

Muhasebe Açısından Dünya İşletmesi Kuramı

Prof. Dr. Oktay Güvemli

Marmara Üni. E. Öğr. Üyesi

*Saçma görülen deneylerden
hoşlanırım, bunu kendim de
her zaman yaparım.*

Charles Darwin

Ö z e t

Bu incelemede öncelikle, dünyanın bir işletme kabul edilip, edilemeyeceği üzerinde durulmuş ve sonra da bir sanayi kuruluşu ile dünya işletmesinin, muhasebe bilançosu eşitliğinde varlık ve kaynak ayırımı, sınıflandırması yapılmıştır. Bu çalışmalardan sonra, işletme varlık ve kaynakları ile dünya işletmesinin varlık unsurlarının kendi aralarında, kaynak unsurlarının kendi aralarındaki ilişkileri inceleme konusu yapılmıştır. Bu incelemede, işletme varlık unsurlarının birbirleri ile, işletme kaynak unsurlarının birbirleri ile bağıntıları üzerinde durulmuş ve bulgular, dünya varlık unsurlarının birbirleri ile, dünya kaynak unsurlarının birbirleri ile bağıntıları ile karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

Daha sonra, işletme varlık ve kaynak bağıntısı üzerinde durulmuş ve bu bağıntılardaki bulguların, dünya varlık ve kaynak bağıntıları ile kıyaslanmasına çaba gösterilmiştir. Bir de işletme varlıklarının faaliyetlerinden doğan gelir ve giderler ile dünya işletmesinin gelir ve giderleri inceleme konusu yapılmış ve benzer yönlerin saptanması denenmiştir.

Ve varılan sonuçlar, sonuç kısmında açıklanmıştır. Kimi eksikliklere rağmen, her iki işletme arasında birçok paralelliğin tespit edildiği belirtilmiştir.

Anahtar sözcükler: Sanayi işletmesi, dünya işletmesi, her iki işletmenin varlık – kaynak benzerlikleri.

Jel Sınıflandırması: M11,M29,M42

Abstract (World Enterprise Hypothesis in Terms of Accounting)

This paper primarily examines as if the world could be considered as an enterprise or not. Afterwards, asset and resource classification of an industrial enterprise and a world enterprise was made in terms of a balance sheet. At first, paper analyses the assets and resources of the industrial enterprise and the world enterprise separately. Secondly, the relationship between the industrial enterprise's and world enterprise's assets and resources were compared with each other.

Findings related to the asset and resource relationship were compared with the asset and resource relationship of the world enterprise. Also, paper aims to compare the revenues and the expenditures of the industrial enterprise and the world enterprise.

Findings are explained in the conclusion section. Findings indicate that among some deficiencies, many similarities were found.

Key words: Industrial enterprise, world enterprise, asset and resource similarities.

Jel Classification: M11,M29,M42

1. Giriş

İşletme, gerekseme duyulan mal ve hizmetin üretimini yapan iktisadi birim olarak tanımlanabilmektedir (*G. Budak, G. Budak, Sayfa:6, 2004*). İşletmenin doğal çevresini, hava, su, iklim şartları, ulaşım olanakları, enerji kaynakları oluşturur. Bu koşullar dünya için de geçerlidir (*Ö.Akmüt, R. Aktaş ve arkadaşları, Sayfa 10-24, 2003*) . Hava, su dünyanın kendi kaynaklarıdır. İklim koşulları da dünyanın kendi koşullarıdır. Dışarıdan aldığı güneş enerjisi vardır. İşletmenin çevresel koşulları, onu dünya işletmesine yaklaştıran nitelik taşır. İşletmenin ekonomik çevresi ile dünya arasında da benzerlik söz konusudur. İşletmenin temel ekonomik çevresini oluşturan arz ve talep, dünya için de geçerlidir. Ama bu geçerlilik dünya dışı ile değil dünya varlıklarının gereksemeleri açısından geçerlidir. Örneğin bitki örtüsünün üretimi, dünyanın öteki canlı varlıkları (insan ve hayvan) içindir. İnsanlar ve hayvanlar, bitki örtüsünün üretimine gerekseme duyarlar. İşletmenin bir yasal çevresi vardır, işletme onu çevreleyen yasalara uygun olarak hareket eder. Dünya için ise,

doğa yasaları geçerlidir. Dünyanın hem kendi etrafında ve hem de güneş etrafında dönüşü, elips şeklinde bir yörüngede hareket edişi, mevsimleri ortaya çıkaran eğikliği bu yasaları oluşturur. İşletme de, dünya da kendi yasaları çerçevesinde faaliyet gösterirler, İşletmeler, ülke iktisadını oluşturur, birbirlerinden bağımsızdırlar, ama genellikle birbirlerini tamamlarlar. Dünya da öyledir. Güneş sistemi içinde yer alır, Güneş uydularından birisidir. Güneş sistemi de evrendeki yıldız sistemlerinin bir parçasıdır. Bir ülkede iktisadi bölgelerin ülkenin iktisadını oluşturması ve her ülkenin dünya ülkelerinin ortaya koyduğu bütünlüğün bir parçası olması gibi.

Bu açıklamalar, işletme biliminin kimi esasları açısından, işletme ve dünya benzerliğine kısaca göz atmak için yapılmıştır. Ancak konu, yazarın uzmanlık alanı olan muhasebe disiplini açısından ele alınmaktadır. Bu nedenle konunun muhasebe kuralları çerçevesinde incelenmesi gereği vardır.

Dünyanın bir işletme olduğu ve insanoğlunun kurduğu işletmelere benzediği düşüncesi, belki dünyanın başka başka yerlerindeki insanlar tarafından da ileri sürülmektedir. Bu satırların yazarı, bu görüşü ele alan geniş çaplı araştırmalara henüz ulaşamamıştır. Bu nedenle burada ileri sürülen görüşler yazarın kendisine aittir.

Dünyada varlıklar vardır ve bu varlıkları yaşatan kaynaklar vardır. Dünya varlıkları, kaynaklardan yararlanarak yaşamlarını sürdürürler, çoğalırlar, ölürler. Kaynaklar ise, belirli bir düzen içinde işlevlerini sürdürürken, kendilerini korumaya gayret gösterirler. Dünya varlıklarının kendi aralarındaki ilişki, kaynaklarının kendi aralarındaki ilişki, bir sanayi kuruluşunun varlık unsurlarının ve kaynak unsurlarının kendi aralarındaki ilişkilere benzer.

Dünya işletmesi, bir sanayi kuruluşuna paralel olarak aşağıdaki başlıklar altında ele alınabilir.

- Varlıklar – kaynaklar dengesi ve yapısı.
- Varlıklar - kaynaklar bağıntısı ve varlıkların faaliyetleri ile yaratılan değer, çoğalma.
- Varlıkların ve kaynakların yönetimi.
- Varlıklar ve kaynakların ömrü vb.

Bütün bu konular, bir işletmenin, tercihan bir sanayi işletmesinin konularına paralel olarak ele alınabilir. Bu bölümde yukarıda sıralanan konulardan bazıları ele alınacaktır.

2. Varlıkların ve Kaynakların Yapısı

20. Varlıklar Arasındaki İlişkiler

Dünyanın varlık ve kaynak dengesinde varlıklarda üç unsur, kaynaklarda üç unsur yer alır.

D ü n y a

<i>Varlıklar</i>	<i>Kaynaklar</i>
<i>İnsanlar</i>	<i>Hava</i>
<i>Hayvanlar</i>	<i>Su</i>
<i>Bitkiler</i>	<i>Toprak</i>

Bu varlıklar ve kaynaklar dünya dengesini oluşturur.

Bir sanayi işletmesinin de varlıkları ve kaynakları vardır. Muhasebe dilinde bilanço denilen işletme dengesi aşağıdaki gibidir.

