

15

ЯПОНЫ УДИРДЛАГЫН БҮРТГЭЛИЙН ХӨГЖИЛ

Н.Тунгалаг

Японы эдийн засгийн хөгжлийн үе тус бүрд Удирдлагын бүртгэлийн өмнө тавигдаж байсан зорилт, хэрэглэгдэж байсан арга хэрэгслүүдийг товч авч үзнэ. 1990 оноос өмнөх болон түүнээс хойшхи үеийн Удирдлагын бүртгэлийн харьцуулалт хийгдэж, Японы орчин үеийн өртгийн удирдлага, удирдлагын бүртгэлийн шинэлэг элемент болсон Зорилтот өртөг тооцолт (Target costing)-ын талаар танилцуулагдана.

Японы удирдлагын бүртгэлийн хөгжилт

1950-иад он, 60-аад оны эхээр АНУ дэлхийн эдийн засагт ноёрхож байх үед Японы удирдлагын бүртгэлийн нягтлан бодогчид Америкаас ихээхэн зүйл судлан сурсан бөгөөд суралцсан арга хэрэгсэл нь хариуцлага тооцолт, капитал төсөвлөлт, хүчин чадлын өртөг бүрдэлт, шууд болон стандарт зардлаар өртөг тооцох систем, орлого зардал тэнцвэржих цэгийн судалгаа, шийдвэр гаргалтын бүртгэл, шугаман програмчлал ба ашиг төлөвлөлт, хамаарлын шинжилгээ, тэг суурьт төсөвлөлт, нийгмийн хариуцлагын бүртгэл зэрэг байв. Удирдлагын бүртгэлийн эдгээр арга хэрэгслүүдийн ихэнх АНУ-д дэлхийн II дайны дараа бүрэлдэн тогтож, Япончууд эдгээрийг идэвхитэй судлан заримыг шууд авч өөрийн компа-ниудад нэвтрүүлж байжээ. (Америкчууд Японы бүртгэлийн системийг 1980-аад оны сүүл үеэс сонирхож эхэлсэн) Тэр үед Японы ажил хэрэгч хүмүүс Америкийн компаниуд үр ашигтай үйлдвэрлэл явуулах түлхүүрийг эзэмшиж байна гэж үзэж байв.

1970 он хүртэл АНУ-аас сурах зүйл бага байсаныг 1987 онд Johnson, Kaplan нар тэдний "Relevance Lost" бүтээлдээ тэмдэглэсэн байна.

1980-аад оноос Япон үйлдвэрлэлийн автоматжуулалтаар дэлхийд тэргүүлэх болсноос үйлдвэрлэлийн орчин түргэн өөрчлөгдөж иржээ. Жишээлбэл, робот үйлдвэрлэлд эрчимтэй нэвтрэн орж 1993 онд дэлхийн 610000 роботоос 60% (368000) Японд, 8% (50000) АНУ-д ажиллаж байв (Японы Роботын нийгэмлэг, 1994 он).

Уян хатан үйлдвэрлэлээс автоматжилтанд, улмаар өнөөдрийн компьютержсэн үйлдвэрлэлд шилжих үйл явц удирдлагын бүртгэлийн практикт зайлшгүй өөрчлөлтүүдийг хийхэд хүргэсэн байна. 1990-ээд оны үед зорилтот өртөг тооцоололт (Target costing), зөвхөн цаг хугацаанд (Just in time) зэрэг удирдлагын бүртгэлийн орчин үеийн элемент нэвтрүүлж эхэлснээр Японы удирдлагын бүртгэл АНУ-ынхаас ялгарч цар хүрээгээ тэлэн хөгжих болсон.

