

AKTİVLƏRİN UÇOTUNUN NƏZƏRİYYƏSİ VƏ METODOLOGİYASINDA PARADİQMA PROBLEMLƏRİ

Daxil olub: 20 iyun 2023-cü il
Qəbul olunub: 5 oktyabr 2023-cü il
Received: 20 June 2023
Accepted: 5 October 2023

Vaqif Quliyev
*i.e.n., dosent, "Mühasibat uçotu və
audit" kafedrası, UNEC*
vaqifquliyev.unec@gmail.com

Xülasə

Cəmiyyətin iqtisadi-sosial inkişafının təmin edilməsi müəssisə və şirkətlərin fəaliyyəti, onların məhdud resurslardan nə dərəcədə səmərəli istifadə etməsi barədə formalaşdırılan informasiyanın kəmiyyətinə və keyfiyyətinə yeni tələblər qoyur. Bu da tətbiq olunan uçot və hesabatın nəzəriyyəsi və metodologiyasının daim inkişaf etdirilməsi və təkmilləşdirilməsini zəruri edir. Tədqiqatın məqsədi - aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasında paradiqma anlayışının yerini və rolunu qiymətləndirməkdən ibarətdir. Tədqiqatın metodologiyası - tədqiqat işində müqayisə, təfsir, aksiomatik, abstraksiya, analiz, sintez, induksiya, deduksiya və s. metodlardan istifadə edilmişdir. Tədqiqatın tətbiqi əhəmiyyəti - aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasının paradiqmal deyil, kumulyativ yanaşma bazasında inkişaf etdirilə biləcəyi haqda əsaslandırma uçot elmində tədqiqatların daha məqsədyönlü aparılması üçün istifadə edilə bilər. Tədqiqatın nəticələri – tədqiqat əsasında müəyyən edilmişdir ki, ümumfəlsəfi termin olan "paradiqma" anlayışının uçotun, o cümlədən aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyasına daxil edilməsi cəhdləri baş tutmamış, bu sahənin elmi-praktiki inkişafı tarixən inqilabi yolla deyil, təkamül yolu ilə getmişdir. Tədqiqatın orijinallığı və elmi yeniliyi – "paradiqma" anlayışının uçot – hesabat sisteminə rəğmən semantika və pragmatikası araşdırılmış və əsaslandırılmışdır ki, həmin anlayış bu sistemin konseptual anlayış bazasına daxil edilə bilməz.

Açar sözlər: *aktivlər, paradiqma, nəzəriyyə, metodologiya, kumulyativ yanaşma, tarixi yanaşma.*

PROBLEMS PARADIGM IN THE THEORY AND METHODOLOGY OF ASSET ACCOUNTING

Vaqif Quliyev
assistant professor, "Accounting and audit" department of UNEC
vaqifquliyev.unec@gmail.com

Abstract

Ensuring the economic and social development of society makes new demands on the quantity and quality of information on the activities of enterprises and companies, the

degree of efficiency in their use of limited resources. And this causes the need for constant development and improvement of the theory and methodology of accounting and reporting. The purpose of the study is to assess the place and role of the concept of "paradigm" in the theory and methodology of asset accounting. Research methodology - comparative, descriptive, axiomatic, abstract, analysis and synthesis, induction, deduction and other research methods were used in the work. Importance of the study - the argument that the theory and methodology of asset accounting can develop on the basis of a cumulative rather than a paradigmatic approach can be used to conduct more focused research in the science of accounting. Results of the study - according to the results of the study, it was determined that attempts to include the general philosophical concept of "paradigm" in the theory and methodology of accounting in general, and accounting for assets in particular, were not crowned with success, the scientific and practical development of this area was historically not revolutionary, but evolutionary. Originality and scientific novelty of the research - the semantics and pragmatics of the concept of "Paradigma" in the accounting system have been studied and it has been substantiated that this concept cannot be included in the base of conceptual concepts of this system.

Keywords: *assets, paradigm, theory, methodology, cumulative approach, historical approach.*

ПРОБЛЕМЫ ПАРАДИГМЫ В ТЕОРИИ И МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА АКТИВОВ

Вагиф Гулиев

*доц., кафедра «Бухгалтерский учет и аудит», UNEC
vaqifquliyev.unec@gmail.com*

Резюме

Обеспечение экономического и социального развития общества предъявляет новые требования к количеству и качеству информации о деятельности предприятий и компаний, степени эффективности использования ими ограниченных ресурсов. А это вызывает необходимость постоянного развития и совершенствования теории и методологии бухгалтерского учета и отчетности. Цель исследования – оценить место и роль понятия «парадигма» в теории и методологии учета активов. Методология исследования – в работе были использованы сравнительный, описательный, аксиоматический, абстрактный, анализ и синтез, индукция, дедукция и прочие методы исследования. Значение применения исследования - аргумент о том, что теория и методология учета активов могут развиваться на базе кумулятивного, а не парадигматического подхода, может использоваться для проведения более целенаправленных исследований в науке

бухгалтерского учета. Результаты исследования - по результатам исследования было определено, что попытки включить общеполософское понятие «парадигма» в теорию и методологию учета в целом, и учета активов в частности, не увенчались успехом, научное и практическое развитие этой сферы исторически шло не революционным, а эволюционным путем. Оригинальность и научная новизна исследования - изучена семантика и прагматика концепции «парадигма» в системе учета и обосновано, что это понятие не может быть включено в базу концептуальных понятий данной системы.

Ключевые слова: активы, парадигма, теория, методология, кумулятивный подход, исторический подход.

Giriş

Postulat, paradiqma, aksioma, prinsiplər, metodlar və digər terminlər mühasibat uçotu elminin anlayış aparatında geniş yayılmışdır. Ümumfəlsəfi kateqoriyalar sırasına aid edilən həmin anlayışların bir çoxu uçot-hesabat sisteminin nəzəriyyəsi və metodologiyasının formalaşması üçün baza rolunu oynayır. Başqa sözlə, şirkətlərin aktivləri, onlardan nə dərəcədə rəşional və faydalı istifadə olunması haqqında informasiya məhz bu anlayışların bazasında yaranan nəzəriyyə və metodologiyanın köməyiylə formalaşdırılır. Uçot-hesabatda həmin anlayışların semantikasi və praqmatikasi ətrafında aparılmış araşdırmalar və tədqiqatlar dünyada müxtəlif uçot modellərinin harmonizə edilməsi, unifikasiyası və bütövlükdə sistemin inkişafı üçün mühüm əhəmiyyətə malik olmuşdur. Bu anlayışlar həm nəzəri, həm də metodoloji-praktiki aspektlərdə açıqlanır və şərh olunur. Ancaq apardığımız araşdırmalar belə bir nəticəyə gəlməyə imkan vermişdir ki, bu və ya digər anlayış altında irəli sürülmüş bir çox müddəalar, mülahizə və tezislər vahid yanaşmalara gətirib çıxarmamış, uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasında özünə yer tapmamışdır. Bununla əlaqədar paradiqma anlayışlarının semantikasını nəzərdən keçirmək, onun aktivlərin uçotunun nəzəriyyəsi və metodologiyası ilə necə uzlaşdığını araşdırmaq mühüm əhəmiyyət kəsb edir.

Paradiqma anlayışının semantikasi

Paradiqma anlayışının uçot sistemində işlədilən anlayışlar arasında hansı statusa malik olduğunu və bu sahədə tətbiq edilən metodoloji elementlər sırasında nə kimi rola malik olduğunu araşdırmazdan öncə onun fəlsəfi - elmi baxımdan necə traktovka olunduğuna qısa nəzər salaq.

Paradiqma – yunanca «*paradeigma*» sözündən götürülmüş, mənası nümunə, örnək deməkdir. Bu anlayış antik və orta əsrlər fəlsəfəsində geniş tətbiq edilirdi və əbədi ideyalar sferasını ilkin nümunə kimi xarakterizə etmək üçün istifadə olunurdu (1, s. 473).

Paradiqma anlayışı XX əsrin əvvəllərindən elmə Amerika alimi -filosofu T.Kun (1922-1996) tərəfindən daxil edilmişdir. O, özünün “Elmi inqilabların strukturu” adlı

əsərində paradigmanı belə xarakterizə edirdi: “Paradigmalar altında mən hamı tərəfindən tanınan o elmi nailiyyətləri nəzərdə tuturam ki, onlar müəyyən vaxt müddətində elmi cəmiyyətə problemlərin qoyuluşu və onların həlli modelini verir” (2, s. 11). T.Kun paradigmanı öz kitabının mərkəzi elementi adlandırmış və onu həmin kitabın ən yeni aspekti kimi sayırdı (2, s. 281).

