

## НЯГТЛАН БОДОХ БҮРТГЭЛИЙН ТҮҮХЭН ХӨГЖЛИЙН АСУУДАЛД

Д.Моломжамц\*, Б.Хишигдэлгэр\*\*

**Хураангуй:** Хүмүүс суурьшмал амьдрал, нийгмийн нарийн зохион байгуулалтанд шилжиж эхэлсэн тэр үеэс хоол хүнс, тариа будаа, ан гөрөө, өмч хөрөнгийг тэмдэглэх зорилгоор элдэв дүрс зургийг ашиглаж эхэлсэн. Энэ бүхэн нь бичиг үсэг үүсэх эхлэл болсон бөгөөд бичиг үсэг буй болсон нь орчин үеийн нягтлан бодох бүртгэлийн үндэс суурь болсон аж ахуйн бүртгэл үүсэж хөгжихөд чухал алхам болсон байна. Үүнээс үзвэл нягтлан бодох бүртгэл нь хүн төрөлхтний оршин тогтнол, хөгжил дэвшлийн ололт амжилттай салшгүй холбоотой нэн эртний мэргэжлийн нэг юм. Хүн төрөлхтний хөгжил дэвшлийн түүх бол үйлдвэрлэл, бараа таваар, эд баялаг, өмч хөрөнгийг буй болгохтой салшгүй холбоотой. Өмч хөрөнгө, эд баялагийн түүх бол түүний бүртгэл тооцоо, өөрөөр хэлбэл аж ахуйн болон нягтлан бодох бүртгэлийн түүх билээ.

Энэхүү өгүүлэлд МЭӨ 3500 – аад оны үед Эртний соёл иргэншлийн өлгий нутаг Меспотамид анх үүссэн гэж үздэг аж ахуйн бүртгэлийн элементүүд Эртний Египет → Грек → Ромын эзэнт улсуудаар дамжин улам боловсронгуй болон хөгжсөөр Дундад эртний болон дундад зууны үед Европын томоохон улс орнууд болох Итали → Франц → Герман → Англи улсуудын нийгэм, эдийн засгийн хөгжил дэвшилтэй уялдан өнөөгийн Нягтлан бодох бүртгэл хэрхэн үүсэж буй болсон, түүнийг Орос улс бүтээлчээр нэвтрүүлэн улмаар 20-р зууны эхээр Монгол улсад шинжлэх ухааны үндэслэлтэй нягтлан бодох бүртгэлийг хэрхэн хөгжүүлсэн тухай түүхийг товч авч үзэв.

**Түлхүүр үгс:** аж ахуйн бүртгэл, хөдөө аж ахуй, газар тариалан, худалдаа, аж үйлдвэр, данс, давхар бичилт, журнал, санамжийн дэвтэр, ерөнхий дэвтэр, нягтлан бодох бүртгэл

\* МУИС–ийн Бизнесийн сургууль, (Email) molomjamts0112@yahoo.co.jp

\*\* МУИС–ийн ШУС, Хүмүүнлэгийн ухааны сургууль, (Email) hishge75@yahoo.co.jp

## **ДУНДАД ЗУУНЫ ҮЕИЙН ЕВРОПЫН УЛС ОРНУУДАД НЯГТЛАН БОДОХ БҮРТГЭЛИЙГ ХӨГЖҮҮЛСЭН НЬ**

### **Дундад эртний үеийн Европын улс орнуудын нягтлан бодох бүртгэлийн хөгжлийн тойм**

Дундад зууны үед Европын улс орнууд эртний Ромын бүртгэлийн уламжлалыг үргэлжлүүлэн хөгжүүлсэн гэж үздэг. Энэ үед бүртгэлийн эртний хэлбэр зонхилж байсан.

1202 онд Италийн иргэн Фибоначчи нягтлан бодох бүртгэлд араб тоог оруулж ирсэн боловч нягтлан бодогчид энэхүү шинэ тооны давуу талыг төдийлөн ойшоогоогүй тул гурван зуу гаруй жилийн дараа хэрэглэгдэж эхэлсэн байна. Учир нь тэр үед ром тоо нь араб тоог бодвол засаж өөрчлөхөд хялбар гэж үздэг байсантай холбоотой. Бүртгэлийн мөн чанарыг харьцангуй ойлгож мэдэхийн хэрээр тоо мэдээг нягт нямбай дүгнэх хэрэгцээ шаардлага өсөн нэмэгдсэн. (Фролова Т.А, 2010)

Нягтлан бодох бүртгэлд Ромын хууль эрх зүйг ашигласнаар бүртгэлийн бичилтийн хууль зүйн үндэслэл болон нягт нямбай байдал өсөн нэмэгдсэн. Ромын хууль эрх зүйн үндсэн дээр аж ахуйн болон худалдааны бүртгэлийн хууль эрх зүйн үндэслэл буй болсон. Энэ үед бүртгэлийн зарим шаардлагыг мөрдөх зорилгоор худалдаачид зээлийн зуучлалыг бий болгосон. Энэ нь:

1. Нягтлан бодох бүртгэлд үндэслэл муутай, зохисгүй бичилт хийхгүй байх;
2. Аж ахуйн ажил гүйлгээ бүрийг шийдвэрлэсэн заалт, түүнийг үндэслэсэн баримтыг гаргаж өгөх;
3. Цаг хугацааны дэс дарааллаар өсөн нэмэгдэхээр зохицуулан сүүлийн ажил гүйлгээг бүртгэх;
4. Хуурамч үйлдлээс зайлсхийхийн тулд бүх тоог цифрээр биш үсгээр бичих зэрэг шаардлагыг тавьж байсан.

Энэ үед сүм хийдийн аж ахуйд системчилсэн тэмдэглэл бүхий эд хогшлыг данслах үйл ажиллагаа өргөн дэлгэрсэн. Энэхүү данс бүртгэлд эд хөрөнгийг дараах байдлаар ангилж байв. Үүнд:

1. Байшин барилга;
2. Аж ахуйн эд хогшил;
3. Бүтээгдэхүүн;
4. Мал гэх мэт.

Эзэмшигчийн зардал болон аж ахуйн зардал гэсэн үйл ажиллагааны зардлын хоёр тусгай тооцоолол бүхий орлогын тайланг жилд нэг удаа бэлтгэж тушаадаг байсан.

Дундад зууны үед хөлсөөр тайлан тооцоо хийж өгдөг “хэсүүл бичээч” — ийн мэргэжил үүссэн байна. Сэргэн мандлын үед нягтлан бодох бүртгэлийн мэргэжлийн зохиол бүтээлүүд хэвлэгдэж эхэлсэн. Улсын аж ахуйд ихээхэн чухал ач холбогдолтой бүртгэлийн загвар анх Англи улсад үүссэн. “Аймшигт шүүхийн дэвтэр” хэмээх 1086 оны бүтээлд нягтлан бодох бүртгэлийн үндэс нь эд зүйлийг данслах явдал гэж үзсэн байдаг. Английн эрдэнэсийн сангийн ордонд улсын санхүүг шатрын хөлөг дээр харуулдаг байснаас шатар хэлбэрийн бүртгэл тооцоо үүсэж бий болсон. (Соколов Я.В, 2006)

XIII зуунд Баруун Европын улс орнуудад кассын үйл ажиллагааны бүртгэлийн нарийн систем үүсэж хөгжсөн. Энэ үед орлогын баримт бүр дараах үзүүлэлтүүдийг агуулдаг байв. Үүнд: он сар өдөр, үсгээр бичсэн тоон дүн, хуудасны баруун захад дугаар бичих, хэнээс тушаасан мөнгө орж ирснийг, төлбөрийн үндэслэл гэх мэт.

Гадаад валют буюу өөр улсын мөнгөн тэмдэгтээр орсон орлогыг тухайн улсын мөнгөн тэмдэгт рүү хөрвүүлэх маягаар дахин тооцоолдог байв. Зарлагын баримт бүр дараах үзүүлэлтүүдийг агуулж байсан. Үүнд: он сар өдөр, ашигласан баримтын үндэслэл, мөнгө хүлээн авагч, мөнгөний дүн, зардлын зориулалт, төлбөр хийсэн арга гэх мэт. Кассын дэвтрийн хуудас бүрийн дээд талд тухайн оныг зааж өгдөг байсан. Орлого, зарлагын дэвтрийг хоёр хувь хөтөлж нэгийг нь няравт, нөгөөг нь нягтлан бологчид хадгалуулдаг байв. Орлого, зарлагын бүх дэвтрийг зөвхөн тусгай мэргэжлийн хууль ёсны баримт бичиг батлагч буюу нотариатч баталгаажуулдаг байсан.

