

## **Нягтлан бодох бүртгэлийн үйл ажиллагаанд татварын мэргэшсэн зөвлөхийн үүрэг**

### **The Role of the Tax Adviser in the Accounting Process**

Г. Алтанзаяа<sup>1</sup>

Хураангуй

Татварын мэргэшсэн мэргэжилтний орчин, нөхцөл өөрчлөгдөж байна. Татварын төлөвлөлтийг хийх, хуулийн хэрэгжилтийг хангах замаар татварын орлогыг бүрдүүлэхээс гадна, татвартай холбоотой бүхий л зүйлийг нягтлан бодох бүртгэлээр бүртгэлжүүлж тухайн жилийн санхүүгийн тайланд тусгах нь илүү чухал болж байна. Иймд, Аудиторын байр суурь ямар байх вэ? Татварын нягтлан бодох бүртгэлийн үйл явцад татварын зөвлөх яаж холбогдох вэ? Татварын нөлөөллийг нягтлан бодох бүртгэлд тусгахтай хамааралтайгаар татварын зөвлөхүүдэд ямар боломжууд байгаа вэ? гэсэн асуултууд гарч байна. Татварын бүртгэлийн орчныг 5 зүйлийн хүрээнд практик түвшинд авч үзсэн өгүүлэл нийтлэгдсэн байна. Энэхүү нийтлэлийг сүүлийн жилүүдэд татварын мэргэжилтнүүдийн орчин нөхцөл өөрчлөгдөж, илүү нарийн харилцаа болж буй талаар судалсан зүйл, ажиглалт дээрээ үндэслэн бичив.

*Түлхүүр үгс:* нягтлан бодох бүртгэл, татварын мэргэшсэн зөвлөх, аудит

#### **Abstract**

The environment of the tax professional is changing. With the focus shifting from tax planning to tax compliance, tax accounting, i.e. everything relating to the tax position in the annual report, is becoming more important. Accordingly, what is the perspective of an auditor to such position? What potential exposures and what opportunities exist for tax advisers in relation to tax accounting, particularly in view of reflecting tax effects in tax accounting? There was one article published regarding changing environment of the tax adviser considering 5 elements of tax position. This article is written based on my research and observations regarding changing tax professional's environment, which is getting more complex during the recent years.

*Keywords:* accounting, tax adviser, audit

---

<sup>1</sup> МУИС-ийн Бизнесийн Сургуулийн НББ-ийн тэнхимийн профессор, доктор;  
ТМЗ-ийн нийгэмлэгийн ерөнхийлөгч  
E-mail: altanzaya99@gmail.com

### 1. Оршил

Түүхэндээ, татварын мэргэшсэн зөвлөх бол техникийн болон академийн түвшинд өндөр ур чадвартай мэргэжилтэн гэж үнэлэгдэж иржээ<sup>2</sup>. Тэд татварын талаарх гүнзгий мэдлэгтэй тул татварын хууль тогтоомжийг мэргэжлийн үүднээс тайлбарлах, татварын тогтолцоонд нийцэхүйц татварын хууль хэрэгжүүлэлтийн төлөвлөлтийг санал болгох зэргээр татвар төлөгчдийн болон татварын албаны эрх ашгийг тэнцвэржүүлэх үйлчилгээг үзүүлдэг. Татвар төлнө гэдэг нь татвар төлөгчийн хувьд зайлшгүй үүсэх зардал юм. Иймээс татвар төлөгчид аль болох татварын төлбөрөө бууруулах, хэмнэхийн төлөө эрмэлздэг. Гол асуудал нь нийт татвар төлөгчид (компаниуд) чадварлаг татварын зөвлөхийн ажил хэрхэн шаргуу эрч хүчтэй, зохион байгуулалттай, нягт чамбай ажил болохыг бүрэн ойлгодоггүй, мэддэггүй байсаар ирсэн. Цаг хугацаа өнгөрөх тусам бидний орчинд олон зүйл өөрчлөгдөж байна. Үүний нэг нь татвар төлөгчид (компаниуд) татварын мэргэшсэн мэргэжилтэнг илүү ажиллуулах болсноор татварын талаарх мэдлэг, мэдээлэл олж авах боломжоо бүрдүүлэх замаар хууль ёсны эрх ашгаа хамгаалах, нөгөө талдаа татварын албаны үйл ажиллагаа түүнийг даган улам боловсронгуй болж байна.

Татвар төлөгчид татварын мэргэшсэн зөвлөхийг ажиллуулснаар татварын хууль эрх зүйн орчинд илүү шүүлтүүртэй, шүүмжлэлтэй хандаж буй нь татварын нөлөөллийг санхүүгийн тооцоондоо нягт, чамбай мэдрэмжтэй ашиглах болсонтой холбоотой. Үүнээс гадна компаниудын үйл ажиллагаа явуулж буй орчин ч өөрчлөгдөж байна. Бизнес эрхлэх сэтгэлгээ нь боломжийг хөөцөлдөхөөс илүүтэйгээр

эрсдлийг удирдах руу давамгайлж буй нь татварын төлөвлөлт хууль хэрэгжүүлэх зохистой байдал руу чиглэх болсон. Эсрэгээрээ олон тооны татварын зөвлөхүүд татварын хуулийг дагаж мөрдөх нь зөвхөн татварын тайланг бэлтгэх (буцаалтаа авах) ажил биш гэдэг үзэл рүү чиглэж байна.

