

Өртгийн хэмжлийн загвар: Харьцуулсан судалгаа

Cost Measurement Model: Comparative Analysis

Ц. Пүрэвтуяа¹, Э. Жавзандулам²

Хураангуй

Дээд боловсролын салбарт тулгамдаж буй асуудлуудын нэг бол санхүү, өртгийн удирдлагыг үр ашигтай хэрэгжүүлэх, тухайлбал, сургалтын үйл ажиллагаан дахь нөөцүүд болон үнэ цэнэтэй үйлдлүүдийн оновчлол, түүнд “өртөг ба өгөөж”-ийн зарчмаар ажиллах явдал юм. Энэхүү эрдэм шинжилгээний өгүүлэл нь зарим улс орны их сургуулиудад туршигдсан өртгийн хэмжлийн арга зүйг ойлгон таних, харьцуулан шинжлэх, үүний үндсэн дээр Монгол улсын дээд боловсролын салбарт тохирох өртгийн хэмжлийн загварыг санал болгосон болно.

Түлхүүр үгс: өртөг хэмжилт, дээд боловсролын сургалтын байгууллага, үйлдэлд суурилсан бүртгэл, бүрэн өртөг, өртгийн стандарт

Abstract

One of the challenges in the higher education sector is to efficiently implement finance and cost management as the “cost & benefit” principle under optimization between valuable activities and limited resources for the education process. This paper focuses on understanding and analyzing in the cost measurement practiced in universities of some countries and recommending appropriate model in comparison to those of the developed countries to the Mongolian higher education sector.

Keywords: costing, higher education institution, activity-based costing, full costing system, cost standard

¹ СЭЗИС-ийн НББ-ийн тэнхимийн ахлах багш
E-mail: purevtuya.ts@ufe.edu.mn

² СЭЗИС-ийн НББ-ийн тэнхимийн ахлах багш
E-mail: javzandulam.e@ufe.edu.mn

Оршил

Улс орны хөгжлийн гол түлхүүр нь чадварлаг боловсон хүчин, дээд боловсролын системийн зорилго нь тогтвортой хөгжилд хүргэх үнэ цэнэтэй боловсон хүчнийг төрүүлэн, нийгэм эдийн засагтаа хувь нэмрээ оруулах явдал (Johnston, 2007). Энэ нь салбарын бодлого, стратегийн чиглэлээс хамааран дээд боловсролын сургалтын байгууллагуудын үйл ажиллагаа болох сургалт, судалгааны ажилд зарцуулах хөрөнгө санхүүжилт, өртөг зардалтай холбогддог. Хөгжиж буй Монгол улсын хувьд хангалттай хэмжээний хөрөнгө зарцуулж чадварлаг боловсон хүчин бэлтгэх нь тулгамдаж буй асуудлуудын нэг байсаар байна (Schwab, 2015). Иймд Монголын дээд боловсролын сургалтын байгууллагууд боловсролын шинэчлэлийг зөвхөн хөтөлбөрийн түвшинд хийх бус, удирдлагын түвшинд, тухайлбал, өөрт тохирсон стратегийг оновчтой хэрэгжүүлэх нь чухал байна. Үүний тулд боловсролын шинэчлэлийг хийхдээ өөрийн дотоод нөөцүүдээ зөв тооцож, зөв хуваарилж, зөв шийдвэр гаргахуйц мэдээллийн тогтолцоог бүрдүүлэх, түүний хэрэглээг ойлгох нь зайлшгүй юм.

Судалгааны ажлын зорилго

Манай улсын их, дээд сургуулиудад хэрэглэгдэх боловсролын өртөг тооцоход тохиромжтой загварыг санал болгоход оршино. Их сургуулиудын нягтлан бодох бүртгэлийн систем, тэр дундаа зардлын бүртгэлийн техник арга зүй нь оновчтой шийдвэр гаргалтыг дэмжихүйц мэдээллийг хэрэглэгчдэд өгч чадаж байна уу? гэсэн асуултад хариулт өгөхөд эрдэм шинжилгээний өгүүллийн ач холбогдол оршино.

Судалгааны арга зүй

Уг судалгааны зорилгод хүрэх үүднээс Европын зарим улс орнуудын их, дээд сургуулиудын зардал, удирдлагын бүртгэлд гарсан хувьсал өөрчлөлтийг сүүлийн 20 жилээр судлах, тухайлбал, судлагдсан байдал болон их дээд сургуулиудад хэрэгжүүлж буй бүрэн өртөг хэмжлийн системийн туршлагыг эмпирик судалгааны арга зүйгээр харуулах явдал юм.

Судалгааны ажлын хязгаарлалт

Дээд боловсролын салбарт л хэрэглэгдэж хэвшсэн онолын болон практикийн асуудлуудыг хөндөн харуулсан болно.

Судлагдсан байдал

Зардлын бүртгэл нь 13-р зууны эхэн үед бүртгэлийн энгийн хэлбэрээр үүсч хөгжин, тухайлбал, үйлдвэрлэлийн зардал нь шууд материал, шууд хөдөлмөр болон бусад зардлууд гэсэн 3 элементээс тогтдог болохыг тодорхойлж, улмаар үйлдвэрлэлийн болон үйлдвэрлэлийн бус зардлын ялгааг тусган харуулснаар түүний хөгжлийн эхний үйл явцыг тодорхойлсон байдаг (Ovunda, 2015).

