

7

ОЛБОРЛОХ САЛБАРЫН НЯГТЛАН БОДОХ БҮРТГЭЛИЙГ БОЛОВСРОНГУЙ БОЛГОХ ЗАРИМ АСУУДАЛ

Л.Мөнх-Очир

Аудитын онол, хөгжлийн хандлага

Аудит түүхэн багагүй хугацааг туулах явцад тасралтгүй судлагдан онолын үндэс суурь бий болж агуулга, мөн чанар, үндсэн ойлголтууд нь тогтсон хэдий ч онолын судалгаа орон бүрт хөгжлийн харилцан адилгүй төвшинд байгаагийн зэрэгцээ өнөөг хүртэл судлагдаагүй олон асуудал байсаар байна.

Аудитын онол, хөгжлийн хандлагын дэлхийн улс орнуудын хэмжээнд авч үзэхийг зорьлоо.

Онолын судалгаа нь шинжлэх ухааны хувьд харьцангуй ойлголт бөгөөд ямар ч шинжлэх ухаан нэгэн мөр судлагдаж дуусах нь үгүй тул шалтгаан нь байгаль нийгмийн алив үзэгдэл үргэлжийн хөгжил хөдөлгөөнд оршдог диалектик зүй тогтолтой хобоотой. Нөгөө талаар түүхийн хөгжлийн урт удаан үетэй харьцуулж үзвэл аудит харьцангуй цөөн жилийн түүхтэй, бага судлагдсан салбар гэж хэлж болно. Гэхдээ аудитын онолын олон асуудалд энэ салбарын эрдэмтэд, судлаачид тодорхой хариулт өгсөөр байна.

Аудитын онолын судалгаа барууны орнуудад эрчимтэй хөгжиж аудитын онол арга зүйн асуудлууд Р. Адамс, Х. Андерсон, А. Аренс, М.Бенис, А. Брюне, И. Гариссон, М. Готлиб, Р.Додж, К. Дурри, Д. Кармайл, Дж.К. Лоббек, Р. Монтгомер, Б.Нидлз, Р. Рафехсо, Дж. Рис, Дж. Робертсон, Р.Энтони нарын эрдэмтэд, судлаачдын бүтээлд тодорхой тусгалаа олсон.

Түүхэн хөгжлийн явцад нийгмийн бодит шаардлагын дагуу аудитын агуулга өөрчлөгдсөөр ирсэнтэй холбоотой эрдэмтэд, судлаачид аудитын хөгжил,

шинж чанарыг тодорхойлсон онолын олон чиглэлүүдийг бий болгожээ. Тухайлбал хөгжлийн тодорхой үе шатуудад аудитын агуулгад гарсан өөрчлөлтийн талаарх онолын нийтлэг чиглэл нь аудитыг *нотлох үйл ажиллагааны, эрсдэлд суурилсан, системт баримжааллын* гэсэн 3 хэлбэрт хуваасан явдал мөн.

Аудитын “нотлох үйл ажиллагаа” нь түүний үүсэлтэй холбоотой бөгөөд аудит анхнаасаа зөвхөн нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналын үнэн зөвийг хэмжин тогтоож дүгнэлт гаргах үүргийг хэрэгжүүлж эхэлсэнтэй холбоотой.

Аудитын хөгжлийн явцад холбогдох бүх баримт, мэдээллийг нэг бүрчлэн шалгах биш, түүнээс тодорхой хэсгийг сонгон авч шалгалтыг түүвэр байдлаар гүйцэтгэх болсон. Ингэхдээ аудитор үйлчлүүлэгч байгууллагын бүртгэлд агуулагдаж байгаа алдаа, түүнийг дотоод хяналтаар болон аудиторын зүгээс илрүүлэхгүй байж болох эрсдлийг урьдчилан тооцож түүнд үндэслэн аудитыг гүйцэтгэх болсон тул “эрсдэлд суурилсан аудит” гэж нэрэлсэн. Энэ үйл ажиллагааны арга зүйн үндэс нь түүвэрлэлт бөгөөд аудитад түүвэрлэлтийг хэрэглэх болсоныг аудитын арга зүйд гарсан “хувьсгал” хэмээн судлаачид үздэг. Аудитыг түүвэр байдлаар хийх болсон нь аудитын үйл ажиллагаанд чанарын хувьсал, өөрчлөлт бий болгож, илүү нарийн арга зүй хэрэглэх шаардлагыг бий болгосон.

