

Монгол Улсын нягтлан бодох бүртгэл, аудитын эрх зүйн шинэчлэлийн явц, сорилтууд

Mongolia's Current Status on Accounting, Auditing Legal Reforms and Regarding Challenges

Б. Болормаа¹

Хураангуй

Нягтлан бодох бүртгэлийн үе шат бүрт хэрэглэгдэх арга хандлага, маягт аргачлал, стандартууд нь аж ахуйн нэгж, байгууллагын өмчийн хэлбэр, эдийн засгийн ангиллаас хамаараад өөр өөрийн онцлогтой төдийгүй мөн нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандартад жил бүр өөрчлөлт орж байгаа нягтлан бодох бүртгэлтэй холбоотой заавар, журам, стандартыг Сангийн яамнаас боловсруулан батлуулсаар байна. Сүүлийн жилүүдэд бизнес эрхлэгчдийн тоо байнга нэмэгдэж, аж ахуйн үйл ажиллагаа нь глобалчлагдахын хэрээр нягтлан бодох бүртгэл, аудитын төрийн чиг үүрэг улам нэмэгдэх болов. Төвлөрлийг сааруулах чиглэлээр төрийн зарим чиг үүргийг шударга өрсөлдөөний зарчмаар шилжүүлэх, стандартыг өөрийн улсын онцлогт нийцүүлэн мөрдүүлэх, нягтлан бодогчдын мэргэжлийн түвшин, ирээдүйн хэрэгцээг тодорхойлох шаардлага тулгамдаж байна.

Түлхүүр үгс: СТОУС/УСНББОУС, Засгийн газрын санхүүгийн удирдлагын мэдээллийн систем, бүртгэлийн валют, аудитын чанарын хяналт, төвлөрийг сааруулах, сайн туршлага, дахин хуваарилах

Abstract

Accounting approaches, guidelines, and standards that can be used at each stages of accounting are different dependent on ownership types and economic classification of entities. Moreover, the Ministry of Finance develops and approves regulations and standards related to accounting or financial reporting due to annual amendments of international accounting standards. Recently, the functions of accounting and auditing are being increased with regard to globalization in business and increased number of entrepreneurs. There are several challenges faced by the government of Mongolia, for instance, transferring some functions of the government by allowing competition among private suppliers for the purpose of decentralization, applying standards in its national environment, as well as identifying professional level experience and future needs of accountants.

Keywords: IFRS/IPSAS, Government financial management and information system, functional currency, audit quality control, decentralization, best practice, re-allocation

¹ Сангийн яамны НБББГ-ын ахлах мэргэжилтэн, доктор, МНБ
E-mail: bolormaa_bu@mof.gov.mn

Нэг. Монгол Улсын нягтлан бодох
бүртгэл, аудитын өнөөгийн байдал

Олон улсын банк, санхүүгийн байгууллагууд компаниудын засаглалыг сайжруулах, нэгдмэл нэг стандартыг мөрдөх зэрэг шаардлагыг нэн тэргүүнд тавих болов. Манай улс сүүлийн жилүүдэд Засгийн газрын бондыг дэлхийн зах зээл дээр хэд хэдэн удаа гаргаснаар Монгол улсын Засгийн газрын санхүүгийн тайланг ч гэсэн олон улсын санхүүгийн байгууллагууд сонирхдог болсон.

Монгол Улсад Санхүүгийн Тайлагналын Олон Улсын Стандарт (СТОУС)-ын нэвтрэлтийн байдлын талаарх судалгааг Дэлхийн банкны санхүүжилтээр 2017 онд Сангийн яам хийсэн. Энэ судалгаагаар, “СТОУС-ыг бүрэн нэвтрүүлсэн аж ахуйн нэгж 2011 оны судалгаагаар нийт дүнд 49.0 хувийг эзэлж байсан бол 2017 онд 56.5 хувь болж өсчээ. Сүүлийн 5 жилийн хугацаанд 7.5 нэгжээр өссөн буюу жилийн дундаж хурдац нь 1.5 хувь болж байна. Мөн судалгаанд оролцсон нягтлан бодогчдын 53.9 хувь нь их дээд сургуульд СТОУС-ын талаарх мэдлэгийг “сайн эзэмшиж чадаагүй” гэсэн хариулт өгсөн нь нягтлан бодогч мэргэжилтэн бэлтгэдэг их дээд сургуулиудын сургалтын чанар шаардлагатай түвшинд хүрээгүйг нотолж байгаа юм. СТОУС-ын нэвтрэлтийн явц удаан байгаа шалтгаан нь “нягтлан бодогчдын мэдлэг, ур чадвар дутагдалтай байгаа явдал мөн” гэсэн дүгнэлт гарсан байна.

Өнөөдрийн байдлаар хүчин төгөлдөр СТОУС/НББОУС бүгд 44 байгаагаас манай улсын аж ахуйн нэгжүүдийн хувьд НББОУС 12, 24, 28, 32, 36; СТОУС 3, 13 гэсэн стандартууд “F” үнэлгээтэй; НББОУС 2, 8, 10, 11, 18, 20, 27, 39, 40, 41; СТОУС 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12 гэсэн стандартууд “D” үнэлгээтэй; НББОУС 16, 17, 19, 23, 38 гэсэн стандартууд “C” үнэлгээтэй; НББОУС 1, 7, 21, 33, 37; СТОУС 4, 8 гэсэн стандартууд “B” үнэлгээтэй дүн гарсан. Энэ нь стандартын хэрэгжилт тун тааруу байгааг харуулж байна.

Төсөвт байгууллагад зориулан Сангийн сайдын баталсан нягтлан бодох бүртгэлийн заавар, журам; Төсвийн ерөнхийлөн захирагч болон төсөвт байгууллагуудын нягтлан бодогчдын дунд хийсэн судалгаагаар манай улс Улсын Секторын Нягтлан Бодох Бүртгэлийн Олон Улсын Стандарт (УСНББОУС)-аас 1-4, 6, 9, 12-13, 17, 31 гэсэн стандартуудыг бүрэн эсвэл хэсэгчилсэн байдлаар мөрдөж байна. Улсын секторын байгууллагууд нь УСНББОУС-ыг шууд мөрдөхөөс илүүтэйгээр Сангийн сайдын баталсан заавар журмыг мөрддөг нь судлаачийн судалгаагаар нотлогдсон.

Түүнчлэн Засгийн газрын санхүүгийн удирдлагын системийн өнөөгийн байдлыг тодорхойлох зорилгоор Монгол улсын Засгийн Газрын Санхүүгийн Удирдлагын Системийн (ЗГСУС) анхны үнэлгээг хийсэн тайлан (PFMPR²)-д “Монгол улс аккруэл суурьт УСНББОУС-ыг хэрэгжүүлэхээр

² Public Financial Management Performance Report – Засгийн газрын зарцуулалт, санхүүгийн хариуцлагын (Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Framework) ерөнхий бүтцийг ашиглан Монгол улсын ЗГСУС-д үндсэн 6 хэмжүүрээр үнэлсэн үнэлгээний тайлан юм. Энэхүү тайланд Засгийн газрын Санхүүгийн Статистик 2001 (GFS)-ийн дагуу Монгол Улсын төсвийн ерөнхийлөн захирагчдын 2011-2013 оны ЗГСУС-ийг хамруулсан. Үнэлгээний нэг хэсэг нь Нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналын хэсэг бөгөөд бүртгэл хөтлөлт болон мэдээлэл нь шийдвэр гаргахад хяналт, удирдлага, тайлагналын зорилгыг хангахуйцаар бэлтгэгдэж, тайлагнасан эсэхийг тодорхойлсон.

Хүснэгт 1. Монгол Улсын ЗГСУ-ын үр дүнгийн үзүүлэлт - НББ тайлагналын хэсэг

Indicator	Score	Explanation	Information sources
PI-25 Quality & timeliness of financial statements	C+	Scoring method M1	
(i) Completeness of financial statements	B	A consolidated government financial statement is prepared annually. They include, with few exceptions, full information on the revenues, expenditures, assets, liabilities and net assets.	IBL (Article 26), Accounting Law (Article 10)
(ii) Timeliness in the presentation of financial statements	A	The annual consolidated government financial statement is submitted for external audit within six months of the end of the fiscal year.	
(iii) Accounting standards used	C	Financial statements have been prepared in a consistent format but accrual based IPSAS is only partially applied.	

Эх сурвалж: IBRD/WB, 2015

ажиллаж байгаа боловч өнөөгийн байдлаар УСНББОУС-д бүрэн нийцээгүй байна” гэж дүгнэжээ. Энэхүү дүгнэлтийг хийхэд ашигласан үзүүлэлтийн үнэлгээний хэсгийг Хүснэгт 1-т харуулав.

