

БОГИНО ХУГАЦААНЫ ШИЙДВЭР ГАРГАЛТАД ӨРТГИЙН СИСТЕМИЙН ГҮЙЦЭТГЭХ ҮҮРЭГ

Л.Оюунцэцэг*, Ш.Лхамсүрэн**

Хураангуй: Удирдлагын шийдвэр гаргалтад нөлөөлдөг чухал мэдээллийн нэг бол зардал, өртгийн мэдээлэл юм. Орчин үеийн арга хандлагуудыг уламжлалт арга хандлагуудтай хослуулан хэрэглэх жижиг дунд аж ахуйн нэгжүүд, үйлдвэрлэлийн өртөг тооцох чиглэлээр нэлээд санаачилгатай ажилласан туршлага байна. Харин үйлчилгээний нэгжүүдийн өртөг тооцолтыг боловсронгуй болгох, орчин үеийн арга хандлагуудаар өртөг тооцож шийдвэрийн үндэслэлийг сайжруулах шаардлага зүй ёсоор бий болж байна. Иймээс бид эрүүл мэндийн салбарт гүйцэтгэлээр санхүүжих шийдвэр гарсантай холбоотойгоор тулгамдаж байгаа асуудлыг өртөг тооцолтын орчин үеийн аргуудын тусламжтайгаар шийдэх нь гүйцэтгэлийн үнэлгээг бодитой хийж удирдлагын шийдвэр гаргалтыг оновчтой гаргах боломж олгох гэж үзлээ. Иймээс гүйцэтгэлийн үр дүнг бодитойгоор хэмжин өнөөдрийн санхүүжилтийн бодлогыг үр дүнтэй хэрэгжүүлэх зардал хуваарилж өртөг тооцох арга бол гүйцэтгэлд чиглэн үйлдэлд суурилсан өртөг/Performance Focused Activity-Based Costing/ тооцох явдал юм.

Түлхүүр үгс: Өртгийн систем, шийдвэр гаргалт, гүйцэтгэлийн үнэлгээ, үйлдэлд суурилсан өртөг тооцох

THE ROLE OF THE COSTING SYSTEM IN SHORT-TERM DECISION-MAKING

Abstract: Cost information is important information that affects management decision-making. Small and medium-sized enterprises that use modern methods combined with traditional methods have extensive experience working in the field of production costing. However, there is a need to refine the costing of service units and to improve the basis of decisions by costing with modern methods. Therefore, due to the decision to finance by performance in the health sector, we have considered that solving the problem with the help of modern methods of costing will provide an opportunity to optimize management decision-making by making a realistic performance evaluation. Therefore, the cost allocation method to effectively implement today's financing policy by objectively measuring performance results is Performance Focused Activity-Based Costing.

Keywords: Costing system, Decision-making, Performance evaluation, Activity-Based Costing

* МУИС, Бизнесийн сургууль, (E-mail): oyuntsetseg_l@num.edu.mn

** МУИС, Бизнесийн сургууль, (E-mail): shagdarsurenkhamsuren@gmail.com

Менежментийн шинжлэх ухаанд удирдлагын үндсэн чиг үүргүүдийг холбох үйл ажиллагааг хэрэгжүүлдэг нэн чухал хэрэгсэл нь удирдлагын шийдвэр гэж үздэг. Судлаачдын үзэж байгаагаар шийдвэр гаргах гэдэг нь тулгамдсан асуудлыг шийдвэрлэхийн тулд багийн асуудлыг илрүүлэх, мэдээ цуглуулах, судлах, гарцын боломжит хувилбаруудыг боловсруулах, оновчтой хувилбар сонгох, сонгосон хувилбарыг хэрэгжүүлэх, үнэлэх, хэрэгжиж буй явцыг хянах зэрэг цогц үйл ажиллагаа юм. Шийдвэрийн чанар нь тухайн шийдвэрийг гаргахад ашиглаж буй мэдээлэл, шийдвэрийн үр нөлөө зэргээс хамаарна. Практикт удирдлага нь байгууллагын дотор янз бүрийн байр суурийг эзэлж, янз бүрийн үүргийг гүйцэтгэдэг учир шийдвэр нь олон төрөл байдаг.

