

АУДИТЫН ЧАНАРТ НӨЛӨӨЛӨХ ХҮЧИН ЗҮЙЛИЙН ХАРЬЦУУЛСАН СУДАЛГАА

Н.Дамдиндорж*

Хураангуй: Аудит нь манай орны хувьд харьцангуй шинэ үүсч, хөгжиж байгаа салбар бөгөөд тэр дундаа аудитын ажлын чанар нь чухал асуудлын нэг юм. Тиймээс манай оронд аудитын чанарт нөлөөлдөг хүчин зүйлсийг судалгааны үр дүнгээр тодорхойлж, дэлхийн бусад улс орнуудад хийгдсэн судалгааны үр дүнтэй харьцуулан, цаашид хэрэгжүүлэх үйл ажиллагааны талаарх санал дүгнэлт өгөхийг зорилт болголоо.

Түлхүүр үгс: аудитын чанар, хүчин зүйл, нэр хүнд, мэдлэг туршлага, чанарын хяналт, үнэ хөлс

Abstract: The audit is a relatively new and developing sector for the Mongolia, and the quality of the audit work is one of the key issues. Therefore, my aim is to determine the factors in Mongolia that influence the quality of the audit by the results of the survey and comparing the findings of other countries in the world and making recommendations on future actions.

Key words: audit quality, affecting factor, reputation, knowledge, experience, quality control, service fee

* МУИС-ийн Бизнесийн сургууль, (E-mail) damdindorj1230@gmail.com

Оршил

Аудитын ажлын чанарт олон хүчин зүйлс нөлөөлдөг бөгөөд тэдгээрийг тодорхойлох, ангилах, хүчин зүйлийн нөлөөллийг тооцох оролдлогыг дэлхийн улс орнуудад олон эрдэмдэт судалгааны ажил хийж ирсэн боловч Монгол улсын хувьд энэ асуудлаар хийсэн дорвитой судалгааны ажил байхгүй байна. Тиймээс энэхүү судалгааны ажлыг гүйцэтгэж, бага ч болов судлаачдын анхаарлыг татах, аудитын чанарт нөлөөлөх хүчин зүйлсийг харьцуулалт хийж, үр дүн гаргахыг зорьсон. Манай оронд аудитын ажлын чанарыг хянадаг эрх бүхий байгууллагаас батласан “Чанарын Хяналтын Олон Улсын Стандарт”, үүнд нийцүүлсэн “Аудитын хуулийн этгээдэд хийх чанарын хяналтын журам”² болон “Аудитын чанарын хяналтын түр журам”³ зэрэг эрх зүйн баримтууд байсан боловч Сангийн сайд⁴ болон Хууль зүй, дотоод хэргийн сайдын⁵ тушаалаар тус тус хүчингүй болгоод байна. Тиймээс дараагийн эрх зүйн баримт бичгийг боловсруулахдаа энэ судалгааны үр дүнг харгалзан үзэх, аудитын чанарт нөлөөлдөг гол хүчин зүйлийн талаар нэгдсэн ойлголтой болох зэрэг ач холбогдолтой юм.

Нэг. Аудитын чанарын тухай ойлголт

Санхүүгийн тайлангийн аудитын зоилго нь санхүүгийн тайлан нь материаллаг буруу илэрхийлэлгүй, зохих шалгуурын дагуу тайлагнагдсан гэдгийг хангалттай бөгөөд зохистой аудитын нотолгоонд тулгуурлан аудитор дүгнэлт өгөх юм. Энэ тайлан дүгнэлтийг гадаад болон дотоод мэдээлэл хэрэглэгчид өөрт шаардлагатай шийдвэр гаргахад шууд ашигладаг бөгөөд аудитор үйлчлүүлэгч байгууллага, гуравдагч этгээд, хууль болон ёс зүйн өмнө хариуцлага хүлээн санхүүгийн тайланг шалгаж баталгаажуулдаг. Тиймээс аудитын чанар бол энэ үйлчилгээний бизнесийн амин чухал үзүүлэлт юм. Аудит Баталгаажуулалтын Олон Улсын Стандартын Зөвлөлөөс аудитын чанарыг “чанартай аудитыг зохистой сууриар гүйцэтгэх орчныг бий болгоход оршино”⁶ хэмээн тодорхойлсон байна. Мөн чанартай аудит гэдэг нь дараах зүйлсийг хамрана. Үүнд:

