

Улсын салбарын дотоод аудитын өнөөгийн байдал, тулгамдаж буй асуудлууд

Current Issues and Challenges of Governmental Internal Audit

А. Өнөржаргал¹, П. Оюунтуяа²

Хураангуй

Олон улсын мэргэжлийн байгууллагуудын үзэл баримтлал, бусад улс орнуудын сайн засаглалын туршлагад тулгуурлан манай улсын салбарын дотоод аудитын хөгжлийн өнөөгийн байдалд үнэлэлт дүгнэлт өгөх, тулгамдаж буй асуудлуудыг тодорхойлох, шийдвэрлэх зарим арга замыг санал болгох зорилгоор энэхүү өгүүллийг бичлээ. Манай улсын хувьд улсын салбарын дотоод аудитын анхны суурь 2009 онд Сангийн яамны бүтэц, зохион байгуулалтанд Дотоод аудит, хяналт-шинжилгээ, үнэлгээний газар байгуулагдсанаар эхэлсэн түүхтэй. Өнгөрсөн хугацаанд төсвийн удирдлагын тогтолцоонд дотоод аудитыг төлөвшүүлэхэд чиглэсэн гадаадын төсөл хөтөлбөрүүд хэрэгжиж, энэ чиглэлээр хууль, дүрэм, журам гарч эрх зүйн орчны тодорхой элементүүд бүрдэж байгаа, төрийн захиргааны байгууллагуудад дотоод аудитын алба байгуулагдаж, мэргэжилтнүүд дотоод аудиторуудад мэргэжлийн сургалтууд явагдаж байгаа зэрэг чамгүй ололтууд байна. Гэвч улсын салбарт дотоод аудитыг үр ашигтай хэрэгжүүлэхэд энэхүү үйл ажиллагааны эрх зүйн орчныг боловсронгуй болгох, зохион байгуулалтыг оновчтой шийдэх, хүний нөөцийг тогтвор суурьшилтай ажиллуулах зэрэг тулгамдаж буй асуудлууд байсаар байна.

Түлхүүр үгс: төсвийн удирдлага, дотоод хяналт, дотоод аудит, төсвийн хөрөнгийн үр ашигтай, үр дүнтэй зарцуулалт

Abstract

The paper aims to illustrate the measurement our country's current progress of the internal audit development compared with the international professional bodies principles, and the other outstanding governance applied countries' example and to address the current issues, discover, and recommend the appropriate methods to solve those issues. Mongolia has domesticated the first internal audit framework by restructuring and setting out Internal audit, Control Research and Assessment divisions in Ministry of Treasury of Mongolia in 2009. In the past years several number of the international bodies financed projects have implemented to mature Internal audit in budget management, as a result Internal audit bills have been passed, new principles have been set in the professional bodies, structured Internal audit division in the government agencies and involved the professionals of the agencies in the Internal audit training. Meanwhile, we are facing serious issues: the firstly to upgrade legislation environment to improve budget performance efficiency, secondly to find the appropriate solution for the structure and lastly sustainable professionals' employment.

Keywords: budget management, internal control, internal audit, budget performance efficiency and effectiveness

¹ МУИС-ийн Бизнесийн Сургууль, НББ-ийн тэнхимийн дэд профессор, доктор
E-mail: a.unur@yahoo.com

