

ENTELEKTÜEL SERMAYE VE MUHASEBE İLE İLİŞKİSİ

Suat Okay^{1*}

¹Batman Üniversitesi, Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı,
Batman

^{*}(Suat.okay@batman.edu.tr)

Özet: İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve değişimi yakalayabilmeleri için teknolojiye, insana, yeni ürün geliştirmeye, üretim süreçlerini ve ilişkilerini geliştirmeye dönük yatırımlar yapmaları gerekmektedir. Bu yatırımlar, entelektüel sermayeye dönük olmalıdır. Ancak, geleneksel muhasebe sistemi, bu yatırımların varlık olarak kayıt altına alınmasına ve raporlanmasına ve muhasebeleştirilmesine çoğunlukla imkân tanımamakta, gelecekte yarar sağlayacak bu varlıkların, aktif hale getirilmeyip dönem gideri olarak yazılmasını tercih etmektedir. Bu durum, işletme raporlarına, sahip olunan entelektüel unsurların ve bilginin yansıtılmamasına sebebiyet vermektedir. Bu durum neticesinde, işletme değerini yansıtamayan raporlar yatırımcılar, kredi kuruluşları ve hissedarlar açısından anlamsız ve yetersiz olarak görülmektedir. Geleneksel finansal raporlama fonksiyonu, günümüz ekonomik koşulları içerisinde zaman zaman tartışmaların odak noktası haline gelmektedir. İş performansındaki değişimlerin, kaydedilen gelirler, giderler ve maliyetler üzerindeki etkisi, belirgin bir hale gelmeden çok daha önce bir işletmenin değerini etkileyebilmektedir. Maddi olmayan varlıklara yapılan yatırımlar, iş performansında hızlı ve önemli değişimlere yol açtığı zaman bu değer ve hesaplama işlemleri daha karmaşık bir hal almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Entelektüel, Entelektüel Sermaye, Muhasebe

The Relationship between Intellectual Capital and Accounting

Abstract: In order that the businesses can maintain their activities and keep up with change, investments oriented to people, to develop new products, to develop the relationships and production processes should be carried out. These investments should be directed to the intellectual capital. However, the traditional accounting system often does not allow that these investments will be taken under record as assets and will be reported and accounted; and it is generally preferred that the assets, which will provide for the benefit in the future, will not be activated but will be written as period expenditure. This situation causes that it will reflect the business reports, the intellectual elements possessed and knowledge. As a result of this situation, the reports which do not reflect the business values are found insufficient and insignificant by investors, credit institutions and shareholders. The traditional financial reporting function sometimes becomes the focus point of discussions in the present-day economic conditions. Long before the effect of job performances changes on incomes and outgoings which are registered becomes obvious, the changes may affect the value of a business. When the investments, which are made for intangible assets, cause rapid and significant changes in job performance, this value calculation procedures become much more complex.

Key Words: Intellectual, Intellectual Capital, Accounting

1. GİRİŞ

Bilgi ekonomisine geçiş süreciyle birlikte küresel boyutta yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmeler, işletmeler ve bunların faaliyet alanlarını da önemli ölçüde etkilemiş ve geleneksel işletmecilik anlayışının yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Bilgi ekonomisinde, işletmelerin faaliyet şekilleri, üretim süreçleri, varlık ve örgüt yapıları ile işletmelerde değer yaratan faktörler önemli ölçüde farklılaşmıştır. Geleneksel işletmelerde değer yaratan faktörler daha çok maddi varlıklardan oluşurken, modern işletmelerde maddi olmayan varlıklar değer yaratma sürecinde maddi varlıklara oranla daha çok rol oynamaya başlamıştır. İşletmelerde değer yaratan temel faktörler olarak karşımıza çıkan maddi olmayan varlıklar genel olarak entelektüel varlıklar olarak adlandırılmakta ve bu varlıkların oluşturdukları değer entelektüel sermaye olarak ifade edilmektedir.

