

## **Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний хөгжлийн хандлага**

### **Development Trends for Certified Tax Consulting Service**

Н. Саруултөгс<sup>1</sup>, Л. Хишигбаяр<sup>2</sup>

#### Хураангуй

Дэлхийн зарим улс орнуудын татварын харилцаанд төр, татвар төлөгчөөс гадна татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ ихээхэн үүрэгтэй оролцох болсон. Бизнесийн болон татварын орчны өөрчлөлт, хөгжлийн улмаас татварын талаар мэргэшсэн зөвлөхийн хэрэгцээ шаардлага нэмэгдэж энэ төрлийн үйлчилгээ идэвхтэй хөгжиж байна. Монгол улсын хувьд 2012 онд “Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай” хуулийг батлан мөрдүүлснээр татвар төлөгчид татварын хууль тогтоомжоор ногдсон үүргээ биелүүлэхдээ итгэмжлэгдсэн төлөөлөгч болон зөвлөхөөс туслалцаа авах эрх зүйн орчинг бүрдүүлсэн юм. Иймд “Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ”-ний мөн чанар, хөгжлийн чиг хандлага, өнөөгийн байдлыг судлан дүгнэлт өгч, цаашид Монгол улсын татварын мэргэшсэн үйлчилгээг сайжруулах талаар санал дэвшүүлсэн.

*Түлхүүр үгс:* татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай хууль, татварын алба, татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ, татварын итгэмжлэгдсэн хуулийн этгээд, татварын мэргэшсэн зөвлөх, татвар төлөгч

#### Abstract

In addition to the state and taxpayers, certified tax consulting service has a role to play in taxation communication of some world's countries. Due to changes in the business and tax environment, the need for a qualified tax consultant has also grown rapidly. In Mongolia, creating a legal environment for taxpayers to seek the help of tax authorized legal agent and consultant in fulfilling their obligations under the Law on Certified Tax Consulting Services, enacted in 2012. Therefore, we have reviewed the status, development approach for certified tax consulting service and have suggested that we improve further the Mongolian certified tax consulting services.

*Keywords:* certified tax consulting services law, tax administration, certified tax consulting service, tax authorized legal entity, certified tax consultant, taxpayer

---

<sup>1</sup> МУИС-ийн Бизнесийн Сургууль, Нягтлан бодох бүртгэлийн тэнхим  
E-mail: saruultugs@num.edu.mn

<sup>2</sup> МУИС-ийн Бизнесийн Сургууль, Нягтлан бодох бүртгэлийн тэнхим  
E-mail: khishigbayar@num.edu.mn

## Удиртгал

Монгол Улсын Үндсэн хууль, Татварын Ерөнхий Хуулийн хүрээнд татвар төлөгч нь татвараа өөрөө тодорхойлон, төсөвт төлдөг тогтолцоо Монгол улсад үйлчилдэг. Энэ нь татвар төлөгчөөс хуулийн дагуу татвар төлөгчөөр бүртгүүлэх, татварын ногдлоо өөрөө үнэн зөв тодорхойлж, бүртгэж, тайлагнахыг татварын хуулийн хүрээнд үүрэг болгосон байдаг (Алтанзаяа, 2018). Нөгөө талаас Татварын алба (төр) нь татварын хууль тогтоомжийг хэрэгжүүлэх ажлыг зохион байгуулах, татвар төлөгчийг мэдээллээр ханган зөвлөгөө өгч, сургалт, сурталчилгаа явуулах, татварын хууль тогтоомжийн хэрэгжилтэд хяналт тавих, улс, орон нутгийн төсвийн орлогыг бүрдүүлэх чиг үүргийг хэрэгжүүлэн ажилладаг (Үндэсний татварын албаны дүрэм, 2009). Гэвч татварын албаны зүгээс татвар төлөгчдөд үзүүлэх үйлчилгээний хүртээмжтэй байдал, зардал, цаг хугацаа, татвар төлөгчдийн хууль эрх зүйн мэдлэг, татварын талаарх ойлголт (боловсрол)-ын дутмаг байдлаас үүдэлтэй татварын эрсдэл үүсч зөрчил гаргахад хүрдэг байна. Иймээс албан татвар төлөгч болон татварын алба хоорондын эрх, үүргийг хангуулах, татвар төлөгчдийг эрсдэлээс хамгаалахад Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ<sup>3</sup>-ний хэрэгцээ шаардлага бий болж, 2012 онд Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай хуулийг батлан мөрдүүлж, 2013 оны 6 сараас Татварын итгэмжлэгдсэн хуулийн этгээд<sup>4</sup> нь хуульд

нийцүүлэн үйл ажиллагаа явуулж эхэлсэн. Энэхүү гурвалсан харилцаа нь татварын албаны ачааллыг бууруулах, татвар хураалтын үр ашгийг нэмэгдүүлэх, татвар төлөгчдийг эрсдэлээс хамгаалахад чухал үүрэг гүйцэтгэж байгаа хэдий ч татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний талаар иргэд, аж ахуй нэгжийн удирдлагууд, олон нийт хангалттай хэмжээний ойлголтогүй байна. Мөн эрх зүйн орчны хувьд хөгжлийн эхэн үе шатандаа яваа, татварын онол, хууль эрх зүйн зохицуулалт, практик хэрэгжилт зэрэгт асуудал ихтэй байгаа талаар олон судлаачдын судалгаанд дурьдагдсан зэрэг нь энэхүү сэдвийг сонгон авч судалгаа хийхэд хүргэлээ.

