

## “ТӨРИЙН АУДИТЫН БАЙГУУЛЛАГЫН ҮЙЛ АЖИЛЛАГАА, ҮР ДҮНГИЙН СУДАЛГАА”

Д.Авирмэд\*

**Хураангуй:** Монгол улсын Төрийн санхүүгийн хяналтын байгууллагын түүх 1922 онд Засгийн газрын дэргэд Хянан байцаах хэлтэс байгуулснаар эхэлжээ. Харин “Төрийн аудитын тухай” Монгол улсын хууль 2003 онд батлагдсан нь төрийн хяналтын тогтолцоог шинэ шатанд гаргах бодит алхам болсон гэж үздэг.

Монгол улсын Төрийн аудитын байгууллагын үйл ажиллагаа өнөөдөр олон улсын нийтлэг хэв маягтай болсон хэдий ч сайжруулах, шийдвэрлэх асуудал багагүй байна. Тухайлбал, аудит зарим талаар төдийлөн үр дүнтэй байж чадахгүйгээс төсвийн хөрөнгийн зүй бус зарцуулах, аудитын үйл ажиллагааны үр дүн, үнэлэмжийг бууруулах зэрэг сөрөг үр дагавар үүсгэж байна.

**Түлхүүр үгс:** төрийн аудитын байгууллага, аудитын үйл ажиллагааны үр дүн, аудитын зөвлөмж

### Үндсэн хэсэг

Төрийн аудитын байгууллагын үйл ажиллагааны үр дүнг судлан дүгнэлт өгөх, практикт тулгамдаж буй асуудлууд тэдгээрийг шийдвэрлэх арга замыг тодорхойлж холбогдох санал зөвлөмж боловсруулах нь төрийн аудитын үүрэг, ач холбогдлыг өсгөх, төсвийн хөрөнгийн зүй зохистой зарцуулалтыг бий болгох, аудитын байгууллагын үйл ажиллагааны үр дүн, үр нөлөө, үнэлэмжийг дээшлүүлэх зэрэг олон талын ач холбогдолтой.

Олон улсын туршлагаас үзвэл Төрийн хяналтын тогтолцоонд хараат бус хөндлөнгийн хяналтын үүрэг, ач холбогдол өссөөр байна. Төрийн зүгээс хэрэгжүүлдэг санхүүгийн хяналтын энэ хэлбэрийг хууль тогтоох байгууллага, гүйцэтгэх засаглалаас хараат бус байх чанараар нь улс орнуудын хувьд Вестминстерийн (Westminster, Anglo-Saxon, Parliamentary), Наполеоны Зөвлөлийн гэсэн 3 тогтолцоонд хувааж үздэг. Монголын хувьд Төрийн аудитын байгууллагын зохион байгуулалт нь үндсэндээ Вестминстерийн тогтолцооны

---

\* МУИС-ийн Бизнесийн сургууль, (Email) Avirmedd@yahoo.com

хэлбэртэй ба Төрийн аудитын дээд байгууллага нь “Үндэсний аудитын газар /ҮАГ/” юм. Төрийн аудитын байгууллага сүүлийн жилүүдэд үйл ажиллагаагаа олон улсын жишигт нийцүүлэх, боловсронгуй болгох, чиглэлээр олон төрлийн шат дараалсан арга хэмжээг хэрэгжүүлж тодорхой үр дүнд хүрч ажиллаж иржээ.

Аудитын эрх зүйн орчин. Монгол улсад “Төрийн аудитын тухай”, “Төсвийн тухай”, “Төрийн хяналт шалгалтын тухай” зэрэг 40 гаруй хууль, “Аудитын дээд байгууллагуудын олон улсын стандарт”, “Төрийн аудитын байгууллага санхүүгийн тайланд аудит хийх үүргээ аудитын бусад байгууллагаар гэрээний үндсэн дээр гүйцэтгүүлэх журам”, “Аудитын чанарын хяналтын журам”, “Гүйцэтгэлийн аудитын журам”, “Нийцлийн аудитын түр журам”, “Төрийн аудитын байгууллагын акт тогтоох, албан шаардлага өгөхөд баримтлах журам” зэрэг холбогдох заавар, дүрэм, журмууд үйлчилж байгаагаас харахад өнөөдөр Төрийн аудитын тогтолцоонд хууль эрх зүйн орчин тодорхой хэмжээнд бүрдсэн гэж хэлж болно.

