

## Монгол Улсын Нягтлан бодох бүртгэлийн шинэчлэл

А. Өнөржаргал<sup>1</sup>

Хураангуй

Манай улсын нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналд олон улсын стандартыг нэвтрүүлж эхлээд даруй 20 гаруй жилийг үдээд байна. Энэ хугацаанд аж хуйн нэгж, байгууллагуудад Санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт (СТОУС)-ыг нэвтрүүлэхэд чиглэсэн олон арга хэмжээг хэрэгжүүлсээр байгаа боловч өнөөгийн байдлаар аж ахуйн нэгж, байгууллагын санхүүгийн тайлан дээрх стандартын шаардлагыг бүрэн хангаж чадахгүй байгаа юм. Энэхүү өгүүлэлд дэлхийн улс орнуудад СТОУС-ыг нэвтрүүлэн хэрэгжүүлж байгаа туршлагад тулгуурлан Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэлийн тогтолцооны шинэчлэлийн үйл явц, хүрсэн үр дүн, тулгамдаж буй асуудлууд, цаашдын чиг хандлагыг авч үзлээ. Судалгаанаас үзэхэд өнөөдрийн байдлаар манай улсад дэлхийн улс орнуудын нийтлэг жишгийн дагуу СТОУС-ыг хэрэгжүүлэх эрх зүйн орчин бүрдсэн, энэ салбарт төрийн болон төрийн бус байгууллагын удирдлагын тогтолцоо төлөвшсөн, түүнчлэн энэхүү стандартыг аж ахуйн нэгж, байгууллагад хэрэгжүүлэх дэд бүтцийн асуудлууд хангалттай хэмжээнд шийдвэрлэгдсэн байна. Сүүлийн жилүүдэд манай улс олон улсын стандартад шилжих үзэл баримтлалдаа зарчмын өөрчлөлт хийж, СТОУС-д суурилсан үндэсний стандарт боловсруулах чиг хандлагыг баримтлах болсон нь Монгол улсын бүртгэл, тайлагналын тогтолцооны шинэчлэлийг хөгжлийн шинэ шатанд гаргана гэж үзэж байна.

*Түлхүүр үгс:* нягтлан бодох бүртгэл, санхүүгийн тайлагнал, санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт, СТОУС-ыг хэрэгжүүлэхэд тулгамдаж буй асуудлууд

Монгол улсад 1921 онд ардын хувьсгал ялснаас хойш мөнгөн хэмжүүрийн нэгдсэн тогтолцоонд шилжиж, 1930-аад оноос нягтлан бодох бүртгэлийн дансны давхар бичилтийн систем нэвтрэн 1940-өөд оноос бүртгэлийн мемориал ордөрийн, 1960-аад оноос журнал ордөрийн хэлбэрийг хэрэглэж ирсэн<sup>2</sup> түүхтэй. 1990-ээд оны эхээр төвлөрсөн төлөвлөгөөт эдийн засгийн тогтолцоог халж, зах зээлийн харилцаанд шилжих болсноор нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналын тогтолцоог олон улсын чиг хандлагад нийцүүлэн шинэчлэх шаардлага бий болсон. Энэ салбарын шинэчлэл 1993 онд “Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай” хууль батлагдсанаар эхэлсэн бөгөөд өнөөдрийн өндөрлөгөөс харахад Монгол улсын хувьд дараах онцлогтойгоор хэрэгжиж эхэлжээ:

<sup>1</sup> МУИС-ийн Бизнесийн Сургуулийн НББ-ийн тэнхимийн багш, доктор.  
E-mail: a.unur@yahoo.com

<sup>2</sup> Т. Жааваа, Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэлийн тогтолцооны шинэчлэлийн зарим асуудал, Монограф, Улаанбаатар, МУИС-ийн хэвлэл, 2003, хуудас 130.

- Үндэсний бүртгэл, тайлагналын тогтолцоог бүрэн төлөвшүүлж чадсан улс орнууд СТОУС-д шилжихдээ эхлээд уг стандартыг сайн дурын үндсэн дээр хэрэглэхийг зөвшөөрдөг (бэлтгэл үе), тодорхой хугацааны дараа үүнийг эрх зүйн хүрээнд баталгаажуулдаг (эрх зүйн зохицуулалттай үе)<sup>3</sup> бол манай улсын хувьд бэлтгэл үеийг алгасан шууд эрх зүйн зохицуулалт бий болсон;
- Дэлхийн улс орнуудад олон улсын стандартад шилжихдээ баримталдаг үндсэн гурван хандлага (олон улсын стандартыг эх хувилбараар шууд мөрдөх, үндэсний стандартаа олон улсын стандартад нийцүүлж ижилсгэх, эсвэл СТОУС-ын үндсэн зарчмуудад суурилсан үндэсний стандартыг гаргаж мөрдөх) байдгаас манай улс СТОУС-ын Зөвлөлөөс баталсан үндсэн эхийг хүчин төгөлдөр болох өдрөөс нь шууд мөрдөхөөр хуульчилсан;
- СТОУС нь нээлттэй хувьцаат компанийн санхүүгийн тайлагналд зориулагдсан удирдамж юм. Иймд улс орнуудад юуны өмнө хөрөнгийн биржид бүртгэлтэй компаниуддаа эхэлж мөрдүүлдэг, бусад аж ахуйн нэгжийг өөрсдийн хүсэлтээр хэрэглэхийг зөвшөөрдөг бол манай улсын хувьд зохион байгуулалтын хэлбэр, өмчийн төрөл, үйл ажиллагааны цар хүрээнээс үл хамааран бүх аж ахуйн нэгж, байгууллагыг хэрэглэхийг хуулиар шаардсан билээ.

