

AKTİVLƏRİN AMORTİZASIYASI: MAHIYYƏTİ VƏ UÇOTU MƏSƏLƏLƏRİ

V.M.Quliyev

i.e.n., dos., "Mühasibat uçotu və audit" kafedrası, UNEC
vaqif.unec.@gmail.com

Məqalə redaksiyaya daxil olmuşdur 24 yanvar 2019; Çapa qəbul edilmişdir 11 fevral 2019; online-da çap edilmişdir 27 mart 2019
Received 24 January 2019; accepted 11 February 2019; published online 27 March 2019

Xülasə

Məqalədə "amortizasiya" anlayışının mahiyyətinə və funksiyasına rəğmən iqtisad elmlərində təşəkkül tapmış yanaşmalar araşdırılır, rasionel tənqid metodunun köməyi ilə onlara münasibət bildirilir. Göstərilir ki, amortizasiyanın mahiyyəti və funksiyasının düzgün izah olunmaması və çox hallarda onun "köhnəlmə" anlayışı ilə sinonim olduğunun təsdiq edilməsi şirkətlərin aktivlərinin amortizasiyasının uçotu və hesabata metodoloji çatışmazlıqlara səbəb olur. Əsaslandırılır ki, amortizasiyanın köhnəlmə nəticəsində yaranması müddəası metodoloji-praktiki baxımdan əsassızdır və həmin müddəanın aktivlərin uçot-hesabat sistemində yer alması uzunmüddətli maddi və qeyri-maddi aktivlərə investisiyaların əsas maliyyə mənbəyi olan amortizasiya ayırmaları üzərində nəzarətin itirilməsinə gətirib çıxarır.

Açar sözlər: amortizasiya, köhnəlmə, aktivlər, xərclər, əsas fondların aşınması.

Jel classification: M40

AMORTIZATION OF ASSETS: ESSENCE AND ACCOUNTING ISSUES

V. M. Guliyev

Ph.D., associate prof., UNEC

The article deals with the approaches existed in economic sciences regarding the essence and function of amortization concept, and a critical assesment is given to these approaches with the help of rational criticism method. It is shown that misinterpretation of the essence and function of amortization concept and confirming it as a synonym to the notion of "obsolescence" in many cases can cause to incorrect methodological consequences in accounting and reporting of amortization of company's assets. It is proved that, the thesis of 'the creation of amortization as a result of obsolescence is methodically and practically unjustified, and having this thesis in the accounting-report system of assets leads to losing control on

amortization which is the main source of investments to long-term tangible and intangible assets”

Keywords: amortization, obsolescence, assets, expenses, depreciation of fixed assets.

АМОРТИЗАЦИЯ АКТИВОВ: СУЩНОСТЬ И ВОПРОСЫ УЧЕТА

В. М. Кулиев

к.э.н., доц., кафедра «Бухгалтерский учет и аудит», UNEC

Резюме

В статье рассматриваются сложившиеся в экономических науках подходы, относительно сущности и функции понятия «амортизация». С помощью метода рациональной дискуссии дается критическая оценка этим подходам, показывается, что неправильная трактовка сущности и функции амортизации и утверждение о том, будто понятия «амортизация» и «износ» синонимы, приводят к неверным методологическим последствиям в учете и отчетности амортизации активов коммерческих компаний. Доказывается, в методологическом и практическом плане, несостоятельность и тех высказываний, согласно которым будто амортизация возникает по причине износа активов. Проникновение такого подхода в систему учета и отчетности амортизации активов приводит к потерям контроля над амортизационными отчислениями, являющимися основным финансовым источником инвестиций в долгосрочные материальные и нематериальные активы.

Ключевые слова: амортизация, износ, активы, расходы, износ основных фондов.

Giriş. Aktivlərin amortizasiyası nəzəri və funksional iqtisad elmlərinin predmetini təşkil edən mühüm məsələlərdən biridir. “Amortizasiya” anlayışı çox geniş işlədilən terminlərdən olsa da, onun mahiyyəti və funksiyası iqtisad elmlərində heç də vahid anlamda başa düşülmür və traktovka edilmir. Həmin termin bir çox hallarda köhnəlmə anlayışı ilə paralel işlədilir. Sual meydana çıxır: “amortizasiya” və “köhnəlmə” sinonim anlayışlardır, yoxsa onların mahiyyəti, semantikasını müxtəlifdir? Müşahidələr göstərir ki, iqtisadi və uçot ədəbiyyatında həmin suala nəinki birmənalı cavab yoxdur, hətta bəzən bu anlayışlar diskussiya obyektinə çevrilir. Bir çox hallarda isə həmin anlayışların iqtisadi mahiyyəti və məzmunu açıqlanmır, onlara sırf pragmatik baxımdan yanaşılır. Araşdırmalar göstərir ki, amortizasiya və köhnəlmənin mahiyyəti, məzmunu və təyinatının düzgün başa düşülməməsi və açıqlanmaması onların uçotu və hesabatında problemlər yaradır.

Əsas hissə. İqtisadi nəzəriyyənin görkəmli nümayəndələri P.A.Samuelsən və V.D.Nordhaus amortizasiyanı firmanın mülkiyyətində olan kapital resurslarının istifadə olunmasının illik xərclərinin ölçülməsi üsulu hesab edirlər [1, s. 159]. Onlar amortizasiya ayırmalarının yığılan məbləğini düzgün olaraq kapital ehtiyatlarının, yəni uzunmüddətli aktivlərin bərpasının mənbəyi olduğunu göstərirlər. Ancaq müəlliflərin amortizasiyanın həmin kapital resurslarının istifadəsindən yaranan xərclərin ölçülməsi üsulu olduğu fikri ilə razılaşımaq çətindir. Məsələn bundadır ki, uzunmüddətli aktivlərin istifadəsi xərc [Söhbət aktivlərə xidmət və təmir üzrə xərclərdən getmir] yaratmır, əksinə, sonra görəcəyimiz kimi, amortizasiya əvvəlcə çəkilmiş xərcin bir hissəsinin ödənilməsi prosesidir.

Digər bir mənbədə uzunmüddətli aktivlər əsas kapital kimi ifadə olunur və göstərilir ki, həmin kapital maddi və mənəvi köhnəlməyə məruz qalır [2, s. 285]. Müəlliflər qeyd edirlər ki, hər iki halda əsas kapitalın qiymətdən düşməsi baş verir. Buradan başa düşmək olar ki, müəlliflər əsas kapitalın fiziki və mənəvi köhnəlməsini onun qiymətdən düşməsi kimi qəbul edirlər. Halbuki uçot-hesabat baxımından köhnəlmə ilə qiymətdəndüşmə eyni anlayışlar deyil, onlar müstəqil uçot obyektləridir.

Amortizasiyanın və köhnəlmənin diqqəti daha çox cəlb edən traktovkalarından birini biz «Политическая экономия» adlı dərslikdən görə bilərik. Orada amortizasiyaya belə tərif verilir: «Amortizasiya – əmək vəsaitləri köhnəldikcə onların dəyərinin istehsal olunan məhsula tədricən keçirilməsi, onun pul formasına çevrilməsi və əsas fondların sonrakı təkrar istehsalı məqsədilə pul resurslarının yığılması prosesidir» [3, s. 290]. Gətirilən tərifin fərqli və həm də müsbət tərəfi odur ki, burada amortizasiya pul resursları şəklində yığılan bir proses kimi müəyyən edilir. Bu pozisiya real həqiqəti əks etdirir. Maraqlıdır ki, müəlliflər köhnəlmə ilə amortizasiya arasında sıx əlaqənin olduğunu vurğulasalar da, həmin anlayışların oxşar olmadığını göstərirlər. Köhnəlməni onlar əmək vasitələrinin texniki-istehsal xassələrinin itirilməsi və dəyərlərinin məhsuldar istifadə zamanı məhsula keçirilməsi nəticəsində azalması prosesi kimi başa düşürlər. Amortizasiya isə onların fikrincə, mürəkkəb prosesdir – istehlak olunmuş əmək vasitələrinin köhnəlməsinə uyğun olaraq, dəyərlərinin məhsula keçirilməsilə onun pul formasına çevrilməsi və istehlak edilmiş əmək vasitələrinin ödənilməsi məqsədilə pul fondunun yığılmasıdır.