Гэвч зарим нэршил, ойлголтын зөрүү, хуулийн заалт зэргээс улбаалан тэдгээрийн хэрэгжилт хангалтгүй, үр нөлөө төдийлөн сайн биш байна.

Хуульд зааснаар Төрийн аудитын байгууллага санхүүгийн тайлангийн, гүйцэтгэлийн болон нийцлийн аудит хийж дүгнэлт тайлан бичих ба нөөцийн ашиглалт, хуулийн хэрэгжилт, санхүүгийн тайлангийн мэдээллийн үнэн зөв байдлын талаар дүгнэлт, зөвлөмж гаргахыг илэрхийлсэн<sup>2</sup> байна. Энэ нь мөн олон улсын түвшинд мөрддөг актуудад ч тусгалаа олсон байдаг<sup>3</sup>. Харин акт торгууль тавих зохицуулалт /”Төрийн аудитын тухай” хуулийн 15.1.12/ нь аудитын утгыг алдагдуулах, үйл ажиллагааг гажуудуулах, төсвийн хөрөнгийг зүй зохисгүй зарцуулах, хяналтыг үр ашиггүй болгох нэг хүчин зүйл болж байна.

Төрийн аудитын салбар байгууллагууд болон гэрээт аудитын байгууллагын үйл ажиллагааны үр дүнг хэмжихдээ илрүүлсэн зөрчил, тавьсан акт, төлбөрийн тоо, мөнгөн дүн зэрэг шалгуур үзүүлэлтийг ашигладаг. Аудиторууд эдгээрт хэт анхаарлаа хандуулан ажилласнаар мэргэжлийн зөвлөгөө өгөх чиглэлийг орхигдуулах, үйл ажилгааны үр дүн болон шалгагдагч тал аудитад итгэх итгэлийг бууруулах хандлагыг бий болгож байна.

2 “Төрийн аудитын тухай” Монгол улсын хуулийн 5.1, 5.2, 5.3, 5.4 дэх заалт

3 Лимагийн тунхаглалын 4 дүгээр зүйлийн 1, 2 дахь заалтууд

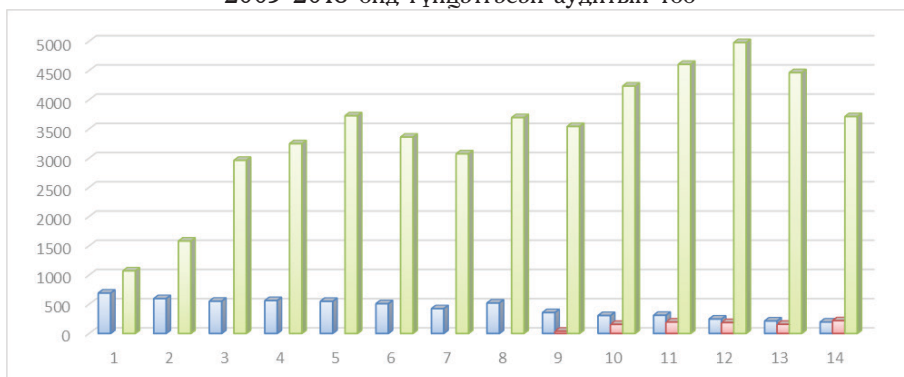
Түүнчлэн ҮАГ гэрээний үндсэн дээр бусад байгууллага, гэрээт аудиторуудаар аудит гүйцэтгүүлж, чанарын хяналт тавьж ажилладаг. Гэрээт ажлын гүйцэтгэлийг үнэлэх үед энэ шалгуурыг ашигласнаар мөн л гүйцэтгэгч талд итгэх итгэлийг бууруулдаг болох нь ҮАГ-н албан ёсны тайланд тусгасан байдлаас харагдаж байгаа юм.

Эдгээртэй холбогдуулан 2003-2016 онд ҮАГ-н хэмжээнд гүйцэтгэсэн ажлын үр дүнгийн зарим тоон мэдээлэл судалгааг авч үзье.