- Тохиромжтой үнэ цэнэ, ёс зүй, хандлагыг баримтлах
- Мэдлэг, ур чадвар, туршлага болон аудитын ажлыг гүйцэтгэх хугацаа хангалттай байх
- Хууль, дүрэм журам, холбогдох стандартад нийцсэн чанарын хяналтай байх

² Сангийн сайдын 2017 оны 109 дүгээр тушаал

³ Санхүүгийн зохицуулах хорооны 2011 оны 209 дүгээр тогтоол

⁴ Сангийн сайдын 2019 оны 60 дугаар тушаал

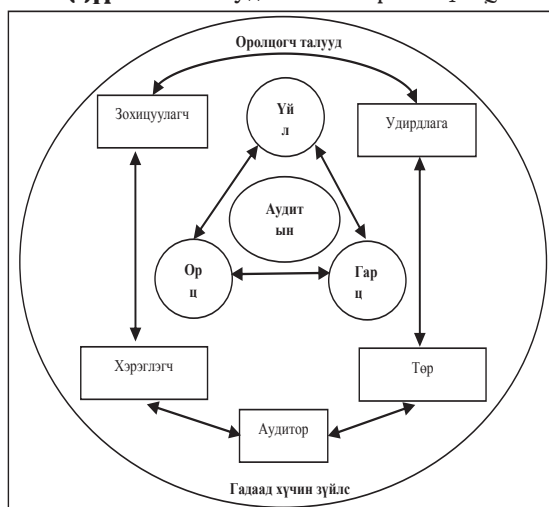
⁵ ХЗДХ-ийн сайдын 2017.2.24-ийн 1-1/887 дугаар албан бичиг

⁶ IAASB “Framework for audit quality”. 2014

- Үр ашигтай, цаг тухайд нь тайлагнах
- Холбоотой талуудтай зохистой харилцаа тогтоох зэрэг юм.

Аудитын чанарт нөлөөлдөг гол үзүүлэлтүүдийг орцын, үйл явцын, гарцын, оролцогч талуудын болон гадаад хүчин зүйлсийн гэж ангилдаг. Орцын хүчин зүйлд аудитортой холбоотой буюу тохиромжтой үнэ цэнэ, ёс зүй, хандлагыг баримтлах болон мэдлэг, ур чадвар, туршлага, ажлыг гүйцэтгэх хугацаа хангалттай байх хамаардаг. Үйл явцын хүчин зүйлд аудитын үйл ажиллагаатай нийцтэй буюу хууль, дүрэм журам, холбогдох стандартад нийцсэн чанарын хяналттай байх, харин гарцын хүчин зүйлд аудиторын тайлан, дүгнэлтэй холбоотой буюу үр ашигтай, цаг тухайд нь тайлагнах тус тус хамаарна. Энэ гурван төрлийн хүчин зүйл нь аудитын баг, аудитын компани, цаашлаад улс орны түвшинд өөр өөр байж болдог.

Дүрслэл 1. Аудитын чанарын бүтэц



Эх сурвалж: IAASB "Framework for Audit Quality" 2014

Аудитын үйл ажиллагаанд хамааралтай оролцогч талуудын харилцаа холбоо сайн байх нь аудитын чанарт эерэгээр нөлөөлдөг бол гадаад хүчин зүйлс буюу компанийн засаглал, мэдээллийн систем, соёлын хүчин зүйл, санхүүгийн тайлагналын хугацаа, аудитын болон санхүүгийн тайлагналын хууль эрх зүйн орчин ба зохицуулалт зэрэг нь шууд болон шууд бусаар аудитын чанарт эерэг эсвэл сөргөөр нөлөөлж болно. Тиймээс дээрх хүчин зүйлс гадаад улс орнуудад хэрхэн тодорхойлогдож, эрэмблэгддэг мөн Монгол улсад ямар хүчин зүйлс аудитын чанарт түлхүү нөлөөлдөг болохыг дараагийн хэсгүүдэд тодорхой

судлах болно.