A. İşletmesi

<i>Varlıklar</i>	<i>Kaynaklar</i>
<i>Dönen varlıklar</i>	<i>Kısa süreli kaynaklar</i>
<i>Bağlı varlıklar</i>	<i>Orta süreli kaynaklar</i>
<i>Duran varlıklar</i>	<i>Özkaynaklar</i>

Bu varlıklar ve kaynaklardan oluşan denge, dünya işletmesindeki kadar açık değildir. Yöneticiler, işletme faaliyetlerinde yararlanmak amacı ile, bilanço adı altında bu sınıflandırmayı yapmışlardır. Bu nedenle öncelikle ***A İşletmesi***'nin varlıklarını ve kaynaklarının klasik tanımlarını yapmak gereği vardır.

- *Bir sanayi işletmesinde dönen varlıklar*, bir çalışma dönemi içinde (ilk madde ve malzemelerin satın alınma ön ödemelerinden başlayıp, ilk madde ve malzemelerin stokta bekleme, üretim süreçlerini, mamul haline gelme, satılma ve alacaklarda bekleme süreçlerini ve nihayet tahsili sürecini

kapsayan süre) şeklini değiştiren ve süre sonunda parasal değer bırakarak işletme dışına gönderilen değerlerden oluşur.

Muhasebe disiplinde bağlı varlıklar, üretim sürecine katılmayan, ama sahip olunan ve değer olarak korunan varlıklardır. Tahvilat satın alınmasında, bağlanma akçası (banka teminat mektubu gibi) verilmesinde olduğu gibi.

Bir de duran varlıklar vardır. Bunlar birden çok üretim sürecine (İlk maddenin ambardan çıkıp, mamul haline gelerek mamul ambarına girene kadar geçirdiği aşamalar, üretim sürecini oluşturur) katılan, her üretim sürecine amortismanlar yolu ile katkıda bulunan varlıklardır (*Oktay Güvemli: Sayfa 38-40, 1984*).

Duran varlık – bağlı varlık- dönen varlık arasında bir bağıntı vardır. Ve bir akış vardır. Dönen varlık unsurları üretim süreci boyunca duran varlıklar ile bir araya gelir. Ve retim dediğimiz olgu gerçekleşir. Bu retim olgusu sırasında dört unsur bir araya gelir. Dönen varlık unsuru (ilk madde, yardımcı madde), duran varlık unsuru (makine), emek (insan gücü), enerji (elektrik, doğal gaz vb). Ve sonuçta değeri olan bir dönen varlık unsuru (mamul) ortaya çıkar.

Dünyadaki varlıklar ve aralarındaki ilişkiler üzerinde, işletme varlıklarının yukarda özetlenen özelliklerini göz önünde tutarak duralım.

Varlıkların i içe, birlikte yaşama zellikleri

İnsan, hayvan ve bitki varlığı, işletme varlıklarında olduğu gibi bir arada yaşar, i içedir. Ve birbirlerine gereksemeleri vardır. İnsanlar, hayvan ve bitki örtüsü ile ilişki içindedir. Doğal evre içinde bağımsız olarak yaşamayı seven hayvanların, insanlar ile bağıntısı biraz zorlama halindedir. Bağlı varlıkların dönen varlıklar ile ilişkisinin zayıf olması gibi. Bitki rts de bağımsız bir yapıdadır. Ama duran varlıklar gibidir. Hareket etmezler. Oldukları yerde dururlar, duran varlıklar nasıl üretim zamanı dönen varlıklar ile bir araya gelirler, bitki örtüsü de gerekseme duyulduğu zaman öteki iki canlı grubu ile (insan ve hayvan) bir araya gelirler.

Varlıkların oğalmaları

İşletmenin dönen, bağlı ve duran varlıkları cansızdır. Dünyanın 

varlık grubu da canlıdır. Cansız olan işletme varlıkları tek mamul veya mamul gamını üretme odaklanmıştır. Dünya varlıkları canlı oldukları için her biri kendi varlığını çoğalmak ister. İnsan kendi yavrusunu büyütür ve çoğalır. Hayvan kendi yavrusunu büyütür ve çoğalır. Bitkiler de kendi türlerini devam ettirme ve çoğalma peşinde olurlar. Bir işletmenin bilançosunda toplam varlıklar bir dönem içinde nasıl artış gösterirse, dünya varlıkları da bir yıl içinde aynı şekilde çoğalırlar. İşletmede süre bir yıldır. Yani 365 gündür. Mevsimler de aynı süreyi dörde bölerek, canlılara sunar. İşletmede bir dönem içinde büyüme, dönen, bağlı ve duran varlıklar arasında nasıl ki eşit olarak dağılmaz, dünyada da büyüme, canlılar arasında eşit olarak dağılmaz. Ancak insanın düşünen varlık olması, kendi lehine dengeyi bozmasına yardımcı olur. Birkaç mamulü üreten işletmenin, modern, ileri teknolojiyi kullandığı ve talebi daha fazla olan mamulü üreten varlıklarının daha hızlı büyümesi gibi.

Varlıklar arasındaki ilişkilerin giderek karmaşık hale gelmesi

Dünya varlıkları arasındaki bağıntı, mağara devrinde daha doğal ve kolay anlaşılır durumda idi. Sabah korunağından çıkan insan, daha doğal olan hayvan ve bitki örtüsü ile karşılaşır. İlk işletmelerde üretimin basit el emeği ile ve az miktarda yapılmasındaki doğallık gibi. Mağara devrinde hem insanlar ve hem de hayvanlar doğal bitki örtüsünde birlikte yaşıyorlar ve birlikte yararlanıyorlardı. Ağaçlardaki meyveleri yer, böğürtlen gibi bitkilerin meyveleri ile beslenirlerdi. Çağlar ilerledikçe, dünya varlıkları arasındaki ilişkiler kopmuş ve karmaşık hale gelmiştir, artık hayvanların yetiştirilmesi, bitki örtüsünün yetiştirilmesi doğal ortamlardan sun'ı ortamlara kaymıştır. Sanayi üretimi de küçük el emeğine dayalı mahalli ihtiyacı karşılayan küçük üretim birimleri yerine, dev fabrikalar haline gelmişler, işin içine bilgisayarlar, robotlar girmiştir.

Varlıkların üretim yapmaları

Bir sanayi işletmesinde dört unsurun (ilk madde, emek, makine, enerji) üretim için bir araya gelmesi gibi, üç canlı dünya varlık grubunun her birinin de benzer durum vardır. Onların asıl üretimleri çoğalmalarıdır. Çoğalma işlevinde kendi tohumlarını (ham madde) kullanırlar. Aldıkları gıdalar ve güneş onlara enerji verir. Çoğalma için emek harcarlar, çaba

gösterirler. İşletmede mamulün iyi olması için gösterilen çabayı onların her biri de gösterir. Buldukları ortam, onlara fabrika binası gibi, makine gibi hizmet sunar. Hepsinin bir yuvası vardır. Yani duran varlığa sahiptirler. İnsanın yuvası mağara devrinde mağara idi, şimdi ev. Hayvanın yuvası inidir, toprak altıdır, ağaçlara yaptığı yuvadır ya da doğayı (toprak, su), ağaç altını kullanırlar. Bir ağacın yuvası ormandır. Bir çimin yuvası çimenliktir. Ve hepsi güneş enerjisinden yararlanırlar. Enerjiyi dünya canlıları dünya dışından temin ederler. İşletmenin enerjisini (elektrik, doğal gaz vb.) dışarıdan alması gibi. Sanayi işletmesinin akşam faaliyetine son vermesi gibi dünya varlıkları da gece uyurlar.

