

नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान नगद आधार लेखाङ्कनको वित्तीय प्रतिवेदन



नेपाल सरकार
अर्थ मन्त्रालय
महालेखा नियन्त्रक कार्यालय
अनामनगर, काठमाडौं
चैत्र, २०७९

घोषणा (Disclaimer)

यो सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान नेपाल लेखामान बोर्डद्वारा तयार गरी नेपाल सरकार मन्त्रिपरिषदबाट स्वीकृत नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानहरू (Nepal Public Sector Accounting Standards) को अनौपचारिक नेपाली अनुबाद हो । नेपाली अनुबादमा कुनै अस्पष्टता एवं द्विबिधा भएमा यसको English Version मा रहेको व्यवस्थालाई मान्यता दिईनेछ ।

प्राक्कथन

नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान नेपाल सरकार मन्त्रिपरिषदबाट मिति २०६६।५।३० मा लागु भएको हो । उक्त लेखामान अन्तर्राष्ट्रिय लेखाव्यवसायी महासंघले सन् २००९ मा अद्यावधिक गरेको नगदमा आधारित सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानअनुसार तयार गरिएको थियो । सो मानले सरकारी निकायहरूद्वारा नगदमा आधारित सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण (General Purpose Financial Statements) तयार गर्ने सन्दर्भमा आवश्यकता र प्रोत्साहनहरू (requirements and encouragements) निर्धारण गरेको थियो । सोहीबमोजिम लेखा ढाँचा स्वीकृत गराई कार्यान्वयन गर्ने क्रममा एकिकृत वित्तीय विवरण, बाह्य सहायता, तेश्रो पक्ष भूक्तानीसँग सम्बन्धित कतिपय अवरोधको कारणले पूर्ण रूपमा कार्यान्वयन हुन सकेन । कतिपय कार्यान्वयनमा संलग्न निकायहरूले समेत सूचना संकलन गर्न एवं तोकिएका आवश्यकताहरू (requirements) को पालना गर्न कठिनाई परेको जानकारी गराई रहेका थिए । यस्ता अवरोध एवं कठिनाईहरूलाई समेत मध्यनगर गरेर अन्तर्राष्ट्रिय लेखाव्यवसायी महासंघले नगदमा आधारित सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानलाई सन् २०१७ मा अद्यावधिक गर्यो । सोही अद्यावधिक गरेको लेखामानका आधारमा नेपाल लेखामान बोर्डले नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान तयार गरी पेश गरेको छ । यस मानको उद्देश्य नगदमा आधारित लेखाङ्कनबमोजिम वित्तीय विवरण तयारी एवं प्रस्तुतीकरणलाई मार्गदर्शन गर्नु र बिगतमा जारी भएको मानमा रहेका कमि कमजोरीहरूको निराकरण गर्दै कार्यान्वयनमा प्रभावकारीता ल्याउनु रहेको छ ।

यस मानमा दुई भाग छन् । पहिलो भाग बाध्यकारी छ, जसले नगद आधारको लेखाङ्कनबमोजिमको वित्तीय प्रतिवेदन तयारी एवं प्रस्तुतीकरणका आवश्यकताहरू (requirements) लाई समेटेको छ । दोश्रो भाग बाध्यकारी छैन । यसले नगद आधारमा प्रतिवेदन गर्न एवं भविष्यमा प्रोदभाबी सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानतर्फ संक्रमणको लागि मार्ग प्रशस्त गर्न केही प्रोत्साहित अतिरिक्त खुलासाहरूको व्यवस्था गरेको छ । जसलाई सरकारी निकायले अनुसरण गर्नु श्रेयस्कर मानिन्छ ।

अद्यावधिक गरिएको यस मानलाई लागु गर्न नेपाल सरकार मन्त्रिपरिषदको मिति २०७९।८।२० मा निर्णय भई सकेको छ । बिगतमा स्वीकृत गरिएको लेखामान कार्यान्वयन गरिरहेका निकायहरू र यो मान लागु गर्नुपर्ने जिम्मेवारी भएका सरकारी निकायहरूले यथाशिघ्र यसको कार्यान्वयन गर्नु आजको आवश्यकता हो । अन्तर्राष्ट्रिय लेखाव्यवसायी महासंघले बिकास गरेको नगदमा आधारित अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानअनुरूप तयार गरेको यो मान अंग्रजी भाषामा रहेको छ । कार्यान्वयनको सिलसिलामा सहज र सबैले बुझ्न सजिलो होस भन्ने अभिप्रायले यो मानलाई नेपालीमा अनुबाद गरिएको छ । यसबाट यो नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान कार्यान्वयनमा आई सार्वजनिक क्षेत्रमा जबाफदेहिता अभिवृद्धि हुने अपेक्षा लिएको छु ।

अन्त्यमा, यस नेपाली अनुबाद कार्यमा संलग्न यस कार्यालयका सहमहालेखा नियन्त्रक, उपमहालेखा नियन्त्रक, लेखा सुदृढीकरण तथा जनशक्ति विकास शाखाका कर्मचारीलगायत परामर्शदाता, नेपाल लेखामान बोर्ड एवं अन्य सम्बद्ध सबैलाई हार्दिक धन्यवाद दिन चाहान्छु ।

हरिप्रसाद मैनाली

महालेखा नियन्त्रक

मानदण्डको ढाँचा (Structure of the Standard)

यो मानमा समावेश दुई भागहरू:

- भाग १ अनिवार्य छ । यसले लेखाको नगद आधार अन्तर्गत सामान्य प्रयोजनका वित्तीय विवरणहरू तयार गर्ने सबै निकायहरूमा लागु हुने आवश्यकताहरू (requirements) तय गर्दछ । यसले नगदमा आधारित लेखालाई परिभाषित गर्दछ, वित्तीय विवरणहरू एवं टिप्पणीहरूमा सूचनाको खुलासा गर्नका लागि आवश्यकताहरू निर्धारण गर्दछ, र प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित धेरै विषयहरूलाई प्रकाश पार्न खोज्दछ । मानको यस भागका आवश्यकताहरू लेखाको नगद आधारअन्तर्गत नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान पालना गरी वित्तीय प्रतिवेदन तयार गरिएको दाबी गर्ने निकायहरूले पालना गर्नुपर्छ ।
- भाग २ अनिवार्य छैन । यसले अतिरिक्त लेखा नीतिहरू एवं खुलासाहरू पहिचान गर्दछ, जसले कुनै निकाय (entity) लाई जवाफदेहितावहन एवं निर्णय लिने प्रयोजनका लागि आफ्नो वित्तीय विवरणहरूको उपयोगिता बढाउन र प्रोदभाबी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनमा संक्रमण (transition) लाई सहयोग गर्न एवं प्रोदभाबी अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (आईपीएसएस) अपनाउन प्रोत्साहित गर्दछ ।
- नगदमा आधारित नेप्सास जनवरी २००९ मा जारी गरिएको (आईपीएसएस २००३ लाई २००७ मा अद्यावधिक गरिएअनुसार) थियो । यसमा बजेट सूचना र बाह्य सहायताको प्रस्तुतीकरणसँग सम्बन्धित अतिरिक्त आवश्यकता एवं प्रोत्साहनहरू रहेका छन् ।
- संशोधित नगदमा आधारित नेप्सास २०७९ मंसिर २० जारी गरिएको थियो । संशोधनका उद्देश्यहरू निम्न थिए:
 - क) नगदमा आधारित नेप्सासको अवलम्बन गर्नका लागि एकीकरण (Consolidation), बाह्य सहायता, र तेस्रो पक्ष भूक्तानीहरूसँग सम्बन्धित विद्यमान आवश्यकताहरूद्वारा सृजित अवरोधहरू हटाउनु; विशेष गरी नेप्सासको भाग १ मा उल्लेखित एकीकृत वित्तीय विवरणहरू तयार गर्ने आवश्यकताहरू र नेप्सासको भाग २ मा प्रोत्साहनको रूपमा रहेका बाह्य सहायता सम्बन्धी जानकारी खुलाउने र तेस्रो पक्षका भूक्तानीहरू सम्बन्धी व्यवस्था परिमार्जन (recast) गर्नु ।
 - ख) नगद आधारको अवलम्बनलाई प्रतिबिम्बित गर्नका लागि उपयुक्त रहेका फरकहरू बाहेक मानका आवश्यकता र प्रोत्साहनहरू प्रोदभाबीसरह (equivalent accrual) नेप्साससँग नबाझिएको सुनिश्चित गर्नु ।
 - ग) महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको समग्र लेखामान निर्धारण रणनीतिअनुरूप नगदमा आधारित नेप्सासले प्रोदभाबी आधारको नेप्सास अपनाउन मार्ग प्रशस्त गर्ने भूमिका खेल्नु ।

विषयसूची

घोषणा (Disclaimer)	ii
प्राक्कथन	iii
मानदण्डको ढाँचा (Structure of the Standard)	iv
भाग १: आवश्यकताहरू (Requirements)	१
उद्देश्य (Objective)	१
नगदमा आधाररत नेप्सासको भूमिका (Role of Cash Basis NPSAS)	२
१.१ आवश्यकताको क्षेत्र (Scope of the Requirements)	२
१.२ नगद आधार (The Cash Basis)	४
परिभाषा (Definitions)	४
नगदमा आधारित लेखाङ्कन (Cash Basis of Accounting)	४
नगदजन्य (Cash Equivalents)	४
प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद (Cash Controlled by the Reporting Entity)	५
निकायमा नियन्त्रण (Control of an entity)	६
१.३ प्रस्तुतीकरण र खुलासाको आवश्यकता (Presentation and Disclosure Requirement)	६
परिभाषा (Definitions)	६
वित्तीय विवरण (Financial Statements)	७
नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा प्रस्तुत गर्नुपर्ने सूचनाहरू (Information to be presented in the Statement of Cash Receipt and Payments)	९
वर्गीकरण (Classification)	९
आधार शीर्षक, शीर्षक र उपसमुहगत जोड (Line-items, headings and sub-totals)	१०
खुद आधारमा प्रतिवेदन (Reporting on a net basis)	१०
निकायको तर्फबाट तेस्रो पक्षद्वारा भूक्तानी (Payments by third parties on behalf of the entity)	११
लेखानीति र व्याख्यात्मक टिप्पणीहरू (Accounting Policies and Explanatory Notes)	१४
१.४ ध्यान दिनुपर्ने विषयहरू (General Considerations)	१५
प्रतिवेदन अवधि (Reporting Period)	१५

	समयबद्धता (Timeliness)	१६
	अख्तियारी/प्राधिकृत मिति (Authorization Date)	१६
	निकायसम्बन्धी जानकारी (Information about the Entity)	१६
	नगद मौज्दात तथा सापटी/ऋणको पहुँचमा बन्देज (Restrictions on Cash Balances and Access to Borrowings)	१७
	प्रस्तुतीकरणमा एकरूपता (Consistency of Presentation)	१८
	तुलनात्मक सूचनाहरु (Comparative Information)	१८
	वित्तीय विवरणको पहिचान (Identification of Financial Statements)	१९
१.५	त्रुटीको सुधार (Correction of Errors)	२०
१.६	एकीकृत वित्तीय विवरण (Consolidated Financial Statements)	२१
	परिभाषा (Definitions)	२१
	आर्थिक निकाय (Economic entity)	२१
	एकीकृत वित्तीय विवरणको क्षेत्र (Scope of Consolidated Financial Statements)	२२
	एकीकृत वित्तीय विवरणतर्फ संक्रमण (Transitioning to Consolidated Financial Statements)	२४
	एकीकरण कार्यविधि (Consolidation Procedures)	२५
	एकीकरण खुलासा (Consolidation Disclosures)	२६
	संक्रमणकालिन व्यवस्था (Transitional Provisions)	२७
१.७	विदेशी मुद्रा (Foreign Currency)	२७
	परिभाषा (Definitions)	२७
	विदेशी मुद्रामा नगद प्राप्ति, भुक्तानी र बाँकी मौज्दातको लेखाङ्कन (Treatment of Foreign Currency Cash Receipts, Payments and Balances)	२७
१.८	भाग १ को प्रभावकारी मिति र संक्रमणकालिन व्यवस्था (Effective Date of Part 1 and Transitional Provision)	२८
	संक्रमणकालिन व्यवस्था (Transitional Provision)	२८
	प्रभावकारी मिति (Effective Date)	२९
	नगद आधारको नेप्सास (२००७) को खारेजी (Withdrawal of the Cash Basis NPSAS 2007)	२९
१.९	वित्तीय विवरणमा बजेट सम्बन्धी जानकारीको प्रस्तुतीकरण (Presentation of Budget Information in Financial Statements)	३०
	परिभाषा (Statement of Definitions)	३०
	स्वीकृत बजेट (Approved Budget)	३१

शुरु र अन्तिम बजेट (Original and Final Budget)	३२
यथार्थ रकम (Actual Amounts)	३२
बजेट तथा यथार्थ रकमको तुलनाको प्रस्तुतीकरण (Presentation of a Comparison of Budget and Actual Amounts)	३२
क्षेत्र (Scope)	३३
बजेट र यथार्थ रकमको तुलना (Comparison of Budget and Actual Amounts)	३३
प्रस्तुतीकरण (Presentation)	३४
एकीकरणको तह (Level of Aggregation)	३४
शुरु बजेटबाट अन्तिम बजेटसम्म भएको परिवर्तन (Changes from Original to Final Budget)	३५
तुलनायोग्य आधार (Comparable Basis)	३६
बहु-वर्षीय बजेटहरू (Multi-year Budget)	३७
तुलनात्मक आधारको यथार्थ रकम र वित्तीय विवरणको यथार्थ रकमको भिडान (Reconciliation of Actual Amounts on a Comparable Basis and Actual Amounts in the Financial Statements)	३९
निष्कर्षका आधार-नगद आधारको नेप्सास भाग १ (The basis for Conclusions - Cash Basis NPSAS Part 1)	४०
परिशिष्ट १: मानको भाग १ का आवश्यकताहरूको उदाहरण (Illustration of the Requirements of Part 1 of the Standard)	४७
भाग २: प्रोत्साहित अतिरिक्त खुलासाहरू (Encouraged Additional Disclosures)	६३
२.१ प्रोत्साहित अतिरिक्त खुलासाहरू (Encouraged Additional Disclosures)	६३
परिभाषाहरू (Definitions)	६३
भविष्यका आर्थिक लाभ वा संभावित सेवाहरू (Future Economic Benefits or Service Potentials)	६४
अविछिन्न निकाय (Going Concern)	६४
निष्पादित (प्रबन्धित) कारोबार (Administered Transactions)	६५
राजश्व संकलन (Revenue Collection)	६६
“मार्फत हुने” नगद प्रवाह ("Pass - through" Cash Flows)	६७
हस्तान्तरण भुक्तानी (Transfer Payment)	६७
नगद प्रवाहका प्रमुख वर्ग/समूहहरूको खुलासा (Disclosure of Major Classes of Cash Flows)	६७
सम्बद्ध पक्षको खुलासाहरू(Related Party Disclosures)	६९

	सम्पत्ति, दायित्व राजस्व, खर्च र बजेटसँग तुलनाको खुलासा (Disclosure of Assets, Liabilities, Revenue, Expenses and Comparison with Budget)	७०
	बजेटसँग तुलना (Comparison with Budget)	७१
	अतिरिक्त एकीकृत खुलासा (Additional Consolidated Disclosures)	७१
	नियन्त्रित निकायहरु र अन्य संचालन ईकाइहरुको प्राप्ति र निसर्ग (Acquisitions and Disposals of Controlled Entities and Other Operating Units)	७३
	संयुक्त प्रबन्ध (Joint Arrangement)	७३
	उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थव्यवस्थामा वित्तीय प्रतिवेदन (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)	७४
	वित्तीय विवरणको पुनः उल्लेख (Restatements of Financial Statements)	७४
	तुलनात्मक सूचना (Comparative Information)	७५
	एकीकृत वित्तीय विवरण (Consolidated Financial Statements)	७६
	सामान्य मूल्य सूचकाङ्कको छनौट र उपयोग (Selection and Use of the General Price Index)	७६
	बाह्य तथा अन्य सहायता प्राप्तिकर्ताहरु (Recipients of External and Other Assistance)	७६
२.२	प्रोदभाबी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ रुपान्तरण एवं प्रोदभाबी आईपिएएसएस अपनाउने सरकार र अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरु (Governments and Other Public Sector Entities Completing the Transition to the Accrual Basis of Financial Reporting and Adoption of Accrual IPSAS)	८१
	नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको प्रस्तुतीकरण (Presentation of Statements of Cash Receipts and Payments)	८१
	एकीकृत वित्तीय विवरण – आर्थिक निकाय (Consolidated Financial Statements-The Economic Entity)	८२
	नगद आधारको आईपिएएसएस बमोजिम आवश्यक र प्रोत्साहित गरिएका खुलासाहरु (Required and Encouraged Disclosures under the Cash Basis IPSAS)	८३
अनुसुची २	यस मानको भाग २ मा प्रोत्साहित गरिएका खास खुलासा गर्नुपर्ने उदाहरण (Illustration of Certain Disclosures Encouraged in Part 2 of the Standard)	८८
अनुसुची ३	अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ नगद प्रवाहको विवरण अनुसारको ढाँचामा नगद प्राप्ति र भूक्तानीको प्रस्तुतीकरण (Presentation of Cash Receipt and Payment in the Format Required by IPSAS 2 Cash Flow Statement)	१०१
अनुसुची ४	सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणमा समावेश जानकारीको गुणात्मक विशेषताहरु (Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports)	१०६

भाग १

आवश्यकताहरू (Requirements)

यो मानको पहिलो भागले नगदमा आधारित लेखाकङ्कनबमोजिम गरिने वित्तीय प्रतिवेदनका आवश्यकताहरूलाई निर्धारण गरेको छ ।

लेखामानमा आधिकारिक (लागु गर्ने पने) आवश्यकताहरू छड्के मोटा अक्षर (**BOLD ITALIC**) मा उल्लेख गरिएका छन् । तिनीहरू आधिकारिक आवश्यकताहरू हुन भनेर संकेत गर्न "पनेछ" शब्द प्रयोग गरिएको छ । जसलाई यो मानको सामान्य अक्षरमा लेखिएको व्याख्यात्मक अनुच्छेद तथा नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको प्राक्कथनसँग मिलाएर अध्ययन गरिनु पर्दछ । सारभूत नमानिने विषय (*Immaterial Items*) मा यो मान लागु हुदैन ।

उद्देश्य (Objective)

यस मानको उद्देश्य नगदमा आधारित लेखाकङ्कनबमोजिम सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणहरू (general purpose financial statements) को प्रस्तुतीकरण कसरी गर्ने भन्ने सम्बन्धमा व्यवस्था गर्नु रहेको छ ।

सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूले वित्तीय प्रतिवेदन तयार गर्नुको उद्देश्य जवाफदेहितावहन र निर्णय गर्ने प्रयोजनका लागि सामान्य प्रयोजनका वित्तीय विवरणहरू (general purpose financial statements) र अन्य सामान्य प्रयोजनका वित्तीय प्रतिवेदनका प्रयोगकर्ताहरूलाई निकायको बारेमा उपयोगी जानकारी प्रदान गर्नु हो । निकायको नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी र नगद मौज्जातको जानकारी जवाफदेहितावहनको प्रयोजनका लागि आवश्यक हुन्छ । यसले सो निकायको नगदका स्रोत एवं उपयोगको सूचनासहित भविष्यमा पर्याप्त नगद प्रवाह सृजना गर्ने क्षमता तय गर्न उपयोगी जानकारी दिनेछ । नगद स्रोतहरूको बाँडफाँड तथा निकायका गतिविधिहरूको दिगोपन मूल्याङ्कन र निर्णय गर्दा उपयोगकर्ताहरूलाई नगद प्राप्ति तथा भूक्तानीको समय एवं निश्चितताबारे जानकारी आवश्यक हुन्छ ।

यस मानका आवश्यकताहरू एवं प्रोत्साहनहरूको परिपालनाले निकायको नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी र नगद मौज्जातको विस्तृत एवं पारदर्शी वित्तीय प्रतिवेदनलाई बढावा दिनेछ । सोही निकायको विगतको सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण र नगदमा आधारित लेखाकङ्कन अवलम्बन गरेका अन्य निकायको वित्तीय विवरणसँग तुलनात्मक क्षमता समेत अभिवृद्धि गर्दछ ।

नगदमा आधारित नेप्सासको भूमिका (Role of Cash Basis NPSAS)

वित्तीय प्रतिवेदनका उद्देश्यहरू प्रोदभाबी नेप्सासलाई अपनाएर प्राप्त गर्न सकिन्छ भन्ने महालेखा नियन्त्रक कार्यालयको धारणा रहेको छ । फलस्वरूप, कार्यालयले सरकार र अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूलाई प्रोदभाबी नेप्सासको आवश्यकताहरू पूरा गर्ने गरी वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहित गर्दछ । यद्यपि, केही क्षेत्राधिकारहरू (Jurisdictions) मा सो लक्ष्य हासिल गर्न संक्रमणकालीन प्रक्रिया आवश्यक हुने कुरालाई महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले विश्वास गर्दछ । नगदमा आधारित नेप्सासलाई प्रोदभाबी आधारको वित्तीय प्रतिवेदन तथा प्रोदभाबी नेप्सास अपनाउने क्रममा सङ्क्रमणलाई सहयोग गर्न मध्यवर्ती चरण (intermediate step) को रूपमा विकसित गरिएको छ । यसलाई अन्तीम लक्ष्यको रूपमा अपेक्षा गरिएको छैन । मानको भाग २ मा प्रोत्साहित गरिएको खुलासाको भूमिका वित्तीय प्रतिवेदनको प्रोदभाबी आधारमा निकायको सङ्क्रमणलाई सहयोग गर्नु एवं प्रोदभाबी नेप्सासलाई अपनाउनु हो ।

प्रोदभाबी आधारको वित्तीय प्रतिवेदन तथा प्रोदभाबी नेप्सासको अपनाउने क्रममा सङ्क्रमणको लागि छनौट गरिएको मार्गले क्षेत्राधिकारगत परिस्थितिहरूलाई प्रतिबिम्बित गर्दछ र क्षेत्राधिकार पिच्छे यो फरक हुनसक्छ । महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले विशेष संक्रमणकालीन मार्ग अपनाउनुपर्ने वा निकायहरूले नगदमा आधारित नेप्सासलाई संक्रमण प्रक्रियाको पहिलो चरणको रूपमा अपनाउनु नै पर्दछ भन्ने कुरालाई ईङ्गित गर्दैन ।

१.१ आवश्यकताको क्षेत्र (Scope of the Requirements)

१.१.१ निम्न मानहरू पूरा गर्ने सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूमा यो नेप्सासलाई लागु गर्न तयार गरिएको छ:

- क. सर्वसाधारणको हितका सेवाहरू प्रवाह गर्न र/वा आय तथा धन सम्पत्ती (income and wealth) पुनःवितरण गर्न जिम्मेवार रहेको;
- ख. प्रत्यक्ष वा अप्रत्यक्ष रूपमा कर र/वा अन्य सरकारी तहबाट हस्तान्तरण, सामाजिक योगदान, ऋण वा शुल्कहरूबाट आफ्ना क्रियाकलापहरूको लागि वित्तीय व्यवस्था गर्ने;
- ग. नाफा आर्जन गर्ने प्राथमिक उद्देश्य नरहेको ।

१.१.२ **यो मानमा उल्लेख भएअनुसार नगद आधारको लेखाङ्कनबमोजिम सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण (General Purpose Financial Statements) तयारी एवं प्रस्तुतीकरण गर्ने सार्वजनिक निकायले आफ्नो वार्षिक वित्तीय विवरण प्रस्तुतीकरण गर्दा यो मानको भाग १ का आवश्यकताहरू पूरा गर्नु पर्नेछ ।**

१.१.३ आफूले चाहे अनुरूपको विशेष जानकारी माग गर्ने अवस्थामा नरहेका सेवा प्राप्तिकर्ताहरू एवं तिनीहरूका प्रतिनिधिहरू र स्रोत प्रदायकहरूलाई जानकारी दिने प्रयोजनकालागि मुख्यतः सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण (General Purpose Financial Statement) हरु बनाइएको हुन्छ । सेवा प्राप्तिकर्ताहरू एवं तिनीहरूका प्रतिनिधि र स्रोत प्रदायकहरू एवं तिनीहरूका प्रतिनिधिमा नागरिकहरू, बासिन्दाहरू, करदाताहरू र तोकिएको दर तिर्नेहरू (Ratepayer), व्यवस्थापिकाका सदस्यहरू, साहूहरू, आपूर्तिकर्ताहरू, संचार माध्यम र कर्मचारीहरू (वा समान निकाय) र संसदका सदस्यहरू (वा समान प्रतिनिधि निकाय), दातृ निकायहरू, ऋणदाताहरू र अन्य जसले सरकारी सेवाहरूको लागि स्रोत उपलब्ध गराउँछन् वा फाइदा लिन्छन् आदि पर्दछन् । सेवा प्राप्तिकर्ताहरू एवं स्रोत प्रदायकहरूलाई जवाफदेहितावहन र निर्णय लिने प्रयोजनका लागि चाहिने सूचना सम्बन्धी आवश्यकताहरू पूरा गर्न तयार गरिएको सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणहरूले अन्य पक्षहरूलाई पनि उपयोगी सूचना प्रदान गर्न सक्छ । सामान्य प्रयोजनको वित्तीय

विवरणहरू छुट्टै वा वार्षिक प्रतिवेदन जस्तै सार्वजनिक अभिलेखहरूमा समावेश गरी प्रस्तुत गरिएको वित्तीय विवरण हुनसक्तछ । अन्यथा उल्लेख भएकोमा बाहेक, यस मानको प्रयोजनका लागि "सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणहरू" र "वित्तीय विवरणहरू" शब्दावलीहरू एउटै अर्थमा अदलबदल गरी (Interchangeably) प्रयोग गरिएको छ ।

- १.१.४ प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय भनेको वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्ने निकाय हो । जहाँ, नियन्त्रक निकायले सामुहिक वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्न छनौट गर्छ, प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय भन्नाले नियन्त्रक निकाय र एक वा बढी नियन्त्रित निकायहरू पर्न सक्दछन, जसले एकै निकायका रूपमा वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्दछन् । सार्वजनिक क्षेत्रको प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय (अन्यथा उल्लेख भएको अवस्थामा बाहेक, "प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय" वा "निकाय" भनि सम्बोधन गरिने) भनेको सरकारी वा अन्य सार्वजनिक क्षेत्रको संस्था, कार्यक्रम, वा पहिचान योग्य क्रियाकलापको क्षेत्र हो, जसको वित्तीय विवरणहरू तयार गरिएको हुन्छ । यस मानको अनुच्छेद १.४.७ ले वित्तीय विवरणहरू तयार गरिएका निकायहरू तथा क्रियाकलापहरूको बारेमा निश्चित सूचनाहरूको खुलासा गर्ने आवश्यकता निर्धारण गर्दछ ।
- १.१.५ कुनै निकायको वित्तीय विवरण तयार गर्न र नियन्त्रक निकाय तथा एक वा सो भन्दा बढी नियन्त्रित निकाय रहेका प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायले वित्तीय विवरण तयार गर्न यो लेखामान समानरूपले लागु हुन्छ । यस लेखामान अनुसार प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको नियन्त्रणमा रहने नगद पहिचान हुने गरी नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण तथा लेखानीतिको खुलासा एवं व्याख्यात्मक टिप्पणीहरूको तयारी आवश्यक पर्दछ । निकायका लागि तेश्रो पक्षले फरफारक (settle) गरिदिएको रकम पनि नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणको मुखपृष्ठमा नै दर्शाउनु पर्ने व्यवस्था यसमा रहेको छ ।
- १.१.६ **कुनै निकायको वित्तीय विवरणले यो लेखामानको भाग १ का सबै आवश्यकताहरू पूरा गरेको भए सोही व्यहोरा वित्तीय विवरणमा खुलाउनु पर्नेछ । भाग १ मा उल्लेखित सम्पूर्ण आवश्यकताहरू पूरा नगरेको अवस्थामा यो मान बमोजिम वित्तीय विवरणहरू तयार भएका छन् भनि उल्लेख गर्न मिल्दैन ।**
- १.१.७ **यो लेखामान सरकारी व्यावसायिक प्रतिष्ठान (Government Business Enterprises) बाहेकका सबै सार्वजनिक निकायमा लागु हुन्छ ।**
- १.१.८ लेखामान बोर्ड, नेपालले जारी गरेको नेपाल लेखामानको प्राक्कथनमा नेपाल लेखामान (Nepal Accounting Standards, NASs) तथा नेपाल वित्तीय प्रतिवेदनमान (Nepal Financial Reporting Standard, NFRSs) मुनाफा आर्जन गर्ने निकायको सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण तयार गर्न लागु हुनेछ भनि उल्लेख गरिएको छ । सरकारी व्यावसायिक प्रतिष्ठानहरू (Government Business Enterprises) मुनाफा आर्जन गर्ने निकायहरू हुन । अतः ती निकायले नेपाल वित्तीय प्रतिवेदनमान/नेपाल लेखामानका व्यवस्था वा कानूनमा व्यवस्था भएमा, अन्तराष्ट्रिय वित्तीय प्रतिवेदनमान वा अन्तराष्ट्रिय लेखामान (International Financial Reporting Standards, IFRSs/ International Accounting Standards, IASs) का व्यवस्थाहरू पालना गर्नुपर्दछ । प्रोदभाबी लेखाङ्कन अपनाउने सार्वजनिक निकायहरूलाई वित्तीय विवरणहरूको गुणस्तर बढाउने अवस्थामा नेपाल वित्तीय प्रतिवेदनमान वा प्रोदभाबी आईपिएसएएस लागु गर्न प्रोत्साहन गरिन्छ ।

१.२ नगद आधार (The Cash Basis)

परिभाषा (Definitions)

१.२.१ यो मानमा प्रयोग शब्दको निम्नानुसार परिभाषा गरिएको छ:

नगद (Cash) भन्नाले साथमा रहेको नगद, माग गर्ना साथ प्राप्त हुने निक्षेप र नगदजन्य रकमहरू पर्दछन् ।

नगद आधार (Cash basis) भन्नाले नगद प्राप्ति वा भूक्तानी भएपछि मात्र कारोवार र अन्य क्रियाकलाप अभिलेखन हुने लेखाङ्कन तरीका सम्झनु पर्दछ ।

नगदजन्य (Cash equivalents) भन्नाले मूल्य परिवर्तनको जोखिम नगन्य भएको र तोकिएको मूल्यमा तत्काल नगदमा रूपान्तरण गर्न मिल्ने अल्प अवधिको उच्च तरल (highly liquid) लगानी सम्झनु पर्दछ ।

नगद प्रवाह (Cash flows) नगद प्राप्त र भूक्तानी हो ।

नगद भूक्तानी (Cash payments) नगदको बहिर्गमन (outflow) हो ।

नगद प्राप्ति (Cash receipts) नगदको आन्तरिक प्रवाह (inflow) हो ।

नगद नियन्त्रण (Control of cash) भन्नाले नगदलाई उपयोग गर्न सक्ने वा अन्य लाभदायक तरीकाले प्रयोग गर्न पाउने तर अर्कालाई त्यस्तो लाभ आर्जन गर्नबाट रोक्न सक्ने वा अर्काको आगमनलाई नियमन गर्न सक्ने अवस्था पर्दछ ।

निकायमा नियन्त्रण (Control of an entity): एक निकायले अर्को निकायलाई नियन्त्रण गर्दछ, जब सो निकायले अर्को निकायलाई असर गर्दछ, वा सो निकायले अर्को निकायमा आफ्नो संलग्नताबाट हुने गतिशील लाभहरूमा अधिकार राख्दछ, र अर्को निकायउपर आफ्नो शक्तिमार्फत ती लाभहरूको प्रकृति वा रकमलाई असर गर्नसक्छ ।

नियन्त्रित निकाय (Controlled entity) भन्नाले कुनै अर्को निकाय (नियन्त्रक निकाय भनिने) को नियन्त्रणमा रहेको निकाय हो ।

नगदमा आधारित लेखाङ्कन (Cash Basis of Accounting)

१.२.२ नगदमा आधारित लेखाङ्कनमा निकायले नगद (नगदजन्य समेत) प्राप्त वा भूक्तानी गरे पछिमात्र कारोवार र अन्य क्रियाकलापलाई पहिचान गरिन्छ । नगदमा आधारित लेखाङ्कनअन्तर्गत तयार गरिएको वित्तीय विवरणले उपयोगकर्तालाई सो अवधिमा प्राप्त भएका नगद श्रोतहरू, नगदको उपयोग गरिएका प्रयोजनहरू र प्रतिवेदन मितिमा बाँकी रहेको नगद मौज्जातको जानकारी उपलब्ध गराउँदछ । वित्तीय विवरण नगद मौज्जात र नगदमा भएको परिवर्तनमा केन्द्रित रहेको हुन्छ । भूक्तानी गर्न बाँकी रहेका साहुहरू तथा कर्जा जस्ता दायित्व र लिन बाँकी रकम, लगानी, स्थिर सम्पत्ति जस्ता केही गैह्र नगद सम्पत्तिको जानकारी वित्तीय विवरणको टिप्पणीमार्फत उपलब्ध गराउन सकिन्छ ।

नगदजन्य (Cash Equivalents)

१.२.३ नगदजन्य रकमहरू विशेषगरी लगानी वा अन्य प्रयोजनभन्दा पनि अल्पकालका नगदमा भूक्तानी गर्ने बचनबद्धता (short-term cash commitments) पुरा गर्ने उद्देश्यले राखिएको हुन्छ । कुनै लगानीलाई

नगदजन्य भन्नका लागि सो लगानी तत्कालै पूर्व जानकारी भएको मूल्यमा सजिलै रुपान्तरण गर्न सकिने र मूल्यमा परिवर्तनको जोखिम न्युन भएको हुनुपर्दछ । त्यसैले, सामान्यतः लगानीलाई नगदजन्य भन्न छोटो अवधिको जस्तै, प्राप्त मितिबाट ३ महिना वा सोभन्दा कम अवधिको भूक्तानी मिति हुनुपर्दछ । साधारण शैयमा भएको लगानी सारमा (in substance) नै नगदजन्य हुने अवस्था बाहेक नगदजन्यमा समावेश गरिन्न ।

- १.२.४ बैंक कर्जाले सामान्यतः आन्तरिक नगद प्रवाहमा वृद्धि गर्दछ । यद्यपी, कहिलेकाही, बैंक अधिविकर्ष जो माग हुनासाथ भूक्तानी गर्नुपर्ने हुन्छ, सोलाई निकायको नगद व्यवस्थापनको अभिन्न अङ्ग मानिन्छ । यस्तो अवस्थामा, बैंक अधिविकर्षलाई नगदको रुपमा समावेश गरिन्छ । यस्ता बैंक मौज्जातहरू बैङ्किग व्यवस्थाको विशेषताअनुसार धनात्मक देखि ऋणात्मक (Overdrawn) सम्म अक्सर परिवर्तन भइरहन्छन् ।
- १.२.५ नगद प्रवाहले नगदजन्य वस्तुहरू बिचको परिबर्तन समावेश गर्दैन, किनकी यसले निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद मौज्जात बढाउने वा घटाउने कार्य गर्दैन, तथापी यो निकायको नगद व्यवस्थापनको अङ्गमात्र हुन्छ । चाहिने भन्दा बढी भएको नगदलाई नगदजन्यमा लगानी गर्ने कार्य समेत नगद व्यवस्थापनमा पर्दछ ।

प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद (Cash Controlled by the Reporting Entity)

- १.२.६ निकायसँग भएको नगद आफ्नो उद्देश्य परिपूर्तीको लागि उपयोग गर्न सक्ने वा अन्य लाभदायक तरिकाले प्रयोग गर्न पाउने तर त्यस्तो लाभबाट अर्कालाई वञ्चित गर्ने वा अर्काको पहुँचलाई नियमन गर्न सक्ने अवस्थालाई निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद भनिन्छ । आफ्नो कार्यसंचालन उद्देश्यकालागि पुँजीगत सम्पत्ति खरिद गर्न वा कर्जा चुक्ता गर्न, निकाय आफैले संकलन गरेको वा विनियोजनबाट प्राप्त भएको वा अनुदानको रुपमा प्राप्त भएको नगद निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद हो ।
- १.२.७ निकायले बैंक खातामा जम्मा गरेको रकम सो निकायको नियन्त्रणमा रहेको हुन्छ । तर देहायका कतिपय अवस्थामा सरकारी निकायले नगदः
- (क) एकीकृत राजश्वखाता (संचित कोष) वा अन्य सरकारी खातामा जम्मा गर्नु अगावै सरकार (वा अन्य निकाय) को तर्फबाट सङ्कलन गरी निकायको बैंक खातामा जम्मा गर्दछ र
- (ख) आफ्नो सरकारको तर्फबाट तेस्रो पक्षलाई हस्तान्तरण गर्नुपर्ने रकम संकलन गरी आधिकारिक प्रापकलाई हस्तान्तरण गर्नु भन्दा पहिले निकायको बैंक खातामा नै जम्मा गर्दछ ।

यस्तो अवस्थामा बैंकमा रहेको नगद रकम एकीकृत राजश्व खातामा (संचित कोषमा) जम्मा गर्नु पूर्व वा अर्को सरकारी नियन्त्रणमा रहेको बैंकमा जम्मा गर्नु अगाडि वा अर्को तेस्रो पक्षलाई हस्तान्तरण नगर्दासम्मको अवधिका लागि निकायको नियन्त्रण हुन्छ । अनुच्छेद १.४.९ अनुसार प्रतिवेदनको मितिमा निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगदमध्ये उपयोग गर्न नपाउने वा बाह्य प्रतिबन्ध (external restrictions) रहेको मौज्जातबारे खुलासा गर्नुपर्ने व्यवस्था रहेको छ । सो बाहेक एक निकायले अन्य निकायहरूको तर्फबाट नगद सञ्चालन गरिदिनुपर्ने अवस्थामा नगद प्रवाहको प्रस्तुतीकरणबारे थप मार्गदर्शन यो लेखामानको भाग २ को अनुच्छेद २.१.१५ देखि २.१.२२ सम्म उल्लेख गरिएको छ ।

- १.२.८ सरकारले विभाग एवं अन्य निकायको खर्चको व्यवस्थापन सामान्यतः “एकल कोष खाता” भनिने केन्द्रीकृत कोष सञ्चालन (centralized treasury function) व्यवस्थामार्फत गर्न सक्तछ । यस्तो व्यवस्थामा प्रत्येक विभाग वा निकायको आफ्नो छुट्टै बैंक खाता खोलिएको हुदैन, यस्तो अवस्थामा

केन्द्रीकृत कोष सञ्चालन प्रणालीले प्रत्येक विभाग वा निकायको बैंकको रूपमा कार्य गर्दछ । नगदको आन्तरिक प्रवाह, नगद बहिर्गमन र निकायको नगद मौज्जात, जुन एकल कोष खाताबाट प्रवाह हुन्छ, वा राखिएको हुन्छ, त्यसलाई अनुच्छेद १.३.४ को आवश्यकताबमोजिम नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणमा प्रतिवेदन गरिनेछ । केन्द्रीकृत कोष सञ्चालनको परिप्रेक्ष्यमा, प्रत्येक विभागहरू र अन्य निकायहरूको तर्फबाट गरिने भूक्तानीहरूलाई तिनीहरूको खातामा हुने परिवर्तन (प्राप्ति र भूक्तानी) को रूपमा लिईन्छ, जसले बैंकद्वारा आफ्ना ग्राहकहरूको खाताबाट भूक्तानी दिदाँ अपनाईने (खाताको रकम घटाउने वा बढाउने) पद्धतिलाई प्रतिविम्बित गर्दछ ।

१.२.९ कतिपय अवस्थामा, बैंक खाताहरूलाई नियन्त्रण गर्ने निकायले केन्द्रीकृत कोष सञ्चालन (centralized treasury function) गर्नेछ, जसबाट प्रत्येक कार्यसञ्चालनस्तरका विभाग एवं अन्य निकायहरूको तर्फबाट भूक्तानी गरिन्छ । यस्तो अवस्थामा ती बैंक खातामा जम्मा वा भूक्तानी भएको रकमले त्यस्ता विभाग र अन्य निकायको तर्फबाट सो केन्द्रिय निकायले नगद प्राप्ति र भूक्तानी गरेको कारोबार प्रतिविम्बित गर्दछ । अनुच्छेद नं. १.३.१३ ले गरेको व्यवस्थाअनुसार अर्को निकायको तर्फबाट यस्तो नगद प्राप्ति वा भूक्तानी कारोबार संचालन गर्ने केन्द्रिय निकायको प्रारम्भिक वित्तीय विवरणमा सो कारोबार खुद आधार (Net- basis) मा प्रस्तुत गर्न सकिन्छ । प्रतिवेदन मितिमा निकायसँग रहेतापनि निकायले प्रयोग गर्न नसक्ने वा बाह्य प्रतिवन्ध रहेको नगद मौज्जातको खुलासा गर्नुपर्ने आवश्यकता अनुच्छेद नं. १.४.९ मा उल्लेख गरिएको छ ।

निकायमा नियन्त्रण (Control of an entity)

१.२.१० सरकार र अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूले धेरै संख्यामा सरकारी विभागहरू, नियोग, र सार्वजनिक क्षेत्रका व्यवसायिक निकायहरूलाई नियन्त्रण गर्न सक्दछन । प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायले कुनै निकाय विशेष वा नियन्त्रक निकाय र सबै वा केही नियन्त्रित निकायहरूको सन्दर्भमा वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न सक्छन । यस मानले (अनुच्छेद १.६.५ मा), निश्चित तोकिएको अपवादात्मक परिस्थितिहरूमा बाहेक, नियन्त्रक निकाय र यसका सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई समेट्ने एकीकृत वित्तीय विवरणहरू तयार एवं प्रस्तुत गर्न बाध्य नगरी केवल प्रोत्साहन मात्र गर्दछ । वित्तीय प्रतिवेदन तयार गर्ने प्रयोजनका लागि एउटा निकायले अर्को निकायलाई नियन्त्रण गर्छ कि गर्दैन भनेर मूल्याङ्कन गर्दा विचार गर्नुपर्ने तथ्यहरू आईपिएसएएस (IPSAS) ३५ एकीकृत वित्तीय विवरणमा उल्लेख गरिएको छ ।

१.३ प्रस्तुतीकरण र खुलासाको आवश्यकता (Presentation and Disclosure Requirements)

परिभाषा (Definitions)

१.३.१ यो मानमा प्रयोग भएका शब्दावलीहरू निम्नानुसार परिभाषित गरिएका छन्:

लेखानीति भन्नाले वित्तीय विवरण तयारी एवं प्रस्तुतीकरण गर्ने निकायले प्रयोगमा ल्याएका विशेष सिद्धान्त, आधार, मान्यता, नियम वा प्रचलनहरू हुन ।

सारभूतता: सूचना सारभूत हुन्छ, यदि यसको छुटपुट वा गलत प्रस्तुतीले निकायको उत्तरदायित्व निर्वाह, वा प्रयोगकर्ताहरूले निकायको वित्तीय विवरणहरूको आधारमा गर्ने निर्णयहरूमा प्रभाव पार्दछ । सारभूतता प्रत्येक निकायको विशेष परिस्थितिमा मूल्याङ्कन गरिएको कारोबार (आईटम) को प्रकृति र मात्रा दुवैमा निर्भर गर्दछ ।

प्रतिवेदन मिति भन्नाले वित्तीय विवरणसँग सम्बन्धित प्रतिवेदन अवधिको अन्तिम दिनलाई जनाउँछ ।

- १.३.२ प्रकृति वा कार्यको आधारमा कारोबारहरूको समूहिकरण हुने गरी तयार गरिएको ढाँचामा ठूलो परिमाणका कारोबारहरू प्रशोधन गरी वित्तीय विवरण तयार हुन्छ । प्रत्येक समूहका कारोबारहरूको संक्षिप्त वा वर्गिकृत तथ्यांक एकीकरण एवं वर्गिकरण गरी वित्तीय विवरणको मुखपृष्ठमा वा टिप्पणीमा खुलाउने काम अन्तिम अवस्थामा गरिन्छ । तर कुनै कारोबार सारभूत नभएमा अवस्था अनुसार वित्तीय विवरणको मुखपृष्ठ वा टिप्पणीमा अर्को त्यस्तै कारोबारसँग एकीकरण गरी प्रस्तुत गरिन्छ । तर कुनै कारोबार आफैमा सारभूत नभएकाले वित्तीय विवरणको मुखपृष्ठमा राख्न नसकिने तर छुट्टै प्रस्तुतीकरण आवश्यक देखिएमा टिप्पणीमा छुट्टै प्रस्तुत गर्नुपर्दछ ।
- १.३.३ उपलब्ध सूचना सारभूत नभएमा सारभूतताको सिद्धान्तअनुसार नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानबमोजिम कुनै विशेष खुलासा आवश्यक पर्दैन ।

वित्तीय विवरण (Financial Statements)

१.३.४ निकायले वित्तीय विवरणहरू तयारी एवं प्रस्तुतीकरण गर्दा निम्न भागहरू (Components) समावेश गर्नुपर्नेछ:

(क) नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण जसले:

(अ) सम्पूर्ण नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी र निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद मौज्जातको जानकारी दिएको हुन्छ : र

(आ) यो मानको अनुच्छेद नं. १.३.२५ बमोजिम निकायको तर्फबाट तेश्रो पक्षले गरेको भूक्तानीलाई छुट्टै पहिचान गरिएको हुन्छ ।

(ख) लेखानीति तथा व्याख्यात्मक टिप्पणीहरू, र

(ग) जब निकायले स्वीकृत बजेट सार्वजनिक गर्दछ, सो बजेट र यथार्थ रकमको तुलनात्मक विवरण थप वित्तीय विवरणको रूपमा वेग्लै वा अनुच्छेद नं. १.१.८ पालना गरी नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको बजेट महलमा राखेर दिन सकिन्छ ।

१.३.५ यो मान अनुसार वा अनुच्छेद नं. १.३.४ (ग) बमोजिम परिभाषित नगदमा आधारित लेखाङ्कनभन्दा भिन्न तरीकाले तयार भएको सूचनाको खुलासा गर्ने भएमा वा निकायले गर्न चाहेमा यस्ता सूचनाहरूलाई वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा खुलाउनु पर्नेछ ।

१.३.६ वित्तीय विवरणमा नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण तथा नगद प्राप्ति, भूक्तानी एवं निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद मौज्जात, र लेखानीति तथा टिप्पणीहरू सम्बन्धी थप सूचनाको खुलासा समावेश हुन्छन् । माथि अनुच्छेद नं. १.३.४ (क) (अ) को आवश्यकताअनुसार नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी तथा प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद बाँकी मौज्जातलाई मात्रै नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण वा तयार गरिनुपर्ने अन्य विवरणमा समावेश गरिन्छ । माथि अनुच्छेद नं. १.३.४ (ग) को आवश्यकताअनुसार वित्तीय विवरणमा बजेट र यथार्थ रकमको तुलनात्मक विवरणलाई अतिरिक्त वित्तीय विवरणको रूपमा समावेश गर्न सकिन्छ ।

१.३.७ यस मानको अनुच्छेद नं. १.३.२५ अनुसार निकायको तर्फबाट तेश्रो पक्षले गरेको भूक्तानीलाई नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा नै खुलाउनु पर्दछ । यसमानको अनुच्छेद नं १.२.१ बमोजिमको परिभाषाअनुसार नगद प्राप्ति र भूक्तानी अन्तर्गत तेश्रो पक्षले गरेको भूक्तानी पर्दैन । साथै, यसलाई

निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद, प्राप्ति तथा भूक्तानी भनी नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी विवरण वा निकायले तयार गर्ने अन्य विवरणमा उल्लेख गरिदैन । अनुच्छेद नं. १.७.१७ अनुसार यदि तुलनात्मक आधारमा वित्तीय विवरण र बजेट तयार गरिएको छ भने निकायले नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको छुट्टै महलमा बजेट र यथार्थ रकमको तुलनात्मक विवरण प्रस्तुत गर्न सक्छन । यदि तुलनात्मक आधारमा बजेट र वित्तीय विवरण तयार गरिएका छैनन् भने बजेट र यथार्थ रकमको तुलनात्मक विवरण छुट्टै प्रस्तुत गर्नुपर्दछ ।

१.३.८ वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा सो विवरणको मुखपृष्ठमा भएका रकमहरूको विश्लेषण, व्याख्यात्मक विवरणहरू वा विस्तृत अनुसूचीहरू एवं थप सूचनाहरू समावेश हुन्छन् । ती विवरणहरूमा यो मानानुसार अनिवार्य खुलासा गर्नुपर्ने विषयहरू तथा खुलासा गर्न प्रोत्साहित विषयहरू लगायत अन्य अवस्थामा वित्तीय विवरणको उचित/स्वच्छ प्रस्तुतीकरण (fair presentation) गरी जवाफदेहिता अभिवृद्धि गर्ने खालका सूचना समावेश गरिन्छ ।

१.३.९ यो मानले सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणमा अनुच्छेद नं. १.३.४ मा उल्लेखित नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणका साथै अन्य विवरणहरू समावेश गर्न रोकदैन । फलस्वरूप सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणमा, थप विवरणहरू समावेश हुन सक्छन जस्तै:

- (क) संचित कोष जस्ता प्रमुख कोषको लागि नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी, र नगद मौज्जातको प्रतिवेदन,
- (ख) सापटी/ऋणको श्रोत एवं उपयोग र नगद भूक्तानीको प्रकृति तथा किसिम जस्ता थप सूचना, वा
- (ग) बजेट तथा यथार्थ रकमको तुलना,

अनुच्छेद नं १.३.५ को आवश्यकता बमोजिम थप विवरणहरूले निकायको नियन्त्रणमा रहेका नगदको प्राप्ति, भूक्तानी तथा मौज्जातको जानकारी दिन्छन् ।

१.३.१० नगद आधारमा लेखाङ्कन गर्ने निकायले नगद लेखाङ्कन गर्दा समावेश नगरिने विभिन्न कारोबारहरूको सूचनाहरू बारम्बार संकलन गर्छन । यस्ता संकलन गरिने सूचनाहरूमा देहायका विषयसँग सम्बन्धित विस्तृत विवरणहरू पर्दछन् ।

- (क) लिन बाँकी रकम, तिर्न बाँकी रकम, सापटी/ऋण तथा अन्य दायित्वहरू, गैहनगदीय सम्पत्ति तथा आर्जित तर प्राप्त नभएको आम्दानी र दायित्व सृजना भईसकेको खर्च,
- (ख) प्रतिवद्धता र सम्भावित दायित्वहरू, र
- (ग) सेवा प्रवाहका कार्यसम्पादन सूचकाङ्क र उद्देश्यहरूको प्राप्ति ।

१.३.११ यो मान बमोजिम सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण तयार गर्ने निकायले वित्तीय विवरणका उपयोगकर्तालाई उपयोगी हुने सूचनाहरू वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा खुलाउन सक्दछन । यसरी खुलासा गरिएको अवस्थामा ती खुलासाहरू स्पष्टसँग उल्लेख गरिएको र सजिलै बुझिने हुनुपर्छ । बजेटसँगको तुलना वित्तीय विवरणमा खुलासा नै नगरिएको अवस्थामा लेखाटिप्पणीमा समावेश गर्न सकिन्छ । सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणमा गैह्र नगद सम्पत्ति तथा दायित्व र बजेटसँगको तुलना सम्बन्धी सूचना समावेश गर्न यो मानको भाग २ ले अभिप्रेरित गर्दछ ।

नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा प्रस्तुत गर्नुपर्ने सूचनाहरू (Information to be presented in the statement of cash receipts and payments)

१.३.१२ नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणले प्रतिवेदन अवधि (Reporting period) को निम्न रकमहरू प्रस्तुत गर्नुपर्नेछः

- (क) निकायको कार्यप्रकृति अनुसार उचित तरीकाले वर्गीकरण गरिएको उपसमूहगत छुट्टाछुट्टै नगद प्राप्ति प्रस्तुत गरी निकायको कुल नगद प्राप्ति रकम,
- (ख) निकायको कार्यप्रकृति अनुसार उचित तरीकाले वर्गीकरण गरिएको उपसमूहगत छुट्टाछुट्टै नगद भूक्तानी प्रस्तुत गरी निकायको कुल नगद भूक्तानी रकम, र
- (ग) निकायको शुरु र अन्तिम नगद मौज्जात ।

१.३.१३ प्रत्येक उपसमूहगत नगद प्राप्ति एवं भूक्तानी तथा जम्मा नगद प्राप्ति एवं भूक्तानीलाई प्राप्त गरिएको र खर्च गरिएको कुल रकम (Gross Basis) अनुसार नै प्रस्तुत गर्नुपर्नेछ । तर निम्न अवस्थामा नगद प्राप्ति र भूक्तानीको खुद रकम (Net-basis) मा प्रस्तुत गर्न सकिन्छः

- (क) अन्य पक्षको तर्फबाट निकायले निष्पादित/प्रबन्धित (administered) कारोबारबाट सिर्जना भएको र नगद प्राप्ति एवं भूक्तानी विवरणमा पहिचान गरिएको वा
- (ख) यस्ता आईटम भित्र छिटो छिटो कारोबार भईरहने (Quick Turnover), ठूला रकम भएका र परिपक्व अवधि छोटो हुने आईटम पर्दछन् ।

१.३.१४ निकायको नगद प्राप्ति, भूक्तानी र बाँकी मौज्जातको स्वच्छ (fair) तबरले प्रस्तुतीकरण गर्नको लागि आधार शीर्षक (Line Item), शीर्षक (Heading) तथा उपसमूहको जोड (Sub Total) लाई नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा प्रस्तुत गर्नुपर्नेछ ।

१.३.१५ यो मानले सबै निकायका नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा प्रतिवेदन अवधिको शुरु तथा अन्तिम नगद मौज्जात, र मुख्य उपसमूहगत वर्गीकरणका आधारमा जम्मा नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी खुलाउनु पर्ने व्यवस्था गरेको छ । यसले गर्दा वित्तीय विवरणहरूले निकायको नगद मौज्जात र यस अबधिमा हुने नगदको परिवर्तनबारे प्रयोगकर्ताहरूका लागि पहुँचयोग्य एवं बुझ्न सकिने ढाँचामा विस्तृत जानकारी प्रदान गर्ने कुरा सुनिश्चित गर्नेछ ।

१.३.१६ निकायको नगद मौज्जात जस्ता विषयसँग सम्बन्धित सूचना जसमा कर, शुल्क, जरिवाना, वा/र सापटी/ ऋणबाट प्राप्त भएको नगद होस् वा संचालन खर्च, पुँजीगत सम्पत्तिको खरिद गर्न वा ऋण चुक्ता गर्न प्रयोग भएको भूक्तानी होस्, सोको खुलासाले वित्तीय प्रतिवेदनको पारदर्शिता र जवाफदेहितामा अभिवृद्धि गर्दछ । यस्ता खुलासाले निकायको वर्तमान नगद श्रोत तथा सम्भावित श्रोतहरू र भविष्यमा हुने आन्तरिक नगद प्रवाहको दिगोपना लेखाजोखा एवं विश्लेषण गर्न समेत सहज तुल्याउँछ ।

वर्गीकरण (Classification)

१.३.१७ अनुच्छेद नं. १.३.१२ र १.३.१४ बमोजिम खुलासा गरिने कुल नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी रकमको उपवर्गीकरण (वा वर्गहरू) पेशागत विवेकको आधारमा (Professional Judgment) गरिन्छ । यस्तो विवेक नगद आधारको लेखाङ्कनान्तर्गत वित्तीय प्रतिवेदनको उद्देश्य एवं गुणस्तरको सन्दर्भमा प्रयोग गरिन्छ । यो मानको अनुसूची ४ ले सामान्य प्रयोजनको वित्तीय प्रतिवेदनको गुणस्तरीय विशेषतालाई

संक्षेपीकरण गर्दछ । उदाहरणका लागि, जम्मा नगद प्राप्तिलाई राजस्व वा विनियोजनबाट प्राप्त; अनुदान र चन्दा/उपहार; सापटी/ऋण; सम्पत्ति, मेशिन एवं उपकरणको निसर्गबाट प्राप्त; अन्य निरन्तर सेवा प्रवाह (ongoing service delivery) वापत प्राप्त र व्यापारिक कारोबार जस्ता वेग्लावेग्लै पहिचान हुने गरी वर्गीकरण गर्न सकिन्छ । कुल नगद भूक्तानीलाई पनि सेवा प्रवाह कार्यको साथसाथै सरकारहरु वा विभाग वा निकायहरुमा हस्तान्तरण, ऋण न्यूनीकरण/चुक्ता कार्यक्रमहरु, सम्पत्ति, मेशिन तथा उपकरण खरिद र कुनै पनि व्यापारिक कारोबार जस्ता वेग्लावेग्लै पहिचान हुने गरी वर्गीकरण गर्न सकिन्छ । वैकल्पिक तरीकाबाट पनि प्रस्तुतीकरण गर्न सकिन्छ, उदाहरणकालागि कुल नगद प्राप्तिलाई तिनका श्रोतअनुसार वर्गीकरण गर्न सकिन्छ र नगद भूक्तानीलाई उपयुक्तता अनुसार भूक्तानीको प्रकृति वा तिनका कार्य वा निकायका कार्यक्रमको आधारमा उपवर्गीकरण गरी प्रस्तुत गर्न सकिन्छ ।

१.३.१८ यस मानको भाग २ ले प्रतिवेदन अवधिमा प्राप्त बाह्य सहायता एवं अन्य सहायताहरु, र प्रतिवेदन मितिमा निकायको उपयोग गर्न बाँकी बाह्य सहायता एवं अन्य सहायताको बारेमा केही सूचनाको खुलासा गर्न प्रोत्साहित गर्दछ । विकासोन्मुख अर्थतन्त्रहरुमा प्रतिवेदन पेश गर्ने सार्वजनिक क्षेत्रका धेरै निकायहरुका लागि नगद प्राप्ति र भूक्तानीहरुको वर्गीकरण, नगदको रूपमा प्राप्त बाह्य सहायता एवं अन्य सहायताको रकम पहिचान गर्न, त्यो सहायताको उपयोग गर्न र जवाफदेहितावहन एवं निर्णय गर्न सान्दर्भिक हुनसक्छ ।

आधार शीर्षक, शीर्षक र उपसमुहगत जोड (Line-items, headings and sub-totals)

१.३.१९ अनुच्छेद नं. १.३.१४ को आवश्यकताको परिपालना गर्दा प्रत्येक उपवर्गीकरण अन्तर्गत कुन आधार शीर्षक/लाईन आईटम, शीर्षक र उपसमुहगत जोड (Sub-total) लाई प्रस्तुत गर्ने विषय निर्धारण गर्न, यो मानका अन्य दफाहरुले आवश्यक ठहर्याउने विषयहरु; उपयोगकर्तालाई सारभूत हुन सक्ने खुलासाहरुको लेखाजोखा; र वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा कुन हदसम्म आवश्यक व्याख्या एवं खुलासाहरु गरिएका छन, भन्ने कुरालाई विचार गर्नुपर्दछ । यो मानको दोश्रो भागले वित्तीय विवरण वा वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा नगद प्रवाहका थप मुख्य वर्ग/समूहहरु(major classes) को खुलासा गर्न निकायलाई अभिप्रेरित गर्ने व्यवस्था गरेको छ । सबै अवस्थामा नभएपनि धेरैजसो अवस्थामा, यी खुलासाहरुले माथि उल्लेखित अनुच्छेद १.३.१२ को आवश्यकतालाई परिपूर्ति गर्दछन् ।

खुद आधारमा प्रतिवेदन (Reporting on a net basis)

१.३.२० यस मानबमोजिम माथि अनुच्छेद नं. १.३.१३ ले पहिचान गरेको परिस्थिति भन्दा बाहेकका नगद प्राप्ति, भूक्तानी र मौज्दातलाई कुल रकममा प्रस्तुत गर्नुपर्दछ । खुद आधारमा प्रतिवेदन गर्नुपर्ने अन्य परिस्थितिहरुलाई अनुच्छेद नं. १.३.२१ देखि १.३.२४ सम्म विस्तृत रूपमा व्याख्या गरिएको छ ।

१.३.२१ सरकार र सरकारी विभाग एवं अन्य सरकारी निकायले अन्य पक्षको तर्फबाट निजहरुको कारोबारको व्यवस्थापन गर्न वा मध्यस्थका रूपमा कार्य गर्न सक्तछन । यस्ता व्यवस्थापकीय र मध्यस्थ कारोबारमा अन्य निकायको तर्फबाट राजस्व असुल गर्ने, लाभग्राहीलाई (Eligible Beneficiary) रकम हस्तान्तरण गर्ने वा त्यस्ता निकाय/ईकाइहरु (Constituents) को तर्फबाट रकमलाई सुरक्षित राख्ने कार्य पर्दछन् । उदाहरणार्थ यस्ता कारोबारमा निम्न क्रियाकलापहरु समावेश हुन सक्तछन्:

क) एक तहको सरकारको राजस्व अर्को तहको सरकारी निकायबाट संकलन गर्ने । तर राजस्वको बाँडफाँड हुने गरी सो सरकारी निकायले आफ्नै लागि असुली गरेको राजस्व यो वर्गमा पर्दैन,

- ख) वित्तीय संस्थाको माग गर्न साथ भूक्तानी हुने निक्षेप (Demand Deposit) को स्वीकृति र भूक्तानी,
- ग) लगानी वा ट्रस्टको काम गर्ने निकायले आफ्ना सेवाग्राहीको लागि राखेको कोष,
- घ) सम्पत्तिको स्वामित्वकर्ताका तर्फबाट संकलन गरी निजलाई नै भूक्तानी गरेको भाडा,
- ङ) सरकारी विभागले कानूनी प्रावधान वा अन्य सरकारी आदेश अनुरूप तेस्रो पक्षलाई गरेको हस्तान्तरण र
- च) एकल कोष खाताअन्तर्गत सरकारी खर्चको व्यवस्थापन गर्ने केन्द्रिय निकायबाट परिचालन गरिएको कोष (अनुच्छेद नं. १.२.८ मा उल्लेख भएअनुसार)

१.३.२२ अधिकांश अवस्थामा, निकायले मध्यस्थको रूपमा नगद प्राप्त गरी व्यवस्थापन गरेको रकमलाई प्रापकको ट्रस्ट खातामा दाखिला गरिन्छ वा सिधै प्रापकको बैंक खातामा नगद दाखिला गरिन्छ । यस्तो अवस्थामा निकायले व्यवस्थापन गरेको कारोबारबाट प्राप्त रकम निकायले नियन्त्रणले गरेको हुदैन । यस्तो नगद प्रवाहलाई निकायको नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी र नगद मौज्जातको अङ्गको रूपमा लिन सकिदैन । यद्यपि, अन्य अवस्थामा मध्यस्थको रूपमा काम गर्ने निकायले नगद प्राप्तिलाई आफुले नियन्त्रण गरेको बैंक खातामा जम्मा गरेको हुन्छ । यस्तो नगद प्राप्ति र हस्तान्तरणलाई निकायको नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणमा प्रतिवेदन गरिन्छ ।

१.३.२३ केही अवस्थामा, प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको बैंक खातामार्फत व्यवस्थापन गरिएको कारोबारबाट सिर्जना भएको नगद प्रवाह रकम निकायको आफ्नै कारोबारको ढाँजोमा ठुलो हुन सक्दछ, र वास्तविक प्रापकलाई रकम हस्तान्तरण गर्नु पूर्व छोटो समयको लागि नियन्त्रणमा रहन सक्दछ । यस्तो अवस्था अन्य नगद प्रवाहको हकमा समेत हुन सक्तछ, उदाहरणका लागि निम्न कारोबारको सिलसिलामा दिएको पेशकी र भूक्तानी:

- क) लगानीको खरिद र बिक्री, र
- ख) अन्य अल्प अवधि सापटी, उदाहरणकालागि, त्यस्ता सापटी जसको परिपक्व हुने अवधि ३ महिना वा सोभन्दा कम हुन्छ ।

१.३.२४ यस्ता कारोबारलाई कुल आधारमा प्रस्तुत गर्दा, केही सरकारहरु र सरकारी निकायहरुको वित्तीय विवरणले निकायहरुको आफ्नै क्रियाकलापबाट भएको नगद प्राप्ति र नगद भूक्तानी सम्बन्धी सूचना सम्प्रेषण गर्ने क्षमतालाई कमजोर बनाउन सक्दछ । तसर्थ, यो मानले माथि उल्लेखित अनुच्छेद नं. १.३.१३ मा पहिचान गरिएका परिस्थितिहरुमा नगद प्राप्ति र नगद भूक्तानीलाई आपसमा मिलान (Offset) गरी नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा खुद आधार (net basis) मा प्रस्तुतीकरण गर्न अनुमती दिएको छ ।

निकायको तर्फबाट तेस्रो पक्षद्वारा भूक्तानी (Payments by third parties on behalf of the entity)

१.३.२५ प्रतिवेदन अवधिमा तेस्रो पक्षले सोझै भूक्तानी गरी यदि कुनै निकायको दायित्व फरफारक (settle) गरेमा वा निकायले फाइदा पाउने गरी बस्तु वा सेवा खरिद गरेमा निकायले नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा नै छुट्टै महलमा त्यस्तो कारोबारलाई निम्नानुसार देखाउनु पर्दछ:

- क) आर्थिक निकायको अङ्गको रूपमा रहेको तेस्रो पक्षले आर्थिक निकाय मातहतको प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायलाई गरेको कुल भूक्तानीलाई निकायको कारोबारको आधारमा उचित

हुने वर्गीकरण अनुरूप कुल भूक्तानीको श्रोत र उपयोगलाई उपवर्गीकरण गरी छुट्टाछुट्टै देखाउनुपर्दछ, र

ख) आर्थिक निकायको अङ्गको रूपमा नरहेको तेस्रो पक्षले आर्थिक निकाय मातहतको प्रतिवेदन गर्ने निकायलाई गरेको कुल भूक्तानीलाई निकायको कारोबारको आधारमा उचित हुने वर्गीकरण अनुरूप कुल भूक्तानीको श्रोत र उपयोगलाई उपवर्गीकरण गरी छुट्टाछुट्टै देखाउनुपर्दछ ।

प्रतिवेदन अवधिमा निकायलाई औपचारिक रूपमा यस्तो भूक्तानी प्राप्त गरेको वा अन्य तरिकाले भूक्तानी प्रमाणित गरेको छ, भनेर तेस्रो पक्ष वा प्राप्तिकर्ताले जानकारी दिएको अवस्थामा मात्र खुलासा गर्नुपर्दछ ।

१.३.२६ यदि सरकारले आफ्ना विभाग र अन्य निकायको खर्चको व्यवस्थापन केन्द्रिकृत कोष सञ्चालन वा एकल कोष खातामार्फत गरिएको अवस्थामा सम्बन्धित विभागबाट अख्तियारी र कागजात प्राप्त भएपछि मात्र केन्द्रिय निकायले ती विभाग र निकायको तर्फबाट भूक्तानी गर्दछ । यस्तो अवस्थामा ती विभाग वा अन्य निकायले नगदको आन्तरिक प्रवाह, नगदको बाह्य प्रवाह र नगद मौज्जातमा नियन्त्रण गरेका हुदैनन् । यद्यपि, ती विभाग वा अन्य निकायहरू उनीहरूका तर्फबाट गरिएको भूक्तानीबाट लाभान्वित भएका हुन्छन् । यी भूक्तानी रकमको जानकारीले उपयोगकर्ताहरूलाई सो अवधिमा ती निकायका क्रियाकलापहरूमा सरकारले प्रदान गरेको नगद स्रोतहरू पहिचान गर्न सान्दर्भिक हुन्छ । माथि अनुच्छेद नं. १.३.२५(क) मा उल्लेख भएअनुसार ती विभाग वा अन्य निकायले आफ्नो तर्फबाट केन्द्रिय निकायले गरेको भूक्तानी र खर्च रकमको श्रोत र उपयोगलाई विभाग वा अन्य निकायको लागि उचित हुने उपवर्गीकरण गरी नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठको बेग्लै महलमा प्रतिवेदन गर्नुपर्दछ । यस्ता खुलासाले उपयोगकर्तालाई कुल भूक्तानी गरिएको रकम, त्यस्ता भूक्तानीको प्रयोजन र भूक्तानी कुन राजस्व वा विशेष प्रयोजनका कोष वा अन्य श्रोत, विनियोजन वा बाँडफाँडबाट भएको भन्ने पहिचान गर्न सक्षम तुल्याउँछ ।

१.३.२७ कतिपय अवस्थामा, सरकारी विभाग वा अन्य निकाय आफ्नै बैंक खातासहित स्थापना भएका हुन्छन् र त्यस्ता निकायले निश्चित आन्तरिक नगद प्रवाह, बाह्य नगद प्रवाह तथा नगद मौज्जातलाई नियन्त्रण गर्दछन् । यस्तो अवस्थामा ती सरकारी विभाग वा अन्य सरकारी निकायलाई अर्को विभाग वा निकायका तोकिएका दायित्व पुरा गर्ने वा अर्को विभाग वा निकायका तर्फबाट निश्चित मालसामान वा सेवा खरिद गर्ने गरी सरकारी निर्देशन वा कार्यादेश (instruction) दिइएको हुनसक्छ । माथि उल्लेखित अनुच्छेद नं. १.३.२५(क) मा भएको व्यवस्था अनुरूप नै प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायले नगद प्राप्ति र नगद भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा छुट्टै महल अन्तर्गत प्रतिवेदन अवधिमा निकायको तर्फबाट भएको खर्च रकमको श्रोत तथा उपयोगलाई प्रस्तुत गर्दछ । यसले वित्तीय विवरणका उपयोगकर्तालाई प्रतिवेदन अवधिमा निकायको क्रियाकलापको लागि प्रयोग भएको आर्थिक निकायको जम्मा नगद र सो नगदको श्रोत तथा उपयोग पहिचान गर्न सहयोग गर्नेछ ।

१.३.२८ कतिपय अवस्थामा, तेस्रो पक्षहरूले निकायको तर्फबाट मालसामान वा सेवा खरिद गरिदिने वा निकायको दायित्व फरफारक गरिदिने गर्दछन् । उदाहरणको लागि, राष्ट्रिय (केन्द्रीय) सरकारले प्रादेशिक वा स्थानीय सरकारको स्वास्थ्य वा शैक्षिक कार्यक्रम संचालनका लागि सेवा प्रदायकलाई सोझै भूक्तानी गरिदिने र आवश्यक सरसामानहरू (Supplies) खरिद गरी अन्य सरकारी निकायलाई हस्तान्तरण गरिदिने

सकदछ । त्यसैगरी, राष्ट्रिय (केन्द्रीय) सरकार वा स्वतन्त्र सहायता नियोगले सरकारी निकायलाई सिधै रकम उपलब्ध नगराई कुनै खास सरकारी निकायको लागि सडक निर्माण गरिदिन निर्माण कम्पनीलाई सोझै भूक्तानी गरिदिन सकदछ । यस्ता भूक्तानीहरु अनुदान वा अन्य प्रकारका सहायता वा पछि फिर्ता गर्ने गरी ऋणको रुपमा हुन सक्तछन । यस्तो अवस्थामा ती प्रादेशिक वा स्थानीय सरकारले त्यस्ता निकायबाट सिधै नगद (नगदजन्यसमेत) प्राप्त गर्दैनन् । बैंक खाता वा ती सरकारहरुको फाईदाको लागि अन्य निकायले स्थापना गरेको यस्तै प्रकारको सुविधामा समेत ती सरकारको नियन्त्रण रहेको हुदैन । तसर्थ, यसरी निकायका तर्फबाट भूक्तानी गरिएको वा फछ्यौट गरिएको रकम यो मान बमोजिम नगदको परिभाषामा पर्दैन । यद्यपि, सरकारले आफ्नो तर्फबाट गरिएको भूक्तानीबाट फाइदा भने प्राप्त गरेको हुन्छ ।

- १.३.२९ आर्थिक निकायको अङ्गको रुपमा नरहेको तेश्रो पक्षले खर्च गरिदिएको रकम, खर्चको श्रोत र उपयोगलाई आर्थिक निकाय मातहत रहेको प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायले आफ्नो नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा नै वेगलै महलमा देखाउनु पर्ने व्यवस्था अनुच्छेद नं. १.३.२५(ख) ले गरेको छ । यसले उपयोगकर्तालाई प्रतिवेदन अवधिमा निकायको क्रियाकलापमा प्रयोग भएको जम्मा नगद सरकारको अङ्गको रुपमा रहेको वा नरहेको पक्षले कुन हदसम्म प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायलाई उपलब्ध गराएको छ भनी पहिचान गर्न सक्षम तुल्याउँछ । कतिपय अवस्थामा, निकायको तर्फबाट तेश्रो पक्षले प्रतिवेदन अवधिमा गरेको भूक्तानीको बारेमा निकायलाई प्रतिवेदन मितिमा थाहा नहुन सक्तछ । सम्बन्धित निकायलाई तेश्रो पक्षले गरेको भूक्तानीबारेमा औपचारिक जानकारी आइ नपुगेको वा भूक्तानी भईसकेको बारे अन्य तरीकाले पुष्टि गर्न नसकिएका कारण यस्तो हुन सक्तछ । अनुच्छेद नं. १.३.२५ मा सम्बन्धित निकायले प्रतिवेदन अवधिमा औपचारिक रुपमा जानकारी प्राप्त गरेमा वा सो कारोबार अन्य तरीकाले पुष्टि गर्न सकिने भएमा मात्र तेश्रो पक्षको भूक्तानीलाई नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा देखाउनु पर्ने व्यवस्था गरिएको छ ।
- १.३.३० तेश्रो पक्षद्वारा गरिएका भूक्तानीको रकम, र वर्ग/समूहहरू (प्रकृति, कार्य वा दुवै अनुसार) बारेमा सूचनाको खुलासाले जवाफदेहितावहन र निर्णय लिने प्रयोजनका लागि थप उपयोगी जानकारी प्रदान गर्दछ । कुनै निकायलाई कतिपय अवस्थामा प्रतिवेदन अवधिभित्र आफ्नो निकायलाई भएको तेश्रो पक्ष भूक्तानीबारे औपचारिक रुपमा जानकारी नभएको हुनसक्तछ वा तेश्रो पक्ष भूक्तानीबारे सचेत भएतापनि संभावित भूक्तानी भएको छ भनेर पुष्टि गर्न असमर्थ हुनसक्तछ । यदि प्रतिवेदनमा खुलासा गरिएका तेश्रो पक्षहरू भूक्तानीहरूले सो निकायको प्रतिवेदन अवधिमा भएका सबै तेश्रो पक्ष भूक्तानीबारे विश्वासयोग्य प्रतिनिधित्व गरेको सम्बन्धमा सो निकाय विश्वस्त हुन सकदैन भने लेखाटिप्पणीमा सबै तेश्रो पक्ष भूक्तानीलाई समेटेको छैन भनेर खुलासा गरी उपयोगकर्ताहरूलाई जानकारी दिईनुपर्छ ।
- १.३.३१ अनुच्छेद १.३.२५ ले प्रतिवेदन अवधिमा तेश्रो पक्ष भूक्तानीको कुल रकम र वर्ग/समूहहरू (major classes) को खुलासा गर्न प्रोत्साहन गर्छ । तेश्रो-पक्ष भूक्तानीहरूले यस मानको अनुच्छेद २.१.५६ मा परिभाषित बाह्य सहायता र अन्य सहायताको रकमहरू समावेश गर्छ । अनुच्छेद २.१.६४(ख) ले तेश्रो पक्ष भूक्तानीको रूपमा निकायलाई प्रदान गरिएको बाह्य सहायताको रकम खुलासा गर्न प्रोत्साहन गर्छ । अनुच्छेद २.१.६५ ले सम्भव भएसम्म अन्य सहयोगको बारेमा यस्ता खुलासाहरू गर्न प्रोत्साहन गर्दछ ।
- १.३.३२ अनुच्छेद नं. १.३.२५ (क) र अनुच्छेद नं. १.३.२५ (ख) अनुरूप खुलासा गर्नुपर्ने तेश्रो पक्षबाट भूक्तानी भएको रकमको श्रोत र उपयोगको उपवर्गीकरण (वा वर्गहरू) पेशागत विवेकको विषय हो । यस्तो पेशागत विवेक प्रयोग गर्दा विचार गर्नुपर्ने पक्षहरूका बारेमा अनुच्छेद नं. १.३.१७ मा उल्लेख गरिएको छ ।

लेखनीति र व्याख्यात्मक टिप्पणीहरू (Accounting Policies and Explanatory Notes)

टिप्पणीहरूको संरचना (Structure of the Notes)

१.३.३३ कुनै निकायको वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा देहाय बमोजिमका जानकारी हुनुपर्नेछ :

- क) वित्तीय विवरण तयार गर्ने आधार र महत्वपूर्ण कारोबारका लागि छनौट तथा लागु गरिएका विशेष लेखनीतिहरू तथा अन्य घटनाहरूका बारेको जानकारी र
- ख) निकायको नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी तथा नगद मौज्जातलाई उचित/स्वच्छ प्रस्तुतीकरण (fair presentation) गर्नका लागि आवश्यक पर्ने तर वित्तीय विवरणको मुखपृष्ठमा प्रस्तुत नगरिएका अतिरिक्त जानकारीहरू ।

१.३.३४ वित्तीय विवरणको टिप्पणीहरू सिलसिलावद्ध तरीकाले (Systematic Manner) प्रस्तुत गर्नुपर्नेछ । नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण तथा अन्य वित्तीय विवरणहरूको मुखपृष्ठमा रहेका प्रत्येक कारोबारसँग सम्बन्धित लेखाटिप्पणीमा उल्लेख भएका सूचनालाई उक्त कारोबारसँग परस्पर सन्दर्भ (cross reference) हुने गरी प्रस्तुत गर्नुपर्नेछ ।

लेखनीतिको छनौट र खुलासा (Selection and Disclosure of Accounting Policies)

१.३.३५ वित्तीय विवरणमा प्रस्तुत हुने जानकारीहरू:

- क) बुझ्नसकिने हुनुपर्ने,
- ख) उपयोगकर्ताको जवाफदेहितावहनको आवश्यकता र निर्णय गर्ने कार्यसँग सम्बन्धित हुनुपर्ने, र
- ग) निम्न सन्दर्भमा नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी, र निकायको नगद मौज्जात र वित्तीय विवरणहरूमा खुलासा गरिएको अन्य सूचनाहरूको विश्वासयोग्य प्रतिनिधित्व (faithful representation) हुनुपर्ने,
 - अ) पूर्ण (complete);
 - आ) तटस्थ (neutral); र
 - इ) सारभूत त्रुटिबाट मुक्त (free from material error)
- घ) तुलनात्मक (comparable);
- ङ) समयबद्ध (timely); र
- च) प्रमाणिकरण योग्य (Verifiable) ।

वित्तीय विवरणहरूमा समावेश सूचनाहरूमा सारभूत हुने, लागत-लाभ मूल्याङ्कन पुरागर्ने, र माथिको (क) देखि (च) मा पहिचान गरिएका गुणात्मक विशेषताहरूबिच उपयुक्त सन्तुलन कायम गर्ने जस्ता अवरोधहरू रहेका हुन्छन् ।

१.३.३६. वित्तीय विवरणहरूमा उल्लेख गरिएको सूचनाको गुणस्तरले सो विवरणबाट प्रयोगकर्ताहरूलाई हुने उपयोगिता निर्धारण गर्दछ । अनुच्छेद १.३.३५ ले वित्तीय विवरणहरूमा समावेश गरिएका सूचनाका गुणात्मक विशेषताहरू र व्यापक अवरोधहरूलाई पहिचान गर्दछ । वित्तीय विवरणहरूले अनुच्छेद १.३.३५

(क) देखि १.३.३५ (च) मा पहिचान गरिएका गुणात्मक विशेषताहरू पूरा गर्ने र वित्तीय विवरणहरूमा समावेश गरिएका सूचनामा रहेका अवरोधहरू हटाउने गरी सूचना उपलब्ध गराएको सुनिश्चित गर्न लेखानीतिहरूको तर्जुमा गर्न आवश्यक छ । यस मानको अनुसूची ४ ले सामान्य प्रयोजनको वित्तीय प्रतिवेदनहरूमा समावेश गरिएका सूचनाको गुणात्मक विशेषताहरू र अवरोधहरूलाई संक्षेपमा प्रस्तुत गर्दछ । वित्तीय विवरणहरू समयमै तयार गर्नको लागि प्रतिवेदन अवधिमा पूर्ण एवं सही लेखा अभिलेखहरू राख्नु आवश्यक हुन्छ ।

१.३.३७ वित्तीय विवरणको टिप्पणीको लेखानीति खण्डमा वित्तीय विवरणलाई उचित रूपमा बुझ्नको लागि आवश्यक हुने विशेष लेखानीतिको वर्णन गर्नुपर्नेछ । साथै निकायले कुन हदसम्म यस मानको संक्रमणकालिन व्यवस्था लागु गरेको छ भन्ने बारेमा समेत उल्लेख गर्नुपर्नेछ ।

१.३.३८ प्रयोग गरिएका लेखानीति वा टिप्पणीका खुलासा वा अन्य व्याख्यात्मक व्यहोराले अनुपयुक्त लेखाङ्कनलाई सच्याउन मिल्दैन ।

१.३.३९ लेखानीति खुलासा गर्ने बारेमा निर्णय गर्दा कुनै निश्चित कारोबार तथा घटनाको नगद प्राप्ति, भूक्तानी र मौज्जातमा कुन किसिमबाट प्रतिविम्बित भएको छ भनि बुझ्नको लागि सो खुलासाले प्रयोगकर्तालाई सहयोग गर्छ वा गर्दैन भन्ने बारे व्यवस्थापनले ध्यान दिनुपर्दछ । चालु वा अघिल्लो अवधिको लागि उल्लेखित रकम सारभूत नभएता पनि लेखानीति महत्वपूर्ण हुन सक्छ । सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणमा लेखानीति र व्याख्यात्मक टिप्पणीहरू समावेश हुन्छन् भनि यस मानको अनुच्छेद नं. १.३.४ ले प्रष्ट उल्लेख गरेको छ । फलस्वरूप, माथि उल्लेखित अनुच्छेद नं. १.३.३७ (सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण) को आवश्यकता वित्तीय विवरणको टिप्पणीहरूको हकमा समेत लागु हुन्छ ।

१.३.४० कुनै निकायले यो मानको भाग २ ले अभिप्रेरित गरेका कुनै खुलासालाई आफ्नो वित्तीय विवरणमा समावेश गर्न चाहेमा ती खुलासाहरूले माथि उल्लेखित अनुच्छेद नं. १.३.३५ बमोजिमका आवश्यकताहरू पालना गर्नुपर्नेछ ।

१.३.४१ यो मानको भाग २ ले वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा अतिरिक्त सूचनाहरूको खुलासा गर्न अभिप्रेरित गर्दछ । यदि यस्ता खुलासाहरू गरिएमा, ती खुलासाहरू बुझिने एवं वित्तीय सूचनाका अन्य गुणात्मक विशेषताहरू पूरा गर्ने हुनुपर्दछ ।

१.४ ध्यान दिनुपर्ने विषयहरू (General Considerations)

प्रतिवेदन अवधि (Reporting Period)

१.४.१ सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण कस्तिमा पनि वार्षिकरूपमा प्रस्तुत गर्नुपर्नेछ । अपवादजनक परिस्थितिमा यदि कुनै निकायको प्रतिवेदन मिति परिवर्तन भएर वार्षिक वित्तीय विवरण एक वर्षभन्दा बढी वा कम अवधिको प्रस्तुत भएमा निकायले वित्तीय विवरणको अवधिको अलावा निम्न व्यहोरा पनि खुलाउनु पर्नेछ:

क) प्रयोगमा रहेको अवधि वार्षिकभन्दा फरक हुनाको कारण र

ख) तुलनात्मक रकम तुलनायोग्य हुन नसक्ने तथ्य ।

१.४.२ प्रतिवेदन मिति भन्नाले वित्तीय विवरणसँग सम्बन्धित प्रतिवेदन अवधिको अन्तिम दिन हो । अपवादका अवस्थामा, प्रतिवेदनलाई बजेट अवधिसँग समन्वय गराउनको लागि निकायले प्रतिवेदन मिति परिवर्तन गर्न आवश्यक पर्न सक्दछ वा प्रतिवेदन मिति परिवर्तनको निर्णय गर्न सक्दछ । यस्तो अवस्थामा प्रतिवेदन

मिति परिवर्तनको कारण खुलासा गर्नु महत्वपूर्ण हुन्छ र प्रयोगकर्ताहरू चालु अवधिको तुलनात्मक रकम तुलनायोग्य नभएको बारेमा सचेत हुनु आवश्यक हुन्छ ।

- १.४.३ सामान्यतः वित्तीय विवरण एक वर्षको अवधिलाई समेटी निरन्तररूपमा तयार गरिन्छ । यद्यपी, कतिपय निकायहरू, व्यवहारिक कारणले गर्दा ५२ हप्ताको प्रतिवेदन दिन रुचाउन सक्तछन । यो मानले यस्तो अभ्यासलाई अस्विकार गरेको छैन, किनकी यस्तो वित्तीय विवरण एक वर्ष अवधिको प्रस्तुत हुने वित्तीय विवरण भन्दा सारभूतरूपमा फरक हुदैन ।

समयबद्धता (Timeliness)

- १.४.४ प्रतिवेदन मिति पश्चात उचित समयवाधि भित्र प्रयोगकर्तालाई वित्तीय विवरण उपलब्ध गराउन सकिएन भने यसको उपयोगितामा हास आउँदछ । निकायले प्रतिवेदन मितिको ६ महिना भित्र आफ्नो वित्तीय विवरण जारी गर्न सक्ने अवस्थामा हुनुपर्दछ । तथापी समयवाधि ३ महिनाभन्दा बढी नहुनको लागि विशेषरूपले प्रोत्साहित गरिन्छ । निकाय संचालनको जटिलता जस्ता निरन्तर भईरहने घटनाहरू समयमै प्रतिवेदन जारी गर्न नसक्नुको पर्याप्त कारण हुन सक्दैनन् । प्रतिवेदन जारी गर्ने विशेष समयसिमाको बारेमा ऐन तथा नियमहरूमा व्यवस्था गरिएको हुन्छ ।

अख्तियारी/प्राधिकृत मिति (Authorization Date)

- १.४.५ *निकायले वित्तीय विवरण जारी गर्न अख्तियारी दिएको मिति र अख्तियारी कसले दिएको हो सो खुलासा गर्नुपर्नेछ । यदि जारी गरिएको वित्तीय विवरण संशोधन गर्न सक्ने अधिकार कुनै अर्को निकायलाई भएमा सो तथ्य निकायले खुलासा गर्नुपर्नेछ ।*
- १.४.६ अख्तियारी मिति भनेको वित्तीय विवरण जारी गर्न अख्तियारी दिने अधिकार भएको व्यक्ति वा अङ्गले वित्तीय विवरणलाई स्वीकृति दिएको मिति हो । वित्तीय विवरण जारी गर्न कहिले स्वीकृति दिईयो, भन्ने कुरा यसका प्रयोगकर्ताले जानकारी पाउनु आवश्यक हुन्छ, किनकी वित्तीय विवरणले सो मिति पछाडिका घटनाहरूलाई प्रतिबिम्बित गरेको हुदैन । कतिपय अवस्थामा, जारी भईसकेको वित्तीय विवरणलाई कुन व्यक्ति वा संस्थाले कस्तो असामान्य परिस्थितीमा संशोधन गर्ने अधिकार प्राप्त गरेको छ, भन्ने जानकारी पाउनु पनि प्रयोगकर्ताको लागि महत्वपूर्ण हुन्छ । उदाहरणार्थ, जारी भई सकेको वित्तीय विवरणलाई संशोधन गर्न सक्ने अधिकार भएका व्यक्ति वा अङ्गको रूपमा मन्त्री, निकाय आबद्ध भएको सरकार, संसद वा निर्वाचित प्रतिनिधीहरूको संस्था हुन सक्तछन । यदि परिवर्तन गरिएमा, त्यसरी संशोधन भएको वित्तीय विवरणलाई नयाँ वित्तीय विवरणहरू मानिन्छ ।

निकायसम्बन्धी जानकारी (Information about the Entity)

- १.४.७ *वित्तीय विवरणसंगै प्रकाशित भएका सूचनाहरूमा कतै पनि खुलासा नगरिएको भए वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा निकायले निम्न कुराहरू खुलासा गर्नुपर्नेछ:*
- क) *निकायको वतन, कानूनी स्वरूप तथा कुन क्षेत्राधिकार भित्र सञ्चालित छ,*
 - ख) *निकायको कार्य प्रकृति र प्रमुख क्रियाकलापहरू,*
 - ग) *निकायको कार्य संचालनलाई नियमन गर्ने सम्बन्धित कानूनी व्यवस्था भएमा सो को जानकारी,*

घ) वित्तीय विवरणहरूमा प्रस्तुत गरिएका सरकारका महत्त्वपूर्ण निकाय वा क्षेत्रहरू, अधिल्लो अवधिको वित्तीय विवरणमा प्रस्तुत एवं प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायमा समावेश गरिएका महत्त्वपूर्ण निकाय वा क्षेत्रहरूमा भएका परिवर्तनहरू,

१.४.८ कुनै संस्था वा प्रशासनिक ईकाइहरू जस्तै सरकारी विभाग, नियोग, वा कार्यक्रमका लागि; वा समग्र सरकारका लागि; वा निकायहरूको समूह वा पहिचान गर्न सकिने बजेट क्षेत्र, सामान्य सरकारी क्षेत्र वा अर्को सरकारी क्षेत्र प्रतिविम्बित गर्ने क्रियाकलापहरूका लागि वित्तीय विवरणहरू तयार गरिन्छ । अनुच्छेद १.४.७ को आवश्यकता अनुरूप खुलासा गर्नुपर्ने सूचनाले प्रयोगकर्तालाई निकायको कार्य प्रकृति पहिचान गर्न र यसले कुन कानूनी र संस्थागत वातावरणमा कार्य गर्छ भन्नेबारे बुझ्न सक्षम तुल्याउँछ । यसले प्रयोगकर्ताहरूलाई प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय खडा गर्ने (make up) महत्त्वपूर्ण निकाय वा क्षेत्र पहिचान गर्न र अन्तिम प्रतिवेदन पेश गरेको मितिदेखि तिनमा भएका परिवर्तन पत्ता लगाउन सक्षम बनाउँछ । यो जानकारी जवाफदेहितावहन प्रयोजनको लागि आवश्यक छ, साथै यसले प्रयोगकर्तालाई निकायको वित्तीय विवरणहरू बुझ्न र मूल्याङ्कन गर्न सहयोग पुर्याउँछ ।

नगद मौज्जात तथा सापटी/ऋणको पहुँचमा बन्देज (Restrictions on Cash Balances and Access to Borrowings)

१.४.९ निकायले वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा निम्न कुराको प्रकृति र रकम प्रतिक्रियासहित खुलासा गर्नुपर्नेछ:

क) निकायले उपयोग गर्न नपाउने उल्लेख्य नगद मौज्जात,

ख) बाह्य प्रतिबन्ध भएको उल्लेख्य नगद मौज्जात, र

ग) भविष्यमा हुने क्रियाकलापको लागि तथा पुँजीगत प्रतिबद्धताहरू पुरा गर्न उपलब्ध हुन सक्ने तर प्रयोग भई नसकेको तथा प्रयोग गर्न केही प्रतिबन्ध लगाईएका सापटी/ऋण सुविधा ।

१.४.१० निकायसँगै नगद मौज्जात रहेको भएता पनि सो मौज्जात निकायले उपयोग गर्न नसक्ने हुन सक्तछ, उदाहरणका लागि, विनियममा नियन्त्रण वा अन्य कानूनी प्रतिबन्ध भएका मुलुकमा सञ्चालित नियन्त्रित निकायको मौज्जात नियन्त्रक निकाय वा अन्य नियन्त्रित निकायहरूको समान्य प्रयोगको लागि उपलब्ध हुदैन ।

१.४.११ निकायको नियन्त्रणमा रहेको नगद मौज्जातमा प्रतिबन्ध लगाइएको हुनसक्तछ । यस्तो प्रतिबन्धले मौज्जात उपयोगको उद्देश्य वा समयावधिको सीमा तोकेको हुन्छ । अक्सर निकायले निश्चित उद्देश्यका लागि कुनै अनुदान वा चन्दा/उपहार प्राप्त गरेको बेलामा यस्तो अवस्था आउन सक्दछ । प्रतिवेदन मितिमा निकायले मध्यस्थका रूपमा अर्को निकायका लागि संकलन गरेको एवं आफ्नो बैंक खातामा राखेको नगद सो निकायलाई हस्तान्तरण नगरेका कारणले पनि यस्तो अवस्था हुन सक्तछ । यस्तो मौज्जात निकायको नियन्त्रणमा रहेको हुन्छ र निकायको वित्तीय विवरणमा नगद मौज्जातको रूपमा प्रस्तुत गरिएता पनि यस्ता रकमहरूको छुट्टै खुलासा पाठकलाई उपयोगी हुन्छ ।

१.४.१२ उपयोग नगरिएको सापटी/ऋण सुविधाले निकायको सम्भाव्य नगद श्रोतको प्रतिनिधित्व गरेको हुन्छ । यस्ता सुविधाको रकमलाई मुख्य मुख्य प्रकार अनुसार खुलासा गर्दा पाठकलाई यस्तो नगदको उपलब्धता र निकायले प्रतिवेदन अवधिमा कुन हदसम्म सोको उपयोग गरेको छ भन्ने निर्धारण गर्न सहयोग मिल्दछ ।

प्रस्तुतीकरणमा एकरूपता (Consistency of Presentation)

१.४.१३ निम्न अवस्थामा बाहेक वित्तीय विवरणमा प्रस्तुतीकरण र वर्गीकरण गरिएका शिर्षकहरू एक अवधिबाट अर्को अवधिसम्म यथावत रहनुपर्नेछः

क) निकायको सञ्चालन वा यसको वित्तीय विवरणहरूको पुनरावलोकन गर्दा महत्त्वपूर्ण परिवर्तन भएपश्चात अनुच्छेद १.३.३५ बमोजिम लेखानीतिहरूको छनोट र प्रयोगका आधारलाई मनन गरी अर्को प्रस्तुतीकरण वा वर्गीकरण बढी उपयुक्त हुने स्पष्ट भएमा, वा

ख) भविष्यमा यस मानमा हुने संशोधनअनुरूप प्रस्तुतीकरणमा परिवर्तन गर्न आवश्यक भएमा ।

१.४.१४ सेवा प्रवाह सम्बन्धी व्यवस्थाको बृहत पुनःसंरचना; नयाँ सरकारी निकायको स्थापना वा भईरहेको प्रमुख सरकारी निकायको खारेजी; उल्लेख्य प्राप्ति वा निःसर्ग वा निकायको वित्तीय विवरणका प्रस्तुतीकरणको समग्र पुनरावलोकनले नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरण वा अन्य वित्तीय विवरणहरू फरक तरीकाले प्रस्तुतीकरण गर्न सुझाव दिन सक्दछ । उदाहरणका लागि, सरकारले आफ्नो निकायहरूमध्ये महत्त्वपूर्ण मानिने सरकारी बचत बैकलाई निःसर्ग गर्न सक्तछ र बाँकी रहेका निकायहरूले मुलतः प्रशासकीय र नीतिगत परामर्श सेवा सम्बन्धी कार्य गर्दछन् । यस्तो अवस्थामा वित्तीय संस्थालाई सरकारको प्रमुख क्रियाकलापको रूपमा पहिचान गराउने गरी वित्तीय विवरण प्रस्तुतीकरण गर्नु सान्दर्भिक नहुन सक्तछ ।

१.४.१५ यदि संशोधित ढाँचाले निरन्तरता पाउने सम्भावना छ, वा वैकल्पिक प्रस्तुतिले विश्वसनिय प्रतिनिधित्व गर्दछ, र वित्तीय विवरणका प्रयोगकर्ताहरूका लागि बढी सान्दर्भिक जानकारी प्रदान गर्दछ, भने मात्र निकायले आफ्नो वित्तीय विवरणहरूको प्रस्तुतिमा परिवर्तन गर्नेछ । जब प्रस्तुतीकरणमा यसप्रकारका परिवर्तन गरिन्छन्, निकायले अनुच्छेद नं. १.४.१९ पालना गरी आफ्नो तुलनात्मक सूचनाहरूलाई पुनर्वर्गीकरण गर्दछ । कुनै निकायले अन्तरराष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको परिपालना गरेको हुन्छ, त्यस्तो अवस्थामा, यो मानको आवश्यकता (requirement) अनुरूप संशोधित प्रस्तुतीकरण हुने भएमा मात्र राष्ट्रिय आवश्यकताअनुसार प्रस्तुतीकरणमा परिवर्तन गर्नको लागि अनुमति दिईन्छ ।

तुलनात्मक सूचनाहरू (Comparative Information)

१.४.१६ यो मानले अन्यथा व्यवस्था गरेको वा तुलनात्मक विवरण नचाहिने भनी स्वीकृती दिएकोमा बाहेक यस मानअनुसार वित्तीय विवरणमा उल्लेख गर्नुपर्ने सम्पूर्ण सूचनाहरूसँगै अधिल्लो अवधिको तुलनात्मक सूचनाहरूको पनि खुलासा गर्नुपर्नेछ । तर पहिलो पटक यो मान लागु भएको प्रतिवेदन अवधिको वित्तीय विवरणको लागि तुलनात्मक सूचना आवश्यक पर्दैन । चालु अवधिको वित्तीय विवरण बुझ्न सान्दर्भिक हुने भएमा तुलनात्मक सूचनालाई व्याख्यात्मक तथा विवरणात्मक रूपमा सूचनामा समावेश गर्नुपर्नेछ ।

१.४.१७ यो मानले नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरण प्रस्तुतीकरण गर्नुपर्ने र उक्त विवरण तथा टिप्पणीहरूमा केही निश्चित खुलासाहरू गर्नुपर्ने व्यवस्था गरेको छ । यो मानले अतिरिक्त वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न रोकेको छैन । यो मानको भाग २ ले केही अतिरिक्त खुलासाहरू गर्नको लागि अभिप्रेरित गर्दछ । नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको अतिरिक्त वित्तीय विवरण तयार गरिने अवस्थामा वा यस मानको भाग २ ले प्रोत्साहित गरेको खुलासा गरिएको अवस्थामा, तुलनात्मक सूचनाको खुलासा गर्न अभिप्रेरित गरिन्छ ।

१.४.१८ कतिपय अवस्थामा, विगत अवधिको वित्तीय विवरणमा दिईएको व्याख्यात्मक सूचना चालु अवधिका लागि पनि सान्दर्भिक हुन सक्तछन् । उदाहरणका लागि, कानूनी विवादहरूको विस्तृत विवरण, जसको

अन्तिम किनाराको बारेमा गत अवधिको प्रतिवेदन मितिमा अनिश्चितता थियो र हालसम्म पनि किनारा लागि नसकेको अवस्थामा सो कुरा चालु अवधिमा खुलासा गर्न सकिन्छ । गत अवधिको प्रतिवेदन मितिमा अनिश्चितता रहेको विषय र सो अनिश्चितता निराकरण गर्न यस अवधिमा लिएका उपायहरूको जानकारीबाट प्रयोगकर्ता लाभान्वित हुन्छन् ।

१.४.१९ **वित्तीय विवरणमा खुलासा गर्नुपर्ने शिर्षकको प्रस्तुतीकरण वा वर्गीकरण संशोधन गरिएमा चालु अवधिसँग तुलनायोग्य हुने आश्वस्त पार्न, अव्यावहारिक नभएसम्म, तुलनात्मक रकमलाई पुनवर्गीकरण गर्नुपर्नेछ र पुनवर्गीकरणको प्रकृति, रकम तथा कारणको खुलासा गर्नुपर्नेछ । यदि तुलनात्मक रकमलाई पुनवर्गीकरण गर्न अव्यावहारिक भएमा निकायले पुनवर्गीकरण गर्न नसक्नाको कारण र यदि रकमलाई पुनवर्गीकरण गरिएको भए कुन प्रकृतिको परिवर्तन हुने थियो, सो बारे खुलासा गर्नुपर्नेछ ।**

१.४.२० चालु अवधिसँग तुलनायोग्य बनाउन तुलनात्मक सूचनाहरूलाई पुनवर्गीकरण गर्न अव्यवहारिक परिस्थितीहरू हुन सक्छन् । उदाहरणका लागि, अधिल्लो अवधिमा पुनवर्गीकरण गर्न सकिने किसिमका तथ्यांकहरू संकलन नगरिएको हुनसक्छ र सूचना पुनः श्रृजना गर्न पनि व्यवहारिक नहुन सक्छ । यस्तो परिस्थितीमा, तुलनात्मक रकममा हुन सक्ने समायोजनको प्रकृतिलाई खुलासा गरिन्छ ।

वित्तीय विवरणको पहिचान (Identification of Financial Statements)

१.४.२१ **प्रकाशन गरिएको अन्य कागजातमा भएका जानकारीहरूबाट वित्तीय विवरण पहिचान योग्य एवं छुट्याउन सकिने हुनुपर्नेछ ।**

१.४.२२ यो मान वित्तीय विवरणको लागि मात्र लागु हुन्छ र वार्षिक प्रतिवेदनमा प्रस्तुत गरिने अन्य जानकारी वा अन्य कागजातको हकमा लागु हुदैन । त्यसकारण, प्रयोगकर्ताले यो मान अनुरूप तयार गरिएको सूचनाहरूलाई यो मानको क्षेत्राधिकार भित्र नपर्ने अन्य उपयोगी सूचनाहरू मध्येबाट छुट्याउन सक्नु पर्दछ ।

१.४.२३ **वित्तीय विवरणका प्रत्येक अङ्गहरू (Components) पहिचान गरिएको हुनुपर्नेछ । यसको अतिरिक्त, प्रस्तुत गरिएका सूचनाहरू सही रूपमा बुझ्नको लागि निम्न जानकारीहरू प्रमुख रूपमा उल्लेख गरी आवश्यक भएमा दोहोर्याउनु समेत पर्नेछ:**

क) प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको नाम वा अन्य पहिचानका माध्यम/साधनहरू,

ख) वित्तीय विवरणले कुनै छुट्टै निकाय वा निकायहरूको समुहलाई समेटेको छ भन्ने कुरा,

ग) वित्तीय विवरणसँग सम्बन्धित अंशलाई उपयुक्त हुने प्रतिवेदन मिति वा वित्तीय विवरणले समेटेको अवधि,

घ) प्रस्तुति गरिने मुद्रा (Presentation Currency), र

ङ) वित्तीय विवरणमा अंकहरू समावेश गर्दा प्रयोग गरिएको यथार्थताको स्तर (Level of Precision) ।

१.४.२४ अनुच्छेद नं. १.४.२३ मा उल्लेखित आवश्यकताहरू सामान्यतः वित्तीय विवरणको प्रत्येक पृष्ठमा संक्षिप्त रूपमा पृष्ठ शीर्षक र महल शीर्षकलाई प्रस्तुत गरी पुरा गर्न सकिन्छ । यस्ता जानकारी कसरी सर्वोत्कृष्ट तरीकाले प्रस्तुत गर्ने भन्ने तय गर्न विवेकको (Judgement) आवश्यकता पर्दछ । उदाहरणका लागि, वित्तीय विवरण विद्युतीय माध्यमबाट पढिने अवस्थामा अलग अलग पृष्ठहरू प्रयोग नहुन सक्छ । यस्तो

अवस्थामा अनुच्छेद नं.१.४.२३ ले पहिचान गरेका आईटम/विषयहरुका बारेमा दिइएका जानकारी उचित तवरले बुझिएको आश्वस्त पार्न बारम्बार प्रस्तुत गरिन्छ ।

१.४.२५ सूचनालाई बढी बुझ्न सकिने बनाउन अक्सर वित्तीय विवरणलाई प्रस्तुति गरिने मुद्दाको हजार वा दश लाखको ईकाइमा उल्लेख गरिन्छ । प्रस्तुतीकरणमा यथार्थताको स्तरलाई खुलासा गरिएको र सान्दर्भिक सूचना नछुटेको अवस्थामा मात्र यो स्वीकार्य हुन्छ ।

१.५ त्रुटीको सुधार (Correction of Errors)

१.५.१ वित्तीय विवरणमा प्रस्तुत गरिएको नगद मौज्जातसँग सम्बन्धित कुनै त्रुटी देखिएमा विगत अवधिमा भएको त्रुटीको रकमलाई शुरुको नगद मौज्जातमा नै समायोजन गरी प्रस्तुत गर्नुपर्दछ । तुलनात्मक सूचनालाई पनि अव्यावहारिक नभएसम्म, पुनः समायोजन गर्नुपर्दछ ।

१.५.२ निकायले वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा निम्न विषय खुलाउनु पर्नेछः

क) विगत अवधिसँग सम्बन्धित रहेको त्रुटीको प्रकृति,

ख) सच्याइएको रकम, र

ग) सच्याईएअनुरूप हुने गरी तुलनात्मक सूचना पुनः समायोजन गरिएको वा यसरी पुनः समायोजन गर्न अव्यावहारिक भएको तथ्य ।

१.५.३ चालु अवधिमा फेला परेका सम्भावित चालु अवधिका त्रुटिहरू वित्तीय विवरणहरू जारी गर्न स्वीकृती हुनु अगावै सच्याइन्छ । विगत एक वा बढी अवधिहरूको वित्तीय विवरण तयार गर्दा हुन गएका त्रुटीहरू चालु अवधिमा पत्ता लाग्न सक्तछन् । गणितीय गल्ती, लेखानीतिको गलत प्रयोग, तथ्यको गलत व्याख्या, जालसाजी वा भुल (Oversight) का कारणले त्रुटीहरू हुन सक्तछन् । विगत अवधिसँग सम्बन्धित कुनै त्रुटी फेला परेमा, सो विगत अवधिको त्रुटी सच्याउन शुरुको नगद मौज्जातमा समायोजन गरिन्छ र जुन अवधिमा त्रुटी भएको हो सोही अवधिमा सो त्रुटी सच्याईएको सरह मानी तयार पारिएको विगत अवधिको तुलनात्मक सूचनासहितको वित्तीय विवरण प्रस्तुत गरिन्छ । त्रुटीसम्बन्धी व्याख्या र समायोजनलाई लेखाटिप्पणीमा समावेश गरिन्छ ।

१.५.४ तुलनात्मक सूचनाहरूलाई समायोजन गरी उल्लेख गर्दा अधिकार प्राप्त तालुक निकायद्वारा (Governing Body) स्वीकृत भईसकेको वा नियमनकारी निकायमा दाखिला भईसकेको वित्तीय विवरणलाई संशोधन गरेको मानिदैन । यद्यपी, राष्ट्रिय कानूनले यस्ता वित्तीय विवरणहरूलाई संशोधन गर्न आवश्यक हुन सक्तछ ।

१.५.५ यो मानले नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणलाई प्रस्तुतीकरण गर्नुपर्ने व्यवस्था गरेको भएतापनि अन्य वित्तीय विवरणको प्रस्तुतीकरणलाई रोक लगाएको छैन । नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको अतिरिक्त अन्य वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गरिएको अवस्थामा त्रुटी सच्याउने सम्बन्धी अनुच्छेद नं. १.५.१ र १.५.२ मा भएको व्यवस्था ती अन्य विवरणहरूका हकमा पनि लागु हुन्छ ।

१.६ एकीकृत वित्तीय विवरण (Consolidated Financial Statements)

परिभाषा (Definitions)

१.६.१ यो मानमा निम्न शब्दहरूलाई तोकिएको अर्थमा प्रयोग गरिएको छ:

एकीकृत वित्तीय विवरण (Consolidated financial statements) भन्नाले कुनै एउटै निकायसरह मानी नियन्त्रक निकाय र नियन्त्रित निकायहरूको नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी र नगद मौज्जात प्रस्तुत गरिएको आर्थिक निकायको वित्तीय विवरण हो ।

निकायमा नियन्त्रण (Control of an entity) भन्नाले एक निकायले अर्को निकायलाई नियन्त्रण गर्दछ, जब सो निकायले अर्को निकायलाई असर गर्दछ, वा सो निकायले अर्को निकायमा आफ्नो संलग्नताबाट हुने गतिशील लाभहरूमा अधिकार राख्दछ, र अर्को निकायउपर आफ्नो शक्तिमार्फत ती लाभहरूको प्रकृति वा रकमलाई असर गर्नसक्छ । ।

नियन्त्रित निकाय (Controlled entity) भन्नाले कुनै अर्को निकाय (नियन्त्रक निकाय भनिने) को नियन्त्रणमा रहेको निकाय हो ।

नियन्त्रक निकाय (Controlling entity) भन्नाले एक वा एकभन्दा बढी नियन्त्रित निकाय भएको निकाय हो ।

आर्थिक निकाय (Economic entity) भन्नाले नियन्त्रक निकाय र यसका नियन्त्रित निकायहरूलाई जनाउँदछ ।

आर्थिक निकाय (Economic entity)

१.६.२ वित्तीय प्रतिवेदन पेश गर्नेको प्रयोजनका लागि, यो मानमा प्रयोग भएको “आर्थिक निकाय” भन्ने शब्दावलीले नियन्त्रक निकाय र नियन्त्रित निकायहरू रहेको समूहलाई परिभाषित गरेको छ । कहिलेकाहिँ आर्थिक निकाय जनाउनको लागि प्रशासनिक निकाय, वित्तीय निकाय, एकीकृत निकाय र समूह जस्ता अन्य शब्दावलीहरू पनि प्रयोग गरिएको छ । वित्तीय प्रतिवेदन पेश गर्ने प्रयोजनका लागि, कुनै निकायले अर्को निकायलाई नियन्त्रण गर्छ कि गर्दैन भनेर मूल्याङ्कन गर्दा ध्यान दिनुपर्ने विषयहरू आईपिएएसएएस ३५, एकीकृत वित्तीय विवरणहरूमा उल्लेख गरिएका छन् ।

१.६.३ आर्थिक निकायले सामाजिक नीति र व्यवसायिक उद्देश्य भएका दुवै प्रकारका निकायहरूलाई समावेश गर्न सक्छन् । उदाहरणका लागि, सरकारी आवास विभाग एउटा आर्थिक निकाय हुन सक्छ, जसमा न्यूनतम शुल्कमा आवास गृह उपलब्ध गराउने निकायहरूको साथ साथै व्यवसायिक तवरमै बसोबास सुविधा उपलब्ध गराउने निकायहरू समावेश हुन सक्छन् ।

१.६.४ कुनै क्षेत्राधिकारमा आर्थिक निकायको निर्धारण संवैधानिक व्यवस्था, विशेषगरी सरकारको शक्तिको सीमा र बाँडफाँड तथा सरकारी प्रणालीको स्थापना एवं सञ्चालन कसरी हुन्छ भन्ने कुरालाई मध्यनजर राखी गरिनु पर्दछ । उदाहरणका लागि, कार्यपालिका, विधायिका र न्यायपालिका भएका मुलुकहरूमा, यिनीहरूलाई सामूहिक रूपमा आर्थिक निकायको रूपमा लिन सकिन्छ, जसको एकीकृत वित्तीय विवरणहरू प्रयोगकर्तालाई आवश्यक पर्छ । त्यस्ता एकीकृत वित्तीय विवरणहरूलाई सामान्यतः सम्पूर्ण सरकारको (whole of the government) वित्तीय विवरणहरू भन्ने गरिन्छ ।

एकीकृत वित्तीय विवरणको क्षेत्र (Scope of Consolidated Financial Statements)

१.६.५ अनुच्छेद १.६.८ मा उल्लेख गरिएको नियन्त्रक निकायबाहेक अन्य नियन्त्रक निकायले एकीकृत वित्तीय विवरणहरू जारी गर्नुपर्छ र स्वदेशी वा विदेशी सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई निम्न प्रक्रियाहरू लागु गरेर एकीकृत गर्नुपर्छ :

- क) आर्थिक निकाय अन्तर्गतका निकायहरूबिचमा भएका नगद मौज्जात र नगद कारोबारलाई पूर्णरूपमा हटाउनु पर्दछ;
- ख) यदि वेगलावेग्लै प्रतिवेदन मितिहरू भएका वित्तीय विवरणहरू एकीकरण गरिएको भए ती प्रतिवेदन मितिहरू र नियन्त्रक निकायको वित्तीय विवरणको मितिका बिचमा भएका प्रमुख नगद कारोबारहरूबाट परेको असरलाई पनि समायोजन गर्नुपर्दछ;
- ग) उस्तै प्रकृतिका नगद कारोबारहरूको लागि एकै प्रकारका लेखाङ्कन नीतिहरू प्रयोग गरेर एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्नुपर्दछ । यदि, एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्न एकै प्रकारका लेखानीति प्रयोग गर्न व्यवहारिक नभएमा, सो तथ्यका साथै फरक फरक लेखाङ्कन नीतिहरू प्रयोग गरी प्रस्तुत गरिएका आईटमहरूको अनुपातसहित एकीकृत वित्तीय विवरणमा खुलासा गर्नुपर्दछ ।

१.६.६ अनुच्छेद १.६.८ मा पहिचान गरिएको नियन्त्रक निकायबाहेक अन्य कुनै नियन्त्रक निकायले आफ्ना सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई समावेश गरी वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत नगरेको खण्डमा, मूल सरकारको गतिविधिलाई प्रतिनिधित्व गर्ने बजेट क्षेत्र, सामान्य सरकारी क्षेत्र वा अन्य आर्थिक निकायका नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकृत गरी वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहन गरिन्छ, जसबाट प्रयोगकर्ताहरूको सूचना सम्बन्धी आवश्यकतालाई सम्बोधन गर्न सकिन्छ ।

१.६.७ आर्थिक निकायले अनुच्छेद १.६.५ मा उल्लेख गरिएअनुसार नियन्त्रक निकाय र यसका नियन्त्रित निकायहरू समावेश भएको वित्तीय विवरणहरूको वर्णन गर्न "एकीकृत वित्तीय विवरणहरू" शब्द प्रयोग गर्दछ । अनुच्छेद १.६.५ मा उल्लेख गरिएअनुसार नियन्त्रक निकाय र सबै नियन्त्रित निकायहरू समावेश नगर्ने आर्थिक निकायको वित्तीय विवरणहरूलाई सजिलैसँग बुझ्न सकिने तथा आर्थिक निकाय खडा गर्ने निकायहरूको वर्ग/समूहहरू (classes) वा (विशेषताहरू) वर्णन गर्ने उपयुक्त शब्दद्वारा पहिचान गर्नुपर्छ ।

१.६.८ निम्नानुसारका सबै शर्तहरू पूरा गर्ने नियन्त्रक निकायका लागि एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारी आवश्यक हुदैन:

- (क) सो निकाय आफैमा एक नियन्त्रित निकाय भएमा र प्रयोगकर्ताहरूलाई चाहिने आवश्यक जानकारी सोको नियन्त्रक निकायको एकीकृत वित्तीय विवरणद्वारा नै पूरा भएमा र आंशिक रूपमा स्वामित्वमा रहेको नियन्त्रित निकायको हकमा, सो निकायका मतदान गर्ने हकदार नभएका समेत अन्य सबै मालिक (अख्तियारवाला) हरूलाई यसबारे जानकारी गराईएको र तिनले एकीकृत वित्तीय विवरणहरू तयार नभएको खण्डमा समेत कुनै आपत्ति नजनाएको;
- (ख) सो निकायको ऋण वा इक्विटी/शेयरसँग सम्बन्धित उपकरणहरू सार्वजनिक बजार (घरेलु वा विदेशी स्टक एक्सचेन्ज वा ओभर-द-काउन्टर बजार, स्थानीय र क्षेत्रीय बजारहरूमा समेत) मा कारोबार नभएको;

- (ग) सो निकायले सार्वजनिक बजारमा कुनै प्रकारको धितोपत्र औजार/ उपकरण (instrument) जारी गर्न धितोपत्र बोर्ड (आयोग) वा अन्य नियामक निकायमा वित्तीय विवरण दर्ता नगरेको वा दर्ता गर्ने क्रममा नरहेको; र
- (घ) सो निकायको अन्तिम तह वा कुनै बिचको तह (ultimate or any intermediate) को नियन्त्रक निकायले तयार गरेको एकीकृत वित्तीय विवरणहरू सार्वजनिक प्रयोगका लागि उपलब्ध भएको र तिनले नगद आधार आईपिएसएएस वा प्रोदभावी आईपिएसएएसको परिपालना गरेको ।
- १.६.९ जवाफदेहितावहन र निर्णय लिने प्रयोजनका लागि, सरकार वा अन्य सार्वजनिक क्षेत्रको निकायका वित्तीय विवरण प्रयोगकर्ताहरू सामान्यतः आर्थिक निकायद्वारा नियन्त्रित नगद स्रोतहरूको बारेमा सरोकार राख्दछन र उनीहरूलाई सो बारे सूचित गर्न आवश्यक हुन्छ । छुट्टै कानूनी निकायको कानूनी सीमा वास्ता नगरी आर्थिक निकायलाई समग्र रूपमा एउटै निकाय मानी सो सम्बन्धी आर्थिक सूचनाहरू प्रस्तुत गरिएको एकीकृत वित्तीय विवरणले सो आवश्यकतालाई पूरा गर्दछ ।
- १.६.१० सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकरण गर्ने वित्तीय विवरणहरूको प्रयोगकर्ताहरू मौजूद भएमा यस मानले सरकार र अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका नियन्त्रक निकायहरूलाई त्यस्ता वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहित गर्दछ ।
- १.६.११ सरकार र यसका सबै नियन्त्रित निकायहरू समावेश भएको आर्थिक निकायको एकीकृत वित्तीय विवरणहरूले प्रतिवेदन पेश गर्ने मितिमा सरकारद्वारा प्रत्यक्ष रूपमा तथा नियन्त्रित निकायहरूद्वारा नियन्त्रण गरिएको नगद स्रोतहरू र प्रतिवेदन पेश गर्ने अवधिमा ती स्रोतहरूमा भएका परिवर्तनहरूबारे जानकारी प्रदान गर्छ । अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका आर्थिक निकायहरू जस्तै, उदाहरणका लागि, स्वास्थ्य मन्त्रालय वा शिक्षा विभागको एकीकृत वित्तीय विवरणले मन्त्रालय वा विभागद्वारा नियन्त्रण गरिएको नगद स्रोतहरू र प्रतिवेदन पेश गर्ने अवधिमा ती स्रोतहरूमा भएका परिवर्तनहरूको बारेमा जानकारी प्रदान गर्छ ।
- १.६.१२ एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारी खर्च-रहित प्रक्रिया होइन । त्यसकारण, त्यस्ता विवरणहरू तयार गर्दा हुने लाभहरूले तिनीहरूको तयारी लागतको औचित्यता पुष्टि गर्नुपर्दछ । अनुच्छेद १.६.८ मा पहिचान गरिएका परिस्थितिहरूको लागि आफैमा नियन्त्रित निकाय भएको नियन्त्रक निकायले एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारी गर्न अक्सर आवश्यक पर्दैन । किनकी नगद आधारको वित्तीय विवरणहरूबाट प्रयोगकर्ताहरूको सूचना सम्बन्धी आवश्यकता नगद आधारको आईपिएसएएस वा प्रोदभावी आईपिएसएएसको आवश्यकता र अनुच्छेद १.६.८ मा पहिचान गरिएको परिस्थितिहरू अनुरूप तयार गरिएको नियन्त्रक निकायको एकीकृत वित्तीय विवरणहरूबाट अक्सर पूरा हुन्छ । यद्यपि अन्य अवस्थामा, सम्पूर्ण सरकार (whole-of-government) स्तरको एकीकृत वित्तीय विवरणहरूले सरकारका प्रमुख क्षेत्रहरू वा क्रियाकलापहरूसँग सम्बन्धित प्रयोगकर्ताहरूको सूचना सम्बन्धी आवश्यकताहरू पूरा गर्न सक्दैन । धेरैजसो क्षेत्राधिकारहरूमा, प्रयोगकर्ताहरूको सूचना सम्बन्धी आवश्यकताहरूलाई सम्बोधन गर्नका लागि वित्तीय प्रतिवेदन पेश गर्न कानूनी व्यवस्था गरिएको हुन्छ ।
- १.६.१३ कतिपय अवस्थामा, एक निकाय जसले अर्को निकायको मुख्य क्रियाकलापहरू निर्देशित गर्ने अधिकार राख्दछ, तर सो निकायको क्रियाकलापबाट लाभ उठाउन नसक्ने हुन सक्छ - उदाहरणका लागि, अर्को निकाय कठोर बाह्य दीर्घकालीन प्रतिबन्धहरू (severe external long-term restrictions) को अधीनमा रहेको बेला, निर्देशन दिने अधिकार भएको निकायलाई ती क्रियाकलापहरूबाट लाभ उठाउनबाट रोक्न सक्छ । त्यस्ता निकायहरूको नगद प्रवाह र मौज्दातहरू एकीकृत वित्तीय विवरणहरूमा समावेश

हुँदैनन् । किनकी, एकीकृत वित्तीय विवरणहरूले सरकार वा अन्य सार्वजनिक क्षेत्रको प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको केबल त्यस्ता नगद स्रोतबारे जानकारी प्रस्तुत गर्दछ, जसलाई प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायले वस्तु र सेवा प्रवाह गर्न वा अन्य फाइदा लिन प्रयोग गर्न सक्दछ ।

१.६.१४ अनुच्छेद १.६.८ (घ) अनुसार, नगद आधार आईपिएसएएस अपनाउने निकायको अन्तिम तह वा बिचको (ultimate or intermediate) नियन्त्रक निकायले प्रोदभावी आधारमा एकीकृत वित्तीय विवरणहरू तयार एवं प्रस्तुत गर्न सक्नेछ । तर कतिपय क्षेत्राधिकारहरू (jurisdictions) मा, अन्तिम तह वा बिचको नियन्त्रक निकायले प्रोदभावी आईपिएसएएसको पालना गर्ने सन्दर्भमा नगद आधार अपनाउने नियन्त्रित निकायहरूसँग सम्बन्धित आवश्यक जानकारीहरू संकलन गर्दा केही उल्लेखनीय व्यावहारिक समस्याहरूको सामना गर्ने सम्भावना रहन्छ ।

एकीकृत वित्तीय विवरणतर्फ संक्रमण (Transitioning to Consolidated Financial Statements)

१.६.१५ सरकार र अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूले सरकारी विभाग, नियोग, र सार्वजनिक क्षेत्रका व्यावसायिक निकायहरूसहित ठूलो संख्याका निकायहरूलाई नियन्त्रण गर्न सक्छन् । नियन्त्रक निकाय र यसका सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकरण गर्ने एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारी जटिल एवं धेरै स्रोत लाग्ने प्रक्रिया हुन सक्छ । केही सरकारी र सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूले एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारी एवं प्रस्तुतीकरणमा उल्लेखनीय अवरोधहरूको सामना गर्न सक्छन र प्रोदभावी आधारमा संक्रमण गर्दा छोटो तथा मध्यम अवधिमा एकीकृत वित्तीय विवरणहरू पूर्ण रूपले तयार गर्न सक्षम नहुन सक्दछन । सरकार र अन्य निकायको क्षमताको सिमीतताले गर्दा सबै नियन्त्रित निकायबाट समयानुकुल सूचना संकलन तथा प्रशोधन गर्न नसक्ने कारणले, तथा कानूनी वा अन्य आवश्यकता अनुसार सबै नियन्त्रित निकायको सट्टा नियन्त्रित निकायका उपसमूह समेतको वित्तीय विवरण प्रस्तुत गर्नुपर्ने कारणले, वा अन्य यस्तै कारणले उपरोक्त स्थिति सृजना हुन सक्दछ ।

१.६.१६ जब सरकार र अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरू नगद आधारको वित्तीय प्रतिवेदनबाट प्रोदभावी आधारमा संक्रमण गर्छन एवं वित्तीय विवरण एकीकृत गर्दा हुने अवरोधहरू पार गर्नको लागि क्षमता, प्रणाली, र कानूनी ढाँचाहरू विकास गर्छन्, तब नगदमा आधारित वित्तीय विवरणहरूमा नियन्त्रित निकायहरूको बारेमा थप सूचना समावेश गर्न सक्ने सम्भावना बढ्छ । सरकारहरूका लागि, नियन्त्रित निकायहरू जस्तै बजेट क्षेत्र, सामान्य सरकारी क्षेत्र, वा मुख्य सरकारी क्रियाकलापहरू समावेश भएको आर्थिक निकायको नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी र नगद मौज्जातको जानकारी दिने वित्तीय विवरणहरूको तयारीले सरकारका प्रमुख क्षेत्रहरूको बारेमा जानकारी प्रदान गर्छ, जुन जवाफदेहितावहन र निर्णय गर्ने प्रयोजनका लागि प्रयोगकर्ताहरूलाई उपयोगी हुन्छ । यस मानले पूर्ण रूपमा एकीकृत वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत नगर्ने नियन्त्रक निकायलाई प्रोदभावी आधारमा वित्तीय प्रतिवेदन पेश गर्ने सन्दर्भमा संक्रमणको अन्तरिम कदम (Interim steps) अन्तर्गत ती आर्थिक निकायको वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्न र प्रोदभावी आईपिएसएएस अनुरूप पूर्ण रूपमा एकीकृत वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न प्रोत्साहन गर्दछ । आफ्ना सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकृत नगर्ने सरकारी निकायहरूले प्रयोगकर्ताहरूलाई जवाफदेहितावहन र निर्णय गर्ने प्रयोजनका लागि उपयोगी वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहित गरिन्छ, जसमा ती निकायहरूको क्रियाकलापहरूको उपसमूहलाई प्रतिनिधित्व गर्ने नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकृत गरिएको हुन्छ ।

१.६.१७ यस मानको अनुच्छेद १.६.५ मा उल्लेख गरिएको सबै नियन्त्रित निकायहरूको "पूर्ण एकीकरण" प्रस्तुत गर्ने वित्तीय विवरणहरूलाई व्याख्या गर्न "एकीकृत वित्तीय विवरण" शब्द प्रयोग गरिन्छ । नियन्त्रक निकाय र यसका सबै नियन्त्रित निकायहरू समावेश नगर्ने आर्थिक निकायको बारेमा जानकारी प्रस्तुत गर्ने वित्तीय विवरणहरूलाई जनाउन "एकीकृत वित्तीय विवरण" बाहेकका अन्य शब्दहरू प्रयोग गरिन्छ । त्यो शब्दले आर्थिक निकाय खडा गर्ने निकायहरूको वर्ग/समुह (वा विशेषताहरू)लाई स्पष्ट रूपमा बुझ्ने किसिमले वर्णन गर्दछ । उपयुक्त शब्दको चयन पेशागत विवेकको विषय हो । यो विवेकको प्रयोग वित्तीय प्रतिवेदनको गुणात्मक विशेषताहरूको सन्दर्भमा गरिनुपर्छ, जसले प्रस्तुत गरिएको आर्थिक निकायको बुझ्न सकिने र विश्वासयोग्य प्रतिनिधित्व गर्छ । वित्तीय विवरणहरू तयार गर्ने राष्ट्रिय (केन्द्रीय), प्रदेश वा स्थानीय सरकारहरूको सन्दर्भमा बजेट क्षेत्र वा सामान्य सरकारी क्षेत्रको वित्तीय विवरण जस्ता शब्दावली उपयुक्त हुन सक्छन् ।

एकीकरण कार्यविधि (Consolidation Procedures)

१.६.१८ एकीकरण गर्दा निम्न कार्यविधि लागू हुन्छ:

- क) आर्थिक निकाय अन्तर्गतका निकायहरू बिचमा भएका नगद मौज्जात र नगद कारोबारलाई पूर्णरूपमा हटाउनु पर्दछ,
- ख) यदि वेगलावेग्लै प्रतिवेदन मिति भएका वित्तीय विवरणहरू एकीकरण गर्न प्रयोग गरिएका भए ती प्रतिवेदन मिति र नियन्त्रक निकायको वित्तीय विवरणको मितिका बिचमा भएका उल्लेख्य नगद कारोबारहरूबाट भएको असरलाई पनि समायोजन गर्नुपर्दछ । कुनैपनि अवस्थामा, प्रतिवेदन मितिहरूमा ३ महिनाभन्दा बढी फरक हुनु हुदैन, र
- ग) उस्तै प्रकृतिका नगद कारोबारहरूको लागि एकै प्रकारका लेखानीतिहरू प्रयोग गरेरमात्र एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्नुपर्दछ । यदि, एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्न एकै प्रकारका लेखानीति प्रयोग गर्न व्यवहारिक नभएमा एकीकृत वित्तीय विवरणमा भएका शीर्षकहरूमध्ये फरक लेखानीति प्रयोग गरिएका शीर्षकको अनुपातसहित एकै प्रकारका लेखानीति प्रयोग गर्न अव्यावहारिक भएको तथ्यको खुलासा गर्नुपर्दछ ।

१.६.१९ अनुच्छेद नं. १.६.५ मा दिइएको एकीकरण गर्ने प्रक्रियाले आर्थिक निकाय अन्तर्गतका सबै निकायहरूका लागि एउटै आर्थिक इकाई मानी एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्ने आधार दिएको छ ।

१.६.२० एकीकृत वित्तीय विवरणले आर्थिक निकाय र सो भन्दा बाह्य अन्य निकायहरू बिचको कारोबारहरू मात्र प्रतिबिम्बित गर्नुपर्दछ । यसै अनुरूप दोहोरो गणना नहोस भन्नका लागि आर्थिक निकाय अन्तर्गतका निकायहरूका बिचमा भएका कारोबारहरूलाई हटाइन्छ । उदाहरणकालागि, एउटा सरकारी विभागले अर्को सरकारी विभागलाई कुनै भौतिक सम्पत्ति बिक्री गर्न सक्तछ । सम्पूर्ण सरकारको (Whole-of-government) प्रतिवेदन गर्ने निकायको रूपमा हेर्दा नगदमा पर्ने खुद असर शून्य हुने हुनाले, सम्पूर्ण सरकारको (Whole-of-government) प्रतिवेदन गर्ने सरकारी निकायको नगद प्राप्ति र नगद भूक्तानीलाई अनावश्यक रूपमा बढी नदेखाउन यस्तो कारोबारलाई हटाउनु पर्दछ । सरकारी निकायले सार्वजनिक क्षेत्रको वित्तीय संस्थामा कोष रकम रोकेर राख्न सक्तछ । यस्तो मौज्जातले आर्थिक निकाय भित्रकै मौज्जातको प्रतिनिधित्व गर्ने हुनाले समग्र सरकारी स्तरमा यस्ता मौज्जातलाई हटाइन्छ । त्यसैगरी, विदेशमा सञ्चालित सरकारी व्यवसायिक प्रतिष्ठानले सरकारी विभागलाई भूक्तानी गरेको रकम प्रतिवेदन

मितिमा मार्गस्थ (Transit) रहेको हुन सक्तछ । यस्तो अवस्थामा सो कारोबारलाई हटाउन नसकेमा आर्थिक निकायको नगद मौज्जात घटी देखिने र नगद भूक्तानी बढी देखिने हुन्छ ।

- १.६.२१ आर्थिक निकाय भित्रका प्रत्येक निकायहरूले नगद प्राप्ति तथा नगद भूक्तानीको वर्गीकरण र तिनीहरूको वित्तीय विवरणहरूको प्रस्तुतीकरणको लागि विभिन्न नीतिहरू अपनाउन सक्छन् । व्यावहारिक रूपमा सम्भव भएसम्म, यस्ता कारोबारहरूबाट उत्पन्न हुने नगद प्राप्ति वा नगद भूक्तानीलाई एकीकृत वित्तीय विवरणहरूमा समान रूपमा वर्गीकरण र प्रस्तुतीकरण गरिन्छ ।
- १.६.२२ अनुच्छेद नं. १.६.५ मा उल्लिखित एकीकरण प्रक्रियाहरूले, यस मानद्वारा प्रोत्साहित गरिएअनुसार, आर्थिक निकाय भित्रका सबै निकायहरूलाई एकल आर्थिक ईकाइको रूपमा एकीकृत गरी वित्तीय विवरणहरू तयार गर्ने आधार प्रदान गर्दछ ।
- १.६.२३ यस मानद्वारा प्रोत्साहित गरिएको एकीकृत वित्तीय विवरणहरूले आर्थिक निकाय र सोभन्दा बाहिरका अन्य निकायहरू बिचको कारोबारलाई प्रतिविम्बित गर्दछ । यस अनुरूप, दोहोरो गणना नहोस भन्नका लागि आर्थिक निकाय अन्तर्गतका निकायहरूका बिचमा भएका कारोबारहरूलाई हटाइन्छ । उदाहरणकालागि, एउटा सरकारी विभागले अर्को सरकारी विभागलाई कुनै भौतिक सम्पत्ति बिक्री गर्न सक्तछ । सम्पूर्ण सरकारलाई (Whole-of government) प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको रूपमा हेर्दा नगदमा पर्ने खुद असर शून्य हुने हुनाले, सम्पूर्ण सरकारको (Whole-of government) प्रतिवेदन पेश गर्ने सरकारी निकायको नगद प्राप्ति र नगद भूक्तानीलाई अनावश्यक रूपमा बढी नदेखाउन यस्तो कारोबारलाई हटाउनु पर्दछ । सरकारी निकायले सार्वजनिक क्षेत्रको वित्तीय संस्थासँग कोष रकम रोकेर राख्न सक्तछ । यस्तो मौज्जातले आर्थिक निकाय भित्रकै मौज्जातको प्रतिनिधित्व गर्ने हुनाले समग्र सरकारी स्तरमा यस्ता मौज्जातलाई हटाइन्छ । त्यसैगरी, विदेशमा सन्चालित व्यावसायिक सार्वजनिक क्षेत्रको निकायले सरकारी विभागलाई भूक्तानी गरेको रकम प्रतिवेदन मितिमा मार्गस्थ (transit) रहेको हुन सक्तछ । यस्तो अवस्थामा, समग्र सरकारी एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारीमा सो कारोबार नहटाएमा समग्र सरकारी आर्थिक निकायको नगद मौज्जात घटि देखिने र नगद भूक्तानी बढी देखिने हुन्छ । यद्यपि, सार्वजनिक क्षेत्रको व्यावसायिक निकायलाई समावेश नगरी सामान्य सरकारी क्षेत्रको मात्र प्रतिनिधित्व गर्ने सामूहिक निकाय (Group Entity) को वित्तीय विवरणहरूबाट यस्तो कारोबार हटाइदैन ।
- १.६.२४ आर्थिक निकायभित्रका प्रत्येक निकायहरूले नगद प्राप्ति र नगद भूक्तानीको वर्गीकरण गर्न र वित्तीय विवरण प्रस्तुत गर्नका लागि फरक फरक नीतिहरू अवलम्बन गर्न सक्तछन । व्यावहारिक भएसम्म, एकै प्रकृतिका कारोबारबाट सृजना भएको नगद प्राप्ति वा नगद भूक्तानीलाई एकीकृत वित्तीय विवरणमा वर्गीकरण तथा प्रस्तुतीकरण गर्दा एकरूपता ल्याउनु पर्दछ ।

एकीकरणका खुलासा (Consolidation Disclosures)

१.६.२५ एकीकृत वित्तीय विवरणमा निम्न खुलासाहरू गर्नुपर्दछ:

क) प्रमुख नियन्त्रित निकायहरूको नाम र कार्यरत क्षेत्राधिकारको विवरण (नियन्त्रक निकायभन्दा फरक भएमा), र

ख) नियन्त्रित निकायलाई एकीकरण नगर्नुका कारणहरू ।

संक्रमणकालिन व्यवस्था (Transitional Provisions)

१.६.२६ यो मान अवलम्बन गर्ने नियन्त्रक निकायहरूको मातहत धेरै संख्यामा नियन्त्रित निकायहरू हुन सक्तछन । उनीहरू बिच एक आपसमा महत्वपूर्ण परिणाममा कारोबार हुनसक्तछ । अतः आर्थिक निकायको एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गर्नका लागि हटाउन पर्ने सबै कारोबारहरू र मौज्जातहरूलाई पहिचान गर्न गाह्रो पर्न सक्तछ । यसकारण अनुच्छेद नं. १.८.२ ले संक्रमणकालिन अवधिमा (यो मान प्रथमपटक लागु हुने मितिबाट ३ वर्ष भित्र वा नेपाल सरकारले तोकेको मिति) आर्थिक निकाय भित्रका अन्य निकायहरूका बिचमा भएका सबै नगद मौज्जात तथा कारोबारहरू हटाउनु पर्ने आवश्यकताबाट छुट दिएको छ । यद्यपि, अनुच्छेद नं. १.८.३ को आवश्यकताअनुसार यो संक्रमणकालिन व्यवस्थाको उपयोग गर्ने निकायले आर्थिक निकायभित्रका अन्य निकायहरूका बिचमा भएका सबै मौज्जात र कारोबारहरू नहटाइएको तथ्य भने खुलासा गर्नुपर्दछ ।

१.७ विदेशी मुद्रा (Foreign Currency)

परिभाषा (Definitions)

१.७.१ यो मानमा निम्न शब्दलाई तोकिएको अर्थमा प्रयोग गरिएको छ ।

अन्तिम दर (Closing Rate) भन्नाले प्रतिवेदन मितिमा कायम भएको तत्कालको विनिमय दरलाई सम्झनु पर्दछ ।

विनिमयको फरक (Exchange Difference) भन्नाले एक मुद्राको ईकाइ संख्यालाई अर्को मुद्रामा विभिन्न विनिमय दरले परिवर्तन गर्दा सिर्जना भएको फरकलाई सम्झनु पर्दछ ।

विनिमय दर (Exchange Rate) भन्नाले दुई मुद्राहरू बिचको विनिमय अनुपात सम्झनु पर्दछ ।

विदेशी मुद्रा (Foreign Currency) भन्नाले निकायले प्रतिवेदनमा प्रस्तुति गरिने मुद्रा (presentation currency) बाहेकको मुद्रालाई सम्झनु पर्दछ ।

प्रस्तुति गरिने मुद्रा (Presentation Currency) भन्नाले वित्तीय विवरण प्रस्तुत गर्दा प्रयोग गरिने मुद्रालाई सम्झनु पर्दछ ।

स्थल (कारोबार) विनिमय दर (Spot Exchange Rate) भन्नाले तत्काल प्राप्ति र भूक्तानीको लागि प्रयोग हुने विनिमय दर हो ।

विदेशी मुद्रामा नगद प्राप्ति, भूक्तानी र बाँकी मौज्जातको लेखाङ्कन (Treatment of Foreign Currency Cash Receipts, Payments and Balances)

१.७.२ विदेशी मुद्रामा भएको कारोबारबाट सृजना भएको नगद प्राप्ति र भूक्तानीलाई नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणमा सो प्राप्ति र भूक्तानी भएको दिनको विनिमय दर प्रयोग गरेर विदेशी मुद्रालाई निकायको प्रस्तुति गरिने मुद्रा (Presentation Currency) मा लेखाङ्कन गर्नुपर्नेछ ।

१.७.३ विदेशी मुद्रामा रहेको नगद मौज्जातलाई अन्तिम दर प्रयोग गरी परिवर्तन गरेर उल्लेख गर्नुपर्नेछ ।

१.७.४ विदेशी नियन्त्रित निकायले प्राप्त गरेको वा भूक्तानी गरेको नगदलाई सो प्राप्त गरेको वा भूक्तानी गरेको दिनमा कायम रहेको प्रस्तुति गरिने मुद्रा (presentation currency) र विदेशी मुद्राबिचको विनिमय दर अनुसार परिवर्तन गरी देखाउनु पर्नेछ ।

- १.७.५ **निकायले शुरु र अन्तिम नगद मौज्जातबिचको अवधिमा भएका कारोबार (आईटम)हरु मिलान गर्दा कायम भएको विनिमयको फरक रकमलाई खुलासा गर्नुपर्नेछ ।**
- १.७.६ **यदि निकाय रहेको स्थान (Domicile) को मुद्राभन्दा प्रस्तुति गरिने मुद्रा फरक भएमा, फरक मुद्रा प्रयोग गरिनाको कारण खुलाउनु पर्नेछ । प्रस्तुति गरिने मुद्रामा कुनै परिवर्तन भएमा सो को कारणपनि खुलासा गर्नुपर्नेछ ।**
- १.७.७ सरकार र सरकारी निकायहरुले विदेशी मुद्रामा सापटी, विदेशी मुद्रामा बाह्य तथा अन्य सहायता प्राप्ति वा विदेशी मुद्रामा मूल्य राखिएका मालसामान वा सेवा खरिद गर्ने जस्ता कारोबारहरु विदेशी मुद्रामा गर्न सक्तछन् । तिनीहरुका वैदेशिक क्रियाकलाप पनि हुन सक्तछन र ती वैदेशिक क्रियाकलापको लागि नगद हस्तान्तरण तथा त्यस्ता वैदेशिक क्रियाकलापबाट नगद प्राप्त समेत हुन सक्तछ । विदेशी मुद्रामा भएका कारोबार र वैदेशिक क्रियाकलापलाई वित्तीय विवरणमा समावेश गर्न निकायले नगद प्राप्ति, भूक्तानी र मौज्जातलाई प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायले प्रतिवेदन प्रस्तुति गरिने मुद्रामा देखाउनु पर्दछ ।
- १.७.८ विदेशी मुद्राको विनिमय दरमा परिवर्तन भई सृजना भएको नाफा तथा नोक्सानीलाई वास्तविक रुपमा साकार नभएसम्म (Unrealized) नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी मात्र सकिदैन । यद्यपि, विनिमय दरमा परिवर्तन भएको कारणले विदेशी मुद्रामा राखिएको नगद मौज्जातमा परेको असरलाई शुरुको नगद मौज्जात र प्रतिवेदन अवधिको अन्तिम मौज्जातमा हिसाब मिलान गर्नको लागि नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा प्रस्तुत गरिन्छ । यस्तो फरक रकमलाई नगद प्राप्ति र भूक्तानी भन्दा अलग्गै प्रस्तुत गरिन्छ र सो रकममा प्रतिवेदन अवधिको अन्तिम दिनको विनिमय दरको कारणले नगद प्राप्ति, भूक्तानी र मौज्जातमा पर्न सक्ने फरक रकम समावेश हुन्छ ।

१.८ **भाग १ को प्रभावकारी मिति र संक्रमणकालिन व्यवस्था (Effective Date of Part 1 and Transitional Provision)**

संक्रमणकालीन व्यवस्था (Transitional Provision)

- १.८.१. **नगद आधारको नेप्सास, नगद आधारको लेखाङ्कन बमोजिमको वित्तीय प्रतिवेदनलाई पहिलो पटक अपनाएका (adopting) निकायहरुले पहिलो प्रभावकारी मितिदेखि यसका सबै प्रावधानहरु लागु गर्नुपर्नेछ ।**
- १.८.२ **साबिक वा परिवर्तन भैसकेको नगद आधारको नेप्सास, नगद आधारको लेखाङ्कन बमोजिमको वित्तीय प्रतिवेदन पालना गर्ने निकायले हाल वित्तीय विवरणहरु प्रस्तुत गर्दा २०७९ मंसिर २० सम्म यस मानका आवश्यकताहरु पूरा गर्न आवश्यक छैन ।**
- १.८.३ **निकायहरुले अनुच्छेद १.८.२ बमोजिमको संक्रमणकालीन प्रावधान लागु गरेमा, ती निकायहरुले अहिलेसम्म नअपनाइएका लेखानीतिबारे खुलासा गर्नुपर्नेछ ।**
- १.८.४ जब कुनै निकायले पहिलो पटक नगद आधारको नेप्सास अपनाउँदछ, यो मान अपनाएको मितिमा शुरु हुने वा तत्पश्चातका अवधि समेटने निकायको वार्षिक वित्तीय विवरणहरुमा लागु हुन्छ । संक्रमणकालीन प्रावधानहरुले हाल नगद आधारको नेप्सास अपनाउने निकायलाई यो मान प्रभावकारी भएको मितिबाट दुई वर्षको अवधिमा सबै लेखानीतिहरु अपनाउन छुट दिएको छ । संक्रमणकालीन प्रावधानहरुको लाभ लिने निकायहरुले हालसम्म पूर्णरूपले पालना नगरेका नीतिहरु पहिचान गर्नुपर्नेछ । यस मानको अनुच्छेद

१.८.११ देखि १.८.१३ सम्मको आवश्यकताहरू पालनाको कारणले लेखा नीतिमा आएका सबै परिवर्तनहरू उल्लेख गर्नुपर्नेछ ।

प्रभावकारी मिति (Effective Date)

- १.८.५ निकायले २०७९ मंसिर २० मा शुरु हुने वा तत्पश्चातका अवधि समेटने निकायको वार्षिक वित्तीय विवरणहरूको लागि यो मान लागु गर्नेछ । यो मान यस अगावै लागु गर्न पनि अभिप्रेरित गरिएको छ । यदि कुनै निकायले २०७९ मंसिर २० अघि शुरु हुने अवधिको लागि यो मान लागु गर्छ भने, सो तथ्यको खुलासा गर्नुपर्नेछ ।
- १.८.६ यो मान पहिलो पटक नगद आधारको नेप्सास अपनाउने निकायमा र नगद आधारको नेप्सासलाई पहिले देखि नै अपनाएका निकायमा लागु हुन्छ ।

नगद आधारको नेप्सास (२००७) को खारेजी (Withdrawal of the Cash Basis NPSAS 2007)

- १.८.७ यो मानले २००७ मा जारी गरिएको नगद आधारको नेप्सास, नगद आधारको लेखाङ्कन बमोजिमको वित्तीय प्रतिवेदन (Cash Basis NPSAS, Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting) लाई प्रतिस्थापित गरेको छ ।
- १.८.८ नगद आधारको नेप्सास पहिलोपटक सेप्टेम्बर २००९ मा जारी गरिएको थियो । यो सेप्टेम्बर २००९ मा शुरु हुने वा तत्पश्चातका अवधिहरू समेटने वार्षिक वित्तीय विवरणहरूमा लागु हुन्छ ।
- १.८.९ यो मान २०२२ मा जारी गरिएको थियो । यसले २००७ मा जारी गरिएको मानलाई प्रतिस्थापित गरेको छ । २००७ मा जारी मानको भाग १ मा समावेश तेस्रो पक्ष भूक्तानी र बाह्य सहायता सम्बन्धी सूचनाको खुलासा गर्ने आवश्यकताबाट राहत दिनको लागि यो मान परिमार्जन गरिएको छ । ती आवश्यकताहरू मध्ये केही यो मानको भाग २ मा प्रोत्साहनको रूपमा समावेश गरिएको छ । यस मानलाई विषयको उपयुक्तता अनुसार सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूको सामान्य प्रयोजन वित्तीय प्रतिवेदनका लागि अवधारणात्मक रूपरेखा (The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities) र प्रोदभावी नेप्साससँग सामञ्जस्यता कायम गर्न यस मानलाई संसोधन गरिएको छ ।
- १.८.१० यस मानको भाग १ र भाग २ का आवश्यकताहरू र प्रोत्साहनहरूको परिमार्जनको कारणले सबै अवस्थामा नभएपनि अधिकांश अवस्थामा, साबिकको प्रतिस्थापित मानअनुसार प्रस्तुत गरिएको वित्तीय विवरणहरूका सूचनाहरू यस मानअनुसार तयार गरिएको वित्तीय विवरणहरूमा समेत प्रस्तुत हुन सक्छन । तथापी, साबिकको प्रतिस्थापित मानको पालना गरी वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्ने निकायहरूले यस मानको पालना गरेको सुनिश्चित गर्न यस मानका आवश्यकताहरू र प्रोत्साहनहरूको लेखाजोखा गर्न आवश्यक छ ।

प्रतिस्थापित नगद आधार नेप्सास अपनाउने निकायहरूको लेखानीतिमा भएका परिवर्तन (Changes in Accounting Policies of Entities that Adopt the Superseded Cash Basis NPSAS)

- १.८.११ यो मान अपनाउँदा साबिकको प्रतिस्थापित नगद आधारको नेप्सास लागु गर्ने निकायको लेखानीतिमा परिवर्तन आवश्यक पर्दछ । यस अवस्थामा, सो निकायले विगतको असरलाई पुनरावलोकन गरी वर्तमान अवधिको शुरु नगद मौज्जात तथा लगत्तै अघिल्लो आर्थिक वर्षमा

खुलासा गरिएको तुलनात्मक रकमहरूलाई, नयाँ लेखानीति पहिलेदेखि नै लागु भएको सरह मानी, समायोजन गर्नुपर्नेछ ।

१.८.१२ साबिकको प्रतिस्थापित नगद आधारको नेप्सास लागु गर्ने निकायले, लगत्तै अघिल्लो अवधिमा नयाँ लेखानीति लागु गरी यस अवधिको शुरुमा हुने एकत्रित असर (Cumulative effect) निर्धारण गर्न अव्यवहारिक भएमा, निकायले निम्नानुसार गर्नुपर्नेछ:

क) लेखानीति परिवर्तन भएको मितिपश्चात हुने कारोबार, अन्य घटना र परिस्थितिहरूमा नयाँ लेखानीति लागु गर्ने ; र

ख) परिवर्तनको कारणले हालको अवधि तथा भविष्यका अवधिहरूको नगद प्राप्ति, भूक्तानी, र मौज्दातमा नयाँ नीतिको प्रभावहरू पहिचान गर्ने ।

१.८.१३ साबिकको नगद आधार नेप्सास लागु गर्ने निकायले यस मानलाई शुरुमा लागु गर्दा, (क) हालको अवधि वा तत्काल अघिल्लो अवधिलाई असर गरेमा वा (ख) यस्तो प्रभाव पर्ने देखिएमा, तर समायोजनको रकम निर्धारण गर्न अव्यवहारिक भएको खण्डमा, निकायले निम्न खुलासा गर्नुपर्नेछ:

क) लेखानीतिमा भएको परिवर्तनको प्रकृति;

ख) हालको अवधि र तत्काल अघिल्लो अवधिका लागि, व्यावहारिक हुने हदसम्म, वित्तीय विवरणको प्रत्येक प्रभावित आधार शिर्षक (line item) मा गर्नुपर्ने समायोजनको रकम; र

ग) यदि अनुच्छेद १.८.११ अनुसार विगतको असरलाई पुनरावलोकन गर्नुपर्ने व्यवस्था व्यवहारिक नभएमा, त्यस्तो परिस्थिति ल्याउने परिवेश र कसरी एवं कहिले देखि लेखानीतिमा परिवर्तन लागु गरिएको सो सम्बन्धमा व्याख्या ।

१.९ वित्तीय विवरणमा बजेट सम्बन्धी जानकारीको प्रस्तुतीकरण (Presentation of Budget Information in Financial Statements)

परिभाषा (Statement of Definitions)

१.९.१ यो मानमा निम्न शब्दावलीलाई तोकिएको अर्थमा प्रयोग गरिएको छ:

लेखाङ्कन आधार (Accounting Basis) भन्नाले लेखाङ्कनको प्रोदभावी वा नगद आधार सम्झनु पर्दछ ।

वार्षिक बजेट (Annual Budget) भन्नाले एक वर्षका लागि स्वीकृत भएको बजेट हो । तर यसमा प्रकाशित पूर्वानुमान वा बजेट अवधिभन्दा पछिको प्रक्षेपणलाई समावेश गरिदैन ।

विनियोजन (Appropriation) भन्नाले व्यवस्थापिका वा यस्तै अधिकार प्राप्त निकायले तोकेको उद्देश्य हासिल गर्नका लागि कोषको बाँडफाँड गर्न व्यवस्थापिकाबाट प्रदान भएको अख्तियारी सम्झनु पर्दछ ।

स्वीकृत बजेट (Approved Budget) भन्नाले बजेट अवधिको लागि कानून, विनियोजन विधेयक, सरकारी अध्यादेशबमोजिम खर्च गर्ने अख्तियारी र अनुमानित राजश्व वा प्राप्तिसँग सम्बन्धित अन्य निर्णयलाई सम्झनु पर्दछ ।

बजेट आधार (Budgetary Basis) भन्नाले व्यवस्थापिकाले स्वीकृती प्रदान गरेको बजेटमा अवलम्बन गरिएका प्रोदभावी, नगद वा अन्य लेखाङ्कनका आधारलाई सम्झनु पर्दछ ।

तुलनायोग्य आधार (Comparable Basis) भन्नाले कुनै निकायको लागि स्वीकृत बजेटअनुरूपको अवधिमा एकै प्रकारका लेखाङ्कन र वर्गीकरणका आधारबमोजिम प्रस्तुत भएको यथार्थ रकम सम्झनु पर्दछ ।

अन्तिम बजेट (Final Budget) भन्नाले शुरु बजेटमा सबै जगोडाहरु, अ.ल्या. सारिने रकमहरु, हस्तान्तरण, बाँडफाँड, पुरक विनियोजन र विधायीका वा यस्तै अन्य आधिकारिक अधिकार प्राप्त अधिकारीबाट गरिएका बजेट अवधिसँग सम्बन्धित परिवर्तनहरुलाई समायोजन गरिएको बजेट सम्झनु पर्दछ ।

बहुवर्षीय बजेट (Multi-year Budget) भन्नाले एक वर्षभन्दा बढीका लागि स्वीकृत भएको बजेट सम्झनु पर्दछ । यसले बजेट अवधि भन्दा बाहिरको लागि प्रकाशित गरेको पूर्वानुमान वा प्रक्षेपणलाई समावेश गर्दैन ।

शुरु बजेट (Original Budget) भन्नाले बजेट अवधिकालागि शुरुमा स्वीकृत भएको बजेट सम्झनु पर्दछ ।

स्वीकृत बजेट (Approved Budget)

१.९.२ यस मानले परिभाषित गरेअनुसार स्वीकृत बजेटले विधायिका वा अन्य सम्बन्धित अधिकार प्राप्त अधिकारीले स्वीकृत गरेको चालु योजना तथा बजेट अवधिको अपेक्षित आर्थिक अवस्थाको आधारमा वार्षिक वा बहुवार्षिक बजेट अवधिमा प्राप्त हुने अनुमानित राजश्व वा प्राप्त र खर्च वा व्ययलाई प्रतिविम्बित गर्दछ । यकिन गर्न नसकिने भविष्यमा हुने घटना सम्बन्धी पूर्वानुमान र व्यवस्थापनले गर्न सक्ने सम्भावित कार्य सम्बन्धी मान्यताको आधारमा गरिएको प्रक्षेपणलाई स्वीकृत बजेट भनिदैन । त्यसैगरी पुर्वानुमान, प्रक्षेपण वा दुवैको मिश्रण (उदाहरणको लागि १ वर्षको पूर्वानुमान र पाँच वर्षको प्रक्षेपण) को रुपमा रहेको सम्भावित वित्तीय सूचनाभन्दा स्वीकृत बजेट फरक हुन्छ ।

१.९.३ कतिपय अवस्थामा, अनुमोदन प्रक्रियाको एक भागको रूपमा बजेटमा कानूनी हस्ताक्षर गर्न सकिन्छ । अन्य अवस्थामा, बजेटलाई कानूनीस्वरुप विना पनि स्वीकृती प्रदान गर्न सकिन्छ । जुनसुकै प्रक्रियाबाट बजेट स्वीकृत गरेतापनि यसको महत्वपूर्ण विशेषता भनेको स्वीकार गरिएको तथा पहिचान गरिएको उद्देश्यका लागि सरकारी कोष वा यस्तै कोषबाट रकम झिक्न विधायिका वा अन्य उपयुक्त अधिकार प्राप्त अधिकारीबाट अख्तियारी दिईएको हुन्छ । स्वीकृत बजेटले निश्चित शीर्षकहरुमा खर्च गर्ने अख्तियारी स्थापित गर्छ । खर्च गर्ने अख्तियारीलाई सामान्यतः कानूनी सीमा मानी निकायले आफ्नो कार्यसंचालन गर्नुपर्दछ । कतिपय अवस्थामा, निकायलाई जवाफदेही तुल्याउने स्वीकृत बजेट (Approved Budget) शुरु बजेट (Original Budget) हुनसक्छ, भने अन्य अवस्थामा त्यो अन्तिम बजेट (Final Budget) पनि हुनसक्छ ।

