

НЯГТЛАН БОДОГЧИЙН ЁС ЗҮЙН АСУУДАЛД CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

О.Пүрэвдорж*, О.Нүржигмаа**, Г.Мөнхтуяа***

Хураангуй: Нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжил нь олон нийтийн төлөө үйлчлэх үүрэг хариуцлагыг хүлээдэг учраас энэ мэргэжилд мэргэжлийн ёс зүй зайлшгүй байх шаардлагатай. Нягтлан бодогч нь ёс зүйн дүрмийг баримтлан хууль, дүрэм журам, стандартад нийцсэн нягтлан бодох бүртгэл хөтөлж, санхүүгийн тайлан бэлтгэн толилуульж мэдээлэл хэрэглэгчдийг үнэн зөв бодитой мэдээллээр хангах үүрэг хүлээдэг. Энэхүү судалгааны ажилд манай улсад мөрдүүлж буй мэргэжлийн ёс зүйн дүрмийн хэрэгжилт, төрийн байгууллагуудаас аж ахуйн нэгж, байгууллагуудад хийсэн хяналт, шалгалтын үр дүн, их, дээд сургуулиудын сургалтын төлөвлөгөөнд хийсэн ёс зүйн хичээлийн талаарх судалгаа, мэргэжлийн нягтлан бодогчдоос авсан асуулга зэрэг судалгааны үр дүнг харуулж дүгнэлт өгсөн болно.

Түлхүүр үгс: ёс зүй, ёс суртахуун, хяналт, шалгалт

Abstract: Accountants have a great deal of responsibility to the public, therefore professional ethic is necessary in this profession. Accountant has responsibility to their clients to provide accurate accounting records and financial statements according to the accounting standard, law and regulations followed by codes of ethics. This study also to demonstrate the implementation of code of ethics for professional accountants in our country. Inspection result carried out by the government agencies to private companies and survey on university programs on the subject of code of ethics as well as questionnaires from professional accountants.

Key words: ethics, moral, monitoring, verification

* МУИС-ийн Бизнесийн сургууль, (Email) Purevee_21@yahoo.com

** МУИС-ийн Бизнесийн сургууль, (Email) Nurjig12@yahoo.com

*** МУИС-ийн Бизнесийн сургууль, (Email) Munkhtuya9999@yahoo.com

Удиртгал

Нягтлан бодох бүртгэл нь аж ахуйн нэгж, байгууллагын санхүүгийн мэдээллийг тооцон хэмжих, боловсруулах, нэгтгэн дүгнэх, тайлагнах үүрэгтэй бөгөөд энэ үүргээрээ дамжуулан мэдээлэл хэрэглэгчдийг эдийн засгийн хувьд шийдвэр гаргахад шаардлагатай үнэн зөв, бодитой мэдээллээр хангах зорилгыг хэрэгжүүлдэг. Иймээс энэ мэргэжил нь олон нийтийн ашиг сонирхолын төлөө үйлчлэх үүрэг хариуцлага хүлээдэг. Олон нийтийн ашиг сонирхолыг хамгаалж үнэнч, шударгаар ажиллахын тулд хууль, дүрэм, тогтоосон стандартын хүрээнд үйл ажиллагаа явуулах ёстой. Эдгээр тогтоосон дүрэм, журмын нэг нь “Нягтлан бодогчийн мэргэжлийн ёс зүйн дүрэм” юм. Ёс зүйн дүрмийн гол зарчим нь нягтлан бодогч нар хуулийн хүрээнд үйл ажиллагаа явуулж үнэнч, шударгаар санхүүгийн тайлан мэдээг бэлтгэн толилуулах, нягтлан бодогчдын гаргасан тайланд хараат бусаар үнэлэлт дүгнэлт өгөх явдал юм.

Манай улсын хувьд олон улсын, төрийн болон мэргэжлийн төрийн бус байгууллагуудаас батлан гаргасан нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжилтний баримтлах ёс зүйн дүрмүүдийг нягтлан бодогч нар өөрсдийн үйл ажиллагаанд мөрдлөг болгож байна. Хэдийгээр ёс зүйн дүрмийн хүрээнд үйл ажиллагаа явуулах шаардлагатай боловч байгууллагын хөрөнгө мөнгө шамшигдуулах, санхүүгийн анхан шатны баримтыг хуурамчаар үйлдэх, санхүүгийн болон татварын тайланг хуурамчаар гарган татвар төлөлтөөс зайлсхийх зэрэг ёс зүйн зөрчлүүд гарсаар байна.

Үүний жишээ болгож зарим нэг тоо мэдээг авч үзвэл татварын албанаас хийсэн сүүлийн 8 жилийн хяналт шалгалтын үр дүнгээр нийт 74,410 / давхардсан тоогоор/ аж ахуйн нэгжид хяналт, шалгалт хийсний 83.5% буюу 62,159 нь зөрчилтэй байснаар 14.8 их наяд төгрөгийн зөрчлийг илрүүлж 1.9 их наяд төгрөгийн төлбөр ногдуулсан байна.

Төрийн аудитын байгууллагын хийсэн санхүүгийн тайлангийн аудитын шалгалтаар сүүлийн 8 жилийн нийт дүнгээр 28,817 санхүүгийн тайлангийн аудит хийсний 17.3% буюу 4,991 нь ямар нэгэн байдлаар зөрчил илэрсэн байна.

