

гэхэд 90% хүртэл), хувьсах зардалд эзлэх материалын шууд зардлын эзлэх хувь 85% хүртэл өссөн нь хувьсах зардлын удирдлага илүү чухал болсныг гэрчилж байна.

Зорилтот өртөг тооцолт 3 үндсэн үе шатаар хэрэгжих ба компаниуд өөрийн өвөрмөц үйл явцаар хэрэгжүүлж болох талтай.

1 үе шат: Хэрэглэгчдийн таашаалд үндэслэн шинэ бүтээгдэхүүнийг төлөвлөх

2 үе шат: Компанийн стратигид үндэслэн зорилтот өртөг тооцоолох, гарч болох зардалтай нийцүүлэх

3 үе шат: Зардал хямдруулах удирдлагын хэрэглүүрүүдийг ашиглан зорилтот өртөгт хүрэх.

Зорилтот өртөг 2-р шатанд зардлын бүртгэлд бус зах зээлийн нөхцөлд үндэслэгдэн бүрэн зардлаар тодорхойлогдоно. Японы компаниудад зорилтот өртөг тодорхойлох үе шат, бүтцийн хэсгүүд нь дараах болно.

Үе шат	Өртөг хямдруулах төлөвлөгөө	Хариуцагч	Хариуцагчийн үүрэг	
Санаачлах	Хэрэглэгчийн таашаалыг судалж үзэх	Бүтээгдэхүүн судлах хэсэг	Судалгаа хийх	
Төлөвлөх	Зорилтот өртөг тогтоох	Бүтээгдэхүүн зохион бүтээх товчоо	Баг бүрдүүлэх Зорилтот өртөг суулгах Бүтээгдэхүүн хөгжүүлэх бодлогоо суулгах Хуваарь гаргах	
Зохион бүтээх төсөөлөл хийх		0 өртгийн хороо		
Бүтээгдэхүүн зохион бүтээх	Өртгийн удирдлагыг хэрэгжүүлэх	I зорилтот өртөг тооцох хороо	Бүтээгдэхүүний онцлогийг гаргах Хөрөнгө оруулалтын шийд гаргах Өөрөө хийх эсвэл худалдан авалтын шийд гаргах Өртгийн удирдлагын арга хэрэгсэлийг хянах Зорилтот өртгийг хянах	
Туршилтын үйлдвэрлэл				
Туршилтыг үнэлэх		II зорилтот өртөг тооцох хороо	Зорилтот өртгийг батлах Үйлдвэрлэлд бэлтгэх Туршилтийн үнэлгээнд шинжилгээ хийх	
Эцсийн туршилт		Үйлдвэрлэлтийн хэлтэс		
Эхний туршилт		кейзэн өртөг суулгах	Стандарт өртгийн хэлтэс	Зорилтот өртгийг хүлээн авах Хэлбэлзлийн шинжилгээ хийх Борлуулалтын шинжилгээ хийх
Бөөнөөр үйлдвэрлэлт				

Эцэст дүгнэхэд:

- Японы үйлдвэрүүдийн бодлого үр ашиг, өгөөж, чанар, өртөг гэсэн уриан дор хэрэгжиж байна
- Японы удирдлагын бүртгэл зардал хянах уламжлалт тогтолцоо (стандарт зардлаар өртөг тооцох систем)-ноос өртөг хянах орчин үеийн тогтолцоо (зорилтот өртөг тооцолт, "кайзен" систем)-нд шилжсэн байна.
- Өртгийн удирдлага зөвхөн үйлдвэрлэлийн шатанд бус шинэ бүтээгдэхүүнийг судлах, төлөвлөх, зохион бүтээх, үйлдвэрлэх, хэрэглэгчдэд хүргэх шатыг бүхэлд нь хамарч байна. Өртгийн удирдлагад бүтээгдэхүүн судлах, зохион бүтээх, бүртгэлийн болон үйлдвэрлэлийн технологийн нэгж хэсгүүд нэгдсэн бодлоготойгоор оролцдог байна.