Ажил гүйлгээ бүрийн дүнг бүлэглэн нэгтгэх замаар сар бүр, эсвэл хагас жилд нэг удаа орлого, зарлагын дэвтрийн үлдэгдлийг дүгнэдэг байжээ. Аажмаар аж ахуйн үйл ажиллагааны хөгжил нь бүртгэлийн мэдээллийн чанарт хяналт тавих тодорхой хэлбэр загварыг буй болгохыг шаардах болсон. Иймээс XIII зуунд Англид хянан шалгагч — аудиторуудын байгууллага үүсэж буй болсон. Энэ үед Европод өдөр тутмын гүйлгээг цаг хугацааны дэс дарааллаар нь бүртгэлийн дэвтэрт бичдэг худалдаачдын бүртгэл тооцоонд тулгуурласан энгийн бүртгэл зонхилж байсан.

Энгийн бүртгэл нь аж ахуйн ажил гүйлгээний баримт мэдээний хуулийн

болон эдийн засгийн утга санааг илэрхийлдэггүй, тиймээс биет ба мөнгөн янз бүрийн хэмжүүрийг ашигладаг байсан тул аж ахуйн үйл ажиллагааны тоо мэдээ, үр дүнг нэгтгэн дүгнэх боломжгүй байжээ. Түүнчлэн тэр үед энгийн бүртгэлд ашгийг тооцоолох боломжгүй байсан, бүртгэлийн тоо мэдээ, нийт дүн зэргийн үнэн зөв эсэхэд хяналт тавих дүрэм журам байгаагүй.

Камеральный буюу төсвийн бүртгэл — энэ үед нягтлан бодох бүртгэлийн энгийн болон давхар бичилт зэрэгцэн оршиж байв. Энэ нь бүртгэлийн үндсэн объект болсон касс ба хүлээгдэж байгаа орлого, түүнчлэн энэхүү орлогоос төлөгдөх дүн зэргийг бүртгэхтэй холбоотойгоор үүссэн. Энэхүү бүртгэлийн гол зорилго нь орлого болон зардлын төсөвт хяналт тавих явдал байв. Түүнчлэн кассын үйл ажиллагааны бүртгэлийн янз бүрийн өвөрмөц аргуудыг ашигладаг байсан. Энэ үед бүрэлдэн тогтож, хэрэглэгдэж байсан аргуудад дараах дутагдалтай талууд байсан. Үүнд:

1. Бүртгэл нь нэгдмэл системээр илэрхийлэгддэггүй, бүртгэлийн объект нь нийлмэл шинжтэй байсан бөгөөд зүйл ангиуд нь ижил хэмжүүрээр илэрхийлэгддэггүй тул харьцуулагдах боломжгүй байсан.
2. Бүртгэлийн объект бүр түүнийг хэмжиж байгаа бүртгэлийн нэгжээр илэрхийлэгдэж байсан. Тухайлбал, талхыг биет нэгжээр, кассыг мөнгөн нэгжээр хэмждэг байв.
3. Эзэмшигчийн данс болон үр дүнгийн дансны аль алийг хэрэглэдэггүй байсан.
4. Эд зүйлийн данс, тооцооноос гадуур бүртгэлийн бичилтээс санхүүгийн үр дүнг тооцох боломжгүй байсан зэрэг болно.

Эдгээр дутагдалтай талууд нь аж ахуйн ажил гүйлгээг данс бүртгэлд тусгах, түүнийг эмх цэгцтэй нэгтгэх, тайлагнах шаардлагыг зүй ёсоор тавьсан бөгөөд энэ бүхэн нь нягтлан бодох бүртгэлийн давхар бичилтийн арга үүсэж хөгжих үндэс суурь болсон байна. Аж ахуйн үйл ажиллагааны бүх баримт мэдээг хоёр дахин тусгадаг учраас дансны жагсаалтанд өөрийн хөрөнгийн дансыг оруулсны зэрэгцээ материалын дансыг мөнгөн хэмжүүрээр илэрхийлэх болсон. Хэн нэгэн хүний олон удаагийн оролдлогын үр дүнд тэртээ XIII зуунд дансны давхар бичилтийн арга үүссэн гэж үздэг. Юутай ч дундад зууны үеийн баримт сэлтүүд Б.Котрульи, Л.Пачиоли нараас нилээд өмнө дансны давхар бичилт үүссэн болохыг баталдаг. Гэвч дансны давхар бичилтийг удааны хугацааны туршид хэрэглээгүйн учир нь нэгдүгээрт түүнийг зохиосон эзэн нь тодорхойгүй байсан, хоёрдугаарт давхар бичилтийг мөнгө, цагаан толгойн үсэг, ярианы хэл шиг өргөн хэрэглэдэггүй байсантай холбоотой гэж үздэг. (Соколов Я.В, 2006)

Ерөнхийдөө дансны давхар бичилт нь нэг талаас Европын улс орнуудын эдийн засгийн өсөлт хөгжил, нөгөө талаас капитализм үүсэж хөгжсөн, мөнгө зээлийн харилцааны хөгжил шинэ шатанд гарсантай холбоотойгоор эрчимтэй хөгжих болсон гэж үздэг. Тиймээс давхар бичилт нь аж ахуйн үйл ажиллагаанд дансны тусламжтайгаар хяналт тавих зайлшгүй шаардлагын улмаас аажим боловсронгуй болон хөгжиж ирсэн. Аж ахуйн үйл ажиллагааны олон хүчин зүйлүүд гол төлөв хоёрдмол шинжтэй байдаг. Тухайлбал, бэлтгэн нийлүүлэгч байгууллагаас орж ирсэн бараа, худалдан борлуулсан бараа хоёр хоорондоо холбоотой.

Тиймээс нягтлан бодох бүртгэлийн дансны давхар бичилтийн агуулгыг аж ахуйн амьдралын хоёрдмол шинжтэй уялдуулан дараах байдлаар тайлбарладаг. Үүнд:

1. Хоёр төрлийн бичилт — цаг хугацааны дэс дараалал бүхий хронологийн бичилт ба системчилсэн бичилт;
2. Хоёр төрлийн данс — материалын ба хувийн;
3. Данс бүр дебет ба кредит гэсэн адил тэнцүү хоёр талтай;
4. Аж ахуйн үйл ажиллагааны баримт мэдээ бүрийг ижил дүнгээр хоёр удаа бичдэг;
5. Мэдээллийн урсгал бүр орц ба гарц гэсэн хоёр чиглэлтэй;
6. Аж ахуйн үйл ажиллагаанд үргэлж хоёр тал буюу хоёр этгээд оролцдог. Өөрөөр хэлбэл нэг нь өгч байхад нөгөө нь авч байдаг;
7. Бүртгэлтэй холбоотой ямар ч үйл ажиллагааг хоёр удаа хийж гүйцэтгэдэг. Эхлээд баримт мэдээг бүртгэдэг, дараа нь тухайн бичилтийн үнэн зөвийг заавал шалгаж үздэг;
8. Эхлээд төлөвлөгөөг, дараа нь гүйцэтгэлийг тооцох зэргээр нэг үзүүлэлтийг хоёр удаа тооцоолж гаргадаг;

Эндээс үзвэл нягтлан бодох бүртгэлийн дансны давхар бичилтийн арга нь баланс, данс, дансны давхар бичилт гэсэн гурван энгийн аргаас бүрдэж байна. Дебет нь үргэлж кредиттэй таарч тохирч байх, актив нь үргэлж пассивтай тэнцүү байдаг зэргээр эдгээр аргууд нь нийцэж зохицох, тэнцүү байх өвөрмөц шинжийг агуулж байдаг.

## XV – XVIII зууны үеийн Италийн нягтлан бодох бүртгэлийн онцлог

Италичууд эртний Ромын аж ахуйн бүртгэлийн уламжлалыг үргэлжлүүлэн хөгжүүлсэн. Тэд Санамжийн дэвтэр болон Ерөнхий дэвтэр хэмээн нэрлэгдсэн бүртгэлийн бичилтийг мөнгөн хэмжүүр ашиглан хэрэглэсэн. Ерөнхий дэвтэрт капиталын дансыг оруулсан үеэс дансны давхар бичилтийн арга өргөн дэлгэрсэн. Пүүс компани бүр нягтлан бодох бүртгэлийг хэрэглэж эхэлсэн үеэс хэвлэмэл дэвтэр буй болж хэвлэмэл цаасан маягт бүхий нягтлан бодох бүртгэл үүссэн. Ийм шинэ бүртгэл гарч ирсэн нь Б.Котрульи, Л.Пачиоли хоёрын нэртэй салшгүй холбоотой.

Б.Котрульи бол Рагузы хотын худалдаачин байсан бөгөөд 1458 онд “Худалдаа ба төгс төгөлдөр худалдаачны тухай” хэмээх ном бичсэн. Энэхүү ном нь хожим 1573 онд хэвлэгдсэн байна. (Фролова Т.А, 2010)

Л.Пачиоли өөрийн анхны бүтээл болох “Венецийн арга” хэмээх данс хөтлөх тухай ном, түүнчлэн 1494 онд бичсэн “Summa de arithmetica, geometria, pporotioni e pporotionalita” буюу “Арифметик, геометр ба тэнцвэрт харьцааны талаарх бүх зүйл”, “Дансны талаарх XI зохиол” хэмээх бүтээлүүддээ дансны давхар бичилтийн аргын талаар авч үзсэн байна. Л.Пачиоли бүртгэлийн гол зорилго бол өр зээл, нэхэмжлэлийн талаарх мэдээ тайланг цаг алдалгүй гаргаж өгөх явдал юм гэж үзэж байв.

