

GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN MALİ KURULUŞLARIN FAALİYET
RAPORLARINDA YER ALAN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ
AKTİVİTELERİNİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nurbanu ÖZTÜRKÇİ

TEMMUZ - 2020

GÜMÜŞHANE



GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN MALİ KURULUŞLARIN FAALİYET
RAPORLARINDA YER ALAN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ
AKTİVİTELERİNİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nurbanu ÖZTÜRKÇİ

TEMMUZ - 2020

GÜMÜŞHANE



GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN MALİ KURULUŞLARIN FAALİYET
RAPORLARINDA YER ALAN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ
AKTİVİTELERİNİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nurbanu ÖZTÜRKÇİ

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU

TEMMUZ - 2020

GÜMÜŞHANE

KABUL ve ONAY

Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU danışmanlığında, **Nurbanu ÖZTÜRKÇİ** tarafından hazırlanan “**Borsa İstanbul’da İşlem Gören Mali Kuruluşların Faaliyet Raporlarında Yer Alan İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin İncelenmesi**” isimli bu çalışma, **09/07/2020** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda **Oy Birliği** başarılı bulunarak jürimiz tarafından **Yüksek Lisans** Tezi olarak kabul edilmiştir.

.....
Doç. Dr. Selim CENGİZ (Başkan)

.....
Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU (Danışman)

.....
Dr. Öğr. Üyesi Tuğçe ŞİMŞEK (Üye)

Lisansüstü tez savunma sınavında başarılı bulunarak kabul edilen bu tezin ciltlenmiş hali, /..... /..... tarihli ve / sayılı Enstitü Yönetim Kurulu toplantısında görüşülmüş ve Tez Yazım Kılavuzuna uygun bulunarak onaylanmıştır.

Prof. Dr. Ekrem CENGİZ
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlamış olduğum “Borsa İstanbul’da İşlem Gören Mali Kuruluşların Faaliyet Raporlarında Yer Alan İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin İncelenmesi” isimli bu çalışmanın, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve alıntı yaptığım tüm çalışmaların kaynakçada yer aldığını taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

09/07/2020

Nurbanu ÖZTÜRKÇİ

ÖNSÖZ

Çalışma, Borsa İstanbul’da işlem gören mali kuruluşların faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin incelenmesini içermektedir. Bu doğrultuda, lisansüstü eğitim sürecimde ve çalışmanın gerçekleştirilmesinde destek ve katkısını benden esirgemeyen danışmanım Doç. Dr. Büşra Tosunoğlu’na saygı, sevgi ve sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmamda değerli katkılarını esirgemeyen kıymetli tez jüri hocalarım; Doç. Dr. Selim Cengiz’e ve Dr. Öğretim Üyesi Tuğçe Şimşek’e teşekkür ederim.

Bir diğer teşekkürüm ise, hayatımın her alanında yanımda olan, desteklerini benden bir an olsun esirgemeyen babam Mustafa Öztürkci’ye, abim Murat Öztürkci’ye, ablam Gülser Öztürkci’ye ve özellikle en değerli varlığım annem Aysel Öztürkci’ye sevgimi ve teşekkürlerimi sunarım.

Gümüşhane – 2020
Nurbanu ÖZTÜRKÇİ

ÖZET

ÖZTÜRKÇİ, Nurbanu. Borsa İstanbul'da İşlem Gören Mali Kuruluşların Faaliyet Raporlarında Yer Alan İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, 2020, (XII + 68)

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören mali kuruluşların faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin incelenmesini içermektedir. Bu kapsamda, 2014-2018 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem gören 127 adet mali kuruluşun yılsonu faaliyet raporları incelenmiştir. Çalışmada söz konusu mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin incelenmesinde Al Mamun (2009) tarafından geliştirilen insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri listesi esas alınmıştır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre, bankacılık sektöründe yer alan şirketlerin (Akbank A. Ş., Denizbank A. Ş., ICBC Turkey Bank A. Ş., Şekerbank T. A. Ş., Türkiye Garanti Bankası A. Ş., Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası A. Ş., Türkiye Sinai Kalkınma Bankası A. Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O., Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.) faaliyet raporlarında insan kaynakları aktivitelerinin büyük çoğunluğuna yer verdiği ve bu aktivitelerin de insan kaynakları politikaları, insan kaynakları muhasebesine ilişkin bilgiler, personel sayısı, eğitim ve geliştirme, emeklilik ve sosyal haklar, çalışanların kariyer planlamaları, çalışanlara sağlanan faydalar ve performans değerlendirme sistemine ilişkin noktalardan oluştuğu görülmektedir. İnsan kaynaklarına yapılan toplam ödemelere, istihdam raporlarına, çalışan fon bilgilerine, çalışan maliyetlerine yönelik bilgilere ve emeklilik aylığı fonlarına ilişkin hususlara ise faaliyet raporlarında genellikle yer verilmediği tespit edilmiş olup bu şirketlerin de büyük çoğunlukla yatırım sektöründe (Atlantis Yatırım Holding A.Ş., Avrupa Yatırım Holding A. Ş., Marka Yatırım Holding A.Ş., Mazhar Zorlu Holding A. Ş., Trend Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A. Ş., Ufuk Yatırım Yönetim ve Gayrimenkul A. Ş.) faaliyet gösterdiği söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Aktivite Listesi, Borsa İstanbul Mali Kuruluşlar, Faaliyet Raporları, İnsan Kaynakları Muhasebesi.

ABSTRACT

OZTURKCI, Nurbanu. Examination of the Human Resources Accounting Activities Included in the Annual Reports of Financial Institutions Traded in Borsa İstanbul, Master Thesis, 2020, (XII + 68)

The aim of the study, is to examine the human resources accounting activities included in the activitt reports of financial institutions traded on Borsa Istanbul. In this context, the information regarding the corporate governance practices and the year-end activity reports of 127 financial institutions that were traded on the Borsa Istanbul between 2014-2018 were examined. In the study, the list of human resources accounting activities that developed by Al Mamun (2009) was taken as a basis in the examination of the human resources accounting activities of the financial institutions in question. According to the findings that obtained from the study, the banking sectors of the companies (Akbank A. Ş., Denizbank A. Ş., ICBC Turkey Bank A. Ş., Şekerbank T. A. Ş., Türkiye Garanti Bankası A. Ş., Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası A. Ş., Türkiye Sinai Kalkınma Bankası A. Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O., Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.) of the annual report has included the vast majority of human resources policies, of these activities, informantion on human resources, accounting staff the number of training and devolopment, retirement and social rights, career planning of employees, employee benefits and performance appraisal system. It has been determined that issues regarding total payments made to human resources, employment reports, employee fund information, employee costs and pension funds are generally not included in the annual reports and these companies are mostly in the investment sector (Atlantis Yatırım Holding A.Ş., Avrupa Yatırım Holding A. Ş., Marka Yatırım Holding A.Ş., Mazhar Zorlu Holding A. Ş., Trend Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A. Ş., Ufuk Yatırım Yönetim ve Gayrimenkul A. Ş.).

Key Words: Activities List, Borsa Istanbul Financial Institutions, Annual Reports, Human Resources Accounting.

İÇİNDEKİLER

DIŞ KAPAK

İÇ KAPAK

KABUL ve ONAY	III
BİLDİRİM	IV
ÖNSÖZ.....	V
ÖZET.....	VI
ABSTRACT	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
TABLolar LİSTESİ.....	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARI ve İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ	3 - 23
1.1. İnsan Kaynakları Kavramının Tanımı ve Açıklanması.....	3
1.2. İşletmelerde İnsan Kaynaklarının Yeri ve Önemi.....	4
1.3. İşletmelerde İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetler.....	5
1.4. İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi	5
1.4.1. İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi	5
1.4.1.1. İnsan Kaynakları Bilgi Sisteminin İşletmedeki Görevleri ve Temel Faaliyet Alanları	6
1.4.1.2. İnsan Kaynakları Bilgi Sisteminin Kurulması ve Temel Uygulama Alanları	8
1.4.2. Muhasebe Bilgi Sistemi	10
1.4.2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi İlkeleri.....	11
1.4.2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşlevi ve Unsurları	11

1.4.2.3. Muhasebe Bilgi Sistemi Öğeleri	12
1.5. İnsan Kaynakları Muhasebesi	12
1.5.1. İnsan Kaynakları Muhasebesi Tanımı ve Açıklaması.....	12
1.5.2. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Yönetimsel Fonksiyonları	15
1.5.3. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi	18
1.5.4. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Sınırlılıkları.....	20
1.5.5. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Dünyadaki ve Ülkemizdeki Gelişimi ..	21
1.5.6. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Geleneksel Muhasebe İle Karşılaştırılması	23

İKİNCİ BÖLÜM

2. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve RAPORLANMASI	24 - 42
2.1. İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	24
2.1.1. Muhasebeye İlişkin İnsan Kaynakları Faaliyetleri ve Finansal Boyutları	25
2.1.1.1. Muhasebeye İlişkin İnsan Kaynakları Faaliyetleri.....	25
2.1.1.2. İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Finansal Boyutları	28
2.1.2. İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Geleneksel Muhasebe Anlayışına Göre Muhasebeleştirilmesi	29
2.1.3. İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin İnsan Kaynakları Muhasebesi Anlayışına Göre Muhasebeleştirilmesi	33
2.2. İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Raporlanması.....	36
2.2.1. İnsan Kaynaklarının Raporlamanın Önemi ve Gerekliliği	36
2.2.2. Raporlama Standartları.....	37
2.2.3. Raporlama Yöntemleri	39
2.2.4. Raporlama Uygulamalarının Günümüzdeki Durumu	41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN MALİ KURULUŞLARIN FAALİYET RAPORLARINDA YER ALAN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ AKTİVİTELERİNİN İNCELENMESİ.....	43 - 58
3.1. Genel Açıklama.....	43
3.2. İşletmelerin İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin Raporlanması Konusuna İlişkin Literatür	43
3.3. Araştırmanın Analiz Yöntemi	47
3.4. Araştırma Amacı, Önemi, Metodolojisi ve Bulguları	47
3.4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	47
3.4.2. Araştırmanın Metodolojisi	48
3.4.2.1. Araştırmanın Örneklemi.....	48
3.4.2.2. Araştırmada İnsan Kaynakları Muhasebesi Raporlama İndeksinin Hesaplanması	48
3.4.3. Araştırmanın Bulguları.....	51
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	59
KAYNAKÇA	62
EKLER	
EK 1. Araştırma Kapsamında İncelenen Mali Kuruluşlar.....	70
ÖZGEÇMİŞ.....	74

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Literatürde Yer Alan İnsan Kaynakları Muhasebesi Tanımları.....	14
Tablo 2. İnsan Kaynakları Muhasebesi Tarihi Gelişim Aşamaları	19
Tablo 3. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Dünyadaki ve Ülkemizdeki Gelişimi	22
Tablo 4. İşletmelerin İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin Raporlanması Konusuna İlişkin Teorik Çalışmalar	44
Tablo 5. İşletmelerin İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin Raporlanması Konusuna İlişkin Uygulamalı Çalışmalar	45
Tablo 6. İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivite Listesi	49
Tablo 7. İKMA Puanı ve İKMA İndeksleri	51
Tablo 8. İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri Puan İndeksleri Açıklama Düzeyleri.....	56
Tablo 9. İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri Puan İndeksleri Ortalamaları	57

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. İnsan Kaynakları Muhasebesi Amaç ve Hedefleri.....	18
Şekil 2. İnsan Kaynakları Muhasebesine İlişkin Unsurlar	28



GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz yüzyılın en göze çarpan özelliği olan değişimin izlerini her alanda görmekteyiz. Bilgi çağını yaşadığımız bu dönemlerde insanlar, kurum ve kuruluşlarda değişimlerden oldukça fazla etkilenmektedir. Gün geçtikçe değişen tüketim alışkanlıkları, işletmelerin üretim şekilleri, pazar yapısındaki değişimler, işletmenin yönetiminin ve ortaklarının beklentileri bu değişimlerin etkilerine sadece birkaç örnektir.

Günümüzde yaşanan değişimlere ayak uydurabilmek adına makine ve teçhizat yoğun işletmelerden, emek yoğun, bilgi ve becerinin ön plana çıktığı, insan faktörüne verilen değerin arttığı işletmelere geçişler başlamıştır. İşletmelerin mevcut kaynak ve varlıkları muhasebe açısından farklı anlamlar kazanmaya başlamıştır. Faaliyet alanları, sahip olduğu maddi sermaye, piyasa değeri, üretim modelleri gibi faktörler günümüz rekabet koşullarında yetersiz kalmaya başlamış ve bilgiye dayalı, teknik kabiliyet ve donanımına sahip, hedefleri olan, sürekli öğrenmeye ve gelişmeye açık, değişime ayak uydurabilen insan kaynakları ön plana çıkmıştır. Bahsi geçen niteliklere sahip insan kaynaklarının edinimini sağlamak, mevcut personele uygun koşullara yaratmak ve gelişimini sağlamak, onlardan doğru bir şekilde faydalanabilmek amacıyla işletmeler insan kaynaklarına yatırımlar yapmaktadır. Çünkü insan kaynakları işletmeler için asla kopyalanmayan ve taklit edilmesi mümkün olmayan hayati öneme sahip varlıklar haline gelmiştir.

İşletmeler için önemi büyük olan insan kaynakları, mali Tablolara yansıtılmamakta, bir maliyet unsuru olarak görülmekte, verimlilik ve işletme değeri açısından görünmez bir varlık olarak raporlanmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynaklarının işletmelerin mali Tablolarında yer alması, ölçülmesi ve değerlendirilmesi için ortaya çıkan yaklaşımdır. Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA) tarafından yapılan insan kaynakları muhasebesi tanımında, insan kaynaklarına yapılan yatırımlara ait bilgileri saptamak, bu bilgilerin nicel olarak ölçülmesi ve bilgiye ihtiyaç duyanlara dağıtılması süreci olarak tanımlanmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynağının işe alınması, uygun pozisyona yerleştirilmesi, ücret politikasının

düzenlenmesi, personelin eğitim ve gelişimine ilişkin maliyetlerin ölçülmesi konularını kapsamaktadır. İnsan kaynaklarının işletmeye olan maliyetlerinin ölçülmesinin yanı sıra insan kaynağının değerinin maddi anlamda ölçülebilir olması konusunu da kapsamaktadır.

Yapılan açıklamalardan yola çıkarak, işletmelerin insan kaynakları faaliyetlerini raporlarına yansıtması büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışma, Borsa İstanbul'da işlem gören mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin ne oranda mali Tablolarına yansıtıldığını ortaya koymak amacıyla hazırlanmıştır. Çalışmada, 127 adet şirketin yılsonu faaliyet raporları incelenmiştir. İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin açıklama düzeylerinin incelenmesi konusuna ilişkin az sayıda uluslararası literatür bulunması, ulusal literatürün ise eksikliği sebebiyle çalışmanın ilgili alanda var olan boşluğun doldurulmasına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, insan kaynakları, insan kaynakları yönetimi, insan kaynakları bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemlerine değinilmiş ve yapılan açıklamalardan yola çıkarak insan kaynakları muhasebesinin tanımı yapılmış amaç ve ilkelerinden bahsedilmiş ve faaliyet alanlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, insan kaynakları faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve özellikle raporlanması konusu açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, Borsa İstanbul'da işlem gören mali kuruluşların insan kaynakları aktivitelerine yönelik açıklama düzeyi tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda Al Mamun (2009) tarafından geliştirilen insan kaynakları muhasebesi aktivite listesinden yararlanılmıştır.

Sonuç ve öneriler bölümünde ise, yapılan araştırmadan elde edilen verilere dayalı olarak genel bir değerlendirme yapılmış ve konuyla alakalı öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARI ve İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

1.1. İnsan Kaynakları Kavramının Tanımı ve Açıklanması

Feodal toplumda önemsenmeyen emek kavramı, sanayi toplumuna geçişle ortaya çıkmış ancak makinanın ayrılmaz bir parçası olarak görülmüştür (Karcıoğlu, 2009: 344). Sanayi devrimi ile birlikte ortaya çıkan ve ilk olarak 1817 yılında ünlü ekonomist Springer tarafından kullanılan insan kaynakları kavramı en basit haliyle bir işletmede çalışanların tamamı olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle insan kaynakları; “Toplumdaki insanların üretim döngüsü içinde bilgi, beceri ve deneyimlerine dayalı olarak mal ve hizmet üretme kapasitesi” olarak tanımlanabilir (Kaya, 2013: 8). Zamanla fabrikasyonun artması ve işletmelerin büyümesi ile artan personel ihtiyacına yönelik olarak personelin temin edilmesi, seçilmesi ve yönetilmesi süreçlerinin takibi için ayrı bir birimin oluşturulmasına etken olmuştur. İlk olarak 19. yüzyılın sonlarına doğru Amerika Birleşik Devletleri’nde açılan personel ofisleri günümüz insan kaynakları kavramının başlangıcı olarak kabul edilmektedir. İlerleyen zamanda insan istek ve ihtiyaçlarının artması, işçilerin daha insani koşullar altında çalışmak istemesi ve özellikle II. Dünya Savaşı’ndan sonra yaşanan çöküşle birlikte verimliliğe daha fazla ihtiyaç duyulması işletmeleri arayış içine sokmuştur. İşletmeler artan istek ve ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla iş yerlerinde verimliliği artırma yoluna gitmiş ve çalışmaya elverişli iş ortamı, güçlü bağlara sahip çalışanlar, personelin yaşadığı sorunlarda birebir görüşme sağlayabileceği tarafsız bir karar organı insan kaynakları kavramının gelişmesine sebep olmuştur (Erdem, 2004: 37).

İşletme sahibi üretim döngüsü içinde çalışanını benimsemekte ve iş ortağı olarak görmektedir. Bu sayede; çalışanlar, şirket ve kendi hedeflerine odaklanmakta, kişisel gelişimlerine ve şirket karına katkı sağlamaktadır. Bu doğrultuda, aşağıda işletmelerin insan kaynakları yönetiminin görevleri verilmektedir.

Çalışanlar doğru bir şekilde yönetilmeli ve verimliliklerini artırıcı politikalar uygulanmalı, sosyal ekonomik ve psikolojik gereksinimlerini karşılayabilmek adına

alışmalar düzenlenmeli, uygun bir çalışma ortamı oluşturulmalı ve mevcut yeteneklerini geliştirebilecekleri eğitimlere yer verilmelidir.

İnsan kaynakları yönetimi, işletmenin fonksiyonlarını ve amaçlarını en etkin şekilde yerine getirecek üstün işgücünü elde etme, geliştirme ve muhafaza etmeyi amaçlayan kapsamlı bir alan olarak tanımlanmaktadır (Allahverdi, 2006: 4). Örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmasına ve ortaya çıkma sebebine hizmet etmesine ve bu doğrultuda işletmenin etkinliğini sağlamasına destek olmaktadır (Küçükkaya, 2006: 14).

1.2. İşletmelerde İnsan Kaynaklarının Yeri ve nemi

Geçmişten günümüze rgtlerin yapısındaki değişimler, değişen dış evre koşullarına adapte olabilme, teknolojinin hayatımızdaki önemi, işgücüne bakış açısının değişimi, toplumların eğitim düzeyinin artması, şirketlerin uluslararası hale gelmesi, personel yönetimi anlayışının değişmesi gibi etkenlerle insan kaynakları yönetimi anlayışı değişmiş ve bahsi geçen yeniliklere ayak uydurulması mecburi hale gelmiştir. Bu mecburiyet işletmelerin ortak olarak ulaşabilecekleri üretim faktörlerinin sınırlarını aşarak emek faktörünü ön plana çıkarmıştır (Kılıçlı, 2010: 2). Son dönemlerde etkilerini her alanda görmekte olduğumuz küreselleşme ile beraber işletmelerin uluslararası pazarda ayakta kalabilmeyi ve hatta nc olabilmeyi başarabilmesi için rekabet üstünlüğünü yakalaması gerekmektedir. Bu durumda işletmeler hem mevcut finansal durumu iyileştirmeyi hem de teknolojiyi yakından takip etmeyi amaçlamaktadır. Tüm bu uğraşlar, rekabet üstünlüğü sağlamada yeterli olmamaktadır. Çünkü işletmeler birbirini takip etme sürecinde özdeş işler yapmaya başlamakta, makine, teçhizat ve teknolojik gelişmeler büyük ölçüde benzer hale gelmektedir (nal, 2002: 1). Tüm bu süreçler sonunda insan kaynağının bilgi, beceri ve tecrübesine ihtiyaç duyulmuştur. Öte yandan insan, çok fonksiyonlu bir beceriye sahip olduğu için hem fiziki hem de fikri emek sarf ederek birden fazla içi yürütebilmektedir. Bu doğrultuda, insan kaynaklarına yapılacak olan yatırımlarla birlikte işletmelerin sahip olacağı taklit edilemez bir kaynağı geliştireceğini söylemek mümkündür. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak insanın işletmedeki yeri değişse de geçmişte olduğu gibi günümüz ve gelecekte de üretim döngüsünün en önemli faktörü olarak kalacağı düşünülmektedir (Kaya, 2013: 12).

1.3. İşletmelerde İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetler

Literatürde insan kaynakları uygulamaları olarak adlandırılan faaliyetler işletmenin çalışan temininden işten ayrılmasına kadar süregelen zaman dilimini kapsamaktadır. İşletmelerin personel tedarikinden işten ayrılmasına kadar olan süreç, (a) insan kaynakları tedarikine yönelik ve (b) insan kaynaklarının tahsisi, korunması ve kullanılmasına yönelik faaliyet olarak sınıflandırılmakta ve aşağıda açıklanmaktadır (Öğüt vd, 2004: 280-281);

a) *İnsan kaynakları tedarikine yönelik faaliyetler*; işletmenin faaliyet alanlarının tanımlamasını yapmak, yapılan tanımlamaların gerekçelerini oluşturmak ve analizlerini yapmak, personel ihtiyaçlarını belirlemek, personel tedarik kaynağını belirlemek (iç veya dış kaynak), personeli seçmek ve uygun pozisyona yerleştirmek ile personelin işe adaptasyonunu sağlayabilmek için işe alıştırma eğitimleri düzenlemek gibi faaliyetleri kapsamakta ve b) *insan kaynaklarının tahsisi, korunması ve kullanımına yönelik faaliyetler ise*; personelin kariyer hedeflerini planlamak, performansını ölçmek ve en elverişli performans düzeyine çıkmasını sağlamak, performansına göre ödüllendirme planlamasını yapmak, ücret yönetimini yapmak, stratejik insan kaynakları planlamasını yapmak, hızla gelişen dünyaya adaptasyonunu sağlayarak insan kaynağının yetiştirilmesini sağlamak, personeller arasındaki bağları kuvvetlendirmek ve kurum kültürünü personele aşılamak, takım ruhunu oluşturmak, insan odaklı yönetim anlayışıyla işgören motivasyonunu sağlamak, örgüt içi bilgi akışını sağlamak şeklinde faaliyet kollarından oluşmaktadır.

1.4. İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi

İşletmelerin faaliyetleri sonucunda elde edilen verilerin planlaması, uygulaması ve kolayca kontrol edilebilmesi, yönetime ve çıkar gruplarına eksiksiz ve zamanında veri akışını sağlanması, kullanılabilir bilgiye hızlı erişim, sistemlerin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda, işletme sistemlerinden insan kaynakları bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sistemi üzerinde durulmuş ve açıklamalar yapılmıştır.

