

MOTİVASYONUN İŞLETME BAŞARISINDAKİ ÖNEMİ, MOTİVASYON MALİYETLERİ VE MUHASEBESİ

Ümit GÜCENME*

ÖZET

İşletmede, verimi artırmak amacıyla personelin motivasyon için yapılan harcamalar sosyal muhasebenin bir kolu olan beşeri kaynaklar muhasebesi kapsamı içinde yer almaktadır. İnsangücünün etkin kullanımı yanında, onun işinden doyum sağlamasını temin etmek için motivasyon araçları kullanılır. Böylece işletmenin, iş-görene karşı sosyal sorumluluklarını gerçekleştirmesi mümkün olur.

Ekonomik koşulların iyileştirilmesi, psiko-sosyal araçlar, örgütsel ve yönetsel araçlarla, fiziksel koşulların iyileştirilmesi için katlanılan motivasyon maliyetleri finansal tablolarda iki şekilde yer alır. Birincisi, tüm harcamalar dönem gideri olarak kayıtlanır ve geleneksel finansal tablolarda ek açıklamalar olarak dipnotlar halinde verilir. İkincisi, motivasyon maliyetleri aktifleştirilir ve yapılan harcamalardan beklenen yarar süresine göre amortismanı tabi tutulur.

SUMMARY

The Impact of Motivation on Business Success, Motivation Costs and Accounting

The human resource accounting, which is a branch of social accounting, includes the expenses for personnel motivation in order to increase the productivity of business. Motivation means are used both to provide the effective use of manpower and to provide his satisfaction of work. Thus, it is possible for business to perform its social responsible to personnel.

Motivation costs which are undertaken in order to improve economic and physical conditions, usage of psycho-social means, organizational and administrative means are shown in traditional financial statements in two ways. First, all expenses are recorded as the motivation costs are recorded among assets accounts of balance sheet and amortized according to usage period of expenses.

* Öğr. Gör. Dr.; Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı.

GİRİŞ

Bazen çok çok iyi dinlenip, gıda aldığımız halde kendimizi yorgun, bazen de çok sıkı çalıştığımız halde kendimizi zinde hissederiz. Zaman zaman fiziksel enerjimizi harekete geçiren bir itici gücün varlığını açıkça duyarız. Birey fizyolojik ve sosyal ihtiyaçları ile bilinçli veya bilinçsiz olarak dürtülenir. Bu itici güç ile gerçekleştirdiği eylemler sonucunda bir doyum sağlar.

Bireysel davranışların nedenleri, kişinin motivleridir. Sözkonusu itici psikolojik güç, motiv kavramının oluşumuyla ortaya çıkar. O halde bireyin, ihtiyaç duyması, dürtülenmesi, istemesi ve davranması süreci motivasyon olarak belirlenebilir¹. İnsan yapısında varolup bireyin motive edilebilmesinde etkili olabilecek faktörler A.H. Maslow tarafından geliştirilmiştir². Maslow'a göre temel gereksinimler; fizyolojik gereksinimler, güven gereksinmesi, sevgi gereksinmesi, itibar görme gereksinmesi, kendi kendini anlayış ve kişisel bütünlük gereksinmesidir. Buna göre bireyin insan olarak gereksinimleri yanında bir örgüt üyesi olarak da bir takım gereksinimleri vardır.

İnsan gereksinmelerinin şekli işletmeler için çok önemlidir. Eğer işletme bireyin belirli gereksinmelerini karşılamada yardımcı olmuyorsa, birey işletme için bütün gücünü vermeyebilir ve sonunda da işletmeyi terkeder³. İşletmeler sahip oldukları varlıkların en önemlilerinden biri olan beşeri varlıklara gereken önemi vermezler ise, başarılarının devamını sağlamaları mümkün olmaz. 1960'lı yıllardan itibaren işletmelerin sosyal sorumlulukları, sosyal çabalar ve bunların kamuya aktarılması yolları üzerinde çalışılmaktadır.

