

Нягтлан бодох бүртгэлийн түүхийн судлал, үндсэн асуудлууд

The Study of Accounting History and Main Research Issues

А. Өнөржаргал¹, Л. Мөнх-Очир²

Хураангуй

Нягтлан бодох бүртгэлийн түүхийн судалгааны чиглэлээр болсон олон улсын хурлын илтгэлүүдийн агуулга, олон улсад бүртгэлийн түүх судлалын анхаарлын төвд байгаа тулгамдсан асуудлууд, энэ талаар улс орнуудын эрдэмтэд, судлаачдын үзэл бодол, байр суурь, манай орны НББ-ийн түүх судлалыг бодит жишээ, баримтанд тулгуурлан нэгтгэн дүгнэх, цаашилбал энэ чиглэлээр судалгаа хийж олон улсын хуралд илтгэл тавих, эрдмийн ажил бичиж хамгаалахад санаа өгөх, судлаачдыг энэ чиглэлд хандуулахад энэхүү өгүүллийн зорилго оршиж байгаа юм. Мөн манай улсад НББ-ийн түүхийн судалгааг цаашид хэрхэн хөгжүүлэх асуудлаар тодорхой саналуудыг дэвшүүлсэн.

Түлхүүр үгс: Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаачдын академи, Дэлхийн нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаачдын их хурал, НББ-ийн түүх, түүхийн судалгаа, судалгааны эх сурвалж

Abstract

This paper aims to deepen the research of this field by producing dissertation and to present the dissertation findings at the international scholars discussion platforms. We hope this paper will nudge the scholars directing their attention to the benefits of the accounting historical research, current encountering issues, and summary the current research findings at the international scholars platforms. Furthermore, we have challenged few issues of future development of Mongolian accounting history research field.

Keywords: Academy of Accounting Historians, World Congress of Accounting Historians, accounting history, accounting history research, research source

¹ МУИС-ийн Бизнесийн Сургууль, НББ-ийн тэнхим, Доктор (Ph.D)
E-mail: unurjargal@num.edu.mn

² МУИС-ийн Бизнесийн Сургууль, НББ-ийн тэнхим, Доктор (Ph.D)
E-mail: lmunkhochir@yahoo.com

Хүний амьдрал, нийгмийн үйл явцыг цаг хугацаа, орчинтой нь уялдуулан задлан шинжилж, үр дагавар, нөхцөл, харилцаа холбоо зэргийг нь сийрүүлэн бичсэн бичиг баримтууд буюу тэрхүү "үйл явц"-ын зураглалыг "түүх" хэмээн үздэг байна. Түүхээ мэдэж судлахын ач холбогдлыг үгүйсгэх үзэл одоо ч байсаар байгаа нь өнгөрсөн үеэ мэдэхгүйгээр цаашид хэрхэн хөгжиж юунд хүрэхийг төсөөлөхөд хэцүү байх нь мэдээж. Өнгөрсөн түүхийг судлах нь олж мэдээгүйг нээн илрүүлэх, ололт, алдаагаа дүгнэн цэгнэх том боломж юм.

НББ-ийн түүхийг судлахын ач холбогдлыг өнөө үед бүртгэлийн түүх судлаачид, эрдэмтэд дараах нийтлэг байдлаар авч үзсэн байна. Үүнд:

- Болж буй үйл явдал (бизнес процесс, санхүүгийн үйл явц, ажил гүйлгээ)-ын мөн чанар, харилцан холбоо, зүй тогтол, хөгжлийн чиг хандлагыг таамаглах, хариу арга хэмжээ төлөвлөх;
- Нэгэнт шийдвэрлэгдсэн асуудлыг дахин шийдэх гэж оролдох, нэг замаар олон дахин бэдрэхгүй байх, мөн ирээдүй хойч үедээ шинжлэх ухааны өв үлдээснээр тэдний явах замыг илүү амар болгох;
- Нягтлан бодогчдыг бүртгэл, тайлагналд хэрэглэж буй арга хандлага, арга зүйн өөрчлөлтийг бодитоор хүлээн авах сэтгэл зүйн болон зан төлвийн бэлтгэлтэй болгох;
- Оюутнууд, шинэ залуу үеийнхэн мэргэжлийнхээ мөн чанар, хөгжлийн түүхийг мэдсэнээр мэргэжлээрээ бахархах, түүнд дуртай болгох гэж тодорхойлжээ.

Орчин үед НББ-ийн түүхийн судалгааны сэдвүүд, чиг хандлага нь Дэлхийн нягтлан бодогчдын түүх судлаачдын их хурлууд, түүнд хэлэлцсэн асуудлуудын агуулгаар