Өнөөгийн байдлаар төсөвт байгууллагуудын ажил гүйлгээг боловсруулах, бүртгэх, тайлагнах процесст Засгийн Газрын Санхүүгийн Удирдлагын Мэдээллийн Систем (ЗГСУМС)-ийг ашиглаж байна. Харин Төрийн сангийн нэгдсэн дансаар төлбөр нь төлөгдсөн бүх ажил гүйлгээг төсөвт байгууллага бүрээр, мөн төсвийн гүйцэтгэлийг хянах зорилгоор батлагдсан эдийн засгийн ангиллаар нь тус тус бүртгэдэг. Төсөвт байгууллагуудын нягтлан бодох бүртгэлийн програм хангамж нь ЗГСУМС-тэй интеграцчилагдаагүй байна.

Манай улсын Засгийн газрын нэгтгэсэн санхүүгийн тайлан өөрөө олон улсын стандартад нийцэж гарсан байх нь хөрөнгө оруулагчдын эрэлт хэрэгцээний нэг болоод байна. Одоогийн байдлаар Засгийн газрын санхүүгийн тайланг бүрэн аккруэл сууриар бэлтгэхгүй байгаа бөгөөд 90-100 хувийн өмчлөл бүхий төрийн өмчийн компаниудын тайланг л нэгтгэлд хамруулж байна. Цаашид 90 хувиас бага төрийн өмчийн оролцоог хэрхэн нэгтгэх

тухай асуудлыг судлан шийдвэрлэх шаардлагатай. Тухайлбал, 2015 оны 8 дугаар сард Куала Лумпурт зохион байгуулсан “Улсын секторын нягтлан бодох бүртгэлийн Ази Номхон Далайн бүс нутгийн хурал” дээр аккруэл суурьт улсын секторын нягтлан бодох бүртгэлийн асуудлыг хэлэлцэхэд, улс орнууд УСНББОУС-ыг хүлээн зөвшөөрч, мөрдөх нь харилцан адилгүй байгаа талаар дурдагдсан юм. Жишээлбэл, Филиппин улсын Стандартын хороо УСНББОУС 7, 10, 11-ийг мөрдөхийг одоогоор хүлээн зөвшөөрөөгүй байгаа бол Англи, Швейцар улсууд УСНББОУС 6 “Нэгтгэсэн санхүүгийн тайлан”-г бүрэн мөрддөггүй буюу Засгийн газрын нэгтгэсэн санхүүгийн тайландаа засгийн газрын орон нутгийн агентлагуудыг нэгтгэдэггүй байна.

УСНББОУС-ыг бүрэн нэвтрүүлэх үүднээс Сангийн сайдын 2017 оны 1-р сарын 33 дугаар тушаалаар батлагдсан “УСНББОУС-д шилжүүлэх үйл ажиллагааны төлөвлөгөө”-нд УСНББОУС-ыг орчуулан холбогдох зааварт нэмэлт өөрчлөлт оруулахаас эхлээд мөрдөж эхлэх хүртэлх үйл ажиллагааг хамруулжээ. Уг төлөвлөгөө нь 2022 он дуустал зургаан жилийн турш хэрэгжих бөгөөд гурван үе

шат тус бүр өөрийн гэсэн онцлог шинжтэй байдлаар боловсруулагдсан байна. Үүнд:

1-р үе шат нь өнөөг хүртэл хийгдсэн УСНББОУС-ын хэрэгжүүлсэн үйл ажиллагааг улсын секторын бүх байгууллагууд болох төрийн сан, төсөвт байгууллага, төсөл сангийн нягтлан бодох бүртгэлд тууштайгаар хэрэгжүүлэх.

2-р үе шат нь санхүүгийн тайлангийн хамрагдалтыг тэлж, сегментийн тайлагналыг төсвийн болон статистикийн тайлагналтай нэгтгэж гаргадаг болох.

3-р үе шат нь УСНББОУС-ийн илүү хэцүү болон шинээр гарсан стандартыг хүлээн зөвшөөрч, мөрдөх.

Улсын секторт ажиллаж байгаа нийт нягтлан бодогчид зөвхөн монгол хэл дээр стандартыг хэрэглэдэг бөгөөд УСНББОУС-ийн 2011 оны монгол орчуулгыг практикт хэрэглэж байна. Өөрөөр хэлбэл, УСНББОУС 33 “УСНББОУС-ыг анх удаа хэрэгжүүлэх нь”, УСНББОУС 6-8-ыг орлуулсан УСНББОУС 34-ыг 2015 оны 1 дүгээр сарын 1-нээс мөрдөхөөр батласан төдийгүй өнөөдрийн байдлаар УСНББОУС 38 хүртэл батлагдсан байхад манайд орчуулга нь ч хийгдээгүй байгаа юм.

ААНБ-ын санхүүгийн тайланг хэлбэр талаас нь харахад олон улсын стандартад нийцсэн мэт байгаа учраас олон улсын стандарт хэрэгжиж байна гэж дүгнэсээр ирлээ. Мөн гадаадын судлаачид хүн ам цөөн, цөөн тооны мэргэшсэн нягтлан бодогч, аудитортай, газар нутаг өргөн уудам, дэд бүтэц сайн хөгжөөгүй улс орны хувьд нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандартыг нэвтрүүлэх явцад бэрхшээлтэй асуудал тулгарах нь зайлшгүй гэж үзсэн (Golden, 2015).

Хоёр. Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын эрх зүйн шинэчлэлийн явц, тулгамдсан асуудлууд

Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай болон Аудитын тухай хуулиудын шинэчилсэн найруулгыг 2016 оноос мөрдөж эхлээд 2 жил өнгөрч байна. Энэхүү эрх зүйн орчны шинэчлэлийн хүрээнд төрөөс хэрэгжүүлсэн үйл ажиллагааны гүйцэтгэлийн үр дүнг нэгтгэн дүгнэв.

2.1. Монгол Улсад нягтлан бодох бүртгэл, аудитын стандартын хороо байгуулав

Сангийн сайдын 323 дугаар тушаалыг үндэслэн Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын стандартын хороо 2016 оны 09 дүгээр сард байгуулагдсан байна. Тус хорооны үндсэн чиг үүрэг нь “Монгол Улсад мөрдөгдөх нягтлан бодох бүртгэл, аудитын стандартуудын орчуулгыг хянан батлах, тэдгээртэй холбоотой хэвлэх эрхийг олгох, мөн СТОУС-ын сургалт явуулдаг хувийн хэвшлийн болон төрийн бус байгууллагуудын үйл ажиллагаанд хяналт тавих, Сангийн яамнаас боловсруулж байгаа стандарттай холбоотой аливаа журмын төслүүдийг хэлэлцэх” гэж заажээ.

Тус хороо байгуулагдсанаас хойш нийт 4 удаа хуралдаж, дараах гол ажлуудыг гүйцэтгэсэн байна. Үүнд:

- Жижиг, дунд аж ахуйн нэгж (ЖДААН)-ийн СТОУС-ын 2016 оны орчуулга, Аудитын олон улсын стандарт (АОУС) 700 “Санхүүгийн тайланд дүгнэлт өгөх, түүнийг тайлагнах”, 701 “Хараат бус аудиторын тайланд аудитын гол асуудлыг мэдээлэх”, 705 “Хараат бус аудиторын тайлангийн дүгнэлтийг өөрчлөх”, 706 “Хараат бус аудиторын тайлангийн асуудлыг онцгойлсон хэсэг ба бусад зүйлсийн хэсэг”, 570 “Тасралтгүй байх зарчим”, 720 “Аудит

- хийгдсэн санхүүгийн тайланг агуулсан баримт бичгийн бусад мэдээлэлтэй холбоотой аудиторын хариуцлага"-ын стандартууд болон СТОУС 15 "Худалдан авагчидтай байгуулсан гэрээний орлого", СТОУС 16 "Түрээс"-ын орчуулгыг хянан хэлэлцэж баталсан.
- Хөдөө аж ахуй, Уул уурхай, Барилга гэсэн 3 салбарт үйл ажиллагаа явуулж байгаа ААНБ-уудад орлого, зарлагаа хэрхэн хүлээн зөвшөөрч, бүртгэхийг зохицуулсан стандартуудын төслийг Дэлхийн банкны техник туслалцааны төслийн санхүүжилтээр Сангийн яам 2 гаруй жилийн хугацаанд боловсруулсан байдаг. Стандартын хороо дээрх

төслүүдийг хэлэлцээд Сангийн сайдын 2016 оны 409, 410, 411 тоот тушаалаар үндэсний стандарт болгон батлуулан мөрдүүлээд байна.

