

## MUHASEBEDE ESKİNİN YENİSİ BİR KAVRAM: İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

Yunus CERAN\*

### ÖZET

Entelektüel sermaye bileşenlerinden insan sermayesini içeren, insan kaynaklarına ilişkin bilgileri saptamak, ölçmek ve elde edilen verileri işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına iletmek işlevini üstlenen muhasebe olarak tanımlanan ve insana yapılan yatırımın maliyetini ve personel yenileme maliyetini ve insanın örgüt için değerini hesaplamayı içeren İnsan Kaynakları Muhasebesi (İKM) 1960'lı yıllardan itibaren literatüre ve uygulamaya girmiştir. Ancak 1970 ve daha sonraki yıllarda araştırmacıların çok az ilgisini çekmesine rağmen İKM ile ilgili çalışmalar 1980 yılına kadar devam etmiş ve 1980 yılından 1995'e kadar pek gündeme gelmemiştir. 1995'den sonra, insan kaynağının güncellik kazanması ve personel yönetimi yerine İnsan Kaynakları Yönetimi kavramının genel kabul görmesi İKM'yi tekrar gündeme taşımıştır. Böylece, Amerikan ve Japon işletmeleri arasındaki yoğun rekabet baskısının İKM anlayışını yeniden ortaya çıkarmasıyla on yıldan fazla bir zamandır İKM tek başına bir kavram olarak ya da Yeşil Muhasebe veya Entelektüel Sermaye kavramları içinde ele alınmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İnsan Kaynağı, Entelektüel Sermaye, İnsan Kaynakları Muhasebesi

### ABSTRACT

Human resource accounting that consists of human capital as a component of intellectual capital and, can be described as a subset of accounting used to gather and measure information about human resources and forward this information to related parties. Human resources accounting can be used to calculate the amount of investments on human resources in benefit-cost analysis related with human capital. This concept has emerged in 1960s. However, the interest on this subject has relatively decreased in the period of 1980-1995. Nevertheless, due to growing importance of human resources and its management, and the existence of pressure of high competition between American and Japanese companies, the concept has been popular especially after 1995s. Human resources accounting can be considered as both a single concept and a component of intellectual capital and Green Accounting.

**Keywords:** Human Resources, Intellectual Capital, Human Resources Accounting.

### GİRİŞ

İstenilen niteliklere haiz insan kaynağına sahip işletmeler, maliyet, hız ve zaman faktörünün çok önemli olduğu küresel rekabet ortamında diğer işletmelere karşı rekabet üstünlüğü sağlayabilmektedir. İyi eğitim almış, yetenekli, yaratıcı, yenilikçi, iyi insan ilişkilerine sahip, örgüte bağlı personel küresel rekabet ortamında işletmeyi daha ön plana çıkarmaktadır. “*Bizim en değerli sermayemiz çalışanlarımızdır*” gibi ya da buna benzer ifadeler hemen hemen her işletmenin faaliyet raporunda yer almaktadır. Bilgi toplumunda, işletme değeri için diğer kaynaklar belirgin bir biçimde önemli olurken, birçok işletme için geleneksel varlık değerlerinin önemi azalmaktadır.

---

\* Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İşletmelerde, özelliklede hizmet sektöründe uzun zamandan beri çalışanlar (insan kaynağı) ve onların bilgi ve yeteneklerinin en önemli performans faktörünü oluşturduğu ve işletmenin bir varlığı olduğu genel kabul görmektedir.

İnsan kaynak mıdır? sermaye midir? tartışmalarına rağmen, insan kaynakları pazarlama, satış ve halkla ilişkiler faaliyetlerine destek veren, işletmenin gidişatına stratejik yön veren bir konudur (Yaman, 2000: 261-264). Özellikle son 30-35 yıldaki teknolojik ve ekonomik gelişmelerin doğal olarak işletmelere de yansması sonucu, kalifiye eleman ihtiyacı yeni dönemin en önemli gereği olmuştur. Bunun içindir ki günümüz işletmeleri İnsan Kaynakları Yönetimi'nin (İKY) en önemli amaçlarından biri olan eğitim ve geliştirme çalışmalarını, eskiden olduğu gibi boşa giden bir harcama, yani ekonomik dönüşü olmayan (yatırımın geri dönüşümü) bir sarf kalemi olarak görmemekte ve eğitime ciddi bütçeler ayırmaktadır. Bu eğitimler, hizmet öncesi eğitim, işe başlama eğitimi, uyum (oryantasyon) eğitimi ve hizmet içi eğitimidir (Fındıkçı, 2000: 243-247).

Bu çalışma, İKM ile ilgili olarak ülkemizde azda olsa daha önceden yapılmış olan çalışmalara katkı sağlamayı, konuyu farklı bir yaklaşımla tanıtmayı amaçlamaktadır.

## **İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

İKM'nin ilk kökeni, 17. Yüzyılın ulusal ekonomi öncesine dayanmaktadır. İnsan sermayesinin değerini hesaplama ilk defa İngiltere'de Sir William Petty'nin yazdığı ve 1676 yılında yayınladığı Politik Aritmetik kitabında denemiştir (Gebauer ve Wall, 2002: 686). Ancak, insanın en önemli bir kaynak ve sermaye olduğunu ifade eden kişi iktisatçı Adam Smith olmuştur. Muhasebeciler, insan kaynağı kavramı ile 1960'lı yıllarda ilgilenmeye başlamış, insan kaynakları ile ilgili bilgilerin işletmelerde yönetim ve yatırım kararlarını nasıl etkilediği, daha doğrusu İKM konuları üzerinde yoğunlaşmıştır (Selimoğlu, 2001: 21).

Bu konu ile ilgilenen ve çalışmalar yapan ilk kişi de 1961 yılında Rensis Likert'tir. Likert'in gündeme getirdiği İKM, ilerleyen zaman içinde gelişmeler kaydetmiş ve uygulama alanı bulmuştur. İKM, geleneksel muhasebeden farklı olarak işletmenin net gelirini daha doğru ölçmekte ve yönetimin etkinliğinin daha gerçekçi ölçülmesini sağlamaktadır. Net gelirin daha gerçekçi ölçülmesi sonucu ortaya çıkan yeni eğilim ve değişimler yönetimin etkinliği ile doğru orantılıdır. Bunun için, yönetime insan kaynakları ile ilgili bilgileri sağlama görevi İKM'nindir (Selimoğlu, 2001: 22). Ancak, insan kaynaklarının fiziksel ve finansal olarak değerini ve maliyetini belirlemede hangi modellerin temel alınacağı bir problemdir. Likert'ten sonra 1966'da merkezi Ohio/Columbus'ta bulunan R.G.Barry şirketi bir maliyet modelini temel alarak ilk defa İKM'yi uygulamaya başlamıştır. Şirketin kurduğu bu sistemle, üst düzey yönetimdeki çalışanlara yapılan yatırımlar, hem tarihi ve hem de yenileme maliyeti ile ölçülerek yıllık faaliyet raporunda ve denetlenmemiş bilançoda varlık olarak ayrı bir biçimde gösterilerek İKM'ye ilişkin ilk uygulama gerçekleştirilmiştir (Selimoğlu, 2001: 23).

## Muhasebede Eskinin Yenisi Bir Kavram: İnsan Kaynakları Muhasebesi

Muhasebe teorisinde çalışanların entelektüel değerlere yönelik ilgisi 1960'lı yılların ortalarında Roger G. Hermanson ile başlamıştır ve finansal muhasebe odaklıdır. Hermanson, çalışanların kas güçlerinin ötesinde bir değer olduklarını fark etmiş ve çalışanlara ilişkin değerın finansal raporlara yansıtılmasına yönelik çabalarını "İnsan Varlıkları Muhasebesi" (Human Assets Accounting) kavramında birleştirmiştir. Hermanson, insan varlıklarının, diğer varlıklardan ayrıldıklarına işaret ederek bu konudaki esas güçlüğün değerlemeden kaynaklandığı sonucuna varmıştır. Alternatif finansal muhasebe ve raporlama tartışmalarını başlatmak suretiyle, Hermanson'un söz konusu problemi muhasebe teorisi ile ilişkilendirdiği kabul edilmektedir. Çalışanlar olarak insan faktörüne ilişkin değerın bilançoya yansıtılmasına ilişkin güçlükler, "İnsan Kaynakları Muhasebesi" (Human Resource Accounting) olarak adlandırılan teorik tartışmaların yalnızca bir boyutunu oluşturmaktadır. İKM kavramını kullanan Eric G. Flamholtz, kavramın yönetim bilgisi sağlamaya yönelik potansiyeline dikkat çekmiş ve konuyu yönetim muhasebesi teorisine taşımıştır. Çalışanların sahip oldukları bilgilerin ve yaratıcılıklarının işletmenin rekabetçi avantajlarının sürdürülmesinde çok önemli olduğu anlaşılmasına rağmen İKM, 1970 ve daha sonraki yıllarda araştırmacıların çok az ilgisini çekmiştir (Uzay ve Savaş, 2003:164-165).