Мөн 2015 оны байдлаар Татварын ерөнхий газарт 114,335 аж ахуйн нэгж бүртгэлтэйгээс татварын тайлан гаргасан нь 84,958 аж ахуйн нэгжийн 34,218 буюу 40.2% нь “Х” тайлан гаргажээ. “Х” тайлан гэдэг нь хууль бус нэр томъёо бөгөөд үүний цаана татвар төлөхөөс зугтагч олон хуулийн этгээд байдаг болохыг “Ил тодын тайлан” харуулсан. [12]

2007 онд хэрэгжсэн татварын өршөөлийн хуулиар 4.5 их наяд төгрөг улсын төсөвт төвлөрсөн бол 2015 онд хэрэгжүүлсэн Эдийн засгийн ил тод байдлыг дэмжих тухай хуулийн хэрэгжилтийн хүрээнд 34.7 их наяд төгрөгийн

хөрөнгө, орлого ил болж, 8.3 их наяд төгрөгийн татвар, 2.5 их наяд төгрөгийн торгууль, алдангиас тус тус чөлөөлсөн байна. Энэхүү орлогыг ил болгохтой холбоотойгоор иргэд, аж ахуйн нэгжүүд 21,275 санхүүгийн тайлан, 89,394 татварын тайлан, 4,165 нийгмийн даатгалын тайлан, 8,140 гаалийн нөхөн мэдүүлгийг холбогдох байгууллагад хүргүүлж, 647 төрлийн эд хөрөнгийн болон 744 хуулийн этгээдийн бүртгэлд 1,176 удаагийн нэмэлт, өөрчлөлт оруулсан байна. [13]

2014-2016 онд Цагдаагийн ерөнхий газрын харъяа газар, хэлтсийн нягтлан бодогч нартай холбоотой, ажлын хариуцлагагүй байдал, хувь хүний ашиг сонирхлоос шалтгаалсан 16 зөрчил үүссэн бөгөөд 13.5 сая төгрөгийн зөрчил гарсаныг акт, төлбөрийг бүрэн барагдуулж, 7 нягтлан бодогчид зохих сахилгын шийтгэл оногдуулсан байна. Иймээс нягтлан бодогчдын ёс зүйн асуудал нягтлан бодох бүртгэлийн тулгамдсан асуудал болж байгаа бөгөөд үүнийг судлах хэрэгцээ шаардлага зайлшгүй гарч байгаа юм.

Онолын хэсэг

Ёс зүй нь гүн ухааны нэг салбар бөгөөд ёс суртахууныг судалдаг шинжлэх ухаан юм. Ёс зүй хэмээх ойлголт нь эртний Грекийн Ethos буюу хамтран амьдрах, оршин амьдрах газар гэсэн утгатай үгнээс гаралтай. [4] Эртний Грекийн гүн ухаантан Аристотель болон Грек-Ромын гүн ухаантан Цицерон нар анх шинжлэх ухаанд томъёолон авч үзэж үндсийг нь тавьсан байна. Энэ цаг үеэс эхлэн аажмаар ёс зүй нь мэдлэгийн бие даасан салбар ухаан болж ёс суртахуун нь түүний судлагдахуун болж томъёологдсоноор дэлхий дахинаа хөгжиж иржээ. [5] Ёс зүй гэдэг ойлголт нь хүн нийгмийн дунд биеэ хэрхэн авч явахыг заадаг сургаалуудын цогцыг бүрдүүлдэг бөгөөд тэр нь ёс суртахууны хэв шинжээрээ тодорхойлогдсон байдаг. Нийгмийн харилцаанд оролцогч хүний ёс суртахуун, түүний агуулга мөн чанар, зарчмуудаар илэрхийлэгдэж байгаа шинжлэх ухааны бие даасан салбар нь ёс зүй болно. Ёс суртахуун бол аливаа нэг үзэгдэл үйл явдалд өөрийн үнэлгээ дүгнэлт өгч, тэр чадварынхаа төвшингөөр өөртөө авч хэрэглэх дагаж мөрдөх боломжийг хүмүүст бий болгож байдаг маш өргөн хүрээтэй ойлголт юм. Мөн хүн өөрийгөө зөв үнэлэх, сайн талаа бэхжүүлэх, дутагдлаа засах, нэр төрөө үнэнч шударгаар хамгаалах нь мөн л ёс суртахууны харилцааны асуудал юм. Хүмүүс ёс суртахууныхаа хамгийн наад захын эгэл жирийн хэм хэмжээг сахихгүй бол нийгмийн амьдралын ердийн харилцааг ч зохицуулахад төвөгтэй болно. Ёс суртахууны эгэл хэм хэмжээ нь хүн хүнтэйгээ харилцах харилцааг зохицуулахаас гадна хүмүүсийн зүгээс нийгмийн дунд биеэ авч явах соёлын төвшингөөр тодорхойлогдоно.

Ёс суртахуун нь нийгэм хийгээд хүмүүст хэд хэдэн үндсэн үүрэг

гүйцэтгэдэг. Үүнд [6]

1. Үнэлэмжийн үүрэг
2. Танин мэдэхүйн үүрэг
3. Ертөнцийг үзэх үүрэг
4. Зохицуулах үүрэг
5. Хүмүүжүүлэх үүрэг

Ёс суртахууны үндсэн ойлголтуудад сайн ба муу, шударга ёс, үүрэг хариуцлага, нэр төр, нинжин сэтгэл, аз жаргал, амьдралын утга учир ордог.

Нягтлан бодогчийн мэргэжлийн ёс зүй:

Мэргэжил бүхэн өөрийн гэсэн дагаж мөрдөх ёс зүйтэй байдаг. Нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжлийн бусад мэргэжлээс ялгарах онцлог нь нийтийн ашиг сонирхолын төлөө үйлчлэх үүрэг хариуцлагыг хүлээн зөвшөөрөх явдал юм. [8] Иймд энэ мэргэжилд мэргэжлийн ёс зүй гэдэг зүйл зайлшгүй байх шаардалагатай юм.

Манай улсын хувьд мэргэжлийн нягтлан бодогчид дараах нийтлэг ёс зүйн баримт бичгүүдийг өөрсдийн үйл ажиллагаандаа удирдамж болгон ашиглаж байна. Үүнд:

1. Мэргэжлийн нягтлан бодогчдын ёс зүйн дүрэм-2016: Нягтлан бодогчдын олон улсын холбооноос батлан гаргасан.
2. Мэргэшсэн нягтлан бодогчийн ёс зүйн дүрэм: Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институтээс батлан гаргасан.
3. Татаварын мэргэшсэн зөвлөхийн ёс зүйн дүрэм: Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн нийгэмлэгээс батлан гаргасан.
4. Мэргэжлийн нягтлан бодогчийн ёс зүйн дүрэм: Монголын нягтлан бодох бүртгэлийн хүрээлэнгээс батлан гаргасан.