Хоёр. Бусад улс орнуудад хийгдсэн судалгааны үр дүн

АНУ-ын эрдэмтэн Linda Elizabeth DeAngelo анхлан аудитын чанарын талаар судалгааны бүтээл⁷ хэвлүүлсэн бөгөөд уг бүтээлд аудитын ажлын чанарт аудитын компанийн хэмжээ нөлөөлдөг болохыг судалгааны үр дүнгээр тодорхойлсон байдаг бол үүнээс хойш олон судлаачид өөрийн орны хувьд аудитын чанарт нөлөөлдөг хүчин зүйлсийг тодорхойлохыг оролдсоор ирсэн байна. Английн судлаач Vivien Beattie, Stella Fearnley, Tony Hines, Австралийн судлаач Alan Kilgore, Nonna Martinov-Bennie, Индонезийн судлаач Samirah Dunakhir болон Вьетнамын судлаач Phan Thanh Hai нарын судалгааны үр дүнг Хүснэгт 1 харууллаа.

Хүснэгт 1. Хүчин зүйлийн жагсаалт

Улс	Англи	Австрали	Индонез	Вьетнам	
Хүчин зүйл	1	Аудитын компанийн хэмжээ	Аудитын компанийн хэмжээ	Аудитын компанийн нэр хүнд	Аудитын компанийн хэмжээ
	2	Чанарын хяналт	Чанарын хяналт	Чанарын хяналт	Чанарын хяналт
	3	Аудиторын бие даасан байдал	Аудиторын хандлага	Аудиторын бие даасан байдал	Аудиторын мэдлэг, туршлага
	4	Аудитын компанийн соёл	Аудитын компанийн туршлага	Аудиторын чадвар	Аудитын ажлын хөлс
	5	Аудитын салбарын өрсөлдөөн	Аудитын багын чадвар	Аудиторын туршлага	Аудитын бус үйлчилгээ
	6	Аудиторын солигдолт	Аудиторын мэргэшсэн байдал	Аудиторын үүрэг хариуцлага	Аудиторын гүйцэтгэл үнэлгээ
	7	Хуулийн хязгаарлалт	Аудитын бус үйлчилгээ	Аудитын бус үйлчилгээ	Тасралтгүй боловсролын давтамж
	8	Аудитын хорооны үйл ажиллагаа	Үйлчлүүлэгч аудиторын харилцаа		
	9	Эдийн засгийн эрсдэл	Аудиторын туршлага		

Эх сурвалж: ⁸ ⁹ ¹⁰ ¹¹

⁷ Journal of Accounting and Economics “Auditor size and Audit quality” 1981

⁸ “Factors Affecting Audit Quality in the 2007 UK Regulatory Environment” 2010

⁹ “The Drivers of Audit Quality: Auditors’ perceptions” 2014

¹⁰ “Factors Associated with Audit Quality: Evidence from an Emerging Market” 2016

¹¹ “The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam” 2016

Дээрх хүснэгтээс харахад чанарт нөлөөлдөг нийтлэг хүчин зүйл нь аудитын компанийн хэмжээ, аудитын үйл ажиллагаанд хийдэг чанарын хяналт, аудитор болон аудитын багийн мэдлэг, туршлага, бие даасан байдал зэрэг байна. Харин эдгээр орны аудитын хөгжлийн түвшингийн ялгаатай байдлаас хамааран онцлог хүчин зүйл байгаа бөгөөд хөгжлийн хувьд манай оронтой ойролцоо Вьетнам улсын хувьд аудиторын ажлыг гүйцэтгэлээр нь үнэлдэг байдал, аудитор болон аудитын багийн гишүүд тасралтгүй боловсролын сургалтанд хамрагддаг давтамж аудитын чанарт нөлөөлдөг болох нь сонирхол татсан. Харин аудитын хөгжлийн хувьд харьцангуй өндөрт тооцогддог Англи болон Австрали улсын хувьд үйлчлүүлэгч болон аудитын компанийн хоорондох харилцаа чанарт нөлөөлдөг гэсэн үр дүн гарсан байна.