Тус онуудад шалгалтын тоо тогтмол бөгөөд өсөлттэй байгаа нь ҮАГ хууль болон дүрэм журамд зааснаар Төрийн аудитыг тасралтгүй гүйцэтгэж ирсэн болохыг харуулах боловч эрсдэлд суурилсан аудитыг хэрэгжүүлдэггүй, бүх байгууллагыг давтан шалгалтанд хамруулдаг болохыг илэрхийлж байна.

Төсвийн орлого бүрдүүлэх, зарцуулах, төсөв, нягтлан бодох бүртгэлийн үйл ажиллагаа болон өмч, хөрөнгө олж бэлтгэх, ашиглах, зарцуулах, хадгалах харилцааг зохицуулсан хууль тогтоомж тэдгээр хууль тогтоомжид нийцүүлэн засгийн газар, төрийн төв байгууллагаас гаргасан шийдвэр, шалгагдагч байгууллагаас дотооддоо батлан мөрдүүлж байгаа журам, заавар, байгуулсан гэрээ, хэлцлийн нөхцлийг мөрдөж ажиллаагүйгээс үүдсэн санаатай болон санамсаргүй байдлаар үйлдэгдсэн алдаа зөрчилд Төрийн аудитын байгууллага төлбөрийн акт тавьдаг. 2003-2016 онд төрийн аудитын байгууллагаас гүйцэтгэсэн аудитын тоо дараахь байдалтай байна.

Зураг 1. Төрийн аудитын байгууллагын  
2003-2016 онд гүйцэтгэсэн аудитын тоо



Эх сурвалж: Төрийн аудитын байгууллагын тайлангийн мэдээлэл.

Сүүлийн 14 жилийн мэдээллээс харахад Монгол улсын хэмжээнд төрийн аудитын шалгалтаар тавьсан актын тоо 2013 он хүртэл өссөн, сүүлийн жилүүдэд буурах хандлагатай байна. Аудитаар илэрсэн алдаа зөрлийн тоо буурсан боловч арилахгүй байсаар байгаа нь аудитын шалгалт үр дүн муутай, бас үйлчлүүлэгч /төсвийн/ байгууллагуудын санхүүгийн тайлан бэлтгэх ажиллагаа холбогдох стандартын дагуу хийгдэж чадахгүй байгааг харуулна.

Акт торгуулийн хэмжээг мөнгөн дүнгээр авч үзье.

Зураг 2. Төрийн аудитын байгууллагаас тавьсан акт, түүний биелэлт /мөнгөн дүн: тэрбум төгрөгөөр/



Эх сурвалж: Төрийн аудитын байгууллагын тайлангийн мэдээлэл.

2003-2016 онд нийт дүнгээр улсын хэмжээнд 260,1 тэрбум төгрөгийн акт торгууль тавигдсан ба 47-80 хувь төлөгдсөн байна.

Төрийн аудитын байгууллагаас гүйцэтгэж буй аудитын дүнд шалгагдагч байгууллагын удирдлагаас тодорхой арга хэмжээг богино хугацаанд авч хэрэгжүүлэх нь тухайн алдаа зөрчлийг таслан зогсоож, давтан гаргуулахгүй байхад чухал үр нөлөөтэй гэж үзсэн алдаа зөрчлийг арилгуулахаар төрийн аудитын байгууллага холбогдох албан тушаалтанд албан шаардлага өгнө. Акт торгууль болон албан шаардлагыг нийтэд нь зөрчил гэж үзнэ.

Зураг 3. Аудитаар илэрсэн нийт зөрчил, түүний биелэлтийн хандлага



Эх сурвалж: Төрийн аудитын байгууллагын тайлангийн мэдээлэл.

Дээрх онуудад зөрчлийн мөнгөн дүн тогтвортой буурах хандлага ажиглагдахгүй байгаа нь төсвийн байгууллагуудын нягтлан бодох бүртгэл хөтлөлт, дотоод хяналт, хариуцлага хангалтгүйгээс гадна төрийн аудитын байгууллагын үйл ажиллагаа үр дүн муутай байгааг илтгэнэ.

10 гаруй жилийн туршид төрийн байгууллагуудад аудит хийж зөрчил илрүүлсээр ирсэн нь Төрийн аудит тасралтгүй хийгдэж байгааг харуулах боловч акт торгуулийг төлж барагдуулахдаа албан тушаалтанд хариуцлага тооцдоггүй зөвхөн байгууллагын төсвөөс төлдөг байна. Энэ нь төсвийн хөрөнгийг зүй зохисгүй зарцуулж байгаагийн нэг бодит жишээ бөгөөд “зөрчлийн гинжин хэлхээ”-г үүсгэдэг гэж хэлж болохоор байна.