1.4.1. İnsan Kaynakları Bilgi Sistemi

İnsan kaynakları artık sadece idari amaçlarla değil stratejik ve ticari amaçlarla da kullanılmaktadır. Günümüz teknolojisiyle birlikte işletmelerin rakiplerine üstünlük sağlaması insan kaynaklarının performans ve başarısına bağlı olmuştur. İşletmeler

açısından her alanda etkin olan ve büyüyen insan kaynaklarının idame edilmesi zor bir hal almıştır. Başvuranın veya çalışanın kişisel bilgileri, performans göstergeleri, bordrolama gibi konuların takibini yapmak gün geçtikçe zorlaşmıştır. İşletmelerin insan kaynaklarına olan ihtiyaçlarının artması insan kaynakları yönetimine bağımlılığı artırmıştır. Bu durumda insan kaynakları bilgilerine erişimi kolaylaştırarak daha hızlı bilgi işleme ve daha iyi çalışan iletişimi açısından bir sistemin gerekliliği doğmuştur (Obediat, 2012: 195).

İnsan kaynakları bilgi sistemleri; işletmelerdeki personel ile ilgili verilerin toplanması, toplanan verilerin depolanması, işlenmesi ve paylaşılması süreçlerini daha verimli hale getirebilmek ve takibini yapabilmek amacıyla kurulan bilgi sistemidir. Bilgi toplumuna geçiş, insan kaynakları yönetiminde verimliliği artırma ve karar verme süreçlerinde etkin bir rol oynayarak düzenli bilgi tutma gereksinimini ortaya çıkarmıştır. İşletmeler, insan kaynakları adına hedef ve gayelerini başarmak için insan kaynakları bilgi sistemine yatırım yapmaktadır. İnsan kaynakları bilgi sisteminin en temel amacı, yöneticilere ve çıkar gruplarına gereken tüm bilgileri doğru ve hızlı bir şekilde sunarak karar verme süreçlerinin en doğru şekilde yönetilmesini ve sürecin hızlandırılmasını sağlamaktır (Aras vd., 2015: 344).

İnsan kaynakları personeli açısından insan kaynakları bilgi sisteminin başarısı araştırılmış ve genel olarak sistem kalitesi, bilgi kalitesi ve kullanım kolaylığı ile insan kaynakları bilgi sistemi arasında pozitif yönde bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. İnsan kaynakları personelinin sistemden memnun olduğu görülmektedir (Uluköy ve İzci, 2014: 284).

1.4.1.1. İnsan Kaynakları Bilgi Sisteminin İşletmedeki Görevleri ve Temel Faaliyet Alanları

İnsan kaynakları bilgi sistemi kullanılarak işletmelerin faaliyet alanları dâhilinde belirtilen görevleri uygulamada, insan kaynaklarını yönetmede ve politikalarını oluşturmada daha doğru ve anlaşılır bir şekilde yönetim sağlanabileceği düşünülmektedir. İnsan kaynakları bilgi sistemi bazı fonksiyonlardan oluşmaktadır. Bu fonksiyonlar (Obediat, 2012: 196-197);

1. *Stratejik Bütünleşme*: İşletmenin yönetim kontrol mekanizmasıdır. Örgütsel performansta iyileşmeye yol açmaktadır. İnsan kaynakları bilgi sisteminin hedeflerine

ulaşmasına katkı sağlayan politika ve uygulamaların tasarlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olarak işletme açısından stratejik değer üretilmesine yardımcı olmaktadır.

2. *İnsan Kaynakları Planlaması:* İnsan kaynakları kararlarının çoğu bu işleve dayanmaktadır. İnsan kaynakları politikasının gerektirdiği ölçüde insan kaynakları ihtiyaçlarının tespit edildiği süreçtir. Bu işlevin sonuçlarına bakılarak personelin işletmenin faaliyet koluna uygun yeteneğe sahip olup olmadığı belirlenir. İnsan kaynakları planlaması, insan kaynaklarına yönelik ihtiyaçlarının toplanması ve tanımlanması için süregelen bir araç olarak görülmektedir.

3. *Personel Gelişimi:* İnsan kaynakları bilgi sisteminin bu işlevi, işletmede çalışan personelin herhangi bir yetersizliğini saptayabilir ve bu yetersizliği giderebilmek adına gerekli olan eğitim veya geliştirme yöntemine karar verebilir. Yetersizliğin saptanması çalışanı performans ve kariyer gelişimi açısından olumlu yönde etkileyebilir.

4. *Bilgi Yönetimi:* İnsan kaynakları bilgi sistemi daha çok insan kaynakları bilgi yönetimi için oluşturulmuş bir sistemdir. İnsan kaynakları anlayışı çerçevesinde var olan bilgiyi koruma ve yeni gelişen bilgi entegrasyonuna uyum sağlama süreci olarak tanımlanabilir. İnsan kaynakları bilgi sistemine sahip olmak bir işletmeye, daha karlı ve etkili konuma getiren personelin belirlenmesi ve hakkındaki bilgileri kontrol etme avantajını elinde tutmayı verir. Ayrıca örgütsel öğrenmeyi geliştirerek işletme için oldukça önemli bir katkı sağlamaktadır. Örneğin, örgüt içi iletişim ve karar verme, örgütsel değişime ayak uydurma gibi döngüleri sağlayarak geri bildirimi kolaylaştırır.

5. *İletişim ve Entegrasyon:* Örgüt içerisinde farklı organizasyonlar arası iletişimi sağlayan ve faaliyetleri destekleyen, koordine eden işlevdir. Bu işlevde insan kaynakları bilgi sistemi örgüt içindeki ve dışındaki tüm bilgiye gereksinim duyanlara gerekli bilgiyi sağlamak için uygun iletişim mekanizması içerir.

6. *Kayıtlar ve İtaat:* İnsan kaynakları bilgi sisteminin bu işlevi, belirli bilgilerin saklanması zorunlu kılan yasal gereklilikleri karşılamak ve tüm işlevlerin düzgün çalışmasını sağlayan veri tabanı oluşturmak için oldukça önemlidir. Bilgi yönetimi açısından önemli veriler sağlamaktadır.

1.4.1.2. İnsan Kaynakları Bilgi Sisteminin Kurulması ve Temel Uygulama Alanları

İnsan kaynakları bilgi sisteminin en temel amacı olan işletmenin vizyonu doğrultusunda insan kaynakları yönetimine yardımcı olmanın belli başlı uygulama alanları vardır (Aydın ve Öktem, 2009: 127). Uygulama alanları ve açıklamaları aşağıda verilmektedir.

a) *İnsan Kaynakları Planlaması*: Hayatın her alanında olduğu gibi insan kaynakları yönetiminde de planlama hayati öneme sahiptir. Bu doğrultuda insan kaynakları planlaması; işletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi adına geleceğe yönelik plan ve programların yapılması, mevcut insan kaynaklarının daha nitelikli hale gelmesi ve işgücü arz ve talebinin dengesinin sağlanmasının tahmin edilme sürecidir. İnsan kaynakları planlaması eğitim, emeklilik hakları, terfi, işten çıkarılma, şirketin büyümesi veya daralması gibi konularla da ilgilidir (Erdem, 2004: 41).

İnsan kaynakları planlaması zor ve oldukça karmaşık bir süreç olduğundan işletmelerin doğru kararlar alabilmesi için nitelikli ve geniş kapsamlı bilgi birikimine sahip olmaları gerekmektedir. Bu yüzden de insan kaynakları bilgi sisteminin desteğiyle oluşturulan planlama çalışması işletmeye fayda sağlamaktadır. Sağladığı faydalar aşağıda özetlenmektedir (Aydın ve Öktem, 2009: 128-129).

Ayrıca, insan kaynakları ve işletme arasındaki uyumu sağlamak, güçlendirmek, insan kaynakları bilgi sisteminin insan kaynaklarına ve diğer bölümlere bilgi aktarımını sağlamak, insan kaynaklarının etkinliğini sağlamak gibi faydalar sağlayabilir.

b) *İnsan Kaynaklarının Temin ve Seçimi*: İşletmenin yapı taşını oluşturan personelin bulunmasında ve karar verilmesinde insan kaynakları yönetiminin amacı başvuranlar arasından pozisyona en uygun elemanı seçebilmektir. İnsan kaynakları temin ve seçimi çeşitli aşamalar sonucu karara bağlanır (Küçükkaya, 2006: 22).

İnsan kaynaklarının temin ve seçiminde insan kaynakları bilgi sistemine başvurma işletmeler adına, işe başvuran adayların geçmiş performanslarının kıyaslamasını yaparak işe uygun personeli kolayca tespit etme, personel bulma sürecinde işletmelere hız kazandırma ve personel seçim sürecinin adil, eşit ve daha profesyonel bir süreç haline gelmesi gibi faydalar sağlayabilir (Aydın ve Öktem, 2009: 129).

c) *Eğitim ve Geliştirme Kararları:* İşletmenin gereksinimi olan bilgi ve becerileri kazanmasına ve personelin en üst düzeyde performans sergilemesine yardımcı olacak kişisel gelişim ve kariyer planlaması kararlarıdır (Bayraç, 2008: 93). İşletmeler insan kaynaklarının eğitim ve geliştirme kararlarında işletme bilgi sistemine başvurarak; mevcut personel için gerekli olan eğitimi belirleyebilir ve eğitim almaları sağlanabilir, personelin işe başladığından beri aldığı tüm eğitimler kolaylıkla tespit edilebilir, belirlenen eğitimlere göre personelin gelişimi ve performansı takip edilerek personel hakkında doğru ve net bir kanıya varılabilir, eğitimlerin işletmeye olan maliyeti, zaman ve içerik açısından planlaması kolaylıkla takip edilebilir (Aydın ve Öktem, 2009: 129).

d) *Performans değerlendirmesi:* İşletmelerde; personelin becerisini, performansını, tutum ve davranışlarını, iş alışkanlıklarını ve iletişimini ölçmek amacıyla uzman kişiler tarafından belirli aralıklarla yapılan değerlendirmedir (Pehlivan, 2008: 172). İnsan kaynakları yönetimi açısından büyük bir öneme sahip olan performans değerlemesi, personelin eğitim ve geliştirmeye olan ihtiyacının saptanması, kariyer planlarının oluşturulması, ücret zammı veya personel çıkarımı hakkındaki karar alma durumlarında büyük öneme sahiptir (Aydın ve Öktem, 2009: 132).

e) *İş Değerlemesi ve Ücret Yönetimi:* İşletmenin amaçlarından biri olan yüksek verimli çalışma hedefi için gereksinim duyulan nicel analizler yaparak personel performansını ölçme ve adil ücret dağıtımını sağlama etkinliğidir (Küçükkaya, 2006: 23). İş değerlemesi ve ücret yönetimi, yapılan işe göre ortalama ücret belirleme, yasal zorunluluklar, ikramiyeler, ek mesai süreleri gibi konularla ilgilidir. Yöneticiler, elde edilen verilerle uygun bir istatistiki yöntem belirleyerek, analizlerini yaparak geleceğe yönelik plan ve programlarını oluşturur. Bu sistem işletmelere, analizleri hızla yaparak ücret yönetim sürecinde doğruluk ve hız kazanabilir, personelin mevcut durumuna göre adaletli ücret yönetimi, personele sağlanan faydalar (sigorta, emeklilik vb.) ve yardımların doğru ve etkin yapılmasına olanak sağlamaktadır.

İnsan kaynakları bilgi sistemi elde ettiği verileri karar alıcılara iletir. İşletme ve çalışanlar adına alınacak kararlarda bu verileri kullanılır. Bu doğrultuda sistemin başarılı şekilde işlemesi işletmeler açısından oldukça önemlidir (Uluköy ve İzci, 2014: 283).

1.4.2. Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe bilimi; işletmelerin mali işlemlerini veya olaylarını kayıt altına alan, sınıflara ayıran, özetleyen, raporlayarak sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalıdır. Tanımdan yola çıkarak, işletmelerin basit defter tutma anlayışından bir adım öne geçmelerini sağlayacak olan eldeki finansal verileri en etkin şekilde kullanılmasıdır. Bilgiden ekonomik değer elde etmeyi amaçlamak, bilgiyi sermayenin bir unsuru olarak görmek etkin kullanımın ilk adımıdır. İşletmelerin bu unsurdan belirli kanun ve kurallar çerçevesinde yararlanması, yöneticiler ve çıkar grupları için raporlar veya bilgi dizinleri oluşturması belirli sistemleri ortaya çıkarmıştır (Subaşı ve Suvacı, 2010: 111). Sistemler, çıktı elde etmeye yardımcı olan yöntemler düzeni veya belirli amaç için oluşturulmuş ve nitelikli bilgi gerektiren kurumsallaşmış faaliyetlerin tümüdür. Bilgi, günümüzde özellikle gelişmiş ekonomilerde kıymetli bir sermaye anlamı taşımaktadır. Literatürdeki tanımlarına bakıldığında en basit haliyle; işletmenin diğer bölümlerinden aldığı verileri muhasebeleştirme sürecinde yönetimin finansal durum ve faaliyet sonuçlarıyla bilgiyi üretme, denetimini sağlama, geleceğe ilişkin karar alınmasını ve planlama yapılmasını olurlu kılmak için gerekli verileri sağlayan en temel bilgi kaynağı olarak tanımlanabilir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 161-163). Muhasebe bilgi sistemi, işletme bilgi sistemlerinin içerisindeki en kapsamlı bilgiyi sağlayan, işletmenin hedeflerine ulaşmasında metotlu ve sistematik bir yol izleyen ve en eski tarihe dayanan bilgi sistemidir (Acar ve Özçelik, 2011: 11).

İşletmelerin can damarı olan muhasebe bilgi sistemleri; yönetim, pazarlama, üretim, finansman ve insan kaynakları gibi pek çok faaliyet konusunda bilgi akışı sağlayan ve mevcut öğelerin etkin şekilde kullanımını sağlayan muhasebe bilgi sistemlerinin amaçları aşağıda özetlenmektedir.

Uzun vadeli planların yapılması ve bu planlara uygun stratejiler oluşturulması, firma verimliliği göz önünde bulundurularak veriler elde edilmesi ve bu verilerin kayıt altına alınması, çıktıların oluşturulmasında güvenlik ilkesine önem verilerek gereken denetimin yapılması, yönetim ve ilgililer için faydalı bilgiler sunulması, işletmenin faaliyetleriyle alakalı maliyet kontrolünü yapma, performans değerlemesi, yasal zorunluluğu olan bilgi, belge ve raporların hazırlanmasıdır.

1.4.2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi İlkeleri

Muhasebe bilgi sisteminin gereğinin yerine getirilmesi ve elde edilen bilgilerin güvenilir ve kanıtlanabilir olabilmesi için işletmeler belli başlı bazı ilkelere uyma zorunluluğu hissederler (Sürol, 2019: 39). Bu ilkeler ve kısa açıklamaları aşağıda yapılmaktadır.

Uygun maliyet ilkesi; muhasebe bilgi sistemi, işletme yönetiminin gereksinim duyduğu verileri ortaya koyarken, katlanılan maliyetle verilerin sağlayacağı fayda arasındaki dengeyi ifade eder. *Raporlama ilkesi*; muhasebe bilgi sisteminin hazırladığı raporların ve içerdiği bilgilerin yönetim tarafından anlaşılır düzeyde olmasını ifade eder. *İnsan faktörü ilkesi*; muhasebe bilgi sistemini kullanacak olan kişilerin bilgi, beceri ve tecrübelerinin sistemin gerektirdikleriyle uyumlu olmasını ve sistemin geliştirilmesinde kişilerin sistemi özümsemesi gerektiğini ifade eder. *Örgüt yapısı ilkesi*; işletmede her bir bölümün yetki ve sorumluluklarının belirlenmiş ve muhasebe bilgi sisteminin ihtiyaç duyacağı tüm bilgileri zamanında ve doğru bir şekilde bulunarak veri akışının sağlanacağını ifade eder. *Güvenilirlik ilkesi*; muhasebe bilgi sisteminin sunduğu bilgilerin, muhasebe departmanının hatalarını en aza indirmesini, işletmede kaynak verimliliği sağlanmasını ve muhasebe departmanında çalışanların belirtilen kurallara uygun düşmeyen hal ve tavırlarının ortadan kaldırılmasını ifade eder. *Bağımlılık ve esneklik ilkesi*; muhasebe bilgi sisteminin, işletmenin gelişim ve ilerlemesine katkısını ve işletmenin sahip olduğu diğer bilgi sistemleriyle uyum içinde çalışmasını ifade eder. *Bilgi biriktirme ve işleme ilkesi*; muhasebe bilgi sisteminin, anlaşılır, sürekliliğini sağlamış ve düzenlediği bilgileri sınıflandırarak, işletme yönetiminin planlama ve kontrol görevini kolaylıkla ifa etmesini ifade eder. Bu ilke, girdi-işlem-çıktı olarak tanımlanmaktadır.

1.4.2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşlevi ve Unsurları

İşletmenin bir nevi dağıtım organı olan muhasebe bilgi sistemi belli başlı unsurları içermektedir (Gökdeniz, 2005: 87). Bu unsurlar; işletme yönetimi için gerekli olan verilerin toplanması, toplanan bilgi ve belgeleri güvenilirlik ilkesi doğrultusunda kanun ve yasaların sınırları içerisinde ilgililere iletilmesi, elde edilen bilgi ve belgelerin işletme içinden veya dışından kötüye kullanımını engellemektir. Var olan tüm sistemlerde olduğu gibi muhasebe bilgi sistemlerinde de veriler (a) girdi, (b) bilgi

işleme ve (c) çıktı döngüsünü izleyerek akışı oluşturmaktadır (Soylutürk, 2014: 47). Bu döngünün aşamalarına detaylı bakılacak olursa;

(a) *Girdi aşaması*; toplanan bilgilerin işletme için kullanılabilir hale getirildiği, anlamlı hale dönüştürüldüğü ve kayıt altına alındığı evredir. En önemli işlevi “belgeler” üstlenmektedir. (b) *Bilgi işleme aşaması*; kayıt altına alınan bilgilerin düzenlenme, özetlenme, hesaplanma, karşılaştırma, biriktirme, aktarma, çoğaltma ve iletme evrelerinden oluşmaktadır. Bu aşamanın en önemli unsuru, defteri kebir ve mizandır. (c) *Çıktı aşaması*; işletme yönetiminin denetim, uzun vadede planlama ve kısa vadede strateji oluşturma yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için oluşturulan bilgilerin anlaşılır, açık ve net olmasını mümkün kılan evredir (Tanç, 2005: 44).

Muhasebe bilgi sisteminin aşamaları verilen sıra ve düzende uygulandığında, işlemler hatasız ve tam zamanlı olarak gerçekleştirildiğinde sistem, işletme ve ilgililer için çok daha fazla yararlı hale gelmesi öngörülmektedir.

1.4.2.3. Muhasebe Bilgi Sistemi Öğeleri

Sistemler, belirli konularda sonuç elde etmeyi sağlayan veya nitelikli bilgi ve beceri gerektiren bir amaç için bir araya getirilmiş metotlar dizisidir. Sistemin öğeleri, sistemi işler hale getiren ve sisteme nitelik kazandıran, sistem adına belirlenmiş ve birbiriyle ilişki içinde olan somut kavramlardır. İşletmelerde muhasebe bilgi sistemi öğeleri arasındaki ilişki dengesini sağlam ve doğru bir şekilde kurabilmek kurumsal yönetim uygulamaları açısından oldukça önemlidir. Muhasebe bilgi sistemine işlerlik kazandıran öğeler, personel, haberleşme araçları, donanım ve raporlardır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 164).

1.5. İnsan Kaynakları Muhasebesi

İşletmelerin üretim faktörleri arasında önemli bir yer tutan insan kaynaklarının muhasebe ile ilişkilendirilmesi detaylı bir şekilde incelenmiş, insan kaynakları muhasebesi tanımı ve kavramsal çerçevesi üzerinde durulmuştur.

1.5.1. İnsan Kaynakları Muhasebesi Tanımı ve Açıklaması

Bilgi çağını yaşadığımız bu dönemde teknolojik ve ekonomik gelişmelerin sonucu olarak meydana gelen köklü değişimler işletmeleri de etkisi altına almıştır. İşletmeler açısından, değişen dünya döngüsünde diğer işletmelere karşı rekabet

üstünlüğü ve işletme verimliliğini sağlayabilmek için birinci etken olan insan kavramına gereken önemin verilmesi de yaygın bir görüş haline gelmiştir. Ayrıca işletmelerin, insan kaynakları ile ilgili verecekleri tüm kararlarda hata payını en az düzeye indirmeleri hayati önem taşımaktadır (Karacan, 2004: 1). “En değerli sermayemiz çalışanımızdır” veya “işletmenin sahip olduğu en belirgin ve asla kopyalanmayan tek varlık insandır” gibi neredeyse tüm işletmelerin faaliyet raporlarında yer alan ifadeler insan kaynaklarının ne denli önemli olduğunu bir kez daha göstermiş olmaktadır (Ceran, 2007: 187-188). Çünkü insan her koşul ve şarta ayak uydurabilen bir varlık olup işletmenin faaliyet alanı, insan kaynakları planlaması ve yönetimi gibi konularda işletmelere sağladığı önemli bilgi desteğiyle işletmenin gelişimine katkı sağlamaktadır (Kaya, 2013: 14). Bunun yanı sıra insan kaynağının makina ve teçhizat gibi parasal bir değerle ölçülemeyecek olması finansal Tablolarda yer almasını zorlaştırmaktadır. Bu zorluğa rağmen insan kaynağının muhasebeyle bütünleşmesi, insan kaynakları bilgi sistemleri ve muhasebe bilgi sistemlerinin ortak hareket etmeleri işletme adına oldukça önemlidir. Personelin tazminatları, sigorta primleri, personel tedariki gibi konular insan kaynakları ve muhasebe arasındaki ilişkinin yakınlığının sadece birkaç örneğidir (Sürol, 2019: 46).

İnsan kaynakları muhasebesi yeni bir konu değildir. Muhasebeciler insan kaynaklarını işletme için üretim faktörü olarak görmüş ve uzun yıllardır üzerinde araştırmalar yapmıştır. İnsan faktörünün işletme için önemli bir kaynak olduğu görüşünü ilk olarak Adam Smith ortaya atmıştır. Ancak, muhasebe bilimiyle insan kaynaklarının ilişkilendirilmesi 1960’lı yıllara dayandırılmaktadır. Adam Smith ortaya atmasına rağmen insan kaynakları muhasebesiyle ilgili ilk çalışma yapan bilim insanı Rensis Likert olarak bilinmektedir. (American Accounting Association, 1973: 169). Rensis Likert, işletmelerde insan kaynakları ile ilgili sistemler kurulması gerektiğini önermiştir.

İnsan kaynakları muhasebesi konusuna ilişkin birçok tanımlama bulunmaktadır. Her bir tanım insan kaynakları muhasebesi konusu için ayrı bir öneme sahip olması sebebiyle farklı kişi ve kurumlarca yapılan tanımlamalar aşağıda Tablo 1’de ki gibi ifade edilmektedir.