Onlar göstərirlər ki, amortizasiya ayırmaları istehsal prosesində fəaliyyət göstərən əsas fondların dəyərinin məhsula keçirilmiş pul formasıdır, məhsulun maya dəyərinə daxil edilir və məhsulun satışından sonra satışdan gəlirin bir hissəsinə bərabər olan məbləğdə müəssisənin bank hesabında pul şəklində yığılır. Amortizasiya ayırmalarının təyinatının bu cür traktovkası ilə razılaşımaq olmaz, həmin traktovka nəzəri və metodoloji baxımdan düzgün izah olunmuşdur və real praktikaya tam uyğun gəlir. Ancaq müəlliflərin o mövqeyi ilə razılaşımaq olmaz ki, onlar köhnəlməyə amorti-

zasiyanın yalnız ilkin şərti, mənbəyi kimi baxırlar. Belə çıxır ki, əbədi əsas fondlar olsaydı, onlara köhnəlmə hesablanmazdı və amortizasiya ayırmalarına da ehtiyac qalmazdı. Amortizasiya ayırmalarının hesablanmaması isə o demək olardı ki, müəssisələrin əsas fondlara qoyduğu vəsaitlər, məsrəflər ödənilməmiş qalardı, məhsulun maya dəyəri aşağı, onun rentabelliği isə yüksək olardı. Köhnəlmənin amortizasiyanın ilkin şərti olması müddəası yalnız həmin mənbənin müəlliflərinə deyil, həmçinin bir qədər sonra görəcəyimiz kimi, bir çox digər müəlliflərə də xasdır. Bu mövqenin düzgün olmadığını biz məqalənin sonunda əsaslandırmağa çalışacağıq, hələlik isə müxtəlif müəlliflərin amortizasiya və köhnəlməyə dair mövqelərini və tərkiatlarını nəzərdən keçirməkdə davam edək.

Siyasi iqtisadda mövcud olmuş və tərəfimizdən nəzərdən keçirilən yanaşma digər elmlərə də sirayət etmişdir. Məsələn, iqtisadi statistikada da amortizasiyanın mənbəyinin köhnəlmə olduğu vurğulanır: “Amortizasiya – əsas fondların köhnəlməsinin məhsula keçmiş dəyərinin pulla ifadəsidir” [4, s. 247].

Siyasi iqtisada aid 1990-cı ildə rus dilində nəşr edilmiş lüğətdə amortizasiya anlayışına ziddiyyətli tərif verilir. Orada göstərilir ki, amortizasiya əsas istehsal fondları köhnəldikcə onların dəyərinin tədricən istehsal olunan məhsula keçirilməsi və həmin dəyərin onların sonrakı təkrar istehsalına istifadə olunmasıdır [5, s. 20]. Burada ziddiyyətli cəhət ondan ibarətdir ki, onlar amortizasiyanın əsas istehsal fondlarının köhnəlməsinin nəticəsində baş verdiyini göstərirlər. Əgər köhnəlmə amortizasiyanın səbəbidirsə, onda belə çıxır ki, köhnəlmə əsas istehsal fondlarının da mənbəyi kimi qəbul edilməlidir.

Daha ziddiyyətli məqama biz digər bir mənbədə rast gəlirik. Söhbət “Экономика предприятия (фирмы)” adlı dərslikdə köhnəlmə və amortizasiya anlayışlarına verilmiş traktovkalardan gedir. Həmin mənbənin müəllifləri köhnəlməni və amortizasiyanı müstəqil anlayışlar kimi xarakterizə etsələr də, onların qarşılıqlı əlaqəsini, zənnimizcə, səhv interpretasiya edirlər. Belə ki, onların fikrincə, köhnəlmə yaradılmış istənilən obyektin istifadəsi və / və ya mənəvi köhnəlməsi ilə əlaqədar onun dəyərinin tədricən və gözlənilən itirilməsi prosesidir, amortizasiya isə köhnələn əmlak ilə əlaqədar elə hərəkətlərdir ki, onun nəticəsində müvafiq obyektin faydalı istifadə müddətində öz dəyərini istehsal olunmuş məhsula, yerinə yetirilmiş işlərə və göstərilmiş xidmətlərə keçirilməsi təmin edilir [6, s. 126]. Əgər dəyər itirilsə, onda onun yığılması və ya keçirilməsi və sonda maya dəyərinə daxil edilməsi necə baş verir? Bu suala cavab yoxdur. Müəlliflərin ən çox mübahisə doğuran mövqeyi odur ki, onlara görə, “amortizasiya” anlayışına rəğmən “köhnəlmə” anlayışı ilkin xarakter daşıyır. Onlar daha sonra deyir ki, “köhnəlmə” maddidir, ölçüləndir və uçotun aparılması üsulundan asılı deyildir. Onlar eyni zamanda qeyd edirlər ki, amortizasiya qeyri-

maddidir, onu ölçmək olmaz, onu yalnız kəmiyyətə müəyyən etmək olar, yəni hesablamaq olar.

Müəlliflərin bu fikirlərinə aşağıdakı kimi münasibət bildirmək olar:

- köhnəlmənin maddi olması fikri absurd xarakter daşıyır. Köhnələndirən hər hansı obyekt öz maddi formasını demək olar ki, itirmir;
- köhnəlmə yalnız mühasibat uçotunda əks etdirilir, köhnəlmənin kəmiyyəti də mühasibat uçotunda müəyyən edilir və bu kəmiyyət uçot sistemində tətbiq olunan üsullarla hesablanır;
- amortizasiyanın qeyri-maddi olması düzgün vurğulanır, ancaq amortizasiyanı miqdar ifadəsində deyil, dəyər ifadəsində müəyyən etmək olar;
- uçot sistemində köhnəlmə amortizasiya məbləğində hesablanır, ancaq onun hesablanmış kəmiyyəti real bir şeyi əşk etdirmir;
- amortizasiya – köhnəlmə, yaxud aşınma deyildir, əvvəlcə çəkilmiş xərclərin pul ifadəsində müəssisəyə, şirkətə geri qayıtması, yaxud ödənilməsi prosesidir, ona görə real kəmiyyətdir. Həmin kəmiyyət maliyyə resurslarıdır və onlar aktivlərin investisiya mənbəyini yaradır, köhnəlmə isə heç bir real kəmiyyət yaratmır.

İ.A.Blank aktivlərin amortizasiyasını və köhnəlməsini çox geniş araşdıran müəlliflərdəndir. O, aktivlərin təkrar istehsalının amortizasiya ilə bağlı olduğunu göstərir və düzgün qeyd edir ki, amortizasiya fondu şəklində yığılan vəsaitlər amortizasiya olunan aktivlərin həm sadə, həm də geniş təkrar istehsalının mənbəyidir [7, s. 53]. Ancaq İ.A.Blankın belə bir mövqeyi ilə razılaşmaq olmaz ki, guya, amortizasiya əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin köhnəlməsinin satılan məhsula tədricən keçirilməsinin iqtisadi mexanizmidir. Köhnəlmə, xüsusən də fiziki köhnəlmə, son nəticədə aktivlərin itirilməsinə gətirib çıxarır. Onun özü də bunu xüsusi olaraq qeyd edir: «Amortizasiya olunan aktivlərin dəyərinin onların istismarı prosesində itirilməsinin intensivliyi köhnəlmənin müxtəlif – fiziki və funksional növləri ilə xarakterizə olunur» [7, s. 51].

Əgər köhnəlmə fiziki və funksional (mənavi köhnəlmə) şəklində baş verirsə və əslində bu, aktivlərin dəyərinin itirilməsidirsə, onda həmin itirilən kəmiyyət onların sadə və geniş təkrar istehsalının mənbəyi ola bilərmi? Belə çıxır ki, İ.A.Blank da bir qədər əvvəl qeyd olunan dərslərin müəllifləri ilə eyni mövqedən çıxış edir – amortizasiya aktivlərin dəyərinin itirilməsi prosesidir, yaxud dəyərin məhz köhnəlmə nəticəsində itirilməsi amortizasiyanın sinonimidir.

Aktivlərin fiziki / funksional köhnəlməsini ölçməklə amortizasiyanın kəmiyyətini müəyyən etmək olmaz. Çünki həmin köhnəlmə növlərinin özünü nə fiziki, nə də dəyərlə ölçmək mümkün deyil. Obyektlərin dəyərinin ölçülməsi, adətən, onların fiziki substansiyasına əsaslanır, yaxud da qeyri-maddi aktivlərin dəyəri onların əldə olunmasına, yaradılmasına çəkilən xərclərin real pul ilə ölçülməsi nəticəsində müəyyən oluna bilər.

Əgər fiziki köhnəlmə nəticəsində aktivlər tədricən və dənədən dəyərini itirirsə, onda necə ola bilər ki, hətta müəyyən müddət xidmət göstərmiş yaxud istifadə olunmuş aktivin bazar qiyməti, bir çox hallarda həmin aktivin ilkin (qalıq) dəyərindən yüksək olur. Məsələn, yenidənqiymətləndirmə zamanı uzunmüddətli aktivlərin qalıq (balans) dəyəri artır və bu artım kapitalın tərkibində öz əksini tapır. Bu onu göstərir ki, mü-

hasibat uçotu aktivin fiziki və funksional xarakteristikaları ilə deyil, onların dəyəri ilə əlaqəlidir. Başqa sözlə, uçot aktivlərin fiziki və funksional vəziyyəti barədə deyil, onların dəyərinin mövcudluğu və hərəkəti barədə informasiya formalaşdırır.

Təbiidir ki, obyektlərin fiziki və funksional (mənəvi) baxımdan köhnəlməsi baş verir, bu labüddür və bunu heç kim, o cümlədən biz də inkar etmirik. Biz onu qəbul etmirik ki, aktivlərin amortizasiyası prosesi onların köhnəlməsinin nəticəsidir, yaxud köhnəlmə səbəb, amortizasiya isə nəticədir.