- Стандартуудын орчуулгын явцад маргаантай байсан болон шинээр хэрэглэгдэх нягтлан бодох бүртгэлийн 95 англи монгол нэр томъёог шүүн хэлэлцэж баталжээ (Хүснэгт 2-ыг үзнэ үү).

Дээрх стандартуудыг баталснаар ААНБ, хараат бус аудиторуудын үйл ажиллагаанд дэмжлэг үзүүлж, монгол хэл дээр үнэн зөв орчуулгаар хүргэх нөхцлийг бүрдүүлсэн байна.

Хүснэгт 2. Стандартын орчуулгын зарим алдааг засварласан байдал

Эх текст	Орчуулагдсан байдал	Хянан засварласан байдал
The objective of this IFRS is to ensure that an entity's first IFRS financial statements, and its interim financial reports for part of the period covered by those financial statements, contain high quality information that:	1. Энэхүү СТОУС-ийн зорилго нь СТОУС-д нийцсэн аж ахуйн нэгжийн анхны санхүүгийн тайлан болон уг тайлангийн хугацааг хамарсан завсар үеийн санхүүгийн тайлангуудад дараах шаардлагыг хангасан өндөр чанартай мэдээллээр хангасан гэдгийг батлах явдал юм.	Энэхүү СТОУС-ийн зорилго нь СТОУС-д нийцсэн, аж ахуйн нэгжийн анхны санхүүгийн тайлан болон уг санхүүгийн тайланд хамрагдах тайлант үеийн тодорхой хэсэгт хамаарах завсрын хугацааны санхүүгийн тайлангуудад дараах шаардлагыг хангасан өндөр чанартай мэдээлэл агуулагдаж буй гэдгийг ханган магадлах явдал юм.
is transparent for users and comparable over all periods presented;	... толилуулсан тайлант хугацааны туршид зэрэгцүүлэгдэхүйц байх	... толилуулсан бүх тайлант хугацааны хувьд зэрэгцүүлэгдэхүйц байх
An intangible asset is an identifiable non-monetary asset without physical substance.	Биет бус хөрөнгө гэдэг нь тодорхойлж болохуйц мөнгөөр илэрхийлэгдээгүй хөрөнгө юм.	Биет бус хөрөнгө нь биет шинж чанаргүй, тодорхойлж болох мөнгөн бус зүйлсийн хөрөнгө юм.
performance	"гүйцэтгэл", "үйл ажиллагааны үр дүн"	
loss	"гарз", "үндсэн үйл ажиллагааны бус зардал"	гарз
АОУС 700-д IASB-г	Олон Улсын НББ-ийн Стандартын хороо	Нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандартын хороо
АОУС 570-д "adequate disclosure of a material uncertainty is not made in the financial statements"	"материаллаг тодорхойгүй байдлын тодруулга хангалтгүй үеийн аудитын тайлагнал"; мөн АОУС 705 -д "Хараат бус аудиторын өөрчлөлттэй дүгнэлт гаргах" гэж ойлгомжгүй орчуулсан.	

2.2. Бүртгэлийн валютыг тогтоох

НББОУС 21 нь санхүүгийн тайлангаа бэлтгэж байгаа тайлагнагч аж ахуйн нэгжийг бүртгэлийн валютаа тодорхойлж, үр дүн, санхүүгийн байдлаа тэр валютаар хэмжихийг шаарддаг. Бүртгэлийн валют нь тодорхой бус байгаа нөхцөлд менежмент нь ажил гүйлгээ, үйл явдал, нөхцөл байдлын эдийн засгийн үр нөлөөг хамгийн оновчтойгоор илэрхийлж чадахуйц бүртгэлийн валютыг хэрэглэнэ.

Улс орнуудын туршлагаас үзэхэд:

- а) бүртгэлийн ба толилуулгын валют нь ихэвчлэн тухайн орны үндэсний мөнгөн тэмдэгт байх (ОХУ, Армян, Албани);

- б) бүртгэлийн ба толилуулгын валютаар гадаад валют хэрэглэхийг зөвшөөрдөг боловч жилийн санхүүгийн тайланг үндэсний валютаар илэрхийлэх шаардлага тавьдаг байна (Хятад, Вьетнам, Филиппин, Унгар, Өмнөд Солонгос, Азербайжан, Япон, Малайз, Норвеги) (Хүснэгт 3-ыг үзнэ үү).

Зарим аж ахуйн нэгж, байгууллагын ажил гүйлгээний буюу орлого ба өртгийн ихэнх хувь нь гадаад валютаар хүлээн зөвшөөрөгддөг аж ахуйн нэгжүүдийн хувьд бүртгэлийн валютыг Монгол улсын мөнгөн тэмдэгтээс өөр валютаар тогтоож мөрдөх асуудлыг Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хуулинд тусгайлан зохицуулж өгсөн байна.

Хүснэгт 3. Бүртгэлийн валютыг тогтоох талаар дэлхийн зарим улс орнуудын хууль, тогтоомжийг харьцуулсан судалгаа

	Улсын нэр	Холбогдох хууль, тогтоомжийн заалт
1	ОХУ	<i>Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хууль</i> Зүйл 8. Нягтлан бодох бүртгэлийг хөтлөх гол шаардлага Байгууллагын эдийн засгийн үйл ажиллагаа болон хөрөнгө, өр төлбөрийн нягтлан бодох бүртгэлийг ОХУ-ын мөнгөн тэмдэгт рублиээр хөтлөнө.
2	Хятад	<i>Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хууль</i> Зүйл 12. Нягтлан бодох бүртгэлийн практикт Хятад улсын мөнгөн тэмдэгт нь нягтлан бодох бүртгэлийн үндсэн мөнгөн тэмдэгт байна. Хятад улсын мөнгөн тэмдэгтээс өөр тэмдэгтийг гол валютаараа ашигладаг газрууд НББ-ийн үндсэн мөнгөн тэмдэгтээр нэг тусгай валютыг сонгож болох боловч санхүүгийн тайлангаа Хятад улсын валют руу хөрвүүлсэн буюу тус валютаар илэрхийлсэн байх ёстой.
3	Вьетнам	Гадаад валютын хяналтын журамд онцгойлон зөвшөөрсөнөөс бусад тохиолдолд, тус улсын мөнгөн тэмдэгтийг Вьетнам улсын аж ахуйн нэгжүүд буюу хувь хүмүүсийн хоорондох ажил гүйлгээнд ашигласан байх ёстой. Нягтлан бодох бүртгэл ба тайлагналын зорилгоор гадаад валютыг бүртгэлийн валютаар хэрэглэж болох боловч энэ нь тодорхой нөхцөлд зөвшөөрөгдөнө.
4	Армян	<i>Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хууль</i> Зүйл 13. Нягтлан бодох бүртгэлийн гол дүрэм 1 а. Нягтлан бодох бүртгэлийг Армен улсын мөнгөн тэмдэгтээр гүйцэтгэсэн байх ёстой.
5	Унгар	<i>НББ-ийн тухайн хуулийн 2010 оны өөрчлөлт</i> 2010 оны 1 дүгээр сарын 1-нээс аж ахуйн нэгжүүд нягтлан бодох бүртгэл хөтлөх болон санхүүгийн тайлангаа Евро эсвэл бусад гадаад валютаар гаргахыг зөвшөөрсөн болно. Энэ өөрчлөлт нь тусгайлан үл хөдлөх хөрөнгийн компаниуд эсвэл үлэмж хэмжээний гадаад валютын орлоготой, орлого болон өртгийн ихэнх хувь нь гадаад валютаар хүлээн зөвшөөрөгдсөн компаниудад үр нөлөө үзүүлэх юм. Иймд, гадаад валютыг өөрсдийн бүртгэлийн болон тайлагналын валютаар ашиглах нь логиктой алхам болсон юм.