Хөгжлийн явцад шууд зардлын аргаас шийдвэр гаргалтад тохирох загварыг хөгжүүлэх хэрэгцээнд тулгуурлан 19-р зууны үед шууд бус зардлыг үйлдвэрлэлийн зардалд хуваарилах арга зүй болон зардлын бүртгэлийн системийг хөгжүүлсэн байна (Ovunda, 2015). Түүнчлэн, хариуцлагын төв, үйл ажиллагаа, бүтээгдэхүүн, үйлчилгээтэй холбогдож, мөн бодит, стандарт болон холимог зардлын сууриудаас өөрийн онцлогтоо тохируулан сонгож, өртгийн хэмжилтэд ашиглаж эхэлсэн байна. Энэ үеэс улс орон бүрт өртөг хэмжлийн загвар өөр өөрийн онцлогоор хэрэглэгдэж хөгжсөн байна (Tsedensodnom нар, 2017).

Эмпирик судалгаа

Дэлхийн хэмжээнд боловсролыг стандартчилах зорилготойгоор Европын 29 улс орнууд 1999 оноос Болонийн процесс гэсэн тунхаг бичигт нэгдсэн ба өнөөг хүртэл боловсролын үйл явцын тайлан мэдээгээ бэлтгэхэд ашигласаар байна. Энэ нь сүүлийн 20 жилд эдгээр улс орон бүрт харилцан адилгүй хэрэглэгдэж, түүнийгээ дагаад үр дүнг нь ялгаатай хүртэж байна (Sobanska, 2013).

Судалгаанд Монгол улс болон Европын 10 улс орон, тэдгээрийн их, дээд сургуулиудад хэрэглэгдэж буй бүрэн өртөг хэмжлийн загварыг судалж, өөрийн оронд тохиромжтой арга мөн эсэхийг тодорхойлохын тулд дараах агуулгыг онцлон харьцуулалтыг хийсэн болно. Үүнд:

- Дээд боловсролын сургалтын байгууллагын шинэчлэл ба удирдлагын мэдээллийн систем,
- Дээд боловсролын санхүүжилт ба өртөг хэмжилтийн загвар, түүний хэрэглээ, туршлага.

Европын эдгээр улс орны их, дээд сургуулиудад хэрэглэгдэж буй бүрэн өртөг хэмжлийн системийн үндсэн арга зүй нь Үйлдэлд суурилсан өртөг тооцолт (ABC)-ийн арга бөгөөд энэ нь нэгэнт хэвшсэн загвар болох нь доорх судалгааны үр дүнгээс харагдаж байна. Мөн их сургуулиудын өртөг хэмжлийн ерөнхий зарчим адил бөгөөд эхлээд сургалт, судалгаа-эрдэм шинжилгээ (цаашид судалгаа гэх), бусад гэсэн үйл ажиллагаануудад зардлыг хуримтлуулан, улмаар ABC-ийн арга зүйгээр хуваарилж, гарцын өртгийг оюутнаар, хөтөлбөрөөр, мэргэжлээр гэх мэтээр тооцон шийдвэр гаргалтдаа ашигладаг байна. Судлаач

бид ижил загвараар бус, улс орон бүрийн туршлагаас онцлог ялгаатай талыг илүүд харуулахыг хичээсэн болно.

Австри улсын их, дээд сургуулиудын бүртгэлийн практик (Hammer, 2011)

Бүрэн өртөг хэмжлийн системийг хууль тогтоомжийн зохицуулалттайгаар стратегийн удирдлагын хэрэгсэл болгон дээд боловсролын сургалтын байгууллагуудад ашиглаж байна. Австрийн хамгийн том сургууль болох Венийн их сургууль нь 2006-2007 оны хичээлийн жилээс уг системийг хэрэгжүүлж эхэлсэн ба сургалтын ба судалгааны төсөл гэсэн үндсэн 2 болон бусад гэсэн дэмжих үйл ажиллагаануудад зардлаа хуримтлуулан, шууд зардлыг бодит цаг гэсэн чиглүүлэгчээр холбогдох өртгийн объектод хуваарилдаг. Харин шууд бус зардлыг тухайн жилд нь хуримтлуулан бүртгэж байгаад тохиромжтой чиглүүлэгчүүд (гол чиглүүлэгч-сургалтын буюу багшийн кредит цаг)-ээр үйлдлүүдэд хуваарилж байна. Тухайлбал, нийт ачаалал, цаг – сургалтын бодит хөдөлмөр цаг – судалгааны бодит хөдөлмөр цаг = бусад үйл ажиллагаанд ногдох цаг гэсэн тооцооллоор дараах 3 түвшинд өртгийг тооцож байна. Үүнд:

1. Хөтөлбөр, сургуулийн хувьд;
2. Гадаад эх үүсвэрээс санхүүжигдсэн сургалт, судалгааны үйл ажиллагаа, үйлдлүүдийн хувьд;
3. Үндсэн сургалтын болон судалгааны төслийн үйл ажиллагаа, үйлдлүүдийн хувьд зэрэг болно.

Боловсрол, судалгааны яам их, дээд сургуулиудад санхүүжилтийн системтэй холбож, санхүүжилт олгоходоо бүрэн өртөгөөр тооцсон мэдээлэл дээр л үндэслэдэг байна.