16

АУДИТЫН ЭРСДЭЛИЙН ТҮВШИНГ ТОГТООХ ОНОЛ АРГА ЗҮЙН АСУУДАЛД

Н.Цэдвээ

Манай оронд ардын хувьсгал ялсан цагаас эхлэн хянан шалгах байгууллага байгуулагдан улсын санхүүгийн сахилга батыг сайжруулах, улсын төсвийн зарцуулалтанд хяналт тавих, улс, олон нийтийн өмч хөрөнгийг шамшигдуулах явдалтай тэмцэх, бүртгэл тооцооны ажлыг чангатгах зэрэгт чиглүүлэн үйл ажиллагаагаа явуулж ирсэн бөгөөд 90-ээд оныг хүртэл санхүүгийн хяналт шалгалтын сайн зохион байгуулагдсан бүхэл бүтэн системтэй болсон байна.

Монгол орон зах зээлийн эдийн засгийн тогтолцоонд шилжиж өмчийн олон хэвшлийн аж ахуй зохион байгуулалтын шинэ хэлбэрүүд үүсэн бизнесийн үйл ажиллагаа эрчимтэй хөгжих болсонтой уялдан санхүүгийн хяналтын системд үндсэн өөрчлөлт гарлаа. Зах зээлийн эдийн засгийн нөхцөлд хамгийн үр ашигтай бөгөөд ирээдүйтэй хяналтын хэлбэрийн нэг нь хараат бус хөндлөнгийн хяналт буюу аудит юм. Ийм учраас манай оронд 90-ээд оноос эхлэн хараат бус хөндлөнгийн хяналтын систем бүрдүүлэх, түүний хууль эрхийн орчинг бий болгож аудиторруудыг сургаж бэлтгэх, аудитын үйл ажиллагаа явуулах эрх олгож мэргэжлийн эрх үүрэг, хариуцлагыг нь тогтоох талаар багагүй ажил хийгдэж байна. Гэвч аудитын онол арга зүйн олон асуудлуудын талаар бидний ойлголт тодорхой бус хэвээр байгаа бөгөөд үүний нэг нь аудитын эрсдлийн тухай онолын ойлголт, түүний хэмжээг судалж тогтоох арга зүйн асуудал юм.

Аудитын үйл ажиллагааны нэг чухал үе шат нь аудитор аудитын эрсдэлийн түвшинг тодорхойлж ажлаа төлөвлөх явдал байдаг. Аудитын төлөвлөлтийн шатанд аудитор нь юуны өмнө аудитын анхны нотолгоог олж авч аудитын эрсдлийг тооцох боломжтой болох шаардлагатай. Үүний үндсэн дээр аудитын ерөнхий стратеги болон ажлын хөтөлбөрөө боловсруулна. Аудитын хөтөлбөр нь аудитын нотолгоо цуглуулахын тулд гүйцэтгэх шаардлагатай биет горим (тест)-ын дэлгэрэнгүй жагсаалт юм.

Аудитын стратегийг боловсруулахад дараах асуудлуудыг харгалзан үзнэ. Үүнд:

- аудитын ажлын цаг хугацаа буюу аудитыг санхүүгийн тайлан гарсаны дараа хийх, эсвэл тайлангийн хугацааны явц дунд хийх тухай
- аудит хийх байрлалаа сонгох: олон газар байрлалтай аж ахуйн нэгжийн хувьд хаана аудиторудын ажлын байр байх тухай
- үйлчлүүлэгчийн дотоод аудитор болон бусад ажилтануудын мэргэжлийн ур чадвар аудиторт хир зэрэг итгэл төрүүлж байгаа, мөн бусад аудиторудын ажилд найдах итгэл: охин компаниудын аудитыг өөр аудиторуд, өөрөө толгой компаний аудитыг хийж байгаа бол нэгтгэх шаардлага гарна.
- аудитын хяналтын болон биет төстийг хэрхэн хослуулан гүйцэтгэх тухай зэрэг асуудал юм.