T.Kunun elmi və elmi biliklərin inkişafının başlıca konsepsiyası bütövlükdə paradigma anlayışları üzərində qurulmuşdur. Paradigma sözünü çoxlu definisiyada işlətsə də, onun əsas mənasını o, model və nümunə kimi qəbul edirdi. O özünün elmin inkişafına dair konsepsiyasını təsdiq və sübut etmək üçün bir çox digər anlayışlardan istifadə edirdi, onlardan biri də “normal elm” anlayışdır. Onun nəzərinə görə, “normal elm” – keçmiş bir və ya bir neçə elmi nailiyyətlərə – müəyyən elmi cəmiyyət tərəfindən özünün sonrakı praktiki fəaliyyəti üçün əsas kimi bir neçə vaxt ərzində tanınan nailiyyətlərə – möhkəm söykənən tədqiqatdır (2, s. 31). Onun fikrincə, üç cür problem – əhəmiyyətli faktların müəyyən olunması, faktların və nəzəriyyənin müqayisə edilməsi, nəzəriyyənin işlənməsi həm empirik, həm də nəzəri normal elmin sahəsinə təkdir (2, s. 65). Ancaq T.Kuna görə, həmin problemlər bütün elmi problematikanı axıra qədər tükətmir, ona görə də ekstraordinar problemlər də mövcuddur. Ekstraordinar problemlərin özləri yalnız xüsusi hallarda meydana çıxır və normal elmi tədqiqatın inkişafı ilə yaranır. Paradigma çərçivəsində iş başqa cür cərəyan edə bilməz, paradigmadan imtina isə, T.Kunun fikrinə görə, həmin paradigmanın müəyyən etmiş olduğu elmi tədqiqatları dayandırmaq demək olardı. Paradigmadan bu cür imtina edilməsi elə bir momentdir ki, bu zaman elmi inqilablar baş verir (2, s. 65). Həmin keçidin özünü T.Kunun necə xarakterizə etdiyini də bilmək maraqlıdır. Bununla əlaqədar T.Kun qeyd edirdi ki, normal elmin inkişafı biliklərin kumulyativ yığılması nəticəsində baş verir. Normal elm tərəfindən böyük kəşfləri, yeni faktların kəşfini, yaxud yeni nəzəriyyənin yaradılmasını o, mümkün hesab etmirdi. Normal elm öz problemlərini başa vura bilmədikdə mövcud paradigma fonunda anomaliya görünməyə başlayır. Anomaliya nə qədər dəqiq və inkişaf etmiş olsa anomaliyanın aşkar olunmasında o, [paradigma] çox həssas indikator rolunu oynayır, bununla da paradigmanın dəyişilməsi üçün əsas yaranır. Başqa sözlə, əvvəlki paradigmada yaranan böhran yeni nəzəriyyənin meydana çıxması üçün zəruri şərt olur. Mövcud paradigmadan imtina edilməsi eyni zamanda digər paradigmanın qəbul edilməsi üçün əsas yaradır.

Böhran dövründəki paradigmadan yeni paradigmaya keçid, hansından ki, yeni əənəyə yarana bilər, heç də kumulyativ proses və həm də köhnə paradigmanın daha dəqiq işlənilməsi və genişləndirilməsinin köməyiylə həyata keçirilə biləcək proses deyildir. Bu proses, T.Kunun yazdığına görə, elmin həmin sahəsinin yeni əsaslar üzərində rekonstruksiyasını, bu sahədə mövcud olan daha elementar nəzəri ümumiləşdirmələri, eləcə də paradigmanın bir çox metodlarını və əlavələrini dəyişdirən rekonstruksiyadır. Yeni paradigmaya keçidi T.Kun elmi inqilab adlandırır. Həm də maraqlısı budur ki, amerika filosofu yeni fundamental paradigmanın həmin sahədə ya çox gənc olan, ya

da yeni olan adamların daha uğurla həyata keçirdiyini göstərir. Bunu da o, onların normal elmin ənənəvi praktikasını və qaydaları ilə az bağlı olduğu ilə izah edir. Onun fikrincə, onlar görə bilirlər ki, qaydalar daha yaramır və qaydaların digər sistemini seçməyə başlayırlar, bu da əvvəlki sistemi dəyişə bilər.

T.Kunun fəlsəfəsinə görə, elmin, həmçinin də onun metodologiyasının inkişafı ilkin olaraq normal elm çərçivəsində baş verir, daha sonra həmin normal elm qarşıya çıxan problemləri və onların həlli yollarını “görmür” və nəticədə, böhran, anomaliyalar yaranır. Həmin anomaliyalar və böhran elmi inqilaba gətirib çıxarır, nəticədə yeni paradiqma meydana gəlir və bununla da köhnə paradiqma dağılır. Bu prosesin o, kumulyativ əsasda deyil, inqilabi əsasda baş verdiyini əsaslandırır. Yəni bu, o deməkdir ki, normal elmin bütün müddəaları uçota tətbiq edildikdə metodologiyanın mövcud elementləri və metodologiya özü bütövlükdə tarixi mərhələyə çevrilmiş olur. Başqa sözlə, quldarlıq quruluşu elə dağılır ki, həmin quruluşdan feodalizmə heç bir institut keçmir, sonra isə feodalizm elə dağılır ki, ondan kapitalizmə heç nə keçmir. Bunun belə olmadığına məntiqi bir arqumentlə cavab vermək olar: quldarlıq quruluşu da xüsusi mülkiyyətə, feodalizm də xüsusi mülkiyyətə, kapitalizm də xüsusi mülkiyyətə əsaslanan cəmiyyətlər olmuşlar, ancaq həmin cəmiyyətlərdə xüsusi mülkiyyətin fərqli xüsusiyyətləri olmuşdur: quldarlıqda qullar da xüsusi mülkiyyət obyektidir, feodalizmdə isə qullar xüsusi mülkiyyət obyektidir deyildi, xüsusi mülkiyyət daha çox torpaq üzərində olan mülkiyyət idi. Kapitalizm cəmiyyətində də qullar yoxdur, ancaq kapitalizm cəmiyyətində mülkiyyət təkcə yaradılmayan təbii mülkiyyət üzərində deyil, həmçinin cəmiyyət tərəfindən yaradılan sərvət üzərində mülkiyyət forması ilə xarakterizə olunur. Əgər bir ictimai-iqtisadi inkişaf formasından digərinə keçid kumulyativ, yəni tədrici xarakter daşıyarsa, necə ola bilər ki, həmin ictimai-iqtisadi inkişaf dövrlərinin məhsulu olan uçot və onun metodologiyası kumulyativ, yaxud təkamül yolu ilə deyil, inqilabi yolla inkişaf etsin ya da inkişaf edir. Bu mənada T.Kunun elmin inqilabi yolla dəyişilməsi nəzəriyyəsi, K.Marksın cəmiyyətin ictimai-iqtisadi quruluşunun inqilabi yolla dəyişilməsi olduğu təlimi ilə üst-üstə düşür. Bunu T.Kunun özü də qəbul edir, nə zaman ki, o, siyasi inqilabı təsvir edir, əslində bu onun şəxsi mövqeyi deyil, K.Marksın sübut etməyə çalışdığı və formalaşdırmış olduğu mövqedir.

Beləliklə, T.Kun öz əsərində elmi inqilabları elmin inkişafında qeyri-kumulyativ epizodlar kimi xarakterizə edir, bu epizodlarda köhnə paradiqmanın bütövlükdə yaxud qismən əvəz olunması baş verir, yeni paradiqma köhnə ilə bir araya sığmır. Ancaq o, paradiqmalar arasında determinasiyanın ola biləcəyini də inkar etmirdi və göstərirdi ki, köhnə və yeni nəzəriyyə arasında onların bir araya sığa bilməməsinə gətirib çıxarmayan mümkün əlaqələr ola bilər: “Onların hər biri ayrılıqda və hamısı birlikdə elmin inkişafına aparan tarixi inkişaf prosesinə misal ola bilər” (2, s. 152). Daha sonra o, yazırdı: “Əgər bütün nəzəriyyələr arasındakı əlaqə bunun kimi olsaydı, onda elmin inkişafı həqiqətən də kumulyativ olardı. Təzahürlərin bəzi növləri təbiətin indiyə qədər heç kim tərəfindən gözü çarpmayan bəzi aspektində nizama salınmanı sadəcə olaraq

açıqlaya bilərdi. Elmin təkamülündə yeni bilik digər biliyin və əvvəlki növ ilə bir araya sığmayan biliyin deyil, cəhalətin yerinə gəlmiş olardı” (2, s. 152).

T.Kunun özünün qəbul etmədiyi bu müddəə paradoks kimi görünə belə, uçotun nəzəriyyəsinin və metodologiyasının məhz bu müddəə üzərində qurulmuş olduğunu söyləmək olar.

T.Kunun fəlsəfəsi ilə uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyası arasındakı əlaqənin necə ola biləcəyini tam təsdiq etmək üçün biz onun özünün aşağıdakı fikirlərinə istinad edə bilərik: “... ehtimal etmək olar ki, yeniliyin kumulyativ olaraq əldə olunması nəinki təkcə faktiki olaraq, nadir hallarda baş verir, həm də prinsip etibarı ilə mümkün deyildir. Kumulyativ olan normal tədqiqat öz uğuruna görə alimlərin problemləri, hansılar ki, artıq mövcud olan problemlərlə konseptual və texniki əlaqələr sayəsində həll oluna bilərlər, daim seçmək bacarığına borclu olmalıdır” (2, s. 153).