Rusiya Federasiyasında dərc olunmuş ensiklopediyalarda və lüğətlərdə də amortizasiya və köhnəlmə anlayışlarına dəqiq təriflər verilmir, onların mahiyyəti və məzmunu bir çox hallarda eyniləşdirilir. Belə mənbələrə aşağıdakıları göstərmək olar: “Большая российская энциклопедия; Большой российский энциклопедический словарь; Экономика. Словарь və s. Məsələn, “Большая российская энциклопедия”da amortizasiya belə müəyyən olunur: “Amortizasiya – əsas fondların dəyərinin bir hissəsinin məhsul buraxılışına çəkilən xərclərə daxil edilməsi yolu ilə onların köhnəlməsinin pul şəklində ödənilməsidir” [8, s. 43]. “Большой российский энциклопедический словарь”da da amortizasiyaya demək olar ki, oxşar tərif verilir: “Amortizasiya ayırmaları əmək vasitələrinin fiziki və mənəvi köhnəlməsi baş verdikcə, onların sonrakı tam bərpasına pul vəsaitlərinin akkumulyasiyası məqsədlərilə dəyərinin istehsal olunan məhsulun, işlərin və xidmətlərin dəyərinə tədricən keçirilməsi prosesidir” [9, s. 55].

V.M.Puşqaryovanın “Экономика. Словарь” adlı əsərində amortizasiya əsas vəsaitlərin istehsal prosesində fiziki və mənəvi köhnəlməsi nəticəsində onların balans dəyərinin tədricən hazırlanan məhsulun (işlərin, xidmətlərin) dəyərinə keçirilməsi kimi müəyyən olunur [10, s. 71]. Burada dəyərin keçirilməsinin məqsədi ümumiyyətlə göstərilir. Beləliklə, göstərilən hər üç mənbə amortizasiyanı köhnəlmənin nəticəsi kimi müəyyən edir.

Qeyd edək ki, uçot ədəbiyyatlarında da amortizasiya və köhnəlmə anlayışları arasında əlaqə və asılılıq çox hallarda düzgün traktovka olunmur, onların mahiyyəti və təyinatı açıqlanarkən əsas diqqət iqtisadi və maliyyə aspektlərinə deyil, aktivlərin istehsal-texniki aspektlərinə yönəldilir.

Nəzərdən keçirilən terminlərin uçot elminə nə vaxt daxil olduğunu demək çətinidir. Uçotun tarixinə dair mənbələrdə bu barədə, təəssüf ki, dəqiq heç nə deyilmir. Məsələn, biz L.Paçiolinin “Hesablar və ikili yazılışlar haqqında” traktatında köhnəlmə və ya amortizasiyaya aid hər hansı bir açıqlamaya rast gəlmirik [11]. Traktatın müxtəlif fəsillərində daşınmaz əmlakdan, gəlirlər və xərclərdən, tədavül xərclərindən, mənfəət və zərərlərdən, hesablardan, ikili yazılışların aparılmasından bəhs olunsa da, amortizasiya və köhnəlmə barədə fikir bildirilmir. Görünür, o zamanlar daşınmaz əmlaka köhnəlmə yaxud amortizasiya hesablanması uçot sistemində özünə yer tapmamışdı. Bu da onunla izah oluna bilərdi ki, o dövrün ticarət sistemində daşınmaz əmlakın rolu və ümumi mülkiyyətin tərkibində onun xüsusi çəkisi çox da yüksək deyildi. Həmin vaxtlarda əsas uçot obyektləri kimi pul vəsaitləri və mallar çıxış edirdi.

Rus alimi prof. Y.V.Sokolov “Mühasibat uçotunun tarixi” adlı əsərində göstərir ki, əsas vəsaitlərin amortizasiyası anlayışına ilk dəfə 1588-ci ildə C.Mellisə rast gəlinir [12, s. 70]. Y.V.Sokolov amerikalı alim A.K.Littltona istinadən göstərir ki, o zaman

amortizasiya anlayışına münasibətdə iki yanaşma mövcud idi: 1) amortizasiya daşınmaz əmlakın birbaşa məsrəfidir və 2) amortizasiya elə üsuldur ki, kapitalı eyni səviyədə saxlamağa imkan verir [12, s. 70]. Buradan belə fikir yürütmək olar ki, həmin dövrdə mövcud olmuş birinci yanaşma indiki köhnəlmə anlayışı ilə eynilik təşkil edir. Bu onunla əsaslandırılı bilər ki, daşınmaz əmlakın məsrəfləri onun itirilməsi deməkdir, itirilmə isə köhnəlmə nəticəsində baş verir. C.Mellis birinci yanaşmanın tərəfdarı olmuş və həmin yanaşmadan çıxış edərək inventarın xərc kimi silinməsinə, o, debet “Mənfəət və zərərlər”, kredit “İnventar” yazılışı tərtib edirdi.

Beləliklə də görünür ki, orta əsrlərdə amortizasiya bir tərəfdən, köhnəlmə kimi qəbul olunurdu, bu da inventarın dəyərinin itirilməsi anlamına gəlirdi, ikinci tərəfdən, amortizasiya kapitalın saxlanılmasının mənbəyi kimi qəbul edilirdi. Ancaq XIX əsrin ortalarından başlayaraq ikinci yanaşmanın daha geniş yayıldığını və bununla da uçot obyektini olduğunu demək olar. Amortizasiyanın sistemli uçotu məhz həmin dövrdən başlayaraq aparılmağa başladı. Həmin dövr sənaye inqilablarının başlanğıc dövrü idi, çoxlu fabriklər və zavodlar işə salınır, dəmiryolların çəkilişi həyata keçirilirdi. Bu proseslər ilk növbədə İngiltərədə və ABŞ-da böyük sürətlə gedirdi. Həmin dövrdə müəssisə və şirkətlərin geniş təşəkkül tapması, onların təsisçilərdən / mülkiyyətçilərdən «ayrılması» və menecerlər tərəfindən idarə olunması dövrü idi, buna görə də, gəlirlərin və xərclərin, maliyyə nəticələrinin dəqiq hesablanması zəruri edirdi. Amortizasiya / köhnəlmə xərclərin və həm də gəlirlərin tərkib elementləri kimi çıxış edirdi. Məhz bu çıxış nöqtəsindən istifadə etməklə müxtəlif iqtisadçılar – mühasiblər amortizasiyanı və köhnəlməni müxtəlif cür şərh etməyə başladılar. Həmin traktovkaları irəli sürənlərin arqumentlərini və müddəalarını qısa nəzərdən keçirək.

Qeyd edək ki, xarici ədəbiyyatlarda amortizasiyanın / köhnəlmənin mühasibat uçotunun aparılması praktikasının ikili yazılış prinsipindən də əvvəl mövcud olduğu vurğulanır. Bunu M.Metyus və M.Perera H.R.Hatfeldin 1936-cı ildə “The Accounting Review” jurnalında dərc etdirdiyi məqaləyə istinadən deyirlər [13, s. 282]. Ancaq bir qədər əvvəl qeyd olunduğu kimi, Y.V.Sokolov amerika alimi A.C.Littltona istinadən vurğulayır ki, amortizasiya anlayışı ilk dəfə 1588-ci ildə C.Mellis tərəfindən işlədilmişdi. Halbuki ikili yazılış L.Paçioli tərəfindən 1494-cü ildə irəli sürülmüş və əsaslandırılmışdı. Burada biz hansı versiyanın düz və obyektiv olduğunu araşdırmağı qarşımıza məqsəd qoymamışıq. Ancaq təəssüf ki, C.Mellis amortizasiya ilə yanaşı, köhnəlməni necə traktovka etməsi barədə həmin mənbədə məlumat verilmir.

Araşdırmalar göstərir ki, keçən əsrdə inkişaf etmiş ölkələrdə, xüsusən də ABŞ və İngiltərədə köhnəlmə ilə amortizasiya anlayışlarının ətrafında geniş diskussiyalar getmişdir. Hər şeydən əvvəl “Köhnəlmənin mühasibat uçotu ən müxtəlif şəkildə traktovka olunurdu” [13, s. 284]. Bu mənbədə göstərilir ki, ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) köhnəlməni mülkiyyətçinin əsas aktivlərə xərclərinin istismar müddətinin sonunda doldurulması mümkün olmayan bir hissəsi kimi təsvir edir [13, s. 283]. ICAEW eyni zamanda qeyd edir ki, əsas kapitalın itirilməsinin ödənilməsi rezervlərinə ayrılmalar aktivlərin effektiv iqtisadi həyatı müddətində biznesin aparılmasına xərclərin ayrılmaz növüdür və mənfəətin kəmiyyətindən asılı deyil. Belə çıxır ki, ICAEW köhnəlməni bir tərəfdən, əsas aktivin (kapitalın) itirilməsinə gətirib çıxaran xərc kimi, digər tərəfdən, həmin aktivin (kapitalın) ödənilməsi

üçün yaradılan rezervin mənbəyi kimi qəbul edir. Rezervin yaradılmasına çəkilən xərclər aktivin istismar müddəti ərzində baş verməlidir.