Аудит арга зүйн хувьд зөвхөн бүртгэл, тайлагналын холбогдох баримтад тулгуурлан санхүүгийн мэдээллийн үнэн зөвийг баталж дүгнэлт гаргадаг байсан бол яваандаа байгууллагын дотоод хяналтын системийг нэлээд иж бүрэн байдлаар үнэлэх болсноор дотоод хяналтын системийн үр өгөөжийн асуудал аудитын мөн чанарт ихээхэн өөрчлөлт оруулсан. Үүнийг судлаачид аудитад бий болсон “системт баримжаалал”-ын чиг хандлага гэж нэрэлсэн.

Аудитын хөгжил, хандлагын талаар барууны эрдэмтэд, судлаачдын бий болгосон онол нь хөгжлийн тодорхой шатны аудитын үүрэг, зорилго, мөн чанар агуулгыг илэрхийлж байгаагаараа аудитын онолын судалгаанд ач холбогдолтой. Энэ онол дараах үндсэн чиглэлээс бүрддэг бөгөөд өөр өөрийн өвөрмөц онцлогтой.

1. Түүхэн хөгжлийн эхний үед аудит зөвхөн болж өнгөрсөн үйл явдлыг шалгах, тэр нь аж ахуйн үйл ажиллагааны үр дүнг үнэн зөв илэрхийлж чадсан эсэх, улмаар өмч хөрөнгийн бүрэн бүтэн байдлыг хангах, өмчлөгчид, хувь нийлүүлэгчдийн эрх ашигт илүү их чиглэгдэж байснаас хараат бус хяналтын энэ хэлбэрийг “*хоточ нохойн онол*” гэж нэрэлсэн. Хяналтын энэ хэлбэр агуулгын хувьд баримтын шалгалтаас хэтэрч гарч чадаагүйг өмнөх онолын санаа ч давтаж байгаа төдийгүй нөгөө талаар аудитын агуулгыг өөрчлөх бодит эрэлт гарч ирсэнийг гэрчилж байна.

