

# पहिलो पटक कार्यान्वयनको लागि मार्गदर्शक (First Time Implementation Guide)

कम जटिल निकायका वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणका लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान  
(NSA for LCE)



लेखापरीक्षणमान बोर्ड  
**AUDITING**  
**STANDARDS BOARD**

फागुन २०८२

## सामग्रीहरू

१.	परिचय (Introduction).....	१
२.	लागु हुने मिति (Effective Date).....	२
३.	कम जटिल निकायहरूका लागि नेपाल लेखापरीक्षणमानमा रहेका समग्र अवधारणाहरू (Overarching Concepts in the NSA for LCE).....	२
	(क) अलग स्वतन्त्र मान (Separate Standalone Standard) .....	२
	(ख) मनासिब आश्वस्तता (Reasonable Assurance).....	२
	(ग) NSA for LCE को समग्र रूपरेखा (Overall Design of the NSA for LCE) .....	३
४.	NSA for LCE को ढाँचा र संरचना (Format and Structure of the NSA for LCE) .....	४
	(क) NSA for LCE को ढाँचा (Format of the NSA for LCE).....	४
	(ख) NSA for LCE को संरचना (Structure of the NSA for LCE).....	६
५.	नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू सँगका तुलनात्मक समानता र भिन्नताहरू (Similarities and Differences Compared to the NSAs) .....	८
	(क) NSA for LCE र NSAs बिचका प्रमुख समानताहरू (Key Overarching Similarities Between the NSA for LCE and the NSAs) .....	८
	(ख) NSA For LCE र NSAs बिचका प्रमुख भिन्नताहरू (Key Overarching Differences Between the NSA for LCE and the NSAs) .....	९
६.	अद्यावधिक (Maintenance).....	१०
७.	मान परिवर्तनको अवस्था (Transitioning).....	१०
	(क) NSA for LCE बाट NSAs मा कहिले परिवर्तन गर्ने (When to Transition from the NSA for LCE to the NSAs) .....	१०
	(ख) अनुबन्धको बीचमा NSAs मा परिवर्तन (Transitioning to the NSAs Mid-Engagement) .....	११
	(ग) लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन (Auditor Reporting).....	१३
८.	NSA for LCE सम्बन्धी जानकारीहरू (Insights Into the NSA for LCE).....	१३
	(क) सामान्य (General) .....	१३
	(ख) NSA for LCE को प्रस्तावना (Preface to the NSA for LCE) .....	१४
	(ग) भाग ए, प्राधिकार (Part A, Authority).....	१५
	(घ) भाग १, आधारभूत अवधारणाहरू, सामान्य सिद्धान्तहरू र समग्र आवश्यकताहरू (Part 1, Fundamental Concepts, General Principles and Overarching Requirements) .....	१५

(ड) भाग २, लेखापरीक्षण प्रमाण र दस्तावेजीकरण (Audit Evidence and Documentation).....	१६
(च) भाग ३, अनुबन्ध गुणस्तर व्यवस्थापन (Part 3, Engagement Quality Management) .....	१७
(छ) भाग ४, लेखापरीक्षण अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरता र सुरुवाती लेखापरीक्षण अनुबन्धहरू (Part 4, Acceptance or Continuance of an Audit Engagement and Initial Audit Engagements)..	१८
(ज) भाग ५, योजना (Planning).....	१८
(झ) भाग ६, जोखिम पहिचान र मूल्याङ्कन (Part 6, Risk Identification and Assessment) .....	२१
(ञ) भाग ७, सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मुल्यांकित जोखिमको सम्बोधन (Part 7, Responding to Assessed Risks of Material Misstatement) .....	३१
(ट) भाग ८, निष्कर्ष वा समापन (Concluding).....	३४
(ठ) भाग ९, राय तयार गर्ने र प्रतिवेदन जारी गर्ने (Part 9, Forming an Opinion and Reporting) ....	३७
(ड) भाग १०, समूह वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण (Part 10, Audits of Group Financial Statements) .....	३८
<b>९. अवलम्बन र कार्यान्वयन सम्बन्धी उपलब्ध सामग्रीहरू (Adoption and Implementation Material Available) .....</b>	<b>३९</b>
अनुसूची १.....	४०
अनुसूची २.....	५३

## १. परिचय (INTRODUCTION)

नोभेम्बर २०२४ मा नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्ड (AuSB) ले 'कम जटिल निकायहरूका वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान' (NSA for LCE) जारी गरेको थियो । NSA for LCE कम जटिल निकायहरू (LCEs) को वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले तयार गरेको नयाँ मान हो । यो एक स्वतन्त्र (Standalone) मान हो जसलाई कम जटिल निकायहरूको लेखापरीक्षणको आवश्यकताहरू अनुरूप अनुपातिक र अनुकूलित (Proportionate and Tailored) गरिएको छ ।

NSA for LCE लाई नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू (NSAs) को लम्बाइ, जटिलता र बुझ्ने क्षमता (Length, Complexity and Understandability) तथा LCEs को लेखापरीक्षणमा ती मानहरूको प्रयोगको सम्बन्धमा बढ्दो चासो (Growing Concern) लाई सम्बोधन गर्नको लागि एक विश्वव्यापी समाधान प्रदान गर्ने उद्देश्यले विकास गरिएको हो ।

NSA for LCE मा समावेश आवश्यकताहरूले लेखापरीक्षकलाई मनासिब आश्वस्तता राय (Reasonable Assurance Opinion) व्यक्त गर्नका लागि आधार प्रदान गर्ने पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न सक्षम बनाउँछन् । NSA for LCE अनुसार सम्पादन गरिएका लेखापरीक्षणहरूले कम जटिल निकायहरूको वित्तीय विवरणका प्रयोगकर्ताहरूको निर्णय लिने क्रममा भरोसा र विश्वास (Trust and Confidence) बढाउँछ । NSA for LCE ले कम जटिल निकायहरूको लेखापरीक्षणमा लेखापरीक्षणमानहरूको समान (Consistent) प्रयोगलाई प्रवर्द्धन गर्दछ । साथै, विश्वव्यापी रूपमा एकरूपता र तुलनात्मकतालाई बढावा दिएर क्षेत्राधिकारहरू (Jurisdictions) मा हुने भिन्नताको जोखिमलाई कम गर्दछ ।

NSA for LCE प्रयोग गर्दा लेखापरीक्षकहरूलाई, LCEs को लागि प्रभावकारी उच्च-गुणस्तरको लेखापरीक्षण (Effective High-Quality Audits) सम्पन्न गर्न मद्दत पुग्दछ ।

### *NSA for LCE ले के विषय सम्बोधन गर्दछ (What Does the NSA for LCE Address) ?*

NSA for LCE लाई कम जटिल निकायहरूको वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणहरूको लागि, समग्र वित्तीय विवरणहरू जालसाजी वा त्रुटिका कारण हुने सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिबाट मुक्त छन् छैनन् भन्ने बारेमा मनासिब आश्वस्तता प्राप्त गर्न तर्जुमा गरिएको हो ।

NSA for LCE कम जटिल निकायको सामान्य उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरूको पूर्ण सेटको लेखापरीक्षणको सन्दर्भमा तयार गरिएको छ । यदि कुनै निकाय NSA for LCE को भाग 'ए' बमोजिमको कम जटिल निकाय (LCE) हो भने, यो मानलाई अनुबन्धको परिस्थिति अनुसार निम्न लेखापरीक्षणहरूका लागि पनि आवश्यकता अनुसार अनुकूलन गर्न सकिन्छ :

- विशेष उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरू (Special Purpose Financial Statements) को पूर्ण सेटको लेखापरीक्षण; वा
- एकल वित्तीय विवरण (Single Financial Statement) वा कुनै विशेष तत्व, खाता वा इकाइ (Element, Account or Item) को लेखापरीक्षण ।

NSA for LCE यथार्थ प्रस्तुतिको खाका (Fair Presentation Framework) र अनुपालन खाका (Compliance Framework) अनुसार तयार गरिएको वित्तीय विवरणहरूमा लागू हुन्छ ।

## २. लागु हुने मिति (EFFECTIVE DATE)

(सन्दर्भ: अनुच्छेद १.१.१)

NSA for LCE, २०८३ श्रावण ०१ (१७ जुलाई २०२६) वा सो मिति पश्चातको अवधिमा तयार हुने कम जटिल निकायहरू (LCEs) को वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको लागि प्रभावकारी हुनेछ। यस मानको ऐच्छिक प्रयोग मिति २०८३ साउन ०१ भन्दा पहिले समेत गर्न सकिनेछ।

## ३. कम जटिल निकायहरूका लागि नेपाल लेखापरीक्षणमानमा रहेका समग्र अवधारणाहरू (OVERARCHING CONCEPTS IN THE NSA FOR LCE) (सन्दर्भ: भाग ३)

### (क) अलग स्वतन्त्र मान (Separate Standalone Standard)

कम जटिल निकायहरूका लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान (NSA for LCE) एक अलग स्वतन्त्र मान हो, जुन LCE को प्रकृति र परिस्थितिहरू बमोजिम तर्जुमा गरिएको छ। यो एक आफैमा पूर्ण (Self-Contained) मान हो, जसले वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणलाई आधार प्रदान गर्ने आधारभूत अवधारणाहरू र सामान्य सिद्धान्तहरूका साथै लेखापरीक्षण अनुबन्धका सबै चरणहरू (अनुबन्ध स्वीकृतिदेखि लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनसम्म) लाई सम्बोधन गर्दछ।

NSA for LCE को स्वतन्त्र प्रकृतिले, यो मानसँग अन्य कुनै पनि नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डको अनुबन्ध सम्बन्धी लेखापरीक्षणमानहरू (Engagement Standards i.e. NSAs) लागु गर्न आवश्यक पर्दैन भन्ने जनाउँछ। विशेष गरी यो मान NSAs भन्दा पृथक छ र यसको प्रयोगमा NSAs का आवश्यकताहरू वा व्याख्याहरू (Application Materials) को कुनै प्रत्यक्ष सन्दर्भ (Direct Reference Back) उल्लेख गरिएको छैन। यसको अर्थ यदि मानको प्राधिकार (Authority), 'भाग ए' मा सम्बोधन गरिएभैं NSA for LCE लाई तर्जुमा गर्दा परिकल्पना नगरिएको कुनै परिस्थिति उत्पन्न भएमा सो परिस्थितिलाई सम्बोधन गर्न सान्दर्भिक NSA का आवश्यकताहरू प्रयोग गर्न (अर्थात्, 'top-up' गर्न) सकिँदैन।

उदाहरणका लागि एउटा यस्तो अवस्था विचार गर्नुहोस् जहाँ कुनै निकायसँग मानले परिकल्पना नगरेको, जटिल मोडेलहरू प्रयोग गरी गणना गरिएको लेखा अनुमानहरू (Accounting Estimates) छन्। तर, सो बाहेक निकाय LCE हो भने यस्तो अवस्थामा, लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको योजना तयार गर्दा र कार्य सम्पादन गर्दा NSA for LCE मा सम्बोधन नभएका विषयहरूलाई पूर्णता दिनको लागि NSA for LCE को साथै NSA 540 (Revised)<sup>१</sup> का आवश्यकताहरूको प्रयोग गर्न सक्दैनन्। फलस्वरूप लेखापरीक्षकले NSAs वा अन्य उपयुक्त लेखापरीक्षणमानहरू लागु गर्नुपर्ने हुन्छ किनभने, NSA for LCE को डिजाइनमा जटिल विषय वा परिस्थितिहरूलाई सम्बोधन गरिएको छैन।

### (ख) मनासिब आश्वस्तता (Reasonable Assurance)

(सन्दर्भ: भाग ३)

लेखापरीक्षणको उद्देश्य भनेको निकायको वित्तीय विवरणहरू उपर लक्षित प्रयोग कर्ताहरूको विश्वासको स्तर बढाउनु हो। लेखापरीक्षकले यो उद्देश्य, लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाका अनुसार वित्तीय विवरणहरू सबै सारभूत पक्षहरूमा तयार गरिएका छन् छैनन् भन्ने विषयमा आफ्नो राय व्यक्त गरेर प्राप्त गर्दछन्। NSAs मा जस्तै, NSA for LCE लागु गर्दा लेखापरीक्षकले आफ्नो रायको आधारको रूपमा अनुबन्धको परिस्थिति अनुसार लेखापरीक्षण जोखिमलाई घटाइ स्वीकार्ययोग्य न्यून तहमा ल्याउन पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्नको लागि लेखापरीक्षणको योजना तयार र कार्य सम्पादन गर्दछन्। NSA for LCE मा लेखापरीक्षकको लागि पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू

<sup>१</sup> NSA 540 (Revised), *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*

प्राप्त गर्नुपर्ने आवश्यकताहरू समावेश छन् । वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको सन्दर्भमा मनासिब आश्वस्तता एक उच्च स्तरको आश्वस्तता हो तर पूर्ण स्तरको आश्वस्तता भने होइन ।

## **(ग) NSA for LCE को समग्र रूपरेखा (Overall Design of the NSA for LCE)**

NSA for LCE को समग्र रूपरेखाका सिद्धान्तहरू निम्न बमोजिम रहेका छन्:

### *जोखिममा आधारित दृष्टिकोण र सिद्धान्तमा आधारित (Risk Based Approach and Principle Based)*

NSAs मा जस्तै NSA for LCE ले लेखापरीक्षणमा जोखिममा आधारित दृष्टिकोण (Risk-Based Approach) को प्रयोग गर्दछ, जहाँ आवश्यकताहरू सिद्धान्तमा आधारित (Principle-Based) हुन्छन् । NSA for LCE को भाग 'ए' मा सम्बोधन गरिएको मान लागु हुने अवस्थाहरूलाई ध्यानमा राख्दै यसले विभिन्न परिस्थितिहरू भएका तथा विभिन्न क्षेत्र वा उद्योगहरूमा रहेका कम जटिल निकायहरू (LCEs) मा मानलाई प्रयोग गर्न सक्षम बनाउँछ ।

### *अनुपातिकता (Proportionality)*

NSA for LCE मा भएका आवश्यकताहरू र आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (Essential Explanatory Material – EEM) हरूलाई कम जटिल निकायको लेखापरीक्षणको प्रकृति र परिस्थितिहरूसँग अनुपातिक हुने गरी तर्जुमा गरिएको छ । जटिल विषय वा परिस्थितिहरूलाई सम्बोधन गर्ने आवश्यकताहरू र आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) हरू NSA for LCE बाट हटाइएको छ ।

NSA for LCE मा लेखापरीक्षणको समग्र गुणस्तरलाई कायम गर्न लेखापरीक्षकले सम्पादन गर्नुपर्ने मुख्य विधिहरूलाई कम गर्ने परिकल्पना गरिएको छैन । NSA for LCE मा कम जटिल निकायको लेखापरीक्षणका आवश्यकताहरूलाई NSAs को मुख्य आवश्यकताहरूमा आधारित रही प्रस्तुत गरिएको छ तर यसलाई थप रूपमा बुझ्न सहज र सीधा तरिकाले तयार तथा प्रस्तुत गरिएको छ । यसमा लेखापरीक्षण अनुबन्धको प्रवाह बमोजिम आवश्यकताहरू राखिएका छन् ।

### *सहज संरचना (Intuitive Structure)*

NSA for LCE को संरचनाले ग्राहक स्वीकार वा निरन्तरतादेखि प्रतिवेदन जारी गर्नेसम्मको लेखापरीक्षणको प्राकृतिक प्रवाहलाई अनुशरण गरेको छ । खण्ड ४ मा मानको संरचनालाई थप विस्तृत रूपमा वर्णन गरिएको छ ।

### *नेपाल लेखापरीक्षणमानको मूल अवधारणाहरूको प्रयोग (Use of Core NSA Concepts)*

NSA for LCE मा प्रयोग गरिएका मूल अवधारणाहरू NSA अन्तर्गत गरिने लेखापरीक्षणमा प्रयोग हुने अवधारणाहरू जस्तै छन् । उदाहरणका लागि NSA for LCE अन्तर्गत गरिएको लेखापरीक्षणमा जोखिममा आधारित दृष्टिकोण (Risk-Based Approach) लागु हुन्छ, र लेखापरीक्षकको पेसागत विवेक (Professional Judgement) र पेसागत सन्देह (Professional Skepticism) को अभ्यासद्वारा निर्देशित हुन्छ ।

### *अपेक्षित परिणाममा केन्द्रित (Focused on Expected Outcome)*

NSA for LCE, लेखापरीक्षकले हासिल गर्नुपर्ने आवश्यकताको परिणाम के हो भन्ने विषयमा केन्द्रित छ । आवश्यकताहरूमा अनावश्यक विवरण समावेश नगरी लेखापरीक्षकले के गर्नुपर्छ भनी व्याख्या गरिएको छ । कम जटिल निकायको लेखापरीक्षणमा यी आवश्यकताहरू लागु गर्दा NSA को आवश्यकताहरूले जस्तै समान नतिजा प्राप्त हुने अपेक्षा गरिन्छ ।

*स्पष्ट, बुझ्न सहज र संक्षिप्त (Clear, Understandable and Concise)*

NSA for LCE मा भएका आवश्यकताहरू स्पष्ट, बुझ्न सकिने र संक्षिप्त रूपमा लेखिएका छन् । साथै, अनावश्यक शब्दहरू लगायत दोहोरिने वा अस्पष्ट भाषाहरू प्रयोग गरिएका छैनन् । NSA for LCE तयार गर्दा नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले IAASB को “Complexity, Understandability, Scalability and Proportionality Drafting Principles and Guidelines” अपनाएको छ ।

IAASB द्वारा ISA for LCE का लागि मस्यौदा सिद्धान्तहरू

IAASB को उद्देश्य उच्च गुणस्तरका अन्तर्राष्ट्रिय मानहरू निर्माण गर्नु हो जुन बुझ्न सजिलो, स्पष्ट, र समान रूपमा लागु गर्न सकिने खालका हुन्छन् । यसले विश्वव्यापी रूपमा लेखापरीक्षण अभ्यासको गुणस्तर र एकरूपता बढाउन सहयोग पुऱ्याउँछ । यसमा आवश्यक कार्यहरूलाई स्पष्ट, बुझ्न सजिलो र यथासम्भव सरल तथा संक्षिप्त रूपमा प्रस्तुत गर्ने विषय समावेश छ । ISA for LCE मा शैक्षिक वा पृष्ठभूमि प्रकृतिका सामग्रीहरू समावेश गरिएको छैन ।

साथै IAASB ले निम्न विषयहरूमा ध्यान केन्द्रित गरेको छः

- सरल कमाइकन (नम्बरिङ्ग) ।
- लामो वा धेरै तहका बुँदागत सूचीहरू (Bullet Lists) नराख्ने, उपयुक्तता अनुसार ‘उप बुँदाहरू (Sub-Bullets)’ को सङ्ख्या सीमित गर्ने ।
- एउटा अनुच्छेदमा एउटा मात्र धारणा राख्ने ।
- ISAs का आवश्यकताहरूलाई उपयुक्त अवस्थामा संयोजन गर्ने र दोहोरिन नदिने ।
- सम्भव भएसम्म आवश्यकताहरूलाई थप स्पष्ट र सरल तरिकाले प्रस्तुत गर्ने ।

त्यसैगरी LCE को प्रकृति र परिस्थिति अनुसार मानलाई अनुकूल बनाउँदा वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण थप प्रभावकारी र दक्ष हुनेछ भन्ने अपेक्षा IAASB ले गरेको छ । उदाहरणका लागि, LCEs का लेखापरीक्षकहरूले कुन कुरा लागु हुन्छ र कुन हुँदैन भनेर छुट्याउन समय खर्च गर्नुपर्ने छैन (जुन ISAs प्रयोग गर्दा गर्नुपर्ने हुन्छ) । किनभने जब संस्थाको प्रकृति र लेखापरीक्षण कम जटिल हुन्छ तब मुख्य आवश्यकताहरू थप स्पष्ट हुनेछन् । यसरी लेखापरीक्षकले LCE को लेखापरीक्षणमा उपयुक्त रूपमा प्रयोग गर्दा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमलाई लक्षित गर्ने उपयुक्त विधिहरू कार्यान्वयन गर्न बढी समय दिन सक्ने छन् ।

## ४. NSA for LCE को ढाँचा र संरचना (FORMAT AND STRUCTURE OF THE NSA FOR LCE)

### (क) NSA for LCE को ढाँचा (Format of the NSA for LCE)

NSA for LCE मा उद्देश्यहरू, परिभाषाहरू, आवश्यकताहरू र आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) हरू समावेश रहेका छन् ।

#### *उद्देश्यहरू (Objectives)*

यो मान सिद्धान्तमा आधारित भएकाले NSA for LCE को प्रत्येक भागमा उद्देश्य(हरू) समावेश गरिएका छन् जसलाई उक्त भागका आवश्यकताहरू पूरा गर्न उपयुक्त प्रक्रियाहरू सम्पादन गरी हासिल गरिन्छ । यी उद्देश्यहरूले लेखापरीक्षकलाई निम्न विषयहरूमा केन्द्रित गराउँछन्:

- के प्रक्रिया पूरा गर्न आवश्यक छ भन्ने बारे बुझ्नु; र
  - लेखापरीक्षणको विशेष परिस्थितिहरूमा थप कार्य सम्पादन गर्न आवश्यक छ छैन भनी निर्धारण गर्न ।
- सबै भागका उद्देश्यहरूले संयुक्त रूपमा लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यहरू (Overall Objectives) हासिल गर्दछन् (NSA for LCE को अनुच्छेद १.३.१ हेर्नुहोस्) ।

### *परिभाषाहरू (Definitions)*

परिभाषाहरूले यस मानको प्रयोजनका लागि निश्चित शब्दहरूको अर्थ वर्णन गर्छन् । यस्ता शब्दहरूलाई अनुसूची १ मा रहेको शब्दावली (Glossary of Terms) मा राखिएको छ । परिभाषाहरूले आवश्यकताहरूको कार्यान्वयन र व्याख्यामा एकरूपता कायम गर्न मद्दत गर्छन् । यिनीहरूको उद्देश्य कानून वा नियममा अन्य प्रयोजनहरूका लागि स्थापित हुन सक्ने परिभाषाहरूलाई प्रतिस्थापन गर्ने भने होइन ।

### *आवश्यकताहरू (Requirements)*

NSAs ले जस्तै, NSA for LCE ले निर्धारण गरेका आवश्यकताहरूले संयुक्त रूपमा लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्य (अर्थात्, प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणको आधारमा राय व्यक्त गर्ने) पूरा गर्दछन् । यी आवश्यकताहरूको पालनाले लेखापरीक्षकलाई आफ्नो मनासिब आश्वस्तता राय (Reasonable Assurance Opinion) व्यक्त गर्ने आधारको रूपमा पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न सहयोग पुऱ्याउँदछ । आवश्यकताहरूलाई 'गर्नुपर्छ/हुनुपर्छ' (Shall) शब्द प्रयोग गरी व्यक्त गरिएका छन् ।

मनासिब आश्वस्तता हासिल गर्नका लागि आवश्यक ठानिएको अवस्थामा (केवल असाधारण परिस्थितिहरूमा) आवश्यकताहरूलाई फरक ढङ्गले लागु गर्नुपर्ने अवस्थामा बाहेक लेखापरीक्षकले NSA for LCE मा भएका सबै सान्दर्भिक आवश्यकताहरूको पालना गर्नु पर्दछ (NSA for LCE को अनुच्छेद १.४.१ र १.४.२ हेर्नुहोस्) ।

### *आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM)*

आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) ले NSAs मा रहेका अनुप्रयोग र अन्य व्याख्यात्मक सामग्री (Application and Other Explanatory Material) को जस्तै उद्देश्य राख्दछ तर यस मानमा रहेका आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) हरू, NSAs मा भएका व्याख्यात्मक सामग्रीहरूको तुलनामा सीमित मात्र छन् । आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) उच्च स्तरमा (अर्थात् वैचारिक र सान्दर्भिक स्तरमा) लक्षित गरिएको हुन्छ, र LCEs को लेखापरीक्षणहरूको प्रकृति र परिस्थितिहरूलाई ध्यानमा राख्छ ।

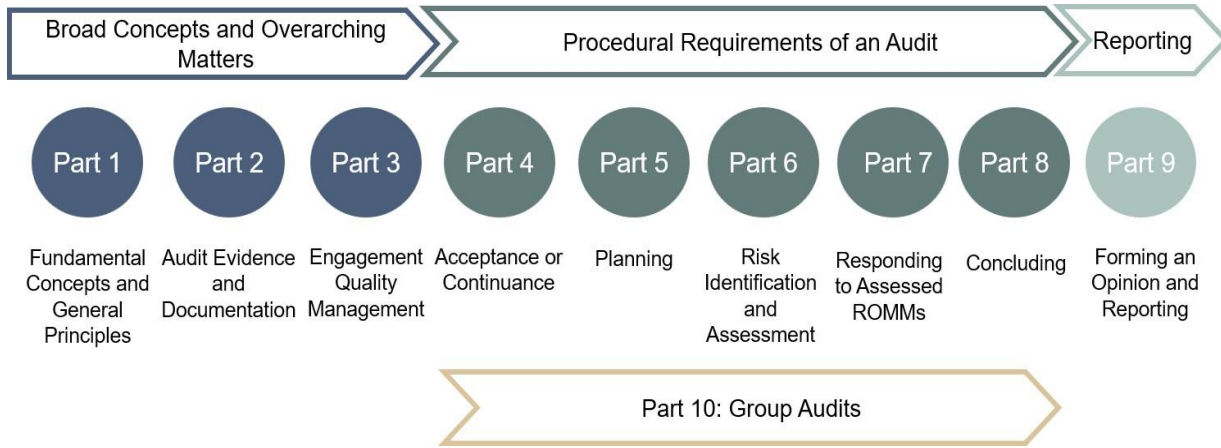
NSA for LCE भित्रका आवश्यकताहरूभन्दा आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) लाई फरक रूपमा प्रस्तुत गर्नको लागि, आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) लाई इटालिकमा र छयाङ्कित बाकस भित्र प्रस्तुत गरिएको छ । यसमा दुई प्रकारका आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) समावेश छन्: १. सामान्य परिचयात्मक आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) जसले आगामी खण्डको विषय व्याख्या गर्दछ, र २. विशेष आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) जसले ठिक माथिको आवश्यकताहरूको व्याख्या गर्दछ । यद्यपि, दुवै प्रकारका आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) को स्तरमा कुनै भिन्नता छैन ।

आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) स्वयंले कुनै पनि आवश्यकता निर्धारण गर्दैन वा कुनै आवश्यकतालाई विस्तार गर्दैन । यसले प्रदान गर्ने स्पष्टीकरण वा मार्गदर्शन यति महत्वपूर्ण मानिन्छ कि यसलाई मानमा समावेश गर्नु र सम्बन्धित आवश्यकताहरूसँगै राख्नु ती आवश्यकताहरूको सही बुझाइका लागि आवश्यक र जानकारीमूलक (Necessary and Informative) ठानिन्छ । NSA for LCE मा आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) समावेश गर्न प्रयोग गरिएका व्यापक सिद्धान्तहरू निम्नवमोजिम रहेका छन्:

- आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) अनुच्छेदहरूले लेखापरीक्षकको लागि अतिरिक्त दायित्वहरू सिर्जना गर्दैनन् र यसमा 'गर्नुपर्छ/हुनुपर्छ' (Shall) भन्ने शब्द समावेश हुँदैन ।
- हरेक अवधारणा वा आवश्यकतालाई व्याख्या गरिएको हुँदैन । आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) त्यस्तो अवस्थामा मात्र राखिएको छ जब यसले अवधारणा वा आवश्यकता(हरू) को उचित कार्यान्वयनका लागि महत्वपूर्ण रूपमा सहयोग गर्दछ भन्ने ठानिन्छ ।
- आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) को उद्देश्य कुनै आवश्यकतालाई कसरी लागु गर्ने भन्ने बारेमा विस्तृत उदाहरणहरू प्रदान गर्नु नभई यसमा NSA for LCE भित्रका अवधारणाहरू वा आवश्यकताहरू बुझ्न र लागु गर्न सान्दर्भिक विषयहरूको व्याख्या समावेश हुन्छ । उदाहरणका लागि यसले आवश्यकताको अर्थ के हो वा आवश्यकताले के विषय समेट्न खोजेको हो भनी थप स्पष्ट रूपमा व्याख्या गर्न सक्छ ।
- आवश्यक ठानिएको अवस्थामा आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) ले कुनै प्रक्रिया किन पुरा गर्न आवश्यक छ भनी व्याख्या गर्न सक्छ । यसलाई आवश्यकता अनुसार मानको पुनरावृत्ति प्रकृति (Iterative Nature) को व्याख्या गर्न पनि प्रयोग गर्न सकिन्छ ।
- उपयुक्त भएको खण्डमा आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) ले आवश्यकतालाई विभिन्न परिस्थितिहरूमा कसरी लागु गर्न सकिन्छ भनी चित्रण गर्न सक्छ । यसले मानको दायरा अन्तर्गत पर्ने सम्भावित विभिन्न प्रकारका निकायहरूमा मानलाई कसरी अनुकूल बनाउन सकिन्छ भन्ने दर्शाउँछ ।
- आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) मा NSA for LCE मा सम्बोधन गरिएका विषयहरूको पृष्ठभूमिबारे जानकारी समावेश गरिएको छैन ।

### (ख) NSA for LCE को संरचना (Structure of the NSA for LCE)

NSA for LCE को विषयवस्तुहरू, अर्थात् उद्देश्य, आवश्यकता र सम्बन्धित आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) लाई लेखापरीक्षणको प्रवाह अनुसार दश भागहरूमा समूहबद्ध गरिएको छ (NSAs मा जस्तो विषयवस्तु वा शीर्षक अनुसार होइन) । यी भागहरूभन्दा अघि मानको प्रस्तावना (Preface) र यसको प्राधिकार (Authority) रहेको छ ।



NSA for LCE को प्रस्तावना	लेखापरीक्षक र व्यवस्थापनको जिम्मेवारीहरू र मानको डिजाइन र ढाँचा वर्णन गरिएको छ ।
---------------------------	--

