अनुसन्धान विधिको प्रयोग गरिएको हो ।

शोधकार्यलाई अझ बढी वस्तुनिष्ठ, भरपर्दो, प्रमाणयुक्त, विश्वसनीय, तथ्ययुक्त र परिणामयोग्य बनाउन आवश्यक भएकोले धेरैभन्दा धेरै स्रोतबाट आँकडा सङ्कलन गरिएको छ । प्रस्तुत शोधमा मूलतः देहायका विधिबाट शोधसामग्रीहरू सङ्कलन गरिएको छ ।

क. विश्लेषण विधि (ग्रन्थ, पुस्तक र सान्दर्भिक अन्य प्रकाशनको अध्ययन)

लेखा, लेखापालन, लेखाविधि, लेखाशास्त्र, लेखाप्रणाली, सरकारी लेखाप्रणालीलगायतका लेखासँग सम्बन्धित विभिन्न भाषामा लेखिएका सामग्रीहरू सङ्कलन तथा अध्ययन गर्ने कार्य गरिएको छ । सरकारी लेखाप्रणालीका सम्बन्धमा नेपालका विश्वविद्यालयहरूमा व्यवस्थापन सङ्कायतर्फ अध्ययन गराइने भए तापनि उपलब्ध भएसम्मका स्वदेशी पुस्तक तथा लेखाप्रणालीका विषयका विदेशी विद्वानहरूका पुस्तकहरू, लेख/रचना, प्रतिवेदनहरू, विभिन्न विदेशी निकायका लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित सामग्रीहरू समेत सङ्कलन गरी शोधसामग्री अभावको समस्या हटाउने कार्य गरिएको छ ।

पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण, महाभारत, कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता ग्रन्थहरूलाई आधारमानि प्राचीन लेखाप्रणालीको अध्ययन गरिएको छ । त्यसैगरी नेपालको प्राचीन सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययन गर्न वद्री बहादुर कार्कीको सरकारी लेखाप्रणाली पुस्तकलाई आधार मानिएको छ ।

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली अध्ययनको लागि नेपालको संविधान, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ तथा नियमवाली, २०७७, नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २०७९, एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या २०७४, महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत फारामहरू, कार्यसञ्चालन निर्देशिका, २०७५, सार्वजनिक खर्च तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी पुस्तिकालगायतका सामग्रीहरूको अध्ययन गरिएको छ ।

ख. समीक्षा विधि(प्रतिवेदन, प्रबन्धपत्र, पत्रपत्रिका, लेख)

प्रस्तुत शोधमा विभिन्न अध्ययन प्रतिवेदनहरू, शोधप्रबन्ध, पत्रपत्रिकाहरूको अध्ययन विश्लेषण गरिएको छ । प्रस्तुत शोधमा सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५ को प्रतिवेदन,

महालेखापरीक्षकको कार्यालयका वार्षिक प्रतिवेदनहरू, लेखापरीक्षण पत्रिका, गन्तव्य आर्थिक अनुशासन पत्रिका, राजस्व पत्रिका, प्रशासन पत्रिका, प्राचीन तथा अर्वाचीन परिवेशमा सरकारी लेखापरीक्षण पद्धतिको अध्ययन नामक विद्यावारिधि शोधप्रबन्ध, Government Accounting in Nepal : Tracing the Past and the Present नामक विद्यावारिधि शोधप्रबन्धलगायतका शोध विषयसँग सान्दर्भिक ग्रन्थ, पत्रपत्रिका, प्रतिवेदन, शोधप्रबन्धहरूको समीक्षा/अध्ययन गरी तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ ।

उपरोक्त तथ्याङ्क सङ्कलनका विधिहरूको आधारमा प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको विकास, गुणात्मक पक्ष, कार्यशैलीजस्ता विषयहरूको बारे विश्लेषण गरिएको छ । सङ्कलन गरिएका शोध सामग्रीहरूलाई वर्गीकरण गरी विश्वसनिय स्रोत सामग्रीहरूबाट मात्र आवश्यक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ ।

३.८ तथ्याङ्कको स्रोत

प्रस्तुत शोधकार्यमा विभिन्न स्रोतहरूबाट आवश्यक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ । तथ्याङ्क सङ्कलनका स्रोतहरूलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ-

१. प्राथमिक स्रोत
२. द्वितीय स्रोत

३.८.१ प्राथमिक स्रोत

प्रस्तुत शोधकार्यमा शोध विषयसँग सम्बन्धित विभिन्न स्रोत सामग्रीहरूबाट प्राथमिक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ । प्राथमिक स्रोत सामग्रीको रूपमा प्रस्तुत शोधमा नेपालको संविधान, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ तथा नियमावली, २०७७, नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, २०७९, शुक्रनीति, कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता स्रोत सामग्रीहरूलाई प्राथमिक स्रोतको रूपमा लिई प्राथमिक तथा द्वितीय तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ । प्राथमिक स्रोतबाट सूचना जानकारी प्राप्त गर्न पुस्तकालय विधि तथा विभिन्न वेबसाइटहरूको सहयोग लिइएको छ । शोधकार्यलाई औचित्यपूर्ण बनाउनु प्राथमिक स्रोतबाट प्राप्त भएको तथ्याङ्कको महत्वपूर्ण भूमिका रहेको छ ।

३.८.२ द्वितीय स्रोत

प्रस्तुत शोधकार्यमा द्वितीय स्रोतबाट द्वितीयक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ । शोधविषयसँग सम्बन्धित विभिन्न विद्वानहरूका प्रकाशित पुस्तकहरू, प्रकाशित वा अप्रकाशित लेख, रचना, शोधप्रबन्ध, ग्रन्थजस्ता स्रोतहरूबाट शोधकार्यको लागि आवश्यक द्वितीयक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ । यसप्रकारका स्रोतहरूलाई प्रस्तुत शोधमा द्वितीय स्रोतका रूपमा लिइएको छ । यसबाट प्राप्त तथ्याङ्कलाई द्वितीय तथ्याङ्कको रूपमा प्रस्तुत गरिएको छ । ऐतिहासिक तथा वैदिक दर्शनका पुस्तकहरू, लेखासम्बन्धी अन्य पुस्तकहरू, जर्नल, सरकारी निकायबाट प्रकाशित प्रतिवेदन आदिबाट द्वितीयक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ ।

यसरी विभिन्न शोधार्थीका शोधप्रबन्धहरू, अनुसन्धाताका पुस्तक, लेख, रचना, पत्रपत्रिका, सरकारी निकायका प्रतिवेदनहरू, विभिन्न बेभसाइटमा प्रकाशित लेख/रचना, निर्देशिकाहरू, कार्यविधिहरू, मापदण्ड, राष्ट्रिय तथा अन्तर्राष्ट्रिय नीति, सिद्धान्तहरू लगायतका प्रकाशित अप्रकाशित शोधसामग्रीहरूलाई द्वितीय स्रोतको रूपमा प्रस्तुत शोधमा उपयोग गरिएको छ ।

३.९ आँकडा प्रशोधन, विश्लेषण, औजार र विधि

शोधमा संकलित तथ्याङ्कको उद्देश्यपूर्ण विश्लेषण गर्नको लागि आँकडा प्रशोधन, विश्लेषण, औजार र विधिको महत्वपूर्ण भूमिका रहेको हुन्छ । यसले शोधलाई व्यवस्थित, वैज्ञानिक र निष्कर्षमुखी बनाउँछ । समग्र अनुसन्धान कार्यको मुटुको रूपमा तथ्याङ्कको प्रशोधन रहेको हुन्छ । सङ्कलित तथ्याङ्कलाई विश्लेषणयोग्य बनाउने प्रक्रियालाई आँकडा प्रशोधन भनिन्छ । शोधमा सङ्कलित तथ्याङ्कलाई विशेषताको आधारमा वर्गीकरण गरी क्रमबद्ध मिलाइएको र त्रुटिहरू हटाइ विश्लेषणयोग्य बनाइएको छ । विश्लेषणयोग्य तथ्याङ्कहरूलाई अर्थपूर्ण निष्कर्षमा रूपान्तरण गर्ने प्रक्रिया नै तथ्याङ्क विश्लेषण हो (Johnson & Wichern, 2022) ।

प्रस्तुत शोधमा गुणात्मक विश्लेषण विधि (विषयगत-विषय अनुसार विभाजन र तुलना, वर्णनात्मक- प्रत्येक ऐतिहासिक समयको लेखाप्रणालीको वर्णनात्मक तुलनात्मक व्याख्या, ऐतिहासिक- कालक्रम अनुसार लेखापद्धतिको विकासक्रमको विश्लेषण), तुलनात्मक विश्लेषण विधि (प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका बिचमा सिद्धान्त, संरचना, उद्देश्य, आदिका आधारमा तुलना) को अनुसरण गरिएको छ ।

तथ्याङ्क विश्लेषण विधि अन्तर्गत निम्न प्रक्रिया अनुसरण गरिएको छ-

- क. प्राचीन तथा आधुनिक सरकारीलेखाप्रणालीका अवयवहरूको सूची बनाउने,
- ख. मुख्य थीम : संरचना, सिद्धान्त, नियम, उत्तरदायित्वजस्ता विषयको खोजी गर्ने,
- ग. तुलना गर्ने आयाम : समानता, भिन्नता, रूपान्तरणको पहिचान गर्ने,
- घ. सार तत्व निकाल्ने : निरन्तरता भएका नभएका विषयहरू छुट्टयाउने,
- ङ. परिणाम व्याख्या गर्ने : वर्तमानमा सान्दर्भिकता रहे नरहेको, निष्कर्ष

प्रस्तुत शोधमा गुणात्मक विश्लेषणका औजारहरूको प्रयोग गरिएको छ । यस शोधमा सङ्कलित तथ्याङ्कहरूलाई प्रशोधनका लागि कम्प्युटरको (माइक्रोसफ्ट एक्सेल, वर्ड) को सहायता लिएर तथ्याङ्कको विश्लेषण गरिएको छ । माइक्रोसफ्ट एक्सेलको सहायताबाट सङ्कलित तथ्याङ्कहरू आवश्यकता अनुसार प्रशोधित गरी ती तथ्याङ्कहरूलाई तालिका, रेखाचित्र, आदिको आधारमा गुणात्मक विधिको प्रयोगबाट नेपालको प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक वर्णन तथा विश्लेषण गरिएको छ ।

शोधमा वर्णात्मक (ऐतिहासिक र व्यवहारिक पक्षको वर्णन), तुलनात्मक (दुई वा सोभन्दा बढी प्रणाली बिच समानता/असमानताको अध्ययन), ऐतिहासिक (लेखापद्धतिको विकासक्रमको अध्ययन) विधिको अनुसरण गरी शोधकार्य पूरा गरिएको छ ।

३.९.१ तथ्याङ्क विश्लेषणका विधिहरू

यो अनुसन्धानमा निम्न विश्लेषणात्मक विधिहरू प्रयोग गरिएका छन्-

क. विषयगत विश्लेषण (Thematic Analysis)

प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणालीका अवयवहरूलाई 'थिम' मा विभाजन गरी विश्लेषण गरिएको छ । सिद्धान्त, संरचना, नियम, प्रक्रिया, अभिलेखन, नियन्त्रण, उत्तरदायित्व, पारदर्शिता, प्रतिवेदन, लेखापरीक्षणजस्ता थिममा वर्गीकरण गरी विश्लेषण गरिएको छ ।

ख. ऐतिहासिक/कालक्रमिक विश्लेषण

नेपालको लेखाप्रणालीमा भएको विकास, परिवर्तन, संक्रमणको अवस्थाको अध्ययन कालक्रमिक रूपमा लिच्छविकालीन समयदेखि नै गरिएको छ ।

ग. तुलनात्मक विश्लेषण

प्राचीन र आधुनिक दुवै प्रणालीका अवयवहरूका बिचमा समानता असमानता, रूपान्तरण, निरन्तरता, विच्छेदताजस्ता कुराहरूको विश्लेषण गरिएको छ ।

घ. व्याख्यात्मक विश्लेषण

पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थ, प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली एवम् आधुनिक सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनका अवधारणाहरूको व्याख्या गरिएको छ ।

३.९.२ तुलनात्मक अध्ययनका आधारहरू

प्रस्तुत शोधमा दुवै समयका लेखाप्रणालीका बिचमा निम्न मुख्य अवयवहरूका आधारमा परिच्छेद छ मा तुलनात्मक अध्ययन गरी र सोही अध्ययनको आधारमा प्राप्ति र निष्कर्षसमेत परिच्छेद सातमा प्रस्तुत गरिएको छ । अवयवहरूको बारेमा विस्तृतमा परिच्छेद छ मा उल्लेख गरिएको छ ।

- | | |
|-----------------------------------|------------------------------------|
| १. सिद्धान्त/दर्शन | २. नियम र व्यवस्थापकीय आधार |
| ३. शासन संरचना / संगठनात्मक ढाँचा | ४. लेखापद्धति |
| ५. अभिलेखन प्रणाली | ६. नियन्त्रण ७. लेखापरीक्षण |
| ८. उत्तरदायित्व / पारदर्शिता | ९. राज्यको आर्थिक उद्देश्य र दर्शन |

३.१० तथ्याङ्कको विश्वसनीयता र वैधता

प्रस्तुत शोधकार्य नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक र ऐतिहासिक अनुसन्धानमा आधारित भएको हुँदा यसमा तथ्याङ्कको विश्वसनीयता र वैधता महत्वपूर्ण रहेको छ । यी दुई कुराले नै शोधको गुणस्तर र निष्कर्षको विश्वसनीयता निर्धारण गर्छ ।

अध्ययन/अनुसन्धानको प्रभावकारिता तथ्याङ्कहरूको विश्वसनीयता तथा वैधतामा निर्भर रहन्छ । प्रस्तुत शोधमा शोधकार्यलाई प्रामाणिक बनाउन प्राथमिक तथा द्वितीयक स्रोतबाट उपलब्ध तथ्याङ्कमा आधारित सामग्रीहरू प्रयोग गरिएको छ । यसमा विद्वान्का समीक्षात्मक टिप्पणीहरू, पुस्तकालय पद्धति, पत्रपत्रिकामा प्रकाशित लेखरचनाहरू, लेखापालन, लेखा, लेखाविधि, सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी विद्युतीय लेख रचनाहरू, विभिन्न निकायद्वारा प्रकाशित लेख/रचनाहरूजस्ता सामग्रीहरूको प्रयोग गरिएको छ । प्रस्तुत शोधको विश्वसनीयता तथा वैधता पूर्णरूपमा नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनसँग सम्बन्धित रहेको छ ।

प्रस्तुत शोधमा शोधमा वाचस्पति गौरेलाको कौटिलीय अर्थशास्त्रम् (हिन्दी व्याख्या सहित, तृ.सं.) चौखम्बा विद्याभवन वाराणसी, उदयवीर शास्त्रीको कौटिलीय अर्थशास्त्र, मेहरचन्द्र संस्कृत महाविद्यालय, लाहोर, केशवराज अर्यालको नेपाली भाषामा अनुवाद गरिएको कौटिलीय अर्थशास्त्र,

नेपाल राजकीय प्रज्ञा प्रतिष्ठानलगायतका पुस्तकहरूको सङ्ग्रह गरी अध्ययन गरिएको छ । यस्तै शुक्रनीति, शुक्राचार्यको अर्थशास्त्र तथा लेखाप्रणाली, प्राचीन हिन्दु अर्थशास्त्रको रूपरेखा, श्री ५ सरकारको स्नेस्ता प्रणाली, प्रारम्भिक लेखाप्रणाली, नेपालमा सरकारी बजेट तथा लेखाप्रणाली, नेपालमा सरकारी स्नेस्ता प्रणाली र बजेट व्यवस्था, सरकारी लेखाप्रणालीजस्ता विश्वसनिय पुस्तकहरूको अध्ययन गरिएको छ ।

त्यस्तै कानून किताब व्यवस्था समितिबाट प्रकाशित नेपालको संविधान, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐननियम, लेखापरीक्षण ऐनलगायतका अन्य ऐनकानूनसँग सम्बन्धित पुस्तकहरू, महालेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट जारी भएको लेखानिर्देशिका, २०७३, एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, २०७९ र सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोग, २०७५ को प्रतिवेदन, महालेखापरीक्षकको कार्यालयका वार्षिक प्रतिवेदनहरू तथा पेफासम्बन्धी कागजातहरूको समेत अध्ययन गरिएको छ । लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित भएका शोधप्रबन्धहरूबाट समेत आवश्यक तथ्याङ्क सङ्कलन गरिएको छ ।

प्रस्तुत शोधमा तथ्याङ्कको विश्वसनीयता कायम गर्न सम्भव भएसम्म विद्वानहरूका कृतिका मूल स्रोत प्रयोग गरिएको छ । अन्यत्र विभिन्न अध्ययन अनुसन्धानमा प्रयोग भएका सामग्रीहरूको प्रयोग गरिएको छ । तथ्याङ्कको वैधता सुनिश्चितता गर्न विषयसँग मिल्दो तथ्याङ्कमात्र सङ्कलन गरिएको छ । विषयवस्तुसँग उपयुक्त हुने खालको ऐतिहासिक विषयवस्तुहरूको प्रयोग गरिएको छ । शोधमा उल्लिखित विषयहरूको वैधता तथा विश्वसनियता शोध निर्देशक एवम् शोध विशेषज्ञद्वारा प्रमाणिकरण गरिएको छ । त्यसैगरी विषयहरूको एकरूपताको समेत परीक्षण गरिएको छ । यसरी माथि उल्लिखित सामग्रीहरू विभिन्न अध्ययन अनुसन्धान तथा विद्यावारिधिको शोधमा समेत अन्यत्र प्रयोग भएको देखिएको हुँदा ती स्रोतहरू विश्वसनीय रहेका छन् । ती स्रोतसामग्रीहरूबाट प्राप्त तथ्याङ्क पनि विश्वसनीय तथा प्रमाणिक भएकोले त्यसबाट प्राप्त हुने निष्कर्षसमेत वैध हुने देखिन्छ । प्रस्तुत शोधलाई विश्वसनीय तथा वैध बनाउन तथ्याङ्क सङ्कलन, प्रशोधन, विश्लेषणलगायतका हरेक चरणमा विश्वसनीय वैध स्रोतहरू र विधिहरूको प्रयोग गरिएको छ ।

परिच्छेद : चार

प्राचीन लेखाप्रणालीको अध्ययन

४.१ विषयप्रवेश

सङ्क्षिप्त नेपाली शब्दसागरमा 'प्राचीन' शब्दको अर्थ पूर्वदेश वा पूर्वकालमा भएको, पहिले वा उहिलेको, पुरानो, पौरस्त्य, पूर्वीय भनी अर्थ्याइएको छ (शर्मा 'नेपाल', २०६२) । त्यसैगरी प्रयोगात्मक नेपाली शब्दकोश अनुसार 'प्राचीन' शब्दको अर्थ धेरै पहिलेको, पुरानो, पुरातन, उहिलेको, अज्ञात समयको भनेर अर्थ्याइएको पाइन्छ (अधिकारी र भट्टराई, २०६६) ।

सामान्य अर्थमा सृष्टिको सुरुवातदेखि वर्तमानभन्दा अगाडिको काल प्राचीनकाल हो । तर त्यसले मात्र प्राचीनकालको स्पष्ट परिभाषा दिन सक्तैन । प्राचीन भन्नाले विगतको, उहिलेको वा पुरानो मात्रभन्दा त्यसको निश्चित सीमा पनि यकिन गर्न गाह्रो हुन्छ । 'प्राचीन' शब्द सापेक्षार्थक शब्द भएकोले यस शब्दले कुन काललाई जनाउँछ ? भन्ने कुरा स्पष्ट हुन जरूरी हुन्छ । कोलिन्स डिक्स्नेरीले रोमन कालभन्दा अगाडिको समय प्राचीनकाल हो भनेको पाइन्छ, तर पूर्वीय परम्परामा त्योभन्दा अलि फरक ढङ्गले प्राचीनकाललाई अर्थ्याएको पाइन्छ । साधारणतः बुद्धकालको सुरुदेखि गुप्त कालको अन्ततकको काललाई हिन्दु काल भन्ने चलन रहेको छ । 'प्राचीन' भन्नाले बुद्धकालको सुरुदेखि गुप्त कालको अन्ततकको काललाई जनाउँछ (पुडासैनी, २०७७) ।

आर्थिक कारोबारको अभिलेख राख्ने प्रचलन इतिहासको प्रारम्भदेखि नै भएको पाइन्छ । आर्थिक कारोबारसम्बन्धी अभिलेख राख्ने चलन मानिसले जङ्गली अवस्थादेखि नै प्रयोग गरेको पाइन्छ । साथै त्यस बेलाका मानिसहरूले आफ्नो सम्पत्ति तथा आफूसँग सम्बन्धित आर्थिक कारोबारहरूको हिसाबकिताब आफू बस्ने ठाउँको वरिपरिका भित्ताहरूमा चित्र कोरेर वा रेखाहरू कोरी राख्ने गरेको विषयबाट अभिलेख राख्ने चलन प्राचीनदेखि नै सुरु भएको कुरा सिद्ध हुन्छ । त्यस बेलाको स्नेस्ता राख्ने तरिका सामान्य हुनाका साथै ज्यादै कच्चा तरिकाको रहेको थियो । आफ्नै तरिकाको अव्यवस्थित ढङ्गले भए पनि सभ्यताको सुरुदेखि नै आर्थिक कारोबारसम्बन्धी अभिलेख राख्ने चलन रहेको थियो । ५००० वि. सि. तिर बेबिलोनिया साम्राज्यमा आर्थिक कारोबारसम्बन्धी स्नेस्ताको अभिलेख राख्ने गरेको र त्यसबेलाको अभिलेख आधुनिक युगमा राख्ने गरेको स्नेस्ताभन्दा धेरै फरक रहेको थियो । त्यस समयका स्नेस्ता एकोहोरो तथा व्याख्यात्मक रूपमा राखिनुका साथै क्रमबद्ध नभई छयासमिसे टिपोटको रूपमा मात्र राख्ने गरिएको थियो (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

प्राचीन समयको लेखाप्रणालीलाई अध्ययन गर्न पूर्वीय र पाश्चात्य सभ्यताका विभिन्न सन्दर्भहरूलाई आधार लिएको छ । पाश्चात्य सन्दर्भहरूमा बेबिलोनिया, मेसोपोटामिया सभ्यतादेखि लुका पेसिओलीको सुमा दि अर्थमेटिकासम्मका विभिन्न प्रसङ्गहरूलाई अध्ययन गरिएको छ । त्यसैगरी पूर्वीय प्राचीन साहित्यकाका शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण, महाभारत(शान्तिपर्व), कौटिलीय अर्थशास्त्रलगायतका अन्य प्राचीन साहित्यमा वर्णित प्रसङ्गहरूका साथै नेपालको प्राचीन लेखापालनलाई पनि सन्दर्भ अनुसार अध्ययन गरिएको छ ।

४.२ पूर्वीय प्राचीन दर्शन (साहित्य) मा लेखाप्रणालीको अध्ययन

पूर्वी एसियामा विकास भएको दर्शनलाई पूर्वीय दर्शन भन्ने गरिएको छ । पूर्वीय दर्शनको इतिहास निकै लामो रहेको छ । दर्शन, संस्कृत शब्द हो । पूर्वीय दर्शनको आरम्भ संस्कृतबाटै भएको हो । विशेष गरी दक्षिणपूर्वी एसियामा संस्कृतको छाप गहिरोसँग परेको पाइन्छ । वेद, पुराण, वाल्मीकिरामायण, महाभारत, अर्थशास्त्रलगायत धेरै दर्शन पूर्वीय अध्यात्मवादी दर्शन हुन् । वाल्मीकिरामायण र महाभारत विश्वका ठुला महाकाव्यहरूमा पर्दछन् । पूर्वीय दर्शनमा यी रचनाको ठुलो महत्त्व रहेको छ । वेद र वैदिक दर्शनको युग (ईसापूर्व ४५०० देखि ८००), जुन कालमा वेद, ब्राह्मण, आरण्यक र उपनिषद् रचना गरिएका थिए । स्मृति, पुराण र काव्यको युग (ईसापूर्व ८०० देखि इस्वीसंवत् ८००सम्म), यस समयमा वाल्मीकिरामायण, महाभारत महाकाव्य रचना गरिएका थिए । महाभारत महाकाव्यमात्रै नभएर १८ पर्वमा जीवन र जगत्को व्याख्या गरिएको छ । यसमा अर्थशास्त्र, धर्मशास्त्र, कामशास्त्रको मिश्रण रहेको छ (उपाध्याय, २०७१) ।

पुडासैनी (२०७७) ले आफ्नो शोधप्रबन्धमा पूर्वीय सभ्यतामा लेखापालनको प्रसङ्गलाई यसप्रकारले उल्लेख गरेका छन् । वैदिक दर्शनहरू अध्ययन गर्दा प्राचीन नेपाल र भारतवर्षमा लेखा र लेखापरीक्षणको धेरै विकास भएको पाइन्छ । वेद, वाल्मीकिरामायण, महाभारतजस्ता ग्रन्थहरूमा लेखा र लेखापरीक्षणका पद्धति र प्रक्रियाका सम्बन्धमा धेरै कुरा उल्लेख भएको छ । उदाहरणका रूपमा वाल्मीकिरामायणको अयोध्या काण्डको सर्ग १०० अनुसार श्रीराम वनवासमा भएको बेला उनका भाइ भरत उनलाई भेट्न जङ्गलमै गएका र त्यसवेला भरतसँग सोधे- 'के तिम्रो आमदानी खर्चभन्दा बढी छ ? अथवा तिम्रो खर्च तिम्रो आमदानीभन्दा कम छ ? त्यस्तै महाभारत, शान्तिपर्वको सर्ग ४० अनुसार पनि राजा युधिष्ठिरले आफ्नो भाइ नकुललाई सेनाको हिसाब ठिकसँग राख्न अह्राए

थिए। वेदका विभिन्न ऋचाहरूमा पनि भूमि व्यवस्थापन, मुद्रा, व्यापार र विविध आर्थिक पेसाहरूका साथै तिनीहरूको लेखा अभिलेखका बारेमा समेत उल्लेख भएको पाइन्छ (पुडासैनी, २०७७)।

यसरी वेद, वाल्मीकिरामायण, महाभारतजस्ता पुर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनसँग सम्बन्धित प्रसङ्गहरूले लेखापालनको प्राचीनतालाई स्पष्ट पारेको छ।

४.२.१ शुक्रनीतिमा उल्लिखित लेखापालनका प्रसङ्गहरू

शुक्रनीतिमा लेखाको मूल उद्देश्य व्यवहार र कारोबारको अभिलेखनमार्फत समयसँगै हुने भ्रम वा भूल हटाई स्पष्टता र विश्वसनीयता सुनिश्चित गर्नु हो भन्ने उल्लेख भएको पाइन्छ (घिमिरे, २०४४)। प्राचीनकालमा भ्रम वा भूल हटाउने अभिलेखनको उद्देश्य नै वर्तमानमा अवलम्बन गरिएको आधुनिक, स्पष्ट र विश्वसनीय सरकारी लेखाप्रणालीको आधारभूत सिद्धान्त बनेको छ।

शुक्राचार्य, सम्पा. श्री ब्रह्मशङ्कर मिश्र (सन् १९६८) रहेको शुक्रनीति : विद्योतिनी हिन्दीव्याख्योपेता नामक संस्कृत भाषाको हिन्दी भाषामा सम्पादन अनुवादन गरिएको शुक्रनीतिको पुस्तकमा लेखापालनसँग सम्बन्धित प्रसङ्ग निम्नुसार रहेको छ-

१) दान्तस्तु सधनो यस्तु व्यवहारविशारदः ।

धनप्राणोऽतिकृपणः कोषाध्यक्षः स एव हि ॥२॥१५३॥

(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)

लोभी मनोवृत्तिको दमन गर्ने, धनी र व्यवहारमा चतुर, प्राणजस्तै धनको रक्षा गर्ने र कञ्जुस मानिसलाई कोषाध्यक्षको पदमा नियुक्त गर्नुपर्छ। आधुनिक समयमा यो काम अर्थमन्त्रीले गर्छन।

२) न कार्य भृतकः कुर्यान्पलेखाद्विना क्वचित् ।

नाज्ञापयेल्लेखनेन विनाल्पं वा महन्नृपः ॥२॥२९१॥

(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)

कर्मचारीले कुनै पनि काम राजाको लिखित आदेश नभई गर्नु हुँदैन र राजाले पनि लिखित आदेश नदिइ सेवकलाई सानो वा ठुलो काम गराउनु हुँदैन। वर्तमानमा समेत अख्तियार प्राप्त व्यक्तिको लिखित आदेश नभई आर्थिक कारोबार गर्न नहुने कानुनी व्यवस्था रहेको छ।

३) भ्रान्तेः पुरुषधर्मत्वाल्लेख्यं निर्णायकं परम् ।

अलेख्यमाज्ञापयति ह्यलेख्यं यत्करोति यः ॥२॥२९२॥

(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)

भ्रम हुनु वा गलती गर्नु मानिसको स्वभाव हो । कहिलेकाहीं हुने भ्रमलाई हटाउनको लागि लेखाले ठुलो प्रमाणको कार्य गर्दछ । जुन राजाले लिखित आज्ञा दिँदैनन्, यसबाट उनी नै समस्याग्रस्त हुन्छन् ।

४) राजकृत्यमुभौ चोरौ तौ भृत्यनृपती सदा ।

नृपसञ्चिहितं लेख्यं नृपस्तन्न नृपो नृपः ॥२॥२९३॥

(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)

लिखित आदेश नभई काम लगाउने राजा र त्यसरी काम गर्ने कर्मचारी दुवै चोर तथा निन्दनीय हुन्छन् । लालमोहरको अधिकारप्राप्त व्यक्ति नै वास्तविक राजा हो, लालमोहर प्रयोग नगरेको राजाको आज्ञा सामान्य नागरिक सरह हुने हुँदा यसको ठुलो महत्त्व रहेको छ ।

५) समुद्रं लिखितं राज्ञा लेख्यं तच्चोत्तमोत्तमम् ।

उत्तमं राजलिखितं मध्यं मन्त्र्यादिभिः कृतम् ॥२॥२९४॥

(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)

चिह्न सहित राजाले लिखित रूपमा दिएको लालमोहरयुक्त आज्ञा उत्कृष्ट लेखाको प्रमाण हो । राजाले हस्ताक्षरमात्र गरेको लेखन उत्तम लेखाको प्रमाण हुन्छ । राजाको नभई मन्त्रीहरूद्वारा लिखित रूपमा दिएको आज्ञा मध्यम लेखाको प्रमाण हो । सहिछाप भएको अधिकार प्राप्त व्यक्तिको लिखित आदेश वर्तमानमा समेत लेखाको महत्वपूर्ण प्रमाण रहेको छ(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

६) पौरलेख्यं कनिष्ठं स्यात्सर्वं संसाधनक्षमम् ।

यस्मिन्यस्मिन्नि कृत्ये तु राज्ञा योऽधिकृतो नरः ॥२॥२९५॥

७) सामात्ययुवराजादिर्यथानुक्रमतश्च सः ।

दैनिकं मासिकं वृत्तं वार्षिकं बहुवार्षिकम् ॥२॥२९६॥

८) तत्कार्यजातलेख्यं तु राज्ञे सम्यङ् निवेदयेत् ।

राजद्वङ्कितलेख्यस्य धारयेत्स्मृतिपत्रकम् ॥२॥२९७॥

९) कालेऽतीते विस्मृतिर्वा भ्रान्तिः संजायते नृणाम् ।

अनुभूतस्य स्मृत्यर्थं लिखितं निर्मितं पूरा ॥२॥२९८॥

(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)

नगरवासीहरूले लेखेर दिइएको आज्ञा तल्लो दर्जाको लेखाको प्रमाण हो । यी सबै लेखाको कार्य गर्न मन्त्री तथा युवराजहरूलाई आदेश दिन भने राजा सक्षम हुन्छन् । जुन जुन कार्य गर्नको लागि मन्त्री, युवराज आदि अधिकारीको नियुक्ति गरिएको हुन्छ, ती सबैले आ-आफ्ना कार्यहरूको विवरण दैनिक, मासिक, वार्षिक (एक वर्षभरिको), बहुवार्षिक (धेरै वर्षको) रूपमा राम्रोसँग समेटेर लेख्नुपर्छ । त्यति गरिसकेपछि उनीहरूले ती विवरणहरूलाई राजाको अगाडि पेस गर्नुपर्दछ । राजा आदिले लेखेका कागजातहरूलाई सुरक्षित राख्नको लागि एक स्मृति पत्रको रूपमा फायलिङ गर्नुपर्दछ र रसिदलाई सुरक्षित राख्नुपर्दछ । धेरै समय बित्दा मानिसहरूलाई विस्मरण हुन सक्दछ र यो मानवीय स्वाभाविक गुण भएकाले लिखतलाई फायलिङ गरी सुरक्षित गर्नुपर्दछ । पहिला ब्रह्माजीले आफ्नो अनुभूतिको लेख्य स्मृतिको लागि स्वरवर्ण तथा लेख्य चिह्नको परिपाटी बसाल्नु भएको हो (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

१०) यत्नाच्च ब्रह्मणा वाचां वर्णस्वरविचिहितम् ।

वृत्तलेख्यं तथा चायव्ययलेख्यमिति द्विधा ॥२॥२९९॥

(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)

ब्रह्माजीले लेखेको स्वरवर्णयुक्त वाणीको वृत्तान्तलाई पहिलो र आयव्ययको विवरण लेख्ने प्रक्रियालाई दोस्रो गरी लेखनकलालाई दुई प्रकारमा विभाजित गरेका छन् ।

११) व्यवहारक्रियाभेदादुभयं बहुतां गतम् ।

यथोपन्यस्तसाध्यार्थसंयुक्तं सोत्तरक्रियम् ॥२॥३००॥

१२) सावधारणकमं चैव जयपत्रकमुच्यते ।

सामन्तेष्वथ भृत्येषु राष्ट्रपालादिकेषु यत् ।

कार्यमादिश्यते येन तदाज्ञापत्रमुच्यते ॥२॥३०१॥

(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)

व्यावहारिक क्रियाकलापमा देखिने भिन्नताका कारण लेखाप्रणालीमा पनि विविधता देखिएको हो, जसमा यथायोग्य भनिएको विवरण र तद् अनुरूपको व्यवहारको प्रस्तुति तथा त्यसको उत्तरमा लेखिएको विवरण तथा व्यवहारलाई जयपत्रक भनिन्छ । त्यस्तै लेखाद्वारा अधीनस्थ मन्त्रीहरू, गर्भनर तथा कर्मचारीहरूलाई काम गर्ने प्रयोजनका लागि राजाद्वारा दिएको लिखित आदेशलाई आज्ञापत्र भनिन्छ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

- १३) प्रदर्शितं वृत्तलेख्यं समासाल्लक्षणान्वितम् ।
समासात्कथ्यते चान्यच्छेषायव्ययबोधकम् ॥२॥३२०॥
- १४) व्याप्यव्यापकभेदैश्च मूल्यमानादिभिः पृथक् ।
विशिष्टसंज्ञितैस्तद्धि यथार्थैर्बहुभेदयुक् ॥२॥३२१॥
- १५) वत्सरे वत्सरे वापि मासि मासि दिने दिने ।
हिरण्यपशुधान्यादि स्वाधीनं त्वायसंज्ञकम् ॥२॥३२२॥
- १६) पराधीनं कृतं यत्तु व्ययसंज्ञं धनं च तत् ।
साद्यष्कश्चैव प्राचीन आयः सञ्चितसंज्ञकः ॥२॥३२३॥
- १७) व्ययो द्विधा चोपभुक्तस्तथा विनिमयात्मकः ।
निश्चितान्यस्वामिकञ्चानिश्चितस्वामिकन्तथा ॥२॥३२४॥
- १८) स्वस्वत्वनिश्चितं चेति त्रिविधं सञ्चितं मतम् ।
निश्चितान्यस्वामिकं यद्भनं तु त्रिविधं हि तत् ।
औपनिध्यं याचितकमौत्तमणिकमेव च ॥२॥३२६॥
(सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)

वृत्त लेखाको बारेमा विविध भेद सहित प्रदर्शित गरिसकेपछि यहाँ आयव्ययको बारेमा बुझाउने लेखा चिह्नको बारेमा वर्णन गरिएको छ । आयव्ययको लेख्यपत्र पनि व्याप्य (अल्पविषयक) र व्यापक (बहुविषयक) भेदले गर्दा धेरै या थोरै हुनुको कारणले फरक फरक यथार्थ मूल्य र मान (तौल) आदि अनेक भेदहरूले युक्त अनेक प्रकारका रहेका छन् । प्रत्येक वर्ष, प्रत्येक महिना अनि प्रत्येक दिनमा जसका सुन, पशु, धान्य आदि आफ्ना अधीनमा भएका सामग्रीहरू रहेका छन्, तिनीहरूलाई आय भनिन्छ । त्यस्तै जुन सुन आदि सामग्री या धन अरूको अधीनमा हुने गरी दिइएको छ, त्यसलाई व्यय भनिन्छ । आय पनि तात्कालिक र प्राचीन गरी दुई प्रकारका हुन्छन् । प्राचीन आयलाई सञ्चित नाम पनि दिइएको छ । त्यस्तै व्यय पनि उपभुक्त (उपभोग गरिएको) र विनिमयात्मक (कुनै वस्तुको बदलाको रूपमा दिइएको) गरी दुई प्रकारका रहेका छन् (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

सञ्चित आय निश्चितान्यस्वामिक (मालिकको निश्चितता भएको), अनिश्चितान्यस्वामिक (मालिकको निश्चितता नभएको) र स्वस्वत्वनिश्चित (आफूमा अधिकार सुनिश्चित भएको या निजी) गरी तीन प्रकारका रहेका छन् । निश्चितान्यस्वामिक सञ्चित धन पनि औपनिध्य (सज्जनले विश्वास

मानेर नजिकमा राखेको), याचितक (विनापरिश्रम अरूको गरगहना आदि सामग्री लिएको) र औत्तमर्णिक (ब्याज सहित लिइएको ऋण) गरी तीनवटा रहेका छन् (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८)।

१९) पुनर्यातो निवृत्तश्च विशेषायव्ययौ च तौ ।

आवर्तको निवर्ती च व्ययायौ तु पृथग्द्विधा ।

आवर्तकविहीनौ तु व्ययायौ लेखको लिखेत् ॥२॥३४९॥

जुन आमदानी भएर फेरि व्यय हुने धन छ, त्यसलाई विशेष आय एवम् जुन खर्च भएर फेरि आमदानी हुने धन छ, त्यसलाई विशेष व्यय भनिन्छ । त्यसैले व्यय तथा आय यी दुई फरक फरक आवर्तक (फिर्ता आउने), निवर्ती (फिर्ता नआउने) भेदले दुई प्रकारको हुन्छ । लेखकले फिर्ता आउने र फिर्ता नआउने व्यय तथा आयको बारेमा लेखा राख्नुपर्दछ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२०) आयाश्च बहुधा भिन्ना व्ययाः शेषं पृथक् पृथक् ।

मानेन संख्यया चैवोन्मानेन परिमाणकैः ॥२॥३५२॥

आयव्यय लेखनप्रणालीमा मापकरणको आवश्यकताको सन्दर्भमा शुक्रनीतिमा आयका स्रोतहरू र व्ययका क्षेत्रहरूको बारेमा छुट्टाछुट्टै व्याख्या गरिएको छ । आयलाई मान, सङ्ख्या, उन्मान र परिमाण आदि धेरै सङ्ख्यामा विभाजित गरिएको छ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२१) आयमादौ लिखेत्सम्यग् व्ययं पश्चात्तथागतम् ।

वामे चायं व्ययं दक्षे पत्रभागे च लेखयेत् ॥२॥३७२॥

आमदानी र खर्च दाहिने अथवा देब्रेतर्फ कतातिर लेख्ने ? सन्दर्भमा बहीखातामा पहिले सम्पूर्ण आय (आमदानी) लेख्नुपर्ने अनि पछि जुन व्यय (खर्च) भएको विवरण लेख्नुपर्दछ । बहीखाताको देब्रेतर्फ आय र दाहिनेतर्फ व्ययको विवरण लेख्नुपर्दछ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२२) यत्रोभौ व्यापकव्याप्यौ वामोऽध्वभागगौ क्रमात् ।

आधाराधेयरूपौ वा कालार्थं गणितं हि तत् ॥२॥३७३॥

व्यापक र व्याप्य अभिलेखन गर्ने प्रक्रियाको सम्बन्धमा जहाँ आय तथा व्यय यी दुईमध्ये धेरै या थोरै अथवा आश्रय या आश्रयी रूपमा रहेको छ, ती दुवैलाई बहीखाताको देब्रे भागमा क्रम मिलाएर माथिबाट तलको क्रममा क्रमशः राख्नुपर्दछ । यस्तो व्यवस्था बहीखाताको नियमको लागि गरिएको हो (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२३) ऊध्वगानां तु गणितमधः पङ्क्त्यां प्रज्ञायते ।

यत्रोभौ व्यापकव्याप्यौ व्यापकत्वेन संस्थितौ ॥२॥३७५॥

व्याप्य व्यापकझैँ प्रतीत भएको अवस्थामा अभिलेखन गर्ने प्रक्रियाको सन्दर्भमा जहाँ व्यापक र व्याप्यसम्बन्धी विवरणहरू धेरै नै आएका छन् भने त्यहाँ माथिल्लो विवरणको गणना तल्लो लाइनमा गर्नुपर्ने तथ्य बुझ्नुपर्दछ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२४) व्यापकं बहुवृत्तित्वं व्याप्यं स्यान्न्यूनवृत्तिकम् ।

व्याप्याश्चावयवाः प्रोक्ता व्यापकोऽवयवी स्मृतः ॥२॥३७६॥

आयव्यय लेख्ने क्रममा व्याप्य र व्यापकको परिभाषाको सम्बन्धमा धेरै ठाउँमा भएका विवरणहरूलाई व्यापक भनिन्छ । त्यस्तै थोरै ठाउँमा समेटिएका विवरणलाई व्याप्य मानिन्छ । त्यसमा व्याप्य अवयव अर्थात् अङ्ग र व्यापक अवयवी अर्थात् अंगी हो भन्ने बुझ्नुपर्दछ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२५) सजातीनां च लिखनं कुर्याच्च समुदायतः ।

यथाप्राप्तं तु लिखनमाद्यन्तसमुदायतः ॥२॥३७७॥

लेखामा वर्गीकरण र जिन्सी लेखामा वर्गीकरणको सन्दर्भमा उस्तै उस्तै विषयवस्तु भएका विवरणहरूलाई एकै ठाउँमा लेख्नु उचित हुन्छ । त्यस्तै धेरै प्रकारका विषयवस्तु सम्बद्ध विवरणहरूलाई जहाँ, जस्तो मौका मिल्दछ, त्यहीं नै सुरुमा, बिचमा वा अन्तिममा लेखे पनि हुन्छ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२६) व्यापकाश्च पदार्था वा यत्र सन्ति स्थलानि हि ।

व्याप्यमायव्ययं तत्र कुर्यात्कालेन सर्वदा ॥२॥३७८॥

पदार्थ व्यापक भएको अवस्थामा अन्य कुराहरू व्याप्य हुन्छन् भन्ने सन्दर्भमा जहाँ पदार्थ व्यापक (धेरै क्षेत्र र विवरण समेटिएको) छ र त्यसको दायरासमेत धेरै भएको छ भने त्यहाँ सधैं आयव्ययको समय अनुसार व्याप्य बनाउनुपर्दछ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२७) स्थानटिप्पनिका चैषा ततोऽन्यत् सङ्घटिप्पनम् ।

विशिष्टसंज्ञितं तत्र व्यापकं लेख्यभाषितम् ॥२॥३७९॥

स्थान र पदार्थको छुट्टाछुट्टै खाताहरू राख्नुपर्दछ भन्ने सन्दर्भमा बहीखातामा उल्लेख गर्नुपर्ने स्थानसम्बन्धी विवरण र वस्तुसमूहसम्बन्धी विवरण एकआपसमा भिन्नभिन्न हुन् भन्ने

बुझनुपर्दछ । त्यसमा लेख्य रूपमा बहीखातामा रहेको व्यापक विवरणहरूको पहिचान विशिष्ट रूपमा गरिएको हुन्छ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२८) शेषायव्ययविज्ञानं क्रमाल्लेख्यैः प्रज्ञायते ।

स्थलायव्ययविज्ञानं व्यापकं स्थलतो भवेत् ॥२॥३८२॥

कुन ठाउँबाट कति आय प्राप्त भयो ? भन्ने जान्न स्थलविशेषको खाताको आवश्यकता रहेको सन्दर्भमा अवशिष्ट आयव्ययको पूर्ण जानकारी क्रमैले लेखिएको बहीखाताको अध्ययनबाट हुन्छ । त्यस्तै धेरै स्थानको आयव्ययको विवरणको पूर्ण ज्ञान ती ठाउँ सम्बद्ध बहीखाताको जानकारीबाट मात्र हुन्छ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

२९) पदार्थस्य स्थलानि स्युः पदार्थाश्च स्थलस्य तु ।

व्याप्यास्तिथ्यादयश्चापि यथेष्टा लेखने नृणाम् ॥२॥३८३॥

स्थानबाट पदार्थहरू र पदार्थहरूबाट स्थानको जानकारी पाउन सकिन्छ भन्ने सन्दर्भमा पदार्थहरू स्थल सम्बद्ध हुने र स्थलबाट पदार्थहरूको विवरण थाहा पाइन्छ । मानिसहरूले स्वेच्छिक रूपमा आयव्ययको विवरण लेख्दा त्यससम्बद्ध तिथिमिति समेत समेट्नुपर्दछ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

३०) आदौ लेख्यं यथा प्राप्तं पश्चात्तद्गणितं लिखेत् ।

यथा द्रव्यञ्च स्थानं चाधिकसंज्ञञ्च टिप्पणैः ॥२॥३८१॥

लेखापालन प्रक्रियामा खुलाउनुपर्ने कुराहरूको सन्दर्भमा पहिले जुन वस्तुको जस्तो तरिकाबाट उपलब्ध भएको छ, त्यसको विवरण लेख्नुपर्दछ । त्यसपछि ती वस्तुहरूको सङ्ख्या लेख्नुपर्दछ । त्यसपछि त्यसको सम्पूर्ण विवरण (द्रव्य, स्थान र अधिसंज्ञक) लेख्नुपर्दछ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

३१) निश्चितान्यस्वामिकाद्या आया ये इतरान्तगाः ।

विशिष्टसंज्ञका ये च पुनरावर्तकादयः ।

व्याप्याश्च परलेखान्ता अन्तिमव्यापकाश्च ते ॥२॥३८४॥

खर्चको वर्गीकरण र स्वामीको निश्चय नभएको आयको सम्बन्धमा निश्चितान्यस्वामिक (धनको मालिकको जानकारी भएको) आयसँगसँगै इतर (राजाको अधिकारक्षेत्र बाहिरका अन्य शुल्क आदि) जति पनि आय छन्, त्यस्तै विशिष्ट संज्ञक जुन पुनरावर्तकादि व्यय रहेका छन्, ती सबै

अरूको विवरण हो । यी सबै विवरण अन्तिम व्यापक (धेरै विवरणहरू समेटिएको) विषयवस्तु हुन् (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

शुक्रनीतिमा प्राचीन लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित विभिन्न प्रसङ्गहरू उल्लेख भएको छ । विभिन्न योग्यता भएको व्यक्तिलाई कोषाध्यक्षको पदमा नियुक्त गर्नुपर्ने भन्ने कुराले प्राचीन समयमा आर्थिक प्रशासन सञ्चालनको लागि उपयुक्त कर्मचारी छनौटमा ध्यान दिने गरेको पाइन्छ । त्यस समयमा शासकको लिखित आदेश नभई सानो ठूलो कुनै काम गर्न नहुने व्यवस्था रहेको पाइन्छ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

सो व्यवस्था आजको समयमा समेत प्रचलनमा रहेको छ । अधिकार प्राप्त व्यक्तिको लिखित आदेशलाई वर्तमानमा लेखाप्रणालीमा प्रमाणको रूपमा राख्ने गरिन्छ । वर्तमानमा समेत अधिकारप्राप्त अधिकारीको लिखित आदेश नभई कुनै पनि आर्थिक कार्य गर्न नहुने कानुनी व्यवस्था रहेको छ । यसले आर्थिक अनुशासन कायम राख्न सघाउ पुगेको छ । त्यस समयमा भ्रम हुनु वा गल्ती गर्नु मानिसको स्वभाव भएको हुँदा सो भ्रमलाई हटाउनको लागि लेखाले ठूलो प्रमाणको कार्य गर्ने कुराले लेखाको औचित्यतालाई प्राचीन समयमा नै पुष्टि गरेको देखिन्छ । धेरै कारोबार स्मरण पनि गर्न नसकिने भएको हुँदा अभिलेख राख्ने गरिएको हो ।

त्यसैगरी शुक्रनीतिमा पदाधिकारी/कर्मचारीले आ-आफ्ना कार्यहरूको विवरण दैनिक, मासिक, वार्षिक (एक वर्षभरिको), बहुवार्षिक (धेरै वर्षको) रूपमा लेखेर राख्नुपर्ने, लेखाका अभिलेखहरू फायलिङ्ग गरेर सुरक्षित राख्नुपर्ने, लेख्य स्मृतिको लागि स्वरवर्ण तथा लेख्य चिह्नको परिपाटी रहेको, आयव्ययलाई विभिन्न किसिमले वर्गीकरण गरिएको, आयव्ययका स्रोतहरू उल्लेख गरिएको, बहीखाताको देब्रेतर्फ आय र दाहिनेतर्फ व्ययको विवरण लेख्ने नियम रहेको, क्रम मिलाएर माथिबाट तलको क्रममा क्रमशः लेख्नुपर्ने नियम रहेको, आमदानीको स्रोतहरू उल्लेख गर्नुपर्ने, व्ययको विवरण लेख्दा त्यससम्बद्ध तिथिमिति समेत लेख्नुपर्नेजस्ता विषयहरू शुक्रनीतिमा उल्लेख भएबाट त्यस समयको लेखापालन व्यवस्थित रहेको थियो भन्न सकिन्छ । वर्तमानमा समेत त्यस समयका आयव्ययका वर्गीकरण, तिथिमिति लेख्नुपर्ने, क्रम मिलाएर लेख्नुपर्ने, बायाँ तर्फ आय र दायाँ तर्फ व्यय लेख्नुपर्नेजस्ता कतिपय नियमहरू प्रचलनमा रहेको छ (सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) । शुक्रनीतिमा उल्लिखित विस्मरण हुने भएकोले कारोबारको अभिलेख राख्नुपर्ने कुरा लेखाको अवधारणा विकासको सम्बन्धमा महत्वपूर्ण रहेको छ ।

४.२.२ वाल्मीकिरामायणमा उल्लिखित लेखापालनका प्रसङ्गहरू

रामायणकालीन अर्थव्यवस्था शीर्षकमा डा. बावुराम ज्ञवालीले आर्थिक अभियान पत्रिकामा प्रकाशित गर्नुभएको खोजमूलक लेखलाई gaunsahar.com ले साभार गरी प्रकाशित गरेको र उक्त लेखमा रामायणकालीन राज्यकोषको लेखाजोखाको सम्बन्धमा निम्नानुसार उल्लेख गरिएको छ-

रामायण सबैभन्दा पुरानो महाकाव्यमात्र नभई, आर्थिक, राजनीतिक र सामाजिक नियमको मार्यादा स्थापित गर्ने अभिलेखसमेत मानिएको छ । संस्कृतका आदिकविका रूपमा रहेका ऋषि वाल्मीकिद्वारा रचित वाल्मीकिरामायणको रचना त्रेतायुगमा भएको मानिन्छ । वर्तमान शोध/ अनुसन्धानको दृष्टिले त्यो कालगणना मेल नखाए पनि आधुनिक पद्धति अनुसार कालगणना गर्ने विद्वान्हरूका अनुसार रामायणको समय ५०० वि.पू. हुन सक्छ ।

(ज्ञवाली, रामायणकालीन अर्थव्यवस्था, <https://gaunsahar.com/news-details/26/2018-01-06/retrived/2024/3/14/>)

रामायणमा आर्थिक र राजनीतिक विशेषज्ञहरूको नियुक्ति गर्दा अर्थशास्त्र र दण्डनीतिको ज्ञातालाई विशेषज्ञ स्थापित गर्नु भन्ने निर्देश दिइएको छ । किष्किन्धाकाण्डमा हनुमानजीलाई दण्डनीतिको ज्ञाता बताइएको साथै रामायणको अयोध्याकाण्ड आर्थिक र राजनीतिक विवरणमा केन्द्रित रहेको छ । राष्ट्रको समृद्धि र लोककल्याणको स्पष्ट अवधारणा व्यक्त गर्नुका साथै राजकीय कोष, त्यसको सञ्चालन र राजकीय आयव्ययको नियमित सुपरिवेक्षणको सुपरिभाषित व्यवस्थाले रामायणकालीन अर्थव्यवस्थाको जानकारी प्राप्त हुन्छ ।

(ज्ञवाली, रामायणकालीन अर्थव्यवस्था, <https://gaunsahar.com/news-details/26/2018-01-06/retrived/2024/3/14/>)

रामायणकालमा आङ्गुदासम्म स्वामी, अमात्य, जनपद, कोष, पुर, दण्ड, सेना र मित्र गरी राज्यका सात अङ्ग स्थापित भईसकेका थिए । मन्त्रीगण राजकीय कोषलाई समृद्ध बनाउन सतर्क रहने तथा उनीहरूले कर सङ्कलन गर्दा ब्राह्मण र क्षत्रिय वर्णलाई कष्ट नपुऱ्याइ वृद्धि गर्ने गरेका थिए । दशरथको मन्त्रीमण्डलमा मन्त्री सिद्धार्थ र अर्थसाधनले आयव्यय विभागको निरीक्षण गर्दथे । त्यस समयमा राजकीय आयको मुख्य स्रोतको रूपमा बलिभाग रहेको थियो । कृषिलगायतका विभिन्न आर्थिक क्षेत्रको उत्पादनको ६ भागको एक भाग (लगभग १७ प्रतिशत) राज्यलाई बुझाउनुपर्ने नियम मनुस्मृतिको समयदेखि चलेको र यसलाई रामायणकालीन अर्थव्यवस्थामा स्वीकार गरिएको थियो ।

(ज्ञवाली, रामायणकालीन अर्थव्यवस्था, <https://gaunsahar.com/news-details/26/2018-01-06/retrived/2024/3/14/>)

रामायणमा आर्थिक र राजनीतिक विशेषज्ञहरूको नियुक्ति गर्दा अर्थशास्त्र र दण्डनीतिको ज्ञातालाई विशेषज्ञ स्थापित गर्नुपर्ने, अयोध्याकाण्ड आर्थिक र राजनीतिक विषयमा केन्द्रित रहेको, स्वामी, अमात्य, जनपद, कोष, पुर, दण्ड, सेना र मित्र गरी राज्यका सात अङ्ग स्थापित भईसकेका र मन्त्रीगण राजकीय कोषलाई समृद्ध बनाउन अग्रसर हुनुपर्ने, दुईजना मन्त्री सिद्धार्थ र अर्थसाधनले राज्यको आयव्यय विभागको निरीक्षण गर्ने गरेका तथा राजकीय आयको मुख्य स्रोतको रूपमा बलिभाग रहेको जस्ता विषयहरूको उल्लेखले आर्थिक प्रशासनको प्राचीनतालाई चित्रण गर्दछ ।

मूल लेखक वाल्मीकि तथा सम्पादक शर्मा, चतुर्वेदी द्वारकाप्रसादद्वारा सन् १९२७ मा प्रकाशित सचित्र श्रीमद्वाल्मीकि रामायण (हिन्दीभाषानुवाद सहित) अयोध्याकाण्ड पुस्तकमा लेखापालनका प्रसङ्गहरूलाई यसप्रकारले उल्लेख गरिएको छ ।)

१) अमात्यानुपधातीतान्पितृपैतामहाञ्जुचीन् ।

श्रेष्ठाञ्श्रेष्ठेषु कच्चित्त्वं नियोजयसि कर्मसु ॥२॥१००॥२६॥

हे भरत ! तिमीले इमान्दार, सुकुलीन, पवित्र चित्त र चिन्तन अनि श्रेष्ठ स्वभाव भएकाहरूलाई मन्त्री पदमा र महत्त्वपूर्ण जिम्मेवारी भएका कामहरूमा नियुक्त गरेका छौ नि होइन ? (सम्पा. शर्मा, सन् १९२७) ।

२) कच्चित्त्वां नावजानन्ति याजकाः पतितं यथा ।

उग्रप्रतिग्रहीतारं कामयानमिव स्त्रियः ॥२॥१००॥२८॥

हे भरत ! जसरी मानिसहरूले अरूकी स्त्रीसँग सहवास गर्ने पुरुषलाई पतित सम्झेर सम्मान गर्दैनन्, जसरी याज्ञिक मानिसहरूले यज्ञ नगर्ने पतित व्यक्तिहरूलाई निन्दा गर्दछन्, त्यसरी नै धेरै कर उठाएको भनेर तिमी प्रजाहरूबाट निन्दित त छैनौ ? (सम्पा. शर्मा, सन् १९२७) ।

३) कच्चिद्वलस्य भक्तञ्च वेतनञ्च यथोचितम् ।

सम्प्राप्तकालं दातव्यं ददासि न विलम्बसे ॥२॥१००॥३२॥

कालातिक्रमणाच्चैव भक्तवेतनयोर्भृताः ।

भर्तुः कुप्यन्ति दुष्यन्ति सोऽनर्थः सुमहान्स्मृतः ॥२॥१००॥३३॥

हे भरत ! तिमी सैनिकहरूलाई जिम्मेवारी र काम अनुसार रासनपानी र तलब यथासमयमा उपलब्ध गराउनका लागि ढिलासुस्ती त गर्दैनौ नि ? किनकि रासनपानी र तलब उपयुक्त समयमा

नपाउँदा सेवकहरू रिसाउँछन् र मालिकको घोर भर्त्सना गर्दछन् । सेवकलाई रिसाहा बनाउने वातावरण निर्माण गर्नु मालिकको लागि एक ठुलो अनर्थको कुरा हो (सम्पा. शर्मा, सन् १९२७) ।

४) आयस्ते विपुलः कच्चित्कच्चिदल्पतरो व्ययः ।

अपात्रेषु न ते कच्चित्कोशो गच्छति राघव ॥२॥१००॥५४॥

देवतार्थे च पित्रर्थे ब्राह्मणाभ्यागतेषु च ।

योधेषु मित्रवर्गेषु कच्चिद्गच्छति ते व्ययः ॥२॥१००॥५५॥

हे रघुकुलनन्दन भरत ! तिम्रो राज्यकोषमा आम्दानी धेरै र आम्दानीभन्दा कम खर्च भएको छ या छैन ? तिम्रो राज्यकोषका धन कहींकतै नाचगानजस्ता मोजमस्ती गर्नेजस्ता अनुत्पादक क्षेत्रहरूमा त गएको छैन नि ? देवता, पूर्वज पितृहरू, ब्राह्मणहरू, अतिथिहरू, सैनिकहरू र मित्रहरूको निमित्त तिम्रो राज्यकोषको धन प्रयोग भईरहेको छ या छैन (सम्पा. शर्मा, सन् १९२७) ?

उल्लिखित कुराहरूको समीक्षा गर्दा रामायणमा धेरै कर उठाउने कुरालाई उपयुक्त मानिएको छैन । कर उठाउदा जनतालाई दुःख कष्ट नहुने गरी उठाउनुपर्ने, आम्दानीको स्रोतको रूपमा कर रहेको, खर्चलाई तलव, रासनपानीजस्ता शीर्षकमा विभाजन गरिएको, राज्यकोषमा आम्दानीभन्दा खर्च कम गर्नुपर्ने कुरामा जोड दिएको, नाचगान, मोजमस्तीजस्ता अनुत्पादक खर्च नियन्त्रणमा जोड दिएको, देवता, पूर्वज पितृहरू, ब्राह्मणहरू, अतिथिहरू, सैनिकहरू र मित्रहरूको निमित्त राज्यकोषको धन प्रयोग गर्नुपर्ने नियम रहेको जस्ता प्रावधानहरूले गर्दा त्यस समयमा आर्थिक प्रशासन तथा लेखापालन व्यवस्थित रहेको पाइन्छ ।

४.२.३ महाभारत, अग्निपुराण, मनुस्मृति, नीतिवाक्यामृतमा उल्लिखित लेखापालनका प्रसङ्गहरू

महाभारतको शान्तिपर्वमा उल्लिखित लेखापालनको प्रसङ्ग निम्नानुसार रहेको छ-
कृताकृतपरिज्ञाने तथाऽऽयव्ययचिन्तने ।

संजयं योजयामास वृद्धं सर्वगुणैर्युतम् ॥१२॥४१॥१०॥

(व्यास, सम्पा. पोद्दार, सन् २०१५)

युधिष्ठिरले दिन दिनको कामकाजको जाँचबुझ र आम्दानी साथै खर्चको लेखाजोखासम्बन्धी (अर्थसम्बन्धी) कार्य गर्न सञ्जयलाई नियुक्त गरेको प्रसङ्ग रहेको छ ।

राजा युधिष्ठिरले हरेक दिनको कामकाजको जाँचबुझ र आम्दानी खर्चको लेखाजोखाको (अर्थसम्बन्धी) कार्य गर्न वयोवृद्ध सञ्जयलाई लगाउनु भयो भनी महाभारतको शान्तिपर्वको अध्याय ४१ राजधर्ममा उल्लेख भएको छ (अनु. शर्मा भट्टराई, २०२६) । यस कुराले पनि महाभारतकालीन समयमा लेखापालनमा आयव्ययलाई विभिन्न शीर्षकहरूमा वर्गीकरण गर्ने गरिएको, आयव्ययको परीक्षण अर्थात लेखापरीक्षणको प्रचलन रहेको पुष्टि हुन्छ ।

मूल लेखक व्यास, सम्पादक शिवप्रसाद द्विवेदी (सन् २००४) द्वारा हिन्दी भाषामा सम्पादित अग्निपुराणम् (हिन्दीव्याख्योपेतम्) ग्रन्थमा आम्दानी र खर्चका सम्बन्धमा उल्लेख गरिएको छ ।

आयव्ययौ दण्डनीतिरमित्रप्रतिषेधनम् ।

व्यसनस्य प्रतीकारो राज्यराजाभिरक्षणम् ॥२४१॥१७॥

(अग्निपुराण, अध्याय, २४१)

आम्दानी र खर्चको हिसाबकिताब, दण्डनीति, शत्रुलाई परास्त गर्ने कार्य, आपत्तिलाई निवारण गर्ने उपाय, राजा अनि राज्यको रक्षा गर्ने कार्य यी सबै अमात्य या मन्त्रीको अधिकारक्षेत्र हो । मन्त्री कमजोर भएमा यी सबैमा समस्या देखिन थाल्छ । यसरी त्यस समयमा आयव्ययसम्बन्धी कामलाई महत्व दिएर हिसाबकिताबसम्बन्धी कार्य मन्त्रीको अधिकारक्षेत्रमा राखिएको थियो ।

मनुस्मृतिमा उल्लिखित लेखापालनका प्रसङ्गहरू

मनु, सम्पा. शास्त्री, सुरेन्द्र कुमार तथा श्रीराजीव (सन् २००५) द्वारा हिन्दी भाषामा सम्पादित मनुस्मृति: (हिन्दीभाष्य) मा आम्दानी र खर्च तथा करको हिसाबको सम्बन्धमा यसप्रकारले उल्लेख गरिएको प्रसङ्ग रहेको छ ।

क्रयविक्रयमध्वानं भक्तञ्च सपरिव्ययम् ।

योगक्षेमञ्च सम्प्रेक्ष्य वणिजो दापयेत् करान् ॥७॥१२७॥

(सम्पा. शास्त्री तथा श्रीराजीव, सन् २००५)

राजाले व्यापारीहरूको खरिदबिक्री, खानपिन, बाटो खर्च, सुरक्षामा लागेको खर्च, बँचेको सरसामान आदिको हिसाबकिताब राखेर आम्दानीबाट खर्च घटाएर बाँकीमा मात्र कर लगाउनुपर्छ भन्ने उल्लेख भएबाट त्यस समयमा आम्दानी र खर्चलाई विभिन्न शीर्षकमा विभाजन गर्ने गरिएको र त्यसको लेखाजोखा हुने गरेको पाइन्छ । आम्दानी खर्चको लेखाजोखा हुने भएको हुँदा त्यो समयमा समेत कारोबारको लेखापालन हुने गरेको पुष्टि हुन्छ । कर निर्धारण गर्दा आम्दानीबाट खर्च कटाइ

बाँकीमा मात्र कर लिनुपर्ने व्यवस्थाले करसम्बन्धी नियमसमेत व्यवस्थित रहेको देखिन्छ । प्राचीन समयमा करको अभिलेख राख्ने क्रममा लेखाप्रणालीको विकास भएको पाइन्छ ।

नीतिवाक्यामृतमा उल्लिखित लेखापालनका प्रसङ्गहरू

सोमदेव सूरी, अनु. शास्त्री, सुन्दरलाल (सन् २०१७) नीतिवाक्यामृतको अमात्यसमुद्देश खण्डमा आम्दानी र खर्चका सम्बन्धमा यसप्रकारले उल्लेख गरिएको प्रसङ्ग रहेको छ-

आयो व्ययः स्वामिरक्षा तन्त्रपोषणं चामात्यानामधिकारः ॥१८॥६॥

मन्त्रीहरूको मुख्य चारवटा कर्तव्य रहेका छन् । जसमध्ये पहिलो आयमूलक उपायहरूको प्रयोग गर्नु, राजाको आज्ञा अनुसार आय अनुकूल भई प्रजाहरूको सुरक्षा, सैनिक व्यवस्था आदिमा समुचित खर्च गर्नु, राजा र राजपरिवारको सुरक्षा गर्नु र हात्ती, घोडालगायतका चतुरङ्ग सेनाहरूको पालन पोषण गर्नु (अनु. शास्त्री, सन् २०१७) । यसरी प्राचीन समयदेखि नै आम्दानी खर्चलाई विभिन्न शीर्षकमा विभाजन गरी कार्य गरेको देखिएको हुँदा यसले लेखाको प्राचीनतालाई पुष्टि गरेको छ ।

आयव्ययमुखयोर्मुनिकमण्डलुर्निदर्शनम् ॥१८॥७॥

आम्दानी र खर्च गर्दा ऋषिमुनीहरूको कण्डलु सम्झनुपर्छ । जसरी उनीहरूको कण्डलुमा अधिक पानी सजिलै अटाउँछ तर उक्त पानी सूक्ष्म नलीको टुप्पाले बिस्तारै बाहिर निकाल्छ, त्यसैगरी नैतिक कर्मचारी र राजाका मन्त्रीहरूले क्रमशः कर मार्फत राज्यको आम्दानी बढाउनुपर्छ । त्यसरी प्राप्त आम्दानीलाई कम खर्च गर्नुपर्छ अर्थात् आम्दानी धेरै र खर्च थोरै गर्नुपर्छ भनी उल्लेख छ (अनु. शास्त्री, सन् २०१७) ।

उपरोक्त तथ्यले प्राचीन समयमा लेखापालनमा आम्दानीभन्दा खर्च कम गर्ने नियम स्थापित भएको पाइन्छ । त्यस समयमा कोष बलियो भयो भने राज्य बलियो हुन्छ भन्ने मान्यता थियो । कोषलाई राज्यको एउटा प्रमुख अङ्गको रूपमा लिएको पाइन्छ । वर्तमानमा समेत राज्यको कोष बलियो हुनुपर्छ भनिए पनि खर्च प्रणाली सुदृढ नहुँदा घाटा बजेटको परिकल्पना गर्ने गरिएको छ ।

४.२.४ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित लेखापालनको प्रसङ्गहरू

प्राचीन हिन्दु अर्थशास्त्रको बारेमा विश्लेषण गर्दा ती अर्थशास्त्रका स्रोतहरू बारेमा विश्लेषण गर्नु उपयुक्त हुन्छ । हिन्दुहरूको लागि कौटिलीय अर्थशास्त्र निकै महत्त्वपूर्ण रहेको तर अर्थशास्त्र आउनुअघि नै वेद तथा जातक ग्रन्थहरू आइसकेका थिए । तिनमा लेखा र लेखापरीक्षणबारे धेरै प्रासङ्गिक चर्चा गरिसकिएको थियो । वेदपछि कौटिलीय अर्थशास्त्र प्रकाशनमा आएको र त्यसपछि

मात्र महाभारत, मनुस्मृति, शुक्रनीति, नीतिसारजस्ता ग्रन्थहरू प्रकाशनमा आएका थिए । प्राचीन भारतवर्षीय इतिहासलाई वैज्ञानिक दृष्टिकोणले हेर्ने इतिहासकारहरूको मतमा महाभारत मूलतः ई.पू. ४०० तिरको भए पनि यसमा ई.पू. २०० तिर महत्त्वपूर्ण संशोधन र पुनर्लेखन भएकोले सो ग्रन्थ अर्थशास्त्रभन्दा पछिको ठहर्दछ । अर्थशास्त्रमा मनु, शुक्र आदिको नाम उल्लेख भएबाट पनि अर्थशास्त्र जेठो साबित हुन्छ (चालिसे, २०२१) ।

चाणक्यलाई कौटिल्य र विष्णुगुप्त भनेर चिन्ने गरिएको छ । आचार्य चाणक्य र राजा चन्द्रगुप्त मौर्य समकालीन रहेका साथै उनी तक्षशीलामा अर्थशास्त्र पढाउने र पछि मगधका राजा चन्द्रगुप्त मौर्यका महामन्त्री भएका थिए । अढाइ हजार वर्षअघि चाणक्यको बुद्धि र कुशलताका कारण देशले प्राप्त गरेको लाभ अतुलनीय रहेको छ । चाणक्यले लेखेको अर्थशास्त्र केवल अर्थशास्त्र मात्रै नभई त्यसमा राजनीति, शासनकला, कूटनीति, अर्थनीति, दण्डनीति, धर्मशास्त्र, समाजशास्त्र, न्यायशास्त्र र युद्धशास्त्र आदि विषयमा समेत विस्तृत विवेचना भएको छ । आर्थिक र राजनीतिक विचारको प्रमुख ग्रन्थका रूपमा कौटिलीय अर्थशास्त्र रहेको छ (लुईटेल, २०६८) ।

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा शासन सञ्चालनका सन्दर्भहरूमात्र नभई वित्त सङ्कलन, वित्त परिचालन, वित्तको सदुपयोग र वित्तीय दुरुपयोग गर्नेलाई दण्ड दिनुपर्ने प्रावधानहरू पनि पर्याप्त रूपमा समावेश भएको छ । यस ग्रन्थमा उल्लेख भएका प्रावधानहरूले कारोबारहरूको अभिलेख राखेर लेखापालन गर्न सजिलो हुने कतिपयको मत रहेको छ । कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित निम्नबमोजिमका प्रसङ्गहरू लेखापालनसँग सम्बन्धित रहेको छ ।

१) कृषिपाशुपाल्ये वाणिज्या च वार्ता । धान्यपशुहिरण्यकुप्यविष्टि

प्रदानादौपकारिकी । तथा स्वपक्षं परपक्षञ्च वशीकरोति दण्डकोशाभ्याम् ॥१॥४॥१॥१॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८)

कृषि, पशुपालन र व्यापार यी तीनवटा वार्ताविधाका विषय हुन् । यो विधा, बाली, पशु, सुनचाँदी आदि खनिज पदार्थ र नोकरचाकर आदि कुराहरू जुटाइदिने ज्यादै लाभदायी हुन्छ । यस विधाबाट आर्जन गरिएको कोष र सेनाका बलले राज्यले आफ्नो र अर्काको पक्षलाई नियन्त्रणमा राख्न सक्दछन् । यसमा राज्यकोषको महत्त्वलाई उल्लेख गरिएको छ ।

२) तत्र धर्मोपधाशुद्धान्धर्मस्थीयकण्टकशोधनेषु कर्मसु स्थापयेत् । अर्थोपधाशुद्धान् समाहर्तृसन्निधातृनिचयकर्मसु । कामोपधाशुद्धान् बाह्याभ्यन्तरविहाररक्षासु ।

भयोपधाशुद्धानासन्नकार्येषु राज्ञः । सर्वोपधाशुद्धान् मन्त्रीणः कुर्यात् ।
सर्वत्राशुचीन्खनिद्रव्यहस्तिवनकर्मान्तरेषु उपयोजयेत् ॥१॥१०॥६॥६॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

जुन अमात्य धर्मपरीक्षामा सफल भएका हुन्छन्, तिनलाई धर्मस्थानीय (धनसम्बन्धी) तथा कण्टकशोधन (झगडा)सम्बन्धी काममा नियुक्त गर्नुपर्दछ । अर्थपरीक्षामा सफल भएका अमात्यहरूलाई समाहर्ता (कर उठाउने) र सन्निधाता (कोषको संरक्षक) पदमा नियुक्त गर्नुपर्दछ । कामोपधा (कामसम्बन्धी परीक्षा) मा सफल भएका अमात्यहरूलाई पर्यटन, शृङ्गार तथा अन्तःपुरभित्रसँग सम्बन्धित कामका जिम्मेदारीहरूमा लगाउनुपर्दछ । (भयोपधा) भयपरीक्षामा सफल भएका अमात्यहरूलाई राजाले आफ्नो अङ्गरक्षकका रूपमा नियुक्त गर्नुपर्दछ । यसका अतिरिक्त जुन अमात्यहरू सबै परीक्षामा सफल भएका हुन्छन्, तिनीहरूलाई मन्त्रीपदमा नियुक्त गर्नुपर्दछ र सबै परीक्षामा असफल भएका अमात्यहरूलाई तबेला, हात्तीसार, गोठ, जङ्गल आदिसँग सम्बन्धित परिश्रमपूर्वक गर्न सकिने कामहरूको व्यवस्थापन गर्ने काममा खटाउनुपर्दछ ।

३) सर्वं चावेक्षितं द्रव्यं निबद्धागमनिर्गमम् ।

निर्गच्छेदभिगच्छेद्वा मुद्रासङ्क्रान्तभूमिकम् ॥१॥२०॥१७॥१॥

(चाणक्य, अनु. सुवेदी, २०६१)

राजमहलबाट बाहिर आउने वा बाहिरबाट महलभित्र जाने जुनसुकै वस्तुको राम्रोसँग निरीक्षण गरेर त्यससँग सम्बन्धित सम्पूर्ण विवरण खातामा अभिलेख गर्नुपर्दछ । राजमहल बाहिर र भित्र ओहोरदोहोर गराइने प्रत्येक वस्तुमा राजकीय छाप लगाउने व्यवस्था गर्नुपर्छ ।

४) कोशाधिष्ठितस्य कोशावच्छेदे घातः । तद्वैयावृत्यकाराणामर्धदण्डः । परिभाषणमविज्ञाते ।
चोराणामभिप्रधर्षणे चित्रो घातः ॥२॥५॥२३॥१२॥

(चाणक्य, अनु. लुईटेल, २०७३)

कोषाध्यक्षले नै सुरुङ्ग हानेर वा त्यस्तै केही गरी कोष अपहरण गरेको छ भने त्यसलाई मृत्युदण्ड दिनुपर्छ । त्यसलाई सघाउनेहरूलाई आधा दण्ड दिनुपर्छ । चोरले सुरुङ्ग बनाएर नै चोरेको रहेछ भने त्यसलाई कष्ट तथा शास्ती दिएर प्राणदण्ड दिनुपर्छ ।

५) तस्मादाप्तपुरुषाधिष्ठितः सन्निधाता निचयाननुतिष्ठेत् ॥२॥५॥२३॥१३॥

(चाणक्य, अनु. एम.ए. सन्, २००३)

कोषाध्यक्षले विश्वस्त सहयोगीहरूको सहयोगबाट नै कोषको सङ्ग्रह एवम् सुरक्षा गर्नुपर्दछ ।

६) बाह्यमाभ्यन्तरं चायं विद्याद्वर्षशतादपि ।

यथा पृथो न सज्जेत व्यये शेषे च सञ्चये ॥२॥५॥२३॥१४॥

(चाणक्य, अनु. अर्याल, २०२४)

कोषाध्यक्षले नगर र जनपदबाट प्राप्त हुने आयव्ययको विवरण राम्ररी जानेको हुनुपर्छ । यस विषयमा सयवर्ष अधिपछिका विषयमा प्रश्न सोधियो भने पनि तत्काल हिसाब-किताब यति यति हो भन्ने गरी बताउन सक्ने हुनुपर्दछ । उसले बचत भएको धनलाई सधैं कोषमा स्पष्टसँग देखाउन सक्नुपर्दछ ।

७) सीता भागो बलिः करो वणिक् नदीपालस्तरो नावः पत्तनं विविचितं वर्तनी रज्जुश्चोररज्जुश्च राष्ट्रम् ॥२॥६॥२३॥३॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

खेतीपातीको छैठौँ भाग कर, उपहार कर, व्यापार कर, नदी तरेको कर, डुङ्गामा लगाइएको कर, सहरी इलाकाको कर, चरनको कर, बाटाको कर, जमिन नापजोखको कर र चोरी पक्रेकोमा उठेको कर आदिलाई देशको कोषवृद्धि गर्ने आयको साधन मान्नुपर्दछ । यी करहरूलाई राष्ट्र भनिन्छ ।

८) देवपितृपूजादानार्थम् । स्वस्तिवाचनम् । अन्तःपुरम् । महानसम् । दूतप्रावर्तिमम् । कोष्ठागारम् । आयुधागारम् । कुप्यगृहम् । कर्मान्तो । विष्टिः । पत्ति-अश्व-रथ-द्विपपरिग्रहो । गोमण्डलम् । पशुमृगपक्षिव्यालवाटाः । काष्ठतृणवाटाश्चेति व्ययशरीरम् ॥१॥६॥२३॥१०॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

देवताको पूजा, पितृको श्राद्ध, पर्वपर्वमा गरिने दान, स्वस्तिवाचन, महारानी, भोगिनी र राजकुमारहरूलाई दिइने खर्च, भान्साघरको खानपिनसम्बन्धी व्यवस्थापन खर्च, पराक्रमी दूतहरू पठाउने खर्च, भण्डारघर बनाउने खर्च, हातहतियार भण्डारण गर्ने घर बनाउने खर्च, सरकारी बिक्रीका मालासामान रहने घरसम्बन्धी खर्च, जिन्सी सामान भण्डारसम्बन्धी खर्च, खेतिपातीको कामसम्बन्धी खर्च, भाडासम्बन्धी खर्च, पैदल, घोडासवार, रथ, हात्ती यी चार सेनाका अङ्गसम्बन्धी खर्च, गाई, गोरू, राँगो, भैंसी, भेडा र बाखाहरूसम्बन्धी खर्च, वनैया पशुपक्षीहरू, मृगहरू, सिंह, बाघ आदि हिंस्रक जङ्गली जनावरबाट रक्षा गर्नेसम्बन्धी खर्च, काठ तथा घाँसदाउरा आदि जङ्गलको उत्पादन एवम् जङ्गलको रक्षामा हुने सबै खर्चहरू व्ययका स्रोत हुन् (चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२) ।

९) वर्तमानः पर्युषितोऽन्यजातश्चायः । दिवसानुवृत्तो वर्तमानः । परम सांवत्सरिकः परप्रचारसङ्क्रान्तो वा पर्युषितः । नष्टप्रस्मृतमायुक्तदण्डः । पार्श्व पारिहीणिकमौपायनिकं डमरगतकस्वमपुत्रकं

निधिश्चान्यजातः । विक्षेपव्याधितान्तरारम्भशेषश्च व्ययप्रत्यायः । विक्रये पण्यानामर्थवृद्धिरूपजा
मानोन्मानविशेषो व्याजी क्रयसङ्घर्षे वा वृद्धिरित्यायः ॥२॥६॥२३॥१६॥

(चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)

वर्तमान, पर्युषित र अन्यजात गरी आयका तीन भेद छन् । प्रत्येक दिनको आयलाई वर्तमान आय भन्दछन् । गतवर्षको बक्यौता वा शत्रुका देशबाट प्राप्त भएका धनलाई पर्युषित आय भनिन्छ । त्यस्तै बिसेर रहरहेको धन, अपराधको दण्डको रूपमा प्राप्त, करभन्दा बाहेक अन्य उपायले प्राप्त धन, पुरस्कारका रूपमा प्राप्त भएको धन, शत्रुका सेनाबाट फुत्काएको धन र बेवारिसे अवस्थामा फेला परेको धनलाई अन्यजात भनिएको छ । त्यसबाहेक सैनिक, स्वास्थ्य विभाग, भवननिर्माण आदिका खर्चबाट बचत भएको धनलाई व्ययप्रत्याय भनिएको छ । यो पनि एकप्रकारको आय नै हो । बिक्रीका समयमा वस्तुको मूल्य बढ्दा अनि निषेध गरिएको वस्तु बेच्दा, ढकतराजुमा बेइमानि गरी कमाउँदा प्राप्त हुने धन, क्रेताहरूको बोलकबोलीको क्रममा आपसी होडका कारण प्राप्त हुन आउने धन पनि आयकै धन हो (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) ।

१०) नित्यो नित्योत्पादिको लाभो लाभोत्पादिक इति व्ययः । दिवसानुवृत्तो नित्यः । पक्षमाससंवत्सरलाभो लाभः । तयोरुत्पन्नो नित्योत्पादिको लाभोत्पादिक इति ॥२॥६॥२३॥१७॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

नित्य, नित्योत्पादिक, लाभ र लाभोत्पादिक गरी व्यय चार किसिमका हुन्छन् । प्रत्येक दिनका नियमित व्ययलाई नित्य भन्दछन् । पाक्षिक, मासिक र वार्षिक फायदा हुने लक्ष्य तोकिएको धनलाई लाभ भन्दछन् र नियमित धनभन्दा अतिरिक्त बढी खर्चलाई नित्योत्पादिक र नियमित खर्चको अतिरिक्त बचतलाई लाभोत्पादिक भनिएको छ ।

११) व्ययसञ्जातादायव्ययविशुद्धा नीवी प्राप्ता चानुवृत्ता चेति ॥२॥६॥२३॥१८॥

(चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)

सबै किसिमका आयव्ययलाई हिसाब गरेर बचतका रूपमा रहेको धनलाई नीवी भनिन्छ । प्राप्त र अनुवृत्त गरी नीवी दुई किसिमको हुन्छ । कोषमा दाखिला भईसकेको धनलाई प्राप्त र कोषमा दाखिला गर्ने अवस्थामा रहेको तर दाखिला भई नसकेको धनलाई अनुवृत्त भनिन्छ ।

१२) अक्षपटलमध्यक्षः प्राङ्मुखमुदङ्मुखं वा विभक्तोपस्थानं निबन्धपुस्तकस्थानं कारयेत् ॥२॥७॥२५॥११॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

सरकारी आयव्ययको हिसाब राख्ने अड्डालाई अक्षपटल भनिन्छ । त्यस्तै त्यहाँ रहेर काम गर्ने अधिकारी अर्थात् लेखाध्यक्षलाई अक्षपटलाध्यक्ष भनिन्छ । अध्यक्षले पूर्व वा उत्तर दिशामा हरहिसाबको अड्डाभवन बनाउनुपर्दछ । त्यहाँ गाणनिक (लेखापालहरू) बस्नका लागि एउटा कक्ष र आयव्ययका अभिलेख पुस्तकहरू (बहीखाता) राख्नका लागि नियमित स्थानको व्यवस्था गरिएको हुनुपर्छ ।

१३) तत्राधिकरणानां सङ्ख्याप्रचारसञ्जाताग्रम् । कर्मान्तानां

द्रव्यप्रयोगवृद्धिक्षयव्ययप्रयामव्याजीयोगस्थानवेतनविष्टिप्रमाणम् ।

रत्नसारफल्गुकुप्यानामर्घप्रतिवर्णकमानप्रतिमानोन्मानभाण्डं देशग्रामजातिकुलसङ्घातानां

धर्मव्यवहारचरित्रसंस्थानं राजोपजीविनां प्रग्रहप्रदेशभोगपरिहारभक्तवेतनलाभम् । राज्ञश्च पत्नीपुत्राणां

रत्नभूमिलाभं निर्देशोत्पातिकप्रतीकारलाभम् । मित्रामित्राणाञ्च सन्धिविग्रहप्रदानादानं

निबन्धपुस्तकस्थं कारयेत् ॥२॥७॥२५॥२॥

(चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)

बहीपुस्तकमा सरकारी अड्डाहरू तथा विभिन्न विभागहरूको नामावली, जनपदको उत्पादन तथा आमदानीको लगत खडा गर्नुपर्दछ । त्यहाँ जोतेको जमिनबाट उत्पादन भएको, खानी, कारखानाको हिसाब, कर्मचारीको नियुक्ति, अन्न एवम् सुन आदिको उपयोग, अन्न आदिको भण्डारण, जोखाइमा ठग्ने व्यापारीलाई जरिवाना गराएर उठेको रकम, मिसावट गर्नेलाई तिराइएको हर्जाना, स्थान, वेतन, काम गर्ने मजदुर आदिको विवरण उल्लेख गर्नुपर्दछ । बहीखातामा रत्नसार एवम् जिन्सी आदि पदार्थको मूल्य, तिनको गुण, तौल, तिनीहरूको लम्बाइ, चौडाइ, उचाइ एवम् असली मूल धनको अभिलेख, देश, ग्राम, जाति, कुल, सभासमुदायको धर्म, व्यवहार, चरित्र र परिस्थितिहरूको अभिलेख, राज्यकोषबाट जीवीका चलाउनेहरूको अभिलेख, निवासस्थान, नजराना उपहार, कर आदिको त्याग, वेतन आदिको अभिलेख राख्नुपर्दछ । त्यहाँ राजपरिवारका सदस्यले लिएका रत्न, भूमि आदिको विवरण, राजपरिवारलाई नियमित रूपमा दिइने धनबाहेक दिइएको अन्य सुविधामूलक धन, उत्सव तथा स्वास्थ्यसम्बन्धी सुधार कार्यबाट प्राप्त धनको अभिलेख समेट्नुपर्दछ । त्यहाँ मित्र, राजा एवम् शत्रु राजाहरूबाट सन्धि-विग्रह आदिका लागि प्राप्त भएको वा खर्च भएको धन आदिका सबै विषयहरूको हिसाब अभिलेख (बहीखाता) पुस्तकमा छुट्टाछुट्टै राख्नुपर्दछ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) ।

१४) सहग्राहिणः प्रतिभुवः कर्मोपजीविनः पुत्रा भ्रातरो भार्या दुहितरो भृत्याश्चास्य कर्मच्छेदं वहेयुः
॥२॥७॥२५॥४॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

यदि कुनै विभागका अध्यक्षले गलत नियतले राजकीय धन हिनामिना गरेपछि उसले उक्त धन भुक्तानी गर्नमा असमर्थ देखियो भने त्यो धन क्रमशः उसका अंसियार, जमानि, अधीनस्थ कर्मचारी, छोराछोरी, दाजुभाइ, पत्नी र नोकरचाकरबाट क्रमशः असुलउपर गर्नुपर्दछ ।

१५) गाणनिक्यान्याषाढीमागच्छेयुः । आगतानां समुद्रपुस्तकभाण्डनीवीकानामेकत्रासम्भाषाऽवरोधं कारयेत् । आयव्ययनीवीनामग्राणि श्रुत्वा नीमीमवहारयेत् । यच्चाग्रादायस्यान्तरपर्णे नीव्यां वर्धेत व्ययस्य वा यत्परिहापयेत् । तदष्टगुणमध्यक्षं दापयेत् । विपर्यये तमेव प्रति स्यात् ॥२॥७॥२५॥७॥

(चाणक्य, सम्पा. शर्मा र अनु. अर्याल २०७९)

सबै कार्यालयका अध्यक्षले वर्षको समाप्ति आषाढ महिनामा प्रधान कार्यालयमा आएर हिसाब मिलान गर्नुपर्दछ । ती आउने मानिसहरूलाई राजकीय मोहर लागेका कागजात तथा व्ययबाट बचत रहेको धन साथमा छउन्जेल एकआपसमा भेट्न र कुराकानी गर्न दिनु हुँदैन । सबैभन्दा पहिले आयव्ययको हिसाब सुनेर उसँग रहेको बचत धन लिनुपर्दछ । अध्यक्षले बताएको आयराशिबाट यदि कागजातमा रहेको हिसाब बढी निस्क्यो र त्यसैगरी उसले बताएको व्ययभन्दा खातामा कम व्यय देखियो भने अध्यक्षलाई उसले बताएको हरहिसाबभन्दा आठ गुना बढी दण्ड लगाउनुपर्दछ । यदि आम्दानीभन्दा अधिक अथवा व्ययभन्दा कम रकम खातामा चढेको रहेछ भने त्यस्ता अवस्थामा अध्यक्षलाई दण्ड दिनु हुँदैन बरू आयव्ययमा भएको कमबेसी हेरेर उसको हिसाब मिलाइदिनुपर्छ ।

१६) यथाकालमनागतानामपुस्तनीवीकानां वा देयदशबन्धो दण्डः । कार्मिके चोपस्थिते कारणिकस्याप्रतिबध्नतः पूर्वः साहसदण्डः । विपर्यये कार्मिकस्य द्विगुणः ॥२॥७॥२५॥८॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८)

निश्चित समयमा खातापत्र र शेष धन आदि लिएर प्रधान कार्यालयमा उपस्थित नहुने अध्यक्षलाई उसका हिसाबबाट बाँकी निस्केको रकमको दश गुना बढी दण्ड तिराउनुपर्दछ । यदि प्रधान अध्यक्ष निर्धारित समयमा क्षेत्रीय कार्यालयमा पुग्दा विभागीय अध्यक्षले हरहिसाब बुझाउन सकेन भने उसलाई प्रथम साहस दण्ड दिनुपर्दछ । त्यसको विपरीत प्रधान अध्यक्ष निश्चित समयमा पुग्न सकेन भने उसलाई प्रथम साहसको दोब्बर दण्ड दिनुपर्दछ (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८) ।

१७) प्रचारसमं महामात्राः समग्राः श्रावयेयुः ।

अविषममत्रः पृथग्भूतो मिथ्यावादी चैषामुत्तमदण्डं दद्यात् ॥२॥७॥२५॥१॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

राजाका महामात्र (राजाको मुख्य सचिव) आदि प्रधान कर्मचारीले आयव्यय तथा बचतसम्बन्धी सम्पूर्ण राजकीय कोषको विवरणजस्ताको त्यस्तै सर्वसाधारणलाई सुनाउनुपर्दछ । यदि तिनमा फरकपर्ने गरी झुठो प्रचार गरेको छ भने उसलाई उत्तम साहस दण्ड (शतप्रतिशत) दिनुपर्दछ ।