Сайн шийдвэрийн гол хэмжүүр нь шийдвэрийг гаргасан нөхцөл байдал байдаг учраас шийдвэрийн үйл явцыг нягтлан үзэх шаардлагатай. Асуудлыг шийдэх үйл явц нь бэрхшээл зөрчил гарсныг олж мэдэх, асуудлыг оношлох, шийдвэрийг хэрэгжүүлэх зэргийг багтаасан өргөн хүрээтэй үйл ажиллагаа юм.

Зураг 1. Асуудал шийдэх мөчлөг



Эх сурвалж: Менежмент, Т. Дорж, 2018

Аливаа компани ашигт ажиллагаагаа хамгийн өндөр түвшинд байлгахын тулд нөөцийг хамгийн үр ашигтай зарцуулахыг эрхэмлэдэг. Үүний тулд өртөг болон зардлыг ямагт бууруулахыг эрмэлздэг. Өртгийн удирдлагын нэгэн чухал асуудал нь өртөг ба зардлыг бууруулах явдал бөгөөд энэ нь өртгийг удирдаж байна гэсэн үг юм. Гэвч өртгийн удирдлагын авч үзэх асуудал нь зөвхөн өртөг бууруулах үйл явцаар хязгаарлагдахгүй бөгөөд өртгөөр дамжуулан бүтээгдэхүүн, үйлчилгээний үнэ цэнийг нэмэгдүүлэх, байгууллагын дотоод

хяналтын системийг сайжруулах гэх мэт олон асуудлыг багтаана. Энэ нь байгууллагын үр ашгийг өртгөөр удирдаж байна гэсэн үг болно. Тиймээс: “Өртгийн удирдлага гэдэг нь байгууллагын ашигт ажиллагааг нэмэгдүүлэхийн тулд өртгийг удирдах болон өртгөөр удирдах үйл ажиллагаа” юм.

Өртгийн удирдлага нь дараах үндсэн гурван үйл явцыг хамарна. Үүнд:

1. Өртгийг тооцох: Бүтээгдэхүүн эсвэл ажил үйлчилгээг бий болгоход тодорхой хэмжээний нөөц зарцуулдаг. Уг зарцуулсан нөөцийн хэмжээг тодорхой аргаар үнэн зөв, бодитой тогтоохыг өртөг тооцох гэнэ.
2. Өртгийг төсөвлөх, хянах, гүйцэтгэлийн үнэлгээнд ашиглах: Өртгийг бодитой тооцсоны үндсэн дээр ирээдүйн үйл ажиллагаанд шаардагдах нөөцийг төсөвлөнө. Ийнхүү төсвийг ашиглан ирээдүйн үйл ажиллагааны явцад гүйцэтгэлийн удирдлагаар хангаж, үйл ажиллагааны төгсгөлд төсөв болон гүйцэтгэлийн зөрүүг хянаж, үр ашиггүй эсвэл үр ашигтай байдалд үнэлэлт өгнө. Энэхүү үнэлэлт, дүгнэлтэд суурилан гүйцэтгэлийн үнэлгээний шалгуур үзүүлэлт болгон ашиглана.
3. Өртгийн мэдээллийг шийдвэр гаргалтад ашиглах: Дээрх үнэлгээ, бусад өртгийн тооцоолол, судалгааны мэдээллийг бүтээгдэхүүний үнийг хэрхэн тогтоох талаар, аль бүтээгдэхүүнийг ямар хэмжээгээр үйлдвэрлэх талаар, бүтээгдэхүүн үйлчилгээний үнэ цэнийг нэмэгдүүлэхийн тулд өртгийг нэмэгдүүлэх эсвэл бууруулах талаар, тодорхой салбар нэгжийн үйл ажиллагааг зогсоох эсэх талаар гэх мэт олон төрлийн урт болон богино хугацааны шийдвэр гаргалтад ашиглана.