T.Kunun bu müddəasına rəğmən biz mövqeyimizi yenə də L.Paçiolinin ikili yazılışı əsasında açıqlamağa çalışaq. T.Kundan gətirdiyimiz sitatdan belə çıxır ki, yeniliyin kumulyativ olaraq əldə edilməsi nadir hadisə olsa belə, bu, baş verir. Daha sonra, T.Kunla onda razılaşmaq olar ki, L.Paçiolinin elmi yeniliyi, yaxud kəşfi konseptual və texniki baxımdan uçotun ona qədər mövcud olmuş problemləri ilə əlqədar meydana gəlmişdir və bu əlaqə determinasiya xarakteri daşıyır. Sual meydana çıxır – L.Paçiolinin ikili yazılışı yeni bir metodoloji prinsip kimi T.Kunun hansı müddəaları ilə uzlaşır?

Birincisi, L.Paçiolinin ikili yazılışı T.Kunun paradigmaya verdiyi tərifə yətmir, ya da T.Kunun paradigmasına görə, L.Paçiolinin ikili yazılışını elmi cəmiyyət uçot problemi yalnız müəyyən müddətə həll etmək üçün əldə etmişdir. Əvvəla onu qeyd edək ki, artıq həmin müddət 524 ilə bərabərdir, yəni L.Paçiolinin ikili yazılış modeli, problemi bir neçə yaxud müəyyən müddətə deyil, əbədi olaraq həll etməyə imkan vermişdir. İkincisi, əgər L.Paçiolinin ikili yazılış modelini elmi inqilab kimi köhnə paradigmanı dağıdıb yeni paradigma yaratdığını qəbul etsək, onda bu, o demək olardı ki, L.Paçiolinin kəşfi ona qədər olan uçot sistemini tamamilə inkar etmiş, daha doğrusu, onu dağıtmış və onun xarabalıqları üzərindən baş qaldırmışdır. Bu, həm də o demək olardı ki, L.Paçiolinin uçot modelinin özündən öncə olan uçot modeli ilə determinasiyası, ümumiyyətlə, yox idi və ola da bilməzdi. Ancaq uçotun L.Paçioliyə qədər və ondan sonrakı dövrdəki inkişaf tarixi bizə bunun əksini göstərir, göstərir ki, uçotun fundamental nəzəri və metodoloji müddəaları yalnız yüksələn xətt üzrə inkişaf etmiş və təkmilləşdirilmişdir. L.Paçiolinin ikili yazılış modeli də bu inkişafın qızıl dövrlərinin halqalarından biridir. Bunun həqiqətən belə olduğunu biz çox mənbələr əsasında sübut edə bilərik. Həmin mənbələrin ən qiymətlilərindən birisi artıq Ə.Fərəcovun adını «Лекции по курсу Бухгалтерского учета» adlı kitabıdır (3, s. 227-245). Prof. Ə.Fərəcov göstərir ki, ikili yazılış boş yerdən yaranmamışdır, onun yaranması təsərrüfat həyatının inkişaf etməsinin nəticəsində, həmçinin ikili yazılışa qədər mövcud olmuş xronoloji və analitik uçotun bazasında yaranmışdır.

Əgər çox qədim zamanlardan məlum olan və tədricən təkmilləşdirilən xronoloji uçot və sonradan onun bazasında yaradılan analitik uçot qaydaları məlum olmasaydı, böyük ehtimalla demək olar ki, L.Paçioli, ya da hansısa digər dahi şəxsiyyət ikili yazılış modelini yarada bilməzdi. Bununla da biz tam əminliklə deyə bilərik ki, bütövlükdə sosial-humanitar elmlər sahəsində elmi kəşf kimi qəbul edilə biləcək və artıq çoxdan qəbul edilmiş ikili yazılış paradiqması T.Kunun fəlsəfi konsepsiya kimi irəli sürdüyü və əsaslandığı elmi inqilabın nəticəsi deyil, bir çox nəsillərin icad etdiyi və təsərrüfat həyatını idarə etmək üçün tətbiq etdiyi uçot qaydaları haqqında biliklərinin kumulyativ şəkildə yığılmasının nəticəsidir. Uçotun nəzəriyyəsi, metodologiyası, onun bütün elementləri biliklərin kumulyativ qaydada yığılması və tədricən təkmilləşdirilməsi şəklində inkişaf edir və təkmilləşdirilir.

Uçot, onun nəzəriyyəsi və metodologiyası öz-özünə, ya da yalnız və yalnız kiminsə məntiqi təfəkkürünün məhsulu kimi inkişaf etməmiş, həm də empirik faktların rəasionalizm əsasında ümumiləşdirilməsinin nəticəsində yaranmış və tədricən təkmilləşdirilmişdir. Ancaq öz inkişaf tarixinə ilkin olaraq yaddaşlarda aparılan epizodik uçot kimi başlayan uçot, bir çox nəsillərin görkəmli nümayəndələrinin, zəhmətkeş insanlar olan mühasib-alimlərin çox böyük təfəkkürü və zəkası nəticəsində çətin dərk olunan milyonlarla, hətta milyardlarla sayda faktlar və hadisələr hərəsi maliyyə hesabatının bir-iki vərəqdən ibarət olan bir neçə formasında yerləşdirilən səviyyəyə gəlib çatmışdır və müasir biznesin dili statusunu almışdır. Bəlkə də bu, dünyada analoqu olmayan və biliklərin kumulyativ formada yığılması nəticəsində edilmiş kəşfdir, yaxud elmi inqilabdır. Bu kəşfi, inqilabı bütün bəşəriyyət, adi mühasiblər, alimlər, filosoflar birlikdə etmişlər. Uçot elminin, onun nəzəriyyəsi və metodologiyasının belə bir aforizm üzərində yarandığını desək, yəqin ki, böyük səhv etmərik. “Heç nədən heç nə yaranmır”. T.Kunun elm fəlsəfəsi isə elmin yalnız inqilab nəticəsində köhnə paradiqmanın böhranı nəticəsində yarandığı və yeni yaradılan paradiqma ilə köhnə paradiqma arasında determinasiyanın olmadığı konsepsiyası üzərində qurulmuşdur.

T.Kun üçün bilik – müəyyən tarixi dövrün insan qruplarının, yaxud elmi cəmiyyətin bilikləridir. Deməli, o, biliyin tarixi xarakter daşdığını göstərir, yəni biliklər dəyişəndir. Buna etiraz etmək heç kimin ağına belə gəlməz. Albert Eynşteynin dediyi kimi: “Bütün elm – gündəlik təfəkkürün təkmilləşdirilməsindən artıq bir şey deyildir” [Sitə N.Q. Menkyunun rus dilində dərc edilmiş “Принципы экономики” kitabından götürülmüşdür] (4, s. 37). Ancaq bu dəyişiklikliyin elmi inqilablar nəticəsində yarandığını demək mübahisə doğurur. Axı elm ilk növbədə yeni bilik verir, deməli, elmin özü inqilabi xarakter daşıya bilməz. T.Kun siyasi inqilab ilə elmi inqilabın analogiya təşkil etdiyini, yaxud paralellik təşkil etdiyini vurğulayır. Bəli, metafora inqilabı həm siyasətdə, həm də elmdə tapır, ancaq nə siyasətdə olan inqilab, nə də elmdə olan inqilab özündən əvvəlki bazisi tamamilə dağıdıb kənara atmır, əgər atmış olsa, inqilabın özü gec-tez məhvə məhkum olar. Buna misal olaraq, sosialist inqilabının aqibətini göstərmək olar. Bu, özünü təkcə ictimai-siyasi həyatda yox, yəqin ki, həm də fizika elmində də göstərir. Məsələn, yəqin

ki, əgər İ.Nyutonun qanunu olmasaydı, A.Eynşteynin nisbilik nəzəriyyəsi də meydana gəlməzdi, yaxud əgər qədim filosof-alimlər Günəşin yer ətrafında fırlanmasını söyləməsəydilər, Kopernik onun əksini sübut etmək üçün tədqiqat aparmağı belə ağılına gətirməzdi. Fikrimizi məşhur filosof K.R.Popperin "Elmi tədqiqatın məntiqi" adlı əsərində dediyi aşağıdakı sözlərlə bitirmək istədik: "Elm adamı üçün onun tarixindən və elmi tədqiqatın məntiqindən daha vacib olan heç nə yoxdur" (5, s. 9).

T.Kunun formulə etdiyi paradiqma və onun dəyişilməsinin səbəbi kimi elmi inqilablar konsepsiyası, müasir uçot elmində inqilabi hadisə kimi qarşılandı. Bu cür qarşılanmanı isə onunla izah edirdilər və indi də belə hesab edirlər ki, paradiqmanın dəyişilməsi uçotun metodologiyasının dəyişilməsinə gətirib çıxarır.

Uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasında paradiqmanın tətbiqi məsələləri

Uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyası sahəsində çalışan bir çox görkəmli alimlər T.Kunun adıçəkilən kitabından möhkəm yapışmaqla onu uçota gətirib çıxarmaq və onun əsasında uçotun, onun metodologiyasının inkişaf istiqamətlərini retrospektiv və perspektiv qaydada geniş şəkildə müzakirə etməyə başladılar. Bununla da onlar göstərdilər ki, uçot elmi indiyə qədər uçotun nə nəzəriyyəsini, nə də metodologiyasını araşdırmaqla məşğul olmamışdır, başqa sözlə, belə çıxdı ki, bütölkədə uçot elminin, onun nəzəriyyəsi və metodologiyasının inkişafı bütövlükdə T.Kunun icad etmiş olduğu konseptual çərçivədə inkişaf etmişdir və bundan sonra da bu çərçivədə inkişaf edə bilər.

T.Kunun nəzərdən keçirilən konsepsiyası uçot - hesabat sisteminin problemləri ilə məşğul olan peşəkarlar və alimlər arasında o qədər populyarlıq qazandı ki, hətta belə təsəvvür yaranır ki, həmin peşəkarlar və alimlər sanki bu sistemdə olan problemləri başa düşməkdə və onları modelləşdirməkdə çətinlik çəkirlər. Ancaq ədalət naminə demək lazımdır ki, bu cür vəziyyət yalnız uçot sistemində deyil, digər sahələrdə də, məsələn, fizika, statistika, psixologiya kimi sahələrdə də mövcuddur. T.Kunun konsepsiyasının mühasibat uçotunda istifadə oluna biləcəyinə dair fikirləri Amerika alimi, demək olar ki, T.Kunun özü ilə həmyaşd olan R.C.Çambers (1917-1999) söyləmişdir. O, T.Kunun konsepsiyasına əsaslanaraq mühasibat uçotunun böhran vəziyyətində olduğunu deyirdi və bu böhran vəziyyətini, məsələn, aktivlərin qiymətləndirilməsinin bir neçə metodunun olması, eləcə də gəlirlərin bir neçə anlayışının (tərifinin) olması ilə təsdiq etməyə çalışırdı (6, s. 97-104).

R.C.Çambers haqlı idi, həmin və digər problemlər heç indi də həll edilməmişdir və yenə də bir çox qiymətləndirmə modellərindən istifadə edilir, uçot sistemində gəlirə verilən tərif ilə iqtisadi nəzəriyyədə və digər funksional elmlərdə verilən təriflərlə məzmun və tərkib etibarı ilə üst-üstə düşmür. Ancaq bunu bir elm kimi uçotun üzərinə yıxmaq və onun böhran keçirdiyini demək çox da düzgün olmazdı. Bu cür müxtəlif modellərin mövcudluğu uçot elminin və ya bu elmi təmsil edən, o cümlədən də onun görkəmli nümayəndələrindən biri olan R.Çambersin günahı, ya da onun problemi

bilməməsinin nəticəsi deyil, real həyatda baş verən mürəkkəb dəyişikliklərin, məsələn, elə qiymətlərin özünün tez-tez dəyişməsinin nəticəsidir. Əgər zaman dəyişdikcə qiymətlər dəyişirsə, deməli, həmin dəyişiklikləri əks etdirə biləcək adekvat uçot modelinin işlənilib hazırlanması labüddür, hərçənd ki, uçot ədəbiyyatlarında çoxmodelli qiymətləndirmə sistemi kəskin tənqid edilir. Əgər R.Çambersin aktivlərin qiymətləndirilməsinin bir neçə metodunun olmasını yeni problem kimi uçot sistemində böhran yaratdığını qəbul etsək, onda bu uçot sistemi (normal elm) deyil və deməli, köhnə paradigma öz yerini yeni paradigmaya təhvil verməli idi. Ancaq həmin metodların hamısının bu günə qədər də tətbiq olunduğunu görürük.

Digər Amerika alimi R.R.Sterlinq də T.Kunun nəzəriyyəsinin mühasibat uçotuna uyarlı olduğunu təsdiq edir və göstərdi ki, uçotda yeni nəzəriyyə köhnə nəzəriyyədə anomaliyanın yığılması nəticəsində meydana çıxır (7, s. 95-112). Ancaq onun araşdırmasından məlum olmur ki, uçotda hansı nəzəriyyə köhnəlmiş və bu nəzəriyyədə olan anomaliyalar yığılmaqla böhran yaratmış və bunun da nəticəsində həmin köhnə nəzəriyyə yenisi ilə əvəz olunmuşdur, yaxud bir paradigmanı digər yeni paradigma əvəz etmişdir. M.C.Uells Amerika uçot nəzəriyyəsində yeddi paradigmanın olduğunu göstərir (cədvəl 1).

Cədvəl 1. M.C.Uellsin mühasibat uçotu paradigmalarının təsnifatı (8, s. 431-482)

	Paradigmanın adı	Paradigmanın mahiyyəti
1.	Antropoloji	Mühasibat uçotu ənənəvi xarakter daşıyır, mühasiblərin təcrübəsi nəzəriyyəni müəyyən edir, mühasib faktları təqdim olunduğu kimi qeyd edir
2.	Konyunktur	Bazar iqtisadiyyatlarının tələbləri uçotun nəzəriyyəsini formalaşdırır, mühasib fikirləşir nəyi etmək faydalı olardı, nəyi etmək isə faydalı olmazdı, təsərrüfat həyatı faktlarının qiymətləndirilməsinin zəruriliyi
3.	Hadisəvi (situativ)	Mühasibat uçotuna yalnız baş vermiş təsərrüfat həyatı faktlarının qeydiyyatları deyil, proqnozlaşdırma funksiyası da həvalə olunur, uçota plan (smeta) daxil edilir
4.	Prosessual	İdarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün təsərrüfat proseslərinin öyrənilməsi uçotun məqsədi olur, idarəetmə uçotu meydana çıxır
5.	İdeallaşdırılma	Uçotun nəzəriyyəsi maliyyə nəticələrinin öyrənilməsinə və müəyyən olunmasına müncər olunur, maliyyə nəticələrinin mühasibat uçotunda konsepsiyası süni priyomlara əsaslanır, ona görə də paradigma ideallaşdırılmış adlandırılır
6.	İnformasiyavi	Mühasibat uçotunun məqsədi təsərrüfat həyatı faktları haqqında informasiyanın qiymətləndirilməsindən ibarətdir, mühasib faktların özünü deyil, onlar haqqında sənədlərdə olan verilmiş informasiyanı uçota alır.
7.	Bixevioristik (davranış -Q.V.)	Nəzəriyyə uçot məlumatları üzrə təsərrüfat prosesində iştirak edən və idarəetmə qərarları qəbul edən şəxslərin davranışlarının öyrənilməsinə tələb edir, bu zaman çoxlu göstəriciləri olan hər bir sənədə mühasibdə bu və ya digər reaksiya yaradan stimuly kimi baxılır

Əgər T.Kunun paradigmaya verdiyi tərifə və elmi inqilab nəticəsində bir paradigmadan digərinə necə keçildiyini bir də xatırlasaq və onları M.C.Uellsin paradigmaları və

onların məzmunu ilə müqayisə etsək, görürük ki, onların demək olar ki, heç biri elmi-metodoloji nailiyyət kriterilərinə cavab vermir. Hətta L.Paçiolinin demək olar ki, hamı tərəfindən böyük elmi kəşf kimi qəbul edilən ikili yazılış modeli də burada özünə yer tapmamışdır. Bundan başqa, M.C.Uellsin göstərdiyi paradigmlər elmi məsələlərin törənməsi üçün əsas da sayıla bilməz. Halbuki T.Kun göstərirdi ki, paradigmanı elmi məsələləri törədən əsas kimi müəyyən etmək olar.

