

## SERBEST MESLEK KAZANÇLARI AÇISINDAN BEŞERİ SERMAYEDE AMORTİSMAN (BEYİN AMORTİSMANI)

Yaşar KABATAŞ\*

### Özet

*Beşeri sermaye, eğitim ve öğretim süreci ile birlikte kazanılan bilgi, beceri, nitelik, tecrübe ve yeteneklerin yanı sıra doğal yetenek ve zekayı da içine almaktadır.*

*Bu çalışma da, beşeri sermayenin amortismanı ele alınmıştır. Yapılan çalışmalarda entelektüel sermayenin bir unsuru olan beşeri sermayenin (işletmede çalışanların) gelecekte bir fayda olduğu ve zamanla amortize edilmesi gerektiği öne sürülmektedir. Ayrıca serbest meslek sahiplerinin de eğitim ve ihtisaslaşma süreleri dikkate alınarak oluşturulacak olan varlık değerinin de amortismanına tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** *Beşeri Sermaye, Beşeri Sermayenin Amortismanı, Serbest Meslek Faaliyetlerinde Amortismanı*

## AMORTIZATION IN HUMAN CAPITAL REGARDING SELF- EMPLOYMENT PROFITS (BRAIN AMORTIZATION)

### Abstract

*Human capital involves the ordinary abilities and intelligence as well as the knowledge, qualifications, experience and talents attained via the education process.*

*This study examines the amortization of human capital. The studies conducted claim that the human capital which is an element of the intellectual capital is an asset/profit in the future and that it should be amortized in time. Furthermore it is thought that the asset value to be formed by taking into account*

---

\*Yrd. Doç. Dr. Marmara Üniversitesi, SBMYO Öğretim Üyesi,  
yasarkabatas@marmara.edu.tr

*the education and specialization periods of the self-employed people should be amortized.*

**Key words:** *Human Capital, Amortization of the Human Capital, Amortization in Self-Employment Activities*

## 1. Giriş

Muhasebe literatüründe amortisman kavramı belli bir zaman dilimi içerisindeki yıpranmayı veya tükenmeyi ifade etmektedir. Amortisman, finansal tablolarda yer alan maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar üzerinden hesaplanmaktadır. Ayrıca amortismanın hesaplanmasında çeşitli yöntemler mevcuttur.

Beşeri sermayenin de bir varlık olarak ele alınıp amortismanına tabi tutulması gerektiği düşünülmektedir. Ancak beşeri sermayenin finansal tablolar da raporlama süreçleri dikkate alındığında bir varlık olarak hangi hesapta izleneceği konusunda kesin bir yargı oluşmamıştır. Beşeri sermaye, entelektüel sermayenin bir unsuru olarak düşünüldüğünde finansal tablolarda izleneceği hesap grubu ve amortismanıyla ilgili görüşler mevcuttur. Bu çalışmada serbest meslek faaliyetleri açısından beşeri sermayenin amortismanı, beşeri sermayenin varlık değerinin nasıl tespit edileceği ve amortisman uygulamasının nasıl yapılacağı konusu incelenmiş ve bu konudaki görüşlerimiz ortaya konulmuştur.

## 2. Beşeri Sermaye Kavramı

Bilginin çağdaş işletmecilik anlayışında sermayenin önemli bir unsuru haline gelmesi; sermaye ile ifade edilen çok çeşitli maddi olmayan varlıklara sahip olma, onları kullanma ve yönetme gibi konuları gündeme getirmiştir.

Beşeri sermaye, organizasyon üyelerinin sahip olduğu ve geliştirdiği bireysel bilgi, yetenek, deneyim ve davranışlarının yani tüm beşeri unsurların toplamıdır<sup>1</sup>.

Beşeri sermaye, eğitim ve öğretim süreci ile birlikte kazanılan bilgi, beceri, nitelik, tecrübe ve yeteneklerin yanı sıra doğal yetenek ve zekayı da içine almaktadır. İnsanlar bu özellikleri sayesinde üretim sürecine daha verimli bir şekilde katılıp, daha üretken bir hale gelirler. Bu sayede insanların daha üst düzeyde gelir elde edebilmeleri mümkün olmaktadır<sup>2</sup>.

Başka bir tanımda beşeri sermaye, insan kaynaklarının geliştirilmesi (bireylerin yetenek, hüner ve bilgi yönünden yükselmesi), iktisadi anlamda insan sermayesi birikimini ve bu sermayenin gelişme ve kalkınmada etkili olacak şekilde kullanılmasını ifade etmektedir. Bu bağlamda beşeri sermaye kavramı, insanların eğitim, yetiştirme ve diğer etkinlikler aracılığıyla kendilerine yatırım yapmaları ve

---

<sup>1</sup> N. Bontis – C.W. Choo (ed), **The Strategic Management of Intellectual Capital and Organizational Knowledge**, New York, Oxford University Press, 2001, s.34.

<sup>2</sup> <http://sozluk.ihya.org/sosyal-bilimler-sozlugu/beseri-sermaye.html>, Erişim Tarihi (29.03.2011).

---

böylece yaşam boyu kazançlarını arttırarak gelecekteki gelirlerini yükseltme gerçeğine dayanır<sup>3</sup>.

Edvinson ve Malone'ye göre beşeri sermaye; "işletmede çalışanların sahip olduğu bilgi birikimi, yaratıcılık, problem çözme yeteneği, girişimcilik ve liderlik becerilerini kapsamaktadır<sup>4</sup>."