2. ENTELEKTÜEL SERMAYE KAVRAMI

20.yüzyıl ve sonrasında yoğun olarak yaşanan teknolojik gelişmeler ve bu gelişmelere bağlı olarak meydana gelen, yeni maddi olmayan varlıklar sonucunda, sürekli olarak yenilenen ve "bilgi ekonomisi" olarak tanımlanan yeni bir ekonomik yapı ortaya çıkmıştır. Meydana gelen yeni unsurların birçoğu daha önceden var olmayan ya da var olup da üzerinde yeterince durulmayan varlıklardır. İşletmeler, sahip oldukları maddi varlıkların değerinden çok daha fazlasına sahip topluluklar olarak, maddi olmayan varlıkları olmaksızın faaliyetlerini devam ettiremeyeceklerini anlamışlardır. Bu çıkarımdan dolayı, işletme yapısı içerisinde maddi olmayan varlıkların önemi maddi varlıklara oranla giderek artmaktadır[1].

Entelektüel sermayenin doğru ve tam olarak tanımlanabilmesi, yönetimini, stratejik kullanımını ve doğal olarak ölçümünü kolaylaştıracaktır. Günümüze kadar akademisyenlerin ya da bu alanda çalışan uygulamacıların üzerinde oy birliğiyle hem fikir oldukları tek bir entelektüel sermaye tanımı bulunmamaktadır. Entelektüel kelimesinin kökeni *interlectio*'dur ve Latince'den türemiştir. İnter arasında manasındadır ve ilişkiyi içerir, *lectio* ise, okuma, elde edilen, ulaşılan, toplanılan bilgi demektir. Webster's Sözlüğü entelektüel kelimesini "rasyonel veya akıllıca düşünce" olarak tanımlamaktadır. Sermaye kelimesini " toplanmış mal stoku" olarak ifade edilmektedir[2].

Entelektüel sermaye kavramı ilk olarak John Kenneth Galbraith tarafından 1969 yılında kullanılmıştır. Galbraith, entelektüel sermayenin yalnızca insan zekasından kaynaklanan bir varlık değil aksine, entelektüel faaliyetler bütünü olduğunu savunmaktadır. Bu tanım çerçevesinde entelektüel sermayeyi yalnızca statik bir maddi olmayan varlık değil, işletmenin belirlenen hedeflere ulaşılmasını kolaylaştıran bir süreç olarak tanımlamak mümkün olmaktadır[3].

Bilişim teknolojilerinin giderek yaygınlaşması ve bilginin üretim faktörü olarak ekonomik sisteme dahil edilmesi, bilgiye verilen önemin arttığına bir kanıttır. Teknoloji ve iletişim alanındaki gelişme ve değişimlerin kaynağı olan bilgi, işletmeleri ve işletmelerin bütün bölümlerini etkilemekte ve entelektüel sermaye adıyla üretim faktörleri arasında yer almaya başlamaktadır. İşletmeler için bu yeni kavramın tanımlanması, yönetilmesi, ölçülmesi ve raporlanması, rekabet edebilmeleri ve rakiplerine göre bir adım öne geçebilmeleri için gereklidir. Entelektüel sermaye, bir işletmenin bünyesinde varolan bilgi ile ilgili, soyut değerleri temsil etmektedir[4].

2.1. Entelektüel Sermayenin Unsurları

Entelektüel sermayeyi kavramak, bulabilmek ve kullanabilmek için entelektüel sermayeyi ortaya çıkaran unsurları ortaya koymak gerekir. Entelektüel sermaye unsurları bilim insanları tarafından farklı bakış açılarıyla değerlendirilse de, temelde aynıdır lakin sınıflandırma farklıdır. Esas itibarıyla entelektüel sermaye, insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesi unsurlarının birbirleriyle etkileşiminin bir bileşimidir[5].

2.1.1. İnsan Sermayesi

Entelektüel sermaye unsurlarının en temel bileşeni olarak kabul edilen insan sermayesi, en basit şekliyle, bir işletmenin personeline ait bireysel bilgi mevcudu olarak tanımlanabilir ve personelin bilgisi, yetenekleri, deneyimleri, motivasyon durumu ve iş yapma şekline bağlıdır[6]. Entelektüel sermaye bileşenlerinden tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi en zor sermaye türü insan sermayesidir. Çünkü insan sermayesi maddi olmayan varlıklardan oluşur ve insan mevcudu parasal olarak ifade edilemez. Dolayısıyla finansal tablolara da açık bir şekilde ifade edilemediği için yansımaz.