Tablo 1. Literatürde Yer Alan İnsan Kaynakları Muhasebesi Tanımları

American Accounting Association (AAA), 1973	İnsan kaynaklarına ait bilgileri saptamak, bu bilgilerin nicel olarak ölçülmesi ve bilgiye ihtiyaç duyanlara dağıtılması sürecidir.
Flamholtz, 1974	İnsan kaynaklarını işletmenin bir varlığı olarak değerlendirerek, insan kaynakları hakkındaki bilgileri saptama, maliyet ve değerini ölçümleme ve karar vericilere iletme sürecidir.
Frederiksen ve Westphalen, 1998	İşletmenin yönetimi etkin kılmak ve kolaylaştırmak için insan kaynaklarına ait bilgileri tanımlama, ölçme ve iletme sürecidir.
Ceran, 2007	İnsan kaynaklarına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve bilgileri çıkar gruplarına iletme görevini üstlenen muhasebe işlemleri bütünüdür.
Kodwani ve Tiwari, 2007	Geleneksel muhasebe uygulamaları kapsamında Tablolarda yer verilmeyen insan kaynaklarına yapılan yatırımın belirlenmesi, nicelleştirilmesi ve raporlanması girişimidir.
Al Mamun, 2009	Etkili ve verimli yönetimi sağlayabilmek amacıyla insan kaynakları hakkında verileri toplamak, ölçümlemek ve bunu ilgili taraflara iletme sürecidir.
Sharma, 2006	İnsan kaynaklarını tanımlayan, ölçen, muhasebe yönetiminin yapılan değişikliklerle başa çıkmasına yardımcı olan muhasebe sürecidir.
Avazzadehfath ve Raiashekar, 2011	İnsan kaynaklarını belirlenmesi, ölçümlemesi ve ilgili taraflarla iletişimi sürecidir.
Kaya, 2013	İşletmelerin geleneksel muhasebe tarafından göz ardı edilen insan kaynakları yatırımlarının ölçümü, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığıdır.
Aslanoğlu ve Zor, 2006	İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynaklarının yönetilmesine ilişkin bir düşünce sistemi geliştirilmesinin yanında insan kaynaklarının işletmeye olan maliyetini de ölçmeyi amaçlayan bir sistemdir.

Kaynak: İnsan Kaynakları Muhasebesi Tanımlaması

İşletmelerin, insan kaynakları faaliyetlerine yönelmeleri insan kaynaklarının muhasebeleştirilmesini bir gereksinim haline getirmiştir. İnsan kaynakları muhasebesini ortaya çıkaran gerekliliğin nedenleri, insan kaynaklarına ilişkin verilerin yönetim ve çıkar grupları için sağlanması ve bunun sonucunda bir sistem kurulması gerekliliği, insan sermayesi kavramının literatürde ve uygulamada yer alması, geleneksel muhasebe

anlayışında insan kaynaklarının mali Tablolarda aktif hale getirilememesi ve buna bağlı olarak şerefiye ile ilgili hesaplarda sorunlara yol açması, maddi duran varlıkların işletmeler açısından zaman geçtikçe önem kazanmasıdır (Karacan, 2004: 2).

Geleneksel muhasebe anlayışında yer alan hesapların insan kaynakları muhasebeleştirilmesinde yetersiz kalması, insan kaynakları ile ilgili bilgilerin işletmenin karar alıcılarına ve çıkar gruplarına eksik ve yanlış olarak aktarılmasına ve karar alma mekanizmasının zayıflamasına sebep olmaktadır. Bu yaşanan aksaklıklar, işletmelerin insan kaynaklarına olan önemin artırılması gerekliliği düşüncesine sebep olmuştur. İşletmeler insan kaynaklarını varlık olarak değerlendirmiş ve işletmenin gerçek değeri bu yaklaşıma göre hesaplanmaya başlanmıştır. İşletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için ihtiyaç duyduğu personelin temin edilmesinden, eğitim ve gelişimine kadar olan tüm basamaklarda insan kaynakları muhasebesi vazgeçilmez bir noktaya gelmiştir.

İnsan kaynakları muhasebesinin işletmeye veya bilgi alıcılarına bazı kolaylıklar sağlaması beklenmektedir. Bu kolaylıklar; insan kaynaklarının varlık olarak kayıt altına alınması yapılacak yatırımlarda karar alıcıların doğru kararlar vermesine yardımcı olabilir ve yatırım süreci daha iyi yönetilebilir, insan kaynaklarına ait bilgiler mali Tablolarda yer aldığında kişi veya kurumlar verecekleri kararlar hakkında daha sağlıklı şekilde sonuca varabilir, finansal raporlar daha kapsamlı olacağından karar alıcıların; muhtemel insan kaynakları kayıplarını, yıllar arası farklılıkları, ülkeler veya işletmeler arası dengeyi daha net bir şekilde görerek tutarlı kararlar almasına yardımcı olabilecektir (Bayram, 2018: 7-8).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda insan kaynakları muhasebesinin işlevleri sadece işletmenin karar alıcılarına yararlı olmakla kalmayıp, ayrıca işletmenin gelecek planlarına da yön vermektedir (Avazzadehfath ve Raiashekar, 2011: 3).

1.5.2. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Yönetimsel Fonksiyonları

İnsan kaynakları muhasebesi finansal raporlamayı iyileştirmek için kullanıldığı gibi, bir yönetim aracı olarak kullanılabilir. İnsan kaynakları muhasebesi fonksiyonlarını a) temel ve b) özel fonksiyonlar olarak iki ayrı başlık altında incelemek mümkün olup aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmaktadır (Flamholtz, 2002: 948).

a) *Temel Fonksiyonlar:* insan kaynakları muhasebesinin temel fonksiyonları geleneksel muhasebenin fonksiyonlarıyla aynı görevi üstlenmektedir. Bunun sebebi,

insan kaynakları muhasebesi öncelikli olarak geleneksel muhasebenin insan kaynakları konusundaki mevcut eksikliğini gidermek ve geleneksel muhasebenin gelişmesine katkı sağlama amacı gütmesi gösterilebilir. Temel fonksiyonlarda kendi içerisinde aşamalardan oluşmakta olup aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

Borç ve alacak ilişkisi izleme: süreklilik kavramı gereği işletme faaliyetinin devamlılığını sağlayabilmek adına muhasebenin üstlendiği borç-alacak ilişkisinin takip edilmesi işletmenin karar vericileri adına büyük oranda yarar sağlamaktadır. İnsan kaynakları adına ise personelin ücret, prim ve avans gibi işlemlerin takibini yaparak doğacak olan borç ve alacak işlemlerini takip etmede kolaylık sağlayacaktır. *İşletmenin sonucunu takip ve kontrol etme:* insan kaynakları adına yapılan harcamaları takip ederek işletmenin kar- zarar Tablosunu nasıl etkilediğini görebilme ve ayrıca kayıtların doğruluğunu tespit edebilme imkânı sağlayacaktır. *İşletmenin istatistiğini çıkarma:* işletme adına verileri toplayarak istatistiki bazı testlerle analiz eder ve sonucunda çıkan veriler yorum gücüyle birleşerek bilgiler elde edilir. Elde edilen bilgiler işletmeye çeşitli faktörle kıyaslama imkânı tanır. Bu sayede işletme kendi durum ve konumunu görebilmektedir. Tüm bu aşamalardan hareketle insan kaynakları muhasebesi, personel devir hızı, işgücü verimliliği gibi konuların analizini yaparak işletmenin karar alıcılarına katkı sağlayabilecektir (Kaya, 2013: 20-21).

b) Özel Fonksiyonlar: İnsan kaynakları muhasebesinin geleneksel muhasebeye olan katkılarının yanı sıra işletmenin faaliyet alanında genişlemesine ilaveten yardımcı olacak fonksiyonlardır (Flamholtz, 2002: 948). Özel fonksiyonlar da kendi içerisinde aşamalardan oluşmakta olup aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

İşletme yönetiminin karar vermesini sağlamada analitik çerçeve olarak hizmet vermek: İnsan kaynakları muhasebesi, geleneksel yöntemlerin dışına çıkarak yönetimin işletme adına alacağı kararlara birçok bakımdan farklı bakış açısı kazandırmaya çalışarak mevcut verilere yenisini ekleyip daha geniş perspektif sunmaktadır. Böylece olası negatif sonuçların önüne geçmeyi amaçlamaktadır. *İşletmede bir varlık olarak insan kaynaklarının maliyet ve değerleri hakkında bilgi sağlamak:* Geleneksel muhasebenin dışında insan kaynakları muhasebesi maliyet ve fayda analizi yaparak karar alıcılara sayısal verilerle yararlı olmayı amaçlamaktadır. *Yönetimi insan kaynaklı bakış açısı edinmesi konusunda motive etmek:* Geleneksel muhasebe anlayışı insan kaynaklarına ait harcamaları direkt olarak gider yazarken insan kaynakları muhasebesi

harcamaları yatırım olarak değerlendirerek varlık olarak kaydetmektedir. Böylece işletme hakkında alınacak kararlarda daha sağlam temelli öngörüler yapılabilir.

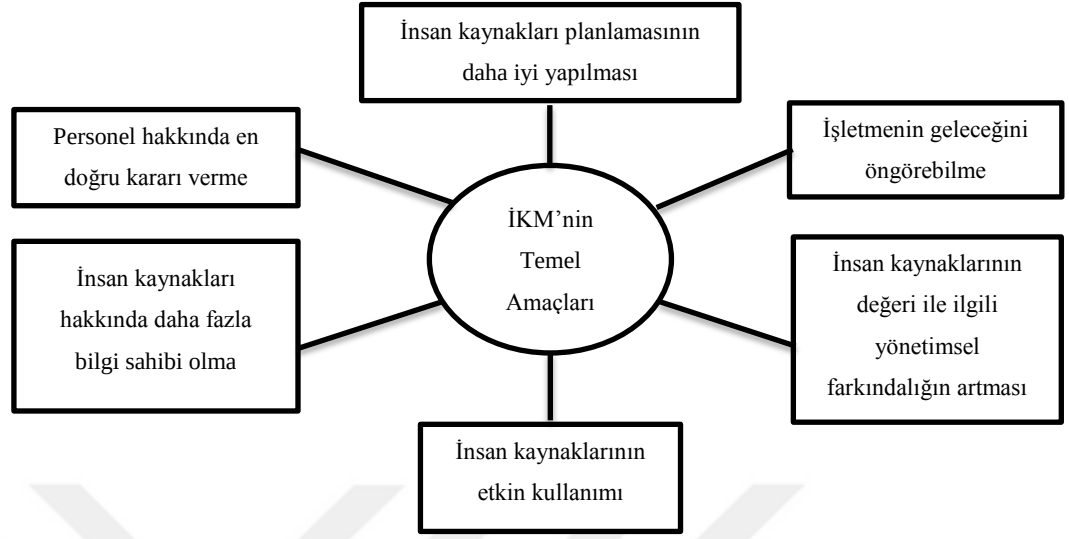
Yukarıda bahsedilen özel fonksiyonlara daha farklı açıdan bakıldığında insan kaynakları muhasebesi teknik olmanın yanında felsefi bir olaydır. Bu bakış açısıyla insan kaynakları muhasebesi; insan kaynakları yönetiminin yaptığı hataları belirleyerek, hataların düzeltilmesine yönelik çalışmalar düzenlemekle, personel sorunlarını detaylı bir şekilde inceleyip, pedagojik yaklaşım geliştirerek sorunların kaynağına çözüm yolu aramakla, insan kaynakları yönetimiyle alakalı konularda işletme yönetimine akla yatkın çözümler bulma yolunda destek sağlamakla ilgilenmektedir (Frederiksen ve Westphalen, 1998: 8).

İnsan kaynakları muhasebesinin tanımları ve fonksiyonlarından yola çıkarak konunun özellikleri ve hedefleri insan kaynakları muhasebesinin özellikleri ve insan kaynaklarının muhasebesinin temel amaç ve hedefleri şeklinde iki farklı başlıkta sıralanabilmektedir. Bu iki başlık aşağıda genel hatlarıyla açıklanmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesinin özellikleri; insan kaynaklarının tanımlamasını yapmak, oluşabilecek muhtemel sorunları saptamak ve çözüm yolları aramak, insan kaynaklarına ait maliyet ve değer ölçümü yapmak ve ölçüme yönelik yöntemler geliştirmek, insan kaynakları alanına yapılmış olan yatırımları rapor haline getirmek, belirli süreler içinde insan kaynaklarıyla ilgili oluşan değişiklikleri ayrı bir kayıt altında tutmak ile insan kaynaklarına ait verileri finansal Tablo haline getirerek yönetim ve çıkar gruplarına yardımcı olmakla yükümlüdür. *İnsan kaynakları muhasebesinin temel amaç ve hedefleri ise,* insan kaynaklarının etkin kullanımı ve geliştirilmesi, işletmenin gerçek değerini ayrıntılı bir şekilde belirlemek, insan kaynakları verilerini nicel bir şekilde ortaya koyarak işletme yöneticilerine yardımcı olmak ile insan kaynağının değerini ve önemini topluma ve işletme karar alıcılarına gösterebilmekle yükümlüdür (İonel vd., 2010: 927).

İnsan kaynakları muhasebesinin özelliklerine ve amaçlarına bakıldığında asıl noktanın işletmenin karar alıcılarına sayısal verilerle doğru ve güvenilir bilgi sağlamak olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda insan kaynakları muhasebesinin amaç ve hedefleri Şekil 1’de ki gibi ifade edilebilmektedir.

Şekil 1. İnsan Kaynakları Muhasebesi Amaç ve Hedefleri



Kaynak: Yurdasever, 2019:37

İnsan kaynakları muhasebesinin amaç ve hedeflerine bakıldığında, insan kaynakları planlamasının daha iyi yapılabilmesi, işletmenin geleceğini öngörebilme, insan kaynaklarının değeri ile ilgili yönetsel farkındalığın artması, insan kaynaklarının etkin kullanımı, insan kaynakları hakkında daha fazla bilgi sahibi olma ve personel hakkında en doğru kararı verme şeklinde özetlenebilir.

1.5.3. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Hizmet sektörünün gelişimine katkı sağlamak ve gereksinim duyulan bilgiyi elde etme amacıyla, 1691 yılında Sir William Petty tarafından “servetin babası” olarak tanımladığı insan kaynağını, maddi anlamda değerlemeye tabi tutarak insan kaynakları muhasebesi kavramını ilk olarak ortaya atmıştır (Ibarra ve Cosico, 2016: 28). Dahası William Far (1853) ve Earnest Engle (1883) insan kaynaklarının işletmelerde sermaye unsuru olarak görülmesi konusunda çalışma yapmıştır (Arkan, 2016: 175). 20. yy’ın başlarında bazı muhasebe teorisyenleri işgücünün varlık olarak mali Tablolarda yer alması gerektiğini vurgulamıştır (Flamholtz vd, 2002: 948). Buna rağmen personelin işletmedeki en önemli varlık olduğunu ifade eden ilk bilim insanı Adam Smith olmuştur. 1960’lı yıllardan beri çeşitli evrelerden geçmiş ve günümüzde şirketlerin uygulanması zorunlu kılınan bir politika halini almıştır. Ortaya çıkışından bu yana

gösterdiği gelişmelere bakıldığında Flamholtz vd. (2002) 5 ayrı evreye ayırmıştır. Bu evreler, Tablo 2’de ayrıntılı bir şekilde belirtilmektedir.

Tablo 2. İnsan Kaynakları Muhasebesi Tarihi Gelişim Aşamaları

1960-1966	İnsan kaynakları muhasebesi hakkında genel bir perspektifin olduğu evredir. Scot, Paton gibi muhasebe teorisyenlerinin ve Likert gibi örgüt psikolojisi ile ilgilen bilim insanları, organizasyonun varlıklarından sayılabilecek insan kaynakları üzerine araştırmalar yapmışlardır. İnsan varlıkları muhasebesi adlı öncü çalışmada Roger Hermanson insan kaynaklarının değerini finansal raporları ölçümlemek için bir model olarak tanımlamıştır. Hermanson’un bu çalışması gelecek çalışmalar için ilham kaynağı olmuştur.
1967-1970	Akademik araştırmaların başladığı aşamadır. İnsan kaynaklarının hem maliyet hem de değer ölçümü açısından değerlendirmesi yapılmıştır. İşletme yöneticileri ve çıkar gruplarının mevcut ve potansiyel bilgi ihtiyaçlarını formüle etmek için tasarlanmış bir araştırmanın yapıldığı dönemdir. İlk çalışma Michigan üniversitesinde yapılmıştır. 1967 yılından itibaren Rensis Likert, R. Lce Brummet, William C. Pyle, ve Eric Flamholtz’u içeren bir araştırma ekibi, insan kaynakları muhasebesi kavramını ve yöntemlerini geliştirmişlerdir. Yazarlar, işgücü maliyetlerini gider olarak ele almadaki eksiklikleri analiz edilmiş ve insan kaynakları muhasebesinin öncelikli olarak yönetim aracı olarak kullanıldığı sonucuna varmışlardır. Bu dönemde yaşanan çok önemli bir gelişme de ilk kez R.G. Barry şirketi insan kaynaklarına ait yatırımlarını maliyet modeliyle ölçümlemiştir
1971-1977	İnsan kaynakları muhasebesinin hızla büyüme evresidir. Batı’da, Avustralya ve Japonya’da önemli akademik çalışmalar yapılmıştır ve konunun gelişmesine katkı sağlanmıştır. Bu dönem boyunca R.G Barry şirketi insan kaynaklarını içeren finansal Tablolarını birkaç yıl daha yayınlamış ve kayda değer gelişme sağlamıştır. Bu gelişmeyle beraber insan kavramının bilançoya dâhil edilmesi konusu tartışmasını sürdürse de insan kaynakları muhasebesine olan ilgi artmıştır. Bu dönemde ilginin artmasının bir başka göstergesi de Amerikan Muhasebe Derneği’nin 1971- 1978 yılları arasında insan kaynakları muhasebesinin gelişimi ile ilgili komiteler kurması ve raporlar yayınlaması olmuştur. Sonuçlar, insan kaynaklarına ait bilgilere bilançosunda yer veren şirketlerin işletme performansını artırdığını ve geleceğe yönelik tahminlerinde iyileşme yaşanmıştır.

Tablo 2. (Devamı)

1978-1980	İnsan kaynakları muhasebesine olan ilgi tamamen bitmese de önemli ölçüde azalmıştır. İnsan kaynakları muhasebesine olan ilginin azalmasının bir nedeni nispeten kolay araştırmaların büyük bir bölümünün başarılı bir şekilde sonuçlandırılmış olmasıdır. Alanında uzman araştırmacılar tarafından gerçekleştirilebilir ayrıntılı bilgi, deneyim ve uygulama gerektiren araştırmalar için alt yapının oluşturulmaması konuya olan ilgiyi azaltmıştır. Bir diğer nedeni ise, yapılan araştırmaların işletmeler üzerinde uygulanması bir maliyet gerektirdiğinden çalışmayı sübvansetmenin maliyeti önemliyken ortaya çıkacak fayda belirsiz olmuştur. Bu gelişmelere paralel olarak insan kaynakları muhasebesine olan eğilim azalmıştır
1981 ve Sonrası	İnsan kaynakları muhasebesine olan ilginin yeniden canlanmasının yanı sıra bazı alanlarda pratikte uygulanmasının da hayata geçtiği aşamadır. İlginin artışı ilk 1980 yılında gerçekleşmiş ve günümüze kadar geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili önemli yol kat edilmiştir. Bu dönemde uygulama ile teori arasında önemli bir etkileşim gerçekleşmiştir. Örneğin, ABD Deniz Araştırmaları Ofisi (ONR) Flamholtz'un önderliğinde bir proje gerçekleştirerek donanmaya insan kaynakları muhasebesi uygulamanın fizibilitesi ile ilgili araştırmalara destek sağlamış ve insan kaynakları muhasebesine önemli katkılar sağlamıştır. Bu kamu ya da özel sektördeki büyük kurumların ilk projesi olmuştur. Ayrıca bu dönemde dünyadaki gelişmiş ekonomilerin çoğunun, sadece makina, tesis ve teçhizatın sermaye sayıldığı ekonomilerden, insan sermayesi ve fikri mülkiyetin hâkim olduğu ekonomilere doğru yavaş ama sağlam temelli bir geçiş yaşanmıştır. İşletmeler başarının fiziksel varlıklardan ziyade beşeri sermayede yattığının farkına varmışlardır. US Steel ve General Motors gibi uzun süredir piyasaya hâkim şirketler azalırken, Microsoft, Intel, ve Amgen gibi yeni şirketler döneme damgasını vurmuştur. Standard ve Poors 500 endeksinin oluşturulması, endüstriyel firmalardan insan kaynaklarına daha fazla önem veren teknoloji şirketlerine doğru önemli ölçüde bir geçiş yapmıştır.

Kaynak: Flamholtz vd, 2002:948

Tablo 2'ye bakıldığında, geleneksel insan kaynakları yönetim anlayışının değişmesiyle birlikte, insana ait olan harcamaların gider olarak değil varlık olarak görülmesi, maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesiyle ilgili sorunlar, menfaat sahiplerinin bilgiye ulaşma gereksiniminin artması, insan kaynaklarına ait bilgilerin raporlanması ihtiyacı da ortaya çıkmıştır. Söz konusu bu ihtiyaçlardan dolayı insan kaynakları muhasebesinin önemi geçmişten günümüze artış göstermektedir (Kaya, 2013, 33-36).

1.5.4. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Sınırlılıkları

İnsan kaynakları muhasebesi, özel bilgi ve beceri ile harmanlandığında personele ait harcamaların değerlemesinde yardımcı olan muhasebe sistem ve tekniklerini tanımlamak için kullanılan terimdir. İşletmeler arasında büyük farklılıklar oluşturan yapının mevcut personelin bilgi, beceri ve yeteneğinden kaynaklandığı düşünülmektedir. İnsan kaynakları muhasebesi, personel hakkında karar verme sürecini

kolaylaştırmaktadır. Ancak insan kaynakları muhasebesinin de karşılaştığı bazı kısıtlar mevcuttur. Bu kısıtlar aşağıda genel hatlarıyla açıklanmaktadır.

İşletmenin insan kaynaklarının maliyetini ve değerini belirlemek için belirli bir düzenleme veya kılavuz olmaması ve benimsenen sistemlerin bazı dezavantajlarının bulunması, muhasebe uygulamalarının işletmedeki personeli maddi bir varlık olarak göstermek istemesine olan tepkiler, insan kaynakları muhasebesinin insan kaynaklarının daha verimli şekilde yönetilmesini sağlayan bir yönetim aracı olduğuna dair yapılan ampirik çalışmaları desteklemek için ihtiyaç duyulan kanıtların henüz bulunamaması, insan kaynakları faaliyetlerine yapılan harcamaların finansal Tablolara hangi şekilde dâhil edileceği konusunda henüz fikir birliği sağlanamaması, insan kaynakları fiziksel varlıklardan farklı olarak saklanamayacağı, sahip olunamayacağı ve kullanılamayacağı için insan kaynaklarına varlık muamelesi yapılması, insan kaynaklarına verilen değer nasıl amortisman tabi tutulacağı, evrensel olarak kabul edilen insan kaynaklarına ait bir değerlendirme yönteminin bulunmaması insan kaynakları muhasebesinin uygulanması noktasında sınırlar koymaktadır (Sharma, 2006: 10-11).

1.5.5. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Dünyadaki ve Ülkemizdeki Gelişimi

Küreselleşmeyle beraber işletmelerin faaliyetlerini uluslararası düzeye taşıması çok uluslu şirketlerin sayısını her geçen gün artırmaktadır. Bu gelişme muhasebe uygulamalarının ve standartlarının uluslararası bir yaklaşıma geçilmesi zorunluluğunu meydana getirmiştir. Finansal varlıkların raporlarda yer almasının yanında finansal olmayan varlıklarında raporlarda yer alması işletmelerin dünya çapında rekabet avantajı sağlanması açısından gerekli hale gelmektedir. Bu bağlamda insan kaynakları faaliyetlerinin raporlarda yer almasının uluslararası yaklaşımda gerekliliğini de vurgulayabiliriz. Rekabetin artmasıyla birlikte, insan kaynakları faaliyetlerinin işletmelerin yıllık raporlarında yer alması giderek yaygınlaşmıştır (Bayram, 2018: 24). İnsan kaynakları muhasebesinin dünyada ki değişimine bakıldığında ülke örneklerine rastlamak mümkündür. Söz konusu bu örnekler Tablo 3'te sunulmaktadır (Bullen ve Eyler, 2010: 9-10; Bayram, 2018: 28; Kazgan, 2011: 1-7).

