

सरकारी लेखापरीक्षण  
संचालन मार्गदर्शन (Operational Guidelines)

महालेखा परीक्षकको कार्यालय  
बबरमहल, काठमाडौं,  
नेपाल  
२०६३

## प्राक्कथन

लेखापरीक्षण कार्य छिटो छरितो सम्पन्न गर्न तथा गुणस्तरीय बनाउन मार्गदर्शन सहयोग पुऱ्याउने साधन मात्र हो । अतः लेखापरीक्षणमा सँलग्न सबैले यो मार्गदर्शनका अतिरिक्त प्रचलित ऐन, नियम, परिपत्र, सरकारी लेखापरीक्षण मानदण्ड आदिमा भएको व्यवस्थातर्फ पनि ध्यान दिनु आवश्यक छ ।

सरकारी लेखापरीक्षण संचालन मार्गदर्शन (Operational Guidelines) ले सरकारी निकायहरुको लेखापरीक्षणका लागि आधार प्रदान गर्दछ र यसलाई निम्न विषयगत लेखापरीक्षण मार्गदर्शनका सँगै लागू गर्नुपर्दछ ।

- राजश्व लेखापरीक्षण मार्गदर्शन
- प्राप्ति व्यवस्थाको लेखापरीक्षण मार्गदर्शन
- आयोजना हिसावको लेखापरीक्षण मार्गदर्शन
- प्रशासकीय खर्चको लेखापरीक्षण मार्गदर्शन

यो मार्गदर्शन सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाको अन्तर्राष्ट्रिय संगठनको सरकारी लेखापरीक्षण मानदण्डलाई समेत आधार मानी तयार गरिएको छ । लेखापरीक्षणको आधारभूत सिद्धान्त, लेखापरीक्षण कार्यान्वयन गर्दा स्थलगत रूपमा पालन गर्नुपर्ने मानदण्ड तथा लेखापरीक्षण प्रतिवेदन प्रस्तुतिका लागि अपनाउनु पर्ने आधारभूत मानदण्डलाई समेटि यो सरकारी लेखापरीक्षण संचालन मार्गदर्शन तयार पारिएको छ ।

अन्तमा, यो मार्गदर्शन तयार गर्ने कार्यमा सहयोग गर्ने विश्व बैंक, सँलग्न विशेषज्ञ र कार्यालयका कर्मचारीलाई पनि धन्यवाद ज्ञापन गर्दछु ।

२०६३।९।५

(गेहेन्द्रनाथ अधिकारी)  
महालेखा परीक्षक

संचालन मार्गदर्शन

## विषय सूची

### प्राक्कथन

### संक्षेपिकरण

परिच्छेद १:	१.१	परिचय	१
लेखापरीक्षण दृष्टिकोण	१.२	लेखापरीक्षण रणनीति र योजना	१
अन्तर्गतका	१.३	प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण	१
अवधारणाहरु	१.४	लेखापरीक्षण वेरुजुको व्याख्या तथा पुनरावलोकन	२
	१.५	प्रतिवेदन तथा प्रस्तुती	२
	१.६	संवाद	२
परिच्छेद २:	२.१	परिचय	४
लेखापरीक्षण रणनीति	२.२	आन्तरिक नियन्त्रण	१९
तथा योजना	२.३	नियमित कारोबारहरु	३०
	२.४	असामान्य कारोबारहरु	३४
	२.५	आन्तरिक लेखापरीक्षण	३६
परिच्छेद ३: प्रभावकारी	३.१	परिचय	४१
लेखापरीक्षण प्रमाण	३.२	नियन्त्रणको परीक्षण	४७
	३.३	विश्लेषणात्मक कार्य विधिहरु	५३
	३.४	विस्तृत विवरणको परीक्षण	५८
	३.५	लेखापरीक्षण वेरुजुहरु	६६
	३.६	गैरकानूनी कार्य	६९
	३.७	व्यवस्थापकीय प्रतिनिधित्व	७३
	३.८	प्रलेखीकरण तथा फाइल व्यवस्था	७५
परिच्छेद ४:	४.१	परिचय	७७
लेखापरीक्षण वेरुजुको	४.२	कार्यसम्पादन कागजातको पुनरावलोकन	७७
पुनरावलोकन तथा	४.३	लेखापरीक्षण राय दिन संकलित लेखापरीक्षण प्रमाण	७८
व्याख्या	४.४	पर्याप्त तथा उपयुक्त भए नभएको मूल्यांकन	७८
	४.५	आर्थिक विवरणहरु सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त रहेको कुराको मूल्यांकन	७८
	४.५	आर्थिक विवरणको प्रस्तुती तथा खुलासाको मूल्यांकन	७९
	४.६	समापन कार्य पत्रको तयारी	८०

<b>परिच्छेद ५: प्रतिवेदन तथा प्रस्तुती</b>	५.१	परिचय	८२
	५.२	प्रतिवेदन प्रस्तुतीका कार्यविधिहरु	८२
	५.३	लेखापरीक्षण प्रतिवेदनहरु	८३
	५.४	समघटितको पुनरावलोकन	८४
	५.५	लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको तयारी	८६
<b>परिच्छेद ६: गुणस्तर पुनरावलोकन (Peer Review)</b>	६.१	गुणस्तर नियन्त्रणमा महालेखापरीक्षकको कार्यालयको नीति तथा सम्पादित कार्यको गुणस्तर पुनरावलोकन	८९
	६.२	गुणस्तर नियन्त्रण पुनरावलोकनका सम्बन्धमा इन्टोसाइ (INTOSAI) घोषणापत्रको व्याख्या	८९
	६.३	परिचय	८९
<b>परिच्छेद ७: बयान (Debriefing)</b>	७.१	परिचय	९५
	७.२	संवादको महत्व	९५
	७.३	लेखापरीक्षकले कसरी संवाद गर्दछन् ?	९५
<b>अनूसूचि</b>	अनूसूचि १	लेखापरीक्षण कार्यक्रमको नमूना	९७
	अनूसूचि २	लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना कार्यक्रमको नमूना	९८
<b>शब्दार्थ</b>			१०३

## Abbreviations

“DAG”	Deputy Auditor General
“AAG”	Assistant Auditor General
“CAAT”	Computer Assisted Audit Technique
“COD”	Control Overview Document
“DTCO”	District Treasury Controller Office
“EDP”	Electronic Data Processing
“FAR”	Financial Administrative Rules
“FPA”	Financial Procedural Act
“FCGO”	Financial Comptroller General’s Office
“FS”	Financial Statements
“G/N”	Government of Nepal
“IAS”	International Accounting Standards
“INTOSAI”	International Organization of Supreme Audit Institutions
“ISA”	International Standards on Auditing
“NRs”	Nepali Rupees
“NRB”	Nepal Rastra Bank
“OAGN”	Office of the Auditor General, Nepal
“PMR”	Project Management Report
“QCC”	Quality Control Committee
“SAI”	Supreme Audit Institution
“SOE”	Statement of Expenditure

## संक्षिप्तिकरण

उप महालेखापरीक्षक
नायव महालेखापरीक्षक
नियंत्रण पञ्जी अवलोकन कागजात
कोष तथा लेखा नियंत्रक कार्यालय
विद्युतीय तथ्यांक प्रशोधन
आर्थिक प्रशासन कार्यविधि नियमहरू
आर्थिक कार्यविधि ऐन
महालेखा नियंत्रक कार्यालय
आर्थिक विवरण
नेपाल सरकार
अन्तर्राष्ट्रिय लेखामान
सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्थाहरूको
अन्तर्राष्ट्रिय संगठन
लेखापरीक्षणको अन्तर्राष्ट्रिय मानदण्ड
रुपैयाँ
नेपाल राष्ट्र बैंक
महालेखा परीक्षकको कार्यालय
आयोजना व्यवस्थापन प्रतिवेदन
गुणस्तर नियंत्रण समिति
सर्वोच्च लेखापरीक्षण संस्था
खर्चको विवरण

## परिच्छेद १ परिचय

### १.१ परिचय

आर्थिक विवरणको लेखापरीक्षणको समग्र उद्देश्य लेखापरीक्षण राय बनाउन आवश्यक पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू हासिल गर्नु हो जसबाट विवरणहरू गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त रहेको, निर्णयकर्तालाई उपयोगी तथा भरपर्दो सूचना प्रदान गरी आन्तरीक नियन्त्रणमा सुधार र आर्थिक व्यवस्थापनलाई महत्व दिएको कुरा सुनिश्चित गर्दछ। यी उद्देश्यहरू हासिल गर्न देहायका क्रियाकलापहरू आवश्यक पर्दछन्।

- लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना;
- प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण;
- लेखापरीक्षण वेरुजुहरूको पुनरावलोकन तथा व्याख्या;
- प्रतिवेदन तथा प्रस्तुती; र
- संवाद

यी प्रमुख उद्देश्यहरू चित्र नं. (१) मा प्रस्तुत गरिएका छन् र पेज (३) मा संक्षेपमा उल्लेख गरिएका छन्।

### १.२ लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना

लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना अन्तर्गत लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवसाय तथा सोको सञ्चालन सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको जानकारीमा आधारित लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू, आर्थिक कृयाकलापको विश्लेषण तथा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिमहरूको निर्धारण पर्दछन्। यसले कार्य विभाजन, कार्य सम्पादन अवधि, समय तालिका तथा बजेटको प्रस्तुती जस्ता विषयहरू समेत समेट्छ। लेखापरीक्षण रणनीति र योजना अन्तर्गत प्रत्येक लेखापरीक्षणको उद्देश्यका लागि पद्धतीमा आधारित शैली (System based) वा सारभुत (Substantive) परिक्षणमा आधारित शैली छनौट गर्ने सम्बन्धी विषय समेत पर्दछन्। त्यस्तै गरि लेखापरीक्षकले नियन्त्रणको परीक्षणका लागि उपयोग गर्न योजना गरिएका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको समेत छनौट गर्नु पर्दछ।

‘परिच्छेद - २ : लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना’ ले यस सम्बन्धमा थप मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ।

### १.३ प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण

१.३.१ लेखापरीक्षणका प्रमुख क्रियाकलापहरू अन्तर्गत आर्थिक विवरणका सम्बन्धमा राय प्रस्तुत गर्न प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न सम्पादन गरिने लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू पर्दछन्। लेखापरीक्षण गरिने निकायको आन्तरीक नियन्त्रण व्यवस्था तथा तिनको प्रभावकारिताका सन्दर्भमा लेखापरीक्षण प्रमाणहरू हासिल गर्न लेखापरीक्षकले योजना गरिएका परीक्षण प्रकृयाहरू सम्पादन गर्दछ। यी प्रकृयाहरू प्रत्येक लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि पद्धतीमा आधारित शैलीका आधारहरू हुन्। लेखापरीक्षकले नियन्त्रणका संरचना र सञ्चालनको प्रभावकारीताका सन्दर्भमा तर्कसंगत सुनिश्चितताको खोजी गर्दछ।

१.३.२ मितव्ययी ढङ्गले श्रोतको उच्चतम उपयोगबाट कुनै एक वा बढी लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू हासिल गर्न प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण पर्याप्त तथा उपयुक्त हुन्छ।

परिच्छेद - ३ : प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण’ ले यस सन्दर्भमा थप मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ।

**१.४ लेखापरीक्षण बेरुजुको पुनरावलोकन र व्याख्या**

१.४.१ लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका बेरुजुहरूले लेखापरीक्षकलाई योजना गरिएका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको पुनरावलोकन गर्न प्रेरित गर्दछ । लेखापरीक्षण बेरुजुहरू अन्तर्गत लेखापरीक्षण गरिने निकायहरूलाई प्रदान गरिने रचनात्मक सुझावहरू समेत पर्दछन् ।

१.४.२ यी क्रियाकलाप अन्तर्गत लेखापरीक्षण नतिजा अभिलेख गरिने कागजातहरूको (Working Paper) पुनरावलोकन, राय प्रस्तुतीका लागि संकलित लेखापरीक्षण प्रमाणको उपयुक्तता र पर्याप्तताको मूल्यांकन, प्रस्तुतीको मूल्यांकन तथा आर्थिक विवरण सारभूत गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त रहेको सुनिश्चित गर्ने जस्ता कार्यहरू पर्दछन् ।

‘परिच्छेद - ४ : लेखापरीक्षण बेरुजुको पुनरावलोकन तथा व्याख्याले यस सम्बन्धमा थप मार्गदर्शन प्रदान गर्नेछ ।

**१.५ प्रतिवेदन र प्रस्तुती**

१.५.१ लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणहरूका सम्बन्धमा स्पष्ट राय सहितको लिखित लेखापरीक्षण प्रतिवेदन लेखापरीक्षण गरिने निकाय समक्ष प्रस्तुत गर्दछ । लेखापरीक्षण प्रतिवेदनले लेखापरीक्षणका शिलशिलामा पहिचान भएका महत्वपूर्ण विषय वस्तुहरूको जानकारी गराउनु पर्दछ । लेखापरीक्षणको अवधिभरि कुनै पनि बेला लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणका कमजोरीका बारेमा विचार पुऱ्याउनु पर्दछ । लेखापरीक्षकले यस्ता कमजोरीहरू सामयिकरूपमा व्यवस्थापन समक्ष प्रस्तुत गर्दछन् ।

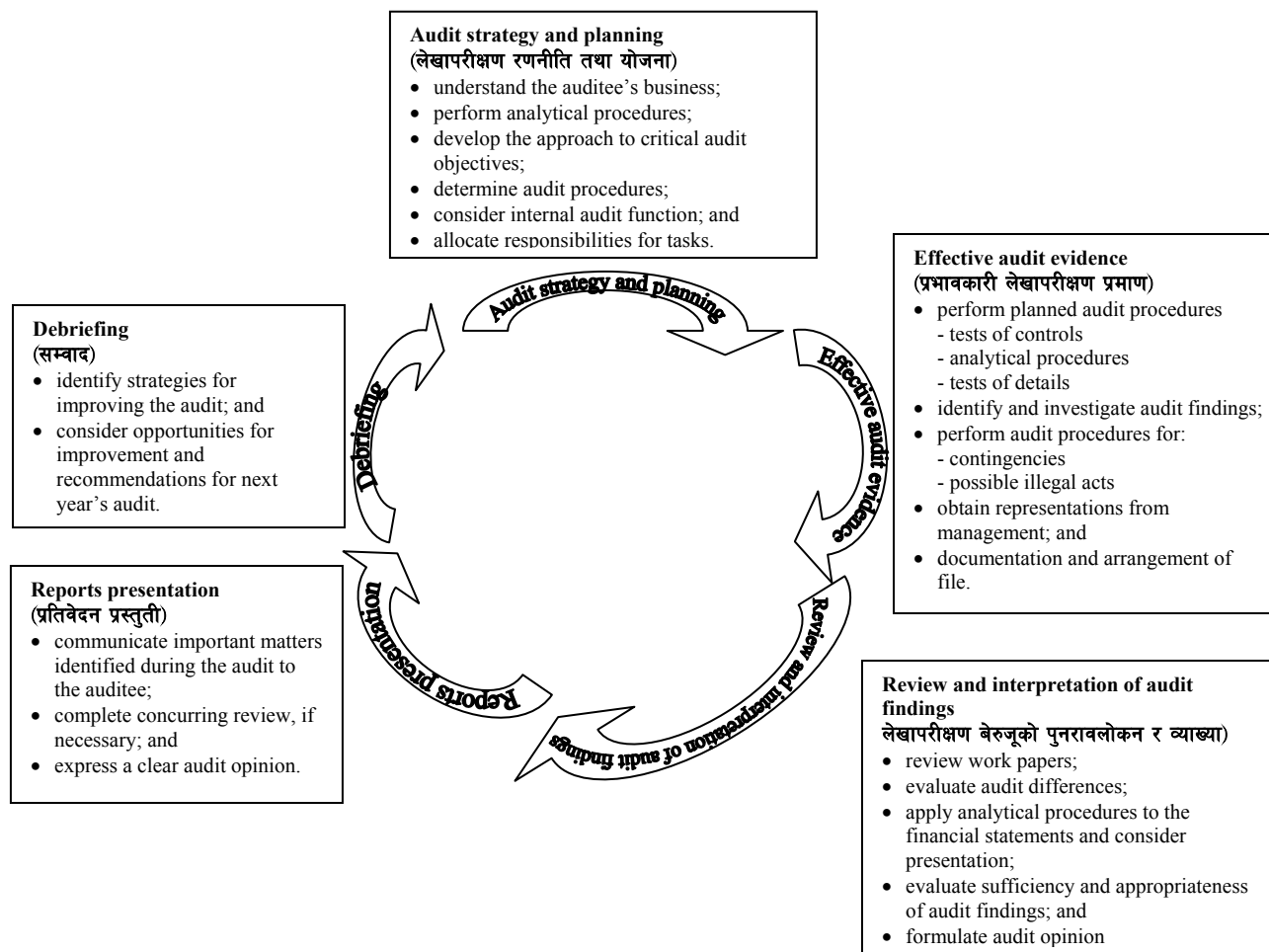
‘परिच्छेद - ५ : प्रतिवेदन तथा प्रस्तुतीले यस सम्बन्धमा थप मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ ।

**१.६ संवाद**

१.६.१ लेखापरीक्षण टोलीको कार्य सम्पादन विधि सुधार गर्ने उद्देश्य हासिल गर्न सुझावहरूको विकास गर्ने र आन्तरीक नियन्त्रणका सन्दर्भमा लेखापरीक्षकका दृष्टिकोणहरू लगायत लेखापरीक्षण टोलीको कार्य सम्पादनको गुणस्तरमा उचित ध्यान दिने विषयहरू संवाद अन्तर्गत पर्दछन् । यस अन्तर्गत सफलताहरू, सुधारका अवसरहरू तथा आउँदो वर्षको लेखापरीक्षणका लागि सिफारिसहरूको पहिचान गर्ने गरी लेखापरीक्षण टोलीको कार्य सम्पादनको विश्लेषण गरिन्छ ।

१.६.२ हालको वर्षको सफलतालाई निरन्तरता दिँदै भविष्यमा अझ सुधारिएको सेवा प्रदान गर्नु, कमजोरीहरूलाई निर्मूल पार्नु तथा लेखापरीक्षणका श्रोतहरूको प्रयोगलाई बढी प्रभावकारी बनाउनु संवादका प्रमुख फाईदाहरू हुन् ।

‘परिच्छेद ७ - संवाद’ ले यस सन्दर्भमा थप मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ ।





## परिच्छेद २ लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना

### २.१ परिचय

- २.१.१ यस परिच्छेदले देहायका विषयमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछः
- लेखापरीक्षण रणनीतिले सम्बोधन गरेका विषयवस्तु;
  - लेखापरीक्षण योजनाको जवाफदेहिता;
  - लेखापरीक्षण योजना तयार गर्न सहयोग हुने विश्लेषणात्मक कार्यविधिको सम्पादन;
  - आर्थिक विवरणहरूको प्रमुख लेखा शीर्षकको मौज्जात, कारोबारहरूको वर्गीकरण तथा आर्थिक विवरणको यथार्थ प्रस्तुतीको पहिचान;
  - लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू;
  - संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू;
  - लेखापरीक्षण योजनालाई सहयोग गर्न विश्लेषणात्मक कार्यविधि सम्पादन;
  - अर्न्तनिहित जोखिम, नियन्त्रण जोखिम तथा सारभूत गलत प्रस्तुतिको जोखिम निर्धारण;
  - लेखापरीक्षण कार्यविधिको छनौट;
  - लेखापरीक्षण योजनाको प्रलेखीकरण;
  - लेखापरीक्षण योजनाको स्वीकृति; र
  - लेखापरीक्षण योजनाको जानकारी ।
- २.१.२ आर्थिक लेखापरीक्षण प्रकृत्यामा लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना पहिलो क्रियाकलाप हो । यो एक प्रकृत्या हो जसले लेखापरीक्षणको दिशा तय गर्दछ, साथै यसले लेखापरीक्षण गरिने निकाय सम्बन्धी जानकारीहरूलाई लेखापरीक्षण कार्य सञ्चालनमा केन्द्रित गर्दछ ।
- २.१.३ यस चरणमा लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई असर पुऱ्याउने विषयहरू तथा ती विषयले चालु वर्षको लेखापरीक्षणमा पुऱ्याउने असर जस्ता महत्वपूर्ण सञ्चालन र आर्थिक प्रतिवेदन सम्बन्धी विषयहरूमा उचित ध्यान दिइन्छ । लेखापरीक्षण राय प्रस्तुत गर्न लेखापरीक्षणका सफलताका लागि महत्वपूर्ण तत्वहरूको पहिचान गरिन्छ ।

### लेखापरीक्षण रणनीतिले सम्बोधन गर्ने विषयहरू

- २.१.४ लेखापरीक्षण रणनीतिको विकास गर्दा सम्बोधन गरिनु पर्ने विषयवस्तुहरू देहाय अनुसार छन् :
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवसाय र सञ्चालन प्रकृत्या सम्बन्धी ज्ञान;
  - लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवसाय वा कारोबारले भोगिरहेका जोखिमको पहिचान;
  - संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूको पहिचान तथा लेखापरीक्षकले अपनाउनु पर्ने शैली;
  - आन्तरिक नियन्त्रणको समग्र स्थितिको सिंहावलोकन, नियमित प्रकारका कारोबारहरूको सन्दर्भमा प्रद्वतीमा आधारित लेखापरीक्षणको सम्भाव्यतालाई सुनिश्चित गर्ने;
  - आर्थिक प्रतिवेदन प्रस्तुतीका विषयहरूमा उचित ध्यान;
  - लेखापरीक्षणमा विद्युतीय तथ्यांक प्रशोधन (EDP) को लागि लेखापरीक्षण विशेषज्ञको आवश्यकताको पहिचान; र
  - भौतिक लक्ष्य तथा प्रगति ।

२.१.५ लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन सम्बन्धी ज्ञान -  
लेखापरीक्षकले उपयुक्त लेखापरीक्षण मानदण्ड र आवश्यकता बमोजिम लेखापरीक्षण योजना तथा सम्पादन गर्न लेखापरीक्षण गरिने निकायको बारेमा पर्याप्त ज्ञान हासिल गर्नु पर्दछ। लेखापरीक्षण योजना तयार गर्दा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायको समग्र जानकारी हासिल गर्न यसको उत्पत्ति र इतिहास, आकार र अवस्थिति, सांगठनिक एवं प्रारूप, लक्ष्य, सञ्चालन प्रकृया, रणनीति, विद्यमान जोखिम, नियन्त्रणको वातावरण तथा आन्तरीक नियन्त्रणको बारेमा जानकारी संकलन गर्दछ। योजना प्रकृत्यामा लेखापरीक्षण गरिने निकायका बारेको जानकारीले लेखापरीक्षकलाई लेखा तथा लेखापरीक्षणका समस्याको पहिचान गर्न, प्रतिकृया व्यक्त गर्न र समाधान गर्न सक्षम बनाउँछ।

लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षण गरिने निकाय र यसको सञ्चालन सम्बन्धमा देहायका विषयहरूको बारेमा जानकारी हुनु जरुरी छ :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापन र संगठन;
- सञ्चालनमा असर पुऱ्याउने बाह्य तत्वहरू;
- वार्षिक तथा आवधिक योजनाहरू;
- लेखा सम्बन्धी नीति तथा विषयहरू; र
- बास्तविक आवश्यकताको तुलनामा विनियोजित रकमको पर्याप्तता।

लेखापरीक्षकको प्रमुख उद्देश्य लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापन र संरचनाको बारेमा जानकारी हासिल गर्नु हो। तसर्थ लेखापरीक्षकले सांगठनिक संरचना बारे सामान्य जानकारी प्राप्त गर्न व्यवस्थापनका महत्वपूर्ण सदस्यहरूको पहिचान गर्नु पर्दछ।

लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनमा असर पार्ने महत्वपूर्ण बाह्य तथा आन्तरीक तत्वहरूको पहिचान गर्नु पर्दछ। बाह्य तत्व अन्तर्गत देहायका विषयहरू पर्न सक्छन् :

- कोष प्राप्त गर्ने श्रोत;
- वर्तमान राजनैतिक वातावरण र
- विद्यमान कानूनी व्यवस्था

आन्तरीक तत्व अन्तर्गत देहायका विषयहरू पर्न सक्छन् :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको आकार;
- कार्यालयहरूको भौतिक स्थिति;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको संरचना (केन्द्रित वा विकेन्द्रित);
- सञ्चालनको जटिलता;
- महत्वपूर्ण कर्मचारीको योग्यता तथा निपुणता; र
- महत्वपूर्ण कर्मचारीको फेरवदल (Turnover)।

लेखा सम्बन्धी नीति तथा विषयहरूको पहिचान गर्न लेखापरीक्षकले निम्न विषयहरूमा ध्यान दिनु पर्दछ :

- उपयुक्त लेखा सम्बन्धी सिद्धान्त तथा आधिकारीक घोषणाहरू लेखापरीक्षण गरिने निकायले अनुशरण गरे नगरेको;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई असर पार्ने सिद्धान्तमा भएका परिवर्तनहरू; र

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनले अनुशरण गरेका लेखा सम्बन्धी नीतिहरू प्रगतिशिल वा संकिर्ण रहेको ।

लेखापरीक्षण गरिने निकायको विद्युतीय तथ्यांक प्रशोधन (EDP) सम्बन्धमा जानकारी प्राप्त गर्न लेखापरीक्षकलाई EDP लेखापरीक्षण विशेषज्ञले सहयोग गर्नेछन् । यस्तो जानकारीको प्रलेखीकरण अन्तर्गत सामान्यतया देहायका विषयहरू पर्दछन् :

- तोकिएको हार्डवेयर, सफ्टवेयर लगायतको कम्प्युटरको विवरण जस्तै - प्रकार, संख्या, प्राथमिक केन्द्रीय तथ्यांक प्रशोधन इकाई (CPU) जडान रहेको स्थान तथा यी इकाईहरू बीचको अन्तरसम्बन्ध आदि;
- प्रशोधन प्राथमिक रूपमा केन्द्रीत वा विकेन्द्रीत के छ, प्रशोधन स्थानमा मात्र तथ्यांक प्रविष्टि गरिन्छ वा अन्य स्थानमा पनि गरिन्छ;
- कम्प्युटर प्रशोधन स्थानमा प्रयोग भएका सफ्टवेयरको प्रकृति जसले थप्न, परिवर्तन गर्न, मेट्न, तथ्याङ्क प्राप्त गर्ने दक्षता प्रदान गर्दछ;
- कम्प्युटर प्रशोधन स्थानमा प्रोग्राम तथा तथ्यांकमा पहुँच रोक्न प्रयोग भएका सफ्टवेयरका प्रकृति;
- महत्वपूर्ण कम्प्युटराइज्ड संचार नेटवर्क, अन्य कम्प्युटर सिस्टमसँगको इन्टरफेस र जानकारी अपलोड/डाउनलोड गर्न सकिने क्षमता;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनमा माइक्रो कम्प्युटरको संलग्नताको मात्रा ( जस्तै - आर्थिक प्रतिवेदन तयार गर्न माइक्रो कम्प्युटरको प्रयोग भए नभएको);
  - प्रयोगमा रहेका माइक्रो कम्प्युटरको संख्या;
  - माइक्रो कम्प्युटरको सामान्य प्रकृति (जस्तै - वर्ड प्रोसेसिङ्ग, स्प्रेड सिट वा डाटाबेस); र
  - माइक्रो कम्प्युटरमा पहुँच तथा सफ्टवेयरको प्रयोगमा नियन्त्रणको लागि नीति तथा कार्यविधिहरूको पर्याप्तता ।
- लेखापरीक्षण/पुनरावलोकन पुर्व गरिएका महत्वपूर्ण परिवर्तनहरू;
- खरीद गरेर प्रयोगमा ल्याइएका सफ्टवेयरको सामान्य प्रकार तथा महत्व;
- निकायभित्र विकास गरिएका सफ्टवेयरको सामान्य प्रकार तथा महत्व;
- तथ्यांक प्रविष्टिको तरीका (अन्तरक्रियात्मक वा अन्तरक्रियाविहित);
- कम्प्युटर प्रोसेसिङ्ग विधिको प्रकारहरू (स्ट्याण्ड एलोन, डिप्ट्रीव्युटेड वा नेटवर्कड);
- सेवा व्युरोको प्रयोग; र
- प्रत्येक महत्वपूर्ण सिस्टमबाट प्रशोधन गरिने कारोवारहरूको अनुमानित संख्या (उपयुक्त लागेमा) ।

लेखापरीक्षकले अवलोकन, अन्तर्वाता, नीति र कार्यविधि निर्देशिकाको अध्ययन लगायत देहायका श्रोतहरूबाट योजना सम्बन्धी जानकारी संकलन गर्दछ :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको उच्च व्यवस्थापन;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायका महत्वपूर्ण कार्यक्रमका लागि जवाफदेही बोकेका व्यवस्थापन तह;
- आन्तरीक लेखापरीक्षण व्यवस्थापन (कुनै पनि आन्तरीक नियन्त्रण अधिकृत समेत); र

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको कानूनी वारेशहरु ।

लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायले जारी गरेका तथा यस सम्बन्धी सान्दर्भिक देहायमा उल्लेखित प्रतिवेदन र लेखहरु समेतबाट जानकारी संकलन गर्दछ :

- आर्थिक विवरणहरु;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको पुर्व प्रतिवेदनहरु र सोको पुनरावलोकन;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको बजेट तथा बजेट कार्यान्वयनसँग सम्बन्धित प्रतिवेदनहरु;
- आन्तरिक लेखापरीक्षण प्रतिवेदन;
- परामर्शदाताको प्रतिवेदन; र
- लेखापरीक्षण गरिने निकायका बारेमा पत्रपत्रिका, समाचारपत्र तथा अन्य प्रकाशनबाट प्रकाशित विषयहरु ।

#### २.१.६ लेखापरीक्षण गरिने निकायले भोग्नु परेका जोखिमहरुको पहिचान

लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनमा बेहोरिने जोखिमका साथै यी जोखिमहरुले आर्थिक विवरणमा असर पार्न सक्ने सम्भावनाका बारेमा पनि उचित ध्यान दिनु पर्दछ । यी जोखिमका कारणहरुमा लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन वातावरणमा असर पुऱ्याउने तत्व वा उद्योग अथवा सम्पूर्ण अर्थतन्त्रमा असर पुऱ्याउने तत्वहरु पर्दछन् ।

सञ्चालनमा देखिएका समस्याहरुका बारेमा व्यवस्थापनको दृष्टिकोण बुझ्न तथा विस्तृत विश्लेषण गर्न व्यवस्थापनसँगको छलफलले लेखापरीक्षकलाई सक्षम बनाउँछ । त्यसपछि, लेखापरीक्षणमा महत्वपूर्ण असर पुऱ्याउने सञ्चालनमा भोगिरहेका जोखिमहरुलाई संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यमा रुपान्तरण गरी यस्ता उद्देश्यहरुका सन्दर्भमा दृष्टिकोण निर्धारण गरिन्छ ।

#### २.१.७ संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरु तथा प्रस्तावित लेखापरीक्षण शैलीको पहिचान

आर्थिक विवरणहरु सारभूत गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त रहेको कुराको सुनिश्चितता प्रदान गर्नु लेखापरीक्षणको उद्देश्य हो । आर्थिक विवरणका सम्पूर्ण तत्वहरु ठीक भएको प्रमाणित गर्नका लागि आवश्यक सम्पूर्ण लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षक विरलै सक्षम हुन्छ ।

जहिले पनि केही कलमहरुले सारभूत गलत प्रस्तुतिको उच्च जोखिम बोक्ने हुदाँ लेखापरीक्षकले सारपूर्ण विवेकको प्रयोग गर्नु पर्ने हुन्छ वा परीक्षण गर्न कठिन हुन्छन् । अन्तर्निहित जोखिम (Inherent risk) उच्च रहेको अवस्थामा लेखापरीक्षण उद्देश्य संवेदनशील हुन जान्छ; र

- सम्बन्धित आर्थिक विवरणमा उल्लेख गरिएका अभिव्यक्तिहरुको यथार्थता रुजू गर्न उल्लेख्य मात्रामा विवेकको प्रयोग गर्नु पर्ने हुन्छ; वा
- लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न वा लेखापरीक्षण कार्य विधि सम्पादन गर्न कठिन हुन्छ।

लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजनाको एक अङ्गको रुपमा संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुको लेखापरीक्षण दृष्टिकोण सन्दर्भमा समग्र निर्देशन प्रदान गर्न नायव

महालेखापरीक्षक (AAG) जवाफदेही रहन्छ । लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजनाले लेखापरीक्षणका संवेदनशील उद्देश्यहरूका सन्दर्भमा लेखापरीक्षण शैलीलाई विस्तृत रूपमा सम्बोधन गर्नुका अतिरिक्त देहायका विषयलाई समेत सम्बोधन गर्दछ :

- लेखापरीक्षण कार्य विधिको प्रकृति, समय तथा मात्रा;
- अनुभवी लेखापरीक्षक तथा विशेषज्ञको संलग्नता; र
- बाह्य विशेषज्ञको उपयोग ।

२.१.८ आन्तरीक नियन्त्रणको जानकारी हासिल गर्ने ।

आन्तरीक नियन्त्रणवारे जानकारी हासिल गर्नुको उद्देश्य निम्नानुसार छन् :

- सञ्चालनमा सामना गर्नु परेका जोखिमका बारेमा लेखापरीक्षण गरिने निकायले गरेका व्यवस्थाहरूको समझदारी;
- आन्तरीक नियन्त्रणबाट समग्र लेखापरीक्षण दृष्टिकोण सुनिश्चित गर्नु; र
- लेखापरीक्षण टोलीले उपयोगी सिफारिसहरूको विकास गर्न सक्षम हुने क्षेत्रहरूको पहिचान गर्नु ।

जुनसुकै आकारको भए पनि प्रत्येक लेखापरीक्षणका लागि लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजनाको विकास गर्ने क्रममा नायव महालेखापरीक्षकले व्यवस्थापनसँग को छलफलबाट आन्तरीक नियन्त्रणको उच्चतम जानकारी हासिल गर्दछ । विस्तृत विवरण र प्रलेखीकरणहरूलाई लेखापरीक्षण टोलीका अन्य सदस्यहरूद्वारा लेखापरीक्षण योजनाको अङ्गको रूपमा उपयोग गरिन्छ ।

आन्तरीक नियन्त्रण अन्तर्गत निम्न अन्तरसम्बन्धित तत्वहरू पर्दछन् : जोखिम निर्धारण, नियन्त्रण वातावरण, सूचना तथा सञ्चार, नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको अनुगमन । 'परिच्छेद २.२ - आन्तरीक नियन्त्रण' ले यस सम्बन्धमा थप मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ ।

विकास गर्दा लेखापरीक्षण गरिने निकायमा अवस्थित जोखिम, मूल्यांकन प्रकृया र सोको नियन्त्रण वातावरणका सम्बन्धमा लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना तयार गर्दा नायव महालेखापरीक्षकको ज्ञानका आधारमा कुन पद्धतीमा आधारित लेखापरीक्षण विधिको कार्यान्वयनको हद आधारभूत तत्व हो ।

सन्तोषजनक नियन्त्रण वातावरण भन्नाले निम्न कुराहरू बुझिन्छ :

- व्यवस्थित तवरले प्रशोधित नियमित कारोबारहरू सम्बन्धी केही वा धेरै लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका सन्दर्भमा पद्धतीमा आधारित शैली उपयुक्त हुन सक्दछ; र
- अनियमित (Non-routine) कारोबार सम्बन्धी व्यवस्थापनको निर्णय जानी जानी वा नजानिकन पक्षपातपूर्ण हुने सम्भावना न्यून भएको ।

असन्तोषजनक नियन्त्रण वातावरण भन्नाले निम्न कुराहरू बुझिन्छ :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायका व्यक्तिहरूलाई आन्तरीक नियन्त्रणका सम्बन्धमा कम वास्ता भएको;
- नियतबस प्रस्तुत गरिएका गलत विवरण वा त्रुटिहरूबाट आर्थिक सूचनाहरू प्रभावित हुने अवस्था भएको;

- लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि सारभूत (Substantive) लेखापरीक्षण शैली उपयुक्त हुने भएको; र
- असामान्य कारोबारहरूसँग सम्बन्धित व्यवस्थापनका निर्णयहरू कुनै निश्चित परिणाम प्राप्त गर्ने इच्छाबाट प्रभावित भएको ।

लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजनाको विकास गर्ने उद्देश्यका लागि नायव महालेखापरीक्षकले हासिल गर्ने आन्तरीक नियन्त्रणका बारेका जानकारी अन्तर्गत लेखापरीक्षण योजनाका लागि तयार गरिएका विस्तृत विवरणको जानकारी समेत पर्दछन् । लेखापरीक्षण योजनाको विकास गर्ने उद्देश्यले बुझ्न, प्रलेख राख्न र लेखापरीक्षण उद्देश्यका रूपमा परिचित सान्दर्भिक क्रियाकलापहरूको परीक्षण गर्न यस्ता जानकारीहरू लेखापरीक्षण टोलीका अन्य सदस्यहरूलाई समेत प्रवाहित गरिन्छ ।

#### २.१.९ आर्थिक प्रतिवेदन सम्बन्धी विषयहरूको पहिचान

पहिचान गरिएका आर्थिक प्रतिवेदनका विषयहरूलाई सम्बोधन गर्न देहायका कुराहरूमा ध्यान दिनु पर्दछ :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायका लेखांकन सम्बन्धि अभ्यास र नीतिहरू;
- नयाँ लेखा मानदण्डहरू/कानूनी व्यवस्थाहरू; र
- आर्थिक प्रतिवेदनमा असर पुऱ्याउने कानून वा नियममा भएका परिवर्तन ।

#### २.१.१० EDP लेखापरीक्षण विशेषज्ञहरूको आवश्यकताको पहिचान

अन्तर्निहित नियन्त्रण तथा जोखिमको निर्धारणमा लेखापरीक्षक जवाफदेही हुने हुँदा कम्प्युटरमा राखिएको आर्थिक व्यवस्थापन सम्बन्धी व्यवस्थाको प्रभाव/असर बुझ्न विशिष्ट प्राविधिक दक्षता प्राप्त व्यक्तिको सहयोग आवश्यक हुन्छ । यस्तो EDP लेखापरीक्षण विशेषज्ञसँग निर्देशिकामा उल्लेखित गरिएको EDP अवधारणा बुझ्न र यस्ता अवधारणालाई लेखापरीक्षणमा लागु गर्न आवश्यक पर्याप्त प्राविधिक ज्ञान र अनुभव हुनु आवश्यक छ ।

#### लेखापरीक्षण योजनाको जवाफदेहीता

२.१.११ लेखापरीक्षण रणनीति र योजनाको संरचनाभित्र रहेर लेखापरीक्षण योजना सम्बन्धी निर्णय गर्न तथा लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू तय गर्न सामान्यतया नायव महालेखापरीक्षक जवाफदेही रहन्छन् ।

#### लेखापरीक्षण योजना तयार पार्न सहयोगी हुने विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूको (Analytical Procedures) सम्पादन

२.१.१२ लेखापरीक्षण योजना तयार पार्न मद्दत गर्न तथा लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनको समग्र ज्ञान प्राप्त गर्न विश्लेषणात्मक कार्यविधि सम्पादन गरिन्छ । लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजनाको विकास गर्दा विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूले नसमेटिएको विषयहरूमा लेखापरीक्षकले निम्न कुराहरू गर्ने छन् :

- सान्दर्भिक जानकारीको विश्लेषण; र
- परिणामहरूको बारेमा व्यवस्थापनसँग छलफल ।

- २.१.१३ उच्च तहमा संकलित तर्कसंगत तथ्यांकलाई कुनै एक विशेष शाखा, सञ्चालन वा उत्पादनको लागि तथ्यांकलाई लेखापरीक्षण योजना तयार पार्दा विश्लेषणात्मक कार्यविधिका लागि प्रयोग गरिन्छ ।
- २.१.१४ लेखापरीक्षण गरिने निकायको आकार, जटिलता र अर्थपूर्ण सम्बन्धको अस्तित्वको आधारमा लेखापरीक्षकको निर्णयमा आधारित विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरु फरक पर्न सक्नेछन् । लेखापरीक्षण गरिने केही निकायका विश्लेषणात्मक कार्यविधि अन्तर्गत गोश्वारा खाता (General Ledger) प्रारम्भिक वा समायोजन नगरिएको ट्रायल ब्यालेन्सको प्रयोग गरी गत वर्ष र चालु वर्षको लेखा मौज्जातको पुनरावलोकन पर्दछन् । अर्को तर्फ केही निकायका विश्लेषणात्मक कार्यविधि अन्तर्गत उपलब्ध भएसम्म त्रैमासिक आर्थिक विवरणको विस्तृत विश्लेषण पर्दछन् । यी दुवै अवस्थामा विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरुले लेखापरीक्षकको लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन सम्बन्धी ज्ञानको मद्दतबाट थप जिज्ञासाको लागि आधारको रूपमा काम गर्दछन् ।
- २.१.१५ लेखापरीक्षकले खास ध्यान पुऱ्याउनु पर्ने देहायका कुराहरु पर्दछन् :-
- व्यवस्थापनका प्रतिवेदन र लेखापरीक्षण गरिने निकायले आफ्नो सञ्चालनको व्यवस्थापन गर्ने क्रममा नियमितरूपमा तयार पारेका विश्लेषणात्मक तथ्यांकहरु;
  - चालु र विगत अवधिका आर्थिक तथ्यांक जस्तै आर्थिक विवरणहरु;
  - गैर आर्थिक सूचना; र
  - लेखापरीक्षण गरिने निकायको वार्षिक बजेट र प्रक्षेपण ।
- २.१.१६ लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनले विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरुलाई प्रायः आफ्नो सञ्चालनको अनुगमन गर्ने एक परिच्छेदको रूपमा लागु गर्दछ । लक्षण (Trend), उतारचढाव तथा असामान्य सम्बन्धहरुको पहिचान गर्न व्यवस्थापनले गरेका विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरुको नतिजालाई उचित ध्यान दिइनेछ ।
- २.१.१७ सामान्यतः लेखापरीक्षण योजना अन्तर्गत व्यवस्थापनसँगको छलफल पर्दछ, जसले लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनका बारेमा र विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरुको परिणामको बारेमा बुझ्न मद्दत गर्दछ ।
- २.१.१८ छलफल गरिने खास सूचना अन्तर्गत देहायका विषयहरु समेत पर्दछन् ।
- सञ्चालनका विषयहरु तथा लेखांकन सम्बन्धी विकासहरु,
  - लेखापरीक्षण गरिने निकायको वित्तीय विवरणहरु,
  - वर्तमान लक्षण, विगत वर्षसंग वा बजेटको तुलनामा उतारचढाव र प्रक्षेपण;
- आर्थिक विवरणका उल्लेखनीय लेखा मौज्जात कारोबारको वर्गीकरण गरिएका अभिव्यक्तिहरुको पहिचान ।**
- २.१.१९ सान्दर्भिक जानकारीको विश्लेषण तथा व्यवस्थापनसँगको छलफलको माध्यमबाट लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणको महत्वपूर्ण लेखा मौज्जात र कारोबारको वर्गको पहिचान गर्दछ ।
- यो भागमा नेपाल सरकारको वार्षिक आर्थिक विवरण र सोको लेखापरीक्षण सम्बन्धमा आर्थिक कार्यविधि ऐन, २०५५ र आर्थिक प्रशासन सम्बन्धी नियमावली, २०५६ मा भएका व्यवस्थाको बारे वर्णन गरिएको छ ।

**आर्थिक कार्यविधि ऐन, २०५५ अनुसार केन्द्रियस्तरको आर्थिक विवरण प्रस्तुती**

ऐनको दफा १४ उपदफा १ मा महालेखा नियन्त्रक कार्यालयले महालेखापरीक्षकले तोकेकोले म्याद भित्र प्रत्येक आर्थिक वर्षको संचित कोषको अतिरिक्त विनियोजन, राजस्व, धरौटी, वैदेशिक अनुदान र ऋण सहायता तथा लगानीको लेखा र केन्द्रिय लेखाको आर्थिक विवरण महालेखा परीक्षकको कार्यालयमा दाखिला गर्नु पर्ने व्यवस्था छ ।

सोही दफाको उपदफा २ मा लेखा उत्तरदायी अधिकृतले मातहत कार्यालय समेतको प्रत्येक आर्थिक वर्षको सम्पूर्ण आय-व्ययको केन्द्रीय आर्थिक विवरण तयार गरी महालेखा नियन्त्रक कार्यालय र महालेखा परीक्षकको कार्यालय समक्ष पेश गर्नु पर्ने व्यवस्था छ ।

तोकिएको समयमा आर्थिक विवरण पेश गर्न नसकेमा लेखा उत्तरदायी अधिकृत वा जिम्मेवार व्यक्तिले मनासिव कारण दर्शाई म्याद थपको लागि अनुरोध गरेमा महालेखा परीक्षक वा निजले तोकेको अधिकारिले वढीमा पैतिस दिनको म्याद थप गर्न सक्ने व्यवस्था छ । जिम्मेवार व्यक्तिले थप समय भित्र पनि आर्थिक विवरण पेश गर्न नसकेमा पहिलो पल्ट रु.२५१- र दोश्रो पटक रु.५०१- जरिवाना गर्ने र त्यसपछि पनि यस्तो प्रकृया दोहोर्‍याइ रहेमा प्रचलित कानून वमोजिम विभागीय कारवाही समेत गर्ने व्यवस्था छ ।

**आर्थिक प्रशासन सम्वन्धी नियमावली, २०५६ ले केन्द्रिय आर्थिक विवरण प्रस्तुती सम्वन्धमा गरेको व्यवस्था**

आर्थिक प्रशासन सम्वन्धी नियमावली २०५६ को परिच्छेद १२ मा प्रत्येक कार्यालयले कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालय र सम्वन्धित मन्त्रालय विभागमा आर्थिक वर्ष समाप्त भएको ३५ दिन भित्र आर्थिक विवरण पेश गर्नु पर्ने उल्लेख छ । यस्तो आर्थिक विवरणमा खर्चको विवरण, पेशकीको विवरण बैक हिसाव विवरण आदि पदछन् । वैदेशिक सहायता समावेश भएका आयोजनाहरुको आर्थिक विवरणमा नगद अनुदान, सिधै भुक्तानी, टर्नकी सहायता, प्राविधिक तथा अन्य सहयोग र सोधभर्ना हुने रकम समेतको विवरण महालेखा परीक्षकको कार्यालयले तोकेको ढाँचामा पठाउनु पर्दछ ।

जिल्ला स्थित कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयले पेश हुन आएको विवरणमा वार्षिक बजेट, रकमान्तर, निकास, खर्च, बाँकी रकम र बैक हिसाव समेत भिडान गर्ने व्यवस्था छ । हरेक मन्त्रालय/विभाग वा संवैधानिक निकायले मातहतका कार्यालयहरुबाट त्रैमासिक रुपमा आर्थिक विवरण प्राप्त गरी केन्द्रिय विवरण तयार गर्नु पर्ने व्यवस्था ।

प्रत्येक मन्त्रालय/विभाग र संवैधानिक निकायले महालेखा नियन्त्रक कार्यालयसंग हिसाव भिडान गरी एकीकृत केन्द्रिय आर्थिक विवरण महालेखा नियन्त्रक कार्यालय र महालेखा परीक्षकको कार्यालयमा कार्तिक मसान्त भित्र पेश गर्नु पर्ने व्यवस्था नियमावलीले गरेको छ ।

एकीकृत आर्थिक विवरणमा निम्न कुराहरु समावेश हुन्छन्

- विनियोजन बजेट अनुसार खर्चको विवरण (नगद भुक्तानीको लागि);
- विनियोजन बजेट अनुसार खर्चको विवरण (सिधै भुक्तानी र वस्तुगत अनुदानको लागि);
- श्रोत अनुसार बजेट निकास र खर्चको विवरण र
- कार्यालयगत बजेट निकास र खर्चको विवरण



**महालेखा परीक्षकद्वारा वार्षिक आर्थिक विवरणको लेखापरीक्षण**

महालेखा परीक्षकको कार्यालयले माथि उल्लेख भएको वार्षिक आर्थिक विवरणको लेखापरीक्षण गर्दछ । यसले महालेखापरीक्षकको कार्यालयलाई लेखापरीक्षण गर्न र वार्षिक प्रतिवेदन तयार गर्न आधार तयार गर्दछ ।

२.१.२० व्यवस्थापनसँगको छलफल तथा लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनको ज्ञानबाट आर्थिक विवरणको महत्वपूर्ण लेखा प्रष्ट हुन्छ । महत्वपूर्ण भन्नाले कुनै लेखामा देखिएको मौज्जातभन्दा बढी रकम भएको बुझिन्छ । किनभने लेखामा प्रवाह भएका कारोवारहरूको कुल परिणामको खूद नतीजा नै मौज्जात हुन्छ । कुनै सानो मौद्रिक मौज्जात भएका लेखा शिर्षकहरू जस्तै नगद महत्वपूर्ण हुन सक्छन् किनकी यो नगद भुक्तानी र नगद प्राप्ती जस्ता दुई महत्वपूर्ण कारोवारहरूको खूद परिणाम हो ।

२.१.२१ लेखा मौज्जातले कुनै खास अवधिको (आन्तरीक रकमान्तर र वर्गीकरण लगायतका) कारोवारहरूको वर्गको प्रतिविम्बित गर्दछ । यी अन्तर्गत निम्न कुराहरू पर्दछन्:

- नियमित कारोवारहरू (Routine transaction); र
- असामान्य कारोवारहरू (Non-routine transaction) ।

२.१.२२ कारोवारहरूको महत्वपूर्ण वर्गहरूलाई पहिचान गरि लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणहरूमा सारभूत गलत प्रस्तुतीको जोखिमहरू रहन सक्ने अवस्थामा प्रयोग गर्दछ ।

२.१.२३ व्यवस्थापनले आर्थिक विवरणहरू यथार्थ एवं उचित प्रस्तुती गरिएको अभिव्यक्ति दिन्छ । यस्ता सामान्य अभिव्यक्ति प्रस्तुत गर्दा व्यवस्थापनले प्रत्येक लेखा मौज्जात, कारोवारहरूको वर्ग तथा आर्थिक विवरणमा प्रस्तुत अन्य तथ्यांकहरूको विस्तृत विवरण प्रस्तुत गर्दछ ।

२.१.२४ यी अभिव्यक्तिहरूलाई निम्नानुसार वर्गीकरण गर्न सकिन्छ ।

- पूर्णता  
आर्थिक विवरणहरूमा समावेश गर्नु पर्ने कुनै पनि सम्पत्ति, दायित्व वा कारोवारहरूका वर्गहरू अभिलेख गरिएका छन् ।
- अस्तित्व  
लेखापरीक्षण गरिने निकायको सम्पत्ति वा दायित्व कुनै निश्चित मितिमा अस्तित्वमा रहेका छन् र अभिलेख गरिएको कारोवार वा कारोवारको वर्ग आर्थिक विवरणले समेट्ने अवधिमा सम्पन्न भएका हुनः
- यथार्थता  
पार्टी, मिति, विवरण, परिमाण तथा मूल्यका आधारमा अभिलेख गरिएका, प्रशोधन गरिएका तथा प्रतिवेदन तयार गरिएका सम्पत्ति, दायित्व र कारोवारका प्रकारहरूको विस्तृत विवरण;
- मूल्यांकन  
सम्पत्ति, दायित्व, राजश्व तथा खर्चहरू उपयुक्त मूल्यमा लेखांकन गरिएको;
- स्वामित्व  
आर्थिक विवरणमा समावेश भएका सम्पत्तिको स्वामित्व लेखापरीक्षण गरिने निकायमा निहित रहेको तथा यसको दायित्व भन्नाले निकायले वहन, निःसर्ग वा भुक्तानी गर्नुपर्ने दायित्वलाई जनाउँछ ।

