

НЯГТЛАН БОДОХ БҮРТГЭЛ ШИНЖЛЭХ УХААН МӨН ҮҮ?

А.Өнөржаргал*

Хураангуй: Сүүлийн үед нягтлан бодох бүртгэл нь шинжлэх ухаан биш, түүнд шинжлэх ухаанчаар хандах шаардлагагүй (судалгаа, шинжилгээ хэрэггүй), нягтлан бодогчийн ажил мэргэжлийг техник орлон гүйцэтгэх боломжтой гэх мэтээр ярьж бичих явдал улс орнуудын хэмжээнд мэр сэр ажиглагдах боллоо. Иймд нягтлан бодогчийн мэргэжил хэрхэн үүсч хөгжсөн, цаашдын чиг хандлагын талаар товч боловч авч үзэх, нягтлан бодох бүртгэл шинжлэх ухаан мөн эсэх, хэрэв мөн бол түүний онолын үндэс (парадигм) болон тэр нь хэрхэн хувьсан өөрчлөгдөж байгаа талаар энэ салбарын эрдэмтэд, судлаачдын илэрхийлсэн үзэл бодлыг нэгтгэн, өөрийн санааг нэмэрлэх зорилгоор энэхүү өгүүллийг бичлээ. Мөн нягтлан бодох бүртгэлийг зөвхөн практик үйл ажиллагаа болохын хувьд төдийгүй шинжлэх ухаан талаас нь авч үзэж, өнөө үед хийгдэж буй онолын судалгааны чиглэл, хандлагад үндэслэн дүгнэлт өгөхийг зорилоо.

Түлхүүр үгс: шинжлэх ухааны судалгаа, нягтлан бодох бүртгэлийн онол, нягтлан бодох бүртгэлийн парадигм, дансны давхар бичилт, нягтлан бодогчийн мэргэжил

Abstract: Modern scientists do not seem to consider accounting a science. Even further, some convinces any scientific research methodology (research and analysis) is needed to perform accounting research and analysis. In the future, it is predicted artificial intelligence will replace accounting profession. This article aims to outline the accounting field's researchers and scientists' views, and to contribute my own view on the latest issues, such as the formation, development, and future prediction of the accounting profession, the debate of whether accounting is a science, and what the basic theory and paradigm of accounting is. This paper also attempts to clarify the view of accounting as a scientific research field with modern research on basic theory and research analysis.

Key Words: Scientific Research, Accounting Theory, Accounting paradigm, double entry booking, accountancy profession

* МУИС-ийн Бизнесийн сургууль (Email)a.unur@yahoo.com

Нэг. Нягтлан бодох бүртгэл практик үйл ажиллагаа болох нь

Нягтлан бодох бүртгэл нь онолын зарим мэдлэгийн адил лабораторит юмуу туршилт шинжилгээний үр дүнд бий болоогүй нь мэдээж бөгөөд харин хүний амьдралын хэрэгцээ, шаардлагаар урган гарсан мэргэжил билээ. Хүмүүс нийгмээр амьдрах болсон чулуун зэвсгийн үеэс бүртгэл, тооцооны анхдагч элементүүд үүссэн гэж үздэг ба XIII зууныг хүртэл хөрөнгийг биетээр бүртгэх энгийн бүртгэлийн хэлбэр байсан бол “ашиг” зэрэг хийсвэр ойлголт бүртгэлд орж ирснээр ХҮ зуунд дансны давхар бичилт үүссэн. Энэхүү мэргэжлийн бий болсон түүхээс үзвэл анх үүссэн цагаас л ихээхэн нэр хүндтэй мэргэжил байсаар ирсэн бөгөөд Оросын нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаач нэрт эрдэмтэн Я.В.Соколов “өнгөрсөн түүхийг судалж, нягтлан үзэх тусам бүх нийтээр бичиг үсэггүй нийгэмд данс бүртгэлийн ажилтан илүү их хүндлэл хүлээж, нийгэмд дээгүүр байр суурь эзэлж байсан нь тодорхой байдаг”² гэжээ. Энэхүү мэргэжлийг эртний Египед, Месопотами, Израилд байсан “писец”³-үүдээс үүссэн гэж үздэг бөгөөд эдгээр улсуудад залуусыг сонгон авч бичиг үсэг, данс бүртгэл заахаас гадна нягт нямбай, ажилдаа үнэнч сэтгэлээр хандах хандлагад сурган, сайн сурсан бол “писец” болгон олон нийтэд зарлаж, худалдаачид болон төрийн хүмүүсд туслуулахаар илгээдэг байжээ. Ийнхүү писецууд нь бичиг үсэг сайтай, үнэнч шударга хүмүүс болж эхний үед худалдаачдад бараа таваараа бүртгэх, өр авлагаа тооцоход нь тусалдаг байснаа улмаар аж ахуйн үйл ажиллагааны бусад салбаруудад энэхүү ажил үүрэг түгсэн түүхтэй.