Diğer işletme faaliyetlerinde olduğu gibi sosyal içerikli faaliyetlerin yürütülmesinin de bir maliyeti vardır ve bunlar işletmenin finansal durumu üzerinde etkin olmaktadır. Karar organlarına sosyal faaliyetlerin planlanması ve yürütülmesi için gerekli ve yeterli bilgilerin sağlanması amacıyla oluşturulan bilgilendirme sistemi işletme sosyal muhasebesi olarak adlandırılmaktadır⁴. İşletmelerin sosyal sorumlulukların öncelikle çalışanlarına karşıdır. İşletmede alt üst kademelerde istihdam edilen beşeri varlıklar ile ilgili olarak geliştirilmiş olan beşeri kaynaklar muhasebesinde amaç; işletmede çalışan işgöreni ilgilendiren harcama ve masrafların diğer masraflar gibi bütçelenmesi veya beşeri yatırım olarak aktifleştirilmesi suretiyle iyi bir personel yönetimi oluşturmak ve personele karşı işletmenin sosyal sorumluluklarını muhasebeye yansıtmaktır. Çalışanların işe motive edilmesi için katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi beşeri kaynaklar muhasebesi kapsamı içinde yer almaktadır.

- 1 KAYNAK, Tuğra, "Beşeri İlişkiler Açısından Yönetim ve Verimlilik", *Yönetim, İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 2, Ekim-Aralık 1975, s. 80.
- 2 Maslow, Abraham H., *Motivation and Personlity*, Second Edition, Harper-Row Publisher, New York, 1970, s. 35-50; ONARAN, Oğuz, *Çalışma Yaşamında Güdülenme Kuramları*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981.
- 3 HICKS, Herbert G.; *Örgütlerin Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından* (Çevirenler: Osman Tekok, Bintağ Aytek, Birol Bumin) Turhan Kitabevi, Ankara, 1979, s. 62.
- 4 ÖZTÜRK, Tanju, "Sosyal Sorumluluk —Sosyal Muhasebe— Sosyal Denetim ve Sosyal Denetim Raporları", *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 7, Şubat-1977-I, s. 100.

İyi bir personel yönetiminde ve işletme başarısındaki önemi nedeniyle çalışmamızda motivasyon muhasebesi ele alınmış ve beşeri kaynaklar muhasebesi çerçevesinde finansal tablolarla ilişkisi incelenmeye çalışılmıştır.

1. MOTİVASYONUN İŞLETME BAŞARISINDAKİ ÖNEMİ

Motivasyon ile verimlilik arasındaki ilişki çeşitli araştırmalarla ortaya konmuştur⁵. İşgörenin işinden memnun olmasını sağlamak, verimliliği artırmak, gereksiz harcamaları azaltmak gibi değerli sonuçların sağlanıp sağlanamaması sosyal bilimciler kadar, işletme yöneticilerinin yeteneklerine de bağlıdır. Yöneticiler çalışanlarına, bir işi kendi kendine başarmış olma duygusunu arttırmak için olanak sağladığında yaratıcılık ve verimliliğin ve pek tabii kârın da hayret verecek ölçüde artacağı şüphesizdir⁶. Gerçekten de yöneticilerin, çalışanlar için yeterli motivasyon araçlarını etkin bir şekilde uygulaması herşeyden önce verimliliğin artışı sağlar. Her elemanın sağladığı verim, onun için ödenen işçilik giderlerine karşılık çıkardığı iş miktarı ile ölçülebilir. Normal bir insan sadece çalışmayı değil, kapasitesini tam olarak ortaya koyabilmesine olanak verecek düzeyde sorumluluğu gerektiren bir iş ister⁷.

Öte yandan motivasyon araçlarının başarılı bir şekilde kullanılması ile işe giren ve çıkanların sayısının azaltılması, işe gelmeme veya geç kalmanın önlenmesi de mümkün olur.