Shultz tarafından beşeri sermaye unsurunun temel özellikleri şu şekilde belirtilmiştir<sup>5</sup>:

- Beşeri sermaye insanlara yatırım yapılarak oluşturulur.
- Beşeri sermaye kişinin kendisinden ayrılamaz. Fiziki sermaye istimlak edilebilir; ancak beşeri sermaye kişiden ayrılamaz.
- Beşeri sermaye doğuştan gelen ya da sonradan kazanılan yeteneklerdir.
- Beşeri sermaye görülemez; ancak etkileri gözlenebilir. Bu etkiler iki çeşittir;

a) İçsel etkiler; bireylerin ve ailelerin refah ve iktisadi verimliliğini, okullaşma, meslek eğitimi, yüksek eğitim gibi çeşitli bilgileri içerir. Bu etkiler kişinin kendisine etki eder.

b) Çok az analitik ilgiye konu olan dışsal etkilerde, beşeri sermayenin yoğunluğu anahtar rol oynar. Yeni çalışmalar iktisadi büyümeye pozitif etkisini göstermiştir.

Yukarıda da belirtildiği üzere beşeri sermaye insanın salt kendisi değildir. Beşeri sermaye insana yapılan yatırımlarla ortaya çıkartılabilen bir unsurdur. Beşeri sermaye oluşturulmaya yönelik faaliyetlerde insanların içinde var olan yeteneklerin gün yüzüne çıkartılmasına yönelik olmaktadır<sup>6</sup>.

Beşeri sermaye unsuru içerisinde yer alan beşeri yetenekleri (bilgi, beceri, yetenek vb.) geliştiren en önemli faaliyetleri Shultz beş büyük kategoride toplamıştır<sup>7</sup>.

- Yaşama süresini ve çalışma gücünü arttıran sağlık hizmetleri,
- Firmalarca organize edilen ve çirak yetiştirilmesini de kapsayan iş başında eğitim,

---

<sup>3</sup> Z. Kılıcıkın, "Ekonomik Gelişmede Beşeri Sermayenin Önemi ve Türkiye Örneği", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.8-9, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi).

<sup>4</sup> L. Edvinson - Michael S. Malone, **Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value By Finding It's Hidden Roots**, Harper Colins Publishers, NY, 1997, s.34.

<sup>5</sup> S. Doğan - B. Şanlı, "İktisadi Kalkınmada Beşeri Sermaye", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, C.8, S.1, 2003, s.181.

<sup>6</sup> A. Ertaş, "Türk İş Piyasasında Beşeri Sermaye'nin Rolü", Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.6, (Yüksek Lisans Tezi).

<sup>7</sup> Kılıcıkın, **a.g.m.**, s.9.

- Formal eğitim (örgütlü, planlı ve düzenli eğitim),
- Yetişkinler için düzenlenen her türlü kurs etkinlikleri,
- Değişen iş imkânlarından yararlanmak için gerek bireylerin gerekse ailelerin başka yerlere göç etmeleri.

## 2.1. Entelektüel Sermayenin Bir Unsuru Olarak Beşeri Sermaye

İlk kez 1960'lı yıllarda kullanılmaya başlayan entelektüel sermaye kavramı, uzun yıllar boyunca gündeme gelmemiş ve popüler olan diğer örgütsel konuların arkasında dikkat çekmemiştir. Organizasyonlar için yeni değerler yaratma ve bu değerleri rekabet gücüne yansıtılma noktasında kaynakların daha etkin nasıl kullanılabilceği ve mevcut kaynaklarla daha etkin sonuçların nasıl yaratılabileceği sorusuna yanıt arama çerçevesinde 1980 yılında konu Japonya'da tekrar tartışmaya açılmıştır. Entelektüel sermaye kavramı bu tartışmada ana eksenini oluşturmuş ve "Mobilizing Invisible Assets"<sup>8</sup> adlı çalışma, organizasyonlardaki "görünmeyen" varlıkların görünen sonuçlar üzerindeki etkilerini entelektüel sermaye kavramı çerçevesinde incelemiştir<sup>9</sup>.

Bununla birlikte, entelektüel sermaye kavramının uygulama alanında gündeme gelmesi ve yaygın biçimde tartışılması ancak 1990'lı yılların sonlarında gerçekleşmeye başlamıştır. Kavrama ilişkin çeşitli tanımlamalar yapılmakta fakat bu tanımlamaların esas içerik anlamında belirgin farklılıklar göstermediği de görülmektedir. Dikkat çekici diğer bir durum da, getirilen tanımlamaların çoğunda aynı kaynaklara atıflar yapılmasıdır<sup>10</sup>.

Birçok tanımda, atıf yapılan başlıca referans olduğu görülen Thomas Stewart'a göre entelektüel sermaye; zenginlik yaratmak üzere kullanıma sokulabilen her türlü entelektüel malzemedir. Bilgi, enformasyon, entelektüel mülkiyet, bireysel yetenekler ve deneyim bu kapsamdadır<sup>11</sup>.

Entelektüel sermaye alanında yönetici unvanına sahip ilk kişi olan Edvinsson, Skandia şirketi için entelektüel sermayeyi "Skandia'ya piyasada rekabet avantajı yaratacak profesyonel yetenekler, müşteri ilişkileri, organizasyonel teknoloji, deneyim ve bilginin bir bütünüdür" şeklinde tanımlarken aynı zamanda entelektüel sermayenin unsurlarını da belirtmektedir<sup>12</sup>. Diğer bir görüş, entelektüel sermayenin içsel yapı, dışsal yapı ve örgüt üyelerinin yeteneklerinden oluştuğunu

---

<sup>8</sup> I. Hiroyuki, "Mobilizing Invisible Assets", Japan, 1980.

<sup>9</sup> P. Sullivan, **Value-Driven Intellectual Capital**, John Wiley&Sons Pub., 2000, s.240.

<sup>10</sup> H. Kanıbir, "Yeni Bir Rekabet Gücü Kaynağı Olarak Entelektüel Sermaye ve Organizasyonel Performansa Yansımaları", **Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi**, C.1, S.3, 2004, s.78.

<sup>11</sup> T.A. Stewart, "Entelektüel Sermaye: Kuruluşların Yeni Zenginliği", **BZD Yay.**, S.XII., 1997, İstanbul, s.131.

<sup>12</sup> L. Edvinsson – P. Sullivan, "Developing A Model for Managing Intellectual Capital", **European Management Journal**, V:14, No:4, 1996, s.52.