Varlıkların gereksemeleri

Üç dünya varlığının her birinin üç temel gerekmesi vardır. Yemek (katı yiyecek ve su), uyumak, kendisini korumak. İnsanlarda bu üç gerekseme çok açıktır. İnsanın yaşayabilmesi için yemek yemesi, dinlenmesi için uyuması ve günlük yaşamında karşılaşması muhtemel tehlikelerden kendisini korumaya çalışması söz konusudur. Hayvanlarda da bu üç gerekseme yeterince açıktır. Bir hayvan yemek yer, su içer, uyur ve kendisini tehlikelerden korumaya çalışır. Aynı insanlar gibi. Bitkiler de öyledir. Onlar gıdalarını ve sularını topraktan (ya da yağmurlardan) alırlar, uyumaları uzun sürer ve tüm kış boyu uyurlar (hayvanlardan ayı, kaplumbağa gibi olanlar da bu konuda bitki örtüsüne ayak uydururlar). Bitki örtüsünün korunması çokluk halinde bulunmaları ile sağlanır. Bazen dikenleri, zehirli salgıları ile bireysel olarak da kendilerini korumaya çalışırlar. Bir işletmede böyledir. Yaşayabilmesi için (faaliyetini sürdürmesi için) devamlı gıdaya yani ilk maddeye ihtiyacı vardır, gece makineler dinlenir, yani işletme uyur. Ve ambarlar, üretim prosedürü, duran varlıklar sürekli korunmak ister. Cansız oldukları için bir canlı, yani insan bu konuda onlara yardımcı olur.

Varlıkların bakımları

Üç canlı grubu da hastalanabilir. İnsanlar evde ya da hastanede bakım ile iyileşmeye çalışırlar. Bazen ameliyat olurlar. Hayvanlar da hastalanırlar, iyileşme olanakları insanlar gibi değildir, ama kendilerine göre yöntemler geliştirmişlerdir. Midesinden rahatsız köpeğin zaman zaman bitkileri yemeğe

çalıştığı görülür. İnsanın pansuman yapması gibi, onlar da yararlarını yalayarak iyileştirmeye çalışırlar. Bitkilerde de iyileşme hayvanlar gibi zordur. Ama gövdesinden yaralanan, kabukları soyulmuş bir ağacın kabuğunu o tarafa doğru genişleterek yarasını nasıl sardığını, dalı kesilmiş bir ağacın kesik yeri zaman ile nasıl kapattığını herkes bilir. Bir yaprağı koparılan bir çim, yeni yaprağını çıkardığını bilmeyen yoktur. Bu örnekler konuyu aydınlatmaya yeterlidir. Bu nedenle hayvanlar ve bitkilerin bu bilinen iyileştirme çabaları yanında, kopan kuyruğu yerine yenisini çıkaran sürüngenlerde olduğu gibi, gizem dolu iyileştirme yöntemlerinin var olduğu bilinmektedir. Bir sanayi işletmesinin zaman zaman faaliyetine ara vererek, üretimini durdurarak bakıma alınması, insan, hayvan ve bitkilerin hastalık zamanlarında faaliyetlerine ara vermelerine benzer. İnsan, hayvan yatar, istirahat eder; bitki, meyve ve filiz vermek istemez. İşletmenin kısmen bakıma alınması, yani hem üretim yapması ve hem de kimi bölümlerin bakımdan geçirilmesi söz konusu olabileceği gibi, insanlar, hayvanlar kimi rahatsızlıklarını ayakta faaliyetlerini sürdürerek geçirmeye çalışabilirler. Bir meyve ağacı da öyledir. Bir dalı hastalanıp meyve vermezken, öteki dalları meyve verebilir. Bir işletme zaman zaman deposundaki malları elden geçirerek, bakımını yapmak, tahsili güçleşen alacaklarını gözden geçirerek önlem almak, tahsil etmeye çalışmak, yorulan duran varlığını bakıma alarak yenileştirmeye çalışmak gereğini duyabilir. Bunlar insanın çek-up yaptırması gibidir. Hayvan sürülerinin iç güdüsel olarak kendilerini kontrol etmesi gibidir. Bir bitki örtüsünün gelen hastalıklara karşı kendi koruma zırhını kuşanması gibidir.

Varlıkların yenilenmesi

Bir işletmede varlıklar yenilenir. Eskiyen duran varlıklar kullanım dışı bırakılır. Tapon mallar hurda bedeline elden çıkarılır. Bütün bunlar yerlerine yenilerini bırakarak giderler. Ya da yenileri alınır, eskileri atılır. İnsanlardan, hayvanlardan ve bitkilerden ömrünü dolduranların ölmeleri gibi. Yerine insanlar ve hayvanlar çocuklarını bırakır, bitki dünyası da fidanlarını bırakır.

Bir sanayi işletmesinin dönen varlıkları arasında yer alan ilk madde işe yaramaz halde ise, yenisi alınır. Duran varlıklardan bir makine işe yaramaz hale gelince yenisi alınır. Ama hem dönen varlıklar ve hem de duran

varlıklar birbirlerinden bağımsız olarak, yenilenme olayı ile karşılaşılır. Dünya canlıları da böyledir. Üç canlı varlık grubu birbirinden bağımsız olarak yenilenir. Yani yenilenme olayı, dünya canlı grupları arasında kendi grupları içinde yaşanır. İnsanlar doğurur, hayvanlar ya canlı doğurur (memeliler) ya da yumurtlamak yolu ile çoğalırlar. Bitkilerde de dölleme vardır. Bir fındık ocağı, kökünden sürekli ışkın çıkararak yenilenir. Bir elma ağacının, bir kiraz ağacının önce çiçekleri rüzgar yardımı ile döllendir, sonra da yere düşen meyvesinin içindeki çekirdeğinden toprak yardımı ile yeni fidanını verir. Ama öteki canlı grupları gibi dölleme söz konusudur. Ve ek olarak toprakla yardımlaşma içinde olur.

21. Kaynaklar Arasındaki İlişkiler

Bu ilişkilerin incelenmesinde de öncelikle bir işletmenin bilançosunda yer alan kısa süreli kaynaklar, orta süreli kaynaklar ve özkaynakların, muhasebe dili ile kısa anlatımı üzerinde durulacaktır (*Oktay Güvemli: Sayfa 11-16, 1973*).

Kısa süreli kaynaklar: Bir işletmenin kısa süreli kaynakları, bir yıl içinde vadesi gelecek olan ve vadesi geldiğinde ya ödenecek ya da bir başka kaynakla yer değiştirecek kaynaklardır.

Orta süreli kaynaklar: Vadesi iki yıl ya da daha uzun olan kaynaklardır. Genellikle taksitler halinde geri ödenirler. Bir yıl içinde ödenecek bölümü, kısa süreli kaynaklar içinde gösterilir. Kar ve amortismanlar ile geri ödenirler, dolayısı ile ödenmeleri özkaynaklarda artışa neden olur. Yani, zaman içinde orta süreli kaynaklar azalır, özkaynaklar artar. Ama ikisinin toplamı süreklilik gösterir. Bu nedenle ikisinin (orta süreli kaynaklar ve özkaynaklar) toplamına sürekli kaynaklar denir.

Özkaynaklar: Ortaklar tarafından işletmeye konulan sermaye ile dönem karının dağıtılmayarak işletmede alıkonulan kısmından oluşur. İşletmenin temel kaynağıdır. Bu nedenle ötekilere yabancı kaynak, bu kaynağa özkaynak denir (*Oktay Güvemli, Sayfa: 107-108, 1981*).

Bu kaynaklar, işletme varlıklarına karşılık işletmenin dengesini oluştururlar. Dünya kaynakları ise hava, su ve topraktan oluşur. Bunları

tanımlamaya gerek yoktur. Daha açıktır ve anlaşılması daha kolaydır. Çünkü işletme bilançosu ve kaynakları ile konuyla ilgilenenler meşgul olurken, herkes dünya kaynaklarının içinde yaşar ve her gün onlarla iç içedir.

