

## МАНАЙ УЛСЫН НИЯТЛАН БОДОХ БҮРТГЭЛИЙН ШИНЭЧЛЭЛ, ЭРХ ЗҮЙН ОРЧНЫ ТӨЛӨШИЛ

Л.Мөнх-Очир\*, А.Өнөржаргал\*\*

**Хураангуй:** Манай улсын аж ахуйн нэгж, байгууллагын санхүүгийн тайлагналд олон улсын бүртгэл, тайлагналын стандартыг мөрдөхөөр хуульчлаад даруй 20 гаруй жилийн нүүр үзэж байна. Энэ хугацаанд олон улсын стандартыг хэрэглээ болгоход чиглэсэн багагүй ажил хийсэн боловч өнөөгийн байдлаар бизнесийн болон улсын секторын бүртгэл, тайлагнал олон улсын стандартад бүрэн нийцэж чадаагүй байна. Аж ахуйн нэгж, байгууллагуудад олон улсын стандартыг нэвтрүүлэхэд бүртгэл, аудитын эрх зүйн орчныг бүрдүүлж тасралтгүй сайжруулах, НББОУС-ыг хэрэгжүүлэх мэдлэг, чадвар бүхий нягтлан бодогч-мэргэжилтнийг бэлтгэх, давтан сургах, мэргэжлийн удирдлагыг боловсронгуй болгох нь шийдвэрлэх ач холбогдолтой. Эрх зүйн орчны асуудлыг зохистой шийдвэрлэхээс цаашдын үйл ажиллагаа ихээхэн хамааралтай тул олон улсын стандартыг нэвтрүүлэхэд шаардлагатай эрх зүйн орчны үндсэн элементүүдийн бүрдэл, шинэчлэл, хэрэгжилтийн байдал судалгаа хийж, хүрсэн үр дүнд дүгнэлт өгөхийг зорьж, шинэтгэлийг эрчимжүүлэхэд чиглэсэн санал, зөвлөмж гаргахыг хичээлээ.

**Түлхүүр үг:** Бүртгэл, тайлагналын эрх зүйн орчин, стандартын үзэл баримтлал, нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандарт, олон улсын стандартын нэвтрэлт, санхүүгийн тайлангийн чанар, нягтлан бодох бүртгэлийн тогтолцооны шинэтгэл, толилуулга ба тодруулга  
Манай оронд ардын хувьсгал ялсан тэр үеэс 1990-ээд оныг хүртэл 70 гаруй жил Зүүн Европын буюу Зөвлөлт Холбоот Улсын нягтлан бодох бүртгэлийн системийг хэрэглэж ирсэн түүхтэй. 1990-ээд оноос нийгмийн шинэ харилцаанд шилжих болсноор манай оронд дан ганц улсын өмчинд суурилсан удирдлага, хяналтын нэг загварын арга

\*МУИС-ийн Бизнесийн сургууль, (E-mail) lmunkhochir@yahoo.com

\*\*МУИС-ийн Бизнесийн сургууль, (E-mail) a.unur@yahoo.com

барилыг халж, өмчийн олон хэлбэр, өрсөлдөөний нөхцөлд тохирсон нягтлан бодох бүртгэл, хяналтыг бий болгох шаардлага үүссэн.

Үүнтэй холбоотой бүртгэл, хяналтын эрх зүйн орчин, удирдлага, зохион байгуулалтын тогтолцоог олон улсын стандартад нийцүүлэн шинээр бүрдүүлэх, хуучин тогтолцооны үед бэлтгэгдсэн нягтлан бодогч, эдийн засагч, санхүүгийн ажилтнуудыг давтан сургах, нягтлан бодогч мэргэжилтэн бэлтгэх сургалтын тогтолцоог шинэчлэх зорилтууд тулгарсан. Гэвч энэ үед олон улсын бүртгэлийн стандарт монгол хэлээр орчуулагдаагүй, стандартын үзэл баримтлал, түүнд заасан бүртгэлийн арга хандлага, горимуудыг тайлбарласан гарын авлага, сурах бичиг гараагүй, бүртгэл санхүүгийн ажилтнуудын англи хэлний мэдлэг тааруу, улс орны хэмжээнд шинэчлэлийг удирдан зохион байгуулах мэргэшсэн байгууллага үүсэж бий болоогүй зэрэг нь томоохон бэрхшээл болж байсан юм. Энэ бүхнийг даван туулж, нягтлан бодох бүртгэлийн шинэ тогтолцоог бүрдүүлэх талаар авч хэрэгжүүлсэн арга хэмжээ, түүний үр дүн, шийдвэрлэгдэж чадаагүй асуудлуудыг нэгтгэн дүгнэлт өгөх, цаашдын чиг хандлагыг тодорхойлох нь НББОУС-ыг бүрэн нэвтрүүлж ажиллахад багагүй хувь нэмэр болно гэж найдаж байна. Нягтлан бодох бүртгэлийн эрх зүйн орчны үндсэн элементүүд нь энэ харилцааг зохицуулахад чиглэгдсэн хууль, стандарт, холбогдох заавар, журмаас бүрдэх бөгөөд нягтлан бодох бүртгэлийн шинэчлэлд эрх зүйн эдгээр баримт бичгийн гүйцэтгэж ирсэн үүрэг, агуулгын шинэчлэл, цаашдын чиглэл хандлагыг эрх зүйн орчны үндсэн элемент тус бүрээр авч үзье.