Иймд пүүсийн зорилт болон удирдлагын бүртгэлд гарсан өөрчлөлтийн талаар авч үзье. Өнөөдөр Японы компаниудад үр ашигт удирдлага хэрэгтэй байна. Энэ нь компаниуд эдийн засгийн бодлогоо өөрчлөхийн тулд бүтээгдэхүүний тоо хэмжээг нэмэгдүүлэх зорилтоосоо үр ашигт удирдлагад шилжих ёстой болсон гэсэн үг ажээ. Японы эдийн засгийн хөгжил, хөгжлийн үе шат бүрийн удирдлагын бүртгэлийн арга хэрэгслийг товчхон авч үзвэл:

Дэлхийн II дайнаас хойш 1960 он хүртэлх үе. Пүүсийн гол зорилго чанар, үр ашгийг дээшлүүлэхэд оршиж байсан бөгөөд удирдлага стандарт зардлаар өртөг тооцох системийг голлон, бүртгэлийн бусад арга хэрэгслийг ашиглаж нөөцийн ашиглалтын үр ашгийг нэмэгдүүлэхийг зорьж байв. Энэ үед Японы компаниуд стандарт зардлаар өртөг тооцох системийг эрчимтэйгээр нэвтрүүлж байжээ.

1960-1990 оны үе. Японы компаниудын эрхэм зорилго үйлдвэрлэлтийн тоо хэмжээг нэмэгдүүлэх явдал байсан, энэ үеийг дотор нь 1973 он (анхдугаар нефтийн хямрал) хүртэлх, 1973-1990 он хүртэлх гэсэн хоёр үечлэлд хувааж үзэх нь зүйтэй бөгөөд 1991 онд 80-аад оны сүүлчээрх хаалттай эдийн засгийн бүтэц задарчээ. 1960-1973 хүртэлх үеийн эдийн засаг нь өндөр хурдацтай өсөлтөөр тодорхойлогдож байв. Японы компаниуд бөөнөөр үйлдвэрлэж өртөг зардал хямдууруулах замаар шинэ зах зээл олж, эдийн засгийн цар хүрээ үйлдвэрлэлтийн тоо хэмжээг нэмэгдүүлснээр өсөн тэлж байв. Энэ үед хувьсах зардлаар өртөг тооцох систем өргөнөөр хэрэглэгдэж (ялангуяа үе шатаар үйлдвэрлэл явуулж буй компаниудад) байсан. Учир нь хувьсах өртгийн систем илүүдэл хүчин чадал байгаа нөхцөлд юу үйлдвэрлэх вэ? гэсэн асуудлыг шийдэхэд Японы менежрүүдэд ихээхэн тустай байжээ. Зарим компани бүтээгдэхүүнээ хангалттай ашиг олж чадахгүйгээр борлуулж байсан ч хөрөнгө оруулалтын өгөөж ердийн компанийн гол зорилт болж чадахгүй байв.

1973-1980 он эдийн засгийн тогтвортой, бага өсөлтөөр тодорхойлогдож байсан ба нефтийн хямрал Японы менежрүүдэд дан ганц тоо хэмжээний өсөлт ирээдүйд тийм ч тохиромжтой биш байж болзошгүйн сануулга болжээ. Энэ үеэс цөөн тооны тэргүүлэх компани тоон үзүүлэлтийг өсгөхийн оронд нөөцийг аль болох үр ашигтай ашиглах чиглэлийг баримтлах болжээ. Жишээлбэл, угсрах чиглэлийн зарим компаниуд зорилтот өртөг тооцоололтыг нэвтрүүлж эхэлсэн. Гэсэн хэдий ч ихэнх компаниуд тоо хэмжээг нэмэгдүүлэх нь гол зорилт биш гэдгийг хүлээн зөвшөөрч чадахгүй байсан төдийгүй бизнесийн бодлогоо дотоодод ихээхэн хөрөнгө оруулалт хийх чиглэлд явуулсаар байжээ. Гадагш чиглэсэн үйл ажиллагаа 1980-аад оны сүүлчээр өргөжиж эхэлсэн байна.