İKM ile ilgili olarak yapılan çalışmalar, 1980 yılına kadar devam etmiş ancak 1980 yılından sonra 1995'e kadar pek gündeme gelmemiştir. 1995 yılından sonra, insan kaynağının güncellik kazanması ve personel yönetimi yerine İKY kavramının genel kabul görmesi İKM'yi tekrar gündeme taşımıştır. Son 10 yıldır İKM tek başına bir kavram olarak ya da Yeşil Muhasebe ve Entelektüel Sermaye kavramları içinde ele alınmaktadır (Selimoğlu, 2001: 23-24). Amerikan ve Japon işletmeleri arasındaki yoğun rekabet baskısı İKM anlayışını yeniden ortaya çıkarmıştır. Japon işletmelerinin verimlilik avantajı, insan sermayesini tutarlı bir biçimde tedarik edilmesi gerektiğini açıkça göstermektedir. Bir çok işletmede defter değeri ile piyasa değeri arasında büyüyen boşluk ve 90'lı yıllardaki yeni ekonomi ile önemi gittikçe artan hizmet sektörünün etkisi işletmelerin gizli kalan değerinin finansal raporlarda gösterilmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Gebauer ve Wall, 2002: 686). Hizmet sektörünün artan önemiyle birlikte yeni ekonomi fenomeni nedeniyle içe dönük ve dışa dönük muhasebedeki güncel gelişmeler insan kaynaklarını açıkça anlamayı zorunlu kılmıştır. Tüm bunlar işletmelerin sahip olduğu insan kaynaklarının maliyet ve değerini hesaplamayı gerektirmektedir (Wall ve Gebauer, 2002: 311).

### İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KAVRAMI

İKM, entelektüel sermaye bileşenlerinden insan sermayesini içeren, insan kaynaklarına ilişkin bilgileri saptamak, ölçmek ve elde edilen verileri işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına iletme işlevini üstlenen muhasebe işlemleridir. İKM, yalnızca insan kaynağının işletmeye maliyetleri için kurulmuş bir sistem değil, aksine insan kaynağının yönetilmesine ilişkin bir düşünce sisteminin geliştirilmesine de yönelik bir sistemdir (Selimoğlu, 2001: 25.; Karacan, 2004: 98; Aslanoğlu ve Zor, 2006:164).

İKM, insanın kaynak olarak örgüte maliyet ve değerinin belirlenmesi ve bu amaçla bilgisayar sistemlerinden yararlanılması olarak tanımlanmaktadır. İKM, insana yatırımın maliyetini, yerine yenisinin konmasının maliyetini ve insanın örgüt için değerini hesaplamayı içermektedir (Akmüt., Aktaş, Aykaç, Doğanay, Durukan, Müftüoğlu, ve Yüksel, (2003: 350). Buna göre insan kaynakları da işletmenin sahip olduğu diğer varlıklar gibidir. İnsan kaynakları ile ilgili olarak insan kaynağı bulma, işe alma, eğitime, işe alıştırma ve geliştirme gibi unsurlar maliyet olarak dikkate alınmaktadır. Bu maliyet unsurlarının yanında insan kaynaklarının ekonomik yararlarını da göz ardı etmemek gerekir. İşte tüm bu verilerin işlendiği İKM sistemi ile işletmeler, etkinlik ve verimliliklerini artırıcı yönde kararlar alarak uygulamaları gelecekte daha başarılı ve sağlıklı bir yapıya sahip olacaktır ((Selimoğlu, 2001: 26-27.; Karacan, 2004: 98-99).

İKM'de insan kaynağı yapısı ve istatistiğinden elde edilen veriler temel esası oluşturmaktadır. İKM, işletmenin insan (beşeri) kaynaklarının işletme ilgili olarak değerinin hesaplanmasında uygulanmaktadır. Aynı zamanda insan kaynağının parasal değerinin ortaya çıkarılması İKM'nin görevidir. Böylece, işletme dışı ilgi gruplarının bilgi ihtiyaçları üzerindeki sınırlamanın etkisi, işletme içi İKM yardımıyla ortadan kaldırılmaktadır. Bu model, kanuni hükümler dışına çıkarak potansiyel insan kaynağı üzerinde yoğunlaşmak suretiyle stratejik performans faktörünü yerine getirmektedir (Jung, 2003: 535).

### **İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ'NİN AMAÇ VE YARARLARI İLE KARAR ALMA SÜRECİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ**

İKM'nin genel amaçlarını dört ana başlık altında toplayabiliriz (Selimoğlu, 2001: 27-28):

- Yönetimin temel fonksiyonları olan planlama ve kontrol problemlerinin saptanması ve tanımlanması, alternatif çözümlerin araştırılması, değerlendirilmesi ve seçimi, amaçlarla ilişkili olarak sonuçların geliştirilmesi ve yapılacak işlerin raporlanması konusunda işletme yönetimine yardımcı olmak,
- Biçimsel organizasyonlardaki çalışanların değerlerinin belirlenmesi ve kapsamlarının açıklanması ile ilgili teorik yapının geliştirilmesi,
- Ölçüm yöntemlerinin belirlenmesi ile ilgili yaklaşımların faaliyet sistemi içinde oluşturulması,
- Organizasyonlardaki çalışanların değerlerinin ve maliyetlerinin ölçülmesiyle ilgili güvenilir ve geçerli yöntemlerin geliştirilmesidir.

İKM'nin bu genel amaçları yanında fonksiyonel amaçları da şunlardır (Selimoğlu, 2001: 29):

- İnsan kaynakları kullanımının etkin olarak gözlemlenmesinde üst düzey yönetime yardımcı olmak,
- Varlıkların korunması, kullanılması ve değerlendirilmesi gibi konular bağlamında varlık kontrolü için sınırların belirlenmesi,
- Çeşitli uygulamaların finansal yoldan açıklanarak yönetimin ilkelerini geliştirici yönde yardımcı olmak,

## Muhasebede Eskinin Yenisi Bir Kavram: İnsan Kaynakları Muhasebesi

- İşletmede maliyet tasarrufu ile ilgili amaçların gerçekleştirilmesinde insan kaynaklarının korunması, geliştirilmesi, dağıtılması ve temini hakkında yönetimin alacağı kararlarda maliyetle ilgili bilgilerin sağlanmasıdır.

İKM'nin sağlayacağı yararlar ise, şöylece özetlenebilir (Selimoğlu, 2001: 32-33):

- İnsan kaynaklarına yapılacak yatırımların aktifleştirilmesi ve gelecekteki hizmet süreleri itibarıyla takip edilmesinde yol gösterici olmaktadır. Ayrıca, gelecekte yapılacak ödemelerle ilgili olarak tahakkuk eden maliyetlerin işletme yönetimine gelecekle ilgili izleyecekleri insan kaynakları politikası kararlarında yardımcı olmaktadır.
- İnsan kaynakları ile ilgili bilgiler finansal raporlarda yer alacağından bu raporları kullanan bilgi kullanıcılar alacakları kararlarda daha etkin ve tutarlı analizler yapabileceklerdir.
- Hazırlanacak finansal raporlar, insan kaynaklarına ilişkin bilgileri de içereceğinden daha kapsamlı olarak hazırlanacakları için finansal raporlara bir bütünlük kazandıracaktır. Bu da bilgi kullanıcıların daha tutarlı kararlar almasına yol açacaktır.