भाग ए, NSA for LCE को प्राधिकार	कुन निकायहरूका लागि मान प्रयोग गर्न सकिन्छ भनी वर्णन गरिएको छ ।
भाग १ - भाग ३	NSA for LCE प्रयोग गरी सम्पादन गरिएको लेखापरीक्षणसँग सान्दर्भिक लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यहरू लगायत बृहत् अवधारणाहरू र समग्र विषयवस्तुहरू उल्लेख गरिएको छ ।
भाग ४ - भाग ८	लेखापरीक्षण अनुबन्धको प्रवाह अनुसार LCE को लेखापरीक्षणका लागि मुख्य आवश्यकताहरू उल्लेख गरिएको छ ।
भाग ९	रायको तयारी, लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको विषयवस्तुहरू, अन्य जानकारी र तुलनात्मक जानकारी सम्बन्धी आवश्यकताहरू उल्लेख गरिएको छ । <a href="#">लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन सम्बन्धी अतिरिक्त मार्गदर्शन (Auditor Reporting Supplemental Guidance)</a> पनि हेर्नुहोस् ।
भाग १०	समूह लेखापरीक्षणमा लागु हुने विशेष अवधारणाहरू (अर्थात् LCE को समूह वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण गर्दा लेखापरीक्षकहरूले पालना गर्नुपर्ने थप आवश्यकताहरू) उल्लेख गरिएको छ ।
अनुसूचीहरू	अनुसूची १-७ मा शब्दावली (Glossary of Terms), LCE को लेखापरीक्षणको लागि केही विशेष अवधारणाहरू र विषयवस्तुहरूका साथै नमुना दस्तावेजहरू समावेश गरिएका छन् ।

सबै भागहरू (भाग १-१०) मा समान संरचना प्रयोग गरिएको छ जसले कार्यान्वयनमा एकरूपता कायम गर्न मद्दत गर्दछ:

- परिचयात्मक बाकस (Introductory Box): यसमा सम्बन्धित भागको सामग्री र कार्यक्षेत्रको सारांश प्रस्तुत गरिएको छ । परिचयात्मक बाकसहरूमा भएको सामग्रीले लेखापरीक्षकका लागि कुनै दायित्व सिर्जना गर्ने उद्देश्य राख्दैन । नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले यी परिचयात्मक बाकसहरूमा समावेश गर्ने जानकारीलाई सन्तुलित तरिकाले प्रस्तुत गरिएको छ र प्रत्येक भागमा समावेश भएका विषयहरूलाई छिटो र स्पष्ट रूपमा बुझ्न उपयोगी हुने दृष्टिकोण रहेको छ ।
- उद्देश्य(हरू)
- आवश्यकताहरू र आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM), जसमा निम्न विषयहरू समावेश छन्:
  - निर्दिष्ट सञ्चारका आवश्यकताहरू : यदि कुनै भागमा समावेश गरिएका विषयहरूसँग सम्बन्धित कुनै विशिष्ट सञ्चार आवश्यक छन् भने तिनीहरूलाई एकै स्थानमा समूहबद्ध गरिएको छ ताकि व्यवस्थापन वा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू (Those Charged With Governance) लाई गरिनुपर्ने सबै विशिष्ट सञ्चारहरू स्पष्ट रूपमा पहिचान गर्न सकियोस् ।
  - निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू : सम्बन्धित भाग भित्रका विशिष्ट विषयहरूसँग सम्बन्धित सबै दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरूलाई समेत एकै स्थानमा समूहबद्ध गरिएको छ ताकि दस्तावेजीकरण गर्नुपर्ने विशिष्ट विषयहरू स्पष्ट रूपमा पहिचान गर्न सकियोस् । NSA for LCE मा भएका सबै दस्तावेजीकरण सम्बन्धी आवश्यकताहरूको सार **अनुसूची २** मा प्रस्तुत गरिएको छ ।

साथै, सामान्यतया LCE को लेखापरीक्षणमा अनुबन्ध साझेदार (Engagement Partner) नै एकजना मात्र अनुबन्ध टोली सदस्य हुनसक्ने परिस्थितिलाई ध्यानमा राख्दै NSA for LCE मा एकभन्दा बढी अनुबन्ध टोली सदस्यहरू संलग्न भएका अनुबन्धहरूमा मात्र लागु हुने आवश्यकताहरू र आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) लाई पहिचान गरी अलग प्रस्तुत गरिएको छ ।

## ५. नेपाल लेखापरीक्षणमानहरूसँगका तुलनात्मक समानता र भिन्नताहरू (SIMILARITIES AND DIFFERENCES COMPARED TO THE NSAs)

### (क) NSA for LCE र NSAs बिचका प्रमुख समानताहरू (Key Overarching Similarities Between the NSA for LCE and the NSAs)

#### *आश्वस्तताको स्तर (Level of Assurance)*

लेखापरीक्षणको उद्देश्य कुनै निकायको वित्तीय विवरणहरूमा लक्षित प्रयोगकर्ताहरूको विश्वासको स्तर बढाउनु हो । NSAs अन्तर्गत गरिएको लेखापरीक्षण जस्तै: NSA for LCE मा लेखापरीक्षकले मनासिब आश्वस्तता राय (Reasonable Assurance Opinion) व्यक्त गर्नको लागि आधारको रूपमा पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्नुपर्ने आवश्यकताहरू समावेश छन् । यो राय लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा लेखापरीक्षण राय (Audit Opinion) को रूपमा सञ्चार गरिन्छ ।

#### *जोखिममा आधारित दृष्टिकोण (Risk-Based Approach)*

NSA for LCE र NSAs दुवै जोखिममा आधारित दृष्टिकोण प्रयोग गरी लेखापरीक्षण अनुबन्ध सम्पादन गर्नका लागि तर्जुमा गरिएका हुन् र दुवैले अन्य अवधारणाहरू सहित यस्तो दृष्टिकोणलाई आधार प्रदान गर्ने निम्न अवधारणाहरू प्रयोग गर्दछन्:

- लेखापरीक्षण अनुबन्धका विभिन्न चरणका उद्देश्यहरू जसले संयुक्त रूपमा लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यहरू हासिल गर्दछन् ।
- LCE को लेखापरीक्षण गर्दा लेखापरीक्षकको कामको मात्रा निर्धारण गर्न आधारको रूपमा समान आधारभूत आवश्यकताहरू र अवधारणाहरू ।
- लेखापरीक्षण अनुबन्धको योजना तयार र कार्यसम्पादनमा पेसागत विवेक (Professional Judgment) र पेसागत सन्देह (Professional Skepticism) को प्रयोग ।
- लेखापरीक्षण रायको लागि आधारको रूपमा पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू ।
- लेखापरीक्षण अनुबन्धको योजना तयार र कार्यसम्पादन गर्दा लेखापरीक्षकको प्रयासहरूलाई केन्द्रित गर्न र वित्तीय विवरणहरू सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिबाट मुक्त छन् छैनन् भनी मूल्याङ्कन गर्दा सारभूतता (Materiality) को प्रयोग ।
- सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू पहिचान, मूल्याङ्कन र सम्बोधन गर्न लेखापरीक्षण जोखिम मोडेल (Audit Risk Model) को प्रयोग ((अर्थात्, अन्तर्निहित जोखिम (Inherent Risk), नियन्त्रण जोखिम (Control Risk) र पहिचानको जोखिम (Detection Risk) का अवधारणाहरू)) ।

#### *सान्दर्भिक नैतिक आवश्यकताहरू र गुणस्तर व्यवस्थापन (Relevant Ethical Requirements and Quality Management)*

NSA for LCE र NSAs दुवैमा निम्न आवश्यकताहरू उल्लेख गरिएका छन्:

- लेखापरीक्षकले वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षण अनुबन्धहरूका लागि स्वतन्त्रता सम्बन्धी विषयहरू लगायत सान्दर्भिक नैतिक आवश्यकताहरूको पालना गर्नुपर्छ (यसमा सामान्यतया ICAN को लेखाव्यवसायीहरूका लागि आचार

संहिताको हातेपुस्तकका वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित प्रावधानहरूका साथै अन्य राष्ट्रिय आवश्यकताहरू समेत समावेश हुन्छन्) र

- अनुबन्ध साझेदार (Engagement Partner) नेपाल गुणस्तर व्यवस्थापनमान (Nepal Standards on Quality Management – NSQMs), वा कम्तिमा सो जतिकै माग गर्ने राष्ट्रिय आवश्यकताहरू लागु गर्ने फर्मको सदस्य हुनुपर्छ ।

### *पेसागत विवेक र पेसागत सन्देह (Professional Judgment and Professional Skepticism)*

पेसागत विवेक र पेसागत सन्देहका अन्तर्निहित अवधारणाहरू NSAs र NSA for LCE दुवै अन्तर्गत सम्पादन गरिने लेखापरीक्षणमा समान रूपमा लागु हुन्छन् । पेसागत विवेक र पेसागत सन्देह लेखापरीक्षण अनुबन्धको अवधिभर व्यापक रूपमा लागु हुन्छन् र NSAs र NSA for LCE मा विभिन्न आवश्यकताहरूमा प्रतिबिम्बित हुन्छन् । उदाहरणका लागि पुष्टि गर्ने (Corroborative) वा खण्डन गर्ने (Contradictory) लेखापरीक्षण प्रमाणहरूको आसपास लेखापरीक्षकको पेसागत सन्देहको प्रयोग बढाउन NSAs मा भएका आवश्यकताहरूलाई NSA for LCE भित्र समावेश गरिएको छ ।

## **(ख) NSA For LCE र NSAs बिचका प्रमुख भिन्नताहरू (Key Overarching Differences Between the NSA for LCE and the NSAs)**

### *प्राधिकार (Authority)*

- NSA for LCE, मानको 'प्राधिकार' (Authority) मा उल्लिखित सबै मापदण्डहरू पूरा भएको खण्डमा मात्र प्रयोग गर्न सकिन्छ ।
- NSAs, कुनै पनि प्रकार, जटिलता वा आकारको निकायको लेखापरीक्षण अनुबन्धका लागि प्रयोग गर्न सकिन्छ ।

### *संरचना (Structure)*

- NSA for LCE एक स्वतन्त्र मान हो जसमा १० वटा भागहरू समावेश छन् ।
- NSAs मा ३७ वटा मानहरू छन् ।

### *आवश्यकताहरू (Requirements)*

- NSA for LCE मा प्रतिबन्धित वर्गका निकायहरूसँग सम्बन्धित आवश्यकताहरू समावेश छैनन् र यसले जटिल विषय वा परिस्थितिहरूलाई सम्बोधन गर्दैन ।
- NSAs मा फरक-फरक परिस्थिति र आकार भएका विभिन्न प्रकारका निकायहरूलाई समेट्ने आवश्यकताहरू समावेश छन् । NSAs मा भएका आवश्यकताहरू वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणका सम्पूर्ण परिस्थितिहरूमा लागु हुन्छन् ।

### *मार्गदर्शन (Guidance)*

- NSA for LCE ले LCEs का लागि विशेष रूपमा तयार गरिएको आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) को रूपमा मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ । साथै, यी मार्गदर्शनहरूलाई सम्बन्धित आवश्यकताहरूसँगै राखिएको छ ।

- NSAs ले अनुप्रयोग र अन्य व्याख्यात्मक सामग्री (Application and Other Explanatory Material) को रूपमा विस्तृत मार्गदर्शन प्रदान गर्दछन् । साथै, यी मार्गदर्शनहरू प्रत्येक NSA को तोकिएको खण्डमा आवश्यकताहरूभन्दा अलग राखिएको छ ।

## ६. अद्यावधिक (MAINTENANCE)

नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्ड, लेखापरीक्षणको परिवेशमा हुने परिवर्तनहरूका लागि NSA for LCE लाई अद्यावधिक गर्न प्रतिबद्ध छ । NSA for LCE अद्यावधिक रहनुपर्छ र सम्भव भएसम्म NSAs सँग समान हुनुपर्छ भन्ने नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डको धारणा रहेको छ । यस सन्दर्भमा नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले NSA for LCE लाई NSAs को विकल्पको रूपमा हेरेको छ । यसलाई LCE को लेखापरीक्षणको प्रकृति र परिस्थितिहरूसँग अनुपातिक (Proportionate) हुने गरी तर्जुमा गरिएको छ । तसर्थ, नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले NSAs मा भएका परिमार्जनहरू अनुसार NSA for LCE लाई अद्यावधिक गर्ने छ ।

## ७. मान परिवर्तनको अवस्था (TRANSITIONING)

### (क) NSA for LCE बाट NSAs मा कहिले परिवर्तन गर्ने (When to Transition from the NSA for LCE to the NSAs) ?

लेखापरीक्षकले NSA for LCE प्रयोग गर्नु उपयुक्त छ, छैन भन्ने विषय (भाग 'ए' मा उल्लिखित 'प्राधिकार' बमोजिम) निम्न अवस्थाहरूमा विचार गर्नुपर्छ:

- अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरताको समयमा ।
- अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरतापछि ।

अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरताको समयमा लेखापरीक्षकले NSA for LCE प्रयोग गर्नु उपयुक्त छ, छैन भनी विचार गर्नुपर्छ (NSA for LCE को अनुच्छेद ४.३.१(ख) हेर्नुहोस्) । भाग 'ए' मा लेखापरीक्षकलाई यो विषय निर्धारण गर्न मद्दत गर्ने आवश्यकताहरू र मार्गदर्शनहरू समावेश गरिएका छन् । यदि NSA for LCE द्वारा नसमेटिएको जटिलता छ, भनी निर्धारण गरिएमा लेखापरीक्षणको लागि NSA for LCE को प्रयोग उपयुक्त हुँदैन ।

अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरतापछि, NSA for LCE बमोजिम लेखापरीक्षकले उक्त मान प्रयोग गर्ने निर्णयको पुनः मूल्याङ्कन गर्नुपर्छ । मानको भाग ६ मा सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरूको पहिचान र मूल्याङ्कनपछि उक्त निर्णयको पुनः मूल्याङ्कन गर्ने आवश्यकता समावेश छ (NSA for LCE को अनुच्छेद ६.५.१ हेर्नुहोस्) । साथै, लेखापरीक्षण प्रमाण वा नयाँ जानकारी (जुन NSA for LCE प्रयोग गर्ने लेखापरीक्षकको प्रारम्भिक मूल्याङ्कनसँग मेल खाँदैन) प्राप्त भएको अवस्थामा लेखापरीक्षकले NSA for LCE प्रयोग गर्ने निर्णय परिवर्तन गरी NSAs वा अन्य लागु हुने लेखापरीक्षणमानहरूको प्रयोग गर्नुपर्ने हुन सक्छ ।

NSA for LCE तयार गर्ने क्रममा अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरता पछि कुनै निकायको लेखापरीक्षण NSA for LCE बाट NSAs मा विरलै मात्र परिवर्तन गर्नुपर्ने हुन्छ, भन्ने पूर्वानुमान गरिएको थियो । भाग 'ए' मा सम्बोधन गरिएका विशेष प्रतिबन्धहरू, सान्दर्भिक गुणात्मक विशेषताहरू र लागु हुने अवस्थामा परिमाणात्मक सीमाहरू सामान्यतया अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरताको समयमा पहिचान हुन्छ, जसले NSA for LCE प्रयोग गर्ने बारे लेखापरीक्षकको निर्णयलाई सूचित गर्दछ । तसर्थ, NSA for LCE को प्रयोगमा परिवर्तन आवश्यक पर्ने अज्ञात जटिलताहरू तुलनात्मक रूपमा विरलै हुने अपेक्षा गरिन्छ ।

अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरताको समयमा लेखापरीक्षकलाई जानकारी नभएको र लेखापरीक्षणको क्रममा पत्ता लागेको, लेखापरीक्षण अवधिमा जटिल लेखा अनुमानहरू (Complex Accounting Estimates) मा परिणत हुने कारोबारहरू निकायले सुरु गरेको हुनसक्ने स्थितिलाई सम्बोधन गर्न मानमा निम्न विषयहरू समावेश गरिएका छन्:

- 'प्राधिकार' (Authority) मा निकायको वित्तीय विवरणहरूमा साधारणतया (Ordinarily) जटिल विधिहरू, मोडेलहरू, मान्यताहरू वा तथ्याङ्कहरूको प्रयोग आवश्यक पर्ने लेखा अनुमानहरू समावेश हुँदैनन् भनी उल्लेख गरिएको छ । 'साधारणतया' शब्दको प्रयोगले जटिल लेखा अनुमान भएको अवस्थामा समेत NSA for LCE अन्तर्गत रही लेखापरीक्षण अनुबन्धलाई निरन्तरता दिन सकिने सम्भावनालाई खुला राख्छ ।
  - लेखापरीक्षकले त्यस्ता परिस्थितिहरूमा पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न सक्नु भन्ने उद्देश्यका साथ मानको भाग ७ मा लेखा अनुमानहरूसँग सम्बन्धित आवश्यकताहरू र मार्गदर्शन समावेश गरिएको छ ।
- यदि NSA for LCE ले सम्बोधन गर्न तर्जुमा गरेका विषयहरूभन्दा विपरीत जटिल विषय वा परिस्थितिहरू हुनसक्ने कुनै सङ्केत देखिएमा यो मान अझै पनि प्रयोग गर्न उपयुक्त छ, छैन भनी लेखापरीक्षकले निर्धारण गर्नु पर्दछ र आवश्यक भएमा उपयुक्त अन्य मान लागु गर्ने गरी परिवर्तन गर्नु पर्दछ ।

### **(ख) अनुबन्धको बीचमा NSAs मा परिवर्तन (Transitioning to the NSAs Mid Engagement)**

लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको बीचमा NSA for LCE प्रयोग गर्न उपयुक्त छैन भन्ने निष्कर्ष निकालेको अवस्थामा NSAs वा अन्य लागु हुने लेखापरीक्षणमानहरूमा परिवर्तन गर्नुपर्छ ।

NSAs मा परिवर्तन गर्ने अवस्थामा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रतिवेदनमा NSAs को पालना गरेको विषय प्रतिनिधित्व (Represent) गर्नको लागि लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित सबै NSAs का आवश्यकताहरू पालना गर्नुपर्छ । आवश्यक पर्ने थप विधिहरू (Incremental Procedures) लेखापरीक्षण अनुबन्धको तथ्य र परिस्थितिहरूमा निर्भर गर्दछ । मुख्यतया लेखापरीक्षकले निम्न कार्यहरू गर्नुपर्छ:

- अनुबन्धका सर्तहरू (Terms of Engagement) पुनः स्थापना गर्ने, उदाहरणका लागि अद्यावधिक गरिएको अनुबन्ध पत्र (Engagement Letter) जारी गरेर । NSA for LCE को सान्दर्भिक भाग ४.४ र सान्दर्भिक नेपाल लेखापरीक्षणमान: NSA 210<sup>२</sup> हो ।

NSA for LCE को अनुच्छेद ४.७.४(क) अनुसार लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण अनुबन्ध पत्र वा अन्य उपयुक्त लिखित सहमती पत्रमा NSA for LCE को प्रयोग गरी लेखापरीक्षण गरिने छ भनी उल्लेख गर्नु पर्दछ । कानून वा नियमद्वारा निषेध नगरिएको खण्डमा लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण अनुबन्धका सर्तहरूमा NSA for LCE बाट NSAs मा परिवर्तन गर्न सक्ने सम्भावनालाई उल्लेख गर्नु उपयुक्त हुनसक्छ । केही क्षेत्राधिकारहरूमा लेखापरीक्षकले त्यस्तो गर्ने क्षमता कायम राख्नका लागि यस्तो सम्भावनाको सन्दर्भ समावेश गर्न आवश्यक हुनसक्छ ।

- व्यवस्थापन वा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू (Those Charged With Governance) सँगको सञ्चारहरू पुनः जारी गर्ने । NSA for LCE का सान्दर्भिक भागहरू: भाग १.८, भाग ५.४, भाग ६.६, भाग ७.६,

<sup>२</sup> NSA 210, *Agreeing the Terms of Audit Engagements*

भाग ८.८ र भाग १०.७ हुन् र सान्दर्भिक नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू: NSA 260 (Revised)<sup>३</sup>, NSA 540 (Revised) र NSA 600 (Revised)<sup>४</sup> हुन् ।

- लेखापरीक्षणको योजना चरणमा पर्याप्त काम भएको छ, छैन भनी मूल्याङ्कन गर्ने, जसमा निम्न विषयहरू समावेश छन्:
    - समग्र लेखापरीक्षण रणनीति (Overall Audit Strategy) तय गर्ने ।
    - लेखापरीक्षण योजना (Audit Plan) पर्याप्त र उपयुक्त छ, छैन भनी निर्धारण गर्ने ।
    - जटिल परिस्थिति(हरू) लाई सम्बोधन गर्न विशेषज्ञहरू वा अन्य (जस्तै, आन्तरिक लेखापरीक्षण) लाई संलग्न गराउन आवश्यक छ, छैन भनी निर्धारण गर्ने ।
    - लागु हुने अवस्थामा, सेवा प्रदायक निकाय (Service Organization) मा गर्नुपर्ने कार्य निर्धारण गर्ने ।
- NSA for LCE मा सान्दर्भिक भागहरू: भाग ५.२, भाग ६.३ र भाग ७.४ हुन् र सान्दर्भिक नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू: NSA 300<sup>५</sup>, NSA 402<sup>६</sup>, NSA 610 (Revised)<sup>७</sup> र NSA 620<sup>८</sup> हुन् ।
- सुरुवाती मौज्जातहरू (Opening Balances) मा कुनै थप विधिहरू सम्पादन गर्न आवश्यक छन्, छैनन् भनी विचार गर्ने । NSA for LCE मा सान्दर्भिक भाग ४.५ र सान्दर्भिक नेपाल लेखापरीक्षणमान NSA 510<sup>९</sup> हो ।
  - पहिले नै गरिएको कामको पर्याप्तता र उपयुक्तताको मूल्याङ्कन गर्ने, जसमा निम्न विषयहरू समावेश छन्:
    - निकाय र यसको वातावरण, लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाका र निकायको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली तथा जोखिम पहिचान र मूल्याङ्कनबारेको बुझाइ ।
    - पहिले नै तर्जुमा र सम्पादन गरिएका थप लेखापरीक्षण विधिहरू (Further Audit Procedures) ।
    - दस्तावेजीकरण (NSA for LCE को भाग २.४ र NSA 230<sup>१०</sup> हेर्नुहोस्) ।
  - लागु हुने सबै NSA का आवश्यकताहरू (वा अन्य लागु हुने लेखापरीक्षणमानहरूका आवश्यकताहरू) पालना गर्न आवश्यक थप विधिहरू तर्जुमा र सम्पादन गर्ने, साथै उपयुक्तता अनुसार थप दस्तावेजीकरण गर्ने ।
  - NSAs का उद्देश्यहरू (वा अन्य लागु हुने लेखापरीक्षणमानहरूका आवश्यकताहरू) पूरा गर्न वा फर्मको नीति वा प्रक्रियाहरू बमोजिमका दायित्वहरू पूरा गर्न आवश्यक ठानिएका अन्य कार्यहरू गर्ने ।

---

<sup>३</sup> NSA 260 (Revised), *Communication with Those Charged with Governance*

<sup>४</sup> NSA 600 (Revised), *Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the work of Component Auditors)*

<sup>५</sup> NSA 300, *Planning an Audit of Financial Statements*

<sup>६</sup> NSA 402, *Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*

<sup>७</sup> NSA 610 (Revised), *Using the Work of Internal Auditors*

<sup>८</sup> NSA 620, *Using the Work of Auditor's Expert*

<sup>९</sup> NSA 510, *Initial Audit Engagements – Opening Balances*

<sup>१०</sup> NSA 230, *Audit Documentation*

## (ग) लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन (Auditor Reporting)

(सन्दर्भ: अनुच्छेद ९.६.२)

यदि वित्तीय विवरणहरूमा समवर्ती आँकडाहरू (Corresponding Figures) वा तुलनात्मक वित्तीय विवरणहरू (Comparative Financial Statements) समावेश छन् र अधिल्लो अवधि फरक लेखापरीक्षणमान अन्तर्गत लेखापरीक्षण गरिएको थियो (जस्तै: अधिल्लो अवधिका लागि NSAs प्रयोग गरिएको थियो र हालको अवधिका लागि NSA for LCE प्रयोग गरिएको छ वा विपरीत) भने लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा विभिन्न अवधिहरूका लागि प्रयोग गरिएका लेखापरीक्षणमानहरूको बारेमा जानकारी समावेश गर्न आवश्यक छैन। नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डको धारणामा यो आवश्यक छैन किनकि NSAs र NSA for LCE दुवैले लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षण राय (Audit Opinion) को आधारको रूपमा मनासिब आश्वस्तता (Reasonable Assurance) प्राप्त गराउँदछन्। यद्यपि, लेखापरीक्षकले अधिल्लो अवधि फरक लेखापरीक्षणमान प्रयोग गरी लेखापरीक्षण गरिएको थियो भनी उल्लेख गर्नको लागि अन्य विषयवस्तुको अनुच्छेद (Other Matter Paragraph) समावेश गर्ने निर्णय गर्न सक्छन्। यद्यपि, लेखापरीक्षकले चालु वर्षको तुलनात्मक जानकारीमा सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति छ, छैन भनी निर्धारण गर्न NSA 710<sup>११</sup> र NSA for LCE को भाग ९.७ को आवश्यकता बमोजिम पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्नुपर्छ। तुलनात्मक वित्तीय विवरणहरूको हकमा यी प्रक्रियाहरूले लेखापरीक्षकलाई प्रस्तुत गरिएका दुवै अवधिहरूमा लेखापरीक्षकको रायलाई समर्थन गर्न पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न सक्षम बनाउँछन्।

## ५. NSA for LCE सम्बन्धी जानकारीहरू (INSIGHTS INTO THE NSA FOR LCE)

### (क) सामान्य (General)

यस दस्तावेजमा पहिले व्याख्या गरिएभन्ने NSA for LCE, NSAs मा आधारित एक स्वतन्त्र (Standalone) मान हो र NSAs को एक विकल्प हो। यसलाई LCE को लेखापरीक्षणको प्रकृति र परिस्थितिहरूमा अनुपातिक (Proportionate) हुने गरी तर्जुमा (Design) गरिएको छ। यसलाई ध्यानमा राख्दै मान विकासको क्रममा सरोकारवालाहरूले NSA for LCE प्रयोग गरी लेखापरीक्षण गर्दा थप मार्गदर्शनका लागि NSAs को सन्दर्भ लिनु सम्भव छ, छैन भनी जिज्ञासा राखेका थिए।

NSA for LCE ले लेखापरीक्षकलाई NSAs लगायत अन्य लेखापरीक्षणमानहरू अध्ययन वा लागु गरी प्राप्त गरेको ज्ञान प्रयोग गर्न निषेध गर्दैन। लेखापरीक्षकहरूले लेखापरीक्षण कार्य गर्दा मार्गदर्शनका विभिन्न स्रोतहरूलाई सन्दर्भको रूपमा लिन सक्छन्।

यद्यपि, कुनै लेखापरीक्षण NSA for LCE को प्रयोग गरी गरिन्छ भने उक्त अनुबन्धमा NSAs लागु हुँदैनन्। साथै, यस मानको तर्जुमा गर्दा परिकल्पना नगरिएका जटिल विषय वा परिस्थितिहरूलाई सम्बोधन गर्न NSAs का आवश्यकताहरू प्रयोग गर्न सकिँदैन किनकि यसले NSA for LCE को अनुपयुक्त प्रयोग (Inappropriate Use) को जोखिम सिर्जना गर्दछ (खण्ड ३.क हेर्नुहास्)।

#### **उदाहरण:**

यदि NSA for LCE प्रयोग गरी लेखापरीक्षण भइरहेको निकायले प्रतिवेदन अवधि (Reporting Period) को दौरान फरक र उदाउँदो उद्योग (Emerging Industry) मा कुनै महत्वपूर्ण नयाँ व्यावसायिक गतिविधि सुरु गरेको छ भने,

<sup>११</sup> NSA 710, Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements

यसले निकायको व्यवसाय सञ्चालन (Business Operations), सूचना प्रणाली (Information System), वित्तीय प्रतिवेदन प्रक्रिया (Financial Reporting Process) र आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली (System of Internal Control) मा जटिलता बढाउन सक्छ। यदि लेखापरीक्षकले नयाँ व्यावसायिक गतिविधि र यसको प्रभावको कारणले गर्दा निकायले अब LCE को गुणात्मक विशेषताहरू (Qualitative Characteristics) पूरा गर्दैन भन्ने निष्कर्ष निकाल्छन् भने, NSA for LCE अब उपरान्त प्रयोग गर्न सकिँदैन। लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण अनुबन्ध सम्पन्न गर्नका लागि NSAs वा अन्य लागु हुने लेखापरीक्षणमान(हरू) मा परिवर्तन गर्नुपर्ने हुन्छ।

### **(ख) NSA for LCE को प्रस्तावना (Preface to the NSA for LCE)**

प्रस्तावनामा NSA for LCE प्रयोग गर्दा बुझनुपर्ने आवश्यक विषयहरू व्याख्या गरिएको छ, जसमा निम्न विषयहरू समावेश छन्:

- यो मान मनासिब आश्वस्तता (Reasonable Assurance) प्राप्त गर्न तर्जुमा गरिएको हो।
- यो मान फर्म NSQM 1<sup>१२</sup> वा कमिमा सो जतिकै माग गर्ने (At Least as Demanding) राष्ट्रिय आवश्यकताहरूको अधीनमा छ भन्ने आधारमा आधारित छ।
- यो मान सामान्य उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरूको पूर्ण सेटको लेखापरीक्षणको सन्दर्भमा लेखिएको हो र यसलाई अनुबन्धको परिस्थितिअनुसार आवश्यकता बमोजिम विशेष उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरूको पूर्ण सेट वा एकल वित्तीय विवरण वा वित्तीय विवरणको कुनै विशिष्ट तत्व, खाता वा इकाइ (Specific Element, Account or Item) को लेखापरीक्षणको लागि समेत अनुकूलित गर्न सकिन्छ।
- यो मान प्रयोग गरी कुनै लेखापरीक्षण अनुबन्ध सम्पादन गरिएको अवस्थामा सो अनुबन्धमा NSAs लागु हुँदैनन्।
- मानको ढाँचा।
- सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूको अनुबन्धमा मान लागु गर्दा गर्नुपर्ने विशेष विचारहरू।

#### **सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरू (Public Sector Entities)**

भाग 'ए' मा रहेको 'प्राधिकार' (Authority) मा उल्लिखित विचारहरू लागु भएको अवस्थामा NSA for LCE लाई सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूको लेखापरीक्षण अनुबन्धका लागि प्रयोग गर्न सकिन्छ। NSA for LCE को प्रस्तावना (अनुच्छेद पी.१८-पी.२१) ले सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूको बारेमा थप सान्दर्भिक जानकारी प्रदान गरेको छ। NSAs मा जस्तै NSA for LCE मा समेत मानभरि सार्वजनिक क्षेत्रका निकायहरूका लागि विशेष विचारहरू समावेश गरिएका छन्। यी विचारहरू आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) मा समावेश गरिएका छन्।

#### **नेपाल लेखापरीक्षणमान ८०० - शृङ्खला (NSA 800 Series)**

नेपाल लेखापरीक्षणमान ८०० शृङ्खला<sup>१३</sup>सँग सम्बन्धित आवश्यकताहरू NSA for LCE मा समावेश गरिएका छैनन्, किनकि नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले LCEs को सामान्य उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरूको पूर्ण सेटको लेखापरीक्षणका

<sup>१२</sup> NSQM 1, *Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews for Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*

<sup>१३</sup> The NSA 800-series includes: NSA 800 (Revised), Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special-Purpose Frameworks; NSA 805 (Revised), Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement and NSA 810 (Revised), Engagements to Report on Summary Financial Statements.