Өртгийн мэдээлэл нь зардлыг удирдах, бараа материалын үнэ цэнийг үнэлэх, гүйцэтгэлийг үнэлэх гэх зэрэг удирдлагын олон талын шийдвэр гаргахад ашигладаг. Бараг бүх компаниуд эдгээр зорилгуудыг хангахын тулд өөрийн компанид тохирсон өртгийн системийг ашигладаг. Өртгийн систем нь өртгийг хэмжихэд ашигладаг үйл ажиллагааны багц гэж тодорхойлдог (Eva Labro, 2019). Энэ нь пүүсүүд бодит зардлын үндсэн функцийн талаар хязгаарлагдмал мэдээлэлтэй байдаг бөгөөд өртгийн систем нь үүнийг ойролцоогоор гаргахад тусална гэж үздэг. Өөрөөр хэлбэл өртгийн систем нь аж ахуйн нэгжээс гарсан зардлыг хянах зорилготой бөгөөд орлого, зардал, ашигт ажиллагааны талаар нэгтгэж, удирдлагад тайлагнах зорилготой хэлбэр, үйл явц, хяналт, тайлангийн багцаас бүрдэнэ гэж тодорхойлсон байдаг.

Өртөг тооцох системийн тайлан нь дотоод хэрэглээнд зориулагдсан тул НББНХЗЗ болон СТОУС зэрэг нягтлан бодох бүртгэлийн аль ч стандартын шаардлагад хамаарахгүй. Харин удирдлага нь ямар төрлийн мэдээллийг харахыг

илүүд үзэх, ямар мэдээллийг харах шаардлагагүй, ямар төрлийн мэдээллийг ашиглах эсэхээ шийдэж болно.

Компанийн үйлдвэрлэсэн бүтээгдэхүүн, үзүүлсэн ажил үйлчилгээний өртгийг тодорхойлох дараах системүүдийг судлаачид онцолж байна. Үүнд:

Хүснэгт 1. Өртөг тооцох аргуудын харьцуулалт

	Уламжлалт өртгийн систем / Traditional costing system/	Үйлдэл суурилсан өртгийн систем /ABC/	Цаг хугацаа хөтлөгчтэй үйлдэл суурилсан өртгийн систем /TDABC/	Гүйцэтгэлд чиглэн үйлдэл суурилсан өртгийн систем / PFABC/
Өртгийн объект	Бүтээгдэхүүн/ үйлчилгээ	Бүтээгдэхүүн/ үйлчилгээ, үйлчлүүлэгчид, Ханган нийлүүлэгчид, Хуваарилалтын суваг, багц гэх мэт.		
Өртгийн хуваарилалт	Үйлдвэрлэлийн нэмэгдэл зардал	Шууд бус зардал. / үйлдвэрлэлийн болон үйлдвэрлэлийн өмнөх/	Нөөцийн шууд бус зардал	Нөөцийн болон бусад бүх шууд бус зардал
Зардлын төрөл	Ихэвчлэн зохион байгуулалтын бүтэцтэй, жишээ нь: хэлтэс	Үйл ажиллагаа. Бизнесийн үйл явц	Нөөцийн төрөл тус бүрт нэг (ижил өртөгтэй)	Үйл ажиллагаа болон нөөц
Зардлын тоо	Цөөн	Олон	Нөөцийн тооноос хамаарч	Маш олон
Зардал хөтлөгчийн тоо	Тоо хэмжээтэй хамааралтай (жишээ нь, шууд хөдөлмөр, шууд материал).	Зардлын объект эсвэл үйл ажиллагаагаар ашиглалтыг хянах боломжтой аливаа зүйлийг.	Цаг хугацаа	Зардлын объект болон цаг хугацаа
Зардал хөтлөгчийн төрлийн тоо	1-3	Зардлын сан бүрт нэг хөтлөгч.	Цагийн тэгшитгэлээр тодорхойлогддог	Зардлын сан болон цагийн тэгшитгэл
Ашиглах хүчин чадал	Төсөвлөсөн хүчин чадал	Практик хүчин чадал	Практик хүчин чадал	Төсөвлөсөн болон Практик хүчин чадал

Эх сурвалж: Судлаачийн зэрэгцүүлэлт

Өнөө үеийн хөгжингүй болон хөгжиж буй орнуудын өртгийн системийн нэвтрүүлэлт, хэрэгжилтийн талаар судлахад ихэнх пүүсүүд бүтээгдэхүүний