Tablo 3. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Dünyadaki ve Ülkemizdeki Gelişimi

Ülkeler	Açıklama
İskandinavya	İskandinav ülkeleri insan kaynakları faaliyetlerine ve gelişimine önemli ölçüde bir ilgi duymuştur. Elektrik sektöründe faaliyet gösteren Norveç firmasında deneysel bir çalışma yapılmış ve işletmenin faaliyetiyle ilgili uzmanlık gelişimine yaptığı yatırımların parasal olarak geri dönüşünü hesaplayan bir model geliştirilmiştir. Ayrıca işletmelerin insan kaynaklarının eğitim ve gelişim düzeylerini incelemiştir. İsveç'te yapılan çalışmada bir işletmede yapılan insan kaynakları faaliyetlerinin değerlendirilmeye tabi tutulması ve finansal Tablolarda gösterilmesi gerektiğine dikkat çekmek amacıyla İnsan Kaynakları Tablosu düzenlemesi denenmiştir.
ABD	İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili yapılan ilk çalışmalar Amerika'da gerçekleşmiştir. İnsan kaynakları muhasebesi kavramı ilk olarak Brummet ve Flamholtz tarafından kullanılmıştır. Michigan Üniversitesi Sosyal Araştırmalar Enstitüsü kurucusu Rensis Likert öncülüğünde öğretim üyeleri R. Lee, Brummet, William C. Pyle ve Eric Flamholtz 'un katılımıyla oluşan ekip insan kaynakları muhasebesinin gelişimine önemli katkılar sağlamışlardır. Ayrıca muhasebe uygulamalarında yaşanan aksaklıkları en aza indirmek adına ortaya çıkan ihtiyaçlara yönelik olarak kabul edilen Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri'nden sonra meydana gelen gelişmeler ışığında insan kaynakları muhasebesinde maddi olmayan duran varlıklar konusuna olan ilgi artmıştır.
Avustralya ve Yeni Zelanda	Avustralya'nın öncü futbol kulüplerinin gelirinin neredeyse tamamını sağlayan futbolcularının kulüplerin en değerli sermayeleri olduğu gerçeğinden yola çıkarak çalışmalar yapılmıştır. Çalışmaların sonuçlarına bakıldığında, futbolcuların değerinin kulübün mali Tablolarda gösterilmesi gereği düşüncesi kabul görmüştür.
Hindistan	İnsan kaynakları faaliyetlerinin ölçülmesi konusunda kayda değer çalışmalar yapıldığı ve insan kaynakları muhasebesine olan ilginin giderek arttığı gözlemlenmiştir. İşletmelerin asıl sermayesinin insan kaynakları olduğunu ve işletmelerinde insan kaynaklarına gereken önemi verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.
Çin	Çin'de faaliyet gösteren metro endüstrisinde bir şirkete uygulanan yenileme maliyet yöntemi doğrudan ve dolaylı maliyetleri ölçümlemeye yardımcı olmuştur. Ölçemediğiniz şeyi yönetemezsiniz mantığıyla insan kaynakları muhasebesi verilerinin işletmenin bütçesine önemli ölçüde katkı sağlayacağı vurgulanmaktadır.
Portekiz	Personele verilen eğitim harcamalarının muhasebeleştirilmesi görüşü ileri sürülmüş ve mevcut muhasebe uygulamalarının aksine insan kaynakları faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve ayrıca personele yapılan eğitim harcamalarının ayrı bir kalemden gösterilmesi gerektiğine inanılmaktadır.
Almanya	Kimya şirketlerinde yapılan görüşmelerde muhasebe uygulayıcılarının insan kaynakları değerinin ne şekilde ölçüldüğünü tespit edilmesi amaçlanmış ve insan kaynaklarının işletmeye olan maliyeti hakkında yapılan incelemeler ele alınmıştır.
Kanada	Uluslararası muhasebe standartları komitesinin yayınladığı maddi olmayan duran varlıklar standardına göre işletmelerin finansal raporlama sistemlerinin insan kaynaklarını hesaba katması ve raporlarında yer vermesi gerektiği sonucuna varılmıştır.
Yunanistan	Geleneksel muhasebe anlayışı ile entelektüel sermaye raporlaması arasında yaşanan büyük uçurumu kapatmak adına bir model önerilmiş ve bu model yaklaşımında entelektüel sermaye ile ilgili tüm verilerin kapsamlı şekilde incelenmesi ve raporlaması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bu sayede işletmeye, güçlü yönlerini bulma ve kurumsal önceliklerini belirleme konusunda yardımcı olacaktır düşüncesi ileri sürülmüştür.
Türkiye	Ülkemizde insan kaynakları muhasebesine duyulan ilgi azımsanmayacak düzeydedir. İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili yapılan birçok araştırma, makaleler, lisansüstü tezler, kitaplar mevcuttur. Üretim faktörü olan insanın işletmeler için önemi ve değeri ortaya koyularak raporlarına yansıtılması gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

1.5.6. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Geleneksel Muhasebe İle Karşılaştırılması

Geleneksel muhasebe; mali karakterdeki para ile ölçümü yapılabilen işlemleri kaydeden, sınıflandıran, anlamlı bir şekilde özetleyen ve rapor haline getirip yorumlayarak çıkar gruplarına, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sunan birimdir (Sürmen, 2013: 9). İnsan kaynakları muhasebesi ise; insan kaynağına ait bilgileri tanımlama, ölçme, raporlama yaparak işletme yöneticileri ve çıkar gruplarına sunma süreci olarak tanımlanabilir. İki muhasebe dalı arasında hem teorik hem de uygulama açısından farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıkları özetlemek gerekirse; geleneksel muhasebe işlemlerinde insan kaynaklarına ait yatırımlar sınıflandırılmaya tabi tutulmaksızın direkt olarak gider olarak kaydedilerek uzun vadede insan kaynaklarının ortaya çıkaracağı maliyetin göz ardı edilmesine sebep olacaktır. İnsan kaynakları muhasebesinin temelinde insan kaynaklarına ait tüm bilgileri parasal olup olmama açısından kategorize ederek kayıt altına alma ve yönetim için gereken bilgiyi sağlamak var olduğundan dolayı uzun vadede planlama ve kontrol için gerekli olan bilgiler sağlanmaktadır (Yurdasever, 2019: 44-46).

Geleneksel muhasebe işlemlerinde insan kaynağına yapılan yatırımlar bilançoda yer almadığından personele verilen değer ortaya çıkmamakta ve işletmenin sosyal sorumluluk kavramında aksaklıklar ortaya çıkmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi personele ait yatırımları bilançoda, faaliyet raporlarına veya dipnotlarına yansıttığından dolayı işletmenin personeline verdiği değeri çıkar grupları açıkça görmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesinde finansal olmayan varlıklara paha biçilerek işletme açısından planlama ve kontrol daha kolay sağlanmaktadır.

Sonuç olarak geleneksel muhasebe sistemlerinde finansal olmayan varlıklara paha biçilememe kısıtlaması gereği işletmede emek faktörüne yeterince değer verilememektedir. Bu sayede işletmelerde insan kaynakları ve yatırımlarıyla ilgili yetersiz ve doğruluğu ispatlanamaz bilgi elde edilmesi, işletmenin karar alma mekanizmasının zayıflaması ve insan kaynağının değerinin anlaşılmaması sorununu ortaya çıkarmıştır. İnsan kaynakları muhasebesi bu sorunları gidermeye ve işletme yöneticilerine insan kaynakları konusunda destek sağlama noktasında yardımcı niteliği kazanmıştır (Kaya, 2013: 50).

İKİNCİ BÖLÜM

2. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve RAPORLANMASI

2.1. İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin dili olarak bilinen muhasebe bilimi, finansal olan ve mali kaygı taşıyan tüm öğeleri işletmenin karar alıcılarının belirlemiş olduğu yöntemlerle sunmaktadırlar. İşletmelerin eli kolu olarak sayılabilecek çalışanlarla ilgili faaliyetlerin de açıklanması ve sunulması gerekmektedir. İşletmelerin açıklayıcı sistemi olarak sayılabilen muhasebe, finansal olmayan insan kaynaklarını da ifade etmekten, geleneksel muhasebe anlayışının yetersiz kaldığı durumlarda yeni yollar aramaktan kendini alıkoyamamıştır (Ulucenk, 2018: 39-40).

Globalleşmeyle birlikte bilgi ekonomisine geçiş sürecinde işletmeler, rekabet gücünü artırma veya mevcut gücü koruyabilmek adına insan kaynaklarına önemli yatırımlar yapmaktadırlar. Ancak yapılan bu yatırımlar, geleneksel muhasebe anlayışında aktifleştirilmeyip gider olarak kayda alınmaktadır. Dolayısıyla gelecek dönemlerde işletmeye yarar sağlaması beklenen bu yatırımlar raporlarda da yer almamaktadır. İnsan kaynaklarına yapılan harcamaların gider olarak kayda alınması ve işletmenin raporlarında yer almaması işletmelerin gerçek değerinin hesaplanmasında aksaklıklara yol açmaktadır. Ayrıca işletmenin karar vericilerine, potansiyel yatırımcılarına, kredi kuruluşlarına da eksik ve yanlış bilgi verilmesine sebep olmaktadır (Alagöz ve Özpeynirci, 2007: 177).

İnsan kaynaklarının muhasebeleştirilmesi, işletmenin insan varlığına verdiği değeri uygun modellerle ölçülmesini, verilerin kayıt altına alınmasını ve finansal Tablolarında yer almasını sağlayan süreçtir. İşletme adına yapılan işlemlerin yasaların emrettiği doğrultuda ve rekabet avantajı sağlama noktasında analizlerinin doğru yapılması ve uygulanması işletme açısından hayati öneme sahiptir (Bullen ve Eyler, 2010: 4). İşletme personelinin, moral ve motivasyonunu yüksek tutma ve işletmenin üstünlüğünü ortaya koyma noktasında insan kaynakları muhasebesinin başarılı bir şekilde uygulanması işletmeyi öne çıkarabilir. Diğer taraftan, insan kaynakları

faaliyetlerinin muhasebeleştirilme sürecinde oluşan bir aksaklık veya yapılan bir hata işletmeleri geri dönüşü olmayan sonuçlarla karşı karşıya bırakabilir.

Geleneksel muhasebe anlayışına göre gider olarak kayıt altına alınan tüm insan kaynakları faaliyetlerinin gözden geçirilerek faaliyet sınıflandırması yapılmasına gereksinim duyulmuştur. Bu sınıflandırmaya göre faaliyetler gider veya varlık olarak ayırım yapılarak kayıt altına alınır (Kaya, 2013: 101-102).

2.1.1. Muhasebeye İlişkin İnsan Kaynakları Faaliyetleri ve Finansal

Boyutları

İşletmeler için uzun vadeli stratejik hedeflere ve karlılığa fayda sağlayacak yönetsel kararlar alırken, karar alıcılarına ve çıkar gruplarına yardımcı olan insan kaynakları faaliyetleri, muhasebe kayıtlarında yer almasa da finansal Tabloların dipnotlarında veya faaliyet raporlarında yer almalıdır (Bullen ve Eyler, 2010: 4).

2.1.1.1. Muhasebeye İlişkin İnsan Kaynakları Faaliyetleri

İnsan kaynakları muhasebesiyle ilişkilendirilebilecek işletme faaliyetleri başlıca, insan kaynaklarının tedarik edilmesi, tahsis ve koruma, kullanma ve değerlemesi olarak ele alınmaktadır. Bu faaliyetlerin açıklamaları aşağıda verilmektedir.

İnsan kaynaklarının tedariki; yeni açılan veya boşalan pozisyonlara işin niteliklerine uygun iş gören bulmak amacıyla bazı maliyetlere katlanarak yapılan faaliyetlerin toplamıdır. İşletmenin ihtiyaç duyduğu personelin nitelik ve nicelik olarak belirlenmesi, çeşitli teknikler kullanılarak adayların bulunması ve bulunan personel adayının seçilmesi ve uygun pozisyona yerleştirilmesi döngüsünden oluşan bu süreç bazı aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamalar; *yapılacak işlerin saptanması ve iş niteliklerinin belirlenmesi;* belirlenen pozisyon için iş analizlerinin yapılması ve işe uygun iş görenin sahip olması gereken niteliklerinin saptanması aşamasıdır. *İş tanımı;* uzman kişiler tarafından hazırlanan işletmeler adına bir hedefe odaklanılmasını ve hukuki bir koruma sağlayarak söz konusu işin sorumluluklarını ve sınırlarını belirlenmesine yardımcı olmaktadır. İşletme adına en uygun iş görenin seçilmesine de yardımcı olmaktadır. Personelin eğitim bilgilerinin, deneyiminin, ilgi alanlarının, yeteneklerinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca, seçilecek olan iş görenlerin başvuru yapacakları işin görev ve sorumlulukları hakkında bilgilendirme yaparak performans planlamasının da bir bölümünü oluşturmaktadır. *İş analizi;* işletmede iş

görenlerin ve yaptıkları işlerin niteliğini ve niceliğini, görev ve sorumluluklarını bilimsel veriler toplayarak inceleyen, analiz eden bir tekniktir. *İş şartnamesi*; işletmenin iş tanımı belirlenmiş iş görenlerinde aranan özellik ve nitelikleri belirten aşamadır. *İş değerlendirmesi*; işletmelerin ve iş görenlerin verimliliğini artıran, işlerin ayrıntılı tanımlarını yapan ve analiz ederek işlerin ayrı ayrı önemini, zorluğunu, benzerlik ve farklılığını vurgulayan tarafsız bir değerlendirme yapan tekniktir İş değerlendirme sayesinde adil bir ücret dağılımı sağlanabilir. *Personelin seçimi ve işe alma süreci*; işletmenin iş görende aradığı niteliklerin belirlenmesi sonucunda gerek işletme içinden gerekse işletme dışından kaynaklarla personel temin edilmesi sürecidir (Kızıloğlu, 2012: 48-49). *İşe alıştırma (oryantasyon)*; personelin örgütün organizasyon yapısını anlaması ve en kısa sürede işletme adına yarar sağlayan bir personel haline gelebilmesi için tasarlanan bir süreçtir (Topaloğlu ve Sökmen, 2003: 3). *Eğitim ve geliştirme*; personelin yaptığı işe ilgi duyması, işini ciddiyetle yapması, kendini güncel tutmak, kaliteyi ve verimliliği artırmak ve mesleki bilgi düzeyini artırması amacıyla verilen eğitimlerdir (Bek, 2007: 109).

İnsan Kaynaklarının Tahsisi, Korunması ve Kullanımı; Örgütün hedeflerine ulaşabilmesi için ihtiyaç duyduğu personeli, elde edilen iş tanımları ve iş gerekleri doğrultusunda maksimum verim sağlayabileceği pozisyona yerleştirilmesini kapsayan bu süreç bazı aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamalar; *insan kaynaklarının korunması*: işletmelerin organizasyon yapısının etkinliğinin ve verimliliğinin sürdürülebilmesi için personelin var olan becerilerinin korunması sürecidir. Personeli eğitmek, kariyer planlaması yapmak, performans değerlendirme yapmak, ücret planlamasını yapmak, ödül ve teşvik sistemi kullanmak, hızla gelişen teknoloji ve bilgi artışına personelin ayak uydurmasını sağlama sürecidir. *İnsan kaynaklarının kullanımı*; insan odaklı bir kurum oluşturma, personel ilişkilerine bütünsel açıdan yaklaşma, işletmede personel arası ilişkiler kuvvetlendirerek örgüt kültürünün benimsetilmesini sağlama, personeller arasında iletişimi etkin kılarak bilgi akışını düzenleme ve insan kaynağına uygun çalışma ortamı hazırlayarak performans düzeyini en üst seviyeye taşıma sürecidir (Öğüt vd, 2004: 280-281).

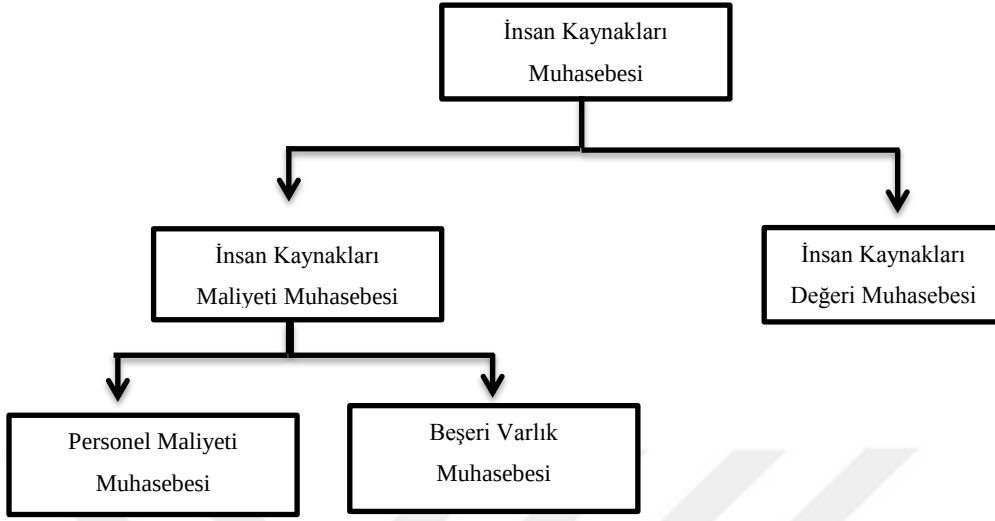
İnsan Kaynaklarının Ölçüm ve Değerlemesi; Ölçüm, işletmelerin sahip olduğu borç ve varlıkların parasal olarak ifade edilmesi ve kendi aralarında bir kıyaslama işlemini barındırmaktadır. Değerleme ise, bahsi geçen kalemlere yapılan bir değer

biçme işlemidir. Yani, ölçüm aşamasında paha biçilen kalemlere değer biçmektir. Ölçüm, sübjektif olduğu için muhasebe biliminin en çok tartışmaya açık olan ve net bir şekilde sonuçlandırılmayan konusudur (Ulucenk, 2018: 54-55).

İnsan kaynakları muhasebesi ortaya çıktığı andan bugüne kadar insan varlığının maliyetini ve değerini ölçmeyi hedefleyen bu doğrultuda geliştirilen çalışmaları kapsamaktadır. İnsan kaynakları muhasebesinin temel amaçlarından biri, insan kaynaklarına ait bilgilerin ölçümünün yapılarak veriler elde edilmesidir. Özellikle son dönemlerde işletmelerin en önemli varlığı olarak benimsenen insan kaynaklarının maliyetinin ölçülmesi ve işletmelerin mali Tablolarına yansıtılması gerekmektedir. Ölçümün yapılması ve mali Tablolara yansıtılması işletmenin karar alıcılarının daha doğru kararlar alabilmesine sebep olmaktadır (Yurdasever, 2019: 35-36). İşletmenin insan kaynakları verilerinin değerlemeye tabi tutulmasıyla ilgili ortak bir görüş bulunmamaktadır. İşletmenin iş görene vermiş olduğu değer ölçülmesi sürecini ifade etmektedir. Geleneksel muhasebe anlayışında, parasal olarak ifade edilmeyen verilerle birçok farklı yöntem kullanılarak insan kaynağının işletmeye olan faydasının belirli periyotlarla ölçümlemesi olarak ifade edilebilir. İnsan kaynakları muhasebesi anlayışında ise, ölçümleme parasal sonuçlar verebilecek verilerle yapılmaktadır. Buna göre insan kaynağının ölçümlemesi, insan varlığının işletmeye sağlayacağı yararların parasal tutarı olarak ifade edilebilir. Muhasebe alanıyla iç içe olan insan kaynakları faaliyetlerinin işletmelerin tercih edebileceği maliyet ve değer tabanlı ölçüm modellerinden birisi belirlenerek insan kaynakları değerlemesi yapılabilir. Bu ölçüm modelleri sayesinde insan kaynaklarına ait bilgiler işletmenin finansal Tablolarında yerini almakta ve işletmenin koyduğu hedeflerin ulaşılma düzeyinin tespit edilmesinde, yönetici ve çıkar gruplarına bilgi sağlamada oldukça önemli bir role sahip olmaktadır (Kaya, 2013: 107). Ayrıca insan kaynakları değerlemesinin yapılması adaletli ücret dağılımının gerçekleşmesine, işletmenin etkinliğinin artmasına ve giderlerin kolayca kontrol edilmesine fayda sağlamaktadır (Sürol, 2019: 47).

İnsan kaynakları muhasebesinin tanımları ve varsayımlarından hareketle ölçme işlemi kapsamında insan kaynakları unsurlarını Şekil 2’de ki gibi açıklamak mümkündür.

Şekil 2. İnsan Kaynakları Muhasebesine İlişkin Unsurlar



Kaynak: Kaya,2013:17

İnsan kaynakları muhasebesine ilişkin unsurlara bakıldığında, insan kaynakları maliyeti muhasebesi ve insan kaynakları değeri muhasebesi yer almaktadır. Ayrıca, insan kaynakları maliyeti muhasebesi de personel maliyeti muhasebesi ve beşeri varlık muhasebesi olarak iki farklı unsura ayrılmaktadır.

2.1.1.2. İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Finansal Boyutları

İnsan kaynakları faaliyetleri işletmeye sağlamış oldukları faydanın yanı sıra bazı maliyetlerde yüklemektedir. İşletmenin alacağı kararları da etkileyen bu maliyetler finansal veri olarak kabul edildiği gibi, genellikle finansal olmayan verileri barındırmaktadır. Finansal olan verilerde her zaman gerçeği yansıtmamaktadır. Bazen veriler, tahmine dayalı yöntemlerle hesaplanmaktadır. Tahmini veriler insan kaynakları faaliyetlerinin finansal yönden izlenmesi açısından özellikle de geleneksel muhasebe anlayışında bir anlaşmazlığa yol açmaktadır. Verileri sınıflandırmada, insan kaynakları faaliyetlerinin finansal boyutları ele alınmış olup işletmenin katlanmak zorunda olduğu maliyetler ve açıklamaları aşağıda verilmektedir (Kaya, 2013: 108-110).

İş gören tedarikiyle ilgili maliyetler; işletmenin ihtiyaç duyduğu iş görenin tedarik edilmesi amacıyla yapmış olduğu duyurudan başlayıp, tedarik sürecinin tamamlanarak iş görenin işe alınmasına kadar olan süreçteki tüm maliyetlerdir. Personelin bulunması, seçilmesi, sözleşmenin yapılması ve personelin yerleştirilmesi

aşamalarından oluşan maliyetleri kapsamaktadır. *Öğrenme maliyetleri*; eğitim, geliştirme, işe uyum ve terfi dönemlerinde işletmenin katlanmış olduğu maliyetlerdir. *Personel ücretleri*; insan kaynakları muhasebesinin temel konusunu oluşturan çalışanların işletmeye yansıtmış olduğu maliyet türüdür. Çalışanın yeteneğine ve işin özelliklerine göre değişen maaşın yanı sıra ikramiye, prim, tazminat vb. gibi harcamaları da kapsamaktadır. *İşten ayrılma maliyeti*; işten herhangi bir sebeple ayrılacak olan personelin işletmeye karşı verimliliğinde azalma, pozisyonun boş kalması ve oluşacak tazminatları gibi maliyetleri kapsamaktadır. *İş kazalarının maliyeti*; iş kazaları meydana gelmesinin işletmenin verimliliğinde kayıplar meydana getirdiği yapılan çalışmalarca ispat edilmiştir. Sadece kazayı geçiren personel değil iş arkadaşlarının da performans kaybı yaşadığı gözlemlenmektedir. Ayrıca iş kazasında meydana gelen hasarları tedavi etmek, tazminat ödemesi yapma, yasalar gereği formlar doldurmak, yeni personel aranması yoluna gitme kuşkusuz ki işletmenin katlanmak zorunda olduğu maliyetlerdir (Tan ,1999: 1).