१८) कोशपूर्वमहोरूपहरं धर्मव्यवहारचरित्रसंस्थानसङ्कलननिर्वर्तनानुमानचारप्रयोगैर्वेक्षेत ।

॥२॥७॥२५॥११॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

कोषधन र त्यसको हिसाबकिताब राख्ने अध्यक्षको परीक्षा पहिले धर्मका माध्यमबाट लिनुपर्दछ । त्यसपछि उसलाई व्यवहारद्वारा जाँच्नुपर्दछ । त्यसपछि उसको आचारविचार, विगतको पृष्ठभूमि, उसका कामकाज, हिसाबकिताबका तरिका र अन्त्यमा उसका कार्यको पारस्परिक मिलान गरेर परीक्षा लिनुपर्दछ । गुप्तचरबाट पनि भेद जानि राख्नुपर्दछ ।

१९) दिवसपञ्चरात्रपक्षमासचातुर्मास्यसंवत्सरैश्च प्रतिसमानयेत् ।

व्युष्टदेशकालमुखोत्पत्त्यनुवृत्तिप्रमाणदायकदापकनिबन्धकप्रतिग्राहकैश्चायं समानयेत् ।

व्युष्टदेशकालमुखलाभकारणदेययोगप्रमाणाज्ञापकोद्धारकनविधातृकप्रतिग्राहकैश्च व्ययं समानयेत् ।

व्युष्टदेशकालमुखानुवर्तनरूपलक्षणप्रमाणनिक्षेपभाजनगोपायकैश्च नीवीं समानयेत् ।

॥२॥७॥२५॥१२॥

(चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)

अध्यक्षले प्रत्येक दिनमा, प्रत्येक पाँच-पाँच दिनमा, प्रत्येक पक्षमा, प्रत्येक महिनामा, प्रत्येक चार महिनामा र प्रत्येक वर्षका क्रमले राजकीय आयव्यय र नीवीको लेखाजोखा सफासँग बनाएर राख्नुपर्दछ । हिसाबकिताब सफा र स्पष्ट होस् भनेर उसले राजवर्षका महिना, पक्ष, दिन, देश, काल, मुख, उत्पत्ति, अनुवृत्ति, प्रमाण, करदाताको नाम, उपलब्ध गराउने अधिकारीको नाम, लेखकको नाम र लिनेको नाम लेख्नका लागि विभिन्न स्तम्भ बनाएर त्यसै अनुसार राख्नुपर्दछ । व्ययको लेखा तयार गर्नका लागि पनि व्युष्ट, देश, काल, मुख, लाभ, व्ययको कारण, देय वस्तुको नाम, मिलावट भएको द्रव्यमा असल-कमसल वस्तुको उल्लेख, तौल, व्यय गर्न अनुमति दिनेको नाम, कसलाई दिइयो, भँडारे र लिनेको पूरा विवरण भरेर छुट्टाछुट्टै तालिकामा उतार्नुपर्दछ । यसैगरी नीवी वा बचतका लागि

पनि व्युष्ट, देश, काल, मुख, द्रव्यको स्वरूप, द्रव्यको विशेषता, तौल, द्रव्य राखीएको पात्र र द्रव्यको संरक्षक आदि विवरणका आधारमा फरक-फरक तालिका तयार गर्नुपर्दछ (चाणक्य, अनु. , गैरोला, सन् १९८४)।

२०) राजार्थे कारणिकस्याप्रतिबध्नतः प्रतिषेधयतो वाऽऽज्ञां निबन्धादायव्ययमन्यथा नीवीमवलिखतो द्विगुणः ॥२॥७॥२५॥१३॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

लेखा राख्ने कारणिकले लाभ भएका धनको विवरण खातामा नराखेर राजकीय आज्ञा उल्लङ्घन गरेको छ भने अथवा आयव्ययका सम्बन्धमा विपरीत विचार पनि गरेको छ भने त्यसलाई प्रथम साहस (दुई सय पचास) दण्ड दिनुपर्दछ।

२१) क्रमावहीनमुत्क्रममविज्ञातं पुनरुक्तं वा वस्तुकमवलिखतो द्वादशपणो दण्डः ॥२॥७॥२५॥१४॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

विषयहरूको क्रमको विपरीत उल्टो पारेर लेख्नु, कुनै वस्तुलाई जाँचबुझ नगरी लेखिदिनु र एउटै वस्तु दोहोर्याएर खातामा चढाउनुजस्ता गल्ती गर्नेलाई बाह्र पण दण्ड लगाउनुपर्छ।

२२) नीवीमवलिखतो द्विगुणः । भक्षयतोऽष्टगुणः । नाशयतः पञ्चबन्धः प्रतिदानञ्च । मिथ्यावादे स्तेयदण्डः । पश्चात् प्रतिज्ञाते द्विगुणः प्रस्मृतोत्पन्ने च ॥२॥७॥२५॥१५॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

बचत भएको धनका विषयमा लेखकले यस किसिमको तलमाथि गरेको पाइयो भने उसलाई चौबीस पण दण्ड दिनुपर्दछ। गायब गराएको छ भने छयानब्बे पण दण्ड र त्यसलाई दुरुपयोग गरेको छ भने साठी पण दण्ड तिराउनुपर्दछ। झुटो बोल्नेलाई चोरी गरेतुल्यको दण्ड दिनुपर्दछ। हिसाबकिताब भएपछि मात्रै त्यस्तो कुरा स्वीकार गर्दछ भने त्यसलाई चोरीको दुई गुना दण्ड र सोधेका बेलामा कुनै कुराको जवाफ दिन आनाकानी गरी पछि मात्रै कुरा मिलाएर उत्तर दिन्छ भने पनि यस्तै दण्ड दिनुपर्दछ।

२३) अपराधं सहेतालपं तुष्येदल्पेऽपि चोदये ।

महोपकारं चाध्यक्षं प्रग्रहेणाभिपूजयेत् ॥२॥७॥२५॥१६॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

राजाले आफ्ना अध्यक्षहरूको सानोतिनो गल्तीहरूमा क्षमा दिनुपर्दछ र पहिलेको तुलनामा उसले अलिकति मात्रै भए पनि आय बढाउन सक्यो भने उसप्रति प्रसन्नता र सन्तोष प्रकट गर्नुपर्दछ। ठुलो गुन लगाउने अध्यक्षप्रति कृतज्ञ हुँदै राजाले सम्मान गर्नुपर्दछ।

२४) कोषपूर्वाः सर्वारम्भाः । तस्मात् पूर्व कोषमवेक्षेत ॥२॥८॥२६॥१॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

कोषबाट नै सबै कार्यहरू हुन्छन् । त्यसैले पहिले कोषमा नै ध्यान दिनुपर्दछ ।

२५) प्रचारसमृद्धिश्चरित्रानुग्रहश्चोरग्रहो युक्तप्रतिषेधः सस्यसम्पत् पाण्यबाहुल्यमुपसर्गप्रमोक्षः
परिहारक्षयो हिरण्योपायनमिति कोषवृद्धिः ॥२॥८॥२६॥२॥ (चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

राष्ट्रको सम्पत्ति बढाउने, आचारहरूको पालनमा ध्यान दिने, चोरीचकारीको रोकथाम गर्ने, घुस खानबाट कर्मचारीलाई रोक्ने, बालीउब्जनी बढाउने, व्यापारयोग्य वस्तु बढाउने, आगोपानी आदिको उत्पातबाट जोगाउने, उचित समयमा कर उठाउने र सुनचाँदी आदि उपहार ग्रहण गर्ने कामहरू राज्यको कोष बढाउने उपायहरू हुन् ।

२६) प्रतिबन्धः प्रयोगो व्यवहारोऽवस्तारः परिहापणमुपभोगः परिवर्तनमपहारश्चेति कोषक्षयः
॥२॥८॥२६॥३॥

(चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)

प्रतिबन्ध (सरकारी मालपोत नउठ्नु), प्रयोग (राजकोषमा दाखिला गर्नुपर्ने रकम अधिकारीले ब्याजमा लगाउनु), व्यवहार (राज्यकोषको दुरुपयोग गरी कर्मचारीले व्यापार तथा फाइदाजनक कार्य गर्नु), अवस्तार (वक्त्यौता रकम समयमा नउठाउनु तथा पहिले नै उठाउनु), परिहापण (तोकिएको आय घटाउनु वा व्यय बढाउनु), उपभोग (सरकारी सम्पत्तिको आफू तथा अन्य कर्मचारीले प्रयोग गर्नु), परिवर्तन (सरकारी असल वस्तु आफूले लिई त्यसको सट्टामा कमसल वस्तु बुझाउनु) र अपहार (सङ्कलित रकम बहीमा नचढाउनु, बहीमा लेखेको खर्च सम्बन्धित पक्षलाई नदिनु, प्राप्त रकमलाई अप्राप्त भनी देखाउनु) यी आठ कारणहरूले कोषमा क्षति पुग्दछ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)।

२७) सिद्धीनामसाधनमनवतारणमप्रवेशनं वा प्रतिबन्धः । तत्र दशबन्धो दण्डः ॥२॥८॥२६॥४॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

राजकर असुली गर्नु, असुली गरेर आफ्नो अधिकारमा नराख्नु र अधिकारमा राखेर पनि त्यसलाई कोषमा जम्मा नगर्नु यी तीन किसिमका प्रतिबन्ध हुन् । यी माध्यमहरूबाट कोष क्षय गर्ने अध्यक्षलाई क्षय भएको राशिभन्दा दस गुना जरिवाना गर्नुपर्दछ ।

२८) पण्यव्यवहारो व्यवहारः । तत्र फलद्विगुणो दण्डः ॥२॥८॥२६॥६॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

कोषका द्रव्यबाट व्यापार आदि कार्य गर्नु व्यवहार हो । यस्ता अधिकारीमाथि दोब्बर जरिवाना गर्नुपर्दछ ।

२९) सिद्धं कालमप्राप्तं करोत्यप्राप्तं वेत्यवस्तारः । तत्र पञ्चबन्धो दण्डः ॥२॥८॥२६॥७॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

राज्यको कर असुल गर्ने अधिकारीले निश्चित समयमा कर असुली नगरेर घुस लिने विचार गर्दै म्याद नाघ्ने डर देखाएर नागरिकलाई सताउँदै धन जम्मा पार्दछ भने त्यो नै अवस्तार हो । त्यसो गर्नेलाई पाँच गुना दण्ड लगाउनुपर्दछ ।

३०) राजद्रव्याणामन्यद्रव्येणादानं परिवर्तनम् । तदुपभोगेन व्याख्यातम् ॥२॥८॥२६॥१०॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

राजकोषका द्रव्यलाई अर्को द्रव्यमा बदल्नुलाई परिवर्तन भनिएको छ । यस्तो कार्य गर्ने अध्यक्षलाई पनि उपभोगकोजस्तै दण्ड दिइनुपर्दछ ।

३१) सिद्धमायं न प्रवेशयति । निबद्धं व्ययं न प्रयच्छति । प्राप्तं नीवीं विप्रतिजानीत इत्यपहारः । तत्र द्वादशगुणो दण्डः ॥२॥८॥२६॥११॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

प्राप्त भएको आयलाई खातमा नचढाउनु, नियमित व्ययलाई खातामा चढाउने तर खर्च नगर्ने, प्राप्त भएको नीवी पनि नपाइएको भन्नु यी तीन खालका अपहार हुन् । अपहारद्वारा कोषक्षय गराउने अध्यक्षलाई हानिको बाह्र गुना दण्ड गराउनुपर्दछ ।

३२) तेषां हरणोपायाश्चत्वारिंशत्- पूर्वं सिद्धं पश्चादवतारितम्, पश्चात्सिद्धं पूर्वमवतारितम्, साध्यं न सिद्धम्, असाध्यं सिद्धम्, सिद्धमसिद्धं कृतम्, असिद्धं सिद्धं कृतम्, अल्पसिद्धं बहु कृतम्, बहुसिद्धमल्पं कृतम्, अन्यत्सिद्धमन्यत्कृतम्, अन्यतः सिद्धमन्यतः कृतम्, देयं न दत्तम्, अदेयं दत्तम्, काले न दत्तम्, अकाले दत्तम्, अल्पं दत्तं बहु कृतम्, बहु दत्तमल्पं कृतम्, अन्यदत्तमन्यत्कृतम्, अन्यतो दत्तमन्यतः कृतम्, प्रविष्टमप्रविष्टं कृतम्, अप्रविष्टं प्रविष्टं कृतम्, कुप्यमदत्तमूल्यं प्रविष्टम्, दत्तमूल्यं न प्रविष्टम्, सङ्क्षेपो विक्षेपः कृतः । विक्षेपः सङ्क्षेपो वा । महाऽर्घमल्पार्घेण परिवर्तितम् । अल्पार्घं महाऽर्घेण वा । समारोपितोऽर्घः । प्रत्यवरोपिता वा, संवत्सरो मासविषमः कृतः । मासो दिवसविषमो वा, समागमविषमः, मुखविषमः, धार्मिकविषमः, निर्वर्तनविषमः, पिण्डविषमः, वर्णविषमः, अर्घविषमः, मानविषमः, मापनविषमः, भाजनविषमः, इति हरणोपायाः ॥२॥८॥२६॥१२॥ (चाणक्य, अनु. गौरोला, सन् १९८४)

अध्यक्षले निम्नलिखित चालिस किसिमका उपायले राज्यकोषको धन अपहरण गर्न सक्छ । तिनीहरूमा बालीको पहिलो उब्जनीलाई दोस्रो उब्जनीमा दर्ता गरेर, पछि हुने उब्जनीको केही भाग पहिलेका उब्जनीमा दर्ता गरेर, घुस लिई राजकीय कर छोडेर, राजकीय कर नलाग्ने ठाउँबाट कर असुल गरेर, घुस लिएर थोरै करलाई पनि धेरै भनी दर्ता गरेर, पूरा प्राप्त भएको धनलाई पनि अलिकति मात्रै देखाएर, एक किसिमको वस्तु लिएकोमा अर्को किसिमको वस्तु दर्ता गरेर, घुस लिएर एउटासँग लिएका धनलाई अर्काको नाममा दर्ता गरेर, दिनयोग्य वस्तु नदिएर, दिन अयोग्य वस्तु दिएर, समयभित्र कुनै वस्तु नदिएर, घुस लिएर समय नै नभई वस्तु दिएर, थोरै लिई धेरै लेखेर, लक्षित वस्तुका ठाउँमा अर्कै वस्तु लिएर, दिनका लागि तोकिएभन्दा भिन्न व्यक्तिलाई दिएर धन अपहरण गरेको हुन्छ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) ।

त्यसैगरी राजकीय धन असुल गरेर पनि त्यसलाई खातामा नदेखाएर, राजकर असुल नगरीकन घुस खाएर, नलिएको वस्तु खातामा दर्ता गरेर, छुटफुटसमेत लिनुपर्ने, त्यसलाई छोडेर जम्माजम्मीमात्र लिएर, धेरै मोलमा किनेका वस्तुको मूल्य थोरै भनी खातामा दर्ता गरेर, सामूहिक रूपमा असुल गर्नुपर्ने करलाई व्यक्तिहरूबाट भिन्नाभिन्दै असुल गरेर, व्यक्तिहरूसँग छुट्टाछुट्टै लिनुपर्ने कर सामूहिक रूपमा लिएर, बहुमूल्य वस्तुलाई थोरै मोलपर्ने वस्तुसँग साटेर, थोरै मोलपर्ने वस्तुलाई धेरै मोलपर्नेसँग साटेर, घुस लिई बजारभाउ बढाएर, बजारमा वस्तुको मूल्य घटाएर, थोरै दिनको वेतनमा धेरै दिनको देखाएर, धेरै दिनको वेतनलाई थोरै दिनको देखाएर समेत हिनामिना हुन्छ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) ।

मलमास नभएका वर्षलाई पनि मलमास भएको देखाएर, महिनाका दिनहरू घटीबढी पारेर, कामदारको सङ्ख्या बढाएर, एउटा स्रोतबाट भएको आम्दानीलाई अर्को स्रोतमा दर्ता गरेर, ब्राह्मण आदिका लागि स्वीकृत धनको केही अंश आफूले लिएर, कुटिल तरिकाले अतिरिक्त धन असुल गरेर, सामूहिक असुली गर्नुपर्ने ठाउँमा धन घटीबढी पारेर, जाति-वर्णमा तलमाथि पारेर धन अपहरण गरेर, मूल्य निर्धारित नभएका ठाउँमा दाम बढाएर, तौलमा, नापमा कमबेसी पारेर र ठुला भाँडाले भर्नुपर्नेमा साना भाँडाले भरेर समेत राज्यकोषको अपहरण हुन्छ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) ।

३३) तत्रोपयुक्तनिधायकनिबन्धकप्रतिग्राहकदायकदापकमन्त्रीवैयावृत्यकरानेकैकशोऽनुयुञ्जीत ।
मिथ्यावादे चैषां युक्तसमो दण्डः ॥२॥८॥२६॥१३॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

कुनै अध्यक्षले अनुचित तरिकाले धन कमायो कि भन्ने सम्बन्धमा राजालाई शङ्का भयो भने त्यस विभागका ठुलादेखि सानासम्मका सबै कर्मचारी तथा कर लिने र दिन लगाउनेलाई समेत छुट्टाछुट्टै बोलाएर उनका अध्यक्षले धन हिनामिना गरेको हो कि होइन ? भन्ने सोधपुछ गर्नुपर्दछ । कसैले ढाँटेको पाइयो भने धन हिनामिना गर्नेको जति नै उसलाई पनि सजाय दिनुपर्दछ ।

३४) कृतप्रतिघातावस्थः सूचको निष्पन्नार्थः षष्ठमंशं लभेत । द्वादशमंशं भृतकः ।
प्रभूताभियोगादल्पनिष्पत्तौ निष्पन्नस्यांशं लभेत । अनिष्पन्ने शारीरं हैरण्यं वा दण्डं लभेत । न
चानुग्राह्यः ॥२॥८॥२६॥१५॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

हितको कामना गर्ने कुनै निष्पक्ष व्यक्तिले अध्यक्षबाट हिनामिना भएका धनको सूचना राजालाई दिएको छ र त्यो अपराध प्रमाणित भयो भने त्यसरी अपहरण भएको धनको छैटौँ भाग सूचना ल्याउने त्यस व्यक्तिलाई दिनुपर्दछ । सूचना गर्ने व्यक्ति राजकर्मचारी नै हो भने उसलाई बाह्रौँ भाग दिनुपर्दछ । धेरै धनका विषयमा अभियोग प्रमाणित भएको छ र थोरै मात्र फेला परेको छ भने त्यो सूचना दिने व्यक्तिलाई त्यही भेटिएका धनको मात्रै भाग दिनुपर्दछ । अपराध सिद्ध हुन सकेन भने सूचना दिने व्यक्तिलाई शारीरिक र आर्थिक दण्ड दिनुपर्दछ । कुनै पनि अपराधीलाई क्षमा दिइनु हुँदैन ।

३५) तस्मात्कतरिं करणं देशं कालं कार्यं प्रक्षेपमुदयं चैषु विद्यात् । ते यथासन्देशमसंहता अविगृहीताः
कर्माणि कुर्युः । संहता भक्षयेयुः । विगृहीता विनाशयेयुः । न चानिवेद्य भर्तुः किञ्चिदारम्भं कुर्युः ।
अन्यत्रापत्प्रतीकारेभ्यः । प्रमादस्थानेषु चैषामत्ययं स्थापयेद्विसवेतनव्ययद्विगुणम् ॥२॥९॥२७॥२॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

कर्मचारीहरूको निगरानी नगरेमा उनीहरूले अवसर पाउनेसाथै अविश्वसनीय काम गर्ने भएकाले राजाले काम गर्ने, तिनका साधन, देश, काल, कार्य, वेतन र लाभ आदिका आधारमा अध्यक्षहरूको जानकारी लिइरहनुपर्दछ । उच्च पदाधिकारीहरूले पनि राजाको आदेश अनुसार एकआपसमा झगडा नगरिकन छुट्टाछुट्टै रहेर आआफ्नो काम गर्नुपर्दछ । तिनीहरू आपसमा भेट भए भने भ्रष्टाचार गर्दछन् र झगडा गरे भने राज्यका काम नै बिगार्छन् । कर्मचारीहरूले राजाको आदेश नपाइकन कुनै पनि नयाँ काम गर्न थाल्नु हुँदैन तर आपत्ति टार्नका लागि भने राजाको अनुमति नलिइकन पनि उनीहरूले उपयुक्त काम गर्न सक्छन् । उच्च पदाधिकारीले काममा ढिलासुस्ती गर्दा वेतनको दुई गुना दण्ड लगाउनुपर्दछ (चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२) ।

३६) अल्पायतिश्चेन्महाव्ययो भक्षयति । विपर्यये यथाऽऽयतिव्ययश्च न भक्षयति इत्याचार्याः ।
अपसर्पेणैवोपलभ्यते इति कौटिल्यः ॥२॥९॥२७॥४॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

पुराना आचार्यहरू आय थोरै भएका अध्यक्षले धेरै खर्च गरेको देखियो भने त्यसले राज्यको धन चोरेको छ, जति आय छ त्यति नै खर्च गर्छ भने उसले ठगी र घुसखोरी गरेको छैन भन्ने बुझ्नुपर्दछ भन्दछन् तर आचार्य कौटिल्यले धन ठग्नेले नै पनि थोरै खर्च गर्न सक्छ, त्यसैले जासुस लगाएर यस्ता कार्य राम्ररी बुझ्न सकिन्छ भनेका छन् ।

३७) यः समुदयं परिहापयति स राजार्थं भक्षयति । स चेदज्ञानादिभिः परिहापयति तदैवं यथागुणं दापयेत् ॥२॥९॥२७॥५॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

दैनिक आयमा कमी देखाउने अधिकारीले पक्कै पनि राज्यको धन हिनामिना गर्दछ । यदि अज्ञानता, ढिलासुस्ती र अल्छ्याइँका कारण त्यस्तो भएको हो भने अपराध अनुसारको दुईगुना, तीनगुना दण्ड उसलाई दिनुपर्दछ ।

३८) यः समुदयं द्विगुणमुद्भावयति स जनपदं भक्षयति । स चेद्राजार्थमुपनयत्यल्पापराधे वारयितव्यः । महति यथाऽपराधं दण्डयितव्यः ॥२॥९॥२७॥६॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

नियमित आयभन्दा दोब्बर आय देखाउनेले पक्कै पनि प्रजालाई सताएर धेरै धन असुल गरेको हुन्छ । उसले त्यो दोब्बर आयलाई राजकोषमा पठाइदियो भने उसलाई साधारण दण्ड लगाउनु तर त्यो धन राज्यकोषमा नपठाएर आफैँले खायो भने उसलाई अपराध अनुसारको कठोर दण्ड दिनुपर्दछ ।

३९) यः समुदयं व्ययमुपनयति स पुरुषकर्माणि भक्षयति । स कर्मदिवसद्रव्यमूल्यपुरुषवेतनापहारेषु यथापराधं दण्डयितव्यः ॥२॥९॥२७॥७॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

जुन अधिकारीले व्ययका लागि निश्चित गरिएका धनलाई खर्च नगरेर जोगाउँछ, त्यसले कामदारको ज्याला भुक्तानीमा असर गर्दछ । त्यस्ता अपराधी अधिकारीलाई कार्यहानिको मूल्य र ज्याला ठगी गरेको यथोचित दण्ड तिर्नुपर्दछ ।

४०) तस्मादस्य यो यस्मिन्नधिकरणे शासनस्थः स तस्य कर्मणो याथातथ्यमायव्ययौ च व्याससमासाभ्यामाचक्षीत ॥२॥१॥२७॥८॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

नियम विपरीत काम गर्नाले विभिन्न प्रकारका समस्या आउने भएको हुँदा आफ्ना कार्यको यथार्थता र त्यससम्बन्धी आयव्ययको विवरण सङ्क्षेपमा तथा विस्तारपूर्वक राजासम्मुख प्रस्तुत गर्नु राजकीय अधिकारीको कर्तव्य हो ।

४१) यो महत्यर्थसमुदये स्थितः कदर्यः सन्निधत्ते, अवनिधत्ते, अवस्रावयति वा सन्निधत्ते स्ववेश्मनि, अवनिधत्ते पौरजानपदेषु, अवस्रावयति परविषये, तस्य सत्री मन्त्रीमित्रभृत्यबन्धुपक्षमागतिं गतिञ्च द्रव्याणामुपलभेत ॥२॥१॥२७॥१०॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८)

राजाले धेरै आम्दानी गर्ने, जमिनमुनि धन लुकाए राख्ने, कसैका जिम्मामा धन लुकाउने, शत्रुका देशमा लुकाए राख्ने लोभी पदाधिकारीका परामर्शदाता, मित्र, नोकर, बन्धुबान्धव र आयव्यय आदिका विषयमा गुप्तचरद्वारा जानकारी राख्नुपर्दछ ।

४२) यश्चापरविषये सञ्चारं कुर्यात्तमनुप्रविश्य मन्त्रं विद्यात्। सुविदिते शत्रुशासनापदेशेनैनं घातयेत् ॥२॥१॥२७॥११॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

गुप्तचरले त्यस्ता लोभी अधिकारीको धन शत्रुका देशमा लैजाने मानिससित मिलेर वा त्यसको सेवक बनेर उसको रहस्य पत्ता लगाउनुपर्दछ । गुप्तचरबाट राजालाई यस्ता सबै कुराको जानकारी भएपछि शत्रुको आदेशको निहुँ पारेर त्यस्ता लोभी अधिकारीलाई मृत्युदण्ड दिनुपर्दछ ।

४३) अपि च शक्या गतिर्ज्ञातुं पततां खे पतत्रिणाम् ।

न तु प्रच्छन्नभावानां युक्तानां चरतां गतिः ॥२॥१॥२७॥१७॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

आकाशमा उड्ने गरेका चराको गति पत्ता लगाउन सकिए पनि धन अपहरण गर्ने कर्मचारीका विषयमा पत्ता लगाउन सजिलो छैन ।

४४) आस्रावयेच्चोपचितान् विपर्यस्येच्च कर्मसु ।

यथा न भक्षयन्त्यर्थं भक्षितं निर्वमन्ति वा ॥२॥१॥२७॥१८॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

धन हिनामिना गर्नेलाई राजाले पत्ता लगाएपछि तिनको धनसम्पत्ति र अधिकार खोसेर फेरिदेखि ठगी गर्न नपाउने तर गरेको ठगी पनि उगेल्ने गरी तिनलाई निम्नतम पदमा नियुक्त गर्नुपर्छ ।

४५) न भक्षयन्त्यर्थान्नयायोतो वर्धयन्ति च ।

नित्याधिकाराः कार्यास्ते राज्ञः प्रियहिते रताः ॥२॥१॥२७॥११॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

राज्यको धन नखाएर नै न्यायपरायण हुँदै राज्यको समृद्धिमा प्रयत्नशील रहने अध्यक्षलाई राजाले प्रिय मान्नुपर्दछ र सम्मानपूर्वक उच्च पदमा स्थापित गराउनुपर्दछ ।

४६) वधः परिक्लेशोऽर्थहरणं दण्ड इति ॥२॥१०॥२८॥३५॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

मारिदिनु, दुःख दिनु र धन खोस्नु नै दण्ड हो ।

४७) अकान्तिव्याघातः पुनरुक्तमपशब्दः सम्प्लव इति लेखदोषाः ॥२॥१०॥२८॥३६॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

अकान्ति (कागजपत्र फोहोर हुनु, रङ्गीन नहुनु, नराम्रो हुनु र नमिलेका अक्षर हुनु), व्याघात (तलमाथि लेखिएका विवरण एकआपसमा बाझिने हुनु), पुनरुक्त (विवरणहरू दोहोरिनु), अपशब्द (भाषामा लिङ्ग, वचन, काल र कारणहरू नमिलाएर लेखिनु) र सम्प्लव (लेखाइ बिग्रिनु) गरी लेखनका पाँच दोष हुन्छन् ।

४८) तत्र कालपत्रकमचारुविषमविरागाक्षरत्वमकान्तिः । ॥२॥१०॥२८॥३७॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

फोहोरी, लत्पतिएको, मैलो कागजमा नराम्रा अक्षर र पातलो मसीले लेख्नु अकान्ति दोष हो ।

४९) पूर्वेण पश्चिमस्यानुपपत्तिव्याघातः ।

॥२॥१०॥२८॥३८॥ (चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

पहिले लेखिएकालाई पछि लेखिएका कुराले काट्नु वा बाधा गर्नु व्याघात हो ।

५०) उक्तस्याविशेषण द्वितीयमुच्चारणं पुनरुक्तम् ॥२॥१०॥२८॥३९॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

भनिसकेको कुरो फेरि दोहोर्याउनु पुनरुक्ति हो ।

५१) कोषाध्यक्षः कोषप्रवेश्यं रत्नं सारं फल्लुं कुप्यं वा तत्जातकरणाधिष्ठितः प्रतिगृहीयात् ।

॥२॥११॥२९॥१॥ (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

कोषाध्यक्षले विशेषज्ञको सहमतिबाट नै रत्न (सुनचाँदी आदि), सार (उत्कृष्ट वस्तु), फल्गु (आधिकारिक) र कुप्य (जिन्सी) आदि मूल्यवान् द्रव्यहरू लिएर राजकोषमा राख्नुपर्दछ ।

५२) स्त्रिया मुखसन्दर्शनेऽन्यकार्यसम्भाषायां वा पूर्वः साहसदण्डः । वेतनकालातिपातने मध्यमः । अकृतकर्मवेतनप्रदाने च ॥२॥२३॥४०॥१०॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् १९९७)

स्त्रीहरूको मुखमा हेर्ने र काम गर्नुको सट्टा नाना थरीका गफ छाँटेर बस्ने परीक्षकलाई प्रथम साहस (२५०) दण्ड दिनुपर्दछ । उचित समयमा ज्याला र तलब नदिनेलाई मध्यम साहस (५००) को दण्ड दिनुपर्दछ र कार्य नगरेकालाई समेत ज्याला दिएको छ भने त्यसलाई पनि मध्यम साहस (५००) नै दण्ड दिनुपर्दछ ।

५३) गृहीत्वा वेतनं कर्माकुर्वत्या अङ्गुष्ठसन्दंशं दापयेत् । भक्षितापहतावस्कन्दितानाञ्च । वेतनेषु च कर्मकराणामपराधतो दण्डः ॥२॥२३॥४०॥११॥

(चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)

ज्याला लिएर पनि काम नगर्ने स्त्रीको औँलो (दाहिने हातको माझी र बुढी औँला) काटि दिनुपर्दछ । वस्तु चोर्ने, हराइदिने वा लिएर भाग्ने स्त्रीलाई पनि यही दण्ड दिनुपर्दछ । सबै कर्मचारीलाई उनीहरूको अपराध अनुसार शारीरिक वा आर्थिक दण्ड दिनुपर्दछ ।

५४) तेषु चैतावच्चातुर्यवार्यमेतावन्तः कर्षकगोरक्षकवैदेहकरूकर्मकरदासाश्चैतावच्च द्विपदचतुष्पदमिदञ्च हिरण्यविष्टिशुल्कदण्डं समुत्तिष्ठतीति ॥२॥३५॥५३॥४॥

(चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८)

सरकारी बहीखातामा मानिसको चार वर्ण, खेती, पशुपालन, व्यापार, कालिगडी, कामदार, दास आदिको सङ्ख्या लेखिनुपर्दछ । त्यसपछि सबै दुईखुट्टे तथा चारखुट्टेको अभिलेख जोडेर र अलगअलग गरी राख्नुपर्दछ । अन्त्यमा त्यहाँ प्राप्त कर, सुनचाँदी, दण्ड आदिको पनि अभिलेख राख्नुपर्दछ ।

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा कृषि, पशुपालन र व्यापारलाई आम्दानी प्राप्ति गर्ने स्रोतको रूपमा लिइएको छ । अर्थपरीक्षामा सफल भएकालाई समाहर्ता (कर उठाउने) र सन्निधाता (कोषको संरक्षक) पदमा नियुक्त गर्नुपर्ने, राजमहलबाट बाहिर आउने वा बाहिरबाट महलभित्र जाने वस्तुको सम्पूर्ण विवरण खातामा अभिलेख गर्नुपर्ने र प्रत्येक वस्तुमा राजकीय छाप लगाउनुपर्ने नियम रहेको छ ।

कोषाध्यक्षले कोषको अपचलन गरेमा मृत्यदण्ड दिनुपर्नेसम्मको व्यवस्था प्राचीन समयमा थियो (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८)।

कोषाध्यक्षले नगर र जनपदबाट हुने आयव्ययको विवरण जानेको हुनुपर्ने, बचत भएको धनलाई सधैं कोषमा स्पष्टसँग देखाउन सक्ने हुनुपर्ने, आम्दानीका विभिन्न स्रोत उल्लेख भएका, देव पूजा, पितृ श्राद्ध, दान, स्वस्तिवाचनजस्ता विभिन्न शीर्षकमा खर्च गर्नुपर्ने अर्थात् खर्च शीर्षकको वर्गीकरण भएको, वर्तमान, पर्युषित र अन्यजात गरी आयलाई वर्गीकरण गरिएको, नित्य, नित्योत्पादिक, लाभ र लाभोत्पादिक गरी व्ययलाई वर्गीकरण गरिएको, नीवीको व्यवस्था रहेको, सरकारी आयव्ययको हिसाब राख्नलाई अक्षपटल अड्डाको स्थापना, बहीखातासम्बन्धी विभिन्न नियमहरूको व्यवस्था प्राचीन समयमा गरिएको थियो (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८)।

त्यसैगरी कुनै पदाधिकारीले गलत नियतले राजकीय धन हिनामिना गरेमा उक्त धन भुक्तानी गर्नमा असमर्थ देखिएमा क्रमशः उसका असियार, उसका जमानि, उसका अधीनस्थ कर्मचारी, उसका छोराछोरी, दाजुभाइ, पत्नी र नोकरचाकरबाट क्रमशः असुलउपर गर्नुपर्ने नियम, सबै कार्यालयका अध्यक्षले वर्षको समाप्ति आषाढ महिनामा प्रधान कार्यालयमा आएर हिसाब मिलान गर्नुपर्ने नियम रहेको साथै हिसाब हिनामिना गर्नेलाई विभिन्न किसिमका दण्डजरिवानाको व्यवस्था गरिएको छ (चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, सन् १९८२)।

राजाका प्रधान कर्मचारीले आयव्यय तथा बचतसम्बन्धी सम्पूर्ण राजकीय कोषको विवरणजस्ताको त्यस्तै सर्वसाधारणलाई सुनाउनुपर्ने नियम रहेको, गुप्तचरबाट अध्यक्षको कामको निगरानी गर्ने व्यवस्था रहेको, अध्यक्षले प्रत्येक दिनमा, प्रत्येक पाँच-पाँच दिनमा, प्रत्येक पक्षमा, प्रत्येक महिनामा, प्रत्येक चार महिनामा र प्रत्येक वर्षका क्रमले राजकीय आयव्यय र नीवीको लेखाजोखा सफासँग बनाएर राख्नुपर्ने र आयव्यय लेखाङ्कन गर्दा राजवर्षका महिना, पक्ष, दिन, देश, काल, मुखजस्ता विवरण उल्लेख गर्नुपर्ने नियम रहेको, विषयहरूको क्रमको विपरीत उल्टो पारेर लेख्ने, कुनै वस्तुलाई जाँचबुझ नगरी लेखिदिने र एउटै वस्तु दोहोर्याएर खातामा चढाउनेजस्ता गल्ती गर्नेलाई विभिन्न किसिमको दण्डको व्यवस्थासमेत कौटिलीय अर्थशास्त्रमा रहेको छ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)।

साथै कोषलाई धेरै महत्त्व दिइएको, राज्यको कोष बढाउने विभिन्न उपायहरू उल्लेख गरिएको, कोषमा क्षति पुऱ्याउन सक्ने विभिन्न कारणहरू उल्लेख गरिएको, कोष क्षय हुन सक्ने विभिन्न अवस्थाहरूको उल्लेख भएको, कोषको रकम व्यापार गर्न मनाहि गरिएको, कर असुलीका

विभिन्न नियम रहेको, विभिन्न चालिस किसिमका तरिकाले कोषको अपव्यय हुन सक्ने कुरा उल्लेख भएको, अपराधीलाई क्षमा दिन नहुने कुरा उल्लेख भएको, धन हिनामिना गरे नगरेको थाहा पाउन गुप्तचर खटाउनुपर्ने नियमजस्ता विभिन्न नियम, व्यवस्थाहरू कौटिलीय अर्थशास्त्रमा रहेको छ (चाणक्य, अनु. शास्त्री, सन् २००८)।

यस किसिमको आर्थिक प्रशासन तथा लेखापालनका नियमहरूको व्यवस्थाहरूको आधारमा त्यस समयको आर्थिक प्रशासन तथा लेखापालन व्यवस्थित रहेको, आर्थिक अनुशासनमा कडाइ गरिएको, वित्तीय जवाफदेहिता तथा पारदर्शिताको लागि विभिन्न प्रावधानहरू राखिएकोले त्यस समयमा वित्तीय जवावदेहिता तथा पारदर्शिता रहेको थियो भन्न सकिन्छ। लेखापालनमा सबै दर्जाका कर्मचारीहरूलाई जवादेहि र दण्डसजायको भागिदार बनाइएको पाइन्छ। प्राचीन समयमा कोष दुरुपयोग हुन सक्ने विषयहरू उल्लेख भएबाट त्यस समयमा समेत अनियमितताहरू हुन सक्ने देखिन्छ। प्राचीन समयको कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित लेखापालनका कतिपय नियमहरू वर्तमान नेपाल सरकारको लेखापालनमा समेत उपयोग भएको पाइन्छ।

४.२.५ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित सङ्गठनात्मक संरचना

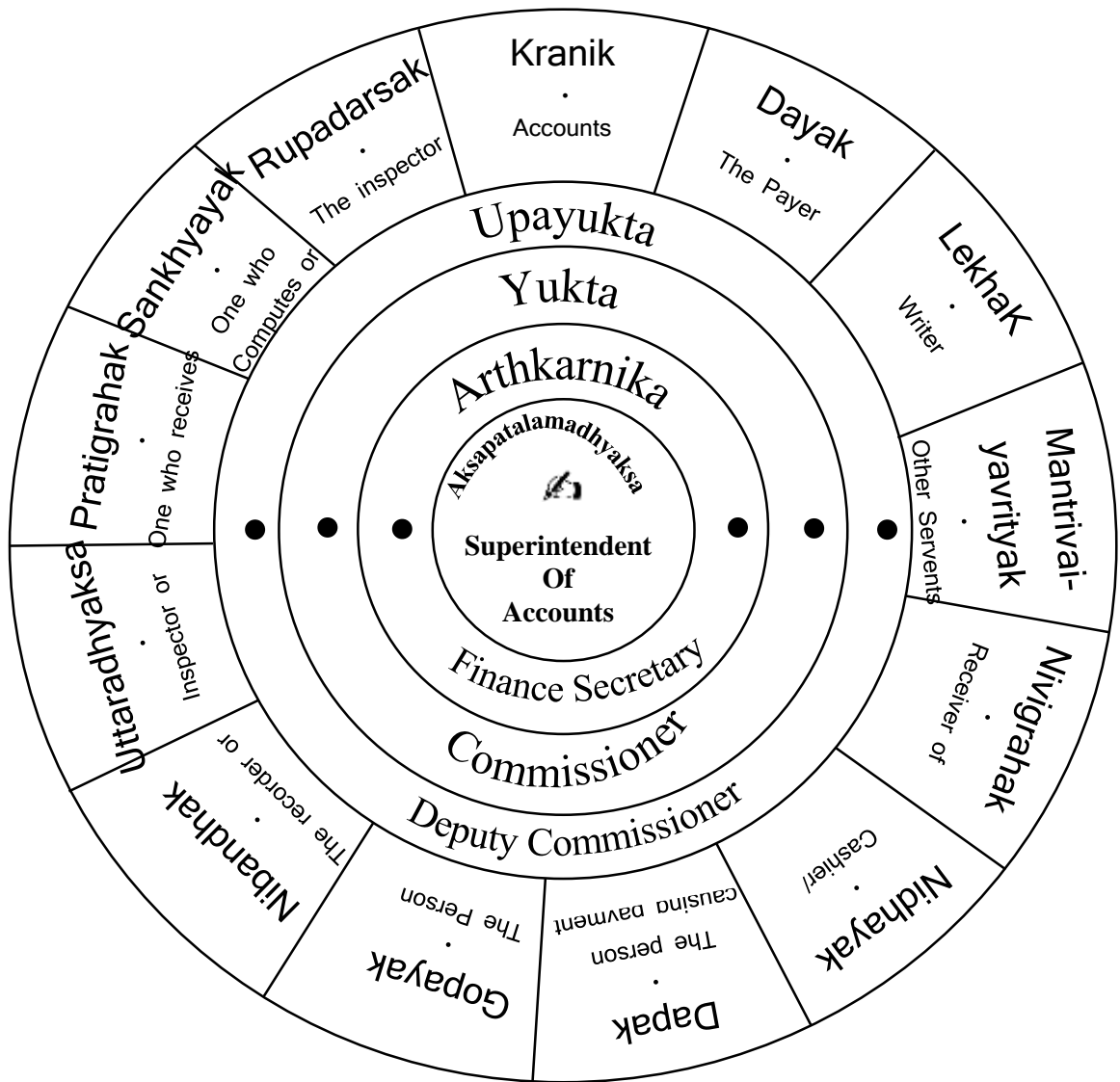
कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित अक्षपटलको सङ्गठनात्मक संरचनाको रूपरेखाको सम्बन्धमा Salvi, C.L. and Soral G. (1998) ले *Indian Journal of Accounting*, Vol. XXIX मा रेखाचित्र ४.१ मा उल्लेख भए अनुसार प्रकाशित भएको पाइन्छ।

कौटिलीय अर्थशास्त्र अनुसार राजा स्वयम् र मन्त्री, विभागका प्रमुख, अधिकारी, कर्मचारी र अन्य सरकारी कर्मचारीले आ-आफ्ना विभागको व्यवस्थित हिसाब राख्नुपर्ने व्यवस्था रहेको थियो। सम्पूर्ण देशको केन्द्रीय/मुख्य लेखा विभाग रहेको सङ्गठन संरचनालाई अक्षपटला (Aksapatala) भनिन्थ्यो। अक्षपटलाको लेखाप्रमुखलाई अक्षपटलाध्यक्ष भनिन्थ्यो। जसले राष्ट्रिय आम्दानी, खर्च र मौज्जातको लेखा (हिसाब-किताब) खाताहरूमा, एकीकृत खाताहरू तयार गरी अन्तिम खाताहरू तयार गर्दथे। अक्षपटलाध्यक्ष पछि अर्थकर्निका, युक्त, उपयुक्तलगायतका पदहरू सङ्गठन संरचनामा उल्लेख भएको छ। आर्थिक प्रशासन सञ्चालनको लागि उच्च पददेखि निम्नस्तरसम्मको पद सिर्जना गरिएको र सबैको कार्यविभाजनसमेत भएको पाइन्छ (Salvi and Soral, 1998)।

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित आर्थिक प्रशासन तथा लेखा प्रशासनसँग सम्बन्धित सङ्गठनात्मक व्यवस्थालाई देहायको रेखाचित्र ४.१ मा प्रस्तुत गरिएको छ । मौर्यकालीन समयमा आयव्ययको केन्द्रीय लेखा राख्ने अड्डाको रूपमा अक्षपटाला रहेको थियो । उक्त निकाय लेखाप्रणालीको केन्द्रीय निकायको रूपमा रहेको थियो (Salvi and Soral, 1998) ।

रेखाचित्र ४.१ : अक्षपटलाको सङ्गठनात्मक संरचना

Organisational Structure of Aksapatala (Central Accounts Department)



स्रोत : Indian Journal of Accounting, Vol. XXIX, December 1998

अक्षपटल संरचना (अक्षपटल प्रणाली) ले राज्य प्रशासन र कुटनीतिका विभिन्न पक्षहरूको व्याख्या गर्दछ । यसले राज्यको प्रशासनिक यन्त्र, सङ्गठनात्मक संरचना र राजस्व संकलनको प्रविधि बारे विशद विश्लेषण गरेको छ । अक्षपटल एक प्रकारको रेखाचित्र हो, जसले राज्यको विभिन्न शाखाहरू र कर्मचारी तन्त्रलाई स्पष्ट रूपमा चित्रित गर्दछ । यसको प्रमुख उद्देश्य राज्यको दक्ष प्रशासनिक प्रणाली र कानुनी व्यवस्था को सुनिश्चितता गर्नु रहेको थियो (दास, सन् २०१५)

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित लेखा प्रशासनको संरचनामा अक्षपटलाध्यक्ष, अर्थकार्णिक, युक्त, उपयुक्त, कार्णिकजस्ता विभिन्न पदहरू व्यवस्था गरिएको हुँदा त्यस समयको लेखा प्रशासनमा कार्यविभाजनसमेत हुने गरेको पाइन्छ । उक्त निकायले आयव्यय तथा मौज्जातको अभिलेख राखि त्यसको प्रतिवेदन राजालाई बुझाउने व्यवस्था रहेको थियो । साथै उक्त निकायले राज्यकोषको परिचालनसमेत गर्ने भएको हुँदा प्राचीन समयमा यसको महत्व रहेको थियो (Salvi and Soral, 1998) । उल्लिखित सङ्गठन संरचनालाई नेपालको वर्तमान महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयको सङ्गठन संरचनासँग तुलना गर्न सकिन्छ । प्राचीन समयको लेखाप्रणाली सञ्चालन गर्ने निकायको प्रमुख अक्षपटलाध्यक्षलाई महालेखा नियन्त्रकसँग तुलना गर्न सकिन्छ ।

४.२.६ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित प्रशासनिक संरचना

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा आयसङ्कलन तथा दैनिक प्रशासन सञ्चालनका लागि लेखक, गणकजस्ता तल्लो तहका कर्मचारीदेखि राजस्व असुल गर्ने सन्निधाता र समाहर्ताजस्ता उच्च पदाधिकारीहरूको व्यवस्था गरिएको थियो । साथै आफ्नो शासन व्यवस्था सञ्चालन गर्न राजस्व, सामान्य, न्याय प्रशासनजस्ता विभिन्न निकायहरू र ती निकायलाई आवश्यकपर्ने माथिल्लो तहदेखि तल्लो तहसम्म आवश्यक प्रशासक, कर्मचारी एवम् सहयोगीहरूको व्यवस्था गरिएको थियो (Rangarajan, सन् 1992) ।

Rangarajan (सन् 1992) ले कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लेख भएका प्रशासन, आर्थिक प्रशासनसँग सम्बन्धित विषयहरूलाई निम्नानुसार चर्चा गरेका छन् -

राज्यको मुख्य प्रशासक राजामा केही गुणहरू हुनुपर्ने हुन्छ, जसमा आभिगामिक, प्रज्ञा, उत्साह, आत्मसम्मतजस्ता रहेका छन् । आभिगामिक गुण अन्तर्गत कुलीन, देव बुद्धि, धैर्य सम्पन्न, धार्मिक, दूरदर्शी, सत्यवादी, सत्य प्रतिज्ञ, कृतज्ञ, उच्चाभिलाषी, उत्साही, शीघ्र कार्य गर्ने, दृढ बुद्धि, सामन्तीलाई वशमा राख्ने, शास्त्र बुद्धि युक्त, सद्गुणले सम्पन्न परिवारले युक्त व्यक्तित्व रहेका छन् ।

प्रज्ञा गुण अन्तर्गत शास्त्रचर्चा, शास्त्रश्रवण, शास्त्रोपदेश ग्रहण गर्ने क्षमता, ग्रहण गरेको विषयको विशेष ज्ञान राख्ने, तर्क गर्ने क्षमताजस्ता गुणहरूपर्दछन्। उत्साह गुण अन्तर्गत शौर्य, अमर्ष, युद्धका काममा नेतृत्वादायी क्षमता र दक्षतापर्दछन्। आत्मसम्मत गुण अन्तर्गत स्मरण शक्ति भएको, उदार हृदय, संयमी, कुशल, विपत्तिमा शत्रुमाथि आक्रमण गर्ने, सेनाको उत्साह बढाउने, कलामा सिपालु, सुपात्रलाई दान गर्ने, प्रियभाषी, अर्काको कुरा नकाट्नेजस्ता गुणहरूपर्दछन् (Rangarajan, सन् 1992)।

रङ्गराजनले कौटिलीय अर्थशास्त्रमा राज्यका प्रमुख दुई काम उल्लेख गरेका छन्, जसमा शान्तिसुरक्षा र राज्यको उन्नति गर्ने रहेका छन्। कौटिल्यले ५० घरको एक गाउँलाई आधार मानेर प्रशासनिक एकाइको संरचना बनाएका थिए। १०० देखि ५०० गाउँको संरचनालाई सङ्ग्रहण भनिएको छ। साथै २०० गाउँको प्रशासनिक एकाइलाई खार्वाटिक र ४०० गाउँको प्रशासनिक एकाइलाई द्रोणमुख भनिएको छ। प्रत्येक विभागमा एक प्रमुख नियुक्त गरिएको र ऊ केन्द्रीय सरकारको प्रत्यक्ष नियन्त्रणमा हुने व्यवस्था रहेको थियो (Rangarajan, सन् 1992)।

कौटिल्यले सबैभन्दा माथिल्लो आर्थिक निकायका प्रमुखको रूपमा सन्निधाता र अक्षपटलाध्यक्ष नियुक्त गर्नुपर्ने र त्यस अन्तर्गत विभिन्न प्रशासनहरू, शान्ति सुरक्षा, सीमा, शुल्कशाला, वस्तु वा सेवाहरूको उत्पादन गर्ने विभागहरू, गाउँको प्रतिनिधित्व गर्ने व्यक्तिहरू, अन्य विभिन्न तथ्याङ्कहरू राख्ने प्रशासकहरूको व्यवस्था गरेको पाइन्छ (Rangarajan, सन् 1992)।

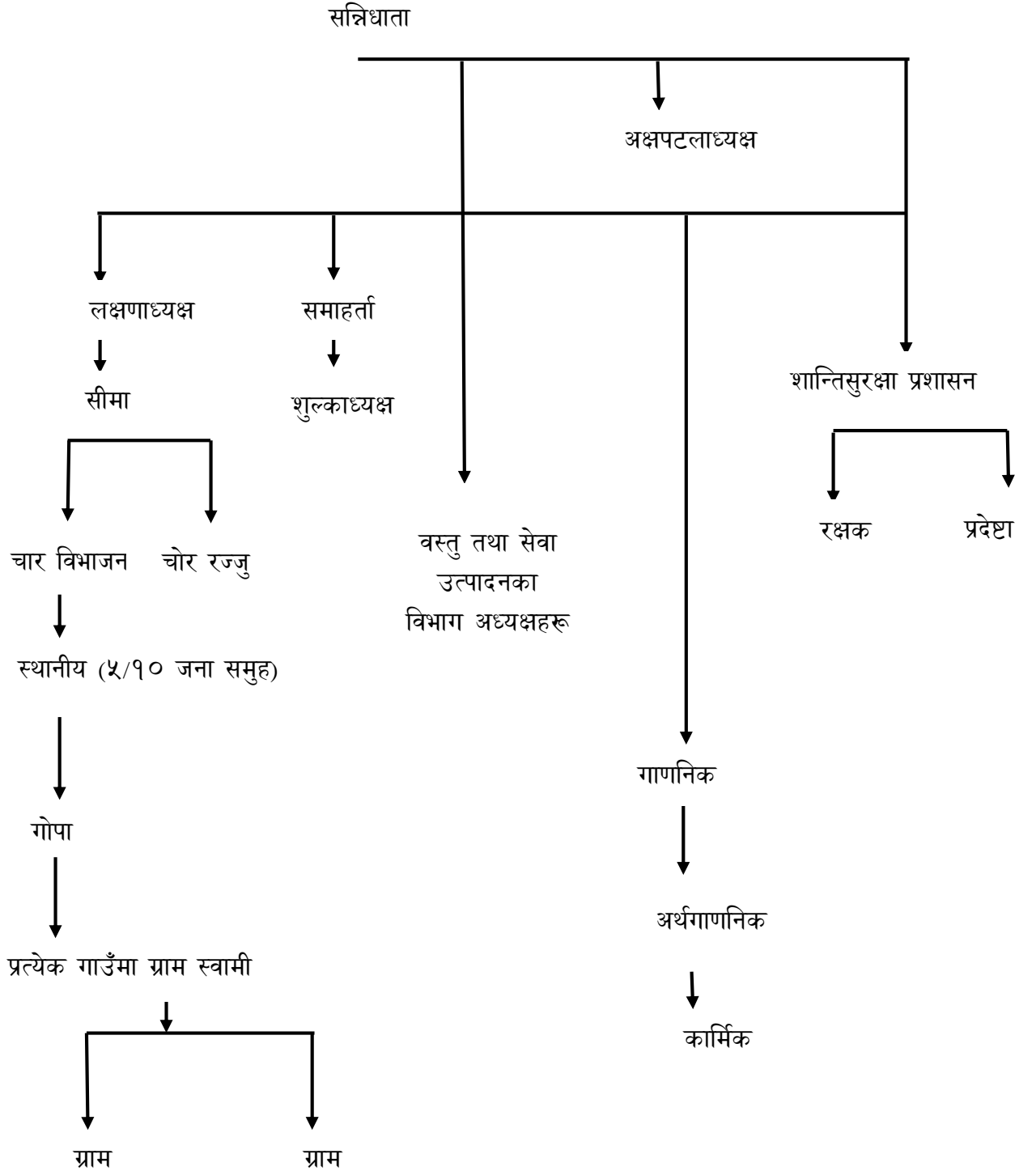
Rangarajan ले कौटिलीय अर्थशास्त्रमा भएको आर्थिक तथा सामान्य प्रशासनमा सबैभन्दा माथिल्लो निकायका प्रमुखको रूपमा सन्निधाता, अक्षपटलाध्यक्ष, लक्षणाध्यक्ष, समाहर्ता रहेको साथै यस अन्तर्गत अन्य विभिन्न आर्थिक र प्रशासनिक कर्मचारीहरू शुल्काध्यक्ष, गाणनिक, अर्थगाणनिक, कार्मिक, स्थानीय, गोपा, ग्रामवृद्ध, ग्रामभृत्य, रक्षक, प्रदेष्टा आदि रहेको उल्लेख गरेका छन्। उनले कौटिलीय अर्थशास्त्रमा भएका आर्थिक तथा प्रशासनिक संरचनामा र ती संरचना अन्तर्गत रहने विभाग तथा तिनका विभिन्न प्रशासक तथा कर्मचारीहरूलाई काम, कर्तव्य र अधिकारका आधारमा आर्थिक प्रशासन र सामान्य प्रशासनमा छुट्याइएको पाइन्छ।

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा विभिन्न प्रशासनिक विभागका अध्यक्षहरूको विवरण उल्लेख गरिएको पाइन्छ, जसमा अश्वाध्यक्ष (घोडासम्बन्धी काम गर्ने), अक्षपटलाध्यक्ष (आयव्ययको अभिलेख परीक्षण गर्ने), लक्षणाध्यक्ष (मुद्रा पद्धतिको नियन्त्रण तथा रेखदेख गर्ने), आकराध्यक्ष (खानीबाट बहुमूल्य धातु उत्पादन तथा बिक्री गर्ने) कूप्याध्यक्ष (वनजन्य पदार्थको सङ्कलन तथा

प्रशोधन गर्ने), गणिकाध्यक्ष (रूपाजीवाको व्यवस्थापन गर्ने)जस्ता अध्यक्षहरू रहेका छन् (चाणक्य, अनु. अर्याल, २०२४)।

प्रस्तुत रेखाचित्र ४.२ मा प्राचीन समयमा आर्थिक प्रशासनलगायतका क्षेत्रमा के कस्ता जनशक्ति रहन्थे भन्ने विषयलाई प्रस्तुत गरिएको छ।

रेखाचित्र ४.२ : कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित आर्थिक तथा सामान्य प्रशासनको रूपरेखा



स्रोत : Rangarajan, सन् 1992

सन्निधाता : सरकारी ढुकुटी भण्डार आदि सञ्चय र रेखदेख गर्ने उच्च अधिकारी पुरूष,
 अक्षपटलाध्यक्ष : सरकारी आयव्ययको हिसाब राख्ने अड्डालाई अक्षपटल र त्यसको प्रधान
 अधिकारी पुरूषलाई अक्षपटलाध्यक्ष,
 लक्षणाध्यक्ष : टक्सार विभागको प्रमुख अधिकारी,
 समाहर्ता : राष्ट्र, नगर, जनपद, जमिन आदिबाट आउनुपर्ने सरकारी आयको असुल तहसिल गर्ने
 उच्च अधिकारी पुरूष,
 शुल्काध्यक्ष : शुल्कसम्बन्धी विभागको अध्यक्ष,
 रक्षक : सीमा सुरक्षा गर्ने,
 प्रदेशा : कुनै प्रदेश विशेषको कर असुल गर्ने अधिकारी, चोर डाकालाई सजाय गर्ने अधिकारी,
 गाणनिक : अक्षपटलमा काम गर्ने कर्मचारी, लेखासम्बन्धी कर्मचारी,
 अर्थगाणनिक : अर्थसम्बन्धी काम गर्ने कर्मचारी,
 कार्मिक : अक्षपटलमा काम गर्ने प्रशासनिक कर्मचारी,
 (चाणक्य, अनु. शर्मा भट्टराई, २०२६)

४.२.७ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा वर्णित आर्थिक प्रशासन

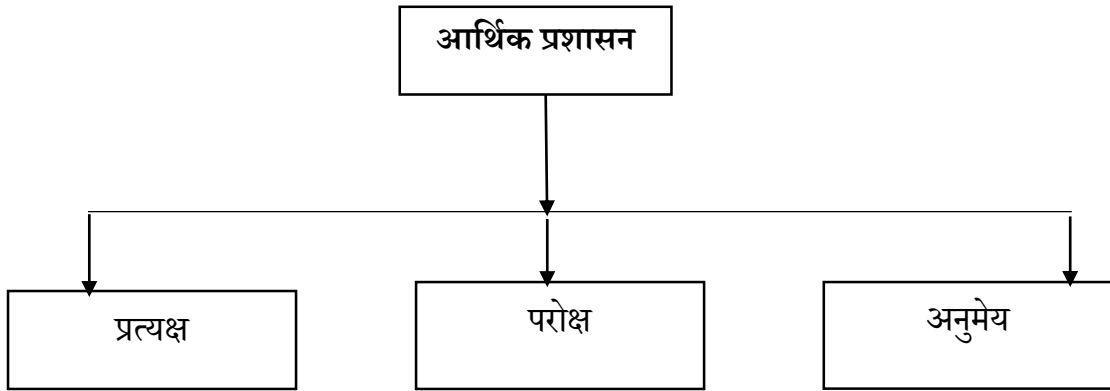
कौटिलीय अर्थशास्त्रमा आर्थिक तथा सामान्य प्रशासन एकै रूपमा देखिए पनि गैरोलाले
 केही आधिकारिक आर्थिक विभागाध्यक्षहरू देखाएका छन्, जसमा सन्निधाता, स्थानिक, गोप,
 प्रदेशा, अक्षपटलाध्यक्ष, कोषाध्यक्ष, लक्षणाध्यक्ष, अर्थकारणिक, कार्मिक, गाणनिक, साङ्ख्यानिक,
 लेखक, नीविग्राहक, गोपालक, उपयुक्त, निधानक, विधक, प्रतिग्राहक, दायक, मन्त्री, वैयावृत्यक
 आदि रहेका छन् (गैरोला, सन् २००९)।

देशको आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्न सन्निधाता, समाहर्ता र अक्षपटलाध्यक्षको भूमिका
 सबैभन्दा बढी र प्रमुख आर्थिक प्रशासकको भूमिकामा रहेको छ (अधिकारी, २०८०)।

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा आर्थिक प्रशासनको सञ्चालन गर्ने तीन व्यवस्था रहेका थिए।
 जसलाई तलको रेखाचित्र ४.३ मा प्रस्तुत गरिएको छ। ती व्यवस्थाहरूमा प्रत्यक्ष, परोक्ष र अनुमेय
 थिए। जुन कुराको जानकारी आफैं प्राप्त हुन्छ, त्यसलाई प्रत्यक्ष, अरु मार्फत जानकारी लिने परोक्ष र
 अनुमानको आधारमा निश्चित गर्नु अनुमेय रहेको थियो। राज्यले सबै काम आफैं हेर्न नसक्ने भएकाले
 यी तीन विधिहरूको प्रयोग गर्ने गरेको पाइन्छ। साथै राज्यका सम्पूर्ण कामकारबाही राजाले हेर्न नसक्ने

भएकाले मन्त्री तथा अमात्यहरू नियुक्त गरिएको हुन्थ्यो । उनीहरूले राज्यका सम्पूर्ण आर्थिक गतिविधिहरूलाई नियमन नियन्त्रण गर्ने गर्दथे । सबै निकायबाट हुने आर्थिक कारोबारहरूको सम्पूर्ण जानकारीहरू लिनलाई राजाबाट गुप्तचरहरूको नियुक्त गरिएको हुन्थ्यो ।

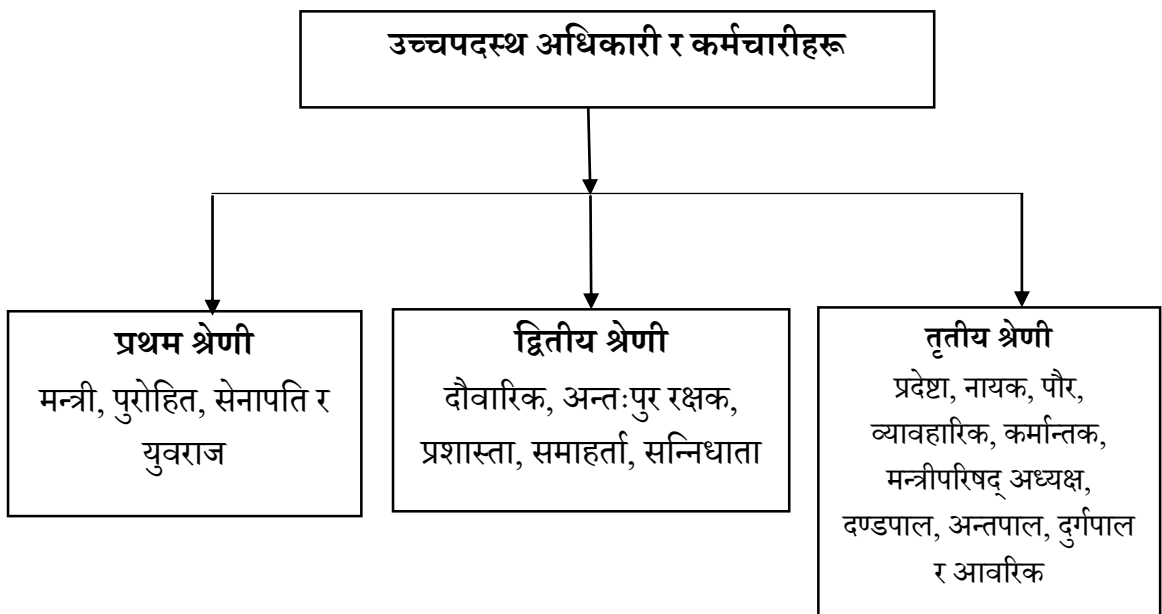
रेखाचित्र ४.३ : कौटिलीय अर्थशास्त्रमा आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्ने व्यवस्थाहरू



स्रोत: Rangarajan, सन 1992

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उच्च पदस्थ अधिकारी र कर्मचारीहरूको वर्गीकरण रेखाचित्र ४.४ मा उल्लेख गरिएको छ ।

रेखाचित्र ४.४ : कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उच्च पदस्थ अधिकारी र कर्मचारीहरूको वर्गीकरण



स्रोत : चाणक्य, अनु. अर्याल, २०२४

४.२.८ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित पदाधिकारीको योग्यता

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा आर्थिक, प्रशासनिक क्षेत्रमा नियुक्त भएका पदाधिकारीहरूको योग्यताको बारेमा उल्लेख गरिएको छ । पदाधिकारीहरू नियुक्त गर्दा उनीहरूको स्वास्थ्य, ज्ञान, आन्तरिक तथा बाह्य शुद्धताको परीक्षण गर्नुपर्ने साथै कर्मचारीहरूको योग्यतामा देशको नागरिक, असल कुलमा जन्मेको, इष्टमित्रहरूले युक्त, हात्तीघोडा तथा शस्त्रविद्या जान्ने, अर्थशास्त्र विषयको ज्ञान भएको, तीक्ष्ण बुद्धि, तीव्र स्मरण शक्ति, काम छिटो गर्ने, अभिव्यक्ति कलामा निपुर्ण, उत्साही, परिश्रमी, स्वामीभक्त, इमान्दार, असल चरित्र, धैर्य, घमण्ड नगर्ने गुण भएको हुनुपर्ने उल्लेख भएको पाइन्छ । उनको समयमा असल कर्मचारी र अयोग्य कर्मचारी अस्वीकृत गर्ने विधिहरू पनि विकास गरिएको थियो (ज्ञवाली, सन् २०११) ।

४.२.९ कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लिखित प्रशासनिक कर्मचारीको सेवासुविधा

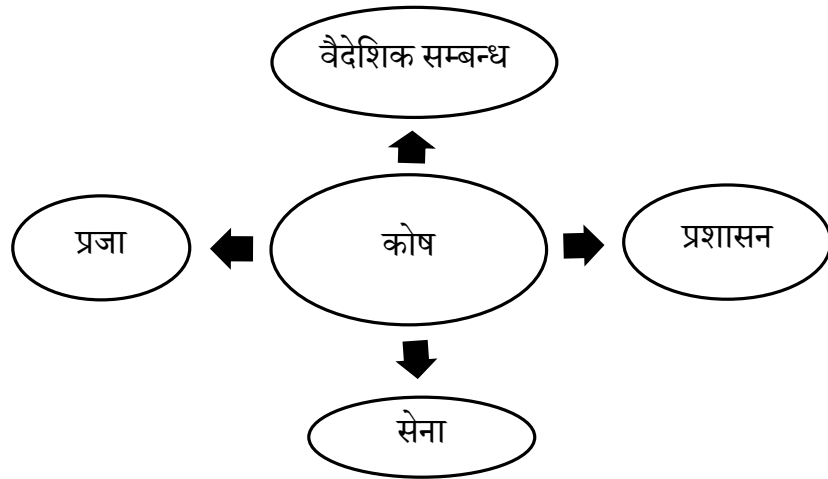
कौटिलीय अर्थशास्त्रमा प्रशासनिक निकायका कर्मचारीहरूका गुणहरू, काम, कर्तव्य, अधिकार निर्धारण गरी योग्यता तथा काम अनुसार उनीहरूलाई नियमित तलब दिनुपर्ने कुरा उल्लेख भएको छ । नियमित तलब पाउने कर्मचारीहरू सन्तुष्ट रहने साथै कर्मचारीहरूलाई प्रसन्न राख्न विभिन्न प्रकारका वस्तुहरू पुरस्कार स्वरूप प्रदान गर्ने गरिएको थियो । त्यसैगरी विभिन्न प्रकारका बिदाहरू राज्यका तर्फबाट प्रदान गर्ने गरिएको थियो । प्रशासनिक काम कारबाहीमा लापरबाही गर्ने कर्मचारीहरूलाई दण्ड/सजायको व्यवस्था पनि गरिएको थियो (ज्ञवाली, सन् २०११) ।

लापरबाही गर्ने कर्मचारीहरूलाई मौखिक रूपमा सम्झाउने बुझाउने, शिक्षा तथा अर्तीउपदेश दिने, तलब रोक्का गर्ने, आधा तलब दिने र निष्कासन गर्नेजस्ता कारबाही गर्नुपर्ने कुरा उल्लेख भएको छ । कर्मचारीहरूको पारिश्रमिक तीन श्रेणीहरूमा कायम गरिएको थियो । साथै उनीहरूलाई पारिश्रमिक, भत्ता र अन्य सुविधाहरूको पनि व्यवस्था गरिएको थियो । सरकारी काममा खटिएको बेलामा कर्मचारीको मृत्यु भएमा आश्रित परिवारले पेन्सनको सुविधा पाउने, त्यसैगरी अवकाश, लामो बिदा तथा चाडपर्वमा विशेष पुरस्कार दिने प्रचलन पनि कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लेख भएको छ (ज्ञवाली, सन् २०११) ।

४.२.१० प्राचीन राजकीय कोषको प्रयोग

प्राचीन ग्रन्थहरूमा कोष र दण्ड अर्थात् धन र सेनालाई राज्य सञ्चालनको लागि निकै महत्त्व दिइएको छ । राजाले राज्य सञ्चालनका लागि धनको सङ्ग्रह गर्नुपर्दछ । ज्ञवालीले प्राचीन समयमा कोषको वितरण तथा प्रयोग वैदेशिकसम्बन्ध, प्रजा, प्रशासन तथा सेनामा हुने उल्लेख गरेका छन् । उनका अनुसार प्राचीन ग्रन्थहरूमा भएको कोषको प्रयोगलाई तपशिलको रेखाचित्र ४.५ मा देखाएका छन् ।

रेखाचित्र ४.५ : प्राचीन राजकीय कोषको प्रयोग



स्रोत: ज्ञवाली, सन् २०११

प्राचीन ग्रन्थहरूका अनुसार शक्ति, विजय, शान्तिसुरक्षा, उचित सामाजिक तथा आर्थिक संरचना, धार्मिक कार्य तथा आर्थिक समृद्धिका लागि राज्यकोषको उपयोग गर्नुपर्दछ । सङ्कटकाल तथा शान्तिकाल दुवै समयमा शासकले राज्यकोषको सही तरिकाले सदुपयोग गरिरहनुपर्दछ । देशको सम्पूर्ण क्रियाकलाप सार्वजनिक वित्तमा निर्भर हुने भएकाले यसको प्रयोगमा ध्यान दिनुपर्दछ । प्राचीन शास्त्रहरूमा सेनाको सहायताले कोषको सुरक्षा र उपयोग गर्नुपर्ने उल्लेख छ । कोषको सही उपयोगले नै कोषको वृद्धि हुन्छ । कोषको अभाव भएमा सेनाको पनि रक्षा हुन सक्दैन । राज्यकोष बलियो भयो भने राज्य बलियो हुने हुन्छ । शासकले राज्यकोषको हिनामिना हुन नदिन उचित प्रबन्ध मिलाउनुपर्ने कुरा समेत प्राचीन ग्रन्थहरू उल्लेख भएको छ । प्राचीन शास्त्रहरूले कोषको उपयोग शासकको निजी प्रयोगमा नभएर देशको रक्षा तथा आर्थिक विकासमा हुनुपर्ने र कोषको सुरक्षा र उपयोगका लागि सुगठित लेखाविधिले नियमित विश्लेषण गर्नुपर्ने उल्लेख छ । राज्यको प्रमुखले दैनिक बिहानै चार

बजे उठेर अधिल्लो दिनसम्मको आयव्ययको विश्लेषण गर्नुपर्ने र आज कति खर्च हुन्छ ? भन्ने अनुमानसमेत गर्नुपर्ने हुन्छ (ज्ञवाली, सन् २०११) ।

४.३ प्राचीन समयमा पश्चिमा मुलुकहरूमा भएको लेखाप्रणालीको विकासको अध्ययन

प्राचीन बेबिलोनिया सहरमा ५००० वि.सि. अगाडि नै सेस्ता राख्ने प्रचलन रहेको तर उक्त सेस्ताले खासै महत्त्व राख्न नसकेको देखिन्छ । लेखा राख्ने प्रचलनको सुरुवात ईशापूर्व ७०० तिर प्राचीन ग्रीसमा मुद्राको आविष्कारसँगै भएको मानिन्छ (साँपकोटा, २०६९) ।

लेखाप्रणालीको विकास एकैपटक आजको स्वरूपमा नभई विभिन्न कालखण्डहरूमा विकसित र व्यवस्थित हुँदै आएको हो । राज्यका क्रियाकलापहरूको अभिलेख राख्ने परिपाटीसँगै सरकारी लेखाप्रणालीको विकास भएको हो । ईसापूर्व ३६००-३२००सम्मका मेसोपोटामियाली अवशेषहरूमा अङ्कहरूको नजिक स-साना मार्क, डट, टिक र सर्कलहरू लेखेको भेटिएको थियो । त्यस्ता चिह्नहरूले गणितीय अङ्कहरू जाँच गरेको पुष्टि हुन्छ (Kenneth, सन् १९५९) ।

सरकारी लेखाप्रणाली मूलभूत रूपमा राज्यको आम्दानी र खर्च लेखाङ्कन र प्रतिवेदन गर्ने कार्यसँग सम्बन्धित रहेको हुँदा राज्यले के-कस्ता स्रोतहरूबाट के-कति आम्दानी प्राप्त गरिरहेको र त्यसरी प्राप्त भएको आम्दानी के-कस्तो प्रयोजनमा के-कसरी खर्च गरिएको छ भनी आम्दानी र खर्चको अभिलेख राखी प्रतिवेदन गर्ने प्रणाली नै सरकारी लेखाप्रणाली हो । राज्यले कर, गैरकर, शुल्कलगायत विभिन्न स्रोतबाट आम्दानी प्राप्त गरिरहेको र त्यसरी प्राप्त भएको आम्दानीलाई शान्तिसुरक्षा, विकास निर्माणजस्ता शीर्षकमा विधिवत खर्च पनि गरिरहेको हुन्छ । त्यसैले राज्यले प्राप्त गर्ने आम्दानी र खर्चमा सबैको नजर गएको तथा सबैले चासो राखेको हुन्छ । राज्यको लेखाप्रणाली सबल र मजबुत हुनुपर्ने देखिन्छ । लेखाप्रणालीले दिने प्रतिवेदनका आधारमा नै सरोकारवालाहरूको राज्यप्रतिको दृष्टिकोण थाहा हुने हुँदा लेखाप्रणालीको महत्त्वपूर्ण भूमिका रहेको छ (Kenneth, सन् १९५९) ।

प्राचीन समयमा रोमानिहरूले वित्तीय प्रशासनमा एउटा प्रभावकारी प्रणाली अवलम्बन गरी लेखापालन गर्ने गरेका थिए, जसमा लेखा राख्ने र लेखा जाँच गर्ने फरक-फरक कर्मचारीहरूको व्यवस्था गरिएको थियो (T.C. and E.C., सन् १९५९) । प्राचीन समयको यो प्रचलन वर्तमानमा

सरकारी लेखाप्रणालीको आधार भएको छ । वर्तमानमा समेत लेखा राख्ने र परीक्षण गर्ने फरक कर्मचारीको व्यवस्था गरिएको हुन्छ ।

इतिहासकारहरूका मत अनुसार ईसापूर्व ४००० देखि लेखा राख्ने (Record Keeping) प्रणाली सुरु भएको हो । त्यस समयमा नै लेखाहरू सरकारी र व्यावसायिक प्रणालीमा राख्ने चलन चलि सकेको थियो । सुरुमा सरकारले कर सङ्कलन गर्ने र आय तथा व्यय (Receipts and Disbursements) को हिसाब राख्ने कार्य गर्दथे । चीनमा ईसापूर्व ११२२-२५६ को झाओ वंश को कार्यकालमा लेखा र लेखापरीक्षणको क्षेत्रमा उल्लेख्य सुरुवात भएको थियो । त्यसवेला चीनका सबै विभागका आर्थिक क्रियाकलापहरू, बजेट नियन्त्रण (Budgetary Control) र लेखापरीक्षणको माध्यमबाट चल्ने व्यवस्था मिलाइएको थियो (O'Reilly and Friends, सन् 1998) ।

पाँचौं शताब्दीमा एथेन्समा सभाले नै सार्वजनिक कोषको प्राप्ति र खर्चको नियन्त्रण गर्दथे । सो समयमा सबै हिसाब-किताबको जाँच गर्न लेखापरीक्षकहरू नियुक्त गरिएका हुन्थे । प्राचीन रोममा देशको सार्वजनिक वित्त संसद्को नियन्त्रणमा हुने तथा त्यस्तो वित्त उचित ढङ्गले सञ्चालन भए-नभएको लेखापरीक्षकहरूले जाँच गर्ने गर्दथे । सो कार्यमा कोषाध्यक्षले नियन्त्रणकारी भूमिका निर्वाह गर्दथे । रोमनकालमै कर उठाउने र खर्च गर्ने कार्यका लागि फरक-फरक कर्मचारी नियुक्त गरिएको थियो । तिनीहरूले राखेको आम्दानी खर्चको हिसाबलाई जाँच र छड्के जाँच (Checks and Counterchecks) गरिने व्यवस्था रहेको थियो (O'Reilly and Friends, सन् 1998) ।

सन् १२०० मा लण्डन सहरको लेखापरीक्षण भएको थियो । चौधौं शताब्दीको सुरुमा निर्वाचनबाट लेखापरीक्षकहरू नियुक्त गर्ने प्रावधान अङ्गीकार गरिएको थियो । त्यसपछि लेखापरीक्षकको महत्त्वलाई उच्च बनाएर त्यसै समयदेखि नगरपालिका, निजी जमिन्दारहरू र हस्तकला उद्योगहरूलाई पनि लेखापरीक्षणको दायरामा समाहित गरिएको थियो । तेह्रौं शताब्दीमा बेलायत, इटाली र फ्रान्समा लेखापरीक्षकले वार्षिक लेखापरीक्षण गर्ने र त्यसको प्रतिवेदन पेस गर्ने प्रणाली आरम्भ भएको थियो (O'Reilly and Friends, सन् 1998) ।

सन् १४९४ मा फ्रेन्च धर्मगुरु एवम् विख्यात गणितज्ञ लुका पेसिओली (Luca Pacioli) ले सुमा दि अर्थमेटिका, ज्योमेट्रिया, प्रोपरटियोनी एट प्रोपरटियोनालिटा (Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et proportionalita) नामको पुस्तक प्रकाशित गरेका थिए । जसको अर्थ अङ्कगणित, ज्यामिति र समानुपातिकताको सम्पूर्ण जानकारी भन्ने हो । त्यस पुस्तकमा उनले भेनिसमा आधा शताब्दीभन्दा बढी समय प्रयोगमा ल्याइएको दोहोरो स्वेस्ता प्रणालीबारेमा स्पष्ट वर्णन

गरेका थिए । पेसिओलीको उक्त पुस्तक प्रकाशित भएपछि लेखाप्रणालीमा एकरूपता र निश्चितता आएको र विकसित हुँदै गएको देखिन्छ (Gupta, सन् 1992) ।

पश्चिमा मुलुकहरूमा लेखाप्रणालीको विकासक्रमको ऐतिहासिकताको सम्बन्धमा युरोपियन पब्लिक सेक्टर एकाउन्टीङ्ग (European Public Sector Accounting) पुस्तकमा निम्नानुसार उल्लेख गरिएको छ ।

सार्वजनिक क्षेत्रको लेखा (Public Sector Accounting) प्राचीन सभ्यताहरूबाट विकसित भएको हो । उदाहरणको रूपमा यसरी प्रस्तुत गरिएको छ -

- क. लगभग १०००० वर्ष पहिलेदेखि चीनमा लेखाको प्रचलन रहेको,
- ख. मेसोपोटामिया (वर्तमान इराक) लगभग ५००० ईसापूर्व (वर्तमान युगभन्दा पहिले) मा लेखाको प्रचलन रहेको,
- ग. प्राचीन इजिप्टियन सभ्यताहरूमा ३००० देखि ३०० ईसापूर्वमा लेखाको प्रचलन रहेको,
- घ. भारतमा करिब २५०० वर्ष पहिलेदेखि लेखाको प्रचलन रहेको,
- ङ. प्राचीन ग्रीक सभ्यतामा करिब २५०० वर्ष अगाडि लेखाको प्रचलन रहेको,
- च. इस्लामिक राज्यहरूमा ७०० देखि १२०० वर्ष अगाडि लेखाको प्रचलन रहेको,

(Lorson, Jorge and Haustein, सन् 2021)

सहरी राज्यहरू ५००० ईसापूर्वको वरिपरि मेसोपोटामियामा विकसित भएका थिए । सहरी राज्यहरूको विकासले आर्थिक क्रियाकलापहरूमा विस्तार हुँदै गएको थियो । उक्त समयमा सार्वजनिक क्षेत्रमा हुने वित्तीय लेनदेन/कारोबारहरूको लेखासम्बन्धी अभिलेख राख्न वित्तीय अधिकारीहरूले चित्रको साथसाथै माटोको ट्याब्लेट प्रयोग गर्ने गर्दथे । लेनदेनको प्रमाणको रूपमा ट्याब्लेटहरू प्रयोग गरिएका हुन्थे । इजिप्ट र मेसोपोटामियाली सभ्यताहरूमा प्राचीन लेखा अभ्यासका विवरणहरू उल्लेख भएका छन् (Lorson, Jorge and Haustein, सन् 2021) ।

प्राचीन समयमा मन्दिर, दरबार र निजी फर्महरूले शास्त्रीहरूलाई (Scribes) नियुक्ति गरी विशेष कारोबारहरूको अभिलेख राख्ने व्यवस्था गरिएको हुन्थ्यो । उनीहरूले माटोको ट्याब्लेटमा करारका पक्षहरूको नाम, सामानको विवरण र प्रतिज्ञाहरू लेखेर सम्बन्धित पक्षको हस्ताक्षर वा छाप लगाएर राख्दथे । उनीहरूले महत्त्वपूर्ण अभिलेख स्थायी रूपमा सुरक्षित गर्न ट्याब्लेटलाई सुकाएर राख्दथे र छापमा धनीको नाम तथा धार्मिक प्रतीक चिन्ह समावेश भएको हुन्थ्यो (Wolf, सन् 1912) । यस कुराले प्राचीन लेखाप्रणालीको वैधानिक र व्यवस्थित पक्षलाई उजागर गरेको छ ।

३००० देखि ३०० B.C.सम्म इजिप्टमा धेरै किसिमका सभ्यताहरू विकसित थिए । ती सभ्यताहरूले विभिन्न किसिमका आविष्कारहरू गरेका थिए । त्यो समयमा सार्वजनिक क्षेत्रमा महत्त्वपूर्ण प्रभाव पार्ने प्रमुख क्षेत्रको रूपमा लेखाप्रणाली विकसित भएको थियो । ती सभ्यताहरूले करमा लेखाको महत्त्वलाई दर्शाएका र एक पटक कर गणना र सङ्कलन भएपछि करलाई राज्यको अन्न ढुकुटीसम्म ल्याइने व्यवस्था गरिएको थियो । यी सबै कामहरूको सावधानिपूर्वक अभिलेख राख्ने र व्यवस्थित गर्ने काम लेखक (लेखासम्बन्धी काम गर्ने व्यक्ति, Scribes) बाट गर्ने गरिन्थ्यो (Lorson, Jorge and Haustein, सन् 2021) ।

एरिस्टोटल (३८४-३२२ ईसापूर्व) ले लेखेको द पोलिटिक्स नामक पुस्तकले शासनमा ग्रिक दृष्टिकोणको बारेमा व्याख्या गरेको छ । जहा सार्वजनिक क्षेत्रको लेखाको बारेमा समेत चर्चा गरिएको छ । सरकारी अधिकारीहरूले वर्षको १० पटक उनीहरूले राखेको लेखा नागरिकहरूको सभामा पेस गर्नुपर्ने व्यवस्था गरिएको थियो । त्यसरी राखिएको लेखालाई विभिन्न फरक-फरक स्थान (Ward) मा प्रकाशित गर्नुपर्ने व्यवस्था गरिएको थियो । परिषदका सदस्यहरूबाट दश जना लेखापरीक्षकहरू छनोट हुने र तिनीहरूले लेखापालहरूले कसरी खर्च गरे ? भन्ने कुराको वर्णन सुनेर लेखापरीक्षणसम्बन्धी काम गर्नुपर्थ्यो । लेखापालहरूले राखेको लेखालाई विभिन्न वार्ड, ट्राइव र डिभिजनहरूमा राख्ने गरिन्थ्यो (Lorson, Jorge and Haustein, सन् 2021) ।

बाह्रौं शताब्दीदेखि इङ्गल्याण्डका प्रत्येक काउन्टीका स्थानीय सेरिफहरूको राजकोषको लेखापरीक्षण हुने गरेको थियो । वर्षको दुइपटक कोष हेर्ने काम हुने र अदालतको आदेशले सेरिफहरू हटाउन वा निर्धारण गरे अनुसारको रकम ट्रेजरी (कोष) मा जम्मा गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको थियो । न्यायाधिसहरूद्वारा काउन्टीहरूको आकस्मिक भ्रमण हुने तथा आइर (Eyre) द्वारा सेरिफहरूद्वारा राखिएको लेखा (Accounts) को शुद्धता पुष्टि गर्ने गरिन्थ्यो । यो कार्यविधि फ्रान्सबाट विकसित भई बेलायतमा सन् १०६६ मा नर्मन आक्रमणसँगै भित्रिएको थियो ।

भेडाको छालामा ल्याटिन भाषामा (सन् १७३३सम्म) रोमन अङ्कहरू (I, II, IV, XI आदि) प्रयोग गरेर पाइपरोलहरू (प्रत्येक काउन्टीको लागि वित्तीय अभिलेख) लेखिएको हुन्थ्यो । काठको टालीहरूबाट (स्टक र पन्नी) ट्रेजरी रसिदहरू बनाइएका हुन्थे । जसको प्रयोग उन्नाइसौं शताब्दीसम्म राजकोषमा प्राप्तिको रसिदको रूपमा गरिएको थियो । यो प्रक्रियाले काउन्टीमा सङ्कलन गरिने राजस्व तथा स्थानीय खर्चमा राजा प्रतिको उत्तरदायित्व सुनिश्चित गर्दथ्यो । माथिल्लो तह कोष लेखापरीक्षणको लागि जिम्मेवार रहेको जसको उद्देश्य जिम्मेवारी तोकिएका निर्दिष्ट क्षेत्रमा

अधिकारीहरूको ठगी वा बेइमानि पत्ता लगाउनु रहेको थियो (Lorson, Jorge and Haustein, सन् 2021) ।

प्रत्येक काउन्टीको लागि पाइरोलहरू (वित्तीय अभिलेख) निम्नानुसारको ढाँचा (तालिका ४.१) मा राखिएका हुन्थ्यो । यस ढाँचामा त्यासवेलाका आम्दानी खर्चलाई कसरी अभिलेख राख्ने भनेर देखाइएको छ । प्राचीन समयमा आर्थिक कारोबारहरूको वित्तीय अभिलेख राख्न ढाँचा (फाराम) को विकास भएको हुँदा वर्तमानमा समेत तीनै ढाँचाको आधारमा फारामहरू विकास गरेको देखिन्छ ।

तालिका ४.१ : वित्तीय अभिलेखको ढाँचा(पाइप रोल)

सेरिफहरूको जम्मा बाँकी र भुक्तानीयोग्य रकमको गणना रकम	
खेतीको कुल मूल्य (सेरिफद्वारा व्यवस्थित सम्पदा)	XXX
इस्टरमा भुक्तानी गरिएका कुनै घटाउनुपर्ने भए घटाउने	XXX
विशिष्ट कटौतीहरूलाई घटाउन अनुमती	XXX
Terrae datae घटाउने (राजाद्वारा अरूलाई प्रदान गरिएको भूमि)	XXX
राजाको रिटसँग सम्बन्धित आकस्मिक भुक्तानी घटाउने	XXX
राजाको अन्य आम्दानी जोड्ने	XXX

स्रोत :Lorson, Jorge and Haustein, सन् 2021

प्राचीन समयको कारोबारको लेखापालन एकल प्रविष्टिमा आधारित रहेको थियो । अभिलेखहरू ढुङ्गा, रूखका बोक्रा, काठको टुक्रा आदिमा राख्ने गरिएको थियो । यस किसिमको लेखापालनमा त्रुटिहरू धेरै हुने र शुद्धता प्रमाणित गर्न खाताहरूको कुनै सन्तुलन परीक्षण हुँदैनथ्यो । प्राचीन बेबिलियोनी र इजिप्टियनहरूले अभिलेख राख्न ढुङ्गाहरू प्रयोग गर्दथे । उनीहरूले एकल प्रविष्टि बहीखाताको अभिलेख राखेका हुन्थे र पछि काठ, कागत र अरू सामग्रीहरू लेखा राख्नलाई प्रयोग हुन थालेको हो । प्राचीन समयमा लेखा राख्ने विषयमा खासै समस्या नहुने भए तापनि आजको समयमा व्यापारिक संस्थाहरूले ऐतिहासिक तथ्यहरूको लेखापालन गर्न समस्याहरूको सामाना गर्नु परिरहेको हुन्छ (Edward सन् 1915) ।

investopedia.com नामक विश्वप्रसिद्ध वेबसाइटमा लेखापालनको ऐतिहासिक विकासक्रमलाई निम्नानुसार उल्लेख गरिएको छ -

लेखा भनेको डेबिट र क्रेडिटहरूको सूची राख्ने कार्यमात्र नभई व्यापारको भाषा हो । जसरी हाम्रा इन्द्रियहरूले हाम्रो वरपरबाट जानकारी सङ्कलन गर्छ, जसलाई हाम्रो मस्तिष्कले व्याख्या गर्छ । त्यसैगरी लेखापालहरूले वित्तीय जटिलताहरूलाई जनताले बुझ्न सक्ने रूपमा प्रस्तुत गर्दछन् । लेखा एक भाषा हो, जुन हजारौं वर्ष पुरानो रहेको र संसारका धेरै भागहरूमा प्रयोग भएको छ । यस भाषाको प्रारम्भिक प्रमाण ७००० वर्ष पहिले मेसोपोटामियाली सभ्यताहरूबाट आएको हो । मेसोपोटामियालीहरूले व्यापार र प्राप्त वस्तुहरूको प्रारम्भिक अभिलेख राख्न लेखाको प्रयोग भएको थियो । उनीहरूले प्राचीन लेखा विधिहरू प्रयोग गरेका थिए ।

(<https://www.investopedia.com/articles/08/accounting-history.asp/retrived/2024/5/7>)

जनावर, पशुधन र बालीहरूको कारोबारको अभिलेख राख्न लेखा विधिहरूको प्रयोग गरिएको थियो । भारतमा दार्शनिक एवम् अर्थशास्त्री चाणक्यले ईसापूर्व दोस्रो शताब्दीमा मौर्य साम्राज्यको समयमा 'अर्थशास्त्र' लेखेका र उक्त पुस्तकमा लेखा कसरी राख्ने भन्नेबारे सल्लाह र विवरणहरू समेत उल्लेख गरिएको थियो ।