Hem işletme kaynaklarının birbirleri ile etkileşimi vardır ve hem de dünya kaynaklarının bir birbirleri ile etkileşimi vardır. Ve bu etkileşimler arasında önemli paralellikleri de görmek olanağı bulunmaktadır.

Dalgalanma, savrulma etkeni

Kısa süreli kaynakların klasik yapısını genel olarak, kısa süreli banka kredileri ve satıcılara olan borçlar oluşturur. Bu iki unsur sürekli hareket halindedir, Banka kredileri eğer müşteri çekleri ile yürütülüyorsa, çekin tahsili ile azalır, işletmenin yeni çekişi ile yükselir. Bu dalgalanma kredinin kapasitesi (kredi limiti) içinde olur. Satıcılar da öyledir. Yeni mal alımı ile yükselir, ödeme ile düşer, belirli limitler içinde sürekli dalgalanma gösterir. Bu, nakit hareketlerinin ortaya koyduğu rüzgarın etkisi ile ortaya çıkan dalgalanmadır. Dünya kaynaklarından en hareketli olan hava da öyledir. Rüzgâr ile sürekli dalgalanma, hareket gösterir. Bir o yana bir bu yana gider, gelir. Bazen güneyden kuzeye, bazen kuzeyden güneye dalgalanır. Bu hareketler, doğada rüzgar etkisi ile dalgalanmadır.

Bu dalgalanmalarda kısa süreli kaynaklar, orta süreli kaynaklar ile etkileşim içinde olur. Yani orta süreli kaynakların (borçların) bir yıl içinde ödenecek olan kısmı kısa süreli kaynaklara katılır ve kısa süreli kaynaklara hareket verir. Benzer durum hava ve su arasında da vardır. Su buharlaşır, havaya karışır, bulut olur ve rüzgârla dalgalanmaya, savrulmaya su da bulut halinde iştirak etmiş olur. Aynen orta süreli borcun bir yıl içinde ödenecek kısmının kısa süreli kaynaklar içindeki dalgalanmaya katılması gibi.

Kısa süreli kaynakların dalgalanmasının, işletme faaliyetlerine bağlı olarak kabul edilebilir bir alt ve üst sınırları vardır. Bu sınırları borçlanma limitleri tayin eder. Çok fazla düşüş işletme faaliyetlerinin yürütülmesini güçleştirir. Çok fazla artış, hem limitleri zorlar ve hem de yabancı kaynak maliyeti (faiz) dolayısı ile işletmeye zarar verir. Hava da öyledir. Çok fazla dalgalanma büyük fırtınalara neden olur ve çevreye zarar verir. Hiç dalgalanmama da zararlıdır. Çünkü rüzgar ferahlık verir, yağmur getirir

Üç kaynak arasında ilişkinin kurulması

İşletmede kısa süreli kaynaklar ile özkaynaklar arasındaki ilişkiyi orta süreli kaynaklar kurar. Bu ilişki bir yandan, yukarda belirtildiği üzere, orta süreli kaynağın vadesi gelen kısmının kısa süreli kaynaklara dahil edilmesi sureti ile gerçekleşir; bir yandan da orta süreli kaynağın taksitlerinin kar ve amortismanlarla ödenmesi dolayısı ile özkaynaklarda artışa (kâr özkaynağa eklenir) neden olması, başka bir deyişle özkaynak haline dönüşmesi ile gerçekleşir. Yani orta süreli kaynaklar, kısa süreli kaynaklara ve özkaynaklara katılarak yok olur. Ama orta süreli kaynakların potansiyel olarak her zaman işletme kaynakları arasında yeri vardır.

Dünya dengesinin üç kaynağın biri olan su, hava ve toprak arasında yer alır ve işletmenin orta süreli kaynağına benzer şekilde yok olur. Bir su birikintisini düşünün, Bu su birikintisi iki etken altında yok olur. Bir kısmı buharlaşarak havaya karışır. Bir kısmı da toprağa karışır, toprak tarafından emilir ve yok olur. Ama her zaman potansiyel olarak su vardır.

Kaynaklar arasında denge

İşletme kaynakları arasında bir denge vardır. Kimi artar, kimi azalır. Orta süreli borç alındığında orta süreli kaynaklar artar. Taksitlerin ödenmesi ile azalır; yeniden orta süreli kredi alınır, bu kaynakların seviyesi yeniden yükselir. Ama orta süreli kaynakların seviyesi her zaman, öteki iki kaynağın seviyelerine bağlı olarak artar ve azalır. Hava, su ve toprak da kendi aralarında bir dengeye sahiptirler. Su kimi zaman artar, kimi zaman azalır. Ve seviyesi öteki iki kaynağa göre oluşur. Hava yağmur bulutlarını taşırsa su toprağa düşer. Toprak kaldırdığı ölçüde su birikir. Ama sürekli seviyesi değişen sudur. İşletme kaynaklarında orta süreli kaynağın seviyesinin sürekli değişmesi gibi.

Kaynağın seviyesinin belirlenmesi

Orta süreli kaynağın seviyesini, finansman kuralları gereği özkaynaklar belirler. Özkaynaklar fazla ise, orta süreli kaynak tedariki de fazla olur. Özkaynak düşük seviyede ise orta süreli kaynağın da seviyesi düşük olur. Suyun seviyesinin belirlenmesi de toprağa göre olur. Göllerin, barajların, toprağın yapısına göre oluşması gibi. Toprak yapısı ne kadar elverişli olursa, su da o kadar biriktirebilir.

Kaynağın akışı

Orta süreli kaynaklar, yeni borç alınınca artar, birikir; taksitleri ödenince akar gider ve azalır. Bu birikim ve azalma, özkaynakların seviyesine göre oluşur. Özkaynaklar güçlü ise, orta süreli kaynağın taksitleri de yüksek olur, güçlü olur. Yani orta süreli kaynakların sadece seviyesi değil, taksitlerinin yüksekliği de özkaynaklara göre belirlenir. Aslında bunların her ikisi de (orta süreli kaynağın seviyesi ve taksitleri) bir birbirine bağlıdır. Birisi yüksek ise öteki de yüksektir. Ama her ikisinin seviyesi de özkaynaklara göre belirlenir. Su da öyledir. Orta süreli kaynağın taksitlerinin akıp gitmesi gibi, su da toprak üzerinde akar gider. Akarsular böyle oluşur. Toprak yüzeyi ne kadar genişse su da o kadar hacimli akar gider. Nil nehri böyledir. Mississipi nehri de böyledir. Geniş toprak alanları bu nehirleri büyütür. İşletmede orta süreli kaynağın ödenecek taksidi ana tutardan kopar ve akıp gider. Akarsular da öyledir. Toprak altındaki birikimlerden ya da daha görünür hali ile barajlardaki büyük su kitlesinden kopar akar, gider. Buharlaşıma yanında biriken suyun azalmasının ikinci yolu, akarsular ile azalmasıdır.