өртөг, үнийг өрсөлдөхүйц байхын тулд уламжлалт зардлын системээ үйлдэлд суурилсан өртгийн систем болгон өөрчилж хэрхэн нэвтрүүлэх, хэрэгжүүлэх, сайжруулах талаарх судалгаанууд хийгдсээр байна. Судлаачид бизнесийн үйл ажиллагааны хөгжлийн өрсөлдөөнт орчинд уламжлалт зардлын тооцооллын системээс өгсөн мэдээлэл шийдвэр гаргахад хангалттай хүрэлцээтэй мэдээлэл болж чадахгүй гэж үзэж байгаа ба үйлдэлд суурилсан өртөг тооцдог аргыг ашиг орлого, өрсөлдөх чадвар дээшилж буй компаниуд нэвтрүүлж байгаа нь судалгаагаар харагдаж байна. Барууны болон Азийн орнуудад үйлдэлд суурилсан өртөг тооцдог аргыг нэвтрүүлэхэд гол анхаарлаа хандуулдаг бөгөөд сүүлийн 10 жилийн олон судалгаанаас үзэхэд барууны орнуудад үйлдэлд суурилсан өртөг тооцдог аргыг нэвтрүүлэх түвшин нэмэгдэж байна. Үйлдэлд суурилсан өртөг тооцдог стандартыг нэвтрүүлэх нь улс орон бүрт өөр өөр байдаг бөгөөд компани болгонд адилхан харагддаггүй гэдгийг олон улсын судалгаагаар хүлээн зөвшөөрч байна (Gosselin, 2007).

Бид Монгол Улсын аж ахуйн нэгжүүдийн өртөг тооцож буй өнөөгийн байдал, өртгийн мэдээллийн хэрэгцээг тодорхойлох зорилгоор 200 гаруй аж ахуйн нэгжийг хамруулан судалгаа авахад 118 байгууллагын удирдлага болон нягтлан бодогчид асуулгад оролцож үр дүнг нэгтгэх боломжтой хариулыг илгээсэн байгааг үндэслэн дараах дүгнэлтийг хийлээ. Судалгаанд хамрагдсан байгууллагуудын 50% нь үйлчилгээний, 26.5% нь үйлдвэрлэлийн, 23.5% нь худалдааны салбар байснаас гадна санхүүгийн ажилтнуудын 80% нь ерөнхий нягтлан бодогч, 20% нь тооцооны болон ахлах нягтлангууд хамрагдсан байна.

1. Санхүүгийн ажилтнуудаас өртөг тооцож буй арга, боловсронгуй болгох шаардлагыг тодорхойлох судалгаанаас дараах үр дүн гарсан нь анхаарал татаж байна. Үүнд:
 - Үйлдвэрлэсэн бүтээгдэхүүн үйлчилгээний өртөг тооцоходоо бүрэн шингээгч өртөг тооцох арга давамгайлдаг боловч үйлчилгээний салбарууд илүү ABC ашигладаг. Харин бүтээгдэхүүний амьдралын мөчлөгөөр өртөг тооцох арга, зорилтот өртгийн арга, кайзен өртгийн аргыг сонгох нь бага байсан бөгөөд мэдэхгүй, ашигладаггүй байгаа нь ажиглагдлаа.
 - Судалгаанд хамрагдагсад өөрсдийн ашиглаж буй өртгийн систем нь бүтээгдэхүүн, үйлчилгээний өртгийг зөв тооцож, хангалттай мэдээлэл авч чадаж байгаа эсэхийг тодруулахад 38.2% нь сайн, 47.1% нь дунд, 14.7% нь муу, маш муу гэж дүгнэжээ. Үүнээс аж ахуйн нэгж байгууллагууд өртгөө зөв тооцож байгаадаа өөрсдөө ч эргэлзэж байгаа тул шийдвэрт хангалттай мэдээлэл болно гэж үздэггүй. Судалгаанд оролцогсдын 70.6% системээ сайжруулах

шаардлагатай, өртөг тооцох зориулалтын программ хангамж дөнгөж 2.9 хувь нь л хэрэглэж байна гэжээ. Бусад нь санхүүгийн программаар эсвэл Microsoft Excel ашиглаж байна.