Судалгааны ажлын хүрээнд “Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ эрхлэх тусгай зөвшөөрөлтэй татварын итгэмжлэгдсэн 38 хуулийн этгээдийн 27 компаниас асуулга, анкетын аргыг ашиглан судалгаа авч, түүнийгээ IBM SPSS Statistics 21 программаар боловсруулан үр дүнг гаргаж, хуулийн хэрэгжилтийн байдалд дүгнэлт өгч, татварын албанд бүртгэлтэй татвар төлөгчдийн тайлан мэдээ илгээлтийн байдалд дүн шинжилгээ хийсэн. Мөн 60 мянган гаруй гишүүнийг хамруулсан “Facebook - Монголын нягтлан бодогчид” группийн мэдээлэлд татвар төлөгчдийн татварын тайлангийн тайлагналын байдал, чанарт тандалт судалгаа хийж анхаарах асуудлыг тодруулсан. Харин 1213 татварын мэргэшсэн зөвлөх<sup>5</sup>-үүд, зөвлөх үйлчилгээ авсан үйлчлүүлэгч<sup>6</sup>-дээс түүвэр судалгааны аргаар судалгаа

<sup>3</sup> “Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ” гэж үйлчлүүлэгчийн татвар төлөх үүргээ биелүүлэх, түүний эрх, хууль ёсны ашиг сонирхлыг хамгаалахад чиглэсэн мэргэшсэн зөвлөх үйл ажиллагаа

<sup>4</sup> “Татварын итгэмжлэгдсэн хуулийн этгээд” гэж тусгай зөвшөөрлийн үндсэн дээр татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээг эрхлэх ашгийн төлөө хуулийн этгээд

<sup>5</sup> “Татварын мэргэшсэн зөвлөх” гэж татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ үзүүлэх эрх авсан, татварын итгэмжлэгдсэн хуулийн этгээдэд ажиллах татварын итгэмжлэгдсэн нягтлан бодогч

<sup>6</sup> “Үйлчлүүлэгч” гэж гэрээний үндсэн дээр татварын итгэмжлэгдсэн хуулийн этгээдээс үйлчилгээ авч байгаа татвар төлөгч

авахаар төлөвлөсөн боловч байгууллага болон хувь хүний нууц гэсэн асуудлаар судалгаанд оролцогчид хамрагдахаас татгалзсан.

#### Сэдвийн судлагдсан байдал

Татварын зөвлөх үйлчилгээний эхлэлийг 1884 онд Америкийн мэргэшсэн төлөөллийн систем тавьсан гэж үздэг бөгөөд зөвлөх үйлчилгээний үүсэл хөгжил, үе шат, үүрэг, баримтлах зарчим, үр нөлөө, хэрэгжилтийг судалсан гадаадын болон дотоодын судлаачдын судалгааны ажил цөөнгүй байна. Тухайлбал, Fleischman (2012) татварын тайлан бэлтгэх үйлчилгээг сонгоход нөлөөлөх дөрвөн гол хүчин зүйлсийг тодорхойлсон. Судалгааны үр дүнгээр Мөнгө хэмнэх, Цаг хэмнэх, Хуульд нийцэх, Татварын албанаас хамгаалуулах гэсэн хүчин зүйлүүд нь татварын үйлчилгээ авахад нөлөөлдөг болохыг тогтоосон байна.

Harry (2012) Австрали, Англи, Америк, Шинэ Зеланд, Солонгос улсуудын татварын эрсдэлийн удирдлагын бодлогыг харьцуулан судалж, дэлхийн улс орнуудын хөгжил, өөрчлөлтийн үед татварын эрсдэлийг удирдах зайлшгүй чухал гэж дүгнэсэн.

Smith (1985) зөвлөх үйлчилгээний үр нөлөөг хэмжих 3 гол хүчин зүйлийг тодорхойлсон бөгөөд (1) зөвлөх нь тулгараад буй асуудлыг маш сайн, тодорхой ойлгосон байх; (2) зөвлөх ба үйлчлүүлэгчийн хоорондох харилцаа чөлөөтэй байх ба харилцан ойлголцох; (3) үйлчлүүлэгч нь өгсөн зөвлөмжийг хэрэгжүүлэх хүсэлтэй байх нь чухал гэсэн дүгнэлт өгсөн.

Авирмэд (2014) Монгол улсын татварын зөвлөх үйлчилгээ үзүүлдэг компаниудын үйл ажиллагаанд судалгаа хийж татварын

зөвлөх үйлчилгээний хэрэгжилт, тулгамдаж буй асуудлыг судалсан. Судалгааны үр дүнд олон улсад зөвлөх үйлчилгээний чиг хандлага ихээхэн өөрчлөгдөж байгаатай холбоотой татварын мэргэшсэн зөвлөхийн үр чадварыг мэргэжлийн түвшинд хөгжүүлээд зогсохгүй хууль эрх зүй, стандартын өөрчлөлт, мэдээллийн систем, мэдээллийн технологийн дэвшилтэт талтай уялдуулан дээшлүүлэх асуудал чухлаар тавигдаж байгаа ба чанарын хяналтын тогтолцоог бүрдүүлэх нь зөвлөх үйлчилгээнд гол тулгамдаж буй асуудал болоод байна гэж дүгнэжээ.

