

नेपाल लेखापरीक्षणमान २००

स्वतन्त्र लेखापरीक्षकका समग्र उद्देश्यहरू र नेपाल लेखापरीक्षणमान अनुसार लेखापरीक्षणको कार्यसम्पादन

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

विषयसूची

परिचय	अनुच्छेद
यस नेपाल लेखापरीक्षणमानको क्षेत्र	१-२
वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण	३- ९
लागू हुने मिति	१०
लेखापरीक्षकका समग्र उद्देश्यहरू	११- १२
परिभाषाहरू	१३
आवश्यकताहरू	
वित्तीय विवरणहरू को लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित नैतिक आवश्यकताहरू	१४
व्यवसायिक संशयता (Professional Skepticism)	१५
व्यवसायिक ठहर (Professional Judgement)	१६
पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण र लेखापरीक्षण जोखिम ...	१७
ने.ले.प.मा हरू अनुसार लेखापरीक्षणको कार्यसम्पादन प्रयोग तथा अन्य स्पष्टीकरणका सामग्रीहरू	१८-२४
वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण	क१-क१३
वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित नैतिक आवश्यकताहरू	क१४ क१७

व्यवसायिक संशयता (Professional skepticism)	क१८ क२२
व्यवसायिक ठहर (Professional Judgement)	क२३ क२७
पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण र लेखापरीक्षण जोखिम ...	क२८ क५२
ने.ले.प.मा. हरू अनुसार लेखापरीक्षणको कार्यसम्पादन	क५३— क७६

परिचय

यस ने.ले.प.मा. को क्षेत्र

१. यस ने.ले.प.मा.ले ने.ले.प.मा.हरू अनुसार वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण कार्यसम्पादन गर्दा स्वतन्त्र लेखापरीक्षकले बहन गर्ने समग्र दायित्वहरूलाई व्याख्या गर्छ। विशेष गरी, यसले स्वतन्त्र लेखापरीक्षकका समग्र उद्देश्यहरू प्रस्तुत गर्छ र ती उद्देश्यहरू प्राप्त गर्न लेखापरीक्षकलाई सक्षम बनाउन परिकल्पना गरिने लेखापरीक्षणको प्रकृति र सीमालाई व्याख्या गर्छ। यसले ने.ले.प.मा. हरूको सीमा, अधिकार र आधारशिला पनि व्याख्या गर्छ, र ने.ले.प.मा. हरूको पालना गर्ने उत्तरदायित्व साथसाथै सबै लेखापरीक्षणमा लागू हुने स्वतन्त्र लेखापरीक्षकका सामान्य दायित्वहरू स्थापना गर्ने आवश्यकताहरू समावेश गर्छ। स्वतन्त्र लेखापरीक्षकलाई यस पछि “लेखापरीक्षक” भनेर बुझ्नु पर्छ।
२. ने.ले.प.मा. हरूलाई लेखापरीक्षकले वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण गर्ने स्रोतमा लेखिएको हुन्छ। अन्य ऐतिहासिक (विगतका) वित्तीय सूचनाहरूको लेखापरीक्षणहरूमा यिनीहरूलाई लागू गर्दा आवश्यकता अनुसार परिस्थितिहरूको अनुकूल मिलाउनु पर्छ। ने.ले.प.मा. हरूले विधायक, नियामक वा अन्यथा यसै सँग सम्बन्धित भएर विद्यमान भएका लेखापरीक्षकका दायित्वहरूलाई सम्बोधन गर्दैनन्। उदाहरणका लागि, सर्वसाधारणलाई सम्पत्ति हस्तान्तरण गर्न प्रस्ताव गरिने कार्य। त्यस्ता जिम्मेवारीहरू ने.ले.प.मा. हरूमा प्रचलित (उल्लेखित) भएका भन्दा फरक पर्न सक्छन्। सोही अनुसार, ने.ले.प.मा. हरूका पक्षहरू त्यस्तो परिस्थितिहरूमा सहयोगी पाए पनि सम्पूर्ण प्रासंगिक कानूनी, नियमनकारी वा व्यावसायिक उत्तरदायित्वहरूको पालना भए वा नभएको बारेमा सुनिश्चित गर्नु लेखापरीक्षकको दायित्व हुन्छ।

वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण

३. वित्तीय विवरणहरूमा लक्षित प्रयोगकर्ताहरूको विश्वासको मात्रा वढाउनु लेखापरीक्षणको लक्ष्य हो। लागू हुने वित्तीय विवरणको

प्रस्तुतीको आधारशिला अनुसार सवै सारयुक्तता/सारभूतताका दृष्टिकोणबाट, वित्तीय विवरणहरू तयार गरिएको छ कि छैन भन्ने बारेमा लेखापरीक्षकको धारणाको अभिव्यक्तिबाट सो लक्ष्य हासिल गर्न सकिन्छ। प्रायः सामान्य उद्देश्यका आधारशिलाहरूको हकमा, उक्त धारणा सवै सारभूतताका दृष्टिकोणबाट वित्तीय विवरणहरू नियमपूर्वक प्रस्तुत भएका छन् कि छैनन् वा तिनीहरूले आधारशिला अनुसार सहि र उचित दृष्य (True & Fair View) दिन्छन् कि दिदैनन् भन्ने हो। ने.ले.प.मा.हरू र प्रासंगिक नैतिक आवश्यकताहरूका अनुसार सम्पादित लेखापरीक्षणले उक्त धारणा बनाउने लेखापरीक्षकलाई सक्षम बनाउँछ। (सन्दर्भ : अनुच्छेद क१)

४. निकायका लेखापरीक्षण गरिनु पर्ने वित्तीय विवरणहरू ती हुन जसलाई शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने जिम्मेवारी पाएका पदाधिकारीको निगरानीमा निकायको व्यवस्थापनले तयार गरेको हुन्छ। ने.ले.प.मा. ने.ले.प.मा. हरूले शासकीय व्यवस्था जिम्मेवारी बहन गरेका पदाधिकारी वा व्यवस्थापनलाई जिम्मेवारीहरू लाग्दैन र तिनीहरूको जिम्मेवारीहरूलाई नियमित गर्ने कानूनी र नियमहरूलाई बदर गर्दैन। तथापी, ने.ले.प.मा. हरू अनुसारको लेखापरीक्षण, यो धारणामा सम्पादन भएका हुन्छन् कि व्यवस्थापन र जहाँ उपयुक्त हुन्छ, शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने जिम्मेवारी पाएका पदाधिकारीले लेखापरीक्षण सम्पादनलाई सारभूत हुने निश्चित जिम्मेवारीहरूलाई स्वीकार गरेका छन्। वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणले व्यवस्थापक वा शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने जिम्मेवारी पाएका पदाधिकारीलाई उनीहरूको जिम्मेवारीबाट पन्छाउदैन। (सन्दर्भ : अनुच्छेद क२ – क११)

५. लेखापरीक्षकको रायको आधारका लागि, वित्तीय विवरणहरू समग्रमा सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुती, कि त जालसाजी वा त्रुटिबाट, भएका छन् कि छैनन् भन्ने सम्बन्धमा तर्कपूर्ण आश्वस्तता प्राप्त गर्न ने.ले.प.मा. ने.ले.प.मा. हरूले लेखापरीक्षकलाई आवश्यक गराउँछन्। तर्कपूर्ण आश्वस्तता एउटा उच्च तहको आश्वस्तता हो। यसलाई त्यतिवेला प्राप्त गर्न सकिन्छ, जतिवेला लेखापरीक्षण जोखिम (अर्थात,

जव वित्तीय विवरणहरू सारभूत सारभूतरूपमा गलत तरिकाले प्रस्तुत भएको वेलामा लेखापरीक्षकले अनुपर्युक्त धारणा व्यक्त गर्दा यस्तो जोखिम हुन्छ) लाई ग्रहण गर्न सकिने न्यून तहमा घटाउनका लागि लेखापरीक्षकले पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्छ। तथापि, तर्कपूर्ण आश्वस्तता, आश्वस्तताको निरपेक्षतह होइन, किनभने लेखापरीक्षणमा त्यस्ता अन्तरनिहित कमजोरीहरू हुन्छन् जुन, लेखापरीक्षकको निष्कर्ष निकाल्ने भन्दा पनि मञ्जुर गराउने किसिमको हुन्छ भनी लेखापरीक्षकले निष्कर्ष र ठहर गर्ने प्रायः लेखापरीक्षण प्रमाणमा प्रतिफलित हुन्छ। (सन्दर्भ : अनुच्छेद २२८-क ५२)

६. सारपूर्णताको धारणालाई लेखापरीक्षकद्वारा लेखापरीक्षणको कार्ययोजना तर्जुमा गर्दा र लेखापरीक्षण कार्यसम्पादन गर्दा र वित्तीय विवरणमा, भएका कुनै पनि, लेखापरीक्षणमा पहिचान नभएका वा नसच्याइएका गलत प्रस्तुतीहरूको असरलाई मूल्याङ्कन गर्दा प्रयोग गरिन्छ।^१ सामान्यतया, मेटाईएका विवरण लगायत गलत प्रस्तुतिहरूलाई सारभूत सारभूतमानिन्छ, यदि तिनीहरूले छुट्टाछुट्टै वा समग्र रूपमा, वित्तीय विवरणहरूको आधारमा लिइएका प्रयोगकर्ताहरूको आर्थिक निर्णयलाई प्रभाव पार्न सक्ने तार्किक अपेक्षा गरिन्छ। सारपूर्ण सम्बन्धी ठहरहरू वरिपरिका परिस्थितिहरूको आधारमा लिइन्छन्, र यिनीहरू वित्तीय विवरणहरूका प्रयोगकर्ताहरूको वित्तीय सूचनाको आवश्यकताहरूका वारेमा लेखापरीक्षकको धारणा, र गलत प्रस्तुतिहरूको आकार र प्रकृति, वा दुवैको संयोजनबाट प्रभावित हुन्छन्। लेखापरीक्षकको रायले समग्र वित्तीय विवरणहरूलाई समेट्छ र त्यसकारण समग्र वित्तीय विवरणमा सारभूत सारभूतनहुने गलत प्रस्तुतीहरू पत्ता लगाउने जिम्मेवारी लेखापरीक्षकको हुदैन।

७. ने.ले.प.मा हरूले लेखापरीक्षकलाई उपर्युक्त आश्वस्तता प्राप्त गर्न सहयोग पुऱ्याउन परिकल्पना गरिएका उद्देश्यहरू, आवश्यकताहरू, र

१ ने.ले.प.मा. ३२०, “ लेखापरीक्षणको कार्ययोजना र सम्पादनमा सारभूत ” र ने.ले.प.मा. ४५०, “लेखापरीक्षणका क्रममा पहिचान भएका गलत प्रस्तुतिहरूको मूल्याङ्कन।”

प्रयोग र अन्य स्पष्टिकरणका सामग्रीहरू समावेश गर्छन् । लेखापरीक्षणको कार्ययोजना तर्जुमा र कार्यसम्पादन अवधिभर लेखापरीक्षकलाई उसको व्यवसायिक ठहर प्रयोग गर्न र पेशागत संशयता (Professional Skepticism) कायम गर्न ने.ले.प.मा.हरूले अरु कुरा सँगसँगै देहाय बमोजिमका विषयमा पनि जरुरी गराउँछन् :

- निकायको आन्तरिक नियन्त्रणलाई समावेश गरी निकाय र यसको वातावरणलाई बुझेको आधारमा विवरणको गलत प्रस्तुती, कि त जालसाजी वा त्रुटिबाट भएको जोखिमलाई पहिचान र मूल्याङ्कन गर्नु ।
- मूल्याङ्कन गरिएका जोखिमका लागि उपयुक्त प्रतिक्रियाको परिकल्पना र प्रयोग गरी विवरणहरूको सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुती भएको छ, कि छैन भन्ने सम्बन्धमा पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्नु ।
- प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणबाट निकालिएको निष्कर्षका आधारमा, वित्तीय विवरणहरूमा राय पेश गर्नु ।

८. लेखापरीक्षकले अभिव्यक्त गर्ने रायको प्रकृति, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला र अन्य लागू हुने नियमहरू माथि भर पर्छ । (सन्दर्भ : अनुच्छेद क१२-क१३)

९. लेखापरीक्षणमा उठ्न सक्ने विषयहरूका सम्बन्धमा, प्रयोगकर्ताहरू व्यवस्थापन, शासकीय व्यवस्थाको जिम्मेवारी बहन गर्ने पदाधिकारी वा निकाय बाहिरका पक्षहरूसँग लेखापरीक्षकको अन्य निश्चित सञ्चार र प्रतिवेदन गर्नुपर्ने जिम्मेवारीहरू हुन सक्छन् । यिनीहरूलाई ने.ले.प.मा. हरूद्वारा वा लागू हुने कानून र नियमद्वारा स्थापना गर्न सकिन्छ ।^२

२ उदाहरणका लागि, हेर्नुहोस्, ने.ले.प.मा. २६०, “शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने पदाधिकारी सँगको सञ्चार” र ने.ले.प.मा. २४०, “वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा जालसाभ सम्बन्धमा लेखापरीक्षणको दायित्वहरू,” प्रकरण ४३ ।

लागू हुने मिति

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

लेखापरीक्षणका समग्र उद्देश्यहरू

११. वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण कार्यसम्पादन गर्दा, लेखापरीक्षकका समग्र उद्देश्यहरू देहाय बमोजिम हुन्छन् :

(क) वित्तीय विवरणहरू समग्रमा सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुती चाहे जालसाजी वा त्रुटिबाट, भएका छन् कि छैनन् भन्ने बारेमा उपयुक्त आश्वस्तता प्राप्त गर्नु र फलस्वरूप लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला अनुसार, सबै सारभूतताको दृष्टिकोणबाट, वित्तीय विवरणहरू तयार भएका छन् कि छैनन् भन्ने सम्बन्धमा लेखापरीक्षकलाई आफ्नो राय प्रस्तुत गर्न सक्षम बनाउनु; र

(ख) लेखापरीक्षकले पत्ता लगाएका तथ्यहरूको अनुसार, ने.ले.प.मा. हरूको आवश्यकता बमोजिम संचार गर्नु, र वित्तीय विवरणहरूको प्रतिवेदन प्रस्तुत गर्नु ।

१२. वित्तीय विवरणहरूका लक्षित प्रयोगकर्ताहरूलाई प्रतिवेदन प्रस्तुत गर्ने उद्देश्यका परिस्थितिहरूमा जब उपयुक्त आश्वस्तता प्राप्त गर्न सकिदैन र लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा प्रस्तुत भएको उपयुक्त राय पर्याप्त हुदैन, त्यतिवेला ने.ले.प.मा. हरूले लेखापरीक्षकलाई आफ्नो रायबाट दावी छोड्न वा कार्यअनुबन्धबाट यदि लागू हुने कानून र नियम अनुसार फिर्ता लिनु सम्भव भए, फिर्ता लिन (वा राजिनामा दिने)^३ आवश्यक गराउँछन् ।

३ ने.ले.प.मा. हरूमा “फिर्ता लिने” शब्द मात्र प्रयोग गरिन्छ ।

परिभाषाहरू

१३. ने.ले.प.मा. हरूको प्रयोजनका लागि, देहायका शब्दावलीहरूको परिभाषा निम्नानुसार निक्षेप गरिएको छ :

(क) लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला (framework) – निकायको प्रकृतिको दृष्टिकोणमा र वित्तीय विवरणहरूको उद्देश्य अनुसार स्वीकारयोग्य, वा कानून र नियमद्वारा आवश्यक ठानिएको वित्तीय विवरणहरूको तयारी गर्दा व्यवस्थापन र, जहाँ उपयुक्त हुन्छ, शासकीय व्यवस्थाको जिम्मेवारी बहन गर्ने अख्तियारीहरूले ग्रहण गरेको त्यस्तो वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला ।

“नियम अनुसार प्रस्तुत गर्ने आधारशिला” भन्ने शब्दावलीलाई, त्यस आधारशिलाका आवश्यकताहरूले पालन गर्न जरुरी गराउने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला भन्ने अर्थ र देहाय बमोजिम संकेत गर्न प्रयोग गरिएको छ :