लेखापालहरूको जन्म समाजले नगद र वाणिज्य अर्थतन्त्रको सट्टा व्यापार सञ्चालन गर्न वस्तु विनिमय प्रणाली (Barter system) प्रयोग गरिरहेको (२००० ईसापूर्व) समयमा भएको थियो । ती समयका खाताहरू कथा पढेजस्तै गरी पढ्ने गरिन्थ्यो । यसमा व्यापारका विवरणहरू मिति सहित उल्लेख गरिएका हुन्थे । जब मुद्राहरू उपलब्ध हुन थाले र व्यापारीहरूले भौतिक पैसा सिर्जना गर्न थाले, त्यसपछि बहीखाता प्रणाली विकसित भएको थियो । व्यापारीहरूले के ऋण दिए ? र कसले उनीहरूलाई ऋण दिएका थिए ? भन्ने कुराहरूको अभिलेखहरू राख्न लेखापालहरू प्रयोग गरिन्थे ।

(<https://www.investopedia.com/articles/08/accounting-history.asp/retrived/2024/5/7>)

सन् १४०० को दशकको उत्तरार्द्धसम्म यी सबै जानकारीहरूलाई सङ्ख्याको साथमा एउटै महलमा कथाको शैलीमा व्यवस्थित गरिएको हुन्थ्यो । भुक्तानी गर्नुपर्ने वा प्राप्ति गर्नुपर्ने जे भए पनि एउटै महलमा व्यवस्थित गरिएको हुन्थ्यो । यसलाई एकल खाता प्रविष्टि भनिन्थ्यो (single-entry bookkeeping) । मासिक नाफा वा नोक्सानजस्ता साधारण कुरा गणना गर्दा रकम कटौती गर्ने वा थप्ने निर्णय गर्नको लागि लेखापालहरूले प्रत्येक प्रविष्टिको विवरण पढ्नुपर्ने व्यवस्था रहेको थियो । यो एक प्रकारको समय लाग्ने ट्याली विधि थियो ।

पन्ध्रौं शताब्दीमा उच्च-स्तरको वैज्ञानिक र दार्शनिक अनुसन्धान सञ्चालन गर्ने विद्वान भिक्षुहरूको परम्पराको एक भागको रूपमा इटालियन भिक्षु लुका पेसिओलीले सामान्य बहीखाता संरचनालाई परिमार्जन गरे र आधुनिक लेखाको लागि आधार तयार गरेका थिए । Pacioli, जसलाई सामान्यतया 'लेखाका पिता' भनेर चिनिन्छ, उनले सन् १४९४ मा 'Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita' पुस्तक प्रकाशित गरे, जसमा लेखापालनको लागि दोहोरो-प्रविष्टि प्रणालीको उल्लेख गरिएको थियो । यसमा डेबिट र क्रेडिट सहितको ब्यालेन्स सिटको बारेमा उल्लेख गरिएको थियो । यो नवीनताले बहीखातालाई अझ प्रभावकारी बनायो र कम्पनीको समग्र विषयको स्पष्ट चित्र प्रदान गर्न मद्दत गर्यो ।

(<https://www.investopedia.com/articles/08/accounting-history.asp/retrived/2024/5/7>)

पन्ध्रौं शताब्दीमा इटालीमा सानो स्वामित्व भएको व्यवसायलाई विशेष जर्नलहरू, सहायक खाताहरू, नियन्त्रण खाता, औपचारिक लेखापरीक्षण प्रणाली, लागत लेखा वा बजेट आवश्यकता पढेनथ्यो । प्राप्ति (एकुरल) र स्थगन (डिफेरल)जस्ता विषयहरू पेसिओलीको पुस्तकमा छुट हुन गएका थिए किनभने उनको सोचाइमा ति विषयहरू सुरुवातकर्ताहरूका लागि ठुला थिए । वहीखाता प्रविधिसम्बन्धी धेरै साना विवरणहरू उनको पुस्तकमा समावेश गरिएको थियो । ती कुराहरूलाई कम्तिमा पनि अर्को चार शताब्दीका लागि पाठ र पेसामा पछ्याइएको थियो । लेखाको रूपमा सुमालाई इतिहासकार हेनरी र्यान्ड ह्याटफिल्डले हाम्रो कोटका बाहुलाहरूमा भएका वटनहरूजस्तै टिकिरहन्छन् र लामो समयपछि यसको महत्त्व हराएर जान्छ भनेका छन् ।

(<https://www.investopedia.com/articles/08/accounting-history.asp/retrived/2024/5/7>)

लेखाको प्रचलन प्राचीन समयदेखि नै विभिन्न कालखण्डहरूमा विकसित हुँदै आएको हो । लुका पेसिओलीले सुमा दि अर्थमेटिका प्रकाशन गरेपश्चात् यसले आफ्नो विकासको गतिलाई अझ तेज बनाएको छ । अठारौं शताब्दीमा भएको आर्थिक क्रान्तिपश्चात् यसको क्षेत्र, पद्धतिमा समेत व्यापक परिवर्तन आएको हो । युरोपमा भएको आर्थिक क्रान्तिले उत्पादनमा मात्र बढोत्तरी नगरी औद्योगिक क्षेत्रमा लगानी, नाफा, नोक्सान, आर्थिक फायदा, बेफाइदालगायतका पक्षहरूमा समेत व्यापक विश्लेषण, लेखाजोखा गर्न थालिएको थियो, जसको फलस्वरूप आर्थिक कारोबारहरूको लेखाङ्कन सही ढङ्गले राख्नेदेखि लिएर प्रतिवेदनसम्मका विषयहरू माथि गम्भीरतापूर्वक ध्यान

दिइएको थियो । जसले गर्दा लेखाप्रणालीको गाम्भीर्यता अभिवृद्धि हुन पुग्यो । प्राचीन समयमा रोम, ग्रीकलगायतका मुलुकहरूमा भएको लेखाप्रणालीको विकासले पनि यस कुरालाई पुष्टि गर्दछ ।

(<https://www.rcvacademy.com>, Auditing Origin & Evolution, 2020 : P. 1/retrived/2024/3/14/)

पश्चिमा विद्वानहरूका अनुसार लेखाप्रणालीको विकास एकैपटक आजको स्वरूपमा नआएर विभिन्न कालखण्डहरूमा विकसित र व्यवस्थित हुँदै आएको हो । राज्यका क्रियाकलापहरूको अभिलेख राख्ने परिपाटीसँगै सरकारी लेखाप्रणालीको विकास भएको हो । प्राचीन मेसोपोटामियाली अवशेषहरूमा अङ्कहरूको नजिकका स-साना मार्क, डट, टिक र सर्कलहरू लेखेको भेटिएको र त्यस्ता चिह्नहरूले गणितीय अङ्कहरू जाँच गरेको पुष्टि हुने उल्लेख गरेका छन् । प्राचीन रोममा वित्तीय प्रशासनमा लेखा राख्ने र लेखा जाँच गर्ने फरक-फरक कर्मचारीहरूको व्यवस्था गरिएबाट लेखाप्रणाली व्यवस्थित हुँदै गएको र सो अवधारणा वर्तमानमा समेत उपयोगि भएको छ । ईसापूर्व ४००० देखि लेखा राख्ने (Record Keeping) प्रणाली सुरु भएको र प्रारम्भमा सरकारले कर सङ्कलन गर्ने र आय तथा व्यय (Receipts and Disbursements) को हिसाब राख्ने कार्यबाट लेखाप्रणालीको विकास भएको भन्ने कुराबाट लेखाप्रणालीको प्राचीनतालाई पुष्टि गरेको छ ।

त्यसैगरी पाँचौ शताब्दीमा एथेन्समा सभाले नै सार्वजनिक कोषको प्राप्ति र खर्चको नियन्त्रणको व्यवस्था र सबै हिसाब-किताबको जाँच लेखापरीक्षकबाट हुने नियमबाट एथेन्समा प्राचीन समयमा लेखाप्रणाली व्यवस्थित रहेको देखिन्छ । प्राचीन रोममा सार्वजनिक वित्त संसद्को नियन्त्रणमा हुने तथा त्यस्तो वित्त उचित ढङ्गले सञ्चालन भए-नभएको लेखापरीक्षकहरूले जाँच गर्नुका साथै कोषाध्यक्षले नियन्त्रणकारी भूमिका निर्वाह गर्ने कार्यले प्राचीन रोममा समेत लेखाप्रणाली व्यवस्थित रहेको पाइन्छ ।

सन् १४९४ मा लुका पेसिओली (Luca Pacioli) ले सुमा दि अर्थमेटिका, ज्योमेट्रिया, प्रोपरटियोनी एट प्रोपरटियोनालिटा (Summa de Asithmetica, Geometria, Proportioni et proportionalita) प्रकाशित गरी दोहोरो स्नेस्ता प्रणालीका बारेमा स्पष्ट वर्णन गरे पश्चात लेखाप्रणाली आधुनिक हुँदै गएको हुँदा त्यसभन्दा अगाडिको लेखाप्रणालीलाई प्राचीन लेखाप्रणाली भनिएको छ । प्रश्चिमा मुलुकहरूमा प्राचीन समयमा लेखापालनमा स्पष्टता देखिएको, आर्थिक प्रशासनमा पारदर्शिता तथा नियन्त्रणको व्यवस्था समेत पाइन्छ । लुका पेसिओलीले दोहोरो स्नेस्ता प्रणालीको बारेमा पुस्तक प्रकाशन गर्नु अगाडि नै कोट्टुलीले उक्त विषयमा पुस्तक लेखेका तर उक्त

पुस्तक प्रकाशन भने नभएको हुँदा लुका पेसिओलीलाई नै दोहोरो सेस्ता प्रणालीको प्रणेताको रूपमा चिनिन्छ ।

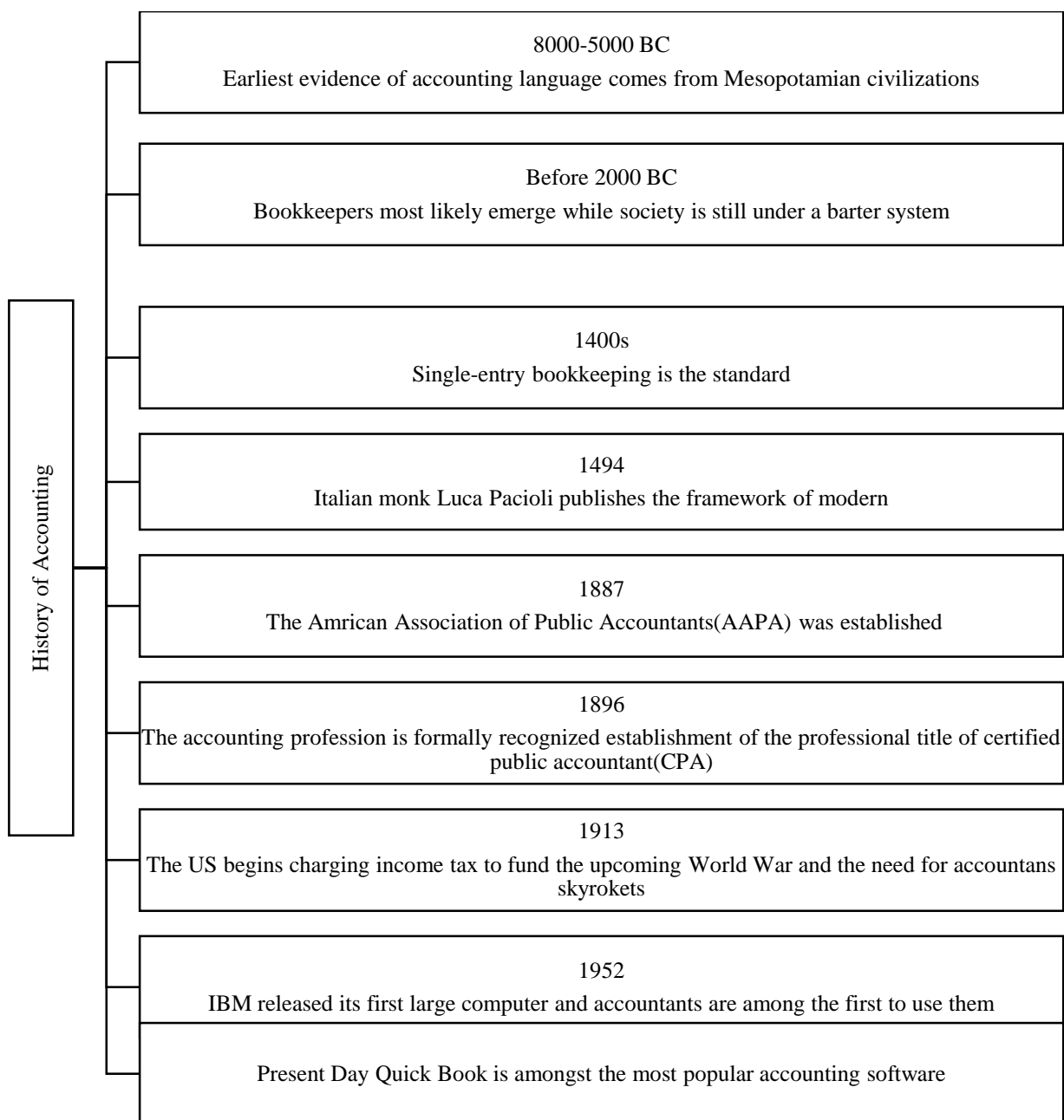
उपरोक्त तथ्यहरूबाट प्राचीन समयमा पश्चिमा देशहरूमा जनावर, पशुधन र बालीहरूको कारोबारको अभिलेख राख्न लेखा विधिहरूको प्रयोग प्रारम्भमा भएको पाइन्छ । पछि करको अभिलेख राख्ने कार्यमा समेत लेखाविधिको प्रयोग भएको छ । प्राचीन समयको लेखा एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित रहेको अध्ययनले देखाएको छ । पश्चिमा मुलुकहरूमा लेखापालन र लेखापरीक्षणको विकाससँगसगैजस्तै भएको अध्ययनले देखाएको छ ।

www.investopedia.com/articles/08/accounting-history.asp मा विश्वमा लेखाप्रणालीको विकासको आरम्भ के कसरी भयो, लेखाप्रणालीको विकास कसरी अगाडि बढेको छ ? भन्ने सम्बन्धमा मिति अनुसार लेखाप्रणालीको विकासलाई रेखाचित्र ४.६ प्रस्तुत गरिएको छ ।

१. लेखाप्रणालीको भाषा : ८००-५०० BC मा मेसोपोटामियाली सभ्यताबाट आएको,
२. लेखापालको प्रचलन : २००० BC भन्दा अगाडि भएको, जुन समयमा वस्तुविनिमय हुन्थ्यो,
३. एकोहोरो लेखापालन : सन् १४००सम्म एकोहोरो लेखापालनको मापदण्ड स्थापित भएको,
४. आधुनिक लेखापालनको ढाँचा : सन् १४९४ मा लुका पेसिओलीले विकास गरेका,
५. अमेरिकन सार्वजनिक लेखापालहरूको संघको स्थापना : सन् १८८७ मा The American Association of Public Accountants(AAPA) को स्थापना,
६. व्यवसायिक सार्वजनिक लेखापाल : सन् १८९६ मा लेखापालन पेशालाई व्यवसायिक मान्यता प्रदान गरी सार्वजनिक लेखापाललाई मान्यता प्रदान,
७. अमेरिकामा कर सङ्कलन : सन् १९१३ मा विश्वयुद्धको लागि अमेरिकाद्वारा कर सङ्कलन गर्न लेखापालहरूको आवश्यकता,
८. IBM Machine बाट लेखाप्रणाली सञ्चालन : सन् १९५२ मा पहिलो पटक IBM कम्प्युटरमा लेखाप्रणालीको सञ्चालन,
९. वर्तमान समय : Quick Book जस्ता सफ्टवेयरबाट लेखापालन सञ्चालन,

(<https://www.investopedia.com/articles/08/accounting-history.asp>
/retrived/2024/5/14)

रेखाचित्र ४.६ : लेखाप्रणाली विकासको इतिहास (मिति अनुसार)



स्रोत : <https://www.investopedia.com/articles/08/accounting-history.asp>

/retrived/2024/5/14.

माथि उल्लिखित रेखाचित्रमा पश्चिमा मुलुकमा कसरी लेखाप्रणालीको विकास भएको भन्ने कुरा उल्लेख भएको छ । प्रारम्भमा मेसोपोटामियाली सभ्यताबाट माटोको ट्याब्लेटमा अभिलेख राख्ने कार्यबाट विकसित हुँदै आएको लेखापालन आजको समयमा Quick Book जस्ता अत्याधुनिक सफ्टवेयरबाट सञ्चालन गर्न सकिने गरी विकसित भएको छ ।

४.४ नेपालमा आधुनिक स्वेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडिका स्वेस्ता प्रणालीहरूको अध्ययन

नेपालमा आर्थिक प्रशासनको दृष्टिकोणले लिच्छविकाल र मल्लकालको विशेष महत्त्व रहेको छ। लिच्छविकालको आर्थिक व्यवस्था अन्तर्गत पाञ्चाली गुठी, जिन्सी कर तथा श्रमदानहरू आयको प्रमुख स्रोतका रूपमा रहेका थिए भने व्यय अन्तर्गत युद्ध, जीर्णोद्धार, मन्दिरको निर्माण तथा पूजापाठ आदिमा खर्च हुने गरेको र त्यसका लागि राजस्व र गुठी रकमबाट खर्च ब्यहोरिने गरिएको थियो। त्यस समयपछि मल्लकालमा भन्सार तथा व्यापारकर थप आयका स्रोत हुन आएको देखिन्छ (प्रधान र मुनकर्मी, २०३९)।

वि.सं. १८७१ मा लाल ढड्डा र वि.सं. १८७८ मा मोठ ढड्डा सरकारी स्वेस्ता राख्नको निम्ति प्रयोग गरिएको थियो। लाल ढड्डा र मोठ ढड्डा, राजस्व र प्रशासकीय खर्च हिसाब राख्ने र क्विपट व्यवस्थाको सर्भेक्षण अभिलेख थिए। त्यसपछि वि.सं. १९२५ मा किताब खानाको स्थापनापश्चात् सरकारी कर्मचारीहरूको तलब खर्च लेख्ने परिपाटी बस्न गएको हो। सोको हिसाब कौसी तोसाखानाबाट राख्ने व्यवस्थासँगै स्वेस्ता प्रणालीको सुरुवात भएको मानिन्छ (प्रधान र मुनकर्मी, २०३९)।

पहाडमा स्याहा स्वेस्ता प्रणाली प्रचलनमा रहेको थियो भने मधेसमा एक किसिमको फाराम स्वेस्ता प्रणाली लागु भएको थियो। यसरी नेपालमा बहुमुखी स्वेस्ता प्रणाली लागु भए पनि धेरैजसो सरकारी कार्यालयहरूमा स्याहा स्वेस्ता प्रणाली नै बढी प्रयोगमा आएको पाइन्छ। नयाँ स्वेस्ता प्रणाली लागु भई प्रयोगमा आउनुभन्दा पहिले नेपालमा विभिन्नप्रकारका स्वेस्ता प्रणालीहरू लागु भएका थियो। नयाँ स्वेस्ता प्रणाली प्रयोगमा आउनुभन्दा पहिले नेपालमा निम्न स्वेस्ता प्रणालीहरू प्रयोगमा रहेका थिए।

(क) स्याहा स्वेस्ता प्रणाली (ख) वासिल बाँकी स्वेस्ता प्रणाली (ग) फाराम स्वेस्ता प्रणाली र

(घ) भुक्तानी स्वेस्ता प्रणाली

(प्रधान र मुनकर्मी, २०३९)

नेपालको स्वेस्ता प्रणालीको विकासक्रमलाई निम्न भागमा विभाजन गरिएको छ-

क. स्याहा स्वेस्ता प्रणाली, ख. वासिल बाँकी स्वेस्ता प्रणाली, ग. फाराम स्वेस्ता प्रणाली, घ. भुक्तानी स्वेस्ता प्रणाली, ङ. नयाँ स्वेस्ता प्रणाली

(कार्की, २०६३)

उपरोक्त लेखाप्रणालीहरूमध्ये नयाँ सेस्ता प्रणाली बाहेकका अन्य सेस्ता प्रणालीहरूको बारेमा निम्नानुसार विस्तृतमा उल्लेख गरिएको छ ।

४.४.१ स्याहा सेस्ता प्रणाली

नेपालको सेस्ता प्रणालीमा स्याहा सेस्ता प्रणालीको स्थान प्रमुख रहेको छ । यसको विकास लेखाविद्गुणवन्तले गरेका थिए । यस प्रणालीको मूल आधार नै स्याहालाई मानिएको छ । यो प्रणाली एकोहोरो सेस्ता प्रणालीमा आधारित रहेको तथा यसमा प्रयोग गरिएका स्याहा, आबर्जे र ढपोट फाराम आधुनिक दोहोरो सेस्ता प्रणालीको सिद्धान्त अनुसार प्रयोग गरिने गोश्वारा भौचर वा जरनल, खाता र वासलात वा स्थिति विवरण फारामसँग धेरै हदसम्म मेल खाने देखिन्छ (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

आर्थिक कारोबारहरूलाई मिति र कारोबार अनुसार फाराममा उल्लेख गर्दै दैनिक रूपमा अभिलेखाङ्कन गरिने स्याहा सेस्ता प्रणालीमा आमदानी र खर्च दुवैको लागि छुट्टाछुट्टै महलहरूको व्यवस्था गरिएको थियो । यस प्रणालीमा स्याहा, आबर्जे, मास्केवारी, ढपोट र वासिल बाँकी आदि विभिन्न प्रकारका फारामहरू प्रयोग गरिएका थिए । यो प्रणाली पहाडी क्षेत्रका सम्पूर्ण सरकारी कार्यालयहरूमा र काठमाडौँ तथा तराईक्षेत्रमा तोकिएका सरकारी कार्यालयहरूमा मात्र लागु गरिएको थियो (कार्की, २०६३) ।

वि.सं. १९२६ मा कौसी तोसाखानाको स्थापनापछि सरकारीस्तरको खर्चहरू स्याहा सेस्ता पद्धति अनुसार नै राख्ने व्यवस्था भएको थियो । साथै तत्कालीन प्रधानमन्त्री श्री रणोद्दीपसिंहको पालामा वि.सं. १९३३ देखि १९४१सम्मको अवधिमा 'तेजारत अड्डा' ले समेत स्याहा सेस्ता प्रणालीलाई नै कार्यान्वयनमा ल्याएको थियो । नेपालको सरकारी सेस्ता प्रणालीमा स्याहा सेस्ता प्रणालीको स्थान धेरै लामो अवधिसम्म रहेको देखिन्छ (कार्की, २०६३) ।

नेपाली कागजको पानालाई सोह तोड बनाइन लेखा राखिने हुँदा यसलाई सोह तोडे स्याहा पनि भनिने गरिएको छ । यो 'T' ढाँचाको हुने र यसको बायाँपट्टि आमदानी र दायाँतर्फ खर्च जनाइने तथा आमदानी खर्च गरी बाँकी रहेको रकम तलतिर उल्लेख गरिने गरिन्छ । स्याहामा प्रत्येक दिनको कारोबारलाई जोडेर एक धर्को तानेर कारोबार बन्द गर्ने नियम रहेको थियो(कार्की, २०६३) ।

एक धर्को तानिने प्रक्रियालाई तेरिज तथा यसमा तेरिज गरिसकेपछि तेरिज गरिएको ठिकमुनि अधिल्लो मितिको कारोबारहरूको जम्माजम्मी रकमलाई जोडेर दोहोरो धर्को तानी उक्त दिनको

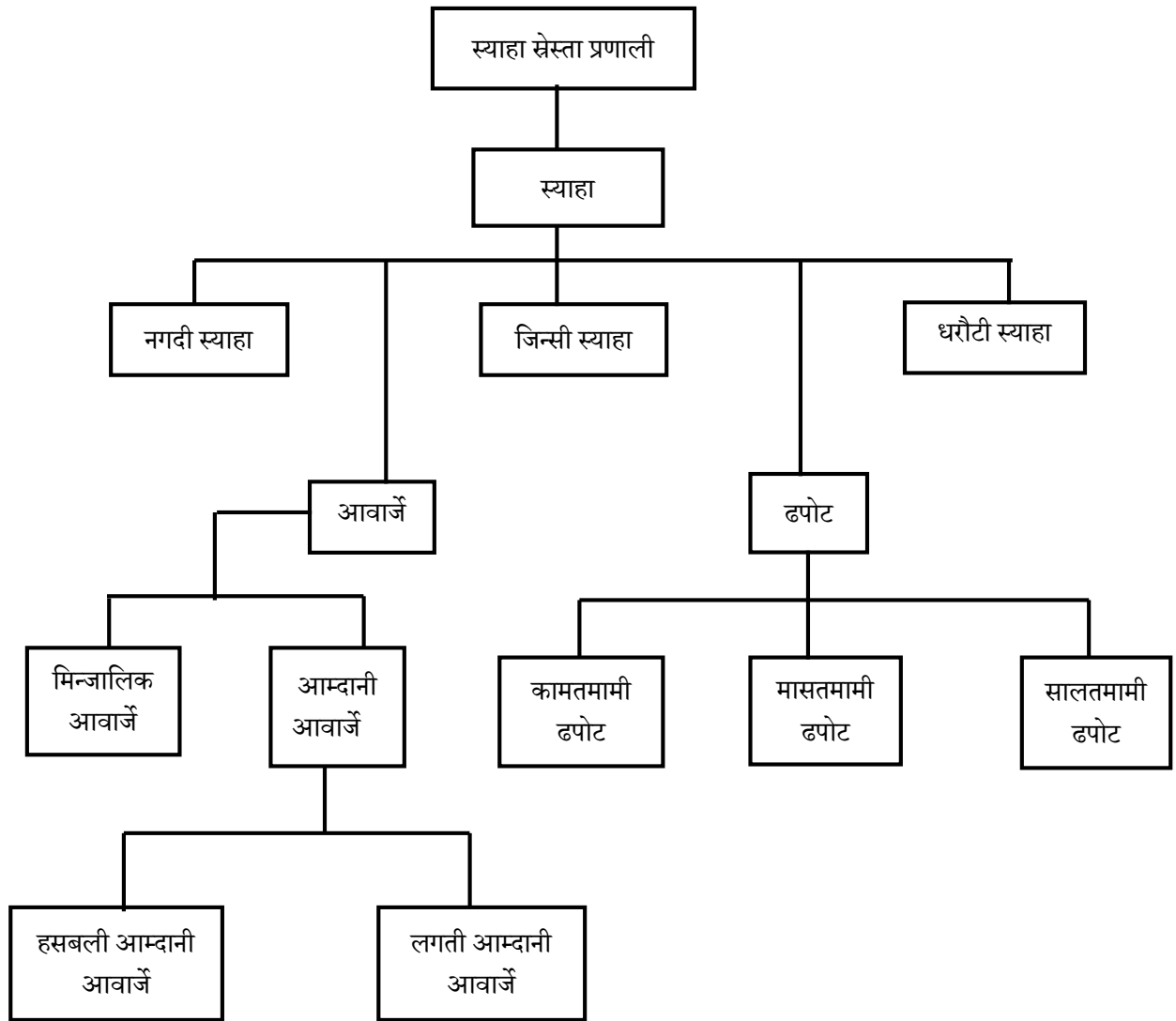
हिसाब टुङ्ग्याइने नियम रहेको थियो । यसरी अघिल्लो मितिसम्मको कारोबारहरूको जम्मा गरी दुई धर्का तानिने प्रक्रियालाई बेरिज भनिन्थ्यो । त्यसैले बेरिजले अद्यावधिक जम्माजम्मी बुझाउने गर्दछ (कार्की, २०६३) । स्याहा निम्नानुसार दुई तरिकाले बन्द गरिन्थ्यो -

(क) मास तमामी (ख) साल तमामी

प्रत्येक महिनाको अन्तमा कारोबारहरूको बन्द गर्नुपर्ने स्याहालाई मास तमामी र सालको अन्तमा कारोबारहरूलाई बन्द गरिने स्याहालाई साल तमामी स्याहा भनिन्थ्यो ।

स्याहा स्रेस्ता प्रणालीलाई रेखाचित्र ४.७ मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

रेखाचित्र ४.७ : स्याहा स्रेस्ता प्रणाली



स्रोत : कार्की, २०६३

स्याहाका प्रकारहरू

स्याहा मुख्यतया : निम्न तीन प्रकारका रहेका थिए ।

(१) नगदी स्याहा (२) जिन्सी स्याहा र (३) धरौटी स्याहा

(प्रधान र मुनकर्मि, २०३९)

क. नगदी स्याहा : नगदसम्बन्धी कारोबारहरूको अभिलेख दर्ता गर्ने स्याहा जसबाट नगद, आम्दानी तथा खर्च र बाँकी मौजदात देखिन आउँछ । यसलाई आधुनिक सेस्ता प्रणालीको बैङ्क नगदी किताबसँग तुलना गर्न सकिन्छ । जसरी बैङ्क नगदी किताबबाट कति नगद आम्दानी भएको थियो, कति खर्च भयो बाँकी कति छ ? भन्ने देखाउँछ त्यसरी नै नगदी स्याहाले पनि सो कुराहरू देखाउँने गर्दछ (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

ख. जिन्सी स्याहा : कार्यालयमा प्रयोग हुने सरकारी सरसामान, मेसिन, औजार, फर्निचर तथा अन्य जिन्सी सामानहरूको सेस्ता अभिलेख राखिने स्याहा नै जिन्सी स्याहा हो । सरकारी सरसामानसम्बन्धी आम्दानी खर्चको हिसाब यसमा राख्ने व्यवस्था रहेको पाइन्छ (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

ग. धरौटी स्याहा : यसमा जमानत धरौटी तथा बैना-सम्बन्धी कारोबारहरूको अभिलेख राखिन्थ्यो । जनताबाट प्राप्त रकम, जमानतको रकम र सरकारी कोषमा दाखिल हुन अन्तिम निर्णयमा नपुगुञ्जेलसम्मको लागि हिसाब-किताब राखिने स्याहालाई धरौटी स्याहा भनिन्छ (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

आबर्जे

स्याहा सेस्ता प्रणाली अन्तर्गत दोस्रो प्रमुख आर्थिक कारोबारसम्बन्धी अभिलेख दर्ता गर्ने किताब आबर्जे रहेको थियो । स्याहामा प्रत्येक आर्थिक कारोबारसम्बन्धी अभिलेख मितिको क्रम अनुसार दर्ता गर्दै जाने हुनाले यसबाट वर्गीकृत शीर्षक, उपशीर्षक अनुसारका हिसाब-किताब छुट्याउन मुस्किल हुनाको साथै समय धेरै लाग्ने भएको हुँदा गल्ती पनि हुने तथा स्याहाबाट कुन हिसाब शीर्षकमा के-कति आम्दानी भयो र के-कति खर्च भयो र बाँकी कति छ ? भन्ने कुरा थाहा पाउन माथिदेखि तलसम्मको स्याहा केलार्ई हेर्नुपर्ने हुँदा यो समस्या समाधानको लागि स्याहा सेस्ता प्रणालीमा आबर्जेको व्यवस्था गरिएको थियो । प्रत्येक आर्थिक कारोबारहरूको स्याहा अभिलेख राखिसकेपछि सोको आधारमा हिसाब शीर्षकको वर्गीकरण अनुसार आबर्जेमा प्रविष्टि गरिने हुँदा प्रत्येक हिसाब शीर्षकहरूमा आवश्यक परेमा तुरून्त चाहेको विवरण उपलब्ध गराउन सकिने तथा

प्रत्येक हिसाब शीर्षकहरूको कुल आम्दानी, खर्च तथा बाँकी रकम थाहा पाउन सजिलो हुने हुन्छ (प्रधान र मुनकर्मी, २०३९) ।

आबर्जे निम्न दुई प्रकारका रहेका थिए -

(अ) आम्दानी आबर्जे र (आ) खर्च आबर्जे

(अ) आम्दानी आबर्जे : राजस्व आम्दानीसम्बन्धी कारोबारहरू स्याहामा चढाइसकेपछि सोको आधारमा आम्दानी आबर्जेमा सारिने, नगद आम्दानी-सम्बन्धी कारोबारहरू नगदी स्याहामा अभिलेख राखिने हुँदा यो आबर्जे नगदी स्याहाको आधारको रूपमा रहेको थियो ।

आम्दानी आबर्जेलाई पनि निम्नलिखित दुई भागमा विभाजन गरिएको पाइन्छ ।

क) लगती आम्दानी आबर्जे, (ख) हसबली आम्दानी आबर्जे

(क) लगती आम्दानी आबर्जे : सालबसाली आम्दानी तथा साधारणतया जुनसुकै सालमा पनि हुने अम्दानीको लगत तयार भईसकेको निश्चित आम्दानीको आबर्जे,

(ख) हसबली आम्दानी आबर्जे- अनिश्चित आम्दानीसम्बन्धी आबर्जे,

(आ) खर्च आबर्जे : खर्चसम्बन्धी कारोबारहरूको स्याहा अभिलेख दर्ता गरिसकेपछि सोको आधारमा खर्च आबर्जेमा उक्त खर्चसम्बन्धी कारोबारहरूको प्रविष्टि गरिन्छ, जसलाई खर्च वा भिन्जालिक आबर्जे भनिन्छ (कार्की, २०६३) ।

ढपोट

स्याहा लेखाप्रणाली अन्तर्गत प्रत्येक वर्षको अन्तमा वा महिनाको अन्तमा वा कार्यको अन्तमा नगद, जिन्सी, धरौटी, आम्दानी र खर्चको सारांशको रूपमा ढपोट तयार पारिने गरिन्थ्यो । हिसाब-किताब जाँच गराउने तथा कारोबारको वित्तीय स्थिति पत्ता लगाउने उद्देश्यले यसको रहेको थियो ।

काम पूरा भईसकेपछि तयार पारिने ढपोटलाई काम तमामी ढपोट र प्रत्येक महिनाको अन्तिममा हिसाब-किताब बन्द गर्ने उद्देश्यले तयार पारिने ढपोटलाई मास तमामी ढपोट भनिन्थ्यो । साथै वर्षको अन्तिममा हिसाब-किताबको सारांश वा प्रतिवेदन तयार पार्नको लागि साल तमामी ढपोट तयार पार्ने प्रचलन रहेको थियो (कोइराला र अन्य, २०६७) ।

(क) मास तमामी ढपोट : महिनाको अन्तमा सेस्ताको आधारमा तयार गरिने,

(ख) काम तमामी : कुनै निश्चित कामको लागि प्राप्त रकम सो काम समाप्त भएपछि सोसम्बन्धी कारोबारहरूको आधारमा राखिएको सेस्ता बन्द गरी तयार गरिने,

(ग) साल तमामी ढपोट : आर्थिक वर्षको अन्तमा वर्षभरिमा भएको कारोबारहरूसम्बन्धी स्रेस्ता हिसाब बन्द गरी तयार गरिने,

ढपोटले प्रत्येक कार्यालयले गर्नुपर्ने आम्दानी खर्चको विवरण प्रस्तुत गर्नुका साथै कर्मचारीहरूको कार्यकुशलता समेत थाहा पाउन मद्दत गरेको हुन्थ्यो (कार्की, २०६३) ।

४.४.२ वासिल बाँकी स्रेस्ता प्रणाली

वासिल बाँकी स्रेस्ता प्रणाली आम्दानी तथा खर्चको अभिलेख दर्ता गर्ने सरल हिसाब पुस्तिका हो, जहाँ कारोबारसम्बन्धी अभिलेख एउटै पुस्तिकामा प्रविष्ट गरिन्थ्यो । उक्त पुस्तिकाको अगाडिका केही पानाहरूमा आम्दानी हिसाब र पछाडिका पानाहरूमा खर्च हिसाबको लागि राख्ने गरिन्थ्यो । आम्दानी खर्च एउटै हिसाब पुस्तिकामा राखिने भएकोले स्रेस्तेदारलाई सजिलो हुनुको साथै कार्यालयको कुल आम्दानी खर्च सजिलै निकाल्न सकिन्थ्यो (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

अस्थायी किसिमको ज्यादै सानातिना तथा पटके कार्यालयहरूको लागि निकास भएकै रकमहरूको लागि यो प्रणाली अन्तर्गत स्रेस्ता राखे पुग्ने व्यवस्था रहेको थियो । साथै यस प्रणालीमा आर्थिक कारोबारहरूको स्रेस्ता ठाडो रूपमा आम्दानी टिपोटमात्र राखिने र यसमा प्रयोग गरिएको स्रेस्ता पुस्तिका आम्दानी खर्चको प्रथम तथा अन्तिम अभिलेख पुस्तिका हुने गर्दथ्यो । यो स्रेस्ता प्रणाली सरल भए पनि यसबाट विभिन्न कार्य तथा शीर्षकहरूमा के-कति आम्दानी खर्च भएको छ सोको छुट्टाछुट्टै विवरण प्रस्तुत गर्न नमिल्ने किसिमको रहेकोले असुविधा हुने गर्दथ्यो (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

वासिल बाँकी स्रेस्ता प्रणाली दुई प्रकारका रहेका थिए-

(क) काम तमामी वासिल बाँकी स्रेस्ता

(ख) साल तमामी वासिल बाँकी स्रेस्ता

काम तमामी वासिल बाँकी स्रेस्तामा कुनै खास काम तमामी भएपछि सो कामबाट भएको आम्दानी खर्चको हिसाबकिताब राखिन्थ्यो भने साल तमामी वासिल बाँकी स्रेस्तामा आर्थिक वर्ष व्यतीत भएपछि सो वर्ष भरिमा भएको हिसाब राखिने गरिन्थ्यो (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

४.४.३ फाराम सेस्ता प्रणाली

तराई क्षेत्रमा जग्गाजमिनको कारोबार र बसोबाससम्बन्धी गतिविधिहरूमा तीव्रता आएको कारण वि.सं. १९६८ मा स्याहा लेखाप्रणालीलाई विकसित गरी फाराम सेस्ता प्रणाली प्रयोग गरिएको थियो । यसभित्र विभिन्न कारोबारहरूको अभिलेख राख्न ५१ वटा फारामहरूको प्रयोग गरिने व्यवस्था भएकोले यसलाई फाराम सेस्ता प्रणाली भनिएको हो । तराई क्षेत्रमा जग्गासम्बन्धी राजस्व सङ्कलन गर्न र बसोबासलाई व्यवस्थित गर्ने उद्देश्यले स्थापना गरिएको मालअड्डाहरूको प्रयोजनको लागि तर्जुमा गरिएको हुनाले फाराम लेखाप्रणालीलाई मधेसमाल फाराम सेस्ता प्रणाली भन्ने प्रचलन रहेको थियो । तहबिलदारले दैनिक रूपमा तयार पार्ने रोजानामचा, प्रत्येक १० दिनमा तयार पारिने दशरोजा प्रतिवेदन, महिनाको अन्तिममा तयार पारिने महिनेवारी तहबिल खाता आदि फाराम यस प्रणाली अन्तर्गत प्रयोग गरिने केही फारामहरू रहेका थिए (कोइराला र अन्य, २०६७) ।

बढ्दो आर्थिक कारोबारहरूको कारणले गर्दा स्याहा सेस्ता प्रणाली अपर्याप्त सिद्ध हुन आएकोले यो सेस्ता प्रणालीको तर्जुमा भएको हो । तराई क्षेत्रमा हुने अधिक कारोबारहरूको लागि स्याहा सेस्ता अपर्याप्त भएकोले खास गरी तराईका मालअड्डाहरूमा हुने आमदानी र सो-सम्बन्धी लेखा अभिलेखको लागि नै यो सेस्ता प्रणाली तर्जुमा गरिएको पाइन्छ । यसलाई मधेस मालफाराम सेस्ता पनि भनिने गरेको तथा यो सेस्ता प्रणाली खास गरी राजस्वको निम्ति तर्जुमा गरिएको भए तापनि खर्चसम्बन्धी फारामहरूको यिनै समूहभित्र निर्धारण भएको हुनाले मालअड्डाहरूमा हुने आर्थिक कारोबार-सम्बन्धी सेस्ता अभिलेख राख्ने कार्यमा समेत यी फारामहरू प्रयोग भएको पाइन्छ (कार्की, २०६३) । यी प्रयोग गरिएका विभिन्न प्रकारका फारामहरूमध्ये केही निम्न प्रकारका छन्-

- (क) तहबिलदारको रोजनामचा
- (ख) माल गुजारी खाता
- (ग) महीनेवारी तहबिल खाता
- (घ) बक्यौता गोश्वारा
- (ङ) दशरोजा रिपोर्ट आदि ।

माथि उल्लिखित विभिन्न प्रकारका सेस्ता प्रणालीहरू सबै एकोहोरो सेस्ता प्रणालीमा आधारित रहेका थिए । यी सेस्ता प्रणालीहरूले योजना तर्जुमा तथा कार्यान्वयनको लागि आवश्यक

आर्थिक तथ्याङ्क यथार्थ रूपमा प्रदान गर्न नसक्ने खालका थिए । यी स्रोता प्रणालीहरू आर्थिक प्रशासनको नियन्त्रण र लेखापरीक्षणको निमित्त समेत सहायक थिएनन् (कार्की, २०६३) ।

४.४.४ भुक्तानी स्रोता प्रणाली

भुक्तानी स्रोता प्रणाली सरकारी रूपैया खर्चसम्बन्धी (कार्यविधि) नियमहरू, २०१६ मा आधारित रहेको छ । वि.सं. २००७ को राजनैतिक परिवर्तनपछि प्रशासनमा जनताप्रतिको उत्तरदायित्व बढ्दै गएको हुँदा देशमा आर्थिक प्रशासनको महत्त्व पनि बढ्दै गएको र बढ्दो आर्थिक प्रशासनको महत्त्व अनुरूप राष्ट्रको आयव्ययसम्बन्धी विवरण जनसमक्ष राख्ने उद्देश्यले वि.सं. २००८ माघ २१ गते नेपालमा सर्वप्रथम बजेट व्यवस्थाको सुरुवात भएको थियो । बजेट व्यवस्थालाई आवश्यक आर्थिक तथ्याङ्क दरिलो र भरपर्दो बनाउन आर्थिक प्रशासनमा सुधार ल्याउने उद्देश्यले वि.सं. २०१६ मा सरकारी रूपियाँ/पैसा खर्चसम्बन्धी कार्यविधि नियम प्रकाशनमा आएको हो । यो नियम खर्च भुक्तानी व्यवस्थासँग खाससम्बन्ध रहेकोले भुक्तानी स्रोता प्रणालीको नामबाट प्रचलित छ (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

भुक्तानी स्रोता प्रणालीका प्रमुख विशेषताहरू निम्न रहेका छन्-

क) कार्यालयहरूलाई केन्द्रीय र कार्यसञ्चालनस्तर गरी दुई भागमा विभाजन गरिएको,

ख) त्रैमासिक बजेट निकासाको व्यवस्था,

ग) आर्थिक वर्षको अन्तमा बजेट फ्रिज हुने र बाँकी बजेट निकासा रकम सञ्चित कोषमा दाखिला गर्ने गराउने व्यवस्था रहेको,

घ) लेखापरीक्षणद्वारा आर्थिक प्रशासनमा नियन्त्रणको व्यवस्था,

ङ) लेखा उत्तरदायी अधिकृतको व्यवस्था,

च) एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित लेखाप्रणाली

(प्रधान र मुनकर्मि, २०३९)

वि.सं. २०१६ मा सरकारी रूपियाँ खर्चसम्बन्धी (कार्यविधि) नियम प्रकाशित गरिएको र यसै नियमको आधारमा भुक्तानी स्रोता प्रणालीको तर्जुमा वि.सं. २०१७ तिर भएको थियो । उक्त प्रणाली अनुसार सरकारी कार्यालयहरूलाई निम्न लिखित तीन भागमा विभाजित गरिएको थियो ।

(क) केन्द्रीयस्तर कार्यालय, मन्त्रालय वा विभाग,

(ख) कार्यसञ्चालनस्तर कार्यालय, विभाग मातहत र

(ग) महालेखा नियन्त्रकको कार्यालय-एकाउन्टेन्ट जनरल अफिस,

केन्द्रीयस्तर कार्यालय : मन्त्रालय तथा विभाग जसले विनियोजन ऐनद्वारा स्वीकृत बजेट रकमलाई त्रैमासिक निकास अर्थ मन्त्रालयबाट प्राप्त गरी आफू अन्तर्गतका कार्यालयहरूमा, पेस्कीको रूपमा बजेट निकास बाँडफाँट दिने र मातहत कार्यालयहरूको खर्चको फाँटबारी प्राप्त गरी सोको आधारमा मातहत कार्यालयहरूको पेस्की फछ्यौट गरी एकाउन्टेन्ट जनरल आफिसमा मास्केबारी पठाउने कार्यालय नै केन्द्रीयस्तरका कार्यालय रहेका थिए (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

यस प्रणालीमा केन्द्रीयस्तर कार्यालयहरूमा निम्न लिखित खाताहरू रहेका थिए-

क) गोश्वारा भौचर ख) गोश्वारा खाता ग) सहायक खाता घ) बैङ्क हिसाब ङ) मातहत अड्डालाई गएको पेस्की हिसाब ढ) सञ्चित कोषमा दाखिला गरेको रकम नियन्त्रण खाता

कार्यसञ्चालनस्तर कार्यालय : मन्त्रालय तथा विभागबाहेक अन्य जिल्लास्तरीय कार्यालयहरू अर्थात् केन्द्रीयस्तरबाट पेस्की प्राप्त गरी प्राप्त भएको बजेट निकास रकम पूर्णरूपले खर्च गर्ने जिम्मेवारी लिई खर्च रकमको फाँटबारी केन्द्रीयस्तरमा पठाउने कार्यालय नै कार्यसञ्चालनस्तरका कार्यालय रहेका थिए (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

नेपालमा आधुनिक स्वेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडि आर्थिक प्रशासन तथा लेखापालनको क्षेत्रमा विभिन्न किसिमको व्यवस्था रहेको थियो । लिच्छविकालको आर्थिक व्यवस्था अन्तर्गत पाञ्चाली गुठी, जिन्सीकर तथा श्रमदानहरू आयको प्रमुख स्रोतका रूपमा रहेका थिए । व्यय अन्तर्गत युद्ध, जीर्णोद्धार, मन्दिरको निर्माण तथा पूजापाठ आदिमा खर्च हुने गरेको र त्यसका लागि राजस्व र गुठी रकमबाट खर्च ब्यहोरिने गरिएको थियो । यसरी त्यस समयमा आयव्ययको वर्गीकरण गरी अभिलेख राख्ने गरेको हुँदा लेखा व्यवस्थित हुँदै गएको पाइन्छ । मल्लकालमा भन्सार तथा व्यापारकर थप आयका स्रोत हुन आएको देखिन्छ ।

त्यसैगरी वि.सं. १८७१ मा लाल ढड्डा र वि.सं. १८७८ मा मोठ ढड्डा सरकारी स्वेस्ता राख्नको निम्ति प्रयोग गरिएको हुँदा स्वेस्ता प्रणालीको समेत विकास भएको पाइन्छ । लाल ढड्डा र मोठ ढड्डा, राजस्व र प्रशासकीय खर्च हिसाब राख्ने र किपट व्यवस्थाको सर्भेक्षणमा प्रयोग हुने अभिलेख फाराम भएको हुँदा त्यस समयमा समेत छुट्टाछुट्टै कारोबारमा छुट्टाछुट्टै स्वेस्ता प्रयोग भएको हुँदा लेखापालन व्यवस्थित हुँदै गएको देखिन्छ । वि.सं. १९२५ मा किताबखानाको स्थापनापछि सरकारी कर्मचारीहरूको तलब खर्च लेख्ने कार्य संस्थागत हुँदै गएको पाइन्छ । त्यस समयका स्वेस्ता सरल, ठाडो रूपमा राखिने तथा एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित रहेको, सैनिक प्रमुख नै आम्दानी

खर्चको हिसाबकिताब गर्ने, मुख्तियार सर्वेसर्वा हुनेजस्ता विषयहरूले गर्दा त्यसवेलाको लेखापालन कुनै सिद्धान्तमा आधारित रहेको पाइँदैन ।

एउटै किसिमको काम गर्न पनि भिन्दाभिन्दै प्रकारका सेस्ता लागु भएको, स्याहा सेस्ता प्रणाली, वासिल बाँकी सेस्ता प्रणाली, फाराम सेस्ता प्रणाली र भुक्तानी सेस्ता प्रणाली, नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडि प्रचलनमा रहेको हुँदा नेपालमा प्राचीन समयमा लेखापालनको विकास व्यवस्थित हुँदै गएको थियो भन्न सकिन्छ ।

४.५ प्राचीन लेखाप्रणालीले गरेको दिशानिर्देश

प्राचीन लेखाप्रणालीको अध्ययनले लेखापालनको ऐतिहासिक विकास, यसको दार्शनिक आधार र आधुनिक लेखापद्धतिलाई तयार पार्ने मौलिक दिशातर्फ मार्गनिर्देशन गरेको छ । यस अध्ययनका अनुसार लेखापालन केवल आर्थिक अभिलेखको साधन नभई सभ्यताको विकाससँगै जन्मिएको शासकीय, सामाजिक र आर्थिक व्यवस्थापनको महत्वपूर्ण अंग हो । बेबिलोनिया, मेसोपोटामिया, चीन, ग्रीस, इजिप्टजस्ता प्राचीन सभ्यताहरूमा माटाका ट्याबलेट, ढुङ्गा, काठ वा बोकामा लेनदेन अभिलेख गर्ने चलनले लेखाप्रणालीको प्रारम्भिक स्वरूप देखाएको छ भने पश्चिमी मुलुकहरूमा क्रमशः लेखाप्रणाली व्यवस्थित हुँदै सन् १४९४ मा लुका पेसिओलीको Summa de Arithmetica प्रकाशनले आधुनिक लेखापद्धतिलाई सैद्धान्तिक रूप दिएको छ ।

पूर्वीय प्राचीन साहित्यका महत्त्वपूर्ण ग्रन्थहरूमा कर सङ्कलन, आम्दानी खर्च व्यवस्थापन, कोष प्रणाली र आर्थिक उत्तरदायित्व बारे स्पष्ट उल्लेखले प्राचीन कालमै व्यवस्थित लेखाप्रणाली र आर्थिक प्रशासनको अवधारणा अस्तित्वमा रहेको प्रमाणित गर्छ । नेपालमा लिच्छविकालदेखि राणाकालसम्म राज्यका आर्थिक क्रियाकलापहरू कुथेर, मापचोक, किताबखाना, कुमारीचोक अड्डाजस्ता निकायहरूमार्फत सञ्चालन भई लालढड्डा, मोठढड्डा, स्याहा, वासिल बाँकी, फाराम सेस्ता प्रणाली, भुक्तानी सेस्ता प्रणालीजस्ता एकल प्रविष्टि विधिहरू प्रयोगमा रहेको देखिन्छ । यस्ता प्रणालीहरू सीमित र आधारभूत स्वरूपका रहे पनि तिनले आधुनिक लेखाप्रणालीको लागि स्वरूप प्रदान गर्न संरचनागत आधार तयार पारेका छन् । यसरी प्राचीन लेखाप्रणालीको अध्ययनले लेखापालन मानव सभ्यताको प्रारम्भदेखि निरन्तर विकसित हुँदै आएको ऐतिहासिक सन्दर्भ प्रस्तुत गर्दै आधुनिक लेखाप्रणालीलाई पारदर्शिता, जवाफदेहिता र वित्तीय अनुशासनमा आधारित वैज्ञानिक प्रणालीका रूपमा स्थापित गर्न प्रेरणा र दिशानिर्देश प्रदान गरेको छ ।

परिच्छेद : पाँच

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययन

५.१ विषयप्रवेश

विगतको भन्दा पछिको कालक्रमलाई जनाउँने तथा वर्तमान समयलाई 'आधुनिक' वा 'अर्वाचीन' भन्ने अर्थमा बुझ्न सकिन्छ तर 'आधुनिक' वा 'अर्वाचीन' को शाब्दिक अर्थ 'वर्तमान' मात्र नभई 'नवीन' र 'बढी विकासात्मक' वा 'बढी उन्नतिशील' भन्ने अर्थमा पनि बुझनुपर्ने हुन्छ (पुडासैनी, २०७७)।

प्रयोगात्मक नेपाली शब्दकोशमा 'अर्वाचीन' शब्दको अर्थ पछिको, पछिल्लो, निकटवर्ती, अहिलेको, हालको भन्ने अर्थ उल्लेख भएको छ (अधिकारी, २०६६)।

अक्सफोर्ड इसेन्सियल थेसउरुसले भने समसामयिक, हालैको दिन, वर्तमान, चालु, अस्तित्वमा रहेको, विकसित, उन्नतिशील भन्ने अर्थमा आधुनिक शब्दको अर्थलाई प्रस्तुत गरेको छ (The Oxford Essential Thesaurus, सन् २००३)।

ऐतिहासिक अध्ययनले प्राचीनकालबाट प्राप्त ज्ञानको विश्लेषण गरी आधुनिक समस्याहरू पहिचान गर्न र ती समस्याहरूबाट मुक्त हुने उपाय खोज्न पनि सजिलो हुने गर्दछ। ऐतिहासिक ज्ञानबाट वर्तमानकालीन समस्याका जराहरू पत्ता लगाउन सहयोग प्राप्त हुनुका साथै बौद्धिक तीक्ष्णतालाई बढाउन पनि सहायता प्राप्त हुनुका साथै सकारात्मक तथा नकारात्मक दुवै रूपमा शिक्षा पाउन सकिन्छ। यसले विगतका सफलताका कारणहरू दृष्टिगोचर हुन्छन् र विगतका भुलहरूलाई फेरि नदोहोर्याउने प्रेरणासमेत मिल्दछ (चालिसे, २०२१)।

प्रस्तुत शोधमा पन्ध्रौँ शताब्दीको सुरुवातदेखि हालसम्मको समयमा विश्वव्यापी रूपमा लेखाप्रणालीको क्षेत्रमा विकसित भएका प्रसङ्गहरूलाई आधुनिक लेखाप्रणालीको रूपमा सीमाङ्कन गरिनुका साथै नेपालको सन्दर्भमा वि.सं. २०१९ देखि नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु भई हालसम्म सो प्रणालीमा विकसित भए गरेका प्रसङ्गहरूलाई आधुनिक लेखाप्रणालीको रूपमा सीमाङ्कन गरिएको छ। प्रस्तुत शोध नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीमा आधारित भएको हुँदा यस कुरालाई केन्द्रमा राखेर शोधकार्य सम्पन्न गरिएको छ। नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित संवैधानिक/कानुनी व्यवस्था, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, २०७९, एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४, स्वीकृत लेखा फाराम (ढाँचा), सार्वजनिक खर्च तथा वित्तीय

उत्तरदायित्व, सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनलगायतका विषयहरूको अय्ययनलाई यस परिच्छेदमा प्रस्तुत गरिएको छ ।

५.२ पश्चिमा देशमा विकास भएको आधुनिक लेखाप्रणालीको अध्ययन

तेह्रौँ शताब्दीतिर आधुनिक दोहोरो सेस्ता प्रणालीको प्रादुर्भाव इटालीबाट भएको तथा त्यस समयमा इटालीका प्रमुख सहरहरूमा व्यापारिक केन्द्रहरू बनिसकेका थिए । यसैको फलस्वरूप सेस्ता प्रणाली सुधार हुँदै आधुनिक दोहोरो सेस्ता प्रणालीको विकास भएको हो । उक्त समयमा आधुनिक सेस्ता प्रणालीको विकास भए तापनि सेस्तासम्बन्धी पुस्तकको अभाव थियो । पहिलो पुस्तक नेपल्स सहरका न्यायाधीश कोर्टुग्लीले सन् १४४८ मा लेखेका थिए (प्रधान र मुनकर्मी, २०३९) ।

सन् १४९४ मा लुका पेसिओली (Luca Pacioli) ले 'सुमा दि अर्थमेटिका भन्ने पुस्तकको छत्तीसौँ भागमा भेनिसको सेस्ता प्रणाली (Accounting of Venice) भन्ने शीर्षकमा दोहोरो सेस्ता प्रणालीमा आधारित भई पुस्तक लेखी प्रकाशन गरेका थिए । सुमा (Summa) को परिच्छेद, द कमिटिज (De Commeties) मा दोहोरो सेस्ताबारे उल्लेख भएको छ, जुन आधुनिक सेस्ता प्रणालीसँग मिल्दोजुल्दो रहेको छ । पेसिओलीले तीनवटा खाताहरूको बारेमा उल्लेख गरेको पाइन्छ, जसमा (१) कादेर्नो (Quaderno) अर्थात् अन्तिम खाता (२) मेमोरेल (Memo- raile) अर्थात् प्रारम्भिक अभिलेख र (३) जियोर्नल (Geornal) अर्थात् गोश्वारा खाता रहेका थिए (प्रधान र मुनकर्मी, २०३९) ।

पन्ध्रौँ शताब्दीको अन्त्य र सोह्रौँ शताब्दीको सुरुवातमा लेखापालनमा सङ्क्रमणको अवस्था देखिएको थियो । त्यस समयमा व्यवसायीहरूलाई लेखापालकको सेवाहरू आवश्यक भएको थियो । स्थायी रूपमा वित्तीय अभिलेख, सम्पत्ति र दायित्वहरूको विवरण तथा आम्दानीको विवरण राख्नुपर्ने भएको हुँदा साझेदारी र संयुक्त स्टक कम्पनीहरूको दुई पक्षीयबाट बहुपक्षीय लेखा प्रतिवेदन प्रणालीको विकास गरिएको हुँदा लेखापालकहरूको रोजगारीमा समेत प्रत्यक्ष वृद्धि भएको थियो । अङ्ग्रेजी भाषामा लेखिएको सबैभन्दा पुरानो र संरक्षित लेखा अभिलेख पाइपरोल वा ग्रेट रोल जुन ११३०-११३१ ईस्वीसंवत्मा लेखिएको थियो (Omagbon, सन् 2015) ।

लेखा अभिलेखमा इङ्गल्याण्ड र स्कटल्याण्डको कोष प्रणालीको बारेमा उल्लेख भएको छ । पूर्णरूपमा दोहोरो प्रविष्टि प्रणालीको पहिलो लेखा अभिलेख सन् १३४० मा जेनोवामा जिन्सी प्रमुखको बहीखातामा पाइन्छ । सन् १४०६ मा सोरान्जो र ब्रदर्स भनेर चिनिने व्यापारीहरूको फर्मले

खाताहरूमात्र नभई आय विवरण र पुँजीको खाता पनि राखेका थियो । पूर्णरूपमा विकसित दोहोरोप्रविष्टि बहीखाता प्रणालीको उदय पन्ध्रौँ शताब्दीको अन्त्यमा भएको थियो (Omagbon, सन् 2015) ।

चौधौँदेखि सोह्रौँ शताब्दीका बेलायती लर्डहरूले उनीहरूको सम्पत्तिको संरक्षण गर्न भण्डारी (Steward), मूल्याङ्कनको लागि सर्वेक्षक (surveyor), नगद प्राप्त गर्ने र भुक्तानी गर्नको लागि प्रापक (receiver) र विभिन्न अन्तरालमा लेखापरीक्षण गर्नको लागि लेखापरीक्षक (auditor) नियुक्त गरिएका हुन्थे । सोह्रौँ शताब्दीको उत्तरार्ध र सत्रौँ शताब्दीको प्रारम्भमा संयुक्त-स्टक उद्यमका सीमित दायित्वका विशेषताहरूले लेखाको विकासमा कोशेढुङ्गाको रूपमा काम गरेको थियो (Omagbon, सन् 2015) ।

दोहोरो-प्रविष्टि बहीखाताको साथसाथै आधुनिक लेखाप्रणालीको विकास र लोकप्रियता बढाउने कार्यमा संयुक्त-स्टक उद्यमहरूले मद्दत गरेका थिए । १६ औँ शताब्दीमा डच लेखकहरूले आधुनिक समयको लेखासम्बन्धी विभिन्न विषयहरू प्रकाशित गरेका थिए । लेखापालनको विषयलाई सम्बोधन गर्ने पहिलो नेटिभ डच लेखक Jan Ympyn Christoffels ले सन् १५४७ मा अङ्ग्रेजी भाषामा प्रकाशित गरेको पुस्तक A Notable and very excellente woorke.....(A Notable and Very Excellente Woorke, Expressyng and Declaryng the Maner and Forme how to Kepe a Boke of Acco[m]ptes Or Reconynges...translated...out of the Italian...into Dutche, and Out of Dutche, Into French, and Now Out of Frenche Into Englische) मा पहिलो पटक सन्तुलन परीक्षण प्रस्तुत गरिएको थियो (Omagbon, सन् २०१५) ।

त्यसपछि सन् १५८८ मा हल्याण्डका निकोलस पेट्रीले पनि बहीखाता पुस्तक प्रकाशित गरेका थिए । यसमा कम्पाउन्ड प्रविष्टि पहिलो पटक प्रस्तुत गरिएको थियो । हल्याण्डका साइमन स्टेभिनले सन् १६०५ मा हाइपोमनेमाटा गणित (Hypomnemata Mathematica) प्रकाशित गरेका थिए, जसमा उनले खातालाई अलग गरेर सहायक खाताहरूमा नगद खाता, खर्च खाता र अन्य कुराहरू राख्ने अभ्यासको सुरुवात गरेका थिए । उनले प्रत्येक वर्षको अन्त्यमा नाफा र नोक्सान खातालाई सन्तुलनमा राखेर औपचारिक विवरणको सट्टा खातालाई नै प्रयोग गर्ने अभ्यास पनि विकसित गरेका थिए (Omagbon, सन् 2015) ।

त्यसपछि केही समयसम्म सेस्ता प्रणालीको विकासमा केही उल्लेखनीय प्रगति नभएको तर लागत सेस्ता र सेस्ता राख्ने तरिकामा केही सानातिना सुधार भने भएको पाइन्छ । औद्योगिक क्रान्तिले गर्दा व्यापार/व्यवसायमा परिवर्तन हुन गएको र सरकारी कार्यक्षेत्र पनि वृद्धि भई खर्चको राशि समेत वृद्धि हुन गएपछि सेस्ता प्रणालीमा क्रमिक सुधार हुँदै गई आधुनिक सरकारी सेस्ता प्रणालीको विकास हुन गएको हो (प्रधान र मुनकर्मि, २०३९) ।

मध्यकालीन युगमा दोहोरो सेस्ता प्रणालीको विकास र यसको फैलावटले लेखाप्रणालीमा महत्वपूर्ण सुधार ल्याएको थियो । जसले आधुनिक लेखापद्धतिका आधारहरूलाई स्थापना गरेको पाइन्छ । नेपालमा पनि सरकारी लेखाप्रणालीको विकासमा यस्ता ऐतिहासिक विषयहरूको प्रभाव परेको देखिन्छ । जसले व्यापारिक र सरकारी क्षेत्रको आवश्यकतामा आधारित लेखापद्धतिमा सुधार गरिएको पाइन्छ । औद्योगिक क्रान्ति र संयुक्तस्टक कम्पनीहरूको उदयसँगै सरकारी लेखापद्धतिमा पारदर्शिता र प्रणालीगत सुधारहरू हुँदै गएको र त्यसले नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको आधार स्थापनामा सहयोग पुगेको देखिन्छ ।

५.३ नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययन

वि.सं. २००७ सालमा बहुदलिय प्रजातन्त्रको स्थापनापश्चात् आधुनिक बजेटप्रणाली तथा पञ्चवर्षीय योजनाको थालनीसँगै परम्परागत सरकारी लेखाप्रणालीमा सुधार भई नयाँ आधुनिक वैज्ञानिक लेखाप्रणालीको युग सुरु भएको हो । नेपालमा वि.सं. २०१८ सालमा तयार भई वि.सं. २०१९ सालदेखि लागु भएको नगदमा आधारित, दोहोरो प्रवृष्टिमा आधारित सिद्धान्तलाई आधुनिक लेखाप्रणाली मानिएको छ (चापागाई, वि.सं. २०६१) यसले नेपालमा प्राचीनकालको सरल अभिलेखन प्रणालीबाट आधुनिक नगदमूलक दोहोरो प्रविष्टिमा आधारित वैज्ञानिक लेखाप्रणालीमा क्रमिक रूपान्तरण भएको देखाउछ । यो मिति नै नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली छुट्टयाउने विन्दु भएको छ ।

राणाकालमा राजस्व बढाउने र खर्च घटाउने काममा कुनै कर्मचारी पछि हट्न नहुने प्रचलन रहेको थियो । कर्मचारीको कामको पारख गर्ने मूल मापदण्ड पनि यिनै दुई कुरामा आधारित गरिएको थियो । कुनै किसिमबाट पनि सरकारी हानि/नोक्सानी गरे गराएमा त्यो नोक्सानी कर्मचारीबाट भराउने नियम राणाकालमा रहेको थियो । आम्दानी बढाउने र खर्च घटाउने काममा ढिलासुस्ती गर्ने कर्मचारीप्रति सख्त कारबाही हुने व्यवस्था रहेको थियो । बजेट पास गर्ने चलन नभएको, साउन भदौ

महिनामा हुने पजनी अघि प्रधानमन्त्रीका एकाद अतिविश्वासी कर्मचारीले राष्ट्रको आम्दानी खर्चको बेग्ला बेग्लै लगत तयार गरी प्रधानमन्त्रीमा गोप्य तबरले पेस गर्नुपर्ने व्यवस्था थियो (पाँडे, २०४०)।

वि.सं. २००८ मा एकाउन्टेन्ट जनरल अफिसको स्थापना भई नेपालमा सरकारी स्वेस्ता प्रणालीमा आधुनिकता प्रदान गर्ने कामको थालनी भएको हो। योजनाबद्ध विकासको क्रम वि.सं. २०१३ बाट सुरु भएपश्चात् सरकारी आयव्ययमा वर्षेनि वृद्धि हुँदै गएको परिप्रेक्ष्यमा सरकारी रूपैया खर्चसम्बन्धी (कार्यविधि) नियमहरू, २०१६ लागु भएको थियो। त्यस समयमा प्रचलनमा रहेको स्याहा स्वेस्ता प्रणालीले बढ्दो कारोबारको लेखापालन गर्न समस्या भएको तथा योजना बजेटका लागि आवश्यक वित्तीय सूचना समेत प्राप्त हुन नसक्ने अवस्था भएपछि संयुक्त राष्ट्रसङ्घका लेखाविज्ञ Mr. J. F. Luwa र एकाउन्टेन्ट जनरल अफिसको संयुक्त प्रयासबाट 'भुक्तानी स्वेस्ता प्रणाली' तयार भई वि.सं. २०१७ वैशाख १ गतेदेखि लागु भएको थियो (पौडेल, २०६८)।

नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली (नेपाल सरकारको नयाँ स्वेस्ता प्रणाली)

बढ्दो विकास बजेटको तुलनामा लेखा ढाँचाहरू उपयुक्त नभएका, सरकारलाई आवश्यकपर्ने आर्थिक तथ्याङ्कहरू उपलब्ध हुन नसकेको, आन्तरिक लेखापरीक्षणको दृष्टिकोणबाट आर्थिक नियन्त्रण कमजोर भएको, लेखापालनमा सबै कार्यालयहरूको लागि एकरूपता कायम गर्न नसकेको, कामको किसिम तथा कार्यबोझको आधारमा निर्धारित स्वेस्ता ढाँचाहरू नतोकिएको जस्ता भुक्तानी स्वेस्ता प्रणालीमा रहेका समस्या समाधान गरी सुधार गर्ने उद्देश्यले संयुक्त राज्य अमेरिका, संयुक्त राष्ट्रसङ्घ र नेपाल सरकारका लेखाका विशेषज्ञहरू संलग्न रहेको उपयुक्त सुझाव पेस गर्न एक उच्चस्तरीय एकाउण्टस् कमिटी गठन गरिएको थियो (अर्याल, २०६९)।

कमिटीले सिफारिस गरेको नयाँ स्वेस्ता प्रणाली वि.सं. २०१९ वैशाख १ गतेदेखि क्रमबद्ध रूपमा कार्यान्वयन भई आर्थिक वर्ष २०२४/०२५सम्म नेपाल राज्यभर लागु भएको थियो। उक्त स्वेस्ता प्रणाली सरल, परिवर्तनशील ऐवम् बजेट नियन्त्रणमा सुगम हुनुको साथै आधुनिक दोहोरो लेखाङ्कनमा आधारित रहेको छ। उक्त कमिटीले सरकारी स्वेस्ताका मुख्य उद्देश्यहरू सजिलैसँग पूरा गर्न सक्ने विशेषताहरू रहेको भनी सरकारलाई लागु गर्न सिफारिस गरेको थियो (अर्याल, २०६९)।

नयाँ स्वेस्ता प्रणाली नगदमा आधारित, दोहोरो लेखाङ्कन हुने स्वेस्ता प्रणालीको सिद्धान्त अनुसार महालेखापरीक्षकको कार्यालयबाट स्वीकृत महालेखापरीक्षक फारामहरूमा अभिलेख राख्ने, प्रचलित आर्थिक ऐननियमहरूको परिधिभित्र रही बजेट खर्चलाई चालु खर्च र पुँजीगत खर्चमा विभाजन गरी कार्यसञ्चालन र केन्द्रीयस्तरमा स्वेस्ताहरू राख्नुपर्ने खालको लेखाप्रणाली हो। यसमा

राजस्व, विनियोजन, धरौटी र जिन्सी कारोबारहरूको स्रेस्ता छुट्टाछुट्टै अभिलेख राख्नुपर्ने तथा विभिन्न आवधिक विवरणहरू कार्यसञ्चालनस्तरका कार्यालयले सम्बन्धित कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय र तालुक निकायहरूमा अनिवार्य रूपमा पठाउनुपर्ने व्यवस्था गरिएको छ । हाल उक्त नेपाल सरकारको स्रेस्ता प्रणालीलाई नयाँ स्रेस्ता प्रणाली (आधुनिक लेखाप्रणाली) भन्ने गरिएको छ । लेखापालनको दृष्टिकोणबाट नयाँ स्रेस्ता प्रणालीमा स्रेस्ताहरूलाई चार भागमा विभाजन गरी लेखा राख्ने गरिएको छ (कार्की, २०६३) ।

क. विनियोजन लेखा ख. राजस्व लेखा ग. जिन्सी लेखा र घ. धरौटी लेखा
दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्तहरू

नेपाल सरकारको नयाँ स्रेस्ता प्रणाली पूर्णरूपमा दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्तमा आधारित रहेको छ । यसमा प्रत्येक कारोबारमा एउटा प्राप्त गर्ने र अर्को त्याग गर्ने पक्ष हुने गरेको हुँदा एउटा पक्षलाई डेबिट र अर्को पक्षलाई क्रेडिट गरी अभिलेख राख्ने कार्य गरिने भएको हुँदा यो प्रणाली दोहोरो लेखाप्रणालीमा आधारित भनिएको हो । दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्त अनुसार प्रत्येक कारोबारको डेबिट र क्रेडिट दुई पक्ष हुने र आर्थिक कारोबारको अभिलेख राख्दा डेबिट र क्रेडिट पनि बराबर गर्नुपर्ने नियम रहेको हुन्छ (कार्की, २०६३) ।

नेपाल सरकारको नयाँ स्रेस्ता प्रणाली डेबिट र क्रेडिट गर्ने नियमहरू निम्नानुसार रहेका छन्-

अ. पहिलो विधि

क) डेबिट - सम्पत्ति बढेमा वा दायित्व घटेमा वा खर्चमा वृद्धि भएमा वा आमदानी घटेमा,

ख) क्रेडिट - सम्पत्ति घटेमा वा दायित्व बढेमा वा खर्चमा घटेमा वा आमदानी बढेमा,

आ. दोस्रो विधि

क. व्यक्तिगत खाता अन्तर्गत प्राप्त गर्ने पक्षलाई डेबिट र दिने पक्षलाई क्रेडिट गरिन्छ,

ख. वास्तविक खातामा नगद, धनमाल वा अन्य सम्पत्ति बढेमा डेबिट र घटेमा क्रेडिट,

ग. साङ्केतिक खातामा खर्च र नोक्सानीलाई डेबिट र आमदानी तथा लाभलाई क्रेडिट,

(कार्की, २०६३) ।

नगद प्रणालीमा आधारित लेखाङ्कन

नेपाल सरकारको नयाँ स्रेस्ता प्रणाली नगद प्रणालीमा आधारित रहेको र यसमा निम्नानुसार अभिलेख राख्ने गरिन्छ ।

क. सरकारी स्रेस्ता अन्तर्गत नगदमा प्राप्त भएको आमदानीको मात्र अभिलेख राखिने,

- ख. नगदमा भुक्तानी गरिएका खर्चहरूको मात्र अभिलेख राखिने,
 ग. चालु वर्षसँग सम्बन्धित तर प्राप्त हुन बाँकी आम्दानीहरूको अभिलेख नराखिने,
 घ. भविष्यमा भुक्तानी गर्ने प्रतिबद्धता व्यक्त गरिएका खर्चहरूको अभिलेख नराखिने,
 (कोइराला तथा अन्य, २०६७)।

नेपालको नयाँ स्वेस्ता प्रणालीले पुराना श्रेस्ता प्रणालीहरूका समस्याहरूलाई समाधान गर्दै सुधारको दिशा तय गरेको छ। यसमा विशेष गरी दोहोरो लेखाङ्कनको सिद्धान्त, सूचना प्रविधिमा आधारित ढाँचा र अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानलाई समावेश गरेको देखिन्छ। यस प्रणालीमा बजेट खर्चको वर्गीकरण र राजस्व तथा अन्य वित्तीय गतिविधिहरूको लेखा व्यवस्थापनमा आधुनिक दृष्टिकोणको प्रयोग गरिएको छ। यद्यपि, सम्पत्ति र दायित्वको लेखाङ्कनमा केही समस्याहरू अझै बाँकी रहेका छन्। यो नयाँ प्रणालीले पनि सबै आर्थिक कारोबारहरूलाई समेट्न नसकेको देखिन्छ। त्यसैले यसमा सुधारको आवश्यकता रहेको छ। उल्लिखित तथ्यहरूको आधारमा यो प्रणालीले आर्थिक अनुशासन र पारदर्शितामा सुधार ल्याउने सम्भावना देखिन्छ।

५.४ नेपाल सरकारको आर्थिक कार्यप्रणालीको अध्ययन

आर्थिक स्रोत साधनको प्राप्ति र उपयोग कसरी गर्ने भन्नेसम्बन्धमा आर्थिक कार्यप्रणालीमा व्यवस्था गरिएको हुन्छ। स्रोत साधनको प्राप्ति र खर्च कानून अनुसार नै हुने गरी आर्थिक कार्यप्रणालीमा व्यवस्था गरिएको हुन्छ। स्रोत साधन प्राप्ति र भुक्तानीका विषयहरू सरकारी लेखाप्रणालीसँग समेत सम्बन्धित हुने भएको हुँदा आर्थिक कार्यप्रणाली यहाँ प्रस्तुत गरिएको छ।

आर्थिक व्यवस्थापनलाई पारदर्शी, उत्तरदायी, नियन्त्रित र व्यवस्थित बनाई कानुनी आधार प्रदान गर्न देशको मूल कानून संविधानमै आर्थिक साधनको प्राप्ति र प्रयोगसम्बन्धमा स्पष्ट व्यवस्था गरिएको हुन्छ, जसलाई आर्थिक कार्यप्रणाली भन्ने गरिन्छ (पन्थी, २०७२)।

राज्यले जनताका लागि सञ्चालन गर्ने सम्पूर्ण क्रियाकलापका लागि आवश्यकपर्ने स्रोत साधन कानूनबमोजिम सङ्कलन गर्ने तथा कानूनबमोजिम नै खर्च गर्ने आधारभूत तथा प्रक्रियागत व्यवस्थालाई आर्थिक कार्यप्रणाली भनिन्छ। आर्थिक कार्यप्रणालीसम्बन्धी व्यवस्था हरेक मुलुकको संविधान तथा कानूनहरूमा गरिएको हुन्छ। सरकारको आर्थिक कार्यप्रणालीमा कर, महसुल वा शुल्क लगाउने, सार्वजनिक ऋण उठाउने, ऋण प्रदान गर्ने, जमानत बसी सरकारले कुनै संस्थालाई ऋण दिलाउन, सरकारलाई प्राप्त रकमको संरक्षणको लागि कोष व्यवस्था, कोषबाट खर्च गर्ने

प्रक्रियासम्बन्धी कार्यको लागि आवश्यक कानूनको विषयमा मार्गनिर्देश गरेको हुन्छ । आर्थिक कार्यप्रणालीमा राज्यले कसरी आम्दानी प्राप्त गर्ने, प्राप्त आम्दानी कसरी खर्च गर्ने एवम् आम्दानी र खर्चको उत्तरदायित्व कसरी वहन गर्ने भन्नेजस्ता विषयवस्तु समेटिएका हुन्छन् (पन्थी, २०७२) ।

नेपालको संविधानको भाग १० मा धारा ११५ देखि धारा १२५सम्म सङ्घीय आर्थिक कार्यप्रणालीसम्बन्धी व्यवस्था, भाग १६ को धारा २०३ देखि २१३सम्म प्रदेश आर्थिक कार्यप्रणाली र भाग १९ को धारा २२८ देखि २३०सम्म स्थानीय आर्थिक कार्यप्रणालीको व्यवस्था गरिएको छ (नेपालको संविधान, २०७२) । राज्यकोषका लागि आर्थिक स्रोतको सङ्कलन तथा खर्च गर्दा जनप्रतिनिधिहरू रहेको संसदको अनुमति लिएर मात्र गर्नुपर्दछ भन्ने मान्यता अनुसार मुलुकको संविधान तथा कानूनहरूमा आर्थिक कार्यप्रणालीसम्बन्धी व्यवस्था गरिएको हुन्छ (पन्थी, २०७२) ।

उल्लिखित तथ्यहरूको विश्लेषण गर्दा आर्थिक कार्यप्रणालीका कानूनी र संस्थागत व्यवस्थाहरूमा उल्लेखनीय सुधार आएको पाइन्छ । आर्थिक कार्यप्रणालीले राज्यको आर्थिक स्रोतहरूको सङ्कलन र प्रयोगलाई कानूनी आधारमा व्यवस्थित गर्न महत्त्वपूर्ण भूमिका खेलेको देखिन्छ । यसले राज्यलाई आय र खर्चको व्यवस्थापनमा पारदर्शिता, उत्तरदायित्व र नियन्त्रण सुनिश्चित गर्न मद्दत पुर्याएको छ । मुख्यरूपमा संविधानमा सङ्गठित स्रोत साधनको सङ्कलन र खर्चको व्यवस्था र आर्थिक कार्यप्रणालीको कानूनी ढाँचा, नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीमा पारदर्शिता र उत्तरदायित्व सुनिश्चित गर्ने महत्त्वपूर्ण आधार बनेको छ । नयाँ स्रोत प्रणाली लागु भएपछि यसले आर्थिक कार्यप्रणालीलाई अझ प्रभावकारी र वैज्ञानिक रूपमा व्यवस्थित गर्न मद्दत पुर्याएको पाइन्छ । यसले प्राचीन लेखाप्रणालीका कमिकमजोरीहरूलाई सुधार्ने दिशामा महत्त्वपूर्ण योगदान पुर्याएको छ ।

५.५ सरकारी लेखामा प्रयोग हुने एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या

नेपाल सरकारको वर्तमान सरकारी लेखाप्रणालीलाई व्यवस्थित र अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउन यसमा विभिन्न सुधारहरू हुँदै आएको छ । वर्तमान सरकारी लेखाप्रणालीको एउटा महत्त्वपूर्ण विशेषता भनेको यसमा एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या प्रयोग भएको छ । आम्दानी, खर्च, सम्पत्ति र दायित्वसम्बन्धी कारोबारको लेखाङ्कन, प्रतिवेदन अन्तर्राष्ट्रियस्तको

बनाउन यसको प्रयोग गरिएको छ । उपरोक्त विषय नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित व्यवस्था भएको हुँदा यस विषयलाई अध्ययन गरी यहाँ प्रस्तुत गरिएको छ ।

सरकारी कार्यालयहरूमा विभिन्न प्रकृतिका आम्दानी तथा खर्चहरू हुन्छन् । जसलाई निश्चित आधारमा वर्गीकरण गरिएमा लेखा राख्न, विवरण तथा प्रतिवेदन तयार गर्न र विश्लेषण गर्न सहज हुने हुन्छ । यसबाट सरकारी तथ्याङ्कलाई सरल, व्यवस्थित, विश्वसनीय, तुलनायोग्य र पारदर्शी बनाई आर्थिक अनुशासन कायम गर्न मद्दत पुग्दछ । नेपालमा पनि सरकारी आम्दानी, खर्च तथा लगानीलाई अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड अनुरूप बनाउने उद्देश्यले अन्तर्राष्ट्रिय मुद्राकोषको सरकारी वित्तीय तथ्याङ्क (Government Finance Statistics, 2000) सँग मेल खाने गरी आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण तयार गरी लागु गरिएको थियो (श्रेष्ठ, २०७२) ।

नेपालको संविधानमा सरकारका तीनवटै तह (सङ्घ, प्रदेश र स्थानीय) मा अलग-अलग सञ्चित कोष रहने व्यवस्था रहेको छ । तीनवटै तहको आर्थिक कारोबारको लेखाढाँचा महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत हुनुका साथै महालेखा नियन्त्रक कार्यालयलाई तीनवटै तहका सरकारको समग्र आर्थिक कारोबारको लेखाङ्कन, प्रतिवेदन तथा सोसँग सम्बन्धित अन्य कार्यहरू गर्ने जिम्मेवारी तोकिएको छ (एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४) ।

सोही प्रावधान अनुसार महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ स्वीकृत गराई कार्यान्वय गरेको छ ।

अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड अनुरूप सरकारी आम्दानी र खर्चलाई अन्तर्राष्ट्रिय मुद्रा कोषको Government Finance Statistics Manual, 2014 (GFSM, 2014) अनुकूल वर्गीकरण र व्याख्या गरी सोको प्रयोग तीनवटै तहका सरकारहरूको आम्दानी, खर्च र सम्पत्ति तथा दायित्वका लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन गर्न एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ तयार गरिएको छ । यसबाट सरकारी आर्थिक कारोबारमा पारदर्शिता कायम गरी अन्तर्राष्ट्रियस्तरमा नै हाम्रो प्रतिवेदन तुलनायोग्य बनाउन सहयोग पुग्ने अपेक्षा गरिएको छ । यसको प्रयोगबाट आगामी दिनमा तीन वटै तहका सरकारले प्रोद्गावी लेखाप्रणाली लागु गर्न आधार तयार हुने, एकीकृत आर्थिक विवरणको गुणात्मकता अभिवृद्धि हुनुका साथै आर्थिक तथ्याङ्कलाई सरल, व्यवस्थित, विश्वसनीय, तुलनायोग्य र पारदर्शी बनाई आर्थिक सुशासन कायम गर्न गराउन सहयोग पुग्ने देखिन्छ (एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४) ।

नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीमा सुधारको दिशा सार्वजनिक लेखाको अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डसँग मेल खाने गरी आर्थिक सङ्केत र वर्गीकरणको एकीकृत ढाँचामा आधारित रहेको देखिन्छ । जसले पारदर्शिता र आर्थिक अनुशासनलाई बढावा दिएको छ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तीनवटै तहको सरकारी आर्थिक कारोबारको लेखाङ्कन र प्रतिवेदनको प्रक्रिया सुधार गर्दै, आधुनिक सरकारी लेखापद्धतिका आधारहरूलाई लागु गर्दै गएको देखिन्छ । यस सुधारले नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीलाई तुलनायोग्य, व्यवस्थित र पारदर्शी बनाउँदै विगतका कमजोर पक्षलाई सुधार्न महत्त्वपूर्ण भूमिका खेलेको देखिन्छ ।

एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्याको आधार तथा कार्यान्वयन व्यवस्था

एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, अन्तर्राष्ट्रिय मुद्रा कोष (IMF) को Government Finance Statistics Manual, 2014 (GFSM, 2014) लाई मूल आधारमानी सरकारको कार्यहरूको कार्यात्मक वर्गीकरण (Classification of Function of Government, COFOG) सँग समेत तादात्म्यता कायम हुने गरी सरकारका तीनवटै तह (सङ्घ, प्रदेश र स्थानीय) को सञ्चित कोषको सञ्चालनका लागि तयार गरिएको हो (एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ दोस्रो संशोधन) ।

एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ का अनुसार आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्यामा मूलतः देहायका कुराहरूलाई व्यवस्थित गरिएको छ-

- क) प्रशासनिक, उद्देश्यात्मक तथा आम्दानी खर्चको स्रोतलाई आवश्यक सङ्केतहरूमा व्यवस्थित,
- ख) नगदमा आधारित (Cash Basis) रहेको वर्तमान सरकारी लेखा तथा प्रतिवेदन प्रणाली लाई क्रमशः प्रोद्भावी (Accrual Basis) लेखाप्रणालीतर्फ उन्मुख गर्ने सोच अनुरूप सम्पत्ति तथा दायित्वसम्बन्धी प्रावधानहरू समावेश गरिएको,
- ग) सङ्घ, प्रदेश तथा स्थानीय सरकारका बजेट उप-शीर्षक तथा कार्यालय सङ्केतहरूमा बजेट सङ्केत तथा कार्यालय सङ्केतको निर्धारण गरिएको,
- घ) नेपाल सरकारको बजेट सङ्केत (बजेट उप-शीर्षक) मा नेपालको सङ्गठनात्मक संरचना अनुरूपका विभागीय सङ्केत समावेश गरिएको,
- ङ) तीनवटै तहका सरकारका बजेट सङ्केतहरू समान रूपमा कायम गर्न सकिने गरी

सम्बन्धित प्रदेश, जिल्ला तथा स्थानीय तह र ती तहका कार्यालयहरूको लागि निश्चित मापदण्डमा आधारित भई अलग-अलग सङ्केतहरू निर्धारण गरिएको,
च) वित्तीय प्रतिवेदन समायोजन गर्न सहज हुने गरी सङ्केतहरू निर्धारण गरिएको,
छ) GFSM, 2014 तथा साबिकको वर्गीकरण र व्याख्यामा आधारित भई आर्थिक सङ्केतको वर्गीकरण तथा व्याख्या, (एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४)

एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्यामा प्रयोग भएका राजस्व, खर्च, पुँजीगत सम्पत्ति तथा दायित्वका सङ्केतहरू लेखाङ्कनमा प्रयोग गर्दा सङ्केत नं. को अन्तमा ३ वटा शून्य भएका शीर्षकलाई आधार शीर्षक, सङ्केत नं. को अन्तमा २ वटा शून्य भएका शीर्षकलाई मूल शीर्षक, सङ्केत नं. को अन्त्यमा १ वटा शून्य भएका शीर्षकलाई शीर्षक र बाँकी अन्य शीर्षकलाई उपशीर्षक भनिएको छ । साथै सामान्य रूपमा शीर्षक भन्नाले आधार शीर्षक, मूल शीर्षक र उप-शीर्षक समेतलाई बुझाउने र यस्ता शीर्षकहरूमा देहायबमोजिम राजस्व प्राप्ति तथा खर्च लेख्नुपर्ने नियम रहेको छ । यसप्रकारको आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्याले नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीलाई तुलनायोग्य तथा गुणस्तरीय बनाउदै लगेको छ ।

क. वर्गीकरण १ बाट सुरु भएका अङ्कले राजस्व, २ बाट सुरु भएका सङ्केतले चालु खर्च, ३ बाट सुरु भएका सङ्केतले सम्पत्ति तथा दायित्व (पुँजीगत खर्च ३१, सम्पत्ति ३२ र दायित्व ३३) र ६ बाट सुरु भएको सङ्केतले सम्पत्ति तथा दायित्वको मौज्जातलाई जनाउँने,

ख. राजस्व उप-शीर्षकमा मात्र रकम जम्मा गर्न मिल्ने,

ग. खर्च उप-शीर्षकमा मात्र खर्च लेख्न मिल्ने,

घ. आधार शीर्षक, मूल शीर्षक र शीर्षकमा राजस्व जम्मा गर्न तथा खर्च लेख्न नमिल्ने,

(एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४)

नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीमा एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्याको कार्यान्वयनले आधुनिक लेखापद्धतिमा सुधार ल्याउँदै, अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डसँग मेल खाने वित्तीय तथ्याङ्क व्यवस्थापनमा मद्दत पुर्याएको देखिन्छ ।

खर्चको प्रकृति जनाउने सङ्केत

खर्चको उपयोगिताको प्रकार अनुसार खर्चको वर्गीकरणका लागि बजेट सङ्केतको अन्त्यमा देहायबमोजिमको अङ्क समावेश गर्नुपर्ने र यो व्यवस्था सङ्घ, प्रदेश र स्थानीय गरी तीनवटै तहका सरकारका हकमा लागु हुने व्यवस्था रहेको छ । खर्च उपशीर्षकमा मात्र खर्च गर्न मिल्छ (एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ दोस्रो संशोधन) ।

तालिका ५.१ : खर्चको प्रकृति जनाउने सङ्केत

खर्चको प्रकार	सङ्केत
चालु	३
पुँजीगत	४
वित्तीय व्यवस्था	५
अन्तर सरकारी हस्तान्तरण	७

स्रोत : एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ दोस्रो संशोधन

आम्दानीको प्रकृति जनाउने सङ्केत

यस वर्गीकरणमा १ बाट सुरु भएको अङ्कले राजस्व जनाउँछ । राजस्व रकम, उपशीर्षकमा मात्र रकम जम्मा गर्न मिल्छ । यस्तो उपशीर्षक १ बाट सुरु भएको र पाँच अङ्कको हुन्छ । राजस्व सङ्केत नम्बरको अन्त्यमा ३ वटा शून्य भएका शीर्षकलाई आधार शीर्षक, सङ्केत नम्बरको अन्त्यमा २ वटा शून्य भएका शीर्षकलाई मूल शीर्षक, सङ्केत नम्बरको अन्त्यमा एउटामात्र शून्य भएका शीर्षकलाई शीर्षक र अन्त्यमा १ देखि ९सम्म अङ्क भएका राजस्व शीर्षकलाई उपशीर्षक भनिन्छ । राजस्व रकम उपशीर्षकमा जम्मा गर्न मिल्छ जस्तै १११११, ११४१५ आदि (सरकारी कारोबार निर्देशिका, २०७६) ।