Хүснэгт 1. Ёс зүйн дүрэмүүдийн үйлчлэх хүрээ, хүлээлгэх хариуцлага

№	Ёс зүйн дүрэм	Үйлчлэх хүрээ	Хүлээлгэх хариуцлага
1	Мэргэжлийн нягтлан бодогчдын ёс зүйн дүрэм	Нягтлан бодогчдын олон улсын холбооны гишүүн байгууллагын гишүүн	Дүрмэнд тодорхой заалт байхгүй
2	Мэргэшсэн нягтлан бодогчийн ёс зүйн дүрэм	Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогч	Сануулах Мэргэшсэн үйл ажиллагаа явуулах эрхийг нэг жил хүртэл хугацаагаар түдгэлзүүлэх Мэргэшсэн нягтлан бодогчийн эрхийг хасах

3	Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн ёс зүйн дүрэм	Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн эрх авсан нягтлан бодогч гишүүн	-Сануулах -ТМЗ-ийн эрхийг түдгэлзүүлэх /3 сарын хугацаатай/ -ТМЗ-ийн эрхийг ТМЗҮТХ-д заасны дагуу хүчингүйд тооцуулах
4	Мэргэжлийн нягтлан бодогчийн ёс зүйн дүрэм	Мэргэжлээрээ ажиллаж байгаа бүх мэргэжлийн нягтлан бодогчид	Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай, Аудитын тухай болон бусад холбогдох хууль, тогтоомжийн дагуу хариуцлага хүлээлгэх саналыг холбогдох байгууллагад хүргүүлэх

Эх сурвалж: Судлаачийн хийсэн тойм

Нягтлан бодогчийн ёс зүйн дүрэм нь нягтлан бодогчийн үйл ажиллагаанд дараах үндсэн зарчмуудыг дагаж мөрдөхийг шаарддаг. Үүнд:

- a. Шударга байдал: өөрсдийн мэргэжлийн болоод бизнесийн бүхий л харилцаанд илэн далангүй бөгөөд үнэнч байх үүрэг хариуцлагыг бүх мэргэжлийн нягтлан бодогчдод оноодог.
- b. Бодитой хандлага: хувийн үзэл бодолд автах, сонирхолын зөрчил болон мэргэжлийн ба бизнесийн үнэлэлтүүдийг бүрхэгдүүлэхүйц бусдын зохисгүй нөлөөг үл хүлээн зөвшөөрөх.
- c. Мэргэжлийн ур чадвар ба хянамгай байдал: Мэргэжлийн нягтлан бодогч нь практик, хууль тогтоомж болон арга техникүүд дэх цаг үеийн хөгжил хөдөлгөөнд суурилсан мэргэжлийн чадварлаг үйлчилгээг ажил олгогчдод найдвартай үзүүлэхэд шаардагдах түвшинд мэргэжлийн мэдлэг ур чадвартай байж харгалзах техникийн болон мэргэжлийн стандартуудын дагуу нягт нямбай ажилладаг байх.
- d. Нууцыг хадгалах: Мэргэжлийн болоод бизнесийн харилцааны үр дүнд олж авсан мэдээллийн нууцыг эрхэмлэх, улмаар мэдээллийг дэлгэх хууль эрх зүйн, эсвэл мэргэжлийн эрх буюу эсвэл үүрэггүй бол зохих эрх бүхий этгээдүүдийн тодорхой, тухайлсан зөвшөөрөлгүйгээр гуравдагч талд аливаа ийм мэдээллийг дэлгэхгүй байх
- e. Мэргэжлийн үйл хөдлөл: Холбогдох хууль болон заавар зөвлөмжийг даган мөрдөх ба мэргэжлийн нэр хүндийг сэвтүүлж болзошгүй ямарваа үйлдлээс зайлсхийх.

Нягтлан бодогчид нь энэхүү дүрмийг сахиснаараа бие даасан байх үндэс нөхцөл нь бүрдэж цаашлаад энэ нь мэргэшлийн ёс зүйгээ хүндэтгэх, зөрчихгүй байхын үндэс болно.

Судалгааны хэсэг

1. Мэргэжлийн ёс зүйн дүрэм мөрдүүлдэг төрийн бус байгууллагуудын судалгаа

Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын эрх авч ёс зүйн тангараг өргөсөн нягтлан бодогчдын судалгаа

Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институт нь мэргэшсэн нягтлан бодогчийн шалгуурыг хангасан нягтлан бодогчдод зэрэг олгодог бөгөөд ёс зүйн тангараг өргүүлэн гишүүнчлэлд хамруулан ёс зүйн дүрмийн хүрээнд үйл ажиллагаа явуулахыг шаарддаг.

Хүснэгт 2. Мэргэшсэн нягтлан бодогчид, аудитын компани, аудиторуудын тоо

№		1993-2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Нийт
1	Эрх авсан гишүүд	2,455	329	200	298	283	272	243	174	4,254
2	Аудитын компани	77	7	11	9	11	22	4	(3)	138
3	Эрх авсан аудитор	303	57	79	66	92	185	57	98	937

Эх сурвалж: Мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институт

“Монгол улсын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын ёс зүйн дүрэм”-ийн 13.2-т мэргэшсэн нягтлан бодогч нь жил бүр дээрх зарчмууд болон ёс зүйн дүрмийн шаардлагыг хэрхэн хангаж ажилласан тухайгаа илэрхийлсэн өөрийн үнэлгээний тайлан /Ёс зүйн тайлан/-г гаргаж, институтэд ирүүлэх үүрэгтэй гэсэн заалт байдаг. Мэргэшсэн нягтлан бодогч нь энэхүү үүргээ хэрхэн гүйцэтгэж байгаа талаарх судалгааг авч үзвэл:

Хүснэгт 3. Мэргэшсэн нягтлан бодогчийн ёс зүйн тайлан ирүүлсэн байдал

№	Салбар	2016 он				2017 он			
		Нийт гишүүн	Тайлан өгөх	Тайлан өгсөн	Хувь	Нийт гишүүн	Тайлан өгөх	Тайлан өгсөн	Хувь
1	Улаанбаатар	2,653	2,400	734	30.5%	2,742	2,537	584	23.0%
2	Орон нутаг	1,427	1,216	1,043	85.8%	1,512	1,295	1,101	85.0%
	Нийт	4,080	3,616	1,777	49.2%	4,254	3,832	1,685	44.0%

Эх сурвалж: Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институт

2016 оны 4,080 гишүүнээс 3,613 гишүүн ёс зүйн тайлан ирүүлэх ёстойгоос 1,777 гишүүн буюу 49.2% нь ёс зүйн тайлангаа ирүүлсэн байна. Ёс зүйн тайлан ирүүлсэн байдлыг байршлаар нь авч үзвэл орон нутгийн гишүүдийн 86% нь тайлангаа ирүүлсэн бол Улаанбаатар хотын гишүүдийн 31% нь ёс зүйн тайлангаа ирүүлсэн байна. 2017 онд 3,832 нягтлан бодогч ёс зүйн тайлан ирүүлэхээс 1,685 буюу 44% нь тайлангаа ирүүлсэн байна. Орон нутгийн гишүүдийн 85% нь тайлангаа ирүүлсэн бол Улаанбаатар хотын гишүүдийн 23% нь тайлангаа ирүүлсэн байна.

2014-2018.03 хооронд мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институтын ёс зүйн хороонд гишүүд болон аудитын компаний ёс зүйн асуудалтай холбоотой нийт 29 санал гомдол ирсэнийг хүлээн авч зохих дүрэм, журмын дагуу шийдвэрлэсэн байна.

Татварын зөвлөх үйлчилгээ үзүүлэхээр татварын мэргэшсэн зөвлөхийн эрх авч татварын мэргэшсэн зөвлөхийн ёс зүйн тангараг өргөсөн нягтлан бодогчдын судалгаа

Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн нийгэмлэг нь 2005 оноос эхлэн татварын хуулийг хэрэгжүүлэхэд чиглэсэн зөвлөх үйлчилгээ үзүүлэх эрхийг олгож эхэлсэн байна. 2017 оны байдлаар нийт 1,200 орчим гишүүд, татварын мэргэшсэн зөвлөхийн үйлчилгээ эрхлэх тусгай зөвшөөрөлтэй 50 гаруй гишүүн компани байна. Эдгээр гишүүд нь “Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай” хуулийн хүрээнд заасан үйл ажиллагааг ТМЗ-ийн нийгэмлэгийн удирдах зөвлөлөөр баталсан “Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн ёс зүйн дүрэм”-ийг баримтлан явуулж байна.

Хүснэгт 4. Мэргэшсэн зөвлөхийн эрх авсан нягтлан бодогч болон зөвлөх үйлчилгээний эрх авсан компаний тоо

№		2005-2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Нийт
1	Эрх авсан гишүүд	467	123	105	137	222	141	127	81	1,403
2	Хүчингүйд зарлагдсан						67	81	55	203
3	Хүчинтэй гишүүд	467	590	695	832	1054	1128	1174	1,200	1,200
4	Эрх авсан компани	эрх олгодоггүй байсан			18	18	11	6	6	59

Эх сурвалж: Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн нийгэмлэг ажлын алба

Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн нийгэмлэгийн ажлын хэсгийн хороодод “Ёс зүйн” хороо байдаг бөгөөд уг хороо нь ёс зүйн дүрмийг таниулан мөрдүүлэх

болон гишүүд, ТМЗ компаниудын ёс зүйтэй холбоотой асуудлыг хүлээн авч шийдвэрлэх ажлыг зохион байгуулах чиг үүрэгтэйгээр ажилладаг.

2012-2016 оны хооронд ТМЗ-ийн нийгэмлэгийн “Ёс зүйн” хороо нь нийт 17 санал, гомдлыг хүлээн авч дараах байдлаар шийдвэрлэсэн байна. Үүнээс:

- Ажлын албанд шилжүүлсэн - 2
- ТМЗ-ийн эрхийг түдгэлзүүлэх санал -1
- Хуулийн этгээдэд тусгай зөвшөөрлөө давхар ашигласныг мэдэгдэж залруулсан - 4
- Ажлын байргүй тул хуулийн этгээдийн тусгай зөвшөөрөл олгохыг хойшлуулах - 6
- Хүлээж авах үндэслэлгүй шалтгаанаар буцаасан - 4

Монголын нягтлан бодох бүртгэлийн хүрээлэнгээс батлан гаргасан мэргэжлийн нягтлан бодогчийн ёс зүйн тангараг өргөсөн нягтлан бодогчдын судалгаа

Монголын нягтлан бодох бүртгэлийн хүрээлэнгийн удирдах зөвлөлийн 2013 оны 3-р сарын 12-ний хурлаар “Мэргэжлийн нягтлан бодогчдын ёс зүйн дүрэм”-ийг баталсан гаргасан бөгөөд 2014 оноос эхлэн сайн дурын үндсэн дээр мэргэжлийн нягтлан бодогчдыг нэгдсэн бүртгэлд хамруулан тангараг өргүүлэн ёс зүйн дүрмийг мөрдүүлж байна.

Хүснэгт 5. Тангараг өргөсөн нягтлан бодогчдын тоо

	2014 он	2015 он	2017 он	Нийт
Тангараг өргөсөн нягтлан бодогчдын тоо	410	139	1684	2,233

Эх сурвалж: Монголын нягтлан бодох бүртгэлийн хүрээлэн

2017 оны эцсийн байдлаар нягтлан бодох бүртгэлийн хүрээлэнд тангараг өргөсөн нягтлан бодогчийн ёс зүйтэй холбоотой санал, гомдол, зөрчил бүртгэгдээгүй байна.

