

नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू ४५०

लेखापरीक्षणको समयमा पहिचान भएका गलत विवरणको मूल्याङ्कन

(अन्तराष्ट्रिय गुणस्तर नियन्त्रणमान, लेखापरीक्षण पुनरावलोकन, अन्य आश्वस्तता तथा सम्बद्ध सेवाहरू घोषणाहरूको 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	
पहिचान भएका गलत विवरण	५
लेखापरीक्षण क्रममा पहिचान भएका गलत विवरणहरूमा ध्यान	६-७
गलत विवरणहरूको सुधार र जानकारी	८-९
नसच्चाइएको गलत विवरणको असरको मूल्यांकन	१०-१३
लिखित प्रतिनिधित्व (Representation)	१४
अभिलेखिकरण	१५
अन्य व्याख्यात्मक (Explanatory) सामग्रीहरू र कार्यान्वयन	
त्रुटीपूर्ण विवरणहरूको परिभाषा	क१

पहिचान भएका गलत विवरणहरूको संकलन	क२-क३
लेखापरीक्षणको क्रममा पहिचान भएका गलत विवरणहरूमा ध्यान	क४-क६
गलत विवरणहरूको सुधार र जानकारी	क७-क९
नसच्चाइएको गलत विवरणहरूको असरको मूल्याङ्कन	क११-क२३
लिखित प्रतिनिधित्व (Representation)	क२४
अभिलेखीकरण	क२५

नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू ने.ले.प.मा.४५०, “लेखापरीक्षणको समयमा पहिचान भएका गलत विवरणहरूको मूल्याङ्कन” लाई ने.ले.प.मा. २०० “स्वतन्त्र लेखापरीक्षणको उद्देश्यहरू र नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू अनुसारको लेखापरीक्षणको व्यवहार” को संयोजनमा अध्ययन गर्नुपर्छ ।

परिचय

यस नेपाल लेखापरीक्षणमानको क्षेत्र

१. यस नेपाल लेखापरीक्षणमानले वित्तीय विवरणहरूमा, यदि छ भने, नसच्याइएका गलत विवरणहरूको असरको मूल्याङ्कन गर्नुपर्ने लेखापरीक्षकको उत्तरदायीत्वको बारेमा समेटेछ। लेखापरीक्षणमानमा ७०० ले लेखाव्यवसायीको वित्तीय विवरणहरू गलत विवरणहरूबाट स्वतन्त्र छ वा छैन भन्ने कुराको कारणसम्बत विश्वास निर्धारण गर्न र यससम्बन्धि अवधारणा बनाउन लेखापरीक्षकको नसच्याइएका गलत विवरणहरूको वित्तीय विवरण सम्बन्धी, यदी सो भएमा, ठहर लेखामानको ७०० वर्ग आधारमा पूगनुपर्छ।^१ लेखापरीक्षकको उत्तरदायीत्व उपयुक्तरूपमा विभिन्न मानहरूको अवधारणाको प्रयोग, योजना, निर्माण र वित्तीय विवरणहरूको लेखाको कार्यान्वयन गर्ने बारेमा अ.ले.प ३२०^२ ले निर्धारित गरेको छ।

लागू हुने मिति

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

उद्देश्य

३. लेखापरीक्षकको उद्देश्य निम्न विषयमा मूल्याङ्कन गर्नु हुन्छ।

क. लेखापरीक्षणमा देखिएका गलत विवरणहरूको प्रभाव, र

ख. वित्तीय विवरणहरूमा, यदी भएमा, नसच्याइएका गलत विवरणहरूको असर।

१ नेलेपमा ६०० “राय बनाउने र वित्तीय विवरण सम्बन्धी प्रतिवेदन” अनुच्छेद १०-११

२ नेलेपमा ३२० “कार्ययोजना तर्जुमा र लेखापरीक्षण कार्य सम्पादनमा तथ्यगत योजना”

परिभाषा

४. यस लेखापरीक्षणमानहरूको उद्देश्यका लागि निम्न प्राविधिक शब्दावलीहरूको अर्थ तल उल्लेख गरीए अनुसार छ ।

क. **गलत विवरण** : गलत विवरण त्रुटी वा जालसाजबाट उत्पन्न हुन्छ । गलत विवरण भनेको प्रयोगमा आउने वित्तीय प्रतिवेदनको आधारशिला अनुसारको अनपेक्षित परिणाम, वर्गिकरण विवरण वा प्रतिवेदन खुलासामा आएको विषयवस्तु र वित्तीय विवरण प्रतिवेदनमा देखिएका परिणाम वर्गिकरण, विवरण वा खुलासामा आएको विषयवस्तु बिच फरक आउनु हो । (सन्दर्भ : अनुच्छेद क१)

जब लेखापरीक्षकले वित्तीय विवरणहरूमा उल्लेखित सबै सामग्री ठीक वा निष्पक्षसँग विवरण तयार गरीएको छ वा छैन भन्ने विषयमा राय दिन्छ, वा परीमाण, वर्गिकरण, विवरण वा खुलासा गरीएका विषयवस्तुहरूमा गलत विवरण छन् भनी सो कुराको खाँचो वित्तीय प्रतिवेदनमा छ भनी लेखा व्यवसायीले निष्पक्ष र सत्य राय दिएमा गलत विवरण भएको मानिने छ ।