११ बाट सुरु भएका राजस्व मूल र उप शीर्षकहरू, कर राजस्वका उपशीर्षकहरू हुन् । १३ बाट सुरु भएका राजस्व मूल शीर्षक, शीर्षक र उपशीर्षकहरू अनुदान उपशीर्षकहरू हुन् । १४ बाट सुरु भएका राजस्व मूल शीर्षक, शीर्षक र उपशीर्षकहरू गैरकर राजस्वका उपशीर्षकहरू हुन् । १५ बाट सुरु भएका राजस्व उपशीर्षकहरू बेरूजु (१५१११), निकास फिर्ता (१५११२) र अनुदान फिर्ता (१५११३) उपशीर्षकहरू हुन् । यी शीर्षकमा जम्मा भएको राजस्व सम्बन्धित तहको सरकारको राजस्व तथा अनुदान खातामा जम्मा गर्नुपर्दछ । ३३ बाट सुरु भएका राजस्व मूल शीर्षक, शीर्षक र

उपशीर्षकहरू बाँडफाँट हुने राजस्वका उपशीर्षकहरू रहेका छन् । यस उपशीर्षकहरूमा जम्मा भएका राजस्व रकम सम्बन्धित तहको विभाज्य कोषमा जम्मा गर्नुपर्छ । राजस्व शीर्षकको वर्गीकरण, व्याख्या तथा अन्य व्यवस्था नेपाल सरकारले स्वीकृत गरेको एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्याबमोजिम हुने व्यवस्था रहेको छ (सरकारी कारोबार निर्देशिका, २०७६) ।

नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीमा एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्याको कार्यान्वयनले प्राचीन लेखाप्रणालीको तुलनामा सरकारी आम्दानी र खर्चको लेखाङ्कनमा उल्लेखनिय सुधार गरेको छ । अन्तर्राष्ट्रिय लेखामान मापदण्ड अनुरूपको वर्गीकरण र व्याख्याको प्रयोगले लेखापद्धतिको पारदर्शिता र विश्वसनीयता सुनिश्चित गर्दै, प्राविधिक दृष्टिले नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीलाई गुणस्तरीय बनाएको छ । यसले प्रोद्भावी लेखाप्रणालीको लागु हुने आधार समेत तयार गर्दै लगेको पाइन्छ । नेपाल सरकारको लेखाप्रणालीको गुणात्मकता अभिवृद्धिको लागि एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या महत्वपूर्ण रहेको छ ।

५.६ सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित निकाय तथा पदाधिकारीहरूको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारी

आर्थिक प्रशासन सञ्चालनको लागि प्राचीन समयदेखि नै विभिन्न सङ्गठन संरचनाको निर्माण भएको छ । प्राचीन समयमा आर्थिक प्रशासन सञ्चालनको लागि अक्षपटलाको निर्माण भएको थियो । प्राचीन समयमा सन्निधाता, समाहर्ता, अक्षपटलाध्यक्षजस्ता पदहरू आर्थिक प्रशासन सञ्चालनमा महत्वपूर्ण मानिएको छ । यस्ता पदहरू केन्द्रीयस्तरका पदहरू रहेका र उनीहरूले नै राज्यको आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्ने गरेका हुन्थे । कर सङ्कलन, कोष सञ्चालन, आम्दानी खर्चको विवरण तयारीलगायतका आर्थिक प्रशासन सञ्चालनमा उनीहरूलाई गाणनिक, कार्मिकजस्ता अन्य पदहरूले सहयोग गरेका हुन्थे (गैरोला, सन् १९८४) ।

लिच्छविकालीन समयमा कुथेर, माप्चोक नामका अड्डाहरूबाट आर्थिक प्रशासन सञ्चालन भएको थियो । त्यसपछिका समयमा कुमारी चोक अड्डा, कौसी तोसाखाना, तेजारत अड्डाजस्ता निकायबाट आर्थिक प्रशासन सञ्चालन भएको थियो । पृथ्वीनारायण शाहको पालामा मुख्तियार तैनाथवालाहरूले आर्थिक कारोबारको अभिलेख राखी लेखाप्रणाली सञ्चालन गरेका थिए । मालअड्डा राजस्व सङ्कलन गर्ने मुख्य अड्डा रहेको थियो । तर प्रत्येक जिल्लास्थित

मालअड्डाले राजस्व सङ्कलनको साथै काठमाडौँ उपत्यका बाहेकका जिल्लाहरूमा सरकारी कोष सञ्चालनसम्बन्धी काम समेत गर्ने गर्दथे (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

राजधानीमा मुख्तियार र जिल्लामा तैनाथवाला मार्फत आम्दानी खर्च टिपोट राखिने व्यवस्था शाहकालमा थियो । यी टिपोटहरू राजालाई जाहेर गरिन्थ्यो र आवश्यक परे मिन्हा मोजराको स्वीकृति लिन सकिन्थ्यो (तिमिल्सिना, जगदीश्वरप्रसाद, २०६३) । प्राचीन नेपालमा राजधानी र जिल्लामा तैनाथ कर्मचारीहरूले आम्दानी खर्चको टिपोट राखी प्रतिवेदन पेश गर्ने प्रणालीले प्रारम्भिक लेखापालनको आधार प्रस्तुत गर्दछ ।

यसरी प्राचीन समयदेखि नै आर्थिक प्रशासन सञ्चालनका लागि नेपालमा विभिन्न व्यवस्थाहरू हुँदै आएको र वर्तमानमा समेत आर्थिक प्रशासनलाई व्यवस्थित बनाउन विभिन्न सङ्गठन संरचनाहरूको निर्माण भएको पाइन्छ ।

आर्थिक कारोबारको अभिलेख राख्ने र सोको लेखापरीक्षण गर्नेसम्मका सम्पूर्ण गतिविधिहरू आर्थिक प्रशासनभित्र समेटिएका हुन्छन् । त्यसैगरी आर्थिक प्रशासनभित्र कार्यपालिकाबाट बजेट अनुमान र तर्जुमा गर्ने, व्यवस्थापिका संसदबाट सोको स्वीकृति, आर्थिक नियन्त्रण र अनुशासन कायम गराउने, सम्बन्धित निकायहरूले निकास आम्दानी प्राप्त गर्ने, तोकिए अनुसार खर्च गर्ने र सोको अभिलेख राख्ने, प्रतिवेदन गर्ने, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट आन्तरिक लेखापरीक्षण तथा नियन्त्रण कायम गर्दै महालेखापरीक्षकको कार्यालयबाट अन्तिम लेखापरीक्षण गराउनेसम्मका गतिविधिहरू समेटिएका हुन्छन् (सुवेदी, २०६८) ।

नेपालमा सरकारी लेखाप्रणाली सञ्चालनमा सङ्घीय सरकारमा मुख्य रूपमा अर्थ मन्त्रालय मातहतको महालेखा नियन्त्रक कार्यालय र सो अन्तर्गतका कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय(भुक्तानी केन्द्रहरू समेत) क्रियाशील रहेका छन् । त्यसैगरी सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रयोग हुने फारामहरू महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तयार गरी महालेखापरीक्षकको कार्यालयबाट स्वीकृत गराएर प्रयोग गर्नुपर्ने कानुनी व्यवस्था भएको हुँदा महालेखापरीक्षकको कार्यालय पनि सरकारी लेखाप्रणालीको सञ्चालनमा संलग्न रहेको हुन्छ । सरकारी लेखाप्रणाली सञ्चालनमा मुख्य जिम्मेवार पदाधिकारीमा लेखा उत्तरदायी अधिकृत, महालेखा नियन्त्रक, सह-महालेखा नियन्त्रक, प्रमुख कोष नियन्त्रक, कोष नियन्त्रक, कार्यालय प्रमुख, आर्थिक प्रशासनका शाखाप्रमुख रहेका हुन्छन् (कार्की, २०६३) ।

लेखाप्रणाली सञ्चालनमा सङ्गठन संरचना तथा जनशक्तिको महत्वपूर्ण भूमिका हुने तथा प्राचीन समयदेखि नै विभिन्न किसिमका सङ्गठन संरचना स्थापना गरी आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गरेको हुँदा यहाँ नेपालको आर्थिक प्रशासनमा महत्व राख्ने महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयजस्ता निकायहरूको जिम्मेवारीको बारेमा प्रस्तुत गरिएको छ ।

प्रचलित कानूनको अधीनमा सङ्घीय सञ्चित कोष र अन्य सरकारी कोषको सञ्चालन र व्यवस्थापन गर्ने, चल-अचल सरकारी सम्पत्तिको अभिलेख राखी प्रतिवेदन गर्ने, आर्थिक प्रशासन सञ्चालन, निर्देशन, नियन्त्रण तथा आन्तरिक लेखापरीक्षण गर्ने, गराउने तथा सङ्घ, प्रदेश र स्थानीय तहका सरकारको एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्ने गराउने निकाय नै महालेखा नियन्त्रक कार्यालय हो (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६) । साथै प्रशासन सेवा, लेखा समूहमा कार्यरत कर्मचारीहरूको सरूवा तथा कर्मचारी प्रशासन महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयले गर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ (निजामती सेवा ऐन, २०४९) ।

नेपाल सरकारको विशिष्ट श्रेणीका पदाधिकारीले नेतृत्व गरेको यो कार्यालय अन्तर्गत वि.सं. २०३८ बाट प्रतिनिधि कार्यालयका रूपमा ७५ वटै जिल्लामा कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयहरू स्थापना भई हाल ७७ जिल्लामा कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयहरू (काठमाडौँमा थप ४ भुक्तानी केन्द्र समेत ८१ वटा कार्यालय), निवृत्तिभरण व्यवस्थापन कार्यालय १ र कुमारी चोक तथा केन्द्रीय तहसिल कार्यालय १ स्थापना भई तोकिएको जिम्मेवारी वहन गर्दै आएका छन् ।

(<https://fcgo.gov.np/page/introduction/retrived/2024/7/14>)

सरकारी लेखाप्रणालीमा संलग्न केही निकाय तथा पदाधिकारीहरूको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारी निम्नानुसार उल्लेख गरिएको छ -

अ. महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारी

नेपाल सरकारको आर्थिक कारोबार सञ्चालन गर्ने सर्वोच्च निकायको रूपमा महालेखा नियन्त्रक कार्यालय रहेको छ । जसले मुलुककै सरकारी आर्थिक कारोबारहरूको नियमन गर्ने कार्य समेत गर्दै आएको छ । लेखा प्रशासन सञ्चालन गर्ने सर्वोच्च निकायको रूपमा समेत यो निकाय रहेको छ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारीको सम्बन्धमा आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी नियमावली, २०७७ मा निम्नानुसार उल्लेख भएको छ-

- (क) लेखाको ढाँचा र खाता सूची महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत गराएर प्रयोगमा ल्याउने,
- (ख) विभिन्न सरकारी कोषको हिसाब राख्ने र राख्न लगाउने,

- (ग) विनियोजन, राजस्व र धरौटीको केन्द्रीय लेखा तथा एकीकृत आर्थिक विवरण बनाउने,
 - (घ) कार्यालयको निरीक्षण गरी आवश्यक निर्देशन दिने,
 - (ङ) आर्थिक प्रशासन सञ्चालनसम्बन्धमा कुनै समस्या देखिएमा राय दिने,
 - (च) आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको प्रभावकारी कार्यान्वयन गर्ने,
 - (छ) आन्तरिक लेखापरीक्षणसम्बन्धी मापदण्ड तर्जुमा गरी कार्यान्वयनमा ल्याउने,
 - (ज) वित्तीय कारोबारका विषयमा विद्युतीय प्रणालीको विकास गरी सञ्चालनमा ल्याउने,
- (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६)

आ. कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारी

कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयको आर्थिक प्रशासनसम्बन्धी काम, कर्तव्य र जिम्मेवारी देहायबमोजिम आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ मा उल्लेख छ -

- क. महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको प्रतिनिधि कार्यालयको रूपमा काम गर्ने,
 - ख. आर्थिक कारोबार गर्ने कार्यालयको लगत अद्यावधिक गर्ने,
 - ग. जिल्लागत विवरण तयार गरी महालेखा नियन्त्रक कार्यालयमा पठाउने,
 - घ. जिल्लास्थित सरकारी कार्यालयको कारोबारहरूको आन्तरिक लेखापरीक्षण गर्ने,
 - ङ. कार्यालयगत गोश्वारा लेखा राख्ने, निकास दिने र निकासको विवरण पठाउने,
 - च. कार्यालयको भुक्तानी निकास गरी एकल खाता कोष कार्यविधिबमोजिम हिसाब राख्ने,
- (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७)

इ. सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन तालिम केन्द्रको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारी

नेपाल सरकारको राजस्व तथा आर्थिक प्रशासनको क्षेत्रमा कार्यरत जनशक्तिको क्षमता अभिवृद्धिको मूल उद्देश्यका साथ वि.सं. २०३७ फागुन २९ गते राजस्व प्रशासन तालिम केन्द्रको स्थापना भएको हो । यसले राजस्व र लेखा समूहका कर्मचारीहरूको सेवा प्रवेश, सेवाकालीन र अल्पकालीन तालिम सञ्चालन गर्नुका साथै पाठ्यक्रम निर्माण, परिमार्जन र अद्यावधिक गर्ने, तालिमको आवश्यकता पहिचान एवम् प्रभावकारिताको मूल्याङ्कन गर्ने, तालिमका विषयवस्तुसँग सम्बन्धित विज्ञहरूको सूची तयार गरी परिमार्जन गर्ने, आर्थिक तथा राजस्व प्रशासनका क्षेत्रमा अध्ययन/अनुसन्धान गर्ने तथा समय समयमा जिल्लाहरूमा राजस्व/लेखा समूहका कर्मचारीहरूलाई छोटो अवधिको स्थलगत तालिम समेत प्रदान गर्ने गर्दछ (अधिकारी, २०८०) ।

लेखाप्रणालीलाई थप व्यवस्थित र सुदृढ बनाउन यसप्रकारको तालिम केन्द्रको विगतदेखि नै महत्वपूर्ण भूमिका रहदै आएको छ । यस तालिम केन्द्रलाई पनि अहिलेको बदलिदो परिवेश अनुसार सुधार गर्दै लैजानुपर्ने आवश्यकता रहेको छ ।

ई. लेखा उत्तरदायी अधिकृतको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारी

आफ्नो र मातहत कार्यालयको आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्ने, वार्षिक बजेट तयार गर्ने र बजेट निकासी प्राप्त गरी खर्च गर्ने अधिकार सुम्पने, लेखा राख्ने वा राख्न लगाउने, वित्तीय विवरण तयार गर्ने वा गराउने, विनियोजन, राजस्व, धरौटी र जिन्सी समेतको आन्तरिक र अन्तिम लेखापरीक्षण गराउने, बेरूजु नियमित गर्ने वा गराउने, असुलउपर गर्ने/गराउने, मिनाहा गर्ने/गराउने र बजेट तथा कार्यक्रमले निर्धारण गरेका लक्ष्य अनुरूपको प्रतिफल प्राप्त गर्ने/ गराउने जिम्मेवारी रहेको प्रशासकीय प्रमुखको रूपमा कार्यरत सचिव नै लेखा उत्तरदायी अधिकृत हो । जो आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्ने उपल्लोस्तरको अधिकारी समेत हो (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६) ।

उ. आर्थिक प्रशासन शाखा प्रमुखको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारी

आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ मा आर्थिक प्रशासन शाखा प्रमुखको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारीलाई निम्नानुसार उल्लेख गरेको छ ।

भुक्तानी निकासी माग गर्ने व्यवस्था मिलाउने, निकासी भएको रकमको खर्चको हिसाब रीतपूर्वक राख्ने, खर्चको फाँटबारी तयार गर्ने, त्यस्तो फाँटबारी तथा आर्थिक विवरण कार्यालय प्रमुख वा तोकिएको अधिकृतबाट प्रमाणित गराएर समयमै सम्बन्धित केन्द्रीय निकायमा पठाउने र लेखापरीक्षण गराउने, शोधभर्नाको लागि आवश्यक विवरण निर्धारित समयभित्रै तयार गरी सम्बन्धित निकायमा पठाउने, बेरूजुको लगत राख्ने, बेरूजु फर्स्यौट गर्ने/गराउने र नियमित गर्नुपर्ने विषयमा आवश्यक कागजात विवरण संलग्न गरी जिम्मेवार व्यक्तिसमक्ष पेस गर्ने, आफू सुरूवा वा बढुवा भई जाँदा आफ्नो जिम्माको सम्पूर्ण स्रेस्ता, नगद र बैङ्क मौज्जात, बेरूजु लगत र अभिलेख हालवाला वा निजलाई बुझाउने गरी मातहत कर्मचारीलाई बरबुझारथ गर्ने, कार्यालयको आर्थिक कारोबारको सम्बन्धमा कार्यालय प्रमुखलाई राय दिने, केन्द्रीय निकायको आर्थिक प्रशासन शाखा प्रमुखको हकमा त्यस्तो मन्त्रालय वा निकायको केन्द्रीय लेखा तयार गर्ने रहेका छन् (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली सञ्चालनमा विभिन्न निकाय र पदाधिकारीहरूको भूमिका विगतदेखि महत्वपूर्ण रहदै आएको देखिन्छ । आर्थिक प्रशासनलाई व्यवस्थित र पारदर्शी बनाउन उनीहरूको भूमिका महत्वपूर्ण रहेको छ । आर्थिक प्रशासनमा संलग्न निकायहरू महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयलगायतका विभिन्न निकायहरूको काम, कर्तव्य र जिम्मेवारीको स्पष्ट व्यवस्था कानूनमा गरिएको पाइन्छ । सरकारी लेखाप्रणालीको सुधार र आर्थिक अनुशासन कायम राख्ने जिम्मेवारी महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको रहेको देखिन्छ । जसको नेतृत्वमा आन्तरिक लेखापरीक्षण, कोष व्यवस्थापन र आर्थिक विवरणको तयारी भइरहेको हुन्छ । यसले नेपालको सरकारी वित्तीय प्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड अनुरूप रूपान्तरण गर्ने महत्वपूर्ण आधार तयार गरेको छ ।

५.७ सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन र लेखा

सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापन सरकारी आयव्ययलाई व्यवस्थापन गर्ने प्रक्रिया हो, जसमा वार्षिक बजेट चक्रका तत्त्वहरू बजेट निर्माण, बजेट कार्यान्वयन, लेखा र प्रतिवेदन, बाह्य सुरक्षा तथा लेखापरीक्षण, आन्तरिक नियन्त्रण, कोष व्यवस्थापनजस्ता विषयहरू व्यवस्थित एवम् पारदर्शी रूपमा समेटेको हुन्छ भने सरकारी लेखाप्रणालीले पनि आम्दानी खर्चको अभिलेख राख्ने, बजेट कार्यान्वयन गर्ने, खर्चको अनुगमन गर्ने, सार्वजनिक कोषको व्यवस्थापन गर्नेजस्ता कार्यहरू गर्ने भएको हुँदा सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनसँग लेखाप्रणालीसम्बन्धित रहेकोले यहाँ प्रस्तुत गरिएको छ (वित्तीय व्यवस्थापन सुधार योजना, २०७९) ।

सार्वजनिक क्षेत्रमा सरकारले गर्ने स्रोत साधन तथा सम्पत्तिको मितव्ययि, दक्ष र प्रभावकारी रूपमा उपयोग गरी हानि-नोक्सानी न्यूनीकरण गर्न तथा जिम्मेवार पदाधिकारी तथा निकायमा वित्तीय उत्तरदायित्व तथा जिम्मेवारी वहन गराएर आर्थिक अनुशासन कायम गर्न, वित्तीय पारदर्शिता र जवाफदेहीता अभिवृद्धि गर्न गरिएको व्यवस्था नै सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापन (Public Financial Management) हो (वित्तीय व्यवस्थापन सुधार योजना, २०७९) ।

सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनले सेवा व्यवस्थापन र स्वच्छ राजस्व परिचालन एवम् जिम्मेवारी तथा पूर्ण खर्चलाई व्यवस्थित गर्ने भएको हुँदा महत्वपूर्ण रहेको छ । राजस्व सङ्कलन र खर्च व्यवस्थापन स्वच्छ र प्रभावकारी हुने गरी संस्थागत प्रणाली स्थापना गर्नाले सार्वजनिक

निकायहरू प्रति जनविश्वास बढ्न जाने हुँदा सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापन शासकीय प्रणालीलाई सबल, प्रभावकारी र वैध बनाउने महत्त्वपूर्ण आधार रहेको छ (मैनाली, सन् २०२१) ।

विकास निर्माण, शान्ति सुरक्षाको व्यवस्था र सामाजिक क्षेत्रको विकासको लागि सरकारी भूमिका रहने हुँदा सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन प्रभावकारी रूपमा गर्नुपर्ने हुन्छ । सङ्घीय व्यवस्थामा सार्वजनिक वित्तको व्यवस्थापन, केन्द्र सरकारसँगै प्रदेश सरकार र स्थानीय सरकारमा पनि वितरित भएको हुन्छ । वित्तनीति कार्यान्वयन गर्न गरिने सरकारी वित्त व्यवस्थापनभित्र सरकारी खर्च, राजस्व तथा आय व्यवस्थापन र ऋण व्यवस्थापनका विषयहरू समावेश भएको हुन्छ । सङ्घीयतामा सरकारी वित्त व्यवस्थापनका सबै काम तीनै तहको सरकारहरूमा विभाजन भएको हुँदा वित्तसम्बन्धी काम सबैले मिलेर गर्नुपर्ने आवश्यकता रहेको हुन्छ (श्रेष्ठ, २०७५) ।

सरकारका वित्तीय गतिविधिहरूको समग्र व्यवस्थापनको रूपमा रहेको सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनले सरकारका आर्थिक गतिविधिहरूमा स्रोतको प्राप्ति, स्रोतको वितरण, उपयोग र त्यसको परीक्षण आदि पक्षहरूलाई समेटेको हुन्छ । वित्तीय व्यवस्थापनले एकातर्फ स्रोत साधनको विवेकपूर्ण उपयोगको सुनिश्चितता गर्दछ भने अर्कोतर्फ उत्तरदायित्व, पारदर्शिता, समग्र वित्तीय अनुशासनजस्ता पक्षहरूले सुशासन अभिवृद्धिमा थप बल प्रदान गरिरहेको हुन्छ । सरकारको स्रोत प्राप्ति, परिचालन र विवेकपूर्ण उपयोगका साथै प्राथमिकता प्राप्त तथा रणनीतिक महत्त्वका क्षेत्रहरूमा साधनको प्रभावकारी परिचालनमा सहयोग पुऱ्याउने तथा उपलब्ध स्रोत साधनको विवेकपूर्ण परिचालनमा मद्दत पुऱ्याउने हुँदा यसको महत्त्व रहेको छ ।

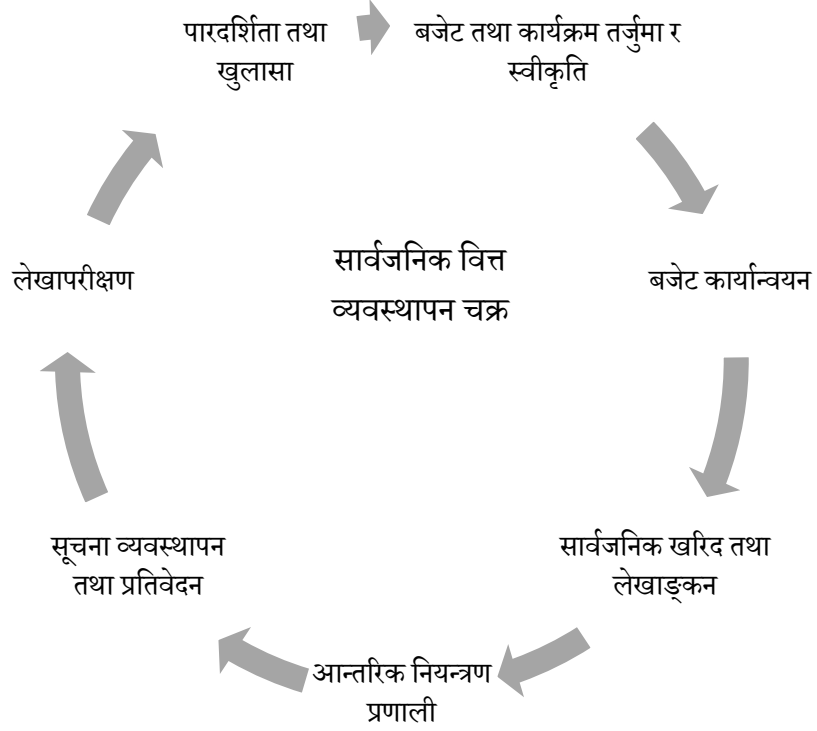
(रेग्मी, <https://arthabeema.com//सङ्घीयतामा-सार्वजनिक-वित्त/retrived/2024/8/14>)

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनको चक्रलाई रेखाचित्र ५.१ मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

वित्त व्यवस्थापनको चक्र बजेट तथा कार्यक्रम तर्जुमा गरी संसदबाट स्वीकृत भए अनुसार प्रारम्भ भई बजेटको कार्यान्वयन, खर्चको लेखाङ्कन, नियन्त्रण हुँदै अगाडि बढेको हुन्छ । अन्तमा भए गरेका क्रियाकलापहरूको लेखापरीक्ष गरी प्रतिवेदन सार्वजनिक भएपछि यो चक्र पूरा हुन्छ ।

वित्त व्यवस्थापनको चक्र बजेट तथा कार्यक्रम तर्जुमा गरी संसदबाट स्वीकृत भए अनुसार प्रारम्भ भई बजेटको कार्यान्वयन, खर्चको लेखाङ्कन, नियन्त्रण हुँदै अगाडि बढेको हुन्छ । अन्तमा भए गरेका क्रियाकलापहरूको लेखापरीक्ष गरी प्रतिवेदन सार्वजनिक भएपछि यो चक्र पूरा हुन्छ ।

रेखाचित्र ५.१ : सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनको चक्र



स्रोत : सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापन रणनीतिक खाका २०७७/७८ – २०८१/८२

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनको क्षेत्र

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनका क्षेत्रहरू निम्नानुसार रहेका छन्-

- क. करारोपण, राजस्व तथा आम्दानीका अन्य स्रोतहरूको व्यवस्थापन,
- ख. प्रभावकारी न्यून वित्त परिचालन (सार्वजनिक ऋण व्यवस्थापन),
- ग. वितरणमा पारदर्शिता र प्रभावकारिता,
- घ. व्यवस्थित खर्च प्रणाली,
- ङ. वित्तीय सुशासन,

(रेग्मी, नेपालमा सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्वको प्रयोग,

<https://www.prasashan.com//56999/28/02/2018/retrived/2024/8/6>)

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनका क्षेत्रहरूमा कर लगाउने, करका दरदायरासम्बन्धी विषयहरू, करबाहेकका अन्य आम्दानीका विषयहरू, शुल्क, दस्तुर (करारोपण, राजस्व तथा आम्दानीका अन्य स्रोतहरूको व्यवस्थापन), खर्च अनुसार आम्दानीको अनुमान न्यून हुन गएमा त्यस्तो वित्त न्यून वित्त

हुन जान्छ । खर्च र आम्दानीको सन्तुलन मिलाउनका लागि विभिन्न स्रोतहरू, आन्तरिक तथा बाह्य ऋण, अनुदान आदि परिचालन गरी न्यून वित्त परिचालन गर्ने गरिन्छ (प्रभावकारी न्यून वित्त परिचालन), स्रोत साधनको प्रभावकारी वितरण तथा सन्तुलन मिलाउने, पारदर्शीता कायम गराउने कार्य बजेट मार्फत हुने (वितरणमा पारदर्शीता र प्रभावकारिता), खर्च के-कस्ता क्षेत्रमा कसरी गर्ने भन्ने विषय बजेट मार्फत नै निर्धारण गरिएको हुन्छ (व्यवस्थित खर्च प्रणाली) । कार्यक्रम र बजेट बिच सन्तुलन मिलाउने, गैरबजेटरी खर्च व्यवस्थित गर्ने, आर्थिक अनुशासन कायम गर्ने गराउने विषय, जवादेहिता र काममा प्रभावकारिता कायम गर्ने गराउने विषय (वित्तीय सुशासन) हरू रहेका छन् ।

नेपालमा सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनका प्रयासहरू

नेपालमा सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनका सम्बन्धमा वि.सं. २००७ पछि निम्नानुसारका विभिन्न प्रयासहरू हुँदै आएका छन्-

- क. बजेटको थालनी : प्रजातन्त्रको प्राप्तिपछि जनअपेक्षा अनुसारका गतिविधिहरू सञ्चालन गर्न, आम्दानी र खर्चलाई व्यवस्थित गर्न वि.सं. २००८ देखि बजेटको सुरुवात,
- ख. महालेखापालको कार्यालय स्थापना : आम्दानी खर्चको व्यवस्थित हिसाबकिताब राख्न, बजेट निर्माणको लागि आवश्यक सहयोग प्राप्त गर्न, लेखापालन कार्यलाई व्यवस्थित बनाउन वि.सं. २००८ मा महालेखापाल कार्यालयको स्थापना,
- ग. भुक्तानीमा आधारित लेखाप्रणाली लागु : वि.सं. २०१६ भन्दा अगाडि स्याहा सेस्ता प्रणाली प्रचलनमा रहेको र यसमा रहेका कमीकमजोरीहरू हटाउने गरी भुक्तानीमा आधारित लेखाप्रणाली वि.सं. २०१७ मा प्रचलनमा आएको,
- घ. महालेखापरीक्षको कार्यालयको स्थापना : आम्दानी खर्चका विषयमा स्वतन्त्र तरिकाले परीक्षण गर्न, खर्चलाई प्रभावकारी बनाउन, वित्त व्यवस्थापनका लागि सल्लाह/सुझाव दिन वि.सं. २०१५ मा महालेखापरीक्षको कार्यालयको स्थापना,
- ड. नेपाल राष्ट्र बैङ्कको स्थापना : नेपाली मुद्राको कारोबारलाई व्यवस्थित बनाउन, वित्तीय संस्थाहरूको विकासमा सहयोग पुऱ्याउन, सरकारलाई आर्थिक सल्लाह/सुझाव दिन वि.सं. २०१३ मा केन्द्रीय बैङ्कको रूपमा नेपाल राष्ट्र बैङ्कको स्थापना,
- च. आवधिक योजनाको सुरुवात : विकासका कार्यलाई व्यवस्थित बनाउन, कार्यक्रमहरूको लागि स्रोत साधनको सुनिश्चित गर्न, प्राथमिकिकरण गर्न, सन्तुलित विकास गर्न वि.सं. २०१३ देखि नेपालमा पञ्चवर्षीय योजनाको सुरुवात,

- छ. महालेखापरीक्षकको फाराम र प्रतिवेदन फारामहरूको विकास : आर्थिक कारोबारलाई व्यवस्थित गर्न, एकरूपता कायम गर्न, प्रतिवेदनलाई व्यवस्थित बनाउन वि.सं. २०१९ देखि नयाँ स्वेस्ता प्रणालीमा आधारित लेखाडूकन तथा प्रतिवेदनसम्बन्धी फारामहरूको विकास,
- ज. महालेखापालको कार्यालय, महालेखा नियन्त्रक कार्यालयमा रूपान्तरण : महालेखापाल कार्यालयलाई वि.सं. २०३२ देखि महालेखा नियन्त्रक कार्यालयमा रूपान्तरण,
- झ. सरकारी आयव्यय सञ्चालनसम्बन्धी नियम, २०३८ : आम्दानी खर्चलाई व्यवस्थित बनाउन, एकरूपता कायम गर्न आयव्यय सञ्चालनसम्बन्धी नियम प्रकाशित गरिएको,
- ञ. जिल्लाहरूमा कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय स्थापना : सरकारी निकास तथा नियन्त्रण प्रणालीका साथै सरकारी कोषलाई व्यवस्थित बनाउन, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय अन्तर्गत रहने गरी आर्थिक वर्ष २०३८/३९ देखि कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयको स्थापना भएको,
- ट. सुरुमा कर विभाग र पछि आन्तरिक राजस्व विभागको स्थापना : विभिन्न करहरूलाई व्यवस्थित बनाउन, नियमन गर्न, कर प्रशासन सञ्चालन गर्न सुरुमा कर विभागको स्थापना र वि.सं. २०५८ देखि यसलाई आन्तरिक राजस्व विभागमा रूपान्तरण गरिएको,
- ठ. दोहोरो लेखाप्रणालीको सुरुवात : स्याहा स्वेस्ता प्रणाली, भुक्तानी स्वेस्ता प्रणालीलगायतका लेखापालनसँग सम्बन्धित स्वेस्ता प्रणालीहरूमा रहेका समस्याहरू हटाएर बढ्दो आर्थिक कारोबारहरूलाई समेट्न तथा आवश्यक वित्तीय सूचनाहरू समयमा नै प्राप्त गर्न सकिने गरी विश्वव्यापी रूपमा प्रचलनमा रहेको दोहोरो लेखाप्रणालीमा आधारित सरकारी लेखाप्रणाली नेपालमा वि.सं. २०१९ देखि प्रचलनमा आएको,
- ड. लेखा समूहको स्थापना : आर्थिक प्रशासनलाई व्यवस्थित बनाउन, जनशक्तिमा आवश्यक ज्ञान/सीपको विकास गराउने उद्देश्यले वि.सं. २०३४ देखि लेखा समूहको स्थापना,
- ढ. राजस्व समूहको स्थापना : कर प्रशासनलाई व्यवस्थित बनाउन, कर प्रशासनमा संलग्नहरूको आवश्यक ज्ञान/सीप विकास गराउन राजस्व समूहको स्थापना भएको,
- ण. राजस्व प्रशासन तालिम केन्द्रको स्थापना : सार्वजनिक आर्थिक प्रशासनमा संलग्न जनशक्तिहरूलाई आवश्यक तालिम प्रदान गरी ज्ञान/सीप अभिवृद्धि गर्ने उद्देश्यले वि.सं. २०३८ मा अर्थ मन्त्रालय मातहत रहने गरी तालिम केन्द्रको स्थापना भएको,

- त. खरिद कार्य व्यवस्थित गर्न सार्वजनिक खरिद ऐन, २०६३ तथा नियमावली, २०६४ को व्यवस्था खरिद कार्यमा एकरूपता, पारदर्शिता कायम गर्न, सार्वजनिक खरिदसम्बन्धी कार्यमा रहेका अन्योलहरू हटाउन खरिद ऐन तथा नियमावलीको व्यवस्था,
- थ. सार्वजनिक खर्च तथा वित्तीय उत्तरदायित्व सचिवालयको स्थापना : वित्तीय व्यवस्थापनका समग्र पक्षको प्रभावकारी रूपमा मापन गर्ने एउटा सर्वस्वीकार्य मापन संयन्त्रको रूपमा सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्व रहेको छ । सोही अवधारणा अनुसार नेपालमा पनि सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनलाई प्रभावकारी बनाउन सन् २००८ मा सचिवालयको स्थापना भएको,
- द. सार्वजनिक खरिद अनुगमन कार्यालयको स्थापना : सार्वजनिक खरिदमा रहेका अन्योल हटाउन तथा सार्वजनिक खरिदसम्बन्धमा आवश्यक सल्लाह/सुझाव दिनका साथै खरिदसम्बन्धी कार्यको अनुगमन गर्न वि.सं. २०६४ मा यस कार्यालयको स्थापना भएको,
- ध. एकल खाता कोष प्रणालीको सञ्चालन : सार्वजनिक निकायहरूमा हुने निकास तथा सार्वजनिक कोषलाई व्यवस्थित बनाउन धेरै सङ्ख्यामा रहेका भुक्तानी केन्द्रहरूलाई हटाएर एउटै भुक्तानी केन्द्र बनाउन एकल खाता कोष प्रणालीको सञ्चालन मिति २०६५/१०/१५ को निर्णयबाट,
- न. राजस्व सूचना प्रणालीको विकास : सार्वजनिक निकायबाट सङ्कलन हुने राजस्वलाई वास्तविक समय (Real Time) मा व्यवस्थित तुल्याउन तथा प्रतिवेदन प्रणालीलाई थप सुदृढ बनाउन राजस्व सूचना प्रणालीको विकास मिति २०७१/०३/२४ को निर्णयबाट भएको,
- प. मन्त्रालयस्तरीय बजेट-सूचना प्रणालीको विकास : बजेट निर्माण, संशोधनजस्ता बजेटसम्बन्धी कार्यलाई व्यवस्थित बनाउन यो प्रणालीको विकास भएको,
- फ. प्रदेश लेखा नियन्त्रक कार्यालयको स्थापना : सङ्घीय व्यवस्था अनुरूप प्रदेशगत रूपमा सार्वजनिक कोषको सञ्चालन, व्यवस्थापन, नियन्त्रणको लागि स्थापना भएको,
- ब. विभाज्य कोषहरूको प्रयोग : तीनवटै तहका सरकार बिच बाँडफाँट हुने राजस्व सङ्कलन तथा बाँडफाँट गर्न सङ्घीय, प्रदेश र स्थानीय विभाज्य कोषको स्थापना भएको, (रेग्मी, नेपालमा सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्वको प्रयोग,

<https://www.prasashan.com//56999/28/02/2018/retrived/2024/9/10>

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन र लेखाङ्कन

सार्वजनिक क्षेत्रको वित्तीय क्रियाकलापहरू चक्रीय रूपमा चरणबद्ध सञ्चालनमा रहने हुँदा यी चक्रहरू प्रत्येक आर्थिक वर्षमा विभिन्न चरण पार गर्दै निरन्तर रूपमा शृङ्खलाबद्ध भई क्रियाशील रहेका हुन्छन्। सबै चरणहरू यसप्रकार रहेका छन्।

- क. वित्तीय नीति तर्जुमा चरण (Policy Planing Stage)
- ख. बजेट तर्जुमा (Budget formulation)
- ग. बजेट अनुमोदन (Budget approval)
- घ. बजेट कार्यान्वयन (Budget execution)
- ङ. अन्तिम तथा बाह्य परीक्षण (External audit and oversight)
- च. लेखाङ्कन (Accounting) :

(रेग्मी, नेपालमा सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्वको प्रयोग,

<https://www.prasashan.com//56999/28/02/2018/retrived/2024/9/10>)

यी विभिन्न चरणहरूमा कुनै न कुनै रूपमा लेखाप्रणाली सम्बन्धित हुने भए पनि उल्लिखित चरणहरूमध्ये लेखाङ्कनको चरणलाई यसप्रकारले उल्लेख गरिएको छ।

बजेट कार्यान्वयनका प्रक्रियालाई निर्धारित ढाँचामा लिपिबद्ध गरी व्यवस्थापन र निगरानी निकायलाई वित्तीय कारोबारको सूचना उपलब्ध गराउने काम कारोबारको लेखाङ्कनले गर्ने गर्दछ। वित्तीय घटनाहरूको अभिलेखीकरण गर्ने, विश्लेषण गर्ने, प्रतिवेदन गर्ने र व्यवस्थापकीय निर्णयलाई सघाउ पुऱ्याउने काम नै लेखाङ्कन हो जसले गर्दा आर्थिक कारोबारलाई संसदीय अनुमोदन अनुरूप बनाउन सकिने हुन्छ। साथै सञ्चित कोष र अन्य कोषहरूको हिसाब लेखाङ्कन गरेर व्यवस्थापन परीक्षण गर्ने गरिन्छ (मैनाली, सन् २०२१)।

लेखाङ्कनका स्थापित आधार र मापदण्डहरू रहेका हुन्छन्। यस्ता मापदण्डमा नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान कार्यान्वयनमा आएको छ। जुन अन्तर्राष्ट्रिय लेखामानको स्तरसँग मिलाएर बनाइएको छ। यस चरणमा प्रमुख भूमिका निर्वाह गर्ने निकाय महालेखा नियन्त्रक कार्यालय रहेको छ। वित्तीय सूचना, लेखाप्रणालीले जति वैज्ञानिक र भरपर्दो उपलब्ध गराउन सक्थ्यो त्यति नै वित्तीय निर्णय र लेखापरीक्षणको स्तरीयता कायम हुने देखिन्छ। लेखा समूहका कर्मचारीहरूले वित्तीय कारोबारको लेखाङ्कनको कार्यसम्पादन गर्ने गर्दछन् (मैनाली, सन् २०२१)।

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनका विभिन्न चरणहरूमध्ये लेखाङ्कनको प्रक्रिया, आर्थिक निर्णय र वित्तीय निरीक्षणको प्रभावकारिता महत्त्वपूर्ण रहेका छन् । लेखाप्रणालीले बजेट कार्यान्वयनदेखि कोष व्यवस्थापनसम्मको निगरानी गर्न, वित्तीय पारदर्शिता र जिम्मेवारीलाई अभिवृद्धि गर्न सघाउ पुऱ्याउने हुँदा सार्वजनिक वित्तसँग गहिरो सम्बन्ध स्थापित रहेको देखिन्छ । सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनमा लेखाङ्कनले वित्तीय निर्णयहरूको पारदर्शिता र जवाफदेहीता सुनिश्चित गरेको देखिन्छ । लेखाप्रणालीले बजेट कार्यान्वयन र कोष व्यवस्थापनका लागि आधारभूत तथ्याङ्क उपलब्ध गराउँदै, सार्वजनिक वित्तको प्रभावकारी निगरानी र विश्लेषणमा महत्त्वपूर्ण भूमिका निर्वाह गरेको देखिन्छ ।

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन र प्रतिवेदन प्रणाली

सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनको प्रभावकारी कार्यान्वयनका लागि वित्तीय प्रतिवेदन प्रणालीले महत्त्वपूर्ण भूमिका खेलेको हुन्छ । यसले वित्तीय अनुशासन र पारदर्शिता कायम राख्न समेत सघाउँ पुऱ्याउँछ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको मुख्य जिम्मेवारीमा सरकारी कोष सञ्चालन, बजेट कार्यान्वयनको सहजीकरण, खर्च र राजस्व अनुगमन, ऋण तथा सहायता रकमको हिसाब राख्ने र तीन तहका सरकारको एकीकृत वित्तीय विवरण तयार पार्नु रहेका छन् । यस कार्यालयले केन्द्रिय वार्षिक विवरण तयार गरी महालेखापरीक्षकको कार्यालयमा पेश गर्ने कार्य समेत गर्दछ । जसले गर्दा वित्तीय निर्णय र लेखापरीक्षणलाई विश्वसनीय र पारदर्शी बनाउँछ ।

(नेपाल सरकारको आयव्ययको वार्षिक विवरण, आर्थिक वर्ष २०७७/७८, मूल आर्थिक विवरण, भाग १, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, काठमाण्डौं)

वित्तीय प्रतिवेदनले सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनमा पारदर्शिता र जवाफदेहीता वृद्धि गर्न मद्दत पुऱ्याउँनुका साथै निर्णय प्रक्रिया र स्रोतको विवेकपूर्ण उपयोगमा सुधार ल्याउन समेत सहयोग गरेको हुन्छ । तर वित्तीय प्रतिवेदन समयमै र सही तरिकामा तयार गर्न नसकिएमा, यसले सरकारी आर्थिक गतिविधिहरूको वास्तविकता र प्रभावकारिता बुझ्नमा समस्या ल्याउने तथा दीर्घकालीन वित्तीय योजना र नियन्त्रणमा अवरोध उत्पन्न हुन सक्ने देखिन्छ ।

५.८ नेपालमा बजेट निर्माणको प्रक्रिया तथा नियन्त्रणमा लेखाप्रणालीको सम्बन्ध

नेपालमा लिच्छविकालीन समयदेखि राणाकालीन समयसम्म बजेट निर्माण गरी खर्च गर्ने प्रचलन रहेको पाइँदैन। वि.सं. २००७ को राजनैतिक परिवर्तनपछि बजेट निर्माणको थालनीसँगै स्नेस्ता प्रणालीमा सुधार भएको हो। बजेट खर्च लेखाङ्कन र प्रतिवेदन गर्न सक्ने स्नेस्ता प्रणालीको रूपमा भुक्तानी स्नेस्ता प्रणालीको विकास भएको थियो। पछि यो प्रणाली समेत बजेट तथा योजनाकालागि उपयुक्त नभएपछि स्नेस्ता प्रणालीमा सुधार गरी नयाँ स्नेस्ता प्रणालीको विकास भएको हो (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३)।

सरकारी लेखाप्रणालीको एउटा उद्देश्य बजेटको सीमा उल्लंघन हुन नदिनु रहेको छ। यसले बजेटको सीमा उल्लंघन हुन नदिइ बजेट नियन्त्रणमा सघाउ पुऱ्याएको हुन्छ। बजेटको लागि आवश्यक वित्तीय सूचना उपलब्ध गराउने कार्य समेत लेखाप्रणालीले गर्दछ। त्यसैगरी बजेट निर्माण तथा कार्यान्वयनमा लेखाप्रणाली सम्बन्धित रहेको हुन्छ। बजेट खर्च गर्दा बजेटको निकास, खर्च लेखाङ्कन प्रतिवेदन लेखाप्रणालीबाट भएको हुन्छ। नेपालको बजेट निर्माणको प्रक्रियामा सरकारी लेखाप्रणाली सम्बन्धित हुने भएको हुँदा बजेट र लेखाप्रणाली बिचको सम्बन्धलाई यहाँ प्रस्तुत गरिएको छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३)।

निश्चित अवधि र उद्देश्यका लागि तयार गरिएको आर्थिक सामाजिक विकासका लागि सरकारले गर्ने खर्च र सोको लागि उपयोग गरिने आयका स्रोतहरू खुलाइएको आयव्ययको विवरण नै बजेट हो। यो सरकारको नीति तथा कार्यक्रम कार्यान्वयन गर्ने महत्त्वपूर्ण औजारको रूपमा रहेको हुन्छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३)।

नेपाल सरकारको अर्थमन्त्रीले प्रत्येक आर्थिक वर्षको सम्बन्धमा सङ्घीय संसदका दुवै सदनको संयुक्त बैठकमा देहायका विषयहरू समेत खुलाएर वार्षिक राजस्व र व्ययको अनुमान पेस गर्नुपर्ने संवैधानिक व्यवस्था रहेको छ-

- (क) राजस्वको अनुमान,
- (ख) सङ्घीय सञ्चित कोषमाथि व्ययभार हुने आवश्यक रकमहरू,
- (ग) सङ्घीय विनियोजन ऐनबमोजिम व्यय हुने आवश्यक रकमहरू,

प्रदेशको अर्थमन्त्रीले समेत प्रत्येक आर्थिक वर्षको सम्बन्धमा प्रदेशसभासमक्ष नेपालको संविधानको भाग १६ धारा २०७ अनुसारको विवरण खुलाएर वार्षिक राजस्व र व्ययको अनुमान पेस गर्नुपर्छ (नेपालको संविधान, २०७२) ।

त्यसैगरी नेपालको गाउँ-कार्यपालिका र नगर-कार्यपालिकाले प्रत्येक आर्थिक वर्षको राजस्व र व्ययको अनुमान स्थानीय कानूनबमोजिम गाउँसभा वा नगरसभामा पेस गरी पारित गराउनुपर्ने व्यवस्था नेपालको संविधानको भाग १९ धारा २३० मा रहेको छ ।

नेपालको सङ्घीय सरकारको बजेट वार्षिक रूपमा व्यवस्थापिका संसदले पारित गरेबमोजिम विनियोजन ऐनको रूपमा जारी हुने व्यवस्था रहेको छ । नेपालको संविधान, २०७२ को धारा ११६ मा व्यवस्था भएको सङ्घीय सञ्चित कोषको सञ्चालनसँग बजेटको सम्बन्ध रहेको तथा सञ्चित कोषको परिचालन गर्नका लागि संविधानको धारा ११९ ले 'राजस्व र व्ययको अनुमान'लाई बजेट भनी उल्लेख गरेको छ । सङ्घीय सञ्चित कोषको सञ्चालन महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले गर्ने व्यवस्था रहेको छ (नेपालको संविधान, २०७२) ।

कुनै आर्थिक वर्षमा विनियोजन ऐनले खर्च गर्न अख्तियारी दिएको रकम अपर्याप्त भएमा वा अख्तियारी नदिएको नयाँ सेवामा खर्च गर्न आवश्यक भएमा वा विनियोजन ऐनको सीमाभन्दा बढी खर्च गर्नुपर्दा पूरक बजेटका रूपमा व्यवस्थापिकाले थप बजेट पारित गर्न सक्ने व्यवस्था नेपालको संविधानको धारा १२१ ले गरेको छ (नेपालको संविधान, २०७२) । सो व्यवस्था अनुसार कुनै शीर्षकमा थप बजेट वा नयाँ कार्य वा सेवामा पूरक बजेटबाट बजेट विनियोजन गर्न सक्ने संवैधानिक व्यवस्था रहेको हुँदा यसले बजेट व्यवस्थापन सहजता प्रदान गरेको छ ।

नेपालमा बजेट निर्माण र लेखाप्रणालीको परस्पर सम्बन्धले सरकारी खर्चको व्यवस्थापनमा पारदर्शिता र नियन्त्रण कायम राख्न महत्त्वपूर्ण भूमिका निर्वाह गरेको देखिन्छ । यसले बजेट सीमा उल्लंघन र वित्तीय अनुशासन कायम गर्न मद्दत पुगेको देखिन्छ । यद्यपि, पूरक बजेटको प्रक्रिया र समयमै लेखाप्रणालीको प्रतिवेदनले बजेट कार्यान्वयनको प्रभावकारिता र लेखापरीक्षणलाई चुनौतीपूर्ण बनाउन सक्ने देखिन्छ ।

५.८.१ बजेट खर्चको वर्गीकरण

बजेट खर्चलाई चालु, पुँजीगत र वित्तीय व्यवस्था गरी तीन प्रकारले वर्गीकरण गरिएको छ । बजेट खर्च वर्गीकरणको आधारमा कारोबारको लेखा राख्ने गरिन्छ ।

क. चालु खर्च

सालबसाली रूपमा गरिने उपभोग खर्च, कार्यसञ्चालनको लागि आवश्यक खर्च, सरकारी निकायले सार्वजनिक हितका लागि प्रदान गर्ने सेवा तथा त्यस्तो सेवा प्रदान गर्ने निकायलाई दिइने सञ्चालन अनुदान, पुँजीगत अनुदान, ऋणको ब्याजको भुक्तानी खर्च, आयोजना निर्माण सञ्चालन हुनुपूर्वको ब्याज खर्चजस्ता खर्चहरूपर्दछन्। सरकारी खर्च प्रणालीमा बजेट उपशीर्षकको अन्तिम अङ्क ३ भएमा त्यसले चालु खर्च जनाउँछ। चालु खर्चको प्रयोग सालबसाली रूपमा अनिवार्य गर्नेपर्ने प्रशासनिकलगायत अन्य कार्यमा खर्च हुने गरेको पाइन्छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३)।

ख. पुँजीगत खर्च

स्थिर सम्पत्तिहरूजस्तै, फर्निचर तथा फिक्चर्स, सवारी साधन, मेसिनरी औजार/उपकरण आदि प्राप्त गर्न भएको खर्च, रणनीतिक महत्त्व वा आपतकालीन समयका लागि व्यवस्था गरिएको मौज्जात, जग्गा खरिद, भवन खरिद, सार्वजनिक उपभोगको सम्पत्तिहरू जस्तै: सडक, नहर, पुल, विद्युतगृह, पुँजीगत कार्यको लागि गरिने अध्ययन, अनुसन्धान तथा प्राविधिक परामर्श सेवा, आयोजना निर्माण चरणमा गरिने ब्याज,जस्ता खर्चहरू पुँजीगत खर्चमापर्दछन्। सरकारी खर्च प्रणालीमा बजेट उपशीर्षकको अन्तिम अङ्क ४ भएमा पुँजीगत खर्चलाई जनाउँछ। पुँजीगत खर्चले सरकारलाई थप पुँजी निर्माण गरी आर्थिक विकासमा सहयोग पुऱ्याउँछ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३)।

ग. वित्तीय व्यवस्था खर्च

आन्तरिक तथा बाह्य ऋण प्राप्ति, सेयर तथा ऋण लगानीको साँवा फिर्ता र सेयर तथा ऋण लगानी, वैदेशिक सस्थामा सेयर तथा ऋण लगानी ऋणको साँवा भुक्तानी वित्तीय व्यवस्था अन्तर्गतपर्दछ। सरकारी बजेट प्रणालीमा बजेट उपशीर्षकको अन्तिम अङ्क ५ भएमा वित्तीय व्यवस्थालाई जनाउँछ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३)। वित्तीय व्यवस्था खर्च अन्तर्गत ऋण, सेयर लगानी, साँवा फिर्ताजस्ता विषयहरू रहेका हुन्छन्। बजेट निर्माण गर्दा यस्ता विषयहरू समेत बजेट विनियोजन गर्ने गरिएको हुन्छ।

तीन प्रकारको बजेट खर्चको वर्गीकरणले सरकारी वित्तीय व्यवस्थापनमा स्पष्टता र पारदर्शिता ल्याउँनुका साथै वित्तीय व्यवस्थाको उचित निर्धारण र निगरानी गर्न मद्दत पुर्याएको

देखिन्छ । यद्यपि, पुँजीगत र वित्तीय खर्चहरूको अनुगमनमा चुनौतीहरू रहेका छन्, जसले विकास र ऋण व्यवस्थापनको प्रभावकारितामा असर पार्न सक्ने देखिन्छ ।

५.८.२ राजस्व/आम्दानी वर्गीकरण

नेपाल सरकारलाई प्राप्त हुने कर, अन्य राजस्व तथा बेरूजु असुली रकमलाई राजस्व/आम्दानीको रूपमा लिइने तथा असुली गर्ने तरिकाको आधारमा राजस्व रकमलाई लगती र हसबली गरी दुई किसिमले वर्गीकरण गर्ने गरिएको छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिक, २०७३) । राजस्व वर्गीकरणको आधारमा यसको लेखापालन हुने गरेको छ ।

राजस्वसम्बन्धी साधारण नीति

- क) नेपाल सरकारले कानूनबमोजिम सङ्कलन गरेको नगद वा सोसरहको प्राप्ति राजस्व
- ख) राजस्व प्राप्तिलाई कुल रकममा (Gross Amount) लेखाङ्कन गर्नुपर्ने,
- ग) राजस्वतर्फको बैकिङ्ग कारोबार एकल खाता कोष प्रणाली अन्तर्गत सञ्चालन,
- घ) वैदेशिक अनुदानलाई पनि राजस्वसरह लेखाङ्कन एवम् प्रतिवेदन गर्नुपर्ने,
(नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिक, २०७३)

राजस्व वर्गीकरण

राजस्वको प्रकृतिको आधारमा कर र अन्य राजस्व असुल गर्ने तरिकाको आधारमा लगती र हसबली गरी दुई किसिमले वर्गीकरण गरिएको छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिक, २०७३) ।

क. कर राजस्व

प्रत्यक्ष रूपमा कुनै सेवा वा वस्तु प्रदान नगरी कानूनबमोजिम नागरिकहरूबाट असुल गरिने रकमलाई कर राजस्व भनिन्छ । नेपाल सरकारले यसप्रकारको राजस्व सङ्कलन गरेबापत प्रत्यक्ष रूपमा करदाताहरूलाई कुनै सेवा उपलब्ध गराउनु पर्दैन । भन्सारमहसुल, अन्तःशुल्क, आयकर, मूल्य अभिवृद्धिकर, सवारी साधनकर, घर/जग्गा बहालकर, सम्पत्तिकर आदि कर राजस्व अन्तर्गतपर्दछन् ।

ख. अन्य राजस्व

सबै प्रकारको दस्तुर, सेवा शुल्क, रोयल्टी, लाभांश, साँवा/ब्याजलगायत प्रचलित कानूनबमोजिम असुल गरिने सबै शुल्क समेतलाई अन्य राजस्व अन्तर्गत राखिएको छ । सरकारले कुनै सेवा प्रदान गरेबापत प्राप्त हुने रकम, कानूनबमोजिम गरिएको दण्ड/जरिवाना वा जफत र सरकारी

सम्पत्ति बिक्री तथा लगानीबाट प्राप्त हुने प्रतिफलजस्ता राजस्वहरू यस अन्तर्गतपर्दछन् । कर राजस्व बाहेकका अन्य विभिन्न शीर्षकहरूबाट प्राप्त हुने राजस्वहरू नै अन्य राजस्व हुन् ।

(नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिक, २०७३)

राजस्वसम्बन्धी लेखा नीति

- क) राजस्व प्राप्त गर्ने निकायले प्राप्त गरेको राजस्व तत्काल लेखाङ्कन गर्नुपर्ने,
 - ख) राजस्वको लेखाङ्कनमा नगदमा आधारित लेखाप्रणाली अनुसरण गरिएकोले उठ्न बाँकी राजस्वको आम्दानी जनाउन नहुने तर सम्बन्धित निकायले सोको लगत राख्नुपर्ने,
 - ग) अनुदान रकम प्राप्तिको आधारमानि प्राप्तिको लेखाङ्कन गर्नुपर्ने,
 - घ) राजस्वको लेखाङ्कन नेपाली मुद्रामा गर्नुपर्ने,
 - ङ) राजस्व तथा वक्यौता रकम, नगद, चेकजस्ता माध्यमबाट पनि प्राप्ति गर्न सकिने,
 - च) चेकको रकम सरकारी कोषमा दाखिला भएको मितिमा राजस्व लेखाङ्कन गर्नुपर्ने,
 - छ) विद्युतीय माध्यमबाट प्राप्त हुने राजस्वको पनि लेखाङ्कन एवम् प्रतिवेदन गर्नुपर्ने,
 - ज) अग्रिम रूपमा प्राप्त भएको राजस्व आम्दानीसरह मानि लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन गर्नुपर्ने,
- (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिक, २०७३)

नेपाल सरकारको लेखाप्रणालीले राजस्वको वर्गीकरण र लेखाङ्कनमा स्पष्ट मापदण्ड लागू गरेर वित्तीय पारदर्शिता र नियन्त्रणको सुनिश्चितता गरेको देखिन्छ । यसले कर र अन्य राजस्व स्रोतहरूको उचित निगरानी र व्यवस्थापनलाई सम्भव बनाएको छ । तथापि, विद्युतीय माध्यम र अग्रिम प्राप्त राजस्वको लेखाङ्कन प्रक्रियामा अझ सुधारको आवश्यकता रहेको देखिन्छ ।

५.८.३ नेपालमा बजेट तर्जुमाको प्रक्रिया र लेखा

बजेट तर्जुमा गर्ने जिम्मेवारी अर्थ मन्त्रालयको हुने तथा अर्थ मन्त्रालयले तर्जुमा गरेको बजेटको स्वामित्व नेपाल सरकारले लिने र संसदमा पेस भई अनुमोदन/स्वीकृति गर्ने संवैधानिक व्यवस्था रहेको छ । बजेट तयारीको कार्यमा राष्ट्रिय योजना आयोगले मार्गदर्शन र सीमा प्रदान गर्दछ । त्यस्तो मार्गदर्शन र सीमाका आधारमा अर्थ मन्त्रालयबाट सम्बन्धित मन्त्रालय/निकायहरूको सहयोगमा बजेट निर्माणसम्बन्धी कार्य हुन्छ (बजेट तर्जुमा दिग्दर्शन, २०७५) । बजेट तर्जुमा गर्ने कार्य निम्नानुसार हुने व्यवस्था रहेको छ-

- क) कुल बजेट सीमा निर्धारणको जिम्मेवारी राष्ट्रिय योजना आयोग र अर्थ मन्त्रालयको हुने,

- ख) बजेट तर्जुमा मार्गदर्शन र सीमा राष्ट्रिय योजना आयोगले अन्य निकायहरूमा पठाउने,
- ग) सम्बन्धित निकायले बजेट तथा कार्यक्रम (त्रिवर्षीय खर्च प्रक्षेपण सहित) तयार गरी राष्ट्रिय योजना आयोग र अर्थ मन्त्रालयमा पेस गर्नुपर्ने,
- घ) पेस भएको बजेट तथा कार्यक्रममाथि राष्ट्रिय योजना आयोग, अर्थ मन्त्रालय र सम्बन्धित मन्त्रालय बिच छलफल हुने,
- ङ) योजना आयोग र अर्थबाट बजेटको मस्यौदा तयार गरी मन्त्रीपरिषद्द्वारा अनुमोदन हुने,
- च) बजेटको मस्यौदा व्यवस्थापिका संसदमा पेस गरी स्वीकृतपछि राष्ट्रपतिबाट अनुमोदन,
- छ) अर्थ सचिवले सबै मन्त्रालय/आयोग/निकायका सचिवलाई अख्तियारी प्रदान गर्ने,
- ज) वार्षिक कार्यक्रम स्वीकृति गर्ने जिम्मेवारी सम्बन्धित मन्त्रालयको हुने,
- झ) उल्लिखित बजेट तर्जुमाका कार्यहरू कानुनले तोकेको समयभित्र गर्नुपर्ने,
- ञ) राजस्वको अनुमान गर्दा नै नगद आधारमा राज्यले सङ्कलन गर्न सक्ने राजस्वको सीमा कायम गर्ने,

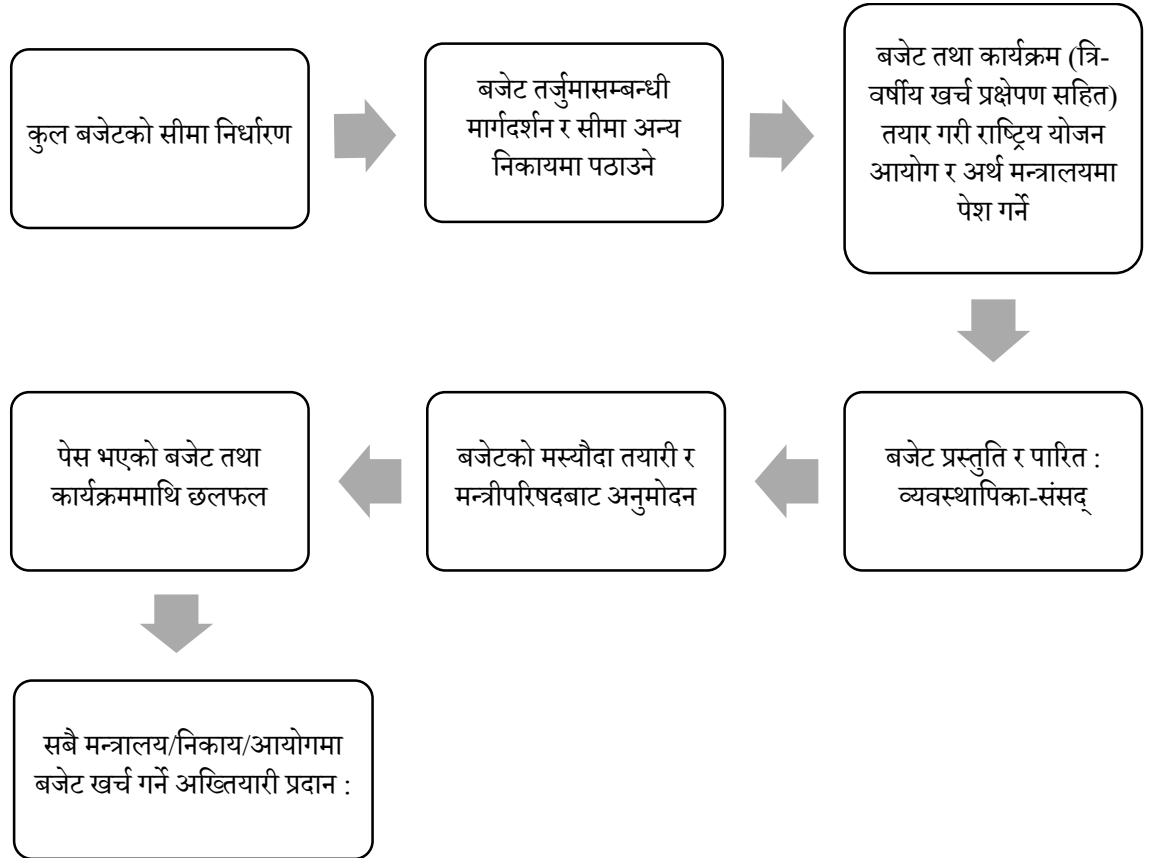
(बजेट तर्जुमा दिग्दर्शन, २०७५)

नेपालमा बजेट तर्जुमा प्रक्रिया प्रष्ट र व्यवस्थित रहेको देखिन्छ । यसमा राष्ट्रिय योजना आयोग र अर्थ मन्त्रालयले महत्त्वपूर्ण भूमिका रहेको देखिन्छ । यद्यपि, बजेट तयारीका कार्यहरूको समन्वय र समयमै अनुमोदन प्रक्रिय प्रभावकारी बनाउन सुधारको आवश्यकता रहेको देखिन्छ । यसले गर्दा बजेट तर्जुमा अधिकतम पारदर्शिता र विश्वसनीयता कायम गर्न सकिने देखिन्छ ।

सरकारको नीति तथा कार्यक्रम कार्यान्वयन गर्ने महत्त्वपूर्ण वित्तीय औजारको रूपमा बजेट रहेको हुन्छ । देशको सन्तुलित विकासको लागि बजेट अपरिहार्य रहेको हुन्छ । बजेट तर्जुमामा मुख्यरूपमा अर्थ मन्त्रालय र राष्ट्रिय योजना आयोग सक्रिय रहेका हुन्छन । बजेट खर्चको लागि सालबसाली रूपमा विनियोजन ऐन स्वीकृत गर्नुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ । बजेट तर्जुमा प्रक्रियामा अर्थ मन्त्रालय र राष्ट्रिय योजना आयोगको समन्वय महत्त्वपूर्ण रहेको हुन्छ । यसले नीति र कार्यक्रमहरूको प्रभावकारी कार्यान्वयन सुनिश्चित गर्दछ । विनियोजन ऐनले बजेटको सीमा र खर्चका प्राथमिकताहरू निर्धारण गर्दै सरकारको वित्तीय व्यवस्थालाई पारदर्शी र प्रभावकारी बनाउने कार्य गरेको हुन्छ । जसले राष्ट्रिय विकासका उद्देश्यहरूलाई प्राप्त गर्न मद्दत पुर्याएको हुन्छ (बजेट तर्जुमा दिग्दर्शन, २०७५) ।

बजेट तर्जुमा प्रक्रियालाई नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३ अनुसार रेखाचित्र ५.२ मा निम्नानुसार उल्लेख गरिएको छ ।

रेखाचित्र ५.२ : नेपालमा बजेट तर्जुमा प्रक्रिया



स्रोत : नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका २०७३

बजेट तर्जुमा प्रक्रिया र लेखा

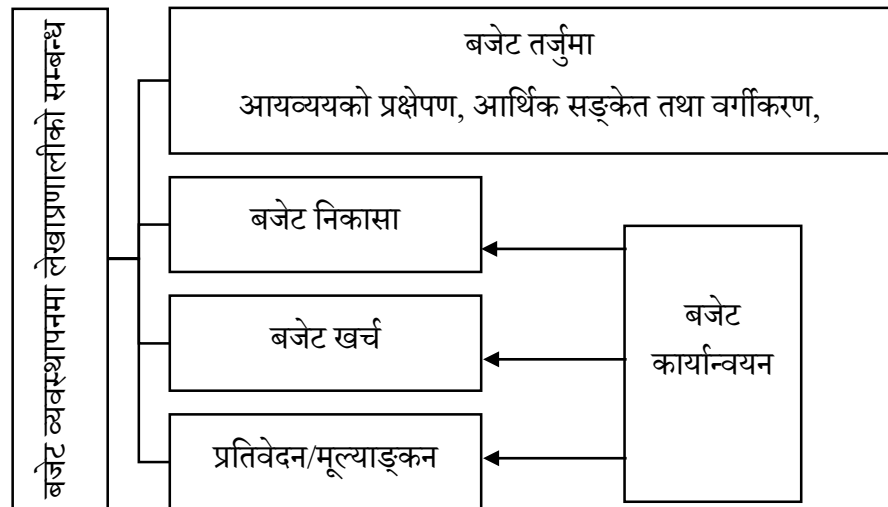
सरकारी लेखा, सरकारी स्रोतको प्राप्ति र उपयोगको व्यवस्थापन, आर्थिक तथा प्रशासनिक पारदर्शिता तथा उत्तरदायित्व निर्वाह गर्ने एक साधनको रूपमा रहेको छ । सरकारी आर्थिक कारोबारसम्बन्धी सूचना तथा तथ्याङ्कहरू प्राप्त गर्न यसले मद्दत पुऱ्याउँछ । यसले सञ्चित कोष र अन्य सरकारी कोषको व्यवस्थापनका साथै अन्य वित्तीय तथ्याङ्कहरू उपलब्ध गराएर योजना तर्जुमा गर्ने, कार्यक्रम निर्धारण तथा विश्लेषण गर्ने, बजेट अनुमान तयार गर्ने कार्यमा यसले सहयोग पुऱ्याएको हुन्छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) ।

अर्थ मन्त्रालयले राजस्व र व्ययको अनुमानमा अधिल्लो आर्थिक वर्षमा गरिएको राजस्वको अनुमान अनुसार राजस्व सङ्कलन भए नभएको तथा प्रत्येक मन्त्रालयलाई छुट्याइएको रकमबाट भएको खर्च र खर्च अनुसारको लक्ष्य हासिल भए वा नभएको विवरण, नेपाल सरकारको स्रोत,

वैदेशिक सहायता तथा आन्तरिक ऋणबाट प्रत्येक खर्च शीर्षकको लागि ब्यहोरिने कार्यक्रमको विवरण, आगामी तीन आर्थिक वर्षको राजस्व र व्ययको प्रक्षेपण, ऋण लगानी तथा दायित्वसम्बन्धी विवरण, अघिल्लो आर्थिक वर्षको वैदेशिक सहायता प्राप्तिको विवरण, चालु खाता सन्तुलन र भुक्तानी सन्तुलनको स्थितिजस्ता विवरणहरू राजस्व र व्ययको अनुमान गर्दा पेस गर्नुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६)।

बजेट तर्जुमा प्रक्रियामा लेखाप्रणालीले सरकारी स्रोतहरूको व्यवस्थापन र उपयोगमा पारदर्शिता र उत्तरदायित्व कायम गर्न महत्त्वपूर्ण भूमिका खेलेको हुन्छ। यसले राजस्व र व्ययको अनुमान, खर्च प्रक्षेपण र वित्तीय तथ्याङ्कहरूको विश्लेषण गरेर नीति र कार्यक्रमहरूको प्रभावकारी कार्यान्वयनमा सहयोग पुऱ्याउँदछ।

रेखाचित्र ५.३ : बजेट व्यवस्थापनमा सरकारी लेखाप्रणालीको सम्बन्ध



स्रोत : शोधार्थी. २०८१

आयव्ययको अनुमानको लागि आवश्यकपर्ने विवरणहरू सरकारी लेखाप्रणालीबाट प्राप्त हुने गर्दछ। त्यसैले सरकारी लेखाप्रणाली र समग्र बजेट व्यवस्थापनका बिचमा सम्बन्ध रहेको छ। उक्त सम्बन्धलाई रेखाचित्र ५.३ मा प्रस्तुत गरिएको छ। बजेटको तर्जुमा गर्दा आयव्ययको प्रक्षेपण गर्ने, आयव्ययलाई एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ मा उल्लेख भए अनुसार आर्थिक सङ्केत प्रदान गर्ने गरिन्छ। यी सबै कार्य लेखाप्रणालीसँग प्रत्यक्ष सम्बन्धित रहेको छ। आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बजेट निर्माणसँग प्रत्यक्ष रूपमा सम्बन्धित रहेको हुन्छ। बजेट तथा आवाधिक योजनाको लागि आवश्यक वित्तीय विवरणहरू सहज तरिकाले प्राप्त हुने गरी सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रतिवेदनसम्बन्धी व्यवस्था गरिएको छ।

५.८.४ बजेट तर्जुमाको जिम्मेवारी र लेखा

आगामी वर्षको लागि बजेटको आकार र क्षेत्रगत सीमा तथा मार्गदर्शन राष्ट्रिय योजना आयोगले अर्थ मन्त्रालयसँगको समन्वयमा प्रत्येक वर्ष तोक्ने कार्य गर्दछ। यसका लागि आवधिक योजना, प्रतिबद्धता तथा कार्यक्रमलाई आधार लिएको हुन्छ। बजेट तर्जुमाको जिम्मेवारी निम्नानुसार रहेको छ -

- क) राष्ट्रिय योजना आयोग र अर्थ मन्त्रालयले सबै मन्त्रालय तथा निकायमा बजेट तर्जुमाका लागि ढाँचा र सीमा समेत निर्धारण गरी पठाउनुपर्ने,
- ख) प्रत्येक मन्त्रालय/निकायले आफू र आफू अन्तर्गतका सबै निकायलाई मार्गदर्शन र सीमा पठाएर बजेट तथा कार्यक्रम तर्जुमा गर्नु वा गर्न लगाउनुपर्ने,
- ग) सम्बन्धित निकायले प्राप्त मार्गदर्शन र सीमाङ्कन अनुरूप बजेट तथा कार्यक्रम तर्जुमा गरी तालुक मन्त्रालय/निकायमा पठाउनुपर्ने,
- घ) प्रत्येक मन्त्रालय/निकायले बजेट तथा कार्यक्रम एकीकृत गरी अर्थ मन्त्रालय र राष्ट्रिय योजना आयोगमा पठाउनुपर्ने,
- ङ) राष्ट्रिय योजना आयोगले कार्यक्रम र बजेट अनुमान माथि नीतिगत छलफल गरी आवश्यक सुझाव सहित अन्तिम रूप दिन अर्थ मन्त्रालयमा पठाउनुपर्ने,
- च) अर्थ मन्त्रालयले बजेटलाई अन्तिम रूप दिई बजेटसँग सम्बन्धित विधेयकहरू र बजेट वक्तव्य तयार गरी संसदमा पेस गर्नुपर्ने,
(बजेट तर्जुमा दिग्दर्शन, २०७५)

कुनै पनि कार्यालयले आगामी आर्थिक वर्षको आयव्ययको अनुमानित विवरण तयार गर्दा गत आर्थिक वर्षको आयव्यय र चालु आर्थिक वर्षमा गरिएको संशोधित अनुमानमा ध्यान दिनुपर्दछ। यो पूरा गर्नको निमित्त अद्यावधिक लेखाप्रणालीको आवश्यक पर्दछ (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१)।

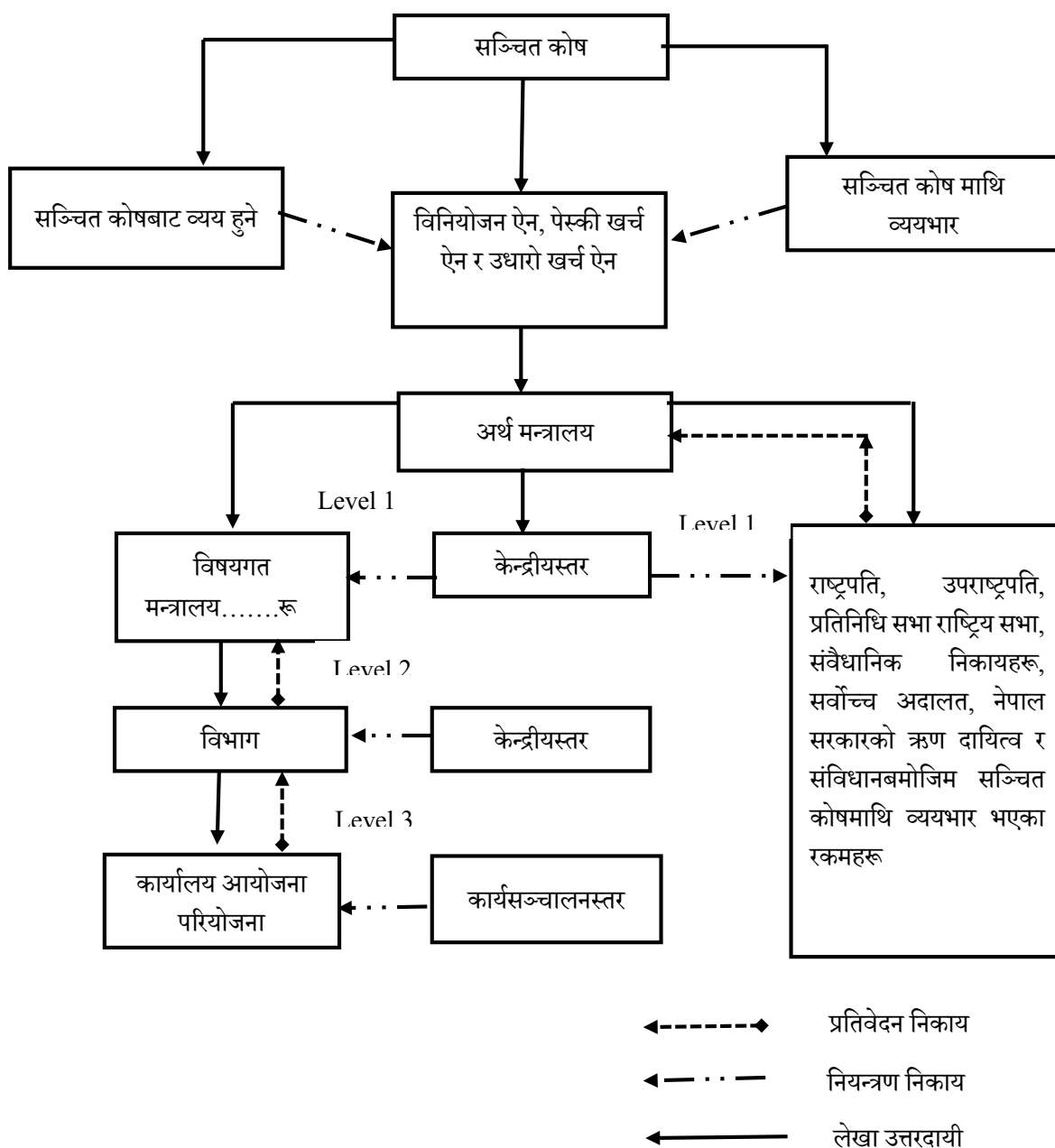
बजेट तर्जुमा प्रक्रिया सबै मन्त्रालय र निकायहरूबाट प्राप्त वित्तीय जानकारीहरूको एकीकरणमा आधारित रहेको देखिन्छ। यसमा अद्यावधिक लेखाप्रणालीले वित्तीय विवरणहरूको सही र स्पष्ट जानकारी सुनिश्चित गर्न महत्त्वपूर्ण भूमिका खेलेको देखिन्छ।

५.८.५ नेपाल सरकारको बजेट खर्च र आम्दानी लेखाको संरचनागत व्यवस्था

बजेटका निर्धारित उद्देश्य प्राप्तिको लागि बजेट खर्च गर्ने गरिन्छ । बजेट खर्च गर्ने प्रणालीको रूपमा सरकारी लेखाप्रणाली रहेको हुन्छ । स्वीकृत बजेट नाघेर कुनै कार्यालयले कुनै पनि खर्च गर्न मिल्दैन । बजेट निकास खर्चसँग लेखाप्रणाली सम्बन्धित रहेको हुन्छ (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

बजेट खर्चमा लेखाको संरचनालाई रेखाचित्र ५.४ मा निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ ।

रेखाचित्र ५.४ : बजेट खर्चमा लेखाको संरचना



स्रोत : नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३

लेखाप्रणालीले स्वीकृत बजेट नाघेर निकास नदिने हुँदा बजेट कार्यान्वयनमा नियन्त्रणको समेत काम गरेको हुन्छ । गुठी रकमबाहेकको राज्यको सम्पूर्ण आम्दानीहरू सञ्चित कोषमा जम्मा हुने र ऐनकानून अनुसार विभिन्न शीर्षकहरूमा सोही कोषबाट निकास खर्च हुने गर्दछ । उक्त कोषको सञ्चालन महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले गर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

निश्चित अवधि र उद्देश्यका लागि तयार गरिएको आर्थिक सामाजिक विकासका लागि सरकारले गर्ने खर्च र सोको लागि उपयोग गरिने आयका स्रोतहरू खुलाइएको आयव्ययको विवरण नै बजेट हो । यो सरकारको नीति तथा कार्यक्रम कार्यान्वयन गर्ने महत्त्वपूर्ण वित्तीय औजारको रूपमा रहेको हुन्छ । बजेट खर्चलाई चालु, पुँजीगत र वित्तीय खर्चमा विभाजन गरी लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन गर्ने गरिएको हुँदा बजेट र सरकारी लेखाप्रणाली सम्बन्धित रहेको हुन्छ । सरकारी लेखा, सरकारी स्रोतको प्राप्ति र उपयोगको व्यवस्थापन, आर्थिक तथा प्रशासनिक पारदर्शिता तथा उत्तरदायित्व निर्वाह गर्ने एक साधनको रूपमा रहेको छ । सरकारी आर्थिक सूचना तथा तथ्याङ्कहरू प्राप्त गर्न लेखाप्रणालीले मद्दत पुऱ्याउँछ ।

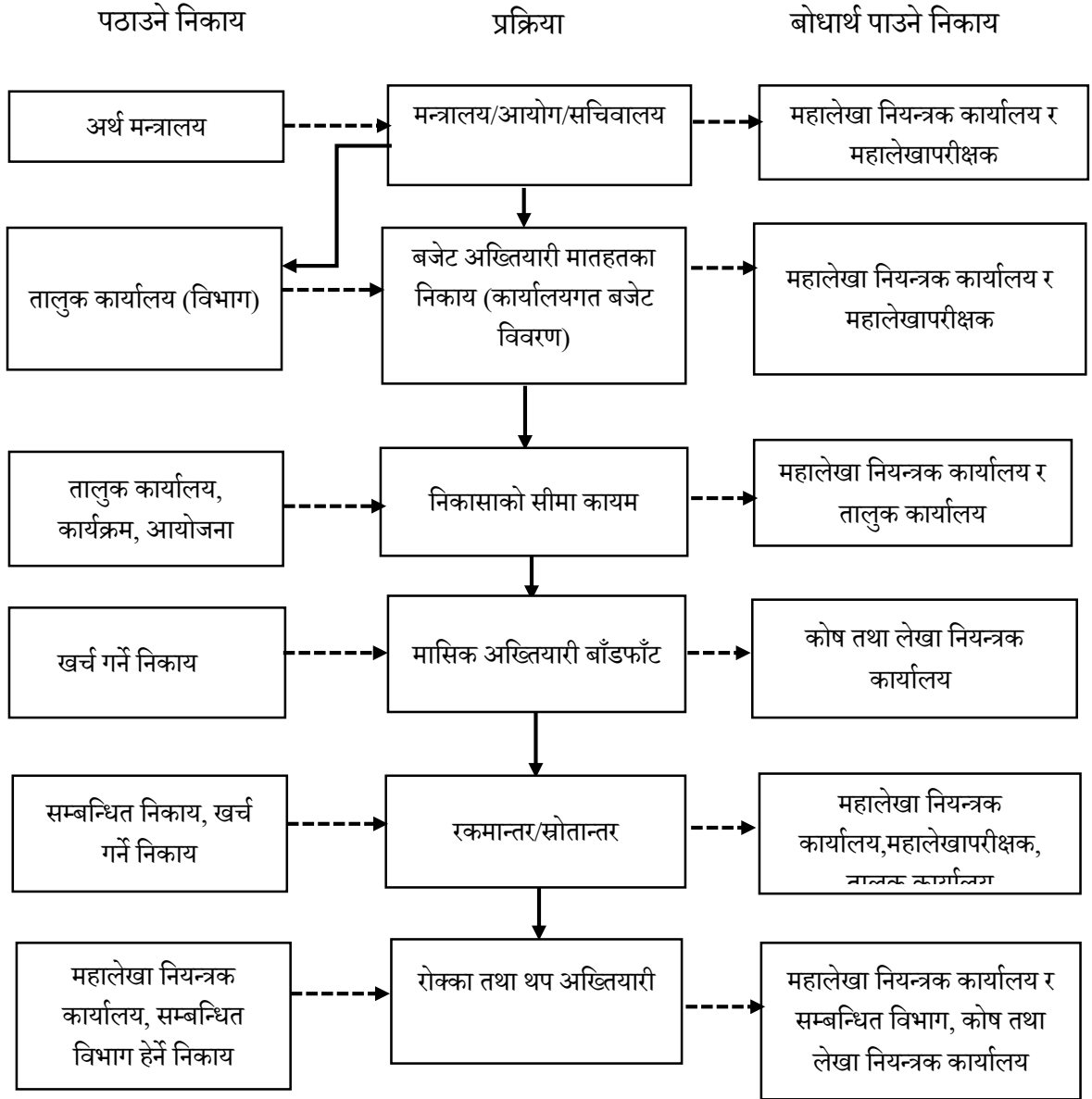
५.८.६ नेपाल सरकारको बजेट निकास प्रक्रिया

विनियोजन ऐन, पेस्की खर्च ऐन वा पूरक विनियोजन ऐन वा उधारो खर्च ऐन जारी भएपछि अर्थ मन्त्रालयको सचिवले सम्बन्धित मन्त्रालय/निकायको सचिवलाई बजेट शीर्षक, उपशीर्षक र खर्च ब्यहोर्ने स्रोत समेत खुलेको विवरणसहितको अख्तियारी उपलब्ध गराउनुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ । सम्बन्धित सचिवले स्वीकृत बजेट र अर्थ मन्त्रालयबाट प्राप्त अख्तियारी अनुसार कार्यक्रमको सञ्चालन र बजेट खर्च गर्ने विभाग तथा कार्यालयहरूलाई अख्तियारी दिनुपर्ने हुन्छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) ।

अख्तियारीको बोधार्थ महालेखा नियन्त्रक कार्यालय र सम्बन्धित कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय, महालेखापरीक्षकको कार्यालयमा पठाउनुपर्ने व्यवस्था रहेको छ । सम्बन्धित पक्षलाई भुक्तानीको लागि भुक्तानी आदेश तयार गरी सम्बन्धित कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयमा पठाइ एकल खाता कोष प्रणालीबाट भुक्तानी निकास प्राप्त गरी खर्च गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको छ । सम्बन्धित जिल्लाको कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयले स्वीकृत बजेट तथा कार्यक्रमको सीमाभित्र रही कार्यालयबाट प्राप्त भुक्तानी आदेशबमोजिमको रकम निकास भुक्तानी दिनुपर्दछ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) ।

बजेट निकासा प्रक्रियालाई रेखाचित्र ५.५ मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

रेखाचित्र ५.५ : बजेट निकासा प्रक्रिया



स्रोत : नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३

वर्तमानमा स्वीकृत बजेट अख्तियारी तथा कार्यक्रम अर्थ मन्त्रालयबाट सम्बन्धित मन्त्रालय, विभाग, कार्यालयमा प्राप्त नभई LMBIS अनुसार अद्यावधिक बजेट तथा कार्यक्रमलाई स्वीकृत अख्तियारी तथा कार्यक्रममामा एकल खाता कोष प्रणाली मार्फत सम्बन्धित कार्यालयको खर्चको आधारमा एकल खाता कोष प्रणालीबाट निकासा लिने व्यवस्था रहेको हुँदा नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका अद्यावधिक गर्नुपर्ने देखिन्छ ।

५.८.७ सङ्घीय विभाज्य कोष लेखाङ्कनसम्बन्धी व्यवस्था

संघीय व्यवस्थामा विभिन्न सरकारहरू बिच बाँडफाँट हुने राजस्व रकम विभाजनको लागि एउटा सरकारी कोषमा जम्मा गर्नुपर्ने कानुनी प्रावधान रहेको छ । त्यस्तो बाँडफाँट हुने रकम जम्मा हुने कोषलाई विभाज्य कोष भनिन्छ । नेपाल सरकार, प्रदेश र स्थानीय तह बिच मूल्य अभिवृद्धिकर, अन्तःशुल्क रकमका साथै प्राकृतिक स्रोतबाट प्राप्त हुने रोयल्टीको बाँडफाँट गर्न नेपाल सरकारले एक सङ्घीय विभाज्य कोष खडा गरी त्यस्तो रकम त्यस कोषमा जम्मा गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको छ (अन्तर सरकारी वित्त व्यवस्थापन ऐन, २०७४) ।

सङ्घीय विभाज्य कोषमा मूल्य अभिवृद्धि कर, अन्तःशुल्क बापत जम्मा भएको रकममध्ये सत्तरी प्रतिशत नेपाल सरकारलाई, पन्ध्र प्रतिशत प्रदेशलाई र पन्ध्र प्रतिशत स्थानीय तहलाई बाँडफाँट गरिन्छ । नेपाल सरकार, प्रदेश र स्थानीय तह बिच बाँडफाँट गरिने रकममध्ये नेपाल सरकारले प्राप्त गर्ने रकम सङ्घीय सञ्चित कोषमा दाखिला गरिन्छ । प्रदेश तथा स्थानीय तहहरूलाई जाने रकम प्रदेश र स्थानीय विभाज्य कोषमा जम्मा गर्नुपर्छ (अन्तर सरकारी वित्त व्यवस्थापन ऐन, २०७४) ।

प्रदेश विभाज्य कोष र स्थानीय विभाज्य कोषमा जम्मा भएको रकम प्रचलित कानून अनुसार बाँडफाँट गरी सम्बन्धित प्रदेश सञ्चित कोषमा र स्थानीय सञ्चित कोषमा मासिक रूपमा जम्मा हुने गरी उपलब्ध गराउनुपर्ने व्यवस्था रहेको छ (अन्तरसरकारी वित्त व्यवस्थापन ऐन, २०७४) ।

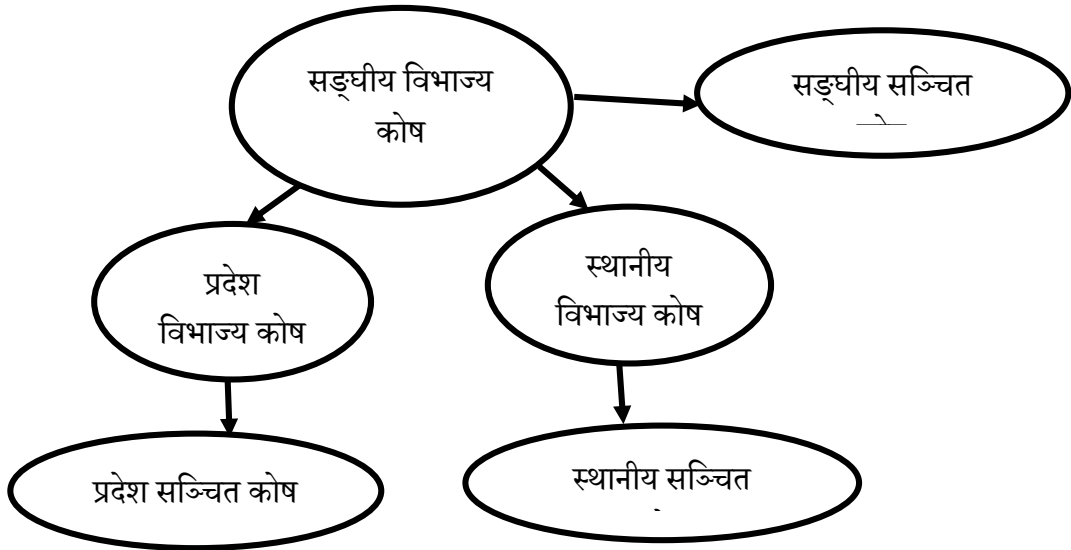
अन्तर सरकारी वित्त व्यवस्थापन ऐन, २०७४ को दफा ६बमोजिम मूल्य अभिवृद्धिकर र आन्तरिक उत्पादनबाट उठेको अन्तःशुल्क रकम नेपाल सरकार, प्रदेश सरकार र स्थानीय तह बिच बाँडफाँट गर्न तथा उक्त ऐनको दफा ७बमोजिम पर्वतारोहण, विद्युत्, वन, खानी तथा खनिज र पानी तथा अन्य प्राकृतिक स्रोतबाट उठेको रोयल्टी रकम नेपाल सरकार, प्रदेश सरकार र स्थानीय तह बिच बाँडफाँट गर्न नेपाल राष्ट्र बैङ्क, बैकिङ्ग कार्यालयमा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको नाममा सङ्घीय सञ्चित कोष, प्रदेश सञ्चित कोष र स्थानीय सञ्चित कोष गरी तीन प्रकारका खाताहरू रहेका हुन्छन् (सरकारी कारोबार निर्देशिका, २०७६) ।