Б.Котрульи, Л.Пачиоли нар гол төлөв худалдааны нягтлан бодох бүртгэл болон энэ салбарт тохирсон дансны давхар бичилтийн талаар судалж байсан. Тэгвэл Италийн бусад судлаачид, тухайлбал А.Казанова дансны давхар бичилтийг өргөжүүлж усан онгоцны үйлдвэрт, А.ди Пиетро сүм хийдийн аж ахуй ба банкинд, Д.Москетти аж үйлдвэрт, Л.Флори эмнэлэг, төрийн байгууллага, өрх гэрийн аж ахуйд, Б.Вентури хөдөө аж ахуйн салбарт тус тус хэрэглэх арга зүйг авч үзсэн байна. (Соколов Я.В, 2006)

Италид дансны давхар бичилт хөгжихийн хамт хоорондоо харилцан уялдаа холбоо бүхий –

1. Хууль, эрх зүй – өр зээл, нэхэмжлэлийн хэмжээг шуурхай илрүүлэх;
2. Эдийн засгийн – өөрсдийн ажил хэргийг үр ашигтай зохион байгуулах гэсэн бүртгэлийн хоёр томоохон зорилт тулгарсан.

Эдгээр зорилтыг биелүүлэхийн тулд бүртгэл хөтлөлтөнд дансны бичилтийг нэвтрүүлэх шаардлага тавигдсан бөгөөд үүнтэй холбоотойгоор олон зууны

өмнөөс нягтлан бодох бүртгэл нь данс хөтлөх урлаг болон хөгжсөн гэж үздэг байна.

Л.Пачиоли аж ахуйн үйл ажиллагааны мэдээллийн үндсэн загварыг санаачилсан бөгөөд энэ нь дансны бичилтийн хоёр чухал нөхцөлд тооцогддог тул үүнийг Пачиолигийн хоёр тэнцвэр гэж нэрлэдэг. Энэ нь:

1. Дансдын дебетийн гүйлгээ нь кредитийн гүйлгээтэй ямагт тэнцүү байна.
2. Дансдын дебетийн үлдэгдлийн нийлбэр нь дансдын кредитийн үлдэгдлийн нийлбэртэй ямагт тэнцүү байна гэсэн зарчим юм.

Энэ цаг үеийн Италийн судлаачид Л.Пачиолигийн дансны давхар бичилтийн зарим үзэл санааг хөгжүүлж улам тодорхой, боловсронгуй болгоход өөрсдийн хувь нэмрийг оруулсан зохиол бүтээлүүдийг туурвиж үлдээсэн байдаг. Аж ахуйн үйл ажиллагааны баримт мэдээг тодорхойлох үед бүртгэлд заавал тусгах ёстой чухал нөхцлийг Л.Пачиоли дөрөв хувааж үзсэн. Үүнд:

1. Субъект
2. Объект
3. Цаг хугацаа
4. Байрлал

Эдгээр нөхцлүүд нь хэн, юу, хэзээ, хаана гэсэн асуултын хариу болж бүртгэлийн хариуцах эзэн, судлах зүйл, орон зай, цаг хугацааг тодорхойлдог.

Л.Пачиоли баланс гэдэг ойлголтонд ерөнхий дэвтрийн дансны дебет ба кредит гүйлгээ тэнцүү байх явдал гэж ойлгож байсан. Тэрээр дансны давхар бичилт бол бүртгэлийн алдааг илрүүлэх арга зүй юм, тиймээс ерөнхий дэвтрийг дуустал нь бичсэн тэр цагт л балансыг бэлтгэх хэрэгтэй гэж үзэж байсан. Харин Л.Флори аж ахуйн үйл ажиллагааны ямар ч баримт мэдээг зөвхөн журналд бичсэний дараа Ерөнхий дэвтэрт бүртгэх боломжтой гэсэн санал дэвшүүлж, журнал бол Ерөнхий дэвтрийн дансуудтай ижил төстэй ажил гүйлгээний бүртгэл юм гэж тодорхойлсон байдаг.

Л.Флори балансыг завсрын буюу түр баланс ба төгсгөлийн буюу үлдэгдэл баланс гэсэн хоёр хэлбэрт хуваасан. Эхнийх нь ямар ч үед өөртөө санхүүгийн үр дүнг агуулдаг, хоёр дахь нь жилийн эцсээр бэлтгэдэг бөгөөд тэр жилийнхээ санхүүгийн үр дүнг тусгадаг байсан байна. Ийм маягаар XVII зууны эцэс гэхэд Италид Санамжийн дэвтэр, Ерөнхий дэвтэр, журнал зэргийг ашигладаг бүртгэлийн Венецийн загвар болон эртний Ромын загвар зэрэгцэн оршиж

байлаа.

Ф.Гарати эртний Ромын загварыг сайжруулж дансыг аналитик ба синтетик гэж ангилсан бөгөөд энэ хувилбар нь Италийн данс хөтлөлтийн шинэ загвар гэж нэрлэгдэх болсон юм.

Эцэст нь Италийн данс, бүртгэлийн чиглэлийн судлаачдаас Лука Пачиолиг онцлон дурьдах нь зүйтэй юм. Учир нь дэлхий дахин орчин үеийн нягтлан бодох бүртгэлийг 1445 – 1517 оны үед амьдарч байсан Италийн соён гэгээрүүлэгч, математикч, Францискан сүмийн гэлэн Фра Лука Бартоломео де Пачиолитай /Fra Luca Bartolomeo de Pacioli (1445 – 1517)/ ихээхэн холбоотой гэж үздэг. Тууштай соён гэгээрүүлэгч, эрдэмтэн судлаач Лука Пачиоли тухайн үедээ бизнес, шашин, цэргийн эрдэм, анагаах ухаан, хэл, уран зураг, хөгжим, хууль зэрэг олон төрлийн шинжлэх ухааныг судалж байв. (John R. Alexander, 2002)

Тэрээр Италийн Тоскан дахь Борго Сан Сепулкро (Borgo San Sepulcro) хэмээх тосгонд 1445 онд мэндэлжээ. Лука Пачиоли багадаа уран бүтээлч Пиеро делла Францескагийн нөлөөн дор өсөж хүмүүжсэн нь түүний боловсрол болон цаашдын бүтээл туурвилд асар их нөлөө үзүүлсэн. Лука Пачиоли 20 орчим настайдаа Венец хот руу аялж тэндээ нэгэн баян худалдаачны хүүхдүүдийн гэрийн багшаар ажилласан. Тэрээр 1471 онд Ромд ирж гэгээн Францисын сүмд сахил хүртэн санваартан болсон байна. Лука Пачиоли Италийг хөндлөн гулд туулан аялж Ромоос Перугна, Неаполь, Пиза болон Венецийн их сургуулиудад математикийн лекц уншиж байв. Тэрээр математикийн талаарх өөрийн гурав дахь бүтээлийг туурвиж дуусгасаны дараа 1482 оны үеэс өөрийн бүх цаг завьг Францискан сүмийн гэлэн болоход зориулсан байна.

Тэр Милан хотод байхдаа Леонардо да Винчитэй танилцсан бөгөөд Леонардо да Винчи түүнд 1497 оны “Divina Proportione” хэмээх бүтээлийнх нь зургуудыг бэлтгэхэд тусалсан байна. Харин үүний хариуд Лука Пачиоли Леонардо да Винчигийн томоохон уран бүтээл болох Миланы гүн Людовико Сфорзагийн хөшөөнд шаардлагатай хүрлийн хэмжээг тооцоолж өгсөн гэдэг. (John R. Alexander, 2002)

Лука Пачиоли дансны давхар бичилтийн аргын талаар хэд хэдэн зохиол бүтээл туурвиж түүндээ нягтлан бодох бүртгэлийн дансны давхар бичилтийн аргыг системчилж, хөгжүүлэн олны хүртээл болгосноор энэхүү давхар бичилтийн арга нь хүн төрөлхтний оюун санааны гайхамшигт нээлтүүдийн нэг хэмээн хүлээн зөвшөөрөгдсөн билээ.



## XVII – XVIII зууны үеийн Францын нягтлан бодох бүртгэлийн онцлог

XVII зууны II хагасаас Европод Францын нягтлан бодох бүртгэлийн хэлбэр зонхилж ирсэн. Францын судлаач Жак Савари нягтлан бодох бүртгэл бол аж ахуйн нэгжийн удирдлагын тухай шинжлэх ухааны нэг бүрэлдэхүүн хэсэг болохыг баталсан. Францын бүртгэлийн гол онцлог нь дансны давхар бичилт болон балансын дансд гол үүрэгтэй байсанд оршино. Тэд дансны давхар бичилтийг “Өмчлөгчийн мэдэлд орж байгаа бүхнийг дебетлэж, өмчлөгчийн мэдлээс гарч байгаа бүхнийг кредитлэх ёстой” гэж тайлбарлаж байв.