(अ) व्यक्त वा अव्यक्त रूपमा यो स्वीकार गर्छ कि, वित्तीय विवरणहरूको प्रस्तुती नियम अनुसार गर्नलाई त्यस आधारशिलाले (framework) स्पष्टसँग आवश्यक ठानेका खुलासा देखि बाहेक व्यवस्थापनलाई अन्य खुलासाहरू गर्नुपर्ने आवश्यकता हुनसक्छ ।

(आ) व्यक्त रूपमा यो स्वीकार गर्छ कि, वित्तीय विवरणहरूको प्रस्तुती नियमअनुसार गर्नलाई व्यवस्थापनले उक्त आधारशिलाको (framework) आवश्यकता भन्दा बाहिर जानुपर्ने आवश्यकता हुनसक्छ । त्यसरी बाहिर जानुपर्ने अवस्थाहरू अत्यन्तै विरल परिस्थितिहरूमा आवश्यक हुने अपेक्षा गरिन्छ ।

“नियमितताको आधारशिला (framework)”भन्ने शब्दावलीलाई त्यस आधारशिलाका आवश्यकताहरूको पालना गर्न जरुरी गराउने, तर

माथिका (अ) र (आ) मा उल्लेखित स्वीकृतिहरूलाई समावेश नगरेको भन्ने अर्थ संकेत गर्न प्रयोग गरिएको छ ।

(ख) लेखापरीक्षण प्रमाण (Audit Evidence) – लेखापरीक्षकको रायको आधारमा निष्कर्षमा पुग्नका लागि उसले प्रयोग गर्ने सूचना लेखापरीक्षण प्रमाणले वित्तीय विवरणमा भएका लेखाका अभिलेखमा भएका सूचना र अन्य सूचनाहरू दुवैलाई समावेश गर्छ । ने.ले.प.मा. हरूको प्रयोजनका लागि :

(अ) लेखापरीक्षणको प्रमाणको पर्याप्तताले लेखापरीक्षणको प्रमाणको परिमाण को मापन गर्छ । लेखापरीक्षण प्रमाणको आवश्यक परिमाण, विवरणको सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुतीको जोखिमलाई लेखापरीक्षकले गरेको मूल्याङ्कन र त्यस्तो लेखापरीक्षण प्रमाणको गुणस्तरद्वारा प्रभावित हुन्छ ।

(आ) लेखापरीक्षणको प्रमाणको उपयुक्तताले लेखापरीक्षणको प्रमाणको गुणस्तर मापन गर्छ, अर्थात्, लेखापरीक्षकको राय आधारित हुने निष्कर्षलाई सहयोग पुऱ्याउने यसको सान्दर्भिकता र विश्वासनियता ।

(ग) लेखापरीक्षणको जोखिम - वित्तीय विवरणहरू सारभूत सारभूतरूपमा गलत तरिकाले प्रस्तुत गरिदा लेखापरीक्षकले अनुपर्युक्त लेखापरीक्षण राय व्यक्त गर्दा हुने जोखिम । विवरणको सारयुक्त/सारभूत गलत प्रस्तुती र पहिचानको जोखिमको मिश्रीत फल नै लेखापरीक्षणको जोखिम हो ।

(घ) लेखापरीक्षक - लेखापरीक्षक कार्यसम्पादन गर्ने व्यक्ति वा व्यक्तिहरू, प्रायजसो कार्यअनुबन्ध समूहको साभेदार वा अन्य सदस्यहरू, वा लागू भएमा फर्म जहाँ ने.ले.प.मा. ले आवश्यकता वा, दायित्वलाई कार्यसंलग्न साभेदार निर्वाह गर्नुपर्छ भनी स्पष्ट मनशाय राख्छ, त्यहाँ “लेखापरीक्षक” शब्दको ठाउँमा “कार्यसंलग्न साभेदार” शब्दावलीलाई प्रयोग

गर्नुपर्छ । “ कार्यसंलग्न साभेदार ” र “ संस्था ” लाई जहाँ प्रासंगिक हुन्छ तिनिहरूलाई सार्वजनिक निकायको समतुल्य शब्दावलीलाई स्रोत बनाएर अध्ययन गरिनुपर्छ ।

- (ड) पहिचानको जोखिम - एकलै वा अन्य गलत प्रस्तुतिहरूसँग समग्रमा सारयुक्त/सारभूत (material) हुनसक्ने विद्यमान गलत प्रस्तुतिहरूलाई स्वीकार्न सकिने न्यून तहमा लेखापरीक्षण जोखिम घटाउनका लागि लेखापरीक्षकले सम्पादन गरेका कार्यविधिहरूले पत्ता लगाउन नसक्ने जोखिमलाई पहिचानको जोखिम भनि बुझ्नु पर्छ ।
- (च) वित्तीय विवरणहरू - वित्तीय प्रतिवेदनको प्रस्तुतीको आधारशिलाको आधारमा एक निश्चित समयमा रहेका निकायका आर्थिक संसाधनहरू वा उत्तरदायित्वहरू अथवा एक समयावधिभित्र तिनीहरूमा रहेका भित्र तिनीहरूमा आएका परिवर्तनहरू सम्बन्धमा संचार गर्ने मनशायले संगठित रूपमा प्रस्तुत भएका ऐतिहासिक वित्तीय विवरण, सम्बन्धित टिपोट समेतलाई, वित्तीय विवरण भनी बुझ्नु पर्दछ । सम्बन्धित टिपोटले, सामान्यतया महत्वपूर्ण लेखानितिहरू र अन्य स्पष्टीकरणका सूचनाहरूको सारंशलाई समावेश गर्छ । “ वित्तीय विवरणहरू ” शब्दावलीले सामान्यतया लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाको आवश्यकताहरूले निर्धारण गरेको वित्तीय विवरणको एउटा पूर्ण समूह लाई संकेत गर्छ , तर यसले एउटा मात्र वित्तीय विवरणलाई पनि जनाउन सक्छ ।
- (छ) ऐतिहासिक वित्तीय सूचना - विगतका समयावधिमा घटेका आर्थिक घटनाहरूका वारेमा वा विगतका विभिन्न समयहरूका आर्थिक स्थिति वा परिस्थितिका वारेमा, निकायको लेखाप्रणालीबाट विषेश गरी प्राप्त, खास निकाय सँग सम्बन्धित वित्तीय रूपमा (Financial Terms) प्रस्तुत गरिएको सूचना,

- (ज) व्यवस्थापन - निकायको कार्य सञ्चालनलाई सम्पादन गर्नका लागि कार्यकारीनी दायित्व वहन गर्ने व्यक्तिहरू कुनै कुनै निकायका क्षेत्राधिकारमा, व्यवस्थापनले शासकीय व्यवस्था वहन गर्ने कोही वा सबै अख्तियारीलाई समावेश गर्छ, उदाहरणका लागि शासकीय व्यवस्था बोर्ड (Governance Board) का कार्यकारी सदस्य वा मालिक व्यवस्थापक (Owner - Manager),
- (झ) गलत प्रस्तुती - प्रतिवेदित वित्तीय विवरणको विषयको परिमाण, वर्गिकरण, प्रस्तुती वा खुलासा र लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदनका प्रस्तुतीको आधारशिला आधारमा हुनुपर्ने विषयको परिमाण, वर्गिकरण, प्रस्तुती वा खुलासा विचमा भिन्नता हुनुलाई गलत प्रस्तुती भनि बुझ्नु पर्दछ। गलत प्रस्तुतिहरू जालसाजी वा त्रुतिबाट उत्पन्न हुन सक्छन्।

वित्तीय विवरणको नियम बमोजिम सारयुक्तता/सारभूतताको सबै दृष्टिकोणबाट प्रस्तुत भएका छन् वा छैनन् वा विश्वासिलो र नियम पूर्वक देखिन्छन् कि देखिदैन भनी लेखापरीक्षकले आफ्नो राय अभिव्यक्त गर्दा, वित्तीय विवरणहरू नियम बमोजिम सारभूतताको सबै दृष्टिकोणबाट प्रस्तुत हुन वा विश्वासयोग्य र नियमपूर्वक देखिनका लागि लेखापरीक्षकको ठहरमा गलत प्रस्तुतिहरू भित्र मूल्य समायोजन (Adjustment of Amounts), वर्गिकरण, प्रस्तुतिहरू वा खुलासा हुन आवश्यक हुन्छ।

- (ञ) व्यवस्थापन र, उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था वहन गर्ने अख्तियारीहरूको दायित्वहरूसँग सम्बन्धित, पूर्वोक्ति, जसका आधारमा लेखापरीक्षण कार्य सम्पादन हुन्छ - ने.ले.प.मा. हरूका अनुसार लेखापरीक्षण कार्यसम्पादनका लागि सारयुक्त/सारभूत हुने देहाय बमोजिमका दायित्वहरूलाई व्यवस्थापन र, उपर्युक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था वहन गर्ने अख्तियारीहरूले स्वीकार वा बोध गरेका हुन्छन् अर्थात देहाय बमोजिमका दायित्व :

- (अ) लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारमा वित्तीय विवरणको तयारी र जहाँ प्राशंगिक हुन्छ त्यहाँ तिनीहरूको नियम बमोजिमको प्रस्तुती गर्न;
- (आ) व्यवस्थापन र उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीहरूले निर्धारण गर्ने, त्यस्तो आन्तरिक नियन्त्रणका लागि, जसले सारभूत सारभूतगलत प्रस्तुति, चाहे जालसाल वा त्रुतिबाट मुक्त भएको वित्तीय विवरणहरूको तयारी गर्न सक्षम बनाउन आवश्यक हुन्छ; र
- (इ) लेखापरीक्षक लागि देहाय बमोजिम प्रदान गर्न :
- (क) वित्तीय विवरणहरूको तयारीमा प्रासंगिक हुने, सबै सूचनाहरू, जस्तै अभिलेख, अभिलेखीकरण वा अन्य विषयहरू बारे सचेत भएका व्यवस्थापक र, उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीहरूलाई पहुँच प्रदान गर्नु
- (ख) लेखापरीक्षण गर्नका लागि व्यवस्थापन र, उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गरेका अख्तियारीसँग लेखापरीक्षणले अनुरोध गर्न सक्ने थप सूचनाहरू प्रदान गर्नु; र
- (ग) लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न लेखापरीक्षकले आवश्यक ठानेका निकाय भित्रका व्यक्तिहरू सम्म पुग्ने असीमित पहुँच प्रदान गर्नु ।

नियमअनुसारको प्रस्तुतीको आधारशिलाको हकमा, माथि उल्लेखित (अ) लाई “वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला अनुसार वित्तीय विवरणको नियम अनुसार तयारी र प्रस्तुतीको लागि” वा “वित्तीय प्रतिवेदनको प्रस्तुतीको आधारशिला अनुसार विश्वासिलो र नियमपूर्वक

भएको देखाउने वित्तीय विवरणको तयारीका लागि” भनेर पुनः व्यक्त गर्न सकिन्छ

“व्यवस्थापन र उपर्युक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीहरूको दायित्वहरू सँग सम्बन्धित, पूर्वोक्ति, जसका आधारमा लेखापरीक्षण कार्य सम्पादन हुन्छ” लाई “पूर्वोक्ति” भनेर बुझ्न सकिन्छ ।

- (ट) पेशागत ठहर (Professional Judgement) - लेखापरीक्षण कार्य अनुबन्धका परिस्थितिमा उपयुक्त हुने कदमका बारेमा उचित निर्णय गर्न, लेखापरीक्षण, लेखा र नैतिक मानहरूले प्रदान गरेका स्रोत भित्र, प्राशांगिक तालिम र ज्ञान र अनुभवको प्रयोग ।
- (ठ) पेशागत संशयता (Professional Skepticism) - जिज्ञाशु मानसिकता, त्रुटि वा जालसाजीबाट हुने सम्भाव्य गलत प्रस्तुतीलाई औल्याउने स्थितिका बारेमा सजग (Alert) हुने, र लेखापरीक्षण प्रमाणको आलोचनात्मक मूल्याङ्कन लाई समावेश गर्ने आचरण)
- (ड) उपयुक्त आश्वस्तता (Reasonable Assurance) – वित्तीय विवरणको स्रोतमा, आश्वस्तताताको एक उच्च तह, तर निपेक्ष तह होइन ।
- (ढ) विवरणको सारयुक्त/सारभूत गलत प्रस्तुतीको जोखिम (Risk of Material Misstatement) - वित्तीय विवरणहरू लेखापरीक्षण गर्नुपूर्व सारयुक्त/सारभूतरूपमा गलत तरिकाले प्रस्तुत हुने जोखिम । प्रस्तुतीको तहमा, देहाय बमोजिम व्याख्या गरिए अनुसार, यसले दुइवटा भाग समावेश गर्छः
- (अ) अन्तर्निहित जोखिम : अन्य सम्बन्धित नियन्त्रणका बारेमा विचार गर्नु पूर्व, छुट्टाछुट्टै वा समग्रमा, कारोवार, खाताको मौज्दात वा खुलासाको

सारयुक्त/सारभूत गलत व्याख्या हुने प्रस्तुतीको सम्भाव्यता ।

(आ) नियन्त्रणको जोखिम – निकायको आन्तरिक नियन्त्रणले, छुट्टाछुट्टै वा समग्रमा अन्य गलत प्रस्तुतिहरूसँग सारयुक्त/सारभूत हुनसक्ने कारोवार, खाताको मौज्जात वा खुलासालाई समयमै रोकथाम, पहिचान वा सच्याउन नसकिने कुरा प्रस्तुतिमा हुने गलत व्याख्याको जोखिम ।

(ण) शासकीय व्यवस्था बहन गरेका अख्तियारी निकायको उत्तरदायित्वसँग सम्बन्धित निकायको रणनीतिक दिशालाई निरक्षण गर्ने दायित्व बहन गरेका व्यक्ति (हरू) वा संस्था (हरू) (उदाहरणका लागि गुठीयार संस्थान यसले वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको प्रक्रियालाई निगरानी लाई समावेश गर्छ, कुनै कुनै निकायको हकमा कुनै क्षेत्राधिकार भित्र, शासकीय व्यवस्था बहन गरेका अख्तियारीमा व्यवस्थापनका कर्मचारी पनि पर्दछन्, उदाहरणका लागि, निजी वा सार्वजनिक निकायका शासकीय व्यवस्था बोर्ड (Governance Board) का कार्यकारी सदस्यहरू वा मालिक-व्यवस्थापक (owner-manager) ।

आवश्यकताहरू

वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण सम्बन्धि नैतिक आवश्यकताहरू

१४ वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षण कार्यअनुबन्धसँग सम्बन्धित प्रासंगिक नैतिक आवश्यकताहरू, स्वतन्त्रता अन्तर्गत पर्नेहरूलाई पनि समावेश गरी, लेखापरीक्षकले पालना गर्नेछ । (सन्दर्भ : अनुच्छेद क१४- क १७)

पेशागत व्यावसायिक संशयता (professional skepticism)

१५ वित्तीय विवरणहरू सारयुक्त/सारभूतरूपले गलत तरिकाले प्रस्तुत गराउने प्रस्तुतिहरू विद्यमान हुन सक्छन् भन्ने यथार्थलाई स्वीकार गरेर

लेखापरीक्षकले व्यावसायिक आलोचनात्मक दृष्टिकोणबाट लेखापरीक्षणलाई नियोजन र सम्पादन गर्नेछ। (सन्दर्भ : अनुच्छेद क१८-क२२)

पेशागत व्यावसायिक ठहर (professional judgement)

१६ वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको कार्ययोजना र कार्यसम्पादन गर्दा लेखापरीक्षकले व्यावसायिक ठहरको प्रयोग गर्नेछ। (सन्दर्भ: अनुच्छेद क२३ - क२७)

पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण र लेखापरीक्षण जोखिम

१७ उपयुक्त आश्वस्तता प्राप्त गर्न, लेखापरीक्षण जोखिमलाई स्वीकार्न सकिने न्यून तहमा घटाउनका लागि लेखापरीक्षकले पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्नेछ, फलस्वरूप उसको राय के का आधारमा व्यक्त गर्ने भन्ने निष्कर्षमा पुग्नलाई उसलाई सक्षम बनाउनेछ। (सन्दर्भ : अनुच्छेद क२८- क५२)

ने.ले.प.मा.हरूको आधारमा लेखापरीक्षणको कार्यसम्पादन

लेखापरीक्षणसँग प्रासंगिक हुने ने.ले.प.मा.हरूको पालना

१८ लेखापरीक्षणसँग सान्दर्भिक हुने सबै ने.ले.प.मा. हहरूको पालना लेखापरीक्षकले गर्नेछ। ने.ले.प.मा. लेखापरीक्षणसँग त्यतिवेला प्रासंगिक हुन्छ, जतिवेला ने.ले.प.मा. प्रयोगमा हुन्छ र ने.ले.प.मा. ले सम्बोधन गरेका परिस्थितिहरू विद्यमान हुन्छन्। (सन्दर्भ : अनुच्छेद क५३-क५७)

१९. ने.ले.प.मा. का उद्देश्यहरू बुझ्न र यसका आवश्यकताहरूलाई सही रूपमा प्रयोग गर्नका लागि लेखापरीक्षणकले, प्रयोग र अन्य स्पष्टीकरणका सामग्रीहरूका साथसाथै, यसको पूर्ण पाठको बोध गर्नेछ। (सन्दर्भ: अनुच्छेद क५८ - क६६)

२०. यो ने.ले.प.मा. का आवश्यकता र लेखापरीक्षणको लागि प्रासंगिक हुने अन्य सबै ने.ले.प.मा. हहरूको पालना नगरुञ्जेल लेखापरीक्षकले आफ्नो प्रतिवेदनमा ने.ले.प.मा. हहरूको पालना जनाउने छैन।

प्रत्येक ने.ले.प.मा.हरूमा विवरण गरिएका उद्देश्यहरू

२१. लेखापरीक्षणको समग्र उद्देश्यहरू हासिल गर्न, ने.ले.प.मा. हरू बीचको अन्तरसम्बन्धलाई मध्यनजर गर्दै, लेखापरीक्षणको योजना तर्जुमा र कार्यसम्पादनमा प्रासंगिक ने.ले.प.मा. हरूमा उल्लेख भएका उद्देश्यहरू प्रयोग देहायका कार्यको लागि गर्नेछ : (सन्दर्भ: अनुच्छेद क६७-क६९)
- (क) ने.ले.प.मा. हरूमा उल्लेख गरेका उद्देश्यहरूको प्राप्तिको लागि तिनीहरूमा आवश्यक ठानिएका भन्दा बढी कुनै लेखापरीक्षण कार्यपद्धति आवश्यक हुन्छन् कि हुँदैनन् भनी निर्धारण गर्नु ; र (सन्दर्भ: अनुच्छेद क७०)
- (ख) पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त भएको छ वा छैन भन्ने मूल्याङ्कन गर्नु । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क ७१)

प्रासंगिक आवश्यकताहरूको पालना

२२. अनुच्छेद २३ को अधिनमा रही, लेखापरीक्षणका देहाय बमोजिमका परिस्थितिहरूमा बाहेक लेखापरीक्षकले ने.ले.प.मा. को प्रत्येक आवश्यकताहरूलाई पालना गर्नेछ :
- (क) पूरै ने.ले.प.मा अप्रासंगिक हुँदा, अथवा ;
- (ख) आवश्यकता अप्रासंगिक हुनु किनभने त्यस्तो आवश्यकता सशर्त हुनु र त्यस्तो शर्त विद्यमान नहुँदा । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क ७२ - क ७३)
२३. अपवादका परिस्थितिहरूमा, लेखापरीक्षकले ने.ले.प.मा. मा भएको आवश्यकतालाई अस्वीकार गर्नु जरुरी भएको ठहर गर्न सक्छ । त्यस्ता परिस्थितिहरूमा, लेखापरीक्षकले उक्त आवश्यकताहरूको उद्देश्य प्राप्तिको लागि वैकल्पिक लेखापरीक्षण कार्यपद्धति अपनाउन सक्छ । लेखापरीक्षकले प्रासंगिक आवश्यकतालाई अस्वीकार गर्नुपर्ने स्थिति त्यतिबेला मात्र अपेक्षा गर्न सकिन्छ, जतिबेला त्यो आवश्यकता एउटा निश्चित कार्यपद्धति सम्पादनका लागि हुन्छ र, लेखापरीक्षणको विशेष

परिस्थितिहरूमा, त्यो कार्यपद्धति त्यस आवश्यकताको उद्देश्य प्राप्तिको लागि प्रभावकारी हुन सक्दैन । (सन्दर्भ: अनुच्छेद क ७४)

उद्देश्य प्राप्तिमा असफलता

२४. यदि प्रासंगिक ने.ले.प.मा. मा एउटा उद्देश्य प्राप्त गर्न सकिएन भने, यसले लेखापरीक्षकलाई उसका समग्र उद्देश्य प्राप्तिमा बाधा पुऱ्याउँछ कि पुऱ्याउँदैन भन्ने बारेमा र फलस्वरूप लेखापरीक्षकको रायलाई परिवर्तन वा कार्यअनुबन्धबाट फिर्ता हुन लेखापरीक्षकलाई, ने.ले.प.मा. हरूका अनुसार, आवश्यकता गराउँछ कि गराउँदैन भन्ने विषयमा लेखापरीक्षकले मूल्याङ्कन गर्नेछ । उद्देश्य प्राप्तिमा असफलताले ने.ले.प.मा. २३० अनुसार अभिलेखीकरण आवश्यक हुने महत्वपूर्ण विषयलाई प्रतिनिधित्व गर्छ ।^४ (सन्दर्भ: अनुच्छेद क७५-क७६)

प्रयोग र अन्य स्पष्टीकरणका सामग्रीहरू,

वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण

लेखापरीक्षणको क्षेत्र (Scope of the Audit) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ३)

क१. वित्तीय विवरणहरूमा भएका लेखापरीक्षकको रायले उक्त वित्तीय विवरणहरू, सबै सारभूतताको दृष्टिकोणबाट, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाका अनुसार तयार भएका छन् कि छैनन् भन्ने बारेमा व्याख्या गर्छ । यस्तो राय वित्तीय विवरणहरूको सबै लेखापरीक्षणको लागि साभा हुन्छ । त्यसैले लेखापरीक्षकको रायले यस्ता कुरामा विश्वस्त पाउँदैन, जस्तै, निकायको भविष्यको यापनीयता वा व्यवस्थापनले गरेको निकायको कारोबारको कार्यकुशलता वा प्रभावकारिता । कुनै कुनै क्षेत्राधिकारमा, तथापि, लागू हुने कानून वा नियमले लेखापरीक्षकलाई अन्य विशेष विषयहरूमा आफ्नो राय प्रस्तुत गर्न आवश्यक गराउन सक्छन्, जस्तै आन्तरिक नियन्त्रणको प्रभावकारिता, वा वित्तीय विवरणहरूसँग व्यवस्थापनको एउटा अलग्गै

४ ने.ले.प.मा. २३०, 'लेखापरीक्षण अभिलेखीकरण अनुच्छेद ८(ग) ।

प्रतिवेदनको एकरूपता (consistency) । वित्तीय विवरणहरूमा राय बनाउने (forming an opinion) गर्ने हदसम्म (to the extent) ने.ले.प.मा. हरूले त्यस्ता विषयहरूको सम्बन्धमा आवश्यकताहरू र मार्गदर्शन समावेश गरे तापनि, लेखापरीक्षकले त्यस उपरान्त थप कार्यहरू गर्नु आवश्यक हुन्छ यदि त्यस्तो रायहरू प्रदान गर्न लेखापरीक्षकसँग थप दायित्वहरू छन् भने ।

वित्तीय विवरणहरूको तयारी (सन्दर्भ: अनुच्छेद ४)

क२. वित्तीय विवरणहरूको प्रस्तुतीको सम्बन्धमा, व्यवस्थापन र उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीका दायित्वहरू कानून वा नियमले स्थापना गर्न सक्छन् । तथापि, यी दायित्वहरूको सीमा, वा तिनीहरूको व्याख्या गर्ने तरिका क्षेत्राधिकार अनुसार फरक पर्न सक्छ । यस्ता भिन्नताहरू भए तापनि, ने.ले.प.मा. हरूका अनुसार लेखापरीक्षणको कार्यसम्पादन, व्यवस्थापन र, उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीले देहायका दायित्वहरू स्वीकार र बोध गरेका छन् भन्ने पूर्वोक्तिमा आधारित हुन्छन् :-

- (क) लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाको अनुसार वित्तीय विवरणहरूको तयारीका साथसाथै, जहाँ प्रासंगिक हुन्छन्, तिनीहरूलाई नियमानुसार प्रस्तुत गर्ने सम्बन्धमा;
- (ख) सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुति, चाहे जालसाजी वा त्रुटीबाट, मुक्त भएका वित्तीय विवरणहरू तयारी गर्न सक्षम बनाउन व्यवस्थापन र, उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीले निर्धारण गर्न आवश्यक ठानेका त्यस्ता आन्तरिक नियन्त्रणका सम्बन्धमा;
- (ग) लेखापरीक्षकलाई देहाय बमोजिम प्रदान गर्न:
 - (अ) वित्तीय विवरणहरूको तयारीमा प्रासंगिक हुने सबै सूचनाहरू, जस्तै अभिलेख, अभिलेखीकरण र अन्य विषयहरू बारे सचेत भएका व्यवस्थापन र,

उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीलाई पहुँच प्रदान गर्नु ;

(आ) लेखापरीक्षण गर्नका लागि व्यवस्थापन र, उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गरेका अख्तियारीसँग लेखापरीक्षकले अनुरोध गर्न सक्ने थप सूचनाहरू प्रदान गर्नु ; र

(इ) लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न लेखापरीक्षकले आवश्यक ठानेका निकायभित्रका व्यक्तिहरूसम्म पुग्ने असीमित पहुँच प्रदान गर्नु ।

क३. व्यवस्थापन र, उपयुक्तता अनुसार, शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीहरूद्वारा वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न देहाय बमोजिमका कुराहरू आवश्यक हुन्छन्:

- कुनै पनि प्रासंगिक कानून र नियमहरूका स्रोतमा, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदनको प्रस्तुतीको आधारशिलाको पहिचान ।
- त्यस आधारशिला अनुसार वित्तीय विवरणहरूको तयारी ।
- वित्तीय विवरणहरूमा त्यस आधारशिलाको पर्याप्त विवरण समावेश ।

वित्तीय विवरणहरूको तयारीका लागि व्यवस्थापनले, परिस्थितिहरूमा अनुकूल हुने लेखा अनुमान गर्नका साथसाथै उपयुक्त लेखा नीतिहरू छनौट र प्रयोग गर्न विवेकको प्रयोग, गर्न आवश्यक हुन्छ । यी ठहरहरू लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाको स्रोतमा लिइन्छन् ।

क४. देहायका आवश्यकताहरू प्राप्तिको लागि परिकल्पना गरिएको वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला अनुसार वित्तीय विवरणहरू तयार गर्न सकिन्छ:

- धेरै किसिमका प्रयोगकर्ताहरूको साभा वित्तीय सूचनाको आवश्यकताहरू (अर्थात्, “साभा उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरू”); अथवा
- खास किसिमका प्रयोगकर्ताहरूको वित्तीय सूचनाको आवश्यकताहरू (अर्थात्, “खास उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरू”) ।

क५. लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाको प्रायः आधिकारिक वा मान निर्धारण गर्न मान्यता प्राप्त संस्थाले स्थापना गरेका वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको मानहरू, वा विधायक वा नियमनकारी आवश्यकताहरू समावेश गर्छ। कुनै कुनै अवस्थामा, वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाले आधिकारिक वा मान निर्धारण गर्न मान्यता प्राप्त संस्थाले स्थापना गरेका वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको मानहरू र विधायक वा नियमनकारी आवश्यकताहरू दुवैलाई समावेश गर्नसक्छ। अन्य स्रोतहरूले लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला (Framework) लाई दिशा प्रदान गर्न सक्छन्। कुनै कुनै अवस्थामा, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला (Framework) ले त्यस्ता अन्य स्रोतहरूलाई समावेश गर्नसक्छ, वा त्यस्ता स्रोतहरूमात्रै पनि समावेश गरेको हुनसक्छ। त्यस्ता अन्य स्रोतहरूले देहाय बमोजिम समावेश गर्छन्:

- लेखाका विषयहरूसँग सम्बन्धित कानूनी र नैतिक पर्यावरण का साथसाथै कानून नियमहरू, अदालतका फैसलाहरू र व्यवसायिक नैतिक उत्तरदायित्वहरू,
- मान निर्धारण गर्ने, पेशागत (Professional) वा नियमनकारी संस्थाहरूबाट प्रकाशित भिन्नाभिन्नै अख्तियारीहरूको लेखासम्बन्धी प्रकाशित विवेचना,
- मान निर्धारण गर्ने, पेशागत (Professional) वा नियमनकारी संस्थाहरूबाट प्रकाशित भिन्नाभिन्नै अख्तियारीले लेखासम्बन्धी जल्दाबल्दा मुद्दाहरूमा प्रकाशित धारणाहरू,

- व्यापक मान्यता पाएर विद्यमान रहेका साधारण र उद्योगका चलनहरू, र
- लेखा साहित्य ।

यदि वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला र प्रयोगको लागि दिशा प्रदान गर्ने स्रोत, वा वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला (Framework) लाई समावेश गर्ने स्रोतहरूका बीचमा द्वन्द्व भएमा, सबैभन्दा बढी अधिकार भएको स्रोत लागू हुनेछ ।

क६. वित्तीय विवरणहरूको प्रकार र विषयवस्तुको निर्धारण, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाको, आवश्यकताहरूले गर्छन् । आधारशिलाले कसरी सबै कारोवार वा घटनालाई स्पष्ट पार्ने वा खुलासा गर्ने भन्ने बारे नतोके तापनि, यसले साधारणतया पर्याप्त व्यापक नियमहरूलाई मूर्तरूप दिन्छ, जसले आधारशिलाको आवश्यकताहरूमा आधारित धारणाहरूसँग एकरूप हुने लेखा नीतिहरूको तर्जुमा र प्रयोगको लागि आधार हुनसक्छ ।

क७. कुनै वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाहरू नियम अनुसारको प्रस्तुतीको आधारशिला हुन्छन् भने कुनै चाहिँ पालना सम्बन्धीका आधारशिला हुन्छन् । साभ्का उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरू को तयारीमा निकायहरूले प्रयोग गर्ने मानहरूलाई लागू गर्ने, आधिकारिक वा मान्यताप्राप्त संस्थाले स्थापना गरेका वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको मानहरूलाई संलग्न गर्ने, वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाहरूको परिकल्पना, नियमानुसारको प्रस्तुती प्राप्तिको लागि हुन्छ, उदाहरणका लागि, लेखामान बोर्ड द्वारा प्रकाशित नेपाल लेखामान/नेपाल वित्तीय प्रतिवेदन मानहरू प्रस्तुतीको मानहरू ।

क८. वित्तीय विवरणहरूको एउटा पूर्ण समूह (Complete set of Financial Statements) कुन कुराले निर्माण हुन्छ भन्ने निर्धारण, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाका आवश्यकताहरूले गर्छन् । धेरैवटा आधारशिलाहरू भएको अवस्थामा, निकायको वित्तीय स्थिति, वित्तीय कार्यसम्पादन र नगद प्रवाहका बारेमा वित्तीय

