

नेपाल लेखापरिक्षणमान ३३०

निर्धारित जोखिम सम्बन्धी लेखापरिक्षकको जवाफ

(अन्तराष्ट्रिय गुणस्तर नियन्त्रणमान, लेखापरीक्षण पुनरावलोकन, अन्य आश्वस्तता तथा सम्बद्ध सेवाहरु घोषणाहरुको हाते पुस्तक सन् २०१० अंग्रेजी संस्करणको अनुवाद)

विषयसूची

	अनुच्छेद
परिचय	
यस ने.ले.प.मा. को क्षेत्र	१
लागु हुने मिति	२
उद्देश्य	३
परिभाषा	४
आवश्यकता	
समग्र जवाफ	५
निश्चय गर्ने स्थानमा सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमहरुको निर्धारण गर्ने लेखापरीक्षण प्रकृया	६-२३
प्रस्तुतीहरु र खुलासा गरिएका विषयको पर्याप्तता	२४
लेखापरीक्षण प्रमाणको पर्याप्तता र उपयुक्तताको मूल्याङ्कन	२५-२७
अभिलेखीकरण	२८-३०
कार्यान्वयन र व्याख्यात्मक सामाग्री समग्र जवाफ	क१-क३
सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमहरुको निर्धारण गर्न निश्चय प्रदान गर्ने गलत विवरणहरु	क४-क५८
प्रस्तुतीहरु र खुलासा गरिएको विषयको पर्याप्तता	क५९
लेखापरीक्षण प्रमाणको पर्याप्तता र सान्दर्भिकताको मूल्याङ्कन ...	क६०-क६२
अभिलेखीकरण	क६३

नेपाल लेखापरीणमानहरु (ने.ले.प.मा.).३३०, “निर्धारित जोखिम सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जवाफ” लाई ने.ले.प.मा.२००, “स्वतन्त्र लेखापरीक्षकका समग्र उद्देश्यहरु र नेपाल लेखापरीक्षणमानहरु अनुसारको लेखापरीक्षण व्यवहार” को संयोजनमा अध्ययन गर्नुपर्दछ ।

परिचय

यस लेखापरीक्षणमानको क्षेत्र

१. यस नेपाल लेखापरीक्षणमानले वित्तीय लेखापरीक्षण जवाफमा ने.ले.प.मा. ३१५ अनुसार लेखापरीक्षकले निर्धारण गरेको वा पहिचान गरेको सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको सन्दर्भमा जवाफको ढाँचा तयार पार्ने र लागू गर्ने लेखापरीक्षकको उत्तरदायित्व सम्बन्धी विषयवस्तुका बारेमा उल्लेख गरेको छ।

लागू हुने मिति

२. यो ने.ले.प.मा. नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाबाट अंग्रेजी संस्करण लागू भए अनुसार सोही मिति देखि यो ने.ले.प.मा. कार्यन्वयन हुनेछ।

उद्देश्य

३. लेखापरीक्षकको उद्देश्य सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिम निर्धारण र त्यस्ता जोखिमहरूमा नियन्त्रणकोलागि तयार गरिने तथा लागूगरीने जवाफहरू सम्बन्धि पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्नु हो।

परिभाषा

४. यस लेखापरीक्षणमानहरूको उद्देश्यको लागि निम्न शब्दावलीको अर्थ निम्नानुसार छ :

क. लेखापरीक्षण प्रकृया : निश्चय गर्नुपर्ने स्थानमा भेटिएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको लागि तयार पारीएको लेखापरीक्षण प्रकृया। यस प्रकृयाले निम्न विषयहरू समावेश गर्छ :

अ. समग्र परीक्षणहरू (कारोवार समुह, लेखा स्थिती र खुलासा पार्ने विषयवस्तुका), र

आ. गहन विश्लेषणात्मक प्रकृयाहरू

ख नियन्त्रणको परीक्षण : तथ्यगत रूपमा प्राप्त हुने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको नियन्त्रण, पहिचान र सुधारकोलागि गरीने कार्यसंचालनको प्रभावकारीताको मूल्याङ्कनकोलागि तयार पारीएको लेखापरीक्षण प्रकृया ।

आवश्यक विषयवस्तुहरू

समग्र जवाफ

५ लेखापरीक्षकले वित्तीय विवरणहरूमा भेटिएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको निर्धारित जोखिमको नियन्त्रणकोलागि समग्र जवाफ तयार पार्ने र लागू गर्ने । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१- क३)

जोखिमहरूको निर्धारण गर्ने लेखापरीक्षण प्रकृया निश्चय गर्ने गलत विवरणहरू

६. लेखापरीक्षकले निश्चय गर्ने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको निर्धारित जोखिमको जवाफ हुने गरी लेखापरीक्षण प्रकृयाहरूको ढाँचा तयार पार्ने र कार्यान्वयन गर्ने जसको प्रकृती, समयसिमा र क्षेत्र जोखिमको आधारमा गर्नुपर्छ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद, क४- क८)

७ थप लेखापरीक्षण प्रकृयाहरूको ढाँचा तयार पारी कार्यान्वयन गर्दा, लेखापरीक्षकले :

क. हरेक कारोवार समुहहरू, लेखाङ्कन स्थिती र खुलासा पारीएका विषयवस्तुमा भएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको निर्धारणको लागि आवश्यक कारणहरूमा ध्यान दिने ।

अ. कारोवारहरूको लेखाङ्कन स्थित वा अन्य खुलासा भएका विषय (जस्तै, अन्तरनिहित जोखिम) जस्ता विषयको खास विशेषताहरूको कारणले देखिने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको सम्भावना

आ. जब जोखिम निर्धारणमा नियन्त्रणलाई लेखाङ्कन राखिन्छ (तिनीहरू नियन्त्रण जोखिम हुन्) यसबाट लेखापरीक्षकलाई नियन्त्रण गर्ने लेखापरीक्षण

प्रमाणहरू प्राप्त गर्न आवश्यक छ । (तिनीहरूमा गहन प्रकृत्याको समयसिमा तथा प्रकृतीको निर्धारणमा प्रभावकारी नियन्त्रण कायम राख्ने लेखापरीक्षकले आशा राखेको हुन्छ) र (सन्दर्भ: अनुच्छेद क९-क१८)

ख. विश्वस्त पार्नुपर्ने (Persuasive) लेखापरीक्षण प्रमाणहरू धेरै प्राप्त गर्नुले लेखापरीक्षकको जोखिम निर्धारण धेरै हुन्छ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१९)

नियन्त्रणहरूको परीक्षण

घ. लेखापरीक्षकले सम्बन्धित नियन्त्रणको प्रभावकारी संचालनको संदर्भमा आउने विषयको पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्ने नियन्त्रणहरूको परीक्षणको लागि ढाँचा तयार पार्ने र कार्यसम्पादन गर्नेछ, यदी :

क. निश्चय गर्ने स्थानमा भएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकले नियन्त्रणहरूले प्रभावकारी रूपमा कार्य गरेका छन् भनी विश्वास गरेको छ भने (उदाहारणको लागि, लेखापरीक्षकले प्रयोग गरेको गहन प्रकृत्याको क्षेत्र, समयसिमा तथा प्रकृती निर्धारण गर्दा नियन्त्रणको प्रभावकारी संचालनको विषयमा विश्वास राखेको छ)

ख. गणना गर्नुपर्ने स्थानमा भएका सारभूत गलत विवरणका जोखिमहरू लेखापरीक्षकले निर्धारण गर्दा नियन्त्रणहरूले प्रभावकारी रूपमा काम गरेको अपेक्षा गरिन्छ (गहन प्रक्रियाहरूको प्रकृती, समय र क्षेत्र निर्धारण गर्न सो कुराको आवश्यकता हुन्छ) ।

ग. गहन प्रकृत्याहरूले मात्र पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू मूल्याङ्कन गर्ने स्थानमा दिन सक्दैन । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क२०- क२४)

९. नियन्त्रणहरूको परीक्षणको लागि ढाँचा तथा विवरणहरू निर्धारणगर्दा, लेखापरीक्षकले नियन्त्रणको प्रभावकारीताको सन्दर्भ:मा प्रर्याप्त मनाउन सकिने (Persuasive) लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्तगर्दा प्रभावकारी नियन्त्रणको मात्रा समेत धेरै भएको कुरामा विश्वास गछन् । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क२५)

नियन्त्रण परीक्षणको क्षेत्र र प्रकृती

१०. नियन्त्रण परीक्षणको ढाँचा तथा प्रयोग गर्दा, लेखापरीक्षकले

क. नियन्त्रणको प्रभावकारी कार्य संचालनको बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न सोधपुछको साथमा अन्य लेखापरीक्षण प्रकृयाहरूको प्रयोग गर्ने छन, जस अन्तर्गत :

अ. कसरी लेखापरीक्षण समयभित्रको उपयुक्त समयमा नियन्त्रणहरू प्रयोगमा ल्याइन्छ ।

आ. कार्यान्वयनका लागि एकै पारा/संगतता समन्जस्यता (The consistency with which they were applied), र

इ. को वा कुन माध्यामहरूबाट तिनीहरूको कार्यान्वयन गराईएको छ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क२६- क२९)

ख. यदि नियन्त्रणको परीक्षण अन्य परीक्षण जस्तै अप्रत्यक्ष नियन्त्रणमा त भरपरेको छैन भनी निर्धारण गर्ने र यदि यसो भएमा, त्यस्ता अप्रत्यक्ष नियन्त्रणको प्रभावकारी कार्यान्वयनको संदर्भमा सहयोग पुऱ्याउने लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न आवश्यक भएमा सो गर्ने । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क३०- क ३१)

नियन्त्रणहरूको परीक्षणको समयसीमा

११. लेखापरीक्षकले नियन्त्रणहरूको परीक्षण खास समय वा लेखापरीक्षकले विश्वास गरेको नियन्त्रणको समयावधी भित्र संचालन गर्ने छ । जुन तल उल्लेख भएका अनुच्छेद १२ र १५ सँग सम्बन्धित छ, यसले

लेखापरीक्षकले विश्वास गरेको विषयलाई समर्थन गर्ने उपयुक्त आधारहरु खडा गरिदिन्छ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क३२)

अन्तरिम समयावधीमा प्राप्त भएका लेखापरीक्षण प्रमाणको प्रयोग

१२. अन्तरिम समयावधीभित्र नियन्त्रणको प्रभावकारी संचालनको बारेमा यदी लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्दछन् भने, लेखापरीक्षकले :

क. अन्तरिम समयमा भएका पछिल्ला नियन्त्रणहरुको परिवर्तनको महत्वको बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्त गर्नेछ ।

ख. बाँकी समयको लागि लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्त गर्ने बारे निर्धारण गर्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क३३- क३४)

विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त प्रमाणको प्रयोग

१३. विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त नियन्त्रणको प्रभावकारी कार्यान्वयनको बारेमा आएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरुको प्रयोग गर्नु उचित छ वा छैन भनी निर्णय गर्न र यदी सो भएमा उक्त समयावधीको नियन्त्रणको पुनःपरीक्षण गर्नु विगतमा नै सकिन (Ealspse) सक्छ, त्यस्तो अवस्थामा लेखापरीक्षकले निम्न विषयमा ध्यान पुऱ्याउनु पर्छ :

क. अन्य आन्तरीक नियन्त्रणका नियन्त्रण अवस्था, नियन्त्रणको लागि निकायको अनुगमन व्यवस्था, निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाको प्रभावकारीता

