

Гүйцэтгэлийн аудитын практик: асуудал, шийдэл

Performance Audit Practice: Issues and Solutions

Д. Авирмэд¹

Хураангуй

Нийгмийн аль ч тогтолцоонд өмч буй газарт хяналт оршин байх зүй тогтолтой. Төсвийн хөрөнгийн хэмнэлттэй, үр дүнтэй, үр ашигтай зарцуулалтад төрийн хяналтын байгууллагын зүгээс хэрэгжүүлж буй гүйцэтгэлийн аудит чухал үүрэгтэй. “Төсвийн тухай” Монгол Улсын хуульд зааснаар хөтөлбөрт суурилсан удирдлагыг хэрэгжүүлж байгаа бөгөөд гүйцэтгэлийн аудит нь хөтөлбөрийн үр дүнд чиглэнэ. Үр дүнг хэмжих, үнэлэх нь төсвийн үр дүнтэй зарцуулалтыг бий болгоно, мөн гүйцэтгэлийн аудитад ашиглах мэдээллийг бий болгоно.

Түлхүүр үгс: гүйцэтгэлийн аудит, хөтөлбөрт суурилсан удирдлага, хөтөлбөрийн үр дүн, гүйцэтгэлийн шалгуур үзүүлэлтүүд

Abstract

The control is necessary for any social system. Performance audits that are being implemented by state inspection authorities are essential for efficient, efficient and efficient budget execution. According to the "Budget Law", program-based management is being implemented and performance audits are the result of the program. Measuring and evaluating results will create effective budget expenditures and provide information on performance audits.

Keywords: performance audit, program-based management, result of the program, key performance indicators

¹ МУИС-ийн Бизнесийн Сургууль, Нягтлан бодох бүртгэлийн тэнхимийн багш, доктор
E-mail: avirmedd@yahoo.com

Үндсэн хэсэг

Улсын секторын үйл ажиллагааны онцлог нь гарц ба үр дүнгийн үзүүлэлтүүд цаг хугацааны өөр өөр үед тодорхойлогддог явдал юм. Өөрөөр хэлбэл санхүүжилт болон төсвийн гүйцэтгэлийн мэдээллийг санхүүгийн тайлангийн хугацаанд хүлээн авдаг боловч түүний үр дүн өөр хугацаанд илэрдэг. Энэ нь нийгмийн асуудал маш олон талыг хамарсан олон хүчин зүйлийн нөлөөнд оршин байдагтай холбоотой. Үүнийг дараах байдлаар дүрслэн харуулж болох юм (Дүрслэл 1).

Үрдүннөтөсвийнхөрөнгийгашигланявуулж буй үйл ажиллагаа зорилгоо биелүүлсэн эсэхийг илэрхийлэх ба ололт амжилт зэргээр тодорхойлогдож санхүүгийн ба санхүүгийн бус үзүүлэлтээр хэмжигдэнэ. Харин гарц бол үр дүнд хүрэхэд оруулж буй хувь нэмэр юм. Хугацааны хувьд гарц нь тайлангийн хугацаагаар хэмжигддэг бол үр дүн хөтөлбөр, төслийн хугацаагаар хэмжигдэнэ.

Олон улсын практикаас үзвэл төсвийн удирдлагын шинэчлэл сүүлийн жилүүдэд эрчимтэй явагдаж төсвийн хөрөнгийн үр дүнтэй, үр ашигтай зарцуулалтад анхаарлаа хандуулах болсон ба үүнд

гүйцэтгэлийн аудитын үүрэг нэмэгдсээр байна.

