T.C.
Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

Doktora Tezi

İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ İNCELENMESİ VE İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ UYGULAMA ALANI

Muzaffer BAYRAM
12926005

Danışman
Prof. Dr. Abdülkadir BİLEN

Diyarbakır 2018

T.C.
Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

Doktora Tezi

İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ İNCELENMESİ VE İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ UYGULAMA ALANI

Muzaffer BAYRAM
12926005

Danışman
Prof. Dr. Abdülkadir BİLEN

Diyarbakır 2018

TAAHHÜTNAME

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dicle Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "İnsan Kaynakları Muhasebesi Çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarının İncelenmesi Ve İnsan Kaynakları Muhasebesi Uygulama Alanı" adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve tez yazım kılavuzuna uygun olarak hazırladığımı taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

29/06/2018

Muzaffer BAYRAM

KABUL VE ONAY

Muzaffer BAYRAM tarafından hazırlanan "İnsan Kaynakları Muhasebesi Çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarının İncelenmesi ve İnsan Kaynakları Muhasebesi Uygulama Alanı" adındaki çalışma, 29/06/2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında, **DOKTORA TEZİ** olarak oybirliği ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Doç. Dr. Mehmet KAYA

Doç. Dr. M. Halis ÖZER

Dr. Öğr. Üyesi Nevzat TETİK

Dr. Öğr. Üyesi Recep AKDAĞ

ÖN SÖZ

İşletmelerin finansal tablolara yansımayan, gizli kalan, değerlenmeyen varlıkları daha çok entelektüel sermaye kavramıyla açıklanmaya çalışılmaktadır. Entelektüel sermayenin bileşenlerinden kabul edilen insan sermayesi, insan kaynakları muhasebesinin merkezinde yer alır. İnsan kaynağına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve elde edilen verileri işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına iletmek işlevini üstlenen muhasebe işlemleri, insan kaynakları muhasebesi olarak tanımlanmıştır.

Bu çalışmayla, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde insan kaynakları faaliyetlerinin düzenleyen doğrudan standartların incelenmesi; bu faaliyetlerin değerleme, muhasebeleştirme ve raporlama yaklaşımlarına katkı koyma; bu faaliyetlerin uygulanmasında yaşanan sorunların analiz edilmesi ve insan kaynakları muhasebesi açısından bir yaklaşım geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Çalışmamız kapsamında işletmelerde ki insan kaynağını belirlemede kullanılan modeller ve ölçme tekniklerin incelenmesi, değerlendirilmesi, geliştirilmesi konuları irdelenmektedir. İnsan kaynakları muhasebesi uygulamalarının tartışmalı konuları ve sorunlar ele alınacak ve çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılacaktır.

Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanan bu doktora tez çalışmasında, görüşleri ile çalışmaya yön veren ve her konuda üzerimizde emeği olan başta danışman hocam Sayın Prof. Dr. Abdülkadir BİLEN'e, Sayın Doç. Dr. Bahar BURTAN DOĞAN'a, Sayın Doç. Dr. Mehmet KAYA'ya teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca akademik hayatım boyunca maddi ve manevi büyük fedakârlıkta bulunan ve desteğini her zaman hissettiğim sevgili aileme minnettarlığımı ifade ederim.

Muzaffer BAYRAM

Diyarbakır 2018

ÖZET

Entelektüel sermaye kâra dönüştürülebilen bilgidir. Entelektüel sermayenin bileşenleri yapısal sermaye, müşteri sermayesi ve insan sermayesidir. İnsan sermayesi, çalışanların bilgisi, yetenekleri, kapasitesi ve uzmanlıklarını içerir. Entelektüel sermayenin bileşenlerinden kabul edilen insan sermayesi, insan kaynakları muhasebesinin merkezinde yer alır. Günümüzde birçok işletmede, işletmelerin defter değeri ile piyasa değeri arasında önemli derecede farklar ortaya çıkmaya başlamıştır. Geleneksel muhasebe yaklaşımına göre çalışan için katlanılan tüm maliyetler gider olarak değerlendirilir. Bu yaklaşımın doğal sonucu olarak işletmenin etkinliği ve kârlılığı finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılmaz. İnsan kaynakları muhasebesi geleneksel muhasebeden farklı olarak işletmenin net gelirini daha doğru ölçmekte ve yönetimin etkinliğinin daha gerçekçi ölçülmesini sağlamaktadır. Çalışmanın ilk bölümü insan kaynakları muhasebe kavramının gelişimi, insan kaynakları muhasebesinin tanımları, tarihsel gelişimi, önemi, ana hedefleri ve insan kaynakları muhasebesinde sınırlamaları, dünyada insan kaynakları muhasebesi uygulamalarını içermektedir. Sonraki bölümlerde, insan kaynaklarının maliyet ve değerleme yöntemleri incelenmiştir. Ayrıca insan kaynağı ile ilgili Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) incelenmiş, her bir standartın insan kaynakları muhasebesi kapsamında değerlendirilmesi yapılmıştır. Çalışmamızın son bölümünde insan kaynakları muhasebesi için bir model denemesi ve örnek bir uygulama yer almaktadır.

Anahtar Sözcükler

İnsan Kaynakları Muhasebesi, Beşeri Sermaye, Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama Standartları

ABSTRACT

Intellectual capital is the knowledge which can be transformed to profit. The components of intellectual capital are structural capital, customer capital and human capital. Human capital includes employees' collective competence, capabilities and brain power. Adopted by the components of the intellectual capital, human capital is located in the center of human resource accounting. Nowadays, in many enterprises, significant differences began to emerge between the book value and the market value of the company. According to the traditional accounting approach, all costs incurred for the employee are considered expense. As a natural consequence of this approach, the effectiveness and profitability of the business can not be accurately reflected in the financial statements. Human Resource Accounting differs from traditional accounting in that it more accurately measures the net income of the business and provides a more realistic measure of management effectiveness. The first part of the study includes the development of the concept of human resources accounting, definitions of human resources accounting, historical development, importance, main objectives and limitations in human resources accounting, human resource accounting practices in the world. In the next section, the cost of human resources and valuation methods were investigated. In addition, Turkey Accounting Standards (TAS) related to human resources were examined and each standard has been evaluated under human resources accounting. In the last part of our study, a model experiment and sample application for human resources accounting is located.

Keywords

Human Resource Accounting, Human Capital, Accounting Standards, Financial Reporting Standards.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖN SÖZ ..... **I**
ÖZET ..... **II**
ABSTRACT ..... **III**
İÇİNDEKİLER ..... **IV**
TABLO LİSTESİ ..... **X**
ŞEKİL LİSTESİ ..... **XV**
KISALTMALAR ..... **XVI**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

1.1.İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KAVRAMI **5**
1.2.İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN ÖNEMİ **7**
1.3.İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ **8**
1.4.İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBE SİSTEMİNİN ANA HEDEFLERİ ... **9**
1.5.İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN AMAÇ VE GÖREVLERİ **11**
1.6.İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNDE SINIRLAMALAR **13**
1.7.İŞLETMELER AÇISINDAN İNSAN KAYNAĞI VE İNSAN SERMAYESİ KAVRAMLARI….. ..... **14**
1.8.İNSAN KAYNAKLARININ İŞLETMELERDE YERİ VE ÖNEMİ **17**
1.9.İNSAN KAYNAKLARI EĞİTİM VE VERİMLİLİK İLİŞKİSİ **18**
1.10. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİ **19**
1.10.1 Finansal Faaliyetler 20
1.10.2. Finansal Olmayan Faaliyetler 21
1.11. İNSAN KAYNAKLARI VE MUHASEBE İLİŞKİSİ **22**
1.12. DÜNYADA İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ **24**

İKİNCİ BÖLÜM

İNSAN KAYNAKLARININ MALİYET VE DEĞERİNİN ÖLÇÜLMESİ

2.1.MUHASEBE AÇISINDAN MALİYET VE DEĞER KAVRAMLARI 30
2.2.İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARININ MALİYETİ YÖNTEMLERİ. 31
2.2.1.Tarihi Maliyet Yöntemi 31
2.2.2.Yenileme Maliyeti Yöntemi 36
2.2.3.Fırsat Maliyeti Yöntemi 38
2.3.İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARININ DEĞERLEME YÖNTEMLERİ. 39
2.3.1.Parasal Değer Ölçüm Modelleri 40
2.3.1.1.Satın Alınmamış Şerefiye Modeli 40
2.3.1.2.Gelecekteki Ücret Ödemelerinin İskonto Edilmesi Modeli 41
2.3.1.3.Çalışanların Gelecekte Elde Edecekleri Kazançların İskonto Edilmesi 43
2.3.1.4.Stokastik (Tahmini) Fayda Modeli 46
2.3.2.Parasal Olmayan Değer Ölçüm Modelleri 47
2.3.2.1.Bireysel Değerin Parasal Olmayan Ölçüm Modeli 47
2.3.2.2.Grup Değeri Parasal Olmayan Ölçüm Modeli 49
2.4.DİĞER ÖLÇME MODELLERİ 50
2.4.1.Doğrudan Ölçme Modelleri 50
2.4.2.Dolaylı Ölçme Modelleri 52
2.4.2.1.Piyasa Değeri / Defter Değeri Oranı Yöntemi 52
2.4.2.2.Tobin'in Q Oranı Yöntemi 53
2.4.2.3.Hesaplanmış Maddi Olmayan Değer Yöntemi 53
2.4.2.4.Brooking Modeli 55
2.4.2.5.Skandia Klavuz Modeli 55
2.4.2.6.Dengeli Sonuç Kartları Modeli 58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNSAN KAYNAĞI İLE İLGİLİ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE DEĞERLENDİRMESİ

3.1. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI 60
3.2.TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI 61

3.2.1.Tms 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kavramsal Çerçevesi..... 61
3.2.2.Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar 63
3.2.2.1.Ücretler, Maaşlar ve Sosyal Güvenlik Katkıları 64
3.2.2.2.Ücretli Yıllık İzin ve Ücretli Hastalık İzni..... 64
3.2.2.3.Kârdan Pay Verilmesi ve Primler 66
3.2.2.4.Mevcut Çalışanlar İçin Sağlanan Parasal Olmayan Faydalar 67
3.2.3.İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar 67
3.2.4.Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar..... 69
3.2.5.İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar..... 70
3.3.TMS 26 EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA……..... 72
3.3.1. Tms 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama Standardı Kavramsal Çerçevesi 72
3.3.2. Tms 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama Standardı Kapsamı 73
3.4.TFRS 2: HİSSE BAZLI ÖDEMELER STANDARDI 76
3.4.1.TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemler Kavramsal Çerçevesi 76
3.4.2.Terimlere İlişkin Tanımlar 78
3.4.3.TFRS 2 Kapsamında Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri 80
3.4.3.1.Özkaynaktan Karşılanan Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri 81
3.4.3.2.Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri 86
3.4.3.3.Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemler 86
3.4.4.TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı Açıklamalar 88
3.5.İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KAPSAMINDA TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ 88
3.5.1.Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi 88
3.5.1.1.Maddi Olmayan Duran Varlık Kriterleri ve "İnsan Kaynağı"nın Bu Kriterler Karşısındaki Durumu….. 89
3.5.1.2.Maddi Olmayan Duran Varlıklar Muhasebeleştirme Kriteri ve "İnsan Kaynağı"nın Bu Kriter Karşısındaki Durumu 93
3.5.2.Tms 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi 94

3.5.3.Tms 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama Standardının İncelenmesi 98
3.5.4.Tfrs 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardının İncelenmesi 99

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ İÇİN BİR MODEL DENEMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

4.1.İKM İÇİN BİR MODEL DENEMESİ VE İNSAN KAYNAKLARI MALİYETLERİ 110
4.1.1.İnsan Kaynakları Yatırım Maliyetleri 112
4.1.1.1.Edinim Maliyetleri 113
4.1.1.2.Geliştirme Maliyetleri (Öğrenme Maliyetleri) 113
4.1.1.3.Elde tutma & Koruma Maliyetleri 113
4.1.2.İnsan Kaynaklarına Sağlanan Faydalar Maliyetleri 114
4.1.2.1.Çalışanlara Sağlanan Faydalar 114
4.1.2.2.İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar 114
4.1.2.3.İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar 115
4.1.3.Bir Model Denemesi Ve Örnek Bir Uygulama 115
4.1.4.Firma Hakkında Bilgiler 115
4.1.4.1.Personel Bilgileri 115
4.1.4.2.Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar ve Gider Kayıtları 116
4.1.4.3.Firma Kilit Yöneticileri Bilgileri 122
4.1.5.Örnek Uygulama İçin Hesaplamalar 123
4.1.5.1.Uygulama İçin Personel Sayısının Tepiti 123
4.1.5.2.Uygulama İçin Bordro Hesaplaması 123
4.1.5.3.Yıllık Personel Maliyetleri – Pozisyon Net Maaşlar Tespiti 127
4.1.5.4.Örnek Uygulama İnsan Kaynakları Maliyetleri Tespiti 128
4.1.6.Kavramlar ve Hesaplama 140
4.1.6.1.İK Primi 140
4.1.6.2.Açlık Sınırı (Geçimlik Ücret Düzeyi) 142
4.1.6.3.Personel Devir Oranı ve Ortalama Çalışma Süresi 149
4.1.6.4.İKAmortismanı 153
4.1.7.Örnek Uygulama Muhasebe Kayıtları 154

4.1.7.1.Örnek Uygulama Personel Bordrosu Muhasebe Kaydı 156
4.1.7.2.İK Yatırım Maliyeti Muhasebe Kaydı 157
4.1.7.3.İnsan Kaynağı Yatırım Maliyeti Amortismanı Muhasebe Kaydı 159
4.1.7.4.İnsan Kaynağı Prim Değeri Muhasebe Yevmiye Kayıtları..... 160
4.1.7.5.Örnek Uygulama Muhasebe Büyük Defter Kayıtları..... 161
4.1.8.Model Denemesi Ve Örnek Uygulama Değerlendirmesi 164
4.1.8.1.Maliyet Yöntemleri Açısından Uygulamanın Değerlendirilmesi 164
4.1.8.2.İK Değerleme Yöntemleri Açısından Uygulamanın Değerlendirilmesi..... 166
4.1.8.3.Örnek Uygulama Varsayımları ve Hesaplamalar İçin Özet Değerlendirme 169
4.1.8.4.Uygulama İçin Özel koşullar ve Değerlendirmeler 171
4.1.8.5.Ölçmede Esas Alınacak Geçerli Genel İlkeler Kapsamında Uygulamanın Değerlendirilmesi……..... 174
4.2.ÖRNEK UYGULAMA DEĞERLEME 178
4.2.1.İşletmelerde İnsan Kaynağı Değerleme 178
4.2.2.Örnek Uygulama Sonraki Yıl Personel Bilgileri 179
4.2.3.Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar ve Gider Kayıtları 180
4.2.4.Değerleme Uygulaması için Hesaplamalar..... 185
4.2.4.1.Değerleme Uygulaması İçin Personel Sayısının Tepiti 185
4.2.4.2.Değerleme Uygulaması İçin Bordro Hesaplaması..... 186
4.2.4.3.Değerleme Uygulaması İçin Yıllık Personel Maliyetleri – Pozisyon Net Maaşlar Tespiti……..... 189
4.2.4.4.Değerleme Uygulaması İçin İnsan Kaynakları Maliyetleri Tespiti 190
4.2.5.Değerleme Uygulaması İnsan Kaynağı Değeri Hesaplamasında Kullanılan Kavramlar ve Hesaplamalar..... 202
4.2.5.1.İK Primi……..... 202
4.2.5.2.Açlık Sınırı (Geçimlik Ücret Düzeyi) 203
4.2.5.3.Personel Devir Oranı ve Ortalama Çalışma Süresi 203
4.2.5.4.İK Amortismanı. 205
4.2.6.Değerleme Uygulaması Muhasebe Yevmiye Kayıtları..... 207
4.2.6.1.Değerleme Uygulaması Personel Bordrosu Muhasebe Kaydı 208
4.2.6.2.Değerleme Uygulaması İK Yatırım Maliyeti Muhasebe Kaydı 209

4.2.6.3.Değerleme Uygulaması İnsan Kaynağı Yatırım Maliyeti Amortismanı Muhasebe Kaydı……..... 210
4.2.6.4.Değerleme Yılı İnsan Kaynağı Prim Değeri Muhasebe Kaydı..... 211
4.2.6.5.Değerleme Uygulaması Muhasebe Büyük Defter Kayıtları 213
SONUÇ..... 218
KAYNAKÇA 232

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1 : İnsan Kaynakları Muhasebesi Tarihi Gelişim Aşamaları 9
Tablo 2: İnsan Kaynaklarına Gelecekte Yapılacak Ücret Ödemelerinin Bugünkü Değeri 42
Tablo 3: Çalışanların Yaş ve Niteliklerine Göre Dağılımı 44
Tablo 4: Çalışanların Yaş ve Niteliklerine Göre Yıllık Ortalama Kazançları 44
Tablo 5: Nitelikli Çalışanların Gelecekteki Kazançlarının Bugünkü Değeri 45
Tablo 6 : Hisse Senedlerinin Gerçeğe Uygun Değeri 104
Tablo 7: Bayram A.Ş. 2015 & 2016 Yılları Defteri Kebiri 106
Tablo 8 : Örnek Uygulama Pozisyonlara Göre Personel Sayıları 116
Tablo 9 : Örnek Uygulama Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar .. 117
Tablo 10 : Örnek Uygulama Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler 117
Tablo 11 : Örnek Uygulama Niteliklerine Göre Giderlerin Dağılımı 117
Tablo 12 : Örnek Uygulama Genel Yönetim Giderleri 118
Tablo 13 : Örnek Uygulama Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri 119
Tablo 14 : Örnek Uygulama Kilit Yöneticelere Ücret Olarak Sağlanan Menfaatler 119
Tablo 15 : Örnek Uygulama Kıdem Tazminatı Ve İzin Karşılıkları 121
Tablo 16 : Kıdem Tazminatı Yükümlülüğünün Hesaplanmasında Kullanılan Varsayımlar 121
Tablo 17 : Kıdem Tazminatında Dönem İçi Hareketler 121
Tablo 18 : İzin Karşılığında Dönem İçindeki Hareketler 122
Tablo 19 : Örnek Uygulama Firma Kilit Yöneticleri Pozisyon Bilgileri 122
Tablo 20 : Örnek Uygulama Firma Pozisyonlara Göre Ortalama Personel Sayıları 123

Tablo 21 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Ortalama Olarak Kabul Edilen Bordro Hesaplaması 124
Tablo 22 : 2016 Yılı İçin Ortalama Olarak Kabul Edilen Personel Maliyetleri 125
Tablo 23 : 2016 Yılı İçin Ortalama Olarak Kabul Edilen Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri 125
Tablo 24 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Toplam Personel Giderleri 125
Tablo 25 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Bordro Varsayımı 126
Tablo 26 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Maliyetleri 126
Tablo 27 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri 126
Tablo 28 : Örnek Uygulama Pozisyonlara Göre Maliyetler Ve Net Maaşlar 127
Tablo 29 : Örnek Uygulama 2016 Yılı İnsan Kaynakları Maliyetleri 129
Tablo 30 : Örnek Uygulama Pozisyonlara Göre Maliyetlerin Yüzdelik Dağılımı . 130
Tablo 31 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Çalışanlara Sağlanan Faydalar 131
Tablo 32 : Örnek Uygulama Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler 132
Tablo 33 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Sosyal Yardımlar 132
Tablo 34 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Sağlanan Faydalar 133
Tablo 35 : Örnek Uygulama İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar 134
Tablo 36 : Örnek Uygulama İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar 135
Tablo 37 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Toplam Çalışanlara Sağlanan Faydalar Maliyetler 135
Tablo 38 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Yatırım Maliyetleri 136
Tablo 39 : Örnek Uygulama Edinim Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı . 137
Tablo 40 : Örnek Uygulama Geliştirme Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı 138
Tablo 41 : Örnek Uygulama Elde Tutma & Koruma Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı 138
Tablo 42 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Toplam Yatırım Maliyetleri 139
Tablo 43 : Örnek Uygulama Firma 2016 Yılı İnsan Kaynağı Primi 141
Tablo 44 : Örnek Uygulama Firma 2016 Yılı İnsan Kaynağı Primi 151

Tablo 45: Örnek Uygulama Çalışanlara Sağlanan Net Fayda Üzerinden İnsan Kaynağı Değeri 152
Tablo 46 : Örnek Uygulama Toplam İnsan Kaynağı Değeri 153
Tablo 47 : Örnek Uygulama Toplam İnsan Kaynağı Değeri Amortismanı 153
Tablo 48 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Bordro Varsayımı 155
Tablo 49 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Maliyetleri 155
Tablo 50 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri 155
Tablo 51 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Toplam Yatırım Maliyetleri 157
Tablo 52 : Örnek Uygulama Çalışanlara Sağlanan Net Fayda Üzerinden İnsan Kaynağı Değeri 160
Tablo 53: Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Geçiçi Mizan 164
Tablo 54 : Değerleme Yılı Pozisyonlara Göre Personel Sayıları 179
Tablo 55 : Değerleme Yılı Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kağsamında Borçlar ... 180
Tablo 56 : Değerleme Yılı Firma Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler..... 180
Tablo 57 : Değerleme Yılı Niteliklerine Göre Giderlerin Dağılımı 181
Tablo 58 : Değerleme Yılı Genel Yönetim Giderleri..... 181
Tablo 59 : Değerleme Yılı Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri 182
Tablo 60 : Değerleme Yılı Kilit Yöneticelere Ücret Olarak Sağlanan Menfaatler . 182
Tablo 61 : Değerleme Yılı Kıdem Tazminatı Ve İzin Karşılıkları 183
Tablo 62 : Değerleme Yılı Kıdem Tazminatı Yükümlülüğünün Hesaplanmasında Kullanılan Varsayımlar 183
Tablo 63 : Değerleme Yılı Kıdem Tazminatında Dönem İçi Hareketler 184
Tablo 64 : Değerleme Yılı İzin Karşılığında Dönem İçi Hareketler 184
Tablo 65 : Örnek Uygulama Firma Kilit Yöneticleri Pozisyon Bilgileri 185
Tablo 66 : Değerleme Yılı Firma Pozisyona Göre Ortalama Personel Sayıları..... 185
Tablo 67 : Değerleme Yılı İçin (2017) Ortalama Olarak Kabul Edilen Bordro Örneği 186
Tablo 68 : Değerleme Yılı İçin (2017) Ortalama Olarak Kabul Edilen Personel Maliyeti 186

Tablo 69 : Değerleme Yılı İçin (2017) Ortalama Olarak Kabul Edilen Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri..... 187
Tablo 70 : Değerleme 2017 Yılı Toplam Personel Giderleri..... 187
Tablo 71 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Bordro Varsayımı .. 188
Tablo 72 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Maliyetler..... 188
Tablo 73 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri varsayımı 189
Tablo 74 : Değerleme Yılı Pozisyonlara Göre Yıllık Maliyetler ve Net Maaşlar... 190
Tablo 75 : Değerleme Yılı Pozisyonların Maliyete Göre Yüzdelik Dağılımı..... 191
Tablo 76 : Değerleme Yılı Firma İnsan Kaynakları Maliyetleri..... 192
Tablo 77 : Değerleme Yılı Firma Çalışanlara Sağlanan Faydalar 193
Tablo 78 : Değerleme Yılı Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler..... 194
Tablo 79 : Değerleme Yılı Sosyal Yardımlar Dağılımı 194
Tablo 80 : Değerleme Yılı Firma Toplam Sağlanan Faydalar..... 195
Tablo 81 : Değerleme Yılı İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar 196
Tablo 82 : Değerleme Yılı İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar..... 197
Tablo 83 : Değerleme Yılı Çalışanlara Sağlanan Toplam Faydalar Dağılımı 197
Tablo 84 : Değerleme Yılı Firma Yatırım Maliyetleri..... 198
Tablo 85 : Değerleme Yılı Edinim Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı 199
Tablo 86 : Değerleme Yılı Geliştirme Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı200
Tablo 87 : Değerleme Yılı Elde Tutma & Koruma Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı 200
Tablo 88 : Değerleme Yılı Firma Toplam Yatırım Maliyetleri 201
Tablo 89 : Değerleme Yılı Firma İnsan Kaynağı Primi..... 202
Tablo 90 : Değerleme Yılı Çalışanlara Sağlanan Fayda Üzerinden İK Değeri 204
Tablo 91 : Değerleme Yılı Firma Toplam İK Değeri..... 205
Tablo 92 : Değerleme Yılı Firma Toplam İK Amortismanı 206
Tablo 93 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Bordro Varsayımı .. 207
Tablo 94 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Maliyetler..... 207
Tablo 95 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri varsayımı 207
Tablo 96 : Değerleme Yılı Firma Toplam Yatırım Maliyetleri 209

Tablo 97 : Firma Yıllar İtibariyle Birikmiş Toplam Yatırım Maliyetleri 210
Tablo 98 : Firma Yıllar İtibariyle Birikmiş Toplam Yatırım Maliyetleri Amortismanı 211
Tablo 99 : Değerleme Yılı Çalışanlara Sağlanan Fayda Üzerinden İK Değeri 212
Tablo 100 : Cari Dönem Ç.S. Net Fayda Üzerinden Düzeltme İK Değeri 212
Tablo 101 : Değerleme Yılı 2017 Yılı Firma Geçiçi Mizan 216
Tablo 102 : 2016 & 2017 Yılı Net İnsan Kaynağı Aktif Değeri 216

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1 : İnsan Sermayesinin Unsurları 16
Şekil 2 : İnsan Kaynakları Tarihi (Fiili) Maliyet Modeli 32
Şekil 3 : Tarihi Tedarik Maliyetleri 34
Şekil 4 : İnsan Kaynakları Yenileme Maliyeti Yöntemi 37
Şekil 5 : Bireyin Beklenen Fark Edilebilir Değerini Etkileyen Faktörler 48
Şekil 6 : Grubun Değerini Belirleyen Faktörler 50
Şekil 7 : Skandia Kılavuzu 56
Şekil 8 : Dengeli Puan Tablosu 58
Şekil 9 : TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına Göre Ücretli İzinler . 66
Şekil 10 : İnsan Kaynakları Maliyetleri 112

KISALTMALAR

AAA	American Accounting Association - Amerikan Muhasebeciler Birliği
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB	Financial Accounting Standards Board - Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (ABD)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles - Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (ABD)
HRRC	Human Resource Replacement Cost - İnsan Kaynakları Yenileme Maliyeti
IFRS	International Financial Reporting Standards - Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IAS	International Accounting Standards – Uluslararası Muhasebe Standartları
İK	İnsan Kaynağı
İKM	İnsan Kaynakları Muhasebesi
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
PERYÖN	Türkiye İnsan Yönetimi Derneği
TAS	Turkey Accounting Standards - Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YTTK	Yeni Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

Yaşadığımız çağın en belirgin özelliği "değişim"dir. Bilgi toplumu, bilgi çağı olarak da adlandırılan bu dönemde toplumun her kesimi ve tüm kurumları bu değişimden nasibini almaktadır. Mal ve hizmet üreten iktisadi birimler olarak işletmeler de doğal olarak bu değişimden çok fazla etkilenmişlerdir. Tüketim alışkanlıkları, üretim yöntemleri, pazarın yapısı, rekabetin boyutları, işletme paydaşları, paydaş beklentileri gibi işletmeler için hayati öneme sahip birçok alanda değişimler yaşanmıştır.