Олон улсын нэр хүнд бүхий мэргэжлийн байгууллагууд (НҮБ-ын дэргэдэх Засгийн газар хоорондын шинжээчдийн ажлын хэсэг<sup>4</sup>, Дэлхийн нягтлан бодогчдын холбоо, Дэлхийн банк, Үнэт цаасны комиссын олон улсын байгууллага<sup>5</sup>)-ын судалгааны тайлангуудаас үзвэл шилжилтийн эдийн засагтай орнуудад СТОУС-ыг нэвтрүүлэхэд дараах үндсэн гурван асуудлыг шийдвэрлэх шаардлага тулгардаг байна. Энэ нь:

- Олон улсын стандартыг хэрэглэх эрх зүйн орчныг бүрдүүлэх;
- Энэхүү стандартыг аж ахуйн нэгж, байгууллагад нэвтрүүлэх болон хэрэгжилтийн байдалд нь хяналт тавих удирдлагын тогтолцоог үндэсний хэмжээнд бий болгох;
- Стандартуудыг аж ахуйн нэгж, байгууллагын практикт хэрэглэхтэй холбоотой дэд бүтцийг бий болгох явдал юм.

Гэхдээ эдгээр асуудлуудыг харилцан уялдаатайгаар цогц байдлаар шийдвэрлэх шаардлагатай<sup>6</sup> гэжээ. Иймд манай улсын хувьд эдгээр асуудлыг шийдвэрлэж ирсэн байдал, хүрсэн үр дүн, тулгамдаж буй асуудлыг тус бүрд нь авч үзлээ.

<sup>3</sup> Сорокина Е.М., Возможности и проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности в России, Известия Иркутской государственной экономической академии, 2016, Т.26, №3, С.469-477

<sup>4</sup> Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) нь 1982 онд байгуулагдсан бөгөөд олон улсын түвшинд бүртгэл, тайлагналын асуудлыг судлах, олон улсын стандартад нийцүүлэх, хөгжиж буй орнуудад СТОУС-ыг нэвтрүүлэхэд нь туслах чиглэлээр ажилладаг байгууллага юм.

<sup>5</sup> Securities and Exchange Commission нь АНУ-ын төрийн байгууллага бөгөөд хөрөнгийн биржид бүртгэлтэй компаниудын нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналд зориулсан удирдамжийн бичиг баримтуудыг гаргадаг, СТОУС-ын Зөвлөлийн бүртгэл, тайлагналын арга зүйн асуудлын гол түнш байгууллага юм.

<sup>6</sup> Шеремет А.Д., Соловьева О.В., Проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности: Анализ международного опыта, Аудит и финансовый анализ, 2009, №1

## 1. Эрх зүйн орчны бүрдэлт (The Formation of the Legislative Environment of the IFRS Application)

“Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай” (1993) хууль нь энэ салбарын шинэчлэлийн үйл явцын анхны эрх зүйн баримт бичиг болсон ба энэ хуульд эдийн засгийн бүх субъектыг нягтлан бодох бүртгэл хөтөлж, санхүүгийн тайлан бэлтгэхийг шаардсан, зах зээлийн харилцааны үеийн бүртгэл, тайлагналын үндсэн элементүүд, тэдгээрийг хэрэгжүүлэх зарчмуудыг зааж өгснөөрөө ач холбогдолтой. Шинэчлэлийн эхний жилүүдэд хийгдсэн ажлууд, авч хэрэгжүүлсэн арга хэмжээг нэгтгэж үзвэл дараах үндсэн зорилтууд тавигдсан байна: Үүнд:

- СТОУС-д шилжих эрх зүйн орчин бүрдүүлэх, нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжлийн байгууллагыг бий болгох, үйл ажиллагааг нь төлөвшүүлэх;
- мэргэшсэн нягтлан бодогч, аудитуудыг бэлтгэх, улмаар тасралтгүй сургалтын тогтолцоог бий болгох, хараат бус аудитын тогтолцоог бүрдүүлэх;
- нягтлан бодогч мэргэжилтнүүдийн онол, арга зүйн мэдлэг, мэргэжлийн ур чадварыг дээшлүүлэх, их дээд сургуулийн багш нарыг чадавхижуулах, сургалтын хөтөлбөрийг шинэчлэх, ном сурах бичгээр хангах;
- олон улсын стандартын шаардлага хангах бүртгэлийн программ хангамж бий болгох явдал байжээ.