2.1.2. İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Geleneksel Muhasebe Anlayışına Göre Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin finansal olarak yapmış olduğu tüm faaliyetler, muhasebe biliminin konusunu oluşturduğu için kayıt altına alınmaktadır. İnsan kaynakları harcamaları da her ne kadar geleneksel muhasebe anlayışına göre doğru bir şekilde yansıtılmıyor olsa da muhasebenin konusu gereği kayıt altına alınmaktadır. İnsan kaynakları faaliyetlerinin geleneksel muhasebe anlayışına göre muhasebeleştirilmesi konusunda a) temel yaklaşım ve b) muhasebe uygulamaları olarak iki farklı yaklaşım benimsenmektedir. Bu yaklaşımların açıklamaları aşağıda yapılmaktadır. (Kaya, 2013: 110).

a. Temel Yaklaşım: Geleneksel muhasebe anlayışında, insan kaynakları faaliyetleri içeriklerine göre gider veya maliyet olarak kayıt altına alındığı gibi kayıt altına alınmayan faaliyetlerde vardır. Ölçümü yapılamayan veya tahmini bir değerle değerlemeye alınan faaliyetler kaydedilmemektedir. Geleneksel muhasebe anlayışında varlık olarak kabul görmeyen insan kaynağı, gelecek dönemlerde işletmeye sağlayacağı faydalar göz ardı edilerek direkt olarak gelir Tablosuna veya maliyet hesaplarına yansıtılmaktadır. İnsan kaynaklarının işletmeye sağlamış olduğu faydaların göz ardı

edilerek finansal Tablolarda yer almaması işletmenin karar vericileri, yatırımcılar ve çıkar grupları açısından önemli ölçüde engeller oluşturmaktır (Kaya, 2013: 111-112).

b. İnsan kaynakları faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi geleneksel muhasebe anlayışında gider veya maliyet, aktif ve pasif olarak farklı hesap gruplarında kayıt altına alınmaktadır. Farklı gruplarda yapılan muhasebe işlemleri ve izlenen yollar aşağıda açıklanmaktadır.

Gider veya maliyet hesaplarında izlenecek faaliyetler; birbiri ile çok karıştırılan iki kavram olan gider ve maliyet kavramlarının ayrımına ilişkin iki farklı yöntem bulunmaktadır. Birinci yaklaşım, Türk Tekdüzen Muhasebe Sisteminin de kabul gördüğü belirli bir dönemde tüketilmiş olan mal ve hizmetler gider olarak kaydedilir. Üretimle ilgili olan giderler maliyet hesaplanırken mamul veya yarı mamul maliyetine dönüşür. İkinci yaklaşım ise, harcamanın yapıldığı an amacına göre bir karar verilir. Mamul veya hizmet üretimi için yapılan bir harcama ise maliyet olarak kabul edilirken, aksi durumlarda direkt olarak gider kaydedilir.

İnsan kaynaklarına ait gider ve maliyet olarak değerlendirilebilen harcamalar, brüt ücret, prim, ikramiye, kıdem ve ihbar tazminatları, sosyal yardımlar, eğitim ve geliştirme giderleri, staj giderleri, yolluklar ve tüm edinim masraflarını kapsamaktadır. Bu harcamalardan mamul veya hizmet üretiminde kullanılanlar maliyet hesaplarına geri kalanlar ise gider hesaplarına kaydedilmektedir.

İnsan kaynaklarına ait harcamalardan maliyet nitelikli olanlar Türk Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan 7/A ve 7/B seçenekli kayıt sistemine yansıtılmaktadır. Ticaret faaliyetli işletmeler iki seçenekten istediğini seçebilirken sanayi ve hizmet faaliyetli işletmeler ise belirlenmiş olan aktif tutarına ulaşana kadar istediği seçeneği seçebilmektedir.

Belirlenmiş olan aktif tutarını aşan işletmeler sadece 7/A seçeneğini kullanabilmektedir. 7/A seçeneği daha kapsamlı hesaplardan oluşmakta olup fonksiyon esasına (üretim, yönetim, finans, Ar-Ge vb.) göre sınıflandırılmıştır. 7/B seçeneği ise ticaret işletmesi olmayan ve belirli bir aktif haddinin altında kalan işletmelerce kullanılan seçenektir. Çeşit esasına (ilk madde malzeme, işçilik ücret giderleri vb.) göre sınıflandırılmıştır.

Türk Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan insan kaynaklarıyla ilgili kullanılan 7/A seçeneğindeki hesaplar; 720 Direk İşçilik Giderleri, 730 Genel Üretim Giderleri,

740 Hizmet Üretim Maliyeti, 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ve 770 Genel Yönetim Giderleridir.

Direk işçilik giderleri hariç diğer hesapların toplam tutarlarının belirli bir bölümü insan kaynakları faaliyetlerine ait harcamalar olarak kabul edilmektedir. Bu hesapların bir kısmı Tekdüzen Muhasebe Sisteminin bir gereği olarak dönem sonunda yansıtma hesapları kullanılarak gider hesaplarına dönüşmektedir.

Her ne kadar sınırlı şekilde kullanılsalar da insan kaynakları faaliyetleri direkt gider olarak kayıt altına alınabilmektedir. Türk Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan insan kaynaklarıyla ilgili kullanılan gider hesapları; 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar Hesabı, 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabıdır.

Sonuç olarak, insan kaynakları faaliyetlerine yapılan harcamalarla ilgili geleneksel muhasebe anlayışında aktifleştirme sorunu yaşanmaktadır. Bu algıya sebep olan başlıca nedenler; insan kaynakları faaliyetlerine yapılan harcamaların ölçümlenmesinin zor olması, gelecekteki faydasının belirsiz olması ve yatırımların ne kadar sürede işletmeye geri döneceğinin tahmin edilememesi gibi nedenlerdir. (Kaya, 2013: 113-116).

Aktif hesaplarda işlenecek faaliyetler; geleneksel muhasebe anlayışına göre bir harcamanın aktifleştirmesi için o harcamanın varlık olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bir harcamanın varlık olarak kabul edilebilmesi için, gelecek dönemlerde işletme adına yarar sağlaması, gelecek dönemde sağlanacak olan yararın geçmişte yapılmış olan bir işlemde kaynaklanıyor olması, maliyetinin ve kendisinin kolayca kontrol edilebilir ve ölçülebilir olması gerekmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesi anlayışında insan kaynakları faaliyetleri birer varlık olarak kabul edildiği için geleneksel muhasebe ile arasındaki en temel sorun faaliyetlerin aktifleştirilmesidir.

Geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynakları faaliyetleri aktifleştirme yoluna gidilmiş olsa da tam anlamıyla karşılık bulmuş bir hesap bulunmamaktadır. İnsan kaynakları faaliyetlerine ait harcamaların aktifleştirilmesi neredeyse tümü gider yazıldığından oldukça sınırlı bir haldedir. Ancak yine de insan kaynakları muhasebesinin aktifleştirme işlemlerinde kullandığı bazı hesaplar bulunmaktadır. Bu hesaplar; 260 Haklar, 261 Şerefiye, 262 Kuruluş ve Örgütlenme Gideri, 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleridir.

Türkiye Muhasebe Standartlarından 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında bahsi geçen hesapların işleyiş biçiminde bazı değişiklikler yapılmıştır. Örnek verecek olursak, araştırmaya ait harcamaların aktifleştirilmeyip direkt olarak gider yazılması, işletmelerin birleşme ve devralmalarında ortaya çıkan şerefiyenin maddi olmayan duran varlıklardan farklı olarak ele alınması, kuruluş ve örgütlenme harcamalarının direkt gider olarak yansıtılması ve sadece geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesine izin verilmesi bahsi geçen değişikliklerden birkaçıdır (Sürol, 2019: 53).

Yapılan açıklamalardan yola çıkarak, geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynakları faaliyetlerinin aktifleştirilmesi, çözümler aranması yoluna gidilse de sorunun tam anlamıyla çözilemeyeceği aşikârdır. Çünkü insan kaynaklarının en çok bağdaştırıldığı maddi olmayan duran varlıklar hesap grubundaki hesapların bile işleyişi insan kaynakları muhasebesiyle örtüşmemektedir.

Pasif hesaplarda izlenecek faaliyetler; pasif hesap grupları, işletmenin kaynak ve öz kaynaklarını gösteren hesaplardan meydana gelmektedir. Bu nedenle insan kaynaklarının faaliyetleri ile kullanımı oldukça az gibi görünse de aktif hesaplara kıyasla daha fazla ortak noktası bulunmaktadır. İnsan kaynakları faaliyetleri ile ilgili olan pasif hesaplar; 372/472 Kıdem Tazminatları Karşılığı Hesabı, 379/479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabıdır.

379/479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabını insan kaynaklarıyla alakalı dava aşamasında olan tazminatlar için kullanılabilir. Ancak kullanılabilmesi için, Türkiye Muhasebe Standartları gereğince bazı koşulları sağlaması gerekmektedir. İşlemin işletme adına geçmişte yaşanmış olaylardan kaynaklı yükümlülüğünün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için ekonomik kaynakların işletmeden çıkmasının olası olması, yükümlülük tutarı hesaplanırken tahminlerin güvenilir ve en doğru şekilde yapılabiliyor olması gerekmektedir. Bu koşulları sağlayan yükümlülükler karşılık olarak ayrılabilir.

Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartlarından 37 numaralı Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının koşullu borçlar kısmı insan kaynakları faaliyetleriyle bağdaştırılabilecek kısımdır. Ancak finansal Tablolara yansıtılmadığı için pasif hesap özelliği taşımamaktadır. Belirtilen koşulları sağlaması durumunda pasif

hesap özelliği taşıması mümkün olacağı için raporların dipnotlarında yer alması gerekmektedir.

İki yaklaşımda insan kaynakları muhasebesi anlayışına göre kabul görmektedir.

Son olarak insan kaynakları faaliyetlerinin pasif hesaplarda muhasebeleştirilebilmesine yardımcı hesap gruplarından birisi de öz kaynaklardır. Muhasebe bilimine ilişkin dünya çapında ortak bir dil oluşturmayı ve Tablo kullanıcılarının faydasını en üst düzeye çıkarmayı amaçlayan bir muhasebe seti olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) bir uygulamasıyla özkaynaklar hesap grubunun insan kaynaklarının muhasebeleştirilmesinde kullanılması gündeme gelmiştir.

Ayrıca, TFRS-2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardında yer alan çalışanlara ilişkin özel düzenlemelerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplardır. Hisse bazlı ödeme standardı; işletmenin almış olduğu mal veya hizmetin karşılığında tedarikçisine gereken bedelin nakdi veya özkaynağa dayalı finansal araçlar (hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu) ile sağlanmasına imkân veren işlemlerden oluşmaktadır. Bahsi geçen standart, işletmenin çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkı kazanarak ödül mekanizmasının gelişimine olanak sağlamaktadır. Ayrıca çalışanların elde etmiş olduğu hakka istinaden ortaya çıkacak olan giderleri, kar veya zararın finansal Tablolarda gösterilmesine olanak sağlayarak insan kaynaklarının finansal Tablolarda yer almasına olanak sağlamaktadır (Yılmaz, 2015: 5-6).

2.1.3. İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin İnsan Kaynakları Muhasebesi

Anlayışına Göre Muhasebeleştirilmesi

İnsan kaynakları faaliyetlerinin insan kaynakları muhasebesi anlayışına göre muhasebeleştirilmesine, standart ve vergi mevzuatı hükümleri sınırlamalar koysa da faaliyetlerin kayda alınırken esas alınan yaklaşımlara değinilerek bu süreçte yaşanan sorunlardan bahsedilmiştir. Aşağıda insan kaynakları muhasebesi anlayışına göre muhasebeleştirmede faydalanılan yaklaşım ve bu yaklaşımların ortaya çıkardığı sorunlara değinilmiştir.

a. *Temel yaklaşım:* İnsan kaynakları muhasebesinin ortaya çıkışından beri en temel amacı insan kaynaklarına ait faaliyetlerin mali Tablolarda yer alması ve tam açıklama kavramı gereği yönetici ve çıkar gruplarına tam ve doğru bilgiyi

sunabilmektedir. Bu amacı gerçekleştirebilmenin yolu ise, insan kaynaklarına ait yapılan harcamaların yatırım olarak değerlendirilmesi ve aktifleştirilmesidir. İnsan kaynakları muhasebesinin bazı yaklaşımları buna imkân tanımaktadır. Bu yaklaşımlar; insan kaynaklarına yapılan harcamaları aktifleştirme ile kayıt altına alınması, aktifleştirilmiş insan kaynakları harcamalarının uygun amortisman yöntemine karar verilerek gidere dönüştürülmesi ve yeniden değerlemeye tabi tutarak değer artış veya azalışlarının tespit edilmesi ve kayda alınması, mevcut çalışan geliştirilme faaliyetleriyle ilgili yatırımların, dönem bilgi ve becerilerine ayak uyduramaması ya da çalışan devir hızının belirlenen zararlarının kayıt altına alınması, insan kaynaklarına ait bilgilerin, yatırım verileri yardımıyla yöneticiler, departmanlar veya çıkar gruplarına rapor şeklinde sunulmasıdır.

Yaklaşımlara göre insan kaynakları faaliyetler yapılan harcamanın içerik ve niteliğine bağlı olarak doğrudan gider olarak, varlık veya zarar olarak kayda alınabilmektedir.

b. Muhasebe Uygulamalarıyla İlgili Sorunlar: İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynakları faaliyetlerinin ayrı bir hesap grubuna yansıtılması ve finansal Tablolarda yer alması yoluyla yapılan yatırımları en doğru şekilde aktarma çabasıdır. Bu çabanın karşılık bulabilmesi için insan kaynakları muhasebesinin, aktifleştirme, ölçüm, muhasebeleştirme ve amortisman sorunlarına çözüm üretmesi gerekmektedir. Bahsi geçen sorunlar aşağıda açıklanmaktadır (Kaya, 2013: 136-149).

Aktifleştirme sorunu; insan kaynaklarına ait faaliyetlere yapılan harcamaların hangisini veya hangilerini mali Tabloda gösterilmesine verilecek olan karar aktifleştirme sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebenin ilke ve kurallarıyla insan kaynaklarının varlık olarak bilançoda yer alması düşüncesi örtüşmediğinden dolayı ortaya çıkan bir sorundur. Geleneksel muhasebe anlayışının insan kaynaklarının aktifleştirilmesi adına bazı katkıları bulunsa da bu yetersiz kalmakta ve insan kaynaklarının aktifleştirilmesi yaklaşımına olumlu bakılmamaktadır. Geleneksel muhasebe anlayışında yatırımların aktifleştirilebilmesi için; gelecek dönemlerde işletme adına nakit akışı sağlayabilmeli, geri dönüşü olarak alınan faydanın ve hizmetin parayla ölçülebilmesi, işletmeye aidiyet sağlaması ve kontrol altına alınabilmesi özelliklerini taşıması gerekmektedir. *Ölçüm sorunu;* muhasebe biliminin parayla ölçülme esasına dayanarak ortaya çıkan bu sorun insan kaynakları muhasebesinde diğer muhasebe dallarına kıyasla daha az önem arz etmektedir. İnsan kaynakları faaliyetlerinin

aktifleştirilmesi ve mali Tablolarda yer alabilmesi için maddi ifadelerle temsil edilebilmesi gerekmektedir. İnsan kaynakları muhasebesi ölçüm modelleri yardımıyla insan kaynakları maliyeti ve değeri ölçümlenmeye çalışılmaktadır. İnsan kaynakları faaliyetinin maliyetini ölçümleyebilen modeller işletme adına daha sağlıklı sonuçlar vermektedir. Ayrıca muhasebe adına da tam ölçülme esasına uyum göstermektedir. İnsan kaynakları muhasebesi değer tabanlı ölçümleme modeline göre ise insan kaynakları gerçeğe en yakın değerinin tahmin edilmesi yoluyla ölçümlenmektedir. Bu ölçümleme modelinde, işletmenin sahip olduğu insan kaynaklarının bilgi, beceri ve yetenekleri ölçülerek diğer benzer işletmelere göre üstünlük sağlama durumuna geçebilecektir. Buna göre maliyet tabanlı değerlendirme modelinin iç raporlamada, değer tabanlı değerlendirme modelinin ise dış raporlamada seçilmesi işletme adına daha gerçekçi sonuçlar elde etmeye neden olabilecektir. *Muhasebe defterlerine kaydetme sorunu*; insan kaynakları faaliyetlerine ait yapılan harcamaların geleneksel muhasebe anlayışında tamamının gelir Tablosuna yansıtılması işletme karar alıcıları ve çıkar gruplarına doğru bilgi aktarılamaması sorununu ortaya çıkarmıştır. Türk Muhasebe Standartları 38 Numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında yer alan hükümlere göre; işletmenin insan kaynakları ne kadar nitelikli olursa olsun, bu nitelikleri işletme adına kullanıyor ve işletmeye ekonomik fayda sağlıyor olsa bile çalışanlar ile ilgili yapılan harcamalar aktifleştirilemez. *Amortisman sorunu*; insan kaynakları faaliyetlerine ait yatırımların amortismanına tabi tutulması işletmeler açısından büyük bir sorun teşkil etmektedir. Yararlanma süresi esasının insan kaynaklarına nasıl uygulanacağı bir muamma iken insan varlığında sürenin nasıl tespit edileceği de belirsizdir. Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre, insan kaynakları faaliyetlerine ait yatırımlar amortismanına tabi tutulmayarak sadece değer düşüklüğü hesaplanabilecektir. Tespit edilen değer düşüklüğüne de karşılık ayrılmalıdır. Başka bir görüşe göre, işletmenin temin edilen insan kaynağının işletmede tahmini çalışma süresini itfa süresi olarak uygulamaya alınabilir. İşletmenin insan kaynakları ediniminde, personel bulma, işe alma, eğitim ve geliştirme giderlerinin çalışanın beklenen çalışma süresine göre amortismanına tabi tutulabilir (Ceran, 2007: 199). Çalışanın işten ayrılması durumunda giderlerin amortismanına tutulmamış olan kısmı doğrudan gider olarak yansıtılarak açılan hesap kapatılacaktır.

2.2. İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Raporlanması

Genellikle işletmeler değeri belirlenirken maddi varlıklarına güvenmektedirler. Son zamanlarda ortaya çıkan bilgi ekonomisiyle birlikte asıl değerin insan kaynakları olduğu görülmektedir (Abeysekara ve Guthrie, 2004: 3). Globalleşen dünyada rekabet avantajını elinde tutmaya çabalayan işletmelerin en büyük silahları bilgidir. Bilgiyi işleyen, yöneten ve sunan insan varlığının da işletme adına en büyük sermaye olduğu açıktır. Dolayısıyla, işletmenin yöneticilere ve çıkar gruplarına sunmak için hazırladığı raporlarda insan kaynaklarına ne denli yer verdiği işletme adına oldukça önemlidir. Çünkü işletmenin mevcut durumunu dışarıya anlatmasının en iyi yolu mevcut varlıklarını raporlayarak kendini tanıtmaktır (Sürol, 2019: 57). Bir işletmenin yıllık raporlarında açıklanan veriler önceliklere hissedarlar, potansiyel yatırımcılar, bankacılar ve borç verenler gibi dış kullanıcılara yöneliktir. Raporlama; işletmenin mali ve mali olmayan tüm bilgilerinin ilgililere aktarılmasıdır.

İnsan kaynakları faaliyetlerine yönelik harcamalar çeşitli hesaplar yardımıyla kayıt altına alınmakta ve muhasebe bilgi sisteminde girdi, işlem, çıktı süreçlerine veri sağlamaktadır. İnsan kaynakları faaliyetleri işletmelerin muhasebeleştirme süreçlerine tabi tutulduktan sonra raporlama sürecine geçilmektedir. Raporlama yöntemlerinden en uygun olanı tercih edilerek işletmelerin insan kaynakları faaliyetlerine yönelik işlemler karar alıcıları, çıkar grupları, potansiyel yatırımcılar ve kredi sağlayıcılarıyla paylaşılır. Son dönemlerde işletmeler için en değerli varlık olarak görülen insan kaynaklarının, insan kaynakları muhasebesi sayesinde doğru, güvenilir, tarafsız bilgi sağlaması ve sağlanan bilgilerin sunulması işletmenin mevcut durumu hakkında daha detaylı bilgi sağlamaya yardımcı olmaktadır (Sürol, 2019: 58)

2.2.1. İnsan Kaynaklarının Raporlamanın Önemi ve Gerekliliği

Geleneksel muhasebe anlayışının insan kaynakları faaliyetlerini muhasebeleştirme sürecinde yetersiz kalması işletme yöneticileri ve çıkar gruplarına da doğru bilgiyi sunmada yetersiz kalmaktadır. Geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynakları faaliyetleri harcamalarının doğrudan gider yazılması işletmenin net gelirini düşürmekte ve işletmeyi olumsuz olarak etkilemektedir. Ayrıca doğrudan gider olarak yazılan insan kaynaklarına ait harcamalar işletmenin birleşme veya satın almalarında ortaya çıkmaktadır. İşletmenin piyasa değeri ile defter arasında fark oluşmasının temel

sebebi işletmenin mali Tablolarında yer almayan insan kaynaklarıdır. Yani işletmenin sahip olduğu insan kaynaklarının işletmeye katmış olduğu değer işletmenin başka işletmeyle birleşme veya satın alma sürecinde ortaya çıkmaktadır.

İnsan kaynaklarına ait verilerin raporlanması işletmeler arasında karşılaştırılabilirlik kazandırmaktadır. Nesnel, güvenilebilir ve doğrulanabilir ölçümün teşvik edilmesinin bir nedeni de budur (Flamholtz, 2002: 947).

İnsan kaynaklarına ait verilerin raporlanması ihtiyacının son dönemlerde şiddetinin artmasının sebepleri olarak görülen gelişmeler meydana gelmiştir. Bu gelişmeler aşağıda açıklanmaktadır.

İnsan kaynaklarına yapılan yatırımların bir hayli artması sebebiyle, geleneksel muhasebe anlayışına göre raporlanan veriler yetersiz ve yetersiz kalmaktadır. İşletmenin mevcut raporlarında tarihi maliyet esasına göre değerlendirilerek kayda alındığı için bilançoya aktarılan kalemlerin bugünkü değerini ve sağlayacağı nakit akışlarını görmek mümkün olmamaktadır. Şerefiye kayda alınmadığı için insan kaynaklarının işletmenin piyasa değerine olan katkısı tespit edilememektedir. Değişen ekonomi yapısıyla birlikte farklılaşan işletmelerin insan kaynaklarına verdikleri değer kredibilitelerini de etkilemektedir. Emek yoğun işletmelerden bilgi yoğun işletmelere geçişle birlikte geleneksel muhasebe anlayışının ölçü kriterleri yetersiz kalmakta, çalışanların ücretlendirilme ve ödüllendirme kriterlerinde aksaklıklar oluşturmaktadır.