ख. नियन्त्रणको विशेषताको कारणले निम्त्याउने जोखिमहरु जुन स्वसंचालित वा हस्तसंचालित दुवै हुनसक्छन् ।

ग. सामान्य सुचनाप्रविधि नियन्त्रणको प्रभावकारीता ।

घ. नियन्त्रणको प्रभावकारीता र निकायद्वारा यसको प्रयोग जसले विगतका लेखापरीक्षणमा टिपोट भएका नियन्त्रणको प्रयोगबाट भएका विचलनका प्रकृती र क्षेत्र समेत समावेश हुन्छ र त्यहाँ यदी व्यक्तिहरुको महत्वपूर्ण रुपमा नियन्त्रणको प्रयोगमा कुनै असर पारेको छ, भन्ने कुरामा समेत ध्यान पदनुपर्छ ।

ड. बदलिदो परिस्थिती अनुसार विशेष किसिमका नियन्त्रणमा परीवर्तन नगर्दा हुने जोखिमको निर्धारण ।

च. सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिम र नियन्त्रणमा गरिएको भरोसाको क्षेत्र । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क३५)

१४. विशेष नियन्त्रणको प्रभावकारी संचालन सम्बन्धि विगतका लेखापरीक्षणमा समावेश गरिएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरु, यदी लेखापरीक्षकले प्रयोग गर्ने योजना बनाएको भएमा लेखापरीक्षकले विगतका लेखापरीक्षण प्रमाणहरुको सान्दर्भिकताको स्थापना गराउनुपर्छ जुन विगतका लेखापरीक्षणमा प्रयोग भएका नियन्त्रण प्रणालीमा कुनै परीवर्तन भएको छ वा छैन भन्ने विषयबाट निर्धारण हुन्छ । लेखापरीक्षकले विगतका विशेष नियन्त्रणहरु बुझ्नको लागि अवलोकन तथा निरीक्षण विधी प्रयोग गरेर सोधखोज गरिसकेपछि मात्र त्यस्ता प्रमाणहरु प्रयोग गर्ने छ, र

क. यदी कुनै परीवर्तन भई विगतका लेखापरीक्षणमा प्राप्त भएको लेखापरीक्षण प्रमाणहरुको निरन्तरताको सान्दर्भिकतामा असर पार्ने भएमा लेखापरीक्षकले वर्तमान लेखापरीक्षणमा त्यस्ता नियन्त्रणहरुको परीक्षण गर्नुपर्ने छ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क३६)

ख. यदी त्यस्ता कुनै अवस्था नभएको भएमा लेखापरीक्षकले हरेक थप लेखापरीक्षणमा कम्तिमा एकचोटी नियन्त्रणहरुको परीक्षण गर्नुपर्छ र लेखापरीक्षकले केही नियन्त्रणहरुमा हरेक लेखापरीक्षणमा परीक्षण गर्नुपर्छ । जसले लेखापरीक्षकलाई सम्पूर्ण नियन्त्रणको बारेमा परीक्षण गर्नुपर्ने संभावनालाई हटाईदिन्छ, जुनमा लेखापरीक्षक एउटा लेखापरीक्षण समयमा आधारीत हुन्छ र पछिल्ला दुईवटा लेखापरीक्षण समयका नियन्त्रण प्रणालीको परीक्षण गर्नुपर्दैन । (सन्दर्भ: अनुच्छेद, क३७- क३९)

महत्वपूर्ण जोखिमहरूमाथि नियन्त्रण

१५. जोखिमहरूको नियन्त्रण गर्ने उद्देश्यले यदि लेखापरीक्षकले योजनाहरू बनाउँदा महत्वपूर्ण जोखिमहरू निर्धारण गरेको छ भने लेखापरीक्षकले वर्तमान समयमा त्यस्ता नियन्त्रणहरूको परीक्षण गर्नुपर्ने छ ।

नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालनको मूल्याङ्कन

१६. सम्बद्ध नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालन सम्बन्धी मूल्याङ्कन गर्दा लेखापरीक्षकले गहन प्रकृत्या प्रयोग गर्दा पहिचान भएका गलत विवरणहरूले नियन्त्रणहरू प्रभावकारी रूपमा संचालन भएका वा नभएका भन्ने कुराको मूल्याङ्कन गर्नुपर्छ । यद्यपी, गहन प्रकृत्याद्वारा पहिचान गर्ने त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको अनुपस्थितिले नियन्त्रणहरूको निश्चयमा प्रभावकारी परीक्षण गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाणहरू भने उपलब्ध गराउन सक्दैन । (सन्दर्भ: अनुच्छेद, क४०)

१७. यदि लेखापरीक्षकले विश्वास गरेको नियन्त्रणहरूको विचलनको बारेमा पहिचान भएमा, त्यस्ता सामग्रीहरू र तिनिहरूको संभावित परिणामहरू बुझ्न लेखापरीक्षकले विशेष शोधपुछ गर्नुपर्ने छ र निम्न कुराहरूको निर्धारण गर्नुपर्ने छ : (सन्दर्भ: अनुच्छेद, क३७- क४१)

क. नियन्त्रणहरूको उपयुक्त आधारहरू निर्धारण गर्न प्रयोग गरीने नियन्त्रणहरूको परीक्षण

ख. अतिरिक्त नियन्त्रणहरूको परीक्षण आवश्यक हुने, वा

ग. गहन प्रकृत्याहरूको प्रयोग गरेर सम्भावित त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको जोखिमलाई सम्बोधन गर्न आवश्यक हुने

गहन प्रकृत्याहरू

१८. सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको जोखिमको निर्धारणमा ध्यान दिई लेखापरीक्षकले हरेक सारयुक्त/सारभूत कारोवारहरूको समुह, मौज्जात स्थित र खुलासा पारीएका विषयवस्तुको लागि गहन उपयुक्त प्रकृत्याहरूको ढाँचा बनाई कार्यान्वयन गर्नुपर्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क४२- क४७)

१९. लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूको रूपमा बाह्य प्रमाणीकरण आधिकारीक प्रकृयाहरूको बारेमा समेत ध्यान दिनुपर्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क४८- क५१)

वित्तीय विवरणहरू बन्द गर्ने प्रकृया सम्बन्धि प्रकृयाहरू

२०. विवरणहरू बन्द गर्ने प्रकृया सम्बन्धि लेखापरीक्षणमानमा उल्लेखित प्रकृयाहरू समावेश गर्नुपर्दछ :

क. वित्तीय विवरणहरूलाई आधारभूत लेखाका अभिलेखसंग मिलाउने वा भिडाउने, र

ख. वित्तीय विवरणहरू तयार पार्दाको क्रममा भएका जर्नल प्रविष्टी (Journal entry) र अन्य समायोजनहरूको परीक्षण गर्ने । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क५२)

महत्वपूर्ण जोखिमहरूलाई जवाफ दिने प्रकृयाहरू

२१. यदि लेखापरीक्षकले सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको जोखिमको निश्चयी स्थानमा धेरै भएको निर्धारण गरेमा, लेखापरीक्षकले त्यस्ता जोखिमलाई विशेष जवाफ दिनसक्ने प्रकृयाको कार्यन्वयन गर्नुपर्ने छ । महत्वपूर्ण जोखिम निर्धारण गर्ने विधी गहन प्रक्रियामात्र भएमा त्यस्ता प्रक्रियाहरूले बृहत परीक्षण प्रकृयालाई समावेश गर्नुपर्ने छ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद, अनुच्छेद क५३)

गहन प्रकृयाको समयसीमा

२२. यदी गहन प्रकृयालाई अन्तरिम मितिमा कार्यन्वयन गरेमा, लेखापरीक्षकले बाँकी समयलाई समेत निम्न विषय कार्यन्वयन गरेर समेट्नु पर्नेछ :

क. प्रकृयाहरूको मध्यवर्ती समयमा आउने नियन्त्रणहरूको परीक्षणको रूपमा हेरिनुपर्ने

ख. यदी यिनीहरू पर्याप्त छन् भनी लेखापरीक्षकले निर्धारण गरेमा थप प्रकृयाको लेखापरीक्षणका निर्णयहरूलाई अन्तरीम

मितीबाट अन्तरिम मिति सम्म (From the interim date to the period end) स्थापना गराउने कारणको आधार हुनसक्छ। (सन्दर्भ: अनुच्छेद क५४- क५७)

२३. यदि लेखापरीक्षकले अन्तरिम मितिमा पहिचान भएका त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको सारयुक्त/सारभूत जोखिमको निर्धारण गर्ने समयमा अपेक्षा नगरेको भएमा लेखापरीक्षकले सम्बन्धित जोखिमको निर्धारण र बाँकी समयावधीको लागि लक्षित प्रकृत्याको क्षेत्र वा समयसीमा र योजना समावेश प्रकृतीको बारेमा परिवर्तन गर्नुपर्छ वा पदैन भनी मूल्याङ्कन गर्नु। (सन्दर्भ: अनुच्छेद क५८)

विवरण र खुलासाको पर्याप्तता

२४. लेखापरीक्षकले सम्पूर्ण वित्तीय विवरणको प्रस्तुती र यसमा खुलासा गरिएका विषयहरू उपयुक्त वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिला अनुसार छ वा छैन भनी मूल्याङ्कन गर्न लेखापरीक्षण प्रकृत्याको कार्यान्वयन गर्ने छ। (सन्दर्भ: अनुच्छेद क५९)

लेखापरीक्षण प्रमाणको उपयुक्तता र सान्दर्भिकताको मूल्याङ्कन

२५. कार्यान्वयन गरीएका लेखापरीक्षण प्रकृत्या र प्राप्त भएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको आधारमा लेखापरीक्षकले निश्चय गर्ने स्थानमा भएको सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमहरूको निर्धारण उपयुक्त छ वा छैन भन्ने कुराको बारेमा लेखापरीक्षक निश्कर्षमा पुग्नुभन्दा पहीले मूल्याङ्कन गर्नुपर्ने छ।
२६. लेखापरीक्षकले पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त भए वा भएन भनी निश्कर्षमा पुग्नुपर्ने छ। राय निर्धारण गर्दा, लेखापरीक्षकले सम्बन्धित सम्पूर्ण लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको बारेमा ध्यान पूर्याउनुपर्नेछ, जसमा त्यता प्रमाणहरू सहयोगी वा बाभिनने भन्ने कुरामा ध्यान नदिई गर्नुपर्नेछ। (सन्दर्भ: अनुच्छेद क६२)
२७. यदी लेखापरीक्षकले वित्तीय विवरणहरूको आश्वस्थता (Assertion) को रूपमा पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न नसकेको भएमा,

लेखापरीक्षकले अन्य थप प्रमाणहरु प्राप्त गर्न कोशिस गर्नुपर्नेछ । यदी लेखापरीक्षकले पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्त गर्न सफल नभएमा, लेखापरीक्षकले उपयुक्त कैफियत सहितको राय दिने वा वित्तीय विवरणहरुमा समावेश भएको रायलाई अस्वीकार गर्न सक्नेछ ।

अभिलेखीकरण :

२८. लेखापरीक्षकले निम्न लेखापरीक्षण अभिलेखहरुलाई समावेश गर्नुपर्नेछ :^१

क. वित्तीय विवरणहरुको स्थानमा भएका सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपुर्ण विवरणहरुको जोखिम निर्धारण गर्दा समग्र जवाफ तथा यसका प्रकृती, मिति र थप लेखापरीक्षण प्रकृयाको संचालनको क्षेत्रलाई समेत सम्बोधन गर्नुपर्ने,