प्रदेश सरकारले सङ्कलन गरी प्रदेश र स्थानीय तहमा वाँडफाँट गर्नुपर्ने राजस्व रकम प्रदेश विभाज्य कोषमा जम्मा गरी आवधिक रूपमा वाँडफाँट भएपछि सम्बन्धित सरकारको सञ्चित कोषमा पठाइएको रकम खुल्ने गरी विवरण तयार गरिन्छ ।

(एकीकृत वित्तीय विवरण, संघ, प्रदेश र स्थानीय सरकारहरू, आर्थिक वर्ष २०७९/८०, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, काठमाण्डौ)

विभाज्य कोषको रकम बाँडफाँटलाई रेखाचित्र ५.६ मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

रेखाचित्र ५.६ : सङ्घीय विभाज्य कोषको रकम बाँडफाँट प्रक्रिया



स्रोत : शोधार्थी, २०८१

अन्तर सरकारी वित्त व्यवस्थापन ऐन, २०७४ को दफा ७बमोजिमको प्राकृतिक स्रोतबाट प्राप्त हुने रोयल्टीबाट प्राप्त रकम राष्ट्रिय प्राकृतिक स्रोत तथा वित्त आयोगको सिफारिस तथा नेपाल सरकारको निर्णय अनुसार वार्षिक रूपमा सङ्घीय विभाज्य कोषबाट बाँडफाँट गरी प्रदेश तथा स्थानीय सञ्चित कोषमा जम्मा गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको छ । सङ्घीय विभाज्य कोषको वार्षिक विवरण तयार गर्दा यस कोष अन्तर्गत रहेका सङ्घीय विभाज्य कोष, प्रदेश विभाज्य कोष र स्थानीय विभाज्य कोषमा आर्थिक वर्षको अन्त्यसम्ममा जम्मा भएको रकम, प्रदेश विभाज्य कोष र स्थानीय विभाज्य कोषमा पठाइएको रकम तथा सम्बन्धित सञ्चित कोषमा पठाइएको रकम खुल्ने गरी तयार गरिएको हुन्छ (अन्तर सरकारी वित्त व्यवस्थापन ऐन, २०७४) ।

स्थानीय तहले विभिन्न ठेक्का व्यवस्थापन गर्दा उठाउने मूल्य अभिवृद्धिकरको रकम स्थानीय विभाज्य कोषमा जम्मा भएको हुन्छ । उक्त कोषमा जम्मा भएको रकम ऐनको प्रावधानबमोजिम बाँडफाँट गरी प्रदेशमा हस्तान्तरण हुने रकम प्रदेश संचित कोषमा र स्थानीय तहमा हस्तान्तरण हुने रकम स्थानीय संचित कोषमा जम्मा गरिन्छ । स्थानीय विभाज्य कोषको वार्षिक विवरण तयार गर्दा यस कोषमा रहेको सुरु मौज्जात, यस वर्ष जम्मा हुन आएको रकम तथा बाँडफाँट

भई प्रदेश र स्थानीय संचित कोषमा जम्मा गरिएको रकम र बाँडफाँट हुन बाँकी अन्तिम मौज्दात खुल्ने गरी तयार गरिएको हुन्छ ।

(एकीकृत वित्तीय विवरण, संघ, प्रदेश र स्थानीय सरकारहरू, आर्थिक वर्ष २०७९/८०, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, काठमाण्डौ)

वर्तमान व्यवस्थामा विभाज्य कोषको लेखाङ्कन प्रतिवेदनको काम सरकारी लेखाप्रणालीबाट भएको हुँदा विभाज्य कोष सञ्चालनमा लेखाप्रणाली सम्बन्धित रहेको हुन्छ । विभाज्य कोषमा जम्मा हुने राजस्व रकमको हिसाबकिताब, सो रकमको बाँडफाँट तथा निकास, प्रतिवेदनमा सरकारी लेखाप्रणाली सम्बन्धित रहेको हुन्छ । आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको नयाँ विषयवस्तुको रूपमा विभाज्य कोषको लेखाङ्कन र प्रतिवेदन रहेको छ । उक्त कोषबाट लेखाप्रणाली मार्फत बाँडफाँट हुने राजस्व रकम बाँडफाँट भई निकास गर्ने व्यवस्था वर्तमान सरकारी लेखाप्रणालीमा रहेको छ । संघीय शासन व्यवस्थामा यो कोष नयाँ व्यवस्थाको रूपमा आएको छ । उक्त कोषको हिसाबकिताब सही समयमा नहुनुका साथै बाँडफाँड भएको रकम समयमा प्राप्त नहुने समस्या रहेको छ ।

५.८.८ नेपाल सरकारको खर्च कार्यविधि र लेखाङ्कन प्रक्रियाको प्रवाह

स्वीकृत बजेट रकम खर्च गर्दा प्रचलित आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐनकानूनमा उल्लेख भएका विषयहरूको पालना गर्नुपर्दछ । स्वीकृत बजेट खर्च गर्नुभन्दा अगाडि धेरै विषयवस्तुहरूको ख्याल गर्नुपर्ने हुन्छ । बजेट खर्च लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित विषय भएको हुँदा खर्च कार्यविधि र लेखाङ्कनको प्रक्रियालाई यहाँ प्रस्तुत गरिएको छ ।

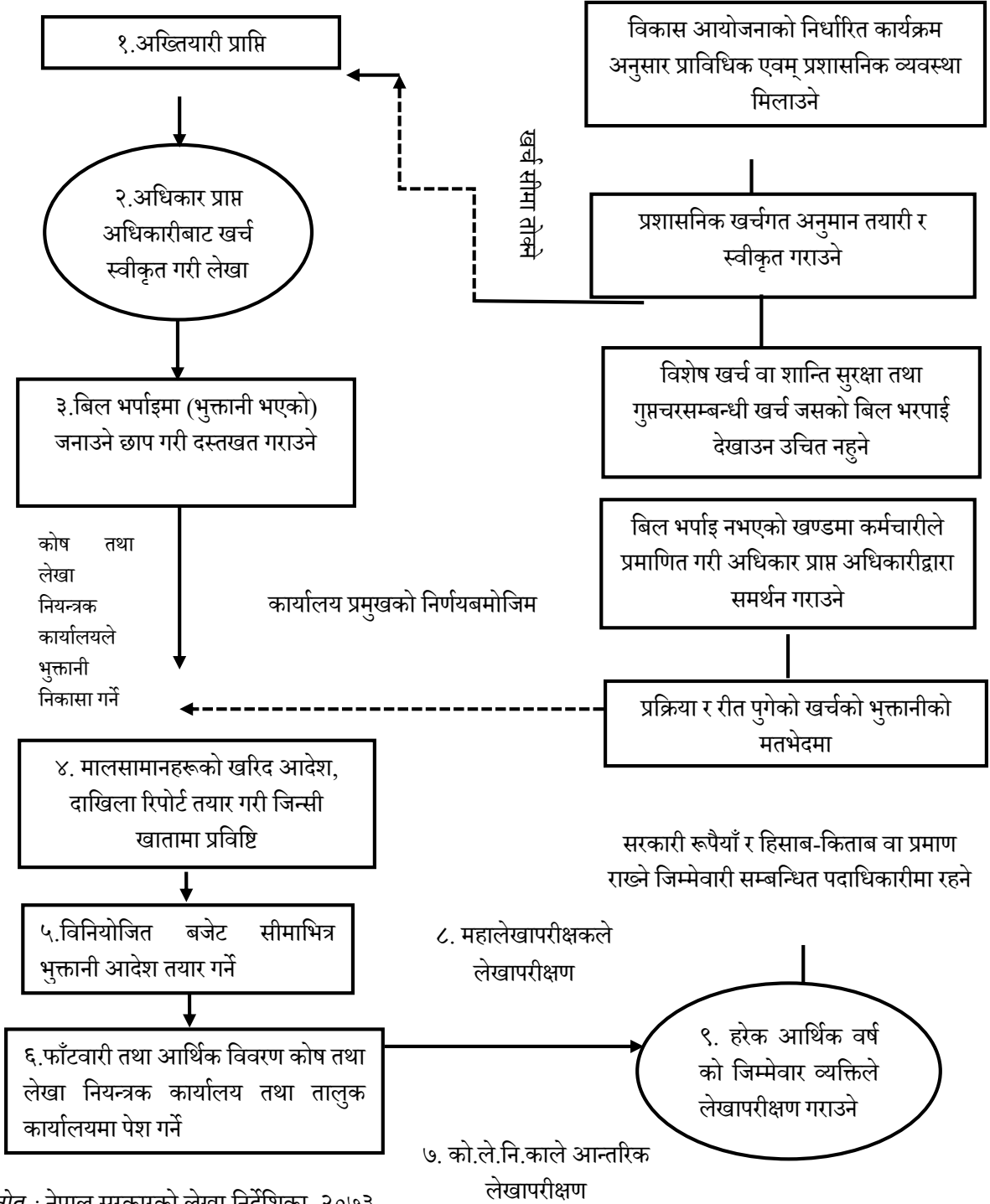
स्वीकृत बजेट रकम खर्च र लेखाङ्कन गर्दा निम्नानुसार गर्नुपर्ने कुरा नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३ मा उल्लेख गरिएको छ-

- क) खर्च गर्नुपर्ने रकम स्वीकृत बजेट खर्च शीर्षकमा परे नपरेको र बाँकी भए नभएको,
- ख) खर्च गर्नुपर्ने रकम कुनै योजनाको सम्बन्धमा भए योजना स्वीकृत भईसकेको छ छैन,
- ग) वैदेशिक स्रोतबाट व्यहोरिने खर्चको हकमा सम्झौता प्रभावकारी भएको छ छैन र महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको स्रोत फुकुवा पत्र प्राप्त भएको छ छैन,
- घ) नयाँ आर्थिक वर्ष सुरु भएपछि प्रमुखले बजेटको सीमाभित्र निर्धारित कार्यमा खर्च गर्नुपर्ने,
- ङ) सम्बन्धित बजेटभित्रको रकम खर्च गर्दा स्वीकृति गराएर खर्च गर्नुपर्ने,

च) खर्च गर्दा खर्चको बिल/भर्पाइ सहित लेखा राख्नुपर्ने, बिल/भर्पाइ आउन नसक्ने काममा भएको खर्चको हकमा अधिकार प्राप्त अधिकारीद्वारा समर्थन गराएर लेखा राख्नुपर्ने, (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३)

खर्च कार्यविधि र लेखाङ्कन प्रक्रियाको प्रवाहलाई रेखाचित्र ५.७ मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

रेखाचित्र ५.७ : खर्च कार्यविधि र लेखाङ्कन प्रक्रियाको प्रवाह



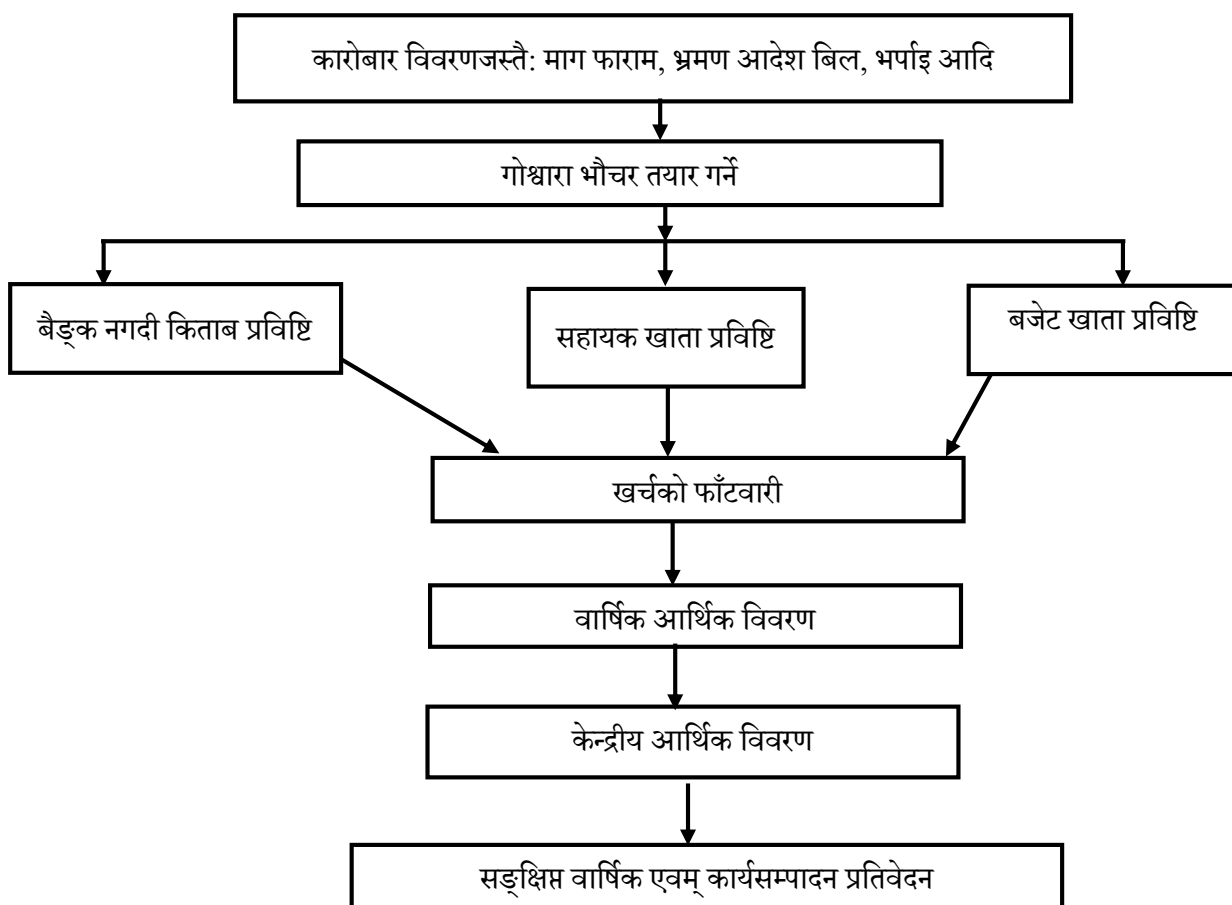
स्रोत : नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३

स्वीकृत बजेट तथा कार्यक्रमको अख्तियारी पठाउनुपर्ने प्रचलन विगतका वर्षमा भए पनि वर्तमानमा LMBIS मार्फत नै स्वीकृत बजेटको जानकारी हुने र त्यासलाई नै स्वीकृत अख्तियारी र कार्यक्रम मान्नुपर्ने कानुनी व्यवस्था भएको छ ।

५.८.९ नेपाल सरकारको लेखाप्रणालीको प्रवाह

प्रचलित कानूनबमोजिम भुक्तानीको लागि विल भर्पाइ प्राप्त भएपछि परीक्षण गरी रिति पुगेकाको भुक्तानीको लागि गोश्वारा भौचर तयार गरी बिल/भर्पाइ सहित कार्यालय प्रमुखसमक्ष पेस गर्नुपर्दछ । उक्त गोश्वारा भौचरमा भएको कारोबारको प्रविष्टि दैनिक रूपमा बैङ्क नगदी किताबलगायतका अन्य खातामामा प्रविष्टि गरी मासिक खर्चको, पेस्कीको फाँटबारी तयार गर्नुपर्ने हुन्छ । सोको आधारमा वार्षिक आर्थिक विवरण तयार गर्नुपर्ने हुन्छ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) । वर्तमान समयमा लेखापालनसम्बन्धी सम्पूर्ण कार्य कम्प्युटरीकृत लेखाप्रणालीबाट हुने हुँदा लेखासम्बन्धी अधिकांस काम स्वचालित भएको छ । लेखाप्रणालीको प्रवाहलाई रेखाचित्र ५.८ मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

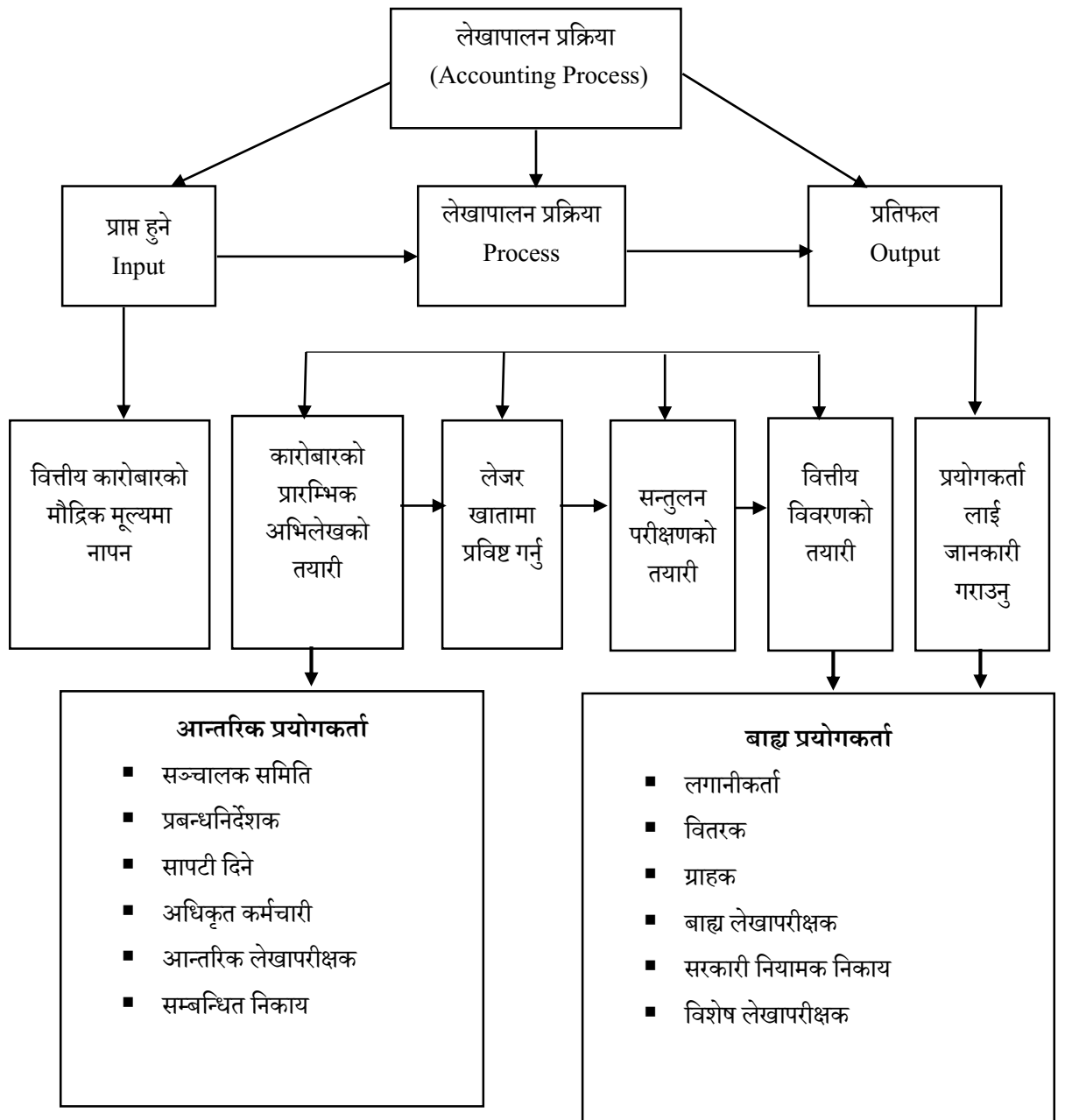
रेखाचित्र ५.८ : लेखाप्रणालीको प्रवाह



५.८.१० लेखापालन प्रक्रिया

व्यवसाय सञ्चालनमा यसमा संलग्न सरकार, व्यवसायी, सञ्चालक समिति, लगानीकर्ता, व्यवस्थापन र अन्य सम्बद्ध पक्षलाई वास्तविक स्थितिको बोध गराउनुपर्ने हुन्छ । आधुनिक समयमा नियमबद्ध रूपमा लेखामानको तर्जुमा गर्नुको सट्टा सैद्धान्तिक आधारमा लेखामान तर्जुमा हुनुपर्छ भन्ने मान्यता रहेको छ (गौतम, २०७२) । लेखापालनमा हुने input-process-output relationship लाई निम्न तालिका ५.९ प्रस्तुत गरिएको छ ।

रेखाचित्र ५.९ : लेखापालन प्रक्रिया



स्रोत : गौतम, २०७२

५.९ नेपालमा आर्थिक प्रशासन व्यवस्थित गर्ने संवैधानिक/ कानुनी व्यवस्थाहरू

नेपालमा लिच्छवि, मल्लकालीन समयमा आर्थिक प्रशासनको सञ्चालन स्थानीय धर्म परम्परामा आधारित भएर हुने गरेको थियो । प्राचीन समयमा राजामहाराजाको आदेश नै कानून हुने परम्परा रहेको हुँदा उनीहरूको आदेशमा समेत आर्थिक प्रशासन सञ्चालन भएको पाइन्छ । तामातुल्सी समाएर कसम खाएर आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्ने प्रचलन प्राचीन समयमा रहेको थियो । एकीकरणकालीन समयमा राजाले आयव्ययको हिसाब सुनेर स्वीकृत दिने प्रचलन रहेको थियो । राणाकालीन समयमा सनदसवालको आधारमा आर्थिक प्रशासन सञ्चालन हुन्थ्यो । प्रजातन्त्रको प्राप्तिपछि सरकारी रूपैया खर्चसम्बन्धी (कार्यविधि) नियमहरू, २०१६ अनुसार आर्थिक प्रशासन सञ्चालन भएको थियो (कार्की, २०६३) ।

वर्तमानमा नेपालको आर्थिक प्रशासन सञ्चालनका लागि संवैधानिक तथा कानुनी व्यवस्था गरिएको छ । संवैधानिक तथा कानुनी व्यवस्थाहरू निम्नानुसार रहेका छन् -

अ. संवैधानिक व्यवस्था

क. सङ्घीय, प्रदेश र स्थानीय आर्थिक प्रणाली : नेपालको संविधानको भाग १०, धारा ११५ देखि १२५सम्म सङ्घीय आर्थिक कार्यप्रणाली, भाग १६, धारा २०३ देखि २१३सम्म प्रदेश आर्थिक कार्यप्रणाली र भाग १९, धारा २२८ देखि २३०सम्म स्थानीय आर्थिक कार्यप्रणालीको बारेमा उल्लेख गरिएको छ (नेपालको संविधान) ।

ख. महालेखापरीक्षकसम्बन्धी व्यवस्था : नेपालको संविधानको भाग २२, धारा २४० मा महालेखापरीक्षकसम्बन्धी व्यवस्था रहेको छ । धारा २४१ मा उल्लिखित सार्वजनिक निकायहरूको लेखा, कानूनबमोजिम नियमितता, मितव्ययिता, कार्यदक्षता, प्रभावकारिता र औचित्य समेतको विचार गरी लेखापरीक्षण गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको छ (नेपालको संविधान) ।

ग. सङ्घ, प्रदेश र स्थानीय तहको आर्थिक अधिकार बारे संविधानमा उल्लेख भएको छ ।

आ. कानुनी व्यवस्था

क) आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐन, २०७६ : सङ्घीय सञ्चित कोष र अन्य सरकारी कोषको सञ्चालन तथा व्यवस्थापन, बजेट तर्जुमा, निकासा तथा खर्च, आर्थिक कारोबारको लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन, आन्तरिक नियन्त्रण, लेखापरीक्षण तथा अन्य आर्थिक गतिविधिलाई व्यवस्थित गरी सङ्घीय वित्तीय व्यवस्थापन प्रणालीलाई

जिम्मेवार, पारदर्शी, नतिजामूलक तथा उत्तरदायी बनाउन, समष्टिगत आर्थिक स्थायित्व कायम गर्न र सङ्घ, प्रदेश तथा स्थानीय तहको आर्थिक कार्यविधि नियमित तथा व्यवस्थित गर्नेसम्बन्धी कानुनी व्यवस्थाहरू समावेश गरिएको ऐन (उक्त ऐनको प्रस्तावनामा उल्लेख भएको),

ख) आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी नियमावली, २०७७ :

आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐन, २०७६ मा भएका प्रावधानहरूलाई कार्यान्वयन गर्न नियमावलीको व्यवस्था,

ग) सार्वजनिक खरिद ऐन, २०६३ :

सार्वजनिक खरिदसम्बन्धी कार्यविधि, प्रक्रिया तथा निर्णयलाई अझ बढी खुला, पारदर्शी, वस्तुनिष्ठ र विश्वसनीय बनाउन, खरिद प्रक्रियामा प्रतिस्पर्धा, स्वच्छता, इमान्दारीता, जवाफदेहीता र विश्वसनीयता प्रवर्धन गरी मितव्ययी तथा विवेकपूर्ण ढङ्गबाट सार्वजनिक खर्चको अधिकतम प्रतिफल हासिल गर्न र सार्वजनिक निकायले निर्माण कार्य गर्दा गराउँदा, मालसामान, परामर्श सेवा तथा अन्य सेवा खरिद गर्दा त्यस्तो खरिदको व्यवस्थापन क्षमता अभिवृद्धि गरी उत्पादक, बिक्रेता, आपूर्तिकर्ता, निर्माण व्यवसायी वा सेवाप्रदायकलाई भेदभाव नगरी सार्वजनिक खरिद प्रक्रियामा सहभागी हुने समान अवसर सुनिश्चित गरी सुशासनको प्रत्याभूति गर्ने सम्बन्धमा कानुनी व्यवस्था गर्न बनेको ऐन (उक्त ऐनको प्रस्तावनामा उल्लेख भएको) र सो ऐनमा भएका प्रावधानहरूलाई कार्यान्वयन गर्न सार्वजनिक खरिद नियमावली, २०६४

घ) अन्तर-सरकारी वित्त व्यवस्थापन ऐन, २०७४ :

नेपाल सरकार, प्रदेश तथा स्थानीय तहको राजस्वको अधिकार, राजस्व बाँडफाँट, अनुदान, ऋण, बजेट व्यवस्थापन, सार्वजनिक खर्च तथा वित्तीय अनुशासनसम्बन्धमा आवश्यक व्यवस्था गर्न बनेको ऐन (उक्त ऐनको प्रस्तावनामा उल्लेख),

ङ) आयकर ऐन, २०५८ :

देशको आर्थिक विकासको लागि राजस्व सङ्कलन गर्ने प्रक्रियालाई प्रभावकारी बनाई राजस्व परिचालनलाई अभिवृद्धि गर्न आयकरसम्बन्धी कानूनलाई संशोधन र एकीकरण गरी समयानुकूल बनाउन बनेको ऐन (उक्त ऐनको प्रस्तावनामा उल्लेख भएको),

च) लेखापरीक्षण ऐन, २०७५ :

लेखापरीक्षणसम्बन्धी कानुनी व्यवस्था गर्न बनेको ऐन, लेखापरीक्षण हुने निकाय, लेखापरीक्षणसम्बन्धी तरिका, विषयजस्ता विषयहरू समावेश भएको, आर्थिक प्रशासन तथा लेखापालनसँग सम्बन्धित ऐनकानूनहरू परिशिष्ट (क) मा उल्लेख छ ।

इ. संरचनागत व्यवस्था

- क) अर्थ मन्त्रालय : बजेट तर्जुमा र कार्यान्वयनको अनुगमन/मूल्याङ्कन गर्ने,
ख) राष्ट्रिय योजना आयोग : आवाधिक योजना र कार्यक्रम तर्जुमामा समन्वय, अनुगमन गर्ने,
ग) सार्वजनिक लेखा समिति (संसदीय समिति) : बेरूजुलगायतका विषयमा छलफल
घ) महालेखापरीक्षकको कार्यालय : लेखापरीक्षण र मूल्याङ्कन प्रतिवेदन तयार गर्ने,
ङ) महालेखा नियन्त्रकको कार्यालय : सङ्घीय सञ्चित कोषसम्बन्धी कार्य गर्ने,
च) कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय : बजेट निकासा, आन्तरिक लेखापरीक्षण, प्रतिवेदन
छ) सङ्घीय विषयगत मन्त्रालयहरू तथा मातहतका निकाय/कार्यालयहरू :
बजेटसम्बन्धी,
ज) नेपाल राष्ट्र बैङ्क/क वर्गका बाणिज्य बैङ्कहरू : खाता सञ्चालन गर्ने,

(प्रवाह, <https://bolanyathali.com/2020/7722/retrived/2024/4/4>)

वर्तमान समयमा आर्थिक प्रशासन तथा लेखाप्रणाली सञ्चालन संवैधानिक तथा कानुनी प्रावधानहरू अनुसार हुने भएको हुँदा प्राचीन समयको भन्दा व्यवस्थित रहेको छ । यस्ता प्रावधानहरूले लेखाप्रणाली सञ्चालनमा आर्थिक अनुशासन, पारदर्शिता, जवाफदेहिता प्रवर्द्धन गर्ने भएको हुँदा महत्वपूर्ण रहेको छ । नेपालको संविधानमा नै तीन तहको आर्थिक कार्यप्रणालीको सम्बन्धमा स्पष्ट व्यवस्था गरिएको छ । माथि उल्लिखित व्यवस्थाले लेखाप्रणाली थप व्यवस्थित हुँदै गएको छ ।

५.१० सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ तथा नियमावली, २०७७ मा भएका कानुनी व्यवस्थाहरू

सरकारी लेखाप्रणाली सञ्चालन गर्ने मुख्य कानुनी आधारको रूपमा आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ तथा नियमावली, २०७७ रहेको छ । यसमा नेपाल सरकारको लेखाप्रणालीको बारेमा संघ, प्रदेश र स्थानीय तहको आर्थिक प्रशासन सञ्चालनका विषय, बजेट तथा कार्यक्रम स्वीकृतिका विषय, अख्तियारीका विषय, बजेट रकम खर्च र निकासाका विषय,

लेखाङ्कन प्रतिवेदनका विषय, लेखापरीक्षणका विषय, बेरूजुका विषय लगायत विभिन्न आर्थिक प्रशासन तथा लेखाप्रणालीका विषयवस्तुहरूको बारेमा उल्लेख भएको छ ।

५.१०.१ आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ मा भएको व्यवस्थाहरू

सङ्घीय सञ्चित कोष र अन्य सरकारी कोषको सञ्चालन तथा व्यवस्थापन, बजेट तर्जुमा, निकासी तथा खर्च, आर्थिक कारोबारको लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन, आन्तरिक नियन्त्रण, लेखापरीक्षण तथा अन्य आर्थिक गतिविधिलाई व्यवस्थित गरी सङ्घीय वित्तीय व्यवस्थापन प्रणालीलाई जिम्मेवार, पारदर्शी, नतिजामूलक तथा उत्तरदायी बनाउन, समष्टिगत आर्थिक स्थायित्व कायम गर्न र सङ्घ, प्रदेश तथा स्थानीय तहको आर्थिक कार्यविधि नियमित तथा व्यवस्थित गर्ने सम्बन्धमा आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ निर्माण भएको छ । उक्त ऐनका केही प्रावधानहरू निम्न छन् । तल यो उपशीर्ष अन्तर्गत उल्लिख सबै विषयको स्रोत आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ रहेको छ ।

आर्थिक वर्ष : प्रत्येक वर्षको श्रावण महिनाको एक गतेदेखि अर्को वर्षको आषाढ महिनाको मासान्तसम्मको बाह्र महिनाको अवधिलाई आर्थिक वर्षको रूपमा उल्लेख गरिएको छ ।

एक तह माथिको अधिकारी : कार्यालय प्रमुखको हकमा सम्बन्धित विभागीय प्रमुख, विभागीय प्रमुखको हकमा सम्बन्धित मन्त्रालय, सचिवालय तथा आयोगको सचिव, सचिवको हकमा सम्बन्धित विभागीय मन्त्री वा राज्यमन्त्री र संवैधानिक अङ्ग तथा निकायको सचिव वा प्रशासकीय प्रमुखको हकमा सम्बन्धित संवैधानिक अङ्ग तथा निकायको प्रमुखलाई एक तह माथिको अधिकारीको रूपमा उल्लेख गरिएको (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६) ।

कार्यालय : राष्ट्रपति, उपराष्ट्रपतिको कार्यालय, सर्वोच्च अदालत, सङ्घीय संसद सचिवालय, संवैधानिक निकाय, आयोग, प्रदेश प्रमुखको कार्यालय, अदालत, महान्यायाधिवक्ताको कार्यालय, नेपाली सेना, नेपाल प्रहरी, सशस्त्र प्रहरी बल नेपाललगायतका सङ्घ, प्रदेश र स्थानीय तहका सबै सरकारी कार्यालयलाई कार्यालयको रूपमा परिभाषित गरिएको छ ।

कार्यालय प्रमुख : कार्यालयको प्रशासकीय प्रमुख भएर कामकाज गर्न तोकिएको पदाधिकारी वा व्यक्तिलाई कार्यालय प्रमुखको रूपमा उल्लेख गरिएको छ ।

कारोबार : सरकारी चल अचल, नगदी तथा जिन्सी धनमाल जिम्मा लिई प्रचलित कानूनबमोजिम निर्धारित काममा गरिने खर्च वा दाखिलासम्बन्धी सम्पूर्ण कार्यका साथै वित्तीय हस्तान्तरण, राजस्व सङ्कलन र दाखिला गर्ने, अनुदान तथा ऋण प्राप्ति गर्ने, खर्च गर्ने तथा धरौटी, कार्यसञ्चालन कोषलगायत अन्य कोषसम्बन्धि सम्पूर्ण आर्थिक कारोबारलाई कारोबार भनेर उल्लेख गरिएको छ ।

कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय : महालेखा नियन्त्रक कार्यालय मातहत रहने गरी स्थापना भएको कार्यालयलाई नै कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयको रूपमा उल्लेख गरिएको छ ।

लेखा उत्तरदायी अधिकृत : आफ्नो र मातहत कार्यालयको आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्ने, वार्षिक बजेट तयार गर्ने र बजेट निकासा प्राप्त गरी खर्च गर्ने अधिकार सुम्पने, लेखा राख्ने वा राख्न लगाउने, वित्तीय विवरण तयार गर्ने वा गराउने, विनियोजन, राजस्व, धरौटी र जिन्सी समेतको आन्तरिक र अन्तिम लेखापरीक्षण गराउने, बेरूजु नियमित गर्ने वा गराउने, असुलउपर गर्ने, गराउने, मिनाहा गर्ने वा गराउने र बजेट तथा कार्यक्रमले निर्धारण गरेका लक्ष्य अनुरूपको प्रतिफल प्राप्त गर्ने वा गराउने जिम्मेवारी रहेको प्रशासकीय प्रमुखको रूपमा कार्यरत सचिवलाई लेखा उत्तरदायी अधिकृत भनिएको छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६) ।

जिम्मेवार व्यक्ति : लेखा उत्तरदायी अधिकृतबाट प्राप्त अख्तियारीबमोजिम निर्धारित कार्यसञ्चालन गर्ने, जिम्मा लिने, खर्च गर्ने, लेखा राख्ने, प्रतिवेदन गर्ने, आन्तरिक वा अन्तिम लेखापरीक्षण गराएर बेरूजु फर्स्योट गर्ने/गराउने, सरकारी नगदी जिन्सी असुलउपर गर्ने गराउने तथा दाखिला गर्ने वा गराउने कर्तव्य भएको व्यक्ति र सो शब्दले सरकारी कामको लागि सरकारी नगदी वा जिन्सी लिई वा नलिई सो काम फर्स्योट गर्ने जिम्मेवारी भएको गैरसरकारी व्यक्ति समेत जिम्मेवार व्यक्ति भनी उल्लेख छ ।

विनियोजन : विनियोजन ऐन, उधारो खर्च ऐन वा पेस्की खर्च ऐनद्वारा निर्दिष्ट सेवा र कार्यहरूको लागि विभिन्न शीर्षकमा विभिन्न कार्यालयलाई खर्च गर्न विनियोजन भएको रकम र सो शब्दले पूरक विनियोजन र उधारो खर्च ऐनबमोजिम विनियोजन भएको रकम समेतलाई विनियोजन भनिएको छ ।

वित्तीय विवरण : नेपाल सरकारले स्वीकृत गरेको लेखामानबमोजिम कुनै निश्चित अवधिमा भएको कारोबारको समष्टिगत स्थिति दर्साउने उद्देश्यले शीर्षक समेत खुल्ने गरी तयार गरिएको विवरण र सो शब्दले कारोबारको स्थिति दर्साउने गरी शीर्षकको आधारमा बनाइएको बजेट अनुमान, निकासा, खर्च, आम्दानी, दाखिला र बाँकी रकम समेत खुलाइएको प्राप्ति र भुक्तानी विवरण तथा तोकिएका अन्य विवरण, सम्बन्धित लेखाटिप्पणी तथा खुलासालाई वित्तीय विवरण भनिएको छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६) ।

सङ्घीय सञ्चित कोषसम्बन्धी प्रावधान : गुठी रकम बाहेक नेपाल सरकारलाई प्राप्त हुने सबै प्रकारका राजस्व, राजस्वको धितोमा लिइएका सबै कर्जा, ऐनको अधिकार अन्तर्गत दिइएको जुनसुकै ऋण असुल हुँदा प्राप्त भएको सबै धन र नेपाल सरकारलाई प्राप्त हुने अन्य जुनसुकै रकम सङ्घीय ऐनद्वारा अर्को कुनै व्यवस्था नगरिएमा एक सरकारी कोषमा आम्दानी बाँधिने छ, जसलाई सङ्घीय सञ्चित कोष भनिने छ भनी परिभाषित गरिएको छ (नेपालको संविधान) ।

सङ्घीय सञ्चित कोषको सञ्चालन : सङ्घीय सञ्चित कोषको सञ्चालन गर्ने, लेखा राख्ने तथा त्यसको वार्षिक वित्तीय विवरण तयार गर्ने जिम्मेवारी महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको हुने व्यवस्था रहेको, सङ्घीय सञ्चित कोष तथा अन्य सरकारी कोषको सञ्चालनको लागि महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले कुनै कार्यालय वा बैङ्कलाई जिम्मेवारी तोक्न सक्ने समेत व्यवस्था रहेको छ ।

सङ्घीय सञ्चित कोषको एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्नेसम्बन्धी व्यवस्था : एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्ने जिम्मेवारी महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको हुने र तीनवटै तहले नेपाल सरकारबाट स्वीकृत लेखामानबमोजिम वित्तीय विवरण तयार गर्नुपर्ने छ । कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयले आफ्नो कार्यक्षेत्रभित्रका कार्यालयहरूको आन्तरिक वित्तीय विवरण तयार गरी महालेखा नियन्त्रक कार्यालयमा महालेखापरीक्षकले तोकेको ढाँचामा पठाउनुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले सम्बन्धित निकायबाट प्राप्त विवरणको आधारमा एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गरी अर्थ मन्त्रालयमा पठाउनुपर्नेछ र अर्थ मन्त्रालयले महालेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट प्राप्त विवरणको आधारमा एकीकृत वित्तीय विवरण बनाएर प्रत्येक वर्षको पुस मासान्तभित्र सार्वजनिक गर्नु पर्ने (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६) ।

विभाज्य कोषसम्बन्धी व्यवस्था : नेपाल सरकार, प्रदेश र स्थानीय तह बिच मूल्य अभिवृद्धि कर, आन्तरिक उत्पादनबाट उठेको अन्तःशुल्क रकमका साथै प्राकृतिक स्रोतबाट प्राप्त हुने रोयल्टीको बाँडफाँट गर्न नेपाल सरकारले एक सङ्घीय विभाज्य कोष खडा गरी त्यस्तो रकम त्यसकोषमा जम्मा गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको छ (अन्तर-सरकारी वित्त व्यवस्थापन ऐन, २०७४) ।

बजेट निकासा, खर्च र नियन्त्रणसम्बन्धी भएका कानुनी व्यवस्थाहरू

बजेट निकासा : कार्यालयले स्वीकृत बजेटको विवरण र वार्षिक कार्यक्रमको आधारमा विनियोजन ऐनको अनुसूचीमा उल्लिखित रकम आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐन, २०७६ बमोजिम खर्च गर्न सक्ने, ऐनमा उल्लिखित रकम एकभन्दा बढी कार्यालयले खर्च गर्नुपर्ने

भएमा हासिल गर्नुपर्ने प्रतिफल तथा उपलब्धि सहित स्रोतगत बाँडफाँट गरी खर्च गर्ने अख्तियारी दिनुपर्ने र स्वीकृत बजेट र कार्यक्रम अनुसार बजेट निकासी हुने,

रकमान्तर तथा स्रोतान्तरसम्बन्धी प्रावधान : विनियोजन ऐनमा तोकिएको सीमाभित्र रही अर्थ मन्त्रालयले रकमान्तर गर्न सक्ने, चालु बजेटबाट चालुतर्फका खर्च शीर्षकहरूमा सम्बन्धित सचिवले रकमान्तर गर्न सक्ने तर रकमान्तर गर्दा तलब, पारिश्रमिक, भत्ता, पोसाक, खाद्यान्न, पानी तथा बिजुली, सञ्चार महसुल र घरभाडाजस्ता अनिवार्य दायित्व तथा पुँजीगत खर्चको लागि विनियोजित रकम चालु खर्चमा रकमान्तर गर्न नपाइने, पुँजीगत र वित्तीय व्यवस्था तथा ऋण भुक्तानीको रकमान्तर अर्थ मन्त्रालयले मात्र गर्न सक्ने, विनियोजन ऐन अन्तर्गत कुनै एकप्रकारको खर्च ब्यहोर्ने स्रोतमा रहेको रकम अर्को स्रोतमा स्रोतान्तर र भुक्तानी विधि परिवर्तन गर्ने अधिकार अर्थ मन्त्रालयलाई रहेको,

खर्च गर्ने कार्यविधि र मापदण्डसम्बन्धी प्रावधान : अधिकार प्राप्त अधिकारीले स्वीकृत बजेट, कार्यक्रम उपलब्ध स्रोत समेतको आधारमा खर्चको आदेश दिनुपर्ने, सरकारी रकम खर्च गर्दा साधनस्रोतको उच्चतम प्रतिफल प्राप्त हुने र प्राप्त प्रतिफलको उचित गुणस्तर समेत कायम हुने गरी मितव्ययी तरिकाले खर्च गर्नुपर्ने, खर्चको रीतपूर्वकको कागजात प्राप्त भएको मितिले पन्ध्र दिनभित्र भुक्तानी आदेश दिने अधिकारीले भुक्तानी दिनुपर्ने साथै अर्थ मन्त्रालयले सार्वजनिक खर्चमा एकरूपता ल्याउन र मितव्ययिता कायम गर्न गराउन खर्चको मापदण्ड तोक्न सक्ने व्यवस्था रहेको,

कारोबारको लेखा (लेखाको सिद्धान्त, आधार र लेखाको ढाँचा) : विनियोजन, राजस्व, धरोटी तथा अन्य सरकारी कारोबारको लेखा दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्तमा नगद आधारमा राख्नुपर्ने, लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन गर्ने प्रक्रिया लेखाका मान्य सिद्धान्त, यस क्षेत्रमा विकसित भएका नवीनतम अवधारणा र तोकिएको सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको मार्गदर्शनबमोजिम महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले निर्धारण गरेबमोजिम हुने व्यवस्था रहेको, लेखा राख्ने प्रयोजनका लागि महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले लेखाको ढाँचा र आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण तर्जुमा गरी महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत गराएर लागु गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको(आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६)।

हानि/नोक्सानी असुलउपर गरिने : राख्नुपर्ने कारोबारको लेखा ठिकसँग नराखेको कारणबाट नेपाल सरकारलाई कुनै किसिमको हानि/नोक्सानी तथा क्षति हुन गएमा त्यसरी पर्न गएको हानि/नोक्सानी तथा क्षति जिम्मेवार व्यक्तिबाट सरकारी बाँकीसरह असुल/उपर गर्ने व्यवस्था समेत कानूनमा गरिएको,

आन्तरिक लेखापरीक्षण: नेपाल सरकारका प्रत्येक कार्यालयको कारोबारको नियमितता, मितव्ययिता, कार्यदक्षता र प्रभावकारिताका आधारमा आन्तरिक लेखापरीक्षण महालेखा नियन्त्रक कार्यालय वा सो कार्यालयले तोकेको कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट हुने व्यवस्था गरिएको, **अन्तिम लेखापरीक्षण:** प्रत्येक कार्यालयले सबै प्रकारका आयव्यय तथा कारोबारको लेखा र वित्तीय विवरण पेस गरी महालेखापरीक्षकको कार्यालयबाट अन्तिम लेखापरीक्षण गराउनुपर्ने, महालेखापरीक्षकले अन्तिम लेखापरीक्षण गर्दा आ.ले.प. को प्रतिवेदनलाई समेत आधार लिनुपर्ने व्यवस्था रहेको,

वित्तीय उत्तरदायित्व : लेखा राख्ने, खर्च गर्ने तथा बेरूजु फर्स्योट गर्ने गराउनेलगायतका वित्तीय उत्तरदायित्व वहन गर्ने जिम्मेवारी सम्बन्धित लेखा उत्तरदायी अधिकृतको हुने व्यवस्था रहेको,

लेखा तयार गर्ने जिम्मेवारी : जिम्मेवार व्यक्तिले राख्नुपर्ने प्रत्येक कारोबारको विवरण स्पष्ट देखिने गरी प्रचलित कानूनले तोकेबमोजिमको रीत पुऱ्याएर लेखा तयार गरी राख्नुपर्ने व्यवस्था रहेको,

आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्ने जिम्मेवारी : आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्दा मातहत कार्यालयले प्रचलित कानूनको पालना गरे, नगरेको सम्बन्धमा आवश्यकता अनुसार रेखदेख, जाँचबुझ तथा निरीक्षण गर्ने र मातहत कार्यालयको हिसाब केन्द्रीय हिसाबमा समावेश गराएर जाँचबुझ गर्ने गराउने जिम्मेवारी सम्बन्धित लेखा उत्तरदायी अधिकृतको हुने व्यवस्था रहेको,

सार्वजनिक गर्नुपर्ने : कार्यालयले तयार गर्नुपर्ने वित्तीय प्रतिवेदनहरू तोकिएको समयमावधि समाप्त भएको मितिले सात दिनभित्र उपयुक्त माध्यमबाट सार्वजनिक गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको,

आर्थिक प्रशासनको सञ्चालन : सङ्घीय आर्थिक प्रशासन सञ्चालन गर्न लेखासँग सम्बन्धित जनशक्तिको परिचालन र व्यवस्थापन गर्ने जिम्मेवारी महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको हुने,

सूचना प्रविधिको प्रयोग गर्ने : बजेट तथा लेखासम्बन्धी कार्यलाई व्यवस्थित गर्न क्रमशः सूचना प्रविधिको प्रयोग गरिने, महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले आवश्यक सूचना प्रविधिमा आधारित प्रणालीहरू विकास गरी लागु गर्ने र विकास गरिएको प्रणालीमा समावेश नभएको वा पर्याप्त नभएको कुनै प्रणाली विकास गर्नुपर्ने भएमा सम्बन्धित निकायले महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको स्वीकृति लिनुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ । साथै यसरी विकास गरिएका प्रणालीबाट प्राप्त हुने सूचनाहरू प्रमाणीकरणका लागि विद्युतीय हस्ताक्षरको प्रयोग गर्न सकिने कानुनी व्यवस्था रहेको,

(उपशीर्षक ५.१०.१ अन्तर्गत उल्लिखित सबै विषयहरूको स्रोत आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६)

आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ ले सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनलाई जिम्मेवार, पारदर्शी, नतिजामूलक र उत्तरदायित्वपूर्ण बनाउनका लागि स्पष्ट प्रावधानहरू स्थापित गरेको देखिन्छ। यस ऐनमा वित्तीय विवरण तयार गर्ने, लेखापरीक्षण गर्ने, बजेट निकासा र खर्चको प्रक्रिया र आन्तरिक नियन्त्रणका प्रावधानहरू स्पष्ट उल्लेख भएको पाइन्छ। सरकारी कोषको सञ्चालक र लेखाप्रणालीका व्यवस्थापनका समग्र प्रक्रियाहरूको निगरानी महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको जिम्मेवारीमा राखिएको पाइन्छ। यसले वित्तीय प्रशासनको पारदर्शिता र समग्र आर्थिक स्थायित्वलाई सुनिश्चित गर्ने लक्ष्य राखेको पाइन्छ। यस्ता नयाँ कानूनी व्यवस्थाहरूले आधुनिक लेखाप्रणालीको प्रभावकारिता र पारदर्शितामा महत्वपूर्ण योगदान पुऱ्याएका देखिन्छ। यसलाई प्राचीन समयको लेखा व्यवस्थाबाट भएको व्यापक परिवर्तनको सूचकको रूपमा लिन सकिन्छ।

उपरोक्त ऐनले सरकारी वित्तीय व्यवस्थापनमा सुधार ल्याउनका लागि महत्वपूर्ण कदमहरू उठाएको पाइन्छ। यस ऐनले सरकारी कोषको सञ्चालन, बजेट निकासा, लेखा तयार गर्ने प्रक्रिया र लेखापरीक्षणमा पारदर्शिता र जिम्मेवारी सुनिश्चित गर्ने व्यवस्था गरेको छ। जसले प्राचीन लेखाप्रणालीको तुलनामा आधुनिक, व्यवस्थित र दक्ष वित्तीय प्रणालीको मार्ग प्रशस्त गरेको छ। यस ऐनले वित्तीय प्रशासनलाई अधिक जिम्मेवार र पारदर्शी बनाउन समग्र सरकारी लेखाप्रणालीमा सुधार ल्याएको छ।

५.१०.२ आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ मा भएका केही व्यवस्थाहरू

यस उपशीर्षकमा अन्तर्गत उल्लिखित विषयहरूको स्रोत आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ रहेको छ। जसमा आर्थिक प्रशासन तथा लेखापालन सञ्चालनका विषयहरूको वृहत रूपमा विधि र प्रक्रियाहरूको बारेमा स्पष्ट रूपमा उल्लेख भएको छ।

अधिकार प्राप्त अधिकारी : खर्च गर्ने वा सोको लागि निकासा दिने अधिकार पाएको अधिकारी नै अधिकार प्राप्त अधिकारी हुने व्यवस्था रहेको, त्यसैगरी कायम मूकाय वा आर्थिक अधिकार समेत गर्ने गरी निमित्त भई काम गर्ने अधिकारी समेत अधिकार प्राप्त अधिकारी हुने व्यवस्था रहेको, कार्यालय प्रमुख, योजना प्रमुखजस्ता पदमा रहेका कर्मचारीहरूलाई अधिकार प्राप्त अधिकारी,

एकीकृत वित्तीय विवरण : केन्द्रीयस्तरको कार्यालयबाट प्राप्त वित्तीय विवरण, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट प्राप्त हुने जिल्लागत विवरण, प्रदेश लेखा नियन्त्रक कार्यालय र स्थानीय तहबाट प्राप्त विवरण, नेपाल सरकारलाई प्राप्त हुने वैदेशिक सहायता, आन्तरिक ऋण तथा लगानीसम्बन्धी विवरण समेतको आधारमा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले एकीकृत गरी तयार गर्ने वित्तीय विवरण नै एकीकृत वित्तीय विवरण हुने (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७)

सङ्घीय सञ्चित कोषको प्रयोग : सङ्घीय सञ्चित कोषको प्रयोग सालबसाली रूपमा जारी हुने सङ्घीय विनियोजन ऐन, सङ्घीय पेस्की खर्च ऐन, सङ्घीय पूरक विनियोजन ऐन तथा अन्य प्रचलित सङ्घीय कानूनबमोजिम महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले गर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको,

सङ्घीय सञ्चित कोषको सञ्चालन : सङ्घीय सञ्चित कोष सञ्चालन गर्न महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले खाताहरू तोक्नुपर्ने र महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले नेपाल राष्ट्र बैङ्कको सहमतिमा सोबमोजिम 'क' वर्गको कुनै बैङ्कमा तोक्नुपर्ने र उक्त खाताको सञ्चालन महालेखा नियन्त्रक कार्यालय वा सो कार्यालयले तोकिएबमोजिम कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयले सञ्चालन गर्ने व्यवस्था रहेको छ । उक्त खातामा आर्थिक वर्षको अन्त्यमा बाँकी रहेको रकमको व्यवस्थापन महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तोकिएबमोजिम कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयले गर्ने, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

सङ्घीय सञ्चित कोषको लेखा नगदमा आधारित, दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्त र नेपाल सरकारबाट स्वीकृत लेखामानबमोजिम राख्नुपर्ने, उक्त कोषको हिसाब मिलान गर्ने सिलसिलामा सम्बन्धित खातामा आर्थिक वर्षको अन्त्यमा रहेको मौज्दात रकम सङ्घीय सञ्चित कोष मिलान खातामा स्थानान्तरण (ट्रान्सफर) गरी लेखाङ्कन गर्नुपर्ने व्यवस्था समेत रहेको,

सङ्घीय सञ्चित कोषबाट निकासी : स्वीकृत बजेट विवरणको अधीनमा रही महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तोकिएबमोजिम एकल खाता कोष प्रणाली मार्फत सम्बन्धित कार्यालयको भुक्तानी आदेशको आधारमा कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयले सङ्घीय सञ्चित कोषबाट भुक्तानी निकासी दिने व्यवस्था रहेको, यस कोषको हिसाबकिताब सञ्चालन महालेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट हुने कानुनी व्यवस्था रहेको छ आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ ।

खाता सञ्चालन तथा भुक्तानी आदेश प्रमाणित गर्ने : सङ्घीय सञ्चित कोषबाट रकम भुक्तानी निकासी गर्ने प्रयोजनका लागि कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयको नाममा खोलिने एकल खाताको सञ्चालन कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयको प्रमुख वा निजले तोकेको सोही कार्यालयको एक जना कर्मचारी र निजले तोकेको सो कार्यालयका कर्मचारीहरूमध्ये अर्को एक जना कर्मचारीको संयुक्त दस्तखतबाट गर्नुपर्ने (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

त्यसैगरी कार्यालयको विनियोजन, धरौटी तथा विविध रकम भुक्तानी निकासीको लागि भुक्तानी आदेश पठाउँदा कार्यालयको प्रमुख वा निजले तोकेको कर्मचारी र आर्थिक प्रशासन शाखाको प्रमुख वा निजले तोकेको लेखा समूहको कर्मचारीको संयुक्त दस्तखतबाट गर्नुपर्ने, भुक्तानी आदेश वा खाता सञ्चालनको लागि लेखा समूहको दरबन्दी रिक्त भएको वा दरबन्दी नरहेको अवस्थामा कार्यालय प्रमुख वा निजले तोकेको कर्मचारी र कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयले तोकिएको लेखा समूहको कर्मचारीको संयुक्त दस्तखतबाट त्यस्तो खाताको सञ्चालन गर्न सकिने व्यवस्था समेत गरिएको (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

बजेट अख्तियारी तथा निकासी : सङ्घीय विनियोजन ऐन वा सङ्घीय पेस्की खर्च ऐन प्रारम्भ भएपछि सो ऐनबमोजिम विनियोजन भएको मन्त्रालयगत बजेट सूचना प्रणालीमा प्रविष्ट भएको रकम खर्च गर्ने अख्तियारी स्वतः अधिकारप्राप्त अधिकारीलाई भएको मानिने, मन्त्रालयगत बजेट सूचना प्रणालीमा प्रविष्ट भएको कार्यक्रम सो आर्थिक वर्षमा कार्यान्वयन गर्नको लागि स्वतः स्वीकृत भएको मानिने, अर्थ मन्त्रालयले सबै केन्द्रीय निकायमा बजेट कार्यान्वयनसम्बन्धी मार्गदर्शन पठाउनुपर्ने, एउटा केन्द्रीय निकायको सचिवले अर्को केन्द्रीय निकायको सचिवलाई खर्च गर्ने अख्तियारी प्रदान गर्दा स्वीकृत वार्षिक कार्यक्रम अनुसार अख्तियारी दिनुपर्ने व्यवस्था रहेको (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

केन्द्रीय निकायले प्रदान गरेको अख्तियारीको जानकारी अर्थ मन्त्रालय, महालेखापरीक्षकको कार्यालय, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय र सम्बन्धित कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयलाई समेत दिनुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको, प्राप्त अख्तियारी र कार्यक्रम अनुसार कार्यालयहरूले रितपूर्वक कार्यक्रमहरू सञ्चालन गरी निकासी खर्च गर्न सक्ने कानुनी व्यवस्था रहेको, रितपूर्वकको खर्च निकासी माग भई आएमा कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट रकम निकासी हुने व्यवस्था रहेको (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

अधिकारप्राप्त अधिकारीले बाहेक अरूले बजेट खर्च गर्न नहुने : अधिकारप्राप्त अधिकारीले बाहेक अरू कसैले पनि बजेट खर्च गर्ने आदेश दिन वा खर्च स्वीकृत गर्न नहुने व्यवस्था रहेको छ । अधिकार प्राप्त अधिकारीले निम्न कुराको यकिन गरी बजेट खर्च गर्न वा खर्च गर्ने निकासा दिनुपर्नेछ ।

(क) स्वीकृत वार्षिक बजेट तथा कार्यक्रम, सम्बन्धित खर्च शीर्षकमा परेको र बाँकी रहेको,

(ख) आयोजनाको सम्बन्धमा भए सो आयोजना स्वीकृत भएको,

(ग) वैदेशिक स्रोतबाट खर्च ब्यहोर्नेमा स्रोत प्राप्त भएको वा सम्झौता प्रभावकारी भएको,

(आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७)

सरकारी रकम खर्च गर्ने कार्यविधि : कार्यालय प्रमुखले सरकारी रकम खर्च गर्दा बजेट तथा कार्यक्रमको सीमाभित्र रही खर्च गर्नुपर्ने, कार्यालयले चालु आर्थिक वर्षको विनियोजित बजेटले नखाम्ने र बढी खर्च हुने गरी दायित्व सिर्जना गर्न नहुने, कार्यालयले सरकारी रकम खर्च गर्दा अधिकार प्राप्त अधिकारीबाट स्वीकृति गराएर खर्च गर्नुपर्ने, सरकारी रकम खर्च गर्दा त्यस्तो खर्च पुष्टि गर्ने बिल/भर्पाइ, प्रमाण र कागजात संलग्न हुनुपर्ने, त्यस्तो बिल/भर्पाइ, प्रमाण र कागजात संलग्न गर्न नसकिने काममा भएको फुटकर खर्चको हकमा खर्च गर्ने अधिकारीले प्रमाणित गरी अधिकार प्राप्त अधिकारीद्वारा स्वीकृत गराएर राख्नुपर्ने, जिम्मेवार व्यक्तिले सरकारी रकमको खर्च लेख्नुअघि त्यस्तो रकम खर्च गर्न वा भुक्तानी दिन आवश्यक बिल/भर्पाइ र कागजात संलग्न भए वा नभएको तथा संलग्न कागजात अनुसार भुक्तानी दिन रीत पुगे वा नपुगेको जाँच गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

लेखाको सिद्धान्त, आधार र ढाँचा : सरकारी कारोबारको लेखा नगदमा आधारित दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्तबमोजिम राख्नुपर्ने, महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले कुनै निश्चित कारोबारको सम्बन्धमा लेखाको मान्य सिद्धान्तबमोजिम छुट्टै लेखा राख्ने गरी तोक्न सक्ने, कार्यालयले सरकारी कारोबारको लेखा राख्दा कार्यसञ्चालनस्तरको लेखा र केन्द्रीयस्तरको लेखा छुट्टै राख्नुपर्ने छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले कुनै कारोबारको सम्बन्धमा आवश्यकता र संस्थागत क्षमताको विश्लेषण गरी सुधारिएको नगदमा आधारित लेखाप्रणाली (मोडिफाइड क्यास बेस एकाउण्टिङ्ग सिस्टम) वा सुधारिएको प्रोद्घावी लेखाप्रणाली (मोडिफाइड एक्ज्युअल एकाउण्टिङ्ग सिस्टम) वा प्रोद्घावी लेखाप्रणाली (एक्ज्युअल एकाउण्टिङ्ग सिस्टम) लागु गर्न सक्ने कानुनी व्यवस्था समेत रहेको छ । लेखाको ढाँचा, आर्थिक सङ्केत वा वर्गीकरणको सम्बन्धमा द्विविधा भएमा

महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले निर्धारण गरेबमोजिम हुने (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

कारोबारको लेखा : कार्यालयले लेखा राख्दा सो लेखा प्रमाणित गर्ने बिल/भर्पाइ तथा अन्य कागजात सिलसिलाबद्ध रूपमा राख्नुपर्ने, भुक्तानी वा पेस्की फर्स्यौटको लागि पेस हुने प्रत्येक बिल/भर्पाइ र सो साथ संलग्न अन्य कागजातमा खर्च गर्ने व्यक्तिले तयार गरी महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत ढाँचामा पेस गर्नुपर्ने, त्यसरी पेस हुन आएको बिल/भर्पाइ तथा अन्य कागजातलाई खर्च स्वीकृत गर्ने अधिकारीले रकम भुक्तानी दिनु वा फर्स्यौट गर्नु अघि प्रमाणित गर्नुपर्ने, बजेटमा समावेश नभएको कारोबारको अभिलेख महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तोकेको ढाँचामा राख्नुपर्ने, वैदेशिक सहायतामा सञ्चालित आयोजनाको हकमा स्वीकृत लेखा ढाँचाको अतिरिक्त महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तोकेबमोजिमको सहायक लेखा समेत राख्नुपर्ने, वस्तुगत सहायता, सोझै भुक्तानी, टर्न की सहायताको हिसाबको लेखा राख्ने र त्यससम्बन्धी विवरण पेस गर्ने तरिका महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तोकेबमोजिम हुने छ । कार्यालयले राख्नुपर्ने लेखा दुरुस्त राखे वा नराखेको, नगद मौज्जात ठिक भए वा नभएको सम्बन्धमा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले निरीक्षण गर्न सक्ने (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

वित्तीय विवरण तथा प्रतिवेदन : प्रत्येक कार्यालयले महिना समाप्त भएको सात दिनभित्र खर्चको फाँटबारी, फर्स्यौट हुन बाँकी पेस्कीको विवरण, राजस्व र धरौटीको विवरण, राजस्वको बैङ्क हिसाबको विवरण, धरौटीको हिसाब मिलान विवरण र सम्पत्ति तथा प्रतिबद्धताको विवरण सम्बन्धित कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयमा रहेको अभिलेखसँग रूजु गरी पठाउनुपर्ने छ ।

त्यसरी विवरण पठाउँदा बेरूजुको मासिक विवरण समेत समावेश गरी पठाउनुपर्नेछ । जिम्मेवार व्यक्तिले आर्थिक वर्षसमाप्त भएको एक्काइस दिनभित्र कार्यालयको विनियोजन, राजस्व, धरौटी, पेस्की बाँकी विवरण, भुक्तानी हुन बाँकीको विवरण, अन्य वार्षिक वित्तीय विवरण र सम्पत्ति तथा दायित्वको विवरण तयार गरी सम्बन्धित कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयमा र कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट प्रमाणित भएको आर्थिक विवरण सात दिनभित्र तालुक कार्यालयमा पठाउनुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको, सबै किसिमका आर्थिक कारोबारहरूको वित्तीय विवरण पेश गर्नुपर्ने व्यवस्था छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

केन्द्रीय लेखा तथा वित्तीय विवरण : केन्द्रीय निकायले केन्द्रीय लेखा राख्दा वार्षिक बजेट, स्रोतान्तर, रकमान्तर, निकास, खर्च, वस्तुगत सहायता, सोझै भुक्तानी, टर्न की, प्राविधिक र अन्य

सहायता तथा शोधभर्ना हुने रकमको दातृपक्ष, स्रोतको प्रकार, भुक्तानी विधि समेत खुल्ने गरी लेखा राख्नुपर्नेछ । त्यसरी लेखा राख्दा राजस्व, धरौटी, अन्य कारोबार, सम्पत्ति तथा प्रतिबद्धताको समेत केन्द्रीय लेखा राख्नुपर्नेछ । लेखा राख्ने प्रयोजनको लागि मातहतका कार्यालयले केन्द्रीय लेखा राख्ने तालुक कार्यालयमा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तोकिदिएको समयभित्र वित्तीय विवरण पठाउनुपर्नेछ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

लेखा उत्तरदायी अधिकृतले तयार गरेको विवरण र मातहत कार्यालय समेतको आयव्ययको केन्द्रीय लेखा तथा वित्तीय विवरण तयार गरी असोज मासान्तभित्र महालेखा नियन्त्रक कार्यालयमा पठाउनुपर्ने, यसरी प्राप्त हुन आएको केन्द्रीय लेखा तथा वित्तीय विवरणको आधारमा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले केन्द्रीय लेखाको एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गरी कात्तिक पन्ध्र गतेभित्र महालेखापरीक्षकको कार्यालयमा पठाउनुपर्नेछ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

मन्त्रालय र केन्द्रीय निकायले चालु आर्थिक वर्षको बजेट कार्यान्वयनको अर्धवार्षिक मूल्याङ्कनको लागि पुष महिनासम्मको आम्दानी तथा खर्चको विवरण माघ पन्ध्र गतेभित्र महालेखा नियन्त्रक कार्यालयमा पठाउनुपर्ने, चालु आर्थिक वर्षको बजेट कार्यान्वयनको स्थिति मूल्याङ्कनको लागि वैशाख पन्ध्र गतेभित्र संशोधित अनुमान तयार गरी महालेखा नियन्त्रक कार्यालयमा पठाउनुपर्ने, त्यस्तो विवरणको आधारमा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले एकीकृत विवरण तयार गरी वैशाख मासान्तभित्र अर्थ मन्त्रालयमा पेस गर्नुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

आर्थिक कारोबारको वार्षिक प्रतिवेदन : कार्यालयले आर्थिक वर्षभित्र भएको नगदी, जिन्सी तथा अन्य आयव्ययको आर्थिक कारोबारको वार्षिक प्रतिवेदन तयार गरी आर्थिक वर्ष समाप्त भएको पैंतालीस दिनभित्र सम्बन्धित कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयमा पठाउनुपर्ने, प्रतिवेदन प्राप्त भएपछि कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयले आफ्नो अभिलेखसँग रूजु गरी कुनै राय प्रतिक्रिया भए सो समेत उल्लेख गरी एक महिनाभित्र सम्बन्धित कार्यालयको तालुक विभाग, केन्द्रीय निकाय र महालेखा नियन्त्रक कार्यालयमा पठाउनुपर्ने (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तिय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

आन्तरिक लेखापरीक्षक खटाउने : महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले कार्यालयको आन्तरिक लेखापरीक्षण गर्न लेखा समूहमा कार्यरत कम्तीमा राजपत्र अनङ्कित प्रथम श्रेणीको कर्मचारीलाई

चार वर्षको लागि आन्तरिक लेखापरीक्षक तोक्ने, राजपत्राङ्कित कर्मचारी भए दुई वर्ष र राजपत्र अनङ्कित प्रथम श्रेणीको कर्मचारी भए तीन वर्ष सेवा अवधि पूरा भएको हुनुपर्नेछ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले आन्तरिक लेखापरीक्षक तोक्दा एउटा कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयको आन्तरिक लेखापरीक्षण अर्को कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट गराउने गरी तोक्न सक्ने (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

सूचना प्रविधिको प्रयोग : कुनै कार्यालयले सम्पादन गर्नुपर्ने बजेट तथा लेखासम्बन्धी कार्यलाई व्यवस्थित गर्न सूचना प्रविधिमा आधारित कुनै प्रणालीको विकास गर्नुपर्ने भएमा त्यस्तो कार्यालयले सम्बन्धित मन्त्रालय वा तालुक कार्यालयमार्फत महालेखा नियन्त्रक कार्यालय र अर्थ मन्त्रालयको स्वीकृति लिनुपर्ने, प्रणालीको विकास, सञ्चालन र ती प्रणालीसँगको अन्तर-आबद्धता र सुरक्षासम्बन्धी व्यवस्था महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले बनाएको कार्यविधिबमोजिम हुने छ र सरकारी लेखासम्बन्धी कारोबार गर्न महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले स्वीकृति दिएको बाहेक अन्य प्रणाली विकास गरी सञ्चालन गर्न नपाइने कानुनी व्यवस्था रहेको (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

अधिकार प्रत्यायोजन : अधिकार प्राप्त अधिकारीमा निहित अधिकारहरूमध्ये केही अधिकार त्यस्तो अधिकारको जवाफदेहिता आफूमा रहने गरी निजले आफूमातहतको कुनै अधिकारीलाई प्रत्यायोजन गर्न सक्ने तर मिनाहा दिने, योजना स्वीकृत गर्ने, बेरूजु फर्स्योट तथा फरफारक गर्ने र कबुलियतनामा संशोधन गर्ने अधिकार प्रत्यायोजन गर्न नसकिने व्यवस्था रहेको,

चेकको भुक्तानी अवधि : सरकारी कोषबाट भुक्तानीको लागि जारी गरिएको चेकको भुक्तानी अवधि पन्ध्र दिनको हुने र बैङ्कले अवधि नाघेको चेकको भुक्तानी दिन नहुने व्यवस्था रहेको, (उपशीर्षक ५.१०.२ अन्तर्गत उल्लिखित सबै विषयहरूको स्रोत आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ रहेको छ ।)

आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ मा सरकारी लेखाप्रणाली र आर्थिक प्रशासनका प्रमुख प्रक्रियाहरूको व्यवस्थापन गरिएको पाइन्छ । यसमा अधिकार प्राप्त अधिकारीको परिभाषा, एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्ने प्रक्रिया, सङ्घीय सञ्चित कोषको सञ्चालन र लेखाप्रणाली, बजेट निकासी तथा खर्च नियन्त्रण, सूचना प्रविधिको प्रयोगको व्यवस्थामा विभिन्न व्यवस्था गरिएको पाइन्छ । त्यसैगरी सरकारी खर्च व्यवस्थापनमा विधिपूर्वक कागजातको प्रमाणीकरण, वित्तीय विवरणहरूको समयमै प्रतिवेदन एवं आन्तरिक लेखापरीक्षणको

व्यवस्था समेत उल्लेख भएको छ । यस कानूनले सरकारी लेखाप्रणालीलाई आधुनिक दोहोरो लेखाप्रणाली, एकीकृत वित्तीय विवरण र सूचना प्रविधिको प्रयोगद्वारा पारदर्शी र प्रभावकारी बनाउने दिशा तय गरेको छ । यसले प्राचीन लेखा व्यवस्थाको तुलनामा जिम्मेवारी र पारदर्शिता वृद्धिमा महत्वपूर्ण योगदान पुर्याएको पाइन्छ ।

५.११ नेपालमा सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रयोग हुने फारामहरू

आर्थिक कारोबारको लेखापालनमा विभिन्न फारामहरूको प्रयोग प्राचीन समयदेखि नै हुने गरेको थियो । राणाकालीन समयमा स्याहा, वासिल बाँकी, फाराम सेस्ता प्रणालीमा राजस्व, खर्च, धरौटी, जग्गालगायतका कारोबारहरूको अभिलेख राख्न फारामहरूको विकास भएको थियो । नेपालको संविधानको धारा २४१ ले अन्तिम लेखापरीक्षण महालेखापरीक्षकको कार्यालयले गर्ने र लेखापरीक्षण गरिने लेखा, सङ्घीय कानूनबमोजिम महालेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट पेस भएर महालेखापरीक्षकको कार्यालयबाट स्वीकृत ढाँचामा लेखा राखी प्रतिवेदन गर्नुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ । पछिल्लो समय पेस भएका १४२ लेखा फारामहरूमध्ये २०७६/२/१९ मा १४१ फारामहरू स्वीकृत भएका छन् (महालेखापरीक्षक फारामहरूमा थप, परिमार्जन तथा संशोधन, २०७६) ।

सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रयोग हुने विभिन्न फारामहरूको विकास र सुधारले पुरानो सेस्ता प्रणालीबाट आधुनिक र व्यवस्थित लेखा प्रणालीमा संक्रमणको दिशा प्रकट गरेको देखिएको छ ।

महालेखापरीक्षक फारामहरूको विवरणलाई तालिका ५.२ मा प्रस्तुत गरिएको छ । यी फारामहरू राजस्व, खर्च, बजेट, जिन्सी, निर्माण, धरौटी, ऋण, लगानी, लेखापरीक्षण, बेरूजु, आन्तरिक नियन्त्रणसँग सम्बन्धित रहेका छन् ।

तालिका ५.२ : महालेखापरीक्षक फारामहरूको सङ्ख्यात्मक विवरण

मूल फारामहरू	सङ्ख्या
राजस्व लेखासँग सम्बन्धित मूल फारामहरू	१५
खर्च, लेखाङ्कन र प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित फारामहरू	३६
बजेट कार्यान्वयनसँग सम्बन्धित फारामहरू	१५
जिन्सी तथा सम्पत्ति व्यवस्थापनसँग सम्बन्धित फारामहरू	१८
सार्वजनिक निर्माणसँग सम्बन्धित फारामहरू	१४

धरौटीसँग सम्बन्धित फारामहरू	८
ऋणसँग सम्बन्धित फारामहरू	९
लगानीसँग सम्बन्धित फारामहरू	१०
लेखापरीक्षण तथा बेरूजुसँग सम्बन्धित फारामहरू	६
आन्तरिक नियन्त्रणसँग सम्बन्धित फारामहरू	१०
स्थानीय तहले तयार गर्ने आवधिक प्रतिवेदन	१
जम्मा	१४२

स्रोत : सङ्घीय संरचनामा आधारित नेपालको सरकारी लेखा फारामहरू (महालेखापरीक्षक फारामहरूमा थप, परिमार्जन तथा संशोधन). २०७६

महालेखापरीक्षक फारामसम्बन्धी विवरण

सङ्घीय संरचनामा आधारित नेपालको सरकारी लेखा फारामहरू (महालेखापरीक्षक फारामहरूमा थप, परिमार्जन तथा संशोधन), २०७६ मा अनुसार राजस्व, विनियोजन, धरौटीलगायतमा प्रयोग हुने फारामहरूको सम्बन्धमा विभिन्न फारामहरूको व्यवस्था गरेको छ । स्वीकृत भएका फारामहरूको विवरण परिशिष्ट (ख) मा उल्लेख गरिएको छ ।

नेपालमा सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रयोग हुने फारामहरू महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले तयार गरी महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत भएपछि कार्यान्वयन गर्नुपर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ । सरकारी लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउन समेत लेखा फाराममा आवश्यकतानुसार परिमार्जन थपघट गर्नुपर्ने हुन्छ । स्वीकृत लेखा फारामहरूको प्रयोगले कारोबारको लेखाङ्कनमा एकरूपता कायम हुने हुँदा तुलना, प्रतिवेदनलगायतको विषयमा सहज हुने देखिन्छ । साना ठूला सबै कार्यालयमा एकै प्रकारका लेखा फाराम प्रयोग गर्नुभन्दा कारोबारको प्रकृति अनुसार फारामहरू प्रयोग गर्न सकिनेमा उपयोगी हुने देखिन्छ । लेखा फारामहरू प्रयोगकर्ता मैत्री हुन समेत आवश्यक रहेको देखिन्छ । कम्प्युटर प्रविधि मार्फत लेखाप्रणालीमा प्रयोग हुने सबै फारामहरू एकअर्कामा सम्बन्धित गराएर एउटा फारामलाई अद्यावधिक गरिनेमा सम्बन्धित सबै फाराम एकै पटक अद्यावधिक हुने प्रणालीको विकास हुनुपर्ने देखिन्छ । यसप्रकारका फारामहरू अद्यावधिक गर्दै लिएको पाइन्छ ।

५.१२ एकल खाता कोष प्रणालीको अवधारणा

राणाकालीन समयमा सरकारी आम्दानी ठेक्का प्रथाबाट उठाउने र खर्च सनदसवाल वा खड्गनिसाना छापबाट अर्थात् प्रधानमन्त्रीको स्वीकृति अनुसार तोकिएबमोजिमको काममा तोकिएबमोजिमकै रकम खर्च गरी स्याहा प्रणालीमा लेखा राख्नुपर्ने व्यवस्था रहेको थियो । राणाकालीन समयमा मालअड्डा राजस्व सङ्कलन गर्ने मुख्य अड्डा रहेको तथा प्रत्येक जिल्लास्थित मालअड्डाले राजस्व सङ्कलनको साथै काठमाडौँ उपत्यकाबाहेकका जिल्लाहरूमा सरकारी कोष सञ्चालनसम्बन्धी काम समेत गर्नु पर्दथ्यो (विष्ट र श्रेष्ठ, २०६१) ।

नेपाल सरकारले सरकारी खर्च व्यवस्थापन र नगद प्रवाह व्यवस्थापन सुधारका लागि एकल खाता कोष प्रणाली लागु गरेको छ । यो प्रणालीले संरचनात्मक समस्याहरू समाधान गर्दै आयव्ययको वित्तीय जानकारी शीघ्रतापूर्वक प्रवाह हुन सुनिश्चित गर्छ । सरकारी कोष व्यवस्थापनमा प्रभावकारी सन्तुलन, नियन्त्रण र वित्तीय जवाफदेहिता सुनिश्चित गर्न यो प्रणाली महत्वपूर्ण छ (प्रधान, २०६६) । यसले नेपालको सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापन सुधारमा आयव्ययको पारदर्शिता, नगद प्रवाह नियन्त्रण र वित्तीय जवाफदेहितामा महत्वपूर्ण योगदान पुऱ्याउन सक्ने देखिन्छ ।

राणा शासनभन्दा अगाडि आम्दानी खर्चको विवरण राजालाई सुनाई स्वीकृति लिने परम्परा रहेको थियो । वि.सं. २००७ भन्दा अगाडिको कोष व्यवस्थापन त्यति प्रभावकारी रहेको देखिदैन । भुक्तानी स्वेस्ता प्रणाली अनुसार स्वीकृत बजेटको आधारमा चौमासिक निकास मन्त्रालयहरूलाई दिने व्यवस्था गरिएको थियो । पछि वि.सं. २०१९ मा नयाँ स्वेस्ता प्रणाली लागु भएपछि केन्द्रीय, चौमासिक तथा कोषपूर्ति निकास हुँदै वेभमा आधारित एकल खाता कोष प्रणालीको कार्यान्वयनबाट बजेट निकास खर्च हुने कार्यको थालनी भएको छ ।

(fcgo.gov.np/retrived/2024/10/5)

एकल खाता कोष प्रणाली सार्वजनिक कोष व्यवस्थापनलाई आधुनिक बनाउने लेखाप्रणालीको एउटा अवधारणा हो । जसले सरकारी कार्यालयहरूको नाममा रहेका विभिन्न खाताहरूको स्थानमा एउटै खाताबाट बजेट निकास गरी नगद व्यवस्थापनको प्रक्रियालाई व्यवस्थित बनाएको हुन्छ । नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको एउट महत्वपूर्ण व्यवस्था एकल खाता कोष प्रणाली भएकोले यसको अध्ययन प्रस्तुत शोधमा गरिएको छ (प्रधान, २०६९) ।

सरकारको वित्तीय खर्च तथा नगद व्यवस्थापनको कार्यलाई सरल, मितव्ययी, प्रभावकारी र पारदर्शी बनाएर विकासमैत्री बनाउन तथा आधुनिक कोष प्रणाली (Modern Treasury System)

अवलम्बन गरी नेपाल सरकारको कोष प्रणालीलाई विश्वस्तरका व्यवस्थाको समकक्षी तुल्याउन नेपालमा पनि एकल खाता कोष प्रणालीको अवधारणा प्रारम्भ गर्नुपर्ने आवश्यकता महसुस गरी नेपाल सरकारले साविकमा प्रयोगमा रहेको नगद व्यवस्थापनका प्रक्रियामा परिवर्तन गरी एकल खाताप्रणाली लागु गरेको छ (प्रधान, २०६९)।

एकल खाता कोष प्रणाली मूलतः सरकारी कार्यालयहरूका नाममा रहेका विनियोजन, धरौटी तथा राजस्वलागायतका बैङ्क खाताहरूलाई सीमित गरी तिनीहरूका स्थानमा कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयले सञ्चालन गर्ने गरी एकल खाता खोली जिल्ला स्थित सबै सरकारी कार्यालयको कारोबार एकल खातामार्फत गर्ने पद्धति भएको छ। यस प्रणाली अन्तर्गत खर्च गर्ने निकायहरूले खर्च स्वीकृत गर्ने कार्य सम्पादन गरी सकेपछि सम्बन्धित पक्षहरूलाई भुक्तानीको लागि उक्त निकायहरूको सट्टामा सम्बन्धित जिल्लाहरूको कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयहरूबाट कार्यालयहरूले पठाएको भुक्तानी आदेशको आधारमा सोझै भुक्तानी हुने व्यवस्था रहेको छ। सार्वजनिक कोषको व्यवस्थापनलाई प्रभावकारी बनाउने उद्देश्यले नेपाल सरकार (मन्त्रीपरिषद्) ले मिति २०६५/१०/१५ मा एकल खाता कोष प्रणाली (Treasury Single Account -TSA) लागु गर्ने निर्णय अनुसार आर्थिक वर्ष २०६६/६७ मा २ जिल्लाहरू भक्तपुर र ललितपुरमा परीक्षणको रूपमा लागु गरिएको थियो (प्रधान, २०६९)।

नेपालका पुराना लेखाप्रणाली प्रणाली स्याहा लगायतका अन्य स्रेस्ता प्रणालीहरूको तुलनामा, एकल खाता कोष प्रणालीले सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनमा सुधार ल्याएको छ। प्रचलित पुराना लेखाप्रणालीमा सरकारी आम्दानी र खर्चको व्यवस्थापनमा अस्थिरता र पारदर्शिताको कमी थियो। तर, एकल खाता कोष प्रणालीको अवधारणाले सरकारी खर्च र नगद प्रवाह व्यवस्थापनमा सुधार गर्दै यसलाई एकीकृत र पारदर्शी बनाएको देखिन्छ। यसले सरकारी कोष र खर्चको सन्तुलन तथा नियन्त्रणलाई प्रभावकारी बनाएको छ। यस्ता कुराहरू प्राचीन प्रणालीहरूमा देख्न सकिदैन। यस प्रणालीले गर्दा सरकारको खर्च व्यवस्थापन प्रक्रिया विश्वस्तरका मापदण्डसँग मेल खाने भएको छ। यसले सार्वजनिक खर्चको पारदर्शिता र जवाफदेहिता सुधार गरेको छ। जुन प्राचीन लेखाप्रणालीको तुलनामा व्यापक परिवर्तन हो।

उपरोक्त प्रणालीको आवश्यकतालाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ-

एकल खाता कोष प्रणालीको आवश्यकता

क) कोष व्यवस्थापनलाई आधुनिक र प्रभावकारी बनाउन,

- ख) सोधभर्ना निकासप्रणालीका कमी कमजोरीहरू हटाउन,
 ग) विश्व बैङ्कले एकल खाता कोष प्रणाली (TSA) लागु गर्न सिफारिस गरेकोले,
 घ) अन्तर्राष्ट्रिय मुद्रा कोष (IME) ले एकल खाता कोष प्रणाली (Treasury Single Account, TSA) लागु गर्न December सन् 2008 मा प्रतिवेदन दिएकोले,
 ङ) TSA कार्यान्वयन गर्न २०६५/१०/१५ मा नीतिगत निर्णय गरेकोले,
 (चापागाईँ, २०६९, पृ. ७९)

एकल खाता कोष प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडिका बजेट निकास, कोष व्यवस्थापनसम्बन्धी प्रणालीमा रहेका कमिकमजोरीहरू हटाई कोष व्यवस्थापन, नगद प्रवाह व्यवस्थापनलगायतका कार्यलाई चुस्तदुरुस्त बनाउने उद्देश्यले एकल खाता कोष प्रणाली लागु गरिएको हो ।

एकल खाता कोष प्रणालीका उद्देश्यहरूलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ-

एकल खाता कोष प्रणालीका उद्देश्यहरू :

- १) सञ्चित कोषको सञ्चालन तथा व्यवस्थापन चुस्त बनाउने,
- २) नगद प्रवाह व्यवस्थापन प्रभावकारी तथा पारदर्शी बनाउने,
- ३) निष्क्रिय रूपमा रहेको नगद मौज्जात अन्त्य गर्ने,
- ४) सञ्चित कोषको यथार्थ अवस्थाको दैनिक प्रतिवेदन गर्ने गराउने,
- ५) स्रोत, साधनहरूको मितव्ययी, कुशल, प्रभावकारी उपयोग गरी नतिजामूलक बनाउने,
- ६) वित्तीय विवरण तथा तथ्याङ्कलाई यथार्थ, विश्वसनीय र पारदर्शी बनाउने,

(चापागाईँ, २०६९, पृ. ७९)

एकल खाता कोष प्रणालीलाई गहिराईमा बुझ्न सहज हुने हिसाबले यसका विशेषताहरूलाई समेत उल्लेख गरेको पाइन्छ । यसका विशेषताहरूमा एउटै बैङ्क खाताबाट कार्यालयहरूको खर्च भुक्तानी, राजस्व जम्मा र धरौटी कारोबार हुने, बजेट निकास खर्च गर्दा चाहिएको समयमा ठिक रकम बराबर मात्र भुक्तानी हुने, भुक्तानी आदेशबमोजिम कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट भुक्तानी हुने, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयको भुक्तानीसम्बन्धी सबै कार्य सफ्टवेयरका माध्यमबाट, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयको नाममा मात्र राजस्व, धरौटी, विनियोजन र विविध खाता रहने, बैङ्क हिसाब समायोजन नेपाल राष्ट्र बैङ्क मार्फत कारोबार भएकै दिन समायोजन हुनेजस्ता रहेका छन् (चापागाईँ, २०६९, पृ. ७९-८०) ।

सरकारको वित्तीय खर्च तथा नगद व्यवस्थापनको कार्यलाई सरल, मितव्ययी, प्रभावकारी र पारदर्शी बनाएर विकासमैत्री बनाउन तथा आधुनिक कोष प्रणाली (Modern Treasury System) अवलम्बन गरी नेपाल सरकारको कोष प्रणालीलाई विश्वस्तरका व्यवस्थाको समकक्षी तुल्याउन नेपालमा पनि एकल खाता कोष प्रणालीको कार्यान्वयन गरिएको छ । सरकारी लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रिस्तरको बनाउन समेत यो प्रणाली उपयोगी हुने देखिन्छ ।

५.१३ नेपालमा सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनमा सूचना प्रविधिको प्रयोग

सरकारी आम्दानी खर्चको समग्र व्यवस्थापन नै वित्तीय व्यवस्थापन हो । के कस्ता स्रोतबाट आम्दानी गर्ने र त्यसरी प्राप्त भएको स्रोतलाई के कसरी खर्च उपभोग गर्ने भन्ने कुराहरूको व्यवस्थापन गर्ने कार्य नै वित्तीय व्यवस्थापन हो । वित्तीय व्यवस्थापन स्रोत साधनको प्राप्ति र खर्चसँग सम्बन्धित हुने भएको तथा प्राप्ति र खर्च लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित हुने (Agarwal, सन् 2009) भएकोले सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनलाई अध्ययनको विषय बनाइएको हुँदा यहाँ प्रस्तुत गरिएको छ । वर्तमान समयमा सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनसम्बन्धी कार्यमा विभिन्न सूचना प्रविधिहरूको प्रयोग गर्ने गरिएको छ । जसले वित्तीय व्यवस्थापनको कार्यलाई प्रभावकारी बनाउदै लगेको छ ।

केन्द्रीय, त्रैमासिक, चौमासिक, सोधभर्ना निकास हुँदै बेभ (Wave) मा आधारित एकल खाता कोष प्रणालीको कार्यान्वयनबाट सूचना प्रविधि प्रयोग गर्ने मुलुकको नै अग्रणी संस्थाको रूपमा महालेखा नियन्त्रक कार्यालय रहेको छ । यस कार्यालयले सूचना प्रविधिमा आधारित वित्तीय व्यवस्थापन सूचना प्रणाली(Financial Management Information System, FMIS), एकल खाता कोष प्रणाली (Treasury Single Account, TSA), राजस्व व्यवस्थापन सूचना प्रणाली(Revenue Management Information System, RMIS), कम्प्युटरीकृत सरकारी लेखाप्रणाली (Computerized Government Accounting System, CGAS), स्थानीय सञ्चित कोष व्यवस्थापन (Subnational Treasury Regulatory Application, SuTRA), सार्वजनिक सम्पत्ति व्यवस्थापन प्रणाली (Public Assets Management System, PAMS) लगायतका वित्तीय व्यवस्थापनसँग सम्बन्धित प्रणालीहरूको विकास गरी कार्यान्वयन गरेको छ (भुर्तेल, २०७७) ।

सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनलाई सरल, सहज, वस्तुनिष्ठ, पारदर्शी तथा विश्वासनीय बनाउन सूचना प्रविधिको उपयोग अनिवार्य बन्दै गएको छ । यसका लागि नेपालमा तीनै तहका