Төрийн аудитын байгууллагын өгсөн зөвлөмж, түүний хэрэгжилтийн тоо дээрх онуудад мөн л тасралтгүй өсчээ. Энэ нь төрийн аудитын практикт зөвлөмж өгөх үйлчилгээг орхигдуулахгүй хэрэгжүүлж буйг илтгэнэ.

Түүнчлэн Төрийн аудитын байгууллага Төсвийн байгууллага, бусад хуулийн этгээдийн 3000 гаруй санхүүгийн тайланд аудит хийсний 33%-г гэрээт байгууллагуудаар гүйцэтгүүлж, үр дүнг акт, хариуцлага тооцох санал зэрэг үзүүлэлтүүдээр харьцуулан гэрээт аудитын ажлын чанар шаардлагын хэмжээнд хүрэхгүй байна гэж дүгнэжээ.

Ийнхүү Төрийн аудитын байгууллага үйл ажиллагааныхаа үр дүнг үнэлж дүгнэхдээ өгсөн зөвлөмж, тавьсан актын тоог үндэслэдэг, мөн аудитын

байгууллагууд өгсөн зөвлөмжийнхөө биелэлтийн явцад тогтмол хяналт тавьж чадахгүй байгаа нь өнөөгийн нийгмийн шаардлагыг хангахгүйд хүргэж байна гэж үзэж байна.

#### **Судалгаанаас дүгнэвэл:**

- Төрийн аудитын байгууллагын үйл ажиллагааны тайлангаас харахад алдаа зөрчлүүд давтагдсаар байна. Энэ нь төсвийн байгууллагуудын нягтлан бодогчдын мэдлэг чадвар дутмаг, ажлын хариуцлага сул, дотоод хяналтын тогтолцоо, хариуцлага тооцох механизм хангалтгүй зэргээс гадна Төрийн аудитын байгууллагын үйл ажиллагаанаас шалтгаалдаг гэж үзэх үндэслэлтэй. Аудитын нэг объектод давтан шалгалтыг тогтмол хийж байгаа нь аудиторуудын ажлын ачааллыг нэмэгдүүлсээр байгаа мөртлөө зөрчил дутагдлыг бууруулах арга хэрэгсэл болж чадахгүй байна.
- Аудитаар илэрсэн зөрчлийг арилгах, акт төлбөрийг барагдуулахад холбогдох албан тушаалтанд хариуцлага тооцдоггүй, зөвхөн байгууллагын төсвөөс төлдөг нь эргээд дараагийн шалгалтаар зардлын зүйл анги хооронд шилжүүлсэн гэсэн зөрчил болж харагддаг гэх мэтээр зөрчлийн гинжин хэлхээ үүсдэг, эцэстээ төсвийн хөрөнгийн зүй бус зарцуулалтын нэг хэлбэр болдог.
- Төрийн аудитын байгууллагын ажлын үр дүнг илрүүлсэн зөрчил, тавьсан акт, төлбөрийн тоо, хэмжээг шалгуур үзүүлэлт болгон үнэлдэг нь аудитын үйл ажилгааны үр дүнг бууруулж, шалгагдагч тал аудитад итгэх итгэлийг бууруулах хандлагыг бий болгож байна. Ийнхүү төрийн аудитын байгууллагын гаргасан тайлан, тоон мэдээлэлд хийсэн судалгаагаар төрийн аудитын практикт шийдвэрлэвэл зохих асуудлууд оршсоор, шийдлээ хүлээсээр байна гэсэн дүгнэлтэд хүрлээ.