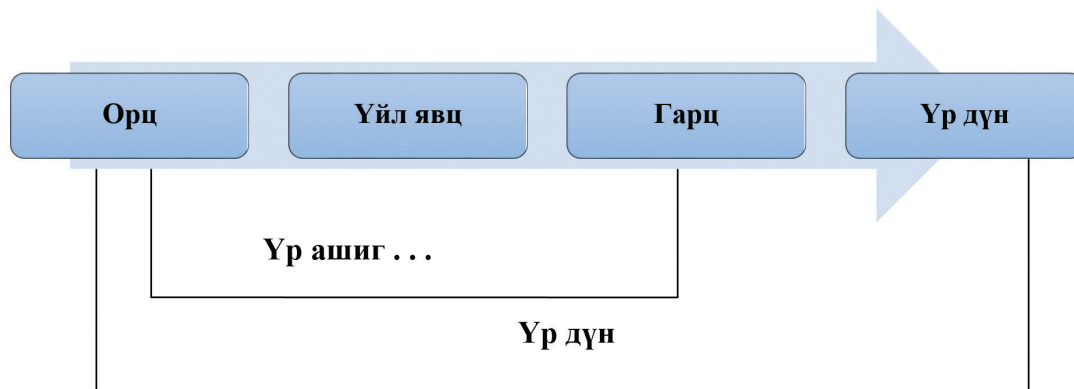
Төсвийн зардлыг багасгах нь нэг талаас зардал хэмнэх боловч нөгөө талаас нийгмийн үйлчилгээг багасгах талтай гэж үздэг. Төрийн үүрэгтэй холбон үзвэл төсвийн хөрөнгөөс хэдийг зарцуулав гэдгээс ямар үр дүнд хүрэв гэдэг нь илүү чухал. Иймд үр дүнд чиглэсэн удирдлага, хяналтыг чухалчлан үздэг. “Төсвийн тухай” Монгол Улсын хуулийн үзэл санаа хөтөлбөрийн үр дүнд чиглэж байна. Улсын секторын үр дүнд чиглэсэн хяналтын түгээмэл ашиглагдаж байгаа хэлбэр нь гүйцэтгэлийн аудит юм.

INTOSAI (Аудитын Дээд Байгууллагуудын Олон Улсын Байгууллага)-аас гаргасан аудитын стандартад гүйцэтгэлийн аудитыг: Байгууллагын үйл ажиллагаанд ашиглагдаж байгаа нөөцийн хэмнэлттэй, үр ашигтай, үр дүнтэй байдалд хийж буй аудит юм хэмээн тодорхойлжээ.

Гүйцэтгэлийн аудит нь:

- орц (ашиглагдах нөөц),
- үйл явц (систем),
- гарц (бараа, үйлчилгээ) ба
- үр дүн (зорилгын биелэлт)-гийн

Дүрслэл 1. Улсын секторын үйл ажиллагааны үр дүн ба гарц



байдалд хийгдэж байгаа аудит учраас аудитор эдгээрт чиглэсэн аудитын нотолгоонуудыг олж цуглуулан, дүн шинжилгээ хийнэ.

Монгол Улсын төрийн санхүүгийн хяналтын дээд байгууллага бол Үндэсний аудитын газар (ҮАГ) юм. “Төрийн аудитын тухай” Монгол Улсын хуульд зааснаар төрийн аудитын байгууллага санхүүгийн тайлангийн, гүйцэтгэлийн болон нийцлийн аудит хийж дүгнэлт тайлан бичих ба нөөцийн ашиглалт, хуулийн хэрэгжилт, санхүүгийн тайлангийн мэдээллийн үнэн зөв байдлын талаар дүгнэлт, зөвлөмж гаргана. Энэхүү судалгааны ажлын хүрээнд гүйцэтгэлийн аудитын зарим үр дүнг авч үзнэ.

Гүйцэтгэлийн хяналт бол Монгол Улсын санхүүгийн хяналтын уламжлалт хэлбэр юм (Элдэв-Очир нар, 1982). Аудит хэмээх нэр томъёо манай хяналтын практикт харьцангуй хожим хэрэглэгдэх болсон хэдий ч өнөөдөр зохион байгуулалт, тогтолцооны хувьд зах зээлийн орнуудын нийтлэг хэв шинжийг олсон, харин арга зүй, хэрэглээний түвшинд шийдвэрлэх асуудлууд багагүй байгааг эрдэмтэн судлаачид тэмдэглэсэн байдаг.

Санхүүгийн тайлангийн, гүйцэтгэлийн, нийцлийн аудит сүүлийн жилүүдэд хэрхэн хэрэгжиж ирснийг Дүрслэл 2-т харуулав.

Гүйцэтгэлийн аудит (хяналт) тасралтгүй хийгдэж ирсэн бөгөөд Үндэсний аудитын газрын 2003-2016 оны мэдээллээс харахад сүүлийн жилүүдэд санхүүгийн тайлангийн аудитын тоо өсөх хандлагатай, харин гүйцэтгэлийн аудитын тоо буурах хандлагатай байна. Шалгалтын тооны хувьд гүйцэтгэлийн аудитын тоо харьцангуй цөөн боловч хамрагдсан нөөцийн мөнгөн дүн ихээхэн өндөр байгааг дурьдах нь зүйтэй. Иймд гүйцэтгэлийн аудитад ач холбогдол өгч, улам боловсронгуй болгон үр дүнтэй хэрэгжүүлэх шаардлагатай гэж үзэж байна.