2. Төрийн байгууллагуудаас хийсэн хяналт, шалгалтын үр дүнгийн судалгаа

Төрийн аудитын байгууллагын хийсэн санхүүгийн тайлангийн аудитын судалгаа

Санхүүгийн тайлангийн аудит нь үйлчлүүлэгч байгууллагын санхүүгийн тайлан, нягтлан бодох бүртгэлийн гол чухал бодлого ба нэмэлт тайлбар тодруулгуудыг холбогдох санхүүгийн тайлагналын стандартын дагуу үнэн зөв, шударгаар бэлтгэж толилуулсан эсэх талаар гадаад мэдээлэл хэрэглэгчдэд хамгийн дээд түвшний баталгаа өгөх зорилготой нэг төрлийн баталгаажуулах

ажил юм. [7] Иймд төрийн аудитын байгууллагаас хийж буй санхүүгийн тайлангийн аудит нь тухайн байгууллагын нягтлан бодогчдын ёс зүйг хэмжих нэг үзүүлэлт юм. Төрийн аудитын байгууллагын хэмжээнд 2010-2017 онуудын хооронд Төсвийн ерөнхийлөн захирагчдын нэгтгэсэн болон улсын төсвийн байгууллагын орон нутгийн түвшинд нэгтгэсэн, улс, орон нутгийн төсвийн байгууллага, төрийн болон орон нутгийн өмчит хуулийн этгээдийн нийт 28,817 санхүүгийн тайланд аудит хийсний 70 орчим хувийг нь төрийн аудитын төв, орон нутгийн байгууллага, үлдэх 30 орчим хувийг Улаанбаатар хот болон аймгууд дахь хувийн хэвшлийн аудитын компаниудаар гэрээгээр хийлгүүлжээ.

Хүснэгт 6. Төрийн аудитын байгууллагын 2010-2017 оны санхүүгийн тайлангийн аудитын шалгалт үр дүн /тэрбум төгрөг/

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Нийт
Хийсэн аудитын тоо: Үүнээс	3,172	3,145	3,771	4,099	4,543	3,611	3,297	3,179	28,817
Зөрчилгүй санал дүгнэлт	2,310	2,401	3,036	3,419	3,871	3,082	2,859	2,848	23,826
Хязгаарлалтай санал дүгнэлт	652	591	647	565	569	467	369	294	4,154
Сөрөг санал дүгнэлт	149	97	57	71	63	32	42	22	533
Дүгнэлт өгөхөөс татгалзсан	61	56	31	44	40	30	27	15	304
Зөрчлийн дүн	6,305.4	5,585.4	2,675.4	2,070.5	10,958.6	11,907.7	13,939.6	8,110.3	61,552.9
Залруулсан зөрчил	286.9	542.0	416.0	244.3	8,081.5	8,093.5	5,595.6	2,132.7	25,392.5

Эх сурвалж: ҮАГ-ийн тайлангаас судлаачийн хийсэн тойм

Санхүүгийн тайланд хийсэн аудитын шалгалтаар сүүлийн 8 жилийн хугацаанд давхардсан тоогоор нийт 28,817 санхүүгийн тайланд аудит хийснээс 82.6% буюу 23,826 нь зөрчилгүй санал дүгнэлттэй, 14.4% буюу 4,154 нь хязгаарлалтай дүгнэлттэй, 1.8% буюу 533 нь сөрөг дүгнэлттэй, 1.05% буюу 304 нь дүгнэлт өгөхөөс татгалзсан байна. Аудитын шалгалтаар нийт санхүүгийн тайлангийн аудитын 17 орчим хувь нь алдаа дутагдалтай зөрчилтэй байсан ба нийт 61,552.9 тэрбум төгрөгийн зөрчил илрүүлж, 25,392.5 тэрбум төгрөгийн зөрчлийг залруулж тусгуулсан байна. Энэ нь тухайн аж ахуйн нэгж байгууллагуудын нягтлан бодогч нар ёс зүйн зөрчилтэй байгааг илэрхийлж байна.

Татварын албадын аж ахуйн нэгж байгууллагуудад хийсэн татварын хяналт шалгалтаар илэрсэн зөрчлийн судалгаа

Татварын албаны чиг үүрэгт татварын хууль тогтоомжийг хэрэгжүүлэх ажлыг зохион байгуулах, татварын хуулийн хэрэгжилтэнд хяналт тавих явдал багтсан байдаг. Иймээс татварын албанаас татварын хуулийн хэрэгжилтийг хангуулах зорилгоор аж ахуйн нэгж байгууллагуудад 2-5 жилийн хугацаанд төлөвлөгөөт болон гэнэтийн шалгалтуудыг хийж зөрчил, дутагдлыг нь илрүүлэн нөхөн төлбөр, акт торгууль тавьж байна. Энэ шалгалтаар ямар нэгэн байдлаар алдаа, зөрчил илэрч байгаа нь тухайн байгууллагын нягтлан бодогчийн ёс зүйн зөрчлийн илэрхийлэл юм.

Хүснэгт 7. Татварын албадын 2010-2016 оны актаар илрүүлсэн зөрчил, ногдуулсан төлбөр, төсөвт оруулсан төлбөр /тэрбум төгрөг/

Үзүүлэлт	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Нийт
Шалгалт хийсэн тоо	12,504	12,954	11,597	11,951	10,050	4,947	5,408	4,999	74,410
Актын тоо	10,118	10,705	10,116	10,600	8,770	3,549	4,138	4,163	62,159
Хувийн жин	80.9%	82.6%	87.2%	88.7%	87.3%	71.7%	76.5%	83.3%	83.5%
Илрүүлсэн зөрчил	1,182.2	2,048.2	1,181.4	1,977.7	3,535.7	523.4	1,348.7	2,979.5	14,776.8
Ногдуулсан төлбөр	100.1	473.6	163.4	212.4	456.8	106.2	110.3	268.7	1,891.5
Төсөвт орсон	27.8	28.3	65.0	59.8	57.8	65.1	27.1	63.6	394.5