- प्रस्तुतीकरण एवं खुलस्त सर्वमान्य लेखा नीति तथा कानूनी आवश्यकता बमोजिम उपयुक्त सूचनाहरूको वर्गीकरण, प्रस्तुतीकरण तथा व्याख्या गरिन्छ ।

२.१.२५ देहायका मध्ये एक वा सोभन्दा बढी लक्षणहरू भएमा कुनै खास रकम कलम वा लेखालाई महत्वपूर्ण मानिन्छ :

- तोकिएको सारभूत रकम भन्दा बढी भएको मौज्जात वा आर्थिक विवरणको रकमको प्रमुख हिस्सा भएको मौज्जातलाई सारभूत मानिन्छ;
- स्वतन्त्र वा संयुक्त जोखिमहरूको (अर्न्तनिहित र नियन्त्रण जोखिम) कारणबाट कुनै रकम कलम वा लेखा मौज्जातको प्रस्तुतीमा सारभूत गलत प्रस्तुती (अत्याधिक वा न्यून रकम प्रस्तुत); र
- लेखापरीक्षणको विशेष चासो, जस्तै नियमन गर्ने अधिकारीहरूको आवश्यकतानुसार, विशेष ध्यान दिनु पर्ने विषयहरू ।

कम महत्वका ठानिएका लेखा शिर्षकहरू समग्रमा महत्वपूर्ण नभएको कुराको निर्धारण लेखापरीक्षकले गर्नु पर्दछ ।

२.१.२६ कुनै अभिव्यक्तिबाट सारभूत गलत प्रस्तुतीकरण हुन गएको कुरा कुनै खास रकम कलम, शीर्षक, खाता वा प्रस्तुती तोकिएको सारभूत स्तर (materiality) भन्दा बढी रहेता पनि यस सम्बन्धमा गरिएको खुलस्त (Disclosure) वा यसको पूर्णताको कारणले गर्दा सारभूत हुन सक्छन्, जस्तै:

- भुक्तानी गर्न बाकी पारिश्रमिक सम्बन्धि दायित्व शून्य देखाइएको अवस्थामा पनि यस्तो कारोबारमा रहेका अर्न्तनिहित जोखिमका कारणले गर्दा सारभूत गलत प्रस्तुतीकरणको संभावना रहन जान्छ; र
- भैपरी आउने दायित्व मौद्रिकरूपमा अनुमान गर्न नसकिएको अवस्थामा अभिलेख नराखिएता पनि यस्ता दायित्वको रकम अभिलेख योग्य नभए पनि यसको प्रस्तुती नगरिएमा खुलस्त अभिव्यक्ति सारभूत हुन सक्छ ।

२.१.२७ आर्थिक विवरणहरूमा स्थीर सम्पत्ति अन्तर्गत कुनै मौद्रिक रकम समावेश छ भने व्यवस्थापनले यो रकम यथार्थरूपमा प्रस्तुत भएको अभिव्यक्ति गर्दछ । यी सामान्य अभिव्यक्तिलाई अझ विस्तृत अभिव्यक्तिहरूमा विभाजन गर्न सकिन्छ । उदाहरणको लागि - स्थीर सम्पत्तिहरू पूर्ण छन्, अस्तीत्वमा छन्, सम्बन्धित सम्पत्तिको अधिकार लेखापरीक्षण गरिने निकाय सँग छ, तीनको परिस्थिति अनुसारका उपयुक्त लेखा नीतिहरू बमोजिम वर्गीकरण, व्याख्या तथा मूल्यांकन गरिएको छ ।

### लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू

२.१.२८ आर्थिक विवरणहरू उपर राय व्यक्त गर्नका लागि लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणका उद्देश्यहरू निर्धारण गरि आर्थिक विवरणहरू समग्रमा सारभूत गलत प्रस्तुतीहरूबाट मुक्त रहेको सुनिश्चित गर्न लेखापरीक्षण प्रमाणहरू जुटाउँदछ ।

२.१.२९ लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणहरूको महत्वपूर्ण लेखा मौज्जात तथा कारोवारहरूको वर्गीकरणको प्रस्तुतीका लागि लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू तय गर्दछ ।

- २.१.३० कुनै पनि लेखापरीक्षण उद्देश्य सम्बन्धित आर्थिक विवरणहरूको प्रस्तुतीहरूको बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्ने एक लक्ष्य हो । सरल शब्दमा भन्ने हो भने लेखापरीक्षण उद्देश्यले व्यवस्थापनका अभिव्यक्तिहरूलाई प्रतिबिम्बित गर्दछ ।
- २.१.३१ प्रायः लेखापरीक्षण उद्देश्यले एक भन्दा बढी अभिव्यक्तिहरूलाई एकै साथ समेट्नु वा कुनै एक अभिव्यक्तिको अंशलाई मात्र सम्बोधन गर्नु, बढी व्यवहारिक हुन्छ । उदाहरणका लागि:
- सम्पूर्ण राजश्वको सही अभिलेख राखिएको छ । लेखापरीक्षण उद्देश्यले आयको पूर्णता तथा यथार्थता सम्बन्धी व्यवस्थापनको अभिव्यक्तिलाई सम्बोधन गर्दछ ।

#### संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू

- २.१.३२ लेखापरीक्षकले जुन लेखापरीक्षण टोलीका सबभन्दा बढी अनुभवी सदस्यहरूको विवेकबाट लाभान्वित भइ संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूको पहिचान गर्दछ ।
- २.१.३३ उच्च रहेमा यिनलाई संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू मानिन्छ । अर्न्तनिहित जोखिमहरू (अनुच्छेद २.१.३५ देखि २.१.४० सम्म) उच्च हुन्छन् र
- सम्बन्धित आर्थिक विवरणहरूमा गरिएका अभिव्यक्ति प्रमाणित गर्न उल्लेखनीय विवेकको आवश्यकता हुन्छ; वा
  - लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न अथवा लेखापरीक्षण कार्यविधि लागु गर्न कठिन हुन्छ ।
- २.१.३४ संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू व्यवस्थित तरीकाले प्रशोधित नियमित कारोवारहरूको भन्दा बढी रूपमा अनियमित कारोवारहरूको (non-routine) लेखा मौज्जात तथा वर्ग सँग सम्बन्धित हुन्छन् ।

#### अर्न्तनिहित जोखिम, नियन्त्रण जोखिम तथा सारभूत गलत प्रस्तुतीका जोखिम

##### अर्न्तनिहित जोखिम

- २.१.३५ कुनै नियतवश वा नियत बिना सारभूत गलत प्रस्तुतीहरू हुने जोखिम जुन यस्ता गलत प्रस्तुतीहरू रोकथाम गर्न, पत्ता लगाउन तथा सच्याउन आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीतालाई वेवास्ता गर्दा उत्पन्न हुन्छन् लाई अर्न्तनिहित जोखिम भनिन्छ ।
- २.१.३६ छोटो अवधिमा लेखापरीक्षणले अर्न्तनिहित जोखिमलाई प्रभावित गर्न सक्दैन : यसको काम जोखिम निर्धारण गर्नु मात्र हो ।
- २.१.३७ गलत प्रस्तुती तब हुन्छ जब तथ्यांकहरूको संकलन, प्रशोधन वा सही प्रस्तुतीमा असफलता हुन्छ अथवा तथ्यांकमा कुनै पनि बेला गलत प्रस्तुतीले स्थान पाउन सक्छ । गलत प्रस्तुतीको संख्या र आकार लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन सम्बन्धी अवस्था वा घटनाहरूमा आधारित हुन्छ । यी अवस्था वा घटनाहरूलाई देहायका बीच विभाजन गर्न सकिन्छ :
- मन्त्रालय/विभाग/निकायगत र
  - कुनै खास आर्थिक विवरणका प्रस्तुतीका सम्बन्धमा गरिएका अभिव्यक्ति ।
- २.१.३८ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण रणनीति र योजना तर्जुमा गर्दा सारभूत गलत प्रस्तुतीहरूको जोखिम वृद्धि गर्ने निकायका अवस्था वा घटना सम्बन्धमा ध्यान पुऱ्याउँछ ।
- २.१.३९ अर्न्तनिहित जोखिम निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकले मन्त्रालय, निकाय र विशेष अवस्था वा घटनाहरूको संयुक्त असरलाई ध्यान दिनु पर्दछ । अर्न्तनिहित जोखिमको (आन्तरीक

नियन्त्रणलाई वेवास्ता गर्दा सारभूत गलत प्रस्तुती हुने जोखिम) निर्धारण लेखापरीक्षण निर्णय हो ।

२.१.४० हरेक लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि लेखापरीक्षकले ध्यान दिनु पर्ने अर्न्तनिहित जोखिमका सूचकहरू अन्तर्गत निम्न कुराहरू पर्दछन् ।

उच्च अर्न्तनिहित जोखिमका सूचकहरू	न्यून अर्न्तनिहित जोखिमका सूचकहरू
<p><b>हिनामिनाको संभाव्यता</b> कारोवारहरूको वर्ग तथा सम्बन्धित लेखा मौज्जात अन्तर्गत देहायका कुराहरू पर्दछन् :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● नगद प्राप्ती तथा भुक्तानी</li> <li>● आपसी छलफलबाट तय गरिने विषयहरू</li> <li>● सजिलैसंग चोरी हुन सक्ने वस्तु जस्तै : जिन्सी मौज्जात</li> <li>● प्रत्यक्ष वा अप्रत्यक्ष रूपले हिनामिना हुन सक्ने कारोवारहरू जस्तै - गैर कानूनी लेनदेन, भूठो कारोवार, कर्मचारी, आपूर्तिकर्ता वा उपभोक्ता जस्ता तत्वहरू जसले हिनामिनालाई प्रत्यक्ष वा अप्रत्यक्ष रूपमा प्रभाव पार्दछन् ।</li> </ul>	<p><b>हिनामिना नहुने संभाव्यता</b> कारोवारहरूको वर्ग तथा सम्बन्धित लेखा मौज्जात अन्तर्गत देहायका कुराहरू पर्दछन् :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● सजिलै चोरी हुन नसक्ने ठोस वा अदृश्य सम्पत्ति वा चोरी हुन सक्ने वस्तुमा रुपान्तर हुन नसक्ने ।</li> <li>● नगद भुक्तानीको माध्यमबाट निःसर्ग नहुने दायित्व वा मूल्यांकन, आपसी सहमतिमा लेनदेन गर्न सकिने वा हिनामिना हुन सक्ने वस्तु ।</li> </ul>
<p><b>कारोवारहरूको समुह तथा लेखा मौज्जातमा समावेश विषयहरूको प्रकृति</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● थोरै, ठुला वस्तु</li> <li>● जटिल गणना</li> <li>● शारीरिक हस्तक्षेप</li> </ul>	<p><b>कारोवारहरूको समुह तथा लेखा मौज्जातमा समावेश विषयहरूको प्रकृति</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● धेरै, साना वस्तु</li> <li>● रकमहरू स्पष्ट भएका</li> </ul>

**नियन्त्रण जोखिम (Control Risk)**

२.१.४१ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू तय गर्दा सारभूत गलत प्रस्तुतीहरूको रोकथाम, पहिचान वा सच्याउने कुराको सुनिश्चित गर्न आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीताको मूल्यांकन गर्दछ । आन्तरीक नियन्त्रणका अर्न्तनिहित कमजोरीहरू भन्नाले सारपूर्ण गलत प्रस्तुती हुने र यस्ता प्रस्तुती पत्ता नलाग्ने जोखिम भन्ने बुझिन्छ । यी कमजोरीहरू उत्पन्न हुने कारणहरू निम्न प्रकारका छन् :

- स्रोतको सिमित उपलब्धता र अपेक्षित फाईदाका तुलनामा आन्तरीक नियन्त्रणको लागतलाई ध्यान दिनु पर्ने;
- मानव विवेकको सिमितता तथा वेहोशियारी, वेवास्ता, गल्ती वा निर्देशनहरूको गलत समझदारीबाट उत्पन्न मानवीय असफलता, सामान्य गल्ती वा कमजोरी;
- आन्तरीक नियन्त्रणलाई व्यवस्थापनले वेवास्ता गर्न सक्ने क्षमता;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायभित्र वा बाहिरका दुई वा सोभन्दा बढी व्यक्तिको मिलोमतोको सम्भावना; र
- आन्तरीक नियन्त्रण प्रणाली काम गर्न नसक्ने वास्तविकता ।

२.१.४२ सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूलाई रोकथाम गर्न वा पहिचान गर्न र सच्याउन असफल आन्तरीक नियन्त्रण जोखिमलाई लेखापरीक्षकले नियन्त्रण जोखिमका रूपमा लिन्छन् ।

- २.१.४३ सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूलाई रोकथाम गर्न वा पहिचान गर्न र सच्याउन आन्तरीक नियन्त्रणका प्रकृयाहरू प्रभावकारी भएको कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा लेखापरीक्षकले नियन्त्रण जोखिमलाई न्यून स्तरमा राख्दछ ।
- २.१.४४ सारभूत गलत प्रस्तुतीहरूलाई रोकथाम गर्न वा पहिचान गर्न र सच्याउन आन्तरीक नियन्त्रणका प्रकृयाहरू प्रभावकारी भएको कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त नभएमा वा लेखापरीक्षकलाई आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीता मूल्यांकन गर्दा फलदायी नहुने लागेमा लेखापरीक्षकले यस्तो नियन्त्रण जोखिमलाई 'उच्च' निर्धारण गर्दछ ।
- २.१.४५ लेखापरीक्षण योजना तयार गर्दा लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणको सम्बन्धमा जानकारी हासिल गर्दछ र हरेक लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि नियन्त्रण जोखिमको प्रारम्भिक मूल्यांकन गर्दछ (नियन्त्रणको परीक्षण सम्पन्न नभए सम्म मूल्यांकनलाई प्रारम्भिक मानिन्छ)

'अनुच्छेद २.२ - आन्तरीक नियन्त्रण' ले थप मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ ।

#### सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिम (Risks of Significant Misstatements)

- २.१.४६ अर्न्तनिहित जोखिम तथा नियन्त्रण जोखिमको संयुक्त रूप नै सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूको जोखिम हो ।
- २.१.४७ यदि लेखापरीक्षकले सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूको जोखिमको स्तरलाई 'न्यून' निर्धारण गर्दछ भने यो विश्वास गरिन्छ कि लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूले समेटेका आर्थिक विवरणमा सारभूत गलत प्रस्तुतीहरू हुने सम्भावना हुँदैन ।
- २.१.४८ यदि लेखापरीक्षकले सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिमहरूको स्तरलाई 'उच्च' निर्धारण गर्दछ भने यो विश्वास गरिन्छ कि लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूले समेटेका आर्थिक विवरणमा सारभूत गलत प्रस्तुती हुने सम्भावना रहन्छ ।
- २.१.४९ देहायका सामान्य मार्ग दर्शनहरू उपयोगी हुन सक्छन् :
- अर्न्तनिहित जोखिमको मात्रा जति बढी भयो व्यवस्थापनले आन्तरीक नियन्त्रण प्रणालीबाट त्यति नै बढी सुनिश्चितताको अपेक्षा गर्दछ ।
  - सारपूर्ण गलत प्रस्तुती अवस्था न्यून रहनुको कारणमा सामान्यतया आन्तरीक नियन्त्रण प्रणालीको प्रभावकारीता रहन्छ । उदाहरणका लागि - लेखापरीक्षण गरिने निकायको नियमित कारोबार भित्र नगद सम्बन्धि कारोबार जस्तै भुक्तानी प्राप्ति, मौज्जात तथा जिन्स मौज्जातहरूको चोरी, हिनामिना वा अन्य किसिमबाट हुने नोक्सानीको रोकथामको लागि आन्तरीक नियन्त्रण प्रणाली लागू गरिएको हुन्छ।
  - अर्न्तनिहित जोखिम न्यून भएको अवस्थामा व्यवस्थापनले आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृयाबाट कम सुनिश्चितताको माग गर्दछ । उदाहरणको लागि - कुनै कार्यालय भवनलाई चोरीबाट रोक्नका लागि अपनाइने नियन्त्रण प्रकृयाहरूको बारेमा लेखापरीक्षकले कम अपेक्षा गर्दछ । यद्यपि सोको अनाधिकृत प्रयोग तथा स्वामित्वको रक्षाका लागि उपयुक्त नियन्त्रण प्रणालीको अपेक्षा भने लेखापरीक्षकले गर्दछ ।
  - कुनै लेखापरीक्षण उद्देश्यका सम्बन्धमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिम कुनै हद सम्म जहिले पनि रहन्छ । सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूले विद्यमान जोखिमलाई सम्बोधन गर्नु पर्दछ ।

सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूको जोखिम तथा योजना गरिएका विस्तृत सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू बीचको सम्बन्ध :

२.१.५० आर्थिक विवरणका सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरू र सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूबाट लेखापरीक्षकले प्राप्त गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाणहरू बीचमा प्रत्यक्ष सम्बन्ध रहन्छ । सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिम जति उच्च हुन्छ, लेखापरीक्षकलाई त्यति नै बढी विश्वासिलो लेखापरीक्षण प्रमाणको आवश्यकता हुन्छ ।

२.१.५१ सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिम कम हुँदै गएमा लेखापरीक्षकले सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रकृति तथा समय वा सीमालाई परिवर्तन गरी संशोधन गर्न सक्नेछ । उदाहरणका लागि:

- विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूको बढी प्रयोगबाट विस्तृत विवरणहरूको परीक्षणलाई कम गर्ने;
- वर्ष अन्त्य हुनुभन्दा अगाडि नै धेरै जसो लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गर्ने; अथवा
- कर वक्यौतामा भएका केही करदाताहरूको लेखा र सरकारले प्रदान गरेको ऋणको साँवा एवं ब्याजवारे समर्थन प्राप्त गर्ने ।

२.१.५२ सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका सम्भावना कम भएको अवस्थामा पनि लेखापरीक्षकले कुनै लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका सम्बन्धमा सारभूत विस्तृत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू पूर्ण रूपमा त्याग गर्दैन । लेखापरीक्षकले विश्लेषणात्मक कार्यविधिको सम्पादन वा विस्तृत विवरणको परीक्षणबाट सारभूत लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न सक्दछ । यस सम्बन्धमा 'परिच्छेद ३ - प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण' ले थप मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ ।

२.१.५३ सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूको जोखिम, विश्लेषणात्मक कार्यविधिबाट हासिल गरिएको लेखापरीक्षण प्रमाण र विस्तृत विवरणहरूको परीक्षणबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाण बीचको सम्बन्धलाई तालिकामा प्रस्तुत गरिएको छ ।

Risk of significant misstatements	Audit evidence obtained from analytical procedures		
	Little or none	Moderate	Extensive
High			
Moderate			
Low			

Extensive audit evidence required from tests of details  
 Moderate audit evidence required from tests of details  
 Little audit evidence required from tests of details  
 No audit evidence required from tests of details

२.१.५४ विस्तृत विवरणहरूको परीक्षणको आवश्यकताको बृद्धि सँगै लेखापरीक्षकले देहायका कुराहरूमा परिवर्तन गरि लेखापरीक्षण कार्यविधिमा संशोधन गर्न सक्नेछ :

- समय - जस्तै, आर्थिक वर्षको अन्त्य तीर विस्तृत विवरणको परीक्षण गर्ने; र
- क्षेत्र - जस्तै, धेरै मात्रामा मौज्जातको समर्थन माँग गर्ने ।

**लेखापरीक्षण योजनाको प्रलेखीकरण**

२.१.५५ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण योजनाका निर्णयहरूलाई रणनीति तथा योजना कार्यपत्रमा प्रलेखीकरण गर्नु पर्दछ ।

२.१.५६ योजना गरिएका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूलाई लेखापरीक्षण कार्यक्रममा प्रलेखीकरण गरिन्छ।

२.१.५७ योजना सम्बन्धि कार्यपत्रले यी लगायतका धेरै उद्देश्यहरूका लागि कार्य गर्दछ :

- लेखापरीक्षण कार्य सम्पादन गर्दाको एक सन्दर्भ स्रोतको रूपमा;
- कार्य सम्पादनको प्रगतिको मापन गर्न सहयोग गर्ने; र
- लेखापरीक्षण टोलीका सदस्यहरू बीच सञ्जाल कायम राख्ने ।

रणनीति तथा योजना सम्बन्धी कार्यपत्रले योजना सम्बन्धी महत्वपूर्ण निर्णयहरूलाई संक्षेपीकरण गर्दछ । यसले प्रायः देहायका विषयहरू लागू हुने हदसम्म समेट्छ:

- प्राविधिक पक्ष (Technical Aspect)
  - पृष्ठभूमिको जानकारी, लेखापरीक्षण गरिने निकायको संक्षिप्त इतिहास, मन्त्रालय विभाग तथा वर्तमान आर्थिक स्थितिका बारेमा टिप्पणी;
  - हालसालैको विकास, वर्षभरिको कार्य सम्पादन, लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनमा भएका परिवर्तन, अधिग्रहण / निःसर्ग / लिलाम;
  - सञ्चालन निकाय (मन्त्रालय) का पाँच वर्षे योजना तथा दीर्घकालिन योजनाहरूको प्रमुख क्षेत्रहरूको विश्लेषणलाई प्रकाश पार्ने सञ्चालनका उद्देश्य तथा कर्तव्यहरू;
  - सञ्चालन निकाय (मन्त्रालय) का चालू वर्षको लागि बजेट र कार्य योजनाको एकीकरण तथा विश्लेषण र लेखापरीक्षण गरिने निकायको बजेट र वास्तविक परिणामको तुलना ।
  - आन्तरीक नियन्त्रण बारे जानकारी हासिल गर्ने दृष्टिकोणको सार संक्षेप;
  - संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि लेखापरीक्षण कार्यविधिको प्रकृति, समय तथा क्षेत्र सम्बन्धी संक्षेप विवरण; र
  - आन्तरीक लेखापरीक्षकहरू वा विशेषज्ञहरूबाट सम्पादन गर्नु पर्ने कार्यको सारांश ।
- सामान्य पक्षहरू (Logistic Aspects)
  - लेखापरीक्षण टोलीका सदस्यहरू तथा अन्य लेखापरीक्षकहरू लगायतका कर्मचारीहरूको विस्तृत विवरण;
  - लेखापरीक्षण गरिने निकायमा सम्पर्क गरिने मुख्य कर्मचारीहरू; र
  - आर्थिक विवरणहरूको लेखापरीक्षण तथा लेखापरीक्षण गरिने निकायका अन्य प्रतिवेदनहरूको तोकिएको प्रकार तथा समय सीमा ।
  - समय तालिका ।

**लेखापरीक्षण योजनाको स्वीकृति (Approval of Audit Planning)**

२.१.५८ लेखापरीक्षण कार्य प्रारम्भ हुनु अगाडि उप-महालेखापरीक्षकबाट लेखा परीक्षण रणनीति तथा योजना स्वीकृति हुनु पर्दछ । लेखा परीक्षणको सिलसिलामा कुनै कार्यविधिमा परिवर्तनको आवश्यकता परेमा नायब महालेखा परीक्षकबाट उक्त परिवर्तनको स्वीकृति गर्नु पर्दछ । उपरोक्त परिवर्तनहरू Completion Memorandum मा प्रलेखिकरण गर्नु पर्दछ ।

**लेखापरीक्षण योजनाको संचार (Communiation of Audit Planning)**

२.१.५९ लेखापरीक्षण योजना सम्बन्धी निर्णयहरू आवश्यकता अनुसार लेखापरीक्षण टोलीका सदस्यलाई जानकारी गराइनेछ । जस्तै - नायव महालेखापरीक्षक र निर्देशकले लेखापरीक्षण टोलीसँग योजना गरिएको लेखापरीक्षण शैलीका बारेमा छलफल गर्न एक बैठक बस्ने छ ।

**२.२ आन्तरीक नियन्त्रण (Internal Control)****परिचय (Introduction)**

२.२.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग निर्देशन प्रदान गर्दछ:

- आन्तरीक नियन्त्रण सम्बन्धी दृष्टिकोण;
- आन्तरीक नियन्त्रण के हो भन्ने सम्बन्धमा;
- लेखापरीक्षकले जान्न चाहेका विषयहरू;
- लेखापरीक्षकले कसरी समझदारी हासिल गर्छ भन्ने सम्बन्धमा;
- नियन्त्रण कमजोरीहरूको प्रस्तुती;
- प्रत्येक लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि प्रकृत्यामा आधारित वा सारभूत लेखा परीक्षण शैलीको छनौट गर्ने तरीका;
- लेखापरीक्षकले नियन्त्रण जोखिमको प्रारम्भिक मूल्यांकन गर्ने तरीका; र
- नियन्त्रण सम्बन्धी प्रमुख कागजातको तयारी तथा अन्य प्रलेखीकरण ।

**परिभाषा (Definition)**

२.२.२ आन्तरीक नियन्त्रण लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापन तथा अन्य कर्मचारीबाट प्रभावित एक प्रकृत्या हो जुन देहाय मध्ये एक वा बढी उद्देश्यहरू हासिल गर्न सुनिश्चित गर्ने गरी तय गरिएको हुन्छ :

- सञ्चालनको प्रभावकारीता तथा कार्यदक्षता;
- आर्थिक सूचनाको विश्वसनीयता; र
- विद्यमान कानून तथा नियमको अनुशरण ।

२.२.३ यस परिभाषा अनुसार आन्तरीक नियन्त्रण भन्नाले:

- एक साधन जसद्वारा व्यवस्थापनले लेखापरीक्षण गरिने निकायका क्रियाकलाप नियन्त्रण गर्दछ, श्रृंखलाबद्ध कार्यवाहीहरूको सिलसिला जसले लेखापरीक्षण गरिने निकायका सञ्चालन प्रकृत्याको व्यवस्थापन गर्दछ;
- के गर्ने र के भन्ने सम्बन्धमा लेखापरीक्षण गरिने निकायका व्यक्तिले सम्पन्न गर्ने क्रियाकलाप; र
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको उद्देश्यहरू हासिल हुन सकेको बारेमा समूचित सुनिश्चितता प्रदान गर्न सक्छ ।

२.२.४ लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई बाह्य तत्वहरू, दबाव तथा शक्तिका माध्यमबाट आफ्नो उद्देश्यहरू हासिल गर्न बाधा पुऱ्याउने सञ्चालनका जोखिमहरूको व्यवस्थापनले अनुगमन तथा जोखिम कम गर्न कदम चाल्छ । व्यवस्थापनले आभास गरेका उच्चतम जोखिममा आन्तरीक नियन्त्रण प्रणाली आधारित रहन्छ । जोखिम प्रतिको दृष्टिकोण एवं प्रतिकृत्या सञ्चालन तथा व्यक्ति व्यक्ति बीचमा फरक हुन्छ ।



२.२.५ हरेक लेखापरीक्षण गरिने निकायले विविध उद्देश्यहरू हासिल गर्न रणनीतिहरूको विकास गर्दछन् । यी उद्देश्यहरूलाई सञ्चालन, आर्थिक प्रतिवेदन तथा पालना गरी तीन विस्तृत परिच्छेदमा विभाजन गरि लेखापरीक्षकले यी प्रत्येक वर्गमा पर्ने विषयहरूलाई आपसमा छुट्टयाउँछ । त्यसपछि लेखापरीक्षक आर्थिक विवरणहरूको लेखापरीक्षणसँग सान्दर्भिक विषयहरूमा बढी केन्द्रित हुन्छन् ।

#### सञ्चालन

२.२.६ लेखापरीक्षण गरिने निकायले आफ्नो श्रोतहरूको प्रभावकारी र दक्ष उपयोग गर्ने सम्बन्धी उद्देश्यहरू हासिल गर्ने कुरा सधैं सो निकायको नियन्त्रणमा रहँदैन । आन्तरीक नियन्त्रणले सञ्चालनलाई यसका लक्ष्यहरू हासिल गर्न असफल बनाउने खराब सञ्चालन विवेक तथा निर्णयहरू अथवा बाह्य घटनाहरूको रोकथाम गर्न सक्दैन । यस्ता उद्देश्यहरूका लागि आन्तरीक नियन्त्रणले लेखापरीक्षण गरिने निकायका उद्देश्यहरू प्रति व्यवस्थापन सचेत भएको सुनिश्चित गर्दछ ।

#### आर्थिक प्रतिवेदन

२.२.७ प्रभावकारी रूपमा विकास गरि कार्यान्वयन गरिएको तथा सञ्चालन गरिएको आन्तरीक नियन्त्रणले आर्थिक प्रतिवेदनहरूको विश्वसनीयता सम्बन्धी उद्देश्यहरू हासिल गर्ने उपयुक्त सुनिश्चितता प्रदान गर्दछ । यी उद्देश्यहरूको उपलब्धि लेखापरीक्षण गरिने निकायले तोकेको उपलब्धि सूचांक / लक्ष्यवाट मापन गर्न सकिन्छ ।

#### अनुशरण

२.२.८ लेखापरीक्षण गरिने निकायको विद्यमान कानून तथा नियमहरूको अनुशरण सम्बन्धी उद्देश्यहरू हासिल भएको कुरालाई तोकेको मापदण्ड अनुसार मापन गरिन्छ । कानून तथा नियमहरू विभिन्न श्रोतहरूबाट प्रतिपादित हुने हुँदा यि एक आपसमा बाभीएका वा एक अर्कोको पूरक हुन सक्छन् । कानून तथा नियमहरू कहिलेकाँही द्विविधायुक्त एवं जटिल पर्ने हुन सक्छन् तथा पनि ।

#### आन्तरीक नियन्त्रणका तत्वहरू

२.२.९ आन्तरीक नियन्त्रण अन्तर्गत निम्न अन्तरसम्बन्धित तत्वहरू पर्दछन् :

- जोखिम निर्धारण
- नियन्त्रण वातावरण
- सूचना तथा सञ्चार
- अनुगमन र
- नियन्त्रण क्रियाकलापहरू

#### जोखिम निर्धारण

२.२.१० व्यवस्थापनले लेखापरीक्षण गरिने निकायको समग्र एवं क्रियाकलाप सम्बन्धी उद्देश्यहरू निर्धारण गर्दछ र सो हासिल गर्नमा बाधा पुऱ्याउने जोखिमहरूको पहिचान तथा विश्लेषण गर्दछ । जुनसुकै आकार, संरचना, वा प्रकृतिका निकायहरूमा सञ्चालन जोखिम रहन्छ । सञ्चालन जोखिमले लेखापरीक्षण गरिने निकायको अस्तित्व, सफलतापूर्ण तवरले प्रतिस्पर्धा गर्ने क्षमता, आर्थिक सबलता कायम राख्न सकारात्मक सार्वजनिक छवि, यसका उत्पादन र सेवाको समग्र गुणस्तरलाई सुरक्षित राख्ने तथा यसका व्यक्तिहरूको हितमा असर पार्दछ ।

- २.२.११ सञ्चालनमा रहने निर्णय भन्नु नै जोखिम स्वीकार गर्ने निर्णय हो । जोखिमलाई शुन्यमा झार्ने कुनै व्यवहारिक तरीका छैन । कुन जोखिम स्वीकार गर्ने र जोखिमको अनुगमन तथा कम गर्न कुन विधिको प्रयोग गर्ने भन्ने सम्बन्धमा व्यवस्थापनले निर्णय गर्दछ । आर्थिक, औद्योगिक, नियमन तथा सञ्चालनका अवस्थाहरू निरन्तर परिवर्तन भैरहने हुँदा परिवर्तनसँग सम्बन्धित विशेष जोखिमहरूको पहिचान गर्न तथा यिनको मुकाविला गर्न आवश्यक संरचनाको आवश्यकता हुन्छ ।
- २.२.१२ साना निकायहरूमा जोखिम निर्धारण प्रकृया कम औपचारिक तथा कम संगठित हुन्छ । साना निकायहरू प्रायः बढी केन्द्रकृत तथा न्यूनतम आधिकारीक तहहरू भएका हुन्छन् । जसको परिणामस्वरूप व्यवस्थापनका उद्देश्यहरू यसका कर्मचारी समक्ष सञ्चार गर्न सरल तथा प्रभावकारी हुन्छ ।
- २.२.१३ साना निकायहरूमा उद्देश्य हासिल गर्ने सन्दर्भका जोखिमहरूको पहिचान तथा विश्लेषण प्रकृया अन्तर्गत व्यवस्थापनले बाहिरका व्यक्ति वा कर्मचारीहरूबाट प्रत्यक्ष रूपमा जानकारी प्राप्त गर्ने प्रकृया पर्दछ । उपभोक्ता, आपूर्तिकर्ता, लेखापरीक्षण गरिने निकायको बैंक, कानून व्यवसायी, स्वतन्त्र लेखापरीक्षक तथा अन्य बाह्य श्रोतहरूसँगको प्रत्यक्ष सम्पर्कबाट व्यवस्थापनले सञ्चालन जोखिमका सम्बन्धमा जानकारी प्राप्त गर्दछ । कर्मचारीहरूसँगको निरन्तर सम्पर्कबाट आन्तरीक तत्वहरूबाट हुने जोखिमको बारेमा व्यवस्थापन सजग रहन्छ । व्यवस्थापनको उपयुक्त जानकारीमा पहुँच हुने तथा यिनका असरहरू बारेमा राम्रो ज्ञान हुने हुँदा जोखिम निर्धारण विशेष रूपमा प्रभावकारी हुन सक्छ ।

#### नियन्त्रण वातावरण

- २.२.१४ नियन्त्रण वातावरण अन्तर्गत त्यस्ता तत्वहरू पर्दछन् जसले लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनको संरचना तय गर्दछन् र यी निकायको सञ्चालन अन्तर्गतका व्यक्तिहरूको नियन्त्रण सचेततालाई प्रभावित पार्दछन् । नियन्त्रण वातावरण अन्तर्गत प्रतिविम्बित हुने तत्वहरू यस प्रकार छन् :
- इमान्दारी तथा नैतिक मूल्य;
  - निपुणता प्रतिको प्रतिबद्धता;
  - व्यवस्थापनको मार्गदर्शन तथा सञ्चालन तरीका;
  - निकायको सांगठनिक संरचना;
  - अधिकार तथा दायित्व तोक्ने विधि;
  - मानव श्रोत सम्बन्धी नीति तथा अभ्यासहरू; र
  - बजेट तर्जुमा तथा कार्यान्वयनका सम्बन्धमा नियन्त्रण विधिहरू ।
- २.२.१५ नियन्त्रण वातावरण आन्तरिक नियन्त्रणको अन्य तत्वहरूको जग हो । यसले वातावरण मानिसहरूलाई आफ्नो काम गर्ने र नियन्त्रणका जिम्मेवारी वहन गर्ने श्रृजना गर्दछ ।

#### सूचना तथा सञ्चार

- २.२.१६ सूचना भन्नाले पहिचान गरिएको, संग्रह गरिएको र कुनै एक ढाँचामा तथा निश्चित समय सीमा भित्र सञ्चालित कुरा हो जसले लेखापरीक्षण गरिने निकाय भित्रका व्यक्तिलाई तिनीहरूको दायित्व पुरा गर्न सक्षम बनाउँछ ।

- २.२.१७ सञ्चार भन्नाले लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन सम्बन्धि जानकारी, निकाय भित्रका सबै र आवश्यकता अनुसार बाहिर पनि सूचना प्रवाह गर्नुलाई बुझिन्छ । प्रभावकारी सञ्चार अन्तर्गत नियन्त्रणको जवाफदेहीतालाई व्यवस्थापनले गम्भीर रूपमा लिएको व्यवस्थापनको स्पष्ट सन्देश लगायत लेखापरीक्षण गरिने निकायका सञ्चालनका प्रत्येक व्यक्तिले आन्तरीक नियन्त्रण तथा अरुको कार्यलाई कसरी सम्बन्धित गर्दछन् भन्ने सन्दर्भका जानकारीहरु पर्दछन् ।
- २.२.१८ लेखापरीक्षण गरिने कुनै निकायको सूचना व्यवस्था भन्नाले सञ्चालनका उद्देश्यहरु पुरा गर्न आवश्यक जानकारी प्रदान गर्ने उद्देश्यले संरचना गरिएका लेखापरीक्षण गरिने निकायका श्रोतहरु (मानिस, ज्ञान, सुविधाहरु, प्रकृया, हार्डवेयर, सफ्टवेयर तथा तथ्यांक) को संग्रहलाई बुझिन्छ । आर्थिक सूचना व्यवस्था लेखापरीक्षण गरिने निकायको बृहत सूचना व्यवस्थाको एक भाग हो ।
- २.२.१९ सूचना व्यवस्थाले सञ्चालन, आर्थिक तथा अनुशरणसँग सम्बन्धित प्रतिवेदनहरु प्रदान गर्दछ जसले सञ्चालन प्रकृत्यालाई सुचारु गर्न तथा नियन्त्रण गर्न सम्भव बनाउँछ । सूचना व्यवस्थाले आन्तरीक रूपमा उत्पादित तथ्यांक सँग मात्र सरोकार राख्दैन बरु ज्ञात सञ्चालन निर्णय प्रकृया तथा बाह्य प्रतिवेदनका लागि आवश्यक बाह्य घटना, क्रियाकलाप तथा अवस्थाका बारेमा समेत सरोकार राख्दछ ।

### अनुगमन

- २.२.२० कुनै निश्चित समय अवधिमा आन्तरीक नियन्त्रण व्यवस्थाको कार्यान्वयन स्तरको अनुगमन सम्बन्धी क्रियाकलापहरु अनुगमनको कार्यक्षेत्र भित्र पर्दछन् । अनुगमन कार्य नियमित क्रियाकलापहरुको मूल्यांकनबाट वा छुट्टै मूल्यांकनबाट वा यि दुवैको संयुक्त प्रयोगबाट गरिन्छ । प्रभावकारी अनुगमनले आन्तरीक नियन्त्रणका कमजोरीलाई प्रस्तुत गर्न, गम्भीर विषयहरु व्यवस्थापन समक्ष राख्न अवसर प्रदान गर्दछ । नियमित क्रियाकलापहरुको अनुगमन तथा अलग्गै मूल्यांकनको संयुक्त प्रयोगले आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारिता मूल्यांकनको समयावधि भरी कायमै राखेको सुनिश्चित गर्दछ ।
- २.२.२१ सञ्चालनको क्रममा अनुगमन प्रकृया सञ्चालित भइरहेको हुन्छ । यस अन्तर्गत नियमित व्यवस्थापन तथा सुपरीवेक्षण क्रियाकलापहरु र कर्मचारीहरुले आफ्नो दायित्व पुरा गर्ने क्रममा सम्पादन गर्ने अन्य कार्यवाहीहरु पर्दछन् । छुट्टै मूल्यांकन प्रकृत्याको कार्यक्षेत्र र जोखिमको स्तर नियमित क्रियाकलापहरुको अनुगमनको प्रभावकारीतामा निर्भर रहन्छ ।

### नियन्त्रण क्रियाकलापहरु

- २.२.२२ नियन्त्रण क्रियाकलापहरु त्यस्ता नीति तथा कार्यविधिहरु हुन् जसले व्यवस्थापनका निर्देशनहरु पालना भएको सुनिश्चितता प्रदान गर्दछन् । लेखापरीक्षण गरिने निकायको उद्देश्य हासिल गर्ने सम्बन्धमा हुने जोखिमहरु पहिचान गरि सुधारात्मक कदम चाल्न यसले मद्दत पुऱ्याउँछ । सञ्चालन अवधिभर नियन्त्रण प्रकृत्याहरु पनि सञ्चालित हुन्छन् । यस अन्तर्गत विस्तृत तथा विविध क्रियाकलापहरु पर्दछन् । जस्तै - स्वीकृति, अधिकार प्रत्यायोजन, परीक्षण, हिसाव मिलान, सञ्चालनको पुनरावलोकन, सम्पत्तिको सुरक्षा तथा काम कर्तव्यको बाँडफाँड ।

- २.२.२३ नियन्त्रण क्रियाकलापहरुलाई दुई तहमा विचार गर्दा बढी सहयोगी हुन्छन् :

- सामान्य नियन्त्रण क्रियाकलापहरु जसले आर्थिक विवरणहरुको प्रस्तुतीमा गरिएका विभिन्न अभिव्यक्तिहरुका सम्बन्धमा आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीताको मूल्यांकन गर्न योगदान तथा सहयोग पुऱ्याउँछन् (लेखापरीक्षकको दृष्टिकोणबाट हेर्ने हो भने लेखापरीक्षण उद्देश्यहरु); र
  - आर्थिक विवरणको प्रस्तुतीमा गरिएका विशेष अभिव्यक्तिहरुका सम्बन्धमा भएका नियन्त्रण क्रियाकलापहरु (लेखापरीक्षकको दृष्टिकोणबाट हेर्ने हो भने लेखापरीक्षण उद्देश्यहरु) ।
- २.२.२४ लेखापरीक्षण गरिने निकायको सूचना व्यवस्थाले आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृत्यामा योगदान गर्दछ यसका साथसाथै सूचना व्यवस्था आफैमा पनि नियन्त्रण हुनु जरुरी छ । एक स्थीर, प्रभावकारी प्रशोधन वातावरण प्रदान गरेर यो लक्ष्य केही अंशमा हासिल हुन्छ । लेखापरीक्षकले विस्तृत रुपमा सन्दर्भ लिने कम्प्युटर नियन्त्रणबाट यो वातावरण कायम राख्न सकिन्छ । कम्प्युटर नियन्त्रण अन्तर्गत यी दुई विषय पर्दछन् ।
- सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रण
  - रोकथाम मूलक नियन्त्रण
- २.२.२५ सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रण सूचना व्यवस्थाको उचित र निरन्तर सञ्चालनको उपयुक्त सुनिश्चितता प्रदान गर्न संरचना गरिएका नियन्त्रण क्रियाकलापहरु हुन् । सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रण अन्तर्गत निम्न विषयसंग सम्बन्धित नियन्त्रण क्रियाकलापहरु पर्दछन् :
- कार्यान्वयन व्यवस्थाको विकास तथा मर्मत सुधार;
  - पहुँचमा नियन्त्रण;
  - कम्प्युटर सञ्चालन; र
  - सिस्टम सफ्टवेयरको प्राप्ती र मर्मत ।
- २.२.२६ सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रण सामान्यतः नीति, मार्गनिर्देशनहरु, म्यानुअल नियन्त्रण र सफ्टवेयर सञ्चालन, जस्तै नियन्त्रण व्यवस्थामा पहुँचको एक समग्र रुप हो ।
- २.२.२७ सूचना प्रशोधनको सत्यता, पुर्णता तथा यथार्थतालाई उचित सुनिश्चितता प्रदान गर्न संरचना गरिएका सफ्टवेयर र सम्बन्धित म्यानुअल कार्यविधिहरुमा प्रोग्राम गरिएका कार्यविधिहरु नै प्रयोगको नियन्त्रण हुन् ।
- रोकथाममूलक तथा अनुसन्धानात्मक नियन्त्रण**
- २.२.२८ नियन्त्रण क्रियाकलापहरुलाई ती क्रियाकलापहरुका उद्देश्यका आधारमा छुट्ट्याउनु बढी उपयोगी हुन्छ । विस्तृत रुपमा सम्पूर्ण नियन्त्रण क्रियाकलापलाई रोकथाममूलक नियन्त्रण र अनुसन्धानात्मक नियन्त्रणको समूहमा राख्न सकिन्छ ।
- २.२.२९ रोकथाममूलक नियन्त्रणको संरचना गलत प्रस्तुती वा कुनै घटनाबाट उत्पन्न हुने अन्य अवस्थाहरु रोक्न गरिएको हुन्छ ।
- २.२.३० अनुसन्धानात्मक नियन्त्रणको संरचना गलत प्रस्तुतीको पहिचान गर्न वा अन्य घटित अवस्थाको पहिचान गर्न गरिन्छ । यिनको उद्देश्य अवस्थालाई सच्याउने, जस्तै लेखा अभिलेख सच्याउने हुन सक्छ । कहिलेकाही अनुसन्धानात्मक नियन्त्रणहरु रोकथाममूलक

नियन्त्रणभन्दा कम खर्चला हुन्छन् । कुनै एक घटनालाई घटित हुनबाट रोक्ने उद्देश्य भएको अवस्थामा अनुसन्धानात्मक नियन्त्रण अनुपयुक्त हुन्छन् ।

#### आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारिता

२.२.३१ लेखापरीक्षण गरिने निकायको आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृया प्रभावकारी भए नभएको कुराको निर्णय यसका तत्वको उपस्थितिको मात्रा तथा प्रभावकारी सञ्चालनमा भर पर्दछ । सम्पूर्ण तत्वहरूको प्रभावकारी कार्य सम्पादनले अनुच्छेद २.२.२ मा उल्लेख भएका का एक वा बढी उद्देश्यहरू हासिल गर्ने कुराको उचित सुनिश्चितता प्रदान गर्दछ ।

२.२.३२ व्यवस्थापन देहायका कुरामा विश्वस्त भएमा आन्तरीक नियन्त्रण उद्देश्यका तीन समुह मध्ये प्रत्येकको लागि आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृया प्रभावकारी भएको मानिनेछ ।

- लेखापरीक्षण गरिने निकायका सञ्चालन उद्देश्यहरू हासिल भएको मात्राको बारेमा तिनमा जानकारी भएमा (सञ्चालन उद्देश्यहरू);
- प्रकाशित आर्थिक विवरणहरू विश्वसनीय तवरले तयार गरिएको (आर्थिक प्रतिवेदन सम्बन्धी उद्देश्यहरू); र
- विद्यमान कानून तथा नियमहरूको अनुशरण भएको (अनुशरण उद्देश्यहरू) ।

२.२.३३ आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीता एकै साथ काम गरिरहेका आन्तरीक नियन्त्रणका सम्पूर्ण तत्वहरूको उपस्थितिमा भर पर्दछ । कुनै भिन्न दुई निकायमा उस्तै आन्तरीक नियन्त्रण व्यवस्था हुँदैन । यद्यपि सबै निकायहरूले उस्तै जोखिमहरूलाई उही प्रकारले व्यक्त गर्दैनन् तर लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई नियन्त्रणमा राख्न योगदान दिने आधारभुत तत्वहरू पुरा भएको भने हुनु पर्दछ ।

२.२.३४ आर्थिक प्रतिवेदन प्रस्तुतीका उद्देश्यहरूका सन्दर्भमा “सारपूर्ण कमजोरी” महत्वपूर्ण छ । सारपूर्ण कमजोरीलाई यस प्रकारले परिभाषित गर्न सकिन्छ :

“एक अवस्था जसमा आन्तरीक नियन्त्रणका एक वा बढी तत्वहरूको संरचना वा सञ्चालनले सापेक्षिक रूपमा जोखिमलाई न्यून तहमा झार्न सक्दैन, गल्ती तथा कमजोरीलाई रकममा व्यक्त गर्दा लेखापरीक्षण गरिने आर्थिक विवरणको लागि यो सारपूर्ण हुन्छ र यस्ता गल्ती तथा अनियमितताहरू कुनै एक अवधि भित्र कर्मचारीहरूले तिनीलाई तोकिएको दायित्व सम्पादन गर्ने क्रममा पत्ता लगाउन र सच्याउन सक्दैनन् ।”

#### आन्तरीक नियन्त्रणको ज्ञान हासिल गर्ने

२.२.३५ आर्थिक विवरणहरूको प्रस्तुती व्यवस्थापनका दायित्व हुन् । सम्पूर्ण निकायहरूले विभिन्न उद्देश्यका लागि आर्थिक प्रतिवेदनहरू तयार गर्दछन् र यिनको आर्थिक प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित समान उद्देश्यहरू हुन्छन् । समान उद्देश्यहरूको समुह भन्नाले आर्थिक विवरणहरूमा व्यवस्थापनको प्रतिनिधित्व भन्ने बुझिन्छ । लेखापरीक्षण योजना तयार गर्दा लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृयाको बारेमा बुझ्नु जरुरी हुन्छ किनकी आर्थिक विवरणका विश्वसनियता सम्बन्धी उद्देश्यहरूमा यसको प्रयोग हुन्छ ।

२.२.३६ सम्पूर्ण लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि लेखापरीक्षकले सारभूत लेखापरीक्षण विधिको योजना गर्नु पर्ने भए पनि आन्तरीक नियन्त्रणको ज्ञान हुन आवश्यक छ । कुनै लेखापरीक्षण योजना गर्न आवश्यक हुने ज्ञानको न्युनतम लेखापरीक्षकहरूलाई देहायका कुराहरूको पहिचान गर्न मद्दत पुऱ्याउँछ :

- हुन सक्ने सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका सम्भावित प्रकारहरु;
  - सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिमलाई असर पार्ने तत्वहरु; र
  - सारपूर्ण लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको प्रकृति, समय तथा मात्रा ।
- २.२.३७ लेखापरीक्षकले देहायका कार्यविधिहरु अवलम्बन गरी आन्तरीक नियन्त्रण सम्बन्धी जानकारी हासिल गर्ने तथा अद्यावधिक गर्ने गर्दछ :
- व्यवस्थापन, सुपरीवेक्षण तथा कर्मचारीको बारेमा सोधपुछ;
  - लेखापरीक्षण गरिने निकायका क्रियाकलाप तथा सञ्चालन प्रकृयाको अवलोकन; र
  - कागजात तथा अभिलेखको सिमित निरीक्षण ।
- २.२.३८ आन्तरीक नियन्त्रणको बारेमा जानकारी हासिल गर्नु अथवा अद्यावधिक गर्नु कुनै एक निश्चित प्रकृया हैन जसमा कुनै एक प्रकृया पछाडि अर्को प्रकृया शुरु होस् । तैपनि उपयुक्त तथा प्रभावकारी हुन सक्ने प्रकृया यस प्रकार छ :
- सर्वप्रथम लेखापरीक्षण गरिने निकायमा जोखिम मूल्यांकन गर्ने प्रकृया र नियन्त्रण वातावरण बारे शुरुमा लेखापरीक्षण योजना तर्जुमा गर्दाको अवस्थालाई पुनरावलोकन गरी अद्यावधिक गर्ने;
  - दोश्रो चरणमा लेखापरीक्षण गरिने निकायको सूचना प्रणाली (सूचना तथा सञ्चारको एक अनुच्छेद २.२.४४, २.२.४५) ले निकायको कारोवारहरुको महत्वपूर्ण वर्गलाई कसरी प्रस्तुत गरेको छ भन्ने कुराको पहिचान गर्ने; र
  - तेश्रो, सामान्यतया आर्थिक विवरणसँग सम्बन्धित तथा उपयुक्त भएमा विशेष लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूसँग सम्बन्धित अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापलाई विचार गर्ने ।