İKM'nin en temel amacı, işletme yönetiminin işletmedeki insan kaynaklarını etkin ve verimli olarak kontrol etmesine, planlamasına yardımcı olmaktadır. İşletmelerde İKY, yapacağı planlarda, alacakları kararlarda ve konularda İKM'nin üretmiş olduğu bilgileri kullanacaktır. Özellikle insan kaynaklarının maliyetinin ve değerinin bilinmesi ve buna göre yönetim stratejilerinin belirlenmesi gerekmektedir. İKM; işletmede insan kaynakları yönetiminden başka, üst düzey yöneticilere de alacakları kararlarda yardımcı olmaktadır (Selimoğlu, 2001: 33-26). Bu açıdan İKM'nin karar alma sürecindeki yeri ve önemi büyüktür.

### İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ

İnsan kaynaklarının kontrolü için 45 yıldan daha fazla bir süreden beri çeşitli girişimler yapılmıştır. İşletmeler için çalışanların değerini ölçme 60'lı yılların sonuna doğru başlamıştır. Bu çok sayıdaki anlayış, kavram ve araç **Human Resource Accounting (HRA)** - İnsan Kaynakları Muhasebesi ve **Humanvermögenrechnung** - İnsan Sermayesi Muhasebesi (İSM) anahtar kelimeleri altında ifade edilerek tanımlanmaktadır (Piber ve Ranacher, 2005: 49). Kontrol çerçevesinde İKM, girdiye dayalı ve çıktıya dayalı yöntemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Jung, 2003: 535):

#### Girdi Odaklı Yöntemler

Girdi odaklı yöntemler, insan sermayesini tarihsel olarak yerine koyma maliyeti, fırsat maliyeti ya da farklı türden istatistiki olarak da insan kaynağı maliyetleri yardımıyla ölçmektedir. Bunun yanında insan sermayesi varlığı, az ya da çok maliyet yönlü olarak belirlenmektedir. İnsan kaynağı maliyetleri, bu modelde insan sermayesi içindeki yatırımlar olarak anlaşılmalıdır. (Piber ve Ranacher, 2005: 49). İnsanın biçimsel ve biçimsel olmayan eğitimi, tecrübe ve

deneyimleri, kendisine ve çevresine yayacağı potansiyel katma değer olarak tanımlanan insan sermayesinin ölçülmesine yönelik eğitim ve benzeri araçlar aslında insan sermayesinin katkısı yerine insan sermayesine yapılan yatırımı hesaplamaktadır. Ancak, eğitim sadece tek bir girdiyi ifade etmektedir (Chambers ve Çifter, 2006: 62).

Girdi odaklı yöntemlerle gerçekleşen ya da tahmin edilen insan kaynağı maliyetleri ile ilgili bilgi edinilmektedir. Önemli girdi odaklı yöntemler şunlardır (Jung, 2003: 535):

- **Etkinlik ve Verimlilik Ağırlıklı Personel Maliyetleri Yöntemi:** Bu yöntemde gelecek dönemler için genellikle de 5 yıllık olarak çalışanların ücret giderleri tahmin edilmekte ve planlama anında azaltılması gerçekleştirilmektedir. Planlamada buradan ortaya çıkan nakit değeri, etkinlik oranı olarak adlandırılan bir araç yardımıyla ağırlıklı olarak hesaplanmaktadır. Sektördeki ortalama verimlilik, işletmeye özel verimlilik ilişkisinden anlaşılmaktadır.
- **Yeniden Tedarik Maliyetlerini Değerleme Yöntemi:** Bu yöntem, çalışanların yeniden tedarik edilmesinde (ediniminde) ortaya çıkan maliyetleri incelemektedir. Bunun yanında bir taraftan yalnız tedarik maliyetleri, diğer taraftan da ilave öğretim süreleri nedeniyle ortaya çıkan maliyetler dikkate alınmaktadır.
- **Gelecekteki Gelirler Temelinde Değerleme Yöntemi:** Bu yöntem farklı çalışan gruplarının, değerlemeye yönelik olarak ortaya çıkan gelir profilini istatistiksel olarak dikkate almaktadır. Çalışanların değerleri, işletmede çalışanlarla ilgili tahmin edilen olasılıkta ağırlıklı hesaplama yoluyla kararlaştırıldığı gibi elde edilmektedir.

Girdi odaklı yöntemler, insan sermayesinin hesaplanmasında işletmenin maliyetlerine (geçmişteki, şimdiki ya da gelecekteki) dayanmaktadır.

#### **Çıktı Odaklı Yöntemler**

Çıktı odaklı yöntemler yardımıyla, her çalışanın şimdiye kadarki performansından, gelecekteki performansına, işletme hiyerarşisi içindeki yeri ve durumu ya da diğer sosyo-psikolojik değişkenleri ortaya çıkartılmaktadır (Piber ve Ranacher, 2005: 49) . Çıktı odaklı yöntemler çalışanlardan, işletme hedeflerine kadar performans paylarının değerlendirilmesini esas almaktadır. Önemli yöntem biçimleri şunlardır (Jung, 2003: 536):

- **Davranış Değişkenleri Yöntemi:** Bu yöntemde, maliyete dayalı değerler parasal olmayan büyüklükler yardımıyla düzeltilmektedir. Parasal olmayan büyüklükler, yönetim tarafından verilmesi olası görünen hatalı kararları ifade etmektedir.
- **Firma Değeri Yöntemi:** Firma değeri yönteminde insan sermayesi, firmanın değerinin hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. İnsan sermayesi, bilanço sermayesi ve fiili (gerçek) sermaye (defter değeri ile piyasa değeri) arasındaki farktan ortaya çıkmaktadır.

- **Gelecekteki Performans Yardımıyla Değerleme Yöntemi:** Bu yöntemde çalışanın gelecekteki performansı tahmin edilmektedir. Burada, hem çalışanların işletme hiyerarşisi içindeki yeri ile ilgili, çalışan bilgilerinin ve çalışan verilerinin kişisel performans ve yetenek profili ve hem de belirli bir pozisyondaki kalış süresi esas alınmaktadır. Bu veriler ve bilgilerin toplamından gelecekteki performansa ilişkin bir sonuç çıkarılmaktadır.

İnsan sermayesinin değerlemesinde çıktı odaklı yöntemlerden, işletme çalışanlarının performans payları ya da gelirleri hakkında ikame yöntemleri olarak işletmenin geliri ve gideri arasındaki bakiyeden bilgi edinilmektedir.

## **İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ'NDE İNSAN KAYNAĞI MALİYETİNİ VE DEĞERİNİ ÖLÇME YÖNTEMLERİ**

### **İnsan Kaynağı Maliyeti Ölçme Yöntemleri**

İKM'nin gereksinim duyduğu veriler insan kaynakları ile ilgili maliyetler ve değerlerdir. Bunların muhasebede hangi değerlerle yer alacağına karar vermek için önce bu değerlerin hesaplanması gerekmektedir ve bu hesaplamalar için çeşitli değer ölçme yöntemlerinden yararlanılmaktadır (Selimoğlu, 2001: 39).

İKM'nin insan kaynaklarının maliyetini ve değerini ölçme yöntemleri, insan sermayesinin değerine yönelik parasal bilgiler sağlayan yöntemler ve insan kaynaklarını tanımlamaya yönelik parasal olmayan bilgiler sağlayan yöntemler olarak sınıflandırılırken, İKM'nin parasal yöntemleri maliyete dayalı ve değere dayalı olarak ayrılmaktadır. Maliyete dayalı yöntemler, maliyet, gider, harcama ve ödeme gibi kavramlarla ilgili olmaktadır. Buna karşın, değere dayalı yöntemler insan sermayesinin yararından hareket ederek, değerlendirilen performans payları hakkında bilgiler sağlamaktadır (Gebauer ve Wall, 2002: 687). Her iki yöntem aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

### **Maliyete Dayalı İnsan Kaynakları Muhasebesi**

Muhasebede maliyet, belli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesidir (Karakaya, 2007: 16). Bir mal veya hizmeti (ürün) elde etmek için yapılan her harcama bir maliyeti ortaya çıkarmaktadır ve tüm maliyetler gider veya varlık unsuru olmaktadır. Cari muhasebe döneminde maliyetin bir kısmı tüketilirse bu bir giderdir, ancak gelecek muhasebe dönemlerinde maliyetin bir kısmından faydalar elde edileceği düşünülürse bu durumda bir varlıktır (Selimoğlu, 2001: 40). Gider, işletme faaliyetlerini yürütebilmek veya gelir elde edebilmek için belli bir dönemde tüketilen varlık ve hizmetlerin parasal ifadesi olurken (Karakaya, 2007: 15), varlıklar artık günümüzde sadece fiziksel kaynaklardan değil, aynı zamanda onları yaratan insanların zekalarının, yetkinliklerinin ve müşterilerle ilişkilerinin sonucu olarak ortaya çıkan değerlerden oluşmaktadır (careerprivate.com/ikSozluk.aspx. 08.01.2007). İnsan kaynakları da işletmeler için bir varlık (maddi olmayan duran varlık) olarak kabul edildiğinden, insan kaynakları maliyet unsurları olan varlık ve giderlerin saptanması gerekmektedir.