İşe giren ve çıkanların sayısının yüksekliği elemanların hoşnutsuzluğunu belirten kuvvetli bir göstergedir ve işletmede birçok ekonomik ve sosyal sorunlara yol açar. Öncelikle yeni işgörenlerin bulunması, yerleştirilmesi ve işine uyarlanması işletme için ekonomik kayıptır. Öte yandan işçilerin sürekli değişimi iş kazalarını artırır ve diğer işçiler üzerinde moral bozukluğu yaratır⁸. Motivasyon araçları sayesinde, yüksek işgören değişim hızının sakıncaları önlenabilir.

2. MOTİVASYON MALİYETLERİ

İşgörenlerin istekli ve verimli çalışmalarını sağlamak için yöneticiler temel birtakım motivasyon araçlarını kullanabilirler. Söz konusu araçları; ekonomik, psiko-sosyal, örgütsel ve fiziksel araçlar şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Bu araçların kullanılması, kısa dönemde işletmeye bir parasal yük getirir. Ancak kullanılmaması uzun dönemde olumsuz sonuçlar doğuracak, daha büyük güçlükler, daha büyük yükler getirecektir.

2.1. Ekonomik Koşulların İyileştirilmesi Maliyetleri

İşletmeler çalışanlarını ödüllendirmek amacıyla ücret artırımlarını ya kişisel katkıları ödüllendirerek, yada tüm çalışanları kuruluş üyesi olmaları nedeniyle ödül-

5 Bkz. BROWNELL Peter and MCINNES, Morris, "Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance", *The Accounting Review*, October 1986, s. 587-598, KAYNAK, a.g.m., s. 83-84.

6 BAYKAL Besim, Motivasyon Kavramına Genel Bir Bakış, Divan Matbaacılık.

7 ARGYLE Michael, GARDNER, Godfrey and CIOFF, Frank; "Supervisory Methods Related to Productivity, Absenteeism and Labour Turnover", *Management and Motivation* Victor H. Vroom and Edward L. Dec, 1975, s. 171.

8 SABUNCUOĞLU, Zeyyat; *Personel Yönetimi*, Bursa, 1982, s. 54.

lendirerek gerçekleştirirler. Ancak ikincisi kuvvetli bir motivasyon değerine sahip değildir. Eğer ücretle iş başarısı arasında bir ilişki kurulmamışsa, ücret artışı başarı yüklenmesine yol açmayabilir⁹.

Çalışanlara aldıkları sabit ücretin dışında daha çok ve daha verimli çalışmaya özendirmek amacıyla, zaman esasına veya parça başı temeline göre, fazla çalışmaları için prim ödenmesi de ekonomik araçlardan biridir¹⁰. Bir başka ekonomik motivasyon aracı da kâra katılmadır. Kârdan pay dağıtma, işverenin tam gün çalışan işgörenlerine, ücretlerine ek olarak ve işletmenin yıllık kârı temel alınarak peşin ya da ertelenmiş ödemeler yapmasını öngören bir sistemdir. Kâra katılma genelde işgörenleri özendirmek, işletme dışından yetenekli işgörenleri işletmeye çekebilmek ve işletmede çalışanlara sosyal yardım veya ek gelir sağlamak amacıyla geliştirilmiştir¹¹.

2.2. Psiko-Sosyal Araçlar ve Maliyetleri

İşgörenlerin büyük çoğunluğu bağımsız çalışma ve inisiyatif kullanma gereksinmesine önem verirler. Ancak çalışmada bağımsızlık kavramı işgörelere sınırsız bir özgürlük verilmesi anlamına gelmez. Belirli alanlarda ve belirli ölçüde tanınan çalışma özgürlüğü kişisel yeteneklerin, yaratıcı ve yapıcı gücün ortaya çıkmasını kolaylaştırır¹².