Нягтлан бодогч Б.Ф.Баррем дансны давхар бичилтийн дөрвөн зарчмыг дараах байдлаар томъёолсон. Үүнд:

1. Хэрэв материалын үнэ бүхий зүйлийг орлого болгох бичилт хийвэл дансыг дебетлэнэ.
2. Хэрэв материалын үнэ бүхий зүйлийг зарлага болгох бичилт хийвэл дансыг кредитлэнэ.
3. Хэрэв бусад материалын үнэ бүхий зүйлийн орлоготой хамааралгүй материалыг зарлагадвал тэр тооцоо хийсэн этгээдийн дансыг дебетлэнэ.
4. Хэрэв бусад материалын үнэ бүхий зүйлийн орлоготой хамааралгүй материалыг орлогодвол тэр тооцоо хийсэн этгээдийн дансыг кредитлэнэ гэсэн байна.

Ийм маягаар Б.Ф.Баррем дебетийн орлого ба кредитийн зарлагыг адилтгаж дансны давхар бичилтийн утга санааг тайлбарласан байдаг. Түүнчлэн судлаач С.Рикар нягтлан бодогчид дансны дебет болон кредитэд бичигдсэн бүх ажил гүйлгээг бүртгэсэн тусгай хяналтын түр дансыг хөтөлж байхыг зөвлөсөн байна. Хэрэв дансны дебет болон кредитийн дүн тэнцүү байвал Ерөнхий дэвтрийн дансдын бичилт үнэн зөв гэсэн үг бөгөөд энэхүү дүнг тухайн цаг хугацааны эцэст уг түр данс тооцоолох зориулалттай байна.

Хортой цаас буюу нэг зүйлийг хэд хэдэн хувиар бичихийн тулд цаас болон маягтуудын завсар хооронд тавьж бичдэг нимгэн хар цаас гарч ирсэнтэй уялдан материалын орлогын баримтуудаас тайлан мэдээ бэлтгэх үед тусгай хуудас болон ажил гүйлгээний мэдээний картыг зэрэг ашиглах замаар С.Рикарын энэхүү аргыг шинээр хэрэглэх болсон. Бүх картыг нөхсөний дараа тусгай хуудасны тоо мэдээг дүгнэх ба дүнг баримтуудын дүнтэй зэрэгцүүлэн тэдгээр нь хоорондоо тохирч байвал бичилт үнэн зөв болсон гэж үздэг байсан.

Ж.Савари дансыг аналитик ба синтетик гэж ангилан, баримт мэдээг бүртгэх

хоёр үе шаттай системийг бий болгосон. Де ла Порт болон Б.Ф.Баррем нар дансны ангилалтыг улам боловсронгуй болгож дансны хувьсал өөрчлөлт нь дараах зургаан үе шатыг дамжсан гэж дүгнэсэн. Үүнд:

1. Эхлээд материалын үнэт зүйлсийн данс бий болсон.
2. Мөнгөн хөрөнгийн данс бий болсон.
3. Тооцооны данс бий болсон.
4. Төсвийн данс бий болсон.
5. Өөрийн хөрөнгийн данс бий болсон.
6. Үр дүнгийн данс бий болсон.

Францын ихэнх судлаачид баланс бол санхүүгийн үр дүнг тодорхойлдог баримт хэмээн томъёолсон байдаг. Тэд бүртгэлийн бүтэц зохион байгуулалт, мэдээллийн бааз, эх сурвалж, арга техникийг боловсронгуй болгоход өөрсдийн хувь нэмрийг оруулсан бөгөөд бүртгэлийн Францын, Америкийн ба Бельгийн гэсэн гурван хэлбэрийг буй болгосон. (Соколов Я.В, 2006)

Франц маягийн данс бүртгэл нь Санамжийн дэвтэр, журнал ба Ерөнхий дэвтэр гэсэн Итали хэлбэрийн үзэл санаанд тулгуурласан. Бүртгэлийн мэргэжилтэн Де ла Порт Мемориаль болон кассын журналаас гадна гол ажил гүйлгээнүүдэд зориулсан бусад журналыг ашиглах явдал бол Францын данс бүртгэлийн хэлбэрийн онцлог юм гэж бичиж байв. Данс бүртгэлийн энэ хэлбэрийн үед ямар нэг тусгай журналд бичсэн нэг бичилт нь бусад тусгай журналыг шалгах үед хэд хэдэн удаа тохиолдох боломжтой байдаг.

Бельги маягийн данс бүртгэлийн онцлогийн талаар нягтлан бодогч М.Батгайлем журналыг –

1. Худалдан авалтын журнал
2. Борлуулалтын журнал
3. Кассын журнал
4. Санхүүгийн үр дүнгийн журнал гэсэн дөрвөн бие даасан төрөлд хувааж авч үзсэн. Тэдгээрийн гүйлгээг сарын эцэст Ерөнхий дэвтэрт шилжүүлэн бичдэг гэж тодорхойлсон байна.

Америк маягийн данс бүртгэлийн онцлогийн талаар судлаач Э.Дегранж нягтлан бодох бүртгэлийн онолын асуудлыг авч үзсэн байдаг. Тэрээр нягтлан бодох бүртгэлд аль аль нь чухалд тооцогддог хронологийн буюу цаг хугацааны дэс дараалсан бичилт ба системчилсэн бичилтүүдийг Ерөнхий журналд нэгтгэж болно гэж үзсэн. Журналын энэ бичилт нь эзэмшигчийн капиталын хэмжээг тодорхойлох, хүссэн үедээ ямар ч тооцооллыг харах боломжтой байх гэсэн

бүртгэлийн хоёр зорилтыг биелүүлж чадна. Үүний тулд 1). Касс 2). Бараа 3). Худалдан авалт 4). Төлбөрийн 5). Ашиг ба алдагдал гэсэн таван дансыг ашиглахыг санал болгосон. (Фролова Т.А, 2010)

Касс, бараа, ашиг ба алдагдлын данс нь аж ахуйн дотоод гүйлгээг тусгадаг бол худалдан авалт болон борлуулалтын дансууд нь гадаад гүйлгээг тооцоолоход зориулагддаг. Түүнчлэн капитал, эхлэлтийн баланс, хаалтын буюу үлдэгдэл баланс гэсэн нэмэгдэл гурван дансыг хөтлөх хэрэгтэй гэж үзсэн. Эдгээр бүх дансд нь зөвхөн өдөр тутмын ажил гүйлгээг бүртгэхэд зориулагддаг. Үйлдвэрлэл, нөөц ба үндсэн хөрөнгийн бүртгэлд зориулагдаагүй. Энэ мэтчилэн Америк бүртгэлийн хэлбэрийн сайн тал нь:

1. Нягтлан бодох бүртгэлийн бичилтийг  $1/3$  — ээр багасгасан.
2. Бүртгэлээс аж ахуйн үйл ажиллагааны дүр зургийг бүхэлд нь харах боломжтой болсон.
3. Нэмэлт ажиллагаагүйгээр өдөр тутмын балансыг бэлтгэх боломж бүрдсэн.
4. Бүртгэлийн алдааг олох, илрүүлэх ажлыг хөнгөвчилсэн.
5. Хуудсыг дугаарлаж хялбаршуулсан зэрэг юм.

Данс бүртгэлийн энэ хэлбэрийн эдгээр сайн талууд нь өнөөдрийг хүртэл хэрэглэгдэж байгаа бөгөөд үүнийг гол төлөв жижиг, дунд аж ахуйн нэгжүүд хэрэглэхэд тохиромжтой гэж үздэг.

Энэ бүхний үр дүнд XVIII зуунд Францад үндэсний бүртгэлийн тогтолцоо бүрэлдэж эхэлсэн. Энэ нь үндсэндээ данс бүртгэлийн шинэ хэлбэр болох картыг ашиглан бүртгэлийн ажлыг оновчтой болгоход чиглэгдэж байсан байна. Б.Ф.Баррем худалдан авалтын өртгийг нэг мөнгөн тэмдэгтээс нөгөө рүү шилжүүлэх ажлыг хөнгөвчлөхийн тулд тооцооллыг хялбарчилсан тусгай хүснэгт ашиглахыг санал болгосон. (Соколов Я.В, 2006)

Ж.Савари Францын эдийн засгийг зохицуулах зорилго бүхий 1673 оны “Ордонансын хууль” — ийг боловсруулахад оролцсон бөгөөд хожим уг хуулийг Саваригийн хууль хэмээн нэрлэх болсон. Энэхүү хуулиар Францын бүртгэл хөтлөлтэй холбоотой зарим асуудлыг зохицуулсан байдаг. Ийнхүү бүртгэл хөтлөлтийн Франц хэлбэр нь XVIII зууны эцэс гэхэд том аж үйлдвэрийн хөгжилтэй уялдаж улам боловсронгуй болсон байна.