Хуулийг дагаж мөрдөх, хэрэгжилтийг хангахад аливаа ажил гүйлгээнд (хуулиар шаардсан) баримт бичгийг бүрдүүлэх, түүндээ үндэслэн татварын тооцоо, тайланг бэлтгэх, татварын нөлөөллийг жилийн санхүүгийн тайландаа тусгах нь татварын асуудал эрхэлсэн нэгжийн үүрэг хариуцлагын нэг хэсэг байсан. Энэ бүхэн нь алхам алхамаар хийгдэж буй цогц ажилбарууд бөгөөд хуулийг дагаж мөрдөх, хэрэгжүүлэх нь зөвхөн бичиг баримт бүрдүүлэх төдий зүйл биш, ажил гүйлгээн дэх татварын нөлөөллийг баримтжуулж, тооцож, бүртгэж, санхүүгийн тайланд тусгах явдал юм.

Бизнес, татвар бол зөвхөн олон улсын хэмжээнд өргөжин тэлж байгаа биш, тухайн улс, орон нутгийн хувьд ч татварын хууль, эрх зүй нь илүү дэлгэрэнгүй, нарийн, төвөгтэй болж байгаа тул, ялангуяа томоохон компаниуд татварын мэргэшсэн мэргэжилтэнг илүүтэйгээр ажиллуулах болж байна. Татварын нэг зөвлөх татварын тогтолцоо, бүх хууль эрх зүйн орчинг бүрэн дүүрэн ойлгох, эзэмших чадвартай байх нь хязгаарлагдмал юм. Иймээс Аж ахуйн нэгжийн орлогын албан татвар, Нэмэгдсэн өртгийн албан татвар, Гаалийн албан татвар, Хувь хүний орлогын албан татвар зэргээр аль хэдийн тодорхой чиглэлээр мэргэшсэн мэргэжилтэнгүүдээс бүрдсэн зөвлөхийн компаниуд бий болоод байна.

<sup>2</sup> Bart Janssen. Historically, a tax adviser is a professional with strong technical and academic skills.

Татварын тусгайлсан үйл ажиллагаатай холбоотой нарийн ойлголтууд, тэдгээрийн татварын нөлөөлөл гэсэн ойлголт ч нэмэгдэж байна, Жишээлбэл, санхүүгийн хэрэглүүр, үнэ шилжилт, нийлүүлэлтийн гинжин холбооны менежмент, бизнесийг нэгтгэх, худалдан авах зэрэг. Эдгээрийн татварын нөлөөллийг нягтлан бодох бүртгэлийн арга зүйгээр тооцож, бүртгэх, тайлагнах шаардлагаас нарийн мэргэшсэн мэргэжилтний хэрэгцээ бий болж байна. Мэргэшсэн мэргэжилтний хувьд эрсдлийн менежмент ба татварын хуулийг дагаж мөрдөхтэй холбоотой (компаниуд болон тэдний зөвлөхүүдэд) өөрчлөлтийг үнэлэх, орчны нөлөөллийг татварын бүртгэлд үнэн зөвөөр тусгаж тайлагнах үүрэг ногдож байна. Татварын бүртгэлийн гэдэг нь татвартай холбоотой бүхий л зүйлийн бүртгэл бөгөөд түүний татварын нөлөөлийг нягтлан бодох бүртгэлийн арга зүйгээр тооцож, бүртгэж, тайлагнах үйл явц юм. Энэ нь санхүүгийн тайланд татварын дансыг илэрхийлэхээс илүүгээр татварын нөлөөллийг тодорхойлох, бүртгэх, тайлагнах арга зүйг илүү шаардана.

Нягтлан бодох бүртгэлийн дүрэм (Нягтлан Бодох Бүртгэлийн Нийтээр Хүлээн Зөвшөөрсөн Зарчмууд - НББНХЗЗ) нь байгууллагын орлогын албан татварыг тодорхойлоход төвлөрдөг учраас орлогын албан татварын бүртгэлийн тусгай зохицуулалттай (НББОУС-12). Гэхдээ бусад татваруудын хувьд ч нягтлан бодох бүртгэлийн ерөнхий дүрмүүд хамааралтай. Татварын мэргэшсэн мэргэжилтний хэрэгцээ шаардлага зарим улс орны хувьд зөвхөн татварын хуульч (өмгөөлөгч)-ийн үүрэг нь мэт харагдах ч үнэндээ бол тийм биш юм. Татварын

хуулийн дагуу татвар ногдох орлого (зүйл), татвар ногдуулах орлого (зүйл), хасагдах зүйл, хасахгүй зүйл, ямар хөнгөлөлт, чөлөөлөлт үзүүлэх, тэдгээрийн нөлөөллийг хойшлуулан бүртгэх зэрэг нь татварын бүртгэлийн мэргэжилтний хэрэгцээг илэрхийлнэ. Ихэнх улс орнуудад татвар ногдуулах орлогын хэмжээ нь «бизнесийн» ашгаас эрс ялгаатай гэдгийг хүлээн зөвшөөрдөгтэй холбоотой бүртгэл тайлагналд эрх бүхий мэргэшсэн мэргэжилтний үүрэг, хариуцлагыг тусгайлсан хуулиар зохицуулж байна. Учир нь, татварын бүртгэл бол улс төрийн бодлогын үр дүнд ирж буй татварын ачааллыг хэмжих хэрэгсэл бөгөөд төрийн бодлогыг үр дүнг харуулах үзүүлэлт юм. Нөгөө талаараа иргэний үндсэн үүрэг юм. Ийм учраас эрх бүхий мэргэшсэн мэргэжилтний оролцоотойгоор татварын хуулийг хэрэгжүүлэх орчинг бүрдүүлэх, татвар хураалтын үйл ажиллагаагаа хөнгөвчлөх замаар улс орныхоо хөгжлийн тулгуур болгож байна.