тодорхойлогдож байна. Дэлхийн нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаачдын анхны их хурал 1970 онд Бельги улсын Брюссель хотод болсноос хойш өнөөг хүртэл энэхүү хурал 2-4 жилийн зайтай 14 удаа болсон бөгөөд дараагийн ээлжит чуулга уулзалт 2020 оны 7 сард ОХУ-ын Санкт Петербург хотноо болохоор товлогдож илтгэгч, оролцогчдыг бүртгэж эхлээд байна. Чуулга уулзалтыг Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаачдын академи, Америкийн Нягтлан бодогчдын нийгэмлэг (The American Accounting Association, AAA) зэрэг байгууллагууд хамтран зохион байгуулдаг. Анхны чуулга уулзалт (Бельги, Брюссель, 1970)-д 15 орны 50 судлаачид оролцож, голдуу улс орнуудын нягтлан бодох бүртгэлийн тогтолцооны онцлогийг харуулсан 8 илтгэл хэлэлцэж байсан бол II чуулга уулзалт (АНУ, Атланта, 1976)-д 13 илтгэл, III чуулга уулзалт (Их Британи, Лондон, 1980)-д 44 илтгэл тавигджээ. 2000 оноос хойш хурлын нэр хүнд цар хүрээ өссөн нь оролцогчдын тоо болон хэлэлцсэн илтгэлийн тооноос харагдаж байна. 2000 онд (Испани, Мадрид) болсон VIII чуулга уулзалтад 106 илтгэл, 2004 онд (АНУ, Сент Луис) болсон X чуулга уулзалтад 114 илтгэл тавигдаж байсан бол хамгийн ихдээ 2008 онд (Турк, Истанбул) болсон XII чуулга уулзалтанд 239 илтгэл хэлэлцэгджээ. Ийнхүү бид хамгийн сүүлд буюу 2016 онд Италийн Пескара хотод болсон НББ-ийн түүх судлаачдын XIV хуралд эрдэмтдийн тавьсан илтгэлүүдийн агуулгыг авч үзэж, орчин үед НББ-ийн түүх судлал ямар асуудалд илүү төвлөрч байгааг харуулах, үнэлэлт дүгнэлт өгөхийг зорилоо.

Энэхүү чуулга уулзалтанд дэлхийн 20 гаруй улсаас 200 орчим судлаачид оролцож, 98 илтгэл хэлэлцсэн байна. Илтгэлийн

үндсэн сэдвүүд нь эртний болон өнөө үеийн төрт ёс, түүний бүртгэл, тайлагнал, хяналтын тогтолцоо, нягтлан бодогчийн мэргэжлийн хөгжил, санхүүгийн болон удирдлагын тайлагнал, нягтлан бодох бүртгэлийн салбарын судлаачдын намтар, тэдний шинжлэх ухааны судалгаанд оруулсан хувь нэмэр, аудит ба дотоод хяналт түүнчлэн батлан хамгаалах, эрүүл мэнд, нийгмийн хариуцлага зэрэг тодорхой салбарын бүртгэл, тайлагналын асуудлыг хамарсан байна. Их хуралд нийт 98 илтгэл хэлэлцүүлсэн (Хүснэгт 1)-ээс Итали улсаас 26 (26.6%), Туркээс 18 (18.4%), Их британиас 11 (11.2%), ОХУ-аас 10 (10.2%), АНУ-аас 8 (8.2%) илтгэл байгаа нь нягтлан бодох бүртгэлийн түүхийн судалгаа эдгээр улсуудад эрчимтэй хөгжиж байгааг харуулж байна.

Хамгийн олон буюу 26 илтгэлийг чуулга уулзалтыг зохион байгуулагч орон Итали улсын судлаачид хэлэлцүүлжээ. Италийн проф. П.Андрей (Paolo Andrei, Università di Parma), проф. М.Сарджиаккомо (Massimo Sargiacomo, University of Studies G.

d'Annunzio Chieti and Pescara) нар нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлалын эхлэлийг тавигч Фабио Бестагийн амьдрал, бүтээлийн талаар “Фабио Беста бол нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлалын анхдагч эрдэмтэн, агуу их сэтгэгч мөн” (Fabio Besta: Accounting Thinker and Accounting History Pioneer) илтгэл тавьжээ. Фабио Беста (1845-1923) нь Венецийн данс бүртгэлийн сургалт³-ыг үүсгэн бий болгосон хүн бөгөөд түүний 1922 онд бичсэн “Данс бүртгэл” (Bookkeeping) ном нь Италийн нягтлан бодох бүртгэлийн суурь сурах бичиг гэгддэг юм байна. Энэхүү илтгэлд Ф.Бестагийн урьд өмнө олон нийтэд төдийлөн танигдаагүй байсан “Улсын салбарын нягтлан бодох бүртгэл” номыг анх удаа танилцуулсан бөгөөд энэ бүтээлд Венецийн бүгд найрамдах улсын бүртгэл тооцооны архивыг хойч үедээ хадгалж үлдээх төслийг бичсэн байжээ. Ф.Бестагийн энэхүү хүчин чармайлтын үр дүнд тэр үеийн бүртгэл, тайлангийн ихээхэн материал Венецийн архивд хадгалагдан үлдэж, одоо олон орны судлаачдын судалгааны эх сурвалж болон

Хүснэгт 1. Илтгэлийн тоог улс орноор харуулбал

№	Улс	Илтгэлийн тоо	Хувийн жин	№	Улс	Илтгэлийн тоо	Хувийн жин
1	Итали	26	26.6	11	Бразили	1	1.0
2	Турк	18	18.4	12	Энэтхэг	1	1.0
3	Их Британи	11	11.2	13	Индонез	1	1.0
4	ОХУ	10	10.2	14	Ирланд	1	1.0
5	АНУ	8	8.2	15	Канад	1	1.0
6	Австрали	4	4.1	16	БНХАУ	1	1.0
7	Испани	3	3.1	17	Колумб	1	1.0
8	Португали	3	3.1	18	Нидерланд	1	1.0
9	Франц	3	3.1	19	Шинэ Зеланд	1	1.0
10	Япон	2	2.0	20	Хойд Солонгос	1	1.0

Эх сурвалж: Сидорова (2016)

³ Венецийн нягтлан бодох бүртгэлийн сургалт нь тухайн үедээ ихэд алдаршсан сургалтын тогтолцоо байлаа. Энэ сургалтыг удирдан бий болгосон хүн нь Фабио Беста юм байна. Энэхүү сургалтын онцлог нь нягтлан бодох бүртгэл нь аж ахуйн үйл ажиллагааны тоон болон чанарын үзүүлэлтүүдийг тооцохоос илүүтэйгээр түүний үнэ цэнийг тооцож бүртгэх ёстой гэсэн үзэл баримтлалд суурилж сургалтаа явуулдаг байжээ..