ख. नसच्याइएका गलत विवरणहरू : लेखापरीक्षणको समयमा लेखापरीक्षकले संकलन तथा पहिचान गरेको गलत विवरण र तिनीहरूमा सुधार नल्याएको अवस्था ।

अपेक्षित आवश्यकताहरू

पहीचान भएका गलत विवरणको संकलन

५. स्पष्टरूपमा महत्वहीन देखिने गलत विवरण वाहेकका अन्य लेखापरीक्षणको समयमा देखिएका गलत विवरणहरू लेखापरीक्षकले संकलन गर्नेछ ।

लेखापरीक्षणको सुधारको रूपमा पहीचान भएका गलत विवरणहरूमा विचार गरीने

६. लेखापरीक्षणकले लेखापरीक्षणको रणनीति र लेखापरीक्षण योजनाहरूमा सुधार वा परिवर्तन गर्ने वा नगर्ने भनी निर्णय गर्नेछ, यदी
 - क. पहीचान भएका गलत विवरणहरू र तिनीहरूमा देखिएको परिस्थिती र तथ्यले लेखापरीक्षणको समयावधिभित्र देखिएका गलत विवरणहरू, अन्य किसिमका गलत विवरणहरू छन् भन्ने स्पष्ट हुन्छ, वा (सन्दर्भ : अनुच्छेद क४)
 - ख. नेपाल लेखापरीक्षणमान ३२० को साथमा यसले निर्धारित गरेको विधिहरूको साथमा संकलन गरीएका गलत विवरणहरूको संग्रह (सन्दर्भ : अनुच्छेद क५)
७. यदी लेखाव्यवसायीको अनुरोधमा व्यवस्थापकले देखिएका गलत विवरणहरूको कारोबार भएका र सुधार गरीएका गलत विवरणहरूको परीक्षण गर्नेछन् त्यस्तो अवस्थामा अभै गलत विवरण रहेको छ वा छैन भनी निर्धारित गर्न लेखापरीक्षकले थप लेखापरीक्षण प्रक्रिया शुरु गर्नेछ ।

गलत विवरणमा सुधार र जानकारी

८. कानुन र नियमले निषेधित गरेकोमा बाहेक लेखापरीक्षकले उपयुक्त व्यवस्थापनको स्थानमा लेखापरीक्षणको समयमा देखिएका गलत विवरणको संकलनको जानकारी गराउने छ^३ । लेखाव्यवसायीले व्यवस्थापनलाई उक्त भेटिएका गलत विवरणको सुधार गर्न अनुरोध गर्नेछ । (सन्दर्भ : अनुच्छेद क७-क९)
९. यदी लेखापरीक्षकले देखाएको गलत विवरणमा सम्पूर्ण वा केहीमा सम्बन्धित व्यवसायीले सुधार गर्ने अस्वीकार गर्छ भने त्यस्तो

३ नेलेपमा २६० “साशकीय कार्यभार बहन गर्ने लेखापरीक्षण सम्बन्धी सूचना सम्प्रेषण” अनुच्छेद ७

अवस्थामा लेखापरीक्षकले गलत विवरणमा सुधार गर्न नचाहनुको पछाडीको कारण माग गर्नेछ, र वित्तीय विवरणहरू पूर्णरूपमा तथ्यगत गलत विवरणबाट स्वतन्त्र छ, वा छैन भन्ने कुराको निर्धारण गर्नेछ ।
(सन्दर्भ : अनुच्छेद क१०)

नसच्याईएका गलत विवरणको प्रभाव मूल्याङ्कन :

१०. नसच्याईएका गलत विवरणहरूको प्रभावको मूल्याङ्कन गर्नु विगतमा लेखापरीक्षकले यस्ता विवरणहरूको नेपाल लेखापरीक्षणमान ३२० अनुसार सम्बन्धित व्यवसायको वास्तविक परिणामसँगको सन्दर्भसँग मिलेको छ वा छैन भन्ने कुरा निश्चय गर्नेछ । (सन्दर्भ : अनुच्छेद क११-क१२)

११. लेखाव्यवसायीले नसच्याइएको गलत विवरण वास्तविक रूपमा व्यक्तिगत वा समुहगत के छन् भन्ने कुराको निर्णय गर्नेछ । यस्तो निर्धारण गर्दा लेखाव्यवसायीले निम्न कुरामा ध्यान दिनेछ :

क. गलत विवरणको प्रकृती र आकार (Size) दुवै विशेष समुहका सन्दर्भमा यसको कारोबार लेखा अवस्था वा खुलासा गरीएका विषयवस्तु र वृहत रूपमा वित्तीय विवरणहरू तथा यस्तो हुनुको विशेष परीस्थितीहरू र (सन्दर्भ : अनुच्छेद क१३-क१७)

ख. सम्बन्धित समुहको कारोबारहरू, मौजुदा अवस्था वा खुलासा भएको विषयवस्तुहरू तथा वित्तीय विवरणहरूमा विगतमा समयवधीमा भएका नसुधारीएका गलत विवरणको प्रभाव (सन्दर्भ : अनुच्छेद क१८)