---

öne sürmektedir<sup>13</sup>. Buna göre içsel yapı “tüm organizasyonel yapıdaki görünmeyen ve duyumsanmayan varlıklar olarak işletme kültürü, bilgi sistemleri ve çalışma biçimi”, dışsal yapı ise “örgütün çevresiyle olan ilişkilerinin ve bu ilişkinin kalitesinin yarattığı birikimler”dir.

Bununla birlikte, entelektüel sermayeyi oluşturan unsurların sınıflandırılmasında araştırmacı ve uygulamacıların benzer bir yaklaşımı benimsedikleri söylenebilir. Genel kabul gören bu yaklaşıma göre entelektüel sermaye üç temel unsurdan oluşmaktadır<sup>14</sup>. Bunlar; insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesidir.

Şirket, çalışanları ile emeklerini kiralama amacıyla bir sözleşme yapar. Bu nedenle hiçbir zaman onların sahibi değildir. Çalışanlar işten ayrılabilir, başka şirkete veya rakiplere geçebilir ya da işten atılabilirler. Her ne olursa olsun sahip oldukları bilgi ve becerileri de kendileri ile birlikte götürürler. Bu amaçla, entelektüel sermaye yönetiminin en önemli bileşeni olan insan sermayesi, önemli olduğu kadar hassas bir bileşendir. Çalışanların bilgi ve becerilerinin geliştirilmesinin yanı sıra, onların örgütsel bağlılıklarını artıracak uygun örgüt kültürü ve güven ortamının oluşturulması da önemlidir. Ancak yine de, bir şirket için bütün çalışanlarını elinde tutabileceğini düşünmek, çok iyimser bir yaklaşımdır. Bu nedenle organizasyonlar, insan sermayelerini mümkün olduğu kadar yapısal sermaye bloklarına dönüştürmelidirler. Farklı şekillerde isimlendirilmiş ve ele alınmış olan insan sermayesinin unsurlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür<sup>15</sup>.

- Know-how,
- Eğitim,
- Mesleki yeterlilik,
- Meslekle ilgili takdir edilen değerler,
- Psikolojik olarak takdir edilen değerler,
- Girişimcilik coşkusu, mucitlik yetenekleri, değişimcilik.

Kısaca şirket çalışanlarının şirkete yönelik aidiyet duyguları yaratmak, esas olmalıdır. Aksi takdirde bu birikim ve yetenekler bireyin kendisinde kalacak ya da şirket işleyişlerine kalıcı bir katkı sağlamayacaktır. Bundan dolayı, bireysel anlamda her türlü entelektüel birikimi organizasyonel süreçlere yansıtarak şirketin zenginliğine dönüştürmek, böylece sürekli iyileştirme ve gelişmeyi dinamik bir yapıya kavuşturarak şirket kültürü haline getirmek temel bir zorunluluktur.

---

<sup>13</sup> P.N. Bukh ve diğerleri, “Constructing Intellectual Capital Statements”, **Scandinavian Journal Of Management**, V:17, 2001, s.87-108.

<sup>14</sup> G. Roos – J. Roos, “Measuring Your Company’s Intellectual Performance”, **Long Range Planning**, V:30, N:3, 1997, s.413-426; N. Bontis, “Intellectual Capital and Business Performance in Malaysian Industries”, **Journal of Intellectual Capital**, V:1, N:1, 2000, s.85-100.

<sup>15</sup> R. Yücel, “Bilgi Dönüşümleri ve Entelektüel Sermaye Açısından Önemi”, **Akademik Bakış Uluslar arası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, ISSN:1694-528X, Sayı:7, Kırgızistan, 2005, s:11.

Stewart, insan sermayesinin önemini “insan sermayesine yatırım yapmanın marjinal değeri, makinelere yatırım yapmanın marjinal değerinden yaklaşık üç kat daha büyüktür” sözleri ile vurgulamaktadır<sup>16</sup>.

Maddi olmayan varlıkları daha geniş bir açıdan ele alan “entelektüel sermaye”, günümüz firmalarının sahip olduğu fakat önemi tam olarak kavranamamış ve bu yüzden ortaya çıkartılması, yönetilmesi ve raporlanması hususlarında problemler olan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Entelektüel sermayeyi işletme değeri veya muhasebe açısından inceleyenler “bir işletmenin defter değeri ile bu değere ödenilmeye hazır olunan değer arasındaki fark” olarak tanımlanmaktadırlar. Bu tanım daha çok geleneksel muhasebede yer alan şerefiye tanımını yansıtmaktadır. Entelektüel sermayenin, oluşumu, yönetimi ile işletme başarısındaki önemi ve bileşenleri açısından değerlendirilmesi durumunda, geleneksel şerefiye tanımından daha geniş ve karmaşık bir anlam taşıdığı görülmektedir<sup>17</sup>.

## 2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Olarak Beşeri Sermaye

Serbest meslek faaliyeti, "fiziki sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır"<sup>18</sup>.

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- Fiziki sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Devamlı olması, unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Yukarıda ifade edilen üç unsur dikkate alındığında, serbest meslek faaliyetlerine konu olan insan sermayesinin boyutları entelektüel sermaye içerisinde yer alandan biraz farklı olduğu görülmektedir. Bu faaliyette insan kaynağı belli bir eğitime sahip olmakta ve sürelerle bağlı olarak mesleki bilgiye dayanan ihtisası elde etmektedir. Bu ihtisasa bağlı olarak yasal yetki kullanımı oluşmakta ve ilgili mesleki faaliyetlerin yürütülmesi ihtisasa sahipleri tarafından sağlanmaktadır. Aynı zamanda bu faaliyetler, yasal yetki sahipleri tarafından bağımsız olarak kendi nam ve hesaplarına göre yerine getirilmektedir.

İhtisaslaşan bu serbest meslek sahipleri yasal yetkilerini kullanma aşamasına gelene kadar gerekli eğitim süreçlerini tamamlamaktadır. Türkiye’de tıp doktorları, avukatlar ve mali müşavirler bu ihtisasa alanlarının en tipik meslek

---

<sup>16</sup> Stewart, **a.g.m.**, s.133.