2. Онолын дараачийн чиглэлийг анх барууны судлаач Фразер, Портер нар бий болгосон бөгөөд энэ онолын агуулга нь байгууллагын санхүүгийн үйл ажиллагаа, тэр дундаа төлбөрийн чадвар сайн байвал алив эрсдэл бага байх ба үйл ажиллагааг бүртгэх, тайлагнах үйл ажиллагаанд гарах санаатай болон санамсаргүй алдаа багасаж мэдээллийг ямар нэг байдлаар “гоёж чимэх” шаардлага багасахын хэрээр бүртгэлийн мэдээллийн бодит чанар дээшлэнэ гэсэн санааг агуулж байна. Үүнийг “*төлбөрийн чадварын онол*” гэж нэрэлсэн. Энэ чиглэл бий болсонтой холбоотой орчин үеийн аудитад эдийн засгийн шинжилгээ өргөн ашиглагдах болсон.
3. Онолын дараачийн чиглэл нь “*Модераторын онол*”. Аж ахуйн харилцаанд оролцогч, ашиг сонирхлын зөрчил бүхий талуудад асуудлыг зүй зохистойгоор шийдвэрлэлхийн тулд аудитор зөрчлийн мөн чанарыг ойлгож мэдсэний үндсэн дээр түүнд тохирсон нотолгоог олж авах нь аудитын гол зорилго юм гэсэн онолын энэ чиглэлийг Портер санал болгосон. Онолын энэ чиглэлд харилцагч талуудын эрх ашгийг ижил хэмжээнд авч үзэж аудитор хөндлөнгийн шүүгч, зохицуулагч байх ёстой гэсэн санаа илүү илэрхийлэгдэж байгаа юм.
4. Аудиторын санал дүгнэлт, нотолгоо нь үүсэн бий болсон нөхцөл байдлаас хамааралтай учир тэр нь “*туйлын үнэн*” биш гэсэн онолыг Гиллинг санал болгожээ. Өөрөөр хэлбэл аудитын дүгнэлтийн бодит байдал олон хүчин зүйлээс хамаарах ба шалгалтаар алдааг бүрэн илрүүлж чаддаг гэдэгт итгэх боломжгүй гэсэн үзэл юм. Онолын энэ чиглэл аудитын эрсдлийг бууруулах, чанарын хяналтад илүү их учир холбогдол өгсөн нь харагдаж байна. Онолын энэ чиглэлийг “*хуурмаг эгзэгийн онол*” гэж нэрэлсэн.
5. “*Төлөөлөгчийн онол*” Хувь нийлүүлэгчид компанийг удирдуулахаар төлөөлөгчөө болгож удирдлагыг томилдог. Тэд өөрийн үйл ажиллагааг илэрхийлсэн санхүүгийн тайланг хувь нийлүүлэгчдэд толилуулж байдаг. Энэ нөхцөлд аудитор удирдлагын үйл ажиллагааны ололт, дутагдлын талаар нотолгоо цуглуулах хэрэгтэй болно. Энэ онолын мөн чанар нь аж ахуй эрхлэгч субъект болсон хүний үйл ажиллагааны талаарх бодит нотолгоонд илүү анхаарч байгаад оршино. Онолын энэ чиглэлийг Миллз, Тейлор нар бий болгосон. Өөрөөр хэлбэл онолын энэ чиглэлд аудитын үйл ажиллагаанд хүний үйл ажиллагаа чухал ач холбогдолтой болохыг тодорхой харуулсан.
6. “*Нягтлан бодох бүртгэлийн хөтлөлтөд тавих олон нийтийн хяналтын гол хэрэгсэл болсон аудитын үүргийн тухай онол*. Онолын энэ чиглэлийг Флинт боловсруулсан бөгөөд энэ онолын мөн чанар нь

аудитын харилцаанд оролцогч нь дан ганц өмчлөгч ч биш, тэр дундаа удирдлага ч биш харин нийгэм бүхэлдээ байдаг гэсэн ойлголтыг агуулдаг.

Онолын эдгээр чиглэлийн агуулгыг нэгтгэж үзвэл аудит дан ганц бүртгэл, тайлагналын үйл ажиллагааны үнэн бодит байдлыг хянаж дүгнэлт гаргах биш байгууллагын санхүүгийн үйл ажиллагааг тогтворжуулах, аж ахуйн харилцаанд оролцогч талуудын эрх ашгийг тэгш хангахад чиглэгдэх ёстой гэсэн санааг илэрхийлсэн. Мөн бүртгэлийн мэдээллийн эрсдлийг бууруулахад чиглэгдсэн хараат бус хяналтын чанарыг хангах, хүний хүчин зүйлийн оролцооны мөн чанарыг таньж мэдэх нь аудитын харилцаанд чухал байр суурь эзэлж байгааг харуулж байна. Аудитын үйл ажиллагааны үр дүн нь өмчлөгчид, хөрөнгө оруулагчид, зээлдүүлэгчдийн эрх ашгаар хязгаарлагддаггүй, энэ нь эцэстээ нийгмийн эрх ашгийн асуудал гэдгийг онолын энэ чиглэлээр илэрхийлсэн.

Аудит шинээр үүсэн хөгжиж байгаа улс орнуудын хувьд аудитын мөн чанарыг таньж мэдэх, өөрийн улс орон, шилжилтийн болон нийгмийн тогтолцооны онцлогтой холбоотой аудитын онолын үндсэн асуудлуудыг судлах шаардлага аудитын олон жилийн хөгжлийн түүхтэй, аудит онол, практикийн хувьд харьцангуй тогтворжсон улс орнуудаас ч илүү чухал ач холбогдолтой гэж судлаачид үздэг.

