

## नेपाल लेखापरीक्षणमान ३१५

### निकाय र यसको वातावरणको जानकारीबाट सारयुक्त गलत विवरणहरूको जोखिमको पहिचान र निर्धारण

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

#### विषयसूची

	अनुच्छेद
<b>परिचय</b>	
यस ने.ले.प.मा.को क्षेत्र .....	१
लागू हुने मिति .....	२
<b>उद्देश्य</b>	३
<b>परिभाषा</b>	४
<b>आवश्यकता</b>	
जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरू र क्रियाकलापहरू .....	५-१०
निकाय र यसको वातावरण तथा निकायको आन्तरिक नियन्त्रण सम्बन्धी आवश्यक जानकारी .....	११-२४
सारयुक्त गलत विवरणहरूको जोखिमको पहिचान र निर्धारण	२५-३१
अभिलेखिकरण .....	३२
<b>कार्यान्यवन र अन्य व्याख्यात्मक सामग्री</b>	
जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरू र सम्बन्धित क्रियाकलापहरू .....	क१-क१६
निकाय र यसको वातावरणको साथमा निकायको नियन्त्रण सम्बन्धी आवश्यक जानकारी .....	क१७-क१०४

सारयुक्त गलत विवरणहरूको जोखिमको पहिचान र निर्धारण क१०५-क१३०

अभिलेखिकरण ..... क१३१-क१३४

**अनुसूची १ : आन्तरिक नियन्त्रणका तत्वहरू**

**अनुसूची २ : सारभूत/सारयुक्त गलत विवरणहरूको जोखिमको बारेमा संकेत गर्न सक्ने अवस्थाहरू र घटनाहरू**

नेपाल लेखापरीक्षणमान ३१५ “निकाय र यसको वातावरणको जानकारीबाट सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूका जोखिमको पहिचान र निर्धारणलाई” ने.ले.प.मा.२०० “स्वतन्त्र लेखापरीक्षकको उद्देश्यहरू र नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू अनुसारको लेखापरीक्षणआचरणलाई” एक अर्काको संयोजनको साथमा अध्ययन गर्नुपर्नेछ ।

## परिचय

### यस नेपाल लेखापरीक्षणमानको क्षेत्र

१. यस नेपाल लेखापरीक्षणमानले वित्तीय विवरणहरूमा हुने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको पहिचान र निर्धारण गर्नुपर्ने लेखापरीक्षकको उत्तरदायित्व अन्तर्गत निकायको सम्पूर्ण पक्षको जानकारी र वातावरणको तथा निकायको आन्तरिक नियन्त्रण समेतका विषयलाई सम्बोधन गर्दछ।

### 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 वित्तीय विवरणहरूहरू र निश्चित स्थानमा जालसाज वा त्रुटीको कारणले देखिने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको पहिचान र निर्धारण, निकाय र यसको वातावरण तथा आन्तरिक नियन्त्रणको पूर्ण जानकारीका साथै निर्धारित सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूका जोखिम हटाउनको लागि आधारहरू तयार पार्ने र कार्यान्वयन गर्नुपर्ने हुन्छ।

### परिभाषा:

४. नेपाल लेखापरीक्षणमानको प्रयोजनको लागि निम्न शब्दावलीहरूको अर्थ निम्न रूपमा लगाइएको छ।

क. **निश्चयता** : वित्तीय विवरणसँग सम्बन्धित विषयवस्तुमा व्यवस्थापनद्वारा प्रत्यक्ष वा अन्य किसीमले गर्ने प्रतिनिधित्वहरू तथा जानकारीहरू भन्दा लेखापरीक्षकले फरक किसीमका संचित गलत विवरणहरू प्राप्त हुन कसक्छन् भनी प्रयोग गरेको विषयगत अनुमान।

- ख. **व्यवसाय जोखिम** : महत्वपूर्ण अवस्थाहरु, घटनाहरु, परिस्थितीहरु, कार्यहरु वा गर्नुपर्ने कार्य नगरेका कारणले आएका जोखिम जसले निकायको उद्देश्य प्राप्तीमा र रणनीतिको तर्जुमामा वा यसको क्षमतामा प्रतिकूल प्रभाव पार्न सक्छ ।
- ग. **आन्तरिक नियन्त्रण** : कार्यसंचालनको अभिभारा प्राप्त गरेका निकाय, व्यवस्थापन र अन्य सम्बन्धित व्यक्तिहरुले निर्माण गरेका वित्तीय विवरणहरुको विश्वासनियता, प्रभावकारीता र कार्यसंचालनको कार्यक्षमताको विश्लेषण र सम्बन्धित कानून र नियमहरुको पालना गरी निकायको उद्देश्य प्राप्त गर्न संचालित क्रियाकलापको मूल्याङ्कन गर्न निर्माण गरिएका, लागू गरिएका, संचालन गरिएका नियन्त्रण प्रक्रियाहरु भन्ने शब्दावलीहरुले आन्तरिक नियन्त्रणका एक वा सो भन्दा धेरै पक्षकोबारेमा सम्बोधन गर्दछ ।
- घ. **जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरु** : वित्तीय विवरण र सुनिश्चितताको स्थानमा जालसाज वा त्रुटीको कारणले आएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमको पहिचान र निर्धारण गर्न निकायको आन्तरिक नियन्त्रणको साथै निकाय र यसबारे थप सूचनाहरु प्राप्त गर्न संचालित लेखापरीक्षणप्रक्रियाहरु ।
- ङ. **विशेष जोखिम**: लेखापरीक्षकको विश्लेषणमा विशेष लेखापरीक्षणप्रक्रियाको आवश्यकता भई पहिचान र निर्धारण भएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिम ।

## आवश्यकता

### जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरु र सम्बन्धित क्रियाकलापहरु

५. लेखापरीक्षकले प्राप्त गरेका वित्तीय विवरणहरु र दृढता (Assertion) को स्थानमा सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमको पहिचान र निर्धारण प्रक्रियाहरुले मात्र आफैमा लेखापरीक्षणको प्रक्रिया

संचालनबाट प्राप्त हुने पर्याप्त र उपयुक्त लेखापरीक्षणप्रमाणहरु सरह भन्ने उपलब्ध गराउन सक्दैन । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१-क५)

६. जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरुले निम्न विषयवस्तु समावेश गर्दछन् ।
- क. जालसाजी वा त्रुटीको कारणले प्राप्त हुने सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमको पहिचान गर्ने सूचना हुनसक्ने भनी लेखापरीक्षकले निर्णय गरेमा निकायभित्रका व्यवस्थापन र अन्य व्यक्तिहरूसँगको सोधपूछ । (सन्दर्भ : अनुच्छेद क६)
- ख. विश्लेषणत्मक प्रक्रियाहरु । सन्दर्भ : अनुच्छेद क७-क१०)
- ग. अवलोकन र निरीक्षण । सन्दर्भ : अनु.क११)
७. गलत विवरणहरुका जोखिम निर्धारण गर्न सान्दर्भिक हुने सेवाग्राही वा विगतका लेखापरीक्षण प्रक्रियाको निरन्तरताबाट प्राप्त भएका सूचनाहरुमा समेत लेखापरीक्षकले ध्यान दिनेछ ।
८. निकायकोलागि कार्य अनुबन्धित (Engagement) साभेदारहरुले यदी अन्य अप्रत्यक्ष सहभागीता विधि संचालन गरेमा, सो विधी अनुबन्धित साभेदारको सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणका जोखिमको निर्धारण वा पहिचान गर्न सान्दर्भिक छ वा छैन भनी प्राप्त भएका सूचनामा लेखापरीक्षकले ध्यान दिनेछ ।
९. सो निकायको विगतका लेखापरीक्षणमा सहभागी लेखापरीक्षकको अनुभव र विगतका लेखापरीक्षणमासंचालन गरिएको लेखापरीक्षणप्रक्रियाहरुबाट प्राप्त भएका सूचनाहरु प्रयोग गर्ने निर्णय लिदा लेखापरीक्षकले अहिलेको लेखापरीक्षणमा विगतका लेखापरिक्षणको विषयवस्तुको सान्दर्भिकतामा कुनै असर परेको छ वा छैन भन्ने कुराको निर्धारण गर्नुपर्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१२- क१३)
१०. कार्य अनुबन्धित (Engagement) साभेदार र अन्य सहभागी टोलीका मुख्य साभेदारहरुले निकायको वित्तीय विवरणहरुमा सारयुक्त/ सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरु हुनसक्ने सम्भावना तथा निकायको

तथ्यहरु र परिस्थितीहरु अनुसार उपयुक्त हुने वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिला (Framework) को सन्दर्भमा छलफल गर्नेछ । अनुबन्धित साभेदारले छलफलमा नआएका सामग्रीहरुको बारेमा अनुबन्धित टोली सदस्यहरुसँग सोधपुछ गर्ने निर्णय गर्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१४-क१६)

## **निकाय र यसको वातावरणको आन्तरिक नियन्त्रणको बारेमा आवश्यक जानकारी**

*निकाय र यसको वातावरण*

११. लेखापरीक्षकले तलको विषयवस्तुहरुको जानकारी प्राप्त गर्नेछ :

क. सम्बन्धित निकाय, नियमन तथा अन्य बाह्यतत्वहरुको तथा उपयुक्त वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिला । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१७-क२२)

ख. निकायको प्रकृति

अ. यसको कार्यसंचालन,

आ. यसको स्वामित्व र संचालन ढाँचा,

इ. निकायले गरिरहेको र गर्ने योजना बनाएको लगानीको किसिम तथा विशेष उद्देश्य भएको निकायमा गरीएको लगानी, र

ई. लेखापरीक्षकलाई वित्तीय विवरणहरुमा प्राप्त भएका अपेक्षित कारोबारहरुको समूह, लेखाङ्गन स्थिती र खुलासा बुझ्नको लागि समर्थ बनाउन निकायको संरचना (Structure) र वित्तीय रुपमा कसरी संचालित छ भनी यसको जानकारी । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क२३-क२७)

ग. निकायले छनोट गरेको लेखाङ्गन नीति र यसको कार्यान्वयन तथा यस नीतिमा परिवर्तन गर्नुपरेको कारण तथा निकायको लेखानीति व्यापार तथा व्यवसायको लागि उपयुक्त छ वा छैन

र यो वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिलासँग बाभिन्छ वा बाभिदैन र सम्बन्धित निकायमा कार्यान्वयन भएको लेखानीति सान्दर्भिक र उपयुक्त छ वा छैन भन्नेबारे लेखापरीक्षकले मुल्याङ्कन गर्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क२८)

घ. निकायको उद्देश्यहरू तथा रणनीतिहरू र सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिम हुनसक्ने सम्बन्धित व्यवसाय/व्यापार क्रियाकलापहरू । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क३६-क४१)

ङ. निकायको वित्तीय संचालन प्रणालीको मापन र पुनरावलोकन । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क३६-क४१)

### निकायको आन्तरिक नियन्त्रण

१२. लेखापरीक्षकले लेखापरिक्षणसँग सम्बन्धित आन्तरिक नियन्त्रणहरूको जानकारी प्राप्त गर्नेछन् । यद्यपी, प्रायः नियन्त्रणहरू लेखापरिक्षणसँग सान्दर्भिक भएता पनि वित्तीय प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित सबै नियन्त्रणहरू लेखापरिक्षणसँग सम्बन्धित हुँदैनन् । यस्ता विषयवस्तुहरूकोबारेमा लेखापरीक्षकले व्यवसायिक निर्णय गर्नुपर्ने हुन्छ जसको नियन्त्रण व्यक्तिगत वा अन्य विषयवस्तुको संयोजनामा लेखापरिक्षणसँग सान्दर्भिक छन् की छैनन भन्ने कुराको निर्णय हो । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क४२-क६५)

नियन्त्रणहरूको प्रकृति र क्षेत्र

१३. लेखापरीक्षकले निकायको नियन्त्रणहरूको निर्माण अवस्थाको मुल्याङ्कन गर्नेछ र सो नियन्त्रण प्रक्रियाहरू संचालनको साथै निकायका अन्य अतिरिक्त व्यक्तिसँग सोधपुछ गरेर तिनीहरू कार्यान्वयन भएका छन् वा छैनन भन्ने निर्धारण समेत गर्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क६६-क६८)

## आन्तरिक नियन्त्रणका तत्वहरू

### नियन्त्रण वातावरण

१४. लेखापरीक्षकले नियन्त्रण सम्बन्धी वातावरण बुझ्नको लागि जानकारी प्राप्त गर्न सक्नेछन् । त्यस्ता जानकारी लिने क्रममा लेखापरीक्षकले निम्न विषयहरू छान् वा छैनन् भनी मुल्याङ्कन गर्नेछ ।
- क. कार्यसंचालनको अभिभारा प्राप्त गरेकाहरूले गरेको रेखदेख तथा व्यवस्था इमान्दारिता र आचारसंहिता अनुसार पुरा गरेको वा नगरेको , र
- ख. नियन्त्रण वातावरणको प्रणालीहरूको समूहगत दलले आन्तरिक नियन्त्रणको अन्य तत्वहरूको कार्यान्वयनमा उपर्युक्त आधार प्रदान गर्दछन् तथा त्यस्ता अन्य तत्वहरू नियन्त्रण वातावरणको कमजोरीको कारणले उपेक्षित गरेको छ वा छैन । (सन्दर्भ: अनुच्छेदक ६९-७८)

### निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरू

१५. लेखापरीक्षकले निकायसँग निम्न विषयमा प्रक्रियाहरू छ वा छैन भनी जानकारी प्राप्त गर्नेछ ।
- क. वित्तीय प्रतिवेदनसँगको उद्देश्यसँग सान्दर्भिक हुने व्यवसायको जोखिमको पहिचान ।
- ख. जोखिमहरूको प्रभावहरूको अनुमान ।
- ग. तिनीहरू देखिने सम्भावित क्षेत्रको निर्धारण र
- घ. त्यस्ता जोखिमहरू सम्बोधन गर्न आवश्यक कार्यहरूको निर्धारण । (सन्दर्भ: अनुच्छेदक ७९)
१६. यदि निकायले त्यस्ता प्रक्रियाहरू संचालन गरेको छ भने निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरूको रूपमा सम्बोधन भएको विषयबारे लेखापरीक्षकले जानकारी र परिणाम समेत प्राप्त गर्न सक्नेछ । व्यवस्थापनले पहिचान गर्न असफल भएका सारयुक्त/सारभूत गलत



विवरणहरुको जोखिमहरु यदि लेखापरीक्षकले पहिचान गरेमा लेखापरीक्षकले अनुमान गरेको आधारभूत जोखिमहरुको किसीम निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाबाट पहिचान हुन सक्थ्यो वा सक्दैनथ्यो भनी लेखापरीक्षकले मुल्याङ्कन गर्नेछ ।

यदि जोखिमहरु सो स्थानमा पाइएमा, कसरी त्यस्तो जोखिमहरु निर्धारण प्रक्रियाले सो कुरा पहिचान गर्न असफल भयो भनी लेखापरीक्षकले जानकारीहरु प्राप्त गरी सो प्रक्रिया परिस्थिती अनुसार उपयुक्त छन् वा छैनन् भनी मूल्याङ्कन गर्नेछ तथा निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरुको साथमा आन्तरिक नियन्त्रणमा महत्वपूर्ण कमजोरी सो स्थानमा छ भनी निर्धारण गर्नेछ ।

१७. यदि निकायले त्यस्ता प्रक्रियाहरु स्थापित गरेका छैन वा अस्थायी प्रक्रियामात्र संचालन गरेको छ भने लेखापरीक्षकले व्यवस्थापन समक्ष सो विषयमा छलफल गर्नेछ । जसले वित्तीय प्रतिवेदनको उद्देश्यसँग सम्बन्धित हुने व्यवसाय वा कारोबारको जोखिम पहिचान गरेका छन् वा तिनीहरु कसरी सम्बोधन भएका छन् भन्ने बारे मूल्याङ्कन गर्नेछ । अभिलेखमा जोखिम निर्धारण प्रक्रियाको अनुपस्थिती हुँदा सो अस्थाइ प्रक्रियाहरु उक्त परिस्थितीमा उपयुक्त छन् वा छैनन् भनी लेखापरीक्षकले मुल्याङ्कन गर्नेछ वा आन्तरिक नियन्त्रणमा महत्वपूर्ण कमजोरिको प्रतिनिधीत्व गर्दछ वा गर्दैन भनी निर्धारण गर्नेछ । (सन्दर्भः अनुच्छेद ६८०)

वित्तीय प्रतिवेदन र जानकारीसँग सम्बन्धित सूचना प्रणाली तथा व्यवसायिक प्रक्रिया

१८. लेखापरीक्षकले वित्तीय प्रतिवेदनसँग सान्दर्भिक हुने सूचनाप्रणालीहरु तथा सम्बन्धित व्यवसाय/व्यापार प्रक्रियाहरुको साथमा देहाएका क्षेत्रहरुमा जानकारी प्राप्त गर्नेछ :

क. निकाय सञ्चालनको क्रममा भएका कारोबार समूह जुन वित्तीय विवरणहरुमा महत्वपूर्ण हुन्छन् ।

- ख. सूचना प्रविधि र मेनुअल (Manual) प्रविधि दुवै प्रक्रियाहरू जसको माध्यमबाट कारोबारहरू गरिएको, अभिलेख गरिएको, प्रशोधन गरेको, आवश्यकता अनुसार परीवर्तन तथा मुख्य लेजरमा चढाइएको र वित्तीय प्रस्तुतीहरूमा प्रतिवेदन गरिएको हुन्छ ।
- ग. वित्तीय विवरणहरूमा सम्बन्धित लेखाङ्कनको अभिलेख, सहयोगी सूचनाहरू र विशेष लेखाङ्कनहरू कारोबारहरूको संचालन, अभिलेख, प्रशोधन र प्रतिवेदनमा समावेश गरिएको हुन्छ, जसमा गलत सूचनाहरूको सुधार गरीएको छ वा छैन र कसरी सूचनाहरू मुख्य लेजरमा चढाइएको छ भन्ने कुरा समेत मूल्याङ्कन हुन्छ । त्यस्ता अभिलेखहरू विद्युतिय वा मेनुअल (Manual) दुवै रूपमा हुनसक्छन् ।
- घ. सूचना प्रणालीले कसरी कारोबार भन्दा बाहिरका वित्तीय विवरणहरूमा महत्वपूर्ण हुने अन्य घटनाहरू र अवस्थाहरूको बारेमा अभिलेख राखेको छ ।
- ङ. निकायको वित्तीय विवरण तथा महत्वपूर्ण लेखाङ्कन प्रक्षेपणहरू र खुलासाहरू तयार पार्न प्रयोग भएका वित्तीय प्रतिवेदन प्रक्रियाहरू र
- च. कहिलेकाही मात्र देखापर्ने अस्वभाविक कारोबारहरू वा मिलानहरूको अभिलेखको लागि प्रयोग भएको जर्नल प्रविष्टी ( Journal Entries) को परिवेश तथा अन्य जर्नल प्रविष्टी (Non-Standard Journal Entries) को नियन्त्रण । (सन्दर्भ: अनुच्छेदक८१-क८५)
१९. लेखापरीक्षकले निकायबाट वित्तीय प्रतिवेदनको भूमिका, उत्तरदायित्व र महत्वपूर्ण सामग्रीहरूको साथमा निम्न विषयहरू सम्बन्धि जानकारीहरू प्राप्त गर्न सक्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क८६- क८७)
- क. व्यवस्थापन र कार्यसंचालनको रेखदेख , र
- ख. बाट्य सोधपुछ जस्तै- नियमन गर्ने अधिकारीहरूले

लेखापरिक्षणसँग सान्दर्भिक हुने नियन्त्रणका क्रियाकलापहरु

२०. लेखापरीक्षकले लेखापरिक्षणसँग सम्बन्धित नियन्त्रण क्रियाकलापहरुको बारेमा जानकारी प्राप्त गर्नेछ, जुन निश्चयी स्थानमा हुने सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमको निर्धारण गर्न र निर्धारित जोखिमको जवाफको लागि थप लेखापरीक्षणप्रक्रियाहरु निर्माण गर्ने उद्देश्यले लेखापरीक्षकले यस्ता कुराहरु बुझ्न आवश्यक छ भनी निर्णय गर्न सक्नेछ । वित्तीय प्रस्तुतहरुमा वा तिनीहरुलाई सान्दर्भिक हुने हरेक स्थानामा रहेका हरेक महत्वपूर्ण कारोवार समुहहरु, लेखाङ्कन स्थिती र खुलासासँग सम्बन्धित सम्पूर्ण नियन्त्रण क्रियाकलापहरु बुझ्न भने लेखापरीक्षणमा आवश्यक हुँदैन । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क८८-क९४)
२१. निकायको नियन्त्रण क्रियाकलापहरु बुझ्नको लागि लेखापरीक्षकले निकायले कसरी सूचना प्रविधिबाट आएका जोखिमहरुको जवाफ दिएको छ भन्ने जानकारी प्राप्त गर्न सक्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेदक ९५-क९७)

नियन्त्रणहरुको अनुगमन

२२. लेखापरीक्षकले निकायको मुख्य क्रियाकलापहरु जुन वित्तीय प्रतिवेदनमा आन्तरिक नियन्त्रणहरुको लागि प्रयोग भएको हुन्छ, यसको साथमा लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित नियन्त्रण क्रियाकलापहरु र नियन्त्रणमा आएका कमजोरी हटाउन निकायले कस्ता उपचारका उपाय संचालन गरेको छ भन्ने बारे जानकारी प्राप्त गर्नेछन् । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क९८-क१००)
२३. यदी निकायसँग आन्तरिक लेखापरीक्षणप्रक्रिया छ<sup>१</sup> भने लेखापरीक्षकले आन्तरिक लेखापरिक्षणकार्य लेखापरिक्षणसँग सान्दर्भिक छ वा छैन भनी निर्धारण गर्नको लागि निम्न विषयहरुमा जानकारी प्राप्त गर्नेछन :

---

१ यस कार्यमा अन्य बाहेक जाँच गर्ने मूल्यांकन गर्ने अनुगमन प्रयाप्तता र आन्तरिक नियन्त्रण प्रभावहरुको प्रभावकारीता पर्दछ । आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यलाई नेलेपमा

- क. आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यको उत्तरदायित्वहरुको प्रकृति र कसरी आन्तरिक नियन्त्रण कार्य निकायको संस्थागत संरचनासँग उपयुक्त छ ।
- ख. आन्तरिक लेखापरीक्षणकार्यद्वारा संचालीत वा संचालन गर्न खोजिएको क्रियाकलापहरु । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१०१-क१०३)
२४. लेखापरीक्षकले निकायको अनुगमन क्रियाकलाप अन्तर्गत प्रयोग भएको सूचनाको स्रोतहरु र व्यवस्थापनले यस उद्देश्यको लागि ठानेका विश्वासनिय निस्पक्ष सूचनाहरु सम्बन्धि जानकारी समेत प्राप्त गर्नेछन् । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१०४)

### सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिम पहिचान र निर्धारण

२५. लेखापरीक्षकले निम्न स्थानमा सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमको पहिचान र निर्धारण गर्नेछन् :
- क. वित्तीय प्रस्तुतीहरुको स्तर, र (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१०५-क१०८)
- ख. कारोवारहरुको समूह, लेखाङ्कन स्थिती र खुलासाको दृढता (Assertion) को स्तरमा (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१०९-क११३) अतिरीक्त लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरु निर्माण र संचालन गर्ने आधारहरु उपलब्ध गराउन ।
२६. लेखापरीक्षकले यस उद्देश्यको लागि :
- क. निकाय र यसको वातावरण, नियन्त्रण प्रणाली र कारोबार समूहहरु, लेखाङ्कन स्थिती र वित्तीय प्रस्तुतीहरुको खुलासालाई विचार गर्न सक्ने गरी जानकारी लिने सम्पूर्ण प्रक्रियामा जोखिमहरुको पहिचान गर्नेछन् । । सन्दर्भ : अनुच्छेद क११४-क११५)

---

६१० मा यसरी परिभाषित गरिएको छ । आन्तरिक लेखापरीक्षणको कार्यको उपयोग ७ (क) निकायको सेवाको लागि स्थापित वा उपलब्ध मुल्यांकन गर्ने कार्य कलापहरु हुन ।

---

- ख. पहिचान भएका जोखिमहरूको निर्धारण र नीतिहरूको समग्र वित्तीय प्रस्तुतीहरूमा सम्बन्ध भएको र दृढता (Assertions) मा संचिती असर छ वा छैन भनी मुल्याङ्कन गर्नेछन् ।
- ग. लेखापरीक्षकले चाहेको सम्बन्धित नियन्त्रणहरूको परिक्षणलाई ध्यान दिँदै पहिचान भएका जोखिमहरूमा के कति गल्तीहरू घटाउन सकिन्छ भनी सम्बन्ध देखाउने छन् । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क११६-क११८)
- घ. केही गलत विवरणहरू तथा संचिती गलत विवरणहरूले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको कारण बन्दैनन भनी ध्यान दिनेछन् ।

विशेष लेखापरिक्षणको अवस्था आवश्यक हुने जोखिमहरू

२७. अनुच्छेद २५ मा व्याख्या गरे अनुसारको जोखिम निर्धारणको अङ्गको रूपमा लेखापरीक्षकले आफ्नो निर्णयमा पहिचान भएका सामान्य जोखिमहरू कतै महत्वपूर्ण जोखिम त छैनन, भनी निर्धारण गर्नेछ । यस्तो निर्णयको कार्यान्वयन गर्दा लेखापरीक्षकले जोखिमसँग सम्बन्धित पहिचान भएका नियन्त्रणहरूको असरलाई हटाउने छन् ।
२८. कस्ता जोखिमहरू महत्वपूर्ण जोखिमहरूको रूपमा छन् भनी निर्णय गर्दा लेखापरीक्षकले कम्तिमा तलका विषयवस्तुमा ध्यान दिनेछन् :
- क. जोखिम जालसाजीबाट आएका छन् वा छैनन् ।
- ख. कुनै जोखिम हालको महत्वपूर्ण वित्तीय लेखाङ्कन वा अन्य विषयहरूसँग सम्बन्धित छन् भने विशेष ध्यान दिन आवश्यक हुनसक्छ ।
- ग. कारोबारहरूको जटिलता ।
- घ. कुनै जोखिमहरूमा सम्बन्धित पक्षहरूको महत्वपूर्ण कारोबारहरू समावेश छन् की ?