<sup>17</sup> B. Yıldız – B. Tenekecioğlu, “Entelektüel Sermayenin İşletmelerin Piyasa Değeri Üzerindeki Etkisi ve İMKB 100 İşletmelerinde Görgül Bir Çalışma”, **3. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi**, Eskişehir, 25-26 Kasım 2004, s.580.

<sup>18</sup> 193 Nolu Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarih, 10700 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

---

sahipleridir. Bu gruplarda yer alan ihtisas sahipleri, her öğrenci gibi benzeri okullarda ortaöğrenimlerini tamamlamalarına rağmen lisede özel bir çalışma göstererek üniversiteye dahil olmaktadır. Bu kişiler, tıp fakültesini kazanıp altı yıllık bir eğitimden sonra tekrar bir uzmanlık sınavına girip 4-5 yıllık ilave eğitimler sonucu uzman doktor unvanını alabilmektedirler. Hukuk fakültelerini kazananlar ise mezuniyet sonrası bir yıl staj yaparak avukatlık unvanını almaktadırlar. Yine üniversitelerin iktisadi ve idari bilimler, hukuk, siyasal bilgiler fakülteleri vb. mezun olanlar üç yıllık staj ve tekrar sınav sonrası mali müşavirlik unvanlarını kazanmaktadır. Bu üç grup uzmanlık alanına sahip olan kişiler serbest meslek faaliyeti yapabilmektedirler.

Serbest meslek faaliyeti yapabilmenin şartlarına bakıldığında uzun bir eğitim ve uzmanlık süreci geçtiği, hem zihinsel bir emeğe hem de bu süreç esnasında bir maliyete katlanıldığı görülmektedir. Çünkü özellik arz eden, hassasiyeti olan konularla ilgili hizmet üretmek ve bu hizmetin sorumluluğunu taşımak ancak özel eğitimler ve ihtisas süreçleriyle mümkün olmaktadır.

Türk vergi sisteminde ise; serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançlar "serbest meslek kazancı" olarak tanımlanmaktadır. Bu kazanç gelir vergisi kanununda sayılan gelir unsurlarından biridir.

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekir.

Diğer taraftan serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması serbest meslek erbabı vasfını değiştirmez. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmemektedir.

### **3. Amortisman Kavramı**

Latince'den Fransızca'ya geçen ve azar azar yok etme anlamındaki "a mortir" kelimesinden dilimize yerleşmiş olan amortisman kavramı; işletme tarafından gerek mal ve hizmet kullanımı, gerekse diğer işletme fonksiyonlarında yararlanmak üzere elde tutulan ve bir yıldan fazla kullanılması düşünülen maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi duran varlıklar için katlanılan maliyetlerin hizmet ömrüne yayılması gereği ile ortaya çıkmıştır. Genel bir kavram olarak isimlendirilen amortisman, duran varlıkların türüne göre farklı terimlerle ifade edilmektedir. Maddi duran varlıklar için amortisman, maddi olmayan duran varlıklar için itfa, özel tükenmeye tabi varlıklar için ise tükenme payları ifadesi kullanılmaktadır. Duran varlığın türüne göre (maddi olmayan) farklı terimler kullanılmasına rağmen, bu terimlerin özü birbirinden farklı olmayıp; söz konusu terimler, duran varlıkların maliyetinden tükenen kısmı ifade etmektedir<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> A. Özkan, "Dönen Varlık/Duran Varlık Ayırımına Farklı Bir Yaklaşım Üzerine Düşünceler", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C.5, S.4, 2003, s.103.

Amortisman; geniş anlamda bir rantın, bir borcun, bir duran varlığın kademelere ayrılarak azar azar bitirilmesi, akışının durdurulması, ödenmesi gibi anlamları içermektedir<sup>20</sup>.

Farklı meslek grupları, örneğin mühendisler, muhasebeciler ve ekonomistler amortismanı farklı açılardan ele aldıklarından her biri başka şekilde tanımlamaktadırlar<sup>21</sup>. Bu nedenledir ki, hukuk, ekonomi, işletme, maliye ve muhasebe literatüründe amortismanın farklı tanımları da bulunmaktadır<sup>22</sup>.

#### 4. Amortisman Tabi Olan Varlıklar

Herhangi bir iktisadi varlığın amortisman tabi olabilmesi için, işletmede bir yıldan fazla kullanılıyor olması ve aşınma, bozulma, yıpranma gibi nedenlerin saptanması gerekmektedir. Bu koşulların varlığı ile beraber amortisman tabi olabilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibi açıklanabilir.

##### 4.1. Maddi Duran Varlıklar

İşletmenin mal ve hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elde tuttuğu varlıklara maddi duran varlıklar denir. Bu varlıklar<sup>23</sup>;

- Satılmak amacıyla değil de işletmede sürekli kullanılmak amacıyla satın alınır veya inşa edilirler.

- İşletmede normal faaliyetlerini sürdürdüğü sürece satılmaları düşünülmeyen bir yıldan veya anormal faaliyet döneminden fazla kullanım süresine sahip olunan vadeli; taşınmaz ve taşınır varlıklardır.

Amortisman tabi olan maddi duran varlıkları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Arazi ve Arsalar,
- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri,
- Binalar,
- Tesis Makine ve Cihazlar,
- Taşıtlar,
- Demirbaşlar.

---

<sup>20</sup> Z. Doğan, “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S:14, 2004, s.2.

<sup>21</sup> D.E. Kieso – J.J. Weygant, **Intermediate Accounting**, Seventh Edition, John Wiley and Sons. Inc., 1992, s.543.

<sup>22</sup> B. Öztürk, **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, 4. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.427.

<sup>23</sup> N. Akdoğan – N. Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s.98.