2016 онд төрийн аудитын байгууллага давхардсан тоогоор 3,148 байгууллагыг хамруулан 196 гүйцэтгэлийн аудит; 12,287 байгууллагыг хамруулан 219 нийцлийн аудит хийж гүйцэтгэсэн байна.

Төсвийн хөрөнгийн зарцуулалт, хөтөлбөрийн үр дүнд нөлөөлж буй хүчин зүйлсийг тодорхойлох зорилгоор ҮАГ-аас хийсэн гүйцэтгэлийн аудитын дүгнэлтүүдийг нэгтгэн харуулвал:

Дүрслэл 2. ҮАГ-аас гүйцэтгэсэн аудитын тоо (2003-2016)



Эх сурвалж: ҮАГ-ын 2016 оны үйл ажиллагааны тайлан

Хүснэгт 1. ҮАГ-аас хийсэн гүйцэтгэлийн аудитаар өгсөн дүгнэлтүүд

Хөтөлбөрийн чиглэл	Хууль тогтоомжийн хэрэгжилт	Дотоод хяналт	Гүйцэтгэлд тавих хяналт	Үр дүн	Зөрчил: Акт торгууль, зөвлөмж, албан шаардлага
Уул уурхайн нөхөн сэргээлтийн хөрөнгийн төвлөрүүлэлт, зарцуулалт, үр дүн	Хангалтгүй	Хангалтгүй	Сул	Хангалтгүй	11.8 тэрбум
Хил орчмын байгаль орчныг хамгаалах талаарх төрийн зохицуулалтын үр нөлөө			ОХУ-ын Тооцооны танхимтай гэрээ байгуулна		48.3 тэрбум
Хамтарсан үйлдвэрүүдийн үйл ажиллагааны үр дүн	Хэлэлцээр, дүрмийг шинэчлэх шаардлагатай		ОХУ-ын Тооцооны танхимтай гэрээтэй	Буурах хандлагатай	
Төрийн өмчит Их дээд сургуулиудын үйл ажиллагааны үр дүн	Хуулийн заалтууд зөрчигддөг	Сул	Үнэлгээний тогтолцоо үйлчилдэггүй	Бүтцийн шинэчлэлийн үр нөлөө тодорхойгүй	30.9 сая
Улсын төсөвт үйлдвэрийн газруудын үйл ажиллагааны үр дүн (Бүсийн оношлогоо, эмчилгээний төв) ХАА-д оролцсон газруудыг түүвэрлэн авсан	Бодлогын дэмжлэг, зохицуулалт сул	Хангалтгүй	Үнэлгээ хийгдээгүй	Үр дүнг үнэлээгүй	56.0 сая
Улсын нөөцийн бүрдүүлэлт, хуваарилалт, зарцуулалтын үр дүн	Хуулийн хэрэгжилтийг хангуулах шаардлагатай		Нууцын зэрэглэлд хамаарна	Үр ашигийг нэмэгдүүлэх шаардлагатай	3.8 тэрбум
Эрчим хүч, харилцаа холбооны тусгай зөвшөөрөл олгох үйл ажиллагаа, үр дүн	Зарим хуулийн заалт хангалтгүй	Дотоод хяналтын тогтолцоо бүрдээгүй	Хөндлөнгийн хяналт хангалтгүй	Арвилан хэмнэлтгүй	3 зөвлөмж
УИХ-ын болон аймаг, нийслэлийн ИТХ-ын 2016 оны сонгуулийн зардлын гүйцэтгэл		Хангалтгүй, сул	Хангалтгүй		Зардлын төлөвлөлт, үнийн тооцоо судалгаа үндэслэлгүй, зардлын зүйл анги хооронд шилжүүлсэн
Орон нутгийг хөгжүүлэх сангийн зарцуулалт	Зөрчил илэрсэн, давтагдсан	Ажлын хариуцлага сул	Хариуцлагын тогтолцоо хангалтгүй		47.9 тэрбум