Хэдийгээр Азийн хөгжлийн банк, Дэлхийн банк зэрэг олон улсын байгууллагууд болон Австрали зэрэг улсуудын засгийн газрын санхүүгийн дэмжлэгтэйгээр дээрх зорилтуудыг биелүүлэхэд чиглэсэн ажлуудыг тодорхой үе шаттайгаар хэрэгжүүлж ирсэн боловч шинэчлэлийн эхний 10 жилийн эцэст Сангийн яам болон Дэлхийн банкнаас хийсэн судалгаагаар “аж ахуйн нэгж, байгууллагын 40 орчим хувь нь нягтлан бодох бүртгэл хөтөлж, санхүүгийн тайлан гаргадаггүй, бусад аж ахуйн нэгжүүдэд СТОУС-ын нэвтрэлт эхний шатанд байгаа, төсвийн байгууллагын бүртгэл хуучнаараа, олон улсын стандартыг ойлгож хэрэглэх талаар нягтлан бодогчдын ур чадвар хангалтгүй”<sup>7</sup>, “Монгол улсад санхүүгийн тайлагналын тогтолцоо сул, компанийн засаглал, санхүүгийн мэдээллийн чанар муу”<sup>8</sup> гэсэн дүгнэлт гарчээ. Иймд нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналын эрх зүйн орчныг сайжруулах, нягтлан бодогчдын сахилга хариуцлагыг дээшлүүлэх, бүртгэл, аудитын харилцааг шинэ шатанд гаргах шаардлагаар 2001 онд “Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай” хуулийг шинэчлэн найруулж УИХ-аар батлуулсан. Хуулийн шинэчилсэн найруулгад олон улсын стандартын хэрэглээний хүрээг тодорхой болгож ашгийн төлөө байгууллагуудыг СТОУС-ыг, харин төсвийн байгууллагуудыг УСНББОУС-ыг мөрдөхөөр хуульчилснаас гадна нягтлан бодох бүртгэл хөтөлх дараалал, санхүүгийн тайлан бэлтгэж толилуулах журмыг тодорхой болгосон. Мөн аж ахуйн нэгж, байгууллага бүр нягтлан бодох бүртгэлийн бодлогыг боловсруулан мөрдөх, дотоод хяналтыг хэрэгжүүлэх, нягтлан бодогчдын сахилга хариуцлагыг дээшлүүлэх, мэргэжлийн ёс зүйн дүрмийг мөрдүүлэхэд чиглэсэн заалтуудыг оруулсан нь шинэчлэлийг эрчимжүүлэх, эрх зүйн орчныг сайжруулахад чиглэсэн өөрчлөлт болжээ.

<sup>7</sup> Л.Дондог, Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх, Мөнхийн үсэг, 2016

<sup>8</sup> Narasimham R., Narayan B., Bayasgalan D. Diagnostic Studies of Accounting and Auditing Arrangements in Mongolia. Asian Development Bank. Printed in the Philippines. 2005, 119 p.