सरकारका सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनमा सूचना प्रविधि प्रयोगलाई व्यवस्थित, मितव्ययी, कार्यदक्ष तथा प्रभावकारी ढङ्गले उपयोग गर्न महालेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट सूचना प्रविधि प्रयोग गरी नेपाल सरकार, सातै प्रदेश सरकार र ७५३ वटै स्थानीय तहहरूको लागि विभिन्न प्रणालीहरू सञ्चालनमा ल्याएको छ । सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनमा संलग्न रहेका अर्थ मन्त्रालय, नेपाल राष्ट्र बैङ्क सहित विभिन्न सरकारी कारोबार गर्ने बैङ्कहरू, विद्युतीय भुक्तानी सेवा प्रदायकहरू, राजस्व आर्जन गर्ने कार्यालयका मन्त्रालय, विभागलगायतका केन्द्रीय निकायहरू, कर्मचारी सञ्चय कोष र नागरिक लगानी कोषलगायतका अन्य निकायहरूका प्रणालीहरूसँग सरकारी लेखाप्रणाली आपसमा आबद्धता (Integration) गर्ने कार्य भएको छ (भुर्तेल, २०७७) ।

नेपालको सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनमा सूचना प्रविधिको प्रयोगले लेखाप्रणालीको प्रभावकारिता र पारदर्शिता बढाउन महत्वपूर्ण भूमिका खेल्दै आएको छ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालयद्वारा कार्यान्वयन गरिएका विभिन्न सूचना प्रविधि प्रणालीहरू FMIS, TSA, RMIS, CGAS, SuTRA, PAMS लगायतले सरकारी खर्च र आम्दानी व्यवस्थापनलाई डिजिटलाइज गरेर प्रक्रियामा सुधार ल्याएको छ । पुरानो सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनामा यी नयाँ प्रणालीहरूले गर्दा लेखाप्रणालीमा छिटो र सही विवरण संकलन, जानकारीको पहुँचमा सहजता र पारदर्शिता कायम भएको छ । यसले समग्र सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनलाई प्रभावकारी र विश्वासनीय बनाएको पाइन्छ (भुर्तेल, २०७७) । यस्ता प्रविधिको प्रयोगले गर्दा लेखाप्रणालीलाई वास्तविक समयमा आधारित बनाउनुका साथै विश्वसनीयता समेत बढाएको पाइन्छ । यस्ता उपयोगी प्रणालीको सुरक्षा तथा डाटा भण्डारणमा विशेष ध्यान दिन सके यसले नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीलाई विश्वस्तरीय, प्रक्षेपणयोग्य समेत बनाउन सक्ने देखिन्छ ।

५.१४ सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्व (PEFA, पेफा) को अवधारणा

सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनको एउटा महत्वपूर्ण अवयवको रूपमा सरकारी लेखाप्रणाली रहेको छ । सरकारी लेखाप्रणालीको माध्यमबाट नै सार्वजनिक प्राप्त र भुक्तानीको लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन हुने हुँदा यो सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनसँग सम्बन्धित रहेको हुन्छ । सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनको समग्र अवस्था मूल्याङ्कन गर्ने एउटा सर्वस्वीकार्य संयन्त्रको रूपमा सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्व भएको (PEFA Secretariat, सन् 2016) हुँदा यसको अध्ययनलाई यहाँ

प्रस्तुत गरिएको छ । यसले सरकारी लेखाप्रणालीको समग्र अवस्थालाई समेत मूल्याङ्कन गर्ने भएको हुँदा समेत यसको अध्ययनलाई यहाँ प्रस्तुत गरिएको छ ।

सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्व (Public Expenditure and Financial Accountability, PEFA, पेफा) कार्यक्रम सन् २००१ मा अन्तर्राष्ट्रिय विकास साझेदार निकायहरू युरोपेली आयोग, अन्तर्राष्ट्रिय मुद्रा कोष, विश्व बैङ्क, फ्रान्स, नर्वे, स्विट्जरल्याण्ड र संयुक्त अधिराज्यका सरकारहरूद्वारा सुरु गरिएको हो । साझेदार सङ्गठनहरूमा सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन (Public Finance Management, PFM) को मूल्याङ्कन गर्ने माध्यमको रूपमा PEFA सुरु भएको हो । यसले PFM (Public Finance Management) मूल्याङ्कनको लागि एक मानक पद्धतिको रूपमा PEFA फ्रेमवर्कको स्थापित गरेको छ । सन् २००१ देखि PEFA, PFM मूल्याङ्कनहरूको लागि मान्यता प्राप्त मानक भएको छ । PEFA कार्यक्रमले कार्यसम्पादन मापन गर्न मात्रात्मक सूचकहरू प्रयोग गरी सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापन (PFM) को सबल र कमजोर पक्षहरूको मूल्याङ्कन र प्रतिवेदनको लागि एक रूपरेखा प्रदान गरेको छ (<https://www.pefa.org/about/retrived/2024/4/10>) ।

PEFA अवधारणाको विकास PFM का सम्पूर्ण पक्षहरूको प्रभावकारी रूपमा मापन गर्नको लागि एउटा सर्वस्वीकार्य मापन संयन्त्रको विकास गर्नुपर्दछ भन्ने सन्दर्भमा भएको हो । सन् २००५ को पेरिस घोषणपत्र, सन् २००८ को आक्रा एजेण्डा र सन् २०११ को प्रभावकारी विकास सहायताको लागि वुसान साझेदारिताले समेत पेफा अवधारणालाई मजबुत बनाएको छ । सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनको कार्यसम्पादन स्तर मापन गर्ने सर्वस्वीकार्य साधनको रूपमा PEFA रहेको छ । (रेग्मी, नेपालमा सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्वको प्रयोग, <https://www.prasashan.com/2018/02/28/56999/retrived/2024/3/14>)

PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability) सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनको प्रभावकारिता मापन गर्ने एक महत्त्वपूर्ण औजार रहेको छ । जसले सार्वजनिक आम्दानी र खर्च व्यवस्थापनको कार्यसम्पादन मूल्याङ्कन गर्दछ । यसले सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनका नीतिगत, प्रक्रियागत र संस्थागत व्यवस्थाहरूको कार्यसम्पादनको सूचकाङ्कमा आधारित मूल्याङ्कन गर्दछ । तर यसले सरकारका नीतिहरूको विषयगत मूल्याङ्कन गर्दैन । PEFA को विकास २००१ मा भएको थियो । यसले विकासोन्मुख मुलुकहरूमा सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापन प्रणाली सुधारका लागि महत्त्वपूर्ण दिशानिर्देशहरू प्रदान गरेको छ । यसले कमजोर

क्षेत्रहरू पहिचान गर्न र सुधारका लागि प्राथमिकताहरू तय गर्न मद्दत पुर्याउँछ । PEFA को प्रयोगले सरकारको वित्तीय प्रणालीको क्षमता वृद्धि र कार्यसम्पादन सुधार गर्न सघाउँ पुर्याउँछ (बाँस्तोला, २०७९) ।

PEFA मूल्याङ्कन एक निश्चित समयमा सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनका समग्र पक्षहरूको गहन, यथार्थपरक र प्रमाणमा आधारित मूल्याङ्कन गर्ने प्रक्रिया हो । जसले मुलुकको सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनको यथार्थ अवस्था पत्ता लगाउँछ । यसले कमजोर र सबल पक्षहरूको पहिचान गरेर सुधारका रणनीतिहरू तय गर्न सघाउँ पुर्याएको छ । जसले वित्तीय व्यवस्थापनलाई प्रभावकारी बनाउन मद्दत पुर्याउँछ (हाते पुस्तिका, पेफा सचिवालय, २०७६) ।

नेपालमा पहिलो PEFA मूल्याङ्कन २००८, दोस्रो २०१४ र तेस्रो २०२४ मा सम्पन्न भएको छ । पहिलो र दोस्रो मूल्याङ्कन २००९ र २०११ को PEFA संरचनामा आधारित थिए भने तेस्रो मूल्याङ्कन २०१६ को PEFA Framework मा आधारित रहेको छ। यसमा ७ आधारस्तम्भहरू, ३१ सूचकहरू र ९४ आयामहरू समावेश छन् (बाँस्तोला, २०७९) ।

पेफाका आधार स्तम्भ, सूचक तथा उपसूचकहरू

पेफा अर्थात् सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्व अवधारणा अन्तर्गत सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनको समग्र अवस्थाको मापनका लागि सात आधारस्तम्भहरूमा बजेटको भरपर्दोपन, सार्वजनिक वित्तको पारदर्शिता, सम्पत्ति र दायित्वको व्यवस्थापन, नीतिमा आधारित वित्तीय रणनीति र बजेट प्रणाली, बजेट कार्यान्वयनमा सुनिश्चितता तथा नियन्त्रण, लेखाङ्कन तथा वित्तीय प्रतिवेदन प्रणाली र वाह्य निगरानी तथा लेखापरीक्षण रहेका छन् । त्यसैगरी ३१ वटा सूचकहरू र ९४ उपसूचकहरू निर्माण भएका छन् । पेफाका आधार स्तम्भ, सूचकहरू र उपसूचकहरूको विवरण परिशिष्ट (ग) मा उल्लेख गरिएको छ ।

(<https://www.pefa.gov.np/files/180/retrived/2024/8/7>)

पेफा र लेखाप्रणाली बिचको सम्बन्ध

पेफाको महत्त्वपूर्ण आधार स्तम्भहरूसँग लेखाप्रणालीको सम्बन्ध रहेको छ । बजेटको भरपर्दोपनाको मूल्याङ्कन यथार्थ खर्चबाट थाहा हुन्छ । उक्त खर्च के कसरी कुन शीर्षकमा भएको छ भन्ने कुरा लेखाप्रणालीबाट थाहा हुन्छ । त्यसैगरी सार्वजनिक वित्तको पारदर्शिता, बजेट तर्जुमा, वर्गीकरण, बाँडाफाँड, वित्तीय सूचनामाथिको पहुँच, सम्पत्ति र दायित्व व्यवस्थापनसँग सम्बन्धित ऋण र जमानतको अभिलेखाङ्कन र प्रतिवेदन, राजस्वको लेखापालन, भुक्तानी बाँकीको प्रतिवेदन,

लेखाङ्कन तथा वित्तीय प्रतिवेदन, लेखा मापदण्डहरूको प्रयोगजस्ता विषयहरू लेखाप्रणालीसँग समेत सम्बन्धित भएको हुँदा पेफा लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित रहेको छ । समग्र लेखाप्रणालीबाट प्राप्त हुने विवरण समेतको आधारमा पेफा मूल्याङ्कन भई सरकारी लेखाप्रणालीको समेत मूल्याङ्कन हुन्छ (बाँस्तोला, २०७९) ।

PFM को एउटा महत्वपूर्ण पक्षको रूपमा सरकारी लेखाप्रणाली रहेको हुँदा PEFA सँग सरकारी लेखाप्रणाली पनि सम्बन्धित रहेको देखिन्छ । लेखाप्रणालीलाई विश्वस्तरको बनाउन समेत PEFA मूल्याङ्कनको आधारमा यसलाई सुधार गर्दै जानुपर्ने हुन्छ । यसरी सरकारी लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउन सहयोगी संयन्त्रको रूपमा PEFA रहेको छ । PEFA का अद्यावधिक आधारस्तम्भ, सूचक, उपसूचकको आधारमा PFM मूल्याङ्कनलाई व्यवस्थित बनाउदै जानुपर्छ ।

५.१५ नेपालमा भएको पेफा मूल्याङ्कनको आधारमा सरकारी लेखाप्रणालीको मूल्याङ्कन

PEFA (पेफा) को सम्बन्धमा माथि विभिन्न विषयहरू उल्लेख गरिसकिएको हुँदा यहा पेफा मूल्याङ्कनको आधारमा सरकारी लेखाप्रणालीको मूल्याङ्कनलाई प्रस्तुत गरिएको छ । PFM को कार्यसम्पादन मापनका लागि PEFA Framework 2016 अन्तर्गत ७ वटा आधारस्तम्भहरू र ३१ वटा सूचकहरू विकास गरिएको छ । ति आधारस्तम्भहरूमध्ये लेखाङ्कन तथा वित्तीय प्रतिवेदन प्रणाली मुख्यरूपमा लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित रहेको देखिन्छ ।

वित्तीय तथ्याङ्कको समग्रता सूचक अन्तर्गत बैंक खाता रिक्न्सीलेसन, संकास्पद लेखा, पेशकी लेखा, वित्तीय तथ्याङ्क प्रमाणिकताको प्रक्रिया रहेका छन् । चालु वर्षको बजेट प्रतिवेदन सूचक अन्तर्गत प्रतिवेदनले समेटेको क्षेत्र र तुलनायोग्यता, चालु वर्षको बजेट प्रतिवेदन समय, चालु वर्षको बजेट प्रतिवेदनमा शुद्धता रहेका छन् । वार्षिक आर्थिक प्रतिवेदन सूचक अन्तर्गत वार्षिक आर्थिक प्रतिवेदनको पूर्णता, बाह्य लेखापरीक्षकको लागि प्रतिवेदन प्रस्तुत र लेखापालन मापदण्ड रहेका छन् । उपरोक्त स्तम्भ/सूचक लेखाप्रणालीसँग प्रत्यक्ष सम्बन्धित भएको हुँदा ती सूचकको मूल्याङ्कनको आधारमा सरकारी लेखाप्रणालीको सबल र कमजोर पक्ष थाहा पाउन सकिन्छ ।

(रेग्मी, वित्तीय व्यवस्थापनमा प्रभावकारिताका लागि पेफा अवधारणा,

<https://sajhasabal.com/blogs/69190/retrived/2025/5/26>)

सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनमा सुधारको संस्थागत प्रयासको कडिका रूपमा PEFA रहेको छ । सार्वजनिक खर्चको स्थिति मूल्याङ्कन पश्चात नेपालको पेफा सचिवालयले नेपालको सार्वजनिक खर्चको प्रतिवेदन सार्वजनिक गरेको थियो । सार्वजनिक खर्चको ढाँचा मूल्याङ्कनको क्रममा मुख्यतया पारदर्शिता, सम्पत्ति र दायित्व व्यवस्थापन, बजेट तथा वित्तीय रणनीति, बजेट कार्यान्वयन, लेखापालन तथा प्रतिवेदनको कार्य, बाह्य छानबिन तथा लेखापरीक्षणजस्ता विषयवस्तुहरूको आधारमा सरकारको सार्वजनिक खर्चको प्रवृत्तिलाई मूल्याङ्कन गरेको छ । उक्त समष्टिगत मूल्याङ्कनमा छेठौँ आधार स्तम्भ लेखा तथा प्रतिवेदन प्रणालीले 'सी' स्कोरमात्र पाएको देखाइएको छ (न्यौपाने, २०८१) ।

पेफा मूल्याङ्कन पछि A, B, C, D गरी चार वटास्तर/स्कोरमा नतिजाको प्रस्तुति गरिन्छ । A स्कोरले अन्तर्राष्ट्रिय असल अभ्यास सहितको उच्चस्तरको कार्यसम्पादन भएको अवस्था जनाउँछ भने अन्तर्राष्ट्रियस्तरका असल अभ्यासका अधिकांश अभ्याससँग मेल खाने असल कार्यसम्पादन भएको अवस्था B स्कोरले जनाउँछ । यसैगरी अन्तर्राष्ट्रिय असल अभ्यासका सीमित तत्वसँग मात्र मेल खाने वा आधारभूतस्तरको कार्यसम्पादन भएको अवस्थालाई C स्कोरले सङ्केत गर्दछ भने D स्कोरले आधारभूतस्तर भन्दा न्यूनस्तरको कार्यसम्पादन भएको अथवा कार्यसम्पादनको मापन गर्न आवश्यक पर्याप्त तथ्याङ्क प्रमाण उपलब्ध नभएको अवस्था जनाउँछ । पेफा मूल्याङ्कनका लागि प्रयोग गरिने सूचकको सेटलाई पेफा फ्रेमवर्क भनिन्छ । पेफा मूल्याङ्कन यही फ्रेमवर्क आधारित भएर गरिन्छ ।

(बाँस्तोला, पेफा मूल्याङ्कन र नेपालको सार्वजनिक बजेट कार्यसम्पादन,

<https://www.capitalnepal.com/detail/57797/retrived/2025/5/5>)

पेफा मूल्याङ्कनको आधारमा सरकारी लेखाप्रणालीको मूल्याङ्कन

नेपालको पहिलो पेफा मूल्याङ्कन सन् २००८ मा र दोस्रो मूल्याङ्कन सन् २०१४ मा सम्पन्न गरिएको थियो भने तेस्रो पेफा मूल्याङ्कन सन् २०२४ मा सम्पन्न गरिएको हो । यी मूल्याङ्कनहरूले नेपालको समग्र वित्तीय व्यवस्थापनको कार्यसम्पादनको अवस्था मिश्रित प्रकृतिको देखाएको छ ।

पेफा सचिवालय नेपालबाट प्रकाशित पेफा मूल्याङ्कन प्रतिवेदन २००८, २०१४ र २०२४ अनुसार पेफाका आधारस्तम्भमध्येको लेखाप्रणालीसँग प्रत्यक्ष सम्बन्धित आधारस्तम्भ लेखाङ्कन र वित्तीय प्रतिवेदन प्रणालीको मूल्याङ्कनको नतिजाको अवस्था निम्नानुसार रहेको छ ।

तालिका ५.३ : पेफा मूल्याङ्कनमा लेखाङ्कन र वित्तीय प्रतिवेदन प्रणालीको अवस्था

आधारस्तम्भ	सूचक	स्केल		
		मूल्याङ्कन सम्पन्न वर्ष (सनमा)		
		२००८	२०१४	२०२४
	वित्तीय	तथ्याङ्कको		
लेखाङ्कन र वित्तीय	समग्रता	C ⁺	C ⁺	B
प्रतिवेदन प्रणाली	चालु वर्षको बजेट प्रतिवेदन	C ⁺	C ⁺	C ⁺
	बार्षिक आर्थिक प्रतिवेदन	C ⁺	C ⁺	C ⁺

स्रोत : शोधार्थी, २०८२ (पेफा मूल्याङ्कन प्रतिवेदन २००८, २०१४ र २०२४ मा आधारित)

लेखाप्रणाली प्रत्यक्ष रूपमा पेफा संरचनामा रहेको लेखाङ्कन र वित्तीय प्रतिवेदन प्रणाली आधारस्तम्भसँग सम्बन्धित भएको हुँदा त्यसैलाई आधारमानि सरकारी लेखाप्रणालीको मूल्याङ्कन गरिएको छ । नेपाल सरकारको लेखाप्रणाली बजेट, प्रतिवेदनजस्ता विषयहरूसँग सम्बन्धित भएको हुँदा पेफा मूल्याङ्कनमा लेखाप्रणालीको समेत मूल्याङ्कन हुने गरेको छ ।

उपरोक्त तालिका अनुसार वित्तीय तथ्याङ्कको समग्रतासम्बन्धी सूचकले पहिलो(सन् २००८) र दोस्रो (सन् २०१४) मूल्याङ्कनमा C⁺ को नतिजा हासिल गरेको देखिन्छ भने पछिल्लो (सन् २०२४) मूल्याङ्कनमा B स्कोर प्राप्त भएको देखिएको हुँदा यस सूचकमा केही सुधार भएको देखिन्छ । सम्पूर्ण कारोबारहरू कम्प्युटर प्रविधिबाट हुनुका साथै बैंक तथा कार्यालयको लेखा सफ्टवेयर एक आपसमा आवद्ध गरिएको हुँदा हिसाब रिक्न्सीलेसन्समा समस्या कम हुँदै गएको छ । संकास्पद कारोबारहरूको पहिचान सजिलै हुने भएको हुँदा यसमा कमि आएको छ । त्यसैगरी वित्तीय तथ्याङ्कको प्रमाणिकरण गर्ने कार्य TSA, CGAS, SuTRA जस्ता सफ्टवेयरको कारणले सहज हुँदै गएकोले वित्तीय तथ्याङ्कको समग्रतासम्बन्धी सूचक पहिलाभन्दा सुधार हुँदै गएको देखिन्छ ।

चालु वर्षको बजेट प्रतिवेदन तथा बार्षिक आर्थिक प्रतिवेदन सूचकको अवस्था तीनपटककै मूल्याङ्कनमा C⁺ नतिजा प्राप्त भएको हुँदा कुनै परिवर्तन भएको देखिदैन । नगदमा आधारित लेखाप्रणाली भएको हुँदा सम्पत्ति दायित्वजस्ता विषयहरू प्रतिवेदनमा देखाउन समस्या भएको छ । नेपाल वित्तीय प्रतिवेदन प्रणाली (NFRS) लागु गर्न सकिएको छैन । नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान पूर्णरूपमा कार्यान्वयनमा आउन सकेको छैन । बार्षिक आर्थिक प्रतिवेदनमा सबै

कारोबारहरूलाई प्रस्तुत गर्न सकिएको छैन । यस्तै कारणहरूले गर्दा उपरोक्त सूचकमा सुधार हुन नसकेको हो ।

उपरोक्त पेफा मूल्याङ्कनको आधारमा लेखाङ्कन र वित्तीय प्रतिवेदन प्रणाली आधारस्तम्भले समग्रमा C स्कोर प्राप्त भएको देखिएको हुँदा नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीले लेखाप्रणालीका अन्तर्राष्ट्रिय असल अभ्यासका सीमित तत्त्वसँग मात्र मेल खाने वा आधारभूतस्तरको कार्यसम्पादन भएको अवस्थालाई सङ्केत गरेको हुँदा यसमा कमिकमजोरीहरू रहेकोले सुधार गर्नुपर्ने देखिन्छ । सबै कारोबारहरूलाई समेट्ने किसिमको प्रोद्घावी लेखाप्रणाली अनुसरण गरी नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानलाई पूर्णरूपमा कार्यान्वयनमा ल्याउनुपर्ने देखिन्छ । सरकारका निकायबाट नेपाल राष्ट्रको एकीकृत वित्तीय विवरणमा सरकारी आमदानी, खर्च, सम्पत्ति, दायित्व, लगानी, आदिबारे थाहा पाउन सकिने हुनुपर्छ । तर सम्पत्ति, सरकारी दायित्व र जमानत बारेको सूचना अपूरो रहेको देखिन्छ । सरकारको केन्द्रीय लेखाको विवरणमा सरकारको व्यावसायिक संस्था सञ्चालनको प्रगति तथा नतिजाहरू समेटिएको पाइँदैन ।

समग्रमा नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली पेफा मूल्याङ्कनको आधारमा औषतको देखिएकोले कमजोर रहेको विषयहरूमा सुधार गर्दै जानुपर्दछ ।

५.१६ नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको अवधारणा

नेपालमा सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, Cash Basis IPSAS मा आधारित छ, जुन अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखाप्रणालीको मापदण्डमा आधारित हो । यसलाई नेपाल लेखामान बोर्डद्वारा विकास गरिएको हो । यो लेखामान २०६६।५।३० को मन्त्रिपरिषद्को निर्णयले लागु भएको हो । यस मानको पहिलो भागले नगद आधार लेखाङ्कनको वित्तीय प्रतिवेदनको आवश्यकतालाई समेट्छ, जसमा आय, व्यय, नगद र बैङ्क मौज्जातका विवरणहरू समावेश रहेका छन् । दोस्रो भाग स्वेच्छिक हो, जसले वित्तीय सम्पत्ति, दायित्व र लगानीलगायतका विवरणहरूको अतिरिक्त खुलासा गर्न प्रोत्साहित गर्दछ (नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३) ।

विश्वमा वित्तीय विवरण तयारी र लेखाङ्कनका लागि लेखामानहरू तयार गरिएको छ । जसमा अन्तर्राष्ट्रिय लेखापाल महासंघ (International Federation of Account's Committee, IFAC) द्वारा अन्तर्राष्ट्रिय लेखा मापदण्ड (International Accounting Standards, IAS) र अन्तर्राष्ट्रिय वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्ड (International Financial

Reporting Standards, IFRS) तय गरिएका छन् । सरकारी निकायहरूले अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान मापदण्ड (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) पूरा गर्दै वित्तीय प्रतिवेदन तयार गर्नुपर्ने हुन्छ । नेपालमा नेपाल लेखामान बोर्ड (Nepal Accounting Standard, NAS) बोर्डले सार्वजनिक क्षेत्रका लागि नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान मापदण्ड Nepal Public Sector Accounting Standard (NPSAS) तयार गरेको छ र अहिले कार्यान्वयनमा रहेको छ । जुन Cash Basis, NPSAS को मापदण्डहरू लेखामान बोर्ड नेपालले IPSAS को आधारमा स्वीकृत गरी कार्यान्वयनमा ल्याएको हो (पौडेल, २०७५) ।

सार्वजनिक स्रोतको परिचालन, लेखाङ्कन र प्रतिवेदनमा पारदर्शिता र जवाफदेहिता कायम गर्न विश्वव्यापी मापदण्डहरू विकसित गरिएको छ । नेपालमा, Nepal Public Sector Accounting Standards (NPSAS) को कार्यान्वयनले सार्वजनिक लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रिय स्तरको र नतिजामुखी बनाउने विश्वास लिइएको छ । यस लेखामानको लागु भएपछि नेपाल सरकारको वित्तीय प्रतिवेदन विश्वसनीय र यथार्थपरक हुने अपेक्षा गरिएको छ । NPSAS मापदण्डले सार्वजनिक स्रोतको कुशल परिचालन र लेखापरीक्षणलाई सुनिश्चित गर्नेछ (सुवेदी, २०७३) ।

अन्तर्राष्ट्रिय लेखापाल महासंघ (IFAC) द्वारा तयार गरिएको International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) दुई प्रकारका रहेका छन् । नगदमा आधारित (Cash Basis) र प्रोद्भावीमा आधारित (Accrual Basis) लेखामान । नगदमा आधारित प्रणालीले केवल नगद प्राप्ति र भुक्तानीको विवरण प्रस्तुत गर्छ, जबकि प्रोद्भावी प्रणालीले वित्तीय स्थिति, कार्यसम्पादन, नगद प्रवाह र सम्पत्ति परिवर्तनको विस्तृत विवरण दिन्छ । सार्वजनिक निकायहरूले साधारणतया नगदमा आधारित लेखामान अपनाएका छन्, जुन NPSAS मा आधारित छ । यस लेखामानले वित्तीय विवरणहरूको एकीकृतता र पारदर्शिता सुधार्छ र अन्य निकायहरूसँग तुलनात्मकता बढाउँछ । NPSAS को दुई भागहरू छन्: भाग १ अनिवार्य छ, जसमा नगद प्राप्ति, खर्च र बैङ्क मौज्जातका विवरणहरू समेटिएको छ, जबकि भाग २ अनिवार्य छैन र यसले भविष्यमा प्रोद्भावीमा आधारित (Accrual Basis) लेखामानको लागि मार्गप्रशस्त गर्छ (सुवेदी, २०७३) ।

नेपालको प्राचीन सरकारी लेखाप्रणाली मुख्यतः मौखिक र सामान्य कागजी अभिलेखमा आधारित रहेको पाइन्छ । जसले पारदर्शिता र जवाफदेहिता सुनिश्चित गर्न नसकेको देखिन्छ । आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीले NPSAS मापदण्डको नगदमा आधारित लेखामान अपनाएर

सरकारी वित्तीय विवरणको पारदर्शिता र विश्वसनीयता सुधार गरेको छ । यसले प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणाली बीचको प्रमुख अन्तरलाई उजागर गर्दै, सार्वजनिक स्रोतको कुशल उपयोग र लेखापरीक्षणमा सुधार ल्याएको पाइन्छ ।

५.१७ विभिन्न संस्थाहरूको आयामबाट लेखाप्रणाली

सरकारी लेखाप्रणाली, लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित विभिन्न राष्ट्रिय तथा अन्तर्राष्ट्रियस्तरमा विभिन्न संस्थाहरू क्रियाशिल रहेका छन् । त्यस्ता संस्थाहरूले लेखापालन, प्रतिवेदन, लेखापरीक्षणका सम्बन्धमा विभिन्न मापदण्ड निर्माण गर्ने र सोको कार्यान्वयनमा आवश्यक सहयोग गर्ने गरेका छन् । यस्ता संस्थाहरूको मुख्य उद्देश्य भनेको लेखापालन, प्रतिवेदन र लेखापरीक्षणका मापदण्डहरूमा एकरूपता कायम गर्नु रहेको छ । यहाँ केही त्यस्ता संस्थाहरूको बारेमा उल्लेख गरिएको छ ।

क. नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्था (The Institute of Chartered Accountants of Nepal, ICAN)

राष्ट्रको आर्थिक विकास गर्नको निमित्त लेखाको महत्त्व तथा लेखा व्यवसायीको आर्थिक एवम् सामाजिक उत्तरदायित्वप्रति जनचेतना जगाएर लेखाव्यवसायको सम्बन्धमा सामाजिक मान्यता तथा विश्वास अभिवृद्धि गर्न र लेखा व्यवसाय एवम् लेखाको महत्त्वप्रति लेखाव्यवसायीको उत्तरदायित्व बोध गराएर लेखा व्यवसायको विकास, संरक्षण र संवर्द्धन गर्नको लागि नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाको स्थापना र व्यवस्था गरिएको छ । यसले वित्तीय प्रतिवेदनलाई सुव्यवस्थित र नियमन गर्न अन्तर्राष्ट्रिय लेखामान (इन्टरनेशनल एकाउन्टिङ्ग स्टैण्डर्ड) समेतको आधार लिई लेखामानको व्यवस्था गर्ने, लेखामानको विकास गर्न उपयुक्त विधि तयार गर्ने र लेखामानसम्बन्धी सामग्री प्रकाशन गर्ने, लेखामानको संशोधन, सुधार र परिमार्जन गर्नुका साथै लेखामानको व्याख्या गर्ने समेतको काम यस संस्थाको तोकिएको छ (नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स, २०७३) ।

यस संस्थाले अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानसँग अनुकूल हुने गरी नगदमा आधारित नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको विकास गरेको छ । त्यसैगरी नाफामूलक निकायहरूको लागि नेपाल वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्ड (NFRS) को विकास समेत यसै संस्थाले गरेको छ ।

यसरी लेखाको लागि आवश्यक रहेको लेखामान तयार गर्ने प्रमुख भूमिकामा यो संस्था रहेको हुँदा लेखाङ्कन, वित्तीय प्रतिवेदनजस्ता लेखाप्रणालीका विषयमा यो संस्थाको संलग्नता महत्त्वपूर्ण रहेको देखिन्छ ।

ख. विश्वका सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाहरूको अन्तर्राष्ट्रिय सङ्गठन (The International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI)

सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाहरूको अन्तर्राष्ट्रिय सङ्गठन (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) एक स्वायत्त, स्वतन्त्र, गैरराजनीतिक सङ्गठन र गैरसरकारी संस्था हो । जुन संयुक्त राष्ट्र सङ्घको आर्थिक र सामाजिक परिषद (ECOSOC) को विशेष सल्लाहकारी हैसियतमा रहेको छ । विश्वका विभिन्न राष्ट्र बिच सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाहरूको छाता सङ्गठनका रूपमा रहेको यस संस्थाले सदस्यहरू बिच अनुभवहरूको आदानप्रदान ('Experientia mutua omnibus prodest' The exchange of experience of among INTOSAI) को मुख्य उद्देश्यका साथ आपसी सहयोग, समझदारी अभिवृद्धि गर्ने, एकआपसमा ज्ञान, अनुभव र असल अभ्यासको आदानप्रदान गर्ने, सार्वजनिक क्षेत्रको लेखापरीक्षणका निम्ति मापदण्ड निर्धारण गर्ने, सुशासनको प्रवर्द्धन गर्ने तथा लेखापरीक्षण संस्थाहरूको क्षमता अभिवृद्धिको कार्य गर्दै आएको छ ।

(<https://www.intosai.org/retrived/2024/11/14>)

INTOSAI र लेखाप्रणाली एक आपसमा सम्बन्धित रहेका छन् । जहाँ लेखाप्रणालीले सरकारी वित्तीय जानकारीको व्यवस्थित अभिलेख राख्दछ भने INTOSAI ले लेखाप्रणालीमा आधारित वित्तीय विवरणहरूको निष्पक्षता, विश्वसनीयता र पारदर्शिता सुनिश्चित गर्न लेखापरीक्षणका मापदण्ड र सिद्धान्त प्रदान गर्छ । लेखाप्रणालीले वित्तीय जानकारी तयार गर्दा, INTOSAI त्यसको प्रमाणीकरण र मूल्याङ्कन गर्दै सुधारका लागि दिशानिर्देश गर्छ । यसरी, दुबैले सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनमा पारदर्शिता र जवाफदेहिता बढाउन महत्त्वपूर्ण भूमिका निभाउँछन् । अन्ततः, INTOSAI र लेखाप्रणालीको सम्बन्धले सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापनलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउ सघाउ पुर्याउछ ।

(<https://www.intosai.org/retrived/2024/11/14>)

ग. अन्तर्राष्ट्रिय वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्ड

अन्तर्राष्ट्रिय वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्डहरू (International Financial Reporting Standard, IFRS), लेखा मापदण्डहरूको एक भाग हो, जसले वित्तीय विवरणहरूमा विशेष प्रकारका कारोबार र घटनाहरू कसरी प्रतिवेदन गरिनुपर्छ ? भन्ने विषयमा मापदण्ड निर्धारण गर्दछ । यस्ता मापदण्डहरू अन्तर्राष्ट्रिय लेखा मापदण्ड बोर्ड (International Accounting Standards Board, IASB) द्वारा विकसित र व्यवस्थित गरिएको हुन्छ । यसमा वित्तीय कसरी सूचना सङ्कलन र प्रस्तुत गर्ने भन्ने नियमहरू व्यवस्थित गरिएको हुन्छ । यस्ता मापदण्डहरूले वित्तीय प्रतिवेदनहरूलाई विश्वव्यापी रूपमा एकरूपता, तुलनायोग्य र विश्वसनीय बनाउँछ । यसमा सम्पत्ति, दायित्व, आयव्यय र इक्विटीजस्ता विषयहरू उल्लेख भएको छ । यसमा उल्लिखित मापदण्डहरू विश्वव्यापी रूपमा प्रयोग गरिन्छ । यसमा वित्तीय जोखिमहरूको खुलासा गरिएको हुन्छ ।

(<https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/retrived/2024/11/13>)

नेपाल लेखामान बोर्डले IFRS को आधारमा नेपाल वित्तीय प्रतिवेदन मापदण्ड (Nepal Financial Reporting Standards, NFRS) को विकास गरेको छ । प्रोदभावी लेखाप्रणालीको प्रतिवेदनहरू NFRS मा आधारित भएर तयार गरिएको हुन्छ ।

(<https://sar.com.np/services/nfrs-ifrs/retrived/2024/11/13>)

नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाले नेपालमा IPSAS मा आधारित भएर नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको विकास गरेको छ । त्यसैगरी व्यवसायिक नाफामूलक संस्थाको लागि IFRS मा आधारित NFRS निर्माण गरेको हुँदा यो संस्था सरकारी लेखाप्रणालीलाई आधुनिक र अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउन लागि परेको देखिन्छ । त्यसैगरी INTOSAI अन्तर्राष्ट्रियस्तरमा लेखापरीक्षणका मापदण्ड निर्माण गर्ने अग्रणी संस्थाको रूपमा रहेको छ । यो लेखा र लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित रहेको हुँदा यसले निर्माण गर्ने मापदण्डले लेखाप्रणाली समेत प्रभावित हुने भएको हुँदा INTOSAI का मापदण्ड अनुकूल हुने गरी लेखाप्रणाली व्यवस्थित हुनुपर्ने देखिन्छ । IFRS मुख्य रूपमा लेखाप्रणाली अन्तर्गतको वित्तीय प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित रहने हुँदा समग्र लेखाप्रणालीको विश्वसनीयता अभिवृद्धिमा यसको महत्त्वपूर्ण भूमिका रहेको छ ।

५.१८ सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी केही अन्तर्राष्ट्रिय सम्मेलन तथा त्यसका सुझावहरू

सारकारी लेखाप्रणालीका समस्या, चुनौती, अभ्यास, अनुभवहरूको आदानप्रदान गर्न विश्वमा विभिन्न सभासम्मेलनहरू हुने गरेका छन् । यस्ता सम्मेलनहरूमा सरकारी लेखाप्रणालीमा संलग्न निकाय, विशेषज्ञहरू सहभागी भई लेखाप्रणालीको क्षेत्रमा देखिएका नविनतम् विषय, मापदण्डजस्ता कुराहरूमा साझा दृष्टिकोण प्रस्तुत गर्ने गरेको पाइन्छ । यस्ता सम्मेलनहरूले सरकारी लेखाप्रणालीलाई गतिशिल बनाउन सहयोग गरेको हुन्छ । यहाँ केही सम्मेलनहरूको बारेमा उल्लेख गरिएको छ ।

क. एसियामा तुलनात्मक सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी सम्मेलन

तुलनात्मक अन्तर्राष्ट्रिय सरकारी लेखाप्रणाली अनुसन्धान सम्मेलन (Comparative International Governmental Accounting Research, CIGAR), सन् २०२३ मा जापानमा हुने शिखर सम्मेलनभन्दा १ वर्ष अगाडि सन् २०२२ मा Comparative Governmental Accounting in Asia शीर्षकमा एउटा गोष्ठी (सम्मेलन) जापानमा आयोजना भएको थियो । उक्त सम्मेलनको उद्देश्य एसियाली राष्ट्रहरूमा भएको सरकारी लेखाको अभ्यासहरूको आदानप्रदानलाई प्रवर्धन गर्नुमात्र नभई विभिन्न सार्वजनिक व्यवस्थापनका विषयहरूका सम्बन्धमा समेत सूचना जानकारीहरूको आदानप्रदान गर्नु रहेको थियो । उक्त गोष्ठीको मुख्य theme भनेको 'प्रोद्भावी सूचनाको उपयोगिताको दृष्टिकोणबाट एसियामा सरकारी लेखाप्रणालीको दिगो विकास र अभ्यासहरूको चुनौती' (The Challenge for Sustainable Development and Practices of the Governmental Accounting in Asia, From the Perspective of the Usefulness of the Accrual Information) रहेको थियो ।

(<https://cigar2023tokyo.jp/minisymposium/retrived/2024/11/18>)

सरकारी व्यवस्थापन र जवाफदेहितामा अन्तर्निहित जिम्मेवारीलाई ध्यानमा राख्दा सरकारी लेखाको कार्य अत्यन्तै महत्त्वपूर्ण भएको छ । विशेष अवस्थामा सरकारले विभिन्न उपयाहरू अपनाएर सरकारी खर्च वढाएको पाइन्छ । जसले गर्दा सञ्चित ऋण बढेको देखिन्छ । यसको अर्थ सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापन क्षमतालाई सुदृढ पार्नुपर्छ र वित्तीय तथा सामाजिक दिगोपनको लागि सरकारी लेखा र बजेटमा प्रोद्भावीमा आधारित सूचना प्रयोग गर्नुपर्ने कुरामा ध्यान दिनुपर्दछ । अर्कोतर्फ, एसियाको ऐतिहासिक र जनसांख्यिकीय गतिशीलतालाई पनि विचार गर्नु महत्त्वपूर्ण रहेको

कुरा उक्त गोष्ठिमा व्यक्त गरिएको थियो । उक्त सम्मेलनमा वित्तीय तथा सामाजिक दिगोपनाका साथै सरकारी लेखा र बजेटमा प्रोद्घावी सूचना प्रयोग गर्नुपर्ने सुझाव दिइएको छ ।

(<https://cigar2023tokyo.jp/minisymposium/retrived/2024/11/18>)

उपरोक्त गोष्ठिमा प्रोद्घावी सूचना के कसरी प्रयोग गर्ने भन्ने सम्बन्धमा अन्तरक्रिया भएको र प्रोद्घावी सूचनालाई वित्तीय तथा सामाजिक दिगोपनाको लागि सरकारी लेखा र बजेट निर्माणमा प्रयोग गर्नुपर्ने कुरामा जोड दिएको पाइन्छ । उक्त गोष्ठिको मुख्य सुझाव प्रोद्घावी सूचनालाई वित्तीय व्यवस्थापन र बजेटमा समावेश गर्नु रहेको छ । एसियामा समेत राष्ट्रहरू बिच प्रोद्घावी लेखाप्रणाली अपनाउने सन्दर्भमा एकमत हुँदै गएको देखिन्छ । सरकारी लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउने एउटा महत्वपूर्ण आधारको रूपमा प्रोद्घावी लेखाप्रणाली रहेको हुँदा यसलाई अपनाउनका लागि नेपालजस्ता मुलुकलाई यस्ता सम्मेलनले सहयोग पुऱ्याउने देखिन्छ ।

ख. लेखाप्रणाली, लेखापरीक्षण र वित्तसम्बन्धी अन्तर्राष्ट्रिय सम्मेलन

International Conference on Accounting, Auditing and Finance (ICAAF) को सम्मेलन Australia मा November 25-27, 2024 मा आयोजना भएको थियो । यो ICAAF को चौथो सम्मेलन थियो । जसको Theme, 'डिजिटल युगको लागि लेखापरीक्षणमा आविष्कारहरू' (Innovations in Auditing for the Digital Age) रहेको थियो । डिजिटल युग, जसलाई सूचना युग पनि भनिन्छ । जहा डिजिटल प्रविधिको द्रुत प्रगति र व्यापक प्रयोगद्वारा हामीले गर्ने सञ्चार, गर्ने काम र बाँच्ने तरिकालाई मौलिक रूपमा परिवर्तन गर्छ । उक्त सम्मेलनमा लेखा, लेखापरीक्षण र सार्वजनिक वित्तका सम्बन्धमा विभिन्न राष्ट्रहरूको अनुभव, अभ्यासहरू आदानप्रदान भएको थियो ।

(<https://www.icaaf20.org/retrived/2024/11/24>)

त्यसैगरी उक्त सम्मेलनमा लेखा, लेखापरीक्षण र सार्वजनिक वित्तमा भएका नवीन अनुसन्धान र त्यसमा देखा परेका समस्याहरूको व्यावहारिक समाधानको उपयाहरू आदानप्रदान भएको थियो । उक्त सम्मेलनमा लेखा, लेखापरीक्षण र वित्तको क्षेत्रमा सक्रिय विद्वानहरू, अनुसन्धानकर्ताहरू र व्यवसायीहरू सहभागी भएका थिए । डिजिटल युगमा, लेखापरीक्षण आविष्कारहरूले लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूमा दक्षता, शुद्धता र पारदर्शिता बढाउन एआई, मेसिन लर्निङ र ब्लकचेनजस्ता प्रविधिहरूको उपयोग गर्नुपर्ने हुन्छ भने लेखापरीक्षकहरू तथ्याङ्क विश्लेषण र साइबर सुरक्षामा नयाँ सीपहरू विकास गर्नुपर्ने सुझाव उक्त सम्मेलनमा दिएको थियो ।

(<https://www.icaaf20.org/retrived/2024/11/14>)

उक्त सम्मेलनको theme लाई हेर्दा अवको समयमा सबै क्रियाकलापहरू digital मा आधारित हुने भएको हुँदा त्यसको तयारी सबै राष्ट्रहरूले गर्नुपर्ने देखिन्छ । आर्थिक कारोबारहरूको अभिलेखमात्र digital नभई त्यसको लेखापरीक्षण समेत digital रूपमै हुने हुँदा त्यसको लागि आवश्यक पूर्वतयारी गर्नुपर्ने कुरा उक्त सम्मेलनले जोड दिएको थियो । विश्वव्यापी रूपमा सूचना प्रविधिमा भएको तिब्र विकासको कारण सबै क्षेत्रमा नै उल्लिखनिय परिवर्तन आएको छ । त्यसै अनुसार लेखाप्रणालीमा सूचना प्रविधिको व्यापक प्रयोग भएको कारण यसका धेरै क्रियाकलापहरू पछिल्ला दिनमा विधुतीय हुँदै गएको देख्न सकिन्छ ।

ग. अन्तर्राष्ट्रिय लेखा मुद्दाहरूमा एसियाली-प्रशान्त सम्मेलन

अन्तर्राष्ट्रिय लेखा मुद्दाहरूमा एसियाली-प्रशान्त सम्मेलन (Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues)सम्बन्धी अन्तर्राष्ट्रिय सम्मेलन सन् २०२४ मा क्यानडामा भएको थियो । उक्त सम्मेलनको Theme 'प्रविधि, एआई र नवप्रवर्तन: लेखाको विकास' (Technology, AI and Innovation: The Evolution of Accounting) रहेको थियो । उक्त सम्मेलनको उद्देश्य अन्तर्राष्ट्रिय लेखा र व्यावसायिक मुद्दाहरूको सम्बन्धमा जानकारी बढाउने रहेको थियो । शिक्षाविद् र अभ्यासकर्ताहरू बिच अन्तरक्रियाको लागि एक मञ्च उपलब्ध गराउने समेत उद्देश्य रहेको देखिन्छ । सम्मेलनमा प्रविधि, एआई र नवप्रवर्तनले लेखाको विकासमा कसरी सहयोग पुर्याउन सक्छ भन्ने सन्दर्भमा विज्ञहरू बिच अन्तक्रिया भएको थियो । आधुनिक समयमा यस्ता विषयहरूले लेखालाई अत्याधुनिक बनाउदै लगेको र लेखामा एआईको प्रयोगले यसको विकासलाई अर्को उचाईमा पुऱ्याउने कुरा उक्त सम्मेलनमा प्रस्तुत गरिएको थियो । प्राविधिक प्रगतिका कारण लेखा पेशामा उल्लेखनीय परिवर्तन भईरहेको छ ।

(<https://www.apconference.org/retrived/2024/11/29>)

स्वचालन (Automation) र कृत्रिम बौद्धिकता (Artificial Intelligent) ले परम्परागत लेखा प्रक्रियाहरूमा क्रान्तिकारी (Revolutionary) परिवर्तन ल्याइरहेको र दक्षता बढाइरहेको छ । यति हुँदाहुँदै पनि लेखापालहरूमा लेखासम्बन्धी नयाँ सीपहरू विकास गर्न आवश्यक रहेको छ । साइबर सुरक्षा एक प्रमुख चिन्ताको विषय बनेको छ, जसमा लेखापालहरूले वित्तीय तथ्याङ्कको सुरक्षामा महत्त्वपूर्ण भूमिका खेल्नुपर्ने देखिन्छ । त्यसैगरी ब्लकचेन (Blockchain) प्रविधिको विकासले वित्तीय लेनदेनमा क्रान्तिकारी परिवर्तन ल्याउने देखिन्छ । यी नयाँ नयाँ

प्रविधिहरू र तिनीहरूको प्रयोगले लेखा र लेखापरीक्षण अभ्यासहरूमा चुनौती थप्ने हुँदा तिनीहरूको प्रभावलाई गहिराईमा बुझ्नु आवश्यक रहेको छ । यस्ता प्रविधिले लेखाप्रणालीमा उल्लेखनीय परिवर्तन भए पनि त्यसलाई सञ्चालन गर्न सक्ने गरी सीपहरू विकास गर्नुपर्ने तथा साइबर सुरक्षामा समेत ध्यान पूर्वाङ्गण गर्ने सुझावहरू दिएको पाइन्छ ।

(<https://www.apconference.org/retrived/2024/11/29>)

घ. अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान बोर्ड बैठक

साउदी अरबको रियादमा सन् २०२४ मा अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान बोर्ड (International Public Sector Accounting Board, IPSAB) को बैठक भएको थियो । अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान बोर्ड (IPSASB) को उद्देश्य उच्च-गुणस्तरको सार्वजनिक क्षेत्रको लेखा मापदण्ड निर्धारण गरेर सार्वजनिक हितको कार्य गर्नु, दिगो प्रतिवेदन मापदण्डको निर्धारण गर्नु, यस्ता मापदण्डहरूलाई अपनाउन तथा कार्यान्वयन गर्न सहजिकरण गर्नु रहेको छ । विश्वमा गुणस्तर र स्थिरताको अभ्यासलाई बढाउने र सार्वजनिक वित्त र दिगो विकासको पारदर्शिता र जवाफदेहितालाई सुदृढ पार्ने कार्यमा IPSASB क्रियाशिल रहेको छ ।

(<https://www.ipsasb.org/meetings/ipsasb-meeting-39/> retrived/2025/1/13)

उक्त बैठकमा IPSASB ले अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS), दिगोपनाको प्रतिवेदन मापदण्ड (IPSASB Sustainability Reporting Standards, IPSASB SRS) र सिफारिस गरिएका मार्गदर्शन (Recommended Practice Guidelines, RPG) को निर्माण तथा संशोधन गरेको थियो । ति मापदण्डहरू राष्ट्रिय, क्षेत्रीय र स्थानीय सरकारहरू र सम्बन्धित सरकारी निकायहरू, सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूमा प्रयोगको लागि निर्धारण भएको हो । IPSAS सामान्य उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरूसँग आधिकारिक रूपमा सम्बन्धित रहेका छन् ।

IPSASB SRS दिगोपन खुलासासँग आधिकारिक रूपमा सम्बन्धित रहेका छन् । RPG भनेको वित्तीय विवरण नभएर सामान्य उद्देश्यका वित्तीय प्रतिवेदनहरू (General Purpose Financial Reports, GPFs) तयार गर्ने राम्रो अभ्यासका मार्गदर्शन प्रदान गर्ने घोषणामात्र हुन् । IPSAS र IPSASB SRS भन्दा RPG ले फरक आवश्यकताहरू स्थापित गर्दैन । IPSASB SRS र RPG ले कुनै जानकारी कस्को अधीनमा राख्नुपर्छ भन्ने विषयमा मार्गदर्शन गर्दैन । IPSASB को

सञ्चालनका संरचना र प्रक्रियाहरूहरूलाई अन्तर्राष्ट्रिय लेखापाल महासंघ (IFAC) ले सहजीकरण गर्ने गर्दछ । यस बैठकले IPSAS, IPSASB SRS र RPG प्रयोग बारेमा सहजिकरण गरेको छ ।

(<https://www.ipsasb.org/meetings/ipsasb-meeting-39/> retrived/2025/1/13)

नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउन IPSAS मा आधारित रहेर नगदमा आधारित NPSAS निर्माण भई कार्यान्वयनमा आएको छ । यस्ता बैठकहरूमा सहभागी भई लेखाप्रणालीसम्बन्धी मापदण्डहरूमा भएका परिमार्जन, थपजस्ता विषयहरूमा जानकारी हासिल गरी NPSAS मा पनि संशोधन गर्नुपर्ने देखिन्छ ।

सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी अन्तर्राष्ट्रिय सभासम्मेलनहरूले लेखाप्रणालीका समस्या, समाधानका उपाय, मापदण्ड र चुनौतीहरूमा छलफल गर्न अवसर प्रदान गरेको देखिन्छ । पछिल्लो समय, सम्मेलनहरूमा डिजिटलाइजेसन, कागजरहित लेखाप्रणाली, लेखापरीक्षण र डाटा सुरक्षा जस्ता विषयहरू प्रमुख रूपमा उठाएको पाइन्छ । यसबाट सरकारी लेखाप्रणालीको प्रवृत्ति र नविनतम प्रविधिको विकासका बारेमा जानकारी प्राप्त हुन्छ । मुख्यरूपमा नगद आधारको लेखाप्रणालीलाई प्रोद्घावीमा परिवर्तन गर्न र IPSAS आधारित मापदण्ड लागु गर्ने विषयमा विभिन्न बैठकहरूमा छलफल भएको देखिन्छ । यस्ता सम्मेलनहरूले सरकारी लेखाप्रणालीको विकास र सुधारमा महत्वपूर्ण भूमिका निभाई नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउन सहयोग पुऱ्याउन सक्ने देखिन्छ ।

५.१९ सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी पछिल्लो प्रवृत्तिको अध्ययन

सरकारी लेखाप्रणालीसम्बन्धी पछिल्लो प्रवृत्तिको अध्ययनमा Pricewaterhouse Coopers International Limited, PwC नामक संस्थाले 'सरकारी लेखा र प्रतिवेदन एक नयाँ युगतिर' शीर्षकमा गरेको अनुसन्धानलाई प्रस्तुत गरिएको छ ।

PwC (Pricewaterhouse Coopers International Limited, PwC) साझेदारीको रूपमा सञ्चालन गर्ने फर्महरूको बहुराष्ट्रिय व्यावसायिक सेवाको ब्रान्ड नाम हो । यो विश्वको दोस्रो ठूलो व्यावसायिक सेवा सञ्जाल भएको र विश्वको ४ वटा ठूला लेखा फर्महरूमध्ये एक ठूलो लेखा फर्म हो । उक्त संस्थाले सन् २०१५ मा 'सरकारी लेखा र प्रतिवेदन एक नयाँ युगतिर' (Towards a new era in government accounting and reporting) शीर्षकमा प्रकाशित गरेको

अनुसन्धानमूलक प्रतिवेदनमा लेखाप्रणालीको विश्वव्यापी प्रवृत्तिको पछिल्लो सन्दर्भलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरेको छ ।

(<https://www.pwc.com/gr/en/publications/towards-a-new-era-in-government-accounting-and-reporting.pdf/retrived/2024/12/13>)

आर्थिक कारोबारको लेखाङ्कन अभ्यासका सम्बन्धमा विश्वमा अझै पनि उच्चस्तरको विविधता रहेको छ । यस्ता अभ्यासहरूमा विविधता भए पनि लेखाङ्कनको प्रवृत्ति विस्तारित रूपमा प्रोद्गावी लेखातिर गइरहेको विश्वव्यापी सर्वेक्षणले पुष्टि गरेको छ । विश्वव्यापी रूपमा सबै महादेशहरूमा प्रोद्गावी लेखातिरको प्रवृत्ति स्पष्ट देखिएको छ । विशेष गरी यसखालको प्रवृत्ति गैर ओइसिडी (non-OECD, The Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) देशहरूमा अपेक्षा गरेको भन्दा धेरै देखिएको छ । IPSAS लाई विश्वव्यापी रूपमा प्रोद्गावी लेखाप्रणाली सुधारको लागि सन्दर्भ ढाँचाको रूपमा धेरै देशहरूले स्वीकार गरेका छन् । अब आउने ५ वर्षभित्र ५०% गैर-ओइसिडी मुलुकहरूले प्रोद्गावी लेखाप्रणाली अपनाउने सर्वेक्षणले देखाएको छ । त्यसैगरी आउने पाँच वर्षभित्र ७७% सरकारहरू प्रोद्गावी लेखाप्रणाली अपनाइरहेका हुने छन् भनेर प्रतिवेदनमा उल्लेख गरिएको छ । तिनीहरूले IPSAS वा त्यससँग मिल्ने खालको लेखा मापदण्ड अपनाउने छन् ।

(<https://www.pwc.com/gr/en/publications/towards-a-new-era-in-government-accounting-and-reporting.pdf/retrived/2024/12/13>)

Yanchycki (सन् २०२४) ले भविष्यमा लेखाको वढ्दो प्रवृत्ति कस्तो हुन्छ भनेर भन्न कठिन रहेको कुरा उल्लेख गरेका छन् । लेखासम्बन्धी अभ्यासहरू समयसँगै नयाँ प्रविधिहरूको विकासले परिवर्तन हुँदै जानेछन् । त्यसपछि पुराना प्रविधिहरू पुराना हुँदै जानेछन् । भविष्यमा धेरै लेखा फर्म व्यवसायीहरूले तिनीहरूको व्यवसायमा स्वचालित लेखा प्रक्रियाहरू (Automated Accounting) र उच्च प्रविधि (High-Tech) प्रणालीहरूको प्रभाव भएको महसुस गर्न पुग्नेछन् ।

(Yanchycki, 2024, Future of accounting: Top 11 accounting trends,

<https://contentsnare.com/top-accounting-trends/#5-value-based-pricing/>
retrived/2024/12/10)

एक सेज रिपोर्टका अनुसार करिब ९०% लेखापालहरूले लेखाप्रणालीको संस्कृति, प्रविधि तर्फ परिवर्तन भईरहेको महशुस गर्ने छन् (sage, २०१९) । यो सांस्कृतिक परिवर्तनका लागि

धेरै कुराहरू जिम्मेवार हुने देखिन्छन्। पुस्ता परिवर्तन र ग्राहक मागहरू पनि त्यस्ता परिवर्तनका कारक हुन सक्छन्। उनका अनुसार भविष्यमा हुन सक्ने शीर्ष ११ लेखा प्रवृत्तिहरू यसप्रकार रहेका छन्।

- क. टाढाको कार्यस्थल (Remote Workspace)
- ख. तथ्याङ्कको सुरक्षा (Data Security)
- ग. सल्लाहकार सेवा (Advisory Service)
- घ. कृत्रिम बुद्धि (Artificial Intelligence)
- ङ. मूल्यमा आधारित मूल्य निर्धारण (Value-Based Pricing)
- च. ब्लक चेन (Block chain)
- छ. बृहत तथ्याङ्क (Big Data)
- ज. अनलाइन व्यापार (Online Marketing)
- झ. तथ्याङ्क विश्लेषण (Data Analytics)
- ञ. क्लाउडमा आधारित सफ्टवेयर (Cloud Based Software)
- ट. विविध सीपहरू (Diverse Skills)

(Yanchycki, 2024.Future of accounting: Top 11 accounting trends, <https://contentsnare.com/top-accounting-trends/#5-value-based-pricing/> retrived/2024/12/10)

सरकारी लेखाप्रणाली भविष्यमा कस्तो हुन्छ ? के कस्ता नयाँ प्रवृत्तिहरू देखापर्छन् भन्ने सम्बन्धमा विभिन्न अध्ययन हुने गरेको छ। त्यसैगरी विभिन्न विद्वानहरूले सरकारी लेखाप्रणालीको प्रवृत्तिका सम्बन्धमा आफ्नो दृष्टिकोणसमेत सार्वजनिक गर्ने गरेका छन्। PwC (Pricewaterhouse Coopers International Limited, PwC) संस्थाले गरेको अनुसन्धानबाट आर्थिक कारोबारको लेखाङ्कन अभ्यासका सम्बन्धमा विश्वमा अझै पनि उच्चस्तरको विविधता रहेको देखिएको छ।

यस्ता अभ्यासहरूमा विविधता भए पनि लेखाङ्कनको प्रवृत्ति विस्तारित रूपमा प्रोद्भावी लेखातिर गइरहेको देखाएको छ। IPSAS वा त्यससँग मिल्ने खालको लेखा मापदण्ड अपनाउने क्रममा बढोत्तरी हुने समेत उक्त अध्ययनले देखाएको छ। त्यसैगरी एक अनुसन्धानकर्ताले लेखाको बढ्दो प्रवृत्ति बारेमा अनुमान लगाउन कठिन हुने कुरा उल्लेख गरेका छन्। लेखासम्बन्धी अभ्यासहरू समयसँगै नयाँ प्रविधिहरूको विकासले परिवर्तन गर्दै व्यवसायमा स्वचालित लेखा प्रक्रियाहरू (Automated Accounting) र उच्च प्रविधि (High-Tech) प्रणालीहरूको प्रभावपर्नेछ भनिएको

हुँदा नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीमा पनि सोही अनुसारको तयारी तथा विकास गर्नुपर्ने अपरिहार्यता हुँदै गएको देखिन्छ । पछिल्ला प्रवृत्तिहरूको अध्ययनले सरकारी लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउन के गर्नुपर्छ भन्ने विषयको समेत ज्ञान प्राप्त भएको छ ।

५.२० सरकारी लेखाप्रणालीमा रहेको वित्तीय प्रतिवेदनसम्बन्धी व्यवस्था

प्राचीन वा परम्परागत विगतको सामाजिक व्यवहार हो भने आधुनिक भनेको वर्तमान र त्यस वरिपरिको सामाजिक व्यवहार पनि हो । प्राचीन समयमा सामाजिक व्यवहार, मूल्य मान्यता, आर्थिक क्रियाकलापहरू पनि सीमित रहेका थिए भने आधुनिक समयमा विज्ञान, प्रविधिको अभूतपूर्व प्रगतिका कारण सबै क्षेत्रमा नवीन उपलब्धि हासिल भएको छ । राज्यका हरेक क्रियाकलापहरूसँग आर्थिक पक्षसँगै आउने हुँदा कुनै विषयमा निर्णय लिनुपर्दा आर्थिक अवस्था के-कस्तो रहेको छ भनी लेखाप्रणालीबाट प्राप्त हुने वित्तीय प्रतिवेदनको अध्ययन/विश्लेषण गर्नुपर्ने हुन्छ । लेखाप्रणालीबाट प्राप्त हुने वित्तीय प्रतिवेदन निर्णयको लागि महत्त्वपूर्ण आधारको रहेको हुन्छ (पुडासैनी, २०७७) ।

लेखाप्रणालीको एक प्रमुख अङ्गको रूपमा वित्तीय प्रतिवेदन रहेको हुन्छ । यसले सङ्गठनमा भएका आर्थिक क्रियाकलापहरू र आर्थिक अवस्थाको बारेमा सरोकारवालाहरूलाई जानकारी प्रदान गर्नुका साथै सङ्गठनको आर्थिक क्रियाकलाप र आर्थिक अवस्था देखाउने ऐनाको समेत काम गरेको हुन्छ । यसमा सङ्गठनको आम्दानी, खर्च, नाफा, नोक्सान, सम्पत्ति, दायित्वजस्ता विषयहरू उल्लेख गरिएका हुन्छन् । सरकारी लेखाप्रणालीमा वित्तीय प्रतिवेदनले सरकारको आर्थिक क्रियाकलाप र आर्थिक अवस्थाको चित्रण गर्ने गर्दछ । वित्तीय प्रतिवेदनमा सरकारको राजस्व, ऋण, अनुदान/सहायता, खर्च, सम्पत्ति, दायित्वजस्ता विषयहरू समेटिएको हुने तथा प्रतिवेदनहरू मासिक, त्रैमासिक र वार्षिक रूपमा प्रकाशन गरिने कानुनी व्यवस्था रहेको छ (शर्मा, २०७९) ।

प्रतिवेदनसम्बन्धी कानुनी व्यवस्था

आर्थिक प्रशासनसम्बन्धी कानुनको रूपमा रहेको आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ र आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ मा सरकारी वित्तीय विवरणको सम्बन्धमा विभिन्न व्यवस्थाहरू उल्लेख भएको छ । केन्द्रीयस्तरको कार्यालयबाट प्राप्त वित्तीय विवरण, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट प्राप्त हुने जिल्लागत विवरण, प्रदेश लेखा नियन्त्रक कार्यालय र स्थानीय तहबाट प्राप्त विवरण, सरकारलाई प्राप्त हुने वैदेशिक सहायता, आन्तरिक ऋण तथा लगानीसम्बन्धी विवरण समेतको आधारमा महालेखा

नियन्त्रक कार्यालयले तयार गर्ने विवरण नै एकीकृत वित्तीय विवरण हो (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७) ।

प्रतिवेदनको ढाँचा र मापदण्ड

वित्तीय विवरणलाई व्यवस्थित बनाउने आधारको रूपमा नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (Nepal Public Sector Accounting Standards- NPSAS) र महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत फाराम दुई महत्त्वपूर्ण कानुनी आधारहरू हुन । यस लेखामानको प्रभावकारी कार्यान्वयनबाट वित्तीय विवरणलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरमा तुलनायोग्य, विश्वसनीय बनाउन सकिने देखिन्छ (शर्मा, २०७९) ।

सरकारी लेखाप्रणालीमा वित्तीय प्रतिवेदन एक प्रमुख अङ्ग हो । जसले आर्थिक क्रियाकलाप र वित्तीय अवस्थाको स्पष्ट चित्रण प्रदान गर्दछ । यसले निर्णय प्रक्रियामा महत्त्वपूर्ण आधार निर्माण गर्दछ (शर्मा, २०७९) । प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रमुख फरक प्रविधिको प्रगति र कानुनी व्यवस्थाको विकासमा रहेको देखिन्छ । जसले वित्तीय प्रतिवेदनलाई अधिक व्यवस्थित र पारदर्शी बनाएको पाइन्छ । नेपालमा, NPSAS अनुसारको स्वीकृत मापदण्ड तथा महालेखापरीक्षकले स्वीकृत गरेको वित्तीय विवरणहरूको ढाँचाले विश्वसनीयता र अन्तर्राष्ट्रिय तुलनात्मकता सुनिश्चित गर्दै सुधारको दिशामा अग्रसर भएको देखिन्छ । यसले सरकारी वित्तीय व्यवस्थापनलाई व्यवस्थित र प्रभावकारी बनाउन महत्त्वपूर्ण भूमिका खेलेको देखिन्छ ।

महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत विनियोजन, राजस्व, धरौटी, कार्यसञ्चालन कोष, सम्पत्ति तथा दायित्व, ऋण तथा लागनी, एकीकृत वित्तीय विवरणलगायतका वित्तीय विवरणका फारामहरू परिशिष्ट 'ख' मा उल्लेख गरिएको छ ।

५.२१ नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको समग्र समीक्षा

नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली सम्बन्धी यस परिच्छेदमा उल्लिखित शोध सामग्रीहरूको अध्ययनबाट लेखाप्रणाली मुख्यतया निम्न सिद्धान्तहरूमा आधारित रहेको पाइन्छ ।

- क. दोहोरो लेखा प्रविष्टिको सिद्धान्त,
- ख. नगदमा कारोबारमा आधारित लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन,
- ग. महालेखा परीक्षकबाट स्वीकृत ढाँचामा अभिलेख,
- घ. बजेट लेखा,

- ड. मानकमा आधारित प्रतिवेदन प्रणाली, नगदमा आधारित नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान,
- च. एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ (GFSM, 2014 मा)
- छ. एकल खाताकोष प्रणालीको सिद्धान्तमा आधारित,
- ज. प्रोद्भावी उन्मुख लेखाङ्कन आदि, संविधान, विभिन्न ऐन, नियमावली, निर्देशिका, आयोगका प्रतिवेदनहरू, महालेखापरीक्षकका वार्षिक प्रतिवेदनहरू लगायत पूर्वकार्य समीक्षासमेत समावेश सामग्रीहरूको अध्ययनले नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका निम्न मुख्य अवयवलाई पुष्टि गर्दछ ।
- क. सिद्धान्त, विधि, ढाँचा
- ख. बजेट आधारित लेखा
- ग. कोषको एकीकृत व्यवस्थापन (TSA)
- घ. आर्थिक संकेत (Chart of Accounts)
- ड. लेखा मापदण्ड
- च. आन्तरिक नियन्त्रण
- छ. बाह्य लेखापरीक्षण
- ज. पारदर्शी प्रतिवेदन प्रणाली
- झ. सूचना प्रविधिमा आधारित लेखाङ्कन TSA,CGAS, SuTRAजस्ता प्रणाली
- यी सबै उल्लिखित सिद्धान्त एवम् अवयवहरू नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीलाई वैज्ञानिक, पारदर्शी, उत्तरदायी, गुणस्तरीय र अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउने आधारको रूपमा रहेका छन् ।

५.२२ आधुनिक लेखाप्रणालीले गरेको दिशानिर्देश

प्रस्तुत अध्ययनले आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीलाई पारदर्शी, उत्तरदायी, वैज्ञानिक र अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउन आवश्यक दिशानिर्देश प्रदान गरेको छ । यसले लेखाप्रणालीलाई केवल आर्थिक अभिलेख राख्ने प्रक्रियामा मात्र सीमित नराखी सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन, बजेट प्रणाली, लेखा मापदण्ड, आन्तरिक नियन्त्रण, वित्तीय उत्तरदायित्व र सूचना प्रविधिको प्रयोगमार्फत प्रभावकारी शासनको माध्यमबाट विकसित गर्नुपर्ने दिशानिर्देश गरेको छ । अध्ययनले नेपालमा

वि.सं. २०१९ देखि सुरु भएको नयाँ सेस्ता प्रणालीलाई आधुनिक लेखाप्रणालीको आधार मानेर त्यसलाई निरन्तर सुधार गर्दै अन्तर्राष्ट्रिय लेखामानदण्ड (जस्तै NPSAS) सँग सम्बन्धित बनाउनुपर्ने, लेखाङ्कन र प्रतिवेदनमा एकरूपता ल्याउन महालेखापरीक्षकका स्वीकृत फारामहरूको प्रयोग बढाउनुपर्ने र एकल खाता कोष प्रणालीमार्फत नगद व्यवस्थापनलाई सरल र पारदर्शी बनाउनुपर्ने दिशानिर्देश गरेको छ । साथै, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ र सम्बन्धित नियमावलीको कार्यान्वयनद्वारा लेखाप्रणालीमा अनुशासन, जवाफदेहिता र आन्तरिक नियन्त्रण सुदृढ गर्नुपर्ने, अन्तर्राष्ट्रिय सम्मेलन र संस्थागत अभ्यासबाट समेत सिकाइ हासिल गरी नेपाललाई आधुनिक र विश्वसनीय सरकारी लेखाप्रणालीतर्फ अघि बढाउनुपर्ने निष्कर्ष प्रस्तुत गरेको छ ।

परिच्छेद : छ

प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन

६.१ विषयप्रवेश

प्रस्तुत शोधको विषय नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन रहेको हुँदा यसभित्र पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनका विभिन्न अवयवहरूसँग नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका विभिन्न अवयवहरूको तुलनात्मक अध्ययन गरिनुका साथै नेपालमा नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडि प्रचलनमा रहेका लेखाप्रणालीलाई प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको रूपमा र नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु भएको समयदेखिको लेखाप्रणालीलाई नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको रूपमा लिई नेपालको सन्दर्भमा तुलनात्मक अध्ययन गरिएको छ ।

प्रस्तुत परिच्छेदमा लेखाप्रणालीका विभिन्न अवयवहरू सिद्धान्त, विधि, नियम मापदण्ड, पारदर्शिता र उत्तरदायित्व, कार्यक्षेत्र, प्रविधिको प्रयोग, आधार, संरचना, क्षेत्र, प्रशासन, संरचना, दण्डजरिवाना, प्रतिवेदनलगायत विभिन्न विषयहरूको आधारमा प्राचीन र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन गरी निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ ।

६.२ तुलनात्मक अध्ययनको लागि पहिचान गरिएका अवयवहरूको विवरण र छनौटको आधार

नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनको लागि प्रस्तुत शोधमा अध्ययन गरिएका शोध सामग्रीहरूको समीक्षाको आधारमा निम्न मुख्य अवयवहरूको पहिचान गरी ती अवयवहरू तथा अन्य विषयहरू समेतको आधारमा तुलनात्मक अध्ययन गरी निष्कर्ष निकालिएको छ ।

क. सिद्धान्त

ख. नियम/विधि

ग. प्रक्रिया

घ. संगठनात्मक संरचना

- ड. अभिलेखन पद्धति
- च. नियन्त्रण प्रणाली
- छ. प्रतिवेदन प्रणाली
- ज. कर्मचारी उत्तरदायित्व/नैतिकता
- झ. परीक्षण (Audit)
- ञ. पारदर्शिता/नियमन

उल्लिखित अवयवहरू छनौटका आधारहरू यसप्रकार रहेका छन्

क) पूर्वीय प्राचीन साहित्यको समीक्षा (शुक्रनीति, अर्थशास्त्र, रामायण, महाभारत आदि)

यी ग्रन्थहरूमा शासन, वित्त, लेखा, कर, राजस्व सङ्ग्रह, व्यय, लेखापरीक्षण, अभिलेखन (लेख्य), कर्मचारी उत्तरदायित्व, नैतिकता आदिको स्पष्ट उल्लेख गरिएको छ । कौटिलीय अर्थशास्त्रमा 'लेख्य अनुलेख्य', 'दोष परीक्षण', 'कोष कोष्ठक व्यवस्था', 'अद्योतन' जस्ता विषयहरू उल्लेख भएको छ (Rangarajan, सन् 1992) । त्यसैगरी शुक्रनीतिमा धन व्यवस्थापन, अभिलेख राख्ने नियम, कर संकलनका विषयहरू उल्लेख भएको छ (Basu, सन् 1908) । त्यसैगरी रामायण/महाभारतमा राजकोषीय अनुशासन, गोपनीयता, नैतिकता, हिसाबकिताब राख्ने पद्धतिको बारेमा उल्लेख भएको छ (Narayan, सन् 1972; Sukthankar, सन् 1933) । यी ग्रन्थहरूमा वर्णित विषयहरूको विश्लेषण गर्दा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित तिनै मुख्य अवयव नै बारम्बार उल्लेख भएको भेटिन्छ ।

ख) नेपालको ऐतिहासिक प्रशासनिक अभिलेख (लिच्छविकाल - भुक्तानी स्वेस्ता प्रणाली)

नेपालको आर्थिक इतिहास अध्ययन गर्दा भेटिने अभिलेख गुठी, मालपोत, लिपि, स्वेस्ता, भण्डारी, भुक्तानी प्रणाली यी सबै लेनदेन अभिलेखन, राजस्व, व्यय, निगरानी, प्रतिवेदन, जिम्मेवारी, प्रशासनिक संगठन आदि अवयवमा आधारित रहेका छन् (Pradhan, सन् 1995) ।

ग) नेपालको आधुनिक सरकारी प्रणालीसम्बन्धी वित्तीय कानून, नियम तथा लेखापद्धति

वि.सं. २०१९ को नयाँ स्वेस्ता प्रणालीदेखि हालसम्मको वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐन, नियमावली, लेखाप्रणाली सुधार कार्यक्रम, सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन, लेखा, लेखा प्रतिवेदन मापदण्ड, आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली, बजेट तथा लेखा वर्गीकरण यी सबैले पनि लेखाप्रणालीलाई सिद्धान्त, नियम/विधि, प्रक्रिया, संरचना, अभिलेखन, अडिट, पारदर्शिताजस्ता मुख्य स्तम्भहरूमै आधारित राखेको देखिन्छ ।

घ) तुलनात्मक अध्ययनका अन्तर्राष्ट्रिय मानक

सार्वजनिक लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनमा विश्वभर प्रचलित ढाँचा PEFA Framework, INTOSAI principles, Government Accounting Standards यी सबैमा लेखाप्रणालीका प्रमुख सूचकहरू नियमन, अभिलेखन, आन्तरिक नियन्त्रण, प्रतिवेदन, अडिट, शासन संरचना, दायित्वजस्ता विषय प्रयोग गरिन्छ। त्यसैले यी अवयवहरू अन्तर्राष्ट्रिय रूपमा समेत स्वीकार्य सूचक हुन्।

यी अवयवहरूले लेखाप्रणालीको पूर्ण चक्र (Full Cycle) समेट छन्। साथै यी अवयवहरू निम्न कारणले तुलनात्मक अध्ययनको लागि महत्वपूर्ण रहेका छन्-

(१) सिद्धान्त (Philosophical foundation)

प्राचीन अर्थशास्त्रमा लेखापालन शासनका नैतिक, सामाजिक, प्रशासनिक सिद्धान्त थिए। हिसाब राख्ने कार्यमात्र नभई नैतिकता, सामाजिक कर्तव्य र प्रशासनिक अनुशासनको आधार लेखापालन थियो (Rangarajan, सन् 1992)। आधुनिक समयमा पनि लेखा सैद्धान्तिक आधारकै रूपमा रहेको छ। पारदर्शिता उत्तरदायित्वजस्ता विषयहरू लेखासँग सम्बन्धित छन्।

(२) नियम/विधि

प्राचीन लेखाप्रणाली राजाज्ञा, नीति, धिकार, दण्ड व्यवस्थामा आधारित रहेको थियो (Rangarajan, सन् 1992) भने आधुनिक लेखाप्रणाली ऐन, नियमावली, परिपत्रको आधारमा सञ्चालित भएको हुन्छ। यसको प्रमुख आधारको रूपमा ऐननियम रहेको हुन्छ।

(३) प्रक्रिया (Process / System flow)

लेखाप्रणालीको चक्र दुवै कालमा यसप्रकारको भएको पाइन्छ।

संकलन ⇒ अभिलेखन ⇒ वर्गीकरण ⇒ अनुमोदन ⇒ व्यय ⇒ प्रतिवेदन ⇒ परीक्षण

(४) संगठनात्मक संरचना

कोषाध्यक्ष, भण्डारी, सेस्ता, महसुली आदि (प्राचीन) र कोष तथा लेखा नियन्त्रण कार्यालय, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, महालेखा नियन्त्रक, लेखा अधिकृत, लेखापाल आदि (आधुनिक) विषयहरूको विश्लेषण गर्नुपर्नेभएकोले महत्वपूर्ण अवयव हो (Sharma, सन् 2000)। दुवै कालमा वित्तीय व्यवस्थापन एक संगठित संरचनामा आधारित रहेको छ।

(५) अभिलेखन पद्धति

प्राचीन कालमा ताम्रपत्र, भित्तेलेखन, पाटी, मसी, कागजको प्रयोग गरेर लेखा अभिलेख राखिन्थ्यो भने आधुनिकमा Double-entry, TSA, CGAS जस्ता डिजिटल प्रविधिको माध्यमले अभिलेख राखिन्छ (Koirala, सन् 2010)। अभिलेख राख्ने कार्य लेखाप्रणालीको मूल आधारको रूपमा प्राचीनदेखि आधुनिक दुवै समयमा रहेको पाइन्छ।

(६) नियन्त्रण प्रणाली (Internal Control)

कौटिलीय अर्थशास्त्रमा 'दोष परीक्षण', 'परीक्षा', 'दूषण निवारण' आदि उल्लेख भएको छ (Rangarajan, सन् 1992) भने आधुनिक लेखाप्रणालीमा Internal Control, Audit भनेर उल्लेख भएको छ। आर्थिक अनुशासनको लागि लेखा नियन्त्रण अनिवार्य हुन्छ।

(७) प्रतिवेदन प्रणाली (Reporting)

प्राचीन समयमा कारोबारको प्रतिवेदन, दैनिक/मासिक रूपमा राजा/शासकलाई दिनुपर्ने व्यवस्था थियो (Rangarajan, सन् 1992) भने आधुनिक समयमा पनि Financial Statements, Budget Execution Report आवश्यक हुन्छ (शर्मा, २०७९)। आर्थिक कारोबारको ऐनाको रूपमा प्रतिवेदन रहेको हुन्छ। यो तुलनाको मुख्य आधार हो।

(८) कर्मचारी उत्तरदायित्व/नैतिकता

प्राचीन ग्रन्थमा नैतिकता, दण्ड, अनुशासन, चोरी दूषण रोकथाम उल्लेख छ (Rangarajan, सन् 1992) भने आधुनिकमा असल शासन, आचारसंहिता, अनुशासन उल्लेख भएको छ। उत्तरदायित्व/नैतिकता दुवै कालका लेखाप्रणालीमा मुख्य आधार भएकोले महत्त्वपूर्ण रहेको छ।

(९) परीक्षण (Audit)

कौटिल्यले 'धनको लेखापरीक्षण' स्पष्ट उल्लेख गरेका छन् (Rangarajan, सन् 1992) भने आधुनिकमा बाह्य/आन्तरिक लेखापरीक्षणको रूपमा स्पष्ट उल्लेख भएको हुँदा तुलनात्मक विश्लेषणको लागि अडिट अत्यावश्यक हुन्छ।

(१०) पारदर्शिता/नियमन

प्राचीन शासनमै गोपनीयता, पारदर्शिता, उत्तरदायित्वको धारणा विकास भएको (Rangarajan, सन् 1992) र आधुनिक समयमा समेत PFM सुधारमा transparency मुख्य तत्व रहेको छ।

यसरी हेर्दा यी अवयवले लेखाप्रणालीका सबै आधारभूत कार्य, उद्देश्य र सिद्धान्त समेटेको देखिन्छ । त्यसैले यी नै सर्वाधिक उपयुक्त तुलनात्मक सूचक (comparison indicators) भएका हुँदा छनौट गरी त्यसैलाई मुख्य आधार मानी तुलनात्मक अध्ययन गरिएको हो । समयक्रममा ती अवयवहरूको स्वरूप, उद्देश्य, प्रक्रियामा भिन्नता आएको पाइन्छ ।

६.३ पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा वर्णित लेखापालनका सन्दर्भहरूसँग नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन

शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण (अयोध्याकाण्ड), महाभारत (शान्तिपर्व), कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता पूर्वीय प्राचीन साहित्यका महत्वपूर्ण ग्रन्थहरूमा लेखापालनका सन्दर्भमा उल्लिखित विभिन्न विषयहरूसँग नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा उल्लिखित सन्दर्भहरूको तुलनात्मक अध्ययन देहाय अनुसार प्रस्तुत गरिएको छ । पूर्वीय प्राचीन साहित्यहरू मुख्य रूपमा शुक्रनीति, कौटिलीय अर्थशास्त्रमा राज्यको आर्थिक प्रशासन सञ्चालनका सम्बन्धमा विभिन्न विषयहरू विस्तृतमा उल्लेख गरेको हुँदा उक्त ग्रन्थहरूलाई मुख्य आधारमानी नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग तुलनात्मक अध्ययन गरी प्रस्तुत गरिएको छ ।

नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययनको लागि नेपालको संविधान, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ तथा नियमावली, २०७७, नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३, एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, २०७९ लाई मुख्य आधार बनाइएको छ ।

प्रस्तुत तालिका ६.१ मा पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनका सम्बन्धित अवयवहरूलाई आधुनिक लेखाप्रणालीसँग तुलना गरी प्रस्तुत गरिएको छ । प्राचीन र आधुनिक समयको सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययको लागि लेखापालनका सिद्धान्त, विधि, नीति नियम, आयव्ययसम्बन्धी नियम, लेखाङ्कनको आधार, आम्दानी लेखाङ्कन, खर्च लेखाङ्कन, आम्दानी खर्चको वर्गीकरण, राज्यकोषको सञ्चालन, खातासम्बन्धी व्यवस्था, कोषको प्रयोग, कोषको नियन्त्रण, लेखापरीक्षणजस्ता अवयवहरूलाई आधारको रूपमा लिइएको छ । त्यसैगरी दुवै लेखाप्रणालीका समानता/असमानताहरूलाई समेत उल्लेख गरिएको छ । प्राचीन लेखाप्रणालीका कतिपय अवधारणहरू वर्तमानमा समेत प्रयोग भएको पाइन्छ । आर्थिक वर्ष, कोष

सञ्चालनको अवधारण, खर्च शीर्षक वर्गीकरणका विषयहरूको आधारसमेत प्राचीन लेखाप्रणाली रहेको देखिन्छ ।

तालिका ६.१ : प्राचीन (पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थमा उल्लिखित लेखाप्रणाली) र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलना

क्र. सं.	अवयव	प्राचीन लेखाप्रणाली (पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थ)	आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली	समीक्षा / निष्कर्ष
१	सिद्धान्त	नैतिकता, धर्म, सत्य, न्याय, कौटिल्यले राज्यकोष सुरक्षित राख्ने सिद्धान्त दिएका	पारदर्शिता, उत्तरदायित्व, IPSAS आधारित आधुनिक सिद्धान्त, दोहोरो प्रविष्टि, पारदर्शिता, जवाफदेहिता, उत्तरदायित्व	प्राचीन सिद्धान्त नैतिक दार्शनिक, आधुनिक सिद्धान्त वैज्ञानिक, मापनयोग्य र अन्तर्राष्ट्रिय मानक अनुसार
२	नियम/विधि	परम्परा, दण्ड नियम, कौटिल्यका विधि, राजा/मुखियाको आदेश, नैतिक मूल्यमान्यता	ऐन, नियमावली, निर्देशिका, सरकारी वित्तीय कार्यविधि	प्राचीन नियम नैतिक र व्यक्तिकेन्द्रित, आधुनिक नियम कानुनी र स्पष्ट
३	प्रक्रिया	हस्तलिखित बहीखाता, प्रत्यक्ष आदेश, करसङ्कलन, राजाले खर्च स्वीकृति	बजेट प्रक्रिया, TSA, SuTRA, e-payment, प्रणालीगत भुक्तानी	आधुनिक प्रक्रिया पारदर्शी र स्वचालित, प्राचीन प्रक्रिया सरल तर जोखिमपूर्ण
४	संगठनात्मक संरचना	सरकारी आयव्ययको हिसाब राख्ने अड्डा अक्षपटल, अक्षपटलाध्यक्ष, समाहर्ता,	अर्थ मन्त्रालय, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय, केन्द्रीय तहसिल कार्यालय, भुक्तानी केन्द्र, सरकारी कार्यालयजस्ता सङ्गठनहरू स्थापना	आधुनिक संरचना स्पष्ट जिम्मेवारीसहित, प्राचीन संरचना

	सन्निधाताजस्ता पदहरू उच्च पद रहेको, सीमित संरचना, राजामहाराजा मन्त्रीहरूको व्यक्तिगत निर्णय, स्थानीय र केन्द्रीय प्रशासन	भएका, संस्थागत संरचना, कम्प्युटर नेटवर्क र अन्तर विभागिय समन्वय	सीमित तर अनुशासित
५	अभिलेखन पद्धति	कागजी/पात्र लेखा, मौखिक विवरण, साधारण बहीखाता	सुधारिएको नगदमा आधारित, दोहोरो प्रविष्टि, डिजिटल अभिलेखन, SuTRA, TSA, CGAS
	दण्डनीति, गोप्यचर (spy), राजाको प्रत्यक्ष निगरानी, धर्म परम्पराको आधारमा, कार्यकारी प्रमुख र प्रमुख लेखा नियन्त्रकले आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीलाई उच्च प्राथमिकतामा राख्नुपर्ने(कौटिलीय अर्थशास्त्र), अनिच्छित खर्चहरू कटौती गर्नुपर्ने, कर्मचारीलाई भ्रष्ट हुन नदिने, राज्यकोषको प्रयोग अनावश्यक काममा प्रयोग गर्न नहुने(रामायण), नैतिक, धार्मिक	आधुनिक अभिलेखन वैज्ञानिक, सुरक्षित, प्राचीनमा अभिलेख न्यून र जोखिमयुक्त	
६	नियन्त्रण प्रणाली	आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली, अन्तिम र आन्तरिक लेखापरीक्षण, IT control, हरेक कार्यालयले आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली स्थापित गर्नुपर्ने, लेखा उत्तरदायी अधिकृतले यसको अनुगमन, सुपरिवेक्षण गर्नुपर्ने, आन्तरिक र बाह्य लेखापरीक्षण, ऐनकानून मार्फत स्वनियन्त्रण	प्राचीन नियन्त्रण कडा तर व्यक्तिनिर्भर, आधुनिक नियन्त्रण प्रणालीगत र दीगो

		सामाजिक नियन्त्रण, शासकको निरीक्षण र परीक्षण	
		दैनिक, मासिक, वार्षिक, बहुवार्षिक, राजा वा शासकले वित्तीय प्रतिवेदन, मासिक, प्रतिवेदन सुन्ने चौमासिक, अर्धवार्षिक, वार्षिक, व्यवस्था, तुलना र अख्तियारी दिने तथा नियमन गर्ने आधुनिक प्रतिवेदन विश्लेषणको सुविधा निकायमा पठानुपर्ने, नियमित, समयमै, व्यवस्थित, न्यून, मौखिक र एकीकृत, विश्लेषणको सुविधा, प्राचीन प्रतिवेदन लिखित, सामाजिक डिजिटल मिडियामा सार्वजनिकरण, सीमित पहुँचमा धार्मिक परम्परामा विनियोजन, राजस्व, धरौटि प्रतिवेदन, आधारित, करको पारदर्शिता र जवाफदेहिताको माध्यम प्रतिवेदन सार्वजनिक गर्ने प्रचलन	
७	प्रतिवेदन प्रणाली		
८	कर्मचारी उत्तरदायित्व/नैतिक ता	धर्म निष्ठा, दण्डको भय, राजाप्रतिको निष्ठा	सेवा आचारसंहिता, दायित्व आधारित मूल्यांकन, दक्षता र योग्यता
		राजाको गोप्य निरीक्षण, कौटिल्यको विस्तृत अडिट सिद्धान्त	आधुनिक प्रणाली व्यावसायिक, प्राचीनमा नैतिकता बलियो तर मापनयोग्य मापदण्ड थिएन आधुनिक अडिट पारदर्शी र सुधारमुखी, प्राचीन अडिट व्यक्तिनिर्भर र दण्डमुखी
९	परीक्षण	गोपनीयता, जानकारी दरबारमा सीमित, नैतिक नियन्त्रण, आय, व्यय तथा	महालेखा परीक्षक, आन्तरिक/बाह्य अडिट, IT Audit खुला बजेट, सूचना अधिकार, अनलाइन प्रकाशन, PFM नियमन
१०	पारदर्शिता/नियमन		आधुनिक प्रणाली खुला र नागरिकमैत्री, प्राचीनमा शक्ति

	नीविसम्बन्धी विवरण	केन्द्रित र गोप्य
	जनतालाई सुनाउनुपर्ने	संरचना
	नियम केही पारदर्शिता	
	सम्झनाको लागि	
	अभिलेख राख्नु,	
	आर्थिक घटना वा	
	कारोबारको अभिलेख	आम्दानी, खर्च, ऋण, सम्पत्ति,
	गरी भूल वा भ्रम	दायित्वजस्ता विषयको अभिलेख
११ उद्देश्य	हटाउनु, खेतीपाती	राख्नु, बजेटको सीमा नाघ्न नदिनु,
	तथा पशुवृद्धिको	कोषको अवस्था जानकारी गराउनु,
	अभिलेख राख्नु,	वित्तीय सूचना प्रभाव गर्नुजस्ता रहेका
	आयव्यय थाहा पाउनु,	
	आर्थिक नियन्त्रणको	
	उद्देश्य	
	हिसाब लेख्नेले प्रत्येक	
	दिन, ५ दिन, पक्ष, १	
	महिना, ४ महिना, १	
	वर्षको जम्मा आय,	प्रत्येक दिनको कारोबार
	व्यय, बाँकी देखाउने	(आम्दानी, खर्च आदि) को
	गर्नुपर्ने, आम्दानीमा	लेखाङ्कन गरी त्यसैको आधारमा
	राजवर्षको मिति, देश,	दुवै समयमा
	काल, आयको मुख,	मासिक, मासिक, कारोबारको
	शरीर, आएको महसुल	अर्धवार्षिक, वार्षिक विवरणहरू
	आदि द्रव्य, साबिक	लेखाङ्कन हुने गरे
	जोडेको, परिमाण दिने	बनाउनुपर्ने, विवरणले आम्दानी, खर्च
	दिलाउने, लेख्ने,	देखाउने, कारोबारको भौचरमा मिति,
१२ लेखाङ्कनको विधि	बुझ्नेहरू र खर्चमा	सिलसिलेवार नम्वर, खर्च शीर्षक,
	मिति, देश, काल,	आम्दानी शीर्षक, बजेट
	मुख, लाभ निमित्त	उपशीर्षकहरू आदि उल्लेख गर्नुपर्ने
	दिएको द्रव्य, मिसोट	
	गरेको परिमाण,	