- Удирдлагын шийдвэр гаргалтад шаардлагатай мэдээллээр хангаж чаддаг эсэхийг тодруулахад 3% нь маш сайн, 41.2% нь сайн, 38.2% нь дунд, 17.6% нь муу, маш муу гэж үнэлжээ. Хэрвээ танай үйлдвэрлэл, үйлчилгээнд тохирсон өртөг тооцох тусгай программ хангамж бий болвол ашиглах уу? гэж асуухад 91.2% нь тийм, 8.8% нь үгүй гэж хариулжээ. Үүнээс байгууллагууд нь өртгөө зөв тооцож, үнэн зөв мэдээлэл авах хүсэлтэй байгаа нь харагдаж байгаа бөгөөд өөрийн байгууллагад тохирсон өртөг тооцох тусгай программын хэрэгцээ байгаа нь ажиглагдлаа.
2. Удирдлагаас аж ахуйн нэгжийн өртгийн мэдээллийн хэрэгцээг тодорхойлох судалгаанд жижиг дунд аж ахуйн нэгжийн 63% буюу гүйцэтгэх захирал, 37% ерөнхий менежер байсан бөгөөд тэдгээрийн хүсэж буй мэдээлэл нь бүтээгдэхүүн, үйлчилгээний өртгийн мэдээлэл 67.6%, төсөв болон гүйцэтгэлийн хэлбэлзэл 38.2%, үйлдвэрлэл, үйлчилгээний нэмэгдэл зардлын мэдээлэл 23.5%, алдагдсан боломжийн өртөг 17.6%, зайлсхийх боломжтой болон боломжгүй зардлын мэдээлэл 26.5% хэмээн хариулжээ.
- Тухайн байгууллагын санхүүгийн албанаас гаргасан үйлдвэрлэл, үйл ажиллагааны зардал, үйлдвэрлэж буй бүтээгдэхүүн, үзүүлж буй үйлчилгээний өртөгтэй холбоотой тайлан мэдээнүүд нь удирдлагын шийдвэр гаргалтыг оновчтой байлгахад дэмжлэг үзүүлж чаддаг эсэхийг тодруулахад 38.5% нь дунд, 30.8% нь сайн, 23.1% нь маш сайн, 7.7% нь маш муу гэж үнэлжээ.
 - Удирдлагад хэрэгцээтэй мэдээлэл нь бүтээгдэхүүн, үйлчилгээний өртгийн тайлан 46.2%, төсөв болон гүйцэтгэлийн хэлбэлзэл 38.5%, үйлдвэрлэл, үйлчилгээний нэмэгдэл зардлын мэдээлэл 30.8%, алдагдсан боломжийн өртөг 15.4%, зайлсхийх боломжтой болон боломжгүй зардлын мэдээлэл 15.4% байна.
 - Байгууллагын удирдлагын шийдвэр гаргалтад нэгж бүтээгдэхүүний өртгийн мэдээлэл 61.5% нь чухал гэж үзсэн бол нэгж хугацааны өртөг болон нэг төгрөгийн орлогын өртгийн мэдээллийг тус тус 30.8% нь чухал гэж үзжээ.

Эндээс бид дараах ерөнхий дүгнэлтийг хийж байна. Үүнд:

- Байгууллагууд санхүүгийн тайлагналын зорилгоор зардал хуримтлуулан

бүртгэж өртөг тооцож байна. Үүнийгээ санхүүгийн программ хангамжийн тусламжтайгаар гүйцэтгэж байгаа гэж өөрсдөө дүгнэж байна.

- Өртгийн мэдээлэл нь удирдлагын шийдвэр гаргалтын үндэслэл болох, оновчтой байдлыг нэмэгдүүлэхэд хангалттай дэмжлэг үзүүлэхгүй байна гэж үзэж байна.
- Өртөг тооцож буй аргууд нь ихэнхдээ уламжлалт аргууд байгаа бөгөөд орчин үеийн аргуудаар сайжруулах, өөрт тохирсон өртгийн мэдээлэл боловсруулан хэрэглэх программ хангамжийн хэрэгцээ өндөр байна.
- Удирдлагад богино хугацааны шийдвэр гаргахад зардал хуримтлуулах, хуваарилах илүү тохирсон аргууд, мэдээллийн хурд, нарийвчлал хэрэгтэй байгаа нь харагдаж байна.

Судалгааны үр дүнгээс байгууллагын үйл ажиллагааны онцлогт тохирсон, ирээдүйн хөгжлийн чиг хандлагад нийцсэн, удирдлагын шийдвэрийг дэмжих зардал өртгийн мэдээлэл боловсруулах зайлшгүй шаардлагатай нь харагдаж байна.