ड. जोखिमसँग सम्बन्धित वित्तीय सूचनाहरूको मापनमा विषयगत स्तर, विशेषतः त्यस्ता मापनहरू जुन अनिश्चितताको रूपमा समावेश भएका हुन्छन् । र

च. कतै जोखिम महत्वपूर्ण कारोबारमा त छैन जुन निकायको सामान्य व्यवसायिक कार्यभन्दा बाहिर छ वा जुन सामान्य रूपको नभई असान्दर्भिक तथा असामान्य रूपमा देखिन्छ । ( सन्दर्भ: अनुच्छेद क११९- क१२३)

२९. लेखापरीक्षकले महत्वपूर्ण जोखिम नियन्त्रण क्रियाकलापहरू बारे जानकारी प्राप्त गर्न जोखिमसँग सान्दर्भिक हुने विषयवस्तु बुझ्न सक्नेछन् । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१२४-क१२६)

गहन प्रक्रियाले मात्र पर्याप्त तथा उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू उपलब्ध गराउन नसक्ने जोखिमहरू

३०. केहि जोखिमहरूको सन्दर्भमा सारवान/गहन (Substantial) प्रक्रियाहरूले मात्र पर्याप्त र उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न संभव हुँदैन वा व्यावहारिक हुँदैन भनी लेखापरीक्षकले निर्णय गर्न सक्छन् । त्यस्ता जोखिमहरूले समयतालिका र महत्वपूर्ण कारोबारहरूको समूहहरू वा लेखाङ्कन स्थितीको अशुद्ध वा अपुर्ण अभिलेख भएको कुरासँग जोडिन सक्छ । यसले स्वचालित प्रशोधन प्रणालीको अत्यन्त कम प्रयोग वा मेनुअल हस्तक्षेप बिना सो कार्य गर्न अनुमती दिने कारणले पनि हुन्छ । यस्तो अवस्थामा त्यस्ता जोखिमहरू माथि निकायको नियन्त्रण लेखापरीक्षणको लागि सान्दर्भिक हुन्छ, र त्यस्ता विषयवस्तुबारे लेखापरीक्षकले जानकारी प्राप्त गर्नेछन् । (सन्दर्भ: क१२७-क१२९)

जोखिम निर्धारणमा सुधार

३१. निश्चयी स्थानमा हुने सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको बारेमा लेखापरीक्षकको निर्धारण अतिरिक्त जोखिमको बारेमा लेखापरीक्षणप्रमाण प्राप्तसँगै लेखापरीक्षणको समयावधिमा परिवर्तन हुनसक्छ । थप लेखापरीक्षणप्रक्रियाहरू संचालन गरेर लेखापरीक्षकले

लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्दाको परिस्थितीमा वा यदी नयाँ सूचनाहरू प्राप्त भएमा लेखापरीक्षकको निर्णयमा आधारित भएकाले लेखापरीक्षण प्रमाणहरूसँग उक्त सूचनाहरू बाँकिने भएतापनि लेखापरीक्षकले निर्णयमा सुधार गर्नेछन र यस अनुसार थप लेखापरीक्षणप्रक्रियाको योजनामा परिवर्तन गर्नेछ । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क१३०)

## अभिलेखीकरण

३२. लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणअभिलेखमा निम्न कुराहरू समावेश गर्नेछ<sup>२</sup> :

- क. अनुच्छेद १० को व्यवस्था अनुसार सहभागी टोलीहरूसँगको छलफल गरी महत्वपूर्ण निर्णयमा पुग्नु ।
- ख. अनुच्छेद ११ मा व्यवस्था गरिएको निकाय र यसको वातावरणहरूको हरेक पक्ष र अनुच्छेद १४-२४ मा उल्लेख गरिएको हरेक आन्तरिक नियन्त्रणको तत्वहरू जानकारी प्राप्त गरिएको सूचनाको स्रोत र संचालन गरिएको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरूसँग सम्बन्धित जानकारीहरू प्राप्त गर्ने मुख्य आधारहरू ।
- ग. अनुच्छेद २५ मा भएको व्यवस्था अनुसार वित्तीय प्रस्तुतीहरू र निश्चयी स्थानमा पहिचान र निर्धारण भएका सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिम, र
- घ. अनुच्छेद २७-३० को आवश्यकताको परिणामस्वरूप पहिचान भएका जोखिम र सम्बन्धित नियन्त्रणको बारेमा लेखापरीक्षकले प्राप्त गरेको जानकारी ।

\*\*\*

---

२ ने.ले.प.मा. २३०, "लेखापरीक्षणको अभिलेखीकरण", अनुच्छेद ८-११ र ८६

**कार्यान्वयन र अन्य व्याख्यात्मक सामग्रीमा रहेका जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरु र सम्बन्धित क्रियाकलापहरु: (सन्दर्भ: अनुच्छेद ५)**

क१. निकाय र यसको वातावरणको जानकारीबाट निकायको आन्तरिक नियन्त्रणको बारे जानकारी प्राप्त गर्नु भनेको निकायको जानकारीको रूपमा सम्बोधन भएको लेखापरिक्षणको सम्पूर्ण समयावधिमा लगातार रूपमा वर्तमान समयसम्मका सम्पूर्ण सूचनाको संकलन गर्ने गतिशिल प्रक्रिया र विश्लेषण गर्ने प्रक्रिया हो । लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणसम्बन्धि बनाएका योजनाहरु र लेखापरीक्षणप्रक्रियामा व्यवसायिक निर्णयको प्रयोग गर्ने विषयस्तुभिन्न त्यस्ता जानकारीले स्रोत सामग्रीको स्थिति स्थापित गर्दछ । उदाहरणको लागि जब :

- वित्तीय विवरणहले सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमको निर्धारण हुन्छ ।
- लेखापरीक्षणमान३२०<sup>३</sup> अनुसार सारयुक्तता/सारभूतताको तथ्यको निर्धारण ।
- उपयुक्त लेखाङ्कन नीतिको छनोट, कार्यान्वयन र वित्तीय विवरणमा पर्याप्त खुलासामा ध्यान ।
- विशेष लेखापरीक्षणमा पुनःविचार आवश्यक हुनसक्ने अवस्थाहरुको पहिचान । उदाहरणको लागि, सम्बन्धित पक्षहरुको कारोबारमा व्यवस्थापनले प्रयोग गरेको अविछिन्नताको अनुमानको सान्दर्भिकता वा कारोबारहरुको व्यवसायीक तथा व्यापारीक उद्देश्यमा ध्यान आदि ।
- विश्लेषणात्मक प्रक्रियाहरुको प्रयोग गर्दा निकायको हीत र साधनहरुको विकासमा सरोकार ।
- सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको निर्धारित जोखिमको जवाफको साथै उपयुक्त र पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्त गर्न थप लेखापरीक्षणप्रक्रियाहरुको निर्धारण र संचालन, र

---

३ ने.ले.प.मा. ३२०, "कार्ययोजना तर्जुमा र लेखापरीक्षण कार्य सम्पादनमा तथ्यगत योजना"



- प्राप्त भएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरूका मूल्याङ्कन । जस्तै, व्यवस्थापनको मौखिक र लिखित प्रतिनिधित्वहरू र अनुमानहरूको उपयुक्तता ।

क२. जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरू र सम्बन्धित क्रियाकलापको संचालनद्वारा प्राप्त सूचनाहरू लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणप्रमाणको रूपमा सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको निर्धारणमा सहयोग गर्न प्रयोग गर्न सक्नेछन् । यसको अतिरिक्त, लेखापरीक्षकले कारोबारहरूको समूह, लेखा स्थिती वा खुलासा र सम्बन्धित दृढता (Assertions) र नियन्त्रणहरूको प्रभावकारीता संचालनको बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न सक्नेछन् । यद्यपी, त्यस्ता प्रक्रियाहरू प्रक्रियाको रूपमा वा नियन्त्रणको परीक्षणको रूपमा विशेषगरी योजना नबनाएको भएतापनि लेखापरीक्षकले गहन प्रक्रियाहरू वा नियन्त्रणको परीक्षण जोखिम निर्धारण प्रक्रियाको साथमा एकपछि अर्को रूपमा संचालन गर्न सक्नेछ, जसले गर्दा कार्यक्षमतामा वृद्धि हुन्छ ।

क३. लेखापरीक्षकले आवश्यक जानकारीको क्षेत्र निर्धारण गर्न पेशागत निर्णयको प्रयोग गर्दछन् । लेखापरीक्षकको मुख्य ध्यान लेखापरीक्षणमानमा उल्लेख भएका उद्देश्य पुरा गर्न प्राप्त भएका जानकारीहरू पर्याप्त हुन्छन् भन्ने कुरामा हुन्छ । लेखापरीक्षकद्वारा आवश्यक ठानिएको समग्र जानकारीको क्षेत्र निकायको बन्दोवस्त र व्यवस्थापन गर्न व्यवस्थापनले ओगटेको भन्दा कम हुन्छ ।

क४. जालसाज वा त्रुटि दुबै समाहित भएको निर्धारण गर्नुपर्ने जोखिमलाई यस नेपाल लेखापरीक्षणमानले सम्बोधन गर्दछ । यद्यपी, जालसाजबाट आउने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमको पहिचान गर्ने सूचनाहरू प्राप्त गर्न जोखिम निर्धारण प्रक्रिया र सम्बन्धित क्रियाकलापहरूको सम्बन्धमा लेखापरीक्षणमान २४० ले समावेश गरेको थप आवश्यकताहरू र मार्गदर्शनहरू जालसाजीको रूपमा हुन्छ<sup>४</sup> ।

---

४ ने.ले.प.मा. २४०, “ वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा जालसाजी मनन गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारी ” अनुच्छेद १२- २४

क५. यद्यपी, निकायको आवश्यक जानकारी प्राप्त गर्ने कार्यमा अनुच्छेद ६ मा व्याख्या गरिएको सम्पूर्ण जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरूको संचालन लेखापरीक्षकद्वारा नै आवश्यक भएतापनि (हेर्नुस अनुच्छेदहरू ११-२४), लेखापरीक्षकले जानकारीको पक्षको लागि त्यस्ता सम्पूर्ण विषयहरू संचालन गर्न आवश्यक पर्दैन । अन्य किसीमका थप प्रक्रियाहरू संचालन गर्न सकिन्छ । जसबाट प्राप्त सूचनाहरूको प्रयोगबाट सारयुक्त/सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमहरू पहिचान गर्न सहयोगी हुनसक्छन् । त्यस्ता प्रक्रियाहरूको उदाहरण निम्न छन् ।

- बाह्य स्रोतबाट प्राप्त भएका सूचनाहरूको पुनरावलोकन जस्तै: व्यापार तथा आर्थिक जर्नल्स, विश्लेषकहरूको प्रतिवेदन, बैङ्क वा रेटिङ संस्था वा नियमन अङ्गको प्रतिवेदन वा वित्तीय प्रकाशनहरू ।
- निकायको बाह्य कानूनी सल्लाहकार वा निकायले समावेश गरेको वित्तीय क्षेत्रको मुल्य निर्धारणमा सम्बन्धीत व्यक्तिसँगको सोधपुछ गर्ने ।

*निकायभित्रको व्यवस्थापन र अन्यसँगको सोधपुछ (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६, क)*

क६. लेखापरीक्षकको सोधपुछबाट प्राप्त धेरै सूचनाहरू व्यवस्थापन र वित्तीय प्रतिवेदनको दायित्व प्राप्त व्यक्तिहरूबाट समेत प्राप्त गर्न सकिन्छ । यसको अतिरिक्त, लेखापरीक्षकले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिम पहिचान गर्न फरक दृष्टिकोणबाट वा निकायभित्रका अन्य व्यक्तिहरूसँगको सोधपुछबाट वा विभिन्न अधिकारीको रुपमा कार्य गर्ने कर्मचारीहरूबाट समेत सूचनाहरू प्राप्त गर्न सक्नेछ । उदाहरणका लागि :

- कार्यसंचालनको अभिभारा पाएकासँग केन्द्रित सोधपुछले लेखापरीक्षकलाई कस्तो वातावरणमा वित्तीय विवरणहरू तयार भएको छ भनी बुझ्न सहयोग गर्नसक्दछ ।
- आन्तरिक लेखापरिक्षणसँग सम्बन्धित व्यक्तिहरू केन्द्रित सोधपुछले निकायको आन्तरिक नियन्त्रणको निर्माण र

प्रभावकारीता तथा त्यस्तो प्रक्रियाबाट व्यवस्थापनले सन्तुष्ट हुने किसिमले जवाफ दियो त भन्ने सम्बन्धी उक्त वर्षको समयावधिमा संचालित आन्तरिक लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरुबारेको सूचनाहरु उपलब्ध गराउँछ ।

- जटिल वा अस्वभाविक कारोबारहरुको संचालन, प्रशोधन वा अभिलेखमा समावेश भएका कर्मचारीसँगको सोधपुछले लेखापरीक्षकलाई निश्चित लेखा नितीहरुको छनोट र कार्यान्वयनको सान्दर्भिकताको मुल्याङ्कन गर्न सहयोग प्रदान गर्दछ ।
- निकाय भित्रको कानुनी सल्लाहकारसँग केन्द्रित सोधपुछले मुद्दामामिला, कानुन तथा नियमहरुको पालना, निकायलाई नकारात्मक प्रभाव पार्ने कार्य वा शंकास्पद जालसाज वारेन्टी, पछिल्लो वित्तीय दायित्व, व्यापारिक साभेदारसँगको विषयवस्तु (संयुक्त कम्पनीजस्तै) र कारारीय शर्तको अवस्था जस्ता विषयमा सूचनाहरु उपलब्ध हुन्छ ।
- बजार व्यवस्थापन वा वित्तीय विषयसँग सम्बन्धित व्यक्तिहरु केन्द्रित सोधपुछले निकायको बजार व्यवस्थापनको रणनीतिमा विक्री व्यापार/ट्रेड वा उपभोक्तासँगको करारीय व्यवस्था जस्ता विषयमा भएका कुनै परिवर्तनको बारेमा सूचनाहरु उपलब्ध हुन्छ ।

व्याख्यात्मक प्रकृयाहरु (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६(ख))

क७. जोखिम निर्धारणको प्रक्रियाको रूपमा विश्लेषणात्मक प्रक्रियाको संचालनले लेखापरीक्षकलाई ज्ञात नभएका निकायको विभिन्न पक्षसँग सम्बन्धित विषयको पहिचान हुनसक्छ, र

निर्धारित जोखिमको जवाफको लागि निर्माण र कार्यान्वयन गर्ने आधारहरु उपलब्ध गराउने उद्देश्यले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमको निर्धारण गर्न सहयोगी समेत हुनसक्छ । जोखिम निर्धारण गर्ने प्रक्रियाको रूपमा संचालित विश्लेषणात्मक प्रक्रियामा

वित्तीय र वित्तीय बाहेकका अन्य दुबै किसिमका सूचनाहरु समावेश हुन्छ । उदाहरणको लागि, बिक्री क्षेत्रको वर्ग फुटको सम्बन्ध वा बिक्री भएको सामग्रीको स्थिती ।

क८. विश्लेषणात्मक प्रक्रियाले अस्वभाविक कारोबार वा घटनाहरु तथा यसको रकम, अनुपात र ट्रेण्डको अस्तीत्वको पहिचान गर्न सहयोग गर्नसक्छ, जसले लेखापरीक्षणमा भएका जटिलतासँग सम्बन्धित सामग्रीको संकेत गर्दछ । पहिचान भएका अस्वभाविक वा अनुमानित नगरिएको सम्बन्धले लेखापरीक्षकलाई सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिम पहिचान गर्न विशेषत जालसाजबाट आएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको पहिचान गर्न सहयोगी हुन्छ ।

क९. यसको अतिरिक्त, जब त्यस्ता व्याख्यात्मक प्रक्रियाहरु उच्चरूपमा जम्मा भएका तथ्यांकमा जोखिम निर्धारण प्रक्रियाको रूपमा प्रयोग हुन्छ, तब यसले निश्चित परिणाम प्रदान गर्दछ । त्यस्ता विश्लेषणात्मक प्रक्रियाको परिणामले मात्र सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको अस्तीत्व हुनसक्छ भन्नेबारे व्यापक प्रारम्भिक संकेतहरु उपलब्ध गराउँछ । यस अनुसार त्यस्तो अवस्थामा सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमको पहिचान गर्दा त्यस्ता विश्लेषणात्मक परिणामले संकलन भएका अन्य सूचनाहरुमा ध्यान दिनाले लेखापरीक्षकलाई विश्लेषणात्मक परिणामहरु बुझ्न र मुल्याङ्कन गर्न सहयोग गर्नसक्छन ।

साना निकाय केन्द्रित जानकारी

क१०. केही साना निकायहरूसँग आन्तरिक वा मासिक रूपमा अभिलेख राखिएका वित्तीय सूचनाहरु नहुन पनि सक्छ जुन विश्लेषणात्मक प्रक्रियाको उद्देश्यको लागि प्रयोग गर्न सकिन्छ । त्यस्ता परिस्थितीहरुमा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण योजनाको उद्देश्यको लागि वा सोधपुछद्वारा केही सूचना प्राप्त गर्नको लागि सिमीत विश्लेषणात्मक प्रक्रियाहरु संचालन गर्न सफल हुन सकेपनि, लेखापरीक्षकले निकायको वित्तीय प्रतिवेदनको पहिलो खाका/ड्राफ्ट उपलब्ध हुँदा सारयुक्त/सारभूत गलत

विवरणहरूको जोखिमको पहिचान र निर्धारण गर्न विश्लेषणात्मक प्रक्रियाहरू संचालनबारे योजना बनाउन आवश्यक हुन्छ ।

*अवलोकन र निरीक्षण (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६ (ग))*

क११. अवलोकन र निरीक्षकले व्यवस्थापन र अन्यसँग सोधपुछ गर्नको लागि सहयोग गर्न सक्छ जसबाट निकाय तथा यसको वातावरणको बारेमा सूचना समेत उपलब्ध गराउन सक्छ । अवलोकन र निरीक्षण समावेश हुने त्यस्ता लेखापरीक्षणप्रक्रियाहरूको उदाहरण निम्न छन् :

- निकायको संचालन ।
- अभिलेखहरू, जस्तै व्यवसायिक योजनाहरू, रणनीतिहरू अभिलेखहरू र आन्तरिक नियन्त्रण मेनुअलहरू ।
- व्यवस्थापनद्वारा तयार पारिएको प्रतिवेदनहरू जस्तै चौमासिक व्यवस्थापनको प्रतिवेदनहरू र आन्तरिक वित्तीय विवरणहरू र कार्य संचालनको अभिभारा प्राप्त गरेकाहरूको प्रतिवेदन जस्तै संचालक समितीको बैठकका निर्णयहरू ।
- निकायको क्षेत्र र क्षेत्रिय यन्त्रहरू (Plant) ।

*विगतका समयावधिहरूमा प्राप्त भएका सूचनाहरू (सन्दर्भ : अनुच्छेद ९)*

क१२. समयावधिहरूमा संचालन गरिएका लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरू र निकायसम्बन्धी लेखापरीक्षकको पूर्व अनुभवले पनि लेखापरीक्षकलाई त्यस्ता सामग्रीहरूको सूचनाहरू उपलब्ध हुनसक्छ । जस्तै-

- विगतका गलत विवरणहरू र तिनीहरू सामयिक आधारमा सच्याइएको थियो वा थिएन ।
- निकाय र यसको वातावरणको प्रकृति र निकायको आन्तरिक नियन्त्रण (आन्तरिक नियन्त्रणको अपुग तथा त्रुटी)
- विगतका वित्तीय मूल्याङ्कन पश्चात निकाय वा यसको कार्य संचालनमा भएको महत्वपूर्ण परिवर्तनहरू जसले

लेखापरीक्षकलाई सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिम पहिचान गर्न र निर्धारण सम्बन्धमा निकायहरूको बारेमा पर्याप्त जानकारीहरू प्राप्त गर्न सहयोगी हुनसक्छ ।

क१३. यदी लेखापरीक्षकले विगत समयावधिका लेखापरीक्षण सूचनाहरू वर्तमान लेखापरीक्षणमा प्रयोग गर्ने चाहना राखेमा विगत समयावधिमा प्राप्त सूचनाहरू सान्दर्भिक छन् वा छैनन् भनी निर्धारण गर्नुपर्दछ । यसो गर्नुपर्ने कारण नियन्त्रण वातावरणको परिवर्तनले विगत समयावधिबाट प्राप्त सूचनाहरूको सान्दर्भिकतामा असर पुऱ्याउन सक्छ । त्यस्ता परिवर्तनले सो सूचनाहरूको सान्दर्भिकतामा पार्न सक्ने असर निर्धारण गर्न लेखापरीक्षकले सोधपुछ गर्न सक्ने र अन्य उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरू तथा सान्दर्भिक प्रणालीहरूको संचालन गर्न सक्नेछन् ।

सहभागी टोलीहरूको छलफल : (सन्दर्भ: अनुच्छेद १०)

क१४. निकायको वित्तीय विवरणहरूको सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको सम्भावनाको बारेमा सहभागी टोलीहरूसँगको छलफलले :

- अझ अनुभवी सहभागी केही सदस्यहरूको साथमा सहभागी साभेदारहरूको लागि उनीहरूमा भएको निकाय सम्बन्धि ज्ञानको आधारमा भित्री विवरणहरू ९६लकण्तजतक० को आदानप्रदान गर्ने मौका प्रदान गर्दछ ।
- निकाय सम्बद्ध भएको व्यवसायको जोखिमको बारेमा तथा कहाँ वित्तीय विवरणहरू जालसाज वा त्रुटीको कारणले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूमा फस्न सक्छन् भन्ने बारेमा सूचनाहरू आदानप्रदान गर्न सहभागी टोली सदस्यहरूलाई अनुमति दिन्छ ।
- सहभागी टोली सदस्यहरूले उनीहरूलाई तोकिएको विशेष क्षेत्रका वित्तीय प्रस्तुतिहरूमा रहेका संचित सारयुक्त (Material) गलत विवरणहरूको राम्रो जानकारी प्राप्त गर्न र

तिनीहरूले संचालन गरेको लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूको परिणामले कसरी लेखापरीक्षणका अन्य पक्षहरूको साथै थप लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूको प्रकृति, समय र क्षेत्रको निर्णय लिनमा असर पार्न सक्छन् भन्ने बारेमा बुझ्न समेत सहयोगी हुन्छ ।

- लेखापरीक्षण समयमा प्राप्त नयाँ सूचनाहरूको बारेमा सहभागी टोली सदस्यहरूले जानकारी प्राप्त गर्न र आदानप्रदान गर्ने विषयको आधारहरू उपलब्ध गराउँदछ, जसले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिम निर्धारणमा वा त्यस्ता जोखिमहरू सम्बोधन गर्न संचालन गरिने लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूमा नकारात्मक असर पार्न सक्छ । लेखापरीक्षणमा २४०<sup>५</sup> ले सहभागी टोलीहरूको बीचमा जालसाभवाट आएका जोखिमहरूको बारेमा गरिने छलफलको सम्बन्धमा केही सर्तहरू र मार्गनिर्देशनहरूको व्यवस्था गरेको छ ।

क१५. सम्पूर्ण सदस्यहरूलाई हरेक छलफलमा समावेश गर्नु सधैं आवश्यक र व्यावहारिक हुँदैन (उदाहरणको लागि, बहुस्थानको लेखापरीक्षण), न त छलफलबाट आएको निर्णय सहभागी टोलीका सम्पूर्ण सदस्यहरूलाई जानकारी गराउन नै आवश्यक हुन्छ । सहभागी साभेदारहरूले सहभागी टोलीहरूको महत्वपूर्ण व्यक्तिहरूको साथमा, यदि उपयुक्त भएमा, विशेष सीप र ज्ञान भएकाहरूसँग, लेखापरीक्षणका तत्वहरूमा उत्तरदायी व्यक्तिहरूसँग मात्र छलफल गर्न सक्छ, तथा अरूसँग छलफल गर्दा अधिकार प्रत्यायोजन गर्दा, सहभागी टोलीको साथमा आवश्यक ठानिएका जानकारीको आदान प्रदानलाई समेत ध्यान दिनुपर्छ । सहभागी साभेदार/पार्टनरहरूद्वारा स्वीकार गरिएको जानकारी आदान प्रदान योजनामा उपयोगी हुन सक्छ ।