Tedarik yerinin (kaynağın) potansiyelinden yararlanma gücü

İşletmenin orta süreli kaynakları, büyük finans kaynaklarından yararlanılarak oluşur. Orta süreli kredi veren bankacılık sistemi, sermaye piyasası araçları gibi. İşletme onlar ile içli dışlıdır. Her zaman ilişki içindedir. Bu büyük havuzdan imkanlar elverişli olunca yararlanır, orta süreli kaynak sağlar. Hava ve toprağın su ile ilişkisi de öyledir. Denizler, okyanuslar büyük su havuzlarını oluşturur. Denizlerdeki buharlaşma, su kaynağı olarak hava yardımı ile toprağa gelir, dünya kaynakları arasına katılır. Denizler, okyanuslardaki tuzlu sular, dünya kaynaklarının yararlanılabilir olma koşuluna uymaz. Tatlı su, yararlanılabilir olarak dünya kaynakları arasında yer alır. Deniz suyunu yararlanılabilir kılan, dünyanın öteki kaynaklarının çabasıdır. Yani havanın buharlaşan suyu taşıma gücüdür. Toprağın su birikimini taşıyabilme gücüdür. Orta süreli kredi olanaklarından, özkaynakların elverişli olması (yüksek seviyede bulunması) ölçüsünde, kısa süreli borçların (kaynakların) yüksek seviyede bulunmaması durumunda yararlanılabilmesi gibi.

Kaynakların oturduğu temel

İşletme kaynakları arasında, hem kısa süreli kaynakların ve hem de orta süreli kaynakların seviyesini belirleyen temel olgu, özkaynakların seviyesidir, büyüklüğüdür. Orta süreli kaynaklarda bu bağıntı büyük ölçüde geçerlidir. Kısa süreli kaynakların seviyesinin belirlenmesinde, dönen varlıkların da etkisi olduğunu (vadesinden önce alacağın bankaya temlik edilerek kredi kullanılmasında olduğu gibi) belirtmek gerekmektedir. Bunlar, işletme finansının temel kurallarıdır. Ancak, özkaynak seviyesinin, öteki kaynakların seviyesini belirleyici olması, her zaman kabul gören bir görüştür. Yani özkaynaklar, belirleyici olandır, temeldir. Dünya kaynaklarında toprak da böyledir. Toprak esastır. Su ve hava onun üzerinde yer alır. Kısa süreli ve orta süreli kaynakların özkaynaklar üzerinde yer alması gibi. Toprak büyürse, elverişli koşullar çerçevesinde tatlı su da büyüme olanağına sahiptir. Kuraklık koşulları yararlanılabilecek suyu azaltır. İşletmenin kötü finans yönetimi de orta süreli kaynaklardan yararlanma fırsatını azaltır.

Bu arada yararlanılabilir havanın da toprak (kara parçaları) üzerine yer aldığı, denizlerin, okyanusların üzerindeki havadan, insan, hayvan ve bitkilerin daha az yararlandığını belirtmek uygun olacaktır. Yani havanın toprağa bağımlılığı, suyun toprağa bağımlılığından daha azdır. Kısa süreli kaynağın özkaynağa bağımlılığının, orta süreli kaynağın özkaynağa bağımlılığından daha az olması gibi.

Temeli oluşturan kaynağın özellikleri

İşletmede özkaynak seviyesi değişmez, olağan koşullarda kâr ile artar. Özkaynak - kâr ilişkisi, işletme varlıklarının çalışmasına bağlıdır. İşletme aktifleri verimli olursa kâr doğar. Dünyada da toprak değişmez, su ve havaya göre stabil olandır. Dünya varlıklarından, bitki örtüsü ile iç içedir. Bitki örtüsü ile topraktan yararlanır ve toprak zenginleşir.

Ayrıca varlık (özellikle duran varlık) – özkaynak ilişkisi gibi, bitki örtüsü – toprak ilişkisi söz konusudur. Bu ilişkiler üzerinde, varlık - kaynak ilişkisi incelenirken daha sonra durulacaktır. Burada belirtilmesi istenen, özkaynağın kâr ile büyümesi, yani özkaynağın amacına ulaşmasıdır. Bitki örtüsünün zenginliği ile de toprak amacına ulaşmış olur, verimli olur. Çıplak,

bakımsız toprak ile kâr sağlayamayan özkaynak arasında bir benzerlik vardır.

İşletmede özkaynak asıldır. Dünyada toprak asıldır. İşletmede her aktivitede az ya da çok özkaynağın etkisi vardır; dünyada da öteki canlı varlık grupları toprağın elverişliliğine göre oluşur, gelişir. Özkaynak, sadece öteki kaynakların seviyesini belirlemez, varlıkların seviyesini de belirler. Toprak da öyledir. Sadece tatlı su seviyesini ve yararlanılan hava bolluğunu belirlemez, dünyanın varlıklarının seviyesini de belirler. Önce bitki örtüsünün alanını belirler, sonra da insan ve hayvan popülasyonunun potansiyelini belirler.

Kaynakların yenilenmesi

İşletmede varlıklar gibi kaynaklar da yenilenir. Kısa süreli kaynaklar sürekli hareket halinde ve akış halinde oldukları için sürekli bir yenileşme içersindedir. Satıcılardan kısa vadeli ham madde alınır, parası ödenir yenisi alınır. Ve böylece devam eder gider. Orta süreli kredi de yenilenme daha uzun sürede olur. Örneğin üç yıl vadeli bir orta süreli banka kredisi alındığında, her yıl taksidi ödenerek azalır ve üç yıl içinde yok olur. Sonra yenisi alınır. Ve böylece orta süreli kaynaktaki yenilenme üç yıl içinde gerçekleşmiş olur. Ama özkaynaklar yenilenmez. Seviyeleri genellikle değişmez.

Havanın yenilenmesi, rüzgarla temiz havanın gelmesi şeklinde olur. Bu her gün ya da birkaç günde bir olur. Genelde sürekli hava akımı söz konusu olabilir. Kısa süreli kaynağın sürekli akış halinde olması gibi. Suyun yenilenmesi, buharlaşan ve toprağın çektiği sular yerine, yağmur ve kar ile toprak altında biriken suyun çıkıp gelmesi ile olur. Ama suyun yenilenmesi, havanın yenilenmesinden daha uzun sürede gerçekleşir. Aynen orta süreli kaynağın, kısa süreli kaynağa göre daha uzun sürede yenilenmesi gibi. Toprak genelde durağandır, yenilenmez, yenilenmesi çok uzun sürede olur. Sel ile akıp giden toprağın yerini, kayaların rüzgar ile, yağmur ile, sıcaklık-soğukluğun etkisi ile aşınması, ufalanması ve toprak haline gelmesi çok uzun süre alır. İşletme özkaynağının değişmesi ve yenilenmesinin çok süre alması gibi.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda, hem işletmede ve hem de varlıklar ve kaynaklar ayrı ele alınmış ve inceleme konusu yapılmıştır. Bir de işletmenin varlık ve kaynak ilişkisinin incelenmesi, dünyanın varlık ve

kaynaklarının bağıntısı üzerinde durulması söz konusudur.

3. Varlıklar ile Kaynakların Bağıntısı ve Varlıkların Faaliyetlerinden Gelir Yaratılması

30. Varlıklar ile Kaynakların Bağıntısı

Bir sanayi işletmesinin bilançosunda varlıklar ve kaynaklar bağıntısı kısaca aşağıdaki gibidir (*Oktay Güvemli: Sayfa 143-165, 1981*)

Dönen varlıklar ile kaynakların bağıntısı: Dönen varlıklar, kısa süreli

Kaynaklar ile finanse edilir. Ancak dönen varlıklar genellikle kısa süreli kaynaklardan daha yüksek seviyededir. Dönen varlıkların kısa süreli borçları aşan kısmına net işletme sermayesi denir ve uzun süreli kaynaklar ile yani orta süreli kaynaklar ve öz kaynaklar ile finanse edilir.

Bağlı ve duran varlıklar ise, orta süreli kaynaklar ve özkaynaklar ile, yani uzun süreli kaynaklar ile finanse edilir. Çünkü, bağlı ve duran varlıklar fazla hareket etmezler ve varlıklar arasında süreklilik gösterirler, dolayısı ile süreklilik gösteren kaynaklar ile finanse edilmeleri gerekir.