---

## 4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu grupta, Haklar, Şerefiye, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Özel Maliyetler, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Birikmiş Amortismanlar ve Verilen Avanslar hesapları yer almaktadır. Genel olarak bu grupta yer alan hesapların tümü parasal olmayan kıymet niteliğindedir<sup>24</sup>.

Maddi olmayan duran varlıklar, şu özelliklerine göre alt bölümlere ayrılmaktadır<sup>25</sup>;

- Tanımlanabilirlik,
- Edinim biçimi,
- Beklenen yarar süresi,
- İşletmenin bütününden ayrılabilme.

Amortismanına tabi olan maddi olmayan duran varlıkları şu şekilde sıralayabilir;

- Haklar,
- Şerefiye,
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderler,
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri.

## 4.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Özel tükenmeye tabi varlıklar, belli bir maddi varlıkla yakından ilişkisi bulunan ya da tümüyle tüketime tabi varlıklar için yapılan üretim çalışmasının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip giderlerdir. Özel tükenmeye tabi varlıklar ile ilgili genel bir sınıflandırma<sup>26</sup>;

- Arama Giderleri,
- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri,
- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar,
- Verilen Avanslar, şeklinde yapılabilir.

Verilen avanslar dışındaki özel tükenmeye tabi varlıklar tükenme payı ayrılmak suretiyle gidere dönüştürülebilirler.

## 5. Amortisman Yöntemleri

Amortismanına tabi duran varlıkların maliyetlerinin hizmet ömürlerinin dikkate alınarak yıllara dağıtılmasında farklı amortisman yöntemleri

---

<sup>24</sup> G. Gökçen, **Enflasyon Muhasebesi Teori - Uygulama**, İstanbul, Yayılım Yayıncılık, 2004, s.50.

<sup>25</sup> Ş. Dokur – S.Y. Kaygusuz, **Amortismanlar**, 1.Basım, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2005, s.12.

<sup>26</sup> V. Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2006, s.177.

kullanılmaktadır. Aynı aktif değere sahip duran varlıkların maliyetlerinin dağıtımında farklı amortisman yöntemlerinin kullanılması, mali tablolara yansıyan amortisman paylarının da farklı olmasına neden olmaktadır.

Duran varlıklarla ilgili maliyet bedeli, hizmet süresi, hurda değeri gibi konularda gerekli çalışmalar yapıldıktan sonra çeşitli yöntemlerle amortisman paylarının hesaplanması mümkün olmaktadır.

Amortisman yöntemi, amortisman tabii varlığın maliyetinin dönemlere dağıtımı ile ilgilidir. Seçilen amortisman yöntemi, o yılın amortisman gideri tutarını belirleyici olmaktadır<sup>27</sup>.

Muhasebe literatüründe çeşitli açılardan sınıflandırılmış amortisman yöntemleri bulunmakta olup, bunların bir kısmı aşağıdaki gibidir.

• **Eşit tutarlı amortisman yöntemi;** Bu yöntem, amortisman kavramında zamanın fonksiyonunu, kullanımın fonksiyonunun yerine koymakta ve basit olması nedeniyle uygulamada yaygın olarak kullanılmaktadır<sup>28</sup>. Normal amortisman yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntem, duran varlık maliyetinden hurda değer düşüldükten sonra kalan değere, varlığın hizmet süresine göre bulunan değişmez yüzdenin uygulanması esasına dayanır.

• **Yıl sayıları toplamı yöntemi;** Yıl sayıları yöntemi azalan ve artan oranlı olmak üzere iki şekilde uygulanırken, muhasebe literatüründe azalan oranlı yıl sayıları yöntemine daha çok rastlanmaktadır.

• **Azalan bakiyelerle amortisman yöntemi;** Bu yöntem maddi duran varlığın hizmet süresi boyunca ilk yıllarda daha fazla, sonraki yıllarda ise daha az amortisman ayrılması esasına dayanır. Bu yöntemin uygulanmasında bulunacak amortisman yüzdesi, her yıl duran varlığın net değerine uygulanmak yoluyla yıllık amortisman tutarı belirlenir<sup>29</sup>.

• **Etkinlik veya üretim birimleri yöntemi;** Amortisman giderlerinin kaydından amaç, bir varlığın tükenen fayda maliyetini bulmak olarak açıklanabilir. Temel olarak amortisman muhasebesiyle bir varlığın maliyetinin muhasebe dönemlerine adil olarak dağıtılması amaçlanmaktadır. Eşit oranlı amortisman yöntemi, giderleri her döneme eşit paylaşmaktadır. Eğer maddi duran varlıklar her muhasebe döneminde eşit olarak kullanılırsa, eşit oranlı amortisman yöntemi uygun sonuçlar üretecektir. Oysa bazı iş kollarında belli duran varlıkların kullanımı bir muhasebe döneminden diğerine farklılıklar göstermektedir<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> A.Z. Süer – Y.B. Şenyiğit, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, S:74, 2006, s:209.

<sup>28</sup> D.E. Kieso – J.J. Weygant, a.g.k., s.547.

<sup>29</sup> H. Tokay, **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, Ankara, TÜV CERT Yayınları, 2002, s.90.

<sup>30</sup> K.D. Larson – P.B.W. Miller, **Fundamental Accounting Principles**, Irwin Inc., Boston, 1993, s.535.

---

## 6. Beşeri Sermayenin Amortismanı

Beşeri sermaye teorisi Becker (1964) ve Ben Porath (1967) tarafından çalışma ekonomisi alanında geliştirilmiştir. Bu teori beşeri sermaye yatırımlarının geri dönüşünü veya bireylerin çalışma ömrü boyunca yaş kazanç profillerinin geliştirilmesine yardımcı olmuştur. Beşeri sermayeye yapılan yatırımları ikiye ayırmak mümkündür. Birincisi okul eğitimi, ikincisi okul sonrası edinilen mesleki eğitim ve tecrübelerdir. Beşeri sermayede verimlilik sağlamak ve beşeri sermayenin pazar değerini korumak için yeni beceriler elde etmek bireyler için önemlidir.