विवरणहरूले सूचना प्रदान गरुन् भन्ने मनसाय हुन्छ। त्यस्ता आधारशिलाहरूका लागि, वित्तीय विवरणहरूको एउटा पूर्ण समूहभित्र एउटा वासलात; एउटा आम्दानी विवरण; एउटा पूँजी परिवर्तनको विवरण; एउटा नगद प्रवाह विवरण; र सम्बन्धित टिपोटहरू पर्छन्। अन्य कुनै वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाहरूका लागि, एउटा वित्तीय विवरण र सम्बन्धित टिपोटहरूले मात्र पनि वित्तीय विवरणहरूको एउटा पूर्ण समूह निर्माण गर्न सक्छन्।

- उदाहरणका लागि, नेपाल सार्वजनिक क्षेत्रको लेखामान (एन.पि.एस.ए.एस. (NPSAS)), “नगदी आधारमा लेखाका वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुति” जसलाई लेखामान बोर्डले तयार गरी नेपाल सरकारले जारी गरेको छ, त्यसमा के उल्लेख गरिएको छ भने आई.पि.एस.ए.एस. (IPSAS) का आधारमा जब सार्वजनिक निकायले आफ्नो वित्तीय विवरणहरू तयार गर्छ, नगद प्राप्त र भुक्तानीको विवरण नै यसको प्रारम्भिक वित्तीय विवरण हुन्छ।
- सम्बन्धित टिपोटहरू समावेश गर्ने एकल वित्तीय विवरण का अन्य उदाहरणहरू देहाय बमोजिम हुन्छन् :
 - वासलात (Balance Sheet) ।
 - आम्दानीको विवरण वा कार्यसम्पादनको विवरण (Statement of Operations) ।
 - सञ्चित आम्दानीको विवरण (Statement of Retaining Earning) ।
 - नगद प्रवाहको विवरण ।
 - मालिक-पूँजी (Owner's Equity) समावेश नभएको सम्पत्ति र दायित्वको विवरण

- मालिक-पूँजीमा हुने परिवर्तनको विवरण (Statement of Changes in Owner's Equity)
- आम्दानी र खर्चको विवरण
- उत्पादित वस्तुको श्रेणी (Product Lines) अनुसारको कार्यसञ्चालनको विवरण ।

क९. ने.ले.प.मा. २१० ले लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाको ग्राह्यता निर्धारण गर्न आवश्यकता स्थापना गर्छ र मार्गदर्शन प्रदान गर्छ।^५ विशेष उद्देश्यको आधारशिलाका आधारमा वित्तीय विवरणहरूको तयारी गर्दा विचार पुऱ्याउनुपर्ने विशेष कुराहरूका बारेमा ने.ले.प.मा. ८०० ले व्याख्या गर्छ।^६

क१०. लेखापरीक्षणको कार्यसम्पादनको लागि पूर्वोक्ति महत्वपूर्ण भएकाले, लेखापरीक्षण कार्यअनुबन्धस्वीकार गर्नको लागि एउटा पूर्वशर्तका रूपमा अनुच्छेद क२ मा उल्लेख भएका दायित्वहरू पालना गर्नुपर्ने कुरा स्वीकार र बोध गरेको बारेमा व्यवस्थापन र, उपयुक्तता अनुसार शासकीय व्यवस्ता बहन गर्ने अख्तियारीसँगको सहमति लेखापरीक्षकले प्राप्त गर्नु आवश्यक हुन्छ।^७

सार्वजनिक क्षेत्रका लेखापरीक्षणमा विशेष विचार पुऱ्याउनुपर्ने कुराहरू

क११. अन्य निकायहरूको भन्दा सार्वजनिक निकायहरूको वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको लागि आदेशहरू व्यापक हुनसक्छन्। फलस्वरूप, सार्वजनिक निकायका वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण हुने, व्यवस्थापनका दायित्वहरूसँग सम्बन्धित, पूर्वोक्तिले, थप

५ ने.ले.प.मा. २१०, 'लेखापरीक्षण कार्यअनुबन्धका शर्तहरूको पालना', प्रकरण ६(क)।

६ ने.ले.प.मा. ८००, 'विचार पुऱ्याउनुपर्ने विशेष कुराहरू - विशेष उद्देश्यका संरचनाहरूका आधारमा तयार गरिएका वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण', प्रकरण ८।

७ ने.ले.प.मा. २१०, प्रकरण ६(ख)।

दायित्वहरू समावेश गर्न सक्छ, जस्तै कानून, नियम वा अन्य अख्तियारीको अनुसार कारोबारहरू र घटनाहरूको कार्यान्वयन गर्ने दायित्व ।^८

लेखापरीक्षकको रायको प्रकार (सन्दर्भ: अनुच्छेद ८)

क१२. लेखापरीक्षकद्वारा व्यक्त भएको राय, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला (Framework) का आधारमा, सारभूतताको सबै दृष्टिकोणबाट, वित्तीय विवरणहरू तयार भएका छन् कि छैनन् भन्ने बारेमा हुन्छ। लेखापरीक्षकको रायको प्रकार, तथापि, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला (Framework) र कुनै पनि लागू हुने कानून वा निमममा आधारित हुन्छ। धेरैजसो वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाहरूले वित्तीय विवरणहरूको प्रस्तुती सम्बन्धी आवश्यकताहरूलाई समावेश गर्छन्, त्यस्ता आधारशिला (Framework) हरूका लागि, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला (Framework) का अनुसार वित्तीय विवरणको तयारीले, प्रस्तुतिलाई पनि समावेश गर्छ।

क१३. यदि वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला (Framework), नियम अनुसारको प्रस्तुतीको आधारशिला भएमा, जुन साधारणतया साभा उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरूको हकमा हुन्छ, ने.ले.प.मा. हरूले आवश्यक गराएको राय चाहिँ वित्तीय विवरणहरू नियम अनुसार, सारभूतताको सबै दृष्टिकोणबाट, प्रस्तुत भएका छन् कि छैनन् वा सही र उचित दृश्य (True and Fair View) दिन्छन् कि दिँदैनन् भन्ने बारेमा हुन्छ। यदि वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला, पालना सम्बन्धीको आधारशिला भएमा, आवश्यक गराइएको राय चाहिँ वित्तीय विवरणहरू त्यस आधारशिलाका अनुसार, सारभूतताको सबै दृष्टिकोणबाट, तयार भएका छन् कि छैनन् भन्ने बारेमा हुन्छ। विशेष

८ प्रकरण क अनुच्छेद ५७ हेर्नुहोस्।

रूपमा अन्यथा उल्लेख नगरिएसम्म, ने.ले.प.मा. हरूमा स्रोत गरिएका लेखापरीक्षकको रायको दुवै प्रकारका रायले समेट्ने छ ।

वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणसाग सम्बन्धित नैतिक आवश्यकताहरू (सन्दर्भ: अनुच्छेद १४)

क१४. वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षण कार्यअनुबन्धसँग सम्बन्धित, स्वतन्त्रता अन्तर्गतका विषय समेत गरी लेखापरीक्षक प्रासंगिक (Relevant) नैतिक आवश्यकताहरूको अधिनमा हुन्छ । प्रासंगिक नैतिक आवश्यकताहरूले साधारणतया, बढी नियामक हुने प्रभावकारी सम्बद्ध ऐन नियम तथा नियमनकारी निकायको निर्देशन तथा नियमहरूका साथै वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित, नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाको लेखा व्यवसायीहरूको लागि आचारसंहिता २०१० (The Institute of Chartered Accountants Code of Ethics for Professional Accountants 2010) को खण्ड क र ख लाई समावेश गर्छन् ।

क१५. नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाको लेखा व्यवसायीहरूको लागि आचारसंहिता २०१० को खण्ड क ले वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण कार्यसम्पादनमा लेखापरीक्षकलाई प्रासंगिक हुने व्यावसायिक नैतिकताका आधारभूत सिद्धान्तहरू स्थापना गर्छ र ती सिद्धान्तहरूलाई लागू गर्नका लागि धारणात्मक आधारशिला प्रदान गर्छ । नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाको लेखा व्यवसायीहरूको लागि आचार संहिता २०१० (ICAN Code of Ethics for Professional Accountants 2010) को लेखापरीक्षकले पालना गर्नुपर्ने आधारभूत सिद्धान्तहरू देहाय बमोजिम हुन्छन्:

- (क) इमान्दारिता,
- (ख) वस्तुनिष्ठता,
- (ग) पेशागत (Professional) दक्षता र होसियारी,
- (घ) गोपनीयता र

(ड) पेशागत (Professional) आचरण

नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाको लेखा व्यवसायीहरूको लागि आचार संहिता २०१० को खण्ड ख (Part B) ले धारणात्मक आधारशिला लाई विशेष परिस्थितिहरूमा कसरी लागू गर्ने भन्ने बारे दृष्टान्त प्रस्तुत गर्छ ।

क१६. लेखापरीक्षण कार्यअनुबन्धको स्रोतमा यो सार्वजनिक चासोको विषय हुन्छ र त्यसकारण, लेखापरीक्षण गरिने निकायबाट लेखापरीक्षक स्वतन्त्र हुनुपर्ने नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाको लेखा व्यवसायीहरूको लागि आचार संहिता (ICAN Code of Ethics) द्वारा आवश्यक मानिन्छ। नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाको लेखा व्यवसायीहरूको लागि आचार संहिता (ICAN Code of Ethics) ले स्वतन्त्रताकालाई, मानसिक स्वतन्त्रता र बाहिर देखिने स्वतन्त्रता दुवैलाई समेटिएको भनी व्याख्या गर्छ। निकायबाट लेखापरीक्षकको स्वतन्त्रताले त्यस रायको सम्झौता गराउन सक्ने प्रभावहरूबाट असर नपरीकन लेखापरीक्षण राय बनाउने लेखापरीक्षकको खुवीलाई संरक्षण गर्छ। स्वतन्त्रताले इमान्दारिता/पूर्णता सहित कार्य गर्न बस्तुनिष्ठ हुन र व्यावसायिक आलोचनात्मक दृष्टिकोणको व्यवहार कायम गर्ने लेखापरीक्षकको खुवीलाई बढाउँछ।

क१७. नेपाल गुणस्तर नियन्त्रणमान (ने.गु.नि.मा.) १,^९ वा सोही बराबरका नियमनकारी निकायको आवश्यकताहरूले^{१०} लेखापरीक्षण कार्यअनुबन्धका लागि गुणस्तर नियन्त्रणको प्रणालीलाई स्थापना र कायम राख्न निकायले बहन गर्नुपर्ने दायित्वहरू सम्बन्धी व्याख्या गर्छन्। (ने.गु.नि.मा.) १ ले, स्वतन्त्रता अन्तर्गतका विषय समेत गरी, प्रासंगिक नैतिक आवश्यकताहरूलाई निकाय र यसका कर्मचारीहरूले पालना गरेको उपयुक्त आश्वस्तता निकायलाई प्रदान गर्नका लागि

९ (ने.गु.नि.मा.) १, “वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण र पुर्नमूल्याङ्कन गर्ने निकायहरूको गुणस्तर नियन्त्रण र अन्य सुनिश्चितता र सम्बन्धित सेवा अनुबन्धहरू” ।

१० ने.ले.प.मा. २२०, “वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको गुणस्तर नियन्त्रण,” प्रकरण २ ।

परिकल्पना गरिएका नीतिहरू र कार्यपद्धतिहरू निर्माण गर्नका लागि निकायले बहन गर्नुपर्ने दायित्वहरू उल्लेख गर्छ।^{११} ने.ले.प.मा २३० ले प्रासंगिक नैतिक आवश्यकताहरू सँग सम्बन्धित, कार्यअनुबन्ध साभेदारका दायित्वहरू लाई उल्लेख गर्छ। तिनीहरू भित्र, कार्यअनुबन्ध समुह सदस्यहरूद्वारा प्रासंगिक नैतिक आवश्यकता पालना नभएको प्रमाण सम्बन्धी आवश्यकता अनुसार अवलोकन र सोधपुछबाट, सतर्क रहने, प्रासंगिक नैतिक आवश्यकताहरूलाई कार्यअनुबन्ध समुह सदस्यहरूले पालना नगरेको सम्बन्धी संकेत गर्ने विषयहरू यदि कार्यअनुबन्ध साभेदारको जानकारीमा आएमा, सो सम्बन्धी उपर्युक्त कदम निर्धारण गर्ने; र लेखा कार्यअनुबन्धमा लागू हुने स्वतन्त्रता सम्बन्धी आवश्यकताहरूको पालनाको बारेमा निष्कर्ष निकाल्ने विषयहरू पर्छन्।^{१२} निकाय वा अन्य पक्षहरूले प्रदान गरेको जानकारीले अन्यथा संकेत नगरुन्जेल छुट्टाछुट्टै लेखापरीक्षण कार्यअनुबन्धमा लागू हुने गुणस्तर नियन्त्रणका कार्यपद्धतिहरू सँग सम्बन्धित दायित्वहरू पुरा गर्न कार्य अनुबन्ध समुहले निकायको गुणस्तर नियन्त्रण प्रणालीमा भरपर्नु पर्ने हुन्छ भन्ने कुरा ने.ले.प.मा. २२० ले स्वीकार गर्छ।

पेशागत संशयता (Professional Skepticism) (सन्दर्भ : अनुच्छेद १५)

क१८. पेशागत संशयताले देहाय बमोजिमका कुरामा सचेत हुनुलाई समावेश गर्छ, उदाहरणका लागि :

- प्राप्त अन्य लेखापरीक्षण प्रमाणसंग वाभ्ने लेखापरीक्षण प्रमाण।
- लेखापरीक्षण प्रमाणका रूपमा प्रयोग गर्न लागेका कागजात र सोधपुछका प्रतिउत्तरहरूको विश्वासनियता माथि प्रश्नचिन्ह लगाउने सुचना।

११ (ने.गु.नि.मा.) १ प्रकरणहरू २० - २५

१२ ने.ले.प.मा. अनुच्छेदहरू ९.१२

- सम्भावित जालसाजीको संकेत गर्ने अवस्थाहरू ।
- ने.ले.प.मा. हरूले आवश्यक गराएका बाहेकका लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूको आवश्यकता संकेत गर्ने परिस्थितिहरू ।

क१९. देहाय बमोजिमका कुराको जोखिम कम गर्नका लागि, लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण अवधिभर व्यावसायिक संशयता कायम गर्नु आवश्यक हुन्छ :-

- अनियमित परिस्थितिहरूलाई वेवास्ता गर्नु ।
- लेखापरीक्षण अवलोकनबाट निष्कर्ष निकाल्दा वढी समान्यीकरण गर्नु ।
- लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूको प्रकृति, समय र सीमा निर्धारण गर्न र तत्पश्चातका परिणामहरूको मूल्याङ्कन गर्न अनुपयुक्त पुर्वोक्तिहरू प्रयोग गर्नु ।

क२०. लेखापरीक्षण प्रमाणको आलोचनात्मक मूल्याङ्कन गर्न पेशागत संशयता आवश्यक हुन्छ । यसभित्र बाकिने लेखापरीक्षण प्रमाण, कागजातको विश्वासनीयता व्यवस्थापन र शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीबाट प्राप्त सोधपुछको प्रतिउत्तर र अन्य जानकारीलाई प्रश्न गर्ने कार्य समावेश हुन्छन् । परिस्थितिहरूलाई मध्यनजर गर्दै प्राप्त भएका लेखापरीक्षण प्रमाणको पर्याप्तता र उपयुक्तता (Appropriateness) सम्बन्धी विचार (Consideration) लाई पनि यसले समावेश गर्छ, उदाहरणका लागि, जालसाजीको जोखिम तत्व विद्यमान हुने अवस्थामा र एउटा मात्र कागजात, जालसाजीप्रति संवेदनशील हुने प्रकृतिको, सारयुक्त/सारभूतवित्तीय विवरणको परिमाणको समर्थन गर्ने एकमात्र प्रमाण हुन्छ ।

क२१. लेखापरीक्षकसँग अन्यथा विपरित लाई विश्वास गर्नुपर्ने कारण नहुन्जेल लेखापरीक्षकले अभिलेख र कागजातहरूलाई साँचो भनी स्वीकार्न सक्छ । तथापि, लेखापरीक्षण प्रमाणको रूपमा प्रयोग गरिने सूचनाको