ख. विभीन्न स्थानमा हुने जोखिमहरुको निर्धारण तथा उक्त प्रकृयाहरुको सम्बन्ध, र

ग. लेखापरीक्षण प्रक्रियाको परिणामको साथमा स्पष्ट नभएका विषयको निश्कर्षहरु (सन्दर्भ: अनुच्छेद ए६३) ।

२९. विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त भएका नियन्त्रणको प्रभावकारी संचालनको बारेमा आएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरुको प्रयोग बारे यदी लेखापरीक्षणमा परिक्षण गरीएका त्यस्ता नियन्त्रणमा विश्वास राख्न प्रयोग गरिएका प्रमाणहरुलाई लेखापरीक्षकले समावेश गर्नुपर्नेछ ।

३०. लेखापरीक्षकको अभिलेखले वित्तीय विवरणहरुलाई आधारभुत अभिलेखहरूसंग मिलाइएको वा मिलेको कुराको प्रदर्शन गर्नुपर्ने छ ।

१ नेलेपमा २३० “निर्धारित जोखिम सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जवाफ” अनुच्छेद ८-११ र क६

कार्यान्वयन र अन्य व्याख्यात्मक सामग्रीका

समग्र जवाफहरू (Overall Responses) (सन्दर्भ: अनुच्छेद क५)

क१. वित्तीय विवरणहरूको स्थानमा देखिएका निर्धारित त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको जोखिमहरूलाई सम्बोधन गर्न समग्र जवाफहरूले निम्न कुरालाई समावेश गर्नुपर्छ ।

- लेखापरीक्षण टोलीलाई पेशागत शंकास्पद (Doubtful) राखिराख्न जोड दिने ।
- अन्य धेरै अनुभवी कर्मचारीहरू वा विशेष क्षमता भएकाहरू वा विज्ञहरूको सहभागीताको लागि उनीहरूलाई कार्य संचालनको लागि तोक्नु ।
- अझ धेरै सुपरीवेक्षण दिने
- थप लेखापरीक्षण प्रकृया संचालन सम्बन्धि छनौटमा अन्य अनुमान गर्न नसकिने तत्वहरूलाई समावेश गर्ने,
- लेखापरीक्षण प्रकृयाहरूको क्षेत्र वा समयसीमा, प्रकृती सम्बन्धी सामान्य परिवर्तन गर्ने,

उदाहरणको लागि : अन्तरिम मितिको समयमा अन्तिम समयमा संचालन गरीने लेखापरीक्षण प्रकृया वा थप चित्त बुभदो लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न लेखापरीक्षण प्रकृयाको प्रकृतीमा परिपर्तन गर्ने ।

क२. वित्तीय विवरणहरूको स्थानमा देखिने सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको जोखिमको निर्धारण र यसबाट लेखापरीक्षकले बनाउने राय तथा जवाफ लेखापरीक्षकको नियन्त्रण परिस्थितिहरूको सम्बन्धमा बनाएको बुझाईले असर पारेको हुन्छ । प्रभावकारी नियन्त्रण परिस्थितीले लेखापरीक्षकलाई आन्तरिक नियन्त्रण सम्बन्धी र निकाय भित्रको आन्तरिक लेखापरीक्षण प्रमाणको विश्वासनियतामा सहयोग पुऱ्याउने छ जसले, उदाहरणको लागि, लेखापरीक्षकलाई अन्तिम मिति

भन्दा पनि अन्तिम मितिमा लेखापरीक्षण प्रकृयाहरु संचालन गर्ने अनुमती दिन्छ । यद्यपी, नियन्त्रण परिस्थितिमा कुनै कमजोरी भएमा यसको प्रतिकुल असर हुन्छ, नै, उदाहरणको लागि, लेखापरीक्षकले अप्रभावकारी नियन्त्रण परिस्थितीमा आफ्नो जवाफ दिन सक्छन् जुन :

- अन्तरिम मितिमा भन्दा पनि अन्तिम समयावधिमा लेखापरीक्षण प्रकृयाहरुको संचालन गरेर ।
- प्रकृयाहरु प्रयोग गरेर थप वृहत लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्तगर्ने ।
- लेखापरीक्षण क्षेत्रमा समावेश गरीने स्थानको संख्यामा थप गर्ने ।

क३. तसर्थ, त्यस्ता विषयमा पुऱ्याएको ध्यानले लेखापरीक्षकको सामान्य विधीमा महत्वपूर्ण सहयोग पुऱ्याउछ ।

उदाहरणको लागि, प्रकृयाहरु (विधी) वा नियन्त्रणको परीक्षणमा प्रयोग गर्ने विधीको साथमा सहायक प्रकृयाहरुमा जोड दिने ।

निर्धारित सामग्रीको जोखिम सम्बन्धि लेखापरीक्षण प्रकृयाको जवाफ दृढताको तहमा हुने त्रुटीपूर्ण विवरणहरु (Misstatement at the Assertion Level)

थप लेखापरीक्षण प्रकृयाको प्रकृती, समयसीमा, र क्षेत्र (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६)

क४. लेखापरीक्षकले गरेका जोखिमको निर्धारणले अतिरिक्त लेखापरीक्षण प्रकृया निर्धारण तथा संचालन गर्नको लागि उपयुक्त लेखापरीक्षण विधी छनौटको लागि आधार तयार पार्दछ । उदाहरणको लागि, लेखापरीक्षकले निम्न कुराहरुको निर्धारण गर्दछ :

क. नियन्त्रणको परीक्षण संचालन गर्दा लेखापरीक्षकलाई त्रुटीपूर्ण विवरणको जोखिम सम्बन्धी प्रभावकारी जवाफ प्राप्त गर्न सहयोग पुऱ्याउछ । यो विशेष निश्चय गर्ने स्थानमा संचालीत हुन्छ ।

ख. केवल प्रकृयाको संचालनले विशेष निश्चयी स्थानको लागि उपयुक्त हुन्छ, त्यसैले, लेखापरीक्षकले सम्बन्धित जोखिम निर्धारणबाट नियन्त्रणको प्रभावलाई समावेश गर्दै न वा हटाउछन् । यस्तो हुनुको कारण लेखापरीक्षकको जोखिम निर्धारण प्रकृयाले निश्चय गर्ने स्थानको सन्दर्भमा प्रभावकारी नियन्त्रणहरूको पहिचान हुन नसक्नुले हो वा नियन्त्रणको परीक्षण प्रभावकारी हुनुले हो । त्यसैले, लेखापरीक्षक लेखापरीक्षण प्रकृयाको प्रकृती, समयसिमा र क्षेत्र निर्धारणमा नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालनमा विश्वास नगर्ने अवस्था हुन्छ । वा

ग. नियन्त्रणहरूको परीक्षण र गहन प्रकृयाहरू दुवैको संयुक्त विधि प्रभावकारी विधि हुन्छ ।

तर, लेखापरीक्षकले हरेक कारोवार समुह, लेखा मौज्जात (Account Balance) र खुलासाको लागि छुट्टै प्रकृयाहरू तयार पारी प्रयोगमा ल्याउन सक्छन् जुन अनुच्छेद १८ अनुसार, छनौट गरीएको विधिमा कुनै वास्ता नहुने हुन्छ ।

क५. लेखापरीक्षण प्रकृयाको प्रकृतिले यसको उद्देश्य (जस्तै, नियन्त्रण परीक्षण वा गहन लेखापरीक्षण प्रकृया) र त्यसको किसिम (जस्तै: निरीक्षण, अवलोकन, सोधपुछ वा विश्लेषण कार्य) जस्ता कुरालाई निर्देशित गर्दछ । लेखापरीक्षण प्रकृयाको प्रकृति निर्धारित जोखिमको जवाफको लागि सबै भन्दा महत्वपूर्ण रहन्छ ।

क६. लेखापरीक्षण प्रकृयाको समयसिमाले लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्रयोग गर्ने मिति वा समयावधी वा कहीले संचालन गर्ने भन्ने कुरालाई इङ्गीत गर्छ ।

क७. लेखापरीक्षण प्रकृयाको क्षेत्र भन्नाले आएका परीमाणहरू जस्तै : नमुना आकार वा नियन्त्रण कृयाकलापको अवलोकन संख्या आदिलाई प्रतिनिधित्व गर्दछ ।

क८. निर्धारित सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमलाई जवाफ दिने वा यसमा नै आधारीत भएका विषयको प्रकृती, समय र क्षेत्रको निर्धारण गर्न अतिरिक्त लेखापरीक्षण प्रकृयाको ढाँचा तयार पार्ने र संचालन गर्दा यसले लेखापरीक्षकको अतिरिक्त लेखापरीक्षण प्रकृया र जोखिम निर्धारणको बीच, निश्चयी स्थानमा जोखिमको निर्धारित जवाफ तयार पार्दा स्पष्ट सम्बन्ध निर्धारित गर्दछ ।

दृढतामा मूल्याङ्कित जैविकको प्रत्युत्तर (सन्दर्भः अनुसूची ७ (क))

प्रकृती

क९. लेखापरीक्षकद्वारा निर्धारित जोखिमहरूको दुवै प्रकारका लेखापरीक्षण प्रकृयाहरूको संचालनमा र तिनीहरूको समायोजन (Combination) मा प्रभाव पुऱ्याएको हुनसक्छ । उदाहरणकोलागि, जब निर्धारित जोखिम धेरै नै हुन्छ, लेखापरीक्षकले प्रतिपक्षहरूसंगको करारीय सम्भौताको व्यवस्थालाई अभिलेखहरूको निरीक्षणको साथसाथमा पुष्टि गर्नुपर्नेछ । अझ, निश्चित लेखापरीक्षण प्रकृयाहरू अन्यलाई भन्दा केही निश्चयी स्थानकोलागि धेरै नै उपयुक्त हुनसक्छ । उदाहरणकोलागि, अम्दानीको संदर्भमा, नियन्त्रणहरूको परीक्षण निर्धारित त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको जोखिमको पूर्ण दृढता (Completeness Assertion) को लागि सबै भन्दा महत्वपूर्ण हुनसक्छ र गहन प्रकृयाहरू निर्धारित त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको जोखिम देखिने स्थानको लागि सबैभन्दा उपयुक्त हुनसक्छ ।

क१०. लेखापरीक्षण प्रकृयाको प्रकृती निर्धारणको लागि जोखिमहरूको कारण निर्धारण गर्नु सान्दर्भिक हुन्छ । उदाहरणको लागि, यदि विशेष कारोवार समुहको विशेषताले गर्दा, र सम्बन्धित नियन्त्रणहरूलाई ध्यान नपुऱ्याई गर्दा, जोखिम कम निर्धारण भएमा, लेखापरीक्षकले पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न गहन विश्लेषण प्रकृयाहरू निर्धारण गर्न सक्छन् । अर्कोतर्फ, यदी आन्तरिक नियन्त्रणको कारणले निर्धारित जोखिम कम भएमा, र लेखापरीक्षकले कम निर्धारणमा गहन प्रकृयाहरूमा आधारीत भएमा, त्यस्तो अवस्थामा लेखापरीक्षकले अनुच्छेद ८(क) अनुसार नियन्त्रणहरूको परिक्षण संचालन गर्दछन् ।

यस्तो अवस्था, उदाहरणकोलागि एकरूपता भएको कारोवारको समुह, जटिलरहीत विशेषताहरु, जुन कार्यतालीका अनुसार प्रशोधित छन् र निकायको सुचना प्रणालीद्वारा नियन्त्रित भएको अवस्थामा हुनसक्छ ।