Bu kısa açıklamalar, işletmede varlıklar ve kaynaklar arasında yakın bir ilişki olduğunu ve kaynak olmazsa varlığın olamayacağı ve varlık varsa kaynağının da olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Ve ayrıca işletme finansının gerektirdiği kurallar çerçevesinde varlık – kaynak ilişkisinin oluştuğu anlaşılmaktadır.

İşletmede varlık varsa kaynağı vardır kuramı, dünya varlıkları için de geçerlidir. Ve dünya varlıklarının dünya kaynakları ile ilişkileri çok güçlüdür ve yaşamsaldır. Genel olarak insan, hayvan ve bitki örtüsünün, birlikte olarak üç kaynağa da gereksemeleri vardır. Hava, su ve toprak birlikte olarak dünya varlıklarını var ederler. Ancak biraz içine girildiğinde, toprağın tek başına insan ve hayvanın yaşamına fazla etkide bulunamayacağı ve toprağın kaynaklık yaptığı bitki örtüsünün bu yaşamda aracılık rolünü üstlendiği görülür.

Dünya varlıklarının dünya kaynakları ile bağıntısını ortaya koyabilmek için, işletme varlıklarında olduğu gibi, dünya varlıklarını ayrı ayrı ele almak gerekir. Dünya varlıklarından insan ve hayvanı bir grup olarak ele almak, bitki örtüsünü ayrı ele almak gerekir. Bu ayırımın bir nedeni de,

insan ve hayvanın hareketli canlı varlıkları oluşturması; bitki örtüsünün de hareketsiz ya da az hareket eden canlı varlığı oluşturmasıdır.

İnsan ve hayvan, hava ve su ile doğrudan bağıntılıdır. Hava ve su onların yaşam kaynağıdır. Yani hareketli olan bu iki kaynak, hareketli olan iki canlıya sürekli olarak yaşam desteğı verirler. Karşılıklı olarak bu hareketlilik bir ölçüde, dönen varlık ve kısa süreli kaynakların karşılıklı hareketliliğine benzer.

Dünya varlıklarından bitki örtüsü ile kaynaklar arasında yer alan toprağın bağıntısı biraz daha farklıdır. Topraksız bitki örtüsü olmaz. Hatta denizlerin ve göllerin tabanında dahi bu bitki örtüsü, bu canlılık görülür. Orada da balıklar ve benzerleri vardır. Ve onlar bu bitki örtüsünden yararlanırlar. İnsan ve hayvanların karadaki bitki örtüsünden yararlandıkları gibi. Bitki örtüsünün hava ve su ile bağıntısı, genelde toprak yardımı ile dolaylı bir şekilde oluşur. Ama doğrudan ilişkiden de söz edilmesi olanağı vardır.

Bitki örtüsü - toprak bağıntısı, duran varlık – özkaynak bağıntısı gibidir. İkisi de durağandır. Böylece işletmede durağan olan, az hareketli olan kaynakla (özkaynak), varlıklar arasında durağan olan, az hareketli olan varlığın (duran varlık) finansmanı kuralı, dünya kaynağı (toprak) ile dünya varlığı (bitki örtüsü) arasında da geçerlidir.

Toprak, üzerindeki bitki örtüsü ile canlı hareketli varlıklara (insan ve hayvan) hizmet verir. Özkaynağın, duran varlıkları finanse ederek, bu varlıkların, üretim yapmak üzere, dönen varlıklara hizmet vermesi gibi. Toprak anadır, temeldir. İşletmedeki özkaynak gibi. Toprak, bir yandan hava ve suyun oluşumuna (doğrudan yararlanılan hava, kara üzerindeki havadır) yardımcı olur, bir yandan da bitki örtüsüne kaynaklık yaparak, bitki örtüsünden yararlanan hareketli dünya varlıklarının yaşamını sağlar. Özkaynaklar da benzer işlevi görür. Yani hem öteki kaynakların oluşumuna katkıda bulunur ve hem de duran varlıklar kanalı ile dönen varlıklara hizmet sunmuş olur.

31. Varlıkların Faaliyetlerinden Gelir Yaratılması

İşletmede varlıkların çalışmalarından, değeri ve talebi olan varlık ve hizmet yaratılır. Bunlar satıldığında, muhasebe dili ile işletmenin gelirini

oluşturur. Yaratılan gelirin bir bölümü işletme dışına çıkar ve kârı gerçekleştirir. Bir bölümü de dönen varlıklar içinde stoklarda (mamul malların maliyet fiyatı ile değerlendirilmesi) bekler. İşletme dışına çıkan mamuller, gelir tablosunda gelirler olarak yer alır. Gelir tablosunda harcamalar da giderleri oluşturur.

Dünya varlıkları sürekli çoğalır. İnsanların çocukları, hayvanların yavruları olur. Bitki örtüsü, fidanlar ile çoğalma gösterir. Bunlar dünya varlıklarındaki artışlardır. Bir yıl içinde insan nüfusunda, hayvan nüfusunda ve bitki örtüsündeki çoğalma, dünya varlıklarındaki artışı verir. Ve bu artışların yaşaması, dünya kaynaklarının yeterliliğine bağlıdır. Yani dünya varlıkları kaynakların yeterliliği ölçüsünde büyür. İşletmede de böyledir. Bir yıl içinde işletme varlıklarındaki artış, yararlanılan kaynakların seviyesine bağlıdır. Elverişli kaynakların bolluğu işletmeyi hızlı büyütür. Dünya kaynaklarının bolluğunun dünya varlıklarının artışına (büyümesine) etkide bulunması gibi.

Burada değinilmesi gereken ek husus, işletme özkaynaklarının elverişliliğinin, öteki kaynakların büyüklüğünü etkilemesi gibi, dünyada da canlıların artışına toprak kaynağının elverişliliğinin etkide bulunmasıdır.

İşletmede gelir tablosunun oluşumu, başka işletmelere ve insanlara yararlı olacak ürünlerin satışı ile ortaya çıkar. Yani işletmede gelir tablosunda yer alan satışlar, insanların yararlandıkları gıdaları, giyecekleri, kullandıkları eşyaları oluşturur ya da bir işletmenin satışı başka bir işletmenin girdisi, ilk maddesi olur. Dünyada da benzer olay yaşanır. İnsan, hayvan ve bitki örtüsü artışı başka dünyaya gitmez. Ama bitki örtüsünün yarattığı artış, bitki örtüsünden yararlanan insanlar ve hayvanlar tarafından kullanılır. Yani, dünya varlıklarının yarattığı artış, gelir, yine dünya varlıkları tarafından tüketilir. Bu tüketimde, sadece bitki örtüsü artışının kullanımı söz konusu değildir. Hayvan popülasyonu artışı, yani geliri insan popülasyonu tarafından tüketilir. Hatta etobur olan hayvanlar, daha küçük ve güçsüz olan hayvanlardaki artışı tüketerek yaşamlarını sürdürür. Kısaca, işletmedeki gibi dünyada da gelir yaratılır. Ama işletmenin yarattığı gelir, işletme dışına çıkar. Dünyanın yarattığı gelir ise dünya hareketli canlı varlıkları (insan ve hayvan) tarafından tüketilir.

Her gelirin bir gideri vardır. İşletmede gelir tablosunda gelirler yanında giderler de söz konusudur. Bu giderler ilk madde, emek, amortisman ve enerji girdilerinden oluşur. Ve genel ekonomi içinde işletmenin gelirleri gibi giderleri de bir dönüşüm yaratır. Bir işletmenin gideri öteki işletmenin geliridir. Yani bir ülkenin işletmeleri, hatta dünyadaki işletmeler bir bütünün parçalarını oluştururlar.