१.९.४ यदि बजेट अवधि शुरु हुनु अगावै बजेट स्वीकृत नभएमा पहिल्लै स्वीकृत भएको बजेटलाई नै सो बजेट वर्षमा प्रयोग गर्नको लागि बजेट मानिन्छ ।

शुरु र अन्तिम बजेट (Original and Final Budget)

- १.१.५ विनियोजित रकममध्ये बाँकी रही कानूनीरूपमा नै अधिल्लोवर्षबाट स्वतः सारी ल्याईएका रकमहरु शुरु बजेटमा समावेश हुन सक्तछन् । उदाहरणको लागि, सरकारी बजेटको प्रक्रियामा अधिल्लो वर्षका प्रतिबद्धता पुरा गर्न विनियोजनलाई स्वतः चक्रिय रुपमा अगाडी सार्नु पर्ने (Rolling Forward of Appropriation) कानूनी प्रावधान समावेश गरिएको हुन्छ । चालु सम्झौताको आधारमा कायम भएका भविष्यका सम्भावित दायित्वहरु प्रतिबद्धताभित्र समावेश हुन्छन् । कतिपय अवस्थामा, प्रतिबद्धतालाई बाध्यता वा दायित्वको रुपमा पनि बुझ्न सकिन्छ र यसमा मालसामान वा सेवा प्राप्त भईनसकेका बाँकी खरिद आदेश र सम्झौताहरु पनि समावेश हुन्छन् ।
- १.१.६ युद्ध वा प्राकृतिक प्रकोप जस्ता अवस्थाबाट सृजना हुने खर्च सम्बन्धी आवश्यकतालाई शुरु बजेटले पर्याप्त अनुमान गर्न नसकेमा पुरक विनियोजन (Supplementary Appropriation) आवश्यक पर्न सक्छ । यसको अतिरिक्त, बजेट अवधिमा अनुमानित आम्दानीमा कमी आउन सक्छ तथा बजेट अवधिमा लगानीको प्राथमिकतामा परिवर्तन भई सो अनुरूप मिलाउन बजेट शीर्षक वा आधार शीर्षक/ लाईन आईटमबिच आन्तरिक रकमान्तर गर्नुपर्ने आवश्यकता हुनसक्छ । फलस्वरूप, कुनै निकाय वा क्रियाकलापका लागि बाँडफाँड गरिएको रकमलाई आर्थिक अनुशासन कायम गर्न शुरुमा विनियोजित रकमबाट केही कटौति गर्नुपर्ने हुन सक्तछ । अन्तिम बजेटमा यसप्रकारका सबै आधिकारिक परिवर्तनहरु वा संशोधनहरु समावेश हुन्छन् ।

यथार्थ रकम (Actual Amounts)

- १.१.७ यस मानमा “यथार्थ” वा “यथार्थ रकम” भन्नाले बजेट कार्यान्वयनको परिणामस्वरूप आएको रकमलाई जनाउँदछ । कतिपय अवस्थामा, बजेट प्रतिफल (Out turn), बजेट कार्यान्वयन वा त्यस्तै प्रकारका शब्दावलीलाई पनि “यथार्थ” वा “यथार्थ रकम” जस्तै अर्थमा प्रयोग गर्न सकिन्छ ।

बजेट तथा यथार्थ रकमको तुलनाको प्रस्तुतीकरण (Presentation of a Comparison of Budget and Actual Amounts)

- १.१.८. अनुच्छेद नं. १.१.१७ को आवश्यकताको आधिनमा रही, स्वीकृत बजेट सार्वजनिकरूपमा उपलब्ध गराउने निकायले सार्वजनिकरूपमा जवाफदेहितावहन गर्नुपर्ने बजेट तथा यथार्थ रकमको तुलनालाई या त छुट्टै अतिरिक्त वित्तीय विवरणको रुपमा वा यस मानको परिपालना गरी वर्तमानमा प्रस्तुत गरिएको नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी विवरणमा अतिरिक्त बजेट महल राखी प्रस्तुत गर्नुपर्नेछ । प्रत्येक तहको विधायिकी नियन्त्रण (legislative oversight) का लागि छुट्टा छुट्टै बजेट तथा यथार्थ रकमको तुलना देहायअनुसार प्रस्तुत गर्नुपर्नेछ ।

क) शुरु तथा अन्तिम बजेट रकम

ख) तुलनात्मक आधारमा यथार्थ रकम

ग) निकायले सार्वजनिक उत्तरदायित्ववहन गरेको बजेट र यथार्थ रकमको बिचमा भएको सारभूत फरकको व्याख्या वित्तीय विवरणसँगै जारी गरिने अन्य सार्वजनिक कागजातमा समावेश गरी सोको परस्पर सन्दर्भ (Cross reference) टिप्पणीमा नगरिएसम्म यस्ता व्याख्यालाई लेखाटिप्पणीको माध्यमबाट खुलासा गर्नु पर्दछ ।

क्षेत्र (Scope)

- १.९.९ आफ्नो स्वीकृत बजेट सार्वजनिक रुपमा उपलब्ध गराउनु पर्ने वा उपलब्ध गराउन चाहने सबै निकायको लागि यो मान लागु हुन्छ । यो मानको आवश्यकता स्वीकृत बजेट सार्वजनिकरूपमा उपलब्ध गराउनै पर्छ भन्ने होईन, साथै सार्वजनिक रुपमा उपलब्ध नगराईएको स्वीकृत बजेट सम्बन्धी सूचना वा बजेटसंगको तुलनाको खुलासा वित्तीय विवरणले गर्नुपर्छ भन्ने पनि यो मानको आवश्यकता होईन ।
- १.९.१० कतिपय अवस्थामा, सार्वजनिक क्षेत्रको निकायले नियन्त्रण गरेको सम्पूर्ण क्रियाकलापहरूलाई सामेल गर्न स्वीकृत बजेटहरूलाई एकै ठाउँमा संग्रहित गरिन्छ । अन्य अवस्थामा, सरकारी वा अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायको वित्तीय विवरणमा समावेश भएका निकाय, समुहगत क्रियाकलाप वा निश्चित क्रियाकलापका लागि छुट्टै स्वीकृत बजेट सार्वजनिकरूपमा उपलब्ध गराउनु पर्ने आवश्यकता हुनसक्छ । उदाहरणका लागि, बजेट आफै बनाउने र कार्यसंचालन स्वायत्तता भएका सरकारी संस्थान एवं कार्यक्रम वा समग्र सरकार अन्तर्गत सार्वजनिक सरकारी क्षेत्रको लागि मात्र तयार गरिएको बजेट सरकारी वित्तीय विवरणमा सामेल गरिएको अवस्थामा यस्तो हुनसक्छ । निकाय वा सोको अङ्गका लागि स्वीकृत बजेट सार्वजनिकरूपमा उपलब्ध गराई वित्तीय विवरण प्रस्तुत गर्ने सबै निकायहरूमा यो मान लागु हुन्छ ।

बजेट र यथार्थ रकमको तुलना (Comparison of Budget and Actual Amounts)

- १.९.११ सार्वजनिक गरिएको शुरु र अन्तिम बजेट रकम तथा बजेटसंग तुलना हुने यथार्थ रकमलाई वित्तीय विवरणमा प्रस्तुतीकरण गरी वित्तीय विवरणका प्रयोगकर्तालाई स्वीकृत बजेट पालना गरी स्रोत साधन प्राप्ति तथा उपयोग भए नभएको पहिचान गर्न सक्षम तुल्याएमा जवाफदेहिता चक्र (accountability cycle) पुरा भएको मानिन्छ । यथार्थ रकम र शुरु वा अन्तिम बजेट रकमबिचको फरकलाई (जसलाई लेखाङ्कन गर्दा अक्सर फरक/अन्तर (Variance) भन्ने गरिन्छ) वित्तीय विवरणमा समेत प्रस्तुत गरी पूर्णता दिन सकिन्छ ।
- १.९.१२ यथार्थ रकम र बजेट रकम बिचको सारभूत भिन्नताहरूको व्याख्याले प्रयोगकर्ताहरूलाई स्वीकृत बजेटमा सारभूत भिन्नता हुनुको कारणहरू बुझ्न मद्दत गर्नेछ, जसको लागि निकाय सार्वजनिकरूपमा उत्तरदायी छ ।
- १.९.१३ निकायले शुरु बजेट, अन्तिम बजेट वा शुरु तथा अन्तिम दुवै बजेट सार्वजनिक रुपमा उपलब्ध गराउनु पर्ने आवश्यकता हुनसक्छ वा स्वेच्छिकरूपमा पनि उपलब्ध गराउन सक्छ । शुरु र अन्तिम दुवै बजेट सार्वजनिक रुपमा उपलब्ध गराउनु पर्ने परिस्थितिमा यथार्थ र शुरु बजेट रकम वा यथार्थ र अन्तिम बजेट रकम बिचको सारभूत फरकको व्याख्या अनुच्छेद नं. १.९.८ (ग) अनुरूप गर्नुपर्ने आवश्यकता भए नभएको सम्बन्धमा कानून, नियम वा अन्य अधिकारले मार्गदर्शन गर्दछ । यस्तो मार्ग निर्देशन नभएको अवस्थामा शुरु बजेट र यथार्थ रकमबिचको फरकको आधारमा शुरु बजेटको तुलनामा सम्पादित कार्यउपर ध्यान दिई वा अन्तिम बजेट र यथार्थ रकमबिचको फरकको आधारमा अन्तिम बजेटअनुरूप कार्य भए नभएको उपर केन्द्रित भई सारभूत फरक तय गर्न सकिन्छ ।
- १.९.१४ धेरैजसो अवस्थामा, अन्तिम बजेट रकम र यथार्थ रकम समान हुन्छ । किनभने बजेटको कार्यान्वयनलाई प्रतिवेदन अवधि भरी नै अनुगमन गरिन्छ र प्रतिवेदन अवधिमा भएको परिवर्तित अवस्था, परिस्थिति तथा भोगाईलाई प्रतिविम्बित गर्न शुरु बजेटलाई क्रमिकरूपमा संशोधन गरिन्छ । यस मानको अनुच्छेद नं. १.९.२३ को आवश्यकताअनुसार शुरु र अन्तिम बजेटबिचमा परिवर्तन हुनुको कारणहरूको खुलासा गर्नुपर्दछ । यो खुलासाको साथसाथै माथिको अनुच्छेदको आवश्यकता अनुसारको खुलासाले स्वीकृत

बजेट सार्वजनिक रुपमा उपलब्ध गराउने निकायलाई स्वीकृत बजेटअनुरूपको कार्य गर्न र बजेटको परिपालना गर्न सार्वजनिकरूपमा जवाफदेही भएको सुनिश्चितता मिल्छ ।

- १.९.१५ निकायको प्रतिवेदन अवधिको कार्यसम्पादन र उपलब्धीहरु बारेमा व्यवस्थापनले गरेको छलफल तथा विश्लेषण, कार्यान्वयन समीक्षा वा अन्य सार्वजनिक प्रतिवेदनले गरेको टिकाटिप्पणी र बजेट रकमभन्दा सारभूत फरक भए सोको व्याख्या समेतलाई अक्सर वित्तीय विवरण सँगसँगै जारी गरिन्छ । यस मानको अनुच्छेद नं. १.९.८ (ग) को पालना गरी यथार्थ र बजेट रकमबिचमा भएको सारभूत फरकको व्याख्यालाई वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा समावेश गरिन्छ । तर यस्तो व्याख्या सार्वजनिक प्रतिवेदन वा वित्तीय विवरणसँग जारी गरिएको कागजातमा समावेश भएको र वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा कुन प्रतिवेदन वा कागजातमा सो व्याख्या पाउन सकिन्छ भनी उल्लेख गरिएको अवस्थामा सारभूत फरकको व्याख्यालाई वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा समावेश गर्नु पर्दैन ।
- १.९.१६ वित्तीय विवरणमा समावेश भएका कतिपय निकाय वा क्रियाकलापहरुका लागि मात्र स्वीकृत बजेट सार्वजनिक रुपमा उपलब्ध गराईएको अवस्थामा स्वीकृत बजेटमा प्रतिविम्बित भएका निकाय वा क्रियाकलापको हकमा मात्र अनुच्छेद नं. १.९.८ को आवश्यकता लागु हुन्छ । उदाहरणको लागि, समग्र सरकारी प्रतिवेदन गर्ने निकाय मातहतको सरकारी क्षेत्रको मात्र बजेट तयार गरिएको अवस्थामा अनुच्छेद नं. १.९.८ अनुसार गर्नुपर्ने खुलासा सो सरकारी क्षेत्रको लागि मात्र गरिन्छ ।

प्रस्तुतीकरण (Presentation)

- १.९.१७ **वित्तीय विवरण र बजेट तुलनायोग्य (Comparable basis) आधारमा तयार गरिएको अवस्थामा मात्र निकायले बजेट र यथार्थ रकमको तुलनालाई अतिरिक्त बजेट महलको रुपमा नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी विवरणमा प्रस्तुत गर्नुपर्नेछ ।**
- १.९.१८ बजेट र यथार्थ रकमको तुलनालाई छुट्टै वित्तीय विवरण (बजेट र यथार्थ रकमको तुलनात्मक विवरण वा यस्तै नाम गरेका विवरण)मा प्रस्तुत गर्न सकिन्छ । वैकल्पिक रुपमा, वित्तीय विवरण र बजेट तुलनात्मक आधारमा तयार गरिएको अवस्थामा, एउटै निकाय तथा प्रतिवेदन अवधिको लागि एउटै लेखाङ्कनको आधार एवं वर्गीकरण संरचना अपनाएको अवस्थामा, यस मानको पालना गरी प्रस्तुत गरिएको नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी विवरणमा अतिरिक्त महलहरु थप्न सकिन्छ । यी अतिरिक्त महलहरुले शुरु तथा अन्तिम बजेट रकम र, यदि निकायले चाहेमा, बजेट र यथार्थ रकमबिचको फरक समेतको जानकारी दिन्छ ।
- १.९.१९ बजेट र वित्तीय विवरण तुलनात्मक आधारमा तयार नगरिएको अवस्थामा, बजेट र यथार्थ रकमको तुलनालाई छुट्टै विवरणमा प्रस्तुत गरिन्छ । यस्तो अवस्थामा, पाठकहरुले विभिन्न आधारहरुमा तयार गरिएको वित्तीय सूचनाको गलत व्याख्या नगर्ने सुनिश्चित गर्न, वित्तीय विवरणहरुमा बजेट तथा लेखाङ्कनका आधारहरु फरक छन् भनेर स्पष्ट गर्न सक्छ र बजेट तथा यथार्थ रकमको तुलनात्मक विवरण बजेटको आधारमा तयार गरिन्छ ।

एकीकरणको तह (Level of Aggregation)

- १.९.२० बजेट सम्बन्धी कागजातले कुनै खास क्रियाकलापहरु, कार्यक्रमहरु वा निकायको बारेमा विस्तृत विवरण दिन सक्छ । विधायिका वा अन्य आधिकारिक अङ्गमा प्रस्तुत गर्न एवं स्वीकृती प्राप्त गर्न यी विस्तृत विवरणहरुलाई अक्सर समान प्रकारका बजेट शीर्षक, बजेट वर्गीकरण वा बजेट उपशीर्षक अनुरूपका

विस्तृत वर्ग/समूहहरूमा एकीकरण गरिन्छ । ती विस्तृत वर्ग/समूहहरू तथा बजेट शीर्षक वा बजेट उपशीर्षकअनुरूपको बजेट र यथार्थ सूचनाको खुलासाले बजेटमा पहिचान गरिएका विधायिका वा अन्य आधिकारीक निकायको निगरानी (Legislative or other authoritative body oversight) सम्बन्धी आवश्यकताबमोजिम तुलना गरिएको सुनिश्चित गर्नेछ ।

- १.९.२१ कतिपय अवस्थामा, स्वीकृत बजेटमा समावेश गरिएको विस्तृत वित्तीय सूचना यस मानको पालना गरी एकीकरण गरेर (aggregated) वित्तीय विवरणमा प्रस्तुत गर्नुपर्ने हुनसक्छ । अनावश्यक बढी सूचनाहरू हुन नदिन तथा सम्बन्धित विधायिका वा अन्य आधिकारीक निकायको निगरानी आवश्यकतालाई प्रतिबिम्बित गर्न यस्तो एकीकरण आवश्यक हुनसक्छ । एकीकरणको तह निर्धारण गर्न पेशागत विवेक (Professional judgment) आवश्यक पर्छ । यस मानको उद्देश्य तथा यस मानको अनुच्छेद नं. १.३.३५ मा उल्लेख गरिएको वित्तीय प्रतिवेदनको गुणात्मक चरित्रको परिपेक्ष्यमा सो विवेक प्रयोग गरिन्छ ।
- १.९.२२ सेवा उपलब्धि (service achievement) सहितको बजेट सम्बन्धी अतिरिक्त सूचना वित्तीय विवरणभन्दा बाहेकको अन्य कागजातमा प्रस्तुत गर्न सकिन्छ । यस प्रकारका अन्य कागजातहरूको परस्पर सन्दर्भ (Cross reference) वित्तीय विवरणमा समावेश गर्न यस मानको भाग २ ले प्रोत्साहित गर्दछ ।

शुरु बजेटबाट अन्तिम बजेटसम्म भएको परिवर्तन (Changes from Original to Final Budget)

१.९.२३ *निकायको शुरु र अन्तिम बजेटबिचको परिवर्तन, बजेट भित्रकै पुनःबाँडफाँडको (Reallocation) कारणले भएको हो वा अन्य कारणले भएको हो, सो कुराको व्याख्या निम्न तरीकाले प्रस्तुत गर्नु पर्नेछ:*

क) *वित्तीय विवरणमा टिप्पणीमार्फत खुलासाको माध्यमबाट , वा*

ख) *वित्तीय विवरण जारी भएकै समयमा वा सो अगावै वा वित्तीय विवरणसँगै जारी गरिएको प्रतिवेदनमा प्रस्तुत गरी सोको परस्पर सन्दर्भ (Cross Reference) वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा समावेश गरेर ।*

१.९.२४ विधायिका वा शुरु बजेटमा संशोधन गर्न सक्ने तोकिएको अन्य अधिकार प्राप्त अधिकारीबाट स्वीकृत भएको सबै परिवर्तनहरू अन्तिम बजेटमा समावेश हुन्छन् । यस मानको आवश्यकताअनुरूप, वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा वा वित्तीय विवरण जारी हुनु अगावै वित्तीय विवरणसँग वा वित्तीय विवरण जारी भएकै समयमा जारी गरिएको छुट्टै प्रतिवेदनमा शुरु र अन्तिम बजेटबिचमा भएको परिवर्तनसम्बन्धी व्याख्यालाई समावेश गरिन्छ । उदाहरणकोलागि, शुरु बजेटको मापदण्ड भित्रै पुनःबाँडफाँड (Reallocation) को कारणले परिवर्तन भएको हो वा सरकारी नीतिसहित समग्र बजेट मापदण्डमा परिवर्तन भएका जस्ता कारणले परिवर्तन भएको हो भन्ने कुरा सो व्याख्यामा समावेश हुन्छ । व्यवस्थापनमा छलफल तथा विश्लेषण गर्दा वा वित्तीय विवरणसँगै जारी गरिएको तर वित्तीय विवरणको अङ्गको रूपमा नरहेको कार्यसंचालन प्रतिवेदनमा अक्सर यसप्रकारका खुलासाहरू गरिन्छन् । त्यस्ता खुलासाहरूलाई बजेट कार्यान्वयनको प्रतिवेदन गर्न सरकारले जारी गरेको बजेट नतिजासम्बन्धी प्रतिवेदनमा पनि समावेश गर्न सकिन्छ । वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा खुलासा नगरी छुट्टै प्रतिवेदनमा यस्ता खुलासाहरू गरीएको अवस्थामा सोको परस्पर सन्दर्भ (cross reference) लेखाटिप्पणीमा गर्नुपर्दछ ।

तुलनायोग्य आधार (Comparable Basis)

१.१.२५ सम्पूर्ण बजेट र यथार्थ रकमको तुलनाहरु बजेटको तुलनायोग्य आधारमा प्रस्तुत गर्नुपर्नेछ ।

१.१.२६ बजेट र यथार्थ रकमको तुलना एकै लेखाङ्कन आधार (प्रोदभावी, नगद वा अर्को आधार), एकै वर्गीकरणको आधार तथा स्वीकृत बजेटअनुरूप एकै निकाय र एउटै अवधिको आधारमा प्रस्तुत गर्नुपर्दछ । यसले बजेटको परिपालना सम्बन्धमा वित्तीय विवरणमा रहेको खुलासा बजेटअनुरूप नै तयार भएको छ भन्ने कुरालाई आश्वस्त पार्दछ । यसको अर्थ कतिपय अवस्थामा, वित्तीय विवरणको लागि अवलम्बन गरिएको लेखाङ्कन आधारमा भन्दा फरक क्रियाकलापसमूहको लागि, फरक प्रस्तुतीकरण वा वर्गीकरणको ढाँचामा, फरक लेखाङ्कन आधार प्रयोग गरी बजेट र यथार्थ रकमको तुलनात्मक प्रस्तुतीकरण गर्नु हो ।

१.१.२७ अनुच्छेद नं. १.१.१० मा उल्लेख गरेअनुसार प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायमा समावेश भएका प्रत्येक निकायहरु वा निश्चित क्रियाकलापहरुको लागि छुट्टै बजेट स्वीकृत गरी सार्वजनिक रुपमा उपलब्ध गराउन सकिन्छ । यस्तो अवस्थामा, यस मानको आवश्यकता तथा प्रोत्साहनअनुरूप छुट्टै रहेका बजेटहरुलाई वित्तीय विवरणमा प्रस्तुतीकरण गर्न पुनः एकीकृत गर्न सकिन्छ । यसरी पुनः एकीकृत गर्दा स्वीकृत बजेटमा कुनै परिवर्तन वा संशोधन गरिदैन । किनकी यस मानको आवश्यकताअनुसार यथार्थ रकमलाई स्वीकृत बजेट रकमसँग तुलना गर्नुपर्ने हुन्छ ।

१.१.२८ निकायहरुले आफ्नो वित्तीय विवरण र स्वीकृत बजेटको तयारीकालागि लेखाङ्कनका विभिन्न आधारहरु अपनाउन सक्छन् । उदाहरणको लागि, केही वा सिमित अवस्थामा सरकार वा सरकारी नियोग/संस्थानले वित्तीय विवरणको लागि नगद आधार र बजेटको लागि प्रोदभावी आधार अवलम्बन गर्न सक्छन् । बजेटले भविष्यमा कोषबाट खर्च गर्ने प्रतिबद्धता र ती प्रतिबद्धतामा भएको परिवर्तनलाई केन्द्रित गर्न वा सो सम्बन्धी सूचना समावेश गर्न पनि सक्छ, भने वित्तीय विवरणले नगद प्राप्ति, भूतानी तथा मौज्जातको बारेमा प्रतिवेदन दिन्छ । यद्यपि, बजेट निकाय र वित्तीय प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय अक्सर एउटै हुन्छन् । त्यसैगरी, वित्तीय विवरणमा अक्सर बजेट अवधि र बजेट वर्गीकरणको आधारलाई प्रतिविम्बित गरिन्छ । यसले व्यवस्थापन एवं जवाफदेहिताका लागि बजेट र यथार्थ तथ्यांकको तुलना गर्न सहज हुने किसिमबाट लेखा प्रणालीले वित्तीय सूचनालाई अभिलेख तथा प्रतिवेदन गर्ने बारे आश्वस्त पार्दछ । उदाहरणका लागि, बजेट अवधिमा बजेट कार्यान्वयनको प्रगति अनुगमन गर्न र सरकार, सर्वसाधारण एवं अन्य प्रयोगकर्ताहरूलाई समयमै सान्दर्भिक प्रतिवेदन पेश गर्ने बारे आश्वस्त पार्दछ ।

१.१.२९ कतिपय अवस्थामा, तथ्याङ्किय प्रतिवेदन प्रणालीअनुरूप हुने गरी वित्तीय विवरणमा समावेश भएका भन्दा फरक निकाय तथा क्रियाकलाप समावेश गरी नगद वा प्रोदभावी आधारमा बजेट तयार गर्न सकिन्छ । उदाहरणकोलागि, तथ्याङ्किय प्रतिवेदन प्रणाली अनुरूप हुने गरी तयार गरिएको बजेट सामान्य सरकारी क्षेत्रमा केन्द्रित हुन सक्छ र त्यो बजेटमा सरकारको “प्राथमिक” वा “गैर बजार” (non-market) कार्यलाई आफ्नो मुख्य क्रियाकलाप मानेर कार्यसम्पादन गर्ने निकायलाई मात्र समावेश गर्दछ । तर वित्तीय विवरणले सरकारको नियन्त्रणमा रहेको सम्पूर्ण गतिविधि तथा सरकारको व्यवसायिक गतिविधिसमेतको बारेमा प्रतिवेदन गर्दछ ।

१.१.३० तथ्याङ्किय प्रतिवेदनको ढाँचामा सामान्य सरकारी क्षेत्र अन्तर्गत राष्ट्रिय (केन्द्रीय), राज्य/ प्रादेशिक र स्थानीय सरकारसमेत समावेश हुन सक्छन् । कहिलेकाही, राष्ट्रिय (केन्द्रीय) सरकारले राज्य, प्रादेशिक र स्थानीय सरकारमा आफ्नो नियन्त्रण राख्न सक्छ । आफ्नो वित्तीय विवरणमा एकीकृत गरी सरकारको सबै तीन तहलाई समावेश गरेर स्वीकृत बजेट तयार गरी सार्वजनिकरुपमा उपलब्ध गराउन सक्छ । यस्तो

अवस्थाहरूमा, यस मानको आवश्यकता ती राष्ट्रिय (केन्द्रीय) सरकारी निकायहरूको वित्तीय विवरणको हकमा लागु हुनेछ । यद्यपी, यदि राष्ट्रिय (केन्द्रीय) सरकारले राज्य वा स्थानीय सरकारमा आफ्नो नियन्त्रण नराखेको अवस्थामा राष्ट्रिय (केन्द्रीय) सरकारको एकीकृत वित्तीय विवरणले नियन्त्रण नगरिने राज्य/ प्रादेशिक वा स्थानीय सरकारलाई एकीकृत गर्ने कार्य गदैन । तथापी, प्रत्येक तहको सरकारको लागि छुट्टै वित्तीय विवरण तयार गर्न सकिन्छ । निकायहरू र तिनीहरूले नियन्त्रण गरेको गतिविधिहरू वा भागहरू (Sub Section)को लागि स्वीकृत गरिएको बजेट सार्वजनिकरूपमा उपलब्ध गराइने अवस्थामा मात्र सरकारी निकायको वित्तीय विवरणको लागि यस मानको आवश्यकता लागु हुन्छ ।

बहु-वर्षीय बजेटहरू (Multi-year Budget)

१.१.३१ सरकार र अन्य निकायहरूले छुट्टै वार्षिक बजेटहरूको सट्टामा बहुवर्षीय बजेटहरू स्वीकृत गरी सार्वजनिकरूपमा उपलब्ध गराउँछन् । परम्परागत रूपमा बहुवर्षीय बजेटहरूमा वार्षिक बजेटहरू वा वार्षिक बजेटका लक्ष्यहरू श्रृंखलावद्धरूपमा समावेश भएका हुन्छन् । प्रत्येक घटक/अङ्ग (Component) को वार्षिक अवधिको लागि स्वीकृत बजेटले बहु-वर्षीय बजेटसँग सम्बन्धित त्यस घटक/अङ्ग अवधि (component period) को बजेट नीति कार्यान्वयनलाई प्रतिबिम्बित गर्दछ । कतिपय अवस्थामा, बहुवर्षीय बजेटले कुनै एक वर्षमा उपयोग हुन नसकेको विनियोजनलाई अर्को वर्षमा सार्ने (roll forward) व्यवस्था समेत गरेको हुन्छ ।

१.१.३२ बहु-वर्षीय बजेट भएका सरकारहरू र अन्य निकायहरूले आफ्नो बजेट कसरी पारित भएको छ, भन्नेमा आधारित भई शुरु र अन्तिम बजेट निर्धारण गर्न फरकफरक दृष्टिकोण राख्न सक्दछन । उदाहरणकालागि, सरकारले दुईबटा स्वीकृत वार्षिक बजेटहरू समावेश भएको दुई वर्षे बजेट पारित गर्न सक्छ, जसमा प्रत्येक वार्षिक अवधिको लागि शुरु र अन्तिम स्वीकृत बजेट पहिचान गर्न सकिने हुन्छ । यदि दुई वर्षे बजेटको पहिलो वर्षमा उपयोग नभएको विनियोजनलाई दुई वर्षे बजेटको दोस्रो वर्षमा खर्च गर्नको लागि कानूनी अख्तियारी दिइएमा दोस्रो वर्षको शुरु बजेटलाई यसरी सारी ल्याएको रकमले बढाइन्छ । विरलै अवस्थामा सरकारले दुई वर्षे वा अन्य बहु अवधिको बजेट पारित गर्दा, विशेषरूपले प्रत्येक वार्षिक अवधिको लागि छुट्टै बजेट रकम नछुट्याइएको अवस्थामा, यस मानको प्रयोजनको लागि प्रत्येक वार्षिक अवधिको लागि छुट्याइएको रकम तय गर्न विवेक प्रयोग गर्न आवश्यक पर्न सक्छ । उदाहरणको लागि, दुई वर्षे अवधिको प्रथम वर्षको शुरु र अन्तिम स्वीकृत बजेटमा दुई वर्षे अवधिको लागि स्वीकृत भएको पुँजीगत खरिद मध्ये प्रथम वर्षमा भएको खरिदको साथै सो वर्षसँग सम्बन्धित आय तथा खर्च शीर्षकहरू समावेश हुन्छन् । प्रथम वार्षिक अवधिमा घटाईएको (unmounts) रकम दोस्रो वार्षिक अवधिको शुरु बजेटमा समावेश हुन्छ र त्यो बजेटमा कुनै संशोधन भए सो समेत समायोजन गरी दोस्रो वर्षको अन्तिम बजेट हुन्छ । यस मानको भाग २ ले बजेट अवधिमा बजेट र यथार्थ रकमको बिचमा भएको सम्बन्धको खुलासा गर्न प्रोत्साहित गर्दछ ।

बजेट आधार, अवधि र क्षेत्रको टिप्पणी खुलासाहरू (Note Disclosures of Budgetary Basis, Period and Scope)

१.१.३३ *निकायले स्वीकृत बजेटमा अवलम्बन गरिएका बजेट आधार र वर्गीकरण आधारको व्याख्या वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा गर्नुपर्नेछ ।*

१.१.३४ बजेट तयार तथा प्रस्तुत गर्न प्रयोग गरिएको लेखाङ्कन आधार (नगद, प्रोदभावी वा परिमार्जित) र वित्तीय विवरणमा प्रयोग भएको लेखाङ्कनआधारमा भिन्नता हुनसक्छ । लेखा प्रणाली र बजेट प्रणालीले फरक

परिप्रेक्ष्यमा सूचनाहरु एकत्रित गर्ने अवस्थामा यस्तो भिन्नता हुन सक्दछ । बजेटले नगद प्रवाह र केही मात्रामा उठनुपर्ने रकम एवं प्रतिबद्धता (commitment) मा ध्यान केन्द्रित गर्छ, भने वित्तीय विवरणले नगद प्राप्ति नगद भूतानीको प्रतिवेदन दिन्छ ।

१.९.३५ स्वीकृत बजेटको प्रस्तुतीकरणको निम्ति अवलम्बन गरिएका ढाँचाहरु तथा वर्गीकरण वित्तीय विवरणको निम्ति अवलम्बन गरिएको ढाँचाभन्दा भिन्न हुनसक्छन । वित्तीय विवरणमा अवलम्बन गरिएका वर्गीकरण आधारअनुसार नै स्वीकृत बजेटले खर्चको शीर्षकलाई वर्गीकरण गर्न सक्दछ । उदाहरणकोलागि, खर्चहरुलाई आर्थिक प्रकृति (economic nature) (कर्मचारीको तलव, आपूर्ति र उपभोग्य वस्तु, अनुदान तथा हस्तान्तरण आदि) अथवा कार्य (स्वास्थ्य, शिक्षा, आदि) अनुसार वर्गीकरण गरिन्छ । बैकल्पिक रुपमा, बजेटले विशेष कार्यक्रमको आधारमा पनि शीर्षक वर्गीकरण गर्नसक्छ (उदाहरणको लागि, गरिबी न्यूनिकरण वा संक्रामक रोगको रोकथाम); वा बजेटको वर्गीकरण कार्यक्रमको कार्यसम्पादन उपलब्धीसँग जोडेर पनि गरिरहेको हुनसक्छ (उदाहारणको लागि, उच्च शिक्षाबाट स्नातक भएको विद्यार्थीहरु वा अस्पतालको आपतकालिन सेवाले गरेको शल्यक्रिया) । यी वर्गीकरणहरु वित्तीय विवरणमा अवलम्बन गरिएका वर्गीकरणहरु भन्दा फरक हुन्छन् । यसको अलवा, पुँजीगत खर्च गरिने पुँजीगत बजेट (उदाहरणका लागि पूर्वाधार वा भवनहरु), छुट्टै निरन्तर भइरहने कार्य (उदाहरणको लागि, शिक्षा वा स्वास्थ्य) को लागि नियमित/चालु बजेट स्वीकृत गर्न सकिन्छ ।

१.९.३६ स्वीकृत बजेटको तयारी र प्रस्तुतीकरणमा अवलम्बन गरिएको बजेट आधार र वर्गीकरण आधारको खुलासाले प्रयोगकर्तालाई बजेट र वित्तीय विवरणमा खुलाइएका लेखाङ्कन सूचनाबिचको सम्बन्धलाई राम्रोसँग बुझ्नको लागि सहयोग गर्नेछ ।

१.९.३७ निकायले स्वीकृत बजेटको अवधि वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा खुलासा गर्नुपर्नेछ ।

१.९.३८ वित्तीय विवरणहरु कम्तिमा वार्षिक रुपमा प्रस्तुत गरिन्छन् । निकायहरुले वार्षिक अवधि वा बहु वर्षीय अवधिहरुका लागि बजेट स्वीकृत गर्न सक्छन् । स्वीकृत बजेटले समेटेको अवधि वित्तीय विवरणको प्रतिवेदन अवधिभन्दा फरक भएको अवस्थामा स्वीकृत बजेटले समेटेको अवधिको खुलासाले वित्तीय विवरणको प्रयोगकर्तालाई बजेट तथ्यांक तथा बजेटको वित्तीय विवरणसँग तुलना गरी भएको सम्बन्धलाई राम्रो बुझ्न सहयोग पुर्याउँदछ । स्वीकृत बजेटले समेटेको अवधि र वित्तीय विवरणको अवधि समान भएको र मध्यकालिन बजेट तथा वित्तीय विवरण एवं प्रतिवेदनहरु पनि तयार गरिने अवस्थामा सोको खुलासाले उपयोगी पुष्ट्याईको भूमिकासमेत निर्वाह गर्दछ ।

१.९.३९ निकायले स्वीकृत बजेटमा समावेश भएका निकायहरु वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा उल्लेख गर्नुपर्नेछ ।

१.९.४० यस मानको अनुच्छेद नं. १.६.५ अनुसार नियन्त्रक निकायले आफूमा निर्भर रहेका निकायहरु तथा सरकारी नियन्त्रणमा रहेका सार्वजनिक क्षेत्रका व्यवसायिक निकायहरुको बजेट समावेश गरी एकीकृत वित्तीय विवरण तयार गरी प्रस्तुत गर्नुपर्दछ । यद्यपि, अनुच्छेद नं. १.९.२९ मा उल्लेख गरिएअनुसार, तथ्याङ्किय प्रतिवेदन प्रणाली पालना गरी तयार गरिएको स्वीकृत बजेटले व्यापारिक वा बजारको आधारमा सञ्चालन गरिएका सरकारका कार्यहरु समेट्न सक्दैन । अनुच्छेद नं. १.९.२५ को आवश्यकताअनुरूप बजेट र यथार्थ रकमलाई तुलनायोग्य आधारमा प्रस्तुत गरिन्छ । बजेटले समेटेको निकायहरुको खुलासाले प्रयोगकर्तालाई कुन हदसम्म निकायको गतिविधिहरु स्वीकृत बजेट भित्र पर्छ, भन्ने पहिचान गर्न तथा वित्तीय विवरणमा प्रतिविम्बित निकायभन्दा बजेट निकाय कुन प्रकारले भिन्न छ भन्ने कुरा पहिचान गर्न सहज तुल्याउँछ ।

तुलनात्मक आधारको यथार्थ रकम र वित्तीय विवरणको यथार्थ रकमको भिडान (Reconciliation of Actual Amounts on a Comparable Basis and Actual Amounts in the Financial Statements)

१.९.४१ वित्तीय विवरण र बजेट तुलनात्मक आधारमा तयार नगरिएको अवस्थामा, अनुच्छेद नं. १.९.२५ पालना गरी बजेटसँग तुलनात्मक आधारमा प्रस्तुत गरिएको यथार्थ रकमलाई फरक भएको आधार, समय र निकायको छुट्टाछुट्टै पहिचान गरी कुल नगद प्राप्ति तथा कुल नगद भूक्तानीसँग मिलान गर्नुपर्नेछ । यस्तो मिलानलाई बजेट तथा यथार्थ रकमको तुलनात्मक विवरणको मुखपृष्ठमा वा वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा खुलासा गर्नुपर्नेछ ।

१.९.४२ तुलनायोग्य आधारअनुरूपको पहिचान गरिएको बजेटको यथार्थ रकम र वित्तीय विवरणमा पहिचान गरिएको रकमबिचको भिन्नतालाई उपयोगीतबरले निम्नानुसार वर्गीकरण गर्न सकिन्छ:

- क) लेखाङ्कनआधार भन्दा अन्य आधार प्रयोग गरी स्वीकृत बजेट तयार गरिएको अवस्थामा बजेटरी आधारमा भिन्नता हुन्छ । उदाहरणकोलागि, प्रोदभावी वा परिमार्जित नगद आधारमा बजेट तयार गरिने तर नगद आधारमा वित्तीय विवरण तयार गरिने अवस्थामा यस्तो भिन्नता हुन्छ ।
- ख) वित्तीय विवरणमा प्रतिविम्बित भएको प्रतिवेदन अवधिभन्दा बजेट अवधि फरक भएको अवस्थामा यस्तो भिन्नता हुन्छ ।
- ग) वित्तीय विवरण तयार गरिएको निकायको अङ्गको रूपमा रहेको कार्यक्रम वा निकायहरूलाई बजेटले समावेश नगरेको अवस्थामा निकायगत भिन्नता हुन्छ ।

वित्तीय विवरण तथा बजेट प्रस्तुतीकरण गर्दा अवलम्बन गरिएका ढाँचा र वर्गीकरणका तरिकामा पनि फरक हुनसक्दछ ।

१.९.४३ यस मानको अनुच्छेद नं. १.९.४१ अनुरूप मिलानको व्यवस्थाले बजेट आधारको यथार्थ रकम र नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी विवरणमा उल्लेखित कुल नगद प्राप्ति र भूक्तानीबिच रहेको फरकका प्रमुख श्रोतहरू पहिचान गरी निकायलाई आफ्नो उत्तरदायित्व राम्रोसँग पुरा गर्न सक्षम तुल्याउँछ । यस मानले बजेट र यथार्थ रकमको तुलना विवरणमा प्रस्तुत गरिएको प्रत्येक कुल जम्मा र शिर्षक उपशिर्षकगत जम्मा, वा प्रत्येक वर्ग/समूहका आईटमहरूलाई वित्तीय विवरणमा भएका सोही सरहका रकमसँग मिलान गर्न (बाधा पुर्याउदैन) रोक्दैन ।

१.९.४४ नगदमा आधारित लेखाङ्कन अवलम्बन गरी बजेट र वित्तीय विवरण तयार गर्ने निकायहरूले वित्तीय विवरणअनुसार कै अवधिको लागि वित्तीय विवरणमै भएका निकायहरू समावेश गरी तथा वित्तीय विवरणअनुरूपकै प्रस्तुतीकरण ढाँचामा बजेट तयार गरेको अवस्थामा मिलान (reconciliation) गर्नुपर्ने आवश्यकता पर्दैन । बजेट र वित्तीय विवरणको लागि एकै लेखाङ्कन आधार अवलम्बन गर्ने अन्य निकायको हकमा प्रस्तुतीकरणको ढाँचा वा प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय वा प्रतिवेदन अवधिमा भिन्नता हुनसक्दछ । उदाहरणकालागि, स्वीकृत बजेटले वित्तीय विवरण भन्दा भिन्न वर्गीकरण वा प्रस्तुतीकरण ढाँचा अवलम्बन गर्न सक्छ, वा निकायको गैर व्यवसायिक गतिविधिमात्र समावेश गर्न सक्छ, वा स्वीकृत बजेट बहु वार्षिक बजेट हुनसक्छ । एकै लेखाङ्कन आधारमा तयार गरिएको बजेट र वित्तीय विवरणमा पनि प्रस्तुतीकरण, समयावधि वा निकायमा फरक भएको अवस्थामा मिलान (Reconciliation) गर्नु आवश्यक हुन्छ ।

१.१.४५ यस मानको आवश्यकता पालना गरी गत अवधिको तुलनात्मक सूचनाको खुलासा गर्नु आवश्यक छैन ।

१.१.४६ एकीकृत बजेट सार्वजनिक रूपमा उपलब्ध गराउने निकायहरूको वित्तीय विवरणमा समावेश हुने बजेट तथा यथार्थ रकमको तुलना यस मानको आवश्यकताअनुरूप गर्नुपर्दछ । गत अवधिको यथार्थ रकम सो अवधिको बजेटसँग तुलना गरी खुलासा गर्न नपर्नुको साथै गत अवधिको यथार्थ र बजेटबिचको फरक सम्बन्धी व्याख्याको खुलासा पनि चालू अवधिको वित्तीय विवरणमा गर्नु पर्दैन ।

निष्कर्षका आधार - नगद आधारको नेप्सास भाग १ (The basis for Conclusions - Cash Basis NPSAS Part 1)

यो निष्कर्षका आधार नेप्सास, नगद आधारको लेखाङ्कन बमोजिमको वित्तीय प्रतिवेदन सँगसँगै राखिएता पनि यसको अंश होईन ।

यस मानको भाग २ पछि राखिएको निष्कर्षका आधार भाग २ का प्रोत्साहनमा भएका संशोधनसँग सम्बन्धित रहेका छन् ।

परिचय

बिसी १. नेप्सास, नगद आधारको लेखाङ्कन बमोजिमको वित्तीय प्रतिवेदन financial reporting under the cash basis of accounting (नगद आधारको नेप्सास) सेप्टेम्बर २००९ मा जारी गरिएको थियो । बजेट सूचनाको प्रस्तुतीकरणबारे थप आवश्यकताहरू र प्रोत्साहनसहित २००६ मा आईपिएसएएस अद्यावधिक गरिएको थियो र २००७ मा बाह्य सहायतासमेत राखी अद्यावधिक गरिएको थियो । यसमा दुई भाग समावेश गरिएको छ: भाग १ मा प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायले सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण तयार गर्दा यस मानअनुसार पालना गर्नुपर्ने आवश्यकताहरू पहिचान गर्दछ । भाग २ ले जवाफदेहितावहन र निर्णय लिने प्रयोजनका लागि उपयोगी जानकारी प्रदान गर्न थप प्रोत्साहित खुलासाहरू पहिचान गर्दछ र प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ संक्रमण गर्ने एवं प्रोदभावी नेप्सास अपनाउनका लागि ती निकायहरूलाई सहयोग गर्दछ ।

यस समीक्षाको औचित्यता र दायरा

बिसी २. कतिबटा सरकार र अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूले नगद आधारको नेप्सासलाई अपनाएका छन्, भन्ने बारेमा फरक-फरक रायहरू भएपनि यसलाई व्यापक रूपमा अपनाईएको छैन भन्नेमा सामान्यतः सहमति रहेको छ । नेप्सास सञ्चालनको समीक्षा गर्न स्थापना गरिएको लेखामान बोर्डको कार्यदल (Task Force) द्वारा र नेप्सासलाई अपनाउने समेतका विभिन्न निकायहरूद्वारा एकीकरण (Consolidation), बाह्य सहायता, र तेस्रो-पक्ष भूक्तानीका आवश्यकताहरूलाई नगद आधारको नेप्सास अपनाउनका लागि प्रमुख बाधाहरूको रूपमा पहिचान गरिएको छ ।

बिसी ३. यसको सीमित ग्रहण (limited adoption) का बावजूद, २०१४ मा अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान बोर्ड (आईपिएसएएसबी) को रणनीतिक परामर्शले पत्ता लाग्यो कि, नगद आधारको आईपिएसएएस कायम राख्नको लागि बलियो समर्थन रहेको छ, चाहे त्यो मान जस्ताको तस्तै कायम राख्न होस् वा प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ संक्रमण गर्ने एवं प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउने पहिलो कदमको रूपमा होस् । कतिपय अवस्थामा, यसलाई अपनाउनमा देखिएका बाधाहरू हटाउन

यसको आवश्यकताहरू (requirements) लाई संशोधन गर्नुपर्ने देखिएको छ । प्रोदभावी वित्तीय विवरण पेश गर्नतर्फ संक्रमण गरिरहेका निकायहरूलाई आईपिएएसएएसबी अध्ययन १४ प्रोदभावी आधारको लेखाङ्कनमा संक्रमण: सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूलाई मार्गदर्शन (तेश्रो संस्करण जनवरी २०११) (IPSASB Study 14 Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities (Third Edition January 2011) लाई सन्दर्भित गर्न समेत प्रोत्साहन गरिन्छ, जसले प्रोदभावी आधारतर्फ संक्रमण गर्न सकिने तरिकाहरूबारे पथप्रदर्शन गर्दछ ।

बिसी ४. यस संशोधित नगद आधारको नेप्सास (२०२२) मार्फत गरिएका परिमार्जनहरूले नेप्सासको सीमिततालाई प्रतिविम्बित गर्दछ, जुन नगद आधार नेप्सास सञ्चालनको सम्बन्धमा कार्यान्वयन गर्ने निकायहरूबाट महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयले प्राप्त गरेको पृष्ठपोषणको रूपमा रहेको छ । संशोधन गर्दा देहायका उद्देश्यहरू राखिएको छ :

- क) यसलाई अपनाउने सिलसिलामा देखिएका एकीकरण, बाह्य सहायता, र तेस्रो पक्ष भूक्तानी सम्बन्धी आवश्यकताहरूसँग सम्बन्धित प्रतिनिधिमूलक महत्वपूर्ण अवरोधहरू पार गर्ने; र
- ख) महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयको लेखामान तर्जुमा गर्ने रणनीतिअनुसार नगद आधारको नेप्सासको अपेक्षित भूमिका प्रोदभावी नेप्सास अपनाउने पथमा केवल एक कदम मात्र हो, आफैमा अन्तिम लक्ष होईन, भन्ने स्पष्ट गर्ने ।

बिसी ५. यस परिमार्जित नगद आधारको नेप्सास (२०२२) मा साना हिज्जे/शब्दाबली/व्याख्या (House keeping) संशोधनहरू पनि समावेश छन्, जुन यस मानका आवश्यकताहरू र प्रोत्साहनहरू प्रोदभावीसरह IPSAS (Equivalent accrual IPSAS)का आवश्यकताहरू भन्दा भिन्न भएतापनि यस मानको नगद आधारमा केन्द्रित हुने उद्देश्य भएकोमा बाहेक विपरीत छैन् भन्ने सुनिश्चित गर्नको लागि हो । सन् २००३ मा नगद आधारको IPSAS जारी भएपश्चात प्रोदभावी आईपिएएसएएस अद्यावधिक गरिएको, र केही विषय हटाईएको र/वा प्रतिस्थापन गरिएको छ । हिज्जे/शब्दाबली/व्याख्या (House keeping) संशोधनहरूले, उपयुक्त भएसम्म, प्रोदभावी IPSAS मा भएको विकासलाई प्रतिविम्बित गर्दछ ।

एकीकरण (Consolidation)

बिसी ६. यस मानको आवश्यकताहरू पालना गर्ने र नगद आधारको लेखाङ्कन अन्तर्गत वित्तीय प्रतिवेदनका लागि उत्कृष्ट अभ्यासहरू प्रतिविम्बित हुने गरी वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न चाहने धेरै सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूले पूर्ण रूपमा एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारी र प्रस्तुतीकरणमा महत्वपूर्ण (significant) अवरोधहरू सामना गरेका छन् । यो धेरै कारणहरूले हुनसक्छ जस्तै (क) विद्यमान कानून वा नियमहरूको आवश्यकतासँग अनुकूल हुने गरी बजेट वा सामान्य सरकारी क्षेत्र वा अन्य क्रियाकलापसमूहहरूका लागि वित्तीय प्रतिवेदन तयार गर्न; (ख) प्रतिवेदन पेश गर्ने मितिमा सबै नियन्त्रित निकायहरू पहिचान गर्न कठिनाई; (ग) सार्वजनिक क्षेत्रका व्यवसायिक निकायहरूद्वारा अपनाईएको प्रतिवेदनका आधारमा रहेको भिन्नता, (घ) समयमै आवश्यक तथ्याङ्क सङ्कलन एवं प्रशोधन गरी समय सीमा भित्रै प्रतिवेदन पेश गर्ने क्षमता (आवश्यक प्राविधिक विशेषज्ञताको अभाव समेत) नभएको आदि ।

बिसी ७. यस अधिका एकीकृत गर्ने आवश्यकताहरूले नगद आधारको नेप्सास (२००९) को नगद आधारको लेखाङ्कन अन्तर्गत तयार गरिएको वित्तीय विवरणहरूको गुणस्तर सुधार गर्ने क्षमता र प्रोदभावी वित्तीय प्रतिवेदन तर्फको संक्रमण एवं प्रोदभावी नेप्सास अपनाउन सहयोग गर्ने भूमिकालाई नजरअन्दाज (undermine) गरेको भनि धेरै सरोकारवाला/ निकायहरूले (constituents) चासो व्यक्त गरेका थिए, किनकि सरकार

र अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूले यस मानको पालना गर्न सकेका थिएनन् । यस संशोधित नगद आधारको नेप्सास (२०२२) ले यी चासोहरूको संबोधन गर्न नगद आधार नेप्सास (२००९) मा तल उल्लेख गरे अनुसारको संशोधन गरेको छ ।

बिसी ८. नियन्त्रक निकायहरूले सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकरण गरी एकीकृत वित्तीय विवरणहरू तयार गर्नुपर्ने आवश्यकतालाई यस संशोधनले यो मानको भाग १ बाट हटाई, यस मानको भाग २ मा प्रोत्साहनको रूपमा समावेश गरेको छ । यसको उद्देश्य नेप्सास अपनाउने सिलसिलामा रहेको प्रमुख अवरोध हटाउनु हो ।

बिसी ९. यस मानको भाग २ ले सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकरण नगर्ने नियन्त्रण गर्ने निकायलाई प्रोदभावी वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ संक्रमण र प्रोदभावी नेप्सास अपनाउने सिलसिलामा बजेट क्षेत्र, सामान्य सरकारी क्षेत्र, वा मुख्य सरकारी क्रियाकलापहरू समावेश भएको वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न प्रोत्साहन गर्दछ । यसले प्रोदभावी नेप्सासबमोजिम आवश्यक पूर्ण एकीकरण (full consolidation) गर्न व्यवस्थित एवं प्राप्त गर्न सकिने (orderly and achievable) संक्रमणलाई सहयोग गर्दछ । पूर्ण एकीकरणले मुख्य सरकारी क्रियाकलापहरूको बारेमा जानकारी दिन नसक्ने र केही अवस्थामा, कानूनी आवश्यकताहरूको विपरीत रहेको भन्ने केही निकाय/सरोकारवालाहरू (constituents) को चासोलाई संबोधन गर्दछ ।

बिसी १०. प्रोदभावी आधारमा संक्रमण गरिरहेका निकायलाई सहयोग गर्न, र नेप्सास ३४, बेग्लै वित्तीय विवरण, र नेप्सास ३५ एकीकृत वित्तीय विवरणसँग विरोधाभाष नहुने सुनिश्चित गर्न नियन्त्रणसहितका केही प्रमुख परिभाषाहरू परिमार्जित गरिएको छ ।

बिसी ११. महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयले एकीकरणका लागि वर्तमान आवश्यकताहरू पालना गर्दा उत्पन्न हुने बाधाहरू हटाउनको लागि धेरै दृष्टिकोण / तरिका (approaches) हरू पेश गरेको छ । यी अधिकांश तरिकाहरू उत्कृष्ट भए तापनि, महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयले संशोधित नगद आधारको नेप्सास (२०२२) मा लिइएको दृष्टिकोणले नगद आधारको नेप्सास कार्यान्वयन गर्नेले सामना गर्नु परेको अप्ठयारो र नेप्सासको पालना गरी तयार गरिएको वित्तीय विवरणहरूमा जवाफदेहितावहन एवं निर्णय गर्ने प्रयोजनका उपयोगी सूचनामा निर्भर हुनेहरूको चासो, सन्तुलित आधारमा निर्णय गरी उचित निराकरण गरेको छ । महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयले विचार गरेका अन्य तरिका/ दृष्टिकोणहरू र तिनहरूलाई प्रयोग गर्न प्रस्ताव नगर्नुको कारणहरू निम्न अनुसार रहेको छ:

क) प्रथमपटक अपनाईएको मितिले ३ देखि ५ वर्ष वा सो भन्दा लामो अवधिको संक्रमणकालीन अवधिभित्र नियन्त्रक निकायहरूले सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकरण गर्ने आवश्यकताको पालना गर्नुपर्नेछ । यद्यपि, नगद आधारको नेप्सास जारी भएको लगभग १३ वर्ष भइसकेको छ र एकीकरण यसको अवलम्बन गर्न प्रमुख बाधकको रूपमा रहेको छ । धेरै क्षेत्राधिकार/कार्यान्वयन निकायहरू (Jurisdictions) ले पहिचान गरेका यी फराकिलो एवं फरक अवरोधहरू पार गर्न ३ देखि ५ वर्षको संक्रमणकालीन अवधि पर्याप्त रहेको सम्बन्धमा महालेखा नियन्त्रकको कार्यालय विश्वस्त हुन सकेन ।

ख) एकीकृत वित्तीय विवरण तयारी एवं आर्थिक निकायको संरचना सम्बन्धी खुलासाको लागि अपनाउनुपर्ने लेखाङ्कन प्रकृतिसँग सम्बन्धित आवश्यकताहरू बाहेक सबै एकीकरणका आवश्यकताहरूलाई प्रोत्साहनको रूपमा समावेश गरिएको छ । उक्त प्रस्ताव उपयुक्त थियो । यसको मतलब कुनै पनि एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारीका लागि अपनाईएका प्रक्रियाहरूलाई सोही

आर्थिक निकाय तथा नेप्सासको पालना गर्ने सबै निकायहरूले प्रत्येक अवधिमा निरन्तररूपले लागु गरिनुपर्ने आवश्यकताको रूपमा पहिचान गरिनेछ । यद्यपि, यी विषयहरूलाई आवश्यकताहरूको रूपमा कायम राख्दा नेप्सासलाई लागु गर्नमा बाधाहरू उत्पन्न हुनसक्छ । साथै, एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारी एवं प्रस्तुतीकरणको केन्द्रविन्दुमा रहेका केही प्रक्रियाहरू एवं खुलासाहरूलाई आवश्यकताहरूका रूपमा चित्रण गर्नु र अन्य प्रक्रियाहरू एवं खुलासाहरूलाई प्रोत्साहनको रूपमा चित्रण गर्नले यसको औचित्य पुष्टि गर्न गाह्रो पर्छ । जसले गर्दा यो मानमा अनावश्यक जटिलता आउँछ भन्ने महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयको धारणा रहेको थियो ।

- ग) विद्यमान एकीकरणका आवश्यकताहरू कायम राख्ने तर विशेष व्यावहारिक बाधाहरूको लागि राहत प्रदान गर्ने जस्तै: सार्वजनिक क्षेत्रका व्यवसायिक निकायहरू वा सार्वजनिक क्षेत्रका अन्य समस्याग्रस्त वर्गहरूका (problematic classes) निकायहरूलाई एकीकरण गर्ने आवश्यकताबाट राहत दिने । यो दृष्टिकोण निकाय/सरोकारवालाहरू (constituents) ले पहिचान गरेका केही बाधाहरूलाई सम्बोधन गरेको कारण उपयुक्त थियो । यद्यपि, यसले निकाय/सरोकारवालाहरू (constituents) ले पहिचान गरेका सबै अवरोधहरूको समाधान दिन सक्दैन । साथै, प्रयोगमा एकरूपताको लागि, सार्वजनिक क्षेत्रका व्यवसायिक निकाय वा सार्वजनिक क्षेत्रका अन्य विशेष वर्ग/समूहका निकायहरूको सर्वमान्य परिभाषा आवश्यक पर्छ । यस्तो परिभाषा सबै क्षेत्राधिकारहरूमा सजिलै लागु हुनेछ भनेर स्पष्टसँग भन्न सकिदैन ।
- घ) सबै नियन्त्रित निकायहरूको सट्टा बजेट क्षेत्र वा सामान्य सरकारी क्षेत्र वा नियन्त्रित निकायहरूका उस्तै किसिमका मध्यम/सानो (interim) समूहलाई प्रतिविम्बित गर्ने आर्थिक निकायको वित्तीय विवरण प्रस्तुति आवश्यक छ । धेरै क्षेत्राधिकारहरूका सरोकारवाला/निकायहरू (constituents) द्वारा पहिचान गरिएका बाधाहरूको सम्बोधन गरेका कारण यो दृष्टिकोण उपयुक्त थियो । यदि कानूनी आवश्यकताहरू (legislative requirements) ले तोकेको मध्यम/सानो समूह (interim group) सँग प्रत्यक्ष रूपमा सामाज्यस्य नभएको खण्डमा, त्यस्तो मध्यम/सानो समूह (interim group) लाई परिभाषित वा निर्दिष्ट गर्ने कुनै पनि प्रयासले कुनै विशेष क्षेत्राधिकारमा अवरोधहरू सृजना गर्न सक्छ । साथै, यसले प्रोदभावी आधारतर्फ संक्रमण गरिरहेका क्षेत्राधिकारमा र निर्दिष्ट गरिएका मध्यम/सानो समूह (interim group) को प्रतिवेदन पेश गर्ने चरण पार गरिसकेका निकाय समेतमा समस्या सृजना गर्न सक्छ । यो संशोधित नगद आधारको नेप्सास (२०२२) ले पूर्ण प्रोदभावी आधारमा जाने क्रममा बजेट क्षेत्र वा सामान्य सरकारी क्षेत्रलाई प्रतिविम्बित गर्ने सामूहिक वित्तीय विवरणहरू तयार गरी प्रस्तुत गर्न अनुमति दिन्छ र स्वीकार गर्दछ ।

बाह्य सहायता (External Assistance)

बिसी १२. बाह्य सहायता सम्बन्धी सूचनाको खुलासाका लागि २००७ मा नगद आधारको आईपिएसएएसमा आवश्यकताहरू र प्रोत्साहनहरू थपिएको थियो, जुन धेरै प्राप्तिकर्ताहरू, दाताहरू, र अन्य वित्तीय प्रतिवेदन पेश गर्ने समुदायले नगद आधारको लेखाङ्कनअन्तर्गत बाह्य सहायताको वित्तीय प्रतिवेदन पेश गर्ने क्रममा अन्तर्राष्ट्रिय रूपमा स्वीकार्य आधिकारिक आवश्यकताहरू चाहिने अनुरोध एवं समर्थन गरे पश्चात जारी गरिएको थियो ।

बिसी १३. यद्यपि, यस मानको मस्यौदा गर्दा यो मानका आवश्यकताहरू पूरा गर्न आवश्यक बाह्य सहायताको जानकारी प्राप्तिकर्ताहरूलाई महालेखा नियन्त्रकको कार्यालय तथा सरोकारवाला निकाय (constituents) हरूले

अपेक्षा गरे अनुरूप सहज रूपमा उपलब्ध गराईएन वा पहुँचयोग्य बनाइएन भनेर कार्यालय सचेत थियो, र महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयले रितपूर्वक प्रकृया पुर्याए (due process) पश्चात नगद आधारको नेप्सास (२००९) मा समावेश गरीएको थियो । नगद आधारको नेप्सास (२००९) ले सजिलै जानकारी उपलब्ध नभएमा वा प्रमाणित गर्न नसकेमा खुलासाका आवश्यकताहरूबाट केही राहत प्रदान गरेको छ । यद्यपि, महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयको यस विषय प्रति चासो (concerned) थियो कि कुन हदसम्म राहत दिनु आवश्यक छ, जसको परिणामस्वरूप जानकारीको पूर्णता र शुद्धता प्रमाणित गर्न सकिने क्षमतामा असर पर्छ, एवं सोबाट खुलासा गरिएको जानकारी जवाफदेहितावहन वा निर्णय गर्ने प्रयोजनका लागि कम उपयोगी हुन सक्छ । यो संशोधित नगद आधारको नेप्सास (२०२२) ले यी चासोहरूलाई तल उल्लेख गरे अनुसार सम्बोधन गरेको छ ।

बिसी १४. प्रतिवेदन पेश गर्ने अवधिमा प्राप्त भएको र प्रतिवेदन मितिमा निकायमा बिद्यमान रहेका बाह्य सहायता बारेमा जानकारी खुलासा गर्नुपर्ने आवश्यकताहरूलाई भाग १ बाट हटाइ नेप्सासको भाग २ मा प्रोत्साहनको रूपमा समावेश गरिएको छ, र नगद वा तेस्रो पक्ष भूक्तानीको रूपमा प्राप्त भएको बाह्य सहायताको सूचना खुलासामा ध्यान केन्द्रित गरेर परिमार्जन गरीएको छ । नगद आधारको नेप्सास (२०२२) ले यस अवधिमा निकायले प्राप्त गरेको अन्य सहायता (गैरसरकारी संस्थाहरू र अन्य स्रोतहरूबाट प्राप्त सहायता) को बारेमा समान सूचना (similar information) को खुलासा गर्न प्रोत्साहन गर्दछ ।

बिसी १५. यी आवश्यकताहरूलाई प्रोत्साहनको रूपमा समावेश गर्नाले नेप्सास अपनाउनमा रहेको प्रमुख अवरोधलाई पार गर्नेछ । यसले नगद आधारको नेप्सास (२००९) मा समावेश बाह्य सहायताको सूचना खुलासा गर्ने आवश्यकताहरू बारेको सरोकारवाला/प्रयोगकर्ता निकायको निम्न चासोको सम्बोधन गर्छ:

- क) प्रोदभावी आधार आईपिएसएएसमा उल्लेख भएको भन्दा धेरै विस्तृत एवं बोझिलो रहेको, र वित्तीय प्रतिवेदनको प्रोदभावी आधारमा सङ्कमण एवं प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउने भूमिकासँग सामञ्जस्य नभएको;
- ख) यी जानकारी सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण भन्दा विशेष प्रयोजनको वित्तीय प्रतिवेदनमा अधिक सहजतासँग प्रस्तुत हुने ।

बिसी १६. नगदमा प्राप्त भएको बाह्य सहायतालाई नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा नै दर्शाईनेछ । विकासोन्मुख अर्थतन्त्रमा सार्वजनिक क्षेत्रको प्रतिवेदन पेश गर्ने धेरै निकायहरूले नगदको रूपमा प्राप्त बाह्य सहायतालाई नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा छुट्टै खुलासा गर्न आवश्यक ठानेकोले नगद आधारको नेप्सास (२०२२) को भाग १ मा अनुच्छेद १.३.१८ थपिएको छ ।

तेस्रो-पक्ष भूक्तानीहरू (Third-Party payments)

बिसी १७. सैद्धान्तिक रूपमा, नगद प्राप्ति र भूक्तानीहरूको विवरणमा छुट्टै महल (Column) मा तेस्रो-पक्ष भूक्तानीको खुलासाको औचित्यता कुनै पनि अवधिमा निकायको सञ्चालनलाई आवश्यक नगद स्रोतहरू उपलब्ध गराउने व्यवस्था सुनिश्चित गर्नको लागि राम्रो देखिन्छ । त्यो सहायता प्राप्त गर्ने निकायलाई वस्तु वा सेवाहरू प्राप्त गर्न दिईएको होस् वा प्राप्तिकर्ताद्वारा तोकिएबमोजिम ती वस्तु वा सेवाहरूवापत आपूर्तिकर्तालाई सिधै प्रदान गरिएको होस्, नगद प्राप्ति र भूक्तानीहरूको विवरणमा प्रस्तुत गर्नुपर्छ भनि निर्धारण गर्दैन । यद्यपि, प्रायः तेस्रो पक्षहरूद्वारा गरिएका भूक्तानीहरू बाह्य सहायता र अन्य सहायताको परिभाषा पूरा गर्ने वस्तु र सेवाहरूको भूक्तानीमा समावेश हुने सम्भावना हुन्छ ।

बिसी १८. माथि उल्लेख गरिएअनुसार बाह्य सहायतालाई तेस्रो पक्ष भूक्तानीको रूपमा खुलासा गर्ने आवश्यकता पुरा गर्न चाहिने सूचना उपलब्ध नहुने चासोहरू र सोको परिणामस्वरूप अपूर्ण जानकारीको कारण हुने सम्भावित गलत व्याख्याको चासोहरू अन्य प्रकारको तेस्रो पक्ष भूक्तानीमा पनि लागु हुन्छ ।

बिसी १९. तेस्रो पक्ष भूक्तानी बारेमा सूचनाको खुलासा गर्ने आवश्यकतालाई नगद आधारको नेप्सास (२०२२) को भाग १ बाट हटाइ प्रोत्साहन खुलासाको रूपमा भाग २ मा समावेश गरिएको छ । यसले धेरै सरोकारवाला/निकायहरू (constituents) को चासोको संबोधन गर्छ र नेप्सास अपनाउन आइपरेको प्रमुख अवरोधलाई पार गर्दछ ।

बिसी २०. कतिपय क्षेत्राधिकारहरूमा, सरकारले आफ्ना विभागहरू र अन्य निकायहरूको खर्चको व्यवस्थापन सामान्यतः केन्द्रीकृत कोष संचालन (centralized treasury function) मार्फत गर्छ जसलाई “एकल कोष खाता” (treasury single account) भनिन्छ । नगद आधारको नेप्सास (२००९) मा “एकल कोष खाता” व्यवस्था अन्तर्गत, सरकारी विभाग वा अन्य सरकारी निकायको तर्फबाट प्रतिवेदन गर्ने केन्द्रीय नियोग/एजेन्सीले भूक्तानी गरेको रकमलाई पनि तेस्रो पक्ष भूक्तानीको रूपमा वर्गीकृत गर्नुपर्छ भनी उल्लेख गरिएको थियो । विभाग र निकाय विशेषहरूले आफ्नो प्रयोगको लागि अख्तियार प्राप्त रकम जम्मा गर्न छुट्टै बैंक खाताहरू स्थापना नगरेपनि तिनीहरूले ती रकमहरू प्रयोग गर्न सक्छन् र लाभ उठाउन सक्छन् भन्ने महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयको धारणा रहेको थियो । तसर्थ, तिनीहरूले यस्तो नगदको आन्तरिक प्रवाह (Inflows), बर्हिगमन (Outflows) र नगद मौज्जातमा नियन्त्रण गर्छन् । नगद आधारको नेप्सास (२०२२) मा महालेखा नियन्त्रकको कार्यालयको दृष्टिकोणलाई प्रतिविम्बित गर्न एकल कोष खाता सम्बन्धी व्यवस्थाहरूको थप व्याख्या समावेश गरिएको छ कि त्यस्ता व्यवस्थाहरूले तेस्रो पक्षको भूक्तानी सृजना गर्दैनन् ।

“शब्दावली/हिज्जे/व्याख्या सुधार” (Housekeeping) - त्रुटि सुधार, विदेशी मुद्रा, सरकारी व्यवसायिक प्रतिष्ठानहरू र गुणात्मक विशेषताहरू (Correction of Errors, Foreign Currency, Government Business Enterprises and Qualitative Characteristics)

बिसी २१. यो मानका आवश्यकताहरू प्रोदभावी सरहका (Equivalent accrual) आईपिएएसएएस ३, लेखा नीतिहरू, लेखा अनुमानको परिवर्तन र त्रुटिहरू (२००६ डिसेम्बर मा जारी र २०११ अक्टोबर मा पछिल्लो अद्यावधिक गरीएको) (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) (issued in December 2006 and last updated in October 2011), र आईपिएएसएएस ४, विदेशी विनिमय दरमा परिवर्तन को प्रभाव (२००८ अप्रिलमा जारी भएको र पछिल्लो पटक अद्यावधिक २०११ अक्टोबरमा गरीएको) (IPSAS 4, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) (issued in April 2008 and last updated in October 2011) हरूसँग प्रत्यक्ष रूपमा नबाझिने गरी त्रुटि सुधार (Correction of Errors) र विदेशी मुद्रा (Foreign Currency) सँग सम्बन्धित खण्डहरूको परिभाषित शब्दावली र व्याख्यामा केही सामान्य संशोधनहरू गरिएका छन् ।

बिसी २२. हालको आईपिएएसएएस ३, आईपिएएसएएस ४ र नेप्सास सरह (Equivalent NPSAS) बिचका भिन्नताहरू नगद आधारको आईपिएएसएएस (२००७) अनुमोदन हुँदा धेरै थिए । कतिपय अवस्थामा, यी भिन्नताहरू विभिन्न लेखाङ्कन विधिहरू र अन्य अवस्थामा थप खुलासाहरूका सम्बन्धमा रहेका छन । नगद आधार नेप्सास (२०२२) को यस खण्डहरूमा गरिएका परिमार्जनहरूले अद्यावधिक (updated) गरिएका आईपिएएसएएस ३ र आईपिएएसएएस ४ का सबै आवश्यकताहरूलाई पूर्ण रूपमा प्रतिविम्बित गर्दैन

भन्ने सम्बन्धमा पाठकहरू सचेत हुनुपर्छ । नगद आधारको नेप्सास (२००९) का यी आवश्यकताहरूलाई अपनाउन परेका बाधाहरूको बारेमा महालेखा नियन्त्रकको कार्यालय जानकारी (input) प्राप्त नगरेको कारण यस्तो हुन गएको हो । नगद आधारको नेप्सासलाई आईपिएसएएस ३ र आईपिएसएएस ४ का सबै परिवर्तनहरू समावेश गरी परिमार्जन गर्दा केही अनपेक्षित प्रभावहरू पर्न सक्छ, जसले नेप्सासलाई अपनाउनमा थप अवरोधहरू ल्याउन सक्छ भन्ने विषयमा महालेखा नियन्त्रकको कार्यालय चिन्तित थियो । यद्यपि, यी खण्डहरूमा गर्नुपर्ने धेरै महत्वपूर्ण संशोधनहरू यस समीक्षाको दायराभन्दा बाहिर छन्, भविष्यमा यस मानको समीक्षा गर्दा तिनलाई मनन गर्न सकिन्छ ।

बिसी २३. शब्दावली/हिज्जे/ब्याख्या सुधार (housekeeping) अन्तर्गत, यस संशोधित नगद आधारको नेप्सास (२०२२) मा निम्न सुधार गरिएको छ:

- क) सरकारी व्यवसायिक प्रतिष्ठान (Government Business Enterprise) को परिभाषा र व्याख्या हटाईएको छ । नेप्सास लागु गर्नु पर्ने सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूको विशेषताहरू पहिचान गरिएका छन् । यो नेप्सास, आईपिएसएएसको कार्यान्वयन (Applicability of IPSASs) (अप्रिल २०१६ मा जारी) मा गरिएका संशोधनसँग मेल खान्छ;
- ख) वित्तीय प्रतिवेदनका उद्देश्यहरू र सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणहरूमा समावेश गरिएका सूचनाको गुणात्मक विशेषताहरूको पहिचान एवं व्याख्यालाई र त्यस्ता सूचनाहरू तथा सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणहरूका प्रयोगकर्ताहरूमा रहेका व्यापक अवरोधहरूलाई अद्यावधिक गरिएको छ, जसको कारण अवधारणात्मक रूपरेखाले तिनिहरूको व्याख्या/ स्पष्टीकरणलाई झन राम्रोसँग प्रतिविम्बित गर्न सक्दछ । प्रोदभावी आईपिएसएएसमा समावेश गर्नको लागि यस्ता संशोधनहरू तयार भइरहेका छन्; र
- ग) हाल प्रचलनमा रहेका आईपिएसएएस ३, लेखानीतिहरू, लेखा अनुमान र त्रुटि परिवर्तन (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) मा रहेका समान आवश्यकताहरूलाई राम्रोसँग प्रतिविम्बित गर्न मान लागु हुने मितिका आवश्यकताहरू र संक्रमणकालीन व्यवस्थालाई सँगै ल्याईएको छ एवं परिमार्जन गरिएको छ ।

परिशिष्ट १: मानको भाग १ का आवश्यकताहरूको उदाहरण (Illustration of the Requirements of Part 1 of the Standard)

यो परिशिष्ट उदाहरण मात्र हो, मानको भाग होइन । नगद आधारको लेखा अन्तर्गत देहायका सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण तयारी र प्रस्तुतीकरणमा तिनीहरूको उदाहरण सहित प्रयोग गरी मानको भाग १ का आवश्यकताहरूको अर्थ स्पष्ट गर्न सहयोग पुर्याउनु यसको उद्देश्य रहेको छः

- क) राष्ट्रिय (केन्द्रीय) सरकार क को वित्तीय विवरण ,
- ख) आफ्नो बैंक खाता नियन्त्रण गर्ने सरकारी निकाय ख को वित्तीय विवरण, र
- ग) केन्द्रिय कोष कार्यप्रणाली जसलाई प्राय एकल कोष खाता भनेर चिनिन्छ, सो मार्फत नगद प्राप्ति भूक्तानी व्यवस्थापन गरिने सरकारी विभाग ग को वित्तीय विवरण

नेपाल सरकार
एकीकृत वित्तीय विवरण

नगद प्राप्ति र भूक्तानीको एकीकृत विवरण
आर्थिक वर्ष.....समाप्तिको

बजेट तथा यथार्थ रकमको तुलनात्मक विवरण
आर्थिक वर्षसमाप्तिको नगद आधारमा स्वीकृत बजेट
(कार्यका आधारमा भूक्तानीको वर्गीकरण)

परिशिष्ट १ क - सरकार

राष्ट्रिय (केन्द्रीय) सरकारको वित्तीय विवरण

..... असार २००X मा समाप्त भएको वर्षको लागि नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण

(आम्दानी/ प्राप्ति मात्र)

रु हजारमा	टिप्पणी	२००X	२००X-१
		प्राप्ति/(भूक्तानी)	प्राप्ति/(भूक्तानी)
प्राप्ति/ आम्दानी (राजस्व)			
कर		X	X
आय कर		X	X
मूल्य अभिवृद्धि कर		X	X
सम्पत्ति कर		X	X
अन्य कर		X	X
चन्दा/उपहार, अनुदान र अन्य सहयोग			
सापटी/ऋण			
प्राप्ति:			
व्यापारिक संस्थाहरू		X	X
विकास बैंक र अन्य समान संस्थाहरू		X	X
पुँजीगत प्राप्ति / आम्दानी			
संयन्त्र र उपकरणको बिक्रिबाट प्राप्ति		X	X
वित्तीय उपकरणहरूको बिक्रिबाट प्राप्ति		X	X
व्यापारिक क्रियाकलापहरू			
व्यापारिक क्रियाकलापहरूबाट प्राप्ति		X	X
अन्य प्राप्ति / आम्दानी		X	X
कुल प्राप्ति / आम्दानी			
		X	X

भूक्तानी

रु हजारमा	टिप्पणी	२००X	२००X-१
		प्राप्ति /(भूक्तानी)	प्राप्ति /(भूक्तानी)
भूक्तानीहरू			
सञ्चालन खर्च		(X)	(X)
ज्याला, तलब र कर्मचारी सुविधा		(X)	(X)
आपूर्ति र उपभोग्य वस्तु		(X)	(X)
हस्तान्तरण		(X)	(X)
अनुदान		(X)	(X)
अन्य हस्तान्तरण		(X)	(X)
पूँजीगत भूक्तानी		(X)	(X)
संयन्त्र र उपकरणको खरिद/निर्माण		(X)	(X)
वित्तीय उपकरणको खरिद		(X)	(X)
ऋण र ब्याज भूक्तानी		(X)	(X)
सापटी/ऋण फिर्ता भूक्तानी		(X)	(X)
ब्याज भूक्तानी		(X)	(X)
अन्य भूक्तानी		(X)	(X)
कुल भूक्तानी		(X)	(X)
नगद बढी/(घटी)		(X)	(X)
वर्षको शुरुवातमा नगद मौज्दात		(X)	(X)
नगद बढी/(घटी)		(X)	(X)
वर्षको अन्त्यमा नगद मौज्दात		(X)	(X)

बजेट र यथार्थ रकमको तुलनात्मक विवरण
सरकार क को लागि असार २००X मा समाप्त भएको वर्षको लागि
नगद आधारमा स्वीकृत बजेट
(कार्यहरू अनुसार भूक्तानीहरूको वर्गीकरण)

रु हजारमा	यथार्थ रकम	अन्तिम बजेट	शुरु बजेट	* भिन्नता: अन्तिम बजेट र यथार्थ
नगद प्राप्ति / आन्तरिक प्रवाह (Cash inflow)				
कर	X	X	X	X
अनुदान र सहायता सम्झौता	X	X	X	X
प्राप्ति: सापटी/ऋण	X	X	X	X
प्राप्ति: संयन्त्र र उपकरणको बिक्री	X	X	X	X
प्राप्ति: वित्तीय साधनहरूको बिक्री	X	X	X	X
व्यापारिक क्रियाकलापहरू	X	X	X	X
अन्य प्राप्ति	X	X	X	X
कुल प्राप्ति	X	X	X	X
नगद भूक्तानी/ बाह्य प्रवाह (Cash Outflow)				
स्वास्थ्य	(X)	(X)	(X)	(X)
शिक्षा	(X)	(X)	(X)	(X)
सार्वजनिक शान्ती र सुरक्षा	(X)	(X)	(X)	(X)
सामाजिक सुरक्षा	(X)	(X)	(X)	(X)
रक्षा	(X)	(X)	(X)	(X)
आवास र सामुदायिक सुविधाहरू	(X)	(X)	(X)	(X)
मनोरञ्जन, संस्कृति र धर्म	(X)	(X)	(X)	(X)
आर्थिक मामिला	(X)	(X)	(X)	(X)
वतावरण संरक्षण	(X)	(X)	(X)	(X)
सामान्य सार्वजनिक सेवा	(X)	(X)	(X)	(X)
कुल भूक्तानी	(X)	(X)	(X)	(X)
खुद नगद प्रवाह	X	X	X	X