समयसीमा

क११. लेखापरीक्षकले नियन्त्रणहरुको परीक्षण वा गहन प्रकृयाहरुको अन्तरिम मितिमा वा अन्तिम समयवधीमा संचालन गर्न सक्छन् । सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणहरुको जोखिम धेरै भएमा, लेखापरीक्षकले प्रायजसो गहन प्रकृयाहरु अन्तिम समयवधीको मिति वा यसको नजिकमा संचालन गर्न सक्छन्, जुन शुरुको मितिमा वा नभनीकन लेखापरीक्षण प्रकृयाको शुरुवात वा पूर्वघोषित नभइको समयमा गरीदैन (उदाहरणको लागि, छानिएको स्थानमा घोषणा नगरी लेखापरीक्षक प्रकृयाहरु संचालन गर्ने) यस्तो प्रकृयाहरु जालसाजीको जोखिमको संदर्भमा भने सान्दर्भिक हुन्छ । उदाहरणको लागि, लेखापरीक्षक निष्कर्षमा पुग्छन् जुन, जब गलत विवरणहरु वा जालसाजीबाट आएका जोखिमहरु पहिचान भएका हुन्छन्, तब लेखापरीक्षण प्रकृयामा लेखापरीक्षणको निष्कर्षलाई अन्तरिम मितिबाट अन्तिम समयमा समायोजन गर्नु अप्रभावकारी हुनसक्छ ।

क१२ अर्कोतर्फ, अन्तिम समयमा पुर्व लेखापरीक्षण प्रकृयाहरु संचालन गर्दा यसले लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षणको शुरुवात समयमा महत्वपूर्ण सामग्रीको पहिचान गर्न र व्यस्थापनको सहोगमा त्यस्ता सामग्रीको सम्बोधन गर्ने गरी प्रभावकारी लेखापरीक्षण विधिको विकास गर्न सहयोग पुऱ्याउदछ ।

क१३ यसको अतिरिक्त, निश्चित लेखापरीक्षण प्रकृयाहरु अन्तिम समयमा वा यसपछी संचालित गर्न सकिन्छ, उदाहरणको लागि :

- वित्तीय विवरणहरु लेखाङ्कनको अभिलेखसंग मिलाउने
- वित्तीय विवरणहरुको तयार पार्दाको समयवधीमा गरीएका समायोजनको परीक्षण गर्ने

- समयावधीको अन्तिम मितिमा आउने जोखिमहरु, जस्तै-निकायले गरेको अनुपयुक्त बिक्री सम्भौता वा कारोवारहरु जुन पूर्ण भैसकेका छैनन्, त्यस्ता जोखिमलाई जवाफ दिनको लागि प्रकृयाहरु निर्धारण गर्ने ।

क१४. लेखापरीक्षण प्रकृयाहरु कहिले संचालन गर्ने भन्नेबारे लेखापरीक्षकको सोचलाई प्रभावित बनाउने सम्बन्धित विषयबस्तुहरु निम्न हुनसक्छन् :

- नियन्त्रणको परिस्थिति सम्बन्धित सूचनाहरु कहिले उपलब्ध हुन्छन् (उदाहरणको लागि, विद्युतिय फाइलहरु पछिल्लो चरणमा थपिएको हुनसक्ने वा यसका अन्य प्रकृयाहरु अवलोकन गर्ने जुन निश्चित समयमा मात्र प्राप्त गर्न सकिन्छ ।)
- जोखिमहरुको प्रकृती (उदाहरणको लागि, यदी भुटा बिक्री सम्भौताको पछिल्लो समयमा रचना गरी आम्दानीको वृद्धिबाट आउने जोखिम भएमा, लेखापरीक्षकले उक्त समयावधीको अन्तमा आएका सम्भौताहरुको परीक्षण गर्ने सोच बनाउन सक्छन् ।)
- लेखापरीक्षण प्रमाणहरु सम्बन्धित हुने समयावधी वा मिति ।

क्षेत्र (Extent)

क१५. लेखापरीक्षण प्रकृयाको क्षेत्रको मूल्याङ्कनको आवश्यक सारयुक्त/सारभूतता (Materiality) निर्धारित जोखिम, र लेखापरीक्षकले योजना बनाएको विश्वासको स्तर आदिको आधारमा निर्धारण गर्नुपर्छ । जब एउटा उद्देश्य प्राप्त हुन्छ, हरेक प्रकृयाको क्षेत्रको छुट्टाछुट्टै मूल्याङ्कन गर्नुपर्छ । सामान्य रूपमा लेखापरीक्षण प्रकृयाहरुको जोखिमसंगै वृद्धि हुँदै जान्छ । उदाहरणको लागि, जलसन्दर्भको कारणले भएका निर्धारित सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणहरुको जवाफमा, नमुना सर्वेक्षणको आकार (Size) मा वृद्धि गरेर वा वृहत स्तरमा गहन विश्लेषणात्मक प्रकृयाहरु संचालन गर्नु उपयुक्त मान्न सकिन्छ । तर

लेखापरीक्षण प्रकृयाको क्षेत्रमा गरीएको वृद्धि प्रभावकारी हुनको लागि लेखापरीक्षण प्रकृया विशेष जोखिमसंग सम्बन्धित हुनुपर्छ ।

क१६. कम्प्यूटर प्रोग्रामको लेखापरीक्षण पद्धतिको प्रयोगले विद्युतिय कारोवार र लेखा फाइलको वृहत परिक्षणको लागि उपयोगी हुनसक्छ । यो उपयोगी तब हुन्छ, जब लेखापरीक्षकले परीक्षण क्षेत्रमा परिवर्तन गर्ने निर्णय गर्दछन् । उदाहरणकोलागि, यस्तो निर्णय जालसाजको कारणले भएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको सन्दर्भमा हुन्छ । यस्ता विधिहरू मुख्य विधुतिय फाईलबाट नमुना सर्वेक्षण गर्न वा विशेष विशेषताहरू भएको कारोवारहरूको वर्गिकरण गर्न वा नमुना सर्वेक्षणको प्रकृया सम्पूर्ण फाईलको परिक्षण गर्न प्रयोग गर्न सकिन्छ ।

सार्वजनिक क्षेत्रसंग सम्बन्धित निकायमा जानकारी:

क१७. सार्वजनिक क्षेत्रसंग सम्बन्धित निकायको लेखापरीक्षणको लागि, लेखापरीक्षण आदेश र अन्य विशेष लेखापरीक्षण आवश्यकताहरूले लेखापरीक्षकले निर्धारण गर्ने थप लेखापरीक्षण प्रकृयाको क्षेत्र, समयसीमा र प्रकृतीमा नकरात्मक असर पुऱ्याउनसक्छ ।

साना निकायहरूमा विशेष ध्यान दिनुपर्ने:

क१८. धेरै साना निकायको संदर्भमा, लेखापरीक्षकले पहिचान गर्नसक्ने नियन्त्रण कृयाकलापहरू नहुनसक्छन् वा सम्बन्धित निकायले अभिलेख गरेको कार्यसंचालन वा अस्तित्वको क्षेत्र अत्यन्त थोरै हुनसक्छ । त्यस्तो अवस्थामा, लेखापरीक्षकले थप प्राथमिक लेखापरीक्षण गहन प्रकृयाहरूको प्रयोग गर्नु धेरै प्रभावकारी हुनसक्छ । केही अवस्थामा, यसको अतिरिक्त, नियन्त्रण कार्य वा अन्य नियन्त्रणको तत्वको अनुपस्थितिको कारणले पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न असम्भव बनाईदिन्छ ।

जोखिमको उच्च निर्धारण (सन्दर्भ: अनुच्छेद क७(ख))

क१९. जब उच्च जोखिमको निर्धारणको कारण देखाउने थप लेखापरीक्षण प्रमाणहरूमा प्राप्त हुन्छ, तब लेखापरीक्षकले संख्यात्मक प्रमाणहरूमा वृद्धि गर्छन् वा अभै सम्बन्धित वा विश्वसनीय प्रमाणहरू प्राप्त गर्छन्,

उदाहरणको लागि, तेस्रो पक्षबाट भन्नु धेरै प्रमाणहरू प्राप्त गरेर वा स्वतन्त्र सन्दर्भहरूको समीक्षाबाट प्रमाणहरू प्राप्त गर्न सकिन्छ ।

नियन्त्रणहरूको परीक्षण

नियन्त्रणको परीक्षणको ढाँचा तयार पार्ने र प्रयोग गर्ने (Designing and Performing Tests of Controls) (सन्दर्भ: अनुच्छेद कद)

क२०. नियन्त्रणको परीक्षण लेखापरीक्षकले सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणको निश्चयी दृढोक्ति (Assertion) मा रोकने वा पहिचान गर्न र सच्याउन निर्धारित गरीएका नियमनहरूमा संचालन गरिन्छ । लेखापरीक्षणको समयावधिमा फरक फरक समयमा फरक फरक नियन्त्रणहरूको प्रयोग भएमा, हरेक प्रयोग भएका नियन्त्रणलाई छुट्टै छुट्टै रूपमा ध्यान दिनुपर्छ ।

क२१. नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालनहरूको परीक्षण गर्नु भनेको नियन्त्रणहरूको ढाँचा (Design) तथा कार्यान्वयनको मूल्याङ्कन र जानकारी प्राप्त गर्नुभन्दा फरक विषय हो । जे भएता पनि एकै किसिमको लेखापरीक्षण प्रक्रिया अपनाईन्छ । त्यसो हुदा लेखापरीक्षकले नियन्त्रणको संचालन प्रभावकारीताको कुशलताको जाँच नै निर्णय गरेकै बेलामा उनीहरूको कार्यान्वयनको मूल्याङ्कन र एकिकन गर्नु पर्दछ ।

क२२. अझ, नियन्त्रणहरूको परीक्षणको रूपमा केही जोखिम निर्धारण प्रकृयाहरू विशेष रूपमा तयार नपारीएको हुनसक्छ, यसको अतिरिक्त, यस्ता विषयले नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालनको बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाणहरू उपलब्ध गराउनसक्छ । यसको परीणामस्वरूप नियन्त्रणहरूको परीक्षणको रूपमा यसले कार्य गर्दछ । उदाहरणको लागि, लेखापरीक्षकको जोखिम निर्धारण प्रकृयाहरूले निम्न कुराहरू समावेश गर्दछ :

- व्यवस्थापनले प्रयोग गरेको बजेट सम्बन्धि सोधखोज
- व्यवस्थापनको बजेटमा उल्लेख गरेको महीनावारी बजेट र यथार्थ खर्च बीच तुलना

- बजेट र यथार्थ खर्चको रकमहरूको बिच आएको फरकको बारेमा भएको अनुसन्धानको प्रतिवेदनको निरीक्षण ।

त्यस्ता लेखापरीक्षण प्रकृयाहरूले निकायको बजेट सम्बन्धि मिति र तिनीहरूको प्रभावकारी कार्यन्वयन भएनभएको बारेमा ज्ञान प्राप्त गर्न सहयोग गर्दछ तर यसले बजेट नीतिको कार्यन्वयनको प्रभावकारीताको बारेमा खर्चको वर्गीकरणमा सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको रोकथाम र पत्ता लगाउने पहिचान गर्न आवश्यक लेखापरीक्षण प्रमाणहरू समेत उपलब्ध गराउदछ ।