Muhasebedeki maliyet kavramlarından bazıları (tarihi maliyet, yenileme maliyeti, fırsat maliyeti, direkt ve endirekt maliyetler, fiili (tarihi) maliyet ve standart maliyet) İKM için önemlidir ve tamamlayıcı parçalarıdır (Selimoğlu, 2001: 40-41). Maliyete dayalı İKM, çeşitli bakış açılarından tanımlanmakta ve önemli bir örnek olarak tarihi personel tedarik maliyetleri (özgün/orijinal maliyetler) ile ifade edilmektedir. Fiili (tarihi) tedarik maliyetleri yönteminde, hesaplamının çıkış noktasını insan kaynakları için elde etme noktasında ortaya çıkan maliyetler oluşturmaktadır. Aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi bu yöntemde personel edinim maliyetleri ve öğrenme maliyetleri olarak bir ayırım yapılmaktadır (Gebauer ve Wall, 2002: 687).

İnsan kaynaklarının maliyetinin ölçümünde;

- Fiili (tarihi) maliyet ve
- Yenileme maliyet ölçüm yöntemleri kullanılmaktadır.

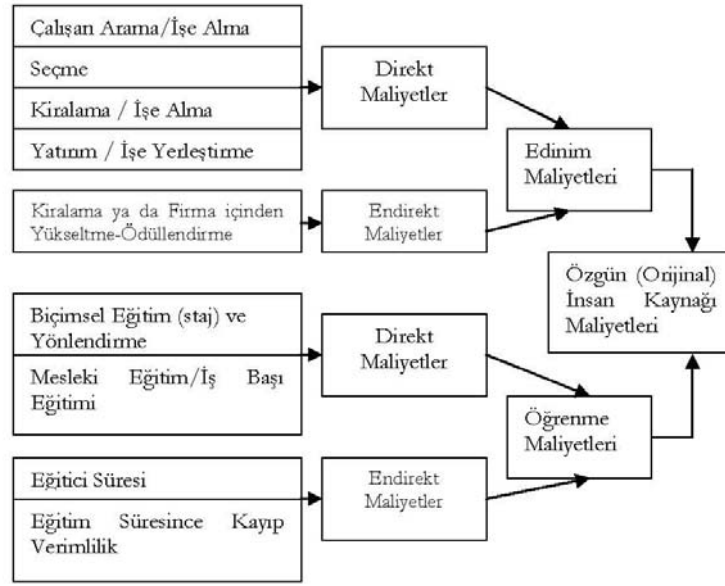
### **Fiili (Tarihi) Maliyetle Ölçme Yöntemi**

Fiili (tarihi) maliyet, giderlerin faaliyetler sonuçlandıktan sonra fiili (gerçekleşmiş) tutarları esas alınarak saptandığı gerçekleşmiş maliyettir (Büyükmirza, 1998: 192). Fiili (tarihi) maliyet yöntemi insan kaynakları maliyetinin ölçümünde, bu maliyetlerin ekonomik değer ölçümlerinde güçlük göstermemesi ve değer ölçümünde subjektif yargılardan uzak olması nedeniyle kullanılmaktadır. Bu yöntemde, direkt ve endirekt olmak üzere 7 maliyet türü olduğu görülmektedir (Selimoğlu, 2001: 47-49).

- **Edinim Maliyetleri:** Yeni bir düzey için yapılan edinimlerin ortaya çıkardığı maliyettir. Belirli endirekt maliyetler yanında, eleman arama, işe alma, seçme, ve işe yerleştirmeye ilgili maliyetleri içermektedir.
- **Yenileme Maliyetleri:** İşletme içindeki ve dışındaki insan kaynaklarının yerlerini belirlemeye yönelik maliyetler olup, gelecekte işletmede görev alma olasılığı olacak kişilerin saptanmasındaki maliyetleri de içermektedir. İlan, reklam, işçi bulma acenteleri, seyahat ve tanıtım giderleri gibi.
- **Seçme Maliyetleri:** Eleman arayanların katlandığı maliyetlerdir. Bu maliyetler, iş başvurusu yapan kişilerle yapılan görüşmeler, testler ve başvuru işlemlerine ilişkin yönetimle ilgili maliyetlerden oluşmaktadır.
- **İşe Alma ve Yerleştirme Maliyetleri:** Kişinin işe alınması, işletmede yapacağı işe yerleştirilmesi için katlanılan maliyetlerdir. İşe alma ile ilgili maliyetler, taşınma ve yolluk giderleri ilgili maliyetlerdir.
- **Öğrenme Maliyetleri:** Belli bir düzeydeki çalışanın normalden fazla bir performans göstermesi için eğitilmesi ile ilgili maliyetlerdir. İşletme verimliliğini artırmak için farklı düzeylerde çalışanların bireysel eğitime tabi tutulması için katlanılan hem işbaşında mesleki eğitim ve hem de hizmet içi eğitim maliyetlerini içermektedir. Eğitim programları, eğitici ve eğitilen ücretleri bu maliyetler içinde direkt maliyet kabul edilirken, eğitim süresince işletmenin fırsat maliyetlerinde ve verimlilikte ortaya çıkan kayıplar endirekt maliyet olarak yansıtılmaktadır.



- **Biçimsel Eğitim (Staj), Yönlendirme ve Uyumlaştırma Maliyetleri:** İşletmenin düşünce sistemini öğretmek ve çalışanları işletme koşullarına uyumlaştırmak için katılan maliyetlerdir. Bu eğitimle insan kaynağı politikası, işletmenin ürettiği ürünler ve faaliyetleri tanıtılarak, öğretilmektedir. Bu eğitim programları kısa sürelidir, haftalık, aylık ve bazen de yıllık olabilmektedir.
- **Mesleki Eğitim/İşbaşı Eğitim Maliyetleri:** İşletmede sadece üretimde çalışan işçilere değil, muhasebeci, mühendis gibi diğer meslek sahiplerine verilen eğitimle ilgili maliyetlerdir. Bu eğitimde de eğitimci ücreti direkt maliyet, eğitilenlerin verimsizliği endirekt maliyettir.



Şekil 1. Tarihi Tedarik Maliyetleri

(Kaynak: Gebauer ve Wall, 2002: 688)

Özgün (orijinal) maliyet, varlıkların edinilmesi ya da üretilmesi için katılan maliyetlerdir. Yenileme maliyeti ise, daha önce edinilmiş ya da üretilmiş varlıkların bugünkü değeridir (Hacırüstemoğlu, 2000: 24). Bunun yanında hem direkt olarak hem de endirekt olarak ortaya çıkan maliyetlerin dikkate alınması gerekmektedir. Böylelikle, işe almadan, hizmet içi eğitim faaliyetlerine ve verimlilik kaybına kadar tüm alanlarla ilgili maliyetler işe alıştırma safhasında düzenlenmektedir. Çalışanların tamamı ile ilgili tüm maliyetler toplamı insan sermayesinin değerini göstermektedir. Bu yöntem, insan sermayesine yapılan yatırımlar için karar temeli olarak bilgileri elde etmeyi ve hem de mevcut insan sermayesinin değerlendirilmesi ile onlardan yararlanabilmeyi amaçlamaktadır. Bu anlayış, esas itibarıyla insan kaynakları bölümünde ortaya çıkan maliyetleri sermaye değerine yapılan bir yatırım olarak görme anlayışına dayanmaktadır. Böylece, insan sermayesine yapılacak yatırım kararları için karar alıcılara dayanak

oluşturan bilgiler, insan kaynakları bölümünden elde edilen farklı hiyerarşik düzeydeki çalışan için olağan olarak ortaya çıkan işe alma maliyetleri ile ilgili bilgilerden sağlanmaktadır. Diğer taraftan, insan kaynağı ikame (giderim) yatırımlarında ki olası maliyetler hakkında da karar alıcılar bilgilendirilmektedir. Sonuçta, bu bilgiler işletmenin satılması ya da diğer işletmelerle birleşme konusundaki kararlarda önemli bir yardımcı olarak geçerli olmaktadır (Gebauer ve Wall, 2002: 688).