---

५ ने.ले.प.मा. २४०, अनुच्छेद १५

साना निकाय केन्द्रित विवरणहरू

क१६. साना निकायका लेखापरीक्षणहरू सहभागी साभेदारहरूले पूर्ण रूपमा संचालन गर्दछन् (जुन केवल एउटा व्यवसायी हुनसक्छ) । यस्तो अवस्थामा, जालसाज वा त्रुटीको कारणले निकायको वित्तीय विवरणहरूमा सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिम प्राप्त भएमा लेखापरीक्षणको योजना व्यक्तिगत रूपमा संचालन गर्ने सहभागी साभेदार (Partner) उत्तरदायी हुनुपर्छ ।

## निकाय र यसको वातावरण साथै निकायको आन्तरिक नियन्त्रणको बारेमा आवश्यक जानकारी

### निकाय र यसको वातावरण

उद्योग, नियमन र अन्य बाह्य तत्वहरू : (सन्दर्भ: अनु.११(क))

#### उद्योग तत्व

क१७. सम्बन्धित औद्योगिक वातावरणले उद्योगको अवस्था जस्तै प्रतिस्पर्धात्मक वातावरण, विक्रेता र क्रेता सम्बन्ध, तथा प्राविधिक विकास जस्ता कुराहरू समावेश गर्दछ । लेखापरीक्षकले ध्यान दिने सामग्रीको उदाहरण निम्न छन् :

- बजार र प्रतिस्पर्धा, यसको मात्रा, दक्षता र प्रतिस्पर्धात्मक मूल्य ।
- समय वा परिस्थितिमा भरपर्ने अन्य क्रियाकलापहरू ।
- उत्पादन प्रविधि तथा संस्थागत उत्पादन ।
- उर्जा शक्ति ९भ्लभचनथ० को आपूर्ति र मूल्य ।

क१८. निकायले संचालन गरेको उद्योगले व्यवसायको प्रकृति वा नियन्त्रणको स्तरबाट आएका विशेष सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिम वृद्धि गर्न सक्दछ । उदाहरणको लागि, दीर्घकालीन सम्झौताले महत्वपूर्ण आमदानी र खर्चको प्रक्षेपण समावेश गर्दछ, जसले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिम वृद्धि गर्दछ । यस्तो



अवस्थामा सहभागी टोलीले सदस्यको रूपमा पर्याप्त ज्ञान र अनुभव भएको व्यक्ति समावेश गर्न आवश्यक हुन्छ<sup>६</sup> ।

नियमन तत्व

क१९. सम्बन्धित नियमन तत्वहरूले नियमनको वातावरणहरू समावेश गर्दछ । नियमनको वातावरणले अन्य सामग्रीहरूको साथमा उपयुक्त वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिला तथा कानुनी र राजनीतिक वातावरणहरू समावेश गर्दछ । लेखापरीक्षकले ध्यान दिनुपर्ने सामग्रीको उदाहरणहरू निम्न प्रकार छन् :

- लेखाङ्कनका सिद्धान्तहरू र उद्योग सम्बद्ध विशेष प्रयोगहरू ।
- नियमन भएका उद्योगहरूको लागि नियमनको संरचना ।
- कानून र नियमहरू जसले निकायको संचालनको साथमा प्रत्यक्ष निरीक्षण तथा अनुगमनका क्रियाकलापहरूमा नकारात्मक असर पुऱ्याउँछ ।
- कर प्रणाली (कर्पोरेट वा अन्य) ।
- निकायको व्यापारिक आचरणलाई वर्तमान रूपमा असर पुऱ्याउने सरकारी नीतिहरू जस्तै- मौद्रिक विनिमय नियन्त्रण, सार्वजनिक वित्त, वित्तीय सुविधाहरू (उदाहरणको लागि, सरकारी सहायता कार्यक्रमहरू) तथा व्यापार वा महशुल (Tariff) निषेध नीति ।
- उद्योग र निकायको व्यापारमा असर पार्ने वातावरणीय आवश्यकताहरू ।

---

६ ने.ले.प.मा. २२०, “ वित्तीय विवरणहरूको लेखापरिक्षणका लागि गुणस्तर नियन्त्रण ” अनुच्छेद १४

क२०. नेपाल लेखापरीक्षणमान २५० ले निकाय संचालन हुन निकाय र उद्योग वा क्षेत्रमा प्रयोग हुने कानुनी र नियमनको ढाँचासँग सम्बन्धित विशेष आवश्यकताहरूको बारेमा व्यवस्था गरेको छ<sup>७</sup> ।

सार्वजनिक क्षेत्र केन्द्रीत निकायको जानकारी

क२१. सार्वजनिक क्षेत्रसँग सम्बन्धित निकायहरूको लेखापरीक्षणको लागि कानून, नियम वा अन्य अधिकारी (Authority) ले निकायको कार्यसंचालनमा नकारात्मक असर पार्न सक्छ । निकाय र यसको वातावरणसँग सम्बन्धित जानकारी प्राप्त गर्दा त्यस्ता तत्वहरूलाई ध्यान दिन आवश्यक हुन्छ ।

अन्य बाह्य तत्व वहरू

क२२. लेखापरीक्षकले ध्यान दिनुपर्ने कुराहरूमा निकायलाई नकारात्मक रूपमा असर पार्ने अन्य बाह्य तत्वहरूको उदाहरणका रूपमा सामान्य आर्थिक अवस्थाहरू, व्याजदर, वित्तीय सुविधाको उपलब्धता र मुद्रास्फीति वा रुपैयाँको पून मूल्याङ्कन जस्ता कुराहरू समावेश हुन्छ ।

निकायको प्रकृति : (सन्दर्भ: अनुच्छेद ११(ख))

क२३. निकायको प्रकृतिको बारेको जानकारीले लेखापरीक्षकलाई तलका सामग्री बुझ्नको लागि सफल बनाउछ :

- कतै निकायको जटिल संरचना, जस्तै- सहयोगी शाखा वा अन्य तत्वहरू बहुस्थानमा हुन सक्दछन । जटिल संरचनाले प्राय सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमका वृद्धि गर्न सक्छ । त्यस्ता विषयवस्तुहरूले ख्याति, संयुक्त लागानी, लागानीहरू वा खास उद्देश्यका निकायहरूको बारेमा उपयुक्त रूपमा लेखा राख्नुपर्ने कुराहरू समावेश हुन्छ ।

---

७ ने.ले.प.मा. २५०, “वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणमा कानून तथा नियमहरूका सम्बन्धमा विचार गर्नुपर्ने कुरा” अनुच्छेद १२

- स्वामित्व र स्वामीहरू (Ownership and Owners) तथा अन्य व्यक्ति वा निकायहरू बीचको सम्बन्ध । यस्ता विषयको जानकारीले सम्बन्धित पक्षको कारोबारहरू उपयुक्त रूपमा पहिचान र लेखाङ्कन राखिएको छ वा छैन भन्ने बारेमा निर्णय गर्न सहयोग गर्दछ । नेपाल लेखापरीक्षणमान ५५०<sup>८</sup> लेखापरीक्षकले सम्बन्धित पक्षहरूको सम्बन्धमा ध्यान दिनका लागि आवश्यक मार्गदर्शन सम्बन्धी व्यवस्था गरेको छ ।

क२४. निकायको प्रकृतिको सन्दर्भमा जानकारीहरू प्राप्त गर्न लेखापरीक्षकले ध्यान पुऱ्याउन सक्ने विषयहरूको उदाहरण निम्न छन् :

- व्यापारिक कार्य संचालन जस्तै :
  - आम्दानी स्रोतहरू, उत्पादनहरू वा सेवाहरू र बजारको साथमा विद्युतीय वाणिज्य जस्तै: इन्टरनेट बिक्री र बजार व्यवस्थापन जस्ता कार्यमा सहभागिता जस्ता विषयको प्रकृति ।
  - कार्यसंचालन (उदाहरणको लागि, उत्पादनको चरण र विधिहरू वा वातावरणीय जोखिमहरूसंग सम्बन्धित क्रियाकलाप)
  - लगानी, संयुक्त लगानी र बाह्य स्रोतको क्रियाकलापहरू ।
  - भौगोलिक विविधता र उद्योग खण्डीकरण ।
  - उत्पादन सुविधा, मौज्जातदर, तथा कार्यालय, स्थान र मौज्जात संख्याको स्थान ।
  - मुख्य उपभोक्ताहरू र महत्वपूर्ण वस्तु तथा सेवाको विक्रेता, रोजगारी मिलान । (यसको साथमा रोजगारीसँग सम्बन्धित विषयमा भएका एकीकृत करार, पेन्सन र

---

८ ने.ले.प.मा. ५५०, “ सम्बद्ध पक्षहरू”

अन्य रोजगारीपछिको सुविधाहरू धितोपत्र (Stock Option) वा लाभांस सुविधाहरू (सरकारी नियमन)

- अनुसन्धान, विकास कार्यहरू र खर्चहरू ।
- सम्बन्धित पक्षहरूसंगको कारोबारहरू ।
- लगानीहरू र लगानी क्रियाकलापहरू
  - योजनाबद्ध वा वर्तमान रूपमा प्राप्त आय वा शेयरहरू ।
  - पूँजी लगानी क्रियाकलापहरू ।
  - एकिकृत नभएको (Non-Consolidated) निकायहरूमा लगानी, यसको साथमा लगानी, संयुक्त पूँजी र विशेष उद्देश्यक निकायहरू ।
- वित्त र वित्तीय क्रियाकलापहरू जस्तै:
  - ऋणको अवस्थाहरू र सम्बन्धित सर्तहरू, पक्षको साथमा वासलात विक्रीको व्यवस्थापन र लिजको व्यवस्थापन ।
  - फाइदा प्राप्त गर्ने स्वामीत्ववालहरू (स्थानीय, वैदेशिक व्यापारिक ख्याति र अनुभव) र सम्बन्धित पक्षहरू ।
  - बस्तु व्यापार सम्बन्धी वित्तीय विवरणहरू ।
- वित्तीय प्रतिवदेन जस्तै:
  - लेखाका सिद्धान्तहरू र उद्योगमा हुने विशेष प्रयोगहरू साथै उद्योग सम्बन्धी विषेश वर्गीकरण (उदाहरणको लागि, बैङ्कहरूबाट कर्जा सापटी र लगानीहरू वा औषोद्योपचारको अनुसन्धान तथा विकास) ।
  - आम्दानी पहिचान सम्बन्धी प्रक्रिया ।
  - उपयुक्त मूल्यको लेखाङ्कन ।
  - वैदेशिक मौद्रिक दायित्वहरू र कारोबारहरू ।

- अस्वाभाविक वा जटिल कारोबारको लेखाङ्कनको साथै सो बारेमा स्पष्ट नदेखिने वा देखिने स्थानहरू । ( उदाहरणको लागि, जिन्सीमा आधारित क्षतिपूर्तिको लेखाङ्कन)

क२५. विगतको समयमा भन्दा निकायमा गरिएको अन्य परिवर्तनले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिम परिवर्तनमा वृद्धि भएको देखिन सक्छ ।

विशेष उद्देश्य भएका निकायको प्रकृति

क२६. विशेष उद्देश्य भएका निकाय (कतै विशेष उद्देश्य भएका माध्यम भनी सम्बोधन भएका) भन्नाले त्यस्ता निकायलाई जनाउँछ जुन निश्चित तथा पूर्ण परिभाषित उद्देश्यको लागि स्थापित भएका हुन्छन् । जस्तै- जिल्लालाई लागू गर्ने वा वित्तीय सम्पत्तिको सुरक्षण वा अनुसन्धान र विकासका क्रियाकलापको संचालन गर्ने आदि । यिनीहरूले संस्थागत कोष, साभेदारी वा संस्थागत नभएका निकायको रूपमा देखापर्दछन् । विशेष उद्देश्य भएका निकायको सिर्जनाले यसको पक्षमा निकायले आफ्ना सम्पत्तिहरू हस्तान्तरण गर्दछ । (उदाहरणका लागि, वित्तीय सम्पत्तिको रूपमा समावेश भएका मान्यता नदिएको क्षेत्रको रूपमा), सम्पत्ति प्रयोग गर्ने अधिकार प्राप्त गर्दछ भने विशेष उद्देश्य भएका निकायलाई आर्थिक कोष उपलब्ध गराउन सक्छ । केही अवस्थाहरूमा, नेपाल लेखापरीक्षणमान ५५०<sup>९</sup> अनुसार विशेष उद्देश्य भएका निकाय उक्त निकायको सम्बन्धित पक्षको रूपमा देखिन सक्छ ।

क२७. वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिलाले विशेष उद्देश्य भएका निकायहरूलाई गाभ्नुपर्ने आवश्यकता भएको परिस्थितिहरू वा नियन्त्रणहरूको स्तरको बारेमा पूर्ण अवस्थाहरू पहिचान गर्दछ । त्यस्ता आधारशिलाहरूको आवश्यकताहरूको व्याख्या गर्दा विशेष उद्देश्यका निकाय सहभागी

---

९ ने.ले.प.मा. ५५०, अनुच्छेद क७

भएको सम्बन्धित सम्झौताहरूको पूर्ण जानकारी प्राप्त गर्नुपर्ने कुरा खोज्दछ ।

निकायले छानेको र प्रयोग गरेको लेखा नीतिहरू : सन्दर्भ : अनुच्छेद ११ (ग)

क२८. निकायले छानेको र प्रयोग गरेको लेखाको नीतिहरूको जानकारी अन्तर्गत निम्न विषयबस्तुहरू पर्दछन् :

- महत्वपूर्ण र अस्वाभाविक कारोबारहरूको लेखाङ्गनमा निकायले प्रयोग गरेको विधिहरू महत्वपूर्ण लेखाको नीतिहरूको बाकिने वा नयाँ देखिने क्षेत्रमा प्रभाव जसमा आधिकारिक मार्गदर्शन वा स्वीकृतिको अनुपस्थिति हुन्छ ।
- निकायको लेखा नीतिमा परिवर्तन ।
- वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिलाहरू, यस सम्बन्धि कानून तथा नियमहरू ती निकायको लागि नयाँ हुन्छन्, यस्तो अवस्थामा त्यस्ता मापदण्ड सम्बन्धीत निकायले कहाँ कहिले र कसरी गर्ने प्रयोग गरेका छन भन्ने विषयको निर्णय ।

उद्देश्यहरू, रणनीतिहरू र सम्बन्धित व्यापारिक जोखिमहरू : सन्दर्भ : अनुच्छेद ११(घ)

क२९. निकायले आफ्नो व्यापार, उद्योग, नियमन र अन्य आन्तरिक तथा बाह्य तत्वहरूको प्रभावमा संचालन गरेको हुनसक्दछ । त्यस्ता विषयहरूको जवाफकोलागि निकायको व्यवस्थापन वा कार्यसंचालनको अभिभारा प्राप्त गर्ने व्यक्तिहरूले उद्देश्यको परिभाषा गर्दछन, जुन निकायको योजना तथा रणनीतिहरू हुन्छन् । रणनीतिहरू व्यवस्थापनले आफ्नो उद्देश्यहरू प्राप्त गर्ने विधिको रूपमा पालना गर्दछन । निकायको उद्देश्यहरू र रणनीतिहरू समयअनुसार परिवर्तित हुन्छन् ।

क३०. व्यापारिक जोखिम वित्तीय प्रस्तुतिहरूको सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिम भन्दा व्यापक हुन्छन् । यद्यपी, व्यापारिक जोखिम परिवर्तन वा जटिलताबाट सृजना हुन्छन । परिवर्तनको आवश्यकताको

पहिचान गर्न नसक्नुले व्यापारिक जोखिममा समेत वृद्धि गर्दछ ।  
व्यापारिक जोखिमहरु निम्न विषयहरुको आधारमा मूल्याङ्कन गरीन्छन् :

- नयाँ उत्पादनहरु र सेवाहरुको विकास जुन असफल हुनसक्छ ।
- यदि सफल रूपमा विकास गरिए तापनि उत्पादन र सेवालाई प्रबर्द्धन गर्न बजार पर्याप्त नहुन वा वस्तु वा सेवामा कमजोरी हुनु जसले दायित्व र ख्यातिजस्ता कुरामा जोखिम ल्याउनसक्छ ।

क३१. निकायमा व्याप्त रहेको व्यापारिक जोखिमको जानकारीले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोमिहरुका पहिचान हुने सम्भावनामा वृद्धि हुन्छ, प्राय व्यापारिक जोखिमहरुले वित्तीय परिणामहरु देखाउछ । यसर्थ वित्तीय प्रस्तुतिमा यसले असर पुऱ्याउछ । यसको अतिरीक्त, लेखापरीक्षकलाई सम्पूर्ण व्यापारिक जोखिमहरु पहिचान वा निर्धारण गर्ने उत्तरदायित्व भने हुँदैन किनकि सम्पूर्ण व्यापारिक जोखिमहरुले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमलाई वृद्धि गर्दैन ।

क३२. वित्तीय विवरणहरुमा सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमलाई निम्त्याउने निकायको उद्देश्यहरु, रणनीतिहरु तथा अन्य व्यापारिक जोखिमहरुको जानकारी प्राप्त गर्दा लेखापरीक्षकले ध्यान दिनुपर्ने सामग्रीहरुको उदाहरण निम्न छ :

- उद्योग विकासहरु (उदाहरणका लागि, उद्योगहरुमा आएको परिवर्तनलाई सम्बोधन गर्न निकायसँग व्यक्तिगत क्षमता वा विज्ञता हुँदैन जसले संचित व्यापारिक जोखिमहरु बढाउछ) ।
- नयाँ वस्तु तथा सेवाहरुको उत्पादनको दायित्व धेरै भएमा संचित व्यापारिक जोखिम धेरै हुनसक्छ ।
- व्यवसायको वृद्धि (मागलाई सही हिसाबबाट प्रक्षेपण गर्न नसक्दा व्यापारिक जोखिम हुनसक्छ ) ।

- नयाँ लेखाङ्कनका आवश्यकताहरू (उदाहरणको लागि, अपूर्ण वा अनुपयुक्त रूपमा कार्यान्वयन वा मूल्यमा भएको वृद्धिले समेत संचिती व्यापारिक जोखिम निम्त्याउँछ) ।
- नियमनको आवश्यकताहरू (बढ्दो कानुनी एक्सपोजर (Exposure) संचित व्यापारिक जोखिम हुन्छ) ।
- वर्तमान र भविष्यका वित्तीय आवश्यकताहरू (उदाहरणको लागि, निकायले आवश्यकताहरू पूरा गर्न असक्षम भएको कारणले आर्थिक रूपमा घाटा हुनुले पनि संचिती व्यापारिक जोखिम हुन्छ) ।
- सूचना प्रविधिको प्रयोग (यसका प्रणाली र प्रक्रियाहरू नमिल्ने भएमा संचित व्यापारिक जोखिम हुन्छ) ।
- कार्यान्वयन गर्ने रणनीतिको प्रभावहरू, विशेषतः त्यस्ता कुनै असरहरू जसले नयाँ लेखाङ्कनका आवश्यकताहरू देखाउँछ । ( जस्तै:- अपूर्ण र अनुपयुक्त कार्यान्वयनले संचिती व्यापारिक जोखिममा वृद्धि हुन्छ)

क३३. वित्तीय विवरणहरूको स्थानमा वा निश्चयी स्थानमा हुने कारोबार समूह, लेखास्थिति र खुलासाहरूको सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको लागि व्यापारिक जोखिमको कारण र परिणामले हुनसक्छ । उदाहरणको लागि, उपभोक्तासंगको सम्भौताबाट आएका व्यापारिक जोखिमले पाउन सक्ने मूल्य निर्धारणसँग जोडिएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमलाई वृद्धि गराउन सक्छ । यसको अतिरिक्त, जोखिमको विषेश सम्भौताको संयोजनले दीर्घकालीन परिणाम निम्त्याउन सक्छ जुन लेखापरीक्षकले अविच्छिन्नताको पूर्वानुमानको सान्दर्भिकताको निर्धारणमा विषेश ध्यान दिनेछन । व्यापारिक जोखिमहरू सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमको कारण बनेका छन् कि छैनन् भन्ने कुरा निकायको परिस्थितिको आधारमा निर्धारण गर्नुपर्छ । सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको



जोखिमको संकेत गर्ने अवस्थाहरू र घटनाहरूको उदाहरण अनुसूची २ मा उल्लेख गरिएको छ ।

क३४. सामान्यतया, व्यवस्थापनले व्यापारिक जोखिमहरू पहिचान गर्दछन् र यसलाई सम्बोधन गर्न विभिन्न विधि तथा नियमहरूको विकास गर्छन् । त्यस्ता जोखिम निर्धारण प्रक्रिया आन्तरिक नियन्त्रणको महत्वपूर्ण भाग हुन्छ र तिनीहरूलाई अनुच्छेद १५ र अनुच्छेदहरू क७९-क८० मा उल्लेख गरिएको छ ।

सार्वजनिक क्षेत्रसंग सम्बन्धित निकायको जानकारी

क३५. सार्वजनिक क्षेत्रसंग सम्बन्धित निकायको लेखापरीक्षणको लागि व्यवस्थापनका उद्देश्यहरू सार्वजनिक जवाफदेहीताका मापदण्डहरूबाट प्रभावित हुन सक्छन् र कानून, नियम वा अन्य नियमन अधिकारीका मापदण्डहरू ती निकायका उद्देश्यहरूमा समावेश भएका हुन सक्छन् ।

*निकायको वित्तीय संचालनको मापन र पूनरावलोकन (सन्दर्भ: अनुच्छेद ११ (ड))*

क३६. व्यवस्थापन र अन्य निकायले उनीहरूले महत्वपूर्ण ठानेका विषयहरूको मापन र पूनरावलोकन गर्नेछन् । आन्तरिक वा बाह्य मापदण्डले निकायको संचालनमा दबाव सृजना गर्दछ । त्यस्ता दबावले व्यवस्थापनलाई व्यवसायको संचालनमा सुधार गर्न वा वित्तीय प्रस्तुतिहरूको गलत विवरणलाई सुधार गर्न निर्देशन दिई बाध्य गर्दछ । यस अनुसार, कार्यसंचालनको लक्ष्य प्राप्त गर्ने दबावले गर्दा व्यवस्थापनले गर्ने कार्यले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमको परिणाममा वृद्धि आएको वा जालसाजबाट आएको भन्ने कुरा बुझ्न लेखापरीक्षकलाई सहयोग पुऱ्याउदछ । (हेर्नुस् ने.ले.प.मा. २४० जसमा छलकपट तथा जालसाजको जोखिमसँग सम्बन्धित विषयकोलागि शर्तहरू र मार्गनिर्देशन निर्धारण गरेको छ ।)

क३७. वित्तीय कार्यान्वयनको अनुगमन र पूनरावलोकन भन्ने विषय र नियन्त्रणहरूको अनुगमन भन्ने विषय एउटै हैनन् जुन फरक विषयवस्तुहरू हुन् । (आन्तरिक नियन्त्रणका तत्वहरू अनुच्छेदहरू

क९८-क१०४ सम्म उल्लेख गरिएको छ) यद्यपि, यी दुवैका उद्देश्यहरू एकअर्कामा मिल्ने हुन्छन् :

- संचालनको अनुगमन तथा पूनरावलोकन अन्तर्गत व्यापारिक कार्य संचालनले व्यवस्थापन वा तेस्रो पक्षले निर्धारण गरेको उद्देश्यहरू प्राप्त गरिरहेको छ, वा छैन भन्ने कुरामा लक्षित छ ।
- नियन्त्रणहरूको अनुगमन विशेषत आन्तरिक नियन्त्रणको प्रभावकारी संचालनमा केन्द्रीत छ ।

केही अवस्थाहरूमा संचालनको सुचकहरू (संकेतहरू) ले समेत सूचनाहरू उपलब्ध गराउँदछ । जसले व्यवस्थापन आन्तरिक नियन्त्रणको सन्दर्भमा भएका कमीकमजोरीहरू पहिचान गर्न सफल हुन्छन् ।

क३८. वित्तीय संचालनसम्बन्धी अनुगमन र पूनरावलोकनको लागि व्यवस्थापनद्वारा प्रयोग गरिएको आन्तरिक रूपमा सिर्जना भएका सूचनाहरूको उदाहरणहरूलाई लेखापरीक्षकले महत्वपूर्ण रूपमा लिन सक्छन् जुन :