क२३. यसको अतिरिक्त, लेखापरीक्षकले एउटै कारोवारमा वृहत परीक्षण संचालन गर्न नियन्त्रणहरूको परीक्षणको ढाँचा तयार पार्न सक्छन् । यद्यपी, नियन्त्रणहरूको परीक्षणको उद्देश्य वृहत परीक्षणको उद्देश्य भन्दा फरक हुन्छ, दुवै एकपछि अर्को रुपमा नियन्त्रणहरूको परीक्षण र वृहत परीक्षण एउटै कारोवारमा प्रयोग गर्न सकिन्छ । यस्तो, दोहोर परीक्षणले कारोवारको लेखापरीक्षण प्रमाणहरू उपलब्ध गराएको छ वा स्वीकार्य गरेको छ भन्ने कुराको ढाँचा तयार पार्न र यसको परीणामको मूल्याङ्कन गर्न सहयोग गर्दछ । दोहोरो उद्देश्य परीक्षण हरेक उद्देश्यको लागि छुट्टाछुट्टै रुपमा मूल्याङ्कन गर्ने गरी खाका तयार पारिन्छ ।

क२४. केही अवस्थामा, लेखापरीक्षकले प्रभावकारी प्रकृयाहरूको ढाँचा (Design) तयार पार्न अफेरो महशुस गर्ने छन, जसले निश्चयी स्थानमा आफैले उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू उपलब्ध गराउदछन्^२ । यस्तो अवस्थाको सिर्जना यदि सम्बन्धित निकायले सम्पूर्ण व्यवसाय वा कारोवारको अभिलेख सूचना प्रविधिका उपकरणहरूबाट गरेको हुन्छ र अन्य विधिबाट सूचनाको अभिलेख नगरेको रहन्छ । यस्तो अवस्थामा सम्बन्धित नियन्त्रणहरूको परीक्षण संचालन गर्न लेखापरीक्षकले गर्नुपर्ने कार्यको बारेमा अनुच्छेद ८(ख) ले गरेको छ ।

लेखापरीक्षण प्रमाण र लक्षित भर (Reliance) (सन्दर्भ: अनुच्छेद क९)

२ नेलेपमा ३१५, अनुच्छेद ३०

क२५. नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालनको बारेमा माथिल्लो स्तरको विश्वास वा भरोसा आवश्यक हुन्छ, जब आधारभुत नियन्त्रणहरूको परीक्षण विधि अपनाइन्छ, विशेषतः जब गहन प्रकृयाहरूको प्रयोगले मात्र पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न सकिदैन वा अव्यवहारीक हुन्छ ।

नियन्त्रणहरूको परीक्षणको क्षेत्र र प्रकृती

सोधपुछ (Inquiry) तथा अन्य लेखापरीक्षण प्रकृयाहरू : (सन्दर्भ: अनुच्छेद ११०)

क२६. नियन्त्रणहरूको परीक्षणको प्रभावकारी संचालन गर्न सोधपुछ मात्र पर्याप्त हुँदैन । यसैले गर्दा, अन्य लेखापरीक्षण प्रकृयाहरू सोधपुछको साथसाथमा संचालन गर्नुपर्छ । यसको लागि सोधपुछ र अवलोकन भन्दा पनि सोधपुछको साथमा निरीक्षणको प्रकृतीले नियन्त्रण वा पुनः संचालन विधि अपनाउदा अझ विश्वासनिय सूचना प्राप्त गर्नसकिन्छ । समयअवलोकन कार्य भएको स्थानमा मात्र उपयुक्त र भरपर्दो हुनेछ ।

क२७. विशेष नियन्त्रणको प्रकृतीले नियन्त्रण प्रभावकारी रूपमा संचालन भएको छ वा छैन भन्ने बारे लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्ने प्रकृयाहरूको किसिम वा छनोट निर्धारण गर्न असर पारेको हुन्छ । उदाहरणको लागि, यदी अभिलेखबाट प्राप्त प्रमाणद्वारा प्रभावकारी रूपमा संचालन भएको कुरा आएमा, लेखापरीक्षकले प्रभावकारी रूपमा संचालन भएको लेखापरीक्षण प्रमाणहरूमा निर्णय गर्न सक्नेछन् । यसको अतिरिक्त, अन्य नियन्त्रणको लागि भने अभिलेखहरू प्राप्त नहुन सक्छन् वा असम्बद्ध हुनसक्छन् । उदाहरणको लागि, कार्यसंचालनको अभिलेख केही नियन्त्रणको परिस्थितिका तत्वहरूको सम्बन्धमा नभएको हुनसक्छ, जस्तै- अधिकारीको नियुक्ती र उत्तरदायित्व, वा अन्य किसिमका नियन्त्रण कार्य, त्यस्तो अवस्थामा, कार्यसंचालनको प्रभावकारीताको बारेमा आएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरूले सोधपुछको साथमा अन्य लेखापरीक्षण प्रकृयाहरू जस्तै अवलोकन वा CAAT को प्रयोग गरेर प्राप्त गर्न सकिन्छ ।

नियन्त्रण परीक्षणको क्षेत्र:

क२८. जब थप लेखापरीक्षण प्रमाणहरुको आवश्यकता हुन्छ, नियन्त्रणको प्रभावकारीताको सम्बन्धमा, तब नियन्त्रणको परीक्षण गर्ने क्षेत्रमा वृद्धि गरीनु उपयुक्त हुन्छ। नियन्त्रणहरुको क्षेत्रसंग सम्बन्धित सामग्रीलाई ध्यान दिंदा निम्न विषयलाई समावेश गर्नुपर्छ :

- निकायद्वारा सो समयावधीमा संचालन गरेको नियन्त्रणहरुको अवस्था
- लेखापरीक्षणको समयावधीको लम्बाई जसमा लेखापरीक्षकले नियन्त्रणको प्रभावकारी संचालनमा भरपरेको हुन्छन्।
- नियन्त्रणबाट भएको विचलन दरको अनुमान।
- नियन्त्रणहरुको प्रभावकारी संचालन सम्बन्धि उपयुक्त र विश्वासीला लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्त गर्ने।
- दृढता (Assertion) स्थानमा प्रयोग भएको अन्य नियन्त्रण परीक्षणबाट आएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरुको क्षेत्र।

नेपाल लेखापरीक्षणमान ५३०^३ ले परीक्षणको क्षेत्र सम्बन्धि थप मार्गनिर्देशन गरेको छ।

क२९. सूचना प्रविधिको कारणले भएको प्रशोधनले गर्दा हुने निश्चितताको कारणले, स्वचालित नियन्त्रणको परीक्षण क्षेत्र वा मात्रा/हद वृद्धि गर्न आवश्यक हुँदैन। स्वचालित नियन्त्रणले निरन्तर रुपमा नबाझीने गरी निश्चितरुपमा कार्य गर्दछ, भन्ने विश्वास लिइएको हुन्छ, यसमा कार्यक्रमद्वारा प्रयोग गरेमा (तालिम, फाईल वा अन्य स्थायी तथ्याङ्कहरुमा) यस्तो अवस्थामा कार्यक्रम मा कुनै परिवर्तन नगरुन्जेल हुन्छ। लेखापरीक्षकले चाहे अनुसार स्वचालित नियन्त्रणले कार्य गरेहेको कुरा निर्धारण भएमा (जुन नियन्त्रणको समयमा गर्न सकिन्छ वा प्रारम्भिक रुपमा कार्यान्वयन हुन्छ वा अन्य मितिमा), लेखापरीक्षकले नियन्त्रणले प्रभावकारी रुपमा कार्य गरेमो छ वा छैन भनी निर्धारण गर्ने

३ नेलेपमा ५३० लेखापरीक्षण नमूना सर्वेक्षण

कुरामा ध्यान दिनसक्नेछन् । यस्ता परीक्षणले निम्न कुराहरु निर्धारण गर्न खोज्दछ जुन :

- उपयुक्त कार्यक्रमले नियमनलाई पनि परिवर्तन गर्छ भन्ने कुरालाई ध्यान नदिई कुनै पनि कार्यक्रमहरुमा परीपर्तन गर्नु हुँदैन ।
- कार्यक्रमको आधिकारीक विवरणको प्रयोग कारोवार प्रशोधनमा लगाउने, र
- अन्य सम्बन्धित सामान्य नियन्त्रणहरु समेत प्रभावकारी हुन्छन् ।

त्यस्ता परीक्षणहरुले समेत कार्यक्रममा कुनै परिवर्तन नभएको कुरा निर्धारण गर्न खोज्छन् र यसको साथमा निकायले कार्यक्रममा कुनै परिवर्तन वा पुनर्निमाण नगरी कम्प्युटर सफ्टवेयरहरुको प्याकेज भने प्रयोग गर्न सक्छन् । उदाहरणको लागि, लेखापरीक्षकले सूचना प्रविधिसंग सम्बन्धित सुरक्षाको अवस्था प्रशासनको अभिलेखमाथि उक्त समयमा अनाधिकारीक पहुँच भएको छ वा छैन भन्ने प्रमाण प्राप्त गर्नको लागि निरीक्षण गर्न सक्नेछन् ।

अप्रत्यक्ष नियन्त्रणको परीक्षण (सन्दर्भ: अनुच्छेद क १० ख)

क३०. केही परिस्थितिमा, अप्रत्यक्ष नियन्त्रणहरुको प्रभावकारी प्रयाप्त भएको छ भन्ने कुरामा समर्थन गर्ने प्रमाणहरु प्राप्त गर्न अत्यावश्यक हुन्छ । उदाहरणको लागि, जब लेखापरीक्षकले आधिकारीक क्रेडिट लिमिट उधारो सिमा (Credit limit) सम्बन्धी अपवादका प्रतिवेदनहरुको प्रभावकारी प्रयोग पुनः मूल्याङ्कन गर्ने निर्णय गर्दछन्, प्रयोगकर्ताको पुनः मूल्याङ्कन र सम्बन्धित विषयको अनुगमन प्रत्यक्ष रूपमा लेखापरीक्षकलाई आवश्यक विषय हुनसक्छन् । प्रतिवेदनमा भएको सूचनाको सत्यताको नियमनलाई अप्रत्यक्ष नियमनको रूपमा व्याख्या गर्न सकिन्छ ।

क३१. सूचना प्रविधिको प्रशोधनबाट हुने आन्तरीक एकरूपताको कारणले गर्दा, स्वचलित नियमन प्रयोगलाई कार्यान्वयन गर्ने सम्बन्धि लेखापरीक्षण प्रमाणहरु जब निकायको सामान्य नियन्त्रणहरुको प्रभावकारी संचालनको बारेमा आएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरुको संयोजनमा ध्यान दिदा, (विशेषता नियमनको परीवर्तन) यसले पनि लेखापरीक्षण प्रमाणहरुको प्रभावकारी संचालनकोलागि सहयोग गर्दछ ।

नियमन परीक्षणको लागि समयसीमा

विश्वासनिय समयावधी (सन्दर्भ: अनुच्छेद क११)

क३२. एउटै समयसंग सम्बन्धित लेखापरीक्षण प्रमाणहरु लेखापरीक्षकको लागि पर्याप्त हुनसक्छ, उदाहरणको लागि, जब लेखापरीक्षकले अन्तिम समयावधिमा निकायको भौतिक विवरणहरुको गणनामाथी लगाइएको नियमनको परीक्षण गर्दछन्, तब यसको सान्दर्भिकता रहन्छ । अर्कोतर्फ, यदी लेखापरीक्षकले उक्त समयावधीको नियमनमा विश्वास गर्ने कुरामा निश्चिन्त हुन्छन्, लेखापरीक्षक प्रमाणहरु उपलब्ध गराउन सक्ने परिक्षण जुन सम्बन्धित समयावधिमा संचालन गरिएको नियन्त्रणहरु उपयुक्त हुन्छन् । यस्ता परीक्षणहरुले निकायको नियमन अनुगमन प्रणालीको परीक्षण जस्ता कुराहरु समावेश गर्दछ ।