Bu nedenler göz önüne alındığında işletme yöneticilerinin, pay sahiplerinin, potansiyel yatırımcıların, borç verenler gibi çıkar gruplarının doğru ve eksiksiz bilgi alabilmeleri ve yanlış karar vermekten kaçınmaları için insan kaynaklarına ait verilerin işletmenin raporlarına yansıtılmasının önemi tartışılmaz olmaktadır.

İnsan kaynaklarına ait verilerin işletme raporlarında yer alması, doğru kararlar vermenin yanında işletmenin imajını artırma, sosyal sorumlu işletme niteliğini elde edebilme, her an karşı karşıya olduğu riskin yönetimini daha başarılı şekilde yürütebilme ve çalışanla ilgili tüm bilgileri kolayca elde ederek özellikle işten ayrılma durumunda maliyet tasarrufu sağlayabilmektedir.

2.2.2. Raporlama Standartları

İnsan kaynaklarına ait faaliyetler raporlanırken herhangi net bir açıklama bulunmamaktadır. İşletmelerin kendi kararları ve öncelikleri doğrultusunda raporlama

yapılmaktadır. Ancak işletme raporu hazırlarken yanlış ve eksik bilgi kullanabilir, raporlar herkes tarafından anlaşılmayabilir ve çıkar grupları açısından karşılaştırılma zorlaşabilmektedir. Bu eksikliklerin giderilmesi adına raporlamada belirli bir standartlaşmaya gidilmesi gerekli hale gelmiştir. Fakat işletmelerin, insan kaynaklarına raporlarında hiç yer vermemektense, finansal raporlama yapılırken kullanılan standartlara uygun raporlama yapmak mevcut durumda önerilmektedir. İşletmelerin insan kaynaklarına ait verileri raporlarken Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre belirlenen a) temel ve b) destekleyici niteliksel özellikleri vardır. Raporlama yapılırken işletmelerin bu özelliklere uyması gerekmektedir. Özelliklerin detaylı açıklamaları aşağıda verilmektedir.

Temel niteliksel özellikler; raporların ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum niteliklerini kapsamaktadır. İhtiyaca uygunluk, raporlarda yer verilecek olan bilginin ilgililerin gereksinim duyduğu ve kararlarına etki edecek şekilde hazırlanması anlamına gelmektedir. Gerçeğe uygun sunum ise, raporlarda yer verilecek olan insan kaynaklarına ait bilgilerin eksiksiz, hata ve hileden uzak bir şekilde hazırlanması anlamına gelmektedir.

Destekleyici niteliksel özellikler; raporların karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik niteliklerini kapsamaktadır. Karşılaştırılabilirlik, insan kaynaklarına ait bilgilerin yer verileceği raporlarda kullanılan hesaplar arasında, değerlendirme veya raporlama yöntemleri, raporların hazırlandığı yıllar, rekabet edilen diğer işletmeler arasında gibi farklı faktörler açısından karşılaştırılma yapılabilmesine imkân tanıyan niteliklerdir. Doğrulanabilirlik, insan kaynaklarına ait verilerin paylaşıldığı raporlarda yer alan bilgilerin yapılan tüm değerlendirmelerde gözlemcilerin aynı sonuca ulaşarak ortak bir karar verebilmesine olanak sağlayan niteliklerdir. Zamanında sunum ve anlaşılabilirlik, raporlarda yer alacak olan insan kaynaklarına ait bilgilerin ilgililerin karar verme dönemlerinde hazır olması, açık ve net olması, ilgililer tarafından uzmanlık bilgisine gerek olmadan anlaşılabilir nitelikte olmasını ifade etmektedir.

İnsan kaynakları faaliyetleri muhasebeleştirilerek raporlanma sürecinde ister finansal ister finansal olmayan raporlama yöntemleri seçilmiş olsun, raporlama standartlarına ait özellikleri uygulama noktasında belli başlı sorunların var olduğu ileri sürülmektedir. Bu sorunlar; raporlarda yer verilen insan kaynaklarına ait veriler

hakkında açıklayıcı bilgilere yer verilmemesi, tarafsızlık standardının göz ardı edilerek raporlarda yalnızca iyi haberlere yer verilmesi, kötü haberlerin ve görüş farklılıklarının raporlarda yer almaması, doğrulanabilirlik standardına ters düşerek insan kaynaklarına ait yanlış bilgiler verilmesi ve bazı ilgililerin hazırlanan raporları hiç dikkate almamasıdır.

2.2.3. Raporlama Yöntemleri

İnsan kaynaklarının raporlanması konusunda farklı raporlama yöntemleri kullanılmaktadır. Bu yöntemlere bakıldığında, yönetim kurulu başkanı mektubunda raporlama, maddi olmayan duran varlıklar Tablosunda raporlama, denetime tabi olmayan proforma ek Tablolarda raporlama ve geleneksel finansal Tablolarda raporlama olmak üzere dört farklı raporlama yöntemi çeşidi kullanılmaktadır (Kaya, 2013: 156). Bu raporlama yöntemleri aşağıda açıklanmaktadır.

Yönetim kurulu başkanının mektubunda raporlama, çok yaygın bir kullanıma sahip olmayan bu yöntem, insan kaynakları faaliyetlerine ait olan özellikle yatırım niteliğindeki harcamaları yıllık raporları içinde başkandan mektup başlığıyla sunabilmektedirler. *Maddi olmayan duran varlıklar Tablosunda raporlama*, genellikle hizmet ve teknoloji alanında faaliyet gösteren şirketlerin uyguladığı insan kaynakları faaliyetlerine ait olan bilgilerin maddi olmayan duran varlık olarak ayrı bir rapor halinde sunulmasıdır. Raporlamada yer alan mevcut ve önceki dönemlerde yapılan harcamaların yanı sıra şerefîyelerde yer almaktadır. Böylelikle raporlamada büyük bir sorun teşkil eden amortisman konusu da ortadan kalkmaktadır. Ancak, insan kaynakları faaliyetlerine ait harcamalar finansal Tablolara yansıtılmadığı için işletmenin bilanço ve gelir Tablosunun sunduğu bilgiler doğru olmamaktadır. *Denetime tabi olmayan proforma ek Tablolarda raporlanması*, insan kaynakları faaliyetlerine yapılan yatırımların, finansal Tablolardan ayrı olarak hazırlanan, muhasebe standartları hükümleri uygulanmayan ve denetime tabi olmayan Tablolarda sunulduğu raporlama yöntemidir. Bu yöntemde yatırımlar, yıllık raporların içinde yer alabileceği gibi sosyal bilanço ve sosyal gelir Tablosu hazırlanarak ayrı bir şekilde de raporlanabilir. *Geleneksel finansal Tablolarda raporlama*, muhasebe ilke ve kurallarıyla en üst düzeyde ilişkili olan ve insan kaynakları faaliyetlerine yapılan harcamaların farklı hesaplar altında bilanço ve gelir Tablosuna yansıtıldığı raporlama yöntemidir. Ancak

bu raporlama yönteminde insan kaynaklarına ait harcamaların aktifleştirilmesi ve amortismanına tabi tutulması büyük sorun teşkil etmektedir. Ayrıca geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynakları faaliyetlerine yapılan maddi boyutlu harcamaların bilanço ve gelir Tablosunda yer almaması mevcut raporlama yönteminde muhasebenin birçok temel kavram ve kurallarıyla ters düşmektedir. Çünkü hazırlanan raporların takip edilmesi ve denetlenmesi bu yöntemde zorlaşmaktadır.

1998 yılında Brüksel’de gerçekleşen insan kaynakları muhasebesi alanında uzman kişilerin katılım sağladığı çalıştayda bahsi geçen dört farklı raporlama yöntemine benzer öneriler yapılmıştır. Bu öneriler insan kaynakları faaliyetlerine ait bilgilerin; işletmenin finansal raporlarının içerisinde, işletmenin yıllık raporlarında veya ayrı bir rapor halinde hazırlanan raporlama yöntemidir.

İnsan kaynakları faaliyetlerine yapılan harcamaların raporlanması noktasında ileri sürülen bu önerileri üç ayrı başlık altına bir araya getirmek mümkündür. Bu öneriler aşağıda detaylı olarak açıklanmaktadır.

Finansal Tablolarda raporlama yöntemi ve değerlendirilmesi, insan kaynakları faaliyetlerine yapılan harcamaların yatırım niteliğini taşıyanlar birer varlık gibi aktifleştirilerek veya dipnot kullanılarak bilançoaya yansıtılması yöntemidir. Ancak bu yöntemde insan kaynaklarına yapılan harcamaların aktifleştirilmesi ve amortismanına tabi tutulması sorunu bu yöntemi uygularken işletmeleri zora sokmaktadır. İnsan kaynakları faaliyetlerinin finansal Tablolarda raporlama yöntemiyle raporlanmasının diğer yöntemlere göre üstün ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Üstün yönleri; insan kaynaklarına ait bilgilerle diğer finansal verilerin ilişkilendirilmesine yardımcı olması, muhasebe ilke ve kurallarıyla ilgili yasal düzenlemelere uygun olması, bağımsız rapor hazırlamaya göre daha az maliyetli olmasıdır. Zayıf yönleri ise; insan kaynaklarına ait verilere ilişkin ayrıntıya girme imkânı tanımaması, raporlamanın ihtiyaca uygunluk özelliğine aykırı olması, yasal düzenlemelerle kısmen de olsa çelişiyor olması, raporlarda yer verilecek insan kaynaklarına ait verilerinin belirlenmesinin zor olmasıdır.

Bağımsız raporlama yöntemi ve değerlendirilmesi, insan kaynakları faaliyetlerine ait harcamaların tümünün finansal raporlardan ayrı ek bir rapor halinde sunulması yöntemidir. Bu raporlama yöntemi ile yöneticiler ve çıkar grupları insan kaynakları verilerine daha doğru ve kapsamlı bilgiler verilmektedir. Ayrıca insan kaynaklarına yapılan yatırımların finansal olup olmama ayrımı gözetilmeksizin raporlanması ve

denetime tabi olmaması bu yöntemin işletmeler adına uygulanabilirliğini artırmaktadır. Günümüzde işletmeler tarafından hazırlanan raporlarda en çok tercih edilen yöntem olduğu söylenebilir. Bunun bir nedeni olarak, muhasebe ilke ve kurallarının, standartlarının kısıtlayıcı hükümleri gösterilebilmektedir. Bağımsız raporlamanın tercih edilmesinin bir diğer nedeni ise, işletmelerin insan kaynaklarını genellikle entelektüel sermaye kapsamına dâhil etmeleri ve insan kaynaklarını bağımsız olarak hazırlanan entelektüel sermaye Tablolarında raporlamalarıdır. İnsan kaynakları faaliyetlerinin bağımsız raporlama yöntemiyle raporlanmasının diğer yöntemlere göre üstün ve zayıf yönleri bulunmaktadır.

Üstün yönleri; yöneticilerin ve özellikle çıkar gruplarının talep ettikleri bilgilere daha kolay ve kapsamlı şekilde ulaşılmasına imkân tanıyarak iletişim noktasında daha etkili olması, işletmenin yapacağı basın toplantısı, konferans vb. gibi toplumu bilgilendirme durumlarında hazır bilgi kaynağı olması, finansal raporlardan ayrı olarak sunulduğu için yeni hesap açma zorunluluğunu ortadan kaldırarak bürokrasiyi azaltmasıdır. Zayıf yönleri ise; yıllık rapor hazırlamaya göre çok daha maliyetli olması, gereksinim duyulan bilginin sağlanmasında yetersiz kalması, rekabet edilen işletmelerle faaliyetlerin kıyaslanmasında yetersiz kalmasıdır. *Karma raporlama yöntemi*, finansal Tablolarda raporlama yöntemi ve bağımsız Tablolarda raporlama yönteminin birleştirilmesidir. İnsan kaynakları faaliyetlerine ilişkin harcamaların bir bölümü finansal Tablolara, bir bölümü ise ek raporlara yansıtılmaktadır.

2.2.4. Raporlama Uygulamalarının Günümüzdeki Durumu

İnsan kaynakları muhasebesinin özellikle 1980’li yıllardan itibaren öneminin giderek artmasına karşın insan kaynakları faaliyetlerinin raporlanması noktasında hala yeterli gelişme sağlanamamıştır. Bir başka deyişle insan kaynakları faaliyetlerinin bağımsız bir insan kaynakları uygulaması neredeyse hiç yoktur. İşletmelerde insan kaynaklarına verilen değerin artmasıyla insan kaynakları faaliyetlerinin raporlanma gereksiniminin de artacağı düşünülmektedir. Nitekim insan kaynakları faaliyetlerinin raporlanmasının yeterli düzeyde olmamasının bir sebebi, insan kaynakları faaliyetlerinin işletmenin finansal raporlarında yer almasında var olan düzenlemelerin çelişmesidir. Bu aksaklığa bağlı olarak bağımsız raporlama yöntemi daha fazla tercih edilmektedir.

Ayrıca günümüzde insan kaynakları faaliyetleri genellikle maddi olmayan duran varlık, entelektüel sermaye veya sosyal sorumluluk raporlarına yansıtılmaktadır (Kaya, 2013: 164-165).

İnsan kaynakları faaliyetlerinin raporlanması konusunda üçlü raporlama yaklaşımı kullanılmaktadır. Bu yaklaşım, işletme performansının finansal, çevresel ve sosyal üç boyutunu inceleyen muhasebe çerçevesidir. 3P olarak da adlandırılan bu yaklaşımda insan (people), gezegen (planet), kar (profit) konularından bilgiler sunulmaktadır. İnsan (people) bölümünde, işsizlik oranları, çalışma şartları, adaletli gelir dağılımı, çıkar gruplarıyla ilişkiler incelenmektedir (Slaper ve Hall, 2011: 4).

İnsan kaynakları faaliyetlerinin raporlanması noktasındaki yetersizliğin bir sebebi ise, muhasebe düzenlemelerinde bu konuyla ilgili herhangi bir yaptırım bulunmamasıdır. Raporlama konusuyla ilgili yapılan tek düzenleme futbol kulüplerinin futbolcu transferlerinde bonservis bedellerinin maddi olmayan duran varlıklarda kayıt altına alınmasına izin verilmesidir.

Sonuç olarak gerek ulusal gerekse uluslararası düzenlemelerde insan kaynakları faaliyetlerinin raporlanması konusunda önemli bir ilerleme kaydedilmemiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN MALİ KURULUŞLARIN FAALİYET RAPORLARINDA YER ALAN İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ AKTİVİTELERİNİN İNCELENMESİ

3.1. Genel Açıklama

İşletmeler, bilgi çağının gerektirdiği doğrultuda insan kaynaklarına gereken önemi vermek ve değişen dış dünyada uyum sağlamak adına insan kaynakları için ayrı bir bölüm oluşturmaktadır. İnsan kaynakları bölümü, personelin işe alım süreçlerinden başlayarak işten ayrılmasına kadar devam eden bütün faaliyetleri kapsamaktadır. Bu bölümde Borsa İstanbul'da işlem gören mali kuruluşların faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri, içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenecektir. Çalışmanın analiz kısmına geçmeden önce konuyla ilgili literatür taramasına yer verilerek çalışmanın literatüre katkısından bahsedilecektir.

3.2. İşletmelerin İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin Raporlanması Konusuna İlişkin Literatür

İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerine ilişkin gerek uluslararası gerekse ulusal literatür incelendiğinde teorik ve uygulamaya yönelik çalışmaların varlığından bahsetmek mümkündür. İlgili literatür aşağıda belirtilmektedir.

**Tablo 4. İşletmelerin İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin Raporlanması
Konusuna İlişkin Teorik Çalışmalar**

Yazar(lar)/ Çalışma Yılı	Açıklama
Lee (2010)	Çalışmasında, Malezya’da halka açık şirketlerin yıllık raporlarını içerik analizi yöntemini kullanarak incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre işletme büyüklüğü ve sektör çeşidi ile insan kaynakları açıklama düzeyinin ilişkili olduğu belirtilmiştir.
Kirfi ve Abdullahi (2012)	Çalışmalarında, Nijerya’daki işletmelerde mevcut muhasebe uygulaması insan kaynağını bir varlık olarak görmemekte ve insan kaynağının ölçülmesinin ve rapor edilmesinin imkânsız olarak görüldüğü sonucuna varmışlardır.
Ijeoma ve Aronu (2013)	Çalışmalarında, insan kaynakları muhasebesinin Nijerya’daki bankaların finansal Tablolarına olan katkısını içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre bankaların mevcut finansal durumlarına önemli ölçüde katkıda bulunduğu sonucuna varılmıştır.
Omodero vd. (2016)	Çalışmalarında, Nijerya’da rastgele seçilen şirketlerin insan kaynaklarına yapılan yatırımın işgücü eğitimi ve gelişimine ek olarak firma karlılığı ve büyümesine pozitif yönde etkileri olduğu ifade edilmiştir.
Tosunoğlu ve Dönmez (2020)	Çalışmalarında, BDDK’nın sitesinde yer alan 25 bankanın 5 yıllık faaliyet raporları incelenmiştir. Sonuç olarak raporlarda insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin %50’den fazlasına yer verildiği tespit edilmiştir.

Konuyla ilgili yapılan teorik çalışmalar incelendiğinde, genel olarak içerik analizi yöntemi kullanıldığı gözlemlenmektedir. İlgili literatür genel olarak değerlendirildiğinde, insan kaynaklarına yapılan yatırımların işgücü eğitimi ve gelişimine katkı sağlamaktadır. Ayrıca yapılan çalışmalara bakıldığında, işletme büyüklüğü, firma karlılığı ve sektör çeşidi ile insan kaynakları muhasebesi açıklama düzeyi arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu da söylenebilmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin raporlanması konusuna ilişkin uygulama temelli çalışmalar da Tablo 5’te sunulmaktadır.

**Tablo 5. İşletmelerin İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin Raporlanması
Konusuna İlişkin Uygulamalı Çalışmalar**

Yazarlar / Çalışma Yılı	Örneklem	Yöntem	Araştırma Sonuçları
Guthrie ve diğerleri (2006)	Avustralya ve Hong Kong borsasında listelenen şirketler	t testi Regresyon	Çalışmalarında işletme büyüklüğünün insan kaynakları açıklama düzeyini önemli ölçüde etkilediğini ifade etmiştir.
Al Mamun (2009)	Bangladeş'te seçilen 55 şirket	Korelasyon t testi Regresyon	Şirketlerin kurumsal özellikleri ile insan kaynakları arasındaki ilişkinin raporlanması yönünde insan kaynakları muhasebe aktivitelerinin %25' inin açıklandığını belirlemiştir. Açıklanan bu aktivitelerin seçilmiş olan şirketlerin büyüklükleri, finansal olup olmama ve karlılık ile önemli ölçüde anlamlı bir ilişkisi olduğunu tespit etmiştir.
Okpala ve Chidi (2010)	Nijerya Borsasında İşlem Gören Şirketler	t testi Ki Kare	Şirketlerin kurumsal başarıları ile insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin açıklanma düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır
Ojo (2011)	Nijerya Bankaları	Varyans Analizi	Şirketlerin stratejik insan kaynakları uygulamaları ile kurumsal performans arasındaki ilişkiyi ölçmeyi amaçlamış ve pozitif bir ilişkinin olduğunu tespit etmiştir.
Micah (2012)	Nijerya Borsasındaki Şirketler	Regresyon	Çalışmaya göre insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri ve finansal performans arasında oldukça güçlü ve pozitif etkiye sahip olduğu sonucuna varılmıştır.
Augustine vd. (2013)	Nijerya Borsasında İşlem Gören 50 Şirket	Regresyon	Şirketlerin insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyleri ile firmaların finansal performansları arasında pozitif yönde bir etkiye sahip olduğunu ifade etmişlerdir.
Fontana ve Macagnan (2013)	Brezilya'da 29 şirket	Korelasyon	İnsan kaynakları muhasebesi açıklama düzeyinin işletmenin yaşı, büyüklüğü ve büyüme oranıyla ilişkili olduğunu ifade etmişlerdir.
Oyewo vd (2014)	Nijerya borsasında işlem gören şirketler	Korelasyon	İnsan kaynakları muhasebesi aktivite açıklanma düzeyi ile şirket büyüklüğü arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu ifade etmişlerdir.

Tablo 5. (Devamı)

Yazarlar / Çalışma Yılı	Örneklem	Yöntem	Araştırma Sonuçları
Kaur vd. (2015)	Hindistan'da faaliyet gösteren 200 şirket	Korelasyon ve Regresyon	İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin açıklama oranının firma büyüklüğü, insan kaynakları departmanına sahip olup olmama ve bağımsız üst düzey yöneticilere sahip olma ile anlamlı ve pozitif yönde ilişkiye sahip olduğunu ifade etmişlerdir.
Edom vd. (2015)	Nijerya'da faaliyet gösteren bir banka	Regresyon	İnsan kaynakları muhasebesi ile firma karlılığı arasında pozitif yönde bir etki olduğunu tespit etmişlerdir.
Öztürk vd. (2017)	BİST 30 şirketleri	Korelasyon	İnsan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeyi ile aktif karlılık ve özkaynak karlılığı arasında anlamlı bir ilişki olmadığını ifade etmiştir.
Kaya ve Sürol (2019)	BİST 100'de işlem gören 86 şirket	Korelasyon ve Regresyon	İnsan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeyi ile aktif karlılık, PD/DD, yönetim kurulu büyüklüğü ve denetçi tipi arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğunu ifade etmişlerdir.

Tablo 5'e bakıldığında genellikle Dünya Borsası'nda işlem gören şirketlerin dikkate alındığı, analiz yöntemi olarak t testi, regresyon, korelasyon, ki kare ve varyans analizlerini kullanıldığı tespit edilmiştir. İlgili literatür genel olarak değerlendirildiğinde ise; işletme büyüklüğü, yönetim kurulu büyüklüğü, denetçi tipi, firma karlılığı, kurumsal ve finansal performans ile insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklanma düzeyleri arasında anlamlı bir ilişkinin ve etkinin olduğunu söylemek mümkündür.

İlgili literatürden hareketle bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören mali kuruluşların, 2014-2018 yıllarına ilişkin faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin değerlendirilmesini içermektedir. Bu doğrultuda Al Mamun (2009) tarafından, Bangladeş'te faaliyet gösteren 55 şirketin raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini ortaya çıkarmak adına geliştirmiş olduğu insan kaynakları muhasebesi aktivite listesi kullanılmıştır. İlgili literatüre bakıldığı özellikle ulusal çalışmaların eksikliği literatürde bir boşluk olarak görülmektedir. Bu

nedenle çalışmanın ilgili alanda var olan boşluğun doldurulmasına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

3.3. Araştırmanın Analiz Yöntemi

Çalışma kapsamında araştırmaya dâhil edilen 2014-2018 yılları arasında mali kuruluşların faaliyet raporları içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. İçerik analizi, metin içinde tanımlanan belirlenmiş karakterlerden sistematik ve tarafsız sonuçlar çıkarmak amacıyla kullanılan bir araştırma tekniğidir. Araştırma sonucu elde edilen geçerli yorumların bir dizi işlem sonucunda ortaya konulduğu bir araştırma tekniği olan içerik analizi sonucunda yorumlar, mesajın göndereni, mesajın kendisi ve mesajın alıcısı hakkındadır (Koçak ve Arun, 2006: 22). Sosyal bilimlerde alanında oldukça sık kullanılan bu teknik, belirli kurallara dayalı kitap, kitap bölümü, mektup, tarihsel doküman, gazete başlıkları ve yazıları gibi bir metnin bazı sözcüklerinin daha küçük içerik sınıflandırma yapıları ile özetlendiği sistemli, tekrarlanabilen bir tekniktir (Baş vd., 2014: 214). Bu doğrultuda içerik analizi, var olan verileri özetleyerek standardize eden, karşılaştıran veya başka şekillere dönüştüren nesnellik, sistemlilik ve genellik özellik taşıyan yöntemdir. Bu yöntemin temel amacı, elde edilen verilerin öncelikle kavram haline getirilmesi daha sonra kavramların açıklanması ve ilişkilerin tespit edilebilmesidir (Hsieh ve Shannon, 2005: 1277).