Аудитын хяналтын төст нь үйлчлүүлэгчийн дотоод хяналтын системийн үр ашгийг үнэлэхэд чиглэгдэх ба аудитын биет төстийг санхүүгийн тайланд алдаа зөрчилтэй мэдээлэл байгаа эсэхийг илрүүлэхийн тулд гүйцэтгэнэ.

Аудитын эрсдэлийн түвшинг үнэлж ажлаа төлөвлөх шатанд хамгийн түрүүнд аудитын ерөнхий зорилгыг тодорхойлно. Аудитын үндсэн зорилго нь санхүүгийн тайлан нь бүртгэлийн нийтээр хүлээн зөвшөөрсөн түгээмэл зарчмуудтай нийцэж байгаа эсэхэд дүгнэлт өгөхөд оршино. Уг зорилгод хүрэхийн тулд аудиторын төлөвлөсөн зүйл нь үр дүнтэй эсэх, хамгийн бага өртөгтэй буюу үр ашигтай эсэх тухай асуудлыг анхаарч үзэх нь зүйтэй. Ингэхдээ санхүүгийн тайланд мэдээлэл хэрэглэгчдийн эдийн засгийн шийдвэрт нөлөөлөхүйц материаллаг хэмжээний алдаа зөрчилтэй эсэх талаар баталгаа өгнө. Мэдээллийн алдаа зөрчил нь туйлын болон харьцангуй хэмжээ, утга агуулга, ач холбогдлын хувьд мэдээлэл хэрэглэгчдийн бизнесийн болон эдийн засгийн шийдвэрт нөлөөлөхүйц бол материаллаг гэж үздэг.

Материаллаг алдаа зөрчил нь дараах хүчин зүйлсээс хамаарна. Үүнд:

- санамсаргүй гарах алдаа. Тухайлбал: санамсаргүйгээр орхих, алдаатай илэрхийлэх, бүртгэлийн мэдээллийг боловсруулах, тооцоолох үед буруу ойлгох, бүртгэлийн зарчмыг буруу хэрэглэх, мэдэхгүй байх зэргээс үүсч болно.
- санаатай гаргасан алдаа. Ийм алдааг нуун далдалдаг тул илрүүлэхэд төвөгтэй, ялангуяа удирдлагын арга залийг илрүүлэхэд нэн төвөгтэй. Тухайлбал, зээлдүүлэгч, эсвэл хөрөнгө оруулагчид зориулсан санхүүгийн тайланд аль болох сайн талаа дөвийлгөн харуулахыг хичээнэ.
- хууль бус үйлдлийн улмаас үүсэх алдаа. Хууль зөрчсөн гэсэн утгаар ямар ч хэмжээний алдаа нь шууд материаллаг нөлөөтэй байдаг.
- санхүүгийн тайлан гарсанаас хойш наад зах нь нэг жилийн хугацаанд тасралтгүй үйл ажиллагаа явуулах найдвартай эсэхийг авч үзнэ. Бизнесийн тасралтгүй үйл ажиллагаанд эргэлзээ төрүүлэхүйц зүйлүүд байж болно. Жишээлбэл, өр төлбөрөө хугацаанд нь төлж чадахгүй байх, үйл ажиллагаандаа шаардлагатай байгаа хөрөнгөө худалдах, мөн өрийн бүтцийг өөрчилж аргацаах.

Аудитор нь тасралтгүй үйл ажиллагааны зарчим хэрэгжиж байгаа эсэхийг нотлох горим гүйцэтгэх ба ийм шинж тэмдэг илэрч байвал энэ талаар үйлчлүүлэгчийн удирдлагатай ярилцаж гэтлэн давах төлөвлөгөө боловсруулах талаар зөвлөнө.

Санхүүгийн мэдээлийн материаллаг чанарын түвшин буюу алдаа зөрчлийн хүлээн зөвшөөрч болохуйц хэмжээг тогтоох нь аудиторын мэргэжлийн ур чадвар, ажлын дадлага туршлагаас хамаарах боловч, аудитын байгууллагууд нь түүнийг тооцоолж тогтоох аргачлал боловсруулж хэрэглэх нь чухал юм.