Yükselme, bireyin daha yüksek bir konumdaki göreve, dolayısıyla daha güç bir işe getirilmesidir. Görev güçleştikçe bireye yüklenen sorumluluk, verilen yetki, ödenen ücret artar. Bu nedenle yükselme birey üzerinde çok yönlü bir güdüleyici etki yapar.

Takdir edilme, manevi yönü daha ağır basan ve tüm çalışanlar için önemli bir özendirme aracıdır. Yapılan işin önem verilen kişileri tarafından, özellikle yöneticiler tarafından beğenilmesi çalışanlara büyük bir tatmin sağlar. Takdir bazen bir yükselme, bazen bir süre ücretli izin, bazen de parasal olarak ödüllendirilir ve işletme için maliyeti verilen ödüllerin bedelidir.

Bir işin aynı tempoda ve sürekli tekrarlanarak yapılmasının verdiği yorgunluk ve bıkkınlığı önlemek için başvurulacak psikolojik motivasyon araçlarından biri de işin çeşitlendirilmesi ve genişletilmesidir. Yorgunluk ve monotonluk, iş değiştirme, iş kazalarının artması, aşırı zihni ve ruhi gerginlik yada işten memnuniyetsizlik duygusuna neden olabilmektedir.

Çalışma süresince, faaliyet şekli makul ölçüde değiştirildiğinde, iş görene çalıştığı süre yerine üretim esasına göre ödeme yapıldığında, iş belirsiz ve görünüşte sonu gelmez bir faaliyet olmaktan ziyade, anlamlı bir görevler serisi olarak algılandığında, işgörenler soyutlanmış ünite içinde olmaktan çok yoğun sosyal grup içinde

9 İNCİR, Gülten; "Çalışanları İsteklendirmede Etkili Birkaç Özendirici" *Verimlilik Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 4, s. 84.

10 SABUNCUOĞLU, Zeyyat; *Çalışma Psikolojisi*, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1984, s. 86.

11 ARTAN, Sinan; *İşletmelerde İşgörenlerin Yönetime Katılması ve Türkiye'deki Uygulama*, *Kollokyum Bildirisi*, Eskişehir, 1979, s. 6.

12 SABUNCUOĞLU, Çalışma Psikolojisi, a.g.k., s. 91.

çalıştığında ve çalışma süresi içine uygun dinlenme seansları sokulduğunda işler daha az monoton olmaktadır¹³.

2.3. Örgütsel ve Yönetmel Motivasyon Maliyetleri

İletişim, kuruluş içinde dikey ve yatay olarak emir ve haberlerin yayılmasını sağlayan bir süreç olarak tanımlanabilir. Örgütle ilgili konularda bilgi sahibi olmak, öneriler iletebilmek, çalışanlarda kendilerine önem verildiği inancını güçlendirir, örgüt amaçlarını benimsemelerini sağlar.

Kararlara katılma son yıllarda yönetim bilimcilerinin üzerinde en çok durdukları konulardan biri olmuştur. Kararların alınmasında söz sahibi olmak çalışanlar üzerinde güdüleyici bir etkiye sahiptir ve onların morallerini yükseltir¹⁴. İşgörenler, işletmenin çalışma ve sağlık koşulları, çalışma saatleri, iş güvenliği, eğlence, seminer vb. sosyal ve kültürel konulardaki kararlara katılabilecekleri gibi, işletmelerin yönetim kurullarında yer alarak her tür kararlara katılmaları da mümkün olabilir.

Eğitim ve yükselme politikası, çoğu kez işletmelerin motivasyon politikalarıyla birlikte yürütülür. Mesleki ve teknolojik gelişmeleri yakından izleme, bilgi kapasitesini genişletme, yeni yöntemleri öğrenme ve kişisel yetenekleri artırma amacıyla gerçekleştirilen eğitim etkili bir işe özendirme aracıdır¹⁵. Eğitim işgören için bir yükselme aracı, işletme için ise verimliliği artırmak için maliyetine katlanılması gereken bir motivasyon aracıdır.