Нийгэм эдийн засаг хөгжихийн хэрээр төрөл бүрийн бүртгэл, тооцооны систем (хэлбэр)-үүд бий болж байсан бөгөөд эдгээрээс хамгийн гайхамшигтай бөгөөд хүн төрлөхтөн өнөөг хүртэл хэрэглэсээр байгаа нь “дансны давхар бичилтийн систем” билээ. Судлаачдын үзэж байгаагаар ХҮ зууны сүүлээс эхлэн эрдэмтэн судлаачид нягтлан бодох бүртгэлд анхаарлаа хандуулж, системтэй судалгаа хийж эхэлсний хамгийн тод жишээ бол Италийн санваартан, математикч Лука Пачолли (Luca Pacioli, 1445–1517)-ийн нягтлан бодох бүртгэлийн арга хандлагыг цэгцтэй авч үзсэн “Данс ба бичилтийн тухай өгүүлэх нь” ном юм. Тэрээр нягтлан бодох бүртгэлийг хэрэглээний математикийн нэг салбар гэж үзсэн байдаг.

Түүхийн зарим цаг үед хүмүүсийн боловсролын түвшин дээшлэн, удам

² Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. М.Изд ФБК Пресс. 2003. стр.6

³ Писец, писарь-үүнийг орчуулбал бичигч, бичээч гэсэн үг бөгөөд анх ном, баримтуудыг гараар хуулан биэх ажлыг тусгайлан гүйцэтгэдэг хүнийг нэрлэдэг байжээ. Энэ мэргэжил бичгийн хэвлэмэл хэлбэр зонхилох болсноор ач холбогдолгүй болсон ч сэтгүүл зүй, нягтлан бодох бүртгэл, хууль зүй нь энэ мэргэжлийн үйл ажиллагааны үр дүнд бий болсон гэж үздэг. “Википедии-свободной энциклопедии”

угшлаа дагаж янз бүрийн давхрагад хуваагдах болсон, ихэс дээдсийн үл итгэх дээрэнгүй зан, худалдаа наймаа бүртгэл тайланд эргэлзэх болсон зэргээс нягтлан бодогчийн мэргэжлийг хүндэтгэх хандлага зарим үед нийгэмд буурч байсан нь ч бий. Я.В.Соколовын бичсэнээр ХҮШ зуун бол нягтлан бодогчдын “алтан үе” бөгөөд XIX зуунаас энэхүү мэргэжилд таагүй хандаж эхэлсэн гэжээ. Харин XX зууны эхнээс нягтлан бодогчдийн нэр хүнд өсөж, тусгай мэргэшил болж хүлээн зөвшөөрөгдөх болсон нь *нэгдүгээрт* нягтлан бодох бүртгэл нь эмх цэгцтэй, системтэй арга хандлагатай болсон, *хоёрдугаарт* нягтлан бодогчийн ажлын үр дүн (тайлан, мэдээ)-г эздээс гадна олон нийт сонирхох болсноос нийгэмд эрэлт бий болсон, *гуравдугаарт* нягтлан бодох бүртгэлийн ажилтнууд ёс зүйн дүрэм журмыг мөрдсөнөөр ажил үүргээ шударгаар биелүүлж байгаа байдлыг хянах боломжтой гэдгийг олон нийт олж харах болсон зэрэгтэй холбоотой гэж АНУ-ын Нью-Орлеаны их сургуулийн профессор В. Баладони (Vahe Baladouni) бичжээ. Үүний баталгаа нь 1932 онд Фортун сэтгүүлд “хууль, эрүүлийг хамгаалах, аудит хяналтын чиглэлээр ажиллаж буй нягтлан бодогчид хамгийн сайн мэргэжлийн ур чадвар, ёс зүйтэй байх шаардлагатай. Энэ салбарын нягтлан бодогч нар заавал их дээд сургууль төгссөн, түүнийг ур чадвар, ёс зүй шаардлага хангаж байгааг илтгэсэн батламжтай байх ёстой”⁴ гэж бичиж байсан байна.

Доктор (Sc.D) Т.Жааваа нягтлан бодох бүртгэлийн систем, загварын талаар хийсэн судалгааны ажилдаа нягтлан бодогч мэргэжлийн үүсэл, хөгжлийг энгийн бичилт (МЭӨ 3000-XV зуун), сэргэн мандлын зогсонги үе ба мэргэжлийн төлөвшил (XV-XIX зуун), мэргэшсэн нягтлан бодогчийн үе (XIX-XX зуун), мэдээллийн технологийн хувьсгал ба даяаршлын эрин (XXI зуун) гэж хөгжлийн 4 үед хувааж үзсэн байдаг ба XIX зуунд “чөлөөт өрсөлдөөнт жижиг дунд үйлдвэрлэгч бүхий хувийн хэвшлийн капиталист сектор эдийн засгийн бүтцэд давамгайлж, төгс өрсөлдөөнт зах зээл бүрдсэн, эздээс хараат бус бизнесийн нэгж, хувь нийлүүлсэн өмч, тайлангийн үе, тасралтгүй ажиллагааны ойлголт үүсч, өмч ба ашгийг зааглах болсон, арилжааны банк, хөрөнгийн бирж, үнэт цаасны зах зээл төлөвшиж, нягтлан бодогчийн ажил мэргэжил жинхэнэ ёсоор үүссэн”⁵ гэж үзсэн байдаг.