M.Metyus və M.Pereranın qeyd etdikləri kimi, ICAEW-in bu mövqeyi C. W.Lamdenin, D.L.Çerbothin və T.Mc.Raenin fikirlərinə yaxındır. Onların fikrincə, ilkin kapital xərclərinin, ləğv dəyəri çıxılmaqla, məbləği aktivin bütün istismar müddətinə görə bölüşdürülməlidir. NZSA (New Zealand Society of Accountants) tərəfindən təsbit olunmuş köhnəlmənin mühasibat uçotu standartında da eyni mövqə öz əksini tapır [13, s. 283]. Köhnəlmənin aktivin istifadə müddəti ərzində xərc yaxud ödənilən xərc kimi uçota alınmalı olduğu fikrinə belə bir fikir də yaxın idi ki, aktivə çəkilmiş vəsaitlər onun köməyi ilə istehsal olunmuş məhsulun satışından olan gəlirdən ödənilməlidir.

Xarici ölkələrin uçot ədəbiyyatlarında birmənalı belə bir fikir də var idi ki, köhnəlmə aktivlərin fiziki köhnəlməsini xarakterizə edir. Hətta ABŞ-ın Ali Məhkəməsi də hələ 1934-cü ildə köhnəlməni, cari xidmətin köməyi ilə ödənilməyən dəyərin itirilməsi kimi müəyyən edirdi [13, s. 284]. Lakin bu mövqələrə qarşı çıxanlar da var idi. Məsələn, M.C.Wels yazırdı: “Fiziki xarakteristikalar – mühasibat deyil, mühəndis məsələsidir, köhnəlmə də mühəndis işində özünəməxsus mahiyyətə malikdir, bu da əənəvi olaraq, mühasibat uçotunda istifadə olunan anlayışlarla çətin uzlaşır” [13, s. 284]. Maraqlıdır ki, M.Metyusun və M.Pereranın özləri aktivlərin texniki cəhətdən köhnəlməsini, qeyri-adekvatlığını (tələbatın olduğu şeyləri istehsal etmək qabiliyyətinin olmamasını) mühasibat uçotu məqsədləri üçün qəbul edilməz olduğunu, yaxud əks etdirilə bilməyəcəyini göstərirlər [13, s. 285].

B.Nidlz, H.Anderson və D.Kolduell amortizasiya və köhnəlməni tam eyniləşdirərək onları “amortizasiya (köhnəlmə)” şəklində ifadə edirlər. Həmin anlayışları onlar belə açıqlayır: “Mühasibat uçotunun prinsiplərinə uyğun olaraq istehsal güclərinin dəyəri onların nəzərdə tutulan istismar müddətində, yəni həmin güclərin məhsuldar fayda gətirmək qabiliyyətinə malik olacaqları müddətdə, hesabat dövrləri üzrə bölgü (silinmə) yolu ilə bərabər şəkildə bölüşdürülməlidir. Bu proses amortizasiya (köhnəlmə) adlanır” [14, s. 201]. Daha sonra onlar FASB (Financial Accounting Standards Board) tərəfindən işlənilmiş hazırlanmış maliyyə uçotu standartına istinadən göstərirlər ki, həmin prosesin vəzifəsi – uzunmüddətli maddi aktivlərin dəyərinin nəzərdə tutulan istismar müddətində sistematik və rəsonal yazılışlar əsasında bölüşdürülməsi prosesidir, başqa sözlə, bu proses qiymətləndirilmə deyil, bölüşdürülmə prosesidir. Bu müddəə ilə razılaşımaq olar, çünki həqiqətən də uzunmüddətli aktivlərin dəyəri onların nəzərdə tutulan istismar müddətində ödənilməlidir. Əgər bu dəyər ödənilməzsə, heç bir müəssisə və şirkət biznes sferasında fəaliyyət göstərə və özünə mənfəət təmin edə bilməz. Bizim müəlliflərə iradımız bu məsələ ilə bağlı deyil, onunla bağlıdır ki, onlar amortizasiya prosesini köhnəlmə ilə tam eyniləşdirirlər və göstərirlər ki, aktivlər məhdud istismar müddətinə malikdirlər, onların dəyəri həmin müddətdə xərclərə silinməlidir və həmin məhdud istismar müddətinin iki əsas səbəbi vardır: fiziki və mənəvi köhnəlmə. Müəlliflər sanki “amortizasiya (köhnəlmə)” anlayışına düzgün tərif vermədiklərini anlayaraq, bir qədər sonra göstərirlər ki, “...uçotda istifadə olunan “amortizasiya” obyektin müəyyən olunmuş vaxtda fiziki köhnəlməsi, yaxud bazar dəyərinin azalması kimi başa düşülmür, istismar aktivlərinin dəyərinin

faydalı istifadə müddətində silinməsi kimi başa düşülür. Termin əsas vəsaitlərin dəyərinin tədricən silinməsinin əks etdirilməsi kimi istifadə olunur” [14, s. 201]. Bu müddəə, zənnimizcə, tamamilə əsaslandırılmışdır və amortizasiyanın əsl mahiyyətini düzgün ifadə edir.

Nəzərdən keçirilən mənbənin müəllifləri amortizasiyanın mahiyyəti və məzmununu düzgün izah etsələr də, onun, yəni amortizasiyanın köhnəlmə nəticəsində baş verdiyini sübut etməyə çalışırlar, köhnəlmə ilə amortizasiyanın eyni proses olduğunu göstərirlər və beləliklə də onlar dualizm mövqeyində durmuş olurlar. Müəlliflər fiziki və mənəvi köhnəlmənin necə ölçülə biləcəyi, yaxud da necə ölçülməli olduğu barədə mövqə bildirmirlər. İstehsal güclərinin dəyərinin istifadə müddətində hesabat dövrləri üzrə bölgüsü prosesinin “amortizasiya (köhnəlmə)” anlayışı altına yaxud çərçivəsinə yerləşdirilməsi həmin anlayışların ayrı-ayrılıqda həqiqi mahiyyəti və təyinatı haqqında tam təsəvvür yaratmır, uçot və hesabat sistemində qarışıqlığa səbəb olur.

Qeyd etmək lazımdır ki, nəinki iqtisadçı-mühasiblərin əsərlərində, həmçinin də maliyyə uçotu və hesabatını tənzimləyən orqanların işləyib hazırladıqları standartlarda və digər sənədlərdə amortizasiya ilə köhnəlmənin dəqiq sərhədləri müəyyən olunmur, hətta onların tamamilə bir-birinə bağlı olduğu vurğulanır. Məsələn, AAA-nın (American Association of Accountants) prinsiplər və standartlar üzrə Komitəsi bu mövqedən çıxış edirdi. Belə ki, E.S.Hendriksenin və M.F.Van Bredanın qeyd etdiyi kimi, həmin Komitə 1957-ci ildə bəyan etmişdi ki, amortizasiya uzunmüddətli aktivlərin istehsal potensialının azalması kimi müəyyən oluna bilər və həmin azalma fiziki köhnəlmə, istismar yolu ilə istehlak nəticəsində, yaxud qocalma, ya da tələbatın dəyişilməsi nəticəsində iqtisadi dəyərini itirilməsi ilə əlaqədar ola bilər [15, s. 333]. FASB-ın işləyib hazırladığı SFAC Statements of Financial Accounting Concepts) 6-da da göstərilir ki, əsas vəsaitlərin istifadəsi nəticəsində yaranan köhnəlmə amortizasiyanın əsas səbəbidir [15, s. 333]. Əgər köhnəlmə amortizasiyanın əsas səbəbidirsə, onda belə çıxır ki, istehsal potensialının azalması da amortizasiyanı şərtləndirən başlıca faktordur.

E.S.Hendriksen və M.F.Van Bredanın özləri köhnəlmə anlayışını işlətmir, yalnız amortizasiya anlayışını qəbul edir və onu belə müəyyən edirlər: “Mühasibat uçotunda amortizasiya aktivin gözlənilən bütün xidmət müddətində onun ilkin dəyərinin (ləğvetmə tullantılarının qiyməti çıxılmaqla, əgər onlar vardırsa) rəşional və sistemətik bölüşdürülməsidir” [15, s. 329]. Digər bir yerdə onlar göstərirlər ki, mühasibat amortizasiyası, sadəcə olaraq, obyektin tam dəyərinin hissələrə bölünməsidir.

Müəlliflərin özlərinin irəli sürdükləri fikirlərlə razılaşmamaq olmaz, çünki amortizasiyanın, həqiqətən, köhnəlmə ilə əlaqəsi yoxdur, amortizasiya ilkin dəyərini müəyyən vaxt ərzində ödənilməsi prosesidir.

Keçmiş SSRİ məkanında 1936-cı ilə qədər uçot sistemində köhnəlmə və amortizasiya eyni anlayışlar kimi qəbul olunmuş və buna görə də, onların uçotu birlikdə aparılmışdı. Belə ki, 1936-cı ildən başlayaraq əsas vəsaitlərin aşınmasının yaxud köhnəlməsinin uçotu ayrıca hesabda aparılmağa başlandı. Köhnəlmə amortizasiya ayırmaları məbləğində müəyyən olunurdu. Beləliklə də demək olar ki, həm məzmun və mahiyyət baxımından, həm də mühasibat uçotu nöqtəyi-nəzərindən 1936-cı ilə qədər köhnəlmə və amortizasiya anlayışları arasında fərq qoyulmurdu.