Алтанзаяа (2014) Монгол улсад нягтлан бодох бүртгэлийн систем төлөвшсөн хэдий ч нягтлан бодох бүртгэл нь төдийлөн үр нөлөөтэй бус хяналт дутмаг байгаа учраас аудит болон татварын зөвлөх үйлчилгээгээр дамжуулан үр нөлөөг сайжруулах нь зүйтэй гэж үзсэн.

Ариунболд (2018) татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний хэрэгцээ, зөвлөх үйлчилгээний үр нөлөө, зөвлөх үйлчилгээнд нөлөөлөх хүчин зүйлсийг судалж зөвлөх үйлчилгээг нийт татвар төлөгчдийн 34 орчим хувь авдаг бөгөөд үйлчилгээний үр дүн нь дунджаас сайн хүртэл үнэлгээтэй, зөвлөх үйлчилгээний үр дүнд субъектив нөлөөлөл их байна гэж дүгнэсэн. Зөвлөх үйлчилгээний үр дүнг сайжруулахын тулд мэргэшсэн зөвлөхүүдийн практик мэдлэгийг сайжруулах, зах зээлээ тэлэх, энэ чиглэлийн судалгаа, шинжилгээг илүү сайжруулах нь зүйтэй гэж зөвлөжээ.

Тунгалагмаа (2014) татварын үйл ажиллагаанд татварын зөвлөх үйлчилгээний оролцоог судалж, зөвлөх үйлчилгээ татвар төлөгчдөд татвараа зөв ногдуулан тайлагнахад нь зөвлөх, туслалцаа үзүүлэх байдлаар илэрч байна.

Иймээстөр, татварын мэргэшсэн зөвлөхийн үйлчилгээ үзүүлэгчдийн хоорондын уялдаа холбоог сайжруулсанаар нийгмийн эерэг сэтгэл зүйг бий болгоно гэж дүгнэсэн. Татвар төлөгчдийн нийгмийн сэтгэл зүй, хандлагыг эерэг болгохын тулд татвар төлөгчдийг сегментчилэх нь зүйтэй гэж зөвлөсөн.

Зарим улс орнуудын татварын зөвлөх үйлчилгээний хөгжил, онцлог

Герман улс нь татварын төлөөлөлд тусгайлан хууль гаргасан хамгийн анхны орон бөгөөд хуульд зааснаар хуульч, мэргэшсэн нягтлан бодогч, мэргэшсэн аудит, мөн нөхцөл шаардлагад тохирсон татварын туслагч нар татварын төлөөлөх үйлчилгээг хүргэж болно гэж заасан. 1961 онд “Татварын төлөөлөх зөвлөхийн хууль”-ийг засварлан “Татварын төлөөлөгчийн хууль” болгон өөрчилсөн бөгөөд зөвлөх үйлчилгээтэй холбоотой нарийн дүрэм, журам мөрддөг (State Taxation Administration of the People's Republic of China).

Япон улс нь 1942 онд “Татварын төлөөллийн хууль”-ийг боловсруулсан ба 1951 онд аж ахуйн нэгжийн орлогын албан татвар, хувь хүний орлогын албан татвар, өв залгамжлалын татваруудыг ногдуулан төлөх шаардлагад нийцүүлэхийн тулд “Татварын төлөөллийн хууль”-ийн үндсэн дээр “Татварын итгэмжлэгдсэн зөвлөхийн хууль”-ийг боловсруулж, холбогдох шалгалтын системийг бий болгосон. Ингэснээр татварын зөвлөх үйлчилгээний хүрээ өргөжиж, хурдтай хөгжихөд дэмжлэг болсон байна. Япон улс нь зөвлөх үйлчилгээний хөгжлөөрөө тэргүүн туршлага бүхий орон бөгөөд татвар төлөгчийн 85 хувь нь татварын зөвлөхөөр үйлчлүүлдэг байна (China Accounting Net

School).

Солонгос улсын татварын зөвлөх үйлчилгээ нь 1960-аад оноос эхлэлтэй бөгөөд энэ үед эдийн засаг хурдтай хөгжиж, бизнесийн байгууллага их хэмжээгээр нэмэгдэж, татварын алба их хэмжээний татвар хураалтын ажлыг гүйцэтгэхэд хүндрэлтэй болсон тул 1961 онд татварын системийн өөрчлөлт хийж, “Татварын итгэмжлэгдсэн зөвлөхийн хууль” баталснаар татварын зөвлөх үйлчилгээ системтэй хөгжих суурь тавигдсан. Тус улсад татварын итгэмжлэгдсэн зөвлөхөөс үйлчилгээ авбал 10%-ийн татварын урамшуулал эдлэх эрхтэй байдаг байна (China Accounting Net School).

АНУ-д 1966 онд батлагдсан “АНУ-д үйл ажиллагаа явуулдаг хуульч, мэргэшсэн нягтлан бодогч, татварын зөвлөх, аудитын тухай дүрэм”-ийн дагуу тодорхой эрх авсан этгээдүүд нь зөвлөх үйлчилгээ эрхэлдэг бөгөөд холбооны, мужийн, орон нутгийн гурван татварын систем хэрэгжүүлдэг учир татварын хууль нь маш нарийн төвөгтэй журам заалтууд их, мөн татварын хууль зөрчсөн үйлдэлд хатуу шийтгэл оногдуулдаг. Иймээс татвар төлөгчдийн ихэнх нь татварын төлөөлөгчөөр дамжуулан татвар төлөх үүргээ биелүүлдэг. Бизнесийн аж ахуйн нэгжийн 50-иас дээш хувь нь татварын төлөөлөгчөөр дамжуулан татварын асуудлаа шийдвэрлэдэг байна (China Accounting Net School).