- मुख्य संचालनका सुचकहरू (वित्तीय वा वित्तीय बाहेकका) र मुख्य आय, प्रवृत्ति र संचालनको तथ्याङ्क ।
- समय अनुसारको वित्तीय संचालनको विश्लेषण ।
- बजेट, विविध विश्लेषण, खण्डीकृत (Fraction) सूचना र बाँडफाँड, विभागहरू, वा अन्य संचालनको प्रतिवेदन ।
- कर्मचारीको अनुगमन र सुविधा नीतिहरू ।
- निकायको र अन्य प्रतिस्पर्धीहरूको विवरण बीचको तुलना ।

क३९. बाह्य पक्षहरूले समेत निकायको वित्तीय विवरण स्थितिको सन्दर्भमा अनुगमन र पूनरावलोकन गर्न सक्नेछन् । उदारहणको लागि, बाह्य सूचनाहरू जस्तै- विश्लेषणको प्रतिवेदन, क्रेडिट र रेटिङ् एजेन्सीको प्रतिवेदनले समेत लेखापरीक्षकको लागि उपयोगी सूचनाहरू उपलब्ध

गराउन सक्छ । त्यस्ता प्रतिवेदनहरू लेखापरीक्षण संचालन हुने निकायबाट नै प्राप्त गर्न सकिन्छ ।

क४०. आन्तरिक अनुगमनले अपेक्षा नगरिएको परिणाम वा विषयमा विशेष ध्यानकेन्द्रित गर्नसक्छ जुन व्यवस्थापनको लागि कारण पत्ता लगाई सुधार गर्न आवश्यक वा उपयोगी हुन्छ । केही अवस्थामा, गलत विवरणहरूको पहिचान (सुधार सामयिक आधारमा गर्नु) तथा अनुगमनले लेखापरीक्षक समक्ष वित्तीय विवरणको गलत विवरणको जोखिम सूचनाहरू अस्तित्वमा छ भन्ने जानकारी गराउदछ । उदाहरणको लागि, विवरणको अनुगमनले निकायले अस्वाभाविक हिसाबबाट मुनाफामा वृद्धि वा उल्लेखनीय प्रगति गरेको कुरा सोही किसिमको कार्य गर्ने अन्य निकायहरूसँगको तुलनाबाट निर्धारण गरिन्छ । त्यस्ता प्रकारका सूचनाहरू विशेषगरी अन्य विषयवस्तु जस्तै वित्तीय विवरणमा समावेश बोनस वा भत्ता सुविधा जस्ता कुरामा संयोजनबाट निर्धारण गरीन्छ, जसबाट वित्तीय विवरणहरू तयार पार्दा व्यवस्थापनको पक्षपातको संचिती जोखिम रहेको संकेत गर्दछ ।

साना निकाय केन्द्रीत जानकारी

क४१. प्रायजसो साना निकायहरूमा वित्तीय विवरण सम्बन्धी अनुगमन र पूनरावलोकन गर्ने प्रक्रियाहरू हुँदैनन् । व्यवस्थापनसँगको सोधपुछले यस्ता सूचनाको खुलासा गर्दछ कि व्यवस्थापनले वित्तीय प्रस्तुतिहरूको मूल्याङ्कन गर्दा र उपयुक्त कार्यसंचालन गर्दा केही निश्चित सुचकमा भर परेको हुन्छन् । यदि यस्तो सोधपुछ गर्दा त्यस्ता प्रस्तुतिहरूको अनुगमन र पूनरावलोकन नभएको संकेत गरेमा, पहिचान नभएका र नसच्याइएका थुप्रै गलत विवरणहरूको जोखिमहरू प्राप्त गर्न सकिन्छ ।

### निकायको आन्तरिक नियन्त्रण (सन्दर्भ: अनुच्छेद १२)

क४२. आन्तरिक नियन्त्रणको जानकारीले लेखापरीक्षकलाई सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमलाई नकारात्मक असर पार्ने संचित गलत विवरणहरू र यसका तत्वहरूको किसिमहरू पहिचान गर्न सहयोग

पुग्दछ र थप लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूको प्रकृति, समयसीमा र क्षेत्रसमेत निर्धारण गर्न सहयोग पुऱ्याउँछ ।

क४३. आन्तरिक नियन्त्रणमा तल दिइएको कार्यान्वयनमा विषयवस्तुहरू चार भागमा प्रस्तुत गरिएको छ, जुन यसप्रकार छन् :

- आन्तरिक नियन्त्रणको सामान्य प्रकृति र विशेषता ।
- लेखापरीक्षणको लागि सान्दर्भिक हुने नियन्त्रणहरू ।
- सान्दर्भिक नियन्त्रणहरूको प्रकृति र क्षेत्रको जानकारी ।
- आन्तरिक नियन्त्रणको तत्वहरू ।

*आन्तरिक नियन्त्रणको सामान्य प्रकृति र विशेषता*

आन्तरिक नियन्त्रणको उद्देश्य

क४४. आन्तरिक नियन्त्रण निकायको कुनै उद्देश्यहरूको प्राप्तिको लागि असर पार्ने पहिचान भएका व्यापारिक जोखिमहरू सम्बोधन गर्नको लागि हुन्छ जुन निम्न कुरामा केन्द्रीत हुन्छ :

- निकायको वित्तीय प्रतिवेदनको विश्वासनीयता ।
- यसको कार्यसंचालनको प्रभावकारिता र कार्यक्षमता ।
- कानून र नियमहरूको पालना ।

आन्तरिक नियन्त्रणहरू निर्माण गर्ने, कार्यान्वयन गर्ने र सुधार गर्ने उपायहरू निकायको आकार र जटिलता अनुसार फरक हुन्छ ।

साना निकायको जानकारी

क४५. साना निकायहरूले शिलसिलाबद्ध नभएका तरीकाहरु, साधारण प्रक्रियाहरू र तिनीहरूको उद्देश्य प्राप्त गर्ने प्रक्रिया समेत साधारण किसिमका उपायहरु अवलम्बन गरेका हुन सक्छन् ।

## आन्तरिक नियन्त्रणको सीमा

क४६. आन्तरिक नियन्त्रणले, जतिसुकै प्रभावकारी भए तापनि कुनै मतलब हुँदैन, निकायको वित्तीय प्रतिवेदनको उद्देश्यहरू प्राप्त गर्ने बारेमा निकायलाई सुनिश्चितता प्रदान गर्दछ। तिनीहरूको प्राप्तिको सम्भावना आन्तरिक नियन्त्रणको अन्तरनिहित सीमाहरूद्वारा प्रभावित पारेको हुन्छ। यसले सो वास्तविकता समावेश गर्दछ कि निर्णय गर्दा मानवीय निर्णय आफैमा त्रुटीपूर्ण हुन्छ र मानवीय त्रुटीको कारणले आन्तरिक नियन्त्रणमा समेत खण्डीकरण आउँदछ। उदाहरणको लागि, नियन्त्रणको कार्यसंचालन प्रभावकारी नभएको हुन सक्छ, जस्तै- आन्तरिक नियन्त्रणको उद्देश्यको लागि बनाइएका सूचनाहरू प्रभावकारी रूपमा प्रयोग हुँदैन (उदाहरणको लागि, अपवाद प्रतिवेदन) किनकि सूचनाको पूनरावलोकन गर्न उत्तरदायी व्यक्तिले यसको उद्देश्यबाट प्रभावित हुन्छ।

क४७. यसको अतिरिक्त, नियन्त्रणहरू दुई वा दुईभन्दा धेरै व्यक्तिको टकराव/वैमनस्यताले गर्दा वा असक्षम व्यवस्थापनको आन्तरिक नियन्त्रण नहुँदा हस्तक्षेप हुनसक्छ। उदाहरणको लागि, व्यवस्थापनले उपभोक्तासँग सम्भौता गर्नसक्छ, जसले निकायको विक्री सम्भौतामा रहेको शर्त र अवस्थाहरूमा परिवर्तन ल्याउनसक्छ। जसले गर्दा कारण अनुपपूक्त आमदानीले मान्यता प्राप्त गर्न सक्छ। कारोबारहरूको पहिचान र प्रतिवेदनको लागि तयार पारिएको सफ्टवेयर प्रोग्राममा क्रेडिट चेकको कारणले यसले क्रेडिट लिमिट्स धेरै आउन सक्छ र यसले गर्दा यो वास्ता नगरीएको वा छोडिएको समेत हुनसक्छ।

क४८. अझ, नियन्त्रणहरूको निर्माण र कार्यान्वयन गर्दा व्यवस्थापनले कार्यान्वयनको लागि छाप्नेको नियन्त्रणको प्रकृति र क्षेत्रमा तथा जोखिमको प्रकृति र क्षेत्रमा अनुमान गर्ने, निर्णय गर्न सक्छ।

## साना निकायका जानकारी

क४९. साना निकायहरूमा प्रायजसो थोरै कर्मचारी हुन्छन् र दायीत्वको वाँडफाँड क्षेत्रअनुसार गर्नु अव्यवहारीक हुन्छ। यसको अतिरिक्त साना

स्वमित्वहरूले संचालीत निकायमा, स्वामी-व्यवस्थापकले (Owner-Manager) प्रभावकारी दृष्टि तथा कार्य प्रणालीको प्रयोग गर्न सक्छन् जुन ठूला निकायमा सम्भव हुँदैन । त्यसकारण, सामान्यतया साना निकायमा दायीत्व विभाजन गर्ने मौका अत्यन्त कम हुन्छ ।

क५०. अर्को तर्फ, स्वामी-व्यवस्थापन (Owner-Manager) ले नियन्त्रणहरू घटाउन वा छुल्न धेरै हदसम्म सफल हुन्छन् किनभने आन्तरिक नियन्त्रणको प्रणाली सिलसिलाबद्ध ढाँचामा हुँदैन । त्यस्ता विषयवस्तुहरूमा लेखापरीक्षकले ध्यान दिनुपर्छ जब जालसाजको कारणले आएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको पहिचान गर्ने सन्दर्भमा ।

आन्तरिक नियन्त्रणको क्षेत्र अनुसारको बाँडफाँड

क५१. यस लेखापरीक्षणमानको प्रयोजनको लागि, आन्तरिक नियन्त्रणलाई निम्न पाँच भागमा विभाजीत गरीएको छ, जसले लेखापरीक्षकलाई कसरी निकायको आन्तरीक नियन्त्रणको विभिन्न पक्षले लेखापरीक्षणमा प्रभावित गरेका छन् भन्ने बारेमा ध्यान दिन उपयोगी जानकारीहरू उपलब्ध गराउँछ ।

क) नियन्त्रण वातावरण ।

ख) निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रिया ।

ग) सूचना प्रणाली साथै सम्बन्धित व्यापारीक प्रक्रियाहरू, जुन वित्तीय प्रतिवेदन र जानकारीका लागि सान्दर्भिक हुन्छन् ।

घ) नियन्त्रण कार्यहरू, र

ङ) नियन्त्रणहरूको अनुगमन ।

यस विभाजनले कसरी निकायको आन्तरिक नियन्त्रणको निर्माण, कार्यान्वयन र सुधार गरेका छन् भन्ने कुराको प्रतिनिधित्व भने गर्दैन तथा यसले कुनै खास क्षेत्रहरूको कसरी वर्गीकरण गरिन्छ भन्ने कुरामा समेत प्रतिनिधित्व गर्दैन । लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणको विभिन्न पक्षहरूको व्याख्या गर्न फरक फरक शब्दावलीहरूको ढाँचाहरू

प्रयोग गर्न सक्छन् र लेखापरीक्षणमानमा प्रयोग भए अनुसार तिनीहरूको लेखापरीक्षणमा व्याख्या गरिएका सम्पूर्ण मानहरूको प्रयोग गर्न सकिन्छ ।

क५२. आन्तरिक नियन्त्रणका माथि उल्लेखित पाँच तत्वहरूसँग सम्बन्धित विषयको कार्यान्वयनका लागि आवश्यक हुने वित्तीय विवरणहरू लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित हुन्छन् र त्यस्ता सामाग्रीहरू तलका अनुच्छेदहरू क६९ क१०४ मा उल्लेख गरिएको छन । अनुसूची १ ले आन्तरीक नियन्त्रणका त्यस्ता तत्वहरूको थप व्याख्या गरेको छ ।

लेखापरीक्षकको जोखीम निर्धारणसँग सम्बन्धित आन्तरिक नियन्त्रणको; मेनुअल र स्वचालीन तत्वहरूको विशेषताहरू

क५३. निकायको आन्तरीक नियन्त्रणको प्रणाली अन्तर्गत मेनुअल प्रणाली र प्राय जसो स्वचालित प्रणाली समेत समावेश हुन्छ । मेनुअल (Manual) वा स्वचालित (Automated) विधिको विशेषताहरूमा आधारीत थप लेखा परिक्षण प्रक्रियाहरूमा सान्दर्भिक हुन्छ ।

क५४. आन्तरीक नियन्त्रणमा मेनुअल वा स्वचालीत तत्वहरूको प्रयोग समेतले कारोवारहरूको शुरुवात, अभिलेख, प्रशोधन र प्रतिवेदनको आधारशिलामा वा कार्यमा असर पर्दछ ।

- मेनुअल प्रणालीका नियन्त्रणहरू अन्तर्गत कारोवारहरूको स्वीकृती, पूनरावलोकन, पूनर्मिलान र मिलान गरीने विषयको फलोअप (Follow Up) जस्ता विषयवस्तुहरू समावेश हुन्छन् । विकल्पको रुपमा निकायले स्वचालित प्रक्रियाहरू कारोवारहरूमा संचालन गर्न, अभिलेख राख्न, प्रशोधन गर्न र प्रतिवेदन तयार पार्न प्रयोग गर्नसक्छन् जसमा कागजी अभिलेखको सट्टामा तथ्याङ्क अभिलेखको लागी विद्युतिय साधनको प्रयोग हुन्छ ।
- सूचना प्रविधी प्रणालीको नियन्त्रणहरू अन्तर्गत स्वचालित नियन्त्रणहरू उदाहरणको लागी कम्प्यूटर प्रोग्रामसँग जोडिएका नियन्त्रणहरू र मेनुअल नियन्त्रणहरूको संयोजनका विषयहरू

समावेश हुन्छन् । अझ, मेनुअल नियन्त्रणहरू सूचना प्रविधिबाट सीर्जना भएका सूचनाहरू प्रयोग गर्न सक्छ वा सूचना प्रविधिको प्रभावकारी कार्यकोलागी अनुगमनमा मात्र सिमित हुन्छ वा स्वचालित नियन्त्रणको अनुगमन र अपवादहरू समायोजन गर्नमा मात्र सीमित हुनसक्छ । वित्तीय विवरणहरूमा समावेश तथा पेश गर्नकोलागी कारोबारहरू वा अन्य वित्तीय तथ्याङ्कहरूको अभिलेख, प्रशोधन वा प्रतिवेदन तयार पार्दा जब सूचना प्रविधिको प्रयोग गरिन्छ, यस प्रणाली र कार्यक्रमहरूले सारभूत लेखाङ्कनहरूको निश्चितता देखाउने वा सूचना प्रविधिमा भर पर्ने मेनुअल नियन्त्रणको प्रभावकारी कार्यमा प्रभावित हुनसक्ने जस्ता नियन्त्रणहरू समावेश हुन्छ ।

आन्तरीक नियन्त्रणकोलागी निकायको स्वचालीत र मेनुअल प्रविधि (Manual Technique) को संयोजन निकायले प्रयोग गरेको सूचना प्रविधिको प्रकृति र जटीलता अनुसार फरक हुन्छ ।

क२५. सामान्यतया, निकायको आन्तरीक नियन्त्रणकोलागि सूचना प्रविधिले निकायलाई निम्न कुरामा सवल बनाउँछ –

- पूर्वरूपमा परिभाषित गरीएको व्यापारिक नियमहरूको निश्चित रूपमा प्रयोग गर्न र कारोबारहरू तथा तथ्याङ्कहरूको ठूलो मात्राको प्रशोधनको समयमा गणना संचालन गर्न,
- सूचनाको सामयीकता, उपलब्धता र सत्यता बढाउन,
- सूचनाको विश्लेषणकोलागि अतिरिक्त सहयोग गर्न,
- निकायको कृयाकलापको संचालनमा अनुगमन र यसको नीति र प्रक्रियाहरूको अनुगमन गर्न सक्षम बनाउन,
- नियन्त्रणहरूमा हस्तक्षेप गर्ने वा बदल्ने जोखीम घटाउन,



- कार्यान्वयन, डाटाबेस र कार्यसंचालन (Operating) प्रणालीमा सुरक्षा नियन्त्रणहरूको कार्यान्वयन गरेर प्रभावकारी रूपमा विवरण तयार पार्न समर्थ बनाउँछ ।

क५६. सूचना प्रविधिले समेत निकायको आन्तरीक नियन्त्रणमा विशेष किसिमको जोखिम सिर्जना गर्छ, जसमा उदाहरणको लागि :-

- गलत रूपमा प्रशोधन भएको तथ्याङ्क वा गलत तथ्याङ्कहरूको प्रशोधन वा यस्ता दुवैलाई समावेश भएको प्रणाली वा प्रोग्राममा भरपर्नु ।
- तथ्याङ्कहरूमा अधिकार नपाइकन अनअधिकृत रूपमा कसैको पहुँच हुनु जसले तथ्याङ्कहरूको मेटाउने, तथ्याङ्कहरूमा अनुपपूक्त रूपमा परिवर्तन गर्ने, यसको साथमा अधिकार नभएको र अस्तित्वमा नआएका कारोबारहरूको लेखाजोखा गर्नु वा कारोबारहरूको गलत रूपमा अभिलेख गराउनु । जब साभ्ना डाटाबेस (Common Database) मा धेरै प्रयोगकर्ताको पहुँच हुन्छ तब विशेष किसिमका जोखिमहरू सिर्जना हुन्छ ।
- सूचना प्रविधिका व्यक्तिहरूलाई आवश्यकता भन्दा बढी सूचनाको पहुँचमा कर्तव्य र दायीत्वको बाँडफाँड साथै सो कर्तव्य र दायीत्व तोकिएको अवस्थामा ।
- मुख्य फाईलमा तथ्याङ्कहरूको अवैध परिवर्तन ।
- प्रणालीहरू वा प्रोग्राममा अवैध परिवर्तन ।
- प्रणाली वा प्रोग्राममा आवश्यक परिवर्तन गर्न असफल हुनु ।
- अनुभवको आधारमा मेनुअल हस्तक्षेप (Manual Intervention) ।
- तथ्याङ्कको संभावित खराबी वा आवश्यक तथ्याङ्कहरूमा पहुँच नहुनु ।

क५७. आन्तरीक नियन्त्रणमा मेनुअल (Manual) प्रणाली धेरै उपपूक्त हुन्छ जहाँ निर्णय र विवेक आवश्यकता हुन सक्ने निम्न परिस्थितिहरूमा :

- ठूला अस्वभाविक वा नदोहोरीने कारोवारहरू ।
- त्रुटिहरू परिभाषित गर्न, भविष्यवाणी गर्न वा आङ्कलन गर्न गाह्रो हुने परिस्थितिहरू ।
- वर्तमान स्वचालित नियन्त्रणहरूको क्षेत्रभन्दा बाहिर नियन्त्रणहरूको जवाफ आवश्यक पर्ने परिवर्तित परिस्थितिहरू ।
- स्वचालित नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी अनुगमन ।

क५८. आन्तरिक नियन्त्रणमा मेनुअल तत्वहरू स्वचालित तत्वहरूभन्दा कम विश्वासीला हुनसक्छन् किनभने तिनीहरू सजीलैसँग किनारा लगाउन, वेवास्ता गर्न वा नमान्ने हुनसक्छन् र तिनीहरूबाट सामान्य त्रुटि र गलतिहरू सिर्जना गर्ने हुन्छन् ।

त्यसैले मेनुअल नियन्त्रणको तत्वहरूको प्रयोगमा निश्चितताको अनुमान गर्न सकिदैन । निम्न परिस्थितिहरूमा मेनुअल नियन्त्रणहरू कम उपयुक्त हुनसक्छन् :

- ठूलो समूह वा दोहोरिने कारोवारहरू वा त्रुटिहरू अनुमान गर्न सक्ने अवस्थाहरू वा अनुमान रोक्ने अवस्थाहरू वा पहिचान र सुधार गर्न नसक्ने अवस्था जुन स्वचालित नियन्त्रणहरूको प्रयोगद्वारा असर परेको हुन्छ ।
- नियन्त्रण क्रियाकलापहरू जहाँ नियन्त्रण संचालनार्थ विशेष उपायहरू पर्याप्त रूपमा संचालन गरीएका र स्वचालित बनाइएको हुन्छ ।

क५९. आन्तरिक नियन्त्रणहरूको जोखिम र क्षेत्र निकायको सूचना प्रणालीको प्रकृति र विशेषता अनुसार फरक हुन्छ । निकायले आन्तरीक नियन्त्रणमा सूचना प्रविधि वा मेनुअल नियन्त्रण विधीहरू प्रयोग गर्दा

आएका जोखिमहरूको निकायको सूचना प्रणालीको विशेषता अनुसार प्रभावकारी नियन्त्रणहरू स्थापना गरेर तिनीहरूको जवाफ दिन्छ ।

### लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित नियन्त्रणहरू

क६०. सफलता प्राप्त गर्नकोलागी उपयुक्त आश्वस्तता (Assurance) प्रदान गर्न निकायले निर्धारण गरेको उद्देश्यहरू र कार्यान्वयन गरेको नियन्त्रणहरू बिच प्रत्यक्ष सम्बन्ध हुन्छ । तसर्थ, निकायको उद्देश्यहरू र नियन्त्रणहरू वित्तीय प्रतिवेदन, संचालन र पालनासँग सम्बन्धित हुन्छ । यसको अतिरिक्त, त्यस्ता सम्पूर्ण उद्देश्यहरू र नियन्त्रणहरू लेखापरीक्षकको जोखीम निर्धारणसँग सान्दर्भिक हुँदैनन् ।

क६१. व्यक्तिगत वा अन्य संरचनाहरूको संयोजनमा आएका नियन्त्रणहरू लेखापरीक्षणसँग सान्दर्भिक हुन्छन् वा हुँदैनन् भन्ने कुरा निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकको लागी सान्दर्भिक हुने तत्वहरू निम्न छन् :-

- सारयुक्तता/सारभूतता ।
- सम्बन्धित जोखिमको महत्व ।
- निकायको आकार ।
- निकायको व्यापारको प्रकृति, यसको साथमा यसको संरचना र स्वामीत्व विशेषता ।
- निकायको कार्य संचालनको विविधता र जटिलता ।
- प्रयोगमा आएका कानून र नियमहरूको आवश्यकता ।
- आन्तरीक नियन्त्रणको परिस्थितिहरू र उपयोगी तत्वहरू ।
- निकायको आन्तरीक नियन्त्रणको अङ्गको रूपमा त्यस्ता प्रणालीहरूको प्रकृति र जटिलता, यसको साथमा सेवा प्रदायक संस्थाहरूको प्रयोग
- विशेष नियन्त्रणहरूले, व्यक्तिगत वा अन्य तत्वसँगको संयोजनमा, कसरी सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरू रोक्छ वा पहिचान हुन्छ, वा सच्याउँछ, वा सो हुँदैन ।

क६२. निकायद्वारा सिर्जना गरिएका सूचनाको पूर्णता र सत्यता माथिको नियन्त्रणहरु समेत लेखापरीक्षणमासान्दर्भिक हुन्छन् यदि लेखापरीक्षकले त्यस्ता सूचनाहरु थप लेखापरिक्षणको प्रक्रियाहरुको निर्धारण र संचालनमा प्रयोग गर्ने सोच राखेमा । कार्यसंचालन र उद्देश्यहरुको पालना सम्बन्धि नियन्त्रणहरु समेत लेखापरिक्षणकोलागी उपयोगी हुन्छ यदि त्यस्ता तथ्याङ्कहरु लेखापरीक्षकको मूल्याङ्कनमा वा लेखापरीक्षणप्रक्रियाहरु संचालनमा सम्बन्धित छन्, भने ।

क६३. सम्पत्तिहरुको अवैध प्राप्ती, प्रयोग वा खर्चको विरुद्ध सुरक्षा प्रदान गर्ने आन्तरिक नियन्त्रणले वित्तीय प्रतिवेदन र कार्यसंचालनको उद्देश्यहरूसँग सम्बन्धित दुवै नियन्त्रणहरुलाई समावेश गर्दछ । लेखापरीक्षकको त्यस्ता नियन्त्रणको धारणा सम्बन्धि बिषयहरुले सामान्यतया वित्तीय प्रतिवेदनहरुको विश्वासनियतामा सीमित हुन्छ ।

क६४. निकायको सामान्यतया उद्देश्यहरूसँग सम्बन्धित नियन्त्रणहरु हुन्छ, जुन लेखापरीक्षणकोलागी सान्दर्भिक हुँदैन । तसर्थ यस्ता बिषयमा ध्यान दिन आवश्यक छैन । उदाहरणकोलागि, निकाय प्रभावकारी र कार्यसक्षम संचालन उपलब्ध गराउन स्वचालित नियन्त्रणहरुको जटिल प्रणालीमा विश्वास राखेको हुन सक्छ (जस्तै उडान तालिका निर्धारण गर्न हवाईसेवाले स्वचालित नियन्त्रण प्रयोग गरेको हुन्छ), तर त्यस्ता नियन्त्रणहरु सामान्य रुपमा लेखापरीक्षणसँग सान्दर्भिक हुँदैनन् । अझ, आन्तरिक नियन्त्रण सम्पूर्ण निकायमा प्रयोग गरिन्छ वा कुनै संचालन एकाइमा वा व्यापारिक प्रक्रियाहरुमा प्रयोग भएको हुन्छ, निकायको संचालन एकाई र व्यापारीक प्रक्रियासँग सम्बन्धित आन्तरिक नियन्त्रणहरुको जानकारी लेखापरिक्षणको लागि सान्दर्भिक नहुन पनि सक्छ ।