O dövrün uçot ədəbiyyatında köhnəlmənin və amortizasiyanın necə traktovka olunduğunu bilmək də mühüm metodoloji-praktiki əhəmiyyətə malikdir. Bu baxımdan, biz ilk olaraq V.A.Mazdorovun “История развития бухгалтерского учета в СССР” adlı 1917-1972-ci illəri əhatə edən kitabına müraciət etsək də, orada amortizasiya və köhnəlmənin necə traktovka olunduğuna dair hansısa materiala rast gəlmədik. Kitabda yalnız amortizasiya və köhnəlmənin uçotu qaydaları şərh olunurdu. Həmin şərhədən aydın olur ki, Böyük Vətən müharibəsinə qədərki dövrdə köhnəlmə və amortizasiya eyni mahiyyət kimi başa düşülürdü, köhnəlmənin məbləği və amortizasiya fondu eyni kəmiyyəti ifadə edirdi [16, s. 144].

Müharibədən sonrakı dövrdə amortizasiyanın və köhnəlmənin mahiyyətinin traktovkasında heç bir dəyişiklik baş vermədi. Bunu biz professor Ə.S.Fərəcovun kitabından bir parçanı nəzərdən keçirməklə də görə bilərik. Prof. Ə.S.Fərəcov yazırdı: “Müəssisənin əsas vəsaitlərinin köhnəlməsi və amortizasiyası iki istiqamətdə uçota alınır:

a) hər ay müəyyən olunmuş amortizasiya normaları əsasında əsas vəsaitlərin köhnəlməsi müəyyən olunur və alınan məbləğdə müəssisənin nizamnamə fondu azaldılır, belə ki, köhnəlmə müəssisənin sərəncamında olan əsas vəsaitlərin dəyərinin azalmasıdır və b) əsas vəsaitlərin amortizasiyasının məbləği məhsulun, işlərin və xidmətlərin maya dəyərinə daxil edilir” [17, s. 97].

Bəzi kitablarda amortizasiya anlayışı, ümumiyyətlə, işlədilmirdi, yalnız köhnəlmə anlayışından istifadə olunurdu.

Onu da qeyd etmək lazımdır ki, həmin dövrdə nəşr edilən dərsliklərdə, dərs vəsaitlərində və digər mənbələrdə köhnəlmə və amortizasiya daha çox rəsmi normativ sənədlər əsasında şərh olunurdu. Rəsmi sənədlərin özündə amortizasiya ilə köhnəlmənin uçotunun ayrı-ayrılıqda aparılması nəzərdə tutulsa da, əslində onların kəmiyyəti vahid qaydada hesablanırdı. Köhnəlmənin hesablanmasında məqsəd – ölkədə olan əsas fondların aşınma səviyyəsinin müəyyən edilməsi və bunun əsasında onların təkrar istehsalına kapital qoyuluşlarının məqsədli şəkildə yönəldilməsindən ibarət idi. Diferensiallaşdırılmış amortizasiya normalarının tətbiqi üçün əsas fondların qiymətləndirilməsinin qaydaya salınması üçün 1 yanvar 1960-cı il tarixinə yenidən qiymətləndirmə həyata keçirilmişdir. Yenidən qiymətləndirmə amortizasiya hesablanması sisteminin qaydaya salınmasına, maya dəyərinin düzgün hesablanmasına, həmçinin də əsas fondların təkrar istehsalı və əsaslı təmirinin maliyyələşdirilməsini təmin etməyə imkan yaratmalı idi. Belə çıxır ki, əsas fondların köhnəlməsinin uçotunun aparılması onların bərpası və əsaslı təmiri üçün tələb olunan vəsaitlərin yığılmasını təmin etmək üçün lazım idi. Digər tərəfdən, köhnəlmənin özü amortizasiya ayırmaları əsasında müəyyənləşdirilməli idi. Burada nəyin səbəb, nəyin isə nəticə olduğu barədə hər hansı açıqlama verilmirdi. Ancaq bir şey aydın idi ki, həm köhnəlmənin, həm də amortizasiyanın, daha doğrusu, amortizasiya fondunun uçotu ayrıca aparılırdı.

1 yanvar 1963-cü ildən “Xalq təsərrüfatında amortizasiya ayırmalarının planlaşdırılması, hesablanması və istifadəsi qaydası haqqında Əsasnamə” qüvvəyə mindi. Əsasnamə də amortizasiya və köhnəlmənin mahiyyəti və məzmunu barədə hər hansı bir şərh vermirdi, orada onların hesablanması və bölüşdürülməsi qaydaları açıqlanırdı.

Nəzərdən keçirilən məsələyə dair sonrakı dövrlərdə qəbul edilmiş normativ sənədlərlə və nəşr edilmiş uçot ədəbiyyatları ilə tanışlıq deməyə əsas verir ki, onlarda amor-

tizasiyanın və köhnəlmənin mahiyyətinə və məzmununa əlavə heç bir fərqli yanaşma olmamışdır. Başqa sözlə, keçən əsrin 70-ci illərindən başlamış və əsrin sonuna qədər olan dövrdə amortizasiya və köhnəlmənin traktovkasında və onların uçotunun aparılması qaydasında ciddi dəyişikliklər baş verməmişdi. SSRİ dağıldıqdan sonra müstəqillik əldə etmiş ölkələr XXI əsrin başlanğıcına qədər əsasən əvvəlki uçot sistemini, o cümlədən amortizasiyanın / köhnəlmənin köhnə uçotu qaydasını tətbiq edirdilər.

1991-ci ilə qədər köhnəlmənin uçotuna paralel olaraq amortizasiya fondunun uçotu da aparılırdı. Bu da belə bir nəzəri-praktiki yanaşmanın nəticəsi idi ki, köhnəlməyə amortizasiyanın ilkin şərti, yaxud mənbəyi kimi baxılırdı və həmin mənbə də fond şəklində yığılırdı. Lakin 1991-ci ildən başlayaraq MBD ölkələrində, o cümlədən də Azərbaycanda amortizasiya fondunun yaradılması dayandırıldı, bununla da yığılan amortizasiya ayırmaları üzərində nəzarət itirilmiş oldu. Sistemli uçotda yalnız köhnəlmə əks etdirilirdi. Həmin dövrdən ta indiyə qədər əsas vəsaitlərin təkrar istehsal mənbəyi hesab olunan amortizasiya fondu yaradılmır, yığılan amortizasiya ayırmaları üzərində isə hər hansı (daxili, yaxud kənar) nəzarət aparılmır.

1991-ci ilin Hesablar planında amortizasiyanın kəmiyyətini özündə əks etdirən hesab da yox idi. Hətta bəzi ölkələrdə, məsələn Belarus Respublikasında əsas vəsaitlər üzrə normalar onların amortizasiyasına deyil, köhnəlməsinə rəğmən müəyyən olunurdu, bunu təsbit edən rəsmi sənəd isə belə adlanırdı: “Xalq təsərrüfatının əsas vəsaitlərinin köhnəlməsinin vahid normaları”. Məlum deyildi ki, köhnəlməni fiziki cəhətdən ölçmək mümkün olmadığı halda, ona necə norma qoyula bilərdi.

Amortizasiya termininin uçot hesablarından çıxarılmasına və amortizasiya fondu hesabının ləğv edilməsinə baxmayaraq, uçot ədəbiyyatında (dərsləklərdə, dərslər vəsaitlərində, monoqrafiyalarda, məqalələrdə və s. mənbələrdə) köhnəlmə və amortizasiya anlayışları yanaşı işlədilir. Məsələn, 1994-cü ildə nəşr edilmiş “Бухгалтерский учет” adlı kitabda əsas vəsaitlərin uçotuna dair başlıqlardan birinin “Учет износа (амортизации) основных средств” adlandırıldığını görürük. Orada göstərilir ki, köhnəlmə – əsas vəsait obyektlərinin fiziki keyfiyyətlərinin, yaxud texniki-iqtisadi xassələrinin və nəticədə dəyərinin itirilməsi göstəricisidir [18, s. 161].

Müəlliflər məlum olan belə bir şeyi vurğulayırlar ki, müəssisə tam köhnəlmiş və sıradan çıxmış olan əsas vəsaitlərin əldə olunması və bərpası üçün zəruri olan vəsaitləri (mənbələri) yığılmalıdır. Bu cür yığılma isə, onların fikrincə, ayırmaların məbləğlərinin xərclərə daxil olunması yolu ilə əldə olunur və həmin ayırmalar amortizasiya ayırmaları adlanır, başqa sözlə, amortizasiya ayırmaları bilavasitə əsas vəsaitlərin köhnəlməsi və sıradan çıxması səbəbindən həyata keçirilir.