Германы их, дээд сургуулиудын бүртгэлийн практик (Küpper, 2000; Aartsen, 2011)

Германы дээд боловсролын сургалтын байгууллагууд нь төсөвлөлт болон санхүүгийн удирдлагад уламжлалт аргуудыг тухайлбал, мөнгөн урсгалын төсөвлөлт, түүний шинжилгээг ашигладаг. Германы зарим нутаг дэвсгэрт засгийн газрын тогтоол, шийдвэрээр бүртгэл хөтлөхийг илүүд үздэг, тухайлбал, их, дээд сургуулиуд нь давхар бичилтийн бүртгэлийн зарчмаар бүртгэлээ хөтлөх ба бизнесийн хууль тогтоомжоор зохицуулагдана гэж үздэг байна. Эдгээр хууль тогтоомжоор их, дээд сургуулийн өртгийн систем нь зардлын мөн чанар, үйл ажиллагаа, өртгийн төв, гүйцэтгэлийн болон үр ашгийн үнэлгээ зэргийг тусган толилуулсан байхыг шаарддаг байна. Сүүлийн жилүүдэд өртгийн хэмжлийг бүрэн өртгийн системийн дагуу хийж байгаа бөгөөд үүний нэг жишээ нь Дресдэний Техникийн их сургуульд нэвтрүүлэн ашигласан явдал юм. Бүрэн өртгийн систем нь стратегийн удирдлагын хэрэгсэл болдог бөгөөд зардлаа сургалт, судалгаа (үүнд санхүүжилттэй судалгаа мөн багтсан) болон бусад гэсэн үйл ажиллагаагаар хуримтлуулан, хуваарилж өртгөө тооцдог байна.

Испанийн их, дээд сургуулиудын бүртгэлийн практик (Saladrigues, 2017; Aguilà, 2016)

Испанийн хувийн болон улсын их, дээд сургуулиудын зорилго нь ил тод, бүртгэл тооцоотой, нөөцийн үр ашгийг өсгөснөөр сургалт, судалгааны хувьд олон улсын түвшинд өрсөлдөхүйц, хүлээн зөвшөөрөгдсөн зэрэглэл өндөртэй байх явдал гэж үздэг.

Үр ашгийг нэмэгдүүлэхийн тулд их сургуулийн орлого, зардлын төвүүдийн талаарх мэдээлэл, тэдгээрийн үйл ажиллагаа, үйлдлүүдийн орлого, зардлын шинжилгээ, сургалт, судалгаа, технологийн шилжилт, их сургуулийн өргөжилт, өөрчлөлт шинэчлэлд хамаарах зорилгуудын дагуу хийгдсэн төрөл бүрийн үйл ажиллагаа тус бүрээр үр ашгийг тодорхой үзүүлэлтүүдээр тооцож харуулах ёстой гэж үздэг. Их сургуулиуд нь удирдлагын мэдээллийн системээ хөгжүүлж, өөрчлөлтүүдийг хийж чадсан бөгөөд SUC-UNEIX гэсэн нэгдсэн системийг ашиглаж байна.

Испани улсын одоогийн практикийг судлан харахад зарим муж, тухайлбал, Каталан мужид хамаарах зарим хотод хууль эрх зүйн зохицуулалтаас шалтгаалан дээд боловсролын салбарт хэрэглэгдэж буй систем (SUC), дүрэм журам нь ялгаатай байна. Үүнд, Испанийн их, дээд сургуулиуд CANOA2011 (Standardized Analytical Accounting of Autonomous Bodies) өртгийн системийг дагаж мөрдөж байхад, уг мужид дотоод дүрэм журмын (тогтоол 23, 95) дагуу бүртгэлээ хөтөлж, улмаар боловсролын өртгөө тооцож бүртгэж байна. Каталан мужид удирдлагын мэдээллийн САП систем нийтлэг хэрэглэгддэг. Мөн их сургуулийн нэгдсэн мэдээллийн систем өртөг хэмжлийн суурь мэдээллийг бүрдүүлж өгдөгөөрөө давуу талтай.

Каталан муж дахь Ровира Виржилагийн их сургуульд сүүлийн 3 хичээлийн жилд удирдлагын мэдээллийн систем, тэрдундаа зардлын бүртгэлийн системээ шинэчлэн санхүүгийн - өртгийн шинжилгээний - удирдлагын гэсэн дэвшилтэт, нэгдмэл системийг үйл ажиллагаандаа ашиглаж байгаа нь олзуурхуштай харагдаж байна.

Тухайлбал, мэдээлэл хэрэглэгчдийн шийдвэр гаргалтад зориулан ялгаатай индикатор болон чиглүүлэгчдийг ашигладаг бөгөөд үүнд:

- хөрөнгийн үр өгөөж хэмжих зорилгоор м2,
- техник, технологи, интернет, тоног төхөөрөмжийн хэрэглээг харах үүднээс дэд бүтцээр,
- хөрөнгө оруулалт, шинэчлэлийг хийх зорилгоор элэгдэл хорогдлоор,
- сургалт, судалгаа, бусад дэмжих үйл ажиллагааны үр дүнг дүгнэх үүднээс тэдгээрийн үйлдлээр, үүнд номын санг тусгайлан авч үздэг,
- мөн их сургуулийн санхүүжилт, нөөцийн зарцуулалтыг хэмжин өртөг-өгөөжийг харьцуулах үүднээс үр ашгаар тус тус тооцон харуулж байна.

Италийн их, дээд сургуулиудын бүртгэлийн практик (Cantele нар, 2011)

Дээд боловсролын салбарын гол зорилго нь эрдэм, судалгаа шинжилгээгээр дамжуулан мэдлэг, чадварыг дээшлүүлэн эдийн засагт хувь нэмрээ оруулах болон соёлыг түгээх явдал. Дээд боловсролын сургалтын байгууллагуудын зорилго нь сургалтын үйл ажиллагаагаар дамжуулан дээдболовсрололгох, эрдэм шинжилгээний үйл ажиллагаагаар дамжуулан шинэ нээлт, инновацийг гаргаж, олон нийтэд хүргэх явдал гэж үздэг. Дээд боловсролын систем нь их сургуулийн (89, үүний 61 нь төрийн) ба их сургуулийн бус (28, цэрэг арми, нөхөн сэргээлт, харилцаа, архив зэрэг тусгай талбаруудад зориулагддаг) гэсэн хоёр үндсэн хэсэгт хуваагдах бөгөөд их сургуулиуд нь сургалтын үйл ажиллагаа явуулах факультетууд, судалгааны үйл ажиллагааг явуулах тэнхим хөтөлбөрүүд

болон дэмжих нэгжүүд гэсэн матрицан бүтэцтэйгээр ажилладаг.