Эх сурвалж: ТЕГ Хуулийн хэрэгжилтийг хангах газар

Татварын албаны сүүлийн 8 жилийн хяналт шалгалтын дүнгээр илрүүлсэн зөрчлийн нийт тоо 62,159, зөрчлийн мөнгөн дүн нь 14,776.8 тэрбум төгрөг, ногдуулсан төлбөр 1,891.5 тэрбум төгрөг байна. Илрүүлсэн зөрчил нь мөнгөн дүнгээр 2014 онд хамгийн их бөгөөд нийт зөрчлийн 23.9% буюу 3,535.7 тэрбум төгрөг байна. Жил бүрээр хувийн жинг авч үзвэл хамгийн бага зөрчилтэй он нь 2015 он буюу шалгагдсан нэгжийн 72% нь зөрчилтэй байсан байна. Татварын албаны хяналт, шалгалтын сүүлийн 8 жилийн нийт дүнгээр хяналт шалгалт хийсэн аж ахуйн нэгжүүдийн 84 орчим хувь нь зөрчил илэрсэн байгаа нь нягтлан бодогчдын ёс зүй хангалтгүй түвшинд байгааг илэрхийлж байна.

Нийгмийн даатгалын байгууллагаас аж ахуйн нэгж байгууллагуудад хийсэн хяналт шалгалтаар илэрсэн зөрчлийн судалгаа

Нийгмийн даатгалын байгууллагын үндсэн чиг үүрэг нь нийгмийн даатгалын тухай хууль, тогтоомжийг биелэлтийг зохион байгуулах явдал юм. Энэ хүрээнд аж ахуйн нэгж, байгууллагуудад нийгмийн даатгалын тухай хуулийн хэрэгжилтийн талаар хяналт, шалгалтын ажлыг хийж байна. Сүүлийн 5 жилийн хяналт, шалгалтын үр дүнг авч үзвэл дараах байдалтай байна.

Хүснэгт 8. Нийгмийн даатгалын байгууллагаас 2010-2016 оны актаар
илрүүлсэн зөрчил /сая төгрөг/

Үзүүлэлт	2013	2014	2015	2016	2017	Нийт
Тавигдсан акт тоо	150	169	120	38	54	531
Илрүүлсэн зөрчил ₮	309.6	2,133.8	887.8	281.5	1,051.3	4,664.0

Эх сурвалж: Нийгмийн даатгалын ерөнхий газар

Нийгмийн даатгалын байгууллагаас аж ахуйн нэгж, байгууллагад хийсэн хяналт, шалгалтын сүүлийн 5 жилийн нийт дүнгээр 4,664.0 сая төгрөгийн зөрчил илрүүлж, 531 аж ахуйн нэгж, байгууллагад акт тависан байна.

**3. Их, дээд сургуулиудын сургалтын хөтөлбөрт нягтлан бодох
бүртгэл мэргэжлийн ёс зүйн хичээлийн талаар хийсэн судалгаа**

Нягтан бодогчдод нягтлан бодох бүртгэл мэргэжлийн ёс зүйн тухай ойлголтыг түгээх эхний мэдээллийн эх үүсвэр нь их дээд сургууль юм. Нягтлан бодох бүртгэл мэргэжлээр мэргэжилтэн бэлтгэж буй их дээд сургууль нь мэргэжлийн хүрээн дэхь ёс зүйн ухагдахууныг оюутан суралцагчдад ойлгуусан байх, мөн ёс зүйн асуудлаас үүсэх хариуцлага үр дагаварын талаарх мэдэгдэхүүнийг орсон байх гэсэн таамаглал дээрээ үндсэлэн нягтлан бодох бүртгэл мэргэжлээр мэргэжилтэн бэлтгэдэг томоохон их дээд сургууль болон мэргэжлийн зэрэг олгох сургалтанд мэргэжлийн ёс зүйн хичээл ордог эсэх талаар судалгаа авсан бөгөөд судалгаанд МУИС-БС, СЭЗИС, Мандах бүртгэл ДС, ХААИС, ХУИС, МУИС, ОУЭЗБИС, Этүгэн ИС, ОТИС 9 их дээд сургууль, Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институт хамрагдсан болно.

Хүснэгт 9. Их, дээд сургуулиудын хөтөлбөрийн харьцуулалт

№	Их дээд сургууль	Хичээлийн нэр	Кт цаг	Судлах хэлбэр	Тайлбар
1	МУИС Бизнесийн сургууль	Нягтлан бодох бүртгэл сатандарт, мэргэжлийн ёс зүй	3 кт	Заавал судлах	6 цагийн лекц, 6 цагийн семинар ордог.
2	Санхүү эдийн засгийн их сургууль	Бизнесийн ёс зүй	3 кт	Заавал судлах	
3	Мандах бүртгэл их сургууль	Бизнесийн харилцаа, ёс зүй	3 кт	Заавал судлах	
4	ХААИС-Эдийн засаг бизнесийн сургууль	Хичээл ордоггүй	-	-	Агуулагийн хүрээнд 20-30 минут яригддаг

5	Хүмүүнлэгийн ухааны их сургууль	Нягтлан бодох бүртгэл стандарт, мэргэжлийн ёс зүй	3 кт	Заавал судлах	6 цагийн лекц, 6 цагийн семинар ордог.
6	Монголын үндэсний их сургууль	Нягтлан бодох бүртгэл	1 цаг		Хичээлийн агуулга дээр яригддаг
7	Олон улсын эдийн засаг бизнесийн дээд сургууль	Мэргэжлийн ёс зүй	2.5 кт	Заавал судлах	
8	Этүгэн их сургууль	-Бизнесийн ёс зүй -Хүний хөгжил харилцааны ёс зүй	3 кт 4 кт	Заавал судлах	
9	Отгонтэнгэр их сургууль	Сертификад олгох сургалт	-	-	Төгсөх ангийн оюутнуудад хаврын улиралд 1 өдрийн 6-8 цагийн сургалт
10	Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институт	-Эрх олгох сургалт -Эрх сунгах сургалт	18 цаг 6 цаг	Заавал судлах	Сургалтанд хамрагдаж буй бүх нягтлан бодогчид