1991 оноос өнөөг хүртэлх үе. Японы компани хаалттай эдийн засгийн задралд нэрвэгдэн, еэн өндөр ханштай болсон нь экспортлогчдод хүндрэл учруулж, амжилттай ажилладаг компаниуд ч дотоодод үйлдвэрлэсэн бүтээгдэхүүнээ өрсөлдөн борлуулж чадахгүй болж гадаад руу чиглэсэн бүтээгдэхүүн үйлдвэрлэхэд хүрч байлаа. Хаалттай эдийн засгийн үед борлуулалтын өсөлтөөр нөхөгдөнө гэж үздэг байсан үйлдвэрлэлийн бусад зардал түүний дотор ерөнхий, удирдлагын зардал асар ихээр өсөж байсан ба үүний үр дүнд ихэнх компанийн орлого зардал тэнцвэржих цэг ч бас гайхамшигтайгаар өсөж байв. Гадаад хэрэглээ, еэний үнийн өсөлт нь бусад үйлдвэржсэн орнуудтай өрсөлдүүлэх болж Японы компаниуд шууд гадаадад хөрөнгө оруулж эхэлсэн.

Японы эрдэмтэн Мичихару Сакурай пүүсийн зорилтын өөрчлөлтийг дараах байдлаар тайлбарласан байна. Үүнд:¹

Үе	Дайны дараах ба 1950-аад он	1960-1991	1991-одоо
Пүүсийн гол зорилт	Бүтээмжээ өсгөх	Бүтээгдэхүүний тоо хэмжээг өсгөх	Үр ашигт удирдлагыг нэвтрүүлэх
$\frac{\text{гарц}}{\text{орц}}$	$\frac{\text{гарц}}{\text{орц}} \uparrow \left(\frac{150}{120 \rightarrow 100} \right)$	$\frac{\text{гарц}}{\text{орц}} \uparrow \left(\frac{270}{200} \right)$	$\frac{\text{гарц}}{\text{орц}} \uparrow + \alpha \left(\frac{300 + \alpha}{> 200} \right)$

Бүтээмж өндөрсгөх зорилт бүхий (дайны дараах үеэс 1950-иад он хүртэл) үед Япончууд орцын хэмжээг хорогдуулахыг (жишээлбэл, 120-иос 100 хүртэл) хичээж байсан бол үйлвэрлэлтийн тоо хэмжээг нэмэгдүүлэх зорилтын (1960-1991) үед тэд 270 нэгж гаргаж авахын тулд орцыг 200 хүртэл нэмэгдүүлж байсан. Үр дүнд өгөөж 150%-иас 135% болтлоо буурч байжээ. Харин үр ашигт удирдлагыг нэвтрүүлснээр 200 түүнээс ч бага орцын нэгжийг ашиглан 300 түүнээс ч илүү нэгж гаргаж авахыг зорих болжээ. Үр ашигт удирдлагын үед гарц нь "+а"-г агуулж байгаа бөгөөд түүний утга ажлын цаг хэмнэлт, байгаль орчны хамгаалалт, бэлтгэн нийлүүлэгчдийн сайн харилцаа холбоо, хэрэглэгчдийн сэтгэл ханамж, хувьцаа эзэмшигчдийн аюулгүй байдал зэрэг тоогоор хэмжигдэхгүй нийгмийн ашиг сонирхолоор илэрхийлэгдэнэ гэж үзэх болжээ. Бодит үр ашгаа нэмэгдүүлэхийн тулд харин орцыг аль болох хорогдуулах шаардлага тулгарсан бөгөөд үүний тулд бизнес эрхлэх хамгийн ашигтай арга замыг эрэлхийлж, үр ашигт удирдагыг нэвтрүүлж эхэлжээ. Үр ашигт удирдлагыг хангана гэдэг нь Өртгийн нэгдсэн удирдлагыг хэрэгжүүлнэ гэсэн үг байв.