2.4. Fiziksel Koşulların İyileştirilmesi Maliyetleri

Kötü çalışma koşulları işteki kaza hata sayısının artmasına, malzeme israfına, işin istenilen kalite ve miktarda gerçekleşmesine engel olduğu gibi, kişide birtakım gerilimlere, hoşnutsuzluklara ve en önemlisi de yorgunluğa neden olmaktadır¹⁶.

Çalışma koşullarının iyileştirilmesinde, aydınlatma ve renk, ses ve gürültü ile çalışma ortamının nem ve sıcaklığının önemi büyüktür.

Az ışıklandırma, görme ve iş yapma gücünü doğururken, gereğinden çok aydınlatma da gözü yorar ve bozar. Yeter düzeyde normal bir aydınlatmanın olmadığı yerde verimli çalışma, kaliteli üretim ve dikkat azalır. Çalışma ortamında dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta da kullanılan renklerdir. Renk yalnızca çalışma ortamını estetik olarak geliştirmek için değil, aynı zamanda çalışanların moralini ve verimini artırmak için de kullanılır. Uygunsuz renk seçimi yetersiz aydınlatmanın etkilerini çoğaltır, göz yorgunluğu, sıkıntı ve bitkinliğe neden olur.

Belirlenen normların altında yada üstündeki ses şiddeti ve gürültü, iş verimini olumsuz yönde etkiler. Gürültünün yerinin belirlenmesi ve gürültü emici malzeme kullanarak azaltılması sağlanabilir. Öte yandan klima cihazları veya vantilatörler ile nem ve sıcaklığın normal bir düzeyde tutulması mümkün olabilir.

İşin dizaynı ile işgörenin yerleştirilmesi ise, iş etüdları sonucunda belirlenmeli, en iyi yerleşim sağlanarak, çalışanın fiziksel yorgunluğu en aza indirilmelidir.

13 MET, Ömer Lütfü; Sanayi İşletmelerinde Uzmanlaşmanın İşle İlgili Tutumlar Üzerine Etkileri, Basılmamış Doktora Tezi, Bursa 1984, s. 122.

14 İNCİR, a.g.m., s. 93.

15 SABUNCUOĞLU; Çalışma Psikolojisi, a.g.k., s.99.

16 YERTUTAN, Canan; "Uygun Çalışma Koşulları", *Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bülteni*, Temmuz-Ağustos-Eylül 1985, Sayı: 16-17-18, s. 22.

3. MOTİVASYON MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE BEŞERİ KAYNAKLAR ARASINDAKİ İLİŞKİ

İşletme sosyal başarısının ölçülmesi ve raporlanması konu alan sosyal muhasebenin başlıca ilgili alanları; fiziksel çevrenin korunması, işgören ile ilişkiler, toplum ile ilişkiler, mal ve hizmet katkılarıdır¹⁷. İşgören ile ilişkiler ve işgörene karşı sorumluluklar, işletmenin sosyal sorumluluklarının bir parçasıdır. 1974 yılında Ulusal Muhasebeciler Derneğinin kurmuş olduğu İşletmenin Sosyal Başarı Muhasebesi Komitesi (The National Association of Accountants, Committee on Accounting for Corporate Social Performance) sosyal başarı için işgücü ile ilişkilerdeki ilgi alanlarını belirlemiştir¹⁸. İşgöreni motive edici bu ilgi alanlarındaki sosyal başarı, sosyal muhasebenin kapsamı içinde yer alan beşeri kaynaklar muhasebesinin bir bölümünü oluşturmaktadır.