Монгол улс “Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай”<sup>3</sup> хуулийг 2012 онд баталснаас хойш энэ чиглэлийн үйлчилгээ үзүүлэх тусгай зөвшөөрөл бүхий 50 гаруй компани үйл ажиллагаа явуулж байна. Мөн 2015 онд “Аудитын тухай”<sup>4</sup> хуулийн шинэчлэлээр Аудитын компани татварын мэргэшсэн зөвлөхийн үйлчилгээг үзүүлэх бол тусгай зөвшөөрөл авах зохицуулалттай. Гэвч аудитын 133<sup>5</sup> компаниудаас хэд нь татварын зөвлөхийн үйл ажиллагааг тусгай зөвшөөрөлтэйгээр гүйцэтгэж байгаа бол? Хуулиудын эдгээр зохицуулалтын хэрэгжилт ямар түвшинд байгаад хэн хяналт тавьж хариуцлага ярих юм бол?

<sup>3</sup> <http://legalinfo.mn/law/details/8908?lawid=8908>

<sup>4</sup> <http://legalinfo.mn/law/details/11192?lawid=11192>

<sup>5</sup> <http://www.test.monicpa.mn/index.php?viewThisHomePage=50>

## 2. Аудитын орчин

### 2.1. Татварын зөвлөх ба аудитор

Татварын бүртгэл эцсийн эцэст жилийн санхүүгийн тайланд татварын төлөв байдлыг тусгах тул НББОУС 12-аар зохицуулагдана. Иймээс аудиторын хувьд Татварын нөлөөллийг бүртгэж тайлагнахтай холбоотой Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн зөвлөгөөг ойлгох, түүний хамаарал, нөлөөлийг үнэлэх, дүгнэлт өгөхөд төвлөрнө. Үүнтэй холбогдуулан татварын мэргэшсэн зөвлөхийн чиг үүргийг ойлгох хэрэгтэй, (1) татварын мэргэшсэн зөвлөхийн ажил нь (шууд буюу шууд бусаар) жилийн аудитын шалгалттай холбогдоно, (2) татварын мэргэшсэн зөвлөх нь татварын нөлөөлийг тодорхойлох, бүртгэх, баримтжуулахдаа үйлчлүүлэгчдээ тусалдаг үйлчилгээ, (3) санхүүгийн тайлан, татварын тайлангийн зорилго өөр, баримтлах эрх зүй өөр тул үр дүн ялгаатай. Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн үүргийг үл харгалзан аудиторууд татварын тайланг гаргах, бүртгэл хөтлөх төдийгүй аудит хийх үйлдэл нь хууль эрх зүйг зөрчихийн зэрэгцээ мэргэжлийн ёс зүйгүй гэдгээ харуулна. Энэ нь аудитор болон татварын мэргэшсэн зөвлөхийн үйлчилгээний талаарх харилцан уялдааны ойлголт дутмаг, мэдлэггүй байдалтай холбоотой байж болно. Хэрэв тийм бол энэ нийтлэл энэ талын ойлголтыг өгөхөд чиглэж буй юм.

Татварын зөвлөхийн талаар аудиторуудын хэвшмэл үзэл нь татварын зөвлөхийн ажлын үр дүнг аудитын ажлаас зааглах нь буруу гэсэн ойлголт, түүний бодитой эсэхэд эргэлздэгт оршино. Мөн аудиторууд татварын мэргэшсэн зөвлөхийн ажлыг баланс, орлого үр дүнгийн тайланд тусдаг татварын зардал, татварын өглөгийн

дансны дүнгээр л хардаг. Татварын дансдын дүн нь баланс, орлого үр дүнгийн тайланд хүрэхийн тулд өргөн хүрээний үйл явц хийгддэг, нарийн үйл ажиллагаа гэдгийг нийтээр ойлгох хэрэгтэй юм.

Санхүүгийн жилийн тайланд туссан «тоон үзүүлэлт»-ийг тоо гэж харахаас илүүтэйгээр чухал, олон тооны мэдээллийг багтаасан гэдгийг ойлгох, түүнийг тогтоохын өмнө ихээхэн хэмжээний нүсэр ажил хийгдэх хэрэгтэй болдгийг мэдэх нь чухал. Санхүүгийн жилийн тайланд тусгах тоон үзүүлэлтийг зөвхөн НББНХЗЗ-аар тодорхойлохгүй (жишээлбэл, гадаад валютын хөрвүүлэлтийг түүхэн ханш эсвэл спот ханш, түүний татварын нөлөөлөл). Татварын мэргэшсэн мэргэжилтний үнэлэмж нь эдгээр тоон үзүүлэлтүүдийг бодитоор тогтоох явдал юм (жишээ нь, зах зээлийн шударга үнэ гэдэг нь юу гэсэн үг вэ? Энэ нь 100 эсвэл 110 байх уу?).

Санхүүгийн тайлангийн бүхий л батламж мэдэгдэл бүрд баримтжуулалт илүү чухал болдог нь аудитын ажлын үндсэн шинж. Аудитор нь аудитын хяналтын үйл явцаа баримтжуулж, хууль тогтоомжийн хүрээнд хяналтын байгууллагын олгосон эрх хэмжээний дагуу гарын үсэг зурж баталгаажуулсан байх ёстой. Хууль ёсны шаардлагыг дагаж мөрдөхгүй дүгнэлт гаргах тохиолдолд учрах хохирлыг барагдуулахаас гадна аудитын тусгай зөвшөөрлөө алдах үр дагавартай. Санхүүгийн тайланд туссан батламж мэдэгдэл бүрийн хувьд аудитор алдаагүй шударгаар илэрхийлэгдсэн эсвэл алдаатай илэрхийлэгдсэн болохыг бүхэлд нь ойлгож дүгнэлт өгнө. Санхүүгийн тайланд тусгагдсан батламж мэдэгдэл бүрийн баримтжуулалт бүр аудитын нотолгооны амин сүнс билээ.