Эрүүл мэндийн салбарын үйлчилгээний өртгийг орчин үеийн сайжруулсан арга хандлагаар тооцох нь өнөөдөр хэрэгжүүлж байгаа гүйцэтгэлд үндэслэн санхүүжүүлэх зарчмын хэрэгжилтэд дэмжлэг үзүүлэх боломжтой тул үйлдэлд суурилан өртөг тооцох сайжруулсан арга хандлагуудаар нэгдсэн эмнэлгийн үндсэн үйлчилгээний чиглэл бүрээр өртөг тооцож зэрэгцүүлж судлахад:

- ✓ ABC нь зардал хөтлөгчийн тусламжтайгаар хуваарилалт хийж байгаа боловч хүний хүчин зүйлийн оролцоо ихтэй үйл ажиллагаа явуулж байгаа үйлчилгээний хувьд нэмэлт болон туслах үйлчилгээний шууд бус зардлуудыг их байхаар тооцоололд орж байгаа нь үндсэн үйл ажиллагааны өртгийг ихээхэн хэлбэлзүүлж байгаа тул хэвтүүлэн эмчлүүлэх болон амбулаторийн үйлчилгээтэй ижил суурь ашиглах нь оновчгүй байх магадлалтай гэж үзлээ. Гэхдээ 2020 оноос эрүүл мэндийн салбар үе шаттайгаар энэхүү аргаар өртөг тооцон, гүйцэтгэлээр санхүүжүүлэх зарчим руу шилжиж байна. Тухайлбал 2020 онд 3-р шатлалын 2 эмнэлэг дээр туршиж, 2022 оноос салбарын хэмжээгээр үйлдэлд суурилан өртөг тооцох аргаар зардал хуваарилж байгаа боловч санхүүжилтийн шийдвэртээ үйлчлүүлэгчийн тооны үзүүлэлтийг ашиглаж байна. Харин өртөг зардлаа нөхөх түвшинд санхүүжүүлэх, үйлчилгээний чанарын үзүүлэлтийг харгалзан үзэх боломж олгохгүй байгааг тэмдэглэх нь зүйтэй.
- ✓ Цаг хугацаа хөтлөгчтэй үйлдэл суурилсан өртгийн систем /TDABC/

аргын дагуу нэгдсэн эмнэлгийн нийт зардлыг хөдөлмөр цагийн суурийг баримтлан бүх нэгжүүдэд хуваарилсан нь үйлчилгээний нэгж бүрийн хувьд нэгж хугацааны зардлыг тодорхойлох давуу талыг бий болгож байгаа боловч бүх зардлыг ижил сууриар (ажилласан цаг) хуваарилахаас гадна нэмэлт болон туслах үйлчилгээний нэгжүүдийн зардлыг мөн ижил сууриар хуваарилснаар өртгийн хэлбэлзлийг хадгалсаар байх талтай тул гүйцэтгэлд чиглэн үйлдэлд суурилсан өртгийн систем РFABC аргыг судалсан болно.

Хүснэгт 2. Үндсэн үйлчилгээ бүрийн нэгж хугацаан дахь зардал (TDABC)

Үзүүлэлт	Нэгжийн зардал	Нэмэлт үйлчилгээний нэгжээс хуваарилагдан ирэх	Туслах үйлчилгээний нэгжээс хуваарилагдан ирэх	Нийт
Хэвтүүлэн эмчлүүлэгчийн ор хоногийн зардал	83,497.24	4,321.10	7,021.79	94,840.14
Амбулаториор үйлчлүүлэгчийн зардал	7,940.74	4,321.10	7,021.79	19,283.63
Бусад	4,213.07	4,321.10	7,021.79	15,555.97

Эх сурвалж: Судлаачийн тооцоолол

- ✓ Гүйцэтгэлд чиглэн үйлдэлд суурилсан өртгийн систем /РFABC/ - нь орчин үеийн шинэлэг арга бөгөөд уламжлалт болон цаг хугацаа хөтлөгчтэй ABC хоёр аргыг хослуулан хэрэглэдэг арга ба нэгж хугацаанд зарцуулагдаж байгаа зардалд суурилан холбогдох чиглүүлэгчийн тусламжтайгаар үйлдвэрлэж байгаа бүтээгдэхүүн, үзүүлж буй үйлчилгээний өртөг тооцоолдог байдлаараа гүйцэтгэлийн үр дүнг үнэлэх шаардлагатай салбаруудын шийдвэрийг оновчтой болгох боломжтой гэж бид үзэн, энэхүү аргад тодорхойлсноор нэмэлт болон туслах үйлчилгээний нэгжүүдийн зардлыг үйлдэл чиглүүлэгчийн тусламжтайгаар уламжлалт ABC аргаар үндсэн нэгжид хуваариллаа.