सार्वजनिक क्षेत्रसँग सम्बन्धित निकायहरुको जानकारी

क६५. सार्वजनिक क्षेत्रसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षकको प्रायजसो आन्तरिक नियन्त्रणको सन्दर्भमा अतिरिक्त उत्तरदायित्वहरु हुन्छन्, उदाहरणको लागि - स्थापित व्यवहारीक संहिताहरुको पालनामा प्रतिवेदन तयार पार्नु आदि । सार्वजनिक क्षेत्रसँग सम्बन्धित निकायले कानुन, नियम

वा अन्य दायीत्वहरु पालना गरेको वा नगरेको विषयको समेत प्रतिवेदनमा उल्लेखगर्नुपर्ने उत्तरदायित्व हुन्छ । यसको परिणाम स्वरूप तिनीहरुको आन्तरीक नियन्त्रणको पूवरावलोकन (Review) व्यापक र गहीरो हुन सक्छ ।

सान्दर्भीक नियन्त्रणहरुको जानकारीको प्रकृति र क्षेत्र : (सन्दर्भ: अनुच्छेद १३)

क६६. नियन्त्रणहरुको ढाँचाको मूल्याङ्कनले नियन्त्रणहरु एकलै वा अन्य नियन्त्रणको संयोजनमा निर्धारित भई सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको प्रभावकारी रुपमा रोकथाम वा पहिचान र सुधार गर्न सफल छ वा छैन भन्नेकुराको जानकारी समावेश हुन्छ । नियन्त्रणहरुको कार्यान्वयन भन्नाले नियन्त्रणहरु अस्तित्वमा छन् र निकायहरुले यसको प्रयोग गरिरहेको छ भन्ने हुन्छ । प्रभावकारी रुपमा संचालन नभएका नियन्त्रणहरुको तयारी र संरचनालाई प्राथमीक रुपमा ध्यान दिईन्छ । उपयुक्त रुपमा निर्धारित नभएको नियन्त्रणले आन्तरीक नियन्त्रणमा महत्वपूर्ण कमीकमजोरी भएको कुराको प्रतिनिधित्व गर्दछ ।

क६७. सम्बन्धित नियन्त्रणहरुको सिर्जना र कार्यान्वयनको बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्राप्त गर्न प्रयोग गरिने जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरुले निम्न कुराहरु समावेस गर्दछ :

- निकायको व्यक्तिसँगको सोधपुछ ।
- विशेष नियन्त्रणहरुको कार्यान्वयनको अवलोकन ।
- अभिलेखहरु र प्रतिवेदनहरुको निरीक्षण ।
- वित्तीय प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित सूचना प्रणालीबाट कारोबारहरुको निर्धारण ।

यसको अतिरिक्त, यस प्रयोजनकोलागी सोधपुछले मात्र प्रभावकारी हुदैन ।

क६८. निकायको नियन्त्रण सम्बन्धि जानकारीहरु प्राप्त गर्नुमात्र तिनीहरुको प्रभावकारी संचालनको परीक्षण गर्न पर्याप्त हुँदैन जबसम्म

नियन्त्रणहरूको निश्चितता रूपमा संचालन भएको केहि स्वचालीन जानकारीहरू हुदैनन् । उदाहरणको लागि, निश्चित समयमा मेनुअल नियन्त्रणको कार्यान्वयन सम्बन्धि लेखा परिक्षण प्रमाण प्राप्त गर्दा लेखापरीक्षण भित्रका समयावधीका अन्य समयको लागि त्यस्ता नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालनबारे लेखापरीक्षण प्रमाणहरू उपलब्ध गर्दैन । यसको साथमा, सूचना प्रविधिको प्रशोधनको अन्तरनीहित संगतता (Inherent Consistency) को कारणले र (हेर्नुस् अनुच्छेद क५५) स्वचालीत नियन्त्रणहरू उपयुक्त रूपमा संचालन भएका छन् वा छैनन् भन्ने कुराको निर्धारण गर्न लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरू संचालन गर्दा जसले नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालनको परीक्षणमा सहयोग गर्नसक्छ जुन लेखापरीक्षकको निर्धारण र नियन्त्रणहरूको परीक्षणमा भरपर्छ जस्तै कार्यक्रमहरूमा भएको अदलबदल नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालनको परीक्षणहरूबारे थप सूचना नेपाल लेखापरीक्षणमान ३३०<sup>१०</sup> मा उल्लेख गरीएको छ ।

*आन्तरीक नियन्त्रणहरूको तत्वहरू नियन्त्रण वातावरण (सन्दर्भ : अनुच्छेद१४)*

क६९. नियन्त्रण वातावरण अन्तर्गत कार्यसंचालन र व्यवस्थापन र कार्यसंचालन र व्यवस्थापनको कार्यहरू, निकायको आन्तरीक नियन्त्रणसँग सम्बन्धित व्यवस्थापन र कार्यसंचालनको हेरविचार गर्नेहरूको व्यवहार, चेतना र कार्यहरू र यसको निकायमा महत्व जस्ता कुराहरू पर्दछन् । नियन्त्रण वातावरणले संस्थाको अवस्था निर्धारण गर्दछ जसले यसको कर्मचारीको नियन्त्रण मान्यता वा भावनामा असर पार्दछ ।

क७०. नियन्त्रण वातावरण सम्बन्धि जानकारी प्राप्त गर्दा सान्दर्भिक हुने नियन्त्रण वातावरणका तत्वहरू अन्तर्गत निम्न कुराहरू समावेश हुन्छ :

क) *इमान्दारिता (Integrity) र आचारसंहिताका मूल्यहरूको कार्यान्वयन र छलफल* : यिनीहरू महत्वपूर्ण तत्वहरू हुन्

---

१० ने.ले.प.मा. ३३०, " निर्धारित जोखिम सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जवाफ "

जसले नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी निर्माण, कार्यान्वयन र अनुगमनमा प्रभाव पार्दछन् ।

ख) *निपुणताको वचनवद्धता (Commitment to competence)* : खास कार्यहरूको सन्दर्भमा यसको प्रतिस्पर्धाकोलागी व्यवस्थापनले ध्यान दिनुपर्ने विषयहरू र त्यस्ता तहबाट उक्त विषयलाई कसरी सीप र ज्ञानको आवश्यकतामा ढाल्दछन् भन्ने कुरा पर्दछ ।

ग) *कार्यसंचालनको अभिभारा प्राप्त गरेकाहरूद्वारा सहभागीता* : त्यस्ता कार्यसंचालनको जिम्मेवारी पाएकाहरूले निम्न विषयमा ध्यान दिनुपर्छ :

- व्यवस्थापनबाट स्वतन्त्रता,
- तिनीहरूको सहभागीताको क्षेत्र र प्राप्त गरेको सूचना तथा सुरक्षा कृत्याकलापको क्षेत्र,
- कार्यको उपयुक्तता, यसको साथमा जटिल प्रश्नहरू प्राप्त हुने व्यवस्थापनबाट पछ्याउने स्तर तथा तिनीहरूको आन्तरीक र बाह्य लेखापरीक्षकसँगको अन्तरकृत्या,

घ) *व्यवस्थापनको दर्शन (Philosophy)* र *कार्यसंचालनको ढाँचा व्यवस्थापनको दर्शन (Philosophy)* र *ढाँचाको विशेषता* :

- व्यापारीक जोखीमहरू प्राप्त गर्ने र व्यवस्थापन गर्ने विधि,
- वित्तीय प्रतिवेदनको सम्बन्धमा उनीहरूको व्यवहार र कार्यहरू,
- सूचना प्रशोधन, लेखाका कार्यहरू र व्यक्तिहरू संगको व्यवहार,

- ड) *संस्थागत संरचना*: निकायले आफ्नो उद्देश्यहरु प्राप्त गर्न बनाएका योजना, कार्यान्वयन, नियन्त्रण र पूनरावलोकन समेतको संरचना,
- च) *अधिकारीको जिम्मेवारी र उत्तरदायीत्व*: कृयाकलापहरुको कार्यसंचालनकोलागी कसरी अधिकार र उत्तरदायीत्वहरु दिइएको छ र स्वीकृती दिने र रिपोर्ट गरिने सम्बन्धको कसरी स्थापित गरिएको छ भन्ने सामाग्रीहरु,
- छ) *मानविय स्रोतको नीतिहरु र प्रचलन*: उदाहरणको लागि, मानविय साधनको संसाधनको भर्ती, जानकारी, तालीम, मुल्याङ्कन, सल्लाह, प्रवर्धन, क्षतीपूर्ती र उपचारात्मक कार्यसँग सम्बन्धीत नीतिहरु र प्रचलनहरु,

नियन्त्रण वातावरणको तत्वहरुको लेखापरीक्षण प्रमाणहरु

क७१. सान्दर्भिक लेखापरीक्षण प्रमाणहरु सोधपुछ र अन्य जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरुको संयोजन जस्तै अवलोकनको साथमा सोधपुछ वा अभिलेखहरुको निरीक्षणबाट प्राप्त गर्न सकिन्छ । उदाहरणको लागि, व्यवस्थापनमा र कर्मचारीको सोधपुछबाट कसरी व्यवस्थापनले आफ्नो व्यवसायको प्रचलन र आचार संहिताको व्यवहार सम्बन्धी दृष्टिकोणहरु कर्मचारी समक्ष जानकारी गर्छ भन्ने कुरामा जानकारी लेखापरीक्षकले प्राप्त गर्न सक्छन् । लेखापरीक्षकले सम्बन्धीत नियन्त्रणहरुको कार्यान्वयन उदाहरणको लागि, व्यवस्थापनको लिखित आचारसंहिता र तिनीहरुको कार्यले त्यस्ता संहिताको मान्यता अनुसार छ वा छैन भन्ने कुराको निर्धारण गर्नसक्छन् ।

सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिमको निर्धारणमा नियन्त्रण वातावरणको प्रभाव

क७२. निकायको नियन्त्रण वातावरणको केही तत्वहरुको सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरुको जोखिम निर्धारणमा व्यापक प्रभाव हुन्छ । उदाहरणकोलागि, निकायको नियन्त्रण कार्यसंचालनको रेखदेख गर्ने व्यक्तिहरुबाट उल्लेखीय रुपमा प्रभावीत हुन्छ किनकी वित्तीय



प्रतिवेदनको सम्बन्धमा तिनीहरूको भूमिकाले व्यवस्थापनमा विपरीत दवावको सिर्जना गर्दछ जुन तलब भत्ताको योजनाहरु समेतबाट आउँछ । कार्यसंचालनको अभिभारा प्राप्त गरेका व्यक्तिको सहभागीताको सम्बन्धमा नियन्त्रण वातावरणको प्रभावकारी रूपमा निर्माणमा निम्न विषयवस्तुहरु :-

- तिनीहरूको व्यवस्थापनबाट स्वतन्त्रता र व्यवस्थापनको मूल्याङ्कन गर्ने क्षमता,
- तिनीहरूले निकायको व्यापारीक कारोबार बुझेका छन् वा छैनन्,
- वित्तीय विवरणहरु वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिलाअनुसार तयार पारीएको छ वा छैन भन्ने विषयको मूल्याङ्कन,

क७३. जुभारु (Active) र स्वतन्त्र संचालक समितिले उच्च स्तरको व्यवस्थापनको कार्यसंचालनको ढाँचा र उनीहरूको यसप्रतिको धारणामा समेत प्रभावित पार्दछन् । तर, अन्य विषयहरू तिनीहरूको असरबाट धेरै सीमित हुन्छन् । उदाहरणका लागि, प्रतिस्पर्धा, वित्त, लेखाङ्कन र सूचना प्रविधिसंग सम्बन्धित व्यक्तिहरूमा लक्षित मानवीय संसाधन र नीति र व्यवहारले वित्तीय सूचनाको प्रशोधनमा आउने त्रुटीहरूको जोखिम घटाउन सक्ने भए तापनि तिनीहरूले माथिल्लो व्यवस्थापनको आम्दानी धेरै देखाउने प्रवृत्तिबाट सृजना हुने पक्षपातलाई भने हटाउन सक्दैन ।

क७४. सन्तोषजनक नियन्त्रण वातावरणको अस्तित्व भने सकारात्मक तत्व व हुनसक्छ जब लेखापरीक्षकले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको निर्धारण गर्दछ । तर, यद्यपि यसले जालसाजबाट आउने जोखिम घटाउन सहयोग गर्नसक्ने भए तापनि सन्तोषजनक नियन्त्रित वातावरणले पूर्णरूपमा जालसाजीबाट प्राप्त हुने विषयवस्तु भने हटाउन सक्दैन । यसको विपरीत, नियन्त्रण वातावरणमा हुने कमजोरीले विशेषरूपमा जालसाज (Fraud) संग सम्बन्धित विषयको सन्दर्भमा नियन्त्रणहरूको प्रभावकारितालाई बेवास्ता गर्न सक्दछ ।

उदाहरणको लागि, सूचना प्रविधिको जोखिमलाई सम्बोधन गर्न व्यवस्थापनले पर्याप्त स्रोतसाधन निर्धारणको लागि असफल हुँदा कम्प्युटर प्रोग्राममा अनुपयुक्त परिवर्तन, तथ्याङ्क वा गैरकानुनी रूपमा तथ्याङ्कहरूको प्रशोधन गरी आन्तरिक नियन्त्रणहरूमा प्रतिकुल प्रभाव पार्न सक्छ । नेपाल लेखापरीक्षणमा ३३० मा उल्लेख गरेअनुसार, नियन्त्रण वातावरणले लेखापरीक्षकको थप प्रक्रियाहरूको प्रकृति, समय, सीमा र क्षेत्रमा समेत नियन्त्रण वातावरणले असर पार्दछ<sup>११</sup> ।

क७५. नियन्त्रण वातावरण आफैले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूलाई फेला पार्ने, रोक्ने र सुधार गर्ने कार्य गर्दैनन् । यसको अतिरीक्त, यसले अन्य नियन्त्रणहरूको प्रभावकारिताको लेखापरीक्षकको मूल्याङ्कनमा प्रभावित बनाउछ (उदाहरणको लागि, नियन्त्रणहरूको अनुगमन र विषेश नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको संचालन) र यसबाट लेखापरीक्षकको सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको निर्धारणमा समेत असर पार्दछ ।

साना निकाय विषेश अवधारणा/विचार

क७६. साना निकायहरूभित्र नियन्त्रण वातावरण सम्भवत ठूला निकायहरूको भन्दा फरक हुन्छ । उदाहरणको लागि, साना निकायहरूमा कार्यसंचालनको रेखदेख गर्ने व्यक्तिहरूमा स्वतन्त्र वा बाह्य सदस्य समावेश नगरेको हुनसक्छ र निकाय संचालनको भूमिका प्रत्यक्ष रूपमा स्वामी-व्यवस्थापक (Owner-Manager) ले मिलेर अन्य स्वामित्ववाला नभएको अवस्थामा संचालन गर्न सक्दछन् । नियन्त्रण वातावरणको प्रकृतिले अन्य नियन्त्रणको महत्वमा व्यक्तिहरूको अनुपस्थितिमा समेत प्रभाव पार्दछन् । उदाहरणको लागि, स्वामी-व्यवस्थापक (Owner- Manager) को जुभारु सहभागिताले साना निकायमा कार्यविभाजन नहुदाबाट निश्चित जोखिमहरू कम गर्न सक्छ, यसले यसको अतिरीक्त, अन्य जोखिमहरूसमेत बढाउछ, उदाहरणको लागि, नियन्त्रणहरूलाई नमान्ने र बेवास्ता गर्ने जोखिम ।

---

११ ने.ले.प.मा. ३३०, अनुच्छेद क२-क३

क७७. यसको अतिरिक्त, उस्तै किसिमको निकायको नियन्त्रण वातावरणको तत्व सम्बन्धी लेखापरीक्षण प्रमाणहरू विशेषत प्रभावकारी भए तापनि व्यवस्थापन र अन्य व्यक्तिहरूबीचको छलफल अनौपचारिक हुनेहुदा त्यस्तो सूचना अभिलेखको रूपमा उपलब्ध नहुनसक्छ । उदाहरणको लागि, साना निकायहरूसंग लिखित आचारसंहिता नहुनसक्छ, तर यसको सट्टामा व्यवस्थापनले मौखिक कुराकानीबाट एकता र आचारसंहिताको आचरणहरूमा जोड दिने प्रचलन वा संस्कृतिको विकास गरेका हुनसक्छन् ।

क७८. परिणामस्वरूप, व्यवस्थापन वा स्वामी-व्यवस्थापन (Owner-Manager) को बानीव्यहोरा, सचेतना र कार्यहरू साना निकायको नियन्त्रण वातावरणको बारे लेखापरीक्षकको बुझाइको लागि विशेष महत्वका हुन्छन् ।

*आन्तरिक नियन्त्रणको तत्व वहरू निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरू (सन्दर्भ: अनुच्छेद १५)*

क७९. निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरूले व्यवस्थापनले जोखिम व्यवस्थापन गर्न जोखिमहरू कसरी निर्धारण गर्छ भन्ने बारे आधारहरू प्रदान गर्छ । यदि यस्ता प्रक्रियाहरू परिस्थितिहरूको साथमा निकायको प्रकृति, आकार र जटिलताको लागि उपयुक्त भएमा, यसले लेखापरीक्षकलाई सारभूत गतल विवरणहरूको जोखिम पहिचान गर्न सहयोग गर्दछ । निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरू परिस्थितिअनुसार उपयुक्त छ वा छैन भन्ने कुरा भने मूल्याङ्कनका विषयवस्तुहरू हुन् ।

साना निकायको विषयमा जानकारी (सन्दर्भ: अनुच्छेद १७)

क८०. साना निकायमा प्राय जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरू हुँदैनन् । त्यस्तो अवस्थामा, व्यवस्थापनले प्रत्यक्ष रूपमा व्यक्तिगत सहभागिताको माध्यमबाट जोखिमहरूको निर्धारण गर्न सक्छ । त्यस्ता परिस्थितिहरू बाहेक यसको अतिरिक्त जोखिमहरूको पहिचान सम्बन्धमा सोधपुछ र त्यस्ता विषयलाई कसरी व्यवस्थापनले सम्बोधन गरेको छ भन्ने कुराको आवश्यक पर्छ ।

आन्तरिक नियन्त्रणहरूको तत्वहरू: वित्तीय प्रतिवेदन र जानकारीसंग सम्बन्धित व्यवसायिक प्रक्रियाहरूको साथमा सूचना प्रणाली

वित्तीय प्रतिवेदनसंग सम्बन्धित व्यवसायिक प्रक्रियाहरूको साथमा सूचना प्रणालीहरू । (सन्दर्भ : अनुच्छेद १८)

क८१. वित्तीय प्रतिवेदनको उद्देश्यसंग सम्बन्धित सूचना प्रणाली जसमा लेखाप्रणाली, अभिलेख ढाँचा र प्रक्रियाहरू समावेश हुन्छ, जसमा निम्न कुराहरू स्थापित हुन्छ :

- निकायको कारोबारहरूको संचालन, अभिलेख, प्रक्रिया र सम्बन्धित सम्पत्तिहरू, दायित्वहरू र इक्विटी सम्पत्तिहरूको लागि जवाफदेहिता निर्धारण गर्ने ।
- कारोबारहरूको अशुद्ध प्रक्रियाहरूको समाधान गर्ने, उदाहरणका लागि, स्वचालित रूपमा फाइलहरूको सस्पेन्स (Suspense) गर्ने त्यस्ता फाइलहरूमा अनिर्णीत सस्पेन्स (Suspense) विषयहरूलाई हटाउन प्रयोग गरीएका आधारहरू तथा प्रक्रियाहरू ।
- नियन्त्रणहरू नमान्ने र किनारा लगाउने प्रणालीको प्रक्रियाहरू र लेखाङ्कन ।
- कारोबारहरू (Transactions) को प्रशोधन प्रणालीबाट मुख्य खातामा सूचनाहरू चढाउने ।
- घटनाहरू र कारोबारहरू भन्दा बाहेकका अवस्थाहरू जस्तै- सम्पत्तिहरूको ह्रास, अपलेखन (Amortization) र प्राप्त गर्न सकिने लेखाको पूनः प्राप्तिमा परिवर्तनहरूकोलागि वित्तीय प्रतिवेदन सम्बन्धित सूचनाहरू प्राप्त गर्ने ।
- उपयुक्त वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिलाद्वारा खुलासा गर्न आवश्यक सूचनाहरू वित्तीय प्रस्तुतिहरूमा संकलन,

अभिलेखीकरण प्रक्रिया, संक्षेपीकरण र उपयुक्त रूपमा प्रतिवेदन तयार पार्ने जर्नल प्रविष्टी (Entries) ।

क८२. निकायको सूचना प्रणालीले विशेषतः स्तरीय जर्नल प्रविष्टी (Standard Journal Entries) को लागि प्रयोग गर्नुपर्छ जुन कारोवारहरूको अभिलेखको लागि बारम्बार रूपमा त्यस्ता सूचनाहरू चढाउने । मुख्य खातामा बिक्री अभिलेख, कारोवारहरू र नगद बाडफाडको जर्नलमा चढाउने वा व्यवस्थापनद्वारा समय-समयमा तयार पारिएको लेखाङ्कन अनुमानको अभिलेखहरू जस्तै, प्राप्त गर्न सकिने लेखाङ्कनहरू प्राप्त नभएको अनुमानमा परिवर्तन समेत यसको उदाहरण हुन सक्छ ।

क८३. निकायको वित्तीय प्रतिवेदन प्रक्रियाले नदोहोरिने, अस्वाभाविक कारोवारहरू वा मिलानहरूको अभिलेखको लागि स्वीकारेको जर्नल प्रविष्टी बाहेकका अन्य विधिहरूसमेत समावेश हुन सक्छ । त्यस्ता प्रविष्टीहरूको उदाहरण अन्तर्गत मिलानहरूको एकीकरण, व्यवसायिक मिलानको दर्ता वा खारेजी वा नदोहोरिने प्रक्षेपण जस्तै सम्पत्तिहरूको मोलमा क्षय (Impairment) । मेनुअल मुख्य खाता प्रणाली स्वीकारेको स्तर बाहेकका मुख्य खाता, जर्नल र सहायक अभिलेखहरूबाट पहिचान गर्न सकिन्छ । जब मुख्य खाता तयार पार्न र वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न स्वचालित प्रक्रियाहरूको प्रयोग गरिन्छ, तब त्यस्ता दर्ताहरू केवल विद्युतीय रूपमा देखिन्छन् र कम्प्युटरमा संचालित लेखापरीक्षण विधिहरूको प्रयोगबाट त्यस्ता सूचनाहरू सजिलो गरी प्राप्त गर्न सकिन्छ ।

सम्बन्धित व्यवसायिक प्रक्रियाहरू

क८४. निकायको व्यवसायिक प्रक्रियाहरूले त्यस्ता क्रियाकलापहरू समावेश हुन्छ जुन निम्न विषयको लागि निर्धारण गरिन्छ :

- निकायको वस्तु तथा सेवाहरूको विकास गर्न, कारोवार गर्न उत्पादन गर्न, बिक्री गर्न र वितरण गर्न ।
- कानून तथा नियमहरू पालन गर्न, र

- सूचनाहरूको साथमा लेखाङ्कन र वित्तीय प्रतिवेदनको सूचनाहरू अभिलेख गर्न ।
- व्यवसायिक प्रक्रियाहरूको कारणले कारोबारहरू हुन्छन् जुन सूचना प्रणालीद्वारा अभिलेख गरिएका, प्रशोधन गरिएका र प्रतिवेदनमा उल्लेख गरिएका हुन्छन् । निकायको व्यवसायिक प्रक्रियाहरूसम्बन्धी जानकारीहरू प्राप्त गर्दा जसमा कारोबारहरू कसरी भएका छन् भन्ने कुरा समेत समावेश हुन्छ, यसले लेखापरीक्षकलाई निकायको वातावरणअनुसार उपयुक्त हुनेगरी वित्तीय प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित निकायको सूचना प्रणालीबारे जानकारी प्राप्त गर्न सहयोग पुऱ्याउँछ ।