	अह्वाउने, लिने, झिक्ने, बुझ्नेहरू, बाँकी धनमा मिति, देश, काल, द्रव्यको स्वरूप, चिह्न, परिमाण, बाँया भागमा आम्दानी र दायाँ भागमा खर्च देखाउनुपर्ने(शुक्रनीति) लिखित आदेश वाहेक कारोबार गर्न नहुने (शुक्रनीति), अधिकारप्राप्त व्यक्तिले मात्र खर्च गर्न पाउने, आम्दानीभन्दा खर्च कम गर्नुपर्ने नीति, धर्म शास्त्रमा आधारित आफ्नो अधीनमा हुने सम्पत्ति आय र अरूको अधीनमा हुने गरी दिएको व्यय(शुक्रनीति)	अधिकारप्राप्त अधिकारीको लिखित आदेश नभई बजेट खर्च गर्न नपाईने नियम, सबै कुरा कानूनद्वारा निर्देशित गरिएको, विधियका निर्मित नीति नियम	नीति नियममा केही समानता रहेको
१३ नीति नियम			
१४ आयव्ययसम्बन्धी नियम	कौटिलीय अर्थशास्त्रका पण मुद्रा बारेमा उल्लेख सुन, वालीनाली, पशुजस्ता वस्तुका साथै कर गैरकरका रूपमा प्राप्त हुने अन्य साधनलाई आम्दानीको रूपमा अभिलेख गर्ने	नगद प्राप्ति आय तथा भुक्तानी व्यय नगदमा आधारित दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्त, नेपाली मुद्रामा राजस्व, अनुदान, ऋणजस्ता विषयहरूलाई आम्दानीको रूपमा अभिलेख, आम्दानीका शीर्षकहरूको व्यवस्था	नियममा समानता रहेको आधारमा समानता भए पनि सिद्धान्तमा फरक रहेको दुवै प्रणालीमा आम्दानीको स्रोतहरू रहेको र त्यसलाई व्यवस्थित गरिएको
१५ लेखाङ्कनको मापन			
१६ आम्दानीको स्रोत			

- गरिएको, आम्दानीको
मार्ग र शीर्षकहरूको
व्यवस्था
पाटीपौवा, देवालय
जस्ता कुराहरूको
निर्माण तथा युद्ध तथा दुवै प्रणालीमा
देशको सुरक्षा, राजा प्रशासनिक तथा विकास खर्चका शीर्षकमा
महाराजाको लागि निर्माणजस्ता विषयमा चालु पूजा, केही समानता
१७ **खर्च लेखाङ्कन** गरिने खर्च, वित्तीय व्यवस्था आदिको रूपमा खर्च देखिएको, खर्चको
कर्मचारीको तलव हुने र सोको लेखाङ्कन गर्ने गरिएको अभिलेख राख्ने
भत्ताजस्ता विषयमा गरिएको
हुने खर्चको
लेखाङ्कन
मूल, भाग, व्याजी,
परिघ, क्लृप्त, रूपिक,
अत्ययजस्ता श्रोतबाट
आम्दानी प्राप्त गर्नुपर्ने
तथा देव पितृ पूजा, राजस्व, चालु तथा पूजिगत खर्च,
स्वस्तिवाचन, सम्पत्ति, दायित्वलगायतका दुवै प्रणालीमा
अन्तःपुर, महानस, शीर्षकहरूको आर्थिक सङ्केत आम्दानी खर्चलाई
दुतप्रावर्तिम्, उल्लेख गरी सोसम्बन्धी वर्गीकरण र विभिन्न आधारमा
कोष्ठागारजस्ता व्याख्या गरिएको वर्गीकरण गरिएको
शीर्षकमा खर्च गर्नुपर्ने
(कौटिलीय
अर्थशास्त्र),
राज्यकोषमा
शासकको नियन्त्रण
१९ **राज्यकोषको सञ्चालन** हुने, आम्दानी तथा सबै आम्दानी र खर्च कोषबाट हुने, कोषसम्बन्धी
खर्च सबै कोषबाट हुने, राज्यको मुख्य निकायबाट कोषको व्यवस्थामा समानता
राज्यको मुख्य सञ्चालन र लेखापालन हुने देखिएको
निकायले कोषको

	प्रशासन गर्ने, विश्वासिलो, योग्य कर्मचारीले मात्र कोषको जिम्मेवारी पाउने, राज्यका सात प्रमुख अङ्गमा राज्यकोष पनि एक रहेको(कौटिलीय अर्थशास्त्र) आम्दानी आउने स्थान अनुसार खाता राख्नुपर्ने, खर्च अनुसारको खाता राख्नुपर्ने, बहीखातामा सबै प्रकारका आम्दानी र खर्चलाई उल्लेख गर्नुपर्ने (कौटिलीय अर्थशास्त्र)		
२०	खातासम्बन्धी व्यवस्था	बजेट उपशीर्षक अनुसारका कार्यक्रम खाता, सहायक खाता, पेशकी खाता, धरौटी खाताजस्ता खाताहरूको व्यवस्था भएको	दुवै समयमा खाताहरूको प्रचलन रहेको
२१	कोषको नियन्त्रण	शासकको प्रत्यक्ष कोषको नियन्त्रण नेपाल सरकारले नियन्त्रणमा हुने, गर्ने र त्यसको सञ्चालन हिसाबकिताबको कार्य व्यवस्थापनको लागि संस्थागत कर्मचारीबाट हुने व्यवस्था रहेको	दुवै समयमा देशको सर्वोच्च संस्थाको नियन्त्रण रहेको
२२	आर्थिक विवरण	आय, व्यय र मौज्दातको विवरण बजेट निकासा, खर्च, बाँकी, सम्पत्ति, उल्लिखित आर्थिक दायित्वजस्ता विषयहरूको आर्थिक विवरण(कौटिलीय विवरणमा समेटिएका अर्थशास्त्र)	प्राचीन समयको भन्दा विषय र ढाँचामा आधुनिकमा केही फरक
२३	आर्थिक वर्ष	श्रावण कृष्ण श्रावण १ गतेदेखि आषाढ प्रतिपदादेखि आषाढ मसान्तसम्मको ३६५ दिनको शुक्ल पूर्णिमासम्मको अवधिलाई एक आर्थिक वर्षको ३५४ दिनलाई रूपमा कायम गरिएको	दुवैमा आर्थिक वर्षको अवधारणा अनुसार लेखापालन गर्ने गरिएको

२४ लेखापरीक्षणसम्बन्धी व्यवस्था

आर्थिक वर्षको रूपमा लिएको(कौटिलीय अर्थशास्त्र) आयव्यय राजालाई सुनाउनु पर्ने, वर्षको अन्तमा माथिल्लो निकायमा वर्ष भरको हिसाब बुझाउनुपर्ने, शासकले हरेक दिन, हरेक पाँच दिन, महिना, चार महिना र वर्षमा लेखा जाँच गर्नुपर्ने (कौटिलीय अर्थशास्त्र), शासकले आवधिक रूपमा, स्थानविशेष रूपमा, समयावधिका रूपमा, आमदानी र खर्चको शीर्षकगत रूपमा, स्रोतगत रूपमा, परिमाणात्मक रूपमा, भुक्तानीकर्ताहरूको, अभिलेखकर्ता र प्रापकहरूका आधारमा लेखा अभिलेखहरू जाँच्ने र जाँच लगाउने गर्नुपर्ने, धर्म, व्यवहार, चरित्र, पूर्वस्थिति, काम गराई, अनुमान, यी सबै

आन्तरिक र अन्तिम लेखापरीक्षणको व्यवस्था, छुट्टै कर्मचारीको व्यवस्था, हिसाब भिडान गर्नुपर्ने नियम, कारोबारको नियमितता, कार्यदक्षता, दुवै समयमा प्रभावकारिता, औचित्यता, लेखापरीक्षणसम्बन्धित व्ययिताको आधारमा त्रैमासिक धी विभिन्न वार्षिक रूपमा र आवश्यकता व्यवस्थाहरू रहेको अनुसार जुनसुकै समयमा लेखापरीक्षण गर्न सक्ने कानुनी व्यवस्था गरिएको

किसिमबाट जाँच
गर्नुपर्ने

कारोबारको अभिलेख

सामान्य

ढाँचा(फाराम)मा राख्ने
गरिएको, एउटै
फाराममा आम्दानी
खर्च लेखाङ्कन गर्ने
गरिएको, वायाँ भागमा
आम्दानी र दाय्याँ
भागमा खर्च
लेखाङ्कन गर्नुपर्ने

२५ ढाँचा (फाराम)

(शुक्रनीति)

हिसाब भिडानमा
कैफियत गर्नेलाई

फरक परेको हिसाबको
८ गुणा दण्ड गर्नुपर्ने,
हिसाब नबुझाउनेलाई
बुझाउनुपर्ने धनको १०
गुणा दण्ड गर्नुपर्ने,
पूर्वसाहास, उत्तम
साहास दण्डको
व्यवस्था,
कोषाध्यक्षलाई
अपराध अनुसार

२६ दण्ड सजाय

मृत्युदण्डसम्मको

सजायको व्यवस्था,

सन्निधाता,

अक्षपटलाध्यक्ष,
समाहर्ता, कोषाध्यक्ष,

२७

कर्मचारीसम्बन्धी
व्यवस्था

धेरै किसिमका सूचना प्रवाह हुन सक्ने

गरी धेरै किसिमका लेखा

ढाँचा(फाराम) को प्रयोग, कारोबारको आधुनिक

प्रकृति अनुसार फरक फरक फारामको लेखाप्रणाली

प्रयोग गर्ने गरिएको, डेविट क्रेडिटको ढाँचामा व्यापक

नियम अनुसार अभिलेख राख्ने परिवर्तन आएको

गरिएको, महालेखापरीक्षकबाट

स्वीकृत ढाँचा

तोकिए अनुसार भुक्तानी नदिएमा ५०

हजारसम्म जरिवाना गर्ने व्यवस्था,

स्वेस्ता पेश नगर्ने लापरवाही गर्नेलाई दुवै समयमा

पाँच सयसम्म जरिवाना, म्यादभिन्न लेखापालनमा

निर्णय नदिएमा दुई हजारसम्म तोकिए अनुसारको

जरिवाना, जरिवाना नगर्ने काम नगर्नेलाई दण्ड

अधिकारीलाई तिन हजार जरिवाना, सजायको व्यवस्था

विभिन्न विभागीय सजायको रहेको

व्यवस्थाजस्ता दण्ड सजायको

व्यवस्था

लेखा उत्तरदायी अधिकृत(सचिव), लेखापालनमा

महालेखा नियन्त्रक, सहमहालेखा प्राचीन समयदेखि नै

नियन्त्रक, उपमहालेखा नियन्त्रक, विभिन्न पदहरूको

	शुल्काध्यक्ष,	प्रमुख कोष नियन्त्रक, प्रमुख लेखा श्रृजना गरी लेखा
	गाणनिक, गणनाध्यक्ष,	नियन्त्रक, लेखा(उपसचिव), लेखा प्रशासन सञ्चालन
	अर्थगाणनिक,	अधिकृत, लेखापाल, भएको
	कार्मिक, स्थानीय,	सहलेखापालजस्ता पदहरूबाट लेखा
	गोपा, ग्रामवृद्ध,	प्रशासन सञ्चालन
	ग्रामभृत्य, रक्षक,	
	प्रदेष्टा(कौटिलीय	
	अर्थशास्त्र) जस्ता	
	पदहरू आर्थिक	
	प्रशासनका लागि	
	सिर्जना भएका	
	स्वस्थ्य, विषयवस्तुको	
	ज्ञान भएको,	
	आन्तरिक तथा बाह्य	
	शुद्धताको परीक्षण	
	गर्नुपर्ने साथै	
	कर्मचारीहरूको	
	योग्यतामा देशको	
	नागरिक, असल	स्वस्थ्य, विषयवस्तुको ज्ञान भएको,
	कुलमा जन्मेको,	लेखा समूहको व्यवस्था, पदहरू र ती
२८ कर्मचारीको योग्यता	इष्टमित्रहरूले युक्त,	पदको लागि न्यूनतम योग्यता
तथा परीक्षण	हात्तीघोडा तथा	तोकिएको, प्रतिष्पर्धात्मक परीक्षा
	शस्त्रविद्या जान्ने,	प्रणाली, लोकसेवाबाट परीक्षा
	अर्थशास्त्र विषयको	सञ्चालन हुने
	ज्ञान भएको, तीक्ष्ण	
	बुद्धि, तीव्र स्मरण	
	शक्ति, काम छिटो गर्ने,	
	अभिव्यक्ति कलामा	
	निपुर्ण, उत्साही,	
	परिश्रमी, स्वामीभक्त,	
	इमान्दार, असल	
		प्राचीन समयदेखि नै
		आर्थिक प्रशासनमा
		संलग्न हुने
		कर्मचारिको
		सम्बन्धमा विभिन्न
		योग्यता निर्धारण
		गरिएका र छनौटका
		लागि परीक्षासमेत
		हुने गरेको

	चरित्र, धैर्य, घमण्ड नगर्ने गुण भएको हुनुपर्ने, कर्मचारीको पद अनुसारको योग्यता तोकिएको लेखापालनमा विभिन्न दर्जाका कर्मचारीहरू कार्यरत रहने र उनीहरूलाई दर्जा अनुसारको पारिश्रमिकको व्यवस्था(कौटिलीय अर्थशास्त्र) स्पष्ट लेखामापदण्डको अभाव, नैतिक मूल्यमा आधारित, नैतिकता र धर्ममा आधारित लेखाप्रणाली, परम्परागत अभ्यासमा आधारित	वर्तमान समयमा पनि लेखापालन नियुक्त कर्मचारीहरूलाई दर्जा अनुसारको पारिश्रमिकको व्यवस्था	दुवै व्यवस्थामा दर्जा अनुसारकै पारिश्रमिकको व्यवस्था
२९ पारिश्रमिक			
३० लेखामापदण्डहरू	राजा, मन्त्रीजस्ताको सीमित पहुँच मुख्य रूपमा राजस्व सङ्कलन र खर्च, सीमित कार्यक्षेत्र	NPSAS, GFSM 2014 मा आधारित एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ मा आधारित	मापदण्डमा फरक देखिएको
३१ वित्तीय पहुँच		सबै सार्वजनिक निकायको पहुँच हुने	फरक देखिएको
३२ लेखा कार्यक्षेत्र		विनियोजन, राजस्व, धरौटी, सम्पत्ति, दायित्व, प्रतिवद्धता, विस्तृत कार्यक्षेत्र	कार्यक्षेत्र विस्तारित हुँदै गएको

स्रोत : शुक्रनीति, रामायण, कौटिलीय अर्थशास्त्रलगायत लेखाप्रणालीसम्बन्धित बनेका ऐननियम,
निर्देशिकालगायतमा उल्लिखित लेखापालनका विषयहरूको आधारमा तयार, शोधार्थी, २०८१

६.४ नेपालमा विभिन्न कालमा प्रचलनमा रहेका आर्थिक प्रशासनको तुलनात्मक अध्ययन

नेपालमा लिच्छविकालीन समयदेखि नै कारोबारको अभिलेख सामान्य तरिकाले राखिने कुरा अध्ययनले देखाएको छ । प्राचीन समयदेखि नै राज्य सञ्चालनका लागि जनताबाट विभिन्न किसिमका राजस्व सङ्कलन हुने गरेको र त्यसरी सङ्कलित राजस्वलाई विभिन्न शीर्षकमा खर्च गर्ने गरिएको देखिएको छ । नेपालमा प्राचीन समयदेखि नयाँ स्रेस्ता प्रणाली लागु हुने समयसम्म के-कसरी आर्थिक प्रशासन सञ्चालन तथा लेखापालन हुने गरेको थियो भन्ने सम्बन्धमा निम्नानुसार उल्लेख गरिएको छ । नेपालको आर्थिक प्रशासन र लेखाप्रणाली विभिन्न शासन व्यवस्थामा फरक तरिकाले सञ्चालन भएको पाइन्छ ।

तालिका ६.२ : शासन व्यवस्था अनुसार आर्थिक प्रशासनको तुलनात्मक अध्ययन

क्र. सं.	शासन व्यवस्था	आर्थिक प्रशासनको स्वरूप	लेखाप्रणाली	अभिलेख राख्ने माध्यम	विशेषताहरू
१	किरातकालीन / लिच्छविकालीन	राजस्व सङ्कलन र खर्च स्थानीय निकाय मार्फत, कुथेर र मापचोक, आयतर्फ गुठि, जिन्सी कर, श्रमदान, व्ययतर्फ युद्ध, जीर्णोद्धार, मन्दिर निर्माण तथा पूजापाठ	अनौपचारिक/प्रारम्भिक / एकल प्रविष्टि, तामा-तुल्सी समाएर लेखा राख्नुपर्ने, स्थानीय परम्परा, धर्ममा आधारित	शिलालेखा, ताम्रपत्र, माटो, काठ, कागज, हस्तलिखित	सानोस्तरमा राज्य सञ्चालन, सरल लेखाप्रणाली, सीमित आम्दानीको स्रोत
२	मल्लकालीन	राजस्व सङ्कलन र खर्च स्थानीय निकाय मार्फत, भन्सार तथा व्यापार कर थप आयका स्रोत	प्रारम्भिक / एकल प्रविष्टि, तामा-तुल्सी समाएर लेखा राख्नुपर्ने, स्थानीय परम्परा, धर्ममा आधारित	शिलालेखा, ताम्रपत्र, माटो, काठ, कागज, हस्तलिखित	कर सङ्कलन र खर्चमा व्यवस्थित हुँदै गएको, हिसाब-किताब सुधार हुँदै गएको
	शाहकालीन	विभिन्न अड्डा, कुमारी चोकजस्ता निकाय मार्फत आर्थिक प्रशासन	एकल प्रविष्टि, तामा-तुल्सी समाएर लेखा राख्नुपर्ने, स्थानीय परम्परा, धर्ममा	हस्तलिखित, शिलालेख, कागज आदि	राज्यको केन्द्रिकृत व्यवस्थापन, लेखाप्रणाली व्यवस्थित हुँदै गएको

		आधारित, लाल ढड्डा, मोठ ढड्डा, मुख्तियार र तहबिलदार, तैनाथवालाको व्यवस्था	अभिलेखको लागि प्रयोग	
४	राणाकालीन	कुमारी चोक, कौशी तोसाखाना, किताबखानाजस्ता सरकारी अड्डा र निकायमार्फत आर्थिक प्रशासन, मालपोत, वनजस्ता थप आम्दनीका स्रोत, कच्चा नछोड्नु जम्मा नजोड्नु भन्ने नीति	एकल प्रविष्टि आधारित स्याहा सेस्ता प्रणाली, वासिल वाँकी, फाराम सेस्ता प्रणाली मार्फत लेखापालन, मुखिया, जिमिदार, मुख्तियार, सैनिक कर्मचारी लेखापालनमा सक्रिय राजस्व लेखापालनमा केन्द्रित	आर्थिक अनुशासन कमजोर, पारदर्शिता न्यून, लेखापालनको लागि विभिन्न सेस्ता प्रणालीको विकास, बहुमुखि सेस्ता
५	संवैधानिक प्रजातन्त्र / आधुनिक नेपाल	मन्त्रालय, आयोग, सचिवालय मार्फत केन्द्रीय लेखा, कार्यालय, परियोजनालगायतका निकायबाट कार्यसञ्चालनस्तरको लेखा, लेखा उत्तरदायि अधिकृत, महालेखा नियन्त्रकलगायतका	दोहोरो लेखापालनमा आधारित आधुनिक लेखाप्रणाली, लेखापरीक्षणको संवैधिनक व्यवस्था, संविधान, ऐनकानुनमा आधारित लेखाप्रणाली, योजना वजेटको व्यवस्था	डिजिटल/सफ् टवेयर आधारित अभिलेख, आधुनिक सूचना प्रविधिमा आधारित
			पारदर्शिता, वित्तीय उत्तरदायित्व, अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड पालन, बजेटसम्बन्धी व्यवस्था	

स्रोत : शोधार्थी, २०८२

नेपालको लेखाप्रणाली ऐतिहासिक रूपमा प्राचीनदेखि आधुनिक समयमा क्रमिक सुधार हुँदै आएको छ । प्राचीन समयको लेखाप्रणाली एकल प्रविष्टिमा आधारित, सीमित अभिलेख र सरल संरचनामा आधारित रहेको पाइन्छ । मल्ल, शाह र राणा शासनमा लेखाप्रणाली क्रमिक रूपमा व्यवस्थित, सेस्ता प्रणालीमा आधारित र केन्द्रिकृत हुँदै आएको थियो । आधुनिक समयमा दोहोरो लेखापालन, बजेट व्यवस्थापन, एकीकृत वित्तीय विवरण, सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान र अन्तर्राष्ट्रिय

मापदण्डहरूको पालनासहितको प्रणाली लागु भइ आर्थिक प्रशासन पारदर्शी, व्यवस्थित र वैज्ञानिक भएको छ ।

६.५ नेपालमा विभिन्न समयमा प्रचलनमा रहेका स्वेस्ता प्रणालीहरूको तुलनात्मक अध्ययन

नेपालमा नयाँ स्वेस्ता प्रणाली विकास भई प्रयोगमा आउनुभन्दा अगाडि विभिन्न कालखण्डमा विभिन्न स्वेस्ता प्रणालीहरू विकास भई प्रचलनमा रहेका थिए । नेपालमा निम्नानुसारका विभिन्न स्वेस्ता प्रणालीहरू नयाँ स्वेस्ता प्रणाली प्रचलनमा आउनु अगाडि प्रचलनमा रहेको पाइन्छ ।

- क) स्याहा स्वेस्ता प्रणाली
- ख) वासिल बाँकी स्वेस्ता प्रणाली
- ग) फाराम स्वेस्ता प्रणाली
- घ) भुक्तानी स्वेस्ता प्रणाली प्रचलनमा रहेका

वर्तमानमा नेपाल सरकारको स्वेस्ता प्रणाली नयाँ स्वेस्ता प्रणाली हो ।

(प्रधान र मुनकर्मि, २०३९)

तालिका ६.३ : विभिन्न कालखण्डमा प्रचलनमा रहेका स्वेस्ता प्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन

क्र. सं.	स्वेस्ता प्रणाली	प्रचलनको कालखण्ड	लेखापालनको आधार	विशेषता	उद्देश्य / प्रयोग क्षेत्र
१	स्याहा स्वेस्ता प्रणाली	वि.सं. १९३६, राणाशासन	एकोहोरो प्रविष्टि	- आम्दानी र खर्च छुट्टाछुट्टै महल- विभिन्न अभिलेख फाराम प्रयोग	सरकारी खर्चको दैनिक अभिलेख राख्न, सामान्य कारोबारको
२	वासिल बाँकी स्वेस्ता प्रणाली	राणाशासन	एकोहोरो प्रविष्टि	- सामान्य नियममा आधारित - एउटै पुस्तिकामा आम्दानी र खर्च अलग पानामा - कुल आम्दानी खर्च सजिलै निकाल्न मिल्ने	अभिलेख व्यवस्थापन निश्चित अवधिको आम्दानी, खर्च र बाँकी रकमको स्थिति थाहा पाउन

				- अस्थायी / साना कार्यालयका लागि उपयुक्त	
३	फाराम स्वेस्ता प्रणाली	वि.सं. १९६८, राणाशासन	एकोहोरो प्रविष्टि	- ५१ फरक फाराम प्रयोग - आधार स्याहा प्रणाली - तराई क्षेत्रका मालअड्डाको लागि उपयुक्त	जग्गा कर राजस्व संकलन, बसोबास व्यवस्थित, मालअड्डा सञ्चालन
४	भुक्तानी स्वेस्ता प्रणाली	वि.सं. २०१७, प्रजातान्त्रिक शासन	सुधारिएको एकोहोरो प्रविष्टि	- कानून र नियममा आधारित - कार्यालय वर्गीकरण (केन्द्रीय / कार्यसञ्चालन) - त्रैमासिक बजेट निकासा - खर्च नभएमा फ्रिज हुने व्यवस्था - प्रतिवेदनको व्यवस्था	सरकारी खर्चको कानूनसम्मत अभिलेख, लेखापरीक्षण, जिम्मेवारी सुनिश्चित
५	नयाँ स्वेस्ता प्रणाली	वि.सं. २०१९ देखि संघीय लोकतान्त्रिक गणतन्त्रात्मक शासन व्यवस्थामा समेत प्रचलनमा रहेको	दोहोरो प्रविष्टि	- दोहोरो लेखाङ्कनमा आधारित - बजेट नियन्त्रणमा उपयोगी - सूचना प्रविधि आधारित - सरल, परिवर्तनशील र गोप्य, वैज्ञानिक र आधुनिक	सरकारी निकायको आधुनिक लेखापालन, बजेट नियमन, अभिलेख र प्रतिवेदन व्यवस्था, पारदर्शी, विश्वसनिय, डिजिटल अभिलेख

स्रोत : शोधार्थी, २०८२

उल्लिखित विभिन्न कालखण्डमा प्रचलनमा रहेका स्वेस्ता प्रणालीहरूको तुलनात्मक अध्ययन गर्दा कारोबारको अभिलेख राख्ने प्रचलन प्रारम्भदेखि नै सुधार भई व्यवस्थित हुँदै आएको देखिन्छ। सुरुमा स्याहा स्वेस्ता प्रणाली एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित रहेकोमा यसमा केही सुधार गर्दै भुक्तानी स्वेस्ता प्रणालीको विकास गरेको पाइन्छ। भुक्तानी स्वेस्ता प्रणाली स्याहाको तुलनामा

सुधारिएको व्यवस्थित प्रणाली हो । यसमा बजेट र योजनाको लागि उपयोगि हुने किसिमका फारामहरूको विकास गरिएको पाइन्छ ।

नेपालको प्राचीन र आधुनिक समयको सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनलाई तालिका ६.४ मा निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ -

तालिका ६.४ : नेपालको प्राचीन (वि.सं. २०१९ भन्दा अगाडिको) तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली (नयाँ स्वेस्ता प्रणाली) को तुलनात्मक अध्ययन

क्र. सं.	अवयव	प्राचीन सरकारी लेखाप्रणाली (वि.सं. २०१९ अगाडि)	आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली (नयाँ स्वेस्ता प्रणालीदेखि हालसम्म)	समीक्षा / विश्लेषण
१	सिद्धान्त	शासक केन्द्रित, विश्वसनीयतामा आधारित पारम्परिक लेखा, एकोहोरो प्रविष्टि	पारदर्शिता, उत्तरदायित्व, IPSAS अनुकूल आधुनिक सिद्धान्त, दोहोरो प्रविष्टिमा आधारित	आधुनिक प्रणालीले अन्तर्राष्ट्रिय मानक अनुसार वित्तीय सत्यता र सार्वजनिक विश्वास बढाएको छ, तर प्राचीन कालमा दस्तावेजीकरण कमजोर भएकाले वित्तीय जोखिम धेरै
२	नियम /विधि	मौखिक/चलनचलतीका नियम, दरबारको आदेश, पछि नियम कानुन बाट व्यवस्थित हुन थालेको हस्तलिखित	ऐन, विनियम, निर्देशिका र मानक प्रक्रियाले संचालित	प्राचीनको तुलनामा व्यवस्थित
३	प्रक्रिया	हिसाबकिताब, प्रत्यक्ष आदेश र राजस्व संकलनमा केन्द्रित, पछि भुक्तानी स्वेस्तामा आयव्ययसमेत व्यवस्थित हुँदै आएको	बजेटमा आधारित प्रक्रिया, डिजिटल भुक्तानी, CGAS, TSA/LMBIS	आधुनिक प्रक्रिया बढी व्यवस्थित र स्वचालित छ, त्रुटि र भ्रष्टाचार नियन्त्रणमा प्रभावकारी

४	संगठनात्मक संरचना	प्रारम्भमा औपचारिकताको अभाव, कुथेर र मापचोक, कुमारी चोक, किताबखाना, कौसी तोसाखाना, जाँचपास अड्डा, एकाउन्टेन्ट जनरल अफिस, महालेखापाल कार्यालय, केन्द्रीय र कार्यसञ्चालनका अड्डा	अर्थ मन्त्रालय, महालेखा परीक्षकको कार्यालय, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय, मन्त्रालय विभाग, सचिवालय, कार्यालय आदि	आधुनिक संरचना विशेषज्ञतामा आधारित र स्पष्ट जिम्मेवारीसहित, तर पुरातन संरचनामा लचकता भए पनि पारदर्शिता न्यून
५	अभिलेखन पद्धति	प्रारम्भमा ताम्रपत्र, शिलालेखमा अभिलेख, पछि कागजी बहीखाता, मौखिक अभिलेख, प्रायः अपूर्ण	Double-entry, Modified Cash Basis, डिजिटल अभिलेखन TSA, CGAS	आधुनिक अभिलेखनले अभिलेख प्रमाणिक बनाउँछ, प्राचीनमा अभिलेख संरक्षणमा कठिनाई
६	नियन्त्रण प्रणाली	व्यक्तिगत निष्ठा र प्रत्यक्ष अनुगमन हुँदा पछि संस्थागत रूपमा नियन्त्रित	आन्तरिक नियन्त्रण, IT-based control, ऐननियममा आधारित नियन्त्रण	आधुनिक नियन्त्रण प्रणालीले दुरुपयोग घटाउँछ, प्राचीनमा नियन्त्रण व्यक्तिको निष्ठामा निर्भर, अत्यधिक जोखिमपूर्ण
७	प्रतिवेदन प्रणाली	वार्षिक मौखिक रिपोर्ट वा सीमित प्रस्तुतिकरण हुँदै पछि नियममा आधारित प्रतिवेदन	मासिक/त्रैमासिक/वार्षिक वित्तीय प्रतिवेदन, स्वचालित digital प्रतिवेदन, NPSAS, ऐननियमा आधारित	आधुनिक प्रणालीले सरकारको कामको मूल्याङ्कन सहज बनाउँछ, प्राचीनमा न त समयमै प्रतिवेदन हुन्थ्यो न त पूर्ण आधुनिक प्रणालीमा
८	कर्मचारी उत्तरदायित्व/नैतिकता	शासकप्रति व्यक्तिगत निष्ठा मुख्य आधार	सेवा आचारसंहिता, दायित्व आधारित उत्तरदायित्व, योग्यता आधार,	व्यावसायिकता र नैतिकता बलियो, प्राचीनमा निष्ठा बलियो थियो तर प्रणालीगत मापदण्ड कमजोर

		बाह्य/आन्तरिक लेखापरीक्षण, IT Audit, संवैधानिक व्यवस्था, नियमित, पारदर्शिता, जवाफदेहिता प्रवर्द्धन गर्ने माध्यम	प्राचीनमा लेखापरीक्षण कमजोर भएकोले वितीय पारदर्शिता कमजोर, आधुनिक अडिटले जोखिम पहिचान र सुधारमा महत्वपूर्ण योगदान
९ परीक्षण	औपचारिक लेखापरीक्षण कमजोर, निरीक्षणजस्ता कार्यमा सीमित		
१० पारदर्शिता/नियमन	सूचना सीमित, शासन दरबार केन्द्रित, आर्थिक विषयमा सीमित पहुँच, जनता वेखवर	सूचना अधिकार, खुला बजेट, अनलाइन विवरण, नियमितरूपमा सबै विवरण सार्वजनिक गर्नुपर्ने, digital display	आधुनिक पारदर्शिताले नागरिक अधिकार र उत्तरदायित्व सुनिश्चित गर्छ, प्राचीनमा शक्ति केन्द्रीकरण र जनसहभागिता कम
११ लेखाङ्कनको आधार	नगद/जिन्सी	नगद	प्रारम्भमा नगदी/जिन्सी हुँदै पछि नगदमा मात्र
१२ नियम	स्थानीय ज्ञान, धर्म, तामा तुल्सी समाएर सपथ लिनुपर्ने, राजामहाराजाको आदेश, सनदसबालले तोकेको विषय, सरकारी रूपैया खर्चसम्बन्धी (कार्यविधि) नियमहरू, २०१६	नेपालको संविधान, आर्थिक कार्यविधि तथा वितीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐन, २०७६ तथा नियमावली २०७७ आदि	दुवै समयमा कानुन भए पनि आधुनिक समयको आर्थिक कानुन व्यवस्थित
१३ स्नेस्ता प्रणाली	सामान्य टिपोटको रूपमा, लाल ढड्डा मोठ ढड्डा, स्याहा स्नेस्ता प्रणाली, फाराम स्नेस्ता प्रणाली, वासिल बाँकी स्नेस्ता आदि, भुक्तानी स्नेस्ता प्रणाली,	नयाँ स्नेस्ता प्रणाली, परिवर्तित महालेखापरीक्षक फारामहरू,	दुवै समयमा स्नेस्ता प्रणाली रहे पनि आधुनिक समयको दोहोरो प्रविष्टिमा आधारित स्नेस्ता प्रणाली
१४ लेखाविधि	अनौपचारिक सामान्य औपचारिक	शुरूवात, टिपोट, औपचारिक	प्रारम्भमा अनौपचारिक टिपोटको रूपमा अभिलेख राखिदै आए तापनि पछिल्लो समयमा

			औपचारिक रूपमा अभिलेख राख्ने गरिएको
१५	नीति	राजस्व बढाउने, खर्च घटाउने, जम्मा नजोड्नु कच्चा नछोड्नु	वित्तीय अनुशासन, पारदर्शिता, जवाफदेहिता, उत्तरदायित्वमा जोड
१६	लेखाङ्कनको मुख्य विषय	आयव्यय, सम्पत्ति	आम्दानी, खर्च, सम्पत्ती, दायित्व, धरौटी
१७	कर्मचारी	मुख्तयार र तहबिलदार, तैनाथवाला, मुखिया, जिमिदार, सैनिक कर्मचारी, लेखा उत्तरदायी अधिकृत, महालेखापाल, सेस्तेदार, वडाहाकिम	प्राचीन समयको भन्दा आधुनिक समयको नीतिगत व्यवस्था उपयुक्त
१८	आयको प्रमुख स्रोत	पाञ्चाली, गुठी, जिन्सी कर, भन्सार तथा व्यापार कर, मालपोत, वनको आम्दानी, अन्तशुल्क ठेक्काको रकम	प्राचीन समयमा सम्पत्ति, आम्दानी र खर्चको मात्रै अभिलेखाङ्कन हुँदै आए पनि आधुनिक समयमा आम्दानी, खर्च, सम्पत्ति र दायित्वको समेत अभिलेख राखिएको
		महालेखा नियन्त्रक, सहमहालेखा नियन्त्रक, उपमहालेखा नियन्त्रक, प्रमुख कोष नियन्त्रक, उपसचिव(लेखा) कोष नियन्त्रक, लेखा अधिकृत, लेखापाल, सहलेखापाल आदि	दुवै समयमा विभिन्न पदनामका कर्मचारीहरू रहेका
			कर गैर राजस्वको साथै आधुनिक समयमा आन्तरिक ऋण, वैदेशिक सहायतासमेत आयको स्रोतको रूपमा रहेको

१९	मुख्य व्यय	युद्ध, जिर्णोद्धार, मन्दिर निर्माण तथा पूजापाठ, प्रशासनिक खर्च, बजेटमा तोकिएका कार्यक्रमहरूमा खर्च, सडक नहर निर्माण, विभिन्न प्रशासनिक खर्च	आवाधिक योजना र बजेटमा उल्लिखित कार्यक्रम, प्रशासनिक खर्च	प्राचीन समयको भन्दा हालको खर्च गर्ने प्रणाली व्यवस्थित, स्वीकृत बजेट र कार्यक्रम अनुसार खर्च
२०	निकासा	सङ्कलित राजस्वबाट तोकिए अनुसार खर्च गरी वार्षिक रूपमा हिसाब मिलान, चौमासिक	एकल खाताकोष प्रणाली मार्फत वेभमा आधारित निकासा, निकासा र खर्च वरावर	प्राचीन समयको निकासा प्रणालीभन्दा अधिलेको निकासा प्रणाली वास्तविक समयमा आधारित रहेको
२१	खर्च नभएको रकम	प्रधानमन्त्रीको खातामा, रकम फ्रिज हुने, राज्यकोषमा	निजी निकासा नै खर्च कायम हुने, अन्यथा सञ्चित कोषमा फिर्ता	वर्तमानमा खर्च नभएको रकम कोषमा नै फिर्ता हुने, निकासा र खर्च वरावर हुने
२२	बजेट स्वीकृतिको प्रक्रिया	राजा, शासकहरूले खर्चको आदेश तथा स्वीकृति	संसदबाट बजेट स्वीकृत गरी खर्च निकासाको व्यवस्था	दुवै समयमा खर्चको स्वकृति लिनुपर्ने
२३	वित्तीय नियन्त्रण	सीमित वर्ग (राजा/शासक) मा सीमित रहेको	सस्थागत नियन्त्रणको व्यवस्था	दुवैमा फरक रहेको

स्रोत : यसै परिच्छेद तथा अधिल्ला परिच्छेदमा उल्लिखित तथ्यहरूको आधारमा तयार गरिएको, शोधार्थी, २०८१।

६.६ वर्तमान समयमा तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकता

नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीमा पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित विषयहरूको के कसरी प्रयोग भएको छ ? नेपालको लिच्छविकालदेखि आधुनिक संघीय शासन प्रणालीसम्म लेखासम्बन्धी व्यवस्था, शासन व्यवस्थाको परिवर्तनसँगै परिवर्तन हुँदै आएको छ । यस पृष्ठभूमिमा प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको

तुलनात्मक अध्ययन अत्यावश्यक रहेको छ । तुलनात्मक अध्ययनले लेखाप्रणालीको विकास, सुधार, कमजोरीलगायतका पक्षहरूको स्पष्ट मूल्याङ्कन गर्न सहयोग पुऱ्याउदछ ।

प्रस्तुत शोधमा प्राचीन समयदेखि हालसम्म सरकारी लेखाप्रणाली के कसरी विकास हुँदै आएको छ ? प्राचीन समयमा के कसरी लेखापालन हुने गरेको थियो ? र वर्तमानमा के कसरी लेखापालन भै रहेको छ ? भन्नेजस्ता प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित विभिन्न पक्षहरूको अध्ययन गरिएको छ । प्रस्तुत शोधकार्यको उद्देश्य नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकताको खोजी गर्नु पनि रहेको छ । प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययनको वर्तमान आवश्यकतालाई निम्नानुसार उल्लेख गरिएको छ ।

प्राचीन लेखाप्रणाली अध्ययनको आवश्यकता

प्राचीन लेखाप्रणालीको अध्ययनले प्रशासनिक, आर्थिक र सामाजिक इतिहासको मौलिक स्वरूप प्रस्तुत गर्छ । आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको मूल (जरा) प्राचीन व्यवस्थामा जोडिएको हुँदा यसको अध्ययन केवल ऐतिहासिक खोजीमात्र नभई लेखाप्रणालीमा सुधार, प्रणाली विकास र ज्ञान समृद्धिका लागि आवश्यक रहेको छ (Poudel, सन् 2016) ।

प्राचीन लेखाप्रणाली अध्ययनको आवश्यकतालाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ-

- क. लेखाप्रणालीको अवधारणा, विकासक्रमका सम्बन्धमा स्पष्ट हुन,
- ख. ऐतिहासिक विकासको समीक्षा गर्न : प्राचीन समयको लेखाप्रणालीका सिद्धान्त, विधि, सङ्गठन संरचना, जनशक्तिलगायतका विषयमा जानकारी हासिल गर्न,
- ग. ऐतिहासिक लेखाप्रणाली विकासको मूल आधार बुझ्न,
- घ. प्राचीन लेखाप्रणालीबाट वर्तमान सरकारी लेखाप्रणालीका लागि उपयोगी कुराहरूको खोजी गर्न,
- ङ. प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययको आधार खोजी गर्न,
- च. प्राचीन लेखाप्रणालीका सम्बन्धमा रहेको अन्यौलता हटाउन,
- छ. प्राचीन लेखाप्रणाली अध्ययन गर्न चाहनेको लागि केही मात्रामा भए पनि अध्ययन सामग्रीको अभाव पूरा गर्न,
- ज. प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अन्तरसम्बन्ध पत्ता लगाउन,
- झ. पूर्वीय प्राचीन साहित्यहरूमा उल्लिखित लेखापालनका व्यवस्थाहरू थाहा पाउन,

ज. शैक्षिक क्षेत्रमा नयाँ अनुसन्धानको ढोका खोल्न तथा गुणस्तरीय अनुसन्धान बढाउन,

(Shrestha, सन् 2015)

प्राचीन सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययन विगतको सम्झनामात्र नभई वर्तमानको सुधार र भविष्यको लागि मार्गदर्शन पनि हो । यसले लेखाप्रणालीको इतिहास, सामाजिक संरचना, शासन व्यवस्थाजस्ता विषयहरूको बारेमा गहिराईमा ज्ञान प्रदान गर्दछ ।

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली अध्ययनको आवश्यकता

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली अध्ययनको आवश्यकतालाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ-

- क. आधुनिक लेखाप्रणालीको अवधारणा, विकासक्रमका सम्बन्धमा स्पष्ट हुन,
 - ख. आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका सिद्धान्त, विधि, सङ्गठन संरचना जनशक्तिलगायतका विषयमा जानकारी हासिल गर्न,
 - ग. आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका लागि उपयोगी कुराहरूको खोजी गर्न,
 - घ. प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनको लागि आधारको खोजी गर्न,
 - ङ. नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित कानुनी नीतिगत, संरचनागत लगायतका व्यवस्थाहरूको बारेमा थाहा पाउन,
 - च. नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली अध्ययन गर्न चाहनेको लागि केही मात्रामा भए पनि अध्ययन सामग्रीको अभाव पूरा गर्न,
 - छ. प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अन्तरसम्बन्ध पत्ता लगाउन,
 - ज. पश्चिमा मुलुकहरूमा विकास भएको लेखाप्रणालीको बारेमा ज्ञान हासिल गर्न,
 - झ. आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन, बजेट, एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामा, सार्वजनिक खर्च तथा वित्तीय उत्तरदायित्व, लेखा फारामलगायत विषयहरूको मूल्याङ्कन
 - ञ. आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित पछिल्लो प्रवृत्तिको अध्ययन गर्न,
 - ट. सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित संवैधानिक/कानुनी पक्षहरूको अध्ययन गर्न,
- (Shrestha, सन् 2015)

नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकता

- क. प्राचीन लेखापालनबाट आधुनिक लेखाप्रणालीमा आएका विषयहरूको खोजी गर्न,
 - ख. प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका सिद्धान्त, उद्देश्य, विधिजस्ता विषयवस्तुहरूको तुलनात्मक अध्ययन गर्न,
 - ग. प्रणालीगत अन्तर र समानताको पहिचान गर्न : प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित विषयहरू बिचका समानता/ असमानताको खोजी गर्न,
 - घ. लेखाप्रणालीका कमोजर पक्षहरूको पहिचान गरी सुधारका लागि मार्ग पहिल्याउन,
 - ङ. तुलनात्मक अध्ययनले शोधसँग सम्बन्धित विषयमा रहेको ज्ञानको रिक्तता पूरा गर्न,
 - च. लेखाप्रणालीसम्बन्धी प्रशासन, समाज र संरचनाको जानकारी हासिल गर्न,
- (Shrestha, सन् 2015)

प्रस्तुत शोधमा प्राचीन सरकारी लेखाप्रणालीको विभिन्न पक्षहरूको अध्ययन परिच्छेद चारमा र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययन परिच्छेद पाँचमा तथा दुवै समयको लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन यसै परिच्छेदमा गरिएको छ ।

प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनले लेखाप्रणाली समय र प्रविधिसँगै रूपान्तरण हुँदै आजको अवस्थामा आइपुगेको देखाएको छ । आर्थिक कारोबारमा अनुशासन, पारदर्शिता र जिम्मेवारीजस्ता विषयहरू दुवै कालमा रहेको पाइन्छ । प्राचीन लेखाप्रणाली नैतिकता, अनुशासन र नियन्त्रणमा आधारित थियो भने आधुनिक प्रणाली कानुनी, नीतिगत र प्रविधिमूलक रूपमा सुदृढ बनेको छ । प्राचीन अवधारणाले लेखापालनको नैतिक र व्यवस्थापकीय आधार तयार गरेको छ भने आधुनिक लेखाप्रणालीले त्यसै आधारलाई सूचना प्रविधि र दोहोरो प्रविष्टि पद्धतिद्वारा संस्थागत रूप दिएको छ । यसरी, प्राचीन मूल्य र आधुनिक प्रविधिको संयोजनले आजको सरकारी लेखाप्रणालीलाई पारदर्शी, विश्वसनीय र उत्तरदायी बनाएको छ ।

६.७ तुलनात्मक अध्ययनले गरेको दिशानिर्देश

प्राचीनदेखि आधुनिक कालसम्म नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनले लेखापालनको मूल अवधारणा, उद्देश्य र अनुशासनका सिद्धान्तहरू निरन्तर रूपमा

विकसित हुँदै आएको देखाएको छ । प्राचीन समयदेखि नै राज्यका आर्थिक गतिविधिहरूको अभिलेख राख्ने, कोषको आयव्यय व्यवस्थापन गर्ने, लेखापरीक्षण र प्रतिवेदन प्रणाली सञ्चालन गर्ने परम्परा रहेको पाइन्छ । शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण, महाभारत र कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता पूर्वीय ग्रन्थहरूमा लेखापालनसम्बन्धी नियम, विधि, संगठन संरचना, जनशक्ति र आन्तरिक नियन्त्रणका सिद्धान्तहरू उल्लेख गरिएका छन्, जसको सम्बन्ध आधुनिक लेखाप्रणालीसँग छ ।

प्राचीन समयमा पनि आर्थिक वर्षको अवधारणा, आयव्ययका शीर्षक, लेखापरीक्षण, दण्ड सजायको व्यवस्था तथा प्रतिवेदन प्रणाली विद्यमान थिए, ती विषयहरू अहिले पनि नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा कानुनी र संस्थागत रूपमा अवलम्बन गरिएको छ । तर फरक एवम् सुधारका रूपमा हाल दोहोरो प्रविष्टि प्रणाली, सूचना प्रविधि, कम्प्युटरीकृत लेखा, सार्वजनिक वित्तीय उत्तरदायित्व र अन्तर्राष्ट्रिय लेखा मापदण्ड अपनाइएको छ । यसरी, प्राचीन लेखाप्रणालीले नै आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको नैतिक, व्यवस्थापकीय र अनुशासनात्मक आधार तयार गरेको देखिन्छ भने आधुनिक प्रणालीले ती मूल्यहरूलाई कानुनी, नीतिगत र प्रविधिमूलक रूपमा सुदृढ बनाएको छ ।

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीले प्राचीन लेखाप्रणालीमा निहित नैतिकता, अनुशासन र जिम्मेवारीका मूल्यहरूलाई निरन्तरता दिँदै आधुनिक प्रविधि र अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डसँग सन्तुलन कायम गरी लेखाप्रणालीका कानुनी र नीतिगत संरचनालाई अझ स्पष्ट, सुलभ र प्रविधिमैत्री बनाउनुपर्छ ।

परिच्छेद : सात

सारांश, प्राप्ति तथा निष्कर्ष

७.१ विषयप्रवेश

प्रस्तुत शोधमा नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन तथा विश्लेषण गरी यसभित्रका विभिन्न पक्षहरूलाई उजागर गरिएको छ । प्रस्तुत शोधमा पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा वर्णित प्राचीन लेखाप्रणालीका साथै नेपालको प्राचीन समयको लेखाप्रणाली तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका सिद्धान्त, विधि, तरिका, आर्थिक प्रशासन, सङ्गठन संरचनाजस्ता अवयवहरू/विषयहरूको अध्ययन र विश्लेषण गरिएको छ । यी दुई समयका लेखाप्रणालीका विविध पक्षहरूको तुलनात्मक अध्ययन/विश्लेषण गर्नु नै प्रस्तुत अनुसन्धानको मुख्य उद्देश्य रहेको छ । प्राचीन समयको लेखाप्रणाली अन्तर्गत शुक्रनीति, वाल्मीकिरामायण, महाभारत, कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थमा उल्लेख गरिएका लेखापालनसँग सम्बन्धित अवधारणा, सिद्धान्त, विधि, आर्थिक प्रशासन, जनशक्ति व्यवस्थापनजस्ता विषयहरू वर्तमान समयमा पनि उत्तिकै सान्दर्भिक रहेको अध्ययनले देखिएको छ ।

पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनका कतिपय सन्दर्भहरू वर्तमान समयमा पनि उत्तिकै उपयोग र महत्त्वपूर्ण रहेको देखिएको छ । कतिपय विषयहरूमा समानता तथा असमानतासमेत अध्ययनले देखाएको छ । नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा प्राचीन लेखाप्रणालीको प्रभावसमेत रहेको देखिन्छ । प्रस्तुत परिच्छेदमा समग्र शोधकार्यको सारांशका साथै शोधबाट भएको प्राप्ति र त्यसको आधारमा निकालिएको निष्कर्ष निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ ।

७.२ सारांश

प्रस्तुत शोधकार्य 'नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन' शीर्षकमा आधारित रही सम्पन्न गरिएको हो । यसमा राज्यसँग सम्बन्धित आर्थिक क्रियाकलापहरूको लेखापालनमा प्रयोग हुने अवधारणा, मूल्य मान्यता, सिद्धान्त, विधि र पद्धतिहरूको खोजी गर्दै प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणाली बिचको समानता, असमानता र सम्बन्धको विश्लेषण गरिएको छ । शोधकार्यको सैद्धान्तिक आधारको रूपमा प्राचीन लेखाप्रणाली अध्ययनमा शास्त्रीय व्यवस्थापन सिद्धान्त (Classical Management Theory) अपनाइएको छ भने

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली अध्ययनमा नयाँ सार्वजनिक व्यवस्थापन सिद्धान्त (New Public Management Theory) प्रयोग गरिएको छ । साथै दुवै समयका लेखाप्रणालीहरूको अध्ययनलाई जोड्ने पुलका रूपमा संस्थागत सिद्धान्त (Institutional Theory) को प्रयोग गरी प्रणालीगत निरन्तरता र रूपान्तरणको कारणलाई स्पष्ट पारिएको छ ।

नेपालमा विगतमा लेखाप्रणाली र लेखापरीक्षणसम्बन्धी केही अध्ययनहरू जस्तो सार्वजनिक खर्च प्रणाली, कोष लेखापालनका समस्या, वित्तीय व्यवस्थापनजस्ता सीमित पक्षमा केन्द्रित भएको पाइन्छ । तर प्राचीन ग्रन्थहरू शुक्रनीति, रामायण, महाभारत, कौटिलीय अर्थशास्त्रजस्ता ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनका विभिन्न अवयवरूलाई आधार बनाई तथा नेपालको लिच्छविकालीन समयदेखि हालसम्मको सरकारी लेखाप्रणाली बिच तुलनात्मक अध्ययन गरेको नदेखिएको हुँदा यसले रिक्तता सिर्जना गरेको छ । यही अध्ययनको कमी पूरा गर्न यो शोधकार्य सम्पन्न गरिएको हो ।

शोधमा प्राचीनदेखि आधुनिक कालसम्मको लेखाप्रणालीका अवधारणा, सिद्धान्त, संरचना, अभ्यासहरू लगायतका अवयवहरूलाई ऐतिहासिक र गुणात्मक दृष्टिकोणबाट अध्ययन गरिएको छ । अनुसन्धानमा गुणात्मक र ऐतिहासिक अनुसन्धान विधिको प्रयोग गरिएको छ, जसमा प्राथमिक र द्वितीयक स्रोतका रूपमा ऐतिहासिक ग्रन्थहरू, ऐननियमका पुस्तकहरू, सरकारी प्रतिवेदन, निर्देशिकाहरू, मापदण्डहरू, आयोगका प्रतिवेदनहरू समावेश गरिएका छन् ।

पूर्वीय सभ्यतामा लेखापालनको उल्लेख प्राचीन ग्रन्थहरूमा नै पाइन्छ । शुक्रनीतिमा कोषाध्यक्षको योग्यता, खर्च स्वीकृति, लिखित आदेशको आवश्यकता, आयव्यय वर्गीकरण, अभिलेख राख्ने नियम जस्ता विषयहरू स्पष्ट गरिएको छ । यसले लेखापालनमा पारदर्शिता, जिम्मेवारी र नियन्त्रणलाई अत्यधिक महत्त्व दिएको देखाउँछ (धिमिरे, २०४४) । त्यसैगरी कौटिलीय अर्थशास्त्रमा कोष संग्रहका नियम, आर्थिक वर्षको अवधारणा, आन्तरिक नियन्त्रण, लेखापरीक्षण, आयव्यय वर्गीकरण, आर्थिक प्रशासनका पदहरू (जस्तै सन्निधाता, समाहर्ता, अक्षपटलाध्यक्ष) र दण्ड सजायका व्यवस्थाहरूको उल्लेख छ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) । यी सन्दर्भहरूले प्राचीन समयमा लेखापालन एक व्यवस्थित प्रशासनिक कार्यको रूपमा रहेको र आर्थिक अनुशासन, नैतिकता र उत्तरदायित्वमा आधारित रहेको देखाउँछ । रामायण र महाभारतमा समेत कोष संग्रह, आयव्यय, लेखाजोखासम्बन्धी प्रसङ्गहरू उल्लेख भएका छन् (Narayan, सन् 1972; Sukthankar, सन् 1933), जसले प्राचीन लेखाप्रणालीको व्यावहारिक अभ्यासलाई पुष्टि गर्दछ ।

नेपालको सन्दर्भमा लिच्छवि, मल्लकालमा गुठी, जिन्सी कर, भन्सार, व्यापार कर, श्रमदानजस्ता आमदानीका स्रोतहरू रहेका थिए भने व्ययका शीर्षकहरू मठमन्दिर निर्माण, प्रशासनिक खर्च तथा दरवारसम्बन्धी कार्यहरूमा केन्द्रित थिए । त्यस समय लेखापालन धार्मिक र सामाजिक परम्परामा आधारित रहेको थियो । मल्ल, शाह र राणाकालमा आर्थिक प्रशासनिक संरचना विस्तार हुँदै गएको देखिन्छ । राणाकालमा तेजारत अड्डा, किताबखानाजस्ता निकाय तथा स्याहा, वासिल बाँकी, फाराम सेस्ताप्रणालीहरू प्रचलनमा रहेका थिए । नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अघि आर्थिक नियन्त्रण सुदृढ गर्न भुक्तानी सेस्ता प्रणाली प्रयोगमा ल्याइएको थियो, जसलाई नेपालको आधुनिक लेखाप्रणालीको प्रारम्भिक रूपको रूपमा लिइन्छ (कार्की, २०६३) ।

वि.सं. २०१९ मा लागु गरिएको नयाँ सेस्ता प्रणाली नै नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको आधार हो । पुरानो भुक्तानी सेस्ता प्रणालीले बढ्दो सरकारी कारोबारलाई समेट्न नसक्ने भएकाले यसलाई सुधार गरेर दोहोरो लेखाङ्कन (Double Entry System) मा आधारित नयाँ लेखाप्रणाली लागु गरिएको हो । नयाँ सेस्ता प्रणाली नगदमा आधारित प्रणाली हो, जसमा राजस्व, विनियोजन, धरौटी, जिन्सी कारोबारहरू छुट्टाछुट्टै अभिलेखमा राखिन्छन् । आर्थिक ऐन र नियमहरूको भित्र रही बजेट खर्चलाई चालु र पुँजीगत खर्चमा विभाजन गरी लेखाङ्कन गरिन्छ । महालेखापरीक्षक कार्यालयद्वारा स्वीकृत फारामहरूमा विवरण राख्ने र आवधिक प्रतिवेदनहरू सम्बन्धित निकायमा पठाउने व्यवस्था यस प्रणालीमा रहेको छ (अर्याल, २०६९) ।

आधुनिक लेखाप्रणाली नेपालको संविधान, ऐननियम, नीति, मापदण्ड र सूचना प्रविधि प्रणालीमा आधारित रहेको छ (साँपकोटा, २०६९) । एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ ले राजस्व, खर्च, सम्पत्ति र दायित्वको लेखाजोखा गर्न एकीकृत ढाँचा प्रदान गरेको छ (एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४) । नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, २०७९ ले अन्तर्राष्ट्रियस्तर अनुसार नगद आधारित लेखा प्रतिवेदन प्रणाली लागु गरेको छ (सुवेदी, २०७३) ।

नयाँ सेस्ता प्रणालीमा एकल खाताकोष प्रणाली TSA, LMBIS, CGAS जस्ता प्रविधिगत सफ्टवेयरहरूको प्रयोगले लेखाप्रणालीलाई स्वचालित, पारदर्शी र अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउदै लगेको छ (भुर्तेल, २०७८) । विश्वव्यापी रूपमा PEFA Framework को आधारमा नेपालको सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनको मूल्याङ्कन गरिएको छ, जसले नेपालको लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डसँग नजिक पुऱ्याएको छ (बाँस्तोला, २०७९) ।

तुलनात्मक अध्ययनले प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणाली बिच केही महत्वपूर्ण समानता र असमानता उजागर गरेको छ । पूर्वीय साहित्यका ग्रन्थमा उल्लिखित लेखापालका विषय र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन गर्दा केही विषयमा समानत र केहीमा भिन्नता रहेको देख्न सकिन्छ । समानता विषयहरूमा दुवै कालमा आर्थिक अनुशासन, पारदर्शिता र उत्तरदायित्वलाई महत्त्व दिइएको छ । आयव्यय वर्गीकरण, अभिलेख राख्ने, प्रतिवेदन गर्ने र नियन्त्रण गर्ने प्रणाली दुवैमा रहेको छ । लेखापालनका प्रमुख उद्देश्य राज्यको आर्थिक शुद्धता र स्रोतहरूको जिम्मेवार उपयो दुवै कालमा समान सैद्धान्तिक हिसाबले समान रहेको देखिन्छ । त्यसैगरी भिन्न रहेका विषयहरूमा प्राचीन लेखाप्रणाली धर्म, नीति र नैतिकतामा आधारित रहेको थियो भने आधुनिक लेखाप्रणाली संविधान, ऐननियम, प्रविधिमा आधारित रहेको छ ।

प्राचीन समयमा अभिलेख हस्तलिखित र म्यानुअल थियो भने आधुनिक लेखाप्रणाली सूचना प्रविधिमैत्री र कम्प्युटर प्रणालीमा आधारित रहेको छ । प्राचीन समयमा दण्ड सजायका रूपमा मृत्युदण्डसम्मको व्यवस्था गरिएको थियो (कौटिल्य अर्थशास्त्र अनुसार), तर आधुनिक समयमा कानूनले त्यस्तो सजायलाई निषेध गरेको छ । प्राचीन लेखाप्रणाली बढि व्यक्तिगत जिम्मेवारीमा केन्द्रित थियो भने आधुनिक लेखाप्रणाली संस्थागत जिम्मेवारी र आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीमा आधारित रहेको छ । यसरी, स्वरूप, प्रविधि र कानुनी पक्षमा फरक भए पनि प्राचीन (पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित) र आधुनिक लेखाप्रणालीको आर्थिक पारदर्शिता र उत्तरदायित्वजस्ता विषयहरू साझा रहेको अध्ययनले देखाएको छ ।

नेपालको प्राचीन लेखाप्रणाली (वि.सं. २०१९ भन्दा अगाडि) र आधुनिक लेखाप्रणालीको (नयाँ सेस्ता प्रणाली) समेत तुलनात्मक अध्ययन गर्दा केही विषयमा समानत देखिएको छ । समानताका विषयमा दुवै समयमा आयव्ययको अभिलेख राख्ने गरिएको, आयव्ययको वर्गीकरण हुने गरेको पाइन्छ भने भिन्नताका विषयमा प्राचीन समयमा कारोबारको लेखा शासकको आदेशमा राखिने, सामान्य किसिमको अभिलेख राखिने, स्थानीय ज्ञान, परम्परामा अभिलेख राखिने, लेखापालनका स्पष्ट नियम आधारको अभाव रहेको थियो भने आधुनिक समयमा कारोबारको लेखा प्रचलित ऐननियममा आधारित, पारदर्शि, जवाफदेहि, संस्थागत रूपमा सुदृढ रूपमा राखिदै आएको अध्ययनले देखाएको छ (कार्की, २०६३) ।

नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली समय र सन्दर्भ अनुसार निरन्तर सुधार र रूपान्तरण हुँदै आएको अध्ययनले देखाएको छ । लिच्छविकालीन सरल सेस्ता प्रणालीदेखि हालको प्रविधिमैत्री

प्रणालीसम्मको यात्रा निरन्तर सुधार र सुदृढीकरणको प्रक्रिया हो । प्राचीन लेखाप्रणालीले नेपालको आधुनिक लेखा प्रशासनको नैतिक, अनुशासित र उत्तरदायी आधार तयार गरेको छ भने आधुनिक लेखाप्रणालीले त्यसलाई कानुनी र प्रविधिक रूपमा संस्थागत बनाएको छ । नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीले प्राचीन लेखाप्रणालीका सकारात्मक मूल्यहरू नैतिकता, पारदर्शिता र जिम्मेवारीलाई आत्मसात गर्दै, सूचना प्रविधि र अन्तर्राष्ट्रिय लेखा मापदण्डसँग आधारित हुँदै अघि बढ्न सकेमा सरकारी लेखाप्रणाली अझ प्रभावकारी, विश्वसनीय र उत्तरदायी बन्ने निष्कर्ष निकालिएको छ ।

यसरी, प्रस्तुत शोधले नेपालको लेखा प्रशासनको ऐतिहासिक निरन्तरता, रूपान्तरण र सैद्धान्तिक एकीकरणलाई उजागर गरेको छ । प्राचीन समयका मूल्य र आधुनिक समयका प्रविधिको सन्तुलित संयोजन नै आगामी दिनमा सबल, पारदर्शी र उत्तरदायी सरकारी लेखाप्रणालीको मूल दिशा हुने निष्कर्ष यस अनुसन्धानले प्रस्तुत गरेको छ ।

७.३ प्राप्ति

प्रस्तुत शोध प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनमा आधारित रहेको छ । साथै यस शोधमा विभिन्न उद्देश्यहरू रहेका छन् । प्राचीन समयको लेखाप्रणाली के कस्तो रहेको थियो ? के कस्ता सिद्धान्त, विधि, पद्धतिहरू प्राचीन समयमा लेखाप्रणालीमा अनुसरण गरिएका थिए ? भन्नेजस्ता प्राचीन लेखाप्रणालीका विषयहरूको अध्ययन गर्नु नै यस शोधको एउटा उद्देश्य रहेको छ । त्यसैगरी नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीमा अवलम्बन गरिएका सिद्धान्त, विधि, पद्धति तथा यससँग जोडिएका विभिन्न विषयहरूको समेत अध्ययन गर्नु अर्को उद्देश्य रहेको छ । प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको विभिन्न पक्षहरूको अध्ययन गरी तिनीहरूको तुलनात्मक अध्ययन गर्नु र तुलनात्मक अध्ययनको आवश्यकता पहिचान गर्नु अर्को उद्देश्य रहेको छ । निम्नानुसार शोधमा उद्देश्य अनुसार प्राप्ति भएका विषयलाई प्रस्तुत गरिएको छ ।

७.३.१ प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको अध्ययनबाट भएको प्राप्ति

प्रस्तुत शोधमा नेपालको प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको अध्ययनमा पूर्वीय प्राचीन साहित्यका महत्वपूर्ण ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखाप्रणालीका विभिन्न विषय र लिच्छविकालीन

समयदेखि नयाँ स्रेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडिसम्मका लेखाप्रणालीका विषयहरूलाई प्राचीन समयको लेखाप्रणालीको रूपमा लिइ अध्ययन गरिएको छ ।

प्राचीन ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखाप्रणालीको अध्ययनबाट भएको प्राप्तिलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ ।

क. नैतिकता र धर्ममा आधारित लेखाप्रणाली : प्राचीन लेखाप्रणाली नैतिकता र धर्ममा आधारित लेखाप्रणाली रहेको थियो । लेखापालनको मूल उद्देश्य राज्यको समृद्धि र जनकल्याण मानिएको थियो । आर्थिक कार्यहरू नीति, धर्म र शासनको मर्यादाभिन्न रही गर्नुपर्ने उल्लेख शुक्रनीति र कौटिलीय अर्थशास्त्रमा पाइन्छ । प्राचीन समयमा लेखा अभिलेखलाई पवित्र कर्तव्यका रूपमा लिइन्थ्यो, जसले शुद्धता, सत्य र ईमानदारीमा आधारित प्रशासनिक प्रणालीलाई प्रोत्साहन दिएको देखिन्छ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४; शुक्राचार्य, सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

ख. व्यवस्थित राज्यकोष प्रणाली : कौटिलीय अर्थशास्त्रमा उल्लेख भए अनुसार, सबै आम्दानी राज्यकोषमा जम्मा गर्नुपर्ने र सबै खर्च कोषबाटै गर्नुपर्ने नियम रहेको थियो । कोषलाई राज्यका सात प्रमुख अङ्गमध्ये एक मानिएको थियो । कोष सञ्चालनका लागि कोषाध्यक्ष, सन्निधाता, अक्षपटलाध्यक्षजस्ता उच्च पदाधिकारीहरू नियुक्त गरिएका हुन्थे । कौटिल्यले 'कोष बलियो भयो भने राष्ट्र बलियो हुन्छ' भन्ने मान्यता प्रस्तुत गरेका छन् । त्यसैले कोषको दुरुपयोग गर्नेलाई प्राणदण्डसम्मको सजायको व्यवस्था गरिएको छ । यसले प्राचीन समयमै आर्थिक शुद्धता र वित्तीय अनुशासनको अवधारणा स्थापित भएको देखाउँछ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) ।

ग. व्यवस्थित लेखाप्रणाली : शुक्रनीति, रामायण, महाभारत र कौटिलीय अर्थशास्त्रमा आयव्ययलाई विभिन्न शीर्षकमा वर्गीकरण गर्ने व्यवस्था उल्लेख छ । कारोबारहरू वर्ष, महिना, पक्ष र तिथिमिति सहित अभिलेखित गरिन्थे । दैनिक, पाँच दिन, पाक्षिक, मासिक र वार्षिक रूपमा आर्थिक प्रतिवेदन तयार पारिन्थ्यो । आर्थिक वर्षको अवधारणासमेत त्यतिबेलै विकास भइसकेको थियो । प्रत्येक वर्ष श्रावण कृष्ण प्रतिपदादेखि आषाढ शुल्क पूर्णिमासम्मलाई आर्थिक वर्षको रूपमा लिइन्थ्यो । त्यस समयमा सबै आर्थिक कार्यहरू लिखित आदेशमा मात्र गर्नुपर्ने नियम थियो । शुक्रनीतिमा सेवकले राजाको लिखित आदेश विना कुनै खर्च गर्न नहुने र राजाले पनि आदेश विना सानो वा ठूलो कार्य स्वीकृति दिन नहुने

भन्ने उल्लेख भएको छ । यसले आन्तरिक नियन्त्रण र लेखा स्वीकृतिको स्पष्ट आधार प्राचीन समयमै रहेको देखाउँछ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४; शुक्राचार्य, सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

घ. लेखापरीक्षणको प्रावधान : आर्थिक वर्षको अन्त्यमा प्रत्येक कार्यालयले आम्दानी, खर्च र बाँकी (नीवि) को विवरण सहित प्रधान कार्यालयमा प्रस्तुत गर्नुपर्ने व्यवस्था थियो । हिसाबकिताबको परीक्षण विशेष अधिकृतद्वारा गरिन्थ्यो । हिसाब नबुझाउने वा गडबडी गर्ने व्यक्तिलाई दण्डसजायको व्यवस्था गरिएको थियो । कौटिल्यले लेखापरीक्षण प्रणालीलाई नियन्त्रण र पारदर्शिताको मुख्य उपकरणका रूपमा लिएका थिए । राजाले दैनिक रूपमा आम्दानी खर्चको विवरण बुझ्ने व्यवस्था त्यसबेला नै थियो, जसले वितीय उत्तरदायित्वको उच्चस्तर प्रदर्शन गर्दछ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) ।

ङ. कर्मचारी नियुक्ति, योग्यता र अनुशासनका व्यवस्थाहरू : कौटिलीय अर्थशास्त्रमा समाहर्ता (कर उठाउने), सन्निधाता (कोष संरक्षक), अक्षपटलाध्यक्ष (लेखाध्यक्ष) जस्त पदहरूको सिर्जना गरिएको थियो । यस्ता पदमा नियुक्त हुने व्यक्तिमा लेखनकला, गणितीय ज्ञान, अनुशासन, गोपनीयता र सत्यनिष्ठाको गुण हुनुपर्ने उल्लेख गरिएको छ । शुक्रनीतिमा लोभी तर धनी, व्यवहारमा चतुर, प्राणसरह धनको रक्षा गर्ने, अरूलाई अन्याय नगर्ने र राज्यको धन सुरक्षित राख्ने व्यक्ति कोषाध्यक्षका रूपमा योग्य मानिएको छ । यसरी कर्मचारी छनोटमा दक्षता र नैतिकतालाई सन्तुलन गरिएको थियो (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४; शुक्राचार्य, सम्पा. मिश्र, सन् १९६८) ।

च. आन्तरिक नियन्त्रणको व्यवस्था : सन्निधाता, समाहर्ता र अक्षपटलाध्यक्षजस्ता पदाधिकारीहरूले अनावश्यक खर्च नियन्त्रण गर्ने, कोषको हिनामिना रोक्ने र लेखापरीक्षणका लागि आवश्यक अभिलेख तयार पार्ने जिम्मेवारी रहेको थियो । आर्थिक प्रशासनमा पारदर्शिता र जवाफदेहिताको सुनिश्चितता यिनै आन्तरिक संयन्त्रबाट गरिन्थ्यो (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४) ।

छ. सङ्गठन संरचना : प्राचीन समयमा आयव्ययको अभिलेख राख्ने केन्द्रीय निकायको रूपमा अक्षपटल कार्यालय स्थापनाको उल्लेख पाइन्छ, जसको ढोका पूर्व वा उत्तर दिशामा हुनुपर्ने र अभिलेख तथा लेखापुस्तक सुरक्षित राख्नुपर्ने व्यवस्था गरिएको थियो । यसले

कार्यालय व्यवस्थापन र भौतिक संरचनामा समेत लेखाप्रणालीको अनुशासनात्मक सोच विकसित भएको देखाउँछ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)।

ज. प्रतिवेदनसम्बन्धी व्यवस्था : लेखाध्यक्षले प्रत्येक दिन, पाँच दिन, पाक्षिक, मासिक, चारमासिक र वार्षिक रूपमा राजकीय आयव्ययको प्रतिवेदन राजालाई बुझाउनुपर्ने व्यवस्था थियो। यसले सरकारलाई समयमै वित्तीय स्थिति बुझ्न र आवश्यक निर्णय लिन मद्दत पुऱ्याउँथ्यो (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)।

झ. दण्डसजायसम्बन्धी स्पष्ट व्यवस्थाहरू : लेखापुस्तकमा वस्तु दोहोर्याएर लेख्ने, परीक्षण नगरी वस्तुको अभिलेख खातामा चढाउने वा उल्टो क्रममा लेख्नेजस्ता त्रुटिहरूका लागि दण्डको प्रावधान गरिएको थियो। यसले वित्तीय अनुशासन र जवाफदेहिताको पालनामा कडाइ देखाउँछ (चाणक्य, अनु. गैरोला, सन् १९८४)।

यसरी प्राचीन लेखाप्रणालीको अध्ययनले लेखापालन केवल आर्थिक प्रशासनिक कार्य नभई नैतिक, दार्शनिक र सामाजिक मूल्यमा आधारित शासन प्रणालीको अभिन्न अङ्ग रहेको देखाउछ। पारदर्शिता, अनुशासन, सत्यनिष्ठा, आन्तरिक नियन्त्रण, लेखापरीक्षण र प्रतिवेदन प्रणालीजस्ता सिद्धान्तहरू प्राचीन ग्रन्थहरूमा प्रतिपादित ती आधारहरू हुन्, जसमा आजको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको बौद्धिक आधार निर्मित भएको छ। प्राचीन समयमा विकसित भएका यी सिद्धान्तहरू आज पनि सरकारी लेखाप्रणालीमा प्रासङ्गिक र उपयोगी रहेको देखिन्छ।

नेपालमा लिच्छविकालीन समयदेखि मल्लकाल, एकीकरणकालीन समय, राणाकाल तथा वि.सं. २००७ को राजनैतिक परिवर्तन पछि नयाँ स्वेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडिसम्म पनि विभिन्न किसिमको लेखाप्रणालीहरूको विकास भएको पाइन्छ। सो समयको लेखाप्रणालीलाई प्रस्तुत शोधमा प्राचीन लेखाप्रणालीको रूपमा अध्ययन गरिएको छ। नेपालको प्राचीन लेखाप्रणालीको अध्ययनबाट भएको प्राप्तिलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ।

क. लेखापालनको प्रारम्भिक सुरुवात : नेपालको प्राचीन लेखाप्रणालीको प्रारम्भिक अवस्था सरल र एकोहोरो अभिलेख प्रणालीमा आधारित रहेको अध्ययनले देखाएको छ। प्रारम्भमा कारोबारहरूको सामान्य टिपोट र आयव्ययको अभिलेखमात्र राखिन्थ्यो। आम्दानी नगद वा जिन्सी दुवैमा प्राप्त हुने, लेखापरीक्षणको प्रारम्भिक व्यवस्था र सबै प्रविष्टि हस्तलिखित गरिन्थ्यो। प्रारम्भिक समयमा लेखापालन प्रायः प्रशासनिक

आवश्यकताको आधारमा सीमित ढाँचामा सञ्चालनमा आएको अध्ययनले देखाएको छ (कार्की, २०६३)।

ख. स्थानीय परम्परा र धर्ममा आधारित लेखापालन : प्राचीन समयको लेखापालनमा स्थानीय परम्परा र धर्मको प्रभाव स्पष्ट देखिन्छ। आमदानी र खर्च गर्दा धर्म र नैतिकताको पालन गर्नु अनिवार्य मानिन्थ्यो। कर्मचारीहरूले तामा, दुवो, तुलसी समाएर कसम खाइ अनुशासन र सत्यनिष्ठा कायम राख्ने प्रचलन थियो। प्राचीन समाजमा लेखापालन केवल आर्थिक प्रक्रिया नभई सामाजिक र नैतिक जिम्मेवारीसँग जोडिएको अध्ययनले देखाएको छ (प्रधान र मुनकर्म २०३९)।

ग. लेखाप्रणालीको संस्थागत विकास : मल्लकालीन समयपछि लेखाप्रणालीको संस्थागत विकास हुँदै गएको पाइन्छ। भन्सार, व्यापार कर, हिसाबकिताबका लागि तैनाथवाला, मुख्तियारको व्यवस्था, सेस्ता परीक्षणको लागि कुमारी चोक, लाल ढड्डा र मोठ ढड्डा प्रणाली लागु भएपछि सरकारी लेखाप्रणाली व्यवस्थित हुँदै गएको देखिन्छ। तेजारत अड्डा, किताबखाना, कौसी तोसाखाना र महालेखापाल कार्यालयको स्थापना, बजेट र आवधिक योजना प्रारम्भले लेखापालनलाई आधिकारिक र संस्थागत बनाएको पाइन्छ (पौडेल, २०६८)।

घ. शासक नियन्त्रित लेखाप्रणाली : प्राचीन समयमा लेखापालन शासक, व्यक्ति केन्द्रित थियो। राजा, मन्त्री वा गुठी व्यवस्थापकको प्रत्यक्ष नियन्त्रणमा खर्च र कर्मचारी नियुक्ति हुन्थ्यो। राणा कालमा खर्च नभएको बाँकी रकम प्रधानमन्त्रीको निजी आमदानी हुने, कर्मचारी नियुक्ति र बर्खास्ती शासकको इच्छानुसार हुने र कोषको खर्च शासकको निर्णय, आदेशमा हुने गर्दथ्यो। प्राचीन समयमा शासकीय इच्छाले वित्तीय व्यवस्थालाई प्रभाव पार्ने गरेको देखिन्छ (पौडेल, २०६८)।

ङ. विभिन्न सेस्ता प्रणालीको विकास : लेखापालनको मुख्य उद्देश्य राज्यको सम्पत्ति, आमदानी र खर्चको लेखाजोखा राखेर आर्थिक स्रोतको व्यवस्थापन गर्नु नै थियो। यस उद्देश्य पूर्ति गर्न विभिन्न सेस्ता प्रणालीहरू विकास भएका थिए। लाल ढड्डा (आमदानी-खर्च अभिलेख), मोठ ढड्डा (मालपोत-जग्गा अभिलेख), स्याहा सेस्ता (आमदानी, खर्च, धरौटी, सम्पत्ति), बाँसिल बाँकी, फाराम सेस्ता (तराइ क्षेत्र) र भुक्तानी सेस्ता प्रणालीको विकासले लेखाप्रणालीलाई प्रणालीगत रूपमा व्यवस्थित बनाएदैं लगेको देखिन्छ (कार्की, २०६३)।

- च. लेखापालनसम्बन्धी नियमको अभाव :** प्रारम्भिक अवस्थामा लेखापालनसम्बन्धी स्पष्ट नियमको अभाव रहेको थियो । त्यस्तो अवस्थामा शासकको आदेश नै नियम मानिन्थ्यो । राणाकालमा 'कच्चा नछोड्नु, जम्मा नजोड्नु' जस्ता परम्परागत नियम मात्रै पालन हुने प्रचलन रहेको देखिन्छ । त्यस समयको लेखापालनमा पारदर्शिता र नियमको अभावले प्रशासनिक विवेक र शासकको इच्छामा आधारित व्यवस्थापनलाई बल पुऱ्याएको देखिन्छ (जोशी, २०३६) ।
- छ. पारदर्शिताको सीमितता :** प्रारम्भिक समयमा आयव्यय र बाँकीको विवरण तथा देशको आर्थिक अवस्था सीमित वर्गले मात्रै थाहा पाउने अवस्था रहेको थियो । जनता देशको आर्थिक अवस्थाको सम्बन्धमा वेखबर हुनु पर्दथ्यो (पाँडे, २०४०) ।
- ज. हस्तलिखित लेखापाल :** लेखापालन पूर्णतया हस्तलिखित र म्यानुअल थियो । ताम्रपत्र, शीलालेख, कागज आदिमा कारोबारको अभिलेख राखिन्थ्यो (Koirala, सन् 2010) ।
- झ. पूर्वीय प्राचीन साहित्यको प्रभाव :** आयव्ययको वर्गीकरण, आर्थिक वर्षको अवधारणा, लेखापरीक्षण, प्रतिवेदनजस्ता विषयहरूमा पूर्वीय प्राचीन साहित्यको प्रभाव देखिन्छ ।
- ञ. लेखाप्रणालीको निरन्तर विकास :** नीति, नियम र संरचना समयसापेक्ष सुधार हुँदै लेखाप्रणाली विकसित हुँदै आएको छ ।

७.३.२ नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययनबाट भएको प्राप्ति

नेपालमा वि.सं. २००७ को राजनैतिक परिवर्तनपछि बजेट निर्माणको लागि आवश्यक भरपर्दो वित्तीय सूचना तथ्याङ्कसमेत प्राप्त हुन नसकेको तथा प्रतिवेदन प्रणालीसमेत उपयुक्त नभएकोले गर्दा दोहोरो लेखाप्रणालीको सिद्धान्तमा आधारित नयाँ सेस्ता प्रणाली वि.सं. २०१९ वैशाख १ गतेदेखि लागु भएको र आजसम्म पनि सोही लेखाप्रणालीबाट सरकारी कारोबारहरूलाई व्यवस्थित गरिँदै आइएको छ । नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको अध्ययनबाट भएको प्राप्तिहरू निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ ।

- क. संविधान, ऐनकानूनमा आधारित लेखाप्रणाली :** नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली संविधान, ऐनकानून र नियमावलीमा आधारित भएको छ । मुलुकको आर्थिक कार्यप्रणालीको ढाँचा, सिद्धान्त, नियम र सञ्चित कोषको सञ्चालनसम्बन्धी विषयहरू

आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐन, २०७६ र नियमावली, २०७७ मा स्पष्ट उल्लेख गरिएको छ । यसले लेखाप्रणालीको वैधानिक आधार सुनिश्चित गर्दै, सरकारी कारोबारमा पारदर्शिता र कानुनी वैधता कायम गरेको छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐन, २०७६ र नियमावली, २०७७) ।

ख. जिम्मेवारी र उत्तरदायित्वको स्पष्ट विभाजन : आर्थिक कारोबारको जिम्मेवारी र उत्तरदायित्व स्पष्ट रूपमा विभाजन गरिएको छ । ऐनकानूनमा प्रत्येक निकाय वा पदाधिकारीको जिम्मेवारी र उत्तरदायित्व निर्दिष्ट गरिएको छ । लेखा उत्तरदायी अधिकृतलाई मुख्य जिम्मेवार बनाइएको छ भने, लेखाप्रणाली सञ्चालनमा संलग्न अन्य कर्मचारीहरूलाई पनि सम्बन्धित कार्यका लागि जिम्मेवार बनाइएको छ । यसले सरकारी कारोबारको नियमन र जवाफदेहितामा स्पष्टता ल्याएको छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐन, २०७६ र नियमावली, २०७७) ।

ग. आन्तरिक तथा अन्तिम लेखापरीक्षणको व्यवस्था : अन्तिम लेखापरीक्षणको व्यवस्था संवैधानिक निकायले स्वतन्त्र रूपमा गर्ने कानुनी व्यवस्था रहेको छ । सरकारी कारोबारको अन्तिम लेखापरीक्षणका लागि महालेखापरीक्षकको कार्यालय जिम्मेवार छ भने, महालेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट आन्तरिक लेखापरीक्षण पनि हुने व्यवस्था रहेको अध्ययनले देखाएको छ । लेखापरीक्षण प्रतिवेदन पेश गर्नुपर्ने व्यवस्था भएकोले सरकारी खर्च र आम्दानीको पारदर्शिता सुनिश्चित भएको छ (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्वसम्बन्धी ऐन, २०७६ र नियमावली, २०७७) ।

घ. एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्याको प्रयोग : सरकारी आम्दानी र खर्चको वर्गीकरण तथा व्याख्यामा एकीकृत आर्थिक सङ्केत प्रणाली लागु गरिएको छ । अन्तर्राष्ट्रिय मुद्रा कोषको Government Finance Statistics Manual, 2014 (GFSM, 2014) अनुसार वर्गीकरण र व्याख्या गरिएको छ । यस व्यवस्थाले बजेट निर्माण, कार्यान्वयन, सरकारी आम्दानी-खर्च, सम्पत्ति तथा दायित्वको लेखाङ्कनमा एकरूपता ल्याएको छ र नेपालको लेखाप्रणालीलाई अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउँदै लगेको छ (एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४) ।

ङ. आधुनिक सूचना प्रविधिमा आधारित सरकारी लेखाप्रणाली : आधुनिक सूचना प्रविधिको प्रयोगमार्फत सरकारी लेखाप्रणाली कम्प्युटरीकृत गरिएको छ । FMIS, TSA,

CGAS, LMBIS जस्ता सफ्टवेयर प्रयोग गरी वास्तविक समयमा कारोबारको लेखाङ्कन र प्रतिवेदन तयार गर्न सकिने देखिन्छ । यसले दक्षता, समयको बचत र निगरानी क्षमतामा सुधार ल्याएको छ (भुर्तेल, २०७८) ।

च. अन्तर्राष्ट्रिय लेखामानमा आधारित लेखाप्रणाली : नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली अब अन्तर्राष्ट्रिय लेखामानमा आधारित छ । IPSAS अनुसार नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, २०७९ (NPSAS) लागु गरिएको छ र GFSM, 2014 अनुसार लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन जारी भइरहेको छ (सुवेदी, २०७३) । यसले सरकारी लेखालाई विश्वसनीय, तुलनायोग्य र पारदर्शी बनाउछ ।

छ. लेखाप्रणाली सुधारोन्मुख : लेखाप्रणाली निरन्तर सुधारोन्मुख रहेको छ । नयाँ सेस्ता प्रणालीमा सुधारहरू लागु भएका छन्, पुराना लेखा फारामहरू परिमार्जन भएका छन् र हस्तलिखित प्रणालीबाट कम्प्युटरकृत प्रणालीमा रूपान्तरण भएको छ (भुर्तेल, २०७८) ।

ज. अन्तर्राष्ट्रियस्तरको लेखाप्रणाली : नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली अन्तर्राष्ट्रियस्तरको हुँदै गएको छ । IPSAS आधारित NPSAS, एकल खाता कोष प्रणाली (TSA), GFSM, 2014 आधारित लेखाङ्कन र प्रतिवेदन प्रणाली लागु भएका छन् । यसले सरकारी कारोबारमा एकरूपता, तुलनायोग्यता, विश्वसनीयता र पारदर्शिता कायम गर्दै अन्तर्राष्ट्रियस्तरमा समेत प्रतिवेदन तुलनायोग्य बनाएको छ (सुवेदी, २०७३) । यसरी, नेपालको लेखाप्रणाली कानुनी, प्रविधिगत र अन्तर्राष्ट्रिय मानकमा उन्नत हुँदै गएको अध्ययनले देखाएको छ ।

७.३.३ नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनबाट भएको प्राप्ति

प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनको लागि पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा वर्णित लेखापालनका अवयवहरूसँग नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीका अवयवहरूको तुलनात्मक अध्ययन गरिएको छ । त्यसैगरी नेपालको लिच्छविकालीन समयदेखि नयाँ सेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडि विकास भएका सेस्ता प्रणालीसँग आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन गरिएको छ ।

पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखाप्रणाली र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीलाई तुलनात्मक अध्ययनका लागि छनौट गरिएका अवयवहरू सिद्धान्त, विधि, नियम प्रक्रिया, संगठनात्मक संरचना, परीक्षण, नियन्त्रण, पारदर्शिता, उत्तरदायित्व, उद्देश्य, अभिलेख प्रविधि, ढाँचालगायतका विभिन्न अवयवहरूको आधारमा तुलनात्मक अध्ययन गरी त्यसबाट प्राप्ति भएको विषयहरूलाई निम्नानुसार तालिका ७.१ मा प्रस्तुत गरिएको छ । उक्त तालिकाको अध्ययन गर्दा प्राचीन समयमा लेखापालन धर्म, नैतिकतामा आधारित रहि अनुशासित रूपमा सञ्चालन भएको पाइन्छ । त्यसैगरी आधुनिक लेखाप्रणाली ऐननियममा आधारित रहेको पाइन्छ ।

तालिका ७.१ : पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखाप्रणाली र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको तुलनात्मक अध्ययनको प्राप्ति

क्र.सं.	अवयव (प्राप्ति)	प्राचीन लेखाप्रणाली (पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थ)	आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली
१	सिद्धान्त	नैतिकता, धर्म, सत्य, न्याय, कौटिल्यले राज्यकोष सुरक्षित राख्ने सिद्धान्त दिएका, मर्यादामा आधारित लेखाप्रणाली	संविधान, ऐन, नियमावली र अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डमा आधारित लेखाप्रणाली पारदर्शिता, उत्तरदायित्व, आधुनिक सिद्धान्त, दोहोरो प्रविष्टि
२	नियम/विधि	धर्म, परम्परा, दण्ड नियम, राजाको आदेश, नैतिक मूल्यमान्यता	ऐन, नियमावली, निर्देशिका, सरकारी वित्तीय कार्यविधि
३	प्रक्रिया	हस्तलिखित बहीखाता, प्रत्यक्ष आदेश, करसङ्कलन, राजाले खर्च स्वीकृति, नियममा आधारित	बजेट प्रक्रिया, TSA, SuTRA, e-payment, प्रणालीगत भुक्तानी, डिजिटल प्रक्रिया, ऐननियममा आधारित
४	संगठनात्मक संरचना	सन्निधाता, समाहर्ता अक्षपटलाध्यक्ष, अक्षपटल(कौटिल्यकाल), अक्षपटल कार्यालय (केन्द्रीय लेखा निकाय)	अर्थमन्त्रालय, महालेखापरीक्षक, महालेखा नियन्त्रक, लेखा शाखा, आन्तरिक लेखाप्रणाली, सुदृढ संरचना, आधुनिक सूचना प्रविधिमा आधारित संरचना

५	अभिलेखन पद्धति	कागजी/पात्र लेखा, मौखिक विवरण, साधारण बहीखाता	सुधारिएको नगदमा आधारित, दोहोरो प्रविष्टि, डिजिटल अभिलेखन, SuTRA, TSA, CGAS
६	नियन्त्रण प्रणाली	दण्डनीति, गोप्यचर (spy), राजाको प्रत्यक्ष निगरानी, धर्म परम्पराको आधारमा, सन्निधाता, समाहर्ता र अक्षपटलाध्यक्षले पारस्परिक निगरानी	आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली, अन्तिम र आन्तरिक लेखापरीक्षण, IT control, ऐननियमा आधारित नियन्त्रण प्रणाली
७	प्रतिवेदन प्रणाली	मौखिक/लिखित दैनिकी, पाँच दिन, पाक्षिक, मासिक, त्रैमासिक, वार्षिक राजालाई प्रतिवेदन	मासिक/त्रैमासिक/वार्षिक वित्तीय प्रतिवेदन, डिजिटल रूपमा स्वचालित, उपल्लो निकायमा मुख्य रूपमा प्रतिवेदन, तोकिएको ढाँचामा प्रतिवेदन
८	कर्मचारी उत्तरदायित्व/नैतिकता	धर्म निष्ठा, दण्डको भय, राजाप्रतिको निष्ठा, नैतिकता	आचारसंहिता नियम, दायित्व आधारित मूल्याङ्कन, दक्षता र योग्यता
९	परीक्षण	राजाको गोप्य निरीक्षण, कौटिल्यको विस्तृत अडिट सिद्धान्त, विशेष अधिकृतद्वारा वार्षिक हिसाब परीक्षण; हिसाब नबुझाउनेलाई दण्ड	महालेखा परीक्षक, आन्तरिक/बाह्य अडिट, IT Audit, आन्तरिक लेखापरीक्षण (महालेखा नियन्त्रक कार्यालय) र अन्तिम लेखापरीक्षण (महालेखापरीक्षक कार्यालय)
१०	पारदर्शिता/नियमन	गोपनीयता, जानकारी दरबारमा सीमित, नैतिक नियन्त्रण	खुला बजेट, सूचना अधिकार, अनलाइन प्रकाशन, PFM नियमन
१०	उद्देश्य	राज्यको समृद्धि, जनकल्याण र वित्तीय शुद्धता	पारदर्शिता, जवाफदेहिता, वित्तीय नियन्त्रण र अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डमा एकरूपता