Үүнээс гадна Португали¹², Иран¹³, Иорданы¹⁴ болон Албани¹⁵ зэрэг улсын судлаачид өөрсдийн орны аудитын чанарт нөлөөлдөг хүчин зүйлсийг тодорхойлсон бөгөөд нийтлэг хүчин зүйлсийг жагсаавал:

1. Аудиторын мэдлэг туршлага
2. Аудитор болон аудитын компанийн нэр хүнд
3. Аудитын ажлын хөлс, үргэлжлэх хугацаа
4. Аудитын бус үйлчилгээ

Энэ бүх судалгааны үр дүнг харьцуулж үзсэнээр гадны улс орнуудад аудитын чанарт нөлөөлдөг гол хүчин зүйл нь аудитын компанийн хэмжээ, нэр хүнд, аудиторын мэдлэг туршлага, бие даасан байдал, аудитын ажилд хэрэгжүүлж байгаа чанарын хяналт зэрэг орц болон үйл явцын хүчин зүйлс байна.

Гурав. Монгол улсад хийгдсэн судалгааны үр дүн

Манай улсад аудит үүсэх эрх зүйн үндсийг 1993 онд батлагдсан “Нягтлан Бодох Бүртгэлийн тухай” хуулинд тусгасан бөгөөд Сангийн сайдын 1993 оны 107-р тушаалаар “Нягтлан бодох бүртгэл, хөндлөнгийн хяналтын байгууллагын үйл ажиллагаа явуулах үлгэрчилсэн дүрэм”-ийг баталснаар суурь тавигджээ. Мөн Түүнчилэн 1997 онд анх “Аудитын тухай” хуулийг, 2015 онд энэ хуулийг шинэчлэн найруулж баталсан ба 2011, 2018 онуудад Аудитын Олон Улсын стандартыг тус тус орчуулж хэвлүүлсэн байна. Монгол улсад аудит үүсээд гуч шахам жил болж байгаа нь аудит өндөр хөгжсөн бусад улсуудтай харьцуулахад бага хугацаа боловч хууль эрх зүйн болон

¹² Seyed Mahmoud Hossienniakani, Helena Inacio, Rui Mota “A Review on Audit Quality Factors” 2014

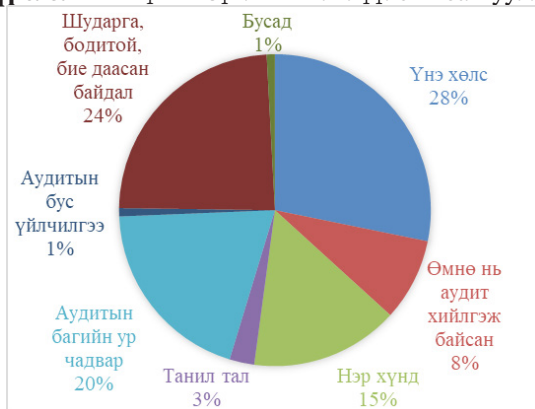
¹³ Mahmood Moeinaddin “Identifying and Ranking the Factors Impacting Audit Quality from the Perspective of Audit Firms Using FAN and FTOPSIS” 2013

¹⁴ Husam Ai-Khaddash, Rana Ai Nawas “Factors Affecting the Quality of Audit” 2013

¹⁵ Marsel Sulanjaku “An Overview of Factors Affecting Auditing Quality in Albania” 2015

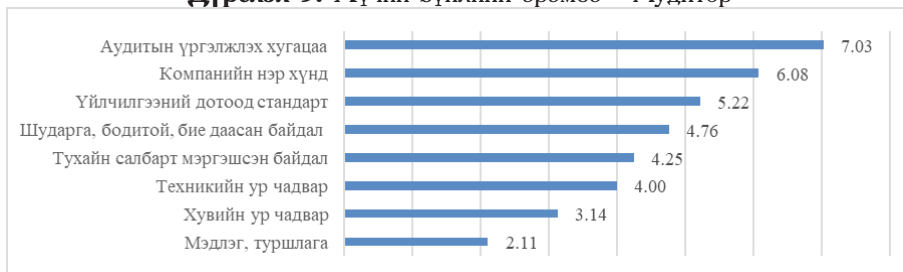
стандартын шинэчлэл нь чамлахааргүй үзүүлэлт болж байна. Гагцхүү хуулийг хэрэгжүүлэх, стандартыг мөрдөх, аудитын ажлыг хэр зэрэг чанартай гүйцэтгэж байгааг үнэлэх зайлшгүй шаардлага тулгарч байгаа. Тиймээс судалгааг нийт 24 асуулттай асуулга боловсруулж, анкетийн арга ашиглан 38 аудитор, 81 үйлчлүүлэгч байгууллагын удирдлага, нягтлан бодогч нарыг хамруулсан бөгөөд үйлчлүүлэгч байгууллагын удирдлага, нягтлан бодогчид давхардсан тоогоор аудитын чанарт нөлөөлөх гол хүчин зүйлээр үйлчилгээний үнэ хөлс, аудиторын шударга, бодитой, бие даасан байдал болон аудитын багийн ур чадвар гэсэн орцын хүчин зүйлсийг нэрлэсэн. Харин аудитын компанийн нэр хүнд аудитын чанарт нөлөөлдөг хэмээн судалгаанд хамрагдагсдын 15 хувь /Дүрслэл 2/ үзсэн байгаа нь багагүй үзүүлэлт юм.