* "फरक ..." महल (कलम) आवश्यक छैन । यद्यपि, यथार्थ र शुरु वा अन्तिम बजेट बिचको तुलनालाई आवश्यकरूपमा स्पष्ट पहिचान गरी समावेश गर्न सकिन्छ ।

अतिरिक्त वित्तीय विवरण (ऐच्छिक)

नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणमा समावेश रकमहरूबारे विस्तृत विवरण उपलब्ध गराउन अतिरिक्त वित्तीय विवरण तयार गर्न सकिन्छ, जस्तै : प्रमुख कोष समूहहरू अनुसार जानकारी खुलासा गर्न, वा प्रमुख कार्य वा कार्यक्रमअनुसार खर्चको खुलासा गर्न, वा सापटी/ऋणका स्रोतहरूको विवरण उपलब्ध गराउन सकिन्छ । विनियोजित बजेट रकम खुलासा गर्ने महलहरू पनि समावेश गर्न सकिन्छ ।

कोष वर्गीकरण अनुसार नगद प्राप्तिको विवरण

रु हजारमा	२००X	२००X-१
	प्राप्ति	प्राप्ति
प्राप्ती:	X	X
संचित कोष	X	X
विशेष कोष	X	X
ब्यापार कोष	X	X
ऋण	X	X
कुल प्राप्ति	XX	XX

सापटी/ऋणबाट प्राप्ति

रु हजारमा	२००X	२००X-१
	नगद प्राप्ति	नगद प्राप्ति
सापटी/ऋण :	X	X
स्वदेशी वाणिज्य संस्था	X	X
विदेशी (Offshore) वाणिज्य संस्था	X	X
विकास बैंक र अन्य समान सापटी/ऋण दिने एजेन्सी नियोग	X	X
कुल सापटी/ऋण	XXX	XXX

सरकारका कार्यक्रम/क्रियाकलाप/ कार्यहरू अनुसार भूक्तानीको विवरण

रु हजारमा	२००X	२००X-१
	भूक्तानी	भूक्तानी
भूक्तानीहरू - सञ्चालन/चालू खाता		
शिक्षा	X	X
स्वास्थ्य	X	X
सामाजिक सुरक्षा	X	X
रक्षा	X	X
सार्वजनिक शान्ती र सुरक्षा	X	X
मनोरञ्जन, संस्कृति र धर्म	X	X
आर्थिक मामिलाहरू	X	X
वातावरण संरक्षण	X	X
सामान्य सार्वजनिक सेवाहरू	X	X
कुल भूक्तानी	X	X
भूक्तानी - पुँजीगत खाता		
शिक्षा	X	X
स्वास्थ्य	X	X
सामाजिक सुरक्षा	X	X
रक्षा	X	X
सार्वजनिक शान्ति र सुरक्षा	X	X
मनोरञ्जन, संस्कृति र धर्म	X	X
आर्थिक मामिलाहरू	X	X
वातावरण संरक्षण	X	X
सामान्य सार्वजनिक सेवाहरू	X	X
कुल भूक्तानी	X	X
कुल सञ्चालन/चालू र पुँजीगत खाता	X	X

नेपाल सरकार

वित्तीय विवरणको टिप्पणी

१. लेखाङ्कन नीतिहरू

तयारीको आधार

यो वित्तीय विवरण नगद आधारको नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान पालना गरी तयार गरिएको छ । नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान बमोजिम गरिएको प्रतिवेदनले अन्तर्राष्ट्रिय लेखा व्यवसायी महासंघले विकास गरी जारी गरेको अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानलाई अनुसरण गरेको छ ।

यी लेखाङ्कन नीतिहरू प्रतिवेदन अवधिभरी नै निरन्तर रूपमा प्रयोग गरिएका छन् ।

प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय

यी वित्तीय विवरणहरू नेपाल सरकार / आयोग / मन्त्रालय / सचिवालय / विभाग / कार्यालयका लागि हुन । वित्तीय विवरणले सान्दर्भिक कानून (आर्थिक कार्यविधी तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन) मा व्यवस्था भए अनुसारका प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायलाई समावेश गर्दछ । सरकारी क्रियाकलापहरूमा स्वास्थ्य, शिक्षा, रक्षा, सामाजिक सुरक्षा, आवास, मनोरञ्जन, संस्कृतिक एवं सार्वजनिक सेवाहरू, र निकाय/सरोकारवालाको तर्फबाट आर्थिक व्यवस्थापन (economic management) समावेश हुन्छन् । (सरकारको तह, अधिकार क्षेत्र, र प्रदान गरिएका सेवाहरूको प्रकृति पहिचान गर्ने ।)

यसमा निम्न समावेश छन्:

- क) केन्द्रिय सरकारका मन्त्रालयहरू, र
- ख) सरकारी निकायहरू ।

एकीकृत वित्तीय विवरणमा यो वर्ष नियन्त्रित सबै सार्वजनिक निकायहरू समावेश गरिएका छन् । विधायिकाको विभिन्न कानूनहरू अन्तर्गत छुट्टै प्रतिवेदन गर्ने स्वायत्त अङ्गहरू र निकायहरू (नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको अनुच्छेद नं. १.६.१२ मा व्यवस्था भए अनुसार) यी वित्तीय विवरणमा समावेश गरिएका छैनन् । यद्यपी, वित्तीय विवरणको टिप्पणी ७ मा त्यस्ता महत्वपूर्ण नियन्त्रित निकायहरूको सूचि समावेश गरिएको छ ।

तेश्रो पक्षबाट भएका भूक्तानीहरू

अनुदान, सहायता र योगदानको रूपमा प्राप्त हुने रकम मध्येबाट सरकारका लागि तेश्रो पक्षले खरिद गरी दिएका मालसामान र सेवाबाट सरकार लाभान्वित हुन्छ । यसरी तेश्रो पक्षबाट भएका भूक्तानी सरकारले नगद प्राप्ति र भूक्तानीको स्वरूपमा नभएर लाभको रूपमा मात्र प्राप्त भएको हुन्छ । एकीकृत वित्तीय विवरणको नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरण तथा अन्य वित्तीय विवरणमा त्यस्ता भूक्तानीलाई तेश्रो पक्षबाट भएको भनी खुलासा गरिएको छ । दातृ निकायले नेपाल सरकारका लागि ऋण रकमबाट सोझै भूक्तानी गरिदिएको रकमलाई पनि तेश्रोपक्षबाट भएको भूक्तानीमा समावेश गरिएको छ र वित्तीय विवरणमा आन्तरिक वा बाह्य ऋणमा लेखाङ्कन गरिएको छ ।

प्रस्तुति गरिने मुद्रा

प्रस्तुति गरिने मुद्रा नेपाली रुपैया (ने.रु.) हो । बाह्य ऋण वा अनुदान अन्तर्गत वित्तीय व्यवस्थापन भएका आयोजनाहरूलाई लगानी भएको मुद्रामा नै छुट्टै प्रतिवेदन गरिएको छ ।

२. नगद

नगद भन्नाले साथमा रहेको नगद, माग गर्ना साथ प्राप्त हुने निक्षेप र नगदजन्य रकमहरु पर्दछन् । माग गर्नासाथ प्राप्त हुने निक्षेप र नगदजन्यमा बैंक तथा मुद्रा बजारमा लगानी गरिएका अल्पकालिन उपकरणको मौज्दात पर्दछन् । यद्यपी, नेपाल सरकारले हालसम्म लगानी बाहेक यस्ता वित्तीय उपकरण प्रयोगमा गरेको छैन ।

नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको नगद भित्र निम्न रकमहरु समावेश छन् ।

रु. हजारमा	२०XX	२०XX
नगद र बैंक मौज्दात	X	X
अल्पकालिन लगानी	X	X

माथि उल्लेखित रकम मध्ये XX अन्तर्राष्ट्रिय संस्थाले उपलब्ध गराएको रकम X मुद्रा ईकाइ हो जुन सार्वजनिक सेवा वा निर्माणको लागि निषेधित रहेको छ ।

३. सापटी/ऋण

सापटी/ऋणमा बैंक र यस्तै बाणिज्य संस्थाहरु, बिकास बैंक र यस्तै सहायता एजेन्सीहरुले उपलब्ध गराएको नगदको आन्तरिक प्रवाह (inflows) समावेश छन् ।

४. व्यापारिक क्रियाकलापहरु र अन्य प्राप्ति

व्यापारिक क्रियाकलापमा, सरकारी सम्पत्ति र सेवाको बिक्री र बहाल जसमा वन क्षेत्रको आय, सार्वजनिक सम्पत्तिको व्यापारिक प्रयोग गरेवापत प्राप्त रोयल्टी, सरकारी सम्पत्तिबाट प्राप्त भोगचलन (लीज) र भाडा तथा अन्य सार्वजनिक सेवाबाट प्राप्त आय पर्दछन् । अन्य प्राप्तिमा शुल्क, जरिवाना, दण्ड र विविध प्राप्ति समावेश हुन्छन् ।

५. अन्य संचालन खर्च

अन्य संचालन खर्चमा लाभांश, वितरण, कानूनी उपचार वापतको खर्च र विविध भूक्तानी समावेश हुन्छन् ।

६. उपयोग गर्न बाँकी सापटी/ऋण सुविधाहरु (Undrawn Borrowing Facilities)

रु. हजारमा	२०XX	२०XX
उपयोग गर्न बाँकी सापटी/ऋण सुविधाको गतिविधी (Movement)		
मिति १.४.२०XX मा उपयोग गर्न बाँकी सापटी/ऋण सुविधा	X	X
अतिरिक्त ऋण सुविधा	X	X
कुल उपलब्ध	X	X
उपयोग भएको सुविधा	(X)	(X)
समाप्त भएको/रद्द भएको सुविधा	(X)	(X)
मिति ३१.३. २०XX मा उपयोग गर्न बाँकी सुविधा	X	X

रु.हजारमा	२००X	२००X-1
उपयोग गर्न बाँकी सापटी/ऋण सुविधा		
बहुपक्षीय विकास बैंक क	X	X
बहुपक्षीय विकास बैंक ख	X	X
क्षेत्रिय विकास बैंक	X	X
व्यापारिक वित्तीय संस्था	X	X
कुल उपयोग गर्न बाँकी सापटी/ऋण सुविधा	(X)	(X)

उपयोग गर्न बाँकी सापटी/ऋण सुविधामा बहुपक्षीय विकास बैंक क को रकम XX र बहुपक्षीय विकास बैंक ख को रकम XX सामाजिक पूर्वाधार विकास वा सार्वजनिक निर्माणका लागि प्रयोग गर्न तोकिएको छ । उपयोग प्रतिबन्धका विस्तृत विवरण निम्नानुसार छन् (विस्तृत विवरण दिने) ।

७. महत्वपूर्ण निकायहरू

निकाय २००X	निकाय २००X-१
निकाय क	निकाय क
निकाय ख	निकाय ख
निकाय ग	निकाय ग
निकाय घ	निकाय घ

८. अख्तियारी (Authorization) मिति

नेपाल सरकारको कोष प्रशासकको रुपमा रहेको महालेखा नियन्त्रकले यो वित्तीय विवरण २XX साल XX महिना मा प्रकाशन गर्न अख्तियारी प्रदान गरिएको थियो ।

९. शुरु र अन्तिम स्वीकृत बजेट तथा बजेट र यथार्थ रकमको तुलना

स्वीकृत बजेटको आधारमा वित्तीय विवरण तयार गर्दा समान लेखाङ्कन आधार (नगद आधार), समान वर्गीकरण आधार र एउटै अवधि (१ श्रावण २०XX देखि आषाढ मसान्त २०XX१) अवलम्बन गरिएको छ ।

विधायिकाद्वारा शुरु बजेट ...(मिति) मा स्वीकृत भएको तथा रु..... को पुरक विनियोजन (गैर बजेटरी कार्यका लागि) ..मिति मा गैर बजेट क्रियाकलापमा खर्च गर्नका लागि विधायिकाद्वारा स्वीकृत भएको थियो । शुरु बजेटको उद्देश्य, नीति र त्यसपछि गरिएका संशोधनहरू वित्तीय विवरणसँगै प्रकाशन गरिएको कार्य संचालन पुनरावलोकन तथा बजेट उपयोग प्रतिवेदन (Operational Review and Budget out-turn Report) मा विस्तृत रुपमा उल्लेख गरिएको छ ।

... (स्वास्थ्य र शिक्षा जस्ता) कार्यका लागि भएको यथार्थ खर्चमा (भूकम्प वा बाढी जस्ता गैर बजेट कार्यक्रमका) कारणले विधायिकाद्वारा माथि उल्लेखित मितिमा स्वीकृत भई तोकिएको अन्तिम बजेटभन्दा .. प्रतिशतले (शुरु बजेट भन्दा .. प्रतिशत) बढी खर्च भएको छ । यो बाहेक अन्य सारभूत फरक रहेको छैन ।

१०. चन्दा/उपहार, अनुदान र अन्य सहायता

तेश्रो पक्षबाट भूक्तानी

तेश्रो पक्षबाट भएको भूक्तानीमा आर्थिक निकायको अङ्ग नरहेका तेश्रो पक्षबाट भएको सबै भूक्तानी समावेश हुन्छन् ।

बाह्य सहायता

बाह्य सहायता बहूपक्षीय वा द्विपक्षीय दातृ निकायबाट सम्झौतामा उपयोग गरिने उद्देश्य निर्धारण गरी प्राप्त भएको अनुदान वा ऋणको रकम हो । निम्नानुसारको रकम निकायको प्रस्तुति गरिने मुद्रामा प्रस्तुत गरिएको छः

	२००X कुल	२००X-१ कुल
ऋणकोष		
बहूपक्षीय नियोग	X	X
द्विपक्षीय नियोग	X	X
जम्मा	X	X
अनुदान कोष		
बहूपक्षीय नियोग	X	X
द्विपक्षीय नियोग	X	X
जम्मा	X	X
कुल बाह्य सहायता	X	X

बाह्य सहायताको महत्वपूर्ण शर्तहरू पालना नगरिएको र ऋणको पूनःतालिकीकरण तथा रद्द

बाह्य सहायता ऋण रद्द नै हुने गरी ऋण सम्झौताको कुनै शर्तमा पालना नगरिएको दृष्टान्त छैनन् ।

(प्रतिवेदन अवधिमा यदि कुनै रद्द भएको अभिलेख गरिएको भए यस अनुच्छेदमा लगानी मुद्रा र रुपैया दुवैमा उल्लेख गर्नु पर्दछ ।)

बाह्य सहायता अन्तर्गतको अनुदान मध्ये X स्वदेशी मुद्रा ईकाइ यस प्रतिवेदन अवधिमा रद्द भएको थियो । विकास आयोजनामा उल्लेख भएको लागत शुरुमा बढी अनुमान गरिएको नतिजा स्वरुप दातृ निकायले यस अवधिमा प्रतिबद्धता जनाएको अनुदान कम खर्च भएकाले सो बाँकी अंश रद्द भएको छ ।

उपयोग गर्न बाँकी बाह्य सहायता

अनुदान वा ऋणको सम्झौता परिपालना हुन सक्ने अवस्था रहेको तथा आयोजना निरन्तर रहने उच्च संभावना रहेका निर्माणाधिन आयोजनामा उपयोग गर्न बाँकी हदसम्मको रकमलाई प्रतिवेदन मितिमा उपयोग गर्न बाँकी बाह्य सहायतामा समावेश गरिएको छ ।

	२००X		२००X-१	
	ऋण	अनुदान	ऋण	अनुदान
प्रस्तुति गरिने मुद्रामा अन्तिम मौज्जात	X	X	X	X

चिकित्सा तथा शैक्षिक पूर्वाधारका विकासको लागि निर्दृष्ट गरिएको देहायको निर्माण लक्ष्य हासिल गर्ने महत्वपूर्ण शर्तहरू जसले उपयोग गर्न बाँकी सहायताको पहुँच निर्धारण वा असर गर्दछ । (निकायले महत्वपूर्ण निर्माण लक्ष्यहरू उल्लेख गर्ने)

सरकारी निकाय ख

.....मन्त्रालय/विभाग

परिशिष्ट १ख - सरकारी निकाय ख

(यो निकायले आफ्नो बैंक खाता आफै नियन्त्रण गर्छ) निकाय ख को नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण

..... असार २००X मा समाप्त भएको

रु हजारमा	टिप्पणी	२००X	२००X-१
		प्राप्ति/(भूक्तानी)	प्राप्ति/(भूक्तानी)
प्राप्ति			
स्वीकृत विनियोजनहरु		X	X
अन्य प्राप्ति		X	X
कुल प्राप्ति		X	X
भूक्तानी			
ज्याला, तलब र कर्मचारी सुविधाहरु		(X)	(X)
भाडा		(X)	(X)
पुँजीगत भूक्तानी		(X)	(X)
हस्तान्तरण	३	(X)	(X)
कुल भूक्तानी		(X)	(X)
नगदमा वृद्धि/(घटी)		x	X
वर्षको शुरुमा नगद	२	X	X
नगदमा वृद्धि/(घटी)		X	X
वर्षको अन्त्यमा नगद	२	X	X

अतिरिक्त वित्तीय विवरणहरू (ऐच्छिक)

लागु भएसम्म प्रमुख कोष समूहहरू अनुसार बजेट सूचनाको खुलासा गर्न वा प्रमुख कार्यहरू अनुसार खर्च प्रस्तुत गर्न अतिरिक्त वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न सकिन्छ । कार्य अनुसार बनाईएको विवरणको उदाहरण निम्न अनुसार रहेको छ :

कार्य अनुसार भूक्तानीको विवरण

रु हजारमा	टिप्पणी	२००X	२००X-१
		भूक्तानी	भूक्तानी
भूक्तानी :			
कार्यक्रम १		(X)	(X)
कार्यक्रम २		(X)	(X)
कार्यक्रम ३		(X)	(X)
कार्यक्रम ४		(X)	(X)
अन्य भूक्तानी		(X)	(X)
कुल भूक्तानी		(X)	(X)

वित्तीय विवरणका टिप्पणीहरू

१. लेखाङ्कन नीतिहरू

तयारीको आधार

यो वित्तीय विवरण नगद आधारको नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान पालना गरी तयार गरिएको छ ।

यी लेखाङ्कन नीतिहरू प्रतिवेदन अवधिभरी नै निरन्तररूपमा प्रयोग गरिएका छन् ।

प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय

यो वित्तीय विवरण सार्वजनिक क्षेत्रका निकाय (सरकारी निकाय....) का लागि हो । सान्दर्भिक कानूनमा(आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०XX) व्यवस्था भए अनुसारका प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायलाई वित्तीय विवरणमा समावेश गरिएको छ । सरकारी निकाय ख को क्षेत्रमा सेवा प्रदान गर्नु (किसिम पहिचान गर्ने) हो । निकायले आफ्नो बैंक खातामा नियन्त्रण गर्दछ ।

अन्य सरकारी निकायबाट भएका भूक्तानीहरू

निकाय आफ्ना नियन्त्रित निकायहरू (मन्त्रालय/ सचिवालय) तथा अन्य सरकारी निकायको तर्फबाट गरिएको भूक्तानीबाट लाभान्वित भएको छ ।

बाह्य तेश्रो पक्षबाट भएका भूक्तानीहरु

निकाय तेश्रो पक्ष (आर्थिक निकाय बाहेकका निकायहरु) ले नगद भूक्तानी गरी खरिद गरिदिएका मालसामान र सेवाबाट पनि लाभान्वित भएको छ । यस्ता भूक्तानीहरु निकायको नगद प्राप्ति वा भूक्तानीमा पर्दैनन् तर निकायले लाभ प्राप्त गरेको हुन्छ । वित्तीय विवरणको नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरण तथा अन्य वित्तीय विवरणमा त्यस्ता भूक्तानीलाई तेश्रो पक्षबाट भएको भनी खुलासा गरिएको छ ।

प्रस्तुति गरिने मुद्रा

प्रस्तुति गरिने मुद्रा नेपाली रुपैया (ने.रु.) हो ।

२. नगद

नगद भन्नाले साथमा रहेको नगद, माग गर्नासाथ प्राप्त हुने निक्षेप र नगदजन्य रकमहरु पर्दछन् । माग गर्नासाथ प्राप्त हुने निक्षेप र नगदजन्यमा बैंक तथा मुद्रा बजारमा लगानी गरिएका अल्पकालिन उपकरणको मौज्जात पर्दछन् ।

विनियोजन र अन्य नगद प्राप्तिहरु निकायको बैंक खातामा दाखिला गरिन्छ र निकायद्वारा नियन्त्रित हुन्छन् । सबै सापटी/ऋणहरु केन्द्रिय वित्तीय निकाय जस्तै मन्त्रालय/महालेखा नियन्त्रक कार्यालय/ सचिवालयले लिएका हुन्छन् ।

विनिमय कारोबारबाट प्राप्त रकम निकायद्वारा नियन्त्रण गरेका संचालन खातामा (Trading Fund Account) जम्मा गरिन्छ । यसलाई वर्षान्तमा संचित कोष हस्तान्तरण गरिन्छ ।

नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको नगद भित्र निम्न रकमहरु समावेश छन् ।

रु.हजारमा	२०XX	२०XX-१
नगद र बैंक मौज्जात	X	X
अल्पकालिन लगानी	X	X
	X	X

३. हस्तान्तरणहरु

निकायको कार्य संचालन दायित्व एवं अधिकार रकमहरु अनुरूप ग्राह्य प्रापक (Eligible Recipient) लाई हस्तान्तरण गरिन्छ ।

४. महत्वपूर्ण निकायहरु

निकाय क्षेत्राधिकार

	निकाय २००X	निकाय २००X-१
निकाय क	XX	XX
निकाय ख	XX	XX

५. अख्तियारी (Authorization)मिति

मन्त्री /मन्त्रालयका सचिव/ विभाग/ निकायबाट यो वित्तीय विवरण जारी गर्न २XX साल XX महिनामा अख्तियारी प्रदान गरिएको थियो ।

सरकारी विभाग ग
 विभाग /कार्यालय
 परिशिष्ट १ग - सरकारी विभाग ग
 (सरकारले केन्द्रीकृत एकल कोष खाता प्रणाली सञ्चालन गर्दछ)
 विभाग ग को नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण
 असार २००X मा समाप्त भएको

रु हजारमा	टिप्पणी	२००X	२००X-१
		प्राप्ति/(भूक्तानी)	प्राप्ति/(भूक्तानी)
प्राप्ति			
विनियोजन		X	X
अन्य प्राप्ति		X	X
कुल प्राप्ति		X	X
भूक्तानी			
ज्याला, तलब र कर्मचारी सुविधाहरू		(X)	(X)
भाडा		(X)	(X)
पुँजीगत भूक्तानी		(X)	(X)
हस्तान्तरण		(X)	(X)
कुल भूक्तानी		(X)	(X)

अतिरिक्त वित्तीय विवरणहरू (ऐच्छिक)

लागु भएमा, प्रमुख कोष समूहहरू अनुसार बजेट सूचनाको खुलासा गर्न वा प्रमुख कार्यहरू अनुसार खर्च प्रस्तुत गर्न अतिरिक्त वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न सकिन्छ । कार्य अनुसार बनाईएको विवरणको उदाहरण निम्न अनुसार रहेको छ :

कार्य अनुसार भूक्तानीको विवरण

रु हजारमा	टिप्पणी	२००X	२००X-१
		प्राप्ति/(भूक्तानी)	प्राप्ति/(भूक्तानी)
भूक्तानी :			
कार्यक्रम १		X	X
कार्यक्रम २		X	X
कार्यक्रम ३		X	X
कार्यक्रम ४		X	X
अन्य भूक्तानी		X	X
कुल भूक्तानी		X	X

वित्तीय विवरणको टिप्पणी

१. लेखाङ्कन नीतिहरू

तयारीको आधार

यो वित्तीय विवरण नगद आधारको नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान पालना गरी तयार गरिएको छ ।

यो लेखाङ्कन नीतिहरू प्रतिवेदन अवधिभरी नै निरन्तररूपमा प्रयोग गरिएका छन् ।

प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय

यो वित्तीय विवरण सार्वजनिक क्षेत्रका निकाय (सरकारी विभाग....)का लागि हो । सान्दर्भिक कानून (आर्थिक कार्यविधि तथा वित्तीय उत्तरदायित्व ऐन, २०XX) मा व्यवस्था भए अनुसारका प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायलाई वित्तीय विवरणमा समावेश गरिएको छ । सरकारी विभागको ग को प्रमुख क्रियाकलाप क्षेत्रमा सेवा प्रदान गर्नु हो । सरकारी विभागले आफ्नो बैंक खाता संचालन गर्दैन । सरकारले केन्द्रिय कोष कार्यप्रणालीको संचालन गर्दछ जसले आर्थिक वर्षमा विभागका सबै नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी (खर्च) व्यवस्थापन गर्दछ ।

बाह्य तेश्रो पक्षबाट भएका भूक्तानीहरू

प्रतिवेदन अवधिमा सरकारी विभाग ग सरकार बाहेकको बाह्य तेश्रो पक्षले नगद भूक्तानी गरी खरिद गरिदिएका मालसामान र सेवाबाट पनि लाभान्वित भएको छ । यस्ता भूक्तानीहरू विभागको नगद प्राप्ति वा भूक्तानीमा पर्दैनन् तर विभागले लाभ प्राप्त गरेको छ । वित्तीय विवरणको नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरण तथा अन्य वित्तीय विवरणमा त्यस्ता भूक्तानीलाई बाह्य तेश्रो पक्षबाट भएको भनी खुलासा गरिएको छ ।

प्रस्तुति गरिने मुद्रा

प्रस्तुति गरिने मुद्रा नेपाली रुपैया (ने.रु.) हो ।

२. विभाग ग ले प्रयोग गर्ने गरी अख्तियारी दिएको रकम

सरकारी विभाग ग को लागि विनियोजन गरिएको रकमहरू यस कार्यालय वा (कोष प्रशासन कार्यालयद्वारा प्रशासन गरिएको केन्द्रिय लेखा) द्वारा व्यवस्थित गरिएको छ । विभाग ग को तर्फबाट उपयुक्त कागजात र अख्तियारी सहित अनुरोध गरेपश्चात रकमहरू प्रयोग गरिन्छ ।

सबै ऋण/सापटीहरू केन्द्रिय वित्तीय निकायबाट लिएका हुन्छन् । विभागको प्रयोगको लागि अख्तियारी प्राप्त रकमहरू वर्षको अन्त्यसम्म खर्च नभएमा संचित कोषमा हस्तान्तरण गरिन्छ ।

३. हस्तान्तरणहरू

विभाग ग को कार्य संचालन दायित्व एवं अधिकार अनुरूप रकमहरू ग्राह्य प्रापक (Eligible Recipient) लाई हस्तान्तरण गरिन्छ ।

४. अख्तियारी (Authorization) मिति

मन्त्री/मन्त्रालयका सचिव/विभाग/निकाय ग बाट यो वित्तीय विवरण जारी गर्न २०XX साल XX महिनामा अख्तियारी प्रदान गरिएको थियो ।

भाग २

प्रोत्साहित अतिरिक्त खुलासाहरु (Encouraged Additional Disclosures)

(यस मानको यो भाग नगद आधारको आइपिएएसएएस (Cash Basis IPSAS) बाट ल्याईएको हो ।)

यस मानको यो भागको पालना गर्न अनिवार्य छैन । यो भाग नगद आधारको लेखाङ्कनबाट प्रोदभाबी आधारको वित्तीय विवरण तयारी तर्फ संक्रमण (प्रस्थान) गर्न एवं प्रोदभाबी आइपिएएसएएस अपनाउनलाई सहयोग पुर्याउन तयार गरिएको हो । यसले नगद आधारको लेखाङ्कनबमोजिम प्रतिवेदन गर्नका निम्ति प्रोत्साहित अतिरिक्त खुलासाहरुलाई उल्लेख गर्छ । यसलाई यो मानको भाग १ सँगै अध्ययन गर्न जरुरी छ, जसले नगद आधारको लेखाङ्कनबमोजिम प्रतिवेदनका आवश्यकताहरु उल्लेख गर्छ । प्रोत्साहित (encouraged) अतिरिक्त खुलासाहरुलाई छड्के अक्षर (Italic) मा उल्लेख गरिएको छ, जसलाई यो मानका व्याख्यात्मक अनुच्छेदका सीधा अक्षर (Plain Type) सँगको सन्दर्भमा पढनु जरुरी छ ।

२.१ प्रोत्साहित अतिरिक्त खुलासाहरु (Encouraged Additional Disclosures)

परिभाषाहरु (Definitions)

२.१.१. यस मानको यो भागमा निम्न शब्दावलीलाई तोकिएको अर्थमा प्रयोग गरिएको छ:

प्रोदभावी आधार (Accrual Basis) भन्नाले लेखाङ्कनको त्यो आधार हो, जसअन्तर्गत कारोबार र घटनाहरु भएपछि (नगद वा नगदजन्य प्राप्ति वा भूक्तानी भएपनि वा नभएपनि) पहिचान गरिन्छ । यस्ता कारोबारहरु तथा घटनाहरु तिनीहरुसँग सम्बन्धित अवधिको लेखा अभिलेखमा अभिलेखित गरी वित्तीय प्रतिवेदनहरुमा उल्लेख गरिन्छ । प्रोदभावी लेखाङ्कनबमोजिम पहिचान हुने अवयवहरुमा सम्पत्ति, दायित्व, खुद सम्पत्ति/ईक्युटी, राजश्व र खर्चहरु रहेका छन् ।

सम्पत्ति (Assets) भन्नाले विगतका घटनाहरुको परिणामस्वरूप सृजना भएका निकायद्वारा नियन्त्रित स्रोतहरु हुन, जसबाट भविष्यमा आर्थिक लाभ वा संभावित सेवा निकायमा प्रवाह हुने अपेक्षा गरिन्छ ।

सापटी/ऋण लागत(Borrowing Cost) भन्नाले कोष/रकम सापटी/ऋण लिएवापत निकायले ब्यहोरेको ब्याज तथा अन्य खर्चहरु हुन ।

अन्तिम दर (Closing Rate) भन्नाले प्रतिवेदन मितिमा कायम भएको तत्कालको विनिमय दरलाई सम्झनु पर्दछ ।

हिताधिकारी/मालिकलाई वितरण (Distribution to Owners) भन्नाले निकायमा आफ्ना सबै वा केही हिताधिकारीलाई लगानीको प्रतिफल वा लगानी फिर्ताको रुपमा वितरण गरिने भविष्यको आर्थिक लाभहरु वा संभावित सेवाहरु हुन ।

खर्च(Expenses) भन्नाले प्रतिवेदन अवधिमा हिताधिकारीलाई वितरण गर्ने बाहेक सम्पत्तिको बहिर्गमन वा उपभोग वा दायित्व स्वीकार गरेका कारण खुद सम्पत्ति/ईक्विटीमा न्यून भई आर्थिक लाभहरु वा संभावित सेवामा कमी हुनु हो ।

दायित्व (Liabilities) भन्नाले विगतका घटनाहरूको परिणामस्वरूप सृजना भएका निकायका विद्यमान जिम्मेबारीहरु, जसको फरफारक गर्दा आर्थिक लाभ वा संभावित सेवालाई मूर्तरूप दिने स्रोतहरूको निकायबाट बहिर्गमन हुने अपेक्षा गरिन्छ ।

राजस्व (Revenue) भन्नाले हिताधिकारीले गरेका योगदान/लगानीको बृद्धिबाहेक आन्तरिक प्रवाहबाट निकायको खुद सम्पत्तिमा/ईक्विटीमा हुने वृद्धि जसले प्रतिवेदन अवधिमा भएको आर्थिक लाभ वा संभावित सेवाहरूको कुल आन्तरिक प्रवाहलाई जनाउँछ ।

यस मानको भाग १ मा परिभाषित गरिएको शब्दावलीहरूलाई यस भागमा पनि सोही अर्थमा प्रयोग गरिएका छन् ।

भविष्यका आर्थिक लाभ वा संभावित सेवाहरु (Future Economic Benefits or Service Potentials)

२.१.२ नगद र अन्य साधनसमेतका सम्पत्तिहरूले निकायलाई आफ्नो उद्देश्यहरु प्राप्त गर्नका लागि श्रोत प्रदान गर्दछन् । निकायको उद्देश्यबमोजिम मालसामानहरूको आपूर्ति तथा सेवाहरूको प्रवाह गर्न प्रयोग हुने तर प्रत्यक्षरूपमा खुद नगदको आन्तरिक प्रवाह (net cash inflows) सिर्जना नगर्ने सम्पत्तिलाई अक्सर संभावित सेवा (Service Potentials) को रुपमा व्याख्या गरिन्छ । खुद नगदको आन्तरिक प्रवाह सिर्जना गर्न प्रयोग गरिएका सम्पत्तिलाई अक्सर भविष्यका आर्थिक लाभ (Future Economic Benefits) को रुपमा व्याख्या गरिन्छ । सबै प्रयोजनका लागि राखिएका सम्पत्तिलाई यस मानले सम्पत्तिको अपरिहार्य विशेषता वर्णन गर्न संभावित सेवा (Service Potentials) वा भविष्यका आर्थिक लाभ (Future Economic Benefits) शब्दावली प्रयोग गरेको छ ।

अविछिन्न निकाय (Going Concern)

२.१.३ निकायको वित्तीय विवरण तयार गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिलाई त्यस निकायको वित्तीय विवरण तयार गर्दा व्यावसायिक अविछिन्नताको रुपमा निरन्तरता दिन सक्ने क्षमतालाई लेखाजोखा गर्न उत्प्रेरित गरिन्छ । वित्तीय विवरण तयार गर्न जिम्मेवार व्यक्तिले यस्तो लेखाजोखा गर्दा घटना वा अवस्थसँग सम्बन्धित सारभूत अनिश्चितता भएको कारण निकायलाई अविछिन्न रुपमा निरन्तरता दिने विषयमा उल्लेखनीय शंका उत्पन्न भएमा यस्ता अनिश्चितताहरूको खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिएको छ ।

- २.१.४ अविछिन्न निकाय (Going Concern) को निर्धारण समग्र सरकारभन्दा खास निकायको हकमा बढी सान्दर्भिक हुन्छ । कुनै निकायको लागि, निकायको अविछिन्नताको निर्धारण गर्नका लागि वित्तीय विवरण तयार गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिले :
- क) वित्तीय विवरण स्वीकृत गरिएको मितिले कम्तिमा १२ महिनाभित्र (तर यस्तो सीमा तोक्न आवश्यक नहुनसक्ने) पूर्वानुमान गर्न सकिने निकट भविष्यमा उपलब्ध हुने सम्पूर्ण सूचनालाई ख्याल गर्नु आवश्यक पर्दछ, र
- ख) निकायको अविछिन्नताका बारेमा निष्कर्षमा पुग्न अघि, वर्तमान र संभावित कार्यसम्पादन, संगठनका इकाइहरूको संभावित र घोषित पुनःसंरचना, अनुमानित आय अथवा सरकारी सहयोग निरन्तरताको सम्भावना र वित्तीय पुनःस्थापनाका सम्भाव्य श्रोतहरू जस्ता व्यापक परिवेशीय तत्वहरू (Surrounding factors) मा ध्यान पुर्याउनु आवश्यक हुनसक्छ ।
- २.१.५ कतिपय परिस्थितिमा व्यावसायिक संस्थाहरूमा प्रयोग गरिने तरलता र दामासाही सम्बन्धी जाँचहरू गर्दा सामान्य निकायको अविछिन्नता प्रतिकूल देखिन सक्दछ । तर अन्य तत्वहरूले निकाय अविछिन्न रहेको सुझाव दिन सक्छन । उदाहरणको लागि:
- क. सरकारको निकाय अविछिन्न छ छैन मुल्याङ्कन गर्दा लामो अवधिमा निकायको नगद भूक्तानीभन्दा नगद प्राप्ति न्यून भएपनि करका दरहरू लगाउन पाउने अधिकारले केही निकायहरू अविछिन्न रहेको मान्न सकिन्छ ।
- ख. खास निकायका लागि प्रतिवेदन अवधिको आफ्नो नगद प्रवाहको पहिचानले निकाय अविछिन्न नरहेको सुझाव दिनसक्छ । यद्यपि, सरकारसँग बहुवर्षीय कोष परिचालन सम्झौता कायम रहेमा निकायको निरन्तर संचालनको बारेमा सुनिश्चितता दिलाउँछ ।

निष्पादित (प्रबन्धित) कारोबार (Administered Transactions)

- २.१.६ *निकायको नियन्त्रणभन्दा बाहिर रहेका निकायले अन्य निकायको तर्फबाट मध्यस्थका रूपमा निष्पादित/प्रबन्धित कारोबारको नतिजास्वरूप भएको नगद प्रवाह एवं मौज्जातको प्रकृति र रकम वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिएको छ ।*
- २.१.७ अन्य निकायको तर्फबाट मध्यस्थका रूपमा काम गर्ने कुनै निकायबाट निष्पादित/प्रबन्धित कारोबारहरूसँग सम्बन्धित नगद प्रवाह, प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको नियन्त्रणमा रहेको बैंक खातामार्फत कारोबार (Pass-through) नहुन सक्छ । यस्तो अवस्थाहरूमा, निकायले आफ्नै उद्देश्य हासिल गर्न सो निष्पादित/प्रबन्धित नगदको प्रयोग गर्न वा त्यसबाट लाभान्वित नहुन सक्छ । यी नगद प्रवाहहरू निकायको नियन्त्रणमा हुंदैनन् र सो नगद प्रवाहलाई नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा वा अन्य तयार गरिने वित्तीय विवरणको कुल जम्मा समावेश गरिंदैन । तथापि, यस्ता कारोबारको प्रकृति र रकमलाई प्रमुख वर्गीकरणका आधारमा खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिन्छ, किनकी यसले निकायका क्रियाकलापहरूको क्षेत्र र कार्यसम्पादन निर्धारणका लागि उपयोगी सूचना उपलब्ध हुन्छ ।
- २.१.८ यस्ता नगद प्राप्ति र भूक्तानी निकायले नियन्त्रण गरेको बैंक खातामार्फत कारोबार (Pass through) भएमा त्यसलाई निकायको नगद प्रवाह र मौज्जातको रूपमा लिई नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा कुल जम्मा रकममा समावेश गरिन्छ । यस मानको भाग १ को अनुच्छेद नं. १.३.१३(क) ले यस्ता

नगद प्राप्ति र भूक्तानीलाई खुद आधारमा प्रस्तुत गर्न अनुमति दिएको छ । तलका अनुच्छेद नं. २.१.९ देखि २.१.१३ सम्मका व्यवस्थाले नगद प्राप्ति, भूक्तानी र मौज्जातबारे मार्गदर्शन गरेको छ, जसअनुसार:

- क) सरकार वा सरकारी निकायद्वारा नियन्त्रित हुने अवस्थामा यस मानको भाग १ अनुसार नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा प्रस्तुत गरिन्छ र
- ख) यस्ता निष्पादित/प्रबन्धित कारोबारहरु नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरण वा अन्य तयार गरिएका वित्तीय विवरणको मुखपृष्ठमा समावेश नगरिएता पनि यसको खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिएको छ ।

राजश्व संकलन (Revenue Collection)

- २.१.९ सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरुले सरकार वा अन्य सरकार वा सरकारी निकायका तर्फबाट नगद अथवा नगद प्राप्ति वा भूक्तानी नियन्त्रण वा निष्पादित/प्रबन्धित गर्न सक्छन् । उदाहरणको लागि, सरकारको कर विभाग (वा राजस्व संकलन गर्ने निकाय) आफ्नै बैंक खातासहित स्थापना हुन सक्छ र सो विभागका क्रियाकलाप संचालन गर्न विनियोजन गरिएको हुन्छ । विभागको कार्य कर कानूनका निश्चित पक्षको प्रशासन गर्नु र सरकारको तर्फबाट कर संकलन गर्ने कुरा समावेश हुन सक्छ ।
- २.१.१० कर विभागले आफ्नो नियन्त्रणमा रहेको बैंकमा जम्मा भएको विनियोजित नगद आफुलाई तोकिएको कार्यसंचालन उद्देश्य प्राप्ति गर्नका निम्ति प्रयोग गरी अन्यलाई उक्त नगद प्रयोग गर्न वा उक्त नगदको लाभ लिनबाट रोक्न सक्छ । यस्तो अवस्थामा विभागले विनियोजित नगद आफ्नै फाईदाको लागि प्रयोग गर्दछ । तर पनि सरकारको तर्फबाट विभागले कर संकलन क्रियाकलापमार्फत संकलन गरेको नगद सरकारको विशेष कोषमा जम्मा गरिन्छ वा कोष प्रशासन वा त्यस्तै विभागमा सञ्चालित सरकारी बैंक खातामा हस्तान्तरण गरिन्छ । यस्तो परिस्थितिमा, संकलित नगद कर विभागको उद्देश्य प्राप्तिमा प्रयोग गर्न सकिन्न वा सरकार वा सम्बन्धित निकायको अख्तियारी वा खास अधिकार विना विभागको व्यवस्थापकीय विशेषाधिकारमा प्रयोग गर्न मिल्दैन । तसर्थ, संकलित नगद कर विभागको नियन्त्रणमा रहेको मानिदैन र विभागको नगद आम्दानी वा नगद मौज्जातको हिस्सा पनि हुंदैन । सरकारी निर्णयका फलस्वरूप, संकलित केही रकम विभागमा प्रयोगका लागि विनियोजित गर्न वा बाँडफाँड गर्न सकिन्छ । यद्यपी, सरकारले नगद सङ्कलनभन्दा पनि कर विभागलाई खर्च गर्ने अधिकार दिने निर्णय गर्छ, जसले नियन्त्रण बढाउँछ । (राजश्व लेखाका निम्ति विचार गर्नुपर्ने)
- २.१.११ यस्तो परिस्थिति, जब एउटा सरकार, उदाहरणकोलागि प्रादेशिक वा स्थानीय सरकारले अर्को सरकार (जस्तै राष्ट्रिय/केन्द्रिय सरकार) को तर्फबाट नगद संकलन गर्छ, त्यसबखत उत्पन्न हुनसक्छ । यस्तो अवस्थामा, सरकारले नगद संकलनका लागि अरुको मध्यस्थको रुपमा काम गरेको हुन्छ । अरुको मध्यस्थको रुपमा कारोबार व्यवस्थापनको नतिजास्वरूप आउने नगद सामान्यतः संकलन गर्ने निकायको बैंक खातामा दाखिला गरिदैन । त्यसकारण प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको नगद प्राप्ति, नगद भूक्तानी वा नगद मौज्जातको हिस्सा पनि हुदैन ।

“मार्फत हुने” नगद प्रवाह ("Pass - through" Cash Flows)

२.१.१२ कतिपय अवस्थामा, सरकार वा सरकारी निकायले अर्को पक्षको मध्यस्थको रूपमा राजस्व सङ्कलन गतिविधिहरूको सञ्चालन गर्ने प्रशासनिक व्यवस्था गरेको हुन्छ । निकायले मध्यस्थको रूपमा अर्को पक्षको नगद संकलन गरी अन्तिमरूपमा प्राप्तिकर्तालाई हस्तान्तरण गर्नु अघि सो रकम आफ्नो बैंक खातामा जम्मा गर्दछ । यस्ता कारोबारको परिणामस्वरूप सृजना हुने नगद प्रवाहलाई अक्सर “मार्फत हुने” (Pass-through) नगद प्रवाह भन्ने गरिन्छ । यस्तो अवस्थामा निकायले:

- क) मध्यस्थको हैसियतमा त्यस अवधिमा संकलन गरेको नगद तेश्रो पक्षलाई हस्तान्तरण गर्नु अघि, सामान्यतः अल्पावधिको लागि निकायको आफ्नै बैंक खातामा जम्मा गरी सो नगदको नियन्त्रण गर्दछ ।
- ख) कुनै ब्याज आउने खातामा जम्मा गरिएको रकम भए सो रकम अर्को निकायमा सार्नु अघि त्यो ब्याजबाट सामान्यतः लाभ उठाउन पाउनेछ । र,
- ग) कानूनी आवश्यकता वा प्रशासनिक व्यवस्था अनुसार संकलन गरिएको नगद तेश्रो पक्षलाई हस्तान्तरण गर्नुपर्ने दायित्व रहन्छ ।

जब निष्पादित कारोबारहरूबाट हुन आउने नगदको आन्तरिक प्रवाह प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको नियन्त्रणमा रहेको बैंक खातामार्फत प्रवाह (pass-through) हुन्छ, तब उक्त संकलन क्रियाकलापबाट हुन आउने नगद प्राप्ति, नगद हस्तान्तरण र नगद मौज्जातलाई यस मानको भाग १ को अनुच्छेद नं. १.३.४(क) (अ) पालना गरी निकायको नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणमा समावेश गर्नुपर्छ । निकायले अन्य पक्षको तर्फबाट निष्पादित गरेका कारोबारबाट सृजना भएको नगद प्राप्ति र भूक्तानीलाई वित्तीय विवरणमा खुद आधारमा समावेश गर्न सक्ने व्यवस्था यस मानको भाग १ को अनुच्छेद नं. १.३.१३(क) ले स्पष्ट गरेको छ ।

हस्तान्तरण भूक्तानी (Transfer Payment)

२.१.१३ सरकारको उद्देश्यअनुरूप र कानूनअनुसार वा अन्य अख्तियारीअनुसार, सरकारी निकाय (विभाग, नियोग वा यस्तै) लाई विनियोजित बजेटबाट छुट्याइएको रकम तेश्रो पक्षलाई हस्तान्तरण गर्न सकिने भएमा सोलाई समावेश गर्न सकिन्छ । उदाहरणकोलागि, वेरोजगार सुविधा, उमेर वा अशक्त निवृत्तभरण (Invalid Pension), पारिवारिक भत्ता, अन्य सामाजिक सुरक्षा र सामुदायिक सुविधाको भूक्तानी यसप्रकारका रकम हुन । कतिपय अवस्थामा, यी रकम निकायले नियन्त्रण गरेको बैंक खातामार्फत (pass-through) हुन्छन् । यस्तो भएमा प्रतिवेदन अवधिमा हस्तान्तरण गर्न विनियोजित नगदलाई निकायले नगद प्राप्तिको रूपमा, प्रतिवेदन अवधिमा हस्तान्तरित रकमलाई नगद भूक्तानीको रूपमा र प्रतिवेदन अवधिको अन्त्यमा बाँकी रहेको रकमलाई भविष्यमा हस्तान्तरण गर्ने अंशको रूपमा नगदको अन्तिम मौज्जातमा मान्यता दिन सक्नेछ ।

नगद प्रवाहका प्रमुख वर्ग/समूहहरूको खुलासा (Disclosure of Major Classes of Cash Flows)

२.१.१४ निकायको नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा, वा अन्य वित्तीय विवरण वा यस्ता वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा निम्न उल्लेखित विषयहरू खुलाउन प्रोत्साहित गरिएको छ:

- (क) भूक्तानीको प्रकृति वा निकायको कार्यमध्ये उपयुक्त आधारमा वर्गीकरण गरी कुल नगद भूक्तानीहरूको विश्लेषण, र

(ख) सापटी/ऋणबाट प्राप्त रकमलाई पनि यसको प्रकार र स्रोतका आधारमा थप वर्गीकरण गर्न सकिन्छ ।

२.१.१५ यस मानको भाग १ को अनुच्छेद नं. १.३.१२ को आवश्यकता परिपालना गरी नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा अनुच्छेद नं. २.१.१४ (क) मा प्रोत्साहन गरिएको उपवर्गीकरणहरु अनुसार प्रस्तुत गर्न सकिन्छ । नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणमा अवलम्बन गरिएको वर्गीकरण आधार फरक भएमा, माथिको अनुच्छेद २.१.१४(क) को प्रोत्साहनलाई प्रतिविम्बित गर्ने अतिरिक्त अलग-अलग (Disaggregated) खुलासाहरूलाई छुट्टै विवरणको रूपमा वा लेखाटिप्पणीमा प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहित गरिन्छ ।

२.१.१६ प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायको खास कार्यक्रम, क्रियाकलाप वा अन्य सान्दर्भिक हिस्साको लागत वा लागत असुली दर्शाउन नगद भूक्तानीका कारोबारहरु (Items) र तेस्रो पक्षहरूले गरेको भूक्तानीलाई थप उपवर्गीकरण गर्न सकिन्छ । निकायलाई यस्तो सूचना तल दिइएका दुई तरिकामध्ये कुनै एक तरिकाले प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहन गरिएको छ ।

२.१.१७ पहिलो विधिलाई खर्च भूक्तानीको प्रकृति विधी (nature of the payment method) भनिन्छ । भूक्तानीको प्रकृति (उदाहरणको लागि, सामाग्रीहरूको खरिद, यातायात खर्च, ज्याला र तलब) अनुसार नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणमा एकीकृत गरिन्छ र निकायभित्रका विभिन्न कार्यहरुबिचमा पुनः बाँडफाँड गरिदैन । भूक्तानी प्रकृति विधीको प्रयोग गरी वर्गीकरण गरिएको उदाहरण निम्नानुसार रहेको छः

	नगद भूक्तानीहरु	तेस्रो पक्षद्वारा भएको भूक्तानीहरु
ज्याला र तलब	(x)	(x)
यातायात खर्च	(x)	(x)
पूँजीगत खरिद	(x)	(x)
सापटी/कर्जा लागत	(x)	(x)
अन्य	(x)	(x)
कुल भूक्तानी	(x)	(x)

२.१.१८ दोस्रो विधिलाई वर्गीकरणको कार्यात्मक विधि (functional method of classification) को रूपमा उल्लेख गरिएको छ । जसले कार्यक्रम वा उपयोग गरिएको प्रयोजनअनुसार भूक्तानीलाई वर्गीकरण गर्दछ । यस्तो प्रस्तुतीले प्रयोगकर्तालाई बढी सान्दर्भिक जानकारी प्रदान गर्दछ, तर कार्यअनुसारका भूक्तानीहरूको बाँडफाँड स्वेच्छाचारी (Arbitrary) हुनसक्छ र प्रशस्त मात्रामा स्वविवेक वा आफ्नो धारणा (Judgement) प्रयोग भएको हुन सक्छ । नगद भूक्तानीको कार्यात्मक वर्गीकरणको उदाहरण निम्नानुसार रहेको छ ।

	नगद भूक्तानीहरु	तेस्रो पक्षद्वारा भएको भूक्तानीहरु
स्वास्थ्य सेवा	(x)	(x)
शिक्षा सेवाहरु	(x)	(x)
पूँजीगत खरिद	(x)	(x)
सापटी/कर्जा लागत	(x)	(x)
अन्य	(x)	(x)
कुल भूक्तानी	(x)	(x)

- २.१.१९ यस विधिमा नगद भूक्तानीसँग सम्बन्धित निकायले संचालन गरेका महत्वपूर्ण कार्यहरुलाई (Function) लाई छुट्टै देखाइन्छ । यो उदाहरणमा निकायले स्वास्थ्य सेवा र शिक्षा सेवाको व्यवस्था गर्नुपर्ने कार्यहरु रहेका हुन्छन् । निकायले प्रत्येक कार्यअनुसार नगद खर्चका लाईन आईटमहरु प्रस्तुत गर्नुपर्दछ ।
- २.१.२० कार्यको आधारमा नगद भूक्तानीहरु वर्गीकरण गर्ने निकायहरुले भूक्तानीको प्रकृति तलब र अन्य कर्मचारी सुविधाहरुको लागि गरेका भूक्तानीहरु समेतको थप जानकारीहरु खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिएको छ ।
- २.१.२१ यस मानको भाग १ को अनुच्छेद नं. १.३.१२ ले कुनै निकायको संचालनसँग उपयुक्त हुने वर्गीकरण आधार प्रयोग गरी कुल नगद प्राप्तिको उपवर्गीकरणलाई छुट्टै खुलासा गर्नुपर्ने व्यवस्था गरेको छ । नगद प्राप्तिको उपवर्गीकरणका उपयुक्त वर्ग/समूहहरुमा वर्गीकरण गर्ने कुरा रकमको आकार, प्रकृति र कार्यमा निर्भर हुन्छ । सापटी/ऋणबाट प्राप्त हुने रकमको खुलासाको अतिरिक्त निम्न उपवर्गीकरणहरु उपयुक्त हुन सक्दछन् ।
- क) कर प्राप्ति (तिनीहरुलाई करको प्रकारमा थप उपवर्गीकरण गर्न सकिन्छ),
 - ख) शुल्क, जरिवाना, दण्ड र इजाजतबाट प्राप्ति,
 - ग) मालसामान र सेवाको बिक्री र उपभोग शुल्कसमेतका विनिमय (लेनदेन) कारोबारबाट प्राप्ति (यिनीहरुमा लेनदेन कारोबारको रूपमा वर्गीकरण भित्र पर्ने भएमामात्र),
 - घ) बाह्य र अन्य सहायताबाट प्राप्त कुल रकम (सम्भव भएसम्म अनुदान, ऋण र अन्य सहायताहरुको सङ्ख्या, सहायता प्रदायकहरुको महत्वपूर्ण वर्ग/समूह (Classes) र प्रदान गरिएको रकमको आधारमा वर्गीकरण गर्ने)
 - ङ) ब्याज र लाभांशबाट प्राप्ति र
 - च) उपहार र चन्दा तथा अन्य प्रकारका सहायताबाट प्राप्ति

सम्बद्ध पक्षको खुलासाहरु (Related Party Disclosures)

- २.१.२२ अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (IPSAS) २० सम्बद्ध पक्ष खुलासाहरुबमोजिम आवश्यक मानिएको सूचनाहरु वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा खुलासा गर्न निकायलाई प्रोत्साहित गरिएको छ ।
- २.१.२३ अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान (IPSAS) २० सम्बद्ध पक्ष खुलासाहरु आइपिएएसएएसको प्रोदभावी आधारका श्रृङ्खला (series) मा छन्, जसले सम्बद्ध पक्षहरु र अन्य सान्दर्भिक शब्दावलीलाई

परिभाषित गरेको छ । नियन्त्रणको अवस्थितिअनुसार सम्बद्ध पक्षको सम्बन्धको खुलासा आवश्यक छ । यस मानले मुख्य व्यवस्थापन कर्मचारीको कुल पारिश्रमिकसमेत सम्बद्ध पक्ष कारोबारहरूको बारेमा खास सूचनाहरूको खुलासा आवश्यक मानेको छ ।

सम्पत्ति, दायित्व राजस्व, खर्च र बजेटसँग तुलनाको खुलासा (Disclosure of Assets, Liabilities, Revenue, Expenses and Comparison with Budget)

२.१.२४ निकायलाई वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा निम्न खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिएको छ:

क) निकायको सम्पत्ति र दायित्व, राजस्व र खर्चहरूको जानकारी, र

ख) यदि निकायले आफ्नो स्वीकृत बजेट सार्वजनिक रूपमा उपलब्ध नगराएको अवस्थामा, बजेटसँग तुलना ।

२.१.२५ सरकार र सरकारी निकायहरूले सेवा प्रवाह उद्देश्य प्राप्तिका लागि नगदको अतिरिक्त महत्वपूर्ण साधनहरू नियन्त्रण गर्दछन् । तिनीहरूले आफ्नो कार्यसंचालनको क्रममा ऋण र दायित्व भूक्तान गर्न र भविष्यमा पुँजीगत सम्पत्तिको खरिदमा खर्च गर्न प्रतिबद्धता गरी आफ्ना गतिविधिहरूका लागि रकम सापटी/ऋण लिन सक्छन् । ती निकायले प्रतिवेदन अवधिमा खर्च गर्ने एवं राजस्व आर्जन पनि गर्दछन्, फलस्वरूप भविष्यको प्रतिवेदन अवधिमा नगद प्रवाह हुनेछ । लेखाङ्कनको नगद आधारअन्तर्गत तयार गरिएको नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरण वा अन्य वित्तीय विवरणहरूको मुखपृष्ठमा गैर नगद सम्पत्तिहरू र दायित्वहरू प्रतिवेदन गरिदैन । तापनि सरकारले आफ्नो ऋण एवं अन्य दायित्वहरू, गैर नगदी सम्पत्तिहरू, प्रतिवेदन अवधिमा सञ्चालित क्रियाकलापको लागत र राजस्वको श्रोत तथा रकमको विवरण राख्ने, अनुगमन एवं व्यवस्थापन गर्ने गर्दछ । सम्पत्ति र दायित्वहरूको बारेमा र खास कार्यक्रम एवं क्रियाकलापको लागत तथा राजस्वसम्बन्धी सूचनाको खुलासाले जवाफदेहितावहनलाई सुदृढीकरण गर्नेछ र निर्णय गर्ने प्रयोजनको लागि सूचना उपलब्ध गराउँदछ । त्यसैले यो मानले यस व्यवस्थालाई प्रोत्साहित गर्छ ।

२.१.२६ यस्तो खुलासा गरेका निकायहरूलाई सम्पत्ति र दायित्वहरूको किसिम (type) र राजस्व एवं खर्चलाई प्रकृति वा कार्य, जुन निकाय सञ्चालनका दृष्टिले उपयुक्त छ, सोही आधारमा पहिचान गरी खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिएको छ । उदाहरणको लागि, देहाय अनुसार वर्गीकरण गरेर खुलासा गर्नुपर्दछ:

क) आसामीको रूपमा रहेको सम्पत्ति, लगानी वा सम्पत्ति, मेशीन र उपकरण, र

ख) साहुको रूपमा रहेको दायित्व, सापटी/ऋणको किसिम वा श्रोत, र अन्य दायित्वहरू ।

यस्ता खुलासाहरू शुरु अवस्थामा बृहत नहुन सक्छन्, निकायहरूलाई प्रोदभाबी आईपिएसएएसको पूर्णरूपमा अपनाउने संक्रमणतर्फ जाँदा क्रमिकरूपले यी खुलासा विकास एवं प्रयोगका लागि प्रोत्साहित गरिन्छ । यस मानको भाग १ को अनुच्छेद नं. १.३.५ र १.३.४१ का आवश्यकताअनुसार यस्ता खुलासाहरू वित्तीय सूचनाको गुणात्मक विशेषताहरू पालना गर्न प्रष्टसँग व्याख्या गरिएको एवं सजिलैसँग बुझिने हुनुपर्छ । प्रोदभाबी आधारको आईपिएसएएसले निकायहरूलाई सम्पत्ति, दायित्व, राजस्व, र खर्चहरूबारे थप सूचनाहरू खुलासा गर्न उपयोगी मार्गदर्शन प्रदान गर्न सक्छ । सिफारिस गरिएका अभ्यास निर्देशिकाले पनि खुलासाहरूलाई मार्गदर्शन गर्नेछ, जसले प्रयोगकर्ताहरूलाई वित्तीय स्थिति, वित्तीय कार्यसम्पादन, र निकायको नगद प्रवाह, यसको कार्यसम्पादन उद्देश्य तथा उपलब्धिहरू र वित्तीय दिगोपन जस्ता विषयहरूलाई राम्रोसँग बुझ्न मद्दत गर्नेछ ।

बजेटसँग तुलना (Comparison with Budget)

- २.१.२७ सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूलाई कानूनी अधिकारअन्तर्गत विनियोजन वा अन्य बजेट अख्तियारीबाट सामान्यतः बजेट सिमा प्रदान गरिएको हुन्छ । सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूको वित्तीय प्रतिवेदनको एउटा उद्देश्य कानूनीरूपमा अवलम्बन गरिएको बजेटअनुरूप नगदको प्राप्ति र उपयोगको प्रतिवेदन गर्नु रहेको छ । कतिपय अवस्थामा, यस आवश्यकतालाई कानूनमा प्रतिविम्बित गरिएको हुन्छ । स्वीकृत बजेटलाई सार्वजनिक रूपमा उपलब्ध गराउने निकायहरूले यस मानको भाग १ को अनुच्छेद नं. १.१.१ देखि १.१.४६ सम्मका आवश्यकताहरू पालना गर्नुपर्दछ । यस मानले समान लेखाङ्कनको आधारमा वित्तीय विवरण तथा बजेट तयार गरेका अन्य निकायहरू (जसले आफ्नो स्वीकृत बजेटलाई सार्वजनिक रूपमा उपलब्ध गराएका हुँदैनन्) का निम्ति प्रतिवेदन अवधिमा विनियोजित बजेट र यथार्थको तुलनात्मक खुलासाहरू वित्तीय विवरणमा समावेश गर्न प्रोत्साहित गर्दछ । यी अन्य निकायहरूले बजेटको तुलनात्मक प्रतिवेदन फरक किसिमहरूबाट प्रस्तुत गर्न सक्छन्, जसमा निम्न तरिकाहरू पनि समावेश गर्न सकिन्छ ।
- (क) विनियोजित रकम र यथार्थ रकमको छुट्टै महलमा लेखाटिप्पणी प्रस्तुतीकरण गर्न सकिन्छ । पूर्णताको लागि बजेट वा विनियोजनभन्दा फरक भएको देखाउने महल पनि प्रस्तुत गर्न सकिन्छ, र
- (ख) विनियोजित रकमभन्दा बढी नभएको खुलासा गर्न सकिन्छ । यदि कुनै बजेट रकमहरू वा विनियोजनहरू नाघेको, वा विनियोजन वा अन्य अधिकार विना भूक्तानी भएको अवस्थामा त्यसको विस्तृत विवरण वित्तीय विवरणहरूको सान्दर्भिक शीर्षकको टिप्पणीको रूपमा प्रस्तुत गर्न सकिन्छ ।
- २.१.२८ निकायहरू जसले आफ्नो वित्तीय विवरणमा बजेटसँग यथार्थ रकमको तुलनाको खुलासा गर्छन्, तिनीहरूलाई वित्तीय विवरणमा सेवाका उपलब्धिहरूबारेको सूचना समावेश गरी प्रतिवेदनसँग परस्पर सन्दर्भ (Cross Reference) गर्न प्रोत्साहन गरिन्छ ।
- २.१.२९ निकायहरू जसले बहु-वर्षीय बजेट अवलम्बन गरेका छन्, तिनीहरूलाई बजेट अवधिमा बजेट र यथार्थ रकमबिचको सम्बन्धबारेमा लेखाटिप्पणीमार्फत थप खुलासाहरू गराउन प्रोत्साहित गरिएको छ ।
- २.१.३० थप बजेटका सूचना, सेवा उपलब्धीहरूको सूचनासमेत वित्तीय विवरणभन्दा बेग्लै कागजातमा प्रस्तुत गर्न सकिन्छ । निकायहरू जसले आफ्नो वित्तीय विवरणमा बजेट रकम र यथार्थ रकमको तुलनात्मक खुलासा गर्छन्, तिनीहरूलाई वित्तीय विवरणमा त्यस्ता कागजातहरूको परस्पर सन्दर्भ (cross reference) गर्न प्रोत्साहित गरिन्छ । जसले गर्दा वित्तीय विवरणमा बजेट र यथार्थ तथ्यांकलाई गैर वित्तीय बजेट तथ्यांक र सेवा उपलब्धिहरूसँग सम्बन्ध जोड्न सकिन्छ ।
- २.१.३१ यस मानको अनुच्छेद नं. १.१.३२ मा उल्लेख भएअनुसार, निकायहरूले बहुअवधिको बजेटअन्तर्गत आफ्नो वार्षिक बजेट निर्धारण गर्न फरक दृष्टिकोण अवलम्बन गर्न सक्छन् । जहाँ बहुअवधि बजेट अवलम्बन हुन्छ, त्यहाँ निकायलाई बजेट अवधिमा वार्षिक बजेट तथा यथार्थ रकमका अवयवहरू र बहुअवधिको बजेटबिचको सम्बन्ध जस्ता विषयवस्तुको थप खुलासाहरूको व्याख्या गर्न प्रोत्साहित गरिएको छ ।

अतिरिक्त एकीकृत खुलासा (Additional Consolidated Disclosures)

- २.१.३२ अनुच्छेद १.६.५ मा उल्लेखित प्रोत्साहनहरूको पालना गरी तयार गरिएको आर्थिक निकायको एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको टिप्पणीहरूमा निम्न खुलासा गर्न प्रोत्साहन गरिन्छ:

- (क) महत्त्वपूर्ण नियन्त्रित निकायहरूको नाम, नियन्त्रित निकाय सञ्चालन भएको क्षेत्राधिकार (नियन्त्रक निकायको भन्दा फरक भएमा) सहितको सूचि;
- (ख) नियन्त्रित निकायलाई एकीकृत नगर्नुको कारणहरू;
- (ग) नियन्त्रित निकायहरूमा रहेको स्वामित्व नियन्त्रणको अनुपात र त्यो स्वामित्वको हित (Ownership interest) कसरी निर्धारण गरिएको छ सोको व्याख्या र;
- (घ) सम्भव भएसम्म, नियन्त्रक निकायको निर्धारण गर्दा विचार गरिएका तत्वहरू:
 - अ) अन्य निकाय (वा निकायहरू) को आधा भन्दा कम मतदान अधिकार (हित) भएतापनि नियन्त्रण गरेको अर्को निकाय (वा निकायहरू), नियन्त्रण कसरी स्थापित भएको छ भन्ने व्याख्या; र
 - आ) अन्य निकाय (वा निकायहरू) को आधा भन्दा बढी मतदान अधिकार (हित) भएतापनि नियन्त्रण नगरेको अर्को निकाय (वा निकायहरू) ।

२.१.३३ अनुच्छेद १.६.५ मा प्रोत्साहन गरिए जस्तै सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकृत नगर्ने आर्थिक निकायको लागि वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्ने निकायलाई अनुच्छेद २.१.३२ मा प्रोत्साहन गरिएको खुलासाहरूलाई निम्नानुसार वित्तीय विवरणको टिप्पणीहरूमा प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहित गरिन्छ:

- (क) समूहको वित्तीय विवरण (group financial statements) हरूमा समावेश गरिएका र हटाईएका नियन्त्रित निकायहरूको वर्ग (वा विशेषता) को विवरणका साथै, समूहको हिसाबबाट कुनै पनि वर्ग/ समूहहरू हटाईनुको कारणको व्याख्या; र
- (ख) अधिल्लो अवधिको वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत भएदेखि समूहको वित्तीय विवरणहरू (group financial statements) मा समावेश गरिएका वा हटाईएका महत्त्वपूर्ण निकायहरूको सूची ।

२.१.३४ अनुच्छेद १.६.५ मा प्रोत्साहन गरिए अनुसार एकीकृत वित्तीय विवरण प्रस्तुत नगर्ने नियन्त्रक निकायलाई एकीकृत वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत नगरिएको कारणहरू खुलाउन, साथै नियन्त्रित निकायहरूको छुट्टै वित्तीय विवरणमा हिसाब राख्न प्रयोग गरिएको लेखाङ्कन विधिबारे खुलासा गर्न प्रोत्साहन गरिएको छ । एकीकृत वित्तीय विवरण प्रकाशित गर्ने निकायले आफ्नो नियन्त्रक निकायको नाम र मुख्य ठेगाना खुलासा गर्न समेत प्रोत्साहन गरिन्छ ।

२.१.३५ अनुच्छेद २.१.३२ र २.१.३३ मा प्रोत्साहन गरिएका खुलासाहरूले प्रयोगकर्ताहरूलाई अनुच्छेद २.१.३२ का प्रोत्साहनहरू अनुसार तयार पारिएको पूर्ण एकीकृत वित्तीय विवरणहरूका साथै अनुच्छेद २.१.३८ का प्रोत्साहनहरू अनुसार नियन्त्रित निकायहरूको एक उपसमूहलाई एकीकृत गर्ने वित्तीय विवरणहरूको संरचना र मुख्य विशेषताहरूको बारेमा जानकारी प्रदान गर्छ । अनुच्छेद २.१.३४ मा प्रोत्साहन गरिएका खुलासाहरूले प्रयोगकर्ताहरूलाई नियन्त्रक निकायले एकीकृत वित्तीय विवरणहरू तयार गर्छ कि गर्दैन भन्ने जानकारी प्राप्त हुन्छ, यदि सो अनुसार तयार गरिदैन भने, नियन्त्रित निकायको लेखा राख्न प्रयोग गरेको विधि निर्धारण गर्न सक्षम बनाउँछ ।

नियन्त्रित निकायहरु र अन्य संचालन ईकाइहरुको प्राप्ति र निसर्ग (Acquisitions and Disposals of Controlled Entities and Other Operating Units)

- २.१.३६ निकायलाई नियन्त्रित निकायहरु वा अन्य संचालन ईकाइहरु प्राप्ति (Acquisition) र निसर्ग (Disposal) गरेबाट सृजना हुने समग्र नगद प्रवाहलाई छुट्टै खुलासा र प्रस्तुति गर्न प्रोत्साहित गरिन्छ ।
- २.१.३७ वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा नियन्त्रित निकायहरु वा अन्य संचालन इकाइहरुको त्यस अवधिमा भएको प्राप्ति र निसर्गलाई देहायअनुसार समग्रतामा खुलासा गर्न निकायलाई प्रोत्साहित गरिन्छ ।
- (क) जम्मा खरिद वा निसर्गको प्रतिफल (नगद वा अन्य सम्पत्तिसहित),
- (ख) नगदको उपयोगबाट खरिद वा निसर्गको प्रतिफल प्राप्त गरेको अनुपात,
- (ग) खरिद वा निसर्ग गरिएको नियन्त्रित निकाय वा अन्य संचालन ईकाइमा रहेको नगद रकम ।
- २.१.३८ नियन्त्रित निकायहरु तथा अन्य संचालन ईकाइहरुको प्राप्ति एवं निसर्गहरुको नगद प्रवाहको असरको अलग प्रस्तुतीकरण र सम्पत्ति एवं दायित्वको प्राप्ति वा निसर्गको रकमहरुको अलग खुलासाले यस्ता निकायको अन्य गतिविधीबाट सृजना भएको नगद प्रवाहहरुलाई, नगद प्राप्ति र भूक्तानीहरुबाट अलग गर्न सहयोग गर्दछ । खरिद वा निसर्ग दुवैको असरहरु पहिचान गर्न उपयोगकर्ताहरुलाई सक्षम बनाउन निसर्गबाट प्राप्त नगदलाई खरिदमा भूक्तानी गरेको नगदबाट घटाउनु हुदैन ।
- २.१.३९ खरिद वा बिक्री प्रतिफलअनुसार भूक्तानी गरिएको वा प्राप्त भएको समग्र नगद रकमलाई नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा प्राप्ति र भूक्तानीको खुद (net) रुपमा प्रस्तुत गरिन्छ ।
- २.१.४० अनुच्छेद २.१.२४ ले निकायका सम्पत्ति, दायित्वहरु, राजस्व र खर्चहरुको खुलासा गर्न प्रोत्साहन गरेको छ । नियन्त्रित निकाय वा संचालन इकाइहरुको खरिद वा निसर्गको नगद वा नगद प्रवाह बाहेकको सम्पत्ति, दायित्व, राजस्व र खर्चहरुलाई छुट्टै खुलासा गर्न पनि सकिन्छ, जुन प्रत्येक प्रमुख वर्गीकरणको सारांशमा उल्लेख गर्न सकिन्छ । यस मानको भाग १ अनुच्छेद १.३.४० को आवश्यकतासँग मिल्ने गरी त्यस्तो खुलासा गर्दा सम्पत्ति, दायित्व, राजस्व र खर्चको स्पष्ट पहिचान र तिनीहरु मापन एवं अभिलेखन गरिएको आधार वर्णन गर्नुपर्छ ।

संयुक्त प्रबन्ध (Joint Arrangement)

- २.१.४१ निकायको प्रतिवेदन मितिमा रहेको नगद मौज्जात र सो अवधिको नगद प्राप्ति र भूक्तानीको स्वच्छ प्रस्तुतीकरण (fair presentation) आवश्यकता पुरा गर्नको लागि निकायलाई संयुक्त प्रबन्धको खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिएको छ ।
- २.१.४२ संयुक्त प्रबन्ध भन्नाले त्यस्तो व्यवस्था हो, जस अन्तर्गत दुई वा सो भन्दा बढी पक्षहरुको संयुक्त नियन्त्रण रहेको हुन्छ । धेरै सार्वजनिक निकायहरुले विभिन्न गतिविधिहरु संचालन गर्नका निम्ति संयुक्त प्रबन्ध स्थापना गर्दछन् । यस्ता गतिविधिको प्रकृति व्यवसायिक क्रियाकलापदेखि लिएर निःशुल्क सामुदायिक सेवा प्रदान गर्ने समेत हुनसक्दछ । संयुक्त प्रबन्ध शब्दावली समझौता वा अरु बाध्यात्मक प्रावधानहरुमा उल्लेख हुन्छ, जहाँ प्रत्येक संयुक्त प्रबन्धवालाको शुरु योगदान र आय वा अन्य लाभको हिस्सा (कुनै भए) तथा खर्चहरु खुलाएको हुन्छ । नगद आधारमा प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायहरुले सामान्यतः निम्न प्रतिवेदन गर्दछन् ।

(क) नगद भूक्तानीको रुपमा संयुक्त प्रबन्धमा हित खरिद गर्न र संयुक्त प्रबन्धको निरन्तर संचालन गर्न खर्च गरिएको नगद,

(ख) नगद प्राप्तिको रुपमा संयुक्त प्रबन्धबाट प्राप्त भएको नगद,

संयुक्त प्रबन्धको खुलासामा महत्वपूर्ण संयुक्त प्रबन्धहरूको हित (interest) को सूचि तथा वर्णन समावेश गर्न सकिन्छ। संयुक्त प्रबन्धसँग सम्बन्धित प्रोदभावी आधारका आईपिएएसएसहरूमा अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान आईपिएएसएस ३६ सहयोगी (associates) र संयुक्त उपक्रममा लगानी, आईपिएएसएस ३७ ले संयुक्त प्रबन्धले प्रयोग गर्नसक्ने विभिन्न ढाँचा एवं संरचना र गर्नुपर्ने संभाव्य थप खुलासाहरूको बारेमा मार्गदर्शनको व्यवस्था गरेको छ। आईपिएएसएस ३६ र आईपिएएसएस ३७ मा उल्लेखित निकाय "सहयोगी (associates)" हो कि "संयुक्त प्रबन्ध" हो भनेर निर्धारण गर्न आईपिएएसएस ३५ मा गरिएको "नियन्त्रण" को परिभाषा एवं व्याख्यालाई विचार गर्नुपर्दछ।

उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थव्यवस्थामा वित्तीय प्रतिवेदन (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

२.१.४३ उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थव्यवस्था (hyperinflationary economies) भएको अवस्थामा पुनःव्याख्या नगरी स्वदेशी मुद्रामा वित्तीय विवरण प्रस्तुतीकरण गरिएमा सो उपयोगी हुदैन। यस्तो अवस्थामा मुद्राको क्रयशक्तिको दर यसरी घट्न सक्छ कि सो कारोबारहरू र अन्य घटनाबाट विभिन्न समयमा वा सोही लेखाङ्कन अवधिभित्र भएको रकमको तुलना गर्नु गलत अर्थ लाग्ने (Misleading) हुन सक्छ।

२.१.४४ यस मानले उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थव्यवस्था सृजना भएको मानिने निरपेक्ष दर (Absolute Rate) पहिचान गर्दैन। यस मानमा प्रोत्साहन गरिएका कुराको पालना गर्दा वित्तीय विवरणको पुनःव्याख्या गर्ने आवश्यकता पेशागत विवेकको विषयवस्तु हुन जान्छ। उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थव्यवस्था देशमा विद्यमान आर्थिक वातावरणको विशेषताहरूले सृजित गर्दछन् जसमा, तल दिईएका कुराहरू समावेश हुने भएपनि यसमा मात्र सीमित हुदैनन् :

(क) सामान्य जनताले आफ्नो सम्पत्ति, गैर नगद सम्पत्ति तुलनात्मक रूपले स्थिर वैदेशिक मुद्रामा राख्न प्राथमिकता दिन्छन्। क्रयशक्ति कायम राख्न स्वदेशी मुद्राको रकमहरू तत्कालै लगानी गरिन्छ।

(ख) सामान्य जनताले मौद्रिक रकमलाई स्वदेशी मुद्राको हिसाबले होइन अपेक्षाकृत स्थिर विदेशी मुद्राको हिसाबले हेर्छन्। मूल्य पनि सोही (विदेशी) मुद्रामा उल्लेख हुनसक्छ।

(ग) छोटो अवधिको भएपनि उधारो खरिद र बिक्रीलाई उधारो अवधिमा क्रयशक्तिमा आउन सक्ने सम्भावित घाटाको क्षतिपूर्ति हुने मुल्यमा गरिन्छ।

(घ) मूल्य सूचकाङ्कसँग ब्याज दरहरू, ज्याला र मूल्यहरू जोडिएका हुन्छन्।

(ङ) विगत तीन वर्षदेखिको कुल मुद्रास्फितिदर १०० प्रतिशतमा पुग्न लागेको वा नाघेको हुन्छ।

वित्तीय विवरणको पुनः उल्लेख (Restatements of Financial Statements)

२.१.४५ उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थव्यवस्थामा रहेको मुद्रामा वित्तीय विवरण प्रस्तुति गर्दा निकायलाई प्रोत्साहित गरिएको छ कि:

(क) प्रतिवेदन मितिको तात्कालिन मापन इकाई (measuring unit current) का आधारमा नगद प्राप्ति तथा भूक्तानीको विवरण र अन्य वित्तीय विवरणहरू पुनः उल्लेख गर्ने।

- (ख) वित्तीय विवरणमा रहेका विगत अवधिका तुलनात्मक सूचनाहरु प्रतिवेदन मितिको तात्कालिन मापन इकाईका आधारमा पुनः उल्लेख गर्ने ।
- (ग) क्रयशक्ति परिवर्तन प्रतिविम्बित गर्न सामान्य मूल्य सूचकाङ्क (general price index) प्रयोग गर्ने । एउटै अर्थतन्त्रको मुद्रामा प्रतिवेदन गर्ने सबै निकायहरूले समान सूचकाङ्क प्रयोग गर्नुपर्छ ।