Bir qədər sonrakı dövrdə, yəni keçən əsrin 90-cı illərinin sonlarında və indiki yüzilliyin əvvəlində bir sıra müəlliflər artıq “köhnəlmə” terminini işlətmir və yalnız “amortizasiya” anlayışı ilə kifayətlənirdilər. Məsələn, prof. N.P.Kondrakov 2000-ci ildə nəşr etdirdiyi kitabda yazırdı: “... əsas vəsait obyektlərinin dəyəri amortizasiyanın hesablanması yolu ilə ödənilir” [19, s. 118]. Qəribədir ki, o bu sözləri yazanda, Rusiya Federasiyasında mövcud olan Hesablar planında amortizasiyanı uçota alan hesab “Əsas vəsaitlərin köhnəlməsi” adlanırdı.

Bir çox müəlliflər hesabın adının necə olmasından asılı olmayaraq amortizasiyanın köhnəlmə nəticəsində yarandığını qəbul etmir, amortizasiyanın həmin aktivlərin yal-

nız ödənilməsi prosesini əks etdirdiyini göstərirlər. Belə müəlliflərə misal olaraq, İ.İ.Boçkaryovanı göstərə bilərik. Bu barədə o, belə yazır: “Amortizasiya – əsas vəsait obyektlərinin ilkin (bərpa) dəyərinin bir hissəsinin cari istehsal və tədavül xərclərinə silinməsi yolu ilə ödənilməsi prosesidir” [20, s. 78].

Təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, bu cür mövqedə duranlar hələlik o qədər də çox deyil. Müasir dövrdə köhnəlməni və amortizasiyanı sinonim kimi qəbul edən, onların mənasını qarışdıran müəlliflərə biz yenə də rast gəlirik. Bunlara misal olaraq S.L.Pçelinanı və M.N.Minayevanı göstərə bilərik. Onlar “Международные стандарты финансовой отчетности” adlı 2011-ci ildə nəşr etdirdikləri maraqlı və vacib dərs vəsaitində amortizasiyanın və köhnəlmənin nə qrammatikasına, nə də semantikasına varmadan onları yanaşı işlədir, onların mahiyyətini eyniləşdirirlər. Onların yazdığı rus dilindən tərcümə etmədən göstərək: “Амортизация (износ, depreciation) – это систематическое распределение амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования” [21, s. 77]. Daha sonra onlar yazırlar: “Амортизационная величина (depreciation amount) – разница между первоначальной стоимостью (или ее аналогом после переоценки) актива и его ликвидационной стоимостью” [21, s. 77].

Sitatlardan görüldüyü kimi, müəlliflər amortizasiya sözü ilə köhnəlmə sözünü sinonim kimi işlədir, amortizasiya sözünü isə “depreciation” sözünün tərcüməsi kimi göstərirlər. Halbuki, ingilis dilində yazılmış və rus dilinə tərcümə edilmiş ədəbiyyatların özündə çox aydın göstərilir ki, “depreciation” sözü amortizasiya kimi başa düşülməməlidir.

Azərbaycanda da nəzərdən keçirilən dövrdə dərc olunmuş uçota dair mənbələrdə köhnəlmə və amortizasiya anlayışları sinonim kimi işlədilirdi. Belə ki, ölkə müstəqillik əldə etdikdən sonra ilk dəfə nəşr edilən “Mühasibat (malyyə) uçotu” adlı dərslikdə əsas vəsaitlərə və qeyri-maddi aktivlərə rəğmən köhnəlmə və amortizasiya anlayışları fərqləndirilmir. Ümumi uçot ədəbiyyatlarında olduğu kimi, həmin dərslikdə də əsas vəsaitlərin köhnəlməsinin fiziki və mənəvi formada baş verdiyi göstərilir, amortizasiya isə “əsas vəsaitlərin dəyərinin köhnələn hissəsinin tədricən hazır məhsulların maya dəyərinə daxil edilməsi prosesi” kimi şərh olunur [22, s. 199].

Köhnəlmənin səbəb, amortizasiyanın isə onun nəticəsi kimi başa düşülməsi iqtisadi təhlilə dair ədəbiyyatlarda hazırda da dominantlıq təşkil edir. Başqa sözlə, uzunmüddətli aktivlərin köhnəlməsi ilə onların amortizasiyası arasındakı asılılığın izah edilməsi zamanı uçot sistemində buraxılan nəzəri-metodoloji yanlışlıqlar təhlilə də sırayət etmişdir. Uçot sistemində köhnəlmənin fiziki və mənəvi aşınmanın nəticəsi kimi göstərilməsi və bu səbəbdən də əsas vəsaitlərin texniki vəziyyətinin köhnəlmə məbləği əsasında müəyyən edilməsi və təhlili absurd xarakter daşıyır. Məsələn, 2012-ci ildə dərc olunmuş “Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности” adlı dərslikdə əsas fondların texniki vəziyyətinin ümumi göstəricisi kimi, köhnəlmə və yararlılıq göstəricilərinin götürülməsi dediyimizi sübut edir.

Orada köhnəlmə əmsalının müəssisənin əsas vəsaitlərinin texniki vəziyyətini, həmçinin onların aşınma dərəcəsini xarakterizə etdiyi göstərilir və müəlliflər onu aşağıdakı düsturla hesablayır [2, s. 195]:

$$K_{\text{əmsalı}} = \frac{A}{\text{ƏV}_{\text{ilkin}}} \cdot 100\%$$

Burada: A – yığılmış amortizasiya;

ƏV_{ilkin} – əsas vəsaitlərin ilkin dəyəridir.

Uçot-təhlil sistemində köhnəlmənin fiziki və mənəvi aşınmanın nəticəsi kimi göstərilməsi və bu səbəbdən də əsas vəsaitlərin texniki vəziyyətinin köhnəlmə məbləği əsasında müəyyən edilməsi və təhlili heç bir praktiki əhəmiyyətə malik deyil. Qeyd edək ki, köhnəlmə əmsalının bu cür müəyyən olunması və təhlili metodikası təkcə iqtisadi təhlil üzrə deyil, həmçinin də statistika, müəssisələrin iqtisadiyyatı və digər elmlər üzrə mövcud olan mənbələr üçün də xarakterikdir.

Amortizasiya iqtisadi göstəricidir, yaxud maliyyə göstəricisidir, bu göstərici ilə əsas vəsaitlərin texniki vəziyyətinin, aşınma dərəcəsinin müəyyən edilməsi səhvdir, çünki reallığı əks etdirmir. Yığılmış amortizasiya – yığılmış maliyyə (pul) vəsaitlərini əks etdirə bilər, əsas vəsaitlərin texniki vəziyyətini xarakterizə edə bilməz. Zənnimizcə, iqtisadi təhlildə və digər funksional elmlərdə köhnəlmənin düzgün traktovka olunmasının başlıca səbəbi onun mühasibat uçotunda mahiyyətinin düzgün açıqlanmaması ilə bağlıdır, bir çox hallarda köhnəlmənin amortizasiya ilə eyniləşdirilməsi, onların sinonim anlayışlar kimi qəbul edilməsidir.

Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarının (MHBS) MDB ölkələrinin, o cümlədən ölkəmizin uçot-hesabat sistemində nüfuz etməsi və tətbiqi nəticəsində köhnəlmə ilə amortizasiyanın traktovkasında müəyyən dəyişikliklər baş vermişdir. Həmin dəyişikliklərin mahiyyəti isə ondan ibarətdir ki, artıq bir çox müəlliflər köhnəlmənin amortizasiya üçün səbəb olduğunu demir, amortizasiyanın uzunmüddətli aktivlərin ilkin dəyərinin ödənilməsi prosesindən ibarət olduğunu qeyd edirlər. Bunu biz bir qədər əvvəl gətirdiyimiz sitatlardan da gördük.

MHBS 16 və MHBS 38 amortizasiyanı aktivin faydalı istifadə müddətində onun amortizasiya olunan dəyərinin sistematik bölüşdürülməsi kimi müəyyən edir [24, s. 164; s. 499].

Amortizasiya olunan dəyər isə həmin standartlarda ləğv dəyəri çıxılmaqla aktivin maya dəyəri, yaxud maya dəyəri əvəzinə əks etdirilmiş digər məbləğ kimi müəyyən olunur.

Göründüyü kimi, Beynəlxalq standartlar aktivlərin amortizasiyasına nəzəri-metodoloji baxımdan deyil, praktiki baxımdan yanaşmışlar. Həmin yanaşmanın mahiyyəti isə bundan ibarətdir ki, aktivin amortizasiya olunan dəyəri onların faydalı istifadə müddətində bölüşdürülməlidir.