БНХАУ нь 1996 оноос эхлэн татварын итгэмжлэгдсэн төлөөллийн системийг хэрэгжүүлж эхэлсэн ба бусад хөгжингүй улс орнуудтай харьцуулбал энэ үйлчилгээ нь хөгжлийн эхэн үедээ явж байна. 2015 оноос татварын зөвлөх үйлчилгээний стандартыг нэгдсэн горимд

оруулах, шаардлагатай хууль, дүрмийг боловсруулах ажлууд хийгдсээр байна (China Accounting Net School).

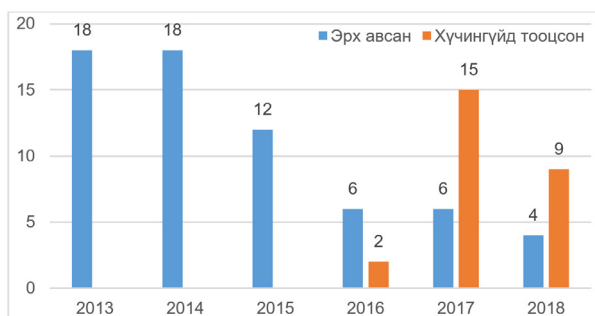
Монгол Улсын татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээг хэрэгжүүлэгчдийн өнөөгийн байдал

Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай хууль 2012 онд батлагдан мөрдөгдөж эхэлснээр салбарын хувьд эрх зүйн орчны томоохон өөрчлөлт, шинэчлэлт болсон (Авирмэд, 2014). Хуулийн гол зорилт нь татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ үзүүлэх эрх зүйн үндсийг тогтоох, татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ үзүүлэх этгээдэд тавих шаардлага, үйл ажиллагааны зарчим, эрх, үүргийг тодорхойлох, тусгай зөвшөөрөл олгох, хүчингүй болгох, хяналт тавихтай холбогдсон харилцааг зохицуулахад чиглэсэн ба хуулийг хэрэгжүүлэхэд Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн нийгэмлэг<sup>7</sup> нь тодорхой эрх, үүрэгтэйгээр оролцохоор хуульчилсан. Эдгээр эрх үүргийн хэрэгжилтийг хангах үүднээс нийгэмлэг нь 8 журам болон Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн ёс зүйн дүрмийг батлан

мөрдүүлж ажиллаж байна. Мөн Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн нийгэмлэг нь Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний төрийн зарим чиг үүргийг гүйцэтгэх гэрээ, Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай хуулийн хүрээнд татварын мэргэшсэн зөвлөхийн эрх олгох, эрх сунгах сургалт, шалгалтыг зохион байгуулах, татварын хууль, тогтоомжийг олон нийтэд сурталчлан таниулах, тусгай зөвшөөрөл бүхий хуулийн этгээдийн үйл ажиллагаанд хяналт тавих зэрэг чиг үүргийг хэрэгжүүлж байна.

Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний тухай хууль хэрэгжсэнээс хойш нийт 64 хуулийн этгээд татварын зөвлөх үйлчилгээ эрхлэх тусгай зөвшөөрөл авсан (Зураг 1) бөгөөд 2018 оны эцсийн байдлаар 39 хуулийн этгээд үйл ажиллагаагаа явуулж байна (Монгол улсын Сангийн яам, 2019). Мөн Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн нийгэмлэгт 1213 гишүүн (Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн нийгэмлэг, 2019) бүртгэлтэй байгаа бөгөөд гишүүдийн 80 орчим хувь нь Улаанбаатар хотод ажиллаж байна (Зураг 2).

Зураг 1. Татварын зөвлөх үйлчилгээ эрхэлж буй хуулийн этгээд, 2018 оны 4 дүгээр улирлын байдлаар



Эх сурвалж: cpta.mn

Зураг 2. Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн тоо, 2019 оны 2 дугаар улирлын байдлаар



Эх сурвалж: cpta.mn

<sup>7</sup> “Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн нийгэмлэг” нь татварын итгэмжлэгдсэн хуулийн этгээд, татварын мэргэшсэн зөвлөхүүдийг мэргэжил, арга зүйн удирдлагаар хангах, эрх ашгийг хамгаалах зорилготой төрийн бус байгууллага

## Судалгаа

Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний мөн чанар, хөгжлийн чиг хандлага, өнөөгийн байдлыг судлан дүгнэлт өгөх зорилгоор зөвлөх үйлчилгээ эрхлэх тусгай зөвшөөрөл бүхий 27 хуулийн этгээдээс 10 асуулга, нэг нээлттэй асуулт бүхий судалгааг анкетын аргаар авсан. Энэ нь 2019 оны 5 дугаар сарын байдлаар Монгол Улсын хэмжээн дэх нийт татварын итгэмжлэгдсэн хуулийн этгээдүүдийн 69% болж байгаагаараа судалгааны ажлын бодит үр дүнг илэрхийлж чадна хэмээн судлаач бид үзлээ. Судалгаанд хамрагдсан хуулийн этгээдүүд Улаанбаатар хотод үйл ажиллагаа явуулдаг бөгөөд мэргэшсэн зөвлөхүүдийн 60 орчим хувь нь таваас дээш жил татварын зөвлөх үйлчилгээг үзүүлсэн байна.