### **Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хууль**

Манай улсад нягтлан бодох бүртгэлтэй холбогдсон харилцааг зөвхөн эрх бүхий байгууллагаас баталж гаргасан заавар журам, дүрмээр зохицуулж ирсэн. Эрх зүйт төрийн тогтолцоо бий болсноор аливаа харилцааг хуульчлах жишгийн дагуу анх удаа 1993 он (2001, 2015 онд шинэчлэн найруулга хийгдсэн)-д “Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай” хууль батлагдаж, тэр нь зах зээлийн нөхцөлд нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналын харилцааг зохицуулах эрх зүйн үндсэн баримт бичиг болсоор ирсэн.

Энэ хууль батлагдсанаар манай улсын нягтлан бодох бүртгэл, түүний удирдлага зохион байгуулалтын тогтолцоог үндсээр нь өөрчилж, нягтлан бодох бүртгэлийн даяаршилд төрөөс баримтлах бодлогын асуудлыг эрх зүйн хүрээнд баталгаажуулж өгсөнд хуулийн ач холбогдол оршиж байна. Үүнд:

1. Өмчийн бүх хэлбэрийн аж ахуйн нэгж, байгууллагын бүртгэл, тайлан нь “олон улсын нягтлан бодох бүртгэлийн стандарттай нийцсэн байх”<sup>2</sup> гэснээр Нягтлан Бодох Бүртгэлийн Олон Улсын Стандартын Зөвлөл (IASB)-өөс гаргадаг Нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандарт (НББОУС)-ыг нэвтрүүлэх асуудлыг хуульчилсан;
2. Аж ахуйн нэгж, байгууллага нь хөрөнгө, түүний эх үүсвэр, санхүүгийн үр дүн, мөнгөн хөрөнгийг заавал бүртгэж, хөдөлгөөнийг нягтлан бодох бүртгэлд тусган, тайлан тэнцэл гаргахаар заасан нь шинээр байгуулагдаж буй нөхөрлөл, хоршоо, хувийн компаниудад бүртгэл тооцооны ажлыг төлөвшүүлэх, улмаар статистикийн мэдээлэл бэлтгэх, татварын орлого бүрдүүлэх эрх зүйн үндэслэл болсон;
3. Хувийн хэвшил үүсэн хөгжих анхны эхлэл тавигдаж, өмчийн эзэд бизнес эрхлэх туршлага багатай байсан үед тэдний хөрөнгө, санхүүгийн тооцоог мэргэжлийн нягтлан бодогчоор гүйцэтгүүлэхээр заасан нь санхүүгийн сахилга батыг сайжруулах хөшүүрэг болж, нягтлан бодогчийн мэргэжлийн хөгжлийг дэмжих шийдвэр болсон;
4. Улсын хэмжээнд нягтлан бодох бүртгэлийн ажлыг мэргэжлийн болон арга зүйн удирдлагаар хангаж ажилахыг Санхүү, төсвийн асуудал эрхэлсэн төрийн захиргааны төв байгууллагад үүрэг болгосноор нягтлан бодох бүртгэлийн талаар уг байгууллагын гүйцэтгэх үүргийг эрх зүйн хүрээнд хуульчилсан;
5. Сангийн сайдын дэргэд Нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжлийн зөвлөлтэй байх, тус зөвлөл нь нягтлан бодох бүртгэлийн маягт аргачлалыг боловсронгуй болгох, нягтлан бодогчдыг бэлтгэх, тэдний мэргэжлийг дээшлүүлэх үүргийг хэрэгжүүлэхээр заасан нь манай улсад олон улсын жишгийн дагуу нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжлийн байгууллага үүсэх үндэс суурийг тавьсан;
6. Нягтлан бодогчийн мэргэжлийг тусгай зөвшөөрөл бүхий сургалтын байгууллагаас олгож байх, тодорхой шалгуур хангасан нягтлан бодогчид мэргэшсэн нягтлан бодогчийн зэрэг олгохоор заасан нь нягтлан бодогч бэлтгэх, тэднийг мэргэшүүлэх сургалтын тогтолцоог олон улсын жишгийн дагуу бүрдүүлэх эхлэл болсон;
7. Нягтлан бодох бүртгэл, хяналтын итгэмжлэгдсэн байгууллага (аудитын компанийг ингэж нэрлэж байв)-д тавигдах шаардлага, эрх, үүргийг зааж өгсөн нь аудитын талаар гарсан анхны эрх зүйн зохицуулалт төдийгүй манайд аудитын байгууллага, үүсэх үндсийг тавьсан.

Хуулийг хэрэгжүүлэх зорилгоор “Нягтлан бодох бүртгэл, аудитыг хөгжүүлэх дунд хугацааны (1993-1998) хөтөлбөр” боловсруулж, Азийн

<sup>2</sup> Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэлийн хууль, 1993. 4.3.3 дах заалт

хөгжлийн банк, Дэлхийн банк, Австралийн засгийн газар зэрэг олон улсын байгууллага, хандивлагчдын зээл тусламжаар их дээд сургуулийн багш нар, нягтлан бодогч мэргэжилтнүүдийг давтан сургах, дээд боловсролын сургалтын төлөвлөгөө, хөтөлбөрийг шинэчлэх, олон улсын стандарт, гадаадын ном сурах бичиг орчуулах, тайлбар хийх, мэргэшсэн нягтлан бодогч, аудиторуудыг бэлтгэх, мэргэжлийн байгууллагын үйл ажиллагааг төлөвшүүлэхэд чиглэсэн ажлуудыг тодорхой үе шаттайгаар хийсэн юм.