विश्वासनीयतालाई लेखापरीक्षकले विचार गर्नु आवश्यक हुन्छ।^{१३} सूचनाको विश्वासनीयतामा शंका लाग्ने वा सम्भाव्य जालसाजीको संकेत गर्ने अवस्थामा (उदाहरणका लागि, यदि लेखापरीक्षणका क्रममा पहिचान भएका अवस्थाहरूले लेखापरीक्षकलाई कागजात सँचो नभएको हुनसक्ने वा कागजातमा भएका शब्दहरूलाई भ्रूठो बनाइएको हुनसक्ने कुरा विश्वास गर्नुपर्ने बनाउँछ भने थप अरु छानविन गर्न र उक्त विषयलाई सुल्झाउन लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूमा कस्ता संसोधनहरू वा अन्य थप विषयहरू आवश्यक हुन्छ भनी निर्धारण गर्न ने.ले.प.मा हरूले लेखापरीक्षकलाई आवश्यक गराउँछन्।^{१४}

क२२. निकायको व्यवस्थापन र शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारीहरूको इमान्दारिता र पूर्णता सम्बन्धी विगतका अनुभवलाई लेखापरीक्षकले वेवास्ता गर्छ भनि अपेक्षा गर्न सकिदैन। तथापी, व्यवस्थापन र शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अख्तियारी इमान्दार हुन्छन् र उनीहरूसँग पूर्णता हुन्छ भन्ने विश्वास ले लेखापरीक्षकलाई व्यावसायिक आलोचनात्मक दृष्टिकोण कायम गर्नबाट छुटकारा दिलाउदैन वा उपयुक्त आश्वस्तता प्राप्त गर्दा विश्वास दिलाउने सक्ने लेखापरीक्षण प्रमाणभन्दाकमका प्रमाणसँग सन्तुष्टि हुन लेखापरीक्षकलाई अनुमति दिदैन।

पेशागत ठहर (सन्दर्भ : अनुच्छेद १६)

क२३. लेखापरीक्षणको सही कार्यसम्पादनका लागि पेशागत ठहर (Professional judgment) आवश्यक हुन्छ। किनभने तथ्य र परिस्थितिहरूमा प्रासंगिक ज्ञान र अनुभवको प्रयोग विना प्रासंगिक नैतिक आवश्यकताहरू र ने.ले.प.मा.हरूको व्याख्या गर्न सकिदैन र लेखापरीक्षणका क्रममा आवश्यक पर्ने उचित निर्णयहरू लिन सकिदैन।

१३ ने.ले.प.मा. ५००, “लेखापरीक्षण प्रमाण” प्रकरणहरू ७-९।

१४ ने.ले.प.मा. २४०, प्रकरण १३, ने.ले.प.मा. ५००, प्रकरण ११, ने.ले.प.मा. ५०५, “बाह्य पूष्टिहरू” प्रकरण १०-११ र १५

देहाय बमोजिमका विषयमा निर्णय लिनका लागि विशेष रूपमा व्यवसायिक ठहर आवश्यक हुन्छ :

- सारभूतता र लेखापरीक्षण जोखिम,
- ने.ले.प.मा हरूको आवश्यकता पूर्ति गर्न र लेखापरीक्षण प्रमाण संकलन गर्न प्रयोग गरिएका लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूको प्रकृति, समय र सीमा ।
- पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त भएको छ कि छैन भन्ने बारे र ने.ले.प.मा हरूको उद्देश्यहरू र फलस्वरूप लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यहरू प्राप्त गर्न अभै बढी गर्नुपर्ने हो कि होइन भन्ने बारे मूल्याङ्कन गर्न ।
- निकायको लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला लाई प्रयोग गर्न व्यवस्थापकले लिएका रायहरू को मूल्याङ्कन ।
- प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणका आधारमा निष्कर्ष निकाल्ने कार्य, उदाहरणका लागि, वित्तीय विवरणहरूको तयारीमा व्यवस्थापनका अनुमानहरूको औचित्यलाई मूल्याङ्कन गर्नु ।

क२४. लेखापरीक्षकबाट अपेक्षित पेशागत ठहरको छुट्टै विशेषता के हो भने यसलाई त्यस्तो लेखापरीक्षकबाट लागू गरिन्छ, जसको तालिम, ज्ञान र अनुभवले, उपयुक्त ठहरहरू लिनलाई आवश्यक पर्ने योग्यता विकास गर्न सहयोग गरेका हुन्छन् ।

क२५. कुनै विषेश अवस्थामा हुने पेशागत ठहर (Professional Judgment) को प्रयोग, लेखापरीक्षकलाई थाहा भएका तथ्य र परिस्थितिहरूमा आधारित हुन्छ । ने.ले.प.मा २२० ले आवश्यक गराए जस्तै^{१५} कठिन र विवादस्पद विषयहरूमा, कार्यअनुबन्ध समुह भित्र र कार्यअनुबन्ध समुह तथा निकाय भित्र र बाहिरका उपयुक्त तहका अन्य अख्तियारी दुवै

१५ ने.ले.प.मा. २३० प्रकरण १८

विच लेखापरीक्षणका क्रममा परामर्श गर्नाले, शिक्षित र उपयुक्त ठहरहरू निर्माण गर्न लेखापरीक्षकलाई सहयोग पुग्छ ।

क२६. लेखापरीक्षण र लेखाका सिद्धान्तहरूको सही प्रयोग, लिइएको ठहरले प्रतिविम्बित गर्छ कि गर्दैन र लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन तयार गर्दाको मिति सम्म लेखापरीक्षकलाई थाहा भएका तथ्य र परिस्थितिहरूको प्ररिप्रेक्ष्य सँग उपयुक्त र एकरूप छ कि छैन भन्ने आधारमा पेशागत ठहर (Professional Judgment) को मूल्याङ्कन गर्न सकिन्छ ।

क२७. लेखापरीक्षणको अवधिभर पेशागत ठहर (Professional Judgment) को प्रयोग गरिनुपर्छ । यसलाई उपयुक्त तरिकाले अभिलेखीकरण गरिनु पर्छ । यसै स्रोतमा, लेखापरीक्षले लेखापरीक्षण पर्याप्त रूपमा अभिलेखीकरण गर्नुपर्छ ता कि यस लेखापरीक्षणसँग पूर्व सम्बन्ध नभएको अनुभवी लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षणको क्रममा उत्पन्न भएका महत्वपूर्ण विषयमा निष्कर्षमा पुग्नलाई लिइएका महत्वपूर्ण पेशागत ठहरहरू (Professional judgments) बुझ्न सक्षम बनाउँछ^{१६}। व्यवसायिक ठहरलाई, कार्यअनुबन्धका तथ्य र परिस्थितिहरू वा पर्याप्त उपर्युक्त लेखापरीक्षण प्रमाणले समर्थन नगरेका निर्णयहरूको पुष्टिका रूपमा प्रयोग गरिनु हुदैन ।

पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण र लेखापरीक्षण जोखिम (सन्दर्भ: अनुच्छेद ५ र १७)

लेखापरीक्षण प्रमाणको पर्याप्तता र उपयुक्तता

क२८. लेखापरीक्षकको राय र प्रतिवेदनलाई समर्थन गर्न लेखापरीक्षण तथ्य आवश्यक हुन्छ । यो उत्तरोत्तर थपिदै जाने खालको हुन्छ र मुख्यतया लेखापरीक्षणको क्रममा सम्पादन गरिने लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूबाट प्राप्त हुन्छ । यसले, तथापि, अन्य स्रोतहरूबाट प्राप्त सूचनाहरूलाई पनि समावेश गरेको हुन्छ । जस्तै पूर्व लेखापरीक्षणहरू (तर चालु लेखापरीक्षणमा पूर्व लेखापरीक्षणको सान्दर्भिकतालाई असर गर्ने

१६ ने.ले.प.मा. २३० प्रकरण १८

परिवर्तनहरू त्यस वेला देखि अहिलेसम्म भएका छन् कि छैनन भनी लेखापरीक्षकले निर्धारण गरेको हुनुपर्छ) ^{१७} वा सेवाग्राहीको स्वीकृति र निरन्तरताको लागि निकायले गुणस्तर नियन्त्रण कार्यपद्धतिहरू निकायको अन्य भित्रि र बाह्य स्रोतहरू देखि बाहेक, निकायको लेखा अभिलेखहरू लेखापरीक्षण प्रमाणको एक महत्वपूर्ण स्रोत हुन् । त्यसमाथि, लेखापरीक्षण प्रमाणका रूपमा प्रयोग हुने सूचनालाई निकायले नियुक्त गरेको वा संलग्न गराएको विशेषज्ञले तयार गरेको हुनसक्छ । व्यवस्थापनको प्रस्तुती हरूलाई समर्थन वा पुष्टि गर्ने सूचना र त्यस्ता प्रस्तुतिहरूसँग वाभ्ने कुनै सूचनाहरू दुवैलाई लेखापरीक्षण प्रमाणले समावेश गर्छ । थप, कुनै कुनै अवस्थामा, सूचना उपलब्ध नहुँदा (उदाहरणका लागि, प्रस्तावित प्रतिनिधित्व प्रदान गर्न व्यवस्थापनले गरेको अस्वीकार) त्यसलाई लेखापरीक्षकले प्रयोग गर्छ, त्यसकारण, त्यसले लेखापरीक्षण प्रमाणको रूप लिन्छ । लेखापरीक्षकको राय बनाउदा लेखापरीक्षकको प्रायजसो कार्य लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्नु र मूल्याङ्कन गर्नु हुन्छ ।

क२९. लेखापरीक्षणको प्रमाणको पर्याप्तता र उपयुक्तता एक आपसमा अन्तर सम्बन्धित हुन्छन् । पर्याप्तता लेखापरीक्षण प्रमाणको परिमाणको मापन हो । लेखापरीक्षण प्रमाणको आवश्यक परिमाण लाई गलत प्रस्तुतीको जोखिमहरूको बारेमा लेखापरीक्षकको मूल्याङ्कनले (जति बढी मूल्याङ्कन गरिएको जोखिम, त्यति नै बढी लेखापरीक्षण प्रमाण आवश्यक हुन सक्छ) र त्यस्तो लेखापरीक्षण प्रमाणको गुणस्तरले पनि (जति बढी गुणस्तर, त्यति नै कम आवश्यक हुन सक्छ ।) प्रभावित गरेका हुन्छन् । तथापि धेरै लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्नाले यसको कमसल गुणस्तरलाई क्षतिपूर्ति प्रदान नगर्न सक्छ ।

क३०. उपयुक्तता, लेखापरीक्षण प्रमाणको गुणस्तरको मापन हो; अर्थात्, लेखापरीक्षकको राय आधारित हुने निष्कर्षहरूलाई सहयोग गर्नकालागि यसको सान्दर्भिकता र विश्वासनीयता । प्रमाणको विश्वासनीयता

१७ ने.ले.प.मा. ३१५ निकाय र यसको वातावरणको जानकारी राख्दै विवरणको सारभूत गलत प्रस्तुतीको जोखिमको पहिचान र मूल्याङ्कन ।

यसको स्रोत र यसको प्रकृतिद्वारा प्रभावित हुन्छ, र जे बाट प्राप्त हुन्छ त्यस्ता छुट्टा छुट्टै परिस्थितिहरूमा भर पर्छ ।

क३१. लेखापरीक्षण जोखिमलाई स्वीकार्न सकिने न्यून तहमा घटाउन पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गरिएको छ कि छैन र फलस्वरूप लेखापरीक्षकको राय आधारित हुने उपयुक्त निष्कर्ष निकाल्न लेखापरीक्षकलाई सक्षम बनाउने विषय व्यावसायिक ठहरको हो । ने.ले.प.मा ५०० र अन्य प्राशंगिक ने.ले.प.मा हरूले थप आवश्यकताहरू निर्माण गर्छन् र पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न लेखापरीक्षकले विचार पुऱ्याउनुपर्ने कुरा सम्बन्धी लेखापरीक्षण अवधिभर प्रयोग हुने थप मार्गदर्शन प्रदान गर्छन् ।

लेखापरीक्षण जोखिम

क३२. लेखापरीक्षण जोखिम सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुती (Material Misstatement) र पहिचानको जोखिमको मिश्रित फल हो । जोखिमको मूल्याङ्कन त्यस उद्देश्यको आवश्यक सूचना प्राप्त गर्ने लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरू र लेखापरीक्षण अवधिभर प्राप्त भएका प्रमाणहरूमा आधारित हुन्छ । जोखिमको मूल्याङ्कन निश्चित मापन गर्न सकिने विषय भन्दा पनि व्यावसायिक ठहरको विषय हो ।

क३३. ने.ले.प.मा हरूको उद्देश्यका लागि, वित्तीय विवरणहरू सारयुक्त/सारभूतगलत रूपमा प्रस्तुत नभएतापनि तिनीहरू छन् भनी लेखापरीक्षकले राय प्रस्तुत गर्न सक्ने जोखिमलाई लेखापरीक्षण जोखिमले समावेश गर्दैन । यो जोखिम साधारणतया महत्वपूर्ण हुदैन । त्यसमाथि, लेखापरीक्षण जोखिम लेखापरीक्षण प्रकृयाको एउटा प्राविधिक शब्द हो; यसले लेखापरीक्षकको व्यावसायिक जोखिमहरू जस्तै मुद्दा मामिलाबाट हुने घाटा, प्रतिकूल प्रचार वा वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षण गर्दा उन्पन्न हुने अन्य घटनाहरू लाई संकेत गर्दैन ।

विवरणको सारयुक्त/सारभूत गलत प्रस्तुतीको जोखिम

क३४. विवरणको सारयुक्त/सारभूतगलत विवरण(Material Misstatement) दुई तहहरूमा विद्यमान हुन सक्छ :

- समग्र वित्तीय विवरणको तहमा ; र
- कारोवारहरू, खाताको मौज्दातहरू र खुलासाहरूको प्रस्तुतीको तहमा ।

क३५. समग्र वित्तीय विवरणको तहमा विवरणको सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुती (Material Misstatement) को जोखिमले व्यापक रूपमा समग्र वित्तीय विवरणहरू सँग सम्बन्धित सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुती (Material Misstatement) लाई जनाउँछ र धेरै विवरणहरूलाई संभावित रूपमा असर गर्छ ।

क३६. पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न आवश्यक थप अरु लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूको प्रकृति, समय र सीमा निर्धारण गर्न, प्रस्तुतीको तहमा हुने, सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुती (Material Misstatement) को जोखिमलाई मूल्याङ्कन गरिन्छ । यो प्रमाणले लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षण जोखिमको स्वीकार्न सकिने कम तहमा वित्तीय विवरणहरू माथि आफ्नो राय अभिव्यक्त गर्न सक्षम बनाउँछ । वित्तीय विवरणको सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुतीको जोखिम मूल्याङ्कन गर्न उद्देश्य हासिल गर्न लेखापरीक्षकहरूले विभिन्न तरिकाहरू अपनाउँछन् । उदाहरणका लागि पहिचानको जोखिमको स्वीकार्न सकिने तहमा पुग्नका लागि लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण जाखिमका अवयवहरू बीचको साधारण सम्बन्धलाई गणितिय रूपमा व्यक्त गर्न एउटा नमुना प्रयोग गर्नसक्छ । केही लेखापरीक्षकहरूले यस्तो नमुना लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूको योजना तर्जुमा गर्दा उपयोगी भएको पाउँछन् ।

क३७. प्रस्तुतीको तहमा सारयुक्त/सारभूतगलत विवरण (Material Misstatement) को दुई अवयव हुन्छन् : अन्तरनीहित जोखिम र नियन्त्रण जोखिम । अन्तरनीहित जोखिम र नियन्त्रण जोखिम निकायका

जोखिमहरू हुन्, वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणबाट तिनीहरू स्वतन्त्ररूपमा विद्यमान हुन्छन् ।