6	Филиппин	Тус улсын Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хуулинд бүртгэлийн валютын талаар тодорхой тусгаагүй боловч Филиппин улсын Үнэт Цаас ба Валютын Зохицуулалтын Хороо (Securities and Exchange Commission)-ноос бүртгэлийн валютаар санхүүгийн тайланг бэлтгэх удирдамж гаргасан байна. <i>Удирдамжийн бодлогын мэдээдэл:</i> Филиппин валютаас өөр валютаар илэрхийлэгдсэн ихээхэн хэмжээний ажил гүйлгээ гардаг компаниуд Филиппин валютыг хэрэглэх нь гадаад валютын олз, гарзыг үүсгэдэг бөгөөд энэ нь тэдний үр дүн, санхүүгийн байдлыг гуйвуулах үр дүнд хүргэнэ гэж мэдэгдсэн байна. Филиппин улсын эдийн засагт хөрөнгө оруулалт хийсэн эдгээр компаниудын хариулт болгож тус Хорооноос дээрх удирдамжийг гаргасан байна. Мөн Филиппин улсын Дотоод Орлогын Газар (Philippine Bureau of Internal Revenue - BIR)-аас шалгуур хангасан аж ахуйн нэгжүүд Америк доллар болон Япон улсын мөнгөн тэмдэгтийг санхүүгийн тайлангийн толилуулгадаа хэрэглэхийг зөвшөөрсөн шийдвэр гаргасан байна.
7	Солонгос	<i>Санхүүгийн Үйлчилгээний Хороо:</i> Солонгосын компаниуд боломжтой бүртгэлийн гадаад валют (applicable functional foreign currency) дээр үндэслэн бүртгэлийн валютын нягтлан бодох бүртгэлийн системээр бүртгэлээ хөтлөх боломжтой юм. Бүртгэлийн валютаар илэрхийлэгдсэн бүх өр төлбөр ба хөрөнгө нь компанийн тайлант жилийн эцэст холбогдох ханшийг ашигласнаар Солонгос Вон руу хөрвүүлсэн байх ёстой.
8	Япон	Япон иенийг тус улсад үйл ажиллагаа явуулж байгаа бараг бүх компаниуд бүртгэлийн валютаар хэрэглэдэг байна. Source: Japan Accounting by KPMG Japan
9	Азербайжан	Нягтлан Бодох Бүртгэлийн Үндэсний Стандарт нь Азербайжан улсын нягтлан бодох бүртгэлийн хуулийн дагуу бэлтгэгддэг. Мөн гадаад валютын ханшийн өөрчлөлтийн үр нөлөөг энэ үндэсний стандарт нь авч үзсэн бөгөөд тус стандарт нь НББОУС 21 дээр үндэслэсэн болно.
10	Малайз	38А. Малайз улсад тайлагнасан санхүүгийн тайлангийн хувьд толилуулгын валют нь Малайзын мөнгөн тэмдэгт (Malaysian ringgit) байна.
11	Албани	<i>Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хууль</i> Зүйл 15. Санхүүгийн тайлангийн хэл ба мөнгөний нэгж Санхүүгийн тайланг Албани хэл дээр бэлтгэж толилуулсан байх ёстой ба мөнгөн дүн нь үндэсний мөнгөний нэгжээр илэрхийлэгдсэн байх ёстой.
12	Норвеги	Тус улсын санхүүгийн тайлан нь Норвеги улсын валют (Norwegian Kroner - NOK)-аар бэлтгэгдсэн байх ёстой. Нэгтгэсэн санхүүгийн тайлангийн хувьд өөр валютаар бэлтгэгдсэн байж болох бөгөөд бизнесийн гол хэсэг нь тухайн валюттай холбогдсон нөхцөлд л зөвшөөрөгдөнө.

Эх сурвалж: Судлаачийн судалгаа

Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хуулийн 7 дугаар зүйлийн 7.3 дах заалтын дагуу Сангийн сайдын 2017 оны 249 тоот тушаалаар “Нягтлан бодох бүртгэлийн валютыг тогтоох, өөрчлөх, санхүүгийн тайланг хөрвүүлэх журам”-ыг батлан гаргасан нь аж ахуйн нэгж, байгууллагуудын эдийн засгийн анхдагч орчны үйл ажиллагаанд хяналт тавих үр нөлөөтэй тогтолцоог бүрдүүлэх, нэгдмэл аргазүйгээр хангах, олон улсын жишигт нийцүүлэх зорилттой уялдсан байна.

Мөн энэхүү журмыг батлахдаа бүртгэлийн валютаа гадаад валютаар тогтоосон болон тогтоох хүсэлтээ илэрхийлсэн аж ахуйн нэгж байгууллагуудыг тодорхойлж, зарим компаниудын санхүүгийн тайлангийн тоо мэдээллийг үндэслэн харьцуулсан туршилт, судалгааг хийж, журмын төслийг аудитын байгууллагууд, томоохон аж ахуйн нэгжүүдийн гүйцэтгэх удирдлага, их дээд сургуулиудын нягтлан бодох бүртгэлийн тэнхимийн эрхлэгч, гааль, татварын ерөнхий газрын мэргэжилтнүүдээр хэлэлцүүлжээ.

2.3. Аудитын чанарын хяналт

Аудитын хуулийн этгээдийн үйл ажиллагаа болон хийсэн гэрээт ажлын чанарт хяналт тавих үр нөлөөтэй тогтолцоог бүрдүүлэх, мөн аудитын байгууллага, аудиторчуудын чадавхийг олон улсын түвшинд хүргэх асуудал Сангийн яамны хувьд тулгамдсан асуудлын нэг нь юм. Аудитын ажил чанар муутай хийгдсэнээс болж хөрөнгө оруулагчид аудитын ажлын дүгнэлтэнд итгэх итгэл нь буурдаг бөгөөд цаашлаад санхүүгийн алдагдал хүлээх эрсдэл гардаг.

Сангийн яам 2016 онд Санхүүгийн тайлангийн аудитын ажлын чанарыг сайжруулах, аудитын компанийн чанарын баталгаажуулалтын шалгалт хийх тогтолцоог бий болгох зорилгоор бусад

орны амжилттай нэвтрүүлж, хэрэгжүүлж байгаа аудитын компаниудын шалгалтын тогтолцооны судалгаа хийсэн байна (Дэлхийн банк & Сангийн яам, 2016).

Дэлхийн хэмжээнд үйл ажиллагаа явуулж байгаа 38 орны аудитын хяналтын байгууллагуудаас тогтмол, амжилттай үйл ажиллагаа явуулж байгаа дараах орнуудыг сонгон авч энэ судалгаанд хамруулсан болно (Хүснэгт 4-ийг үзнэ үү).

Эдгээр зургаан байгууллагаас гурав нь аудиттай холбоотой үйл ажиллагаа болон аудитын хяналтын үйл ажиллагааг биечлэн гүйцэтгэдэг эрх бүхий байгууллага юм. Эдгээр байгууллагууд нь хөндлөнгийн аудиторын ажилд мониторинг хийх зорилготой. Харин

Хүснэгт 4. Аудитын компаниудад шалгалт хийдэг байгууллагын тогтолцооны судалгаа

	Америк	Англи	Австрали	Япон	Сингапур	Малайз
	Нээлттэй компанийн НББ-ийн хяналтын зөвлөл Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	Санхүүгийн тайлагналын консул Financial Reporting Council (FRC)	Үнэт цаас, хөрөнгө оруулалтын хороо Australian Securities and Investments Commission (ASIC)	МНБ болон Аудитын хяналтын зөвлөл Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB)	НББ болон Корпорацийн Зохицуулах газар Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)	Аудитын хяналтын зөвлөл Audit Oversight Board (AOB)
Байгуулагдсан он	2002	1991	1998	2004	2004	2010
Зохион байгуулалт	Бие даасан	Аудитын шалгалтын нэгж	Аудитын шалгалтын програм	Бие даасан	НББ-ийн хяналтын холбоо, практик мониторингийн програм	Бие даасан
Үүсгэн байгуулсан тогтоол шийдвэр	Sarbanes-Oxley Act, 2002	The Companies Act 2004	Corporate Law Economic Reform Program Act 2004 and Corporation Act 2001	CPA Act and Act for Establishment of the Financial Services Agency	Accounting and Corporate Regulatory Authority Act 2004	Securities Commission (Amendment) Act 2010
Шалгалт хийдэг аудитын компани	Нээлттэй компани, брокер, диллерийн аудитор	Аудитын компаниуд	Өндөр эрсдэлтэй олон нийтийн ашиг сонирхол бүхий ААН-ийн аудитор	МНБ, аудитын компани, гадаадын аудитын компани, Японы МНБ-ийн институт	НББ-ийн компани, нягтлан бодогчид	Олон нийтийн ашиг сонирхол бүхий ААН-ийн аудитор, аудитын пүүс
Гишүүний тоо	4	16-18	5	9-10	7	7

Эх сурвалж: Дэлхийн банк & Сангийн яам, 2016

Англи, Австрали болон Сингапурын байгууллагууд нь аудитын хяналт шалгалт хийдэг эрх бүхий бие даасан байгууллага биш тусгайлсан аудитын хяналтын үйл ажиллагааг гүйцэтгэдэг байгууллагууд байна. Тухайлбал, Англи улс Аудитын шалгалтын нэгж; Австрали улс Аудитын шалгалтын хөтөлбөр; Сингапур улс Практик мониторингийн хөтөлбөр гэх мэтээр нэрлэсэн байна.