Их сургуулиуд нь оролцогч талуудад нийгмийн нийтийн нөөц баялгийг хэрхэн зөв удирдах, түүнд бүртгэл тооцоотой байх талаар мэдээлэх үүрэг хүлээж, нийгэм эдийн засагт голлох хувь нэмрээ оруулдаг. Их сургуулиуд нягтлан бодох бүртгэлийн гурван төрлийн системээс сонгож хэрэглэдэг. Үүнд:

- уламжлалт системийг 48% (мөнгөн суурьт бүртгэл, баланс, үйл ажиллагааны болон төсвийн гүйцэтгэлийн тайлан),
- параллель системийг 37% (аккруэл бүртгэл, тусгай зорилго бүхий бие даасан төсвийн бүртгэл тайлан),
- нэгдсэн системийг 15% (интегрэйтэд бүртгэл, төсвийн болон аккруэл бүртгэл) тус тус хэрэглэдэг бөгөөд үүнд зардлын бүртгэлийн мэдээллийн хэрэглээ тус тус 23%, 70%, 100% гэсэн нь түүний ач холбогдол хэрхэн байгааг харуулж байна.

Их сургуулиудад хэрэглэгдэж буй зардлын бүртгэлийн техник, аргачлал, мэдээллийн ач холбогдол, хэрэглээг функцээр нь задлан харахад шийдвэр гаргалтанд 57%, төсөвлөлтөнд 64%, өртгийн объект тогтооход 86%, өртөг бууруулахад 93% ашиглагддаг гэж үзсэн байна. Мөн зардлын мэдээллийн 44%-ийг удирдлага, 35%-ийг сонгуульт ажилтнууд, үлдэх 21%-ийг менежер, багш, үнэлгээний групп зэргээр тус тус дотооддоо ашигладаг (Sordo нар, 2012).

Италийн их сургуулиудад өртөг хэмжилт, тооцолтын аргуудаас сонгож хэрэглэдэг ба ихэнх сургуулиудад олон шатлалт бүрэн зардлын аргыг хэрэглэж байна. Үүнд:

	Арга зүй	Хувь
1	Шууд зардлын арга	12.5
2	Сайжруулсан шууд зардлын арга	10.0
3	Нэг шатлалт бүрэн зардлын арга	5.0
4	Олон шатлалт бүрэн зардлын арга	42.5
5	Үйлдэлд суурилсан бүрэн зардлын арга	10.0
6	Бусад	20.0

Сургалт, судалгаа шинжилгээ, бусад гэсэн зардлын төвүүдээр хуримтлуулан ихэнх их сургуулиудын хувьд бүртгэлийн системдээ ABC суурьтай бүрэн өртгийн аргыг нэвтрүүлэхэд бэлэн гэж хариулсан байна.

Их Британийн их, дээд сургуулиудын бүртгэлийн практик (Bateman, 2011)

Их Британийн засгийн газрын дэмжлэгтэйгээр 1998 оноос дээд боловсролын салбарт орчин үеийн зардлын бүртгэлийн системийг хөгжүүлэх шинэчлэл эхэлж, их сургуулиудын өртгийн удирдлагын стандартчилал, тухайлбал, өртөг хэмжлийн ил тод арга зүйг нэвтрүүлэх төслийг хэрэгжүүлсэн байна. Энэхүү төсөлд оролцсон сургуулиудын нэг болох Бирмингхамын их сургууль нь дараах бэлтгэл ажлуудыг хийн шинэ зардлын бүртгэлийн зарчмыг хэрэгжүүлэн үндэсний хэмжээнд өөрчлөлтийг хийж чадсан байна. Үүнд:

- их сургуулийн удирдлагын шууд оролцоог хангах,
- нягтлан бодох бүртгэлийн шинжээчийн багийг томилох,
- төслийн багийг бүрдүүлэх,
- их сургууль дээр семинар хэлэлцүүлгийг зохион байгуулах,
- өртөгт суурилсан дотоод үнэ тогтоолтын үр өгөөжийг тайлбарлах,

- сургалт, судалгааны үйл ажиллагааг ялган орлого, зардлыг тусад нь хэмжин харуулах зэрэг ажлыг хийсэн байна.

Үүний үр дүнд шинэ зардлын бүртгэл, тэр дундаа өртгийн зөв хэмжилтийг амжилттай нэвтрүүлж, энэ нь засгийн газар, их сургуулийн хоорондын итгэлцэл, бусад санхүүжилт олгогч талуудын харилцааг сайжруулсан төдийгүй, шилжилтийн хугацаанд бэлтгэх бусад санхүүгийн тайлагналаас чөлөөлөх боломжоор хангасан байна.

Их сургууль бүр жилийн тайлангаа бүрэн өртгийн системээр илэрхийлсэн байдаг бөгөөд эндээс үндсэн үйл ажиллагаа бүрийн дэлгэрэнгүй мэдээлэл авах, тэдгээрийг харьцуулах, харилцан суралцах боломжтой байдаг.

Нидерландын их, дээд сургуулиудын бүртгэлийн практик (Aartsen, 2012)

Бүрэн өртгийн системийг их, дээд сургуулиуд нь хэрэглэдэг бөгөөд энэ нь улсын болон хувийн хэвшлийн сургуулиудын шударга, ил тод өрсөлдөөнийг бий болгодог гэж үздэг бөгөөд их сургуулиудын удирдлагын баг нь өртгийн удирдлагын арга зүйг маш ихээр дэмжин үйл ажиллагаандаа ашиглаж ажилладаг байна. Үүний нэг тод жишээ болох Амстердамын их сургууль нь дараах 3 үе шаттайгаар бүрэн өртгийн системийг ашиглаж байна. Үүнд:

1. Их сургуулийн үндсэн үйл ажиллагааг тодорхойлох,
2. Гол болон туслах өртгийн чиглүүлэгчийн тодорхойлон шинжлэх,
3. Өртөг хэмжилт болон тооцолт.