लागि लेखापरीक्षणमा विकास गर्नमा मात्र ध्यान केन्द्रित गरेको थियो । यद्यपि, प्रस्तावना (अनुच्छेद पी.२) बमोजिम यदि निकाय भाग 'ए' मा उल्लेख गरिएबमोजिमको LCE भएमा मात्र, अनुबन्धको परिस्थितिअनुसार विशेष उद्देश्यका वित्तीय विवरणहरूको पूर्ण सेटको लेखापरीक्षण, वा एकल वित्तीय विवरण वा वित्तीय विवरणको कुनै विशिष्ट तत्व, खाता वा इकाइको लेखापरीक्षणमा आवश्यकताअनुसार NSA for LCE लाई अनुकूलन गर्न सकिन्छ ।

### **(ग) भाग ए, प्राधिकार (Part A, Authority)**

भाग 'ए' मा मान प्रयोग गर्न सकिने निकायहरूको वर्णन गरिएको छ ।

भाग 'ए' अन्तर्गतको क्षेत्राधिकारहरूमा NSA for LCE को आवश्यक वा अनुमत (Required or Permitted) प्रयोग सम्बन्धी निर्णयहरू कानुनी र नियामक निकायहरू वा मान निर्धारण गर्ने अधिकारसहितका सान्दर्भिक निकायहरूमा निहित हुन्छन् । अनुबन्ध स्तरमा, अनुबन्ध साझेदार (Engagement Partner) ले फर्मको नीति वा प्रक्रियाहरू र भाग 'ए' बमोजिम NSA for LCE को प्रयोग उपयुक्त छ छैन भनी निर्धारण गर्दछन् (NSA for LCE को अनुच्छेद ४.३.१ हेर्नुहास्) । यदि भाग 'ए' मा परिकल्पना गरिएको बाहेकका लेखापरीक्षण अनुबन्धहरूका लागि NSA for LCE प्रयोग गरिन्छ भने, लेखापरीक्षकलाई लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा NSA for LCE को अनुपालना गरेको भनी उल्लेख (Represent) गर्न अनुमति दिइदैन ।

### **(घ) भाग १, आधारभूत अवधारणाहरू, सामान्य सिद्धान्तहरू र समग्र आवश्यकताहरू (Part 1, Fundamental Concepts, General Principles and Overarching Requirements)**

भाग १ मा लेखापरीक्षण अवधिभर लागु हुने आधारभूत अवधारणाहरू, सामान्य सिद्धान्तहरू र समग्र आवश्यकताहरू (Overarching Requirements) उल्लेख गरिएको छ, जसमा निम्न विषयहरू समावेश छन्:

- लागु हुने मिति ।
- सान्दर्भिक नैतिक आवश्यकताहरू र फर्म-स्तरको गुणस्तर व्यवस्थापन ।

सान्दर्भिक नैतिक आवश्यकताहरूमा सामान्यतया ICAN को लेखाव्यवसायीको लागि आचारसंहिता सम्बन्धी हातेपुस्तकका वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित प्रावधानहरूका साथै थप कडा राष्ट्रिय आवश्यकताहरू समावेश हुन्छन् ।

यो मानले अनुबन्ध साझेदार, नेपाल गुणस्तर व्यवस्थापनमानहरू (NSQMs) वा कम्तिमा सो जत्तिकै माग गर्ने (At Least as Demanding) राष्ट्रिय आवश्यकताहरू लागु गर्ने फर्मको सदस्य हुनुपर्छ भनी आवश्यक गर्दछ ।

- NSA for LCE प्रयोग गरी वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण गर्दा लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्यहरू ।
- लेखापरीक्षणको योजना र कार्यसम्पादन गर्दा पेसागत विवेक (Professional Judgment) र पेसागत सन्देह (Professional Skepticism) को प्रयोग गर्ने सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको लागि समग्र आवश्यकताहरू ।
- जालसाजी (Fraud), कानून र नियमहरू लगायत सम्बद्ध पक्षहरू (Related Parties) सँग सम्बन्धित लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूको सम्बन्धमा लेखापरीक्षण अवधिभर लागु हुने समग्र आवश्यकताहरू । NSA for LCE को अन्य भागहरूमा यी विषयहरूसँग सम्बन्धित थप विशिष्ट आवश्यकताहरू समावेश गरिएका छन् ( उदाहरणका लागि भाग ६ मा जोखिम पहिचान र मूल्याङ्कन वा भाग ७ मा मूल्याङ्कित जोखिमहरूको सम्बोधन) ।
- व्यवस्थापन र शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू (Those Charged With Governance) सँगको सञ्चार सम्बन्धी सामान्य आवश्यकताहरू । NSA for LCE को अन्य भागहरूमा समेत सान्दर्भिक निर्दिष्ट सञ्चारका आवश्यकताहरू समावेश गरिएका छन् ।

## **(ङ) भाग २: लेखापरीक्षण प्रमाण र दस्तावेजीकरण (Audit Evidence and Documentation)**

भाग २ मा देहायका विषयका लागि सामान्य आवश्यकताहरू निर्धारण गरिएको छः

- लेखापरीक्षण प्रमाणको रूपमा प्रयोग गरिने जानकारी सम्बन्धी आवश्यकताहरू सहित पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण (Sufficient Appropriate Audit Evidence) प्राप्त गर्ने। NSA for LCE को अन्य भागहरूमा समेत लेखापरीक्षण प्रमाणसँग सम्बन्धित थप विशिष्ट आवश्यकताहरू समावेश छन्।
- दस्तावेजीकरण। तलको मार्गदर्शनले NSA for LCE मा दस्तावेजीकरणको आवश्यकताका केही पक्षहरूलाई थप स्पष्ट पार्दछ।

NSA for LCE मा दस्तावेजीकरणको लागि अपनाइएको दृष्टिकोण, NSAs मा दस्तावेजीकरणको लागि अपनाइएको दृष्टिकोण जस्तै छ।

दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरूले भाग २ मा समग्र सिद्धान्तहरू समावेश गर्दछन् जसको आधारमा दस्तावेजीकरण एक अनुभवी लेखापरीक्षक (जसको लेखापरीक्षणसँग कुनै अघिल्लो अनुभव छैन) लाई निम्न विषयहरू बुझ्न सक्षम बनाउन पर्याप्त हुनुपर्छः

- सम्पादन गरिएका लेखापरीक्षण विधिहरूको प्रकृति, समय र हद;
- लेखापरीक्षण विधिहरूको नतिजा र प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाण;
- लेखापरीक्षणको क्रममा उत्पन्न भएका महत्वपूर्ण विषयहरू र त्यसमा पुगिएका निष्कर्षहरू (ती निष्कर्षहरूमा पुग्न प्रयोग गरिएका महत्वपूर्ण पेसागत विवेकहरू समेत)।

NSA 230 बाहेकका अन्य NSAs मा थप निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू समावेश भएजस्तै NSA for LCE को भागहरूमा सान्दर्भिक निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू समावेश छन् (जुन भाग २ मा उल्लिखित सामान्य दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरूको अतिरिक्त पालना गर्नुपर्छ)।

NSA for LCE मा भएका सम्पूर्ण दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरूको सारसङ्क्षेप अनुसूची २ मा समावेश गरिएको छ।

### *अनुपातिकतालाई कसरी सम्बोधन गरिएको छ (How Proportionality is Addressed)*

नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डका सरोकारवालाहरूले अनुपातिकता (Proportionality) को लागि आग्रह गरेका प्रमुख क्षेत्रहरू मध्ये दस्तावेजीकरण (Documentation) एक थियो। तसर्थ, NSA for LCE को भाग २ मा सामान्य दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरूलाई कसरी उपयुक्त रूपमा अनुपातिक तरिकाले (Appropriately Proportional Manner) लागु गर्ने भनी स्पष्ट पार्न मार्गदर्शन समावेश गरिएको छ। यसका अतिरिक्त, NSA for LCE मा भएका आवश्यकताहरू LCE को लेखापरीक्षणको लागि अनुपातिक भएकाले सोही अनुसारको दस्तावेजीकरण पनि बढी अनुपातिक हुने अपेक्षा गरिएको छ।

### *NSA for LCE को पालनाको दस्तावेजीकरण (Documentation of Compliance with the NSA for LCE) ((सन्दर्भः २.४.१ अन्तर्गतको आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM))*

लेखापरीक्षण दस्तावेजीकरणले लेखापरीक्षण NSA for LCE को पालना गरी सम्पादन गरिएको हो भन्ने प्रमाण प्रदान गर्दछ। यद्यपि, लेखापरीक्षकले विचार गरेका हरेक विषय वा गरिएको हरेक पेसागत निर्णयलाई दस्तावेजीकरण गर्नु आवश्यक र व्यावहारिक दुवै हुँदैन। साथै, लेखापरीक्षण फाइल (Audit File) भित्र समावेश गरिएका कागजातहरूबाटै पालना भएको देखिने विषयहरूको पालनालाई लेखापरीक्षकले अलग रूपमा (जस्तै: चेकलिस्टको रूपमा) दस्तावेजीकरण गर्न आवश्यक छैन।

**उदाहरणहरू:**

- लेखापरीक्षण फाइलमा हस्ताक्षर गरिएको अनुबन्ध पत्र (Engagement Letter) हुनुले लेखापरीक्षकले व्यवस्थापन वा उपयुक्तता अनुसार शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूसँग लेखापरीक्षण अनुबन्धका सर्तहरूमा सहमति जनाएको छ भन्ने प्रमाणित गर्दछ ।
- वित्तीय विवरणहरूमा उपयुक्त रूपमा कैफियत सहितको राय (Qualified Opinion) समावेश भएको लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनले लेखापरीक्षकले NSA for LCE मा तोकिएको परिस्थितिहरू अन्तर्गत कैफियत सहितको राय व्यक्त गर्नुपर्ने आवश्यकताको पालना गरेका छन् भन्ने प्रमाणित गर्दछ ।
- लेखापरीक्षण अवधिभर सामान्य रूपमा लागु हुने आवश्यकताहरूको सम्बन्धमा लेखापरीक्षण फाइल भित्र तिनीहरूको पालना भएको प्रमाणित गर्ने थुप्रै तरिकाहरू हुन सक्छन्, जस्तै:
  - प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणमा लेखा अनुमानहरूसँग सम्बन्धित व्यवस्थापनका दावीहरू (Assertions) लाई पुष्टि गर्ने र खण्डन गर्ने दुवै प्रमाणहरू समावेश भएको अवस्थामा लेखापरीक्षकले ती प्रमाणहरू कसरी मूल्याङ्कन गरे भनी दस्तावेजीकरण (जसमा प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणको पर्याप्तता र उपयुक्तताको बारेमा निष्कर्षमा पुग्न गरिएका पेसागत विवेकहरू समेत समावेश हुन्छन्) गर्दा यसले NSA for LCE बमोजिम लेखापरीक्षकले पेसागत सन्देशको प्रयोग गरेको प्रमाण प्रदान गर्न सक्छ ।
  - अनुबन्ध टोलीको छलफलमा अनुबन्ध साभेदारको सहभागिता सम्बन्धी दस्तावेजीकरणले अनुबन्ध साभेदारले अनुबन्ध टोलीको निर्देशन र सुपरिवेक्षणको जिम्मेवारी लिएका छन् भन्ने प्रमाण प्रदान गर्न योगदान पुऱ्याउन सक्छ ।

**(च) भाग ३: अनुबन्ध गुणस्तर व्यवस्थापन (Part 3, Engagement Quality Management)**

भाग ३ मा लेखापरीक्षण अनुबन्धको लागि गुणस्तर व्यवस्थापन र हासिल गर्न अनुबन्ध साभेदारको जिम्मेवारीहरू उल्लेख गरिएको छ ।

*रायका भिन्नताहरू, वा कठिन वा विवादास्पद विषयहरू (Differences of Opinion, or Difficult or Contentious Matters) (सन्दर्भ: ३.२.९ अन्तर्गतको EEM)*

अनुबन्ध टोली भित्र, वा अनुबन्ध टोली र अनुबन्ध गुणस्तर समीक्षक (Engagement Quality Reviewer) बिच, वा फर्मको गुणस्तर व्यवस्थापन प्रणालीभित्रका गतिविधिहरू गर्ने व्यक्तिहरू (जस्तै: परामर्श प्रदान गर्न जिम्मेवार व्यक्तिहरू) सँग समेत रायमा भिन्नता उत्पन्न हुनसक्छ । साथै, लेखापरीक्षणको क्रममा कठिन वा विवादास्पद विषयहरू पहिचान हुन सक्छन् जसका लागि फर्मको सम्बन्धित नीति वा प्रक्रियाहरू बमोजिम परामर्श लिन आवश्यक हुन्छ ।

रायका भिन्नताहरू, वा कठिन वा विवादास्पद विषयहरूसँग सम्बन्धित विषयमा विचार गर्दा लेखापरीक्षकले थप कदम चाल्न सक्छन् र NSA for LCE प्रयोग गर्ने सम्बन्धमा लेखापरीक्षकले गरेको सुरुवाती निर्धारण (Original Determination) सँग मेल नखाने नयाँ जानकारी पहिचान वा थप लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न सक्छन् । उदाहरणका लागि: लेखापरीक्षकको ध्यानमा विवादास्पद विषय, निकायको व्यावसायिक गतिविधिहरूमा आएको परिवर्तनको कारणले हो र यसले उल्लेख्य व्यापक व्यावसायिक जोखिमहरू (Significant Pervasive Business Risks) सिर्जना गर्दछ भन्ने आउन सक्छ । यसले जटिल विषय वा परिस्थितिहरूलाई उजागर गर्न सक्छ जुन NSA for LCE को प्रयोगको लागि भाग 'ए' मा रहेका गुणात्मक विशेषताहरूसँग मेल खाँदैनन् । तसर्थ, रायको भिन्नताहरू, वा कठिन वा विवादास्पद विषयहरूसँग सम्बन्धित विषयहरू विचार गर्दा अनुबन्ध साभेदारले NSA for LCE को प्रयोगलाई निरन्तरता दिन उपयुक्त हुन्छ हुँदैन भनी समेत विचार गर्न सक्छन् ।

### *अनुपातिकतालाई कसरी सम्बोधन गरिएको छ (How Proportionality is Addressed)*

NSA for LCE भरि अनुबन्ध साभेदार बाहेक अनुबन्ध टोलिका अन्य सदस्यहरू संलग्न भएको अवस्थाका लागि छुट्टै आवश्यकताहरू समावेश गरिएका छन् । यिनीहरूलाई 'अनुबन्ध साभेदार बाहेक अनुबन्ध टोलिका अन्य सदस्यहरू संलग्न भएको अवस्थामा विचार गर्नुपर्ने व्यहोराहरू' (Considerations When There Are Members of the Engagement Team Other Than the Engagement Partner) शीर्षकको बाकसमा प्रस्तुत गरिएको छ । यस्ता अधिकांश आवश्यकताहरू भाग ३ मा रहेका छन् ।

## **(छ) भाग ४, लेखापरीक्षण अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरता र सुरुवाती लेखापरीक्षण अनुबन्धहरू (Part 4, Acceptance or Continuance of an Audit Engagement and Initial Audit Engagements)**

भाग ४ मा अनुबन्धका सर्तहरूमा सहमती गर्ने सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरू निर्धारण गरिएको छ । यसमा लेखापरीक्षणका लागि पूर्वशर्तहरू (Preconditions) छन् भनी सुनिश्चित गर्ने र NSA for LCE को प्रयोग उपयुक्त छ भनी निर्धारण गर्ने जिम्मेवारीहरू समावेश छन् । यस भागले सुरुवाती लेखापरीक्षण अनुबन्धहरूसँग सम्बन्धित आवश्यकताहरूलाई समेत सम्बोधन गरेको छ जसमा सुरुवाती मौज्जात (Opening Balances) बारे पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्ने विषय समावेश छ ।

## **(ज) भाग ५, योजना (Planning)**

भाग ५ ले लेखापरीक्षणको योजना तयार गर्ने र लेखापरीक्षणको योजना तयार तथा लेखापरीक्षण सम्पादन गर्दा सारभूतता (Materiality) को अवधारणा लागु गर्ने सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरू निर्धारण गरेको छ ।

### *योजनासँग सम्बन्धित गतिविधिहरू (Planning Activities)*

योजनासँग सम्बन्धित गतिविधिहरूमा निम्न गतिविधिहरू समावेश छन्:

- लेखापरीक्षणको दायरा, समय र दिशा निर्धारण गर्ने;
- अनुबन्ध टोलीमा छलफल गर्ने;
- यदि लेखापरीक्षण प्रमाणको रूपमा प्रयोग गरिने जानकारी व्यवस्थापनको विज्ञ (Management's Expert) द्वारा तयार पारिएको हो भने सो सम्बन्धमा आवश्यक जिम्मेवारीहरू पूरा गर्ने; र
- लेखापरीक्षकको विज्ञ (Auditor's Expert) को कार्य प्रयोग गर्ने नगर्ने भनी निर्धारण गर्ने ।

विज्ञहरूका लागि भाग ५ मा सम्बोधन गरिएका योजना सम्बन्धी विषयहरू (अनुच्छेद ५.२.९-५.२.१२) का अतिरिक्त NSA for LCE को भाग ७ मा व्यवस्थापनको विज्ञको कार्य प्रयोग गर्ने (अनुच्छेद ७.४.२९) र लेखापरीक्षकको विज्ञको कार्य प्रयोग गर्ने (अनुच्छेद ७.४.३०-७.४.३१) सम्बन्धी आवश्यकताहरू उल्लेख गरिएको छ ।

NSA for LCE ले NSAs ले आवश्यक गरे बमोजिम समग्र लेखापरीक्षण रणनीति (Overall Audit Strategy) र लेखापरीक्षण योजना (Audit Plan) बिच फरक छुट्टयाउँदैन । यद्यपि, लेखापरीक्षण प्रभावकारी ढङ्गले सम्पादन गरिने छ भनी सुनिश्चित गर्नको लागि योजना गतिविधिहरू आवश्यक पर्दछन् । NSA for LCE मा, समग्र लेखापरीक्षण रणनीति स्थापना गर्ने र लेखापरीक्षण योजना तयार गर्ने कार्यबाट प्राप्त हुने सान्दर्भिक परिणामहरूलाई लेखापरीक्षणको दायरा, समय र दिशा निर्धारण गर्ने आवश्यकताहरू अनुसार समावेश गरिएको छ (NSA for LCE को अनुच्छेद ५.२.९-५.२.६ हेर्नुहोस्) ।

*लेखापरीक्षणको सन्दर्भमा सारभूतता (Materiality in the Context of an Audit) ((सन्दर्भ: ५.३.१ अन्तर्गतको आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM))*

वित्तीय प्रतिवेदनको खाकाहरू (Financial Reporting Frameworks) ले प्रायः वित्तीय विवरणहरूको तयारी र प्रस्तुतिको सन्दर्भमा सारभूतताको अवधारणाबारे छलफल गर्दछन् र लेखापरीक्षणको लागि सारभूतता निर्धारण गर्न लेखापरीक्षकलाई एक सन्दर्भ खाका (Frame of Reference) प्रदान गर्दछन् । वित्तीय प्रतिवेदनको खाकाहरूले सारभूततालाई फरक-फरक रूपमा छलफल गर्नसक्ने भए तापनि तिनीहरूले सामान्यतया निम्न विषयहरू व्याख्या गर्छन्:

- छुटहरू (Omissions) लगायतका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू (Misstatements) ले एकल रूपमा वा समग्रमा, वित्तीय विवरणहरूको आधारमा प्रयोगकर्ताहरूद्वारा लिइने आर्थिक निर्णयहरूलाई प्रभावित गर्नसक्ने मनासिब रूपमा अपेक्षा गर्न सकिन्छ, भने तिनीहरूलाई सारभूत (Material) मानिन्छ ।
- सारभूतता सम्बन्धी निर्णयहरू आसपासका परिस्थितिहरूको आधारमा गरिन्छन् र त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको आकार वा प्रकृति वा दुवैको संयोजनबाट प्रभावित हुन्छन् । र
- वित्तीय विवरणका प्रयोगकर्ताहरूका लागि सारभूत हुने विषयको बारेमा गरिने निर्णयहरू, सामूहिक प्रयोगकर्ताहरूको सामान्य वित्तीय जानकारीको आवश्यकताहरूमा आधारित हुन्छन् । विशिष्ट प्रयोगकर्ताहरू (जसका आवश्यकताहरू व्यापक रूपमा फरक हुन सक्छन्) मा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको सम्भावित प्रभावलाई विचार गरिंदैन ।

सारभूतताको निर्धारण लेखापरीक्षकको पेसागत विवेकको विषय हो र यो वित्तीय विवरणका प्रयोगकर्ताहरूको वित्तीय जानकारीको आवश्यकताहरूबारे लेखापरीक्षकको धारणा (Perception) बाट प्रभावित हुन्छ । यस सन्दर्भमा लेखापरीक्षकले प्रयोगकर्ताहरूको बारेमा निम्न धारणाहरू राख्नु मनासिब हुन्छ:

- व्यवसाय, आर्थिक गतिविधिहरू तथा लेखाको उचित ज्ञान राख्छन् र वित्तीय विवरणहरूमा भएको जानकारीलाई उचित लगनशीलताका साथ अध्ययन गर्न इच्छुक हुन्छन्;
- वित्तीय विवरणहरू सारभूतताको स्तर अनुसार तयार, प्रस्तुत र लेखापरीक्षण गरिएका छन् भन्ने विषय बुझ्छन्;
- अनुमान तथा विवेकको प्रयोग र भविष्यका घटनाहरूको विचारमा आधारित रकमहरूको मापनमा निहित अनिश्चितताहरूलाई पहिचान गर्छन्; र
- वित्तीय विवरणहरूमा भएको जानकारीको आधारमा उचित आर्थिक निर्णयहरू गर्छन् ।

*सारभूतता निर्धारण गर्न मापदण्डको प्रयोग (Use of a Benchmark to Determine Materiality)*

NSA for LCE को अनुच्छेद ५.३.१ बमोजिम लेखापरीक्षकले समग्र वित्तीय विवरणहरूका लागि सारभूतता निर्धारण गर्नु पर्दछ । लेखापरीक्षकद्वारा गरिने सारभूतताको निर्धारण एक यान्त्रिक अभ्यास (Mechanical Exercise) नभई पेसागत विवेक (Professional Judgment) को विषय भए तापनि समग्र वित्तीय विवरणहरूका लागि सारभूतता निर्धारण गर्दा प्रायः चयन गरिएको मापदण्ड (Benchmark) मा कुनै एउटा प्रतिशत लागु गरी सुरुवाती बिन्दुको रूपमा लिइन्छ ।

**उदाहरणहरू:**

उपयुक्त मापदण्ड (Benchmark) को पहिचानलाई प्रभाव पार्न सक्ने कारकहरूमा निम्न विषयहरू समावेश छन्:

- **वित्तीय विवरणका सान्दर्भिक तत्वहरू ।** वित्तीय विवरणका सम्भावित प्रयोगकर्ताहरू (जस्तै, निकायका शेयरधनिहरू र शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू, वित्तीय निकायहरू, फ्रेन्चाइजरहरू, मुख्य लगानीकर्ताहरू, कर्मचारीहरू, ग्राहकहरू, ऋणदाताहरू, वा सरकारी निकायहरू र विभागहरू) को आधारमा वित्तीय विवरणका कुन-कुन प्रमुख तत्वहरू (जस्तै, सम्पत्ति, दायित्व, इक्विटी, आय, र खर्च) प्रयोगकर्ताहरूको रुचिको विषय हुन्छन् ?

- **प्रयोगकर्ताहरूको प्राथमिक ध्यान** । वित्तीय विवरणको कुन-कुन जानकारीहरूमा प्रयोगकर्ताहरूको ध्यान केन्द्रित हुन्छ ? उदाहरणका लागि:
  - वित्तीय कार्यसम्पादनको मूल्याङ्कनमा रुची राख्ने प्रयोगकर्ताहरूले नाफा, आम्दानी वा खुद सम्पत्तिमा ध्यान केन्द्रित गर्छन् ।
  - निश्चित लक्ष्य वा उद्देश्यहरू प्राप्त गर्न प्रयोग गरिएका स्रोतहरूमा रुची राख्ने प्रयोगकर्ताहरूले आम्दानी र खर्चको प्रकृति र दायरामा ध्यान केन्द्रित गर्छन् ।
- **निकायको प्रकृति** । निकायको प्रकृति कस्तो छ, निकाय जीवन चक्र (Life Cycle) मा कहाँ पर्दछ (जस्तै, वृद्धि हुँदै गरेको, परिपक्व, घट्दो), र निकाय सञ्चालन हुने उद्योग र आर्थिक वातावरण (Industry and Economic Environment) कस्तो छ ?
- **वित्तीय व्यवस्थापन (Financing)** । निकायको वित्तीय स्रोत कसरी व्यवस्थापन गरिएको छ ? यदि निकायको वित्तीय स्रोत इक्विटी (Equity) नभई ऋणद्वारा मात्र व्यवस्थापन गरिएको छ भने प्रयोगकर्ताहरूले निकायको आम्दानीभन्दा धितो राखिएका सम्पत्तिहरू (Pledged Assets) र तिनीहरू उपरको दाबीहरूमा बढी ध्यान दिन सक्छन् ।
- **अस्थिरता (Volatility)** । प्रस्तावित मापदण्ड (Benchmark) कति अस्थिर छ ? यदि चयन गरिएको मापदण्डमा व्यापक उतारचढाव (Fluctuates Widely) आउँछ भने त्यो सारभूतता निर्धारण गर्नका लागि उपयुक्त आधार नहुन सक्छ ।

चयन गरिएको मापदण्डमा लागु गरिने प्रतिशत (Percentage) निर्धारण गर्न पेसागत विवेक (Professional Judgment) को प्रयोग आवश्यक पर्दछ । प्रतिशत र चयन गरिएको मापदण्ड बिच एउटा सम्बन्ध हुन्छ । जस्तै: निरन्तर सञ्चालनहरूबाट प्राप्त कर अघिको नाफा (Profit Before Tax From Continuing Operations) मा लागु गरिने प्रतिशत सामान्यतया कुल आम्दानी (Total Revenue) मा लागु गरिने प्रतिशत भन्दा बढी हुन्छ । उदाहरणका लागि लेखापरीक्षकले नाफामूलक निकायको लागि निरन्तर सञ्चालनहरूबाट प्राप्त कर अघिको नाफाको पाँच प्रतिशत उपयुक्त मान्न सक्छन् जबकि गैर-नाफामूलक निकायको लागि कुल आम्दानी वा कुल खर्चको एक प्रतिशत उपयुक्त मान्न सक्छन् । यद्यपि परिस्थिति अनुसार बढी वा कम प्रतिशतहरू समेत उपयुक्त मान्न सकिन्छ ।

### *कार्यसम्पादन सारभूतता कसरी निर्धारण गर्ने (How to Determine Performance Materiality)*

कार्यसम्पादन सारभूतता (Performance Materiality) को निर्धारण एक साधारण यान्त्रिक गणना नभई यसमा पेसागत विवेकको प्रयोग समावेश हुन्छ । यसको डिजाइन अनुसार कार्यसम्पादन सारभूततालाई समग्र वित्तीय विवरणहरूको सारभूतताभन्दा कम रकममा निर्धारण गरिन्छ । यसको नतिजा स्वरूप लेखापरीक्षण सम्बन्धी थप कार्य गर्नुपर्ने हुन्छ तर यो नसच्याइएका (Uncorrected) र पत्ता नलागेका (Undetected) त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको योग समग्र वित्तीय विवरणहरूको सारभूतताभन्दा बढी हुने सम्भावनालाई उपयुक्त रूपमा न्यून तहमा ल्याउनको लागि आवश्यक हुन्छ (लागु हुने अवस्थामा यो कारोबारका विशेष वर्गहरू, खाता मौज्जातहरू वा खुलासाहरूका लागि निर्धारण गरिएको सारभूतताको स्तर(हरू) मा समेत लागु हुन्छ) ।

कार्यसम्पादन सारभूतता निम्न उद्देश्यका लागि डिजाइन गरिएको हो:

- समग्र वित्तीय विवरणहरूको सारभूतता (वा कारोबारका विशेष वर्गहरू, खाता मौज्जातहरू वा खुलासाहरूका लागि सारभूतताको स्तर(हरू), यदि लागु भएमा) भन्दा कम रहेका सारभूत नभएका (Immaterial) त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू पत्ता लागेको सुनिश्चित गर्न; र
- सम्भावित पत्ता नलागेका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको लागि एक मार्जिन वा बफर (Margin or Buffer) प्रदान गर्न । यो बफर पत्ता लागेका तर नसच्याइएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको कुल योग र समग्र वित्तीय विवरणहरूको सारभूतता ((

वा लागु हुने अवस्थामा, विशेष वर्गका कारोबारहरू, खाता मौज्जातहरू वा खुलासाहरूका लागि सारभूतता स्तर(हरू)) को बिचमा हुन्छ।

समग्र वित्तीय विवरणहरूको लागि सारभूतता ((वा लागु हुने अवस्थामा, विशेष वर्गका कारोबारहरू, खाता मौज्जात वा खुलासाहरूका लागि सारभूतता स्तर(हरू)) मा लागु गरिने प्रतिशत, लेखापरीक्षकको निकाय सम्बन्धी बुझाइ तथा अधिल्ला लेखापरीक्षणहरूमा पहिचान गरिएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको प्रकृति र हद (Nature and Extent) को आधारमा चालु अवधिमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको अपेक्षाहरूबाट प्रभावित हुन्छ।

## **(भ) भाग ६, जोखिम पहिचान र मूल्याङ्कन (Part 6, Risk Identification and Assessment)**

भाग ६ ले निम्न विषयहरूका लागि आवश्यकताहरू निर्धारण गरेको छ:

- निकाय र यसको वातावरण, लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाका र निकायको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली लगायत निकायको सान्दर्भिक पक्षहरूको बुझाइ प्राप्त गर्ने।
- सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू पहिचान र मूल्याङ्कन गर्ने।
- NSA for LCE को निरन्तर प्रयोगको उपयुक्तता मूल्याङ्कन गर्ने।