Хүснэгт 3. Үндсэн үйлчилгээ бүрийн PFABC аргаар тооцсон зардал

Үзүүлэлт	Нэгжийн зардал	Нэмэлт үйлчилгээний нэгжээс хуваарилагдан ирэх	Туслах үйлчилгээний нэгжээс хуваарилагдан ирэх	Нийт
Хэвтүүлэн эмчлүүлэгчийн ор хоногийн зардал	83,497.24	4,208.64	6,839.03	94,544.91
Амбулаториор үйлчлүүлэгчийн зардал	7,940.74	1,062.91	1,727.23	10,730.88
Бусад	4,213.07	573.42	931.80	5,718.29

Эх сурвалж: Судлаачийн тооцоолол

Эрүүл мэндийн салбарын санхүүжилтийн эрхзүйн орчин шинэчлэгдэж гүйцэтгэлд үндэслэн санхүүжилт олгож буй өнөөгийн байдал нь нэг талаас үр ашигтай зарцуулалтыг дэмжих зорилготой боловч нөгөө талаас хэмжлийг нарийн оновчтой хийх шаардлагыг бий болгож байгаа тул өртөг тооцолтын нарийвчлалыг сайжруулах зорилгоор үйлдэлд суурилан өртөг тооцох сайжруулсан аргуудаар зардал хуваарилан өртөг тоодон дараах үр дүнгүүдийг зэрэгцүүлэн авч үзвэл:

Хүснэгт 4. Аргуудын үр дүнгийн зэрэгцүүлэлт

Үзүүлэлт	ABC*	TDABC	PFABC
Хэвтүүлэн эмчлүүлэгчийн ор хоногийн зардал	92,702.36	94,840.14	94,544.91
Амбулаториор үйлчлүүлэгчийн зардал	15,396.57	19,283.63	10,730.88
Бусад	18,988.14	15,555.97	5,718.29

Эх сурвалж: Судлаачийн тооцоолол

*. . . аймгийн нэгдсэн эмнэлгийн өртгийн тооцоолоос

Зэрэгцүүлсэн судалгаанд ашигласан дээрх аргууд нь аль аль нь онолын хувьд хүлээн зөвшөөрөгдсөн, практикт хэрэглэж болохуйц аргууд болох нь харагдаж байна. Гэхдээ сүүлийн үед гүйцэтгэлийн үнэлгээнд суурилсан санхүүжилтийн систем үйлчилж байгаа эрүүл мэндийн салбарын хувьд олон улсын түвшинд хэрэглэж эхэлсэн арга бол PFABC арга бөгөөд манай практикт ч энэ жишгээр орчин үеийн сайжруулсан арга хандлагуудыг ашиглаж гүйцэтгэлийн үр ашгийг судлан санхүүжилтийн зарчимдаа эергээр хэрэгжүүлэх боломж байгаа бид онцолж байна. Энэхүү судалгаагаар эмнэлгийн үйлчилгээний статистик тоон мэдээлэлд тулгуурлан өвчний оношны төрөл, эмчилгээний

загвараас хамааруулан нэгж хугацаанд гүйцэтгэж байгаа бүтээмж, түүнд хамаарах өртгийн тооцоонд ABC болон TDABC аргыг хослуулан үе шаттай хуваарилалт хийдэг арга болох PFABC аргыг хэрэглэх нь оновчтой байна.

Дүгнэлт

Хөгжиж байгаа болон хөгжингүй улсууд өртөг тооцох уламжлалт арга, хандлагуудаар өртөг тооцож санхүүгийн тайлагналын зорилгоор ашигладаг байсан ч өнөө үед хөгжлийн чиг хандлагаа даган ялангуяа хөгжингүй орнуудад орчин үеийн арга, хандлага тэр дундаа үйлдэлд суурилан өртөг тооцох аргыг сонгон хэрэглэж удирдлагын шийдвэр гаргалтыг оновчтой байлгах боломжоо бүрдүүлж байна. Ялангуяа үйлдэлд суурилан өртөг тооцох аргыг сайжруулсан хувилбарууд болох нь цаг хугацаа хөтлөгчтэй үйлдэл суурьт өртгийн систем /Time-Driven Activity Based Costing System/, гүйцэтгэлд чиглэсэн үйл ажиллагаанд суурилсан өртгийн систем /Performance Focused Activity Based Costing/ зэрэг аргуудыг тодорхой салбаруудад хэрэглэж турших ажлыг хийж эхлээд байна.