Ялангуяа Европын аж үйлдвэржилтийн хувьсгал, санхүүгийн зах зээлийн эрчимтэй хөгжлийн үед нийтийн ашиг сонирхлын компаниудын санхүүгийн тайланг олон нийтэд зайлшгүй танилцуулах шаардлага, түүнчлэн нягтлан бодогчдын үйл ажиллагааг хянах хяналтын механизмын төлөвшил (хөндлөнгийн

⁴ M.Chatfield, R.Vangermeersch. The History of Accounting: An International Encyclopedia. Garland Publishing, 1996. p 4-5

⁵ Т.Жааваа. Үндэсний бүртгэлийн тогтолцоог шинэчлэх асуудал. Эдийн засгийн шинжлэх ухааны докторын зэрэг горилсон диссертаци. УБ. 2003. Хуу.18

ба дотоод аудит)-тэй холбоотойгоор санхүү эдийн засаг, удирдлагын салбарт нягтлан бодогчийн нэр хүнд нийгэмд жинтэй байр суурь эзлэх болсон. Энэ үед санхүүгийн тайлангийн гаднын ба дотоодын хэрэглэгчдийн эрэлт нэмэгдэн нягтлан бодох бүртгэлийн тогтолцоо байнга боловсронгуй болж, нягтлан бодох бүртгэлийн мэдээллийн ба хяналтын үүрэг улам тод болж ирсэн байна. Өөрөөр хэлбэл байгууллагын хөрөнгө санхүү, удирдлага зохион байгуулалттай холбоотой гадаад, дотоод ямар ч шийдвэр нягтлан бодох бүртгэлд суурилж гарахаас аргагүй болжээ.

Манай улсын хувьд нийгмийн хөгжил, цаг үетэй холбоотойгоор бүртгэл тооцоо хөтөлж ирсэн (малын им, тамга, Их Монгол улсын үед цаасан мөнгө гарсан, банк байсан, хожим сүм хийдийн жас жавын бүртгэл зэрэг) байх боловч 1921 оны ардын хувьсгалыг хүртэл бүртгэл, тайлагналын нэгдсэн арга зүй, тогтолцоо байгаагүй. Харин ардын хувьсгал ялснаас хойш мөнгөн хэмжүүрийн нэгдсэн тогтолцоонд шилжиж, Зөвлөлт холбоот улсын шууд нөлөөн дор 1930-аад оноос нягтлан бодох бүртгэлийн дансны давхар бичилтийн систем нэвтрүүлж, 1940-өөд оноос бүртгэлийн мемориал ордерийн, 1960-аад оноос журнал ордерийн хэлбэрийг хэрэглэж ирсэн түүхтэй.

Я.В.Соколовын бичсэнээр Орос улсын нягтлан бодох бүртгэл ХХ зууныг хүртэл Европын орнуудын нөлөөгөөр хөгжиж ирсэн боловч 1917 оны Октябрийн хувьсгалын дараа нягтлан бодогчийн үүрэг үндсээрээ өөрчлөгдсөн. Оросын бүртгэлийн ерөнхий шинж байдал, уламжлал нь нягтлан бодох бүртгэлийг хөтлөх дэгийг хуулиар тогтоодог, төрийн хатуу зохицуулалттай байсанд оршино. Зөвлөлт засгийн үед нягтлан бодох бүртгэлийн төрлөх мөн чанарыг алдагдуулж, түүний “мэдээллийн үүрэг”-ийг орхигдуулж “хяналтын үүрэг”-ийг хэт дөвийлгөн илүүд үзэж ирсэн нь нягтлан бодогчийн мэргэжлийг нэг талаас заавар журмын дагуу хийгддэг техник үйл ажиллагаа болгосон, нөгөө талаас аж ахуйг удирдах үйл явцад нягтлан бодогчийн гүйцэтгэх үүрэг, ач холбогдлыг бууруулж, зөвхөн мэдээ тайлан гаргах зорилготой болгожээ. Ихэвчлэн социалист өмчийг хулгай, шамшигдлаас хамгаалахад чиглэсэн хэт их заавар, дүрэм журам гаргаж мөрдүүлэх болсон нь бүртгэлийг техник үйл ажиллагаа болгосон төдийгүй түүний онол, арга зүйн хөгжлийг сааруулахад хүргэсэн⁶ гэжээ.

Нягтлан бодох бүртгэлийн энэхүү гажуудал нь 1990-ээд оныг хүртэл социалист системийн гишүүн байсан манай улсын хувьд ч нягтлан бодогчийн мэргэжлийн үндсэн агуулга болсоор ирсэн. Харин манай улс 1990-ээд оны эхээр төвлөрсөн төлөвлөгөөт эдийн засгийн тогтолцоог халж, зах зээлийн харилцаанд шилжих болсноор нэгэнт төлөвшсөн нягтлан бодох бүртгэлийн

⁶ Ковалев. В.В. Является ли бухгалтерский учета наукой. Вестник Санкт-Петербургского университета. сер.5, №2, 2013. Стр 90-111

орос загвараас англи-америкийн загварт шилжих шилжилт сүүлийн 20 гаруй жилд явагдаж байна. Гэвч нягтлан бодогчийн мэргэжилд хандах энэ хандлага тийм ч ойрын хугацаанд өөрчлөгдөх шинжгүй бөгөөд үндсэн агуулга хэвээр байгаа нь энэхүү өгүүллийн эхэнд байгаа **ямар асуудал гэдгээ товчоор тодруулах нь оновчтой** асуудлыг үүсгэж байгаа юм. Энэ хэсэгт өгүүлснээс Нягтлан бодогчийн мэргэжил хэрхэн үүсэн хөгжсөн түүх товч боловч харагдана байх гэж бодож байна.

Хоёр. Нягтлан бодох бүртгэлийн практик үйл ажиллагаа шинжлэх ухааны судалгааны объект болох уу?