Ancak, çalışanlarda zamanla meydana gelen fiziksel bozulma (sağlık, zeka, beceri vb.) ve diğer yıpranma nedenleri mevcut olup, çalışanın niteliklerindeki değişikliklerden kaynaklanan piyasa değeri kaybı söz konusudur. Diğer bir ifade ile beşeri sermaye zamanla tüketilmektedir.

Beşeri sermayenin amortismanı konusunda literatürde birtakım çalışmalar yapılmış olmakla birlikte en temel çalışma Mincer (1974) tarafından önerilen modeldir. Ancak bu modelde amortisman oranı tespit edilmemiştir. Daha sonraki yıllarda Mincer modeline dayalı bazı çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar beşeri sermaye birikimine dayalı ve yaş kazanç profilleri sürecine odaklanan çalışmalardır. Mincer ve Polachek (1974) ve Mincer ve Ofek (1982) ve Carliner (1982), ABD’de çalışanların maaşları, çalışma süreleri esas alınarak beşeri sermayenin amortismanı incelenmiştir.

Ayrıca, Mincer modeli temel alınarak, Neuman ve Weiss (1995) yaş kazanç profillerine dayalı olarak eskime ve beşeri sermayenin fiziksel amortisman arasındaki farkları İsrail için analiz etmiştir. Bu çalışma beşeri sermaye amortisman oranının dolaylı olarak yaş kazanç profili ile ilişkili olduğunu göstermiştir<sup>31</sup>.

### 6.1. Entelektüel Sermayenin Bir Unsuru Olarak Beşeri Sermayenin Amortismanı

Literatürde, “Entelektüel sermayenin bir unsuru olan beşeri sermaye, işletmeler açısından bir varlık olarak kabul edildiğinden TMS-38’e göre ve Türkiye’de uygulanan Tekdüzen Hesap Planında yer alan “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” grubu içerisinde Şerefîyeler Hesabında ya da Araştırma Geliştirme Kapsamında değerlendirilerek Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesaplarında gösterilmesi uygun olacaktır<sup>32</sup>” denilmektedir.

Ancak, bir maddi olmayan duran varlık sadece, varlıkla ilişkilendirilen ve beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin olası

---

<sup>31</sup> M. Arrazola ve diğerleri, Some New Evidence on the Effects of Human Capital Depreciation on Experience – Earnings Profiles, <http://www.revecap.com/encuentros/anteriores/iveea/autores/R/151.doc>, Erişim Tarihi (28.04.2011).

<sup>32</sup> Y. Ceran, “Muhasebede Eskinin Yeni Bir Kavramı: İnsan Kaynakları Muhasebesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.18, 2007, s.199.

olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilmektedir<sup>33</sup>. Aslında beşeri sermayenin (insan kaynağının) varlık olarak kabul edilerek kapitalize edilmesi gerekirken, bunların gelecek değerleri işlemler aracılığı ile objektif bir biçimde ölçülemediği için net geliri azaltan yıllık giderler olarak kaydedilmektedir. Çalışanların işletmeler için gelecekteki bir fayda olduğu ve zamanla amortize edilmesi gerektiği öne sürülmektedir. Bu amortisman maliyetinin çalışanın maliyetine eşit olması gerekli değildir. Çünkü ilk yıllardaki ücret ya da maaş ve eğitimin sonraki yıllarda büyük fayda sağlayarak bu maliyetlerin zamanla karşılanması gerekmektedir<sup>34</sup>. Uygulamada beşeri sermayeye ilişkin bu maliyetlerle ilgili bilgiler her bir çalışan için özel formlarda takip edilerek önce aktifleştirilmekte, daha sonrada çalışanlardan yararlanma süreleri baz alınmak suretiyle ilgili hesap dönemleri itibariyle amortize edilmektedir. Çalışan arama ve işe yerleştirmeye ilişkin maliyetler, çalışanın işletmede çalıştığı süre boyunca, diğer maliyetler ise çalışanların yararlanma süreleri boyunca amorti edilmektedir<sup>35</sup>.

Beşeri sermayenin işletmeye değer katan bir varlık olmasına rağmen, işletmenin bu varlık değerinin kayıtlarda gösterilmemesi durumu büyük bir eksiklik olarak görülmektedir. İnsan kaynakları, işletmenin verimliliğini ve etkinliğini artırıcı yönde bir etkiye sahiptir. Bu etkinin ayrıştırılmak suretiyle rakamsal olarak muhasebe bilgileri içinde tüm detaylarıyla birlikte gösterilmesi gerekmektedir. Uygulamada beşeri sermayenin işletmeye temininde, çalışan arama, işe alma, yetiştirme ve geliştirme giderlerine katlandığına göre, bu giderlerin ilgili çalışan için açılan özel hesaplara devredilmesi gerektiği savunulmaktadır. Daha sonra ise ilgili personelin tahmini çalışma süresine göre bu giderler amorti edilmelidir biçiminde açıklanmaktadır. Çalışanın işten ayrılması durumunda açılan hesap kapatılacaktır. Bu noktadan hareketle, insan kaynakları işletmenin maddi olmayan duran varlıkları içerisinde Şerefiyeler Hesabında varlık olarak gösterilirken, bilançonun pasifinde amortismanının kaynak olarak gösterilmesi önerilmektedir<sup>36</sup>.

## 6.2. Serbest Meslek Faaliyeti Olarak Beşeri Sermayenin Amortismanı

Serbest meslek faaliyeti kapsamında yer alan beşeri sermayenin (özel uzmanlaşmış insan kaynağı) pek çok ülkede benzeri süreler içerisinde eğitim ve ihtisaslaşmaya tabi olduğu bilinmektedir. Türkiye’de serbest meslek faaliyetleri içerisinde yer alan ve vergi kanunlarının da bu kapsamda değerlendirdiği üç serbest meslek faaliyeti olan tıp doktorluğu, avukatlık ve mali müşavirliğin üniversite eğitimi ve sonrası mesleki ihtisaslaşmalarının süreleri de yukarıda ifade edilmiştir.