Засгийн газрын тусгай сангийн үйл ажиллагааны үр дүн	Хууль тогтоомжийн заалтууд хоорондоо нийцэхгүй, шаардлагатай зарим заалт байхгүй, хэрэгжилт хангалтгүй	Хангалтгүй	Холбогдох зарим арга хэмжээг авч ажиллаагүй	Санд төвлөрүүлэх хөрөнгийг нэмэгдүүлэх шаардлагатай	8.5 сая
--	--	------------	---	---	---------

Эх сурвалж: УАГ-ын 2016 оны үйл ажиллагааны тайлан

Хөндлөнгийн аудитын үр дүн дотоод хяналтын тогтолцооны үр ашигаас хамаарах зүй тогтолтой. Дээрх судалгаанаас үзвэл дотоод хяналтын тогтолцоо боловсронгуй бус, ажлын хариуцлага сул газруудад арвилан хэмнэлтгүй, үр ашгийг нэмэгдүүлэх шаардлагатай, зөрчил дутагдал жил бүр давтагдсаар байхаас гадна хөтөлбөрийн үр дүн хангалтгүй байна.

Хөтөлбөрийн үр дүнд нөлөөлж буй өөр нэг хүчин зүйл бол үр дүнг хэмжих, үнэлэх асуудал юм. Аудитад хамрагдсан дээрх газруудад гүйцэтгэлийг үнэлдэггүй, дотоод хяналтаар гүйцэтгэлийг үнэлэх,

гүйцэтгэлд тавих хяналт хангалтгүй байгааг харж болохоор байна. Хууль эрх зүйн орчин: хуулийн хэрэгжилт хангалтгүй, зарим хөтөлбөрийн хувьд хуулийн заалтууд хоорондоо нийцэхгүй, зарим шаардлагатай хуулийн заалт байхгүй, зарим хуулийн заалт шаардлага хангахгүй, шинэчлэн боловсронгуй болгох шаардлагатай гэжээ.

Гүйцэтгэлийн аудит Төсвийн хөрөнгө, нөөцийн хэмнэлттэй, үр ашигтай, үр дүнтэй байдал гэсэн асуудлуудыг хамардаг. УАГ-ын гаргасан дээрх тайлангийн дүгнэлтүүдийг нэгтгэн үзвэл:

	Хамрах асуудлууд	Хэрэгжилт
Хэмнэлт	Байгууллагын баримталж буй зарчим, үйл ажиллагаа, удирдлагаас хэрэгжүүлж байгаа бодлогын хүрээнд байгууллагын нөөцийн хэмнэлттэй байдал;	Нөөцийн хэмнэлттэй байдал хангалтгүй
Үр ашиг	Гүйцэтгэлийн хэмжилт, мэдээллийн систем, мониторингийн үйл ажиллагаа, аудитаар илэрсэн зөрчлийг засах талаар мөрдөж байгаа үйл явц зэргийг шалгах ажлыг багтаах ба байгууллагын ашиглаж буй хүний, санхүүгийн болон бусад нөөцүүдийн үр ашигтай байдал;	Үр ашиггүй байдал түгээмэл
Үр дүн	Байгууллагын зорилго, зорилтыг хангахад чиглэсэн гүйцэтгэлийн үр дүнтэй байдал, үйл ажиллагааны бодит үр дүнг хүлээгдэж байгаа үр дүнтэй харьцуулах асуудлууд орно.	Үр дүнтэй байдлыг тодорхойлох нэгдсэн арга зүй байхгүй, үр дүн хангалтгүй

Гүйцэтгэлийн аудитаар бий болсон мэдээллээс үзэхэд төрийн байгууллагуудын хэрэгжүүлж буй хөтөлбөрийн үр дүн хангалтгүй байгаа бөгөөд үүнд дотоод хяналтын тогтолцоо сул, хууль тогтоомжийн зохицуулалт, хэрэгжилт хангалтгүй зэрэг олон хүчин

зүйлс нөлөөлж байна. Үүнээс гадна гүйцэтгэлийн аудитаар бий болж буй мэдээлэл цэгцтэй бус, хэт ерөнхий, тогтсон системгүй байгааг дээрх судалгааны үзүүлэлтээс харж болохоор байгаа юм. Ийнхүү гүйцэтгэлийн аудитын чанар, үр нөлөөг нэмэгдүүлэх, хөтөлбөрийн

хэрэгжилтийн үр дүнг дээшлүүлэх зайлшгүй шаардлагатай гэж дүгнэлээ.