Монгол улсад үйл ажиллагаа явуулж буй 100 гаруй жижиг дунд аж ахуйн нэгж байгууллагын шийдвэр гаргах түвшинд ажиллаж буй гүйцэтгэх удирдлага болон санхүүгийн менежер, нягтлан бодогчдыг хамруулсан асуулгын судалгаа авахад хэдийгээр өртөг тооцох арга хандлагуудыг ашиглан үйлдвэрлэж байгаа бүтээгдэхүүн, үзүүлж буй үйлчилгээний өртөг тооцож буй боловч, удирдлагын шийдвэр гаргалтад төдийлөн ашиглахгүй байгаа, ашиглаж байгаа хэдий ч өртгийн системийн үйл ажиллагааг сайжруулах шаардлагатай байгаа талаар санал ирүүлсэн байна. Тэр дундаа эм, эмнэлгийн үйл ажиллагаа эрхэлж буй байгууллагын удирдлагууд нь өнөөдрийн санхүүжилтийн эрхзүйн орчны шинэчлэлтэй холбоотойгоор нэгж хугацаанд зарцуулагдаж буй зардал өртгийн мэдээллийг үйл ажиллагаа бүрээр тогтоох нь удирдлагын шийдвэрийг оновчтой болгоход чухал нөлөө үзүүлнэ хэмээн үзжээ.

Санал асуулгад оролцсон эрүүл мэндийн салбарын шийдвэр гаргагчдын хэрэгцээг тодорхойлоход нэгж хугацаанд гүйцэтгэж буй ажил үүрэг, түүнээс бий болж буй үр дүн, гарч буй зардлын мэдээлэл нь шаардлагатай байна. Бид олон улсын судлаачдын судалгааны чиглэл, эрүүл мэндийн салбарын бодлого зэргийг харгалзан TDABC, PFABC аргуудаар үйлчилгээний өртөг тооцвол санхүүжилт олгож буй өнөөгийн тогтолцоо, нэгж хугацаанд зарцуулагдаж буй зардлын бүтэц, мөн чанарыг тодорхойлж санхүүгийн удирдлагыг хэрэгжүүлэх боломж гарна гэж үзлээ.

Ашигласан материал

- Fatemeh Kowsari.(2013) Changing in Costing Models from Traditional to Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)
- Mehdi Alinezhad Sarokolaei, Maryam Bahreini, Fateme Pirmoradi Bezenjani, (2013) Fuzzy Performance Focused Activity-based Costing (PFABC)
- Amal Abdulhussain Kuhait, Hassanein Mohi Megabal. (2020) The Use Of Performance Focus Activity Based Costing Approach In Improving The Efficiency Of Using Governmental Hospitals Resources In Iraq (Case Study)
- Mohamed Labri. (2021) Activity Based-Costing System through three generations: ABC-TDABC-PFABC
- Maurice Gosselin, 2007, A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences
- Shimizu, T. (2014). Cost Accounting Available to Practitioners, Tokyo, Japan
- Eva Labro. (2019). Costing Systems, As published in Foundations & Trends in Accounting, University of North Carolina at Chapel Hill.
- Robert S. Kaplan Steven R. Anderson, (2007) Time-Driven Activity-Based Costing, Harvard Business School Publishing, USA
- Даваажаргал.Ж (2021). “ӨРТӨГ”-ийн бүртгэл ба удирдлага. “Адмон принт” ХХК
- Ариунболд.Ж (2019). ӨРТГИЙН УДИРДЛАГА бүртгэл & хяналт. “Алирс Дизайн” ХХК
- Дорж.Т (2018) Менежмент. МУИС пресс хэвлэлийн газар
- Ж.Цолмон (АУ-ны доктор), Эрүүл мэндийн салбарын түүхэн хөгжил, хүрэх зам. <https://www.unen.mn/a/64421>
- <https://www.1212.mn/>
- <https://moh.gov.mn/>
- <https://legalinfo.mn/mn>