संचालनको रेखदेख गर्नेहरूसंग कुराकानी

१२. लेखापरीक्षकले कानून तथा नियमले निषेध नगरेको अवस्थासम्म, जसको रेखदेखमा व्यक्तिगत वा समूहगत रूपमा नसच्याईएको गलत विवरणहरूमा लेखापरीक्षणको प्रतिवेदनमाथि आफ्नो राय व्यक्त गर्ने व्यक्तिहरूसंग कुराकानी गर्ने छ । लेखापरीक्षकको कुराकानीले, व्यक्तिगतरूपमा नसच्याइएका गलत विवरणको पहीचान गर्ने छ ।

लेखापरीक्षकले नसच्याइएको गलत विवरणमा सच्याउन वा सुधार गर्न अनुरोध गर्ने छ।^४ (सन्दर्भ : अनुच्छेद क२१-क२३)

१३. सम्बन्धित समूहको कारोबार, मौजुदा अवस्था वा खुलासा गरीएका विषयवस्तुहरु र पूर्ण वित्तीय विवरणहरुमा पूर्ववत रुपमा नसच्याएको गलत विवरणहरुको प्रभावको लागि आरोपितसंग लेखापरीक्षकले कुराकानी गर्ने छ।

लिखित प्रतिनिधित्वहरु

१४. लेखापरीक्षकले व्यवस्थापनको तर्फबाट लिखित प्रतिनिधित्व गर्न अनुरोध गर्ने छ, र उपयुक्त भएमा नसच्याइएको गलत विवरणहरुको प्रभाव समग्र वित्तीय विवरणहरुमा व्यक्तिगत वा समूहगत रुपमा तथ्यगत छैनन् भनी विश्वास गर्ने आधारहरुमा समेत सो अनुरोध गर्न सक्नेछ। त्यस्ता विषयको सारांश लिखित प्रतिनिधित्वमा समावेश गर्नुपर्ने छ। (अनुच्छेद, क२४)

अभिलेखिकरण

१५. लेखापरीक्षकले निम्न अभिलेखीकरणलाई लेखापरीक्षणमा समावेश गर्ने छ।^५ (सन्दर्भ : अनुच्छेद क२५)

क. गलत विवरणको मात्रा जुन स्पष्ट रुपमा महत्वहीन हुन्छ र परीणाममा उल्लेखनीय असर हुदैन। (अनुच्छेद ५)

ख. लेखापरीक्षणको समयावधीभित्र जम्मा भएका सम्पूर्ण गलत विवरण र यदी तिनीहरु सच्याइएका छ, वा छैन (अनुच्छेद ५, ८ र १२) र

४ हेनुहोस, पाद टिप्पणी ३

५ नेलेपमा २३० "लेखापरीक्षणको अभिलेखीकरण" अनुच्छेद ८-११ र क६

ग. लेखाव्यवसायीको नसच्याइएको गलत विवरणहरु व्यक्तिगत वा समूहगत रुपमा छ भन्ने कुराको निष्कर्ष र त्यस निष्कर्षको आधारहरु (अनुच्छेद ११)

अन्य व्याख्यात्मक सामग्रीहरु र प्रयोग

गलत विवरणको परिभाषा (सन्दर्भ : अनुच्छेद ४(क))

क१. गलत विवरणको कारण

क. वित्तीय विवरणहरु तयार पार्दा भएका वेठीक आँकाडाको संकलन वा प्रशोधन ।

ख. रकम वा खुलासा गर्नुपर्ने विवरण छुट्टनु (Omission) ।

ग. तथ्यहरुको गलत व्याख्या वा तथ्यहरुको वेवास्ता गरेको कारणबाट आएका वेठीक लेखाङ्कन विवरणको अनुमान (Estimation) ।

घ. लेखापरीक्षकको बुझाईमा यदी असंगत लेखा नीतिको छनोट र प्रयोग वा लेखा गणनामा व्यवस्थापनको गलत निर्णय छ भन्ने स्पष्ट देखिएमा । उदाहरणको लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान २४०^२ मा उल्लेख भएजस्तै जालसीजको कारणबाट आउने गलत विवरणहरु ।

क२. पहिचान भएको गलत विवरणहरुको संकलन गर्नु नपर्ने तल्लो रकमको लेखापरीक्षकले स्तर निर्धारण गर्न सक्नेछ । 'स्पष्टरुपमा महत्वहीन' भन्ने विवरण सारयुक्त/सारभूत छैन' (Not Material) भन्ने विवरण एक छैनन् । नेपाल लेखापरीक्षणमान ३२० मा उल्लेख भए अनुसार तात्त्विक रुपमा निर्धारित भन्ने कुरा भन्दा स्पष्टरुपमा महत्वहीन भन्ने कुराको परीमाणमा फरक छ र कसैले नै यसको प्रकृती, आकार वा

६. नेलेपमा २४० "वित्तीय विवरणहरुको लेखापरीक्षणमा जालसाजी मनन गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारी"

३८८ नेलेपमा ४५० : लेखापरीक्षणको समयमा पहिचान भएका गलत विवरणको मूल्याङ्कन

परिस्थितीको मूल्याङ्कन गरेमा समेत व्यक्तिगत वा सामूहिक स्पष्ट रूपमा कुनै अन्य परिणाम निम्त्याउदैन । तर, एक भन्दा धेरै विवरणहरू स्पष्टरूपमा महत्वहीन छन् भन्ने कुराको निर्धारणमा अनिश्चतता भएमा यस्तो सामग्रीलाई रूपमा देखिने महत्वहीन सामग्री भन्न नहुने ।