ашиглагдаж байгаад хуралд оролцогчид ихээхэн талархалтай байгаагаа илэрхийлжээ.

Мөн Италийн Салентогийн их сургуулийн проф. С.Адамо (Stefano Adamo, University of Salento, Italy), Р.Фасьельо (Roberto Fasiello, University of Salento, Italy) нар Английн судлаач, проф. Дэвид Александр (David Alexander, University of Birmingham, UK)-тай хамтран “Цаг хугацаа ба дундад зууны үеийн нягтлан бодох бүртгэл” илтгэл тавьсан нь XIV зууны үеийн нягтлан бодох бүртгэл, санхүүгийн тайлагналын практикийг архивын материал дээр биш утга зохиолын эх сурвалжид суурилж хийснээрээ илүү сонирхолтой болсон байна.

Энэ чуулга уулзалтанд Турк улсын судлаачид 18 илтгэл хэлэлцүүлсэн ба судлаачдын багийг нэрт эрдэмтэн, профессор Октай Гювемли (Oktay Guvemli) удирдан иржээ. Түүний Ф.К.Эртас, И.Х.Алпаслан, Ю.Ақдемир нартай хамтран бэлтгэсэн “Анатолия бүс нутагт байсан нягтлан бодох бүртгэлийн соёл (1350-1500 он)” илтгэлд Османы эзэнт гүрний⁴ төрийн байгуулалтын бүтцэд ашиглаж байсан бүртгэлийн арга зүйг задлан судалжээ. Энэ нь түүний өмнөх удаагийн нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаачдын их хурал (Их Британийн Ньюкасл хот, 2012 он)-д тавьсан илтгэлийн үргэлжлэл болж байгаа юм байна.

Хуралд Их Британи улсын оролцогчид 11 илтгэл хэлэлцүүлсэн бөгөөд Лондон хотын Эдийн засаг-Улс төрийн шинжлэх ухааны сургуулийн проф. Питер Миллер (Peter Miller, Professor of Management,

The London School of Economics and Political Science, UK), Кейт Хоскин (Keith Hoskin, Professor of Accounting, University of Birmingham, UK) нарын нэр хүнд бүхий судлаачид оролцжээ. Энэ удаагийн нэгдсэн хуралдаан П.Миллерийн “Дампуурлын генеалог” (Towards a Genealogy of Failure) илтгэлээр эхэлсэн бөгөөд энэхүү илтгэлд нягтлан бодох бүртгэлийн салбарын түүхийн судалгааны тулгамдсан асуудлаас авахуулаад удирдлагын бүртгэлийн орчин үеийн чиг хандлага хүртэл өргөн хүрээний асуудлыг хамарчээ. Харин проф. К.Хоскин өөрийн сургуулийн эмират проф. Ричард Макве (Emeritus Professor Richard Macve)-тэй хамтран бэлтгэсэн “On the Interrelations of Accounting, Managing and Governing in the French “Administrative Monarchy” Revisiting Colbert (1661-1683) and Paris Brothers (1712-1726) Episodes” сэдэвт илтгэлээ танилцуулсан байна. Энэхүү судалгаа нь Франц улсын арилжааны кодекс болон XIV-XV Людовик хааны үеийн татварын тогтолцооны эрх зүйн орчныг бүрдүүлэхэд тэр үеийн Сангийн сайд асан Ж.Б.Кольберийн оруулсан хувь нэмрийг үнэлэхэд чиглэгджээ. Энэ хүн Францын татварын бүртгэлд дансны давхар бичилтийг хэрэглэж эхэлсэн гавъяатай юм байна. Мөн татварын бүртгэлийн алдаа, орхигдуулсан зүйлс, зөрүү байгааг илрүүлэх (татварын аудит)-д ихээхэн анхаарал хандуулж байжээ.

Проф. Кейт Хоскин өмнө нь Лука Пачолигийн дансны давхар бичилтийн тухай ном гарсны 520 жилийн ойд зориулан Лондон хотноо болсон эрдэм шинжилгээний хуралд “Пачоли ба түүний

⁴ Османы эзэнт гүрэн нь 1299 оноос 1922 он хүртэл 623 жилийн турш Туркд төвлөн хүчирхгээр оршин тогтнож байсан султант улс. Энэ эзэнт улсын дор олон үндэстэн, олон шашинтан байсны хувьд эзэнт гүрэн гэж үздэг. Тухайн үедээ бусад улсууд нь Туркийн эзэнт гүрэн, Турк хэмээн нэрлэдэг байжээ. Османы эзэнт гүрэн үгүй болсноор оронд нь 1923 онд Бүгд Найрамдах Турк улс үүсчээ.