२.१.४६ निकायलाई देहायका खुलासाहरु गर्न प्रोत्साहित गरिन्छः

- (क) प्रतिवेदन मुद्राको सामान्य क्रयशक्तिमा भएको परिवर्तन अनुसार नगद प्राप्ति तथा भूक्तानीको विवरण तथा अन्य वित्तीय विवरणहरुमा रहेका विगत अवधिका तुलनात्मक तथ्यहरु प्रतिवेदन मितिको मापन गर्ने ईकाई मुद्रामा पुनः उल्लेख गरिएको व्यहोरा; र
- (ख) प्रतिवेदन मितिको मूल्य सूचकाङ्कको पहिचान एवं स्तर (identity and level) तथा विगत र वर्तमानको प्रतिवेदन अवधिमा सूचकाङ्कमा भएको परिवर्तन (movement) ।

२.१.४७ विभिन्न राजनैतिक, आर्थिक र सामाजिक शक्तिहरुको प्रभावस्वरूप समयअनुसार मूल्य परिवर्तन भइरहन्छ । निर्दिष्ट शक्तिहरु जस्तै आपूर्ति र मागमा परिवर्तन वा प्रविधिक परिवर्तनले कुनै एक वस्तुको मूल्य उल्लेखनीय र स्वतन्त्र रूपमा बढाउने एवं घटाउने काम गर्छन् । सामान्य आर्थिक शक्तिहरु (general economic forces) को परिणामस्वरूप मूल्यको सामान्य तहमा परिवर्तन ल्याउने र त्यसैकारण मुद्राको सामान्य क्रयशक्तिमा पनि परिवर्तन आउन सक्छ ।

२.१.४८ उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थव्यवस्थामा प्रतिवेदन मितिको तात्कालिन मापन इकाईमा प्रस्तुतीकरण गरिएको भए वित्तीय विवरणको उपयोगिता सारभूत रूपमा बढी हुन्छ । परिणामस्वरूप, अनुच्छेद नं. २.१.४५ र २.१.४६ अनुसारका मिलान (treatment) र खुलासाहरुलाई प्रोत्साहित गरिन्छ । पुनः उल्लेख नगरिएको सूचनालाई वित्तीय विवरणहरूको पूरकको रूपमा नभई प्राथमिक प्रस्तुतीकरणको रूपमा प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहन गरिन्छ । नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरण तथा अन्य वित्तीय विवरणहरु पुनः उल्लेख गर्नु अघि छुट्टै प्रस्तुतीकरण गर्न निरुत्साहित गरिन्छ ।

२.१.४९ नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणमा सबै रकमहरु प्रतिवेदन मितिको तात्कालिक मापन इकाई का आधारमा प्रस्तुत गरिन्छ । तसर्थ नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा वा अन्य वित्तीय विवरणमा तेस्रो पक्षबाट भएका कुनै भूक्तानी समेत सबै प्राप्ति र भूक्तानी रकमहरु शुरु अभिलेख भएको मितिबाट सामान्य मूल्य सूचकाङ्कमा परिवर्तन लागु गरेर पुनः उल्लेख गरिनेछ ।

२.१.५० सार्वजनिक क्षेत्रका धेरै निकायहरुले आफ्नो वित्तीय विवरणमा बजेटसँग तुलना गर्न सहयोग गर्ने गरी बजेटसँग सम्बन्धित सूचनाहरु समावेश गरेका हुन्छन् । यस्तो अवस्थामा, यस मानको पालना गरी बजेटसँग सम्बन्धित सूचनाहरुलाई पुनः उल्लेख गर्न यो मानले प्रोत्साहित गर्दछ ।

तुलनात्मक सूचना (Comparative Information)

२.१.५१ यदि विगतका अवधिहरूसँगको तुलनाहरुलाई अर्थपूर्ण बनाउनु छ, भने विगत अवधिहरुको तुलनात्मक सूचनाहरुलाई सामान्य मूल्य सूचकाङ्क प्रयोग गरी पुनः प्रस्तुत गर्नुपर्छ । जसबाट तुलनात्मक वित्तीय विवरणहरु त्यस प्रतिवेदन अवधिको अन्त्यको तात्कालिक मापन इकाईका सन्दर्भमा प्रस्तुत गरिएको मानिन्छ । यो सम्बन्धी सूचना खुलासा गर्नुपर्दछ ।

एकीकृत वित्तीय विवरण (Consolidated Financial Statements)

- २.१.५२ उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थतन्त्रको मुद्रामा प्रतिवेदन पेश गर्ने नियन्त्रक निकायमातहत उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थतन्त्रको मुद्राहरूमा प्रतिवेदन पेश गर्ने नियन्त्रित निकायहरू पनि हुनसक्छन् । नगद प्राप्ति र भूतानीको विवरण र अन्य वित्तीय विवरणहरू समान आधारमा तयार गर्नुपर्ने भएमा नियन्त्रक निकायमा जारी हुने एकीकृत वित्तीय विवरणमा समावेश गर्नु अघि प्रतिवेदन गरिने देशको मुद्राको सामान्य मूल्यसूचकाङ्क प्रयोग गरी नियन्त्रित निकायले विवरणहरू पुनः उल्लेख गर्नुपर्दछ । यस्तो नियन्त्रक निकाय विदेशी नियन्त्रक निकाय भएमा यसको वित्तीय विवरणहरू अन्तिम विनिमय दरबाट रुपान्तरण गरी पुनः प्रस्तुत गर्नुपर्दछ ।
- २.१.५३ यदि विभिन्न प्रतिवेदन मितिको वित्तीय विवरणलाई एकीकृत गरिन्छ भने, मौद्रिक वा गैर मौद्रिक सबै कारोबारहरू, एकीकृत वित्तीय विवरणको मितिमा तात्कालिक मापन इकाईमा पुनः उल्लेख गर्न आवश्यक हुन्छ ।

सामान्य मूल्य सूचकाङ्कको छनौट र उपयोग (Selection and Use of the General Price Index)

- २.१.५४ यस मानले प्रोत्साहन गरेको अवधारणा पालना गरी वित्तीय विवरणको पुनः उल्लेख गर्दा क्रयशक्तिमा आएको परिवर्तनलाई प्रतिबिम्बित हुने सामान्य मूल्य सूचकाङ्कको प्रयोग गर्न आवश्यक हुन्छ । एउटै अर्थतन्त्रमा प्रतिवेदन गर्ने सबै निकायले समान सूचकाङ्क प्रयोग गर्नुपर्दछ ।
- २.१.५५ यस मानले प्रोत्साहन गर्ने खुलासाहरूमा उच्च मुद्रास्फितिजन्य अर्थ व्यवस्थाबाट वित्तीय विवरणमा पर्ने असरहरूको सामना गर्ने कुरा स्पष्ट पार्ने मनसाय राखिएको हुन्छ । प्रयोग भएको आधार र नतिजास्वरूप आएको रकमहरूको बारेमा बुझ्नको लागि अन्य सूचनाहरूको व्यवस्था गर्ने मनसाय समेत रहेको हुन्छ ।

बाह्य तथा अन्य सहायता प्राप्तिकर्ताहरू (Recipients of External and Other Assistance)

परिभाषा (Definitions)

- २.१.५६ यस मानमा निम्न शब्दावलीहरू देहायको अर्थमा प्रयोग गरिएका छन्:

सहायता (Assistance) भन्नाले बाह्य सहायता र अन्य सहायतालाई जनाउँदछ ।

द्विपक्षीय बाह्य सहायता नियोगहरू (Bilateral External Assistance Agencies) भन्नाले राष्ट्रिय कानून, नियम, वा राज्यको अन्य अख्तियारीअन्तर्गत, वा त्यस राष्ट्रको केही वा सबै बाह्य सहायता प्रदान गर्ने उद्देश्यले स्थापित भएका नियोगहरूलाई जनाउँदछ ।

विनिमय कारोबारहरू (Exchange transactions) त्यस्ता कारोबार हुन जसमा एक निकायले सम्पत्ति वा सेवाहरू प्राप्त गर्छ वा दायित्वहरू समाप्त हुन्छ, र प्रत्यक्ष रूपमा अर्को निकायलाई सट्टामा लगभग समान मूल्य (प्राथमिक रूपले नगद, वस्तुहरू, सेवाहरू, वा सम्पत्तिहरूको प्रयोग) दिन्छ ।

बाह्य सहायता (External Assistance) भनेको सबै आधिकारिक स्रोतहरू (Official Resources) हुन, जुन प्राप्तकर्ताले प्रयोग गर्न सक्छ वा अन्यरूपमा आफ्नो उद्देश्य हासिल गरी लाभ लिन सक्छ ।

बहुपक्षीय बाह्य सहायता नियोगहरू (Multilateral External Assistance Agencies) भन्नाले अन्तर्राष्ट्रिय सम्झौता वा सन्धि अन्तर्गत, बाह्य सहायता प्रदान गर्न वा बाह्य सहायता प्रदान गर्ने उद्देश्यसहित स्थापित भएका नियोगहरूलाई जनाउँदछ ।

गैर-सरकारी संस्थाहरू (एनजीओहरू) (Non-Government Organizations) सरकार, सरकारी नियोगहरू, अन्य संस्थाहरू, वा व्यक्तिहरूलाई सहायता गर्न कुनैपनि सरकारी नियन्त्रणबाट स्वतन्त्र रहने गरी स्थापना भएका सबै विदेशी वा राष्ट्रिय संस्थाहरू हुन ।

आधिकारिक स्रोत (Official Resources) भनेको बहुपक्षीय वा द्विपक्षीय बाह्य सहायता नियोगहरू वा सरकार वा सरकारका नियोगहरूद्वारा सम्झौताअन्तर्गत प्रदान गरिएको वा प्रतिबद्धता जनाईएको ऋण, अनुदान, प्राविधिक सहायता, प्रत्याभूति, वा अन्य प्रकारका सहायताहरू हुन, तर यसमा कुनै सरकार वा सरकारी नियोगले सोही मुलुकको प्राप्तिकर्तालाई प्रदान गरिएको वा प्रतिबद्धता जनाईएको सहायताहरू पर्दैनन् ।

अन्य सहायता (Other Assistance) भनेको गैर-सरकारी संस्थाहरू (एनजीओहरू) द्वारा उपलब्ध गराइएका स्रोतहरू र व्यक्तिहरू तथा निजी क्षेत्रका संस्थाहरूले स्वेच्छिक रूपमा उपलब्ध गराइएका उपहार एवं दान वा अन्य प्रकारका सहायताहरू हुन, जसलाई प्राप्तिकर्ताले आफ्नो उद्देश्य परिपूर्तिमा प्रयोग गर्न वा अन्यरूपबाट फाइदा लिन सक्छन् । अन्य सहायतामा आधिकारिक स्रोतहरू (Official Resources), कर, जरिवाना र शुल्कहरू, विनिमय कारोबारमा उपलब्ध गराइएका स्रोतहरू, वा प्राप्तिकर्ताले सोही मुलुकको सरकार वा सरकारी नियोगहरूले उपलब्ध गराएको स्रोतहरू समावेश हुदैनन् ।

सहायता (Assistance)

२.१.५७ यस मानमा "बाह्य सहायता" र "अन्य सहायता" लाई समेट्न "सहायता" लाई व्यापक रूपमा परिभाषित गरिएको छ । बाह्य सहायता र अन्य सहायताका मुख्य विशेषताहरू देहायमा उल्लेख गरिएको छ:

बाह्य सहायता (External Assistance)

२.१.५८ बाह्य सहायतालाई सबै आधिकारिक स्रोतहरू (official resources) भनेर परिभाषित गरिएको छ, जुन प्राप्तिकर्ताले प्रयोग गर्न वा आफ्नो उद्देश्य हासिल गरी लाभ लिन सक्छ । विभिन्न संस्थाहरूले बाह्य सहायता वा बाह्य सहायताका समूह/वर्गहरू (classes) का लागि फरक शब्दावली प्रयोग गर्न सक्छन् । उदाहरणका लागि, केही संस्थाहरूले बाह्य सहायताको सट्टा बाह्य सहयोग वा सहयोग शब्दको प्रयोग गर्न सक्छन् । यी अवस्थामा, फरक शब्दावलीबाट भ्रमित हुन जरुरी छैन । यद्यपि, अन्य अवस्थामा, शब्दावली सारभूतरूपमा फरक हुन सक्छन । यस्तो अवस्थामा, उपलब्ध गराइएका स्रोतहरूलाई बाह्य सहायताको रूपमा वर्गीकरण गर्ने कि नगर्ने, भन्ने विषयमा पेशागत विवेक प्रयोग गर्न आवश्यक हुन्छ ।

२.१.५९ बहुपक्षीय वा द्विपक्षीय बाह्य सहायता नियोगहरू वा सरकारहरू वा सरकारी नियोगहरूद्वारा सम्झौताअन्तर्गत उही मुलुकको प्राप्तिकर्ता बाहेकलाई प्रदान गरिएको वा प्रतिबद्धता जनाईएको स्रोतहरू आधिकारिक स्रोतहरू (official resources) हुन । आधिकारिक स्रोतहरूको परिभाषामा उल्लेख गरिएका सरकारहरू अन्तर्गत कुनै पनि मुलुकको केन्द्रिय, प्रादेशिक वा स्थानीय सरकारहरू समावेश हुन्छन् । तसर्थ उदाहरणकालागि, एक मुलुकको राष्ट्रिय (केन्द्रीय) सरकार वा राज्य सरकारको नियोगले अर्को मुलुकको राज्य वा स्थानीय सरकारलाई प्रदान गरेको सहायता यस मानमा परिभाषित गरिएअनुसार बाह्य सहायता हो । यद्यपी, राष्ट्रिय (केन्द्रीय) वा राज्य सरकारले एउटै मुलुकभित्रको अर्को तहको सरकारलाई प्रदान गर्ने सहायता र गैरसरकारी संस्थाहरू (एनजीओ) द्वारा प्रदान गरिएको सहायता, सम्झौताअन्तर्गत प्रदान गरिएको भएपनि यसले आधिकारिक स्रोतको परिभाषालाई भित्र पर्दैन, तसर्थ यो बाह्य सहायता होइन ।

२.१.६० निकायलाई बाह्य सहायता सम्झौताहरूले देहायअनुसार प्रदान गर्न सक्छन:

- (क) ऋण वा अनुदानको पूर्ण वा किस्ता नगदमा प्राप्ति गर्न;
 - (ख) ऋण वा अनुदान सम्झौताले व्यवस्था गरेअनुसार, निकायले तेस्रो पक्षलाई आफ्नो दायित्व(हरू); नगदमा मिलान गर्न भूक्तानी गरेको रकमको शोधभर्ना गर्न; वा
 - (ग) ऋण वा अनुदान सम्झौताले परिभाषित गरेअनुसार प्राप्त गर्ने निकायको दायित्व(हरू), प्राप्तिकर्ता निकायलाई गैरसरकारी संस्थाबाट प्रदान गरिएको वा खरिद गरिने वस्तु वा सेवाहरू वापतको दायित्व समेत चुक्ता गर्न तेस्रो पक्षलाई सिधै भूक्तानी गर्न बाह्य सहायता नियोगलाई अनुरोध गर्न ।
- बाह्य सहायता सम्झौताहरूमा प्राप्तिकर्तालाई वस्तु वा सेवाहरू प्रदान गर्ने प्रावधान पनि समावेश भएको हुनसक्छ ।

अन्य सहायता (Other Assistance)

- २.१.६१ अन्य सहायतालाई गैरसरकारी संस्थाहरूद्वारा उपलब्ध गराइने स्रोतहरू र व्यक्ति एवं परोपकारी तथा अन्य संस्थाहरूले स्वेच्छिक रूपमा उपलब्ध गराइने सहायता भनेर परिभाषित गरिएको छ । सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूलाई कानून वा नियमहरूको पालना गरेर अनिवार्य रूपमा तिरेको वा तिर्नुपर्ने कर र अन्य स्रोतहरू, कानून वा नियमहरूको उल्लङ्घनका कारणले लगाइएका शुल्क वा अन्य जरिवानाहरू, र सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूले वा निकायहरूको तर्फबाट प्रवाह गरेका सेवाहरूको शुल्क अनुच्छेद २.१.५६ मा परिभाषित गरे अनुसार अन्य सहायता होइनन् । त्यसैगरी, लेनदेन कारोबारमा उपलब्ध गराइएको स्रोतहरू र एउटै मुलुकभित्रका सरकारहरूबिच स्रोतको हस्तान्तरणलाई अन्य सहायताको रूपमा वर्गीकृत गरिएको छैन ।
- २.१.६२ स्रोतहरू स्वेच्छिक रूपमा उपलब्ध गराइएका छन वा छैनन् र तिनीहरूले आपतकालीन राहत वा आर्थिक विकास वा कल्याणकारी उद्देश्यहरू वा अन्य उद्देश्यहरूका लागि निकायलाई सहयोग गर्ने अपेक्षा राखेका छन वा छैनन् भनी प्रायः स्पष्ट हुन्छ । यद्यपि कतिपय अवस्थामा, उपलब्ध गराइएका स्रोतहरूलाई अन्य सहायताको रूपमा वर्गीकृत गर्ने कि नगर्ने भनेर निर्धारण गर्न पेशागत विवेक प्रयोग गर्नु आवश्यक हुन्छ ।
- २.१.६३ गैरसरकारी संस्थाहरू कुनै पनि सरकारको नियन्त्रणबाट स्वतन्त्र रूपमा स्थापित विदेशी वा राष्ट्रिय नियोग/ एजेन्सीहरू हुन । केही असामान्य अवस्थामा, दातृ संस्था द्विपक्षीय वा बहुपक्षीय बाह्य सहायता नियोग हो वा गैर सरकारी संस्था हो र कुनै पनि सरकारको नियन्त्रणबाट स्वतन्त्र छ छैन भन्ने कुरा स्पष्ट नहुन सक्छ । जहाँ दातृ संस्थाले सम्झौताको शर्तहरू अन्तर्गत सहायता प्रदान गर्दछ वा प्रदान गर्न प्रतिबद्धता जाहेर गर्दछ, यस मानमा परिभाषित आधिकारिक स्रोतहरू (official resources) र गैरसरकारी संस्थाद्वारा उपलब्ध गराइएका स्रोतहरूबिचको भिन्नता अस्पष्ट हुनसक्छ । यी अवस्थामा, प्राप्त सहायताले बाह्य सहायता वा अन्य सहायताको परिभाषालाई सन्तुष्ट गर्छ गर्दैन भनेर निर्धारण गर्न पेशागत विवेकको प्रयोग गर्न आवश्यक हुन्छ ।

बाह्य सहायता प्राप्ति (External Assistance Received)

- २.१.६४ निकायले वित्तीय विवरणहरूको टिप्पणीहरूमा निम्नानुसारका छुट्टै खुलासा गर्न प्रोत्साहन गरिन्छः
 - (क) नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा सहायतालाई नगद प्राप्तिको छुट्टै वर्ग/आईटमको रूपमा खुलासा नगरेमा, सो अवधिको नगदमा प्राप्त बाह्य सहायताको कुल रकम;

- (ख) तेस्रो पक्षले जानकारी दिएको वा प्राप्तिकर्ताद्वारा प्रमाणित गरेको अवस्थामा निकायको तर्फबाट वस्तु वा सेवाहरू खरिद गर्न वा निकायको दायित्वहरू सोझै मिलान गर्न, यस अवधिमा तेस्रो पक्षहरूले भूक्तानी गरेको कुल बाह्य सहायता;
- (ग) यस अवधिमा ऋण तथा अनुदानको रूपमा प्राप्त बाह्य सहायताको कुल रकम;
- (घ) बाह्य सहायता प्रदायकहरूको महत्त्वपूर्ण वर्ग/समूह (Classes) र प्रदान गरिएको रकम;
- (ङ) महत्त्वपूर्ण वर्ग/समूह (Classes) र रकमको आधारमा, प्रतिवेदन अवधिमा प्राप्त गरेको बाह्य सहायताको उद्देश्यहरू एवं प्रयोग गरिएको बेगला बेगलै देखिने ऋण र अनुदान रकम; र
- (च) सम्झौतामा तोकिएअनुसार प्राप्तिकर्तालाई उपलब्ध हुने ऋण वा अनुदानको रकम र सो सहायता रकम निर्धारण गर्ने वा पाउने शर्त एवं बन्देजहरूको पालना गर्ने अधिकतम संभावना भएमा, भविष्यका कार्यसञ्चालनमा लगानी गर्न (fund future operations) प्रतिवेदन मितिमा उपयोग गर्न बाँकी ऋण र अनुदान सहायताको निम्नअनुसार छुट्टा छुट्टै मौज्जात रकम:
- (अ) कुल बाह्य सहायता ऋण;
- (आ) कुल बाह्य सहायता अनुदान; र
- (इ) उपयोग गर्न बाँकी ऋण र अनुदान सहायताको प्रयोग गर्न सकिने उद्देश्यहरू ।

अन्य सहायता प्राप्ति (Other Assistance Received)

२.१.६५ व्यावहारिक भएसम्म, अनुच्छेद २.१.६४ मा उल्लेख गरिएको अन्य सहायता प्राप्तिसँग सम्बन्धित खुलासाहरूलाई लागु गर्न निकायलाई प्रोत्साहन गरिन्छ ।

बाह्य सहायता र अन्य सहायता प्राप्ति (External Assistance and Other Assistance Received)

२.१.६६ प्राप्त बाह्य सहायताको कुल रकम र नगदको रूपमा प्राप्त अन्य सहायता तथा तेस्रो पक्ष भूक्तानीको छुट्टा छुट्टै खुलासाले प्रतिवेदन पेश गर्ने निकाय कति हदसम्म करहरू र/वा आन्तरिक स्रोतहरूबाट संचालित (funded) छन्, वा बाह्य सहायता र अन्य सहायतामा निर्भर छन् र ती सहायताको स्वरूप - नगद वा अन्य लाभ कुन रहेको छ भन्ने बारेमा उपयोगी जानकारी प्रदान गर्न सक्छ । जब निकायलाई औपचारिक रूपमा त्यस्ता भूक्तानीहरू गरिएको छ भनी जानकारी दिइन्छ वा प्रतिवेदन अवधिमा प्रमाणित हुन्छ, तब बाह्य सहायता र तेस्रो पक्षहरूद्वारा गरिएको भूक्तानीको रूपमा प्राप्त अन्य सहायताको खुलासालाई प्रोत्साहन गरिन्छ ।

२.१.६७ प्राप्त बाह्य सहायता र अन्य सहायता रकमको ऋण वा अनुदानको रूपमा खुलासा गर्नाले प्रयोगकर्ताहरूलाई निकायले भविष्यमा प्रदान गरिएको सहायता फिर्ता गर्नुपर्छ कि पढैन भनी पहिचान गर्न सक्षम बनाउँछ ।

२.१.६८ सहायता प्रदायकहरूको महत्त्वपूर्ण वर्ग/समूहहरू (Classes) जस्तै बहुपक्षीय दाताहरू, द्विपक्षीय दाताहरू, अन्तर्राष्ट्रिय सहायता संस्थाहरू, गैरसरकारी संस्थाहरू, राष्ट्रिय सहायता संस्थाहरू वा प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायका लागि उपयुक्त अन्य प्रमुख वर्गहरूको खुलासाले निकायको सहायता प्रदायकहरूको विशेष वर्गहरूमा निर्भरता पहिचान एवं सहायताको दिगोपना मूल्याङ्कनमा सान्दर्भिक हुन्छ ।

- २.१.६९ निकायले देहायका विषयलगायत विभिन्न प्रयोजनका लागि बाह्य सहायता प्राप्त गर्न सक्छन्:
- (क) आर्थिक विकास वा कल्याणकारी उद्देश्य, यसलाई सामान्यतः विकास सहायता (Development Assistance) भन्ने गरिन्छ ।
 - (ख) आपत्कालीन राहत उद्देश्य, जसलाई सामान्यतः आपत्कालीन सहायता (Emergency Assistance) भन्ने गरिन्छ ।
 - (ग) भूक्तानी सन्तुलन कायम राख्न वा मुद्राको विनिमय दरमा नियन्त्रण कायम राख्न, यसलाई सामान्यतः भूक्तानी सन्तुलन सहायता (Balance of Payment Assistance) भन्ने गरिन्छ ।
 - (घ) सैनिक र/वा रक्षा उद्देश्य, यसलाई सामान्यतः सैनिक सहायता (Military Assistance) भन्ने गरिन्छ ।
 - (ङ) व्यापारिक गतिविधि, निर्यात, कर्जा वा आयात निर्यात बैंक वा अन्य सरकारी निकायहरूले प्रदान गर्ने ऋणहरू, यसलाई सामान्यतः व्यापार वित्त (Trade Finance) भन्ने गरिन्छ ।
- २.१.७० अन्य सहायताहरू पनि यी मध्ये केही प्रयोजनहरू जस्तै, उदाहरणको लागि, आपत्कालीन राहत र निकायको कल्याणकारी उद्देश्यहरूलाई सहयोग गर्नका लागि प्रदान गर्न सकिन्छ ।
- २.१.७१ प्रतिवेदन अवधिमा प्राप्ति र उपयोग भएको बाह्य सहायता र अन्य सहायताको प्रयोजन सम्बन्धी महत्वपूर्ण वर्ग/समूहहरू (Significant classes) को खुलासाले प्राप्त सहायताको उपयोग सम्बन्धमा निकायको जवाफदेहितालाई थप सुदृढ बनाउँदछ ।
- २.१.७२ सम्झौता अन्तर्गत प्रतिबद्धता जनाईएको तर उपयोग गर्न बाँकी रहेको बाह्य सहायता रकम र गैरसरकारी संस्थाहरू र अन्य स्रोतहरूको सहायता रकम ठूलो हुनसक्छ । कतिपय अवस्थामा, सहायता ऋण वा अनुदानको रकम सम्झौतामा उल्लेख गरिएको हुन्छ र त्यो रकम प्राप्त गर्न पालना गर्नुपर्ने कुनै पनि महत्वपूर्ण शर्तहरू पुरा हुने अधिकतम सम्भावना रहन्छ । सम्झौताअनुसारका शर्तहरू पालना भएका तथा निरन्तर पालना हुने र सम्झौताका शर्तअनुरूप सञ्चालन भैरहने अपेक्षा गरिएको निर्माणाधीन/चालु परियोजनाहरूको परियोजना कोष (project funding) को उपयोग गर्न बाँकी मौज्जातको सन्दर्भमा यस्तो हुनसक्छ । यी परिस्थितिहरूमा बाह्य सहायता र अन्य सहायताको उपयोग गर्न बाँकी रहेको मौज्जातको खुलासाले प्रतिवेदन अवधिमा निकायलाई उपलब्ध गराइएको सहायता कुन हदसम्म उपयोग भएको छ र कुनै विशेष परियोजनाहरूको निरन्तर विकासको लागि प्रतिबद्धता जाहेर गरिएको बाह्य र अन्य सहायताको रकमको उपलब्धताबारेमा जानकारी दिन्छ ।
- २.१.७३ कतिपय अवस्थामा, दाताले प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायलाई निरन्तररूपमा सहायता उपलब्ध गराउने अभिप्राय व्यक्त गर्न सक्छ, तर भविष्यमा प्रदान गरिने सहायता ऋण वा अनुदान रकमलाई सम्झौतामा उल्लेख गर्दैनन् । अन्य अवस्थामा, सहायता रकम तोकिएको हुनसक्छ, तर सो रकम शर्त र बन्देजहरूको अधीनमा रहेको हुन्छ, जसको पालनाको उच्च संभावना (highly likely) छ भनी प्रतिवेदनको मितिमा मूल्याङ्कन गर्न सकिँदैन । यस्तो अवस्थामा, अनुच्छेद २.१.६४(च) ले उपयोग नगरिएको रकमहरूको खुलासा गर्न प्रोत्साहित गर्दैन । कतिपय अवस्थामा, बाह्य वा अन्य सहायताको पहुँच निर्धारण गर्ने वा प्रभाव पार्ने (प्राप्त गर्न सक्ने नसक्ने अवस्था निर्धारण गर्ने) महत्वपूर्ण शर्त एवं बन्देजहरूको अधिकतम पालनाको सम्भावना छ छैन भनेर मूल्याङ्कन गर्न पेशागत विवेकको प्रयोग गर्न आवश्यक हुनसक्छ ।

- २.१.७४ निकायले वित्तीय विवरणको टिप्पणीमा प्रतिवेदन अवधिभित्र मालसामान वा सेवाको रूपमा प्राप्त भएको सहायताको रकम र यसको मूल्य निर्धारणका आधार छुट्टै खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिन्छ ।
- २.१.७५ मालसामान वा सेवाको रूपमा महत्वपूर्ण सहायता प्राप्त गर्न सकिन्छ । यस्तो अवस्थाहरूमा बाह्य सहायता सम्झौता अन्तर्गत, उदाहरणको लागि, गैर सरकारी संस्था वा नीजि क्षेत्रका दाताबाट नयाँ वा प्रयोग भएका माल सामान जस्तै गाडी, कम्प्युटर वा अन्य उपकरणहरू निकायको नाममा हस्तान्तरण हुन सक्छन । सरकारलाई बाह्य सहायता सम्झौताअन्तर्गत वा गैरसरकारी संस्थाद्वारा वा अन्य दाताबाट आफ्नो नागरिकहरूलाई आपतकालिन राहतको रूपमा वितरण गर्न खाद्यान्न सहयोग दिइएको हुनसक्छ । कतिपय प्रापकका निम्ति बाह्य सहायताको रूपमा प्राप्त गर्ने मालसामान वा सेवा नै सहायताको मुख्य स्वरूप हुनसक्छ ।
- २.१.७६ प्रतिवेदन अवधिमा मालसामान र सेवाको रूपमा प्राप्त भएको सहायताको मूल्य खुलासाले वित्तीय विवरणको पाठकलाई प्रतिवेदन अवधिभर प्राप्त पूरै सहायताको बारेमा अध्ययन गर्न मद्दत गर्छ । तथापि, कतिपय अवस्थाहरूमा र केही प्रापकहरूलाई यस्तो मालसामान र सेवाहरूको मूल्य निर्धारण कार्य कठिन, समय लाग्ने र खर्चिलो हुनसक्छ । यस्तो कठिनाई विशेषतः मालसामान र सेवाको घरेलु बजार मूल्य सजिलोसँग निर्धारण भएको नहुने, प्राप्त भएको माल सामान र सेवाको अन्तर्राष्ट्रिय बजारमा व्यापक कारोबार नहुने वा प्रायः आपतकालिन सहायताको रूपमा रहेका विशेष प्रकृतिका मालसामान र सेवा हुनु आदि कारणबाट हुन्छ ।
- २.१.७७ यस मानले मालसामान वा सेवाहरूको मूल्य निर्धारण गर्ने आधार किटान गरेको छैन । त्यसकारण तिनीहरूको मूल्य निर्धारण सम्पत्ति प्रापकलाई हस्तान्तरण गर्ने समयमा भौतिक सम्पत्तिको हासकट्टीसहितको ऐतिहासिक मूल्यको आधारमा वा बाह्य सहायता निकाय वा अन्य दाताले खाद्यान्नको लागि तिरेको रकमको आधारमा गर्न सकिन्छ । हस्तान्तरण गर्ने वा प्रापकको व्यवस्थापनले वा तेस्रो पक्षले निर्धारण गरेको आधारमा यसको मूल्य कायम गर्न पनि सकिन्छ । मालसामान वा सेवाको आधारमा प्राप्त सहायताको मूल्य खुलाउँदा, यस मानको अनुच्छेद २.१.७४ ले मूल्य निर्धारण गरेको आधार खुलासा गर्न प्रोत्साहित गर्दछ । जब उचित/स्वच्छ मूल्य (fair value) को आधार भनेर उल्लेख गरिन्छ, त्यो उचित/स्वच्छ मूल्यको परिभाषाले सम्पत्ति साद्र सकिने, दायित्व फरफारक गर्न सकिने, जानकार एवं ईच्छुक (knowledgeable willing) पक्षहरूबिचको सामान्य बजार व्यवहार (arm's length transaction) को मूल्यलाई जनाउनेछ ।
- २.२ प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ रुपान्तरण एवं प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउने सरकार र अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरू (Governments and Other Public Sector Entities Completing the Transition to the Accrual Basis of Financial Reporting and Adoption of Accrual IPSAS)

नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको प्रस्तुतीकरण (Presentation of Statements of Cash Receipts and Payments)

- २.२.१ प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ रुपान्तरण एवं प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउने निकायलाई अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ नगद प्रवाह विवरण (IPSAS 2: Cash Flow Statements) कै ढाँचामा नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहन गरिन्छ ।

२.२.२ निकायहरू प्रोदभावी वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ संक्रमण गर्दा, र औपचारिक रूपमा प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउनु पूर्व ती निकायहरूले प्रत्येक प्रोदभावी आईपिएसएएस परिपालना गर्न सूचना तथा प्रणालीहरू क्रमशः सृजना गर्न आवश्यक हुन्छ । सम्भव भएसम्म, प्रोदभावी आईपिएसएएसले अपनाएको हुवहु ढाँचामा सूचनाको प्रस्तुति भएमा संक्रमण प्रक्रियालाई मद्दत गर्छ ।

२.२.३ अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ नगद प्रवाह विवरण (IPSAS 2: Cash Flow Statements) ले नगद प्रवाहलाई संचालन, वित्तीय र लगानीको आधारमा वर्गीकरण गर्न मार्गनिर्देश गरेको छ । यी वर्गीकरणहरू नगद प्रवाह विवरण तयार गर्दा मुखपृष्ठमा अलगै प्रस्तुत गर्नुपर्छ । अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ नगद प्रवाह विवरणका प्रमुख भागहरूको सारांश र तिनीहरूलाई वित्तीय प्रतिवेदनमा प्रयोगको लागि मार्गनिर्देशन यस मानको अनुसूची ३ मा समावेश गरिएको छ । यस मानको भाग २ ले अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ को आवश्यकता अनुसारको सूचना भन्दा थप सूचनाको खुलासालाई प्रोत्साहित गर्छ । नगद प्राप्ति र भूतानीको विवरण प्रस्तुत गर्न आईपिएसएएस २ को ढाँचा अपनाउने निकायहरूलाई यस मानको भाग २ मा पहिचान गरिएका थप खुलासाहरू पनि उल्लेख गर्न प्रोत्साहित गरिन्छ ।

एकीकृत वित्तीय विवरण - आर्थिक निकाय (Consolidated Financial Statements- The Economic Entity)

२.२.४ यो मानले नियन्त्रक निकायहरूलाई सर्वमान्य एकीकरण गर्ने प्रक्रियाहरू अपनाएर सबै नियन्त्रित निकायहरूको एकीकृत वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहित गर्दछ, र यो प्रकृया आवश्यक नपर्ने केही परिस्थितिहरू समेत पहिचान गर्दछ । यी परिस्थितिहरूले आईपिएसएएस ३५, एकीकृत वित्तीय विवरणहरूमा भएका परिस्थितिहरूको प्रतिविम्बित गर्दछ । यद्यपि, आईपिएसएएस ३५ ले नियन्त्रक निकायहरू जो लगानी निकायहरू (investment entities) हुन र जसले वचत वा घाटामार्फत बजार मूल्यमा (fair value) आफ्ना नियन्त्रित निकायहरूलाई मापन गर्छन, त्यस्ता निकायहरूलाई एकीकृत वित्तीय विवरणहरू तयार गर्ने आवश्यकताबाट थप छुटहरूको व्यवस्था गरेको छ । यो छुट नगद आधारको आईपिएसएएस लागु गर्ने नियन्त्रक निकायहरू, जो लगानी निकायहरू हुन तिनीहरूमा लागु हुँदैन ।

२.२.५ जब सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकरण गर्ने वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत हुँदैनन्, तब, यो मानले नियन्त्रित निकायहरूको उपसमूहहरू जस्तै बजेट क्षेत्र वा सामान्य सरकारी क्षेत्र वा अन्य प्रमुख सरकारी क्रियाकलापहरूको प्रतिनिधित्व गर्ने निकाय समावेश भएको आर्थिक ईकाइको बारेमा जानकारी प्रस्तुत गर्ने वित्तीय विवरणहरूको प्रस्तुतीकरणलाई प्रोत्साहन गर्दछ । प्रोदभावी आईपिएसएएसले त्यस्ता आर्थिक निकायहरूको बारेमा जानकारी प्रस्तुत गर्न निषेध नगरेतापनि, तिनीहरूलाई आईपिएसएएस ३५ मा तोकिएबमोजिम सबै नियन्त्रित निकायहरूको पूर्ण एकीकरण गर्ने विकल्पको रूपमा प्रस्तुत गर्न सकिँदैन ।

२.२.६ प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदन र प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउने संक्रमण पूरा गर्ने निकायहरूले प्रोदभावी र नगद आधारको आईपिएसएएस बमोजिमका एकीकरण आवश्यकताहरू (Consolidation requirements) को भिन्नताबारे सचेत हुन आवश्यक छ ।

नगद आधारको आईपिएसएएस बमोजिम आवश्यक र प्रोत्साहित गरिएका खुलासाहरू (Required and Encouraged Disclosures under the Cash Basis IPSAS)

२.२.७ यस मानका आवश्यकताहरू र प्रोत्साहनहरू नगद आधारको वित्तीय प्रतिवेदनमा लागु हुने हदसम्म प्रोदभावीसरह आईपिएसएएस (Equivalent accrual IPSAS) को आवश्यकताहरू र प्रोत्साहनहरूसँग असँगत छैनन् । यद्यपि कतिपय अवस्थामा, यो मानले प्रोदभावी आईपिएसएएसमा आवश्यक नपर्ने खुलासाहरूलाई समेत प्रोत्साहित गर्दछ । उदाहरणकालागि, तेस्रो पक्ष भूक्तानी र बाह्य एवं अन्य सहायता जस्ता विषयहरूको बारेमा प्रोत्साहित खुलासाको सन्दर्भमा यस्तो हुनसक्छ । यस मानमा, निकायलाई कसरी स्रोत उपलब्ध गराईएको छ, भनेर मूल्याङ्कन गर्न उपयोगी हुने किसिमले थप सूचना प्रदान गर्न यी खुलासाहरूलाई प्रोत्साहन गरिएको छ । यस्तो सूचना सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणका सबै प्रयोगकर्ताहरूको लागि जवाफदेहितावहन र निर्णय गर्ने प्रयोजनको लागि उपयोगी हुन्छ । यो "विशेष प्रयोजन" लागि पनि सान्दर्भिक हुनसक्छ, उदाहरणकालागि, निकायहरूलाई प्रदान गरिएको सहायताको प्रयोग सम्बन्धी अनुगमनका लागि सूचना प्राप्त गर्न बाह्य र अन्य सहायता प्रदायकलाई यो उपयोगी हुनसक्छ ।

आईपिएसएएस ३३ — प्रोदभावी आधारको आईपिएसएएसको पहिलोपटक अङ्गिकार (IPSAS 33— First-Time Adoption of Accrual Basis IPSAS)

२.२.८ आईपिएसएएस ३३, पहिलो पटक प्रोदभावी अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान अङ्गिकार (IPSAS 33, *First Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards*) मा सङ्क्रमणकालीन प्रावधानहरू पहिचान गरिएको छ, जसले निकायहरूलाई पहिलो पटक प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउँदा प्रोदभावी आईपिएसएएसका केही आवश्यकताहरूलाई अपनाएको मितिबाट तीन वर्षसम्म पालना नगर्न राहत प्रदान गरेको छ । आईपिएसएएस ३३ अनुसार आईपिएसएएस अपनाएको मितिमा, पहिलोपटक अपनाउने निकायले आईपिएसएएस ३३ मा उल्लेख भएका एक वा बढी छुटहरू चयन गर्न सक्छन र छानिएको छुटहरूको प्रकृतिअनुसार वित्तीय विवरणलाई निम्नानुसार पहिचान गर्न सक्छन:

- (क) संक्रमणकालीन आईपिएसएएस वित्तीय विवरणहरू, जब निकायले आईपिएसएएस ३३ मा पहिचान गरिएका छुटहरूलाई "स्वच्छ प्रस्तुति (*fair presentation*) र प्रोदभावी आईपिएसएएसको परिपालनालाई असर गर्ने छुटहरू" को रूपमा ग्रहण गर्दछ; वा
- (ख) प्रोदभावी आईपिएसएएस ३३ को परिपालना गर्ने वित्तीय विवरण, जब निकायले आईपिएसएएस ३३ मा पहिचान गरिएका अन्य छुटहरूलाई ग्रहण गर्दछ । यी छुटहरू आईपिएसएएस ३३ मा "स्वच्छ प्रस्तुति (*fair presentation*) र प्रोदभावी आईपिएसएएसको परिपालनालाई असर नगर्ने छुटहरू" रूपमा पहिचान गरिएको हुन्छ ।

२.२.९ आईपिएसएएस ३३ को परिशिष्ट क ले संक्रमणकालीन छुटहरू र प्रावधानहरू सूचिबद्ध गरेको छ, जुन पहिलोपटक प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउने निकायले पालना गर्न आवश्यक छ र/वा पालना गर्न चयन गर्नसक्छ । साथै, यसले स्वच्छ प्रस्तुति (*fair presentation*) र प्रोदभावी आईपिएसएएस पहिलोपटक अपनाउनेको परिपालना गर्ने क्षमतामा पर्ने असर समेत चित्रण गर्दछ ।

निष्कर्षका आधार- नगदमा आधारित आईपिएसएएस २ (The basis of Conclusion- Cash basis IPSAS Part 2)

यो निष्कर्षका आधार आईपिएसएएस, नगद आधार लेखाङ्कनको वित्तीय प्रतिवेदन सँगसँगै राखिएतापनि यसको अंश होइन ।

परिचय- यस आईपिएसएएस अपनाउँदाका अवरोधहरूको निराकरण (Introduction- Removing obstacles to adoption of this IPSAS)

- बिसी १. नगद आधारको आईपिएसएएस (२००७) को भाग १ मा समावेश गरिएका एकीकृत वित्तीय विवरणहरूको तयारी र बाह्य सहायता तथा तेस्रो-पक्ष भूक्तानीहरूबारे सूचनाको खुलासासम्बन्धी आवश्यकताहरू यस मानलाई अपनाउनका लागि प्रमुख अवरोधको रूपमा प्रमाणित भएको थियो । सो अवरोधहरू निराकरण गर्न यी आवश्यकतालाई परिमार्जन गरी यस मानको भाग २ मा प्रोत्साहनको रूपमा प्रस्तुत गरिएको छ ।
- बिसी २. यी आवश्यकताहरूलाई प्रोत्साहनको रूपमा प्रस्तुत गर्ने प्रक्रियामा, प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ सङ्कमणलाई सहयोग गर्न एवं प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउन यस मानको भाग २ को भूमिकालाई बलियो बनाउन थप संशोधनहरू गरिएको थियो ।

एकीकरण (Consolidation)

- बिसी ३. मानको भाग २ ले सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई समेटि एकीकृत वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्न नियन्त्रक निकायहरूलाई प्रोत्साहित गर्दछ । यसले सबै नियन्त्रित निकायहरूलाई एकीकरण नगर्ने नियन्त्रक निकायहरूलाई प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ संक्रमणको अन्तरिम/बिचको कदम (Interim step) को रूपमा बजेट क्षेत्र वा सामान्य सरकारी क्षेत्र वा अन्य प्रमुख सरकारी क्रियाकलापहरूको प्रतिनिधित्व गर्ने आर्थिक ईकाइको वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न तथा प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउन प्रोत्साहन गर्दछ । । त्यस्ता वित्तीय विवरणहरूले जवाफदेहितावहन र निर्णय लिने प्रयोजनका लागि प्रयोगकर्ताहरूलाई उपयोगी जानकारी प्रदान गर्दछन् र प्रोदभावी आईपिएसएएस बमोजिम आवश्यक पूर्ण एकीकरण (full consolidation) मा व्यवस्थित एवं उपयोगी संक्रमण गर्न सहयोग गर्दछन् । सार्वजनिक क्षेत्रको लेखा मानहरूको रुपान्तरण (convergence) एवं वित्तीय प्रतिवेदनका तथ्याङ्किय आधारहरू (Statistical bases) लाई उपयुक्तता अनुसार सहयोग गर्ने आईपिएसएएसबीको रणनीतिक उद्देश्य हो । उक्त उद्देश्य सामान्य सरकारी क्षेत्रको प्रतिनिधित्व गर्ने नियन्त्रित निकायहरू समावेश भएको आर्थिक ईकाइको वित्तीय विवरणहरू प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहन गर्ने कार्यसँग मेल खान्छ ।
- बिसी ४. प्रोदभावी आधारमा संक्रमण गरिरहेका निकायहरूलाई थप सहयोग गर्न, आईपिएसएएस ३४, पृथक वित्तीय विवरणहरू (Separate Financial Statements); आईपिएसएएस ३५, एकीकृत वित्तीय विवरणहरू आईपिएसएएस ३६, सहयोगी र संयुक्त उपक्रमहरूमा लगानी (Investments in Associates and Joint Ventures), आईपिएसएएस ३७, संयुक्त व्यवस्था (Joint Arrangements) र आईपिएसएएस ३८, अन्य निकायहरूमा हितको खुलासा (Disclosure of Interests in Other Entities) सँग बाझिएको छैन भनेर सुनिश्चित गर्न आवश्यकता अनुसार मुख्य परिभाषाहरू र प्रोत्साहित खुलासाहरू परिमार्जन गरिएको छ ।

बाह्य सहायता (External assistance)

बिसी ५. नगद आधारको आईपिएसएएस (२००७) को भाग १ मा समावेश गरिएको बाह्य सहायताबारेमा जानकारीको खुलासा गर्ने आवश्यकताहरूलाई परिमार्जन गरिएको छ र मानको भाग २ मा प्रोत्साहनको रूपमा समावेश गरिएको छ । साथै, पहिले आवश्यक वा प्रोत्साहित गरिएका खुलासाहरूलाई कम गरी नगद तथा तेस्रो पक्ष भूक्तानीको रूपमा प्रतिवेदन अवधिमा प्राप्त एवं प्रयोग गरिएका बाह्य सहायता र प्रतिवेदन मितिमा निकायसँग उपयोग गर्न बाँकी सहायताको मौज्दात रकमबारे प्रमुखरूपमा ध्यान केन्द्रित गरी जानकारी दिन प्रोत्साहन गरिएको छ । यो संशोधित नगद आधारको आईपिएसएएस (२०१७) ले बाह्य सहायता सम्झौताका महत्त्वपूर्ण शर्त एवं बन्देजहरू, पालना नगरिएका शर्त एवं बन्देजहरू, र बाँकी बाह्य सहायता ऋणको चुक्ता गर्नुपर्ने शर्तहरू एवं बन्देजहरू जस्ता मानबाट हटाईएका विषयहरूको बारेमा पनि सूचनाको खुलासा गर्न प्रोत्साहित गर्दछ । व्यावहारिक भएसम्म, मानको भाग २ ले नगद र तेस्रो पक्ष भूक्तानीको रूपमा निकायलाई गैरसरकारी संस्थाहरू र सार्वजनिक एवं निजी क्षेत्रका दाताहरूले दिएका सहायताको बारेमा खुलासा गर्न प्रतिवेदन पेश गर्ने निकायलाई प्रोत्साहन गर्छ ।

बिसी ६. आईपिएसएएसबीले यो धारणा राख्छ कि प्रोत्साहित खुलासाहरूले जवाफदेहितावहन र निर्णय गर्ने प्रयोजनका लागि उपयोगी जानकारी प्रदान गर्दछ, यी जानकारी प्राप्त हुने अधिकतम सम्भावना रहेको छ र नगद आधारको वित्तीय विवरणबाट अपेक्षित सामान्य प्रयोजनको चरित्र राम्रोसँग प्रतिबिम्बित गर्दछ ।

बिसी ७. नगद आधारको आईपिएसएएस (२००७) को भाग २ ले प्रतिवेदन अवधिमा बाह्य सहायताको रूपमा प्राप्त वस्तु तथा सेवाहरूको मूल्यको खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरेको थियो । नगद आधारको (२००७) को भाग १ को आवश्यकताअनुसार जब कुनै निकायले वस्तु तथा सेवाहरूको रूपमा प्रतिवेदन अवधिमा प्राप्त बाह्य सहायताको मूल्य खुलासा गर्न छनोट गर्छ, तब मूल्य निर्धारण गरिएको आधार पनि खुलासा गर्नुपर्दथ्यो । यस्ता खुलासाहरूलाई गैर सरकारी संस्थाबाट प्राप्त सहयोगको रूपमा खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरिएको थियो तर आवश्यक थिएन । केही सरोकारवाला/प्रयोगकर्ता निकायहरूले तेस्रो पक्ष भूक्तानीहरूसँग सम्बन्धित आवश्यकताहरू र प्रोत्साहनको बारेमा स्पष्ट हुन खोजेका थिए । बाह्य सहायता सम्झौताहरूअन्तर्गत ती वस्तु तथा सेवाहरूलाई आधिकारिक स्रोत (Official Resources) को रूपमा प्राप्त गर्दा वस्तु तथा सेवाहरूको मूल्य निर्धारण गर्ने आधारको खुलासा आवश्यक पर्ने, तर अन्य परिस्थितिहरूमा प्रोत्साहन गरेमात्र पनि पुग्ने कुरामा केही सरोकारवाला/प्रयोगकर्ता निकायहरूले चासो व्यक्त गरेका थिए । आईपिएसएएसबीले यी चासोहरूको सम्बोधन गरेको थियो । यस परिमार्जित नगद आधारको आईपिएसएएस (२०१७) मा बाह्य सहायता र तेस्रो पक्ष भूक्तानीबिचको सम्बन्ध स्पष्ट गरिएको छ र प्राप्त वस्तु तथा सेवाहरूको मूल्याङ्कनको आधार खुलासा गर्ने आवश्यकतालाई आईपिएसएएसको भाग २ मा प्रोत्साहनको रूपमा समावेश गरी वस्तु तथा सेवाको रूपमा प्राप्त बाह्य सहायता र अन्य सहायताहरूमा लागु हुने गरी विस्तार गरिएको छ ।

तेस्रो-पक्ष भूक्तानीहरू (Third-Party payments)

बिसी ८. नगद आधारको आईपिएसएएस (२००७) को भाग १ ले नगद प्राप्ति र भूक्तानी विवरणको मुखपृष्ठमा तेस्रो पक्षहरूले गरेको भूक्तानीको बारेमा छुट्टै महल (Column) मा केही जानकारीको खुलासा गर्न आवश्यक गरेको थियो । यो संशोधित नगद आधारको आईपिएसएएस (२०१७) ले वित्तीय विवरणहरूको मुखपृष्ठमा नभई वित्तीय विवरणहरूको टिप्पणीहरूमा त्यस्ता खुलासाहरू समावेश गर्न प्रोत्साहनको रूपमा समावेश गरेको छ । सहायता प्राप्तिकर्ताहरूलाई आवश्यकता वा प्रोत्साहनसँग सम्बन्धित जरुरी सूचना समयमै

उपलब्ध नहुनेबारे चासो ब्यक्त गरेको कारण, तेस्रो-पक्ष भूक्तानी सम्बन्धी सूचनाको आवश्यकतालाई परिमार्जन गरी प्रोत्साहनको रूपमा समावेश गरिएको हो । यस्तो अवस्थामा, वित्तीय विवरणहरूमा समावेश जानकारी अपूर्ण हुनसक्ने र जवाफदेहितावहन र निर्णय गर्ने प्रयोजनका लागि यसको उपयोगिताको गलत व्याख्याको सम्भावनाले वित्तीय विवरणहरूको मुखपृष्ठमा छुट्टै महलमा यसको खुलासालाई पुष्ट्याई गरेन ।

बिसी ९. यो संशोधित नगद आधारको आईपिएसएएस (२०१७) ले भाग १ मा समेत परिवर्तन गरी एकल खाताको व्यवस्थाहरूमा थप व्याख्या समावेश गरेको छ, जसबाट यी व्यवस्थाहरूले तेस्रो पक्षीय भूक्तानीको सृजना गर्दैनन् भन्ने आईपिएसएएसबीको दृष्टिकोणलाई प्रतिविम्बित गर्दछ । यो स्पष्टीकरणले तेस्रो पक्ष भूक्तानीहरू उत्पन्न हुन सक्ने परिस्थितिहरूलाई सङ्कुचित गर्छ ।

प्रोदभावी वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ सङ्क्रमण र प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउने निकायहरूलाई सहयोग गर्न भएका संशोधनहरू (Amendments to support Entities transitioning to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS) :

बिसी १०. यो संशोधित नगद आधारको आईपिएसएएस (२०१७) ले भाग २ का प्रोत्साहनहरूलाई सुधार (refinement) गरी सरकारहरू र सार्वजनिक क्षेत्र निकायहरूलाई प्रोदभावी वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ सङ्क्रमण र प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउनलाई अभिप्रेरित गर्न सहयोग गर्छ । यस्ता सुधारहरूमा निम्न समावेश छन्:

- (क) यस मानमा अद्यावधिक गरिएका परिभाषाहरू र प्रोत्साहित खुलासाहरू नगद आधारलाई मनन गरी अभिप्रेरित भएर गरेकोमा बाहेक प्रोदभावीसरह आईपिएसएएससँग विपरित छैनन् भनी सुनिश्चित गर्नका लागि र,
- (ख) आईपिएसएएस ३३, *प्रोदभावी आधारको अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानहरू पहिलोपटक अङ्गिकार (First time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards- IPSASs)* को भूमिका उल्लेख गर्दै, पहिलोपटक अपनाएको मिति बाट ३ वर्षको लागि प्रोदभावी आईपिएसएएसको निश्चित आवश्यकताहरू पूरा गर्नबाट राहत प्रदान गर्न ।

बिसी ११. प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ सङ्क्रमण र प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउने निकायहरूलाई सहयोग गर्न यस मानको भाग २ को भूमिकासँग मिल्ने गरी यस मानमा समावेश सम्पत्ति, दायित्व, आम्दानी, र खर्चहरूको परिभाषाहरू प्रोदभावी आईपिएसएएसमा समावेश भए अनुसार नै रहेका छन् । अनिवार्य रूपमा समान विशेषताहरू समावेश गर्ने क्रममा "सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूद्वारा सामान्य प्रयोजनको वित्तीय प्रतिवेदनका लागि अवधारणात्मक रूपरेखा" मा सम्पत्ति, दायित्व, आम्दानी र खर्चहरूका मुख्य विशेषताहरूलाई स्पष्ट पार्न परिभाषाहरूलाई थप सुधार गरिएको छ । अवधारणात्मक रूपरेखामा उल्लेखित सम्पत्ति, दायित्व, आम्दानी, र खर्चको परिभाषा प्रतिविम्बित गर्नको लागि प्रोदभावी आईपिएसएएस अझै अद्यावधिक गरिएको छैन । फलस्वरूप, यस मानमा भएका परिभाषाहरूले अवधारणात्मक रूपरेखाको प्रतिबिम्बन गर्दैनन् ।

असामान्य विषयहरू/ आईटम (Extraordinary Items)

बिसी १२. यो संशोधित नगद आधारको आईपिएसएएस (२०१७) ले असामान्य विषय/आईटमहरू (Extraordinary items) को सूचना र पुष्ट्याई गर्ने परिभाषाहरू एवं स्पष्टीकरणहरूको बारेमा खुलासालाई प्रोत्साहन गर्दैन । अघिल्लो नगद आधारको आईपिएसएएस जारी गरिएको वेला, आईपिएसएएस १, वित्तीय विवरणहरूको प्रस्तुतीकरण (सन् २००० मा जारी) ले, वित्तीय विवरणहरूको मुखपृष्ठमा असामान्य आईटमहरूको बारेमा केही निश्चित खुलासाहरू गर्न आवश्यक गरेको थियो । आईपिएसएएस २, नगद प्रवाह विवरणहरू (सन् २००० मा जारी) र आईपिएसएएस ३, लेखा नीतिहरू, लेखा अनुमानहरू (Accounting Estimates) मा परिवर्तनहरू र त्रुटिहरू (सन् २००० मा जारी) मा पनि असामान्य आईटमहरूको छुट्टै खुलासा आवश्यक थियो । यी आवश्यकताहरू अब प्रोदभावी आईपिएसएएसबाट हटाइएका छन् । प्रोदभावी आईपिएसएएसले असामान्य आईटमहरूको खुलासाको आवश्यकता, प्रोत्साहन वा निषेध गर्दैन । यी संशोधनहरू यस मानको भाग २ लाई प्रोदभावी आईपिएसएएससँग सामाञ्जस्यता कायम गर्नका लागि गरिएको थियो ।

अनुसुची २ :

यस मानको भाग २ मा प्रोत्साहित गरिएका खास खुलासा गर्नुपर्ने उदाहरण (Illustration of Certain Disclosures Encouraged in Part 2 of the Standard)

यो अनुसुची उदाहरण मात्र हो । यो अनुसुचीको उद्देश्य प्रोत्साहनहरूको प्रयोगलाई उदाहरणसहित व्याख्या गर्नु र यसको अर्थ स्पष्ट गर्न सहयोग गर्नु हो ।

क ख ग निकायको वित्तीय विवरणको टिप्पणीबाट साभार

निष्पादित/प्रबन्धित कारोबारहरू(अनुच्छेद २.१.६)

निष्पादित/प्रबन्धित कारोबारमा सरकार वा कुनै खास सरकारी निकायहरूको तर्फबाट निकायले मध्यस्थको रूपमा गरेका निष्पादित/प्रबन्धित कारोबारहरूको नतिजास्वरूप हुने नगद प्रवाहहरू समावेश हुन्छन् । मध्यस्थको रूपमा संकलन गरिएको सबै नगद उचित रूपमा एकीकृत राजश्व (संचित) कोष र/वा ट्रष्ट (खाताको नाम) खातामा जम्मा गरिन्छ । यस्ता खाताहरू निकायको नियन्त्रणमा हुंदैनन् र जम्मा रकम निकायले सम्बन्धित सरकारी निकायको विशेष अख्तियारी बिना प्रयोग गर्न मिल्दैन ।

(मुद्रा ईकाइ हजारमा)	कारोबारको प्रकृति	२००X	२००X-१
कार्यकारी/सर्वोच्च निकायको तर्फबाट संकलित नगद	कर संकलन	X	X
एजेन्सी घ, ङ	उपयोग सेवा शुल्क संकलन	X	X
सम्बन्धित निकायहरूमा नगद हस्तान्तरण		X	X

सम्बद्ध पक्षहरूसँगको कारोबारहरू (अनुच्छेद नं.२.१.२२)

क ख ग निकायका प्रमुख व्यवस्थापन कर्मचारीहरूमा (अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान, आईपिएसएएस २० सम्बद्धपक्षको खुलासामा गरिएको परिभाषा अनुसार) मन्त्री, संचालक निकाय/समितिको सदस्य र उच्च व्यवस्थापन समूहका सदस्यहरू पर्दछन् । संचालक निकायमा सरकार क ले नियुक्त गरेका सदस्य हुन्छन् । संचालक निकायको बैठकहरूमा प्रमुख कार्यकारी अधिकृत र प्रमुख वित्तीय अधिकृतले भाग लिन्छन् तर तिनीहरू संचालक निकायका सदस्य भने हुंदैनन् । क ख ग निकायले मन्त्रिलाई तलब भत्ता दिंदैनन् । संचालक निकायका सदस्यहरूको कुल/जम्मा पारिश्रमिक र पूर्णकालिक काम गरेको आधारमा पारिश्रमिक पाउनेको सदस्य संख्या निम्नानुसार वर्गीकरण गरिएको छ:

कुल/ जम्मा पारिश्रमिक XX दस लाखमा

पदाधिकारीको संख्या YY जना

उच्च व्यवस्थापन समूहमा निकायको प्रमुख कार्यकारी अधिकृत, प्रमुख वित्तीय अधिकृत र महाशाखा प्रमुख पर्दछन् । यस समूह अन्तर्गत पारिश्रमिक पाउने उच्च व्यवस्थापन समूहको पारिश्रमिक र पूर्णकालिन काम गरेको आधारमा पारिश्रमिक पाउने पदाधिकारीको संख्या यस प्रकार छ:

कुल तलब XX दस लाखमा

पदाधिकारीको संख्या YY जना

सरकार X: सरकार X को नगद प्राप्ति र भूक्तानी को एकीकृत विवरण र सरकार X को वित्तीय विवरणहरूका टिप्पणीहरूबाट साभार

सरकार X: नगद प्राप्ति र भूक्तानीको एकीकृत विवरण:
..... असार २००X मा समाप्त भएको वर्ष (अनुच्छेद १.६.५)

(प्राप्ति)

रु हजारमा	टिप्पणी	२००X	२००X-१
		प्राप्ति/(भूक्तानी)	प्राप्ति/(भूक्तानी)
प्राप्ति			
कर		X	X
आय कर		X	X
मूल्य अभिवृद्धि कर		X	X
सम्पत्ति कर		X	X
अन्य कर		X	X
बाह्य एवं अन्य सहायता	एफ	X	X
सापटी/ऋण		X	X
प्राप्ति:			
व्यापारिक संस्थाहरू		X	X
विकास बैंक र अन्य समान संस्थाहरू		X	X
पूँजीगत प्राप्ति		X	X
संयन्त्र र उपकरणको बिक्रीबाट प्राप्ति		X	X
वित्तीय उपकरणहरूको बिक्रीबाट प्राप्ति		X	X
व्यापारिक क्रियाकलापहरू			
व्यापारिक क्रियाकलापहरूबाट प्राप्ति		X	X
अन्य प्राप्ति		X	X
कुल प्राप्ति		X	X

सरकार X: नगद प्राप्ति र भूक्तानीको एकीकृत विवरण:

..... असार २००X मा समाप्त भएको वर्षको

(भूक्तानी)

रु हजारमा		२००X	२००X-१
		प्राप्ति /(भूक्तानी)	प्राप्ति /(भूक्तानी)
भूक्तानीहरू			
<i>सञ्चालन</i>		(X)	(X)
ज्याला, तलब र कर्मचारी सुविधा		(X)	(X)
आपूर्ति र उपभोग्य वस्तु		(X)	(X)
<i>हस्तान्तरण</i>		(X)	(X)
अनुदान		(X)	(X)
अन्य हस्तान्तरण गरेको भूक्तानी		(X)	(X)
<i>पुँजीगत भूक्तानी</i>		(X)	(X)
संयन्त्र र उपकरणको खरिद/निर्माण		(X)	(X)
वित्तीय उपकरणको खरिद		(X)	(X)
ऋण र ब्याज भूक्तानी		(X)	(X)
सापटी/ऋण फिर्ता		(X)	(X)
ब्याज भूक्तानी		(X)	(X)
अन्य भूक्तानी		(X)	(X)
कुल भूक्तानी		(X)	(X)
नगद बढी/(घटी)		X	X
वर्षको शुरुवातमा नगद मौज्जात		X	X
नगद बढी/(घटी)		X	X
वर्षको अन्त्यमा नगद मौज्जात		X	X

टिप्पणी क: नियन्त्रित निकाय (अनुच्छेद २.१.३२)

निकाय कखग को नियन्त्रित निकायहरुमा सहभागिताको कारणले हुने गतिशील (variable) लाभको अधिकार रहेको छ र सो निकायले आफ्नो शक्तिको कारणले ती लाभको प्रकृति र रकममा प्रभाव पार्न सक्छ ।

सबै नियन्त्रित निकायहरु एकीकृत वित्तीय विवरणमा समावेश गरिएको छ । पहिचान गरिएको महत्वपूर्ण नियन्त्रित निकायहरु निम्नअनुसार छन् ।

महत्वपूर्ण नियन्त्रित निकायहरु	क्षेत्राधिकार
निकाय क	
निकाय ख	
निकाय ग	X
निकाय घ	
निकाय ङ	
निकाय च	
निकाय छ	
निकाय ज	X
निकाय झ	
निकाय ञ	

सरकारी निकायहरुको नियन्त्रण आदेश तथा सक्षम कानूनबाट सृजित भएको हुन्छ । सार्वजनिक क्षेत्रका व्यवसायिक निकायको नियन्त्रण कानूनको माध्यमबाट र व्यवसायिक निकाय ग र घ को हकमा स्वामित्वमा हिस्सेदारीको कारणले सृजित भएको छ । व्यापारिक निकाय ज को बहुमत शेयर निजी लगानीकर्तालाई बेचेको भएपनि सरकारले व्यवसायिक निकाय ज को नियन्त्रण कानूनी अधिकार अन्तर्गत बनाई राखेको छ ।

निकाय	स्वामित्व हिस्सा	मताधिकार (%)
निकाय ग	X	X
निकाय घ	X	X
निकाय ज	X	X

(सरकार X को एकीकृत वित्तीय विवरणको टिप्पणीबाट साभार क्रमशः)

नियन्त्रित निकाय र संचालन ईकाईको प्राप्ति (अनुच्छेद २.१.३६ र २.१.३७)

(रु हजारमा)

प्राप्त गरिएको निकाय	प्राप्त गरेको शेयरको अनुपात	खरिद प्रतिफल (purchase consideration)	खरिद प्रतिफलमा नगदको अंश	प्राप्त गरिएको नगद मौज्जात
निकाय ग	X	X	X	X
निकाय घ	X	X	X	X

नियन्त्रित निकाय र संचालन ईकाईको निसर्ग (बिक्री) (अनुच्छेद २.१.३६ र २.१.३७)

(रु हजारमा)

निसर्ग गरिएको निकाय	निसर्ग गरेको शेयरको अनुपात	निसर्ग प्रतिफल (Disposal consideration)	निसर्ग प्रतिफलमा नगदको अंश	निसर्ग (भूतानी) गरिएको नगद मौज्जात
संस्थान ज	X	X	X	X

टिप्पणी ख: महत्वपूर्ण संयुक्त प्रबन्ध (अनुच्छेद २.१.४१)

संयुक्त प्रबन्धको नाम	मुख्य क्रियाकलाप	प्रतिफल हिस्सा (Output Interest)	
		२००X %	२००X-१ %
प्रादेशिक जल बोर्ड	जल व्यवस्था	X	X
प्रादेशिक विद्युत बोर्ड	सेवा (utility) को व्यवस्था	X	X

टिप्पणी ग: सम्पत्ति, दायित्व, राजस्व र खर्च (अनुच्छेद २.१.२४(क))

सम्पत्ति, यन्त्र र उपकरण

सरकारले आफ्नो सम्पत्ति, यन्त्र र उपकरणको महत्वपूर्ण वर्ग/समूह (classes) को पहिचान र मूल्याङ्कन गर्न शुरुवात गरेको छ। सम्पत्तिहरूलाई ऐतिहासिक लागत वा मूल्य (Historical Cost or valuation) मा प्रस्तुत गरिएको छ। मूल्याङ्कन कार्य स्वतन्त्र पेशागत मूल्याङ्कनकर्ताद्वारा गरिएको छ। सम्पत्तिको वर्ग/समूहगत मूल्याङ्कनको आधार निम्नअनुसार रहेको छ:

यन्त्र र उपकरण	लागत मूल्यमा
जमिन	प्रचलित वर्तमान मूल्यमा
भवन	परल मूल्य वा प्रचलित वर्तमान मूल्यमा

रु हजारमा	२००X	२००X-१
यन्त्र र उपकरण	X	X
जमीन र भवन (शहरी सीमा भित्रका भवन परल मूल्यमा)	X	X
भवनको मूल्याङ्कन	X	X

आम्दानी र खर्च

सरकारले प्रोदभावी आधारमा वित्तीय विवरण तयारीका लागि संक्रमण गर्ने क्रममा राजस्व र खर्चका तथ्याङ्कहरू सृजना गर्न जारी राख्दछ ।

सरकारले राजश्व कार्यालयले निर्धारण गरेअनुसार प्रतिवेदन पेश गर्ने मितिमा तिर्नु पर्ने र नतिरेको सम्पत्ति करको अभिलेख तीन वर्ष अन्तरालको आधारमा राख्दछ। साथै, सरकारले बिक्री एवं मालसामान फिर्ता विवरण र प्रतिवेदनको आधारमा आम्दानी हुने वस्तु तथा सेवा कर र (उद्योग उल्लेख गर्नु होस्) रोयल्टी समेतको अनुमान गर्छ ।

२००X-३ देखिको करका तथ्याङ्कहरूका साथ साथै, औसत साप्ताहिक आय, कुल गार्हस्थ्य उत्पादन, र उपभोक्ता र उत्पादक मूल्य सूचकाङ्क जस्ता सूचनाहरू संकलन गरी प्रोदभावी आधारमा आयकर राजश्व मापन गर्न सरकारले एक सांख्यिकीय ढाँचा (statistical model) बिकास गरिरहेको छ। यस ढाँचा (model) ले प्रतिवेदन पेश गर्ने मिति असार, २०XX मा विश्वसनीय तरिकाले प्रोदभावी आधारमा आयकर राजश्व मापन गर्न सक्षम हुने सरकारले अनुमान गर्दछ ।

तिर्नु पर्ने खर्चअन्तर्गत प्रतिवेदन पेश गर्ने मितिमा तिर्नु पर्ने र तिर्न बाँकी रहेको ज्याला, तलब, र भाडा एवं अन्य खर्च पर्दछन् ।

(रु हजारमा)	२००X	२००X-१
आर्जित राजश्व (accrued revenue)	X	X
सम्पत्ति कर	X	X
वस्तु तथा सेवा कर	X	X
रोयल्टी	X	X
तिर्नु पर्ने खर्च (accrued expenses)	X	X
ज्याला र तलब	X	X
वहाल	X	X
अन्य	X	X

सापटी/ऋण

सरकारका सापटी/ऋणहरु निम्न रहेका छन्

(रु हजारमा)	२००X	२००X-१
वर्ष X को शुरुवातमा मौज्जात	X	X
प्राप्ति		
स्वदेशी व्यापारिक संस्था X	X	X
विदेशी व्यापारिक संस्था X		
विकास बैंक तथा समान संस्था X		
अन्य कर्जा प्रदायक नियोगहरु X		
कुल सापटी/ऋण फिर्ता भूक्तानी		
स्वदेशी व्यापारिक संस्था X	X	X
विदेशी व्यापारिक संस्था X		
विकास बैंक तथा समान संस्था X		
कर्जा प्रदायक एजेन्सी/नियोगहरु X		
कुल भूक्तानी	X	X
वर्ष X को अन्त्यमा मौज्जात	X	X

(सरकार X को एकीकृत वित्तीय विवरणको टिप्पणीबाट साभार क्रमशः)

बजेट तुलना (निकायले आफ्नो बजेट सार्वजनिक रुपमा उपलब्ध नगराएको खण्डमा) (अनुच्छेद २.१.२४)

रु हजारमा	यथार्थ	बजेट	फरक
प्राप्ति/राजस्व			
कर	X	X	X
आय कर	X	X	X
मूल्य अभिवृद्धि कर	X	X	X
सम्पत्ति कर	X	X	X
अन्य कर	X	X	X
सहायता			
सहयोग सम्झौता			
अन्तर्राष्ट्रिय नियोग	X	X	X
अन्य	X	X	X
सापटी/ऋण			
सापटी/ऋणबाट प्राप्ति	X	X	X

रु हजारमा	यथार्थ	बजेट	फरक
पुँजीगत प्राप्ति	X	X	X
यन्त्र र उपकरणको निसर्गबाट प्राप्ति	X	X	X
व्यापारिक क्रियाकलापहरू			
व्यापारिक क्रियाकलापहरूबाट प्राप्ति	X	X	X
अन्य प्राप्ति	X	X	X
कुल प्राप्ति	X	X	X
भूक्तानीहरू			
सञ्चालन			
ज्याला, तलब र कर्मचारी सुविधा	(X)	(X)	(X)
आपूर्ति र उपभोग्य वस्तु	(X)	(X)	(X)
हस्तान्तरण			
अनुदान	(X)	(X)	(X)
अन्य हस्तान्तरण गरेको भूक्तानी	(X)	(X)	(X)
पुँजीगत भूक्तानी	(X)	(X)	(X)
यन्त्र र उपकरणको खरिद/निर्माण	(X)	(X)	(X)
वित्तीय उपकरणको खरिद	(X)	(X)	(X)
ऋण र ब्याज भूक्तानी	(X)	(X)	(X)
सापटी/ऋण फिर्ता भूक्तानी	(X)	(X)	(X)
ब्याज भूक्तानी	(X)	(X)	(X)
अन्य भूक्तानी	(X)	(X)	(X)
कुल भूक्तानी	(X)	(X)	(X)
खुद प्राप्ति /(भूक्तानी)	(X)	(X)	(X)

(सरकार X को एकीकृत वित्तीय विवरणको टिप्पणीबाट साभार) क्रमशः

नोट डी दुई: निकायले द्विवर्षीय बजेट तयार गर्दछ

नगद आधारको द्विवर्षीय बजेट: असार २००X मा समाप्त भएको बर्ष (अनुच्छेद २.१.२९)

(मुद्रा इकाईको हजारमा)	शुरु द्विवर्षीय बजेट वर्ष	प्रथम बर्षको लागि लक्षित बजेट	प्रथम बर्षमा संशोधित बजेट	तुलना योग्य आधारमा प्रथम बर्षको यथार्थ	दोस्रो बर्षका लागि उपलब्ध मौज्जात	द्वितीय वर्षको लागि लक्षित बजेट	द्वितीय वर्षमा संशोधित बजेट	तुलनात्मक आधारमा दोश्रो बर्षको यथार्थ	*फरक: बजेट अवधिको लागि बजेट र यथार्थ
नगदको आन्तरिक प्रवाहहरु									
कर	X	X	X	X	X	X	X	X	X
सहायता सम्झौता	X	X	X	X	X	X	X	X	X
सापटी/ऋणबाट प्राप्ति	X	X	X	X	X	X	X	X	X
संयन्त्र र उपकरण निसर्गबाट प्राप्ति	X	X	X	X	X	X	X	X	X
अन्य प्राप्तिहरु	X	X	X	X	X	X	X	X	X
कुल आन्तरिक प्रवाह	X	X	X	X	X	X	X	X	X
नगदको बाह्य प्रवाहहरु									
स्वास्थ्य	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
शिक्षा	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
सार्वजनिक शान्ती र सुरक्षा	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
सामाजिक सुरक्षा	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
रक्षा	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
आवास तथा सामुदायिक सुविधा	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
मनोरन्जन/सास्कृतिक/धार्मिक	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
आर्थिक मामिलाहरु	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
अन्य	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
कुल नगदको बाह्य प्रवाह	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
खुद नगद प्रवाह	X	X	X	X	X	X	X	X	X

*यो महल आवश्यक छैन । तथापी यथार्थ र शुरु वा अन्तिम बजेटको तुलना, आवश्यकताअनुरूप स्पष्ट पहिचान गरिएको अवस्थामा समावेश गर्न सकिन्छ।

(सरकार X को एकीकृत वित्तीय विवरणको टिप्पणीबाट साभार) क्रमशः

नोट ई: तेस्रो पक्षहरुद्वारा भूक्तानी (अनुच्छेद १.३.२५)

सरकार X ले यस अवधिमा आफ्नो तर्फबाट वस्तु र सेवाहरु खरिद गर्न तेस्रो पक्षहरुले गरेको भूक्तानीबाट फाइदा लिन्छ । यी भूक्तानीहरु सरकारको नगद प्राप्ति र भूक्तानीको स्वरूपमा नभएर लाभको रूपमा मात्र हुन्छन् । यसमा बहुपक्षीय र द्विपक्षीय सहायता एजेन्सीहरु र गैर-सरकारी संस्थाहरुद्वारा वस्तुहरु र सेवाहरुको लागि गरिएका

भूक्तानीहरू समावेश हुन्छन् । तिनीहरू सरकारी कार्यक्रमहरूको लागि बाह्य एवं अन्य सहायतामार्फत प्रदान गरिएका सहयोगका अंश हुन । बाह्य सहायता एवं अन्य सहायताहरूको बारेमा थप जानकारी तलको नोट एफ मा प्रस्तुत गरिएको छ । सरकारले २००X र २००X -१ को अवधिमा सामान र सेवाहरू खरिद गर्न तेस्रो पक्षहरूद्वारा निम्न भूक्तानीहरू गरेको प्रमाणित गरेको छ ।

तेस्रो पक्ष भूक्तानीहरू

(रु हजारमा)	२००X	२००X-१
ज्याला र तलब	X	X
आपूर्ति एवं उपभोग्य बस्तुहरू	X	X
पुँजीगत भूक्तानी	X	X
ऋण र ब्याज भूक्तानी	X	X

नोट एफ: बाह्य सहायता र अन्य सहायता (External Assistance and Other Assistance) (अनुच्छेद २.१.६४ र २.१.६५)

सरकारद्वारा नियन्त्रित चालु र आबधिक निक्षेप खाताहरू एवं द्रष्ट खाताहरूमा नगद हस्तान्तरण तथा निक्षेपको रूपमा सहयोग प्राप्त भएको छ। यसमा बाह्य र अन्य सहायता सम्झौताहरू र अन्य अख्तियारी अनुरूप दाताहरूको खाताबाट सरकारले निकालेको रकम पनि समावेश हुन्छ। तेस्रो पक्ष भूक्तानीको रूपमा पनि सहायता प्राप्त भयो।

बाह्य सहायता अन्तर्गत सम्झौतामा निश्चित उद्देश्यहरूका लागि बहुपक्षीय र द्विपक्षीय दातृ निकायहरूबाट प्राप्त ऋण र अनुदानहरू समावेश हुन्छन्। गैरसरकारी संस्थाहरू, निजी संस्थानहरू, र अन्य दाताहरूद्वारा निर्दिष्ट उद्देश्यका लागि अन्य सहायता प्रदान गरिएको छ।

यस अवधिमा बाह्य सहायता प्रदान गरिएको रकम, प्रदायकको वर्ग, र उद्देश्यहरू तल उल्लिखित छन्:

बाह्य सहायता र अन्य सहायता प्राप्ति (अनुच्छेद २.१.६४ (क), (ख), (ग) र (घ) र अनुच्छेद २.१.६५)