Манай улсад олон улсын стандартыг нэвтрүүлэхэд чиглэсэн шинэчлэлийн үйл явцын судалгаанаас үзэхэд аж ахуйн нэгжүүдэд СТОУС хангалттай нэвтрэхгүй байгаа нь дараах үндсэн гурван шалтгаантай гэж дүгнэж болохоор байна. Нэгдүгээрт, СТОУС нь бие даасан компанийн санхүүгийн тайлангаас илүүтэйгээр групп компанийн санхүүгийн нэгтгэсэн тайлан бэлтгэх удирдамжаар хангах зорилготой бөгөөд хөрөнгийн зах зээлд оролцогчдын мэдээллийн хэрэгцээг хангахад чиглэсэн санхүүгийн мэдээллүүдийг толилуулахыг (ө.х. хувьцаат компанийн санхүүгийн тайлагналд зориулагдсан) шаарддаг. Гэтэл Монгол улсад идэвхитэй үйл ажиллагаа явуулж байгаа 50-60 мянга орчим компани бүртгэлтэй байгаагийн 300 орчим нь л хувьцаат компаниуд<sup>9</sup> бөгөөд дийлэнх нь 1990-ээд оны эхээр улсын өмчийг хувьчлах замаар бий болсон байдаг. Өнөөгийн байдлаар эдгээр компаниудын нийт хувьцааны 94 орчим хувь нь нэг болон нэгдмэл сонирхолтой этгээдүүдийн мэдэлд<sup>10</sup> төвлөрсөн. Зах зээлийн жам ёсоор хувьцаагаа нийтэд арилжаалах (Initial public offering-IPO) үйл явц 2005 оноос эхэлсэн бөгөөд өнөөдөр ийм байдлаар хувьцаа арилжиж хөрөнгө оруулалт татсан 14 хувьцаат компани байна. Ийнхүү хөрөнгийн зах зээлийн хөгжил сул байгаа нь СТОУС-ын дагуу бэлтгэсэн санхүүгийн тайлангийн эрэлтийг бууруулахад нөлөөлж байгаа юм. Зөвхөн үндэстэн дамнасан компаниудын салбарууд болон гадаадын хөрөнгө оруулалттай компаниудад СТОУС-ыг хэрэглэх бодит эрэлт бий. Хоёрдугаарт, манай улсын нийт аж ахуйн нэгжийн 85 орчим хувь нь 9 хүртэл ажилтантай, 86 орчим хувь нь 100 сая төгрөг хүртэлх жилийн борлуулалтын орлоготой<sup>11</sup> байгаа нь жижиг дунд аж ахуйн нэгж давамгайлж байгааг харуулж байна. Улс орнуудын туршлагаас үзэхэд СТОУС-ын дагуу иж бүрэн санхүүгийн тайлан бэлтгэх нь хүний нөөцийг байнга хөгжүүлэхийг шаарддаг, зардал ихтэй байдаг тул жижиг дунд аж ахуйн нэгжид тохиромжгүй төдийгүй ач холбогдол багатай<sup>12</sup> гэжээ. Гуравдугаарт, СТОУС-ын дагуу санхүүгийн тайлан бэлтгэхэд хөндлөнгийн шинжээч-мэргэжилтнүүд (үнэлгээчин, аудитор, татварын зөвлөх зэрэг)-ийн оролцоо зайлшгүй шаардлагатай. Хэдийгээр манай улсын хувьд эдгээр мэргэжилтнүүдийн үйл ажиллагааг холбогдох хуулиар зохицуулж байгаа боловч тэдний олон улсын стандартын талаарх мэдлэг, туршлага хангалттай хэмжээнд хараахан хүрээгүй байгаа юм.

Эдгээр нөхцөл байдал нь манай улсыг СТОУС-д шилжих үзэл баримтлалаа эргэн харах, өөрчлөлт шинэчлэл хийхийг шаардсаны дагуу 2015 онд “Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай” болон “Аудитын тухай” хуулиудын шинэчилсэн найруулгыг баталж 2016 оноос мөрдөж эхлээд байна. Эдгээр хуулиудын шинэчилсэн найруулгын өөрчлөлтийн гол үзэл санаа нь:

- СТОУС-д суурилсан үндэсний стандарт боловсруулах, батлан гаргах, хэрэгжүүлэх талаар төрийн болон төрийн бус мэргэжлийн байгууллагын гүйцэтгэх үүргийг тодорхой болгож хуульчилсан;
- Хуульд анх удаа “нийтийн ашиг сонирхлын байгууллага” гэдэг ойлголтыг оруулсан ба нийтийн ашиг сонирхлын байгууллага нь СТОУС-ыг бүрэн хэмжээгээр мөрдөж,

<sup>9</sup> Үндэсний статистикийн хороо, Монгол улсын статистикийн эмхэтгэл, Улаанбаатар, 2016, хуудас 429

<sup>10</sup> СЗХ, Санхүүгийн зах зээлийн тойм, Улаанбаатар, 2016, хуудас 40-45

<sup>11</sup> Үндэсний статистикийн хороо, Монгол улсын статистикийн эмхэтгэл, Улаанбаатар, 2016, хуудас 429

<sup>12</sup> Крылова Т. Б., Первые итоги внедрения МСФО за рубежом, Международный бухгалтерский учет, 2008, №3 (111)

санхүүгийн тайландаа заавал аудит хийлгэхээр, бусад аж ахуйн нэгжүүд Жижиг дунд аж ахуйн нэгжийн олон улсын стандартыг мөрдөж, санхүүгийн тайландаа сайн дурын үндсэн дээр аудит хийлгэхээр зааж, аж ахуйн нэгжийн өмчийн хэлбэр, үйл ажиллагааны цар хүрээнээс хамаарч ялгаатай байдлаар хандах болсон;

- Групп компаниудыг санхүүгийн нэгтгэсэн тайлан гаргахыг шаардах боллоо.

Ийнхүү эрх зүйн хүрээнд хийгдсэн шинэчлэлийн агуулгаас харахад олон улсын стандартын бодит эрэлтэд суурилсан хэрэглээг дэмжиж, бусад бизнес эрхлэгчдийн мэдээллийн хэрэгцээг хангах сонголт, боломжийг бий болгож байгаа нь манай улсын нягтлан бодох бүртгэлийн шинэчлэлийг шинэ шатанд гаргах үндэслэл болж байна.