Тэгвэл нягтлан бодох бүртгэлийн салбарт шинжлэх ухааны судалгаа байх ёстой юу? гэсэн асуулт тавьж хариу өгөхийг оролдъё. Юуны өмнө шинжлэх ухаан, шинжлэх ухааны судалгаа гэж юу болох талаар бяцхан хайлт хийлээ. Википедиа нэвтэрхий тольд “шинжлэх ухаан (“мэдлэг” гэсэн утгатай, scientia гэсэн латин үгнээс үүсэлтэй) гэдэг нь шинжлэх ухааны судалгааны арга дээр тулгуурласан мэдлэгийн цогц, өөрөөр хэлбэл судалгааны үр дүнгээр гарган авсан, зохион байгуулалтанд оруулсан мэдлэг юм”⁷ гэжээ. Харин шинжлэх ухааны судалгаа гэж юу болох талаар шинжлэх ухааны философийн үндсэн хоёр онол байдаг бөгөөд энэ нь Австрийн философич Карл Поппер⁸ (Karl Raimund Popper)-ийн дэвшүүлсэн фалсификацийн онол, удаах нь Америкийн физикч Томас С.Кун (Thomas Samuel Kuhn)-ны шинжлэх ухааны хөгжлийн онол юм байна. К.Поппер “Аливаа онолын шинжлэх ухааны гэгдэх гарцаагүй бөгөөд хүрэлцээтэй нөхцөл нь **няцаагдаж болохуйц** (falsifiable, refutable, testable) байх явдал юм” гэснээс үзвэл эргэлзээтэй буюу урьдаас тодорхойгүй зүйлийн талаар тодорхой хариулт өгөх нь шинжлэх ухааны судалгааны гол үндэс, зорилго болно. Товчхондоо энгийнээр бол “уг нь ийм байх боломжтой, эсвэл өөр ч байх боломжтой, гэхдээ судлаад үзсэн чинь ийн юм байна” гэсэн өнгө аяс бүхий судалгааг шинжлэх ухааны судалгаа гэнэ⁹ гэсэн байна. Шинжлэх

⁷ <https://mn.wikipedia.org>

⁸ Карл Поппер (1902-1994) улс төрийн философич. Тэрээр энэ салбарт “нээлтэй нийгэм (open society)” гэсэн ойлголтыг үндэслэн философи онолыг нь боловсруулсан юм. Гэхдээ түүний философчийн хувиар эхлэн нэрд гарсан бүтээл нь “The Logic of Scientific Discovery” нэртэй ном. Энэ бүтээл 1920-1930 оны үеийн Веннийн их сургуулийн оюунлаг орчинд төрсөн байдаг. Тухайн үед тэнд Ханс Хан (Hans Hahn, математикч), Эрнст Мах (Ernst Mach, физикч), Алфред Адлер (Alfred Adler, сэтгэл судлаач) зэрэг томоохон эрдэмтэд байсан бөгөөд тэдний шинжлэх ухаантай холбоотой уулзалт, маргаанууд нь хожим “Веннийн дугуйлан (Vienna Circle)” нэрээр түүхэнд үлджээ. Тэдний маргааны нэг томоохон сэдэв бол “юуг шинжлэх ухаан гэх вэ?” гэсэн асуулт байж. Өөрөөр хэлбэл “шинжлэх ухааныг бусдаас (нэн ялангуяа шинжлэх ухаан бусаас) ялгах үндсэн зарчим юу вэ?” гэсэн асуулт юм..

⁹ Н.Ууганбаатар. Шинжлэх ухааны судалгаа гэж юу вэ? МУИС. Математикийн тэнхим

ухаан хэрхэн хөгждөг талаарх Т.Куны¹⁰ онолоор шинжлэх ухааны хөгжил нь өмнө мэдсэн дээрээ шинэ зүйл нэмэх маягаар явдаг шугаман процесс биш, харин аливаа шинэ мэдлэг, онол нь тодорхой “тогтсон парадигмын”¹¹ хүрээнд” үүсэж бий болдог ба тэр нь няцаагдан дахин шинэ парадигм бий болох замаар явдаг спираль хэлбэрийн динамик процесс юм гэж үздэг. Шинжлэх ухааны хөгжил нь дараах үндсэн 3 үе шатаар хөгждөг гэж үздэг:

1. Парадигмын өмнөх үе - тодорхой санаанууд дэвшигдэнэ, гэхдээ системтэй, зохион байгуулалттайгаар тогтсон арга барилын дагуу судалгаанууд хийгдэхгүй;
2. Ердийн шинжлэх ухааны (парадигм) үе - тодорхой чиг хандлага тогтоно, шинээр гарч ирсэн санаа, үзэл бодол нь тухайн үедээ хамгийн их хүлээн зөвшөөрөгдөж буй тэргүүлэх онолоор тайлбарлагдана;
3. Хямралын үе - тэргүүлэх онолоор тайлбарлагдахгүй зарим хүндрэлүүд, шинэ нөхцөл байдал бий болж, түүнийг шийдвэрлэх тодорхой санаанууд дэвшигдэнэ, өөрөөр хэлбэл дахин эхний үе рүү шилжинэ.

Тэгвэл Т.Куны үзэл баримтлалыг нягтлан бодох бүртгэлд хэрэглэж болох уу, тийм бол нягтлан бодох бүртгэлийн парадигм нь юу вэ, бүртгэлийн талаарх мэдлэгүүд энэ онолын дагуу хөгжиж байна уу гэсэн асуултаудад судлаачид хэрхэн хандаж ирснийг сонирхоё.