#### जोखिम निर्धारण तथा नियन्त्रण वातावरण

- २.२.३९ व्यवस्थापनको जोखिम पहिचान गर्ने प्रकृया, जोखिमको स्वीकार्य स्तरको निर्धारण र यस्ता जोखिमको अनुगमन तथा कम गर्न आन्तरीक नियन्त्रण संयन्त्रलाई यथास्थानमा राख्ने कुराको निर्धारणले आर्थिक विवरणहरुको सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिमहरुलाई असर पार्दछन् ।
- २.२.४० व्यवस्थापनले नियन्त्रण वातावरण अन्तर्गतका निश्चित उद्देश्यहरु हासिल गर्दाका जोखिमहरुको निर्धारण गर्दछ । थाहा भएका जोखिमहरूसँग सान्दर्भिक जानकारीहरु संकलन गरि संगठनभरि प्रसारित गर्दछ । व्यवस्थापनका निर्देशनहरु पालना गरिएको कुराको विश्वास दिलाउन संगठनका प्रत्येक तहमा नियन्त्रण क्रियाकलापहरु लागु गर्दछ । समग्र प्रकृयाको अनुगमन तथा आवश्यकतानुसार संशोधन गर्दछ ।
- २.२.४१ कुनै पनि लेखापरीक्षण गरिने निकायमा सन्तोषजनक नियन्त्रण वातावरण रहेको कुरा अन्य कुराहरुभन्दा बढी व्यवस्थापनको प्रवृत्ति तथा कार्यमा भर पर्दछ । लेखापरीक्षण गरिने निकायले राम्रो नियन्त्रण प्रति प्रतिबद्ध हुन धेरै विषयगत वस्तु तथा उच्च व्यवसायिक तहको विवेकलाई ध्यान दिनु पर्दछ । सन्तोषजनक नियन्त्रण वातावरणले प्रकृयामा आधारित लेखापरीक्षण शैलीलाई प्रोत्साहन गर्दछ ।
- २.२.४२ यदि असल आन्तरीक नियन्त्रण प्रतिको प्रतिबद्धता कमजोर छ भने समग्र नियन्त्रण वातावरण नै कमजोर हुन्छ । कमजोर नियन्त्रण वातावरणले धेरै वा सम्पूर्ण लेखापरीक्षण

उद्देश्यहरूका लागि सारभूत लेखापरीक्षण विधिको आवश्यकता पर्दछ र यसले लेखापरीक्षणका क्रममा लेखापरीक्षक बढी चनाखो रहनु पर्ने तर्फ इंगित गर्दछ ।

२.२.४३ लेखापरीक्षकले जोखिम निर्धारण प्रकृया तथा नियन्त्रण वातावरणको बारेमा जानकारी प्राप्त गर्दा लेखापरीक्षण गरिने निकायको सूचना तथा सञ्चार लगायत व्यवस्थापनले लागु गरेका अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरूका (विशेष गरी संगठनको उच्च तहमा) बारेमा समेत ज्ञान हासिल गर्नेछन् । यसका साथै नियन्त्रण वातावरण आन्तरीक नियन्त्रणका अन्य तत्वहरूका आधार भएकोले यदि लेखापरीक्षण गरिँदा पत्ता लागेका कुराहरु अपेक्षा गरिए भन्दा उल्लेखनीय रूपमा फरक भएमा लेखापरीक्षकले शुरुका योजनाहरूमा संशोधन गर्न सक्नेछ ।

### सूचना तथा सञ्चार

२.२.४४ जानकारी हासिल गर्ने एक व्यवहारिक शैलीको रूपमा सबभन्दा पहिला लेखापरीक्षण गरिने निकायका महत्वपूर्ण कारोवारहरूलाई यसका सूचना व्यवस्थाले कसरी मद्दत पुऱ्याइरहेको छ भन्ने कुराको पहिचान गर्नु हो । त्यसपछि लेखापरीक्षण गरिने निकायका महत्वपूर्ण कारोवारहरूका बारेमा देहायका विषयहरूको जानकारी प्राप्त गर्नु हो :

- कारोवारहरु कसरी शुरुवात भएका हुन्;
- कारोवारहरु सम्बन्धी सूचनालाई कसरी प्रशोधन गरिन्छ (कारोवारको शुरुवात देखि यिनको आर्थिक विवरण प्रस्तुतीसम्म) साथै लेखापरीक्षण गरिने निकायले तथ्यांक प्रशोधनका लागि सूचना प्रविधिको कसरी उपयोग गर्दछ; र
- लेखांकनका अभिलेखहरु, पुष्टि गर्ने कागजातहरु तथा आर्थिक विवरणहरूमा कति सान्दर्भिक जानकारीहरु प्रस्तुत गरिएको छ ।

२.२.४५ आर्थिक विवरणमा उल्लेख भएका कारोवारहरूमा कति सान्दर्भिक जानकारीहरु प्रस्तुत गरिएको छ भन्ने कुराको जानकारीका अतिरिक्त लेखापरीक्षण गरिने निकाय सञ्चालनका व्यक्तिहरु बीचमा सूचनाको प्रवाह कसरी भएको छ भन्ने कुरामा समेत लेखापरीक्षक जिज्ञासु हुन्छन् । कसरी सूचना प्रवाहित गरिएको छ र लागु गरिएको छ भन्ने विषय आन्तरीक लेखापरीक्षण प्रकृयाका लागि समेत महत्वपूर्ण हुन सक्छ ।

### अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलाप

२.२.४६ लेखापरीक्षकले अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरूलाई मुख्यतः दुई परिच्छेदमा विभाजन गरि ध्यान दिन्छ ।:

- सामान्य स्तरका अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरु; र
- विशेष लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूमा लागु हुने अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरु ।

२.२.४७ लेखापरीक्षकले सामान्य स्तरका अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरूलाई निम्न कारणले ध्यान दिन्छ :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायका उद्देश्यहरु हासिल गर्दाका जोखिमहरूलाई सम्बोधन गर्न व्यवस्थापनले प्रयोग गरेका विशेष क्रियाकलापहरूको पहिचान गर्न सहयोग गर्न । उदाहरणको लागि, व्यवस्थापनले गर्ने आर्थिक प्रतिवेदनहरु तथा अन्य सञ्चालन सूचनाहरूको पुनरावलोकनको ज्ञानबाट लेखापरीक्षकले समग्र पुनरावलोकन प्रकृया भित्रका क्रियाकलापहरूको पहिचान गर्दछ जुन विशेष लेखापरीक्षण उद्देश्यहरु सँगै परिचित हुन्छन् ।

- उपरोक्त क्रियाकलापहरू लेखापरीक्षण उद्देश्यका सन्दर्भमा नियन्त्रण जोखिमहरू कम वा मध्यम स्तरका रहेका भनि पहिचान गर्न सहयोग गर्न ।  
उदाहरणको लागि उपयुक्त सांगठनिक योग्य आन्तरीक लेखापरीक्षकहरू नियुक्त भएको तथा उपयुक्त दृष्टिकोण प्रदान गर्न सञ्चालित आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यले विशेष लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका सन्दर्भमा नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको सञ्चालन संरचनाको निरन्तर प्रभावकारीतालाई प्रभावकारी ढंगबाट अनुगमन गर्दछ ।

२.२.४८ कुनै लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि प्रकृत्यामा आधारित शैली अन्तर्गत लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि निर्दिष्ट अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको पहिचान र यी क्रियाकलापहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूको रोकथाम वा पहिचान वा सञ्चालन प्रभावकारी भए नभएको कुराको पहिचान गर्नु हो । यस सन्दर्भमा व्यवस्थापनको दृष्टिकोणलाई उचित ध्यान दिनु सबभन्दा दक्ष दृष्टिकोण हो ।

उत्तरदायि व्यवस्थापनले लेखापरीक्षण गरिने निकायले सामना गरेका महत्वपूर्ण कार्यविधिहरूको स्थापना गर्दछ, भन्ने मान्यतामा लेखापरीक्षकले आफ्नो कार्य सञ्चालन गर्दछ । तसर्थ लेखापरीक्षण गरिने निकायका उपयुक्त व्यवस्थापन तहमा के कस्ता अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको व्यवस्था गरी विश्वस्त हुने सुनिश्चितता प्रदान गरिएको छ भनी लेखापरीक्षकले व्यवस्थापनसँग प्रश्न गर्दछ ।

#### प्रतिवेदन सम्बन्धी नियन्त्रण कमजोरीहरू

२.२.४९ कुनै पनि समयावधिमा लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणको जानकारी हासिल गर्दा वा दुरुस्त गर्दा आन्तरीक नियन्त्रणका कमजोरी प्रति लेखापरीक्षक सचेत हुन्छ । अन्य विषयका अतिरिक्त लेखापरीक्षकले देहायका विषयहरू पत्ता लगाउने छ :

- सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिमहरू पहिचान गरि प्रभावकारी नियन्त्रण क्रियाकलापहरू कार्यान्वयन गर्न व्यवस्थापन असफल भएको;
- व्यवस्थापनले सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिमको पहिचान गरेको तर सम्बन्धित नियन्त्रण क्रियाकलापहरू कार्यान्वयनमा अप्रभावकारी तथा असक्षम भएको;
- नियन्त्रण क्रियाकलापहरू असक्षम तथा अप्रभावकारी भएको; र
- कमजोर नियन्त्रण वातावरणका कारण कम प्रभावकारी भएका नियन्त्रण क्रियाकलापहरू ।

२.२.५० लेखापरीक्षकले आफ्नो जानकारीमा आएका सारपूर्ण कमजोरीहरू व्यवस्थापन समक्ष प्रस्तुत गर्नु पर्दछ । तिनको सम्भावित असरका कारण यथाशिघ्र प्रस्तुत गरिनु महत्वपूर्ण हुन्छ ।

२.२.५१ आर्थिक प्रतिवेदनसंग सम्बन्धित अन्य नियन्त्रण कमजोरीहरू सारपूर्ण कमजोरी जति गम्भिर नभएता पनि प्रतिवेदनको उद्देश्यलाई गहनतम प्रभाव पार्न सक्ने भए समेत प्रस्तुत गर्नु पर्दछ । यि कमजोरीहरूले लेखापरीक्षण गरिने निकायको आर्थिक तथ्यांकहरू, अभिलेख, प्रशोधन, संक्षेपिकरण र प्रतिवेदन गर्ने क्षमतामा नकरात्मक असर पुर्याउँछ ।

२.२.५२ लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन तथा अनुशरण सम्बन्धी उद्देश्यहरू हासिल गर्ने क्षमतामा असर पार्ने नियन्त्रण कमजोरीहरूका बारेमा समेत लेखापरीक्षक सचेत रहनु पर्दछ । उपयुक्त लागेमा लेखापरीक्षकले व्यवस्थापन समक्ष यस्ता कुरा अवगत गराउनेछ ।

२.२.५३ प्रत्येक लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि दुई आधारभुत शैलीहरू रहन्छन् :



- पद्धतीमा आधारित शैली (System Based Approach)- लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणबाट अत्याधिक लेखापरीक्षण सुनिश्चितता हासिल गर्ने योजना गर्दछ; र
- सारभूत शैली (Substantive Approach)- लेखापरीक्षकले सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको माध्यमबाट बढी से बढी लेखापरीक्षण सुनिश्चितता हासिल गर्ने योजना गर्दछ ।

पद्धतीमा आधारित शैलीका कारणहरू:	सारभूत शैलीका कारणहरू:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- प्रस्तुतीमा पुर्णताको लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू प्राप्तीको सुनिश्चितता गर्न अन्य प्रकारबाट कठिन हुन्छ ।</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- केही निश्चित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि सारभूत शैली बढी उपयुक्त हुन्छ ।</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- लेखापरीक्षण कार्यको सञ्चालन अग्रिम रूपमा आर्थिक वर्ष भरि वा लेखापरीक्षण कर्मचारीहरू उपलब्ध हुन सक्ने समयमा सम्पन्न गरि लेखापरीक्षण तोकिएको मिति अगावै सम्पन्न हुन सक्छ ।</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- लेखापरीक्षकलाई निश्चित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूको गलत प्रस्तुतीहरूको जोखिम सम्बन्धमा चासो रहन्छ र यस्ता जोखिमलाई सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको चयन गरी सम्बोधन गर्दछ ।</li> <li>- निश्चित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि आन्तरीक नियन्त्रण प्रभावकारी नभएको निष्कर्ष लेखापरीक्षकले निकाल्छ ।</li> </ul>

२.२.५४ केही लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि प्रकृत्यामा आधारित शैलीको छनौट गरिन्छ भने केही लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि सारभूत शैलीको प्रयोग गरिन्छ ।

पद्धतीमा आधारित शैली उपयुक्त हुने अवस्था	सारभूत शैली उपयुक्त हुने अवस्था
<p>देहायका विषयसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- व्यवस्थित तवरले प्रशोधन गरिएका नियमित कारोवारहरूको पुर्णता, यथार्थता तथा दुरुस्ततासँग सम्बन्धित आर्थिक विवरणमा अभिव्यक्तिहरू ।</li> </ul>	<p>संवेदनशील तथा अन्य लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू, जुन निम्न विषयहरूसँग सम्बन्धित छन् ।</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- असामान्य कारोवारहरू (non-routine)</li> <li>- मूल्यांकन, प्रस्तुती तथा खुलासा सम्बन्धित अभिव्यक्ति ।</li> </ul>

#### नियन्त्रण जोखिमको प्रारम्भिक मूल्यांकन

२.२.५५ नियन्त्रण जोखिमको प्रारम्भिक मूल्यांकन गर्दा लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणका तत्वहरूको एक एक गरेर वा संयुक्त रूपमा विचार पुऱ्याउँछ । यो मूल्यांकन प्रत्येक लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि आन्तरीक नियन्त्रण सम्बन्धी जानकारी हासिल वा अद्यावधिक गरेपछि गरिन्छ ।

२.२.५६ लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूले सम्बोधन गरेका आर्थिक विवरणहरूका अभिव्यक्तिका लागि आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृत्या प्रभावकारी भएको कुराको जानकारीका आधारमा लेखापरीक्षकले नियन्त्रण जोखिमलाई न्यून वा मध्यम स्तरमा निर्धारण गर्दछ ।

२.२.५७ लेखापरीक्षकले सारभूत शैलीको योजना गरेका लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि प्रारम्भिक तथा अन्तिम दुवै मूल्यांकनबाट नियन्त्रण जोखिमलाई 'उच्च' मानिन्छ । लेखापरीक्षण कार्यपत्रमा यस्तो मूल्यांकन उल्लेख गर्न आवश्यक हुँदैन । लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि नियन्त्रण जोखिमलाई 'उच्च' निर्धारण गर्नुको अर्थ लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणलाई अप्रभावकारी ठानेको होइन । लेखापरीक्षकले सारभूत शैलीबाट लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू सम्बोधन गर्ने विकल्प छान्न सक्छ ।

२.२.५८ लेखापरीक्षकलाई आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृया सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिमहरुको रोकथाम गर्न, पहिचान गर्न वा यस्ता गलत प्रस्तुतीहरु सच्याउन अप्रभावकारी भएको लागेमा लेखापरीक्षण उद्देश्यको संवेदनशीलताको आधारमा सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु सम्पादन गर्ने योजना गर्दछ ।

#### आन्तरीक नियन्त्रणको समझदारी सम्बन्धी प्रलेखीकरण

२.२.५९ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिरहेको आर्थिक विवरणहरुको विश्वसनीयता सँग आन्तरिक नियन्त्रणको समझदारी सान्दर्भिक भएकोले यिनको प्रलेखीकरण गर्दछ । न्यूनतम प्रलेखीकरण अन्तर्गत देहायका विषय पर्दछन् ।

- नियन्त्रण सिंहावलोकन कागजात;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायका महत्वपूर्ण कारोवारहरुको शुरुवात, प्रशोधन तथा आर्थिक विवरणमा तिनको प्रस्तुती सम्बन्धी जानकारी;
- लेखापरीक्षकले पढ्तीमा आधारित शैलीको योजना गरेका लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुका नियन्त्रण जोखिमलाई प्रारम्भिक रुपमा 'मध्यम' वा 'न्यून' स्तर निर्धारण;
- नियन्त्रण जोखिमलाई प्रारम्भिक रुपमा 'मध्यम' वा 'न्यून' निर्धारण गर्ने आधारका रुपमा रहेका आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृयाका खास क्रियाकलापहरु; र
- नियन्त्रण जोखिमलाई प्रारम्भिक रुपमा 'मध्यम' वा 'न्यून' निर्धारण गर्ने आधारका रुपमा लिइएका खास क्रियाकलापहरुको पहिचान र परीक्षण विधि ।

२.२.६० लेखापरीक्षण गरिने निकायको आकार, जटिलता तथा आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृयाको प्रकृतिबाट प्रलेखीकरणको मात्रा प्रभावित हुन्छ । प्रलेखीकरण फारामको छनौट लेखापरीक्षण गरिने निकायको प्रलेखको उपलब्धता तथा लेखापरीक्षण समूहको प्राथमिकतामा भर पर्दछ । उदाहरणको लागि प्रलेखीकरण अन्तर्गत लेखापरीक्षण गरिने निकायले तथा महालेखापरीक्षकको कार्यालयले तयार पारेका प्रलेख हुन सक्छन् साथै यस अन्तर्गत फ्लोचार्ट, बयान, प्रश्नावली तथा निर्णय तालिकाहरु पर्न सक्छन् ।

२.२.६१ नियन्त्रण जोखिम तथा नियन्त्रण सम्बन्धी योजना गरिएका परीक्षणहरुलाई लेखापरीक्षण कार्यक्रम वा अन्य कार्य सञ्चालनका कागजातमा प्रलेखीकरण गरिन्छ । नियन्त्रणको योजना गरिएका परीक्षणको छनौट बारे 'परिच्छेद ३.३-नियमित कारोबार' मा व्याख्या गरिएको छ ।

#### नियन्त्रण सिंहावलोकन कागजात

२.२.६२ नियन्त्रण सिंहावलोकन कागजात अन्तर्गत कमजोरीहरुका बारेमा नोटहरु, सुधार वा अन्य अवलोकनहरुका बारेमा सुझावहरुको सारांशहरु जस्ता आन्तरीक नियन्त्रणका तत्वहरु पर्दछन् । प्रत्येक तत्वका लागि समग्रमा लेखापरीक्षकले व्यवसायिक जिज्ञासा सम्बन्धी ज्ञानमा अभिवृद्धि गरी लेखापरीक्षण शैलीमा समेत प्रभाव परे नपरेको कुरामा ध्यान दिन्छ । लेखापरीक्षण शैलीमा पर्ने प्रभावलाई नियन्त्रण सिंहावलोकन कागजात, लेखापरीक्षण योजना कार्यपत्र तथा/वा लेखापरीक्षण कार्यक्रम जुनमा उपयुक्त हुन्छ, त्यसमा प्रलेखीकरण गरिन्छ ।

नियन्त्रण सिंहावलोकन कागजातमा देहायका कुराहरु पर्दछन् ।

- **लेखापरीक्षण गरिने निकायको जोखिम निर्धारण प्रकृया :**  
लेखापरीक्षण गरिने निकायको जोखिम निर्धारण प्रकृयाको विवरण, यसमा सुधारका लागि सुझावहरु अथवा लेखापरीक्षकसँग भएका अन्य जानकारीहरु ।

- **नियन्त्रण वातावरण:**  
नियन्त्रण वातावरणको एक विवरण र लेखापरीक्षकले प्रकृत्यामा आधारित शैलीको योजना गरेका लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका नियन्त्रण जोखिमहरूको प्रारम्भिक रूपमा 'मध्यम' वा 'न्यून' निर्धारण गर्न यो सन्तोषजनक रूपमा सहयोगी भएको कुराको निर्णय । नियन्त्रण वातावरण सन्तोषजनक नभएमा धेरै जसो लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूको सारभूत गलत प्रस्तुती हुने जोखिम उच्च हुन्छ ।
- **सूचना तथा सञ्चार व्यवस्था:**  
आन्तरीक तथा बाह्य प्रयोजनका लागि आर्थिक विवरणहरूको प्रस्तुतीको पर्याप्तताको सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको अवलोकनका साथमा सूचना तथा सञ्चार व्यवस्थाको एक विवरण ।
- **सामान्य अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरू:**  
आर्थिक प्रतिवेदन तथा अन्य सञ्चालन जानकारी, सामान्य सूचना तथा सञ्चार नियन्त्रण र आन्तरीक नियन्त्रण क्रियाकलापका बारेमा व्यवस्थापनको पुनरावलोकनको विवरण र पुनरावलोकनले लेखापरीक्षकद्वारा प्रकृत्यामा आधारित शैलीको योजना गरेका लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका नियन्त्रण जोखिमलाई 'मध्यम' वा 'न्यून' निर्धारण गर्न पुऱ्याएको योगदान बारे एक मूल्यांकन ।

### २.३ नियमित कारोबारहरू

- २.३.१ यस खण्डले निम्न कुरामा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ:
- नियमित कारोबार के हुन्; र
  - नियमित कारोबारहरू सम्बन्धमा लेखापरीक्षण शैली ।
- २.३.२ नियमित कारोबारले लेखापरीक्षण गरिने निकायका बाहिरी संसार सँग भएका दैनिक सञ्चालन कारोबारहरू जस्तै यसका सामान्य खरीदहरू, नगद भुक्तानी तथा नगद प्राप्तीको अभिलेख राख्दछ । नियमित कारोबारका विशेषता यस प्रकार हुन्छन्:
- संख्यात्मक रूपमा धेरै;
  - दोहोरिने प्रकृति;
  - बस्तुगत रूपमा मापनयोग्य, अभिलेख गर्नु पर्ने रकमको निर्धारण गर्दा कुनै निर्णयको आवश्यक नपर्ने वा थोरै मात्र विवेक लगाएर पुग्ने; र
  - प्रत्येक पल्ट एउटै विधिले प्रशोधन गरिने ।
- २.३.३ यी विशेषताहरू भए पनि प्रभावकारी आन्तरीक नियन्त्रणकावे अभावमा देहायका नियमित कारोबारहरूको गलत प्रस्तुती हुने जोखिम उच्च हुन सक्छ ।
- नगद प्राप्ती तथा भुक्तानी;
  - आपसी सहमतिमा लेनदेन गर्न सकिने बस्तु;
  - चोरी हुन सक्ने बस्तु जस्तै जिन्स मौज्जात; र
  - अनियमित तवरबाट अप्रत्यक्ष रूपमा नगदमा परिवर्तन गर्न सकिने कारोबार वा बस्तुहरू अथवा कर्मचारी, आपूर्तिकर्ता वा ठेकेदारसँगको अवास्तविक कारोबार ।
- २.३.४ सञ्चालन, आर्थिक विवरणको प्रस्तुतीकरण तथा नियम र कानूनको अनुशरणसँग सम्बन्धित उद्देश्यहरू हासिल गर्न उपयुक्त सुनिश्चितता प्रदान गर्न व्यवस्थापनले सधैं यस्ता

कारोबारहरूको अभिलेखीकरण, प्रशोधन तथा प्रस्तुतीमा प्रभावकारी आन्तरीक नियन्त्रणको स्थापना गर्दछ ।

- २.३.५ नियमित कारोबारहरूका विशेषताहरूले केही अथवा कुनै पनि हस्तक्षेप बिना सूचना प्रकृत्याद्वारा उच्च स्वचालित प्रशोधन प्रकृत्यालाई अनुमति प्रदान गर्दछ । यी विशेषताहरूले प्रशोधनको प्रकृत्यामा प्रविष्टि भएका प्रत्येक कारोबारहरू स्थापित मानदण्ड अनुरूप भएको तथा धेरै परीक्षण पुरा गरेका कुरा सुनिश्चित गर्ने सञ्चालन नियमहरू निर्माण गर्न मद्दत गर्दछ । यसै गरि अनुगमन गर्न सहज बनाउन अपवादलाई प्रतिवेदनमा ध्यानाकर्षण गराउने अथवा कारोबारको मात्रा, आकार वा रकमहरूमा भएको परिवर्तन तर्फ ध्यानाकर्षण गराउने गर्दछ ।

#### नियमित कारोबारहरूको लागि लेखापरीक्षण शैली

- २.३.६ सामान्यतया नियमित कारोबारहरूको पुर्णता, अस्तित्व तथा वास्तविकतासँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि लेखापरीक्षकले पद्धतीमा आधारित शैलीको योजना गर्दछ । जस्तै: नियमित खरीद, नगद प्राप्ती तथा नगद भुक्तानी ।
- २.३.७ यद्यपि सम्बन्धित वर्गका कारोबारहरू महत्वपूर्ण नभएको अवस्थामा नियमित कारोबारहरूको परिणामबाट उत्पन्न महत्वपूर्ण लेखा मौज्जातहरूको पुर्णता, अस्तित्व तथा वास्तविकतासँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूको लागि सारभूत शैलीको प्रयोग कहिलेकाहीं बढी प्रभावकारी हुन्छ । जस्तै: स्थीर सम्पत्तिको खरीद रकम उल्लेखनीय भएता पनि वर्ष भरिमा थोरै मात्र थप वा निःसर्ग भएका हुन सक्छन् ।
- २.३.८ मूल्यांकन, स्वामित्व तथा नियमित कारोबारहरूको परिणामबाट उत्पन्न महत्वपूर्ण लेखा मौज्जातहरूको प्रस्तुतीसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूको लागि लेखापरीक्षकले सारभूत शैली नै बढी उपयुक्त भएको अनुमान गर्दछन् । जस्तै: राजश्व असूल उपर गर्नु पर्ने रकम सगं सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू ।

#### आन्तरीक नियन्त्रणसँग सम्बन्धित ज्ञानलाई बढाउने थप कार्यविधि

- २.३.९ लेखापरीक्षकले पद्धतीमा आधारित शैलीको प्रयोग गर्ने लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि :
- लेखापरीक्षकले परिच्छेद २.२ - आन्तरीक नियन्त्रणमा छलफल गरिएको आन्तरीक नियन्त्रण सम्बन्धी ज्ञानमा आधारित भएर नियन्त्रण जोखिमलाई प्रारम्भिक रूपमा 'न्यून' र 'मध्यम' निर्धारण गर्दछ; र
  - लेखापरीक्षकले प्रकृत्यामा आधारित शैलीका आधारमा रहेका आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृत्यामा विशेष कृत्याकलापहरूको पहिचान गर्दछ ।
- २.३.१० लेखापरीक्षकले पद्धतीमा आधारित शैलीको योजना गरेका लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूसँग विशेष क्रियाकलापहरू जोडिनु महत्वपूर्ण हुन्छ ।
- यस्ता विशेष क्रियाकलापहरूको संरचना तथा सञ्चालनको प्रभावकारीता बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षकले विभिन्न परीक्षण योजना बनाइ सम्पादन गर्दछ;
  - लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका कुराहरूमा आधारित भएर लेखापरीक्षकले नियन्त्रण जोखिमको प्रारम्भिक निर्धारणको पुनरावलोकन वा सदर गर्दछ तथा आवश्यक भएमा लेखापरीक्षण योजना तथा लेखापरीक्षण कार्यक्रमको संशोधन गर्दछ; र

- लेखापरीक्षकले उपयुक्तता अनुसार लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका कुराहरु लेखापरीक्षण गरिने निकाय समक्ष प्रस्तुत गर्दछ ।

२.३.११ 'परिच्छेद २.२ - आन्तरीक नियन्त्रण' मा आन्तरीक नियन्त्रणको शैली बारेमा व्याख्या गरिएको छ । साथै लेखापरीक्षकले कसरी आन्तरीक नियन्त्रण सम्बन्धी ज्ञान प्राप्त गर्दछ र समष्टीगत स्तरमा आन्तरीक नियन्त्रणका प्रत्येक तत्वहरुको जानकारीलाई संक्षेपीकरण गरी नियन्त्रण सिंहावलोकन कागजात तयार गर्दछ भन्ने कुराको समेत व्याख्या गरिएको छ ।

#### विशिष्ट अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरुको पहिचान

२.३.१२ आन्तरीक नियन्त्रणको विस्तृत जानकारी हासिल गर्दा सबभन्दा पहिले लेखापरीक्षण गरिने निकायका सञ्चालन जोखिमहरुलाई अनुगमन तथा कम गर्न व्यवस्थापनले नियमित रूपमा लागू गरिरहेका अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरुलाई ध्यान दिनु उपयुक्त हुन्छ । यी क्रियाकलापहरु संगठनका उच्च तहमा सञ्चालित हुन्छन् र प्रायः एक सूचना व्यवस्था भित्रका विभिन्न प्रकृयाहरुमा लागू भएका परीक्षण नियन्त्रण पनि समावेश हुन्छन् ।

निश्चित गलत प्रस्तुतीहरु पत्ता लगाउन प्रभावकारी हुन सक्ने विशिष्ट अनुगमन तथा नियन्त्रण क्रियाकलापहरुका उदाहरण अन्तर्गत निम्न विषयहरु पर्दछन् :

- आर्थिक प्रतिवेदन प्रस्तुती प्रकृया सँग समाहित भएका तथा मेल खाने सञ्चालन प्रतिवेदनका माध्यमबाट निरन्तर रूपमा सञ्चालन हुने कारोबारका लागि जिम्मेवार सञ्चालन व्यवस्थापनबाट आर्थिक प्रतिवेदनको पुनरावलोकन र
- आन्तरीक लेखापरीक्षण क्रियाकलापहरु ।

२.३.१३ विभिन्न वर्गका कारोबारहरुको परिणाम स्वरूप उत्पन्न लेखा मौज्जातहरुमा प्रायः अनुसन्धानात्मक नियन्त्रणहरु लागू गरिन्छन् ।

सान्दर्भिक हुन सक्ने अनुसन्धानात्मक नियन्त्रणका उदाहरणहरु :

- कार्यान्वयन प्रकृत्यामा निर्मित सञ्चालन नियमहरुको अनुशरण नभएका कारोबारहरुको पहिचान गर्ने अपवादयुक्त प्रतिवेदनहरुको पुनरावलोकन र
- अभिलेख गरिएको रकमको तेश्रो पक्षको अभिलेखसँग तुलना जस्तै : बैंक स्टेटमेन्ट र खाताको रकमको रिक्न्सीलेशन ।

२.३.१४ यदि लेखापरीक्षकले खास लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुको लागि आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारी सञ्चालन र संरचनाको बारेमा पर्याप्त सुनिश्चितता प्रदान गर्ने उच्च तहका विशेष क्रियाकलापहरुको अनुगमन पर्याप्त नभएमा संचालन क्रियाकलापहरु सम्बन्धी थप समझदारी अभिवृद्धि गर्न लेखापरीक्षण गरिने निकायको तल्लो तहमा लागू गरिएका रोकथाम मूलक नियन्त्रणहरुको पुनरावलोकन गर्नेछ । जस्तै : लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनका तल्ला तहमा लागू भएका निरोधात्मक नियन्त्रण उपायहरु ।

#### सूचना प्रविधि/विद्युतिय तथ्याङ्क प्रशोधन

२.३.१५ धेरै नियन्त्रण क्रियाकलापहरु कम्प्युटर नियन्त्रित हुन्छन् । सूचना व्यवस्थाको प्राविधिक संरचनाका आधारमा कम्प्युटर नियन्त्रणको जोड सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रण वा प्रयोग नियन्त्रणमा हुन सक्छ । सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणको सापेक्षिक महत्वको मूल्यांकन गर्न लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनमा जोड दिइएको विषयको ज्ञान हुनु महत्वपूर्ण हुन्छ ।

सामान्य नियन्त्रणहरू नियन्त्रण सिंहावलोकन कागजातमा प्रलेखीकरण गरिएको आन्तरीक नियन्त्रणको सामान्य समझदारीका अङ्ग हुन् ।

२.३.१६ सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरू प्रायः सर्वव्यापी हुन्छन् अर्थात् धेरै क्रियाकलापहरूलाई समेट्छन् । सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणको प्रभावकारी संरचना तथा सञ्चालनले सञ्चालन नियन्त्रणहरूको उपयुक्त तवरले तय गरिएको तथा निश्चित अवधिभर कार्य गर्ने कुराको सुनिश्चित गर्दछ । तसर्थ लेखापरीक्षकले सञ्चालन नियन्त्रणका बारेमा हेर्नु अघि पद्धतीमा आधारित शैलीको योजना गरेका लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूमा सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रण लागु हुने वा लागु भएमा कुन मात्रामा लागु हुन्छ भन्ने विषयमा जानकारी हासिल गर्दछ ।

२.३.१७ आधिकारीक प्रकृयाको प्रयोगबाट (using authorized applications) तथ्यांकको प्रशोधन गर्नु महत्वपूर्ण भएकोले लेखापरीक्षकले यी समान लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका सन्दर्भमा देहायका कुराहरू सुनिश्चित गर्न सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणले कसरी काम गर्दछ भन्ने थाहा पाउनु जरुरी हुन्छ :

- आधिकारीक प्रकृयाहरू मात्र प्रयोग गरिएको ; र
- यस्ता प्रकृयाहरूले संरचना, सम्पादन तथा प्रयोगकर्ताको स्वीकृतीका लागि उपयुक्त मापदण्डहरू पुरा गरेका ।

२.३.१८ सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणले यी बुँदाहरूमा उपयुक्त सुनिश्चितता प्रदान गरेमा लेखापरीक्षकले सञ्चालन नियन्त्रणको सम्बन्धमा चाहिने जानकारीको सीमा तोक्न सक्छ ।

#### अन्य नियन्त्रण क्रियाकलापहरू

२.३.१९ लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूसँग सान्दर्भिक अन्य नियन्त्रण क्रियाकलाप अन्तर्गत देहायका कुराहरू पर्दछन् :

- कारोबारहरूको उपयुक्त स्वीकृति ;
- कारोबारहरूको स्वीकृति गर्ने अधिकार छुट्याउने, कारोबारहरूको अभिलेखीकरण गर्न, सम्बन्धित सम्पत्तिको सुरक्षाको प्रबन्ध गर्ने जसले गर्दा कुनै पनि व्यक्तिले आफ्नो कर्तव्य पुरा गर्ने क्रममा गल्ती र अनियमितताहरू गर्न र लुकाउन नसकोस् ;
- सम्पत्ति तथा अभिलेखको पहुँच तथा प्रयोग लगायत कम्प्युटर प्रोग्राम तथा डाटा फाइलमा आधिकारीक व्यक्तिको मात्र पहुँच ;
- कारोबार तथा घटनाहरूको पुर्ण तथा यथार्थ अभिलेखीकरणलाई प्रबर्द्धन गर्ने कागजात तथा अभिलेखको संरचना र गल्तीहरू पत्ता लगाउन वा रोकथाम गर्न यस्ता कागजातको प्रयोग ; र
- कार्य सम्पादन तथा अभिलेख गरिएको रकमहरूको उपयुक्त मूल्यांकनको स्वतन्त्र निरीक्षण ।

#### नियन्त्रणको योजना गरिएको परीक्षण

२.३.२० नियन्त्रण जोखिमका प्रारम्भिक निर्धारणलाई सदर गर्ने वा अस्वीकार गर्ने लेखापरीक्षण गर्न, प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षकले नियन्त्रणको परीक्षण गर्ने योजना गर्दछ । नियन्त्रण परीक्षण अन्तर्गत निम्न कुराहरू पर्दछन् :

- सोधपुछ ;

- अवलोकन ;
- कागजातको निरीक्षण ; र
- कामको पुनर्सम्पादन (सामान्यतः माथि उल्लेखित कलमहरु तथा गणनाहरुको समष्टीगत रूप)

२.३.२१ लेखापरीक्षकले जानकारीहरु हासिल गर्न र दुरुस्त गर्न सम्पादन गर्ने कार्यविधिहरुले आन्तरीक नियन्त्रणको संरचना र सञ्चालनको प्रभावकारीताको बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाण प्रदान गरी नियन्त्रणको परीक्षणमा मदत गर्दछ । यी कार्यविधिहरु मात्रैले भने सम्बन्धित आन्तरीक नियन्त्रण क्रियाकलापहरुको प्रभावकारीताको बारेमा पर्याप्त, उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरु प्रदान गर्न सक्दैन । यद्यपि उपयुक्त तवरले योजना गरिएमा आन्तरीक नियन्त्रणको ज्ञान तथा नियन्त्रण परीक्षण समग्र रूपमा वा आंशिक रूपमा एकैसाथ सम्पादन गर्न सकिन्छ । (परिच्छेद ३.२ - नियन्त्रण परीक्षण हेर्नु होला)

#### सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु

२.३.२२ लेखापरीक्षकले नियन्त्रणको परीक्षणबाट हासिल गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाणले पद्धतीमा आधारित शैलीको पुष्टि गर्दछ तर यसले सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुलाई पूर्ण रूपमा हटाउँदैन । प्रकृत्यामा आधारित शैलीले लेखापरीक्षकलाई देहायका कुराहरु गर्न सक्षम बनाउँछ ।

- योजना गरिएका सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुलाई संशोधन गर्न;
- योजना गरिएका स्थायी लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको समयलाई संशोधन गर्न; र
- योजना गरिएका सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको मात्रालाई घटाउन ।

#### २.४ असामान्य कारोबारहरु

##### परिचय

२.४.१ यस खण्डले देहायका कुराहरुमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ :

- असामान्य कारोबारहरु के हुन्; र
- यी असाधारण कारोबारहरुका लागि लेखापरीक्षण शैली ।

##### परिभाषा

२.४.२ असामान्य कारोबारहरु- या त तीनको आकार वा प्रकृतिका कारण वा तिनीहरु कहिलेकाहीं मात्र हुने भएकोले असामान्य हुन्छन् । यी कारोबारहरु :

- सापेक्षिक रूपमा कम संख्यामा हुन्छन् ;
- अनुमान गर्न नसकिने हुन्छन् ;
- रकम तथा अभिलेखको लागि लेखा अवधि निर्धारणको लागि विवेकको आवश्यकता पर्दछ ; र
- आर्थिक तत्व वा प्रबल इच्छाको प्रश्न समावेश हुन्छ ।

२.४.३ असामान्य कारोबारहरु अन्तर्गत देहायका कारोबारहरु पर्दछन् :

- सञ्चालन कारोबारहरु जुन केही हदसम्म असामान्य हुन्छन् । जस्तै- स्विकृत गरिएको तर विनियोजन नभएको बजेट रकम जस्तै विदेशी आगन्तुकका लागि आकास्मिक बजेट छुट्टयाइ राखेको, अवकास भुक्तानी बीमा योजना, इत्यादी;

- लेखापरीक्षण गरिने निकायका नियमित क्रियाकलाप देखि बाहिरका सञ्चालन कारोबारहरु । जस्तै - पूँजीकृत सम्पतिको लिलाम बिक्रि, संस्थानहरुको निजिकरण, विशिष्ट पाहुनाहरुको भ्रमणमा भएको खर्च; र
- सञ्चालनका सामान्य प्रकृयादेखि बाहिरका लेखा प्रवृष्टिहरु । जस्तै - वर्षको अन्त्य वा अन्य वाह्य प्रतिवेदन पेश गर्ने मितिमा गरिएका अन्तिम प्रविष्टिहरु, गलत प्रस्तुतीहरुलाई सच्याउन र नयाँ लेखा सम्बन्धी नीतिको अवलम्बन गर्ने क्रममा भएका तथा अलग लेखा शिर्षकहरुमा भएको मौज्दातलाई पुनः सही शिर्षकमा लाने क्रममा भएका प्रविष्टि ।

२.४.४ अर्न्तर्निहित जोखिम उच्च हुन सक्छ । यी देहायका अवस्थामा सृजना हुन सक्छन् :

- लेखांकन प्रकृत्यामा उच्च व्यवस्थापनको हस्तक्षेप;
- तथ्यांक संकलन तथा प्रशोधनमा उच्च व्यक्तिगत हस्तक्षेप;
- रकमको निर्धारणमा उच्च विवेकको आवश्यकता; र
- लेखांकन सम्बन्धी सिद्धान्तहरुको तथा गणनाको जटिलता ।

२.४.५ असाधारण कारोबारहरुको प्रकृतिले गर्दा व्यवस्थापनलाई नियमित कारोबारहरुको तुलनामा असाधारण कारोबारहरुमा प्रभावकारी आन्तरीक नियन्त्रण लागु गर्न कठिन हुन्छ ।

२.४.६ परिणाम स्वरूप, महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिम उच्च हुन सक्छ । यद्यपि व्यवस्थापनलाई असाधारण कारोबारहरुको लागि प्रभावकारी आन्तरीक नियन्त्रण लागु गर्न कठिन हुने भए पनि यो लागु गर्नु व्यवस्थापनको दायित्व हुन्छ । उदाहरणका लागि, अनुगमन र नियन्त्रण कृयाकलाप अर्न्तगत अनियमित कारोबारहरु स्विकृत गर्ने अधिकार नीति भित्र पर्न सक्दछन् ।

२.४.७ यदि लेखापरीक्षकलाई नियन्त्रण कमजोर रहेको लागेमा व्यवस्थापन समक्ष प्रतिवेदन गर्नु पर्दछ ।

#### असामान्य कारोबारहरुको लागि लेखापरीक्षण शैली

२.४.८ प्रभावकारी आन्तरीक नियन्त्रणको अभावमा असाधारण कारोबारहरुसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुका लागि सारभूत शैलीको आवश्यकता पर्दछ ।

२.४.९ आन्तरीक नियन्त्रण स्थापित भएको अवस्थामा पनि असाधारण कारोबारहरुको अभिलेखीकरण, प्रशोधन तथा प्रस्तुतीमा प्रायः लेखांकन सिद्धान्तहरु, मूल्यांकन, प्रस्तुती तथा खुलासाका बारेका प्रश्नहरु गाँसिएका हुन्छन् । एवं प्रकारले असाधारण कारोबारहरुसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुका लागि लेखापरीक्षकले सारभूत शैली उपयुक्त भएको अनुमान गर्दछ ।

२.४.१० साधारणतः असाधारण कारोबारहरुका बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न अनुमोदन (Confirmation) परीक्षण विधि उपयुक्त हुन्छ ।

#### २.४.११ अनुमोदन

लेखापरीक्षण गरिने निकाय असाधारण वा जटिल कारोबारमा संलग्न रहेको अवस्थामा महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरुको जोखिम उच्च हुन्छ । यस्तो अवस्थामा लेखापरीक्षकले



लेखापरीक्षण गरिने निकायको प्रबन्धक तथा तेश्रो पक्षसँगका कारोबारहरूको बारेमा ज्ञान प्राप्त गर्न जरुरी हुन्छ । यसबाट लेखापरीक्षण गरिने निकायले राखेका कागजातको परीक्षणका अतिरिक्त अन्य पक्षहरूसँग भएका कारोबारहरूको शर्त उचित भए नभएको निश्चित हुन्छ । उदाहरणको लागि लेखापरीक्षकले साइड संभौता अनुमोदन गर्न सक्छ ।

२.४.१२ परिच्छेद ३.४ विस्तृत विवरणको परीक्षणले थप मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ (अनुच्छेद ३.४.३०-३.४.४१)

## २.५ आन्तरीक लेखापरीक्षण (Internal Audit)

परिचय

२.५.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ :

- आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको ज्ञान;
- आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यलाई लेखापरीक्षण प्रमाणको रूपमा लिइने;
- आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको परीक्षण;
- आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको लेखापरीक्षणमा प्रभाव; र
- लेखापरीक्षण कार्यमा आन्तरीक लेखापरीक्षकको कार्यको असर ।

### आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको ज्ञान

२.५.२ लेखापरीक्षण गरिने निकायमा आन्तरीक लेखापरीक्षणको व्यवस्था छ भने लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण योजना सँग सान्दर्भिक आन्तरीक लेखापरीक्षण क्रियाकलापहरूको बारेमा पर्याप्त जानकारी हासिल गर्दछ । जस्तै - अधिकांश आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यहरूले आन्तरीक नियन्त्रणको अनुगमन गर्छन् । यसले नियन्त्रण परीक्षणका प्रकृति, समय र मात्रामा असर पुऱ्याउँछ । उदाहरणका लागि, सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रकृति, समय तथा मात्रामा असर पुऱ्याउने लेखा मौज्जातहरूमा आन्तरीक लेखापरीक्षकहरूले सारभूत परीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गरेका हुन्छन् ।

२.५.३ आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको बारेमा जानकारी हासिल गर्न निम्न कार्य गरिन्छ:

- लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकाय भित्र आन्तरीक लेखापरीक्षकको सांगठनिक स्थितिको विचार गर्दछ;
- लेखापरीक्षकले व्यवस्थापन तथा आन्तरीक लेखापरीक्षणका कर्मचारी समक्ष निम्न विषयमा सोधपुछ गर्दछ :
  - उद्देश्य वा व्यवस्थापनबाट आन्तरीक लेखापरीक्षणलाई प्रदान गरिएका त्यस्तै प्रकारका निर्देशन;
  - चालु वर्षका लागि आन्तरीक लेखापरीक्षण योजना;
  - अभिलेखमा आन्तरीक लेखापरीक्षणको पहुँच तथा आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यमा कुनै सीमा भए नभएको विषय; र
  - आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यमा व्यवसायिक मानदण्डको प्रयोग ।

२.५.४ आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको सम्बन्धमा ज्ञान प्राप्त गरिसकेपछि लेखापरीक्षकले आन्तरीक लेखापरीक्षण क्रियाकलापहरूका बारेमा निर्णय गर्दछ । लेखापरीक्षकले आन्तरीक लेखापरीक्षकबाट प्रत्यक्ष सहयोग माग नगर्दा सम्म देहायका दुई अवस्थामा आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यलाई थप ध्यान दिनु आवश्यक पर्दैन :

- आन्तरीक लेखापरीक्षण क्रियाकलापहरु आर्थिक विवरणको लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित नभएको निष्कर्षमा लेखापरीक्षक पुगेमा;
- आन्तरीक लेखापरीक्षण क्रियाकलापहरु आर्थिक विवरणको लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित भएको तर आन्तरीक लेखापरीक्षकहरुका कार्यहरुलाई थप ध्यान दिइनु अनुपयुक्त भएको निष्कर्षमा लेखापरीक्षक पुगेमा ।

#### २.५.५ आन्तरीक लेखापरीक्षण क्रियाकलापहरुको सान्दर्भिकता

मूल्यांकन गर्न देहायका कार्यविधिहरु सहयोगी हुन सक्छन् :

- अघिल्लो वर्षको लेखापरीक्षणबाट ज्ञान हासिल गर्नु;
- आन्तरीक लेखापरीक्षकले आफ्नो लेखापरीक्षण श्रोतलाई जोखिम निर्धारण प्रकृत्यामा आर्थिक वा सञ्चालन क्षेत्रमा कसरी बाँडफाँड गरेको छ भन्ने कुराको पुनरावलोकन; र
- आन्तरीक लेखापरीक्षण क्रियाकलापहरुको कार्य क्षेत्रको बारेमा जानकारी हासिल गर्न आन्तरीक लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको अध्ययन ।

आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यलाई लेखापरीक्षण प्रमाणको रूपमा लिने

२.५.६ यदि लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको प्रकृति, समय तथा मात्रा परिवर्तन गर्न आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको प्रयोग पर्याप्त हुन्छ भन्ने लागेमा आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यबाट लेखापरीक्षणमा पर्ने असरको आधारमा लेखापरीक्षकले आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको निपुर्णता तथा वस्तुपरकतालाई ध्यान दिन्छ ।

२.५.७ लेखापरीक्षकले देहायका विषयहरुका बारेमा जानकारी हासिल गरी आन्तरीक लेखापरीक्षणका निपुर्णता तथा वस्तुपरकतालाई ध्यान पुऱ्याउँछ ।

निपुर्णता (Competence)	वस्तुपरकता (Objectivity)
निरन्तर तालिम (Continuing education) तथा व्यवसायिक प्रमाणिकता सम्बन्धि नीतिहरु	विस्तृत लेखापरीक्षण क्षेत्र प्रदान गर्न तथा लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका कुरामा पर्याप्त कारवाही गर्न संगठनको उच्च तहमा प्रतिवेदन प्रस्तुत गर्नु ।
आन्तरीक लेखापरीक्षकलाई कार्य सुम्पने नीतिहरु	लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनमा नियमित प्रत्यक्ष पहुँच
आन्तरीक लेखापरीक्षकको कार्य सम्पादनको मूल्यांकन सम्बन्धि नीतिहरु	लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनले रोजगारी, बहुवा तथा पारिश्रमिक सम्बन्धि पुनरावलोकन गर्दछ ।
आन्तरीक लेखापरीक्षकको क्रियाकलापको पुनरावलोकन तथा सुपरीवेक्षण	
आन्तरीक लेखापरीक्षकका शैक्षिक स्तर तथा व्यवसायिक अनुभव	
लेखापरीक्षण कार्यक्रम तथा कार्यविधिहरुको समष्टिगतता तथा गुणस्तर	महालेखा परीक्षकको कार्यालयका लेखापरीक्षण टोलीसँग सञ्चार गर्ने स्वतन्त्रता

कार्य सम्पादन कार्यपत्र, प्रतिवेदन तथा सिफारिशहरूको गुणस्तर	आन्तरीक लेखापरीक्षकलाई महत्व पुर्ण पदमा आफन्त र नातेदारहरू काम गर्ने ठाँउमा लेखापरीक्षण गर्नमा प्रतिबन्ध
---	--

२.५.८ आन्तरीक लेखापरीक्षणको वस्तुपरकतालाई ध्यान दिँदा लेखापरीक्षकले आन्तरीक लेखापरीक्षकहरूलाई तिनीहरूले हालसालै काम गरेका वा लेखापरीक्षण सकिएपछि काम गर्ने निश्चित भएका इकाइमा लेखापरीक्षण गर्नलाई निषेधित गर्ने नीतिहरूको बारेमा समेत ध्यान दिनु पर्दछ ।

२.५.९ आन्तरीक लेखापरीक्षकहरूको निपुर्णता तथा वस्तुपरकताबाट लेखापरीक्षक सन्तुष्ट भएमा आन्तरीक लेखापरीक्षकको कार्यको परीक्षण गर्न लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको योजना गर्दछ ।

#### आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको परीक्षण

२.५.१० लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रकृति, समय तथा मात्रालाई महत्वपुर्ण प्रभाव पार्ने आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको प्रभावकारीता तथा गुणस्तरको मूल्यांकन गर्न लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गर्दछ । लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको छनौट गर्दा देहायका विषयवस्तुमा ध्यान दिन्छ :

- आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको कार्यक्षेत्र यसका उद्देश्यहरू प्राप्त गर्न उपयुक्त भए नभएको;
- आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यहरू पर्याप्त भए नभएको;
- कार्य सम्पादन कागजातले सम्पादित कार्यको पर्याप्त प्रलेखीकरण गरे नगरेको;
- तत्कालीन परिस्थिति अनुरूप निष्कर्षहरू उपयुक्त भए नभएको; र
- सम्पादित कार्यको परिणामसँग प्रतिवेदनहरू मेल खाए नखाएको ।

२.५.११ आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको परीक्षण अन्तर्गत देहायका विषयहरू पर्दछन् :