Beşeri varlıklarla ilgili olarak geliştirilmiş olan beşeri kaynaklar muhasebesi, beşeri varlıklara ait verileri belirleyip değerleyerek işletme kaynakları arasında dikkate almak ve onlarla ilgili maliyetleri irdelemektir¹⁹. Beşeri kaynaklar üzerinde yapılan ilk incelemelere 1691 yılında rastlanmaktadır. Sir William Petty beşeri bir varlığın parasal değerini belirlemek için çalışmalar yapmıştır. Ancak uygulanabilir ilk modellerin seçimi 1960-1970 on yıllık döneminde Amerikan Sosyoloğu Rensis Likert tarafından geliştirilmiş ve 1965 yılında Michigan Ann Arbor Üniversitesinde bir çalışma grubu kurmuştur. Orta büyüklükte bir işletme olan La Barry Corportion uygulama alanı olarak seçilmiştir. Personelin işe alınması ve çalıştırılmasından doğan ve o güne kadar dönem gideri olarak kabul edilen harcamaları aktifleştirerek, bir amortisman sistemi geliştiren çalışma grubu 1969 yılında araştırmalarının sonuçlarını yayınlamıştır. Bu çalışmanın sonuçlarının yayınlanmasından sonra bu konudaki araştırmalar artmış ve birçok model geliştirilmiştir²⁰.

Geliştirilen modellere göre işletmedeki insangücünün motive edilmesi için katlanılan maliyetlerin finansal tablolarda gösterilmesinde iki yol izlenebilir.

— Geleneksel finansal tabloların genişletilmesi.

— Yeni raporlama yöntemlerine başvurulması.

Yeni raporlama yöntemlerinde, işletmenin kamuya karşı sosyal sorumluluklarına ait bilgilerin ağırlık taşınması ve ülkemizde finansal tablolarda yeknesaklığın an-

- 17 SÖZBİLİR, Halim; "İşletmelerde Sosyal Muhasebe", *Muhasebe Dergisi*, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fak. Ağustos 1982, III, Yıl: 8, Sayı: 29, s. 77.
- 18 SÖZBİLİR, Halim; İşletmelerde Sosyal Muhasebe Kuramı ve Türkiye'de Bir Anket Çalışması, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981, s. 28-29.
- 19 LİKERT, Rensis, "Human Resource Accounting", *Personnel*, May-June, 1973, s. 13.
- 20 Sosyal Raporlama Yöntemleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. SÖZBİLİR, a.g.k., s. 67-108; Sözbilir, a.g.m., s. 79; CRAY, Rob, OWEN David and MAUNDERS Keith, "Corporate Social Reporting: The way Forward", *Accountancy*, December 1986, s. 108-109; GÜLÇİMEN, Nihat; Sosyal Muhasebe Sistemi, Basılmamış Doktora Tezi, Bursa 1983, s. 45-154; ALBAYRAK, İsmail Hakkı; "Beşeri Varlıklar Maliyet Modelleri", *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Şubat 1983-I, Yıl: 9, Sayı: 31, s. 27-33; KOTAR Erhan; "Türkiye'deki Ekonomik Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Getirdiği Sorumluluklar", *V. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 1983, s. 105-149.

cak son yıllarda sağlanabilmesi nedeniyle yeni raporlama yöntemlerine başvurulmadığındaki güçlükler gözönüne alınmış ve burada geleneksel finansal tabloların genişletilmesi üzerinde durulmuştur.

Geleneksel finansal tabloların genişletilmesi, işgücü ile ilgili sosyal bilgilerin ve motivasyon çalışmalarının ya anlatım biçimindeki açıklamalar ya da finansal tablolara yeni hesapların eklenmesi ile sağlanabilir. Anlatım biçimindeki açıklamalar denetimden geçmiş finansal tablolarda dipnotlar şeklinde gözükür veya yıllık raporlarda finansal tablolar ile birlikte yönetim kurulu başkanının mektupları ya da ortaklara özel raporlar olarak yer alması mümkün olmaktadır²¹.