Шинжлэх ухааны хөгжлийн динамик загварын тухай Т.Куны онол зөвхөн байгалийн шинжлэх ухаануудад хамааралтай бөгөөд хэрэглээний шинжлэх ухаан болох нягтлан бодох бүртгэлд үйлчлэхгүй гэж бүртгэлийн салбарын зарим судлаачид (К. V. Peasnell, R. C. Laughlin) үзсэн бол Мичиганий их сургуулийн профессор Б. Кашинг (Cushing B. E. 1945-2005) шинжлэх ухааны аль ч төрөл Куны онолоор хөгждөг гээд нягтлан бодох бүртгэлийг “эдийн засгийн нөөцийг ашиглаж, хуваарилах үүрэг бүхий бие даасан нэгж (хувь хүн юмуу байгууллага)-ийн үр ашгийг үнэлэх зорилгоор бодит мэдээллийг олж авах боломж олгодог шинжлэх ухааны нэг чиглэл мөн”¹² гэжээ. Шинжлэх ухааны парадигмын талаар Т.Куны тодорхойлолтод суурилан Санкт Петербургийн их сургуулийн профессор В.В.Ковалев нягтлан бодох бүртгэлийн парадигмыг “нягтлан бодох бүртгэлийн суурь үзэл баримтлал, үндсэн агуулгын тухай мэдлэг, нийтээр хүлээн зөвшөөрч дэмжигддэг судалгааны төвүүд, мэргэжлийн

¹⁰ Америкийн физикч, шинжлэх ухааны түүхч Томас С.Кун (1922-1996). Тэрээр 1962 онд “The Structure of Scientific Revolutions” нэртэй ном гаргажээ. Шинжлэх ухааны түүхийг маш нухацтай судалсны үндсэн дээр, шинжлэх ухаан хэрхэн хөгждөг тухай өөрийн онолыг боловсруулсан.

¹¹ Прадигм гэдэг нь эртний грек хэлээр “paradigma”) гэх буюу монголчилбол “үзүүлэх” гэсэн утгатай үг. 1960-аад оноос шинжлэх ухааны болон танин мэдэхүйн салбарт сэтгэлгээний загвар, онолын үндэс гэсэн утгаар хэрэглэгдэж эхэлжээ.

¹² Cushing B. E. A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting // The Accounting Historians Journal. Vol. 16, N 2. December 1989. P. 1–41.

байгууллагын удирдлагад орсон, түүнчлэн бүртгэлийн практикт тулгарч буй асуудлуудыг шийдвэрлэх арга замын талаарх мэдлэг нь **нягтлан бодох бүртгэлийн парадигм юм**¹³ гэж тодорхойлжээ.

Улмаар нягтлан бодох бүртгэл шинжлэх ухаан болохынхоо хувьд Т.Куны тодорхойлсон үе шатыг дамжин хөгжиж буй эсэх талаар бүртгэлийн салбарын эрдэмтдийн байр суурь бараг нэгдмэл боловч хөгжлийн үе шатыг тодорхойлох цаг хугацааны хувьд өөр өөр байр суурьтай байдаг. Сиднейн их сургуулийн эмерит профессор М.Уэллс (Wells M. C.) нягтлан бодох бүртгэлийн хөгжлийг үечлэх анхны оролдлого хийсэн өгүүллээ 1976 онд хэвлүүлсэн бөгөөд түүний үзэж байгаагаар нягтлан бодох бүртгэлийн парадигмын өмнөх үе (I үе) XX зууны эхэн хүртэл явагдсан бөгөөд 1940-өөд онд үндсэн парадигм бүрэлдэн бий болсон нь бүртгэлийн түүхэн өртгийн зарчим юм гэжээ. Удаах 20 орчим жил бүртгэл нь ердийн шинжлэх ухааны байдлаар (II үе) хөгжсөн бөгөөд 1960-аад оны үед бүртгэлийн зарим арга зүйн дутмагшил, тухайлбал үнийн өөрчлөлтийн бүртгэлийн асуудал зэрэгтэй холбоотойгоор хямралын үе (III үе) - дээ орсон бөгөөд энэ нь бүртгэлийн шинэ парадигм бий болох шаардлага бий болгосон¹⁴ гэжээ. Харин Б.Кашинг “дансны давхар бичилт бараг бүх Европоор тархсан XVI зууны дундуур нягтлан бодох бүртгэлийн парадигм бий болоод түүнээс хойш 400 орчим жил ердийн шинжлэх ухаан болон хөгжсөн”¹⁵ гэсэн байна. Харин 1960-аад оноос эхлэн нягтлан бодох бүртгэлд хямралын үе эхлээд байгаа бөгөөд энэ нь бизнесийн өргөжилт, хөгжил дэвшилтэй холбоотойгоор нягтлан бодох бүртгэлийн үүрэг өөрчлөгдөж байгаа, мөрдөгдөж ирсэн арга зүй, арга хандлага нь шинээр үүссэн бизнесийн харилцааг бүртгэх боломжгүй болсон зэрэгтэй холбоотой гэж үзсэн байна. Нягтлан бодох бүртгэлийн хувьд бүртгэлийн зорилго, зорилтын өөрчлөлт, арга зүй, арга хандлагын хангалтгүй байдал, шинэ нөхцөл байдлыг бүртгэж тайлагнах шаардлага, тухайн үед гарсан арга зүйг бүх нийтээр хүлээн зөвшөөрөхгүй байх зэрэг нь шинжлэх ухааны хямралд орсныг илтгэж болно.