(रु हजारमा)	२००X	२००X-१
बाह्य सहायता		
कुल प्राप्ति रकम	X	X
कुल तेस्रो पक्ष भूक्तानी	X	X
कुल बाह्य सहायता	X	X
बहुपक्षीय सहायता निकायहरू		
नगद प्राप्तिहरू	X	X
तेस्रो-पक्ष भूक्तानीहरू	X	X
कुल बहुपक्षीय सहायता निकायहरू	X	X
द्विपक्षीय सहायता निकायहरू	X	X

(रु हजारमा)	२००X	२००X-१
नगद प्राप्तिहरू	X	X
तेस्रो-पक्ष भूक्तानीहरू	X	X
कुल द्विपक्षीय सहायता निकायहरू	X	X
अन्य सहायता	X	X
कुल प्राप्ति रकम	X	X
कुल तेस्रो पक्ष भूक्तानी	X	X
कुल अन्य सहायता	X	X
गैर-सरकारी संस्थाहरू (NGOs)	X	X
नगद प्राप्तिहरू	X	X
तेस्रो-पक्ष भूक्तानीहरू	X	X
कुल गैर-सरकारी संस्थाहरू (NGOs)	X	X
निजी निगमहरू र अन्य दाताहरू	X	X
नगद प्राप्तिहरू	X	X
कुल निजी निगम तथा अन्य दाताहरू	X	X

(सरकार X को एकीकृत वित्तीय विवरणको टिप्पणीबाट साभार) क्रमशः

(रु हजारमा)	२००X	२००X-१
ऋण कोष		
बाह्य सहायता	X	X
कुल ऋण कोष	X	X
अनुदान र चन्दा/उपहार (Donation)		
बाह्य सहायता	X	X
अन्य सहायता	X	X
कुल अनुदान र चन्दा/उपहार (Donation)	X	X

बाह्य सहायता एवं अन्य सहायता प्रदान र उपयोग गरिएको उद्देश्यहरू (अनुच्छेद २.१.६४ (ड) र अनुच्छेद २.१.६५)

बाह्य सहायता

प्रतिवेदन अवधिमा बहुपक्षीय र द्विपक्षीय बाह्य सहायता एजेन्सीहरूबाट सम्झौताहरू अन्तर्गत निम्न प्रयोजनमा उपयोग गर्ने गरी बाह्य सहायता प्राप्त भएको थियो:

	विकासको सहायता		आपतकालीन सहायता		अन्य		जम्मा	
	२००X	२००X-१	२००X	२००X-१	२००X	२००X-१	२००X	२००X-१
ऋण कोष	X	X			X		X	X
अनुदान कोष	X		X	X	-	-	X	X
जम्मा	X	X	X	X	X	-	X	X
उपयोग भएको रकम	X	X	X	X	X	-	X	X

अन्य सहायता

प्रतिवेदन अवधिमा निम्न उद्देश्यका लागि गैर-सरकारी संस्थाहरू, निजी क्षेत्रका संस्थानहरू, र अन्य दाताहरूबाट अनुदान र चन्दा/उपहारको रूपमा अन्य सहायता प्राप्त भएको थियो:

	विकासको सहायता		आपतकालीन सहायता		जम्मा	
	२००X	२००X-१	२००X	२००X-१	२००X	२००X-१
अनुदान र चन्दा/उपहार	X	X	X	X	X	X
प्रयोग भएको रकम	X	X	X	X	X	X

(सरकार X को एकीकृत वित्तीय विवरणको टिप्पणीबाट साभार) क्रमशः

उपयोग गर्न बाँकी बाह्य सहायता तथा अन्य सहायता (Undrawn External Assistance and other Assistance) (अनुच्छेद नं. २.१.६४ च र २.१.६५)

बाह्य सहायता एजेन्सीहरूसँग भएको सम्झौतामा उल्लेख भएको तर प्रतिवेदन मितिमा प्रयोग नभएको र विगतमा शर्तहरूको पालना सन्तोषजनक रहेको एवं भविष्यमा पनि सन्तोषजनक हुने अनुमान भएका रकमलाई उपयोग गर्न बाँकी बाह्य सहायता ऋण र अनुदानमा समावेश गरिन्छ । गैरसरकारी संस्थाहरू वा अन्य सहायता प्रदायकहरूबाट २००X वा २००X-१ मा कुनै पनि उपयोग गर्न बाँकी सहायता थिएन ।

	बिकास सहायता		आपतकालिन सहायता		अन्य		जम्मा	
	२००X	२००X-१	२००X	२००X-१	२००X	२००X-१	२००X	२००X-१
अन्तिम मौज्दात ऋण	X	X	-	-	X	X	X	X
अन्तिम मौज्दात अनुदान	X	X	-	-	X	X	X	X

माल सामानहरु र सेवाहरुको प्राप्ति (अनुच्छेद नं. २.१.७४)

२००X मा “ज्ञ” क्षेत्रमा भयानक भुकम्प आयो, जसले विभिन्न सरकारी सम्पत्ति र निजि सम्पत्ति र अमूल्य जीवनको क्षति भयो। विभिन्न देशका बहुपक्षीय नियोगहरु, दुईपक्षीय नियोगहरु, गैरसरकारी संस्थाहरु, नीजि निगम र संघले भत्केका संरचनामा पुरिएका व्यक्तिहरुको खोजी गर्न उद्धारमा सहयोग गर्न कर्मचारी र उपकरणहरु सहयोग गरेका थिए। यसको अतिरिक्त त्यसबेला घाउ चोट सम्बन्धी उपचारमा तालिम प्राप्त विशेष चिकित्सक टोलीहरु चिकित्सक उपकरणहरु सहित पठाइएको थियो। अस्थायी बसोबास, खाद्यान्न र लत्ता कपडा पनि आपूर्ति गरियो। प्राप्त गरिएको माल सामानहरु र सेवाहरुको मुल्य स्वदेशी मुद्रा XX अनुमान गरिएको छ। आपतकालिन सहायताको लागत अनुमान तयार गर्दा द्विपक्षीय सहयोग नियोग, गैरसरकारी संस्था र निगमहरु जो मुख्य दाताहरु थिए । उनीहरुले उपलब्ध गराएको लागत अनुमानको आधार लिईएको छ, किनभने यस्ता सेवा र माल सामान सरहको स्थानीय प्रचलित मूल्य उपलब्ध हुन सकेन।

यस वर्षमा खाद्यान्न राहतको रुपमा पचास हजार टन चामल प्राप्त भयो। यसको मुल्य यस्तै चामलको स्थानीय थोक बजारको थोक मुल्यको आधारमा गणना गर्दा स्वदेशी मुद्रामा XX मुल्यांकन गरिएको छ।

यस बर्ष प्राप्त भएका माल सामानहरु र सेवाहरुलाई नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरणमा अभिलेख गरिएको छैन, जसले सरकारको नगद प्राप्ति (प्रत्यक्ष वा अप्रत्यक्ष) वा भूक्तानीलाई मात्र प्रतिविम्बित गरेको छ। माल सामानहरु र वस्तुगत रुपमा सेवाहरु आपतकालिन सहायताको रुपमा प्राप्त भएको र यसलाई टिप्पणीमा प्रतिविम्बित गरिएको छ ।

अनुसूची ३ (Appendix - 3)

अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ नगद प्रवाहको विवरण अनुसारको ढाँचामा नगद प्राप्ति र भूक्तानीको प्रस्तुतीकरण (Presentation of Cash Receipt and Payment in the Format Required by IPSAS 2 Cash Flow Statement)

यो मानको भाग २ को अनुच्छेद नं. २.२.१ बमोजिम प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदनतर्फ रुपान्तरण एवं प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाउने निकायले अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ नगद प्रवाहको विवरणमा तोकिएको ढाँचामा नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण प्रस्तुत गर्न प्रोत्साहित गरेको छ । अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ त्यस्ता निकायले प्रयोग गर्छन्, जसले अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानको पालना गरेर प्रोदभावी आधारमा वित्तीय प्रतिवेदन गर्दछन् ।

यो अनुसूचीले यो मानले आवश्यक गरे अनुसार लेखाङ्कनको नगद आधारअन्तर्गत वित्तीय प्रतिवेदनको लागि अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ को मुख्य अवधारणा र मार्गदर्शनको उपयोग सन्दर्भमा सारांश व्यवस्था गरेको छ । निकायहरूले आईपिएसएएस २ को पालना गरेर नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण प्रस्तुत गर्न चाहने निकायहरूले आईपिएसएएसलाई उपयुक्त रूपमा सन्दर्भ (refer) गर्नु आवश्यक हुन्छ ।

अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ नगद प्रवाहको विवरण अनुरूपको ढाँचामा प्रस्तुतीकरण

१. अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ नगद प्रवाह विवरण बमोजिम प्रोदभावी आधारको वित्तीय प्रतिवेदन र प्रोदभावी आईपिएसएएस अपनाएर वित्तीय विवरण तयारी एवं प्रस्तुति गर्ने निकायले नगद प्रवाह विवरण तयार गर्नुपर्दछ, जसले तल उल्लेख गरिए अनुसार संचालन, लगानी र वित्तीय गतिविधीहरूमा वर्गीकरण गरी त्यस अवधिको नगद प्रवाह प्रतिवेदन गर्दछ ।

परिभाषाहरू

२. वित्तीय गतिविधीहरू (Financing activities) भन्नाले त्यस्ता गतिविधीहरू पर्दछन् जसले निकायको पुँजीमा योगदान र सापटीहरूको आकार एवं बनेटमा परिवर्तन गरेका हुन्छन् ।
लगानी गतिविधीहरू (Investing activities) भन्नाले नगदजन्य (Cash equivalents) मा समावेश नभएका अन्य लगानीहरू र दिर्घकालिन सम्पत्तिहरूको प्राप्ति वा निसर्गः समावेश हुन्छन् ।
संचालन गतिविधी (Operating activities) भन्नाले निकायका त्यस्ता गतिविधीहरू जुन लगानी वा वित्तीय गतिविधीहरू होइनन् ।

वित्तीय विवरणका अवयवहरू (components)

३. यस ढाँचामा नगद प्राप्ति तथा भूक्तानी विवरण प्रस्तुत गर्दा एकल कारोबारबाट सृजना हुने नगद प्रवाहलाई विभिन्न तरीकाबाट वर्गीकरण गर्न आवश्यक हुन्छ । (यो अनुसूचीको बाँकी स्थानमा प्रयोग गरिएको नगद प्रवाह विवरण शब्दले आईपिएसएएस २ मा व्यवस्था गरिएको समान ढाँचामा प्रस्तुत गरिएको नगद प्राप्ति र भूक्तानीको विवरण जनाउनेछ) । उदाहरणका लागि, ऋणको नगद भूक्तानीमा साँवा र व्याज दुवै समावेश भएमा व्याजको अंशलाई संचालन गतिविधीमा वर्गीकरण तथा साँवाको अंशलाई वित्तीय

गतिविधीमा वर्गीकरण गर्नु पर्ने हुन्छ । संचालन, लगानी र वित्तीय गतिविधीहरूबाट प्राप्त नगद प्रवाह प्रस्तुत गर्ने निकायले आफ्नो गतिविधिहरूलाई उपयुक्त हुने तरिकाले सूचनाहरू प्रस्तुत गर्नुपर्दछ ।

४. नगद प्रवाह विवरणले तलका रकमहरू समावेश भएका शिर्षकहरू प्रस्तुत गर्नुपर्दछ ।

- (क) संचालन गतिविधिहरूबाट प्राप्त कुल आम्दानी
- (ख) संचालन गतिविधिहरूमा गरिएको कुल भूक्तानी
- (ग) संचालन गतिविधिहरूबाट प्राप्त खुद नगद प्रवाह
- (घ) लगानी गतिविधिहरूबाट प्राप्त खुद नगद प्रवाह
- (ङ) वित्तीय गतिविधिहरूबाट प्राप्त खुद नगद प्रवाह
- (च) नगदको शुरु र अन्तिम मौज्जात र
- (छ) नगदमा खुद वृद्धि वा कमी

जब निकायको नगद प्रवाहको यथार्थ चित्रण प्रस्तुत गर्नुपर्ने आवश्यक भएमा विवरणको मुखपृष्ठमा थप आधार शिर्षक (लाईन आइटम), शीर्षक र उप-समुहगत जोड (sub-total) समेत प्रस्तुत गरिन्छ ।

५. निकायले नगद प्रवाह विवरणको मुखपृष्ठमा वा टिप्पणीमा तल दिइएका कुराहरू पनि प्रस्तुत गर्नु पर्दछः

- (क) यो मानको भाग १ को अनुच्छेद नं. १.३.१३ ले खुद आधारमा प्रस्तुत गर्न सकिने गरी तोकिएकोमा बाहेक संचालन, लगानी र वित्तीय गतिविधिहरूबाट प्राप्त भएको नगद प्राप्तिको प्रमुख वर्ग/समूह (major classes) र नगद भूक्तानीको कुल रकम ।
- (ख) निकायको कार्यसंचालनमा उपयुक्त हुने तरिकाले संचालनबाट प्राप्त कुल नगद प्राप्तिको उपवर्गीकरण, र
- (ग) उपयुक्तता अनुसार, भूक्तानीको प्रकृति वा निकायको कार्यको आधारमा वर्गीकरण प्रयोग गरी सञ्चालन गतिविधिहरूमा भूक्तानीको विश्लेषण ।

आईपिएसएएस २ को आवश्यकतासँग मेलखाने गरी पुँजीगत प्राप्ति र ब्याज एवं लाभांशको लागि गरिएको भूक्तानीको अलग खुलासा ।

६. कर, जरिवाना, शुल्क (संचालन गतिविधिहरू), पुँजीगत सम्पत्तिको विक्रि (लगानी गतिविधिहरू) र/वा सापटी (वित्तीय गतिविधिहरू) बाट नगद सृजना भएको छ छैन र यो नगदलाई संचालन लागत, पुँजीगत सम्पत्तिको प्राप्ति (लगानी गतिविधिहरू) को लागि वा ऋणको चुक्ता (Retirement) (वित्तीय गतिविधिहरू) ब्यहोर्न खर्च गरिएको छ छैन जस्ता विषयहरूको बारेमा जानकारी खुलासा गर्दा वित्तीय प्रतिवेदनको पारदर्शीता र जवाफदेहिता सुदृढ हुन्छ । यस्ता खुलासाहरूले निकायको वर्तमान नगदका साधनहरू र सम्भाव्य स्रोतहरू एवं भविष्यमा नगद प्रवाहको दिगोपना पहिचान एवं विश्लेषण गर्न समेत सहज हुन्छ । तदनुसरूप, यो मानले सबै निकायहरूलाई वित्तीय विवरण र/वा सम्बन्धित टिप्पणीमा यस्ता सूचनाहरू खुलासा गर्न प्रोत्साहित गरेको छ ।

संचालन गतिविधिहरू

७. संचालन गतिविधिहरूबाट प्राप्त भएको खुद नगद प्रवाहको रकम, निकायको कार्यसंचालनका लागि कुन हदसम्मको श्रोत (funded) व्यवस्था गरिएको छ, जनाउने मुख्य परिसूचक हो:

- (क) करहरूको माध्यमबाट (प्रत्यक्ष र अप्रत्यक्ष): र

(ख) निकायद्वारा प्रदान गरिएको मालसामान र सेवाहरूबाट ।

संचालन गतिविधीहरूबाट भएको खुद नगद प्रवाहको रकमको खुलासाले निकायको कुन कार्यसंचालनले नगदको सृजना गरेको छ, कुन दायित्वहरूको भूक्तानी गर्न प्रयोग गरिएको छ, र आफ्ना मालिक/स्वामीहरूलाई वितरण/ लाभांश भूक्तानी गर्न, एवं बाह्य श्रोतहरूको उपयोगबेगर गरिएको नयाँ लगानीहरू पहिचान गर्न समेत सहयोग गर्दछ । समग्र सरकारको एकीकृत कार्यसंचालन नगद प्रवाहले सरकारले आफ्ना वर्तमान गतिविधीहरू कर र शुल्कबाट व्यहोरेको सीमालाई सूचित गर्दछ । ऐतिहासिक कार्य संचालन नगद प्रवाहहरूको सूचना सँगसँगै अन्य सूचनाहरू भविष्यको संचालन नगद प्रवाह अनुमान गर्न सहयोगी हुन्छ ।

८. संचालन गतिविधीहरूबाट हुने नगद प्रवाहहरू मुख्य रूपमा निकायको प्रमुख नगद सृजना हुने क्रियाकलापबाट प्राप्त हुन्छ । संचालन गतिविधीहरूबाट हुने नगद प्रवाहका उदाहरणहरू:

(क) कर, शुल्क र जरिवानाहरूबाट नगद प्राप्ति,

(ख) निकायले उपलब्ध गराएको मालसामान र सेवाको लागि लिइएको शुल्कबाट नगद प्राप्ति,

(ग) केन्द्रिय सरकार वा अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायबाट अनुदान वा हस्तान्तरण र अन्य विनियोजनहरू वा बजेट अख्तियारीहरूबाट नगद प्राप्ति, पुँजीगत सम्पत्तिको प्राप्तिका लागि उपलब्ध गराइएको समेत,

(घ) रोयल्टी शुल्क र कमिशनबाट नगद प्राप्ति,

(ङ) अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूलाई तिनीहरूको कार्यसंचालन, वित्तीय श्रोत उपलब्ध गराउन गरिएको नगद भूक्तानीहरू (ऋणहरू वा ईक्युटी/शेयर लगानी समावेश नहुने),

(च) माल सामान र सेवाका आपूर्तिकर्तालाई गरिएको नगद भूक्तानी,

(छ) कर्मचारीहरूलाई र कर्मचारीहरूका तर्फबाट गरिएको नगद भूक्तानीहरू,

(ज) सार्वजनिक क्षेत्रको बीमा सम्बन्धी निकायको प्रिमियम र दावी, वार्षिक र अन्य पोलिसी लाभहरूको लागि भएका नगद प्राप्ति र नगद भूक्तानीहरू,

(झ) संचालन गतिविधीहरूसँग सम्बन्धित स्थानीय सम्पत्ति कर वा आयकरको लागि नगद भूक्तानीहरू,

(ञ) कारोबार वा व्यापारिक प्रयोजनका लागि गरिएका सम्झौताबाट भएको नगद प्राप्ति र भूक्तानीहरू,

(ट) निरन्तरता नदिइने क्रियाकलापहरूबाट हुने नगद प्राप्ति वा भूक्तानीहरू,

(ठ) कानूनी दावीहरूसँग सम्बन्धित नगद प्राप्ति वा भूक्तानी ।

९. निकायले कारोबार वा व्यापारिक प्रयोजनको निम्ति धितोपत्र र ऋणहरू राख्न सक्छन्, यस्तो अवस्थामा, तिनीहरू विशेष गरी पुनः बिक्रीको निम्ति प्राप्त गरेका जिन्सी जस्तै हुन्छन् । त्यसकारण कारोबार वा व्यापारिक प्रयोजनका धितोपत्रहरूको खरिद र बिक्रीबाट सृजना भएको नगद प्रवाहलाई संचालन गतिविधीहरूको रूपमा वर्गीकरण गरिन्छ । त्यस्तै गरी सार्वजनिक वित्तीय निकायहरूद्वारा प्रदान गरिएको नगद पेशकी र ऋणलाई सामान्यतः संचालन गतिविधीमा वर्गीकरण गरिन्छ, किनकि यिनीहरू निकायको मुख्य नगद सृजना गर्ने क्रियाकलापसँग सम्बन्धित रहेका हुन्छन् ।

१०. कतिपय अवस्थामा, सरकारी वा अन्य सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूले निकाय संचालनको लागि श्रोत व्यहोर्न निकायहरूलाई रकमको अख्तियारी वा विनियोजन गरेका हुन्छन्, जसलाई चालु गतिविधीहरू, पुँजीगत कार्य र योगदान पुँजीको बिचमा त्यस्तो रकमलाई छुट्टयाउन (Disposition) कुनै स्पष्ट आधार

नहुन सक्छ । जहाँसम्म निकायले विनियोजन वा बजेट अख्तियारीलाई चालु क्रियाकलापहरु, पुँजीगत कार्यहरु (संचालन गतिविधि) र योगदान पुँजी (लगानी गतिविधि) को रुपमा छुट्टै पहिचान गर्न असमर्थ भएमा विनियोजन वा बजेट अख्तियारीलाई संचालनबाट प्राप्त नगद प्रवाहको रुपमा वर्गीकरण गर्नुपर्ने र नगद प्रवाहको विवरणको टिप्पणीमा खुलासा गर्नुपर्छ भनी अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान २ ले वर्णन गरेको छ ।

लगानी गतिविधिहरु

११. लगानी गतिविधिहरुबाट प्राप्त भएको नगद प्रवाहको छुट्टै खुलासाले निकायको भविष्यको सेवा प्रवाहको लागि योगदान गर्ने प्रयोजनका लागि नगदको बाह्य प्रवाह कुन हदसम्म हुन्छ भनि पहिचान गर्दछ ।

लगानी गतिविधिहरुबाट प्राप्त हुने नगद प्रवाहको उदाहरणहरु

- (क) सम्पत्ति, संयन्त्र र उपकरण, अदृष्य एवं अन्य दिर्घकालिन सम्पत्तिहरु प्राप्त गर्न गरिएको नगद भूक्तानी । यस्ता भूक्तानी पुँजीगत विकास खर्च र आफैले निर्माण गरेको सम्पत्ति, संयन्त्र र उपकरणसँग सम्बन्धित समेत हुन्छन् ।
- (ख) सम्पत्ति, संयन्त्र र उपकरण, अदृष्य एवं अन्य दिर्घकालिन सम्पत्ति बिक्रीबाट प्राप्त भएको नगद,
- (ग) अन्य निकायको ईक्वीटी/ शेयर वा ऋणपत्र प्राप्त गर्न र अन्य संयुक्त उपक्रमको हित प्राप्त गर्न नगद भूक्तानी (कारोबार वा व्यापारिक उद्देश्यका लागि राखिएका नगदसरह मानिने उपकरणहरुका लागि गरिएको भूक्तानी बाहेक),
- (घ) अन्य निकायको ईक्वीटी/ शेयर वा ऋणपत्रको बिक्रीबाट र संयुक्त उपक्रमको हित बिक्रीबाट नगद प्राप्ति (कारोबार वा व्यापारिक उद्देश्यका लागि राखिएका नगदसरह मानिने उपकरणहरुका लागि गरिएको भूक्तानी बाहेक),
- (ङ) अन्य पक्षहरुलाई दिईएको नगद पेशकी र ऋण भूक्तानी (सार्वजनिक वित्तीय संस्थाको पेशकी र ऋण भन्दा बाहेक),
- (च) अन्य पक्षलाई पेशकी फिर्ता र ऋण चुक्ता गर्दा प्राप्त नगद आम्दानी (सार्वजनिक वित्तीय संस्थाको पेशकी र ऋण भन्दा बाहेक),
- (छ) कारोबार वा व्यापारिक प्रयोजनका निम्ति राखिएको वा वित्तीय गतिविधिहरुका रुपमा वर्गीकरण हुनेमा गरिएको भूक्तानी बाहेक भविष्यका सम्झौता (future contract), अग्रिम सम्झौता (forward contract), वैकल्पिक सम्झौता (Option contract) र स्वाप सम्झौता (swap contract) हरुका निम्ति गरिएको नगद भूक्तानीहरु, र
- (ज) कारोबार वा व्यापारिक प्रयोजनका निम्ति राखिएको वा वित्तीय गतिविधिहरुका रुपमा वर्गीकरणबाट प्राप्त हुने बाहेक भविष्यका सम्झौता (future contract), अग्रिम सम्झौता (forward contract), वैकल्पिक सम्झौता (Option contract) र स्वाप सम्झौता (swap contract) हरुबाट प्राप्त नगद ।

कुनै कारोबारको पहिचानयोग्य अवस्था (identifiable position) लाई संरक्षण (hedge) गर्न सम्झौता गरिएमा, सो सम्झौताको नगद प्रवाहलाई संरक्षण (hedge) गरिएको सम्झौताअनुरूप नै वर्गीकरण गर्नुपर्छ ।

वित्तीय गतिविधिहरू

१२. वित्तीय गतिविधिबाट आएको नगद प्रवाहको छट्टै खुलासा गर्दा निकायको पुँजी प्रदायकहरूद्वारा भविष्यको नगद प्रवाहमा / हुन सक्ने दाबीको अनुमान गर्न उपयोगी हुन्छ । वित्तीय गतिविधिहरूबाट प्राप्त हुने नगद प्रवाहको उदाहरणहरू:
- (क) ऋणपत्र, ऋण, मुद्रा (notes), बन्ड, धितो र अन्य अल्पकालिन वा दीर्घकालिन सापटी/ऋणहरू जारी गरी प्राप्त नगद,
 - (ख) सापटी/ऋण रकमको नगद भूक्तानी,
 - (ग) वित्तीय पट्टा (lease) सँग सम्बन्धित बाँकी दायित्वको घटाउनका लागि पट्टेदार(lessee) द्वारा भएको नगद भूक्तानीहरू,
 - (घ) मुद्रा जारी वा साट्टे (redemption) सँग सम्बन्धित नगद आम्दानी र भूक्तानीहरू,

ब्याज र लाभांश

१३. ब्याज र लाभांशको प्राप्ति र भूक्तानीबाट भएको नगद प्रवाहको छट्टै खुलासा गर्नुपर्ने व्यवस्था आईपिएएसएएस २ ले गरेको छ । यस्ता खुलासा गर्दा समान तरिकाले अवधि अनुसार संचालन, लगानी वा वित्तीय गतिविधिहरूमा वर्गीकरण गर्नुपर्ने व्यवस्था पनि आईपिएएसएएस २ मा रहेको छ ।
१४. सो अवधिमा प्राप्त भएको र भूक्तानी गरिएको ब्याज र लाभांशको कुल रकमलाई नगद प्रवाह विवरणमा खुलाइएको हुन्छ । सार्वजनिक वित्तीय निकायको लागि ब्याज भूक्तानी र ब्याज एवं लाभांश प्राप्त भएको सामान्यतः संचालन नगद प्रवाहको रूपमा वर्गीकरण गरिन्छ । तथापी, अन्य निकायहरूको हकमा ब्याज र लाभांश प्राप्ति र भूक्तानीसँग सम्बन्धित नगद प्रवाहको वर्गीकरण गर्ने सम्बन्धमा मतव्यैता रहेको छैन । ब्याज र लाभांश भूक्तानी र ब्याज एवं लाभांश प्राप्तिलाई संचालन नगद प्रवाहको रूपमा पनि वर्गीकरण गर्न सकिन्छ । वैकल्पिक रूपमा ब्याज र लाभांश भूक्तानी र ब्याज एवं लाभांश प्राप्तिलाई क्रमशः वित्तीय नगद प्रवाह, लगानी नगद प्रवाहको रूपमा वर्गीकरण गर्न सकिन्छ किनकी यिनीहरू वित्तीय साधनहरू प्राप्त गर्दाको लागत वा लगानीमा प्रतिफलको रूपमा रहेका हुन्छन् ।

प्राप्ति र भूक्तानीका प्रतिवेदन गर्ने मुख्य वर्ग/समूहहरू (Classes)

१५. आम्दानीको उपवर्गीकरण त्यसमा संलग्न भएको रकमको आकार, प्रकृति र कार्यमा भर पर्दछ । निकायको प्रकृति अनुसार देहायका उपवर्गीकरण उपयुक्त देखिन सक्छन ।
- (क) करबाट आम्दानी (यिनीहरूलाई करको किसिमको आधारमा थप उपवर्गीकरण गर्न सकिन्छ,)
 - (ख) शुल्क जरिवाना, दण्ड र इजाजतपत्रबाट आम्दानी,
 - (ग) लेनदेन कारोबारबाट आम्दानी जसमा माल सामान र सेवाको बिक्रीबाट र उपभोक्ता शुल्कबाट हुने आम्दानी समेत पर्दछन् । (लेनदेन कारोबारको रूपमा वर्गीकरण गर्न पनि सकिन्छ ।)
 - (घ) अनुदान, हस्तान्तरण वा बजेट विनियोजनबाट आम्दानी (सम्भव भएसम्म श्रोत अनुसार वर्गीकरण गर्ने), र
 - (ङ) ब्याज र लाभांशबाट आम्दानी ।
१६. भूक्तानी ईकाइहरूको उपवर्गीकरण गर्दा प्रतिवेदन गर्ने निकायको खास कार्यक्रमहरू, क्रियाकलापहरू वा अन्य सान्दर्भिक भागहरूको खर्च र खर्चको उठती (costs and cost recoveries) दर्शाउने गरी गर्न सकिन्छ । भूक्तानीको प्रकृति र कार्यको आधारमा हुने वर्गीकरणको उदाहरणहरू यो मानको भाग १ मा समावेश गरिएको छ ।

अनुसूची ४

सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणमा समावेश जानकारीको गुणात्मक विशेषताहरू (Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports)

यस मानको भाग १ को अनुच्छेद १.३.३५ अनुसार वित्तीय विवरणहरूले सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणहरूमा समावेश सूचनाको गुणात्मक विशेषताहरू पूरा गर्ने बारे र ती सूचनाहरूका अवरोधहरूबारे जानकारी प्रदान गर्नु आवश्यक छ । यस परिशिष्टले अनुच्छेद १.३.३५ मा पहिचान गरिएअनुसार सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणका गुणात्मक विशेषताहरू र अवरोधहरूलाई संक्षेपमा प्रस्तुत गर्दछ । गुणात्मक विशेषताहरू एवं अवरोधहरूको बिस्तृत व्याख्याकोलागि, पाठकहरूले "सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूको सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरणकालागि अवधारणात्मक रूपरेखा" ("The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities") लाई सन्दर्भित गर्नुपर्छ ।

गुणात्मक विशेषताहरू ती गुणहरू हुन, जसले वित्तीय विवरणहरूमा उपलब्ध गराइएका जानकारीहरूलाई प्रयोगकर्ता मैत्री बनाउँदछ र वित्तीय प्रतिवेदनका उद्देश्यहरूको हासिल गर्न सहयोग गर्दछ । वित्तीय विवरण पेश गर्नुको उद्देश्य जवाफदेहितावहन र निर्णय लिने प्रयोजनका लागि उपयोगी जानकारी प्रदान गर्नु हो ।

गुणात्मक विशेषताहरू जुनसुकै लेखाङ्कनको आधारमा वित्तीय विवरणहरू तयार गरिएतापनि लागु हुन्छन् । गुणात्मक विशेषताहरू बुझ्ने सहजता, सान्दर्भिकता, विश्वासयोग्य प्रतिनिधित्व, समयबद्धता, तुलनात्मकता, र प्रमाणीकता हुन । वित्तीय विवरणहरूमा समावेश गरिएको सूचनामा हुने व्यापक अवरोधमा सारभूतता, लागत-लाभ, र गुणात्मक विशेषताहरूबिच उपयुक्त सन्तुलन कायम गर्नुपर्दछ ।

बुझ्न सहजता (Understandability)

बुझ्ने सहजता भन्नाले सूचनाको त्यस्तो गुण हो जसले प्रयोगकर्ताहरूलाई यसको अर्थ बुझ्न सक्षम बनाउँछ । सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूको सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण (वित्तीय विवरणहरू) ले प्रयोगकर्ताहरूको आवश्यकता एवं ज्ञानको आधार र प्रस्तुत गरिएका सूचनाको प्रकृतिलाई सम्बोधन गर्ने गरी जानकारी प्रस्तुत गर्नुपर्छ । प्रयोगकर्ताहरूलाई निकायको गतिविधिहरू तथा सो सञ्चालन हुने वातावरणको समुचित ज्ञान रहेको र सूचना अध्ययन गर्न इच्छुक रहेको अनुमान गर्न सकिन्छ । जटिल विषयका सूचनाहरू केही प्रयोगकर्ताहरूलाई कसैको सहयोग बिना बुझ्न गाह्रो हुने कारणमात्र देखाई वित्तीय विवरणहरूबाट हटाइनु हुँदैन ।

सान्दर्भिकता (Relevance)

वित्तीय प्रतिवेदनका उद्देश्यहरू प्राप्तिमा भिन्नता ल्याउन (सहयोग पुर्याउन) सक्षम सूचना सान्दर्भिक हुन्छ । पुष्टि गर्ने क्षमता वा अनुमान गर्ने क्षमता वा दुवै क्षमता भएमा त्यस्तो सूचनाले भिन्नता ल्याउन (सहयोग पुर्याउन) सक्षम हुन्छ । कतिपय प्रयोगकर्ताहरूले यस सूचनाबाट फाइदा लिन नचाहेतापनि वा पहिले नै यसबारेमा सचेत भएतापनि यी सूचनाहरू भिन्नता ल्याउन सक्षम तथा सान्दर्भिक हुन सक्छन ।

विश्वसनीय प्रतिनिधित्व (Faithful Representation)

वित्तीय प्रतिवेदन उपयोगी हुनको लागि आर्थिक र अन्य घटनाहरूको वर्णन गर्न खोजेको सूचनाको विश्वसनीय प्रतिनिधित्व हुनुपर्छ । घटनाको चित्रण पूर्ण, तटस्थ र सारभूत रूपमा त्रुटि मुक्त भएमा विश्वसनीय प्रतिनिधित्व प्राप्त हुन्छ । आर्थिक वा अन्य घटनाहरूलाई विश्वसनीय प्रतिनिधित्व गर्ने सूचनाले अन्तर्निहित कारोबार र अन्य घटनाहरू, गतिविधि, वा परिस्थितिको सारलाई चित्रण गर्छ, जुन सधैं कानून सरहको हुन आवश्यक छन् ।

तुलनायोग्यता (Comparability)

वित्तीय विवरणमा भएका जानकारीहरू तुलनायोग्य हुन्छन्, जब प्रयोगकर्ताले दुई प्रकारका घटनाबिच समानता र भिन्नता पहिचान गर्न सक्दछन् । तुलनात्मकता भनेको प्रत्येक सूचनाको गुणस्तर होइन, बरु दुई वा बढी सूचनाहरूबिचको सम्बन्धको गुणस्तर हो ।

तुलनायोग्यता निम्न अवस्थाहरूमा लागू हुन्छ:

- विभिन्न निकायहरूको वित्तीय विवरणहरूसँग तुलना गर्दा, र
- सोही निकायको विभिन्न अवधिको वित्तीय विवरणहरूसँग तुलना गर्दा ।

तुलनायोग्यता विशेषताको एउटा महत्वपूर्ण परिमाण नै प्रयोगकर्ताहरूलाई वित्तीय विवरणको तयारीमा अवलम्बन गरिएका नीतिहरू, यस्ता नीतिहरूमा गरिएका परिवर्तनहरू र यस्ता परिवर्तनहरूको असरको बारेमा सुसूचित गराउनु हो । किनभने प्रयोगकर्ताहरूले निकायको विभिन्न समयको कार्यसम्पादन तुलना गर्न चाहन्छन्, वित्तीय विवरणले अघिल्लो अवधिको त्यस्तै प्रकारका (Corresponding) सूचना देखाउनु पर्दछ ।

समयबद्धता (Timeliness)

समयबद्धता भनेको जवाफदेहितावहन र निर्णय गर्ने प्रयोजनकालागि उपयोगी हुने क्षमता गुमाउनु अघि नै प्रयोगकर्ताहरूका लागि सूचना उपलब्ध हुनु हो । सान्दर्भिक जानकारी चाँडै उपलब्ध हुनाले जवाफदेहिताको मूल्याङ्कन गर्न र निर्णयलाई सूचित (inform) एवं प्रभाव पार्ने क्षमता बढाउन उपयोगी हुन्छ । समयबद्धताको कमीले सूचनालाई कम उपयोगी बनाउन सक्छ ।

प्रमाणिकता (Verifiability)

प्रमाणिकता भनेको सूचनाको त्यस्तो गुण हो, जसले प्रयोगकर्ताहरूलाई वित्तीय विवरणहरूमा उल्लेखित जानकारीहरूले वर्णन गर्न खोजिएको आर्थिक र अन्य घटनाहरूको विश्वसनीय प्रतिनिधित्व सुनिश्चित गर्न सहयोग गर्दछ । वित्तीय विवरणहरूमा खुलासा गरिएको व्याख्यात्मक सूचना (explanatory information) र सम्भावित (prospective) वित्तीय र गैर-वित्तीय परिमाणात्मक सूचना (financial and non-financial quantitative information) को गुण वर्णन गर्न कहिलेकाहीं “समर्थन गर्ने क्षमता” (Supportability) शब्द प्रयोग गरिन्छ । प्रमाणीकरण वा समर्थन क्षमता जे उल्लेख गरिएको भए पनि, यो विशेषताले विभिन्न जानकार एवं स्वतन्त्र पर्यवेक्षक/अवलोकनकर्ताहरू पूर्ण सहमति नभएपनि निम्न विषय सहमतिमा पुग्न सक्ने संकेत गर्दछ:

- सूचनाले सारभूत त्रुटि वा पूर्वाग्रह बिना प्रस्तुति गर्न खोजेको आर्थिक र अन्य घटनाहरूलाई प्रतिनिधित्व गर्दछ; वा
- सारभूत त्रुटि वा पूर्वाग्रह बिना पहिचान, मापन, वा प्रतिनिधित्व गर्न उपयुक्त विधि लागू गरिएको छ ।

सामान्य प्रयोजन वित्तीय विवरणहरूमा समावेश सूचनाका अवरोधहरू (Constraints on Information Included in General Purpose Financial Statements)

सारभूतता (Materiality)

यदि सूचनाको त्रुटीपूर्ण प्रस्तुति वा छुटपुटले निकायको जवाफदेहिताको निर्वाहमा असर पर्छ वा प्रतिवेदन अवधिको लागि तयार पारिएको वित्तीय विवरणको आधारमा प्रयोगकर्ताहरूले लिने निर्णयमा प्रभाव पर्छ, भने त्यस्तो सूचना सारभूत भएको मनन्छ। सारभूतता निकायको खास परिस्थितिमा मुल्याङ्कन गरिएको कारोबारको प्रकृति वा रकम निर्भर रहेको हुन्छ।

लाभ र लागतबिच सन्तुलन (The balance between Benefit and Cost)

लाभ र लागतबिच सन्तुलन राख्नु व्यापक चुनौतीको विषय हो। कुनै सूचनाबाट प्राप्त हुने लाभ सो उपलब्ध गराउन लाग्ने लागत भन्दा बढी हुनुपर्दछ। सूचना उपलब्ध गराउँदा हुने लाभले सम्बन्धित लागतको औचित्य पुष्टि (Justify) गर्छ कि गर्दैन भनेर मूल्याङ्कन गर्नु प्रायः विवेक प्रयोग गर्नुपर्ने विषय हो। किनभने वित्तीय विवरणहरूमा समावेश गरिएका सूचनाहरूमा सबै लागत र लाभहरू पहिचान गर्न र/वा परिमाणिकरण गर्न सम्भव हुँदैन।

सूचना उपलब्ध गराउँदा लाग्ने लागतहरूमा सूचना सङ्कलन र प्रशोधन गर्ने लागत, यसलाई प्रमाणित गर्ने लागत, र/वा यसलाई समर्थन गर्ने मान्यता एवं विधि कार्यान्वयन गर्ने लागतहरू, र यसलाई सम्प्रेषण गर्ने /उपलब्ध गराउने (disseminating) लागतहरू समावेश हुन्छन्। प्रयोगकर्ताहरूले विश्लेषण र व्याख्या गर्दा हुने लागत व्यहोर्छन्।

तयारीकर्ताहरूले वित्तीय विवरणहरूमा सूचना प्रदान गर्ने प्रयासमा अधिकांश खर्च गर्छन्। यद्यपि, सेवा प्राप्तकर्ताहरू र स्रोत प्रदायकहरू (Resource Providers) ले अन्ततः ती प्रयासहरूको लागतवहन गर्दछन्, किनभने स्रोतहरू सेवा प्रवाह गतिविधिहरूबाट वित्तीय विवरणहरूमा समावेश गर्ने सूचनाको तयारी गर्ने कार्यमा स्थानान्तरण हुन्छन्। वित्तीय विवरणहरूद्वारा प्रदान गरिएको जानकारीबाट प्रयोगकर्ताहरूले धेरैजसो फाइदाहरू प्राप्त गर्छन्। यद्यपि, वित्तीय विवरणहरूको लागि तयार गरिएको सूचना व्यवस्थापनद्वारा आन्तरिक रूपमा पनि प्रयोग गर्न सक्दछ। फलस्वरूप यसबाट व्यवस्थापनले राम्रो निर्णय लिन सक्दछ।

आईपिएएसएएस (IPSAS) को विकास गर्दा, आईपिएएसएएसबी (IPSASB) ले प्रस्तावित आवश्यकताहरू (Proposed Requirements) को लाभ तथा लागतहरूको अपेक्षित प्रकृति र मात्राको बारेमा तयारीकर्ताहरू, प्रयोगकर्ताहरू, शिक्षाविद्हरू र अन्यहरूबाट प्राप्त सुझावलाई विचार गर्दछ। जवाफदेहितावहन एवं निर्णय लिने प्रयोजनकालागि गुणात्मक विशेषताहरू पूरा गर्न, वित्तीय विवरणका प्रयोगकर्ताहरूका लागि उपयोगी सूचनाको प्रस्तुतीकरण गर्न चाहिने खुलासा र अन्य आवश्यकताहरू आईपिएएसएएस (IPSAS) द्वारा तब तोकिन्छ, जब आईपिएएसएएसबी (IPSASB) को मूल्याङ्कनमा ती खुलासाहरू एवं अन्य आवश्यकताहरूको पालनाबाट हुने लाभ तिनको लागतसँग औचित्य पुष्टि हुन्छ।

गुणात्मक विशेषताहरूबिच सन्तुलन (The balance between Quantitative Characteristics)

गुणात्मक विशेषताहरूले सूचनाको उपयोगितामा योगदान गर्ने काम गर्दछ। कतिपय अवस्थामा, वित्तीय प्रतिवेदनका उद्देश्यहरू प्राप्त गर्न गुणात्मक विशेषताहरूबिच सन्तुलन वा समीकरणको आवश्यक हुनसक्छ। प्रत्येक परिस्थितिमा गुणात्मक विशेषताहरूको सापेक्ष महत्त्व (relative importance) भनेको पेशागत विवेकको विषयबस्तु हो। वित्तीय प्रतिवेदनका उद्देश्यहरू पूरा गर्नका लागि विशेषताहरूबिच उपयुक्त सन्तुलन हासिल गर्नु यसको उद्देश्य हो।

NEPAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS

Financial Reporting Under Cash Basis of Accounting



Government of Nepal
Ministry of Finance
Financial Comptroller General Office
Anamnagar, Kathmandu
Chaitra, 2079

घोषणा (Disclaimer)

यो सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान नेपाल लेखामान बोर्डद्वारा तयार गरी नेपाल सरकार मन्त्रिपरिषदबाट स्वीकृत नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानहरू (Nepal Public Sector Accounting Standards) को अनौपचारिक नेपाली अनुबाद हो । नेपाली अनुबादमा कुनै अस्पष्टता एवं द्विबिधा भएमा यसको English Version मा रहेको व्यवस्थालाई मान्यता दिईनेछ ।

प्राक्कथन

नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान नेपाल सरकार मन्त्रिपरिषदको मिति २०६६।५।३० मा निर्णय भई लागु भएको हो । उक्त लेखामान अन्तर्राष्ट्रिय लेखाव्यवसायी महासंघले सन् २००९ मा अद्यावधिक गरेको नगदमा आधारित सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान अनुसार तयार गरिएको थियो । सो मानले सरकारी निकायहरूद्वारा नगदमा आधारित सामान्य प्रयोजनको वित्तीय विवरण (General Purpose Financial Statements) तयार गर्ने सन्दर्भमा आवश्यकता र प्रोत्साहनहरू (requirements and encouragements) निर्धारण गरेको थियो । सोहीबमोजिम लेखा ढाँचा स्वीकृत गराई कार्यान्वयन गर्ने क्रममा एकिकृत वित्तीय विवरण, बाह्य सहायता, तेश्रो पक्ष भूक्तानीसँग सम्बन्धित कतिपय अवरोधको कारणले पूर्ण रूपमा कार्यान्वयन हुन सकेन । कतिपय कार्यान्वयनमा संलग्न निकायहरूले समेत सूचना संकलन गर्न एवं तोकिएका आवश्यकताहरू (requirements) को पालना गर्न कठिनाई परेको जानकारी गराई रहेका थिए । यस्ता अवरोध एवं कठिनाईहरूलाई समेत मध्यनगर गरेर अन्तर्राष्ट्रिय लेखाव्यवसायी महासंघले नगदमा आधारित सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानलाई सन् २०१७ मा अद्यावधिक गर्यो । सोही अद्यावधिक गरेको लेखामानका आधारमा नेपाल लेखामान बोर्डले नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान तयार गरी पेश गरेको छ । यस मानको उद्देश्य नगदमा आधारित लेखाङ्कनबमोजिम वित्तीय विवरण तयारी एवं प्रस्तुतीकरणलाई मार्गदर्शन गर्नु र बिगतमा जारी भएको मानमा रहेका कमि कमजोरीहरूको निराकरण गर्दै कार्यान्वयनमा प्रभावकारीता ल्याउनु रहेको छ ।

यस मानमा दुई भाग छन् । पहिलो भाग बाध्यकारी छ, जसले नगद आधारको लेखाङ्कनबमोजिमको वित्तीय प्रतिबेदन तयारी एवं प्रस्तुतीकरणका आवश्यकताहरू (requirements) लाई समेटेको छ । दोश्रो भाग बाध्यकारी छैन । यसले नगद आधारमा प्रतिबेदन गर्न एवं भविष्यमा प्रोदभावी सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानतर्फ संक्रमणको लागि मार्ग प्रशस्त गर्न केही प्रोत्साहित अतिरिक्त खुलासाहरूको व्यवस्था गरेको छ । जसलाई सरकारी निकायले अनुसरण गर्नु श्रेयस्कर मानिन्छ ।

अद्यावधिक गरिएको यस मानलाई लागु गर्न नेपाल सरकार मन्त्रिपरिषदको मिति २०७९।८।२० मा निर्णय भई सकेको छ । बिगतमा स्वीकृत गरिएको लेखामान कार्यान्वयन गरिरहेका निकायहरू र यो मान लागु गर्नुपर्ने जिम्मेवारी भएका सरकारी निकायहरूले यथाशिघ्र यसको कार्यान्वयन गर्नु आजको आवश्यकता हो । अन्तर्राष्ट्रिय लेखाव्यवसायी महासंघले बिकास गरेको नगदमा आधारित अन्तर्राष्ट्रिय सार्वजनिक क्षेत्र लेखामानअनुरूप तयार गरेको यो मान अंग्रजी भाषामा रहेको छ । कार्यान्वयनको सिलसिलामा सहज र सबैले बुझ्न सजिलो होस भन्ने अभिप्रायले यो मानलाई नेपालीमा अनुबाद गरिएको छ । यसबाट यो नेपाल सार्वजनिक क्षेत्र लेखामान कार्यान्वयनमा आई सार्वजनिक क्षेत्रमा जबाफदेहिता अभिवृद्धि हुने अपेक्षा लिएको छु ।

अन्त्यमा, यस नेपाली अनुबाद कार्यमा संलग्न यस कार्यालयका सहमहालेखा नियन्त्रक, उपमहालेखा नियन्त्रक, लेखा सुदृढीकरण तथा जनशक्ति विकास शाखाका कर्मचारीलगायत परामर्शदाता, नेपाल लेखामान बोर्ड एवं अन्य सम्बद्ध सबैलाई हार्दिक धन्यवाद दिन चाहान्छु ।

हरिप्रसाद मैनाली

महालेखा नियन्त्रक

Structure of the Standards

This Standard comprises two parts:

- Part 1 is mandatory. It sets out the requirements which apply to all entities preparing general purpose financial statements under the cash basis of accounting. It defines the cash basis of accounting, establishes requirements for the disclosure of information in the financial statements and supporting notes, and deals with several specific reporting issues. The requirements in this part of the Standard must be complied with by entities that claim to be reported following the Nepal Public Sector Accounting Standards Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting.
- Part 2 is not mandatory. It identifies additional accounting policies and disclosures that an entity is encouraged to adopt to enhance the usefulness of its financial statements for accountability and decision-making purposes and to support its transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSASs.
- The Cash Basis NPSAS was issued in January 2009 (in line with IPSAS 2003 updated 2007) with additional requirements and encouragements dealing with the presentation of budget information and external assistance.
- A revised Cash Basis NPSAS was issued on 6 December, 2022. The objectives of the revisions were to:
 - a. Remove obstacles to the adoption of the Cash Basis NPSAS represented by the existing requirements dealing with consolidation, external assistance, and third party payments: in particular, to recast the requirements in Part 1 of the NPSAS to prepare consolidated financial statements and disclose information about external assistance and third party payments as encouragements in Part 2 of the NPSAS;
 - b. Ensure that requirements and encouragements in the Standard are not contrary to those of the equivalent accrual NPSAS, except where such differences are appropriate to reflect the adoption of the cash basis; and
 - c. Clarify that the role the Cash Basis NPSAS is intended to play in the Financial Comptroller General Office's overall standards-setting strategy is primarily as a step on the path to adoption of the accrual basis NPSAS, rather than as an end in itself.

TABLE OF CONTENT

Disclaimer	ii
Preface	iii
Structure of the Standard	iv
Part 1: Requirements	1
Objective	1
Role of Cash Basis NPSAS	2
1.1 Scope of the Requirements	2
1.2 The Cash Basis	4
Definitions	4
Cash Basis of Accounting	4
Cash Equivalents	4
Cash Controlled by the Reporting Entity	5
Control of an entity	6
1.3 Presentation and Disclosure Requirements	6
Definitions	6
Financial Statements	7
Information to be presented in the Statement of Cash Receipts and Payments	9
Classification	10
Line items, headings, and sub-totals	10
Reporting on a net basis	10
Payments by third parties on behalf of the entity	12
Accounting Policies and Explanatory Notes	14
1.4 General Considerations	16
Reporting Period	16
Timeliness	16
Authorization Date	16
Information about the Entity	17

Restrictions on Cash Balances and Access to Borrowings	17
Consistency of Presentation	18
Comparative Information	19
Identification of Financial Statements	19
1.5 Correction of Errors	20
1.6 Consolidated Financial Statements	21
Definitions	21
Economic Entity	21
Scope of Consolidated Financial Statements	22
Transitioning to Consolidated Financial Statements	24
Consolidation Procedures	25
Consolidation Disclosures	27
Transitional Provisions	27
1.7 Foreign Currency	27
Definitions	27
Treatment of Foreign Currency Cash Receipts, Payments, and Balances	27
1.8 Effective Date of Part 1 and Transitional Provisions	28
Transitional Provisions	28
Effective Date	29
Withdrawal of the Cash Basis NPSAS (2007)	29
Changes in Accounting Policies of Entities that Adopt the Superseded Cash Basis NPSAS	30
1.9 Presentation of Budget Information in Financial Statements	30
Definitions	30
Approved Budgets	31
Original and Final Budget	32
Actual Amounts	32
Presentation of a Comparison of Budget and Actual Amounts	32
Scope	33
Comparison of Budget and Actual Amounts	33
Presentation	34
Level of Aggregation	35

Changes from Original to Final Budget	35
Comparable Basis	36
Multi-year Budgets	37
Reconciliation of Actual Amounts on a Comparable Basis and Actual Amounts in the Financial Statements	39
The basis for Conclusions – Cash Basis NPSAS Part 1	40
Appendix 1: Illustration of the Requirements of Part 1 of the Standard	47
Part 2: Encouraged Additional Disclosures	63
2.1 Encouraged Additional Disclosures	63
Definitions	63
Future Economic Benefits or Service Potential	64
Going Concerned	64
Administered Transactions	65
Revenue Collection	66
"Pass-through" Cash Flows	66
Transfer Payments	67
Disclosure of Major Classes of Cash Flows	67
Related Party Disclosures	69
Disclosure of Assets, Liabilities, Revenue, Expenses, and Comparison with Budgets	69
Comparison with Budgets	70
Consolidated Disclosures	71
Acquisitions and Disposals of Controlled Entities and Other Operating Units	72
Joint Arrangements	73
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	74
The Restatement of Financial Statements	74
Comparative Information	75
Consolidated Financial Statements	76
Selection and Use of the General Price Index	76
Recipients of External and Other Assistance	76
2.2 Governments and Other Public Sector Entities completing the transition to the Accrual Basis of financial reporting and Adoption of Accrual IPSAS	82
Presentation of the Statement of Cash Receipts and Payments	82

Consolidated Financial Statements The Economic Entity	82
Required and Encouraged Disclosures under the Cash Basis IPSAS	83
Appendix 2 - Illustration of Certain Disclosures Encouraged in Part 2 of the Standard	87
Appendix 3 - Presentation of the Statement of Cash Receipts and Payments in the Format Required by IPSAS 2 Cash Flows Statements	99
Appendix 4 - Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports	104

Part 1

REQUIREMENTS

Part 1 of this Standard sets out the requirements for reporting under the cash basis of accounting.

Authoritative requirements are set out in bold italic type. They use the term “shall” to signal that they are authoritative requirements. They are to be read in the context of the commentary paragraphs in this Standard, which are in plain type, and in the context of the "Preface to Nepal Public Sector Accounting Standards". Nepal Public Sector Accounting Standards are not intended to apply to immaterial items.

Objective

The purpose of this Standard is to prescribe how general purpose financial statements are to be presented under the cash basis of accounting.

The objectives of financial reporting by public sector entities are to provide information about the entity that is useful to users of general-purpose financial statements and other general-purpose financial reports (GPFs) for accountability and decision-making purposes. Information about the cash receipts, cash payments, and cash balances of an entity is necessary for accountability purposes and provides input useful for assessments of the ability of the entity to generate adequate cash in the future and the likely sources and uses of cash. In evaluating and making decisions about the allocation of cash resources and the sustainability of the entity's activities, users require an understanding of the timing and certainty of cash receipts and cash payments.

Compliance with the requirements and encouragements of this Standard will enhance comprehensive and transparent financial reporting of the cash receipts, cash payments, and cash balances of the entity. It will also enhance comparability with the entity's general-purpose financial statements of previous periods and with the financial statements of other entities that adopt the cash basis of accounting.

Role of the Cash Basis NPSAS

The Financial Comptroller General Office (FCGO) is of the view that the objectives of financial reporting can best be achieved by the adoption of the accrual NPSAS. Consequently, the Office encourages governments and other public sector entities to present financial statements that comply with the requirements of the accrual NPSAS. However, the FCGO appreciates that in some jurisdictions a transitional process may be necessary to achieve that end. The Cash Basis NPSAS has been developed as an intermediate step to assist in the transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual NPSAS. It is not intended as an end in itself. The role of the encouraged disclosures in Part 2 of the Standard is to support an entity's transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of the accrual NPSAS.

The path chosen to transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of the accrual NPSAS will reflect jurisdiction circumstances and, consequently, may differ from jurisdiction to jurisdiction. The FCGO does not specify that a particular transitional path should be adopted nor that entities must necessarily adopt the Cash Basis NPSAS as the first step in the transition process.

1.1 Scope of the Requirements

1.1.1 The NPSAS are designed to apply to public sector entities¹ that meet all the following criteria:

- a. Are responsible for the delivery of services² to benefit the public and/or to redistribute income and wealth;
- b. Mainly finance their activities, directly or indirectly, using taxes and/or transfers from other levels of government, social contributions, debt or fees; and
- c. Do not have a primary objective to make profits.

1.1.2 *Public sector entity that prepares and presents general purpose financial statements (financial statements) under the cash basis of accounting, as defined in this Standard, shall apply the requirements of Part 1 of this Standard in the presentation of its annual financial statements.*

1.1.3 General purpose financial statements are developed primarily to respond to the information meet the needs of service recipients and resource providers who are not in a position to demand reports tailored to meet their specific information needs and representatives of these users. Service recipients and their representatives and resource providers and their representatives include citizens, residents, taxpayers and ratepayers, members of the legislature, creditors, suppliers, the media and employee (or similar body) and members of parliament (or a similar representative body), donor agencies, lenders and others that provide resources to, or benefit from, services of governments. General-purpose financial statements prepared to respond to the

¹ Paragraph 1.8 of *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* identifies a wide range of public sector entities for which IPSASs are designed.

² Services encompasses goods, services and policy advice, including to other public sector entities.

information needs of service recipients and resource providers for accountability and decision-making purposes may also provide information useful to other parties. General-purpose financial statements include those financial statements that are presented separately or within another public document such as an annual report. For purposes of this Standard, the terms “general purpose financial statements” and “financial statements” are used interchangeably, unless specified otherwise.

- 1.1.4 A reporting entity is an individual entity that presents financial statements or, where a controlling entity elects to present group financial statements, a reporting entity may comprise a controlling entity and one or more controlled entities that present financial statements as if they are a single entity. A public sector reporting entity (hereafter referred to as a reporting entity or entity, unless specified otherwise) is a government or other public sector organization, program, or identifiable area of activity for which financial statements are prepared. Paragraph 1.4.7 of this Standard requires the disclosure of certain information about the entities and activities in respect of which financial statements have been prepared.
- 1.1.5 This Standard applies equally to the financial statements of an individual entity and to financial statements of a reporting entity that comprises a controlling entity and one or more controlled entities. It requires the preparation of a statement of cash receipts and payments which recognizes the cash controlled by the reporting entity, and the disclosure of accounting policies and explanatory notes. It also requires that amounts settled on behalf of the reporting entity by third parties be disclosed on the face of the statement of cash receipts and payments.
- 1.1.6 *An entity whose financial statements comply with the requirements of Part 1 of this Standard shall disclose that fact. Financial statements shall not be described as complying with this Standard unless they comply with all the requirements in Part 1 of the Standard.***
- 1.1.7 *This Standard applies to all public sector entities other than Government Business Enterprises.***
- 1.1.8 The Preface to Nepal Accounting Standards issued by the Accounting Standards Board (ASB), Nepal explains that Nepal Accounting Standards (NASs) and Nepal Financial Reporting Standards (NFRSs) are designed to apply to the general purpose financial statements of all profit-oriented entities. Government Business Enterprises (GBEs) are profit-oriented entities. Accordingly, they are required to comply with NFRSs/ Nepal Accounting Standards (NASs) and, if notified by an act of parliament to apply, International Financial Reporting Standards (IFRSs)/International Accounting Standards (IASs). Public sector entities adopting accrual accounting are encouraged to apply NFRSs or accrual IPSASs if it enhances the quality of financial statements.

1.2 The Cash Basis

Definitions

1.2.1 *The following terms are used in this Standard with the meaning specified:*

Cash comprises cash on hand, demand deposits, and cash equivalents.

A cash basis means a basis of accounting that recognizes transactions and other events only when cash is received or paid.

Cash equivalents are short-term, highly liquid investments that are readily convertible to known amounts of cash and which are subject to an insignificant risk of changes in value.

Cash flows are inflows and outflows of cash.

Cash payments are cash outflows. Cash receipts are cash inflows.

Control of cash arises when the entity can use or otherwise benefit from the cash in pursuit of its objectives and can exclude or regulate the access of others to that benefit.

Control of an entity: An entity controls another entity when the entity is exposed, or has rights, to variable benefits from its involvement with the other entity and can affect the nature or amount of those benefits through its power over the other entity.

A controlled entity is an entity that is under the control of another entity (known as the controlling entity).

Cash Basis of Accounting

1.2.2 The cash basis of accounting recognizes transactions and events only when cash (including cash equivalents) is received or paid by the entity. Financial statements prepared under the cash basis provide readers with information about the sources of cash raised during the period, the purposes for which cash was used, and the cash balances at the reporting date. The measurement focus in the financial statements is balances of cash and changes therein. Notes to the financial statements may provide additional information about liabilities, such as payables and borrowings, and some non-cash assets, such as receivables, investments, and property, plant, and equipment.

Cash Equivalents

1.2.3 Cash equivalents are held to meet short-term cash commitments rather than for investment or other purposes. For an investment to qualify as a cash equivalent it must be readily convertible to a known amount of cash and be subject to an insignificant risk of changes in value. Therefore, an investment normally qualifies as a cash equivalent only when it has a short maturity of, say, three months or less

from the date of acquisition. Equity investments are excluded from cash equivalents unless they are, in substance, cash equivalents.

- 1.2.4 Bank borrowings are generally considered to give rise to cash inflows. However, in some cases, bank overdrafts which are repayable on demand form an integral part of an entity's cash management. In these circumstances, bank overdrafts are included as a component of cash. A characteristic of such banking arrangements is that the bank balance often fluctuates from being positive to overdrawn.
- 1.2.5 Cash flows exclude movements between items that constitute cash because these components are part of the cash management of an entity rather than increases or decreases in the cash it controls. Cash management includes the investment of excess cash on hand in cash equivalents.

Cash Controlled by the Reporting Entity

- 1.2.6 Cash is controlled by an entity when the entity can use the cash for the achievement of its objectives or otherwise benefit from the cash and exclude or regulate the access of others to that benefit. Cash collected by or appropriated or granted to, an entity that the entity can use to fund its operating objectives, acquire capital assets, or repay its debt is controlled by the entity.
- 1.2.7 Amounts deposited in the bank account of an entity are controlled by that entity. In some cases, cash which a government entity:
- (a) collects on behalf of its government (or another entity) is deposited in its bank account before transfer to consolidated revenue or another general government account; and
 - (b) is to transfer to third parties on behalf of its government is initially deposited in its bank account before transfer to the authorized recipient.

In these cases, the entity will control the cash for only the period during which the cash resides in its bank account before transfer to consolidated revenue or another government-controlled bank account, or third parties. Paragraph 1.4.9 requires the disclosure of cash balances held by an entity at a reporting date that is not available for use by the entity or are subject to external restrictions. Additional guidance on the treatment of cash flows that an entity administers on behalf of other entities is included in paragraphs 2.1.15 to 2.1.22 of Part 2 of this Standard.

- 1.2.8 Government may manage the expenditure of its departments and other entities through a centralized treasury function, often referred to as a "treasury single account". Under these arrangements, individual departments and entities do not establish their separate bank accounts. Rather, the centralized treasury function acts as a bank on behalf of the individual departments and other entities. The cash inflows, cash outflows, and cash balances of the entity which flow through, or are held in, the treasury single account will be reported in the statement of cash receipts and payments per the requirements of paragraph 1.3.4. From the perspective of the

centralized treasury function, payments on behalf of individual departments and other entities are treated as changes within their accounts reflecting the approach adopted by a bank in accounting for payments made on behalf of its customers.

- 1.2.9 In some cases, the centralized treasury function will be undertaken by an entity that controls the bank account(s) from which payments on behalf of the individual operating departments and other entities are made. In these cases, transfers to and payments from those bank accounts reflect cash receipts and payments which the central entity administers on behalf of the individual operating departments and other entities. Paragraph 1.3.13 specifies that cash receipts and payments which arise from transactions the entity administers on behalf of other entities and which are recognized in the primary financial statements may be reported on a net basis. Paragraph 1.4.9 requires the disclosure of cash balances held by an entity at a reporting date that is not available for use by the entity or are subject to external restrictions.

Control of an entity

- 1.2.10 Governments and other public sector entities may control a large number of entities including government departments, agencies, and commercial public sector entities. Financial statements may be prepared in respect of a reporting entity that comprises an individual entity or a controlling entity and all or some of its controlled entities. This Standard encourages (at paragraph 1.6.5) but does not require, controlling entities to prepare and present consolidated financial statements that encompass the controlling entity and all its controlled entities, with exceptions in certain defined circumstances. The factors to be considered in assessing whether one entity controls another entity for financial reporting purposes are set out in IPSAS 35, Consolidated Financial Statements.

1.3 Presentation and Disclosure Requirements

Definitions

- 1.3.1 *The following terms are used in this Standard with the meanings specified:*

Accounting policies are the specific principles, bases, conventions, rules, and practices adopted by an entity in preparing and presenting financial statements.

Materiality: information is material if its omission or misstatement could influence the discharge of accountability by the entity, or the decisions that users make based on the entity's financial statements prepared for that reporting period. Materiality depends on both the nature and amount of the item judged in the particular circumstances of each entity.

Reporting date means the date of the last day of the reporting period to which financial statements relate.

- 1.3.2 Financial statements result from processing large quantities of transactions that are structured by being aggregated into groups according to their nature or function.

The final stage in the process of aggregation and classification is the presentation of condensed and classified data that form line items either on the face of the financial statements or in the notes. If a line item is not individually material, it is aggregated with other items either on the face of the financial statements or in the notes. An item that is not sufficiently material to warrant separate presentation on the face of the financial statements may nevertheless be sufficiently material that it should be presented separately in the notes.

- 1.3.3 The principle of materiality provides that the specific disclosure requirements of Nepal Public Sector Accounting Standards need not be met if the resulting information is not material.

Financial Statements

- 1.3.4 *An entity shall prepare and present financial statements which include the following components:***

- a) *a statement of cash receipts and payments which***
 - i) *recognizes all cash receipts, cash payments, and cash balances controlled by the entity; and***
 - ii) *Separately identifies payments made by third parties on behalf of the entity following paragraph 1.3.25 of this Standard;***
- b) *accounting policies and explanatory notes; and***
- c) *When the entity makes publicly available its approved budget, a comparison of budget and actual amounts either as a separate additional financial statement or as a budget column in the statement of cash receipts and payments following paragraph 1.9.8 of this Standard.***

- 1.3.5 *When an entity elects to disclose information prepared on a different basis from the cash basis of accounting as defined in this Standard or otherwise required by paragraphs 1.3.4(c), such information shall be disclosed in the notes to the financial statements.***

- 1.3.6 The financial statements comprise the statement of cash receipts and payments and other statements that disclose additional information about the cash receipts, payments, and balances controlled by the entity and accounting policies and notes. Under the requirements of paragraph 1.3.4(a)(i) above, only cash receipts, cash payments, and cash balances controlled by the reporting entity will be recognized as such in the statement of cash receipts and payments or other statements that might be prepared. Following the requirements of paragraph 1.3.4(c) above, the financial statements may include a comparison of budget and actual amounts as an additional financial statement.

- 1.3.7 Paragraph 1.3.25 of this Standard requires disclosure on the face of the statement of cash receipts and payments of certain payments made by third parties on behalf of the reporting entity. Payments made by third parties will not satisfy the definition of

cash, cash payments and cash receipts as defined in paragraph 1.2.1 of this Standard and will not be presented as cash receipts and payments controlled by the reporting entity in the statement of cash receipts and payments or other statements that might be prepared by the reporting entity. Paragraph 1.9.17 of this Standard provides that an entity can present a comparison of budget and actual amounts as additional budget columns in the statement of cash receipts and payments only where the financial statements and the budget are prepared on a comparable basis. When the budget and financial statements are not prepared on a comparable basis, a separate statement of comparison of budget and actual amounts is presented.

1.3.8 Notes to the financial statements include narrative descriptions or more detailed schedules or analyses of amounts shown on the face of the financial statements, as well as additional information. They include information required and encouraged to be disclosed by this Standard and can include other disclosures considered necessary to achieve a fair presentation and enhance accountability.

1.3.9 This Standard does not preclude an entity from including in its general purpose financial statements, statements in addition to the statement of cash receipts and payments as specified in paragraph 1.3.4 above. Consequently, general purpose financial statements may also include additional statements which, for example:

- a) report cash receipts, cash payments, and cash balances for major fund categories such as the consolidated revenue fund;
- b) provide additional information about the sources and deployment of borrowings and the nature and type of cash payments; or
- c) provide a comparison of actual and budget amounts.

Following the requirements of paragraph 1.3.5 above, any additional statements will only report cash receipts, payments, and balances which are controlled by the entity.

1.3.10 Entities that report using the cash basis of accounting frequently collect information on items that are not recognized under cash accounting. Examples of the type of information that may be collected include details of:

- a) receivables, payables, borrowings and other liabilities, non-cash assets, and accruing revenues and expenses;
- b) commitments and contingent liabilities; and
- c) performance indicators and the achievement objectives of service delivery

1.3.11 Entities preparing general purpose financial statements following this Standard may disclose such information in the notes to the financial statements where that information is likely to be useful to users. Where such disclosures are made they should be clearly described and readily understandable. If not disclosed in the financial statements themselves, comparisons with the the budget may also be included in the notes. Part 2 of this Standard encourages the the inclusion of information about non-

cash assets and liabilities in comparison with the budget in general purpose financial statements.

Information to be presented in the Statement of Cash Receipts and Payments

1.3.12 *The statement of cash receipts and payments shall present the following amounts for the reporting period:*

- a) total cash receipts of the entity showing separately a sub-classification of total cash receipts using a classification basis appropriate to the entity's operations;*
- b) total cash payments of the entity showing separately a sub-classification of total cash payments using a classification basis appropriate to the entity's operations; and basis*
- c) beginning and closing cash balances of the entity.*

1.3.13 *Total cash receipts and total cash payments, and cash receipts and cash payments for each sub-classification of cash receipt and payment, shall be reported on a gross basis, except that cash receipts and payments may be reported on a net basis when:*

- a) they arise from transactions which the entity administers on behalf of other parties and which are recognized in the statement of cash receipts and payments; or*
- b) they are for items in which the turnover is quick, the amounts are large, and the maturities are short.*

1.3.14 *Line items, headings, and sub-totals shall be presented in the statement of cash receipts and payments when such presentation is necessary to present fairly the entity's cash receipts, cash payments, and cash balances.*

1.3.15 This Standard requires all entities to present a statement of cash receipts and payments that discloses beginning and closing cash balances of the entity, total cash receipts and total cash payments over the reporting period, and major sub-classifications thereof. This will ensure that the financial statements provide comprehensive information about the cash balances of the entity and changes therein over the period in a format that is accessible and understandable to users.

1.3.16 Disclosure of information about such matters as the cash balances of the entity, whether cash is generated from taxes, fines, fees, and/or borrowings and whether it was expended to meet operating costs, for the acquisition of capital assets or the retirement of debt will enhance transparency and accountability of financial reporting. These disclosures will also facilitate more informed analysis and assessments of the entity's current cash resources and the likely sources and sustainability of future cash inflows.

Classification

- 1.3.17 The sub-classifications (or classes) of total cash receipts and payments which will be disclosed following paragraphs 1.3.12 and 1.3.14 is a matter of professional judgment. That judgment will be applied in the context of the objective and qualitative characteristics of financial reporting under the cash basis of accounting. Appendix 4 of this Standard summarizes the qualitative characteristics of information included in general purpose financial reports. Total cash receipts may be classified to, for example, separately identify cash receipts from taxation or appropriation; grants and donations; borrowings; proceeds from the disposal of property, plant, and equipment; and other ongoing service delivery and trading activities. Total cash payments may be classified to, for example, separately identify cash payments in

Respect of: ongoing service delivery activities including transfers to constituents or other governments or entities; debt reduction programs; acquisitions of property, plant, and equipment; and any trading activities. Alternative presentations are also possible, for example, total cash receipts may be classified by reference to their source and cash payments may be sub-classified by reference to either the nature of the payments or their function or program within the entity, as appropriate.

- 1.3.18 Part 2 of this Standard encourages the disclosure of certain information about external assistance and other assistance received during the reporting period, and the balance of undrawn external assistance and other assistance available to the entity at the reporting date. For many public sector reporting entities in developing economies, the classification of cash receipts and payments to identify the amount of external assistance and other assistance received as cash and the use of that assistance is likely to be relevant for accountability and decision-making purposes.

Line items, headings, and sub-totals

- 1.3.19 Factors to be taken into consideration in determining which line items, headings, and sub-totals should be presented within each sub-classification following the requirements of paragraph 1.3.14 above include the requirements of other sections of this Standard; assessments of the likely materiality of the disclosures to users; and the extent to which necessary explanations and disclosures are made in the notes to the financial statements. Part 2 of this Standard set out disclosures of additional major classes of cash flows that an entity is encouraged to make in the notes to the financial statements or in the financial statements themselves. It is likely that in many, but not necessarily all, cases these disclosures will satisfy the requirements of paragraph 1.3.12 above.

Reporting on a net basis

- 1.3.20 This Standard requires the reporting of cash receipts, payments, and balances on a gross basis except in the circumstances identified by paragraph 1.3.13 above. Paragraphs 1.3.21 to 1.3.24 below further elaborate on those circumstances in which reporting on a net basis may be justified.

- 1.3.21 Governments and government departments and other government entities may administer transactions and otherwise act as agents on behalf of others. These administered and agency transactions may encompass the collection of revenues on behalf of another entity, the transfer of funds to eligible beneficiaries, or the safekeeping of monies on behalf of constituents. Examples of such activities may include:
- a) the collection of taxes by one level of government for another level of government, not including taxes collected by a government for its use as part of a tax-sharing arrangement;
 - b) the acceptance and repayment of demand deposits of a financial institution;
 - c) funds held for customers by an investment or trust entity;
 - d) rents collected on behalf of, and paid over to, the owners of properties;
 - e) transfers by a government department to third parties consistent with legislation or other government authority; and
 - f) funds administered by a central entity under the "single account" basis for management of government expenditure (as referred to in paragraph 1.2.8).
- 1.3.22 In many cases, the cash an entity receives in respect of transactions it administers as an agent for others will be deposited in trust accounts for, or directly in the bank account of, the ultimate recipients of the cash. In these cases, the entity will not control the cash it receives in respect of the transactions it administers and these cash flows will not form part of the cash receipts, cash payments, or cash balances of the entity. However, in other cases the cash received will be deposited in bank accounts controlled by the entity acting as an agent and the receipt and transfer of that cash will be reported in the statement of cash receipts and payments of the entity.
- 1.3.23 In some cases, the amounts of the cash flows arising from administered transactions which "pass-through" the bank account of the reporting entity may be large relative to the entity's transactions, and control may occur for only a short time before the amounts are transferred to the ultimate recipients. This may also be true for other cash flows including, for example, advances made for, and the repayment of:
- a) the purchase and sale of investments; and
 - b) other short-term borrowings, for example, those which have a maturity period of three months or less.
- 1.3.24 The recognition of these transactions on a gross basis may undermine the ability of the financial statements of some governments and government entities to communicate information about cash receipts and cash payments resulting from the entity's activities. Accordingly, this Standard permits cash receipts and cash payments to be offset and reported on a net basis in the statement of cash receipts and payments in the circumstances identified in paragraph 1.3.13 above.

Payments by third parties on behalf of the entity

1.3.25 *Where, during a reporting period, a third party directly settles the obligations of an entity or purchases goods and services for the benefit of the entity, the entity should disclose in separate columns on the face of the statement of cash receipts and payments:*

- a) total payments made by the third economic entity to which the parties which reporting entity are part of the belongs, showing separately a sub-classification of the sources and uses of total payments using a classification basis operations; and appropriate to the entity's*
- b) total payments made by third parties which are not part of the economic the entity to which the reporting entity belongs, showing separately a sub-classification of the sources and uses of total payments using a classification basis appropriate to the entity's operation.*

Such disclosure should only be made when during the reporting period the entity has been formally advised by the third party or the recipient that such payment has been made or has otherwise verified the payment.

1.3.26 Where a government manages the expenditure of its departments and other entities through a centralized treasury function or a "single account" arrangement, payments are made on behalf of those departments and entities by a central entity after appropriate authorization and documentation from the department. In these cases, the department or other entity does not control cash inflows, cash outflows, and cash balances. However, the department or other entity benefits from the payments being made on its behalf, and knowledge of the amount of these payments is relevant to users in identifying the cash resources the government has applied to the entity's activities during the period. Consistent with paragraph 1.3.25(a) above, the department or other entity reports in a separate column on the face of the statement of cash receipts and payments, the number of payments made by the central entity on its behalf, and the sources and uses of the amount expended sub-classified on a basis appropriate for the department or other entity. These disclosures will enable users to identify the total amount of payments made, the purposes for which they were made, and whether, for example, the payments were made from amounts allocated or appropriated from general revenue or special purpose funds or other sources.

1.3.27 In some situations, government departments or other entities may be established with their bank accounts and will control certain cash inflows, cash outflows, and cash balances. In these cases/situations, government directions or instructions may also require one department or other government entity to settle certain obligations of another department or entity or to purchase certain goods or services on behalf of another department or entity. Consistent with paragraph 1.3.25(a) above the reporting entity reports in a separate column on the face of the statement of cash receipts and payments the amount, sources, and uses of such expenditures made on its behalf during the reporting period. This will assist users in identifying the total cash

resources of the economic entity which have been applied to the entity's activities during the reporting period, and the sources and uses of those cash resources.

- 1.3.28 In some cases, third parties purchase goods or services on behalf of the entity or settle obligations of the entity. For example, a national government may fund the operation of a health or education program of an independent provincial or municipal government by directly paying service providers and acquiring and transferring to the other government the necessary supplies during the period. Similarly, a national government or independent aid agency may pay a construction company directly for building a road for a particular government rather than providing the funds directly to the government itself. These payments may be made by way of a grant or other aid, or as a loan which is to be repaid. In these cases, the provincial or municipal government does not receive cash (including cash equivalents) directly from or gain control of a bank account or similar facility established for its benefit by, the other entity. Therefore, the amount settled or paid on its behalf does not constitute "cash" as defined in this Standard. However, the government benefits from the cash payments being made on its behalf.
- 1.3.29 Paragraph 1.3.25(b) above requires that an entity report in a separate column on the face of its statement of cash receipts and payments, the amount, sources, and uses of expenditures made by third parties which are not part of the economic entity to which it belongs. This will enable users to identify the total cash resources being applied to the entity's activities during the reporting period and the extent to which those resources are provided from parties which are, and which are not, part of the government to which the reporting entity belongs. In some cases, as at the reporting date, an entity may not be aware that payments have been made on their behalf by third parties during the reporting period. This may occur where the entity has not been formally advised of the third party payment or cannot otherwise verify that an expected payment has occurred. Paragraph 1.3.25 above requires that third-party payments only be disclosed on the face of the statement of cash receipts and payments when during the reporting period the entity has been formally advised that such payments have been made or otherwise verifies their occurrence.
- 1.3.30 The disclosure of information about the amount, and the classes of payments made by third parties (whether by nature, function, or both) will provide additional information useful for accountability and decision-making purposes. In some cases, an entity may not have been formally advised or otherwise be aware of third party payments made on its behalf during the reporting period or may be unable to verify that an expected payment has occurred. If an entity cannot have confidence that the amount of third party payments disclosed is a faithful representation of all such payments made on behalf of the entity during the period, the notes should advise users that such disclosures may not encompass all such third-party payments.
- 1.3.31 Paragraph 1.3.25 encourages the disclosure of the total amount of third party payments made during the reporting period and the major classes of such payments. Third-party payments will encompass amounts defined as external assistance and

other assistance in paragraph 2.1.56 of this Standard. Paragraph 2.1.64(b) encourages the disclosure of the amount of external assistance provided to an entity in the form of third party payments. Paragraph 2.1.65 encourages that such disclosures also be made about other assistance where practicable.