- तत्कालीन परिस्थिति अनुरूप निष्कर्षहरू उपयुक्त भए नभएको;
- आन्तरीक लेखापरीक्षकले पहिले नै सम्पादन गरेका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू मध्ये केहीको पुनः सम्पादन । उदाहरणको लागि, आन्तरीक लेखापरीक्षकले परीक्षण गरेका नियन्त्रण क्रियाकलापहरू, कारोबारहरू वा मौज्जातहरूको लेखापरीक्षकले पनि परीक्षण गर्न सक्छन्;
- फरक लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको सम्पादन । जस्तै - आन्तरीक लेखापरीक्षकले परीक्षण गरेदेखि बाहेकका नियन्त्रण क्रियाकलापहरू, कारोबारहरू वा मौज्जातको लेखापरीक्षकले परीक्षण गर्न सक्नेछ; र

२.५.१२ लेखापरीक्षकले सम्पादन गर्ने परीक्षणहरू आन्तरीक लेखापरीक्षकले सम्पादन गरेका कार्य विधिहरूको प्रकृति, समय र प्रभावमा भर पर्दछ ।

आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको लेखापरीक्षण कार्यमा पर्ने असर

२.५.१३ लेखापरीक्षण रायका लागि पर्याप्त र उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षकहरू जवाफदेही हुन्छन् । यस अन्तर्गत सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिमको निर्धारण र लेखापरीक्षकले हासिल गरेका लेखापरीक्षण प्रमाणको पर्याप्तता र उपयुक्तताका

बारेमा गरिने निर्णय पर्दछ । लेखापरीक्षकले यो जवाफदेहीता आन्तरीक लेखापरीक्षकसँग बाड्न सक्दैन यद्यपि धेरै आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु लेखापरीक्षकका कार्यविधिहरूसँग मेल खान्छन् ।

२.५.१४ तैपनि लेखापरीक्षकले आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यलाई लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको प्रकृति, समय तथा मात्रामा परिवर्तन गर्न प्रयोग गर्न सक्छ । यो कुरा प्रायः प्रकृयागतरूपमा प्रशोधित नियमित कारोबारहरूसँग सम्बन्धित उद्देश्यहरुका लागि उपयुक्त हुन्छ ।

२.५.१५ आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यको लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुमा प्रभावको मात्रा बारेमा निर्णय गर्दा लेखापरीक्षकले देहायका कुरामा ध्यान दिन्छ :

- आर्थिक विवरणको रकमको सारपूर्णता;
- लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुका लागि सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरुका जोखिम; र
- लेखापरीक्षण प्रमाणको मूल्यांकनमा विषयपरकता ।

२.५.१६ आर्थिक विवरणका रकमको मात्रा सारपूर्ण भइ सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिम वा लेखापरीक्षण प्रमाणको विषयपरकतामा बृद्धि भएमा लेखापरीक्षक स्वयंले सम्पादन गर्नु पर्ने कार्यविधिहरुको आवश्यकतामा पनि बृद्धि हुन्छ । लेखापरीक्षकले आन्तरीक लेखापरीक्षकबाट सम्पादित कार्यहरु (नियन्त्रणको परीक्षण वा सारभूत परीक्षण) का परिणामहरुलाई ध्यान दिन्छ । यद्यपि, आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्य एकलैले लेखापरीक्षकले परीक्षण सम्पादन गर्नु नै नपर्ने गरी लेखापरीक्षण जोखिमलाई घटाउन सक्दैन ।

२.५.१७ संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुमा प्रायः सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको उच्च जोखिम तथा लेखापरीक्षण प्रमाणको मूल्यांकनको विषयपरकता समावेश हुन्छ । असाधारण कारोबारहरुका उद्देश्यहरुमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको उच्च जोखिम अथवा लेखापरीक्षण प्रमाणको मूल्यांकनमा विषयपरकता कायम रहन्छ :

२.५.१८ त्यस्तै गरी उपरोक्त लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुका लागि लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु सामान्यतया महत्वपूर्ण हुन्छन् । आन्तरीक लेखापरीक्षकका कामले मात्रै सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिम वा लेखापरीक्षण प्रमाणको मूल्यांकनमा संलग्न विषयपरकता उच्च भएका लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुका लागि सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको प्रयोगलाई समाप्त गर्न सक्दैन ।

२.५.१९ आन्तरीक लेखापरीक्षण कार्यले लेखापरीक्षण कार्यविधिलाई महत्वपूर्ण रूपमा प्रभाव पार्ने भएमा, सामान्यतया लेखापरीक्षकले आन्तरीक लेखापरीक्षकको कार्यसँग समन्वयको योजना गर्दछ ।

जस्तै - लेखापरीक्षकले आवधिक बैठकको आयोजना गर्न सक्छ, संयुक्तरूपमा लेखापरीक्षण कार्यको योजना गर्न सक्छ, निश्चित कार्य सम्पादनका कागजातमा आपसी पहुँचको प्रबन्ध गर्न सक्छ, आन्तरीक लेखापरीक्षण प्रतिवेदन अध्ययन गर्न तथा लेखांकन र लेखापरीक्षण विषयमा छलफल गर्न सक्छ ।

लेखापरीक्षकलाई प्रत्यक्ष सहयोग प्रदान गर्न आन्तरीक लेखापरीक्षकहरुको प्रयोग

२.५.२० लेखापरीक्षकले आन्तरीक लेखापरीक्षणलाई प्रत्यक्ष सहयोगको अनुरोध गर्न सक्छ ।

उदाहरण - आन्तरीक लेखापरीक्षकहरुले आन्तरीक नियन्त्रण संरचनाको ज्ञान हासिल गर्न वा नियन्त्रणको परीक्षण सम्पादन गर्न वा सारभूत परीक्षणमा लेखापरीक्षकलाई सहयोग गर्न सक्छन् ।

२.५.२१ लेखापरीक्षकले आफ्नो व्यवसायिक कर्मचारीहरु सरह आन्तरीक लेखापरीक्षकहरुको कार्यको सुपरीवेक्षण तथा कार्य सम्पादन कागजातको पुनरावलोकन गर्दछ ।

उदाहरण - लेखापरीक्षकले आन्तरीक लेखापरीक्षकसँग लेखापरीक्षणको क्रममा ध्यानाकर्षण भएका सम्पूर्ण महत्वपूर्ण लेखांकन तथा लेखापरीक्षण मुद्दाहरु प्रस्तुत गर्न अनुरोध गर्दछ । त्यस्तै गरी आन्तरीक लेखापरीक्षकलाई तीनको उत्तरदायित्व, तिनले सम्पादन गर्नु पर्ने कार्यविधिहरुको उद्देश्य, लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको प्रकृति, समय तथा मात्रालाई असर पार्ने विषयबस्तुहरु जस्तै सम्भावित लेखांकन तथा लेखापरीक्षण मुद्दाहरु बारेमा सूचित गर्दछ ।

२.५.२२ आन्तरीक लेखापरीक्षकहरुको कार्य सम्पादन कार्यपत्र (Work Papers) को पुनरावलोकन अन्तर्गत तिनको कार्यको परीक्षण तथा मूल्यांकन पर्दछ ।

## परिच्छेद ३ प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण

### ३.१ परिचय

३.१.१ यस परिच्छेदले देहायका विषयमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ :

- प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण के हो भन्ने सम्बन्धमा;
- लेखापरीक्षणका तरीकाहरु;
- लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु; र
- अन्य विषयहरु । जस्तै - लेखापरीक्षण वेरुजुहरु, गैरकानूनी कार्य तथा व्यवस्थापनको प्रतिनिधित्वहरु (Management representation) ।

*प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाणको परिभाषा*

३.१.२ कुनै पनि लेखापरीक्षणको प्रमुख क्रियाकलाप अन्तर्गत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको सम्पादनबाट प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गरी आर्थिक विवरणहरुमा लेखापरीक्षकको राय तय गर्नु पर्दछन् । प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण :

- एक वा सो भन्दा बढी लेखापरीक्षण उद्देश्यहरु पुरा गर्न पर्याप्त तथा उपयुक्त हुन्छ । 'पर्याप्तता' लेखापरीक्षकले सम्पादन गर्ने लेखापरीक्षण कार्यविधिको मात्रासँग सम्बन्धित हुन्छ । 'उपयुक्तता' लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको प्रकृति तथा समयसँग सम्बन्धित हुन्छ; र
- श्रोतको उच्चतम प्रयोगबाट कम खर्चमा हासिल गरिन्छ ।

कुनै एक रकम कलमको परीक्षण गर्नमा हुने कठिनाई वा खर्चका कारण कुनै पनि लेखापरीक्षण कार्यविधि प्रयोग नगर्नु उचित हुँदैन । यदि कुनै एक वा सोभन्दा बढी प्रस्तुतीका बारेमा उचित शंका भएमा सो हटाउन लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न खोज्छ । यदि लेखापरीक्षक यस्तो लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न असक्षम भएमा अनक्वालिफाइड (unqualified) राय पेश गर्दैन ।

### पर्याप्तता

३.१.३ लेखापरीक्षण प्रमाणको पर्याप्तता लेखापरीक्षकले सम्पादन गर्ने लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको मात्रासँग सम्बन्धित छ । यहाँ मात्रा भन्नाले प्रत्येक लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुका लागि वेग्ला वेग्लै कुराहरु बुझाउँछ ।

कुनै एक सोधपुछको मात्रा भन्नाले सोधिएका प्रश्न संख्या, प्रश्न सोधिएका व्यक्तिको संख्या र कुनै अवधिभित्र कति पल्ट सोधियो भन्ने कुरालाई इङ्गित गर्दछ ।

समग्र जनसंख्यामा बारम्बार लागु भैरहेको विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरुमा पनि मात्राको सानो अर्थ रहन्छ ।

विस्तृत परीक्षणको मात्रा भन्नाले विभिन्न रकम कलमहरुको संख्या वा समष्टिगत मौद्रिक रकम परीक्षण गर्न सम्पादन गरिएका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुलाई बुझाउँछ ।

३.१.४ लेखापरीक्षकले देहायका कुरामा ध्यान दिदै लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको आवश्यक मात्राको बारेमा निर्णय गर्दछ :

- जनसंख्यामा भएका रकम कलम तथा तिनको संख्या लगायतका लेखा मौज्दातका प्रकृति वा कारोबारका वर्गका प्रकृति;
- लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूले समेटेका आर्थिक विवरणका प्रस्तुतीमा भएका सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीका जोखिम;
- योजना गरिएका लेखापरीक्षण कार्यविधिको प्रकृति तथा समय; र
- अन्य लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूबाट हासिल गरिएका लेखापरीक्षण प्रमाण ।

#### उपयुक्तता

३.१.५ लेखापरीक्षण प्रमाणको उपयुक्तता लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रकृति तथा समय सँग सम्बन्धित छ ।

#### प्रकृति

३.१.६ लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रकृतिको बारेमा विचार गर्दा देहायका विशेषताहरू उपयोगी हुन सक्छन् :

- लेखापरीक्षण गरिने निकाय बाहिरबाट हासिल गरिने लेखापरीक्षण प्रमाण लेखापरीक्षण गरिने निकाय भित्रै बाट हासिल गरिएका प्रमाणहरू भन्दा बढी प्रभावकारी हुन्छन्;
- असम्बन्धित तेश्रो पक्षबाट हासिल गरेका वा सृजना गरेका लेखापरीक्षण प्रमाणहरू सम्बन्धित पक्षबाट हासिल गरेका प्रमाणभन्दा बढी प्रभावकारी हुन्छन्;
- लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन भित्रबाट हासिल भएको प्रमाण आन्तरीक नियन्त्रण प्रभावकारी भएको अवस्थामा बढी प्रभावकारी हुन्छ;
- तुलना, परीक्षण अवलोकनबाट प्रत्यक्ष रूपमा हासिल गरिएको लेखापरीक्षण प्रमाण अन्य व्यक्तिसँग अप्रत्यक्ष सोधपुछबाट हासिल गरिएको प्रमाणभन्दा बढी प्रभावकारी हुन्छ;
- लिखित प्रस्तुती तथा कागजातको रूपमा रहेका लेखापरीक्षण प्रमाणहरू मौखिक प्रस्तुती भन्दा बढी प्रभावकारी हुन्छन्; र
- एउटै निष्कर्ष प्राप्त हुने विभिन्न श्रोतबाट हासिल लेखापरीक्षण प्रमाण एउटै मात्र श्रोतबाट प्राप्त प्रमाण भन्दा बढी प्रभावकारी हुन्छन् ।

३.१.७ विभिन्न श्रोतहरूबाट हासिल तथा विभिन्न प्रकृतिका लेखापरीक्षण प्रमाणमा हुने एकरूपताबाट लेखापरीक्षकले उच्च सुनिश्चितता हासिल गर्न सक्दछ । यस्ता परिस्थितिमा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रमाणका प्रत्येक आइटम भन्दा एकत्रित लेखापरीक्षणहरूबाट बढी सुनिश्चितता हासिल गर्न सक्दछ । यसको विपरित एक श्रोतबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाण अर्को श्रोतबाट प्राप्त प्रमाणसँग मेल नखाने अवस्थामा प्रायः थप लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गरिन्छ ।

#### समय

३.१.८ आर्थिक विवरणहरूले समेटेको अवधि भित्र, अगाडि वा पछाडि लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गर्दछ । समय अवधि समाप्त हुनुभन्दा अगाडि लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गर्दा लेखापरीक्षकलाई वर्षको अन्त्यका आर्थिक विवरणहरूलाई असर पार्ने महत्वपूर्ण विषयवस्तुमा ध्यान दिन र आवश्यकता परेमा लेखापरीक्षण योजना परिवर्तन गर्न समेत मद्दत पुऱ्याउँदछ ।

- ३.१.९ समय अवधि समाप्त हुनु अघि नै लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गरेमा लेखापरीक्षकले समयावधिको अन्त्यमा उत्पन्न हुन सक्ने महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरू पत्ता लगाउन नसक्ने सम्भावित जोखिममा हुन सक्ने बृद्धिको पहिचान गर्दछ। लेखापरीक्षकले बाँकी अवधिलाई समेट्न थप लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको छनौट गरी यस्ता सम्भावित जोखिममा हुन सक्ने बृद्धिलाई कम गर्दछ। लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यविधिको छनौट त्यसरी गर्दछ जसले लेखापरीक्षण निष्कर्षलाई अवधि समाप्ति सम्मको अवधि सम्म विस्तार गर्न तर्कसंगत आधार प्रदान गर्दछ।
- ३.१.१० बाँकी अवधिभर आन्तरीक नियन्त्रण प्रभावकारी रूपमा कायम रहन नसक्ने लागेमा सो अवधिका लागि गरिने सारभूत लेखापरीक्षण पर्याप्त रहे नरहेको लेखापरीक्षकले सुनिश्चित गर्दछ। उदाहरणका लागि, माल प्राप्त सम्बन्धी कागजात तयार पार्ने कार्यविधिमा प्रभावकारी नियन्त्रण नरहेको अवस्थामा पछिको अवधिमा यस्ता कागजातहरूमा सारभूत परीक्षण गरेतापनि विश्वशानिय लेखापरीक्षण नतिजा हासिल गर्न सकिन्न। यसै गरि सम्पत्ति उपरको नियन्त्रण र भौतिक स्थिति उपर प्रभावकारी नियन्त्रण नरहेमा लेखापरीक्षण गर्न बाँकी अवधिमा (आर्थिक वर्षको अन्तमा) यि सम्पत्तिहरू कायम रहेको भनि सारभूत लेखापरीक्षण विधिबाट एकिन गर्न सकिन्न। उपरोक्त दुवै उदाहरणहरूमा, सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधि प्रभावकारी नहुने लागेमा लेखापरीक्षकले थप प्रमाणहरू जुटाउनका लागि वर्षान्तमा थप सारभूत लेखापरीक्षण विधिको प्रयोग गर्दछ।
- ३.१.११ यदि लेखापरीक्षकले अन्तरिम मितिमा लेखा मौज्दातमा गलत प्रस्तुतीहरू पाउँछ भने उसले बाँकी अवधिको लागि सारभूत लेखापरीक्षण योजना गरिएको प्रकृति, समय वा सीमामा परिवर्तन गर्ने नगर्ने वा वर्षान्तमा थप लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गर्ने सम्बन्धमा विचार गर्दछ। यो निर्णय गर्दा लेखापरीक्षकले देहायका विषयमा ध्यान दिन्छ :
- पहिचान गरिएका गलत प्रस्तुतीका प्रकृति तथा कारणका असरहरू;
  - लेखापरीक्षणका अन्य परिच्छेदसँगको सम्बन्ध;
  - लेखापरीक्षण गरिने निकायले तुरुन्तै अभिलेख गरेका सुधारहरू; र
  - बाँकी अवधिलाई समेट्ने लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको परिणाम जस अन्तर्गत गलत प्रस्तुतीका विशेष सम्भावना भएका कार्यविधिहरू समेत पर्दछन्।

#### लेखापरीक्षण विधिहरू

- ३.१.१२ लेखापरीक्षण कार्यविधिको सम्पादन गर्दा सात विधिहरू मध्ये एक वा बढी विधि प्रयोग गरिन्छ। यी विधिहरू यस प्रकार छन् :
- तुलना (Comparision)  
दुई वा बढी कागजातमा, दृष्य तथ्यांक वा आइटम बीचमा भएका समानता तथा भिन्नताको प्रत्यक्ष वा विद्युतीय माध्यमबाट पहिचान।
  - गणना (Computation)  
कागजातको श्रोत तथा लेखा अभिलेखको गणितीय यथार्थताको परीक्षण अथवा स्वतन्त्र गणनाको सम्पादन;
  - स्वीकारोक्ती (Confirmation)  
लेखा अभिलेखमा भएका जानकारीलाई पुष्टि गर्ने कुनै लिखित सोधनीको लिखित प्रतिक्रिया।
  - सोधपुछ (Enquiry)



लेखापरीक्षण गरिने निकाय भित्र वा बाहिरका ज्ञान भएका व्यक्तिको उपयुक्त जानकारीको खोजी । नियन्त्रणको परीक्षण सन्दर्भमा लेखापरीक्षण गरिने निकायको जानकारी व्यक्तिलाई जानकारी सम्बन्धी सोधपुछ, ताकेता, प्रश्न, पुष्ट्याई सम्बन्धी सूचना । सोधपुछ औपचारिक या अनौपचारिक, लिखित या मौखिक दुवै हुन सक्छ ।

- निरीक्षण (Inspection)  
प्रत्यक्ष वा विद्युतीय माध्यमबाट अभिलेख वा कागजातको अध्ययन । अवलोकनमा जस्तो लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न कुनै प्रकृया वा कार्यविधि सम्पादन गर्दाको बखत उपस्थित हुन जरुरी हुँदैन ।
- अवलोकन (Observation)  
अरुले सम्पादन गरेका प्रकृया वा कार्यविधिहरूको अवलोकन ।
- भौतिक परीक्षण (Physical Examination)  
भौतिक सम्पत्तिको निरीक्षण, सामान्यतया कागजातमा भएदेखि बाहेक जस्तै कुनै औजार ।

*कम्प्युटरको सहयोगमा हुने लेखापरीक्षण विधि*

३.१.१३ लेखापरीक्षकले माथिका मध्ये केही तरिकाहरू लागु गर्न कम्प्युटरलाई लेखापरीक्षण संयन्त्रको रूपमा प्रयोग गर्दछ । कम्प्युटरलाई लेखापरीक्षण संयन्त्रको रूपमा प्रयोगलाई कम्प्युटरको सहयोगमा हुने लेखापरीक्षण विधि [Computer Assisted Audit Technique (CAATs)] भनिन्छ ।

३.१.१४ CAATs ले लेखापरीक्षण कार्यको यान्त्रिक संचालन (mechanical) मार्गलाई हटाउन सक्छ । यिनलाई नियन्त्रणको परीक्षण, विश्लेषणात्मक कार्यविधि तथा विस्तृत विवरणको परीक्षणमा लागु गर्न सकिन्छ । लेखापरीक्षण गरिने निकायको लेखा प्रणाली कम्प्युटरमा आधारित भएको अवस्थामा लेखापरीक्षकले जहिले पनि CAATs को प्रयोगलाई प्रार्थमिकता दिन्छ ।

३.१.१५ CAATs को प्रयोगलाई प्रभावित पार्ने धेरै तत्वहरू छन् । जस्तै :

- फाइल सम्बन्धी सोधपुछले लेखा सम्बन्धी तथ्यांकका शत प्रतिशत प्रभावकारी निरीक्षणलाई अनुमति दिन्छ; उदाहरणका लागि, व्याजको गणना नमूनाको रूपमा भन्दा पूर्ण रूपमा गर्न सकिन्छ ।
- फाइल सम्बन्धी सोधपुछले लेखापरीक्षकलाई असाधारण रकम कलम तथा लेखा सम्बन्धी तथ्यांकलाई परिभाषित गर्न र दक्षतापूर्वक छनौट गर्न मद्दत गर्दछ । यसले लेखापरीक्षकलाई अनुसन्धान गर्न तथा यस्ता आइटमको अनुगमन गर्न बढी समय प्राप्त हुन्छ । असाधारण आइटम नभएको पुष्टि गर्ने फाइलको सोधपुछले काम लाग्ने जानकारीहरू प्रदान गर्दछ; र
- तथ्यांक सम्बन्धी सोधपुछले लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू लागु गर्न ( जुन अन्यथा धेरै समय लिने हुन्छ) अनुमति दिन्छ, किनकी अनुसन्धानको लागि सूचनाको पूर्ण मात्रा वा कार्यविधिको जटिलता वा यी दुवैको संयुक्त उपस्थिति हुन्छ ।
- अस्वचालित (Mechanical) विधिको प्रयोगबाट सम्भव नहुने लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूलाई तथ्यांक सम्बन्धी सोधपुछले मद्दत पुऱ्याउँछ ।

जस्तै -विद्युतीय मिति परिवर्तन (Electronic Date Interchange, EDI) प्रकृत्या वा अन्य कागज रहित प्रकृत्यामा तथ्यांक विद्युतीय ढाँचामा मात्रै रहन्छ, कागजको रूपमा कुनै लेखापरीक्षण ट्रायल हुँदैन वा कुनै खातामा विस्तृत लेखा कारोबारहरूको प्रविष्टि गर्नु अघि यिनलाई एकिकृत गरिन्छ र डाटाबेसमा मात्र विस्तृत विवरण रहन्छ ।

#### लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू

३.१.१६ लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न कुनै लेखापरीक्षण विधिको प्रयोग गर्नु नै लेखापरीक्षण कार्यविधि हो । लेखापरीक्षण कार्यविधिलाई निम्न तीन प्रकारमा वर्गिकरण गर्न सकिन्छ ।

- नियन्त्रणको परीक्षण
- विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू तथा
- विस्तृत विवरणको परीक्षण

#### नियन्त्रणको परीक्षण

३.१.१७ नियन्त्रणको परीक्षण देहायका विषयमा लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लागु गरिन्छ ।

- **नियन्त्रण क्रियाकलापको संरचना**  
के नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको संरचना महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीलाई रोकथाम गर्न, पत्ता लगाउन र सच्याउनका लागि उपयुक्त छ ?
- **नियन्त्रण क्रियाकलापको सञ्चालन**  
के नियन्त्रण क्रियाकलापहरू संरचना गरे बमोजिम लागु भएका छन् ? प्रभावकारी सञ्चालनसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण प्रमाण नियन्त्रण क्रियाकलापहरू कसरी लागु भएका छन्, कुन निरन्तरतामा ती लागु भएका छन् तथा कसबाट लागु भएका छन् भन्ने विषय सँग सम्बन्धित छ ।

३.१.१८ नियन्त्रणको परीक्षण अन्तर्गत प्रायः सोधपुछ, अवलोकन तथा कागजातको निरीक्षणको समग्र स्वरूप पर्दछ । अन्य लेखापरीक्षण विधिहरू समेत लागु हुन सक्छन् । 'परिच्छेद ३.२ - नियन्त्रणको परीक्षण' ले यस सम्बन्धमा थप मार्ग निर्देशन प्रदान गर्दछ ।

#### विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू

३.१.१९ विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू अन्तर्गत आर्थिक तथा सञ्चालन तथ्यांकको सम्बन्धको विश्लेषण तथा अनुगमन गर्न प्रयोग गरिने तुलना, गणना, सोधपुछ, निरीक्षण तथा अवलोकन पर्दछन् । विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू अन्तर्गत अभिलेख गरिएको लेखा मौज्जात वा कारोबारको वर्गहरूलाई लेखापरीक्षकले विकास गरेको अनुमान सँगको तुलना लगायत अनुपात वा प्रवृत्तिको विश्लेषण पर्दछन् । जब लेखापरीक्षकले असाधारण आइटम तथा अनपेक्षित उतार चढाव पाउँछ, तब उसले तिनको प्रकृति तथा कारणको अनुसन्धान गर्दछ।

३.१.२० देहायका विषयसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू प्रायः प्रभावकारी हुन्छन् ।

- नियमित कारोबारहरू, जसको सम्बन्ध तथा प्रवृत्तिको अनुमान गर्न सकिन्छ ।
- लेखा मौज्जात तथा कारोबारहरूको वर्ग, जसको रकम सापेक्षिक रूपमा कम मात्रामा फरक छ ।
- कुनै एक कारोबारको निरीक्षणबाट सम्भावित महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरू स्पष्ट नहुने लेखा मौज्जात तथा कारोबारको वर्ग र

- लेखा मौज्जात तथा कारोबारको वर्गहरु जसको लागि अन्य कार्यविधिबाट पुर्णता जस्तै लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न कठिन हुन्छ ।

‘परिच्छेद ३.३ - विश्लेषणात्मक कार्यविधि’ ले यस सम्बन्धमा थप मार्ग निर्देशन प्रदान गर्दछ ।

### विस्तृत विवरणको परीक्षण

३.१.२२ कुनै एक लेखा मौज्जात वा कारोबारको वर्ग बनाउने प्रत्येक आइटम वा कारोबारमा सात प्रकारका लेखापरीक्षण विधिहरु मध्ये कुनै एक वा बढी विधिको प्रयोग गर्नु नै विस्तृत विवरणको परीक्षण हो । विस्तृत विवरणको परीक्षण अनियमित कारोबारहरु (Non-routine transaction) सँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुका लागि प्रायः प्रभावकारी हुन्छन् किनकी यी कारोबारहरुले प्रायः अनुमान गर्न सकिने प्रवृत्तिको अनुशरण गर्दछन् । त्यस्तै अनियमित कारोबारहरु प्रायः चालु वा पहिलेको अवधिको अन्य कारोबारहरु वा लेखा मौज्जातसँग प्रत्यक्ष रूपमा तुलना योग्य हुँदैन ।

‘परिच्छेद ३.४ (विस्तृत विवरणको परीक्षण) ले यसमा थप मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ ।

### लेखापरीक्षण वेरुजु (Audit Findings)

३.१.२३ आर्थिक विवरणका आइटम वा कुल अंकको रकम, वर्गीकरण, प्रस्तुती वा बयानसँग लेखापरीक्षक सहमत नहुँदा लेखापरीक्षण वेरुजु उत्पन्न हुन्छन् । लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको क्रममा पहिचान गरिएका लेखापरीक्षण वेरुजुहरुले थप गलत प्रस्तुतीका सम्भावनालाई इङ्कित गर्छ गर्दैन विचार गर्दछ । वेरुजुको महत्व र लेखापरीक्षण गरीने निकायलाई जानकारी गराइने विषयवस्तु कारणको पहिचानमा आधारीत हुन्छ । कारणहरुको पहिचान बिना सुधारका लागि सिफारिस पेश गर्न लेखापरीक्षक समर्थ हुँदैन ।

‘परिच्छेद ३.५ - लेखापरीक्षण वेरुजु’ ले यस सम्बन्धमा थप मार्गनिर्देशन प्रदान गर्दछ ।

### गैरकानूनी कार्यहरु (Illegal Acts)

३.१.२५ गैरकानूनी कार्य भन्नाले लेखापरीक्षण गरिने निकायले गर्ने कानून तथा सरकारी नियमहरुको उल्लंघन बुझिन्छ ।

जस्तै : घुस तथा भ्रष्टाचारका कार्यहरु, स्थानीय रोजगारी सम्बन्धी कानूनको उल्लंघन, चोरी तथा लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनले वा लेखापरीक्षण गरिने निकायको निमित्त भएर काम गर्ने कर्मचारीबाट भएका भौतिक प्रतिरोधहरु गैरकानूनी कार्य हुन् । लेखापरीक्षकहरु प्राथमिक रूपमा आर्थिक विवरणलाई असर पार्ने कानून र नियमसँग सचेत हुन्छन् ।

३.१.२६ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायले गर्ने ऐन तथा नियमको अनुशरण तथा गैरकानूनी कार्यको रोकथाम गर्ने कार्यविधिहरुको बारेमा सोधपुछ गर्दछ ।

३.१.२७ आर्थिक विवरणहरुमा भएका सारपूर्ण गलत प्रस्तुती पत्ता लगाउन लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु लागु गर्दछ । आर्थिक विवरणहरुमा सारपूर्ण असर पार्ने गैर कानूनी कार्य भएको सूचना प्राप्त भएमा लेखापरीक्षकले यस्ता गैरकानूनी कार्य भएको निश्चित गर्न तर्फ लक्षित लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु लागु गर्दछ ।

३.१.२८ लेखापरीक्षकले सम्पूर्ण गैरकानूनी कार्य पत्ता लगाउने विशेष दायित्व स्वीकार गर्दैन । यद्यपि निम्न अवस्थामा लेखापरीक्षकहरुले केही निश्चित लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु सम्पादन गर्दछ

- स्थानीय कानून, संवैधानिक वा करारात्मक आवश्यकताले उत्तरदायित्व तोकेको अवस्थामा ;
- स्थानीय व्यवसायिक आवश्यकता वा नीतिले तोकेको एक विशेष लेखापरीक्षण कार्यविधि ; र
- गैरकानूनी कार्य सम्पन्न भएको विश्वास गर्ने कारण भएमा ।

‘परिच्छेद ३.६ - गैरकानूनी कार्य’ ले यस सम्बन्धमा थप मार्ग निर्देशन प्रदान गर्दछ ।

### ३.१.३० व्यवस्थापनको प्रतिनिधित्व (Management Representation)

आर्थिक विवरण वा सो सँग सम्बन्धित विषयहरूमा व्यवस्थापनले लेखापरीक्षकलाई उपलब्ध गराएको अभिव्यक्तिहरू नै व्यवस्थापन प्रतिनिधित्व हो । लेखापरीक्षणको क्रममा लेखापरीक्षकले आफूले सोधपूछ गरेका विषय बारे व्यवस्थापनको अभिव्यक्ति उपलब्ध गर्दछ । आर्थिक विवरणमा सारपूर्ण भएका विषयहरू र यस्ता विवरण तयार गर्ने दायित्व व्यवस्थापनको रहेको लगायत, लेखापरीक्षकले :

- व्यवस्थापनको अभिव्यक्तिलाई पुष्टि गर्ने प्रमाणहरू हासिल गर्न लेखापरीक्षक कार्यविधिको सम्पादन गर्दछ ; र
- उपलब्ध प्रमाणहरूका आधारमा अभिव्यक्ति उचित लागे नलागेको विचार गर्दछ ।

‘परिच्छेद ३.७ - व्यवस्थापकीय प्रतिनिधित्व’ ले यस सम्बन्धमा थप मार्गदर्शन गर्दछ ।

### ३.२ नियन्त्रणको परीक्षण (Test of Controls)

परिचय

३.२.१ यस परिच्छेदले निम्न लिखित कुरामा मार्ग निर्देशन प्रदान गर्छ :

- नियन्त्रणका परीक्षणहरू के हुन् ;
- नियन्त्रणका परीक्षणको सम्पादन ; र
- वेरुजुहरूको असरलाई ध्यान दिने ।

परिभाषा

३.२.२ लेखापरीक्षकले एक वा बढी लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि पद्धतीमा आधारित शैलीको योजना गर्दा महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूको रोकथाम वा पहिचान तथा सच्याउन प्रभावकारी हुने आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृया भित्रका क्रियाकलापहरूको पहिचान गर्दछ । यी पहिचान गरिएका क्रियाकलापहरू लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि नियन्त्रण जोखिमलाई प्रारम्भिक रूपमा ‘न्यून’ वा ‘मध्यम’ निर्धारण गर्ने आधारको रूपमा रहन्छन् साथै योजना गरिएको स्थायी लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रकृति, समय र/वा मात्राको परिवर्तन गर्न समेत आधार बन्दछ ।

३.२.३ लेखापरीक्षकले नियन्त्रणको परीक्षण सम्पादन गरी नियन्त्रण जोखिमलाई प्रारम्भिक रूपमा निर्धारण गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्दछ । नियन्त्रणको परीक्षणले आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृयाको सीमाभित्र एक वा बढी लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूको लागि प्रकृत्यामा आधारित शैलीको आधार भएका क्रियाकलापहरूको संरचना र सञ्चालनका प्रभावकारीताका बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्ने लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रतिनिधित्व गर्दछ ।

३.२.४ नियन्त्रण परीक्षणमा प्रायः सोधपुछ, अवलोकन तथा कागजातको परीक्षण पर्दछन् तर यसका साथै अन्य लेखापरीक्षण विधिहरु समेत पर्दछन् । नियन्त्रण परीक्षणको उद्देश्य निम्न विषयमा लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्नु हो ।

- आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृत्यामा विशेष क्रियाकलापहरुको संरचना के महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरुको रोकथाम गर्न, पहिचान गर्न वा सञ्चालन उपयुक्त छ ?
- आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृत्यामा विशेष क्रियाकलापहरुको सञ्चालन
- के संरचना अनुसार क्रियाकलापहरु लागु भएका छन् ? आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृत्यामा क्रियाकलापहरु कसरी लागु भएका छन्, कुन निरन्तरतामा तिनीहरु लागु भएका छन् र कसका लागि लागु भएका छन् भन्ने कुरालाई प्रभावकारी सञ्चालनका लेखापरीक्षण प्रमाणले सम्बन्धित गर्दछ ।

३.२.५ आन्तरीक नियन्त्रणलाई बुझ्न तथा आन्तरीक नियन्त्रण प्रभावकारी भएको पुष्टि गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न नियन्त्रणको परीक्षण सम्पादन गर्न सोधपुछ महत्वपूर्ण छ । लेखापरीक्षण गरिने निकायका कर्मचारीलाई विशेष क्रियाकलापहरु सम्पादन गरे नगरेको सोध्नु मात्र सोधपुछ हो भन्ने कुरा लेखापरीक्षकले पहिचान गर्दछ ।

सोधपुछ अन्तर्गत निम्न कुराहरु पर्दछन् ।

- अन्तर्वार्ता लिइने व्यक्तिको ज्ञान, स्वतन्त्रता तथा योग्यताको बारेमा ध्यान दिने ।
- प्रष्ट, सटिक र खुल्ला प्रश्न गर्ने । खुल्ला प्रश्नले पुर्ण र विस्तृत उत्तरलाई प्रवर्द्धन गर्दछ । बन्द प्रश्नले अन्तर्वार्ता दिने व्यक्तिको प्रतिकृत्यालाई सिमित गर्दछ, र यिनको प्रयोग कुनै एक विषयलाई सुनिश्चित गर्न बढी उचित हुन्छ ।
- सक्रिय र प्रभावकारी रूपमा सुन्ने । लेखापरीक्षकले सक्रिय सुनुवाईको माध्यमबाट सूचनालाई प्रोत्साहन गर्दछ । असल श्रोतासँग एक शक्तिशाली आकर्षण हुन्छ जसले अन्य व्यक्तिलाई बोल्न प्रोत्साहित गर्दछ । प्रभावकारी सुनुवाईको लागि खुल्ला दिमागको आवश्यकता पर्दछ ।
- अन्तर्वार्ता दिने व्यक्तिको प्रतिकृत्यालाई विचार गर्ने र प्रतिप्रश्न गर्ने । यसको लागि व्यवसायिक शंका गर्ने प्रवृत्ति आवश्यक हुन्छ । लेखापरीक्षकले महत्वपूर्ण उत्तरलाई सजिलै स्वीकार गर्दैन त्यस्तै सबैलाई त्यत्तिकै अस्वीकार पनि गर्दैन । यदि अन्तर्वार्ता दिने व्यक्तिले अनुपयुक्त प्रकारको उत्तर दिन्छ वा विषय वस्तुलाई गलत रूपमा बुझ्छ तब लेखापरीक्षकले अर्को प्रश्न गरि पछ्याउँछ ।
- तथ्यको बुझाईलाई एक छोटो सारांशबाट निष्कर्ष निकाल्ने । यसले अन्तर्वार्ता दिने व्यक्तिलाई बुझाई सुनिश्चित गर्न सहज बनाउँछ ।

३.२.६ कुनै कार्य गर्न दायित्व तोकेको कर्मचारीले सही तरीकाले आफ्नो दायित्व पुरा गरेको सुनिश्चित गर्न कुनै एक क्रियाकलाप दोश्रो पटक सम्पादन गर्दा बखतको नियन्त्रण परीक्षणसँग पुनः सम्पादन (Re-Performance) सम्बन्धित छ । सामान्यतः पुनः सम्पादन गणना, तुलना, सोधपुछ, निरीक्षण तथा अवलोकनको संयुक्त रूप हो । अन्य लेखापरीक्षण विधि, सुनिश्चितताले समेत आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीताका बारेमा प्रत्यक्ष वा अप्रत्यक्ष रूपमा प्रमाण प्रदान गर्न सक्छन् ।

३.२.७ आन्तरीक नियन्त्रणको बारेमा जानकारी हासिल गर्न लेखापरीक्षकले सम्पादन गर्ने सोधपुछ, निरीक्षण तथा अवलोकनको संयुक्त रूपलाई वाल्क थ्रु (Walk-through) भन्ने गरिन्छ । वाल्क थ्रु मात्रैले आन्तरीक नियन्त्रणको संरचना तथा सञ्चालनको प्रभावकारिता बारेमा सामान्यतः पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्रदान गर्न सक्दैन ।

*नियन्त्रणको परीक्षण सम्पादन (Performing tests of Controls)*

३.२.८ आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीता बारेका उपयुक्त र पर्याप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू नियन्त्रण परीक्षणको प्रकृति, समय तथा मात्रामा भर पर्दछन् । आन्तरीक नियन्त्रणको संरचना र सञ्चालनको प्रभावकारीता बारेमा पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण के ले तयार पार्छ भन्ने कुराको विचार गर्दै लेखापरीक्षकले अघिल्ला वर्षका नियन्त्रण परीक्षणबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणलाई समेत ध्यान दिन्छ ।

३.२.९ नियन्त्रण जोखिमलाई 'मध्यम' वा 'न्यून' भनी अन्तिम निर्धारण गर्ने आधारका रूपमा रहेका आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृया भित्रका केही नियन्त्रण क्रियाकलापहरू अपरिवर्तनीय हुन्छन् वा एक वर्षबाट अर्को वर्षमा थोरै मात्र परिवर्तन हुन्छन् ।

जस्तै - कार्यविधिहरू परिवर्तन नभएसम्म स्वचालित नियन्त्रण कार्यविधिहरू अविच्छिन्न रूपमा सञ्चालित भैरहन्छन् । व्यवस्थापनले कुनै व्यवस्था लागु गर्दा त्यो अवधिमा व्यवस्था विकासका लागि नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको परीक्षण लेखापरीक्षकले गर्दछ । यस पछिका अवधिमा लेखापरीक्षक व्यवस्थाको सुरक्षा तथा सम्भारसँग सम्बन्धित नियन्त्रण क्रियाकलापहरूमा केन्द्रित रहन्छ ।

३.२.१० लेखापरीक्षकले पद्धतीमा आधारित शैली लागु गरेका प्रत्येक लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि आन्तरीक नियन्त्रणको संरचना तथा सञ्चालनको प्रभावकारीता बारेमा लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षण सुनिश्चितता आवश्यक हुन्छ । यस सीमा भित्र रहेर लेखापरीक्षकले नियन्त्रणको परीक्षणमा लागु भएका लेखापरीक्षण कार्यविधिका प्रकृति, समय तथा मात्रामा परिवर्तन गर्न सक्दछ ।

जस्तै - लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू, जस्तै: सोधपुछ, अवलोकन तथा निरीक्षणको संयोजनको मात्रामा फरक पार्न सक्छ । वर्षको अन्त्य हुनु अघि लेखापरीक्षकले सम्पादन गर्ने नियन्त्रणको परीक्षणको मिति फरक पार्न सक्छ । लेखापरीक्षकले निश्चित नियन्त्रणका लागि केही वर्ष र अन्य नियन्त्रणका लागि अरु वर्षमा बढी विस्तृत परीक्षणहरू गर्नेछ । लेखापरीक्षण गरिने निकायमा उही नियन्त्रण क्रियाकलापहरूका लागि विभिन्न स्थान भएमा लेखापरीक्षकले प्रायः नियन्त्रण परीक्षणका लागि छनौट गर्ने स्थानमा फरक ल्याउँछ ।

*प्रकृति (Nature)*

३.२.११ लेखापरीक्षण कार्यविधिको छनौट लेखापरीक्षकले परीक्षण गरिरहेको क्रियाकलापको प्रकारमा आधारित हुन्छ ।

जस्तै - सूचना प्रविधिमा आधारित सिस्टमका लागि आन्तरीक नियन्त्रणले सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रण, अपवाद प्रतिवेदन तथा अन्य अनुगमन क्रियाकलापहरूमा बढी जोड दिन्छ । नियन्त्रण परीक्षण सोधपुछ, अवलोकन तथा निरीक्षण विधिहरूबाट गर्न सकिन्छ ।

जस्तै - यदि आन्तरीक नियन्त्रण कर्तव्यको बाँडफाँड, दोश्रो व्यक्तिबाट कार्यविधिको पुनर्सम्पादन, रिकन्सिलेशन जस्ता नियन्त्रण क्रियाकलापहरूमा आधारित छ भने नियन्त्रण परीक्षण कागजातको निरीक्षण तथा विधिहरूको पुनर्सम्पादनसँग सम्बन्धित रहन्छ ।

३.२.१२ कुनै एक लेखापरीक्षण कार्यविधि मात्र प्रभावकारी हुन सक्दैन । जस्तै - अन्तर्वार्ता दिने व्यक्तिले वास्तवमा के भएको हो भन्ने उत्तर नदिई लेखापरीक्षकले तिनीहरूबाट के सुन्न चाहन्छन् त्यो उत्तर दिन सक्छन् । लेखापरीक्षकले पनि थाहा नपाईकन आफुले चाहे जस्तो उत्तर लिन अन्तर्वार्ता दिने व्यक्तिलाई उन्मुख गराउन सक्छ जुन उत्तरहरू सही नहुन सक्छन् ।

- अवलोकनले अवलोकन गरिएको क्रियाकलापको अवलोकनको समयमा मात्र प्रत्यक्ष लेखापरीक्षण प्रमाण प्रदान गर्दछ । कुनै क्रियाकलाप अवलोकन नगरिएको समय अवधिमा कुनै निष्कर्ष प्रस्तुत गर्दा लेखापरीक्षकले आफू उपस्थित नभएको बखत क्रियाकलापहरू सम्पादन नहुने वा कम महत्वका साथ सम्पादन हुने सम्भावनाका बारेमा पनि सचेत हुनु आवश्यक छ ।
- कार्य सम्पादनलाई इङ्कित गर्ने (हस्ताक्षर माध्यमबाट) कागजातको निरीक्षणले मात्र कार्य सम्पादन वास्तवमै भएको हो भन्ने अर्थ दिदैन ।
- यदि लेखापरीक्षकले परीक्षण गर्ने आइटमहरूमा गलत प्रस्तुतीहरू छैनन् भने कुनै नियन्त्रण क्रियाकलापको पुनः सम्पादन गर्दा लेखापरीक्षकले कुनै गल्ती पत्ता लगाएन भन्ने निष्कर्ष सही हुँदैन ।

३.२.१३ लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको संयोजनबाट प्रत्येक लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूका कमजोरीबाट छुटकारा पाउन सकिन्छ र यसबाट कुनै एक प्रकारको लेखापरीक्षण कार्यविधिबाट प्राप्त हुने लेखापरीक्षण प्रमाणभन्दा बढी विश्वसनीय लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त हुन्छ ।

जस्तै - लेखापरीक्षकले अपवाद प्रतिवेदनहरूको परीक्षणलाई यस्ता अपवादहरूका ताकेताका लागि जिम्मेवार व्यक्तिसँगको सोधपुछसँग समायोजन गर्न सक्छ । यो सोधपुछबाट लेखापरीक्षकलाई कागजातको निरीक्षणबाट मात्र उपलब्ध नभएका जानकारीहरू जस्तै: व्यक्तिगत दक्षता, ज्ञान, विवेक तथा उत्प्रेरणाको प्रमाण उपलब्ध हुन्छ ।

#### समय (Timing)

३.२.१४ आन्तरीक नियन्त्रणको ज्ञान संचयशील हुन्छ र चालु तथा विगतका वर्षमा हासिल गरिएका जानकारीमा आधारित हुन्छ । त्यस्तै गरी आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृत्यामा संरचना तथा सञ्चालन क्रियाकलापहरूको प्रभावकारीताको निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकले चालु वा पहिलेका वर्षमा हासिल गरेका लेखापरीक्षण प्रमाणमा पनि ध्यान दिन्छ । लेखापरीक्षकले प्रत्येक वर्ष यो संचित ज्ञानमा निम्न तरीकाले बृद्धि गर्दै लान्छ :

- लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजनाको अवधिमा आन्तरीक नियन्त्रणको लागि एक समग्र शैली र दृष्टिकोणको विकास गरेर ;
- लेखापरीक्षण योजनाको अवधिमा आन्तरीक नियन्त्रणको ज्ञानलाई बृद्धि गरेर ;
- नियन्त्रणको परीक्षण सम्पादन गरी लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गरेर ; र
- सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गरि लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गरेर ।

३.२.१५ सामान्यतया लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने अवधि अन्त्य हुनु अगावै नियन्त्रणको परीक्षण सम्पादन गर्दछ । त्यस्तै लेखापरीक्षकले बाँकी अवधिमा सम्बन्धित क्रियाकलापहरू प्रभावकारी भैरहेको पुष्टि गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्दछ ।

लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रण सम्बन्धी ज्ञान अद्यावधिक गरेकै समयमा नियन्त्रणको परीक्षण सम्पादन गरेमा बढी प्रभावकारी हुन सक्छ ।

३.२.१६ बाँकी अवधिभित्र सम्पादन हुने लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू प्रायः पहिले नै सम्पादित कार्यविधि भन्दा प्रकृति तथा मात्राको हिसाबले फरक हुन्छन् । बाँकी अवधिका लागि लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू अन्तर्गत निम्न कुराहरू पर्दछन् :

- नियन्त्रण क्रियाकलापहरूको संरचना परिवर्तन भएको/नभएको सम्बन्धमा लेखापरीक्षण गरिने निकायका कर्मचारी सँगको सोधपुछ; र
- संरचना र सञ्चालनमा आन्तरीक नियन्त्रण प्रभावकारी भएको सुनिश्चितता व्यवस्थापनलाई प्रदान गर्ने अनुगमन क्रियाकलापको परीक्षण ।

३.२.१७ वर्षको बाँकी अवधिमा लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रकृति, समय तथा मात्रा निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकले ध्यान दिने तत्वहरू निम्नानुसार छन् :

- बाँकी लेखा अवधिको समय  
नियन्त्रण क्रियाकलापहरूले परिवर्तित सञ्चालन अवस्थालाई सम्बोधन नगरेमा तिनीहरू केही समयपछि अप्रभावकारी हुन सक्छन् ।
- सूचना व्यवस्थापनमा परिवर्तन  
यदि सूचना व्यवस्था बदलियो भने विशेष नियन्त्रण क्रियाकलाप पनि परिवर्तन हुन सक्छ ।
- लेखापरीक्षण उद्देश्यको महत्व  
लेखापरीक्षण रायको लागि लेखापरीक्षण उद्देश्य जति महत्वपूर्ण हुन्छ, त्यति नै महत्वपूर्ण लेखापरीक्षण प्रमाण हुन्छ ।
- नियन्त्रण वातावरणको उचित ध्यान  
नियन्त्रण वातावरणले सम्बन्धित नियन्त्रण तथा अनुगमन क्रियाकलापहरूको प्रभावकारी संरचना र सञ्चालनलाई निरन्तर मदत पुऱ्याए नपुऱ्याएको कुराको लेखापरीक्षकले ध्यान दिन्छ ।
- अनुगमन क्रियाकलापहरू  
प्रभावकारी अनुगमन क्रियाकलापले नियन्त्रण क्रियाकलापहरू निरन्तर रूपमा प्रभावकारी भएको कुराको उचित सुनिश्चितता प्रदान गर्दछ ।
- सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको परिणाम स्वरूप प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाण स्थायी कार्यविधिका परिणामहरू आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीता निर्धारणलाई पुष्टि गर्ने हुन्छन् ।

३.२.१८ लेखापरीक्षण गरिने अवधिको कुनै भागको लागि मात्र लेखापरीक्षकले पद्धतीमा आधारित लेखापरीक्षण शैलीको योजना गर्न सक्दछ ।

*मात्रा (Extent)*

नियन्त्रण परीक्षणको मात्रा व्यवसायिक विवेकको विषयवस्तु हो । यो विवेकको प्रयोग गर्दा लेखापरीक्षकले निम्न विषयमा ध्यान दिन्छ :



- लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीताको निर्धारण सम्बन्धी क्रियाकलापको महत्व ; र
- समग्र लेखापरीक्षण रायमा लेखापरीक्षण उद्देश्यको महत्व ।

पत्तालागेका विषयहरू प्रभाव वारे ध्यान (Considering the Implication of the Findings)