Шинжлэх ухааны судалгааны мөн чанарыг тодорхойлсон дээрх хоёр онолоос гадна Австрийн эдийн засагч Й.Шумпетер (Joseph Alois Schumpeter, 1883-1950)-ийн үзсэнээр шинжлэх ухаан бол “ухамсартайгаар боловсронгуй болсоор байгаа мэдлэг”, эсвэл “тусгай арга техник ашиглан бодит байдлыг

¹³ Ковалев. В.В. Является ли бухгалтерский учета наукой. Вестник Санкт-Петербургского университета. сер.5, №2, 2013. Стр 90-111

¹⁴ Wells M. C. A Revolution in Accounting Th ought? // Th e Accounting Review. July 1976. P. 471–482. Murray Charles Wells (born 1936) is a New Zealand economist, top manager, and Emeritus Professor of Accounting at the University of Sydney, known for his work on the history of accountancy.

¹⁵ Cushing B. E. A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting // Th e Accounting Historians Journal. Vol. 16, N 2. December 1989. P. 1–41.

шинжлэн судлах, эрэл хайгуул хийж мэдлэг бүтээх үйл явц”¹⁶ гэжээ. Энэхүү хоёр тодорхойлолтод нийцэж байгаа байдлыг үзвэл нягтлан бодох бүртгэл нь олон зууны туршид боловсронгуй болсоор ирсэн байхаас гадна **системтэй ойлголтууд** (дансны бичилт, дебет, кредит, тохируулах бичилт зэрэг)-ыг агуулсан, **тусгай аргууд** (дансны давхар бичилт, тооллого, өртөг тооцолт, баланс зэрэг)-ын тусламжтайгаар хийгддэг, өөрийн гэсэн **судлах зүйл** (аж ахуйн үйл ажиллагаа)-тэй байгаа нь “тусгай арга техник ашиглан бодит байдлыг шинжлэн судлах, эрэл хайгуул хийх” шалгуурыг хангаж байгаа шинжлэх ухааны судлагдахуун мөн болох нь харагдаж байна.

Дээрх судлаачдын үзэл бодлыг баталж, манай улсын нягтлан бодох бүртгэлийн ахмад ажилтан, Эдийн засгийн ухааны доктор Л.Дондог “нягтлан бодох бүртгэл нь эдийн засгийн ухааны хавсарга шинжлэх ухаан бөгөөд үндэсний уламжлалын нөлөөн дор бий болж, аливаа улсын эдийн засгийн бодлоготой нийцэж хөгждөг шинжлэх ухаан”¹⁷ гэж дүгнэжээ. Эндээс үзвэл нягтлан бодох бүртгэлийг эдийн засгийн субъектын санхүүгийн мэдээлэл боловсруулах, түгээх системийг бүрдүүлэх, хөгжүүлэх, чиг хандлагыг тодорхойлох чиглэлийн шинжлэх ухаан гэж үзэж болно.

Гурав. Нягтлан бодох бүртгэлийн шинэ парадигмийн эрэл

Хэдийгээр ХХ зууны эхний хагасд Ч. Спрэг (Charles Ezra Sprague, 1842–1912), Г. Хэтфилд

(Henry Rand Hatfield, 1866–1945), Ж. Каннинг (John Canning, 1884–1962), У. Патон (William Andrew Paton, 1889–1991), Г. Свини (Henry Whitcomb Sweeney, 1898–1967) зэрэг эрдэмтдийн бүтээлүүд гарсаар байсан боловч нягтлан бодох бүртгэлийг онолын хөгжилд төдийлөн ахиц гараагүй¹⁸. ХХ зууны дунд үе хүртэл бүртгэлийн арга зүй, техник нь үндсэндээ пүүсийн удирдлагын эрэлт хэрэгцээ шаардлагыг хангахад чиглэгдэж байсан бол 1950-аад оноос нээлттэй компаниудын санхүүгийн мэдээллийн нийгмийн ач холбогдол маш их нэмэгдсэнтэй холбоотойгоор нягтлан бодох бүртгэлийн практикт арга зүй, нийгмийн шинжтэй дараах тулгамдсан асуудлууд бий болсон¹⁹ гэжээ. Үүнд:

- Нягтлан бодох бүртгэлийн үүрэг өөрчлөгдсөн. Энэ хүртэл нягтлан

¹⁶ Шумпетер Й. А. История экономического анализа: в 3 т. Т. 1 / пер. с англ.; под ред. В. С. Автономова. СПб.: Экономическая школа, 2001. 494 с.

¹⁷ Л.Дондог. Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх. 2016., Мөнхийн үсэг.144 дэх тал.

¹⁸ Ковалев. В.В. Является ли бухгалтерский учета наукой. Вестник Санкт-Петербургского университета. сер.5, №2, 2013. Стр 98.

¹⁹ Ковалев В. В. Концептуальные основы бухгалтерского учета в исторической ретроспективе: англо-американский подход // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2003. Вып. 2. С. 111–118.

бодох бүртгэл нь удирдлагын менежерүүдэд чиглэсэн “бүртгэл-хяналтын” үүрэгтэй байсан бол гаднын хэрэглэгчдийн мэдээллийн хэрэгцээг хангахад чиглэгдсэн “мэдээллийн” үүрэг бий болсон.