अन्तरिम समयावधीबाट उपलब्ध लेखापरीक्षण प्रमाणको प्रयोग (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१२(ख))

क३३. अन्तरिम समयावधी पछि संचालन गरिएको नियमनको बारेमा उपलब्ध थप लेखापरीक्षण प्रमाणहरु निर्धारण गर्न सम्बन्धित तत्वहरुले निम्न कुराहरु समावेश गर्दछन् ।

- निश्चयी स्थानमा भएका निर्धारित सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणरुको जोखिमको महत्व ।
- अन्तरीम समयावधिमा परीक्षण गरीएका खास नियमनहरु र तिनीहरुको परीक्षण गर्दासम्म भएका महत्वपूर्ण परिवर्तनहरुको साथमा सूचना प्रणाली, प्रकृया तथा ब्यक्तिहरुको परिवर्तन ।

- प्रभावकारी नियन्त्रण (Effectiveness of those controls) को संचालन सम्बन्धी प्राप्त भएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको स्तर ।
- बाँकी समय सीमा ।
- नियमनहरूमा आधारित भएर थप प्रक्रियाहरूलाई घटाउने सम्बन्धी लेखापरीक्षकले राखेको विषयको क्षेत्र निमन्त्रणाको परिस्थिती ।
- नियन्त्रण वातावरण ।

क३४. अतिरिक्त लेखापरिक्षण प्रमाणहरू समेत प्राप्त गर्न सकिन्छ, उदाहरणको लागि, बाँकी समयवाधीलाई नियन्त्रणको परिक्षणलाई बढाएर वा नियमम अनुगमन प्रणालीको परिक्षण गरेर ।

विगतका लेखापरिक्षणबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणको प्रयोग (सन्दर्भ: : अनुच्छेद, १३)

क३५. केही परिस्थितीमा विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरूले समेत लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षण प्रकृया संचालन गर्दा सान्दर्भिक रूपमा लेखापरीक्षण प्रमाणहरू उपलब्ध हुन सक्छ । उदाहरणकोलागी, पूर्व लेखापरीक्षण संचालन गर्दा स्वचालित नियमनले स्वतस्फुर्त रूपमा प्रभावकारी रूपमा चाहाना अनुसार कार्य गरेको छ भन्ने कुरामा लेखापरीक्षकले निर्धारण गर्न सक्छन् । स्वचालित नियमन प्रणालीमा भएको कुनै परिवर्तनले लगातार रूपमा प्रभावकारी रूपमा कार्य संचालन गर्न असर परेको छ वा छैन भन्ने कुराको प्रमाण लेखापरीक्षकले प्राप्त गर्न सक्छन् । उदाहरणको लागि, व्यवस्थापनसँगको सोधपुछ, नियमनहरूमा कसरी परिवर्तन भएको छ भन्ने निर्धारण गर्न अभिलेखको निरिक्षण आदी । त्यस्ता परिवर्तन सम्बन्धि लेखापरीक्षण प्रमाणहरूमा ध्यान दिंदा, नियमनहरूको वर्तमान समयमा प्रभावकारी संचालन सम्बन्धि लेखापरीक्षण प्रमाणहरू घटेका छन् वा वढेका छन् भन्ने बारे जानकारी प्राप्त हुन्छ ।

विगतका लेखापरीक्षण (Previous Audits) बाट परिवर्तन गरिएको नियमनहरू (सन्दर्भ: अनुच्छेद १४(क))

क३६. परिवर्तनले गर्दा विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको सान्दर्भिकतामा नकरात्मक असर पुऱ्याउछ । जसको कारणले निरन्तरतामा यो भन्दा धेरै विश्वास राख्न सकिदैन । उदाहरणको लागि, निकायले नयाँ प्रतिवेदन प्राप्त गर्नको लागि कुनै प्रणालीमा परिवर्तन गरेको भएमा यसले पूर्वलेखापरीक्षण (Previous Audit) बाट प्राप्त लेखापरीक्षणको प्रमाणको सान्दर्भिकता भने सायद कुनै नकरात्मक असर पादैन । यसको अतिरिक्त, कुनै परिवर्तन जुन तथ्याङ्क जम्मा गर्न वा फरक रूपमा गणना गर्न सकिन्छ भने सान्दर्भिकतामा असर पाछ्छ ।

विगतका लेखापरीक्षणबाट कुनै परिवर्तन नगरिएका नियमनहरू (सन्दर्भ: अनुच्छेद १४(ख))

क३७. नियमनको लागी विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरूमा भरपर्ने निर्णय लेखापरीक्षकले गरेमा निम्न कुरामा ध्यान दिनु पर्छ :

क. अन्तिम समयको परीक्षणमा कुनै पनि परिवर्तन नभएको, र

ख. महत्वपूर्ण जोखिम कम नगर्ने नियमनहरूको व्यवसायीक निर्णय गरिनुपर्ने । यसको अतिरिक्त, नियमनहरूको पुनःपरीक्षणको समयावधिलाई पनि व्यवसायीक रूपमानै निर्णय गरीनुपर्छ वा अनुच्छेद १४(ख) मा व्यवस्था गरीएका आवश्यकता अनुसार हरेक तेस्रो वर्षमा कम्तीमा एकपटक गरीनुपर्ने ।

क३८. सामान्य रूपमा, सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिम धेरै हुनु भनेको नियमनहरूमा धेरै भरोसा गर्नु वा समयावधी गुञ्जनु हो । यस्तो भएमा, संभवत जोखिम धेरै हुनु हो । नियमनको पुनः परीक्षणको समयावधिलाई घटाउने तत्वहरू वा विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त

लेखापरीक्षण प्रमाणहरूमा पटकै भर पर्ने कुराले निम्न विषय समावेश हुन्छ ।

- न्यून नियन्त्रण परिस्थिती ।
- न्यून-नियन्त्रण अनुगमना
- सम्बन्धित नियमनहरूको महत्वपूर्ण मेनुअल तत्वहरू (Manual Element) ।
- नियमनको कार्यन्वयनमा व्यक्तिहरूको परिवर्तनको महत्वपूर्ण असर ।
- बदलिदो परिस्थिति अनुसार नियमनहरूमा परिवर्तन गर्नुपर्ने आवश्यकता ।
- न्यून सूचना प्रविधीको नियमन ।

क३९. विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरूबाट आएका विभिन्न संख्याका नियमनहरूमा जब लेखापरीक्षकले भरपर्ने निधो गर्छन्, हरेक लेखापरीक्षणमा त्यस्ता केही नियमनहरूको परीक्षण गरेमा नियमन परिस्थितिको प्रभावकारी निरन्तरता सम्बन्धित सहयोगी सूचनाहरूको बारेमा जानकारी दिन्छ, यसले लेखापरीक्षकको निर्णयमा विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणमा भर पर्नु उपयुक्त छ वा छैन भन्ने बारे सहयोग गर्छ ।

नियमनहरूको प्रभावकारी संचालनको मूल्याङ्कन (सन्दर्भ: अनुच्छेद १६-१७)

क४०. लेखापरीक्षकको प्रकृयाद्वारा पहिचान भएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरू आन्तरिक नियमनमा देखिएका वा अस्तित्वमा आएका न्यून नियमनको दरो संकेत (Strong Indicator) हुन्छ ।

क४१. नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी कार्यसंचालनको अवधारणाले निकायहरूद्वारा संचालन गरीएको नियन्त्रणमा भएका केही विचलनहरूको बारेमा पहिचान गर्दछ । तोकिएका नियन्त्रण (Prescribed Controls) बाट विचलन केही तत्वहरू, जस्तै- मुख्य व्यक्तिहरू, कारोवारको मात्रा (Volume) भएको समय अनुसारको उतारचढाव र मानविय त्रुटिको

कारणले हुन्छ । पहिचान भएको विचलनको दरले आंकलन गरिएको तथ्यांकको तुलनामा, लेखापरीक्षकद्वारा निर्धारण गरीएको जोखिम घटाउन नियन्त्रणमा भर नपरेको कुरा दर्शाउछ ।

गहन प्रक्रियाहरू (सन्दर्भ: अनुच्छेद १८)

क४२. अनुच्छेद १८ अनुसार लेखापरीक्षकले हरेक सारभूत कारोबार समुह, लेखा मौज्दात (Account Balance) र अन्य खुलासा गरिएको विषयको निर्धारित सारभूत गलत विवरणको जोखिमलाई वास्ता नगरी आवश्यक प्रक्रियाहरू तयार पार्ने र संचालन गर्ने कार्य गर्नुपर्छ । यस्ता विगतका आवश्यकताले निम्न तथ्यहरूको प्रतिनिधित्व गर्दछ :

क. लेखापरिक्षकद्वारा निर्धारित जोखिम निर्णयात्मक हुन्छ, र यसले सम्पूर्ण गलत विवरणहरूको जोखिमको पहिचान गर्दैन ।

ख. आन्तरिक नियन्त्रणमा अन्तरनिहित सीमाहरू हुन्छन्, यसमा व्यवस्थापनको विहंगम परिक्षण/जाँच (Oversight) समेत नियन्त्रणको सीमा हुन सक्छ ।

गहन प्रक्रियाको क्षेत्र र प्रकृती :

क४३. परिस्थितिमा आधारीत भएर लेखापरीक्षकले निम्न कुराहरूको निर्णय गर्दछन :

- केवल विश्लेषणात्मक प्रक्रियाहरूको संचालनले पर्याप्त रूपमा लेखापरिक्षणको जोखिम स्वीकार्य हिसाबबाट तल्लो स्थानमा भन पर्याप्त हुन्छ । उदाहरणको लागि : जहाँ लेखापरिक्षकद्वारा निर्धारण गरिएको जोखिम नियन्त्रणहरूको परिक्षणबाट लेखापरिक्षण प्रमाणहरूद्वारा सहयोग भएको हुन्छ ।
- केवल समग्र परीक्षण उपर्युक्त हुन्छ ।

गहन विश्लेषणात्मक प्रक्रियाहरू र समग्र परीक्षणको संयोजनले निर्धारित जोखिमलाई राम्रोसँग जवाफ दिन सक्ने हुन्छन् ।