- ३.२.१९ लेखापरीक्षकले परीक्षण गर्ने प्रत्येक क्रियाकलापहरूको लागि लेखापरीक्षकले निम्न कुराको प्रलेखीकरण गर्दछ :
- नियन्त्रण परीक्षणको प्रकृति, समय तथा मात्रा ; र
  - लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका कुराहरू ।
- ३.२.२० यदि नियन्त्रण परीक्षणबाट पत्ता लागेका लेखापरीक्षण सम्बन्धी कुराले आन्तरीक नियन्त्रण संरचना र सञ्चालन दुवैमा प्रभावकारी भएको प्रारम्भिक निर्धारणलाई पुष्टि गरेमा लेखापरीक्षकले योजना गरेका सारभूत कार्यविधिहरूको नै अवलम्बन गर्दछ ।
- ३.२.२१ नियन्त्रणको परीक्षण गर्दा लेखापरीक्षकले पहिले सोचे जस्तो प्रभावकारी तरिकाले क्रियाकलापहरूको संरचना तथा सञ्चालन नभएको अवस्थाहरूको पहिचान गर्दछ । यदि यसो भएमा लेखापरीक्षकले अवस्थाको प्रकृति तथा कारणको अनुसन्धान गर्दछ । लेखापरीक्षण गरिने निकायको उपयुक्त कर्मचारीसँगको छलफल पश्चात लेखापरीक्षकले उही सुनिश्चितता प्रदान गर्न सञ्चालन भएका अन्य क्रियाकलापहरूको पहिचान गर्दछ । अन्य क्रियाकलापहरूको परीक्षण पछि लेखापरीक्षक विशेष लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीता उपयुक्त भएको प्रारम्भिक निर्णय गर्न सक्षम हुन्छ ।
- ३.२.२२ विशेष नियन्त्रण प्रणालीको अदक्षताका कारण महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरू पहिचान हुन नसकेको तथा नसक्नेको अवस्था नभएकोमा र नियन्त्रण जोखिमको प्रारम्भिक निर्धारणसँग मेल खाने निष्कर्ष निकाल्न पुष्टि गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू लागु गर्न सकिन्छ ।
- ३.२.२३ सारभूत कार्यविधिहरूको सम्पादनको परिणाम स्वरूप थप जानकारीहरू प्रकाशमा आउन सक्छन् जुन लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीताको निर्धारणमा आधारको रूपमा प्रयोग गरेका जानकारी भन्दा उल्लेख्य रूपले फरक हुन सक्छ । यदि यसो भएमा आन्तरीक नियन्त्रण प्रभावकारीताको निर्धारणको पुनरावलोकन र प्रभावित लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रकृति, समय तथा मात्राको पुनर्मूल्यांकन गर्न आवश्यक हुन्छ ।
- ३.२.२४ प्रभावकारी नियन्त्रण क्रियाकलाप वा सहज तत्वहरू नभएको कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा उसले आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीताको प्रारम्भिक निर्धारणको पुनः समीक्षा गर्दछ । त्यसपछि सोही अनुसार लेखापरीक्षकले सारभूत लेखापरीक्षण कार्यविधिको प्रकृति, समय तथा मात्रामा परिवर्तन गर्दछ । लेखापरीक्षकले आन्तरीक नियन्त्रणको प्रभावकारीताको संशोधित निर्धारणको प्रलेखीकरण आवश्यकता अनुसार गर्दछ ।
- ३.२.२५ लेखापरीक्षकले सारपूर्ण कमजोरीहरू तथा प्रतिवेदन योग्य अन्य उपयुक्त अवस्थाहरू व्यवस्थापन समक्ष प्रस्तुत गर्दछ । 'परिच्छेद ५ - प्रतिवेदन तथा प्रस्तुती' ले यस सम्बन्धमा थप मार्ग निर्देशन प्रदान गर्दछ ।

### ३.३ विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू (Analytical Procedures)

#### परिचय

३.३.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग निर्देशन प्रदान गर्दछ ।

- विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू के हुन्
- विश्लेषणात्मक कार्यविधिको वर्गीकरण
- विश्लेषणात्मक कार्यविधिको सम्पादन
- कम्प्युटरको सहायता (CAATs) का अवसरहरू तथा
- विस्तृत विवरणको परीक्षण

#### परिभाषा (Definition)

३.३.२ विश्लेषणात्मक कार्यविधि अन्तर्गत आर्थिक तथा सञ्चालन तथ्यांकको विश्लेषण गर्न र यी दुईको सम्बन्धको अनुमानको विकास गर्न लागु हुने तुलना, गणना, सोधपुछ तथा अवलोकन पर्दछन् ।

३.३.३ विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू विभिन्न चरणमा लागु हुन सक्छन् ।

- लेखापरीक्षण योजनामा सहयोग गर्न ।  
जस्तै - तुलनात्मक रूपमा महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिम उच्च भएका महत्वपूर्ण आर्थिक विवरणको लेखा, कारोबारको वर्ग तथा आर्थिक विवरण प्रस्तुतीको पहिचान ।
- प्रभावकारी लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न ।
- लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका कुराहरूको पुनरावलोकन तथा व्याख्या गर्न सहयोग गर्न  
जस्तै - लेखापरीक्षण गरिने निकायको आर्थिक विवरणलाई निकायको कार्य सम्पादन सूचांकसँग तुलना गर्ने ।
- लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई पेश गर्ने प्रतिवेदनका लागि उपयोगी हुने सूचनाको विकास गर्न मद्दत गर्ने ।  
जस्तै - विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूले लेखापरीक्षकले प्रतिवेदनमा पेश गर्न सक्ने सञ्चालनको ज्ञान तथा सम्बन्धको बारेमा सुधार ल्याउन सक्छन् ।

३.३.४ कुनै पनि विश्लेषणात्मक कार्यविधिमा सामान्यतः तीन तत्वहरू हुन्छन् :

- अनुमान (Prediction)  
लेखापरीक्षकले आर्थिक र/वा सञ्चालन तथ्यांक समावेश भएका लेखा मौज्जात, कारोबारको वर्ग वा अनुपातको अनुमान गर्न सक्छ ;
- तुलना (Comparasion)  
जस्तै - लेखापरीक्षण गरिने निकायको चालू वर्षको बजेट र खर्चको तुलना गर्ने र सो निकायको बजेट र कार्यक्रमको विश्लेषण गर्ने ; र
- अवलोकन गरिएका भिन्नताहरूको अनुसन्धान तथा निष्कर्षमा व्यवसायिक विवेकको प्रयोग

विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूको वर्गीकरण (Categories of Analytical Procedures)

३.३.५ विश्लेषणात्मक कार्यविधि मुख्य तीन प्रकार रहेका छन् :

- तर्कसंगत परीक्षण ;
- प्रवृत्तिको विश्लेषण ; र
- अनुपात विश्लेषण

*तर्क संगत परीक्षण (Reasonable Tests)*

३.३.६ 'तर्क संगत परीक्षण' कुनै एक लेखा मौज्जात वा कारोबारको वर्गको अनुमान गर्न प्रयोग गरिने गणना हो । लेखापरीक्षकले एक मोडलको विकास गर्छ, सान्दर्भिक आर्थिक तथा सञ्चालन तथ्यांकको प्रयोगबाट एक अनुमानित रकमको गणना गर्दछ र अनुमानलाई अभिलेख गरिएको रकम सँग तुलना गर्दछ ।

*प्रवृत्ति विश्लेषण (Trend Analysis)*

३.३.७ कुनै एक लेखा मौज्जात वा कारोबारको वर्गमा चालु तथा पहिलेको अवधि वा धेरै लेखा अवधिमा भएका परिवर्तनको विश्लेषणलाई 'प्रवृत्ति विश्लेषण' भन्ने गरिन्छ । कुनै एक लेखावधिमा भएका परिवर्तनको विश्लेषण गर्ने तर्क संगतताको परीक्षण भन्दा यो प्रवृत्ति विश्लेषण फरक छ ।

३.३.८ लेखा मौज्जात तथा कारोबारका वर्गहरूका प्रवृत्तिका कारकका बारेमा लेखापरीक्षकले जानकारी हासिल गर्दछ । यी जानकारीहरू प्रयोग गरी विगतका प्रवृत्ति तथा ज्ञानका आधारमा लेखापरीक्षकले चालु वर्षको अनुमानित रकमको गणना गर्दछ । यसपछि लेखापरीक्षकले यो अनुमानित रकमलाई अभिलेख गरिएको रकम सँग तुलना गर्दछ । यस प्रकार वर्तमान मौज्जात र विगतको मौज्जातमा थोरै वा कुनै परिवर्तन हुँदाका सम्भावित समस्याहरूको लेखापरीक्षकले पहिचान गर्दछ, तर कुनै महत्वपूर्ण परिवर्तनको भने अपेक्षा गरिएको हुन्छ ।

३.३.९ यी अनुमानहरू वार्षिक तथ्यांकको प्रवृत्तिमा आधारित एउटा चल (Variable) को सामान्य गणना देखि धेरै चलहरूको प्रयोगबाट हुने बढी जटिल विश्लेषणसम्म पर्दछन् ।

३.३.१० लेखापरीक्षकले कुनै एक प्रवृत्ति अनुमान गर्न सकियोस् भन्ने चाहनुका कारणहरू बारे थाहा पाउनु महत्वपूर्ण हुन्छ, किनकी कहिलेकाहीं तथ्यांकहरू आपसमा सम्बन्धित नहुँदा पनि भए जस्तो देखिन्छ ।

जस्तै - कुनै एक वर्षमा भएका कानूनी शुल्क सम्बन्धी खर्च अर्को वर्षको खर्चको सूचक हुनु पर्ने कुनै कारण हुँदैन ।

*अनुपात विश्लेषण (Ratio Analysis)*

३.३.११ अनुपात विश्लेषण भन्नाले देहायका विषयको अनुपातको विश्लेषण भन्ने बुझिन्छ :

- कुनै एक लेखा मौज्जात र अर्को लेखा मौज्जात बीचको अनुपात

जस्तै - आय तथा व्यय लेखाको लागि, लेखापरीक्षकले लगानी तथा ब्याज आयको अनुपातको विश्लेषण गर्दछन् ।

- एक कारोबारको वर्ग र कुनै खास लेखाको मौज्जात
- आर्थिक तथ्यांक र सञ्चालन तथ्यांक

लेखापरीक्षकले पारिश्रमिक खर्च र औसत कर्मचारी संख्याको अनुपात विश्लेषण गर्न सक्दछ।

३.३.१२ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन भित्र कुनै समयावधिमा भएका अनुपातका परिवर्तन लाई विश्लेषण गर्दछ अथवा लेखापरीक्षण गरिने निकायका सञ्चालन भित्रका विभिन्न निकाय वा विभिन्न क्षेत्रको अनुपातलाई विश्लेषण गर्दछ ।

*विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूको सम्पादन (Performing Analytical Procedures)*

*चरणहरू (Stages)*

३.३.१३ विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू सम्पादनमा पुरा गर्नु पर्ने चरणहरू यस प्रकार छन् :

- मोडलमा समावेश गरिएका आर्थिक तथा सञ्चालन तथ्यांकहरूको विश्वसनीयता विचार गर्ने ;
- त्यस मोडलमा प्रयोग भएका आर्थिक तथा सञ्चालन तथ्यांकको स्वतन्त्रता र विश्वसनीयतालाई ध्यान दिने ;
- अनुमानको गणना गर्ने तथा यसलाई अभिलेख गरिएको रकम सँग तुलना गर्ने ;
- अन्तर कृत्तिको महत्वपूर्ण छ विचार गर्ने ;
- महत्वपूर्ण अन्तरका कारणहरूको जानकारी हासिल गर्ने र महत्वपूर्ण विषयबस्तुलाई पुष्टि गर्ने ; र
- लेखापरीक्षणबाट पत्ता लागेका कुरालाई ध्यान दिने ।

*आर्थिक तथा सञ्चालन तथ्यांकको स्वतन्त्रता तथा विश्वासनीयतामा ध्यान (Considering the independence and reliability of financial and operating data)*

३.३.१४ मोडलमा प्रयोग हुने आर्थिक तथा सञ्चालन तथ्यांकको स्वतन्त्रता र विश्वासनीयताले अनुमानको यथार्थता र विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूबाट लेखापरीक्षकले हासिल गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाणमा प्रत्यक्ष प्रभाव पार्दछ ।

३.३.१५ सम्भव भएसम्म लेखापरीक्षकले लेखा भन्दा स्वतन्त्र तथ्यांकको प्रयोग गरी अनुमानको विकास गर्दछ ।

३.३.१६ तथ्यांकको विश्वसनीयताको बारेमा निर्णय गर्दा निम्न विषयमा ध्यान दिइन्छ :

- लेखापरीक्षण गरिने निकाय बाहिर वा भित्रका स्वतन्त्र श्रोतबाट तथ्यांक लिइएको ;
- लेखापरीक्षण गरिएको रकमको लागि जवाफदेही व्यक्ति भन्दा लेखापरीक्षण गरिने निकायका श्रोतहरू स्वतन्त्र भएको ;

- तथ्यांकहरु प्रभावकारी आन्तरीक नियन्त्रणका विषय भएका ;
- तथ्यांकहरु चालु वा विगतका वर्षमा लेखापरीक्षण कार्यविधिका विषय भएका ; र
- विविध श्रोतहरुबाट तथ्यांकको प्रयोग गरी लेखापरीक्षकले अनुमानको विकास गरेको ।

अनुमानको गणना तथा अभिलेख गरिएको रकमसँग यसको तुलना (Computing the prediction & comparing it to the recorded amount)

३.३.१७ लेखापरीक्षकले अनुमानलाई अभिलेख गरिएको रकमसँग तुलना गर्दा देहायका विषयमा ध्यान दिन्छ ।

- सम्बन्धलाई मापन गर्ने वारम्बारता (Frequency)  
लेखापरीक्षकले कुनै एक सम्बन्धलाई जति बढी पटक अवलोकन गर्दछ, त्यति नै उ सम्बन्धको निरन्तरता बारे सुनिश्चित हुन सक्छ ।
- अपेक्षित परिवर्तनहरु तथा असाधारण उतार चढावहरु  
लेखापरीक्षकले अपेक्षित परिवर्तन तथा असामान्य उतार चढाव बीचको भिन्नता कायम गर्दछ । मासिक रकमहरु तुलना गर्दा लेखापरीक्षकले मौसमी परिवर्तनको अपेक्षा गर्दछ, न कि एक स्थीर रकमको ।
- अपेक्षित परिवर्तनको शुन्य उपस्थिति

यसले लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन सम्बन्धि ज्ञानलाई प्रकाश पार्दछ ।

महत्वपूर्ण भिन्नताहरुको लागि स्पष्टीकरण उपलब्ध गर्ने (Obtaining explanation for significant difference)

३.३.१८ भिन्नताहरु हुन सक्छन् किनभने :

- लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिरहेका लेखा वा कारोबारका वर्गमा गलत प्रस्तुती हुन्छन् ; वा
- लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिरहेका लेखा वा कारोबारका वर्गमा गलत प्रस्तुती नहुन सक्छ तर अनुमान नै गलत हुन सक्छ ।

जस्तै - लेखापरीक्षकले गलत तथ्यांक प्रयोग गरेको हुन सक्छ ।

३.३.१९ अनुमान र अभिलेख गरिएको रकम बीचमा ठोस भिन्नता भएमा लेखापरीक्षकले व्यवस्थापन अथवा लेखापरीक्षण गरिने निकायको उपयुक्त कर्मचारीबाट स्पष्टीकरण खोज्छ र महत्वपूर्ण विषय वस्तुलाई पुष्टि गर्दछ ।

३.३.२० यदि कुनै चित्त बुझ्दो स्पष्टीकरण नआएमा लेखापरीक्षकले अनुमान तथा स्वीकार्य मूल्य गणना गर्न प्रयोग भएका तथ्यांक तथा पुर्व शर्तमा पुर्नविचार गर्दछ । लेखापरीक्षकले भिन्नता अझै अस्वीकार्य भए नभएको हेर्न संशोधित मोडलको प्रयोग गरी पुनः गणना सम्पादन गर्न सक्छ ।

३.३.२१ यदि अझै पनि महत्वपूर्ण भिन्नताहरू कायमै रहेमा सारपूर्ण गलत विवरणहरू भए नभएको परीक्षण गर्न लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न विस्तृत विवरणको परीक्षण कार्य सम्पादन गरिन्छ ।

*लेखापरीक्षण वेरुजुहरू (Audit Findings)*

३.३.२२ लेखापरीक्षकले विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूबाट हासिल गरेका लेखापरीक्षण प्रमाणको मूल्यांकन गर्दछ । लेखापरीक्षण वेरुजु अन्तर्गत लेखामा भएका गलत विवरणहरू मात्र पर्दैनन् यस अन्तर्गत आन्तरिक नियन्त्रणको कार्य, सूचना व्यवस्था तथा अन्य विषयवस्तुका बारेको अवलोकन समेत पर्दछ ।

३.३.२३ यदि लेखापरीक्षकले कुनै वेरुजुको पहिचान गरेमा उसले यसको प्रकृति तथा कारणको बारेमा अनुसन्धान गर्दछ । लेखापरीक्षण उद्देश्यले संबोधन गरेका आर्थिक विवरणका प्रस्तुतीहरूमा सारपूर्ण गलत विवरणहरूलाई यसले संकेत गरे नगरेको विचार गर्दछ र लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालनमा यसको असरलाई ध्यान दिन्छ । 'परिच्छेद ३.५ - लेखापरीक्षण वेरुजु' ले यसमा अझ बढी मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ ।

*विस्तृत विवरण परीक्षण चक्र (Rotation with tests of Details)*

३.३.२४ कुनै लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि पर्याप्त र उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न कहिलेकाहीं विश्लेषणात्मक कार्यविधि र विस्तृत विवरणको परीक्षण एक आपसमा प्रतिस्थापन योग्य शैली हुन्छन् । यदि यसो भएमा लेखापरीक्षकले एक वर्ष विस्तृत विवरणको परीक्षण छनौट गर्छ भने अर्को वर्ष विश्लेषणात्मक कार्यविधिको ।

जस्तै - लेखापरीक्षणको पहिलो वर्ष लेखापरीक्षकले पारिश्रमिकमा विस्तृत विवरणको परीक्षण लागु गर्न सक्छ । पहिलो वर्षमा लेखापरीक्षकले अनुमान गरेको तथ्यांकका लागि विस्तृत विवरणको परीक्षणबाट लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गरेको कुरासँग परिचित हुँदै दोश्रो वर्ष विश्लेषणात्मक कार्यविधिको छनौट गर्न सक्छ ।

३.३.२५ उदाहरण स्वरुप भन्ने हो भने पहिलो वर्षको विस्तृत विवरणको परीक्षणले दोश्रो वर्षमा विश्लेषणात्मक कार्यविधिका लागि एक सेतुको काम गर्दछ ।

३.३.२६ विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू तथा विस्तृत विवरणको परीक्षणलाई स्थान बीचमा (location) वा लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू बीचमा (जुनमा यी दुई विधिहरू एक अर्काको प्रतिस्थापनको रूपमा प्रयोग हुन सक्छन्) क्रमशः लागु गर्न सकिन्छ । यो चक्रले कालान्तरमा लेखापरीक्षणलाई देहायका तरीकाले सुधार गर्न सक्छ :

- लेखापरीक्षण प्रमाण बढी प्रभावकारी हुन्छ किनभने यो विभिन्न प्रकारका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूबाट निकालिएको हुन्छ ;
- लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू लेखापरीक्षण गरिने निकायका कर्मचारीहरूका लागि कम अनुमान योग्य हुन्छन् ; र
- शैलीमा परिवर्तन गरेर लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायका लागि उपयोगी सुभावहरूको विकास गर्न सक्छ ।

३.३.२७ केही लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूका लागि लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू सधैं प्रभावकारी हुँदैनन् ।

जस्तै - विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूबाट उठाउन बाँकी साँवा एवं ब्याज रकम, बैंक दाखिला गरेको राजश्व रकम, ठेकेदारलाई दिएको पेशकी बाँकी रकम प्रमाणित गर्न सकिन्छ।

### ३.४ विस्तृत विवरणको परीक्षण (Test of Details)

परिचय

३.४.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग निर्देशन प्रदान गर्दछ :

- विस्तृत विवरणको परीक्षण के हुन ;
- विस्तृत विवरण परीक्षणको योजना ;
- विस्तृत विवरण परीक्षणको लागि आइटम छनौट ;
- प्रतिनिधिमुलक नमूना छनौट ;
- विस्तृत विवरणको परीक्षण सम्पादन ; र
- विस्तृत विवरण परीक्षणको परिणामको मूल्यांकन ।

परिभाषा (Definition)

३.४.२ विस्तृत विवरणको परीक्षण भनेको कुनै लेखा मौज्जात वा कारोवारको वर्ग निर्माण गर्ने प्रत्येक आइटम वा कारोवारहरूमा लेखापरीक्षणका सात विधि मध्ये कुनै एक वा बढी विधिको प्रयोगलाई बुझिन्छ । देहायका विधिहरू विस्तृत विवरणको परीक्षणमा सबैभन्दा बढी प्रयोग हुन्छन् ।

- तुलना
- गणना
- कन्फर्मेशन
- निरीक्षण र
- भौतिक परीक्षण

३.४.३ कुनै खास लेखाको मौज्जात रुजु गर्दा वा लेखापरीक्षण बेरुजु बारे अनुसन्धान वा अनुगमन गर्दा विस्तृत विवरणको परीक्षणका लागि प्रायः सोधपूछ र अवलोकन विधिहरू सम्पादन गरिन्छ ।

३.४.४ भौचिङ्ग भन्नाले तुलना, गणना तथा निरीक्षण विधिको संयुक्त प्रयोगबाट विस्तृत विवरण परीक्षण गर्नुलाई बुझिन्छ ।

३.४.५ लेखापरीक्षकले विस्तृत विवरणको परीक्षणको प्रभावकारीता वा दक्षतामा बृद्धि गर्न निम्न कुराहरूमा CAATs को प्रयोग गर्दछ :

- प्रतिवेदन तयार गर्न ;

- नयाँ विश्लेषण तयार गर्न तथ्यांकलाई दुई वा बढी फाइलमा समायोजन गर्न ;
- दुई वा बढी फाइलका तथ्यांकको तुलना गर्न ;

जस्तै - व्यक्तिगत फाइलमा भएका तर पारिश्रमिक भुक्तानी सीटमा नभएका वा पारिश्रमिक भुक्तानी सीटमा भएका तर व्यक्तिगत फाइलमा नभएका कर्मचारीको पहिचान गर्न तलब भुक्तानी सीट तथा व्यक्तिगत फाइलको तुलना गर्ने ।

- गणना कार्य सम्पादन गर्न ;

जस्तै - आम्दानी तथा खर्च लेखाको बजेट तथा अधिल्लो अवधिसँग तुलना गरेर वा औसत भुक्तानी दरले कार्य घण्टालाई गुणन गरी पारिश्रमिकको गणना गरेर ।

- कन्फर्मेशनको छनौट ; र

जस्तै - मौज्दातको छनौट तथा कन्फर्मेशन अनुरोधको तयारी । यो छनौट गर्दा उमेर वा आकारको क्राइटेरिया प्रयोग गरिन्छ वा कुनै प्रतिनिधित्वमुलक नमूना प्रयोग गरिन्छ ।

- फाइलको निरीक्षण ।

*विस्तृत विवरणको परीक्षण योजना (Planning Tests of Details)*

३.४.६ विस्तृत विवरणको परीक्षण योजना गर्दा लेखापरीक्षकले देहायका विषयहरूको व्याख्या गर्दछ :

- परीक्षणका उद्देश्यहरू ;
- लेखापरीक्षकले हरेक आइटमको छनौट गरेको जनसंख्या ; र
- थप अनुसन्धान आवश्यक पर्ने भिन्नताहरू ।

३.४.७ विस्तृत विवरण परीक्षणका उद्देश्यहरू देहाय हुनेछन् :

- लेखापरीक्षण उद्देश्यले सम्बोधन गरेका आर्थिक विवरण प्रस्तुतीहरूमा सार गलत प्रस्तुतीहरू समावेश भए नभएको पुष्टि गर्ने लेखापरीक्षण उद्देश्य हासिल गर्नु ; वा
- लेखापरीक्षकलाई सारपूर्ण गलत विवरणहरू समावेश भएको लागेका आर्थिक विवरण प्रस्तुतीहरूमा भएका लेखापरीक्षण भिन्नताको रकमको अनुमान ।

३.४.८ लेखापरीक्षकले परीक्षण गर्नु पर्ने आइटमहरू कूल जनसंख्याबाट छनौट गर्दछ । लेखापरीक्षकले देहायका विषयमा विचार गरी जनसंख्यालाई पहिले नै परिभाषित गर्दछ :

- लेखापरीक्षकले कुनै जनसंख्याबाट निकालिएका आइटमको निरीक्षणबाट समग्र जनसंख्याको पुर्णताको बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न सक्दैन किनकी छुटेका आइटमको पुनः छनौट हुने सम्भावना हुँदैन ;
- जनसंख्यालाई विभाजन गरेर र प्रत्येक विभाजनका लागि अलग अलग परीक्षणहरू सम्पादन गरेर लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रभावकारीतामा सुधार गर्न सक्नेछ ; र



- कारोबारका वर्गहरूका लागि लागु हुने विस्तृत विवरणको परीक्षणको लागि यसले समेट्ने समयावधि महत्वपूर्ण हुन्छ । समग्र अवधिलाई समेट्ने जनसंख्याबाट विस्तृत विवरणको परीक्षणका लागि आइटम छनौट नगरेसम्म निष्कर्ष समग्र अवधिसँग सम्बन्धित हुँदैन ।

३.४.९ विस्तृत विवरण परीक्षणको योजना गर्दा लेखापरीक्षकले अनुसन्धान तथा अनुगमन गर्न आवश्यक भिन्नता सृजना गर्ने तत्वको व्याख्या गर्दछ । भिन्नताका विशेष कारणहरू यस प्रकार छन् :

- कारोबारहरूको अभिलेखीकरण गर्ने समयमा भिन्नता  
जस्तै - गलत अवधिमा समावेश भएका आइटमहरू ।
- विवरणमा भिन्नता  
जस्तै - मर्मत सम्बन्धी खर्च सम्पत्ति खातामा समावेश ।
- तथ्याङ्क प्रशोधनको अंकमा भिन्नता  
जस्तै - इकाईका अंकहरू यताउता परेर वा अन्य अंकगणीतिय गल्तीहरू ।

*विस्तृत विवरणको परीक्षणका लागि आइटमहरूको छनौट (Selecting item for Tests of Details)*

३.४.१० लेखापरीक्षकले जनसंख्याका प्रत्येक आइटममा वा छनौट गरेको कुनै आइटममा विस्तृत विवरणको परीक्षणलाई लागु गर्दछ । यदि लेखापरीक्षकले लेखाका प्रत्येक आइटमभन्दा कम आइटममा विस्तृत विवरण परीक्षण लागु गर्दछ भने हासिल गरेका लेखापरीक्षण प्रमाणमा केही अनिश्चितता स्वीकार गर्दछ/ लेखापरीक्षक यो स्वीकार्न सक्षम हुन्छ किनभने :

- लेखापरीक्षकले निष्कर्षात्मक भन्दा थप सूचना प्राप्त हुने प्रकारका लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्दछ ;
- लेखापरीक्षकले विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूका अतिरिक्त विस्तृत विवरणको परीक्षण सम्पादन गरी एकभन्दा बढी श्रोतबाट लेखापरीक्षण प्रमाणको संयोजन गर्दछ ;
- लेखापरीक्षकले प्रत्येक आइटमको लेखापरीक्षण गर्दा पनि अबै केही अनिश्चितता भने कायमै रहन्छ । जस्तै - कारोबारहरूको पूर्णता ; र
- विशेष गरी नियमित कारोबारहरूको सम्पूर्ण आइटम परीक्षण खर्च सामान्यतः अमितव्ययी हुन्छ ।

३.४.११ लेखापरीक्षकले लेखाबाट सम्पूर्ण आइटम भन्दा कम आइटमको छनौट गर्दा देहायका आधारमा गर्दछ :

- अति महत्वपूर्ण (Key) आइटमको छनौट

अर्थात्, कागजात तथा कारोबारको फाइल वा मौज्जातको अध्ययन गर्ने, लेखापरीक्षकलाई गलत विवरणका कारक लागेका आइटम (किनकी यिनीहरु असामान्य, अनपेक्षित वा तोकिएको मौद्रिक रकमभन्दा बढी हुन्छन्) को छनौट ।

यी आइटममा सम्पादन गरिएका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुले जनसंख्याको बाँकी भागको लागि थोरै मात्र वा कुनै पनि लेखापरीक्षण प्रमाण उपलब्ध गराउँदैनन् ।

■ प्रतिनिधित्वमुलक नमूना छनौट

अर्थात्, समग्र जनसंख्याको प्रतिनिधित्व गर्ने आइटमको छनौट ।

३.४.१२ लेखापरीक्षकले कहिलेकाहीं यी दुवै विधिको संयोजन गर्न सक्छ । लेखापरीक्षकले कुनै पूर्वनिर्धारित रकम मध्येबाट आइटमको छनौट गर्दछ र बाँकी जनसंख्याबाट एक प्रतिनिधित्वमुलक नमूनाको छनौट गर्दछ ।

थप अनुसन्धानको लागि महत्वपूर्ण (Key) आइटमको छनौट गर्ने वा प्रतिनिधित्वमुलक नमूना छनौट लागु गर्ने भन्ने निर्णय लेखापरीक्षकले गर्नेछ । कुन विधि उपयुक्त हुने भन्ने कुरामा देहायका तत्वहरुले असर पार्दछन् :

■ महत्वपूर्ण आइटमको छनौट बढी प्रभावकारी हुने अवस्था :

- विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरुबाट लेखापरीक्षकले सारपूर्ण लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गरेको अवस्थामा विस्तृत विवरणको परीक्षणबाट थोरै मात्रामा प्रमाण आवश्यक पर्ने हुदाँ प्रकृत्यामा आधारित शैली लागु गर्न सक्दछ ;
- जनसंख्यामा कुनै खास एउटा रकम कलमको संख्या सानो रहन्छ । त्यसकारण महत्वपूर्ण आइटम मध्येको तुलनात्मक रूपमा सानो संख्याको परीक्षणले लेखाको तुलनात्मक रूपमा ठुलो भागलाई दक्षतापूर्वक सम्बोधन गर्दछ ; र
- जनसंख्यामा मुख्यतः अनियमित कारोबारहरु (non-routine transactions) समावेश रहेका हुन्छन् । त्यस कारण उस्तै आइटमहरुको नमूना छनौट हुने सम्भावना हुँदैन ।

■ प्रतिनिधित्वमुलक नमूना छनौट निम्न अवस्थामा प्रभावकारी हुन्छ :

- लेखापरीक्षकले सारपूर्ण परीक्षण विधि छनौट गरेको छ र विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरुबाट थोरै मात्र लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गरेको छ वा कुनै पनि प्रमाण हासिल गरेको छैन भने विस्तृत विवरणको परीक्षणबाट तुलनात्मक रूपमा बढी सारपूर्ण लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न आवश्यक हुन्छ ;
- जनसंख्यामा महत्वपूर्ण आइटमको ठुलो संख्या हुन्छ; तसर्थ तुलनात्मक ठुलो संख्याका महत्वपूर्ण आइटमको परीक्षण गर्न लेखाका महत्वपूर्ण अंशलाई सम्बोधन गरिनुपर्छ ; र
- जनसंख्यामा मुख्य रूपमा नियमित कारोवारहरु (routine transactions) समावेश रहेका छन् । त्यस कारण लेखामा उस्तै प्रकारका आइटमको संख्या बढी हुन्छ जसको दक्षतापूर्वक नमूना छनौट गरिन्छ ।

३.४.१३ विस्तृत विवरणको परीक्षण सम्पादन गर्दा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न छानेका रकम कलमको कूल जनसंख्यामा नै लेखापरीक्षण कार्यविधिको प्रयोग गर्दछ। जसले गर्दा आर्थिक विवरणसँग मेल खाओस्।

जस्तै - लेखापरीक्षकले लेखा सूचीमा भएका कलमको कूल योग रुजु गरि आर्थिक विवरणमा अभिलेख गरिएको रकमसँग तुलना गर्दछ।

*प्रतिनिधित्वमुलक नमूना छनौट (Representative Sampling)*

**नमूनाको संरचना (Design of Sample)**

३.४.१४ लेखापरीक्षण नमूनाको आकार तथा संरचना तय गर्दा लेखापरीक्षकले विशिष्ट लेखापरीक्षण उद्देश्यहरु, नमूना छनौट गर्न चाहेको जनसंख्याको प्रकृति तथा नमूना र छनौटका विधिहरुमा ध्यान दिनु पर्छ।

**जनसंख्या (Population)**

३.४.१५ जनसंख्या भनेको तथ्यांकको समग्र रुप हो जसबाट लेखापरीक्षकले कुनै निष्कर्षमा पुग्न नमूना छनौट गर्न चाहन्छ। त्यसकारण नमूना निकालिने जनसंख्या विशेष लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि पुर्ण र पर्याप्त हुनु पर्दछ।

**नमूनाको आकार (Sample Size)**

३.४.१६ नमूनाको आकार निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकले नमूना छनौटका जोखिम, स्वीकार्य गल्तीको रकम र गल्ती पत्ता लगाउन अपेक्षा गरेको मात्राको बारेमा ध्यान दिनु पर्दछ।

**नमूना छनौटको जोखिम (Sampling Risk)**

३.४.१७ नमूनामा आधारित लेखापरीक्षकको निष्कर्ष यदि समग्र जनसंख्यालाई आधार मानी लिएको निष्कर्षभन्दा फरक हुन सक्ने सम्भावना भएमा नमूना छनौटको जोखिमको उत्पत्ति हुन्छ।

३.४.१८ नियन्त्रणको परीक्षण तथा सारभूत कार्यविधिहरु दुवैमा लेखापरीक्षकहरुले निम्न प्रकारले नमूना छनौट जोखिमको सामना गर्नु पर्छ :

- नियन्त्रणको परीक्षण (Tests of Control)
  - समग्र जनसंख्यामा भन्दा नमूनामा गल्तीको मात्रा बढी भई नियन्त्रण जोखिमलाई आवश्यकता भन्दा बढी उच्च निर्धारण गर्नु ; र
  - समग्र जनसंख्या भन्दा नमूनामा गल्तीको मात्रा कम भई नियन्त्रण जोखिमलाई आवश्यकताभन्दा कम निर्धारण गर्नु।
- सारभूत परीक्षण (Substantive Tests)
  - समग्र जनसंख्यामा भन्दा नमूनामा गल्तीको मात्रा बढी भई अभिलेख गरिएको लेखा मौज्जात वा कारोबारको वर्गलाई सारपूर्ण रुपमा गलत प्रस्तुत गरिएको अवास्तविक निष्कर्ष निकाल्न सकिने जोखिम ; र

- समग्र जनसंख्यामा भन्दा नमूनामा गल्तीको मात्रा कम हुँदा अभिलेख गरिएको लेखा मौज्जात वा कारोबारको वर्गलाई सारपूर्ण रूपमा गलत प्रस्तुत गरिएको अवस्थामा समेत स्वीकार्य भएको निष्कर्ष निकाल्ने जोखिम ।

३.४.१९ नमूनाको परिणाम स्वरूप लेखापरीक्षकले स्वीकार योग्य ठानेका नमूना छनौटको जोखिमको मात्राबाट नमूनाको आकार प्रभावित हुन्छ जुन लेखापरीक्षकको निष्कर्षको नमूना छनौटसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको परिणामको महत्वमा भर पर्दछ । परिणामहरूमा जति बढी तिनको विश्वास रह्यो त्यति नै कम नमूना छनौटका जोखिमहरू लेखापरीक्षकले स्वीकार्न चाहन्छन् र नमूना आकार अझ ठुलो हुनु पर्दछ । लेखापरीक्षकहरूले नमूना आकारलाई समग्र जोखिम निर्धारणको सन्दर्भमा विचार गर्दछन् ।

#### नमूना छनौट (Selection of Sample)

३.४.२० परीक्षण गर्न खोजिएका विषय लेखापरीक्षण गर्न छनौट गरिएको नमूनाले सम्पूर्ण जनसंख्याको प्रतिनिधित्व गरेको लेखापरीक्षकले सुनिश्चित गर्नु पर्दछ ।

३.४.२१ कुनै एक नमूना पुरा जनसंख्याको प्रतिनिधि हुनको लागि जनसंख्यामा भएका सम्पूर्ण आइटमको छनौट हुने सम्भावना बराबर वा ज्ञात हुनु पर्दछ ।

३.४.२२ छनौट विधिहरू धेरै भए पनि सामान्यतः तीन विधिहरू प्रयोगमा आउँछन् ।

- संयोगिक छनौट (Random Selection) ,  
जनसंख्याका प्रत्येक आइटमको छनौट हुने सम्भावना उतिकै रहन्छ ।  
उदाहरणका लागि Random number table को प्रयोग
- प्रकृयापूर्ण छनौट (Systematic Selection)  
यस अन्तर्गत छनौट गर्दा एक स्थीर वर्गान्तरको (Constant interval) प्रयोग गरिन्छ । पहिले वर्गान्तर सांयोगिक हुन्छ । प्रकृयापूर्ण छनौटको प्रयोग गर्दा जनसंख्याको संरचना त्यसरी गरिएको हुनु हुँदैन जसको नमूना वर्गान्तरले जनसंख्याको कुनै एक ढाँचालाई मात्र प्रतिनिधित्व गरोस् । र
- जथाभावी छनौट (Haphazard Selection)  
यदि लेखापरीक्षकलाई नमूनाले समग्र जनसंख्यालाई प्रतिनिधित्व गर्छ भन्ने लागेमा सांयोगिक छनौटको बदला जथाभावी छनौट विधि स्वीकार्य हुन सक्छ । यस विधिमा पक्षपातपूर्ण छनौट हुन सक्ने सम्भावना रोक्न होशियार रहनु पर्दछ ।  
जस्तै - सजिलै पत्ता लाग्ने तर प्रतिनिधिमुलक नहुने आइटमको छनौट ।

#### नमूना छनौट परिणामको मूल्यांकन (Evaluation of Sample Results)

३.४.२३ कुनै निश्चित लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि उपयुक्त हुने लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूलाई प्रत्येक नमूना आइटममा लागु गरेपछि लेखापरीक्षकले देहायका कार्य गर्नु पर्दछ :

- नमूनामा पत्ता लागेका गल्तीको विश्लेषण ; र
- समग्र जनसंख्याको लागि एक प्रारूप तयार पार्ने ।

### नमूनामा भएका गल्तीको विश्लेषण (Analysis of Errors in the Sample)

३.४.२४ नमूनामा पत्ता लागेका गल्तीको विश्लेषण गर्दा लेखापरीक्षकले सबभन्दा पहिले प्रश्न गरिएको आइटम वास्तवमा गल्ती हो हैन निर्धारण गर्दछ । नमूनाको संरचना गर्दा लेखापरीक्षकले ती अवस्थालाई परिभाषित गर्छन् जसले लेखापरीक्षण उद्देश्यका सन्दर्भमा गल्तीको सृजना गर्दछन् ।

जस्तै - कर्मचारी, सप्लायर तथा ठेकेदारहरूलाई गएको पेशकी ।

३.४.२५ खास नमूना आइटमको सम्बन्धमा अपेक्षित लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न नसक्दा लेखापरीक्षकहरू वैकल्पिक कार्यविधिहरूको प्रयोगबाट पर्याप्त र उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू हासिल गर्न सक्षम हुन सक्छन् ।

३.४.२६ पत्ता लागेका गल्तीहरूको विश्लेषण गर्दा लेखापरीक्षकले अधिकांशको साभ्ना लक्षण भएको कुराको अनुभव गर्न सक्दछन् ।

जस्तै - कारोबारको प्रकार, स्थान, उत्पादन प्रकृया समय अवधि ।

३.४.२७ यस्तो परिस्थितिमा तिनीहरूले जनसंख्याका साभ्ना लक्षण भएका सम्पूर्ण आइटमहरूलाई पहिचान गर्ने र त्यसपछि उप-जनसंख्याको निर्माण गरि यस क्षेत्रमा लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको विस्तार गर्ने निर्णय गर्न सक्छन् । त्यसपछि तिनले प्रत्येक उप-जनसंख्याका लागि परीक्षण गरिएका आइटममा आधारित एक छुट्टै विश्लेषण गर्दछन् जसबाट प्रत्येक उप-जनसंख्याका लागि पर्याप्त तथा उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न सकियोस् ।

### विस्तृत विवरणको परीक्षण सम्पादन (Performing Tests of Details)

३.४.२८ अनुसन्धान तथा अनुगमन गर्नु पर्ने कुनै भिन्नता भए नभएको निश्चित गर्न लेखापरीक्षकले विस्तृत विवरण परीक्षणको लागि छनौट गरेका प्रत्येक आइटममा उपयुक्त लेखापरीक्षण विधिको प्रयोग गर्दछ ।

देहायका अनुच्छेदले कन्फर्मेशनका बारेमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ ।

### स्वीकारोक्ति (Confirmations)

३.४.३० लेखापरीक्षकले त्यस्ता विषयवस्तुको मात्र स्वीकारोक्ति माग्छ जसको बारेमा प्रतिक्रिया दिने व्यक्ति जानकार भएको अपेक्षा गरिन्छ ।

जस्तै - ऋणको सावौं एवं प्राप्त हुन बाँकी व्याज, राजश्व र सो को बैक दाखिला, ठेकेदारसंग बाकि पेशकी आदीको सम्बन्धमा बैक एवं कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयबाट स्वीकारोक्ति लिने ।

३.४.३१ बाह्य श्रोतद्वारा गरिने मौज्जात वा कारोबारहरूको स्वीकारोक्तिले सधैं विश्वासिलो लेखापरीक्षण प्रमाण प्रदान गर्दछ । स्वीकारोक्ति प्रायः एक कुशल लेखापरीक्षण कार्यविधि मानिन्छ किनभने यसले कारोबारको शुरुवात तथा प्रशोधन क्रियाकलापहरू दुवैलाई समेट्छ । यदि स्वीकारोक्ति अनुरोधको प्रतिउत्तर सो दिने व्यक्तिले आफ्नै श्रोतबाट तयार पार्दछ भने तिनीहरू लेखापरीक्षण गरिने निकायका अभिलेख भन्दा स्वतन्त्र समेत हुन्छन् ।

३.४.३२ यदि लेखापरीक्षकले प्रतिउत्तर दिने व्यक्तिको निपुणता, ज्ञान, उत्प्रेरणा, दक्षता वा उत्तर दिने तत्परता अथवा यस्ता व्यक्तिको बस्तुपरकता तथा पक्षपातविहिनता बारेका प्रश्नका बारेमा जानकारी हासिल गर्छ भने व्यवसायिक शंकापन (Professional scepticism) को मात्रा उच्च हुन्छ ।

३.४.३३ यी परिस्थितिमा लेखापरीक्षकले निम्न विषयमा पर्ने असरहरूलाई समेत ध्यान दिनु पर्दछ :

- स्वीकारोक्ति अनुरोधको संरचना ,
- परिणामको मूल्यांकन , र
- अन्य कार्यविधिहरू आवश्यक भए नभएको निश्चय ।

जस्तै - अर्थपूर्ण, उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न मद्दत पुग्ने प्रतिउत्तरको अपेक्षा गर्न सकिने व्यक्ति समक्ष स्वीकारोक्ति अनुरोध पठाइएको भन्ने कुराको पर्याप्त आधार भए नभएको कुराको लेखापरीक्षकले ध्यान दिन्छ ।

३.४.३४ साधारणतः लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायसँग सरोकारवालाको स्वीकारोक्तिको अनुरोध गर्न माग गर्दछ किनकी सामान्यतः लेखापरीक्षण गरिने निकायको अनुमति बिना सरोकारवालाले लेखापरीक्षकलाई (तेश्रो पक्ष) कुनै जानकारी प्रदान नगर्न सक्छ । साधारणतः सरोकारवालालाई सोझै लेखापरीक्षक कहाँ उत्तर पठाउन अनुरोध गरिन्छ र लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायका कर्मचारीका हस्तक्षेपको सम्भावनालाई कम गर्न कन्फर्मेशन पत्रहरू, पत्राचार कार्यविधि तथा उल्लेख भएका अपवादहरू माथि नियन्त्रण कायम गर्छ ।

३.४.३५ कन्फर्मेशन अनुरोधको लागि देहायका चरणहरू उपयुक्त हुन्छन् :

- स्वीकारोक्ति अनुरोध पत्र तयार गर्नु (अनुरोधहरूको छनौट तथा तयारी को CAATs वाट प्रभावकारी रूपमा संयोजन गर्न सकिन्छ) वा लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई तयार गर्न अनुरोध गर्नु ;
- स्वीकारोक्ति अनुरोधको जाँच गर्ने, सही ठेगाना लेख्ने तथा लेखापरीक्षकहरूको ठेगानामा खामबन्दी गरी टिकट वापतको शुल्क तिरिएको लेखापरीक्षकको नाममा फिर्ता गर्ने एक खाम सहित पठाउने ;
- डेलिभरी नभई फिर्ता आएका स्वीकारोक्ति अनुरोधहरूको ठेगानाको जाँच गरी तथा ग्राहकको अस्तित्वलाई पुष्टि गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाणको खोजी गरी अनुसन्धान गर्ने ; र
- प्रतिउत्तर नपठाउनेहरूका सम्बन्धमा उपयुक्त ताकेता गर्ने । दोश्रो वा कहिले काहीं तेश्रो पटक सम्म (मौखिक वा लिखित) अनुरोध गर्ने र उपयुक्त भएमा अन्य लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गर्ने ।

३.४.३६ सकारात्मक अनुरोधहरू (Positive Requests) : सकारात्मक स्वीकारोक्तिले लेखापरीक्षण गरिने निकायले प्रदान गरेका तथ्यांकमा सरोकारवालाको स्वीकारोक्तिको अनुरोध गर्दछ । कुनै पनि प्रतिक्रिया नदिँदा थोरै मात्र लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त हुन्छ या प्रमाण नै प्राप्त हुँदैन । जस्तै खूद बाँकी मौज्जात भन्दा प्रत्येक बिलका विवरणको कन्फर्मेशनमात्र गरेमा

स्वीकारोक्ति आउने संभावना बढी रहन्छ । सरोकार वालाको सूचना व्यवस्था अनूकूल स्वीकारोक्ति माग भएमा प्रतिउत्तर प्राप्त हुने अवसर बढी रहन्छ ।

३.४.३७ नकारात्मक अनुरोधहरू (Negative Requests) : यी त्यस्ता अनुरोधहरू हुन् जसबाट स्वीकारोक्ति माग गरिएको विषयसँग सम्बन्धित व्यक्ति असहमत हुन्छ । दुर्भाग्यवश लेखापरीक्षक स्वीकारोक्ति अनुरोधसँग सहमत भएका र यसलाई वेवास्ता गर्ने व्यक्ति बीच फरक छुट्याउन सक्दैन । नकारात्मक अनुरोधले प्रदान गरेका लेखापरीक्षण प्रमाणको अनिश्चितताका कारण लेखापरीक्षकले सामान्यतया यिनलाई लेखापरीक्षण प्रमाणको प्राथमिक श्रोतको रूपमा प्रयोग गर्दैन । यद्यपि सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिम न्यून भएको बेला नकारात्मक अनुरोध उपयुक्त हुन सक्छ ।

३.४.३८ मौखिक स्वीकारोक्ति (Oral confirmation) : स्वीकारोक्ति प्रतिकृत्यालाई लेखापरीक्षण कार्यपत्रमा (Working Paper) प्रलेखीकरण गरिन्छ । यदि स्वीकार गरिने जानकारी महत्वपूर्ण भएमा लेखापरीक्षकले सामान्यतया प्रतिउत्तर दिने व्यक्तिलाई निजको प्रतिकृत्या लिखित रूपमा सोभै लेखापरीक्षक कहाँ पठाउन अनुरोध गर्दछ ।

३.४.३९ वैकल्पिक लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू (Alternate Audit Procedures) : स्वीकारोक्ति अनुरोधमा कुनै प्रतिकृत्या प्राप्त नभएका तथ्यांकका लागि लेखापरीक्षकले सधैं वैकल्पिक लेखापरीक्षण कार्यविधि लागु गर्दछ । यद्यपि लेखापरीक्षकले वैकल्पिक लेखापरीक्षण कार्यविधि सम्पादन नगर्ने निर्णय पनि गर्न सक्छ, यदि :

- कुनै प्रतिकृत्या प्राप्त नभएका स्वीकारोक्ति अनुरोधले समग्रमा तथ्यांकहरूमा शत प्रतिशत गल्ती भएको अवस्थामा पनि आर्थिक विवरणहरू गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भएको बारेमा निर्णयलाई प्रभावित पाउँदैन भने ; र
- स्वीकारोक्ति अनुरोधको कुनै प्रतिकृत्या नदिने व्यक्तिका सम्बन्धमा असामान्य विशेषता भएको कुनै संकेत नभएमा ।

३.४.४० यदि व्यवस्थापनले लेखापरीक्षकलाई निश्चित लेखा शिर्षकहरूको स्वीकारोक्ति नगर्न अनुरोध गर्दछ भने यसका पछाडि कुनै उचित कारण भए नभएको कुरामा लेखापरीक्षकले विचार गर्दछ । यस्ता लेखा शिर्षकमा लेखापरीक्षकले वैकल्पिक कार्यविधिहरू समेत लागु गर्दछ ।

३.४.४१ असामान्य वा जटिल कारोबारहरू तथा मौज्जातहरूको बारेमा 'परिच्छेद २.४ - असामान्य कारोबारहरू' ले थप मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ ।

### ३.५ लेखापरीक्षण वेरुजुहरू (Audit Findings)

#### परिचय

३.५.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ :

- परिभाषा ;
- लेखापरीक्षण वेरुजुको कारणको अनुसन्धान ;
- वेरुजुहरूले अनियमितता भएको भन्ने कुराको संकेत गर्दाका कार्यविधिहरू ; र
- लेखापरीक्षण वेरुजुको प्रस्तुती ।

*परिभाषा (Definition)*

३.५.२ आर्थिक विवरणको रकम, वर्गीकरण, प्रस्तुती वा खुलासा वा कुल जम्मासँग लेखापरीक्षक सहमत नहुँदा लेखापरीक्षण वेरुजुहरु उत्पन्न हुन्छन् । वेरुजुहरु निम्नानुसार वर्गीकरण गर्न सकिन्छ :

- थाहा भएका गल्ती वा अन्य गलत प्रस्तुतीहरु ।  
यी त्यस्ता वेरुजुहरु हुन् जुन सामान्यतया लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु सम्पादन गरेर लेखापरीक्षकले परिमाणिकरण गरेका हुन्छन् ।
- सम्भावना उच्च भएका गल्ती ।  
विश्लेषणात्मक कार्यविधिमा आधारित वा परीक्षण गरिएको जनसंख्याको प्रतिनिधित्व गर्ने नमूनाको परिणामको प्रक्षेपणमा आधारित लेखापरीक्षकको सर्वोत्तम अनुमान ।

*लेखापरीक्षण वेरुजुका कारणहरुको अनुसन्धान (Investing the Cause of Audit Findings)*

३.५.३ लेखापरीक्षकले कुनै लेखापरीक्षण वेरुजुको पहिचान गरे भने व्यवसायिक शंकाको उचित मात्राको प्रयोग गरि यसका प्रकृति तथा कारणहरुको अनुसन्धान गर्दछन् । निम्न लिखित कारणहरुले गर्दा वेरुजु उत्पन्न हुन सक्छन्:

- नजानीकन वा कुनै खराब नियत बिना आर्थिक विवरणहरुमा भएका गल्तीहरु ;  
जस्तै - अभिलेख तथा लेखा तथ्यांकमा भएका गणितीय वा प्रशासनिक गल्तीहरु, तथ्यको गलत व्याख्या वा वेवास्ता ;
- आर्थिक विवरणहरुमा नियतवस गरिएका गलत प्रस्तुतीहरु ;  
जस्तै - अभिलेख वा कागजातहरुको गलत वा भुठा प्रस्तुती, सम्पत्तिको गलत वर्गीकरण, कारोवारलाई अभिलेखबाट हटाउने, प्रमाण बिना कारोवारको अभिलेख गर्ने ।
- आन्तरीक नियन्त्रणका मुद्दाहरु र कानून तथा नियमहरुको अनुशरण नहुनु ।