## 2. Удирдлага, зохион байгуулалтын тогтолцооны төлөвшил (The Formation of the Management Institute Structure)

Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналын тогтолцооны шинэчлэлд Сангийн яам болон Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институт (ММНБИ) шийдвэрлэх үүрэг гүйцэтгэж байна. 2015 оныг хүртэл эдгээр байгууллагуудын шинэчлэлийн үйл явцад гүйцэтгэх үүргийг эрх зүйн хүрээнд нарийн зааглаагүй байсан тул Сангийн яам үндэсний хэмжээнд СТОУС-ыг орчуулах, батлуулах, аж ахуйн нэгж байгууллагуудад мөрдүүлэх, хэрэгжилтэнд нь хяналт тавих бүх үүргийг хэрэгжүүлэх цорын ганц субъект байсаар иржээ. Сангийн яамнаас манай улсын бүртгэл, тайлагналыг америкийн данс бүртгэлийн загварт суурилсан “Журнал-Ерөнхий данс”-ны хэлбэртэй байхаар шийдвэрлэж, 1995 онд олон улсын стандартад нийцүүлэн “Аж ахуйн нэгж, байгууллагын үйл ажиллагаанд мөрдөх нягтлан бодох бүртгэлийн дансны жагсаалт, дансны үлгэрчилсэн заавар”-ыг гаргасан нь зах зээлийн нөхцөлд зохицох анхны арга зүйн шинжтэй удирдамжийн бичиг баримт болсон. Энэхүү зааварт нягтлан бодох бүртгэл хөтлөх зарчмууд болон санхүүгийн тайлангийн элементүүдийг хүлээн зөвшөөрөх, үнэлэх, данс бүртгэлд тусгах суурь ойлголтууд, түүнчлэн нийтлэг гарах дансны харилцааны загвар, санхүүгийн тайлангийн бүтэц, бүрэлдэхүүн, тайлан бэлтгэх, толилуулах журмыг зааж өгчээ. Энэхүү дансны зааврыг 2000 ба 2014 онуудад шинэчлэн гаргасан бөгөөд өнөөг хүртэл эдийн засгийн субъектэд нягтлан бодох бүртгэл хөтлөх, санхүүгийн тайлан бэлтгэх арга зүйн үндсэн баримт бичиг болон ашиглагдаж байна. Үүнээс гадна Сангийн яамнаас өнөөг хүртэл 40 гаруй заавар, журам боловсруулан гаргаж<sup>13</sup> нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналын тогтолцооны шинэчлэлийн эрх зүйн үндсийг бүрдүүлж байна. “Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай” (2015) хуулийн шинэчилсэн найруулгад нягтлан бодох бүртгэлийн удирдлагын тогтолцоонд төрийн ба төрийн бус байгууллагын гүйцэтгэх үүргийг дараах байдлаар илүү тодорхой болгосон. Үүнд:

- олон улсын стандартыг орчуулах, мөрдүүлэх, хянах үүрэг Сангийн яаманд хэт төвлөрсөн байдлыг задалж, төр хувийн хэвшлийн хамтын ажиллагааг дэмжих Засгийн газрын бодлогын дагуу СТОУС-ыг орчуулах болон үндэсний стандарт боловсруулах үүргийг ММНБИ-д шилжүүлсэн;
- Сангийн сайдын дэргэд Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын стандартын хороо гэх шинэ институцийг бий болгож, энэхүү хороо нь нягтлан бодох бүртгэл, аудитын чиглэлээр

<sup>13</sup> Сангийн яам, Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэлийн товч түүх, Улаанбаатар, 2011, хуудас 77

мэргэшсэн есөөс доошгүй гишүүний бүрэлдэхүүнтэй байх, СТОУС болон АОУС-ын албан орчуулгыг хянан, хэрэглээний тайлбар, зөвлөмжийг батлах, нягтлан бодох бүртгэлийн үндэсний болон холбогдох стандарт, журам, хянан батлуулахаар санхүү, бүртгэлийн асуудал эрхэлсэн Засгийн газрын гишүүнд хүргүүлэх үүрэгтэй байхаар заалаа.

Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын стандартын хороо байгуулагдсанаас хойш нэг жилийн дотор манай улсын эдийн засгийн тэргүүлэх салбаруудад ашиглагдах, нэн тэргүүний шаардлагатай байгаа үндэсний 3 стандартыг (Барилгын гэрээний орлого ба зардлын нягтлан бодох бүртгэлийн стандарт, Хайгуулын болон олборлох салбарын нягтлан бодох бүртгэлийн стандарт, Биологийн хөрөнгө ба түүнээс хүлээн авсан хөдөө аж ахуйн бүтээгдэхүүний нягтлан бодох бүртгэлийн стандарт) хянан Сангийн сайдаар батлуулснаас үзэхэд нягтлан бодох бүртгэлийн шинэчлэлд энэхүү институт шийдвэрлэх үүрэгтэй байх нь харагдаж байна. Сангийн сайдын дэргэд 1993 онд байгуулагдсан Нягтлан бодох бүртгэлийн Мэргэжлийн зөвлөл нь 1996 онд ММНБИ болон өөрчлөн зохион байгуулагдсан. Өнгөрсөн 20 гаруй жилийн хугацаанд энэхүү байгууллагын нягтлан бодох бүртгэлийн тогтолцооны шинэчлэлд гүйцэтгэсэн үүргийг дараах байдлаар нэгтгэн дүгнэж болно:

- олон улсын жишгийн дагуу мэргэшсэн нягтлан бодогчийг бэлтгэх, шалгаруулах болон тэдэнд мэргэжлийн тасралтгүй боловсрол олгох тогтолцоог бий болгосон. Манай улс Мэргэшсэн нягтлан бодогчийн сертификатыг 1993 оноос олгож эхэлсэн бөгөөд өнөөгийн байдлаар 4,000 орчим хүн энэхүү мэргэжлийн зэргийг, 800 орчим хүн аудиторын батламж<sup>14</sup> аваад байна;
- энэхүү байгууллагын шууд оролцоотойгоор хараат бус аудитын тогтолцоо бүрдэж, аудитын үйл ажиллагаа нь санхүүгийн хяналтын үндсэн салбар болж хүлээн зөвшөөрөгдөөд байна. Өнөөгийн байдлаар ММНБИ нь 140 орчим аудитын компанийг нэгтгэсэн<sup>15</sup> нягтлан бодох бүртгэлийн хамгийн том мэргэжлийн байгууллага бөгөөд Олон улсын нягтлан бодогчдын холбооны болон Ази номхон далайн орнуудын нягтлан бодогчдын холбооны жинхэнэ гишүүн болоод байна.

### 3. СТОУС-ыг практикт хэрэгжүүлэх дэд бүтцийн асуудлыг шийдвэрлэсэн байдал (The Realizations Absorption of the Infrastructure Connected to the IFRS Practice)

Манай улсын нягтлан бодох бүртгэлийн тогтолцоог олон улсын стандартад нийцүүлэн шинэчлэхэд дараах техникийн асуудлуудыг шийдвэрлэх шаардлага тулгарсан. Үүнд:

- СТОУС-ын албан ёсны эхийг монгол хэлнээ орчуулах;
- Нягтлан бодогч мэргэжилтнүүдийн олон улсын стандартын талаарх мэдлэг, мэргэжлийн ур чадварыг дээшлүүлэх;
- СТОУС-ын практик хэрэглээг хангахад шаардагдах арга зүйн удирдамж, сургалтын материал, гарын авлагыг монгол хэлээр бэлтгэх;
- Олон улсын стандартын дагуу санхүүгийн тайлан бэлтгэх компьютерийн программ хангамжийг бий болгох.

<sup>14</sup> ММНБИ, Жилийн ажлын тайлан, Улаанбаатар, 2015

<sup>15</sup> ММНБИ, Жилийн ажлын тайлан, Улаанбаатар, 2015

Дээрх техникийн асуудлуудыг шийдвэрлэхэд олон улсын байгууллага, донор орнуудын санхүүгийн тусламж шийдвэрлэх үүрэг гүйцэтгэсэн. Өнөөг хүртэл бүртгэл, аудитын салбарт Дэлхийн банк, Азийн хөгжлийн банк болон Австралийн засгийн газрын санхүүгийн болон техникийн тусламжтайгаар 10 гаруй төсөл хөтөлбөр хэрэгжсэн. Эдгээр төслийн хүрээнд 1998 онд СТОУС-ын бүрэн эхийг анх удаа монгол хэлнээ орчуулж гаргасан ба түүнээс хойш дараагийн хэвлэлүүдийн 3 удаагийн (2005, 2011, 2012) орчуулга гараад байна. Мөн Улсын секторын санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандартыг 2 удаа (2006, 2012) орчуулж гаргаснаас гадна Жижиг дунд аж ахуйн нэгжийн олон улсын стандартыг мөн орчуулж (2011) нийтийн хүртээл болгосон. Үүнээс гадна СТОУС-ын бүрэн эхийг хялбаршуулан жишээ тайлбар оруулсан “СТОУС-ын Хэрэглээний тайлбар” нэрээр Сангийн яамнаас 4 удаа (1998, 2007, 2009, 2014) гаргаад байна. Ийнхүү өнөөдрийн байдлаар СТОУС-ыг монгол хэлнээ орчуулах зорилт бүрэн биелсэн боловч түүнийг практикт хэрэгжүүлэхтэй холбоотой хүндрэлүүд байсаар байна. Олон улсын стандартыг амжилттай нэвтрүүлсэн улс орнуудын туршлагаас үзвэл, энэхүү стандартыг практикт хэрэглээ болгоход зөвхөн үндэсний хэлэнд орчуулах хангалтгүй бөгөөд түүнийг сонирхогч бүх талууд хүссэн үедээ ямар ч саадгүйгээр унших, ашиглах боломжтой байх ёстой гэж үздэг. Гэтэл манай улсад стандартын орчуулга зөвхөн цаасан хэлбэрээр, нилээд өндөр үнэтэй байдаг нь стандартын хэрэглээг хязгаарлаж байж болзошгүй юм. Мөн стандартын сүүлийн орчуулгуудын чанар харьцангуй сайжирч, шууд уншиж ашиглахад хялбар болсоор байгаа боловч практикт хэрэглээг хязгаарлаж байгаа бас нэг хүчин зүйл бол удирдах дээд байгууллагын “амыг харах”, заавар журмыг хэт шүтдэг нягтлан бодогчдын уламжлалт сэтгэлгээ (менталитет) нөлөөлж, тэдний бие даасан мэргэжлийн шийдвэр гаргах чадвар сул байгаатай холбоотой. Гэхдээ энэ нь нийгмийн өөрчлөлт хийж буй аль ч улс оронд байдаг, зөвхөн цаг хугацааны эрхээр “илаашрах” нийгмийн үзэгдэл юм.