Өртгийн нэгдсэн удирдагыг хэрэгжүүлэхийн тулд Японы удирдлагын бүртгэлийг хөгжүүлэх хоёр үндсэн баримт бичгийг гаргасан, энэ нь *Өртгийн удирдлага (1967)*, *Өртгийн нэгдсэн удирдлага (1993)* зэрэг юм.

1967 онд Японы Үйлдвэр гадаад худалдааны Яамнаас эрхлэн *Өртгийн удирдлага* хэмээх баримт бичгийг гаргасан нь тухайн үеийн удирдлагын бүртгэлийн агуулгыг илэрхийлж, арга хэрэгслээр хангаж байснаас гадна удирдлагын бүртгэлийн онол практикийн цаашдын хөгжилтөд голлох үүрэг гүйцэтгэсэн. Өмнө нь 1962 онд Сангийн Яамнаас гаргасан Зардлын бүртгэлийн стандартыг удирдлага болгож байжээ. Эдгээр нь стандарт өртгийн системээр зардал хянах, санхүүгийн тайлан бэлтгэх гол хэрэглүүр болж байв.

Тэр үеийн *Өртгийн удирдлагын* гурван гол шинж нь: **нэгд**, өртгийн төлөвлөлт хяналтанд голлон анхаарч байсан, өөрөөр хэлбэл, стандарт өртгийн систем өртгийн удирдлагын гол хэрэглүүр болж байсан, **хоёрт**, орлого нэмэгдүүлэх гол арга зам зардал хямдруулах байсан, **гуравт**, бүхэлд нь хамарсан хариуцлага тооцолтын системийг гол компаниудад нэвтрүүлэхийг зөвлөж байсан зэрэг болно. Эдгээр гурван шинж дараагийн жилүүдэд ч удирдлагын бүртгэлд байсаар байжээ.

1993 онд Японы Нягтлан бодох бүртгэлийн Нийгэмлэг бизнесийн шинэ орчинд удирдлагын тогтолцоог судлах тусгай хороо байгуулсан бөгөөд тэдний судалгааны үр дүн *Өртгийн нэгдсэн удирдлага* хэмээх баримт бичиг болсон юм. Энэхүү баримт бичиг өнөөгийн Японы удирдлагын бүртгэлийн гол агуулга, арга хэрэгслийг илэрхийлж байгаа юм.

"*Өртгийн нэгдсэн удирдлага*" гэж бүтээгдэхүүн, үйлчилгээ, мэдээллийн системийг уялдаа холбоонд нь авч үздэг өртгийн удирдлагын төгс хэрэглүүр бөгөөд энэ нь бүтээгдэхүүний

¹ Michiharu Sakurai. Integrated Cost Management. Productivity Press, Portland, Oregon, 1996, pp. 5.

туулж өнгөрөх замыг судалгаа хөгжлөөс эхлээд төлөвлөлт, зохион бүтээлт, үйлдвэрлэлт, борлуулалт сурталчилгаа, биет хүргэлт, компанийн үйл ажиллагаа, дэмжих үйл ажиллагаа, тогтворжилт зэргийг бүхэлд нь хамруулж авч үздэгт онцлог нь оршино. Өртөг хямдралт, чанар дээшлэлт нь бүтээгдэхүүний мөчлөгийн туршид хамгийн өндөр үр ашигт зохион байгуулалтыг шаардана. *Өртгийн нэгдсэн удирдлага* даяарчлагдсан өрсөлдөөнт ертөнцөд пүүс зорилтдоо хүрэх боломжийг олгоно гэж үздэг.