Аудитын эрсдлийг санхүүгийн тайлангийн талаар аудитор буруу дүгнэлт өгч болох магадлалаар илэрхийлдэг. Аудиторын дүгнэлтийг шалгасан санхүүгийн тайлангийн бодит байдалтай зэрэгцүүлэн авч үзвэл дараах байдал харагдана.

Санхүүгийн тайлан

1. Материаллаг алдаа зөрчилгүй
2. Материаллаг алдаа зөрчилгүй
3. Материаллаг алдаа зөрчилтэй
4. Материаллаг алдаа зөрчилгүй

Аудиторын дүгнэлт

- Баталсан дүгнэлт
- Зөрчилтэй эсвэл сөрөг дүгнэлт
- Баталсан дүгнэлт
- Зөрчилтэй эсвэл сөрөг дүгнэлт

Эндээс харвал нэг, дөрөв дэх нөхцөлд өгч байгаа дүгнэлт зөв, харин хоёр, гурав дахь нөхцөлд аудитын эрсдэл бий болж байна.

Аудитын эрсдэл нь үндсэн гурван бүрэлдэхүүнтэй.

- а. Бизнесийн нэгж, байгууллагын бүртгэлийн мэдээлэл боловсруулах системд алдаа зөрчил байж болох магадлал буюу уламжлалт эрсдэл (IR)
- б. Бизнесийн нэгж, байгууллагын нягтлан бодох бүртгэлийн мэдээлэл боловсруулах системд байгаа алдаа зөрчлийг дотоод хяналтын үйл ажиллагаагаар илрүүлэхгүй байх магадлал буюу хяналтын эрсдэл (CR)
- в. Бизнесийн нэгж, байгууллагын нягтлан бодох бүртгэлийн болон дотоод хяналтын системээр илрээгүй алдаа зөрчлийг аудитын горимоор мөн илрүүлж чадахгүй байх магадлал буюу илрүүлэлтийн эрсдэл (DR)

Онолын хувьд аудитын эрсдэлийн ерөнхий загвар нь $AR = IR * CR * DR$ юм. Уг загвараас дараах дүгнэлтүүдийг хийж болно.

1. $AR = 0$ гэсэн тохиолдол бараг байхгүй. Хэрэв $IR = 0,5$ $CR = 0,5$ $DR = 0$ гэвэл $AR = 0,5 * 0,5 * 0 = 0$ болж аудитын шалгалтаар санхүүгийн тайланд ямар ч алдаа зөрчилгүй гэсэн туйлын баталгаа гаргахаар тооцоолно гэсэн үг юм.
2. $IR = 0$ буюу тухайн үйлчлүүлэгчийн нягтлан бодох бүртгэлийн системд ямар ч алдаа зөрчилгүй байх тохиолдол байж болохгүй. Хэрэв $IR = 0$ $CR = 0,5$ $DR = 0,3$ гэвэл $AR = 0 * 0,5 * 0,3 = 0$ иймд аудитор мэргэжлийн "үл итгэх" үзлээр хандах нь зүйд нийцнэ.
3. $CR = 0$ буюу дотоод хяналтын системээр бүртгэлийн бүх алдаа зөрчил бүрэн илрүүлж чаддаг гэж үзэж аудитор гүйцэтгэх үйл ажиллагаагаа хязгаарлаж болохгүй. Хэрэв $IR = 0,5$ $CR = 0$ $DR = 0,3$ гэвэл $AR = 0,5 * 0 * 0,3 = 0$ ийм тохиолдол бараг байдаггүй.
4. DR их байна гэдэг нь аудитын шалгалтыг шаардлагын хэмжээнд гүйцэтгэж чадаагүй гэсэн үг. Хэрэв $IR = 1$ $CR = 1$ $DR = 0,8$ гэвэл $AR = 1 * 1 * 0,8 = 0,8$ илрүүлэлтийн эрсдэл их байгаагаас аудитор шалгасан мэдээллийн 80%-д нь буруу дүгнэлт гаргалаа гэсэн үг юм.
5. DR нь 0-д ойртох тусам AR буурна. Хэрэв $IR = 1$ $CR = 1$ $DR = 0,01$ гэвэл $AR = 1 * 1 * 0,01 = 0,01$ болж аудитын эрсдэлийн түвшин бага байна. Өөрөөр хэлбэл аудитор аудитын биечлэн гүйцэтгэх горимуудыг стандартын дагуу чанартай гүйцэтгэсэнээр аудитын эрсдэлийг хамгийн доод түвшин хүртэл бууруулах боломжтой.