Dünyada insan, hayvan ve bitki örtüsü popülasyonu çoğalırken, yani gelir yaratılırken kaynaklardan yararlanılır. Bu kaynaklardan enerji, dünya dışından, güneşten alınır. Bu üç dünya varlık grubu için de geçerlidir. İnsanlar ve hayvanlar için ilk madde ve malzemeyi bitki örtüsü ve yenilebilir hayvanlar oluşturur. Bitki örtüsü için ilk madde ve malzemeyi toprak ve su temin eder. Hava, tüm dünya varlıkları için yardımcı madde niteliğindedir (işletmede mamulün aslını oluşturmayan ama mamulün bünyesine giren maddeler ile ambalaj maddeleri yardımcı maddedir).

Dünya varlıklarının çoğalmasında amortismanı biraz farklı ele almak gerekir. Normal olarak bitki örtüsüne verilen yıllık toplu zarar amortismanı oluşturur. Yani ormanların yok olması, ekili arazinin kullanılamaz hale getirilmesi gibi. Ama dünyada amortisman konusu olarak ele alınabilecek başka hususlar da vardır. Havanın kirlenmesi, su kaynaklarının kirlenmesi, yok edilmesi duran varlığın amortismanı gibidir.

Bunlar, çevre muhasebesinin uğraş alanına girer (*Mehmet Özbirecikli: Sayfa 25-30, 2002*). Muhasebe bilimi bu konular ile meşgul olmaya, sanayileşmenin çevreyi kirletmeye başlaması ile birlikte XX. yüzyılın ikinci yarısının başlarından itibaren ilgilenmeye başlamıştır. Ve bugün çevre muhasebesi giderek ilgi çeken bir araştırma alanıdır. Muhasebe bilimi hem ülke ve dünya ölçüsünde ve hem de işletme düzeyinde konu ile ilgilenmektedir. Burada muhasebe biliminin işletme seviyesinde çevre konusu ile ilgilenmesine kısaca değinilecektir. Çevre muhasebesi, işletmenin mal ve hizmet alırken çevreye verdiği zararları ölçmek ve değerlendirmek ile uğraşır. Havanın, suyun ve toprağın kirletilmesi, sanayi işletmelerinin dünya kaynaklarına verdiği zararlardır. Bu zararlar, işletmenin bilançosunda, gelir tablosunda görünmez yer almaz. Oysa dünya kaynakları, işletmenin çevresini

oluşturur. Ve onların, yani dünya kaynaklarının kendisini yenilemesi, yani yapılan kirliliği yok etmesi uzun süre alır. Dünya kaynaklarının kendilerini yenilemeyecek kadar kirlenmesi, zarar görmesi, sürdürülebilirlik kavramını ortaya çıkarır ve çevre muhasebesinin daha geniş açıdan ilgi alanını oluşturur (*H.Kırlıoğlu, A.V. Can: Sayfa 56-57, 1998*).

Bu açıklamalar, işletme varlıklarının değer yaratırken, dünya kaynaklarından yararlandığını ve sanayileşmenin bu kaynaklara, kendilerini yenileyecekleri ölçüde zarar verebildiğini ortaya koymaktadır Bu inceleme açısından bu durum, işletme varlıklarının, değer yaratırken, dünya kaynaklarına gerekseme duyduğunu, bu kaynaklarla ile bağı olduğunu gösterir. Bu bağ, işletme ile dünya işletmesi bağıdır. Yani inceleme konusunu oluşturan iki işletmenin bir birini etkilediğini ortaya koyar.

Çevre muhasebesinin inceleme konusu olan işletmenin çevreye verdiği zararları, dünya canlı varlıklarından insan varlığının, yararlandığı dünya kaynaklarına verdiği zarar olarak görmek olanağı vardır. İşletme bilançosunda yer almayan bu zararların dünya işletmesinde daha açık olarak görmek olan bağı vardır. Ancak, bunun tamamını zarar olarak görmek doğru olmaz, bu zararın dünya kaynaklarının kendisini yenileyerek yok ettiği kısmını dünya işletmesinin amortismanı olarak görmek doğru olur. Yerine konulamayan ya da çok uzun sürede telafisi mümkün olabilecek zararlar ise (atmosferin kirlenmesi, akarsuların yok olması gibi), işletmede yangın afeti ile duran varlıkların yanması olayında karşılaşılan zararlara benzer. Dünya kaynaklarının bu tür telafisi güç zararlar ile karşılaşması konusunun, hem uluslararası çalışmaların (Roma Kulübü gibi) konusu olduğunu ve hem de çevre muhasebesinin *ulusal gelir muhasebesi* adı altında (*M.Özbircikli: Sayfa 25, 2002*) konu ile ilgilendiğini belirtmek uygun olacaktır. .

Buraya kadar yapılan açıklamalarda işletme varlıklarının ve dünya varlıklarının faaliyetlerinde, maliyet unsurları olarak ortaya çıkan ilk madde ve malzeme, enerji ve amortisman giderleri üzerinde durulmuştur. Geriye emek unsuru kalmaktadır.

Emek, işletmede kaçınılmaz bir gider unsurudur. Hem üretim, hem yönetim ve hem de hizmet kadrolarında yer alan emek gücü, işletmenin gelir

tablosunda giderler arasında yer alır. Ama işletme varlıkları arasında yer almaz. Emek, dışarıdan alınan enerji gibi de değildir. Personeli bir işletmenin öteki varlıklarından farksızdır. Çevre ile olduğu gibi, emeğin muhasebesi ile de muhasebe, uzun süreden beri meşgul olmaktadır. Buna *insan kaynakları muhasebesi ya da entelektüel muhasebe* denilmektedir. İşletme ve dünya varlıkları faaliyetlerindeki emek üzerinde, karşılaştırma yapılarak durulmadan önce, muhasebe biliminin ilgi alanının genişliğini gösterebilmek açısından, insan kaynakları muhasebesi üzerinde kısaca durulması uygun olacaktır.

İnsan kaynakları muhasebesi, işletmedeki insan kaynaklarına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve elde edilen bilgileri raporlamak olarak açıklanmaktadır (*Fatma Pamukçu: Sayfa 3-9, 2011*). İnsan kaynakları muhasebesi bu çalışmaları yaparken, işe alma sürecinde, ücretlendirme ve ödüllendirmede, eğitimde, performans yönetimi ve kariyer planlamasında etkin rol oynar. Bu muhasebenin temel amacının, işletmenin öteki varlıklarının yönetiminde olduğu gibi, emeği de yönetmek olduğu anlaşılmaktadır. Emeğin, öteki varlıklar gibi ölçülmesi konusu, entelektüel sermaye olarak inceleme konusu yapılmaktadır (*Cemal Elitaş: Sayfa 114-131, 2008*). İnsan kaynakları muhasebesi de, çevre muhasebesinde olduğu gibi, XX. yüzyılın ikinci yarısında sanayileşmenin bilgi teknolojisi çerçevesinde gelişmesi sürecinde gündeme gelmiştir. Ve varlıklar gibi değerlendirilebilmesi konusunda bir çok yöntem geliştirilmeye çalışılmışsa da, şimdiye kadar fazla bir başarı sağlanmadığını belirtmek yanlış olmasa gerekir (*Thomas A. Stewart (Tercüme: Nurettin Elhüseyni) : Sayfa 248-277, 1997, İstanbul; Famil Şamiloğlu: Sayfa 161-198, 2002*).

İşletme seviyesinde emek unsurlarına, varlıklar arasında yer verme çalışmalarından henüz somut bir sonuç alınamamış olsa da, işletme giderleri arasında personel için yapılan giderlere verildiği bilinmektedir. Dünya varlıklarının, bilinen değerlendirme yöntemlerine göre hiç birinin değerlendirilmesinin henüz yapılamadığı da bilinmektedir. Bu değerlendirme henüz insanlığın mevcut konseptlerinin dışındadır.