- 1.3.32 The sub-classifications (or classes) of sources and uses of third-party payments which will be disclosed following paragraphs 1.3.25(a) and 1.3.25(b) are a matter of professional judgment. The factors that will be considered in exercising that judgment are outlined in paragraph 1.3.17.

Accounting Policies and Explanatory Notes

Structure of the Notes

1.3.33 *The notes to the financial statements of an entity shall:*

- a) present information about the basis of preparation of the financial statements and the specific accounting policies selected and applied for significant transactions and other events; and*
- b) provide additional information which is not presented on the face of the financial statements but is necessary for a fair presentation of the entity's cash receipts, cash payments, and cash balances.*

1.3.34 *Notes to the financial statements shall be presented systematically. Each item on the face of the statement of cash receipts and payments and other financial statements shall be cross-referenced to any related information in the notes.*

Selection and Disclosure of Accounting Policies

1.3.35 *financial statements shall present information that is:*

- a) understandable;*
- b) relevant to the decision-making and accountability needs and of users;*
- c) A faithful representation of the cash receipts, cash payments, and cash balances of the entity and the other information disclosed in the financial statements in that it is:
 - i) Complete;*
 - ii) Neutral; and*
 - iii) Free from material error**
- d) Comparable;*
- e) Timely; and*
- f) Verifiable.*

Constraints on information included in financial statements are that it is material, satisfies a cost-benefit assessment, and achieves an appropriate balance between the qualitative characteristics identified in (a) to (f) above.

1.3.36 The quality of the information provided in financial statements determines the usefulness of those statements to users. Paragraph 1.3.35 identifies the qualitative characteristics of, and pervasive constraints on, information included in financial statements. It requires the development of accounting policies to ensure that the financial statements provide information that meets the qualitative characteristics identified in paragraphs 1.3.35(a) to 1.3.35(f), and satisfies the constraints on information included in financial statements. Appendix 4 of this Standard summarizes the qualitative characteristics of, and constraints on, information included in general purpose financial reports. The maintenance of complete and accurate accounting records during the reporting period is essential for the timely production of the financial statement.

1.3.37 The accounting policies section of the notes to the financial statements shall describe each specific accounting policy that is necessary for a proper understanding of the financial statements, including the extent to which the entity has applied any transitional provisions in this Standard.

1.3.38 Inappropriate accounting treatments are not rectified either by disclosure of the accounting policies used or by notes or explanatory material.

1.3.39 In deciding whether a specific accounting policy should be disclosed, management considers whether disclosure would assist users in understanding the way in which transactions and events are reflected in the reported cash receipts, payments, and balances. An accounting policy may be significant even if amounts shown for current and prior periods are not material. Paragraph 1.3.4 of this Standard specifies that General-purpose financial statements include accounting policies and explanatory notes. Consequently, the requirements of paragraph 1.3.37 (General Purpose Financial Statements) above also apply to notes to the financial statements.

1.3.40 Where an entity elects to include in its financial statements any disclosures encouraged in Part 2 of this Standard, those disclosures shall comply with the requirements of paragraph 1.3.35 above.

1.3.41 Part 2 of this Standard encourages the disclosure of additional information in notes to the financial statements. Where such disclosures are made, they will need to be understandable and to satisfy the other qualitative characteristics of financial information.

1.4 General Considerations

Reporting Period

1.4.1 *The general purpose financial statements shall be presented at least annually. When, in exceptional circumstances, an entity's reporting date changes and the annual financial statements are presented for a period longer or shorter than one year, an entity shall disclose in addition to the period covered by the financial statements:*

- a) The reason(s) for a period other than one year being used; and*
- b) The fact that comparative amounts may not be comparable.*

1.4.2 The reporting date is the date of the last day of the reporting period to which the financial statements relate. In exceptional circumstances, an entity may be required to, or decide to, change its reporting date to, for example, align the reporting cycle more closely with the budgeting cycle. When this is the case, it is important that the reason for the change in reporting date is disclosed and that users are aware that the amounts are shown for the current period and the comparative amounts are not comparable.

1.4.3 Normally, the financial statements are consistently prepared to cover a one- year period. However, some entities prefer to report, for example, for 52 weeks for practical reasons. This Standard does not preclude this practice, as the resulting financial statements are unlikely to be materially different from that which would be presented for one year.

Timeliness

1.4.4 The usefulness of the financial statements is impaired if they are not made available to users within a reasonable period after the reporting date. An entity should be in a position to issue its financial statements within six months of the reporting date. Although, a timeframe of no more than three months is strongly encouraged. Ongoing factors such as the complexity of an entity's operations are not sufficient reason for failing to report on a timely basis. More specific deadlines are dealt with by legislation and regulations.

Authorization Date

1.4.5 *An entity shall disclose the date when the financial statements were authorized for issue and who gave that authorization. If another body has the power to amend the financial statements after issuance, the entity shall disclose that fact.*

1.4.6 The authorization date is the date on which the financial statements have received approval from the individual or body with the authority to finalize those statements for the issue. Users need to know when the financial statements were authorized for the issue because the financial statements do not reflect events after this date. It is also important for users to know of the rare circumstances in which any persons or

organizations have the authority to amend the financial statements after issuance. Examples of individuals or bodies that may have the power to amend the financial statements after issuance are Ministers, the government of which the entity forms part, Parliament, or an elected body of representatives. If changes are made, the amended financial statements are a new set of financial statements.

Information about the Entity

1.4.7 *An entity shall disclose the following in the notes to the financial statements if not disclosed elsewhere in information published with the financial statements:*

- a) the domicile and legal form of the entity, and the jurisdiction(s) within which it operates;*
- b) a description of the nature of the entity's operations and principal activities;*
- c) a reference to the relevant legislation governing the entity's operations, if any; and*
- d) The significant entities or sectors of government that are presented in the financial statements, and changes in the significant entities or sectors that comprise the reporting entity and were presented in the previous periods' financial statements.*

1.4.8 Financial statements may be prepared for a single organization or administrative units such as a government department, agency, or program; for the government as a whole; or for a group of entities or identifiable activities such as those that reflect the budget sector, general government sector or another sector of government. The disclosure of the information required by paragraph 1.4.7 will enable users to identify the nature of the entity's operations and gain an understanding of the legislative and institutional environment within which it operates. It will also enable users to identify the significant entities or sectors that make up the reporting entity and changes therein since the last reporting date. This is necessary for accountability purposes and will assist users in understanding and evaluating the financial statements of the entity.

Restrictions on Cash Balances and Access to Borrowings

1.4.9 *An entity shall disclose in the notes to the financial statements together with a commentary, the nature and amount of:*

- a) significant cash balances that are not available for use by the entity;*
- b) significant cash balances that are subject to external restrictions; and*
- c) undrawn borrowing facilities that may be available for future operating activities and to settle capital commitments, indicating any restrictions on the use of these facilities.*

1.4.10 Cash balances held by an entity would not be available for use by the entity when, for example, a controlled entity operates in a country where exchange controls or

other legal restrictions apply and the balances are not available for general use by the controlling entity or other controlled entities.

- 1.4.11 Cash balances controlled by an entity may be subject to restrictions that limit the purpose or timing of their use. This situation often exists when an entity receives a grant or donation which must be used for a specific purpose. It may also exist where, at the reporting date, an entity holds in its bank accounts cash it has collected for other parties in its capacity as an agent but not yet transferred to those parties. Although these balances are controlled by the entity and reported as a cash balance of the entity, separate disclosure of the number of such items is helpful to readers.
- 1.4.12 Undrawn borrowing facilities represent a potential source of cash for an entity. Disclosure of the amount of these facilities by significant type allows readers to assess the availability of such cash and the extent to which the entity has made use of them during the reporting period.

Consistency of Presentation

1.4.13 *The presentation and classification of items in the financial statements shall be retained from one period to the next unless:*

- a) It is apparent, following a significant change like the operations of the entity or a review of its financial statements that another presentation or classification would be more appropriate having regard to the criteria for the selection and application of accounting policies in paragraph 1.3.35; or*
- b) a change in presentation is required by a future amendment to this Standard.*

1.4.14 A major restructuring of service delivery arrangements; the creation of a new, or termination of a major existing, government entity; a significant acquisition or disposal; or a review of the overall presentation of the entity's financial statements might suggest that the statement of cash receipts and payments or other individual financial statements should be presented differently. For example, a government may dispose of a government savings bank that represents one of its most significant entities with the remaining entities conducting mainly administrative and policy advice services. In this case, the presentation of the financial statements identifying a financial institution as a principal activity of the government is unlikely to be relevant.

1.4.15 Only if the revised structure is likely to continue, or if an alternative presentation provides information that is a faithful representation and is more relevant to users of the financial statement, will an entity change the presentation of its financial statements. When such changes in the presentation are made, an entity reclassifies its comparative information following paragraph 1.4.19. Where an entity complies with this International Public Sector Accounting Standard, a change in the presentation to comply with national requirements is permitted as long as the revised presentation is consistent with the requirements of this Standard.

Comparative Information

- 1.4.16** *Unless a provision of this Standard permits or requires otherwise, comparative information shall be disclosed in respect of the previous period for all numerical information required by this Standard to be disclosed in the financial statements, except in respect of the financial statements for the reporting period to which this Standard is first applied. Comparative information shall be included in the narrative and descriptive information when it is relevant to an understanding of the current period's financial statements.*
- 1.4.17 This Standard requires the presentation of a statement of cash receipts and payments and specifies certain disclosures that are required to be made in that statement and notes thereto. This Standard does not preclude the preparation of additional financial statements. Part 2 of this Standard encourages certain additional disclosures. Where financial statements in addition to the statement of cash receipts and payments are prepared or disclosures encouraged by Part 2 of this Standard are made, the disclosure of comparative information is also encouraged.
- 1.4.18 In some cases, narrative information provided in the financial statements for the previous period(s) continues to be relevant in the current period. For example, details of a legal dispute, the outcome of which was uncertain at the last reporting date and is yet to be resolved, may be disclosed in the current period. Users benefit from knowing that the uncertainty existed at the last reporting date, and the steps that have been taken during the period to resolve the uncertainty.
- 1.4.19** *When the presentation or classification of items required to be disclosed in the financial statements is amended, comparative amounts shall be reclassified, unless it is impracticable to do so, to ensure comparability with the current period, and the nature, amount of, and reason for any reclassification shall be disclosed. When it is impracticable to reclassify comparative amounts, an entity shall disclose the reason for not reclassifying and the nature of the changes that would have been made if amounts were reclassified.*
- 1.4.20 Circumstances may exist when it is impracticable to reclassify comparative information to achieve comparability with the current period. For example, data may not have been collected in the previous period(s) in a way that allows reclassification, and it may not be practicable to recreate the information. In such circumstances, the nature of the adjustments to comparative amounts that would have been made is disclosed.

Identification of Financial Statements

- 1.4.21** *The financial statements shall be identified and distinguished from other information in the same published document.*
- 1.4.22 This Standard applies only to the financial statements, and not to other information presented in an annual report or another document. Therefore, users must be able to

distinguish information that is prepared using this Standard from other information that may be useful to users but that is not the subject of this Standard.

1.4.23 *Each component of the financial statements shall be identified. Also, the following information shall be prominently displayed and repeated when it is necessary for a proper understanding of the information presented:*

- a) the name of the reporting entity or other means of identification;*
- b) whether the financial statements cover an individual entity or a group of entities;*
- c) the reporting date or the period covered by the financial statements, whichever the financial statements; is appropriate to the related component of*
- d) the presentation currency; and*
- e) the level of precision used in the presentation of figures in the financial statements.*

1.4.24 The requirements in paragraph 1.4.23 are normally met by presenting page headings and abbreviated column headings on each page of the financial statements. Judgment is required in determining the best way of presenting such information. For example, when the financial statements are read electronically, separate pages may not be used. In such cases, the items identified in paragraph 1.4.23 are presented frequently enough to ensure a proper understanding of the information given.

1.4.25 Financial statements are often made more understandable by presenting information in thousands or millions of units of the presentation currency. This is acceptable as long as the level of precision in the presentation is disclosed and relevant information is not lost.

1.5 Correction of Errors

1.5.1 *When an error arises concerning a cash balance reported in the financial statements, the amount of the error that relates to prior periods should be reported by adjusting the cash at the beginning of the period. Comparative information should be restated unless it is impracticable to do so.*

1.5.2 *An entity shall disclose in the notes to the financial statements the following:*

- a) the nature of the error that relates to a prior period;*
- b) the amount of the correction; and*
- c) the fact that comparative information has been restated or that it is impracticable to do so.*

1.5.3 Potential current period errors discovered in the current period are corrected before the financial statements are authorized for issue. Errors in the preparation of the financial statements of one or more prior periods may be discovered in the current period. Errors may occur as a result of mathematical mistakes, mistakes in applying

accounting policies, misinterpretation of facts, fraud, or oversights. When an error is identified in respect of a previous period, the opening balance of cash is adjusted to correct the prior period error, and the financial statements, including the comparative information for prior periods, are presented as if the error had been corrected in the period in which it was made. An explanation of the error and its adjustment is included in the notes.

- 1.5.4 The restatement of comparative information does not necessarily give rise to the amendment of financial statements that have been approved by the governing body or registered or filed with regulatory authorities. However, national laws may require the amendment of such financial statements.
- 1.5.5 This Standard requires the presentation of a statement of cash receipts and payments and does not preclude the presentation of other financial statements. Where financial statements in addition to the statement of cash receipts and payments are presented, the requirements in paragraphs 1.5.1 and 1.5.2 for correction of errors will also apply to those statements.

1.6 Consolidated Financial Statements

Definitions

1.6.1 *The following terms are used in this Standard with the meanings specified:*

Consolidated financial statements are the financial statements of an economic entity in which the cash receipts, cash payments, and cash balances of the controlling entity and its controlled entities are presented as that of a single entity.

Control of an entity controls another entity when the entity is exposed, or has rights, to variable benefits from its involvement with the other entity and can affect the nature or amount of those benefits through its power over the other entity.

A controlled entity is an entity that is under the control of another entity (known as the controlling entity).

A controlling entity is an entity that has one or more controlled entities.

An economic entity means a controlling entity and its controlled entities.

Economic Entity

- 1.6.2 The term "economic entity" is used in this Standard to define, for financial reporting purposes, a group of entities comprising the controlling entity and any controlled entities. Other terms sometimes used to refer to an economic entity include administrative entity, financial entity, consolidated entity, and group. Factors to be considered in assessing whether one entity controls another entity for financial reporting purposes are outlined in IPSAS 35, Consolidated Financial Statements.
- 1.6.3 An economic entity may include entities with both social policy and commercial objectives. For example, a government housing department may be an economic

entity that includes entities that provide housing for a nominal charge, as well as entities that provide accommodation on a commercial basis.

- 1.6.4 The determination of the economic entity will need to be made having regard to the constitutional arrangements in a jurisdiction, in particular how government power is limited and allocated, and how the government system is set up and operates. For example, in jurisdictions with an executive, legislature, and judiciary, these may collectively form an economic entity in respect of which there is a user need for consolidated financial statements. Such consolidated financial statements are commonly referred to as whole-of-government financial statements.

Scope of Consolidated Financial Statements

1.6.5 *A controlling entity, other than a controlling entity identified in paragraphs 1.6.8, should issue consolidated financial statements which consolidates all controlled entities, foreign and domestic, by applying the following consolidation procedures:*

- (a) Cash balances and cash transactions between entities within the economic entity are eliminated in full;
- (b) When the financial statements used in a consolidation are drawn up to different reporting dates, adjustments are made for the effects of significant cash transactions that have occurred between those dates and the date of the controlling entity's financial statements; and
- (c) Consolidated financial statements are prepared using uniform accounting policies for like cash transactions. If it is not practicable to use uniform accounting policies in preparing the consolidated financial statements, that fact should be disclosed together with the proportions of the items in the consolidated financial statements to which the different accounting policies have been applied.

- 1.6.6 When a controlling entity, other than a controlling entity identified in paragraph 1.6.8, does not present financial statements that consolidated all its controlled entities, it is encouraged to present financial statements that consolidate those of its controlled entities which represent the budget sector, general government sector or other economic entity that represents core government activities and responds to users information needs.

- 1.6.7 An economic entity uses the term “consolidated financial statements” to describe financial statements that comprise the controlling entity and its controlled entities as identified in paragraph 1.6.5. Financial statements of an economic entity that do not comprise the controlling entity and all its controlled entities as identified in paragraph 1.6.5 are identified by a term that is readily understood and clearly describes the classes or (characteristics) of entities that make up the economic entity.

- 1.6.8 The preparation of consolidated financial statements is unnecessary for a controlling entity that meets all the following conditions:

- (a) It is itself a controlled entity and the information needs of users are met by its controlling entity's consolidated financial statements and, in the case of a partially owned controlled entity, all its other owners, including those not otherwise entitled to vote, have been informed about, and do not object to, the entity not presenting consolidated financial statements;
- (b) Its debt or equity instruments are not traded in a public market (a domestic or foreign stock exchange or an over-the-counter market, including local and regional markets);
- (c) It did not file, nor is it in the process of filing, its financial statements with a securities commission or other regulatory organization to issue any class of instruments in a public market; and
- (d) It's ultimate or any intermediate controlling entity that produces consolidated financial statements that are available for public use and comply with the Cash Basis IPSAS or the accrual IPSAS.

1.6.9 For accountability and decision-making purposes, users of the financial statements of a government or other public sector entity are usually concerned with and need to be informed about, the cash resources controlled by the economic entity as a whole. This need is served by consolidated financial statements that present financial information about the economic entity as a single entity without regard for the legal boundaries of the separate legal entities.

1.6.10 This Standard encourages governments and other public sector controlling entities to present financial statements that consolidate all controlled entities when users of such financial statements are likely to exist.

1.6.11 The consolidated financial statements of an economic entity that comprises a government and all its controlled entities will provide information about the cash resources controlled by the government directly and through its controlled entities at the reporting date, and changes in those resources during the reporting period. The consolidated financial statements of other public sector economic entities such as, for example, a ministry of health or an education department, will provide information about the cash resources controlled by the ministry or department and changes in those resources during the reporting period.

1.6.12 The preparation of consolidated financial statements is not a cost-free process. Therefore, the benefits of preparing such statements must justify the costs of their preparation. Preparation of consolidated financial statements by a controlling entity which is itself a controlled entity will often not be necessary for the circumstances identified in paragraph 1.6.8. This is because users' need for the information presented in cash basis financial statements are often met by the consolidated financial statements of its controlling entity when such statements are prepared consistent with the requirement of the Cash Basis IPSAS or the accrual IPSAS, and the other circumstances identified in paragraph 1.6.8 apply. However, in other cases,

consolidated financial statements at a whole-of-government level may not meet the information needs of users in respect of key sectors or activities of a government. In many jurisdictions, there are legislated financial reporting requirements intended to address the information needs of such users.

- 1.6.13 In some cases, an entity which has the power to direct the relevant activities of another entity may not be able to benefit from the activities of that other entity - for example, when the other entity is subject to severe external long-term restrictions which prevent the entity with the power to direct its activities from benefiting from those activities. The cash flows and balances of such entities are not included in consolidated financial statements. This is because consolidated financial statements present information about the cash resources of the government or other public sector reporting entity that can be used to support the delivery of goods and services or otherwise benefit the reporting entity.
- 1.6.14 Paragraph 1.6.8(d) acknowledges that the ultimate or intermediate controlling entity of an entity that adopts the cash basis IPSAS may prepare and present consolidated financial statements on an accrual basis. While this may occur in some jurisdictions, the ultimate or intermediate controlling entity is likely to face significant practical issues in compiling, in respect of controlled entities that adopt the cash basis, the information necessary to comply with the accrual IPSAS.

Transitioning to Consolidated Financial Statements

- 1.6.15 Governments and other public sector entities may control a large number of entities including government departments, agencies, and commercial public sector entities. The preparation of consolidated financial statements that consolidate a controlling entity and all its controlled entities can be a complex and resource-intensive process. Some governments and other public sector entities face significant obstacles in the preparation and presentation of consolidated financial statements and may not be able to prepare fully consolidated financial statements in the short to medium term as they commence the transition to the full accrual basis. This may be because of capacity constraints that limit the ability of a government or other entity to collect and process data from all controlled entities in a timely fashion, because of legislative or other requirements to present financial statements for a subgroup of controlled entities rather than for all controlled entities, or other reasons.
- 1.6.16 As governments and other public sector entities that report on the cash basis transition to the accrual basis of financial reporting and develop the capacity, systems, and the legislative frameworks to overcome obstacles to consolidation, the potential to include in cash basis financial statements information about additional controlled entities will increase. For governments, the preparation of financial statements that report information about the cash receipts, cash payments, and cash balances of an economic entity that comprises the controlled entities that represent, for example, the budget sector, the general government sector, or other representation of core government activities will provide information about key sectors of government that

is useful to users for accountability and decision-making purposes. This Standard encourages a controlling entity that does not present fully consolidated financial statements to present financial statements for such an economic entity as an interim step in the transition to the accrual basis of financial reporting and the presentation of fully consolidated financial statements per the accrual IPSAS. Government agencies that do not consolidate all their controlled entities are also encouraged to present financial statements that consolidate controlled entities that represent a subgroup of their activities useful to users for accountability and decision-making purposes.

- 1.6.17 The term “consolidated financial statements” is used to describe financial statements that present a “full consolidation” of all controlled entities as identified in paragraph 1.6.5 of this Standard. A term other than “consolidated financial statements” is to be used to describe financial statements that present information about an economic entity that does not include the controlling entity and all its controlled entities. That term is to be readily understood and to clearly describe the classes or (characteristics) of entities that make up the economic entity. The selection of an appropriate term is a matter of professional judgment. That judgment should be exercised in the context of the qualitative characteristics of financial reporting including that it be understandable and a faithful representation of the economic entity presented. For national, state/provincial, or local governments that prepare such financial statements, terms such as, for example, the financial statements of the budget sector or the general government sector may be appropriate.

Consolidation Procedures

1.6.18 *The following consolidation procedures apply:*

- a) cash balances and cash transactions between entities within the economic entity should be eliminated in full;***
- b) when the financial statements used in a consolidation are drawn up to different reporting dates, adjustments should be made for the effects of significant cash transactions that have occurred between those dates and the date of the controlling entity's financial statements. In any case, the difference between the reporting dates should be no more than three months; and***
- c) consolidated financial statements should be prepared using uniform accounting policies for like cash transactions. If it is not practicable to use uniform accounting policies in preparing the consolidated financial statements, that fact should be disclosed together with the proportions of the items in the consolidated financial statements to which the different accounting policies have been applied.***

- 1.6.19 The consolidation procedures outlined in paragraph 1.6.5 provide the basis for preparing consolidated financial statements for all the entities within the economic entity as a single economic unit.

- 1.6.20 The consolidated financial statements should only reflect transactions between the economic entity and other entities external to it. Accordingly, transactions between entities within the economic entity are eliminated to avoid double-counting. For example, a government department may sell a physical asset to another government department. Because the net cash effect on the whole-of-government reporting entity is zero, this transaction needs to be eliminated to avoid overstating the cash receipts and cash payments of the whole-of-government reporting entity. A government entity may hold funds with a public sector financial institution. These balances would be eliminated at the whole-of-government level because they represent balances within the economic entity. Similarly, a GBE operating overseas may make a payment to a government department that remains in transit at the reporting date. In this case, failure to eliminate the transaction would result in understating the cash balance of the economic entity and overstating its cash payments.
- 1.6.21 Individual entities within the economic entity may adopt different policies for the classification of cash receipts and cash payments and the presentation of their financial statements. Cash receipts or cash payments arising from like transactions are classified and presented uniformly in the consolidated financial statements where practicable.
- 1.6.22 The consolidation procedures outlined in paragraph 1.6.5 provide the basis for preparing consolidated financial statements for all the entities within the economic entity as a single economic unit, as encouraged by this Standard.
- 1.6.23 The consolidated financial statements encouraged by this Standard reflect transactions between the economic entity and other entities external to it. Accordingly, transactions between entities within the economic entity are eliminated to avoid double-counting. For example, a government department may sell a physical asset to another government department. Because the net cash effect on the whole-of-government reporting entity is zero, this transaction needs to be eliminated to avoid overstating the cash receipts and cash payments of the whole-of-government reporting entity. A government entity may hold funds with a public sector financial institution. These balances would be eliminated at the whole-of-government level because they represent balances within the economic entity. Similarly, a commercial public sector entity operating overseas may make a payment to a government department which remains in transit at the reporting date. In this case, failure to eliminate the transaction in the preparation of whole-of-government consolidated financial statements would result in understating the cash balance of the whole-of-government economic entity and overstating its cash payments. However, the transaction would not be eliminated in financial statements prepared for a group entity that, for example, represented a general government sector which excluded the commercial public sector entity.
- 1.6.24 Individual entities within the economic entity may adopt different policies for the classification of cash receipts and cash payments and the presentation of their financial statements. Cash receipts or cash payments arising from like transactions

are classified and presented uniformly in the consolidated financial statements where practicable.

Consolidation Disclosures

1.6.25 *The following disclosures should be made in consolidated financial statements:*

- a) a listing of significant controlled entities including the name, the jurisdiction in which the controlled entity operates (when it is different from that of the controlling entity); and*
- b) the reasons for not consolidating a controlled entity.*

Transitional Provisions

1.6.26 Controlling entities that adopt this Standard may have large numbers of controlled entities with significant volumes of transactions between those entities. Accordingly, it may be difficult to identify all the transactions and balances that need to be eliminated to prepare the consolidated financial statements of the economic entity. For this reason, paragraph 1.8.2 (on a date within three years or the date notified by GoN following the date of the first adoption of these standards) provides relief, during the transitional period, from the requirement to eliminate all cash balances and transactions between entities within the economic entity. However, paragraph 1.8.3 requires that entities that apply the transitional provision should disclose the fact that not all balances and transactions between entities within the economic entity have been eliminated.

1.7 Foreign Currency

Definitions

1.7.1 *The following terms are used in this Standard with the meanings specified:*

The closing rate is the spot exchange rate at the reporting date.

Exchange difference is the difference resulting from translating a given number of units of one currency into another currency at different exchange rates.

The exchange rate is the ratio of exchange for two currencies.

Foreign currency is a currency other than the presentation currency of the entity.

Presentation currency is the currency in which the financial statements are presented.

The spot exchange rate is the exchange rate for immediate delivery.

Treatment of Foreign Currency Cash Receipts, Payments, and Balances

1.7.2 *Cash receipts and payments arising from transactions in a foreign currency shall be incorporated in the Statement of Receipts and Payments in an entity's presentation currency by applying to the foreign currency amount the spot*

exchange rate between the reporting currency and the foreign currency at the date of the receipts and payments.

- 1.7.3** *Cash balances held in a foreign currency shall be translated using the closing rate.*
- 1.7.4** *The cash receipts and cash payments of a foreign-controlled entity shall be translated at the exchange rates between the presentation currency and the foreign currency at the dates of the receipts and payments.*
- 1.7.5** *An entity shall disclose the number of exchange differences included as reconciling items between opening and closing cash balances for the period.*
- 1.7.6** *When the presentation currency is different from the currency of the country in which the entity is domiciled, the reason for using a different currency shall be disclosed. The reason for any change in the presentation currency shall also be disclosed.*
- 1.7.7** Governments and government entities may have transactions in foreign currencies such as borrowing an amount of foreign currency, receiving external and other assistance in the form of foreign currency, or purchasing goods and services where the purchase price is designated as a foreign currency amount. They may also have foreign operations and transfer cash to and receive cash from those foreign operations. To include foreign currency transactions and foreign operations in financial statements the entity must express cash receipts, payments, and balances in the currency in which the reporting entity presents its financial statements.
- 1.7.8** Unrealized gains and losses arising from changes in foreign currency exchange rates are not cash receipts and payments. However, the effect of exchange rate changes on cash held in a foreign currency is reported in the statement of cash receipts and payments to reconcile cash at the beginning and the end of the period. This amount is presented separately from cash receipts and payments and includes the differences, if any, had those cash receipts payments and balances been reported at end-of-period exchange rates.

1.8 Effective Date of Part 1 and Transitional Provisions

Transitional Provisions

- 1.8.1** *Entities that are adopting the Cash Basis NPSAS, Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting for the first time shall apply all its provisions from the date of its first adoption.*
- 1.8.2** *Entities that currently present financial statements following the superseded Cash Basis NPSAS, Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting are not required to comply with the requirements in this Standard until 6 December, 2022.*

1.8.3 *Where entities apply the transitional provision in paragraph 1.8.2, they shall disclose the accounting policies that have not yet been adopted.*

1.8.4 When an entity adopts the Cash Basis NPSAS for the first time, this Standard applies to the entity's annual financial statements covering periods beginning on or after the date of adoption. The transitional provisions provide entities that currently adopt the Cash Basis NPSAS with a period of up to two years from the effective date of this Standard to adopt all of its accounting policies. Entities that take advantage of the transitional provisions shall identify the policies that they are not yet fully compliant with. All changes to accounting policies resulting from the application of this Standard shall be accounted for following the requirements of paragraphs 1.8.11 to 1.8.13 below.

Effective Date

1.8.5 *An entity shall apply this Standard for annual financial statements covering periods beginning on or after December 6, 2022. Earlier application is encouraged. If an entity applies this Standard for a period beginning before December 6, 2022, it shall disclose that fact.*

1.8.6 This Standard applies to an entity that adopts the Cash Basis NPSAS for the first time and to an entity that already adopts the Cash Basis NPSAS.

Withdrawal of the Cash Basis NPSAS (2007)

1.8.7 *This Standard supersedes the Cash Basis NPSAS, Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting was issued in 2007.*

1.8.8 The Cash Basis NPSAS was first issued in September 2009. It applied to annual financial statements covering periods beginning on or after September 2009.

1.8.9 This Standard was issued in 2022. It supersedes the 2007 Standard previously on the issue. It has been revised to provide relief from the requirement for disclosure of information about third party payments and external assistance included in Part 1 of the 2007 Standard. Certain of those requirements are now included as encouragements in Part 2 of this Standard. This Standard has also been amended to better align with The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (the Conceptual Framework) and the accrual NPSAS currently on the issue where appropriate.

1.8.10 The combination of requirements and encouragements in Part 1 and Part 2 of this Standard will mean that in many, though not necessarily all, respects information presented in financial statements prepared following the superseded standard will also be presented by financial statements prepared following this Standard. However, entities that presented financial statements that complied with the superseded standard will need to review the requirements and encouragements in this Standard to ensure they remain compliant.

Changes in Accounting Policies of Entities that Adopt the Superseded Cash Basis NPSAS

- 1.8.11** *When the adoption of this Standard requires a change in accounting policy of an entity that currently applies the superseded Cash Basis NPSAS, the entity shall apply the change retrospectively by adjusting the opening cash balance of the current period presented and the other comparative amounts disclosed for the immediately prior period presented as if the new accounting policy had always been applied.*
- 1.8.12** *When it is impracticable for an entity that currently applies the superseded Cash Basis NPSAS to determine the cumulative effect, at the beginning of the current period, of applying a new accounting policy to the immediately prior period presented, the entity shall:*
- a) Apply the new accounting policy to transactions, other events and conditions occurring after the date at which the policy is changed; and*
 - b) Recognize the effects of the new policy on the cash receipts, payments, and balances of the current period and future periods affected by the change.*
- 1.8.13** *When the initial application of this Standard by an entity that currently applies the superseded Cash Basis NPSAS, (a) affects on the current period or the immediately prior period, or (b) would have such an effect, except that it is impracticable to determine the amount of the adjustment, the entity shall disclose:*
- a) The nature of the change in accounting policy;*
 - b) For the current period and the immediately prior period presented, to the extent practicable, the amount of the adjustment for each financial statement line item affected; and*
 - c) If the retrospective application required by paragraph 1.8.11 is impracticable, the circumstances that led to the existence of that condition and a description of how and from when the change in accounting policy has been applied.*

1.9 Presentation of Budget Information in financial

Statements Definitions

1.9.1 *The following terms are used in this Standard with the meanings specified:*

Accounting basis means the accrual or cash basis of accounting.

An annual budget means an approved budget for one year. It does not include published forward estimates or projections for periods beyond the budget period.

Appropriation is an authorization granted by a legislative body to allocate funds for purposes specified by the legislature or similar authority.

Approved budget means the expenditure authority derived from laws, appropriation bills, government ordinances, and other decisions related to the anticipated revenue or receipts for the budgetary period.

A budgetary basis means the accrual, cash, or other bases of accounting adopted in the budget that has been approved by the legislative body.

Comparable basis means the actual amounts presented on the same accounting basis, same classification basis, for the same entities, and the same period as the approved budget.

The final budget is the original budget adjusted for all reserves, carryover amounts, transfers, allocations, supplemental appropriations, and other authorized legislative or similar authority, changes applicable to the budget period.

A multi-year budget is an approved budget for more than one year. It does not include published forward estimates or projections for periods beyond the budget period.

The original budget is the initial approved budget for the budget period.

Approved Budgets

- 1.9.2 An approved budget as defined by this Standard reflects the anticipated revenues or receipts expected to arise in the annual or multi-year budget period based on current plans and the anticipated economic conditions during that budget period, and expenses or expenditures approved by a legislative body, being the legislature or other relevant authority. An approved budget is not a forward estimate or a projection based on assumptions about future events and possible management actions that are not necessarily expected to take place. Similarly, an approved budget differs from prospective financial information which may be in the form of a forecast, a projection, or a combination of both - for example, a one-year forecast plus a five-year projection.
- 19.3 In some cases, budgets may be signed into law as part of the approval process. In other cases, approval may be provided without the budget becoming law. Whatever the approval process, the critical feature of approved budgets is that the authority to withdraw funds from the government treasury or similar body for agreed and identified purposes are provided by a higher legislative body or other appropriate authority. The approved budget establishes the expenditure authority for the specified items. The expenditure authority is generally considered the legal limit within which an entity must operate. In some cases, the approved budget for which the entity will be held accountable may be the original budget and in others, it may be the final budget.
- 1.9.4 If a budget is not approved before the beginning of the budget period, the original budget is the budget that was first approved for application in the budget year.

Original and Final Budget

- 1.9.5 The original budget may include residual appropriated amounts automatically carried over from prior years by law. For example, governmental budgetary processes include a legal provision that requires the automatic rolling forward of appropriations to cover prior year commitments. Commitments encompass possible future liabilities based on a current contractual agreement. In some cases, they may be referred to as obligations or encumbrances and include outstanding purchase orders and contracts where goods or services have not yet been received.
- 1.9.6 Supplemental appropriations may be necessary where the original budget did not adequately envisage expenditure requirements arising from, for example, war or natural disasters. Also, there may be a shortfall in budgeted receipts during the period, and internal transfers between budget heads or line items may be necessary to accommodate changes in funding priorities during the fiscal period. Consequently, the funds allotted to an entity or activity may need to be cut back from the amount originally appropriated for the period to maintain fiscal discipline. The final budget includes all such authorized changes or amendments.

Actual Amounts

- 1.9.7 This Standard uses the term "actual" or "actual amounts" to describe the amounts that result from the execution of the budget. In some cases, "budget out-turn", "budget execution" or similar terms may be used with the same meaning as "actual" or "actual amounts".

Presentation of a Comparison of Budget and Actual Amounts

- 1.9.8 *Subject to the requirements of paragraph 1.9.17, an entity that makes publicly available its approved budget(s) shall present a comparison of the budget amounts for which it is held publicly accountable and actual amounts either as a separate additional financial statement or as additional budget columns in the statement of cash receipts and payments currently presented following this Standard. The comparison of budget and actual amounts shall present separately for each level of legislative oversight:*
- a) *The original and final budget amounts;*
 - b) *The actual amounts on a comparable basis; and*
 - c) *By way of note disclosure, an explanation of material differences between the budget for which the entity is held publicly accountable and actual amounts, unless such an explanation is included in other public documents issued in conjunction with the financial statements, and a cross-reference to those documents is made in the notes.*

Scope

- 1.9.9 This Standard applies to all entities that are required to, or elect to, make publicly available their approved budget(s). This Standard does not require approved budgets to be made publicly available, nor does it require that the financial statements disclose information about, or include comparisons with, approved budgets that are not made publicly available.
- 1.9.10 In some cases, approved budgets will be compiled to encompass all the activities controlled by a public sector entity. In other cases, separate approved budgets may be required to be made publicly available for certain activities, groups of activities, or entities included in the financial statements of a government or other public sector entity. This may occur where, for example, a government's financial statements encompass government agencies or programs that have operational autonomy and prepare their budgets, or where a budget is prepared only for the general government sector of the whole-of-government. This Standard applies to all entities which present financial statements when approved budgets for the entity, or components thereof, are made publicly available.

Comparison of Budget and Actual Amounts

- 1.9.11 Presentation in the financial statements of the original and final budget amounts and actual amounts on a comparable basis with the budget, which is made publicly available, will complete the accountability cycle by enabling users of the financial statements to identify whether resources were obtained and used following the approved budget. Differences between the actual amounts and the budget amounts, whether original or final budget (often referred to as the "variance" in accounting), may also be presented in the financial statements for completeness.
- 1.9.12 An explanation of the material differences between actual amounts and the budget amounts will assist users in understanding the reasons for material departures from the approved budget for which the entity is held publicly accountable.
- 1.9.13 An entity may be required or may elect, to make publicly available its original budget, its final budget, or both its original and final budget. In circumstances where both original and final budget are required to be made publicly available, the legislation, regulation, or other authority will often guide on whether the explanation of material differences between actual and the original budget amounts, or actual and the final budget amounts, is required following paragraph 1.9.8(c). In the absence of any such guidance, material differences may be determined by reference to, for example, differences between actual and original budget to focus on performance against the original budget or differences between actual and final budget to focus on compliance with the final budget.
- 1.9.14 In many cases, the final budget amount and the actual amount will be the same. This is because budget execution is monitored over the reporting period and the original budget progressively revised to reflect changing conditions, changing circumstances,

and experiences during the reporting period. Paragraph 1.9.23 of this Standard requires the disclosure of an explanation of the reasons for changes between the original and final budget. That disclosure, together with the disclosures required by the paragraph above, will ensure that entities that make publicly available their approved budget(s) are held publicly accountable for their performance against, and compliance with, the relevant approved budget.

- 1.9.15 Management discussion and analysis, operations review, or other public reports which provide commentary on the performance and achievements of the entity during the reporting period, including explanations of any material differences from budget amounts, are often issued in conjunction with the financial statements. Following paragraph 1.9.8(c) of this Standard, explanation of material differences between actual and budget amounts will be included in notes to the financial statements unless included in other public reports or documents issued in conjunction with the financial statements, and the notes to the financial statements identify the reports or documents in which the explanation can be found.
- 1.9.16 Where approved budgets are only made publicly available for some of the entities or activities included in the financial statements, the requirements of paragraph 1.9.8 will apply to only the entities or activities reflected in the approved budget. This means that where, for example, a budget is prepared only for the general government sector of a whole-of-government reporting entity, the disclosures required by paragraph 1.9.8 will be made only in respect of the general government sector of the government.

Presentation

- 1.9.17** *An entity shall present a comparison of budget and actual amounts as additional budget columns in the statement of cash receipts and payments only where the financial statements and the budget are prepared on a comparable basis.*
- 1.9.18 Comparisons of budget and actual amounts may be presented in a separate financial statement ("statement of comparison of budget and actual amounts" or a similarly titled statement). Alternatively, where the financial statements and the budget are prepared on a comparable basis - that is, on the same basis of accounting for the same entity and reporting period, and adopt the same classification structure - additional columns may be added to the statement of cash receipts and payments presented per this Standard. These additional columns will identify original and final budget amounts and, if the entity so chooses, differences between the budget and actual amounts.
- 1.9.19 When the budget and financial statements are not prepared on a comparable basis, a separate statement of comparison of budget and actual amounts is presented. In these cases, to ensure that readers do not misinterpret financial information which is prepared on different bases, the financial statements could usefully clarify that the budget and the accounting bases differ and the statement of comparison of budget and actual amounts is prepared on the budget basis.

Level of Aggregation

- 1.9.20 Budget documents may provide great detail about particular activities, programs, or entities. These details are often aggregated into broad classes under common "budget heads", "budget classifications" or "budget headings" for presentation to, and approval by, the legislature or other authoritative body. The disclosure of budget and actual information consistent with those broad classes and budget heads or headings will ensure that comparisons are made at the level of legislative or other authoritative body oversight identified in the budget document(s).
- 1.9.21 In some cases, the detailed financial information included in approved budgets may need to be aggregated for presentation in financial statements following the requirements of this Standard. Such aggregation may be necessary to avoid information overload and to reflect relevant levels of legislative or other authoritative body oversight. Determining the level of aggregation will involve professional judgment. That judgment will be applied in the context of the objective of this Standard and the qualitative characteristics of financial reporting as identified in paragraph 1.3.35 of this Standard.
- 1.9.22 Additional budget information, including information about service achievements, may be presented in documents other than financial statements. Part 2 of this Standard encourages the inclusion in the financial statements of a cross-reference to such documents.

Changes from Original to Final Budget

- 1.9.23 *An entity shall present an explanation of whether changes between the original and final budget are a consequence of reallocations within the budget, or of other factors, either:*
- a) *by way of note disclosure in the financial statements; or*
 - b) *in a report issued before, at the same time as, or in conjunction with the financial statements, and shall include a cross-reference to the report in the notes to the financial statements.*
- 1.9.24 The final budget includes all changes approved by legislative actions or other designated authority to revise the original budget. Consistent with the requirements of this Standard, notes to the financial statements or a separate report issued before, in conjunction with or at the same time as the financial statements, will include an explanation of changes between the original and final budget. That explanation will include whether, for example, changes arise as a consequence of reallocations within the original budget parameters or as a consequence of other factors, such as changes in the overall budget parameters, including changes in government policy. Such disclosures are often made in a management discussion and analysis or similar report on operations issued in conjunction with, but not as part of, the financial statements. Such disclosures may also be included in budget out-turn reports issued by governments to report on budget execution. Where such disclosures are made in

a separate report rather than in the notes to the financial statements, the notes will include a cross-reference to that report.

Comparable Basis

1.9.25 All comparisons of budget and actual amounts shall be presented on a comparable basis to the budget.

1.9.26 The comparison of budget and actual amounts will be presented on the same accounting basis (accrual, cash, or another basis), same classification basis, and for the same entities and period as for the approved budget. This will ensure that the disclosure of information about compliance with the budget in the financial statements is on the same basis as the budget itself. In some cases, this may mean presenting a budget and actual comparison on a different basis of accounting, for a different group of activities, and with a different presentation or classification format than that adopted for the financial statements.

1.9.27. As noted in paragraph 1.9.10, separate budgets may be approved and made publicly available for individual entities or particular activities that make up the reporting entity. Where this occurs, the separate budgets may be recompiled for presentation in the financial statements following the requirements and encouragements of this Standard. Where such recompilation occurs, it will not involve changes or revisions to approved budgets. This is because this Standard requires a comparison of actual amounts with the approved budget amounts.

1.9.28 Entities may adopt different bases of accounting for the preparation of their financial statements and their approved budgets. For example, in some, albeit rare, cases a government or government agency may adopt the cash basis for its financial statements and the accrual basis for its budget. Also, budgets may focus on or include information about, commitments to expend funds in the future and changes in those commitments, while the financial statements will report cash receipts and payments and balances thereof. However, the budget entity and financial reporting entity will often be the same. Similarly, the period for which the budget is prepared and the classification basis adopted for the budget will often be reflected in financial statements. This will ensure that the accounting system records and reports financial information in a manner which facilitates the comparison of budget and actual data for management and accountability purposes - for example, for monitoring the progress of execution of the budget during the budget period and for reporting to the government, the public and other users on a relevant and timely basis.

1.9.29 In some cases, budgets may be prepared on a cash or accrual basis consistent with a statistical reporting system that encompasses entities and activities different from those included in the financial statements. For example, budgets prepared to comply with a statistical reporting system may focus on the general government sector and encompass only entities fulfilling the "primary" or "non-market" functions of government as their major activity, while financial statements report on all activities controlled by a government, including the business activities of the government.

- 1.9.30 In statistical reporting models, the general government sector may comprise national, state/provincial, and local government levels. Sometimes, the national government may control state/provincial and local governments, consolidate those governments in its financial statements and develop, and require to be made publicly available, an approved budget that encompasses all three levels of government. In these cases, the requirements of this Standard will apply to the financial statements of those national governmental entities. However, where a national government does not control state or local governments, the consolidated financial statement of the national government will not consolidate state/provincial or local governments that it does not control. However, separate financial statements may be prepared for each level of government. The requirements of this Standard will only apply to the financial statements of governmental entities when approved budgets for the entities and activities they control, or subsections thereof, are made publicly available.

Multi-year Budgets

- 1.9.31 Governments and other entities approve and make publicly available multi-year budgets, rather than separate annual budgets. Conventionally, multi-year budgets comprise a series of annual budgets or annual budget targets. The approved budget for each component's annual period reflects the application of the budgetary policies associated with the multi-year budget for that component period. In some cases, the multi-year budget provides for a roll-forward of unused appropriations in any single year.
- 1.9.32 Governments and other entities with multi-year budgets may take different approaches to determine their original and final budget depending on how their budget is passed. For example, a government may pass a biennial budget that contains two approved annual budgets, in which case an original and final approved budget for each annual period will be identifiable. If unused appropriations from the first year of the biennial budget are legally authorized to be spent in the second year, the "original" budget for the second year period will be increased for these "carry over" amounts. In the rare cases in which a government passes a biennial or other multi-period budget that does not specifically separate budget amounts into each annual period, judgment may be necessary for identifying which amounts are attributable to each annual period for determining the annual budget for this Standard. For example, the original and final approved budget for the first year of a biennial period will encompass any approved capital acquisitions for the biennial period that occurred during the first year, together with the amount of the recurring revenue and expenditure items attributable to that year. The unmounts from the first annual period would then be included in the "original" budget for the second annual period and that budget together with any amendments thereto would form the final budget for the second year. Part 2 of this Standard encourages disclosure of the relationship between budget and actual amounts during the budget period.

Note Disclosures of Budgetary Basis, Period, and Scope

- 1.9.33** *An entity shall explain in notes to the financial statements the budgetary basis and classification basis adopted in the approved budget.*
- 1.9.34 There may be differences between the accounting basis (cash, accrual, or some modification thereof) used in the preparation and presentation of the budget and the accounting basis used in the financial statements. These differences may occur when the accounting system and the budget system compile information from different perspectives - the budget may focus on cash flows plus certain accruals and commitments while the financial statements report cash receipts and cash payments.
- 1.9.35 Formats and classification schemes adopted for presentation of the approved budget may also differ from the formats adopted for the financial statements. An approved budget may classify items on the same basis as is adopted in the financial statements, for example, expenditures by economic nature (compensation of employees, supplies and consumables, grants and transfers, etc.) or function (health, education, etc.). Alternatively, the budget may classify items by specific programs (for example, poverty reduction or control of contagious diseases) or program components linked to performance outcome objectives (for example, students graduating from tertiary education or surgical operations performed by hospital emergency services), which differ from classifications adopted in the financial statements. Further, a recurrent budget for ongoing operations (for example, education or health) may be approved separately from a capital budget for capital outlays (for example, infrastructure or buildings).
- 1.9.36 Disclosure of the budgetary basis and classification basis adopted for the preparation and presentation of approved budgets will assist users to better understand the relationship between the budget and accounting information disclosed in the financial statements.
- 1.9.37** *An entity shall disclose in notes to the financial statements the period of the approved budget.*
- 1.9.38 Financial statements are presented at least annually. Entities may approve budgets for an annual period or multi-year periods. Disclosure of the period covered by the approved budget where that period differs from the reporting period adopted for the financial statements will assist the user of those financial statements to better understand the relationship of the budget data and budget compared to the financial statements. Disclosure of the period covered by the approved budget where that period is the same as the period covered by the financial statements will also serve a useful confirmation role, particularly in such situations where interim budgets and financial statements and reports are also prepared.
- 1.9.39** *An entity shall identify in notes to the financial statements the entities included in the approved budget.*

- 1.9.40 Paragraph 1.6.5 of this Standard requires controlling entities to prepare and present consolidated financial statements that encompass budget- dependant entities and commercial public sector entities controlled by the government. However, as noted in paragraph 1.9.29, approved budgets prepared following statistical reporting models may not encompass operations of the government that are undertaken on a commercial or market basis. Consistent with the requirements of paragraph 1.9.25, budget and actual amounts will be presented on a comparable basis. Disclosure of the entities encompassed by the budget will enable users to identify the extent to which the entity's activities are subject to an approved budget and how the budget entity differs from the entity reflected in the financial statements.

Reconciliation of Actual Amounts on a Comparable Basis and Actual Amounts in the Financial Statements.

1.9.41 The actual amounts presented on a comparable basis to the budget following paragraph 1.9.25 shall, where the financial statements and the budget are not prepared on a comparable basis, be reconciled to total cash receipts and total cash payments, identifying separately any basis, timing, and entity differences. The reconciliation shall be disclosed on the face of the statement of comparison of budget and actual amounts or in the notes to the financial statements.

1.9.42 Differences between the actual amounts identified consistent with the comparable basis and the actual amounts recognized in the financial statements can usefully be classified into the following:

- a) Budgetary basis differences, which occur when the approved budget is prepared on a basis other than the accounting basis. For example, where the budget is prepared on the accrual basis or modified cash basis and the financial statements are prepared on a cash basis;
- b) timing differences, which occur when the budget period differs from the reporting period reflected in the financial statements; and
- c) entity differences, which occur when the budget omits programs or entities that are part of the entity for which the financial statements are prepared.

There may also be differences in formats and classification ion schemes adopted for the presentation of financial statements and the budget.

1.9.43 The reconciliation required by paragraph 1.9.41 of this Standard will enable the entity to better discharge its accountability obligations by identifying major sources of difference between the actual amounts on a budget basis and the total cash receipts and total cash payments recognized in the statement of cash receipts and payments. This Standard does not preclude reconciliation of each major total and subtotal, or each class of items, presented in a comparison of budget and actual amounts with the equivalent amounts in the financial statements.

1.9.44 For entities adopting the cash basis of accounting for preparation of both the budget documents and the financial statements, reconciliation will not be required where the budget is prepared for the same period, encompasses the same entities, and adopts the same presentation format as the financial statements. For other entities adopting the same basis of accounting for the budget and the financial statements, there may be a difference in presentation format, reporting entity, or reporting period - for example, the approved budget may adopt a different classification or presentation format to the financial statements, may include only non-commercial activities of the entity, or maybe a multi-year budget. Reconciliation would be necessary where there are presentation, timing, or entity differences between the budget and the financial statements prepared on the same accounting basis.

1.9.45 *The disclosure of comparative information in respect of the previous period following the requirements of this Standard is not required.*

1.9.46 This Standard requires a comparison of budget and actual amounts to be included in the financial statements of entities that make publicly available their approved budget(s). It does not require the disclosure of a comparison of actual amounts of the previous period with the budget of that previous period, nor does it require that the related explanations of differences between the actuals and budget of that previous period be disclosed in the financial statements of the current period.

The basis for Conclusions – Cash Basis NPSAS Part 1

This Basis for Conclusions accompanies but is not part of the NPSAS, Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting.

The Basis for Conclusions which follows Part 2 of this Standard deals with amendments to the encouragements in Part 2.

Introduction

BC1. The NPSAS, Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting (the Cash Basis NPSAS) was issued in September 2009 and updated with additional requirements and encouragement about the presentation of budget information with the update by IPSAS in 2006 and external assistance in 2007. It comprises two parts: Part 1 identifies the requirements that must be adopted by a reporting entity whose general purpose financial statements comply with this Standard. Part 2 identifies encouraged additional disclosures which provide additional information useful for accountability and decision-making purposes and support those entities transitioning to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual NPSAS.

Reasons for, and Scope of, this Review

BC2. While there are different views about just how many governments and other public sector entities have adopted the Cash Basis NPSAS, there is general agreement that it is not widely adopted. The requirements for consolidation, external assistance,

and third-party payments have been identified by the ASB Task Force established to review the operation of the NPSAS and many constituents, including those implementing the NPSAS, as major obstacles to adoption of the Cash Basis NPSAS.

- BC3. Despite its limited adoption, the IPSASB’s strategy consultation in 2014 found that there is strong support for the retention of the Cash Basis IPSAS, whether as a Standard in its own right or as the first step on the transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS and, in some cases, for revisions to its requirements to remove obstacles to its adoption. Entities transitioning to the accrual basis of financial reporting are also encouraged to refer to IPSASB Study 14 Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities (Third Edition January 2011) which guides the approaches that may be adopted in transitioning to the accrual basis.
- BC4. The amendments made through this revised Cash Basis NPSAS (2022) reflect a limited scope review of the NPSAS as a response to input the FCGO has received from constituents on the operation of the Cash Basis NPSAS. The amendments are intended to:
- (a) Overcome the substantial obstacles to its adoption represented by the requirements relating to consolidation, external assistance, and third party payments; and
 - (b) Clarify that the role the Cash Basis NPSAS is intended to play in the FCGO’s standards-setting strategy is primarily as a step on the path to adoption of the accrual basis NPSAS, rather than an end in itself.
- BC5. This revised Cash Basis NPSAS (2022) also includes minor “housekeeping” amendments intended to ensure that, while the requirements and encouragements in this Standard may differ from the requirements in equivalent accrual IPSAS, they are not contrary to those requirements unless intended to be so to reflect the cash basis focus in this Standard. Since the issue of the Cash Basis IPSAS in 2003, the accrual IPSAS has been updated, and in some cases withdrawn and/or replaced. The “housekeeping” amendments reflect, as far as is appropriate, developments in the accrual IPSAS.

Consolidation

- BC6. Many public sector entities wishing to prepare financial statements that comply with the requirements of this Standard and reflect best practices for financial reporting under the cash basis of accounting faced significant obstacles in the preparation and presentation of fully consolidated financial statements. This may be for many reasons including (a) compatibility with existing legislation or regulation which requires the preparation of financial reports for the budget or general government sector or another grouping of activities; (b) difficulties in identifying all controlled entities at reporting date; (c) differences in the reporting basis adopted by commercial public sector entities, and (d) the capacity (including access to necessary technical

expertise) to collect and process the necessary data on a timely basis and meet reporting deadlines.

- BC7. Many constituents expressed concern that the previous consolidation requirements undermined the capacity of the Cash Basis NPSAS (2009) to perform its role of enhancing the quality of financial statements prepared under the cash basis of accounting and supporting the transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual NPSAS because governments and other public sector entities could not comply with the Standard. This revised Cash Basis NPSAS (2022) makes amendments to the Cash Basis NPSAS (2009) to respond to these concerns, as outlined below.
- BC8. This revision removes from Part 1 of the Standard and recasts as encouragement in Part 2 of the Standard the requirement that controlling entities are to prepare consolidated financial statements that consolidate all controlled entities. This is intended to overcome a major obstacle to the adoption of the NPSAS.
- BC9. Part 2 of this Standard also encourages controlling entities that do not consolidate all controlled entities to prepare financial statements that reflect a budget sector, general government sector, or other representation of core government activities as they transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of the accrual NPSAS. This supports an orderly and achievable transition to full consolidation as required by the accrual NPSAS, and responds to concerns of some constituents that full consolidation would result in the loss of information about core governmental activities and, in some cases, is contrary to legislative requirements.
- BC10. To support those entities transitioning to the accrual basis, the key definitions, including that of control, are revised where necessary to ensure that they do not conflict with NPSAS 34, Separate Financial Statements, and NPSAS 35, Consolidated Financial Statements.
- BC11. The FCGO considered many approaches to removing the obstacles to adoption represented by the current requirements for consolidation. While many of these approaches had merit, the FCGO decided that, on balance, the approach taken in this revised Cash Basis NPSAS (2022) best responded to the concerns of those faced with implementing the Cash Basis NPSAS, and those dependent on financial statements prepared following the NPSAS for information useful for accountability and decision-making purposes. The other approaches considered, and FCGO's reasons for not proposing their adoption, include:
- (a) The inclusion of a transitional period of 3 to 5 years, or longer, from the first adoption for entities to comply with the requirement that controlling entities shall consolidate all controlled entities. However, it is some 10 years since the issue of the Cash Basis NPSAS and consolidation remains a major obstacle to its adoption. The FCGO was not convinced that a 3 to 5-year transitional period was sufficient to overcome the wide, and differing, range of obstacles identified in many jurisdictions;

- (b) Recasting all the consolidation requirements as encouragements, except for those requirements relating to the accounting procedures that are to be adopted in the preparation of consolidated financial statements and disclosure of the composition of the economic entity. Such an approach was appealing. It meant that the procedures adopted for the preparation of any consolidated financial statements would be identified as requirements to be applied consistently from period to period for the same economic entity and across all entities that complied with the NPSAS. However, the retention of these matters as requirements may continue to present obstacles to the adoption of the NPSAS. Also, the FCGO was of the view that designation of some processes and disclosures central to the preparation and presentation of consolidated financial statements as requirements and the designation of other such processes and disclosures as only encouragements is difficult to justify and results in an unnecessarily complex Standard;
- (c) Retaining the existing consolidation requirements but providing relief for specific practical obstacles such as the need to consolidate commercial public sector entities or other problematic class of public sector entities. Such an approach would respond to some of the obstacles identified by constituents and be appealing on that basis. However, it did not respond to all of the obstacles identified by constituents. Also, for consistency of application, it would have required an agreed definition of what constitutes a commercial public sector entity or other specified class of public sector entities. It was not clear that such a definition would be readily applicable across all jurisdictions; and
- (d) Requiring presentation of financial statements for an economic entity that reflects the budget sector or the general government sector or similar interim group of controlled entities, rather than for all controlled entities. Such an approach responded to obstacles identified by constituents in many jurisdictions and was appealing on that basis. However, any attempt to define or specify such an interim group may trigger some jurisdictional specific obstacles, particularly if legislative requirements did not directly align with a specified interim group. It may also give rise to obstacles in jurisdictions that are transitioning to the accrual basis and have moved past the interim group reporting entity that might be specified. This revised Cash Basis NPSAS 2022 allows and acknowledges that group financial statements reflecting the budget sector or general government sector may be prepared and presented on the path to the full accrual basis.

External Assistance

BC12. The requirements and encouragements for the disclosure of information about external assistance were added to the Cash Basis IPSAS in 2007 in response to requests from and with the support of, many recipients, donors, and others from the financial reporting community who saw a need for internationally agreed

authoritative requirements for financial reporting of external assistance under the cash basis of accounting.

- BC13. However, the FCGO was aware that the information recipients of external assistance needed to satisfy the requirements of that Standard were not made as readily available or accessible as was anticipated by the FCGO and its constituents when the requirements were developed and, after being subject to the FCGO's due process, included in the Cash Basis NPSAS (2009). The Cash Basis NPSAS (2009) provided some relief from the disclosure requirements when the information is not readily available or verifiable. However, the FCGO was concerned that the extent to which that relief was necessary, and the resultant inability to verify the completeness and accuracy of the information disclosed, may well have undermined the usefulness for accountability or decision-making purposes of any resultant information that was disclosed. This revised Cash Basis NPSAS (2022) responded to these concerns as outlined below.
- BC14. All requirements to disclose information about external assistance received during the reporting period and available to the entity at the reporting date have been removed from Part 1 and recast as encouragements in Part 2 of the NPSAS and revised to focus on the disclosure of information about external assistance received as cash or in the form of third party payments. The Cash Basis NPSAS (2022) also encourages disclosure of similar information about other assistance (assistance from non-government organizations and other sources) received by the entity during the period.
- BC15. The recasting of these requirements as encouragements will overcome a major obstacle to the adoption of the NPSAS. It also responds to concerns of constituents that the requirements for disclosure of information about external assistance included in the Cash Basis NPSAS (2009) were:
- (a) More detailed and onerous than those specified in the accrual basis IPSAS, and that was not consistent with the role in supporting the transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS; and
 - (b) Like information that sits more comfortably in special purpose financial reports than in general purpose financial statements.
- BC16. External assistance received in cash will continue to be recognized in the Statement of Cash Receipts and Payments. Paragraph 1.3.18 is added to Part 1 of the Cash Basis NPSAS (2022) to explain that for many public sector reporting entities in developing economies, the amount of external assistance received as cash is likely to warrant separate disclosure in the statement of cash receipts and payments.

Third-Party payments

- BC17. In principle, the rationale for the disclosure of third-party payments as a separate column on the statement of cash receipts and payments appears sound to ensure that the form of arrangements to provide cash resources to support an entity's operations

during any period, whether provided to the receiving entity for the acquisition of goods or services or provided directly to the supplier of those goods or services as designated by the recipient, does not determine whether it is reported in the statement of cash receipts and payments. However, payments made by third parties are likely to mostly comprise payments for goods and services that satisfy the definition of external assistance and other assistance.

- BC18. Concerns about the limited access to information necessary to satisfy the requirements for disclosure of information about external assistance in the form of third party payments noted above, and the potential misinterpretation of the inevitable incomplete information that results, also apply to other categories of third party payments.
- BC19. The Cash Basis NPSAS (2022) removes from Part 1 and recasts as encouraged disclosures in Part 2 the requirements for disclosure of information about payments made by third parties. This responds to the concerns of many constituents and overcome a major obstacle to the adoption of the NPSAS.
- BC20. In some jurisdictions, a government will manage the expenditure of its departments and other entities through a centralized treasury function often referred to as a “treasury single account”. The Cash Basis NPSAS (2009) reflected that under “treasury single account” arrangements, amounts paid by a central agency on behalf of a government department or other government entity that is a reporting entity are also to be classified as third party payments. The FCGO was of the view that, while the individual departments and entities do not establish separate bank accounts in which amounts authorized for their use are deposited, they can use and will benefit from those amounts. Therefore they do control such cash inflows, outflows, and available balances. The Cash Basis NPSAS (2022) includes an additional explanation of treasury single account arrangements to reflect the FCGO’s view that such arrangements do not give rise to third party payments.

“Housekeeping” — Correction of Errors, Foreign Currency, Government Business Enterprises and

Qualitative Characteristics

- BC21. Some minor amendments have been made to terminology and explanation of defined terms in sections dealing with Correction of Errors and Foreign Currency to ensure that the requirements of this Standard are not directly in conflict with those in the equivalent accrual IPSAS 3, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (issued in December 2006 and last updated in October 2011), and IPSAS 4, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (issued in April 2008 and last updated in October 2011).
- BC22. The differences between the current IPSAS 3 and IPSAS 4 and the equivalent NPSAS that were on the issue when the Cash Basis IPSAS (2007) was approved are substantial. In some cases, they involved different accounting methods and in other cases additional disclosures. Readers should be aware that the revisions to these

sections in the Cash Basis NPSAS (2022) do not fully reflect all the requirements of the updated IPSAS 3 and IPSAS 4. This is because the FCGO has not received input that the requirements of the Cash Basis NPSAS (2009) present obstacles to its adoption. The FCGO was concerned that amending the Cash Basis NPSAS to incorporate all changes to IPSAS 3 and IPSAS 4 may have some unintended effects that could introduce additional obstacles to the adoption of the NPSAS. While more substantial amendments to these sections are beyond the limited scope of this review, they may be considered in any future review of the Standard.

BC23. As part of the housekeeping process, this revised Cash Basis NPSAS (2022):

- (a) Deletes the definition and explanation of a *Government Business Enterprise* (GBE). The characteristics of the public sector entities to which NPSAS are designed to apply are identified. This is consistent with amendments made in the NPSAS, *Applicability of IPSASs* (issued April 2016);
- (b) Updates the objectives of financial reporting and the identification and explanation of the qualitative characteristics of information included in general purpose financial statements and pervasive constraints on such information, and the users of general purpose financial statements, to better reflect their explanation in the Conceptual Framework. Similar amendments are being developed for inclusion in accrual IPSAS; and
- (c) Brings together and amends the requirements for the effective date of application of the Standard and transitional arrangements to better reflect the equivalent requirements of in IPSAS 3, *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* currently on issue.

Illustration of the Requirements of Part 1 of the Standard

This appendix is illustrative only and does not form part of the standards. Its purpose is to assist in clarifying the meaning of the requirements of Part 1 of this Standard by illustrating their application in the preparation and presentation of general purpose financial statements under the cash basis of accounting for:

- (a) The Financial Statements of National Government A;*
- (b) The Financial Statements of Government Entity B, which controls its bank account; and*
- (c) The Financial Statements of Government Department C, whose cash receipts and payments are managed through a centralized treasury function often referred to as a “treasury single account”.*

Government of Nepal
CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

**CONSOLIDATED STATEMENT OF CASH RECEIPTS AND PAYMENTS FOR
YEAR ENDED**

STATEMENT OF COMPARISON OF BUDGET AND ACTUAL AMOUNT

For the Year Ended
Budget Approved on the Cash Basis
(Classification of Payments by Functions)

Appendix 1A - GOVERNMENT A

FINANCIAL STATEMENTS FOR NATIONAL GOVERNMENT A

Statement of Cash Receipts and Payments for Year Ended 31 Ashar 200X
(Receipts Only)

(in thousands of currency units)	Note	200X	200X-1
		Receipts/(Payments)	Receipts/(Payments)
RECEIPTS			
<i>Taxation</i>			
Income tax		X	X
Value-added tax		X	X
Property tax		X	X
Other taxes		X	X
<i>Donations, Grants, and Other Aid</i>	10	X	X
<i>Borrowings</i>	3		
Proceeds from Commercial Institutions		X	X
Proceeds from Development Banks and similar organizations		X	X
<i>Capital Receipts</i>			
Proceeds from disposal of plant and equipment		X	X
Proceeds from disposal of financial instruments		X	X
<i>Trading Activities</i>			
Receipts from trading activities		X	X
<i>Other receipts</i>	4	X	X
Total receipts		X	X

(in thousands of currency units)	Note	200X	200X-1
		Receipts/(Payments)	Receipts/(Payments)
PAYMENTS			
<i>Operations</i>			
Wages, salaries, and employee benefits		(X)	(X)
Supplies and consumables		(X)	(X)
<i>Transfers</i>			
Grants		(X)	(X)
Other transfer payments		(X)	(X)
<i>Capital Payments</i>			
Purchase/construction of plant and equipment		(X)	(X)
Purchase of financial instruments		(X)	(X)
<i>Loan and Interest Repayments</i>			
Repayment of borrowings		(X)	(X)
Interest payments		(X)	(X)
<i>Other payments</i>	5	(X)	(X)
Total payments		X	X
Increase/(Decrease)Cash		X	X
Cash beginning of the year	2	X	X
Increase/(Decrease)Cash		X	X
Cash at end of year	2	X	X

STATEMENT OF COMPARISON OF BUDGET AND ACTUAL AMOUNT

For Government A for the Year Ended 31 Ashar 200X

Budget Approved on the Cash Basis

(Classification of Payments by Functions)

(in thousands of currency units)	Actual Amounts	Final Budget	Original Budget	*Difference: Final Budget and Actual
CASH INFLOWS				
Taxation	X	X	X	X
Grants and Aid agreements	X	X	X	X
Proceeds: borrowing	X	X	X	X
Proceeds: disposal of plant and equipment	X	X	X	X
Proceeds: disposal of financial instruments	X	X	X	X
Trading activities	X	X	X	X
Other receipts	X	X	X	X
Total receipts	X	X	X	X
CASH OUTFLOWS				
Health	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)
Public order/safety	(X)	(X)	(X)	(X)
Social protection	(X)	(X)	(X)	(X)
Defense	(X)	(X)	(X)	(X)
Housing and community amenities	(X)	(X)	(X)	(X)
Recreational, cultural, and religion	(X)	(X)	(X)	(X)
Economic affairs	(X)	(X)	(X)	(X)
Environmental Protection	(X)	(X)	(X)	(X)
General Public Services	(X)	(X)	(X)	(X)
Total payments	(X)	(X)	(X)	(X)
NET CASH FLOWS	X	X	X	X

**The "Difference..." column is not required. However, a comparison between actual and the original or the final budget, clearly identified as appropriate, may be included.*

Additional financial statements (optional)

Additional financial statements may be prepared to provide details of amounts included in the statement of cash receipts and payments: for example, to disclose information by major fund groups or to disclose expenditures by major functions or programs, or to provide details of sources of borrowings. Columns disclosing budgeted amounts may also be included.

Statement of cash receipts by fund classification

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
	Receipts	Receipts
RECEIPTS		
Consolidated Funds	X	X
Special Funds	X	X
Trading Funds	X	X
Loans	X	X
Total receipts	XX	XX

Proceeds of borrowings

(in thousands of currency units)	200x	200x-1
	Cash Receipts	Cash Receipts
BORROWINGS		
Domestic Commercial Institution	X	X
Offshore Commercial Institution	X	X
Development Banks and Similar Lending Agencies	X	X
Total borrowings	xxx	xxx

Statement of payments by programs/activities/function of government

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
	Payments	Payments
PAYMENTS – Operating Account		
Education	X	X
Health	X	X
Social Protection	X	X
Defense	X	X
Public Order and Safety	X	X

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
	Payments	Payments
Recreation, Culture, and Religion	X	X
Economic Affairs	X	X
Environment Protection	X	X
General Public Services	X	X
Total payments	X	X
PAYMENTS – Capital Account		
Education	X	X
Health	X	X
Social Protection and Welfare	X	X
Defense	X	X
Public Order and Safety	X	X
Recreation, Culture and Religion	X	X
Environment Protection	X	X
General Public Services	X	X
Total payments	X	X
Total Operating and Capital Accounts	X	X

Notes to the Financial Statements

1. Accounting Policies

Basis of preparation

The financial statements have been prepared following Cash Basis NPSAS *Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting*. NPSAS complies with *Cash Basis International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)* developed and issued by the *International Federation of Accountants (IFAC)*.

The accounting policies have been applied consistently throughout the period.

Reporting entity

The financial statements are for the Government of Nepal (GoN)/Commissions/Ministries/Secretariat/Department/Office. The financial statements encompass the reporting entity as specified in the relevant legislation (Public Finance Act 20XX). Government activities include the provision of health, education, defense, social protection, housing, recreational and cultural and general public services, and economic management to, and on behalf of, constituents. [Identity level of government, jurisdiction, and nature of services provided.]

This comprises:

- (i) central government ministries; and
- (ii) government entities.

The consolidated financial statements include all public entities controlled during the year. Autonomous bodies and entities are not covered under these financial statements as they are separate reporting entities under various acts of parliament (as per NPAS para 1.6.12). However, a list of significant controlled entities is shown in Note 7 to the financial statements.

Payments by Third Parties

The government also benefits from goods and services purchased on its behalf as a result of cash payments made by third parties during the period by way of grants, subsidies, and contributions. The payments made by the third parties do not constitute cash receipts or payments by the government but do benefit the government. They are disclosed in the Payments by third parties in the Consolidated Statement of Cash Receipts and Payments and other financial statements. Loan Amount directly paid by funding agencies on behalf of GoN is also included in the Payment by third parties as such loan amounts are to be accounted under Internal and external borrowings in the financial statements.

Presentation currency

The presentation currency is in Nepalese Rupees - Rs. (the currency of Nepal). Financial statements for projects financed under external loans/grants are separately reported showing currencies of finance.

2. Cash

Cash comprises cash on hand, demand deposits, and cash equivalents. Demand deposits and cash equivalents consist of balances with banks and investments in short-term money market instruments. However, to date, GoN is not holding any kind of financial instruments other than investments.

Cash included in the statement of cash receipts and payments comprise the following amounts:

(in Rs.)

In thousands of currency units	20XX	20XX
Cash on hand and balance with banks	X	X
Short-term investments	X	X

Included in the amount stated above are X currency units provided by the International Agency XX that is restricted to the public services/constructions.

3. Borrowings

Borrowings comprise cash inflows from banks, similar commercial institutions and development banks, and similar aid agencies.

4. Trading Activities and Other Receipts

In trading activities, Sales & Rent of Government Property & Services includes income from the forest sector, collection of royalties from commercial uses of public properties, lease and rent from government properties, and other public services. Included in other receipts are fees, fines, penalties, and miscellaneous receipts.

5. Other Operating Expenditure

Included in other payments are dividends, distributions paid, legal settlements of lawsuits, and miscellaneous payments.

6. Undrawn Borrowing Facilities

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
Movement in Undrawn Borrowing Facilities		
Undrawn borrowing facilities at 1.1.0X	X	X
Additional loan facility	X	X
Total available	X	X
Amount drawn	(X)	(X)
Facility closure/cancellations	(X)	(X)
Undrawn borrowing facilities at 31.12.0X.	X	X
Undrawn Borrowing Facilities		
Commercial Financial Institutions	X	X
Development Banks and similar organizations	X	X
Total undrawn borrowing facilities	X	X

Undrawn borrowing facilities include an amount of XX from Multilateral Development Bank A and YY from Multilateral Development Bank B which is stipulated for use for social infrastructure development or public construction. The details of the restrictions are (specify details).

7. Significant Entities

Entity 200X	Entity 200X-1
Entity A	Entity A
Entity B	Entity B
Entity C	Entity C
Entity D	Entity D

8. Authorization Date

The financial statement was authorized for publication on XX Month 20XX by the Financial Comptroller General, the Treasurer of GoN.

9. Original and Final Approved Budget and Comparison of Actual and Budget amounts

The approved budget is developed on the same accounting basis (cash basis), same classification basis, and for the same period (from 1 Shrawan 20XX to end of Ashad 20XX+1) as for the financial statements (N.A)

The original budget was approved by legislative action on (date) and a supplemental appropriation of XXX for (non-budgeted activities) support was approved by legislative action on (date) due to (expenses on non-budgeted activities). The original budget objectives and policies, and subsequent revisions are explained more fully in the Operational Review and Budget Out-turn Report issued in conjunction with the financial statements.

The excess of actual expenditure over the final budget of --% (---% over original budget) for the ----- (like Health & Education) function was due to expenditures above the level approved by legislative action in response to the (non-budgeted activities like earthquake/Flood). There were no other material differences.

10. Donations Grants and other Aid

Payments by Third Parties

All payments made by third parties are made by third parties which are not part of the economic entity.

External Assistance

External assistance was received in the form of loans and grants from multilateral and bilateral donor agencies under agreements specifying the purposes for which the assistance will be utilized. The following amounts are presented in the presentation currency of the entity.

	200X Total	200X-1 Total
Loan Funds		
Multilateral Agencies	X	X
Bilateral Agencies	X	X
Total	X	X
Grant Funds		
Multilateral Agencies	X	X
Bilateral Agencies	X	X
Total	X	X
Total External Assistance	X	X

Non Compliance with significant terms and conditions and rescheduled and canceled debt

There have been no instances of noncompliance with terms and conditions which have resulted in the cancellation of external assistance loans.

(If any is recorded as canceled during the reporting period it should be explained in this para and the amount should quantify both in Rs. and financed currencies)

External assistance grants of X domestic currency units were canceled during the reporting period. The cancellation resulted from the overestimation of the cost of specified development projects and consequentially expenditure of an amount less than that committed for the period by the donor entity.

Undrawn External Assistance

Undrawn external assistance loans and grants at the reporting date are amounts specified in a binding agreement that relate to funding for projects currently under development, where conditions have been satisfied, and their ongoing satisfaction is highly likely, and the project is anticipated to continue to completion.

	200X		200X-1	
	Loan	Grant	Loan	Grant
Closing balance in presentation currency	x	x	x	x

The significant terms and conditions that determine or affect access to the amount of undrawn assistance related to the achievement of the following specified construction targets for the development of medical and education infrastructure: (Entity to identify significant construction targets)

Appendix 1B – GOVERNMENT B

Government Entity B

.....Ministries/Department

(This entity controls its bank account)

STATEMENT OF CASH RECEIPTS AND PAYMENTS FOR ENTITY B

For Year Ended 31 Ashar 200X

(in thousands of currency units)	Note	200X	200X-1
		Receipts/ (Payments)	Receipts/ (Payments)
RECEIPTS			
Authorized allocations		X	X
Other receipts		X	X
Total receipts		X	X
PAYMENTS			
Wages, salaries, and employee benefits		(X)	(X)
Rent		(X)	(X)
Capital Payments		(X)	(X)
Transfers	3	(X)	(X)
Total payments		(X)	(X)
Increase/(Decrease) in Cash		X	X
Cash at beginning of the year	2	X	X
Increase/(Decrease) in Cash		X	X
Cash at end of year	2	X	X

Additional Financial Statements (Optional)

Additional financial statements may be prepared, for example, to disclose budget information by major fund groups if applicable or to display expenditures by major functions. An example of a statement by function is included below.

STATEMENT OF PAYMENTS BY FUNCTION

(in thousands of currency units)	Note	200X	200X-1
		Payments	Payments
PAYMENTS			
Program I		(X)	(X)
Program II		(X)	(X)

Program III		(X)	(X)
Program IV		(X)	(X)
Other payments		(X)	(X)
Total payments		(X)	(X)

Notes to the Financial Statements

1. Accounting Policies

Basis of preparation

The financial statements have been prepared following Cash Basis NPSAS *Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting*.

The accounting policies have been applied consistently throughout the period.

Reporting entity

The financial statements are for a public sector entity (Government Entity). The financial statements encompass the reporting entity as specified in the relevant legislation (Finance Act 20XX).

Government Entity AB's principal activity is to provide [identify type of] services to constituents. The Entity controls its bank account.

Payments by other government entities

The Entity benefits from payments made by its controlling entity (Ministries/Secretariats) and other government entities on its behalf.

Payments by external third parties

The Entity also benefits from payments made by external third parties (entities external to the economic entity) for goods and services. These payments do not constitute cash receipts or payments of the Entity but do benefit the Entity. They are disclosed in the Payments by external third parties column in the Statement of Cash Receipts and Payments and other financial statements.

Presentation currency

The presentation currency is in Nepalese Rupees (the currency of Nepal).

2. Cash

Cash comprises cash on hand, demand deposits, and cash equivalents. Demand deposits and cash equivalents comprise balances with banks and investments in short-term money market instruments.

Appropriations and other cash receipts are deposited in the Entity's bank account and are controlled by the entity. All borrowings are undertaken by a central finance entity i.e. ministries/FCGO/Secretariats.