тухай номууд” гэсэн илтгэл тавьж, Луко Пачолигийн тухай бичсэн 20 орчим номын агуулгын харьцуулалт хийсэн нь түүх судлаачдын талархалыг хүртсэн бөгөөд энэ илтгэлээ ОХУ-ын Санкт Петербург ба Владивосток хотуудад ирж танилцуулсан юм байна.

Шотландын профессор Стивен П. Уолкер (Stephen P. Walker, The University of Edinburgh), “Дэлхийн I дайн ба нягтлан бодогчид” (Accountants and the Pursuit of the National Interest: A Study of Role Conflict during the First World War) гэсэн илтгэл тавьсан байна. Дэлхийн I дайн хүртэл нягтлан бодогчийг эрэгтэй хүний хийх ажил гэж үзсээр иржээ. Дэлхийн I дайны үед эрэгтэйчүүд цэрэгт явснаас нягтлан бодогчийн мэргэжил эзгүйрч, төр засгийн зүгээс ч бүртгэлийн тайлан мэдээнд тавих шаардлага суларснаас “мэргэжлийн хямрал” бий болжээ. Нягтлан бодогчийн ажилд эмэгтэйчүүдийг сургах, тодорхой мэргэжил эзэмшүүлэхэд цаг хугацаа ихээхэн шаардсан бөгөөд харин нэгэнт нягтлан бодогчийн ажлыг барьж авсан тэр үеэс хойш эмэгтэйчүүд энэхүү мэргэжилд давамгайлах байр сууриа өнөөг хүртэл алдаагүй байна. Проф. Стивен.П.Уолкерын вэб хуудаснаас үзвэл “Locating Moral Boundaries in the Early Accountancy Profession, 2019” (Эрт үеийн нягтлан бодогчийн мэргэжлийн ёс зүйн хэм хэмжээ), “Revisiting the Roles of Accounting in Society, 2015” (Нягтлан бодогчийн нийгэмд гүйцэтгэх үүргийг авч үзэх нь)

зэргээр мэргэжлийн хөгжлийн талаар судалгаа хийдэг томоохон эрдэмтэн юм.

Хурлын зарим илтгэлүүд ихээхэн шүүмжлэлд өртөх явдал ч байна. Жишээ нь энэ хурал дээр Шотландын илтгэгч проф. Алан Сангстер (prof. Alan Sangster, University of Aberdeen, Scotland)-ийн илтгэл ихээхэн шуугиан тарьж маргаан үүсгэсэн. Энэ хүн дансны давхар бичилтийн үүсэл, хөгжил болон Луко Пачолигийн намтар судалдаг бөгөөд энэ удаа Луко Пачолигийн Венец ба Флоренцид гарсан хоёр номын агуулгын харьцуулалт, үзэл баримтлалын тухай танилцуулсан. Оросын нягтлан бодох бүртгэлийн нэрт түүхч, мөн Луко Пачолигийн намтар судлаач Кубаны их сургуулийн профессор М.И.Кутер илтгэлийн дүгнэлттэй санал нийлэхгүй байгаагаа нилээд хүчтэй илэрхийлсэн.

Энэ хуралд ОХУ-ын Ломоносовын нэрэмжит УИС, Санкт Петербургийн УИС, Санкт Петербургийн Эдийн засгийн ИС, Кубаны УИС, Засгийн газрын дэргэдэх Санхүүгийн академи нийт 10 илтгэл тавьж оролцсон байна. ОХУ-ын нягтлан бодох бүртгэлийн салбарын нэрт эрдэмтэн, түүхч Я.В.Соколов⁵-ын хүү В.Я.Соколов ОХУ-ын нягтлан бодох бүртгэлийн түүхийн судалгааны өнөөгийн байдал, хөгжлийг үечилснээ танилцуулсан. Мөн доцент Д.А.Львова (СП, УИС) нар профессор Н.А.Блатовын намтрын сонирхолтой баримтууд, доцент Е.И.Зуга, С.Н.Карельская нар дансны гурвалсан бичилт хийх боломжит хувилбарууд,

⁵ Доктор (Sc.D) Ярослав Вячеславович Соколов (1938-2010) нь ОХУ-ын шинжлэх ухааны гавъяат ажилтан бөгөөд Санкт Петербургийн УИС-ийн нягтлан бодох бүртгэл, аудит, статистикийн тэнхимийг олон жил удирдан ажилласан, ОХУ-ын мэргэшсэн нягтлан бодогчдын институтын анхны ерөнхийлөгч, нягтлан бодох бүртгэлийн онол, арга зүй, түүхийн сэдвээр 600 гаруй бүтээл туурвисан оросын бүртгэл, эдийн засгийн салбарын нэрт эрдэмтэн хүн юм. Манай ахмад үеийн болон бидний үеийн ихэнх багш нар дэлхийн нягтлан бодох бүртгэлийн түүхтэй Я. В. Соколовын “История бухгалтерского учета” номоор дамжин танилцсан гэж боддог. Я. В. Соколов гуай АНУ-ын Сент-Луис хотод 2004 онд болсон нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаачдын X чуулга уулзалтад ОХУ-аас анхны илтгэлийг тавьж байжээ.