² Монгол Улсын Сангийн Яамны мэргэжилтэн
E-mail: oyuntuya_p@mof.gov.mn

Хөгжингүй орнуудын практикаас харахад төсвийн хөрөнгийн зарцуулалтын үр ашиг, үр дүнг дээшлүүлэх үндсэн хүчин зүйл нь гүйцэтгэх засаглалын байгууллагуудад санхүүгийн удирдлагын орчин үеийн тогтолцоог бүрдүүлэх явдал юм. Санхүүгийн удирдлагын тогтолцооны үндсэн элемент нь дотоод хяналт, дотоод аудит билээ. Дэлхийн улс орнуудад улсын салбарт дотоод аудитын гүйцэтгэх үүрэг, зохион байгуулалтын арга хэлбэр харилцан адилгүй байна. Тухайлбал, Их Британи, Нидерланд, Швед, Латви, Литва зэрэг орнуудын улсын салбарт дотоод аудит нилээд төлөвшсөн бөгөөд төсвийн захирагч бүр нь дотоод аудитын алба, нэгжтэйгээр үйл ажиллагаа явуулдаг бол Австрали болон АНУ-ын зарим мужуудад төсвийн захирагч бүр дотоод аудитын нэгжгүй байна. Эдгээр улсуудын бас нэг онцлог бол зарим муж улсад улсын салбарын байгууллагуудын дотоод аудитыг хөндлөнгийн мэргэжлийн байгууллага гэрээний үндсэн дээр (аутсорсинг) гүйцэтгэдэг явдал юм.

Манай улсын хувьд 2009 онд Засгийн газраас “Сангийн яамны үйл ажиллагааны стратеги, бүтцийн өөрчлөлтийн хөтөлбөрийг зөвшөөрөх, зохион байгуулалтын бүтэц батлах тухай” гэсэн тогтоол гарч, тус яамны бүтэц зохион байгуулалтад “Дотоод аудит, хяналт-шинжилгээ, үнэлгээний газар”-ыг байгуулснаар улсын салбарын дотоод аудитын анхны суурь бий болсон түүхтэй. Энэ нь төрийн захиргааны байгууллагад өмнө нь байгаагүй бүтцийн шинэ нэгж бөгөөд тус газрын стратегийн гол зорилт нь улсын төсвийн хөрөнгийн зарцуулалтад дотоод аудит хийх, Сангийн яамны

бодлогын хэрэгжилтэд хяналт-шинжилгээ хийн үнэлэлт дүгнэлт өгөх, энэ талаар олон нийтийг мэдээллээр хангах явдал байв. Мөн энэ газрын үйл ажиллагааны зорилтыг төрийн яамд, агентлаг, төв, орон нутгийн төсөвт байгууллагын бизнес төлөвлөгөө, бүтээгдэхүүний өртөг, төсвийн төлөвлөлт, удирдлага, мөнгөний гуйвуулга, гүйлгээ, орлого, төлбөр, худалдан авалт, нөөц бараа, хөрөнгө санхүүгийн мэдээлэл зэрэгт дотоод аудит хийх, зөвлөгөө, дэмжлэг, бодлогын удирдамжаар хангах³ явдал гэж томъёолжээ. Иймд улсын төсвийн удирдлагын тогтолцоонд дотоод аудитын бүтцийн нэгжийг шинээр бий болгох, арга зүйн удирдамжаар хангах, дотоод аудиторуудыг бэлтгэх, олон нийтэд сурталчлах зэрэг асуудлуудыг нэг зэрэг шийдвэрлэх шаардлага тулгарсан. Юуны өмнө улсын салбарын дотоод аудитын олон улсын стандартыг орчуулах, манай нөхцөлд тохирох гарын авлага боловсруулах зэрэг ажлуудыг эхлүүлжээ. Гэхдээ улсын секторын дотоод аудитын түүхэн уламжлал, эрх зүйн орчин байхгүй, энэ чиглэлээр мэргэшсэн хүний нөөц дутмаг байснаас гадаад улс орнуудын санхүүгийн болон техникийн тусламж авах шаардлага тулгарсан бөгөөд энэхүү зорилтыг хэрэгжүүлэхэд Японы хамтын ажиллагааны Жайка байгууллага (2011 оноос өнөөг хүртэл “Дотоод аудиторын чадавхийг бэхжүүлэх төсөл”-ийг 2 үе шаттайгаар хэрэгжүүлж байгаа), Дэлхийн банк (2011-2016 онуудад “Сангийн яамны дотоод аудитын чадавхийг бэхжүүлэх” төсөл хэрэгжүүлсэн) шийдвэрлэх үүрэг гүйцэтгэсэн ба одоо ч гүйцэтгэсээр байна. Дотоод аудит, хяналт-шинжилгээ, үнэлгээний газраас эдгээр төсөл

³ Засгийн газрын 46 тоот тогтоолын хавсралт, Сангийн яамны бүтцийн өөрчлөлтийн хөтөлбөр, 2009, хуудас 7, 13

хөтөлбөрүүдтэй хамтран улсын салбарт дотоод аудитыг төлөвшүүлэх чиглэлээр хэрэгжүүлсэн төрийн бодлогыг дараах хэд хэдэн чиглэлээр нэгтгэн дүгнэлт өгч болохоор байна.