Сургалт, судалгаа гэсэн үндсэн үйл ажиллагаа болон бусад үйл ажиллагаа гэж ангилан, өртгийн гол чиглүүлэгчид болох сургалтын буюу багшийн кредит цаг,

туслах ажилтны цаг, барилгын ашиглалтын талбайн хэмжээ, мэдээлэл технологийн сүлжээний хэрэглээний үзүүлэлт зэргийг ашиглан дээд боловсролын өртгөө тооцдог. Өртгийн мэдээлэл нь орлого олох төвүүдийн ашигт ажиллагааны хэмжүүр болон ашиглагдахаас гадна, үндэсний болон олон улсын санхүүжилтийн суурь мэдээллийг бүрдүүлж өгдөг систем болон хөгжсөн байна. Удирдлагын шийдвэр гаргалтад өртгийн мэдээлэл хүчтэй хамааралтай байдгийг судалгаагаар харуулсан, тухайлбал, сургуулийн түвшинд олгох санхүүжилтийн 90 орчим хувь нь өртгийн мэдээлэлтэй уялддаг, сургалт, судалгаа, ашиг олох төслийг хүлээн зөвшөөрч хэрэгжүүлэхэд мөн бүрэн өртгийн мэдээлэл шаардагддаг болохыг харуулсан байна.

*Шведийн их, дээд сургуулиудын
бүртгэлийн практик (Sobanska, 2013)*

Шведийн дээд боловсролын шинэчлэл нь 1993 онд санхүүжилтийн шинэ зарчмыг томъёолсноор эхэлсэн ба энд их, дээд сургуулиуд нь мэдээлэл хэрэглэгч нарын шийдвэр гаргалтад шаардлагатай мэдээллээр хангахуйц зардлын бүртгэлийн орчин үеийн системийг хэрэглэхийг тусгасан байна.

Шведийн парламентаас үндэсний бүртгэлийн, тэр дундаа зардлын бүртгэлийн системийн хөгжил ахицгүй байна гэж үзээд 2000 онд нийгмийн, нийтийн хөрөнгө санхүүжилтийн хуваарилалт, зарцуулалтыг сайжруулах зорилгоор тодорхой төслүүдийг их сургуулиуд дээр сонгон хэрэгжүүлж, ABC аргыг туршсан бөгөөд их сургуулиудад удирдлагын хяналт үнэлгээний шалгалтыг явуулсан байна. Төслийн явцад их сургуулиудаас нэг оюутны өртөг хэтэрхий

дэлгэрэнгүй ажиллагаатай, тооцоололтой болон нэмэлт зардал гаргаж буйг, мөн их сургуулийн бүтэц, оюутны ангиллын шалгуурыг буруу харуулахад хүргэх, сургалт судалгааны үйл явцад тохиромжгүй байх талтайг шүүмжилсэн ажээ.

Үндэсний Аудитын газар нь 2005 онд их сургуулийн зардлын бүртгэлийн хөгжлийн үйл явц удаашралтай, дутагдалтай байгааг үнэлэн, шинэ стандартыг яаралтай нэвтрүүлж, хөгжүүлэхийг Боловсрол, судалгааны яаманд үүрэг өгснөөр уг стандарт нь нэвтэрсэн бөгөөд энэ нь санхүүжилттэй төслийн нэмэгдэл зардлыг хуваарилахад илүү анхаарлаа хандуулсан байдаг. Их дээд сургуулиуд бүрэн өртгийн одоогийн загвар нь шууд бус зардлыг дурын үзүүлэлтээр хуваарилдаг сул талтай тул үйлдэлд суурилсан ахисан түвшний зардлын бүртгэлийг чухалчилж үздэг.

*Польшийн их, дээд сургуулиудын
бүртгэлийн практик (Cravo, 2010; Kuchta
nar, 2011)*

Польш улсын дээд боловсрол нь хатуу тогтсон, чиг үүргийн удирдлагын төвлөрсөн системтэй байсан бөгөөд 1990 оноос хойш Европын бусад орны адилаар шинэчлэлийг эхлүүлсэн, 2005 онд дээд боловсролын шинэ хууль батлагдсанаар бүрэн өртгийн системийг хэрэгжүүлж эхэлсэн байна. Үүний тулд, их дээд сургуулиудын удирдлагууд сургалтын орчин дахь өөрчлөлтийг удирдлагын зорилгоор мэдээллийн системд тусган хэрэгжүүлэх, ингэснээр үр ашигтай удирдлагын тогтолцоо, дахин бүтэцчиллийг хийхийг тусгажээ. Дээд боловсрол, судалгааны яам эдгээр өөрчлөлтийг бүрэн дэмжээгүй ч 2004 онд Лодцзийн их сургууль нь

сургуулиудын захирлуудад өөрчлөлтийн талаарх санал зөвлөмжийг хүргүүлсэн байна. Энд төвлөрсөн бус удирдлагын үйл ажиллагаа, орлого, зардлын хариуцлагын төв болон сургууль, хөтөлбөр, номын сан, хэвлэлийн газар, хурал чуулган, хэвлэл мэдээллийн төв зэрэг удирдлагын доод түвшнөөс эхлүүлэн зардлын бүртгэлийн өөрчлөлтийг хийж хэрэгжүүлэхийг тусгажээ. Уг 2004-2006 оны шинэчлэлд саад бэрхшээл их байсан ч шинэчлэлийн үр дүнд нэгдсэн удирдлагын мэдээллийн системтэй болсон бөгөөд энэ нь дараах асуудлуудыг шийдэхэд нөлөөлсөн байна. Үүнд:

- Зардлын холимог системийг хөгжүүлсэн:
 - Ахиуц зардалд суурилсан стандарт өртгийн систем,
 - ABC суурьтай бүрэн өртөгт суурилсан стандарт өртгийн систем (их сургуулийн хэрэгжүүлж буй үйл явц бүрээр өртөг зардлыг харуулсан тайлан мэдээ),
 - Амьдралын мөчлөгөөр тооцсон төслийн өртгийн систем.
- Их сургуулийн зохион байгуулалт шаталсан бүтэцтэй болсон,
- Удирдлагын бүх түвшинд орлого, зардал, ашиг гэсэн хариуцлагын төвүүдийг тодорхойлсон,
- Доороос дээш гэсэн төсөвлөлтийг удирдлагын түвшинд хэрэгжүүлсэн,
- Удирдлагын мэдээллийн системийг стратегийн болон үйл ажиллагааны менежмент рүү чиглүүлсэн,
- Их сургуулийн үйл явцыг:
 - Боловсролын үйл явц,
 - Судалгааны үйл явц,
 - Санхүүгийн туслах үйл явц /оюутанд чиглэсэн/,
 - Ложистикийн үйл явц,
 - Маркетингийн үйл явц,
 - Удирдлагын үйл явц,
 - Хүний нөөцийн удирдлагын үйл явц,
 - Дэд бүтцийн үйл явц,
 - Хөгжлийн үйл явц зэргээр тодорхойлсон,
- Дээрх үйл явцад суурилсан бүтцийн үр дүнг үйл явц бүрийн орлого, өртөг зардал, ашгаар хэмжих, цаашид үйл явцад чиглэсэн бүтцийн зорилгыг тодорхойлсон,
- Их сургуулийн бүх дотоод үйлчилгээнд шилжих үнийг тодорхойлсон,
- Гүйцэтгэлийн үнэлгээнд тэнцвэржүүлсэн үнэлгээний системийг хэрэгжүүлсэн,
- Дотоод тайлагналын системийг үнэлгээний системд нийцүүлэн хөгжүүлсэн байна.

2011 онд батлагдсан шинэчилсэн хууль тогтоомжоор санхүүжилтэд үүсдэг хатуу тогтсон дарамт шахалтыг бүр мөсөн арилгасан системийг хөгжүүлж чадсан байна.

Португалийн их, дээд сургуулиудын бүртгэлийн практик (Cravo, 2010; Gomes, 2010)

Португалийн дээд боловсролын шинэчлэл нь их сургуулиудын удирдлагын системийн хөгжилд чухал хувь нэмэр болсон байна. Үүнд:

- Болонийн процессийг хэрэгжүүлсэн,
- Судалгааны үйл ажиллагааг өргөжүүлсэн,
- Бүх төрлийн санхүүжилттэй судалгааны төслийг нэмэгдүүлсэн,
- Судлаач оюутны тоог нэмэгдүүлсэн,
- Дээд боловсролын санхүүжилтийн дотоодын зарчмыг тодорхойлсон,

- Дээд боловсролд өрсөлдөөнийг нэмэгдүүлж, хувийн сургуулиудын үүрэг ролийг нэмэгдүүлсэн зэрэг шинэчлэлүүдийг хийсэн байна.

Үүнээс их сургуулийн өртгийн удирдлагын хөгжилд хамгийн чухал ач холбогдол өгсөн нь:

- Боловсролын байгууллагын бүртгэлийн системийн зарчмыг 2000 онд өөрчилсөн:
 - о Үйлдэлд суурилсан өртөг хэмжлийн зарчмыг бүртгэлийн системтэй холбосон,
 - о Засгийн газрын санхүүжилтийн бүтцийг дотооддоо, бие даасан болгосон.
- Португалийн Дээд боловсролын салбарын хууль тогтоомжийг 2007 онд шинэчлэн баталсан:
 - о Удирдлагын ялгаатай арга, загвар болохыг,
 - о Төсвийн хязгаарлалттай ч санхүүгийн бие даасан зарчимтай байхыг тусгасан байна.

Португалийн Коимбрагийн их сургуулийн Эдийн засгийн сургууль нь 2002-2003 оны хичээлийн жилд ABC суурьтай бүрэн өртгийн системийг анхлан нэвтрүүлж хэрэгжүүлсэн байна. Шууд бус зардлын чиглүүлэгч, үнэлгээнд анхаарлаа хандуулсан байна. Өртгийн удирдлагын системийн шинэчлэлийн хэрэгжүүлэлт нь:

- Зардлын бүртгэлийн арга зүй, зарчмын ач холбогдлыг тодотгон өгсөн,
- Олон улсын судалгааны хөтөлбөрт сургалтын үүрэг оролцоог хүчэй болгосон,
- Санхүүгийн удирдлагын системийн аюулгүй байдлыг сайжруулсан,
- Судлаачийн багийг эрдэм

шинжилгээний хэрэгцээ боломжийг хангахуйцаар загварчилсан,

- Бүрэн өртгийн системд гол анхаарлаа хандуулан хөгжүүлсэн зэрэг болно.

Үүний үр дүнд, Коимбрагийн их сургууль нь төвлөрсөн бус удирдлагын систем бүхий бие даасан бүтэцтэй болсон байна.

Монгол улсын их, дээд сургуулиудын бүртгэлийн практик

Монгол улсад дээд боловсролын шинэчлэл хангалттай явагдаж буй ч түүнийг дагаад хийгдэх дээд боловсролын сургалтын байгууллагын үйл ажиллагааны, тэр дундаа санхүү, өртгийн тайлагнал, хэмжлийн асуудал өнөөг хүртэл хоцрогдолтой явсаар байна.