Дүрслэл 2. Хүчин зүйл - Үйлчлүүлэгч байгууллага



Аудиторуудаас авсан судалгаагаар чанарт нөлөөлж болох хүчин зүйлсийг эрэмбэлүүлсэн бөгөөд аудиторын мэдлэг туршлага, аудиторын хувийн болон техникийн ур чадвар, аудитын багийн тухайн салбарт мэргэшсэн байдал, аудиторын шударга, бодитой, бие даасан байдал гэсэн дараалал тогтоожээ.

Дүрслэл 3. Хүчин зүйлийн эрэмбэ - Аудитор



Мөн судалгаанд хамрагдсан аудиторуудын 50% нь мэдлэг, туршлагыг нэгдүгээрт, 32% нь ур чадварыг хоёрдугаарт, 29% нь техникийн ур чадварын гуравдугаарт, 6% нь тухайн салбарт мэргэшсэн байдлыг дүрэвдүгээрт, 24% нь аудиторын шударга, бодитой, бие даасан байдлыг тавдугаарт тус тус эрэмбэлэсэн бөгөөд харин аудитор болон аудитын багийн тухайн салбарт мэргэшсэн байдлыг тус бүр 16% нь нэг, хоёр, гуравдугаарт эрэмбэлэсэн. Хавсралт 1.

Хүснэгт 2. Хүчин зүйлийн жагсаалт, үр дүн

№	Хүчин зүйл	Үйлчлүүлэгч		Аудитор		Нийт
		Тоо	Хувь	Тоо	Хувь	Хувь
1	Аудиторын мэдлэг, туршлага, ур чадвар	16	20	35	17	19
2	Аудиторын шударга, бие даасан байдал	20	24	23	11	17
3	Аудитын үйлчилгээний хөлс	23	28			14
4	Аудитын компанийн нэр хүнд	12	15	13	9	12
5	Аудиторын мэргэшсэн байдал /салбарт/			24	12	6

Эх сурвалж: Судалгааны үр дүн

Судалгаанд хамрагдагсдын топ 5 хүчин зүйлийг эрэмбэлэсэн байдлыг харвал /Хүснэгт 2/ аудиторын мэдлэг туршлагыг 35 аудитор топ 5-д нэрлэсэн бол аудитын компанийн нэр хүндийг 13 аудитор топ 5 хүчин зүйлээр тодорхойлжээ. Мөн аудитороос авсан судалгааны үр дүнг баллын үнэлгээ өгч үр дүнг боловсруулахад аудитын чанарт нөлөөлдөг орцын хүчин зүйл болох аудиторын мэргэшсэн болон хараат бус байдал 28 хувь нөлөөлдөг байна. Үйлчлүүлэгч байгууллага болон аудитороос авсан судалгааны үр дүнг нэгтгэн үзвэл аудиторын мэдлэг туршлага, бие даасан байдал 36 хувь, аудитын үйлчилгээний хөлс 14 хувь, аудитын компанийн нэр хүнд 12 хувийн чанарт нөлөөлдөг гэсэн үр дүн гарлаа.