- Үндэстэн дамнасан бизнесүүд бий болсон, тэдэнд эдийн засгийн нөөцийн оновчтой хуваарилалт, эздийн оруулсан хөрөнгийн үр ашиг, үр өгөөж өрсөлдөөнт зах зээл нь хурдан шуурхай мэдээллийг шаардах болсон зэрэг хүчин зүйлсээс хамаарч нягтлан бодох бүртгэлд мэргэжлийн байгууллагаас гаргасан стандарт арга зүйн удирдамж шаардлагатай болсон.
- Нягтлан бодох бүртгэлд эдийн засгийн субъектын өсөлт, хөгжилтийн чухал хүчин зүйлс болох хүний нөөц, нийгмийн хариуцлага, засаглал, байгууллагын соёл, оролцогч талуудын харилцаа зэргийг бүртгэх арга хэрэгсэл дутагдах болсон.

1950-аад оны сүүлээс эхлэн онолын судалгаа хоцрогдож байгаа талаар нэлээд бичих болж, Америкийн нягтлан бодогчдын институт (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)-ээс гаргаж байгаа заавар журам, хэвлэлэлийн тоймууд нь хэт практик, хэт аргацаасан шинжтэй байна гэсэн шүүмж гарах болжээ. Иймд AICPA-ийн ерөнхийлөгч Э.Р.Дженнингс (Alvin R. Jennings, 1905-1990)-ийн санаачлагаар бүртгэлийн суурь зарчмуудыг тодорхойлох онолын судалгааг эрс идэвхжүүлэх шийдвэр гаргаж, үүний тулд 1959 онд институтынхээ дэргэд Нягтлан бодох бүртгэлийн зарчмын хороо (Accounting Principles Board, APB) байгуулж, нягтлан бодох бүртгэлийн суурь үзэл баримтлал, зарчмуудыг боловсруулах, үнэ шилжилт, өмчлөгчдийн оруулсан хөрөнгийн бүртгэл, гүүдвил, шинэ бүтээгдэхүүний эрэл хайгуул, судалгааны зардлын бүртгэл, тайлагнал зэрэг бүртгэлийн арга зүй, арга хандлагатай холбоотой төслүүдийг хэрэгжүүлсэн нь бүртгэлийн онолын үндэслэлийг тодорхойлох оролдогууд болжээ. Улмаар энэхүү судалгааг өргөжүүлэх, үр дүнг практикт нэвтрүүлэх зайлшгүй шаардлага байна гэж үзсэний үндсэн дээр 1973 онд дээрх хороог татан буулгаж оронд нь Санхүүгийн бүртгэлийн стандартыг боловсруулах хороо (Financial Accounting Standards Board, FASB) байгуулжээ. Энэхүү хороо нь нягтлан бодох бүртгэлийн суурь үзэл баримтлал, үндсэн зармуудыг боловсруулах төслүүдийг хэрэгжүүлсний үр дүнд санхүүгийн тайлагналын стандартуудыг боловсруулах үзэл баримтлал буюу орчин үеийн нягтлан бодох бүртгэлийн үндсэн арга зүйг тодорхойлсон “үндсэн хууль”-ийг боловсруулсан. Энэ нь XX зуунд нягтлан бодох бүртгэлийг шинжлэх ухаан болохынх нь хувьд хийгдсэн онолын хамгийн чансаатай судалгаа гэж үзэж болно.

Б.Кашинг 1989 онд “аж ахуйн нэгжийн эдийн засгийн мэдээллийг тайлагнах ганц арга хэрэгсэл нь дансны давхар бичилт хэвээр байх уу? Дансны

давхар бичилтийн парадигм үеэ өнгөөрж байгаа юм биш биз”²⁰ гэж бичжээ. Тэрээр цааш нь аж ахуйн үйл ажиллагаа урьдчилсан таамагласан жороор нэгэн ижил зарчмаар явагддаггүй тул бүртгэлийн арга хандлага, арга зүйн олон сонголт байх ёстой, мөн бүртгэл, тайлагналд төрийн оролцоо заавал байдаг тул бүртгэлийн практикт үүсэх хүндрэлүүдийг өмнө мөрдөж ирсэн парадигмын дагуу шинжлэх ухааны арга хэрэгслээр шийдвэрлэх боломжгүй гэж үзжээ. Ялангуяа нягтлан бодох бүртгэл дэх төрийн оролцоо нь шинжлэх ухаан болохынх нь хувьд ч түүний үндсэн парадигм, хөгжлийн ирээдүйн чиг хандлагыг тодорхойлох боломжгүй болгож байна гэжээ.