Дээр дурдсан судалгааны тайланд “дэлхийн улс орнуудын аудитын хяналтын байгууллагуудын хүлээх үндсэн үүрэг нь ижил төстэй байна. Харин шалгалтын арга, шалгалтанд хамрагдах компаниудыг өөрсдийн улс орны эдийн засгийн онцлогт тохируулан сонгож байгаа нь ажиглагдаж байна” гэжээ.

Энэхүү судалгаанд үндэслэн Монголд хэрэглэж болох аудитын хяналтын тогтолцоог бүрдүүлэхээр Сангийн сайдын 2017 оны 4 дүгээр сарын 4-ний өдрийн 109 дүгээр тушаалаар “Аудитын хуулийн этгээдэд хийх чанарын хяналтын журам”-ыг Сангийн яам батлан мөрдүүлж байна. Энэхүү журам нь 7 зүйл, 4 хавсралттай бөгөөд Чанарын хяналт шалгалт, Хяналтыг хэрэгжүүлэгч этгээдэд тавигдах шаардлага, түүний эрх үүрэг, Аудитын хуулийн этгээдийн эрх, үүрэг, Чанарын хяналт шалгалт хийх хугацаа, Чанарын хяналт шалгалтын нэгдсэн дүгнэлт, тайлагнал, Аудитын чанарын хяналт шалгалт хийх, шалгах ажлын баримтыг сонгох арга гэсэн харилцааг зохицуулдаг.

Сангийн яам энэхүү журмыг турших, мэргэжлийн байгууллагын чадавхийг сайжруулах үүднээс 2017 онд Нидерландын нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжлийн холбоо (NBA)-той хамтран ажилладаг PUM байгууллагын

зөвлөхүүдийн туслалцаатайгаар манай орны аудитын жижиг, дунд, том компанийг төлөөлсөн 6 компани дээр чанарын хяналтыг хэрэгжүүлжээ. Зөвлөхийн тайланд (Дэлхийн банк & Сангийн яам, 2017) дурдсанаар, Хүснэгт 5-д үзүүлсэн эерэг болон сөрөг тал илэрч, холбогдох зөвлөмжийг санал болгосон байна.

2.4. Боловсон хүчний чадавхийг сайжруулах

Олон улсын стандартыг хэрэгжүүлэх гол хүчин зүйл нь мэргэжилтэй боловсон хүчний асуудал байсаар байна. Нягтлан бодох бүртгэл нь мэргэжил (profession) бөгөөд цаашдаа ажлын байрны хувьд автоматчилагдах (automatization) хандлага давамгайлж байгаа боловч мэргэжлийн шийдэл, шийдвэр (judgment) гаргах нь хүний хүчин зүйл байсаар байх болно.

Сангийн яам 2012-2017 онд СТОУС болон ЖДААН-ийн СТОУС-ын 1-2 өдрийн сургалтуудыг Дэлхийн банкны санхүүжилтээр зохион байгуулж, 1,600 орчим нягтлан бодогчид, зохицуулагч болон хянах үүрэг бүхий албан хаагчдын мэдлэг чадавхийг дээшлүүлсний зэрэгцээ сургалтын гарын авлага, материалыг бэлтгэн тараажээ. Түүнчлэн ММНБИ, ТИНЗ нийгэмлэг зэрэг мэргэжлийн төрийн бус байгууллагууд нь өөрсдийн бүртгэлтэй гишүүддээ тасралтгүй боловсролын болон стандартын сэдэвчилсэн 24-72 цагийн сургалтуудыг байнга явуулж байна. Стандартын чиглэлээр сургалт явуулдаг байгууллагуудын сургалтын хөтөлбөрийг ажиглахад манай дотоодын сургагч багш нар дараах стандартуудыг байнгын давтамжтайгаар буюу онол арга зүйн өндөр түвшинд зааж байна.

- Суурь үзэл баримтлал, Зохицуулалтын тогтолцоо

Хүснэгт 5. Аудитын чанарын хяналтын талаарх туршлага, сургамж

Эерэг ажилгалтууд	<ul style="list-style-type: none"> - Ерөнхийдөө жижиг (дотоодын) компаниудын хийж гүйцэтгэж байгаа аудитын чанар бидний туршлагаас харахад хөгжиж буй бусад орнуудын дундажаас дээгүүр болох нь ажиглагдсан. - Ажлын зохион байгуулалт, шалгах хуудас болон маягтуудын ашиглалт, асуудалд шүүмжтэй хандах хандлага, үйлчлүүлэгчийн болон гэрээт ажлын талаарх мэдлэг зэрэг олон зүйл дээр сайн туршлага байгаа талаар тайландаа дурдсан байна.
Гэрээт ажлын түвшний шалгалттай холбоотой ажилгалтууд	<ul style="list-style-type: none"> - Аудитын төлөвлөгөө, хөтөлбөрийг нөхцөл байдалд зохицуулж өөрчилдөггүй - Нэгтгэсэн эрсдэлийн үнэлгээний арга хандлагыг тэр бүр (бараг л) ашигладаггүй. - МТ-ийн систем (түүнд найдах эсэхийг) хангалттай баримтжуулдаггүй. - Дотоодын компаниудын аудиталж байгаа компаниудын дотоодын хяналтын орчин, зохион байгуулалт болон чанарын асуудлуудыг хангалттай баримтжуулдаггүй. - Одоо хийгдэж байгаа урьдчилсан болон биет шинжилгээнүүд нь үнэн хэрэгтээ шаардлагатай шинжилгээ болж чаддаггүй. Тоон үзүүлэлтүүдийг холбогдох баримтуудад тулгуурлан нарийвчлан аудитлахын оронд тэдгээрийг хооронд нь харьцуулж шалгах үйлдэл хийдэг. - Баримтжуулалтыг хийхдээ ямар ажил хийгдээд, ямар дүгнэлт гаргасан нь тодорхойгүй байна. Тухайлбал, үйлчлүүлэгчийн баримт бичгийн хуулбарыг ямар нэг тэмдэглэгээ хийлгүй, түүнтэй холбоотой ямар горим гүйцэтгэж, олж илрүүлсэн зүйл нь юу байсныг тайлбарлалгүйгээр авч хадгалсан байна. - Аудитыг төлөвлөх, гүйцэтгэх явцад залилангийн асуудлыг төдийлөн анхаарч үзэхгүй байна (багийн ярилцлага, гэнэтийн шинж чанартай горимуудыг ашиглах болон эдгээр үйл ажиллагаагаа баримтжуулах талаар анхаарах).
Зөвлөмжүүд	<ul style="list-style-type: none"> - Чанарын хяналт хийхдээ, аудитын компанид ажилласан туршлагатай, аудитын бүх үйл явцын талаар бүрэн дүүрэн мэдлэгтэй хүн олж шалгалтын багтаа оруулах нь зүйтэй. - Чанарын хяналтын шалгалтын үйл явцын үр дүнг тооцоолохдоо тоон биш чанарын арга хандлага баримтлах нь илүү зохистой. - Чанарын хяналтын гүйцэтгэлийн нэгдсэн үр дүнг үнэлэхдээ хамгийн бага шаардлагыг хангасан л бол “Хангалттай” үнэлгээ өгөх нь зохистой юм. - Эхний шалгалтаар бүрэн хангалттай үнэлгээ авсан том 4 эсвэл олон улсын сүлжээний дунд зэргийн компаниудад хоёрдахь удаагийн шалгалт хийхдээ хялбаршуулсан асуулга ашиглах, мөн өмнөх шалгалтаас хойш гарсан өөрчлөлтүүд дээр голчлон анхаарч дараагийн шалгалт хийх. - Шалгалтанд дан ганц том хэмжээний, нарийн төвөгтэй гэрээт ажлуудыг сонгохын зэрэгцээ арай цар хүрээ жижиг эсвэл онцлог шинж чанартай гэрээт ажлыг сонгох.

Эх сурвалж: Дэлхийн банк & Сангийн яам, 2016

- Санхүүгийн тайлангийн толилуулга, Бараа материал ба биологийн хөрөнгө
- Нөөц, болзошгүй хөрөнгө ба өр төлбөр, Хөрөнгийн үнэ цэнийн бууралт
- Санхүүгийн хэрэглүүр, Нэгж хувьцаанд ногдох ашиг
- Биет бус хөрөнгө, Байгалийн нөөц, Орлого, Түрээс, Орлогын албан татвар
- НББОУС 21, НББОУС 7, НББОУС 8, СТОУС 5.