### *अनुपातिकतालाई कसरी सम्बोधन गरिएको छ (How Proportionality is Addressed) ?*

अनुपातिकतालाई NSA for LCE भरि नै सम्बोधन गरिएको छ तर विशेष गरी भाग ६ मा सम्बोधन गरिएको छ। भाग ६ मा LCE को आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली ठूला र जटिल निकायहरूको तुलनामा सामान्यतया सरल र कम औपचारिक (Less Formalized) हुन्छ, भन्ने विषयलाई विचार गर्दै अनुपातिकतालाई सम्बोधन गरिएको छ। अनुसूची १ मा रहेको 'NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिचका मुख्य भिन्नताहरू' खण्डमा व्याख्या गरिएभैं, NSA का केही आवश्यकताहरू NSA for LCE मा समावेश गरिएका छैनन् (प्रतिबिम्बित छैनन्), किनकि LCE को प्रकृति र परिस्थितिहरूका कारणले गर्दा तिनीहरूलाई आवश्यक ठानिएन। भाग ६ मा अनुपातिकतालाई निम्नानुसार सम्बोधन गरिएको छ:

- **निकायको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको बुझाइ**
  - निकायको जोखिम मूल्याङ्कन प्रक्रिया र आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको अनुगमन गर्ने प्रक्रिया बुझ्न र मूल्याङ्कन गर्नका लागि सोधपुछ (Inquiry) विधिको प्रयोग गरिन्छ, किनभने LCE को लागि सोधपुछ विधिलाई पर्याप्त र अनुपातिक मानिएको छ र यसले भाग ६ मा वर्णन गरिए अनुसार सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिका जोखिमहरू र नियन्त्रण कमजोरीहरू (Control Deficiencies) को समग्र विचारलाई उपयुक्त रूपमा निर्देशित गर्दछ (अनुच्छेद ६.३.१(क) र (ग) हेर्नुहोस्)।
  - नियन्त्रण वातावरण (Control Environment) बारे NSA 315 (Revised)<sup>१४</sup> को अनुच्छेद 21 मा बुझ्नुपर्ने विषयहरूको विस्तृत सूचीलाई NSA for LCE मा अनुच्छेद ६.३.७ अन्तर्गत आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) को रूपमा प्रस्तुत गरिएको छ किनकि NSA 315 (Revised) मा समावेश गरिएका सबै विषयहरू LCE को लागि सान्दर्भिक हुँदैनन्। यी विषयहरूलाई आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) मा समावेश गरी लेखापरीक्षकले अझै पनि थप केही विषय विचार गर्न सक्ने भए तापनि यी सबै विषयहरूको सम्बन्धमा विस्तृत दस्तावेजीकरण गर्नुपर्ने दबाव कम हुन्छ।

<sup>१४</sup> NSA 315 (Revised), *Identifying and Assessing the Risks of Materials Misstatements*

- NSA 315 (Revised) को अनुच्छेद 25 मा निकायको सूचना प्रणाली र सञ्चारसँग सम्बन्धित आवश्यकतालाई NSA for LCE मा थप सिधा तरिकाले (More Direct) र निकायको वित्तीय विवरणहरू तयार गर्ने प्रक्रियामा केन्द्रित हुन अनुकूलन (Adapted) गरिएको छ (अनुच्छेद ६.३.८ र ६.३.१०) ।
- सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू पहिचान र मूल्याङ्कन गर्ने
  - NSA 315 (Revised) को अनुच्छेद २८ - ३१ मा रहेका सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरूको पहिचान तथा मूल्याङ्कन र सान्दर्भिक दाबीहरू (Assertions) तथा सम्बन्धित कारोबारका महत्वपूर्ण वर्गहरू (Significant Classes of Transactions), खाता मौज्जातहरू (Account Balances) र खुलासाहरू (Disclosures) निर्धारण गर्ने सम्बन्धी छुट्टै आवश्यकताहरूलाई NSA for LCE को अनुच्छेद ६.४.१ मा एकल आवश्यकतामा समाहित गरिएको छ किनकि LCE को लेखापरीक्षणमा यी विषयहरू थप सिधा तरिकाले र एकै समयमा सम्बोधन गरिन्छ ।

### *LCE को सूचना प्रविधि वातावरण (IT Environment of an LCE) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६.३.८)*

सूचना प्रविधि वातावरण सहित निकायको वित्तीय विवरणहरू तयार गर्ने प्रक्रियाको बुझाइ (Understanding the Entity's Process to Prepare Its Financial Statements Including the IT Environment)

LCEs मा सूचना प्रणाली र सम्बन्धित व्यावसायिक प्रक्रियाहरू, गैर-LCEs को तुलनामा कम परिष्कृत (Less Sophisticated) हुने सम्भावना हुन्छ, र तिनीहरूमा कम जटिल सूचना प्रविधि वातावरण समावेश हुने सम्भावना हुन्छ । यद्यपि, सूचना प्रणालीको भूमिका उत्तिकै महत्वपूर्ण हुन्छ । व्यवस्थापनको प्रत्यक्ष रूपमा संलग्नता भएका LCEs लाई लेखा प्रक्रियाहरूको विस्तृत विवरण, परिष्कृत लेखा अभिलेख वा लिखित नीतिहरूको आवश्यकता नहुन सक्छ । तसर्थ LCE को लेखापरीक्षणमा निकायको सूचना प्रणालीका सान्दर्भिक पक्षहरू बुझ्नका लागि कम प्रयास (Less Effort) आवश्यक पर्न सक्छ, र यसमा निरीक्षण वा दस्तावेजीकरणको जाँच (Observation or Inspection of Documentation) भन्दा बढी सोधपुछ समावेश हुन सक्छ । यद्यपि, यसको बुझाइ प्राप्त गर्ने आवश्यकता, थप लेखापरीक्षण विधिहरू तर्जुमाको लागि आधार प्रदान गर्न र सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू पहिचान वा मूल्याङ्कनमा लेखापरीक्षकलाई मद्दत गर्नको लागि महत्वपूर्ण रहन्छ ।

कुनै LCE ले व्यावसायिक सफ्टवेयर (Commercial Software) प्रयोग गरेको अवस्थामा र निकायसँग कुनै पनि प्रोग्राम परिवर्तन गर्नका लागि स्रोत कोड (Source Code) मा पहुँच नभएको अवस्थामा, त्यस्तो LCE को सूचना प्रविधि वातावरण (IT Environment) बुझ्ने काम थप सहजै सम्पन्न गर्न सकिने सम्भावना हुन्छ । यस्ता निकायहरूसँग आफ्नै सूचना प्रविधि स्रोतहरू (Dedicated IT Resources) नहुन सक्छन् तर कर्मचारीहरूलाई पहुँच प्रदान गर्न वा सूचना प्रविधि अनुप्रयोगहरूमा विक्रेताले उपलब्ध गराएको अद्यावधिकहरू (Vendor-Provided Updates) स्थापना गर्ने उद्देश्यका लागि प्रशासकको भूमिका (Administrator Role) मा एक व्यक्ति तोकिएको हुन सक्छ । व्यावसायिक लेखा सफ्टवेयर प्याकेजको प्रकृति बुझ्नको लागि लेखापरीक्षकले विचार गर्न सक्ने विशिष्ट विषयहरू (जुन LCE द्वारा यसको सूचना प्रणालीमा प्रयोग गरिने एकल सूचना प्रविधि अनुप्रयोग हुन सक्छ) मा निम्न विषयहरू समावेश हुन सक्छन्:

- सफ्टवेयर कुन हदसम्म स्थापित छ, र यसको विश्वसनीयता सम्बन्धमा ख्याति कस्तो छ,
- निकायको लागि आधारभूत सफ्टवेयरमा थप मोड्युलहरू (अर्थात् थप सुविधाहरू वा add-ons) समावेश गर्न वा तथ्यांकमा प्रत्यक्ष परिवर्तनहरू (Direct Changes) गर्न, सफ्टवेयरको स्रोत कोड परिमार्जन गर्न कतिको सम्भव छ,

- सफ्टवेयरमा गरिएका परिमार्जनहरूको प्रकृति र दायरा । यद्यपि कुनै निकाय सफ्टवेयरको स्रोत कोड परिमार्जन गर्न सक्षम नहुन सक्छ तर धेरै सफ्टवेयर प्याकेजहरूले कन्फिगरेसन (Configuration) को लागि अनुमति दिन्छन्, जस्तै: प्रतिवेदनका मापदण्डहरू (Reporting Parameters) निर्धारण गर्ने वा संशोधन गर्ने । यसमा सामान्यतया स्रोत कोडमा गरिने परिमार्जनहरू समावेश हुँदैनन् । यद्यपि, लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रमाणको रूपमा प्रयोग हुने सफ्टवेयरद्वारा सिर्जित जानकारीको पूर्णता र शुद्धतालाई विचार गर्दा निकायले सफ्टवेयरलाई कुन हदसम्म कन्फिगर गर्न सक्छ भनी विचार गर्न सक्छन्, र
- वित्तीय विवरणहरूको तयारीसँग सम्बन्धित तथ्याङ्कमा कुन हदसम्म सिधा पहुँच प्राप्त गर्न सकिन्छ (अर्थात् IT Application प्रयोग नगरी डाटाबेसमा सिधै पहुँच) र कति मात्रामा तथ्याङ्कको प्रशोधन (Process) हुन्छ । तथ्याङ्कको मात्रा जति बढी हुन्छ, निकायलाई तथ्याङ्कको अखण्डता (Integrity) कायम राख्नको लागि नियन्त्रणहरूको आवश्यकता पर्ने सम्भावना त्यति नै बढी हुन्छ जसमा अनधिकृत पहुँच र तथ्याङ्कमा परिवर्तनहरू विरुद्ध सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरू (General IT Controls) समावेश हुन सक्छन् ।

### सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरू सहित निकायको नियन्त्रण गतिविधिहरूको बुझाइ (Understanding the Entity's Control Activities Including General IT Controls) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६.३.१२ - ६.३.१३)

लेखापरीक्षकको सूचना प्रविधि प्रक्रियाहरूको बुझाइको दायरा (जसमा निकायसँग कुन हदसम्म सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरू रहेका छन् भन्ने विषय समेत समावेश छ), निकाय र यसको सूचना प्रविधि वातावरणको प्रकृति र परिस्थितिहरूका साथै लेखापरीक्षकद्वारा पहिचान गरिएका नियन्त्रणहरूको प्रकृति र सीमाको आधारमा फरक पर्ने छ । यी कारकहरूको आधारमा सूचना प्रविधिको प्रयोगबाट उत्पन्न हुने जोखिमहरूको अधीनमा रहेका सूचना प्रविधि अनुप्रयोगहरूको सङ्ख्या पनि फरक पर्ने छ ।

#### उदाहरणहरू:

- व्यावसायिक सफ्टवेयर प्रयोग गर्ने र कुनै पनि प्रोग्राममा परिवर्तन गर्न स्रोत कोडमा पहुँच नभएको निकायसँग प्रोग्राम परिवर्तनहरूको लागि प्रक्रिया हुने सम्भावना कम हुन्छ, तर सफ्टवेयर कन्फिगर गर्ने (जस्तै: लेखाको शीर्षकहरूको सूची (Chart of Accounts), प्रतिवेदनका मापदण्डहरू वा सीमाहरू) प्रक्रिया वा कार्यविधिहरू हुन सक्छन् । साथै, निकायसँग अनुप्रयोगमा पहुँच व्यवस्थापन गर्ने प्रक्रिया वा कार्यविधिहरू हुन सक्छन् (जस्तै, व्यावसायिक सफ्टवेयरमा प्रशासनिक पहुँच भएको एक तोकिएको व्यक्ति) । यस्तो परिस्थितिमा निकायसँग औपचारिक सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरू हुने वा आवश्यक पर्ने सम्भावना कम हुन्छ ।
- जब व्यवस्थापनले कारोबारहरू प्रशोधन गर्न वा तथ्याङ्क राख्न स्वचालित नियन्त्रणहरू (Automated Controls) वा सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरूमा भर परिरहेको छैन र लेखापरीक्षकले कुनै स्वचालित नियन्त्रणहरू वा अन्य सूचना प्रशोधन नियन्त्रणहरू (वा सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरूमा निर्भर हुने कुनै) पहिचान गरेको छैन भने लेखापरीक्षकले सूचना प्रविधि समावेश भएको निकायद्वारा सिर्जित कुनै पनि जानकारीको प्रत्यक्ष रूपमा परीक्षण (Directly Test) गर्ने योजना बनाउन सक्छन् र सूचना प्रविधिको प्रयोगबाट उत्पन्न हुने जोखिमहरूको अधीनमा रहेका कुनै पनि सूचना प्रविधि अनुप्रयोगहरू पहिचान नगर्न सक्छन् ।

सूचना प्रविधिको प्रयोगबाट उत्पन्न हुने जोखिमहरू र सम्बन्धित सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरूको उदाहरण लेखापरीक्षकले वित्तीय प्रतिवेदनको लागि LCE को एकल जटिलता नभएको व्यावसायिक सफ्टवेयरसँग सम्बन्धित केही स्वचालित नियन्त्रणहरू पहिचान गर्न सक्छन् जसमा सफ्टवेयरद्वारा सिर्जित Standard Reports समावेश छन् । Source Code मा पहुँचको अभावले LCE सँग प्रोग्राम परिवर्तन गर्ने क्षमता छैन । IT Applications लाई समर्थन गर्ने IT infrastructure एउटा Single Network, Single Operating System र Single Database

सँग सम्बन्धित छ । सूचना प्रविधि सञ्चालनमा Data Backup समावेश छैन किनकि Manual Backup हरू वित्तीय टोलीद्वारा गरिन्छन् र त्यहाँ कुनै Job–Scheduling Operations छैनन् । फलस्वरूप लेखापरीक्षकले पहुँचसँग सम्बन्धित प्रक्रियाहरूलाई (Change वा IT Operations सँग सम्बन्धित नभएका) सूचना प्रविधिको प्रयोगबाट उत्पन्न हुने जोखिमहरूको अधीनमा रहेको रूपमा पहिचान गर्दछन् । लेखापरीक्षकले सूचना प्रविधिको प्रयोगबाट उत्पन्न हुने निम्न जोखिमहरू र त्यस्ता जोखिमहरूलाई न्यूनीकरण गर्नका लागि सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरू पहिचान गर्दछन्:

सूचना प्रविधि प्रक्रिया	सूचना प्रविधिको प्रयोगबाट उत्पन्न हुने जोखिमहरूको उदाहरण	सामान्य सूचना प्रविधि नियन्त्रणहरूको उदाहरण
पहुँच व्यवस्थापन (Manage Access)	प्रयोगकर्ता-पहुँच विशेषाधिकारहरू (User–Access Privileges):  प्रयोगकर्ताहरूसँग उनीहरूको तोकिएको कर्तव्यहरू पूरा गर्न आवश्यकभन्दा बढी पहुँच विशेषाधिकारहरू छन्, जसले कार्यहरूको अनुचित विभाजन सिर्जना गर्न सक्छ	व्यवस्थापनले नयाँ र परिमार्जित प्रयोगकर्ताको पहुँचका लागि प्रयोगकर्ता-पहुँच विशेषाधिकारहरूको प्रकृति र सीमा स्वीकृत गर्दछ, जसमा Standard Application Profiles/Roles, वित्तीय प्रतिवेदन सम्बन्धी महत्वपूर्ण कारोबारहरू र कार्यहरूको विभाजन (Segregation of Duties) समावेश छन् ।  निष्कासित (Terminated) वा स्थानान्तरण (Transferred) भएका प्रयोगकर्ताहरूको पहुँच समयमै हटाइन्छ वा परिमार्जन गरिन्छ ।  प्रयोगकर्ता पहुँचको आवधिक रूपमा समीक्षा गरिन्छ ।  Privileged–Level Access (जस्तै, Configuration, Data and Security Administrators) प्राधिकृत (Authorized) र उपयुक्त रूपमा प्रतिबन्धित (Restricted) गरिन्छ ।
	सिस्टम सेटिङहरू (System Settings):  प्रणालीहरूलाई उचित रूपमा प्राधिकृत र उपयुक्त प्रयोगकर्ताहरूलाई प्रणालीमा पहुँच प्रतिबन्धित गर्नका पर्याप्त रूपमा कन्फिगर वा अद्यावधिक गरिएको छैन	युनिक प्रयोगकर्ता आईडी (Unique User IDs) र पासवर्ड वा अन्य विधिहरू मार्फत पहुँचलाई Authenticated गरिन्छ । यो प्रयोगकर्ताहरूलाई प्रणालीमा पहुँच प्राप्त गर्न Authorized गरिएको छ भनी प्रमाणित गर्ने एक संयन्त्र हो । पासवर्ड सम्बन्धी मापदण्डहरूले कम्पनी वा उद्योगका मापदण्डहरू पूरा गर्दछन् (जस्तै: पासवर्डको न्यूनतम लम्बाइ र जटिलता, म्याद समाप्त, खाता लकआउट)

लेखापरीक्षकले पहिचान गर्ने नियन्त्रणहरू प्रणालीद्वारा सिर्जित प्रतिवेदनहरू (System–Generated Reports) मा निर्भर हुन सक्छन् । ती प्रतिवेदनहरू सिर्जना गर्ने सूचना प्रविधि अनुप्रयोगहरू, सूचना प्रविधिको प्रयोगबाट उत्पन्न हुने जोखिमहरूको अधीनमा हुन सक्छन् । लेखापरीक्षणका लागि सारभूत दृष्टिकोण (Substantive Approach) अपनाउँदा लेखापरीक्षकले प्रतिवेदन सिर्जना प्रक्रियाको प्रारम्भिक जानकारी (Inputs) र नतिजाहरू (Outputs) प्रत्यक्ष रूपमा परीक्षण (Directly Test) गर्ने निर्णय गर्न सक्छन् । त्यस्तो अवस्थामा लेखापरीक्षकले सम्बन्धित सूचना प्रविधि अनुप्रयोगहरूलाई सूचना प्रविधिबाट उत्पन्न हुने जोखिमहरूको अधीनमा रहेको भनी पहिचान नगर्न सक्छन् । तसर्थ, प्रणालीद्वारा सिर्जना गरिएका प्रतिवेदनहरूमाथि रहेका नियन्त्रणहरूलाई जोखिम मूल्याङ्कन प्रक्रियाको भागको रूपमा मूल्याङ्कन गर्न आवश्यक नहुन सक्छ ।

*आन्तरिक नियन्त्रणमा महत्वपूर्ण कमी कमजोरीहरू (Significant Deficiencies in Internal Control) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६.३.१४)*

NSA for LCE को अनुच्छेद ६.३.१४ बमोजिम लेखापरीक्षकलाई निकायको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीमा एक वा सोभन्दा बढी कमी कमजोरीहरू पहिचान गरिएको छ छैन भनी निर्धारण गर्न र यदि छ भने तिनीहरू एकल वा संयुक्त रूपमा महत्वपूर्ण कमी कमजोरीहरू (Significant Deficiencies) हुन् होइनन् भनी निर्धारण गर्न आवश्यक हुन्छ। आन्तरिक नियन्त्रणमा महत्वपूर्ण कमी कमजोरी भन्नाले आन्तरिक नियन्त्रणमा रहेको एक कमजोरी वा कमजोरीहरूको संयोजन हो, जुन लेखापरीक्षकको पेसागत विवेकमा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू (Those Charged With Governance) को ध्यान आकर्षित गर्न पर्याप्त रूपमा महत्वपूर्ण हुन्छ।

आन्तरिक नियन्त्रणमा भएको कमी कमजोरी वा कमी कमजोरीहरूको संयोजनको महत्व, त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति वास्तवमै भएको छ छैन भन्नेमा मात्र नभई, त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति हुनसक्ने सम्भावना र त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको सम्भावित परिमाणमा समेत निर्भर गर्दछ।

**उदाहरणहरू:**

आन्तरिक नियन्त्रणमा महत्वपूर्ण कमी कमजोरीका सङ्केतहरूमा निम्न विषयहरू समावेश छन्:

- नियन्त्रण वातावरणको प्रभावहीन पक्षहरूको प्रमाण (Evidence of Ineffective Aspects), जस्तै:
  - व्यवस्थापनको वित्तीय स्वार्थ (Financial Interest) भएका उल्लेख्य कारोबारहरूलाई शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूद्वारा उपयुक्त रूपमा छानबिन नगरिएका सङ्केतहरू,
  - निकायको आन्तरिक नियन्त्रणद्वारा नरोकिएको व्यवस्थापनको जालसाजी (चाहे त्यो सारभूत होस् वा नहोस्) को पहिचान,
  - पहिले सञ्चार गरिएका महत्वपूर्ण कमी कमजोरीहरूमा उपयुक्त सुधारात्मक कदम चाल्नमा व्यवस्थापनको असफलता।
- पहिचान गरिएका उल्लेख्य जोखिमहरू (Significant Risks) लाई गरिएको सम्बोधन प्रभावहीन भएको प्रमाण (उदाहरणका लागि: त्यस्तो जोखिममाथि नियन्त्रणहरूको अभाव),
- लेखापरीक्षकको प्रक्रियाहरूद्वारा पहिचान गरिएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू जुन निकायको आन्तरिक नियन्त्रणद्वारा रोकिएका वा पत्ता लगाइएका र सच्याइएका (Detected and Corrected) थिएनन्,
- त्रुटि वा जालसाजीका कारणले भएको सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिमा गरिएको सुधारलाई प्रतिबिम्बित गर्नको लागि पहिले जारी गरिएका वित्तीय विवरणहरूको पुनःप्रस्तुती (Restatement),
- वित्तीय विवरणहरूको तयारीको निरीक्षण गर्न व्यवस्थापन असक्षम भएको प्रमाण।

*अन्तर्निहित जोखिम (Inherent Risk) (सन्दर्भ: ६.४.१ अन्तर्गतको EEM)*

NSA for LCE मा अनुच्छेद ६.४.१ अन्तर्गतको आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) मा व्याख्या गरिए बमोजिम अन्तर्निहित जोखिम (Inherent Risk) को मूल्याङ्कन गर्दा, लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाकाले आवश्यक गरेको जानकारीको तयारीसँग सम्बन्धित कारकहरू ((जसले दावीहरू (Assertions) को त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिप्रतिको संवेदनशीलता (Susceptibility) लाई असर गर्दछन्)) मा जटिलता (Complexity), व्यक्तिपरकता (Subjectivity), परिवर्तन (Change), अनिश्चितता (Uncertainty) र व्यवस्थापनको पूर्वाग्रह (Management Bias) वा अन्य जालसाजी सम्बन्धी जोखिमका कारकहरू (Fraud Risk Factors) का कारण त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिप्रतिको संवेदनशीलता (जहाँसम्म तिनीहरूले अन्तर्निहित जोखिमलाई असर गर्दछन्) समावेश हुन सक्छन्। यी कारकहरूलाई निम्न बमोजिम थप व्याख्या गरिएको छ:

- **जटिलता (Complexity)** : जटिलता जानकारीको प्रकृतिबाट वा लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाकाद्वारा आवश्यक जानकारी तयार गर्ने तरिकाबाट उत्पन्न हुन्छ। यसमा त्यस्ता तयारी प्रक्रियाहरू लागु गर्न स्वाभाविक रूपमा बढी कठिन हुने अवस्थाहरू समेत समावेश हुन्छन्।

**उदाहरण:**

जटिलता त्यतिबेला उत्पन्न हुन सक्छ जब लेखा अनुमान (Accounting Estimate) तयार गर्नका लागि विभिन्न विशेषताहरू भएका धेरै सम्भावित तथ्याङ्कका स्रोतहरू प्रयोग गरिन्छन्, ती तथ्याङ्कहरूको प्रशोधनमा धेरै अन्तरसम्बन्धित (Interrelated) चरणहरू समावेश हुन्छन् र फलस्वरूप ती तथ्याङ्कहरू पहिचान गर्न, सङ्कलन गर्न, पहुँच प्राप्त गर्न, बुझ्न वा प्रशोधन गर्न स्वाभाविक रूपमा बढी कठिन हुन्छ।

- **व्यक्तिपरकता (Subjectivity)** : व्यक्तिपरकता आवश्यक जानकारीलाई वस्तुपरक ढङ्गले (Objective Manner) तयार गर्ने क्षमतामा रहने अन्तर्निहित सीमितताहरू (Inherent Limitations) बाट उत्पन्न हुन्छ। यो ज्ञान वा जानकारीको उपलब्धतामा हुने सीमितताहरूको कारणले हुन्छ। यसले गर्दा व्यवस्थापनले अपनाउनु पर्ने उपयुक्त दृष्टिकोण र वित्तीय विवरणहरूमा समावेश गरिने नतिजाको सम्बन्धमा चयन (Election) वा व्यक्तिपरक निर्णय (Subjective Judgment) गर्नुपर्ने हुन सक्छ। आवश्यक जानकारी तयार गर्ने विभिन्न दृष्टिकोणहरूको कारण लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाकाको आवश्यकताहरूलाई उपयुक्त रूपमा प्रयोग गर्दा फरक नतिजाहरू आउन सक्छन्। ज्ञान वा तथ्याङ्कमा सीमितताहरू बढ्दै जाँदा, उचित रूपमा जानकार र स्वतन्त्र व्यक्तिहरू (Reasonably Knowledgeable and Independent Individuals) ले गर्न सक्ने निर्णयहरूमा व्यक्तिपरकता र ती निर्णयहरूको सम्भावित नतिजाहरूमा विविधता (Diversity) समेत बढ्दै जान्छ।
- **परिवर्तन (Change)** : परिवर्तन घटना वा परिस्थितिहरूबाट उत्पन्न हुन्छ, जसले समयसँगै निकायको व्यवसाय वा आर्थिक, लेखा, नियामक, उद्योग वा यसले सञ्चालन गर्ने वातावरणका अन्य पक्षहरूलाई असर गर्दछ, जब ती घटना वा परिस्थितिहरूको प्रभाव आवश्यक जानकारीमा प्रतिबिम्बित हुन्छन्। यस्ता घटना वा परिस्थितिहरू वित्तीय प्रतिवेदन अवधिहरू (Financial Reporting Periods) मा वा ती अवधिहरूको बिचमा हुन सक्छन्।

**उदाहरण:**

परिवर्तन, लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाकाको आवश्यकताहरूमा वा निकाय र सोको व्यवसायिक ढाँचामा वा निकायले सञ्चालन गर्ने वातावरणमा भएको विकासबाट उत्पन्न हुन सक्छ। यस्तो परिवर्तनले व्यवस्थापनका मान्यताहरू (Assumptions) र निर्णयहरूलाई असर गर्न सक्छ, जसमा व्यवस्थापनले गर्ने लेखा नीतिहरू (Accounting Policies) को छनोट वा लेखा अनुमानहरू तयार कसरी गरिन्छन् वा सम्बन्धित खुलासाहरू कसरी निर्धारण गरिन्छन् भन्ने विषयहरू समावेश हुन्छन्।

- **अनिश्चितता (Uncertainty)** : आवश्यक जानकारी प्रत्यक्ष अवलोकन मार्फत पुष्टि गर्न सकिने (Verifiable) पर्याप्त रूपमा सटीक र विस्तृत तथ्याङ्क (Precise and Comprehensive Data) को आधारमा मात्र तयार गर्न नसकिने अवस्थामा अनिश्चितता उत्पन्न हुन्छ। यस्तो परिस्थितिहरूमा उपलब्ध ज्ञानलाई प्रयोग गरी उपलब्ध भएसम्म सटीक र व्यापक अवलोकन योग्य तथ्याङ्क प्रयोग गरेर र तथ्याङ्क उपलब्ध नभएको खण्डमा सबैभन्दा उपयुक्त उपलब्ध तथ्याङ्कद्वारा समर्थित उचित मान्यताहरू प्रयोग गरेर जानकारी तयार गर्ने दृष्टिकोण अपनाउनुपर्ने हुन सक्छ। व्यवस्थापनको नियन्त्रणमा नभएका ज्ञान वा तथ्याङ्कको उपलब्धतामा रहेका सीमितताहरू (लागु हुने अवस्थामा लागतको सीमितताहरूको अधीनमा रहेर) अनिश्चितताका स्रोतहरू हुन् र आवश्यक जानकारीको तयारीमा तिनीहरूको प्रभावलाई पूर्ण रूपमा हटाउन सकिँदैन।

**उदाहरण:**

अनुमान अनिश्चितता (Estimation Uncertainty) तब उत्पन्न हुन्छ जब आवश्यक मौद्रिक रकम सटीक रूपमा निर्धारण गर्न सकिँदैन र वित्तीय विवरणहरूलाई अन्तिम रूप दिइने मिति अघि अनुमानको नतिजा थाहा हुँदैन ।

- **व्यवस्थापनको पूर्वाग्रह वा अन्य जालसाजीका जोखिम कारकहरूका कारण त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिप्रतिको संवेदनशीलता (Susceptibility to Misstatement Due to Management Bias or Other Fraud Risk Factors) :** व्यवस्थापनको पूर्वाग्रहप्रतिको संवेदनशीलता त्यस्ता परिस्थितिहरूबाट उत्पन्न हुन्छ जसले जानकारी तयार गर्दा व्यवस्थापनद्वारा जानाजान वा अनजानमा तटस्थता (Neutrality) कायम गर्न असफल हुने परिस्थिति सिर्जना गर्दछ । व्यवस्थापनको पूर्वाग्रह प्रायः निश्चित परिस्थितिहरूसँग सम्बन्धित हुन्छ, जसमा व्यवस्थापनले निर्णय गर्दा तटस्थता कायम नराख्ने सम्भावना सिर्जना गर्छ (सम्भावित व्यवस्थापन पूर्वाग्रहको सूचकहरू) । यसले जानकारीको सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति निम्त्याउन सक्छ र यदि जानाजान गरिएको भएमा त्यो जालसाजीपूर्ण (Fraudulent) हुने छ । यस्ता सूचकहरूमा अन्तर्निहित जोखिमलाई असर गर्ने हदसम्मका प्रोत्साहन वा दबावहरू (जस्तै: इच्छित परिणाम प्राप्त गर्ने प्रेरणाको कारण, जस्तै इच्छित नाफाको लक्ष्य वा पूँजी अनुपात) र तटस्थता कायम नराख्ने अवसर (Opportunity) समावेश हुन्छन् ।

*जालसाजीका जोखिम कारकहरू र जालसाजीका कारण हुने सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू (Fraud Risk Factors and Risks of Material Misstatement Due to Fraud)*

NSA for LCE को अनुच्छेद १.५.१(क) बमोजिम लेखापरीक्षकलाई सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू पहिचान र मूल्याङ्कन गर्दा जालसाजीको जोखिमलाई सम्बोधन गर्न आवश्यक छ । त्यसो गर्दा लेखापरीक्षकले जोखिमहरू पहिचान र मूल्याङ्कन गर्ने प्रक्रियाहरू र सम्बन्धित गतिविधिहरूबाट प्राप्त जानकारीले एक वा सोभन्दा बढी जालसाजीका जोखिम कारकहरू (Fraud Risk Factors) अवस्थित छन् भनी सङ्केत गर्छ गर्दैन भनी मूल्याङ्कन गर्नुपर्छ ।