M.C.Uellsin paradigmləri daha çox uçotun məqsədlərinin nəzəriyyəsi və metodologiyasının inkişaf mərhələlərini xarakterizə edir və çox aydın göstərir ki, onların, yəni inkişaf mərhələlərinin hamısı bir-biri ilə əlaqəlidir. Əslində M.C.Uellsin paradigmlər kimi göstərdiyi bütün mahiyyətlərin, yaxud müddəaların demək olar ki, tam əksəriyyəti keçmiş dövrlərdə yaranmış nəzəri-metodoloji məsələlər sırasına aiddir və onların çoxunu L.Paçioli özünün Traktatında geniş işıqlandırmışdır. Həmin dövrdən bəri mühasibat uçotunda hansı dəyişiklikləri elmi yeniliklər, yaxud nailiyyətlər adlandırma bilərik, ya da bilmərik məsələsinə aydınlıq gətirmək üçün biz uçotun nəzəriyyəsi sahəsində Amerikada və bütün dünyada tanınmış olan E.S.Hendriksen və M.V.Van Bredanın yazdıqlarını olduğu kimi göstərək: “Bu sözləri oxuyub (*L.Paçiolinin Traktatından götürülmüş sözlər nəzərdə tutulur* – Q.V.) heyretə gəlirsən ki, o zamandan bəri, hərçənd ki, dəyişikliklər sözsüz ki olmuşdur, mühasibat uçotu üçün necə də az işlər görülmüşdür deyən uçot tarixçisi A.C.Litltonla razılaşmamaq olmaz. Əgər biz Luka Paçioli dövründə olan uçot ilə müasir uçotu müqayisə etməyə cəhd göstərsək, onda aşkar edə bilərik ki:

1) XVI əsrə qədər mühasibat uçotunun başlıca məqsədi vahid mülkiyyətçinin informasiya ilə təmin edilməsi olmuşdu, ona görə də mühasibat hesablarının məlumatları gizli saxlanılırdı, bizim dövrümüz üçün xarakterik olan hesabatı tənzimləyən standartlar isə mövcud deyildi;

2) şəxsi mülkiyyət ilə müəssisənin mülkiyyəti arasında dəqiq sərhəd qoyulmurdu, başqa sözlə, *təsərrüfatçılıq prinsipi* geniş yayılmışdı, hərçənd ki, nadir hadisə də deyildi ki, tacir ev təsərrüfatı üçün və mağaza üçün ayrıca mühasibat kitabları aparırdı;

3) *hesabat dövrü və fəaliyyətdə olan müəssisə* anlayışları olmamışdı. Müəssisələrin çoxu öz fəaliyyətini müəyyən kommersiya məqsədlərinə çatana qədər davam etdirirdi, ona görə də mənfəət müəssisə fəaliyyətini qurtaranda hesablanırdı, hesabat ilinin mənfəəti anlayışı olmadan isə hesablama və təxirəsalınma əməliyyatlarına ehtiyac yox idi. Belə ki, əsas vəsaitlər nəzərəcarpacaq dərəcədə rol oynamırdı, amortizasiya hesablanmasına da ehtiyac yox idi. Daha uzun müddətə yaradılmış müəssisələrdə mənfəətin dövrü olaraq hesablanmasına cüzi zəruriyyət var idi, çünki mülkiyyətçi müəssisənin fəaliyyəti ilə bilavasitə kontaktda olurdu;

4) nəhayət, orta əsrlərdə çoxlu sayda pul vahidləri var idi, bu da ikili mühasibatlığın istifadəsini çətinləşdirirdi, odur ki, Memorial kimi tanınmış uçot registrlərində yazılışlar təfsiredici xarakter daşıyırdı və mal haqqında ətraflı məlumatları, çəkini, həcmi, ölçü vahidini və qiyməti əks etdirirdi. FASB-ın hesabatda maliyyə alətlərinin

uçotu metoduna dair bu yaxındakı təklifləri onu təsdiq edir ki, birinci mühasiblər öz zamanını 500 il qabaqlamışlar” (9, s. 28).

Bu yazılanları oxuduqdan sonra bir daha əmin olursan ki, 500 ildən bəri uçotun nəzəriyyəsində elmi inqilab kimi, ya da köhnə paradiqma ilə yeni paradiqma arasında olan fərq kimi nəyisə göstərmək çox çətindir, ya da mümkün deyildir.

Əgər M.C.Uellsin hər sonrakı paradiqmasını onun əvvəlki paradiqması ilə müqayisəsi nəticəsində yaranan fərqi elmi nailiyyət kimi qəbul etsək, onda gərək T.Kunun özü paradiqmaya verdiyi tərifdən imtina etmiş olsun.

T.Kunun baxışlarının və konsepsiyasının mühasibat uçotu sistemində tətbiq edilməsinin qızgın tərəfdarları olan və onları aprobasiya etməyə cəhd edən tək cə Uells deyildi, onun tərəfdarları sırasında hətta Amerika Mühasiblər Assosiasiyası (AAA - *American Association of Accountants*) və digər müəlliflər də var idi. AAA-nın nöqteyi-nəzərinə görə uçot fənni paradiqmalar müharibəsi dövrünü yaşamışdı və buna görə də, mühasibat uçotunun sonrakı inkişafı dövründə T.Kunun paradiqmalar konsepsiyasından istifadə etmək lazımdır. Həm də bu zaman AAA aşağıdakı üç nəzəri yanaşmanın olmasını qeyd edirdi: klassik, qərarların qəbulu üçün faydalılıq və informasiyanın iqtisadiyyatı (10, s. 84).

Digər müəlliflərin, məsələn, A.R.Belkauoninin paradiqmaları (11, s. 496-528) da bir çox cəhətdən Uellsin paradiqmalarını təkrarlayır, baxmayaraq ki, sintaksis cəhətdən ondan fərqlidir. Bu paradiqmalar da uçotun inkişafının tarixi mərhələlərini xarakterizə etmək kimi qiymətləndirilə bilər. Paradiqmalar arasında əlaqələrin kumulyativ xarakter daşmasını aydın sezmək olar. Bütövlükdə həmin paradiqmalarda uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasının inkişafına dair bir-birinə əks olan, yaxud bir-birini inkar edə biləcək ciddi model yoxdur. Formulə olunan paradiqmaların empirik metodlara söykəndiyi və sırf pragmatik xarakter daşdığı aydın sezilir, bunlar isə uçot elminin inkişafında həlledici rol oynamır. A.R.Belkauoninin tarixi dəyərlə qiymətləndirmə metodundan deyil, bazar qiymətləri ilə qiymətləndirmə metodundan istifadə edilməsi təklifi isə uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasında nəinki inqilabi çevriliş kimi qəbul edilə bilməz, hətta adi və hamıya çoxdan məlum olan bir reallıq kimi qiymətləndirilməlidir, yəni real praktikada həm tarixi dəyərlə, həm də bazar qiymətləri ilə qiymətləndirmə bir-birinə alternativ metodlar kimi tətbiq olunur və onlardan birinin digəri ilə əvəz olunması əsassızdır. Tarixi dəyərin bazar qiymətləndirmə nəticəsində yaranan dəyərdən fərqlənməsi, ya da əhəmiyyətli dərəcədə fərqlənməsi əbədi bir proses deyil, özü də aktivlərin bütün növlərinə aid edilə bilməz. Bu məlum alternativ metod, yəni bazar qiymətləri ilə qiymətləndirmə əsasən və başlıca olaraq uzunmüddətli aktivlərə tətbiq oluna bilər.

Keçmiş Sovet İttifaqında paradiqmaya dair konsepsiyalar, fikir və yanaşmalar demək olar ki, T.Kunun paradiqması ətrafında Qərbi ölkələrinin uçot üzrə alimlərinin tədqiqatları ilə eyni dövrdə meydana gəldi. Bu sahədə ilk dəfə öz fikrini bildirən Y.V.Sokolov və V.F.Paliy olmuşdur. Onlar “Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsinə giriş”

adlı kitabda paradigmalardan dəyişilməsini və təsnifatını ancaq təfsir etmiş, özləri heç bir paradigma ilə əlaqəli olmamış və bütövlükdə paradigmalara uçotun metodologiyasının inkişafı baxımından yanaşmışlar.

Y.V.Sokolov XIV-XV əsrlərdə üç paradigmanın olduğunu göstərirdi: *uniqrafik*, *kameral* və *diqrafik* (12, s. 42). Onun fikrincə, uniqrafik paradigma təsərrüfat proseslərini natural ifadədə aparmaq ideyası üzərində qurulmuşdur, təsərrüfat hadisələri müxtəlif pul ölçmələri ilə qiymətləndirilirdi, bu da ümumi kəmiyyətləri, məsələn mənfəəti müəyyən etməyə imkan vermirdi. Y.V.Sokolov uniqrafik paradigmanın inkişafının beş mərhələsini göstərirdi. Kameral uçot, uniqrafik və diqrafik uçot ilə paralel mövcud idi, bu zaman əsas diqqət kassa əməliyyatlarına və smetalara yönəldilirdi. Smetalar nəzərdə tutulanların (planların) faktlarla birlikdə, yəni vahid halda uçota alınmasını nəzərdə tuturdu. Gələcəkdə baş verəcək hadisələr artıq baş vermiş real hadisələrlə birlikdə uçota alınır.

Y.V.Sokolov diqrafik uçotun uniqrafik uçotdan doğmuş olduğunu göstərir və onun dediyinə görə, İ.Şer istisna olunmaqla tədqiqatçıların əksəriyyəti belə fikirləşir. Diqrafik uçot paradigması, onun fikrincə, uçotun XVI əsrdən XX əsrin birinci yarısına qədər olan dövrüdür və bu dövr uçotda konseptual məntiqi cəhətdən süni məhdudiyyətlərin tətbiqi, baş verən təsərrüfat faktlarının bütönlüklə deyil, ən əhəmiyyətli olanlarının qeydə alınması ilə xarakterizə olunur və həmin dövrdə uçotun qeyri-dəqiq olan naturalist təxminliyi onun riyazi dəqiqliyi ilə əvəz olunur. Təxminən 25 il keçdikdən sonra Y.V.Sokolov öz paradigmalarının adını və sayını dəyişdirir: 1) naturalist uçot; 2) kameral uçot; 3) patrimonial uçot; 4) ikili yazılış (13, s. 35-43).