В.Я.Соколов, Д.А.Львова, Ю.Н.Гузов нар ОХУ-ын шинэ үеийн аудитын хөгжил, В.Я.Соколов, С.Н.Карельская нар ОХУ-ын XIX зууны сүүлийн хагасын мэргэшсэн нягтлан бодогчийн тогтолцооны талаар илтгэлүүд хэлэлцүүлжээ.

Кубаны УИС-ын профессор М.И.Кутерын удирдсан баг олон жил үргэлжлүүлэн хийж буй дундад зууны Италийн нягтлан бодох бүртгэлийн арга зүй, санхүүгийн тайлагналын талаарх судалгааныхаа зарим үр дүнг танилцуулжээ. Профессор М.И.Кутер нь Итали улсын Генуе, Флоренц, Прато зэрэг хотуудын архивт эртний итали хэлээр хадгалагдаж буй материалуудад тулгуурлан судалгаа хийдгээрээ алдартай. Жишээ нь проф. Кутер архиваас 1340 оны Генуе хотын хоршооллын санхүүгийн бүртгэлийн номыг олж түүнд тусгасан ажил гүйлгээний дэлгэрэнгүй бүртгэлийг олж авсан бөгөөд (тэрээр энэ талаар нэлээд олон өгүүлэл, илтгэл бичсэн) судлаачид энэхүү номыг дансны давхар бичилтийн аргаар бүртгэсэн анхны иж бүрэн тайлан гэж үздэг (Гурская, 2014) юм. Иймээс Генуе хотыг дансны давхар бичилтийн эх орон гэх болсон байна. Мөн М.И.Кутер нь Л.Пачоли “Трактат о счетах и записях (1494)” номыг эртний итали хэлнээс орчин үеийн орос хэл рүү орчуулах санаачлагыг гарган бусад эрдэмтэд, орчуулагчийн хамт 2009 онд хэвлүүлсэн билээ. Өмнө нь энэхүү ном гуравдагч хэлнээс буюу Э.Г.Вальденбергийн герман хэлнээс орчуулснаар орос хэлнээ хэвлэгдсэн байжээ.

М.И.Кутер шинжлэх ухааны өөрийн шавь сургалтаар докторант, магистрант оюутнууд, залуу эрдэмтдийг сурган, хамтарсан судалгаа хийж, өгүүлэл бичиж,

олон улсын хуралд багаараа олон илтгэл хэлэлцүүлдэг бүтээлч эрдэмтэн. Бид 2017 онд Санкт Петербургийн УИС-д болсон “Соколовские чтения” олон улсын хуралд М.И.Кутерийн багийн хэд хэдэн илтгэлийг сонссон ба тэрээр Монгол улсад ирж мэргэжил нэгтнүүдтэй уулзах, өөрийн судалгааг танилцуулах, хамтарсан судалгаа хийх сонирхолтой байгаагаа илэрхийлж байсан юм.

ОХУ-ын Засгийн газрын дэргэдэх Санхүүгийн академийн илтгэгчид Москвагийн хааны ордны конторын 1774-1786 онуудын архивын баримтад суурилсан “II Екатерина хатан хааны аж ахуйн бүртгэлд дансны давхар бичилтийг хэрэглэж байсан нь” илтгэл тавьжээ. Оросын бүртгэлийн практикт дансны давхар бичилтийг анх төрийн сангийн бүртгэл тооцоонд хэрэглэснийг тогтоосон бөгөөд энэ талаар судалгаа бага байгааг дурьджээ. Учир нь нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаачид хааны ордны утга зохиолын эх сурвалжид илүү анхаарал хандуулж, архивын материалд нь бага анхаардаг дутагдал байсныг тэмдэглэсэн. Энэхүү илтгэлд Оросын бүртгэлийн арга техникийн хөгжлийн үндэс нь төрийн хяналт хариуцлагын тогтолцоо, татварын зохицуулалт мөн болохыг дахин баталсан.

МГУ-ын проф. Мария Рябовагийн илтгэлд Венецийн дээдсийн төлөөлөл Соранцо⁶-гийн удмын гэр бүлийн (1406-1434) данс тооцооны дэвтэрт хийсэн судалгааны үр дүнгээ танилцуулсан байна. Венецийн архивд энэ гэр бүлийн бүртгэл тооцооны хоёр дэвтэр хадгалагдаж байдаг ба нэг нь санхүүгийн бодит ажил гүйлгээг бүртгэсэн байдаг бол нөгөө нь энэ гэр бүлийн ашгийг тодорхойлох, татвар

⁶ Венецийн сурвалжит гэр бүл бөгөөд энэ гэр бүлийн гишүүд Италийн улс төр, нийгмийн амьдралд тэргүүлэх байр суурь эзэлсээр иржээ.

шимтгэл авах шүүхийн үйл ажиллагаанд зориулсан байдаг аж. М.Рябовагийн энэхүү судалгааны үр дүн дотоод болон гадаад бүртгэлийн үүслийг харуулах чухал нотолгоо гэж үзэх үндэстэй.

Америкийн судлаачдаас Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаачдын академийг үүсгэн байгуулагч, Америкийн нягтлан бодогчдын нийгэмлэгийн ерөнхийлөгч асан проф. Гари Жон Превиц (Gary John Previts, Case Western Reserve University, Ohio) “Түүхийн судалгааны өнөөгийн байдлыг авч үзэх нь” илтгэлд нягтлан бодох бүртгэлийн түүхийн судалгаа нь ихээхэн хүч хөдөлмөр шаарддаг, нарийн төвөгтэй судалгаа байдгаас энэ салбарт цөөн судлаачид ажиллаж байна гэж цохон тэмдэглэжээ.