## XVI – XVIII зууны үеийн Германы нягтлан бодох бүртгэлийн онцлог

Германы бүртгэлийн гол үзэл санаа нь хуулийн этгээдийн материалын хариуцлагатай холбоотой дотоод тооцоо, түүнд нөлөөлж байгаа хүчин зүйлүүдийг илрүүлэхэд чиглэгдэж байсан. Нягтлан бодогч И.Готлиб 1531 онд Германы нөхцөлд тохируулан Италийн нягтлан бодох бүртгэлийг ашиглах оролдлого хийж байв. Түүнчлэн нягтлан бодогч В.Швайкер, Х.Хагер нар Италийн болон Германы бүртгэлийн үзэл санааг нэгтгэх оролдлого хийсэн.

Тэд нягтлан бодох бүртгэлийн гол зорилт бол орлого, зарлагын бүх ажил гүйлгээг тодорхой нотлох баримтанд тулгуурлан нягт нямбай бичилт хийх явдал гэж үзэж байв. Нэрт математикч, философич Г.В.Лейбниц анх удаа нягтлан бодох бүртгэлийн аргын элементүүдийн гүйцэтгэх дэс дарааллыг:

1. Аж ахуйн ажил гүйлгээ гарсныг тогтоож, түүнийг хууль ёсны үнэн зөв баримтаар баталгаажуулах;
2. Баримт мэдээнд тулгуурлан нягтлан бодох бүртгэлд бичилт хийх;
3. Данс, бүртгэлийн үйл ажиллагааг гүйцэтгэх явдал юм гэж тодорхойлсон. (Фролова Т.А, 2010)

Германы пүүс, компаниудын бүртгэлийн практикаас үзвэл XVI зуунаас эхэлж жилийн тайлан балансыг бэлтгэхийн өмнө эд хөрөнгийн тооллогыг явуулахыг шаарддаг байсан байна. Германы нягтлан бодогчид материалын үнэт зүйлийг зах зээлийн өртгөөр үнэлдэг байв. Нягтлан бодогч В.Швайкерийн нэг томоохон амжилт бол тэрээр худалдааны пүүсүүдийн бүх ажил гүйлгээний баримтуудыг ангилах оролдлого хийж, тэдгээрийг 250 стандарт ажил гүйлгээнд багтаан бүлэглэсэн явдал юм.

Түүнчлэн тэрээр ажил гүйлгээ бүрт зориулагдсан дансыг сонгож ялгаж өгсөн байдаг. Энэ бүхнээс үндэслэн В.Швайкерийг аж ахуйн ажил гүйлгээний утга агуулга болон дансдын кодчилсон системийг ашиглан дансны төлөвлөгөөг анх зохиосон хүн гэж үздэг. Германы данс бүртгэлийн хэлбэрийг анх 1774 онд судлаач Ф.Гельвиг журналыг Мемориал ба Кассын дэвтэр гэж хоёр хуваасны үр дүнд буй болсон гэж үздэг. Эхэндээ кассыг оролцуулалгүйгээр аж ахуйн бүх ажил гүйлгээг дэс дараалуулан бүртгэж байсан байна. (Соколов Я.В, 2006)

Германд удаан хугацааны туршид төсвийн бүртгэл чухал үүрэгтэй байсан. Үүний гол мөн чанар нь кассын бүртгэл байсан тул Италийн бүртгэлийн давхар бичилтийг нэвтрүүлж давхар тэмдэглэл бүхий дэс дараалсан бичилтийн үр

дүнд кассын дэвтэр болон Мемориалд нэмэлт хийсэн, харин Ерөнхий дэвтэрт сард нэг удаа нийт дүнг тодорхойлдог дансаар бичилт хийдэг байв. Кассын дэвтэр болон Мемориал нь бүх дансдыг дебет ба кредитээр нь бүлэглэн нэгтгэхэд зориулагдаж байсан. Үүний дараа тусгай дансдыг нэг бол дебетийн шинж тэмдгээр нь ялгасан зүйл ангиар, эсвэл кредитийн зүйл ангиар тодорхой схемээр бичилт хийдэг Өмнөд Германы хувилбар, мөн энэ томъёоллоор янз бүрийн дансдыг хуримтлуулан бичилт хийх зориулалт бүхий хуримтлуулах журналыг бэлтгэдэг Умард Германы хувилбарыг ашигладаг. Нэг төрлийн аж ахуйн хөрөнгө, үйл ажиллагааг мөнгөн хэмжүүрээр нэгтгэн илэрхийлсэн дансдын гүйлгээний дүнг Ерөнхий дэвтэрт бичдэг байжээ.

Энэ мэтчилэн Германы данс, бүртгэлийн хэлбэр нь өөрийн бүртгэлийн онцлог шинжийг бүрдүүлсэн бөгөөд ялангуяа энэ үед бүртгэлийн бичилтийн дэс дарааллыг буй болгосон нь Европын олон орны нягтлан бодогчдод тухайн цаг үед бүртгэлийн ажлыг эрхлэн явуулах үндэс суурь болсон юм.

## **XVI – XVIII зууны үеийн Английн нягтлан бодох бүртгэлийн онцлог**

Англи улсад нягтлан бодох бүртгэлийн чиглэлийн анхны ном 1543 онд хэвлэгдсэн бөгөөд зохиогч нь математикийн багш Х.Олдкастл байсан. Тэрээр данс бүр өглөг ба авлага гэсэн хоёр хэсэгтэй, иймээс нягтлан бодох бүртгэлийн бүх дансдыг тусгайд нь тайлбарлаж, тэдгээрийн тоо мэдээг аж ахуйн үйл ажиллагааны удирдлагын зорилгод ашиглах боломжтой гэж үзсэн. (Фролова Т.А, 2010)

Английн нягтлан бодогчид өөрсдийн бүтээлдээ хөдөө аж ахуй, аж үйлдвэрийн бүртгэлийн зохион байгуулалт, заах арга зүй, данс бүртгэлийн хэлбэрүүд, үндсэн хөрөнгийн элэгдэл хорогдлын асуудлуудыг судалж авч үзсэн байдаг. Нягтлан бодогч Д.Меллис анх удаа үндсэн хөрөнгийн элэгдлийн тухай ойлголтыг гаргаж ирсэн бөгөөд тэрээр:

1. Элэгдэл хорогдол бол үл хөдлөх хөрөнгийн шууд зардал юм.
2. Элэгдэл хорогдол нь үндсэн хөрөнгийг тогтмол нэг түвшинд хэвээр хадгалах арга юм гэж үзэж байв.

Английн данс, бүртгэлийн хэлбэрийг хөгжүүлэхэд эрдэмтэн судлаач, нягтлан бодогч Д.Веддингтон, Р.Даффорн, Т.Жонс нар ихээхэн хувь нэмэр оруулсан гэж үздэг. Д.Веддингтон Санамжийн дэвтэр ба журнал хөтлөхийн оронд хийгдсэн бичилтийн дүнгээ шууд Ерөнхий дэвтэрт шилжүүлэн бичдэг тусгай зориулалт бүхий цуврал туслах дэвтрийг хөтлөх санал дэвшүүлсэн.

Бүртгэлийн энэ хандлага нь дансны бичилтийн тоог цөөрүүлж, хөдөлмөр зарцуулалтыг багасгах ач холбогдолтой байв.

Нягтлан бодогч Р.Даффорн нягтлан бодох бүртгэлийн дараах дэвтрүүдийг хөтлөх дэс дарааллыг тодорхойлсон. Үүнд:

1. Кассын болон банкны дансны дэвтэр;
2. Тусгай зориулалтын дэвтэр;
3. Зардлын дэвтэр;
4. Хуулбар бичилтийн дэвтэр;
5. Санамжийн дэвтэр;
6. Төлбөрийн дансны хуулбарын дэвтэр;
7. Хаягдлын бүртгэлийн дэвтэр;
8. Журнал;
9. Эд хогшлын данс;
10. Ерөнхий дэвтэр зэрэг болно.

Энэхүү бүртгэл нь тухайн цаг үедээ Англид улам боловсронгуй болон хөгжиж байсан үйлдвэрийн газруудад тохирч байсан гэж үздэг.

Английн эрдэмтэн Т.Жонс бол дансны давхар бичилтэнд оршиж байсан алдаа дутагдлыг шүүмжлэгч, нягтлан бодох бүртгэлийг шинэчлэгч, Английн бүртгэлийн хэлбэрийг үндэслэгч байсан. Түүний үндэслэсэн Английн данс, бүртгэлийн хэлбэр нь:

1. Нягтлан бодох бүртгэлийг хөтлөх явцад үүссэн алдаа, эндүүрлийг өөрөө илрүүлэх боломжтой;
2. Санхүүгийн үр дүнг шуурхай илэрхийлэх боломжтой зэрэг давуу талтай байв.