Өнөөдөр аудитын уламжлал багатай, аудит шинээр төлөвшин тогтнож төвлөрсөн төлөвлөгөөт эдийн засгаас зах зээлд шилжиж байгаа улс орнууд бий болсон нийгмийн тогтолцоотой уялдуулан аудитын мөн чанарыг танин мэдэж хэрэгжүүлэхэд чиглэгдсэн судалгааг эрчимтэй хөгжүүлж байна.

Дээрхи улс орны гол төлөөлөгч нь ОХУ гэж үзэж болох бөгөөд тус улсын эрдэмтэд, судлаачид аудитын судалгаанд үнэтэй хувь нэмэр оруулж аудитын онолын судалгааны талаар С.Б. Барнгольц, В.Д. Андреев, А.А. Ветров, Ю.А. Данилевский, В.П. Палий, В.И. Петров, В.И. Подольский, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.А. Терехов, В.А. Терехова, В.И. Ткач, С.О. Шохин, С.М. Шапигузов, А.Д. Шеремет, М.Я. Штейман, Е.М. Гутцайт болон бусад олон эрдэмтэд, судлаачид өөрийн санал бодлыг илэрхийлсэн бүтээлүүд туурвижээ.

ОХУ-ын эрдэмтэн Я.В. Соколов, С.М. Бычкова нар аудитын хөгжлийн өвөрмөц хэв магуудыг судлан аудитын мөн чанарыг илэрхийлсэн үндсэн 3 чиглэлийг *зохицолдлогооны (терия адекватности), удирдлагын үр ашгийн онол (теория контролинга), үйл ажиллагааны үр ашгийн онол (теория консалтинга)* онол¹⁰ гэж нэрэлсэн.

¹⁰ Я.В. Соколов, С.М. Бычкова. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров. Журнал

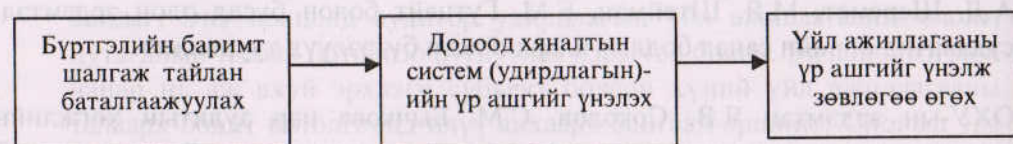
Зохицолдлолгооны онол-ын үндсэн санаа Английн судлаач О. Пикслей, Л.Дикси нарын бүтээлд дурьдагдсанаас хойш 100 жилийн дараа эрдэмтэн Т.Рууд “Нягтлан бодох бүртгэлийн мэдээллийн үнэн зөв байдлын талаар нотолгоо олж авах зорилгоор хийгддэг шалгалт бол аудит байх ёстой”¹¹ гэсэн агуулгын дагуу нотолгоо олж авах энэ үйл ажиллагаа олон жилийн турш санхүүгийн тайлангийн үзүүлэлтүүдийн шууд харьцуулалт буюу эхлээд бүртгэлийн бичилтүүдтэй, дараа нь анхны баримттай, цааш нь тайлангийн мэдээллүүдийн логик уялдаа (нотолох үйл ажиллагаа), эцэст нь хөрөнгийн бодит байдал (тооллого)-ыг харьцуулан үзэхийг эрмэлзэж иржээ. Энэ нь бодит үйл ажиллагаа тогтоосон журам (шалгуур)-д хэр зохицож байгаад үнэлэлт дүгнэлт өгөхөд чиглэгдсэн гэж хэлж болно.

Онолын дараачийн чиглэлийн агуулга нь аудит зөвхөн баримт шалгах биш дотоод хяналтын системийн үр ашгийг үнэлж дүгнэлт өгөх явдал юм. Баримт шалгадаг байснаа үйл ажиллагааг үнэлж дүгнэх болсныг “үхмэл баримт”-аас “амьд ажиллагаанд”-д шилжсэн, барууны судлаачдын онолоор аудит “хоточ нохой” байснаа “эрэлч нохой” болсон хэмээн үздэг. Онолын энэ чиглэлийг “удирдлагын үр ашгийн онол” гэж нэрлэсэн.