İnsan sermayesi işletme tarafından sahiplenilemediğinden, insan sermayesine bağlı olarak ortaya çıkan yenilikler, işletmenin üzerinde hak iddia ede-

bileceği entelektüel varlıklara dönüştürülmelidir. Bu kapsamda, entelektüel sermaye yöneticisinin en önemli amaçlarından bir tanesi, insan sermayesini entelektüel varlıklara dönüştürmek olmalıdır[3].

2.1.2. Yapısal (Örgütsel) Sermaye

Yapısal sermaye, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesine olanak sağlayan teknolojiler, yöntemler ve süreçlerdir. Yapısal sermaye, bir işletmenin sahip olduğu, insan sermayesi dışında kalan ve onu destekleyici bütün bilgiye dayalı unsurlardan oluşmaktadır. Yapısal sermaye, işletmenin stratejilerini, dahili işletim sistemlerini, veri tabanlarını, çalışanlara yardımcı olabilecek kolektif iş programlarını, sistemlerini, süreçleri ve bu çerçevede kullanılabilir her türlü bilgiyi kapsamaktadır. Yapısal sermaye, oluşumu itibariyle işletme verimliliğinin bir göstergesi olup, ölçülmesi diğer entelektüel sermaye bileşenlerine oranla daha basittir[7].

2.1.3. Müşteri(İlişki) Sermayesi

Müşteri sermayesi, müşteri, varlığının artırılmasını destekleyen süreçleri, araçları ve teknikleri içermektedir. Müşteri memnuniyeti ve sadakati; imaj, marka ve doğrudan dağıtım kanallarından oluşur. İşletme için değer yaratabilecek tüm işletme dışı faktörlerle ilgili olan müşteri sermayesi kalemlerine, iş ortaklıkları, lisans anlaşmaları, satış sözleşmeleri, ticari partnerlerle ilişkiler, franchising anlaşmaları, medya, kamuoyu ve devlet gibi diğer konularla ilişkileri içeren varlıklarda eklenebilir[4].

1. ENTELEKTÜEL SERMAYENİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmelerin sürekliliklerini sağlayabilmeleri, varlıklarını devam ettirebilmeleri ve yeni ekonomik yapı olan bilgi ekonomisindeki değişime ayak uydurarak faaliyetlerini sürdürebilmeleri için teknolojiye, insana, yeni ürün geliştirme, ar-ge çalışmaları ve ilişkilerini iyileştirmeye yönelik yatırımlar yapmaları gerekmektedir. Fakat geleneksel muhasebe sistemi, yapılan entelektüel sermaye yatırımlarının varlık olarak kaydedilmesine ve raporlanmasına genellikle izin vermemekte, bu varlıkların çoğunluğu aktifleştirilmeden dönem gideri olarak ele almaktadır. Geleneksel muhasebe sisteminin bu yapısı, sahip olunan entelektüel varlıkların ve bilginin işletmenin finansal tablolarına yansıtılmamasına yol açmaktadır. İşletme değerinin bir bütün olarak görülebilmesi için işletmenin sahip olduğu entelektüel değerlerin de finansal tablolara aktarılıp göste-

rilmesi gerekir. Entelektüel sermayenin finansal tablolarda kayıt altına alınıp gösterilmemesi durumunda, işletme değerini sağlıklı bir şekilde yansıtmayan raporlar ve tablolar; yatırımcılar, kredi kuruluşları ve hissedarlar gibi işletmeye ilgili olan çıkar grupları ve muhasebe bilgi kullanıcılarına sağlıklı ve güvenilir bilgiler sunulmamasına sebebiyet vermektedir[8].

Entelektüel sermayenin muhasebeleştirilmesine yönelik yapılan çalışmalar sonucunda kullanılan yaklaşımların başında Leif Edvinsson'un 1997 yılında geliştirdiği yeni bilanço yaklaşımı gelmektedir. Edvinsson'un yaklaşımına göre; bilançonun aktif tarafındaki maddi varlıklar borçlar ve özsermaye ile maddi olmayan varlıklar ise entelektüel sermaye ile finanse edilmektedir. Edvinsson'un yaklaşımına göre işletme bilançoları aşağıdaki şekilde ele alınmalıdır:

Aktif		BİLANÇO		Pasif	
Maddi Varlıklar	} Varlıklar	Özsermaye	} Resmi Bilanço	Borçlar	} Gizli Değerler
Maddi Olmayan Varlıklar		Şerefiye Teknoloji Yetenek		Entelektüel Sermaye	

Şekil: 3.1. Leif Edvinsson'un Bilanço Yaklaşımı[9].