2.5. Нягтлан бодох бүртгэлийн программ хангамж

Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хуулийн

17 дугаар зүйлийн 17.1-д буюу Санхүү бүртгэлийн асуудал эрхэлсэн төрийн захиргааны төв байгууллагын чиг үүрэгт “17.1.11. Монгол улсын нутаг дэвсгэрт үйл ажиллагаа явуулж байгаа аж ахуйн нэгж, байгууллагад нягтлан бодох бүртгэл хөтлөх зөвшөөрөгдсөн программ хангамжийг нийтэд мэдээлэх” гэсэн заалттай. Мөн НББ-ийн программ зохиогчид болон хэрэглэгчид тухайн программ мэргэжлийн байгууллагаар хянагдсан байхыг чухалчлах болсонтой уялдуулан нягтлан бодох бүртгэлийн программд тавигдах СТОУС-ын шаардлагыг журмаар тодорхойлох

шаардлага үүссэн. Иймээс “Аж ахуйн нэгж, байгууллагын нягтлан бодох бүртгэлийн программд тавигдах шаардлага, программд дүгнэлт гаргах ажлын хэсгийн удирдамж, дүгнэлт гаргах ажлын хэсэг” байгуулагдсан байна (Сангийн сайдын 2018 оны 47 тоот тушаал). Ингэснээр аж ахуйн нэгж, байгууллагад хэрэглэгдэж байгаа дотоод гадаадын зохиогчийн болон ААНБ-ын дотооддоо боловсруулсан нягтлан бодох бүртгэлийн программыг шалгаж, мөрдөх боломжтой эсэх талаар ажлын хэсгийн дүгнэлт гарган, мэдээлэх боломж бүрдэхээс гадна нягтлан бодох бүртгэлийн программд тавигдах ерөнхий болон тусгай шаардлагуудыг тодорхой болгож өгсөн байна.

2.6. Төр хувийн хэвшлийн түншлэл (PPP)-ийн туршлага, сургамж

Монгол улсад 1990-ээд оны дунд үеэр 29,000 аж ахуйн нэгж, байгууллага үйл ажиллагаа явуулж байсан бол 2018 оны жилийн эхний байдлаар 122,000 орчим аж ахуйн нэгж, 6,000 орчим төсөвт байгууллага үйл ажиллагаа явуулахаар бүртгэгдсэн байна. 2016 болон 2017 оны жилийн эцсийн байдлаар, санхүүгийн тайлангийн ирц 78 орчим хувьтай байна.

Нягтлан бодох бүртгэлийн үе шат бүрт хэрэглэгдэх арга хандлага, маяг аргачлал, стандартууд нь аж ахуйн нэгж, байгууллагын өмчийн хэлбэр, эдийн засгийн ангиллаас хамаараад өөр өөрийн онцлогтой төдийгүй мөн нягтлан бодох бүртгэлийн олон улсын стандартуудад жил бүр өөрчлөлт орж байгаа тул нягтлан бодох бүртгэлтэй холбоотой заавар, журмыг Сангийн яамнаас боловсруулан батласаар байна. Бизнес эрхлэгчдийн тоо байнга нэмэгдэж, аж ахуйн үйл ажиллагаа нь глобалчлагдахын хэрээр нягтлан бодох

бүртгэл, аудитын төрийн **зохицуулалтын** чиг үүрэг сүүлийн жилүүдэд улам нэмэгдэх боллоо.

Сангийн яамны нягтлан бодох бүртгэлийн газар нь стандартыг бэлтгэх, мөрдүүлэх, хянах чиг үүрэгтэй ч стандартаар өндөр мэргэшсэн боловсон хүчин хомсдолтой, эдийн засгийн хөшүүрэг сул байгаагаас төрийн албаны үндсэн чиг үүрэг нь глобалчлалын хурдыг гүйцэхгүй байгаа юм. Тиймээс стандартын нэвтрэлтийг хурдасгах арга зам нь **төвлөрлийг сааруулах** буюу тухайлбал, “Төр хувийн хэвшлийн түншлэл” гэж судлаач үзсэн. Иймд олон нийтэд өгөөжтэй, үнэ цэнэтэй төрийн үйлчилгээг тэлэх чигт төрийн менежментийг өөрчлөх шаардлагатай бөгөөд дүрэм журмаа боловсруулаад, өөрөө өөртөө хяналт тавьдаг механизм задарч, мэдээллийн ил тод байдал сайжирч, ачаалал тэнцвэржиж, хүнд суртал, чирэгдэл багасна гэж үзлээ (Болормаа, 2015).

2015 оны 6 дугаар сарын 19-ны өдрийн УИХ-аар батлагдсан Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хуулийн 17.1.8-д “Нягтлан бодох бүртгэлийн төрийн зарим чиг үүргийг сонгон шалгаруулалтын үндсэн дээр Монгол Улсын Засгийн газрын тухай хуулийн 19 дүгээр зүйлд заасны дагуу гэрээгээр шилжүүлэн авсан төрийн бус байгууллагын үйл ажиллагаанд хяналт тавих” гэж заасан байна. Нягтлан бодох бүртгэл, Хөрөнгийн үнэлгээ, Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай хуулиудад заагдсан төрийн зарим чиг үүргийг төрийн бус байгууллагаар гүйцэтгүүлэхээр Засгийн газрын 2016 оны 165-р тогтоолыг гаргасан.

Үүний дагуу Сангийн яам нь Монголын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институт

(ММНБИ), Татварын итгэмжлэгдсэн зөвлөхүүдийн нийгэмлэг (ТИНЗ), Монголын нягтлан бодох бүртгэлийн хүрээлэн (МНББХ)-тэй харилцан тохиролцон 2016 оноос эхлэн, Монголын мэргэшсэн үнэлгээчдийн институттэй 2018 оны 2 дугаар сараас эхлэн тус тус гэрээ байгуулан дараах чиг үүргийг төсвийн **санхүүжилтгүйгээр** гүйцэтгүүлж байна. Үүнд:

1. Мэргэшсэн нягтлан бодогч, хөрөнгийн үнэлгээчин, татварын мэргэшсэн зөвлөхийн эрх олгох, сунгах шалгалт, сургалтыг зохион байгуулах;
2. Мэргэжлийн ёс зүйн дүрмийг зөрчсөн аудиторын мэргэшсэн нягтлан бодогчийн эрхийг хүчингүй болгох;
3. Мэргэжлийн, мэргэшсэн нягтлан бодогч, аудитор, татварын мэргэшсэн зөвлөхийн ёс зүйн дүрмийг батлан мөрдүүлэх, түүний хэрэгжилтэд хяналт тавих;
4. Нягтлан бодох бүртгэл, аудит, хөрөнгийн үнэлгээний олон улсын стандарт, түүний нэмэлт, өөрчлөлтийг орчуулах, хэрэглээний тайлбар, бусад тайлагналын аргачлалыг боловсруулах;
5. Аудитын хуулийн этгээд, хөрөнгийн үнэлгээчин, татварын итгэмжлэгдсэн хуулийн этгээдийг мэргэжил, арга зүйн удирдлагаар ханган, холбогдох мэдээллийн санг бүрдүүлэх;
6. Нягтлан бодох бүртгэлийн программ хангамжид хяналт тавих.

Гэрээнд төрийн байгууллагын зарим чиг үүргийг үүрэг гүйцэтгүүлэгчийн тогтоосон төлбөрийн дээд хязгаарт багтааж, иргэн хуулийн этгээдэд түргэн шуурхай, чанартай гүйцэтгэхийг заасан. Гэрээний биелэлтэнд хагас, бүтэн жилээр хяналт тавин, гэрээг

дүгнээд, цаашид 3 хүртэлх жилээр сунгах шийдвэрийг гарган ажиллаж байна.

Төрийн зарим чиг үүргийг мэргэжлийн төрийн бус байгууллагаар (ТББ) гүйцэтгүүлэхдээ дараах **зарчмуудыг баримталсан** болно. Үүнд:

- аль нэг байгууллагад давуу эрх олгохыг хязгаарлах үүднээс нээлттэй сонгон шалгаруулах зарчим,
- гэрээгээр чиг үүрэг гүйцэтгүүлэх зарчим,
- төрийн хяналтыг хэрэгжүүлэх зарчим,
- байгууллагын бие даасан, хараат бус байдлыг эрхэмлэх зарчим,
- харилцан ойлголцож, эрх тэгш хамтран ажиллах зарчим,
- өөрөө өөрийгөө санхүүжүүлэх зарчмыг хүндэтгэх.