Энэхүү хууль хэрэгжих явцад Олон улсын нягтлан бодогчдын холбоо (IFAC)-ноос ашгийн бус байгууллагуудад зориулагдсан Улсын секторын нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандарт (УСНББОУС) гарч улс орнуудад мөрдөж эхэлсэн, компанийн засаглалын сул талаас үүдэлтэй үндэстэн дамнасан томоохон компаниудын дампуурал нь хөндлөнгийн хяналтаас гадна дотоод хяналтын эрэлтийг нэмэгдүүлж, нийтийн ашиг сонирхлын компаниудын санхүүгийн тайлагналыг ил тод болгоход чиглэсэн бүртгэлийн стандартуудын шаардлага нэмэгдсэн, түүнчлэн мэргэжлийн болон мэргэшсэн нягтлан бодогчдын ёс зүйтэй холбоотой гомдол, санал гарах болсон зэрэг нь дээрх хуулийн зохицуулалтыг өргөжүүлэх шаардлагыг бий болгосон.

Сангийн яамнаас явуулсан улсын үзлэгийн дүнгээр хувийн хэвшлийн аж ахуйн нэгжийн 40 орчим хувь нь бүртгэл хөтөлж, тайлан гаргадаггүй, олон улсын стандартын нэвтрэлт эхлэлтийн шатанд байгаа, төсвийн байгууллагуудад бүртгэл хуучнаараа хөтөлөгдөж байгаа, стандартын талаар нягтлан бодогчдын мэдлэг хангалтгүй, мэргэжлийн байгууллагын удирдлага, зохион байгуулалт төлөвшиж чадаагүй<sup>3</sup> гэсэн дүгнэлт гарсан нь төр засгаас нягтлан бодох бүртгэлийн талаар дорвитой арга хэмжээ авах шаардлагатайг харуулсан. Иймд Сангийн яамнаас юуны өмнө бүртгэл, аудитын эрх зүйн орчныг шинэчлэх зорилтыг хэрэгжүүлж 2001 онд Нягтлан бодох бүртгэлийн хуулийн шинэчилсэн найруулгыг батлуулж, ашгийн төлөө байгууллагууд НББОУС-ыг, төсөвт байгууллагууд УСНББОУС-ыг мөрдөхөөр хуульчилсан нь өмчийн хэлбэрээс хамааруулан ялгаатай стандарт мөрдүүлэх дэлхийн хандлагад нийцсэн шийдвэр болсон юм.

Хуулийн шинэчилсэн найруулгад нягтлан бодох бүртгэлийн зарчим, дараалал, хөрөнгө өр төлбөрийн үнэлгээ зэрэг арга зүйн шинжтэй заалтуудыг оруулж, бүртгэлийн үе шат, тайлан гаргах процессыг нэг мөр болгосноос гадна аж ахуйн нэгж, байгууллага нь нягтлан бодох бүртгэлийн бодлогын баримт бичигтэй байх, дотоод хяналтыг заавал хэрэгжүүлэх зэрэг удирдлага, зохион

3 Сангийн яам. Аж ахуйн нэгж, байгууллагын улсын үзлэгийн тайлан. 2001.

байгуулалтын шинжтэй заалтууд нэмж тусгагдсан. Мөн мэргэжлийн болон мэргэшсэн нягтлан бодогчийн тодорхойлолт, нягтлан бодогчийн эрх үүрэг, хориглох зүйл, мэргэшсэн нягтлан бодогчоор гүйцэтгүүлэх ажлын байр, шагнал, урамшуулал зэрэг тэдний эрх ашгийг хамгаалсан заалтууд нэмж оруулжээ. Харин 2007 онд “Аудитын тухай” хууль батлагдсан тул аудитор, аудитын компанитай холбоотой бүлгийг хассан байна.

Ийнхүү бүртгэл, тайлагналын хууль, эрх зүйн хүрээнд Санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт (СТОУС)-ыг баримтлах шаардлага тавигдсаар ирсэн боловч тэр нь хэрэгжихгүй байгаа нь 2008 онд Дэлхийн банк, Олон улсын валютын сангаас манай улсын нягтлан бодох бүртгэл, аудитын стандарт, дүрэм журмын хэрэгжилтийн байдалд хийсэн судалгааны дүгнэлтэд “Монгол улсад санхүүгийн тайлагналын тогтолцоо сул, компаниудын засаглал, санхүүгийн тайлангийн чанар муу, СТОУС хэрэгжээгүй байна”<sup>4</sup> гэснээс харагдаж байна.

Дийлэнх стандартын агуулгаас харахад СТОУС нь нийтийн ашиг сонирхлын буюу хувьцаа нь тархмал байршилтай хувьцаат компанийн санхүүгийн тайлагналд зориулагдсан байдаг. Гэтэл манайд улсын бүртгэлд бүртгүүлсэн 100 мянга орчим аж ахуйн нэгжээс 300 орчим нь л хувьцаат компани бөгөөд эдгээр нь бараг бүгд 1990-ээд оны эхээр төрийн өмчийг хувьчлах замаар байгуулагдаж, өнөөгийн байдлаар эдгээр компанийн нийт хувьцааны 95 орчим хувь нь нэг буюу нэгдмэл сонирхолтой этгээдэд төвлөрсөн<sup>5</sup> байна.