Dünya varlıklarının faaliyetlerinin maliyeti içinde de emeğin varlığı yadsınamaz. Canlıların tek tek çoğalmalarında kendi emekleri olduğundan

daha önce söz edilmiştir. Yani insan ve hayvanların çoğalmaları kendi emekleri ile olur. Bitki örtüsünün de çoğalmada gizemli emeğinin bulunduğu yadsınamaz. Ne var ki dünya varlıklarının tümüne etkide bulunan genel bir emekten söz etmek güçtür. Çünkü bu anlamda emeği, dünya varlıkları dışında aramak gerekir. Bunun yanıtını müspet bilimlerle vermek olanağı yoktur.

4. Varlıkların ve Kaynakların Yönetimi ve Ömürleri

40. Varlıklar ve Kaynakların Yönetimi

Bu noktada değinilmesi gereken bir başka husus, işletmenin sahipliği ile dünya varlıklarının sahipliği konusudur. İşletmenin yönetimi ve işletmenin sahipliği emek ile ilgilidir. Çünkü bunlar, işletmenin yönetimi ve sahipliği için emek harcarlar. İşletmede yönetimi görevlendiren ve işletme sahipliğini yapan özkaynakların sahipleridir. Başka bir deyişle özkaynaklara sahip olanlar, işletmeyi yönetirler ve sahiplik fonksiyonunu yerine getirirler. Aynı mantık, dünya dengesi için yürütülürse, dünya dengesinde özkaynakların karşılığı topraktır. Ama dünya sahipliğinde üç kaynağı ayırmadan, tüm kaynakların dünya sahipliğini oluşturması söz konusu olabilir. Çünkü işletmede özkaynak dışındaki kaynaklar ödünç alınan kaynaklardır. Dünyada böyle değildir. Her üç kaynakta dünyanın kendi kaynağıdır. Toprak gibi. Bu durumda dünya sahipliği kavramını görece olarak belirtmek ile yetinmek uygun olacaktır. Çünkü müspet ilimlerden yararlanılarak bu soruyu yanıtlamak olanağı yoktur. Dünya, uzayda bir gezegendir. İnsanlığın varsayımına göre ilahi bir güç, bir mekanizma tarafından yönetildiği kabul görmektedir ki buna Tanrı denilmektedir.

Görüldüğü gibi işletmede varlıklar arasında bulunmayan, ama işletme çalışmalarına katkıda bulunan, geniş ve genel anlamı ile emek, dünya varlıkları arasında da yer almamaktadır. İşletme insanların kurduğu bir iktisadi kuruluş olduğu için emeği de kendisi biçimlendirir. Dünyayı insanlar kurmamışdır ve kurucusunu Tanrı olarak tanımlamayı (Tanrıyı tanımayanlar için evrensel bir mekanizma, güç) doğal kabul etmek gerekir.

41. Varlıklar ve Kaynakların Ömrü

İşletmenin varlık ve kaynaklarının ömrü, işletmenin ömrü demektir. Ömrü yüz yılı aşan işletme sayısı azdır. İşletmenin ömrünü belirleyen koşullar arasında, işletme sahiplerinin vefatı, teknolojik gelişmelerin işletmeyi olumsuz olarak etkilemesi, işleme ürününe talebin azalması, işletmenin iflas etmesi ve benzeri nedenler ile tasfiyesine karar verilmesi gibi nedenler işletmenin ömrünü belirler. Ömrü sona eren işletmenin varlıkları tasfiye olur, bu varlıklar ile önce borçlar ödenir, kalan işletme sahipleri arasında bölüşülür, bunlar yoksa devlete kalır.

Dünyanın ömrü, müspet bilimler tarafından belirlenmektedir. Bu bilimlere göre dünya milyar yıllar ile ölçülen yaşa sahiptir ve yine milyar yıllar ile ölçülen geleceğe sahiptir. Ama nasıl ki bir milyar önceki dünya ile bugünkü arasında farklar vardır. Gelecekte de bugün ile farklar olacaktır. İşletmenin de ömrü boyunca değişikliklere uğraması gibi.

5. S o n u ç

Bu çalışma, bir denemedir. Yazarının işleme bilimi içinde muhasebe disipliniyle meşgul olması bu incelemenin, muhasebe açısından yapılmasına neden olmuştur. Yoksa benzer çalışmalar teknik bilimler ve başka açılardan da yapılabilir. Bu incelemede işletmenin bilanço kavramı esas olarak alınmıştır. Gelir ve gider kavramları nedeni ile maliyet unsurları da belirli ölçülerde inceleme konusu yapılmıştır.

Varlıklar ve kaynakların yapıları ve hem varlıkların ve hem de kaynakların birbirleri ile bağıntıları açısından, işletme ile dünyanın bir işletme olarak dikkati çekici paralellikleri olduğu görülmüştür. Aynı paralellikler, varlık ve kaynakların işlevsel fonksiyonları açısından da göze çarpmaktadır. Varlıkların faaliyetleri ve faaliyetlerin sonuçlarının değerlendirilmesi açısından da, öncekilerdeki açıklıkta olmasa da, benzerlikler saptanabilmiştir.

İşletme gelir ve giderleri ile dünya işletmesinin faaliyetlerinin neden olduğu gelir ve giderlerin paralellikleri konusu, bu çalışmanın eksik yönünü oluşturmuştur. Okuyucu önceki bölümlerde de doğal olarak eksiklikler ve yetersizlikler görebilir. Ama faaliyetlerin gelir ve giderlerindeki eksiklik biraz

daha fazladır. Bunun nedeni, hem çevre muhasebesinin ve hem de insan muhasebesinin, henüz belirli, doyurucu ve somut sonuçlara ulaşamamış olmasıdır. Bu cesaret kırıcı bir saptama değildir. Muhasebe biliminin bu konular ile uğraşması henüz yarım yüz yıllık bir geçmişe sahiptir. Ve bilimsel çalışmaların doyurucu sonuçlara ulaşması için bu süre fazla uzun bir süre kabul edilemez.

Kaynaklar

- - *Gülay Budak, Gönül Budak: İşletme Yönetimi, Sayfa 8, 2004, İzmir.*
- - *Özdemir Akmut, Ramazan Aktaş ve arkadaşları: Girişimciler için İşletme Yönetimi, Sayfa 10-24, 2003, Ankara.*
- - *Oktay Güvemli: İşletmelerde Finans Yönetimi, Varlıkların Yönetimi, Cilt 1, Sayfa: 38-40, 1984, İstanbul.*
- - *Oktay Güvemli: Sanayi İşletmelerinde İşletme Sermayesi ve Analizi, Sayfa 11-14, 1973, İstanbul.*
- - *Oktay Güvemli: Uygulamalı Mali Tablolar Tahlili, 3. baskı, Sayfa 107-108, 143-165, 1981, İstanbul.*
- - *Mehmet Özbirecikli: Çevre Muhasebesi, Sayfa 25-30, 2002, Ankara.*
- - *Hilmi Kırlioğlu, Ahmet Vecdi Can: Çevre Muhasebesi, Sayfa 56-57, 1998, Adapazarı.*
- - *Fatma Pamukçu: İnsan Kaynakları Muhasebesi, Sayfa: 4-20, 2011, İstanbul.*
- - *Cemal Elitaş: Entelektüel Sermaye, Entelektüel Sermaye ve Muhasebeleştirilmesi, Sayfa 114-131, 2008, Ankara.*
- - *Thomas A. Stewart (Tercüme eden Nurettin Elhüseyni) : Entelektüel Sermaye, Sayfa 248-277, 1997, İstanbul.*
- - *Famil Şamiloğlu: Entelektüel Sermaye, Sayfa 161-198, 2002, Ankara.*