Энэ удаагийн их хуралд тавьсан илтгэлүүдийн агуулгаас дүгнэж үзвэл нягтлан бодох бүртгэлийн хөгжлийн түүхийн судалгаанд дараах асуудлууд тулгамдаж, эдгээр асуудал нь цаашдын судалгааны гол чиглэл болж байна. Үүнд:

- Хуралд оролцогчид, илтгэлийн агуулгаас үзэхэд Нягтлан бодох бүртгэлийн үүсэл, хөгжлийн судалгаа улс орон бүрт харилцан адилгүй түвшинд байгаа бөгөөд түүнийг эрчимжүүлэх шаардлага байгаа нь харагдаж байна. Тухайлбал НББ-ийн давхар бичилтийн үүслийн асуудал өнөөг хүртэл тогтсон шийдэлд хүрээгүй, эрдэмтэд судлаачид түүний үүслийг нотлох баримтанд үндэслэн энэ талаар тодорхой саналууд дэвшүүлсээр байна.
- Бүртгэлийн түүх судлалын шинэ арга зүйг эрэлхийлэгчид уламжлалт арга зүй нь хэтэрхий хязгаарлагдмал талаар шүүмжлэлтэй хандаж, шинэ арга зүйн онолын үндэс нь “Эдийн засгийн шинэ

бодит рационализм (New Realistic Economic Rationalism)”-ийн үзэл баримтлалд суурилах ёстой гэж үзэж байна. Нягтлан бодох бүртгэлийн арга хандлагуудын өөрчлөлт шинэчлэлийг хүний нийгмийн амьдралын бүх талуудтай холбоотойгоор буюу улс төрийн, соёлын, нийгмийн хүчин зүйлсийг хамтад нь авч үзэх ёстой гэсэн санаа арга зүйд давамгайлах хандлагыг бий болгож байна.

- Зарим орны эрдэмтэд НББ-ийн нэн эртний үеийн түүхийн судалгаа хийгдэж дууссан гэж үздэг бол М.И.Кутер, М.М.Гурская нар НББ-ийн нэн эртний түүхийн эх сурвалжуудыг дахин авч үзэж, шинэ өнцгөөс нь харах шаардлагатай гэж үзээд зарим эрдэмтэд (Дж.А.Ли, А.Мартинелли нар)-ийн хийсэн дүгнэлтүүд өнөөдөр эсрэгээрээ тайлбарлагдах болоод байгааг өөрсдийн судалгаагаар нотолж байгаагаа илэрхийлсэн. НББ-ийн түүхийн судалгаанд иймэрхүү хандлага нэлээд байгаа нь бүртгэлийн түүхийг нарийвчлан судлах шаардлага байгааг харуулж байна.
- Олон улс орны судлаачид, эрдэмтэд оролцдог энэ их хурал тэдэнд НББ-ийн түүхийн судалгааны шинэ боломжуудыг бий болгосоор байна. Үүний жишээ бол зарим илтгэгчид зөвхөн өөрийн төдийгүй бусад орнуудын НББ-ийн түүхийн судлалд холбоотой архивын материалууд олдож байгаа талаар өгүүлсэн. Энэ нь нэг талаар НББ-ийн түүхийн судалгаанд өөрчлөлт авчрах боломжийг нэмэгдүүлэхэд үнэ цэнэтэй зүйл мөн болох нь харагдаж байна.

Манай улсад НББ-ийн түүхийн дорвитой судалгаа хийгдээгүй, зөвхөн эхлэлийн шатанд байна гэж хэлж болно. Зохион

байгуулалтын хувьд төрийн болон төрийн бус мэргэжлийн байгууллага, их, дээд сургуулийн эрдэмтэн судлаачдын оролцоотой судалгааны нэгж, төв ч бий болж чадаагүй байна.

НББ-ийн түүхийг судлах асуудалд манай зарим эрдэмтэн, судлаачид анхаарлаа хандуулан түүнийг судлахын чухал болох, цаг хугацааны хувьд түүхэн ямар үеэс эхлэн судлах, юуг судлах талаар санал бодлоо илэрхийлсэн нь цөөнгүй. Тухайлбал ахмад багш, судлаач С.Лодой “Нягтлан бодох бүртгэлийн хөгжлийн замнал” номондоо манай оронд үүссэн орчин цагийн НББ-ийн хөгжлийг 6 үе шат болгон авч үзээд “Нягтлан бодох бүртгэлийн хөгжлийн түүхийг судлах, баримт материалыг боловсруулахад их зардал гарах нь юу л бол... боломж байвал эзэн Чингисийн үеэс авч үзмээр санагддаг” (Лодой, 2009, 14-р тал) гэж бичжээ. Мөн НББ-ийн түүхийн судлаачдын талаар “Манайд гэхэд бүртгэлийн түүхийг сонирхдог, судалдаг хүн гэвэл Ч.Түмэн агсан багшаас өөр судлаач олон биш юм” (Лодой, 2009, 29-р тал) гэсэн нь НББ-ийн түүхийг судалдаг эрдэмтэн, судлаачид цөөн байдгийг харуулж буй хэрэг юм.