Судалгааны үр дүнгээс харахад 16 хуулийн этгээдээр үйлчлүүлэгчдийн 60-аас дээш хувь нь татварын хууль тогтоомжийн талаар зөвлөгөө мэдээлэл, мэргэжлийн туслалцаа үзүүлэх үйлчилгээ, 13 хуулийн этгээдээр үйлчлүүлэгчдийн 80-аас дээш хувь нь хууль тогтоомжийн дагуу татварын орчинд татварын нөлөөллийг тооцон бүртгэж, татварын тайлан гаргах зэрэг мэргэшсэн мэргэжилтний туслалцаа үйлчилгээг авдаг байна. Харин татварын алба, холбогдох бусад этгээдтэй үйлчлүүлэгчийг төлөөлөн харилцах үйлчилгээг 8 хуулийн этгээдийн үйлчлүүлэгчдийн 1-20%, 9 хуулийн этгээдийн үйлчлүүлэгчдийн 81-100% нь авсан нь татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний бүх чиглэл хэрэгжиж байгааг харуулж байна (Хүснэгт 1).

Хүснэгт 1. Үйлчлүүлэгчдэд үзүүлсэн татварын зөвлөх үйлчилгээний чиглэл

Зөвлөх үйлчилгээний чиглэл	Татварын хууль тогтоомжийн талаар зөвлөгөө өгөх, мэргэжлийн туслалцаа үзүүлэх		Хууль тогтоомжийн дагуу татварын нөлөөллийг тооцон бүртгэж, татварын тайлан гаргах		Татварын алба, холбогдох бусад этгээдтэй үйлчлүүлэгчийг төлөөлөн харилцах	
	Хуулийн этгээдийн тоо	Эзлэх хувь	Хуулийн этгээдийн тоо	Эзлэх хувь	Хуулийн этгээдийн тоо	Эзлэх хувь
1-20	3	11.3	4	13.7	8	29.6
21-40	4	15.1	2	8.2	2	7.4
41-60	4	15.2	4	16	5	18.5
61-80	9	31.9	4	12.3	3	11.1
81-100	7	26.4	13	49.8	9	33.4
Нийт	27	100%	27	100%	27	100%

Эх сурвалж: Судлаачдын нэгтгэсэнээр

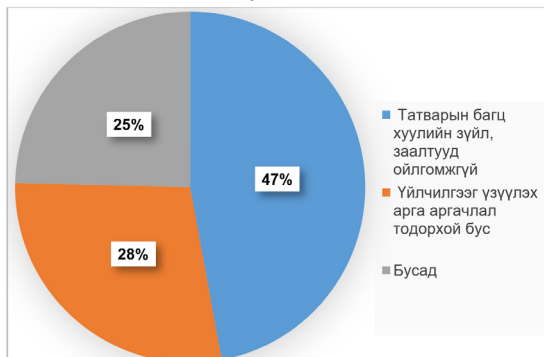
Хүснэгт 2. Зөвлөх үйлчилгээнд ашиглагдах мэдээлэл, нотолгоо

Баримт бүрдүүлэх хэлбэрүүд	Тоо	Хувь
Анхан шатны баримт	27	100%
Бусад бичгээр үйлдсэн баримт	17	63%
Хөндлөнгийн мэдээлэл	6	22.2%
Бусад	7	26%

Эх сурвалж: Судлаачдын нэгтгэсэнээр



Зураг 3. Зөвлөх үйлчилгээнд учирдаг бэрхшээл



Зураг 4. Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ



Татварын итгэмжлэгдсэн хуулийн этгээдүүд нь бүгд нягтлан бодох бүртгэлийн анхан шатны баримт, бүртгэлд тулгуурлан зөвлөх үйлчилгээ үзүүлдэг бөгөөд хөндлөнгийн болон бусад мэдээлэлд төдийлөн ач холбогдол өгдөггүй байна (Хүснэгт 2).

Судалгаанд хамрагдсан хуулийн этгээдүүдийн 50 орчим хувь нь зөвлөх үйлчилгээ үзүүлэхэд хууль эрх зүйн зарим зүйл заалтын ойлгомжгүй, ерөнхий утга бүхий байдал нь хүндрэл бэрхшээл үүсгэдэг гэж үзсэн бол 19 хуулийн этгээд

нь зөвлөх үйлчилгээ үзүүлэхээс татгалзаж байсан байна (Зураг 3). Учир нь зөвлөх үйлчилгээ авахаар хүсэлт ирүүлсэн үйлчлүүлэгчдийн 42% нь татварын хууль тогтоомж зөрчсөн, 50-70 орчим хувь нь шаардлагатай баримт мэдээллийг гаргаж өгөөгүй, хуульд нийцэхгүй үйл ажиллагаа явуулахыг шаардсан байна (Зураг 4).