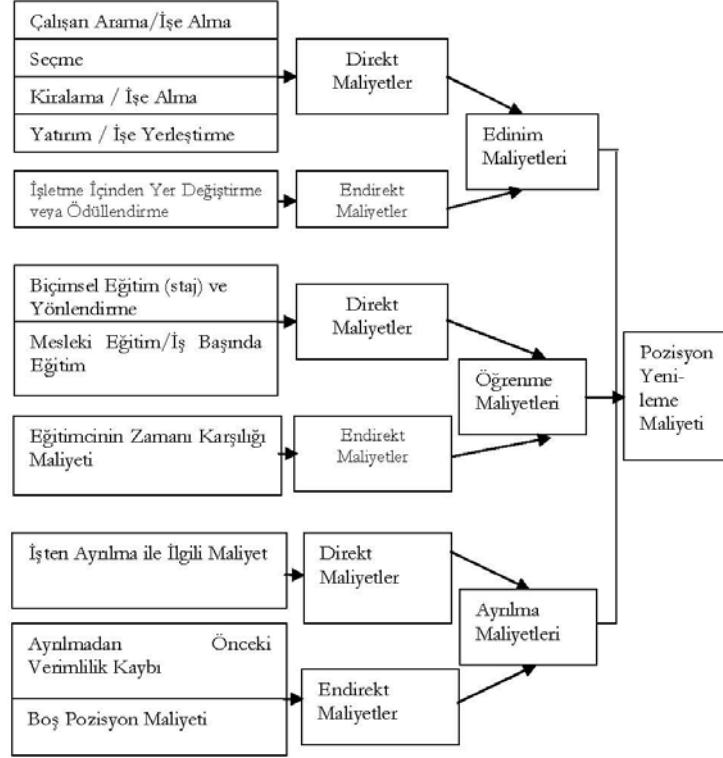
### **Yenileme Maliyeti ile Ölçme Yöntemi**

Yenileme maliyeti, bir işletmede halen çalışmakta olan insan kaynağının yenilenmesi durumunda katlanılan maliyettir. Flamholtz tarafından geliştirilen bu yöntemde insan kaynakları bireysel, gruplar ve işletmedeki tüm çalışanlar olarak ele alınmaktadır. Yenileme maliyeti, pozisyon yenileme ve kişisel yenileme maliyeti olarak ayrılmaktadır. Pozisyon yenileme maliyeti, işletmede belli bir görevdeki bir kişinin o görevi yapabilecek başka birisiyle yenilenmesi sonucu oluşan maliyetlerdir. Bu maliyetler, edinim maliyetleri, öğrenme maliyetleri ve işten ayrılma maliyetleri olarak üç grupta toplanmaktadır (Selimoğlu, 2001: 50-51).

Yenileme maliyetleri arasında yeni çalışan bulma, mülakat, seçme ve işe alma, eğitime-işe yerleştirme maliyetleri ve işten ayrılan kişinin yol açacağı çeşitli ayrılma maliyetleri bulunmaktadır. Mülakat için ayrılan zaman, test ve sınavlar, referans kontrolleri, işe başlama ve uyumlaştırma maliyetleri, taşınma-yerleşme giderleri, eğitim ve geliştirme çalışmaları ile ilgili direkt maliyetler, işten ve verimli çalışmadan uzak kalma, insan kaynağı yenileme maliyetlerinin başlıcalarıdır (Barutçugil, 2004: 474-475).

İşten ayrılma maliyetleri, çalışanların görevinden ayrılması sonucu ortaya çıkan maliyetlerdir ve hem direkt hem de endirekt maliyet unsurlarını içermektedir. Aynı zamanda işletme verimliliğini ve etkinliğini olumsuz yönde etkileyecek biçimde çalışanın işten ayrılması ve bunların yenilenmesinde katlanılan maliyetlerinde dikkate alınması gerekmektedir. Yenileme maliyetleri, işletmeye önemli yükler getiren maliyetler olduğu için insan kaynakları maliyetlerinin ölçümünde kullanımı fazla önerilmemektedir (Selimoğlu, 2001: 51-52)

## Muhasebede Eskinin Yenisi Bir Kavram: İnsan Kaynakları Muhasebesi



Şekil 2. İnsan Kaynakları Yenileme Maliyeti Yöntemi

Kaynak: Selimoğlu, 2001: 52

### İnsan Kaynağı Değerini Ölçme Yöntemleri

İnsan kaynağı değerini ölçme yöntemleri parasal ölçme yöntemleri ve parasal olmayan ölçme yöntemleri olarak ayrılmaktadır (Selimoğlu, 2001: 55-68).

- Parasal Değerle Ölçme Yöntemleri
  - ✓ Bireysel Değerle Ölçme Yöntemleri
    - i. Stochastic Değeri Ölçme Yöntemi
    - ii. Bireysel Değeri Ölçmede Kullanılan Diğer Yöntemler
  - ✓ Grupsal Değeri Ölçme yöntemleri
- Parasal Olmayan Değer Ölçme Yöntemleri
  - ✓ Bireysel Değerin Parasal Olmayan Yöntemlerle Ölçülmesi
  - ✓ Grupsal ve Organizasyonel Değerin Parasal Olmayan Yöntemlerle Ölçülmesi

### Değere Dayalı İnsan Kaynakları Muhasebesi

İKM'nin maliyete dayalı anlayışı, çok sayıda farklı yöntemi kapsamına rağmen, değere dayalı anlayışlar daha geniş seçme olanakları nedeniyle üstünlük arz etmektedir. Değere dayalı yöntemler, yalnız sermaye değerinin resminin ve bununla ilişkili maliyetlerin saptanmasından değil, aksine her şeyden önce insan

sermayesi değerinin gelecekte beklenen yarar paylarının sonuç ve karar üzerinde daha etkili ve önemli olmasından hareket etmektedir. Değere dayalı İKM kavramı için bir örnek olarak burada Hiyerarşik Düzeylerle Gelecekteki Performans Payları modeli gösterilebilir. Bu modelde, insan sermayesini araştırma 5 basamaklı bir süreç yardımıyla gerçekleştirilmektedir (Gebauer ve Wall, 2002: 688):

1. Öncelikle her çalışan için potansiyel olarak onun gelecekte atanacağı hiyerarşik düzey belirlenmektedir.
2. Sonra, potansiyel olarak işletmenin toplam performansı için hiyerarşik düzeylerde, çalışanın yaptığı faaliyetler ve hizmetlerdeki performans payları araştırılmaktadır.
3. Bir sonraki adımda, her çalışan için gelecekte sürekli kalacağı hiyerarşik düzey tahmin edilmektedir.
4. Bundan sonrası, olasılıklarla birlikte çalışanların sürekli kalacağı diğer hiyerarşik basamakları ve çeşitli kariyer yollarını kapsamaktadır.
5. Sonuçta, tek tek değerler toplanarak çalışanın işletme için bireysel değeri ortaya çıkarılmaktadır.

Bu yöntemler, gelecekteki değer ölçüsüne tutarlı bir yönelim göstermektedir. Bu tür bir yönelim doğrusu birçok veriyi, değer araştırmaya yönelik olarak tahmin etmeye zorlamaktadır. Bu en azından ilgili hizmetler için mevcut piyasa fiyatlarından gerçekleştirilebilir gözükürken, çalışanların performanslarını parasal olarak tahmin etmek ve tüm tahmini kariyer yolları (bir çalışanın şirket içinde ardı ardına gideceği aynı tip iş ve kabiliyetleri içeren düzey veya makamlar) büyük problemlerle dolu bulunmaktadır.