क३८. अरुमा भन्दा, केही प्रस्तुती र कारोवारहरू लेखा मौज्जातहरू र खुलासाहरूका सम्बन्धित प्रकारहरूमा, अन्तरनिहित जोखिम बढी हुन्छ । उदाहरणका लागि, जटिल हिसावमा वा धेरै अनुमान जोखिम हुनसक्ने लेखाका अनुमानबाट प्राप्त परिमाणहरू समावेश गर्ने श्रेस्ताहरूमा यो जोखिम बढी हुनसक्छ । व्यवसायिक जोखिम उत्पन्न गराउने बाह्य परिस्थितिहरूले पनि अन्तरनिहित जोखिमलाई प्रभावित गर्न सक्छन् । उदाहरणका लागि प्रविधिको विकासले कुनै विशेष वस्तुलाई पुरानो बनाउन सक्छ, फलस्वरूप लगतको विवरण बढी हुने सम्भाव्यता हुन्छ । कारोवारहरू, लेखा मौज्जातहरू वा खुलासाहरूका धेरै वा सबै प्रकारहरू सँग सम्बन्धित निकाय र यसको पर्यावरणमा भएका कारकतत्वहरू ले पनि विशेष प्रस्तुतीसँग सम्बन्धित अन्तरनिहित जोखिमलाई प्रभावित गर्न सक्छन् । त्यस्ता कारकतत्वहरू भित्र, उदाहरणका लागि, कार्यसञ्चालन निरन्तरताको लागि पर्याप्त कार्यशिल पूँजीको अभाव वा धेरै संख्यामा व्यवसायिक असफलता भएको घट्दो उद्योग समावेश हुन्छन् ।

क३९. निकायको वित्तीय विवरणहरूको तयारीमा प्रासंगिक हुने निकायको उद्देश्यहरूको उपलब्धिलाई चुनौती दिने पहिचान भएका जोखिमलाई सम्बोधन गर्न व्यवस्थापनद्वारा गरिएको आन्तरिक नियन्त्रणको परिकल्पनाको प्रभावकारिता, कार्यान्वय र हेरचाहको फल नै नियन्त्रणको जोखिम हो । तथापि, आन्तरिक नियन्त्रणका अन्तरनिहित कमजोरीहरूले गर्दा, आन्तरिक नियन्त्रण जुतिसुकै राम्रो सँग परिकल्पना र सञ्चालन गरिए तापनि यसले वित्तीय विवरणहरूमा हुने सारयुक्त/सारभूतगत प्रस्तुतीको जोखिमलाई घटाउन मात्र सक्छ पुरै हटाउन सक्दैन । यी भित्र, उदाहरणका लागि, मानवीय त्रुटि वा गलतिहरूको संभाव्यता वा साँठगाँठ वा व्यवस्थापनको अनुपयुक्त हस्तक्षेपले, नियन्त्रणहरूलाई पालना नगरिएको स्थिति, समावेश, हुन्छन् । त्यसैगरी, कुनै कुनै नियन्त्रणका जोखिम सधैंभरी विद्यमान हुन्छन् । सम्पादन गरिनुपर्ने पर्याप्त कार्यपद्धतिहरूको प्रकृति समय र

सीमा निर्धारण गर्नलाई नियन्त्रणको सञ्चालन प्रभावकारीता लाई लेखापरीक्षकले जाँच आवश्यक हुने वा उसले त्यस्तो जाँच छनौट गर्न सक्ने अवस्थाहरूलाई ने.ले.प.मा ने.ले.प.मा हरूले उल्लेख गर्छन्^{१८} ।

क४०. ने.ले.प.माहरूले साधारणतया अन्तरनिहित जोखिम र नियन्त्रण जोखिमलाई छुट्टाछुट्टै जनाउनु भन्दा, “विवरणको सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुतीको जोखिमहरूको” संयुक्त मूल्याङ्कनलाई जनाउँछ। तथापी, रुचिकर लेखा प्रविधि वा पद्धतिहरू र व्यवहारिक विचारहरूमा आधारित भएर लेखापरीक्षकले अन्तरनिहित र नियन्त्रण जोखिमको छुट्टाछुट्टै वा संयुक्त मूल्याङ्कन गर्न सक्नेछ। सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुतीको जोखिमको मूल्यांकनलाई परिमाणात्मक रूपमा जस्तै प्रतिशतमा, वा गुणात्मक रूपमा व्यक्त गर्न सकिन्छ। जुनसुकै अवस्थामा पनि तिनीहरूलाई व्यक्त गरिन सक्ने फरक फरक तरिका भन्दा पनि उपयुक्त जोखिम मूल्याङ्कन गर्नु महत्वपूर्ण हुन्छ।

क४१. ने.ले.प.मा ३१५ ले आवश्यकताहरू स्थापना गर्छ र वित्तीय विवरणको र प्रस्तुतीको तहहरूमा हुने सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुतीहरूको जोखिमहरूलाई पहिचान र मूल्याङ्कन गर्नका लागि मार्गदर्शन प्रदान गर्छ।

पहिचानको जोखिम

क४२. उल्लेखित लेखापरीक्षणको जोखिमको तहमा, पहिचानको जोखिमको स्वीकार गर्न सकिने तहले प्रस्तुतीको तहमा हुने सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुती (Material Misstatement) को मूल्याङ्कन गरिएको जोखिमहरूसँग विपरित सम्बन्ध राख्छ। उदाहरणका लागि, जति वढी सारयुक्त/सारभूतगलत विवरण (Material Misstatement) विद्यमान रहेको कुरा लेखापरीक्षकलाई विश्वास हुन्छ, त्यतिनै कम पहिचानको जोखिम स्वीकार गर्न सकिन्छ। सोही अनुसार,

१८ ने.ले.प.मा ३३० “मूल्याङ्कन गरिएका जोखिमहरूमा लेखापरीक्षकको प्रतिक्रिया” प्रकरण ७-१७

त्यति नै वढी विश्वास दिलाउने लेखापरीक्ष प्रमाण लेखापरीक्षकलाई आवश्यक हुन्छ ।

क४३. लेखापरीक्षण जोखिमलाई स्वीकार्न सकिने कम तहमा घटाउनका लागि लेखापरीक्षकद्वारा निर्धारण गरिएका लेखापरीक्षण कार्य पद्धतिहरूको प्रकृति, समय र सीमासँग पहिचानको जोखिम सम्बन्धित हुन्छ र यो, त्यसकारण लेखापरीक्षण कार्यपद्धति प्रभावकारीता र यसको लेखापरीक्षकद्वारा प्रयोगको मिश्रित फल हो । जस्तै, देहाय बमोजिमका विषयहरू :

- पर्याप्त कार्ययोजना ;
- कार्यअनुबन्ध समूहमा कर्मचारीहरूको उपयुक्त नियुक्ति ;
- व्यवसायिक आलोचनात्मक दृष्टिकोणको प्रयोग (the application of professional skepticism) ; र
- सम्पादित लेखापरीक्षण कार्यको सुपरीक्षण र पुर्नमूल्याङ्कनले, लेखापरीक्षण कार्यपद्धति र यसको प्रयोगको प्रभावकारीतालाई बढाउन; लेखापरीक्षकले अनुपर्युक्त लेखापरीक्षण कार्यपद्धति छनौट गर्न, सक्ने उपयुक्त लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिलाई गलत तरिकाले प्रयोग गर्ने, वा लेखापरीक्षणका परिणाम लाई गलत व्याख्या गर्ने सम्भाव्यतालाई घटाउन मद्दत गर्छ ।

क४४. ने.ले.प.मा ३००^{१९} र ने.ले.प.मा ३३० ले आवश्यकताहरू स्थापना गर्छन् र वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको कार्ययोजना तर्जुमा र मूल्याङ्कन गरिएका जोखिमहरूमा लेखापरीक्षकको प्रतिक्रियाहरूलाई मार्गदर्शन प्रदान गर्छन् । तथापि, लेखापरीक्षणका अन्तरनिहित कमजोरीहरू कारणले गर्दा, पहिचानको जोखिम घटाउन मात्र सकिन्छ, पुरै हटाउन सकिदैन । सोही अनुसार, केही पहिचानका जोखिम सधैँभरी विद्यमान हुन्छन् ।

१९. ने.ले.प.मा “वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणको योजना”

लेखापरीक्षणका अन्तरनिहित कमजोरीहरू

क४५. लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण जोखिमलाई शुन्य गराउन सक्दैन र त्यस्तो अपेक्षा गर्न सकिदैन र त्यसकारण जालसाजी वा त्रुटिबाट सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुती हुने कुराबाट वित्तीय विवरणहरू स्वतन्त्र छन् भन्ने स्पष्ट आश्वस्तता प्राप्त गर्न सकिदैन । यस्तो हुनुको कारण के हो भने लेखापरीक्षणमा अन्तरनिहित कमजोरीहरू हुन्छन् जुन लेखापरीक्षकले निष्कर्ष निकाल्न, र उसको राय निष्कर्ष निकाल्ने भन्दा पनि मन्जुर गराउने खालको भनी आधारित गर्ने, लेखापरीक्षण प्रमाणमा प्रतिफलित हुन्छन् । लेखापरीक्षणका अन्तरनिहित कमजोरीहरू देहाय बमोजिम हुन्छन् :

- लेखापरीक्षण प्रतिवेदन प्रस्तुतीको प्रकृति;
- लेखापरीक्षणको कार्यपद्धतिहरूको प्रकृति; र
- उपयुक्त समयावधि र खर्चमा लेखापरीक्षण सम्पादन गर्नुपर्ने आवश्यकता ।

वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको प्रकृति

क४६. निकायका तथ्यहरू र परिस्थितिहरू अनुसार निकायको लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाका आवश्यकताहरूलाई लागू गर्न, वित्तीय विवरणहरूको तयारीमा व्यवस्थापनको राय आवश्यक हुन्छ । त्यसमाथि धेरै वित्तीय विवरणका विषयहरूमा आत्मगत निर्णयहरू वा मूल्याङ्कन वा अनिश्चितताका मात्रा सलग्न हुन्छन् र, स्वीकार्न सकिने स्पष्टीकरणहरू वा रायहरूको श्रेणी हुनसक्छ । फलस्वरूप, वित्तीय विवरणका कुनै विषयहरू विविधताको अन्तरनिहित तहको अधिनमा हुन्छन् जसलाई थप लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूको प्रयोगबाट पुरै हटाउन सकिदैन । उदाहरणका लागि, निश्चित लेखा अनुमानहरूको हकमा प्रायजसो यस्तो अवस्था हुन्छ, तथापी, लागू हुने वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिला र सम्बन्धित खुलासाहरूको स्रोतमा र व्यवस्थापनको रायहरूमा हुने सम्भाव्य पक्षपातको

सूचकहरूका साथसाथै निकायको लेखाको अभ्यासहरूको गुणत्मक पक्षहरूमा लेखाका अनुमानहरू उपयुक्त छन् कि छैनन् भन्ने बारेमा विशेष विचार पुऱ्याउने ने.ले.प.मा हरूले लेखापरीक्षकलाई आवश्यक गराउछन्^{२०} ।

लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूको प्रकृति

क४७. लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्नलाई लेखापरीक्षकको क्षमतामा व्यवहारिक र कानूनी सीमाहरू हुन्छन् । उदाहरणका लागि :

- वित्तीय विवरणहरूको तयारीका लागि प्रासंगिक हुने वा लेखापरीक्षक द्वारा अनुरोध गरिएको पूर्ण जानकारीलाई, जानीजानी वा भुलवसमा, व्यवस्थापन वा अन्यले उपलब्ध नगराउने सम्भावना हुन्छ । त्यसैगरी, सबै प्रासंगिक सूचनाहरू उपलब्ध भएको सुनिश्चिता प्राप्त गर्न लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरू सम्पादन गरे तापनि, सूचनाको पूर्णताको बारेमा लेखापरीक्षक निश्चित हुन सक्दैन ।
- जालसाजीले यसलाई लुकाउनका लागि परिकल्पना गरिएका अत्यन्तै जटिल र होशियारी पूर्वक प्रबन्ध गरिएका योजनाहरूलाई समावेश गर्न सक्छ । त्यसकारण, जानाजान को गलत प्रस्तुती, जस्तै, भुठो बनाउन साँठगाठ गर्नु, जसले लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षण तथ्य जायज नभएतापनि जायज भएको विश्वास दिलाउँछ, र लेखापरीक्षण प्रमाण जम्मा गर्न प्रयोग भएका लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरू यसलाई पत्ता लगाउन असफल हुन सक्छन् । कागजातहरूको प्रमाणिकरणमा लेखापरीक्षक न त तालिम प्राप्त हुन्छ न त उ विशेषज्ञ भनी अपेक्षा गर्न सकिन्छ ।

२० ने.ले.प.मा ५४० लेखाकन अनुमानमा उचित मूल्य लेखाकन र र सम्बद्ध पक्ष खुलासाको लेखा परीक्षण, अनुच्छेद १२ (राय बनाउने)

- लेखापरीक्षण, अभियोग लागेका गलत कार्यहरूको आधिकारिक छानविन होइन। त्यसैगरी, लेखापरीक्षकलाई विशेष कानूनी अधिकार दिइएको हुँदा, जस्तै अनुसन्धानको अधिकार, जुन त्यस्तो छानविनका लागि आवश्यक हुनसक्छ।

समयभित्र वित्तीय प्रतिवेदनको प्रस्तुती र लाभ तथा लागत बीचको सन्तुलन

क४८. जटिलता, समय वा लाग्ने खर्चको विषय आफैमा, लेखापरीक्षकले विकल्प नभएको लेखापरीक्षण कार्यपद्धति हटाउन वा मन्जुर गराईहाल्न नसक्ने लेखापरीक्षण प्रमाण सँग सन्तुष्ट हुनको लागि, जायज आधार होइन। उपयुक्त कार्ययोजनाले लेखापरीक्षण कार्यसम्पादनको लागि पर्याप्त समय र संसाधन उपलब्ध गराउन मद्दत गर्छ, तथापि, सूचनाको सान्दर्भिकता र त्यसको उपयोगिता समय सँगसँगै घट्न जान्छ र सूचनाको विश्वसनीयता र यसको लागत बीच सन्तुलन कायम गर्नु जरूरी हुन्छ। यसलाई निश्चित वित्तीय प्रतिवेदन प्रस्तुतीको आधारशिलाहरूमा चर्चा गरिएको छ, (उदाहरणका लागि हेनुहोस्, लेखामान बोर्डको “वित्तीय विवरणहरूको तयारीका लागि आधारशिला”)। त्यसकारण, अन्यथा प्रमाणित नहुन्जेल, सूचना त्रुटिपूर्ण वा जालसाजीपूर्ण हुन्छ भन्ने पूर्वोक्तिमा विद्यमान सबै सूचनाहरूलाई सम्बोधन गर्न वा प्रत्येक विषयलाई विस्तृत रूपमा खोज्न अव्यवहारिक हुन्छ भन्ने कुरा स्वीकार गर्दै, लेखापरीक्षकले वित्तीय विवरणहरूमा आफ्नो राय उपयुक्त समय भित्र उपर्युक्त लागतमा तयार गर्छ भन्ने अपेक्षा वित्तीय विवरणका प्रयोगकर्ताहरूको हुन्छ।

क४९. फलस्वरूप, लेखापरीक्षकले देहाय बमोजिम गर्नु आवश्यक हुन्छ :

- प्रभावकारी ढंगबाट सम्पादन गर्न, लेखापरीक्षणको कार्य योजना तर्जुमा गर्नु;
- जालसाजी वा त्रुटिबाट हुने विवरणको गलत प्रस्तुतीको जोखिम समावेश गर्ने वढी अपेक्षा गरिएका क्षेत्रहरूमा लेखापरीक्षण प्रयत्नलाई प्रवाह गर्नु, त्यस अनुरूप अन्य क्षेत्रहरूमा कम प्रभाव गर्नु; र

- गलत प्रस्तुती संख्या (Population) परीक्षण गर्न, जाँच र अन्य साधनहरूको प्रयोग गर्नु ।