3.4. Araştırma Amacı, Önemi, Metodolojisi ve Bulguları

İşletmelerde insan kaynakları ve muhasebe arasındaki etkileşimin analiz edilmesi adına yapılan araştırmanın bu bölümünde araştırmanın amacı ve önemi, metodolojisi ve bulguları yer almaktadır.

3.4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Globalleşmeyle birlikte teknolojinin gelişmesiyle son dönemde her alanda etkisi artan insan kaynakları, işletmeler için sahip olduğu en belirgin varlık halini almıştır. Günümüzde, insan kaynaklarına yönelik yapılan faaliyetlerin yanı sıra bu faaliyetlerin raporlara yansıtılması da oldukça önemli hale gelmiştir. Bu doğrultuda Borsa İstanbul'da işlem gören mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin ne oranda mali Tablolarına yansıtıldığını ortaya koymaya yönelik bir durum tespiti yapılması amaçlanmıştır.

3.4.2. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın evren ve örnekleme, veri toplama yöntemi, araçları ve insan kaynakları muhasebesi raporlama indeksinin hesaplanması ve çalışma sonucunda elde edilen bulgular aşağıda detaylı olarak açıklanmaktadır.

3.4.2.1. Araştırmanın Örnekleme

Bu araştırma, Borsa İstanbul'da işlem gören mali kuruluşlar (bankalar, sigorta finansal kiralama ve faktöring şirketleri, holding ve yatırım şirketleri, diğer mali kuruluşlar, aracı kurumlar, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, girişim sermayesi yatırım ortaklıkları) üzerinde gerçekleştirilmiştir. Mali kuruluşların faaliyetlerinin büyük çoğunlukla hizmet temelli olması, insan kaynağına vermiş oldukları önemi ön plana çıkarmakta ve dolayısıyla araştırmanın örnekleme bu kuruluşlardan oluşmaktadır. Araştırma kapsamında, 127 mali kuruluşun, 2014-2018 yılları arasındaki kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin bilgileri ve yıl sonu konsolide olmayan finansal raporları incelenmiştir. Söz konusu mali kuruluşların isimlerine ilişkin bilgiler, ekte sunulmaktadır.

3.4.2.2. Araştırmada İnsan Kaynakları Muhasebesi Raporlama İndeksinin Hesaplanması

Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerine yönelik incelemenin yapılmasında, Al Mamun (2009) tarafından geliştirilen insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri listesinde yer alan 16 aktivite dikkate alınmış olup bu aktivitelerin listesi Tablo 6'te yer almaktadır.

Tablo 6. İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivite Listesi

No	İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri
1	İnsan kaynakları aktiviteleri için ayrı bir bilgilendirme mevcut mu?
2	İnsan kaynakları için yapılan toplam ödemeler belirtilmiş mi?
3	Çalışan sayısına ilişkin bilgi var mı?
4	İnsan kaynakları yönetimi politikasına yer verilmiş mi?
5	Eğitim ve geliştirme bilgileri var mı?
6	Yönetim başarı planına yer verilmiş mi?
7	İnsan kaynaklarına yönelik istihdam raporu var mı?
8	Çalışanlara ilişkin katma değer raporları var mı?
9	İnsan kaynakları geliştirme fonu bilgileri var mı?
10	Çalışanların fon bilgileri var mı?
11	Çalışanların maliyetine ilişkin bilgiler var mı?
12	Yönetime ait olan gelirler hakkında bilgi var mı?
13	Emeklilik sosyal hakları politikasına ilişkin bilgiler var mı?
14	Performans sistemine ilişkin bilgiler var mı?
15	Emeklilik aylığı fonlarına ilişkin bilgiler var mı?
16	Diğer çalışanlara sağlanan faydalar hakkında bilgi var mı?

Araştırma kapsamında, elde edilen ölçütler Al Mamun (2009) tarafından yapılan çalışmadan yararlanılarak elde edilmiştir. Bu ölçütlerin içeriği aşağıda sıralanmaktadır;

- İnsan kaynakları politikasına yönelik açıklamalar,
- Çalışanların maliyetine ilişkin açıklamalar,
- Çalışanların eğitim, geliştirme ve seminerlerine yönelik açıklamalar,
- Çalışanların kariyer planlamasına yönelik açıklamalar,
- İşletmenin karar alıcılarının (yönetici, başkan veya genel müdür) rapor veya mektuplarına yönelik açıklamalar,
- Emeklilik planlaması veya emeklilik adına yürütülen işlemlere yönelik açıklamalar,
- Performans değerlendirme programlarına yönelik açıklamalar,
- Maaş harici ödemelere (prim, ikramiye, ödül vb.) yönelik açıklamalar,
- Kıdem ve ihbar tazminatlarına yönelik açıklamalar,
- Sendikal aktiviteler, iş sağlığı ve güvenliğine yönelik açıklamalar,

- Personel edinim unsurlarına yönelik açıklamalar,
- Ücret politikalarına yönelik açıklamalar,
- Personele sağlanan maddi ve sosyal haklara yönelik açıklamalar,
- İşletmelerin insan kaynaklarına verdiği değere dair yapılan açıklamalar,
- İşletme içerisinde personel terfilerine yönelik açıklamalar,
- Çalışanların işe bağlılık ve iş tatminine yönelik açıklamalar,
- Personel değişim oranına yönelik açıklamalar,
- Personelin ırkı, dili, dini, rengi, cinsiyetine göre ayırım yapılıp yapılmadığına dair açıklamalar,
- Engelli istihdam bilgilerine yönelik açıklamalar,
- Çalışanların ve yöneticilerin ödüllendirme politikalarına yönelik açıklamalar yer almaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesi aktiviteleri listesi göz önünde bulundurularak mali kuruluşların yıl sonu faaliyet raporları incelenmiş ve raporlarda mevcut olan her bir aktivite için 1 puan verilmiştir. Listede yer almayan aktiviteler için ise 0 puan verilmiştir. Böylece her aktivite için verilen puanlar toplanarak şirketin o yıla ilişkin net puanına ulaşılmıştır. Puanlar 0-16 arasında değişkenlik göstermektedir. Toplanan puanların 16' ya yakın bir değerde olması; mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyinin yüksek olduğunu, 0'a yakın olması ise açıklama düzeyinin düşük olduğunu göstermektedir.

Mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyleri puanlandıktan sonra yıllara ilişkin her mali kuruluş için insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri indeksi hesaplanmıştır. İndeks hesaplanırken kullanılan formül aşağıda verilmiştir (Al Mamun,2009):

$$\text{İKMA İndeksi} = \text{İKMA Puanı} * 100 / \text{max. İKMA Puanı}$$

3.4.3. Araştırmanın Bulguları

İnsan kaynakları muhasebesi aktiviteleri puanı ve insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri indekslerine ilişkin hesaplamalar Tablo 7’te sunulmaktadır.

Tablo 7. İKMA Puanı ve İKMA İndeksleri

Kod	İKMAP					İKMAİ (%)				
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
M1	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M2	13	13	13	11	11	81,25%	81,25%	81,25%	68,75%	68,75%
M3	8	8	8	6	6	50%	50%	50%	37,50%	37,50%
M4	6	6	4	6	11	37,50%	37,50%	25%	37,50%	68,75%
M5	4	4	7	5	2	25%	25%	43,75%	31,25%	12,50%
M6	6	6	6	6	6	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%
M7	9	9	9	9	9	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M8	9	9	9	9	9	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M9	9	10	11	11	11	56,25%	62,50%	68,75%	68,75%	68,75%
M10	8	8	8	8	8	50%	50%	50%	50%	50%
M11	9	9	9	9	9	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M12	3	4	3	2	2	18,75%	25%	18,75%	12,50%	12,50%
M13	6	3	3	3	3	37,50%	18,75%	18,75%	18,75%	18,75%
M14	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M15	-	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%	0%
M16	5	5	5	5	5	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%
M17	9	9	9	9	9	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M18	6	6	6	6	6	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%
M19	-	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%	0%
M20	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M21	-	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%	0%
M22	2	2	2	2	2	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%
M23	7	8	8	8	8	43,75%	50%	50%	50%	50%
M24	2	2	2	2	2	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%
M25	4	4	4	4	4	25%	25%	25%	25%	25%
M26	3	3	3	3	7	18,75%	18,75%	18,75%	18,75%	43,75%
M27	11	11	11	13	13	68,75%	68,75%	68,75%	81,25%	81,25%
M28	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M29	-	-	10	10	8	0%	0%	62,50%	62,50%	50%
M30	10	10	7	10	2	62,50%	62,50%	43,75%	62,50%	12,50%

Tablo 7. (Devamı)

Kod	İKMAP					İKMAİ (%)				
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
M31	10	9	9	9	9	62,50%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M32	10	9	9	9	9	62,50%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M33	10	9	9	9	9	62,50%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M34	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M35	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M36	8	7	7	8	7	50%	43,75%	43,75%	50%	43,75%
M37	9	9	9	9	9	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M38	6	6	6	6	6	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%
M39	6	7	6	6	6	37,50%	43,75%	37,50%	37,50%	37,50%
M40	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M41	9	9	9	9	9	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M42	4	4	4	4	4	25%	25%	25%	25%	25%
M43	10	10	7	7	7	62,50%	62,50%	43,75%	43,75%	43,75%
M44	10	10	10	10	8	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	50%
M45	8	-	-	8	8	50%	0%	0%	50%	50%
M46	6	6	6	6	6	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%
M47	8	8	8	8	8	50%	50%	50%	50%	50%
M48	7	7	7	7	7	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%
M49	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M50	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M51	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M52	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M53	9	9	9	9	9	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M54	4	4	4	4	2	25%	25%	25%	25%	12,50%
M55	10	10	10	13	13	62,50%	62,50%	62,50%	81,25%	81,25%
M56	7	7	7	7	7	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%
M57	5	5	5	5	6	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%	37,50%
M58	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M59	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M60	7	7	7	7	7	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%

Tablo 7. (Devamı)

Kod	İKMAP					İKMAİ (%)				
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
M61	5	5	5	5	5	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%
M62	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M63	5	5	5	5	5	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%
M64	5	5	5	5	5	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%
M65	10	3	10	10	5	62,50%	18,75%	62,50%	62,50%	31,25%
M66	5	5	5	5	5	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%	31,25%
M67	10	11	11	11	8	62,50%	68,75%	68,75%	68,75%	50%
M68	7	7	4	7	7	43,75%	43,75%	25%	43,75%	43,75%
M69	11	11	11	11	5	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	31,25%
M70	8	8	8	8	8	50%	50%	50%	50%	50%
M71	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M72	3	3	3	-	-	18,75%	18,75%	18,75%	0%	0%
M73	10	10	10	10	4	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	25%
M74	-	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%	0%
M75	6	6	6	6	6	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%	37,50%
M76	-	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%	0%
M77	7	7	7	7	7	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%
M78	11	10	10	10	11	68,75%	62,50%	62,50%	62,50%	68,75%
M79	1	1	9	4	6	6,25%	6,25%	56,25%	25%	37,50%
M80	2	2	2	2	2	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%
M81	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M82	10	10	8	8	8	62,50%	62,50%	50%	50%	50%
M83	5	6	6	5	5	31,25%	37,50%	37,50%	31,25%	31,25%
M84	8	8	8	8	8	50%	50%	50%	50%	50%
M85	8	8	8	8	8	50%	50%	50%	50%	50%
M86	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M87	6	6	6	5	5	37,50%	37,50%	37,50%	31,25%	31,25%
M88	3	3	3	3	7	18,75%	18,75%	18,75%	18,75%	43,75%
M89	3	3	3	3	3	18,75%	18,75%	18,75%	18,75%	18,75%
M90	2	2	2	2	7	12,50%	12,50%	12,50%	12,50%	43,75%
M91	12	12	12	12	12	75%	75%	75%	75%	75%
M92	11	11	11	11	11	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M93	9	9	10	10	10	56,25%	56,25%	62,50%	62,50%	62,50%
M94	10	10	10	8	8	62,50%	62,50%	62,50%	50%	50%
M95	12	12	12	12	12	75%	75%	75%	75%	75%

Tablo 7. (Devamı)

Kod	İKMAP					İKMAİ (%)				
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
M96	7	7	7	7	7	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%	43,75%
M97	8	8	8	6	6	50%	50%	50%	37,50%	37,50%
M98	4	4	4	4	4	25%	25%	25%	25%	25%
M99	1	1	1	6	1	6,25%	6,25%	6,25%	37,50%	6,25%
M100	9	9	9	9	9	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M101	12	12	12	12	12	75%	75%	75%	75%	75%
M102	13	11	10	13	13	81,25%	68,75%	62,50%	81,25%	81,25%
M103	12	12	12	12	12	75%	75%	75%	75%	75%
M104	8	5	5	8	5	50%	31,25%	31,25%	50%	31,25%
M105	6	12	12	12	12	37,50%	75%	75%	75%	75%
M106	-	-	-	4	5	0%	0%	0%	25%	31,25%
M107	12	12	12	12	12	75%	75%	75%	75%	75%
M108	12	12	12	12	12	75%	75%	75%	75%	75%
M109	10	10	10	13	13	62,50%	62,50%	62,50%	81,25%	81,25%
M110	11	11	12	12	12	68,75%	68,75%	75%	75%	75%
M111	11	11	11	11	13	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%	81,25%
M112	13	13	11	11	13	81,25%	81,25%	68,75%	68,75%	81,25%
M113	11	13	7	13	13	81,25%	81,25%	43,75%	81,25%	81,25%
M114	12	12	12	12	12	75%	75%	75%	75%	75%
M115	9	9	13	13	13	56,25%	56,25%	81,25%	81,25%	81,25%
M116	-	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%	0%
M117	-	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%	0%
M118	8	11	11	11	11	50%	68,75%	68,75%	68,75%	68,75%
M119	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M120	10	10	10	10	10	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%	62,50%
M121	9	9	9	9	9	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%	56,25%
M122	4	4	4	4	5	25%	25%	25%	25%	31,25%
M123	12	12	12	12	12	75%	75%	75%	75%	75%
M124	11	11	11	13	13	68,75%	68,75%	68,75%	81,25%	81,25%
M125	11	11	11	9	9	68,75%	68,75%	68,75%	56,25%	56,25%
M126	3	3	3	3	11	18,75%	18,75%	18,75%	18,75%	68,75%
M127	11	11	1	8	1	68,75%	68,75%	6,25%	50%	6,25%

Tablo 7’de sunulan mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivite puanları ve insan kaynakları muhasebesi aktivite indeksleri incelendiğinde, %0 ve %81,25 arasında değişen aktivite açıklama oranına sahip oldukları söylenebilir.

Aynı zamanda yıllara ve şirketlere göre farklılık gösteren oranlara bakıldığında ise insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyinin en yüksek olduğu yıl 2017’dir. Bahsi geçen farklılıkların kaynaklandığı nedenler genel olarak aşağıda sıralanmıştır;

- Mali kuruluşların faaliyet alanları,
- Şirketlerin uyguladıkları performans değerlendirme sistemi,
- Çalışanlara yönelik verilen eğitimler,
- Verilen eğitimlerin süresi, kapsamı,
- Çalışanların kariyer planlamaları,
- İnsan kaynaklarına ilişkin geliştirme faaliyetleri,
- Çalışan memnuniyeti,
- Ücret ve yan hak uygulamaları,
- Tazminat uygulamaları,
- İş sağlığı ve güvenliğine verilen önem
- Emeklilik planlarının değişkenlik göstermesinden kaynaklanmaktadır.

Mali kuruluşların faaliyet alanına göre sınıflandırılma yapıldığında insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyi en yüksek olan kuruluşlar bankalardır.

Mali kuruluşların raporlarının büyük çoğunluğunda yer almayan bilgiler ise şu şekilde sıralanabilmektedir;

- İnsan kaynaklarına yapılan toplam ödemeler,
- İnsan kaynaklarına yönelik istihdam raporları,
- İnsan kaynakları geliştirme fonu bilgileri, çalışanların fon bilgileri,
- Çalışanların maliyetine ilişkin bilgiler,
- Emeklilik aylığı fonlarına ilişkin bilgilerdir.

İnsan kaynakları faaliyetlerinin özellikle maliyet konusunun raporlanmasında yaşanan bu aksaklıkların nedenleri olarak;

- İnsan varlığına paha biçmenin işletmeler açısından sıkıntı arz etmesi,
- İnsan kaynakları muhasebesinin günümüzde hala istenilen noktaya ulaşamaması,
- İnsan kaynaklarının değerlemesinde ve raporlanmasında hala belli başlı aksaklıkların var oluşu,
- İşletme içi bilgilerin çıkar grupları ile paylaşılmak istenmemesi gibi faktörlerin etkili olduğu söylenebilir.

Mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri puan indeksleri açıklama düzeyleri ise Tablo 8’te sunulmaktadır.

Tablo 8. İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri Puan İndeksleri Açıklama Düzeyleri

Aralıklar (%)	2014	2015	2016	2017	2018
0-25	27	30	29	25	23
26-50	35	31	34	38	45
51-75	61	63	62	57	50
76-100	4	3	2	7	9

Tablo 8’de mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeyleri yıllar itibarıyla dört farklı gruba ayrılmıştır. Şirketlerin büyük çoğunluğunun insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeylerinin %51-75 aralığında olduğu görülmektedir. Bu şirketler de genellikle sigorta şirketleri, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarından oluşmaktadır. Yatırım şirketlerinin insan kaynağına ilişkin doğru, anlaşılır, zamanında ve güvenilir bilgilere yönelik bir arşiv oluşturmayı hedeflemeleri, söz konusu bu sayının yüksek olmasıyla ilişkilendirilebilmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerini %76-100 aralığında açıklayan şirket sayısı ise oldukça azdır. Bu şirketler de genel olarak bankacılık sektöründe faaliyet gösteren şirketlerden oluşmaktadır. Elde edilen bulgulardan hareketle, bankaların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyleri bakımında sayıca az olmasına

rağmen oran olarak yüksek bir değere sahip olduğu söylenebilmektedir. Bu durum söz konusu şirketlerin hizmet sektöründe yer almasıyla ilişkilendirilebilmektedir.

Şirketlerin insan kaynakları muhasebesi aktivitelerine ilişkin açıklama düzeylerine yıllar itibariyle bakıldığında 2015 en yüksek ve 2018 ise en düşük sayıya sahip olan yıl olarak tespit edilmiştir. Söz konusu bu sayının düşüş göstermesinin nedenleri;

- İnsan kaynakları aktiviteleri için yapılan açıklamalar,
- İnsan kaynaklarına ilişkin eğitim ve katma değer raporları,
- İnsan kaynaklarına ilişkin geliştirme faaliyetlerine yönelik bilgiler,
- Yönetime ait olan gelirler hakkında bilgi,
- Emeklilik sosyal hakları politikasına ilişkin bilgiler ve
- Çalışanlara sağlanan diğer sosyal haklar hakkında bilgi açıklamalarının yıllar içerisinde değişiklik göstermesiyle ilişkilendirilebilmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesi aktiviteleri puan indeksleri ortalamaları aşağıda Tablo 9’da sunulmaktadır.

Tablo 9. İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri Puan İndeksleri Ortalamaları

Yıllar	2014	2015	2016	2017	2018
Ortalamalar	%51,16	%51,01	%50,63	%51,89	%50,99

Tablo 9’da ise araştırma kapsamına dâhil edilen 127 mali kuruluşun yıllar itibariyle insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin indeks ortalamaları belirtilmektedir. Mali kuruluşların yıllar itibariyle insan kaynakları muhasebesi açıklama düzeylerinin %50 ve üzerinde bir ortalama sahip olması, insan varlığına verilen önem adına iyi bir gelişme olarak nitelendirilebilir. Elde edilen bu sonuç, Al Mamun (2009) tarafından yapılmış olan çalışmayla karşılaştırıldığında, ülkemizde insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama indeks oranının oldukça iyi olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca söz konusu şirketlerin indeks ortalamalarının yıllara göre büyük farklılıklara sahip olmamasıyla birlikte en yüksek ortalama sahip yılın 2017 (%51,89) olduğu görülmektedir. Ancak 2018 yılı değerlendirildiğinde ufak bir düşüşün olduğu ve bu düşüşün nedenleri olarak da;

- Şirketlerin eğitim ve geliştirme bilgileri,
- Yönetim başarı planlamaları, çalışanların maliyetlerine ilişkin bilgiler, performans sistemine ilişkin bilgiler,
- Emeklilik sosyal hakları bilgileri ve
- Çalışanlara sağlanan diğer sosyal haklara ilişkin aktivitelerin raporlarda yer almasının yıllara göre farklılık göstermesi söylenebilmektedir. Söz konusu farklılıklar ise otomasyonla birlikte işgücü yerine robot veya otomatik makinelerin kullanılmaya başlanmasıyla ilişkilendirilebilir.



SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Geçmişten günümüze yaşanan değişimlere bağlı olarak bilgi toplumuna geçiş sürecinde işletmelerin güç ve rekabet avantajını elinde tutmasında artık bilgi ve teknik beceri ön plana çıkmıştır. Bu doğrultuda, bilgiyi işleyen ve yöneten insan kaynaklarının da işletmelerde yeri ve önemi giderek artmaya başlamıştır. İşletmelerin rekabet avantajını yakalama noktasındaki gücü, insan kaynaklarının bilgi birikimi, beceri ve yetkinliklerinden ileri gelmektedir. İşletmelerin faaliyet alanı ne olursa olsun, insan kaynakları işletmeler için hayati öneme sahip olmaktadır. Özellikle teknolojinin gelişmesi ve ekonominin büyümesiyle birlikte insan kaynakları, işletmelerin ayakta kalabilmesi, değişen dış çevre koşullarına adapte olabilmek ve sürdürülebilirliğini sağlama açısından oldukça önemli olarak görülmektedir.

İşletmelerde, insan kaynakları faaliyetlerine yönelik verilerin toplanması ve kayıt altında tutulması gerekmektedir. Bu doğrultuda işletmeler, bir sistem kurarak insan kaynakları faaliyetleri konusunda karar alıcılara ve çıkar gruplarına karar alma noktasında yön göstermektedirler. İnsan kaynakları bilgi sistemi, insan kaynakları faaliyetlerine yönelik toplanan verilerin depolanması, kayıt altına alınması, yönetimi ve veri alışverişinin sağlandığı bir sistemdir.

İnsan kaynakları faaliyetleri, işletmelere yüklediği maliyetler ve işletmelerin karlılığına olan etkisi açısından büyük bir önem taşımaktadır. İşletmelerin toplanan verileri analiz etmesi, karar alıcılara veya çıkar gruplarına sunulması açısından işletmeler için yeni bir sistem gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bahsi geçen gereklilik sayesinde muhasebe bilgi sistemi ortaya çıkmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, insan kaynakları bilgi sisteminin sunduğu verileri gerekli uygulamalara tabi tuttukten sonra raporlayarak işletmeler için gerekli bilgiyi sağlamaktadır.