Günümüzde bu değişim ve gelişmelere bağlı olarak bilgi yoğun, teknik beceri gerektiren sektörler ve işletmelerin önemi artmıştır. İşletmelerin sahip oldukları kaynaklar / varlıklar, klasik muhasebe anlayışının kavramlarıyla ifade edilmeyecek anlamlar kazanmıştır. Paralel bir değişim de emek yoğun işletmelerin tüm ekonomi içindeki paylarında yaşanan artışlarda olmuştur. Hangi sektörde, hangi faaliyet alanında olursa olsun işletmelerde insan kaynağı, işletmeler açısından hayati bir unsur olarak kabul edilmeye başlanmıştır.

İşletmeler açısından dışsal çevreyi ve piyasa koşullarını veri kabul edersek, benzer fiziksel varlıklara sahip, aynı sektörde faaliyet gösteren iki işletmeyi farklı kılan temel unsur veya unsurlar nelerdir? Konuyu daha iyi irdeleyebilmek için verilebilecek birçok cevabı olan bu basit soruyu şöyle de sorabiliriz. Bu benzer iki işletmeyi verimlilikleri ve piyasa değerleri açısından neler farklılaştırmaktadır?

Yukardaki sorular için işletmelerin faaliyette bulunduğu zaman dilimi ve faaliyet alanı, sektörü dolayısıyla üretim modelleri hayati önem taşımaktadır. Bu soru veya sorular bu çalışmaya konu olan insan kaynakları muhasebesini; muhasebe biliminin içinde yaşadığımız bilgi çağında ihtiyaç duyduğu bilgiyi üretip

üretemediğini ve nelere gereksinim duyduğunu anlamamızı sağlayacağı için önemlidir.

1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği tarafından kurulan "insan kaynağı muhasebesi komitesi" tarafından, "insan kaynağına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve elde edilen verileri işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına iletmek işlevini üstlenen muhasebe işlemleri", insan kaynakları muhasebesi olarak tanımlanmıştır. İşletmelerde fiziksel kaynakların yanında iyi eğitimli, deneyimli, yaratıcı, takımla çalışabilen, yenilikçi, iyi insan ilişkileri olan, örgütsel bağlılığı ve iş tatmini yüksek, işletme hedeflerini içselleştirmiş, sorumluk alabilen insan kaynağına sahip işletmeler, küresel rekabet ortamında ayakta kalabilmekte, ön plana çıkabilmektedirler. Özelikle ileri teknoloji, bilişim işletmeleri ve emek yoğun sektörlerde insan kaynağı, işletmelerin hedeflerine ulaşmalarını sağlayan en önemli unsur haline gelmiştir.

Geleneksel muhasebe sistemi, tarihsel olarak imalat işletmeleri uygulamaları kapsamında ortaya çıkmış ve geliştirilmiştir. Bu sistem maliyet tabanlı bir yaklaşımla işletme faaliyetlerini değerler. Günümüzde birçok işletmede, işletmelerin defter değeri ile piyasa değeri arasında önemli derecede farklar ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu farklar geleneksel muhasebe yaklaşımı içerisinde "şerefiyeler" adı altında muhasebeleştirilir. Literatürde işletmelerin finansal tablolara yansımayan, gizli kalan, değerlenmeyen varlıkları daha çok entelektüel sermaye kavramıyla açıklanmaya çalışılmaktadır. Entelektüel sermayenin bileşenlerinden kabul edilen insan sermayesi, insan kaynakları muhasebesinin merkezinde yer alır.

İnsan Kaynakları Muhasebesi literatüre 1960'lı yıllarda girmesine rağmen özellikle "İnsan Kaynakları Yönetimi" kavramının genel kabul gördüğü ve Amerikan – Japon işletmeleri arasında yoğun rekabetin yaşandığı yıllarda bağımsız bir kavram ve bir uygulama olarak ele alınmaya başlanmıştır. İnsan kaynaklarına ilişkin tüm bilgileri toplayan, sınıflandıran, kayıtlayan ve ilgililere raporlayan bilgi sistemi olarak insan kaynağı muhasebesi, çalışanların doğrudan ve dolaylı tüm maliyetleri dikkate alır; ayrıca çalışanın değerini ölçen bir yaklaşım sunar, sunmaya çalışır.

Geleneksel muhasebe yaklaşımına göre çalışan için katlanılan tüm maliyetler gider olarak değerlendirilir. Bu yaklaşımın doğal sonucu olarak işletmenin etkinliği ve kârlılığı finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılmaz. İnsan kaynakları muhasebesi geleneksel muhasebeden farklı olarak işletmenin net gelirini daha doğru ölçmekte ve yönetimin etkinliğinin daha gerçekçi ölçülmesini sağlamaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi sadece çalışanların işletmeye maliyetlerini tespit etmek için kurulmuş bir sistem değildir. Aksine çalışanı merkeze alan, insan kaynağının doğru yönetilmesini hedefleyen bir düşünce sistemidir.

İnsan kaynakları muhasebesi uygulamalarının sağlıklı işleyebilmesi için geliştirilmeye müsait, sürekli güncellenen bir veri bankasına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaca ek olarak işletme faaliyet konusu için doğru planlama modelleri geliştirilmesi gerekmektedir. İnsan kaynakları muhasebesi için herkes tarafından kabul edilmiş veya yasal dayanağı olan standartların olmayışı da önemli bir güçlük olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhtemel ölçme, değerleme tekniklerinin karmaşıklığı; bu tekniklerin nesnel, objektif, doğrulanabilir olmayacağı endişesi; sektörel ve piyasa ölçeğinde verilere ihtiyaç duyması; hesaplamalardaki maliyet ve hız unsuru diğer önemli problemler olarak önümüzde durmaktadır. TMS'ları içerisinde insan kaynakları faaliyetlerini düzenleyen bazı düzenlemeler bulunmakta ve bu düzenlemeler insan kaynakları faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda bazı kolaylıklar sağlamaktadır. Bu çalışmayla, ülkemiz için yeni sayılabilecek ve yeteri düzeyde akademik çalışmanın henüz yapılmadığı TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standartları incelenecek; insan kaynakları muhasebesi uygulamalarıyla karşılaştırmalar yapılarak değerlendirilecektir.

Muhasebe disiplini açısından, insan sermayesini bir varlık olarak değerlendirmek önemli bir çelişkiyi de kendi içinde barındırmaktadır. Varlıklar ticari değişim değeri olan ve firmaca sahip olunan ekonomik değerlerdir. Çalışanların ticari bir değişim değerinin olmaması ve çalışanlar üzerinde bir mülkiyet hakkı bulunmaması önemli bir çelişkidir. Çalışanların bir varlık olarak kabul edilmesi hem

ahlaki açıdan hem de çalışanların motivasyonlarını olumsuz etkileyeceği hususunda da önemli bir tartışma söz konusudur. Bu çalışmayla insan kaynakları muhasebesi uygulamalarının tartışmalı konuları ve sorunlar ele alınacak ve çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılacaktır.

Tüm bu tartışmalar ve güçlükler insan kaynakları muhasebesinin çözümüne işaret ettiği sorunları ve sağlayacağı faydaları görmezden gelmemize bir neden teşkil etmez. Bu çalışmayla konuyla ilgili literatüre bir katkı sunulmasını arzulamaktayım.

BİRİNCİ BÖLÜM
İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

1.1. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KAVRAMI

Yaşadığımız çağın "bilgi çağı" olarak adlandırılmasının belki de en önemli nedeni değişimin her alanda yaşanması, değişimin ana kaynağının ve itici gücünün bilgi olması ve bilginin kendini tekrar tekrar katlayarak üretmesidir. Mal ve hizmet üreten iktisadi birimler olarak işletmeler de doğal olarak bu değişimden çok fazla etkilenmişlerdir (Erkuş, 2004, s. 307). Bu değişimlerden işletmeler açısından belki de en kritik olanı, temel üretim faktörü olarak kabul edilen "emek" faktöründe yaşanan köklü niteliksel değişim ve "bilgi"nin bir üretim faktörü (Alagöz & Özpeynirci, 2007, s. 169) olarak kabul edilmesi gerektiği anlayışıdır. İşletmeler açısından küresel ölçeklerde rekabet somut bir gerçeklik olarak kendisini dayatmaktadır (Bakan, Doğan, & Kıllı, 2013, s. 1). Rekabetin ve ayakta kalmanın belirleyici unsurları hız, esneklik, yenilik, bilgiye erişme, bilgi üretebilme, etkinlik, nitelik, özgün olma gibi unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çağımızda, işletmelerin verimliliği, rekabet edebilirliği, kârlılığı, piyasa değeri vb. işletmelerin sahip olduğu entelektüel sermaye tarafından belirlendiğini rahatlıkla söyleyebiliriz. En basit şekliyle entelektüel sermaye, "duyumsanmayan ve görünmeyen varlıklar olarak, bir işletmenin sahip olduğu kayıtlı bilgiler ve işletmedeki çalışanların bilgi, beceri ve deneyimleri" şeklinde tanımlanmaktadır (Yörük & Erdem, 2008, s. 398). En genel ve sade tanımıyla entelektüel sermaye "işletmeye piyasada rekabet avantajı sağlayan, işletme çalışanlarının bildiği her şeyin toplamı"dır (Steward, 1991, s. 47).

İnsan kaynağı, işletmelerde maddi varlıkların etkinliğini artıran entelektüel sermaye kavramının en önemli unsurudur. Literatürde en geniş kabul edilen tanımıyla insan kaynakları, "bireylerin sahip olduğu bilgi, beceri ve yetenekleri ile işletme amaçlarını gerçekleştirmek için bireylerin bir araya gelmesinden doğan kolektif deneyim, know-how ve becerinin birleşimi" şeklinde tanımlanır (Erhan, 2003, s. 27). Günümüzde küreselleşmeyle beraber insan kaynaklarının, değişen şirket yapılarıyla beraber daha stratejik bir öneme sahip olmaya başladığı görülmektedir.

"Muhasebe bilimi / bilgi sistemleri tarihsel olarak günlük yaşamda bir ihtiyaca cevap vermek için doğmuş, şekillenmiş ve gelişmişlerdir. Muhasebe biliminde bu değişimi ve gelişimi besleyen temel etkenler genel olarak ticaret, din, hukuk sistemleri, devlet, bilim ve teknolojidir" (Gökgöz, 2011, s. 175). İşletmeleri bir organizmaya benzetirsek bu yaşayan organizmaların gören gözü, işiten kulağı ve çevresel bir etkiye tepki üretecek verileri beyine yönlendiren bir sinir sistemi / bilgi sistemi olarak muhasebe bilimi, dünyada ve ülkemizde yaşanan değişime paralel olarak bazı değişim ve gelişmeler göstermiştir.

İşletmelerde insan faktörünü önemli bir kaynak ve aynı zamanda sermaye olduğu görüşünün ilk kez Adam Smith tarafından ele alındığı kabul edilir (Brummet R. , 1977, s. 37). Muhasebecilerin insan kaynağı kavramına ilgileri 1960'lı yılların başlarına kadar uzanır (American Accounting Association, 1973, s. 169) İnsan kaynağı muhasebesiyle ilgilenen ve bu konuda çalışmalar yapan kişilerden ilki Rensis Likert'dir (Karacan, 2004 a). İnsan kaynakları muhasebesi kavramının en geniş tanımı 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği tarafından kurulmuş olan "insan kaynağı muhasebesi komitesi" tarafından yapılmıştır. Komitenin yaptığı tanıma göre insan kaynakları muhasebesi "insan kaynaklarına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve elde edilen verileri işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına iletmek işlevini üstlenen muhasebe işlemleri" nin tümüdür (American Accounting Association, 1973, s. 169). İnsan kaynakları muhasebesinin işe alım ve yerleştirme için yapılan ölçümlerin yanı sıra çalışanların eğitimi, gelişimi ve çalışanların ekonomik değerinin ölçümü ile ilgili tüm masrafların ve çalışanlara yapılan çeşitli yatırımların da dahil olduğu tüm işlemlerin çok geniş bir ölçümünü içerdiği kabul edilmektedir (Your Article Library, 2014).

1.2. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN ÖNEMİ

Mal ve hizmet üreten iktisadi birimler olarak işletmeler günümüzde yaşanan değişimden çok fazla etkilenmişlerdir. Tüketim alışkanlıkları, üretim yöntemleri, pazarın yapısı, rekabetin boyutları, işletme paydaşları, paydaş beklentileri gibi işletmeler için hayati öneme sahip birçok alanda değişimler yaşanmıştır. Günümüzde bilgi yoğun, teknik beceri gerektiren sektörler ve işletmelerin önemi artmıştır. Aynı şekilde emek yoğun işletmelerin tüm ekonomi içindeki payında artış yaşanmıştır. Hangi sektörde, hangi faaliyet alanında olursa olsun insan kaynağı, işletmeler açısından hayati bir unsur olarak kabul edilmeye başlanmıştır.

İşletmelerin sahip oldukları kaynaklar, günümüzde yeni anlamlar kazanmıştır. İşletmelerde fiziksel kaynakların yanında iyi eğitimli, deneyimli, yaratıcı, takımla çalışabilen, yenilikçi, iyi insan ilişkileri olan, örgütsel bağlılığı ve iş tatmini yüksek, işletme hedeflerini içselleştirmiş, sorumluk alabilen insan kaynağına sahip işletmeler, küresel rekabet ortamında ayakta kalabilmekte, ön plana çıkabilmektedirler. Özelikle ileri teknoloji, bilişim işletmeleri ve emek yoğun sektörlerde insan kaynağı, işletmelerin hedeflerine ulaşmalarını sağlayan en önemli unsur haline gelmiştir.

İnsan kaynakları muhasebesi ile işletmelerin insan kaynaklarının maliyetini hesaplamak, insan varlık değerlemesini yapmak ve yönetim ile ilgili daha güvenilir kararlar almak mümkün olacaktır.

Bu çerçevede değerlendirince insan kaynakları muhasebesi (Selimoğlu, 2001, s. 32-33);

- ✓ İnsan kaynaklarına yapılacak yatırımların aktifleştirilmesi ve gelecekteki hizmet süreleri itibariyle takip edilmesinde yol gösterici olmaktadır. Ayrıca, gelecekte yapılacak ödemelerle ilgili olarak tahakkuk eden maliyetlerin işletme yönetimine kararlarında yardımcı olacaktır.
- ✓ İnsan kaynakları ile ilgili bilgiler finansal raporlarda yer alacağından bu raporları kullanan bilgilerle kullanıcılar alacakları kararlarda daha etkin ve tutarlı analizler yapabilecektir.

- ✓ Hazırlanacak finansal raporlar, insan kaynaklarına ilişkin bilgileri de içereceğinden daha kapsamlı olarak hazırlanacakları için finansal raporlara bir bütünlük kazandıracak, kullanıcıların daha tutarlı kararlar almasına yol açacaktır.

1.3. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

İnsan kaynakları muhasebesi 1.700' lü yıllarada yaşamış iktisatçı Adam Smith'e kadar dayandırılır. Bununla beraber , "insan sermayesinin değerini hesaplama yönteminin ilk defa İngiltere'de William Petty'nin yazdığı ve 1676 yılında yayınladığı Politik Aritmetik kitabında denendiği" görülmektedir (Gebauer & Wall, 2002). Likert, 1960'lı yılların başlarında insan kaynakları muhasebesi konusunda insan kaynağının hem fiziksel hem de finansal olarak değerini ve maliyetini belirlemek amacıyla bazı modelleri gündeme getirmiştir (Mckınney & Ferrıs, 1984, s. 53). Çalışanların entelektüel değerlerine yönelik ilgi 1960'lı yılların ortalarında Roger G. Hermanson'un çalışmalarıyla başlamıştır. Hermanson çalışanlara ilişkin değerin finansal raporlarda gösterilmesiyle ilgili çalışmaları "İnsan Varlıkları Muhasebesi" kavramında birleştirilmiştir. Hermanson, insan varlıklarını diğer varlıklardan ayırmakta en büyük güçlüğün insan varlığının değerlemesiyle ilgili olduğu sonucunu ifade etmiştir (Roslender, 2000). İnsan kaynakları muhasebesi kavramını ilk kullanan Eric G. Flamholtz'dur. Flamholtz "insan kaynakları muhasebesi" kavramının yönetim muhasebesi çerçevesinde ele almış, kavramın bu alanda bilgi sağlamaya yönelik potansiyeline dikkat çekmiştir. İKM ile ilgili olarak yapılan çalışmalar, 1980 yılına kadar devam etmiş ancak 1980 yılından sonra 1990'lı yılların ortalarına kadar pek gündeme gelmemiştir. Sonraki yılarda insan kaynağı kavramının güncellik kazanması ve personel yönetimi yerine İKY kavramının genel kabul görmesi İKM'ne ilgiyi tekrar artırmıştır.

İşletmelerde personel yönetimi kavramı yerine insan kaynakları yönetimi kavramının genel olarak kabul görmesiyle, insan kaynakları muhasebesinin uygulanmasında da bir değişim yaşanmıştır. Buna paralel olarak insan kaynakları muhasebesi başlı başına bir kavram olarak veya entelektüel sermaye kavramı

kapsamında ele alınmakta olsa da artık özel olarak ele alınması ve belli normlara oturtulması gereken bir konu halini almıştır (Selimoğlu, 2001, s. 21).

Son yıllarda, İnsan Kaynakları Muhasebesi tek başına bir kavram olarak ya da "Yeşil Muhasebe" ve "Entelektüel Sermaye" kavramları içinde ele alınmaktadır (Selimoğlu, 2001, s. 23-24). İnsan kaynakları ile ilgili bilgilerin işletmenin yönetim ve kararlarını daha fazla etkilemeye başlaması ve bu konudaki çalışmaların artması nedeniyle insan kaynakları muhasebesinin tarihsel olarak beş gelişim aşamasından geçtiği gözlemlenmektedir (Flamholtz, Bullen, & Huan, 2002).

Tablo 1 : İnsan Kaynakları Muhasebesi Tarihi Gelişim Aşamaları

Dönem	İKM Gelişim Aşamaları
1960-1966	İlişkili teorilerden İKM'nin temel kavramlarının türetilmesi
1967-1970	Temel akademik araştırmalarla ölçüm modellerinin geliştirilmesi
1971-1977	İKM'ye olan ilginin hızla artması
1978-1980	İKM'ye olan ilginin akademik anlamda ve örgütlerde azaldığı dönem
1981- …	İKM'nin pratik uygulamalarına ilginin uluslararası düzeyde yenilendiği dönem

Kaynak: Flamholtz, Bullen ve Huan, "Human Resource Accounting: A Historical Perspective And Future Implications", 2002.

1.4. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBE SİSTEMİNİN ANA HEDEFLERİ

Günümüzde insan kaynağı bir işletmenin hedeflerine ulaşmalarını sağlayan en önemli unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle işletmeler açısından insan kaynaklarının en doğru biçimde yönetilmesi önemlidir. Bu bilgiler ışığında işletmelerde insan kaynağının doğru değerlendirilmesi, doğru bir şekilde kullanılması,

yönetim ve işletme ilgili taraflarına sağlıklı bilgi sağlanması insan kaynakları muhasebesinin ana hedeflerini oluşturmaktadır.

Suvacı ve Subaşına göre İKM sisteminin ana hedefleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Suvacı & Subaşı, 2014);

- ✓ Kurumda doğru ve etkin yönetim kararları geliştirilmesi ve uygun maliyetli sonuçlara ulaşılması için insan kaynaklarının doğru değerlendirilmesi,
- ✓ Kurumların yönetimi tarafından insan kaynağının doğru kullanımının sağlanması için gerekli bilgilerin elde edilmesi ve ilgili birimlere iletilmesi,
- ✓ Kurumun insan varlıklarının korunması, tükenmişlik veya takdir edilmişlik anlamında insan varlıklarının analizinin yapılması,
- ✓ Kurumda yönetim ilkeleri geliştirilmesine yardımcı olmak için çeşitli uygulamaların mali sonuçlarını değerlendirerek geleceğe yönelik doğru kararlar alınmasına destek olmak,
- ✓ Muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında bulunan bilgilerin açıklandığı raporlar ile insan kaynakları değerleme işlemlerini kolaylaştırmak,
- ✓ Kurumun yapmakta olduğu işin tanıtımı, gerekli transferlerin yapılması, gerekli tasarrufların belirlenmesi, bazı birimlerin işlevselliğinin tespit edilmesi ve yeni yurt dışı iştirakleri sağlanması ile tahsis kararları alınması için bütçe üzerindeki etkinin belirlenmesine yardımcı olmak.

Bir işletmede insan kaynağı muhasebesine ilişkin sistem kurulurken ana hedeflere hizmet edecek bir sistem oluşmasına dikkat edilmesi gerekir. Etkin ve verimli bir işletme yönetiminin yaratılması için kurulacak insan kaynakları muhasebe sistemi ile ilgili bazı amaçlar belirlenmiştir (Brummet & Flamholtz, 1969);

- ✓ Yönetimin temel fonksiyonları olan planlama ve kontrol problemlerinin tespiti ve tanımlanması, alternatif çözümlerin

araştırılması, değerlendirilmesi ve seçimi, amaçlarla ilişkili olarak sonuçların geliştirilmesi ve yapılacak işlerin raporlanması konularında işletme yönetimine yardımcı olmak,

- ✓ Biçimsel organizasyonlardaki çalışanların değerlerinin belirlenmesi ve kapsamlarının açıklanması ile ilgili teorik yapının geliştirilmesi,
- ✓ Ölçüm metotlarının belirlenmesi ile ilgili yaklaşımların faaliyet sistemi içinde oluşturulması,
- ✓ Organizasyondaki çalışanların değerlerinin ve maliyetlerinin ölçülmesiyle ilgili güvenilir ve geçerli metotların geliştirilmesidir.

1.5. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN AMAÇ VE GÖREVLERİ

İnsan kaynağı muhasebesi açısında tüm genel ve işlevsel amaçlar bir arada düşünüldüğünde ortaya çıkan tek bir amaç vardır ki o da daha etkin ve verimli bir işletme yönetiminin yaratılmasıdır.

İnsan kaynakları muhasebesinin işletme açısından öncelikli amacı insan kaynaklarının etkin ve verimli olarak planlanması ve kontrol edilmesini sağlayacak verilerin oluşmasını sağlamaktır (Flamholtz, Bullen, & Huan, 2002). İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynağına ait bilgileri tanımlayan, ölçen ve bu bilgileri ilgili bölümlere ileten bir süreç olarak tanımlanır.İnsan kaynakları muhasebesinin üç ana fonksiyona sahip olduğu düşünülmektedir (Flamholtz, Bullen, & Huan, 2002);

- ✓ Örgütsel kaynak olarak, insanların maliyet ve değerleri hakkında sayısal bilgi sağlamak.
- ✓ Karar vermeyi sağlamada analitik çerçeve olarak hizmet etmek.
- ✓ Yöneticileri insan kaynaklı bakış açısı edinme konusunda motive etmek.

İşletmelerin insan kaynakları muhasebesine olan ihtiyaçları aşağıdaki gibidir (Patel, 2005, s. 16);

- ✓ İşletmelerde yöneticilerin en temel işi, işletmenin uzun ve kısa vadeli hedeflerini gerçekleştirmek için bazı kaynakların kullanılmasını sağlamaktır. Diğer kaynakların dışında insan kaynaklarının da aslında işletme için önemli bir kaynak olduğu gerçeği kabul edilmekle birlikte

geleneksel muhasebede insan kaynaklarına ait bilgilerin yöneticilere sunulmaması işletme açısından eksik değerlendirmeye yol açabilmektedir.

- ✓ Geleneksel yöntemde, gelirin ölçülmesi tam olarak iş performansını yansıtmamaktadır. İnsan kaynaklarına ait giderler, cari gelirler ile karşılaştırılmakta, hizmet yılları boyunca amorti edilmesi gereken yatırımlar olarak dikkate alınmamaktadır.

- ✓ Geleneksel insan kaynakları yatırımı uygulamasının, işletmenin uzun vadeli başarısına ve finansal sermayeye zarar verebilecek yönetim kararlarının alınmasına sebep olma olasılığı vardır.

- ✓ İnsan kaynaklarının muhasebe sistemine dahil edilmemesi halinde işletme yönetimi tarafından insan kaynakları ile ilgili alınan kararların etkisinin açık ve doğru olarak algılanamaması ihtimali bulunmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesi yukarıda açıklanan ihtiyaçları karşılamaya yönelik belirli amaçlar benimser. Bunlar (Patel, 2005, s. 15);

- ✓ İnsan gücü kullanımına yönelik yeni ölçüm teknikleri geliştirmek,
- ✓ Uzun vadeli planlama ve bütçelemeye olanak sağlamak,
- ✓ Terfi, transfer, eğitim, emeklilik ve tasarruflara ilişkin kararların alınmasında destek olmak,
- ✓ İnsan kaynaklarına yapılan harcamaların geri dönüşünün değerlendirilmesini sağlamak,
- ✓ Organizasyon için çalışacak iyi ve verimli personelin işe yerleştirilmesine hizmet etmek,
- ✓ Çalışanlara eğitim vererek, insan kaynağı değerinin arttırılmasını ve onların motive edilmesini sağlamak,
- ✓ İşletmenin insan kaynağının yeterliliğini, nitelik ve sayı bakımından tespit etmektir.

İnsan kaynağı muhasebesinin genel amaçlarının yanı sıra işlevsel amaçları da vardır (Blau, 1978, s. 2);

- ✓ İnsan kaynaklarının kullanımının etkin olarak gözlemlenmesinde üst düzey yönetime yardımcı olmak,

- ✓ Varlıkların korunması, kullanılması ve değerlendirilmesi gibi konular bağlamında varlık kontrolü için sınırlamaların belirlenmesi,

- ✓ Çeşitli uygulamaların finansal yoldan açıklanmasını sağlayarak yönetim ilkelerinin gelişmesine yardımcı olmak,

- ✓ Örgütün maliyet tasarrufu ile ilgili amaçlarını gerçekleştirmede insan kaynaklarının korunması, geliştirilmesi, dağıtılması ve temini hakkında yönetimin alacağı kararlarda maliyetle ilgili bilgilerin sağlanmasıdır.