*जालसाजीका जोखिम कारकहरू (Fraud Risk Factors) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६.२.४)*

जालसाजीका जोखिम कारकहरू त्यस्ता घटना वा परिस्थितिहरू हुन् जसले जालसाजी गर्न प्रोत्साहन वा दबावको सङ्केत गर्दछन् वा जालसाजी गर्ने अवसर प्रदान गर्दछन् । यद्यपि जालसाजीका जोखिम कारकहरूले जालसाजीको अस्तित्वलाई सधैं सङ्केत नगर्न सक्छन् तर जालसाजी भएका परिस्थितिहरूमा प्रायः यी कारकहरू उपस्थित भएको पाइएका छन् । त्यसैले यिनले जालसाजीका कारण हुने सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरूलाई सङ्केत गर्न सक्छन् । NSA for LCE को अनुसूची ४ ले LCEs का लागि सान्दर्भिक जालसाजीका जोखिम कारकहरू निर्धारण गरेको छ (यद्यपि यिनीहरूले लेखापरीक्षकहरूले सामना गर्न सक्ने परिस्थितिहरूको विस्तृत दायरालाई समेट्छन्, यी केवल उदाहरणहरू हुन् र अन्य जोखिम कारकहरू समेत अवस्थित हुन सक्छन्) ।

जालसाजीका जोखिम कारकहरूको उपस्थितिले लेखापरीक्षकको अन्तर्निहित जोखिम वा नियन्त्रण जोखिमको मूल्याङ्कनलाई असर गर्न सक्छ ।

जालसाजीका जोखिम कारकहरू, अन्तर्निहित जोखिम र नियन्त्रण जोखिम बिचको सम्बन्ध

जालसाजी जोखिम कारकहरू:

- अन्तर्निहित जोखिमलाई असर गर्न सक्छन् र यो व्यवस्थापन पूर्वाग्रहको कारण हुन सक्छ । यी जटिलता वा अनिश्चितताबाट समेत उत्पन्न हुन सक्छन् जसले अवसरहरू सिर्जना गर्न सक्छन् र परिणामस्वरूप जालसाजीका कारण त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिप्रतिको संवेदनशीलता बढ्न सक्छ । जालसाजीका जोखिम कारकहरू अन्तर्निहित जोखिमसँग सम्बन्धित भएको अवस्थामा नियन्त्रणहरूको विचार गर्नुअघि अन्तर्निहित जोखिमको मूल्याङ्कन गरिन्छ ।

- निकायको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीमा विद्यमान हुनसक्ने घटना वा परिस्थितिहरूसँग सम्बन्धित हुन सक्छन् जसले जालसाजी गर्ने अवसर प्रदान गर्दछ। यी निकायको नियन्त्रणहरूको विचार (अर्थात् नियन्त्रण जोखिमसँग सम्बन्धित) सँग सान्दर्भिक हुन्छन् र अन्य जालसाजीका जोखिम कारकहरू उपस्थित छन् भन्ने बारेको सूचक हुन सक्छन्।

जालसाजीपूर्ण कार्यलाई तर्कसङ्गत (Rationalization) बनाउन अनुमति दिने मनोवृत्तिलाई प्रतिबिम्बित गर्ने जालसाजीका जोखिम कारकहरू लेखापरीक्षकद्वारा अवलोकन गर्न नसकिने हुन सक्छन्। यद्यपि, लेखापरीक्षकले त्यस्तो जानकारीको अस्तित्वबारे जानकारी प्राप्त गर्न सक्छन्। उदाहरणका लागि: निकायको नियन्त्रण वातावरणको आवश्यक बुझाइ मार्फत।

*जालसाजीका कारण हुने सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू (Risks of Material Misstatement Due to Fraud) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ६.४.४ र ६.४.६)*

NSA for LCE को अनुच्छेद ६.४.४ बमोजिम लेखापरीक्षकले पेसागत विवेकको आधारमा पहिचान गरेका सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू उल्लेख्य जोखिम (Significant Risk) हुन् होइनन् भनी निर्धारण गर्नुपर्छ। थप रूपमा, अनुच्छेद ६.४.६ मा वर्णन गरिए अनुसार, जालसाजीका कारणले हुने सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू ((जसमा व्यवस्थापनले नियन्त्रणहरूमा हस्तक्षेप (Management Override of Controls) गर्दा हुने सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिम र आयको लेखाङ्कनमा हुने जालसाजीको जोखिमहरू समावेश छन्)) लाई उल्लेख्य जोखिमहरू मानिन्छन्।

जालसाजीका कारण सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिप्रति संवेदनशील हुन सक्ने सान्दर्भिक दाबीहरू (Relevant Assertions) र सम्बन्धित कारोबारका वर्गहरू, खाता मौज्जातहरू वा खुलासाहरूमा निम्न विषयहरू समावेश हुन सक्छन्:

- ग्राहकहरूसँगको सम्भौताबाट हुने आमदानीको यथार्थता वा मूल्याङ्कन (Accuracy or Valuation) – ग्राहकलाई कबुल गरिएका वस्तु वा सेवाहरू हस्तान्तरण गरे बापत निकायले प्राप्त गर्ने अपेक्षित प्रतिफल (Consideration) को रकमहरू अनुपयुक्त रूपमा अनुमान (Inappropriate Estimates) गरेको कारण आमदानी संवेदनशील हुनसक्छ।
- खर्चहरू हुनु वा वर्गीकरण (Occurrence or Classification) : कर वा अन्य वैधानिक दायित्वहरूलाई न्यूनीकरण गर्नको लागि काल्पनिक वा व्यक्तिगत खर्चहरू (Fictitious or Personal Expenses) समावेश गरिन सक्ने सम्भावनाका कारण खर्चहरू संवेदनशील हुन सक्छन्।
- नगद मौज्जातको अस्तित्व (Existence) : भ्रूटा वा हेरफेर गरिएका बाह्य समर्थनहरू वा बैंक विवरणहरू तयार गरिने जोखिमका कारण नगद मौज्जात संवेदनशील हुनसक्छ।
- तुलनात्मक रूपमा जटिल लेखा अनुमानहरू समावेश भएका खाता मौज्जातहरूको मूल्याङ्कन (Valuation) : ख्याति (Goodwill) र अन्य अमूर्त सम्पत्तिहरू (Intangible Assets), मौज्जातको मूल्य ह्रास (Impairment of Inventories) जस्ता लेखा अनुमानहरू समावेश भएका खाता मौज्जातहरू उच्च अनुमान अनिश्चितता (High Estimation Uncertainty), अत्याधिक विषयनिष्ठता (Significant Subjectivity) वा भविष्यका घटना वा परिस्थितिहरू सम्बन्धी निर्णयमा व्यवस्थापनको पूर्वाग्रह (Management Bias) का कारण संवेदनशील हुन सक्छन्।
- वर्गीकरण (Classification) – विस्तृत आयको विवरण (Statement of Comprehensive Income) भित्र केही आमदानी वा खर्चहरू गलत वर्गीकरण (Misclassification) हुनसक्ने भएकाले संवेदनशील हुनसक्छन्।

उदाहरणका लागि: मुख्य कार्यसम्पादन सूचकहरू (Key Performance Measures) मा हेरफेर (Manipulate) गर्नको लागि गरिएका गलत वर्गीकरणहरू ।

- खुलासाहरूको प्रस्तुतीकरण (Presentation of Disclosures) – खुलासाहरू छुट्टने, वा अपूर्ण वा गलत प्रस्तुतिप्रति संवेदनशील हुन सक्छन् । उदाहरणका लागि: वित्तीय जमानत (Financial Guarantees) वा ऋण सम्झौताका सर्तहरू (Debt Covenant Requirements) सँग सम्बन्धित खुलासाहरू ।

### *NSA for LCE को प्रयोगको पुनरावलोकन (NSA for LCE Applicability Stand-back)*

NSA for LCE को अनुच्छेद ६.५.१ बमोजिम अनुबन्ध साभेदारले सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू पहिचान र मूल्याङ्कन गर्न गरिएका प्रक्रियाहरूको आधारमा लेखापरीक्षण भइरहेको निकायको प्रकृति र परिस्थितिहरूको लागि NSA for LCE को निरन्तर प्रयोग उपयुक्त छ छैन भनी पुनरावलोकन गर्नु पर्दछ । खण्ड '७.क' मा NSA for LCE प्रयोग गर्नु उपयुक्त छ र रहिरहन्छ भनी विचार गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीबारे थप विस्तृत रूपमा छलफल गरिएको छ ।

### *लेखा अनुमानहरू (Accounting Estimates)*

LCE को वित्तीय विवरणहरूमा साधारणतया जटिल विधिहरू, मोडेलहरू, मान्यताहरू, वा तथ्यांकहरू प्रयोग गरिने लेखा अनुमानहरू समावेश हुँदैनन् (भाग 'ए' को अनुच्छेद ६.३ हेर्नुहास्) । यद्यपि, लेखापरीक्षकलाई अनुबन्ध स्वीकार गर्दा वा निरन्तरता दिँदा जानकारी नभएका तर लेखापरीक्षणको क्रममा जानकारीमा आएका अनपेक्षित घटनाहरू, परिस्थितिहरू वा कारोबारहरूका कारण बढी जटिलता भएका लेखा अनुमानहरू उत्पन्न हुन सक्छन् । अनुबन्धको दौरान पृथक (Isolated) वा 'एक-पटक मात्र' (one-off) लेखा अनुमानहरू देखा परेका कारणले मात्र NSA for LCE बाट स्वचालित रूपमा अन्य मानमा परिवर्तन (Transition) गर्नु पर्दैन । लेखापरीक्षकले ती लेखा अनुमानहरूले समग्र रूपमा निकायको जटिलता बढाउँछन् बढाउँदैनन् भनी विचार गर्नुपर्छ ।

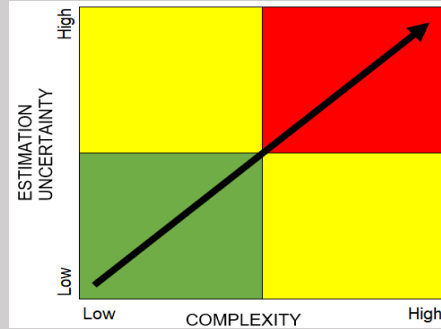
#### **उदाहरण:**

उदाहरणका लागि, कुनै निकायले आफ्नो भवनको लागि लिएको ऋणसँग सम्बन्धित व्याज दरहरूको उतारचढावको जोखिमलाई न्यूनीकरण गर्न Single Swap Transaction गर्नसक्छ । यदि अन्य गुणात्मक विशेषताहरूले निकाय LCE हो भनी सङ्केत गर्दछ भने, लेखापरीक्षकले अझै पनि NSA for LCE प्रयोग गर्नु उपयुक्त छ भनी निर्धारण गर्न सक्छन्, किनकि स्वाप निकाय वा यसको कारोबारहरूको लागि विशिष्ट (Typical) होइन र यसले समग्र रूपमा निकायको जटिलतामा योगदान पुऱ्याइरहेको छैन । अर्कोतर्फ, यदि त्यो स्वाप उनीहरूको मुख्य व्यावसायिक गतिविधिहरूसँग सम्बन्धित थियो (उदाहरणका लागि: उनीहरूको निर्यातसँग सम्बन्धित मुद्रा दरहरूको उतारचढावलाई न्यूनीकरण गर्न) भने यो व्यापक रूपमा (Pervasively) जटिलताको सूचक हुने सम्भावना हुन्छ, जसले यस मानको प्रयोगलाई निषेध गर्नेछ ।

**लेखा अनुमानहरू (Accounting Estimates)** लेखा अनुमानहरूको प्रकृति व्यापक रूपमा भिन्न हुन्छन् र लेखा अनुमानहरूको जटिलता अनुमान अनिश्चितता<sup>१५</sup>, जटिलता<sup>१६</sup> वा व्यक्तिपरकता<sup>१७</sup> जस्ता कारकहरूको अधीनमा हुन्छन् वा प्रभावित हुन्छन् ।

लेखा अनुमानहरूको जटिलतामा, जटिलता र अनुमान अनिश्चितताका कारकहरूको प्रभावलाई तलको चित्र १ मा चित्रण गरिएको छ । सरलताको लागि चित्र १ मा केवल जटिलता र अनुमान अनिश्चितताका कारकहरू मात्र समावेश गरिएको छ । जटिलता माथिल्लो दायाँ कुना (Top Right Corner) मा सबैभन्दा बढी छ किनकि त्यहाँ उच्च अनुमान अनिश्चितता र उच्च जटिलताको संयोजन छ ((उदाहरणका लागि अपेक्षित क्रेडिट नोक्सान (Expected Credit Losses) वा बढी जटिल बीमा सम्झौताका दायित्वहरू (Insurance Contract Liabilities)) । यसको विपरीत तल्लो बायाँ कुना (Lower Left Corner) ले त्यस्ता लेखा अनुमानहरूलाई प्रतिनिधित्व गर्दछ जहाँ कम जटिलता छ, किनकि त्यहाँ अनुमान अनिश्चितता र जटिलता कम छ ((उदाहरणका लागि: छोटो अवधिको मूर्त स्थिर सम्पत्ति (Tangible Fixed Assets) को सरल रेखा विधिबाट हुने हास कट्टी (Straight-Line Depreciation)) ।

चित्र १: अनुमान अनिश्चितता र जटिलता



नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्ड मानमा लेखा अनुमानहरू कसरी प्रतिबिम्बित हुन सक्छन् भनी विस्तृत रूपमा छलफल गरी निम्न मुख्य सिद्धान्तहरूमा सहमत भएको थियो:

- LCEs को वित्तीय विवरणहरूमा साधारणतया (Ordinarily) जटिल विधिहरू वा मोडेलहरू, मान्यताहरू वा तथ्याङ्कहरू प्रयोग गर्ने लेखा अनुमानहरू समावेश नभई प्रायः तुलनात्मक रूपमा सरल हुन्छन् र तिनमा अनुमान अनिश्चितता, जटिलता र विषयनिष्ठताको मात्रा कम हुन्छ । तसर्थ, तिनीहरू चित्र १ मा 'रातो खण्ड' मा पर्दैनन् ।

<sup>१५</sup> अनुमान अनिश्चितता मापनमा अन्तर्निहित रूपमा हुन सक्ने शुद्धताको अभाव हो । वित्तीय विवरणमा देखाइने कुनै इकाइको मौद्रिक रकम, लागत वा मूल्यालाई प्रत्यक्ष रूपमा अवलोकन गरेर सटिक रूपमा मापन गर्न नसकिने अवस्थामा यो (अनुमान अनिश्चितता) उत्पन्न हुन्छ ।

<sup>१६</sup> जटिलता भनेको नियन्त्रणहरूलाई विचार गर्नु अघि नै लेखा अनुमान तयार गर्ने प्रक्रियामा निहित रहेको जटिलता हो जसले अन्तर्निहित जोखिम उत्पन्न गर्दछ । जटिलता निम्न अवस्थामा उत्पन्न हुन सक्छ:

- धेरै मूल्याङ्कनका विशेषताहरू (Valuation Attributes) रहेका हुन्छन् र तिनीहरूबिच धेरै वा अप्रत्यक्ष सम्बन्धहरू हुन्छन् ।
- एक वा बढी मूल्याङ्कन विशेषताका लागि उपयुक्त मूल्य निर्धारण गर्न धेरै तथ्याङ्कका सेटहरू आवश्यक पर्छन् ।
- लेखा अनुमान तयार गर्दा धेरै मान्यताहरू आवश्यक पर्छन् वा आवश्यक मान्यताहरूबिच आपसी सम्बन्ध हुन्छ ।
- प्रयोग गरिने तथ्यांक स्वभावतः पहिचान गर्न, सङ्कलन गर्न, पहुँच प्राप्त गर्न वा बुझ्न कठिन हुन्छ ।

<sup>१७</sup> व्यक्तिपरकता (अर्थात्, नियन्त्रणहरूको विचार गर्नुभन्दा अगाडि, लेखा अनुमान तयार गर्ने प्रक्रियामा अन्तर्निहित व्यक्तिपरकता) ले मूल्याङ्कनका विशेषताहरूको बारेमा उचित रूपमा उपलब्ध ज्ञान वा तथ्याङ्कमा रहेका अन्तर्निहित सीमाहरूलाई प्रतिबिम्बित गर्दछ ।

- NSA for LCE ले कहिलेकाहीं मात्र देखा पर्ने (Isolated Instances) जटिल लेखा अनुमानहरूलाई सम्बोधन गर्ने आवश्यकताहरू र मार्गदर्शन समावेश गर्नुपर्छ। यी आवश्यकताहरू NSA for LCE को भाग ७ मा समावेश गरिएका छन्।

### **(ब) भाग ७, सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मुल्याङ्कित जोखिमको सम्बोधन (Part 7, Responding to Assessed Risks of Material Misstatement)**

भाग ७ ले निम्न विषयका लागि आवश्यकताहरू निर्धारण गरेको छ:

- वित्तीय विवरण र दावी स्तरमा सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मुल्याङ्कित जोखिमहरूलाई सम्बोधन गर्न प्रतिक्रियाहरू (Responses) को तर्जुमा र कार्यान्वयन गर्ने, जसमा विस्तृत परीक्षण विधिहरू (Substantive Procedures) र नियन्त्रणहरूको परीक्षण (Tests of Controls) समावेश छन्।
- लेखापरीक्षण अनुबन्धमा विशेष रूपमा ध्यान दिनुपर्ने क्षेत्रहरू, जस्तै: अविछिन्नताको अवधारणा (Going Concern), लेखा अनुमानहरू आदिसँग सम्बन्धित विधिहरू।
- लेखापरीक्षणको दौरान पहिचान गरिएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू सङ्कलन (Accumulating Misstatements) गर्ने सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरू।

*जालसाजीका कारण हुने सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिका जोखिमहरूको समग्र प्रतिक्रियाको रूपमा अप्रत्याशितता (Unpredictability as an Overall Response to Risks of Material Misstatement Due to Fraud) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ७.२.२)*

NSA for LCE को अनुच्छेद ७.२.२(ख) बमोजिम लेखापरीक्षकलाई वित्तीय विवरण स्तरमा जालसाजीका कारण हुने सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मुल्याङ्कित जोखिमहरूलाई सम्बोधन गर्नको लागि समग्र प्रतिक्रियाहरू निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षण विधिहरूको प्रकृति, समय र हदको चयन गर्दा अनुमान गर्न नसकिने तत्व (Element of Unpredictability) समावेश गर्नु पर्दछ। अनुमान गर्न नसकिने तत्व विशेष गरी त्यस्ता अवस्थामा समावेश गर्नु आवश्यक हुन्छ, जहाँ अनुबन्धमा सामान्यतया प्रयोग हुने लेखापरीक्षण विधिहरूसँग परिचित निकायभित्रका व्यक्तिहरू जालसाजीपूर्ण वित्तीय प्रतिवेदन वा सम्पत्तिको हिनामिना लुकाउन थप सक्षम हुन सक्छन्। यी व्यक्तिहरू निम्न आधारमा लेखापरीक्षण विधिहरूसँग परिचित वा ती प्रक्रियाहरू पूर्वानुमान गर्नसक्ने अवस्थामा पुग्न सक्छन्:

- योजनाबद्ध लेखापरीक्षण विधिहरू र तिनीहरूको समयको सम्बन्धमा व्यवस्थापनलाई र उपयुक्त हुने अवस्थामा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूलाई प्रदान गरिएको जानकारी,
- अघिल्ला लेखापरीक्षणहरू (जस्तै: कुन तत्वहरू परीक्षणको लागि छनोट गरिने छन्)।

#### **उदाहरणहरू:**

अनुच्छेद ७.२.२ अन्तर्गतको आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) मा प्रस्तुत गरिएका उदाहरणहरूका अतिरिक्त, अनुमान गर्न नसकिने तत्व समावेश गर्ने कार्य निम्न विधिहरूद्वारा हासिल गर्न सकिन्छ:

- अघिल्ला लेखापरीक्षणहरूमा विस्तृत विश्लेषणात्मक विधिहरू (Substantive Analytical Procedures) मात्र गरिएको स्थानमा यस पटक विवरणको परीक्षणहरू (Tests of Detail) गर्ने,
- असामान्य वा अप्रत्याशित सम्बन्धहरूको थप अनुसन्धानको लागि विस्तृत विश्लेषणात्मक विधिहरूलाई थप विस्तृत स्तरमा वा सीमाहरू (Thresholds) लाई घटाएर सम्पादन गर्ने,

- थप अनुसन्धानका लागि तत्वहरू पहिचान गर्न सम्पूर्ण जनसङ्ख्या (Entire Population) मा स्वचालित उपकरण र प्रविधिहरू (Automated Tools and Techniques) प्रयोग गर्ने, जस्तै: विसङ्गति पत्ता लगाउने (Anomaly Detection) वा तथ्याङ्किय विधिहरू (Statistical Methods) प्रयोग गर्ने ।

*विस्तृत विश्लेषणात्मक विधि (Substantive Analytical Procedure) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ७.३.१६)*

यदि लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न विस्तृत विश्लेषणात्मक विधिहरू (Substantive Analytical Procedures) प्रयोग गर्दछन् भने, NSA for LCE को अनुच्छेद ७.३.१६(ड) बमोजिम लेखापरीक्षकले अन्य सान्दर्भिक जानकारीसँग मेल नखाने (Inconsistent) वा अपेक्षित रकमहरूभन्दा उल्लेख्य मात्रामा फरक रहेका उतारचढावहरू वा सम्बन्धहरूको (Relationships) अनुसन्धान गर्नु पर्दछ । यो अनुसन्धान निम्न तरिकाले गरिन्छ:

- व्यवस्थापनसँग सोधपूछ गर्ने र व्यवस्थापनको प्रतिक्रियाहरूसँग सान्दर्भिक उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्ने; र
  - परिस्थिति अनुसार आवश्यक थप लेखापरीक्षण विधिहरू सम्पादन गर्ने ।
- व्यवस्थापनको प्रतिक्रियाहरूसँग सान्दर्भिक उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्दा, निकाय र यसको वातावरणबारे लेखापरीक्षकको बुझाइ र लेखापरीक्षणको क्रममा प्राप्त अन्य लेखापरीक्षण प्रमाणहरूलाई ध्यानमा राख्दै व्यवस्थापनको प्रतिक्रियाहरूको मूल्याङ्कन गर्ने कार्य समावेश हुनसक्छ ।
- उदाहरणको रूपमा थप लेखापरीक्षण विधिहरू सम्पादन गर्नुपर्ने आवश्यकता निम्न अवस्थाहरूमा उत्पन्न हुन सक्छन्:
- व्यवस्थापनले स्पष्टीकरण दिन असमर्थ भएमा, वा
  - स्पष्टीकरण र व्यवस्थापनको प्रतिक्रियासँग सान्दर्भिक प्राप्त गरिएको लेखापरीक्षण प्रमाण पर्याप्त छैन भनी ठानिएमा ।

*लेखापरीक्षण नमूना छनोट (Audit Sampling) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ७.३.१७ - ७.३.२०)*

NSA for LCE को अनुच्छेद ७.३.३ बमोजिम लेखापरीक्षकले नियन्त्रणहरूको परीक्षण (Tests of Controls) र विवरणहरूको परीक्षण (Tests of Details) विधि तर्जुमा गर्दा लेखापरीक्षण विधिहरूको उद्देश्य पूरा गर्न प्रभावकारी हुने परीक्षणका इकाइहरू छनोट गर्ने विधिहरू (Means of Selecting Items for Testing) निर्धारण गर्नु पर्दछ । त्यस्ता विधिहरूमा सम्पूर्ण इकाइहरूको छनोट (Selecting All Items), विशिष्ट इकाइहरूको छनोट (Selecting Specific Items) र लेखापरीक्षण नमूना छनोट (Audit Sampling) पर्दछन् । यदि लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण नमूना छनोट प्रयोग गर्नु उपयुक्त छ भनी निर्धारण गरेमा लेखापरीक्षकले नमूना छनोटमा प्रयोग गरिएको विधि र सोको परिणामहरूको लागि लागु हुने हदसम्म अनुच्छेद ७.३.१७-७.३.२० लागु गर्नुपर्छ ।

NSA for LCE मा रहेको आवश्यक व्याख्यात्मक सामग्री (EEM) का अतिरिक्त तलका अनुच्छेदहरूले केही पहिचान गरिएका विषयहरूलाई थप स्पष्ट पार्दछन्:

**लेखापरीक्षण विधिको उद्देश्य** (NSA for LCE को अनुच्छेद ७.३.१७ (क) हेर्नुहास्) । लेखापरीक्षण विधिको उद्देश्यमा, लेखापरीक्षकको धारणामा विचलन (नियन्त्रणको परीक्षणको सन्दर्भमा) वा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति (विवरणको परीक्षणको सन्दर्भमा) के हो भन्ने स्पष्ट बुझाइ समावेश हुन्छ ताकि लेखापरीक्षण प्रक्रियाको उद्देश्यसँग सान्दर्भिक सबै र केवल ती अवस्थाहरू मात्र विचलनहरूको मूल्याङ्कन वा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको प्रक्षेपण (Projection) मा समावेश हुने सुनिश्चित गरिन्छ ।

**उदाहरणहरू:**

प्राप्य खाताहरू (Accounts Receivable) को अस्तित्वसँग सम्बन्धित विवरणहरूको परीक्षण, जस्तै समर्थन (Confirmation), मा समर्थनको मितिअघि ग्राहकले भुक्तानी गरेको तर सो मितिभन्दा केही समय पछि नै सेवाग्राही

(Client) ले प्राप्त गरेको भुक्तानीलाई त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति मानिँदैन । साथै, ग्राहक खाताहरू बिचको त्रुटिपूर्ण प्रविष्टि ( Misposting) ले कुल प्राप्य खाताको मौज्जातलाई असर गर्दैन । तसर्थ, यस विशेष लेखापरीक्षण विधिको नमुना परिणामहरूको मूल्याङ्कन गर्दा यसलाई त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति मान्नु उपयुक्त नहुन सक्छ । यद्यपि, यसले लेखापरीक्षणका अन्य क्षेत्रहरूमा महत्वपूर्ण प्रभाव पार्न सक्छ, जस्तै: नियन्त्रणमा कमी-कमजोरीको सङ्केत, जालसाजीको जोखिमको मूल्याङ्कन वा शङ्कास्पद खाताहरूका लागि व्यवस्था (Allowance for Doubtful Accounts) को पर्याप्तता ।

**उद्देश्य अनुसार उपयुक्त हुने गरी छनोट गरिएका प्रत्येक इकाइमा लेखापरीक्षण विधिहरू सम्पादन गर्ने** (NSA for LCE को अनुच्छेद ७.३.१७ (घ) हेर्नुहोस्) । यदि लेखापरीक्षण विधि छनोट गरिएको इकाइमा लागु हुँदैन भने लेखापरीक्षकले वैकल्पिक इकाइ (Replacement Item) मा लेखापरीक्षण विधि सम्पादन गर्नुपर्छ । यदि लेखापरीक्षक छनोट गरिएको इकाइमा तर्जुमा गरिएको लेखापरीक्षण विधिहरू वा उपयुक्त वैकल्पिक विधिहरू लागु गर्न असमर्थ हुन्छन् भने, लेखापरीक्षकले त्यो इकाइलाई निर्धारित नियन्त्रणबाट विचलन (नियन्त्रणहरूको परीक्षणको सन्दर्भमा) वा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति (विवरणहरूको परीक्षणको सन्दर्भमा) को रूपमा व्यवहार गर्नुपर्छ ।

**उदाहरणहरू:**

- वैकल्पिक इकाइ परीक्षण गर्न आवश्यक पर्ने अवस्था: भुक्तानी स्विकृतिको प्रमाणको परीक्षण गर्दा यदि रद्द गरिएको (Voided) चेक छनोटमा पर्यो भने सोको वैकल्पिक इकाइमा लेखापरीक्षण विधि सम्पादन गर्नु आवश्यक हुन्छ । यदि चेक विधिवत् रूपमा रद्द गरिएको छ र यसले विचलन जनाउँदैन भन्नेमा लेखापरीक्षक सन्तुष्ट हुन्छन् भने उपयुक्त रूपमा छनोट गरिएको वैकल्पिक इकाइको जाँच गरिन्छ ।
- तर्जुमा गरिएको लेखापरीक्षण विधिहरू लागु गर्न नसकिएको अवस्था : यदि छनोट गरिएको इकाइसँग सम्बन्धित कागजात हराएको छ भने छनोट गरिएको इकाइमा तर्जुमा गरिएको लेखापरीक्षण विधिहरू लागु गर्न लेखापरीक्षक असमर्थ हुन्छन् ।
- उपयुक्त वैकल्पिक विधिहरू सम्पादन गर्ने : सकारात्मक समर्थन (Positive Confirmation) अनुरोधको जवाफमा कुनै प्रतिक्रिया प्राप्त नभएको अवस्थामा पछिल्ला नगद प्राप्तहरू (Subsequent Cash Receipts) को जाँच र तिनीहरूको स्रोत तथा तिनीहरूले कुन इकाइहरू राफसाफ (Settle) गर्न खोजेका हुन् भन्ने प्रमाणको जाँच गर्नु उपयुक्त वैकल्पिक प्रक्रिया हुनसक्छ ।

**नमुनाको परिणामहरूको मूल्याङ्कन** (NSA for LCE को अनुच्छेद ७.३.२० हेर्नुहोस्) । विवरणहरूको परीक्षणको सन्दर्भमा प्रक्षेपित त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति (Projected Misstatement) र छ भने असामान्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति (Anomalous Misstatement), को योग लेखापरीक्षकको लागि समग्र जनसङ्ख्यामा रहेको त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको सबै भन्दा राम्रो अनुमान (Best Estimate) हुन्छ । जब प्रक्षेपित त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति र असामान्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति (यदि छ भने) को योग स्वीकारयोग्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति (Tolerable Misstatement) भन्दा बढी हुन्छ भने नमुनाले परीक्षण गरिएको समग्र जनसङ्ख्याको बारेमा निष्कर्ष निकाल्नका लागि मनासिब आधार (Reasonable Basis) प्रदान गर्दैन । प्रक्षेपित त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति र असामान्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको योग स्वीकारयोग्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको नजिक हुँदै जाँदा समग्र जनसङ्ख्यामा रहेको वास्तविक त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति (Actual Misstatement) स्वीकारयोग्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिभन्दा बढी हुनसक्ने सम्भावना बढ्दै जान्छ । त्यसैगरी, यदि प्रक्षेपित त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति नमुनाको आकार (Sample Size) निर्धारण गर्दा प्रयोग गरिएको लेखापरीक्षकको त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको अपेक्षा (Expectations of Misstatement) भन्दा बढी छ भने लेखापरीक्षकले समग्र जनसङ्ख्यामा रहेको वास्तविक त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति स्वीकारयोग्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिभन्दा बढी हुने नमुना जोखिम स्वीकारयोग्य स्तरमा छैन (Unacceptable Sampling Risk) भन्ने निष्कर्ष निकाल्न सक्छन् । अन्य लेखापरीक्षण विधिहरूको परिणामहरूलाई विचार गर्दा लेखापरीक्षकलाई समग्र जनसङ्ख्यामा रहेको वास्तविक त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति स्वीकारयोग्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिभन्दा