Байгууллагын үйл ажиллагааны үр ашгийг судалж, шинжлэн дүгнэлт өгөх нь онолын дараачийн чиглэлийн гол агуулга юм. Аудитын энэ хандлагыг тундрынхны хэллэгээр “түүчээ нохой”-той адилтгаж үзсэн ба түүнийг “үйл ажиллагааны үр ашгийн онол” гэж нэрэлдэг. Аудитын хэрэглээний явцад үйлчлүүлэгчийн эрэлттэй уялдаатай бий болсон онолын энэ чиглэл аудитын агуулгад бий болсон үндсэн өөрчлөлт, хандлага мөн.

Аудитын онолын дээрхи чиглэлд үндэслэн аудитын агуулгын өөрчлөлтийн ерөнхий хандлагыг дараах байдлаар хураангуйлан дүрсэлж болох юм.

Аудитын агуулгад гарсан үндсэн өөрчлөлтийг харуулсан дүрслэл



□Аудиторские ведомости□ №2, февраль 1998 г. с. 15-20.

¹¹ Л.И. Ткаченко. Развитие теоретической базы аудита и практические задачи, стоящие перед

современными аудитом. Журнал □Аудит и финансовый анализ□ 2004 г. №2.

Аудит бүртгэл хөтлөлт, тайлагнах үйл ажиллагааг бүртгэлийн баримтанд үндэслэн шалгаж баталгаажуулах нийтлэг загвараас дотоод хяналтын системийн үр ашигт байдлыг нь үнэлэх замаар бүртгэлийн мэдээллийн эрсдлийг бууруулахад чиглэгдсэн мэргэжлийн зөвлөгөө өгөх, баталгаажуулалтын үйл явц болон өөрчлөгдөх хандлага нэгэнт тогтжээ.

Аудитын энэ агуулга цааш улам өргөжин үйлчлүүлэгч байгууллага, түүнтэй ашиг сонрхолын шууд холбоо бүхий аудитын баталгаажсан мэдээлэл хэрэглэгчдийн эрэлтийн дагуу тухайн байгууллагын удирдлагын үйл ажиллагаа, бизнесийн эцсийн үр дүн, үйл ажиллагааны тогтвортой байдлын талаар зөвлөгөө өгөх, мэргэжлийн дүгнэлт гаргах хэрэгцээтэй аудитын үйл ажиллагаа илүү их уялдах болсон. Өөрөөр хэлбэл зөвхөн мэдээллийн үнэн зөвийг баталгаажуулах явдлаар аудитыг хязгаарлах биш тэр нь мэдээлэл хэрэглэгчдэд бизнесийн үйл ажиллагааны үр ашиг болон үйл ажиллагааны найдвартай байдал (тасралтгүй ажллагааны зарчим хэрэгжих)-ын талаар баталгаажсан мэдээлэл өгөх нь аудитын агуулгын гол өөрчлөлт болж байна.

Аудитын үйл ажиллагааны хөгжил, онолын чиглэлүүдийг дүгнэж үзвэл аудитад дараах үндсэн хандлагууд бий болж байна.

1. Аудитын үйл ажиллагаа санхүүгийн тайланг шалгаж баталгаажуулдаг үндсэн хэлбэрээр хязгаарлагдахаа больж удирдлагын болон үйл ажиллагааны үр ашгийг нарийн судалж, энэ талаар мэдээлэл хэрэглэгчид, тэр дундаа хувьцаа эзэмшигчид, хөрөнгө оруулагчдын эрэлтийн дагуу тэдэнд зориулсан бодит мэдээллийг бий болгох хандлага давамгайлах болсон. Түүнийг дагалдан төрлийн хувьд авч үзвэл аудитад санхүүгийн тайлангийн аудит, үр ашгийн аудитын хослол бий болсон. Арга зүйн хувьд аудит, санхүү эдийн засгийн шинжилгээний уялдаа улам өргөжин шинжилгээний аргууд аудитад өргөн ашиглагдах болж байна.
2. Зах зээл жинхэнэ агуулгаараа хөгжсөн, аудитын үйл ажиллагааны олон жилийн уламжлал бүхий улс орнуудад санхүүгийн тайлан баталгаажуулалтад гарч байгаа залилан мэхлэх болон бусад гажуудлыг арилгахад төрийн оролцоо нэмэгдэх хандлага бий болсон.