११	लेखा अभिलेखको स्वरूप	हस्तलिखित वा मौखिक अभिलेख; वर्ष, महिना, पक्ष र तिथिमिति सहित	कम्प्युटरीकृत अभिलेख; डिजिटल प्रणाली (FMIS, TSA, CGAS आदि) प्रयोग
१२	कोष व्यवस्थापन	राज्यकोषलाई सात अङ्गमध्ये एक; कोषाध्यक्ष, सन्निधाता, अक्षपटलाध्यक्षद्वारा व्यवस्थापन	कोष नियन्त्रक कार्यालय र महालेखा नियन्त्रकद्वारा सञ्चालन; एकल कोष प्रणाली (TSA)
१३	लेखापालनको मूल्याधार	नैतिकता, ईमानदारी, सत्यनिष्ठा र धर्मपालन	वैधानिकता, पारदर्शिता, आन्तरिक नियन्त्रण र उत्तरदायित्व
१४	लेखाप्रणालीको ढाँचा	व्यवस्थित आयव्यय वर्गीकरण; लिखित आदेशबिना खर्च निषेध	एकीकृत आर्थिक सङ्केत प्रणाली (Chart of Accounts); GFSM, 2014 अनुसार वर्गीकरण, महालेखापरीक्षकबाट स्वीकृत लेखा ढाँचा
१५	लेखा अवधि (Fiscal Year)	श्रावण कृष्ण प्रतिपदादेखि आषाढ शुक्ल पूर्णिमासम्म आर्थिक वर्ष	श्रावण १ गतेबाट सुरु भई असार मसान्तमा समाप्त हुने सरकारी आर्थिक वर्ष (ऐन अनुसार)
१६	जिम्मेवारी र उत्तरदायित्व	लेखाध्यक्ष, कोषाध्यक्ष, सन्निधाता आदिको व्यक्तिगत उत्तरदायित्व	लेखा उत्तरदायी अधिकृत (Accountable Officer) प्रणाली र पद अनुसार स्पष्ट जिम्मेवारी
१७	कर्मचारी योग्यता र चयन	लेखनकला, गणित, गोपनीयता, अनुशासन र नैतिकता अनिवार्य	दक्षता, प्रविधि सीप, नीति-नियम ज्ञान र व्यावसायिक योग्यता आवश्यक
१८	दण्ड सजाय व्यवस्था	हिसाब गडबडी वा दोहोरो लेख्नेहरूलाई दण्डसजाय, कोष हिनामिना गर्नेलाई प्राणदण्ड	वित्तीय अनियमिततामा कारवाही, कानुनी दण्ड र अनुशासनात्मक कार्यवाही
१९	प्रविधि प्रयोग	हस्तलिखित, म्यानुअल	सूचना प्रविधिमा आधारित स्वचालित लेखाप्रणाली (FMIS, TSA, LMBIS आदि)
२०	अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड	स्थानीय प्रचलनमा आधारित	IPSAS आधारित NPSAS र GFSM, 2014 अनुसार अन्तर्राष्ट्रियस्तरको लेखाङ्कन

२१	लेखाप्रणालीको सुधार प्रवृत्ति	स्थिर परम्परागत प्रणाली नैतिक र धार्मिक कर्तव्यका	निरन्तर सुधारोन्मुख; नयाँ सफ्टवेयर र सुधारिएको लेखा ढाँचा कानुनी र संस्थागत जिम्मेवारीका रूपमा
२२	वित्तीय उत्तरदायित्व	रूपमा उत्तरदायित्व	उत्तरदायित्व
२३	लेखा शुद्धता र नियन्त्रण	शुद्धता र सत्यमा आधारित; नैतिक नियन्त्रण धर्म, नीति, सत्यनिष्ठा र	वैधानिक लेखापरीक्षण, आन्तरिक नियन्त्रण, प्रतिवेदन प्रणाली
२४	समग्र विशेषता	पारदर्शितामा आधारित लेखा दर्शन	कानुनी, प्रविधिगत र अन्तर्राष्ट्रिय मानकमा आधारित पारदर्शी लेखाप्रणाली

स्रोत : शोधार्थी, २०८२

उल्लिखित तथ्यबाट नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली समयसापेक्ष रूपमा विकास हुँदै प्राचीन मूल्य, मान्यता र सिद्धान्तबाट आधुनिक कानुनी तथा प्रविधिनिर्भर प्रणालीतर्फ परिमार्जित भएको देखाएको छ ।

नेपालको नयाँ स्वेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडि लिच्छविकालीन समयदेखिको लेखापालनका विषयहरूलाई नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग समेत जोडेर तुलनात्मक अध्ययन गरिएको छ । तुलनात्मक अध्ययनबाट अध्ययनबाट भएको प्राप्तिलाई तालिका ७.२ मा निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ । प्रस्तुत तालिकाको अध्ययन गर्दा प्राचीन समयको नेपालको लेखापालन सामान्य ढङ्गमाबाट अघि बढेको देखिन्छ । त्यस समयमा स्थानीय ज्ञान सीप परम्पराको आधारमा लेखापालन हुने गरेको देखिन्छ ।

तालिका ७.२ : प्राचीन लेखाप्रणाली (नयाँ स्वेस्ता प्रणाली लागु हुनुभन्दा अगाडी) र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनबाट भएको प्राप्ति

क्र. सं.	अवयव (प्राप्ति)	प्राचीन सरकारी लेखाप्रणाली	आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली
१	सिद्धान्त	शासक केन्द्रित, विश्वसनीयतामा आधारित परम्परिक लेखा, एकोहोरो प्रविष्टि, स्थानीय धर्म, परम्परामा आधारित	पारदर्शिता, उत्तरदायित्व, NPSAS अनुकूल आधुनिक सिद्धान्त, दोहोरो प्रविष्टिमा आधारित

२ नियम/विधि	मौखिक/चलनचलतीका नियम, दरबारको आदेश, पछि नियम कानून बाट व्यवस्थित हुन थालेको हस्तलिखित हिसाबकिताब,	ऐननियम, निर्देशिका र मानक प्रक्रियाले संचालित
३ प्रक्रिया	प्रत्यक्ष आदेश र राजस्व संकलनमा केन्द्रित, पछि भुक्तानी सेस्तामा आयव्यसमेत व्यवस्थित हुँदै आएको	बजेटमा आधारित प्रक्रिया, डिजिटल भुक्तानी, TSA/LMBIS,CGAS, ऐननियममा आधारित
४ संगठनात्मक संरचना	प्रारम्भमा औपचारिकताको अभाव, कुथेर र मापचोक, कुमारी चोक, किताबखाना, कौसी तोसाखाना, जाँचपास अड्डा, एकाउन्टेन्ट जनरल अफिस, महालेखापाल कार्यालय, केन्द्रीय र कार्यसञ्चालनस्तरका अड्डाजस्ता सीमित संरचना;	अर्थ मन्त्रालय, महालेखा परीक्षकको कार्यालय, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय, मन्त्रालय विभाग, सचिवालय, कार्यालय, सूचना प्रविधिमा आधारित संरचना आदि
५ अभिलेखन पद्धति	प्रारम्भमा ताम्रपत्र, शिलालेखमा अभिलेख, पछि कागजी बहीखाता, मौखिक अभिलेख, प्रायः अपूर्ण, एकोहोरा	सुधारिएको नगदमा आधारित दोहोरो प्रविष्टि, डिजिटल अभिलेखन TSA, CGAS
६ नियन्त्रण प्रणाली	व्यक्तिगत निष्ठा र प्रत्यक्ष अनुगमन हुँदै पछि संस्थागत रूपमा नियन्त्रित	आन्तरिक नियन्त्रण, IT-based control, ऐननियममा आधारित नियन्त्रण
७ प्रतिवेदन प्रणाली	वार्षिक, मौखिक रिपोर्ट वा सीमित प्रस्तुतिकरण हुँदै पछि नियममा आधारित प्रतिवेदन	मासिक/त्रैमासिक/वार्षिक वित्तीय प्रतिवेदन, स्वचालित digital प्रतिवेदन, NPSAS, ऐननियममा आधारित

८	कर्मचारी उत्तरदायित्व/नैतिकता	शासकप्रति व्यक्तिगत निष्ठा मुख्य आधार, नैतिकता,	सेवा आचारसंहिता, दायित्व आधारित उत्तरदायित्व, योग्यता आधार, ऐननियममा आधारित
९	परीक्षण	औपचारिक लेखापरीक्षण कमजोर, निरीक्षणजस्ता कार्यमा सीमित, प्रारम्भिक	बाह्य/आन्तरिक लेखापरीक्षण, IT Audit, संवैधानिक व्यवस्था,
१०	पारदर्शिता/नियमन	परीक्षण शासकद्वारा, स्नेस्ता परीक्षण कुमारी चोकमा, वि.सं. २००७ पछि केही व्यवस्थित हुँदै आएको प्रारम्भमा सीमित, आर्थिक अवस्था जनसाधारणले थाहा नपाउने, अभिलेख सीमित	नियमित, पारदर्शिता, जवाफदेहिता प्रवर्द्धन गर्ने माध्यम, सार्वजनिक परीक्षण, नियमित परीक्षण सूचना अधिकार, बजेट, अनलाइन विवरण, नियमितरूपमा सबै विवरण सार्वजनिक गर्नुपर्ने, digital display, उच्च पारदर्शिता, सार्वजनिक परीक्षण;
११	प्रारम्भिक स्वरूप	व्यक्तिसम्म मात्र हुँदै वि.सं. २००७ पछि पारदर्शिता वृद्धि हुँदै गएको सरल, एकोहोरो, टिपोटमुखी लेखापालन, नगद जिन्सी दुवैको अभिलेख	डिजिटल पहुँच, ऐननियममा आधारित पूर्णरूपमा संरचित, वैधानिक र संस्थागत लेखापालन, कम्प्युटरीकृत अभिलेख, डिजिटल प्रणाली
१२	आधारभूत मान्यता	हस्तलिखित; प्रशासनिक आवश्यकतामा सीमित, संरचित हुँदै गएको(भुक्तानी स्नेस्ता प्रणाली) स्थानीय परम्परा, धर्म, नैतिकता, कसम प्रथा (दुवो/तुलसी समातेर प्रतिज्ञा) हुँदै सरकारी रकम खर्चसम्बन्धी (कार्यविधि) नियमहरू, २०१६, नियममा आधारित हुँदै गएको	संविधान, ऐन, नियमावली र अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्ड (GFSM 2014, IPSAS)

	मल्लकालपछि स्नेस्ता प्रणाली, तैनाथवाला, मुख्तियार, कुमारी चोक परीक्षण, लाल ढड्डा/मोठ ढड्डा, तेजारत अड्डा, किताबखाना, महालेखापाल कार्यालय, शासक-केन्द्रित; राजा/मन्त्रीको प्रत्यक्ष नियन्त्रण; राणा कालमा शासकको स्वेच्छाधारित खर्च, वि.सं. २००७ पछि नियममा व्यवस्थित, नियमित हुँदै गएको लाल ढड्डा, मोठ ढड्डा, स्याहा स्नेस्ता, बाँसिल बाँकी, फाराम स्नेस्ता, भुक्तानी स्नेस्ता हस्तलिखित प्रारम्भिक समयमा लिखित नियमको अभाव; शासकको आदेश नै नियम; "कच्चा नछोड्नु, जम्मा नजोड्नु"जस्ता परम्परा हुँदै वि.सं. २००७ पछि नियममा व्यवस्थित, नियमित हुँदै गएको पूर्ण हस्तलिखित; ताम्रपत्र, शिलालेख, कागजमा अभिलेख	अर्थ मन्त्रालय, महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय, NPSAS, TSA, FMIS कानुनी-संस्थागत नियन्त्रण; लेखा उत्तरदायी अधिकृत प्रणाली; आन्तरिक नियन्त्रण र नियमन एकीकृत आर्थिक सङ्केत (COA), GFSM 2014 अनुसार वर्गीकरण; डिजिटल CGAS, FMIS, नयाँ स्नेस्ता प्रणाली संविधान, आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६; नियमावली २०७७; NPSAS कम्प्युटरीकृत; डिजिटल डेटा स्टोर, रियल-टाइम अपडेट
१३ संस्थागत विकास		
१४ नियन्त्रण र शासन संरचना		
१५ स्नेस्ता तथा अभिलेख प्रणाली		
१६ नियम तथा मार्गदर्शन		
१७ लेखापालन विधि		

१८ दार्शनिक प्रभाव	पूर्वीय दर्शन, नैतिकता, धर्म, सत्यनिष्ठामा आधारित हुँदै वि.सं. २००७ पछि नियममा आधारित हुँदै गएको	अन्तर्राष्ट्रिय लेखामान-IPSAS, GFSM, IFRS सोचमा आधारित आधुनिक वित्तीय दर्शन, पूर्वीय दर्शको समेत प्रभाव
१९ समयानुकूल विकास	समयानुसार क्रमिक सुधार; स्याहा, वासिल वाँकि, फाराम सेस्ता प्रणाली हुँदै भुक्ताननी सेस्ता प्रणाली	निरन्तर सुधारोन्मुख: नयाँ सॉफ्टवेयर, सुधारिएको ढाँचा, डिजिटल रूपान्तरण
२० वैधानिक संरचना	वैधानिक आधार कमजोर; शासकको व्यक्तिगत विवेकमा निर्भर प्रारम्भमा जिम्मेवारी र	स्पष्ट कानुनी आधार; बजेट, कोष, लेखा, लेखापरीक्षण सबै ऐनद्वारा नियन्त्रित
२१ उत्तरदायित्व व्यवस्था	उत्तरदायित्वको सम्बन्धमा स्पष्ट व्यवस्था नभएको, सीमित जिम्मेवारी उत्तरदायित्व	संस्थागत र कानुनी उत्तरदायित्व, आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली
२२ आर्थिक वर्ष	श्रावण १ देखि असार मसान्त, पूर्वीय दर्शनमा आधारित	श्रावण १ देखि असार मसान्त, पूर्वीय दर्शनमा आधारित
२३ कोषको सञ्चालन	तेजारत अड्डा, माल अड्डा, शासकको इच्छामा खर्च	TSA-एकल खाता प्रणाली; महालेखा नियन्त्रक कार्यालय, कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयद्वारा वैज्ञानिक सञ्चालन
२४ प्रविधि प्रयोग	प्रविधि रहित; म्यानुअल प्रक्रियामात्र	FMIS, TSA, CGAS, LMBIS; रियल-टाइम रिपोर्टिङ; IT Based Monitoring
२५ अन्तर्राष्ट्रिय मान्यता	स्थानीय परम्परामा आधारित; अन्तर्राष्ट्रिय तुलना कठिन	IPSAS आधारित NPSAS, GFSM-2014 अनुसार वर्गीकरण; अन्तर्राष्ट्रिय तुलना सम्भव

२६ बजेट प्रणाली	परम्परागत अनुमान; शासकीय निर्णयमै आधारित हुँदै वि.सं. २००७ पछि बजेट प्रणालीको विकास	कार्यक्रमगत बजेट, परिणाममुखी व्यवस्थापन, बजेट एकीकृत सूचना प्रणाली
२७ वित्तीय उत्तरदायित्व	नैतिक/धार्मिक कर्तव्य; समाज र शासकप्रतिको दायित्व	कानुनी र संस्थागत दायित्व, लेखापरीक्षण र प्रतिवेदन अनिवार्य
२८ समग्र विशेषता	धर्म, नैतिकता, परम्परा, हस्तलिखित प्रणालीमा आधारित; पारदर्शिता न्यून	कानुनी, प्रविधिगत, पारदर्शी, अन्तर्राष्ट्रियस्तरको, उत्तरदायी र सुधारोन्मुख प्रणाली

स्रोत : शोधार्थी, २०८२

प्रस्तुत अनुसन्धानको मुख्य उपलब्धिहरूमा प्राचीन समयको लेखाप्रणालीका सिद्धान्त, आधार, विधि, आम्दानी खर्च शीर्षकहरूका वर्गीकरण, कोषको सञ्चालन, लेखापरीक्षणजस्ता विषयहरूका बारेमा जानकारी हासिल भई सोको विश्लेषणको आधारमा वर्तमान सरकारी लेखाप्रणालीमा ती विषयहरू के-कसरी प्रयोग भईरहेका छन् ? भन्ने जानकारी हासिल हुनु हो ।

कौटिल्यले उल्लेख गरेका ४० किसिमका जालसाजीबारे जानकारी प्राप्त हुनु प्राचीन आर्थिक प्रशासनको महत्वपूर्ण उपलब्धि हो । प्राचीन समयको लेखापालनमा संलग्न कर्मचारीहरूको योग्यता, परीक्षा पद्धति, नियुक्ति, लेखापालन प्रक्रिया, विधि र सङ्गठनात्मक संरचनाबारे ज्ञान प्राप्त हुनु पनि महत्वपूर्ण छ । साथै नेपालको प्राचीन समयदेखि आधुनिक कालसम्म आर्थिक प्रशासन र लेखापालनका विधि, सिद्धान्त तथा प्रणालीहरूको विकासबारे जानकारी हासिल हुनु पनि महत्वपूर्ण उपलब्धि हो ।

७.४ निष्कर्ष

प्रस्तुत शोध नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनमा आधारित रहेको छ । यस अनुसन्धानमा मुख्य रूपमा प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग सम्बन्धित विभिन्न अवयवहरूको अध्ययन गरिएको छ । प्राचीन समयको

लेखाप्रणालीमा पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनसँग सम्बन्धित विभिन्न सन्दर्भहरूको अध्ययन गरिएको छ ।

प्राचीन समयका ग्रन्थहरूको अध्ययनबाट त्यस समयको लेखापालनको सिद्धान्त, विधि, नियमलगायतका विषयहरूको आधारमा नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक ढङ्गले अध्ययन विश्लेषण गरिएको छ । त्यसैगरी नेपालको नयाँ सेस्ता प्रणालीभन्दा अगाडि प्रचलनमा रहेका लेखाप्रणाली (प्राचीन) र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको समेत तुलनात्मक अध्ययन विश्लेषण गरिएको छ ।

अ) पूर्वीय प्राचीन साहित्यका ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखाप्रणाली र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली बिचको तुलनात्मक अध्ययनबाट निम्नानुसार निष्कर्ष निकालिएको छ-

क. आधारभूत उद्देश्यमा समानता : दुवै कालका लेखाप्रणालीहरूका आधारभूत उद्देश्यहरूमा उल्लेखनीय समानता पाइन्छ । प्राचीन समयमाजस्तै आज पनि लेखापालनको मुख्य उद्देश्य सम्पत्ति, आम्दानी र खर्चको लेखाजोखा गरी वित्तीय व्यवस्थापन गर्नु, सार्वजनिक सम्पत्तिको संरक्षण गर्नु र स्रोत साधनको समुचित उपयोग सुनिश्चित गर्नु नै हो ।

ख. लेखापालन प्रविधिमा भिन्नता : लेखापालनको प्रविधि र कार्यपद्धतिमा उल्लेखनीय भिन्नता आएको छ । प्राचीन समयमा हस्तलिखित, मानवीय स्मृति र अनुभवमा आधारित लेखापालन हुन्थ्यो भने आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली पूर्णरूपमा आधुनिक सूचना प्रविधिमा आधारित छ । आजका लेखाप्रणालीहरू FMIS, TSA, CGAS, LMBIS जस्ता कम्प्युटर सफ्टवेयरमार्फत सञ्चालन भइरहेका छन्, जसले श्रमसाध्य प्रक्रियालाई सहज, छरितो र विश्वसनीय बनाएको छ ।

ग. लेखापालनको मान्यतामा भिन्नता : लेखापालनको मान्यतामा पनि समयानुसार मौलिक परिवर्तन आएको छ । प्राचीन लेखाप्रणाली धर्म, संस्कृति र नैतिक मूल्यमा आधारित थियो, जहाँ सत्यनिष्ठा, आचरण र पवित्र कर्तव्य मुख्य आधार मानिन्थ्यो । तर आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली संविधान, ऐनकानून र अन्तर्राष्ट्रिय लेखामानमा आधारित छ । हालको प्रणाली नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (NPSAS), २०७९, GFMS, 2014 र एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ मा आधारित छ, जसले लेखापालनलाई कानुनी र अन्तर्राष्ट्रियस्तरमा तुलनायोग्य बनाएको छ ।

घ. जिम्मेवारी र उत्तरदायित्वमा स्पष्टता : जिम्मेवारी र उत्तरदायित्वका दृष्टिले पनि प्राचीन र आधुनिक लेखाप्रणाली बिच स्पष्ट भिन्नता देखिन्छ । प्राचीन समयमा आर्थिक उत्तरदायित्व राजा, मन्त्री वा कोषाध्यक्षमा मुख्य रूपमा हुन्थ्यो भने आधुनिक समयमा लेखा उत्तरदायी अधिकृत तथा अन्य जिम्मेवार अधिकारीहरूलाई कानूनमै निर्दिष्ट गरी वित्तीय जवाफदेहिता सुनिश्चित गरिएको छ ।

ङ. आर्थिक वर्षको अवधारणामा समानता : आर्थिक वर्षको अवधारणामा भने उल्लेखनीय समानता पाइन्छ । कौटिलीय अर्थशास्त्रमा श्रावण कृष्ण प्रतिपदादेखि आषाढ शुक्ल पूर्णिमासम्मलाई आर्थिक वर्ष मानिएको पाइन्छ, जुन आजको नेपाल सरकारको आर्थिक वर्ष (श्रावण १ गतेदेखि आषाढ मसान्तसम्म) सँग मिल्दोजुल्दो छ । यसबाट प्राचीन कालको वित्तीय व्यवस्थापन प्रणालीले आधुनिक अवधारणालाई समेत प्रेरित गरेको स्पष्ट देखिन्छ ।

च. लेखापरीक्षण तथा आन्तरिक नियन्त्रणको अवधारणामा असमानता : लेखापरीक्षण र आन्तरिक नियन्त्रणको अवधारणामा पनि दुवै काल बिच विचारगत निरन्तरता देखिन्छ । प्राचीन समयमा गुप्तचरद्वारा कोषाध्यक्षको कामको निगरानी, समाहर्ता र अक्षपटलाध्यक्षद्वारा अनावश्यक खर्च नियन्त्रणजस्ता व्यवस्थाहरू प्रचलनमा थिए, जुन आजका आन्तरिक नियन्त्रण र लेखापरीक्षण प्रणालीका प्रारम्भिक रूपहरू मान्न सकिन्छ । आधुनिक समयमा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयद्वारा आन्तरिक लेखापरीक्षण र महालेखापरीक्षकको कार्यालयद्वारा अन्तिम लेखापरीक्षणको व्यवस्था रहेको छ, जसले सरकारी वित्तीय व्यवस्थापनमा पारदर्शिता र उत्तरदायित्व सुनिश्चित गरेको छ ।

पूर्वीय प्राचीन ग्रन्थहरूमा लेखाप्रणालीको आधारको सम्बन्धमा स्पष्ट दृष्टिकोण पाइन्छ । लेखापालनको आधार धर्म, परम्परालाई मानिएको छ । आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको आधार संविधान, ऐनकानून रहेको छ । आधुनिक लेखाप्रणाली प्राचीन मूल्यमान्यताबाट विकासित हुँदै आएको अध्ययनले देखाएको छ ।

आ. नयाँ स्वेस्ता प्रणाली अघि विकसित सरकारी लेखाप्रणाली (प्राचीन) र नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनको निष्कर्षलाई निम्नानुसार प्रस्तुत गरिएको छ-

क. लेखापालनको सिद्धान्तमा भिन्नता : प्राचीन समयमा कारोबार एकोहोरो प्रविष्टिमा आधारित हुन्थ्यो, जसमा केवल आय वा खर्चमध्ये एक पक्षमात्र लेखिन्थ्यो । तर आधुनिक

सरकारी लेखाप्रणाली दोहोरो प्रविष्टिको सिद्धान्तमा आधारित छ, जसमा प्रत्येक कारोबारको दुबै पक्ष (डेबिट र क्रेडिट) अभिलेखित गरिन्छ । यसले लेखापालनलाई पूर्ण, सन्तुलित र त्रुटिरहित बनाएको छ ।

ख. कारोबारको अभिलेखीकरणमा भिन्नता : प्राचीन समयमा कारोबारको अभिलेख कागज, ताम्रपत्र वा शीलालेखमा हस्तलिखित रूपमा राखिन्थ्यो, जसमा त्रुटि र दुरुपयोगको सम्भावना बढी थियो । आधुनिक समयमा भने सूचना प्रविधिमा आधारित कम्प्युटर प्रणालीबाट कारोबारको अभिलेख गरिन्छ । यसका लागि CGAS, TSA, FMIS, LMBIS जस्ता सफ्टवेयरहरूको प्रयोग गरिँदा वास्तविक समयमा प्रतिवेदन तयार गर्न सकिने भएको देखिन्छ ।

ग. लेखापरीक्षणको ढाँचामा भिन्नता : प्राचीन समयमा लेखापरीक्षण राजा वा शासकको इच्छा अनुसार हुने परम्परा थियो, जसमा स्वतन्त्रता र पारदर्शिता सीमित थियो । आधुनिक समयमा भने संवैधानिक स्वतन्त्र निकाय महालेखापरीक्षकको कार्यालयद्वारा अन्तिम तथा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयद्वारा आन्तरिक लेखापरीक्षण हुने व्यवस्थाले यसलाई व्यवस्थित र उत्तरदायी बनाएको छ ।

घ. बजेट खर्चसम्बन्धी व्यवस्थामा भिन्नता : वि.सं. २००७ अघि बजेट प्रणालीको प्रचलन थिएन; शासकको आदेश अनुसार मात्रै खर्च स्वीकृत हुन्थ्यो । तर अहिले बजेट अग्रिम रूपमा स्वीकृत गरी त्यसकै सीमाभित्र निकास र खर्च हुने व्यवस्था गरिएको छ । यसले खर्च व्यवस्थापनलाई कानुनी, पारदर्शी र नियन्त्रणमा ल्याएको छ ।

ङ. उत्तरदायित्व र पारदर्शितासम्बन्धी व्यवस्थामा भिन्नता : प्राचीन समयमा आमदानी र खर्च गर्ने व्यक्ति एउटै हुने हुँदा उत्तरदायित्वको स्पष्टता थिएन र लेखापालन सीमित व्यक्तिहरूमा सीमित रहन्थ्यो । आधुनिक समयमा भने ऐनकानुनले लेखा उत्तरदायी अधिकृत, प्रमुख लेखा अधिकारी र सम्बन्धित कर्मचारीहरूलाई जिम्मेवार बनाएको छ, जसले पारदर्शिता, जवाफदेहिता र उत्तरदायित्व सुनिश्चित गरेको छ ।

च. मापदण्डहरूमा भिन्नता : प्राचीन समयमा लेखापालन शासकको आदेश, स्थानीय परम्परा र धर्ममा आधारित हुन्थ्यो । त्यतिबेला लेखापालनका स्पष्ट मापदण्ड वा विधि थिएनन् । अहिले भने नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (NPSAS, २०७९), एकीकृत

आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४ जस्ता अन्तर्राष्ट्रिय मापदण्डमा आधारित लेखापालन हुने गरेको छ, जसले विश्वसनीयता र तुलनायोग्यता बढाएको छ ।

छ. लेखाविधिमा भिन्नता : प्राचीन समयमा हस्तलिखित लेखा, कागज, ताम्रपत्र वा शीलालेखमा अभिलेख राखिन्थ्यो, जुन म्यानुअल प्रक्रिया थियो । अहिले भने वेभ आधारित लेखाविधि प्रयोग हुँदैछ, जसले समय बचत, त्रुटि नियन्त्रण र पारदर्शिता सुनिश्चित गरेको छ ।

ज. आर्थिक वर्षको अवधारणामा समानता : प्राचीन समयमा कौटिलीय अर्थशास्त्र अनुसार आर्थिक वर्ष श्रावण कृष्ण प्रतिपदादेखि आषाढ शुक्ल पूर्णिमासम्म मानिन्थ्यो, जुन आधुनिक नेपालको आर्थिक वर्ष (श्रावण १ देखि आषाढ मसान्त) सँग मेल खान्छ । दुवै प्रणालीमा आमदानी र खर्चका शीर्षकहरू वर्गीकृत गर्ने प्रचलनमा समेत समानता देखिन्छ ।

झ. लेखाप्रणालीको प्रकृतिमा परिवर्तन भएको, लेखाप्रणाली गुणस्तरीय, पारदर्शि हुँदै गएको, लेखापरीक्षणसम्बन्धी व्यवस्था व्यवस्थित भएको, लेखाप्रणालीसम्बन्धी प्रविधि, संरचना र प्रक्रियाहरू परिवर्तन भई व्यवस्थित हुँदै गएको, उत्तरदायित्व, जवाफदेहिता र आर्थिक अनुशासनको व्यवस्थाले आधुनिक लेखाप्रणाली सुदृढ हुँदै गएको, लेखाप्रणाली परिवर्तित हुँदै सुदृढ, व्यवस्थित हुँदै गएको छ ।

यसरी प्राचीन र आधुनिक दुवै लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनले दुवै प्रणालीका उद्देश्य र मूलभूत अवधारणा समान भए पनि सिद्धान्त, विधि, प्रविधि र नियामक संरचनामा ठूला रूपान्तरण भएको देखाएको छ । जसले आजको सरकारी लेखाप्रणालीलाई अधिक पारदर्शी, उत्तरदायी र अन्तर्राष्ट्रियस्तरको बनाउदै लगेको देखाएको छ ।

वर्तमान सरकारी लेखाप्रणाली सञ्चालनका सम्बन्धमा संविधान/कानूनमा समेत स्पष्ट व्यवस्थाहरू गरिएको हुँदा विगतभन्दा संवैधानिक/कानुनी हिसाबले समेत सरकारी लेखाप्रणाली व्यवस्थित भएको निष्कर्ष निकालिएको छ ।

प्राचीन र आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययनबाट आर्थिक कारोबारको लेखापालन प्राचीन समयदेखि नै हुँदै आएको, लेखापालनसम्बन्धी सिद्धान्त, विधि, नीति नियमहरू, सङ्गठन संरचना, प्रशासन, जनशक्तिजस्ता विषयहरू प्राचीनका साथै आधुनिक समयमा पनि रहेको र भविष्यमा पनि रहन सक्ने अध्ययनबाट निष्कर्ष निकालिएको छ ।

आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली प्राचीन लेखाप्रणालीका मूल्यमान्यता र अवधारणाहरूबाट विकसित भएको, विधिसम्मत, प्रविधिसम्पन्न र संस्थागत विकासको आधुनिक स्वरूप हो भन्ने कुरा तुलनात्मक अध्ययनले देखाएको छ । त्यसैले आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको आधार प्राचीन सरकारी लेखाप्रणाली रहेको निष्कर्ष निकालिएको छ । त्यसकारण नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणाली कुनै पृथक अवधारणा, प्रणाली नभई प्राचीन लेखाप्रणालीका अवधारणा, मूल्यमान्यता, परम्पराबाट विकसित भएको प्रणाली हो भन्ने निष्कर्ष निकाल्न सकिन्छ ।

सरकारी आमदानी, खर्च र बाँकीको अभिलेख राख्ने प्रचलन प्राचीन समयदेखि नै हुँदै आएको र यसलाई अझ व्यवस्थित गर्दै क्रमशः सम्पत्ति र दायित्वको समेत लेखाङ्कन वर्तमानमा हुँदै आएको हुँदा यो प्रचलन वर्तमानका साथै भविष्यमा थप व्यवस्थित हुँदै जाने देखिन्छ । यसरी लेखाप्रणालीमा आवश्यकता अनुसार संशोधन गर्दै जानुपर्ने तथा यसको माध्यमबाट आमदानी, खर्च, सम्पत्ति र दायित्वको प्रभावकारी व्यवस्थापन गर्नुपर्दछ भन्ने नै यस शोधको निष्कर्ष रहेको छ ।

७.५ थप अनुसन्धानका लागि सम्भावित शीर्षकहरू

यस शोधमा नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन गरिएको छ । पूर्वीय प्राचीन साहित्यका महत्त्वपूर्ण ग्रन्थहरूजस्तै शुक्रनीति, रामायण, महाभारत र कौटिलीय अर्थशास्त्रलगायतमा उल्लिखित लेखापालनसम्बन्धी प्रसङ्गहरूलाई नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीसँग तुलना गरी विश्लेषण गरिएको छ । त्यसैगरी नेपालको शासन व्यवस्था अनुसार वि.सं. २००७ भन्दा अगाडिको आर्थिक प्रशासनका सम्बन्धमा सीमित इतिहासिक स्रोतहरूमा मात्र आधारित भएर अध्ययन गरिएको छ । यस अनुसन्धानमा प्राचीन समयका केही सीमित ग्रन्थहरूमा उल्लिखित लेखापालनका प्रसङ्गलाई आधार बनाइएकोले नेपालको आधुनिक सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन सीमित दृष्टिकोणबाट मात्र भएको छ । तथापि, यस अध्ययनलाई आधारमानी आगामी दिनमा अनुसन्धानकर्ताहरूले थप विस्तृत र गहिरो अध्ययनका लागि निम्नानुसारका सम्भावित शोधशीर्षकहरूमा अध्ययन गर्न सक्ने देखिन्छ-

- क) प्राचीन तथा आधुनिक परिवेशमा नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीका मापदण्डको तुलनात्मक अध्ययन,
- ख) प्राचीन शुक्राचार्यको लेखाप्रणाली र आधुनिक नेपालको सरकारी लेखाप्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन,

- ग) नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी आर्थिक प्रशासनको तुलनात्मक अध्ययन,
घ) नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी लेखापरीक्षण प्रणालीको तुलनात्मक
अध्ययन,
ङ) नेपालको प्राचीन तथा आधुनिक सरकारी खर्च प्रणालीको तुलनात्मक अध्ययन,

परिशिष्ट (क)

आर्थिक प्रशासन तथा लेखापालनसँग सम्बन्धित कानूनहरू

नेपालको संविधान, २०७२

आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६

आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७

सार्वजनिक खरिद ऐन, २०६३

लेखापरीक्षण ऐन, २०७५

सार्वजनिक खरिद नियमावली, २०६४

भ्रमण खर्च नियमावली, २०६४

आर्थिक ऐन (सालबसाली रूपमा जारी हुने)

निजामती सेवा ऐन, २०४९

निजामती सेवा नियमावली, २०५०

एकल खाता कोष प्रणाली सञ्चालन निर्देशिका, २०७३

सरकारी कारोबार निर्देशिका, २०७६

नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३

कार्यसञ्चालन निर्देशिका, २०७५

आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यविधि, २०७९

नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, २०७९

आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली दिग्दर्शन, २०७५

नेपालको सरकारी लेखा फाराम (महालेखापरीक्षक फाराम, २०७६, पहिलो संशोधन, २०७९)

एकीकृत आर्थिक सङ्केत तथा वर्गीकरण र व्याख्या, २०७४

कोशी प्रदेश आर्थिक कार्यविधि ऐन, २०७४

परिशिष्ट (ख)

सङ्घीय संरचनामा आधारित नेपालको सरकारी लेखा फारामहरू
(महालेखापरीक्षक फारामहरूमा थप, परिमार्जन तथा संशोधन), २०७६ मा

उल्लेख भएका फारामहरूको विवरण

१. राजस्व लेखासम्बन्धी फारामहरूको विवरण

क्र.स.	फारामहरूको विवरण	महालेखापरीक् षक फाराम नम्बर
१	राजस्व लेखासम्बन्धी फारामहरू	<u>१००</u>
	प्राप्ति रसिद	१०१
	दैनिक राजस्व/आम्दानी किताब	१०२
	गोश्वारा भौचर (राजस्व)	१०३
	राजस्व/आम्दानीको शीर्षकगत	१०४
	राजस्व प्राप्तिको दैनिक गोश्वारा खाता	१०५
	दैनिक नगद राजस्व आम्दानी खाता	१०६
	नगद राजस्व आम्दानी बैङ्क दाखिला विवरण	१०६क
	दैनिक बैङ्क भौचरबाट प्राप्त राजस्व आम्दानी खाता	१०७
	राजस्व प्राप्तिको बैङ्क नगदी किताब	१०८
	राजस्वको बैङ्क हिसाब मिलान विवरण	१०९
	राजस्वको बैङ्क हिसाब विवरण	१०९क
	राजस्व आम्दानीको बैङ्कगत विवरण	१०९ख
	राजस्व-आम्दानीको मासिक फाँटबारी	११०
	राजस्व-आम्दानीको आर्थिक विवरण	११०क
	राजस्व-आम्दानीको केन्द्रीय आर्थिक विवरण (कार्यालयगत)	११०ख
	करदाताको लगत	१११
	करदाताको गोश्वारा लगत फाराम	११२

	राजस्वको लगत र असुली प्रतिवेदन	११३
	राजस्व/आम्दानीको केन्द्रीय अभिलेख खाता	११४
	कोष अवस्थाको मासिक विवरण	११५
	गत आर्थिक वर्षको नगद मौज्जात बैङ्क दाखिला प्रतिवेदन	११६
	प्राप्य रकम (Receivables) को विवरण	११७
	विभाज्य कोष/एकल कर प्रशासन कारोबार (सङ्कलन तथा बाँडफाँड)को खाता	११८

२. खर्च, लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन फारामसम्बन्धी विवरण

२	खर्च, लेखाङ्कन तथा प्रतिवेदन फाराम	<u>२००</u>
	अ.ल्या./खाता बन्दी फाराम	२०१
	भुक्तानी कारोबारको सिफारिस पत्र	२०२
	पेस्की माग फाराम	२०२क
	गोश्वारा भौचर (विनियोजन)	२०३
	गोश्वारा भौचर (विविध)	२०३क
	भुक्तानी आदेश (विनियोजन)	२०४
	आम्दानी आदेश (विविध)	२०४क
	भुक्तानी आदेश (विविध)	२०४ख
	समायोजनको भुक्तानी आदेश (विनियोजन)	२०५
	समायोजनको भुक्तानी आदेश (विविध)	२०५क
	भुक्तानीको रसिद/भर्पाइ	२०६
	सहायक खाता	२०७
	गोश्वारा पेस्कीको विवरण	२०७क
	बजेट खाता (Budget Sheet)	२०८
	बैङ्क नगदी किताब	२०९
	खर्चको फाँटबारी	२१०
	फछ्यौट गर्न बाँकी पेस्कीको मास्केबारी	२११

खर्चतर्फको बैङ्क हिसाब मिलान विवरण	२१२
आर्थिक विवरण	२१३
दातृनिकायगत बजेट र खर्चको आर्थिक विवरण	२१४
कोषको प्राप्ति र भुक्तानीको मासिक विवरण	२१५
कोषको प्राप्ति र भुक्तानीको वार्षिक विवरण	२१५क
स्वायत्त/सार्वजनिक निकाय (गैरबजेटरी)को केन्द्रीय हिसाब विवरण	२१५ख
तेस्रो पक्ष भुक्तानी अभिलेख खाता	२१६
निकायगत खर्च तथा अनुदानको वार्षिक विवरण	२१७
आर्थिक वर्षसमाप्तिपछि वार्षिक कारोबार समायोजन फाराम	२१८
सानो नगदी कोषको विवरण	२१९२
सटही हुन बाँकी चेकको विवरण	२२०
भुक्तानी दिन बाँकीको विवरण	२२१
प्राप्य रकमको विवरण	२२२
राष्ट्रिय/अन्तर्राष्ट्रिय भ्रमण आदेश	२२३
दैनिक तथा भ्रमण खर्चको बिल	२२४
सन्तुलन परीक्षण	२२५
तलबी फाराम	२२६
अन्तर-सरकारी कारोबार फाराम	२२७
अन्तर-सरकारी कारोबार खाता	२२८
विभाज्य कोष/एकल कर प्रशासन कारोबार (सङ्कलन तथा बाँडफाँड)को खाता	२२९
अन्तर-सरकारी कारोबार एकीकृत प्रतिवेदन	२३०
आयोजनाको वित्तीय विवरण	२३१
आयोजना सक्रिय हुनुअघि र अविधको समाप्तिपश्चात् खर्च पुस्त्याइँ	२३२

	वित्तीय विवरण/एकीकृत वित्तीय विवरण (Revised NPSAS Based)	२७०
	सङ्घ र प्रदेशको एकीकृत आर्थिक विवरण (NPSAS Based)	२७१
	स्थानीय तहको एकीकृत आर्थिक विवरण (NPSAS Based)	२७२
	सरकारी कोषको हिसाब मिलान विवरण	२७३
	प्रदेश र स्थानीय तहको मासिक चौमासिक वित्तीय प्रतिवेदन	२७५

३. बजेट कार्यान्वयनसम्बन्धी फारामको विवरण

३	बजेट कार्यान्वयनसम्बन्धी फाराम	<u>३००</u>
	बजेट खर्चको अख्तियारी पत्र	३०१
	अख्तियारी अभिलेख खाता	३०२
	खर्चको लागि नगद आवश्यकताको मासिक अनुमान विवरण	३०३
	बजेट रकमान्तर विवरण	३०४
	बजेट स्रोतान्तर विवरण	३०४क
	बजेट थपघट/कार्यक्रम संसोधन विवरण	३०४ख
	रोक्कापत्र	३०५
	फुकुवाको पत्र	३०५क
	बजेट रोक्का गोश्वारा अभिलेख खाता	३०६
	बजेट फुकुवाको गोश्वारा अभिलेख खाता	३०६क
	बजेट रकमान्तर स्रोतान्तर गोश्वारा अभिलेख खाता	३०७
	सोधभर्ना अभिलेख खाता	३०८
	नगद अनुदान/ऋणको अभिलेख खाता	३०८क
	कार्यक्रम/आयोजनाको प्रतिबद्धता व्यक्तिगत अभिलेख खाता	३०९
	कार्यक्रम/आयोजनाको प्रतिबद्धता अभिलेख खाता	३१०
	वस्तु तथा निर्माणको खरिद योजना	३११
	परामर्श सेवाको खरिद योजना	३१२
	कार्यालयगत बजेट विवरण खाता	३१३

	बजेट उपशीर्षकगत बजेट नियन्त्रण खाता (केन्द्रीय)	३१४
	केन्द्रीय बजेट नियन्त्रण खाता	३१५

४. जिन्सी तथा सम्पत्ति व्यवस्थापनसम्बन्धी फारामको विवरण

४	जिन्सी तथा सम्पत्ति व्यवस्थापन	<u>४००</u>
	माग फाराम	४०१
	खरिद आदेश	४०२
	सम्पत्ति/जिन्सी मालसामानको दाखिला प्रतिवेदन	४०३
	खर्च-निकास फाराम	४०४
	जिन्सी मालसामान फिर्ता फाराम	४०५
	हस्तान्तरण फाराम	४०६
	जिन्सी मालसामान खाता (खर्च भएर जाने)	४०७
	सम्पत्ति खाता (खर्च भएर नजाने)	४०८
	बिन कार्ड	४०९
	सम्पत्ति तथा जिन्सी मालसामान निसर्ग (लिलाम बिक्री/मिनाहा) फाराम	४१०
	सम्पत्ति/जिन्सी मालसामानको निरीक्षण फाराम	४११
	जिन्सी सहायक खाता (सम्पत्ति प्रयोग विवरण)	४१२
	सम्पत्ति/जिन्सी मालसामानको वार्षिक विवरण	४१३
	सम्पत्ति/जिन्सी मालसामानको त्रैमासिक विवरण	४१३क
	मर्मत आवेदन तथा आदेश फाराम	४१४
	मर्मत सम्पन्न फाराम	४१४क
	मर्मत अभिलेख खाता	४१५
	भाडामा दिएको/लिएको सम्पत्ति अभिलेख किताब	४१६
	सरकारी जग्गाको लगत किताब	४१७
	सरकारी भवनको लगत किताब	४१७क
	सम्पत्तिको मूल्याङ्कन फाराम	४१८

५. सार्वजनिक निर्माण लेखासम्बन्धी फारामहरूको विवरण

५	सार्वजनिक निर्माण लेखासम्बन्धी फारामहरू	<u>५००</u>
	निर्माणकार्य लागत अनुमान	५०१
	निर्माणकार्यको परिमाण अनुमान	५०१क
	परामर्श सेवाको लागत अनुमान	५०२
	नापी किताब	५०३
	ठेक्कासम्बन्धी बिल	५०४
	आइटमवाइज कार्य अभिलेख खाता	५०६
	निर्माण तथा खरिद कार्यको अभिलेख खाता	५०६
	खरिदसम्बन्धी गोश्वारा लगत	५०७
	भेरिएसन आदेश फाराम	५०८
	भेरिएसन अभिलेख खाता	५०९
	कार्य स्वीकार प्रतिवेदन	५१०
	कार्यसम्पन्न प्रतिवेदन	५१०क
	डोर हाजिर फाराम	५११
	नापी किताब अभिलेख खाता	५१२
	प्रतीतपत्र अभिलेख खाता	५१३
	जनसहभागितामा सम्पादित कार्यको प्रतिवेदन	५१४

६. धरौटीसम्बन्धी फारामहरूको विवरण

६	धरौटीसम्बन्धी फारामहरू	<u>६००</u>
	व्यक्तिगत धरौटी खाता	६०१
	गोश्वारा भौचर (धरौटी)	६०१क
	आम्दानी आदेश (धरौटी)	६०१ख
	भुक्तानी आदेश (धरौटी)	६०१ग
	गोश्वारा धरौटी खाता	६०२
	धरौटीको बैङ्क नगदी किताब /हिसाब खाता	६०३

	बैंक जमानत अभिलेख खाता	६०४
	सरकारी निकायले अन्य निकायमा राखेको धरौटी खाता	६०५
	सरकारी निकायले अन्य निकायमा राखेको धरौटीको गोश्वारा खाता	६०६
	धरौटीको मासिक बिवरण	६०७
	धरौटीको वार्षिक आर्थिक बिवरण	६०७क
	सरकारद्वारा दिइएको जमानतको अभिलेख खाता	६०८
	सरकारद्वारा दिइएको जमानतको गोश्वारा अभिलेख खाता	६०८क

७. ऋण तथा लगानीसम्बन्धी फारामहरूको विवरण

७	ऋण तथा लगानीसम्बन्धी फारामहरू	
	ऋणसम्बन्धी फाराम(वैदेशिक)	<u>७००</u>
	वैदेशिक ऋण प्राप्ति खाता	७०१
	वैदेशिक ऋण भुक्तानी खाता	७०२
	ऋणको भुक्तानी आदेश (Payment Instruction Slip-PIS)	७०२क
	ऋण अभिलेख खाता (सम्झौता मुद्रामा)	७०३
	ऋण अभिलेख खाता (नेपाली मुद्रामा)	७०३क
	ऋणप्रवाहको अभिलेख	७०४
	वैदेशिक ऋण गोश्वारा प्रतिवेदन	७०५
	ट्रेजरी बिलसम्बन्धी ऋण खाता	७०६
	सरकारी ऋणपत्रको खाता	७०७
	अन्तर सरकारी ऋण खाता	७०८
	दीर्घकालीन दायित्वको विवरण	७०९
	वैदेशिक ऋण दायित्वको विवरण	७१०
	वैदेशिक ऋणको बैंक खाताको गोश्वारा प्रतिवेदन	७११
	सञ्चित कोषमा ट्रान्फर भएको ऋण दायित्वको प्रतिवेदन	७१२
	मासिक प्रतिवेदन	७१३
	त्रैमासिक प्रतिवेदन	७१४

मुद्रामा आधारित ऋण दायित्वको विवरण	७१५
ऋण दायित्व भुक्तानी विश्लेषण प्रतिवेदन	७१६
सोझै भुक्तानी ऋणप्राप्तिको विवरण	७१७
विनिमय दरको नाफा-नोक्सान विवरण	७१८
ऋण दायित्वको प्रक्षेपण प्रतिवेदन	७१९
पुर्नसंरचना गरिएको ऋणको विवरण	७२०
ऋण समायोजनको विवरण	७२१
Private Non Guaranteed Debt	७२२
नयाँ प्रतिबद्धता गरिएको ऋण रकमहरू	७२३
ऋणसम्बन्धी फाराम (आन्तरिक)	
आन्तरिक ऋण प्राप्ति खाता	७३०
आन्तरिक भुक्तानी खाता	७३१
ऋण अभिलेख खाता	७३२
ऋण दाताको ऋण अभिलेख खाता	७३३
आन्तरिक ऋण गोश्वारा प्रतिवेदन	७३४
ट्रेजरी बिलसम्बन्धी ऋण खाता	७३५
ट्रेजरी रोलओभरसम्बन्धी विवरण	७३६
मासिक प्रतिवेदन	७३७
त्रैमासिक प्रतिवेदन	७३८
आन्तरिक ऋणको प्रतिवेदन	७३९
दोस्रो बजार कारोबारमा भएको उपकरण स्वामित्वमा परिवर्तन	७४०
रोक्का राखिएको उपकरणको विवरण	७४१
आन्तरिक ऋणको व्यवस्थापन शुल्क खाता	७४२
अन्तर-सरकारी ऋण खाता	७४३
अन्तर-सरकारी गोश्वारा ऋण खाता	७४४
शेयरसम्बन्धी फाराम	

	ऋण लगानीको निकायगत खाता	७५०
	शेयर लगानी निकायगत खाता	७५१
	वित्तीय उपकरणमा लगानीको अभिलेख खाता	७५२
	निकायगत शेयर लगानी सहायक अभिलेख खाता	७५३
	शेयर लगानीको गोश्वारा खाता	७५४
	ऋण लगानीको गोश्वारा खाता	७५५
	वैदेशिक संस्थामा भएको लगानीको गोश्वारा अभिलेख खाता	७५६
	शेयर लगानीको आवधिक प्रतिवेदन	७५७
	ऋण लगानीको आवधिक प्रतिवेदन	७५८
	शेयर तथा ऋण लगानीको एकीकृत वार्षिक प्रतिवेदन	७५९
	लगानीको स्वरूप परिवर्तन भएको प्रतिवेदन	७६०
	म्याद गुज्जेको सावाँ, ब्याज तथा अन्य शुल्क मिनाहा प्रतिवेदन	७६१

८. लेखापरीक्षण तथा बेरूजु व्यवस्थापनसम्बन्धी फारामहरूको विवरण

८	लेखापरीक्षण तथा बेरूजु व्यवस्थापनसम्बन्धी फारामहरू	<u>८००</u>
	आन्तरिक/अन्तिम लेखापरीक्षणबाट कायम बेरूजुको लगत खाता	८०१
	बेरूजुको कार्यलयगत तुलनात्मक प्रतिवेदन	८०२
	बेरूजुको कार्यालयगत केन्द्रीय लगत	८०३
	बेरूजुको कार्यालयगत केन्द्रीय प्रतिवेदन	८०४
	बेरूजु सुपरीक्षण/लगतकट्टा गोश्वारा अभिलेख खाता	८०५
	आन्तरिक लेखापरीक्षण जाँचसूची	८०६

९. आन्तरिक नियन्त्रणसम्बन्धी फारामहरूको विवरण

९	आन्तरिक नियन्त्रणसम्बन्धी फारामहरू	<u>९००</u>
	विद्युतीय प्रणाली प्रयोगकर्ता विवरण, परिवर्तन र स्थगन माग फाराम	९०१
	विद्युतीय प्रणाली प्रयोगकर्ता विवरण, परिवर्तन र स्थगन अभिलेख खाता	९०२
	डाटा ब्याकअप (Data Back up) अभिलेख खाता	९०३

	प्राप्ति रसिद नियन्त्रण खाता	९०४
	सवारी साधन र मेसिन प्रयोगको लगबुक	९०५
	परिवारको दैनिक भ्रमण भत्तासम्बन्धी अभिलेख	९०६
	दैनिक कार्य सम्पादन विवरण (Timesheet)	९०७
	भ्रमणमा खटिने पदाधिकारी वा कर्मचारीको भ्रमण अभिलेख खाता	९०८
	भ्रमण प्रतिवेदन ढाँचा	९०९
	कर्मचारी दस्तखत नमुना फाराम	९१०

परिशिष्ट (ग)

पेफाका आधार स्तम्भ, सूचक तथा उपसूचकहरू

आधार स्तम्भ १ : बजेटको भरपर्दोपन

१. यथार्थ जम्मा खर्च
२. यथार्थ खर्च बनावट (शीर्षक) अनुसार
 - क. कार्य वर्गीकरण अनुसारको यथार्थ खर्च बनावट
 - ख. आर्थिक वर्गीकरण अनुसारको यथार्थ खर्च बनावट
 - ग. भैपरी कोषबाट खर्च
३. यथार्थ राजस्व आम्दानी
 - क. जम्मा यथार्थ राजस्व आम्दानी
 - ख. राजस्व बनावट (शीर्षक) अनुसार यथार्थ आम्दानी

आधार स्तम्भ २ : सार्वजनिक वित्तको पारदर्शिता

४. बजेट वर्गीकरण
५. बजेट पुस्तिका
६. आर्थिक प्रतिवेदनमा समावेश नभएका वा बाहिर भएका केन्द्रीय सरकार सञ्चालन
 - क. आर्थिक प्रतिवेदनमा नपरेको खर्च
 - ख. आर्थिक प्रतिवेदनमा नपरेको राजस्व आम्दानी
 - ग. गैरबजेटरी इकाइको आर्थिक प्रतिवेदन
७. स्थानीय सरकारलाई बाँडफाँट हस्तान्तरण
 - क. बाँडफाँट हस्तान्तरणसम्बन्धी विद्यमान प्रणाली
 - ख. बाँडफाँटको सराइको बारेमा समयमा सूचना प्रवाह
८. सेवाप्रवाह गर्ने इकाइको लागि बजेट र स्रोत साधनसम्बन्धी सूचना
 - क. सेवाप्रवाहको लागि कार्यसम्पादन योजना
 - ख. सेवाप्रवाह गर्ने इकाइको कार्यसम्पादन उपलब्धि
 - ग. सेवाप्रवाह गर्ने इकाइद्वारा स्रोत साधन प्राप्ति
 - घ. सेवाप्रवाहको कार्यसम्पादन मूल्याङ्कन

९. वित्तीय सूचनामा सार्वजनिक पहुँच

आधार स्तम्भ ३ : सम्पत्ति र दायित्वको व्यवस्थापन

१०. वित्तीय जोखिम प्रतिवेदन

- क. सार्वजनिक संस्थानहरूको अनुगमन
- ख. स्थानीय सरकारहरूको अनुगमन
- ग. भैपरी दायित्व र अन्य वित्तीय जोखिम

११. सार्वजनिक लगानी व्यवस्थापन

- क. लगानी प्रस्तावहरूको आर्थिक विश्लेषण
- ख. लगानी परियोजनाको छनोट
- ग. लगानी परियोजनाको लागत अनुमान
- घ. लगानी परियोजनाको अनुगमन

१२. सार्वजनिक सम्पत्तिको व्यवस्थापन

- क. आर्थिक सम्पत्तिको अनुगमन
- ख. स्थानीय सरकारहरूको अनुगमन
- ग. गैरआर्थिक सम्पत्तिको अनुगमन

१३. ऋण व्यवस्थापन

- क. ऋण र जमानतको अभिलेखाङ्कन र प्रतिवेदन
- ख. ऋण र जमानतको स्वीकृति
- ग. ऋण व्यवस्थापन रणनीति

आधार स्तम्भ ४ : नीतिमा आधारित वित्तीय रणनीति र बजेट प्रणाली

१४. समष्टिगत आर्थिक तथा वित्तीय प्रक्षेपण

- क. समष्टिगत आर्थिक प्रक्षेपण
- ख. वित्तीय प्रक्षेपण
- ग. समष्टिगत वित्तीय संवेदनशीलता विश्लेषण

१५. वित्तीय रणनीति

- क. नीतिगत प्रस्तावहरूको वित्तीय प्रभाव

- ख. वित्तीय रणनीति परिपालना
 - ग. वित्तीय उपलब्धिहरूको प्रतिवेदन
१६. खर्चको बजेट तर्जुमामा मध्यकालीन अवधारणा
- क. मध्यकालीन खर्च अनुमान
 - ख. मध्यकालीन खर्चको सिलिङ्ग
 - ग. रणनीतिक योजना र मध्यकालीन बजेट बिच सामञ्जस्यता
 - घ. बजेट र अधिल्लो वर्षको अनुमान बिच सन्तुलन
१७. बजेट तर्जुमा प्रक्रिया
- क. बजेट तालिका (क्यालेण्डर)
 - ख. बजेट तर्जुमा निर्देशिका
 - ग. व्यवस्थापिकासमक्ष बजेट प्रस्तुतीकरण
१८. व्यवस्थापिकाद्वारा प्रस्तावित बजेटको निगरानी र परिनिरीक्षण
- क. बजेट निगरानी र परिनिरीक्षणको क्षेत्र
 - ख. बजेट निगरानी र परिनिरीक्षणको लागि व्यवस्थापकीय प्रक्रिया
 - ग. बजेट स्वीकृतिको समय
 - घ. कार्यकारीद्वारा बजेट संशोधनको लागि नियमको व्यवस्था
- आधार स्तम्भ ५: बजेट कार्यान्वयनमा सुनिश्चितता तथा नियन्त्रण**
१९. राजस्व प्रशासन
- क. राजस्व माध्यमको लागि अधिकार र दायित्व
 - ख. राजस्व जोखिम व्यवस्थापन
 - ग. राजस्व लेखापरीक्षण र अनुसन्धान
 - घ. राजस्व बक्यौता अनुगमन
२०. राजस्व लेखापालन
- क. राजस्व सङ्कलनको सूचना
 - ख. राजस्व सङ्कलनको हस्तान्तरण
 - ग. राजस्व लेखा समायोजन (रिकन्सीलेसन)
२१. चालु वर्षमा स्रोतको बाँडफाँडको पूर्वानुमान
- क. नगद बाँकी (ब्यालेन्स) को एकीकृत हिसाब

- ख. नगद प्रक्षेपण र अनुगमन
 - ग. प्रतिबद्धता सिलिङ्गबारेको सूचना
 - घ. चालु वर्षको बजेट संशोधनको आवश्यकता
२२. भुक्तानी बाँकी खर्च
- क. भुक्तानी बाँकी खर्चको विवरण
 - ख. भुक्तानी बाँकी खर्चको अनुगमन
२३. तलबी प्रतिवेदन नियन्त्रण
- क. तलबी प्रतिवेदन र व्यक्तिगत अभिलेख बिच सामञ्जस्यता
 - ख. तलबी प्रतिवेदन परिवर्तनको व्यवस्थापन
 - ग. तलबी प्रतिवेदनको आन्तरिक नियन्त्रण
 - घ. तलबी प्रतिवेदनको लेखापरीक्षण
२४. खरिद अनुगमन
- क. खरिद तरिकाहरू
 - ख. खरिद सूचनामा सार्वजनिक पहुँच
 - ग. खरिद गुनासो व्यवस्थापन
२५. गैरतलबी खर्चमा आन्तरिक नियन्त्रण
- क. जिम्मेवारी र कर्तव्यहरूको बाँडफाँट
 - ख. खर्च प्रतिबद्धता नियन्त्रणको प्रभावकारिता
 - ग. भुक्तानी नियम र प्रक्रियासँग तालमेल
२६. आन्तरिक लेखापरीक्षण
- क. आन्तरिक लेखापरीक्षणको क्षेत्र
 - ख. लेखापरीक्षणको प्रकृति र मापदण्डको उपयोग र अनुसरण
 - ग. आन्तरिक लेखापरीक्षण र प्रतिवेदनको कार्यान्वयन
 - घ. आन्तरिक लेखापरीक्षणप्रतिको जवाफ
- आधार स्तम्भ ६ : लेखाङ्कन तथा वित्तीय प्रतिवेदन प्रणाली**
२७. वित्तीय तथ्याङ्कको समग्रता
- क. बैङ्क खाता रिकन्सीलेसन

- ख. शङ्कास्पद (सस्पेन्स) लेखा
- ग. पेस्की लेखा
- घ. वित्तीय तथ्याङ्क प्रामाणिकताको प्रक्रिया

२८. चालु वर्षको बजेट प्रतिवेदन

- क. प्रतिवेदनले समेटेको क्षेत्र र तुलनायोग्यता
- ख. चालु वर्षको बजेट प्रतिवेदन समय
- ग. चालु वर्षको बजेट प्रतिवेदनमा शुद्धता

२९. वार्षिक आर्थिक प्रतिवेदन

- क. वार्षिक आर्थिक प्रतिवेदनको पूर्णता
- ख. बाह्य लेखापरीक्षणको लागि प्रतिवेदन प्रस्तुत
- ग. लेखापालन मापदण्ड

आधार स्तम्भ ७ : बाह्य निगरानी तथा लेखापरीक्षण

३०. बाह्य लेखापरीक्षण

- क. लेखापरीक्षणले समेटेको क्षेत्र र मापदण्ड
- ख. व्यवस्थापिकासमक्ष लेखापरीक्षण प्रतिवेदन प्रस्तुतीकरण
- ग. बाह्य लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको कारबाही
- घ. सर्वोच्च लेखापरीक्षणनिकायको स्वतन्त्रता

३१. लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको व्यवस्थापकीय निगरानी

- क. समयमा लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको निगरानी
- ख. लेखापरीक्षणले पत्ता लगाएका विषयमाथि सनुवाइ
- ग. व्यवस्थापिकाद्वारा लेखापरीक्षणमा सुझाव
- घ. लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको व्यवस्थापकीय निगरानीको पारदर्शिता

सन्दर्भ सूची

नेपाली, हिन्दी तथा संस्कृत प्रकाशन

अधिकारी, कृष्णगोपाल (२०८०). नेपालको आधुनिक कर प्रणालीमा कौटिल्यको करनीतिको प्रभाव (अप्रकाशित विद्यावारिधि शोधप्रबन्ध). दाङ : नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय अनुसन्धान केन्द्र।

अधिकारी, हेमाङ्गराज (प्रधानसम्पादक) र भट्टराई, बद्रीविशाल (२०६६). प्रयोगात्मक नेपाली शब्दकोश. काठमाडौँ : विद्यार्थी प्रकाशन प्रा. लि.।

अन्तर-सरकारी वित्त व्यवस्थापन ऐन, २०७४ (२०७४). काठमाडौँ : नेपाल सरकार कानून, न्याय तथा संसदीय मामिला मन्त्रालय, कानून किताब व्यवस्था समिति।

अनु. शर्मा, भट्टराई, विश्वनाथ (२०२६). महाभारत शान्तिपर्व (राष्ट्रभाषामा). काठमाडौँ : नेपाल राजकीय प्रज्ञा प्रतिष्ठान।

अर्याल, सुरेन्द्र (२०६९). लेखाप्रणालीको सिद्धान्त र वित्तीय एवम् व्यवस्थापन लेखाका विविध पक्षहरू (गन्तव्य आर्थिक सुशासन). काठमाडौँ : कुमारी चोक तथा केन्द्रीय तहसिल कार्यालय, पृ. १६३-१८१।

आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०७६ (२०७६). काठमाडौँ : नेपाल सरकार कानून, न्याय तथा संसदीय मामिला मन्त्रालय, कानून किताब व्यवस्था समिति।

आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व नियमावली, २०७७ (२०७७). नेपाल सरकार कानून, न्याय तथा संसदीय मामिला मन्त्रालय, कानून किताब व्यवस्था समिति।

उपाध्याय, केशवप्रसाद (२०७१). पूर्वीय दर्शन सिद्धान्त. काठमाडौँ : साझा प्रकाशन।

एकीकृत वित्तीय विवरण, संघ, प्रदेश र स्थानीय सरकारहरू, आर्थिक वर्ष २०७९/८०. काठमाडौँ : महालेखा नियन्त्रक कार्यालय।

कार्की, बद्रीबहादुर (२०६१). लेखाप्रणालीको सिद्धान्त र श्री ५ को सरकारको सेस्ता प्रणाली (प्रशासन, वर्ष ३६, अङ्क २, पूर्णाङ्क ९९). काठमाडौँ : सामान्य प्रशासन मन्त्रालय, पृ. ११-१९।

कार्की, बद्रीबहादुर (२०६२). नेपालको सार्वजनिक वित्त तथा आर्थिक प्रशासन. काठमाडौँ : मीनाकुमारी कार्की।

कार्की, बद्रीबहादुर (२०६३)(क). सरकारी लेखापरीक्षण. काठमाडौँ : सुरज कार्की।

- (ख). सरकारी लेखाप्रणाली. काठमाडौँ : सुश्री सुलोचना कार्की ।
- कोइराला, यादवराज र अन्य (२०६५). लेखाविधिका सिद्धान्तहरू -१. काठमाडौँ : अस्मिता पब्लिकेसन ।
- कोइराला, यादवराज र अन्य (२०६७). लेखाविधिका सिद्धान्तहरू-१ (तेस्रो सं.). काठमाडौँ : अस्मिता प्रकाशन ।
- गौतम, जनकराज (२०७२). लेखाप्रणालीका सिद्धान्तको प्रयोगात्मक उदाहरण (राजस्व, वर्ष ३६, अङ्क १). ललितपुर : राजस्व प्रशासन तालिम केन्द्र, पृ. १३४ ।
- गौतम, थानेश्वर (२०६९). लेखापरीक्षणका सैद्धान्तिक र व्यावहारिक पक्ष (सार्वजनिक व्यवस्थापन स्रोतसामग्री, सोपान मासिक) . काठमाडौँ : सारथी अध्ययन तथा अनुसन्धान केन्द्र, पृ. ९१ ।
- घिमिरे, वंशीधर (२०४४). शुक्राचार्यको अर्थशास्त्र तथा लेखाप्रणाली (प्र.सं.). काठमाडौँ : श्रीमती माधवी घिमिरे, रत्नश्री प्रिन्टिङ्ग प्रेस ।
- चाणक्य, अनु. अर्याल, केशवराज (२०२४). कौटिलीय अर्थशास्त्र. काठमाडौँ : नेपाल राजकीय प्रज्ञा- प्रतिष्ठान ।
- चाणक्य, अनु. एम.ए. इन्द्र (सन् २००३). कौटिल्य अर्थशास्त्र (हिन्दी व्याख्या). दिल्ली, राजपाल एण्ड सन्स ।
- चाणक्य, अनु. एम.ए. इन्द्र (सन् २००५). कौटिल्य अर्थशास्त्र(हिन्दी व्याख्या).(दि.सं.) दिल्ली : राजपाल एण्ड सन्स ।
- चाणक्य, अनु. गैरोला, वाचस्पति. (सन् १९८४).कौटिलीय अर्थशास्त्रम् (हिन्दी व्याख्यासहिता). (तृ.सं.). वाराणसी : चौखम्बा विद्याभवन ।
- चाणक्य, अनु. लुइटेल, तिलकप्रसाद (२०७३). कौटिलीय अर्थशास्त्र. काठमाडौँ : विद्यार्थी पुस्तक भण्डार ।
- चाणक्य, अनु. शास्त्री, गङ्गाप्रसाद (सन् १९९७). कौटिलीय अर्थशास्त्र. दिल्ली : चतुरसेन गुप्त ।
- चाणक्य, अनु. शास्त्री, राकेश (सन् २००८). कौटिल्य अर्थशास्त्र. दिल्ली : न्यु साधना बुक्स ।
- चाणक्य, सम्पा. शर्मा, सोमनाथ र अनु. अर्याल, केशवराज (२०७९). कौटिलीय अर्थशास्त्र (दोस्रो सं.). काठमाडौँ : नेपाल प्रज्ञा-प्रतिष्ठान ।
- चाणक्य, सम्पा. शास्त्री, उदयवीर (सन् १९८२). कौटिलीय अर्थशास्त्र हिन्दी अनुवादसहित. लाहोर

: मेहरचन्द्र लक्ष्मणदास संस्कृत पुस्तकालय ।

चापागाईं, मोहन (२०६१). नेपालको आर्थिक प्रशासन अवधारणा र अनुभूति. काठमाडौं : DSB प्रकाशन ।

चापागाईं, मोहन (२०६९). एकल खाताकोष प्रणाली : सफलताका सोह सुत्रहरू (राजस्व, वर्ष ३३ अङ्क १). ललितपुर : राजस्व प्रशासन तालिम केन्द्र, पृ. ७८-८० ।

चालिसे, नवराज (२०२१). प्राचीन हिन्दु अर्थशास्त्रको रूपरेखा. ललितपुर : मदन पुरस्कार गुठी ।

चौधरी, आर.पि. (२०३२). प्रारम्भिक लेखाप्रणाली (प.सं.). विराटनगर : नेपाली दर्शन भण्डार ।

जोशी, कृष्ण (२०३६). सार्वजनिक प्रशासन आधुनिक अध्ययन. काठमाडौं : रत्न पुस्तक भण्डार ।

ज्ञवाली, बाबुराम (सन् २०११). कौटिलीय अर्थशास्त्र र शुक्रनीतिका अर्थव्यवस्थाहरू तथा तिनीहरूमा राजकीय कोष एवम् त्यसको उपयोग (अप्रकाशित विद्यावारिधि शोधप्रबन्ध).

दाङ : नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय अनुसन्धान केन्द्र ।

ज्ञवाली, बाबुराम, रामायणकालीन अर्थव्यवस्था,

Retrieve from: <https://gaunsahar.com/news-details/26/2018-01-06>.

तिमिल्सिना, जगदीश्वरप्रसाद (२०६३). नेपालको आर्थिक प्रशासनको लेखाङ्कनमा विद्यमान

समस्या एवम् चुनौतीहरू (राजस्व, वर्ष २०, अङ्क १). ललितपुर : राजस्व प्रशासन तालिम केन्द्र, पृ. ८६ ।

नेपाल, रामबाबु (२०४३). नेपालको आर्थिक प्रशासन. काठमाडौं : रत्नपुस्तक भण्डार ।

नेपालको संविधान(२०७२). काठमाडौं . नेपाल सरकार कानून, न्याय तथा संसदीय मामिला

मन्त्रालय, कानून किताब व्यवस्था समिति ।

नेपाल सरकारको आयव्ययको वार्षिक विवरण, आर्थिक वर्ष २०७७/७८, मूल आर्थिक विवरण,

भाग १. काठमाण्डौ : महालेखा नियन्त्रक कार्यालय ।

नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका, २०७३(२०७३). काठमाडौं : महालेखा नियन्त्रक कार्यालय ।

न्यौपाने, इश्वरप्रसाद (२०८१). नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली (लेखापरीक्षण पत्रिका, वर्ष ४३, अङ्क

८). काठमाडौं : महालेखापरीक्षकको कार्यालय, पृ. ४१ ।

पाँडे, सरदार भीमबहादुर (२०४०). भाँगाँ पेल, धतुरो पेल, खै ले मेरो तीन पाथी तेल (लेखापरीक्षण

पत्रिका, वर्ष १, अङ्क ४). काठमाडौं : महालेखापरीक्षकको कार्यालय, पृ. १४ ।

पुडासैनी, 'किशोर', दामोदर (२०७१). धर्म दर्शनमा अन्तरनिहित आर्थिक अनुशासन र

- मितव्ययिताका पक्षहरू (गन्तव्य आर्थिक सुशासन). काठमाडौँ : कुमारी चोक तथा केन्द्रीय तहसिल कार्यालय, पृ. ६७।
- पुडासैनी, दामोदर (२०७७). प्राचीन तथा अर्वाचीन परिवेशमा सरकारी लेखापरीक्षण पद्धतिको अध्ययन(अप्रकाशित दर्शनाशास्त्री शोधप्रबन्ध). दाङ : नेपाल संस्कृत विश्वविद्यालय अनुसन्धान केन्द्र।
- प्रधान, माणिकलाल र मुनकर्म, शिवप्रसाद (२०३९). श्री ५ को सरकारको सेस्ता प्रणाली . पोखरा : कोशेली प्रकाशन।
- प्रधान, सुरेश (२०६६). नेपालमा एकल खाता कोष *Treasury Single Account* प्रणाली. (राजस्व, वर्ष ३०, अङ्क ३). ललितपुर : राजस्व प्रशासन तालिम केन्द्र, पृ. ३२।
- प्रधान, यमुना (२०६९). नेपालमा एकल खाता कोष प्रणाली कार्यन्वयनका क्रममा देखा परेका व्यावहारिक तथा समस्याहरू (गन्तव्य आर्थिक सुशासन). काठमाडौँ : कुमारी चोक तथा केन्द्रीय तहसिल कार्यालय, पृ. १११।
- पन्थी, शंकरप्रसाद (२०७२). सरकारको आर्थिक कार्यप्रणालीका समसामयिक पक्षहरू (लेखापरीक्षण पत्रिका, वर्ष ३४, अङ्क ८१). काठमाडौँ : महालेखापरीक्षकको कार्यालय, पृ. ७९-८०।
- पन्थी, शंकरप्रसाद (२०७८). नेपालको सरकारी लेखाप्रणाली: वर्तमान अवस्था एक विश्लेषण, (लेखापरीक्षण पत्रिका, वर्ष ४१, अङ्क ९३). काठमाडौँ : महालेखापरीक्षकको कार्यालय, पृ. ५५-५९।
- प्रवाह, खगेन्द्र. लेखा, लेखाप्रणाली र सरकारी लेखाप्रणाली,
Retrieve from: <https://bolanyathali.com/2020/7722/2024/4/4>.
- पौडेल, पदमराज (२०६८). सरकारी लेखा तथा लेखापरीक्षण सिद्धान्त र व्यवहार (सोपान मासिक). काठमाडौँ, पृ. १।
- पौडेल, हेमराज (२०७५). नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान कार्यान्वयनको अवस्था. (गन्तव्य आर्थिक सुशासन). काठमाडौँ : कुमारी चोक तथा केन्द्रीय तहसिल कार्यालय, पृ. ४४।
- बजेट तर्जुमा दिग्दर्शन (२०७५). नेपाल सरकार, अर्थ मन्त्रालय।
- बाँस्तोला, गोकुल (२०७९). आर्थिक प्रशासन सञ्चालन र नेपाल सरकारको लेखा निर्देशिका (आर्थिक सुशासन). काठमाडौँ : कुमारी चोक तथा केन्द्रीय तहसिल कार्यालय, पृ. ८८।

बाँस्तोला, गोकुल, पेफा मूल्याङ्कन र नेपालको सार्वजनिक बजेट कार्यसम्पादन,

Retrieve from: <https://www.capitalnepal.com/detail/57797/2025/5/5>.

भुर्तेल, भेषप्रसाद (२०७८). महालेखा नियन्त्रक कार्यालय : सूचना/प्रविधिको प्रयोगले सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापनमा रूपान्तरण (आर्थिक सुशासन) काठमाडौँ : नेपाल सरकार कुमारी चोक तथा केन्द्रीय तहसिल कार्यालय, पृ. ७७-७८ ।

भुषाल, बाबुराम र विष्ट, शम्भुविक्रम (२०७६). कार्यालय सञ्चालन र लेखा (प.सं.). भक्तपुर : शिक्षा तथा मानव स्रोत विकास केन्द्र ।

मनु, सम्पा. शास्त्री, सुरेन्द्रकुमार तथा श्रीराजीव (सन् २००५). मनुस्मृति: (हिन्दीभाष्य). दिल्ली : आर्ष दर्शन प्रचार ट्रष्ट ।

महालेखापरीक्षकको एकसङ्गीऔं वार्षिक प्रतिवेदन २०८१. काठमाण्डौँ : महालेखापरीक्षकको कार्यालय ।

महालेखापरीक्षकको वासङ्गीऔं वार्षिक प्रतिवेदन २०८२. काठमाण्डौँ : महालेखापरीक्षकको कार्यालय ।

मैनाली, गोपीनाथ (२०६५). लेखाप्रणालीको सिद्धान्त र नेपालको सेस्ता प्रणालीको सङ्क्षिप्त परिचय (राजस्व, वर्ष २९ अङ्क ३). ललितपुर : राजस्व प्रशासन तालिम केन्द्र, पृ. ६५ ।

मैनाली, गोपीनाथ (२०६७). आन्तरिक र अन्तिम लेखापरीक्षण, वित्तीय जवाफदेहिता र लेखापरीक्षण, राज्यसञ्चालनका आधारहरू (सोपान मासिक). काठमाडौँ : डिल्लीबजार मार्ग, पृ. १४ ।

मैनाली, गोपीनाथ (सन् २०२१). सार्वजनिक वित्तीय व्यवस्थापन : वर्तमान अवस्था र भावी कार्यदिशा काठमाडौँ : Nepal Public Policy Review (NPPR), पृ. २५०-२५५ ।

रेग्मी, दामोदर, नेपालमा सार्वजनिक खर्च र वित्तीय उत्तरदायित्वको प्रयोग,

Retrieve from : <https://www.prasashan.com/2018/02/28/56999/>

रेग्मी, दामोदर, वित्तीय व्यवस्थापनमा प्रभावकारिताका लागि पेफा अवधारणा,

Retrieve from : <https://sajhasabal.com/blogs/69190/2025/5/26>

रेग्मी, दामोदर, सङ्घीयतामा सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन,

Retrieve from : <https://arthabeema.com//सङ्घीयतामा-सार्वजनिक-वित्त-retrived/2024/8/14>.

लेखापरीक्षण ऐन, २०७५ (२०७५). नेपाल सरकार कानून, न्याय तथा संसदीय मामिला मन्त्रालय,
कानून किताब व्यवस्था समिति ।

लेखापरीक्षण (२०७६). भक्तपुर : नेपाल सरकार, पाठ्यक्रम विकास केन्द्र ।

व्यास, सम्पा. द्विवेदी, शिवप्रसाद (सन् २००४). अग्निपुराणम् (हिन्दीव्याख्योपेतम्). दिल्ली :
चौखम्बा संस्कृत प्रतिष्ठान ।

व्यास, सम्पा. पोद्दार, हनुमानप्रसाद (सन् २०१५). महाभारतमहापुराणम् (शान्तिपर्व,
हिन्दीव्याख्योपेतम्). गोरखपुर : गीताप्रेस ।

वाल्मीकि, सम्पा. शर्मा, चतुर्वेदी द्वारकाप्रसाद (सन् १९२७). सचित्र श्रीमद्वाल्मीकिरामायण
(हिन्दीभाषानुवाद सहित) अयोध्याकाण्ड-३ उत्तरार्द्ध. इलाहवाद : रामनारायणलाल ।

वाल्मीकि, सम्पा. शास्त्री, श्रीनिवास (सन् २०२३). वाल्मीकिमुनीप्रणीतं रामायणम्
(तिलकशिरोमणिभूषणेति टीकात्रयेणोपस्कृतम्). वाराणसी : सत्कारी मुखोपाध्याय ।

वित्तीय व्यवस्थापन सुधार योजना (२०७९). कैलाली : सामाजिक विकास मन्त्रालय ।

विष्ट, बालगोविन्द र श्रेष्ठ, सत्यनारायण (२०६१). नेपालमा सरकारी बजेट तथा लेखाप्रणाली
(आठौँ सं.). काठमाडौँ : पैरवी प्रकाशन ।

सम्पा. कुमार, सुरेन्द्र तथा शास्त्री, श्रीराजविर (सन् २००५). मनुस्मृति (हिन्दीभाष्य). दिल्ली : आर्ष
दर्शन प्रचार ट्रस्ट ।

सरकारी कारोबार निर्देशिका, २०७६ (२०७६). काठमाडौँ : नेपाल राष्ट्र बैङ्क, बैकिङ्ग कार्यालय,
सरकारी लेखा फाँट ।

साँपकोटा, सन्तोष (२०६९). नेपालको सन्दर्भमा लेखा र लेखाप्रणाली (लेखापरीक्षण पत्रिका, वर्ष
३०, पूर्णाङ्क ७६). काठमाडौँ : महालेखापरीक्षकको कार्यालय, पृ. ३७-४९ ।

सार्वजनिक खर्च पुनरावलोकन आयोगको प्रतिवेदन, २०७५. काठमाण्डौ : अर्थमन्त्रालय, नेपाल
सरकार

सुवेदी, वनमाली (२०६१). चाणक्य नीति तथा कौटिलीय अर्थशास्त्र. काठमाडौँ : प्रवेश प्रकाशन ।

सुवेदी, विष्णु (२०६८). प्रशासन, व्यवस्थापन र समावेशी लोकतन्त्रका नवीन आयामहरू. काठमाडौँ
: पैरवी प्रकाशन 'M' हाउस ।

सुवेदी, हुमनाथ (२०७३). नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान एक परिचय (लेखापरीक्षण पत्रिका, वर्ष
३५, अङ्क ८२). काठमाडौँ : महालेखापरीक्षकको कार्यालय, पृ. ३०-३३ ।

- श्रेष्ठ, प्रकाशकुमार (२०७५). नेपालमा सङ्घीय सरकारी वित्त व्यवस्थापन (राजस्व पत्रिका).
ललितपुर : सार्वजनिक वित्त व्यवस्थापन तालिम केन्द्र, पृ. ६३ ।
- सोमदेवसूरी, अनु. शास्त्री, सुन्दरलाल (सन् २०१७). नीतिवाक्यामृतम्. भोपाल : जैन विद्यापीठ,
गोविन्दपुरा ।
- शर्मा, तीर्थराज (२०५९). लेखाप्रणालीको सिद्धान्त र श्री ५ को स्नेस्ता प्रणाली (राजस्व, वर्ष २३,
अङ्क २). ललितपुर : राजस्व प्रशासन तालिम केन्द्र, पृ. ६१ ।
- शर्मा 'नेपाल', वसन्तकुमार (२०६२). सङ्क्षिप्त नेपाली शब्दसागर. काठमाडौँ : शब्दार्थ प्रकाशन,
चाबेल ।
- शर्मा, रामचन्द्र (२०७९). सरकारी लेखाप्रणालीमा वित्तीय प्रतिवेदन (आर्थिक अनुशासन).
काठमाडौँ : कुमारी चोक तथा केन्द्रीय तहसिल कार्यालय, पृ. ११३-११५ ।
- शुक्राचार्य, सम्पा. मिश्र, ब्रह्मशङ्कर (सन् १९६८). शुक्रनीति: विद्योतिनी हिन्दीव्याख्योपेता.
वाराणसी : चौखम्बा संस्कृत सीरीज अफिस ।
- शुक्ला, एस.एम. (सन् १९७९). बहीखाता तथा लेखाशास्त्र. आगरा : दर्शन भवन ।
- हाते पुस्तिका (२०७६). सार्वजनिक खर्च तथा वित्तीय उत्तरदायित्व. काठमाडौँ : नेपाल सरकार, अर्थ
मन्त्रालय, पेफा सचिवालय ।

English Publication

- Adhikari, P.(2005). *Government Accounting in Nepal : Tracing the Past and the Present*. Unpublished Ph.D. Thesis. Bodo Graduate School of Business, Bodo Regional University, Norway.
- Agarwal, S. K. (2009). *Essentials of public finance*. Vikas Publishing House.
- Alexander, J. R. (2002). *History of Accounting*. Association of Chartered Accountants in the United States. Retrieved from:
[http://documents.clubexpress.com/documents.ashx?
Ancient Civs](http://documents.clubexpress.com/documents.ashx?Ancient%20Civs). <https://ancientcivs.blog/phoenician-trade-documentation/retrived/2025/4/5>.
- A. Pratt, Edward (1915). *Ancient and modern accounting for public utilities*.2(2), Wiley.
- Ball, I. & P., Gary. (2012). *Government Accounting. World Economics*. Vol 13. London.
- Baskin, J. B., & Miranti, P. J. (1997). *A history of corporate finance*. Cambridge University Press.
- Basu, B. D. (1908). *The Shukraniti: A forgotten ancient Hindu science*. Calcutta: Asiatic Society.
- Berisha, S., & Fatrani, H. (2021). *Historical development of accounting: From Mesopotamia to modern age*. *Acta Universitatis Danubius Œconomica*, 17(4), 45–62.
- Bhattacharyya, A. (1994). *Accounting and auditing in Ancient India* (Ph.D. Thesis). Department of Commerce, University of Calcutta.
- Bhattacharyya, U. (1996). *Basis of government accounting an analytical study*, indian journal of accounting vol. Xxvii. Journal of The Indian Accounting Association.
- Boyle, M. J. (1986). *Evolution and accounting: History, terminology and*

- impact*. London: Croom Helm.
- Bunget, Ovidiu & Dumitrescu, Alin-Constantin & Deliu, Delia. (2013). *Luca Pacioli's role and double entry bookkeeping*.
- Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2015). *Aiming for global accounting standards: The International Accounting Standards Board, 2001–2011*. Oxford University Press.
- Carmona, S., & Ezzamel, M. (2008). Ancient accounting in Mesopotamia and Egypt. In J.
- Chatfield, M. (1977). *A history of accounting thought*. Prentice Hall.
- Chatterjee, R.N. (2040). *Report on the Accounting System of Nepal* (Third and Fourth Serial), Nepalese Journal of Government Auditing, Volume 1, Issue, Office of the Auditor General, Babarmahal, Kathmandu.
- Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4th ed.). Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.
- Dai, J., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Toward blockchain-based accounting and assurance. *Journal of Information Systems*, 31(3), 5–21.
- Das, P) .2015.(*Political Economy in Arthashastra: A Modern Perspective*. New Delhi: Oxford University Press.
- Edwards, J. R. (1989). *A history of financial accounting*. Routledge.
- Edwards, J. R., & Newell, E. (1991). *The development of industrial accounting in Britain during the early 19th century*. *Business History*, 33(1), 35–56.
- Gleeson-White, J. (2011). *Double entry: How the merchants of Venice shaped the modern world*. Allen & Unwin.
- Gupta, K. (1992). *Contemporary Auditing*, Tata McGraw Hill Publication Company Limited, New Delhi.
- Hantrais, L. (2009). *International comparative research: Theory, methods and*

- practice*. Red Globe Press.
- Johnson, R. A., & Wichern, D. W. (2022). *Applied multivariate statistical analysis* (6th ed.). Pearson Education.
- Kekade, A.K. (1983). *Three decades of government accounting system in India (Ph.D. Thesis)*. Department of Commerce, Savitribai Phule Pune University.
- Kenneth, S. Most (May 1959). *Accounting by Ancients*.
- Koirala, S. R. (2010). *Government Financial Management and Accounting Systems: A Comparative Study of Traditional and Modern Approaches*. Nepal Financial Review, 12(1), 45-59.
- Lange, M. (2012). *Comparative-historical methods*. SAGE Publications.
- Lorson P., Jorge S. and Haustein E. (2021). *European Public Sector Accounting*: Imprensa da Universidade de Coimbra. Coimbra University Press.
- Mattessich, R. (2000). *The beginnings of accounting and accounting thought*. Garland Publishing.
- Muroi, K. (2022). *Sexagesimal calculations in ancient Sumer*. *arXiv*.
<https://doi.org/10.48550/arXiv.2207.12102>.
- M. O'Reilly, Patrick J. McDonnell, Barry, N. Winograd, James S. Gerson, Henry R. Jaenicke. (1998). *Montgomery's Auditing*, Published by John Wiley & Sons, INC, New York.
- Narayan, R. K. (1972). *The Ramayana: A shortened modern prose version*. New York: Penguin Books.
- N. A. & S. D. (2019). *Public Sector Accounting System: A Conceptual Analysis*. VISION: Journal of Indian Taxation, 6(2), 25-36.
- Needles, B. E., Powers, M., & Crosson, S. V. (2011). *Principles of accounting*. Cengage Learning.

- Omagbon, P. (2015). *Conceptual Development of Accounting: A Historical Perspective*. International Journal of Management, Accounting and Economics. 2. 1393-1402.
- Poudel, P. (2016). *The Historical Background of Public Administration and Accounting in Nepal*. Kathmandu University Journal of Public Administration, 8(1), 55-67.
- PEFA Secretariat (2016). *Public expenditure and financial accountability (PEFA) framework*. PEFA Secretariat.
- Pickard, A. J. (2018). *Research methods in information* (2nd ed.). Cambridge University Press.
- Pillai, R. (Twenty-Eight Jaico Impression : 2014). *Corporate Chanakya*, JAICO Publishing House, A-2 Jash Chambers, 7-A Sir Phirozshah Mehta Road Fort, Mumbai-400001.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public management reform: A comparative analysis*. Oxford University Press.
- Pradhan, K. L. (1995). *History of Nepalese Economy*. Nepal Rastra Bank.
- Ramayyar, M.S. (1967). *Indian Audit and Accounts Department, Its Evolution and Functions*. The Indian Institute of Public Administration
Indraprastha Estate, New Delhi-1.
- Rangarajan, L. N. (1992). *Kautilya: The Arthashastra*. New Delhi: Penguin Books.
- Regmi, D. *Evolution of Accounting and its Ecology: From Ancient Recordkeeping to Digital Governance*.
Retrieve from: <https://nagarikpana.com/2025/11/06/31824/2025/11/11>.
- Regmi, D. R. (1969). *Ancient Nepal*. Calcutta: Firma K. L. Mukhopadhyay.
- Romney, M. B., & Steinbart, P. J. (2017). *Accounting Information Systems* (14th ed.). Pearson.

- Salvi, C.L. and Soral G. (1998). *Government Accounting and Auditing in India During Ancient Times*, Indian Journal of Accounting, Vol. XXIX .
- Shrestha, P. R. (2015). *Evolution and Transformation of Public Sector Accounting in Nepal*. Kathmandu: Shrestha Publications.
- Sharma, B. L. (2000). *The Evolution of Government Accounting in Nepal: From Lichhavi to Modern Times*. Kathmandu: Nepal Rastra Bank.
- Smith, M.. (2013). Luca Pacioli: The Father of Accounting. SSRN Electronic Journal. 10.2139/ssrn.2320658.
- Sukthankar, V. S. (Ed.). (1933). *The Mahabharata: Critical edition*. Poona: Bhandarkar Oriental Research Institute.
- T.C. Richard Brouin and E.C. Jack (1905). *A History of Accounting and Accountants*, Edinburgh.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., & Duchac, J. (2016). *Financial Accounting*. Cengage Learning.
- Wild, J., Shaw, K., & Chiappetta, B. (2012). *Fundamental Accounting Principles* (21 ed.). McGraw-Hill/Irwin.
- Woolf, A.H.(1912). A short history of accountants and accountancy.GEE & CO. Ltd 34. Moorgate Street, London.
- Yanchycki, K. (2024).*Future of accounting: Top 11 accounting trends*,
<https://www.apconference.org/> retrived/2024/11/29
<https://cigar2023tokyo.jp/minisymposium/2024/11/18>
<https://contentsnare.com/top-accounting-trends/#5-value-based-pricing/>
retrived/2024/12/10
<https://gaunsahar.com/news-details/26/2018-01-06>
<https://www.icaaf20.org/> retrived/2024/11/14
<https://www.ipsasb.org/meetings/ipsasb-meeting-39/2025/1/13>
<https://www.investopedia.com/articles/08/accounting-history.asp/>

retrived/2024/5/7

<https://www.pefa.org/about/> retrived/2024/4/10

<https://www.pefa.gov.np/files/180/> retrived/2024/8/7

<https://www.prasashan.com/2018/02/28/56999/> retrived/2024/9/10

<https://www.pwc.com/gr/en/publications/towards-a-new-era-in-government-accounting-and-reporting.pdf> retrived/2024/12/13.