बढी हुने जोखिमको मूल्याङ्कन गर्न मद्दत पुग्छ र यदि थप लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त भएमा उक्त जोखिम कम हुनसक्छ ।

*कानून वा नियमको उल्लङ्घनको पहिचान वा आशङ्का गरिएको अवस्थामा अपनाउनुपर्ने लेखापरीक्षण विधिहरू (Audit Procedures When Non-Compliance with Law or Regulation Is Identified or Suspected) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ७.४.२७)*

NSA for LCE को अनुच्छेद ७.४.२७ मा लेखापरीक्षकलाई कानून वा नियमहरूको उल्लङ्घनको पहिचान वा आशङ्का (Suspected Non-Compliance) गरिएको घटना सम्बन्धी जानकारी प्राप्त भएको अवस्थामा पालना गर्नुपर्ने आवश्यकताहरू निर्धारण गरिएको छ । विशेष गरी अनुच्छेद ७.४.२७ (घ) बमोजिम लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणका अन्य पक्षहरूमा पर्ने प्रभावहरूको (Implications) मूल्याङ्कन गर्नुपर्छ (जसमा लेखापरीक्षकको जोखिम मूल्याङ्कन र लिखित प्रतिनिधित्व पत्रको विश्वसनीयता समेत समावेश हुन्छ) र उपयुक्त कदम चाल्नु पर्दछ । उपयुक्त कदम, तथ्य र परिस्थितिहरू अनुसार फरक-फरक हुन्छन् र यसमा कानुनी सल्लाह लिने विषय समेत समावेश हुनसक्छ । निम्न अवस्थामा कानुनी सल्लाह लिनु उपयुक्त हुनसक्छ:

- व्यवस्थापन वा उपयुक्त भएमा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूले निकायले कानून र नियमहरूको पालना गरेको छ भनी समर्थन गर्ने पर्याप्त जानकारी उपलब्ध नगराएमा र लेखापरीक्षकको विवेकमा शङ्कास्पद उल्लङ्घनको प्रभाव वित्तीय विवरणहरूमा सारभूत हुनसक्ने देखिएमा,
- लेखापरीक्षकलाई व्यवस्थापन वा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू उल्लङ्घनमा संलग्न भएको आशङ्का भएमा र निकायमा कुनै उच्च स्तरको प्राधिकार (Higher Level of Authority) नभएमा वा यदि लेखापरीक्षकलाई सञ्चारमा कारवाही नहुन सक्छ भन्ने विश्वास लागेमा वा कसलाई प्रतिवेदन गर्ने भन्ने बारेमा अनिश्चितता भएमा,
- कानून वा नियमद्वारा लेखापरीक्षकलाई व्यवस्थापन र शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूसँग केही विषयहरूमा सञ्चार गर्न प्रतिबन्ध लगाइएको अवस्थामा । कानून वा नियमले विशेष रूपमा कुनै सञ्चार वा अन्य कारवाहीलाई निषेध गर्न सक्छ जसले वास्तविक वा शङ्कास्पद गैरकानुनी कार्यको बारेमा उपयुक्त प्राधिकरणद्वारा गरिने अनुसन्धानमा प्रतिकूल असर पार्न सक्छ । यसमा निकायलाई सचेत गराउने कार्य समावेश छ । उदाहरणका लागि : लेखापरीक्षकले सम्पत्ति शुद्धीकरण निवारण (Anti-Money Laundering) कानून बमोजिम पहिचान गरिएको वा शङ्कास्पद उल्लङ्घनको बारेमा उपयुक्त प्राधिकरणलाई प्रतिवेदन गर्नुपर्ने अवस्था,
- कानून वा नियमले अनुमति दिएको अवस्थामा लेखापरीक्षकले अनुबन्धबाट अलग हुने (Withdrawing From the Engagement) बारे विचार गरेमा । उदाहरणका लागि : जब व्यवस्थापन वा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूले लेखापरीक्षकले परिस्थिति अनुसार उपयुक्त ठानेको सुधारात्मक कदम (Remedial Action) नचालेमा वा पहिचान गरिएको वा शङ्कास्पद उल्लङ्घनले व्यवस्थापन वा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूको इमानदारितामाथि प्रश्न उठाएमा, (त्यस्तो उल्लङ्घन वित्तीय विवरणहरूको लागि सारभूत नभए तापनि) ।

## **(ट) भाग ८, समापन (Concluding)**

भाग ८ ले निम्न विषयहरूका लागि आवश्यकताहरू निर्धारण गरेको छ:

- लेखापरीक्षणको दौरान पहिचान गरिएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको मूल्याङ्कन,
- समापन गतिविधिहरू (Concluding Activities) र सम्बन्धित मूल्याङ्कनहरू, जसमा विश्लेषणात्मक विधिहरू, पछिल्ला घटनाहरू (Subsequent Events), लेखा अनुमानहरू, पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण, अविच्छिन्नता (Going Concern) समावेश छन्,
- लिखित प्रतिनिधित्वहरू (Written Representations) प्राप्त गर्ने,

- लेखापरीक्षण अनुबन्धमा गुणस्तर व्यवस्थापन र हासिल गर्ने समग्र जिम्मेवारी अनुबन्ध साभेदारले लिने ।

*नसच्याइएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको प्रभावको मूल्याङ्कन (Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements)*  
(सन्दर्भ: अनुच्छेद ८.२.३)

NSA for LCE को अनुच्छेद ८.२.३ बमोजिम लेखापरीक्षकले नसच्याइएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू एकल वा संयुक्त रूपमा सारभूत छन् छैनन् भनी निर्धारण गर्नुपर्छ । विशेष गरी अनुच्छेद ८.२.३.(क) बमोजिम लेखापरीक्षकले त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको प्रकृति र आकार तथा तिनीहरूको उत्पत्ति सम्बन्धी विशेष परिस्थितिहरू विचार गर्नुपर्छ । त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको प्रकृति र तिनीहरूको उत्पत्ति सम्बन्धी विशेष परिस्थितिहरूका कारण लेखापरीक्षकले त्यस्ता त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूलाई वित्तीय विवरणहरूका लागि निर्धारण गरिएको सारभूतता (वा, यदि लागु भएमा कारोबारका विशेष वर्गहरू, खाता मौज्जातहरू वा खुलासाहरूका लागि निर्धारण गरिएको सारभूतता) भन्दा कम भए तापनि सारभूत भनी मूल्याङ्कन गर्न सक्छन् ।

प्रकृतिका आधारमा नसच्याइएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू सारभूत छन् छैनन् भनी निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकले रकम र खुलासाहरू सम्बन्धी नसच्याइएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूलाई विचार गर्दछन् । त्यस्ता त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू एकल रूपमा वा अन्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूसँगको संयोजनमा सारभूत ठहरिन सक्छन् ।

**उदाहरणहरू:**

खुलासाहरूमा पहिचान गरिएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको आधारमा नसच्याइएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू (प्रकृतिको आधारमा) सारभूत छन् छैनन् भन्ने निर्धारण गर्दा लेखापरीक्षकले निम्न विषयहरू विचार गर्न सक्छन्:

- पहिचान गरिएका त्रुटिहरू निरन्तर रूपमा (Persistent) वा व्यापक (Pervasive) छन्; वा
- पहिचान गरिएका धेरै त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू एउटै विषयसँग सान्दर्भिक छन् र सामूहिक रूपमा विचार गर्दा त्यस विषयमा प्रयोगकर्ताको बुझाइलाई असर गर्न सक्छन् ।

केही त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूसँग सम्बन्धित परिस्थितिहरूका कारण ती त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू एकल रूपमा वा लेखापरीक्षणको क्रममा संचित गरिएका अन्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूसँगको संयोजनमा विचार गर्दा समग्र वित्तीय विवरणहरूका लागि निर्धारण गरिएको सारभूतताको स्तरभन्दा कम भए तापनि लेखापरीक्षकले तिनलाई सारभूत (Material) मान्न सक्ने अवस्था हुनसक्छ ।

**उदाहरणहरू:**

मूल्याङ्कनलाई प्रभाव पार्न सक्ने परिस्थितिहरूमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिले निम्न विषयहरूमा कुन हदसम्म प्रभाव पार्दछ भन्ने व्यहोरा समावेश हुन सक्छ । जस्तै:

- ऋण सम्झौता वा अन्य सम्झौताका सर्तहरूको पालनालाई प्रभावित गर्छ गर्दैन ।
- वर्तमान अवधिका वित्तीय विवरणहरूमा नगण्य प्रभाव पार्ने तर भविष्यका वित्तीय विवरणहरूमा महत्वपूर्ण प्रभाव पार्न सक्ने लेखा नीतिको गलत छनोट वा गलत प्रयोगसँग सम्बन्धित छ छैन ।
- आम्दानी वा अन्य प्रवृत्तिहरूमा परिवर्तन संशोधन गर्छ गर्दैन (विशेष गरी सामान्य आर्थिक र उद्योगको अवस्थाहरूको सन्दर्भमा) ।
- निकायको वित्तीय स्थिति, सञ्चालनका परिणामहरू वा नगद प्रवाहको मूल्याङ्कन गर्न प्रयोग गरिने अनुपातहरू (Ratios) लाई असर गर्छ गर्दैन ।
- व्यवस्थापनको पारिश्रमिक (Management Compensation) वृद्धिमा प्रभाव पार्छ पार्दैन (जस्तै: बोनस वा अन्य प्रोत्साहनहरू प्राप्त गर्नका लागि आवश्यक सर्तहरू पूरा भएको सुनिश्चित गरेर) ।

- वित्तीय विवरणका प्रयोगकर्ताहरूलाई जानकारी भएका अधिल्ला सञ्चारहरूबारे लेखापरीक्षकको बुझाइलाई ध्यानमा राख्दा महत्वपूर्ण ठहरिन्छ ठहरिँदैन ।
- विशेष पक्षहरू संलग्न भएका इकाइहरूसँग सम्बन्धित छ, छैन (जस्तै: कारोबारमा संलग्न बाह्य पक्षहरू निकायको व्यवस्थापनसँग सम्बन्धित छन्, छैनन्) ।
- लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाकाले स्पष्ट रूपमा माग नगरेको तर लेखापरीक्षकको विवेक अनुसार प्रयोगकर्ताहरूलाई निकायको वित्तीय स्थिति, वित्तीय कार्यसम्पादन वा नगद प्रवाह बुझ्न महत्वपूर्ण हुने जानकारीको अभाव हो होइन ।

यदि कुनै एकल त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति सारभूत छ, भनी निर्धारण गरिन्छ भने अन्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूले त्यसलाई मिलान (Offset) गर्न सक्ने सम्भावना न्यून हुन्छ । उदाहरणका लागि, यदि आम्दानीलाई उल्लेख्य रूपमा बढी देखाइएको छ भने खर्च समेत समान रूपमा बढी देखाई नाफामा पर्ने प्रभाव पूर्ण रूपमा मिलान गरिएको भए तापनि समग्र वित्तीय विवरण सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण ठहरिन्छ । एउटै खाताको मौज्जात वा कारोबारको वर्गभित्र रहेका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूलाई मिलान गर्नु उपयुक्त हुनसक्छ । यद्यपि, नगण्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूलाई मिलान गर्नु उपयुक्त छ भनी निष्कर्ष निकाल्नु अधि पत्ता नलागेका थप त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू विद्यमान हुनसक्ने जोखिमलाई विचार गरिन्छ ।

वर्गीकरण सम्बन्धी त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति (Classification Misstatement) सारभूत छ, छैन भनी निर्धारण गर्दा गुणात्मक पक्षहरू (Qualitative Considerations) को मूल्याङ्कन गरिन्छ । जस्तै: ऋण वा अन्य सम्भौताका सर्तहरूमा वर्गीकरण सम्बन्धी त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको प्रभाव, Single Line Items, Sub-Totals मा प्रभाव वा प्रमुख अनुपातहरूमा पर्ने प्रभाव । कतिपय परिस्थितिहरूमा लेखापरीक्षकले वर्गीकरण सम्बन्धी त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिलाई अन्य त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू मूल्याङ्कन गर्दा लागु गरिएको सारभूतताको स्तर (Materiality Level) भन्दा बढी भए तापनि समग्र वित्तीय विवरणको सन्दर्भमा सारभूत छैन भनी निष्कर्ष निकाल्न सक्छन् । उदाहरणका लागि: सम्बन्धित वासलातका लाइन इकाइहरूको आकारको तुलनामा वर्गीकरण सम्बन्धी त्रुटिको रकम सानो छ, र उक्त त्रुटिले आय विवरण (Income Statement) वा कुनै पनि प्रमुख अनुपातहरूमा प्रभाव नपारेको अवस्थामा वासलातका लाइन इकाइहरू बिचको त्रुटिपूर्ण वर्गीकरणलाई सम्पूर्ण वित्तीय विवरणको सन्दर्भमा सारभूत नमान्न सकिन्छ ।

#### जालसाजीको सङ्केत (Indication of Fraud) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ७.५.४)

यदि लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको क्रममा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति पहिचान गर्दछन् भने NSA for LCE को अनुच्छेद ७.५.४ बमोजिम उक्त त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति जालसाजीको सङ्केत (Indication of Fraud) हो होइन भनी मूल्याङ्कन गर्नु पर्दछ । यदि त्यस्तो सङ्केत छ भने लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणका अन्य पक्षहरूमा पर्ने प्रभावहरू (उक्त त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको आकार वित्तीय विवरणको तुलनामा सारभूत नभए तापनि) निर्धारण गर्नुपर्छ । कारोबारका वर्गहरू, खाता मौज्जातहरू र खुलासाहरूमा रहेका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूको प्रभावहरूलाई विचार गर्दा लेखापरीक्षकले NSA for LCE को अनुच्छेद १.४.४ बमोजिम पेसागत सन्देह (Professional Skepticism) को प्रयोग गर्दछन् ।

#### उदाहरणहरू:

परिस्थितिहरू अनुसार, खुलासाहरूमा रहेका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरूले समेत जालसाजीको सङ्केत गर्न सक्छन्, जुन उदाहरणका लागि निम्न कारणले उत्पन्न हुन सक्छन्:

- व्यवस्थापनको निर्णयहरूमा पूर्वाग्रह (Bias) को परिणामस्वरूप उत्पन्न भएका भ्रामक (Misleading) खुलासाहरू,
- वित्तीय विवरणका विषयहरूबारे उचित बुझाइ नहोस् भन्ने उद्देश्यले गरिएका व्यापक रूपमा दोहोरिएका वा जानकारी प्रदान नगर्ने (Uninformative) खुलासाहरू ।

*सार्वजनिक क्षेत्रका निकायसँग सम्बन्धित विचार गर्नुपर्ने विषयहरू (Considerations Specific to Public Sector Entities) (सन्दर्भ: अनुच्छेद ८.२.३)*

सार्वजनिक क्षेत्रका निकायको लेखापरीक्षणको सन्दर्भमा कुनै त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति सारभूत छ, छैन भन्ने मूल्याङ्कनमा, विशेष विषयहरू (जस्तै: जालसाजी) प्रतिवेदन गर्ने सम्बन्धमा कानून, नियम वा अन्य प्राधिकरणद्वारा तोकिएका लेखापरीक्षकका जिम्मेवारीहरूले समेत प्रभाव पार्न सक्छन्। त्यसैगरी, निम्न विषयहरूले कुनै पनि इकाइलाई त्यसको प्रकृतिका आधारमा सारभूत छ, छैन भन्ने मूल्याङ्कनलाई असर गर्न सक्छन्:

- सार्वजनिक चासो (Public Interest),
- उत्तरदायित्व (Accountability),
- निष्ठा/इमानदारिता (Probity), र
- प्रभावकारी विधायकीय निगरानी (Legislative Oversight) सुनिश्चित गर्ने विषय।

यो विशेष गरी कानून, नियम वा अन्य प्राधिकारको पालनासँग सम्बन्धित इकाइहरूमा लागू हुन्छ।

**(ठ) भाग ९, राय तयार गर्ने र प्रतिवेदन जारी गर्ने (Part 9, Forming an Opinion and Reporting)**

भाग ९ ले निम्न विषयहरूका लागि आवश्यकताहरू निर्धारण गर्दछ:

- लेखापरीक्षण रायका प्रकारहरू सहित राय तयार गर्ने (Forming an Opinion),
- लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको विषयवस्तुहरू (Content of the Auditor's Report),
- तुलनात्मक जानकारी र अन्य जानकारी (Comparative Information and Other Information)।

लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन लेखापरीक्षण गरिएको वित्तीय विवरणहरूमा इच्छुक (Intended) प्रयोगकर्ताहरूका लागि प्रमुख सञ्चार (Key Communication) को माध्यम हो। तसर्थ नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डको धारणा अनुसार NSA for LCE अन्तर्गत निर्धारित लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनले NSAs अन्तर्गतको लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनले प्रदान गर्ने जस्तै जानकारी प्रदान गर्नुपर्छ तर यसमा लेखापरीक्षण अनुबन्ध सम्पादन गर्दा कुन मान(हरू) प्रयोग गरिएको छ भन्नेबारे प्रयोगकर्ताहरूलाई उपयुक्त पारदर्शिता हुनु पर्दछ। यी आवश्यकताहरूलाई NSA for LCE लाई बुझ्न सजिलो र सङ्क्षिप्त राख्नुपर्ने आवश्यकतासँग सन्तुलित गरिएको छ।

नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले प्रतिवेदन सम्बन्धी आवश्यकताहरूलाई स्पष्ट र सङ्क्षिप्त रूपमा समावेश गरेको छ र अन्य NSAs बाट आवश्यकताहरू समायोजन गर्दा अपनाइएका सिद्धान्तहरूमा एकरूपता कायम हुने गरी समावेश गरेको छ। NSA for LCE को भाग ९ ले प्रतिवेदन सम्बन्धी आवश्यकताहरूलाई निम्न दृष्टिकोण प्रयोग गरी प्रस्तुत गरेको छ:

- अपरिमार्जित (Unmodified) लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको लागि एक निर्दिष्ट विषयवस्तु र ढाँचा (Specified Content and Format) प्रदान गर्ने (भाग ९.४ हेर्नुहोस्)। कानून वा नियमको पालना गर्नको लागि आवश्यक परेमा वा अनुबन्धको विशेष परिस्थितिका कारण राय वा प्रतिवेदनलाई परिमार्जन गर्नुपरेको खण्डमा बाहेक प्रतिवेदनको शब्दहरूलाई परिवर्तन गर्ने अनुमति छैन।
- प्रतिवेदनहरू परिमार्जन गर्नुपर्ने परिस्थितिहरू र परिमार्जन हुँदा प्रतिवेदनमा प्रयोग गर्न सकिने वाक्यहरूसँग सम्बन्धित आवश्यकताहरू तालिकाहरू मार्फत प्रस्तुत गर्ने (भाग ९.५ हेर्नुहोस्)।
- विषयवस्तुको जोड (Emphasis of Matter), अन्य विषयवस्तु (Other Matter), अविछिन्नता सम्बन्धी सारभूत अनिश्चितता (Material Uncertainty Related to Going Concern) र अन्य जानकारी (Other

Information) अनुच्छेदहरू प्रयोग गर्दा स्वरूप र विषयवस्तु तालिकाहरू मार्फत प्रस्तुत गर्ने (भाग ९.६ र ९.८ हेर्नुहोस्) ।

- उपरोक्त बुँदाहरू बमोजिम प्रस्तुतीकरण निर्दिष्ट नगरिएको अवस्थामा निर्दिष्ट शब्दहरू सहितको ढाँचामा आवश्यकताहरू समावेश गर्ने (भाग ९.४-९.८ भर, लागु भए बमोजिम) ।

नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डको धारणामा यो प्रस्तुति मानको डिजाइन अनुरूप छ, LCE को लेखापरीक्षणको परिस्थितिहरू बमोजिम उपयुक्त छ र LCE को लेखापरीक्षणसँग सम्बन्धित सामान्यतया सबै आवश्यकताहरू समावेश गरिएका छन् । यसका अतिरिक्त नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डको धारणामा लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको लागि निर्दिष्ट ढाँचा हुनु मान प्रयोगकर्ताहरूका लागि सहज हुने छ र प्रयोगको एकरूपता (Consistency) मा सुधार हुने छ ।

[लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन सम्बन्धी अतिरिक्त मार्गदर्शन \(Auditor Reporting Supplemental Guidance\)](#) ले NSA for LCE प्रयोग गर्दा लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा हुने परिमार्जनहरूको सम्बन्धमा लेखापरीक्षकहरूलाई निम्न विषयहरूमा थप मार्गदर्शन प्रदान गर्दछ:

- लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनका विभिन्न तत्वहरू ।
- लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा रायमा परिमार्जनहरू ।
- लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनभित्र विषयवस्तुलाई जोड दिइएको अनुच्छेद (Emphasis of Matter Paragraph) हरूको प्रयोग ।
- लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनभित्र अन्य विषयवस्तुको अनुच्छेद (Other Matter Paragraph) हरूको प्रयोग ।
- अन्य जानकारी (Other Information) उपर प्रतिवेदन गर्ने ।
- अविच्छिन्नता सम्बन्धी सारभूत अनिश्चितता (Material Uncertainty Related to Going Concern) उपर प्रतिवेदन गर्ने ।

## **(ड) भाग १०, समूह वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण (Part 10, Audits of Group Financial Statements)**

भाग १० मा समूह वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण (Group Audit) मा लागु हुने विशेष विचारहरू (Special Considerations) निर्धारण गरिएको छ । भाग १० मा भएका आवश्यकताहरू NSA for LCE को अन्य भागहरूमा भएका आवश्यकताहरूका अतिरिक्त हुन् । NSA for LCE का अन्य सबै भागहरू समूह लेखापरीक्षणमा लागु हुन्छन् ( भाग १० मा भएका आवश्यकताहरू र मार्गदर्शनले समूह लेखापरीक्षणमा NSA for LCE को अन्य भागहरूको प्रयोगलाई सन्दर्भ वा विस्तार गर्दछन्) ।

### ***अनुपातिकतालाई कसरी सम्बोधन गरिएको छ (How Proportionality is Addressed)***

समूह लेखापरीक्षण सम्बन्धी आवश्यकताहरूलाई NSA for LCE को सान्दर्भिक भागहरू भित्र समावेश नगरी अलग भागमा समावेश गरिएको छ किनकि यसले मानलाई थप सुव्यवस्थित र प्रयोग गर्न सहज बनाउँदछ (विशेष गरी समूह लेखापरीक्षण नभएका लेखापरीक्षणहरूका लागि) ।

थप रूपमा, यसले समूह लेखापरीक्षकहरूलाई सबै सान्दर्भिक अतिरिक्त आवश्यकताहरू एकै स्थानमा हेर्न सजिलो बनाउँछ र यदि कुनै क्षेत्राधिकारले मानलाई समूह लेखापरीक्षणका लागि NSA for LCE प्रयोग गर्न अनुमति नदिने निर्णय गर्छ भने भाग १० लाई अलग गर्न सजिलो हुन्छ ।

## **९. अवलम्बन र कार्यान्वयन सम्बन्धी उपलब्ध सामग्रीहरू (ADOPTION AND IMPLEMENTATION MATERIAL AVAILABLE)**

यस मार्गदर्शकको अतिरिक्त NSA for LCE लाई अवलम्बन र कार्यान्वयनमा सहयोग पुऱ्याउन देहायका सामग्रीहरू प्रकाशन गरिएका छन्:

- लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन सम्बन्धी अतिरिक्त मार्गदर्शन (अङ्ग्रेजी र नेपाली भाषामा);
- प्रायः सोधिने प्रश्नहरू (अङ्ग्रेजी र नेपाली भाषामा);

## NSAs संग तुलना

नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू (NSAs) जस्तै, NSA for LCE ले समेत लेखापरीक्षकका समग्र उद्देश्यहरू पूरा गर्न लेखापरीक्षकको कार्यका लागि आवश्यकताहरू निर्धारण गर्दछ । यी आवश्यकताहरूको पालना गर्नुको उद्देश्य लेखापरीक्षकलाई आफ्नो निष्कर्ष र मनासिब आश्वस्तता राय प्रदान गर्ने आधारको रूपमा पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्राप्त गर्न सहयोग गर्नु हो ।

नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले NSAs को मुख्य आवश्यकताहरूलाई NSA for LCE को आवश्यकताहरूको लागि आधारको रूपमा प्रयोग गरेको छ, तर LCEs को लेखापरीक्षणको प्रकृति र परिस्थितिहरूसँग अनुपातिक हुने गरी आवश्यकताहरूलाई अनुकूलित गरेको छ । (NSA for LCE को तर्जुमा सम्बन्धी सिद्धान्तहरू र NSAs सँगको प्रमुख व्यापक समानता र भिन्नताहरूबारे छलफल गरिएको मार्गदर्शनको क्रमशः खण्ड ३.ग र खण्ड ५.क र ख हेर्नुहोस्) ।

NSA for LCE, NSAs को मुख्य आवश्यकताहरूमा आधारित भए तापनि यसमा निम्न विषयहरूलाई सम्बोधन गर्ने कुनै पनि आवश्यकता समावेश गरिएको छैन:

१. विशेष गरी सूचीकृत निकायहरू (Listed Entities) सँग सान्दर्भिक प्रक्रियाहरू वा विषयवस्तुहरू, जसमा खण्डगत जानकारी (Segment Information) (NSA 501<sup>१८</sup>) वा 'लेखापरीक्षणका मुख्य विषयवस्तुहरू' (Key Audit Matters) (NSA 701<sup>१९</sup>) उपर प्रतिवेदन गर्ने कार्यहरू समावेश छन् ।
२. लेखापरीक्षकले आन्तरिक लेखापरीक्षकहरू (Internal Auditors) को कार्य प्रयोग गर्ने इच्छा राखेको अवस्था ((NSA 610 (Revised)), किनकि यो सामान्यतया LCE को लेखापरीक्षणमा लागु हुँदैन ।
३. लेखापरीक्षकले सेवा प्रदायक निकायको (Service Organization) सेवा लेखापरीक्षक (Service Auditor) ले प्रदान गरेको प्रतिवेदन प्रयोग गर्ने इच्छा राखेको अवस्था (NSA 402), चाहे त्यो सेवा प्रदायक निकायमा रहेका नियन्त्रणहरूको तर्जुमा र कार्यान्वयन सम्बन्धी लेखापरीक्षण प्रमाणको रूपमा होस् (अर्थात् पहिलो वा दोस्रो प्रकारको प्रतिवेदन), वा सेवा प्रदायक निकायमा रहेका नियन्त्रणहरू प्रभावकारी रूपमा सञ्चालन भइरहेका छन् भन्ने बारेमा लेखापरीक्षण प्रमाणको रूपमा होस् (अर्थात् दोस्रो प्रकारको प्रतिवेदन), किनकि यो सामान्यतया LCE को लेखापरीक्षणमा लागु हुँदैन ।

अघिल्लो अनुच्छेदमा उल्लेख गरिएका तीनवटा विषयहरूबाट उत्पन्न भिन्नताहरूका अतिरिक्त, NSAs र NSA for LCE मा भएका आवश्यकताहरूलाई तुलना गर्दा भिन्नताहरूलाई निम्न श्रेणीहरूमा समूहबद्ध गर्न सकिन्छ:

१. NSA for LCE मा भएका तर NSAs मा नभएका आवश्यकताहरू ।
  २. NSAs मा भएका तर NSA for LCE मा नभएका आवश्यकताहरू ।
  ३. NSAs र NSA for LCE दुवै मानमा एउटै उद्देश्य रहे तापनि शब्दावली वा संरचना फरक भएका समान आवश्यकताहरू ।
  ४. NSA for LCE मा भएका आवश्यकताहरू जसले NSAs का धेरै आवश्यकताहरूलाई संयोजन (Combine) गर्दछ ।
  ५. NSA for LCE मा धेरै अनुच्छेदहरूमा (र उपयुक्त भए अनुसार विभिन्न भागहरूमा) प्रस्तुत गरिएका आवश्यकताहरू जुन NSAs मा एउटै अनुच्छेदमा छन् ।
- प्रत्येक भागको लागि श्रेणी १ र २ अन्तर्गत पर्ने मुख्य भिन्नताहरू तल व्याख्या गरिएका छन् ।

<sup>१८</sup> NSA 501, *Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items*

<sup>१९</sup> NSA 701, *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*

**श्रेणी ३** मा पर्ने भिन्नताहरू प्रायः NSA for LCE मा भएका आवश्यकताहरूलाई LCE को लेखापरीक्षणको प्रकृति र परिस्थितिहरू बमोजिम अनुकूलित गर्नुपर्ने भएकाले गरिएका हुन् । यी भिन्नताहरूले समान परिस्थितिमा लेखापरीक्षकको कार्य वा नतिजामा परिवर्तन ल्याउने अपेक्षा भने गरिंदैन ।

**उदाहरण:**

NSA for LCE को अनुच्छेद ८.४.२, NSA 560<sup>२०</sup> को अनुच्छेद 7(d) मा आधारित छ । अनुच्छेद 7(d) मा सबैभन्दा पछिल्लो अन्तरिम वित्तीय विवरणहरू (Latest Subsequent Interim Financial Statements) को सन्दर्भलाई अनुच्छेद ८.४.२ मा थप सामान्य शब्दावली प्रयोग गरी 'मासिक वा त्रैमासिक वित्तीय जानकारी' (Monthly or Quarterly Financial Information) भनी परिवर्तन गरिएको छ किनकि LCE ले अन्तरिम वित्तीय विवरणहरू जारी गर्ने सम्भावना कम हुन्छ ।

**श्रेणी ४** मा पर्ने भिन्नताहरू प्रायः NSAs का समान आवश्यकताहरूलाई संयोजन गरेर NSA for LCE मा पढ्न र बुझ्न सजिलो बनाउनका लागि गरिएका हुन् । यी भिन्नताहरूले समान परिस्थितिमा लेखापरीक्षकको कार्य वा नतिजामा परिवर्तन ल्याउने अपेक्षा भने गरिंदैन ।

**उदाहरण:**

उदाहरणका लागि NSA for LCE को अनुच्छेद १.६.२ NSA 240<sup>२१</sup> को अनुच्छेद 44 र NSA 250 (Revised)<sup>२२</sup> को अनुच्छेद 29 मा आधारित छ ।