Receipts from exchange transactions are deposited in trading fund accounts controlled by the Entity. They are transferred to consolidated revenue at year-end.

Cash included in the statement of cash receipts and payments comprise the following amounts:

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
Cash on hand and balances with banks	X	X
Short-term investments	X	X

3. Transfers

Amounts are transferred to eligible recipients following the operating mandate and authority of the entity.

4. Significant Entities

Entity Jurisdiction

	Entity 200X	Entity 200X-1
Entity A	XX	XX
Entity B	XX	XX

5. Authorization Date

The financial statements were authorized for issue on XX Month 200XX by the Minister/Secretary of Ministry for Ministry/Department/entity.

Appendix 1C – GOVERNMENT DEPARTMENT C

Government Department C

Department/.....Office

(The Government operates a centralized single account system)

STATEMENT OF CASH RECEIPTS AND PAYMENTS FOR DEPARTMENT C

For Year Ended 31 Ashar 200X

(in thousands of currency units)	Note	200X	200X-1
		Receipts/(Payments)	Receipts/(Payments)
RECEIPTS			
Appropriations		X	X
Other receipts		X	X
Total receipts		X	X
PAYMENTS			
Wages, salaries, and employee benefits		(X)	(X)
Rent		(X)	(X)
Capital Payments		(X)	(X)
Transfers		(X)	(X)
Total payments		(X)	(X)

Additional Financial Statements (Optional)

Additional financial statements may be prepared, for example, to disclose budget information by major fund groups if applicable or to display expenditures by major functions or payments. An example of a statement by function is included below.

STATEMENT OF PAYMENTS BY FUNCTION

(in thousands of currency units)	Note	200X	200X-1
		Receipts/(Payments)	Receipts/(Payments)
PAYMENTS			
Program I		X	X
Program II		X	X
Program III		X	X
Program IV		X	X
Other payments		X	X
Total payments		X	X

Notes to the Financial Statements

1. Accounting Policies

Basis of preparation

The financial statements have been prepared following Cash Basis NPSAS *Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting*.

The accounting policies have been applied consistently throughout the period.

Reporting entity

The financial statements are for a public sector entity: Government Department The financial statements encompass the reporting entity as specified in the relevant legislation (Finance Act 20XX).

Government Department C's principal activity is to provide services to constituents. Government Department C does not operate its bank account. The Government operates a centralized treasury function which manages the cash receipts and payments (expenditures) of the departments during the financial year.

Payments by external third parties

Government Department C benefits from goods and services purchased on its behalf as a result of cash payments made by third parties external to the Government during the reporting period. The payments made by the third parties do not constitute cash receipts or payments of the Department but do benefit the Department. They are disclosed in the Payments by external third parties column in the Statement of Cash Receipts and Payments and other financial statements.

Presentation currency

The presentation currency is in Nepalese Rupees (the currency of Nepal).

2. Amounts authorized for use by Department C

Amounts appropriated to Government Department C are managed by this office or (through a central account administered by the Office of the Treasury). on the Department's behalf amounts are deployed on behalf of department C on request when support by the presentation of appropriate documentation and authorization. All borrowings are undertaken by a central finance entity. Amounts authorized for use of the Department which are unexpended amounts at year-end are transferred to consolidated revenue.

3. Transfers

Amounts are transferred to eligible recipients following the operating mandate and authority of Department C.

4. Authorization Date

The financial statements were authorized for issue on XX Month 200XX by Minister/Secretary of Ministry for Ministry/Department/entity C.

Part 2

ENCOURAGED ADDITIONAL DISCLOSURES

(This Part of this standard is imported from the Cash Basis IPSAS)

This part of the Standard is not mandatory. It is has been prepared to support those entities transitioning from the cash basis of accounting to the accrual basis of financial reporting and adoption of the accrual IPSAS. It sets out to encourage additional disclosures for reporting under the cash basis of accounting. It should be read together with Part 1 of this Standard, which sets out the requirements for reporting under the cash basis of accounting. The encouraged disclosures, which have been set in italic type, should be read in the context of the commentary paragraphs in this part of the Standard, which are in plain type.

2.1 Encouraged Additional Disclosures

Definitions

2.1.1 *The following terms are used in this part of the Standard with the meanings specified:*

Accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue, and expenses.

***Assets** are resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity.*

***Borrowing costs** are interest and other expenses incurred by an entity in connection with the borrowing of funds.*

***The closing rate** is the spot exchange rate at the reporting date.*

Distributions to owners are future economic benefits or service potential distributed by the entity to all or some of its owners, either as a return on investment or as a return of investment.

Expenses are decreases in economic benefits or service potential during the reporting period in the form of outflows or consumption of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in net assets/equity, other than those relating to distributions to owners.

Liabilities are present obligations of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits or service potential.

Revenue is the gross inflow of economic benefits or service potential during the reporting period when those inflows increase net assets/equity, other than increases relating to contributions from owners.

Terms defined in Part 1 of this Standard are used in this part of the Standard with their defined meaning.

Future Economic Benefits or Service Potential

- 2.1.2 Assets, including cash and other resources, provide a means for entities to achieve their objectives. Assets that are used to deliver goods and services following an entity's objectives but which do not directly generate net cash inflows are often described as embodying "service potential". Assets that are used to generate net cash inflows are often described as embodying "future economic benefits". To encompass all the purposes to which assets may be put, this Standard uses the term "future economic benefits or service potential" to describe the essential characteristic of assets.

Going Concerned

- 2.1.3 *When preparing the financial statements of an entity, those responsible for the preparation of the financial statements are encouraged to assess the entity's ability to continue as a going concern. When those responsible for the preparation of the financial statements are aware, in making their assessment, of material uncertainties related to events or conditions which may cast significant doubt upon the entity's ability to continue as a going concern, the disclosure of those uncertainties is encouraged.*
- 2.1.4 The determination of whether an entity is a going concern is primarily relevant for individual entities rather than for the government as a whole. For individual entities, in assessing whether the entity is a going concern, those responsible for the preparation of the financial statements:
- a) will need to take into account all available information for the foreseeable future which will include, but will not necessarily be limited to, twelve months from the approval of the financial statements; and

- b) may need to consider a wide range of factors surrounding current and expected performance, potential and announced restructurings of organizational units, estimates of receipts or the likelihood of continued government funding, and potential sources of replacement financing before it is appropriate to conclude that the entity is a going concern.

2.1.5 There may be circumstances where the usual going concern tests of liquidity and solvency as applied to business enterprises appear unfavorable, but other factors suggest that the entity is nonetheless a going concern. For example:

- a) in assessing whether the government is a going concern, the power to levy rates or taxes may enable some entities to be considered as a going concern even though their cash payments may exceed their cash receipts for extended periods; and
- b) for an individual entity, an assessment of its cash flows for a reporting period may suggest that the entity is not a going concern. However, there may be multi-year funding agreements in place with the government that will ensure the continued operation of the entity.

Administered Transactions

2.1.6 *An entity is encouraged to disclose in the notes to the financial statements, the amount and nature of cash flows and cash balances resulting from transactions administered by the entity as an agent on behalf of others where those amounts are outside the control of the entity.*

2.1.7 The cash flows associated with transactions administered by an entity acting as an agent on behalf of others may not pass through a bank account controlled by the reporting entity. In these cases, the entity cannot use or otherwise benefit from, the cash it administers in the pursuit of its objectives. These cash flows are not controlled by the entity and therefore are not included in the totals shown on the face of the statement of cash receipts and payments or other financial statements that might be prepared. However, disclosure of the amount and nature of these transactions by major type is encouraged because it provides useful information on the scope of the entity's activities and it is relevant for an assessment of an entity's performance.

2.1.8 Where such cash receipts and payments pass through a bank account controlled by the entity, they are treated as cash flows and balances of the entity itself and included in the totals shown on the face of the statement of cash receipts and payments. Paragraph 1.3.13(a) of Part 1 of this Standard permits such cash receipts and payments to be reported on a net basis. Paragraphs 2.1.9 to 2.1.13 below guide the cash receipts, payments, and balances that:

- a) maybe controlled by a government or government entity and will be reported in the statement of cash receipts and payments following Part 1 of this Standard; and

- b) are administered transactions that will not be included on the face of the statement of cash receipts and payments or other financial statements that might be prepared but for which disclosure is encouraged.

Revenue Collection

- 2.1.9 Public sector entities may control cash or administer cash receipts or payments on behalf of the government or other governments or government entities. For example, a government Department of Taxation (or revenue collection agency) may be established with its bank account and provided with an appropriation to fund its operations. The operations of the Department will include administering certain aspects of the Taxation Act and may encompass the collection of taxes on behalf of the government.
- 2.1.10 A Department of Taxation can use cash appropriated to it and deposited in a bank account which it controls to achieve its operating objectives as mandated and can exclude others from using or benefiting from that cash. In these cases, the Department will control the cash appropriated for its use. However, the cash the Department collects on behalf of the government through its tax collection activities is usually deposited in a specified government trust fund or transferred to a government bank account administered by the Treasury or similar department. In these circumstances, the cash collected cannot be used to support the achievement of the objectives of the Department of Taxation, or otherwise deployed at the discretion of the Department's management without specific appropriation or other authorization by the government or relevant body. Therefore, the cash collected is not controlled by the Department of Taxation and would not form part of the cash receipts or cash balances of the Department. As a consequence of a government decision, some of the amounts collected may be appropriated or otherwise allocated for use by the Department. However, the government decides to authorize the expenditure of the funds by the Department of Taxation, rather than the collection of the cash, that gives rise to the control. (to be considered for revenue accounting)
- 2.1.11 Similar circumstances may arise when one government, for example, a state or local government, collects cash on behalf of another government (such as a national government). In these cases, the government is acting as an agent for others in the collection of cash. The cash that arises as a result of managing transactions as an agent for others would not usually be deposited in a bank account of the collection agency and therefore would not form part of the cash receipts, cash payments, or cash balances of the reporting entity.

"Pass-through" Cash Flows

- 2.1.12 In some cases, the administrative arrangements in place in respect of the revenue collection activities a government or government entity undertakes as an agent of another party may provide for the cash collected to be initially deposited in the entity's bank account before it is transferred to the ultimate recipient. Cash flows

arising as a consequence of these transactions are sometimes termed "pass-through" cash flows. In these cases, the entity will:

- a) control the cash it collects in its capacity as an agent for the, usually short, period the cash is deposited in the entity's bank account before transfer to third parties;
- b) usually benefit from any interest arising from amounts deposited in interest-bearing accounts before its transfer to the other entity; and
- c) have an obligation to transfer the cash collected to third parties following legislative requirements or administrative arrangements.

When cash inflows from administered transactions pass through a bank account controlled by the reporting entity, the cash receipts, cash transfers and cash balances arising from the collection activity will be included in the entity's statement of cash receipts and payments following paragraph 1.3.4(a)(i) of Part 1 of this Standard. Paragraph 1.3.13(a) of Part 1 of this Standard specifies that cash receipts and payments which arise from transactions the entity administers on behalf of other parties and which are recognized in the financial statements may be reported on a net basis.

Transfer Payments

- 2.1.13 Consistent with a government's objectives and with legislation or other authority, amounts appropriated to a government entity (a department, agency, or similar) may include amounts to be transferred to third parties in respect of, for example, unemployment benefits, age, or invalid pensions, family allowances and other social security and community benefit payments. In some cases, these amounts will pass through a bank account controlled by the entity. Where this occurs, the entity will recognize the cash appropriated for transfer during the reporting period as a cash receipt, the amounts transferred during that reporting period as a cash payment, and any amounts held at the end of the reporting period for transfer in the future as part of closing balance of cash.

Disclosure of Major Classes of Cash Flows

2.1.14 *An entity is encouraged to disclose, either on the face of the statement of cash receipts and payments or other financial statements or in the notes to those statements:*

- a) *an analysis of total cash payments using a classification based on either the nature of the payments or their function within the entity, as appropriate; and*
- b) *proceeds from borrowings. Also, the number of borrowings may be further classified into type and source.*

- 2.1.15 The sub-classifications encouraged in paragraph 2.1.14(a) may be presented on the face of the statement of cash receipts and payments following the requirements of paragraphs 1.3.12 of Part 1 of this Standard. Where a different classification basis

is adopted in the statement of cash receipts and payments, additional disaggregated disclosures reflecting the encouragement in paragraph 2.1.14(a) above is encouraged either as a separate statement or by way of note.

2.1.16 Cash payment items and payments by third parties may be further sub-classified to highlight the costs and cost recoveries of particular programs, activities, or other relevant segments of the reporting entity. An entity is encouraged to present this information in at least one of the following two ways.

2.1.17 The first method is referred to as the nature of the payment method. Payments are aggregated in the statement of cash receipts and payments according to their nature (for example, purchases of materials, transport costs, wages, and salaries), and are not reallocated amongst various functions within the entity. An example of a classification using the nature of payments method is as follows:

	Cash payments	Payments by third parties (X)
Wages and salaries	(X)	(X)
Transport costs	(X)	(X)
Capital acquisitions	(X)	(X)
Borrowing costs	(X)	(X)
Other (X) (X)	(X)	
Total payments (X) (X)	(XX)	(XX)

2.1.18 The second method, referred to as the functional method of classification, classifies payments according to the program or purpose for which they were made. This presentation often provides more relevant information to users, although the allocation of payments to functions can be arbitrary and may involve considerable judgment. An example of a functional classification of cash payments is as follows:

	Cash payments	Payments by third parties (X)
Health services	(X)	(X)
Education services	(X)	(X)
Capital acquisitions	(X)	(X)
Borrowing costs	(X)	(X)
Other (X) (X)	(X)	(X)
Total payments (X) (X)	(XX)	(XX)

2.1.19 Under this method, the cash payments associated with the main functions undertaken by the entity are shown separately. In this example, the entity has functions related

to the provision of health services and education services. The entity would present cash payment line items for each of these functions.

- 2.1.20 Entities classifying cash payments by function are encouraged to disclose additional information on the nature of payments, including payments made for salaries and other employee benefits.
- 2.1.21 Paragraph 1.3.12 of Part 1 of this Standard requires the disclosure of total cash receipts of the entity showing separately a sub-classification of total cash receipts using a classification basis appropriate to the entity's operations. The sub-classification of cash receipts into appropriate classes will depend upon the size, nature, and function of the amounts involved. In addition to the disclosure of the number of receipts from borrowings, the following sub-classifications may be appropriate:
- a) receipts from taxation (these may be further subclassified into types of taxes);
 - b) receipts from fees, fines, penalties, and licenses;
 - c) receipts from exchange transactions including receipts from the sale of goods and services and user charges (where these are classified as exchange transactions);
 - d) The total amount of receipts from external and other assistance (possibly classified by the number of grants, loans, and other assistance provided the significant classes of providers of that assistance, and the amount provided);
 - e) receipts from interest and dividends; and
 - f) receipts from gifts, donations, and other forms of assistance.

Related Party Disclosures

- 2.1.22 *An entity is encouraged to disclose in the notes to the financial statements information required by International Public Sector Accounting Standard IPSAS 20 Related Party Disclosures.*
- 2.1.23 IPSAS 20 Related Party Disclosures in the accrual-based series of IPSASs defines related parties and other relevant terms that require the disclosure of related party relationships where control exists and requires the disclosure of certain information about related party transactions, including information about aggregate remuneration of key management personnel.

Disclosure of Assets, Liabilities, Revenue, Expenses, and Comparison with Budgets

- 2.1.24 *An entity is encouraged to disclose in the notes to the financial statements:*
- a) *information about the assets, liabilities, revenue, and expenses of the entity; and*
 - b) *if the entity does not make publicly available its approved budget, a comparison with budgets*

- 2.1.25 Governments and government entities control significant resources in addition to cash and deploy those resources in the achievement of service delivery objectives. They borrow to fund their activities, incur other debts and liabilities in the course of their operations and make commitments to expend money in the future on the acquisition of capital assets. They also incur costs and generate revenues during the reporting period which will result in cash flows of a future reporting period. Non-cash assets, liabilities, revenue, and expenses will not be reported on the face of the statement of cash receipts and payments or other financial statements that might be prepared under the cash basis of accounting. However, governments maintain records of and monitor and manage, their debt and other liabilities, their non-cash assets, and the costs of their activities during the reporting period, and the sources and amount of related revenues. The disclosure of information about assets, liabilities, and the costs and revenues of particular programs and activities will enhance accountability and provide information useful for decision-making purposes and therefore, is encouraged by this Standard.
- 2.1.26 Entities that make such disclosures are encouraged to identify revenues and expenses by nature or their function as appropriate to the entity's operations and assets and liabilities by type, for example, by classifying:
- a) assets as receivables, investments or property plant and equipment; and
 - b) liabilities as payables, borrowings by type or source, and other liabilities.

While such disclosures may not be comprehensive in the first instance, entities are encouraged to progressively develop and build on them as they transition to full adoption of the accrual IPSAS. To comply with the requirements of paragraphs 1.3.5 and 1.3.41 of Part 1 of this Standard, these disclosures will need to comply with qualitative characteristics of financial information and should be clearly described and readily understood. Accrual basis IPSASs can provide useful guidance to entities disclosing additional information about assets, liabilities revenue, and expenses. Recommended Practice Guidelines will also guide disclosures that will assist users to better understand such matters as the financial position, financial performance, and cash flows of the entity; its service performance objectives and achievements; and the sustainability of its finances.

Comparison with Budgets

- 2.1.27 Public sector entities are typically subject to budgetary limits in the form of appropriations or other budgetary authority which may be given effect through authorizing legislation. One of the objectives of financial reporting by public sector entities is to report on whether cash was obtained and used following the legally adopted budget. In some cases, this requirement is reflected in legislation. Entities that make publicly available their approved budgets are required to comply with the requirements of paragraphs 1.9.1 to 1.9.46 of Part 1 of this Standard. This Standard encourages other entities (that is, entities which do not make publicly available their approved budgets) to include in their financial statements the disclosure of a

comparison of actual with the budgeted amounts for the reporting period where the financial statements and the budget are on the same basis of accounting. Reporting against budgets for these other entities may be presented in different ways, including:

- a) the preparation of a note with separate columns for budgeted amounts and actual amounts. A column showing any variances from the budget or appropriation may also be presented for completeness; and
- b) the disclosure that the budgeted amounts have not been exceeded. If any budgeted amounts or appropriations have been exceeded, or payments made without appropriation or another form of authority, then details may be disclosed by way of note to the relevant item in the financial statements.

2.1.28 *Entities which disclose in their financial statements a comparison of actual with budgeted amounts are encouraged to include in the financial statements a cross-reference to reports which include information about service achievements.*

2.1.29 *Entities that adopt multi-period budgets are encouraged to provide additional note disclosures about the relationship between budget and actual amounts during the budget period.*

2.1.30 Additional budget information, including information about service achievements, may be presented in documents other than financial statements. Entities which disclose in their financial statements a comparison of actual with budgeted amounts are encouraged to include in their financial statements a cross-reference to such documents, particularly to link budget and actual data to non-financial budget data and service achievements.

2.1.31 As noted in paragraph 1.9.32 of this Standard, entities may take different approaches to determine the annual budget within the multi-period budget. Where multi-period budgets are adopted, entities are encouraged to provide additional disclosures about such matters as the relationship between the multi-period budget and component annual budgets and actual amounts during the budget period.

Additional Consolidated Disclosures

2.1.32 *An entity is encouraged to disclose in the notes to the consolidated financial statements of an economic entity prepared following the encouragements in paragraph 1.6.5:*

- a) *A listing of significant controlled entities including the name, the jurisdiction in which the controlled entity operates (when it is different from that of the controlling entity);*
- b) *The reasons for not consolidating a controlled entity;*
- c) *the proportion of ownership interest in controlled entities and a description of how that ownership interest has been determined and ;*
- d) *where applicable the factors considered in determining that the controlling entity:*

- i) Controls another entity (or category of entities) even though it holds less than half of the voting rights of the other entity (or entities), together with an explanation of how control exists; and
- ii) Does not control another entity (or category of entities) even though it holds more than half of the voting rights of the other entity (or entities).

2.1.33 An entity which presents financial statements for an economic entity which consolidates some but not all controlled entities as is encouraged in paragraph 1.6.5, is encouraged to disclose in the notes to those financial statements the disclosures encouraged in paragraph 2.1.32 together with:

- (a) A description of the classes (or characteristics) of controlled entities that are included in, and excluded from, the group financial statements together with an explanation of the reason for the exclusion of any classes from the group accounts; and
- (b) A listing of significant entities that have been added to, or removed from, those included in the group financial statements since the presentation of the previous period's financial statements.

2.1.34 A controlling entity that does not present a consolidated financial statement as encouraged in paragraph 1.6.5 is encouraged to disclose the reasons why the consolidated financial statements have not been presented together with the method used to account for controlled entities in its separate financial statements. It is also encouraged to disclose the name and the principal address of its controlling entity that publishes a consolidated financial statement.

2.1.35 The disclosures encouraged in paragraphs 2.1.32 and 2.1.33 will provide users with information about the composition and key features of fully consolidated financial statements prepared following the encouragements in paragraph 2.1.32, and financial statements that consolidate a subset of its controlled entities following the encouragements in paragraph 2.1.38. The disclosures encouraged in paragraph 2.1.34 will enable users to determine whether a controlling entity prepares consolidated financial statements and, if not, the method used to account for controlled entities.

Acquisitions and Disposals of Controlled Entities and Other Operating Units

2.1.36 An entity is encouraged to disclose and present separately the aggregate cash flows arising from acquisitions and disposals of controlled entities or other operating units.

2.1.37 An entity is encouraged to disclose in the notes to the financial statements, in aggregate in respect of both acquisitions and disposals of controlled entities or other operating units during the period, each of the following:

- a) the total purchase or disposal consideration (including cash or other assets);

- b) *the portion of the purchase or disposal consideration discharged utilizing cash; and*
- c) *the amount of cash in the controlled entity or operating unit acquired or disposed of.*

- 2.1.38 The separate presentation of the cash flow effects of acquisitions and disposals of controlled entities and other operations, together with the separate disclosure of the amounts of assets and liabilities acquired or disposed of, helps to distinguish that cash flows from cash receipts and payments arising from the other activities of the entity. To enable users to identify the effects of both acquisitions and disposals, the cash flow effects of disposals would not be deducted from those acquisitions.
- 2.1.39 The aggregate amount of the cash paid or received as purchase or sale consideration is reported in the statement of cash receipts and payments net of cash acquired or disposed of.
- 2.1.40 Paragraph 2.1.24 encourages the disclosure of assets, liabilities, revenue, and expenses of the entity. Assets, liabilities, revenue, and expenses other than cash or cash flows of a controlled entity or operating unit acquired or disposed of may also be separately disclosed, summarized by each major category. Consistent with the requirement of paragraph 1.3.40 of Part 1 of this Standard, where such disclosure is made, the assets, liabilities, revenue, and expense should be identified and the basis on which they are recognized and measured explained.

Joint Arrangements

- 2.1.41 *An entity is encouraged to make disclosures about joint arrangements which are necessary for a fair presentation of the cash receipts and payments of the entity during the period and the balances of cash as at the reporting date.*
- 2.1.42 A joint arrangement is an arrangement of which two or more parties have joint control. Many public sector entities establish joint arrangements to undertake a variety of activities. The nature of these activities ranges from commercial undertakings to the provision of community services at no charge. The terms of joint arrangements are set out in a contract or other binding arrangement and usually specify the initial contribution from each joint venture and the share of revenues or other benefits (if any) and expenses of each of the joint venturers. Entities which report on a cash basis will generally report:
- a) as cash payments, the cash expended in the acquisition of an interest in a joint arrangement and the ongoing operations of the joint venture; and
 - b) as cash receipts, the cash received from the joint arrangements.

Disclosures about joint arrangements may include a listing and description of interests insignificant joint arrangements. International Public Sector Accounting Standard IPSAS 36, Investments in Associates and Joint Ventures and IPSAS 37, Joint Arrangements in the accrual-based series of IPSASs guides the different forms

and structures that joint arrangements may take and potential additional disclosures that might be made. The definition and explanation of “control” in IPSAS 35 will need to be considered in determining whether an entity is an “associate” and whether an arrangement is a “joint arrangement” as defined in IPSAS 36 and IPSAS 37.

Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

- 2.1.43 In a hyperinflationary economy, the presentation of the financial statements in the local currency without restatement is not useful. Money loses purchasing power at such a rate that comparison of amounts from transactions and other events that have occurred at different times, even within the same accounting period, is misleading.
- 2.1.44 This Standard does not identify an absolute rate at which hyperinflation is deemed to arise. It is a matter of judgment when the restatement of financial statements following the encouragement in this Standard would become necessary. Hyperinflation is indicated by characteristics of the economic environment of a country which include, but are not limited to, the following:
- a) the general population prefers to keep its wealth in non-monetary assets or a relatively stable foreign currency. Amounts of local currency held are immediately invested to maintain purchasing power;
 - b) the general population regards monetary amounts, not in terms of the local currency but in terms of a relatively stable foreign currency. Prices may be quoted in that currency;
 - c) sales and purchases on credit take place at prices that compensate for the expected loss of purchasing power during the credit period, even if the period is short;
 - d) interest rates, wages, and prices are linked to a price index; and
 - e) the cumulative inflation rate over three years is approaching or exceeds, 100%.

The Restatement of Financial Statements

- 2.1.45 *An entity that reports in the currency of a hyperinflationary economy are encouraged to:*
- a) *restate its statement of cash receipts and payments and other financial statements in terms of the measuring unit current at the reporting date;*
 - b) *restate the comparative information for the previous period, and any information in respect of earlier periods in terms of the measuring unit current at the reporting date; and*
 - c) *use a general price index that reflects changes in general purchasing power. All entities that report in the currency of the same economy should use the same index.*

Use a general price index that reflects changes in general purchasing power. All entities that report in the currency of the same economy should use the same index.

- 2.1.46 *The entity is encouraged to make the following disclosures:*
- a) *the fact that the statement of cash receipts and payments and other financial statements, and the corresponding figures for previous periods, have been restated for the changes in the general purchasing power of the reporting currency and, as a result, are stated in terms of the measuring unit current at the reporting date; and*
 - b) *the identity and level of the price index at the reporting date and the movement in the index during the current and the previous reporting period.*
- 2.1.47 Prices change over time as the result of various political, economic, and social forces. Specific forces such as changes in supply and demand and technological changes may cause individual prices to increase or decrease significantly and independently of each other. Also, general economic forces may result in changes in the general level of prices and therefore in the general purchasing power of money.
- 2.1.48 In a hyperinflationary economy, the usefulness of financial statements is substantially increased if they are expressed in terms of the measuring unit current at the reporting date. As a result, the treatments and disclosures in paragraphs 2.1.45 and 2.1.46 above are encouraged. Presentation of this information as the primary presentation rather than as a supplement to financial statements that have not been restated is encouraged. Separate presentation of the statement of cash receipts and payments and other financial statements before restatement is discouraged.
- 2.1.49 All items in the statement of cash receipts and payments will be expressed in terms of the measuring unit current at the reporting date. Therefore, all amounts, including any payments by third parties disclosed on the face of the statement of cash receipts and payments or in other financial statements, would be restated by applying the change in the general price index from the dates when the payments and receipts were initially recorded.
- 2.1.50 Many entities in the public sector include in their financial statements the related budgetary information, to facilitate comparisons with the budget. Where this occurs, this Standard encourages restatement of the budgetary information following this Standard.

Comparative Information

- 2.1.51 If comparisons with previous periods are to be meaningful, comparative information for the previous reporting period will be restated by applying a general price index so that the comparative financial statements are presented in terms of the measurement unit current at the end of the reporting period. Information that is disclosed with respect.

Consolidated Financial Statements

- 2.1.52 A controlling entity that reports in the currency of a hyperinflationary economy may have controlled entities that also report in the currencies of hyperinflationary economies. If the statement of cash receipts and payments and other financial statements are to be prepared consistently, the financial statements of any such controlled entity will be restated by applying a general price index of the country in whose currency it reports before they are included in the consolidated financial statements issued by its controlling entity. Where such a controlled entity is a foreign-controlled entity, its restated financial statements are translated at closing rates.
- 2.1.53 If financial statements with different reporting dates are consolidated, all items, whether non-monetary or monetary, need to be restated into the measuring unit current at the date of the consolidated financial statement.

Selection and Use of the General Price Index

- 2.1.54 The restatement of financial statements following the approach encouraged by this Standard requires the use of a general price index that reflects changes in general purchasing power. All entities that report in the currency of the same economy should use the same index.
- 2.1.55 The disclosures encouraged by this Standard are intended to make clear the basis of dealing with the effects of hyperinflation in the financial statements. They are also intended to provide other information necessary to understand that basis and the resulting amounts.

Recipients of External and Other Assistance

Definitions

- 2.1.56 *The following terms are used in this Standard with the meaning specified:*

Assistance means external assistance and other assistance.

Bilateral External Assistance Agencies are agencies established under national law, regulation, or other authority of a nation for, or including the purpose of, providing some or all of that nation's external assistance.

Exchange transactions are transactions in which one entity receives assets or services or has liabilities extinguished, and directly gives approximately equally value (primarily in the form of cash, goods, services, or use of assets) to another entity in the exchange.

External Assistance means all official resources which the recipient can use or otherwise benefit from in pursuit of its objectives.

Multilateral External Assistance Agencies are all agencies established under an international agreement or treaty for, or including the purpose of, providing external assistance.

Non-Governmental Organizations (NGOs) are all foreign or national agencies established independent of control by any government to assist the government(s), government agencies, other organizations, or individuals.

Official Resources means all loans, grants, technical assistance, guarantees, or other forms of assistance provided or committed under a binding agreement by multilateral or bilateral external assistance agencies or by a government, or agencies of a government, other than to a recipient of the same nation as the government or government agency providing, or committing to provide, the assistance.

Other Assistance means resources provided by non-governmental organizations (NGOs) and gifts and donations or other forms of assistance voluntarily provided by individuals and private sector organizations that the recipient can use or otherwise benefit from in pursuit of its objectives. Other assistance does not include official resources, taxes, fines and fees, resources provided in an exchange transaction, or resources provided by the government or agencies of a government of the same nation as the recipient.

Assistance

- 2.1.57 “Assistance” is defined broadly in this Standard to encompass “external assistance” and “other assistance”. Key features of external assistance and other assistance are outlined below.

External assistance

- 2.1.58 External assistance is defined as all official resources which the recipient can use or otherwise benefit from in pursuit of its objectives. Different organizations may use different terminology for external assistance or classes of external assistance. For example, some organizations may use the term external aid or aid, rather than external assistance. In these cases, the different terminology is unlikely to confuse. However, in other cases, the terminology may be substantially different. In these cases, it will be necessary to exercise professional judgment in determining whether the resources provided should be classified as external assistance.
- 2.1.59 Official resources are resources provided or committed under a binding agreement by multilateral or bilateral external assistance agencies or governments or government agencies, other than to a recipient of the same nation as the provider of the assistance. Governments as referred to in the definition of official resources may include national, state, provincial, or local governments in any nation. Therefore, the assistance provided by, for example, a national government or state government agency of one nation to a state or local government of another nation is external assistance as defined in this Standard. However, the assistance provided by a national or state government to another level of government within the same nation and assistance provided by non-governmental organizations (NGOs), even if such assistance is provided under a binding agreement, does not satisfy the definition of official resources and, therefore, is not external assistance.

- 2.1.60 External assistance agreements may provide for the entity to:
- (a) Drawdown in cash the full proceeds of the loan or grant or a tranche of the loan or grant;
 - (b) Seek reimbursement(s) for qualifying payments made by the entity to a third party settling in cash an obligation(s) of the entity, as defined by the loan or grant agreement; or
 - (c) Request the external assistance agency to make payments directly to a third party settling in cash an obligation(s) of the receiving entity as defined by the loan or grant agreement, including an obligation of the recipient entity for goods or services provided or to be provided by an NGO.

External assistance agreements may also include the provision of goods or services to the recipient.

Other Assistance

- 2.1.61 Other assistance is defined as resources provided by NGO's and assistance that is voluntarily provided by, for example, individuals and charitable and other organizations. Taxes and other resources compulsorily paid or payable to public sector entities following laws or regulation, fines or other penalties imposed for breaches of laws or regulation, and fees for services provided by, or on behalf of, public sector entities are not other assistance as defined in paragraph 2.1.56. Similarly, resources provided in exchange transactions and transfers of resources between governments within the same nation are not classified as other assistance.
- 2.1.62 In most cases it will be clear whether resources are provided voluntarily and whether they intend to assist for purposes of, for example, emergency relief or to assist the entity in achieving economic development or welfare objectives, or for other purposes. However, in some cases, it will be necessary to exercise professional judgment in determining whether the resources provided should be classified as other assistance.
- 2.1.63 NGOs are foreign or national agencies established independent of control by any government. In some rare cases, it may not be clear whether the donor organization is a bilateral or multilateral external assistance agency or an NGO, and therefore independent of control by any government. Where such a donor organization provides or commits to provide, assistance under the terms of a binding agreement, the distinction between official resources as defined in this Standard and resources provided by an NGO may become blurred. In these cases, professional judgment will need to be exercised to determine whether the assistance received satisfies the definition of external assistance or other assistance.

External Assistance Received

2.1.64 *An entity is encouraged to disclose separately in notes to the financial statements:*

- (a) *The total amount of external assistance received in cash during the period unless disclosed as a separate class of cash receipt on the face of the statement of cash receipts and payments;*
- (b) *The total external assistance paid by third parties during the period to directly settle obligations of the entity or purchase goods and services on behalf of the entity when advised by the third party or otherwise verified by the recipient;*
- (c) *The total amount of external assistance received during the period as loans and the total amount received as grants;*
- (d) *The significant classes of providers of external assistance and the amount provided;*
- (e) *By significant class and amount, the purposes for which external assistance was received and used during the reporting period showing separately amounts provided by way of loans and grants; and*
- (f) *The balance of undrawn external assistance loans and grants available at reporting date to fund future operations when the amount of the loans or grants available to the recipient is specified in a binding agreement and the satisfaction of any substantial terms and conditions that determine, or affect access to, that amount is highly likely, showing separately:*
 - (i) *Total external assistance loans;*
 - (ii) *Total external assistance grants; and*
 - (iii) *The purposes for which the undrawn loan assistance and undrawn grant assistance may be used.*

Other Assistance Received

2.1.65 *Where practicable, an entity is encouraged to apply to other assistance received, the disclosures identified in paragraph 2.1.64 above.*

External Assistance and Other Assistance Received

2.1.66 Disclosure of the total amount of external assistance received and, separately, other assistance received in the form of cash and the form of third party payments made on behalf of the entity can provide useful information about the extent to which the operations of the reporting entity are funded from taxes and/or internal sources, or are dependent upon external assistance and other assistance, and the form of that assistance – whether as cash or other benefits. The disclosure of external assistance and other assistance received in the form of payments made by third parties is encouraged when the entity has been formally advised, or otherwise verified, that such payments have been made during the reporting period.

- 2.1.67 Disclosure of the amount of external assistance and other assistance received by way of loan or grant will enable users to identify whether the entity should repay the assistance provided at some time in the future.
- 2.1.68 Disclosure of the significant classes of providers of assistance such as, for example, multilateral donors, bilateral donors, international assistance organizations, NGOs, national assistance organizations, or other major classes as appropriate for the reporting entity will identify the extent of the entity's dependence on particular classes of providers and will be relevant to an assessment of the sustainability of the assistance.
- 2.1.69 An entity may receive external assistance for many purposes including assistance to support its:
- (a) Economic development or welfare objectives, often termed development assistance;
 - (b) Emergency relief objectives, often termed emergency assistance;
 - (c) Balance of payments position or to defend its currency exchange rate, often termed the balance of payments assistance;
 - (d) Military and/or defense objectives, often termed military assistance; and
 - (e) Trading activities, including export credits or loans offered by export/import banks or other government agencies, often termed trade finance.
- 2.1.70 Other assistance may also be provided for some of these purposes such as, for example, emergency relief and to support an entity's welfare objectives.
- 2.1.71 Disclosure by the significant class of the purposes for which external assistance and other assistance was provided and used during the reporting period will further enhance the entity's accountability for its use of assistance received.
- 2.1.72 The amount of external assistance and assistance from NGO's and other sources currently committed under a binding agreement but not yet drawn may be significant. In some cases, the amount of assistance loan(s) or grant(s) is specified in a binding agreement and the satisfaction of any substantial conditions that need to be satisfied to access that amount is highly likely. This may occur in respect of undrawn balances of project funding for projects currently under development where conditions have been, and continue to be, satisfied and the project is anticipated to continue under the terms of the agreement. The disclosure of undrawn balances of external assistance and other assistance in these circumstances will provide information about the extent to which assistance made available to the entity has been drawn on during the reporting period and the amount of committed external and other assistance is available to support the ongoing development of particular projects.
- 2.1.73 In some cases, a donor may express an intention to provide ongoing assistance to the reporting entity, but not specify in a binding agreement the amount of the assistance loan(s) or grant(s) to be provided in future periods. In other cases, the amount of

assistance may be specified but be subject to terms and conditions, the satisfaction of which cannot be assessed as being highly likely at the reporting date. In these cases, disclosure of the undrawn amounts is not encouraged by paragraph 2.1.64(f). In some cases, professional judgment may need to be exercised in assessing whether the satisfaction of the substantial terms and conditions that determine or affect access to, the external assistance or other assistance is highly likely.

Goods and Services Received

- 2.1.74 *An entity is encouraged to disclose separately in the notes to the financial statements the value of assistance received during the period in the form of goods or services and the basis on which that value is determined.*
- 2.1.75 Significant resources may be received as assistance in the form of goods or services. This will occur when new or used goods such as vehicles, computers, or other equipment are transferred to the entity under an external assistance agreement or by, for example, NGO's or private sector benefactors. It will also occur when food aid is provided to a government for distribution to its citizens as emergency relief under an external assistance agreement or by NGO's or other donors. For some recipients, goods or services may be the major form in which external assistance is received.
- 2.1.76 Disclosure of the value of assistance received as goods and services during the reporting period will assist readers of the financial statements to better understand the full extent of assistance received during the reporting period. However, in some cases and for some recipients, determining the value of such goods and services can be a difficult, time consuming, and costly process. This is particularly so where a domestic market price for those goods and services cannot be readily determined, where the goods and services provided are not widely traded in international markets or where they are unique, such as often occurs in respect of emergency assistance.
- 2.1.77 This Standard does not specify the basis on which the value of the goods or services are to be determined. Therefore, their value may be determined as the depreciated historical cost of physical assets at the time the assets are transferred to the recipient or the price paid for the food by an external assistance agency or other donors. It may also be determined based on an assessment of the value by the management of the transferor, or the recipient, or by a third party. Where the value of assistance in the form of goods or services is disclosed, paragraph 2.1.74 encourages the disclosure of the basis on which that value is determined. Where such is described as a fair value it will conform with the definition of fair value – that is, the amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable willing parties in an arm's length transaction.

2.2 Governments and Other Public Sector Entities completing the transition to the Accrual Basis of financial reporting and Adoption of Accrual IPSAS

Presentation of the Statement of Cash Receipts and Payments

- 2.2.1 *An entity that is completing its transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS is encouraged to present a statement of cash receipts and payments in the same format as that required by the International Public Sector Accounting Standard IPSAS 2 Cash Flow Statements.*
- 2.2.2 *As entities transition to the accrual basis of financial reporting they will need to progressively build the information and systems necessary to comply with each accrual IPSAS on the issue before the formal adoption of the accrual IPSAS. The presentation of information in a format that replicates as far as possible that adopted by the accrual IPSAS will assist the transition process.*
- 2.2.3 IPSAS 2 Cash Flow Statements guides classifying cash flows as operating, financing, and investing and includes requirements for preparing cash flows statement which reports these classes separately on the face of the statement. A summary of the key aspects of IPSAS 2 and guidance on their application for financial reporting under this Standard is included in Appendix 3. Part 2 of this Standard encourages disclosure of information additional to that required by IPSAS Entities that adopt the format of IPSAS 2 for the presentation of the statement of cash receipts and payments are encouraged to also make the additional disclosures identified in Part 2 of this Standard.

Consolidated Financial Statements The Economic Entity

- 2.2.4 This Standard encourages controlling entities to present consolidated financial statements which consolidate all controlled entities following generally accepted consolidation processes and identifies some circumstances in which this may not be necessary. These circumstances reflect those in IPSAS 35, Consolidated Financial Statements. However, IPSAS 35 includes additional exemptions from the requirement to prepare consolidated financial statements for controlling entities that are investment entities and measure their controlled entities at fair value through surplus or deficit. This exemption does not apply to control entities that are investment entities and apply the Cash Basis IPSAS.
- 2.2.5 When financial statements that consolidate all controlled entities are not presented, this Standard encourages the presentation of financial statements that present information about an economic entity that comprises subgroups of controlled entities such as those reflecting the budget sector or the general government sector or other representation of core government activities. While accrual IPSAS do not prohibit the presentation of information about such economic entities, they cannot be presented as an alternative to the full consolidation of all controlled entities as prescribed in IPSAS 35.

- 2.2.6 Entities completing the transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of the accrual IPSAS will need to be aware of these differences in the consolidation requirements of the accrual and cash basis IPSASs.

Required and Encouraged Disclosures under the Cash Basis IPSAS

- 2.2.7 The requirements and encouragements of this Standard are not inconsistent with the requirements and encouragements of the equivalent accrual IPSAS to the extent they apply to financial reporting under the cash basis. However, in some cases, this Standard encourages disclosures that are not required by the accrual IPSAS. This occurs in respect of, for example, encouraged disclosures about such matters as third party payments and external and other assistance. These disclosures are encouraged in this Standard to provide additional information useful in assessing how the entity is resourced. Such information is useful to all users of general purpose financial statements for accountability and decision-making purposes. It may also be relevant to the “special purpose” needs of, for example, providers of external and other assistance for information useful in monitoring the provision and use of assistance provided to the entity.

IPSAS 33—First-Time Adoption of Accrual Basis IPSAS

- 2.2.8 IPSAS 33, *First Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)* identifies transitional provisions that provide entities with relief from the adoption of certain of the requirements of accrual IPSAS for three (3) years from the date of the first adoption of accrual IPSAS. IPSAS 33 provides that on the date of adoption of IPSAS, a first-time adopter may elect to adopt one or more of the exemptions included in IPSAS 33 and, subject to the nature of the exemptions adopted, identify its financial statements as either:
- (a) *Transitional IPSAS financial statements*, when it adopts exemptions identified in IPSAS 33 as “Exemptions that Affect Fair Presentation and Compliance with Accrual Basis IPSAS”; or
 - (b) *Financial statements that comply with the accrual IPSAS* when it adopts other of the exemptions identified in IPSAS 33. That is the exemptions identified in IPSAS 33 as “Exemptions that Do Not Affect Fair Presentation and Compliance with Accrual Basis IPSAS”3.
- 2.2.9 Appendix A of IPSAS 33 lists the transitional exemptions and provisions that a first-time adopter is required to apply and/or can elect to apply on the adoption of accrual-basis IPSAS, and illustrates whether fair presentation and the first-time adopter’s ability to assert compliance with accrual-basis IPSAS will be affected. IPSAS 33, Appendix A lists the transitional exemptions and provisions that a first-time adopter is required to apply and/or can elect to apply on the adoption of accrual-basis IPSAS and illustrates whether fair presentation and the first-time adopter’s ability to assert compliance with accrual-basis IPSAS will be affected.

The basis for Conclusions – Cash Basis IPSAS Part 2

This Basis for Conclusions accompanies but is not part of the IPSAS, Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting.

Introduction — Removing obstacles to adoption of this IPSAS

- BC1. The requirements for preparation of consolidated financial statements and disclosure of information about external assistance and third-party payments that were previously included in Part 1 of the Cash Basis IPSAS (2007) proved to be major obstacles to the adoption of this Standard. To remove those obstacles these requirements were revised and recast as encouragements in Part 2 of the Standard.
- BC2. In the process of recasting these requirements as encouragements, additional amendments were made to strengthen the role of Part 2 of the Standard in supporting the transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS.

Consolidation

- BC3. Part 2 of the Standard encourages controlling entities to present consolidated financial statements which consolidate all controlled entities. It also encourages controlling entities that do not consolidate all controlled entities, to prepare financial statements for an economic entity that represents the budget sector, the general government sector, or other representation of core government activities as an interim step in the transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS. Such financial statements will provide information useful to users for accountability and decision-making purposes and support an orderly and useful transition to full consolidation as required by the accrual IPSAS. The encouragement to present financial statements for an economic entity that comprises the controlled entities that represent the general government sector is also consistent with the IPSASB's strategic objective of supporting the convergence of public sector accounting standards and statistical bases of financial reporting where appropriate.
- BC4. To further support those entities transitioning to the accrual basis, key definitions and encouraged disclosures were revised where necessary to ensure that they did not conflict with IPSAS 34, Separate Financial Statements; IPSAS 35, Consolidated Financial Statements, IPSAS 36, Investments in Associates and Joint Ventures, IPSAS 37, Joint Arrangements and IPSAS 38, Disclosure of Interests in Other Entities.

External assistance

- BC5. Requirements to disclose information about external assistance that were included in Part 1 of the Cash Basis IPSAS (2007) have been revised and recast as encouragements in Part 2 of the Standard. Also, disclosures that were previously required or encouraged have been reduced to focus primarily on encouragements to disclose information about external assistance received and used during the reporting period

in the form of cash and third party payments, and the amount of undrawn assistance available to the reporting entity as at reporting date. This revised Cash Basis IPSAS (2017) also encourages the disclosure of information about such matters as significant terms and conditions of external assistance agreements, terms and conditions that have not been complied with, and repayment terms and conditions of outstanding external assistance debt be removed from the Standard. Where practical, Part 2 of the Standard encourages a reporting entity to make disclosures about assistance provided to the entity in the form of cash and third party payments by, for example, NGOs and public and private sector donors.

- BC6. The IPSASB is of the view that the encouraged disclosures provide information useful for accountability and decision-making purposes, are more likely to be achievable, and better reflect the general-purpose nature intended for the cash basis financial statements.
- BC7. Part 2 of the Cash Basis IPSAS (2007) encouraged the disclosure of the value of goods and services received during the period in the form of external assistance. Part 1 of the Cash Basis IPSAS (2007) required that where an entity chose to disclose the value of external assistance received during the period in the form of goods and services it should also disclose the basis on which that value is determined. Such disclosures were encouraged, but not required, for assistance received from NGO's. Some constituents sought clarification of the relationship of these requirements and encouragements to those relating to third party payments. Some constituents also expressed concern that the disclosure of the basis on which the value of goods and services was determined was required when those goods and services were received as official resources under external assistance agreements, but only encouraged in other circumstances. The IPSASB responded to these concerns. In this revised Cash Basis IPSAS (2017) the relationship between external assistance and third party payments has been clarified and the requirement to disclose the basis of valuation of goods and services received has been recast as encouragement in Part 2 of the IPSAS and broadened to apply to external assistance and other assistance received in the form of goods and services.

Third-Party payments

- BC8. Part 1 of the Cash Basis IPSAS (2007) required the disclosure of certain information about payments made by third parties in a separate column on the face of the statement of cash receipts and payments. This revised Cash Basis IPSAS (2017) recasts this as an encouragement to include such disclosures in notes to the financial statements, rather than on the face of the financial statements. The recasting of the requirement to disclose information about third-party payments as encouragement was made because of concerns that information necessary to fully satisfy the requirements or encouragement would not be available to recipients on a timely basis. In such circumstances, the information included in the financial statements was likely to be incomplete and the potential for misinterpretation of its usefulness for accountability and decision-making purposes did not justify its disclosure in a separate column on the face of the financial statements.

BC9. This revised Cash Basis IPSAS (2017) also makes changes to Part 1 to include an additional explanation of single account type arrangements to reflect the IPSASB's view that such arrangements do not give rise to third party payments. This explanation narrows the circumstances in which third party payments may arise.

Amendments to support Entities transitioning to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS

BC10. This revised Cash Basis IPSAS (2017) makes refinements to the encouragements in Part 2 to reinforce the role of the Standard in supporting governments and other public sector entities transitioning to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS. These refinements include:

- (a) Updated definitions and encouraged disclosures to ensure that they are not contrary to the equivalent accrual IPSAS unless intended to be so to reflect the cash basis focus in this Standard; and
- (b) Outlining the role of IPSAS 33, *First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)* in providing relief from complying with certain of the requirements of accrual IPSAS for 3 years from the first adoption.

BC11. Consistent with the role of Part 2 of the Standard in supporting entities transitioning to the accrual basis of financial reporting and adoption of the accrual IPSAS, the definitions of assets, liabilities, revenues, and expenses included in this Standard are the same as those included in the accrual IPSAS. While encompassing essentially the same characteristics, the definitions of assets, liabilities, revenues, and expenses in the "Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities" (The Conceptual Framework) have been further developed to clarify their key characteristics. The accrual IPSAS has not yet been updated to reflect the definitions of assets, liabilities, revenues, and expenses in the Conceptual Framework and, consequently, the definitions in this Standard do not reflect those in the Framework.

Extraordinary Items

BC12. This revised Cash Basis IPSAS (2017) no longer encourages the disclosure of information about extraordinary items and supporting definitions and explanations. IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements* (issued in 2000), which was on issues when the previous Cash Basis IPSAS was issued, required certain disclosures about extraordinary items to be made on the face of the financial statements. IPSAS 2, *Cash Flow Statements* (issued in 2000) and IPSAS 3, *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (issued in 2000) also required separate disclosure of extraordinary items. These requirements have now been removed from the accrual IPSAS. The accrual IPSAS does not require, encourage, or prohibit disclosure of extraordinary items. These amendments were made to align Part 2 of this Standard with the accrual IPSAS.

Appendix 2

Illustration of Certain Disclosures Encouraged in Part 2 of the Standard

This appendix is illustrative only. The purpose of the appendix is to illustrate the application of the encouragements and to assist in clarifying their meaning.

Extract from notes to financial statements of Entity ABC

Administered Transactions (paragraph 2.1.6)

Administered transactions comprise cash flows resulting from transactions administered by the Entity as an agent on behalf of the government and specific government bodies. All cash collected in the capacity of an agent is deposited in the consolidated revenue fund and/or trust account (name of account), as appropriate. These accounts are not controlled by the Entity and the cash deposited in them cannot be used by the Entity without specific authorization by the relevant government body.

(in thousands of currency units)	Nature of Transaction	200X	200X-1
Cash collected on behalf of The Executive/Crown	Collection of taxation	X	X
Agency EF	Collection of utility service fee	X X	X X
Cash transferred to respective entities	-	(X)	(X)

Related Party Transactions (paragraph 2.1.22)

The key management personnel (as defined by International Public Sector Accounting Standard IPSAS 20 Related Party Disclosures) of Entity ABC are the Minister, the members of the governing body, and the members of the senior management group. The governing body consists of members appointed by Government A. The chief executive officer and the chief financial officer attend meetings of the governing body but are not members of the governing body. The Minister is not remunerated by Entity ABC. The aggregate remuneration of members of the governing body and the number of members determined on a full-time equivalent basis receiving remuneration within this category are: Aggregate remuneration Number of AX million. The number of persons AY persons.

The senior management group consists of the Entity's chief executive officer, the chief financial officer, and the heads of division. The aggregate remuneration of members of the senior management group and the number of managers determined on a full-time equivalent basis receiving remuneration within this category are:

Aggregate remuneration Number of AX million. The number of persons AY persons.

Government X: Consolidated Statement of Cash Receipts and Payments of Government X and extracts from notes to the financial statements of Government X

**Government X: Statement of Consolidated Cash Receipts and Payments:
Year Ended 31 Ashar 200X (Paragraph 1.6.5)**

(Receipts)

(in thousands of currency units)	Note	200X	200X-1
		Receipts/ (Payments)	Receipts/ (Payments)
RECEIPTS			
<i>Taxation</i>			
Income tax		X	X
Value-added tax		X	X
Property tax		X	X
Other taxes		X	X
<i>External and Other Assistance</i>	F	X	X
<i>Borrowings</i>			
Proceeds from Commercial Institutions		X	X
Proceeds from Development Banks and similar organizations		X	X
<i>Capital Receipts</i>			
Proceeds from disposal of plant and equipment		X	X
Proceeds from disposal of financial instruments		X	X
<i>Trading Activities</i>			
Receipts from trading activities		X	X
<i>Other receipts</i>		X	X
Total receipts		X	X

(Payments)

(in thousands of currency units)	Note	200X	200X-1
		Receipts/ (Payments)	Receipts/ (Payments)
PAYMENTS			
<i>Operations</i>			
Wages, salaries, and employee benefits		X	X
Supplies and consumables		X	X
<i>Transfers</i>			
Grants		X	X
Other transfer payments		X	X
<i>Capital Payments</i>			
Purchase/Construct plant and equipment		X	X
Purchase of financial instruments		X	X
<i>Loan and Interest Repayments</i>			
Repayment of borrowings interest payment		X	X
<i>Other payments</i>		X	X
Total payments		X	X
Increase/(Decrease) Cash		X	X
Cash at beginning of the year		X	X
Increase/(Decrease) Cash		X	X
Cash at end of year		X	X

Extract from notes to financial statements of Government X

Note A: Controlled Entities (paragraph 2.1.32)

Entity XYZ has rights to variable benefits from its involvement with controlled entities and can affect the nature or amount of those benefits through its power over those entities. All controlled entities are included in the consolidated financial statements. The significant controlled entities are identified below.

Significant Controlled Entities	Jurisdiction
Entity A	
Entity B	
Entity C	X

Significant Controlled Entities	Jurisdiction
Entity D	
Entity E	
Entity F	
Entity G	
Entity H	X
Entity I	
Entity J	

Control of government entities arises by way of statute or other enabling legislation. Control of commercial public sector entities (commercial entities) arises by way of the statute and in the case of commercial entities C and D, by way of ownership interest. The Government retains control of commercial entity J through legislative authority although the majority of the equity of commercial entity J has been sold to private investors.

Entity	Ownership Interest (%)	Voting Power (%)
Entity C	XX	XX
Entity D	XX	XX
Entity J	XX	XX

(Extract from notes to consolidated financial statements of Government X continued)

Acquisitions of Controlled Entities and Operating Units (paragraphs 2.1.36 and 2.1.37)

Names of Entities acquired	The proportion of shares acquired %	Purchase consideration (in thousands of currency units)	The cash portion of purchase consideration (in thousands of currency units)	Cash balances acquired (in thousands of currency units)
Entity C	X	X	X	X
Entity D	x	X	X	X

Disposals of Controlled Entities and Other Operating Units

Name of Entities disposed of	The proportion of shares disposed of %	Disposal consideration (in thousands of currency units)	The cash portion of disposal consideration (in thousands of currency units)	Cash balance disposed of (in thousands of currency units)
Enterprise H	XX	X	X	X

Note B: Significant Joint Arrangements (paragraph 2.1.41)

Name of Joint Arrangement	Principal Activity	Output Interest	
		200X (%)	200X-1 (%)
Regional Water Board	Water provision	X	X
Regional Electricity Board	Provision of utility services	X	X

Note C: Assets, Liabilities, Revenue, and Expense (paragraph 2.1.24(a))***Property, plant, and equipment***

The Government commenced the process of identifying and valuing major classes of its property, plant, and equipment. The assets are stated at historical cost or valuation. The valuations were performed by an independent professional valuer. The valuation bases used for each class of assets are as follows:

Plant and Equipment	:	Cost
Land	:	Current Value
Buildings	:	Cost or Market Value

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
Plant and equipment	X	X
Land and buildings (Property within city limits Buildings) at cost	X	X
Buildings at valuation	X	X

Revenue and Expenses

The Government continues to build data on revenues and expenses of the reporting period as it transitions to the accrual basis of financial reporting.

The Government maintains records of property taxes due and payable at reporting date based on property values as assessed by the revenue office on a three year rolling basis, It also estimates amounts of goods and services tax and [identify industry] royalties accruing based on sales and product returns and reports.

It is developing a statistical model for measuring income tax revenue on an accruals basis which draws on taxation statistics compiled since 200X-3 as well as other information, including average weekly earnings, gross domestic product, and the consumer and producer price indexes. The Government anticipates that the model will enable it to reliably measure income tax revenue on an accruals basis for the reporting period ended Ashar 31, 20XX.

Accrued expenses comprise amounts due and payable for wages, salaries, and rental and other costs due and payable as at the reporting date.

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
Accrued Revenue		
Property taxes	X	X
Goods and services tax	X	X
Royalties	X	X
Accrued Expenses		
Wages and salaries	X	X
Rent	X	X
Other	X	X

Borrowings

The borrowings of the Government are listed below:

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
Balance at beginning of year X	X	X
PROCEEDS		
Domestic Commercial Institution X	X	X
Offshore Commercial Institution X	X	X
Development Banks and Similar Lending Agencies X	X	X
Total borrowings REPAYMENTS		
Domestic Commercial Institution (X)	X	X
Offshore Commercial Institution (X)	X	X
Development Banks and Similar Lending Agencies (X)	X	X
Total Repayments	X	X
Balance at end of year (X)	X	X

(Extract from notes to financial statements of Government X continued)

Comparison with the budget when the entity does not make it's budget publicly available (paragraph 2.1.24 (b))

(in thousands of currency units)	Actual	Budget	Variance
RECEIPT			
<i>Taxation</i>			
Income tax	X	X	X
Value-added tax	X	X	X

(in thousands of currency units)	Actual	Budget	Variance
Property tax	X	X	X
Other taxes	X	X	X
<i>Assistance–Aid Agreements</i>			
International agencies	X	X	X
Other	X	X	X
<i>Borrowings</i>			
Proceeds from borrowings	X	X	X
<i>Capital Receipts</i>			
Proceeds from disposal of plant and equipment	X	X	X
Trading Activities	X	X	X
Receipts from trading activities	X	X	X
<i>Other receipts</i>	X	X	X
Total receipts	X	X	X
PAYMENTS			
<i>Operations</i>			
Wages, salaries and employee benefits	X	X	X
Supplies and consumables	X	X	X
<i>Transfers</i>			
Grants	X	X	X
Other transfers	X	X	X
<i>Capital Payments</i>			
Purchase/construction of plant and equipment	X	X	X
Purchase of financial instruments	X	X	X
<i>Loan and Interest Repayments</i>			
Repayment of borrowings Interest payments	X	X	X
<i>Other payments</i>	X	X	X
Total Payments	X	X	X
NET RECEIPTS/(PAYMENTS)	X	X	X

(Extract from notes to consolidated financial statements of Government X continued)

Note D2: When the Entity Prepares a Biennial Budget

Biennial Budget On Cash Basis - For The Year Ended 31 Ashar 200X (paragraph 2.1.29)

(in thousands of currency units)	Original Biennial Budget Year	Target Budget for 1st Year	Revise Budget in 1st Year	1st Year Actual on Comparable Basis	Balance Available for 2nd Year	Target Budget for 2nd Year	Revised Budget in 2nd Year	2nd Year Actual on Comparable Basis	Difference: Budget and Actual for Budget Period
CASH INFLOWS									
Taxation	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Aid agreements	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Proceeds: borrowing	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Proceeds-Disposal of: Plant & equipment	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Financial Instruments	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Other receipts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total inflows	X	X	X	X	X	X	X	X	X
CASH OUTFLOWS									
Health	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Public order& safety	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Social protection	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Defense	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Housing, community amenities	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Recreational, cultural, religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Economic affairs	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Environment Protection	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
General Public Services	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total outflows	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
NET CASH FLOW	X	X	X	X	X	X	X	X	X

This column is not required. However, a comparison between actual and the original or the final budget, clearly identified as appropriate, may be included.

(Extract from notes to consolidated financial statements of Government X continued)

Note E: Payments by Third Parties (paragraph 1.3.25)

Government X benefits from payments made by third parties to purchase goods and services on its behalf during the period. These payments do not constitute cash receipts or payments by the government. They include payments for goods and services made by multilateral and bilateral aid agencies and non-governmental organizations. They form part of the support for government programs provided by way of external and other assistance – additional information about external assistance and other assistance is provided in Note F below. The government has verified that the following payments have been made by third parties to purchase goods and services during 200X and 200X-1.

THIRD-PARTY PAYMENTS

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
Wages and Salaries	X	X
Supplies and consumables	X	X
Capital Payments	X	X
Loan and interest repayment	X	X
Total third party payments	X	X

Note F: External Assistance and Other Assistance (paragraphs 2.1.64 and 2.1.65)

Assistance was received in the form of cash transfers and deposits to current and term deposit accounts and trust fund accounts controlled by the government. It also encompasses amounts drawn by the government from accounts of donors consistent with external assistance and other assistance agreements and other authorizations. Assistance was also received in the form of third party payments.

External assistance comprises loans and grants from multilateral and bilateral donor agencies under agreements specifying the purposes for which the assistance will be utilized. Another assistance was provided for specified purposes by NGOs, private corporations, and other donors.

The amounts, class of provider, and purposes for which external assistance was provided during the period are outlined below.

External Assistance and Other Assistance received (paragraph 2.1.64(a), (b), (c) and (d) and paragraph 2.1.65)

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
External Assistance		
Total cash receipts	X	X
Total third party payments	X	X
Total External Assistance	X	X

(in thousands of currency units)	200X	200X-1
Multilateral aid agencies		
Cash receipts	X	X
Third party payments	X	X
Total multilateral aid agencies	X	X
Bilateral aid agencies		
Cash receipts	X	X
Third party payments	X	X
Total Bilateral aid agencies	X	X
Other Assistance		
Total cash receipts	X	X
Total third party payments	X	X
Total Other Assistance	X	X
Non-Governmental Organizations (NGOs)		
Cash receipts	X	X
Third party payments	X	X
Total NGOs	X	X
Private corporations and other donors		
Cash receipts	X	X

(Extract from notes to consolidated financial statements of Government X continued)

(in thousands of currency units)	200X	200X+1
Loan Funds		
External assistance	X	X
Total Loan Funds	X	X
Grants and Donations		
External Assistance	X	X
Other assistance	X	X
Total Grants and Donations	X	X

Purposes for which External Assistance and Other Assistance was provided and used (paragraph 2.1.64(e) and paragraph 2.1.65)

External Assistance

During the reporting period external assistance was received from multilateral and bilateral external assistance agencies under agreements specifying that the assistance would be utilized for the following purposes:

	Development Assistance		Emergency Assistance		Other		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Loan Funds	X	X	-	-	X	-	X	X
Grant Funds	X	-	X	X	-	-	X	X
Total	X	X	X	X	X	-	X	X
Amount utilized	X	X	X	X	X	-	X	X

Other Assistance

During the reporting period, another assistance was received as grants and donations from non-governmental organizations, private sector corporations, and other donors for the following purposes:

	Development Assistance		Emergency Assistance		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Grants & Donations	X	X	X	X	X	X
Amount utilized	X	X	X	X	X	X

(Extract from notes to consolidated financial statements of Government X continued)

Undrawn External Assistance and Other Assistance (paragraph 2.1.64(f) and paragraph 2.1.65)

Undrawn external assistance loans and grants consist of amounts that have been specified in a binding agreement with external assistance agencies but have not been utilized at the reporting date and are subject to terms and conditions that have been satisfied in the past and it is anticipated will be satisfied in the future. There were no amounts of undrawn assistance from NGOs or other providers of other assistance in 200X or 200X-1.

	Development Assistance		Emergency Assistance		Other		Total	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Closing Balance - Loans	X	X	-	-	X	X	X	X
Closing Balance - Grants	X	X	-	-	X	X	X	X

Goods and Services Received (paragraph 2.1.74)

During 200X, a severe earthquake occurred in the ZZZ region inflicting serious damage to government property and private property, and significant loss of life. Multilateral agencies, bilateral agencies, NGOs, private corporations, and associations of several nations donated personnel and equipment to assist in locating and rescuing individuals trapped in the rubble. Also, specialized medical teams trained in trauma treatment together with medical equipment were flown into the region. Temporary shelter, food, and clothing were also supplied. The value of goods and services received has been estimated at XX domestic currency units. The value of the emergency assistance provided has been estimated based on cost estimates provided by international aid agencies, NGO's and corporations that were major contributors because local prices for equivalent goods or services were not available. Fifty thousand tons of rice were received as food aid during the year. It has been valued at XX domestic currency units which represents the wholesale price of similar rice in domestic wholesale markets. Goods and services received during the year have not been recorded in the Statement of Cash Receipts and Payments, which reflects only cash received (directly or indirectly) or paid by the Government. Goods and services-in-kind were received as part of the emergency assistance and are reflected in this note.

Presentation of the Statement of Cash Receipts and Payments in the Format Required by IPSAS 2 Cash Flows Statements

Paragraph 2.2.1 of Part 2 of this Standard encourages an entity which is completing its transition to the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS to present a statement of cash receipts and payments in the same format as that required by IPSAS 2 Cash Flow Statements. IPSAS 2 is applied by an entity that reports on an accrual basis of financial reporting following International Public Sector Accounting Standards.

This appendix provides a summary of key aspects of IPSAS 2 and guidance on their application for financial reporting under the cash basis of accounting as required by this Standard. Entities intending to present a statement of cash receipts and payments following the requirements of IPSAS 2 as far as is appropriate will need to refer to that IPSAS.

Presentation in the Format Required by IPSAS 2 Statement of Cash Flows

1. IPSAS 2 Cash Flows Statements requires an entity that prepares and presents financial statements under the accrual basis of financial reporting and adoption of accrual IPSAS to prepare a cash flow statement that reports cash flows during the period classified by operating, investing, and financing activities as defined below.

Definitions

2. *Financing activities are activities that result in changes in the size and composition of the contributed capital and borrowings of the entity.*

Investing activities are the acquisition and disposal of long-term assets and other investments not included in cash equivalents.

Operating activities are the activities of the entity that are not investing or financing activities.

Components of the Financial Statements

3. In presenting a statement of cash receipts and payments in this format it may be necessary to classify cash flows arising from a single transaction in different ways. (The term cash flow statement is used in the remainder of this appendix for a statement of cash receipts and payments presented in the same format as that required by IPSAS 2.) For example, when the cash repayment of a loan includes both interest and capital, the interest element may be classified as an operating activity and the capital element may be classified as a financing activity. An entity

presenting information by way of a cash flow statement presents its cash flows from operating, investing, and financing activities in a manner that is most appropriate to its activities.

4. A cash flow statement will include line items which present the following amounts:
 - a) total receipts from operating activities;
 - b) total payments on operating activities;
 - c) net cash flows from operating activities;
 - d) net cash flows from investing activities;
 - e) net cash flows from financing activities;
 - f) beginning and closing balances of cash; and
 - g) net increase or decrease in cash.

Additional line items, headings, and sub-totals will also be presented on the face of the statement when such presentation is necessary to present fairly the entity's cash flows.

5. An entity will also present on the face of the cash flow statement or in the notes:
 - a) major classes of gross cash receipts and gross cash payments arising from operating, investing, and financing activities, except to the extent that paragraph 1.3.13 of Part 1 of this Standard allows reporting on a net basis;
 - b) a sub-classification of total cash receipts from operations in a manner appropriate to an entity's operations; and
 - c) an analysis of payments on operating activities using a classification based on either the nature of payments or their function within the entity, as appropriate.

Separate disclosure of payments made for capital acquisitions and interest and dividends are also consistent with the requirements of IPSAS 2.

6. Disclosure of information about such matters as whether cash is generated from taxes, fines, fees (operating activities), the sale of capital assets (investing activities) and/or borrowings (financing activities) and whether it was expended to meet operating costs, for the acquisition of capital assets (investing activities) or the retirement of debt (financing activities) will enhance transparency and accountability of financial reports. These disclosures will also facilitate more informed analysis and assessments of the entity's current cash resources and the likely sources and sustainability of future cash inflows. Accordingly, this Standard encourages all entities to disclose this information in the financial statements and/or related notes.

Operating Activities

7. The amount of net cash flows arising from operating activities is a key indicator of the extent to which the operations of the entity are funded:
 - a) by way of taxes (directly and indirectly); and

- b) from the recipients of goods and services provided by the entity.

The disclosure of the number of net cash flows from operating activities also assists in identifying the extent to which operations of the entity generate cash that can be deployed to repay obligations, pay a dividend/distribution to its owner and make new investments without recourse to external sources of financing. The consolidated whole-of-government operating cash flows indicate the extent to which a government has financed its current activities through taxation and charges. Information about the specific components of historical operating cash flows is useful, in conjunction with other information, in forecasting future operating cash flows.

- 8. Cash flows from operating activities are primarily derived from the principal cash-generating activities of the entity. Examples of cash flow from operating activities are:
 - a) cash receipts from taxes, levies, and fines;
 - b) cash receipts from charges for goods and services provided by the entity;
 - c) cash receipts from grants, or transfers and other appropriations or budget authorizations made by central government or other public sector entities, including those made for the acquisition of capital assets;
 - d) cash receipts from royalties, fees, and commissions;
 - e) cash payments to other public sector entities to finance their operations (not including loans or equity injections);
 - f) cash payments to suppliers for goods and services;
 - g) cash payments to and on behalf of employees;
 - h) cash receipts and cash payments of a public sector insurance entity for premiums and claims, annuities, and other policy benefits;
 - i) cash payments of local property taxes or income taxes (where appropriate) concerning operating activities;
 - j) cash receipts and payments from contracts held for dealing or trading purposes;
 - k) cash receipts or payments from discontinuing operations; and
 - l) cash receipts or payments concerning litigation settlements.
- 9. An entity may hold securities and loans for dealing or trading purposes, in which case they are similar to inventory acquired specifically for resale. therefore, cash flows arising from the purchase and sale of dealing or trading securities are classified as operating activities. Similarly, cash advances and loans made by public financial institutions are usually classified as operating activities since they relate to the main cash-generating activity of that entity.
- 10. In some situations, governments or other public sector entities will appropriate or authorize funds to entities to finance the operations of the entity, and no clear distinction is made for the disposition of those funds between current activities,

capital works, and contributed capital. Where an entity is unable to separately identify appropriations or budget authorizations as current activities, capital works (operating activities), and contributed capital (investing activities), IPSAS 2 explains that the entity should classify the appropriation or budget authorization as cash flows from operations, and disclose this in the notes to the statement of cash flows.

Investing Activities

11. The separate disclosure of cash flows arising from investing activities identifies the extent to which cash outflows have been made for resources that are intended to contribute to the entity's future service delivery. **Examples of cash flows arising from investing activities are:**

- a) cash payments to acquire property, plant and equipment, intangibles, and other long-term assets. These payments include those relating to capitalized development costs and self-constructed property, plant, and equipment;
- b) cash receipts from sales of property, plant and equipment, intangibles, and other long-term assets;
- c) cash payments to acquire equity or debt instruments of other entities and interests in joint ventures (other than payments for those instruments considered to be cash equivalents or those held for dealing or trading purposes);
- d) cash receipts from sales of equity or debt instruments of other entities and interests in joint ventures (other than receipts for those instruments considered to be cash equivalents and those held for dealing or trading purposes);
- e) cash advances and loans made to other parties (other than advances and loans made by a public financial institution);
- f) cash receipts from the repayment of advances and loans made to other parties (other than advances and loans of a public financial institution);
- g) cash payments for futures contracts, forward contracts, option contracts, and swap contracts except when the contracts are held for dealing or trading purposes, or the payments are classified as financing activities; and
- h) cash receipts from futures contracts, forward contracts, option contracts, and swap contracts except when the contracts are held for dealing or trading purposes or the receipts are classified as financing activities.

When a contract is designated as a hedge of an identifiable position, the cash flows of the contract are classified in the same manner as the cash flows of the position being hedged.

Financing Activities

12. The separate disclosure of cash flows arising from financing activities is useful in predicting claims on future cash flows by providers of capital to the entity. Examples of cash flows arising from financing activities are:

- a) cash proceeds from issuing debentures, loans, notes, bonds, mortgages, and other short or long-term borrowings;
- b) cash repayments of amounts borrowed;
- c) cash payments by a lessee for the reduction of the outstanding liability relating to a finance lease; and
- d) cash receipts and payments relating to the issue of and redemption of currency.

Interest and Dividends

- 13. IPSAS 2 requires the separate disclosure of cash flows from interest and dividends received and paid. IPSAS 2 also requires that where such disclosures are made they should be classified consistently from period to period as either operating, investing, or financing activities.
- 14. The total amounts of interest and dividends paid and received during a period are disclosed in the cash flow statement. Interest paid and interest and dividends received are usually classified as operating cash flows for a public financial institution. However, there is no consensus on the classification of the cash flows associated with interest and dividends received and paid for other entities. Interest and dividends paid and interest and dividends received may be classified as operating cash flows. Alternatively, interest and dividends paid and interest and dividends received may be classified as financing cash flows and investing cash flows respectively, because they are costs of obtaining financial resources or returns on investments.

Reporting Major Classes of Receipts and Payments

- 15. The sub-classification of receipts depends upon the size, nature, and function of the amounts involved. Depending upon the nature of the entity, the following sub-classifications may be appropriate:
 - a) receipts from taxation (these may be further subclassified into types of taxes);
 - a) receipts from fees, fines, penalties, and licenses;
 - c) receipts from exchange transactions including receipts from the sale of goods and services and user charges (where these are classified as exchange transactions);
 - d) receipts from grants, transfers, or budget appropriations (possibly classified by source); and
 - e) receipts from interest and dividends.
- 16. Payment items are sub-classified to highlight the costs and cost recoveries of particular programs, activities, or other relevant segments of the reporting entity. Examples of classification of payments by nature and function are included in Part 1 of this Standard.

Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports

Paragraph 1.3.35 of Part 1 of this Standard requires that the financial statements provide information that meets the qualitative characteristics of information included in general purpose financial statements and satisfies the constraints on such information. This appendix summarizes the qualitative characteristics and constraints of general-purpose financial reports as identified in paragraph 1.3.35. For a full explanation of the qualitative characteristics and constraints, readers should refer to “The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities”.

Qualitative characteristics are the attributes that make the information provided in financial statements useful to users and support the achievement of the objectives of financial reporting. The objectives of financial reporting are to provide information useful for accountability and decision-making purposes. They apply to financial statements, regardless of the basis of accounting used to prepare the financial statements. The qualitative characteristics are understandability, relevance, faithful presentation, timeliness, comparability, and verifiability. Pervasive constraints on information included in financial statements are materiality, cost-benefit, and achieving an appropriate balance between the qualitative characteristics.

Understandability

Understandability is the quality of information that enables users to comprehend its meaning. General Purpose Financial Statements (financial statements) of public sector entities should present information in a manner that responds to the needs and knowledge base of users, and the nature of the information presented. Users are assumed to have a reasonable knowledge of the entity's activities and the environment in which it operates and to be willing to study the information.

Information about complex matters should not be excluded from the financial statements merely because it may be too difficult for certain users to understand without assistance.

Relevance

Information is relevant if it is capable of making a difference in achieving the objectives of financial reporting. Information is capable of making a difference when it has confirmatory value, predictive value, or both. It may be capable of making a difference, and thus be relevant, even if some users choose not to take advantage of it or are already aware of it.

Faithful Representation

To be useful in financial reporting, information must be a faithful representation of the economic and other phenomena that it purports to represent. Faithful representation is attained when the depiction of the phenomenon is complete, neutral, and free from material error. Information that faithfully represents economic or other phenomena depicts the substance of the underlying transactions and other events, activity, or circumstance—which is not necessarily always the same as its legal form.

Comparability

Information in financial statements is comparable when users can identify similarities and differences between two sets of phenomena. Comparability is not a quality of an individual item of information, but rather a quality of the relationship between two or more items of information.

- Comparability applies to the:
- comparison of financial statements of different entities; and
- comparison of the financial statements of the same entity over periods.

An important implication of the characteristic of comparability is that users need to be informed of the policies employed in the preparation of financial statements, changes to those policies, and the effects of those changes.

Because users wish to compare the performance of an entity over time, the financial statements must show corresponding information for preceding periods.

Timeliness

Timeliness means having information available for users before it loses its capacity to be useful for accountability and decision-making purposes. Having relevant information available sooner can enhance its usefulness as input to assessments of accountability and its capacity to inform and influence decisions that need to be made. A lack of timeliness can render information less useful.

Verifiability

Verifiability is the quality of information that helps assure users that information in financial statements faithfully represents the economic and other phenomena that it purports to represent. Supportability is sometimes used to describe this quality when applied in respect of explanatory information and prospective financial and non-financial quantitative information disclosed in financial statements. Whether referred to as verifiability or supportability, the characteristic implies that different knowledgeable and independent observers could reach a consensus, although not necessarily complete agreement, that either:

- The information represents the economic and other phenomena that it purports to represent without material error or bias; or

- An appropriate recognition, measurement, or representation method has been applied without material error or bias.

Constraints on Information Included in General Purpose Financial Statements

Materiality

Information is material if its omission or misstatement could influence the discharge of accountability by the entity, or the decisions that users make based on the entity's financial statements prepared for that reporting period. Materiality depends on both the nature and amount of the item judged in the particular circumstances of each entity.

The balance between Benefit and Cost

The balance between benefit and cost is a pervasive constraint. The benefits derived from information should justify the cost of providing it. Assessing whether the benefits of providing information justify related costs is often a matter of the judgment because it is often not possible to identify and/or quantify all the costs and all the benefits of information included in financial statements.

The costs of providing information include the costs of collecting and processing the information, the costs of verifying it, and/or presenting the assumptions and methodologies that support it, and the costs of disseminating it. Users incur the costs of analysis and interpretation.

Preparers expend the majority of the effort to provide information in financial statements. However, service recipients and resource providers ultimately bear the cost of those efforts—because resources are redirected from service delivery activities to the preparation of information for inclusion in financial statements. Users reap the majority of benefits from the information provided by financial statements. However, information prepared for financial statements may also be used internally by management and result in better decision-making by management.

In developing IPSAS, the IPSASB considers information from preparers, users, academics, and others about the expected nature and quantity of the benefits and costs of the proposed requirements. Disclosure and other requirements that result in the presentation of information useful to users of financial statements for accountability and decision-making purposes and satisfy the qualitative characteristics are prescribed by IPSAS when the benefits of compliance with those disclosures and other requirements are assessed by the IPSASB to justify their costs.

The balance between Qualitative Characteristics

The qualitative characteristics work together to contribute to the usefulness of the information. In some cases, a balancing or trade-off between qualitative characteristics may be necessary to achieve the objectives of financial reporting. The relative importance of the qualitative characteristics in each situation is a matter of professional judgment. The aim is to achieve an appropriate balance among the characteristics to meet the objectives of financial reporting.