Өнгөрсөн хугацааны туршлагаас үзвэл нягтлан бодогчдын мэргэжлийн ур чадварыг дээшлүүлэх зорилт дараах үндсэн хоёр чиглэлээр хэрэгжиж ирсэн нь харагдаж байна. Үүнд:

- практикт ажиллаж байгаа нягтлан бодогч мэргэжилтнүүд болон санхүүгийн тайлан хэрэглэгчдийн СТОУС-ын талаарх мэдлэг, мэргэжлийн ур чадварыг дээшлүүлэх;
- нягтлан бодогч мэргэжилтэн бэлтгэдэг дээд боловсролын сургалтын хөтөлбөрийг шинэчлэх.

1993 онд америк багш Д. Хоббс (D. Hobbes), М. Ховерстен (M. Hoversten) нарын “Нягтлан бодох бүртгэлийн үндэс” сэдвээр төрийн захиргааны байгууллагын ажилтнууд болон их дээд сургуулийн багш нарт явуулсан нэг сарын сургалтаар манай улсын зах зээлийн нягтлан бодох бүртгэлийн сургалтын үйл явц эхэлсэн бөгөөд улмаар Филиппиний иргэн Макарио Ж. Севиллагийн 1998 оныг хүртэл 5 төрлийн хичээлээр явуулсан цуврал сургалтууд нь манай мэргэжилтнүүдэд америк бүртгэлийн мөн чанарыг ойлгох, мэргэжлийн англи хэлний мэдлэг олж авахад<sup>16</sup> чухал үүрэг гүйцэтгэжээ. Эдгээр сургалтын явцад нягтлан бодогч мэргэжилтэн бэлтгэх арга зүйн материалын үндэс

<sup>16</sup> Сангийн яам, Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэлийн товч түүх, Улаанбаатар, 2011, хуудас 79

болсон Макарио Ж. Севилла “Санхүүгийн бүртгэл”, “Санхүүгийн бүртгэлийн үндэс” (1996), Роберт Р. Мейгс “Санхүүгийн бүртгэл”(1996), Д. Кейсо “Санхүүгийн дунд шатны бүртгэл” (2000), А. Хаммер “Зардлын бүртгэл”(2000) зэрэг сурах бичгүүд хэвлэгдсэн. Харин төсвийн байгууллагын бүртгэлийн шинэчлэл 2002 онд “Төсвийн байгууллагын удирдлага санхүүжилтын тухай хууль” батлагдсанаар эхэлсэн бөгөөд Сангийн яамны мэдээгээр 2002-2003 онуудад 2,500 орчим төсөвт байгууллагын 3,000 орчим нягтлан бодогч олон улсын стандартын мэдлэг олгох сургалтанд хамрагдсан<sup>17</sup> байна. Ийнхүү төсвийн байгууллагын нягтлан бодогчдын олон улсын стандартын талаарх мэдлэг сайжирсаны үр дүнд 2003 оноос төсвийн байгууллагуудын санхүүгийн тайлан аккрузал сууриар гарч эхэлсэн бөгөөд 2004 оноос Засгийн газрын нэгтгэсэн санхүүгийн тайлан бэлтгэж, УИХ-аар хэлэлцүүлэх болсон.