## 2.2. Аудитын баримтжуулалт (ажлын баримт бичиг)

Аудитын ажлын баримтжуулалтыг хэлэлцэх үед татвартай холбогдох дараах таван зүйлийн тухайд анхаарах ёстой<sup>6</sup>.

Үүнд нь:

- 1) факт, бодит баримт (нөхцөл байдал, үйлдэл);
- 2) татварын хуулийн үр дагавар, нөлөө;
- 3) НББНХЗЗ-ийн үр дагавар, нөлөө;
- 4) компаний байр суурь ба онцлог;
- 5) татвартай холбоотой тооцоолол, боловсруулалт.

Эдгээрийг баримтжуулах, нотолгоо бүрдүүлэх нь энгийн мэт боловч бодит байдалд тийм ч хялбар биш. Үйлчлүүлэгч бол өөрийн бодит байдлыг тодорхойлох, тодруулах боломжтой цорын ганц этгээд. Татварын зөвлөхүүд үйлчлүүлэгчийн баримт материалд үндэслэн татварын хуулийн үр дагавар, нөлөөг авч үзэхэд оролцоно. Татварын хуулийн бодит үр дагавар, нөлөөлөл бий болсон тохиолдолд НББНХЗЗ-аар үр нөлөө, ялгааг тодорхойлох, зохицуулан бүртгэх болно. Татвар болон НББНХЗЗ-ийн үр нөлөөг тодорхойлох үед зөвхөн тухайн компанийн байр сууриас (хар эсвэл цагаан) бүх хариултыг авч үзэх ёсгүй. Татвар болон НББНХЗЗ-ийн үр нөлөөг тодорхойлох нь зөвхөн татварын тооцоо хийгээд зогсохгүй, түүнийг ерөнхий журнал, дэвтэрт бүртгэх, цаашлаад татварын нөлөөлөл, үр дагаварыг санхүүгийн тайланд тусгах, татварын тайлангууд, тодруулгуудыг үйлдэнэ. Эдгээр бүгдийн үнэн зөвийг тогтоох ажлын баримт, нотолгоог бүрдүүлэх нь аудитын зорилго болно.

Аудитын баримтжуулалтыг нягтлан бодох бүртгэлийн үндсэн баримтад үндэслэнэ. Тухайлбал: тухайн үйл явцын үндэс суурь болсон гэрээнүүд болон бусад дагалдах баримтууд нь аудитын нотлох баримт болно. Ихэнх тохиолдолд дээрх таван зүйлийн хүрээнд гарах татварын үр нөлөөг бичиж тэмдэглээгүй, тооцоогүй байх тул баримтад тусгагдаагүй байх тал бий. Эдгээрийн үр нөлөөг нягтлан бодох бүртгэлээр бүртгэж санхүүгийн тайланд тусгах нь зайлшгүй хийх зүйл. Аудитор нь зөвхөн компанийн илэрхийлсэн, тайлагнасан байдалд тулгуурлан дүгнэлт гаргах боломжгүй. Харин уг үйл явцад татварын нөлөөллийг тооцох, тусгах, түүнийгээ нотлох баримт үйлдэх, хөтлөх зэрэг татварын зөвлөхийн гүйцэтгэсэн баримт бүр нь аудиторын дүгнэлт гаргах суурь нь юм.

Түүнчлэн баримтжуулалт нь зарим зүйлд ямар байр сууриас хандсан, яагаад татварын төлөвлөлтийн тодорхой стратеги хэрэгжүүлэх болсныг тайлбарлах тул хэдэн жилийн дараа ч түүний үр нөлөөг ойлгох боломжийг хэрэглэгчдэд олгох учиртай. Татвартай холбоотой үүсэх үр нөлөө нь олон жилийн туршид үргэлжилж болох тул түүнийг бодит нөхцөл байдалд юу болсныг ирээдүйд хэн ч санахгүй, мэдэхгүй байж болохгүй. Иймээс дээрх таван зүйлийн дагуу татварын үр нөлөөг цаасан дээр баримтжуулах, түүний үнэн зөвийг баталгаажуулах нь татварын зөвлөх болон аудитын ажлын цар хүрээ юм.

Аудитын зүгээс зарим нэг зүйлийн татварын үр нөлөөг нотлох баримтжуулалт шаардлагагүй байж болно. Энэ нь тооцоолол хийх, бүртгэл хөтлөхөд

<sup>6</sup> Janssen, B. (2009). International - The Role of the Tax Adviser in the Accounting Process, *European Taxation*, 49(8/9)