Maraqlıdır ki, Y.V.Sokolov həmin paradigmalardan bu və ya digər təsərrüfat tiplərindən hansında tətbiq oluna biləcəyini təsərrüfatların öz ixtiyarına buraxırdı və göstərirdi ki, onlar özlərinə zəruri olan paradigmalardan ən yaxşısını seçə bilirlər.

Y.V.Sokolov təkcə paradigmalardan kəmiyyətini deyil, həm də onların adlarını tez-tez dəyişdirirdi və paradigmalardan tərifini gah ümumfəlsəfi nöqtədən nəzərdən, gah da mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi baxımından verirdi. Belə ki, birinci halda biz onun paradigmalardan tarixi yanaşma baxımından (fəlsəfi yanaşma), ikinci halda isə sırf mühasibat uçotunun metodologiyası baxımından (realistik yanaşma) qiymət verə bilərik. Lakin onun paradigmaları ad, kəmiyyət və tarixi baxımdan bir-birindən fərqlənsə də, Qərbi ölkələrinin uçot alimlərinin paradigmalarının məzmunundan heç nə ilə fərqlənmir. Onun ilə əlaqəli sürdüyü paradigmalardan arasında konkret kəsilmə nöqtəsi yoxdur, onlar bir-birindən doğur, onlar uçotun inkişaf mərhələlərini əks etdirir.

Digər alimlər, məsələn, V.V.Kovalyov Y.V.Sokolovun paradigmalarını demək olar, eynilə təkrarlayır (14, s. 137).

V.D.Andreyev elm kimi mühasibat uçotunda paradigmaları özünəməxsus mərhələlərə ayırır. Bu barədə onun fikrini olduğu kimi nəzərdən keçirək: “İstənilən elmi, o cümlədən mühasibat uçotunu öyrənərkən bir-birini əvəz edən paradigmalardan çıxış edirlər. Onlar ardıcıl və ya paralel mövcud ola bilirlər. Mühasibat uçotunu öyrənərkən

biz XIII əsrə qədər sanki vahid paradiqma ilə qarşılaşırıq. XIV-XV əsrlərdə üç paradiqmanın mövcudluğu müşahidə edilir: uniqlafik (hesabdarlığın əsasında əmlak balansı durur), diqlafik (ikili hesabdarlıq) və kameral (hesabdarlığın əsasında kassanın uçotu durur). Uçotun XVI əsrdən XX əsrin birinci yarısına qədər olan tarixi - diqlafik paradiqma tarixidir” (15, s. 27-28).

V.D.Andreyevin paradiqmalarının təsnifatı da Y.V.Sokolovun təsnifatından kənara çıxmır, əsas fərq yalnız ondan ibarətdir ki, o, XIII əsrə qədər olan dövrün ayrıca paradiqmanı təşkil etdiyini göstərir, hərçənd ki, bu paradiqmaya ad vermir. Digər fərqi isə onda görürük ki, diqlafik paradiqma həm orta əsrlərdə, həm də XVI-XX əsrlərdə mövcud olmuşdur. Bu da o deməkdir ki, müəllif eyni paradiqmanı iki dövrə ayırır və beləliklə, o, özü sübut edir ki, burada paradiqma yoxdur. Başqa sözlə, V.D.Andreyevin məntiqinə əsasən, eyni bir paradiqmanın mövcudluğunu iki dövrə də ayırmaq olar. Bütövlükdə, adıçəkilən müəllifin paradiqmaların ardıcıl və paralel olaraq mövcud olması konsepsiyası paradiqmaya T.Kun tərəfindən verilən tərifə uyğun gəlmir, ona görə ki, paradiqmalar nəzəriyyəsinin yaradıcısı olan T.Kun bunun üçün aşağıdakı kriteriləri müəyyən etmişdir:

- paradiqmaları bir-birindən fərqləndirmək üçün onların arasında olmuş elmi inqilabı göstərmək lazımdır;

- bir paradiqmadan digərinə keçid anomaliyalar və böhranlar ilə müşayiət olunmalıdır.

V.D.Andreyevin kriteriləri bu kriterilərə uyğun gəlmir. Ən böyük uyğunsuzluq isə ondan ibarətdir ki, adıçəkilən müəllif paradiqmaların paralel olaraq mövcud ola biləcəyini göstərir, halbuki, bu, paralellik kimi yox, kumulyativ bir proses kimi qəbul olunmalıdır – indinin daxilində keçmiş mövcuddur, ya da vardır. Zənnimizcə, *indinin daxilində keçmiş vardır* tezis mühasibat uçotunda paradiqmaların olub-olmamasını müəyyən etməyin ən etibarlı və aksiomatik kriterisi kimi qəbul olunmalıdır. Əgər sübut olunursa ki, indinin tərkibində keçmişin elementləri vardır və yeni paradiqma kimi təqdim olunan model, konsepsiya, elmi nailiyyət və s. həmin elementlər olmadan mövcud ola bilməz, onda şəksizdir ki, onlar paradiqma adlandırıla bilməz. Bizim irəli sürdüyümüz tezis T.Kunun paradiqmalar nəzəriyyəsinin mahiyyətinin başa düşülməsinə və onun tətbiqi zamanı ilkin tərifə əməl edilməsinə imkan verir.

Bəzi tədqiqatçılar uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasının öyrənilməsi baxımından onun dövriləşdirilməsinin qaçılmaz olduğunu qeyd edirlər. Əslində biz də paradiqmalar irəli sürmüş olan müəlliflərin öz paradiqmalarını dövriləşdirmə üzərində qurmuş olduqlarını gördük. Onlardan fərqli olaraq, K.Y.Tsıqankov tarixçi kimi mühasibat uçotunun bütövlükdə tarixinin iki dövr üzrə öyrənilməsini, deməli, əslində uçotun nəzəriyyə və metodologiyasının da həmin tarixlər çərçivəsində araşdırılmalı olduğunu göstərir.

K.Y.Tsıqankov uçot fikri tarixinin iki dövrə bölündüyünü onun özü tərəfindən deyil, tarixçilər tərəfindən irəli sürüldüyünü vurğulasa da, həmin dövrlərin ümumi və fərqli cəhətlərini çox geniş işıqlandırır. İki dövr aşağıdakılardır: a) uçotun ədəbiyyata qədər

olan dövrü; b) uçotun ədəbiyyat dövrü. Digər tarixçilər kimi, adıçəkilən müəllif də uçotun birinci dövr tarixinin, yəni ədəbiyyata qədər olan tarixinin 1494-cü ildə L.Paçiolinin traktatının çapdan çıxmasına qədər olan dövrdən, ədəbiyyat dövrünün isə həmin kitabın dərc olunmasından sonrakı dövrdən ibarət olduğunu göstərir. Həmin dövrləri o, aşağıdakı kimi bölüşdürməyi məqsəduyğun hesab edir:

1. Ədəbiyyata qədər olan dövr: 1.1. Qədim Roma dövrü; 1.2. Orta əsrlər dövrü.

2. Ədəbiyyat dövrü:

2.1. Təqlidçilik dövrü (1494-1635) – Paçiolidən Floriyə qədər; 2.2. Müstəqilliyin yaranması dövrü (1636-1796) – Floridən Deqranja qədər; 2.3. Hesablar nəzəriyyəsi dövrü (1796-1930) – Deqranjdən sovet nəzəriyyəsinə və Amerika prinsiplərinə qədər olan dövr; 2.4. Ən yeni tarixi dövr – aksentin nəzəri axtarışlardan “yaxşı praktikaları” ümumiləşdirən normativ sənədlərin yaradılmasına keçirilməsi (16, s. 15).

Tarixçi alimin uçotun, onun nəzəriyyəsi və metodologiyasının inkişafının tarixi mərhələlərə bölgüsünə hörmətlə yanaşmaqla yanaşı, bəzi məqamları qeyd etməyi lazım bilir:

1. Uçotun yazılı tarixinin L.Paçiolinin “Traktat” əsərindən başladığını demək, zənnimizcə, düzgün olmazdı. Bunu deyəndə biz hansısa digər konkret yazılı mənbəyin olmasına əsaslanmırıq, ona əsaslanırıq ki, uçotun aparılması üçün hansısa qaydaların yazılı formada ola biləcəyini təsəvvürə gətirmək çətindir. Bu, o demək olardı ki, 5-6 min illik tarixi olan uçotun aparılması qaydaları yalnız hafizələrdə, yaddaşlarda mövcud olmuşdur və deməli, həmin qaydaları yalnız L.Paçioli birinci dəfə yazılı şəkildə çap etdirmişdir. Məlumdur ki, L.Paçioli traktatda təkcə ikili yazılışı əsaslandırmamışdır, həm də o zamana qədər olan uçot qaydalarını ümumiləşdirmişdir və bu zaman sözsüz ki, hansısa yazılı mənbədən istifadə etmişdir.