क३. लेखापरीक्षणको समयावधिमा संकलन भएका लगत विवरणहरूको मूल्याङ्कन गर्न, व्यवस्थापन र संचालनको रेखदेख गर्नेहरूसंग गलत विवरण सम्बन्धि छलफल गर्न लेखाव्यवसायीलाई सहयोग गर्न तथा तथ्यगत गलत विवरणहरू, ठहर/मूल्याङ्कन (Judgemental) गलत विवरणहरू र प्रक्षेपित गलत विवरणहरू बिच फरक छुट्याउन समेत यो उपयोगी हुनेछ ।

- सन्देह नभएका गलत विवरणहरू तथ्यगत गलत विवरण हुन् ।
- लेखाङ्कन निर्धारणमा अव्यवहारीक विषयमा व्यवस्थापनको मूल्याङ्कन वा छनोट र प्रयोगमा गलत लेखा सम्बन्धि नीति, जुन लेखाव्यवसायीले अनुपयुक्त ठान्छन् जसको कारणले देखिएका फरक विवरणहरूलाई ठहर/मूल्याङ्कन (Judgemental) बाट देखिएका गलत विवरणहरू मानिन्छ ।
- प्रक्षेपित गलत विवरणहरू भन्नाले लेखापरीक्षणका सम्पूर्ण संख्याको लेखापरीक्षणको नमुना निर्धारण गर्दा नै पहीचान भएका प्रक्षेपित गलत विवरणहरू जसले सम्पूर्ण संख्याको लेखापरीक्षणमा गलत विवरणहरू छन् भनी लेखापरीक्षकले अनुमान गरेका आँकलनहरू हुन् । परिणामको मूल्याङ्कन र प्रक्षेपित गलत विवरणहरूको निर्धारण गर्न नेपाल लेखापरीक्षणमान ५३० ले मार्गनिर्देशन गरेको छ ।^७

७ नेलेपमा ५३० “लेखापरीक्षण नमुना सर्वेक्षण” अनुच्छेद १४-१५

लेखापरीक्षण कार्य प्रगतीमा पहिचान भएका गलत विवरणलाई ध्यान दिनु (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६-७)

- क४. गलत विवरणहरू छुट्टै रूपमा आउने विषयहरू हैनन् । जव लेखाव्यवसायीले, आन्तरिक नियन्त्रणमा गरिएको भागवण्डा वा अनुपयुक्त मान्यता वा अनुपयुक्त स्तर निर्धारण विधी उक्त निकायले प्रयोग गरेको कारणले गलत विवरण आएको विषय पहिचान गरेमा अन्य किसिमको गलत विवरणको प्रमाण प्राप्त हुन्छ ।
- क५. यदी नेपाल लेखापरीक्षणमान ३२० अनुसार, लेखापरीक्षण विधीहरूको प्रयोगको समयावधीका भएका गलत विवरणको समग्र रूपमा निर्धारण गरीएमा, लेखापरीक्षणको समयावधीमा संकलन गरीएका समग्र गलत विवरणको समयमा पहीचान नगरीएका गलत विवरणहरू देखिनुको कारणमा नमुना छनोटको जोखिम र नमुना छनोटको भन्दा अन्य विषयको जोखिमको उपस्थितिले हो ।^६
- क६. लेखापरीक्षकले व्यवस्थापन समक्ष कारोवारको समुह, मौजुदा स्थिति वा खुलासामा आएका अन्य विषयमा लेखाव्यवसायीले पहीचान गरेको गलत विवरण सूचनामा गलत विवरणको स्तर निर्धारण गर्न तथा वित्तीय विवरणहरूको उपयुक्तरूपमा मिलान गर्ने उद्देश्यले उक्त विषयमा परीक्षण गर्न अनुरोध गर्नेछ । उक्त अनुरोध लेखापरीक्षकको प्रक्षेपणमा देखिएका गलत विवरणहरूका नमुना जसले सम्पूर्ण विवरणमा समावेश भएको हुन्छ, यसको आधारमा व्यवस्थापनलाई अनुरोध गर्न सकिनेछ ।

छलफल र गलत विवरणको सुधार (सन्दर्भ : अनुच्छेद ८-९)

- क७. गलत विवरण सम्बन्धि उपयुक्त व्यवस्थापनको तहमा गरीने संवादले व्यवस्थापनलाई आवश्यक कामकारवाही गर्न, गलत विवरणको परीक्षण गर्न र उनीहरूले त्यस्ता विषयलाई मान्य नभए लेखापरीक्षकलाई सूचित गर्न सहयोग पुर्याउछ । सामान्य रूपमा उपयुक्त व्यवस्थापनको तह भन्नाले जुन तहले गलत विवरण सम्बन्धि परिक्षण गर्ने र

८ नेलेपमा ५३० अनुच्छेद ५(ग)-(घ)

३९० नेलेपमा ४५० : लेखापरीक्षणको समयमा पहिचान भएका गलत विवरणको मूल्याङ्कन

आवश्यक कामकारबाही गर्न सक्ने उत्तरदायित्व र अधिकार प्राप्त निकाय रहन्छ, यसैलाई नै उपयुक्त व्यवस्थापनको तह भनिन्छ ।