Эрх зүйн орчныг бүрдүүлэх чиглэлээр. 2011 онд батлагдсан “Төсвийн тухай” хуульд анх удаа дотоод аудитын талаар хэд хэдэн заалтууд орсон бөгөөд тухайлбал энэхүү хуулийн 69.1-д “Төсвийн ерөнхийлөн захирагч (ТЭЗ) бүр ... дотоод аудитын албыг байгуулж, дотоод аудитор ажиллуулна” гэсэн нь улсын төсвийн байгууллагад дотоод аудитын үүргийг бий болгох эрх зүйн үндэс болсон. Мөн хуулийн хэрэгжилтийг хангах хүрээнд 2012, 2015 онуудад Засгийн газрын тогтоолоор “Дотоод аудитын дүрэм”-ийг, 2013 онд Сангийн сайдын тушаалаар “Дотоод аудитын хорооны дүрэм”-ийг тус тус батлуулжээ. Дотоод аудитын дүрэм нь төсвийн ерөнхийлөн захирагч, төсвийн төвлөрүүлэн захирагч, төсвийн шууд захирагч бүрийн дотоод аудитын үйл ажиллагааны зорилго, хамрах хүрээ, зарчим, зохион байгуулалт, дотоод аудитор, санхүүгийн хяналт шалгалтын улсын байцаагчийн эрх, үүргийг тодорхойлж, дотоод аудит, санхүүгийн хяналт шалгалтын үйл ажиллагааг явуулах, хөндлөнгийн аудитын байгууллагатай хамтарч ажиллахтай холбогдох харилцааг, Дотоод аудитын хорооны дүрэм нь Төсвийн ерөнхийлөн захирагчдын дэргэдэх дотоод аудитын хорооны үйл ажиллагааг тус тус зохицуулсан. Хэдийгээр Төсвийн тухай хуулийн дээрх заалтууд нь улсын салбарын дотоод аудитын тогтолцооны эрх зүйн үндэс болж байгаа ч дотоод аудитын агуулга, үйл ажиллагааны зарчмыг олон улсын жишиг стандартад нийцүүлэн шинээр

томъёолон хуульчлах шаардлага байгаа тул “Улсын салбарын дотоод аудитын тухай хууль”-ийн төслийг боловсруулаад хэлэлцүүлэгийн шатанд явж байна. Энэхүү хуулийн гол үзэл баримтлал нь байгууллагын үйл ажиллагааг сайжруулах, үнэ цэнийг нэмэгдүүлэхийн тулд дотоод аудит нь засаглал, хяналт, эрсдэлийн удирдлагад гол анхаарлаа төвлөрүүлэх чиг хандлагыг хэвшүүлэхэд дотоод аудиторчуудын гүйцэтгэх үүргийг зохих түвшинд хүргэж хөгжүүлэх, түүний хараат бус, бие даасан байдлыг хангаснаар ур чадвартай байж, бодитой үнэлгээ, дүгнэлт хийдэг болох үйл ажиллагааг нарийвчлан зохицуулахад чиглэгдэж байна. Мөн 2014 онд “Улсын салбарын дотоод аудитыг 2016 он хүртэл хөгжүүлэх дунд хугацааны стратеги” төлөвлөгөөг боловсруулан Засгийн газраар батлуулжээ.