техникийн болон шийдвэрлэлт энгийн, тоон утга нь санхүүгийн бүртгэлтэй ижил, аудиторын дүгнэлтэд нөлөө үзүүлэхээргүй байх үед юм. Татварын үр дагавар, нөлөөллийн талаарх асуудалд материаллаг бус гэдгээр нотлохоос зайлсхийж болохгүй. Энэ нь аудитын тэмдэглэл, нотолгоо бүрдүүлэлт, баримтжуулалт нь зөвхөн компанийн хүссэн байр суурийг илэрхийлэхэд биш гэдгээс үүдэлтэй. Аудитын ажлын баримт нь зөвхөн батламж мэдэгдэл бүрийн бодит, үнэн зөвийг нотлохоос гадна эсрэгээр нэмэлт мэдээллийг хэрэглэгчдэд тэнцвэртэй өгөх баримт бичиг байх ёстой. Нөгөө талаас ажлын баримт бол аудитор нь холбогдох бүх мэдээллийг хянасан эсэхээс үл хамааран үнэн зөв, бодит эсэхийг нотлоход чиглэнэ. Аудитын ажлын явцад бүх л зүйлд үнэн зөв, бодитоор илэрхийлэгдсэн болохыг нотлох ажлын баримт бүрдүүлэх нь аливаа алдаатай зүйлийг илрүүлэхгүй буруу дүгнэлт өгөхөөс зайлсхийх явдал юм. Аудиторын гүйцэтгэх үүрэг нь бүртгэл, тайланд илэрхийлэгдсэн татварын батламж, мэдэгдэл бүрийн хувьд алдаатай буруу зүйл байгаа эсэхийг хянах, татварын үр нөлөөг үйлчлүүлэгч үнэн зөвөөр гаргаж, бүртгэлдээ тусгасан эсэхийг нягтлах, дүгнэлт өгөхөд оршино.

Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн  
мэргэжлийн ур чадвар

### 3.1. Оршил

Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээг үзүүлэхэд ирээдүйд юу тохиолдох эсвэл ямар зорилготой байх талаар мэдэхгүй зөвлөх нь эрсдэлтэй гэдэг нь тодорхой. Татварын нөлөөлийг бүртгэлд тусгах зөвлөх үйлчилгээнд татварын хуулийн заалтыг зөв ойлгохгүй буруугаар ашиглах буюу бүртгэлээ өөртөө нийцүүлэн хийх нь

элбэг. Энэ нь татварыг болон татварын нөлөөлийг нягтлан бодох бүртгэлд бүртгэх үйл явцын талаарх мэдлэг хангалтгүй, мэдээллийн хомсдол, хуулийн зохицуулалтгүй байдал, эсвэл төсөв санхүүтэй холбоотой байх янз бүрийн шалтгаантай байж болно. Татварын нөлөөлийг нягтлан бодох бүртгэлд бүртгэхтэй холбоотойгоор зөвлөх үйлчилгээг дээрх таван зүйлсийн хүрээнд ерөнхийд нь авч үзье.

### 3.2. Факт, бодит баримт

Аудитын ажлын хүрээнд татварын нөлөөллийг нягтлан бодох бүртгэлд бүртгэх үйл явцын талаар буруу, ташаа ойлголт байгаа нь аудиторуд татварын зөвлөхийн үйлчилгээг гүйцэтгэж буй байдал юм. Компаниуд татварын зөвлөхийн үйлчилгээ авсан тохиолдолд аудиторт зөвлөх үйлчилгээний талаар хангалттай нотолгоо болох баримт бичгийг гаргаж өгнө. Энэ тохиолдолд аудитор уг баримттай танилцах буюу нягтлах ёстой ч, татварын зөвлөхүүдээс тайлбар шаардана.

Татварын зөвлөх үйл ажиллагаагаа хэрэгжүүлэхээс өмнө үйлчлүүлэгчийн талаар мэдээлэл, судалгаа, хууль эрх зүй онцлогийг мэдэх, бүх мэдээллийг маш сайн нягталж хуулийн хүрээнд авч үзэх буюу татварын нөлөөллөөс үүсэх асуудлыг шийдвэрлэх ёстой.

Татварын зөвлөх үйлчилгээ нь татварын төлөвлөлт, стратегийн түлхүүр элементүүдийг бүрэн хэрэгжүүлдэг, мөн татварын нөлөөллийг хуулийн дагуу бүрэн гаргаж, бүртгэх үүрэгтэй. Компаниуд заримдаа зөвхөн зөвлөгөө авахыг эрхэмлэж, хэрэгжилтийг нь өөрсдөө хариуцдаг. Татварын төлөвлөлт ба гүйцэтгэлийн хоорондох үл нийцэл



нь янз бүрийн шалтгааны улмаас үүсч болно. Тухайлбал: хуулийг хэрэгжүүлэхэд шаардагдах татварын бүх төрөл, хэрэгжүүлэх процессын талаарх бүрэн бус мэдлэг, эсвэл татвар төлөгч болон татварын албаны хоорондох харилцаа холбооны дутагдалтай байдал гэх мэт.

### *3.3. Татварын хуулийн үр дагавар (нөлөө)*

Ерөнхийдөө, энэ нь татварын мэргэшсэн зөвлөхийн оролцоог хамгийн тод томруунаар харуулдаг зүйл юм. Татварын нөлөөлөл, үр дагаварыг тодорхой тооцоолол, нотолгоогоор үйлдэн хийсэн баримт нь татварын зөвлөхүүдийн л гүйцэтгэх зүйл, өөр хэн нэг биш. Энэ бол тэдний мэргэшсэн мэргэжилтэн гэдгийг харуулах юм.