<sup>33</sup> **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**, Türkiye Muhasebe Standartları – TMS / TFRS, TMSK Yayınları-2, Ankara, Fersa Matbaası, 2007, s.977.

<sup>34</sup> B. İynn, “Entelektüel Sermaye Gelecek Binyılın Katma-Değer Başarısında Anahtar”, Çeviren: Ercan Bayazıtılı, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Y.1, S.2, TÜRMOD Yayını, Ankara, 2000, s.199.

<sup>35</sup> S.K. Selimoğlu, “İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliği Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü”, **T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları**, No:1290, İ.İ.B.F. Yayınları No:171, Eskişehir, 2001, s.49-50.

<sup>36</sup> Selimoğlu, a.g.m., s.78-79.

---

Serbest meslek faaliyetini yerine getirebilme yetkisine sahip olan bu meslek gruplarının eğitim ve ihtisaslaşma süreleri boyunca katlanmış oldukları maliyetlerin karşılığının ve harcamış oldukları zihinsel çabaların bir değeri olması gerektiği düşünülmektedir. Ancak buradaki temel sorun bu değerın bir varlık olarak tespit edilmesindeki güçlükten kaynaklanmaktadır. Serbest meslek faaliyetini yerine getiren ihtisas sahiplerinin katlanmış olduğu ekonomik maliyet ve zihinsel yorgunluğun belirlenmesinde iki yöntem uygulanabilir. Birincisi; her bir kişinin serbest meslek faaliyetine başlayana kadar katlanmış olduğu maliyetlerin gerçek olarak hesaplanması, ikincisi ise; her bir serbest meslek faaliyeti için, ihtisaslaşmaya kadar geçen sürede götürü bir tutarın belirlenmesidir.

Serbest meslek faaliyetini yerine getiren kişiler ihtisaslaşma zamanına kadar elde etmiş oldukları bilgi, beceri ve tecrübelerden hareketle kazanç elde etmektedirler. Ancak Türkiye’deki vergi kanunları, ihtisaslaşmaya kadar olan eğitim ve mesleki yeterlilik sürelerinde katlanılan maliyet ve zihinsel çabanın değerini belirleyecek bir yöntem öngörmemiştir. Bu nedenle , serbest meslek faaliyeti sahiplerinin görünmeyen ama hizmet üretimleri için gerekli olan (bilgi, beceri ve tecrübe vb.) varlıklarının amortismanı hesaplanamamaktadır. Böylece serbest meslek sahibinin hizmet üretiminin temel unsuru olan bilgi, beceri ve tecrübesinin maliyet unsuru olarak dikkate alınmaması, elde edilen kazançların tamamının vergi matrahı olması sonucunu doğurmaktadır.

Beşeri sermaye teorisinde beşeri sermaye yatırımlarının geri dönüşü ve bireylerin çalışma ömrü boyunca yaş kazanç profilleri geliştirilmiştir. Ancak mesleki yeterlilik sahiplerinin kazanılmış bireysel yeterlilikleri zaman içerisinde tükeneceği varsayılmaktadır. Tükenmeye yol açan bu faktörler, doğrudan fiziksel bozulma (sağlık, zeka, beceri, vb.) ve eskime olabileceği gibi mesleki faaliyetlerin uygulama niteliğinde meydana gelebilecek değişiklikler (teknoloji, mevzuat, vb.) de olabilir<sup>37</sup>.

Serbest meslek faaliyetlerinde beşeri sermaye için amortisman oranının mesleğin ifa edebilecek makul süreye (ekonomik ömür) göre tespit edilmesi uygun olacaktır. Bunun içinde serbest meslek faaliyeti kapsamında yer alan kişiler için amortisman oranı, emeklilik için gerekli olan gün sayısı dikkate alınarak belirlenebilir. Türkiye’de sosyal güvenlik yasaları gereği 25 tam yıl olan çalışma süresi esas alınarak beşeri sermayenin amortisman oranı eşit olarak uygulanabilir.

Yaşamdaki her insanın az veya çok yetişmesi için eğitim vb. hazırlık maliyetleri söz konusudur. Bu bağlamda her kes için beyin amortismanı söz konusu olabilir. Ancak burada esas ayrımı bağımlı çalışanlar ile bağımsız çalışanlar noktasında yapmak gerekir. Bağımlı çalışan kişilerin beyin amortismanı Türkiye’de bir anlamda “kıdem tazminatı” uygulaması ile sağlanmaktadır. Serbest meslek sahiplerinin beyin amortismanının da ise ,vergi indirimi veya beyin amortismanı adı altında belli bir tutarın gider olarak kaydedilmesi yöntemi kullanılabilir.

---

<sup>37</sup> M. Arrazola ve diğerleri, a.g.k., Erişim Tarihi: 28.04.2011.

## 7. Sonuç

Beşeri sermayenin merkezinde insana ait bilgi, beceri ve tecrübe bulunmaktadır. İnsanın üretim sürecindeki söz konusu rolü, insan sermayesinin doğuştan ve sonradan kazandığı niteliklerin değeri insana sermaye özelliği kazandırmaktadır. Bu nedenle, insan sermayesi bir varlık olarak düşünülüp zaman içerisinde amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Serbest meslek sahiplerinin katlandığı eğitim ve ihtisaslaşma yatırımlarının sonucu olan beşeri sermaye , faaliyetlerin ifası sırasında meydana gelen sağlık, zeka, yetenek ve beceride vb. fiziksel bozulmalar nedeniyle yıpranmaktadır. Ayrıca serbest meslek sahiplerinin niteliklerindeki değişiklikler de tükenmeye yol açmaktadır. Diğer bir ifadeyle beşeri sermaye zamanla tüketilmektedir.