2. K.Y.Tsıqankov “sovet nəzəriyyəsi”ni uçotun ədəbiyyat dövrünün tərkib hissəsi kimi göstərir. Müəllif açıqlamamışdır ki, mühasibat uçotunun sovet nəzəriyyəsi nə yaratmışdır və bu nəzəriyyənin yaratdığı metodologiyanın əvvəlki metodologiyadan fərqi nədən ibarətdir. Söhbət ondan gedir ki, K.Y.Tsıqankov özünün “История учетной мысли” adlı 2015-ci ildə çap etdirmiş olduğu kitabda belə fərqlərin olduğunu, texniki üsulların uçotun metodologiyasına əlavə olunması ilə əsaslandırır. Onları fərq kimi götürməyin özü uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasını bəsitləşdirməkdən başqa bir şey deyildir. Müəllif göstərir ki, kapitalist “Hesablar nəzəriyyəsi”nin mərkəzində duran ikili yazılışın, hesabların və balansın birlikdə adı, yəni hesablar nəzəriyyəsinin adı dəyişdirilərək daha düzgün termin olan “mühasibat uçotunun metodu” termini ilə əvəz edildi və onlar həmin metodun elementləri kimi adlandırıldı (16, s. 263). Daha sonra, müəllif göstərir ki, “... ilkin olaraq mühasibat uçotunun metoduna yalnız üç element daxil idi: balans, hesablar və ikili yazılış. Ancaq sonradan onlar daha beş element ilə tamamlandı: hesabat ilə (yenə də balansla sıx əlaqədə olan element), həmçinin qiymətləndirmə və kalkulyasiyaləşdirmə, inventarlaşdırma və sənədləşdirmə ilə” (16, s. 264).

Sual meydana çıxır – kapitalist uçot sistemində qiymətləndirmə, kalkulyasiyalasdırma, inventarlaşdırma və sənədləşdirmə istifadə olunmurdumu? Yəqin ki, bu sualın qoyuluşunun özü belə məntiqə sığmır, çünki heç bir sübuta ehtiyac yoxdur ki, onların hamısı sovet nəzəriyyəsindən əvvəlki uçot sistemi tərəfindən yaradılmışdır. Ona görə də onları uçotun metodunun elementləri kimi göstərilməsini qətiyyənlə metodologiyanın dəyişildiyi kimi xarakterizə etmək olmaz. Bundan əlavə, qiymətləndirmə istisna olunmaqla kalkulyasiyalasdırmanın, inventarlaşdırmanın və sənədləşdirmənin metodun elementləri kimi qəbul edilməsi düzgün deyildir, zira onlar kəmiyyətəyaradıcı element kimi deyil, sadəcə olaraq mövcud olan informasiyanın təsnifləşdirilməsi üçün istifadə olunan texniki üsullardır. Necə ki, şeirin yazılması formaları olan əruz vəznə və heca vəznə şeirin mənasını dəyişdirmir və onlar yalnız şeirin yazılmasının texniki tərəflərini əks etdirir, eləcə də həmin anlayışlar heç bir məna yükü daşımır, yalnız texniki priyomlar kimi qəbul edilə bilər.

Ümumiyyətlə, sovet uçot nəzəriyyəsinin məhsulu olan və təəssüf ki, indi də mühasibat uçotuna dair ədəbiyyatlarda istifadə olunan “mühasibat uçotunun metodu və onun elementləri” ifadəsi tamamilə semantikasız və qeyri-praqmatik xarakterli bir anlayışdır. Əvvəla, digər elm sahələrində olduğu kimi, metod sözü yalnız bir üsulü ifadə edir və bu bir üsul ilə insanların, müəssisə və şirkətlərin fəaliyyəti haqqında informasiya formalaşdırmaq olmaz, bunu yalnız bir çox metodların birgə, yaxud ardıcıl və paralel tətbiqi yolu ilə etmək olar. İkincisi, sənədləşdirmə, kalkulyasiyalasdırma və inventarlaşdırma təkcə yalnız mühasibat uçotu sistemində tətbiq edilmir və buna görə də, onları mühasibat uçotunun adına yazmaq və beləliklə də onun metodologiyasını daha çox texniki nüans xarakteri daşıyan anlayışlarla “zibilləmək” düzgün deyildir. Əgər bütün uçot sistemində informasiya formalaşdırmağın məcmusunun metod olduğunu qəbul etsək, onda metodologiyaya nəyi daxil ediləcəyi aydın deyil. Yəqin ki, bunu nəzərə alaraq sovet uçotunun görkəmli nəzəriyyəçiləri kimi qəbul olunan V.F.Paliy və Y.V.Sokolov keçən əsrin sonlarından başlamış “mühasibat uçotunun metodu” anlayışı əvəzinə “mühasibat uçotunun metodologiyası” anlayışını istifadə edirdilər, baxmayaraq ki, onlar metodologiyayı dar çərçivəyə salırdılar: “Metodologiya mühasibat uçotunda aşağıdakı əsas elementlərlə təmsil olunmuşdur: hesablar, balans və ikili yazılış ... Mühasibat uçotunun digər beş elementinə (sənədləşmə, inventarizasiya, kalkulyasiya və hesabat) gəldikdə, onlar da həmçinin müəyyən metodoloji məzmun daşıyırlar” (17, s. 239). Əgər mühasibat uçotu empirik xarakter daşıyıb-daşımamasından asılı olmayaraq, elm adlandırılırsa və bir elm kimi onun funksiyası müəyyən məqsədlər üçün informasiya formalaşdırmaqdan ibarətdirsə, onda mühasibat uçotu elmi də ümumelmi metodlar kimi hamılıqla qəbul edilmiş *induksiya və deduksiya, analiz və sintez, analogiya, ümumiləşdirmə, ideallaşdırma, tipologiyalaşdırma (təsnifləşdirmə), müqayisəetmə* və bunlarla yanaşı həmin elmin özünə xas olan metodlardan istifadə etdiyini demək lazımdır. Bütün bunların hamısı isə birlikdə uçotun metodologiyasını yaradır.

Sovet uçot sisteminin davamı kimi, hazırda postsovet məkanında, məsələn, Rusiya Federasiyasında, Azərbaycanda və digər MDB ölkələrində dərc edilmiş dərsliklərdə mühasibat balansı da uçotun metodunun elementlərinə daxil edilir. Tarixçi K.Y.Tsıqankovun məlumatına görə, balans 1930-cu ildən nəzəriyyədən metodun elementləri sırasına keçirilirdi (16, s. 264). Yəqin ki, balansın nəzəriyyədən metodun elementinə çevrilməsi sovet uçot sisteminin çox böyük metodoloji çatışmazlıqlarından biri kimi qəbul edilməlidir. Balans özü nəticəni əks etdirir və o, ümumiləşdirmə metodunun tətbiqi nəticəsində yaranır. Balans maliyyə vəziyyətini əks etdirir, halbuki, heç bir ümumi, yaxud xüsusi metodun köməyiylə maliyyə vəziyyətini müəyyən etmək olmaz. Balansın məzmunu bir çox metodoloji elementlərin qarşılıqlı əlaqəsi nəticəsində formalaşa bilər. Mühasibat balansı mühasibat uçotunun məqsədlərindən birinin – maliyyə vəziyyəti haqqında informasiyanın formalaşdırılması üçün nəzərdə tutulan göstəricilərin kəmiyyətini əks etdirsə, yaxud da həmin informasiyanın həmin məqsəd üçün təsnifatıdırsa, təsnifat özlüyündə metodoloji xarakter daşımır, daha çox nəzəri xarakter daşıyır.

K.Y.Tsıqankovun sovet nəzəriyyəsi adı altında nəzərdən keçirdiyi konkret anlayışlar və terminlər, onların ifadə etdiyi mahiyyətlər, daşdığı funksiyalar özlüyündə yeni nəzəri və metodoloji yeniliklər yükü daşımır, sadəcə olaraq çoxdan məlum olan və aksiomatik forma almış simvolların, heroqliflərin onun özü tərəfindən qarmaqarışq vəziyyətə salınıb, sonra isə tarixoqrafiya üsulu ilə ardıcıl düzülüşündən başqa bir şey deyildir. Bunu müəllifin özü də dolayı yolla təsdiq edir. Belə ki, o, uçotun ədəbiyyata qədər olan dövrü ilə ədəbiyyat dövrünün arasında fərqi onda görür ki, ədəbiyyata qədər olan dövrdə (Traktat da bu dövrün məhsulu kimi qəbul edilir) uçotun əsasları sonrakı altı əsrdə inkişaf etdiyindən daha çox inkişaf etmişdir. Bu müddəanı onun öz dilindən eşitmək daha düzgündür: “XIV yüzilliyin uçot kitablarının tədqiqi tarixçiləri təəccübləndirən nəticələrə gətirib çıxartdı: uçotun onlarda təsvir olunan səviyyəsi müasir uçotun səviyyəsindən çox cüzi şəkildə aşağıdır. Bu, o deməkdir ki, son altı yüzillikdə mühasibat uçotunun əsasları baxımından elmi biliklərin artımı cüzi olmuşdur, uçot fikrinin bütün nailiyyətləri demək olar ki, ədəbiyyata qədər olan dövrdə olmuşdur” (16, s. 13-14).