Хөрөнгийн зах зээлд хувьцаа гаргах үйл явц 2005 оноос эхэлснээс хойш өнөөг хүртэл 16 хувьцаат компани шинээр бий болсноос үзэхэд манай улсад СТОУС-ын дагуу бэлтгэсэн санхүүгийн тайлангийн мэдээлэл хэрэглэгчдийн эрэлт бага байгаа юм. Зөвхөн үндэстэн дамнасан корпорацийн салбарууд, гадаадын хөрөнгө оруулалттай болон гадаад улсаас санхүүжилт авсан компаниудын хувьд СТОУС-ын дагуу санхүүгийн тайлангаа бэлтгэх шаардлага тавигддаг. Гэхдээ эдгээр нь зөвхөн манай улсын бэрхшээл биш бөгөөд ихэнх улс орнуудын аж ахуйн нэгжийн 95 орчим хувь<sup>6</sup> нь жижиг, дунд бизнес байдгаас жижиг, дунд аж ахуйн нэгжийн бүртгэл, аудитын асуудлыг онцгойлон авч үзэх шаардлагатай болж, Дэлхийн нягтлан бодогчдын холбооноос Жижиг дунд аж ахуйн нэгжийн олон улсын стандарт (ЖДААНОУС)-ыг гарган 2009

4 Дэлхийн банк. ОУВС. “Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэл, аудитын стандарт, дүрэм журмын хэрэгжилтийн байдалд өгсөн (ROSC) үнэлгээний тайлан”. 2008. [www.wordbank.org](http://www.wordbank.org)

5 СЗХ. Санхүүгийн зах зээлийн тойм. 2015. хуу.43

6 Нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандартын зөвлөлийн мэдээлэл. [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

оноос мөрдүүлж эхэлсэн. Энэхүү стандарт нь СТОУС-ын хялбаршуулан хувилбар бөгөөд бүх стандартын хувьд тодруулгын шаардлагыг 90 хувиар багасгасан байдаг. Ийнхүү дэлхий нийтээр ЖДААНОУС-д шилжиж байгаа олон улсын жишигт манай улсын бүртгэл, тайлагналын тогтолцоог нийцүүлэх, санхүүгийн тайлангийн мэдээлэл хэрэглэгчийг бодит мэдээллээр хангах, төрийн байгууллагын гүйцэтгэж байгаа бүртгэл аудитын зарим чиг үүргийг мэргэжлийн байгууллагад шилжүүлэх эрэлт, шаардлагууд бий болсон юм.

Мөн “Аудитын тухай” (2007 он) хуульд заасны дагуу 50 сая төгрөгөөс дээш хөрөнгөтэй аж ахуйн нэгжүүд санхүүгийн тайландаа заавал аудит хийлгэхээр байгаа нь бизнесийн өргөжилт, төгрөгийн ханшны уналттай холбоотойгоор бараг бүх аж ахуйн нэгжүүдийг хамрах болж, аудит нь бодит эрэлтэд бус “ирц бүрдүүлэх”-эд чиглэгдэх болсон нь аудитын үйлчилгээний чанар буурах, нэр хүнд нь унахад нөлөөлөх болсон. Эдгээр нөхцөл байдлын улмаас Сангийн яамнаас эрх зүйн шинэчлэлийг бүртгэл-аудитын эрх зүйн хүрээнд цогцоор нь хийхээр шийдвэрлэж, Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын хуулиудыг шинэчлэх төсөл хэрэгжүүлсний үр дүнд 2015 онд “Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай” болон “Аудитын тухай” хуулийн шинэчилсэн найруулгыг батлуулж, 2016 оноос мөрдөж эхэллээ.

Хуулийн шинэчилсэн найруулгад орсон өөрчлөлтүүд нь:

- Өмнөх хуульд өмчийн хэлбэр, үйл ажиллагааны цар хүрээнээс үл хамааран бүх аж ахуйн нэгж, байгууллагыг СТОУС-ыг заавал мөрдөхийг заасан шаардлагыг халж, нийтийн ашиг сонирхлын компаниуд<sup>7</sup>-ыг СТОУС-ыг мөрдөж, жилийн санхүүгийн тайландаа заавал аудит хийлгэхээр; жижиг дунд аж ахуйн нэгжүүдийг ЖДААНОУС-ыг мөрдөж, сайн дурын үндсэн дээр аудит хийлгэж байхаар хуульчилсан;
- Санхүүгийн мэдээллийг программ хангамж ашиглан боловсруулж байгаа өнөө үед аж ахуйн нэгж, байгууллагууд улирал бүр санхүүгийн тайлан гаргаж, санхүүгийн болон татварын байгууллагад цаасан хэлбэрээр өгч байгаа нь мэдээллийн технологийн эрчимтэй хөгжлийн үед шаардлага багатай, өртөг зардал ихтэй байна гэж үзэж, нийтийн

<sup>7</sup> Нийтийн ашиг сонирхлын компаниудад хувьцаат компаниуд, тусгай зөвшөөрлийн үндсэн дээр үйл ажиллагаа эрхэлдэг банк, санхүүгийн болон аудит, хөрөнгийн үнэлгээ, татварын зөвлөх үйлчилгээний компаниуд, ашигт малтмалын хайгуулын болон ашиглалтын тусгай зөвшөөрөлтэй компаниуд, төрийн өмчийн компаниуд, түүнчлэн эрчим хүч дулаан, уур, усаар хангах чиглэлийн үйл ажиллагаа эрхэлдэг компаниудыг хамруулахаар заасан.