Судлаачид нийгэм эдийн засаг, улс төрийн өнөөгийн нөхцөлд үйлчлэх хамгийн тохиромжтой парадигмыг эрж хайсаар байгаа бөгөөд эдгээрээс (1) индуктив антропологийн парадигм, (2) төгс орлогын дедуктив парадигм, (3) шийдвэр гаргалтын онолд тулгуурласан парадигм, (4) капиталын зах зээлийн парадигм, (5) бихевиористик парадигм, (6) мэдээллийн эдийн засгийн парадигм гэсэн онолын 6 үзэл баримтлал²¹ нэлээд хүчтэй гарч ирж байгаа юм байна. Эдгээр парадигмуудын нийтлэг тал нь нягтлан бодох бүртгэлийг дангаар нь бус эдийн засгийн онол, санхүү, менежменттэй холбон хамт авч үзсэн байгаа явдал юм. Мөн судлаачид нягтлан бодох бүртгэлийн мөн чанар, зорилгыг тодорхойлсон уламжлалт хандлагыг ч дахин авч үзэж байгаа бөгөөд ингэхдээ аж ахуйн нэгжүүдийн эдийн засгийн нөөцийн хуваарилалтын үр ашигийн түвшинг нийгмийн оролцогч бүх талуудын эрх ашигтай холбож үнэлэх нь зүйтэй гэсэн байр суурийг илэрхийлэх болжээ. Иймд дээрх шинэ парадигмууд ч цэвэр нягтлан бодох бүртгэлийн техник арга зүйг авч үзэхээс илүүтэйгээр даяаршил, бизнес орчины хөгжил зэрэг нэлээд өргөн хүрээнд авч үзэж байгааг харж болно.

Дүгнэлт

- Нийгмийн хөгжил, дэвшил, бизнесийн даяаршилтай холбоотойгоор нягтлан бодох бүртгэлийн практикт тохиолдож буй хүндрэл, саад бэрхшээл нь өөрөө онолын хөгжлийг шаарддаг бөгөөд санхүүгийн мэдээлэл боловсруулах, тайлагнах тогтолцоог цэгцтэй, итгэл үнэмшилтэй (санхүүгийн тайлангийн бүх хэрэглэгчдэд ойлгомжтой) байлгахад чиглэсэн шинжлэх ухааны судалгааны үр дүнд л нягтлан бодох бүртгэлийн практик хөгжих боломжтой. Өөрөөр хэлбэл нягтлан

²⁰ Cushing B. E. A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting // The Accounting Historians Journal. Vol. 16, N 2. December 1989. P. 34

²¹ Эдгээр парадигмын мөн чанар, агуулгыг Чикагогийн University of Illinois их сургуулийн профессор Ahmed Riahi-Belkaoui ийн “Accounting Theory: 3 ed. Academic Press Ltd, 1992” номноос үзэх боломжтой.

бодох бүртгэлийн практикийн хөгжил нь өөрөө онолын судалгааг шаарддаг бөгөөд онол нь эргээд практикт шинэ арга, аргачлалыг бий болгож, түүнийг хэрэгжүүлэх суурь үзэл баримтлал болно.

- Мэргэжлийн хөгжлөөс үзвэл нягтлан бодогчийн мэргэжлийн үйл ажиллагаа дараах хоёр чиглэлээр явагддаг ба энэ нь “данс хөтлөх”, ба “бүртгэл-тооцоолол, тайлагнал, шийдвэр гаргалт” юм. Хиймэл оюун ухааны хүчээр анхан шатны баримтыг таньж, холбогдох дансанд бүртгэх, нэгтгэх дүгнэх, үлдэгдлийг тооцох зэрэг данс хөтлөх үе шатны техник ажлуудыг хийх боломжтой боловч бүртгэлийн арга хандлагын оновчтой хувилбарыг сонгох, үйл ажиллагааны үр ашиг, үр дүн, үр нөлөөг тооцох, хэрэглэгчдийн эрэлтэд нийцүүлэн тайлагнах зэрэг ажлыг хүн хийсээр байх болно гэж үзэж байна.

Ашигласан материал

- [1] Т.Жааваа. Үндэсний бүртгэлийн тогтолцоог шинэчлэх асуудал. Эдийн засгийн шинжлэх ухааны докторын зэрэг горилсон диссертаци. УБ. 2003. Хуу.18
- [2] M.Chatfield, R.Vangermeersch. The History of Accounting:An International Encyclopedia. Garland Publishing, 1996. 649 p.
- [3] Cushing B. E. A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting // The Accounting Historians Journal. Vol. 16, N 2. December 1989. P. 1–41.
- [4] Wells M. C. A Revolution in Accounting Thought? // The Accounting Review. July 1976. P. 471–482.
- [5] Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. М.Изд ФБК Пресс. 2003. 232с.
- [6] Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. Москва 2001.
- [7] Ковалев В. В. Концептуальные основы бухгалтерского учета в исторической ретроспективе: англо-американский подход, Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2003. Вып. 2. С. 111–118.
- [8] Ковалев. В.В. Является ли бухгалтерский учета наукой. Вестник Санкт-Петербургского университета. сер.5, №2, 2013. Стр 90-111
- [9] Шумпетер Й. А. История экономического анализа: в 3 т. Т. 1 / пер. с англ.; под ред. В. С. Автономова. СПб.: Экономическая школа, 2001. 494 с.
- [10] Л.Дондог. Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх. Улаанбаатар. 2016
- [11] С.Лодой. Нягтлан бодох бүртгэлийн замнал. Улаанбаатар. 2009
- [12] Л.Мөнх-Очир, А.Өнөржаргал. “Исторические аспекты развития

бухгалтерского учета в Монголии. ОХУ-ын Санкт-Петербургийн Их сургуульд ОУ-ын ЭШ-ний хуралд тавьсан илтгэл. 2017

- [13] Н.Ууганбаатар (Ph.D). Шинжлэх ухааны судалгаа гэж юу вэ?
<http://uuganbaatar-ninjabat.weebly.com/uploads/1/6/4/2/16421574/>