Эх сурвалж: Судлаачийн хийсэн тойм

Судалгааанаас харахад нийт 9 их сургуулиудын МУИС болон Хүмүүнлэгийн ухааны их сургуульд “Нягтлан бодох бүртгэл мэргэжлийн стандарт ёс зүй” гэсэн хичээлийг 3 кт цагаар заавал үзэх хичээл хэдийч нийт 64 цагийн хичээлийн 12 цагт нь ёс зүйн хичээл ордог. ОУЭЗБД сургууль 2.5 кт цагийн ёс зүйн тусдаа хичээл ордог. ОТИС мэргэжлийн ёс зүйн талаар төгсөх жилийн хавар нь сертификад олгох нэг өдрийн 6-8 цагийн сургалт зохин байгуулдаг байна. Харин бусад их дээд сургуулиудын хичээлийн хөтөлбөрт мэргэжлийн ёс зүйн хичээлийг ордоггүй гэж хэлж болохоор байна. Учир нь бусад сургуулиудад бизнесийн ёс зүй, харилцааны ёс зүй гэх хичээлүүд ордог бөгөөд нягтлан бодох бүртгэл мэргэжлийн ёс зүй гэж яг тусдаа хичээл болж ордоггүй зөвхөн тухайн хичээлийн агуулгын хүрээнд 20-30 минут яригдан өнгөрдөг байна. Эндээс харахад нягтлан бодогч мэргэжлээр төгсөгч оюутнуудын мэргэжлийн ёс зүйн мэдлэг, мэдээлэл нь хангалтгүй байна гэж үзэж байна.

4. Нягтлан бодогчдоос авсан мэргэжлийн ёс зүйн ойлголт, хандлагад хийсэн судалгаа

Нийт судалгаанд 157 нягтлан бодогч хамрагдсан бөгөөд үүнээс 27 нь

мэргэшсэн нягтлан бодогч, 12 нь татварын итгэмжлэгдсэн нягтлан бодогч, 118 нь мэргэжлийн нягтлан бодогч хамрагдсан бөгөөд 82.8 % нь эмэгтэй, 17.2% нь эрэгтэй байна.

Хүснэгт 10. Судалгааны асуулга, хариулт

№	Судалгааны асуулга	Хариулт	
		Тийм	Үгүй
1	Ёс зүйн хичээл судалж байсан уу?	79	78
2	Ёс зүйн дүрмийн талаар сургалт, мэдээлэл авах хэрэгцээ шаардлага танд байна уу?	101	56
3	Танай байгууллага ил тод байдлын тайлан дахин тайлагнасан уу?	94	63
4	Та санаатай болон санамсаргүй байдлаар алдаатай тайлан бэлтгэж байсан уу?	112	45

Эх сурвалж: Судлаачийн хийсэн тойм

Судалгаанд хамрагдсан нягтлан бодогчдын 50.3% нь мэргэжлийн ёс зүйн хичээлийг өмнө нь судалж байсан бол 49.7% нь ёс зүйн хичээл судалж байгаагүй гэсэн хариулт өгсөн байна.

Ёс зүйн дүрмийн талаар сургалт, мэдээлэл авах хэрэгцээ шаардлага байна уу гэсэн асуултанд судалгаанд хамрагдсан нягтлан бодогчдын 64% нь тийм, 36% нь үгүй гэж хариулсан байна. Танай байгууллага ил тод байдлын тайлан дахин тайлагнаж байсан уу гэсэн асуултанд 94 нягтлан бодогч нь тийм гэсэн хариулт өгсөн байгаа нь 60 орчим хувь нь өмнө гаргасан тайлангаа ямар нэгэн байдлаар засварлан зөв болгож тайлагнасан байна. Та санаатай болон санамсаргүй байдлаар алдаатай тайлан бэлтгэж байсан уу гэсэн асуултанд 71% нь тийм гэсэн хариулт өгсөн бол 29% үгүй гэсэн хариулт өгсөн байна.

Ёс зүйн дүрмийн талаар хэр сайн мэдэх вэ? асуултанд 24% нь сайн мэднэ, 62% нь тодорхой хэмжээнд мэднэ, 14% нь мэдэхгүй гэсэн хариулт өгсөн байна.

Алдаатай тайлан бэлтгэхэд аль хүчин зүйл их нөлөөлдөг вэ? гэсэн асуултанд дараах байдлаар хариулсан байна.

Хүснэгт 11. Судалгааны асуулга, хариулт

№	Нөлөөлөх хүчин зүйл	Хариулт
1	Удирдлагын нөлөөлөл	76
2	Мэргэжлийн ур чадвар дутмаг байдал	32
3	Санаандгүй байдал	30
4	Хувийн ашиг сонирхол	19

Эх сурвалж: Судлаачийн хийсэн тойм

Алдаатай тайлан бэлтгэхэд аль хүчин зүйл их нөлөөлдөг вэ? гэсэн асуултанд 48% нь удирдлагын нөлөөлөл гэж хариулсан бол хувийн ашиг сонирхол нөлөөлдөг гэж 12% нь хариулсан байна.

Дүгнэлт

Манай улсын хувьд мэргэжлийн байгууллагуудаас батлан гаргасан нягтлан бодогчдын үйл ажиллагаанд баримтлах нийтлэг ёс зүйн дүрэм багагүй байгаа боловч тэдгээрийн хэрэгжилт хангалтгүй, ёс зүйн дүрмийн талаар нягтлан бодогчдын мэдлэг мэдээлэл дутмаг, санаатай болон санамсаргүй алдаатай санхүүгийн тайлан бэлтгэх байдал багагүй түвшинд байгааг дээрх судалгааны үр дүнгүүд харуулж байна. Судалгааны үр дүнг хийсэн судалгаа бүрээр дүгнэвэл:

1. Ёс зүйн дүрэм батлан мөрдүүлдэг мэргэжлийн байгууллагууд болох ММНБИ, ТМЗН, МНББХ гэсэн 3 байгууллагын гишүүнчлэлд нийт 7,687 гишүүн, 197 аж ахуйн нэгж харъяалагдан үйл ажиллагаа явуулж байна. ММНБИ-н “Ёс зүйн хороо” нь 2017 оны байдлаар нийт гишүүдийн 44% буюу 1,685 гишүүний ёс зүйн тайланг хүлээн авсан ба 2014-2018 оны хооронд ёс зүйн зөрчилтэй холбоотой 29 санал, гомдол хүлээн авч шийдвэрлэсэн байна. ТМЗ нийгэмлэгийн “Ёс зүйн хороо” нь 2012-2016 оны хооронд гишүүдийн ёс зүйн зөрчилтэй холбоотой 17 санал, гомдлыг хүлээн авч зохих дүрэм, журмын дагуу шийдвэрлэсэн байна. МНББХ нь 2014 оноос эхлэн нийт 2,233 нягтлан бодогчдыг сайн дурын үндсэнд дээр гишүүнчлэлд хамруулан ёс зүйн тангараг өргүүлсэн хэдий ч одоогийн байдлаар гишүүдийн ёс зүйн зөрчилтэй холбоотой санал, гомдол хүлээн аваагүй байна.
2. Аудитын байгууллагын шалгалтаар сүүлийн 8 жилийн нийт дүнгээр 28,817 санхүүгийн тайлангийн аудит хийсний 17 орчим хувь нь зөрчилтэй ба 61,552.9 тэрбум төгрөгийн зөрчил илэрсэн байна. Татварын албаны сүүлийн 8 жилийн хяналт шалгалтын дүнгээр 74,410 аж ахуйн нэгж, байгууллагад шалгалт хийсний 83.5% буюу 62,159 нь зөрчилтэй, зөрчлийн мөнгөн дүн нь 14,776.8 тэрбум төгрөг байна. Нийгмийн даатгалын байгууллагаас аж ахуйн нэгж, байгууллагад хийсэн хяналт, шалгалтын сүүлийн 5 жилийн нийт дүнгээр 4,664.0 сая төгрөгийн зөрчил илрүүлж, 531 аж ахуйн нэгж, байгууллагад акт тавьсан байна.
3. Томоохон их, дээд сургуулиудын сургалтын хөтөлбөрт хийсэн судалгаагаар ихэнх их, дээд сургуулиуд нь мэргэжлийн ангийн оюутнуудад нягтлан бодогчийн ёс зүйн хичээлийг орохгүй байгаа нь төгсөж байгаа төгсөгчид маань ёс зүйн талаарх ойлголт багатай байгааг илэрхийлж байна.

4. Мэргэжлийн нягтлан бодогчдоос авсан судалгааны үр дүнгээр 86% нь мэргэжлийн ёс зүйн талаар тодорхой мэдээлэлтэй байдаг боловч 71% нь цаашид ёс зүйн талаар мэдлэг, мэдээлэл авах шаардлагатай байна гэж хариулсан байна. Мөн судалгаанд хамрагдсан нягтлан бодогчийн 60% нь ил тодын тайланг дахин тайлагнасан, 71% нь санаатай болон санамсаргүй байдлаар алдаатай тайлан гаргаж байсан байна. Алдаатай тайлан бэлтгэхэд удирдлагын нөлөөлөл хамгийн их гэж 48% нь хариулсан байна.

Дээрх дүгнэлтүүдийг үндэслэн дараах санал, зөвлөмжүүдийг дэвшүүлж байна. Үүнд:

- Нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжилтэн бэлтгэж байгаа их, дээд сургууль болон сургалтын байгууллагуудын сургалтын төлөвлөгөөнд ёс зүйн хичээлийг тусгуулах
- Мэргэжлээрээ ажиллаж байгаа нягтлан бодогчид болон байгууллагын удирдлагуудад ёс зүйн мэдлэг, мэдээлэл олгох сургалтыг мэргэжлийн байгууллагуудаас тогтмол зохион байгуулж байх

Ашигласан материал

- [1] Дарьхүү.Р, “Ёс зүй ба ёс суртахуун” Хэрэглээний стандарт сэтгүүл. УБ. 2018/01/098
- [2] Р.Дарьхүү.Р “Ёс суртахууны энгийн хэм хэмжээ, түүний ач холбогдол” Хэрэглээний стандарт сэтгүүл.УБ. 2018/03/100
- [3] Bukola A. Akadarko. Ethical Practices of the Professional Accountant in Nigeria. 2013
- [4] Дамбадорж.Л “Төгсөх ангийнханд болон дипломын дараа суралцагчдад”. УБ. 2008
- [5] Агваан.Н “Нягтлан бодогч мэргэжлийн ёс зүй”. УБ. Соёмбо принтинг ХХК. 2016
- [6] Оюунчимэг.Б “Бизнесийн ёс зүй”.УБ. Бодьмөр принтинг ХХК 2011
- [7] ММНБИ Редактор Л.Энх-Амгалан.Л “Санхүүгийн тайлагналын гарын авлага”. УБ. 2008
- [8] ММНБИ “Нягтлан бодогчийн ёс зүйн дүрэм”.УБ. Соёмбо принтинг ХХК. 2016
- [9] ММНБИ “Монгол улсын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын ёс зүйн дүрэм”. УБ. 2016
- [10] ТМЗН. “Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн ёс зүйн дүрэм”.УБ. 2017
- [11] МНББХ. “Мэргэжлийн нягтлан бодогчийн ёс зүйн дүрэм”. УБ. 2013

- [12] ДБ болон МУСЯ. “Монгол улсын Санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандартын нэвтрэлт” судалгааны тайлан. УБ. 2017
- [13] <http://www.zaluu.com/read/401d828a/> “Сайдын цаг ярилцлага Сангийн сайд Б.Болор”
- [14] <http://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/6274>
- [15] <http://www.legalinfo.mn>
- [16] <http://mta.mn/>
- [17] <http://mains.mn>
- [18] <http://cpta.mn/home.html>
- [19] <http://www.1212.mn>
- [20] https://www.audit.mn/?page_id=1246
- [21] <http://www.ndaatgal.mn/v1/>