ашиг сонирхлын компаниуд жилд хоёр удаа, жижиг дунд аж ахуйн нэгжүүд жилд нэг удаа санхүүгийн тайлангаа цахим хэлбэрээр илгээж байхаар зохицуулсан;

- Аж ахуйн нэгж, байгууллагын цахим хэлбэрээр ирүүлсэн санхүүгийн тайлангийн үзүүлэлтээр цахим сан бүрдүүлэх, улмаар статистикийн нэгдсэн мэдээ бэлтгэх, татвар, хураамж, шимтгэлийн тооцооллыг шалгах, аливаа тэндэрт оролцох, зээл авах, бусад хуулийн этгээдтэй гэрээ хэлэлцээр хийх, хөрөнгийн биржд бүртгүүлэх зэрэг бүхий л мэдээлэл хэрэглэгчийн шийдвэр гаргалтад зөвхөн энэ санг ашигладаг байхаар заасан;
- Эрх зүйн хүрээнд олон улсын стандартыг орчуулах, мөрдүүлэх, хэрэгжилтийг хянах үүргийг зөвхөн Сангийн яаманд ногдуулж ирсэн нь эрх мэдэл хариуцлагыг хэт төвлөрүүлж, зөвхөн төрийн захиргааны байгууллагын шийдвэрийг хүлээх байдалд хүргэж байна гэж үзэж, төрийн зарим чиг үүргийг (тухайлбал мэргэшсэн нягтлан бодогчийн эрх олгох, түдгэлзүүлэх, хүчингүй болгох, нягтлан бодох бүртгэл, аудитын олон улсын стандартыг орчуулах, тайлбарлах, хэрэглэх зөвлөмж боловсруулах зэрэг) мэргэжлийн олон нийтийн байгууллагад шилжүүлсэн;
- Бизнесүүд томорч, олон салбар, охин компанитай болж байгааг харгалзан нэгтгэсэн санхүүгийн тайлан гаргаж, санхүүгийн байгууллагад ирүүлдэг байх үүргийг нэмж тусгасан.

Ийнхүү аж ахуйн нэгж, байгууллага нь СТОУС, ЖДААНОУС болон УСНББОУС-ын аль нэгийг баримтлан санхүүгийн тайлангаа бэлтгэх болсныг нягтлан бодох бүртгэл, аудитын талаар төрөөс баримтлах бодлогын эрс шинэчлэл гэж дүгнэж байна. Ингэснээр 2015 оны байдлаар манай улсад байгаа 100 орчим мянган аж ахуйн нэгжийн 5 хувь нь буюу 5000 орчим компани СТОУС-ыг мөрдөхөөр, үлдсэн 95 хувь нь ЖДААН-ийн олон улсын стандартыг мөрдөхөөр болж байгаа нь стандарт бүрэн хэрэгжих үндсийг эрх зүйн хүрээнд баталгаажуулж өгсөн.

### **Нягтлан бодох бүртгэлийн стандарт**

Нягтлан бодох бүртгэлийн эрх зүйн орчны нэг үндсэн элемент бол

бүртгэлийн стандарт юм. Улс орнуудын жишгээс харахад олон улсын стандартын хэрэглээ нь харилцан адилгүй бөгөөд зарим улс СТОУС-ыг үндэсний стандартын оронд шууд мөрдөх эрх зүйн зохицуулалттай байдаг бол зарим нь СТОУС-д нийцүүлэн үндэсний стандартаа баталж мөрддөг. Манай улсын хувьд СТОУС-ыг шууд мөрдөхөөр хуульчилсан тул бүртгэл, тайлагналын олон улсын стандартыг орчуулах, нийтийн хүртээл болгох, тайлбарлах ажил 1990-ээд оны дундуур эхэлж, өнөөг хүртэл үргэлжилсээр байна. Манай улсад олон улсын стандартыг орчуулан нийтийн хүртээл болгож ирсэн байдлыг харуулбал:

Хүснэгт 1 Бүртгэл, тайлагналын олон улсын  
стандартын монгол орчуулга, хэвлэл

№	НББОУСЗ- өөс гаргасан он	Орчуулж хэвлэсэн он	Стандартын нэр	Орчуулгыг эрхэлсэн байгууллага	Санхүүжилтийн эх үүсвэр
1	1996	1998	Нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандарт	НББ-ийн мэргэжлийн зөвлөл	Дэлхийн банк АХБ
2	2003	2005	Санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт	Сангийн яам	Дэлхийн банк АХБ
3	2003	2006	Улсын секторын нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын тунхаглалын гарын авлага	Сангийн яам	Дэлхийн банк АХБ
4	2010	2011	Санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт	ММНБИ	Улсын төсөв
5	2009	2011	Жижиг дунд аж ахуйн нэгжийн санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт	ММНБИ	Мэргэжлийн байгууллага



6	2011	2012	Улсын секторын нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын тунхаглалын гарын авлага	Монголын нягтлан бодох бүртгэлийн хүрээлэн	Улсын төсөв
7	2011	2012	Санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт	ММНБИ	“Эрдэнэт” үйлдвэр

Эндээс манай улс Нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандартыг дөрвөн удаа (1998, 2003, 2010, 2012), УСНББОУС-ыг хоёр удаа (2003, 2012), ЖДААНОУС-ыг нэг удаа (2011) орчуулж гаргажээ. Стандарт орчуулагдсан байдлаас үзвэл стандарт тогтоогч байгууллагаас гаргасан хугацаанаас ихэвчлэн нэгээс хоёр жилийн дараа хэвлэгддэг байна. Мөн эхний үед стандартыг орчуулж хэвлүүлэх ажлыг олон улсын байгууллагын зээл, тусламжаар Сангийн яамнаас эрхлэн гаргаж байсан бол сүүлийн жилүүдэд Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институт, Монголын нягтлан бодох бүртгэлийн хүрээлэн зэрэг төрийн бус байгууллага хариуцан хийх болсныг нэг талаас мэргэжлийн байгууллагын үйл ажиллагаа бэхжиж байгаатай холбон ойлгож болох юм.