1.6. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNDE SINIRLAMALAR

Artan rekabet, teknolojik gelişmeler ve küresel ölçekte yaşanan değişimle beraber insan kaynakları yönetimi işletmelerde bir ihtiyaç olarak geniş bir kabul görmeye başladı. Bu ihtiyaca paralel olarak insan kaynakları muhasebesine olan ilgili de artmıştır.

İnsan kaynakları muhasebesi işletmede çalışanların hem maliyetlerini hem de değerinin ölçülmesiyle ilgili alanlarda çalışmalar yapar. İnsan kaynakları muhasebesinde sınırlamalar genel olarak çalışanların bir varlık olarak kabul edilmesi ve değerinin tespiti alanlarında karşımıza çıkmaktadır. Bununla beraber çalışanın varlık olarak kabul edilmesi fikrine etik olarak yapılan eleştiriler de vardır. İKM uygulamaları ile ilgili "geçerli, güvenilir, belirgin ve kesin" kuralların ve standartların olmayışı da uygulama alanını daraltmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesinde uygulamalarda yaşanan sıkıntılar ve sınırlamalar şöyledir (Sharma, 2006, s. 10);

- ✓ Bir kurumun insan kaynaklarının değerini ve maliyetini bulmak için geçerli, güvenilir ve belirgin bir prosedür veya kesin kurallar bulunmamakta, bazı kabul edilen sistemler de belirli sakıncaları olduğu nedeniyle hoş görülmemektedir,

- ✓ İnsan kaynağının varlık olarak süresinin belirsiz olduğu ve bu nedenle işletmenin geleceği açısından bu belirsizliğe rağmen varlık olarak değerleme yapılması gerçekçi olarak görülmemektedir,
- ✓ İnsan kaynakları muhasebesinin insan kaynağını varlık olarak göstermesiyle birlikte çalışanların insanlığının yok sayılmasına hümanist açıdan olumsuz bakılmaktadır. Aynı zamanda çalışanları insan kaynağı olarak kendi bilgileri dışında veya istemedikleri halde değerlemenin insanlığı etkileme ve yönlendirme biçiminde yok saymak gibi bir manipüle etkisi yaratıldığı endişesi oluşmaktadır,
- ✓ İnsan kaynağı değerlemesi sonucunda insan kaynakları arasında her hangi bir nedenle nispeten daha düşük bir değere sahip olduğu belirtilen bir çalışan üzerinde kişisel olarak kendi uzmanlık çalışmasını olumsuz etkileyecek bir kompleks oluşabileceği ve genel olarak işletmedeki çalışan cesareti üzerinde olumsuz etki yaratılmış olabileceği düşünülmektedir,
- ✓ Muhasebe içeriğinde insan varlık değerinin mali tablolarda nasıl gösterileceği hakkında geniş çapta bir fikir birliği bulunmamaktadır,
- ✓ İnsan kaynakları muhasebesinin insan kaynaklarının etkin yönetimi konusunda şirket yönetiminin kararlarını kolaylaştıracak bir araç olduğu hipotezini desteklemek için gerekli kanıtların bulunamadığına dair şüphe bulunmaktadır,
- ✓ Bir işletmenin sahip olduğu fiziksel varlıklar gibi insan kaynağının varlık olarak kabul edilmesi sürecinde, insan varlığının daha iyi ve işlevsel hale getirilmesi için yönetimde bulunanların aslında gerekli olan yeteneğe sahip oldukları konusunda sorunlar olabileceği inancı yaygındır.

1.7. İŞLETMELER AÇISINDAN İNSAN KAYNAĞI VE İNSAN SERMAYESİ KAVRAMLARI

Mal ve hizmet üreten işletmeler faaliyetlerini gerçekleştirip, amaçlarına ulaşmak için insan kaynağına ihtiyaç duyarlar. "Önce insan" yaklaşımı, günümüzde işletmelerde insan unsuruna verilen değerin, diğer üretim faktörlerinden çok daha

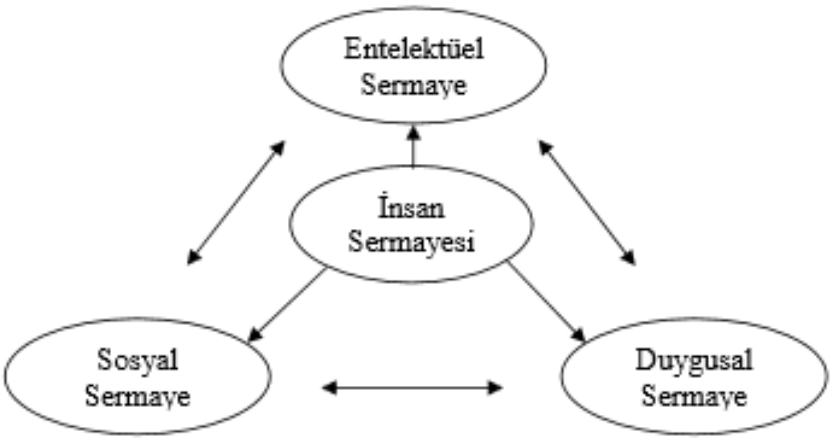
önemli olduğunun anlaşılmış olmasına bağlanmaktadır (Artan, 1997). Bilginin en değerli kaynak haline geldiği günümüzde bilgiye sahip olan ve etkili şekilde kullanan işletmelerin başarıya ulaştığı görülmektedir (Düren, 2000, s. 100).

İnsan kaynakları kavramının sınırları net olarak belirlenemediğinden genellikle "insan sermayesi" kavramıyla beraber ele alınmaktadır. İnsan sermayesi, bireylerin kalıtsal özellikleri, eğitimi, deneyimi, hayat ve iş yaşamı hakkındaki görüşlerinin yanı sıra işletmenin ve toplumun değerlerini, kültürünü ve felsefesini de içeren bir sermaye türüdür (Bontis & Fitz-enz, 2002). "İnsan sermayesi genel anlamda bir milletin, dar anlamda ise bir işletmede çalışan kişilerin nitelik ve eğitimleriyle" ilgili bir kavramdır (Çiftçi, 1998, s. 5).

İnsan sermayesinin çalışanların sahip olduğu aşağıdaki nitelikler oluştuğu kabul edilir (Fitz-Enz, 2009, s. xviii);

- ✓ Çalışanın görevi yerini getirebilme özellikleri olarak zeka, enerji, olumlu katkı, güvenilirlik ve sorumluluk,
- ✓ Öğrenme kabiliyeti, yetenek, hayal, yeni fikirler geliştirebilme ve kavrama,
- ✓ Çalışanın bilgi paylaşımındaki motivasyonu olarak takım ruhu ve işletme amaçlarına uyumudur.

İnsan sermayesinin değişik sermaye türleri ile ilişkisi dikkate alınmaktadır. Buna göre insan sermayesinin kendini oluşturan sermaye türleri ile ilişkisi aşağıdaki şekilde gösterilmektedir (Gratton & Ghoshal, 2003).



Şekil 1 : İnsan Sermayesinin Unsurları

Kaynak: Gratton, L., & Ghoshal, S. (2003). Managing Personal Human Capital: New Ethosfor the Volunteer Employee. European Management Journal, 21(1), 1-10.

İnsan sermayesi unsurlarından ilki entelektüel sermayedir. "Entelektüel sermaye, zenginlik yaratmak üzere kullanıma sokulabilen entelektüel malzeme yani bilgi, enformasyon, entelektüel mülkiyet ve deneyimdir" (Aslanoğlu & Zor, 2006). "Bir işletmedeki insanlar tarafından bilinen ve ona rekabet üstünlüğü kazandıran bütün niteliklerinin toplamıdır" (Stewart, 1997, s. 47). "İnsan sermayesinin entelektüel sermaye ile ilişkisi, entelektüel sermaye unsurlarının çoğunun çalışanlarca sahip olunan deneyim, örgüt kültürünün paylaşımı ve bilgiden oluşmasından kaynaklanmaktadır" (Önce, 1999, s. 17). "Entelektüel sermaye, insan sermayesiyle ilgili olarak insanın temel özelliklerinden bilişsel karmaşıklık, öğrenme kapasitesi, uzmanlık bilgisi ve yeteneği gibi kişilerin sahip olduğu açık ve zımni bilgilere işaret etmektedir" (Gratton & Ghoshal, 2003).

İnsan sermayesinin bir diğer unsuru sosyal sermayedir. "Sosyal sermaye, işletme amaçlarına ulaşmak için çalışanların birlikte hareket etmesini mümkün kılan iletişim ağı, kurallar ve güven gibi sosyal hayatın özellikleridir" (Putnam, 1996).

İnsan sermayesi unsurlarından diğer bir sermaye türü ise duygusal sermayedir. "Duygusal sermaye, müşteri ve meslektaşlar üzerinde ömür boyu benzer şekilde

sadakat oluşturan ürün, hizmet ve ilişkiler oluşturmada etkili olacak motivasyon, yenilik ve bilgi gibi değerler olarak tanımlanmaktadır" (Mayo, 2001, s. 33).

1.8. İNSAN KAYNAKLARININ İŞLETMELERDE YERİ VE ÖNEMİ

Günümüzde küreselleşme toplumun her kesiminde ve her alanda kendini güçlü bir şekilde hissettirmektedir. Küreselleşmenin etkileri ekonomik, siyasi, sosyal ve kültürel alanlarda açık bir şekilde görülebilmektedir. İşletmeler açısından bu küresel rekabet ortamında ayakta kalabilmek hayati bir öneme sahip olmuştur. "İşletmeler bir yandan yeni teknolojileri takip etmekte diğer yandan finansal yapılarını güçlendirmeye çalışmaktadır" (Ünal, 2002). "Küreselleşmeyle beraber tüm işletmelerde makine,tesis, teknoloji ve ürün tasarımı gittikçe eşit bir hale gelmiştir" (Muter, 2000). Odağında insan olan yeni üretim ve yönetim teknikleri kabul görmeye başlamış, bu yöntemler yaygın bir kullanım alanına sahip olmuştur. İşletmelerin sahip olduğu insan sermayesi ile daha fazla rekabet gücü kazandığı görülmüştür.

Yaşanan değişimler nedeniyle işletmelerde insan unsuruna daha farklı yaklaşmak bir gereklilik haline gelmiştir. İşletmelerde insan kaynaklarının doğru ve etkin bir şekilde değerlendirilmesinin tüm faktörler üzerinde etkili olduğunun farkına varılmıştır. Yaşanan gelişmelerle insan kaynakları işletmeler açısından stratejik bir unsur haline gelmiştir. Klasik personel yönetimi ve çalışan ilişkilerinden çok farklı, insan kaynağını en iyi şekilde değerlendirmeye çalışan anlayışlar ön plana çıkmıştır. "İşletmelerde sahip oldukları insan kaynakları, bir maliyet unsuru değil daha fazla önem verilmesi ve geliştirilmesi gereken bir kaynak olarak değerlendirilme"ye başlanmıştır (Selamoğlu, 2000).

"İnsan kaynakları yönetimi, işletmelerin genel plan ve stratejilerinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. İşletmelerin belirledikleri hedeflere ulaşmaları insan kaynağı ile mümkün olduğundan, çalışanların verimliliklerinin arttırılması, kuruma uyumlarının sağlanması, hedeflerinin gerçekleştirilmesi, gereksinimlerinin ve beklentilerinin karşılanması gerekliliği ortadadır" (Gök, 2006, s. 49). Çalışanların kendisi ve işletme için arzulanan davranışlara yöneltilmesi insan kaynakları yönetiminin çeşitli unsurlarıyla sağlanmaktadır. Çalışanların katkılarının artırılması ve

üst düzeye çıkarılması; bu kişilerin işletmeyle bütünleşmelerinin sağlanması, memnuniyetlerinin arttırılması eğitim yoluyla sağlanmaya çalışılır.

Günümüzde insan odaklı yapılan her türlü harcama işletmeler açısından bir gider unsuru olarak değerlendirilmemektedir. Bu harcamaların "yatırım harcaması niteliğinde değerlendirilmesi genel kabul gören bir düşüncedir" (Çalış, 2000, s. 74). "İnsan kaynağı, işletmelerin üretimde kullandığı diğer faktörlerin verimli değerlendirilmesini ve yeni teknolojilerin icadı ile rasyonel kullanımını artırdığından, işletmelerin kolayca büyümesini sağlamaktadır" (Karagül, 2003). Uluslararası düzeyde artan rekabetin bir sonucu olarak işletmelerin geliştirdikleri ve kullandıkları teknolojilerinin, üretikleri ürünlerinin birebir kopyalandığ, taklit edildiği görülmektedir. "İnsan kaynağının kopyalanmasının, elde edilmesinin imkânsız oluşu, çalışanlara daha fazla önem verilmesinin gerekliliğini gündeme getirmektedir" (Tortop, Özer , Aykaç, & Yayman, 2007, s. 12).

Zaman içerisinde insan kaynaklarının işletmedeki fonksiyonları değişmemiş tam tersine işletmeler için önemi artmıştır. İnsan kaynaklarının işletmelerdeki fonksiyonları (Kaya U. , 2013, s. 11);

- ✓ Üretim için gerekli enerjinin sağlanması,
- ✓ Mal ve hizmet elde etmek amacıyla üretimde gerekli işlemlerin yapılması,
- ✓ Yönetsel işlevler olarak planlama, organizasyon ve yönlendirme yapılması,
- ✓ Girişimcilik faaliyetleridir.

1.9. İNSAN KAYNAKLARI EĞİTİM VE VERİMLİLİK İLİŞKİSİ

Son yıllarda teknolojik ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak kalifiye eleman ihtiyacı işletmeler açısından öncelikli bir konu haline gelmiştir. Günümüzde birçok gelişmiş ülkede işletmeler açısından işgücü verimliliği en önemli performans kriteri olarak kullanılmaktadır. İşletmelerin başarısı genel olarak elindeki kaynakların, özel olarak insangücünün etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına bağlı olmuştur.

Günümüzde işletmelerde insan kaynaklarının eğitim ve geliştirilme çalışmaları artmıştır. Şirketler insan kaynaklarının eğitimine ciddi bütçeler ayırmaya başlamıştır. İşletmelerde hizmet öncesi eğitim, işe başlama eğitimi, uyum (oryantasyon) eğitimi ve hizmet içi eğitimi olmak üzere çeşitli isimler altında eğitimler uygulanmaktadır. Tüm eğitimler, özü itibariyle işgücü verimliliğini arttırmaya yönelik düzenlenmekte, işgücü verimliliğinin artırılması hedeflenmektedir.

"Bilginin en değerli kaynak haline geldiği günümüzde, en iyi bilgi ve enformasyona sahip olan, istikrarlı bir şekilde yeni bilgi yaratan, bu bilgiyi organizasyonun her yerine geniş ölçüde yayan, yeni teknolojilerde ve ürünlerde hızla kullanan firmaların başarılı olduğu görülmektedir (Nonaka, 1999, s. 31)".İnsan kaynakları muhasebesi, işletmelerde insanın bir kaynak olarak maliyet ve değerinin belirlenmesi alanında faaliyet gösterir. Bununla beraber "insana yatırımın maliyetini hesaplamayı içermektedir" (Akmut, ve diğerleri, 2003, s. 350).

1.10. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİ

İşletmelerde insan kaynaklarına yönelik faaliyetler insan kaynakları yönetimi kapsamında ele alınmaktadır. İnsan kaynakları faaliyetlerinin amacı çalışanların belirlenen işletme hedefleri doğrultusunda etkili ve verimli bir şekilde elde edilmesi, geliştirilmesi, korunması ve kullanılmasını sağlamaktır. İnsan kaynakları yönetimi , "işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde bireysel ve grup olarak çalışanların yönetimiyle ilgili stratejik yaklaşımlar" olarak tanımlanmaktadır (Armstrong, 2006, s. 3). Bu stratejik yaklaşım insan kaynaklarının elde edilmesi, etkili bir şekilde işletmede kullanılması ve yönlendirilmesi gibi her aşamada yöneticilere sorumluluk yüklemektedir. İnsan kaynakları yönetiminin ana hedefi, "ahlaki kurallar ve sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde çalışanların işletmeye olan fayda sağlayıcı katkılarını artırarak işletmenin stratejik amaçlarının gerçekleştirilmesine" yardımcı olmaktır (Bingöl, 2006, s. 13-14). İnsan kaynakları yönetiminin bu hedefe ulaşması ise büyük ölçüde nitelikli işgücünün işletmeye çekilmesi, geliştirilmesi ve elde tutulması ile ilgilidir (Barutçugil, 2004, s. 39).

İşletmelerin insan kaynakları faaliyetleri bazı kriterlere göre gruplandırılmaktadır. Bu faaliyetler işletmelerin yönetim anlayışları, büyüklüğü ve

zamana göre değişiklik göstermektedir. Genel anlamda insan kaynakları faaliyetleri, insan kaynaklarının tedarikine, korunmasına, geliştirilmesine ve kullanımına yönelik faaliyetler olarak sıralanır. **"Tedarik faaliyetleri"** işletmelerde ihtiyaç duyulan pozisyon ve bölüm için uygun personeli seçme sürecini ifade eder. Bu süreçte iş tanımı ve analizi yoluyla yapılan işler ve tedarik edilecek personelin nitelikleri belirlenmektedir. İnsan kaynaklarının "**korunması ve kullanımına yönelik faaliyetler"** kapsamında ücretlendirme, personel değerlendirme ve motivasyon gibi çalışmalar bu süreçte oluşturulmaktadır (Çiftçi, 1998, s. 52). **" Geliştirme faaliyetleri"** kapsamında tedarik edilen insan kaynaklarının verimliliğini arttırmak için eğitim - denetim gibi çalışmalar yapılmaktadır. Bu süreçte insan kaynaklarının değerini arttırmak amacıyla görev tasarlaması ve performans değerlemesiyle ilgili stratejiler oluşturulmaktadır.

Tüm insan kaynakları faaliyetleri mali boyutu esas alınarak finansal ve finansal olmayan faaliyetler olarak sınıflandırılırlar.

1.10.1 Finansal Faaliyetler

İnsan kaynakları finansal faaliyetleri, ihtiyaç duyulan personelin temini, eğitilmesi ve işletmede sürekliliğinin sağlanması için katlanılan fedakarlıklarla ilgilidir. En belirgin özelliği bu tür faaliyetlerde parasal nitelikli işlemler ön plandadır. Bu faaliyetler işletmenin finansal yapısını önemli derecede etkilemektedir.

İnsan kaynaklarına yönelik finansal faaliyetler, işletmeler tarafından çalışanın işletmeye çekilmesi, geliştirilmesi ve çalışanlara sağlanacak menfaatlerle ilgili olarak yapılan ve parayla ifade edilen faaliyetlerdir (Çiftçi, 1998, s. 35);

- ✓ *Personel Temini:* İşletmede yürütülmesi planlanan görevler için gerekli niteliklere sahip kişilerin gazete ilanı, internet, reklam gibi çeşitli kaynaklardan yararlanılarak işletmeye çekilmesi faaliyetidir ve bu süreçte nitelikli kişilere ulaşmak amaçlanır (Alpugan , Oktav, Demir, & Hüner, 1997, s. 406).
- ✓ *Ücret Yönetimi:* İşletmelerin rekabet üstünlüğünü doğrudan etkileyecek insan kaynakları faaliyeti olup, çalışanlara ödenen ekonomik menfaatlerin

nasıl belirleneceği ve içeriğinin nelerden oluşacağı ile ilgilenir (Danışman, 2008, s. 10).

- ✓ *Eğitim ve Geliştirme:* Verimliliği, bağlılığı, işgücü esnekliğini ve performansı artırmak amacıyla çalışanın işini etkili şekilde yapma yeteneğini artırarak şimdiki ve gelecekteki başarısını iyileştirmeye yönelik faaliyetlerdir (Bingöl, 2006, s. 239).
- ✓ *Uyum Sağlama (Oryantasyon)*: İşe alınan çalışanın işletmeye ve işe alıştırılması faaliyetidir. Bu faaliyet kapsamında çalışana yapacağı işin gerekleri ve işletmeyle ilgili bilgiler verilir (Sabuncuoğlu, 2000, s. 127-128).

1.10.2. Finansal Olmayan Faaliyetler

İnsan kaynakları faaliyetleri sadece finansal niteliği olan işlemleri barındırmaz. Parasal niteliği olmasa da çok önemli insan kaynakları faaliyetleri bulunmaktadır.

Finansal olmayan insan kaynakları faaliyetleri genellikle parayla ifade edilmemektedir (Barutçugil, 2004, s. 230). Bu faaliyetler;

- ✓ *İnsan Kaynakları Planlaması;* İşletmenin gelecekteki insan kaynakları ihtiyacını karşılamak için kapsamlı stratejilerin geliştirilmesi sürecidir. İnsan kaynakları planlamasının amacı insan kaynağını etkili kullanmaktır (Barutçugil, 2004, s. 240).
- ✓ *İş Analizi;* İşlerin içeriği ve işgücü ile ilgili sistematik bilgilerin toplanması, incelenmesi ve değerlendirilmesi sürecidir. İşletmedeki işlere yönelik görevlerin, sorumlulukların, çalışma koşullarının, bilgi ve yeteneklerin belirlenme sürecidir (Danışman, 2008, s. 12).
- ✓ *Performans Değerleme*; Çalışanların yeteneklerinin geliştirilmesi için amaçların belirlenmesi ve bunlara ne oranda ulaşıldığının ölçülmesidir. Performans değerlemenin amacı, çalışanın güncel durumuyla olması gereken durumunu karşılaştırarak gerekli gelişmesinin sağlanması ve işletme başarısını arttırmaktır (Barutçugil, 2004, s. 335-336).
- ✓ *Kariyer Planlaması;*İşletmenin gelecekteki hedefleri ile çalışanların hedefleri arasında uyum sağlayarak kişinin gelecekte üstleneceği

pozisyonların gerektirdiği niteliklerle donatılması faaliyetidir (Soysal, 2014, s. 96-143). Kariyer planlamasının amacı işletmenin etkinliğinin arttırılmasıdır.

- ✓ *Çalışma İlişkileri;*Karar mekanizmalarına katılım, iletişim gibi yöntemlerle çalışanların moral ve motivasyonlarını artırarak, iş ortamında çalışanlar ile yönetim arasında olumlu bir ilişki oluşturma faaliyetleridir (Danışman, 2008, s. 44).

1.11. İNSAN KAYNAKLARI VE MUHASEBE İLİŞKİSİ

Muhasebe bir bilgi sistemidir ve işletmeyle ilgili finansal nitelikteki, parayla ifade edilen işlemlerle ilgilidir. En genel tanımıyla muhasebe, işletmelerdeki mali karakterli işlemleri sistemli bir şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden ve yorumlayarak muhasebe bilgisini kullananlar için hazır hâle getirerek raporlayan bir sistemdir (Banar, 2012, s. 3). İşletmelerde özellikle finansal nitelikli insan kaynakları faaliyetleri, muhasebe fonksiyonu bakımından önem arz etmektedir.

Bir üretim faktörü olarak kabul edilen emeğin, başka bir ifadeyle insan kaynaklarının muhasebe ile ilişkilendirilmemesi düşünülemez. Bu ilişki maaş, tazminat ya da çalışanlara sağlanan faydalar ile personelin işe alınması, eğitimi ve geliştirilmesi için yapılan harcamaların gider veya varlık olarak kaydedilmesi olarak ortaya çıkmaktadır. Bununla beraber geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynaklarına yönelik harcamalar doğrudan gider olarak değerlendirilir. İnsan kaynakları muhasebesi geleneksel muhasebeden ayrı olarak işletmedeki insan kaynağının değerinin de ölçülmesini ve bu değerlerin mali raporlarda yer alması gerektiğini ortaya koyar.

İnsan kaynakları muhasebesinin insan kaynağıyla ilgili varsayımları şöyledir (Caplan & Landekich, 1975, s. 2);

- ✓ İnsan kaynakları finansal ve fiziksel kaynaklar gibi ait olduğu işletmeye fayda sağlamaktadır,
- ✓ İnsan kaynaklarının ve diğer varlıkların işletmeye sağladığı faydanın belli bir değeri vardır ve bu faydalar işletme amaçlarına katkı yapmaktadır,

- ✓ İnsan kaynaklarının elde edilmesi belirli bir maliyeti gerektirdiğinden bunların sağlayacakları faydaların da ekonomik bir etkinlik sağlayacağı beklenir. Bu yüzden temelde ekonomik olan bu tür faydaların finansal terimlerle ölçümü gerekmektedir,
- ✓ İşletmedeki insan kaynaklarının maliyeti ve sağladığı yararların ölçümü teorik olarak mümkün olmaktadır,
- ✓ Genel muhasebede varlık için öngörülen temel şart veya şartlar, insan kaynakları faaliyetlerinin bir kısmı için de geçerli olup, söz konusu faaliyetlerle ilgili harcamalar aktifleştirilebilmektedir,
- ✓ İnsan kaynaklarının maliyeti ve sağladığı faydalarla ilgili bilgiler planlama, kontrol, başarının ölçümü ve değerlendirmede yarar sağlamaktadır.

Geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynağıyla ilgili tüm harcamaları personel giderleri olarak değerlendirilir. İnsan kaynağının bir gider unsuru mu yoksa bir varlık olarak mı kabul edileceği, bu kabule bağlı olarak değerlendirileceği halen geçerliliğini koruyan bir tartışmadır. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında belirlenen kriterler açısından değerlendirildiğinde insan kaynağı bir gider unsuru olarak genel kabul görmektedir (TMS 38, 2006, s. 5). Bu haliyle işletmelerde insan kaynakları değeri, mali raporlarda yer almamaktadır.

İşletmelerin özellikle gelecekle ilgili kararlarının etkili olabilmesi, bünyelerindeki insan kaynaklarının maliyeti ve değerinin tam olarak ölçülmesiyle yakından ilgilidir. İnsan kaynakları muhasebesinin çalışanlar ile ilgili olarak işletme yöneticilerine güvenilir bilgiler sunmak zorundadır. İnsan kaynakları muhasebesiyle çalışanlarla ilgili ihtiyaç duyulan bilgilerin raporlanmasını amaçlanır. Bu bilgilerin elde edilmesinde, insan kaynakları muhasebesiyle genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi gibi geleneksel muhasebe türleri ilişkilidir (Kaya U. , 2006, s. 48);

- ✓ *Genel Muhasebe ile İlişkisi*: Genel muhasebe, mali işlemlerin belgelendirilmesi ile başlayıp kayıt altına alınmasından finansal tablolar aracılığıyla raporlanmasına kadarki süreçte uyulması gereken kuralları ve ilkeleri düzenleyen bir muhasebe sistemidir (Kaya U. , 2006, s. 47).

Tanımdan anlaşılacağı üzere uyulması gereken bu ilke ve kurallar insan kaynakları muhasebesi için de geçerlidir.