Geleneksel yapıdaki finansal tablolarda beşeri varlıklara yapılan yatırımlarla ilgili bilgiler yer almaz ve bu tür yatırımların tamamı dönem gideri olarak işlem görür. Bu durumda beşeri kaynaklar için katlanılan maliyetler, içinde bulunulan dönemin ötesinde bir değer taşımamaktadır. Oysa işe alma, eğitime ve geliştirme gibi maliyetler aslında gelecekteki hizmet dönemlerini de ilgilendirmektedir. Belli bir kaynağın birden fazla muhasebe dönemini ilgilendiren hizmet potansiyeline sahip olması aktifler arasında gösterilmesinin bir nedeni olmaktadır²². Bu nedenle işletmeye bir yıldan daha uzun süre kullanım sağlayan beşeri kaynak motivasyon giderlerinin, geleneksel finansal tablolara yeni hesapların eklenmesi ile önce aktifleştirilmesi ve daha sonra yararlanılacağı beklenen gelecek dönemler itibarıyla amortismanla tabi tutulması, daha sağlıklı sonuçlar doğurmaktadır. Herhangi bir işgören beklenilmeyen bir dönemde işden ayrıldığında, kendisine ait aktifleştirilmiş maliyetlerin tamamı giderleştirilmektedir.

Böyle bir muhasebe uygulaması durumunda hesapların işleyişi şu şekilde olmaktadır. Hangi türde olursa olsun (ücret, işe alma, fiziksel ve örgütsel koşulların iyileştirilmesi maliyetleri vb.) normal olarak bir gider hesabının borcuna yazılması gereken harcamalar, beşeri kaynak yatırımları hesabının borcuna kaydedilir. Beşeri kaynak yatırımlarını ilgilendiren ve o döneme ait olan amortisman tutarı bir gider hesabına borç yazılırken, beşeri kaynak yatırımları amortisman hesabına alacak yazılır. Bilançoda beşeri kaynak yatırımları hesabından amortismanlar düşülerek, beşeri kaynak yatırımlarının net tutarı gösterilir²³. Bu işleyiş, hesaplar üzerinde şöyle gösterilebilir.

Beşeri kaynak yatırımlarını aktifleştiren bir işletmede, sözkonusu harcama amortisman süresine göre kısım kısım giderleştigiinden bu işletmenin dönem giderleri, bu tür harcamaları aktifleştirmeyip tek kalemlerle dönem gideri yazan işletmelerinden daha düşük olacaktır. Bu da hayali bir kâr ortaya çıkaracaktır.

Ancak vergi kanunları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bilançoların samimiyet ve doğruluğunu sağlamak amacıyla bu uygulamayı kabul etmemektedir. Beşeri kaynakları dikkate alan bir muhasebe uygulaması benimseyen işletme iki seçimle karşı karşıya kalacaktır. Beşeri kaynakları dikkate alan mali raporları işletme

-
- 21 INGRAM, Robert W., "An Investigation of the Information Content of Social Responsibility Disclosures", *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, No: 2.
 - 22 ALBAYRAK, İsmail H. "Beşeri Varlık Bilgileri ve Finansal Tablolar Araştırması", *Muhasebe Dergisi*, Ağustos-1982-III, Yıl: 8, Sayı: 29, 30.
 - 23 GÜLÇİMEN, a.g.k., s. 85.

içi kullanım için saklayacaktır. Veya biri kanuni gereklere uyan, diğeri beşeri kaynakları dikkate alan olmak üzere iki ayrı bilanço ve gelir tablosu yayınlayacaktır.