३.५.४ लेखापरीक्षण वेरुजुले एकै किसिमका दृष्टान्तको (Pattern) संकेत गर्ने नगर्ने कुराको लेखापरीक्षकले विचार गर्दछ । दृष्टान्तहरु एकनासको देखिन आएमा गलत प्रस्तुतीका प्रारूप पत्ता लगाउन थप वा अन्य लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु सम्पादन गर्ने नगर्ने विषयमा पनि लेखापरीक्षकले ध्यान दिन्छन् ।

३.५.५ अनुसन्धानको आधारमा लेखापरीक्षकले सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरुको जोखिमलाई व्यवसायिक शंकाको उपयुक्त मात्राको प्रयोगबाट पुनर्विचार गर्दछन् । पत्ता नलागेका सारपूर्ण प्रस्तुतीका जोखिम उच्च नभए सम्म सामान्यतया लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई लेखापरीक्षण कार्यविधिको विस्तार गर्नु वा अन्य कुनै कार्यविधि लागु गर्नु पुर्व वेरुजुको पहिचान तथा फर्छ्यौट गर्न अनुरोध गर्दछ ।



लेखापरीक्षण वेरुजुहरुले अनियमितता भएको संकेत गर्दाका कार्यविधिहरु (Procedures when the Audit Findings indicate that Irregularities may exist)

- ३.५.६ लेखापरीक्षण वेरुजुले सम्भावित अनियमिततालाई संकेत गरेमा लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणमा पर्ने जाने सम्भावित असरलाई समेत ध्यान दिन्छ । यदि शंकास्पद अनियमितताहरुले आर्थिक विवरणमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीलाई संकेत गरेको कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा निजले आफुलाई उपयुक्त लागेका अन्य वा थप लेखापरीक्षण कार्यविधिको सम्पादन गर्छन् ।
- ३.५.७ आर्थिक विवरणलाई नियतवस बंग्याउने काम पनि अनियमितता अन्तर्गत पर्दछन् ।
- ३.५.८ थप वा अन्य लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको सम्पादनले सदैव लेखापरीक्षकलाई कुनै शंकास्पद अनियमितताहरुको पुष्टि गर्न वा गलत सावित गर्न सक्षम बनाउँछ । यद्यपि वेरुजुको सही कारण पत्ता लगाउन वा यसमा संलग्न व्यक्तिको नियत बारे कुनै निष्कर्षमा पुग्न सधैं सम्भव हुँदैन ।
- ३.५.९ यदि अनियमितताहरुको पुष्टि भएमा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा वेरुजुहरु उल्लेख गर्दछ ।
- ३.५.१० शंकास्पद अनियमितताको पुष्टि गर्ने वा गलत प्रमाणित गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षक असक्षम भएमा आर्थिक विवरण तथा रायमा पर्ने सम्भावित असरको बारेमा लेखापरीक्षकले विचार गर्दछ । त्यस्तै लेखापरीक्षकले सान्दर्भिक कानून तथा नियमहरुलाई ध्यान दिन्छ र आर्थिक विवरणहरुमा कुनै लेखापरीक्षण प्रतिवेदन प्रस्तुत गर्नु अघि कानूनी सल्लाह प्राप्त गर्न सक्छ ।
- ३.५.११ परिस्थितिले प्रष्ट रूपमा अन्यथा संकेत गरेकोमा बाहेक लेखापरीक्षकले अनियमितताको घटनालाई एक अलग्गै घटनाको रूपमा लिदैन । यदि आन्तरीक नियन्त्रणलाई संरक्षित गर्नु पर्ने र यसले अनियमितता पत्ता लगाउनु पर्ने कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा तिनले आन्तरीक नियन्त्रणको प्रारम्भिक मूल्यांकनलाई पुनर्विचार गर्दछन् र आवश्यकता अनुसार लेखापरीक्षण कार्यविधिका प्रकृति, समय तथा मात्राको समायोजन गर्दछन् ।

वेरुजुको प्रस्तुती (Reporting Audit Findings)

३.५.१२ देहायका परिस्थितिहरुमा लेखापरीक्षकले वेरुजुहरुका बारेमा यथाशिघ्र व्यवस्थापनलाई जानकारी गराउँछन् :

- आर्थिक विवरणमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीलाई संकेत गर्ने गल्ती पत्ता लगाएमा ;
- आन्तरीक नियन्त्रण सम्बन्धमा उल्लेखित कमजोरी वा अन्य प्रतिवेदन योग्य अवस्थाहरु पत्ता लगाएमा ;
- लेखापरीक्षकहरुले अनियमितताहरु पत्ता लगाएमा ; र
- आर्थिक विवरणमा पर्ने सम्भावित असर त्यति सारपूर्ण नभए पनि अनियमितता चाहिं भएको भन्ने कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा ।

३.५.१३ लेखापरीक्षकहरूले लेखापरीक्षण वेरुजुको एक सारांश तयार गर्दछन् । 'परिच्छेद ४.४ - आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त रहेको कुराको मूल्यांकन' ले लेखापरीक्षण वेरुजुको सारांशको पुनरावलोकन सम्बन्धमा थप मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ ।

### ३.६ गैरकानूनी कार्यहरू (Illegal Acts)

#### परिचय (Introduction)

३.६.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ ।

- गैरकानूनी कार्यहरू के हुन् ;
- जवाफदेहीताहरू ;
- गैरकानूनी कार्यहरूको पहिचान ;
- सम्भावित गैरकानूनी कार्यहरूको लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू ; र
- पत्ता लागेका गैरकानूनी कार्यहरू प्रतिको प्रतिक्रिया ।

#### परिभाषा (Definition)

३.६.२ कानूनहरू वा सरकारी नियमहरूको उल्लंघन नै गैरकानूनी कार्य हो ।

३.६.३ लेखापरीक्षण गरिने निकायका गैरकानूनी कार्यहरू भन्नाले लेखापरीक्षणका क्रममा रहेका आर्थिक विवरणहरू, लेखापरीक्षण गरिने निकायसँग सम्बन्धित कार्यहरू वा व्यवस्थापनका अथवा निकायको प्रतिनिधि भएर काम गर्ने कर्मचारीका कार्यहरू पर्दछन् । लेखापरीक्षण गरिने निकायद्वारा गरिने गैरकानूनी कार्य अन्तर्गत निकायको सञ्चालनसँग असम्बन्धित कर्मचारीले गर्ने व्यक्तिगत खराब व्यवहारहरू पर्दैनन् ।

३.६.४ लेखापरीक्षकको दृष्टिकोणमा गैरकानूनी कार्य निम्न दुई वर्गमा पर्दछन् :

- आर्थिक विवरणको रकम निर्धारणमा प्रत्यक्ष तथा सारपूर्ण असर पार्ने कार्यहरू ; र
- आर्थिक विवरणमा अप्रत्यक्ष असर पार्ने कार्यहरू ।

जस्तै - रोजगारी सुरक्षा तथा स्वास्थ्य, खाद्य तथा औषधी प्रशासन, पर्यावरणीय सुरक्षा, समान रोजगारी अवसर ।

३.६.५ कुनै खास कार्य गैरकानूनी भएको कुराको निर्धारण सामान्यतया व्यवसायिक निपुणता भन्दा टाढाको विषय हो । लेखापरीक्षण गरिने निकायका केही कार्य गैरकानूनी हुन सक्ने कुराको पहिचानका लागि तालिम, अनुभव तथा निकाय र यसको उद्योगका बारेको ज्ञानले एक आधार प्रदान गर्न सक्छ । कुनै एक विशेष कार्य गैरकानूनी भएको कुराको निर्णय गर्दा लेखापरीक्षकले योग्य, प्रतिष्ठीत कानून विज्ञको सल्लाह लिन सक्छ वा अदालतको निर्णयलाई प्रतीक्षा गर्न सक्छ ।

#### जवाफदेहीता (Responsibilities)

३.६.६ सान्दर्भिक कानून र नियमको पालना गर्ने उद्देश्यहरू हासिल गर्ने क्रियाकलापको सञ्चालन गर्न व्यवस्थापन जवाफदेही हुन्छ ।

- ३.६.७ लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणहरु सारभूत गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भए नभएको पुष्टि गर्ने प्रमाणहरु हासिल गर्दछन् । लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्दा आर्थिक विवरणको रकमको निर्धारणमा प्रत्यक्ष र गम्भिर असर पार्ने भनी पहिचान गरिएका कानूनहरुमा ध्यान दिन्छन् । लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुले समेटेका आर्थिक विवरणका प्रस्तुतीहरुसँग कानूनको वैधता निर्धारण गर्ने दृष्टिकोण भन्दा तिनको ज्ञात सम्बन्धको दृष्टिकोणबाट विचार गरिन्छ । लेखापरीक्षकहरुले त्यस्ता कानून उल्लंघन भएकोमा आर्थिक विवरणमा उचित तवरले प्रतिबिम्बित भएको भन्ने कुरा हो सुनिश्चित गर्दछन् ।
- ३.६.८ लेखापरीक्षकसँग सम्पूर्ण कानून तथा नियमको सम्भावित उल्लंघनको पहिचान गर्ने विशेषज्ञता हुँदैन । पछि सच्याइएका कुनै गैरकानूनी कार्यहरु प्रायः आर्थिक विवरणमा उल्लेखित घटना र कारोबारबाट हुन्छन्, लेखापरीक्षकहरु यी कार्य तथा यिनको सम्भावित अवैधानिकता पहिचान गर्न कम सक्षम हुन्छन् । कुनै भुटा प्रस्तुती वा तेश्रो पक्षद्वारा अवैधानिकताको निर्धारणको कारण भैपरी आउने दायित्व प्रस्तुत गर्नु पर्ने आवश्यकताको परिणाम स्वरूप लेखापरीक्षकहरुले यिनको अप्रत्यक्ष रूपमा पहिचान गर्न सक्छन् ।

*गैरकानूनी कार्यहरुको पहिचान (Identifying Illegal Acts)*

- ३.६.९ लेखापरीक्षकले सामान्यतः परिच्छेद ३.६.७ मा छलफल गरिएका र तल उल्लेख भएका देखि बाहेकका गैरकानूनी कार्य पत्ता लगाउनलाई संरचना गरिएका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु सम्पादन गर्दैनन् :
- गैरकानूनी क्रियाकलाप रोकथाम सम्बन्धमा लेखापरीक्षण गर्ने निकायको नीति र जारी गरेका निर्देशन परिपत्रहरुको पालना बारे सोधपुछ गर्ने । कानून तथा नियमहरुको अनुशरणसँग सम्बन्धित उपयुक्त तहको अधिकारीद्वारा लेखापरीक्षण गरिने निकायले प्राप्त गर्ने व्यवस्थापनको आवधिक प्रतिनिधित्व ;
  - कानून तथा नियम सम्मत मुद्दा मामिला, दावी तथा सो निर्धारण गर्ने प्रक्रिया सम्बन्धमा व्यवस्थापन तथा लेखापरीक्षण गरिने निकायको कानूनी परामर्शदातासँग सोधपुछ गर्ने ; र
  - आर्थिक विवरणका बारेमा राय बनाउने उद्देश्यले लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको सम्पादन गर्ने जुन कार्यविधिहरुले सम्भावित गैरकानूनी कार्यहरु तर्फ ध्यानाकर्षण गराउँछ ।
- ३.६.१० आर्थिक विवरणहरुमा राय बनाउने उद्देश्यले लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको सम्पादन गर्दा लेखापरीक्षकले सम्भावित गैरकानूनी कार्यहरुसँग सम्बन्धित प्रश्नहरु बारे जानकारीहरु हासिल गर्दछ । जस्तै :

- ठुला भुक्तानीहरु ;
  - परामर्शदाता, सम्बन्धन प्राप्त व्यक्ति वा कर्मचारीलाई नतोकिएको सेवाका लागि ;  
र

- नगदमा वा वीयररलाइड भुक्तानी गर्ने गरि क्यासियरको चेकको खरीद, (Cashier's Checks), धेरै बैंक खाताहरुमा रकम सार्ने काम वा त्यस्तै कारोबारहरु ।
- असाधारण भुक्तानीहरु ;
  - लेखापरीक्षण गरिने निकायले सामान्यतया भुक्तानी गर्ने भन्दा बढी देखिएका एजेण्टका शुल्क वा वास्तवमा प्राप्त गरेका सेवाभन्दा बढी भुक्तानी ;
  - सरकारी अधिकारी वा कर्मचारीलाई भुक्तानी गरेको स्पष्टीकरण नभएका रकमहरु ; र
  - शुल्क वा जरिवानाहरु ।
- अनाधिकृत कारोबारहरु, अनुपयुक्त तवरले अभिलेख गरिएका कारोबारहरु वा सम्पत्तिको विश्वसनीयता कायम राख्न पुर्ण वा समयमै अभिलेख नगरिएका कारोबारहरु ;
- गलत वा अपुर्ण रुपमा अभिलेख गरिएका कारोबारहरु ;
- नियमन गर्ने अधिकारी वा सरकारी निकायहरुबाट भएको निरीक्षण प्रतिवेदन वा डंड जरिवाना गरिएका विषयहरु ; र
- कर विवरण पेश गर्न नसकेको वा सरकारी महसुल अथवा लेखापरीक्षण गरिने निकायको उद्योग वा यस्तै प्रकृतिको सञ्चालनमा तिर्नु पर्ने अन्य शुल्क नतिरेको प्रमाण ।

*सम्भावित गैरकानूनी कार्य प्रतिको प्रतिक्रिया (Response to Possible Illegal Acts)*

३.६.११ सम्भावित गैरकानूनी कार्यसँग सम्बन्धित जानकारीका बारेमा लेखापरीक्षक जानकार भएमा त्यस्ता कार्यको प्रकृति, कार्य सम्पन्न भएका परिस्थितिहरु बारे जान्न र यसमा संलग्न व्यवस्थापनको तहका लागि लेखापरीक्षकले कार्यविधिहरु सम्पादन गर्दछ ।

३.६.१२ यदि व्यवस्थापनले गैरकानूनी कार्य नभएको बारेमा सन्तोषजनक जानकारी प्रदान नगरेमा लेखापरीक्षकले देहायका कार्य सम्पादन गर्दछन् :

लेखापरीक्षण गरिने निकायका कानूनी सल्लाहकार वा अन्य विशेषज्ञहरूसँग परामर्श गर्दछन् : जस्तै - लेखापरीक्षकले सम्बन्धित कानून तथा नियमहरुको विद्यमान परिस्थितिमा कार्यान्वयन र यिनको आर्थिक विवरणमा पर्ने सम्भावित असरका बारेमा छलफल गर्दछन् । लेखापरीक्षण गरिने निकायले कानूनी परामर्शदातासँग आवश्यकता अनुसार परामर्श लिने व्यवस्था मिलाउँदछ ।

- थप लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु सम्पादन गर्दछन् : जस्तै -
  - रद्द गरिएका चेक तथा सम्भौता पत्र जस्ता पुष्टि गर्ने कागजात निरीक्षण गर्दछ ;

- कुनै विषयवस्तुसँग सम्बन्धित महत्वपूर्ण जानकारीको कारोबारको अर्को पक्षसँग अथवा बैंक वा वकिल जस्ता मध्यस्थहरुबाट पुष्टि गर्दछ;
- सम्भव भएसम्म कारोबारहरु उपयुक्त तवरले स्वीकृत गरे नगरेको कुराको निर्धारण गर्दछ ; र
- उस्तै प्रकारका अन्य कारोबारहरु तथा घटनाहरु भएका भए तिनलाई ध्यान दिन्छ र तिनका लागि कार्यविधिहरु लागु गर्दछ ।

पत्ता लागेका गैरकानूनी कार्यहरु प्रतिको प्रतिक्रिया (Response to detected Illegal Acts)

३.६.१३ लेखापरीक्षकले हासिल गरेका जानकारीका आधारमा तथा आवश्यकता अनुसार लेखापरीक्षण गरिने निकाय वा कानूनी सल्लाहकारसँगको परामर्श पछि लेखापरीक्षकले कुनै गैरकानूनी कार्य सम्पन्न भएको वा सम्पन्न हुन सक्ने निष्कर्ष निकाल्छन् भने तिनले देहायका विषयमा ध्यान दिन्छन् :

- आर्थिक विवरणमा प्रस्तुत गरिएका रकमहरुमा गैरकानूनी कार्यको असर ।  
जस्तै - कर लगायत अन्य कानूनको अनुशरण नगरेबाट वा करारका शर्त पालना नगरेबाट शुल्क, जरीवाना, हर्जाना जस्ता संभावित दायित्व श्रृजना हुन जान सक्ने अवस्था ;
- गैर कानूनी कृयाकलापबाट लेखापरीक्षण गरिने निकायको संचालनमा पर्न सक्ने संभावित असर र आर्थिक विवरणमा सो को खुलासाको मात्रा ; र
- लेखापरीक्षणका अन्य पक्षहरुको सन्दर्भमा गैरकानूनी कार्यको असर, विशेष गरी व्यवस्थापन अभिव्यक्तिको (Management Representation) विश्वसनियता ।

कुनै गैरकानूनी कार्यको असर व्यवस्थापनको तह वा संलग्न कर्मचारीहरुको ओहदा आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृत्यामा यिनीहरुको भूमिका तथा गैरकानूनी कार्यमा संलग्न खास क्रियाकलापहरु तथा यसलाई लुकाउने प्रयासमा भर पर्दछ ।

३.६.१४ यदि कुनै गैरकानूनी कार्यहरु भएको पाइएमा सो को जानकारी व्यवस्थापनको उपयुक्त अधिकार र उत्तरदायित्व भएको तहसम्म पुगे नपुगेको कुराको लेखापरीक्षकले विचार गर्दछ ।

३.६.१५ कुनै पनि गैरकानूनी कार्यलाई व्यवस्थापन देखि बाहेकका अन्य पक्ष समक्ष प्रस्तुत गर्न लेखापरीक्षकहरु जवाफदेही हुँदैनन् । वास्तवमा गोपनियताको नैतिक वा कानूनी दायित्वले गर्दा यस्तो प्रस्तुतीलाई देहायका अवस्थामा बाहेक अनुमति दिइँदैन :

- यदि विषयवस्तुले आर्थिक विवरणका रायलाई असर पुऱ्याउँछ भने ; र
- कानून र नियमले यस्तो प्रस्तुती अनिवार्य गरेको छ भने ।

३.६.१६ यदि कुनै खास गैरकानूनी कार्यले आर्थिक विवरणमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीलाई इंगित गरेको कुराको निर्णय लेखापरीक्षकले गरेमा र यस्ता गैरकानूनी कार्यको लेखापरीक्षण गरिने

निकायले उपयुक्त तवरले लेखा राखी प्रस्तुत नगरेमा लेखापरीक्षकले क्वालिफाइड वा विपरित राय प्रस्तुत गर्दछन् ।

३.६.१७ यदि कुनै गैरकानूनी कार्यले गर्दा आर्थिक विवरणमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुती उत्पन्न भएको कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा तर लेखापरीक्षण गरिने निकायले लेखापरीक्षकलाई गैरकानूनी कार्य सम्पन्न भएको वा हुन सक्ने पुष्टि गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न रोकेमा :

- लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणहरु सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भएको कुरामा आफु सन्तुष्ट नहुन्जेल लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुलाई विस्तार गर्दछ वा अन्य लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु सम्पादन गर्दछ ;
- लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्रको सिमितताका कारण क्वालिफाइड राय प्रस्तुत गर्दछ ; वा
- लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणमा कुनै राय प्रस्तुत गर्दैन ।

### ३.७ व्यवस्थापन प्रतिनिधित्व /स्विकारोक्ति (Management Representation)

परिचय (Introduction)

३.७.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग निर्देशन प्रदान गर्दछ ।

- व्यवस्थापन प्रतिनिधित्व के हुन् ;
- आर्थिक विवरणहरु प्रस्तुतीका लागि जवाफदेहीता स्वीकार गर्ने ; र
- आर्थिक विवरणका लागि सारपूर्ण हुने अन्य विषयवस्तुहरुमा प्रतिनिधित्व ।

परिभाषा (Definition)

३.७.२ व्यवस्थापन प्रतिनिधित्व / स्विकारोक्ति त्यस्ता विवरणहरु हुन् जुन आर्थिक विवरणका विषयवस्तुसँग सम्बन्धित हुन्छन् र व्यवस्थापनले महालेखापरीक्षकको कार्यालय समक्ष प्रस्तुत गर्दछन् । व्यवस्थापन प्रतिनिधित्व मौखिक वा लिखित र औपचारिक वा अनौपचारिक हुन सक्छन् । तिनीहरु लेखापरीक्षण उद्देश्यहरु पुरा गर्न लेखापरीक्षकलाई आवश्यक पर्ने लेखापरीक्षण प्रमाणका विकल्प हुन सक्दैनन् ।

आर्थिक विवरणहरुको प्रस्तुतीका लागि उत्तरदायित्व स्वीकार (Acknowledging Responsibility for the Presentation of Financial Statements)

३.७.३ आर्थिक विवरणहरुको उपयुक्त प्रस्तुतीका लागि लेखापरीक्षकले व्यवस्थापनको उत्तरदायित्वको लिखित स्वीकृति हासिल गर्छ र आर्थिक विवरणहरु व्यवस्थापनले सदर गरेका हुन्छन् ।

आर्थिक विवरणका लागि सारपूर्ण अन्य विषयवस्तुहरुमा प्रतिनिधित्व (Representation on other matters material to the Financial Statements)

३.७.४ लेखापरीक्षण अवधिभर लेखापरीक्षकले गर्ने सोधपुछबाट व्यवस्थापनको प्रतिनिधित्व हासिल गर्दछ । आर्थिक विवरणका लागि सारपूर्ण हुने विषयवस्तुसँग सम्बन्धित प्रतिनिधित्व भएमा लेखापरीक्षकले :

- प्रतिनिधित्वलाई पुष्टि गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षण कार्यविधिको सम्पादन गर्दछ ; र
- हासिल गरिएका अन्य लेखापरीक्षण प्रमाण लगायत अन्य प्रतिनिधित्वहरूसँग प्रतिनिधित्वको उपयुक्तता तथा निरन्तरता भए नभएको कुरामा विचार पुर्याउँछ ।

३.७.५ व्यवस्थापनको प्रतिनिधित्वलाई पुष्टि गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षकले सधैँ अन्य लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गर्न सक्छ ।

३.७.६ कतिपय अवस्थामा व्यवस्थापनले प्रतिनिधित्व गरेका विषयले पुष्टि गर्ने लेखापरीक्षण प्रमाण उपलब्ध नहुन सक्छ वा सहजै उपलब्ध हुन नसक्ने कुरामा लेखापरीक्षण विश्वस्त हुन्छ । यस्तो परिस्थिति निम्न लिखित अवस्थामा उत्पन्न हुन सक्छ :

तथ्यको ज्ञान व्यवस्थापनमा मात्र सिमित भएकोमा ,

जस्तै - लेखापरीक्षण गरिने निकायले सञ्चालनको कुनै क्षेत्रलाई बन्द गर्ने योजना गरेमा यस्तो योजना तथा आशय पुष्टि गर्ने जानकारी अन्य लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको सम्पादनबाट हासिल गर्न सकिदैन । त्यस कारणबाट लेखापरीक्षकले व्यवस्थापनको आशयलाई सुनिश्चित गर्न लिखित प्रतिनिधित्वहरू माग गर्दछ ।

३.७.७ यी अवस्थामा लेखापरीक्षकले :

- प्रतिनिधित्वको लिखित स्वीकारोक्ति हासिल गर्छ ;
- उपलब्ध अन्य लेखापरीक्षण प्रमाण र प्रतिनिधित्व आपसमा बाभ्दैनन् भन्ने कुराको उपयुक्त सुनिश्चितता गर्छ ; र
- लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू पूरा गर्न प्रतिनिधित्व लगायत लेखापरीक्षकले हासिल गरेका अन्य लेखापरीक्षण प्रमाणहरू पर्याप्त तथा उपयुक्त भएको कुरामा ध्यान दिन्छ ।

३.७.८ लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणहरूकालागि सारपूर्ण विषयवस्तुमा व्यवस्थापनको प्रतिनिधित्वको अभिलेखीकरणका लागि अनुरोध गर्दछ र यस्ता प्रतिनिधित्वमा सञ्चालन तथा आर्थिक पक्षमा प्राथमिक उत्तरदायित्व भएका व्यवस्थापनका सदस्यहरूबाट हस्ताक्षर गर्न लगाउँछ । यस्ता पत्रहरूको मिति सामान्यतया लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको मिति नै हुन्छ ।

३.७.९ आर्थिक विवरणहरूसँग प्रत्यक्ष रूपमा सम्बन्धित विषयवस्तुका बारेमा व्यवस्थापनको लिखित प्रतिनिधित्वहरू लेखापरीक्षक र व्यवस्थापनको आपसी समझदारीमा तोकिएको रकमभन्दा बढीका रकम कममा सिमित हुन्छ ।

३.७.१० लेखापरीक्षकले पर्याप्त, उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण उपलब्ध हुने अपेक्षा गरेको तर सो उपलब्ध हुन नसकेमा लेखापरीक्षण कार्यक्षेत्र संकुचित हुन गएको अवस्था श्रृजना हुनसक्छ । व्यवस्थापन प्रतिनिधित्व उपलब्ध भएता पनि स्थिति यथावत रहेको मानिन्छ ।

३.७.११ कुनै विषयवस्तुको बारेमा व्यवस्थापनको आफ्नै अनिश्चितताका कारण वा असहयोग गर्ने नियतका कारण व्यवस्थापनले लेखापरीक्षकलाई आवश्यक परेका लिखित प्रतिनिधित्वहरू प्रदान गर्न अस्वीकार गर्न सक्छ । यस्ता परिस्थितिले अनक्वालिफाइड राय प्रस्तुत गर्नबाट

रोक्छन् र लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्र सिमित हुन गएको ठहरिन सक्छ । यस्तो अवस्थामा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको क्रममा प्राप्त अन्य मौखिक प्रतिनिधित्वहरूको विश्वसनियतामा व्यवस्थापनको असहयोग/अस्वीकृतिको असरलाई ध्यान दिन्छ ।

### ३.८ प्रलेखीकरण तथा फाइल प्रबन्ध (Documentation and File Management)

#### परिचय (Introduction)

३.८.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ :

- कार्यपत्रमा (Working Paper)भएका विषयहरू ;
- कार्यपत्रका विशेषताहरू ; र
- लेखापरीक्षण फाइलको संरचना ।

#### कार्यपत्रमा मा हुने विषयहरू (Contents of Work Papers)

३.८.२ चालू लेखापरीक्षण फाइलको परियोजना व्यवस्थापन खण्ड अन्तर्गत अधिकार पत्र (Authorization), नियुक्ति पत्र, लेखापरीक्षण गरिने निकायका आर्थिक विवरणहरू तथा बैठकका माइन्टहरू र छलफल भएका विषयहरू समावेश हुनु पर्छ ।

३.८.३ रणनीति तथा योजना कार्यपत्रलाई (Strategy and Planning Memorandum) चालू लेखापरीक्षण फाइलमा राख्नु पर्दछ, जस अन्तर्गत लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको योजनाका आधार तथा मात्रा, लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू, कार्यक्षेत्र तथा विधि र नमूना छनौटका आधारहरू पर्दछन् ।

३.८.४ महत्वपूर्ण निष्कर्ष तथा निर्णयलाई पुष्टि गर्न सम्पादित कार्यको प्रलेखीकरण । यस अन्तर्गत लेखापरीक्षण कार्यक्रम, लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा समावेश जानकारीलाई पुष्टि गर्ने तालिका, तेश्रो पक्षको स्वीकारोक्ति, अन्य लेखापरीक्षकहरूको कार्यबाट लिइएको आधार र लेखापरीक्षकका वेरुजुलाई पुष्टि गर्ने अन्य प्रमाण ।

३.८.५ प्रारम्भिक तथा अन्तिम मस्यौदा प्रतिवेदन र लेखापरीक्षण गरिने निकायको आधिकारीक लिखित टिप्पणीलाई कार्य पत्रको फाइलमा संलग्न गर्नु पर्दछ ।

#### कार्यपत्रका विशेषताहरू (Characteristics of Work Paper)

३.८.६ जानकारीहरू थप मौखिक पुष्टि आवश्यक नपर्ने गरी प्रष्ट तथा संक्षेपमा हुनु पर्दछ । लेखापरीक्षणबाट सम्पादित कार्य पहिचान गर्न प्रयोग गरिएका चिन्ह वा अन्य संकेतहरूलाई परिभाषित गरिनु पर्दछ । तापनि पुर्णता र यथार्थतामा भने कुनै सम्झौता गरिनु हुँदैन र सम्पादित लेखापरीक्षण कार्यको प्रकृति तथा मात्रालाई प्रतिबिम्बित गर्ने गरी लेखापरीक्षण प्रतिवेदनका विषयहरूलाई पुष्टि गर्ने प्रमाण उपलब्ध हुनु पर्दछ । लेखापरीक्षण शुरु गर्नु अघि कार्यपत्रमा समावेश हुनु पर्ने विषयवस्तु बारे विचार गरिनु पर्दछ ।

३.८.७ कार्यपत्रहरू प्रष्ट र सफा हुनुको अतिरिक्त थप तथ्यांक, नोट तथा टिप्पणी लेख्न पर्याप्त खाली ठाँउ छाडिएको हुनु पर्छ र परीक्षणका लागि तय गरिएका उद्देश्यहरूका सन्दर्भमा सान्दर्भिक, महत्वपूर्ण तथा उपयोगी हुने जानकारी समावेश भएको हुनु पर्दछ ।



३.८.८ फाइलहरूलाई व्यवस्थित तरिकाले संगठित गरिएको हुनु पर्दछ र कार्य पत्र तथा प्रतिवेदनको आपसी सन्दर्भ (Cross – reference) लाई मद्दत पुग्ने गरी कार्यपत्र सूचीकृत गरिनु पर्दछ । कार्यपत्र र लेखापरीक्षणका कुनै खास क्षेत्र वा खण्ड बीचको सम्बन्धलाई समेत सम्बोधन गरिनु पर्दछ ।

लेखापरीक्षण फाइलको संरचना (Audit File Structure)

३.८.९ लेखापरीक्षकले संकलन गरेका जानकारीलाई एक स्थायी लेखापरीक्षण फाइल (Permman Audit File) र अर्को चालु लेखापरीक्षण फाइल (Current Audit File) गरी दुई फाइलमा विभाजन गरिनु पर्दछ । लेखापरीक्षण योजना गर्न तथा सम्पादन गर्न उपयोगी हुने तथा स्थायी प्रकृतिका सूचनाहरूलाई स्थायी लेखापरीक्षण फाइलमा राख्नु पर्दछ । स्थायी लेखापरीक्षण फाइल मन्त्रालय तह वा लेखापरीक्षण इकाई तह जस्ता उपयुक्त तहमा राखिन्छ । चालु लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित कार्यपत्र मात्र चालु लेखापरीक्षण फाइलमा रहन्छन् ।

स्थायी लेखापरीक्षण फाइल (Permanent Audit File)

३.८.१० स्थायी लेखापरीक्षण फाइलमा भएका विषयवस्तुहरू प्रायः कुनै एक लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित भन्दा पुरा सञ्चालन प्रकृतिसँग सम्बन्धित हुन्छन् र भविष्यमा लेखापरीक्षणमा प्रयोग हुन सक्ने गरी अविच्छिन्न प्रकृतिका हुन्छन् । लेखापरीक्षण सभै चरणको अवधिमा हासिल गरेका समान्य तथ्यांकलाई यस फाइलमा समावेश गरिनु पर्दछ । स्थायी फाइलमा निम्न विषयहरू समावेश गर्न सकिन्छ :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको विवरण - संगठनको प्रकार र लक्ष्य, अवस्थिति(Location), भौतिक तथा आर्थिक आकार र सम्बन्धित अभिलेखको विवरण
- महत्वपूर्ण नीति, कार्यविधि तथा नियन्त्रणको विवरण, सान्दर्भिक निर्देशनको सन्दर्भ, सांगठनिक संरचना, कार्यसम्पादन निर्देशिका तथा सम्झौताहरू ,
- महत्वपूर्ण कर्मचारीहरूको नाम, पद तथा उत्तरदायित्वको क्षेत्र । यदि यो जानकारी सांगठनिक संरचना उल्लेख नभएको भए यसलाई चार्टमा देखाइने सांगठनिक खण्डहरूमा प्रष्ट गरिनु पर्दछ , र
- लेखापरीक्षणको इतिहास, जस अन्तर्गत सम्पादित प्रत्येक लेखापरीक्षणको सन्दर्भ, यसको प्रकृति, मिति तथा लेखापरीक्षण अवधि र महत्वपूर्ण परिणाम माथिका टिप्पणी पर्दछन् । पछिल्ला वर्षहरूको लेखापरीक्षणको समयमा अनुगमन गरिनु पर्ने रकमकलमहरूको विवरण चढाइनु पर्दछ ।

लेखापरीक्षण सम्पन्न हुने अवधिभर स्थायी फाइललाई अद्यावधिक गरि रहनु पर्दछ ।

चालु लेखापरीक्षण फाइल (Current Audit File)

३.८.११ प्रत्येक लेखापरीक्षणका लागि एउटा चालु लेखापरीक्षण फाइल खडा गरिनु पर्दछ र यस्तो फाइलमा लेखापरीक्षण अवधिमा तयार गरिएका कार्यपत्रहरू राखिनु पर्दछ । यस्ता चालु फाइलमा रहने वस्तुहरूलाई समग्र लेखापरीक्षण योजनाको एक भागको रूपमा विकसित फाइल संरचना योजना अनुसार उपयुक्त क्रममा राखिनु पर्दछ ।

३.८.१२ कार्यपत्रहरूलाई खण्डहरूमा विभाजित गरिनु पर्दछ र लेखापरीक्षण क्षेत्रको आधारमा खण्ड विभेदक (separators) को प्रयोग गरि पुष्टि गर्ने पर्याप्त कागजात सहित फाइलिङ्ग गर्नु पर्दछ ।

## परिच्छेद ४ बेरुजुको पुनरावलोकन तथा व्याख्या

### ४.१ परिचय

४.१.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ :

- कार्यपत्रहरू पुनरावलोकन ;
- हासिल गरिएका लेखापरीक्षण प्रमाणहरू लेखापरीक्षण राय बनाउन उपयुक्त र पर्याप्त भए नभएको मूल्यांकन ;
- आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भए नभएको मूल्यांकन ;
- आर्थिक विवरण प्रस्तुती तथा प्रस्तुत विवरणहरूको मूल्यांकन ; र
- समापन पत्रको तयारी (Completion Memorandum)

### ४.२ कार्यपत्रहरूको पुनरावलोकन (Review of Work Papers)

४.२.१ कार्यपत्र तयार गर्ने व्यक्ति देखि बाहेकका व्यक्तिबाट पुनरावलोकन गरिन्छ । जस्तै - लेखापरीक्षकहरूको कार्यको निर्देशकबाट पुनरावलोकन गरिन्छ । पुनरावलोकनकर्ता (जो तयारकर्ता भन्दा उच्च तहको हुन्छ) ले विविध विषयवस्तुहरूको साथै देहायका कुरामा ध्यान दिन्छ :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवसाय तथा सञ्चालन बुझिन सकिने भएको ;
- विद्यमान उपयुक्त कानून तथा नियमानुसार लेखापरीक्षण कार्य सम्पादित भएको ;
- लेखापरीक्षण कार्यविधिका उद्देश्यहरू हासिल भएको तथा प्रस्तुत गरिएका निष्कर्षहरू सम्पादित लेखापरीक्षण कार्यका परिणामसँग मेल खाने र आर्थिक विवरणहरूमा लेखापरीक्षण रायलाई पुष्टि गर्ने खालका भएको ;
- कार्यपत्रहरू लेखापरीक्षणसँग सान्दर्भिक भएको, हासिल गरेका लेखापरीक्षण प्रमाणको पर्याप्त प्रलेखीकरण गरिएको र आन्तरिक रूपमा मेल खाने भएको ; र
- स्थलगत लेखापरीक्षण अवधिमा मुद्दाहरूलाई उपयुक्त तवरले पहिचान गरिएको, निर्देशकलाई जानकारी गराइएको र उपयुक्त तवरले समाधान गरिएको ।

४.२.२ पुनरावलोकनलाई प्रभावकारी बनाउन, बेरुजुहरूको अनुगमन सहज पार्न र लेखापरीक्षण गरिने निकाय सँगको संचार व्यवस्थामा सुधार गर्नका लागि :

- लेखापरीक्षण गरिने निकायको हाताभिन्न ;
- लेखापरीक्षण अवधिभर निरन्तर रूपमा तथा लेखापरीक्षण कार्य सम्पन्न हुने वित्तिकै पुनरावलोकन गरिनु पर्दछ ।

४.२.३ कार्यपत्रहरूको पुनरावलोकनका लागि निर्देशक र/वा नायब महालेखापरीक्षक जवाफदेही हुन्छन् । पुनरावलोकनको उद्देश्य कार्यपत्रहरूबाट देहायका कुराहरूबारे सकारात्मक निष्कर्ष निकाल्नु हो :

- आर्थिक विवरणहरूमा दिने रायलाई पुष्टि गर्ने ; र

- रणनीति तथा योजना कार्यपत्रसँग लेखापरीक्षण मेल खाएको पुष्टी गर्न ।
- ४.२.४ लेखापरीक्षण अधिकृतबाट पुनरावलोकन भइसकेका कार्यपत्रको निर्देशकले गर्ने पुनरावलोकनको मात्रा निजले अधिकृतलाई गर्ने विश्वासमा भर पर्छ । यद्यपि कार्यपत्रको पर्याप्तता निर्देशकको उत्तरदायित्व भित्र पर्दछ ।
- ४.२.५ निर्देशकबाट गरिने पुनरावलोकनलाई कार्यपत्रमा हस्ताक्षर गरेर, मुख्य तालिकामा (Lead Schedule) वा कार्यपत्रका सम्बन्धित भागलाई समेट्ने गरि तयार पारिएको निष्कर्ष कार्यपत्रमा (Conclusion Sheets) हस्ताक्षर गरेर वा पुनरावलोकन कार्यविधिहरूको मात्रालाई उल्लेख गरेर प्रलेखीकरण गरिन्छ ।
- ४.२.६ पुनरावलोकन गरिसकेपछि निर्देशकले आफ्नो निष्कर्ष समापन कार्यपत्रमा (Completion Memorandum) अभिलेख गर्दछ ।
- ४.२.७ संवेदनशिल लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूसँग सम्बन्धित महत्वपूर्ण कार्यपत्र नायव महालेखापरीक्षक/उप महालेखापरीक्षकबाट पुनरावलोकन हुन्छ र निष्कर्षलाई समापन कार्यपत्रमा अभिलेख गरिन्छ ।

#### पुनरावलोकन टिपोट फछ्छौट गर्ने (Disposition of Review Notes)

- ४.२.८ पुनरावलोकनकर्ताले सम्पादित कार्य वा अभिलेख बारेमा प्रश्नहरू लेख्नु सक्छन् जसले अनुगमन कार्यलाई सहज बनाउँछ । अनुगमन कार्यविधिहरूलाई कार्यपत्रमा प्रलेखीकरण गरिन्छ । पूर्ण कार्यपत्रहरू पुनरावलोकनकर्ताको कुनै प्रश्नको सन्दर्भ टिपोट एवं स्थगन विषयवस्तुहरू बिना आफैँ पर्याप्त हुन्छन् । पुनरावलोकनकर्ताको पुनरावलोकन टिपोटलाई फाइलमा राख्नु पर्दछ ।
- ४.३ उपलब्ध लेखापरीक्षण प्रमाणहरू लेखापरीक्षण राय बनाउन पर्याप्त र उपयुक्त भए नभएको मूल्यांकन (Evaluating whether the audit evidence obtained is sufficient and appropriate to form an Audit Opinion)
- ४.३.१ लेखापरीक्षकले सम्पूर्ण श्रोतबाट उपलब्ध लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको मूल्यांकन गर्दछ र यिनीहरू लेखापरीक्षण राय बनाउन पर्याप्त र उपयुक्त भएको कुरामा विचार पुऱ्याउँछ । लेखापरीक्षकले सम्पूर्ण सान्दर्भिक लेखापरीक्षण प्रमाणलाई ध्यान दिन्छ चाहे यसले आर्थिक विवरणका प्रस्तुतीको पुष्टि गरोस् वा अस्वीकार गरोस् । लेखापरीक्षण राय बनाउन लेखापरीक्षण प्रमाण पर्याप्त तथा उपयुक्त नभएको अवस्थामा लेखापरीक्षकले थप लेखापरीक्षण कार्यविधिको सम्पादन गर्दछ वा क्वालिफाइड राय प्रस्तुत गर्दछ, वा कुनै पनि राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकार गर्दछ ।
- ४.४ आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भएको मूल्यांकन (Evaluating whether financial statements are free of material misstatements)
- ४.४.१ लेखापरीक्षण राय बनाउन लेखापरीक्षण प्रमाण पर्याप्त तथा उपयुक्त भएको कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त रहे नरहेको कुराको मूल्यांकन गर्दछ । पर्याप्त तथा उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणका आधारमा आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भएको भन्ने निष्कर्ष

निकाल्नुको अर्थ आर्थिक विवरणमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिमको मात्रा न्यूनतम स्वीकार्य स्तरमा भारिएको कुरामा लेखापरीक्षक सन्तुष्ट हुनु हो ।

- ४.४.२ लेखापरीक्षण वेरुजुलाई एक एक गरी र एकमुष्ट रुपमा निर्देशक वा नायव महालेखापरीक्षकले ध्यान दिन्छन् । वेरुजुले आर्थिक विवरणमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुती रहेको वा रहन सक्ने कुरा इंगित गरे नगरेको कुराको उनीहरूले निर्णय गर्दछन् । यो निर्णयले देहायका विषयमा ध्यान दिन्छ :
- वरपरको परिस्थिति तथा महत्वपूर्ण लेखापरीक्षण वेरुजुका गुणात्मक पक्ष लगायत आर्थिक विवरण प्रस्तुतीमा तिनको असर , र
  - अधिल्लो वर्षमा लेखापरीक्षण वेरुजुहरू भए नभएको र यदि भएमा तिनको प्रकृति तथा चालु वर्षको आर्थिक विवरणमा तिनको असर ।
- ४.४.३ आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भएको कुरामा निर्देशक/ नायव महालेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा र लेखापरीक्षण रायमा संशोधन गर्नु पर्ने कारणहरू नभएमा लेखापरीक्षकले अन्क्वालिफाइड राय प्रस्तुत गर्दछ ।
- ४.४.४ आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतियुक्त भएको पुष्टि लेखापरीक्षण वेरुजुले गरेको कुरामा निर्देशक/ नायव महालेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा र लेखापरीक्षण गरिने निकायले यस्ता गलत प्रस्तुतीहरू नसच्याएमा लेखापरीक्षकले क्वालिफाइड वा विपरीत राय प्रस्तुत गर्दछ ।
- ४.४.५ निर्देशक/नायव महालेखापरीक्षकले विकल्पको रुपमा पत्ता नलागेका सम्भावित गल्तीहरूलाई समेत मनन गरि लेखापरीक्षण वेरुजुले आर्थिक विवरणमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरू हुन सक्ने इंगित गरेको निर्णय गर्न सक्छ । यदि यसो लागेमा आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भएको कुरामा लेखापरीक्षक सन्तुष्ट नहुन्जेल थप वा अन्य लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गर्दछ । यसबाट पनि लेखापरीक्षक सन्तुष्ट नभएमा लेखापरीक्षण रायमा संशोधन गर्दछ ।
- ४.५ **आर्थिक विवरण प्रस्तुतीको मूल्यांकन (Evaluating Financial Statement Presentation and Disclosures)**
- ४.५.१ लेखापरीक्षण उद्देश्यका लागि लेखापरीक्षण प्रमाणको मूल्यांकनका अतिरिक्त लेखापरीक्षकले समायोजन गरिएका आर्थिक विवरणको अध्ययन गर्दछ र देहायका कुरामा विचार पुऱ्याउँछ:
- निरन्तर रुपमा लागु भएका स्वीकार्य लेखा सम्बन्धी नीतिहरूको आधारमा आर्थिक विवरणहरू तयार पारिएको वा सोमा कुनै परिवर्तन गरिएका भए यस्ता परिवर्तनलाई उपयुक्त तवरले प्रस्तुत गरिएको ;
  - स्वीकार्य लेखा सम्बन्धी नीतिहरू तथा कानूनी आवश्यकता बमोजिम उपयुक्त जानकारीहरू खुलाइएको, वर्गीकृत गरिएको तथा व्याख्या गरिएका; र
  - आर्थिक विवरणका जानकारीहरू लेखापरीक्षण गरिने निकायका सञ्चालन सम्बन्धि ज्ञानसँग मेल खाएको ।

४.५.२ लेखापरीक्षकले विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू जस्तै, आर्थिक विवरणमा अवलोकन गरिएका अनुपात तथा प्रवृत्तिलाई अपेक्षा गरेका अनुपात तथा प्रवृत्तिसँग तुलना गर्ने कार्य गर्दछ । हासिल गरेका लेखापरीक्षण प्रमाण तथा लेखापरीक्षण गरिने निकायको बारेमा प्राप्त जानकारीका आधारमा लेखापरीक्षकले देहायका कुरामा ध्यान दिन्छ :

लेखापरीक्षकले महत्वपूर्ण, असाधारण वा अनपेक्षित विषयबस्तुहरूको आर्थिक विवरणहरूसँगको सम्बन्धवारे स्पष्टीकरण माग गरेको तथा तिनको पुष्ट्याङ्क भएको ;

- अधिल्लो वर्षसगँ तुलना गर्दा चालु वर्षको आर्थिक विवरणहरू तर्कसंगत भएको ; र
- एक सही व्यक्तिको दृष्टिकोणमा आर्थिक विवरणले सार्थक अर्थ दिएको ।

४.५.३ विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरूको परिणामले लेखापरीक्षकलाई प्रस्तुती वा खुलासामा परिवर्तनको सिफारिस गर्न, थप अनुसन्धान गर्न अन्य लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सम्पादन गर्न वा रायमा संशोधन गर्न मद्दत पुऱ्याउँछ ।

#### ४.६ समापन कार्यपत्रको तयारी (Preparing a Completion Memorandum)

४.६.१ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण बेरुजुको पुनरावलोकन तथा व्याख्यालाई समापन कार्यपत्रमा प्रलेखीकरण गर्दछ । समापन कार्यपत्रले लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना कार्यपत्रको तर्जुमा पछि गरिएका महत्वपूर्ण लेखापरीक्षण निर्णयहरूलाई एउटै कागजातमा समेट्ने कार्य गर्दछ ।

४.६.२ समापन कार्यपत्र एक आन्तरीक कागजात हो जसले देहायका रकमकलमलाई व्याख्या गर्ने वा अन्य कार्यपत्रको सन्दर्भलाई जनाउँछ :

- लेखापरीक्षण कार्यपत्रहरू पुनरावलोकन गरिएको स्विकारोक्ति ;
- आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भएको निष्कर्ष ; र
- निम्न विषयको विवेचना :
  - संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण बेरुजुहरू,
  - लेखा, लेखापरीक्षण र प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित गहन, असामान्य र सारपूर्ण विषयबस्तुहरू सम्बन्धित तथ्य, अनुसन्धान र निरूपण, र
  - लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना कार्यपत्र तयार गरेको मिति पश्चात लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजनाको पुनरावलोकन गरि आवश्यकतानुसार संशोधन गर्ने ।

जस्तै - जटिल कारोबारहरू, उच्च सतर्कता राख्नु पर्ने विवादस्पद लेखांकन तथा प्रतिवेदन विषयबस्तुहरू, लेखापरीक्षकले गरेका शोधकार्य र सम्पादन गरेका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू एवं बेरुजुहरू र तिनीहरूको औचित्य र निरूपण ।

- आर्थिक विवरण प्रस्तुतीको मूल्यांकन ।

जस्तै, लेखापरीक्षकले अन्य व्यवसायीसँग परामर्श गरेका विषयबस्तुहरु, लेखापरीक्षण गरिने निकायका विगतका लेखांकन सम्बन्धी नीतिमा भएका परिवर्तन, चालु वर्षको प्रतिवेदनलाई असर पार्ने विषयबस्तुहरु लगायत विगतका वर्षमा सम्बोधन गरिएका तर यद्यपि महत्वपूर्ण रहेका विषय बस्तुहरु ।

४.६.३ प्रतिवेदन जारी गर्नुभन्दा अगाडि लेखापरीक्षण अधिकृत, निर्देशक तथा नायव महालेखापरीक्षकले समापन कार्यपत्रमा मिति जनाई हस्ताक्षर गर्दछन् ।

४.६.४ लेखापरीक्षण टोलीले बाँकी रहेका विषयबस्तुलाई उपमहालेखापरीक्षक र नायव महालेखापरीक्षकलाई चित्त बुझ्ने गरि सल्ट्याएपछि उपमहालेखापरीक्षक र नायवमहालेखापरीक्षकले समापन कार्यपत्रलाई स्वीकृति प्रदान गर्दछन् ।

**परिच्छेद ५**  
**प्रतिवेदन तथा प्रस्तुती (Reports and Presentations)**

**५.१ परिचय**

**५.१.१** यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ ।

- प्रतिवेदन प्रस्तुत गर्ने कार्यविधिहरु ;
- लेखापरीक्षण प्रतिवेदनहरु ;
- समघटित पुनरावलोकन (Concurring Review) ; र
- लेखापरीक्षण प्रतिवेदन तयारी

**५.२ प्रतिवेदन तयारीका कार्यविधिहरु**

**५.२.१ प्रारम्भिक प्रतिवेदन (Preliminary Report)**

लेखापरीक्षण वेरुजुहरुको स्थलगत लेखापरीक्षण गर्ने अधिकृतले मस्यौदा तयारी गरी लेखापरीक्षण गरिने निकायसँग छलफल गर्नु पर्दछ र यी वेरुजुमा आधारित प्रारम्भिक मस्यौदा लेखापरीक्षण स्थलगत कार्य समाप्त भएको १५ दिनभित्र तयार गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षण समाप्त भए पछि स्थलगत तह (Field Level) मा प्रतिवेदन पेश गरिन्छ । काठमाडौं उपत्यका भित्रका लेखापरीक्षण निकायका लागि यो प्रतिवेदन लेखापरीक्षण सुपरीवेक्षक (निर्देशक) बाट पुनरावलोकन गरिन्छ र लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई तिनको टिप्पणीको लागि उपलब्ध गराइन्छ र एक प्रति मन्त्रालय, विभाग र कोष तथा लेखा नियन्त्रक कार्यालयमा पठाइन्छ । लेखापरीक्षण गर्ने निकायलाई आफ्नो प्रतिक्रिया उपलब्ध गराउन र वेरुजु फछ्यौट गराउन ३५ दिनको समय तोकिएको छ । तोकिएको समयमा उक्त कार्य गर्न नसकी म्याद थ माग गरेमा महालेखापरीक्षकको कार्यालयलाई कारणहरु उचित लागेमा समयावधि थप गर्न अनुमति दिइन्छ । यस विन्दुमा सम्पूर्ण वेरुजुहरु वार्षिक प्रतिवेदनमा समेट्ने कुराको लेखापरीक्षण गरिने निकायहरुलाई सूचित गरिन्छ ।