Өнөөдөр Төрийн аудитын үйл ажиллагааны үр дүнг үнэлэхдээ тавьсан актын тоо, мөнгөн дүн зэрэг үзүүлэлтүүдээр хэмждэг учраас аудиторууд акт торгууль тавихад ихээхэн анхаарч байна. Энэ үнэлгээний дагуу тооцож “гэрээт аудитын байгууллагын тавьсан актын тоо бага байгаа нь гэрээт аудитын ажлын чанар шаардлагын хэмжээнд хүрэхгүй байгааг харуулж байна<sup>4</sup> гэсэн нь Төрийн аудитын байгууллага олон тооны акт торгууль тавьснаараа сайн үр дүнтэй ажилласан гэсэнтэй утга нэг юм. Судалгаанаас харахад акт, зөрчлийн дүн сүүлийн үед буурах хандлагатай байгаа. Тэгэхээр цаашид зөрчлийн дүн

<sup>4</sup> Төрийн аудитын байгууллагын тайлангийн мэдээллээс

буурсан тохиолдолд төрийн аудитын байгууллагын үйл ажиллагааны үр дүнг хэрхэн үнэлэх нь тодорхойгүй болохоор байна. Иймээс бид Төрийн аудитын үйл ажиллагааны үр дүнг үнэлэх үнэлгээний систем боловсронгуй бус гэсэн дүгнэлтийг хийж байна.

Дээрх зөрчлүүдийг багасгах, арилгахад аудитын зөвлөгөө өгөх үйлчилгээний ач холбогдлыг нэмэгдүүлэх шаардлага зүй ёсоор гарч ирж байна. Үүнийг шийдвэрлэх нэг арга зам нь аудиторуудын зүгээс өгсөн зөвлөмж, тэдгээрийн хэрэгжилт, зөвлөмжийн агуулгад мэргэжлийн дүгнэлт өгөх замаар ажлыг үнэлдэг системийг тогтоох нь зүйтэй.

Үүнтэй холбогдуулан үнэлгээний систем, арга, аргачлал, арга зүйг ч тодорхойлох хэрэгтэй. Судлаачийн зүгээс энэхүү судалгааны ажлын хүрээнд дараахь зүйлийг санал болгож байна.

### **Аудитын зөвлөмжийн үнэлгээний хуудас**

Төрийн аудитын салбар байгууллагын нэр .....

Аудиторын нэр.....

Үйлчлүүлэгч байгууллагын нэр.....

Аудитын чиглэл .....

Он сар өдөр

Аудиторын өгсөн зөвлөмж			
Хамрах хүрээ	Агуулга	Нийцтэй байдал	Үнэлгээ

Үнэлгээ өгсөн багийн ахлагч .....

Багийн гишүүд.....

Үнэлгээний баг нь мэргэжлийн экспертүүд, дээд шатны байгууллагын холбогдох мэргэжилтнүүд/аудиторууд/аас бүрдсэн баг байна .

### **Зөвлөмжийн хамрах хүрээ**

Энд аудиторын өгч буй зөвлөмжийн хамрах асуудлыг тусгана. Илэрсэн зөрчлийн шинж чанар аудитын зорилгоос хамаарна.

### **Зөвлөмжийн агуулга**

Өгсөн зөвлөмжийн агуулга нь мэргэжлийн түвшинд товч, тодорхой, үйлчлүүлэгч байгууллагын хувьд хэрэгжүүлэх боломжтой байх шаардлага тавигдана .

### **Нийцтэй байдал**

Өгсөн зөвлөмж аудитын олон улсын стандартын дагуу бэлтгэгдсэн эсэхийг үнэлж дүгнэнэ. Мөн уг зөвлөмжийн хугацаа, биелүүлэх түвшин зэргийн үндэслэлийг нягтлан үзнэ.

### **Үнэлгээ**

Зөвлөмжинд өгөх үнэлгээ нь тоон болон чанарын үзүүлэлтээр хэмжигдэж болно. Энэхүү зөвлөмжийн үнэлгээний хуудсыг ашигласнаар аудиторчуудын үйл ажиллагаанд чанарын ахиц гарч, үр дүнтэй, үр ашигтай ажиллах боломжийг олгоно гэж үзэж байна.

Ийнхүү зөвлөмжийг үнэлснээр аудиторчуудын ажлын гүйцэтгэлийг сайжруулах, төрийн аудит санхүүгийн тайлангийн аудитын үр дүн, үнэлэмжийг дээшлүүлэх, үйлчлүүлэгч /шалгагдагч/ талын хүлээлт, эрэлт хэрэгцээг хангах, аудитын үйл ажиллагааны түвшинд хариуцлагын тогтолцоог бий болгох зэрэг зэрэг нөлөөтэй байх болно.