- ✓ *Maliyet Muhasebesi ile İlişkisi:* Maliyet muhasebesi, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet unsurlarını türleri, oluş yerleri ile ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir. İnsan kaynakları muhasebesi ile maliyet muhasebesi ilişkisi daha çok çalışanların maliyetinin doğru bir şekilde belirlenmesi ve elde edilen bilgilerin planlamaya yardımcı olarak kullanılmasında ortaya çıkmaktadır (Sevilengül, 2007, s. 21).
- ✓ *Yönetim Muhasebesi ile İlişkisi:* Yönetim muhasebesi, yöneticilerin sağlıklı karar vermelerine yardımcı olacak finansal ve finansal olmayan verileri sağlayan bir muhasebe türüdür. Bu yüzden işletmelerde stratejik bir öneme sahip olan insan kaynaklarıyla ilgili her türlü bilginin sağlanarak yöneticilere sunulması gerekmektedir. Ayrıca, insan kaynakları muhasebesi yönetim muhasebesine işletmenin ihtiyaç duyduğu çalışanın işletme dışından tedarikinin mi yoksa işletme içinden bir çalışanın geliştirilerek istenilen konuma yükseltilmesinin mi verimli olacağına ilişkin karar alınmasında da yardımcı olacaktır (Altuğ, 2006, s. 6).

1.12. DÜNYADA İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

Globalleşme süreci ile birlikte işletmeler faaliyetlerini ulusal sınırların ötesinde gerçekleştirme imkanı bulmuşlardır. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin sayıları her geçen gün artmaktadır. Çok uluslu şirketlerde sınırlar ötesi faaliyetleri ve ülkeler arasında geçerli olan farklı muhasebe uygulamaları, muhasebe standartlarında uluslararası yaklaşımın gerekliliği ortaya çıkarmıştır. Yaşanan değişimin, geleneksel olmayan finansal raporlama ölçümlerinin gündeme gelmesini de sağladığı söylenebilir. Bu kapsamda insan kaynakları muhasebesinde de uluslararası yaklaşımın gerekliliğinde bahsedebiliriz. Birçok ülkede işletmelerin yıllık faaliyet raporlarında insan kaynakları muhasebesi ile ilgili özellikle raporlama konularında uygulamalarda artış gözlemlenmiştir. İnsan kaynakları muhasebesi alanında bazı işletmelerin değişik uygulama modelleri kabul ettiği ve uygulamaya soktuğu

gözlemlenmektedir. Hansen 2007 yılında, insan kaynağının ölçülmesini konu aldığı çalışmasında, dünyadaki en büyük 250 şirketin üçte ikisinin artık finansal raporları ile birlikte organizasyonun tam değerini elde etmek için değişik raporları yayınladığını belirtmiştir (Bullen & Eyler, 2010).

Amerika Birleşik Devletleri'nde insan kaynakları muhasebesi ile ilgili yapılan ilk çalışmalar Michigan Üniversitesi, Sosyal Araştırmalar Enstitüsü bünyesinde gerçekleştirilmiştir. Michigan Üniversitesi, Sosyal Araştırmalar Enstitüsü kurucusu Rensis Likert başta olmak üzere Michigan Üniversitesi öğretim üyeleri R. Lee, Brummet, William C. Pyle ve Eric Flamholtz tarafından insan kaynakları muhasebesi üzerinde ciddi çalışmalar yapılmıştır. Bu araştırmalar kapsamında bu konuda önemli bir kaynak oluşturulmuştur. İnsan kaynaklarının ölçülmesi ile ilgili ilk çalışmalar, Brummet & Flamholtz tarafından ve "İnsan Kaynakları Muhasebesi" terimi ve uygulama seçenekleri ilk kez kullanılmıştır. Aynı dönemlerde Brummet, Flamholtz & Pyle (1968) tarafından insan kaynaklarının etkisini değerlendirmeye yönelik bazı yöntemler yayınlanmıştır. Flamholtz (1969) tarafından insan kaynakları alanında bir bireyin değerinin nasıl belirleneceği ile ilgili bir teori geliştirilmiş ve insan kaynakları muhasebesi kapsamında ölçme kriterleri önerilmiştir. Brummet, Flamholtz ve Pyle (1969) tarafından insan kaynakları muhasebesi odaklı satın alma, geliştirme, tahsis, yönetsel etkinliğin arttırılması ve insan kaynaklarının kullanımı konularında çalışmalar yayınlanmıştır (Bullen & Eyler, 2010).

Amerika Birleşik Devletleri GAAP'ın (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri) kabulü sonrasında, dünya ölçeğinde yaşanan gelişmelere de bağlı olarak insan kaynakları muhasebesinde maddi olmayan duran varlıklar için muhasebe konusuna olan ilgi artmıştır. Amerika Birlesik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri uygulamada yaşanan aksaklıklardan doğan gereksinimlere yönelik bir kavram, ilke ve standartlar bütünüdür. 1973 yılı, günümüzdeki ―United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)'ın bilinirliği ve uygulanırlığı açısından çok önemli bir yıldır. O yıl, ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) kurulmuştur. Bu kuruluş günümüzde de US GAAP'ın en yetkili kurumu olarak çalışmaktadır. Birçok ülkede tek başlık altında yayınlanan

Muhasebe Prensipleri'nin aksine US GAAP yukarıda bahsedilen organizasyonlar ve bazı alt kuruluşlar tarafından zaman içinde yayınlanmış veya uygulamada kabul görmüş prensiplerin tümüdür (Kazgan, 2011, s. 1-7).

İskandinav ülkelerinde insan kaynakları alanında çok önemli çalışmalar yapılmıştır. Arne Sandervang tarafından geliştirilen bir model deneysel bir çalışma olarak elektrik sektöründe faaliyet gösteren bir Norveç firmasında test edilmiştir. Bir kurumun yetkinlik gelişimine yaptığı yatırımların finansal getirilerini hesaplayan model, stratejik bir insan kaynağı hedefi olarak çalışan eğitimine veya yetkinlik gelişimine odaklanır (Sandervang, 2000). İsveç'te ise insan kaynaklarını değerlendirme ile ilgili raporların mali tablolarla sunulmasının gerekliliğini önemseyerek, The Swedish National Telecommunication Company'de Telia tarafından İnsan Kaynakları Tablosu düzenlemeleri denenmiştir (Telia, 1996).

İngiltere'de futbol oyuncularının insan sermayesi olarak tanınmasına yönelik kavramsal araştırmalar üzerine yoğunlaşılmıştır. 1996 - 1997 yıllarında yapılan çalışmalarda bir futbol kulübün oyuncularının aslında bir kulübün sahip olduğu en önemli insan sermayesi olduğu kabulünden hareket edilmiştir. Oyuncuların en kritik ve etkili faktörler olarak kabul edildiği bu çalışmada, insan değerinin ölçümlerinin önemine dair araştırmalar yapılmıştır. Wagner tarafından yapılan başka bir çalışmada, bir şirkette yatırımcıların insanlar ve takımlar ile ilgili değerlemesinde, insan sermayesinin, maddi olmayan duran varlıklar olarak kabul edilmesi önerilmektedir. Çalışmada insan sermayesi (insanlar ve takımlar), yapısal sermaye (süreçler, bilgi sistemleri, patentler) ve ilişkisel sermaye (bağlantılar, müşteriler, tedarikçiler ve diğer paydaşlar) olarak değerlendirilmektedir (Wagner, 2007).

Avustralya ve Yeni Zelanda'da Gusenzow ve Tower (2006) tarafından Avustralya Futbol Ligi (AFL)'nin önde gelen spor kulüplerini konu alan çalışmalar yapılmıştır. Bu kulüplerin en büyük gelir sağlayan unsurları olan oyuncuların kulüplerin en değerli varlıkları olduğu gerçeğinden hareket edilmiştir. Çalışma kapsamında yapılan ankete dayanılarak oyuncuların değerlerinin kulüp bilançolarında gösterilmesinin çoğunluk tarafından uygun görüldüğü açıklanmıştır (Gusenrow & Tower, 2006). Ayrıca benzer çalışma Whiting ve Chapman tarafından profesyonel bir

spor dalı olan rugby oyuncuları için yapılmış, oyuncuların takımın en değerli varlıkları olduğu gerçeğinden hareketle oyuncu değerlerinin bilançoda yer alması gerektiği konusu incelenmiştir (Whiting & Chapman, 2003).

Hindistan'da son zamanlarda insan sermayesinin ölçülmesi konularında çok sayıda çalışmanın yapıldığı, bu konuda ilginin belirgin bir oranda arttığı gözlemlenmektedir. Mahalingam, günümüzde sermaye olarak ifade edilen işletmelerde ekipman, alet ve teknolojilerin atıl potansiyeli temsil ettiğini; zenginlik yaratılmasını sağlayan enerjinin insan sermayesi olduğunun kabul edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Mahalingam, çalışmalarında kişilerin becerilerine dayalı bir insan kaynağı değeri yaklaşımı konularını ele almıştır. Bu becerilerin şimdiki değerine ulaşmak için gelecek beş yıl için belli bir iskonto oranıyla iskonto edilmesi gerektiğini iddia etmektedir (Mahalingam, 2001). Ayrıca Patra, Khatik ve Kolhe tarafından bir vaka çalışmasında insan kaynakları muhasebesindeki önündeki engeller ele alınmıştır. Çalışamada Lev & Schwartz modeli kullanılarak, kamu sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin karı üzerinde çalışılmış; işletme karı ile işletmede toplam insan kaynakları ve personel giderleri arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmada insan kaynağı ve personel giderlerinin şirketin üretimi üzerindeki etkileri değerlendirilmiş; bu etkilerin kurumun hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla aldığı kararlarda önemli etkileri olduğu sonucunu ortaya konmuştur (Patra, Khatik, & Kolhe. , 2003).

Çin'de Tang tarafından insan kaynakları yenileme maliyeti (Human Resource Replacement Cost (HRRC)) yöntemi kullanılarak, insan kaynakları yenileme maliyeti ve karar verme arasındaki ilişkiyi inceleyen bir çalışma yapılmıştır. Çalışmada insan kaynakları yenileme maliyeti yöntemi kullanılarak Çin'de metro sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede insan kaynaklarının doğrudan ve dolaylı maliyetleri ölçülmüştür. İlgili araştırma, pilot bir çalışmaya dayanmasına ve eksiklerine rağmen insan kaynakları muhasebesi uygulamalarına anlamlı bir katkı yapmıştır. Çalışma, işletmelerin yüksek ciro hedeflerine ulaşabilmeleri için insan kaynağı maliyetlerinin yönetilmesinin önemine vurgu yapmaktadır (Tang, 2005).

Almanya'da Schmidt ve Minssen tarafından, uluslararası görevlerde yer alan kişilerin insan kaynaklarının değerinin hesaplanması konularını içeren bir araştırma

yapılmış, çalışmada insan kaynaklarının maliyeti muhasebesi ile ilgili konular ele alınmıştır. Bu araştırmada kimya şirketleri ve bu şirketlerin yöneticileri ile yapılan yüz yüze görüşmeler ve anketler yoluyla kişisel gelişim konularında görüşleri alınmıştır. Çalışamada bu görüşlere bağlı olarak yöneticilerin uluslararası atamalarından sağlanabilecek faydalar üzerinde durulmuştur (Schmidt & Minssen, 2007).

Türkiye'de insan kaynakları muhasebesiyle ilgili azımsanmayacak düzeyde araştırma ve bilimsel yayınlar yayınlanmıştır. İnsan kaynakları muhasebesini konu alan makaleler, lisansüstü tezler, kitaplar mevcuttur. Yayın tarihlerini dikkate alarak bu değerli çalışmaları şöyle sıralayabiliriz: Albayrak (1982), Aksoy (1990), Özcan (1992), Çiftçi (1998), Selimoğlu (2001), Uzay ve Savaş (2003), Karacan (2004), Gökçen, Akgül ve Çakıcı (2006) ve Ceran (2007), Ertaş ve Arslan (2010), Kaya (2013), Aydın, Çanakçıoğlu ve Tuncay (2015).

Bunlardan başka birçok ülkede insan kaynakları muhasebesi konularında çok fazla araştırma ve bilimsel yayınlar yayınlanmış, bu konunun uygulanabilirliği açısından değişik modeller geliştirilmesi başlamıştır. Yapılan çalışmalarla sağlanan bazı teorik gelişmeler oldukça cesaret vericidir. İnsan varlıkların ölçümü için uluslararası standartlarla yaklaşıma ve gelecekteki dış finansal raporlamalar için insan sermayesi değeri ölçümlemelerinin gerekliliği kabul edilmiş ve önerilmiştir (Bullen & Eyler, 2010).

İKİNCİ BÖLÜM

İNSAN KAYNAKLARININ MALİYET VE DEĞERİNİN ÖLÇÜLMESİ

İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynakları ile ilgili kararların alınmasında tüm maliyet ve faydaların yöneticiler tarafından dikkate alınmasının gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu açıdan insan kaynakları muhasebesi, işletmelerde kritik bir öneme sahip çalışanlarla ilgili bilgileri sayısal verilerle ortaya koyarak yöneticilerin sağlıklı karar almalarına yardımcı olacak bir görev üstlenmektedir (Flamholtz E. , 1989, s. 9). Söz konusu görevin yerine getirilmesi öncelikle insan kaynaklarının maliyeti ve değeri ile ilgili verilerin sağlanmasına bağlı olmaktadır.

İşletmelerde çalışanlarla ilgili verilecek kararlarda ihtiyaç duyulan verilerin elde edilmesinde değişik ölçümleme yöntemlerinden yararlanılmakta olup her bir yöntemin kendine göre fayda ve sakıncaları vardır. İnsan kaynaklarının maliyeti ve değerinin ölçümünde kullanılan yöntemler bulunmaktadır. Bütün modeller için ölçmede esas alınacak geçerli genel ilkeler bulunmaktadır (Kaya U. , 2013, s. 57-60);

- ✓ **Kapsamlılık:** Kapsamlılık ilkesi, ilgili modelin insan kaynaklarının ölçümüyle ilgili ölçülebilir tüm değişkenleri içermesi gerektiğini ifade eder (Jaggi & Shiang, 1973).
- ✓ **Uygulanabilirlik:** Uygulanabilirlik ilkesi ilgili modelin, insan kaynaklarıyla ilgili ihtiyaç duyulan verilerin kolay elde edilmesi ve amaca uygun olarak kullanılabilmesi gerekliliğiyle ilgilidir (Albayrak, 1982). Geliştirilecek modelde kullanılan veriler elde edilebilir nitelikte olmalıdır zira faydası maliyetini aşmayan modelin uygulanabilirliği yok demektir (Jaggi & Shiang, 1973).

- ✓ **Kullanılabilirlik:** Bu ilke, kullanılacak modelin hesapladığı ve sunduğu verilerin karar verenler tarafından kullanılabilecek öneme ve faydaya sahip olması gerektiğidir (Jaggi & Shiang, 1973).
- ✓ **Karşılaştırılabilirlik:** Bu ilke kullanılacak modelin yaptığı hesapların diğer yıllarla veya başka işletme hesaplarıyla karşılaştırılabilmesine imkân sağlaması gerektiğini ifade eder (Sangeladji, 1975, s. 6).
- ✓ **Güvenilirlik:** Bu ilke kullanılan modelin insan kaynaklarıyla ilgili ölçüm süresince bireysel yargı ve eğilimlerden en az etkilenmesi gerektiğini anlatır (Malik , 1993).

İnsan kaynakları muhasebesi ile ilgilenen araştırmacılar insan kaynaklarının maliyet ve değerlerinin ölçülmesi amacıyla çeşitli modeller geliştirmişlerdir. Bu modellerden bazıları insan kaynaklarının işletmeye olan maliyetini, diğerleri insan kaynaklarının işletmedeki ekonomik değerini esas alarak geliştirilmiştir. İnsan kaynakları muhasebesiyle geliştirilen modeller maliyet ve değer tabanlı modeller olarak kullanılmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesinin değerine yönelik yöntemler, parasal ve parasal olmayan yöntemler olarak sınıflandırılmaktadır.

2.1. MUHASEBE AÇISINDAN MALİYET VE DEĞER KAVRAMLARI

Muhasebe bilimi açısından maliyet kavramı, bir amaç veya hedefle ilişkilendirilir. Bu ilişkiye göre gerçekleştirilmek istenen amaç için katlanılan fedakârlıkların parasal ifadesi amacın maliyeti olmaktadır (Karakaya, 2004, s. 14). Burada söz konusu edilen maliyet objeleri, mal veya hizmet, faaliyet veya iş, projeler, bölümler, programlar şeklinde bölümlenmektedir (Küçüksavaş , 2016, s. 18).

İnsan kaynakları açısından maliyet kavramı, çalışanların tedariki ve işe yerleştirilmeleri ve sonrasında işletme tarafından katlanılan fedakârlıklar olarak tanımlanmaktadır. İnsan kaynaklarına yönelik harcamaların oluşturduğu maliyetler genel olarak ücret maliyetleri ve yatırım maliyetleri olarak ayrılmaktadır (Albayrak, 1982). Ücret maliyetleri, çalışanlara hizmet verdikleri süre içerisinde ödenen ücret ile gelecekte çeşitli nedenlerle işten ayrılmaları halinde ödenecek kıdem tazminatı gibi giderlerden oluşmaktadır. Ücret maliyetlerinin belirlenmesinde çalışanların eğitim düzeyi, deneyimi, sağlık durumu gibi niteliklerin göz önüne alınması gerekmektedir

(Çiftçi, 1998, s. 86). Yatırım maliyetleri ise insan kaynaklarının elde edilmesi ve geliştirilmesi için yapılan harcamalardır.

İnsan kaynakları muhasebesinde insan kaynakları değeri insanın gelecekte sağlayacağı faydaların parasal değeri olarak tanımlanmaktadır. İnsan kaynakları değeri, bireylere, gruplara ve işletmenin insan kaynakları bölümüne kadar genişletilebilmektedir (Flamholtz E. , 1989, s. 173). İnsan kaynağı değeri olarak ifade edilen insanın gelecekte sağlayacağı fayda kriteri insanların çalıştığı işletmeye, kendine ve topluma sağladığı faydalar olmak üzere üç boyutlu olarak açıklanmaktadır (Rodney , 1972, s. 14).

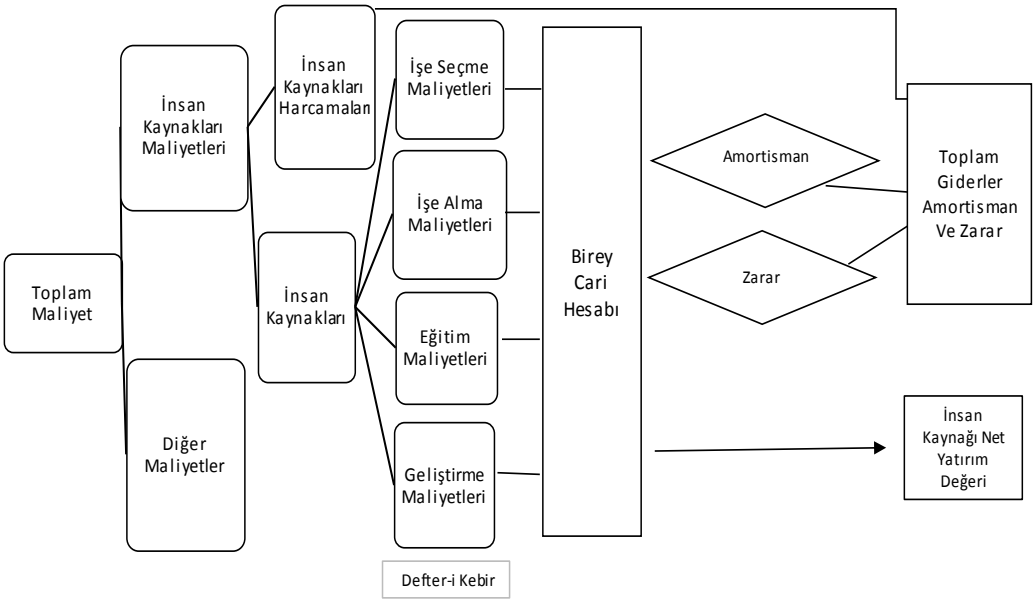
2.2. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARININ MALİYETİ YÖNTEMLERİ

İnsan kaynakları maliyet tabanlı ölçüm yöntemleri genel olarak tarihi maliyet modeli, yenileme maliyeti ve fırsat maliyeti modelleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

2.2.1. Tarihi Maliyet Yöntemi

Bu model, William C. Pyle tarafından 1967 yılında geliştirilmiştir. R.Lee Brummet ile Eric G. Flamholtz ile birlikte yaptığı bu çalışma, insana yapılan yatırıma odaklanmaktadır (Malik , 1993).

Tarihi (fiili) maliyet yönteminde, henüz harcanmamış olan işe alma, eğitme ve geliştirme gibi maliyetleri, insan kaynakları yatırımı olarak düşünülür (Brummet R. , 1970). Yönteme göre; insan kaynaklarının değeri işletme tarafından çalışanların işe alınması, eğitilmesi ve geliştirilmesi için yapılan yatırım harcamalarının toplanmasıyla bulunacaktır. Bu yöntem geçmişte yapılan veya gelecekte faydası olacak harcamaları içermektedir (Savich & Ehrenreich, 1976). Tarihi maliyet yöntemi, insan kaynaklarını değerlemede geleneksel muhasebede uygulanan ilke, kural ve yöntemleri insan varlığı için uygular.



Şekil 2: İnsan Kaynakları Tarihi (Fiili) Maliyet Modeli

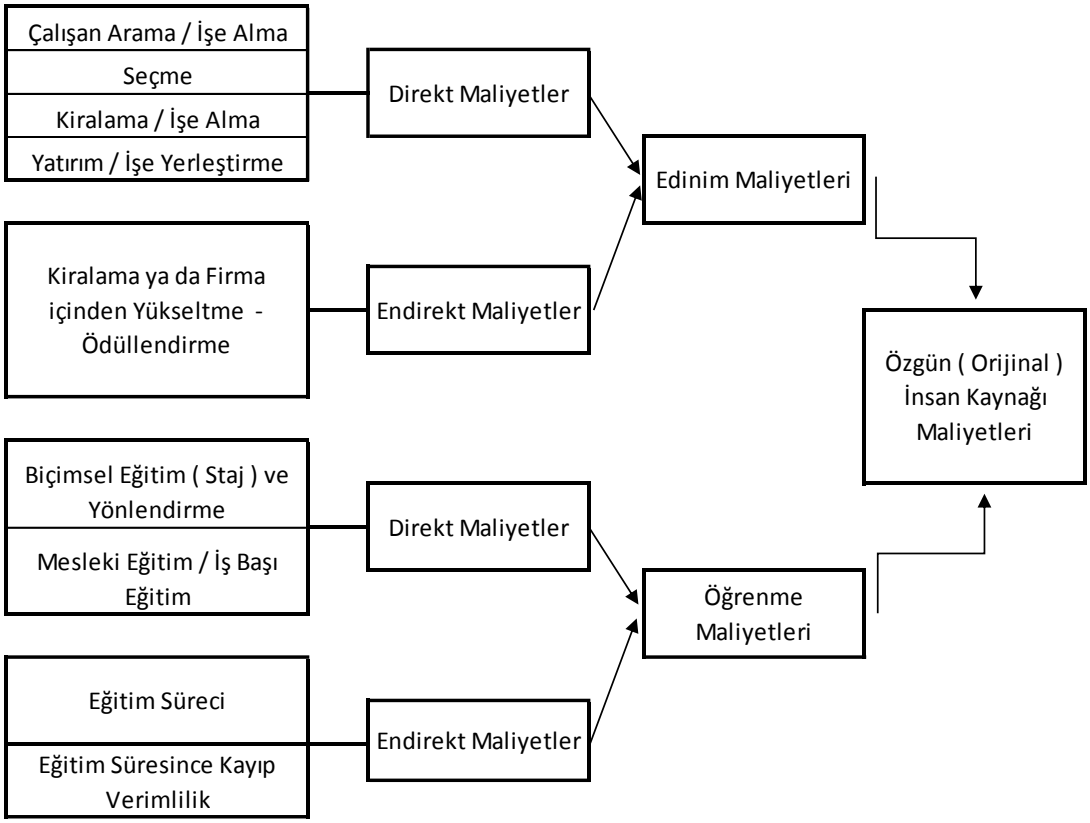
Kaynak: Brummet, R., Flamholtz, G., & Pyle, C. (1968). Human Resource Measurement a Challenge for Accountants. The Accounting Review, 43 (2), 217-224.

Toplam maliyetler içinde insan kaynakları maliyetlerinin unsurları yukarıdaki şekilde oluşturulan modelde gösterilmektedir (Brummet, Flamholtz, & Pyle, 1968). İnsan kaynakları maliyetlerinin temelinde, insan kaynaklarının fonksiyonlarından doğan maliyetler olan işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme maliyetleri yer almaktadır. İnsan kaynakları fonksiyonlarından doğan maliyetler büyük defter kayıtlarında izlenmektedir. Her bir fonksiyonun maliyeti için ise çalışan bazında muavin hesap açılır ve değerleme tarihlerinde amortisman hesaplanarak ilgili gelir tablosu hesabına gönderilir. Bunun dışında yapılan diğer insan kaynakları harcamaları da, gelir tablosuyla ilişkilendirilerek dönem sonu insan kaynaklarının net yatırım tutarı hesaplanabilir (Brummet, Flamholtz, & Pyle, 1968).

Fiili (tarihi) maliyet yöntemi insan kaynakları maliyetinin ölçümünde, bu maliyetlerin ekonomik değer ölçümlerinde güçlük göstermemesi ve değer ölçümünde sübjektif yargılardan uzak olması nedeniyle kullanılmaktadır. Bu yöntemde, direkt ve endirekt olmak üzere 7 maliyet türü bulunmaktadır (Selimoğlu, 2001, s. 47-49);

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

- **Mesleki Eğitim / İşbaşı Eğitim Maliyetleri:** İşletmede sadece üretimde çalışan işçilere değil, muhasebeci, mühendis gibi diğer meslek sahiplerine verilen eğitimle ilgili maliyetlerdir. Bu eğitimde de eğitimci ücreti direkt maliyet, eğitilenlerin verimsizliği endirekt maliyettir.



Şekil 3 : Tarihi Tedarik Maliyetleri

Kaynak: Gebauer, M., & Wall, F. (2002, December). Human Resource Accounting Controlling. *14*(12), 685- 690.

Tarihi tedarik maliyetleri modelinde hem direkt olarak hem de endirekt olarak ortaya çıkan maliyetlerin yukarıdaki şekilde gösterildiği gibi dikkate alınması gerekmektedir (Gebauer & Wall, 2002). Böylelikle, işe almadan, hizmet içi eğitim faaliyetlerine ve verimlilik kaybına kadar tüm alanlarla ilgili maliyetler işe alıştırma safhasında düzenlenmektedir. Çalışanların tamamı ile ilgili tüm maliyetler toplamı insan sermayesinin değerini göstermektedir. Bu yöntem, insan sermayesine yapılan yatırımlar için karar temeli olarak bilgileri elde etmeyi ve hem de mevcut insan sermayesinin değerlemesi ile onlardan yararlanabilmeyi amaçlamaktadır.