### **İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ İLE YÖNETİM MUHASEBESİ VE MALİYET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ**

İKM, içe dönük muhasebenin (Yönetim Muhasebesi-Maliyet Muhasebesi) bir aracı olarak uygulanmaktadır. Diğer yandan İKM yardımıyla dışa dönük muhasebe (finansal muhasebe) içinde bilgiler üretilmektedir. Maliyete dayalı yöntemler, dışa dönük muhasebe için daha uygun olmaktadır. İnsan sermayesine yapılan yatırımlar, sermayenin bilanço açısından yapılan değerlendirilmesine benzer bir biçimde değerlendirilmekte ve sonuçları dış bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Değere dayalı yöntemler, işletme yönetimi için karara uygun bilgileri sağlamak ve içe dönük muhasebenin bir bileşeni olarak maliyete dayalı yöntemlere göre daha uygun olmaktadır. Maliyete dayalı yöntemler ise, daha az giderle bilgileri ürettiği için genellikle muhasebe uygulaması açısından daha uygun olurken, değere dayalı yöntemlerin uygulanmasında daha çok gider yapılması olası görünmektedir (Gebauer ve Wall, 2002: 689). Ayrıca İnsan Kaynakları Maliyet Muhasebesi, bir işletmenin sahip olduğu insan kaynaklarının direkt ve indirekt maliyetlerinin hesaplanması, fon kaynaklarının tahsis edilmesi, bütçelenmesi ve raporlanmasına ilişkin tüm faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (careerprivate.com/ikSozluk.aspx. 08.01.2007).

## İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNDE İNSAN KAYNAKLARI MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnsan kaynakları, işletmeler açısından bir varlık olarak kabul edildiğinden TMS-38'e göre ve Tekdüzen Hesap Planında yeralan "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" grubu içerisinde Şerefiyeler Hesabında ya da Araştırma Geliştirme Kapsamında değerlendirilerek Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesaplarında gösterilmesi uygun olacaktır.

Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece, varlıkla ilişkilendirilen ve beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin olası olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilmektedir (TMSK, 2007: 977). Aslında 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 faydalar sağlanılarak semeresi alınabilir ve bunun zamanla karşılanması gerekmektedir (Iynn, 2000: 119). Uygulamada insan kaynaklarına 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 itibarıyla amortize edilmektedir. Çalışan arama ve işe yerleştirmeye ilişkin maliyetler, çalışanın işletmede çalıştığı süre boyunca, diğer maliyetler ise çalışanların yararlanma süreleri boyunca amorti edilmektedir (Selimoğlu, 2001: 49-50).

İnsan kaynakları işletmeye değer katan bir varlık olmasına rağmen, işletmenin bu varlık değerini kayıtlarında gösterememesi büyük bir eksiklik olarak görülmektedir. İnsan kaynakları, işletmenin verimliliğini ve etkinliğini artırıcı yönde bir etkiye sahiptir ve bu etkinin ayrıştırılmak suretiyle rakamsal olarak muhasebe bilgileri içinde tüm detaylarıyla birlikte gösterilmesi gerekmektedir. Uygulamada insan kaynaklarının 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 (Selimoğlu, 2001: 78-79).

Diğer yandan insan kaynaklarının varlık olarak kabul edilmesi ve geliştirme maliyetleri içine dahil edilmesi konusunda daha gerçekçi ve uygulanabilir düşünceler olduğu görülmektedir. Çünkü, insan kaynakları bir varlıktır ve işletmenin gelecekteki değerini artırmada oldukça önemli bir rol oynamaktadır. İşletmede çalışanların değerlerini yükseltme amaçlı olarak yapılan ücret ödemeleri, insan varlıklarına yapılan yatırımlardır. Flamholtz, insan kaynağı için

yapılan tüm giderlerin insan kaynaklarını geliştirme amacına dayandığını savunmaktadır. İnsan kaynaklarının aktifleştirilmesine ilişkin yaklaşımlara göre insan kaynağının geliştirilmesi ile ilgili aktifleştirilecek giderler; çalışan arama ve iş teklifleriyle gidilmesi, özel iş veya meslek, uygun veya önerilen bir gruptan seçim yapılması, işe almada insan kaynakları bölümüyle anlaşma, iş ahlakı ve düşünsel gelişimin sağlanmasına yönelik eğitim, hizmet içi eğitim, güvenliğin sağlanması ve sağlığın korunması, zeki çalışanların yararlı hale getirilmesi, çalışanların performanslarının objektif incelenmesi, değerlendirilmesi ve yargılanması, çalışanların yaptığı değerli çalışmaların tespiti ve ödüllendirilmesi olarak belirlenmiştir. Burada sayılan giderler, eğer işletmede insan kaynaklarının aktifleştirilmesi yaklaşımı benimsenmişse, işletmenin insan kaynaklarının geliştirilmesi ile ilgili olduğundan “Araştırma ve Geliştirme Giderleri” içinde ele alınabileceği anlamına gelmektedir (Selimoğlu, 2001: 82-83).

**Örnek\*:** Bilgi İşlem Merkezi bölüm yöneticisi için, insan kaynağı tedarik giderleri 60.000 €, işe başlama ve uyum eğitimi giderleri 35.000 € ve hizmet içi eğitim giderleri 15.000 €’dir. İnsan Kazanım (Edinme) Amortismanı (% 10, tahmini işletmeye bağlılık süresi 10 yıl)  $95.000 \text{ €} / 10 = 9.500 \text{ €}$ , hizmet içi eğitim Amortismanı (% 20, Yararlanma Süresi = 5 yıl)  $15.000 \text{ €} / 4 = 3.000 \text{ €}$ ’dir. İnsan Kaynakları Yatırım Hesabında, insan kaynağı tedarik, işe başlama ve uyum eğitimi ile hizmet içi eğitim giderleri, uygun amortisman payları ile karşılaştırılmaktadır. Yapılan kayıt, ilk yıl kaydı olarak kabul edilmektedir.

| <b>İNSAN KAYNAĞI YATIRIM GİDERLERİ HESABI</b> |        |         |         |
|---|--------|---------|---------|
|   |        | 110.000 |         |
| - İnsan Kaynağı Tedarik Giderleri             | 60.000 |         |         |
| - İşe Başlama ve Uyum Eğitimi Giderleri       | 35.000 |         |         |
| - Hizmet İçi Eğitim Giderleri                 | 15.000 |         |         |
| <b>AMORTİSMAN PAYLARI</b>                     |        |         | 12.500  |
| - İnsan Edinim Amortisman Gideri              | 9.500  |         |         |
| - Hizmet İçi Eğitim Amortisman Gideri         | 3.000  |         |         |
| <b>İNSAN SERMAYESİ VARLIK DEĞERİ HESABI</b>   |        |         | 97.500  |
| Toplam  |        | 110.000 | 110.000 |

Etkin bir İKM için temeli, işletme çalışanlarının değeri ve maliyetleri hakkındaki bilgiler oluşturmaktadır. Burada bu değerler, çoğunlukla sadece tahmin edilebilmektedir. İKM uygulaması bir veri bankasını gerekli kılmakta ve bunu sürekli korumak, güncelleştirmek ve genişletmek zorunlu olmaktadır. Bunun yanında, güvenilir tahminleme ve planlama modellerinin geliştirilmesi de gerekmektedir (Jung, 2003: 537):

Yukarıda yapılan açıklamalardan ve muhasebe kaydından hareketle Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne göre işletmenin sahip olduğu insan kaynaklarına yapılan yatırımların (eğitim giderleri gibi) geliştirme gideri olarak değerlendirilip,

\* Hans Jung, **Controlling**, München-Wien: R.Oldenbourg Verlag, 2003, s. 537’den alınarak uyarlanmıştır..