Үйлчилгээний цар хүрээг өргөтгөх боломжийг судлах үүднээс Монгол улсын татварын албанд 2019 оны 3 дугаар улирлын байдлаар бүртгэгдсэн татварын харилцаанд оролцогч 200,961 татвар

Хүснэгт 3. Татвар төлөгчийн бүртгэлийн товчоо - Хариуцлагын хэлбэрээр

Аж ахуйн нэгж, байгууллага	Тоо	Төсөвт болон төрийн бус байгууллага	Тоо	Салбар, төлөөний газар	Тоо
ХК	341	Төсөвт байгууллага	5,386	Төлөөлөгчийн газар	193
ХХК	148,535	ТББ	21,908	Төлөөний газар	18
ББН	1,940	Шашны байгууллага	656	Элчин сайдын яам	26
ЗБН	2,551	Сан	1,137	Салбар	9,830
ХХН	319	Хэвлэл мэдээллийн хэрэгсэл	91	Давхар нэгж	2
Хоршоо	3,938	Боловсрол, сургалтын байгууллага	86		
Хадгаламж зээлийн хоршоо	589	Олон нийтийн байгууллага	2,912		
ТӨҮГ	167				
ОНӨҮГ	332				
Улсын төсөвт ҮГ	4				
<b>Нийт</b>	<b>158,716</b>	<b>Нийт</b>	<b>32,176</b>	<b>Нийт</b>	<b>10,069</b>

## Хүснэгт 4. Аж ахуйн нэгжийн орлогын албан татварын тайлангийн ирц

Үзүүлэлт	Тоо	Хувь
ААНОАТ-ын тайлан ирүүлбэл зохих аж ахуйн нэгж	152,689	100%
ААНОАТ-ын тайлан ирүүлсэн аж ахуйн нэгж	98,786	64.7%
Үүнээс: "Х" тайлан ирүүлсэн аж ахуйн нэгж	47,818	48.4%
ААНОАТ-ын тайлан огт ирүүлээгүй аж ахуйн нэгж	53,903	35.3%

Эх сурвалж: mta.mn

төлөгчдийн тайлан ирүүлэлтийн байдалд шинжилгээ хийж үзэхэд татвар төлөгчдийг хариуцлагын хэлбэрээр нь 22 ангилан авч үздэг байна (Хүснэгт 3, 2019 оны 3 дугаар улирлын байдлаар).

Мөн "Аж ахуйн нэгжийн орлогын албан татварын тайлан"-гийн ирц 2019 оны 3 дугаар улирлын байдлаар авч үзэхэд 64.7 хувь байснаас "Х" тайлан ирүүлсэн аж ахуйн нэгж 48.4 хувь байна. Гэтэл ирүүлбэл зохих аж ахуйн нэгжээс огт тайлангаа ирүүлээгүй аж ахуйн нэгж 35.3 хувь байгаа нь татварын албанд бүртгэлтэй татварын харилцаанд оролцогч хэрнээ үүргээ хэрэгжүүлээгүй байгаа нь анхаарал татаж байна (Хүснэгт 4, 2019 оны 3 дугаар улирлын байдлаар).

Дээрх тоон мэдээллээс үзвэл, бүртгэлтэй татвар төлөгчдийн 49.2 хувь нь татварын тайлангаа хугацаандаа татварын албанд ирүүлсэн байна. Эдгээр нь тухайн татварын жилд идэвхтэй болон идэвхгүй хэлбэрээр үйл ажиллагаа явуулсан гэдгээ илэрхийлж үүргээ биелүүлсэн бол нийт 102,175 буюу 50.8 хувь нь татвараа өөрөө тодорхойлон төлөх үүргээ биелүүлээгүй харагдаж байна. Тэд үйл ажиллагаагаа зогсоосон эсвэл татвараа тодорхойлж татварын тайлан гаргах мэргэшсэн ажилтангүй, мэргэшсэн ажилтантай боловч татварын хууль тогтоомжийн дагуу тайлангаа гаргаж чадаагүй, эсвэл татварын орлогыг нуун дарагдуулах, татвараас зайлсхийх зэрэг шалтгаантай байж болно.

Мөн Монгол Улс дахь татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээ эрхэлж буй хуулийн этгээдийн өсөлтийн хувийг аж ахуйн нэгжийн өсөлтийн хувьтай харьцуулахад дэндүү бага, үйлчилгээ үзүүлэх эрх бүхий этгээдийн тоо хангалттай биш байна. Өөрөөр хэлбэл татварын мэргэшсэн зөвлөхийн тоог Монгол Улсад бүртгэлтэй татвар төлөгчдийн тоотой харьцуулахад нэг мэргэшсэн зөвлөхөд 166 бүртгэлтэй татвар төлөгч ногдож байна. Энэхүү тоо мэдээлэл нь татварын мэргэшсэн зөвлөх татварын тайлан гаргагч байгууллагуудад зөвлөгөө өгч ажиллахад хүрэлцээ муутай байгааг илэрхийлэхээс гадна татварын маргаан, хүндрэл, эрсдэл үүссэн үед л үйлчилгээ үзүүлж байгааг харуулж байна. Иймээс татвар төлөгчид татварын харилцаанд оролцоходоо татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээг авах нь тэдний эрх ашгийг хамгаалах, сайн дураараа татварын хуулийг даган мөрдөх дадлыг төлөвшүүлэх, сэтгэл зүйг бэлтгэх, үүргээ биелүүлэхэд тусалж чадахгүй байна. Иймээс үйлчилгээний ач холбогдлыг нэмэгдүүлэх, сурталчлах, дэмжиж байх нь зүйтэй юм.