Их дээд сургуулиудийн зардлын бүтцийг шинжлэн харахад шууд бус зардлын харьцаа өндөр, орлого хязгаарлагдмал, олон үйлдлээс үйл ажиллагаа явагдах, уламжлалт систем шийдвэр гаргалт, мэдээллийн болон хяналтын үүрэгт хангалтгүй, өмчийн хэлбэрээс шалтгаалан санхүү, өртгийн хэмжлийн загварыг хэрэглэж байгаа нь дээд боловсрол олгох, эзэмшүүлэх олон талт үйл явцтай, салбарын онцлогтой уялдаа муутай байгаа нь харагдаж байна. Түүнчлэн, зардлын бүтцийн шинжилгээнээс өртгийн хэмжил нь тохиромжгүй загвараар бэлтгэгдснээс салбарын санхүүжилт, түүнийг дагаад боловсролын үр ашиг бодит бус хэмжигдэж байгааг харуулж байна.

Мөн санхүү, өртгийн мэдээллийг боловсруулах санхүүгийн мэдээллийг бэлтгэх мэргэжилтнүүдээс авсан судалгаагаар өртгийн удирдлагын оновчит загвар нэвтрүүлэх шаардлагатай байгаа нь нотлогдож байна.

Дүгнэлт

Эмпирик болон судлагдсан байдлын судалгааны үр дүнг нэгтгэн дүгнэвэл:

- Европын дээд боловсролын салбарын өөрчлөлт шинэчлэл нь сургалт, судалгааны арга зүйн хөгжлийн хувьд, мөн менежментийн арга зүй, түүний удирдлагын мэдээллийн системийн хувьд шинэчлэл хийгддэг.
- Засгийн газрын түвшинд, тухайлбал, Боловсролын яам нь дээд боловсролын салбарын бодлого, стратеги боловсруулалт, шийдвэр гаргалтыг удирдлагын мэдээллийн системээр хийгдсэн байхыг хууль тогтоомж, эрх зүйн зохицуулалтдаа тусгадаг. Өөрөөр хэлбэл, засгийн газрын санхүүжилтийн үйл явц өртгийн мэдээлэл дээр үндэслэн явагддаг.
- Оролцогч талуудын шийдвэр гаргалтад хэрэглэгдэх мэдээлэл нь энгийн ойлгомжтой байхаас гадна, нэгдсэн, нэг стандартад нийцсэн тайлагналын арга зүйгээр хэмжигдэхийг шаарддаг.
- Хувийн болон улсын их дээд сургуулиудад шударга өрсөлдөөнийг бий болгох нэг арга зам гэж үздэг.
- ABC суурьтай Бүрэн өртгийн системийг удирдлагын мэдээллийн системд хэрэглэж хэвшсэн, түүний үр өгөөжийг хэрхэн хүртэж буйг харуулсан.
- Үйлдэл, үйл ажиллагаагаарх өртгийн хяналт сайжирч, дотоод хяналт, хариуцлагын тогтолцоо улам сайжрах боломж нэмэгддэг. Үйлдлүүдээ эхэлж тодорхойлсны дараагаар зардлын төвүүдээ тодорхойлдог нь онцлог байна. Манай улсад зардлын төвүүдээ тодорхойлоод дараа нь үйлдэлдээ хуваарилах гэж үздэг нь өртөг тооцох ажиллагааг нүсэр болгодог гэсэн

дүгнэлтэд хүрч байна.

- Үнэ цэнэтэй үйлдэлд нөөцийг хангалттай зарцуулснаар үр өгөөж улам өсдөгийг харуулсан байна.
- Монгол улсын их дээд сургуулиудын хувьд байгууллагын бизнес процесс дахь үйлдлүүдийг нарийвчлан тодорхойлж, үнэ цэнэ өгөх байдлаар эрэмбэлэн, түүнд шаардагдах нөөцийн урсгалыг төсөвлөх, үнэлэх, хяналт тавих, шийдвэр гаргах тасралтгүй хөгжих өртгийн удирдлагын загварыг бий болгох хэрэгтэй.
- Дээрхээс дүгнэхэд, энэхүү систем нь өртөг-өгөөжийн зарчмаар ажилласнаар чанартай боловсролыг чадварлаг хүний нөөцөөр хангах боломж өндөр, энэ нь улс орны хөгжилд дээд боловсролын салбарын оруулах хувь нэмрийн үнэлэмжийг харуулж байна.

Санал зөвлөмж

Судалгааны үр дүнгээс харахад их сургуулиудын өртөг хэмжлийн системийг хөгжүүлэх дараах санал, зөвлөмжийг хүргүүлж байна. Үүнд:

- Зардал, удирдлагын бүртгэлийн хэрэглээ, ач холбогдолд нөлөөлөх гадаад, дотоод хүчин зүйлсийг шинжлэн үндэсний хэмжээнд “Зардлын Нэгдсэн Стандарт”-ыг боловсруулж, нэвтрүүлэх,
- Засгийн газрын дэмжлэгтэйгээр их дээд сургуулийн зардлын бүртгэл, тэр дундаа “Өртөг хэмжлийн оновчит загвар-ABC суурьтай Бүрэн өртгийн систем”-ыг нэвтрүүлэх ажлыг эхлүүлэх,
- Дээд боловсролын санхүүжилтийн бодлого, төсөвлөлтийн тогтолцоог дээрх санал болгосон стандарт, загвартай уялдуулсан холбогдох “Эрх

- зүйн баримт бичиг”-ээр зохицуулах механизмыг бүрдүүлэх,
- Их, дээд сургуулиудын “Удирдлагын мэдээллийн систем”-ийн шинэчлэлийг хэрэгжүүлэхтэй холбоотой шинэчлэ-
- лийн үйл явцад оролцогч талуудыг татан оролцуулж, дэмжин туслах үйл явцад нэгдүүлэх зэрэг ажлуудыг Дээд боловсролын салбарт хийж, хэрэгжүүлэх нь нэн чухал байна.