### Muhasebede Eskinin Yeni Bir Kavram: İnsan Kaynakları Muhasebesi

26 No'lu Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubunda 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI'nda aktifleştirilerek, dönem sonlarında da itfa yoluyla 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI'nda insan kaynağı tedarik, işe yerleştirme ve uyum eğitimine ilişkin maliyetler çalışanın işletmede çalıştığı süre boyunca, diğer maliyetler (hizmet içi eğitim) ise çalışanlardan yararlanma süreleri boyunca amorti edilmektedir. Yukarıdaki örnekle ilgili olarak aynı verilerden hareketle Tekdüzen Hesap Planına göre aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılmasının uygun olacağı düşüncesiyle bir öneride bulunmaktadır. Önce işletmenin Bilgi İşlem Merkezi yöneticisi için yapılan insan kaynağı tedarik, işe başlama ve uyum giderleri ile hizmet içi eğitim giderleri, 263 No'lu hesap borçlandırılmak suretiyle aktifleştirilmekte, yapılan işlemin durumuna göre ilgili bir varlık ya da kaynak hesabı alacaklandırılmaktadır.

|   |         |         |
|---|---------|---------|
| <b>263 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI</b> | 110.000 |         |
| <b>263.10. Geliştirme Giderleri</b>                 |         |         |
| 263.10.011. İnsan Kaynağı Tedarik Giderleri 60.000  |         |         |
| 263.10.012. İşe Başlama ve Uyum Eğitimi Gid. 35.000 |         |         |
| 263.10.013. Hizmet İçi Eğitim Giderleri 15.000      |         |         |
| <b>100 KASA HESABI</b>                              |         | 110.000 |
| <b>(103 VER.ÇEKLER ve ÖD.EM. HS.)</b>               |         |         |
| <b>(321 BORÇ SENETLERİ HS.)</b>                     |         |         |
| Toplam  | 110.000 | 110.000 |

Dönem sonlarında ise, ilgili kişinin çalıştığı fonksiyona göre 7/A seçeneğindeki fonksiyon hesapları borçlandırılırken, 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI alacaklandırılmak suretiyle insan kaynakları ile ilgili olarak 263 No'lu hesapta aktifleştirilen giderler amorti edilmektedir. Örneğimizdeki Bilgi İşlem Merkezinin AR-GE bölümü içinde olduğu varsayıldığında ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

|  |        |        |
|--|--------|--------|
| <b>750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI</b>  | 12.500 |        |
| <b>750.10. Geliştirme Giderleri</b>                  |        |        |
| 750.10.011. İnsan Kaynağı Tedarik Giderleri 6.000    |        |        |
| 750.10.012. İşe Başlama ve Uyum Eğitimi Gid. 3.500   |        |        |
| 750.10.013. Hizmet İçi Eğitim Giderleri 3.000        |        |        |
| <b>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>                    |        | 12.500 |
| <b>268.30. Ar-Ge Giderleri Amortismanı</b>           |        |        |
| 268.30.020 İnsan Edinim Amortisman Gideri 9.500      |        |        |
| 268.30.021.Hizmet İçi Eğitim Amortisman Gideri 3.000 |        |        |
| Toplam   | 12.500 | 12.500 |

### İnsan Kaynaklarına Yapılan Yatırımın Geri Dönüşümünü Belirlemede Fayda-Maliyet Analizi

İşletmeler için insan kaynakları bir maliyet unsuru değil, bir varlık olarak kabul edilmekte ve insan kaynakları için verilen her türlü eğitim insan

kaynaklarına yapılan bir yatırım olarak görülmektedir. Böylece, işletmeler önemli tasarruflar sağlayabilmektedir.

İnsan kaynaklarına yapılan yatırımın geri dönüşümü, fayda-maliyet analizi sonucu ortaya çıkmaktadır. Fayda-maliyet analizi, muhasebe yöntemlerini kullanarak bir eğitimin ekonomik yararını belirlemektir. Bu da eğitim maliyet ve yararlarını belirlemeyi içermektedir. Eğitim maliyet bilgisi, direkt ve indirekt maliyetler olarak toplam eğitim harcamalarını anlamak, alternatif eğitim programlarının maliyetin belirlemek, eğitim geliştirme, yönetim ve değerlemeye harcanan giderlerin oranlarına bakarak, farklı çalışan gruplarına yapılan eğitim harcamalarıyla karşılaştırmak ve maliyetleri kontrol etmek açısından yararlı olmaktadır (Noe, 1999: 177).

Örnek\* : Bir işletmede 300 işçi, 52 gözetmen (şef), 7 vardiya sorumlusu ve 1 fabrika müdürü personel görev yapmaktadır. İşletmenin 3 önemli problemi bulunmaktadır.

- Üretilen mamullerin % 2'si kalitesizlik nedeniyle geri dönmektedir.
- Üretim alanı bakım ve yönetimi yetersizdir
- Önlenebilir kaza oranı sektör ortalamasının üzerinde bulunmaktadır.

Tüm bu problemleri ortadan kaldırmak için Şefler;

1. Çalışanların yetersiz çalışma alışkanlıkları ve kalite problemleri ile ilgili performans yönetimi ve kişiler arası iletişim becerileri,
2. Performans gelişimi gösteren çalışanları ödüllendirme üzerine eğitim almıştır.

Bu eğitime şeflerle birlikte, vardiya sorumluları ve fabrika müdürü de katılmıştır. Eğitim, şirkete yakın bir otelde yapılmış, eğitim programı bir danışmandan satın alınmış ve eğitimde video kullanılmıştır. Eğitici de aynı zamanda bir danışmandır. Maliyet türleri ve nasıl belirlendiği Tablo:1'de gösterildiği gibidir. Eğitimin faydaları, eğitim programının amaçları ve programın etkileyeceği sonuçlar göz önünde bulundurularak belirlenmiştir. Bu sonuçların ölçütü, üretilen mamullerin kalitesi, üretim alanının bakım ve yönetimi ve kaza oranıdır. Programın maliyet ve faydaları belirlendikten sonra, yatırımın geri dönüşümü, faydaların, maliyetlere bölünmesi ile ortaya çıkmaktadır. İşletmede yılda 240 işgünü çalışılmakta ve günde 80.000 birim mamul üretilmektedir. Kaza başına maliyet 6.000 YTL'dir. Kalitesizliğin Maliyeti birim başına 2,5 YTL'dir.

---

\* Noe, Raymond A., **İnsan Kaynaklarının Eğitim ve Gelişimi**, Çeviren: Canan Çetin, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1999, ss. 180-181'den alınarak uyarlanmıştır.



**Tablo 1.** Yatırımın Geri Dönüşümünü Hesaplama Fayda-Maliyet Analizi İçin Maliyetler

|   |               |
|---|---------------|
| <b>Direkt Maliyetler</b>  |               |
| Eğitici-Öğretici  | 0             |
| In-House Eğitici (12 gün x 250)   | 3.000         |
| Ek Ödemeler (Ücretin % 25'i)  | 750           |
| Seyahat Harcamaları   | 0             |
| Materyal (60 YTL x 60 Katılımcı)  | 3.600         |
| Sınıf ve Görsel-İşitsel Ekipman (12 gün x 100 YTL)  | 1.200         |
| Yiyecek ve İçecekler (5 YTL x 3 gün x 60 Katılımcı)   | 900           |
| <b>Toplam Direkt Maliyetler</b>   | <b>9.450</b>  |
| <b>Endirekt Maliyetler</b>  |               |
| Eğitim Yönetimi   | 0             |
| Memur ve Yönetici Giderleri   | 1.200         |
| Ek Ödemeler (Ücretin % 25'i)  | 400           |
| Posta, Gönderi ve Telefon Giderleri   | 0             |
| Eğitim Öncesi ve Eğitim Sonrası Öğrenim Materyalleri (5 YTL x 60 Katılımcı)   | 300           |
| <b>Toplam Endirekt Maliyetler</b>   | <b>1.900</b>  |
| <b>Geliştirme Maliyetleri</b>   |               |
| Program Satınalma Ücreti  | 3.600         |
| Eğitici Eğitimi   | 1.400         |
| Katılım Ücreti  | 1.000         |
| Seyahat ve Konaklama  | 0             |
| Ücret   | 800           |
| Ek Ödemeler (Ücretin % 25'i)  | 200           |
| <b>Toplam Geliştirme Maliyetleri</b>  | <b>7.000</b>  |
| <b>Genel Giderler</b>   |               |
| Genel Organizasyonel Destek, Üst Yönetimin Harcadığı Zaman (direkt, endirekt ve genel giderlerin % 10'u) $18.350 \times 0,10 = 1.835$ | 1.835         |
| <b>Toplam Genel Giderler</b>  | <b>1.835</b>  |
| <b>Eğitilenler İçin Ücret Giderleri</b>   |               |
| Eğitilenlerin Ücretleri ve Ek Ödemeler (İşten Uzak Geçen Zaman)   | 15.815        |
| <b>Toplam Eğitim Maliyetleri</b>  | <b>36.000</b> |
| Eğitilen Kişi Başına Maliyet (36.000 YTL/ 60 Kişi)  | 600           |