Edvinsson'un yaklaşımına göre entelektüel sermaye, özsermaye ile aynı şekilde ele alınması gereken bir kaynak ögesidir. Maddi olmayan varlıklardan veya entelektüel varlıklardan kaynaklanan ve çıkar gruplarından borç alma ilkesine dayanan bir kaynaktır. Entelektüel sermayenin yaratmış olduğu değer ise geleneksel muhasebe bilançolarında görünmeyen gizli değerdir[4].

Türkiye'de uygulanmakta olan muhasebe sistemine uygun olarak entelektüel sermayenin bilançolarda gösterilmesine imkan tanımak için konusunda farklı bilimsel çalışmalar yapılmaktadır. Entelektüel sermayenin muhasebeleştirilememesi problemini, mevcut imkanlar çerçevesinde değerlendirerek probleme çözüm yolu olarak Tek Düzen Hesap Planı Sistemindeki boş bırakılan hesapların kullanılması uygun görülmüştür.

Dolayısıyla bir işletmenin faaliyetlerinde kullandığı entelektüel sermaye ölçüm yönteminin önemini de vurgulamak gerekir. Çünkü bir işletmede sahip olduğu entelektüel sermaye bileşen bazında ölçülebiliyorsa her bileşenin ayrı ayrı takibi mümkün olabilir. Eğer yapılan ölçüm işletme bütününe dikkate alacak bir şekilde, yani işletme bazında gerçekleştiriliyorsa, entelektüel ser-

maye ve entelektüel varlıklar farklı iki hesap altında bilançolarda gösterilebilir. Bu şekilde bir bilanço düzenlendikten sonra da sahip olunan entelektüel varlıklar bilanço dipnotlarında açıklanabilir. Söz konusu değerlerin dipnot olarak açıklanması, muhasebe düzeni açısından sakınca yaratmayacaktır[8].

Entelektüel sermayenin soyut bir kavram olduğu üzerinde durulmuştu. O zaman entelektüel sermaye kayıt altına almak istersek, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ya da daha sonra çıkarılmış bulunan tebliğler ile düzenlenen “Tek Düzen Hesap Planı”nda “2” numaralı hesap sınıfının “26” numaralı hesap grubu olan “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesap grubunda yer alması gerekecektir.

Tablo 3.1’ den görüldüğü üzere maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda “265” ve “266” kodlu ana hesaplar serbest bırakılmıştır. Sıra önceliği de dikkate alınarak “265” kodlu ana hesap “265-Entelektüel Varlıklar” hesabı olarak tanımlanabilecektir. Bu hesap aktif karakterli bir hesap olacaktır[10].

Entelektüel sermayenin ise, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Hesap Planı’nda “5” numaralı “Özkaynaklar” hesap sınıfındaki boş bırakılmış hesaplardan birinde yer alması gerekecektir. Bunun için ilgili hesap sınıfında boş bırakılmış “51” numaralı hesap grubunun “Entelektüel Sermaye” hesap grubu olarak ele alınması uygun olacaktır. Bu hesap grubunda “510” kodlu ana hesap “510-Entelektüel Sermaye” hesabı olarak tanımlanabilir. Bu hesap ise pasif karakterli bir hesap olacaktır.

Bütün bu bilgiler çerçevesinde entelektüel sermayenin artışı ve azalışı halinde yapılacak muhasebe kaydı sırası ile aşağıdaki şekilde yapılabilir:

31.12.YYYY			
265 Entelektüel Varlıklar	xxx		
510 Entelektüel Sermaye		xxx	
/			
31.12.YYYY			
510 Entelektüel Sermaye	xxx		
265 Entelektüel Varlıklar		xxx	
/			

Şekil 3.2: Entelektüel Sermayenin Muhasebe Kaydı,[8].