Дүгнэлт

№	Бусад оронд	Монголд
1	Аудитын компанийн хэмжээ, нэр хүнд	Аудиторын мэдлэг туршлага, бие даасан байдал
2	Аудиторын мэдлэг туршлага, бие даасан байдал	Аудитын үйлчилгээний хөлс
3	Аудитын ажлын чанарын хяналт	Аудитын компанийн нэр хүнд

Дээрх хоёр бүлгүүдэд хийсэн судалгааны үр дүнгээс харвал аудиторын

мэдлэг туршлага, бие даасан байдал болон аудитын компанийн нэр хүнд аль ч улсад аудитын чанарт нөлөөлдөг нийтлэг хүчин зүйл болох нь тогтоогдсон бөгөөд энэ бизнесийн салбарт нэр хүнд ямар чухал болохыг нотолж байна. Харин манай улсын хувьд аудитын үйлчилгээний хөлс чанарт нөлөөлдөг гэсэн анхаарвал зохих үр дүн гарсан боловч чанарын хяналт аудитын чанарт мэдэгдэхүйц нөлөөгүй байна. Магадгүй чанарын хяналтын талаар судалгаанд хамрагдсан үйлчлүүлэгч байгууллагын ажилтнууд мэдлэг дутуу байсныг үгүйсгэхгүй юм.

- Аудиторын мэргэжлийн болон техникийн ур чадварыг дээшлүүлэхэд компанийн болон улс орны түвшинд тасралтгүй сургалтаар хангах
- Аудитын үйлчилгээний хөлсийг зохистой сууриар тогтоож, түүнд тавих хяналтыг эрх бүхий байгууллагад даалгах
- Аудитын чанарын хяналтын журамыг баталж, аудитор хууль, стандарт, ёс зүйн зарчмыг баримталж байгаа эсэхэд хяналт тавих

Ашигласан материал

- [1] IAASB, Framework for Audit Quality: Key elements that create an environment for audit quality, 2014
- [2] Linda Elizabeth DeAngelo, Auditor size and Audit quality, 1981
- [3] Vivien Beattie, Stella Fearnley, Tony Hines Factors Affecting Audit Quality in the 2007 UK Regulatory Environment, 2010
- [4] Alan Kilgore, Nonna Martinov-Bennie The Drivers of Audit Quality: Auditors' perceptions, 2014
- [5] Samirah Dunakhir, Factors Associated with Audit Quality: Evidence from an Emerging Market, 2016
- [6] Phan Thanh Hai, The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam, 2016
- [7] Seyed Mahmoud Hossienniakani, Helena Inacio, Rui Mota, A Review on Audit Quality Factors, 2014
- [8] Mahmood Moeinaddin, Identifying and Ranking the Factors Impacting Audit Quality from the Perspective of Audit Firms Using FAN and FTOPSIS, 2013
- [9] Husam Ai-Khaddash, Rana Ai Nawas, Factors Affecting the Quality of Audit, 2013
- [10] Marsel Sulanjaku, Ali Shingjergji, An Overview of Factors Affecting Auditing Quality in Albania, 2015
- [11] Монголын Мэргэшсэн Нягтлан Бодогчдын Институт (ММНБИ), Аудитын Олон Улсын стандарт, 2018
- [12] ММНБИ, Чанарын Хяналтын Олон Улсын стандарт, 2011

Хавсралт 1.

Балл	Мэдлэг, туршлага	Хувийн ур чадвар	Техникийн ур чадвар	Тухайн салбарт мэргэшсэн байдал	Шударга, бодитой, бие даасан байдал	Үйлчлэгээний дотоод стандарт	Компанийн нэр хүнд	Аудитын үргэлжлэх хугацаа	Аудитор, үйлчлүүлэгчийн харилцаа
1	19	8	2	6	0	2	1	1	1
2	7	12	4	4	4	4	3	0	0
3	3	5	11	6	7	5	0	0	1
4	3	3	8	2	3	1	7	5	4
5	3	4	4	6	9	6	2	3	0
Топ -5	35	32	29	24	23	18	13	9	6
6	0	2	5	4	8	8	5	2	2
7	1	1	2	5	6	3	7	5	6
8	0	0	0	3	0	7	10	8	8
9	0	2	1	0	0	1	3	11	15
Хувь	17%	15%	13%	12%	11%	10%	9%	6%	6%