Монгол Улсад зах зээлийн эдийн засагт нийцсэн Татварын алба бий болоод 18 жил болж байгаа нь татварын системтэй мэдлэг, боловсрол эзэмших хугацааны хувьд (хүнээр бол насанд хүрч) эхэн үе шатаас төлөвших үе шатруу шилжиж байгааг харуулж байна. Иймээс татвар төлөгчдийн нийгэм, эдийн засагт үзүүлэх



үр нөлөө, ач холбогдлыг нэмэгдүүлэхэд шийдвэр гаргагчдыг хариуцлагажуулах, төрийн болон татварын бодлогоо тогтвортой явуулах, үр ашигтай, тэгш шударга зарчмыг хангасан байхаар зохицуулсан байх шаардлагатай байна. Монгол улсын хувьд 2020 оны 01 дүгээр сарын 01-нээс эхлэн хэрэгжих татварын хуулийн өөрчлөлтөөр анхан шатны баримтыг зөвхөн төлбөрийн цахим баримт (e-barimt) нотлох болсон. Энэ нь татвар төлөгчдийн татварын орлогоо нуун дарагдуулах боломжийг бууруулна гэж судлаачид бид үзэж байна. Энэхүү цахим систем татварын “Х” тайлан илгээх аж ахуйн нэгжүүдийн тоог бууруулж, эдгээр татвар төлөгчид татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээг сонгох хэрэгцээг өсгөх бас нэгэн боломж юм.

Татвар төлөгчдийн татварын тайлан гаргахад учирч байгаа асуудлуудыг илрүүлэх үүднээс 60 мянга гаруй гишүүнтэй “Монголын нягтлан бодогчид” Facebook группийн мэдээлэлд тандалт судалгаа хийж үзэхэд дараах дүгнэлтийг хийж болохоор байна. Үүнд

1. Санхүүгийн тайлангаа ихэвчлэн татварын зорилгоор гаргадаг.
2. Мэргэжлийн ба мэргэжлийн бус хүн татварын тайлан гаргана гэсэн зар сурталчилгаа их.
3. Татварын тайланг хэн ч гаргаж болох хандлагатай (жижиг аж ахуйн нэгжийн хувьд).
4. Тайлан гаргагчийн татварын мэдлэгээс хамаарч татварын тайлангаа үнэн зөв тайлагнадаг эсэхдээ эргэлздэг.

5. Татварын зөрчлийг шийдвэрлэхэд татварын хяналт шалгалтын ажилтны мэдлэг, ёс зүй зэргээс хамаарч хууль, журмын дагуу шийдвэрлэгдэхгүй байна гэдгээ илэрхийлсэн.
6. “Х” тайлан илгээсэн татвар төлөгчдийн хувьд татварын албанд ирц хангах тайланг илгээдэг.
7. Огт тайлан ирүүлээгүй татвар төлөгчөөр бүртгүүлсэн этгээдүүд үйл ажиллагаа явуулаагүй гэдгээ илэрхийлж мэдэхгүй эсвэл татвараас масстаа агуулдаг зэргийг тэгш шударга байдлыг алдагдуулдаг гэж үзсэн.
8. Төрийн болон татварын бодлогоо тогтвортой явуулах, үр ашигтай, тэгш шударга зарчмыг хангуулахыг илэрхийлсэн.
9. Шийдвэр гаргагчдыг хариуцлагажуулах шаардлагатай гэх мэт санал сэтгэгдлүүдээ илэрхийлсэн нь асуултуудын давтамжаас харагдсан.

Энэ нь татвар төлөгчид татварын тайлангийн чанар, тайлагналын байдалд сэтгэл хангалуун бус байгааг харуулж байна гэж үзсэн. Харин татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээгээр татварын тооцоолол, бүртгэл, тайлагналыг хийхээс гадна татварын эрсдэл, маргаан, хүндрэл, татварын төлөлт ба буцаалт, үнэ шилжилт зэргийг хамарсан өргөн хүрээний үйлчилгээг авч өөрт тулгарсан асуудлаа шийдвэрлэж байх боломжтой.

### Дүгнэлт, санал

Судалгаанаас дүгнэхэд дэлхийн зарим улс орнууд татварын харилцаанд мэргэжлийн мэргэшсэн баг (хүн)-ийн үүрэг оролцоог нэмэгдүүлж татвар төлөгчдийг татварын эрсдэлээс хамгаалан татварын албаны ачааллыг бууруулж, татвар хураалтын үр ашгийг нэмэгдүүлэх тогтолцоог бий болгож хөгжүүлсээр иржээ.

Монгол Улсын татварын багц хуулийн дагуу татвар төлөгч нь татвараа өөрөө тодорхойлон төлөх татварын систем үйлчилж байна. Энэхүү үүргийг хэрэгжүүлж буй өнөөгийн байдлыг судлан дүгнэхэд татварын харилцаанд оролцогч талууд аль аль нь татварын ил тод, тэгш шударга, бодитой, үр өгөөжтэй байхыг эрмэлзэж байна. Гэсэн хэдий ч хараахан энэ байдал хангагдахгүй байгаа нь зах зээлийн нийгмийн харилцаанд тохирох эрх зүйн орчны бэхжилт сул, төрийн болон татварын бодлогод улс төрийн шийдвэрүүдийн нөлөө ихтэй, тогтвортой биш байсан нь тэгш шударга зарчмыг алдагдуулж татварын албаны хүчийг бүрэн ашиглаж чадахгүй байсныг харуулж байна.