क५०. अनुच्छेद क४९ मा व्याख्या गरिएका तरिकाहरू को प्रसंगमा, ने.ले.प.मा ने.ले.प.मा हरूले लेखापरीक्षणको कार्य योजना तर्जुमा र कार्यसम्पादनका आवश्यकताहरू समावेश गर्छन र अन्य कुराहरू संगसंगै देहाय बमोजिमका कुराहरू लेखापरीक्षकलाई आवश्यक गराउँछन् :

- जोखिम मूल्याङ्कन कार्यपद्धतिहरू र सम्बन्धित क्रियाकलापहरू सम्पादन गरी वित्तीय विवरणको तह र प्रस्तुतीको तहहरूमा हुने सारभूत सारभूतगलत प्रस्तुतीको जोखिमलाई पहिचान र मूल्याङ्कन गर्ने आधार निर्माण गर्नु,^{२१} र
- संख्या (Population) का बारेमा निष्कर्ष निकाल्न लेखापरीक्षकलाई उपयुक्त आधार प्रदान गर्ने ढाँचामा सख्या (Population) परीक्षण गर्न जाँच र अन्य साधनहरूको प्रयोग गर्नु^{२२} ।

लेखापरीक्षणको अन्तर्निहित कमजोरीहरूलाई असर गर्ने अन्य विषयहरू

क५१. निश्चित प्रस्तुतीहरू वा विषयवस्तुहरूमा सारयुक्त/सारभूतगलत प्रस्तुतीको पहिचान गर्ने लेखापरीक्षकको क्षमतामाथि अन्तरनिहित कमजोरीहरूको सम्भाव्य असरहरू विशेष रूपमा महत्वपूर्ण हुन्छन् । त्यस्ता प्रस्तुति वा विषयवस्तु भित्र देहाय बमोजिम पर्छन :

- जालसाजी विशेषगरी वरिष्ठ व्यवस्थापन संलग्न रहेका जालसाजी वा साँठगाँठ थप छलफलका लागि ने.ले.प.मा ने.ले.प.मा २४० हेनुहोस् ।

२१ ने.ले.प.मा ३१५ अनुच्छेद ५-१०

२२ ने.ले.प.मा ३३०, ने.ले.प.मा ५००, ने.ले.प.मा ५२० “ विश्लेषणात्मक कार्यपद्धतिहरू ने.ले.प.मा ५३० लेखापरीक्षण योजना ।

- सम्बन्धित पक्षको सम्बन्धहरू र कारोवारहरूको उपस्थिति र पूर्णता। थप छलफलका लागि ने.ले.प.मा ने.ले.प.मा ५५० हेनुहोला^{२३}।
- कानून र नियमहरूको अनियमितताको घटना। थप छलफलका लागि ने.ले.प.मा ने.ले.प.मा २५० हेनुहोला^{२४}।
- भविष्यका घटना वा अवस्थाहरू जसले निरन्तर चलिरहने निकाय लाई बन्द गराउन सक्छन्। थप छलफलका लागि ने.ले.प.मा ने.ले.प.मा ५७० हेनुहोला^{२५}। अन्तरनिहित कमजोरिकोअसरलाई घटाउन सहयोग गर्नका लागि प्रासंगिक ने.ले.प.मा ने.ले.प.मा हरूले विशेष लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरू पहिचान गर्छन्।

क५२. ने.ले.प.मा हरू अनुसार लेखापरीक्षणलाई उपयुक्त तरिकाले नियोजित र सम्पादित गरेतापनि, यसमा भएका अन्तरनिहित कमजोरीहरूले गर्दा वित्तीय विवरणहरूमा भएका केही सारयुक्त/सारभूत गलत प्रस्तुतिहरू पहिचान गर्न नसकिने जोखिमबाट छुटकारा पाउन सकिदैन। त्यसैगरी, जलासाज वा त्रुटिबाट प्रतिफलित भएका वित्तीय विवरणहरूका सारयुक्त/सारभूत गलत प्रस्तुती पछिल्लो समयमा पत्ता लाग्नु, आफैमा ने.ले.प.मा हरूको अनुसार लेखापरीक्षण कार्यसम्पादन गर्न असफल भएको सूचक होइन। तथापी, लेखापरीक्षक, मन्जुर गराइहाल्न नसक्ने लेखापरीक्षण प्रमाणसँग, सन्तुष्ट हुन सक्ने कुरालाई लेखापरीक्षणमा हुने अन्तरनिहित कमजोरीहरूले सफाई दिदैनन्। लेखापरीक्षकले ने.ले.प.मा हरूका अनुसार लेखापरीक्षण कार्यसम्पादन गरेको छ कि छैन भन्ने निर्धारण, परिस्थितिहरूमा सम्पादित लेखापरीक्षण

२३ ने.ले.प.मा ५५० सम्बद्ध पक्षहरू

२४ ने.ले.प.मा २५०, (वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षण कानून तथा नियन्त्रणका सम्बन्धमा विचार गनुपर्ने कुरा)

२५ ने.ले.प.मा ५७० “व्यवसायिक अविच्छिन्नता”

कार्यपद्धतिहरू परिणामस्वरूप प्राप्त भएको लेखापरीक्षण प्रमाणको पर्याप्तता र उपयुक्तता, र लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यहरूको प्रसंगमा त्यस प्रमाणको मूल्याङ्कनमा आधारित लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको उपयुक्तताले गर्छन् ।

ने.ले.प.मा हर्का अनुसार लेखापरीक्षण कार्यसम्पादन

ने.ले.प.मा हर्काको प्रकृति (सन्दर्भ : अनुच्छेद १८)

क५३. समग्रमा, ने.ले.प.मा हर्कले लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यहरू हासिल गर्नका लागि लेखापरीक्षकको कार्यका मानहरू प्रदान गर्छन् । ने.ले.प.मा हर्कले लेखापरीक्षकका सामान्य दायित्वहरूलाई व्याख्या गर्छन् । ने.ले.प.मा हर्कले लेखापरीक्षकका सामान्य दायित्वहरूलाई व्याख्या गर्छन् साथ साथै विशेष शिर्षकमा ती दायित्वहरूको प्रयोगसँग प्रासंगिक हुने लेखापरीक्षकको थप विचारहरू सम्बन्धमा पनि व्याख्या गर्छन् ।

क५४. ने.ले.प.मा मा विशेष ने.ले.प.मा को प्रयोगको सीमा लागू हुने मिति र कुनै विशेष सीमालाई स्पष्ट पारिएको हुन्छ । ने.ले.प.मा मा अन्यथा उल्लेख नभएसम्म लेखापरीक्षकले त्यसमा उल्लेख भएको लागू हुने मिति भन्दा अगाडी आई.एस.एलाई प्रयोग गर्न अनुमति पाएको हुन्छ ।

क५५. लेखापरीक्षण कार्यसम्पादन गर्दा ने.ले.प.मा हर्का अतिरिक्त लेखापरीक्षकले कानूनी र नियमनकारी आवश्यकताहरूको पालना गर्नुपर्ने हुन सक्छ । ने.ले.प.मा हर्कले वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणलाई नियमित गर्ने कानून वा नियमहरूलाई अस्वीकार गर्दैनन् । यदि त्यस्ता कानून वा नियमहरू ने.ले.प.मा हर्का भन्दा फरक भएको अवस्थामा, कानून वा नियम अनुसार मात्र सम्पादित लेखापरीक्षणले स्वतः ने.ले.प.मा हर्काको पालना गर्दैन ।

क५६. ने.ले.प.मा हर्का र विशेष क्षेत्राधिकार दुवैको आधारमा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यसम्पादन गर्नसक्छ । त्यस्तो अवस्थामा, लेखापरीक्षण सँग प्रासंगिक हुने प्रत्येक ने.ले.प.मा हर्काको पालना गर्नुका साथसाथै क्षेत्राधिकार वा राष्ट्रका प्रासंगिक मानहरूको पालना गर्नका लागि

लेखापरीक्षकले थप लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूको सम्पादन गर्न आवश्यक हुनसक्छ ।

सार्वजनिक क्षेत्रको लेखापरीक्षणको हकमा विचार पुऱ्याउनुपर्ने कुराहरू

क५७. ने.ले.प.मा हर्ू सार्वजनिक क्षेत्रमा हुने कार्यअनुबन्ध सँग प्रासंगिक हुन्छन् । सार्वजनिक क्षेत्रको लेखापरीक्षकको दायित्वहरू, तथापि, लेखापरीक्षण आदेश वा कानून नियम वा अन्य अख्तियारी (जस्तै ऐनको कार्यन्वयन सम्बन्धी आदेश, सरकारको नीतिगत आवश्यकताहरू वा व्यवस्थापिकाको प्रस्तावहरू) बाट उत्पन्न हुने सार्वजनिक क्षेत्रका निकायका उत्तरदायित्वहरूद्वारा प्रभावित हुनसक्छन् । जसले ने.ले.प.मा हर्ूको वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको भन्दा व्यापक क्षेत्र समेटेका हुन सक्छन् । ने.ले.प.मा हर्ूमा यी थप दायित्वहरू व्याख्या गरिएका छैनन । यिनीहरूलाई, सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाहरूको अन्तराष्ट्रिय संगठन वा राष्ट्रियमान निर्धारकका घोषणापत्रमा वा लेखापरीक्षणको सरकारी निकायद्वारा तयार गरिएको मार्गदर्शनमा व्याख्या गरिएको हुन सक्छ ।

ने.ले.प.मा हर्ू भित्रका विषयवस्तुहरू (सन्दर्भ अनुच्छेद १९)

क५८. उद्देश्यहरू र आवश्यकताहरूका ने.ले.प.मा हर्ूमा आवश्यकताहरूलाई संकल्पसूचक शब्द (Shall) राखी व्यक्त गरिएको हुन्छ) अतिरिक्त ने.ले.प.मा ले प्रयोग र अन्य स्पष्टीकरणका सामग्रीको को रूपमा सम्बन्धित मार्गदर्शन समावेश गरेको हुन्छ । यसले ने.ले.प.मा राम्रो सँग बुझ्नका लागि परिचयात्मक सामग्री र परिभाषाहरू समावेश गर्न सक्छ । त्यसैले ने.ले.प.मा को पूर्णपाठ ने.ले.प.मा मा उल्लेख भएका उद्देश्यहरूको बोध गर्न र ने.ले.प.मा को आवश्यकताहरूको उपयुक्त प्रयोगको लागि प्रासंगिक हुन्छ ।

क५९. आवश्यकता अनुसार, प्रयोग र अन्य स्पष्टीकरणका सामग्रीले ने.ले.प.मा को आवश्यकताहरूको थप स्पष्टीकरण प्रदान गर्छ र तिनीहरूको कार्यान्वयनका लागि मार्गदर्शन प्रदान गर्छ । विशेष गरी यसले देहाय बमोजिम गर्न सक्छ :-

- आवश्यकताको अर्थ र यसले समावेश गर्ने क्षेत्रलाई अभै निश्चित तरिकाले विवरण गर्न ।
- परिस्थितिहरूमा उपर्युक्त हुन सक्ने कार्यपद्धतिहरूका उदाहरण समावेश गर्न ।

त्यस्तो मार्गदर्शनले आफैमा आवश्यकता निक्षेप नगरेतापनि, ने.ले.प.मा को आवश्यकताहरूको उचित प्रयोगको लागि यो प्रासंगिक हुन्छ। प्रयोग र अन्य स्पष्टीकरणको सामग्रीले ने.ले.प.मा मा सम्बोधन भएका विषयहरूको पृष्ठभूमीको जानकारी प्रदान गर्न सक्छ।

क६०. परिशिष्टहरू, प्रयोग र अन्य स्पष्टीकरणको सामग्रीको हिस्सा बन्छन्। परिशिष्टको उद्देश्य र अपेक्षित प्रयोग, सम्बन्धित ने.ले.प.मा को मूलपाठ भित्रै वा परिशिष्टकै शिर्षक र परिचय भित्र व्याख्या गरिएको हुन्छ।

क६१. आवश्यकता अनुसार, देहाय बमोजिमका कुराहरूको स्पष्टीकरणका लागि त्यस्ता विषयहरूलाई परिचयात्मक सामग्रीले समावेश गर्न सक्छ :

- एउटा ने.ले.प.मा अन्य ने.ले.प.मा हरू सँग कसरी सम्बन्धित हुन्छ, भन्ने लगायत ने.ले.प.मा को उद्देश्य र क्षेत्र;
- ने.ले.प.मा को विषयबस्तु;
- ने.ले.प.मा को विषयबस्तु सँग सम्बन्धित लेखापरीक्षक र अन्यको आफ्नो आफ्नो दायित्वहरू ;
- ने.ले.प.मा निर्धारण भएको परिप्रेक्ष्य ।

क६२. ने.ले.प.मा हरूको उद्देश्यका लागि केही निश्चित शब्दावली लाई वर्णन गरी, एउटा छुट्टै खण्डमा “परिभाषित” भन्ने शिर्षक अन्तर्गत, ने.ले.प.मा ले समावेश गर्न सक्नेछ। यिनीहरूले ने.ले.प.मा हरूको प्रयोग र व्याख्याको एकरूपता लाई सहयोग पुगोस् भनी उल्लेख गरिएको हुन्छ; र कानून, नियम वा यस्तै प्रकार अन्य उद्देश्यहरूका

लागि भैरहेको/स्थापना गरिएका परिभाषाहरूलाई अस्वीकार गर्ने मनशाय हुदैन। अन्यथा उल्लेख नगरुन्जेल यी शब्दावलीहरूले ने.ले.प.मा भरि नै उही अर्थ दिनेछन्। लेखापरीक्षणमान बोर्डद्वारा जारी गरिएको नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू, र नेपाल चार्टर्ड एकाउन्टेन्ट्स संस्थाको लेखा व्यवसायीहरूको लागि आचार संहिताले ने.ले.प.मा हरूमा परिभाषित शब्दावलीहरूको एउटा पूर्ण सूचीलाई समावेश गरेकोछ। यसले साझा र एकरूप व्याख्या र अनुवादलाई सहयोग गर्न, ने.ले.प.मा का शब्दावलीहरूको विवरणलाई पनि समावेश गर्छ।

क६३. उपयुक्तता अनुसार, ने.ले.प.मा को, प्रयोग र अन्य स्पष्टिकरणको साम्रगीभित्र, साना निकायहरू र सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूको हकमा थप विचार पुऱ्याउनु पर्ने कुराहरू पनि समावेश हुन्छन्। यी थप विचार पुऱ्याउनु पर्ने कुराहरूले त्यस्ता निकायहरूको लेखापरीक्षणमा ने.ले.प.मा को आवश्यकताहरूको प्रयोगलाई मद्दत गर्छन्। तथापी, तिनीहरूले ने.ले.प.मा हरूको आवश्यकताहरूको प्रयोग गर्न र पालना गर्न लेखापरीक्षकको दायित्वलाई सीमित वा कम गर्दैनन्।

साना निकायहरूको हकमा विचार पुऱ्याउनुपर्ने कुराहरू

क६४. साना निकायहरूको लेखापरीक्षणमा थप विचार पुऱ्याउनु पर्ने कुराहरू को किटान गर्ने उद्देश्यका लागि, “सानो निकाय” भन्नाले देहाय बमोजिमका खास गुणात्मक विशेषताहरू भएको निकाय वुभ्नु पर्छ।

(क) व्यक्तिहरूको (प्रायः एक व्यक्ति – कि त प्राकृतिक व्यक्ति वा निकायको स्वामित्व भएको अर्को संस्था तर स्वामित्व हुनेले प्रासंगिक गुणात्मक विशेषताहरू प्रदर्शन गरेको हुनपर्छ) थोरै संख्यामा स्वामित्व र व्यवस्थापनको केन्द्रिकरण ; र

(ख) देहाय बमोजिम एक वा एक भन्दा बढी भएको ;

(अ) स्पष्ट र जटिलता नभएको कारोवार,

(आ) सरल अभिलेख प्रकृया,

- (इ) व्यवसायका थोरै प्रकार र ति प्रकारहरू भित्र थोरै उत्पादित वस्तुहरू,
- (ई) थोरै आन्तरिक नियन्त्रण,
- (उ) व्यापक नियन्त्रणको दायित्व भएका व्यवस्थापनको थोरै तहहरू,
- (ऊ) थोरै कर्मचारीहरू, ती मध्ये धेरैसँग व्यापक कार्यभार हुनु ।