Мөн дараах үр өгөөжийг хүртэх боломжийг бүрдүүлээд байна. Үүнд:

Мэргэжлийн байгууллага, гишүүдэд үзүүлэх шууд болон дам нөлөө

1. мэргэжлийн төрийн бус байгууллагын чадавх, нэр хүнд сайжрах,
2. төрийн бодлого тодорхойлох, шийдвэр гаргахад мэргэжлийн байгууллагын гишүүдийн хувь оролцоо нэмэгдэх,
3. мэдээллийн хүртээмжийг шуурхай, шууд хүргэх (цаг хугацаа хэмнэх, төрийн дарамт шахалт буурах гэх мэт),
4. өндөр технологи, нарийн мэдлэг, мэргэжлийн ур чадвар шаардах ажлыг гүйцэтгэх,
5. эрдэмтдийн санал, зөвлөмжийг тусгах.

Төрийн байгууллагад үзүүлж байгаа нөлөө:

6. төрийн байгууллагын ажлын ачаалал багасах, ингэснээр албан хаагчдын

чиг үүргийг дахин хуваарилах боломж бүрдэнэ (өөрөөр хэлбэл, бодлого тодорхойлох түвшинд, цомхон бөгөөд чадварлаг баг ажиллах боломж бүрдэнэ).

явцад мэргэжлийн байгууллагын гишүүдийн хэрэгцээ шаардлага, санал, зөвлөгөөг цаг тухайд нь тусгах.

Төвлөрлийг сааруулах хүрээнд дараах сайн туршлагыг хуримтлуулсны зэрэгцээ нэлээдгүй сорилттой тулгарч байна.

7. бодлого тодорхойлж, шийдвэр гаргах

Хүснэгт 6. Туршлага ба сорилт

Сайн туршлага	Сорилт, сургамжууд
1. Ёс зүйн дүрмийг батлан мөрдүүлэх, хяналт тавих ажлыг гүйцэтгүүлэх нь олон улсын жишигт илүү нийцэж байна.	1. Төрийн зарим чиг үүргийг гэрээ байгуулсан хугацаагаар (гол төлөв 3 хүртэлх жил) гүйцэтгүүлж байгаа нь давуу талтай боловч зарим чиг үүргийг бүрмөсөн шилжүүлэх асуудлыг зохицуулах хууль эрх зүйн орчин дутагдалтай байна.
2. Төрийн чиг үүргийг төсвийн санхүүжилтгүйгээр гүйцэтгүүлж болдогийг батлав.	2. Гэрээ байгуулан ажиллаж байгаа ТББ-ийн гэрээний хугацаа дуусгавар болоход тухайн чиг үүргийг дараагийн сонгон шалгаруулалтаар өөр ТББ гүйцэтгэх боломжтой. Энэ нь төрийн чиг үүргийг тогтвортой гүйцэтгэх зарчим алдагдах эрсдэлтэй.
3. Сургалт явуулах, мэргэжлийн тасралтгүй боловсролын сургалт явуулах үүргийг гүйцэтгүүлэх нь зохимжтой.	3. ММНБИ, ТИНЗ гэх мэт байгууллагатай өрсөлдөх мэргэжлийн өөр ТББ одоогоор байхгүй байгаа нь сонгон шалгаруулалтыг хязгаарлагдмал болгож байна.
4. Стандартын орчуулга хийх, тайлбар бэлтгэх, судалгаа шинжилгээ хийхэд санхүүгийн болоод мэргэжлийн боловсон хүчин, гишүүдийн дэмжлэг сайтай.	4. Нөгөө талаар мэргэжлийн ижил чиглэл, үүрэг бүхий хэд хэдэн ТББ үйл ажиллагаа явуулж байгаа тохиолдолд сонгон шалгаруулалтыг явуулахад нарийвчилсан дүрэм журам гаргах шаардлагатай. Төсвөөс санхүүжилт авдаггүй ийм төрлийн гэрээт ажлын хувьд сонгон шалгаруулалтад баримтлах журам дутагдаж байна.
5. Засаглал, гүйцэтгэлийн хэмжүүрийг боловсронгуй болгох сайн хандлагатай.	5. Төрийн бус байгууллагын тухай хуулинд PPP-ийн харилцааг зохицуулсан заалт шаардлагатай. Жишээлбэл, бүх гишүүдийн хурлаас сонгогдсон удирдах зөвлөл, гүйцэтгэх удирдлагын гишүүдэд тавигдах шаардлага зэргийг харгалзан үзэх гэх мэт.
	6. Аль ч ТББ-д нь олон улсын хүлээн зөвшөөрөгдсөн байгууллагаас олгодог сургагч багшийн эрхтэй багшлах боловсон хүчин дутагдалтай байна.
	7. Мэргэшсэн зэргийн эрх олгох шалгалтыг онлайн болгох, төстийн санг олон улсын түвшинд ойртуулахад төрөөс санхүүжилт авах шаардлагатай байгаа.

Эх сурвалж: Дэлхийн банк & Сангийн яам, 2016

Нягтлан бодох бүртгэл, аудит, хөрөнгийн үнэлгээний төрийн зарим чиг үүргийг төрийн бус байгууллагаар гэрээгээр гүйцэтгүүлж байгаа нь олон улсын сайн туршлагад тулгуурласан бөгөөд практикт суурилсан тул цаашид дараах үйл ажиллагаа тулгамдаж байна. Үүнд:

- Засгийн газрын 2018 онд батлагдсан аргачлалаар³ дахин чиг үүргийн шинжилгээ хийх (тухайлбал, шинжлэх ухааны онол, арга зүй, судалгаа, дүн шинжилгээ, олон улсын сайн туршлагад тулгуурлах),
- тухайн шинжилгээний үр дүнг

³ Төрийн үйлчилгээний үр ашиг, чанар, хүртээмжийг нэмэгдүүлэх, шийдвэр гаргах түвшинд иргэдийн оролцоог хэлбэрэлтгүй хангах, нээлттэй, хариуцлагатай, сайн засаглалыг бүрдүүлэн эдийн засаг, нийгмийн хөгжлийг дэмжих нөхцөлийг бүрдүүлэх зорилгоор Засгийн газрын 2016 оны 350 дугаар тогтоолоор “Төвлөрлийг сааруулах талаар төрөөс баримтлах бодлого”-ыг баталсан байна. Уг тогтоолыг хэрэгжүүлэх зорилгоор “Засгийн газрын тогтоолоор 2018 онд “Чиг үүрэг дахин хуваарилах аргачлал”-ыг баталж, чиг үүрэг хуваарилах 5 зарчмыг зааж өгсөн байна.

харгалзан чиг үүрэг дахин хуваарилах хэрэгцээ шаардлагыг тодорхойлох үнэлгээ хийх,

- чиг үүрэг дахин хуваарилснаар гарах санхүүгийн үр дагаврыг тооцох,
- чиг үүрэг дахин хуваарилах талаарх саналыг (тухайлбал, Төрийн байгууллага хэрэгжүүлэх эсхүл төрийн бус байгууллага, хувийн хэвшлээр гүйцэтгүүлэхээр шилжүүлэх чиг үүрэг, холбогдох хууль тогтоомжийн нэмэлт, өөрчлөлтийн төсөл) боловсруулж Засгийн газар, УИХ-д өргөн мэдүүлэх.
- Төрийн зарим чиг үүргийг төрийн бус байгууллагаар гүйцэтгүүлснээр төр болон олон нийт ямар үр ашиг хүртэж байгааг нарийвчлан тооцоолох.

2.7. СТОУС-ын хэрэглээн дэх тулгамдсан зарим асуудал

Монгол Улсын Засгийн газар олон улсын зах зээлд бонд гаргах болсноор олон улсын санхүүгийн байгууллагуудын зүгээс Засгийн газрын санхүүгийн нэгтгэсэн тайлан (ЗГСНТ)-г хэрэглэх хэрэглээ нэмэгдэх хандлага байна. Иймээс ЗГСНТ-д нэгтгэгддэг төрийн өмчит аж ахуйн нэгжүүдийн аудитлагдсан санхүүгийн тайлангийн чанарын асуудал тулгамдах боллоо. Манай улсын төрийн өмчит компани, үйлдвэрийн газруудад СТОУС-ын мөрдөлттэй холбоотойгоор дараах зөрүүнүүд түгээмэл илэрч байна. Үүнд:

- Хөрөнгийг **бодит үнэ цэнээр** хэмжих нь практикт бараг хэрэгжихгүй байна. Хөрөнгийн солилцоо, элэгдэл, хөрөнгийг бүтэц бүрэлдэхүүнээр нь хүлээн зөвшөөрөх, засварын зардлыг капиталжуулахдаа татварын зорилгоор бүртгэдэг.
- НББОУС 20 “Засгийн газрын буцалтгүй тусламж, туслалцаа”-ны дагуу улсын

төсвөөс олгосон татаас, санхүүжилтийг санхүүгийн тайланд орлогоор хүлээн зөвшөөрдөггүй.