Стандартын хэрэглээний хувьд 1996, 2003 оны монгол орчуулгыг уншиж ойлгоход нэлээд төвөгтэй байсан бөгөөд өмнө нь байгаагүй шинэ ойлголт, нэр томъёо, үг хэллэг нь орчуулагчид багагүй бэрхшээл учруулахын зэрэгцээ орчуулагчийн ур чадвар ч үүнд нөлөөлсөн нь ойлгомжтой. Харин 2012 оны орчуулгын нэр томъёо, утга агуулга өмнөх орчуулгатай харьцуулахад сайжирч, уншиж ойлгоход илүү хялбар болсон. Үүний зэрэгцээ стандартын агуулгыг нягтлан бодогчид, суралцагчдад ойлгомжтой байлгах үүднээс СТОУС-ыг тайлбарласан “Хэрэглээний тайлбар”-ыг дөрвөн удаа (1998, 2007, 2009, 2014) гаргасан.

СТОУС нь ажил гүйлгээг санхүүгийн тайланд илэрхийлэх ойлголт, бүртгэлийн зарим арга хандлагын талаар дэлхийд хүлээн зөвшөөрөгдсөн шилдэг туршлагыг нэгтгэсэн маш том хэмжээний (2016 оны байдлаар СТОУС нь 41 үндсэн стандарт, 14 санал болгож буй төсөл, 5 тайлбараас бүрддэг, нийт 3000 орчим хуудастай)<sup>8</sup> зааварчилга бөгөөд байнга шинэчлэгдэж байдаг. Санхүүгийн тайлагналын суурь үзэл баримтлалд “олон улсын стандартын толилуулга ба тодруулгын бүх шаардлагыг хангасан санхүүгийн тайланг стандартад нийцсэн

8 НББОУСЗ-ийн албан ёсны вэбсайт. <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>

гэж үзнэ”<sup>9</sup> гэж заасан. Иймд стандартын бүх шаардлагыг хангасан санхүүгийн тайланг бэлтгэх өндөр өртөгтэй, нягтлан бодогчийн ур чадвар шаардсан ажлыг гүйцэтгэх хүний нөөц, чадавхи бүрэн бүрдээгүй байгаа нь манай аж ахуйн нэгжүүдэд олон улсын стандарт бүрэн хэрэгжихгүй байгаа бас нэг шалтгаан болж байгаа юм.

### Нягтлан бодох бүртгэлийн заавар, журам

Төрийн захиргааны эрх бүхий байгууллагаас олон улсын стандартын агуулгад нийцсэн заавар, журмыг гаргаж, улс орны хэмжээнд мөрдүүлэх, мэргэшсэн удирдлагаар хангаж ажиллах нь нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандартыг манайд бүрэн хэрэгжүүлж ажиллахад түлхэц болох гол хүчин зүйлийн нэг мөн.

Сангийн яамнаас олон улсын стандартад нийцүүлэн “Нягтлан бодох бүртгэлийн дансны заавар”-ыг анх 1992 онд баталж гарган 1995, 2000, 2014 онуудад шинэчлэн мөрдүүлж байна.

Хүснэгт 2 Нягтлан бодох бүртгэлийн дансны зааварын шинэчлэгдсэн байдал

№	Хэрэгжсэн хугацаа	Батлагдсан огноо	Заавар, аргачлалын нэр
1	1992-1995	Сангийн сайдын 1992 оны тушаал	Нягтлан бодох бүртгэлийн маягт
2	1995-2000	Сангийн сайдын 1995 оны 40 тоот тушаал	Аж ахуйн нэгж, байгууллагын үйл ажиллагаанд мөрдөх Нягтлан бодох бүртгэлийн дансны жагсаалт, дансны үлгэрчилсэн заавар
3	2000-2014	Сангийн сайдын 2000 оны 116 тоот тушаал	Аж ахуйн нэгж, байгууллагад мөрдөх Нягтлан бодох бүртгэлийн дансны үлгэрчилсэн заавар
4	2014 оноос	Сангийн сайдын 2014 оны 249 тоот тушаал	Аж ахуйн нэгжийн нягтлан бодох бүртгэлийн заавар, Нягтлан бодох бүртгэлийн дансны жишиг жагсаалт

Зах зээлийн үеийн бүртгэл, тайлагналд зориулсан Дансны анхны зааврыг 1992 онд гаргасан. Энэ үед манай улсын бүртгэлийн чиг хандлага эрх зүйн хүрээнд тодорхой болоогүй, олон улсын стандарт орчуулагдаагүй байсан тул энэхүү заавар нь өмнөх үеийн журнал ордрийн бүртгэлд суурилсан, агуулгын

9 НББОУС 1 Санхүүгийн тайлангийн толилуулга. 16 дугаар зүйл. хуу. 295.

хувьд товч бөгөөд шилжилтийн үед зориулагдсан байлаа.

Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хууль 1993 онд батлагдсаны дараа манай орны бүртгэлийн түүхэн уламжлал, нягтлан бодогчдын мэдлэг чадвар, тухайн үеийн техник, программ хангамжийн байдал зэргийг харгалзан Сангийн яамнаас Америк загварын бүртгэлийг нэвтрүүлэх шийдвэр гарсны дагуу 1995 онд Америк загварын бүртгэлийн “журнал-ерөнхий данс”-ны хэлбэрийг баримтлан “Аж ахуйн нэгж, байгууллагын үйл ажиллагаанд мөрдөх Нягтлан бодох бүртгэлийн дансны жагсаалт, дансны үлгэрчилсэн заавар”, санхүүгийн тайлангийн маягыг баталсан нь манай улсад нягтлан бодох бүртгэлийг олон улсын стандартын дагуу хөтлөх удирдамжийн анхны баримт бичиг болсон бөгөөд энэ нь аж ахуйн нэгж, байгууллагын үйл ажиллагааны онцлогийг тусгаж тохируулга хийх боломжтой, бүртгэлийн мэдээллийг компьютерээр боловсруулахад чиглэгдсэнээрээ нэлээд давуутай болсон юм.

2000 онд шинэчлэн гаргасан дансны зааварт нягтлан бодох бүртгэлийн үндсэн 10 орчим зарчмаас манай улсад түүхэн өртөг, орлого хүлээн зөвшөөрөх, орлого зардал зохицох, бүрэн нэмэлт тодруулгын гэсэн үндсэн дөрвөн зарчмыг заавал мөрдөнө гээд нийтлэг мөрдөх дансны үлгэрчилсэн зааврыг гаргаж, нягтлан бодох бүртгэлийн дансны кодчлолын эхний хоёр оронг улс орны хэмжээнд ижил байхаар зааж өгсөн нь компьютерын программ ашиглан боловсруулсан бүртгэлийн мэдээллийг нэгтгэх, түүнд хяналт тавих боломжтой болгожээ. Мөн санхүүгийн тайлангийн үндсэн элементүүд болох хөрөнгө, өр төлбөр, эздийн өмч болон орлого, зардлыг хүлээн зөвшөөрч бүртгэлд тусгах шалгуур, тэдгээрийн бүрэлдэхүүн, хамрагдах зүйлс, бүртгэлийн арга хандлагыг зааж өгч, балансын зүйл тус бүртгэй холбоотой гарах ажил гүйлгээний дансны бичилтийг дэлгэрэнгүй харуулсан байна.

СТОУС шинэчлэгдэж, аж ахуйн нэгжийн санхүүгийн тайлангийн толилуулгын шаардлага өөрчлөгдсөнтэй холбоотойгоор энэхүү дансны зааврыг 2014 онд шинэчилж гаргасан бөгөөд аж ахуйн нэгжийн нягтлан бодох бүртгэлийн бодлогын өөрчлөлт, алдааны залруулга гэсэн бүлгийг нэмж, бусад бүлгийг санхүүгийн тайлангийн шинэ маягтын зүйлийн дагуу эрэмбэлэн найруулсан. Зааварт санхүүгийн тайлангийн элемент тус бүрийн тодорхойлолт, бүрэлдэхүүн, хүлээн зөвшөөрөх шалгуурууд, хэмжилт ба үнэлгээний зарчмуудыг тодорхойлж, элемент тус бүрийн хувьд нийтлэг гардаг ажил гүйлгээний дансны жишиг бичилтийг харуулжээ. Зааврын агуулгаас үзэхэд тухайн дансны бичилттэй холбогдох олон улсын стандартын нэрийг зааж, дэлгэрэнгүй жишээ авч тайлбарласан нь зорилгодоо нийцсэн гэж үзэж

болох боловч арга зүйн удирдамж болохынхоо хувьд манай улсын бизнесийн практикийн онцлог, түүнтэй холбоотой бүртгэлийн зарим асуудлыг шийдвэрлэх арга замыг заагаагүй, өөрөөр хэлбэл үндэсний онцлог дутмаг байна.

Сүүлийн жилүүдэд нягтлан бодох бүртгэлийн дансны заавраас гадна бизнесийн хөгжлийн эрэлтийн дагуу, практикт тулгамдаж буй асуудлыг шийдвэрлэхэд чиглэсэн “Санхүүгийн болон орлогын албан татварын тайлангийн үзүүлэлт хоорондын зөрүүг зохицуулах журам” (2010), “Ашигт малтмалын хайгуулын болон ашиглалтын зардлыг нягтлан бодох бүртгэлд бүртгэх журам”(2011), “Аж ахуйн нэгж, байгууллагын санхүүгийн тайланд шинжилгээ хийх үлгэрчилсэн заавар”(2015), “Нэгтгэсэн санхүүгийн тайлан бэлтгэх заавар, нэгтгэлд оролцох талуудыг тодорхойлох удирдамж” (2015) зэрэг нэн шаардлагатай журам зааврыг боловсруулж гаргасан нь олон улсын бүртгэлийн стандартыг хэрэгжүүлэх арга зүйн үндэс болж бүртгэлийн шинэчлэлд багагүй хувь нэмэр оруулж байна.