### साना निकायको जानकारी

क८५. साना निकायको वित्तीय प्रतिवेदन सम्बन्धित सूचना प्रणालीहरू र व्यापारिक प्रक्रियाहरू प्राय ठूला निकायको भन्दा कम जटिल देखिन्छन्, तर तिनीहरूको भूमिका केवल उल्लेखनीय मात्र हुन्छ । प्रत्यक्ष व्यवस्थापनको सहभागिता भएका साना निकायहरूको लागि बृहत् व्याख्या लेखा प्रक्रियाहरू जटिल लेखा अभिलेखहरू वा लिखित नीतिहरूको सन्दर्भमा धेरै आवश्यक हुदैन । निकायको प्रणालीहरू र प्रक्रियाहरूको जानकारीले साना निकायको लेखापरीक्षणको लागि सजिलो हुन्छ र अभिलेखहरूको पूनरावलोकनभन्दा सोधपुछमा लेखापरीक्षणको धेरै विषयहरू भरपर्दछ । यसको अतिरिक्त, जानकारी प्राप्त गर्नुपर्ने आवश्यकताको भने धेरै महत्व हुन्छ ।

छलफल/संवाद (सन्दर्भ : अनुच्छेद १९)

क८६. वित्तीय प्रतिवेदनको भूमिका, उत्तरदायित्व र त्यस्ता प्रतिवेदनहरूसँग सम्बन्धित उल्लेखनीय सामग्रीको सन्दर्भमा निकायसंगको कुराकानीले वित्तीय प्रतिवेदनमाथि लागू भएको आन्तरिक नियन्त्रणहरूको व्यक्तिगत भूमिका र उत्तरदायित्वहरू बुझ्ने कुरा समेत समावेश गर्दछ । वित्तीय प्रतिवेदनका सूचना प्रणाली सन्दर्भमा तिनीहरूको क्रियाकलापहरू

सम्बन्धी कुनै व्यक्तिले अन्य व्यक्तिको कामलाई कसरी सम्बन्ध देखाउछ, भन्ने कुराको जानकारी र निकायभित्र उपयुक्त माथिल्लो तहसम्बन्धी अपवादका प्रतिवेदनको माध्यमसंग सामग्री समेत यसअन्तर्गत पर्दछ । छलफलले मितिगत मेनुअल र वित्तीय प्रतिवेदन मेनुअलको रूपमा संचालित हुन्छ । खुल्ला संवादको माध्यमले अपवादहरूको प्रतिवेदन भएको र जसमा भएको कार्यलाई जान्ने मौका दिन्छ ।

### साना निकाय सम्बन्धी जानकारी

क८७. साना निकायमा सोधपूछ गर्न ठूला निकायका तुलनामा जटिल संरचना नहुने र सजिलोसंग प्राप्त गर्न सकिने हुन्छ, किनकि साना निकायमा दायित्वको स्थिति कम हुने र व्यवस्थापनको सहभागिता र रेखदेख धेरै हुने हुनाले हो ।

*आन्तरिक नियन्त्रणको तत्व वहरू तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरू (सन्दर्भ: अनुच्छेद २०)*

क८८. नियन्त्रण सम्बन्धि क्रियाकलापहरू भनेको नीतिहरू र प्रक्रियाहरू हुन् जसले व्यवस्थापनको निर्देशनहरू कार्यान्वयन गर्न सहयोग पुर्याउदछ । नियन्त्रण क्रियाकलापहरू, सूचना प्रविधि वा मेनुअल प्रविधिहरू, दुवैका छुट्टाछुट्टै उद्देश्यहरू र फरक-फरक संस्थाहरू र कार्यगत स्थानहरूअनुसार फरक-फरक रूपमा प्रयोगमा आउछ । विशेष नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको उदाहरणको सन्दर्भमा निम्न विषयहरू पर्दछन् :

- आधिकारकता (Authorization) ।
- क्रियाकलाप संचालनको पूनरावलोकन ।
- सूचनामा प्रशोधन ।
- भौतिक नियन्त्रणहरू ।

- कर्तव्यहरूको बाँडफाँड ।

क८९. लेखापरीक्षणसँग सान्दर्भिक हुने नियन्त्रण क्रियाकलापहरू :

- नियन्त्रण क्रियाकलापको रूपमा उल्लेखनीय जोखिमहरूको उपचार र त्यस्ता जोखिमहरूलाई सारवाहन प्रक्रियाहरूसँग मात्र जोड्दा प्रभावकारी उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त हुँदैन । त्यसैले आवश्यक अन्य क्रियाकलापहरू अनुच्छेद २९ र ३० छुट्टाछुट्टै रूपमा उल्लेख भएको व्यवस्था अनुसार संचालन ।
- लेखापरीक्षकको निर्णयसँग सान्दर्भिक हुने विषयहरू जानकारी ।

क९०. लेखापरीक्षकको निर्णयमा लेखापरीक्षणसँग सान्दर्भिक नियन्त्रण क्रियाकलापहरू जोखिमहरूबाट प्रभावित छन् भन्ने लागेमा र जसबाट सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको पहिचानमा वृद्धि हुन्छ भन्ने कुराको निर्णय गरेमा र सारवान/गहन (Substantial) परीक्षणहरूको क्षेत्र निर्धारणमा नियन्त्रणहरूको उपयुक्त रूपमा प्रभावकारी संचालनको बारेमा लेखापरीक्षकले सोच बनाउन सक्छ ।

क९१. नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको जानकारी प्राप्त गर्न र पहिचान गर्नकोलागि लेखापरीक्षकको जोड दिन सक्छ, जुन लेखापरीक्षकको बुझाईका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरू धेरै भएको क्षेत्रलाई सम्बोधन गर्न उपयोगी हुन्छ । धेरै व्यक्तिहरूबाट नियन्त्रण क्रियाकलापहरू गर्दा हरेकको उद्देश्य उस्तै भएमा, त्यस्तो उद्देश्यहरूसँग सम्बन्धित हरेक नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको बारेमा जानकारी प्राप्त गर्नु अनावश्यक हुन्छ ।

क९२. आन्तरिक नियन्त्रणहरूको अन्य विषयहरूको जानकारीबाट नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको उपस्थिति वा अनुपस्थिति सम्बन्धी लेखापरीक्षकलाई ज्ञान हुदा नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको जानकारी प्राप्त गर्न अतिरिक्त रूपमा ध्यान दिन आवश्यक छ वा छैन भन्नेबारे निर्णय लिन लेखापरीक्षकलाई सहयोग पुऱ्याउछ ।



## साना निकाय केन्द्रीत जानकारी

क९३. साना निकायमा आधारित भएका नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको अवधारणा भने ठूला निकायहरूसंग मिल्दोजुल्दो हुन्छ तर कार्य संचालनको औपचारिक पक्ष भने फरक हुनसक्छ । यसको साथमा, साना निकायले निश्चित किसिमका नियन्त्रण क्रियाकलापहरू सान्दर्भिक नभएको कुरा पत्ता लगाउन सक्छन् यसको कारण व्यवस्थापनद्वारा नियन्त्रणको व्यवस्था गर्नु हो । उदाहरणकोलागि, उपभोक्ताहरूलाई उधारो दिने व्यवस्थापनको एकलौटी (Sole) अधिकार र उल्लेखनीय कारोबारहरूलाई स्वीकृति दिंदा लेखाङ्कन स्थिति र कारोबारहरूको महत्व माथि कडा नियन्त्रण गर्न, थप बृहत नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको आवश्यकतालाई कम गर्न वा हटाउन सक्ने समेत हुनसक्छ ।

क९४. साना निकायको लेखापरीक्षणसंग सम्बन्धित नियन्त्रण क्रियाकलापहरू मुख्य कारोबार प्रक्रियाहरू जस्तै आम्दानी, कारोबार तथा रोजगारी खर्चहरूसंग सम्बन्धित हुनसक्छ .

सूचना प्रविधिहरूबाट आउने जोखिम (सन्दर्भ : अनुच्छेद २९)

क९५. नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको कार्यान्वयन गर्नको लागि सूचना प्रविधिको प्रयोगले असर पार्न सक्छ । लेखापरीक्षकको दृष्टिकोणबाट, सूचना प्रविधिमाथिको नियन्त्रण तब प्रभावकारी हुन सक्छ जब तिनीहरूको सूचनाहरू एकीकृतमा र त्यस्ता प्रक्रिया प्रणालीहरूको तथ्याङ्कको सुरक्षाको व्यवस्था गर्ने र प्रभावकारी मुख्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरू र कार्यान्वयन नियन्त्रणहरू समावेश हुन्छ ।

क९६. मुख्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरू भनेको नीतिहरू र प्रक्रियाहरू हुन् जुन धेरै हदसम्म कार्यान्वयन पक्षसंग सम्बन्धित हुन्छ र नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी कार्यान्वयनमा सहयोग पुऱ्याउछ । तिनीहरूले Mainframe, Miniframe र End-User वातावरणहरूको प्रयोग गर्न सक्छ । सूचनाहरू र तथ्याङ्कको सुरक्षाको सिर्जना गर्ने

मुख्य सूचना प्रविधिहरूको नियन्त्रणहरू अन्तर्गत निम्न कुरामाथिको नियन्त्रण भन्ने कुरा जनाउछ :

- तथ्याङ्क केन्द्र र संजाल संचालन ।
- सफ्टवेयर प्रणालीको प्रयोग, परिवर्तन र मर्मत ।
- कार्यक्रममा परिवर्तन ।
- सुरक्षामा पहुँच ।
- प्रणालीको प्रयोग, विकास र मर्मत ।
- यस्ता विषयहरूमाथि अनुच्छेद क५६ मा सम्बोधन भएको जोखिमको सन्दर्भमा कार्यान्वयनमा गरिन्छ ।

क९७. प्रयोग नियन्त्रणहरू मेनुअल वा स्वचालित प्रक्रियाहरू जस्तो रूपमा हुन्छ जुन खास रूपमा व्यापारिक प्रक्रियाको स्थानमा संचालित गरिन्छ र व्यक्तिगत प्रयोगबाट कारोबारहरूको प्रशोधनमा समेत प्रयोग गरिन्छ । प्रयोग नियन्त्रणहरू रोकथाम वा पहिचान गर्ने प्रकृतिका हुन्छन् । लेखाको अभिलेखहरूमा एकरूपतामा अभिवृद्धि गर्नकोलागि सिर्जना गरिएको हुन्छ । यसको अनुसार, प्रयोग नियन्त्रण अन्य वित्तीय तथ्याङ्कहरू वा कारोबारहरू संचालन, अभिलेख, प्रशोधन र प्रतिवेदन तयार पार्न प्रयोग हुने प्रक्रियाहरूसंग सम्बन्धित हुन्छ । कारोबारहरू भएका छन् भनी देखाउन यस्ता नियन्त्रणहरूले सहयोग पुऱ्याउछ र यसलाई आधिकारिक पनि मानिन्छ र पूर्णरूपमा र सत्य रूपमा अभिलेख र प्रशोधन समेत भएको हुन्छ । उदाहरणको लागि, प्राप्त भएका (Input) तथ्याङ्कको सम्पादन, परिक्षण, मेनुवल अनुगमनको रूपको अपवादको प्रतिवेदनको सिलसिलाबद्धताको परीक्षण वा तथ्याङ्क अभिलेख गर्ने स्थानमा सुधार आदि ।

*आन्तरिक नियन्त्रणको तत्वहरू- नियन्त्रणहरूको अनुगमन (सन्दर्भ : अनुच्छेद २२)*

क९८. नियन्त्रणहरूको अनुगमन भनेको विभिन्न समयमा आन्तरिक नियन्त्रणको प्रभावकारी संचालनको मूल्याङ्कन गर्ने प्रक्रिया हो । यसले

समय अनुसार नियन्त्रणको प्रभावकारिताको मूल्याङ्कन गर्दछ र उपयुक्त आवश्यक उपचारात्मक कार्यहरू संचालन गर्दछ । व्यवस्थापनले जारी गरेका क्रियाकलापहरू छुट्टै मूल्याङ्कनहरू वा दुवैको संयोजनको माध्यमबाट नियन्त्रणहरूको अनुगमन गर्दछ । अनुगमन क्रियाकलापहरू प्रायजसो निकायको दोहोरिराख्ने सामान्य क्रियाकलापहरूमा केन्द्रीत हुन्छ र नियन्त्रण व्यवस्थापन तथा निर्देशनात्मक क्रियाकलापहरू समेत समावेश गर्दछ ।

क९९. व्यवस्थापनको अनुगमन क्रियाकलापहरूअन्तर्गत बाह्य पक्षहरू जस्तै- उपभोक्ताको गुनासो र नियमित टिप्पणीहरूबाट आउने छलफल सम्बन्धी सूचनाको प्रयोग र विभिन्न क्षेत्रमा आवश्यक हुने सुधार वा समस्याहरूको पहिचान गर्ने नियमित टिप्पणीलाई समेत समावेश गर्दछ ।

साना निकाय केन्द्रीत जानकारी

क१००. व्यवस्थापनको नियन्त्रणको अनुगमन प्रायजसो व्यवस्थापनको वा स्वामी-व्यवस्थापन (Owner-Manager) को कार्यसंचालनमा एकअर्काको सहभागिताबाट पूरा गरिन्छ । यस्तो सहभागिताले प्रायजसो नियन्त्रणहरूसम्बन्धी उपचारकोलागि वित्तीय तथ्याङ्कहरूमा भएको अनुमानहरू र गलत तथ्याङ्कहरूबाट तिनीहरूमा भएको फरकपनको पहिचान हुन्छ ।

आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यहरू (सन्दर्भ : अनुच्छेद २३)

क१०१. निकायको आन्तरिक लेखापरीक्षणकार्य लेखापरीक्षणसंग प्राय सान्दर्भिक हुने हुन्छन् यदि निकायको आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यको उत्तरदायित्वहरू र क्रियाकलापहरूको प्रकृति निकायको वित्तीय प्रतिवेदनसंग सम्बन्धित हुन्छन् र लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरू संचालन गर्न यसको प्रकृति वा समयसीमा वा यसको क्षेत्र घटाउन वा परिवर्तन गर्न घटाउन वा परिवर्तन गर्न आन्तरिक लेखापरीक्षकले विभिन्न कार्य गरेको छ भन्ने कुरा लेखापरीक्षकले ठानेमा । आन्तरिक लेखापरीक्षण

कार्य लेखापरीक्षणसंग सान्दर्भिक हुने कुरा यदि लेखापरीक्षकले निर्णय गरेमा, नेपाल लेखापरीक्षणमान ६१० प्रयोग हुन्छ ।

क१०२. आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यको उद्देश्यहरू तथा यसको संस्थाभिन्नको उत्तरदायित्वहरू र यसको अवस्था तथा प्रकृति, निकायको संरचना, आकार र व्यवस्थापन, आवश्यकता र सम्भव भएसम्म कार्यसंचालनको अभिभारा प्राप्त गर्ने व्यक्तिमा भरपर्दछ वा फरक हुन्छ । आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यको उत्तरदायित्व अन्तर्गत, उदाहरणको लागि, आन्तरिक नियन्त्रण, जोखिम व्यवस्थापनको अनुगमन तथा कानूनहरू र नियमहरूको पालनाको पूनरावलोकन जस्ता कुराहरूको समावेश हुन्छ । अर्कोतर्फ, आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यको उत्तरदायित्वहरू मितव्ययीता, कार्यकुशलता र प्रभावकारी संचालनको पूनरावलोकनमा सीमित हुन्छ र यस अनुसार निकायको प्रतिवेदनसंग सम्बन्धित त्यस्ता विषय नहुन पनि सक्छन् ।

क१०३. यदि आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यको उत्तरदायित्वको प्रकृति निकायको वित्तीय प्रतिवेदनसंग सम्बन्धित भएमा, बाह्य लेखापरीक्षकको ध्यान आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्यको विशेष समयावधिमा भएको योजनाको पूनरावलोकनको साथमा यदि आन्तरिक लेखापरीक्षकसंग उक्त योजनामा छलफल गर्ने र संचालन वा संचालित भएका क्रियाकलापहरू छलफल गर्न सक्छ ।

सूचनाको स्रोतहरू (सन्दर्भ : अनुच्छेद २४)

क१०४. अनुगमनमा प्रयोग भएका धेरै सूचना निकायको सूचना प्रणालीबाट प्राप्त गर्न सकिन्छ । यदि व्यवस्थापनले अनुगमनको लागि प्रयोग भएको तथ्याङ्कहरू सही छन् भन्ने अनुमान सूचनामा कुनै त्रुटी भएका छन् भन्ने अनुमानको आधार विना नै पुगेमा यसले संचिती रूपमा नै व्यवस्थापन अनुगमन क्रियाकलापहरूबाट गलत निष्कर्षमा पुग्न सक्छ । यसको अनुसार निम्न विषयको जानकारी प्राप्त गर्नुपर्छ :

- निकायको अनुगमन क्रियाकलापसँग सम्बन्धित सूचनाको स्रोत, र

- व्यवस्थापनले उद्देश्यअनुसार सूचना पर्याप्त रूपमा विश्वासिला छन् भनी सोच्ने आधारहरूलाई आन्तरिक नियन्त्रणको तत्वहरूको रूपमा निकायको अनुगमनको क्रियाकलापहरूको बारेमा लेखापरीक्षकको जानकारीको अङ्गको रूपमा रहन्छ ।

## सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको पहिचान र निर्धारण

वित्तीय विवरणहरूको स्थानमा भएका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमहरूको पहिचान र निर्धारण (सन्दर्भ: अनुच्छेद २५ (क))

क१०५. वित्तीय विवरणहरूको स्थानमा रहेका सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिम भन्ने कुराले वित्तीय विवरणहरूमा बृहत रूपमा रहेको जोखिमहरू र संचिती रूपमा नै धेरै असर गर्ने जोखिमहरूको सम्बन्धान गर्दछ । यस्तो प्रकृतिको जोखिमहरू काराबोरहरूको समूह, लेखा स्थिति वा खुलासाको स्थानमा रहेको विशेष सुनिश्चयी स्थानमा जोखिमहरूको रूपमा पहिचान हुन आवश्यक छैन । अन्यथा, तिनीहरूले त्यस्तो परिस्थितिको प्रतिनिधित्व गर्दछ, जसले निश्चयी स्थानमा सारभूत, गलत विवरणहरूको जोखिममा भने वृद्धि गर्न सक्छ । उदाहरणकोलागि, व्यवस्थापनले आन्तरिक नियन्त्रणको बेवास्ता गर्नु । वित्तीय विवरणहरूको जोखिम विशेषगरी जालसाजबाट र्चबगम० आउने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरण सम्बन्धी जोखिमको बारे लेखापरीक्षकको जानकारीको लागि सान्दर्भिक हुन सक्छ ।

क१०६. वित्तीय विवरणहरूको स्थानमा हुने जोखिमहरूले विशेषतः अपुग नियन्त्रण वातावरणबाट सिर्जना हुन्छन । (यद्यपि त्यस्ता जोखिमहरूको अन्य विषयहरूसंग समेत सम्बन्ध राख्छन् जस्तै- आर्थिक अवस्थामा हुने कमजोरी) । उदाहरणको लागि, कमजोरीहरू जस्तै व्यवस्थापनको प्रतिस्पर्धा हुन नसक्ने विषयले वित्तीय विवरणहरूमा व्यापक प्रभाव पार्न सक्छन् र लेखापरीक्षकद्वारा समग्र जवाफ दिन आवश्यक हुनसक्छ ।

क१०७. आन्तरिक नियन्त्रणसम्बन्धी लेखापरीक्षकको बुझाइले निकायको वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षण हुने क्षमताको बारेमा शंका पैदा गर्दछ । उदाहरणको लागि :

- निकायको व्यवस्थापनको इमान्दारीता (Integrity) को बारेमा ध्यान दिँदा यिनीहरू धेरै चासोको विषय हुन्छ, किनकि लेखापरीक्षक यस्तो निष्कर्षमा आउन सक्छ कि वित्तीय विवरणमा व्यवस्थापनको गलत विवरणहरूको जोखिमको सन्दर्भमा लेखापरीक्षण नै गर्न सकिदैन ।
- निकायको अभिलेखहरूको अवस्था र विश्वासनीयतामा ध्यान दिनुपर्छ जसले लेखापरीक्षकलाई वित्तीय विवरणहरूमा परिवर्तन नभएको रायलाई सहयोग गर्ने आवश्यक पर्याप्त लेखापरीक्षणप्रमाणहरू प्राप्त हुन सक्ने निर्णयमा पुग्न सक्छन् ।

क१०८. लेखापरीक्षकले आफ्नो राय प्रस्तुत गर्न वा रायमा दावी हटाउन वा केही अवस्थामा आएको आवश्यकता अनुसार सहभागिताबाट पछि हट्न जहाँ व्यवहारिक कानून र नियमहरूको व्यवस्था अनुसार भिन्न सक्ने व्यवस्थाको सन्दर्भमा आवश्यक पर्ने वा नपर्ने भन्ने निर्णयमा पुग्न नेपाल लेखापरीक्षणमान ७०५<sup>१२</sup> ले आवश्यक शर्तको व्यवस्था गरेको छ ।

*निश्चित स्थानमा हुने सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको निर्धारण (सन्दर्भ : अनुच्छेद २५ (ख))*

क१०९. कारोबारहरूको समूह, लेखा स्थितिहरू र खुलासाको लागि निश्चित स्थानमा हुने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमहरूलाई ध्यान दिन आवश्यक हुन्छ किनभने त्यस्तो विषयमा ध्यान पुऱ्याउ“दा पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न निश्चित स्थानमा प्रयोग गरिने थप लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूको प्रकृति, समयसीमा र क्षेत्र निर्धारण गर्न प्रत्यक्ष रूपमा सहयोग पुऱ्याउ“छ । निश्चित स्थानमा सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको पहिचान र निर्धारण गर्दा, लेखापरीक्षकले यस्तो निष्कर्षमा पुग्न सक्छ की पहिचात भएका

---

१२ ने.ले.प.मा. ७०५, “ स्वतन्त्र लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा रायको परिमार्जन ”

जोखिमहरूको सम्बन्ध व्यापक रूपमा सम्पूर्ण वित्तीय विवरणहरूमा छ र यसले निश्चयीतामा संचिती रूपमा नै प्रभाव पार्दछ ।

### दृढताको प्रयोग (The Use of Assertions)

क११०. वित्तीय विवरणहरू उपयुक्त वित्तीय प्रतिवेदन आधारशिला अनुसार छन् भन्ने कुराको प्रतिनिधित्व गर्दा, विभिन्न वित्तीय विवरणको तत्व बहरू र सम्बन्धीत खुलासाहरूको पहिचान, मापन, प्रस्तुति र खुलासा सम्बन्धी व्यवस्थापनले स्पष्ट वा अस्पष्ट रूपमा निश्चयता बनाउन सक्छ ।

क१११. विभिन्न किसिमका संचिती (Cumulative) गलत विवरणहरू सम्बन्धी ध्यान दिन लेखापरीक्षकद्वारा प्रयोग गरिने दृढताहरू (Assertions) निम्न समूहहरूमा पर्न सक्छन् र निम्न रूपमा आउन सक्छन् :

(क) लेखापरीक्षण भित्रका समयावधिकोलागि कारोबारहरूको समूहहरू र घटनाहरूको बारेमा निश्चयता :

(अ) आएका सूचना (Occurance): निकायसंग सम्बन्धित हुने र निकायमा अभिलेखमा भएका कारोबार र घटनाहरू ।

(आ) पूर्णता: अभिलेखमा भएका सम्पूर्ण कारोबार र घटनाहरूको अभिलेख हुनु ।

(इ) सत्यता: अभिलेख भएका कारोबार र घटनाहरूसंग सम्बन्धित जम्मा रकमहरू र अन्य तथ्याङ्कहरू उपयुक्त रूपमा अभिलेख हुनु ।

(ई) समय सीमा (Cut off): ठीक लेखा समयावधिमा अभिलेख गरिएका कारोबार र घटनाहरू ।

(उ) वर्गीकरण : उपयुक्त रूपमा लेखाङ्कन गरीएका कारोबार र घटनाहरू ।

(ख) अन्तिम समयावधिको लेखा स्थिति

- (अ) अस्तित्व : सम्पत्तिहरू, दायित्वहरू र अस्तित्वमा आएको इक्यूटी (Equity) सम्पत्ति ।
- (आ) अधिकारहरू र कर्तव्यहरू: सम्पत्तिमाथिको अधिकारको नियन्त्रणहरू वा निकायको अधिकारमा रहेको सम्पत्ति तथा निकायको अन्तर्गतका दायित्वहरू ।
- (इ) पूर्णता : अभिलेख गर्नुपर्ने सम्पूर्ण सम्पत्तिहरू, दायित्वहरू र इक्यूटी (Equity) सरोकारहरूको अभिलेख भएको हुनु ।
- (ई) मूल्याङ्कन (Valuation) र बाँडफाँड : उपयुक्त रकमको रूपमा वित्तीय विवरणहरूमा समावेश भएका सम्पत्तिहरू, दायित्वहरू र इक्यूटी (Equity) चासोहरू र मूल्याङ्कनमा आउने परिणाम वा बाँडफाँडका मिलान उपयुक्त रूपमा गरेको हुनु ।
- (ग) विवरणहरू र खुलासासम्बन्धी निश्चयता :
- (अ) अस्तित्वमा आउने तथा अधिकारहरू र कर्तव्यहरू : निकायसंग सम्बन्धित र निकायमा आएका खुलासा भएको घटनाहरू, कारोबारहरू र अन्य सामग्रीहरू ।
- (आ) पूर्णता : वित्तीय विवरणहरूसम्म समावेश हुनुपर्ने सम्पूर्ण खुलासाहरूको समावेश भएको हुनु ।
- (इ) वर्गीकरण र स्पष्टता : वित्तीय विवरणहरू उपयुक्त रूपमा प्रस्तुत गरिएको र व्याख्या गरिएको तथा खुलासाहरू स्पष्ट रूपमा उल्लेख गरिएको ।
- (ई) सत्यता र मूल्याङ्कन : वित्तीय र अन्य सूचनाहरू उचित रूपमा र उपयुक्त रकममा (संख्यामा) खुलासा गरिएको ।