क८. कानून र नियमहरूले निश्चित गलत विवरणको सन्दर्भमा लेखापरीक्षकलाई व्यवस्थापन वा अन्य निकायसँग संवाद गर्न निषेध गर्न सक्नेछ । उदाहरणको लागि, अधिकार प्राप्त निकायलाई वास्तविक रूपमा अनुसंधान गर्न असर पार्ने कुनै छलफल/संवाद वा अन्य गतीविधीहरू निषेधको लागि कानून वा नियममा उल्लेख भएमा केही परिस्थितिमा लेखापरीक्षकको संवाद गर्नुपर्ने वाध्यता र गोप्य राख्नुपर्ने उत्तरदायित्वमा जटिलता आउनसक्छ । त्यस्तो अवस्थामा लेखापरीक्षकले कानूनी रायमा ध्यान दिनुपर्छ ।

क९. व्यवस्थापनले गलत विवरणको सुधार तथा लेखाव्यवसायीले देखाएको विवरणमा सुधार गर्दा ठिक रूपमा अभिलेख गर्नकोलागी सहयोग गर्छ र भविष्यका वित्तीय विवरणहरूमा देखिने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरण (Material Misstatement) को जोखिमलाई घटाउँछ किनकी विगतमा समयमा देखिएका नसच्याइएका गलत विवरणको भविष्यमा एकमुष्ट असर पर्छ ।

क१०. नेपाल लेखापरीक्षणमान ७०० को अनुसार लेखाव्यवसायीले वित्तीय विवरणहरू विशिष्ट वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिला वा संरचना अनुसार तयार भएको र प्रस्तुत भएको छ वा छैन भन्ने कुराको मूल्याङ्कन गर्न आवश्यक हुन्छ । त्यस्तो मूल्याङ्कनमा संस्थाको लेखाङ्कन व्यवहारको गुणात्मक पक्ष तथा व्यवस्थापनको मूल्याङ्कनमा हुने सम्भावना समेत पर्दछन्, जुन व्यवस्थापनले सुधार नगर्ने कारणहरूको लागि लेखापरीक्षकको वुभाईले समेत उक्त विषयमा असर पारेको हुन्छ।^९

नसच्याइएका गलत विवरणहरूको असरको मूल्याङ्कन (सन्दर्भ :अनुच्छेद १०-११)

क११. नेपाल लेखापरीक्षणमान ३२० अनुसार लेखाव्यवसायीले निर्धारित सारयुक्त/सारभूतता (Materiality) जस्ता वित्तीय परिणामहरू अभै

९ नेलेपमा ७००, अनुच्छेद १२

थाहा नहुने कारणले निकायका वित्तीय परिमाणहरु संकलन /अनुमानमा आधारित हुन्छन् । त्यसै कारणले वास्तविक वित्तीय परिणामहरु नेपाल लेखापरीक्षणमान ३२० अनुसार निर्धारण गरीएका सारयुक्त/सारभूतताको सुधारगर्न आवश्यक हुन्छ, जुन लेखापरीक्षकले नसच्याइएको गलत विवरणहरुको प्रभाव मूल्याङ्कन गर्नु विगतमा हेरिनुपर्छ ।

क१२. नेपाल लेखापरीक्षणमान ३२० ले व्याख्या गरे भैं विगतमा वित्तीय विवरणहरुको सारभूतता लेखाङ्कन नीति स्थिती वा अन्य खुलासामा आएका विषयको सारभूतताको स्तर, लेखापरीक्षणको प्रगतीसगै सुधार गरिन्छ, यो लेखापरीक्षकले शुरुमा नै निर्धारित गरेको फरक रकमको बारेमा लेखापरीक्षकमा भएको जानकारीको समय नै हुन्छ ।^{१०} तसर्थ, लेखापरीक्षकले नसुधारीएको गलत विवरणको असरको मूल्याङ्कन गर्नुपूर्व महत्वपूर्ण सुधार गरिएको हुनुपर्छ । यद्यपी, यदि नेपाल लेखापरीक्षणमान ३२० अनुसार लेखापरीक्षकले पून सारभूतताको निर्धारण गर्दा सानो रकम देखिन्छ, तब सो कार्य संपादन र उपयुक्त प्रकृती, समय र अन्य लेखापरीक्षण प्रकृयाहरुमा पूनर्विचार गर्न सकिनेछ, जसले गर्दा लेखापरीक्षण रायको आधारको पर्याप्त र उचीत लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्त गर्न सकिन्छ ।

क१३. हरेक व्यक्तिगत गलत विवरणहरु र यसको सम्बद्ध कारोवार समुहहरु लेखा मौज्दात (Account Balances) वा खुलासामा आएका विषयवस्तुमा पार्ने प्रभावको मूल्याङ्कन गरिन्छ, जसले निश्चित समुहगत कारोवारहरु, लेखा मौज्दात (Account Balance) वा खुलासामा आएका विषयहरुको सारभूततामा अत्याधिक धेरै छ वा छैन भन्ने कुराको स्तर जानकारी हुन्छ ।