- क४४. विश्लेषणात्मक प्रक्रियाहरु सामान्यतया वृहत मात्राको कारोबारमा धेरै उपयोगी हुन्छन् जुन केही समयावधीमा भविष्यवाणी गर्न सकिने हुन्छन् । नेपाल लेखापरीक्षणमान ५२०^४ले लेखापरीक्षणको समयावधीमा गरिने विश्लेषणात्मक प्रकृयाहरुको प्रयोगको सन्दर्भमा मार्गदर्शन तथा विगतका आवश्यकताहरुको बारेमा उल्लेख गरेको छ ।
- क४५. जोखिम र निश्चयताको प्रकृती समग्र परीक्षणको ढाँचामा सान्दर्भिक हुन्छन् । उदाहरणको लागि : अस्तित्व वा निश्चयताको आगमनसँग सम्बन्धित समग्र परीक्षणहरुले वित्तीय विवरणमा भएको रकम छनोट गर्न र सान्दर्भिक लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्त गर्न सहयोग गर्दछ । अर्कोतर्फ, पूर्ण दृढता (Completeness Assertion) सँग सम्बन्धित समग्र परीक्षणले सान्दर्भिक वित्तीय विवरणमा उल्लेख गर्न अपेक्षा गरिएको रकमको छनोट गर्न र तिनीहरु समावेश भए वा भएनन् भनी अनुसन्धान गर्न सहयोग पुऱ्याउछ ।
- क४६. सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको निर्धारण (Assessment) ले आन्तरिक नियन्त्रणलाई ध्यान दिने कारणले प्रकृयाको क्षेत्र जब नियन्त्रणको परीक्षणको परिणाम सन्तोषजनक आउँदैन भने, यसमा वृद्धि गर्न आवश्यक हुन्छ । यसको अतिरीक्त, लेखापरीक्षण प्रकृयाको क्षेत्रमा वृद्धि गर्न तब मात्र उपर्युक्त हुन्छ जब यदी लेखापरीक्षण प्रकृया आफैँमा विशेष जोखिमको लागी सम्बन्धित हुन्छन् ।
- क४७. समग्र परीक्षणहरुको ढाँचा तयार पार्दा, परीक्षणको क्षेत्र सामान्य रुपमा नमुना सर्वेक्षणको आकारको आधारमा तयार गरीएको हुन्छ । यसको अतिरीक्त, अन्य विषयवस्तुहरु समेत सान्दर्भिक हुन्छन् । यसले अन्य छनोट गरीएको परीक्षणका माध्यमहरुको प्रयोग गर्नु उपयुक्त छ वा छैन भन्ने कुरा समेत हेर्नुपर्छ । (हेर्नुहोस् ने.ले.प.मा. ५००^५)

४ नेलेपमा ५२० विश्लेषणात्मक कार्यविधि

५ नेलेपमा ५०० "लेखापरीक्षण प्रमाण" अनुच्छेद १०

वाह्य निर्धारण एकीन गर्ने प्रकृयाहरु संचालन गर्ने कुरामा ध्यान दिने (सन्दर्भः अनुच्छेद १९)

क४८. वाह्य एकीन गर्ने प्रकृयाहरु बारम्बार उपर्युक्त हुन्छन् जब लेखाङ्कन मौज्जात (Account Balances) र यसका विषयवस्तुसँग सम्बन्धित निश्चयीताहरुलाई सम्बोधन गर्दा तर यस्ता विषयमा मात्र सिमित गराउन आवश्यक छैन । उदाहरणको लागि, लेखापरीक्षकले सम्झौता/करार वा कारोवारहरुको शर्तको एकिन गर्न अनुरोध गर्न सक्छ जुन निकाय र अन्य पक्षसंग भएको हुन्छ । केही अवस्थाको अनुपस्थितिको बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्त गर्न बाह्य रुपमा एकीन गरिने प्रकृयाहरु संचालन गर्न उपयोगी हुनसक्छ । उदाहरणको लागि कुनै पनि पक्ष सम्झौतामा छैन भन्ने कुराको एकिन गर्न अनुरोध गर्न सकिने जुन निकायको आम्दानी घटाउन निश्चय गर्न उपयुक्त हुनसक्छ । वाह्य एकिन प्रकृयाले निर्धारित सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमको जवाफको लागि आवश्यक लेखापरीक्षण प्रमाणहरु उपलब्ध गराउन सक्छ जुन :

- बैङ्क खाता स्थिती र बैङ्कसंग सम्बन्ध राख्ने अन्य सूचनाहरु ।
- प्राप्त गर्न सकिने लेखाङ्कन स्थिति र शर्त ।
- प्रशोधन वा पैठारी गर्न तेस्रो पक्षले राखेको भौतिक वा जिन्सी विवरण ।
- सुरक्षा वा हिफाजतको लागि वकिल वा वित्त आपूर्तिकर्ता (Financiers) द्वारा बनाइएको अभिलेख ।
- तेस्रो पक्षद्वारा सुरक्षित राख्न गरेको लगानि वा स्टक वा मौजुदाले कारोवार गरेको तर वासलातमा ठीक मितिमा नचढाएको ।
- ऋणीलाई दिएको ऋण रकम, यसको साथमा तिर्नुपर्ने सर्तहरु (Relevant Terms) र प्रतिबन्धीत उपलेख (सम्झौता) ।
- तिर्न पर्ने लेखा मौज्जात र शर्तहरु (Accounts payable balances and terms) ।

क४९. यद्यपी बाह्य एकिन गर्ने (External Confirmations) विधीले केही निश्चयी स्थानसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण प्रमाणहरु समेत उपलब्ध गराउदछ । उदाहरणको लागि, तिनीहरुको अस्तित्व भन्दा पनि अर्कै कम महत्वको लेखापरीक्षण प्रमाणहरु बाह्य एकिन गर्ने विधीले उपलब्ध गराउदछ ।

क५०. लेखापरीक्षणले एक उद्देश्यले संचालन गरीएको बाह्य समर्थन/पुष्टि प्रकृया (External Confirmation Procedures) ले अन्य सामग्रीहरुको बारेमा समेत जानकारी दिने कुराको निर्धारण गर्न सकिने मौका समेत दिने कुराको निर्धारण गर्न सक्छन् । उदाहरणकोलागि, बैङ्कमा भएको मौज्जात स्थितीको एकिन गर्न गरीएको अनुरोधले अन्य वित्तीय विवरणको दृढता गर्ने (Assertions) सूचनाहरु कोलागि समेत अनुरोध गर्न सकिने त्यस्ता जानकारीले लेखापरीक्षकको निर्णयमा समेत असर पुऱ्याउदछ जुन कुन स्थानमा बाह्य समर्थन/पुष्टि प्रकृयाहरु (External Confirmation Procedures) संचालन गर्ने भन्ने निर्णयमा असर पुऱ्याउदछ ।

क५१. लेखापरीक्षकलाई बाह्य समर्थन/पुष्टि प्रकृयाहरु लेखापरीक्षण प्रकृयाको रुपमा संचालन भएको छ वा छैन भन्ने कुराको निर्धारण गर्न सहयोग पुऱ्याउने निम्न विषयवस्तुहरु छन् :

- एकिन गर्ने पक्षमा विषयवस्तुको जवाफकोलागि भएको ज्ञान विश्वसनीयता हुन्छ यदि त्यस्तो एकिन गर्ने पक्षमा पर्याप्त एकिन गरिनुपर्ने सूचनाको बारेमा जानकारी छ भने ।
- लक्षित समर्थन/पुष्टि गर्ने पक्ष (Intended confirming party) को त्यसको जवाफको लागि सामर्थ्य वा इच्छा छ भने, एकिन गर्ने पक्ष :
 - समर्थन/पुष्टि गर्न गरिएको अनुरोधको जवाफको लागि स्वीकार गर्न नचाहने
 - जवाफ दिनु महङ्गो र समय धेरै खपत हुने कुरामा केन्द्रीत हुनसक्छ ।

- जवाफको कारणले आउने कानुनी दायीत्वको बारेमा ध्यान दिनसक्ने ।
- फरक मुद्रामा भएका कारोवारको बारेको लेखाङ्कन हुन सक्ने ।
- हरेक दिनको कार्यसंचालनको पक्षमा एकिन गर्न गरिने अनुरोध प्रभावकारी नहुने वातावरणमा कार्यसंचालन गर्न सक्ने । त्यस्तो अवस्थामा, समर्थन/पुष्टि गर्नुपर्ने पक्ष (Confirming Parties) ले जवाफ नदिन सक्छन् वा अप्रत्यक्ष रूपमा मात्र जवाफ दिन सक्छन् वा जवाफमा नियन्त्रण गर्ने प्रयास गर्न सक्छन् ।
- यदी समर्थन/पुष्टि गर्ने पक्ष सम्बन्धित निकायको पक्षसंग सम्बन्धित भएमा, एकिन गर्ने पक्षको उद्देश्यको कारणले उनीहरूलाई एकिन गर्न गरीने अनुरोध कम विश्वासनिय हुन्छ ।

वित्तीय विवरणहरू बन्द गर्ने प्रकृत्यासंग सम्बन्धित प्रकृत्याहरू (सन्दर्भ: अनुच्छेद २०)

क५२. जर्नल प्रविष्ट (Entries) अन्य मिलानको बारेमा लेखापरीक्षकले गर्ने परीक्षणको क्षेत्र र प्रकृति सम्बन्धित निकायको वित्तीय विवरणहरूको जोखिमसंग सम्बन्धित विषयको जटीलता र प्रकृतीमा भरपर्दछ ।

उल्लेखनिय जोखिमको जवाफकोलागि बनाइएका गहन प्रकृत्याहरू (सन्दर्भ: अनुच्छेद २१)

क५३. यस नेपाल लेखापरीक्षणमानको अनुच्छेद २१ अनुसार लेखापरीक्षकले प्रकृत्याहरूको प्रयोग लेखापरीक्षकले निर्धारण गरेका उल्लेखनिय जोखिमहरूलाई सम्बोधन नगर्ने गरी संचालन गर्नुपर्छ । लेखापरीक्षकद्वारा प्रत्यक्ष रूपमा उपयुक्त एकिन नगर्ने पक्षबाट प्राप्त भएका बाह्य समर्थन (External Confirmations) मा प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरूले उच्चतरको विश्वासीलो लेखापरीक्षणहरू प्राप्त गर्न सहयोग गर्दछ, जसले गर्दा लेखापरीक्षकले सारयुक्त/सारभूत

त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको उल्लेखनिय जोखिमहरूको जवाफ निर्धारण गर्न सहयोग पूर्याउदछ । यसले गलत विवरणहरू जालसाँजको कारणले आएको हो वा त्रुटीको कारणले आएको हो निर्धारण गर्न सहयोग पुग्दछ । उदाहरणको लागि, यदी लेखापरीक्षकले व्यवस्थापन आम्दानीको आश्वासन पुरा गर्नकोलागि यसको दवावमा छुनु भन्ने कुरा पहिचान गरेमा, व्यवस्थापनले अस्वभाविक रूपमा आम्दानीको लागी बिक्री बढाएका छुनु वा सामग्रीहरू पठाउनु भन्दा पहिले नै आम्दानीको पहिचान वा बिक्रीको विजकर नबनाइ वा हटाई बिक्री सम्भौता बनाउन सक्छुनु जुन ठूलो जोखिम हुनसक्छ । त्यस्तो परिस्थितीमा उदाहरणको लागी, लेखापरीक्षकले वाह्य समर्थन/पुष्टि (Confirmation) गर्ने प्रकृयाहरू वक्यौता रकमलाई निर्धारण गर्न मात्र नभएर सम्पूर्ण बिक्री सम्भौतामा समर्थन/पुष्टि गर्न तथा यसको साथमा फिर्ता गर्न वा पर्याउने अधिकार र मिति समेत निर्धारण गर्न प्रयोग गर्न सक्दछुनु । यसको अतिरिक्त बिक्री सम्भौता र डेलिभरी सर्तहरूमा कुनै परिवर्तन भएको छ वा छैन भन्ने कुरा वुभन निकायका अन्य व्यक्तिहरू जो वित्तीय कार्यमा संलग्न छैनन उनीहरूसँग वाह्य समर्थन/पुष्टि (Confirmation) गर्ने प्रकृयाहरूको साथमा सोधपुछ समेत प्रभावकारी हुने कुरा लेखापरीक्षकले निर्धारण गर्न सक्छुनु ।

गहन प्रकृयाहरूको समयावधी (सन्दर्भ: अनुच्छेद २२-२३)