क११२. लेखापरीक्षकले माथि उल्लेख भए अनुसारका मानहरू लेखाको निश्चयतामा प्रयोग गर्न सक्छ वा माथि उल्लेख भएका सम्पूर्ण विषयहरू समेटिने गरी फरक रूपमा समेत प्रस्तुत गर्न सक्छ । उदाहरणकोलागि, लेखापरीक्षकले कारोबारहरू र घटनाहरूको दृढता(Assertions)को लागि लेखा स्थितिको निश्चयीताको संयोजनको बारेमा छान्न सक्छ ।

सार्वजनिक क्षेत्रसंग सम्बन्धित निकायको बारेमा जानकारी

क११३. सार्वजनिक क्षेत्रसंग सम्बन्धित निकायको वित्तीय विवरणहरूको बारेमा दृढता (Assertions)गर्दा अनुच्छेद क१११ मा उल्लेख गरिएको त्यस्ता दृढता(Assertions) को अतिरिक्त, व्यवस्थापनले विभिन्न कानूनहरू, नियमहरू वा अन्य अधिकारीहरूको पालना गरेर कारोबारहरू र घटनाहरूको बारेमा प्राय निश्चय गरेको हुन्छ । त्यस्ता निश्चयीताहरू वित्तीय प्रतिवेदनको लेखापरीक्षणको क्षेत्रमा पर्दछ ।

सारयुक्त मूल्याङ्कनको जोखिमको पहिचान गर्ने प्रक्रिया(सन्दर्भ :अनुच्छेद २६(क))

क११४. जोखिम निर्धारण प्रक्रियाहरू संचालन गरेर संकलन भएका सूचनाहरूको साथमा नियन्त्रणहरूको ढाँचाको मूल्याङ्कन गर्दा प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू र तिनीहरू कार्यान्वयन भएका छन् वा छैनन् भनी निर्णयमा पुग्ने विषयवस्तुलाई जोखिम निर्धारणलाई सहयोग गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाणको रूपमा प्रयोग गरिन्छ । जोखिम निर्धारणले थप रूपमा संचालन गरिने लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूको प्रकृति, समयसीमा र क्षेत्रसंग सम्बन्धित विषयहरू निर्धारण गर्दछ ।

क११५. अनुसूची २ ले अवस्थाहरू र घटनाहरूको उदाहरण प्रस्तुत गरेको छ जसले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको अस्तित्वको बारेमा नियन्त्रणहरूलाई इङ्गीत गर्दछ ।

निश्चययता(Assertions)को लागि सम्बन्ध गराउँदा (सन्दर्भ: अनुच्छेद २६ ग))

क११६. जोखिम निर्धारण गर्दा, लेखापरीक्षकले त्यस्ता नियन्त्रणहरूको पहिचान गर्न सक्छ जसले विशेष दृढता(Assertions)मा सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरू हुनबाट बचाउने वा पहिचान गर्ने वा सुधार गर्ने

कार्य गर्दछ । सामान्यतया, यस्ता विषयवस्तुहरू नियन्त्रणहरूबारे जानकारी प्राप्त गर्न र दृढता(Assertions)लाई प्रक्रियाहरूको सन्दर्भमा सम्बन्धित देखाउन र प्रणालीहरू जुन जहाँ अस्तित्वमा आएका छन् भन्ने कुराको जानकारी प्राप्त गर्न उपयोगी हुन्छन् किनकि व्यक्तिगत नियन्त्रण क्रियाकलापहरूले प्रायजसो आफैमा जोखिमहरूको सम्बोधन गर्दैनन् । प्रायजसो, धेरैले गरेका नियन्त्रण क्रियाकलापहरू, अन्य आन्तरिक नियन्त्रणको तत्वहरूको साथमा जोखिमको सम्बोधन गर्न प्रयाप्त हुनेछन् ।

क११७. यसको विपरीत, केही नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको व्यक्तिगत निश्चयीता जुन खास कारोबार समूहहरू वा लेखा स्थितिमा समावेश हुन्छ जसमा खास प्रभाव भएको हुन सक्छ । उदाहरणका लागि, निकायले स्थापना गरेको नियन्त्रण क्रियाकलापहरू जुन व्यक्तिहरूले उपयुक्त रूपमा वार्षिक मौज्जातहरूको गणना वा अभिलेख गरेका छन् भन्ने कुरामा स्पष्ट हुन यस कुरालाई मौज्जात लेखा स्थितिको लागि निश्चयीताको अस्तित्व र पूर्णतालाई सम्बन्ध देखाउछ ।

क११८. नियन्त्रणहरू प्रत्यक्ष वा अप्रत्यक्ष रूपमा दृढता (Assertions)संग सम्बन्धित छन् । धेरै अप्रत्यक्ष सम्बन्ध हुदा, नियन्त्रणहरू गलत विवरणहरू रोक्न वा पहिचान गर्ने र सुधार गर्न कम प्रभावकारी हुन्छन् उदाहरणको लागि, सामान्य रूपमा निकायद्वारा विशेष रूपमा जम्मा बिक्री सम्बन्धि, बिक्री व्यवस्थापनको सारांश सम्बन्धी पूनरावलोकन केवल बिक्रीबाट भएको आम्दानीसम्बन्धी पूर्ण निर्धारणको सन्दर्भमा अप्रत्यक्ष रूपमा मात्र सम्बन्धित हुन्छ । यसको अनुसार त्यसको दृढता (Assertions) को लागि जोखिम घटाउन यिनीहरू कम प्रभावकारी हुन्छन् जुन निश्चयीतामा प्रत्यक्ष रूपमा सम्बन्धित हुने नियन्त्रणहरू जस्तै- सिपिङ् (Shipping) अभिलेखको विजक अभिलेसंग तुलना गर्नु ।

## उल्लेखनीय जोखिमहरू

उल्लेखनीय जोखिमहरूको पहिचान सन्दर्भ :अनुच्छेद २८)

क११९. उल्लेखनीय जोखिमहरू प्रायजसो उल्लेखनीय रूपमा तालिकामा नआउने कारोबारहरू वा निर्णय गर्नुपर्ने सामग्रीहरूसंगै सम्बन्धित हुन्छन् । तालिका बाहिरका कारोबारहरू त्यस्ताकारोबारहरू हुन् जुन प्रकृति वा आकारमा अस्वाभाविक तथा यसको कारणले बारम्बार रूपमा भन्ने नआउने हुन्छन् । निर्णयात्मक सामग्रीहरूले महत्व पूर्ण मापको दृढता (Assertions) को लागि लेखाको आड्कलनको विकास गर्ने कुरा समेत समावेश हुन्छ । शिलसिलाबद्ध प्रशोधनको विषयसंग सम्बन्धित तालिका र जटिल नभएका कारोबारहरूले भन्ने महत्व पूर्ण जोखिममा वृद्धि कम रूपमा गर्दछ ।

क१२०. सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमहरू तलका सामग्रीहरूबाट प्राप्त हुने तालिका बाहिरका महत्व पूर्ण कारोबारहरूको लागि भन्ने धेरै हुनेछन् :

- लेखा संचालनलाई केन्द्रीत गर्न व्यवस्थापनको हस्तक्षेप ।
- तथ्याड्क संकलन र प्रशोधनको सन्दर्भमा मेनुअल (Manual) हस्तक्षेप ।
- जटिल गणनाहरू वा लेखाका सिद्धान्तहरू ।
- समय तालिका बाहिरका कारोबारहरूको प्रकृति जसले निकायलाई जोखिमहरूमाथि प्रभावकारी नियन्त्रण कार्यान्वयन गर्न अप्ठ्यारो बनाउँछ ।

क१२१. सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमहरू महत्वपूर्ण निर्णयात्मक सामग्रीकोलागि भन्ने धेरै नै हुन सक्छ जसमा लेखाको अनुमान गर्न आवश्यक हुन्छ जुन कुराहरू तलका विषयवस्तुहरू मार्फत आउदछन् :

- लेखाको आडकलनहरू वा आमदानीको पहिचानकोलागि प्रयोग भएका लेखाका सिद्धान्तहरूले फरक व्याख्याको विषय हुन सक्छन् ।
- आवश्यक निर्णय विषयगत वा जटिल हुन सक्छ वा भविष्यका घटनाहरूको प्रभावको बारेमा अनुमानको आवश्यकता हुन्छ, उदाहरणको लागि, उचित मूल्यको निर्णय ।

क१२२. उल्लेखनीय रूपमा हुने जोखिमहरू पहिचान गर्ने थप लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूको लागि यसको परिणामको बारेमा नेपाल लेखापरीक्षणमान. ३३० ले उल्लेख गरेको छ<sup>१३</sup> ।

जालसाजीको (Fraud) कारणले आउने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमसंग सम्बन्धित उल्लेखनीय जोखिमहरू

क१२३. जालसाजीको कारणले आउने सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको निर्धारण र पहिचानको सम्बन्धमा नेपाल लेखापरीक्षणमान २४० ले थप आवश्यक शर्तहरू र मार्गदर्शनहरू उल्लेख गरेको छ<sup>१४</sup> ।

उल्लेखनीय जोखिमहरू सम्बन्धि नियन्त्रणहरूको जानकारी:(सन्दर्भ: अनुच्छेद २९)

क१२४. महत्वपूर्ण समयतालिका बाहिरका वा निर्णयात्मक सामग्रीहरूसंग सम्बन्धित जोखिमहरू समयतालिकाको नियन्त्रणहरूको विषयसंग कम सम्बन्धित भएमा पनि, त्यस्ता जोखिमहरूको सम्बोधन गर्न व्यवस्थापनसंग अन्य जवाफ हुन सक्छन् । यसको अनुसार, समय तालिका बाहिरका वा निर्णयात्मक सामग्रीहरूबाट आउने उल्लेखनीय जोखिमहरूकोलागि निकायले तयार पारेको वा कार्यान्वयन गरेको नियन्त्रणहरूले व्यवस्थापनको जोखिमहरूको सम्बन्धमा कसरी जवाफ दिन्छ, भन्ने लेखापरीक्षकको जानकारीकोलागि आवश्यक हुन्छ । त्यस्ता जवाफहरूले निम्नकुराहरू समावेश गर्दछ :

---

१३ ने.ले.प.मा. ३३०,अनुच्छेद १५ र २१

१४ ने.ले.प.मा. २४०,अनुच्छेद २५-२७

- नियन्त्रण क्रियाकलापहरू, जस्तै - माथिल्लो व्यवस्थापन वा विज्ञहरूले गरेको अनुमानको पुरावलोकन ।
- अनुमानकोलागि अभिलेख भएका प्रक्रियाहरू ।
- कार्यसंचालनको अभिभारा प्राप्त भएकाबाट स्वीकृति ।

क१२५. उदाहरणकोलागि, जब एउटै घटनामा अन्त्य हुने विषय, जस्तै- महत्वपूर्ण मुद्दा मामिलाको जानकारी प्राप्त हुदा रिसिप्ट (विजक) ले, यस्तो सन्दर्भमा निकायको जवाफको ध्यानमा त्यस्ता सामग्री पर्दछन्, जुन सम्बन्धित विज्ञले पठाएको हुन सक्छ । जस्तै- आन्तरिक र बाह्य कानूनी सल्लाहकारहरू), जोखिमहरूको निर्धारण संचित (Cumulative) प्रभावको रूपमा भएका छन् वा छैनन् र वित्तीय विवरणहरूमा परिस्थितिहरूको खुलासा गर्न कसरी प्रस्तावित गरिएको छ भन्ने कुरामा समेत विचार गर्नुपर्छ ।

क१२६. केही अवस्थामा, व्यवस्थापनले त्यस्ता महत्व पूर्ण जोखिमहरूको सन्दर्भमा सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको महत्व पूर्ण जोखिमको सन्दर्भमा पर्याप्त रूपमा जवाफ नदिएको हुनसक्छ । त्यस्ता नियन्त्रणहरूको संचालन गर्न व्यवस्थापन असफल हुनु भनेको आन्तरिक नियन्त्रणमा ठूलो कमीकमजोरी भएको छ भन्ने कुरा बुझिन्छ<sup>१५</sup> .

गहन प्रक्रियाहरूको माध्यमबाट मात्र पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू उपलब्ध हुन नसक्ने जोखिमहरू सन्दर्भ (अनुच्छेद ३)

क१२७. सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमहरूको प्रत्यक्ष रूपमा कारोबारहरूको समूह वा लेखा स्थितिको अभिलेख तथा विश्वासनीय वित्तीय विवरणहरूको तयारीसंग सम्बन्धित हुन्छन् । त्यस्ता जोखिमहरूको समयतालिका र महत्वपूर्ण कारोबार समूहहरू जस्तै-

---

१५ ने.ले.प.मा. २६५, अनुच्छेद ए ७

निकायको आम्दानी, कारोवार र नगद प्राप्त वा नगद तिरोको लागि अपूर्ण वा गलत प्रशोधनको जोखिमहरूलाई समावेश गर्दछ ।

क१२८. जब त्यस्ता समयतालिका अनुसारका व्यवसायिक कारोवारहरू ठूला स्वचालित प्रक्रियाहरूको विषय बन्दछन् र जसमा अत्यन्त कम वा कुनै पनि मेनुअल हस्तक्षेप (Manual Intervention) हुँदैन भने, जोखिमको सन्दर्भमा सारवाहन प्रक्रियाहरू मात्र संचालन गर्न सम्भव हुँदैन । उदाहरणको लागि, लेखापरीक्षकले त्यस्तो केही परिस्थितिमा मात्र विचार गर्दछ जब निकायको सूचनाको महत्व पूर्ण रकमहरू विद्युतीय माध्यम जस्तै- एकीकृत प्रणालीमार्फत सूचनाहरू संकलन, अभिलेख, प्रशोधन वा रिपोर्ट गरिएको हुन्छ । त्यस्तो अवस्थामा:

- लेखापरीक्षण प्रमाणहरू केवल विद्युतीय संरचनामा मात्र उपलब्ध हुन्छन् र यसको पर्याप्तता र उपयुक्तता प्रायजसो नियन्त्रणहरूमा भरपर्दछ ।
- यदि उपयुक्त नियन्त्रणहरू प्रभावकारी रूपमा संचालन नभएमा सूचनाको संचिती शुरुवातमा अनुपयुक्तता वा सूचनाहरूको अदलबदल/परीवर्तन गर्ने वा पहिचान नहुने सम्भावना धेरै हुन्छ ।

क१२९. त्यस्ता जोखिमहरू पहिचान गर्ने थप लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरूको परिणामहरूको बारेमा नेपाल लेखापरीक्षणमान ३३० मा व्याख्या गरिएको छ<sup>१६</sup> ।

*जोखिम निर्धारणको पुनरोत्ती (सन्दर्भ: अनुच्छेद ३१)*

क१३०. लेखापरीक्षणको समयावधिभित्र, जोखिम निर्धारणको आधार बनेका महत्व पूर्ण सूचनाहरू भन्दा फरक सूचनाहरू लेखापरीक्षक समक्ष आउन सक्छन् । उदाहरणको लागि, जोखिम निर्धारणमा निश्चत नियन्त्रणहरू प्रभावकारी रूपमा संचालन भएका छन् भन्ने विश्वासमा

---

१६ ने.ले.प.मा. ३३०, अनुच्छेद ८

आधारित भएको हुन्छ । त्यस्ता नियन्त्रणहरूको परीक्षण संचालनगर्दा, लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको समयावधि भित्र त्यस्ता नियन्त्रणले प्रभावकारी रूपमा संचालन भएका छैनन् भन्ने कुराका लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न सक्छन् । यस्तै गरी शाखाहरूमा प्रक्रियाहरू संचालन गर्दा लेखापरीक्षकको जोखिम निर्धारणसंग निश्चितता हुनुभन्दा पनि यसको तुलनामा ठूला रकमहरू वा पटक पटकका गलत विवरणहरू पहिचान गर्न सक्छ । यस्तो परिस्थितिमा, जोखिम निर्धारणले निकायको सही परिस्थितिको भने उपयुक्त रूपमा प्रतिनिधित्व गर्न सक्दैन र अतिरिक्त नियोजित लेखापरीक्षण प्रक्रियाहरू सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको पहिचानमा भने प्रभावकारी नहुन सक्छन । (अतिरिक्त मार्ग निर्देशनको लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान ३३० हेर्नुस्) ।

### अभिलेखीकरण (सन्दर्भ: अनुच्छेद ३२)

क१३१. लेखापरीक्षकले व्यवसायिक निर्णय गर्नका लागि अनुच्छेद ३२ का आवश्यकीय कुराहरू अभिलेख भएको हुनुपर्छ । उदाहरणकोलागि, साना निकायको लेखापरीक्षणहरूमा, अभिलेखीकरणलाई समेत लेखापरीक्षकको समग्र रणनीति र लेखापरीक्षण योजना<sup>१७</sup> अन्तर्गतको अभिलेखीकरणमा समावेश हुन्छन् । त्यस्तै जोखिम निर्धारणको परिणाम स्वरूपलाई छुट्टै रूपमा अभिलेखगर्न सकिन्छ, वा थप प्रक्रियाका<sup>१८</sup> रूपमा लेखापरीक्षकको अभिलेखीकरणको अङ्गको रूपमा अभिलेख गर्न समेत सकिन्छ । अभिलेखीकरणको रूप र क्षेत्र भने निकायको प्रकृति, आकार र जटिलताले प्रभावित गरेको हुन्छ । यसको साथमा यसको आन्तरिक नियन्त्रण निकायबाट प्राप्त सूचनाहरू, लेखापरीक्षण विधिहरू र प्रविधिहरू जुन लेखापरीक्षण कार्यमा प्रयोग भएको हुन्छन्, यिनीरुले समेत यस्तो प्रक्रियामा प्रभावित गर्दछन् ।

---

१७ ने.ले.प.मा. ३००, “ वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षण कार्ययोजना ” अनुच्छेद ७ र ९  
१८ ने.ले.प.मा. ३३०, अनुच्छेद २८

- क१३२. वित्तीय प्रतिवेदनसंग सान्दर्भिक हुने जटिलता नभएका व्यवसायहरू र प्रक्रियाहरू भएका निकायकोलागि, अभिलेखीकरण सरल तथा सापेक्ष रूपमा छोटो हुन्छन् । लेखापरीक्षकको निकायसम्बन्धी समग्र जानकारीहरू भने अभिलेख गर्न आवश्यक पर्दैन र यससंग सम्बन्धित अन्य सामग्रीमा समेत सो कुरा लागू हुन्छ । लेखापरीक्षकद्वारा अभिलेख भएका मुख्य तत्व वहरूको जानकारी अन्तर्गत लेखापरीक्षकले सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणको जोखिमहरू निर्धारणको लागि आधार बनेका त्यस्ता अन्य विषयहरू समेत समावेश हुन्छ ।
- क१३३. अभिलेखीकरणको क्षेत्रले लेखापरीक्षण सहभागी टोलीको सदस्यहरूको अनुभव र क्षमताको समेत प्रतिनिधित्व गर्दछ । नेपाल लेखापरीक्षणमान २३० अन्तर्गतको आवश्यकीय सर्तहरू सधैं पूरा भएको हुनुपर्छ, जब कम अनुभव भएका व्यक्तिबाट लेखापरीक्षण कार्य संचालन गरेमा अनुभवी व्यक्तिले समावेश गर्ने जानकारी भन्दा धेरै नै निकायको उपयुक्त सूचनाहरू प्राप्त गर्न गहिरो रूपमा अभिलेख राख्न आवश्यक हुन्छ ।
- क१३४. दोहोरी राख्ने लेखापरीक्षणको लागि केही निश्चित अभिलेखीकरणलाई निकायमा भएको व्यवसायिक वा अन्य प्रक्रियाहरूमा भएको परिवर्तनसंगै अगाडि लैजान, दुरुस्त (Update) गर्न आवश्यक छ जसले परिवर्तित अवस्थाको लागि प्रतिनिधित्व गरोस् ।



## आन्तरिक नियन्त्रणका तत्वहरू

१. वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणसंग सम्बन्धित हुने अनुच्छेदहरू ४(ग), १४-२४ र क६९-क१०४ मा उल्लेख गरे भैं यस अनुसूचीले आन्तरिक नियन्त्रणको थप तत्वहरूको विश्लेषण गर्दछ ।

## नियन्त्रण वातावरण

२. नियन्त्रण वातावरणले निम्न तत्व वहरू समावेस गर्दछ ।
- (क) *इमान्दारीता (Integrity) र नैतिक मान्यताको कार्यान्वयन र छलफल:* नियन्त्रणको प्रभावकारिता मानिसहरूको इमान्दारीता र नैतिक मूल्यभन्दा माथि बढेर जान सक्दैन जसले यसको सिर्जना गर्छ, लागू गर्छ र अनुगमन गर्छ, इमान्दारीता तथा नैतिक आचरण भनेको निकायको नैतिक र आचारणगत रूपका संहीताहरूमा भरपर्दछ । यिनीहरू कसरी आदान प्रदान भएका छन् वा कार्यान्वयन भएका छन् भन्ने कुरा समेत निकायको स्तरमा भरपर्छ । नैतिक मूल्य र इमान्दारीताको कार्यान्वयन अन्तर्गत, उदाहरणको लागि, व्यक्तिहरूलाई इमान्दार नहुने, अवैध र नैतिक मूल्यभन्दा बाहिरका कार्यहरू भएका कुराहरू हटाउन वा कम गर्ने सुविधाहरू वा त्यसमा मुछिने कुरा व्यवस्थापनको कार्यमा भर पर्दछ । नैतिक मूल्य र इमान्दारीता सम्बन्धी निकायले छलफल गर्ने नीतिले आचरणको स्तरहरूबारे छलफल गर्ने जुन नीतिगत कुराहरू र आचारसंहिता र उदाहरणद्वारा समेत गर्न सकिन्छ ।
- (ख) *प्रतिस्पर्धी सोच:* प्रतिस्पर्धा भन्नाले व्यक्तिगत कार्यमा परिभाषित भएका दायित्वहरू कार्यान्वयन गर्न सक्ने ज्ञान र क्षमता पर्दछन् ।

- (ग) संचालन रेखदेख गर्नेहरूको सहभागिता: निकायको नियन्त्रण सम्बन्धि सचेतना महत्व पूर्ण रूपमा संचालन रेखदेख गर्ने व्यक्तिहरूबाट प्रभावित हुन्छ। त्यस्ताकार्य संचालनको रेखदेख गर्ने व्यक्तिहरूको उत्तरदायित्वको महत्व लाई आचरण व्यवहार र अन्य कानून वा नियमहरू वा त्यस्ता रेखदेख संचालन गर्नेको हितकोलागि जारी गरिएको मार्गनिर्देशनले समेतले मान्यता दिएको हुन्छ। त्यस्ता कार्यसंचालनको अभिभारा प्राप्तगर्ने व्यक्तिहरूको अन्य उत्तरदायित्वहरू अन्तर्गत गोप्य सूचना सार्वजनिक गर्ने प्रक्रियाहरूको प्रभावकारी निर्माण वा संचालन र निकायको आन्तरिक नियन्त्रणको प्रभाकावकारिताको पूनरावलोकन गर्ने प्रक्रियाहरू समेत पर्दछन्।
- (घ) व्यवस्थापनको दर्शन (Philosophy) र संचालनको ढाँचा (Style) : व्यवस्थापनको दर्शन (Philosophy) वा उद्देश्य र संचालन ढाँचाअन्तर्गत व्यापक विशेषताहरू समावेश हुन्छन्। उदाहरणको लागि, वित्तीय प्रतिवेदन सम्बन्धी व्यवस्थापनको व्यवहार र कार्यहरूले उपलब्ध वैकल्पिक लेखाका सिद्धान्तहरू वा सचेतना र लेखाको आडुकलन गर्ने परम्परागत ढाँचाबाट (Conservative) वा आक्रामक (Aggressive) छनोटबाट त्यस्ता कुराहरू आफैले देखाउ“छन्।
- (ङ) संस्थागत संरचना : उपयुक्त संस्थागत संरचना स्थापित गर्नु भन्ने कुरा मुख्य अधिकार र उत्तरदायित्वहरू तथा उपयुक्त सूचना संकलनको स्थानसंग सम्बन्धित विषयहरू पर्दछन्। निकायको संस्थागत संरचनाको उपयुक्तता यिनीहरूको क्रियाकलापको आकार र प्रकृतिमा भर पर्दछन्।
- (च) अधिकार प्राप्त व्यक्तिहरू र उत्तरदायित्वको निर्धारण: अधिकार प्राप्त व्यक्तिहरू र उनीहरूको उत्तरदायित्व निर्धारण गर्ने विषयले उपयुक्त व्यवसायिक प्रचलनहरू, ज्ञान र मुख्य व्यक्तिहरूको अनुभवहरू र कर्तव्य वहन गर्न आवश्यक