Tarihi maliyet yöntemi, geleneksel muhasebe yöntemleri ile tutarlıdır. Bu maliyetler kolayca tanımlanabilir ve kontrol edilebilir. Mali tabloların yanı sıra firma

içinde düzenlenecek olan raporlar, yönetime, insan kaynaklarının idaresi konusunda faydalı olmaktadır. Tarihi maliyet yönteminin faydaları (Gebauer & Wall, 2002);

- ✓ İnsan kaynakları değerinin raporlanması, toplam işgücü yapısındaki değişimler hakkında bilgi sağlar.
- ✓ İnsan kaynaklarının kritik yapısı hakkında bilgi verir.
- ✓ İnsan kaynakları gelişimi için yapılan yatırım alternatiflerinin değerlendirilmesini olanaklı kılar.
- ✓ İşgücü devir hızının maliyetlerinin takip ediliyor olması; karar alma, önlem alma ve sonuçların değerlendirilmesi açılarından fayda sağlar.
- ✓ Yapılan işlerin ve bu işlerin sonuçlarının raporlanması neticesinde, insan kaynaklarına yapılan yatırım harcamalarının kompozisyonu incelenip; işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme için standart maliyetler belirlenerek, bir standart maliyet yöntemi oluşturulabilir. Bu veriler insan kaynakları bütçelenmesinde yenileme maliyetlerinin tahminini olanaklı kılar.

Tarihi maliyet yöntemi bu avantajlarına rağmen çeşitli yönleriyle eleştirilere konu olmuştur. Bu yöntemin ortaya çıkabilecek dezavantajları (Savich & Ehrenreich, 1976);

- ✓ Fiili maliyetlerle bugünkü ekonomik değer arasında ilişki olmayabilir. Bazı insanlar firma için değerli olabilirler ve bunun maliyetlerle ilişkisi olmayabilir.
- ✓ Bu yöntemde çalışanların sadece işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme maliyeleri dikkate alınmakta, çalışanların gelecekle ilgili verebilecek oldukları potansiyel hizmetlerinin toplam değeri göz ardı edilmektedir.
- ✓ İnsan kaynaklarının ekonomik değeri tecrübe artıkça artmaktadır. Buna rağmen bu yöntemde maliyet amorti edilerek düşürülmektedir.
- ✓ Bir çalışanın değeri ona yapılan yatırımla ilişkili olmayabilir. Daha yetenekli çalışanlar daha az eğitim görecekleri için daha az maliyetle değerleneceklerdir. Bu model çok iyi olan çalışanların değerini olduğundan az göstermektedir.

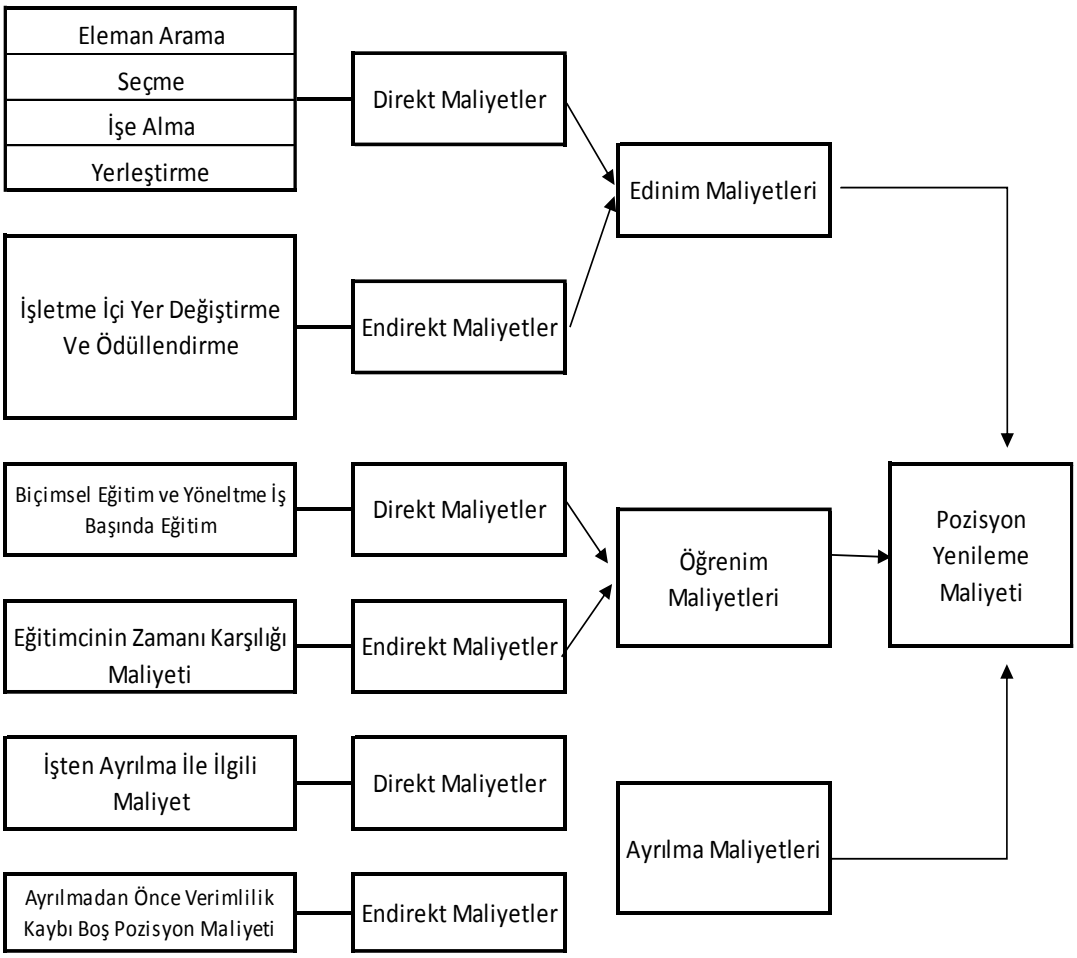
2.2.2. Yenileme Maliyeti Yöntemi

Yenileme maliyeti, bir işletmede halen çalışmakta olan insan kaynağının yenilenmesi durumunda katlanılan maliyettir. Flamholtz tarafından geliştirilen bu yöntemde insan kaynakları bireysel, gruplar ve işletmedeki tüm çalışanlar olarak ele alınmaktadır. İşten ayrılma maliyetleri, çalışanların görevinden ayrılması sonucu ortaya çıkan maliyetlerdir ve hem direkt hem de endirekt maliyet unsurlarını içermektedir (Savich & Ehrenreich, 1976). Bu modelde, işletmedeki insan kaynakları birey, grup ve işletmenin tüm çalışanları olarak üç boyutta düşünülmüştür. İlgili yöntemde iki tür maliyet tanımı söz konusudur. Kişisel yenileme maliyeti, aynı işi yapacak başka bir çalışan için yapılacak giderleri içermektedir. İşletmede belli bir görevde bulunan bir kişinin, o görevin şartlarını yerine getirebilecek başka birisiyle yenilenmesi sonucu oluşan maliyetler ise pozisyon yenileme maliyeti olarak tanımlanmaktadır (Savich & Ehrenreich, 1976).

İlk kez 1968 yılında Brummet ve diğerleri tarafından ortaya konulan ve daha sonra Flamholtz tarafından geliştirilen, insan kaynakları yenileme maliyeti modeli aşağıdaki şekilde gösterilmektedir. Modele göre, bir işletmede belli bir pozisyondaki çalışanın işten uzaklaştırılıp yerine yeni bir personelin istihdam edilmesinin bir takım maliyetleri vardır. Flamholtz bunu "pozisyon yenileme maliyeti" olarak tanımlamıştır (Flamholtz E. , 1989, s. 68).

Flamholtz'a göre pozisyon yenileme maliyetinin 3 temel unsuru vardır. Bunlar; edinim maliyetleri, öğrenim maliyetleri ve ayrılma maliyetleridir. Edinim maliyetleri, istenilen pozisyona eleman alımı sırasında oluşan maliyetler olup; eleman alma, işe seçme, işe alma, yerleştirme ve işletme içi yer değiştirme veya ödüllendirme maliyetlerinden oluşmaktadır. Bunlardan eleman alma, işe seçme, işe alma, yerleştirme maliyetleri direkt maliyet olarak kabul edilirken; işletme içi yer değiştirme maliyetleri endirekt maliyet olarak kabul edilmektedir. Belirli bir pozisyon için seçilecek olan personelin, söz konusu pozisyonla ilgili olarak eğitilmesi gerekebilir. Bu durumda ortaya çıkan maliyetler, öğrenim maliyetleri olarak tanımlanmakta, biçimsel eğitim ve yöneltme ile iş başında eğitim ve eğitimcinin zamanı karşılığı katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır. İşten ayrılma ile ilgili maliyetin üretim

sürecindeki etkisi doğrudan hesaplanabildiğinden, direkt maliyet olarak kabul edilmekte; ayrılmadan önceki verim kaybından doğan maliyet ve boş pozisyon maliyeti ise endirekt maliyet olarak ele alınmaktadır (Gilbert, 1970).



Şekil 4: İnsan Kaynakları Yenileme Maliyeti Yöntemi

Kaynak: Gilbert, M. (1970). The Asset Value of the Human Organization. Management Accounting, 52(Temmuz), 25-28.

Yenileme maliyeti yönteminin en önemli avantajı, işten ayrılmış çalışanların yerine, işletmede çalışanların gerçek değerlerine önem veriyor olmasıdır. Yenileme maliyeti yönteminin avantajları (Savich & Ehrenreich, 1976);

- ✓ Finansal tablolarda, ilgili taraflarca anlaşılması ve değerlendirilmesi kolay, güncel bilgiler sunar.

- ✓ İnsan değerini fiyat değişimlerine göre ayarladığı için enflasyonun etkisini dikkate alır.
- ✓ Daha iyi yönetim kararları alınmasına katkı sağlayacak birçok yol içerir.
- ✓ Yönetimin dikkatini organizasyonun yapısına çekerek, bir pozisyon açıldığında kimin yükseltileceği planının yapılmasını sağlar.

Yenileme maliyeti yönteminin bazı dezavantajları gösterilmiştir (Savich & Ehrenreich, 1976);

- ✓ Çalışanların, etkili bir ekip olarak çalışmalarının değerini dikkate almaz.
- ✓ Moral ve bağlılığı göz ardı eder.
- ✓ Bir bireyin, organizasyonda değişimi mümkün olmayan, önemli ve benzersiz bir görevi olabileceğini ve bu insanın yerine benzer bir yenileme de yapılamayabileceğini dikkate almaz.
- ✓ Bireyler çalışma ortamında fiziksel ve düşünsel anlamda değişik oranlarda gelişebilirler. Yenileme maliyetleri bunları tanımlayamaz ve ayrıca bir bireyin organizasyonda kalma süresini de belirleyemez.

2.2.3. Fırsat Maliyeti Yöntemi

Fırsat maliyeti, kavram olarak bir kaynağı elde etmek için katlanılan fedakârlıklar ile vazgeçilen kazanç veya getiriyi ifade etmektedir. İnsan kaynakları muhasebesi açısından ise herhangi bir çalışanın bir işten diğer bir işe tahsis edilmesinin karşılığı olan değeri olarak kabul edilmektedir. Model Hekimian ve Jones tarafından geliştirilmiş olup transfer fiyatlama olarak da adlandırılmaktadır (Kaya U. , 2013, s. 70). Diğer bir deyişle fırsat maliyeti yöntemi, herhangi bir çalışanın belli bir iş yerine diğer bir işe tahsis edilmesi sonucu ortaya çıkan değeri dikkate alan mantıki yoldur (Çiftçi, 1998, s. 99).Yöntemde fırsat maliyeti sağlıklı olarak hesaplandığında önceki iki yönteme göre insan kaynaklarının gerçek değerine en yakın sonucu vermektedir. Ayrıca, fırsat maliyeti yönteminin ölçümlemede uygulanması işletmelerin insan kaynaklarını en uygun düzeyde tahsis etmesini sağlayacaktır (Özcan, 1992, s. 80-81). Bu faydalarına karşın yöntemin, işletme dışından istihdam edilecek kişileri dikkate almaması, insan kaynaklarının tümünün ölçümünü içermemesi, yalnızca bir bölümden diğerine transferi amaçlanan bazı çalışanların değerinin ölçümünde uygulanması eksik

yönünü oluşturmaktadır. Modele göre fırsat maliyeti hesaplamasında (Çiftçi, 1998, s. 100);

- ✓ Aynı çalışanı istihdam etmek isteyen bölüm yöneticileri bir araya gelir,
- ✓ Her bir yönetici, çalışan için ayrı ayrı değer ortaya koyar,
- ✓ Çalışan, en yüksek değeri veren bölüme tahsis edilir ve bu yolla da değeri tespit edilir.

Modeli geliştirilen Hekimian ve Jones, yönetimin insan kaynakları ile ilgili yapacağı analizlerde faydalı bilgiler sunacağını vurgulamaktadır (Kaya U. , 2013, s. 71).

Fırsat maliyeti modeli insan kaynaklarının ölçümü konusunda yararlı bir bakış açısı sağlaması nedeniyle faydalı bir model olarak kabul edilmektedir. Bu modele göre işletmenin insan kaynaklarının en uygun tahsisi sağlanacak ve yöneticiler insan kaynaklarının değerinin korunması ve yükselmesi için motive olacaklardır (Kaya U. , 2013, s. 71). Bu nedenle modelin etkin hale gelmesi için insan kaynaklarıyla ilgili tüm değişkenlerin hesaba katılması gerekmektedir. Ayrıca teklif edilen değerin yeterince objektif olamama olasılığı vardır ve bu nedenle modelin içsel raporlama amaçlı kullanılması daha uygun bulunmaktadır (Kaya U. , 2013, s. 72).

2.3. İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARININ DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

İnsan kaynaklarının değerinin ölçülmesinde çalışanlara yapılan yatırımlar ile gelecekte sağlanacak faydaların yanı sıra çalışanlara ait özellikler de dikkate alınmaktadır. İnsan kaynakları açısından değer kavramı, çalışanların gelecekte elde edecekleri kazançların bugüne indirgenmiş şekli olarak tanımlanmaktadır (American Accounting Association, 1973, s. 169). İnsan kaynaklarının değeri, çalışanların gelecek dönemlerde sağlayacakları faydanın şimdiki değeri olduğundan bu değerin bireylere, gruplara ve işletmenin tamamına genişletilmesi mümkündür (Flamholtz E. , 1989, s. 80).

Değer tabanlı ölçümleme yöntemleri genel olarak parasal ve parasal olmayan yöntemler olarak ikiye ayrılmaktadır. Parasal olmayan ölçüm modelleri de bireysel değer ölçüm modeli ve grup değeri ölçüm modeli olarak ayrılmaktadır (Selimoğlu, 2001, s. 55-68).

- ✓ Parasal Değerle Ölçme Yöntemleri
  - Satın Alınmamış Şerefiye Modeli
  - Gelecekteki Ücret Ödemelerinin İskonto Edilmesi
  - Çalışanların Gelecekte Elde Edecekleri Kazançların İskonto Edilmesi
  - Stokastik (Tahmini) Fayda Modeli
- ✓ Parasal Olmayan Değer Ölçme Yöntemleri
  - Bireysel Değer Ölçüm Modeli
  - Grup Değeri Ölçüm Modeli

2.3.1. Parasal Değer Ölçüm Modelleri

Parasal ölçümleme yöntemleri gelecekte sağlanacak faydaları dikkate alarak insan kaynaklarının değerini hesaplamaya çalışan parasal ölçüm yöntemleridir.

2.3.1.1. Satın Alınmamış Şerefiye Modeli

Satın alınmamış şerefiye modeli içinde bulunduğu sektörün ortalamasına göre fazla gelir elde eden işletmenin gelir fazlalığının insan kaynakları tarafından oluşturulduğunu ifade etmektedir. Modelde kullanılan şerefiye kavramı, bir işletmenin net varlıklarının piyasa değeri ile o işletmenin satın alınmasında katlanılacak maliyet arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır (Sürmen, 2013, s. 284). Şerefiyenin kapsamına işletme çalışanlarının sahip olduğu özel yetenekler, becerikli yöneticiler, çok yüksek satış kapasitesi ve işletmenin piyasadaki itibarı gibi durumlar dâhil edilmektedir (Çiftçi, 1998, s. 112).

Hermanson tarafından geliştirilen bu model, bir işletmenin diğer işletmelere göre elde edeceği gelir fazlalığının o işletmenin sahip olduğu nitelikli çalışanlardan kaynaklandığı varsayımına dayanmaktadır. Bu gelir fazlalığı işletmenin yakın geçmişte elde ettiği kazançları ile o işletmenin ait olduğu sektörün ortalama kazançları

karşılaştırılarak hesaplanmaktadır. İşletmenin kârlılık oranı ile sektörün kârlılık oranı arasındaki farkın nedeni işletmeni sahip olduğu insan kaynakları olduğu ve insan kaynaklarının değeri olarak kabul edilerek verilerle rakamsal değere dönüştürülecektir. Bu modelin geçmişteki verileri esas alması önemlidir ancak işletme kârlılığının sektörün ortalamasının altında kalması durumunda işlevini kaybetmesi ve şerefiyenin insan kaynakları yanı sıra coğrafi konum veya piyasadaki itibarı gibi farklı etkenlerin etkili olmasının göz ardı edilmesi modelin dezavantajlarıdır (Flamholtz E. , 1989, s. 175).

2.3.1.2. Gelecekteki Ücret Ödemelerinin İskonto Edilmesi Modeli

Gelecekteki ücret ödemelerinin iskonto edilmesi yöntemi, çalışanların değerini, bireysel esasa göre değil tüm işletme açısından bir bütün olarak ölçümlemeyi hedef alan mantıki yoldur. Yöntemin özelliği, beş yıllık bir zaman süresinin esas alınarak gelecekte yapılacak ücret ödemelerinin belirlenmesi ve bu ödemelerin cari yılda ekonomide mevcut bulunan varlıkların getiri oranıyla iskonto edilmesidir (Çiftçi, 1998, s. 114). Hermanson tarafından geliştirilen bu yönteme göre insan kaynaklarının değeri dört aşamada hesaplanmaktadır, bunlar (Sangeladji, 1975, s. 34);

- ✓ Gelecek beş yılda çalışanlara yapılacak ödemelerin tahmin edilmesi,
- ✓ Tahmin edilen ücretlerin bugünkü değerinin hesaplanması,
- ✓ Verimlilik oranının tespit edilmesi,
- ✓ Ücretlerin bugünkü değeri ile verimlilik oranın çarpılarak insan kaynaklarının değerinin tahmin edilmesidir.

Yöntemde kullanılan verimlilik oranı, ilgili işletme ile sektördeki diğer işletmelerin ortalama performansları karşılaştırılarak hesaplanmaktadır (Albayrak, 1982). Verimlilik oranı işletmenin gelecek beş yıldaki etkinliklerinin ölçümünü sağlamakta olup oranın büyük olması, işletme verimliliğinin sektör ortalamasını üzerinde olduğunu gösterir (Çiftçi, 1998, s. 117).

İnsan kaynaklarına gelecekte yapılacak ücret ödemelerinin bugünkü değeri yöntemiyle hesaplamaların nasıl yapıldığı ve uygulandığını göstermek amacıyla yöntemin işleyişi bir örnek yardımıyla açıklanacaktır. Örneğimizde tüm çalışanların

birinci yıl toplam 100.000,-TL, ikinci yıl 110.000,-TL, üçüncü yıl 118.000,- TL, dördüncü yıl 125.000,-TL, beşinci yıl 132.000,-TL ücret ödeneceğinin planlandığını kabul edelim. İskonto oranı ise %10 olarak kabul edilecektir. Buna göre insan kaynaklarına gelecekte yapılacak ücret ödemelerinin bugünkü değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 2: İnsan Kaynaklarına Gelecekte Yapılacak Ücret Ödemelerinin Bugünkü Değeri

Yıllar	Ücret Ödemeleri	1 TL'nin %10 Oranına Göre Bugünkü Değeri	Ücret Ödemelerinin Bugünkü Değeri
1	100.000 TL	0,91 TL	90.909 TL
2	110.000 TL	0,83 TL	90.909 TL
3	118.000 TL	0,75 TL	88.655 TL
4	125.000 TL	0,68 TL	85.377 TL
5	132.000 TL	0,62 TL	81.962 TL
Toplam	**585.000 TL**		**437.812 TL**

Daha sonraki aşamada çalışanların değerinin belirlenmesinde önemli bir fonksiyona sahip verimlilik oranı hesaplanacaktır. Hermanson tarafından değişik yıllarda ve değişik kesimlere ait kârlılık oranı dikkate alınarak hesaplanan oran aşağıdaki gibi formüle edilmiştir (Durgut, 2012, s. 29):

Verimlilik oranı = $([5.(RF0/RE0) + 4.(RF1/RE1) + 3.(RF2/RE2) + 2(RF3/RE3) + (RF4/RE4)])/ 15$

RF0: İşletmenin sahip olduğu varlıklarının cari yıldaki kârlılık oranı

RE0: Sektördeki tüm işletmelerin sahip olduğu varlıkların cari yıldaki ortalama kârlılık oranı

RF1: İşletmenin sahip olduğu varlıkların birinci yıldaki kârlılık oranı

RE1: Sektördeki tüm işletmelerin sahip olduğu varlıkların birinci yıldaki ortalama kârlılık oranı

Yukarıdaki formüle göre verimlilik oranının 1,4 olarak tespit edildiğinin varsayılması durumunda; işletmenin insan kaynaklarının değeri, ücret ödemelerinin bugünkü değerinin toplamı 437.812,-TL ile verimlilik oranının 1,4 çarpımı olan 612.936,8,-TLdir. Yöntemin insan kaynaklarının değerini belirlemede verimlilik

oranını dikkate alması etkinliğini artırmaktadır. Buna karşın yöntemin bazı eksiklikleri de vardır, bunlar (Albayrak, 1982);

- ✓ Hesaplamaların beş yıl ile sınırlandırılması,
- ✓ Bugünkü değerin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının tespitinde belirsizliklerin olması,
- ✓ Gelecekte yapılacak ücret ödemelerinin belirlenmesinde subjektifliğin olması,
- ✓ Kullanılacak verimlilik oranın hesaplanmasında zorluklar olması,
- ✓ Tüm ekonomiyi ilgilendiren istatistik bilgi kullanımı nedeniyle objektiflikten uzaklaşılmasıdır.

2.3.1.3. Çalışanların Gelecekte Elde Edecekleri Kazançların İskonto Edilmesi

Bu model, Lev ve Schwartz yöntemi olarak ta adlandırılmaktadır. İnsan kaynaklarının değerinin çalışanın emekliliğine kadar gelecekte elde edeceği kazançların belli bir iskonto oranı üzerinden bugüne indirgenmesiyle hesaplanacağını açıklayan modeldir. Çalışanların gelecekte elde edecekleri kazançların iskonto edilmesi modeli, bir işletmenin çalışanlarına emeklilik dönemine kadar sağlayacağı faydaların iskonto edilmesi yoluyla insan kaynağı değerini ifade etmektedir (Flamholtz E. , 1989, s. 241) Baruch Lev ve Aba Schwartz tarafından geliştirilen bu yöntemde, insan kaynaklarının değerinin hesaplanmasında değişik formüller kullanılsa da genellikle çalışanların ölüm gibi nedenlerle işten ayrılma olasılığını dikkate alarak gerçeğe en yakın değerin elde edilmesini sağlayan aşağıdaki formülden yararlanılır (Lev & Schwartz, 1971);

$$\mathrm{E\ (Vt)} = \sum_{t=T}^{T} (P_T(t+1)) \sum_{t=T}^{\mathrm{T}} \left(\frac{Ii}{(1+r)^{T-t}} \right)$$

E(Vt) : "t" yaşındaki çalışanın beklenen değeri

T : Çalışanın emeklilik yaşı

P(t) : Çalışanın işten ayrılma olasılığı

Ii : Çalışanın emekliliğine kadar alacağı ücret

r : İskonto oranı

Bu formül çalışanın emekli olmadan başka nedenlerle işten ayrılması ihtimalini de dikkate alması nedeniyle önemlidir. Yöntemde insan kaynaklarının değerinin hesaplanmasında ilk işlem aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi çalışanların yaş ve niteliklerine göre sınıflandırılmasıdır (Lev & Schwartz, 1971).

Tablo 3: Çalışanların Yaş ve Niteliklerine Göre Dağılımı

Yaş	Niteliksiz	Yarı Nitelikli	Nitelikli	Profesyonel	Toplam
25 – 34	50	30	20	5	105
35 – 44	70	32	35	8	145
45 – 54	65	3	40	12	120
55 – 64	0	2	0	2	4
Toplam	**185**	**67**	**95**	**27**	**374**

İkinci aşamada çalışanların yaş ve niteliklerine göre elde edecekleri yıllık kazançlar aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi tahmin edilmektedir (Lev & Schwartz, 1971).

Tablo 4: Çalışanların Yaş ve Niteliklerine Göre Yıllık Ortalama Kazançları

Yaş	Niteliksiz	Yarı Nitelikli	Nitelikli	Profesyonel	Toplam
25 – 34	1.500,00 TL	1.750,00 TL	2.800,00 TL	5.500,00 TL	**11.550,00 TL**
35 – 44	1.800,00 TL	1.900,00 TL	3.500,00 TL	6.400,00 TL	**13.600,00 TL**
45 – 54	1.850,00 TL	2.100,00 TL	4.750,00 TL	7.500,00 TL	**16.200,00 TL**
55 – 64	1.900,00 TL	2.200,00 TL	4.950,00 TL	8.500,00 TL	**17.550,00 TL**
Toplam	**7.050,00 TL**	**7.950,00 TL**	**16.000,00 TL**	**27.900,00 TL**	**58.900,00 TL**

Yöntemin üçüncü aşamasında ilk iki aşamadaki verilere göre her bir grup için bugünkü değer hesaplaması yapılır (Lev & Schwartz, 1971).