Английн бүртгэлийн хэлбэрийн үндсэн хэсэг нь журнал байсан бөгөөд энэхүү журнал нь гурван баганатай байсан. Дунд талын баганад кассын дүнг харуулсан бүх ажил гүйлгээг бичдэг, хажуугийн хоёр баганын зүүн тал буюу дебет талд кассын орлогын дүнг, баруун тал буюу кредит талд кассаас зарцуулж буй дүнг бичдэг байв. Хэрэв захын багануудын бүх дүнг нэмвэл тэр нийт дүн нь дунд талын баганын дүнтэй үргэлж тэнцүү байх ёстой.

Бүртгэл нь үйл ажиллагаанд оруулж байгаа капиталын нэр төрөл ба дүнг журналд дэлгэрэнгүй бичихээс эхэлдэг бөгөөд цаашлаад өдөр тутмын бүх үйл ажиллагааг журналд тусгаж өгдөг. Журналаас зөвхөн өр, авлагын данс, хүлээн авсан ба бичиж өгсөн векселийн дансны дүнг гурван сар тутамд нэг удаа

Ерөнхий дэвтэрт шилжүүлэн бичдэг. Журналын дүн нь Ерөнхий дэвтрийн дүнтэй ямагт тэнцүү байх ёстой. Ашгийг тодорхойлохын тулд барааны дансны тооцоо болон дүнг журналын зүүн баганаар харуулдаг байжээ. Т.Жонсын энэ аргын үед журналын зүүн болон баруун багануудын дүн нь хоорондоо тэнцдэггүй байсан тул нэгдүгээр баганын дүнгээс хоёрдугаар баганын дүнг хасаж өөрийн капиталын дүнг тооцох шаардлагатай болдог. Энэхүү өөрийн капиталын дүнг эхний үлдэгдэлтэй нь харьцуулж ашиг алдагдлын хэмжээг тодорхойлдог байжээ.

XVIII зууны дундуур Англид нягтлан бодох бүртгэлийн дансны давхар бичилтийг аж үйлдвэрийн бүртгэлд ашиглах туршилтууд хийгдсэн. Энэ үед үйлдвэрлэлийн зардлын бүртгэл үүссэн байна. Нягтлан бодогч Д.Додсон үйлдвэрлэлийн бодит зардлыг бүртгэх арга зүйг тодорхойлсон. Гэхдээ энэ нь бүтээгдэхүүний нэгжийн өөрийн өртгийг тооцоолох асуудлыг хөндөөгүй, харин бүтээгдэхүүний борлуулалтын орлого ба үйлдвэрлэлийн нэгж хэсгийн мастер тус бүрийн хөдөлмөртэй холбоотой зардлуудыг харьцуулах боломж бүхий бүртгэлийн систем байсан. (Соколов Я.В, 2006)

Английн нягтлан бодогчид бүртгэлийн практикт ойлгомжтой, ил тод байдлыг хангахын тулд нэг ижил төрлийн анхан шатны баримт маягт ашиглах, тайлангуудыг ижилсгэн хүснэгтэн хэлбэрт оруулах шаардлагатай гэж үзэж байв. Түүнээс гадна нягтлан бодогчид туршлагаа солилцож байх шаардлагатай, өөрөөр хэлбэл мэргэшсэн нягтлан бодогчид өөрсдийн тэргүүн туршлага, мэдлэгийг бусдад түгээн дэлгэрүүлэх, мэргэжлийн ёс зүйг сахиж албан тушаалаа урвуулан ашиглахаас урьдчилан сэрэмжлүүлэх зэргээр аж ахуйн үйл ажиллагаанд оролцож буй ажилтнуудыг сурган хүмүүжүүлэх үүрэгтэй гэж үзэж байсан.

### **XVIII – XIX зууны үеийн Оросын нягтлан бодох бүртгэлийн онцлог**

I Петр хааны эрин үед Орос оронд бүртгэл, хяналтын асуудлыг онцгой анхаарч бүртгэлийн зохион байгуулалттай холбоотой заавар журам, төрийн баримт бичгүүд хэвлэгдэн гарсан. 1714 оны төрийн баримт бичигт бүртгэлийн дараах асуудлуудыг тусгасан байдаг. Үүнд:

Бүртгэлийн бичилт нь цаг хугацаандаа хийгддэг байх, өөрөөр хэлбэл “бүртгэл нь шуурхай байх”

1. Орлого, зарлагын дэвтрийг өдөр бүр хөтлөх
2. Хариуцсан албан тушаалтнууд бүртгэлийг нягт нямбай хөтлөх зэрэг

болно.

Оросын нягтлан бодох бүртгэлийн түүхэн дэх нэг томоохон үйл явдал бол 1722 онд хэвлэгдсэн Хөлөг онгоцны үйлдвэр болон тэнгисийн флотын удирдах газрын дотоод журамд нягтлан бодогч, дебет, кредит гэсэн нэр томъёо, үгсийг анх хэрэглэсэн явдал бөгөөд энэхүү дотоод дүрэм, журмыг бусад томоохон үйлдвэр аж ахуйн газруудад загвар болгон хэрэглэх шаардлагатай гэж онцолсон байна. Түүнчлэн энэхүү дүрэм журамд материалын биет өртгийн бүртгэлийг нэр төрөл, тоо хэмжээ, үнийн дүнгээр хөтлөх нарийн системийг урьдаас зааж өгсөн байна.

Агуулахын няравууд хуудсыг нь дугаарлаж үдсэн, нярав болон хянагч гарын үсэг зурж баталгаажуулсан материалын хоёр төрлийн дэвтрийг хөтөлдөг байв. Эхний дэвтэр нь цаг хугацааны дэс дараалал бүхий бичилт хийдэг журнал бөгөөд түүнд орлого, зарлагын үйл ажиллагааг бичдэг байсан.

Материалыг тавьж олгох үед зөвхөн бэлэнээр олгох тушаалыг үндэслэдэг бөгөөд энэ үед хянагч заавал гарын үсэг зурдаг, журнал болон тушаалд агуулахын нярав ба материалыг хүлээн авагч нар мөн гарын үсэг зурдаг байв. Бусад байгууллагатай байгуулсан гэрээний биелэлтийн бүртгэлд зориулан тусгай дэвтрийг хөтөлдөг байсан. Материалын орлогын бүртгэлийн шугаман аргын шинж тэмдгийг илэрхийлсэн бүртгэлийн эдгээр баримтууд нь Орос улсын хувьд анхныхад тооцдогддог байна.

Ийнхүү тэнгисийн флотын дүрэм журам нь Оросын нягтлан бодох бүртгэлийн системд, ялангуяа агуулахын бүртгэлийн нийт улсын хэмжээний аргачлал, анхан шатны баримтын тусламжтайгаар аж ахуйн үйл ажиллагааны бүх баримт мэдээг хууль ёсны болгох зарчмыг тууштай хэрэгжүүлэхэд асар их нөлөө үзүүлсэн байна. Бүртгэлийн бичилтийг хийхдээ үнэн зөв болох нь нотлогдоогүй баримт материалыг ашигладаггүй байсан. Бүртгэлийн системд агуулахын нөөцийн бүртгэл гол байр суурь эзэлдэг байсан бөгөөд учир нь барилга, аж үйлдвэр, цэрэг армийн материалын хангамжийн бүртгэлийг тусгай дүрэм журмаар нарийн чанд зохицуулдаг байсантай холбоотой юм.

Улсын мэдлийн төмөрлөгийн үйлдвэрүүдэд материалын бүртгэлийн дэвтэрт “С” үсгээр кредитийг, “Д” үсгээр дебетийг тэмдэглэдэг байсан. Энэхүү материалын бүртгэлийн дэвтэрт бараа материалыг 12 бүлгээр ангилж бүртгэдэг байв.



I Петр хааны үед Оросын нягтлан бодох бүртгэлийн зохион байгуулалт нь засаг захиргааны шинэчлэлтэй нягт холбоотой байсан. Энэ үед хэд хэдэн төрлийн хууль эрх зүйн актууд, заавар журмыг батлан мөрдүүлж байсан. Тэдгээр дүрэм журмын ихэнхийг баруун Европын орнуудаас, ялангуяа Шведийн туршлагыг судалсны үндсэн дээр боловсруулсан байна. Энэ шинэчлэл нь:

1. Өмч хөрөнгийн бүрэн бүтэн байдалд тавих хяналтыг чангатгах
2. Улсын сангийн орлогыг нэмэгдүүлэх гэсэн хоёр зорилгод чиглэгдэж байсан.

Түүнчлэн I Петр хааны үед Орос улсад аж үйлдвэрийн бүртгэл асар хурдацтай хөгжсөн гэж үздэг. Үйлдвэрийн газруудад эхлээд үйлдвэрлэлийн тусгай нэгж хэсгүүдийн удирдлагад зайлшгүй шаардлагатай аж ахуйн бүх ажил гүйлгээг тасралтгүй баримтжуулах; эд хогшлыг бүртгэх, тайлан бэлтгэх үйл ажиллагааг зохицуулах; өртөг зардлыг тооцох орчин үеийн аргыг хэрэглэх; бүртгэлд шугаман бичилтийг ашиглах, бүртгэлийн мэдээллийг задлан шинжлэх боломжийг бий болгосон. Гэхдээ аж үйлдвэрийн бүртгэлд дансны давхар бичилтийг ашигладаггүй байсан. Учир нь Оросын нягтлан бодогчид зардлыг бүртгэх, хэмжихтэй холбоотой биет бүртгэлийг илүүд үздэг байсан юм.