यी गुणत्मक विशेषताहरू पूर्ण छैनन्, यिनीहरू साना निकायका मात्र होइनन्, र साना निकायहरूले यी सबै विशेषताहरू प्रदर्शन गर्छन् भन्ने जरुरी छैन ।

क६५. ने.ले.प.मा हरूमा समावेश गरिएका, साना निकायहरूको हकमा विचार पुऱ्याउनुपर्ने कुराहरू, मुख्यतया असूचिकृत निकायहरूलाई मध्यनजर गर्दै, विकास गरिएका हुन्छन् । तथापि, केही विचार पुऱ्याउनुपर्ने कुराहरू सुचिकृत साना निकायहरूको लेखापरीक्षण सहयोगी हुन सक्छन् ।

क६६. निकायलाई दैनिक रूपमा सञ्चालन गर्न संलग्न भएको सानो निकायको मालिक लाई ने.ले.प.मा हरूले “मालिक - व्यवस्थापक” भनी संकेत गर्छन् ।

छुट्टाछुट्टै ने.ले.प.मा हरूमा उल्लेख भएका उद्देश्यहरू (सन्दर्भ : अनुच्छेद २१)

क६७. प्रत्येक ने.ले.प.मा ले एक वा एकभन्दा बढी उद्देश्यहरू समावेश गर्छन जसले, आवश्यकताहरू र लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यहरूलाई जोड्ने माध्यम प्रदान गर्छन् । छुट्टाछुट्टै ने.ले.प.मा हरूमा भएका उद्देश्यहरूले ने.ले.प.मा को लक्षित परिमाणमा लेखापरीक्षकको ध्यानाकर्षण गराउन सहयोग गर्छन, साथसाथै देहाय बमोजिमका विषयमा, लेखापरीक्षकलाई पर्याप्त सहयोग पुऱ्याउनु पर्छ:

- कुनै कार्य सम्पन्न गर्नुपर्ने वुझ्नु, र आवश्यकता अनुसार, त्यो कार्य गर्ने उपाय वुझ्नु; र

- लेखापरीक्षणको विशेष परिस्थितिहरूमा तिनीहरूलाई प्राप्त गर्न अझ बढी गर्नुपर्ने हो कि होइन भन्ने बारे निर्णय लिन ।

क६८. यस ने.ले.प.मा को अनुच्छेद ११ मा उल्लेख गरिएको लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यहरूको स्रोतमा, उद्देश्यहरूलाई बोध गरिनु पर्छ । लेखापरीक्षकका समग्र उद्देश्यहरूमा जस्तै लेखापरीक्षणका अन्तरनिहित जोखिमहरूले छुट्टाछुट्टै उद्देश्यहरू प्राप्त गर्ने क्षमतालाई असर गर्छन् ।

क६९. उद्देश्यहरूको प्रयोग गर्दा, ने.ले.प.मा हरू वीचको अन्तरसम्बन्धलाई लेखापरीक्षकले महत्व दिनु पर्छ । यसो गर्नुपर्छ किनभने, अनुच्छेद ५३ मा उल्लेख गरिए अनुसार, कुनै कुनै अवस्थामा ने.ले.प.मा हरू सामान्य दायित्वहरूलाई व्याख्या गर्छन् भने अरु अवस्थाहरूमा विशेष शिर्षकहरूमा उक्त दायित्वहरूको प्रयोगका बारेमा व्याख्या गर्छन् । उदाहरणका लागि, यो ने.ले.प.मा ले लेखापरीक्षकलाई, व्यवसायिक आलेचनात्मक दृष्टिकोण राख्ने व्यवहार ग्रहण गर्न आवश्यक गराउँछ; कार्ययोजना तर्जुमा र लेखापरीक्षण कार्यसम्पादनका सबै पक्षहरूमा यो आवश्यक हुन्छ तर प्रत्येक ने.ले.प.मा को आवश्यकताको रूपमा यसलाई दोहऱ्याइदैन । विस्तृत तहमा, अरु कुरा सँग सँगै, ने.ले.प.मा ३१५ र ने.ले.प.मा ३३० ले क्रमशः सारयुक्त/सारभूत गलत प्रस्तुतीको जोखिम लाई पहिचान र मूल्याङ्कन गर्न लेखापरीक्षकको दायित्वहरूलाई व्याख्या गर्ने उद्देश्यहरू र ती जोखिमको प्रतिक्रिया गर्न थप लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिको परिकल्पना र सम्पादन गर्न लेखापरीक्षकको दायित्वहरूलाई व्याख्या गर्ने आवश्यकताहरूलाई लेखापरीक्षण अवधिभर नै लागू हुन्छन् । लेखापरीक्षणको विशेष पक्षहरूलाई व्याख्या गर्ने ने.ले.प.मा ले (उदाहरणका लागि ने.ले.प.मा ५४०) ले सो ने.ले.प.मा को विषयसँग सम्बन्धित त्यस्तो ने.ले.प.मा हरू जस्तै ने.ले.प.मा ३१५ र ने.ले.प.मा ३३० का उद्देश्यहरू र आवश्यकताहरू लाई कसरी प्रयोग गर्ने भन्ने बारेमा थप उल्लेख गर्न सक्छ, तर तिनीहरूलाई दोहऱ्याउदैन । अतः ने.ले.प.मा ५४० मा उल्लेख भएका उद्देश्यहरूको प्राप्तिको लागि, लेखापरीक्षकले अन्य प्रासंगिक ने.ले.प.मा हरूको उद्देश्यहरू र आवश्यकताहरूलाई महत्व दिएको हुन्छ ।

थप लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूको आवश्यकता निर्धारण गर्न उद्देश्यहरूको प्रयोग (सन्दर्भ अनुच्छेद २१ (क))

क७०. ने.ले.प.मा हरूमा उल्लेख गरिएका उद्देश्यहरू र फलस्वरूप लेखापरीक्षकका समग्र उद्देश्यहरू प्राप्त गर्न लेखापरीक्षकलाई सक्षम बनाउन ने.ले.प.मा हरूका आवश्यकताहरू परिकल्पना गरिएका हुन्छन्। लेखापरीक्षकद्वारा ने.ले.प.मा हरूका आवश्यकता उपर्युक्त प्रयोगले, त्यसकारण, लेखापरीक्षकद्वारा उद्देश्यहरूको प्राप्ति गर्नका लागि पर्याप्त आधार प्रदान गर्छ भन्ने अपेक्षा गरिन्छ। तथापि लेखापरीक्षण कार्यअनुबन्धको परिस्थितिहरू व्यापक रूपमा फरक पर्ने र ती सबै परिस्थितिहरू ने.ले.प.मा हरूमा अनुमान गर्न नसकिने हुनाले, ने.ले.प.मा हरूका आवश्यकताहरू पुरा गर्नका लागि र उद्देश्यहरू प्राप्त गर्नका लागि आवश्यक लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरू निर्धारण गर्न लेखापरीक्षक जिम्मेवार हुन्छ। कुनै कार्यअनुबन्धको परिस्थितिहरूमा, ने.ले.प.मा हरूमा उल्लेख भएका उद्देश्यहरू प्राप्त गर्न ने.ले.प.मा हरूले आवश्यक गराएका लेखापरीक्षण कार्यपद्धतिहरूका अतिरिक्त लेखापरीक्षकले थप सम्पादन गर्नु आवश्यक गराउने, खास विषयहरू हुन सक्छन्।

पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त भएको छ कि छैन भनी मूल्याङ्कन गर्न उद्देश्यहरूको प्रयोग (सन्दर्भ : अनुच्छेद २१(ख))

क७१. लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यको पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त भएको छ कि छैन भनी मूल्याङ्कन गर्न लेखापरीक्षकले उद्देश्यहरूको प्रयोग गर्नुपर्छ। यदि परिणामस्वरूप लेखापरीक्षण प्रमाण पर्याप्त र उपयुक्त नभएको निष्कर्ष लेखापरीक्षकले निकाल्छ भने, अनुच्छेद २१(ख) को आवश्यकताहरू पुरा गर्न लेखापरीक्षकले देहाय बमोजिमका एक वा एकभन्दा बढी तरीका अपनाउन सक्छ :

- अन्य ने.ले.प.मा हरूको पालनाको परिणामस्वरूप थप लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त भएको वा हुनेवाला त कि छैन भनी मूल्याङ्कन गर्नु;

- एक वा एक भन्दा बढी आवश्यकताहरू प्रयोग गर्न सम्पादित कार्यलाई बढाउने ; वा
- लेखापरीक्षकद्वारा परिस्थितिहरूमा आवश्यक ठहरिएका, अन्य पद्धतिहरूलाई सम्पादन गर्नु ।

यदि, परिस्थितिहरूमा माथिका मध्ये कुनै पनि तरिका व्यवहारिक वा संभव हुने अपेक्षा गर्न नसकिएमा, लेखापरीक्षकले पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न सक्दैन, र लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन वा कार्यसलग्नता सम्पन्न गर्नको लागि चाहिने लेखापरीक्षकको क्षमतामा पर्ने असरको निर्धारण गर्नु ने.ले.प.मा ले आवश्यक गराउँछ ।

प्रासंगिक आवश्यकताहरूको पालना

प्रासंगिक आवश्यकताहरू (सन्दर्भ: अनुच्छेद २२)

क७२. कुनैकुनै अवस्थामा ने.ले.प.मा र त्यसकारण त्यसका सबै आवश्यकताहरू) सबै परिस्थितिहरूमा प्रासंगिक नहुन सक्छ। उदाहरणका लागि यदि निकायसँग आन्तरिक लेखापरीक्षण कार्य छैन भने, ने.ले.प.मा ६१०^{२६} मा भएका केही पनि प्रासंगिक हुदैनन् ।

क७३. एउटा प्रासंगिक ने.ले.प.मा भित्र, सशर्त आवश्यकताहरू हुन सक्छन् । त्यस्तो आवश्यकता तब प्रासंगिक हुन्छ जव त्यसमा सोचिएको परिस्थितिहरू प्रयोग हुनसक्छन् र त्यस्तो शर्त विद्यमान हुन्छ। साधारणतया, आवश्यकताको शर्तनामा कि त व्यक्त वा अव्यक्त हुन्छ, उदाहरणका लागि :

- क्षेत्रको सीमितता भएमा लेखापरीक्षकको राय परिवर्तन गर्नुपर्ने आवश्यकताहरू^{२७}ले एक व्यक्त सशर्त आवश्यकता जनाउँछ ।

२६ ने.ले.प.मा ६१० : आन्तरिक लेखापरीक्षकको काममा प्रयोग हुने, अनुच्छेद १३

२७ ने.ले.प.मा ७०५ , “स्वतन्त्र लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा रायको परिमार्जन,” अनुच्छेद १३

- लेखापरीक्षणका क्रममा पहिचान भएका आन्तरिक नियन्त्रणका कमजोरीहरूलाई शासकीय व्यवस्था बहन गर्ने अधिकारलाई संचार गर्नुपर्ने आवश्यकता,^{२८} जुन त्यस्ता पहिचान भएका कमजोरीहरूको अस्तित्वमा भर पर्छ; र प्रयोग योग्य वित्तीय विवरणको प्रस्तुतीको आधारशिला अनुसार खण्ड जानकारीको प्रस्तुती र खुलासा सम्बन्धी पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्ने आवश्यकता^{२९}, जुन त्यस्तो खुलासा आवश्यक गराउने वा अनुमति दिने आधारशिलामा आधारित हुन्छ, तिनीहरूले अव्यक्त सशर्त आवश्यकता जनाउँछन्। कुनै कुनै अवस्थामा, आवश्यकतालाई लागू हुने कानून वा नियममा सशर्त भएको भनी व्यक्त गरिन सक्छ। उदाहरणका लागि, लागू हुने कानून वा नियम बमोजिम फिर्ता हुन सम्भव भए लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यअनुबन्धबाट फिर्ता हुनु आवश्यक हुन सक्छ, वा कानून र नियमले बन्देज नगरुञ्जेल लेखापरीक्षकले केही गर्नुपर्ने हुनसक्छ। क्षेत्राधिकार अनुसार, कानूनी वा नियामक अनुमति वा बन्देज व्यक्त वा अव्यक्त हुन सक्छन्।

आवश्यकताको पालना गर्नु (सन्दर्भ : अनुच्छेद २३)

क७४. ने.ले.प.मा २३० ले त्यस्ता अपवादका परिस्थितिहरूमा अभिलेखीकरण आवश्यकताहरू स्थापित गर्छ, जहाँ प्रासंगिक आवश्यकताबाट लेखापरीक्षक पर हट्छ। ने.ले.प.मा ले लेखापरीक्षणको परिस्थितिमा प्रासंगिक नहुने आवश्यकताको पालना गर्नुपर्छ^{३०} भन्दैन

२८ ने.ले.प.मा २६५ : “आन्तरिक नियन्त्रणमा शासकीय व्यवस्था र व्यवस्थापनको जिम्मेवारीको सम्वाद,” अनुच्छेद ९

२९ ने.ले.प.मा ५०१ “लेखापरीक्षण प्रमाण निश्चित विषयहरूका लागि विशिष्ट विचारहरू” अनुच्छेद १३.

३० ने.ले.प.मा. २३० अनुच्छेद १२

उद्देश्य प्राप्तिमा असफलता (सन्दर्भ : अनुच्छेद २४)

क७५. उद्देश्य प्राप्ति भएको छ कि छैन भन्ने कुरा लेखापरीक्षकको व्यावसायिक ठहरको विषय हो । त्यस्तो ठहरले ने.ले.प.मा हरूको आवश्यकताहरू पालना गर्न सम्पादित लेखापरीक्षण कार्यपद्धति हरूको प्रतिफल र पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त भएको त कि छैन भन्ने बारे र ने.ले.प.मा हरूमा उल्लेख भएका उद्देश्यहरूको प्राप्तिको लागि लेखापरीक्षणका विशेष परिस्थितिहरूमा अभै वढी गर्नुपर्ने हो कि होइन भन्ने बारे लेखापरीक्षकको मूल्याङ्कन लाई, समावेश गर्छ । सोही अनुसार, उद्देश्य प्राप्तिमा असफलता दिलाउने परिस्थितिहरू ती हुन् जसले :

- ने.ले.प.मा को प्रासंगिक आवश्यकताहरू पालना गर्न लेखापरीक्षकलाई अवरोध पुऱ्याउँछन्
- अनुच्छेद २१ अनुसार उद्देश्यहरूको प्रयोगबाट आवश्यक ठहरिए अनुसार लेखापरीक्षकलाई थप लेखापरीक्षण कार्यपद्धति सम्पादन गर्न वा थप लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न अव्यवहारिक वा असम्भव देखिने गरी प्रतिफलित हुनु, उदाहरणका लागि उपलब्ध लेखापरीक्षण प्रमाणमा भएको कमजोरीको कारण ।

क७६. ने.ले.प.मा २३० का आवश्यकताहरू र अन्य प्रासंगिक ने.ले.प.मा हरूको विशेष अभिलेखीकरणमा आवश्यकताहरू पुरा गर्ने लेखापरीक्षण अभिलेखीकरण ले लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्य प्राप्ति बारे निष्कर्षका लागि लेखापरीक्षकको आधारको प्रमाण प्रदान गर्छ । छुट्टाछुट्टै उद्देश्यहरू प्राप्त भएका कुरालाई लेखापरीक्षकले अलगगै (उदाहरणका लागि रुजु सूचिमा जस्तै) प्रलिखित गर्नु आवश्यक भए तापनि, उद्देश्य प्राप्तिमा असफलताको अभिलेखीकरणले लेखापरीक्षकलाई, त्यस्तो असफलताले उसलाई उसका समग्र उद्देश्यहरूलाई प्राप्त गर्न अवरोध पुऱ्याएका छन् कि छैनन् भनी मूल्याङ्कन गर्न लेखापरीक्षकलाई सहयोग पुऱ्याउँछ ।