**Tablo 2.** Fayda-Maliyet Analizi ve Yatırımın Geri Dönüşümü

| Problem Konuları         | Ölçüt                                   | Eğitim Öncesi                                       | Eğitim Sonrası            | Fark                          | Parasal Olarak İfadesi                   |
|--------------------------|---|---|---------------------------|-------------------------------|--|
| Mamul Kalitesi           | Geri Dönen Mamul Yüzdesi                | % 2<br>Günde<br>1.600 Adet                          | % 1,5 Günde<br>1.200 Adet | % 0,5<br>Günde<br>400<br>Adet | Günde 1.000<br>YTL, Yılda<br>240.000 YTL |
| Bakım ve Yönetim         | Kontrol Listesi                         | Ortalama<br>10 Hata                                 | Ortalama 2<br>Hata        | 8 Hata                        | Parasal Olarak<br>Ölçülemez              |
| Önlenebilir Kazalar      | Kaza Sayısı<br>Kazaların<br>Direkt Mal. | Yılda 24<br>144.000<br>YTL                          | Yılda 16<br>96.000 YTL    | Yılda 8<br>48.000<br>YTL      | Yılda<br>48.000 YTL                      |
| Yatırımın Geri Dönüşümü  | Geri Dönüş<br>Yatırım                   | Parasal Olarak Toplam Maliyet<br>Eğitim Maliyetleri |                           | 288.000<br>36.000             |  |
| Toplam Maliyet Tasarrufu |   |   |                           | 288.000 YTL                   |  |

Böylelikle, işletmede çalışanların eğitimi için yapılan yatırımın dönüşümü olarak, 288.000 YTL maliyet tasarrufu sağlanmıştır.

## SONUÇ

Stratejik düşüncenin gelişmesi sonucu son on yıldan bu yana insan kaynaklarının yeniden önemli bir konuma gelmesiyle, işletmelerde personel yönetimi yerine insan kaynakları yönetimi anlayışının hakim olması, önceki yıllarda maliyetlerin azaltılması denildiğinde ilk akla gelen maliyet unsurunun insan kaynakları olduğu düşüncesini değiştirmiş, son yıllarda da teknoloji ve ekonomide yaşanan büyük değişimin işletmelerin kalifiye eleman ihtiyacını ortaya çıkarması yeni ekonomi döneminin en önemli gereği haline gelmiştir.

Bunun içindir ki günümüz işletmeleri etkin ve verimli olarak faaliyette bulunabilmek için gereksinim duyduğu insan kaynaklarını artık bir maliyet unsuru olarak değil, işletmenin sahip olduğu bir varlık olarak düşünmekte ve insan kaynakları yönetimi'nin en önemli amaçlarından biri olan eğitim ve geliştirme çalışmalarını, eskiden olduğu gibi boşa giden bir harcama, yani ekonomik dönüşü olmayan bir sarf kalemi olarak görmemekte, aksine insan kaynakları içi yapılan eğitim harcamalarını bir yatırım olarak görmektedir. Bu nedenle de günümüz işletmeleri çalışanların eğitimi için ciddi bütçeler ayırmaktadır. Bu eğitimler, hizmet öncesi eğitim, işe başlama eğitimi, uyum (oryantasyon) eğitimi ve hizmet içi eğitimidir.

Küresel rekabet ortamında Amerikan ve Japon işletmeleri üzerindeki yoğun rekabet baskısının 1980 ile 1995 yılları arasında sanki unutulmaya yüz tutmuş olan İKM anlayışını yeniden ortaya çıkarması sonucu Japon işletmelerinin verimlilik avantajı, insan sermayesinin tutarlı bir biçimde tedarik edilmesi gerektiğini açıkça göstermektedir. Birçok işletmede defter değeri ile piyasa değeri arasında büyüyen boşluk ve 90'lı yıllardaki yeni ekonomi ile önemi gittikçe artan hizmet sektörünün etkisi işletmelerin gizli kalan değerinin finansal

raporlarda gösterilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Hizmet sektörünün artan önemiyle birlikte yeni ekonomi fenomeni nedeniyle içe dönük ve dışa dönük muhasebedeki güncel gelişmeler insan kaynaklarını açıkça anlamayı zorunlu kılmıştır. Tüm bunlar işletmelerin sahip olduğu insan kaynaklarının maliyet ve değerini hesaplamayı gerektirmektedir. Bunu yapacak olan ise muhasebede eskinin yenisi bir kavram olarak İKM'dir.

#### KAYNAKLAR

- Akmut, Ö., Aktaş, R., Aykaç, B., Doğanay M. M., Durukan, T., Müftüoğlu, M. T. & Yüksel, Ö. (2003), **Girişimciler İçin İşletme Yönetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aslanoğlu S. & Zor, İ. (2006), “Bilgi Varlıklarının Değerlemesi: Entelektüel Sermaye Ölçüm ve Değerleme Modelleri; Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **MUFAD-Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:29, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, Ocak 2006, 152-165.
- Barutçuğil, İ. (2004), **Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi**, İstanbul: Kariyer Yayıncılık.
- Büyükmirza, K. (1998), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 5. Baskı, Ankara: Barış Yayınevi.
- Chambers, N. & Çifter, A. (2006), “Beşeri Sermayenin Karşılaştırmalı Analizi”, **MUFAD-Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:29, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, Ocak 2006, ss. 51-63.
- Fındıkcı, İ. (2000), **İnsan Kaynakları Yönetimi**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Gebauer, M. & Wall, F. (2002), “Human Resource Accounting zur Unterstützung der Unternehmensrechnung”, **Controlling**, 14. Jg. Heft:12., München-Frankfurt:: Verlage C.H. Beck und Vahlen, Dezember 2002, ss. 685-690.
- Hacırustemoğlu, R. (2000), **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Iynn, B. (2000), “Entelektüel Sermaye Gelecek Binyılın Katma-Değer Başarısında Anahtar”, Çeviren: Ercan Bayazıtlı, **Muhasebe ve Denetim BAKIŞ**, Yıl:1, Sayı:2, TÜRMOB Yayını, Ankara: Ekim-2000, ss. 119-126.
- Jung, H. (2003), **Controlling**, München-Wien: R.Oldenbourg Verlag.
- Karacan, S. (2004), “Muhasebeye Farklı Bir Bakış Açısı, İnsan Kaynakları Muhasebesi Genel Tanıtım”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:66, İSMMO Yayını, İstanbul: Ocak-Şubat-Mart 2004, ss. 94-103.
- Karakaya, M. (2007), **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Noe, R. A. (1999), **İnsan Kaynaklarının Eğitim ve Gelişimi**, Çeviren: Canan Çetin, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Piber, M. & Ranacher, C. (2005), “Performance Measurement Für Humanressourcen Am Beispiel Von Hilti”, **Controlling**, 17.Jg., Heft:1, München-Frankfurt:: Verlage C.H. Beck – Vahlen, ss. 49-55.

Selimoğlu, S. K. (2001), **İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliđi Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1290, İ.İ.B.F. Yayınları No:171, Eskiřehir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları- TMS / TFRS**, TMSK Yayınları-2, Ankara: Fersa Matbaası.

Uzay, ř. & Savaş, O. (2003), “Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi: Mobilya Sektöründe Karşılaştırmalı Bir Uygulama Örneđi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 20, Ocak-Haziran 2003, Kayseri: ss. 163-181.

Wall, F. & Gebauer, M. (2002), “Human Resource Accounting considered harmful...? Ein Stakeholder-orientierter Argumentationsleitfaden für ein neues altes Instrumentarium des Rechnungswesens”, **krp-Kostenrechnungspraxis**, 46. Jg., Heft:5, Wiesbaden: Dr. Th. Gabler GmbH, September/Oktober 2002, ss. 311-318.

Yaman, M. (2000), **İnsan Kaynakları: Kişi ve Kurumlara Öneriler**, İstanbul: Papatya Yayıncılık.