क१४. यदि निश्चित व्यक्तिगत गलत विवरण तात्विक छ भनी निर्णय भएमा, यसलाई अन्य गलत विवरणबाट प्रति संतुलन गर्न सकिन्छ, भन्ने हुँदैन । उदाहरणको लागि, यदि आम्दानी तात्विक रुपमा धेरै निर्धारण

१० नेलेपमा ३२०, अनुच्छेद १२

३९२ नेलेपमा ४५० : लेखापरीक्षणको समयमा पहिचान भएका गलत विवरणको मूल्याङ्कन

गरीएको छ भने, सम्पूर्ण वित्तीय विवरणहरू तात्विक रूपमा गलत रूपमा प्रस्तुत भएको हुन्छ नै । यदी आम्दानीमा भएको गलत विवरणको प्रभाव को असर पूर्णरूपमा समान खर्च समेत धेरै निर्धारण गरी प्रतिसंतुलन गरीएमा समेत । एउटै लेखा मौज्जात (Account Balance) वा कारोवार समूहभित्र भने गलत विवरणहरूमा प्रतिसंतुलन (Offset) गर्नु उपयुक्त हुन्छ । यद्यपी, पहीचान नभएको गलत विवरणको अभै खतरा भने रहीरहन्छ, यसलाई समेत तात्विक रूपमा नदेखिने गलत विवरणलाई प्रतिसन्तुलन निष्कर्षमा पुग्नु पहिले भएमा ठीकै हुनेछ भनी मान्न सकिनेछ ।^{११}

- क१५. गलत विवरणको वर्गीकरण निर्धारण गर्दा गुणात्मक सुझबुझहरू जस्तै करारीय अनुबन्धहरू वा ऋणमा हुने गलत विवरणको वर्गिकरणको प्रभाव, कुनै एउटा रेखामा वा उप जोड (Sub total) जस्ता विषयमा हुने प्रभावहरू वा मूल्य अनुपातमा हुने असरहरूको तात्विक सामाग्री समेत समावेश हुन्छन् । पूर्ण रूपमा वित्तीय विवरणहरूको सन्दर्भमा लेखापरीक्षक समेत गलत विवरणको वर्गिकरण सारयुक्त/सारभूत नभएको (Not Material) हुने निष्कर्षमा कुनै परिस्थितीमा पुग्न सक्छन् । उनी यस्तो निष्कर्षमा अन्य गलत विवरणहरूको मूल्याङ्कनमा यसको सारयुक्त/सारभूतताको स्तर अत्यधिक धेरै भएमा समेत पुग्न सक्छन् । उदाहरणकोलागी- जब गलत वर्गीकरणको रकम वासलातमा उल्लेख आकारमा अत्यन्त थोर हुन्छ र गलत वर्गिकरणले आम्दानी विवरणमा वा मूल्यानुपातमा खासै असर पादैन भने सम्पूर्ण वित्तीय विवरणहरूको सन्दर्भमा उल्लेखित विवरणमा भएको गलत वर्गिकरणलाई तात्विक रूपमा छ भनी ठहर गरीदैन ।
- क१६. समग्र वित्तीय विवरणहरूमा गलत विवरणको स्तर सारयुक्त/सारभूत स्तरमा भन्दा थोरै भएपनि त्यस्ता गलत विवरणको स्तर

११ एकै लेखा मौज्जातमा सारवान नभएको गलत कारोवारसमुह विवरणहरूको पहिचान बाट लेखापरीक्षकले जोखिमको पूर्वमूल्याङ्कन ती लेखा मौज्जात कारोवारसमुहमा गर्नुपर्दछ ।

सारयुक्त/सारभूत छ भनी लेखा व्यवसायीले मूल्याङ्कन गर्नुपर्ने केही परिस्थितीमा समेत आउन सक्छन् । त्यस्तो अवस्था जब लेखापरीक्षणको समयमा भएका अझ गलत विवरणहरूसँग वा हरेक विषय छुट्टै रूपमा आएमा हुन्छ । गलत विवरणको क्षेत्रको मूल्याङ्कनमा असर पार्ने परिस्थितीहरू :

- नियमन आवश्यकताहरूको पालनामा हुने असरहरू ।
- ऋण अनुबन्धहरू वा अन्य करारीय आवश्यकताहरूको पालनामा हुने असरहरू ।
- वर्तमान समयको वित्तीय विवरणहरूमा सारयुक्त/सारभूत असर नहुने तर भविष्यको वित्तीय विवरणमा सारयुक्त/सारभूत असर हुन सक्ने गलत लेखाङ्कन मितिको छनोट तथा प्रयोग सम्बन्धमा ।
- अन्य भुकाउ स्थितीहरू वा आयमा हुने परिवर्तनमा विशेषत सामान्य आर्थिक र उद्योगहरूको अवस्थाको सन्दर्भमा लुकाउने प्रवृत्ति ।
- सम्बन्धित निकायको वित्तीय अवस्था कार्यसञ्चालनको परिणाम वा नगद मूल्याङ्कनमा प्रयोग हुने अनुपातमा हुने असर ।
- वित्तीय विवरणहरूको सूचनाको भागमा पार्ने असर र उदाहरणको लागी, निकायको कार्यसञ्चालन वा नाफामा महत्वपूर्ण भूमिका निर्धारण गर्ने वा निकायको व्यापारको भागको महत्वपूर्ण सन्दर्भ ।
- व्यवस्थापनको क्षतीपूर्तीको बढ्दो असर उदाहरणको लागी लाभांश वा अन्य प्रेरणाको आवश्यकता पूरा गर्न वा सुनिश्चित गर्ने ।