Стандарт, арга зүйн удирдамжаар хангах чиглэлээр. 2012 онд Олон улсын дотоод аудиторчуудын институтээс гаргадаг Дотоод аудитын олон улсын мэргэжлийн практикийн хүрээ (Дотоод аудитын олон улсын стандарт)-г орчуулан, 1,500 орчим хувь хэвлүүлж, улсын болон хувийн хэвшлийн байгууллагууд, их дээд сургуулиудын хэрэгцээнд тараасан. Улсын салбарын дотоод аудитад эрсдэлд суурилсан арга хандлагыг нэвтрүүлэх “Эрсдэлийн удирдлагын бодлого”-ыг боловсруулж, Сангийн сайдын тушаалаар батлуулан төрийн захиргааны болон төсвийн байгууллагын дотоод аудиторчуудын хэрэглээнд нийлүүлсэн. Мөн нийтлэг зориулалт бүхий “Улсын салбарын дотоод аудитын гарын авлага”, “Дотоод аудитын чанарын баталгаажуулалтын гарын авлага”-аас гадна эрүүл мэнд, боловсрол, нийгмийн хамгаалал, барилга, автозам, уул, уурхайн

салбарын гарын авлагыг боловсруулан дотоод аудитын нэгжүүдэд хүргүүлснээр дотоод аудитыг гүйцэтгэхэд баримтлах арга зүйн удирдамжтай болгосон.

Дотоод аудиторуудыг бэлтгэх чиглэлээр. 2013 оноос хойш Сангийн яамнаас улсын салбарын дотоод аудиторуудыг бэлтгэх зорилгоор явагдсан сургалтад давхардсан тоогоор 10 мянга орчим⁴ хүн хамрагджээ. Мөн Дэлхийн банкны санхүүжилтээр Монгол улсын дотоод аудиторуудын нэгдсэн бүртгэлтэй болох, тэдний гүйцэтгэсэн дотоод аудитын ажлын баримтыг нэгтгэх зорилгоор бүртгэлийн “Internal audit” программыг зохиох ажлыг эхлүүлээд байна.

Дотоод аудитын мэргэжлийн удирдлагыг бэхжүүлэх чиглэлээр. Бизнес эрхлэгчдийн зүгээс гаргасан санаачлагыг дэмжин хамтран ажилласны үр дүнд 2016 онд ОУ-ын ДАИ-ийн салбарыг Монгол улсад нээсэн нь төр, хувийн хэвшлийн хамтын ажиллагааг хөгжүүлэх, дотоод аудитын мэргэжлийн удирдлагыг төлөвшүүлэхэд чиглэсэн чухал ажил болсон.

Эндээс үзэхэд 2009 оноос хойш улсын салбарын дотоод аудитыг бий болгох, төлөвшүүлэх чиглэлээр хийсэн дээрх ажлуудын үр дүнд улсын салбарын дотоод аудитын эрх зүйн орчны үндсэн элементүүд бий болж, удирдлага зохион байгуулалтын үндэс суурь тавигдсан, хүний нөөцийн суурь бэлтгэгдэж, улсын салбарын дотоод аудитын талаархи ойлголт, мэдлэг олон түмэнд бий болсон байна.

Гэвч өнөөгийн байдлаар улсын салбарт сайн засаглалыг бэхжүүлэх, удирдлагын тогтолцоонд дотоод аудитыг төлөвшүүлэхэд дараах **тулгамдсан**

асуудлууд байна гэж үзэж байна. Үүнд:

- *Зохион байгуулалтын талаар.* “Төсвийн тухай” хуулинд төсвийн ерөнхийлөн захирагч бүр дотоод аудитын албыг байгуулж, дотоод аудитор ажиллуулна⁵ гэж заасны дагуу Сангийн яаманд Санхүүгийн хяналт, эрсдэлийн удирдлагын газар, бусад салбарын яамдуудад Хяналт шинжилгээ, үнэлгээ, дотоод аудит (ХШҮДА)-ын газар, аймгуудын засаг даргын Тамгын газарт Хяналт шинжилгээ, үнэлгээ (ХШҮ)-ний хэлтэс, Засаг даргын дэргэд Санхүүгийн хяналт, аудитын алба ажиллаж байна. Төрийн захиргааны байгууллагуудын дотоод аудитын алба нь яамдын сайд, аймгийн засаг дарга нарын шууд харъяанд ажиллаж, тэднээр ажлын удирдамжийг батлуулж, тэдэнд гүйцэтгэлийг тайлагнаж байгаа нь дотоод аудитыг үр ашигтай хэрэгжүүлэх суурь зарчим болох “хараат бус” байдлыг алдагдуулж байна. Түүнчлэн төрийн захиргааны байгууллагын дотоод аудитын албанд дотоод аудитаас гадна хяналт-шинжилгээ, үнэлгээний үүргийг хамт хариуцуулснаас мэргэжилтнүүдийн ажлын чиг үүргийн зааг, ялгаа нь тодорхой бус байх, зөвхөн ТЕЗ-ийн хүрээнд дотоод аудитор ажиллаж байгаа нь өргөн хүрээг хамарсан нийгмийн салбарын байгууллагуудад дотоод аудитыг гүйцэтгэхэд хүний нөөц хүрэлцэхгүй байх зэрэг удирдлага, зохион байгуулалтын оновчгүй тогтолцоо хэвээр байна.
- *Хүний нөөцийн байнгын хөдөлгөөн.* Сүүлийн жилүүдэд, ялангуяа төр засгийн тогтворгүй байдлын улмаас

⁴ Сангийн яам. Төсвийн хяналт, эрсдэлийн удирдлагын газрын ажлын тайлан, 2011-2016

⁵ “Төсвийн тухай” хуулийн 69.1 дэх заалт

төрийн захиргаа (яамд, аймаг, хотын захиргаа)-ны байгууллагуудын бүтэц, орон тоо ойрхон өөрчлөгдөж, дотоод аудитын чиг үүргийг хэрэгжүүлж байсан газар, хэлтсийн удирдлага, дотоод аудиторын үүргийг гүйцэтгэж байсан ажилтнууд солигдсоор байна. Энэ нь дотоод аудитын ойлголт, мэдлэг, гадны сайн туршлагаас суралцаж байгаа хүний нөөцөд өөрчлөлт орох, дахин сургах хэрэгцээ үүсэх, ижил гараанаас эхэлсэн үйл ажиллагаа явц дундаа харилцан адилгүй хөгжих зэрэг хүндрэл үүсгэж байна.

- *Практик зөвлөмж, сургалтын материалын дутагдал.* Хэдийгээр сүүлийн үед их дээд сургуулиудад дотоод аудитын хичээл бий болсон, энэ чиглэлийн судалгааны ажлууд хийж эхэлсэн боловч дотоод аудитын чиг үүргийн талаар эх хэл дээр хэвлэгдсэн ном, товхимол, ялангуяа практикт шууд хэрэгжүүлэх зөвлөмж хангалтгүй, мөн дотоод аудитыг хэрэгжүүлсэн сайн туршлага ховор байгаагаас тэдний туршлагаа хуваалцан чадваржих нөхцөл бололцоо хомс байна.
- *Гадаадын зээл тусламжийн зарцуулалтын үрашиг бага байх.* Улсын салбарын дотоод аудитын чадавхийг бэхжүүлэх чиглэлээр донор орнуудаас үзүүлж буй хөрөнгийн зарцуулалтыг судлан үзэхэд нэг ажлыг хоёр эх үүсвэрээс санхүүжүүлэх, удирдамж, гарын авлага боловсруулахад дотоод аудитын чиглэлээр мэргэшээгүй, энэ мэргэжлийн туршлагагүй дотоодын зөвлөх авч ажиллуулах, тэдний боловсруулсан гарын авлага зэрэг нь улсын салбарын онцлогт тохиромжгүй, хэрэглээний шаардлага хангахгүй байх зэрэг асуудлууд үүсч байна.