Аудитын эрсдэл түүний бүрэлдэхүүний үзүүлэлтүүдийг тооцоолж хэмжих нь маш төвөгтэй. Энэ нь мөн аудиторын ур чадвар, дадлага туршлагатай холбоотой байх ба аудитын практикт гол төлөв аудитын эрсдлийг их, дунд, бага зэрэг гэж авч үздэг. Аудитын эрсдлийг аль түвшинд их, дунд, бага гэж ялгаатай үзэх вэ гэдэг асуудлыг судалж тогтоож хараахан чадаагүй байна.

Аудитын эрсдэлийн түвшин 1 буюу 100% байвал их гэж үзэх нь мэдээжийн хэрэг. Гэтэл ямар түвшинд байвал дунд зэрэг гэж үзэх вэ? гэсэн асуудал гарч ирнэ. Аудитын эрсдэлийн

түвшинг тогтоох буюу эрсдэлийг үнэлнэ гэдэг нь санхүүгийн тайлан нь материаллаг хэмжээний зөрчилтэй мэдээлэл агуулж байж болзошгүй гэсэн магадлалыг тогтоох мэргэжлийн нарийн үйл ажиллагаа юм.

Аудитын эрсдэлийн түвшинг тогтоохын ач холбогдол нь:

1. санхүүгийн тайланд материаллаг алдаа зөрчил бий болоход нөлөөлөх уламжлалт эрсдэл үүсэх нөхцөл шалтгааныг олж илрүүлэх, өөрөөр хэлбэл алдаанд өртөж болох данс, ажил гүйлгээг тодорхойлно.
2. бүртгэлийн мэдээлэл боловсруулах системд алдаа гарч болох магадлал буюу уламжлалт эрсдэлийг бууруулахад чиглэсэн дотоод хяналтын ямар бодлого, үйл ажиллагааг явуулах вэ гэдгийг тогтооно. Үүний нэг тодорхой жишээ бол үндсэн хөрөнгийн худалдан авалтын ажил гүйлгээг зөвшөөрөлгүй гүйцэтгэдэг бол уламжлалт эрсдэл бий болох нэг шалтгаан болно. Хэрэв дотоод хяналтын систем сайн бол энэ эрсдэлийг багасгах боломжтой.
3. аудитын төлөвлөгөө болон хөтөлбөр боловсруулах ажлын үр ашгийг дээшлүүлнэ. Уламжлалт болон хяналтын эрсдэлийн түвшинг зөв үнэлж чадвал ажлын хөтөлбөрөө оновчтой, үр ашигтайгаар боловсруулж чадна. Эрсдэлийн түвшин бага гэж үзвэл илүү их ажил хийж цагаа буруу зарцуулах шаардлагагүй болно.

Нэг талаас аудитын үйл ажиллагааг үр дүнтэй явуулах нөхцлийг бүрдүүлэх бөгөөд нөгөө талаас бизнесийн үйл ажиллагаанд учирч болох хохирлын улмаас санхүүгийн тайланг шалгаж дүгнэлт гаргасан аудиторуудад хариуцлага тооцох тохиолдол гардаг тул аудитын эрсдэлийн түвшинг тогтоох зайлшгүй шаардлага гарч байгаа юм.

Иймд аудитын үйл ажиллагаа шинэ тутам хөгжиж байгаа ч манай оронд аудиторын хариуцлагын тухай асуудлыг нилээд чухалчлан үзэж хуульчлан (Аудитын хууль) заасан билээ. Иймд аудитын эрсдэлийг онол, арга зүйн хувьд маш сайн ойлгож хэрхэн тооцоолох талаар судалгаа явуулж шийдвэрлэх нь зайлшгүй чухал байна.