Entelektüel sermaye yukarıdaki şekildeki gibi muhasebeleştirildikten sonra dönem sonunda bilançoya da aynı hesap kodları ve adları ile yansıtılabilir.

Gerçekleştirilen kayıtlar işletmenin bilançosunda aşağıdaki gibi yer alacaktır[11].

Aktif	31.12.YYYY	Pasif
1. DÖNEN VARLIKLAR		3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
2. DURAN VARLIKLAR		4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar		5. ÖZKAYNAKLAR
265. Entelektüel Varlıklar		51. Entelektüel Sermaye
		510. Entelektüel Sermaye

Şekil 3.3: Entelektüel Sermayenin Bilançoda Gösterilmesi ,Kaynak:[11].

3. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bilgi ekonomisiyle birlikte, yükselişe geçen globalleşme ve rekabet ortamı işletmeleri varlıklarını en iyi şekilde yönetebilecekleri stratejik kararlar almaya yöneltmektedir. Oluşan karmaşık yapıda işletmeleri diğer işletmelerden üstün kılacak tüm etkenler çoğunlukla işletme çalışanlarının bilgi, beceri, deneyim ve kişisel yetkinlikleri ile meydana gelmektedir. İşte bütün bu soyut varlıklar birlikte "entelektüel sermaye varlıkları" olarak adlandırılmaktadır. İşletmelerin finansal tablolarında görünmeyen ve işletme performansını yakından ilgilendiren entelektüel sermaye varlıkları, işletmelere katma değer katmakta ve değer yaratma sürecinde etkin rol oynamaktadırlar.

Mevcut muhasebe sistemi kullanılarak, entelektüel sermayenin muhasebeleştirilmesi ve bilanço tablosuna yansıtılması yukarıda anlatılan yöntemlerle mümkün olabilmektedir. Fakat bu geçici bir çözüm yoludur ve bazı durumlarda sorunlar doğurabilir. Çünkü mevcut muhasebe sistemi entelektüel sermayenin muhasebeleştirilip kayıt altına alınmasına, raporlanmasına ve muhasebe bilgi kullanıcılarına sunulabilir hale getirilmesine tam olarak uygun değildir. Kesin ve sağlıklı bir çözüm yolu bulunabilmesi için gereken Tek Düzen Hesap Planı ve muhasebe sisteminde değişikliklerin yapılmasıdır.

4. KAYNAKLAR

- [1] BROOKING, Annie, (1998) "Intellectual Capital: Core Asset for The Third Millenium Enterprise, International Thomson Business Press.
- [2]ARIKBOĞA, Şebnem, (2003), "Entelektüel Sermaye", Derin Yayınları, İstanbul.
- [3]ERCAN Kamil ve Diğerleri, (2003), "Değere Dayalı Yönetim Ve Entelektüel Sermaye", Gazi Kitapevi, Ankara.
- [4]ALAGÖZ, Ali ve ÖZPEYNİRCİ, Rabia, "Bilgi Toplumunda Entelektüel Varlıklar Ve Raporlanması", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.IX ,S.11, 2007).
- [5]KARACAN, Sami, (2007), "Entelektüel Sermayenin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunulması", Orient Yayınları, Ankara.
- [6]STEWART, Thomas A. , (2000) "Entelektüel Sermaye: Kuruluşların Yeni Zenginliği", Çeviren: Nurettin Elhüseyni, İstanbul, BZD Yayıncılık, Kontent Kitap.
- [7]BART, Christopher K.(2001) " Measuring The Mission Effect in Human Intellectual Capital", Journal of Intellectual Capital, vol.2 No.3
- [8]Çıkrıkcı, Mustafa, Abdülkerim Daştan, (2002) "Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması", *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 43, s.18-32.
- [9]EDVİNSSON, Leif, Michael S. Malone, (1997) "Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower", New York, Harper Collins Publications.
- [10]Elitaş, Cemal, Leyli Demirel, (2008) "Entelektüel Sermaye ve Muhasebeleştirilmesi", *R. Aşıkoğlu (ed) içinde*, s. 114-131.
- [11]AŞIKOĞLU, Rıza ve ÖZCAN, Kerim, (2008), "Entelektüel Sermaye Teori, Uygulama ve Yeni Perspektifler", Gazi Kitapevi, Ankara.