- НББОУС 19-д зааснаар ажилчдын урамшуулалт цалин, тэтгэвэр тэтгэмжийн сантай холбоотой үүссэн өглөгийг өнөөгийн үнэ цэнээр тооцож, хуримтлуулан бүртгэх стандартын шаардлагыг мөрдөхгүй байсаар байна.
- Нэгтгэсэн санхүүгийн тайлан бэлтгэхэд “Хяналтын шинэ загвар”-ыг мөрдөх, мөн цөөнхийн хувь оролцоог тодорхойлох мэдлэг чадвар сул байна. Аж ахуйн нэгж, байгууллагын нэгдэл нь нэгтгэсэн санхүүгийн тайлан гаргаж ирүүлэх заалт 2017 оны 1 дүгээр улирлаас хэрэгжиж эхлэв. 2017 оны жилийн эцсийн байдлаар, 1,729 толгой компани нэгтгэсэн тайлангаа илгээснээс 1,531 нь Улаанбаатар хотод харъяалалтай байна. НББОУС 28 “Хараат компанид оруулсан хөрөнгө оруулалт”, НББОУС 31 “Хамтарсан үйлдвэр дэх хувь оролцоо”-ийн дагуу хараат, охин компанид оруулсан хөрөнгө оруулалтын бүртгэлд өмчийн аргыг хэрэглэх болон хамтарсан үйлдвэрийн орлого зардлыг хувь оролцооны аргаар хүлээн зөвшөөрөх хэрэглээ маш бага байна.
- НББОУС 12 “Орлогын татвар”-ын хүрээнд Хойшлогдсон татварын хөрөнгө, өр төлбөрийг анхлан хүлээн зөвшөөрч бүртгэдэг боловч дараа үеийн тохируулгыг хийж чадахгүй байсаар байгаа нь үүссэн зөрүүг “орлогын тайлангийн арга”-аар тодорхойлж байгаатай шууд холбоотой юм. Гэтэл дээрх зөрүүг “балансын” аргаар тодорхойлохоор НББОУС 12-д заасан байгаа юм. Мөн татварын үр ашигт хувийг тооцоолох, валютын

харилцахын үлдэгдэлд хамаарах ханшийн зөрүүг байнгын эсхүл түр зөрүүгийн алинаар тодорхойлох зэрэг асуудлыг эцэслэн шийдвэрлэж, нэгдмэл аргачлалаар хангах шаардлага үүсээд байгаа билээ.

- СТОУС 15 “Худалдан авагчтай байгуулсан гэрээний орлого”-ын дагуу борлуулалтын урамшуулал, хөнгөлөлтийг бүртгэх, хувьсах дүнтэй гэрээний үнийг хуваарилах, худалдан авагчтай гэрээ байгуулахад гарсан хуримтлагдсан зардлыг бүртгэх асуудал тулгамдаж байгаа. Өөрөөр хэлбэл, борлуулалтын урамшуулал нь бараа, ажил үйлчилгээний борлуулалтыг өсгөх, дэмжих зорилгоор хийж байгаа идэвхжүүлэлтийн цогц үйл ажиллагаа юм. Энэ нь худалдан авагч, борлуулалтын ажилтан болон борлуулалтын сүлжээний гишүүдэд аль алинд нь хамааралтай өргөн хүрээтэй ойлголт тул төрөл, шинж байдлаас нь хамааруулан бүртгэх нь зохистой. Түүнээс гадна борлуулалтын урамшуулал нь ихэнх тохиолдолд хөнгөлөлт хэлбэрээр илэрдэг.
- СТОУС 16 “Түрээс”-д түрээслэгчийн түрээсээр эзэмшиж байгаа (хүлээн зөвшөөрөлтөөс чөлөөлөх шаардлагаас бусад) бараг бүх түрээсийг санхүүгийн түрээстэй адил хэлбэрээр бүртгэдэг болсон. Хөрөнгө ашиглах эрх болон түрээсийн өглөгийг хүлээн зөвшөөрөх болсноор элэгдэл, хүүгийн зардал, үнэ цэнийн бууралт гэх мэт асуудлаас шалтгаалан санхүүгийн байдлын тайланд их хэмжээний өөрчлөлт орохоор харагдаж байгаа юм.

Гурав. Дүгнэлт.

1. Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын эрх зүйн шинэчлэлийн явцыг нэгтгэн

дүгнэвэл:

- a. Захиргааны нэгдсэн хэм хэмжээг тогтоохдоо судалгаанд тулгуурласан байх зарчмыг баримтлах оролдлого хийгдэж байна.
 - b. Төрийн зарим чиг үүргийг төрийн бус байгууллагаар гүйцэтгүүлж буй шинэлэг сайн туршлагыг нэвтрүүлж байна.
 - c. Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын стандартын хорооны хэрэгжүүлж байгаа үйл ажиллагаа нь мэргэжлийн төрийн бус байгууллагуудаас нийлүүлж байгаа бүтээгдэхүүн болоод нягтлан бодох бүртгэл, аудитын төрийн чиг үүргийг зохицуулах хүрээнд ажиллаж байна.
 - d. Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын олон улсын стандартын хэрэглээ нь үндэсний тулгамдсан асуудал бөгөөд өөрийн онцлогт тохируулан нийцүүлэх/зохицуулах шаардлагатай байна.
2. Төвлөрлийг сааруулах талаар 2016-2024 онуудад төрөөс баримтлах бодлогын хүрээнд:
 - a. Хууль тогтоомжоор тогтоосон нягтлан бодох бүртгэл, аудитын төрийн зарим чиг үүргийг шударга өрсөлдөөний зарчмаар сонгон шалгаруулсны үндсэн дээр шилжүүлэх (гэрээгээр гүйцэтгүүлэх бус). Жишээ нь: үндэсний стандарт, хэрэглээний тайлбарыг олон улсын стандартад нийцүүлэн онол, аргазүйн үндэслэлтэйгээр боловсруулах чиг үүрэг гэх мэт.
 - b. Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын төрийн зарим чиг үүргийг дахин хуваарилах асуудлыг судлан, холбогдох хууль тогтоомжид өөрчлөлт оруулах асуудал тус тус

- тулгамдаж байна.
3. Нягтлан бодох бүртгэл, аудитын стандартыг сургалтын хөтөлбөртөө багтаан сургалт явуулж байгаа хуулийн этгээд нь “УСНББОУС/СТОУС болон ЖДААН-ийн СТОУС-ын сургагч багш”-ийн эрхтэй (олон улсын болон дотоодын) багшаар хичээл заалгадаг болох.
4. Нягтлан бодогчдын мэргэжлийн түвшин, ирээдүйн ажлын байрны хэрэгцээг тодорхойлсон судалгаа хийх шаардлагатай.

Ашигласан материал

1. Accounting Law, Republic of Azerbaijan
2. Accounting Law of Republic of China
3. Golden, P. (2015). Mongolia’s moment, *The Accountant Journal*, www.theaccountant-online.com/countrysurvey/mongolias-moment
4. Law on Accounting and Financial Statement, Republic of Albania
5. Malaysian Accounting Standards Board Financial Reporting Standards (FRS) 121 “The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates”
6. The International Bank for Reconstruction and Development (IBRD)/The World Bank (WB) (2015). Mongolia: Public Sector Financial Management Performance Report
7. The Law of the Republic of Armenia, “On Accounting”
8. The Law of the Russian Federation, “On Accounting”
9. Болормаа, Б. (2015). Олон улсын стандартыг аж ахуйн нэгж, байгууллагын нягтлан бодох бүртгэлд нэвтрүүлэх нь
10. Дэлхийн банк, Сангийн яам (2016). Улс орнуудын хараат бус аудитын байгууллагад хяналт тавьдаг байгууллагуудын талаар хийсэн судалгааны тайлан
11. Дэлхийн банк, Сангийн яам (2017). “Аудитын чанарын хяналтын туршилт” төслийн тайлан
12. Засгийн газрын 2016 оны 350 тоот тогтоол - Төвлөрлийг сааруулах талаар төрөөс баримтлах бодлого
13. Сангийн яам, Дэлхийн банк, МНБХ (2017). СТОУС-ын нэвтрэлтийн байдал, судалгааны тайлан
14. Цахим эх үүсвэр
 - blog.ignify.com;
 - tmagazine.ey.com;
 - www.deloitte.com;
 - www.fsc.go.kr;
 - www.iasb.org;
 - www.icaew.com;
 - www.ifrs.org;
 - www.kpmg.com;