Иймд дээрх асуудлуудыг шийдвэрлэхэд чиглэсэн дараах **арга замыг** санал болгож байна. Үүнд:

- Төсвийн тухай хуулиар улсын салбарын санхүүгийн дотоод хяналтыг дотоод аудит хэлбэрээр хэрэгжүүлэхээр заасан тул төсвийн ерөнхий захирагчдаас гадна төсвийн төвлөрүүлэн болон шууд захирагч нарын хувьд дотоод аудитын үүргийг хэрхэн хэрэгжүүлэх талаар эрх зүйн зохицуулалт зайлшгүй шаардлагатай.
- Нэгэнт туршлага дадлага олж авсан төрийн албан хаагч-дотоод аудиторыг ажлын байранд нь тогтвор суурьшилтай ажиллуулах нь төрийн үйлчилгээг ард иргэдэд чанартай хүргэх, төсвийн хөрөнгийн зарцуулалтыг үр ашигтай, үр дүнтэй байлгах бас нэг хүчин зүйл болоод байна.
- Улсын салбарын дотоод аудитор мэргэжилтнүүдийн чадавхийг олон улсын түвшин, дэлхий нийтийн чиг хандлага руу ойртуулах хэрэгцээ, шаардлага байна. Үүний тулд дотоод аудиторуудыг ОУ-ын ДАИ-ийн Монгол дах салбарын гишүүнчлэлтэй болж энэхүү байгууллагын мэдээллийн баазаас мэргэжлийн мэдээлэл, сайн туршлагыг судлан хэрэгжүүлэх чадвартай болохыг шаардах нь зүйтэй. Мөн манай улсад хараат бус аудиторыг бэлтгэхдээ эхний үед төрийн оролцоо (Сангийн яам)-г ашиглах, цаашид энэхүү эрх, үүргийг мэргэжлийн олон нийтийн байгууллагад шилжүүлэх замаар бэлтгэсэн туршлагад тулгуурлан, дотоод аудиторуудын сургалт явуулж, гэрчилгээ олгох, цаашид мэргэжлийн тасралтгүй боловсролын тогтолцоо бүрдүүлэх, тэдний ёс зүйг сахин мөрдүүлэх шаардлагатай байна.

Ашигласан материал

1. Төсвийн тухай хууль - шинэчилсэн найруулга (2011). www.legalinfo.mn
2. Олон Улсын Дотоод аудиторчуудын Институт (2012). Дотоод аудитын Олон Улсын Мэргэжлийн практикийн хүрээ, Сангийн яамны орчуулга
3. Сангийн яамны бүтцийн өөрчлөлтийн хөтөлбөр батлах тухай, Монгол Улсын Засгийн газрын 46 дугаар тогтоол
4. Яамдын зохион байгуулалтын бүтэц, орон тооны хязгаар батлах тухай, Монгол Улсын Засгийн газрын 2014 оны 382 тоот тогтоол
5. Яамдын стратеги, бүтцийг батлах тухай, Монгол Улсын Засгийн газрын 2016 оны 3 тоот тогтоол
6. Аймгийн засаг даргын тамгын газар (АЗДТГ)-ын бүтцийг шинэчлэн тогтоох тухай, Монгол Улсын Засгийн газрын 9 тоот тогтоол
7. Дэлхийн банкнаас хэрэгжүүлсэн Олон салбарыг хамарсан техник, туслалцааны төсөл (P119825), 2016 оны хяналт-шинжилгээний үнэлгээний тайлан
8. Японы ОУ-ын хамтын ажиллагааны байгууллага, Монгол Улсын Сангийн яам (2013). Дотоод аудит, хяналт-шинжилгээ, үнэлгээний чадавхийг бэхжүүлэх төслийн тайлан, (Ernst &Yong Sustainability Co.Ltd), хуудас 11-16
9. “Улсын салбарын дотоод аудитыг хөгжүүлэх дунд хугацааны стратеги” хэрэгжүүлэх арга хэмжээний төлөвлөгөөг батлах тухай Монгол Улсын Сангийн сайдын 2014 оны 1 дүгээр сарын 22-ны өдрийн 11 дүгээр тушаал
10. Сангийн яам (2017). Төсвийн хяналт, эрсдэлийн удирдлагын газрын ажлын тайлан, 2011-2016