Tablo 5: Nitelikli Çalışanların Gelecekteki Kazançlarının Bugünkü Değeri

Yaş	Ortalama Kazanç (A)	Çalışan Sayısı (B)	İskonto Katsayısı (C)	Çalışanın Değeri (TL) (AxBxC)
25 – 34	2.800,00 TL	20	6,1446 TL	**344.095,76 TL**
35 – 44	3.500,00 TL	20	2,3690 TL	**165.829,76 TL**
45 – 54	4.750,00 TL	20	0,9134 TL	**86.768,32 TL**
55 – 64	4.950,00 TL	20	0,3521 TL	**34.861,49 TL**
20 Nitelikli Çalışanın Toplam Değeri				**631.555,33 TL**

Yukarıda yapılan hesaplamada tüm çalışanların 25 yaşında oldukları ve emeklilik hakkının kazanılacağı 65 yaşına kadar işletmede çalışacakları varsayılmıştır. Hesaplamada kullanılan 6,1446 rakamı ilk 10 yıl boyunca her yıl elde edilecek 1.-TL' nin %10 iskonto oranına göre bugünkü değerini vermektedir. Diğer 2,3693, 0,9134 ve 0,3521 rakamları ise sırasıyla gelecek 10, 20 ve 30 yıl sonraki 1,-TL' nin %10 iskonto oranına göre bugünkü değeridir. Yapılan bu hesaplamalar sonucunda 25 yaşındaki 20 nitelikli çalışanın emekli oluncaya kadar işletmede çalışması durumunda ulaşacağı değer 631.555,33-TL olacaktır. Yönteme göre nitelikli çalışanlar arasından 25-34 ilk yaş grubu için yapılan bu hesaplama nitelikli çalışanlar diğer yaş grupları ve diğer çalışanlar için de aynı şekilde hesaplanarak işletmenin insan kaynaklarının toplam değeri bulunacaktır. Yöntemin emekli oluncaya kadar çalışanlara sağlanan ücret ödemeleri ile çalışanların yaşı ve niteliklerini dikkate alarak insan kaynaklarının değerini hesaplamaya çalışması olumlu yanını oluşturmaktadır ve yöntemin zayıf yönleri de bulunmaktadır (Flamholtz E. , 1989, s. 241);

- ✓ Çalışanların ölüm ve emeklilik dışındaki nedenlerle işten ayrılma olasılıklarını dikkate alınmaması,
- ✓ Kullanılacak iskonto oranının neye göre belirlendiğine yönelik belirsizlikler olması,
- ✓ Çalışanların kariyer değişiklilerinin ihmal edilmesi,
- ✓ Çok sayıda istatistiksel veri gerektirmesi,
- ✓ Bireysel değerlerin toplamı ile işletmenin insan kaynakları değerinin bulunacağını vurgulaması nedeniyle doğacak değeri göz ardı etmesidir.

2.3.1.4. Stokastik (Tahmini) Fayda Modeli

Stokastik hizmet değerleme modeli Flamholtz'un beşeri sermaye değer teorisi orijinlidir. Buna göre bireyin şartlı değeri, performansı, terfi edilebilirliği ve transfer edilebilirliğinden oluşmaktadır. Bireyin bir sonraki yıl mevcut pozisyonunda kalabileceği, daha yüksek bir pozisyona terfi edebileceği, başka bir ofise transfer olabileceği veya işten ayrılabileceği göz önüne alınmaktadır. Bireyin değeri gelecek yıl bu dört olasılıktan hangisini gerçekleştireceğine bağlıdır. Buna göre bireyin değeri firma içindeki stokastik bir sürece bağlıdır. Bu stokastik süreç içerisinde geçilen her bir yeni pozisyon beşeri sermaye değer teorisinde yer alan bir role denk gelmektedir. Bu ölçüm metoduna göre bireyin şartlı değeri matematiksel olarak aşağıdaki şekilde ifade edilebilmektedir (Flamholtz E. , 1989, s. 196).

$$E(CV) = \sum_{t=1}^{n} [\frac{\sum_{i=1}^{m-1} R_i * P(R_i)}{(1+r)^t}$$

Formüle göre beklenen şartlı değer, işten ayrılma olasılığı olmaması halinde bireyin organizasyonda sağlayacağı beklenen hizmetlerin iskonto edilmiş parasal değeridir. Formülde (i) hizmet seviyelerini, (m) işten çıkış hizmet seviyesini, (t) aktif çalışma dönemini, (r) iskonto oranını, (R_i) hizmet seviyesinin değerini, [$P(R_i)$] belirli bir hizmet seviyesinde çalışma olasılığını göstermektedir. Beklenen fark edilebilir değerin matematiksel formülü, bireyin aktif çalışma dönemi boyunca firmada yer alacağı hesaba katıldığından, yukarıdaki formülden biraz farklı olarak aşağıdaki gibidir.

$$E(RV) = \sum_{t=1}^{n} [\frac{\sum_{i=1}^{m} R_i * P(R_i)}{(1+r)^t}$$

Stokastik fayda modeli kişilerin hareketlerini ve işten ayrılma olasılıklarını dikkate alması açısından faydalıdır. Dezavantajları olarak, kişilerin yapacakları işler, beklenen çalışma süreleri, belirli bir dönemde farklı işlerle uğraşma olasılıkları gibi bilgileri kullanması ve bu verilerin elde edilme zorluğu ve iskonto oranının

belirlenmesinde sübjektiflik olasılığı bulunması gösterilmektedir. Bu verilerin sağlıklı elde edilmesi durumunda en gelişmiş modeller arasında gösterileceği kabul edilmiştir (Çiftçi, 1998, s. 127).

2.3.2. Parasal Olmayan Değer Ölçüm Modelleri

İnsan kaynakları muhasebesinde parasal olarak ifade edilemeyen veriler de önemli bilgi kaynağı olarak kabul edilmektedir. Özellikle insan kaynakları muhasebesindeki bazı kararlarda parasal olmayan veriler fayda sağlamaktadır. Parasal olmayan modeller bireysel değer ve grup değeri ölçüm modelleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

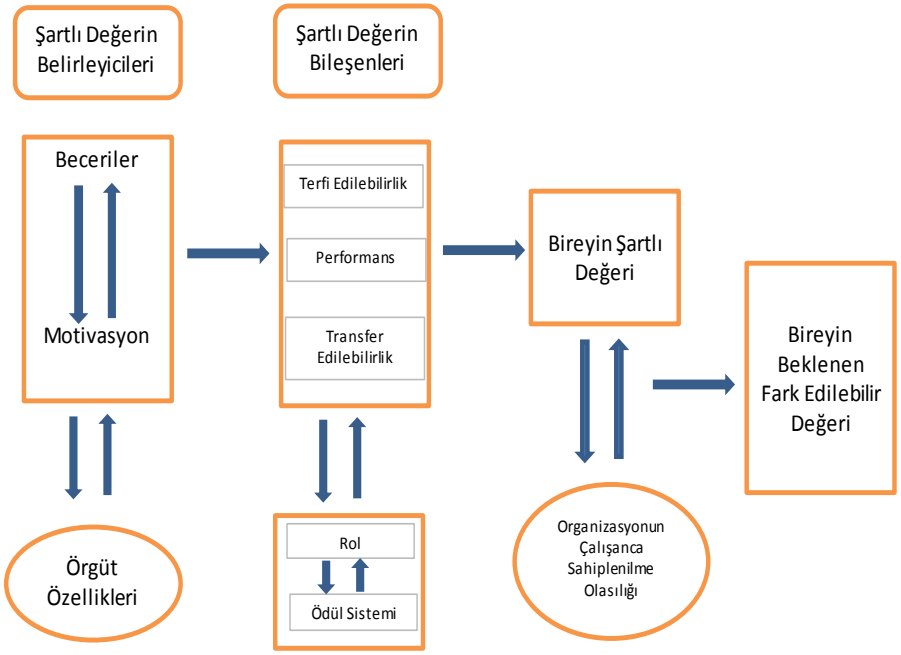
2.3.2.1. Bireysel Değerin Parasal Olmayan Ölçüm Modeli

Bireysel değer ölçüm modeli, "Flamholtz modeli" veya "Flamholtz yaklaşımı" olarak da bilinir. Bu ölçüm modeli bireyin çalıştığı kurumuna verdiği değeri belirleyen etmenleri ve aralarındaki ilişkiyi konu alır.

Bireylerin değerini belirleyen faktörleri tanımlamaya çalışan Flamholtz modeli, bireyin kendi becerileri ve organizasyonun karakteristik özelliklerinin çalışanın değerini belirlediğini varsayar. Buna göre birey tek başına organizasyon için değerli değildir ve çalışanın becerileri ile organizasyonda sahip olacağı rollerin etkileşimi sonucu bireyin değeri oluşur (Flamholtz E. , 1974). Flamholtz'a göre bireyin, çalışma hayatı süresince organizasyonu sahipleneceği varsayımı altında sağlayacağı hizmetlerin bugünkü değeri bireyin şartlı değerini; bireyin işten ayrılma olasılığı hesaba katılarak oluşan değer ise bireyin beklenen fark edilebilir değerini ifade eder (Flamholtz E. , 1972). Buna göre;

- ✓ Bireysel değişkenler olan kişinin becerisi ile motivasyonu, bireyin şartlı değerini belirler. Eğitim, öğretim, deneyim ve yetenek durumuna bağlı olarak, kişinin bir işi yapabilme özelliği beceri olarak tanımlanmaktadır (Flamholtz E. , 1972).
- ✓ Organizasyonel değişkenler olan bireyin organizasyonda üstleneceği rol ve organizasyonun ödül sistemi, kişinin tatmin seviyesini belirler. Bu tatmin seviyesi bireyin organizasyonu sahiplenme olasılığını değiştirir. Tatmin, bireyin kendi

işini değerlemesi sonucu elde ettiği memnuniyet veya duygusal seviye olarak ifade edilmektedir (Luthans, 1995, s. 129).



Şekil 5: Bireyin Beklenen Fark Edilebilir Değerini Etkileyen Faktörler

Kaynak: Flamholtz, E. (1972, October). Toward a Theory of Human Resource Value in Fomal Organizations. The Accounting Review, 47(4), 666-678.

✓ Bireyin şartlı değeri; beceri, rol, motivasyon ve ödül sisteminin etkileşimi sonucu belirlenir. Bireyin becerileri, rolün gerektirdiği becerilere yakın oldukça bireyin firma için değeri de artar. Bireyin becerileri ile rolün gerektirdiği beceriler arasında bir boşluk olması durumunda motivasyon düzeyinin değişmesi bu farkı kapatabilir. Modele göre bu motivasyon değişikliklerinin önemli bir nedeni de bireysel ödüllerdir. Bireyler adil ödül aldıklarını düşünürlerse tatmin düzeyleri yükselir ve bu sonuç performanslarının artmasına neden olur (Luthans, 1995, s. 155).

✓ Bireyin beklenen fark edilebilir değeri; bireyin şartlı değeri ve bireyin organizasyonu sahiplenme olasılığının bileşimi sonucu oluşmaktadır. Çalışanların her zaman işten ayrılma olasılığı vardır. Bu nedenle beklenen fark edilebilir değeri belirleyebilmek için, bireyin organizasyonu terk etme olasılığı göz önünde bulundurulmalıdır. Bireyin ihtiyaçları beklentileri karşılandıkça, tatmin seviyesi

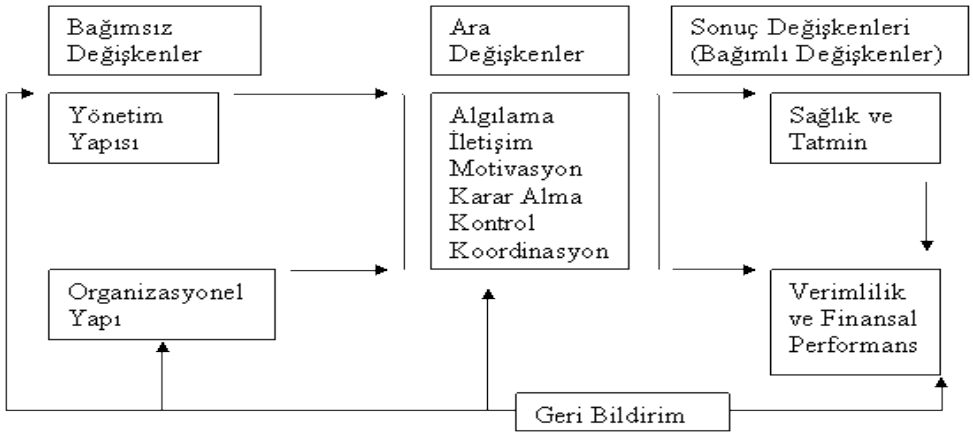
yükseldikçe, çalışanın organizasyonu sahiplenme derecesi dolayısıyla beklenen fark edilebilir değer artar (Flamholtz E. , 1972).

2.3.2.2. Grup Değeri Parasal Olmayan Ölçüm Modeli

Bu ölçüm modeli Likert - Bowers Modeli olarak adlandırılır. Model işletmedeki bireyleri teker teker değil de tüm çalışanları grup değeri olarak ölçmeye çalışır. Bir gruptaki bireylerin organizasyon için bireysel değerlerinin toplamı, grubun değeri ile eşit olmayabilir. Bu modele göre bir grubun organizasyon için değerini üç değişken etkilemektedir. Bu değişkenler; yönetimce kontrol edilebilen bağımsız değişkenler, ara değişkenler ve yönetimin arzu edeceği çıktılardan oluşan sonuç değişkenleridir (Flamholtz E. , 1989, s. 173).

Bağımsız değişkenler iki kurumsal yapıdan meydana gelir. Organizasyon yapısı ve yönetim yapısı modele göre iki bağımsız değişkendir. Yaklaşıma göre işletmede yapılacak işleri işçilere doğrudan veren ve onların çalışmalarını değerlendiren en alt kademedeki yöneticilerin, grubun etkinliğini değiştirme gücü vardır. Doğrudan işçi başında bulunan en alt kademedeki yönetimin bu etkisi modelde "yönetim yapısı" bağımsız değişkeni olarak yer alır. Örgütte insanların dolduracağı çeşitli kademeler arasındaki yapısal ilişki de grubun değerini değiştirmede etkinliğe sahiptir. Bu faktör modelde "organizasyonel Yapı" bağımsız değişkeni olarak yer alır (Flamholtz E. , 1989, s. 189).

Grubun değerini belirleyen faktörler aşağıdaki şekil ile açıklanmaktadır (Likert & Bowers, , 1968).



Şekil 6 : Grubun Değerini Belirleyen Faktörler

Kaynak: Likert, R., & Bowers, , D. (1968, August 30). Organizational Theory and Human Resource Accounting. American Psyhological Association.

Modele göre dört adet ara değişken bulunmaktadır. Bu ara değişkenler "çalışma grubunun kendi süreçleri", "liderlik", "organizasyonel kültür" ve "çalışanların tatmini"dir. Bağımsız değişkenler bu ara değişkenleri etkileyerek grup değerini değiştirirler. Yine modele göre sonuç değişkenleri "satışlar" ve "kar" gibi organizasyonun elde ettiği değerlerdir. Likert- Bowers modeli bu sonuç değişkenlerinin bağımsız ve ara değişkenlerin etkileşimi ile meydana geldiğini ileri sürmektedir (Flamholtz E. , 1989, s. 192).

2.4. DİĞER ÖLÇME MODELLERİ

Günümüzde klasik insan kaynakları ölçüm modellerinin yerini entelektüel sermayeyi ölçme modellerine bıraktığı görülmektedir. İnsan kaynaklarına yönelik geliştirilen ölçüm modelleri doğrudan ve dolaylı ölçüm modelleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.4.1. Doğrudan Ölçme Modelleri

Doğrudan ölçme modelleri işletmedeki tüm değerler yerine sadece insan kaynaklarının oluşturduğu değeri ölçme esasına dayanmaktadır. Bu alanda düzenlenen farklı modeller bulunmaktadır (Kaya U. , 2013, s. 91-92).

Milost modelinde, entelektüel sermayenin unsurlarına göre bir sınıflandırma yapılmaktadır. Modelin ön kabulüne göre insan sermayesi müşteri, sermayesi ve yapısal sermayeyi etkilemektedir. Milost modeli, insan sermayesini esas almaktadır. Model, maddi duran varlık değerleme yöntemlerinin insan kaynakları değerlemesinde uygulanmasına dayanmaktadır. Çalışanın düzeltilmiş değeri, çalışanın ilk edinim değeri ve çalışana yapılan yatırım değerinin amortisman oranı ile çarpılan değeridir. Buna göre çalışanın değerini hesaplama formülü (Milost, 2007);

Çalışanın Değeri	=	Çalışanın İlk Edinim Değeri	+	Çalışana Yapılan Yatırımın Değeri	-	Çalışanın Düzeltilmiş Değeri

Gohil modelinde ise daha çok çalışanların yeteneklerine değer biçilmekte, daha sonra bu değerler bilançoya aktarılması amaçlanmaktadır. Gohil'in yeteneklerin aktif değerini hesaplarken kullanılan formül (Gohil, 1996);

Yeteneklerin Aktif Değeri	=	Yeteneklerin Maliyeti	x	Ortalama Hizmet Süresi	x	Çalışanın İşletmeye Devamlılık Oranı

Yeteneklerin maliyeti, ilgili muhasebe döneminde yapılan toplam maaş ödemelerini ifade etmektedir. Ortalama hizmet süresi, dönem sonunda tüm personelin hizmet süresinin aylık ortalaması anlatır. Çalışanın işletmeye devamlılık oranı ise bir dönemde işten gönüllü ayrılan personelin aynı dönemde istihdam edilen personele olan oranının 100'den çıkarılmasıyla hesaplanan değeri göstermektedir.

İnsan kaynağı değerinin ölçümüne yönelik oluşturulan diğer doğrudan modellere örnek olarak, **Maher** tarafından, otel sektöründe çalışan; **Morrow** tarafından futbolcuların ve **Sveiby** tarafından maddi olmayan varlıklar arasında kabul edilen insan yeteneklerinin değerinin hesaplandığı modeller geliştirilmiştir.

2.4.2. Dolaylı Ölçme Modelleri

Dolaylı ölçme modelleri, işletmelerde insan kaynaklarının da içinde bulunduğu toplam işletme değerini ölçmeyi esas almaktadır. Bu alanda düzenlenen farklı modeller bulunmaktadır (Kaya U. , 2013, s. 93-96). Bu modeller entelektüel sermayeyi ölçme amacıyla geliştirilmiş bununla beraber insan kaynaklarını ölçmek için de kullanılmaktadır.

Entelektüel sermayeyi ölçmek için iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşım, entelektüel sermayenin finansal olarak işletme düzeyinde ölçülmesidir. İkinci yaklaşım ise her bir entelektüel sermaye düzeyinde ölçülmesidir. Birinci yaklaşıma göre geliştirilen modeller;

- Piyasa Değerinin Defter Değerine Oranı,
- Tobin Q Oranı Yöntemi ve
- Maddi olmayan varlıkların değerinin hesaplanmasıdır.

İkinci yaklaşıma göre geliştirilen modeller ise;

- Brooking Modeli,
- Skandia Klavuz Modeli ve
- Dengeli Sonuç Kartları Modeli' dir.

2.4.2.1. Piyasa Değeri / Defter Değeri Oranı Yöntemi

Firma düzeyinde entelektüel sermayenin ölçümünde kullanılan yöntemlerden biri, piyasa değeri / defter değeri oranı yöntemidir. Yöntem, bir firmanın piyasa değerinin defter değerini aşan kısmının entelektüel sermayenin değeri olduğu düşüncesine dayanmaktadır. Bu yöntemde bir firmanın entelektüel sermayesi, tutar ve oran olarak aşağıdaki formüllerle hesaplanmaktadır (Uzay & Savaş, 2003).

Entelektüel Sermaye	=	Piyasa Değeri	-	Defter Değeri

veya

Entelektüel Sermaye	=	Piyasa Değeri	/	Defter Değeri

Hisse senetlerinin borsadaki fiyatının değişkenliği ve çoğunlukla bu değişkenliğin firma dışı faktörler tarafından belirlenmesi; amortisman

uygulamalarındaki yasal esnekliklerden dolayı defter değerinin gerektiğinden daha az gösterilme eğilimi, bu yöntemin en önemli sakıncalarını oluşturmaktadır.

2.4.2.2. Tobin'in Q Oranı Yöntemi

Yöntem, yatırım projelerinin değerlendirilmesine yönelik olarak ünlü iktisatçı James Tobin tarafından ortaya atılmıştır. Yöntemin esası, bir varlığın piyasa değeri ile bu varlığın yerine koyma maliyetinin karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Yöntemde varlığın piyasa değerinin, yerine koyma maliyetini aşan kısmı entelektüel sermaye olarak kabul edilmektedir. Yerine koyma maliyeti, halen kullanılmakta olan bir fiziksel varlığın şimdi satın alınması durumunda ödenmesi gereken bedel olarak tanımlanmaktadır. Tobin'in Q oranı yöntemi, entelektüel sermayenin ölçümüne yönelik olarak, hem tüm firma için, hem de her bir firma varlığı için kullanılabilmekte ve hesaplanmaktadır (Stewart, 1997, s. 300-301).

$$\text{Entelektüel Sermaye} = \text{Piyasa Değeri} \;/\; \text{Varlığı Yerine Koyma Maliyeti}$$

Q değeri 1'e eşit, 1'den küçük veya 1'den büyük çıkabilir. Oranın 1'den küçük olması işletmenin varlık bazında entelektüel sermayeye sahip olmadığını ve varlıkların getiri düzeylerinin yerine koyma değerini karşılayamadığını ifade eder. Buna karşın oranın 1'den büyük olması ise işletmenin yüksek değerde entelektüel varlıklara sahip olduğunu ve bu varlıklardan yüksek getiriler elde ettiği anlamına gelmektedir (Çıkrıkcı & Daştan, 2002). Kısmen de olsa piyasa değerinin değişkenliği konusunda piyasa değeri-defter değeri oranına yöneltilen eleştiriler bu yöntem için de geçerlidir. Ancak bu yöntemin, varlıkların yerine koyma maliyetlerini dikkate alarak, amortisman uygulamalarının sebep olduğu olumsuzlukları giderdiği görülmektedir.

2.4.2.3. Hesaplanmış Maddi Olmayan Değer Yöntemi

Hesaplanmış maddi olmayan değer yöntemi bilgiye dayalı işletmelerde, bankalara teminat olarak gösterilecek bir değer bulma ihtiyacından doğmuştur. Fiziksel varlıkları yetersiz olan bilgi yoğun işletmeler için, bankalara teminat olarak gösterilecek varlıkların temini ciddi bir sorun oluşturmaktadır. Yöntemde, firmanın piyasa değeri ile defter değeri arasındaki fark "ek değer"olarak tanımlanmakta ve

piyasa değerinin yalnızca fiziksel varlıkları değil, maddi olmayan firma varlıklarına da mal edilebilecek bir bileşeni yansıttığı varsayılmaktadır (Stewart, 1997, s. 302).

Yöntem göre maddi olmayan varlıkların değeri, bir şirketin benzer maddi varlıklara sahip ortalama bir rakipten toplam kârlılık anlamında daha iyi performans gösterme gücü olarak tanımlanmaktadır. Bu Yöntemde, bir firmanın entelektüel varlıklarının değeri 7 basamaklı bir hesaplama işlemi sonucunda belirlenmektedir. Söz konusu aşamalar aşağıda özet olarak belirtilmiştir (Stewart, 1997, s. 302);

- **Birinci aşamada,** firmanın üç yıl için vergiden önceki ortalama kazancı (Dönem Kârı) hesaplanmaktadır.
- Söz konusu üç yıl için firmanın ortalama maddi varlık tutarının (Net Aktif) belirlenmesi **ikinci aşamada** gerçekleştirilmektedir.
- **Üçüncü aşamada**, firmanın ortalama kazanç tutarı ortalama maddi varlık tutarına bölünmek suretiyle, maddi varlıklarından elde ettiği kazanç oranı (Maddi Varlıkların Kârlılık Oranı) hesaplanmaktadır.
- Firmanın faaliyet gösterdiği sektör için ortalama maddi varlık kârlılık oranının belirlenmesi, **dördüncü aşamada** gerçekleştirilmektedir.
- **Beşinci aşamada,** "ek kazanç" hesaplanmaktadır. Ek kazanç, sektördeki ortalama maddi varlık kârlılık oranı ile firmanın ortalama maddi varlık tutarının çarpılmasından elde edilen tutarın, firmanın ortalama dönem kârı tutarından çıkarılması suretiyle hesaplanmaktadır. Ortalama maddi varlık kârlılık oranı sektör ortalamasının altında kalan firmalar için bu yönteme göre entelektüel sermaye hesaplaması mümkün olamamaktadır (Rodov & Leliaert, 2002).
- Söz konusu ek kazanca ilişkin olarak kurumlar ya da gelir vergisinin hesaplanması **altıncı aşamada** gerçekleştirilmektedir. Bunun için ek kazanç miktarını vergi oranı ile çarpmak yeterli olmaktadır. Ek kazanç tutarından hesaplanan gelir ya da kurumlar vergisi çıkarılmak suretiyle "net ek kazanç" tutarına ulaşılmaktadır.
- **Yedinci ve son aşamada**, net ek kazanç tutarı firmanın ortalama ağırlıklı sermaye maliyetine bölünmek suretiyle firmanın maddi olmayan varlıklarının yani entelektüel sermayesinin değeri hesaplanmış olmaktadır.

2.4.2.4. Brooking Modeli

Brooking modeli entelektüel sermayenin parasal değerini hesaplamak için geliştirilmiştir. Brooking entelektüel sermayeyi, "işletmeye fonksiyonellik kazandıran ve faaliyetlerini sürdürebilmesini sağlayan görünmeyen varlıkların bütünü, bir başka ifadeyle işletmenin sahip olduğu maddi olmayan varlıkların tümü" olarak tanımlar (Brooking, 1997). Bu yöntem, Brooking'in entelektüel sermaye unsurlarına daha doğrusu entelektüel varlıkların sınıflandırmasını temel almaktadır. Brooking modelinde entelektüel sermaye kavramını, piyasa varlıkları, entelektüel mülkiyet varlıkları, insan merkezli varlıklar ve altyapı varlıkları olmak üzere dört grupta incelemektedir (Brooking, 1997). Brooking'e göre yöntem üç aşamalı olarak uygulanmalıdır. İlk aşama, işletmenin entelektüel sermaye göstergesini meydana getiren işletmeyle ilgili soruların cevaplanmasını içermektedir (Kerimov, 2011, s. 80). İkinci aşamada her bir entelektüel varlık grubuna ait denetim soruları yer almaktadır (Kerimov, 2011, s. 81). Son aşamada ise, entelektüel varlıklara yönelik denetim sorularına verilen cevaplardan yola çıkarak, işletmenin sahip olduğu entelektüel varlıkların entelektüel sermayeye katkısı üç farklı yaklaşımla hesaplanmaktadır (Bontis, 2001).