Beynəlxalq standartlar aktivin amortizasiyasını onun bilavasitə fiziki və mənəvi cəhətdən köhnəlməsi ilə əlaqədar olduğunu göstərmir. Ancaq standartlar fiziki və mənəvi köhnəlmənin aktivin faydalı istifadə müddətinə təsir edən faktorlar kimi nəzərə alınmasını tələb edir. Həmin faktorlar nəzərə alınmaqla aktivin köhnəlməsi, yaxud onun kəmiyyəti müəyyən olunmur. Aktivlərin fiziki köhnəlməsi texniki xarakter daşıyır və bu məsələ mühəndis-texniki işçilərin problemidir. Aktivin faydalı istifadə müddətində onun dəyərinin bölüşdürülməsi prosesində həmin faktor, kəmiyyətcə, dəyərlə ölçülə bilməz, həmin dəyərin bölüşdürülməsi, yaxud ödənilməsi zamanı, yalnız, nəzərə alınma bilər. Beynəlxalq standartlarda amortizasiyaya verilən tərifin bu cür

traktovka edilməsi bir versiya ola bilər. İkinci versiya isə ondan ibarətdir ki, Beynəlxalq standartlar sistematik bölüşdürülməli olan dəyəri, yəni amortizasiya olunan dəyəri köhnəlmənin dəyəri kimi qəbul edir. İkinci versiyayı təsdiq etmək üçün standartlarda hansısa birbaşa müddəaya, yaxud təsbitə istinad etmək olmur, çünki orada belə müddəaya, yaxud təsbitə ümumiyyətlə rast gəlinmir. Ancaq bu cür versiyanın mövcudluğu ehtimalı çox yüksəkdir. Bunu dolayısı ilə onunla sübut etmək olar ki, Beynəlxalq standartlar aktivlərin balans dəyərinin, yaxud qalıq dəyərinin müəyyən edilməsi üçün onlar üzrə yığılmış amortizasiyanın (həmçinin də qiymətdən düşmədən olan zərərlərin) həmin aktivlərin ilkin dəyərindən çıxılmasını tələb edir. Bu qayda uçot dilində debet “Yığılmış amortizasiya”, kredit “Uzunmüddətli aktivlər” hesabları üzrə yazılışların aparılması deməkdir. Dünya uçot praktikasında yığılmış amortizasiya məhz həmin qaydada silinir. Göstərilən qaydanın və ona müvafiq olan yazılışın aparılması məhz ikinci versiyanın mövcudluğunu sübut edir. Əgər yığılmış amortizasiyanı Beynəlxalq standartlar aktivlərin ilkin dəyərinin ödənilməsi, yəni müvafiq pul vəsaitlərinin yığılması kimi qəbul etmiş olsaydı, onda “Yığılmış amortizasiya” hesabı, “Uzunmüddətli aktivlər” hesabı ilə göstərilən qaydada müxabirələşməzdi. Bu cür qayda onu deməyə əsas verir ki, Beynəlxalq standartlar da yığılmış amortizasiyanı aktivlərin dəyərinin real olaraq ödənilməsi prosesi kimi deyil, onların dəyərinin azalması prosesi, yəni köhnəlmə prosesi kimi nəzərdə tutur. Təsadüfi deyil ki, Beynəlxalq standartlarda amortizasiyaya tərif verilərkən “aktivlərin dəyərinin ödənilməsi” ifadəsi deyil, “aktivin amortizasiya olunan dəyərinin sistematik bölüşdürülməsi” ifadəsi işlənir.

Bütün yuxarıda deyilənlərdən sonra “amortizasiya və köhnəlmə sinonim anlayışlardır, yoxsa onların mahiyyəti, semantikasi müxtəlifdir?” sualına cavab verməyə çalışaq.

Artıq qeyd olunduğu kimi, “amortizasiya” anlayışı ilə “köhnəlmə” anlayışı yanaşı işlədilən anlayışlardır. Hər iki sözün hərfi mənası, təbiidir ki, fərqlidir. Azərbaycan dilində işlədilən “amortizasiya” sözü latınca “amortization” sözündən götürülmüş, mənası “ödənilmə” deməkdir. Əgər həmin söz “uzunmüddətli aktivlər” anlayışına tətbiq olunsaydı, yaxud onunla yanaşı işlədilsə, onda onun semantikasi həmin aktivlərin dəyərinin ödənilməsi kimi başa düşülə bilər və başa düşülməlidir. Uzunmüddətli aktivlərə rəğmən isə köhnəlmə onların fiziki-natural ifadədə tədricən itirilməsi kimi başa düşülə bilər. Fiziki olan şey köhnəlməlidir. Fiziki olmayan aktivlər, məsələn, qeyri-maddi aktivlər barədə köhnəlmə ifadəsini işlətmək düzgün deyil.

Hər iki anlayışın mühasibat uçotunda yanaşı işlədilməsi uçot informasiyası istifadəçilərini çaş-baş salır, uçotun özündə isə zaman-zaman metodoloji-texniki çətinliklər yaradır.

Aktivlərin amortizasiyası və köhnəlməsinin iqtisadi və mühasibat uçotu nöqtəyindən fərqli olduğunu iddia edənlərin mövqeləri ilə biz razılaşıırıq. Xaricdə də köhnəlmə ifadəsi latın sözü olan “depreciation” sözünün sinonimi kimi işlədilir. Eyni zamanda göstərmək lazımdır ki, latınca “pretium” - qiymət, yaxud dəyər deməkdir, “de-pretium” isə qiymətin, yaxud dəyərin azalması deməkdir (15, s. 331). Ancaq qiymətin / dəyərin azalması, bir çox iqtisadçıların və mühasiblərin vurğuladığı kimi, aktivlərin öz dəyərini itirməsi demək deyildir.

Köhnəlmə aktivin fiziki cəhətdən itirilməsinə gətirib çıxarır. Fiziki köhnəlməni isə, artıq qeyd edildiyi kimi, dəyər kəmiyyəti ilə ölçmək olmaz. Fiziki köhnəlmənin özünü hər hansı fiziki (natural) göstərici ilə də ölçmək mümkün deyil. Köhnəlmə temperatura oxşar bir şey deyil ki, biz onu termometrlə ölçə bilək. Deməli, aktivlərin dəyərinin azalması ilə onların köhnəlməsi eyniləşdirilə bilməz. Dəyərin azalması onun itirilməsini göstərmir, onun xərc kimi məhsulun, işin, xidmətin üzərinə keçdiyini göstərir. Bu proses, əslində, aktivlərin ilkin dəyərinin azalmasını əks etdirir. Azalma müəssisənin çəkmiş olduğu ilkin xərclərin (hənsilər ki, aktivlərin dəyərini formalaşdırmışdı) aktivlərin faydalı istifadə müddətinə uyğun müxtəlif metodlarla bölüşdürülməklə ödənilməsi prosesidir, onların itirilməsi, yaxud zərər gətirməsi deyil.

Köhnəlməni fiziki (natural) və dəyər ifadəsində ölçmək mümkün olmadığı üçün, “köhnəlmə” anlayışlarının mühasibat uçotunun nəzəriyyəsində və praktikasında istifadə olunması məqsədəuyğun deyil. Əgər bu, doğrudan da belədirsə (bu həqiqətən də belədir), onda “köhnəlmə” deyil, “amortizasiya” anlayışı uçot-hesabat obyektini kimi çıxış etməlidir.

Məhsulun, işin və xidmətlərin maya dəyərinə aktivlərin köhnəlməsi deyil, ödənilən hissəsi daxil edilir. Ödənilmə faydalı istifadə müddətində həyata keçirilir və bu proses amortizasiya adlanır. Ödənilmənin faydalı istifadə müddətində həyata keçirilməsi aktivlərin köhnəlmə dərəcəsi ilə əlaqədar deyil, müasir şəraitdə daha çox çəkilmiş ilkin xərclərin geri, müəssisəyə qaytarılması zəruriliyindən yaranır. Qabaqcıl inkişaf etmiş ölkələrdə uzunmüddətli aktivlərə yönəldilmiş xərclərin (investisiyaların) tez bir zamanda pul vəsaitləri şəklində geri qaytarılması üçün yüksək amortizasiya normaları tətbiq edilir. Təsadüfi deyildir ki, məşhur şirkətlər maşın və avadanlıqların dəyərinin 3-4 il ərzində ödənilməsinə qarşıya məqsəd kimi qoyurlar. Bəllidir ki, bu qısa müddət ərzində həmin maşın və avadanlıqlar fiziki cəhətdən çox cüzi şəkildə aşınmaya məruz qalırlar, bu zaman mənəvi aşınma da baş verir, ancaq amortizasiya müddətinin 3-4 illə müəyyən edilməsi heç cür fiziki və mənəvi aşınma ilə əlaqələndirilmir, əsasən çəkilmiş xərclərin geri qaytarılması zəruriliyi ilə əlaqələndirilir. Buna konkret misal olaraq, Bakı – Tbilisi – Ceyhan neft kəmərinə göstərmək olar. Kəmərin üzrə illik amortizasiya norması əvvəlcə 7% həcmində müəyyən edilmişdi. Belə olan halda, qoyulmuş investisiyaların (xərclərin) 14,3 ilə ödənilməsi gözlənilirdi. Kəməri inşa edən şirkət bu müddətin çox uzun olmasını əsas gətirərək amortizasiya normasının 14%-ə qaldırılmasına nail oldu, bu da o demək idi ki, həmin kəmərin inşasına qoyulmuş xərclər cəmi 7 il ərzində ödənilməli idi. Bakı – Tbilisi – Ceyhan neft kəməri bəlkə də 100 il fayda gətirəcəkdir. Ancaq onu inşa edən, ona investisiya qoyan şirkət heç cür razılaşa bilməzdi ki, onun çəkdiyi xərclər 100 il ərzində ödənilsin.