**श्रेणी ५** मा पर्ने भिन्नताहरू प्रायः NSA for LCE मा पढ्न र बुझ्न सजिलो बनाउनका लागि वा NSA for LCE को संरचना र ढाँचा (जस्तै: भागहरूको प्रवाह) प्रतिबिम्बित गर्न गरिएका हुन् । यी भिन्नताहरूले समान परिस्थितिमा लेखापरीक्षकको कार्य वा नतिजामा परिवर्तन ल्याउने अपेक्षा भने गरिंदैन ।

**उदाहरणहरू:**

- NSA 260 (Revised) को अनुच्छेद १५ लाई NSA for LCE को अनुच्छेद ५.४.१ र ६.६.१ मा सम्बोधन गरिएको छ । ((मानको संरचना (अर्थात् भाग ५, योजना र भाग ६, जोखिम पहिचान र मूल्याङ्कन) सँग मिलाउन (Align) को लागि))
- NSA 220 (Revised)<sup>२३</sup> को अनुच्छेद १४ लाई NSA for LCE को अनुच्छेद ३.२.१ र ३.२.३ मा सम्बोधन गरिएको छ । अनुच्छेद ३.२.३, 'अनुबन्ध साभेदार बाहेक अनुबन्ध टोलीका अन्य सदस्यहरू संलग्न भएको अवस्थामा विचार गर्नुपर्ने व्यहोराहरू' (Considerations When There Are Members of the Engagement Team Other Than the Engagement Partner) शीर्षक अन्तर्गतको वाक्यमा रहेको एक आवश्यकता हो ।

<sup>२०</sup> NSA 560, *Subsequent Events*

<sup>२१</sup> NSA 240, *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*

<sup>२२</sup> NSA 250 (Revised), *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*

<sup>२३</sup> NSA 220 (Revised), *Quality Management for an Audit of Financial Statements*

## १. भाग १, आधारभूत अवधारणाहरू, सामान्य सिद्धान्तहरू र समग्र आवश्यकताहरू (Part 1, Fundamental Concepts, General Principles and Overarching Requirements)

*सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)<sup>२४ २५</sup>*

भाग १ मुख्यतया निम्न NSAs मा आधारित छः

- NSA 200<sup>२६</sup>, यो NSAs बमोजिम वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण सम्पादन गर्दा स्वतन्त्र लेखापरीक्षकको समग्र जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 240, यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा जालसाजी (Fraud) सँग सम्बन्धित लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 250 (Revised), यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा कानून र नियमहरू (Laws and Regulations) विचार गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 260 (Revised), यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा 'शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू' (Those Charged With Governance) सँग सञ्चार गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।

*NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs विचका मुख्य भिन्नताहरू (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

- NSA for LCE को अनुच्छेद १.८.४ को NSAs मा कुनै समान आवश्यकता (Equivalent Requirement) छैन । यो अनुच्छेद बमोजिम लेखापरीक्षकले व्यवस्थापन र उपयुक्त हुने अवस्थामा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूसँग गरिने सञ्चारको उचित स्वरूप, समय र सामान्य विषयवस्तुको निर्धारणमा पेसागत विवेकको प्रयोग गर्नु पर्दछ । यसलाई NSA for LCE अन्तर्गत लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूमा थप स्पष्टता प्रदान गर्न थप गरिएको हो ।
- NSA 260 (Revised) को अनुच्छेद १२ र १९ लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैनन्) किनकि यी आवश्यकताहरू अधिक जटिल निकायहरू (जस्तै: अधिक जटिल साङ्गठनिक संरचना भएको) सँग सम्बन्धित छन् ।

## २. भाग २, लेखापरीक्षण प्रमाण र दस्तावेजीकरण (Part 2, Audit Evidence and Documentation)

*सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)*

भाग २ मुख्यतया निम्न NSAs मा आधारित छः

- NSA 230, यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको लागि लेखापरीक्षण दस्तावेजीकरण (Audit Documentation) तयार गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।

---

<sup>२४</sup> यस अनुसूचीमा उल्लेख गरिएका सम्बन्धित नेपाल लेखापरीक्षणमानहरू (NSAs) श्रावण ०१, २०८१ देखि लागु भएका मानहरूमा आधारित छन् ।

<sup>२५</sup> यस खण्डमा प्रत्येक भागका लागि मुख्य रूपमा आधारित नेपाल लेखापरीक्षणमानहरूलाई मात्र सन्दर्भको रूपमा लिइएको छ । तसर्थ, प्रत्येक भागको सम्बन्धमा उल्लेख गरिएका नेपाल लेखापरीक्षणमानहरूको सूची पूर्ण भने होइन ।

<sup>२६</sup> NSA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*

- NSA 260 (Revised), यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा 'शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू' सँग सञ्चार गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 500<sup>२७</sup>, यो लेखापरीक्षकको रायको आधार रूपमा हुन सक्ने उचित निष्कर्षहरू (Reasonable Conclusions) निकाल्न सक्षम हुनका लागि पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न लेखापरीक्षण विधिहरू तर्जुमा र सम्पादन गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।

### *NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिचको मुख्य भिन्नता (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

- NSA 230 को अनुच्छेद 13 लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैनन्) किनकि यो NSA आवश्यकता असाधारण परिस्थितिहरूमा (Exceptional Circumstances) सशर्त रूपमा लागु हुने आवश्यकता (Conditional Requirement) हो । असाधारण परिस्थितिहरूबाट उत्पन्न हुने आवश्यकताहरू सामान्यतया NSA for LCE मा समावेश गरिदैनन् ।

### **३. भाग ३, अनुबन्ध गुणस्तर व्यवस्थापन (Part 3, Engagement Quality Management)**

#### *सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)*

भाग ३ मुख्यतया NSA 220 (Revised) मा आधारित छ । यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको लागि अनुबन्ध स्तरमा (Engagement Level) गुणस्तर व्यवस्थापन सम्बन्धी लेखापरीक्षकको विशिष्ट जिम्मेवारीहरू र अनुबन्ध साभेदारको सम्बन्धित जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।

#### *NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिचका मुख्य भिन्नताहरू (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिच कुनै मुख्य भिन्नताहरू पहिचान गरिएका छैनन् ।

भाग ३ लाई LCE को लेखापरीक्षणको प्रकृति र परिस्थितिहरूमा थप अनुपातिक (Proportionate) बनाउन नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले NSA आवश्यकताहरू (जसमा भाग ३ आधारित छ) मा धेरै परिवर्तनहरू गरेको थियो । यी परिवर्तनहरू अन्य भागहरूमा गरिएका परिवर्तनहरूभन्दा तुलनात्मक रूपमा बढी महत्वपूर्ण छन् । यद्यपि, यी धेरैजसो परिवर्तनहरू माथि व्याख्या गरिएभैं श्रेणी ३ र ४ मा पर्ने भएकाले तिनलाई यस अनुसूचीमा व्याख्या गरिएको छैन । यो भागको प्रस्तुति र प्रवाह NSA 220 (Revised) को तुलनामा फरक भए तापनि यसले अनुबन्ध स्तरमा गुणस्तर व्यवस्थापन र हासिल गर्ने सम्बन्धमा उपयुक्त परिणाम प्राप्त गर्न सक्छ । (खण्ड द.च मा 'अनुपातिकतालाई कसरी सम्बोधन गरिएको छ' पनि हेर्नुहोस्) ।

<sup>२७</sup> NSA 500, *Audit Evidence*

## ४. भाग ४, लेखापरीक्षण अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरता र प्रारम्भिक लेखापरीक्षण अनुबन्ध (Part 4, Acceptance or Continuance of an Audit Engagement and Initial Audit Engagements)

### *सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)*

भाग ४ मुख्यतया निम्न NSAs मा आधारित छ:

- NSA 210, यो व्यवस्थापन र उपयुक्त भएमा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूसँग लेखापरीक्षण अनुबन्धका सर्तहरू (Terms of the Audit Engagement) मा सहमत हुने सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।
- NSA 510, यो प्रारम्भिक लेखापरीक्षण अनुबन्ध (Initial Audit Engagement) मा सुरुवाती मौज्जातहरू (Opening Balances) सँग सम्बन्धित लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।

### *NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिचका मुख्य भिन्नताहरू (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

- NSA for LCE को अनुच्छेद ४.३.१(ख), ४.७.२ र ४.७.३ को NSAs मा कुनै समान आवश्यकताहरू (Equivalent Requirement) छैनन्। यी आवश्यकताहरू NSA for LCE मा विशिष्ट छन् किनकि तिनीहरू NSA for LCE को प्रयोग उपयुक्त छैन भन्ने निर्धारणसँग सम्बन्धित छन्।
- NSA 210 को अनुच्छेद 18 देखि 20 लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैनन्) किनकि यी घटनाहरू ((अर्थात्, वित्तीय प्रतिवेदनमानहरू र कानून वा नियमद्वारा थप गरिएको आवश्यकताहरू एक आपसमा बाकिनु, वा लेखापरीक्षकले कानून वा नियमद्वारा निर्धारित वित्तीय प्रतिवेदनको खाका अस्वीकार्य (Unacceptable) हुनेछ भनी निर्धारण गर्नु)) LCEs का हकमा सामान्यतया घट्ने अपेक्षा गरिँदैन। यदि स्थानीय कानून वा नियमहरू वित्तीय प्रतिवेदनको खाकाहरूसँग बाकिन्छन् भने, स्थानीय निकायहरूले NSA for LCE अपनाउँदा यो पहिचान गर्ने छन् र द्वन्द्व कसरी समाधान गर्ने भनेर निर्णय गर्ने छन्।

## ५. भाग ५, योजना (Part 5, Planning)

### *सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)*

भाग ५ मुख्यतया निम्न NSAs मा आधारित छ।

- NSA 240, यो जालसाजी (Fraud) सँग सम्बन्धित लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।
- NSA 300, यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणको योजना बनाउने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ।
- NSA 315 (Revised), यो वित्तीय विवरणहरूमा सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू (Risks of Material Misstatement) पहिचान र मूल्याङ्कन गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ।
- NSA 320<sup>२८</sup>, यो लेखापरीक्षणको योजना र सम्पादनमा सारभूतता (Materiality) को अवधारणा लागू गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ।

---

<sup>२८</sup> NSA 320, *Materiality in Planning and Performing an Audit*

- NSA 620, यो लेखा वा लेखापरीक्षण बाहेक अन्य विशेषज्ञताको क्षेत्रमा कुनै व्यक्ति वा निकायको कार्य (जब त्यो कार्य लेखापरीक्षकलाई पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्तमा मद्दत गर्न प्रयोग गरिन्छ) सँग सम्बन्धित लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ। ((अर्थात्, लेखापरीक्षकको विज्ञहरू (Auditor's Experts))।

### *NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिचका मुख्य भिन्नताहरू (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिच कुनै मुख्य भिन्नताहरू पहिचान गरिएका छैनन्।

## **६. भाग ६, जोखिम पहिचान र मूल्याङ्कन (Part 6, Risk Identification and Assessment)**

### *सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)*

भाग ६ मुख्यतया निम्न NSAs मा आधारित छ।

- NSA 240, यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा जालसाजी (Fraud) को सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।
- NSA 315 (Revised), यो वित्तीय विवरणहरूमा सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू पहिचान र मूल्याङ्कन गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।
- NSA 402, यो प्रयोगकर्ता निकाय (User Entity) ले एक वा बढी सेवा प्रदायक निकायहरू (Service Organizations) को सेवाहरू प्रयोग गरेको अवस्थामा पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।
- NSA 540 (Revised), यो लेखा अनुमानहरू (Accounting Estimates) र सम्बन्धित खुलासाहरू सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।
- NSA 550<sup>२९</sup>, यो सम्बद्ध पक्ष (Related Party) सम्बन्ध र कारोबारहरू सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।

### *NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिचका मुख्य भिन्नताहरू (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

भाग ६ लाई LCE को लेखापरीक्षणको प्रकृति र परिस्थितिहरू अनुरूप थप अनुपातिक बनाउन, नेपाल लेखापरीक्षणमान बोर्डले NSA आवश्यकताहरू (जसमा भाग ६ आधारित छ) मा धेरै परिवर्तनहरू गरेको थियो। यी परिवर्तनहरू अन्य भागहरूमा गरिएका परिवर्तनहरूभन्दा तुलनात्मक रूपमा बढी महत्वपूर्ण छन्। यद्यपि, यी धेरैजसो परिवर्तनहरू माथि व्याख्या गरिएभन्ने श्रेणी ३ र ४ मा पर्ने भएकाले, तिनलाई यस अनुसूचीमा व्याख्या गरिएको छैन। यो भागको प्रस्तुति र प्रवाह NSA 220 (Revised) को तुलनामा फरक भए तापनि यसले जोखिम बुझ्ने, पहिचान गर्ने र मूल्याङ्कन गर्ने सन्दर्भमा उपयुक्त परिणाम प्राप्त गर्न सक्छ, जसले मूल्याङ्कित जोखिमहरूलाई सम्बोधन गर्नको लागि लेखापरीक्षण विधिहरू तर्जुमा र सम्पादन गर्न आधार प्रदान गर्छ।

(खण्ड ८.३ मा 'अनुपातिकतालाई कसरी सम्बोधन गरिएको छ' पनि हेर्नुहोस्। यो खण्ड बमोजिम LCE को आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली सामान्यतया ठूला र अधिक जटिल निकायहरूको भन्दा सरल र कम औपचारिक हुन्छ।

<sup>२९</sup> NSA 550, *Related Parties*

तसर्थ, LCE को प्रकृति र परिस्थितिहरूको कारणले गर्दा आवश्यक नठानिएका NSA आवश्यकताहरू NSA for LCE मा समावेश गरिएका छैनन् ।

- अनुच्छेद ६.५.१ र ६.७.२ को NSAs मा कुनै समान आवश्यकताहरू छैनन् । तिनीहरू NSA for LCE का विशिष्ट आवश्यकताहरू हुन्, जसले लेखापरीक्षकलाई निम्न कार्यहरू गर्न आवश्यक गर्दछ:
  - जोखिम पहिचान र मूल्याङ्कन गरिसकेपछि, र निकायको बारेमा थप गहिरो बुझाइ भएपछि, NSA for LCE को प्रयोग उपयुक्त छ, छैन भनी मूल्याङ्कन गर्ने; र
  - NSA for LCE को प्रयोग उपयुक्त छ, भन्ने लेखापरीक्षकको मूल्याङ्कनलाई दस्तावेजीकरण (Document) गर्ने ।
- NSA 315 (Revised) को अनुच्छेद २३ लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन) । यो एक सशर्त आवश्यकता (Conditional Requirement) हो, जुन लेखापरीक्षकले व्यवस्थापनद्वारा पहिचान गर्न असफल भएको सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू पहिचान गरेको खण्डमा लागु हुन्छ । LCE मा जोखिम मूल्याङ्कनका लागि औपचारिक प्रक्रियाहरू (Formal Processes) हुने सम्भावना कम हुन्छ, र भएको प्रक्रिया सरल हुने अपेक्षा गरिन्छ । यो विषय निकायको जोखिम मूल्याङ्कन प्रक्रियाबारे बुझाइ प्राप्त गर्नका लागि गरिने कार्य 'सोधपुछ' (Inquiry) हो भन्ने तथ्यमा पनि प्रतिबिम्बित हुन्छ । सोधपुछलाई LCE को लेखापरीक्षणको लागि पर्याप्त र अनुपातिक मानिएको थियो (NSA for LCE को अनुच्छेद ६.३.१(क) हेर्नुहोस्) ।
- NSA 315 (Revised) को अनुच्छेद ३६ लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन) । यो अनुच्छेद बमोजिम लेखापरीक्षकलाई कारोबारका महत्वपूर्ण वर्गहरू (Significant Classes of Transactions), खाता मौज्जात वा खुलासाहरूबारे लेखापरीक्षकको निर्धारण (Determination) उपयुक्त रहिरहन्छ वा रहँदैन भनी मूल्याङ्कन गर्नुपर्छ । LCE मा कारोबारका वर्गहरू, खाता मौज्जात वा खुलासाहरूको प्रकृति सरल हुने र धेरै खण्डकृत (Disaggregated) स्रोतहरूबाट नबन्ने अपेक्षा गरिन्छ । त्यसैले, LCE को लेखापरीक्षण जोखिम मूल्याङ्कनमा कारोबारका महत्वपूर्ण वर्गहरू, खाता मौज्जात वा खुलासाहरूको निर्धारण सरल हुने सम्भावना हुन्छ । (खण्ड ८.३ मा 'अनुपातिकतालाई कसरी सम्बोधन गरिएको छ' पनि हेर्नुहोस्, जसले NSA 315 (Revised) मा सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरूको पहिचान र मूल्याङ्कन, तथा सान्दर्भिक दावीहरू र सम्बन्धित कारोबारका महत्वपूर्ण वर्गहरू, खाता मौज्जात र खुलासाहरू निर्धारण गर्नेसँग सम्बन्धित विभिन्न आवश्यकताहरूलाई NSA for LCE को अनुच्छेद ६.४.१ मा एकल आवश्यकतामा कसरी संयोजन गरिएको छ भन्ने विषय व्याख्या गर्दछ) ।

## **७. भाग ७, सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मूल्याङ्कित जोखिमको सम्बोधन (Part 7, Responding to Assessed Risks of Material Misstatement)**

### *सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)*

भाग ७ मुख्यतया निम्न NSAs मा आधारित छ:

- NSA 240, यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा जालसाजी (Fraud) को सम्बन्धमा लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 250 (Revised), यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा कानून र नियमहरू (Laws and Regulations) विचार गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।

- NSA 330<sup>30</sup>, यो NSA 315 (Revised) बमोजिम लेखापरीक्षकद्वारा पहिचान र मूल्याङ्कन गरिएका सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरूको लागि प्रतिक्रियाहरू तर्जुमा र सम्पादन गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 450<sup>31</sup>, यो लेखापरीक्षणको क्रममा वित्तीय विवरणहरूमा पहिचान गरिएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू र नसच्याइएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू (यदि कुनै भएमा) को प्रभावको मूल्याङ्कन गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 501, यो वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणमा NSA 330, NSA 500 र अन्य सान्दर्भिक NSAs बमोजिम जिन्सी मौज्दात (Inventory), निकाय समावेश भएका मुद्दा र दावीहरू (Litigation and Claims) र खण्डगत जानकारी (Segment Information) का केही पक्षहरूको सम्बन्धमा पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्नको लागि लेखापरीक्षकद्वारा ध्यान दिनुपर्ने विशिष्ट विचारहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 505<sup>32</sup>, यो NSA 330 र NSA 500 को आवश्यकताहरू बमोजिम लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न लेखापरीक्षकद्वारा बाह्य समर्थन (External Confirmation) प्रक्रियाहरूको प्रयोग गर्ने विषयसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 530<sup>33</sup>, यो लेखापरीक्षण नमूना तर्जुमा (Design) र छनोट, नियन्त्रणहरूको र विवरणहरूको परीक्षण र नमुनाबाट प्राप्त परिणामहरूको मूल्याङ्कन गर्दा लेखापरीक्षकद्वारा तथ्याङ्कीय (Statistical) र गैर- तथ्याङ्कीय (Non-Statistical) नमूनाको प्रयोग गर्ने विषयसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 540 (Revised), यो वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणमा लेखा अनुमानहरू र सम्बन्धित खुलासाहरू सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 550, यो सम्बद्ध पक्ष (Related Party) सम्बन्ध र कारोबारहरू सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 570 (Revised)<sup>34</sup>, यो वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणमा अविच्छिन्नताको अवधारणा (Going Concern) र लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा यसको प्रभावहरू सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।

### *NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिचका मुख्य भिन्नताहरू (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

- NSA 250 (Revised) को अनुच्छेद 25 लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन) । यो अनुच्छेद बमोजिम लेखापरीक्षकलाई व्यवस्थापन वा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू भन्दा माथिल्लो स्तरको प्राधिकार (Next Higher Level of Authority) सँग सञ्चार गर्नुपर्छ । LCE को सन्दर्भमा, शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू भन्दा माथिल्लो स्तरको प्राधिकार हुने सम्भावना कम हुने अपेक्षा गरिन्छ । माथिल्लो स्तरको प्राधिकार भएको अवस्थामा, उल्लङ्घन भएको विषय कसलाई सञ्चार गर्ने भन्नेमा स्पष्टता हुने सम्भावना हुन्छ ।

---

<sup>30</sup> NSA 330, *The Auditor's Responses to Assessed Risks*

<sup>31</sup> NSA 450, *Evaluation of Misstatements Identified During an Audit*

<sup>32</sup> NSA 505, *External Confirmations*

<sup>33</sup> NSA 530, *Audit Sampling*

<sup>34</sup> NSA 570 (Revised), *Going Concern*

- NSA 330 को अनुच्छेद 23 लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन) । यो एक सशर्त आवश्यकता (Conditional Requirement) हो, जसअनुसार यदि लेखापरीक्षकले सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरूको मूल्याङ्कन गर्दा अपेक्षा नगरेका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू अन्तरिम मिति (Interim Date) मा पहिचान गर्छन् भने, लेखापरीक्षकले जोखिमको सम्बन्धित मूल्याङ्कन र बाँकी अवधिलाई समेट्ने विस्तृत परीक्षण विधिहरू (Substantive Procedures) को योजनाबद्ध प्रकृति, समय वा हदलाई परिमार्जन (modified) गर्न आवश्यक छ छैन भनी मूल्याङ्कन गर्नुपर्छ । NSA for LCE मा अन्तरिम विधिहरूको (Interim Procedures) सम्पादनमा कम ध्यान दिइएको छ किनकि LCE को लेखापरीक्षण प्रायः वर्षको समाप्तिपछि हुने सम्भावना हुन्छ । अन्तरिम परीक्षण सम्बन्धी सामान्य आवश्यकताहरू ७.३.१५ मा समावेश गरिएका छन् । साथै, अनुच्छेद ६.४.९ बमोजिम यदि लेखापरीक्षकले थप लेखापरीक्षण विधिहरूको सम्पादनबाट त्यस्ता लेखापरीक्षण प्रमाण वा नयाँ जानकारी प्राप्त गर्दछन् जुन लेखापरीक्षकले प्रारम्भमा गरेको मूल्याङ्कनमा आधारित प्रमाणसँग मेल खादैनन् भने लेखापरीक्षकले आफ्नो मूल्याङ्कनलाई पुनरावलोकन गर्नु पर्दछ र थप योजनाबद्ध लेखापरीक्षण विधिहरूलाई आवश्यकता अनुसार परिमार्जन गर्नु पर्दछ ।
- NSA 540 (Revised) को अनुच्छेद 23(d) र 25(d) लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन), किनकि LCEs को वित्तीय विवरणहरूमा सामान्यतया जटिल विधिहरू वा मोडेलहरू, मान्यताहरू वा तथ्यांकहरू प्रयोग हुने लेखा अनुमानहरू समावेश हुँदैनन् । LCEs मा लेखा अनुमानहरू प्रायः तुलनात्मक रूपमा सरल हुन्छन् र न्यून स्तरको अनुमान अनिश्चितता, जटिलता र विषयनिष्ठता प्रदर्शन गर्दछन् । त्यसैले निम्न अनुच्छेदहरू समावेश गरिएका छैनन्:
  - अनुच्छेद 23(d), व्यवस्थापनद्वारा प्रयोग गरिएको विधिमा जटिल मोडेल समावेश हुँदा लागू हुने सशर्त आवश्यकता हो ।
  - अनुच्छेद 25(d) बमोजिम लेखापरीक्षकको थप लेखापरीक्षण विधिले, तथ्याङ्कलाई व्यवस्थापनले उपयुक्त रूपमा बुझेको वा व्याख्या (Interpreted) गरेको छ छैन भनी सम्बोधन गर्नुपर्छ । यो आवश्यकता, बढी जटिल परिस्थितिहरूसँग सम्बन्धित छ जस्तै: जटिल कानुनी वा सम्झौतागत सर्तहरू (Complex Legal or Contractual Terms) भएको अवस्था ।
- NSA 505 को अनुच्छेद 15 लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन) । यो अनुच्छेद 'नकारात्मक समर्थनहरू' (Negative Confirmations) सँग सम्बन्धित छ र यसलाई NSA for LCE बाट हटाइएको छ किनभने, NSA 505 मा व्याख्या गरिएभैं, नकारात्मक समर्थनहरूले कम विश्वसनीय लेखापरीक्षण प्रमाण प्रदान गर्दछन् र अति विशिष्ट परिस्थितिहरूमा बाहेक, सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मूल्याङ्कित जोखिमलाई सम्बोधन गर्न एकल सारभूत विधि (Sole Substantive Procedure) को रूपमा प्रयोग गर्न सकिँदैन । साथै, नकारात्मक समर्थनहरू विरलै रूपमा (Rarely) प्रयोग गरिन्छन् ।

## द. भाग द, समापन (Concluding)

### सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)

भाग द मुख्यतया निम्न NSAs मा आधारित छ:

- NSA 330, यो NSA 315 (Revised) बमोजिम लेखापरीक्षकद्वारा पहिचान र मूल्याङ्कन गरिएका सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरूको लागि प्रतिक्रियाहरू तर्जुमा र सम्पादन गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 450, यो लेखापरीक्षणको क्रममा वित्तीय विवरणहरूमा पहिचान गरिएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू र नसच्याइएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू (यदि कुनै भएमा) को प्रभावको मूल्याङ्कन गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।

- NSA 540 (Revised), यो वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणमा लेखा अनुमानहरू र सम्बन्धित खुलासाहरू सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 560, यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा पछिल्ला घटनाहरू (Subsequent Events) सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 570 (Revised), यो वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणमा अविच्छिन्नताको अवधारणा (Going Concern) र लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा यसको प्रभावहरू सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 580<sup>39</sup>, यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा व्यवस्थापनबाट र उपयुक्त हुने अवस्थामा, शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूबाट लिखित प्रतिनिधित्वहरू (Written Representations) प्राप्त गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।

### *NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs विचका मुख्य भिन्नताहरू (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

- NSA 560 को अनुच्छेद १२ लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन) । यो एक सशर्त आवश्यकता (Conditional Requirement) हो, जुन त्यस्तो अवस्थामा लागु हुन्छ जहाँ:
  - कानून, नियम वा वित्तीय प्रतिवेदनको खाकाले व्यवस्थापनलाई वित्तीय विवरणहरूको संशोधनलाई, उक्त संशोधन गराउने पछिल्ला घटना (हरू) को प्रभावहरूसम्म सीमित (Restricting) गर्न निषेध (Prohibit) गरिएको छैन, र
  - वित्तीय विवरणहरू स्वीकृत गर्न जिम्मेवार व्यक्तिहरूलाई आफ्नो स्वीकृति सो संशोधनसम्म सीमित गर्न निषेध गरिएको छैन ।

LCE को लेखापरीक्षणमा यस्तो परिस्थिति सामान्य रूपमा घट्ने अपेक्षा नगरिएकाले यसलाई समावेश गरिएको छैन ।

## **९. भाग ९, राय तयार गर्ने र प्रतिवेदन जारी गर्ने (Part 9, Forming an Opinion and Reporting)**

### *सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)*

भाग ९ मुख्यतया निम्न NSAs मा आधारित छ:

- NSA 570 (Revised), यो वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणमा अविच्छिन्नताको अवधारणा (Going Concern) र लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा यसको प्रभावहरू सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 700 (Revised)<sup>36</sup>, यो वित्तीय विवरणहरूमा राय तयार गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।
- NSA 705 (Revised)<sup>36</sup>, यो NSA 700 (Revised) बमोजिम राय तयार गर्दा वित्तीय विवरणहरू उपर लेखापरीक्षकको रायमा परिमार्जन आवश्यक छ भन्ने निष्कर्षमा पुगेको अवस्थामा, उपयुक्त प्रतिवेदन जारी गर्ने लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीसँग सम्बन्धित छ ।

---

<sup>39</sup> NSA 580, *Written Representations*

<sup>36</sup> NSA 700 (Revised), *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*

<sup>36</sup> NSA 705 (Revised), *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*

- NSA 706 (Revised)<sup>3८</sup>, यो लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा विषयवस्तुलाई जोड दिइएको अनुच्छेदहरू (Emphasis of Matter Paragraphs) र अन्य विषयवस्तुको अनुच्छेदहरू (Other Matter Paragraphs) सँग सम्बन्धित छ।
- NSA 710, यो वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षणमा तुलनात्मक जानकारी सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।
- NSA 720 (Revised), यो निकायको वार्षिक प्रतिवेदनमा समावेश गरिएको अन्य जानकारी (वित्तीय विवरणहरू र सो उपर लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन बाहेकका वित्तीय वा गैर-वित्तीय जानकारीहरू) सम्बन्धी लेखापरीक्षकको जिम्मेवारीहरूसँग सम्बन्धित छ।

### *NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिचका मुख्य भिन्नताहरू (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

- NSA 700 (Revised) को अनुच्छेद ४३, ४४ र ४५ का आवश्यकताहरू सशर्त हुन्, जुन वित्तीय विवरणहरू उपरको लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा NSAs अन्तर्गतका लेखापरीक्षकका जिम्मेवारीहरूको अतिरिक्त अन्य प्रतिवेदन सम्बन्धी जिम्मेवारीहरू (Other Reporting Responsibilities) लाई लेखापरीक्षकले सम्बोधन गरेको अवस्थामा लागु हुन्छ। यी आवश्यकताहरू NSA for LCE को भाग ९.४ मा रहेको लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको निर्दिष्ट ढाँचा र विषयवस्तुभित्र विशेष रूपमा समावेश गरिएका छैनन्। यद्यपि, अनुच्छेद ९.४.१(ग) ले निर्दिष्ट ढाँचा र विषयवस्तुबाट विचलित (Depart) हुन सकिने अपवाद (Exception) को रूपमा अन्य प्रतिवेदन सम्बन्धी जिम्मेवारीहरूलाई सन्दर्भ गर्दछ। अन्य प्रतिवेदन सम्बन्धी जिम्मेवारीहरूमा प्रयोग हुने शब्दावलीहरूको नमुना, [लेखापरीक्षकको प्रतिवेदन सम्बन्धी अतिरिक्त मार्गदर्शन \(Auditor Reporting Supplemental Guidance\)](#) मा एउटा प्रतिवेदनको नमुना सहित सम्बोधन गरिएको छ।
- NSA 700 (Revised) को अनुच्छेद ५३ र ५४, अतिरिक्त जानकारीसँग सम्बन्धित छन्। यी अनुच्छेदहरू सशर्त हुन्, र लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाका बमोजिम आवश्यक नभएको अतिरिक्त जानकारी लेखापरीक्षण भएको वित्तीय विवरणहरूसँगै प्रस्तुत गरिएको अवस्थामा लागु हुन्छन्। LCEs को वित्तीय विवरणहरूको लागि अतिरिक्त जानकारी कम सामान्य (Less Common) हुने परिकल्पना गरिएको थियो। साथै, कुनै क्षेत्राधिकारमा यो सामान्य छ भने, स्थानीय निकायहरूले NSA for LCE प्रयोग गर्ने सम्बन्धमा विचार गर्दा र कुनै स्थानीय आवश्यकता वा मार्गदर्शन थप गर्दा यो विषयलाई पहिचान गर्नेछन्।
- NSA 705 (Revised) को अनुच्छेद १०, राय व्यक्त गर्न अस्वीकार (Disclaimer of an Opinion) सँग सम्बन्धित छ र यसलाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन), किनकि यो NSA आवश्यकता एक सशर्त आवश्यकता हो र केवल अत्यन्तै दुर्लभ (Extremely Rare) परिस्थितिहरूमा मात्र लागु हुन्छ। असाधारण परिस्थितिहरूबाट उत्पन्न हुने आवश्यकताहरू सामान्यतया NSA for LCE मा समावेश गरिंदैनन्।
- NSA 705 (Revised) को अनुच्छेद १२ र १३, व्यवस्थापनद्वारा लगाइएको सीमितता (Management-Imposed Limitation) को कारणले पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्न असमर्थता (Inability) सँग सम्बन्धित सशर्त आवश्यकताहरू हुन्। यी अनुच्छेदहरू NSA for LCE मा समावेश गरिएका छैनन् (प्रतिबिम्बित छैनन्), किनकि राय तयार गर्ने र प्रतिवेदन गर्नको लागि अपनाइएको दृष्टिकोण (खण्ड ८.४ मा छलफल गरिए बमोजिम) NSA for LCE को लागि फरक छ। पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त भएको छ, छैन भनी निष्कर्ष निकाल्ने, आवश्यकता अनुसार थप लेखापरीक्षण प्रमाण प्राप्त गर्ने र लेखापरीक्षकको रायलाई उपयुक्त रूपमा