Ашигласан материал

1. Aartsen, P. (2011). *Time Recording Some Theory and Practice in a University*, University of Dresden
2. Aartsen, P. (2012). *Time Recording Some Theory and Practice in a University*, University of Dublin
3. Aguilà, S. (2016). En busca de la suficiencia financiera en la universidad pública española: De la financiación al control y la gestión de costes, *Intangible Capital*, 12 (1), 17-50
4. Bateman, A. (2011). *Time Allocation Mechanisms*, University of Birmingham
5. Cravo, C. (2010). *Managing the Financial and Operational Aspects of the Implementation Project*, University of Coimbra
6. Gomes, M. (2010). *Implementation of Full Costing at the University of Coimbra*
7. Hammer, A. (2011). *Full Costing at the University of Vienna*, University of Birmingham
8. Johnston, A. (2007). *Higher education for sustainable development*, OECD
9. Kuchta, D., Parkitna, A. (2011). *Cost Management at Faculty of a Polish University - Case study*, ICENAL
10. Küpper, H. U. (2000). Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB?, *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 52 (4), 348-369
11. Ovunda, A. S. (2015). The Development of Cost and Management Accounting: A Historical Perspective, *European Journal of Humanities and Social Sciences*, 34 (1), 1883-1899
12. Purevtuya, Ts. (2014). *Influence of Cost Management in Education Sector Development - Case of Mongolian Higher Education Sector*, IDIS-2014, Opportunities & Challenges: The Changing Face of 21th Century Mongolia, International Business Development academy, Royal Academy and Их Засаг Олон улсын их сургууль, An Interdisciplinary Symposium
13. Purevtuya, Ts., Javzandulam, E. (2012). *National Cost Model in Mongolian Higher Education Sector*, Международной научно-практической конференции, посвященной 70-летию известного ученого в области бухгалтерского учета и аудита М.Шобекова, International accounting conference, Tashkent, Russia
14. Purevtuya, Ts., Javzandulam, E. (2012). *Some Issues of Cost Management in Mongolian Higher Education Sector*, International Conference BWCUCI-2012, “Building a World Class University Challenges and Initiatives”, Mongolian University of Science and Technology

15. Purevtuya, Ts., Javzandulam, E. (2015). *Improving Cost Measurement in Higher education*, International Conference of Women in STEM Meeting in Mongolia, APNN-ICWSTEM2015
16. Saladrigues, R. (2017). Cost Accounting in Spanish and Catalan Universities: Its Current Status of Implementation, *Intangible Capital*, 13 (1), 117-146
17. Schwab, K. (2015). *Global Competitiveness Report*, Geneva (Switzerland): World Economic Forum
18. Sobanska, I. (2013). Cost Management in European Universities - a Time of Change, *Social Science*, 82 (4), 84-93
19. Sordo, C. D., Orelli, R. L., Padovan, E. (2012). Accounting Practices in Italian Higher Education System, *Economic Research*, 25 (3), 825-845
20. Tsedensodnom, P., Sánchez-Rebull, M. V. (2017). *Cost Accounting in Mongolian Higher Education Sector*, 11th International Technology, Education and Development Conference, Valencia, Spain
21. Пүрэвтуяа, Ц., Жавзандулам, Э. (2011). *Боловсролын салбарын өртгийн удирдлагыг боловсронгуй болгох зарим асуудлууд*, ММНБИ, НББ Аудитын тулгамдсан асуудлууд, ЭШХ-ын эмхэтгэл
22. Пүрэвтуяа, Ц., Жавзандулам, Э. (2012). *Өртгийн удирдлагын загвар, түүний хөгжил цаашдын чиг хандлага*, МУИС-ЭЗС, Монгол улсын Эдийн засаг бизнесийн судалгаа, ЭШХ-ийн эмхэтгэл
23. Пүрэвтуяа, Ц., Жавзандулам, Э. (2015). *Дээд боловсролын байгууллагуудын санхүүгийн байдал, хэмжлийн загвар*, БСШУЯ, ДБСМН, Дээд боловсролын шинэчлэлийн тулгамдсан асуудлууд - ЭШХ-ийн эмхэтгэл
24. Пүрэвтуяа, Ц., Жавзандулам, Э. (2015). *Дээд боловсролын байгууллагын өртгийн удирдлагын загвар*, Монголын үндэсний бизнесийн өнөөгийн нөхцөл байдал, чиг хандлага, СЭЗДС
25. Пүрэвтуяа, Ц., Жавзандулам, Э. (2015). *Дээд боловсролын байгууллагын өртгийн удирдлага, түүний хэмжлийн загварыг боловсронгуй болгох арга зам*, ММНБИ-МУИС, “Нягтлан бодох бүртгэлийн тулгамдсан асуудлууд, хөгжлийн чиг хандлага” сэдэвт олон улсын эрдэм шинжилгээний хурал
26. Пүрэвтуяа, Ц., Жавзандулам, Э. (2017). *Дээд боловсролын салбарын өртөг тооцолтын загвар, хөгжил хэрэглээ*, ММНБИ-СЭЗИС, “Глобал эдийн засгийн шинэ эрин үеийн эхлэл ба Монгол орон ОУЭШХ - Нягтлан бодох бүртгэлийн тулгамдсан асуудлууд, хөгжлийн чиг хандлага - салбар хуралдаан”