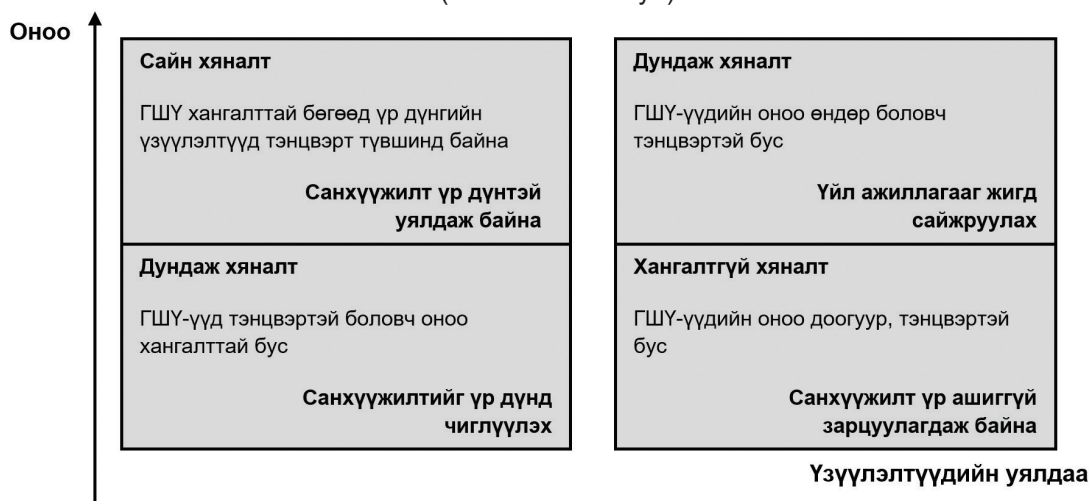
Бидний үзэж байгаагаар гүйцэтгэлийн аудитын практикт тулгамдаад байгаа дээрх асуудлын шалтгаан нь гүйцэтгэл, үр дүнг үнэлэх арга зүй, үзүүлэлтийн систем байхгүйтэй холбоотой гэж үзэж байна.

Гүйцэтгэлийн аудитын үр дүн, үр нөлөөг дээшлүүлэхийн тулд Засгийн газраас

хэрэгжүүлж буй хөтөлбөрийн хэрэгжилтийг хангах хэмжээний дотоод хяналтын сайн туршлагыг нэвтрүүлэх, гүйцэтгэл үр дүнг хэмжиж үнэлэх арга зүйн тогтсон системийг бий болгох, хууль эрх зүйн орчинг улам боловсронгуй болгох хэрэгтэй.

Энэхүү судалгааны ажлын хүрээнд үр дүнгийн үнэлгээний дараах ерөнхий загварыг санал болгож байна.

Үр дүнгийн үнэлгээний матриц
(санал болгож буй)



Үр дүнгийн үнэлгээний үзүүлэлтүүдийг нэгтгэсэн энэхүү матриц-д ($оноо_{max}; 0$) гэсэн хос утгаар тодорхойлогдох цэг туйлын сайн үр дүнг илэрхийлнэ.

Гүйцэтгэлийн шалгаар үзүүлэлт (ГШҮ)-үүдийн оноо өндөр байх нь ажлын гүйцэтгэл хангалттай, үзүүлэлтүүдийн уялдаа “тэг”-д ойр байх тусам ГШҮ-үүдийн уялдаа төдийчинээ нягт байна гэсэн үг юм.

Хөтөлбөрийн үр дүнгийн үзүүлэлт уг цэгт хамгийн ойр байх нь сайн үр дүнг харуулна. Энэхүү загварыг ашиглахад ГШҮ-үүдийг хөтөлбөр бүрээр нарийвчлан тодорхойлж, тэдгээрийг үнэлнэ. Жишээ болгон улсын секторын . . . салбарын шалгуур үзүүлэлтүүд, оноогоор дүгнэх аргачлалыг хийсвэрлэн авч үзье.