क५४. धेरै अवस्थाहरूमा विगतका प्रकृया अन्तर्गतका लेखापरीक्षणबाट आएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरूले वर्तमान समयमा अत्यन्त थोरै वा केही पनि लेखापरीक्षण प्रमाणहरू उपलब्ध गराउन सक्दैन । यसको अतिरिक्त, यसका केही अवस्थाहरू छुनु, जुन उदाहरणको लागी, सुरक्षा संयन्त्रसँग सम्बन्धित विगतका लेखापरीक्षणका लेखापरीक्षण प्रमाणहरू जुन संरचनामा कुनै परिवर्तन भएको छैन भने यसबाट प्राप्त कानुनी नाम वर्तमान समयमा समेत उपयुक्त हुनसक्छ । त्यस्तो अवस्थामा विगतका लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित प्रकृयाबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको प्रयोग गर्नु उपयुक्त हुन्छ । यदी ती प्रमाणहरू र सम्बन्धित विषयवस्तुहरूमा कुनै आधारभूत परिवर्तन गरीएको छैन र वर्तमान

समयमा समेत त्यस्ता सामग्रीको वर्तमान रूपमा निरन्तर पाएको सम्बन्धि लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरु संचालन गरी एकीन गरेमा हुन्छ ।

अन्तरीम समयावधीबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणको प्रयोग(सन्दर्भ:अनुच्छेद २२)

क२५. केही परिस्थितीहरुमा अन्तरिम मितिमा प्रक्रियाहरुको संचालन प्रभावकारी हुने र अन्तरीम मितिबाट प्राप्त सूचनाहरूसँग अन्तरिम समयावधीमा प्राप्त सुचनाको स्थितिमा तुलना तथा मिलान गर्ने बेला लेखापरीक्षकले निर्णय लिन सक्नेछन्, जुन :- ।

क. अप्राकृतिक देखिने रकमहरु पहिचान गर्न ।

ख. त्यस्ता रकमकोबारे अनुसन्धान गर्न ।

ग. गहन विश्लेषणात्मक प्रक्रिया वा समग्र परीक्षण हस्तक्षेप सम्बन्धि समयको परीक्षणको लागी संचालन गर्न ।

क२६. अन्तरीम मितिमा अतिरिक्त प्रक्रियाहरु संचालन नगरी अन्तरीम मितिमा प्रकृयाहरु संचालन गरेमा लेखापरीक्षकले अन्तरिम समयमा अस्तित्वमा आएका त्रुटीपूर्ण विवरणहरुको पहिचान गर्न नसक्ने जोखिमको कुरामा वृद्धि हुन्छ । वाँकी समय लम्बियो भने यो जोखिम बढ्दै जान्छ । अन्तरिम मितिमा प्रकृयाहरु संचालन गर्न आवश्यक छ वा छैन भन्नेबारे निम्न तत्वहरुले असर पार्दछ :

- नियन्त्रण वातवारण र अन्य सान्दर्भिक नियमहरु ।
- लेखापरीक्षकको प्रक्रियालाई आवश्यक पर्ने सूचनाहरु अन्तिम मितिबाट प्राप्त गर्न सकिने ।
- सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणबाट निर्धारित जोखिम ।
- कारोबार समुह वा मौज्जात स्थिति र सम्बन्धित निश्चयताको प्रकृती ।

लेखापरीक्षकको उपयुक्त प्रकृयाहरु संचालन गर्ने क्षमता वा अन्तिम समयमा पहिचान नहुने गलत विवरणको जोखिम घटाउने उद्देश्यले

वाँकी समयलाई सम्बोधन गर्ने गरी नियमनहरूको साथमा प्रकृत्यालाई संयोजन गर्ने क्षमता ।

क२७. अन्तरीम मिति र अन्तिम समयको बीचमा संचालन गरिने गहन विश्लेषणात्मक प्रकृत्याहरू संचालन गर्ने वा नगर्ने भन्ने बारे प्रभावित पार्ने निम्न तथ्यहरू रहेका छन् :

- विशेष कारोबार समुह वा मौजुदा स्थितिको अन्तिम मितिमा रहेको रकम, सापेक्षीत महत्व र संरचनाको सन्दर्भमा कारणसम्मत हिसाबले अनुमान गर्न सकिन्छ वा सकिदैन ।
- अन्तरिम समयमा भएका कारोबार समुह वा मौजुदा स्थितीले र उपयुक्त लेखाखण्डको स्थापना गर्न उपयुक्त छ भन्नेबारे विश्लेषण र समन्वयको लागि निकायले संचालन गरेको प्रकृत्या।
- वित्तीय विवरणसँगै सम्बन्धित सुचना प्रणालीहरूले अन्तिम समयमा भएको लेखास्थितीको सुचना र बाँकी समयवावधीको कारोबारको लागि पर्याप्त अनुसन्धान गर्न अनुमति दिन्छ वा दिदैन भन्ने बारे सूचनाहरू उपलब्ध गराउँदछ

क. महत्वपूर्ण अप्राकृतिक कारोबार वा एन्ट्री (अन्तिम समयमा वा यसको नजीकको समयको साथमा)

ख. महत्वपूर्ण घटबड वा नआएको अपेक्षित घटबडहरूको अन्य कारणहरू ।

ग. कारोबार समुह वा मौजुदा स्थितीको संरचना निर्माणमा भएको परिवर्तनहरू ।

अन्तरिम मितिमा पहिचान गरिएका त्रुटीहरू विवरणहरू (सन्दर्भ:अनुच्छेद २३)

क२८. अन्तरिम समयमा पहिचान भएका अप्राकृतिक गलत विवरणहरूको परिणाम स्वरुप बाँकी समयलाई सम्बोधन गर्न गहन प्रक्रियाहरूको प्रकृती, समय र क्षेत्रमा परिवर्तन गर्नुपर्ने निष्कर्षमा लेखापरीक्षक पुगेमा, त्यस्ता परिवर्तनहरू वा संशोधनहरू अन्तरीम मितिदेखी अन्तीम

मितिसम्म संचालन गरीएको क्षेत्र बढाउने वा दोहोयाउने सम्मका हुनसक्छन्।

विवरण र खुलासाको पर्याप्त (सन्दर्भः अनुच्छेद २४)

क५९. खुलासा गरिएका विषयवस्तुको साथमा सम्पूर्ण वित्तीय विवरणहरूको मुल्याङ्कन गर्दा हरेक वित्तीय विवरणहरू उपयुक्त वर्गीकरण र वित्तीय सूचनाको व्याख्या र वित्तीय विवरणको रूप, बन्दोबस्त तथा विषयवस्तु र थपिएका विवरणको आधारमा प्रस्तुत भएका छन् वा छैनन् भन्ने बारे हेर्नुपर्छ। उदाहरणकोलागी, यसले शब्दावलीहरूको प्रयोग, रकमको पूर्ण विवरण, विवरणहरूमा वर्गीकरण गरीएका विषयवस्तु र रकमहरूको निर्धारण गरीएको आधारलाई समेत समावेश गर्दछ।

लेखापरीक्षण प्रमाणको उपयुक्त र पर्याप्तता सम्बन्धि मूल्याङ्कन (सन्दर्भः २५-२७)

क६०. वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण संचिती रूपमा बढ्ने र दोहोरी राख्ने प्रकृया हो। लेखापरीक्षकबाट योजना बनाइएको लेखापरीक्षण प्रक्रिया संचालन गर्दा, लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको कारणले लेखापरीक्षकले योजित लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूको प्रकृती, समयावधी वा क्षेत्रमा संशोधन वा परिवर्तन गर्नुपर्ने हुन्छ। जोखिमहरूको निर्धारण गर्दा आधार भएका सूचना र लेखापरीक्षकले दिएका सुचनामा पूर्ण फरक हुनसक्छ। उदाहरणको लागि :

- प्रक्रियाको संचालनद्वारा लेखापरीक्षकले पहिचान (Detects) गरेका त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको क्षेत्रले लेखापरीक्षकको जोखिम निर्धारण बारे निर्णयमा परिवर्तन ल्याउन सक्छ र यसले आन्तरीक नियमन तथा नियन्त्रण (Internal Control) मा महत्वपूर्ण त्रुटी वा कमजोरी भएको कुरा इङ्गीत गर्दछ।
- लेखापरीक्षक लेखाङ्कन अभिलेख (Accounting Records) सँग वाफिने वा प्रमाणहरूमा भएको फरक आँकडाको बारेमा सचेत हुनुपर्छ।

- लेखापरीक्षणको समग्र पुनरावलोकनको अवस्थाकमा संचालन गरीएको विश्लेषणात्मक प्रक्रियाहरूले पूर्णरूपमा पहिचान नभएको सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको जोखिमलाई समेत इङ्गीत गर्नसक्छ ।

त्यस्तो अवस्थामा, लेखापरीक्षकले आफुले बनाएको लेखापरीक्षण प्रक्रियाको योजनामा पूनः मूल्याङ्कन गर्नुपर्ने आवश्यकता हुन सक्नेछ । जुन सम्पूर्ण वा केही कारोबार समुह, लेखा स्थिति वा खुलासा र सम्बन्धित निश्चयिताको जोखिमको निर्धारणको लागी सशोधन गर्ने कुरामा आधारित हुनुपर्छ ।

क६१. जालसाजी वा त्रुटी छुट्टै रूपमा आउने विषय हुन् भनी लेखापरीक्षकले अनुमान गर्नु हुदैन । तसर्थ, कसरी गलत विवरणहरूको पहिचानमा ध्यान दिदा निर्धारित सारयुक्त/सारभूत त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको पहिचान मा असर पुग्छ भन्ने विषयको मूल्यङ्कन निर्धारणमा ठीक छ वा छैन भन्ने कुराको लागि महत्वपूर्ण हुन्छ ।

क६२. कस्तो अवस्थाले पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त हुन्छ भन्ने कुराको निर्धारण गर्ने लेखापरीक्षकको निर्णयमा निम्न विषयले असर पारेको हुन्छ ।

- भएका कहत्वपूर्ण सम्भावित गलत विवरणहरू (Potential Misstatement) र यसको सारयुक्त/सारभूत असर पार्न सक्ने संभावना, जुन वित्तीय विवरणमा अन्य सञ्चित त्रुटीपूर्ण प्रस्तुतिहरूको साथमा व्यक्तिगत वा समुहगत रूपमा असर पार्दछन् ।
- जोखिमलाई सम्बोधन गर्न व्यवस्थापनले संचालन गरेको नियमन र जवाफको प्रभावकारीता ।
- सञ्चित गलत विवरणहरूको सन्दर्भमा विगतका लेखापरीक्षणबाट प्राप्त अनुभवहरू ।

- संचालन गरीएको लेखापरीक्षण प्रकृयाको परिणाम साथमा जालसाज वा त्रुटीका कुनै विशेष स्थिति, उक्त प्रकृयाले फेला पारे वा पारेनन् भन्ने कुराको निर्धारण ।
- उपलब्ध सूचनाहरुको सन्दर्भ: र विश्वासनियता ।
- लेखापरीक्षण प्रमाणको स्वीकार्यता ।
- निकाय र यसको परिस्थितीको जानकारी, यसको साथमा निकायको आन्तरीक नियन्त्रण ।

अभिलेखीकरण (सन्दर्भ: अनुच्छेद २८)

क६३. लेखापरीक्षणको अभिलेखीकरणको ढाँचा र मात्रा (The form and extent of Audit Documentation) व्यवसायिक मूल्याङ्कनाको विषय हो र यस्ता विषयहरु निकायको प्रकृति, आकार र जटीलता तथा यसको आन्तरीक नियमन, निकायबाट प्राप्त सूचनाहरु, लेखापरीक्षण विधीहरु तथा लेखापरीक्षणमा प्रयोग भएका प्रविधीहरुले समेत असर पारिरहेको हुन्छ ।