- ✓ *Maliyet yaklaşımı* (Varlıkların yenileme maliyetini kullanır)
- ✓ *Piyasa yaklaşımı* (Piyasa göstergelerini kullanır)
- ✓ *Gelir yaklaşımı* (Varlıkların gelir yaratma kapasitelerini kullanır)

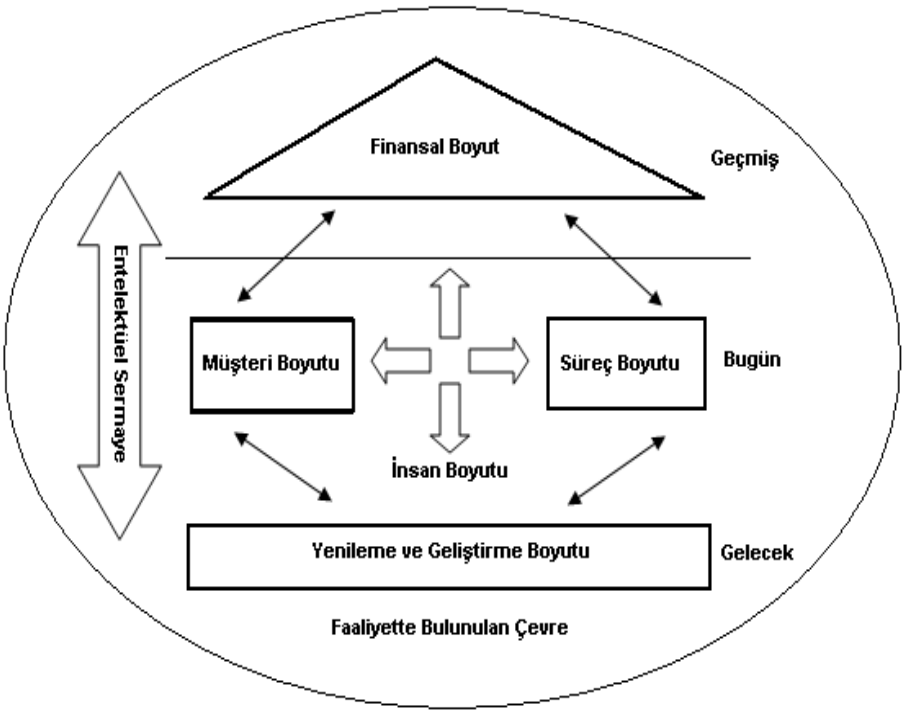
Bu üç aşamanın sonucunda ise işletmenin kendine özgü entelektüel sermayesinin parasal değeri hesaplanmış olmaktadır (Bontis, 2001).

2.4.2.5. Skandia Klavuz Modeli

Leif Edvinsson başkanlığında Skandia AFS şirketi Skandia AFS' nin geliştirdiği entelektüel sermaye raporları, entelektüel varlıklardan değer üretme ve entelektüel varlıkların yönetilmesi ile ilgili bilgilerin işletme içindeki ve dışındaki bilgi kullanıcılarına aktarılmasında bir ilktir. Finansal tablolara ek olarak sunulan bu raporlar sadece rakamları değil, aynı zamanda grafiksel çizimleri de içermektedir (Mouritsen, Larsen, & Bukh, 2001). 1992 yılında gizli değerlerin dökümünü çıkaran

Skandia AFS şirketi, bu değerli unsurlara ilişkin uzun bir liste hazırlamıştır. Bu liste, geleneksel muhasebe sistemine yansımayan ticari marka, imtiyazlar, müşteri veri tabanları, bilişim sistemleri, çalışanların yetenekleri, ortaklar ve anlaşmalar gibi çok sayıda unsuru içermekteydi. Daha sonra bu unsurlar insan sermayesi ve yapısal sermaye unsurları olarak gruplandırılmış ve entelektüel sermayeyi oluşturan unsurları ifade eden Skandia Entelektüel Sermaye Değeri Şeması oluşturulmuştur (Edvinsson, 2001). Skandia Değer Şeması, işletmenin piyasa değeri ile entelektüel sermaye değeri arasındaki ilişkiyi açıklamakta ve entelektüel sermayeyi piyasa değeri ile finansal sermaye arasındaki fark olarak tanımlamaktadır (Bontis, 2001).

Skandia AFS şirketi 1994 yılında "Skandia kılavuzu" olarak adlandırılan dinamik ve bütüncül bir model geliştirmiştir. Bu model, ölçüm ve raporlama için beş temel gösterge kullanmakta ve işletmenin finansal, müşteri, süreç, yenileme ve geliştirme ile insan boyutlarına odaklanmaktadır (Edvinsson, 2001).



Şekil 7: Skandia Kılavuzu

Kaynak: Edvinsson, L. (2001). Developing Intellectual Capital at Skandia. Long Range Planning, 30(3), 366-373

Skandia kılavuzu, bütün bu boyutların bir rapor şeklinde sunulmasını öngörmektedir. Modelin kurucusu Edvinsson Skandia kılavuzunu bir eve benzetmektedir. Şekilde de benzediği gibi, finansal boyut evin çatısı, müşteri ve süreç boyutları evin duvarlarıdır. Yenilik ve geliştirme boyutu evin temeli, insan boyutu ise evin özü ve ruhu olup, en dinamik güç olarak diğer boyutlarla iç içedir (Edvinsson, 2001).

Skandia kılavuzu yönteminde, işletmenin entelektüel sermayesinin toplam değeri (C), önceden belirlenmiş ağırlıklı oranlar kullanılarak hesaplanan parasal ölçütlerin toplanması sonucunda bulunmaktadır. İşletmenin entelektüel sermayesini kullanmadaki etkinlik katsayısı (i) ise, işletmenin gücünü, konumunu ve yönünü kapsayacak şekilde, ilgili oranların birleştirilmesi ile elde edilmektedir. Böylece, işletmenin entelektüel sermayesi, bu iki değişkenin çarpımı şeklinde ifade edilmektedir (Barutçugil, 2002, s. 93).

Organizasyonel Entelektüel Sermaye	=	i	x	C

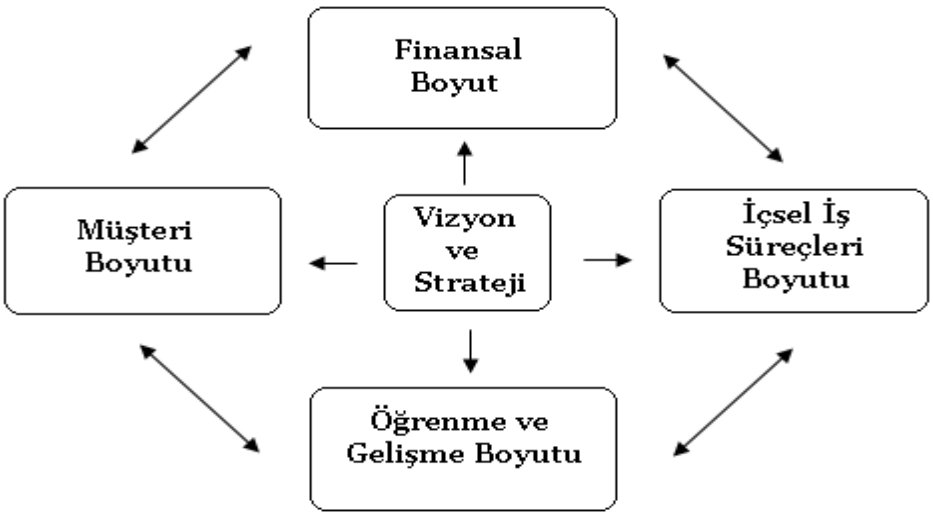
Burada, mutlak değişken (C) işletmenin gelecek performansı üzerine yoğunlaşırken, etkinlik katsayısı (i) işletmenin mevcut performansını temel almakta ve entelektüel sermayenin işletme için ne kadar değer yarattığının belirleyicisi olmaktadır. Dolayısıyla, (C)'nin parasal büyüklüğü değil, işletmenin bu değeri ne kadar etkin kullanıp kullanmadığı, bir başka ifadeyle etkinlik katsayısının düşük ya da yüksek olması önemlidir (Bontis, 2001).

Modelin zayıf yönlerinden biri modelde yer alan ölçütler herkes tarafından kabul edilen, standart ölçütler olmamasıdır. Skandia AFS şirketinin kendisi bile bir yıl önce kullanmış olduğu bazı ölçütleri bir sonraki yıl kullanmayabilmektedir. Bu nedenle bu yöntemi kullanacak işletmeler kendi ölçütlerini kendisi şekillendirmeli, Skandia kılavuzundaki ölçütler sadece yol gösterici birer örnek olarak alınmalıdır. Sektörler ve işletmeler arasında seçilecek ölçütler farklı olunca, sektörler ve işletmeler arasında kıyaslama yapmak fırsatı ortadan kalkmaktadır. Dezavantaj gibi görünen bu

durum diğer taraftan modelin farklı büyüklük ve değişik özellikteki işletmelerde uygulanabilir olduğunu da gösterebilmektedir (Erkuş, 2004).

2.4.2.6. Dengeli Sonuç Kartları Modeli

Model, işletme performansını finansal olmayan ölçütlere dayanarak ölçmeyi amaçlamaktadır. Dengeli puan tablosu yöntemi, Robert Kaplan ve David Norton tarafından geliştirilmiştir (Erkuş, 2004). Dengeli puan tablosu yönteminde, içsel ve dışsal performans değerlendirme ölçütleri arasında denge kurularak, bir işletmenin gerçekten neleri ölçmesi gerektiği belirlenmeye çalışılmaktadır. Dengeli puan tablosunda işletme performansı; finansal, müşteri, içsel iş süreçleri ile öğrenme ve gelişme olmak üzere dört farklı boyutta değerlendirilmektedir. İşletme performansının değerlendirilmesinde dengede bulunması gereken bu dört farklı boyut, dengeli puan tablosunun ana çerçevesini oluşturmaktadır. Bu boyutlar her biri değişik ölçütleri içermektedir. Bu ölçütler belirlenirken işletmenin stratejik amaçları temel alınmaktadır. Ölçüm yapıldıktan sonra hedefler belirlenmekte ve bu hedefler doğrultusunda gerekli girişimler gerçekleştirilmektedir (Kaplan & Norton, 1999, s. 2-3).



Şekil 8 : Dengeli Puan Tablosu

Kaynak: Skyrme, D., & Debra, M. (1998). New Measures of Success. Ocak-Şubat , 21.

Dengeli puan tablosu yukarıdaki şekilde gösterilen dört boyutla ilgili ölçütlerin birleştirilmesi ile oluşmaktadır (Skyrme & Debra, 1998). Puan tablosunda dört farklı boyutta gruplandırılmış çok sayıda ölçüt yer alır. Yöntem, işletmelerin geçmişte kaydettikleri performansa ait finansal ölçütlerin gelecekteki performansı etkileyecek ölçütlerle bütünleştirilmesini sağlamaktadır.

Dengeli puan tablosunda kullanılacak ölçütlerin her işletme için geçerli standart ölçütler olmayışı modelin dezavantajlarından birini oluşturmaktadır. Her işletmenin stratejisi farklı olduğundan, model için her işletme kendi stratejik amaçlarını en iyi şekilde ifade eden özel ölçütler kullanmalıdır. Bu yöntemin, entelektüel sermayeyi ölçme yönteminden ziyade bir yönetim sistemi olarak ele alınmasının daha doğru olduğu dile getirilmektedir. Bunun yanı sıra, dengeli puan tablosu yöntemi, işletmelere özgü ve esnek olmayan sınıflandırmalar yapılmasını gerektirdiğinden dışsal karşılaştırmalar yapılmasını engellemektedir (Rodov & Leliaert, 2002). Yöntem, stratejiler ve ölçütlerin her zaman kolay bir şekilde ilişkilendirilemeyeceği konusunda da eleştirilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İNSAN KAYNAĞI İLE İLGİLİ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE DEĞERLENDİRMESİ

3.1. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI

Ülkemizde muhasebeyi yönlendiren çeşitli düzenlemeler vardır. Bu düzenlemelerin başlıcaları; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri, Bankacılık Kanunu ve Bankalar Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları'dır (Erer, Çatıkkaş, & Atilla, 2013).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından oluşturulmakta ve yayınlanmaktadır. Kurulun hedefi, "finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek" şeklinde ifade edilmektedir.

Ülkemizde 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanununun 69. maddesinde yılsonu finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. TTK'nın 88. maddesinde ise gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları teyit edilmiştir. Ayrıca 78. ve 79. maddelerde işletmenin finansal tablolarında yer alan varlıkların ve borçların değerleme ilke ve

ölçütleri ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerinin geçerli olduğu belirtilmiştir.

3.2. TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI

3.2.1. Tms 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kavramsal Çerçevesi

TMS 19 Standardı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun 1998 yılında yayınladığı, 2011 yılında revize ettiği ve belli başlı düzenlemelerle bugünkü halini almış olan IAS 19 Standardının (Ias 19, 2016) (Uluslararası Muhasebe Standardı 19) tam bir çevirisi niteliğindedir. "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30/03/2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (TMS 19 , 2006, s. 1).

TMS 19 standardı, çalışanlar tarafından sunulan hizmetler nedeniyle veya iş ilişkisinin sona erdirilmesi dolayısıyla işletme tarafından sağlanan her türlü bedeli, çalışanlara sağlanan faydaları olarak tanımlar (TMS 19 , 2006, s. 4). Standartla çalışanlara sağlanan bu faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin konuların belirlenmesi amaçlanmıştır (TMS 19 , 2006, s. 3).

Ücret kavramı zaman içinde koşullara ve ihtiyaçlara bağlı olarak bir değişime uğramış, genişlemiştir. Ücret kavramı yerine, "çalışan hakları" veya "çalışanlara sağlanan faydalar" kavramlarının kullanılmasının gerekliliği bir anlamıyla bu ihtiyaçtan ortaya çıkmıştır. Zamanla çalışanların hak talepleri genişledikçe çalışan haklarının muhasebeleştirilmesi karmaşık bir hâl almıştır (Süzük, 2011, s. 2). Bununla beraber birçok ülkede özellikle çalışma hayatının sona ermesinden sonra çalışan haklarının devlet tarafından finanse edilmesinden bireysel olarak finanse edilmesine doğru yaşanan değişim, çalışanlara sağlanan faydaları düzenleyen standartların ortaya çıkmasının bir başka nedeni olarak görülmektedir (Ertuğrul, 2013).

TMS 19 Standardı çalışanlara sağlanan aşağıdaki tüm faydaları içerir (TMS 19 , 2006, s. 3):

- ✓ Çalışan, çalışan grubu veya onların temsilcileri ile işletme arasındaki resmi planlar veya diğer resmi anlaşmalar kapsamında sağlanan tüm faydalar,
- ✓ İşverenin ülke, devlet, sektör veya birden fazla işverenin dahil olduğu diğer planlara katkı yapmasını gerektiren yasal veya sektör düzenlemeleri kapsamında sağlanan faydalar veya
- ✓ Zımni kabulden doğan yükümlülüğe sebep olan gayri resmi uygulamalar kapsamında sağlanan faydalar.

TMS 19 standardı, zımni kabulden doğan yükümlülükleri de içerecek şekliyle çalışanlara sağlanan tüm faydaları kapsamı içerisinde tanımlamıştır. Standart, zımni kabulün doğurduğu yükümlülüklerin nedeni olarak gayri resmi uygulamaları görmektedir. Bu yükümlülükleri işletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemekten başka gerçekçi bir alternatifi bulunmayan yükümlülükler olarak ifade etmektedir (TMS 19 , 2006, s. 3).

Çalışanlara sağlanan faydalar çalışanlar yanı sıra, çalışanların bakmakla yükümlü oldukları kişilere veya hak sahibi diğer kişilere sağlanan faydaları da içerir. Standart, söz konusu faydaların doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, bakmakla yükümlü olduğu kişilere veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler veya mal veya hizmet sağlanması yoluyla yerine getirilebileceğini ifade eder (TMS 19 , 2006, s. 4). TMS 19 standardı açısından, "çalışanlar" ifadesi yöneticileri ve yönetim kadrosunda yer alan diğer personeli de içine alacak şekilde tüm personeli kapsar. Aynı şekilde tüm çalışma şekilleri standardın yedinci paragrafında ayrı ayrı sayılarak (tam zamanlı, kısmi süreli, sürekli iş sözleşmesiyle, iş bazında veya geçici iş ilişkisiyle hizmet sağlama) kapsam içerisinde olduğu belirtilmiştir (TMS 19 , 2006, s. 4).

Çalışan hakları ve çalışanlara sağlanan faydalar işletmeler açısından en önemli maliyet kalemlerinin başında gelmektedir. İşletmelerin çalışanlarına sağladığı faydalar işletmelerin finansal durum ve finansal performans sonuçlarını çok yüksek oranlarda etkileyen işletme maliyetleridir. Bu maliyetlerden önemli bir kısmı tahakkuk ettikleri anda gider yazılırlar. Kalan öteki kısmı ise ileriki bir tarihe ait giderlerdir ve gerçekleşmesine bağlı olarak giderleştirilirler.

Çalışanlara sağlanan haklar ile ilgili muhasebe politikalarının ve açıklamalarının belirlenmesi standardının temel amacı olarak değerlendirilir (Morgül, 2007, s. 593-634). TMS 19, çalışan haklarının anlaşılması, kaydedilmesi ve raporlanmasında ortaya çıkan farklılıkları gidermek adına ortaya çıkmış bir standarttır. Çalışanlara sağlanan faydalar standardında çalışan hakları gözetilirken diğer tarafında da işverenlerin işletmenin bilgi paydaşlarıyla yükümlülüklerini açıkça paylaşmaları sağlanmaktadır (Ertuğrul, 2013).

TMS 19 çalışan haklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularını düzenleyen bir standarttır. Bununla beraber bu hakların çerçevesini ülkede bulunan yasalar belirlemektedir. Yasalarda ve standartta kullanılan bazı kavram ve tanımlar bazı yönleriyle farklılaşabilmektedir (Ertuğrul, 2013). Bu standardın ülkemiz iş kanunlarıyla birlikte incelenmesi gerektiği açıktır. Ancak, gerek, tekdüzen muhasebe sistemi gerekse iş kanunları açısından standardın uygulanmasında farklılıklar olduğu görülmektedir (Ertuğrul, 2013).

Standart uyarınca işletmenin çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu muhasebeleştirmesi gerekir. Aynı şekilde sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri muhasebeleştirmesi gerekir (TMS 19 , 2006, s. 3).

Standartta göre çalışan hakları dört başlık altında ele alınmıştır. Bunlar, kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalardır.

3.2.2. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

TMS 19 çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaları, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde sağlanacak faydanın tamamının yerine getirilmesinin beklendiği faydalar olarak tanımlanmıştır (TMS 19 , 2006, s. 4).

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar (TMS 19 , 2006, s. 4):

- ✓ Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,
- ✓ Ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni,
- ✓ Kârdan pay verilmesi ve primler ile
- ✓ Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi).

Standart uyarınca çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların maliyetinin ölçümünde aktüeryal varsayımlar yer almaz. Maliyetin ölçülmesinde herhangi bir iskonto yapılmaz. Verilen hizmet karşılığında ödenen kısa vadeli faydalar başka bir TFRS'nin, söz konusu faydaların varlık maliyetine dahil edilmesine izin vermemesi veya bunu zorunlu tutmaması durumunda tamamını gider olarak muhasebeleştirir (TMS 19 , 2006, s. 7-8).

Standart uyarınca çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin olarak özel açıklamalar yapılması zorunlu tutulmamaktadır (TMS 19 , 2006, s. 10).

3.2.2.1. Ücretler, Maaşlar ve Sosyal Güvenlik Katkıları

TMS 19, ücret, maaş ve sosyal güvenlik katkı kalemlerini detaylı olarak tanımlamamakta, yalnızca bu kalemlerin ortak özelliği olan on iki aydan önce ödenebilir hale gelmelerini ve çalışanın hizmeti ile olan ilişkisini vurgulamaktadır. Bu tutarların nasıl muhasebeleştirileceği konusunda ise standart, tahakkuk eden giderlerin borç, peşin ödenen giderlerin varlık olarak bilançoda gösterilmesini; hali hazırda ödenmiş tutarların ise gider olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (Süzük, 2011, s. 8).

3.2.2.2. Ücretli Yıllık İzin ve Ücretli Hastalık İzni

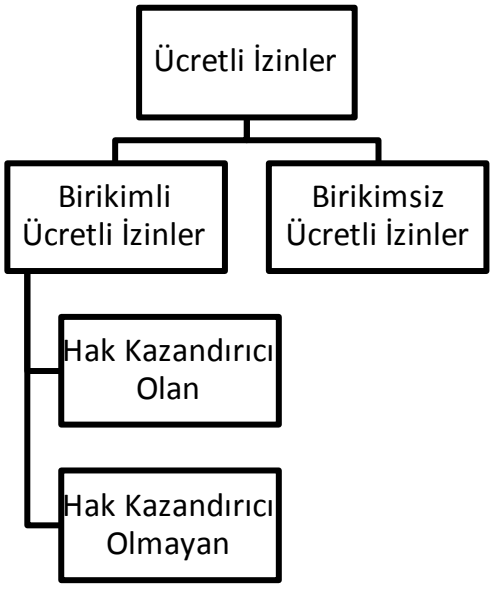
Bir işletme çalışanlarına işte bulunmadıkları dönemlerde birçok nedenle ödemede bulunabilir. Tatil, hastalık, kısa süreli iş göremezlik, doğum izni, jürilik hizmeti ve askerlik hizmeti gibi çalışanlara sağlanan ve ücretli izin hakkı olarak

isimlendirilen kısa vadeli bu faydalar, TMS 19'a göre "Birikimli" ve "Birikimsiz" ismiyle iki şekilde sınıflandırılırlar.

Birikimli ücretli izinler, cari döneme ilişkin hakların tamamen kullanılmaması durumunda ileriye taşınan ve gelecek dönemlerde kullanılabilen izinlerdir (TMS 19 , 2006, s. 8). TMS 19 standardı birikimli ücretli izinleri de "hak kazandırıcı olan" ve "hak kazandırıcı olmayan" şeklinde ikiye ayırır. Hak kazandırıcı izinlerde çalışanlar, işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları haklarına ilişkin nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahiplerdir. Buna karşın hak kazandırıcı olmayan izinlerde çalışanlar, işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları haklarına ilişkin olarak nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahip değillerdir (TMS 19 , 2006, s. 8).

Birikimli ücretli izinlerde çalışanların gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetler sunmasıyla işletmelerin yükümlülüğü doğar. Çalışanların birikimli hak kazandırıcı olmayan izinlerini kullanmadan işten ayrılma olasılığı yükümlülüğün ölçümünü etkilemekle birlikte, ücretli izinler hak kazandırıcı olmasalar dahi, yükümlülük mevcuttur ve muhasebeleştirilir (TMS 19 , 2006, s. 8).

Birikimsiz ücretli izinler ileriye taşınmazlar. Hastalık ödemeleri (kullanılmayan geçmiş hakların, gelecek hakları arttırmadığı koşullarda), doğum izinleri, jürilik hizmeti ve askerlik hizmeti için verilen ücretli izinler birikimsiz ücretli izinlere örnek olarak gösterilebilir. Bu izinler, cari döneme ilişkin hakların tamamen kullanılmadığı ve çalışanların işten ayrılmaları halinde kullanmadıkları haklarına ilişkin olarak nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahip olmadıkları durumda ortadan kalkarlar. Çalışanın hizmeti faydanın tutarını arttırmayacağından; işletme, izin zamanından önce herhangi bir borç veya gideri muhasebeleştirmez (TMS 19 , 2006, s. 9).



Şekil 9 : TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına Göre Ücretli İzinler

Kaynak: KGK. (2006). TMS 19 . Çalışanlara Sağlanan Faydalar.

TMS 19'a göre, işletme, çalışanlarının ücretli izinlerinin kısa vadeli faydalarının beklenen maliyetini, ücretli izin hakkının birikmesi ve birikmemesi durumlarına göre finansal tablolarına yansıtır (Süzük, 2011, s. 9).

Standart gereğince işletme, ücretli izinlerin birikimli olması durumunda, gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetler sunulduğunda çalışanlara sağlanan kısa vadeli bu faydaların beklenen maliyetini muhasebeleştirir. Ücretli izinlerin birikimsiz olması durumunda ise izinler kullanıldığında muhasebeleştirme gerçekleştirilir (TMS 19 , 2006, s. 8).

3.2.2.3. Kârdan Pay Verilmesi ve Primler

TMS 19 standardı, kârdan pay verilmesi ve prim planlarına ilişkin yükümlülüğü, işletmenin sahipleri ile yapılan bir işlemden olmadığını, çalışanın hizmetinden kaynaklandığını belirtir. Dolayısıyla, işletme, kârdan pay verilmesi ve prim planlarının maliyetini, kâr dağıtımı olarak değil, gider olarak

muhasebeleştirmelidir (TMS 19 , 2006, s. 10). Bu yükümlülüklerin tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklenmediği durumda, bu ödemeler, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar olarak değerlendirilir (TMS 19 , 2006, s. 10).

Standart, kar paylaşımı ve ikramiye dağıtımıyla ilgili olarak geçmişteki olaylar sonucunda işletmenin bu tür ödemelere ilişkin hukuki veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğü bulunması ve yükümlülüğün güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi durumunda tahmini maliyetlerin muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (TMS 19 , 2006, s. 9).

Yükümlülüğün güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi için de standart aşağıdaki koşulları belirlemiştir (TMS 19 , 2006, s. 10);

- ✓ Sağlanan fayda tutarının hesaplanmasına ilişkin bir formül içermesi,
- ✓ Ödenecek tutarların finansal tabloların yayınlanması için onaylandığı tarihten önce belirlenmesi veya
- ✓ Geçmiş uygulamalar, işletmenin zımni kabulden doğan yükümlülüklerinin tutarına ilişkin açık bir kanıt sağlaması.

3.2.2.4. Mevcut Çalışanlar İçin Sağlanan Parasal Olmayan Faydalar

İşletme, parasal ödemenin yanı sıra sağlık yardımı, lojman ile servis sağlama, ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı gibi hizmetler de bulunabilir. TMS 19 da bu faydaları çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar kapsamında kabul etmektedir. Bu nedenle, anılan faydalar da basit olarak, gerçekleştikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir (Süzük, 2011, s. 12).

3.2.3. İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar

İş ilişkisinin sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen çalışanlara sağlanan faydalardır. Bu faydalar, çalışma dönemi tamamlandıktan sonra ödenecek olsa da, dönemler itibariyle işletmelerin finansal durum ve sonuçlarını etkiledikleri için TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardı içinde ele alınmaktadırlar. Bu faydalar işten çıkarma tazminatı dışındaki faydalardır. Standarda göre işten çıkarma tazminatlarını

ortaya çıkaran olayın çalışanın hizmeti değil, işten çıkarılması olması sebebi ile diğer haklardan ayrı olarak ele alınması gerekmiştir (Ertuğrul, 2013).