**५.२.२ अन्तिम मस्यौदा प्रतिवेदन (Final Draft Report)**

समग्र मन्त्रालयको स्थलगत रुपमा कार्य सम्पन्न गरिसकेपछि लेखापरीक्षण अधिकृतले अन्तिम मस्यौदा लेखापरीक्षण प्रतिवेदन तयार गर्दछन् । यो कार्य व्यवस्थापनका सम्पूर्ण प्रतिक्रियालाई समेटेर प्रायः चैत्र देखि जेठ महिना बीचमा सम्पन्न हुन्छ । मस्यौदा लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको निर्देशक र नायव महालेखापरीक्षकबाट पुनरावलोकन गरी यसका प्रतिहरु सम्बन्धित निकायलाई र सम्बन्धित मन्त्रालयको सचिवालयलाई पठाउनु पर्दछ । व्यवस्थापनको यस सम्बन्धमा टिप्पणी प्राप्त भएको लगत्तै, यदि प्रतिक्रियाहरु स्वीकार्य भएमा नायव महालेखापरीक्षक/निर्देशकले वेरुजुलाई हटाई सो को उपयुक्त तवरले फाइलमा प्रलेखीकरण गर्दछ । अन्तिम मस्यौदा प्रतिवेदन पुनरावलोकनका लागि उप महालेखापरीक्षक र महालेखापरीक्षक समक्ष पेश गरिन्छ ।

अन्तिम मस्यौदा प्रतिवेदनउपर ७ देखि १५ दिन भित्र आफ्नो थप प्रतिक्रिया उपलब्ध गराउनका लागि सम्बन्धित सचिवालयमा पठाइन्छ । सचिवालयबाट थप प्रतिक्रिया उपलब्ध भएको अवस्थाका वेरुजुहरु पुनरावलोकन गरिन्छ, अन्यथा मस्यौदा प्रतिवेदनमा उल्लेखित वेरुजुहरुलाई अन्तिम प्रतिवेदनमा समावेश गरिन्छ र महालेखापरीक्षकको कार्यालयबाट स्थलगत लेखापरीक्षण गर्दा प्राप्त प्रतिक्रिया अन्तिम प्रतिवेदनमा समावेश गरिन्छ ।

महालेखापरीक्षक, उप महालेखापरीक्षक र नायव महालेखापरीक्षक समेतको प्रतिवेदन उप समितिले प्रतिवेदनको अन्तिम मस्यौदा सम्बन्धित सचिवालयमा पठाएको लगत्तै पुनरावलोकन गर्दछ। सचिवालयबाट प्रतिउत्तर उपलब्ध गराउने म्याद समाप्त भए पछि उप समितिले प्रतिवेदनलाई अन्तिम रूप दिइ वार्षिक प्रतिवेदनमा समावेश गरिन्छ।

### ५.३ लेखापरीक्षण प्रतिवेदनहरू

५.३.१ लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई सम्बोधन गरेको लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा आर्थिक विवरणहरू माथिको प्रष्ट लिखित रायको प्रस्तुती भएको हुन्छ।

५.३.२ लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा देहायका आधारभूत तत्वहरू समावेश हुन्छन् :

- *शिर्षक (Title)*

प्रतिवेदनको शुरुवात एक उपयुक्त शिर्षकबाट भएको हुनु पर्दछ जसले पाठकलाई उक्त प्रतिवेदन र अरुले प्रस्तुत गरेका वयान तथा जानकारी बीचको भिन्नता छुट्याउन मद्दत गर्दछ ;

- *हस्ताक्षर र मिति (Signature and Date)*

राय वा प्रतिवेदन उपयुक्त तवरले हस्ताक्षरित हुनु पर्दछ। मितिको उल्लेखबाट लेखापरीक्षक सचेत भएका मितिसम्मका घटना वा कारोवारहरूको प्रभावलाई ध्यान दिइएको कुराको सूचना पाठकलाई प्राप्त हुन्छ। (वित्तीय लेखापरीक्षणको हकमा आर्थिक विवरणका अवधि भन्दा पछिको अवधिसम्म हुन सक्छ) ;

- *उद्देश्यहरू तथा कार्यक्षेत्र (Objectives and Scope)*

प्रतिवेदनमा लेखापरीक्षणको उद्देश्य तथा कार्यक्षेत्रको सन्दर्भ उल्लेख गर्नु पर्दछ। यो जानकारीले लेखापरीक्षणको उद्देश्य तथा सीमा तय गर्दछ।

- *पूर्णता (Completeness)*

सम्बन्धित आर्थिक विवरणहरूसहित प्रतिवेदन प्रकाशित गर्नु पर्दछ तर कार्यमूलक लेखापरीक्षण प्रतिवेदन भने अलग्गै प्रकाशित गर्न सकिन्छ। लेखापरीक्षकका राय तथा प्रतिवेदनहरू लेखापरीक्षकले तयार गरे अनुसार नै प्रस्तुत गर्नु पर्दछ। आफ्नो स्वतन्त्रताको अभ्यास गर्ने क्रममा लेखापरीक्षण संगठनलाई समय समयमा राष्ट्रिय स्वार्थसँग गाँसिएका विषयहरूको पनि जानकारी हुन आउन सक्छ जसलाई सार्वजनिक गर्न मिल्दैन। यसले लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको पूर्णतामा असर पार्न सक्छ। यस्तो अवस्थामा गोप्य वा संवेदनशील विषयलाई एक छुट्टै अप्रकाशित प्रतिवेदनमा समावेश गरी प्रतिवेदन तयार गर्ने सम्बन्धमा लेखापरीक्षकले विचार पुऱ्याउनु पर्दछ।

- *प्रापक (Addreses)*

लेखापरीक्षणको उद्देश्यको परिपेक्ष्य तथा स्थानीय नियम वा अभ्यास अनुसार प्रतिवेदनले सम्बोधन गर्नु पर्ने व्यक्तिको पहिचान गर्नु पर्दछ। प्रतिवेदन पेश गर्ने औपचारिक कार्यविधिहरूको व्यवस्था भएको अवस्थामा यो आवश्यक हुँदैन।



- **विषयवस्तुहरूको पहिचान (Identification of Subject Matters)**

लेखापरीक्षण प्रतिवेदनले लेखापरीक्षण गरिने निकायले तयार पारेको आर्थिक विवरण र यसले समेट्ने अवधि र मितिको समेत पहिचान गर्नु पर्दछ । प्रतिवेदनमा आर्थिक विवरण तयार गर्ने उत्तरदायित्व लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनको भएको र लेखापरीक्षकको दायित्व लेखापरीक्षणमा आधारित भई आर्थिक विवरणमा राय प्रस्तुत गर्नु हो भनी प्रष्ट उल्लेख गरिनु पर्दछ ।
- **कानूनी आधार (Legal Basis)**

लेखापरीक्षण राय तथा प्रतिवेदनले लेखापरीक्षणको आधिकारीकता तथा कानूनी आधारको पहिचान गर्नु पर्दछ ।
- **मानदण्डको अनुशरण (Compliance with Standards)**

लेखापरीक्षण राय तथा प्रतिवेदनले लेखापरीक्षण सञ्चालन गर्दा लेखापरीक्षण मानदण्ड वा अभ्यासहरूको अनुशरण भएको कुरालाई ईंगित गर्नु पर्दछ र सर्वमान्य कार्यविधि अनुरूप लेखापरीक्षण कार्य सम्पादन भएको सुनिश्चितता पाठकलाई प्रदान गर्नु पर्दछ ।
- **कार्यक्षेत्र अनुच्छेद (Scope Paragraph)**

सर्वमान्य लेखापरीक्षण सिद्धान्तहरू तथा महालेखापरीक्षकले जारी गरेका मागदर्शन बमोजिम लेखापरीक्षण सञ्चालन भएको व्यहोरा उल्लेख गर्दै प्रतिवेदनले लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्रको व्याख्या गर्नु पर्दछ । आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त रहेको तर्कसंगत सुनिश्चितता हासिल गर्ने गरी लेखापरीक्षणको योजना तर्जुमा गरि सम्पादन गरिएको व्यहोरा उल्लेख भएको हुनु पर्दछ ,
- **राय अनुच्छेद (Opinion Paragraph)**

लेखापरीक्षकले प्रतिवेदनमा आर्थिक विवरणहरू माथि एक प्रष्ट लिखित रायको प्रस्तुती वा राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकारोक्ती हुनु पर्दछ । क्वालिफाइड, अनक्वालिफाइड, विपरित (Adverse) तथा राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकार (Disclaimer) गरी चार प्रकारका लेखापरीक्षण राय हुन्छन् । केही परिस्थितिमा यिनीहरूमा केही संशोधनको आवश्यकता हुन्छ , र
- **समसामायिक (Timeliness)**

लेखापरीक्षण राय वा प्रतिवेदन अध्ययनकर्ता वा सरोकारवालालाई बढी उपयोगी हुनका लागि खास गरी सो उपर आवश्यक कारवाही गर्नु पर्ने लाई यथाशिध (समयमै) उपलब्ध हुनु पर्दछ ।

#### ५.४ समघटित पुनरावलोकन (Concurring Review)

- ५.४.१ उच्च जोखिम भएका भनितोकिएका निकायहरूको आर्थिक विवरणहरूका लागि जारी गरिने महालेखापरीक्षकको प्रतिवेदनका लागि समघटित पुनरावलोकन आवश्यक हुन्छ ।

समघटित पुनरावलोकनकर्ता को हो ?

५.४.२ उपमहालेखापरीक्षक, जोसँग उपयुक्त दक्षता र अनुभव हुन्छ र जो लेखापरीक्षण कार्यमा प्रत्यक्ष रूपमा संलग्न भएको छैन, ले नै समघटित पुनरावलोकन गर्दछ । समघटित समिक्षाको प्रकृतिले उप महालेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षणका निश्चित पक्षहरूमा संलग्न हुनबाट रोक्दैन तर उच्च मात्राको असंलग्नता कायम राख्नु आवश्यक हुन्छ ।

समघटित पुनरावलोकनले के गर्दछ ?

५.४.३ समघटित पुनरावलोकन निर्देशक वा नायवमहालेखापरीक्षकबाट गरिने समीक्षाको विकल्प हैन । यसले निर्देशक वा नायवमहालेखापरीक्षकलाई परीक्षणको पर्याप्तता वा लेखापरीक्षण रायको उपयुक्तताको सम्बन्धमा निजको दायित्वबाट मुक्त गर्दैन ।

५.४.४ पुनरावलोकन सम्पन्न गर्न तथा उठेका विषयवस्तुहरूमा प्रतिक्रिया दिन लेखापरीक्षण टोलीलाई सक्षम बनाउन लेखापरीक्षणको योजनाको चरणमा नै समघटित पुनरावलोकनको बारेमा निर्णय गरिनु पर्दछ र रणनीति तथा योजना कार्यपत्रमा यसलाई समावेश गर्नु पर्दछ ।

५.४.५ समघटित पुनरावलोकनको उद्देश्य देहायका विषयमा थप सुनिश्चितता प्रदान गर्नु हो :

- लेखापरीक्षण प्रतिवेदन र आर्थिक विवरणहरू प्रष्ट, संक्षिप्त र यिनमा संलग्न नभएका व्यक्तिले पनि सजिलै बुझ्न सक्ने छन् ;
- प्रस्तुती, ढाँचा तथा शब्द चयनमा व्यवसायिक मानदण्डहरू तथा उपयुक्तता अनुसार कानूनी आवश्यकताहरू पनि पुरा गरेको छ ;
- महालेखापरीक्षकको कार्यालयका लेखापरीक्षण प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित नीतिहरूको अनुशरण भएको छ र प्रस्तुत गरिएका रायहरू उपयुक्त छन् ;
- लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा अन्यथा उल्लेख भएकोमा देखि बाहेक आर्थिक विवरणले विद्यमान उपयुक्त लेखांकन तथा प्रतिवेदन सम्बन्धि मानदण्डहरू तथा सम्बन्धित नियमका आवश्यकताहरू पुरा गरेको छन् ; र
- आर्थिक विवरणहरू अर्थपूर्ण छन् ।

५.४.६ लेखापरीक्षण प्रतिवेदन जारी गर्नु पूर्व समघटित समिक्षकले निम्न कार्यहरू गर्दछ :

- देहायका कुराहरूको अध्ययन गरी महत्वपूर्ण लेखा, लेखापरीक्षण र प्रतिवेदनसँग सम्बन्धित विषयहरूको पुनरावलोकन गर्दछ :
  - रणनीति तथा योजना कार्यपत्र ;
  - समापन कार्यपत्र ; र
  - समघटित समीक्षकले आवश्यक ठानेका अन्य कार्यपत्रहरू ।

- आर्थिक विवरणहरु र सम्बन्धित टिप्पणीहरुको अध्ययन गर्दछ र प्रस्तुती तथा स्पष्टीकरण उपयुक्त, बुझ्न सकिने, सर्वमान्य लेखा सिद्धान्तहरु (वा लेखांकनको लागि समष्टिगत आधार) को अनुशरण अविच्छिन्न रूपमा भएको कुरा सुनिश्चित गर्दछ ;
- प्रस्तुत गरिएका अन्क्वालिफाइड, क्वालिफाइड, विपरित राय वा राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकारोक्तिका कारणहरु दिइएको र उपयुक्त भएको कुरा सुनिश्चित गर्न लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको पुनरावलोकन गर्दछ ; र
- माथिका विषयबस्तुहरु निर्देशक/नायव महालेखापरीक्षकसँग छलफल गर्दछ ।

५.४.७ यदि समघटित पुनरावलोकनकर्तालाई कुनै विषयमा स्पष्टीकरण आवश्यक भएमा यसलाई निर्देशक/नायवमहालेखापरीक्षकसँग स्पष्ट पार्दछ वा लेखापरीक्षण टोलीका अन्य सदस्यसँग छलफल गर्दछ । रायमा भिन्नता भएको अवस्थामा निर्देशक, समघटित पुनरावलोकनकर्ता, उप/नायवमहालेखापरीक्षक बीचमा उठेका विषयहरु सन्तोषजनक रूपमा समाधान नभएसम्म लेखापरीक्षण प्रतिवेदन जारी गरिदैन । अन्तिम निर्णयका लागि उप/नायवमहालेखापरीक्षक जवाफदेही भएता पनि रायमा भएका भिन्नतालाई समाधान गर्न अन्य उप/नायव महालेखापरीक्षकसँगको परामर्श आवश्यक पर्न सक्छ ।

प्रलेखीकरण (Documentation)

५.४.८ समघटित पुनरावलोकनको समाप्तीलाई समापन कार्यपत्र वा अन्य लेखापरीक्षण कार्यपत्रमा प्रलेखीकरण गरिन्छ । उठाइएका प्रश्नहरुको सन्तोषजनक समाधान भएमा समघटित पुनरावलोकनकर्ताको टिप्पणीहरुलाई हटाइन्छ ।

५.५ लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको तयारी (Preparing Audit Report)

लेखापरीक्षण राय (Audit Opinion)

५.५.१ क्वालिफाइड रायका लागि अन्य कारणहरु छैनन् भने निम्न अवस्थामा अन्क्वालिफाइड राय उपयुक्त हुन्छ :

- आर्थिक विवरणहरु स्वीकार्य लेखांकन नीतिहरुको निरन्तर प्रयोगबाट तयार पारिएका वा यदि परिवर्तन भएमा लेखांकन नीतिमा भएका परिवर्तनहरुको असर उपयुक्त तवरले प्रस्तुत गरिएको ;
- उपयुक्त जानकारीहरुलाई स्वीकार्य लेखांकन नीतिहरुको आधारमा तथा कानूनी आवश्यकता अनुसार प्रस्तुत, वर्गीकरण तथा खुलस्त गरिएको ; र
- आर्थिक विवरणहरुमा भएका जानकारीहरु लेखापरीक्षण गरिने निकायका सञ्चालनको ज्ञान सँग मेल खाने भएको ।

५.५.२ क्वालिफाइड राय वा विपरित राय वा राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकारोक्तिका पछाडि निम्न कारणहरु हुन्छन् :

- लेखापरीक्षण कार्यको कार्यक्षेत्रमा सीमा तोकिएको भएमा यसले क्वालिफाइड लेखापरीक्षण राय वा राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकारोक्तिलाई प्रेरीत गर्दछ ।

- आर्थिक विवरणहरूको सम्बन्धमा लेखापरीक्षक व्यवस्थापनसँग असहमत भएमा । यसले क्वालिफाइड लेखापरीक्षण राय वा विपरित राय दिनु पर्ने अवस्था आउँछ ।

५.५.३ लेखापरीक्षकले अनक्वालिफाइड बाहेकको अन्य कुनै लेखापरीक्षण राय प्रस्तुत गर्नु पर्ने भएमा लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा सम्पूर्ण कारणहरूको प्रष्ट विवरण उल्लेख गर्नु पर्दछ र अव्यवहारिक नभएसम्म आर्थिक विवरणहरूमा पर्ने सम्भावित असरलाई परिमाणिकरण गरि पेश गर्नु पर्दछ । यस्ता विषयलाई लेखापरीक्षण राय वा अस्वीकारोक्ति प्रस्तुत गर्नु भन्दा अगाडि एक छुट्टै अनुच्छेदमा प्रस्तुत गरिन्छ । आर्थिक विवरणहरूका टिप्पणीको रूपमा यसबारे विस्तृत जानकारी दिइने हुदाँ लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा सो को सन्दर्भ उल्लेख गर्नु उपयुक्त हुन्छ ।

#### लेखापरीक्षण कार्यको कार्यक्षेत्रमा तोकिएको सीमाबाट लेखापरीक्षण रायमा पर्ने असर

(Effect on the Audit Opinion of a Limitation on the Scope of the Audit Work)

५.५.४ यदि परिस्थितिवश लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्र सिमित हुन गएको छ भने अनक्वालिफाइड राय प्रस्तुत गर्नु पर्ने भएमा सो पुष्टि गर्ने पर्याप्त र उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षकले उपयुक्त वैकल्पिक लेखापरीक्षण कार्यविधि अवलम्बन गर्ने प्रयास गर्दछ : उदाहरणको लागि -

- लेखापरीक्षण गरिने निकायका लेखा सम्बन्धि अभिलेख अपर्याप्त हुन सक्छन् ।
- लेखापरीक्षकलाई आवश्यक छ भन्ने लागेका लेखापरीक्षण कार्यविधि अवलम्बन गर्न लेखापरीक्षक असमर्थ हुन सक्छ ।

५.५.५ लेखापरीक्षणको कार्यक्षेत्रको सीमाको कारण अनक्वालिफाइड राय प्रस्तुत गर्न नसकिने कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा, लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा यस्ता अवरोधहरूको कारणबाट आर्थिक विवरणमा गर्नु पर्ने संभावित समायोजनहरू पत्ता लगाउन नसकिएको व्यहोरा स्पष्ट रूपमा उल्लेख गर्नु पर्दछ ।

५.५.६ लेखापरीक्षण कार्यक्षेत्रमा भएको सीमाको सम्भावित असर सारपूर्ण भएको कारण आर्थिक विवरणहरूमा राय पेश गर्न लेखापरीक्षक असमर्थ हुन्छ र कुनै राय पेश गर्दैन ।

#### लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनसँग असहमतिका कारण लेखापरीक्षण रायमा पर्ने असर (Effect on the Audit Opinion of Disagreement with the Auditee's Management)

५.५.७ लेखापरीक्षक देहायका विषयमा लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनसँग असहमत हुन सक्छ :

- लागु गरिएका लेखा सम्बन्धी नीतिहरूको स्वीकार्यता ;
- त्यस्ता नीति लागु गर्ने विधि साथै आर्थिक विवरणमा खुलाउने विषयको पर्याप्तता ;  
र
- सम्बन्धित नियमहरू र बैधानिक आवश्यकताहरू अनुशरण नगरिएको ।

५.५.८ लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनसँग असहमत भएको अवस्थाहरूमा लेखापरीक्षकले असहमती भएका विषयमा क्वालिफाइड राय प्रस्तुत गर्दछ । 'असहमतिका विषयहरूको असर बाहेक' भनि क्वालिफाइड राय प्रस्तुत गरिन्छ ।

५.५.९ व्यवस्थापनसँग भएका असहमतिहरूको असर गंभिर वा संवेदनशील भएको कारणबाट आर्थिक विवरणहरूको प्रस्तुती भ्रामक वा अपूर्ण रहेको र क्वालिफाइड रायबाट त्यस्तो अवस्था प्रष्ट पार्न नसकिने निष्कर्ष निकालिएमा लेखापरीक्षकले विपरित राय (Adverse Opinion) प्रस्तुत गर्दछ ।

#### अनिश्चिततालाई ध्यानाकर्षण गराउने अनुच्छेद

५.५.१० भविष्यका घटनामा आधारित कुनै महत्वपूर्ण अनिश्चितताले आर्थिक विवरणमा असर पारेकोमा लेखापरीक्षकले आफ्नो प्रतिवेदनमा रायको अनुच्छेद पछाडि एक अनुच्छेद थप गरि अनिश्चितताको बारेमा अझ विस्तृत खुलस्त गरिएको आर्थिक विवरणका टिप्पणीहरू प्रति ध्यानाकर्षण गराउँछ ।

५.५.११ गंभिर अनिश्चितताहरू भएको परिस्थितिमा राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकार गर्नबाट लेखापरीक्षकलाई रोकिदैन ।

**परिच्छेद ६**  
**गुणस्तर नियन्त्रण पुनरावलोकन (Peer review)**

- ६.१ गुणस्तर नियन्त्रणमा महालेखापरीक्षकको कार्यालयको नीति (OAG/N Policy on Quality Control – Peer Review)
- ६.१.१ लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई प्रदान गर्ने लेखापरीक्षण सेवाको उच्च गुणस्तर कायम भएको सुनिश्चित गर्न महालेखापरीक्षक कार्यालयको नीति अनुसार गुणस्तर नियन्त्रण नीति तथा कार्यविधिहरूको व्यवस्था स्थापित गरिन्छ जस अन्तर्गत छनौट गरिएका केहि निकायहरूको सम्पादित लेखापरीक्षण कार्यको गुण स्तरको पुनरावलोकन गरिन्छ ।
- ६.२ गुणस्तर नियन्त्रण पुनरावलोकन सम्बन्धमा INTOSAI घोषणापत्र
- ६.२.१ सर्वोच्च लेखापरीक्षण निकायहरूको अन्तरराष्ट्रिय संगठन (INTOSAI) को बाह्रौं अधिवेशन (सिड्नी, १९८६) ले सिफारिस गरे अनुसार कुनै लेखापरीक्षण निकायको गुणस्तर कायम गर्ने कार्यक्रमको उद्देश्य उच्च व्यवस्थापनलाई निम्न कुरामा सन्तुष्ट बनाउनु हो :
- उपयुक्त मानदण्ड अनुसार लेखापरीक्षण कार्य सम्पादन गरिएको ;
  - परिणामलाई सन्तोषजनक तवरले प्रस्तुत गरिएको ; र
  - लेखापरीक्षण कार्यले सामान्यतया कानूनी आवश्यकता तथा लेखापरीक्षण गरिएको निकाय र राजनीतिक तहमा संसदीय तथा सुपरीवेक्षणीय अधिकारीहरू संचार, तथा सर्वसाधारण जस्ता लेखापरीक्षण परिणामको प्रयोगकर्ताको स्वार्थ वा हित अनुकूल भएको ।
- ६.२.२ यी लगायत INTOSAI लेखापरीक्षण मानदण्डले सर्वोच्च लेखापरीक्षण निकाय (SAI) ले निम्न कुराहरू गर्न प्रकृया तथा कार्यविधिको व्यवस्था गर्नु पर्ने कुरा उल्लेख गरेको छ :
- समग्र गुणस्तर सुनिश्चितता प्रकृया सन्तोषजनक रूपमा सञ्चालन भएको सुनिश्चित गर्ने ;
  - लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको गुणस्तर सुनिश्चित गर्ने ; र
  - सुधार प्रकृयालाई अधि बढाउँदै कमजोरीहरूको पुनरावृत्ति रोक्ने ।
- ६.३ परिचय
- ६.३.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ ।
- गुणस्तर नियन्त्रण पुनरावलोकन (Peer Review) को आधार,
  - गुणस्तर नियन्त्रण समितिको आचरण,
  - गुणस्तर नियन्त्रण पुनरावलोकनको सम्पादन, र
  - निष्कर्ष र प्रतिवेदन प्रस्तुती ।
- ६.३.२ गुणस्तर नियन्त्रण पुनरावलोकनको सम्पादनको उद्देश्यहरू देहाय बमोजिम छन् :
- लेखापरीक्षण कार्य सम्पादनको गुणस्तरको मूल्यांकन गर्नु ;
  - सम्पादित कार्य सरकार, सर्वमान्य लेखापरीक्षण तथा लेखांकन सम्बन्धी मानदण्ड र महालेखापरीक्षकको कार्यालयले तय गरेका नीति तथा कार्यविधिहरू अनुरूप भएको सुनिश्चितता प्रदान गर्नु ;

- जारी भएका प्रतिवेदनलाई पुष्टि गर्न पर्याप्त कार्य सम्पादन गरिएको तथा लेखापरीक्षण कार्यले यसको पर्याप्त प्रमाण प्रदान गरेको उचित सुनिश्चितता प्रदान गर्नु ;
- महालेखापरीक्षकको कार्यालयको नीति तथा मार्ग दर्शनको ज्ञान र कार्यान्वयन सम्बन्धमा तथा यस्ता नीति र मार्गदर्शनको अनुशरणको महत्व बारे सुशिक्षित गर्ने सम्बन्धमा प्रत्येक लेखापरीक्षण टोली वा कर्मचारीको कार्य सम्पादनको मूल्यांकन गर्नु,
- कार्यान्वयन तथा कमजोरी सच्याउने कार्य योजनाको प्रभावकारीतालाई पुष्टि गर्नु ;
- सञ्चालन तथा गुणस्तर सुनिश्चितता कार्यविधिमा अवस्थित महत्वपूर्ण कमजोरीहरूको पहिचान गर्नु ; र
- महालेखापरीक्षकको कार्यालयको गुणस्तर नियन्त्रणको दक्षता र प्रभावकारीतामा सुधार गर्न तथा लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई सेवा र सन्तुष्टिमा अभिवृद्धि गर्न रचनात्मक सुझावहरू प्रदान गर्नु ।

#### पुनरावलोकन को एक झलक (Overview of Peer Review)

- ६.३.३ विश्वभर सरकार, औद्योगिक तथा व्यवसायिक निकायहरू असल व्यवसायिक अभ्यास र पारदर्शिताको माध्यमबाट सुशासन (Corporate Governance) लाई आत्मसात गर्न खोजिरहेका छन् । कर्पोरेट गभर्नेन्स तथा असल व्यवसायिक अभ्यासका कारण लेखापरीक्षकले असल गुणस्तर तथा मूल्य अभिवृद्धिका सेवाहरू प्रदान गर्ने र सुशासनमा मद्दत पुऱ्याउने कुराको व्यवस्थापनले अपेक्षा गर्दछ । पुनरावलोकन वा लेखापरीक्षण सेवाको गुणस्तर निर्धारण तथा सुधार गर्ने एक महत्वपूर्ण साधनको रूपमा परिचित Peer Review को कार्यान्वयनबाट यो कुरा हासिल हुन्छ ।
- ६.३.४ लेखापरीक्षण गरिने निकायलाई उच्च गुणस्तरीय (विश्वासिलो, सान्दर्भिक र पर्याप्त) सूचना प्रदान गर्ने दायित्व महालेखापरीक्षकको कार्यालयको हुन्छ । यसको लागि आफ्नै गुणस्तर पुनरावलोकन प्रकृया स्थापना गर्न आवश्यक हुन्छ जसले लेखापरीक्षण गरिने निकायको सूचना आवश्यकता पुरा गर्ने सर्वोकृष्ट लेखापरीक्षण परिणाम सुनिश्चित गर्छ र व्यवसायिक रूपमा चुस्त र सान्दर्भिक अवधारणाहरू प्रस्तुत गर्दछ । यस अन्तर्गत लेखापरीक्षण कार्य व्यवसायिक तवरमा सञ्चालन भएको, महालेखापरीक्षकको कार्यालयको रणनीति र नीति अनुसार प्रतिवेदन तयार र वितरण गरिएको कुरालाई निश्चित गरि लेखापरीक्षण प्रकृत्यामा अबलम्बन गरिएका पद्धती तथा नियन्त्रणको प्रभावकारीताको मूल्यांकन पर्दछ ।

#### गुणस्तर नियन्त्रण पुनरावलोकनका आधारहरू (Basis of Peer Review)

- ६.३.५ गुणस्तर नियन्त्रण पुनरावलोकन कार्यक्रम पुनरावलोकनकर्ताको हकमा देहायका कुराहरूमा आधारित हुन्छन् :
- स्वतन्त्रता, ईमान्दारिता तथा वस्तुपरकता (Independence, Integrity and Objectivity)
- पुनरावलोकन टोलीले स्वतन्त्रता कायम राख्नु पर्दछ, ईमान्दारीताका साथ उत्तरदायित्व पुरा गर्नु पर्दछ र पुनरावलोकन कार्य सम्पादन गर्दा वस्तु निष्ठतालाई कायम राख्नु

पर्दछ । पुनरावलोकन टोली निष्पक्ष हुनु पर्दछ, यसले निष्पक्षता र बौद्धिक इमान्दारीताको दायित्वलाई पहिचान गर्नु पर्दछ र यो कुनै पनि स्वार्थको द्वन्दबाट मुक्त हुनु पर्दछ ।

■ निपुर्णता (Competence)

पुनरावलोकन (Peer Review) गर्ने टोलीलाई यी मार्गदर्शन, सरकारका वर्तमान लेखापरीक्षण तथा लेखांकन मानदण्ड, महालेखापरीक्षक कार्यालयको कर्मचारीहरु, व्यवस्थापन र सुपरीवेक्षणसँग सम्बन्धित कार्यविधिहरुको पुर्ण ज्ञान हुन्छ ।

■ उचित व्यवसायिक होशियारी (Due Professional Care)

पुनरावलोकन संवेदनशील तथा गोप्य प्रकृतिको हुन्छ । पुनरावलोकन टोलीले पुनरावलोकन कार्य सञ्चालन गर्दा उचित व्यवसायिक होशियारी अपनाउनु पर्दछ ।

■ पुनरावलोकन प्रशासनको उच्च मानदण्डहरु (high Standards of Review Administration) पुनरावलोकनबाट अत्याधिक फाइदा प्राप्त गर्न यसलाई गुणस्तर नियन्त्रण समितिले सुपरीवेक्षण गर्ने निश्चित विशेष प्रशासनिक मानदण्ड अन्तर्गत सञ्चालन गर्नु पर्दछ ।

*पुनरावलोकन संचालन (Conduct of the Review)*

६.३.६ आन्तरीक टोलीबाट पुनरावलोकन (Review by in-house/team) – महालेखापरीक्षकको कार्यालय एक स्वतन्त्र संवैधानिक निकाय भएकोले यसका कार्यको सुपरीवेक्षण तथा अनुगमन गर्न कुनै पनि बाहिरको निकायलाई अधिकार प्रदान गरिएको छैन । कार्यालयको आफ्नै टोली पुनरावलोकन कार्य गर्दछ । यस टोलीका सदस्यहरु कार्यालयको विभिन्न शाखाबाट छनौट गरिन्छन् ।

पुनरावलोकनले समग्र गुणस्तर तथा प्राविधिक मानदण्डहरुलाई समेटेछ र छनौट गरिएका लेखापरीक्षण संलग्नताहरुमा यथार्थ रूपमा सोही अनुरूप सम्पादन गरिएको सुनिश्चित गर्दछ ।

६.३.७ गुणस्तर नियन्त्रण समितिको गठन तथा उत्तरदायित्व (Quality Control Committee Formation and Its Responsibility) नीतिहरु तथा कार्यविधिहरुको विकास गर्न र सञ्चालन गर्न महालेखापरीक्षकले एक गुणस्तर नियन्त्रण समितिको गठन गर्नेछ । यस समितिले वित्तीय लेखापरीक्षण सेवाको गुणस्तर सुनिश्चित गर्दछ र यो सेवा प्रदान गर्दा यो मार्ग दर्शन, सरकारी लेखापरीक्षण तथा लेखा मानदण्ड र महालेखापरीक्षकको कार्यालयले समय समयमा स्थापना गरेका लेखापरीक्षण मार्ग दर्शनहरुको अनुशरण भएको समेत सुनिश्चित गर्दछ ।

६.३.८ यस समितिका अध्यक्ष तथा सदस्यहरु महालेखापरीक्षकले नियुक्त गर्नेछन् जसमा उप महालेखापरीक्षक, केही नायव महालेखापरीक्षकहरु, निर्देशकहरु तथा प्राइभेट फर्म मध्येबाट व्यवसायिक व्यक्तिहरु पर्न सक्छन् ।

६.३.९ गुणस्तर नियन्त्रण समितिको उत्तरदायित्व अन्तर्गत अन्य कुराहरुका अतिरिक्त देहायका विषयहरु पर्दछन् :

- पुनरावलोकन गर्नु पर्ने लेखापरीक्षण संलग्नताको छनौट गर्नु ;



- सामान्य गुणस्तर नियन्त्रण नीतिहरूको पुनरावलोकनका लागि जवाफदेही एक टोली वा कुनै व्यक्तिलाई तोक्नु ;
- पुनरावलोकनका लागि तयार गरिएका प्रश्नावली/चेकलिष्टको स्वीकृति दिनु र पुनरावलोकन सञ्चालनका लागि आवश्यक निर्देशन तयार गर्नु ;
- पुनरावलोकन कार्यको सुपरीवेक्षण तथा अनुगमन गर्नु ; र
- महालेखापरीक्षकलाई प्रस्तुतीका लागि संक्षेपीकरण गरिएका परिणामहरूको विवरण तयार गर्नु र सुधारका लागि सुझावहरू तयार गर्नु जस अन्तर्गत समितिको रायमा देहायका कार्य भएको सुनिश्चित गर्ने कार्य समेत पर्दछन् :
  - पुनरावलोकन कार्यक्रमले पुनरावलोकन उद्देश्यहरू पुरा गरेको र महालेखापरीक्षकको कार्यालयको नीतिहरूसँग मेल खाने गरी कार्यक्रम सञ्चालन भएको ;
  - सम्पादन गरिएका पुनरावलोकनकार्यको उपयुक्त प्रलेखीकरण भएको ;
  - पुनरावलोकन प्रतिवेदनले निष्पक्ष रूपमा पुनरावलोकन परिणामहरू प्रतिविम्बित गरेको ; र
  - सुझाव गरिएका अनुगमन क्रियाकलापहरू परिस्थिति अनुसार उपयुक्त भएको ।

प्रतिवेदनमा निम्न कुराहरू पनि समावेश हुनु पर्दछ :

- पुनरावलोकन गर्ने समयको विस्तृत विवरण तथा पुनरावलोकन टोलीका सदस्यहरूको नाम ; र
- पुनरावलोकनको कार्यक्षेत्रको विवरण (शैली, सामान्य गुणस्तर नियन्त्रण पक्षलाई समेट्ने मात्रा तथा छनौट गरिएका लेखापरीक्षण संलग्नताको विवरण)

#### ६.३.१० पुनरावलोकन गरिने संलग्नताको मात्रा (Frequency of Coverage)

प्रत्येक वर्ष कूल लेखापरीक्षण संलग्नताको कम्तीमा १०% पुनरावलोकन गर्नु पर्दछ । पुनरावलोकन गरिने लेखापरीक्षण संलग्नतामा कूल समयको १०% मा नबढ्ने गरि समय खर्चन उपयुक्त हुन्छ ।

६.३.११ पुनरावलोकनका लागि छनौट गरिएको नमूना महालेखापरीक्षकको कार्यालयले गरेका सम्पूर्ण वित्तीय लेखापरीक्षणको प्रतिनिधित्व गर्ने हुनु पर्दछ, र यसमा देहायका कुराहरू समावेश हुनु पर्दछ :

- प्रत्येक नायव महालेखापरीक्षक/निर्देशकको संलग्नताको र व्यवहारिक भएसम्म प्रत्येक लेखापरीक्षण ईन्चार्जको प्रत्येक तीन वर्षमा कम्तीमा एक पल्ट पुनरावलोकन गरिने ;
- ठुला तथा जटिल संलग्नताहरू लगायत सानो संलग्नताका नमूनाहरू ;
- विशेषीकृत क्षेत्रमा संलग्नता, जस्तै - जनस्वास्थ्य, शिक्षा, ग्रामीण आवास,
- नयाँ संलग्नताहरू ; र
- विशेष अध्ययन/संलग्नता, जस्तै - बजेटको विनियोजनको दृष्टिकोणबाट कम महत्वपूर्ण तर जनचासोका विषयवस्तु ।

६.३.१२ नायव महालेखापरीक्षकलाई उच्च संवेदनशील भएको भन्ने लागेका लेखापरीक्षण गरिएका निकायको पुनरावलोकन गर्दा नमूना छनौटको निष्पक्षतामा ध्यान दिनु पर्दछ ।

पुनरावलोकन कार्यको सम्पादन (Performing the Review)

६.३.१३ निम्न लिखित चरणमा पुनरावलोकन सञ्चालन गरिन्छ :

■ **योजना (Planning)**

योजना प्रकृया अन्तर्गत देहायका कुराहरु पर्दछन् :

पुनरावलोकनलाई व्यवस्थित तरीकाले सञ्चालन गर्न विस्तृत योजना अति नै आवश्यक हुन्छ । सही व्यक्तिहरुको मिश्रणबाट एक टोलीको निर्माण गरिन्छ र ती मध्येबाट टोली नेताको छनौट गरिन्छ । त्यसपछि पुनरावलोकनको प्रकृति, कार्य सम्पादनमा नीहित जोखिम, कार्य सम्पादनका लागि उपलब्ध सर्वोत्कृष्ट अभ्यासहरु इत्यादिलाई ध्यान दिँदै टोलीले पुनरावलोकनको लागि योजना बनाउँछ ।

सामान्य गुणस्तर नियन्त्रण नीतिहरु तथा कार्यविधिहरुको साथै यस निर्देशिकाका मार्गदर्शनहरु अनुरूप प्रत्येक लेखापरीक्षण संलग्नताको पुनरावलोकनका लागि प्रत्येक पुनरावलोकन टोलीका सदस्यसँग प्रश्नावली वा चेकलिष्ट हुनु पर्दछ ।

■ **पुनरावलोकन (Reviewing)**

पुनरावलोकनका लागि तयार पारिएको विस्तृत चेकलिष्टको आधारमा तोकिएका संलग्नताको पुनरावलोकन सञ्चालन गर्नु पर्दछ । पुनरावलोकन प्रकृयाको अवधिमा गुणस्तर नियन्त्रण व्यवस्थाका कमजोरीहरु र यसको अनुशरणको पहिचान गरिन्छ ।

६.३.१४ प्रत्येक लेखापरीक्षण तहमा गरिने पुनरावलोकनका उद्देश्यले सामान्यतः निम्न कुराहरु समेट्छन् :

■ **लेखापरीक्षणको समग्र व्यवस्थापन (Overall Management of Audit)**

लेखापरीक्षण एक विशिष्ट कार्य हो जसको सम्पादन निश्चित मानदण्डको अभ्यासबाट गरिनु पर्दछ । लेखापरीक्षकको इमान्दारी तथा होशियारीलाई महत्व दिने सामान्य अभ्यासलाई ध्यान दिँदै गुणस्तर पुनरावलोकनले लेखापरीक्षण सम्पादनलाई निर्धारण गर्दछ । यस अन्तर्गत :

- लेखापरीक्षकहरूसँग आफ्नो उत्तरदायित्व पूरा गर्न आवश्यक प्राविधिक मानदण्ड र व्यवसायिक निपुणता रहेको ;
- लेखापरीक्षकहरुलाई पुनरावलोकन कार्य दक्ष र प्रभावकारी रूपमा सम्पन्न उपयुक्त निर्देशनहरु दिइएको ; र
- पुनरावलोकन कार्यको पर्याप्त मात्रामा सुपरीवेक्षण गरिएको जस अन्तर्गत कार्य प्रगतिको अनुगमन समेत पर्दछ ।

■ **प्रलेखीकरण (Documentation)**

लेखापरीक्षण वेरुजुलाई पुष्टि गर्ने सन्दर्भमा लेखापरीक्षण प्रमाणको उपयुक्त प्रलेखीकरण धेरै महत्वपूर्ण हुन्छ ।

■ **लेखापरीक्षण योजनाको अनुशरण (Compliance with Audit Plan)**

लेखापरीक्षण योजना आर्थिक लेखापरीक्षणको प्रमुख निर्देशक शक्ति हो । लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण योजनाको अनुशरण गर्नु पर्दछ । PAQRS ले लेखापरीक्षण योजनाको कार्यान्वयनमा महत्व दिन्छ । लेखापरीक्षण योजनाबाट भएका

कुनै विचलनको कारण पुष्टि गरिनु पर्दछ र उपयुक्त अधिकारीबाट स्वीकृति लिनु पर्दछ ।

निष्कर्ष र प्रतिवेदन प्रस्तुती (Conclusion and Reporting)

६.३.१५ पुनरावलोकनको प्राथमिक उद्देश्य गुणस्तरमा भएका कमजोरीका कारणलाई सम्बोधन गर्ने सिफारिसहरू (सुझावहरू) तयार गर्नु हो जसबाट उपयुक्त सुधारका कदम चालिने कुरा सुनिश्चित गर्न सकियोस् । पुनरावलोकनको निष्कर्ष निकाल्ने प्रकृयाको माध्यमबाट यो उद्देश्य हासिल हुन्छ । पुनरावलोकनका वेरुजुहरूको औपचारिक रूपमा तालिकीकरण (Tabulation) गर्नु पर्दछ र प्रतिवेदनको रूपमा सूचित गर्नुपर्छ ।

६.३.१६ पुनरावलोकनको निष्कर्ष निकाल्दा देहायका तत्वहरूमा ध्यान दिनु पर्दछ :

- पुनरावलोकन कार्यको अन्त्यमा पुनरावलोकनकर्ताले लेखापरीक्षणका लागि जवाफदेही नायव महालेखापरीक्षकको लागि एक सारांश प्रतिवेदन तयार गर्नु पर्दछ ;
- प्रत्येक संलग्नता माथि पुनरावलोकनकर्ताको प्रतिवेदन सम्बन्धित लेखापरीक्षण निर्देशकसँग र सारांश प्रतिवेदनलाई अन्तिम रूप दिनु अघि नायव महालेखापरीक्षकसँग छलफल गर्नु पर्दछ,
- पुनरावलोकनको समाप्ती पछि प्रत्येक टोलीले गुणस्तर नियन्त्रण समितिको अध्यक्ष समक्ष एक प्रतिवेदन पेश गर्नु पर्दछ ; र
- पुनरावलोकनको कार्यक्षेत्र र मात्राको बारेमा जानकारीमा देहाय लगायतका कुराहरू पर्दछन् :
  - पुनरावलोकनको समय विवरण तथा पुनरावलोकन टोली सदस्यहरूको नामावली ;
  - पुनरावलोकन कार्यक्षेत्रको एक विवरण (शैली, सामान्य गुणस्तर नियन्त्रणले समेट्ने क्षेत्र र प्रत्येक लेखापरीक्षण संलग्नताको विवरण) ;
  - पुनरावलोकनमा तथा सामान्य गुणस्तर नियन्त्रण पक्षको पुनरावलोकनमा खर्चिएको समय ; र
  - महालेखापरीक्षकको कार्यालय बाहिरका व्यवसायिक तथा विशेषज्ञ लगायतका पुनरावलोकन कार्यमा संलग्न व्यक्तिको नाम तथा पद ।
- पुनरावलोकनकर्ताले अन्य सबै लेखापरीक्षण निर्देशनालयहरूको चासोका अन्य सान्दर्भिक विषयहरूमा प्रकाश पार्न सक्नेछ ।

## परिच्छेद ७ संवाद (Debrief)

### ७.१ परिचय

७.१.१ यस खण्डले देहायका विषयमा मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछ ।

- संवादको परिभाषा,
- संवादको महत्व, र
- लेखापरीक्षकले कसरी संवाद गर्दछ भन्ने विषय ।

### परिभाषा (Definition)

७.१.२ संवादमा लेखापरीक्षणको गुणस्तरलाई उचित ध्यान दिने कुरा समावेश हुन्छ । महालेखापरीक्षकको कार्यालयले लेखापरीक्षण टोलीको चालु वर्षको कार्यसम्पादनलाई विश्लेषण गरी सफलताको तथा सुधारका सम्भावना भएका क्षेत्रको पहिचान गर्छ र आउँदो वर्षको लेखापरीक्षणका लागि सुझावहरू पेश गर्दछ । लेखापरीक्षण गरिने निकाय वा लेखापरीक्षण टोलीले सुधारका उपायहरू सुझाव गर्दछन् ।

### ७.२ संवादको महत्व (Importance of Debriefing)

७.२.१ निरन्तर गुणस्तर सुधार हासिल गर्ने लक्ष्यमा संवाद महत्वपूर्ण हुन्छ । संवादले चालु वर्षको लेखापरीक्षण तथा अर्को वर्षको लेखापरीक्षण बीचमा एक सेतुको काम गर्दछ । संवादका प्रमुख फाईदाहरू यस प्रकार छन् :

- यस वर्षका सफलताहरूलाई दोहोर्‍याएर, कमजोरीलाई हटाएर तथा महालेखापरीक्षकको कार्यालयका र लेखापरीक्षण गरिने निकायका श्रोतहरूको प्रभावकारी प्रयोगबाट सुधारिएको सेवा प्रदान गर्नु, र
- लेखापरीक्षण गरिने निकायका आवश्यकताहरू प्रति संवेदनशीलता अभिवृद्धि गर्ने ।

### ७.३ लेखापरीक्षकले कसरी संवाद गर्दछन्

७.३.१ संवाद अन्तर्गत निम्न विषयहरू पर्दछन् :

- लेखापरीक्षण अवधिका घटनाहरूलाई ध्यान दिन ; महालेखापरीक्षकको कार्यालयले लेखापरीक्षण गरिने निकाय बारेका तथ्यगत तथा प्राविधिक जानकारी, लेखापरीक्षण गरिने निकायको सञ्चालन तथा लेखापरीक्षण टोलीका बारेमा छलफल गर्दछ । विचारहरू लिने तथा लेखापरीक्षण टोलीका सदस्यहरूलाई रचनात्मक टिप्पणी प्रदान गर्ने यो एक उपयोगी मञ्च हो । संवादले लेखापरीक्षण टोलीका सदस्यहरूलाई तिनको व्यक्तिगत भूमिका भन्दा पर समग्र लेखापरीक्षणको बारेमा जान्ने एक मौका प्रदान गर्दछ ।
- महत्वपूर्ण निर्णयहरूलाई ध्यान दिन ;

महालेखापरीक्षकको कार्यालयले महत्वपूर्ण लेखापरीक्षण निर्णयहरू तथा यी निर्णयमा भएका तत्वहरूको पहिचान गर्दछ । यो लेखापरीक्षण टोलीको निर्णय क्षमताको विकास गर्न महत्वपूर्ण छ ।

- लेखापरीक्षण भित्रका क्रियाकलापहरूको विश्लेषण गर्न; लेखापरीक्षकले सफल भएका र सुधार सम्भव हुने क्रियाकलापहरूमा ध्यान दिन्छ । लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको प्रभावकारीता तथा प्राप्त सेवाको गुणस्तरको वा लेखापरीक्षण टोलीको मितव्ययिताको बारेमा निर्णय गर्न मापन तयार गर्दछ ।

लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवस्थापनबाट प्राप्त टिप्पणीहरूलाई समेत ध्यान दिन्छ ।

- सुभावाहरू पेश गर्न ;  
लेखापरीक्षा टोली लेखापरीक्षणको गुणस्तरमा सुधार ल्याउन र मितव्ययीता कायम राख्न रचनात्मक सुभावाहरू पेश गर्नको लागि छलफल कार्यक्रममा सहभागी हुन्छन् । त्यस्तै लेखापरीक्षकले पहिचान गरेका विषयहरू, चाल्नु पर्ने कदम, जिम्मेवार व्यक्तिहरू तथा समय तालिका समेतको एक कार्य योजना तयार गर्दछ । संवादका क्रममा तयार पारिएका टिप्पणीलाई लेखापरीक्षण कार्यपत्रको रूपमा लिईदैन । आउँदो वर्षको लागि लेखापरीक्षण योजना तयार भइसकेपछि संवादका लागि तयार पारिएका टिप्पणी हटाइन्छ ।
- सुभावाहरूको कार्यान्वयनको मूल्यांकन गर्न  
लेखापरीक्षकले आउँदो वर्षको लेखापरीक्षण रणनीति र योजनामा उपयुक्त सुभावाहरूलाई समेट्छ ।

७.३.२ संवाद कार्यलाई नेतृत्व दिने र भविष्यमा व्यक्तिगत तथा समूहगत कार्य सम्पादनमा सुधार ल्याउन नायव महालेखापरीक्षकको जिम्मेवारी हुन्छ । त्यस्तै आउँदो वर्षको लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना तर्जुमा गर्न पनि नायव महालेखापरीक्षक जिम्मेवार हुन्छन् ।

७.३.३ लेखापरीक्षणलाई सुधार गर्न रणनीतिहरूको पहिचान गर्दै लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण अवधिभर निरन्तर रूपमा संवाद गर्न सक्छ । यसका अतिरिक्त लेखापरीक्षकले उपयुक्तता अनुसार लेखापरीक्षण टोलीका सदस्यहरू, व्यवस्थापन र अन्य सम्बन्धित पक्षहरूबीच संवादका लागि बैठक गर्न सक्छ । सामान्यतः यी बैठकहरू लेखापरीक्षण सम्पन्न भएको लगत्तै गरिन्छन् ।

## लेखापरीक्षण कार्यक्रम

ले. प. गरिने निकायः

आ.ब. समाप्त भएको अवधिः

	लेखापरीक्षण विधि	सम्पन्न गर्ने र मिति	सन्दर्भ
	१. (विस्तृत नमूनाको लागि परियोजना लेखापरीक्षण मार्गदर्शनको अनुसूची १५ हेर्नु होस् ) २. ३. ४. ५.		

लेखापरीक्षण गरिने निकायको नाम : .....

लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना कार्यपत्र

आ.ब. .... का लागि

## १.० परिचय

यो लेखापरीक्षण रणनीति तथा योजना कार्यपत्र आ.ब. .... को ..... (आयोजना/ले.प. गरिने निकायको नाम) को आर्थिक विवरणको ले.प. गर्ने सन्दर्भमा सो निकाय बारे जानकारी प्रदान गर्न, लेखापरीक्षण दृष्टिकोण निर्दिष्ट गर्न र प्रतिवेदन तथा अन्य आवश्यकताहरू पहिचान गर्न तयार पारिएको छ ।

यस कार्यपत्रको उद्देश्यको सारांश तल प्रस्तुत गरिएको छ :

- 
- 

## १.१ पृष्ठभूमि

## १.२ लेखापरीक्षण उद्देश्य

आ.ब. .... ले.प. का लागि उपलब्ध गरिएका हिसाब किताब, श्रेस्ता र अन्य कागजातहरूको लेखापरीक्षणका आधारमा निम्नलिखित विषयहरूमा राय प्रदान गर्नु लेखापरीक्षणको प्रमुख उद्देश्य रहेको छ ।

यो लेखापरीक्षण INTOSAI, र ISA र महालेखा परीक्षकको कार्यालयले अनुशरण गरेका सरकारी लेखापरीक्षण मानहरू, सन्चालन मार्गदर्शन भाग २ र अन्य सान्दर्भिक मार्गदर्शनहरू अनुसार सम्पन्न गरिने छ । परीक्षणको क्रममा देखिएका नियन्त्रण कमजोरीहरू सुधार गर्न वा संचालन र प्रसाशकिय कुशलता अभिवृद्धि गर्न सकिने विषयहरूका सम्बन्धमा सुझाव समेत समेटी व्यवस्थापनलाई प्रारम्भिक प्रतिवेदन वा (Management Letter) पेश गर्न सकिने छ । तर हाम्रो लेखापरीक्षणबाट ले.प. गरिने निकायमा अवस्थित सम्पूर्ण कमजोरीहरू वा अदक्षताहरू पत्ता लाग्छ भनि विश्वस्त हुनु हुँदैन ।

२. कार्यविधि: सरकारी लेखापरीक्षण मार्गदर्शन  
२.१ लेखापरीक्षण दृष्टिकोण

- २.२ कारोबार तथा जोखिमका विषयहरु

- २.३ अर्न्तनिहित जोखिमको मुल्यांकन र उपयुक्तता

विविध तत्वहरु जस माथि लेखापरीक्षण गरिने निकायको न्यूनतम नियन्त्रण वा नियन्त्रण नै हुँदैनन् जसबाट सो निकायको आर्थिक नतिजा प्रभावित हुन सक्छ। यस्ता प्रमुख तत्वहरु निम्नानुसार छन्:

- २.४ संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्य तथा विशिष्ट ले.प. विधि



३. आन्तरीक नियंत्रण मूल्यांकन दृष्टिकोण  
३.१ नियंत्रण जोखिमको मूल्यांकन र उपयुक्तता  
निम्नलिखित क्षेत्रहरूमा नियंत्रण प्रणालीको सिंहावलोकन गरिने छ :

- ३.२ आन्तरीक लेखापरीक्षणको विश्वसनीयता

माथि उल्लेखित क्षेत्रहरूको सिंहावलोकनका अतिरिक्त कोष तथा लेखा नियंत्रक कार्यालयबाट सम्पादन हुने लेखापरीक्षणको विश्वसनीयता सुनिश्चित गर्न यसको समष्टीगत मूल्यांकन गरिने छ । यस्तो मूल्यांकनमा निम्न विषयहरू समावेश रहने छन्:

४. व्यवहारिक पक्ष

- ४.१ आवश्यक अनुसूचीहरू

- ४.२ विगत वर्षको लेखापरीक्षण प्रतिवेदनको पुनरावलोकन (विगत वर्ष अनुगमन गर्नु पर्ने भनि  
औल्याइएका विषयहरू पहिचान गर्न )

लेखापरीक्षणको क्रममा विगत वर्षका प्रतिवेदनमा औल्याइएका विषय वस्तुहरूको पुनरावलोकन गरि तिनीहरूको वर्तमान स्थिति बारे प्रतिवेदन गरिने छ ।

५. लेखापरीक्षण टोली

--

६. ले.प. गरिने निकायमा सम्पर्क गरिने पदाधिकारी

नाम .....	दर्जा .....

७. प्रतिवेदन गरिने प्रमुख मितिहरु

अन्तिम प्रतिवेदन पेश गरिनु पर्ने मिति महालेखा परीक्षकको कार्यालय र लेखापरीक्षण गरिने निकायबाट स्विकृत हुनु पर्नेछ तापनि आ.ब. .... लेखापरीक्षण का लागि निम्नानुसारका मितिहरुमा प्रतिवेदन तयार हुने प्रारम्भिक लक्ष्य निर्धारण गरिएको छ ।

८. बजेट तथा लाग्ने समय

८.१ बजेट

सि.नं.	कार्यक्रम	अनुमानित रकम रु.
	प्रस्तुत ले.प. को निमित्त कूल बजेट	

८.२ समय सारांश

सि. नं.	ले.प. टोलीको सदस्यको नाम	माघ	फाल्गुण	चैत्र	जम्मा
	प्रस्तुत लेखापरीक्षणका लागि लाग्ने कूल जनशक्ति (मानिस दिन)				

९. सारभूत गलत प्रस्तुती हुन नसक्ने भनि निर्धारित रकमको बिबरण

ले.प. गरिने निकायले कुनै ऐन नियमको व्यवस्था उल्लंघन गरेता पनि सोबाट नेपाल सरकारलाई प्रत्यक्ष हानी नोक्सानी नपुगेको र यस्तो रकम सो निकायको सम्बन्धित बजेट शीर्षकमा विनियोजित कूल रकम भन्दा .... % ननाधने भएमा यसलाई सारभूत गलत प्रस्तुती हुन नसक्ने भन्न सकिने छ । तर हिनामिना, जालसाजी, दुरुपयोगको कारणबाट नेपाल सरकारलाई हानी नोक्सानी भएमा वा थप आर्थिक भार व्योहोर्नु परेमा यस्ता रकमहरुलाई सारभूत मानिने छ र तदनुसार प्रतिवेदन गरिने छ ।

<b>पहुँच नियन्त्रण</b> (Access Controls)	टर्मिनल डिभाइसेस, प्रोग्राम तथा तथ्यांकमा अनलाईन पहुँचलाई रोक्ने कार्यविधिहरू नै पहुँच नियन्त्रण हुन् । पहुँच नियन्त्रण अन्तर्गत 'प्रयोगकर्ता पहिचान' तथा 'प्रयोगकर्तालाई स्वीकृति प्रदान' पर्दछन् । 'प्रयोगकर्ताको आधिकारीकता' ले प्रयोगकर्तालाई छुट्टै लग अन पहिचान, पासवर्ड, एक्सेस कार्ड वा बायोमेट्रिक तथ्यांकको प्रयोगबाट पहिचान गर्दछ । 'प्रयोगकर्तालाई स्वीकृति' अन्तर्गत प्रत्येक प्रयोगकर्ताले कम्प्युटर श्रोतमा पाउने पहुँचको निर्धारण गर्न पहुँच सम्बन्धी नियमहरू पर्दछन् ।
<b>लेखा मौज्जात</b> (Account Balance)	लेखा मौज्जात आर्थिक विवरणको एक तत्व हो । यो कारोवारहरूको वर्ग, प्रस्तुती तथा निर्णयको खुलासाबाट उत्पन्न लेखा प्रविष्टिको एकमुष्ट असर हो ।
<b>लेखा अनुमान</b> (Accounting Estimate)	मापनको कुनै एक ठोस साधनको अभावमा रकमको अनुमान नै लेखा अनुमान हो ।
<b>लेखा नीतिहरू</b> (Accounting Policies)	आर्थिक विवरणको तयारी तथा प्रस्तुतीमा व्यवस्थापनले अवलम्बन गर्ने सिद्धान्त, आधार, परम्परा, नियम तथा कार्यविधिहरू ।
<b>लेखा प्रकृया</b> (Accounting System)	लेखा प्रकृया कुनै एक निकायको कार्यको तथा अभिलेखको श्रृंखला हो जसबाट आर्थिक अभिलेख राख्ने साधनको रूपमा कारोवारको प्रशोधन गरिन्छ । यस प्रकृयाले कारोवार तथा अन्य घटनाको पहिचान, प्रयोग, विश्लेषण, गणना, वर्गीकरण, अभिलेखीकरण, संक्षेपीकरण तथा प्रतिवेदनको प्रस्तुती गर्दछ ।
<b>विपरित राय</b> (Adverse Opinion)	आर्थिक विवरणमा असहमतिको असर सारपूर्ण र गम्भीर भइ गलत र अपुर्ण आर्थिक विवरण बारे प्रष्ट पार्न क्वालिफिकेशन मात्र पर्याप्त नहुने कुरामा लेखापरीक्षक विश्वस्त भएमा विपरित राय प्रस्तुत गरिन्छ । व्यवस्थापनसँग असहमतिका कारण लेखापरीक्षकले विपरित राय जारी गर्न सक्छ ।
<b>विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू</b> (Analytical Procedures)	आर्थिक तथा गैर आर्थिक जानकारीहरू बीचको उचित सम्बन्धको विश्लेषण नै विश्लेषणात्मक कार्यविधि हुन् । यी अन्तर्गत आफ्नो अनुमानसँग मेल नखाएका उतारचढाव तथा सम्बन्धहरूको अनुसन्धान पर्दछ ।
<b>उपयुक्तता</b> (Appropriateness)	उपयुक्तता भन्नाले लेखापरीक्षण प्रमाणको गुणस्तरको मापन र यसको खास प्रस्तुतीमा सान्दर्भिकता र विश्वसनीयता बुझिन्छ ।

### प्रस्तुती/अभिव्यक्ति (Assertions)

आर्थिक विवरणका प्रस्तुतीहरू/अभिव्यक्तिहरू व्यवस्थापनले प्रस्तुत गर्ने त्यस्ता अभिव्यक्तिहरू हुन् जुन आर्थिक विवरणहरूको अंगको रूपमा निम्नानुसार संलग्न रहन्छ :

- पूर्णता (Completeness)  
अभिलेख नगरिएका सम्पत्ति, दायित्व, कारोवारको प्रकार वा नखुलाइएका रकमकलमहरू केही पनि हुँदैनन् ।
- अस्तित्व (Existence)  
कुनै दिएको मितिमा तथा कारोवार अभिलेखीकरण गरिंदा वा निकायसंग सम्बन्धित घटना हुँदा र आर्थिक विवरणले समेटेको अवधिमा कुनै सम्पत्ति वा दायित्व अस्तित्वमा हुन्छ ।
- यथार्थता (Accuracy)  
सम्पत्ति, दायित्व र विभिन्न प्रकारका कारोवारहरू सम्बद्ध पार्टी, अवधिमा बाडँफाडँ विस्तृत विवरण, परिभाषा र मूल्य लगायतका विषयहरू सही तरिकाबाट अभिलेखीकरण विश्लेषण र प्रतिवेदन गरिएको ।
- मूल्यांकन (Valuation)  
सम्पत्तिहरू उपयुक्त रकममा अभिलेख गरिन्छ ।
- कर्तव्य, प्रतिबद्धता र अधिकार (Obligations and rights)  
आर्थिक विवरणमा प्रस्तुत गरिएका सम्पत्तिहरूमा निकायको उपयुक्त अधिकार रहन्छ । दायित्वले सञ्चालनको प्रतिबद्धताहरूलाई प्रतिविम्बित गर्दछ ।
- प्रस्तुती तथा खुलासा (Presentation and disclosure)  
कुनै रकमकलमलाई आर्थिक विवरण प्रतिवेदन ढाँचामा खुलासा वर्गीकरण तथा व्याख्या गरिन्छ ।

### सुनिश्चितता (Assurance)

कुनै एक पक्षले अर्को पक्षको प्रयोगको लागि प्रस्तुत गरेको कुनै अभिव्यक्तिको विश्वसनीयतामा लेखापरीक्षकको सन्तुष्टी नै सुनिश्चितता हो । यस्तो सुनिश्चितता प्रदान गर्न लेखापरीक्षकले सञ्चालन गरेका कार्यविधिबाट प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको मूल्यांकन गर्दछ । हासिल भएको सन्तुष्टिको मात्रा र प्राप्त हुने सुनिश्चितताको निर्धारण सम्पादित कार्यविधि तथा तिनको परिणामबाट निर्धारण हुन्छ ।

### हाजिरी (Attendance)

अरुले सम्पादन गरेको प्रकृत्यामा सम्पूर्ण वा आंशिक रूपमा उपस्थिति हुनु नै हाजिरी हो ।

### लेखापरीक्षण (Audit)

कुनै पनि आर्थिक विवरणहरूको लेखापरीक्षणको उद्देश्य आर्थिक विवरणहरू सारपूर्ण रूपमा तोकिएका आर्थिक प्रतिवेदन संरचना बमोजिम तयार भए नभएको कुरामा लेखापरीक्षकलाई राय प्रस्तुत गर्न सक्षम बनाउनु हो । लेखापरीक्षकको राय प्रस्तुत

	<p>गरिने अभिव्यक्तिहरु "यथार्थ र उचित तस्वीर प्रस्तुत गर्छ" वा "सारपूर्ण विषय उचित रूपमा प्रस्तुत गर्दछ" समानार्थी अभिव्यक्ति हुन् । उपयुक्त मापनका आधारमा तयार पारिएका आर्थिक वा अन्य जानकारीको लेखापरीक्षणमा पनि यस्तै उद्देश्यहरु लागू हुन्छन् ।</p>
<p>लेखापरीक्षण फरक (Audit Difference)</p>	<p>कुनै लेखापरीक्षण वेरुजु जसमा लेखापरीक्षक यसको रकम, वर्गीकरण, प्रस्तुती, वा कुनै रकमकलमको खुलासा वा आर्थिक विवरणको कुल योग तथा सम्बन्धित टिप्पणीहरुसगँ असहमत हुन्छ ।</p>
<p>लेखापरीक्षण प्रमाण (Audit Evidence)</p>	<p>लेखापरीक्षकको वा SAI (सर्वोच्च लेखापरीक्षण संगठन) को राय, निष्कर्ष वा प्रतिवेदनलाई पुष्टि गर्ने आधार तयार गर्ने जानकारी ।</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- सक्षम (Competent) लेखापरीक्षण परिणाम हासिल गर्न संख्यात्मक हिसाबले पर्याप्त र उपयुक्त जानकारी र गुणात्मक रूपमा आत्मविश्वास र विश्वासनियता बढाउने गरी निष्पक्ष ।</li><li>- सान्दर्भिक (Relevant) लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुसगँ सान्दर्भिक जानकारी ।</li><li>- तर्कसंगत (Reasonable) लेखापरीक्षक वा SAI ले हासिल गर्न खोजिरहेको परिणामको तुलनात्मकरूपमा संकलन गर्न खोजिएको जानकारी मितव्ययि रहेको ।</li></ul>
<p>लेखापरीक्षण फर्म (Audit Firm)</p>	<p>लेखापरीक्षण सेवाहरु प्रदान गर्ने फर्म वा सञ्चालन, उपयुक्त भए अनुसार साभेदारी वा एकल अभ्यासकर्ता ।</p>
<p>लेखापरीक्षण कार्याधिकार (Audit Mandate)</p>	<p>देशको संविधान वा अन्य कानूनले SAI लाई तोकेका उत्तरदायित्व, अधिकार तथा कर्तव्यहरु ।</p>
<p>लेखापरीक्षण उद्देश्य (Audit Objective)</p>	<p>लेखापरीक्षणले के गर्न चाहन्छ भन्ने संक्षिप्त विवरण वा लेखापरीक्षणले उत्तर दिने प्रश्न । यस अन्तर्गत आर्थिक नियमन वा सम्पादनका विषय पर्दछन् ।</p>
<p>लेखापरीक्षण कार्यविधि (Audit Procedures)</p>	<p>लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न लेखापरीक्षण विधिको प्रयोग । लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु अन्तर्गत देहायका कुराहरु पर्दछन् :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>■ नियन्त्रणको परीक्षण,</li><li>■ विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरु, र</li><li>■ विस्तृत विवरणको परीक्षण,</li></ul>
<p>लेखापरीक्षण कार्यक्रम (Audit Programme)</p>	<p>लेखापरीक्षण कार्यक्रमले समग्र लेखापरीक्षण योजना कार्यान्वयन गर्न आवश्यक योजना गरिएका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको प्रकृति, समय तथा मात्राको तय गर्दछ । लेखापरीक्षण कार्यक्रमले लेखापरीक्षणमा संलग्न सहयोगीलाई निर्देशनको</p>

रूपमा र कार्यको उपयुक्त सञ्चालनको लागि नियन्त्रणको एक साधनको रूपमा कार्य गर्दछ ।

कुनै लेखापरीक्षण कार्यक्रम अन्तर्गत निम्न कुराहरु पर्दछन् :

- लेखापरीक्षण उद्देश्यको बयान,
- सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरुको जोखिमको निर्धारण तथा आफ्नो प्रारम्भिक मूल्यांकनबाट गरिनु पर्ने कुनै परिवर्तनहरु,
- सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिम मूल्यांकन कार्यविधिबाट सम्पादन ठहर गरिएको जोखिम निवारण गर्ने गरिएको कार्यविधिहरुको प्रकृति, समय र मात्राको एक अभिलेख,
- लेखापरीक्षण कार्यविधिहरु कसले सञ्चालन गर्‍यो र कहिले सम्पादन गर्‍यो भन्ने जानकारी, र
- लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुका लागि लेखापरीक्षकले पर्याप्त, उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गरे नगरेको निष्कर्ष ।

**लेखापरीक्षण जोखिम  
(Audit Risk)**

लेखापरीक्षण जोखिम त्यस्तो जोखिम हो जब आर्थिक विवरणहरु सारपूर्ण रूपमा गलत प्रस्तुतीयुक्त हुँदा पनि लेखापरीक्षकले अनुपयुक्त लेखापरीक्षण राय प्रस्तुत गर्दछ । लेखापरीक्षण जोखिममा तीन तत्वहरु हुन्छन् - अर्न्तनिहित जोखिम, नियन्त्रण जोखिम तथा पत्ता लगाउने जोखिम ।

**लेखापरीक्षण कार्यक्षेत्र  
(Audit Scope)**

लेखापरीक्षणको प्रारूप वा सीमा तथा विषयहरु ।

**लेखापरीक्षण मानदण्ड  
(Audit Standards)**

लेखापरीक्षण मानदण्डहरुले लेखापरीक्षकलाई न्यूनतम मार्ग दर्शन प्रदान गर्दछन् जसले लेखापरीक्षण उद्देश्य पुरा गर्न सम्पादन गर्नु पर्ने लेखापरीक्षणका चरणहरु तथा कार्यविधिहरुको मात्रा नियन्त्रण गर्न मद्दत पुऱ्याउँछन् । यिनीहरु त्यस्ता मानदण्ड वा मापन यन्त्र हुन् जसको आधारमा लेखापरीक्षण परिणामको गुणस्तरको मूल्यांकन गरिन्छ ।

**लेखापरीक्षण विधिहरु  
(Audit Techniques)**

नियन्त्रणको परीक्षण, विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरु र विस्तृत विवरणको परीक्षण लगायतका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरुको उपयुक्त मिश्रणको सम्पादनबाट लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गरिन्छ । यस्ता लेखापरीक्षण कार्यमा देहायका एक वा सोभन्दा बढी विधिको प्रयोग हुन्छ :

- निरीक्षण,
- अवलोकन,
- सोधपुछ तथा कन्फर्मेशन (स्वीकारोक्ति), र
- गणना

## शब्दार्थ (Glossary)

---

लेखापरीक्षक (Auditor)	लेखापरीक्षणको लागि अन्तिम दायित्व भएको व्यक्तिले लेखापरीक्षक हो ।
कम्प्युटरको सहयोगमा गरिने लेखापरीक्षण (CAATs)	सम्पादन विधिहरू कम्प्युटरलाई लेखापरीक्षण औजारको रूपमा प्रयोग गरी गरिने लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रयोगलाई CAATs भनिन्छ ।
कारोवारहरूका वर्गहरू (Classes of Transaction)	समान चरित्र, विशेषता वा गुणहरू भएका कारोवारको समूहलाई कारोवारका वर्ग भनिन्छ । कारोवारको वर्ग असाधारण कारोवारहरू (non-routine transaction) सँग सम्बन्धित हुन सक्छ ।
समघटित पुनरावलोकन (Concurring Review)	कुनै लेखापरीक्षण प्रतिवेदन जारी गर्नु अघि सम्पादन गरिएका कार्यहरूको लेखापरीक्षणमा संलग्न रहेका पदाधिकारी बाहेक अरुले गर्ने लेखांकन, लेखापरीक्षण तथा आर्थिक प्रतिवेदन सम्बन्धी विषयहरूको पुनरावलोकन ।
स्विकारोक्ति (Confirmation)	कन्फर्मेशन अन्तर्गत लेखाको अभिलेखमा समावेश भएका जानकारीलाई पुष्टि गर्न गरिएको सोधपुछको प्रतिक्रिया पर्दछ ।
संवैधानिक (Constitutional)	देशको आधारभूत कानून (संविधान) ले अनुमति वा स्वीकृति दिएको एक विषयवस्तु ।
नियन्त्रण वातावरण (Control Environment)	नियन्त्रण वातावरण अन्तर्गत आन्तरीक नियन्त्रण व्यवस्था तथा यसको निकायमा महत्व सम्बन्धमा निर्देशक तथा व्यवस्थापनको समग्र प्रवृत्ति, सचेतता तथा कार्यवाहीहरू पर्दछन् ।
नियन्त्रण कार्यविधिहरू (Control Procedures)	निकायका तोकिएको उद्देश्यहरू हासिल गर्न व्यवस्थापनले स्थापना गरेको नियन्त्रण वातावरणको अतिरिक्त अन्य नीति तथा कार्यविधिहरू नै नियन्त्रण कार्यविधिहरू हुन् ।
नियन्त्रण जोखिम (Control Risk)	कुनै एक लेखा मौज्जातमा वा कारोवारको वर्गमा हुन सक्ने गलत प्रस्तुतीको जोखिम, जुन आफैमा वा अन्य मौज्जात वा वर्गका गलत प्रस्तुतीहरूसँग एकिकृत गर्दा सारपूर्ण हुन सक्छ र लेखांकन तथा आन्तरीक नियन्त्रण व्यवस्थाबाट समयमै रोकथाम गर्न, पहिचान गर्न वा सच्याउन सकिदैन ।
संवेदनशील लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू (Critical Audit Objectives)	"Critical" शब्दले त्यस्ता लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूलाई जनाउँछ जसले लेखापरीक्षण टोलीको सबभन्दा बढी अनुभवी सदस्यको निर्णयबाट लेखापरीक्षण टोलीले फाइदा लिन्छ । उदाहरणको लागि निर्देशक/नायव महालेखा परीक्षक



## शब्दार्थ (Glossary)

---

तथ्यांक आधार (Database)	तथ्यांकको संग्रह जुन विभिन्न प्रयोगकर्ताले विभिन्न उद्देश्यहरूका लागि आपसमा बाँड्ने तथा प्रयोग गर्ने गर्दछन् ।
राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकारोक्ती (Disclaimer of Opinion)	लेखापरीक्षण कार्यक्षेत्रमा भएको सारभूत सिमितताको कारणले गर्दा लेखापरीक्षकलाई पर्याप्त र उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गरी आर्थिक विवरणमा कुनै राय प्रस्तुत गर्न सक्ने अवस्था नरहेमा आर्थिक विवरणमा राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकार गरिन्छ । त्यस्तै गरी आर्थिक विवरणहरूका लागि महत्वपूर्ण हुने अनेकौं अनिश्चितताहरूमा समेत लेखापरीक्षकले राय प्रस्तुत गर्न अस्वीकार गर्दछ ।
प्रलेखीकरण (Documentation)	लेखापरीक्षण सम्पादनको क्रममा लेखापरीक्षकले वा लेखापरीक्षकको लागि उपलब्ध तथा संग्रह गरेका वस्तु वा कार्यपत्रहरू (Working Paper) ।
उचित होशियारी (Due Care)	होशियारी तथा दक्षताको एक उपयुक्त तत्व जुन एक तालिम प्राप्त लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण कार्यको जटिलतालाई ध्यान दिनुका साथै लेखापरीक्षण योजना, प्रमाणहरूको संकलन तथा मूल्यांकन, र राय, निष्कर्षको निर्धारण तथा सुझावहरू पेश सम्बन्धमा उचित ध्यान दिई लागू गर्दछ ।
मितव्ययी (Economy)	उपयुक्त गुणस्तरलाई ध्यान दिंदै कुनै एक क्रियाकलापमा प्रयोग हुने श्रोतको खर्चलाई न्यून गर्ने ।
प्रभावकारीता (Effectiveness)	उद्देश्यहरू हासिल भएको मात्रा तथा कुनै क्रियाकलापको आपेक्षित असर तथा वास्तविक असर बीचको सम्बन्ध ।
दक्षता (Efficiency)	वस्तु, सेवा वा अन्य परिणामको रूपमा प्राप्त प्रतिफल तथा ती प्राप्त गर्न प्रयोग भएका श्रोत विचको सम्बन्ध ।
गल्ती (Error)	गल्ती भुलबस आर्थिक विवरणमा भएको गलत प्रस्तुती हो जस अन्तर्गत रकम वा जानकारीको छुट पर्दछन् , जस्तै : <ul style="list-style-type: none"><li>■ आर्थिक विवरण तयार पार्ने तथ्यांकको संकलन र प्रशोधनमा भएको गल्ती ;</li><li>■ दृष्टी पुऱ्याउन नसकि वा तथ्यको अपव्याख्याबाट उत्पन्न हुने गलत लेखा अनुमान ; र</li><li>■ मापन, पहिचान, वर्गीकरण, प्रस्तुतीकरण वा खुलासा सँग सम्बन्धित लेखा सिद्धान्तहरूको प्रयोगमा भएको गल्ती ।</li></ul>
विज्ञ (Expert)	लेखा तथा लेखापरीक्षण बाहेकको कुनै एक निश्चित क्षेत्रमा विशेष क्षमता, ज्ञान तथा अनुभव भएको एक व्यक्ति वा फर्म ।

बाह्य कन्फर्मेशन (External Confirmation)	आर्थिक विवरणमा व्यवस्थापनले गरेका अभिव्यक्तिहरूलाई असर पार्ने कुनै रकमकलम बारेमा तेश्रो पक्षकसगको प्रत्यक्ष संचारबाट लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्ने तथा मूल्यांकन गर्ने ।
आर्थिक विवरणहरू (Financial Statements)	वार्षिक आर्थिक विवरण तथा आर्थिक विवरणको अङ्कका रूपमा पहिचान गरिएको पुष्टि गर्ने विषयबस्तुहरू ।
वेरुजु, निष्कर्ष तथा सिफारिसहरू (Findings, Conclusions and Recommendation)	लेखापरीक्षण उद्देश्यहरू पुरा गर्न लेखापरीक्षकले संकलन गरेका खास प्रमाणहरू वेरुजु हुन्, यस्ता वेरुजुहरूबाट निकालिएको राय निष्कर्ष हुन् भने लेखापरीक्षकले सुझाव दिएका लेखापरीक्षण उद्देश्यहरूसँग सम्बन्धित कार्यहरू सिफारिस हुन् ।
आधारभूत (Fundamentals)	कुनै विषयबस्तु सारपूर्ण भन्दा आधारभूत (पर्याप्त सारपूर्ण) तब बन्छ जब यसको आर्थिक विवरणमा पर्ने असर यति गंभीर हुन्छ की जसले समग्र विवरणलाई नै गलत दिशा दिन्छ ।
सामान्य नियन्त्रण (General Controls)	आन्तरीक नियन्त्रणका समग्र उद्देश्यहरू हासिल भएको सुनिश्चितता प्रदान गर्न कम्प्युटर सूचना व्यवस्थाका क्रियाकलापहरूमा समग्र नियन्त्रणका लागि एक प्रारूपको स्थापना गर्नु ।
सामान्य मानदण्ड (General Standards)	योग्यता तथा निपुर्णता, आवश्यक स्वतन्त्रता तथा बस्तुपरकता र उचित होशियारीको अभ्यास, जुन लेखापरीक्षकलाई स्थलगत मानदंड (Field Standards) र प्रतिवेदन मानदंड सम्बन्धी कार्यविधिहरूलाई दक्ष र प्रभावकारी ढङ्गमा सञ्चालन गर्न आवश्यक हुन्छन् ।
सुशासन (Governance)	कुनै निकायको सुपरीवेक्षण, नियन्त्रण तथा निर्देशनका लागि तोकिएको व्यक्तिको भूमिकाको व्याख्या सुशासनले गर्दछ । शासनको जिम्मा पाएका व्यक्तिहरू सामान्यतः निकायले उद्देश्यहरू हासिल गरेको निश्चित गर्न, आर्थिक प्रतिवेदन पेश गर्न तथा इच्छुक पक्षलाई प्रतिवेदन प्रस्तुत गर्न जवाफदेही हुन्छन् । सुशासनको अभिभारा पाएका मध्ये व्यवस्थापकहरूले यस्ता कार्य सम्पादन गरेको अवस्थामा मात्र पर्दछन् ।
उच्च जोखिम संलग्नता (Higher Risk Engagement)	कुनै संलग्नता उच्च जोखिमयुक्त हो कि हैन भनी निर्णय गर्दा निकायसग सम्बन्धित उद्योगको सन्दर्भमा ध्यान दिनु पर्ने परिस्थितिका उदाहरणहरू देहाय अनुसार छन् : ■ आर्थिक विवरणहरू विस्तृत रूपमा वितरित हुने अनुमान गरिएको ; र

- यस्तो निकायको सर्वसाधारण जनता, सञ्चार वा नियमकको उच्च स्तरको चासो रहेको ।

महत्वको आधारमा जोखिम तत्वको सजिलै श्रेणी तोक्न वा अनुमान योग्य प्रभावकारी मोडलमा समावेश गर्न सकिदैन । जोखिम तत्वहरूको महत्व विस्तृत रूपमा फरक हुन्छ । यी तत्वहरू मध्ये केही तत्वहरू कुनै खास अवस्थामा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूको संभावना नरहेको अवस्थामा पनि विद्यमान रहन्छ । त्यस्तै गरि जोखिमलाई कम गर्न विशेष नियन्त्रण भए नभएको परीक्षण गर्दा लेखापरीक्षकले व्यवसायिक विवेकको अभ्यास गर्दछ । निकायको आकार, जटिलता तथा स्वामित्वका प्रकृतिबाट जोखिमका तत्वहरू उल्लेखनीय रूपमा प्रभावित हुन्छन् ।

स्वतन्त्रता  
(Independence)

लेखापरीक्षण विषयवस्तुमा SAI को आफ्नै लेखापरीक्षण कार्यादेश अनुसार बाह्य निर्देशन वा कुनै प्रकारको बाह्य हस्तक्षेप बिना कार्य सम्पादन गर्न सक्ने SAI को स्वतन्त्रता ।

अन्तर्निहित जोखिम  
(Inherent Risk)

अन्तर्निहित जोखिम लेखा मौज्जात वा कारोबारको वर्गको गलत प्रस्तुतीबाट सजिलै प्रभावित हुने गुण हो जुन आफैमा वा अन्य मौज्जात वा वर्गमा भएका गलत प्रस्तुतीहरूसँग संयुक्त रूपमा सारपूर्ण हुन्छन् । यसमा सान्दर्भिक आन्तरीक नियन्त्रणहरू नभएको अनुमान गरिन्छ ।

सोधपुछ  
(Enquiry)

सोधपुछ अन्तर्गत निकायभित्र वा बाहिरका जानकार व्यक्तिहरूबाट जानकारीहरू प्राप्त गर्ने विषय पर्दछन् ।

निरीक्षण  
(Inspection)

निरीक्षण अन्तर्गत अभिलेख, कागजात वा मूर्त सम्पत्तिहरूको परीक्षण पर्दछ ।

आन्तरीक नियन्त्रण  
(Internal Control)

लेखापरीक्षण गरिने निकायको व्यवसाय मितव्ययी, दक्ष र प्रभावकारी ढङ्गमा सञ्चालन गर्न, व्यवस्थापनका नीतिहरू लागु गर्न, सम्पत्ति र श्रोतको सुरक्षा गर्न, लेखा अभिलेखको सत्यता र पुर्णता सुनिश्चित गर्न, समयमा र भरपर्दो तवरले आर्थिक तथा व्यवस्थापकीय सूचना उपलब्ध गर्न व्यवस्थापनले आफ्नो समग्र लक्ष्यभित्र स्थापित गरेका संगठनिक प्रारूप, विधि, कार्यविधि तथा आन्तरीक नियन्त्रण लगायतका आर्थिक तथा अन्य नियन्त्रणको समग्र व्यवस्था ।

सर्वोच्च लेखापरीक्षण निकायहरूको  
अन्तरराष्ट्रिय संगठन  
(International Organisation of  
Supreme Audit Institutions –  
INTOSAI)

एक अन्तरराष्ट्रिय तथा स्वतन्त्र निकाय जसको लक्ष्य सार्वजनिक आर्थिक नियन्त्रणको परिधिभित्र लेखापरीक्षणका सर्वोच्च निकाय बीच अनुभव र धारणाको आदानप्रदानलाई प्रबर्द्धन गर्नु हो ।

## शब्दार्थ (Glossary)

लेखापरीक्षणको मानदण्ड (International Standard on Auditing – ISA)	अन्तरराष्ट्रिय	लेखापालहरूको अन्तरराष्ट्रिय महासंघ (IFAC) ले विकास गरेको लेखापरीक्षणका अन्तरराष्ट्रिय मानदण्ड अन्तर्गत स्पष्टीकरण तथा अन्य वस्तु, अनुसूचीहरूको रूपमा रहेका मार्ग दर्शनहरू लगायत आधारभूत सिद्धान्तहरू तथा आवश्यक कार्यविधिहरू पर्दछन् । स्पष्टीकरण तथा अन्य वस्तुहरू (जसले तीनको कार्यान्वयनमा मार्गनिर्देशन प्रदान गर्दछन्) को सन्दर्भमा आधारभूत सिद्धान्त तथा आवश्यक कार्यविधिहरू बुझ्नु जरुरी छ ।
सञ्चालनको ज्ञान (Knowledge of the Operations)		सञ्चालनको ज्ञान अन्तर्गत लेखापरीक्षकको लेखापरीक्षण निकायको संचालन प्रकृया र सम्बद्ध अर्थतन्त्र र उद्योग बारेको सामान्य ज्ञान पर्दछ ।
ज्ञात गल्तीहरू (Known Errors)		ज्ञात गल्तीहरू त्यस्ता वेरुजुहरू हुन् जुन लेखापरीक्षकले वस्तुगत रूपमा निर्धारण गरेका वा संख्यात्मक रूपमा प्रस्तुत गरेका हुन्छन् ।
कार्यक्षेत्रको सीमा (Limitation on Scope)		लेखापरीक्षकको कार्यको कार्यक्षेत्रको सीमा कहिलेकाहीं लेखापरीक्षण गर्ने निकायले निर्धारण गर्दछ । जस्तै संलग्नता शर्तहरूले लेखापरीक्षकलाई आवश्यक लागेका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सञ्चालन नगर्न निर्देशित गर्दछ । कार्यक्षेत्रको सीमा परिस्थितिले पनि तोक्नसक्छ । यो त्यतिबेला पनि उत्पन्न हुन सक्छ जब लेखापरीक्षकको रायमा लेखापरीक्षण गरिने निकायका अभिलेख अपर्याप्त हुन्छन् वा आवश्यक ठानिएका लेखापरीक्षण कार्यविधिहरू सञ्चालन गर्न लेखापरीक्षक असक्षम हुन्छ ।
व्यवस्थापन (Management)		व्यवस्थापन अन्तर्गत अधिकृत तथा अन्य व्यक्तिहरू पर्दछन् जसले उच्च व्यवस्थापकिय कार्य सम्पादन गर्दछन् । निर्देशकहरू तथा लेखापरीक्षण समिति व्यवस्थापन अन्तर्गत तब मात्र पर्दछन् जब तिनले यस प्रकारका कार्य सञ्चालन गर्दछन् ।
व्यवस्थापन प्रतिनिधित्वहरू / स्विकारोक्तिहरू (Management Representation)		लेखापरीक्षणको क्रममा व्यवस्थापनले लेखापरीक्षकलाई सोधपुछको परिणाम स्वरूप वा आफै स्वयंले प्रदान गर्ने प्रतिनिधित्व वा स्विकारोक्तिहरू ।
व्यवस्थापन लेखापरीक्षण (Management Audit)		चुस्त व्यवस्थापनका सामान्य सिद्धान्तहरूको आधारमा सार्वजनिक खर्चको विश्लेषण ।
सारपूर्ण कमजोरीहरू		आन्तरीक नियन्त्रणमा सारपूर्ण कमजोरीहरू जसले आर्थिक

(Material Weaknesses)	विवरणहरुमा सारपूर्ण असर रहन्छ ।
सारपूर्ण तथा महत्व (Materiality and Significance)	सामान्य शब्दमा कुनै विषय सारपूर्ण तब मानिन्छ जब यसको ज्ञानले आर्थिक विवरणको वा कार्यमूलक प्रतिवेदनको प्रयोगकर्तालाई प्रभावित पार्न सक्ने सम्भावना हुन्छ । सारपूर्ण प्रायः मूल्यको आधारमा मापन हुन्छ तर कुनै रकमकलम वा सो समूहका विशेषता वा नीहित प्रकृतिले पनि कुनै बस्तुलाई सारपूर्ण बनाउन सक्छ । जस्तै, कानून वा अन्य नियमहरुले कुनै विषयलाई रकमको मात्रा जति सुकै भए पनि छुट्टै रूपमा प्रस्तुत गर्नु पर्ने व्यवस्था गरेको हुन सक्छ । मूल्य तथा प्रकृतिका अतिरिक्त कुनै विषय घटित हुने सन्दर्भले समेत यसलाई सारपूर्ण बनाउन सक्छ ।
गलत प्रस्तुती (Misstatement)	गल्ती वा छलीका कारण आर्थिक जानकारीमा उत्पन्न हुने एक गल्ती ।
बढी सम्भाव्य गल्तीहरु (Most likely Errors)	लेखापरीक्षकले अनुमान गरेका वा विषयपरक रूपले संख्यामा अभिव्यक्त गरेका लेखापरीक्षण वेरुजुहरु नै बढी सम्भाव्य गल्तीहरु हुन् ।
असामान्य कारोबारहरु (Non-routine Transaction)	<p>व्यवसायका सामान्य प्रकृत्यामा नभएका कारोबारहरु वा बहुतेक कम दोहोरिने कारोबारहरु । यस्ता कारोबारहरुको प्रशोधनमा व्यवस्थापनको हस्तक्षेप आवश्यक हुन्छ । असाधारण कारोबारसँग सम्बन्धित लेखापरीक्षण उद्देश्यहरुका लागि सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिम उच्च हुन्छ किनकी, :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>■ अर्न्तनिहित जोखिम उच्च हुन सक्छ :<ul style="list-style-type: none"><li>यस अन्तर्गत :<ul style="list-style-type: none"><li>- लेखांकनका लागि उच्च व्यवस्थापन हस्तक्षेप,</li><li>- तथ्यांक संकलन र प्रशोधनका लागि व्यक्तिगत हस्तक्षेप ;</li><li>- रकम निर्धारणमा उच्च विवेकको आवश्यकता ;</li><li>- जटिल गणना वा लेखा सम्बन्धी सिद्धान्तहरु ; र</li><li>- नियमित कारोबारहरु (routine transactions) को तुलनामा असाधारण कारोबारहरु (non-routine transactions) को प्रकृतिले व्यवस्थापनलाई महत्वपूर्ण गलत प्रस्तुतीको रोकथाम गर्न, पहिचान गर्न वा सच्याउन प्रभावकारी नियन्त्रण लागु गर्न कठिनाई हुन्छ ।</li></ul></li></ul></li></ul>
अवलोकन (Observation)	अवलोकन अन्तर्गत अरुले सम्पादन गरेका प्रकृत्या वा कार्यविधि हेर्ने क्रिया पर्दछ, जस्तै, लेखापरीक्षण गर्ने निकायको कर्मचारीले

		मौज्दाताको गणना गर्ने क्रियाको लेखापरीक्षकबाट अवलोकन वा लेखापरीक्षण संकेत नछोड्ने आन्तरीक नियन्त्रणको सम्पादन प्रकृया ।
राय (Opinion)		आर्थिक लेखापरीक्षणको परिणाम स्वरुप आर्थिक विवरणमा लेखापरीक्षकको लिखित निष्कर्ष ।
अवधि (Period)		लेखापरीक्षकले राय प्रस्तुत गरेको आर्थिक विवरणले समेटेको समयावधि । सामान्यतया कुनै पनि निकायले आर्थिक विवरण वार्षिक रुपमा प्रस्तुत गर्दछ ।
योजना (Planning)		उद्देश्यहरुलाई परिभाषित गर्नु, नीतिहरु तय गर्ने तथा उद्देश्यहरु हासिल गर्न आवश्यक कार्यविधिहरु तथा परीक्षणको प्रकृति, कार्यक्षेत्र, मात्रा र समयको निर्धारण गर्नु ।
जनसंख्या (Population)		जनसंख्या तथ्यांकको एक समग्र रुप हो जसबाट लेखापरीक्षकले एक निष्कर्षमा पुग्न नमूनाको छनौट गर्दछ ।
सिद्धान्तहरु (Principles)		आधारभूत अनुमानहरु, मेल खाने तथ्यहरु, तार्किक सिद्धान्त तथा आवश्यकताहरु जसले लेखापरीक्षण मानदण्ड तय गर्न सामान्य प्रारुपको निर्धारण गर्दछ ।
व्यवसायिक (Professional Skepticism)	शंकास्पदता	व्यवसायिक शंकाको प्रवृत्तिको मतलब उपलब्ध लेखापरीक्षण प्रमाणको यथार्थताको परीक्षण एक जिज्ञासु दिमागबाट गर्नु तथा कागजात वा व्यवस्थापन प्रतिनिधित्वको विश्वसनियता माथि प्रश्न उठाउने लेखापरीक्षण प्रमाण बारे सावधान हुनु हो ।
क्वालिफाइड राय (Qualified Opinion)		जब लेखापरीक्षकलाई अनक्वालिफाइड राय प्रस्तुत गर्न सकिदैन भन्ने लाग्छ तर व्यवस्थापनसंगका कुनै असहमति वा कार्यक्षेत्रका सीमाहरु कुनै राय प्रस्तुत नगर्ने गरी वा विपरित राय पेश गर्ने गरी सारपूर्ण हुँदैनन् तब क्वालिफाइड राय प्रस्तुत गरिन्छ । क्वालिफिकेशनसाथ सम्बन्धित विषयबस्तुको प्रभावलाई लिएर क्वालिफाइड राय प्रस्तुत गरिदा 'यी बाहेक' भन्ने शब्दको प्रयोग गरिन्छ ।
तर्कसंगत सुनिश्चितता (Reasonable Assurance)		कुनै लेखापरीक्षण संलग्नतामा जब लेखापरीक्षकले उच्च तर निरपेक्ष स्तरको सुनिश्चितता प्रदान गर्दछ तब लेखापरीक्षणको जानकारीहरु सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीबाट मुक्त भएको सुनिश्चित हुन्छ ।  विवेकको प्रयोग, परीक्षण विधिको सम्पादन, कुनै पनि लेखा तथा आन्तरीक नियन्त्रण प्रकृयाका अन्तर्निहित कमजोरीहरु

तथा उपलब्ध लेखापरीक्षण प्रमाणको प्रकृति निष्कर्षणात्मक नभई थप खोजलाई प्रेरित गर्ने प्रकारका हुने हुँदा लेखापरीक्षणबाट निरपेक्ष सुनिश्चितता हासिल गर्न सकिदैन ।

**प्रतिवेदन  
(Report)**

आर्थिक लेखापरीक्षणबाट लेखापरीक्षकले आर्थिक विवरणहरूमा प्रस्तुत गर्ने लिखित राय वा अन्य टिप्पणीहरू ।

**प्रतिवेदन प्रस्तुतीका मानदण्ड  
(Reporting Standard)**

प्रतिवेदनको ढाँचा र विषयवस्तु लगायत लेखापरीक्षणका परिणामहरू पेश गर्न लेखापरीक्षकलाई उपलब्ध संरचना ।

**प्रतिनिधित्व गर्न सक्ने नमूना छनौट  
(Representative Sampling)**

केही विशेषताहरूको मूल्यांकन गर्न (एक वा बढी लेखापरीक्षण विधिको छनौट गरिएका कलममा सम्पादन गरेर) तथा नमूना परीक्षणको आधारमा समग्र जनसंख्याको बारेमा निष्कर्ष निकाल्न जनसंख्याका प्रत्येक कलमभन्दा कम कलमको छनौट । जनसंख्याको प्रतिनिधित्व हुने गरि नमूनाको छनौट गरिन्छ । प्रतिनिधित्व गर्ने नमूना तथ्यांकीय वा गैर तथ्यांकीय हुनसक्छ ।

**सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिम  
(Risk of Significant Misstatement)**

सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको जोखिमको अवधारणाद्वारा लेखापरीक्षणले अन्तर्निहित जोखिमको लागि संयुक्त रूपमा हेर्दछ ।

**नियमित कारोबारहरू  
(Routine Transactions)**

नियमित कारोबारहरूले निकायको दैनिक व्यावसायिक कारोबारहरू जस्तै, सामान्य खरीद, नगद भुक्तानी र नगद प्राप्तीको अभिलेख राख्दछ । नियमित कारोबारहरू निम्न प्रकारका हुन सक्छन् :

- संख्यात्मक रूपमा धेरै ;
- पुनराकृत हुने ;
- बस्तुपरक रूपमा मापन योग्य, लेखांकनका लागि रकमको निर्धारण गर्न कुनै निर्णय गर्नु पर्दैन वा सामान्य विवेकबाट हुन सक्छ ; र
- प्रत्येक पल्ट एउटै प्रकृयाबाट प्रशोधन गरिन्छ ।

**नमूना छनौटका जोखिम  
(Sampling Risk)**

नमूना छनौटको जोखिम त्यति बेला उत्पन्न हुन्छ जब नमूनामा आधारित लेखापरीक्षकको निष्कर्ष र समग्र जनसंख्या लिएर लेखापरीक्षण कार्यविधि सम्पन्न गर्दाको निष्कर्ष फरक हुन्छ ।

**सारपूर्ण गलत प्रस्तुती  
(Significant Misstatement)**

सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरू त्यस्ता गलत प्रस्तुती हुन् जुन अरु सँग एकिकृत गर्दा आर्थिक विवरणहरूलाई नै सारपूर्ण गलत रूपमा प्रस्तुत गर्दछ ।

## शब्दार्थ (Glossary)

---

रणनीति (Strategy)	रणनीतिहरू सञ्चालनका त्यस्ता क्रियाकलापहरू हुन् जसको माध्यमबाट व्यवस्थापनले यसका व्यवसायिक उद्देश्यहरू हासिल गर्ने अपेक्षा गरेको हुन्छ ।
सारभूत कार्यविधिहरू (Substantive Procedures)	आर्थिक विवरणहरूमा सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीहरूको पहिचान गर्न लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न सम्पादन गरिने परीक्षण नै सारभूत कार्यविधिहरू हुन् जुन निम्न दुई प्रकारका छन् : <ul style="list-style-type: none"><li>कारोबारहरू तथा मौज्जातको विस्तृत विवरणको परीक्षण ; र</li><li>विश्लेषणात्मक कार्यविधिहरू ।</li></ul>
पर्याप्तता (Sufficiency)	लेखापरीक्षण प्रमाणको मात्राको मापन पर्याप्तता हो ।
सुपरीवेक्षण (Supervision)	लेखापरीक्षणमा एक अति आवश्यक तत्व जसले लक्ष्य हासिल गर्न तथा परीक्षण सम्पादन गर्न क्रियाकलाप, कार्यविधि तथा परीक्षण बीचमा प्रभावकारी सम्बन्ध सुनिश्चित गर्न उपयुक्त नेतृत्व, निर्देशन तथा प्रत्येक चरणमा नियन्त्रणको व्यवस्था गर्दछ ।
लेखापरीक्षणका सर्वोच्च निकाय (Supreme Audit Institution, SAI)	राज्यको एक सार्वजनिक अङ्ग जसले जुनसुकै तरीकाले संरचना, स्थापना वा संगठित भएको भए पनि कानूनद्वारा प्रदत्त अधिकारद्वारा राज्यको सर्वोच्च लेखापरीक्षण कार्य सम्पादन गर्दछ ।
नियन्त्रणको परीक्षण (Test of Controls)	निम्न लिखित विषयको प्रभावकारीता बारेका लेखापरीक्षण प्रमाण हासिल गर्न नियन्त्रणको परीक्षण सम्पादन गरिन्छ : <ul style="list-style-type: none"><li>लेखा तथा आन्तरीक नियन्त्रण व्यवस्थाको संरचना - सारपूर्ण गलत प्रस्तुतीको रोकथाम गर्न, पहिचान गर्न तथा सच्याउन यिनको उपयुक्त तवरले संरचना तयार गरिएको ,</li><li>उपयुक्त अवधिभर आन्तरीक नियन्त्रण सञ्चालनमा रहेको। कारोबार भनेको निकाय तथा अर्को पक्ष बीच मूल्यको आदान प्रदानसँग सम्बन्धित एक घटना हो जुन आर्थिक विवरणहरूमा प्रतिबिम्बित हुनु पर्दछ । अर्को पक्ष निकाय भन्दा बाहिरको पनि हुन सक्छ अथवा आफ्नै समूहभित्र पर्न सक्छ जस्तै, अन्तर कम्पनी कारोवारको विषय । कारोवार नियमित वा असाधारण हुन सक्छ ।</li></ul>
कारोबारहरू (Transactions)	अनिश्चितता एक त्यस्तो विषयवस्तु हो जसको प्रतिफल भविष्यका क्रियाकलाप वा घटनामा भर पर्दछ र निकायको प्रत्यक्ष नियन्त्रणमा हुँदैन तर यसले आर्थिक विवरणहरूमा असर पर्दछ ।
अनिश्चितता (Uncertainty)	अनिश्चितता एक त्यस्तो विषयवस्तु हो जसको प्रतिफल भविष्यका क्रियाकलाप वा घटनामा भर पर्दछ र निकायको प्रत्यक्ष नियन्त्रणमा हुँदैन तर यसले आर्थिक विवरणहरूमा असर पर्दछ ।
अनुक्वालिफाइड राय (Unqualified Opinion)	तोकिएको आर्थिक प्रतिवेदन संरचना अनुसार आर्थिक विवरणले यथार्थ र उचित तस्वीर प्रस्तुत गरेको निष्कर्ष निकालेमा लेखापरीक्षकले अनुक्वालिफाइड राय प्रस्तुत गर्दछ ।



**कार्यपत्रहरू  
(Working Papers)**

अन्क्वालिफाइड रायले लेखा सिद्धान्तमा भएका परिवर्तनहरू, तिनका कार्यान्वयन विधि र तिनका असरहरू उपयुक्त तवरले निर्धारण गरी आर्थिक विवरणमा खुलासा गरिएको कुरालाई समेत संकेत गर्दछ।

लेखापरीक्षकको योजना, सम्पादित लेखापरीक्षण कार्यविधिहरूको प्रकृति, समय तथा मात्रा, यस्ता कार्यविधिहरूको परिणाम तथा लेखापरीक्षण प्रमाणबाट निकालिएको निष्कर्षको अभिलेख नै कार्यपत्र हुन् । कार्यपत्रहरू तथ्यांकलाई संग्रहित गरेको कागजात, फिल्म, विद्युतीय वा अन्य मिडियाको रूपमा हुन सक्छ।