Хүснэгт 2. Гүйцэтгэлийн шалгуур үзүүлэлтүүдийн жишээ

ГШҮ	Үзүүлэлтүүд	ГШҮ 5	Хүний нөөцийн хөгжилт
ГШҮ 1	Хэрэглэгчид чиглэсэн үр дүн:		Үзүүлэлт 5.1
	Үзүүлэлт 1.1		Үзүүлэлт 5.2
	Үзүүлэлт 1.2	ГШҮ 6	Санхүүтэй холбоотой үр дүн
ГШҮ 2	Удирдлагын чадавхи		Үзүүлэлт 6.1
ГШҮ 3	Чанарын удирдлага		Үзүүлэлт 6.2
ГШҮ 4	Хөтөлбөрийн хэрэгжилт		Үзүүлэлт 6.3
			Үзүүлэлт 6.4 г.м

Эдгээр үзүүлэлтүүдийн оноо өндөр байхаас гадна тэнцвэртэй хөгжилт нь салбар, байгууллагын үйл ажиллагааны үр дүнг дээшлүүлэх юм. Үзүүлэлтүүдийн хослол, хамаарлын зэргийг тодорхойлдог Analytic Hierarchy Process аргын тусламжтайгаар тэнцвэртэй байдлыг хэрхэн хангаж байгааг тодорхойлно. Ийнхүү гүйцэтгэлийн шалгуур үзүүлэлтүүдийг оноогоор илэрхийлж тэдгээрийн тэнцвэрт байдлыг хангах, санхүүжилтийг үр дүнтэй холбох, мэдээлэл хэрэглэгчдийн шийдвэр гаргалтанд шаардлагатай илүү нарийвчилсан мэдээлэл бий болгохоос гадна энэ үзүүлэлтүүдийг гүйцэтгэлийн аудитад шууд авч хэрэглэх боломжтой гэж үзэж байна.

Ерөнхий дүгнэлт

- Улсын секторын онцлогтой холбоотойгоор санхүүгийн хяналтыг стратегийн удирдлагын түвшинд авч үзэх шаардлагатай болж байна. Манай практикт хэрэгжиж байгаа үр дүнд чиглэсэн хяналтын хэлбэр болох гүйцэтгэлийн аудитын асуудал энд хамаарна.
- Нэгэнт стратегийн түвшинд авч үзэх шаардлагатай асуудал мөн тул төрийн аудитын талаар “тогтвортой бодлого” боловсруулж мөрдөх хэрэгтэй. Үүнд бүртгэл, хяналт, санхүүгийн мэдээлэл, суурь судалгаа чухал үүрэгтэй. Байгууллага, салбар бүрийн хувьд гүйцэтгэлийн шалгуур үзүүлэлтийг тодорхойлж үр дүнг үнэлнэ, ҮАГ энэхүү ГШҮ-үүдийн дагуу мэдээллийг цуглуулж хөтөлбөрийн үр дүнг үнэлж, дүгнэлт өгнө. Энэ нь гүйцэтгэлийн аудитын хувьд арга зүй болох ач холбогдолтой.
- Үр дүнгийн үнэлгээний системийг хэрэглэж, арга зүйг боловсронгуй болгох нь тухайн хөтөлбөрийн хувьд төдийгүй төсвийн байгууллага, салбарын хувьд төсвийн хөрөнгө, нөөцийн үр дүнтэй, үр ашигтай ашиглалт, мэдээллийн үнэн зөв байдал, хууль журмын хэрэгжилтийг хангах ач холбогдолтой.
- Энэхүү судалгааны ажлын хүрээнд санал болгож буй загварыг ашиглахын тулд ГШҮ-үүдийг тодорхойлох, үнэлэх зэрэг арга зүйг тодорхойлсон байх шаардлагатай ба энэ нь нэлээд өргөн хүрээтэй асуудал тул цаашид энэ талаар судалгаа шинжилгээний ажил хийх хэрэгтэй болно.

Ашигласан материал

1. Авирмэд, Д. (2011). *Улсын секторын санхүүгийн дотоод хяналтын тогтолцоо: онол, арга зүй, нэг сэдэвт бүтээл*. Улаанбаатар.
2. ММНБИнститут (2016). *Монтгомерийн аудит*. Улаанбаатар.
3. Элдэв-Очир, Б., & Самбуу, Б. (1982). *Гүйцэтгэлийн хяналт шалгалт*. Улаанбаатар.
4. Төрийн аудитын тухай Монгол улсын хууль (2003).
5. Үндэсний аудитын газрын үйл ажиллагааны тайлан (2016).
6. <http://www.audit.mn>. Үндэсний Аудитын Газраас гаргасан.