Дэлхий нийтийн хэмжээнд авч үзвэл аудит үндэстэн дамнасан 4-5 цөөн компанид төвлөрснөөр үйл ажиллагаа нь нэлээд монопол шинжтэй болсны зэрэгцээ тэдний үйл ажиллагаанд ноцтой алдаа гарснаар тэдгээрийн зарим (тухайлбал Артур Андерсен) дампуурч бусад компаниудад ч иймэрхүү хандлага ажиглагдаж их хэмжээний мөнгөн торгууль хүлээх нь нэлээд түгээмэл шинжтэй болсон. Аудитын компаниуд санхүүгийн тайланг санаатай худал баталгаажуулсны улмаас хувьцаа эзэмшигчдийн эрх ашиг ноцтой хохирсон тул АНУ-д түүнийг засах цогц арга хэмжээ авч эхэлсэн. Тухайлбал

тайланг нь санаатай буруу баталгаажуулсны улмаас “Энрон” зэрэг хэд хэдэн том компани дампуурсны дараа 2002 онд Конгрессын гишүүн Сарбейнс, Оксли нар энэхүү гажуудлыг засахад чиглэгдсэн нэгэн хуулийг санаачласныг “Сарбейнис-Оксли”-ийн хууль гэж нэрэлсэн. Хуулийн агуулгаас үзэхэд аудитын үйл ажиллагааны гажуудлыг засах, хувьцаа эзэмшигчдийн эрх ашгийг хамгаалах арга хэмжээнд төрийн оролцоог илүү их ашиглах хандлага ажиглагддаг. Ер нь сүүлийн үед аудитын харилцаанд ийм хандлага нэлээд түгээмэл болсныг бусад орнуудын жишээнээс ч харж болно.

3. Аудитад байгууллагын дотоод хяналтын үүрэг өсөн нэмэгдсэн. Энэ нь үйлчлүүлэгч байгууллагын зүгээс хяналтын “найдартай” байдлыг хангахын тулд дотоод хяналтын үр ашиг бүхий системийг ашиглах, аудитын байгууллагын зүгээс үйлчлүүлэгчийн үйл ажиллагаанд үнэлэлт өгөхдөө зөвхөн бүртгэл, тайлагналын үйл ажиллагаанд биш, дотоод хяналтын системийг үнэлэх замаар үйл ажиллагаанд иж бүрэн хандах гэсэн хоёр талын эрмэлзэлтэй холбоотой.

Дотоод хяналтын системийг үнэлэх, түүний үр ашгийн тухай асуудал нь удирдлагын үйл ажиллагаатай салшгүй холбоотой бөгөөд түүний агуулгыг “удирдлагын үр ашгийн онол” илэрхийлдэг болохыг дээр өгүүлсэн. Харин үйлчлүүлэгч байгууллагын хувьд аудитын энэ хандлага нь аудитын үйл ажиллагаанд бий болсон зарим сөрөг үр дагавар (зарим судлаачид аудит бий болсон хямрал гэж үздэг)-ыг засах үйл ажиллагаатай холбоотой бий болсон. Тухайлбал энэхүү гажуудлын улмаас олон компани дампуурч, энэ үед том компанийн эзэд “хөгжлийн олон жилийн түүхтэй, дэлхийд тэргүүлдэг аудитын компаниуд ийм гажуудал гаргаж байгаа нь тэдэнд итгэхээс илүү бид өөрийн дотоод хяналтандаа илүү найдахад хүргэж байна” гэснээс үүдэн удирдлага үр ашиг бүхий дотоод хяналтын системийг бий болгоход анхаарах болсны дагуу ийм үйл явц удирдлагад зонхилох болсон.

Энэхүү өөрчлөлт, хандлагыг мэдрэх нь эрдэмтэд, судлаачдад төдийгүй аудитын практик үйл ажиллагаанд чухал ач хобогдолтой гэдгийг тэмдэглэвэл зохино.