### **Дүгнэлт**

Судалгааны ажлын хүрээнд хийсэн онолын болон практик судалгааны үр дүнд үндэслэн дараах дүгнэлтийг хийж байна.

- Монгол улсад Төрийн аудитын хууль эрх зүйн орчин тодорхой хэмжээнд бүрдсэн боловч хуулийн зарим заалт, тухайлбал “Төрийн аудитын тухай” хуулийн 15.1.12 дахь заалт нь “аудит”-ын мөн чанар ба практик хэрэглээг зөрчилд хүргэж байна.
- Төрийн аудитын байгууллагын тайлан мэдээлэлд хийсэн судалгаанаас харахад судалгаанд хамаарах хугацааны бүх үеүүдэд санхүүгийн тайлагналтай холбоотой зөрчил илэрсээр ирсэн нь Төрийн аудит төдийлөн үр дүнтэй бус байгааг харуулна. Аудиторууд акт төлбөр тавихад хэт анхаарч, мэргэжлийн зөвлөгөө өгөх үүргийг орхигдуулж, зөрчил давтагдах гинжин хэлхээг бий болгож байна. Ийнхүү хяналт, хариуцлагын буруу тогтолцоо үйлчилж байгаагаас төсвийн хөрөнгийн зохисгүй ашиглалт үүсч, үйлчлүүлэгч талын эрэлт хэрэгцээг хангахгүйд хүргэж байна гэж дүгнэлээ.
- Төрийн аудитын байгууллагын үйл ажиллагааны үр дүнг үнэлж байгаа өнөөгийн үнэлгээний систем нь үр дүнгийн хэмжүүр болж чадахгүй, логик зөрчлийг агуулж байна.
- Үйл ажиллагааны үр дүнгийн үнэлгээний системийг сайжруулахад олон хүчин зүйлийн нөлөөллийг авч үзэх, шалгуур үзүүлэлтийг шинжлэх ухааны үндэслэлтэйгээр тогтоох, үнэлэх аргачлалыг боловсронгуй болгох хэрэгтэй.



Ингэснээр төрийн аудитын болон гэрээт аудитын байгууллагын үйл ажиллагааны чанар, үр нөлөө дээшилнэ гэж дүгнэлээ.

### **Санал, зөвлөмж**

Судалгааны ажлын үр дүнг практикт хэрэгжүүлэхтэй холбогдуулан дараахь зүйлсийг санал болгож байна. Үүнд

- “Төрийн аудитын тухай” Монгол улсын хуулийн 15.1.12 дахь заалтын “акт тавих” гэсэн хэсгийг хасах, эсвэл Төрийн хяналтын дээд байгууллага гэсэн утгатай нэрийг оноож өгөх
- Судалгааны ажлаар санал болгож буй “Аудитын зөвлөмжийн үнэлгээний аргачлал” –ыг аудитын практикт хэрэглэж, туршиж, боловсронгуй болгон ашиглах, энэ талаар холбогдох дүрэм журам, заавар, үнэлгээний аргачлалыг боловсруулах
- Аудитын талаарх онолын ойлголтын зөрүүг арилгаж цэгцтэй мэдлэг олгох, үйл ажиллагааны үр дүнгийн үнэлгээний систем, арга аргачлалыг боловсруулан бүтээлчээр ашиглах, энэ талаар нарийвчлан судалж шийдвэрлэх шаардлага судлаач, мэргэжилтнүүдийн өмнө тавигдаж байна.

### **Ашигласан материал**

1. Батбаяр.Б “Төрийн аудит тогтолцоо, арга зүй” Диссертаци, УБ., 2007 он
2. Соколов.Я.В Бычкова.С.М Роль теория аудита в процессе подготовки кадров. Журнал “Аудиторские ведомости” №2, февраль 1998 г. с. 15-20.
3. ММНБИ, “Аудит баталгаажуулалтын олон улсын стандарт”, УБ., 2010 он
4. “Төрийн аудитын тухай” Монгол улсын хууль, 2003 он
5. “Төрийн хяналт шалгалтын тухай” Монгол улсын хууль, 2003 он
6. “Төсвийн тухай” Монгол улсын хууль, 2011 он
7. Үндэсний аудитын газрын үйл ажиллагааны 2003-2016 оны тайлангууд
8. <http://www.legalinfo.mn>
9. <http://www.audit.mn>