Орос оронд дансны давхар бичилтийг нэвтрүүлэхэд Баруун Европын орнуудын нягтлан бодох бүртгэлийн ном зохиол, бүтээлүүд ихээхэн нөлөө үзүүлсэн. Нягтлан бодох бүртгэлийн бүтээлүүдийг гадаад хэлнээс Орос хэлэнд орчуулсан хамгийн анхны орчуулагч сэхээтнүүдийн нэг бол дансны давхар бичилтийг шүтэн бишрэгч М.Д.Чулков байв. Түүний орчуулгын бүтээлд хуучин Итали, Франц болон Германы бүртгэлийн хэлбэрүүдийг дэлгэрэнгүй авч үзсэн байдаг. (Соколов Я.В, 2006)

Оросын томоохон худалдааны байгууллагуудад хэрэглэж эхэлсэн худалдааны нягтлан бодох бүртгэл нь хэд хэдэн онцлогтой байсан. Энэ үед ихэнх нягтлан бодогчид өөрийн өртгийн үнэлгээний зарчмыг баримталж байв. Худалдааны нягтлан бодох бүртгэлийн систем нь 1800 оны Банкны дүрэм, 1834 оны худалдаачдын худалдааны дэвтэр хөтлөх журмын тухай хуулиар тус тус зохицуулагддаг байсан. Эдгээр хууль эрх зүйн баримт бичгүүдэд худалдааны байгууллагуудын бүртгэлийн хэлбэр ба бүртгэлийг хөтлөн явуулахад баримтлах дүрэм журмыг зааж өгсөн байдаг. Худалдааны бүртгэл нь бөөний худалдааны, жижиглэнгийн худалдааны ба жижиг худалдаа эрхлэгчдийн гэсэн гурван хэсэгт хуваагдаж байв. Эдгээр бүртгэлийг:

1. Барааны — барааны бүртгэлийн дэвтэр;
2. Кассын — мөнгөн орлого ба төлбөрийн бүртгэлийн дэвтэр;

3. Тооцооны — үйлдвэрлэлтэй холбоотой тооцоог хөтөлдөг дансдын жагсаалтыг багтаасан дэвтэр гэсэн гурван дэвтэрт хувааж үздэг.

Жижиглэнгийн худалдаа болон жижиг худалдааны байгууллагад энгийн бүртгэлийг, харин бөөний худалдааны байгууллагууд дансны давхар бичилтийн аргыг хэрэглэж байсан. Иймээс бөөний худалдааны байгууллагууд дараах дэвтрийг нэмж хөтөлдөг байжээ. Үүнд:

1. Аж ахуйн үйл ажиллагааны бүх баримт мэдээг дэс дараалан бүртгэх журнал;
2. Бүх үндэслэсэн баримт, захидал харилцааны хуулбарын дэвтэр;
3. Хөтөлж буй дансдын дэвтэр;
4. Хөтөлсөн баримтын дэвтэр;
5. Аж ахуйн үйл ажиллагааны бүх баримт мэдээг системтэй бүртгэх Ерөнхий дэвтэр зэрэг болно.

Ийнхүү Орос оронд нягтлан бодох бүртгэл I Петр хааны үеэс алгуур хөгжиж ирсэн бөгөөд харин XIX зууны эхний хагаст К.И.Арнольд, И.Ахматова, Э.А.Мудрова ба И.С.Вавилова нарын нэр алдартай дөрвөн нягтлан бодогчийн хөдөлмөр, үр бүтээлийн ачаар Оросын нягтлан бодох бүртгэлийн чиглэл бүрэлдэн бий болсон байна. (Соколов Я.В, 2006)

## **XX зуунд Монгол улсад нягтлан бодох бүртгэл үүсэж хөгжсөн нь**

Олон зууны туршид Монгол орны эдийн засгийн үндсэн салбар нь хувийн жижиг, тархай бутархай нүүдлийн мал аж ахуй болж байсан, үйлдвэр, худалдаа, тээвэр, холбоо, барилга зэрэг эдийн засгийн салбар болон нягтлан бодох бүртгэл хөтлөхийг шаардахуйц үндэсний томоохон аж ахуйн нэгж, пүүс компани байгаагүй зэрэг нь энгийн тоо бүртгэлээс өөр бүртгэл, мэдээллийн болон хэмжүүрийн нэгдсэн систем үүсэж хөгжих боломжгүй байсан.

Олон мянган малтай феодалын болон сүм хийд, жасын аж ахуй түүнчлэн малын гаралтай түүхий эдийг боловсруулах, уран дархан, гэр ахуйн модон эдлэл хийх, дээл хувцас оёх, үс засах, хоолны газар ажиллуулах зэрэг худалдаа үйлчилгээний жижиг газрууд нь улс орны эдийн засгийн системд багагүй үүрэгтэй байсан хэдий ч үйлдвэрлэл хөгжсөн бусад улсын адил үйлдвэр аж ахуйг удирдах, зохион байгуулах, бүртгэл хяналтыг явуулах байнгын үйл ажиллагаа маш дутмаг байсан тул бүртгэл тооцооны боловсронгуй систем огт нэвтрээгүй байна.

1911 онд Богд хаант Монгол улс байгуулагдсанаар төрийн таван яам, Богдын шавь нарын захиргаа, аймгуудын чуулган даргын гүйцэтгэх захиргаа, жанжны болон суурин жасаад, хошуу тамгын газар зэрэг албан газрууд өөрсдийн санхүү, албан татварын орлого, засаг захиргааны зардлын мөнгөн хөрөнгө, эд зүйлийн орлого зарлагын хөдөлгөөнийг бүртгэж данслах ажлыг хийж эхэлсэн. Монгол улсын орлого, зарлагын төсвийг 1914 – 1915 оноос эхлэн бүдүүвчлэн зохиож, түүний бүртгэлийг энгийн системээр ерөнхийлөн хөтөлж байсны үр дүнд 1915 онд улсын сангийн бүх орлого, зарлага түүхэнд анх удаа албан ёсоор мэдээлэгдсэн байна. (Намжим.Т, 2000)

Харин 1921 онд Монгол оронд ардын хувьсгал ялснаар эдийн засаг, бүртгэл санхүүгийн орчин үеийн системийг үүсгэн хөгжүүлэх үндэс суурь тавигдсан. 1921 оны 3 – р сард байгуулагдсан Ардын түр засгийн газрын гурван яамны нэг нь Сангийн яам байсан. 1921 оны 7 – р сарын 9 –ний өдөр хуралдсан Ардын засгийн хэргийг түр захиран шийтгэх газрын тэргүүлэгчдийн 2 – р хурлаар “Төмөр утас, телефон хороо, утасгүй цахилгаан мэдээний хороо” зэрэг газрыг улсын мэдэлд авч, 1921 оны 7 – р сарын 18 – ны өдөр хуралдсан Түр засгийн газрын 5 – р хурлаар Нийслэл хүрээний цахилгаан гэрлийн хороог хурдавчлан сэргээж ажиллагаатай болгохыг Сангийн яаманд даалгаж тэдгээр газруудын аливаа орлого, зарлагыг төлөвлөн бодуулсугай” (Улсын түүхийн төв архив. Фонд №1 /11/)

Ардын засгийн газар 1921 оны 10 – р сарын 16 – нд Монголын харилцан туслалцах хоршоог байгуулах шийдвэр гаргасан бөгөөд 1921 оны 12 – р сарын 16 – нд уг хоршооны анхдугаар хурлаар хоршоог албан ёсоор байгуулж улсаас 10 мянган лан мөнгө олгосноос гадна харилцан туслалцах хоршоонд анх 116 гишүүн элсэж 8300 лангийн хувь хөрөнгө нийлүүлжээ. (Улсын түүхийн төв архив. Фонд №1 /35/)

1923 оноос Налайхын чулуун нүүрсний уурхай, хэвлэлийн жижиг үйлдвэр, Алтанбулагийн булигаарын завод, Монголтранс зэрэг улс, хоршооллын үйлдвэр аж ахуйн газрууд шинээр байгуулагдаж, тэдгээрийг нарийн тодорхой бүртгэл, тайлантай болгох шаардлагатай болсон тул 1923 – 1924 оноос орчин үеийн нягтлан бодох бүртгэлийг хэрэглэж эхэлсэн байна. Энэ тухай Сангийн яамны сайд Б.Дорж 1924 оны 11 – р сард хуралдсан улсын анхдугаар их хуралд тавьсан илтгэлдээ “Тус улсын дотор нягтлан бодох данс ер үйлдэж явсангүй бөгөөд ардын засаг байгуулагдсанаас хойш харъяат яамны дансыг гадаад улсын давхар нягтлан бодох журмаар үйлдсэн боловч мэдэж боловсорсон хүмүүс цөөн, тэр бүр бүрэн төгсөөр явуулж чадаагүй учир ... энэ жил (1924 он)

олон аймаг шавиас сурч чадахуйц сэргэлэн ухаантай хүмүүсийг зарлан ирүүлж сургууль байгуулан боловсруулах нь нэн чухал байна” гэж тэмдэглэсэн байна. (Улсын анхдугаар их хурлын сонин. 2-р дэвтэр)

Манай улсад 1924 оны 6 – р сард Сангийн яамны дэргэд эхлээд гаалийн, дараа нь нягтлан бодохын түр курсыг зохион байгуулсан байна. Үүнийг 1929 оноос нягтлан бодохын жинхэнэ сургууль болгон өргөжүүлж, 1935 – 1936 оны хичээлийн жилээс санхүүгийн техникум, 1946 оноос санхүү, эдийн засгийн техникум болгон зохион байгуулсан.