सामग्रीहरू जस्ता कुरा पर्दछन् । यसको अतिरिक्त यसले व्यक्तिहरूले निकायको उद्देश्यहरू बुझ्न, तिनीहरूको व्यक्तिगत कार्यले कसरी निकायको उद्देश्यहरूसंग अन्तरसम्बन्धित छन् वा रचनात्मक रूपले सहयोग गरेका छन् र तिनीहरू कतिको जाफदेही छन् र कसरी मान्यता दिइराखेका छन् भन्ने विषयमा निर्देशन गर्ने नीतिहरू र छलफलहरू जस्ता विषय पर्दछन् ।

- (छ) **मानव संसाधन नीतिहरू र व्यवहारहरू:** मानव संसाधन नीतिहरू र व्यवहारले प्रायजसो निकायको नियन्त्रण सचेतनाको सन्दर्भमा महत्वपूर्ण सामग्रीहरूको प्रस्तुति गर्दछ । उदाहरणको लागि, सबैभन्दा सक्षम व्यक्तिको छनोट गर्दा- विशेषतः शैक्षिक पृष्ठभूमि, विगतका कामको अनुभव, विगतका कार्यसंचालनहरू, नैतिक मूल्य र इमान्दारिताको प्रमाणहरूमा जोड दिइ नियुक्ति गर्ने प्रक्रियाले निकायको प्रतिस्पर्धा र विश्वासयोग्य व्यक्तिको छनोट गर्ने कुराको प्रतिनिधित्व गर्दछ । तालिमका नीतिहरू जसले भविष्यका भूमिका र उत्तरदायित्वको बारेमा छलफल गर्दछ, यसको साथमा अन्य प्रचलनहरू जस्तै- तालिम र सेमिनारले चिन्ताइएको उपयुक्त रूपमा कार्यसंचालन गर्न र आचरण निर्धारण गर्न सहयोग गर्दछ । समय समयको कार्य कुशलताको आधारमा प्रवर्धन गर्ने प्रचलनले सक्षम व्यक्तिहरूलाई माथिल्लो स्तरको उत्तरदायित्व दिने निकायको नीतिको प्रतिनिधित्व समेत गर्दछ ।

## निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रिया

- वित्तीय प्रतिवेदनको उद्देश्यको लागि निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रिया अन्तर्गत निकायको उपयुक्त वित्तीय प्रतिवेदन ढाँचा अनुसार वित्तीय विवरणहरू तयार गर्दा व्यवसायिक जोखिमहरूबारे व्यवस्थापनले कसरी पहिचान गर्छ, वा कसरी तिनीहरूको महत्व निर्धारण गर्छ, दोहोरिने गणना कसरी गर्छ, यसको जवाफ कसरी गर्छ,

व्यवस्थापन कसरी गर्छ र यसको परिणामले निर्धारण कसरी गर्छ भन्ने आङ्कलन समेत पर्दछ । उदाहरणकोलागि, निकायको जोखिम निर्धारण प्रक्रियाले निकायले कसरी सम्भावित अभिलेख नभएका कारोबारहरूलाई लिन्छ, र वित्तीय प्रस्तुतिहरूमा अभिलेख भएको उल्लेखनीय प्रक्षेपणलाई कसरी विश्लेषण गर्छ भन्ने कुराको सम्बोधन गर्न सक्छ ।

४. विस्वाशिला वित्तीय प्रतिवेदनसंग सम्बन्धित जोखिमहरू अन्तर्गत आन्तरिक र बाह्य घटनाहरू, कारोबारहरू, परिस्थितिहरू जस्ता कुरा समावेश गर्दछ जसले गर्दा यस्ता जोखिमहरू आउने र वित्तीय प्रस्तुतिहरूमा व्यवस्थापनले गरेको निश्चयीतासंग मेल खाने गरी वित्तीय तथ्याङ्कहरूको संचालन, अभिलेख, प्रशोधन र रिपोर्ट गर्ने निकायको क्षमतामा नकारात्मक असर पुऱ्याउ“छ । व्यवस्थापनले विशेष किसिमको जोखिमहरूलाई सम्बोधन गर्ने कार्यक्रम, योजना वा कार्यको सुरुवात गर्न सक्छ वा त्यस्ता जोखिमहरू यसले स्वीकार गर्न सक्छ, जसको कारण अन्य विषयवस्तुको मूल्याङ्कनको कारणले हो । जोखिमहरू विभिन्न परिस्थितिहरू जस्तै- तल दिएअनुसार प्राप्त हुनसक्छ वा परिवर्तन हुनसक्छ :

- *संचालन वातावरणमा परिवर्तन*: नियमाक (Regulatory) वा संचालनको वातावरणमा आउने परिवर्तनले गर्दा प्रतिस्पर्धीको दवाव र उल्लेखनीय फरक किसिमको जोखिमको कारण हुन सक्छ ।
- *नयाँ व्यक्तिहरू*: नयाँ व्यक्तिहरूको आन्तरिक नियन्त्रणकोलागि फरक विषयमा केन्द्रीत वा फरक ढङ्गले बुझ्न सक्छन् ।
- *नयाँ वा पुनर्संरचित सूचना प्रणालीहरू* :सूचना प्रणालीमा भएको उल्लेखनीय र महत्वपूर्ण परिवर्तनले आन्तरिक नियन्त्रणसम्बन्धी जोखिम बढाउँछ ।

- *द्रुतगतिको वृद्धि:* संचालनसम्बन्धी उल्लेखनीय र द्रुतगतिको विस्तारले नियन्त्रणमा दरार ल्याउन सक्छ र नियन्त्रणहरू खण्डीकरण हुने जोखिममा वृद्धि हुन्छ ।
- *नयाँ प्रविधि :* उत्पादन प्रक्रिया वा सूचना प्रणालीमा नयाँ प्रविधिहरूको समावेश गर्दा आन्तरिक नियन्त्रणसँग जोडिएका जोखिमहरूमा परिवर्तन गर्न सक्छ ।
- *नयाँ व्यापारिक नमुनाहरू, उत्पादनहरू वा क्रियाकलापहरू :* निकायसँग अनुभव कम भएको क्षेत्रमा वा कारोबारहरू वा व्यवसायमा सहभागी हुँदा आन्तरिक नियन्त्रणसँग जोडिएका नयाँ जोखिमहरूको पहिचान हुन सक्छ ।
- *संस्थागत पुनर्संरचना:* कर्मचारी घटाउन वा रेखदेखमा परिवर्तन गर्न र कर्तव्यको बाँडफाँड गर्न संस्थागत पूर्णसंरचना गर्दा आन्तरिक नियन्त्रणसँग जोडिएको जोखिमहरूमा समेत परिवर्तन हुन्छ ।
- *विस्तारित वैदेशिक कार्यसंचालन:* वैदेशिक कार्य संचालनको विस्तार वा प्राप्तिले नयाँ र फरक किसिमको जोखिम ल्याउँछ, जसले आन्तरिक नियन्त्रणमा असर पार्दछ । उदाहरणको लागि, वैदेशिक मुद्राको काराबोरबाट आउने अतिरिक्त वा परिवर्तित जोखिम ।
- *नयाँ लेखाको घोषणाहरू:* नयाँ लेखाको सिद्धान्तहरूको प्रयोग वा लेखाको सिद्धान्तमा भएको परिवर्तनले वित्तीय प्रस्तुतिहरू तयार गर्दा हुने जोखिमहरूमा असर गर्दछ ।

## वित्तीय प्रतिवेदन र कुराकानीमा सान्दर्भिक हुने सूचनामा प्रणालीको साथमा सम्बन्धित व्यवसायिक प्रक्रियाहरू

५. सूचना प्रणाली अन्तर्गत पूर्वाधारहरू (भौतिक, हार्डवेयर तत्वहरू) सफ्टवेयर, मानिसहरू, प्रक्रियाहरू र तथ्याङ्कहरू समावेश हुन्छ । धेरै सूचना प्रणालीहरूमा सूचना प्रविधिको व्यापक प्रयोग हुन्छ ।

६. वित्तीय प्रतिवेदनको उद्देश्यसंग सान्दर्भिक सूचना प्रणाली जसलाई वित्तीय प्रतिवेदन प्रणालीमा समावेश गरिएको हुन्छ। यसअन्तर्गत निम्न विधिहरु र अभिलेखहरुमा तयार पारिन्छ :

- सम्पूर्ण वैध कारोबारहरुको पहिचान र अभिलेख ।
- समयानुसार कारोबारहरुको पर्याप्त गहिराई अनुसार व्याख्या गर्ने र वित्तीय प्रतिवेदनको लागि कारोबारहरुको वर्गीकृत उपयुक्त रूपमा गर्न अनुमति दिने ।
- वित्तीय प्रस्तुतिहरुमा तिनीहरुको उपयुक्त मौद्रिक मूल्यको अभिलेख गर्न अनुमति दिने गरी कारोबारहरुको मूल्यको निर्धारण गर्ने ।
- उपयुक्त लेखाङ्कन समयावधिमा कारोबारहरुको अभिलेख गर्न अनुमति दिने र त्यस्ता कारोबारहरु आउने समयावधिको निर्धारण ।
- कारोबारहरुलाई उपयुक्त रूपमा प्रस्तुत गर्ने र खुलासा समेत वित्तीय प्रस्तुतिमा गर्ने ।

७. प्रणालीमा देखिएका वा उत्पादन गरेको सूचनाको स्तरले व्यवस्थापनको निकायको क्रियाकलापको व्यवस्थापन र नियन्त्रण गर्ने तथा विश्वासनीय वित्तीय प्रतिवेदन तयार पार्ने क्षमतामा असर पार्दछ ।

८. वित्तीय प्रतिवेदनमाथि सम्बन्धित आन्तरिक नियन्त्रण अन्तर्गत व्यक्तिगत भूमिका र उत्तरदायित्वहरुको बारेमा जानकारी उपलब्ध गराउने छलफलले नीतिगत पुस्तिका (Manual) को रूपमा लेखा तथा वित्तीय प्रतिवेदन पुस्तिका र स्मृतीपत्र/(Memorandum) को रूपमा आउन सक्छ। छलफल तथा कुराकानी समेत विद्युतीय माध्यम, मौखिक र व्यवस्थापनको कार्यबाट समेत गर्न सकिन्छ ।

## नियन्त्रण क्रियाकलापहरू

९. सामान्यतया, लेखापरीक्षणसंग सान्दर्भिक हुने नियन्त्रण क्रियाकलापहरू नीतिहरू र प्रक्रियाहरूको रूपमा वर्गीकरण गर्न सकिन्छ। यसले निम्न कुराहरू समावेश गर्छ :

- **प्रस्तुति पूनरावलोकन** : यस्ता नियन्त्रण क्रियाकलापहरूले खास विवरणको विरुद्ध बजेट, अनुमान र विगतका विवरणहरूको पूनरावलोकन र विश्लेषण जस्ता कुरालाई समावेश गर्दछ जसलाई विभिन्न तथ्याङ्क समूहहरू कार्य संचालन वा वित्तीय दुवैलाई एकअर्कामा अन्तरसम्बन्ध तथा अनुसन्धानहरूको सबै साथ विश्लेषण, सुधार गर्ने कार्यहरू, आन्तरिक तथ्याङ्कलाई बाह्य सूचनाको स्रोतसँग तुलना गर्ने र कार्यगत वा प्रस्तुति क्रियाकलापको पूनरावलोकन गर्ने जस्ता विषयवस्तुहरू पर्दछन्।
- **सूचनाको प्रशोधन** : सूचना प्रणालीको नियन्त्रण कार्यहरूलाई व्यापक रूपमा दुई भागमा बाँडिन्छ। जसमा कार्यान्वयन (प्रयोग) नियन्त्रणहरू जुन व्यक्तिगत प्रशोधनमा प्रयोग गरिन्छ र सामान्य सूचना प्रविधिको नियन्त्रण जसमा धेरै विषयमा प्रयोग हुने नीतिहरू र प्रक्रियाहरू पर्दछन् र त्यसले प्रयोग नियन्त्रणहरूलाई प्रभावकारी रूपमा कार्य गर्न समेत सहयोग पुऱ्याउँछ। यस्ता कुरामा सूचना प्रविधिको लगातारको प्रयोगले सम्भव बनाउँछ। प्रयोग नियन्त्रण अन्तर्गतको उदाहरण अन्तर्गत अङ्कगणितीय सत्यताको अभिलेख गर्नु, लेखा कायम गर्नु र पूनरावलोकन गर्नु, ट्रायल ब्यालेन्स (Trial Balance) गर्नु, स्वचालित नियन्त्रणहरू जस्तै उपलब्ध संकलीत (Input Data) तथ्याङ्कको सम्पादन परीक्षण गर्नु, संख्यात्मक सिलशिलाबद्धताको परीक्षण गर्नु र अपवाद प्रतिवेदनको मेनुअल अनुगमन गर्नु जस्ता पर्दछन्। सामान्य सूचना प्रविधिको नियन्त्रणको उदाहरण अन्तर्गत कार्यक्रम परिवर्तनको नियन्त्रणहरू, कार्यक्रमहरू वा तथ्याङ्कको पहुँचमा निषेध गर्ने

नियन्त्रण, नयाँ आएका सफ्टवेयर प्याकेजको कार्यान्वयनमा नियन्त्रण, सिस्टम सफ्टवेयर माथिको नियन्त्रणहरू जसले प्रणालीको उपयोगिताको प्रयोगको कुरामा अनुगमन गर्छ वा पहुँचमा निषेध गर्दछ, किनकि त्यस्तो क्रियाकलापले लेखापरीक्षण निषेध गर्दछ, किनकि त्यस्ता क्रियाकलापले लेखापरीक्षण ट्रायल (Trial) नै नगरी वित्तीय तथ्याङ्क र अभिलेखमा परिवर्तन हुनसक्छ, यस्ता विषयहरू यसअन्तर्गत पर्दछन् ।

- **भौतिक नियन्त्रणहरू** : यस्ता नियन्त्रणहरूले निम्न कुराहरू समावेश गर्दछ ।
  - सम्पत्तिहरूको भौतिक सुरक्षाको साथमा पर्याप्त सुरक्षा जस्तै- सम्पत्ति र अभिलेखको पहुँचमा सुरक्षण सुविधाहरू ।
  - कम्प्युटर प्रोग्राम र तथ्याङ्क फाइलमा पहुँचको लागि अधिकार दिनु ।
  - नियन्त्रणको अभिलेखमा देखाएको जम्मा संख्यासंग समयबाधि अनुसारको गणना र तुलना (उदाहरणका लागि, नगद, सुरक्षा र मौज्जात गणनाको परिणामसंग लेखा अभिलेख) सम्पत्तिहरूको चोरीलाई रोक्ने उद्देश्यले बनाएको भौतिक नियन्त्रणको व्यवस्था, वित्तीय प्रस्तुतिहरू तयार पार्दाको अवस्थाको विश्वासनीयतासंग सान्दर्भिक हुनुपर्छ र त्यसैले लेखापरीक्षण धेरै हदसम्म परिस्थितिमा भर पर्दछ जस्तै- जब सम्पत्तिहरू गलतरूपमा (Misappropriation) विवरणमा परेका हुन्छन् ।
- **कार्य विभाजन** : सम्पत्तिहरूको कारोबारहरू, काराबोर अभिलेखहरू र नियन्त्रणलाई निर्धारण गर्ने अधिकारको उत्तरदायित्व विभिन्न व्यक्तिलाई दिनु । कर्तव्य विभाजनले व्यक्तिको सामान्य दायित्वको कार्यअन्तर्गत त्रुटीहरूलाई लुकाउने



वा गलती लुकाउने जस्ता व्यक्तिको अकार्यलाई वा यसको मौका नदिने वा घटाउन लक्षित गरिएको हुन्छ ।

१०. केही निश्चित नियन्त्रण क्रियाकलापहरू व्यवस्थापनद्वारा स्थापित माथिल्लो स्थानको उपलब्ध नीतिको अस्तित्वमा भर पर्दछ वा सो कुरा कार्यसंचालनको अभिभारा पाएका व्यक्तिहरूको नीतिमा समेत भर पर्दछ । उदाहरणकोलागि- नियन्त्रणहरूको वैधताको अधिकार स्थापित मार्गनिर्देशन अनुसार प्रत्यायोजन समेत गर्न सकिन्छ, जस्तै- कार्य संचालनको जिम्मेवारी भएकाले बनाएको लगानीको दायरा वा क्षेत्र, यसको विकल्पमा विशेष माथिल्लो तहको स्वीकृति आवश्यक पर्ने समयतालिका बाहिरका कारोबारहरूको प्राप्ति वा लगानी फिर्ता, यसको साथमा कहिलेकाहीं सेयरधनीको अवस्था समेत यस अन्तर्गत पर्दछ ।

### नियन्त्रणहरूको पूनरावलोकन

११. व्यवस्थापनको महत्वपूर्ण उत्तरदायित्व भनेको निरन्तरताको आधारमा आन्तरिक नियन्त्रणहरू स्थापित गर्ने वा बन्दोवस्त गर्ने हो । व्यवस्थापनको नियन्त्रणहरूको अनुगमन अन्तर्गत तिनीहरूले लक्षित हिसाबबाट काम गरेको छ वा छैन र परिवर्तित अवस्थानुसार उपयुक्त हुनेगरी परिवर्तन भएको छ वा छैन भन्ने विषय पर्दछन् । नियन्त्रणहरूको अनुगमन अन्तर्गत बैङ्कका समानजस्यता (Reconciliation) समयको आधारमा तयार गरिएको छ वा छैन, बिक्री करारअनुसार निकायको नीति अनुसारको आन्तरिक लेखापरीक्षकको मूल्याङ्कन अनुसार मानेको वा नमानेको र निकायको नैतिक मूल्य र व्यवसायिक नीतिसँग मिल्ने गरी कानुनको दृष्टि समेत पूनरावलोकनको विषयहरू हुनुपर्छ । विभिन्न समयवाधिमा नियन्त्रणहरूको प्रभावकारी संचालनकोलागि समेत अनुगमन आवश्यक हुन्छ । उदाहरणकोलागि, यदि बैङ्क मिलान (Reconciliation) को समय सान्दर्भिक र सत्यताको अनुगमन गरिएन भने व्यक्तिहरूले त्यस्तो कार्य क्रमिक रूपमा छाड्न थाल्छन ।

१२. उस्तै कार्यहरू संचालन गर्ने आन्तरिक लेखापरीक्षक वा व्यक्तिहरूले समेत छुट्टै मूल्याङ्कनबाट निकायको नियन्त्रणहरूको अनुगमनमा सहयोग पुऱ्याउन सक्छन । सामान्यतया तिनीहरूले आन्तरिक नियन्त्रणको बारेमा नियमित रूपमा सूचनाहरू उपलब्ध गराउँदछन् जसले आन्तरिक नियन्त्रणको प्रभावकारिताको मूल्याङ्कनमा र आन्तरिक नियन्त्रणको सबल र दुर्बल पक्षका सूचनाहरूमा छलफल गर्ने र त्यस्ता आन्तरिक नियन्त्रणहरूको सुधार सुभावाबाट गर्न सक्छन् ।
१३. क्रियाकलापहरूको अनुगमनले बाह्य पक्षहरूको छलफलबाट प्राप्त सूचनालाई समेत समावेश गर्न सक्छ, जसले समस्याहरूको इङ्गित गर्दछ वा सुधारको लागि आवश्यक कुरामा जोड दिन्छ । उपभोक्ताहरूको अस्पष्ट रूपमा विजक तथाङ्कसँग तिनीहरूको शुल्कको बारेमा गुनासो वा तिरेको विजक (Invoice) सँग मिलाउन सकिन्छ । यसको अतिरिक्त नियमाकहरूले समेत निकायसँग छलफल गर्न सक्छ जुन कुरा आन्तरिक नियन्त्रणको कार्यमा असर गर्ने सामग्रीमा केन्द्रीत हुन्छ, उदाहरणकोलागि- वैङ्क नियमाक (Regulatory) एजेन्सीद्वारा परीक्षण गरिएको विषयको छलफल । व्यवस्थापनले समेत अनुगमन क्रियाकलाप बाह्य लेखापरीक्षक समेत सहभागी गराएर आन्तरिक नियन्त्रण सम्बन्धी विषयमा कुराकानी गरी यस्ता विषयमा ध्यान पुऱ्याउन सक्छ ।

**सारभूत जोखिमहरूको संकेत गर्न सक्ने अवस्थाहरू र घटनाहरू**

**गलत विवरणहरू**

सारयुक्त/सारभूत गलत विवरणहरूको जोखिमको अस्तित्वलाई संकेत गर्न सक्ने अवस्थाहरू र घटनाहरूको उदाहरण तल दिइएको छ । ती उदाहरणहरूले व्यापक स्तरका अवस्थाहरू र घटनाहरू समावेश गरे तापनि सम्पूर्ण अवस्था र घटनाहरू हरेक लेखापरीक्षण सहभागितामा भने सान्दर्भिक हुँदैनन् र उदाहरणको सूची समेत पूर्ण छैनन् ।

- आर्थिक रूपमा अस्थिर देशहरूमा जहाँ मुद्रास्फिती आर्थिक क्षेत्रमा धेरै हुन्छ वा मुद्राको मूल्य कम हुँदै जान्छ त्यस्तो क्षेत्रमा व्यवसाय संचालन ।
- अस्थिर बजारहरूमा कार्यसंचालन जस्तै- फ्युचर, ट्रेडिङ्ग (Future Trading)
- जटिल कानुनी अवस्था भएको विषयमा व्यवसाय संचालन ।
- अविच्छिन्नता र तरलता तथा उपभोक्तामा ह्रास ।
- पूँजी तथा उधारोको उपलब्धतामा नियन्त्रण ।
- निकायले संचालन गरेको उद्योगमा/काममा परिवर्तन ।
- बिक्री संजालमा परिवर्तन ।
- नयाँ वस्तुहरू र सेवाहरूको विकास र प्रस्तावहरूमा वा नयाँ व्यवसायको स्थितिमा अधि बढ्नु ।
- नयाँ स्थान रूपमा विस्तारित हुनु ।
- निकायमा परिवर्तन आउनु, जस्तै- ठूलो मात्रामा प्राप्ति वा पुर्नसंस्थाकरण वा अन्य अस्वाभाविक घटनाहरू ।

- निकायहरू वा व्यापारिक खण्ड विक्री प्राय हुनु ।
- जटिल मित्रता (Alliances) र संयुक्त लगानीको अस्तित्व ।
- वासलात बाहिरको वित्तीय साधनको प्रयोग, विशेष उद्देश्य भएका निकायहरू र अन्य जटिल वित्तीय व्यवस्थाहरूको प्रयोग ।
- सम्बन्धित पक्षहरूसँगको महत्वपूर्ण कारोबारहरू ।
- उपयुक्त लेखा र वित्तीय प्रतिवेदन तयार पार्ने क्षमता नभएको व्यक्तिहरू हुनु ।
- मुख्य व्यक्तिहरूमा परिवर्तन हुनु र यसको साथमा मुख्य संचालकले छोड्नु ।
- आन्तरिक नियन्त्रणमा ठूलो कमजोरी हुनु, विशेषतः त्यस्ता विषयहरू जुन व्यवस्थापनले सम्बोधन गरेको हुदैन ।
- निकायको सूचना प्रविधि र यसको व्यापारिक रणनीति बीचको असमानजस्यता ।
- सूचना प्रविधिको वातावरणमा भएको परिवर्तन ।
- वित्तीय प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित नयाँ सूचना प्रविधिको प्रयोग ।
- निकायको संचालनहरू वा वित्तीय परिणाम जुन नियन्त्रणले वा सरकारी निकायले बनाएको विषयमा सोधपुछ ।
- विगतका गलत विवरणहरू, त्रुटीहरूको इतिहास वा समयावधिको अन्तमा उल्लेखनीय रकमको मिलान ।
- समय तालिका बाहेकका वा सिलसिलाबद्ध नभएका कारोबारहरूको साथमा कम्पनी-कम्पनी बीचको कारोबार र अन्तिम समयमा भएको ठूलो आम्दानीको कारबोरसम्बन्धी उल्लेखनीय रकम ।

- व्यवस्थापनको अनुमानमा आधारित भई अभिलेख भएका कारोबारहरू, उदाहरणकोलागि - ऋण पुनर्लगानी, बिक्री भएको, सम्पत्ति र बजारयोग्य धितोपत्रको वर्गीकरण ।
- नयाँ लेखाको सिद्धान्तको घोषणाको प्रयोग ।
- जटिल प्रक्रिया समावेश भएका लेखाङ्कनहरूको नाप ।
- उल्लेखनीय नापमा अनिश्चिता भएको साथै लेखाङ्कन प्रक्रियामा समवेश भएको घटनाहरू वा कारोबारहरू ।
- अनिर्णित मुद्दा मामिलाहरू र अनिश्चित दायित्वहरू, उदाहरणका लागि, बिक्री वारेन्टीहरू, वित्तीय ग्यारेन्टी (सुरक्षण) र वातावरणीय उपचारात्मक कार्यक्रमहरू ।