Доктор (Sc.D) Т.Жааваа “Манайд үндэсний тоо бүртгэлийн үүсэл, хөгжлийн дорвитой судалгаа одоо хэр үгүйлэгдсээр буй. Үндэсний санхүү, бүртгэлийн албаны хөгжлийн түүхийг Автономитын үеэр хязгаарлах бус, түүнээс өмнөх үеийг хамарч судлах эрэлт их бий” (Жааваа, 2003, 17-р тал) гэсэн байна. Манайд эрт үеийн бүртгэлийн үүсэл, түүнийг судлах талаар Ч.Түмэн, С.Лодой, Т.Жааваа, Ц.Гунгаанямбуу, Л.Дондог, Д.Моломжамц нарын эрдэмтэн, судлаачид өөрсдийн бүтээлдээ хөндсөн юм.

НББ-ийн түүхийг сонирхон судалж, бие даасан бүтээл туурвин, олон улсын хуралд илтгэл хэлэлцүүлсэн судлаач бол доктор, профессор Л.Дондог юм. Тэрээр 2008 онд Турк улсын Станбул хотод болсон Дэлхийн Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх судлаачдын XII их хуралд оролцон “Эртний монгол нутаг дээрх улсуудын нягтлан бодох бүртгэл” гэсэн илтгэл тавьсны гадна “Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх” номыг бичиж 2016 онд олны хүртээл болгосон юм.

Энэ өгүүллийг бичигч бидний бие 2017 онд Санкт Петербургийн УИС-д уламжлал болгон зохион байгуулагддаг “Соколовские чтения” олон улсын хуралд “Исторические аспекты развития бухгалтерского учета в Монголии” илтгэл тавьж хэлэлцүүлсэн юм. Илтгэлийн үндсэн агуулга нь манайд бүртгэлийн анхдагч элементүүд үүссэн эрт үеэс эхлээд өнөөг хүртэл НББ үүсэн хөгжиж ирсэн түүхийг үечлэн харуулахыг зорьсны дотор монголчууд зэрлэг адууг гаршуулж гэршүүлсэн анхны овог төдийгүй ингэснээр анх өмч үүсэн, түүнийгээ бусдаас ялгахын тулд чихийг нь имнэж, хожим овгийн сүлд тэмдэг болох тамга хайрдаг болсон нь өнөөг хүртэл уламжлан хадгалагдсаар байгаа нь бүртгэлийн талаас авч үзвэл энэ нь хүн төрөлхтний түүхэнд бий болсон өмчийн анхны тэмдэглэгээ юм гэсэн санааг илэрхийлсэн. Бид НББ-ийн түүх судлалыг судалгааны сэдэв болгон энэ асуудлаар хэд хэдэн илтгэл, өгүүлэл бичиж дотоод гадаадад илтгэл тавьж өгүүлэл нийтлүүлсэн билээ.

Бүртгэлийн үүслийг анх хамгийн эрт үед хамаатуулж, түүхэн баримт түшиглэн өөрийн таамгийг дэвшүүлсэн эрдэмтэд бол Ц.Гунгаанямбуу, Т.Жааваа нар юм. Ц.Гунгаанямбуу доктор (Ph.D)-ын зэрэг горилсон бүтээлдээ “Монголын

тал хөндийд түгээмэл оршин буй маш олон хадны зосон, сүг зургийн бүтээц ба зохиомжийг ажиглахад элдэв хүн, мал, амьтад дүрслээгүй, харин цэг, толбо, ац, хэрээс, тууш зураас, бүтэн зуйван, хагас саран, дөрвөлжин, мөр (амьтны), хээ, дардас зэрэг ямар нэг утга санааг кодчилсон стандарт дүрс ба тэмдгүүд зонхилж сийлэгдсэн нь бидний зүгээс эртний (болхи) тэмдэглэгээ буюу данс бичилтийн ул мөр гэсэн таамаг дэвшүүлэхэд хүргэж байна” (Гунгаанямбуу, 2006, 38-р тал) гэсэн нь бүртгэлийн үүслийн талаар дэвшүүлсэн сонирхол татахуйц таамаг байж болох юм.

Доктор Л.Дондог “Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх” номын “Монгол нутаг дээрх эртний улсуудын нягтлан бодох бүртгэл” бүлэгтээ Хүннү улсын үеийн бүртгэлийн талаар сонирхолтой баримт өгүүлсэн бөгөөд “Хүннүгийн үеийн нягтлан бодох бүртгэл нь яс, модонд хэрчлээс гарган, хүн, мал, хөрөнгийг бүртгэж байжээ. Энэ тухай сурвалж бичигт Хүннү нар яс сийлэн модоор ороон олон түшмэл тэмдэглэлцэх бөгөөд эзэн, түшмэл, дээд, доорд хэрэглэнэ” (Дондог, 2016, 201-р тал) гэсэн байна.