- लेखापरीक्षकले प्रयोगकर्तासँग पूर्ववत रूपमा गरेको संवाद उदाहरणको लागि, आम्दानीको प्रक्षेपण गर्नको लागि गरेको विषय महत्वपूर्ण हुने ।
- विषेश पक्षहरु समावेश हुने विषयसँगको सम्बन्ध (उदाहरणको लागि, निकायको व्यवस्थापनको सदस्यको रूपमा वाह्य पक्षहरुको कारोबार छ वा छैन) ।
- लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदनको आधारशिला (Financial Reporting Framework) अनुसार विशेषरूपमा माग नगर्ने सूचनाहरुलाई छोड्नु तर लेखापरीक्षकको निर्णयमा त्यस्ता विषयवस्तुहरु आवश्यक हुने, जुन निकायको मुद्रा प्रवाह, वित्तीय कार्यसञ्चालन तथा वित्तीय अवस्था बुझ्नको लागि प्रयोगकर्तालाई महत्वपूर्ण हुनेहुन्छ ।
- लेखापरीक्षण भएको वित्तीय विवरणहरु मार्फत सम्वाद भएका अन्य सूचनाहरुमा पार्ने असर (उदाहरणकोलागी, व्यवस्थापनसँगको छलफल र विश्लेषण वा संचालन र वित्तीय पूनरावलोकनमा समावेश भएका सूचनाहरु, जुन वित्तीय विवरणहरुको प्रयोगकर्ताहरुले गर्ने आर्थिक निर्णयमा प्रभाव पार्ने आशा गरीएको हुन्छ । नेपाल लेखापरीक्षणमान ७२०^{१२} ले लेखापरीक्षकको लेखापरीक्षण भएका वित्तीय विवरणहरुमा प्रतिवेदनमा उल्लेख गर्न वाध्यात्मक नभएको अन्य सूचनाहरुको बारेमा ध्यान दिन्छ ।

माथिका परिस्थितीहरु केवल उदाहरणहरु मात्र हुन् । उक्त परिस्थितीहरु नत लेखापरीक्षणमा समग्रमा एकै ठाउँमा देखिन्छन् नत ती परिस्थितीहरु पूर्ण छन् । त्यस्ता परिस्थितीको अस्तित्व भएमा गलत विवरणहरु सारयुक्त/सारभूत छन् भन्ने निष्कर्षमा पुग्न सकिदैन ।

१२ नेलेपमा ७२० “लेखापरीक्षण गरिएको वित्तीय विवरणहरु सामेल कागजातहरुमा आएका अन्य जानकारीहरूसँग सम्बन्धीत लेखापरीक्षकको जिम्मेवारी

क१७. वित्तीय विवरणहरूको सम्बन्धमा यदी गलत विवरणको आकार सारयुक्त/सारभूत नभए ता पनि लेखापरीक्षणका अन्य अवस्थाहरूको सम्बन्धमा जालसाजको अवस्था छ वा हुनसक्छ, भन्ने लागेमा यसलाई गलत विवरणको आशयको बारेमा विचार गर्नुपर्ने कुराको व्याख्या नेपाल लेखापरीक्षणमान २४०^{१३} ले निर्धारण गरेको छ ।

क१८. विगत समयको सारयुक्त/सारभूत नभएको नसच्याइएको गलत विवरणको सञ्चित असरले गर्दा हालको अवस्थाको वित्तीय विवरणहरूमा भने सारयुक्त/सारभूत रूपमा असर पार्न सक्नेछ । त्यस्तो वर्तमान समयको वित्तीय विवरणहरूमा रहेको नसच्याइएको गलत विवरणहरूको मूल्याङ्कनकोलागि लेखापरीक्षकलाई धेरै किसिमका विधीहरू उपलब्ध छन् । समय समयमा एउटै किसिमको मूल्याङ्कन विधी अपनाएमा मूल्याङ्कनमा एक रूपता हुनेछ ।

सार्वजनिक निकायको जानकारी

क१९. सार्वजनिक निकायको लेखापरीक्षणको सन्दर्भमा लेखापरीक्षकले उत्तरदायित्वहरू विशेष विषयवस्तुहरू जस्तै जालसाजी आदीको बारेमा प्रतिवेदन तयार पार्ने सन्दर्भमा कानुन तथा नियमहरू वा अन्य अधिकार प्राप्त निकायले निर्धारण गरेका हुन्छन् । गलत आँकडाको स्थिती सारभुत छ वा छैन भन्ने कुराको मूल्याङ्कनमा उक्त कुराले प्रभावित पारेको हुन्छ ।

क२०. यसको अतिरिक्त सार्वजनिक हित, उत्तरदायित्व, इमान्दारीता र प्रभावकारी व्यवस्थापकिय दृष्टिले समेत प्रकृती अनुसार त्यस्तो विवरण सारभुत छ भन्ने कुरा निर्धारण गर्नमा विशेष रूपमा असर परि राखेको हुनसक्छ । त्यस्तो अवस्था विशेषरूपमा हुनुमा विभिन्न कानुन, नियम वा अन्य अधिकारीले बनाएको मापन वा नियमनलाई मान्नुपर्ने कारणले हो ।