1. Төр буюу татварын албаны хувьд татварын тогтолцоог хөгжүүлэх, сайжруулах ажлыг байнга хийж ирсэн. Жишээ нь: 2016 онд цахим татварын

систем, 2019 онд татварын зарим хуулийн шинэчлэлийг хийж 2020 оны 1 сарын 1-нээс эхлэн хэрэгжих гэж байна. Энэхүү өөрчлөлт нь бидний судалгаанд дурьдагдсан зарим нэг сул талыг арилгах нь дамжиггүй юм. Харин үүний үргэлжлэл болгож татварын алба, татвар төлөгч хоёрын харилцаанд зуучлагчийн үүрэг гүйцэтгэх мэргэжлийн мэргэшсэн багийн оролцоог нэмэгдүүлэх эрх зүйн зохицуулалтын орчныг сайжруулж, татварын хураалт хяналтын үр өгөөжийг нэмэгдүүлэх боломжтой.

2. Татварын зөвлөх үйлчилгээний эрх зүйн орчныг сайжруулж, үйлчлүүлэгчдийн татварын мэдлэгийг сайжруулан, мэргэжлийн мэдлэг боловсролоо байнга сайжруулан мэргэшсэн ажилтан болон багийг нэмэгдүүлэх шаардлагатай байна.
3. Татвар төлөгчдийн хувьд татвараар мэргэшсэн зөвлөхийн туслалцааг авснаар татвартай холбоотой аливаа ажил үүргийг хууль эрх зүйн дагуу гүйцэтгүүлж, эрсдэлээс өөрийгөө хамгаалах боломжтой гэдгийг сайн мэдэхгүй байна. Мөн татвараа өөрөө тодорхойлон сайн дураараа төлж сурах нийгмийн сэтгэлгээ хандлагыг төлөвшүүлэх нийгэм, эдийн засгийн бодлого үгүйлэгдэж байна.

## Ашигласан материал

- Fleischman, G. M. & Stephenson, T. (2012). Client Variables Associated with Four Key Determinants of Demand for Tax Preparer Services: An Exploratory Study. *Accounting Horizons*, 26(3), 417-437.
- Harry, L. G. (2012). The Role of the Tax Advisor in the Changing World of Global Tax Administration: The 2012 Erwin N. Griswold Lecture Before the American College of Tax Council. *The Tax Lawyer*, 65(3), 461-476.
- Smith, R. A. & Schwartz, F. S. (1985). A Theory of Effectiveness: Faculty Development Case Studies. *To Improve the Academy*, 91, 63-74.
- Алтанзаяа, Г. (2014). Нягтлан бодох бүртгэл, татварын зөвлөхийн үйлчилгээний өнөөгийн байдал, цаашдын хандлага. *Татвар ба Бизнес*, 16.
- Алтанзаяа, Г. (2018). *Татварын бүртгэл*. Улаанбаатар.
- Алтанзаяа, Г. & Бямбахишиг, Д. (2018). *Монгол Улсын татварын тогтолцоо*. Улаанбаатар.
- Ариунболд, Ж. (2018). Монгол улсын татварын зөвлөх үйлчилгээний зарим асуудал. *Economic Analytica*, 28.
- Цахим материалууд*
- China Accounting Net School. <http://www.chinaacc.com/new/253/260/2006/2/ma925645852142260023996-0.htm>.
- China Accounting Net School. <http://www.chinaacc.com/zhuceshuiwushi>.
- State Taxation Administration of the People's Republic of China. <http://www.chinatax.gov.cn/eng/home.html>.
- Авирмэд, Б. (2014). *Татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний өнөөгийн байдал, тулгамдаж буй асуудлууд*. <http://test.monicpa.mn/index.php?viewThisHomePage=49&contentid=862>
- Татварын мэргэшсэн зөвлөхийн үйлчилгээ эрхлэх тусгай зөвшөөрөлтэй аж ахуйн нэгжүүд (2020 оны 1 сарын 21-ны өдрийн байдлаар). [https://mof.gov.mn/files/uploads/article/-н\\_үйлчилгээ\\_эрхлэх\\_тусгай\\_зөвшөөрөлтэй\\_аж\\_ахуйн\\_нэгжийн\\_нэрс\\_2020-01-21-ны\\_өдрийн\\_байдлаар.pdf](https://mof.gov.mn/files/uploads/article/-н_үйлчилгээ_эрхлэх_тусгай_зөвшөөрөлтэй_аж_ахуйн_нэгжийн_нэрс_2020-01-21-ны_өдрийн_байдлаар.pdf).
- Татварын мэргэшсэн зөвлөхүүд (2019 оны 1 сарын байдлаар). <https://www.cpta.mn/certified-tax-consultant/>.
- Тунгалагмаа, Г., Мишигдорж, Ц., & Бат-Өлзий, Л. (2015). *Татварын үйл ажиллагаан дахь татварын мэргэшсэн зөвлөх үйлчилгээний оролцоо*. <http://www.monicpa.mn/c/573307>
- Үндэсний татварын албаны дүрэм. <https://www.legalinfo.mn/annex/details/1198?lawid=8538>