Манай эрдэмтэн, судлаачдын дэвшүүлсэн эдгээр таамаг болон баримтаас үзэхэд бүртгэлийн түүхийг эрт үеэс эхлэн судлах бодит эрэлт байгаа нь харагдаж байна. Нягтлан бодох бүртгэл үүсэх үндсэн нөхцөл нь бараа бүтээгдэхүүний солилцоо, аж ахуй эрхлэх үйл ажиллагаа, төлбөрийн хэрэгсэл бий болох явдал гэж үздэг бөгөөд энэ бүхэн нь манай орны хувьд нэн эртний түүхэн уламжлалтай. Адууг гаршуулж гэршүүлэн уналга, ачлаганд хэрэглэн тэрэг хөллөх болсон нь нүүдэлчин омгуудыг үүсгэн хөгжүүлж, улмаар тэд аж ахуй эрхлэх болсоноос

эхлээд Хүннүгийн үеийн зүүн үзүүрт хутган мөнгө, Их эзэнт улсын анхны зоосон мөнгө, ядуусыг тэтгэх сан, Өгөөдэй хааны үед байгуулсан өртөө улааны алба, Хубилай хааны цаасан мөнгөн (1273 он), өрнө дорныг холбосон торгоны болон цайны зам, сүм хийдийн жасын аж ахуй зэрэг нь бүртгэл үүсэх бодит үндэс нь болж байсан нь ойлгомжтой. Эдгээрээс хүн төрөлхтний түүхэнд анхдагч болсон үйл явдлууд ч цөөнгүй бий. Харамсалтай нь энэ талаар манайд үлдсэн бичмэл түүхэн баримт сурвалжууд нэн ховор. Эдгээр нь манай орны бүртгэлийн үүсэл, түүхийн судалгааны тодорхой чиглэл, сэдвүүд мөн тул судлаачид, НББ-ийн түүхийн судалгааг сонирхсон хэнд боловч нээлттэй төдийгүй судалгааны сонирхол татсан асуудал байх нь мэдээж билээ.

Манай улсын хувьд НББ-ийн түүхийн судалгааг цаашид хөгжүүлэхийн тулд:

- Юуны өмнө зохион байгуулалтын хувьд төрийн болон төрийн бус мэргэжлийн байгууллага, их, дээд сургуулийн эрдэмтэн судлаачдыг оролцуулсан судалгааны байгууллага (нэгж) бий болгох;
- Холбогдох мэргэжлийн (төрийн болон төрийн бус) байгууллагын дэмжлэгийг авах, энэ үйл ажиллагааг хөгжүүлэхэд чиглэгдсэн олон улсын болон гадаадын улс орны төсөл хэрэгжүүлэх;
- НББ-ийн түүхийн судалгааг бий болгож хөгжүүлэх зорилгоор эрдэм шинжилгээний хурал, хэлэлцүүлгийг жилд нэгээс доошгүй зохион байгуулах, олон улсын хуралд илтгэл тавьж манай орны бүртгэлийн түүхийг таниулах, гадаадын эрдэмтэдтэй хамтарсан судалгаа хийх;
- НББ-ийн түүх судлаачдыг бодлогоор

- бэлтгэх шаардлага байна. Тухайлбал түүхч суурь мэргэжилтэй, хэлний бэлтгэл сайтай (манай түүхэнд холбогдох бичмэл эх сурвалжууд орос хятад төдийгүй перс, араб хэлээр их байдаг талаар эрдэм шинжилгээний байгууллагууд анхаарч, ялангуяа сүүлийн үед перс, араб хэлтэй түүхчдийг бодлогоор бэлтгэж байна) цөөн ганц нэг төгсөгчийг эхний удаа НББ-ийн мэргэжлээр бакалаврын болон төгсөлтийн дараах сургалтаар бэлтгэх боломж бий.
- НББ-ийн түүхийн судалгааны чиглэлээр түүх археологийн судалгааны байгууллага (Түүх, угсаатны зүйн хүрээлэн, Археологийн хүрээлэн), их, дээд сургуулийн мэргэжлийн тэнхимүүдтэй харилцаа тогтоож, мэргэжлийн зөвлөгөө, түүхийн эх сурвалж олж авах чиглэлээр хамтаран ажиллах;
 - Их, дээд сургуулийн мэргэжлийн бакалавр, магистр, докторын сургалтанд НББ-ийн түүхийн хичээлийг тодорхой цагаар оруулж, дэлхийн улс орнуудад бүртгэл хэрхэн үүсэн хөгжсөнийг таниулах, их, дээд сургуулийн мэргэжлийн багш нар, магистрын оюутан, докторантуудаар бүртгэлийн түүхийн асуудлыг судлуулах, энэ чиглэлээр төгсөлтийн ажил, диссертаци бичүүлж хамгаалуулахад илүү анхаарах зэрэг шаардлага байна.

Ашигласан материал

- Sargiacomo, M. (2017). Report of the XIV World Congress of Accounting Historians. *Accounting Historians Journal*, 44(1), 97-101.
- Кольвах, О. И. (2010). Научный подвиг профессора Кутера. *Terra Economicus*, 8(4), 136-139.
- Сидорова, М. И. (2016). XIV Всемирный конгресс историков бухгалтерского учета. *Научная жизнь*, 5, 137-141.
- Соколов, Я. В. & Соколов, В. Я. (2004). *История бухгалтерского учета*. Москва. Финансы и статистика.
- Дондог, Л. (2016). *Нягтлан бодох бүртгэлийн түүх*. Улаанбаатар.
- Лодой, С. (2009). *Нягтлан бодох бүртгэлийн хөгжлийн замнал*. Улаанбаатар.
- Мөнх-Очир, Л. & Өнөржаргал, А. (2017). *Исторические аспекты развития бухгалтерского учета в Монголии* (илтгэл). Санкт Петербургийн УИС, “Соколовские чтения. Бухгалтерский учет: Взгляд из прошлого в будущее” хурал.

Цахим материалууд

XV World Congress of Accounting Historians. <http://www.wcah2020.org>