Bu sözləri düzgün olaraq fikirləşib yazan alim sovet uçot nəzəriyyəsinin yarandığından necə danışa bilər, yaxud bunu deməyə onun haqqı varmı? Axı sovet uçot nəzəriyyəsinin olması əslində və birmənalı olaraq onu təsdiq etməyə əsas verir ki, sovet uçot sistemi özündən əvvəlki bütün uçot sistemindən heç nə götürmədən yaranmış yeni sistem, yaxud yeni nəzəriyyə və metodologiya olmuşdur. Buradan nəticə çıxır: K.Y.Tsıqankov uçotun ümumi tarixi inkişafı baxımından paradigmanın olmadığını, sinfi baxımdan isə paradigmanın mövcud olmuş olduğunu təsdiq edir. İnformasiya formalaşdırmaq vasitəsi kimi qəbul olunacaq mühasibat uçotu istismar vasitəsi kimi qəbul oluna bilməz. Ümumfəlsəfi və ümumbəşəri xarakter daşıyan elmlər, o cümlədən mühasibat uçotu özlüyündə sinfi xarakter daşıya bilməz. Necə ola bilər ki, bəzi alimlər üçün vurma cədvəli kapitalizm, digərləri üçün isə sosializm metodu kimi çıxış etsin.

Son altı əsrdə uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasının inkişafının ümumi elmlərin inkişafından geri qalması barədə də müəllifin fikrini birmənalı qarşılamaq olmaz. Zira, sürətli inkişaf ilə əlaqədar ağılsızlaşma dərəcədə artmış informasiyanın formalaşdırılması və bunun əsasında da iqtisadi qərarların qəbul edilməsi XIV-XV əsrlərdən qalan sistemin tədricən təkmilləşdirilməsinin sayəsində olmuşdur. Uçot elmi, onun nəzəriyyəsi və metodologiyası cəmiyyətin iqtisadi və sosial inkişaf meyillərini birbaşa müəyyən etməsə də, mövcud vəziyyətin qiymətləndirilməsi üçün kifayət qədər faydalı informasiya formalaşdırmaq imkanına malikdir. Başqa məsələdir ki, uçot nəzəri və praktiki elm olmaq etibarı ilə heç bir zaman cəmiyyətin inkişafını qabaqlamamışdır, bu, mümkün də deyildir. Uçotun nəzəriyyəsi bilavasitə proqnoz vermək üçün təyin olunmuş nəzəriyyə deyildir, o, proqnoz vermək üçün yaradılmış və proqnoz verən iqtisad elmlərinin proqnozlarının praktiki olaraq həyata keçirilmiş olduğunu müəssisə və şirkətlərin informasiyası bazasında faktlarla təsdiq etməyə, ya da inkar etməyə imkan verən dilin nəzəriyyəsidir.

Uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyası iqtisadi fəaliyyət zamanı yaranan yeni obyektlərin, hadisə və faktların barəsində məlumatların yığılması, təsnifatı və ümumiləşdirilməsi sistemi kimi onlardan əvvəl yarana bilməz. Məsələn, iqtisadi və ixtiyari hüquqların məcmusu olan qeyri-maddi aktivlər yaranmadan onların uçotu metodologiyası yarana bilməzdi. Uçot sahəsində bütün dövrlərin az qala yeganə və ən böyük kəşfi kimi qəbul oluna biləcək ikili yazılış da iqtisadi inkişafın nəticəsi, həm də onun təhlili və qiymətləndirilməsinin zəruriliyi fonunda meydana çıxdı. İqtisadiyyatla məşğul olan hər bir tacir, sahibkar, mülkiyyət sahibi, yaxud təsərrüfat qurumu, şirkət öz biznesinin faydalı olub-olmamasını, maliyyə vəziyyətini, maliyyə nəticələrini təhlil etmək və qiymətləndirmək zərurəti ilə üzləşirdi. Digər tərəfdən, biznes inkişaf etdikcə, əmək bölgüsü dərinləşdikcə, beynəlxalq ticarət artdıqca onların idarə olunması üçün müvafiq informasiyaya ehtiyac yarandı. İkili yazılış məhz göstərilən səbəblərdən meydana çıxmışdı.

Uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasının “zəif inkişafı”, bir çox alimlərin iddia etdiyi kimi, onların həqiqətən zəif olduğunu deyil, bütövlükdə onların bir sistem kimi mükəmməl əsaslar üzərində qurulduğuna sübutdur. Ola bilər ki, uçot elmi öz inkişafında dəqiq elmlər sayılan fizika, riyaziyyat elmlərinin və bir çox təbiət elmlərinin inkişafından geri qalsın. Ancaq heç bir digər iqtisad elmləri fonunda uçot elmi nəinki zəif deyil, hətta mübaligəsiz demək olar ki, öz üzərinə düşən vəzifəni, informasiya formalaşdırmaq funksiyasını kifayət qədər uğurla yerinə yetirir. Bir sözlə, uçot fikrinin ədəbiyyata qədər olan dövrdə çox böyük informasiya texnologiyaları kimi sürətlə inkişaf etməsi, sonrakı uzun bir dövrdə isə staqnasiya vəziyyətinə gəlməsi və bu vəziyyətin indi də davam etməsi barədə tarixçi K.Y.Tsıqankovun və onun fikrini bölüşdürənlərin mövqeyini qəbul etmək olmaz.

Nəticə

Uçot sistemində paradıqmalar adı altında irəli sürülən və əsaslandırılan müddəalar, baxışlar uçotun nəzəriyyəsi və metodologiyasında hansısa konsepsiyanın, prinsipin və qaydanın inkar olunmasına səbəb olmamışdır. Paradıqma kimi əsaslandırılan tezislər ən yaxşı halda uçotun inkişaf mərhələlərinin təfsiridir. Mərhələli inkişafı isə tarixi yanaşma kimi qəbul etmək düzgün deyil, çünki tarixi yanaşmaya görə, bir modelin meydana gəlməsi digərinin fəaliyyətinin tam dayandırılmasına gətirib çıxarmalıdır. *İndinin daxilində keçmiş vardır* tezisi mühasibat uçotunda paradıqmaların olub-olmamasını müəyyən etməyin aksiomatik kriterisi kimi qəbul edilə bilər. Uçot və hesabatın inkişafı fasiləsiz və kumulyativ əsasda baş verir və burada hansısa elmi inqilabdan danışmağın yeri yoxdur.

Ədəbiyyat

1. Краткий словарь по философии / Авт. Сост. Н. Н. Рогалевич. – Минск: Харвест, 2008. – 832 с.;
2. Кун Т. Структура научных революций / Томас Кун; пер. с англ. И. З. Налетова. – М.: АСТ, Москва, 2009. – 317 [3] с.;
3. Фараджев А. К. Лекции по курсу «Бухгалтерского учета». Баку – Азернешр – 1948. – 286 с.;
4. Мэнкью Н. Г. Принципы экономики. 4-е изд. / пер. с англ. А. Смольского, О. Табеловой. СПб.: Питер, 2009. – 672 с.:ил;
5. Поппер К. Логика научного исследования. – М.: АСТ: Астрель, 2010. – 565с.;
6. Chambers R. J. Profit Measurement, Capital Mainfenance and Service Potensial: A Review Article // ABACUC. 1975. №1p. 97 – 104;
7. Sterling R. R. A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article // Journal Accounting Research. 1969. №5. p.95 – 112;
8. Wells M. C. Revolution in Accounting // The Accounting Review. 1973.№3. p.471 – 482.;
- 9.Хендриксен Э. С. , Ван Бреда М. Ф. Теории бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил.;
10. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.;
11. Belkoui A. R. Accounting Theory. London, 1992. – 539 p.;
12. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. - 367 с.;
13. Соколов Я. В. Типы хозяйства и их влияние на организацию бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2008.№4, с. 35-43;
14. Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. - Финансы и статистика, 2004. – 720 с. : ил.;
15. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности. - М.: Экономистъ, 2003. - 208 с.;
16. Цыганков К. Ю. История учетной мысли / К. Ю. Цыганков: М.: Магистр: ИНФРА – М, 2015. – 544 с.;
17. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1988. – 360 с.;
18. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. М. И. Кутера. М.: Финансы и статистика, 2009. – 308 с.;