1924 оны 11 – р сарын 1 – нд Монголын харилцан туслалцах хоршооны дэргэд хоршооны түр сургууль байгуулснаар улс хоршооллын үйлдвэр, худалдаа, аж ахуйн байгууллага, банкны данс бүртгэлийн боловсон хүчнийг бэлтгэх болсон.

Зөвлөлтийн мэргэжилтэн А.Д.Грижавскийн удирдлаган дор БНМАУ–ын Сангийн яамны хэлтсийн эрхлэгч Н.Лувсансодном, нягтлан бодогч Ч.Түмэн нар 1924 онд төсвийн байгууллагуудын хяналт шалгалт ба нягтлан бодох бүртгэлээр арга зүйн заавар боловсруулсан нь Монгол улсад анх удаа нягтлан бодох бүртгэлийн чиглэлээр гарсан баримт бичиг байлаа. Үүний дараа 1949 оны 9 – р сард Ч.Түмэн “Үйлдвэрийн нягтлан бодох бүртгэлийн сурах бичиг” номыг хэвлүүлсэн нь Монгол хэл дээр гарсан нягтлан бодох бүртгэлийн анхны ном байсан бөгөөд 1949 оны 11 – р сард ЗХУ – ын мэргэжилтэн А.А.Юрковтой хамтран түүний уншсан лекцүүдэд тулгуурлан “Нягтлан бодох бүртгэлийн үндэснүүдийн сурах бичиг” номыг хэвлүүлсэн байна. Энэ бүхэн нь манай улсад шинжлэх ухааны үндэслэлтэй нягтлан бодох бүртгэл үүсэж хөгжих үндэс, суурь болсон байна. (Моломжамц. Д, 2016)

1920 – иод оны сүүлчээр манай улсад уригдан ажиллаж байсан Зөвлөлтийн мэргэжилтнүүд өөрийн орны туршлагад тулгуурлан нягтлан бодох бүртгэлийн энгийн системийг манай улсын төв ба орон нутгийн бүх санхүү, төсөвт байгууллагуудад хэрэглүүлэхээр холбогдох заавар журмыг боловсруулан гаргаж, түүнийг мөрдөж байсан. Энэхүү бүртгэлийн энгийн систем нь 1968 он хүртэл хөтлөгдсөн байна.

Үүний зэрэгцээ 1930 – аад оноос үйлдвэр аж ахуйн газар, байгууллагуудын бүртгэл хөтлөлтөнд нэвтэрч эхэлсэн мемориал – ордрийн системд үндэслэсэн нягтлан бодох бүртгэлийн давхар бичилтийн янз бүрийн хэлбэр, загварууд нь 1962 онд журнал – ордрийн системд шилжих хүртэлх хугацаанд хэрэглэгдэж

ирсэн. Эндээс үзвэл 1960 — аад оноос өмнө манай улсын улс ардын аж ахуйн салбаруудад хөтлөгдөж байсан нягтлан бодох бүртгэлийн хэлбэр маягтууд нь ерөнхийдөө мемориал — ордрийн системд тулгуурлаж байсан боловч салбар тус бүр өөр өөр дансны төлөвлөгөөтэй, хөтөлж буй хураангуй болон дэлгэрэнгүй бүртгэлийн маягтууд нь хүртэл өөр хоорондоо харилцан адилгүй, янз бүр байсан байна.

1960 — аад он гэхэд манай улсын хөдөө аж ахуйд нэгдэлжих хөдөлгөөн ялсан, социалист орнуудын техник — эдийн засгийн тусламжаар улс ардын аж ахуйн янз бүрийн салбарууд бэхжиж, улс орны нийгэм, эдийн засгийн амьдралд томоохон өөрчлөлт гарсан. Энэ бүхэн нь манай улсын аж ахуйн бүх салбарт ашиглаж буй бүртгэл тооцооны нүсэр ажиллагааг дэвшилтэт хэлбэр болох журнал — ордрийн системд шилжүүлэх шаардлагыг зүй ёсоор тавьсан. Манай улсын үйлдвэр аж ахуйн газруудын бүртгэл тайлагналын тогтолцоонд 1962 оноос нэвтрүүлсэн энэхүү журнал — ордрийн системийг 1990 он хүртэл ашиглаж ирсэн юм.

Харин 1990 — ээд он буюу Монгол улс зах зээлийн эдийн засагт шилжиж эхэлснээс хойш манай улсын нягтлан бодох бүртгэлийн салбарт томоохон өөрчлөлт гарч 1993 онд анх удаа “Нягтлан бодох бүртгэлийн тухай хууль”, 1997 онд “Аудитын тухай хууль” — ийг тус тус баталж гаргасан нь зах зээлийн харилцаанд нийцүүлэн Нягтлан Бодох Бүртгэлийн Олон Улсын Стандартын дагуу нягтлан бодох бүртгэл, тайлагналын тогтолцоогоо өөрчлөн шинэчлэх боломж бүрдсэн юм.

## **Дүгнэлт**

Энэ бүхнээс үзвэл МЭӨ 3500 — гаад оны үед Эртний Месопотамид үүссэн аж ахуйн бүртгэл Эртний Египет, Грек болон Ромын эзэнт гүрний үед улам боловсронгуй болсоор хожмын Итали, Франц, Герман, Англи зэрэг Баруун Европын томоохон улс орнуудад данс, бүртгэл хөтлөх урлаг болон хөгжиж улмаар Орос улс тэрхүү туршлагыг судлан нэвтрүүлж XX зууны эхээр Монгол улсад дамжуулснаар манай улсад шинжлэх ухааны үндэслэлтэй нягтлан бодох бүртгэл үүсэж хөгжсөн гэж дүгнэж болохоор байна. Гэхдээ энэ үед Хятад, Энэтхэг, Перс, Япон зэрэг эртний соёл иргэншил бүхий дэлхийн бусад улс орнуудад аж ахуйн болон нягтлан бодох бүртгэлийг хөтөлж, хөгжүүлж ирсэн бөгөөд энэхүү өгүүлэлд тэдгээр улс орнуудын бүртгэлийн онцлогийг тухайлан авч үзээгүй болно.

**Ашигласан материал**

1. Адам Харт – Дэвис, ред. Дэлхийн түүх Мон судар. 2009
2. Моломжамц, Д Санхүү, эдийн засгийн шинжилгээ УБ. 2016
3. Намжим.Т Монголын аж ахуй, эдийн засаг – түүхэн гурван үед УБ. 2000
4. Нягтлан бодох бүртгэлийн онол Ред. С.Лодой, С.Лүндэн УБ. 1985
5. Улсын түүхийн төв архив. Фонд №1 /11/
6. Улсын түүхийн төв архив. Фонд №1 /35/
7. Улсын анхдугаар их хурлын сонин. 2-р дэвтэр
8. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа М, Финансы и статистика М, 1997
9. Панков Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учебное пособие Минск. Эксперспектива, 1998
10. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет до и после Лука Пачиоли – Бухгалтерский учет. – 1994. №8
11. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета – М.: 2006
12. Фролова Т.А. Бухгалтерский учет – Таганрог.: 2010
13. Gleeson-White, Jane, Double Entry: How the Merchants of Venice Created Modern Finance New York: Norton. 2012
14. Heefffer, Albrecht, Algebraic partitioning problems from Luca Paccioli`s Perugia manuscript 2010
15. John R. Alexander History of Accounting New York, 2002
16. 岸本勝次、日本会計史、創成社 1984, digitized 2007
17. 中野恒男、清水康弘 近代会計史: 入門 Modern Accounting History: An Introduction、同文館出版 2014
18. 神戸大学会計学研究室、会計学辞典 第六版、同文館出版 2007
19. [www.gakushuin.ac.jp/univ/eco/](http://www.gakushuin.ac.jp/univ/eco/)
20. [www.grantthornton.jp/pdf/newsletter/ex/ex\\_200807.pdf](http://www.grantthornton.jp/pdf/newsletter/ex/ex_200807.pdf)