SONUÇ

Motivasyon maliyetlerinin finansal tablolarda gösterilmesi ve kamuya açıklanması ile işletmenin sahip olduğu beşeri kaynağın devamlılığı, mutluluğu ve verimliliği için bir gösterge sağlanmaktadır. Gerek ek açıklamalarda gerekse bilanço'ya ilave edilen hesaplarda görüldüğü üzere motive edici araçların kullanımında üstünlüğe sahip olan işletmeler giderek artan rekabet ve sosyal baskılar karşısında başarılarının devamını sağlayabilmektedir. Gerek işletme içi kararlarda, gerekse üçüncü kişilerin işletme hakkındaki kararlarında, yöneticilerin başarısını gösteren ve muhasabeye yansımış olan motivasyon maliyetleri büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKLAR

- Albayrak, İsmail Hakkı; "Beşeri Varlıklar Maliyet Modelleri" Muhasebe Ens. Dergisi, Şubat-1983-I, Yıl: 9, Sayı: 31.
- Albayrak, İsmail Hakkı; "Beşeri Varlık Bilgileri ve Finansal Tablolar Araştırması" Muhasebe Dergisi, Ağustos-1982-III, Yıl: 8, Sayı: 29.
- Argyle, Michael; Gardner, Godfrey; Cioff, Frank; Supervisory Methods Related to Productivity, Absenteeism and Labour Turnover Management and Motivation, Victor H. Vroom and Edward L. Deci, 1975.
- Artan, Sinan; İşletmelerde İşgörenlerin Yönetime Katılması ve Türkiye'deki Uygulama, Kollokyum Bildirisi, Eskişehir, 1979.
- Baykal, Besim; Motivasyon Kuramına Genel Bir Bakış, Divan Matbaacılık, İstanbul, 1978.
- Brownell, Peter and Mac Innes, Marris; "Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance" The Accounting Review, October 1986.
- Gray Rob, Owen David and Mounders, Keith; "Corporate Social Reporting: The way Forward" Accountancy, December, 1986.
- Gülçimen, Nihat; Sosyal Muhasebe Sistemi, Basılmış Doktora Tezi, Bursa, 1983.
- Hicks, Herbert G.; Örgütlerin Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından (Çevirenler: Osman Tekok, Bintuğ Aytek, Birol Bumin) Turhan Kitabevi, Ankara, 1979.
- Ingram, Robert W.; "An Investigation of the Information Content of Social Responsibility Disclosures", Journal of Accounting Research, Vol. 16, No. 2, Autumn, 1978.
- İncir, Gülten; "Çalışanları İsteklendirmede Etkili Birkaç Özendirici" Verimlilik Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 4.
- Kaynak, Tuğra; "Beşeri İlişkiler Açısından Yönetim ve Verimlilik" Yönetim, İşletme İktisadi ve Enstitüsü Dergisi, Yıl: 1, Sayı: 2, Ekim-Aralık 1975.

- Kotar, Erhan; "Türkiye'deki Ekonomik Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Getirdiği Sorumluluklar", V. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1983.
- Likert, Rensis; Human Resource Accounting, Personnel, May-June, 1973.
- Maslow Abraham H.; Motivation and Personality, Second Edition, Harper-Row Publishers, NewYork 1970.
- Met, Ömer Lütfü; Sanayi İşletmelerinde Uzmanlaşmanın İşle İlgili Tutumlar Üzerine Etkileri, Basılmamış Doktora Tezi, Bursa, 1984.
- Onaran, Oğuz; Çalışma Yaşamında Güdülenme Kuramları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981.
- Öztürk, Tanju; "Sosyal Sorumluluk —Sosyal Muhasebe— Sosyal Denetim ve Sosyal Denetim Raporları "Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 7, Şubat 1977-I.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat; Çalışma Psikolojisi, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1984.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat; Personel Yönetimi, Bursa 1982.
- Sözbilir Halim; "İşletmelerde Sosyal Muhasebe", Muhasebe Dergisi, İst. Ün. İşl. Fak. Ağustos 1982-III, Yıl: 8, Sayı: 29.
- Sözbilir, Halim; İşletmelerde Sosyal Muhasebe Kuramı ve Türkiye'de Bir Anket Çalışması, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981.
- Yertutan, Canan; "Uygun Çalışma Koşulları", Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bülteni, Temmuz-Ağustos-Eylül, 1985, Sayı: 16-17-18.