Нягтлан бодогч мэргэжилтэн бэлтгэдэг их дээд сургуулиудын сургалтын хөтөлбөрийн шинэчлэл 1990-ээд оны дундуур МУИС болон ХААДС-ийн сургалтын төлөвлөгөөг шинэчлэх ажлаар эхэлсэн. Өнөөгийн байдлаар Боловсролын яамнаас тусгай зөвшөөрөл авч сургалт явуулж байгаа төрийн болон хувийн өмчийн 100 орчим их дээд сургуулиас 40 орчим сургууль нягтлан бодогч мэргэжилтэн бэлтгэж байна. Эдгээр сургуулиудын мэргэжлийн хичээлүүд бүгд СТОУС-ын үзэл баримтлалд суурилсанаас гадна “Санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт” хичээл бүх түвшний сургалтад орж байгаа нь манай улсад олон улсын бүртгэлийн стандартыг хэрэгжүүлэх таатай хөрс болж байна. Гэхдээ хэдийгээр Монгол улс нэг хүнд ногдох их дээд сургуулийн тоогоор дэлхийд дээгүүр байр эзэлж байгаа боловч сургалтын чанарын асуудал нягтлан бодох бүртгэлийн шинэчлэлийн бас нэг тулгамдсан асуудал хэвээр байгаа юм. Ийнхүү дээр өгүүлснийг нэгтгэн үзвэл СТОУС-ыг Монгол улсын аж ахуйн нэгж, байгууллагад нэвтрүүлэх дэд бүтэц бүрджээ гэж үзэж болно.

#### Дүгнэлт

- Өнөөдөр Монгол улсад СТОУС-ыг хэрэглэх эрх зүйн орчин бүрдсэн, төрийн захиргааны болон мэргэжлийн олон нийтийн удирдлагын институцийн үйл ажиллагаа олон улсын жишгийн дагуу төлөвшсөн бөгөөд олон улсын стандартыг аж ахуйн нэг, байгууллагад хэрэглэхэд шаардлагатай техникийн асуудлууд хангалттай түвшинд шийдвэрлэгдсэн байна.
- Хэдийгээр манай улсын санхүүгийн зах зээлийн сул хөгжил нь аж ахуйн нэгж, байгууллагад СТОУС-ыг бүрэн хэрэглэх эрэлтийг хязгаарлаж байгаа боловч 2015 онд хийсэн эрх зүйн орчны шинэчлэлийн үр дүнд нягтлан бодох бүртгэл, аудитын тогтолцоо хөгжлийн шинэ шатанд гарах боломжтой болж байна.
- Монгол улсад бүртгэл, тайлагналын олон улсын стандартыг нэвтрүүлж буй туршлага, хүрсэн үр дүнд, тулгамдаж буй асуудлыг нэгтгэж үзвэл хөгжиж буй орны хувьд СТОУС-ыг шууд хуулбарлан хэрэглэх нь зохимжгүй бөгөөд олон улсын стандартын үзэл баримтлалд нийцүүлэн үндэсний стандарт боловсруулан мөрдөх шаардлагатай нь харагдаж байна.

<sup>17</sup> Д.Батжаргал, Хамтдаа хөгжсөн 20 жил, Улаанбаатар, 2016



## Ашигласан материал

1. Т. Жааваа (2003). *Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэлийн тогтолцооны шинэчлэлийн зарим асуудал, Монограф*, Улаанбаатар, МУИС-ийн хэвлэл.
2. Сорокина Е. М. (2016). Возможности и проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности в России, *Известия Иркутской государственной экономической академии*, Т.26, №3, 469-477.
3. Шеремет А. Д., Соловьева О. В. (2009). Проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности: Анализ международного опыта, *Аудит и финансовый анализ*, №1.
4. Л. Дондог (2016). *Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх*. Улаанбаатар.
5. Narasimham, R., Narayan, B., Bayasgalan, D. (2005). *Diagnostic Studies of Accounting and Auditing Arrangements in Mongolia*, Asian Development Bank, Printed in the Philippines, 119.
6. The World Bank (2009). *Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) Mongolia: Corporate Governance Country Assessment*, 29-30.
7. Крылова Т. Б. (2008). Первые итоги внедрения МСФО за рубежом, *Международный бухгалтерский учет*, 3(111).
8. Б. Болормаа (2014). *Олон улсын стандартыг аж ахуйн нэгж, байгууллагын нягтлан бодох бүртгэлд нэвтрүүлэх нь*, Улаанбаатар.
9. Сангийн яам (2011). *Монгол улсын нягтлан бодох бүртгэлийн товч түүх*, Улаанбаатар.
10. ММНБИ, Д. Батжаргал (2016). *Хамтдаа хөгжсөн 20 жил*. Улаанбаатар.
11. Л. Мөнх-Очир, А. Өнөржаргал (2016). Нягтлан бодох бүртгэлийн эрх зүйн орчны шинэчлэл, *Бизнес ба инновац*, 12, 85-98.
12. Үндэсний статистикийн хороо (2016). *Монгол улсын статистикийн эмхэтгэл*, Улаанбаатар.
13. Санхүүгийн зохицуулах хороо (2016). *Монгол улсын санхүүгийн зах зээлийн тойм*, Улаанбаатар.