1960, 1990-ээд оны Удирдлагын бүртгэлийг харьцуулбал:

Тодорхойлох шинж	1960-аад он	1990-ээд он
Бизнесийн орчин (олон нэр төрөл, цөөн тоо)	Экспорт дэмжих Бөөнөөр үйлдвэрлэх Үйлдвэржүүлэлт	Даяарчлал Уян хатан үйлдвэрлэлт Компьютержүүлэлт
Пүүсийн эрхэм зорилго	Ашиг олох	Өрсөлдөөнд тэсэж үлдэх, өсөлт, хөгжилт
Пүүсийн зорилт	Бүтээмж	Үр ашиг, өгөөж
Бизнесийн арга	Төлөвлөлт хяналт	Төлөвлөлт-хяналт, шинэчлэл, кейзэн, бусад
Зохион байгуулалтын бүтэц	Ажил үүргийн	Нийт үйл ажиллагааны
Удирдлагын бүртгэл хэрэглэгдэх гол хүрээ	Үйлдвэрлэлт, маркетинг	Судалгаа хөгжил, төлөвлөлт, зохион бүтээлт, маркетинг, нийт болон туслах үйл ажиллагаа

Эндээс үзэхэд, өнөөдөр Японы удирдлагын бүртгэлийн тогтолцоонд шинэ шинэ элементүүд бий болсон нь зорилтот өртөг тооцолт, өртөг тооцох "Кайзен" систем, өртгийн урамшуулалт систем зэрэг бөгөөд эдгээр нь угсрах чиглэлийн үйлдвэрлэлд эхлэн нэвтэрч улам бүр өргөжиж байна. Эдгээрээс зорилтот өртөг тооцолт системийг бага зэрэг дэлгэрүүлэн авч үзье.

Зорилтот өртөг тооцолт (Target costing). Зардал хямдруулах үйл явцыг шинэ бүтээгдэхүүнийг бий болгох, зохион бүтээх үе шатанд дэмжихэд чиглэсэн тодорхой зорилт тавиад түүнд хүрэхийн төлөө хүч чармайлт гаргахад хүргэдэг өртгийн удирдлагын шинэлэг тогтолцоо бөгөөд гол зорилго нь өндөр чанарыг ханган өртөг хямдруулахад оршдог. Түүний гол шинжүүдийг дурдвал:

- Зорилтот өртөг тооцолт шинэ бүтээгдэхүүнийг бий болгох, зохион бүтээх шатанд хэрэглэгддэг, үйлдвэрлэх үе шатанд хэрэглэгддэг байсан стандарт өртгийн системээс үндсээрээ ялгаатай тогтолцоо болно.
- Өртгийн удирдлагын гол хоёр зорилт: **1)** зардал хямдруулах, **2)** зардал хянах үйл явц бөгөөд уламжлалт утгаар нь авч үзвэл, зорилтот өртөг тооцолт өртгийн хяналтын арга хэрэгсэл биш бөгөөд гол нь өртөг хямдруулах арга болно.
- Зорилтот өртөг тооцолтын удирдлагын үүрэгт бүтээгдэхүүнийг санаачилж хөгжүүлэх, зохион бүтээх арга ажиллагаа агуулагдаж байдаг тул удирдлагын шинжлэх ухааны олон аргууд хэрэглэгддэг.
- Энэ систем нэгж хэсгүүдийн хамтын үйл ажиллагаанд ихээхэн ач тустай, нягтлан бодох бүртгэлийн хэлтэс мэдээллээр хангах, холбогчийн үүрэг гүйцэтгэдэг бол маркетинг, инженер, үйлдвэрлэлийн хэлтсүүд түүнийг хэрэгжүүлж үр дүнг тодорхойлдог.
- Зорилтот өртөг тооцолт цөөн нэр төрлийн олон бүтээгдэхүүн үйлдвэрлэдэг томоохон үйлдвэрийн газруудаас илүү олон нэр төрлийн цөөн тооны бүтээгдэхүүн үйлдвэрлэдэг жижиг үйлдвэрүүдэд тохиромжтой.

Зорилтот өртөг тооцолт чухалд тооцогдох бас нэгэн шалтгаан бол Японы үйлдвэрүүдийн үйлдвэрлэлийн зардалд хувьсах зардлын эзлэх хувийн жин маш их (машины үйлдвэрлэлд л

ЭДИЙН ЗАСАГ: онол, практик

гэхэд 90% хүртэл), хувьсах зардалд эзлэх материалын шууд зардлын эзлэх хувь 85% хүртэл өссөн нь хувьсах зардлын удирдлага илүү чухал болсныг гэрчилж байна.