१३ नेलेपमा २४०, अनुच्छेद ३५

३९६ नेलेपमा ४५० : लेखापरीक्षणको समयमा पहिचान भएका गलत विवरणको मूल्याङ्कन

कार्यसंचालन रेखदेख गर्नेहरुसंगको सम्वाद तथा छलफल

- क२१. यदि सुधार गरिएको गलत विवरणहरुबारे व्यवस्थापनका तथा कार्य संचालनका उत्तरदायित्व भएका व्यक्ति लाई संवाद/सोधपुछ गरिसकेपछि तिनीहरुको कार्य संचालनको भुमिका सम्बन्धि पुनः संवाद गर्न आवश्यक छैन । यद्यपी व्यवस्थापकको उत्तरदायित्व भएका व्यक्तिहरुले अन्य कार्यसंचालन क्षमतामा रहेका व्यक्तिहरुलाई पर्याप्त रूपमा सम्बन्धित विषयमा संवाद गर्छन् भन्ने कुरा लेखापरीक्षकले ठम्याईमा गलत छुट्टयाउन लेखापरीक्षकले त्यस्ता क्षमतामा भएका व्यक्तिसंग संवाद गर्न सक्छन् ।^{१४}
- क२२. जब धेरै संख्यामा सारभूत नभएका व्यक्तिगत नसुधारिएका गलत विवरणहरु ठुलो संख्यामा छन् भने लेखापरीक्षकले नसुधारिएको गलत विवरणहरुको जम्मा संख्या र समग्र मौद्रिक प्रभावको बारेमा सूचना आदानप्रदान गर्नुपर्छ तर हरेक व्यक्तिगत नसुधारिएको गलत विवरणको विस्तृत विवरण भने आवश्यक पर्दैन ।
- क२३. नेपाल लेखापरीक्षणमान २६० अनुसार लेखापरीक्षकले कार्यसंचालन गर्ने व्यक्तिसंग कुराकानी गरी उनीहरुको लिखित प्रतिनिधित्वको लागि अनुरोध गर्ने छ । (हेर्नुहोस् अनुच्छेद १४^{१५} यसैपानाको) लेखापरीक्षकले कार्यसंचालनको अभिभारा भएका व्यक्तिहरुसंग गलत विवरणको सुधारमा असफल हुनुका कारणहरु तथा आशयहरु बुझ्न छलफल गर्न सक्नेछ जुन परिस्थितीका वरिपरि भेटिएका वा निर्णय भएका गलत विवरणहरुको प्रकृती र आकार (Size) र भविष्यको वित्तीय विवरणहरुको संदर्भमा आउन सक्ने सम्भाव्य जटिलतामा समेत केन्द्रीत हुनुपर्छ ।

१४ नेलेपमा २६०, अनुच्छेद १३

१५ नेलेपमा २६०, अनुच्छेद १६(ग)

लिखित प्रतिनिधित्व (व्यवस्थापन जवाफ)

क२४. लेखापरीक्षकले सुधार नगरीएको गलत विवरणहरुको संन्दर्भमा सम्बन्धित व्यक्तिहरुसंगबाट लिखित जवाफ माग गर्न आवश्यक हन्छ, जबकि सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको सुधार गरी वित्तीय विवरणहरुमा मिलाउन उपयुक्त भएसम्म कार्यसंचालनको अभिभारा भएका वा व्यवस्थापनले सो सुधार गरी वित्तीय विवरणहरुको तयार पार्नुपर्छ । केही परिस्थितीहरुमा, व्यवस्थापन र कार्यसंचालनको अभिभारा भएका व्यक्तिहरुले निश्चित नसुधारिएको गलत विवरणलाई गलत विवरण भनी विश्वास नगर्न सक्छन् । त्यसकारणले गर्दा तिनीहरु आफ्नो लिखित जवाफमा हामी सहमत छैनौं र..... गलत विवरण देखिन्छ, किनभने (कारणको व्याख्या) जस्ता शब्दहरु प्रयोग गर्छन् । त्यस्तो लिखित जवाफले लेखापरीक्षकलाई सुधार नगरीएको गलत विवरणको प्रभावको निश्कर्षमा पुग्न यसबाट आउने जटीलता हटाउन सक्दैन ।

अभिलेखीकरण (सन्दर्भ : अनुच्छेद १५)

क२५. सुधार नगरीएको गलत विवरणहरुको अभिलेखीकरण गर्दा लेखापरीक्षकले ध्यान दिनुपर्ने विषय :

- क. नसुधारीएको गलत विवरणहरुको समष्टीगत असरमा ध्यान पुऱ्याउनु ।
- ख. विशेष कारोबार समूह, मौजुदा स्थिती वा खुलासाको सारभुत स्तर वा स्तरहरु अत्याधिक धेरै भएमा यसको मूल्याङ्कन ।
- ग. विशेष रकमको अनुपातमा भएका सुधार नगरीएको गलत विवरणहरुको वा यसको अवस्था र कानून, नियम वा करारीय आवश्यकता (जस्तै : ऋण अनुबन्ध) को पालना गर्नुपर्ने विषयको प्रभावको मूल्याङ्कन ।