Татварын хуулиуд илүү нарийн төвөгтэй бөгөөд нягтлан бодох бүртгэлийн дүрэм, зарчмаас их ялгаатай гэдгийг ойлгохоос энэ ажил эхэлнэ. Аудиторууд ихэнхдээ татварын үр дагавар, нөлөөллийн талаарх ойлголт дутмагаас тухайн ажил гүйлгээ, нөхцөл байдал хууль тогтоомжид яг үнэндээ зохицуулагдсан эсэх, тэр ч байтугай уг зүйл нь тэр шийдвэрт яг тохирч байгаа эсэхийг бүрэн ойлгоогүй шийдэх практик бий. Татварын мэргэшсэн зөвлөх бол тийм нөхцөл байдлын гогцоог тайлж, асуудалтай хэсгийн зохих ялгааг тогтоон зохицуулан бүртгэснээр аудитын ажлын баримтын үндсийг бий болгоно.

Татварын мэргэшсэн зөвлөх бол татвар төлөхөөс зайлсхийх эсэх талаар бус, харин Гаалийн албан татвар, НӨАТ-ын онцлог зүйлийн нөлөөлөл, түүний төлбөрийн байдал, суутган татвар нь гаалийн албан татвар болон НӨАТ-тай адил биш гэдгийг харуулах, нотлох тэмдэглэл үйлдэх, тэдгээрийн үр нөлөөг бүртгэл, тайланд тусгана. Татварын талаар ойлголтын

дутмаг байдлаас татварын мэргэшсэн зөвлөхүүд татварын бус, буруу зөвлөгөө өгөх, түүнийгээ аудиторт буруугаар тайлбарлах зэрэг алдаа гаргах ёсгүй. Аудитор ба татварын мэргэшсэн зөвлөх нь өөр өөрсдийн мэргэжлийн тусгай эрх зүй, орчинтой тул харилцан уялдаа бүхий янз бүрийн ойлголтуудын хооронд гүүр болон хэрэглэгчдэд үнэн зөв мэдээллийн ойлголцлыг холбож өгдөг чухал харилцаа юм.

### *3.4. НББНХЗЗ-ийн үр дагавар (нөлөө)*

Татварын зөвлөхүүд (хуульчийн ажил гэж үздэг улс оронд) нь татварын бүртгэлийн чиглэлээр нарийн сургалт үгүй, дийлэнхдээ татварын эрх зүйн хүрээгээр үйл ажиллагаагаа хязгаарладаг улс орнууд мэр сэр бий. Татварын зөвлөхүүдэд НББНХЗЗ-ийн дагуу бүртгэх, түүнд татварын үр дагавар, нөлөөллийг тусгах, тайлбарлах, бүртгэлд тусгах хүсэлт түгээмэл ирдэг байна. Тухайлбал: татварын зөвлөхөөс өнгөрсөн жилийн хугацаанд үйлчлүүлэгчийн татварын тайлан мэдээлэлд тайлбар өгөхийг аудитор эсвэл хөрөнгө оруулагч хүсч болно. Татварын зөвлөх нь хууль тогтоомжид нийцүүлэн, өөрийн мэдлэгт тулгуурлан, татварын албанаас баталсан маягт тайлан, зааврын дагуу гэдгээр үйл ажиллагаагаа хязгаарлах боломжгүй юм. Энэ нь зөвхөн тухайн жилийн татварын ногдуулалт, түүний тооцооллоор хязгаарлагдахгүй ажил билээ.

Аудиторын баталгаажуулалт олж авахыг хүсдэг хойшлогдсон татварын данс, өмнөх жилүүдийн татварын өр төлбөрийн тооцоолол, тэдгээрийн тохируулгыг хийх нь татварын зөвлөхөд хэр хамааралтай вэ? гэсэн асуулт гарч болно. Аудитор ажилдаа татварын тооцоо, бүртгэл, түүнтэй

холбоотой хойшлогдсон данс, балансад туссан татварын данс, тохируулга хийгдсэн зүйлүүдийн хүрээнд татварын зөвлөх хариуцлага хүлээнэ гэдгээр гэрээ хийгдэж болно. Татварын зөвлөх нь татварын өмнөх ашгаас татварын нөлөөллийг тооцон, түүний үр дүнг зохих дансдад тусгах, татвартай холбоотой бүхий л үйл ажиллагааг хариуцна.

Татварын мэргэшсэн зөвлөх нь татварын чөлөөлөлт, хөнгөлөлт, суутган тооцсон татвар, давхар татвар, ашиглаагүй татварын кредит, алдагдал зэргээр НББНХЗЗ-ийн ойлголтоос гадна олон асуудалд хариулт болох бүртгэл тайлагналыг гүйцэтгэнэ. Эдгээрийн нөлөөллийг нягтлан бодох бүртгэлийн арга зүйгээр бүртгэх, хойшлогдсон дансыг ашиглах, татварын онцлог (алдагдлыг шилжүүлэх), тодорхой бус зүйлүүдийн нөлөөллийг үнэн зөв харуулах үүрэгтэй. Аудитор татвар төлөгчийн бүртгэлд татварын нөлөөллийн талаар бүрэн хэмжээгээр үнэн зөв бүртгэгдсэн эсэх тайлбар хийхийг татварын зөвлөхөөс хүсэх нь «татварын тодорхой бус байдал»-тай холбоотой юм. Мөн гүйцэтгэсэн тайлант үеийн, хойшлогдсон татвар болон татварын буцаалт, төлөлтийг хянаж баталгаажуулахтай холбогдоно. Нягтлан бодох бүртгэлийн цэвэр мэдлэгээс илүүгээр татварын тайланд туссан тайлант үеийн болон хойшлогдсон татварын буцаан бичилт, тооцоолол, тохируулгад татварын хууль эрх зүйн зохицуулалтын нөлөөлөл их. Татвар ногдуулах талаар татварын зөвлөхийн үзэл бодол нь татварын эрх бүхий байгууллагууд хэзээ ч шалгагдахгүй, олж мэдэхгүй гэсэн үзэл дээр суурилж болохгүй.