Зорилтот өртөг тооцолт 3 үндсэн үе шатаар хэрэгжих ба компаниуд өөрийн өвөрмөц үйл явцаар хэрэгжүүлж болох талтай.

1 үе шат: Хэрэглэгчдийн таашаалд үндэслэн шинэ бүтээгдэхүүнийг төлөвлөх

2 үе шат: Компанийн стратегиуд үндэслэн зорилтот өртөг тооцоолох, гарч болох зардалтай нийцүүлэх

3 үе шат: Зардал хямдруулах удирдлагын хэрэглүүрүүдийг ашиглан зорилтот өртөгт хүрэх.

Зорилтот өртөг 2-р шатанд зардлын бүртгэлд бус зах зээлийн нөхцөлд үндэслэгдэн бүрэн зардлаар тодорхойлогдоно. Японы компаниудад зорилтот өртөг тодорхойлох үе шат, бүтцийн хэсгүүд нь дараах болно.

Үе шат	Өртөг хямдруулах төлөвлөгөө	Хариуцагч	Хариуцагчийн үүрэг	
Санаачлах	Хэрэглэгчийн таашаалыг судалж үзэх	Бүтээгдэхүүн судлах хэсэг	Судалгаа хийх	
Төлөвлөх	Зорилтот өртөг тогтоох	Бүтээгдэхүүн зохион бүтээх товчоо	Баг бүрдүүлэх Зорилтот өртөг суулгах Бүтээгдэхүүн хөгжүүлэх бодлогоо суулгах Хуваарь гаргах	
Зохион бүтээх төсөөлөл хийх		0 өртгийн хороо		
Бүтээгдэхүүн зохион бүтээх	Өртгийн удирдлагыг хэрэгжүүлэх	I зорилтот өртөг тооцох хороо	Бүтээгдэхүүний онцлогийг гаргах Хөрөнгө оруулалтын шийд гаргах Өөрөө хийх эсвэл худалдан авалтын шийд гаргах Өртгийн удирдлагын арга хэрэгсэлийг хянах Зорилтот өртгийг хянах	
Туршилтын үйлдвэрлэл				
Туршилтыг үнэлэх		II зорилтот өртөг тооцох хороо	Зорилтот өртгийг батлах Үйлдвэрлэлд бэлтгэх Туршилтийн үнэлгээнд шинжилгээ хийх	
Эцсийн туршилт		Үйлдвэрлэлтийн хэлтэс		
Эхний туршилт		кейзэн өртөг суулгах	Стандарт өртгийн хэлтэс	Зорилтот өртгийг хүлээн авах Хэлбэлзлийн шинжилгээ хийх Борлуулалтын шинжилгээ хийх
Бөөнөөр үйлдвэрлэлт				

Эцэст дүгнэхэд:

- Японы үйлдвэрүүдийн бодлого үр ашиг, өгөөж, чанар, өртөг гэсэн уриан дор хэрэгжиж байна
- Японы удирдлагын бүртгэл зардал хянах уламжлалт тогтолцоо (стандарт зардлаар өртөг тооцох систем)-ноос өртөг хянах орчин үеийн тогтолцоо (зорилтот өртөг тооцолт, "кайзен" систем)-нд шилжсэн байна.
- Өртгийн удирдлага зөвхөн үйлдвэрлэлийн шатанд бус шинэ бүтээгдэхүүнийг судлах, төлөвлөх, зохион бүтээх, үйлдвэрлэх, хэрэглэгчдэд хүргэх шатыг бүхэлд нь хамарч байна. Өртгийн удирдлагад бүтээгдэхүүн судлах, зохион бүтээх, бүртгэлийн болон үйлдвэрлэлийн технологийн нэгж хэсгүүд нэгдсэн бодлоготойгоор оролцдог байна. *