Söz konusu bilgi sistemleri ile işletmeler, insan kaynakları politikalarını ve yapacakları yatırımları belirleyebilmektedir. Ayrıca raporlanan bilgiler ışığında işletmelerin sahip olduğu insan kaynakları hakkında bilgi sahibi olunabilmekte ve bilgi, beceri ve yetenekleri saptanabilmektedir.

İşletmelerin kurmuş olduğu iki sistemden beslenerek, insan kaynaklarına ait yapılan harcamaları belirleyebilmek, insan kaynağını değerlemesini yapmak ve karar alıcılara en doğru ve güvenilir bilgileri sunabilmek adına 1960'lı yıllarda bir kavram gündeme gelmiştir. American Accounting Association (AAA) tarafından 1973 yılında kurulan insan kaynakları muhasebesi komitesi insan kaynakları muhasebesi kavramını, insan kaynaklarına ait bilgileri saptamak, bu bilgilerin nicel olarak ölçülmesi ve bilgiye ihtiyaç duyanlara dağıtılması süreci olarak tanımlamaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi, işletmelerde yönetim için gerekli olan insan kaynaklarına ait bilgileri nicel verilere dönüştürerek insan kaynağına yapılan yatırımların finansal Tablolarda sunulmasını ve raporlanan bilgiler sayesinde kullanıcıların isabetli kararlar vermesini sağlamaktadır.

İşletmeler için en değerli varlık olarak kabul edilen insan kaynaklarının, geleneksel muhasebe anlayışında niteliksel ifadeler kullanılarak raporlanması insan kaynakları muhasebesi anlayışı ile ters düşmekte ve karar alıcılara gereken bilgiyi sunma noktasında aksaklıklara yol açmaktadır. Geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynakları faaliyetlerine yapılan harcamalar, birleşme ve devir işlemleri hala gider olarak kayıt altına alınmakta ve gelecekte fayda sağlaması açısından yapılan yatırımlar sıradan mali harcamalara dönüştürülmüş olmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi anlayışında ise, insan kaynakları faaliyetlerine yapılan harcamalar aktifleştirilmektedir. İnsan kaynakları faaliyetlerine raporlarda yer verilerek daha gerçekçi analizler yapılmasına olanak sağlanmaktadır. Ayrıca işletmelerin maddi olmayan duran varlıkları arasında kabul gören insan kaynaklarının da raporlanmasıyla birlikte finansal raporlara bütünlük kazandırılmak amaçlanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören 127 mali kuruluşun 2014-2018 yıllarına ilişkin faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin incelenmesini içermektedir. Çalışmada Al Mamun (2009) tarafından hazırlanan insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri listesi kullanılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre; mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyi açısından en fazla %51,89 oranı ile 2017 yılındadır. Şirketlerin gelişen teknoloji ve büyüyen ekonomi ile birlikte insan kaynaklarına gün geçtikçe daha fazla önem verdikleri söylenebilmektedir. Ayrıca mali kuruluşlar arasında yer alan bankaların insan

kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeyleri diğer şirketlere kıyasla daha yüksektir.

Araştırma kapsamında, şirketlerin faaliyet raporlarında insan kaynakları muhasebesi aktivitelerine yönelik genellikle insan kaynakları politikaları ve insan kaynakları muhasebesine ilişkin bilgiler, personel sayısı, eğitim ve geliştirme, emeklilik ve sosyal haklar, çalışanların kariyer planlamaları ve sağlanan faydalar ve performans değerlendirme sistemine ait bilgilerin yer aldığı, faaliyet raporlarının büyük çoğunluğunda ise insan kaynaklarına yapılan toplam ödemeler, istihdam raporları, çalışan fon bilgileri, çalışan maliyetlerine yönelik bilgiler ve emeklilik aylığı fonlarına ilişkin bilgilerin yer almadığı söylenebilmektedir.

İşletmelerin insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeyleri noktasında hem var olan durumun daha iyi bir hal alması hem de geleceğe yönelik yapılacak olan çalışmalara bazı önerilerde bulunmak mümkündür. Bu öneriler;

- Daha nitelikli ve ileri düzeyde insan kaynakları bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sistemi kullanılabilir ve sistemlere daha fazla nicel veriler aktarılabilir.
- Şirketlerin insan kaynakları faaliyetlerinin sunulması ve raporlara ayrıntılı bir şekilde yansıtılması noktasında gerekli adımlar atılabilir.
- Muhasebe uygulamaları üzerinde vergi kanunlarının etkisi en aza indirilerek, raporlama konusu başta olmak üzere kayıt altına alma ve değerlendirme konusunda bazı kolaylaştırıcı düzenlemeler yapılabilir.
- Şirketler, insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeylerini her yıl düzenli olarak gözden geçirebilir ve
- İnsan kaynaklarına ait performans değerlendirmeleri karar alıcılar ve çıkar gruplarına sunulabilir.

Bu çalışma, mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin değerlendirilmesini içermektedir. Gelecek çalışmalarda, farklı sektörde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin değerlendirmeler yapılabilir. Ayrıca şirketlerin insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyleri ile kurumsal özellikleri arasındaki ilişki incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Abeysekera, I. ve Guthrie, J. (2004), Human capital reporting in a developing nation. The British Accounting Review, 36, 251-68.
- Acar D. ve Özçelik H. (2011). Muhasebe bilgi kalitesini etkileyen kritik başarı faktörleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 49, 10-23.
- American Accounting Association Committee on Human Resource Accounting (AAA). (1973).
- Alagöz, A. ve Özpeynirci, R. (2007). Bilgi toplumunda entelektüel varlıklar ve raporlanması. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 9(2), 67-184.
- Al Mamun, S. A. (2009), Human resource accounting (HRA) disclosure of Bangladeshi companies and its association with corporate characteristics. BRAC University Journal, VI (1), 35-43.
- Allahverdi, M. (2006). Elektronik insan kaynakları yönetimi ve Türkiye’deki uygulamalarına yönelik bir araştırma. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Aras, M., Özdemir, Y. ve Bayraktaroğlu, S. (2015). İnsan kaynakları bilgi sistemlerine yönelik algıların teknoloji kabul modeli ile incelenmesi. Ege Akademik Bakış, 15 (3), 343-351.
- Arkan, T. (2016). Human resources accounting: a suggested model for measurement and valuation. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Czasopismo, 1(79), 173-193.
- Aslanoğlu, S. ve Zor, İ. (2006). Bilgi varlıklarının değerlendirilmesi: entelektüel sermaye ölçüm ve değerlendirme modelleri; karşılaştırmalı bir analiz. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 29, 152-165.
- Augustine, O. E., Chijioke, M., Sunday, O. ve Chijioke, O. (2013). Human resources accounting disclosures in Nigeria quoted firms. Research Journal of Finance and Accounting, 4(11), 156-161.

- Avazzadehfath, F. ve Raiashekar, H. (2011). Decision making based on human resource accounting information and its evaluation method. *Asian Journal of Finance and Accounting*, 3 (1), E14.
- Aydın, E. ve Öktem, M, K. (2009). Türk kamu yönetiminde insan kaynakları bilgi sistemi üzerine. *Sosyoekonomi Dergisi*, 1, 124-146.
- Baş, M., Yangil, F. ve Aygün, S. (2014). Entelektüel sermaye alanında yapılan lisansüstü tez çalışmalarına yönelik bir içerik analizi: 2002- 2012 dönemi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(23), 207-226.
- Bayram, M. (2018). İnsan kaynakları muhasebesi çerçevesinde Türkiye muhasebe standartlarının incelenmesi ve insan kaynakları muhasebesi uygulama alanı. (Doktora tezi).Dicle Üniversitesi, Diyarbakır.
- Bayraç, A. (2008). İşletmelerde stratejik insan kaynakları yönetiminde eğitim ve geliştirme. (Yüksek lisans tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Bek, H. (2007). İnsan kaynakları yönetiminde eğitim ve geliştirme etkinliği (örnek bir uygulama). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17, 107-120.
- Bullen, M. ve Eyler, K.A. (2010). Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital. *Journal of International Business and Cultural Studies*, 3(3),1-16.
- Ceran, Y. (2007). Muhasebede eskisinin yenisi bir kavram: insan kaynakları muhasebesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18, 187- 206.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi anlayışı – İMKB-100 şirketleri üzerine ampirik bir çalışma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12, 157-184.
- Edom, G. O., Inah, E. U. ve Eyisi, A. S. (2015). The impact of human resource accounting on the profitability of a firm: empirical evidence from access bank of Nigeria PLC. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, (3)7, 72-90.
- Erdem, B. (2004). Otel işletmelerinde insan kaynakları planlamasının yeri ve önemi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,. 7 (11), 35-55.
- Flamholtz, E. (1974). Human resource accounting: a rewiev of theory and research. *Journal Of Management Studies*, 11(1), 44-61.

- Flamholtz, E., Bullen, M.L. ve Hua, W. (2002). Human Resource Accounting: A Historical Perspective and Future Implications. *Management Decisions* (ABI/INFORM Global). 40(10), 947-954.
- Fontana, F. B. ve Macagnan, C. B. (2013). Factors explaining the level of voluntary human capital disclosure in the Brazilian capital market, *Intangible Capital*, 9(1), 305-321.
- Frederiksen, J.V. ve Westphalen, S.A. (1998). Human resource accounting: interests an conflicts. CEDEFOP European Centre for the Development of Vocational Training. 1-64.
- Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde muhasebe bilgi sistemine yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27, 86-94.
- Guthrie, J., Petty, R. ve Ricceri, F. (2006), The voluntary reporting of intellectual capital: comparing evidence from Hong Kong and Australia. *Journal of Intellectual Capital*, 7, 254-271.
- Hsieh, H. ve Sarah, E. S. (2005). Three approaches to qualitative content analysis. *Qualitative Health Research*, 15 (9), 1277-1288.
- Ibarra, V. C. ve Cosico, C. A. (2016). Awareness of human resource accounting practices and costing: evidence from the Philippines. *Global Journal of Business Research*, 10(4), 27-42.
- Ijeoma, N. ve Aronu, C.O. (2013). Effect of human resource accounting (HRA) on financial statement of Nigerian banks. *International Journal of Advancements in Research & Technology*, 2, 342-347.
- Ionel, V.C., Alina, C. ve Dumitru, M. I. (2010). Human resources accounting - accounting for the most valuable asset of an enterprise. *Annals of the University of Oradea Economic Science Series*, 19(2), 925-931.
- Karacan, S. (2004). Muhasebeye farklı bir bakış açısı, insan kaynakları muhasebesi genel tanıtım. *Mali Çözüm Dergisi*, 66, 131-140.
- Karcioğlu, F. ve Öztürk, Ü. (2009). İşletmelerde performans değerlendirme ile insan kaynakları bilgi sistemleri (İKBS) arasındaki ilişkisi -İstanbul ilinde bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13 (1), 343-366.

- Kaur, S., Raman, V. A. ve Singhania, M. (2016). Impact of corporate characteristics on human resource disclosures. *Asian Review of Accounting*, 24(4), 390-425.
- Kaya, U. (2013). İnsan Kaynakları Muhasebesi. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Kaya, U. ve Sürol, S. (2019). İnsan kaynakları – muhasebe etkileşiminin finansal performans ile ilişkisi: Borsa İstanbul 100 endeksine dâhil işletmeler üzerine bir araştırma. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (18), 231-249.
- Kazgan, M. (2011). ABD'de yürürlükte olan genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin detaylı incelemesi ve Türkiye'de bulunan ABD sermayeli şirketlerdeki muhasebe uygulamaları ile ilgili bir araştırma. (Doktora tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kılıçlı, A. (2010). İnsan kaynakları birimlerinin işletmelerdeki hukuki işlevleri. (Yüksek lisans tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kızıloğlu, S. D. (2012). İnsan kaynakları yönetiminde işe alım. (Yüksek lisans tezi). Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kirfi, M. M. ve Adbullahi, A. (2012). Human capital accounting: assessing possibilities for domestication of practice in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3, 57-63.
- Koçak, A. ve Arun, Ö. (2006). İçerik analizi çalışmalarında örneklem sorunu. *Selçuk İletişim*, 4 (3), 21-28.
- Kodwani, A. D. ve Tiwari, R. (2007). Human resource accounting - a new dimension. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=961570-(Erişim Tarihi: 29.10.2018).
- Küçükkaya, G. (2006). İnsan kaynakları yönetiminde personel seçimi ve bir uygulama. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Lee, M.H. (2010). Evaluation of annual reports on human resource disclosure using content analysis. *Unitar E-Journal*, 6, 38-52.
- Micah, L.C., Ofurum, C.O. ve Ihendinihu, J.U. (2012). Firms financial performance and human resource accounting disclosure in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 7 (14), 67- 75.

- Obeidat, B. Y. (2012). The relationship between human resource information system (HRIS) functions and human resource management (HRM) functionalities. *Journal of Management Research*, 4(4), 191-211.
- Ojo, O. (2011). Impact of strategic human resource practice on corporate performance in selected Nigerian banks. *Ege Academic Review*, 11(3), 339-347.
- Okpala, P.O. ve Chidi O.C. (2010). Human capital accounting and its relevance to stock investment decisions in Nigeria. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 21, 64-76.
- Omodero, C.O., Alpheaus, O.E. ve Ihendinihu, J.U. (2016). Human resource costs and financial performance: evidence from selected listed firms in Nigeria. *International Journal of Interdisciplinary Research Methods*, 3, 14-27.
- Oyewo, B.M., Faboyede, O. S. ve Fakile, A. S. (2014). Human resource management and accounting as strategies for achieving global competitiveness and vision 2020 in Nigeria. *Journal of South African Business Research*, 2014(2014), 1-12.
- Öğüt, A., Akgemici, T. ve Demirsel, M., T. (2004). Stratejik insan kaynakları yönetimi bağlamında örgütlerde işgören motivasyonu süreci. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 277-291.
- Öztürk, E., Başol, O. ve Balcı, B. (2018). İnsan kaynakları aktiviteleri ve karlılık arasındaki ilişkinin incelenmesi: BİST-30 şirketleri üzerine bir araştırma. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 33, 105-114.
- Pehlivan, B. (2008). İnsan kaynakları yönetiminde performans değerlendirmesi ve Maliye Bakanlığı çalışanlarına yönelik bir uygulama. *Maliye Dergisi*, 154, 171-187.
- Slaper, T. F. ve Hall, T. J. (2011). The triple bottom line: what is it and how does it work?. *Indiana Business Review*, 86(1), 1-9.
- Sharma, A. (2006). Personnel / human resource management: human resource accounting. Unit I- Limitations of Human Resource Accounting, 1-223.
- Soylutürk, E. (2014). İşletmelerde muhasebe bilgi sistemi ile entegre otomasyon takip sistemlerinin oluşturulması: bir vaka çalışması. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Tokat.
- Subaşı, Ş. ve Suvacı, B. (2010). İnsan kaynakları işlevi ve muhasebe eğitiminden beklentiler. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 29, 109-140.

- Sürmen, Y. (2013). Muhasebe-1. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Sürol, S. (2019). İnsan kaynakları- muhasebe etkileşiminin finansal performans ile ilişkisi: Borsa İstanbul 100 Endeksi'ne dâhil işletmeler üzerine bir araştırma. (Yüksek lisans tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Tan, O. (1999). İş kazası oluşmadan alınacak önlemlerin maliyeti ile iş kazası oluşuktan sonraki harcama maliyetlerinin analizi ve karşılaştırılması. halksagligiokulu.org/
Anasayfa/.../Com.../Yüksek%20lisans%201999.Doc.Erişim Tarihi:13.05.2014.
- Tanç, Ş. G. (2005). Muhasebe bilgi sistemi ve iç kontrol: bir otel işletmesinde uygulama.(Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Topaloğlu, M. Sökmen, A. (2003). İşe alıştırma (oryantasyon) eğitiminin etkinliği ve işgören performansı ilişkisi (Ankara'da bir uygulama). Ankara: Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 2, 1-30.
- Tosunoğlu, B. ve Dönmez, G. (2020). İnsan kaynakları muhasebesinin doğası ve önemi: bankacılık sektörü üzerine bir araştırma. A. Ağ ve Ü. Gülhan (Der.), Muhasebe alanında spesifik konular içinde (ss.51-65). Ankara, Gazi Kitabevi.
- Ulucenk, E. (2018). Futbol kulüplerinde insan kaynakları muhasebesi uygulamaları. (Yüksek lisans tezi). Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Rize.
- Uluköy, M. ve İzci, Ç. (2014). İnsan kaynakları bilgi sistemlerine (İKBS) ilişkin başarı değerlendirilmesi: hizmet sektörü uygulaması. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.
- URL, <https://www.muhasebeturk.org/nedir/apc-nedir-ne-demek>
- URL, <https://www.muhasebedersleri.com/maliyet-muhasebesi/maliyet-muhasebesi.html>
- URL, (<https://www.iienstitu.com/blog/is-tanimi-nasil-yazilir>)
- URL, (<https://www.slideshare.net/UniveristBusinessSchool/iky4>)
- URL, (https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/48441/mod_resource/content/1/%20809%29%20C4%B0%C5%9F%20De%C4%9Feriendirme.pdf)
- URL, <https://idenfit.com/blog/insan-kaynaklari-yonetimi/>, 40, 281-290.

- Ünal, A. (2002). İşletmelerde insan kaynaklarının önemi, insan kaynakları işlevleri ve insan kaynakları yönetimi sisteminde ücretleme. Kamu iş, İş Hukuku ve İktisat Dergisi, 7(1), 19-37.
- Yılmaz, E. (2015). Hisse bazlı ödemelerin TFRS-2 standardına göre muhasebeleştirilmesi. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 1(1), 5-20.
- Yurdasever, K. A. (2019). Yenilenebilir enerji işletmelerinde insan kaynakları muhasebesi üzerine bir araştırma. (Yüksek lisans tezi). Ordu Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ordu.





EKLER

EK 1. Araştırma Kapsamında İncelenen Mali Kuruluşlar

Kod	Bankalar
M1	AG ANADOLU GRUBU HOLDİNG A.Ş.
M2	AKBANK T.A.Ş.
M3	AKFEN GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M4	AKİŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M5	AKMERKEZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M6	AKSİGORTA A.Ş.
M7	ALARKO GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M8	ALARKO HOLDİNG A.Ş.
M9	ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.
M10	ANADOLU ANAONİM TÜRK SİGORTA ŞİRKETİ
M11	ANADOLU HAYAT EMEKLİLİK A.Ş.
M12	ARTI YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M13	ATA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M14	ATAKULE GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M15	ATLANTİS YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M16	ATLAS MENKUL KIYMETLER YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M17	AVİVASA EMEKLİLİK VE HAYAT A.Ş.
M18	AVRASYA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M19	AVRUPA YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M20	BERA HOLDİNG A.Ş.
M21	BORUSAN YATIRIM VE PAZARLAMA A.Ş.
M22	COSMOS YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M23	CREDITWEST FAKTORING A.Ş.
M24	DAGI YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M25	DENGE YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M26	DENİZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M27	DENİZBANK A.Ş.
M28	DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU HOLDİNG A.Ş.
M29	DOĞUŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M30	ECZACIBAŞI YATIRIM HOLDİNG ORTAKLIĞI A.Ş.
M31	EGELİ & CO ENERJİ YATIRIMLARI A.Ş.
M32	EGELİ & CO TARIM GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M33	EGELİ & CO YATIRIM HOLDİNG A.Ş.

M34	EİS ECZACIBAŞI İLAÇ, SİNAİ VE FİNANSAL YATIRIMLARSANAYİ VE TİCARET A.Ş.
M35	EMLAK KONUT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M36	EURO KAPİTAL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M37	EURO MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M38	EURO TREND YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M39	EURO YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M40	GARANTİ FAKTORİNG A.Ş.
M41	GARANTİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M42	GEDİK YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M43	GEDİK YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
M44	GLOBAL MENKUL DEĞERLER A.Ş.
M45	GLOBAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M46	GÖZDE GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M47	GSD HOLDİNG A.Ş.
M48	GÜLER YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M49	GÜNEŞ SİGORTA A.Ş.
M50	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.
M51	HALK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M52	HALK SİGORTA A.Ş.
M53	HEDEF GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M54	HUB GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M55	ICBC TURKEY BANK A.Ş.
M56	IŞIKLAR ENERJİ VE YAPI HOLDİNG A.Ş.
M57	İDEALİST GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M58	İHLAS HOLDİNG A.Ş.
M59	İHLAS YAYIN HOLDİNG A.Ş.
M60	İFO YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
M61	İŞ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
M62	İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M63	İŞ GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M64	İŞ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
M65	İŞ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M66	İŞBİR HOLDİNG A.Ş.
M67	İTTİFAK HOLDİNG A.Ş.
M68	KAPİTAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M69	KERVANSARAY YATIRIM HOLDİNG A.Ş.

M70	KİLER GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M71	KOÇ HOLDİNG A.Ş.
M72	KÖRFEZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M73	LİDER FAKTORİNG A.Ş.
M74	MARKA YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M75	MARTI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M76	MAZHAR ZORLU HOLDİNG A.Ş.
M77	METRO TİCARİ VE MALİ YATIRIMLAR HOLDİNG A.Ş.
M78	METRO YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M79	MİSTRAL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M80	MMC SANAYİ VE TİCARİ YATIRIMLAR A.Ş.
M81	NET HOLDİNG A.Ş.
M82	NUROL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M83	OSMANLI YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.
M84	OSTİM ENDÜSTRİYEL YATIRIMLAR VE İŞLETME A.Ş.
M85	OYAK YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M86	ÖZAK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M87	ÖZDERİCİ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M88	PANORA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M89	PEKER GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M90	PERA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M91	POLİSAN HOLDİNG A.Ş.
M92	QNB FİNANS FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
M93	QNB FİNANSBANK A.Ş.
M94	RAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M95	RAY SİGORTA A.Ş.
M96	REYSAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M97	RHEA GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M98	SALİX YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
M99	SERVET GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M100	SİNPAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M101	ŞEKER FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
M102	ŞEKERBANK T.A.Ş.
M103	TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.
M104	TEKFEN HOLDİNG A.Ş.
M105	TORUNLAR GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M106	TREND GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.

M107	TSKB GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M108	TURCAS PETROL A.Ş.
M109	TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.
M110	TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.
M111	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.
M112	TÜRKİYE KALKINMA VE YATIRIM BANKASI A.Ş.
M113	TÜRKİYE SİNAİ KALKINMABANKASI A.Ş.
M114	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.
M115	TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.
M116	UFUK YATIRIM YÖNETİM VE GAYRİMENKUL A.Ş.
M117	UMPAŞ HOLDİNG A.Ş.
M118	VAKIF FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.
M119	VAKIF GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M120	VAKIF MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M121	VERUSA HOLDİNG A.Ş.
M122	VERUSATURK GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M123	YAPI KREDİ KORAY GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M124	YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.
M125	YENİ GİMAT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M126	YEŞİL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.
M127	YEŞİL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Nurbanu ÖZTÜRKÇİ
Doğum Yeri ve Tarihi : VAN / 20.03.1992

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Karadeniz Teknik Üniversitesi
Yüksek Lisans Öğrenimi : Gümüşhane Üniversitesi
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce
Bilimsel Faaliyetler : Tosunoğlu, B. ve Öztürkci, N. (2019). Evaluation of Emotional Labor Concept in Terms of Accounting Professionals: Erzurum Province Case, Broad Research in Accounting, Negotiation, and Distribution, 10 (1), 27-36.

İş Deneyimi

Stajlar : Çimenler Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.

İletişim

Telefon : 0539 310 02 12
e-posta Adresi : n.ozturkci9283@gmail.com

Tarih : 09.07.2020