Санхүүгийн Тайлагналын Олон Улсын Стандарт (СТОУС) болон НББНХЗЗ-ийн

дагуу бүх зүйлсийг холбогдох баримт, нөхцөл байдлыг бүрэн толилуулж, тодруулсан, татварын албаар шалгагдана гэсэн үзэлд татварын нөлөөллийг авч үзнэ. Энэхүү санаа зовоосон үйл явц нь татварын болзошгүй нөлөөллийн талаар аудитор болон татварын зөвлөх хоёрын хүрээнд бодитой эсэхийг тогтоох шаардлагыг бий болгоно.

Хэрэв татвар ногдуулалт чухал биш, нөлөөгүй гэж үзвэл, практикт түүний нөлөөллийг ихэвчлэн авч үзэхгүй талдаа болдог. СТОУС нь татварын өр төлбөрийг бүртгэхэд илүү анхаарах ба нөлөөллийн үр дагаварыг хэр зөв тооцож бүртгэснээр өр төлбөрийн үнэн зөв байдал хамаарна.

### *3.5. Компанийн байр суурь ба онцлог*

Энэ нь татвараа ногдуулан төлөх, тайлагнах бол зөвхөн компанийн үүрэг, хариуцлага гэдгийг нотлоход оршино. Практикт татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ үзүүлж буй тохиолдолд компанийн тайланг гаргах, татварын албанд тушаахыг хариуцдаг.

Татварын зөвлөх ийм үйлчилгээндээ болгоомжтой хандах хэрэгтэй болно. Татварын болон НББНХЗЗ-ийн нөлөөлөл, түүний үр дагаврыг хангалттай, иж бүрэн, үнэн зөв гүйцэтгэх ёстой. Үүнээс гадна, нэг байгууллагын татварын зөвлөх, аудитор нь тус тусдаа хараат бус байх дүрэмтэй учраас үүндээ нийцүүлэх учиртай.

### *3.6. Татвартай холбоотой тооцоолол, боловсруулалт*

Татварын нөлөөлөл бүхий тоон үзүүлэлтийг тооцох, дараа нь компанийн нягтлан бодох бүртгэлд бүртгэх, түүнийг ерөнхий журналд бичих, зохих тодруулга хийх, тайлагнах нь онолын хувьд компанийн үүрэг хариуцлага юм. Хэрэв энэ зүйл буруу



болбол эхний дөрвөн зүйлийн хувьд буруу, алдаатай болоход хүрч болно. Татварын мэргэшсэн зөвлөх нь компанийн нэрийн өмнөөс холбогдох тооцоолол хийж байгаа бол уг зөвлөх нь тухайн компанийн өмнөөс жилийн тайланд татвартай холбоотой эрх үүргийг хэрэгжүүлж буйг илтгэнэ. Татварын зөвлөх хараат бус байх дүрэмтэй тул энэ чиглэлээр компаниудад туслалцаа үзүүлэхэд маш болгоомжтой байх ёстой болно. Татварын зөвлөх татвар төлөгчдөд энэ үйлчилгээг үзүүлснээр тэдэнд учирч болох эрсдэлийг бууруулах уу эсвэл илүү эерэгээр нөлөөлж чадах уу гэдэгт хариулт болох учиртай.

#### 4. Татварын зөвлөхийн боломж

Компани нь жилийн санхүүгийн тайландаа татварын нөлөөллийг үнэн зөв тусгах ёстой. Компаниуд татварын тооцоо, бүртгэлийг зөв хийх, жилийн тайланг үнэн зөв гаргаж, тушаах нь хууль эрх зүйн хувьд үүрэг нь юм. Аудитор татварын талын мэдээллийг нотлох, эсвэл дүгнэлт өгөх үүргээ хэрэгжүүлэхгүйгээс тухайн жилийн санхүүгийн тайлан буруу, алдаатай байдалд хүргэх, улмаар шүүх ажиллагаанд хүргэж ч болзошгүй юм.

Аудитор бол үйлчлүүлэгч нь үндсэн зорилгоо хэрэгжүүлэхийн тулд үндсэндээ ямар хэмжээний чармайлт гаргаж, ямар үр дүнтэй болохоо тухайн санхүүгийн тайланд үнэн зөв илэрхийлсэн гэдгийг нотлоход чиглэнэ. Ялангуяа олон нийтийн ашиг сонирхол бүхий компаниудын мэдээлэл хэрэглэгчид аудитын дүгнэлтэд илүү анхаарлаа хандуулах тул уг дүгнэлт нь тухайн байгууллагын нэр төрийн баталгаа, харилцагчдын итгэлийн батламж болно. Татварын зөвлөх нь зөвхөн тухайн компанид туслалцаа үзүүлж, тодорхой нөхцөл байдлын татварын үр нөлөөг тогтоож, бүртгэлд тусган, тайлагнана.

Татварын зөвлөхүүд ажил гүйлгээ, нөхцөл байдлыг таамаглал дээр үндэслэхээс илүүтэйгээр бодит байдалд тулгуурлан хууль эрх зүйн хүрээнд үйлчилгээ үзүүлж, үйлчлүүлэгчийн хууль ёсны эрх ашгийг нь хамгаалж чадна. Компанийн үйл ажиллагаанд дэмжлэг болох, хэрэгжүүлэх, засаж сайжруулах олон асуудлаар аудитортай хэлэлцүүлэг өрнүүлэхээс гадна бүтэц, зохион байгуулалтад өөрчлөлт оруулах, хууль хэрэгжүүлэлтэд тавигдах хяналтын талаар татварын албатай болон бусад этгээдтэй зөвшилцөх хэрэгцээ ч гарна. Энэ утгаараа, компанид дэмжлэг үзүүлэх зохих ажлын баримтыг бүрдүүлэх нь ирээдүйн үнэ цэнийг нэмэгдүүлэх юм.