Soyut (maddi olmayan) varlıklar olan; bilgi, beceri, yetenek ve zeka gibi unsurları içine alan beşeri sermayenin tespit edilmesi, ölçülmesi ve raporlanması muhasebe sistemi açısından oldukça zordur. Beşeri sermayenin amortismanı konusunda literatürde birtakım çalışmalar yapılmış olmakla birlikte, Türkiye’de beşeri sermayenin amortismanı konusunda hâlihazırda önerilen bir model bulunmamaktadır. Uygulamada serbest meslek sahibinin hizmet üretiminin temel unsuru olan bilgi, beceri ve tecrübesinin maliyet unsuru olarak dikkate alınmaması elde edilen kazançların tamamının vergi matrahı olması sonucunu doğurmaktadır. Serbest meslek sahiplerinin yapmış oldukları mesleki faaliyetler dikkate alınarak her bir meslek grubu için varlık değeri oluşturulabilir. Bu değer üzerinden Türkiye’de sosyal güvenlik yasalarının öngördüğü 25 yıllık çalışma süresi dikkate alınarak amortisman oranı belirlenebilir.

---

## Kaynakça

- 193 Nolu Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarih, 10700 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- AKDOĞAN, N. – TENKER, N., **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005.
- ARRAZOLA, M. ve diğerleri, Some New Evidence on the Effects of Human Capital Depreciation on Experience – Earnings Profiles, <http://www.revecap.com/encuentros/antiores/iveea/autosres/R/151.doc>, Erişim Tarihi (28.04.2011).
- BONTİS, N. –CHOO, C.W. (ed), **The Strategic Management of Intellectual Capital and Organizational Knowledge**, New York, Oxford University Press, 2001.
- BONTİS, N., “Intellectual Capital and Business Performance in Malaysian Industries”, **Journal of Intellectual Capital**, V:1, N:1, 2000.
- BUKH, P.N. ve diğerleri, “Constructing Intellectual Capital Statements”, **Scandinavian Journal Of Management**, V:17, 2001, s.87-108.
- CERAN, Y., “Muhasebede Eskinin Yenisi Bir Kavram: İnsan Kaynakları Muhasebesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.18, 2007, s.199.
- DOĞAN, S. - ŞANLI, B., “İktisadi Kalkınmada Beşeri Sermaye”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, C.8, S.1, 2003, s.181.
- DOĞAN, Z., “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, S:14, 2004, s.2.
- DOKUR, Ş. – KAYGUSUZ, S.Y., **Amortismanlar**, 1.Basım, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2005.
- EDVINSSON, L. – SULLIVAN, P., “Developing A Model for Managing Intellectual Capital”, **European Management Journal**, V:14, No:4, 1996.
- EDVINSON, L. - MALONE, M.S., **Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value By Finding It's Hidden Roots**, Harper Colins Publishers, NY, 1997.
- ERTAŞ, A., “Türk İş Piyasasında Beşeri Sermaye'nin Rolü”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, (Yüksek Lisans Tezi), s.6.
- GÖKÇEN, G., **Enflasyon Muhasebesi Teori - Uygulama**, İstanbul, Yayılım Yayıncılık, 2004.
- HAFTACI, V., **İşlem Muhasebesi**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2006.
- HIROYUKI, I., “Mobilizing Invisible Assets”, Japan, 1980.

- <http://sozluk.ihya.org/sosyal-bilimler-sozlugu/beseri-sermaye.html>, Erişim Tarihi (29.03.2011).
- IYNN, B., “Entelektüel Sermaye Gelecek Binyılın Katma-Değer Başarısında Anahtar”, Çeviren: Ercan Bayazıtlı, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Y.1, S.2, TÜRMOD Yayını, Ankara, 2000, s.199.
- KANIBİR, H., “Yeni Bir Rekabet Gücü Kaynağı Olarak Entelektüel Sermaye ve Organizasyonel Performansa Yansımaları”, **Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi**, C.1, S.3, 2004, s.78.
- KIESO, D.E. – WEYGANT, J.J., **Intermediate Accounting**, Seventh Edition, John Wiley and Sons. Inc., 1992.
- KILICIKAN, Z., “Ekonomik Gelişmede Beşeri Sermayenin Önemi ve Türkiye Örneği”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), s.8-9.
- LARSON, K.D. – MILLER, P.B.W., **Fundamental Accounting Principles**, Irwin Inc., Boston, 1993.
- ÖZKAN, A., “Dönen Varlık/Duran Varlık Ayırımına Farklı Bir Yaklaşım Üzerine Düşünceler”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C.5, S.4, 2003, s.103.
- ÖZTÜRK, B., **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, 4. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- ROOS, G. – ROOS, J., “Measuring Your Company’s Intellectual Performance”, **Long Range Planning**, V:30, N:3, 1997, s.85-100.
- SELİMOĞLU, S.K., “İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliği Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü”, **T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları**, No:1290, İ.İ.B.F. Yayınları No:171, Eskişehir, 2001, s.49-50.
- STEWART, T.A., “Entelektüel Sermaye: Kuruluşların Yeni Zenginliği”, **BZD Yay.**, S.XII., 1997, İstanbul, s.131.
- SULLIVAN, P., **Value-Driven Intellectual Capital**, John Wiley&Sons Pub., 2000.
- SÜER, A.Z. – ŞENYİĞİT, Y.B., “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, S:74, 2006, s.209.
- TOKAY, H., **Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**, Ankara, TÜV CERT Yayınları, 2002.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**, Türkiye Muhasebe Standartları – TMS / TFRS, TMSK Yayınları-2, Ankara, Fersa Matbaası, 2007.
- YILDIZ, B. – TENKEKİOĞLU, B., “Entelektüel Sermayenin İşletmelerin Piyasa Değeri Üzerindeki Etkisi ve İMKB 100 İşletmelerinde Görgül Bir Çalışma”, **3. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi**, Eskişehir, 25-26 Kasım 2004, s.580.



---

YÜCEL, R., “Bilgi Dönüşümleri ve Entelektüel Sermaye Açısından Önemi”,  
**Akademik Bakış Uluslar arası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**,  
ISSN:1694-528X, Sayı:7, Kırgızistan, 2005, s.11.