### **Дүгнэлт**

- Манай улс зах зээлийн харилцаанд шилжихтэй зэрэгцэн бүртгэл, тайлагналын тогтолцоог олон улсын жишигт нийцүүлэх зорилт тавьж, түүнийг хэрэгжүүлэхийн төлөө өнөөдрийг хүртэл тууштай бодлого баримталж ирсэн нь улсын болон хувийн хэвшлийн салбарын хөгжилд түлхэц үзүүлж, даяарчлагдсан зах зээлд үйл ажиллагаа явуулах бизнесийн хэлээр харилцах хөрс суурь болж байна.
- Улсын болон хувийн хэвшлийн салбарын хөгжил, нягтлан бодох бүртгэлийн даяарчлал нь манай оронд бүртгэлийн эрх зүйн тогтолцоог боловсронгуй болгон төлөвшүүлэхийг аяндаа шаардах болсны улмаас сүүлийн жилүүдэд авч хэрэгжүүлсэн дорвитой өөрчлөлтийн үр дүнд манайд нягтлан бодох бүртгэл, санхүүгийн тайлагналын эрх зүйн орчин хэлбэршин тогтож чадсан гэж үзэх бүрэн үндэстэй бөгөөд гагцхүү түүнийг практикт бүрэн хэрэгжүүлэх асуудал чухал болж байна.
- Монгол улс бүртгэл, тайлагналын тогтолцоог олон улсын стандартад нийцүүлэх үзэл баримтлалдаа 2015 онд эрс шинэчлэл хийж, бүх аж ахуйн нэгжүүдэд СТОУС-ыг мөрдөх хуулийн шаардлагыг өөрчилж, нийтийн ашиг сонирхлын компаниуд СТОУС-ыг, жижиг дунд аж ахуйн нэгжүүд ЖДААНОУС-ыг мөрдөхөөр хуульчилж стандартын хэрэглээг бодит эрэлтэд нийцүүлж өгсөнөөр НББОУС бүрэн хэрэгжих боломжийг эрх зүйн хүрээнд бүрдүүлж чадлаа гэж үзэж байна.

## Санал

- Сүүлийн үед дэлхийн улс орнууд санхүүгийн үзүүлэлтүүдээс гадна байгууллагын стратеги, засаглал, үр дүн, хэтийн төлөв, нийгмийн хариуцлага, капиталын үнэ цэнэ зэрэг санхүүгийн бус үзүүлэлтүүдийг багтаасан нэгдмэл тайлагналд шилжих чиг хандлагатай болж байгаа тул үүнд чиглэгдсэн эрх зүйн зохицуулалтыг шинээр хийх шаардлагатай байна.
- Манай орны аж ахуйн нэгжийн дийлэнхийг жижиг, дунд аж хуйн нэгжүүд эзэлж, эдгээр нь ЖДААНОУС-ыг мөрдөх болж байгаатай холбоотойгоор энэхүү стандартын агуулга, СТОУС-аас ялгарах онцлогийн талаар нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжлийн сургалтын хөтөлбөрт нэмэлт өөрчлөлт оруулах, ном сурах бичиг, сургалтын материал бэлтгэх ажлыг эхлүүлэх нь зүйтэй.
- Нягтлан бодох бүртгэл, санхүүгийн тайлагналд олон улсын стандартыг шууд мөрдөх эрх зүйн зохицуулалт байгаа өнөө үед стандартыг хэрэгжүүлэхээр гарсан заавар, журам нь стандартын агуулгыг давтсан шинжтэйн гадна түүнийг хэрэглэгчдэд бүртгэлийг зөвхөн заавар журмаар хөтлөх, нэгэнт орчуулагдсан стандартыг мөрдөхийн оронд заавар, журам хүлээдэг сөрөг үр дагаварыг бий болгож байна. Иймд олон улсын стандартыг шууд мөрдүүлэх, түүнтэй давхардсан агуулга бүхий заавар, журмын оронд стандартыг хэрэглэх зөвлөмж, зайлшгүй шаардлагатай бол хуульд зөвшөөрсний дагуу олон улсын зарим стандартыг үндэсний онцлогт тохируулан нэмэлт тодотгол, тайлбар хийж хэрэглэх нь НББОУС-ыг бүрэн хэрэгжүүлэх үндсэн нөхцөл байж болох юм.

## Ашигласан ном зүй:

- Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай Монгол улсын хууль, “Төрийн мэдээлэл” эмхэтгэл 1993 оны №2.
- Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хуулийн шинэчилсэн найруулга. 2001, 2015. “Төрийн мэдээлэл” эмхэтгэл 2015 оны №27.
- МУИС. Монгол улс зах зээлд. ҮII бүлэг. Бүртгэлийн тогтолцооны шинэчлэл. УБ. 2007. х. 352-368.
- НББОУСЗ. Санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт. 2012.
- Сангийн яам. Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэлийн товч түүх. УБ.2011
- Л.Дондог. Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх. УБ. 2016
- Б.Болормаа. Олон улсын стандартыг аж ахуйн нэгж, байгууллагын нягтлан бодох бүртгэлд нэвтрүүлэх нь. Нэг сэдэвт бүтээл. УБ. 2014
- Ж.Үхэртар. Нягтлан бодох бүртгэлийн хөгжил, цаашдын чиг хандлага. Монгол

улсын нягтлан бодох бүртгэл, аудитын үйл ажиллагааны тайланг хүлээн авах уулзалт семинарын үндсэн илтгэл. УБ. 2008.

Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) MONGOLIA ACCOUNTING AND AUDITING. 2008. [www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa\\_mongolia](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_mongolia)

Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) CORPORATE GOVERNANCE COUNTRY ASSESSMENT Mongolia. 2009. [www.worldbank.org/ifa/rosc\\_cg\\_mongolia](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_cg_mongolia)

The International bank for Reconstruction and Development / The World bank. Mongolia: Public Financial Management Performance Report. April, 2015  
СЗХ. Санхүүгийн зах зээлийн тойм. 2015.