Түүнчлэн, татварын нягтлан бодох бүртгэлийн ойлголтыг ерөнхийд нь сайжруулснаар татварын зөвлөхүүдийн үнэ цэнийг илүү ихээр нэмэгдүүлэх боломжтой. Компаниуд татварын нөлөөлөл, үр дагаварыг тооцож бүртгэх чадварлаг татварын зөвлөхийг үнэлдэг бөгөөд эдгээр нь татварын үр нөлөөг НББНХЗЗ-ийн дагуу хэрхэн яаж бүртгэх, мөн тэдгээрийн дотоод үйл явцын талаар илүү хууль эрх зүйн үндэстэй зөвлөмж өгнө. Ийм зөвлөгөө нь компанийн хэрэгцээ, үүрэг хариуцлагыг илүү ойлгомжтой илэрхийлнэ. Мэдээжийн хэрэг, татварын зөвлөх нь бие даасан, хараат бус байх дүрмээ хаана, юунд баримтлахаа тогтоох, үйл ажиллагаандаа болгоомжтой хандах ёстой.

Татварын төлөвлөлт нь эрсдэлийн менежмент, хууль хэрэгжүүлэлтийг хангах хэрэгцээнд төвлөрдөг. Татварын бүртгэлийг илүү нарийн түвшинд авч үзэхийн тулд татварын хяналтыг зохих ёсоор тавьж байх ёстой ба компанийн стратегид нийцүүлэх хэрэгтэй юм. Татвар болон татварын бүртгэлийн аль алиных

нь шаардлагатай бүх элементүүдийг техникийн хувьд нийцүүлэх ба харилцан уялдаат байдал, үүрэг хариуцлага, мэргэшсэн ажилтан зэрэг асуудлуудын хувьд ойлголтын нэгдэлд хүрч тус тусын зорилгыг хангахад татварын мэргэшсэн зөвлөхийн үүрэг их юм.

Татварын стратегиа тодорхойлоход компаниудад туслалцаа үзүүлэх, татварын хяналтыг хэрхэн зөв зохистой хэрэгжүүлж болохыг шийдэхэд татварын мэргэшсэн зөвлөхийн тус дэм чухал үүрэгтэй.

### 5. Дүгнэлт

Татварын хуулийн хэрэгжилтийг хангах, хуулийг дагаж мөрдөх нь компаниуд учрах эрсдлээсээ урьдчилан сэргийлэх арга зам юм. Татварын дансдын үлдэгдлийг татвар болон НББНХЗЗ-ийн нөлөөлөл, компаний тайлант үеийн болон хойшлогдсон татвар, тайлант үеийн болон дараа үеийн тооцоо зэргийг харгалзан тодорхойлно. Ийм учраас татвартай холбоотой баримтжуулалт нь аудитын ажлын баримтын суурь нь юм.

Татварын мэргэшсэн зөвлөх болон аудитын үйлчилгээ нь тус тусын

зохицуулалттай бие даасан хараат бус зарчмаар хэмжигдэх тул уг үйлчилгээг үзүүлэгч этгээдүүд нь хууль тогтоомжид нийцүүлэн үйл ажиллагаагаа хэрэгжүүлэх нь хуулийн болон мэргэжлийн ёс зүйн шаардлага юм.

Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн оролцоог өмнө нь зөвхөн тайлант үеийн татварын зардал, өглөгөөр хязгаарлаж байсан бол одоо татварын нөлөөллийг нягтлан бодох бүртгэлийн арга зүйгээр бүртгэх процессыг зөв гүйцэтгэх, бүртгэх, тайлагнахыг шаардаж байна.

Татварын мэргэшсэн зөвлөх нь зөвхөн татварын хуулийн мэдлэг төдийгүй СТОУС-ын мэдлэг, түүнд татварын хуулийн дагуу гарах нөлөөллийг тодорхойлох, холбогдох тооцооллыг гаргах, бүртгэл тайланд тусгахад илүү үүрэгтэй болж байна. Энэ нь татварын мэргэшсэн зөвлөх бол үйлчлүүлэгчдээ илүү үнэ цэнэтэй мэргэжилтэн гэдгийг илэрхийлнэ. Мөн татварын мэргэшсэн зөвлөхүүдийн оролцоотойгоор татварын хяналт, татвар хураалтын стратегиа хэрэгжүүлдэг улс орнууд өргөжиж байна.

### Ашигласан материал

1. Janssen, B. (2009). International - The Role of the Tax Adviser in the Accounting Process, *European Taxation*, 49(8/9)
2. Roncevich, T., Primm, S. (2009). *Tax Consulting Company*, CreateSpace Independent Publishing Platform
3. Алтанзаяа, Г. (2014). *Татварын зөвлөхийн үйлчилгээний өнөөгийн байдал, цаашдын хандлага*, Нягтлан бодох бүртгэл
4. Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай хууль, 2012
5. Аудитын тухай хууль, 2015
6. [www.tax.org.uk/Resources/CIOT/Documents/2012/08/Acc\\_Treat.pdf](http://www.tax.org.uk/Resources/CIOT/Documents/2012/08/Acc_Treat.pdf)
7. [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org)