<sup>3८</sup> NSA 706 (Revised), *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*

परिमार्जन गर्ने वा अनुबन्धबाट बाहिरिने (Withdrawing From the Engagement) सम्बन्धी आधारभूत सिद्धान्तहरू र नतिजाहरू अनुच्छेद १.३.४, ८.५.५, ८.५.६, ९.५.१ र ९.५.२ मा सम्बोधन गरिएका छन्। साथै, यी NSA आवश्यकताहरूमा परिकल्पना गरिएका (Contemplated) परिस्थितिहरूको गम्भीरता, LCEs को लेखापरीक्षणमा कम सामान्य (Less Common) हुने सम्भावना हुन्छ।

- NSA 705 (Revised) को अनुच्छेद 15 लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन)। यो अनुच्छेद यस्तो परिस्थितिसँग सम्बन्धित छ जहाँ लेखापरीक्षकले एकल वित्तीय विवरण वा वित्तीय विवरणको एक वा सो भन्दा बढी विशिष्ट तत्व, खाता वा इकाइहरू (Elements, Accounts or Items) मा समेत राय व्यक्त गर्दछन्, र NSA for LCE ले त्यस्ता परिस्थितिहरूलाई सिधा रूपमा सम्बोधन गर्दैन (खण्ड ८.ख पनि हेर्नुहास्)।
- NSA 720 (Revised)<sup>39</sup> को अनुच्छेद 19, लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको मितिपछि प्राप्त 'अन्य जानकारी' (Other Information) मा सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुति (Material Misstatement) अवस्थित छ भनी लेखापरीक्षकले निष्कर्ष निकालेको अवस्थामा लागु हुने एक सशर्त आवश्यकता हो। LCEs का लागि अन्य जानकारीको अपेक्षित प्रकृति (Expected Nature) को कारणले गर्दा यो आवश्यकतालाई NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन)।
- NSA 720 (Revised) को अनुच्छेद 24 एक सशर्त आवश्यकता हो। यो लेखापरीक्षकलाई कुनै विशिष्ट क्षेत्राधिकारको कानुन वा नियमद्वारा लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा अन्य जानकारीलाई एक निर्दिष्ट खाका (Specific Layout) वा शब्दावली (Wording) प्रयोग गरी सन्दर्भ (Refer) गर्न आवश्यक रहेको खण्डमा लागु हुन्छ। यो आवश्यकता NSA for LCE मा समावेश गरिएको छैन (प्रतिबिम्बित छैन), किनकि LCE को अपेक्षित स्वरूपको आधारमा यो एक सामान्य घटना हुने अपेक्षा गरिएको छैन। अनुच्छेद ९.४.१ मा LCE को लेखापरीक्षणमा लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको निर्दिष्ट ढाँचा र विषयवस्तु कस्तो परिस्थितिहरूमा सोबाट विचलन (Departures) हुन सक्छ भनी निर्धारण गरेको छ। यदि स्थानीय कानुन वा नियमहरूले लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनमा अन्य जानकारी खण्डको सम्बन्धमा केही फरक विषय माग गर्छन् भने, स्थानीय निकायहरूले NSA for LCE अबलम्बन गर्दा यसलाई पहिचान गर्नेछन् र उक्त परिस्थितिलाई कसरी सम्बोधन गर्ने भनी निर्णय गर्नेछन्।

## **१०. भाग १०, समूह वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण (Part 10, Audits of Group Financial Statements)**

### *सम्बन्धित NSAs (Related NSAs)*

भाग १०, NSA 600 (Revised) मा आधारित छ, यो भाग इकाइ लेखापरीक्षकहरू (Component Auditors) संलग्न भएका परिस्थितिहरू लगायत समूह लेखापरीक्षण (Group Audit) मा लागु हुने विशेष विचारहरू (Special Considerations) सँग सम्बन्धित छ।

### *NSA for LCE र सम्बन्धित NSAs बिचका मुख्य भिन्नताहरू (Key Differences Between the NSA for LCE and the Related NSAs)*

- NSA 600 (Revised) को अनुच्छेद २३, २४, २५, २६, २७, २८, २९, ३१, ३२, ३४, ३६, ४१, ४२, ४३, ४४, ४५, ४६, ४७, ४८, ५०, ५३ र ५६ लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएका छैनन्, किनकि यी अनुच्छेदहरू इकाइ

<sup>39</sup> NSA 720 (Revised), *The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information*

लेखापरीक्षकहरू (Component Auditors) समूह लेखापरीक्षणमा संलग्न भएको अवस्थामा लागू हुन्छन् । NSA for LCE को प्राधिकार (Authority) बमोजिम, इकाइ लेखापरीक्षकको संलग्नता, भौतिक उपस्थिति (Physical Presence) आवश्यक पर्ने समूह लेखापरीक्षणको कुनै खास लेखापरीक्षण विधिमा मात्र सीमित रहेको अवस्थामा बाहेक, इकाइ लेखापरीक्षकहरू संलग्न भएको अवस्थामा मानको प्रयोगलाई निषेध गरेको छ । यी परिस्थितिहरूमा, इकाइ लेखापरीक्षकसँगको समन्वय सरल हुने अपेक्षा गरिन्छ, जसले गर्दा NSA 600 (Revised) का उपरोक्त आवश्यकताहरू आवश्यक पर्ने छैनन् ।

- NSA 600 (Revised) को अनुच्छेद २०, २१, ३९ र ४० लाई NSA for LCE मा समावेश गरिएका छैनन्, किनकि तिनीहरू NSA for LCE को अनुच्छेद ए.३ मा समूह लेखापरीक्षणका लागि गुणात्मक विशेषताहरू (Qualitative Characteristics) को भागको रूपमा परिकल्पना नगरिएका (Not Contemplated) जटिल मामिलाहरू (Complex Matters) सँग सम्बन्धित छन्:
  - NSA 600 (Revised) को अनुच्छेद २० र २१, जानकारी वा व्यक्तिहरूमा पहुँचमा प्रतिबन्धहरूसँग सम्बन्धित छन्, र
  - NSA 600 (Revised) को अनुच्छेद ३९ र ४०, कुनै इकाइ (Component) मा फरक लेखा नीतिहरू वा प्रतिवेदन मितिहरूसँग सम्बन्धित छन् ।

माथि उल्लेखित अनुच्छेदहरूका अतिरिक्त, NSA 600 (Revised) मा भएका अन्य अनुच्छेदहरू पनि NSA for LCE मा समावेश गरिएका छैनन्, किनकि तिनीहरूलाई NSA for LCE को अन्य भागहरूमा LCE को सन्दर्भमा सम्बोधन गरिएको मानिएको छ । यी परिवर्तनहरू माथि व्याख्या गरिएभन्ने श्रेणी ३ र ४ मा पर्ने हुँदा यस अनुसूचीमा व्याख्या गरिएको छैन ।

## अनुसूची २

### दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू (Documentation Requirements)

NSA for LCE को भाग २.४ मा सामान्य दस्तावेजीकरण आवश्यकताहरू (General Documentation Requirements) र प्रत्येक सान्दर्भिक भागमा निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू (Specific Documentation Requirements) समावेश गरिएको छ । सामान्य दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू लेखापरीक्षण अनुबन्ध अवधिभर लागु हुन्छन् । विशिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू, भाग २.४ मा भएका दस्तावेजीकरण आवश्यकताहरू सान्दर्भिक भागका परिस्थितिहरू अनुसार (अर्थात्, लेखापरीक्षण अनुबन्धका निश्चित चरणहरू वा विशिष्ट पक्षहरूका सम्बन्धमा) कसरी लागु हुन्छन् भनी स्पष्ट पार्न र भाग २.४ को समककान प्रयोग (Consistent Application) लाई सहयोग पुर्याउनका लागि हुन् ।

तल NSA for LCE को भाग १ देखि १० सम्म रहेका सम्पूर्ण दस्तावेजीकरण सम्बन्धी आवश्यकताहरूको अंशहरू प्रस्तुत गरिएको छ । दस्तावेजीकरणको आवश्यकता, परिस्थिति अनुसार सान्दर्भिक हुने आवश्यकताहरूमा मात्र लागु हुन्छ ।

#### १. आधारभूत अवधारणाहरू, सामान्य सिद्धान्तहरू र समग्र आवश्यकताहरू

##### १.९ विशिष्ट दस्तावेजीकरण आवश्यकताहरू

१.९.१ लेखापरीक्षकले आफ्नो दस्तावेजीकरणमा व्यवस्थापन, शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरू, नियामकहरू र अन्य व्यक्तिहरूसँग गरिएका जालसाजी सम्बन्धी सञ्चार समावेश गर्नु पर्दछ ।

#### २. लेखापरीक्षण प्रमाण र दस्तावेजीकरण

##### २.४ सामान्य दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू

२.४.१ कुनै पूर्व सम्बन्ध नभएको अनुभवी लेखापरीक्षकले निम्न विषयहरू बुझ्न पर्याप्त हुनेगरी लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षणको दस्तावेजीकरण समयमै गर्नु पर्दछ:

(क) यस मान र लागु हुने कानुनी तथा नियामकीय आवश्यकताहरू अनुरूप गरिएको लेखापरीक्षणको दस्तावेजीकरणका साथै सम्पादन गरिएका विधिहरूको प्रकृति, समय र हद । यसमा निम्न विषयहरू समावेश हुन्छन्:

अ) परीक्षण गरिएका विशेष विषयवस्तुहरू (Items or Matters) को पहिचानयोग्य विशेषताहरू (Identifying Characteristics);

आ) काम गर्ने व्यक्ति र काम सम्पन्न भएको मिति;

इ) लेखापरीक्षण कार्यको पुनरावलोकन गर्ने व्यक्ति (पुनरावलोकनकर्ता) र उक्त पुनरावलोकनको मिति र हद ।

(ख) सम्पादन गरिएका लेखापरीक्षण विधिहरूको नतिजा तथा प्राप्त लेखापरीक्षण प्रमाणहरू; र

(ग) लेखापरीक्षणको क्रममा उत्पन्न भएका सारभूत विषयहरू, त्यसमा आधारित निष्कर्षहरू र त्यस्ता निष्कर्षहरूमा पुग्न प्रयोग गरिएका महत्वपूर्ण पेसागत विवेकहरू (Significant Professional Judgments) ।

२.४.२ यदि लेखापरीक्षकले महत्वपूर्ण विषय सम्बन्धी आफ्नो निष्कर्षसँग मेल नखाने (Inconsistent) जानकारी/सूचना पहिचान गरेमा, उक्त मेल नखाएको विषय (Inconsistency) कसरी सम्बोधन गरियो भनी दस्तावेजीकरण गर्नु पर्दछ ।

२.४.३ यदि कुनै असाधारण परिस्थितिमा लेखापरीक्षकले यस मानको सान्दर्भिक आवश्यकता लागु गर्न आवश्यक ठान्दैनन् भने वैकल्पिक लेखापरीक्षण विधिहरू मार्फत सो आवश्यकताको उद्देश्य कसरी पूरा गरियो भन्ने विषय र उक्त सान्दर्भिक आवश्यकता लागु नगर्नुको कारणहरूलाई समेत दस्तावेजीकरण गर्नु पर्दछ ।

२.४.४ व्यवस्थापन र उपयुक्त हुने अवस्थामा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्ति तथा अन्य व्यक्तिहरूसँग महत्वपूर्ण विषयहरू उपर भएका छलफलहरूको दस्तावेजीकरण गर्नु पर्दछ। उक्त दस्तावेजीकरणमा छलफल गरिएका सारभूत विषयहरूको प्रकृति तथा छलफल कहिले र कोसँग भयो भन्ने विवरण समेत समावेश गर्नु पर्दछ ।

#### सञ्चारहरूको दस्तावेजीकरण

२.४.५ यो लेखापरीक्षणमानद्वारा आवश्यक गरिएका सञ्चार गर्नुपर्ने विषयहरू मौखिक रूपमा सञ्चार गरिएको अवस्थामा लेखापरीक्षकले ती विषयहरूलाई लेखापरीक्षण दस्तावेजीकरणमा समावेश गर्नु पर्दछ । साथै, ती विषयहरू कहिले र कसलाई सञ्चार गरियो भन्ने जानकारी पनि समावेश गर्नु पर्दछ ।

२.४.६ यदि विषयहरू लिखित रूपमा सञ्चार गरिएको छ भने लेखापरीक्षकले सञ्चारको प्रतिलिपिलाई लेखापरीक्षण दस्तावेजीकरणको रूपमा राख्नुपर्दछ । लिखित सञ्चारमा, लेखापरीक्षणका क्रममा उठेका सबै विषयहरू समावेश गर्न भने आवश्यक हुँदैन ।

### ३. अनुबन्ध गुणस्तर व्यवस्थापन

#### ३.३ निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू

३.३.१ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण दस्तावेजीकरणमा निम्न विषयवस्तुहरू समावेश गर्नु पर्दछ:

- (क) सम्बन्धित नैतिक तथा लागु हुने स्वतन्त्रता सम्बन्धी आवश्यकताहरू पूरा गर्ने जिम्मेवारीको सन्दर्भमा पहिचान गरिएका विषयवस्तुहरू, यसबारे भएका छलफल र निष्कर्षहरू,
- (ख) यदि लेखापरीक्षण अनुबन्धको गुणस्तर पुनरावलोकन गराउन आवश्यक छ भने उक्त पुनरावलोकन लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको मितिभन्दा अघि वा सो मितिमा पूरा भएको छ भन्ने व्यहोरा ।

### ४. लेखापरीक्षण अनुबन्धको स्वीकार वा निरन्तरता र सुरुवाती लेखापरीक्षण अनुबन्धहरू

#### ४.७ निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू

४.७.१ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण दस्तावेजीकरणमा पहिचान गरेका विषयवस्तुहरू, कर्मचारीसँग भएका सान्दर्भिक छलफलहरू, ग्राहकसँगको सम्बन्ध तथा लेखापरीक्षण संलग्नताको स्वीकृति र निरन्तरता सम्बन्धी निष्कर्षलाई समावेश गर्नु पर्दछ ।

४.७.२ कम जटिल निकायहरूका लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान (NSA for LCE) प्रयोग गर्ने सम्बन्धमा लेखापरीक्षकले गरेको निर्णयको आधारलाई दस्तावेजीकरण गर्नु पर्दछ ।

४.७.३ लेखापरीक्षणको क्रममा प्राप्त भएको थप जानकारीको कारण कम जटिल निकायहरूका लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान (NSA for LCE) प्रयोग गर्ने सम्बन्धमा भएको कुनै पेसागत विवेक परिवर्तन हुने भएमा त्यसरी भएको परिवर्तनको लेखापरीक्षकले दस्तावेजीकरण गर्नु पर्दछ ।

४.७.४ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण अनुबन्ध पत्र वा अन्य उपयुक्त लिखित सहमति पत्रमा देहाय बमोजिमका बुँदाहरू समावेश गर्नु पर्दछ:

- (क) कम जटिल निकायहरूका लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान (NSA for LCE) प्रयोग गरेर लेखापरीक्षण गरिनेछ भन्ने व्यहोरा,
- (ख) वित्तीय विवरणको लेखापरीक्षणको उद्देश्य र दायरा,
- (ग) लेखापरीक्षक र व्यवस्थापनका आ-आफ्ना जिम्मेवारीहरू,
- (घ) वित्तीय विवरण तयार गर्दा लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाका (Applicable Financial Reporting Framework) को पहिचान,
- (ङ) लेखापरीक्षकले जारी गर्ने कुनै पनि प्रतिवेदनको अपेक्षित स्वरूप र विषयवस्तुको सन्दर्भ; र

- (च) प्रतिवेदनको अपेक्षित स्वरूप र विषयवस्तुहरू परिस्थितिहरूअनुसार फरक हुन सक्दछन् भन्ने व्यहोरा ।
- ४.७.५ यदि कानुन वा नियमले यस लेखापरीक्षणमानमा उल्लिखित लेखापरीक्षण अनुबन्धको सर्तहरू पर्याप्त रूपमा समेटेको छ र यस्ता कानुन वा नियमहरू लागु हुन्छ भन्ने तथ्य तथा व्यवस्थापनले आफ्ना जिम्मेवारीहरू स्वीकार गरेको र बुझेको छ भने लेखापरीक्षकले ती सर्तहरूलाई लिखित सहमति पत्रमा अभिलेख गर्न आवश्यक पर्दैन ।

## ५. योजना

### ५.५ निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू

- ५.५.१. लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण दस्तावेजमा लेखापरीक्षणको दायरा, समय तालिका र दिशा सम्बन्धी जानकारीहरू समावेश गर्नु पर्दछ । यसमा सम्पादन गर्नुपर्ने विधिहरूको प्रकृति, समय र हदका साथै लेखापरीक्षणको क्रममा गरिएका महत्वपूर्ण परिवर्तनहरू र ती परिवर्तन गर्नुको कारणहरू समेत समावेश गर्नु पर्दछ ।

अनुबन्ध साभेदारबाहेक अनुबन्ध टोलीका अन्य सदस्यहरू संलग्न भएको अवस्थामा विचार गर्नुपर्ने व्यहोराहरू

५.५.२ जालसाजीका कारण निकायको वित्तीय विवरणमा हुने संभावित सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको सन्दर्भमा गरिएका महत्वपूर्ण निर्णयहरूका साथै अनुबन्ध टोलीका सदस्यहरू विच भएका अन्य छलफलहरू र गरिएका महत्वपूर्ण निर्णयहरू लेखापरीक्षण दस्तावेजमा समावेश गर्नु पर्दछ ।

- ५.५.३. लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण दस्तावेजीकरणमा निम्न विषयहरू समावेश गर्नु पर्दछ:
- (क) देहाय बमोजिमका रकमहरू र उक्त रकमहरू निर्धारण गर्न विचार गरिएका कारक तत्वहरू (लागु भएमा कुनै संशोधन समेत):
- (अ) समग्र वित्तीय विवरणहरूको लागि सारभूतता;
- (आ) यदि लागु हुने भएमा विशेष कारोबारको समूह वा वर्ग, खाता मौज्दात वा खुलासाहरूको लागि सारभूतताको स्तर(हरू); र
- (इ) कार्यसम्पादन सारभूतता (Performance Materiality) ।
- (ख) त्यस्तो रकम जुनभन्दा कमको त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिलाई स्पष्ट रूपमा नगण्य (Clearly Trivial) मानिनेछ ।

## ६. जोखिम पहिचान र मूल्याङ्कन

### ६.७ निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू

- ६.७.१ लेखापरीक्षण दस्तावेजीकरणमा लेखापरीक्षकले निम्न व्यहोराहरू समावेश गर्नु पर्दछ:
- (क) निकायको वातावरण, लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाका, आन्तरिक नियन्त्रण प्रणाली र सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमको पहिचान र मूल्याङ्कन गर्न अपनाइएका प्रक्रियाहरूको बारेमा प्राप्त बुझाइका मुख्य तत्वहरू;
- (ख) पहिचान गरिएका सम्बद्ध पक्षका नामहरू (पछिल्लो अवधिसँगको तुलनामा भएका परिवर्तनहरू सहित) र ती सम्बद्ध पक्षहरूसँगको सम्बन्धको प्रकृति;
- (ग) पहिचान गरिएका र मूल्याङ्कन गरिएका सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको जोखिमहरू, जसमा वित्तीय विवरण स्तर र दाबी स्तरमा जालसाजीका कारण उत्पन्न जोखिमहरू समावेश छन् । साथै उल्लेख्य जोखिमहरू र त्यस्ता जोखिमहरू, जसका लागि विस्तृत परीक्षणहरू मात्रले पर्याप्त उपयुक्त लेखापरीक्षण प्रमाण प्रदान गर्न सक्दैन र गरिएका महत्वपूर्ण निर्णयहरूको औचित्यता ।
- (घ) जालसाजीको कारणले आयको लेखाङ्कनमा सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिका जोखिम नरहेको बारे पुगिएको निष्कर्षको कारणहरू (लागु हुने अवस्थामा);
- (ङ) अनुच्छेद ६.३.१२ र ६.३.१३ मा उल्लिखित नियन्त्रणहरू तथा ती नियन्त्रणहरू प्रभावकारी रूपमा तर्जुमा गरिएको छ, छैन भन्ने मूल्याङ्कन र ती नियन्त्रणहरूको कार्यान्वयन भए नभएको निर्धारण;

- (च) लेखा अनुमानहरूको सन्दर्भमा लेखा अनुमानहरूको बारेमा लेखापरीक्षकले प्राप्त गरेको बुझाइका मुख्य तत्वहरू, जसमा उपयुक्त नियन्त्रणहरू, सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मूल्याङ्कित जोखिमहरूको लेखापरीक्षकको थप प्रक्रियाहरूसँगको सम्बन्ध साथै व्यवस्थापन पूर्वाग्रह (Management Bias) का कुनै सङ्केतहरू र तिनलाई कसरी सम्बोधन गरिएको छ भन्ने विषय समावेश छन्।
- ६.७.२ लेखापरीक्षण गर्ने निकायको प्रकृति र परिस्थितिहरू बमोजिम कम जटिल निकायहरूका लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान (NSA for LCE) प्रयोग गरिरहन उपयुक्त रहेको आधारलाई दस्तावेजीकरण गर्नु पर्दछ।

## ७. सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मूल्याङ्कित जोखिमको सम्बोधन

### ७.७ निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू

७.७.१ लेखापरीक्षकले देहायका विषयहरूलाई लेखापरीक्षण दस्तावेजमा समावेश गर्नु पर्दछ:

- (क) वित्तीय विवरण स्तरमा सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मूल्याङ्कित जोखिमहरू उपर समग्र सम्बोधनहरू;
- (ख) दावी स्तरमा मूल्याङ्कित जोखिमहरू र सम्पादन गरिएका लेखापरीक्षण विधिहरू बिचको सम्बन्ध;
- (ग) लेखापरीक्षण विधिका नतिजाहरू (यी नतिजाहरू स्पष्ट नभएको खण्डमा निष्कर्षहरू सहित);
- (घ) नियन्त्रणहरूमा व्यवस्थापनको हस्तक्षेपको जोखिमलाई सम्बोधन गर्न तर्जुमा गरिएका लेखापरीक्षण विधिका नतिजाहरू;
- (ङ) लेखापरीक्षणको क्रममा सङ्कलित सम्पूर्ण त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू र तिनीहरूलाई सच्याइएको छ, छैन भन्ने व्यहोरा; र
- (च) लेखापरीक्षकले विगतको लेखापरीक्षणहरूमा प्राप्त गरेको नियन्त्रणहरूको सञ्चालन प्रभावकारिता सम्बन्धी लेखापरीक्षण प्रमाणहरू प्रयोग गर्ने योजना बनाएको खण्डमा उक्त नियन्त्रणहरूमा निर्भर हुनको लागि पुगेका निष्कर्षहरू।

७.७.२ सारभूत रूपमा त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिको मूल्याङ्कित जोखिम जालसाजीको कारण हो भने लेखापरीक्षकको दस्तावेजमा जालसाजीको विशेष रूपमा गरिएको सम्बोधन (Specific Fraud Response) समावेश गर्नु पर्दछ।

७.७.३ यदि लेखापरीक्षकले कानून र नियमहरू उल्लङ्घन भएको पहिचान वा आशङ्का गरेको छ भने लेखापरीक्षकले निम्नलिखित व्यहोराहरू दस्तावेजमा समावेश गर्नु पर्दछ:

- (क) व्यवस्थापनसँग र उपयुक्त हुने अवस्थामा शासकीय भूमिका वहन गर्ने जिम्मेवार व्यक्तिहरूसँग र अन्य व्यक्तिहरूसँग गरिएको छलफल तथा यी विषयहरूलाई कसरी सम्बोधन गरिएको छ भन्ने बारे; र
- (ख) सम्पादन गरिएका लेखापरीक्षण विधिहरू, प्रयोग गरिएका महत्वपूर्ण पेसागत विवेकहरू र पुगिएका निष्कर्षहरू।

७.७.४. लेखापरीक्षकले लेखा अनुमानहरूको सन्दर्भमा लेखा अनुमानहरू र सम्बन्धित खुलासाहरू, लागु हुने वित्तीय प्रतिवेदनको खाका अनुसार उचित वा त्रुटिपूर्ण छन् भन्ने लेखापरीक्षकको निर्धारणसँग सम्बन्धित महत्वपूर्ण विवेकहरूलाई दस्तावेजीकरणमा समावेश गर्नु पर्दछ।

## ८. समापन (Concluding)

### ८.१ निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू

८.१.१ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण दस्तावेजमा निम्नलिखित विषयहरू समावेश गर्नु पर्दछ:

- (क) लेखापरीक्षणको दौरानमा सङ्कलित सबै त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू र तिनीहरूलाई सच्याइएको छ, छैन भन्ने व्यहोरा तथा नसच्याइएका त्रुटिपूर्ण प्रस्तुतिहरू (एकल रूपमा वा समग्रमा) सारभूत छन्, छैनन् भन्ने लेखापरीक्षकको निष्कर्ष र सो निष्कर्षको आधार; र

- (ख) लेखापरीक्षणको दौरानमा गरिएका सोधपुछहरूको प्रकृति र दायरा तथा सोबाट प्राप्त निष्कर्षहरू (जसमा यस्ता निष्कर्षहरू कसरी लागु गरियो भन्ने विषय पनि समावेश गर्नु पर्दछ) ।
- ८.९.२ लेखापरीक्षकको दस्तावेजीकरणले वित्तीय विवरणहरूमा रहेका जानकारीहरू तथा खुलासाहरू निकायको लेखा अभिलेखसँग मेल खान्छन् भनी देखिनु पर्दछ (चाहे ती जानकारीहरू मुख्य खाता वा सहायक खाताभिन्न वा बाहिरबाट प्राप्त गरिएका हुन्) ।
- ८.९.३ लेखापरीक्षकले लेखापरीक्षण दस्तावेजहरूलाई लेखापरीक्षण फाइलमा मिलाएर राख्नु पर्दछ र लेखापरीक्षकको प्रतिवेदनको मितिपछि समयमै अन्तिम लेखापरीक्षण फाइल मिलाउने प्रशासनिक प्रक्रिया पूरा गर्नु पर्दछ ।
- ८.९.४ अन्तिम लेखापरीक्षण फाइलको मिलाउने कार्य पूरा भएपछि अभिलेखहरूलाई राख्नुपर्ने समयवाधि समाप्त हुनु अघि कुनै पनि प्रकारको लेखापरीक्षण अभिलेख मेटाउन वा नष्ट गर्नु हुँदैन ।
- ८.९.५ लेखापरीक्षकले कम जटिल निकायहरूका लागि नेपाल लेखापरीक्षणमान (NSA for LCE) को कुनै भागको उद्देश्य पूरा गर्न असमर्थ भएको (लागु हुने अवस्थामा मात्र) अवस्था र त्यसबाट परेको प्रभाव (जस्तै: लेखापरीक्षकको रायमा परेको प्रभाव वा लेखापरीक्षकको समग्र उद्देश्य पूरा गर्न नसकी अनुबन्धबाट बाहिरिएको अवस्था) लाई दस्तावेजीकरण गर्नु पर्दछ ।
- ८.९.६ अन्तिम लेखापरीक्षण फाइल मिलाउने कार्य पूरा भइसकेपछि लेखापरीक्षकले विद्यमान लेखापरीक्षण अभिलेखलाई परिवर्तन गर्न वा नयाँ लेखापरीक्षण अभिलेख थप्न आवश्यक ठान्दछन् भने लेखापरीक्षकले परिवर्तन वा थपको प्रकृतिको जस्तोसुकै भए तापनि निम्न लिखित विषयहरूको अभिलेख गर्नु पर्दछ:
- (क) सोको (राख्नु वा परिवर्तन गर्नुको) विशेष कारणहरू; र
- (ख) कहिले र कसले तयार तथा पुनरावलोकन गरेका हुन् ।

## ९. राय तयार गर्ने र प्रतिवेदन जारी गर्ने

### ९.९ निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू

- ९.९.१. लेखापरीक्षकले अन्य जानकारीसँग सम्बन्धित सम्पादन गरिएका विधिहरू र अन्य जानकारीको अन्तिम संस्करण (Final Version) लाई दस्तावेजीकरण गर्नु पर्दछ ।

## १०. समूहको वित्तीय विवरणहरूको लेखापरीक्षण

### १०.८ निर्दिष्ट दस्तावेजीकरणका आवश्यकताहरू

- १०.८.१ लेखापरीक्षण दस्तावेजीकरणमा लेखापरीक्षकले देहाय बमोजिमका विषयहरू समावेश गर्नु पर्दछ:

- (क) समूह लेखापरीक्षणको योजना तर्जुमा र कार्यान्वयन गर्नको लागि निर्धारण गरिएका इकाइहरूको निर्धारणका आधारहरू;
- (ख) इकाइको कार्यसम्पादन सारभूतता (Component Performance Materiality) निर्धारणको आधार; र
- (ग) समूहको आन्तरिक नियन्त्रण प्रणालीको बुझाइ सम्बन्धी मुख्य तत्वहरू ।