Buradan biz onu da görürük ki, amortizasiya olunan dəyərin faydalı istifadə müddətində sisteməlik bölüşdürülməsi prinsipi (hansı ki, Beynəlxalq standartlarda təsbit edilmişdir) praktiki olaraq nəzərə alınmır. Başqa sözlə, aktivin faydalı istifadə müddətində onun amortizasiya olunan dəyərinin sisteməlik bölüşdürülməsi daha çox aktivin köhnəlməsi müddəası üzərində qurulduğuna görə reallığı əks etdirmir. Reallıq isə ondan ibarətdir ki, aktiv uzun müddət faydalı istifadə oluna bilsə də, amortizasiya

olunan dəyərin ödənilməsi həmin müddətdə deyil, əvvəlcədən çəkilmiş xərclərin hansı müddətdə ödənilməsi prinsipi üzərində qurulur və qurulmalıdır.

Aktivin dəyəri amortizasiya olunarkən, aktivin faydalı istifadə müddəti ilə onun dəyərinin ödənilməsi müddəti arasında olan fərqi nəzərə alınması amortizasiyanın uçotu metodikasının qurulması üçün mühüm əhəmiyyət kəcb edir. Belə ki, uçotda amortizasiya ayrımları hesablanarkən, “aktivin faydalı istifadə müddəti” göstəricisi deyil, “aktivin dəyərinin faydalı ödənilmə müddəti” göstəricisi götürülməlidir. Məsələ bundadır ki, aktivin faydalı istifadə müddəti onun dəyərinin ödənilməsi müddətindən uzun ola bilər, yaxud aktivin dəyərinin ödənilmə müddəti onun faydalı istifadə müddətindən uzun ola bilər.

Əgər “amortizasiya” sözünün mənasının ödənilmə olduğu nəzərə alınsa, onda tam əsasla demək olar ki, uçot sistemində həmin söz, yaxud anlayış maliyyə anlayışıdır, aktivin dəyərinin ödənilməsi ilə maliyyə nəticələri arasında olan qarşılıqlı əlaqəni əks etdirir. Digər tərəfdən, ödənilmə, yəni amortizasiya özündə maliyyə aktivlərinin başlıca tərkib hissəsi olan pul vəsaitlərinin daxil olması prosesini ehtiva edir. Bu prosesin isə abstrakt anlayış olan köhnəlmə ilə heç bir əlaqəsi yoxdur. Ona görə də amortizasiyanın uçotu və hesabı məhz bu müddəə nəzərə alınmaqla qurulmalıdır. Beləliklə də, amortizasiyanın uçotu metodikası dəyişdirilməli və amortizasiya prosesinin real məzmununa uyğunlaşdırılmalıdır.

Nəticə

– XIX əsrin ortalarından tətbiqinə başlanılmış amortizasiya mühüm iqtisadi göstəricilər sistemində daxil olmuş, bir çox elmlərin, o cümlədən iqtisadi nəzəriyyənin, statistikanın, mühasibat uçotunun və digər funksional elmlərin tədqiqat predmetinə çevrilmişdir;

– “amortizasiya” və “köhnəlmə” anlayışları bir çox hallarda sinonim kimi işlədilmiş, onların mahiyyəti və məzmunu, qarşılıqlı əlaqəsi barədə ziddiyyətli fikirlər söylənilmiş, müxtəlif yanaşmalar və traktovkalar nümayiş etdirilmişdir;

– iqtisadi və uçot ədəbiyyatlarında köhnəlmə anlayışı həm fiziki itirilmə kimi, həm xərclərin bölüşdürülməsi kimi, həm də uzunmüddətli aktivlərin bərpa mənbəyi kimi şərh edilmişdir. Köhnəlməyə bu qədər geniş statusun verilməsi onun mahiyyətinin düzgün dərk edilməməsinin nəticəsində yaranmışdır;

– fiziki və mənaevi köhnəlməni fiziki baxımdan ölçmək mümkün olmadığı bir şəraitdə onun, yəni köhnəlmənin dəyər ifadəsində ölçülməsi və onun amortizasiya ayrımları ilə eyni kəmiyyətdə əks etdirilməsi bu sahədə uçotun nəzəri-metodiki və praktiki baxımdan düzgün aparılmasına mane olur;

– köhnəlmə ilə amortizasiyanın eyniləşdirilməsi və onların hər ikisinin eyni zamanda uçot obyektinə çevrilməsi ona gətirib çıxarır ki, köhnəlmə əsasında əsas vəsaitlərin köhnəlmə dərəcəsi, amortizasiya əsasında isə onların bərpası üzrə rezerv (amortizasiya fondu) təhlil edilirdi, bu da eyni kəmiyyətin müxtəlif traktovkaları üçün əsas verirdi;

–son dövrlərdə köhnəlmənin deyil, yalnız amortizasiyanın uçotu aparılsa da, bu cür uçotun mahiyyəti və məzmunu köhnəlmə traktovkasından kənara çıxmır, yəni daha çox köhnəlmənin mahiyyətinə uyğun gəlir;

–köhnəlmə fiziki (natural) və dəyər ifadəsində ölçülə bilmədiyinə görə “köhnəlmə” anlayışlarının mühasibat uçotunun nəzəriyyəsində və praktikasında istifadə olunması məqsədəuyğun deyil, bu səbəbdən də uçot-hesabat obyektini kimi yalnız “amortizasiya” anlayışı çıxış etməlidir;

–uçot sistemində amortizasiya ayırmaları hesablanarkən, “aktivin faydalı istifadə müddəti” göstəricisi deyil, “aktivin dəyərinin faydalı ödənilmə müddəti” göstəricisi götürülməlidir. Müasir biznesin inkişafı məhz bu istiqamətdə gedə bilər.

Ədəbiyyat

1. Самуэльсон, П. А., Нордхаус В. Д. Экономика: Пер. с англ.- М.: «Издательство БИНОМ», 1997.- 800 с.
2. Экономическая теория (политэкономия): Учебник/Под общ. ред. акад. В. И. Видяпина, акад. Г. П. Журавлевой.-4-е изд.-М.: ИНФРА-М,2004.-640с.
3. Политическая экономия. Учебник для экон. вузов и фак. Изд.2-е, доп. Т.2. Политиздат,1976.-574с.
4. Экономическая статистика: Учебник/ Под ред.Ю.Н.Иванова.-М.: ИНФРА-М, 1998.-480 с.
5. Политическая экономия. Словарь/ Под ред. О.И. Ожерельева и др.- М., Политиздат, 1990.-607с.
6. Экономика предприятия (фирмы):Учебник под ред. проф. О. И. Волкова и доц. О. В. Девяткина-3-е изд.,перераб. и доп.- М.: ИНФРА-М,2002.-601 с.
7. Бланк, И. А. Управление активами.-К.: «Ника-Центр», 2000.-720 с.
8. Большая российская энциклопедия.СПб.:Норинт, 1998;
9. Большой российский энциклопедический словарь. М., 2007;
10. Пушкарева, В. М. Экономика. Словарь: Учебное пособие.- М.: Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2016.-232с.
11. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях. Москва «Финансы и статистка», 1983.-277 с.
12. Соколов, Я. В. История развития бухгалтерского учета.- М.: Финансы и статистика, 1985.-367 с.
13. Мэтьюс, М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. под ред. Я. В.Соколова, И.А. Смирновой.-М: Аудит, ЮНИТИ, 1999.-663 с.
14. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Коддуелл: Пер.с англ. / Под ред. проф.Я. В.Соколова.2-ое изд. , стереотип.- Финансы и статистика, 1997.- 496 с.
15. Хендриксен, Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. под ред. Я. В.Соколова, И.А. Смирновой.- М: Финансы и статистика, 1997.- 576 с.
16. Маздоров, В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.). М., « Финансы» , 1972.-318 с.

17. Фараджев, А. К. Лекции по курсу бухгалтерского учета. Баку-Азернешр-1948.- 286 с.
18. Козлова, Е. ПБухгалтерский учет / У. Козлова, Н. В. Парашутин, Т. Н. Бабченко, Е. Н. Галанина;М: Финансы и статистика, 1994.- 464 с.
- 19 Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М: ИНФОРМ, 2000.-584 с.
20. Бухгалтерский учет: учеб./ И. И. Бочкарева, В. А. Быков [и др.]; под ред. Я. В. Соколова.– 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд.-во Проспект, 2007.-776 с.
21. Пчелина, С. Л. Международные стандарты финансовой отчетности: [Текст] / С. Л. Пчелина, М. Н. Минаева; «Высшая школа экономики» , 2011.- 256 с.
22. Mühəsibat (maliiyə) uçotu. Q.Ə.Abbasovun rəhbərliyi və elmi redaktorluğu ilə. В.- 2003- 580 s.
23. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / коллектив авторов.- М.: КНОРУС, 2012.-432 с.
24. Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке. М.: Аскери – АССА, 2009-1047с.