Standartta, tanımlanmış fayda planları ve tanımlanmış katkı planları, işten ayrılma sonrası fayda sağlayan planlar olarak ele alınırlar (Parlakkaya, 2010). Tanımlanmış katkı planlarında, işletmenin hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlıdır (TMS 19 , 2006, s. 11). Tanımlanmış katkı planlarına ülkemizde örnek olarak işverenin kayıp ya da kazanç sorumluluğu olmayan bireysel emeklilik sistemi verilebilir. Tanımlanmış fayda planlarında ise işveren gelecek kazanç ve kayıplardan sorumludur. Bu nedenle tanımlanmış fayda planları işveren için gelecekteki ödemeleriyle ilgili bugünkü değer hesabı ile karşılık kaydetme zorunluluğu doğurmaktadır. Bu durum tanımlanmış fayda planlarını hesaplama ve muhasebeleştirme boyutuyla katkı planlarından daha karmaşık hale getirmektedir (Ertuğrul, 2013).

TMS 19 standardında emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi gibi çalışanlara sağlanan emeklilik faydaları ile hayat sigortası, sağlık yardımı gibi diğer faydalar iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar olarak yer almaktadır (TMS 19 , 2006, s. 4).

Standart, işletmenin işten ayrılma sonrası çalışanlara sağladığı faydalarla ilgili düzenlemeleri, "işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar" olarak tanımlamaktadır. Bu planlar uygulamada üç şekilde ortaya çıkmaktadır: Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları; devlet planları; sigorta edilen faydalar. Standart, bu bahsi geçen faydalar açısından tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planları arasındaki farkları açıklamaktadır (Süzük, 2011, s. 14-16).

TMS 19 standardında tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları ile ilgili olarak her bir planın nasıl muhasebeleştirileceği, finansal tablolarda nasıl yer alacağı ve gerek duyulan açıklamalar ayrıntılı bir biçimde ele alınmaktadır.

İşletmeler katkı planlarına yaptıkları ödemeleri çalışanlarının işletmeye hizmetleri karşılığında yerine getirirler. İşletmelerin katkı planına ödemiş bulunduğu bu katkı tutarları işletme açısından bir gider olup bir borç kaydı ile muhasebeleştirilirler. İşletme belli bir dönemde ödemesi gereken tutardan fazla bir

tutarda ödeme yapmış ise ödediği bu fazla tutar peşin ödenen bir gider gibi değerlendirilir. Bu tutar gelecekte ödenecek tutardan mahsup edilmek üzere finansal durum tablosunda varlık olarak muhasebeleştirilir. Diğer taraftan, başka bir standart ilgili faydaların varlık maliyetine eklenmesine izin verdiği veya bunu gerekli kıldığı durumlarda, işletme bu katkıları gider olarak değil, ilgili standartların öngördüğü şekilde muhasebeleştirmek durumunda kalacaktır.

TMS 19, tanımlanmış faydaların geleceğe yönelik ödemeleri içeriyor olmasından dolayı, işletmenin cari dönem yükümlülüğünün daha gerçekçi olması için izlenecek yöntemleri de açıklamaktadır. Buna göre, standart, aktüeryal bir değerleme yönteminin uygulanmasını, faydanın hizmet süresi ile ilişkilendirilmesini ve aktüeryal varsayımlar yapılmasını zorunlu tutmakta ve bu yöntemlerle ilgili detaylı açıklamalarda bulunmaktadır (Süzük, 2011, s. 15). Standart, tanımlanmış fayda planlarının gider ve yükümlülüklerin değerlemesi sırasında aktüeryal varsayımlar yapılması gerektiğinin ve ayrıca, bu planların faydalarının çalışanların hizmet verdiği dönemin çok daha sonrasında gerçekleşecek olması nedeniyle işletmenin yükümlülüklerinin iskonto edilerek ölçülmesi gerektiğinin altını çizmektedir (Süzük, 2011, s. 20).

3.2.4. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, tamamının hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklenmediği faydalardır. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar dışındaki çalışanlara sağlanan tüm faydalardır (TMS 19 , 2006, s. 4).

TMS 19'da Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Ertuğrul, 2013):

- ✓ Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun ücretli izinler,
- ✓ Jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları,
- ✓ Uzun vadeli sakatlık tazminatları,

- ✓ Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kâr paylaşımı veya ikramiye borçları ve
- ✓ Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında hak kazanılacak olan ertelenmiş tazminatları.

TMS 19'a göre, bu tür faydaların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesinde tanımlanmış fayda planlarındaki yöntemler uygulanır (Ertuğrul, 2013). Ancak burada yapılacak hesaplama daha basittir. Buna göre, yerine getirilecek yükümlülüğün bilanço tarihindeki bugünkü değerinden plan varlıkların gerçeğe uygun değerinin çıkarılması sonucu bulunacak net değer muhasebeleştirilir. Bulunan net değer, başka bir standart tarafından bir varlık maliyetine eklenmesini gerektirmiyorsa gider olarak muhasebeleştirilir (Süzük, 2011, s. 34).

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların bir türü de uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalardır. Fayda düzeyinin hizmet süresine bağlı olması durumunda, yükümlülük hizmet sunulduğunda doğar. Yükümlülüğün ölçümü, ödeme yapma zorunluluğunun ortaya çıkma olasılığını ve ödemenin yapılmasının beklendiği sürenin uzunluğunu yansıtır. Fayda düzeyinin tüm malul çalışanlar için aynı olması durumunda, hizmet yılına bakılmaksızın, ilgili faydanın beklenen maliyeti uzun süreli iş göremezliğe neden olan olay meydana geldiğinde muhasebeleştirilir (TMS 19 , 2006, s. 39).

Bu Standart, başka standartlar zorunlu tutmamışsa çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin özel açıklamalar yapılmasını zorunlu tutmamaktadır (TMS 19 , 2006, s. 39).

3.2.5. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar

Yükümlülük doğuran olay, çalışanın sunduğu hizmet değil, iş ilişkisinin sona erdirilmesi olduğundan, bu standart, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaları çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır. İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, çalışanın işine son verilmesine ilişkin işletme kararı ya da işine son verilmesi karşılığında çalışanın kendisine teklif edilen faydaları kabul etmesi sonucunda ortaya çıkar (TMS 19 , 2006, s. 39). Bu faydalar, işletmenin teklifi olmadan çalışanın isteği üzerine veya zorunlu emeklilik hükümleri

gereği işine son verilmesi sonucunda ortaya çıkan çalışanlara sağlanan faydaları içermez (TMS 19 , 2006, s. 39).

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar genellikle toplu ödemeler şeklinde gerçekleşir. Bununla beraber iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların, doğrudan ya da çalışanlara sağlanan fayda planları aracılığıyla dolaylı olarak iyileştirilmesi de "iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar" olarak değerlendirilir. Aynı şekilde çalışanın işletmeye ekonomik fayda sağlayan ilave bir hizmet vermemesine rağmen belirli bir ihbar süresinin sonuna kadar bu çalışana maaş ödenmesi de aynı kapsamda değerlendirilir (TMS 19 , 2006, s. 39-40).

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan bazı faydalar, çalışanlara sağlanan mevcut bir fayda planının koşullarına göre verilir. Örneğin, faydalar mevzuat, iş akdi veya toplu iş sözleşmesi tarafından öngörülmüş olabilir veya işverenin benzer faydalar sağlayan geçmişteki uygulamalarından zımni olarak çıkarılabilir (TMS 19 , 2006, s. 40).

Kıdem tazminatı Türkiye Muhasebe Standartlarında, "TMS 19, Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardında düzenlenmiştir. TMS 19 ile Türkiye vergi mevzuatı uygulamaları arasında en önemli farklılıklardan biri çalışanların işten çıkarılması sonrasında hak kazandıkları tazminatların muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Vergi mevzuatı, çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının ödendiği tarihte gider kayıt edilmesini kabul etmektedir (Pamukçu & Pamukçu, 2011). TMS 19 ise çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini ve bu kıdem tazminatı karşılığının da reel iskonto oranı ile iskonto edilip finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bir başka ifadeyle, TMS 19 kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesini uygun görmektedir (Demir, 2009., s. 199-210).

TMS 19, işten çıkarma tazminatları için başka standartların zorunlu kıldığı durumlarda belirli açıklamalar yapılmasının gerektiğinin altını çizmektedir. Örneğin,

TMS 24 çerçevesinde, üst düzey bir yöneticinin işine son verilmesi durumunda, işletme bu çalışana ödediği tazminatı kamuoyuna açıklamalıdır (Süzük, 2011, s. 36).

3.3. TMS 26 EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA

3.3.1. Tms 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama Standardı Kavramsal Çerçevesi

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı, 01 Mart 2006 tarihinde ve 26095 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

TMS 26 standardı emeklilik fayda planlarının, tüm katılımcılar için muhasebeleştirilme ve raporlama konularını düzenler. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ise işverenin finansal tablolarında yer alan emeklilik faydalarının maliyetinin belirlenmesini düzenlemektedir. TMS 26 standardı, standardın 4. Paragrafta geçtiği haliyle TMS 19 Çalışanlara sağlanan faydalar standardını tamamlar niteliktedir (TMS 26, 2006, s. 2).

TMS 26 standardının 3. ve 7. Paragrafları standarttın kapsamıyla ilgili hükümler içerir. Daha doğru bir ifadeyle bu standart kapsamında olmayan konu ve uygulamalar belirtilerek kapsam için bir çerçeve oluşturulmuştur. Buna göre emeklilik fayda planlarındaki katılımcıların emeklilik fayda haklarının bireysel olarak raporlanması bu standardın kapsamı dışındadır. Aynı şekilde Standart kıdem tazminatları, ertelenmiş ücret ve/veya kazanç düzenlemeleri, uzun süreli çalışanlara sağlanan faydalar, özel erken emeklilik veya işten çıkarılma planları, sağlık ve refah planları veya ikramiye planları gibi çalışanlara sağlanan diğer faydaları kapsamaz. Devlet sosyal güvenlik uygulamaları şeklindeki sözleşmeler de bu Standart kapsamı dışındadır (TMS 26, 2006, s. 2).

TMS 26 standardının 1. Paragrafında, Standart hükümlerinin emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloların hazırlandığı durumlarda söz konusu finansal tablolara uygulanacağını belirtilmiştir. TMS 26 Standardı 2. Paragrafında ise emeklilik

fayda planlarının katılımcıların işverenlerinden ayrı olarak raporlama yapan bir işletme olarak ele alındığı hükmü yer alır.

3.3.2. Tms 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama Standardı Kapsamı

TMS 26 standardı, emeklilik fayda planlarını, "bir işletmenin çalışanlarına, hizmetlerinin bitiminde veya bitimi sonrasında, sağlayacağı faydaların veya bu faydalara ilişkin katkıların bir belgede yer alan koşullara veya işletmenin uygulamalarına dayanılarak emeklilik öncesinde belirlenebildiği veya tahmin edilebildiği anlaşmalar" olarak tanımlanır. Emeklilik fayda planları, "emeklilik planları", "süper emeklilik planları" ya da "emeklilik fayda planları" gibi farklı isimlerle adlandırılabilir. Farklı isimlerle adlandırılan bu emeklilik faydaları, uygulamada yıllık gelir sağlama yoluyla gerçekleştirilebileceği gibi, tek seferde yapılacak ödeme yoluyla da gerçekleştirilebilir.

TMS 26 standardı 5. Paragrafa göre emeklilik fayda planları, tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılırlar (TMS 26, 2006, s. 2). İlgili standartta tanımlanmış katkı planları, "emeklilik faydası olarak ödenecek tutarların, fona yapılan katkılar ve bu katkılar üzerinden elde edilen yatırım kazançları aracılığıyla belirlendiği emeklilik fayda planları" olarak tanımlanmıştır. Tanımlanmış fayda planları ise "emeklilik faydası olarak ödenecek tutarların, genellikle, çalışanların kazançları ve / veya hizmet sürelerine bağlı bir formül çerçevesinde belirlendiği emeklilik fayda planları" olarak tanımlanmıştır (TMS 26, 2006, s. 2). Emeklilik fayda planlarının çoğu, kendilerine katılım paylarının yatırıldığı ve üzerlerinden faydaların ödendiği ayrı birtakım fonlar kurulmasını sağlamaktadır (TMS 26, 2006, s. 3).

Uygulamada çoğunlukla "emeklilik fayda planları" resmi anlaşmalara dayanmaktadır. Bazı planlar bu tür resmi anlaşmalara dayanmaz. Buna rağmen işverenlerin süregelen uygulamaları işverenlere resmi anlaşmalara benzer yükümlülükler yüklerler. Standardın 10. Paragrafı resmi anlaşmalara dayanmayan bu tür planların da, resmi planlarla aynı muhasebe ve raporlama kuralları uygulanacağını açıkça belirtir.

Emeklilik fayda planları kendilerine has özellikleriyle tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak ayrışırlar. Fakat Standardın 12. Paragrafında, her iki planın özelliklerini taşıyan bazı planların olabileceği özellikle belirtilmiştir.

Hazırlanacak finansal tablolar, tanımlanmış katkı planları için düzenleniyorsa standardın 13. Paragrafına göre sağlanacak faydalar için kullanılabilecek net varlıklar tablosunu ve fonlama politikasıyla ilgili açıklamaları içermelidir. Fonlama özü itibariyle işverenin işletmenin dışındaki başka bir işletmeye varlık devri işlemidir. İşletme, emeklilik faydalarına ilişkin olarak yapılacak ödemelerle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla ilgili fona varlık devri gerçekleştirir (TMS 26, 2006, s. 2). TMS 26 standardının 14. Paragrafında belirtildiği üzere tanımlanmış katkı planları çerçevesinde işverenin yükümlülüğü genel olarak fona aktarılan katkı payları ile yerine getirilmiş olur. Tanımlanmış katkı planları çerçevesinde katılımcıların gelecekte elde edeceği fayda tutarları; ilgili işverenlerin, katılımcıların veya her ikisi tarafın birden ödediği katkı payları ile fonun faaliyet verimliliği ve yatırım kazançları çerçevesinde saptanmaktadır.

TMS 26 standardına göre finansal tablolar, taahhüt edilen emeklilik faydalarının bugünkü aktüeryal değerleri ile sağlanacak faydalarda kullanılabilecek net varlıklar arasındaki ilişkiyi ve taahhüt edilen emeklilik faydalarına ilişkin fonlama politikasını açıklamalıdır (TMS 26, 2006, s. 4). Aktüeryal değerlemeler çok az ülke hariç olmak üzere çoğunlukla üç yıl ve daha fazla süreyi kapsayan periyotlarla gerçekleştirilir. Standardın 17. ve 27. Paragraflarında finansal tabloların düzenlendiği tarihte herhangi bir aktüeryal değerlemenin yapılmamış olması durumunda, yapılmış olan en son değerlemenin esas alınması gerektiğini ve değerleme tarihinin de finansal tablolarda açıklanması gerektiğini belirtir.

TMS 26 standardının 16. Paragrafında tanımlanmış katkı planına ilişkin raporlamanın amacı, "plan hakkında ve planda yer alan yatırımların performansı hakkında periyodik bir şekilde ilgililere bilgi verilmesi" olarak yer alır. Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin raporlamanın amacı ise ilgili standardın 22. Paragrafında yer almaktadır. Buna göre ilgili raporlamayla, biriken kaynaklar ve plan kapsamında

sağlanan faydalar arasında zaman içindeki ilişkinin değerlendirilmesinde yararlı olacak bilgilerin periyodik olarak sağlanmasının yanı sıra planın işleyişi ve mali kaynakları hakkında bilgiler sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amaçlarla hazırlanacak finansal tabloların, hem tanımlanmış katkı planları hem de tanımlanmış fayda planlarını dikkate alarak neleri içermesi gerektiği konusu ayrı ayrı standartta özel olarak belirtilmiştir.

Raporlamalarda emeklilik faydaları için yapılacak tahmini ödemelerin bugünkü değeri yer almalıdır. Bu faydaların bugünkü değeri, katılımcıların ilgili dönem maaş düzeyleri veya emekli olacakları tarihe kadar olan sürede öngörülen maaş düzeyleri kullanılarak hesaplanabilir (TMS 26, 2006, s. 4). Tanımlanmış fayda planları aktüeryal bilgiye ilişkin farklı sunum ve açıklama yöntemlerini yansıtan gösterim şekilleri kullanılmak suretiyle gösterilir. Tüm gösterim şekillerinde, yönetimin veya yöneticilerin raporu niteliğinde bir mütevelliler raporu ve bir yatırım raporu mali tabloların birer eki olarak sunulabilir (TMS 26, 2006, s. 5). Standardın 32. Paragrafında, emeklilik fayda planına ilişkin yatırımların da gerçeğe uygun değerleri ile gösterilmesi gerektiğini söyler. Menkul kıymetler açısından piyasada oluşan bir fiyat söz konusuysa, gerçeğe uygun değer piyasa değeridir. Standardın aynı paragrafında, gerçeğe uygun değerin tespit edilemediği durumlarda gerçeğe uygun değerin neden tespit edilemediğinin açıklanması gerektiği bilgisi yer almaktadır.

TMS 26 standardının 34. Paragrafı emeklilik fayda planlarına ilişkin hazırlanacak finansal tablolarda hangi madde ve konulara yer verileceğini düzenler. Buna göre finansal tablolarda aşağıdaki maddeler yer almalıdır (TMS 26, 2006, s. 6):

- ✓ Sağlanacak faydalarda kullanılabilecek net varlıklar değişim tablosu;
- ✓ Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti ve
- ✓ İlgili planın tarifi ve dönem içerisinde plana ilişkin değişikliklerin etkisi.

3.4.TFRS 2: HİSSE BAZLI ÖDEMELER STANDARDI

"TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/03/2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu ve birebir çevirisi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), ülkemizde başta borsada işlem gören şirketler olmak üzere Kamu Gözetim Kurulu (KGK) tarafından belirlenen belirli aktif büyüklüğüne veya satış hacmine sahip olan şirketler tarafından uygulanmaktadır (Yılmaz, 2015).

Ülkemizde 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanununun 69. maddesinde yılsonu finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. TTK'nın 88. maddesinde ise gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları teyit edilmiştir. Ayrıca 78. ve 79. maddelerde işletmenin finansal tablolarında yer alan varlıkların ve borçların değerleme ilke ve ölçütleri ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerinin geçerli olduğu belirtilmiştir.

3.4.1. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemler Kavramsal Çerçevesi

Bu TFRS'nin amacı; hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesidir. Bu standart, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar (TFRS 2, 2006, s. 2).

Bu TFRS açısından, işletmenin, özkaynağına dayalı finansal aracını kendi mali gücü oranında elinde bulunduran bir çalışanı (veya diğer taraf) ile yaptığı işlemler,

hisse bazlı ödeme işlemi değildir. Örneğin, bir işletmenin belirli bir sınıfta yer alan özkaynağa dayalı finansal aracının bütün sahiplerine, ilave özkaynağa dayalı finansal araçları gerçeğe uygun değerlerinden daha az bir fiyatla satın alma hakkı vermiş olması durumunda, işletmenin herhangi bir çalışanının, anılan özkaynağa dayalı finansal aracın sahibi olması dolayısıyla bu tür bir hakkı kazanması veya söz konusu hakkı kullanması, bu TFRS'nin kapsamına girmez (TFRS 2, 2006, s. 2).

Bu TFRS, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Standardında yer alan iş ortaklıklarının oluşumları sırasındaki işletme katkıları için de uygulanmaz. Ancak, bu TFRS, edinen işletmenin, edinilen işletmenin çalışanlarına bu sıfatları dolayısıyla ihraç ettiği (örneğin, hizmet vermeye devam etmelerinin karşılığı olarak) özkaynağa dayalı finansal araçlar için uygulanır (TFRS 2, 2006, s. 2).

Bir hisse bazlı ödeme işlemi, mal veya hizmet alan ya da edinen işletme adına başka bir grup işletmesi (ya da herhangi bir grup işletmesinin hissedarı) tarafından gerçekleştirilebilir. Söz konusu işlem, alınan mal veya hizmetler için ödeme yapılması dışındaki bir amaç için açıkça gerçekleştirilmişse bu standart uygulanmaz (TFRS 2, 2006, s. 2).

İşletmenin, "TMS 32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum" Standardının 8-10 uncu Paragrafları ya da "TMS 39 Finansal araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardının 5-7 nci Paragrafları kapsamı içinde olan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde ettiği mal veya hizmetlere ilişkin sözleşmelerden doğan işlemlere bu TFRS uygulanmaz (TFRS 2, 2006, s. 3).

Bu TFRS'de kullanılan 'gerçeğe uygun değer' terimi "TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü" Standardında kullanılan tanımından bazı açılardan farklılık gösterir. Bu nedenle bu TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer ölçülürken TFRS 13 yerine TFRS 2 uygulanır (TFRS 2, 2006, s. 3).

3.4.2. Terimlere İlişkin Tanımlar

TFRS 2 standardında geçen terimlerle ilgili tanımlar standardın A ekinde yer almaktadır. Aşağıda TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standırdıyla ilgili bazı terimlere yer verilmiştir:

- ✓ **Özkaynağa dayalı finansal araç** : İşletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir hakkı/payı gösteren sözleşme.
- ✓ **İhraç edilmiş özkaynağa dayalı finansal araç:** İşletme tarafından hisse bazlı ödeme anlaşmaları ile başka bir tarafa sağlanan, işletmenin özkaynağa dayalı finansal aracını elde etme hakkıdır (koşullu veya koşulsuz).
- ✓ **Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri:** Mal veya hizmetlerin tedarikçisine nakit ödeme yapılması veya diğer varlıkların transfer edilmesi şeklinde bir borç yüklenerek bir işletmenin aldığı mal veya hizmete ilişkin bedelin, işletmenin veya diğer bir grup işletmesinin özkaynağa dayalı finansal araçlarının (hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları dahil olmak üzere) fiyatları (değerleri) üzerinden belirlendiği hisse bazlı ödeme işlemleridir.
- ✓ **Çalışanlar ve benzer hizmetleri sağlayan diğerleri** : İşletmeye kişisel hizmet veren ve şu koşullardan birini sağlayan kişileri ifade eder: a) hukuki veya vergisel açından çalışan olarak kabul edilen, b) hukuki veya vergisel açından çalışan olarak kabul edilenlerle aynı şekilde işletmenin talimatları altında çalışan, c) sundukları hizmetler çalışanların verdiği hizmetler ile benzer olan. Örneğin, bu terim tüm yönetim personelini içine alır, yani işletmenin faaliyetlerinin planlanması, idaresi ve kontrolü için idareci olmayan yöneticileri de içeren yetki ve sorumluluk sahibi olan kişiler.
- ✓ **Hisse senedi opsiyonu :** Hamiline, belirli bir dönem için işletmenin hisse senetlerini sabit ya da belirlenebilir bir fiyattan elde etme yükümlülüğünü değil, fakat hakkını veren sözleşme.

- ✓ **Gerçeğe uygun değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.
- ✓ **İçsel değer :** Karşı tarafın onaylama veya alma (koşullu veya koşulsuz) hakkının olduğu hisse senetleri ile karşı tarafın bu senetler için ödemesi gereken (veya ödeyeceği) fiyat (eğer varsa) arasındaki farktır. Örneğin, gerçeğe uygun değeri 20 TL olan bir hisse senedi üzerindeki kullanım fiyatı 15 TL olan bir hisse senedi opsiyonunun içsel değeri 5 TL'dir
- ✓ **Özkaynağa dayalı (özkaynaktan karşılanan) hisse bazlı ödeme işlemleri** İşletmenin;
  - Kendi özkaynağa dayalı finansal araçları (hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları dahil olmak üzere) karşılığında mal veya hizmet aldığı veya
  - Mal veya hizmet temin ettiği tedarikçi ile yaptığı işlemi yerine getirme yükümlülüğünün olmadığı, hisse bazlı ödeme işlemidir.
- ✓ **Performans koşulu**:

  Aşağıdakileri gerektiren bir hakediş koşuludur:
  - Karşı tarafın belirli bir hizmet dönemini (başka bir ifadeyle hizmet koşulunu) tamamlaması (hizmet şartı açık veya zımni olabilir) ve
  - Karşı tarafın yukarıdaki bentte belirtilen hizmeti sunması sırasında belirli performans hedef(ler)inin karşılanması.

  Performans hedef(ler)inin sağlanma süresi:

  - Hizmet dönemi sonunu aşamaz ve
  - Performans hedefinin başlangıç tarihinin hizmet dönemi başlangıcından önemli ölçüde erken olmaması şartıyla hizmet döneminden önce başlayabilir.

  Performans hedefi aşağıdakilere göre tanımlanır:

- İşletmenin kendi işleri (veya faaliyetleri) ya da aynı gruptaki başka bir işletmenin işleri veya faaliyetleri (yani piyasa dışı bir koşul) ya da
- İşletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarının ya da aynı gruptaki başka bir işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarının fiyatı (veya değeri) (hisse senetleri ve hisse senedi opsiyonları dahil olmak üzere).

Performans hedefi, bir bütün olarak işletmenin performansıyla ya da bir bölüm veya bireysel bir çalışan gibi işletmenin bir kısmıyla (ya da grubun bir kısmıyla) ilgili olabilir.

3.4.3. TFRS 2 Kapsamında Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

İşletme, hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetleri, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirir. İşletme, mal veya hizmetlerin özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borçlarda, anılan işlemler karşılığı meydana gelen artışları muhasebeleştirir (TFRS 2, 2006, s. 3).

Bu TFRS, aşağıda belirtilen işlemleri kapsar (TFRS 2, 2006, s. 2):

- ✓ Özkaynağa dayalı (özkaynaktan karşılanan) hisse bazlı ödeme işlemleri,
- ✓ Nakde dayalı (nakit olarak ödenen) hisse bazlı ödeme işlemleri ve
- ✓ İşletmenin mal veya hizmet alımını veya edinimini gerçekleştirdiği ve anlaşma hükümlerinin işletmeye ya da söz konusu mal veya hizmetin tedarikçisine, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak (ya da başka bir varlığın transferi yoluyla) veya özkaynağa dayalı finansal araçlar verilmesi suretiyle ödenmesi alternatiflerinden birini tercih etme imkânı sağladığı işlemler.

3.4.3.1.Özkaynaktan Karşılanan Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerine bu standart kapsamında belli düzenlemeler getirilmiştir. Özkaynağa dayalı finansal araçlarının karşılığı olarak bir malın veya hizmetin tedarik edilmesi işlemlerinde, malların teslim alındığı ya da hizmetlerin sağlandığı tarihte, ilgili mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri hesaplanır ve muhasebeleştirilir.

Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerinde gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi mümkün olmadıkça, işletme, elde edilen mal veya hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artışı, doğrudan ilgili mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinden ölçer. İşletmenin elde edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tahmin edememesi durumunda, ilgili mal veya hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artış, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri referans alınmak suretiyle dolaylı olarak ölçülebilir (TFRS 2, 2006, s. 3).

Paragraf 10'daki hükümleri çalışanlara ve benzeri hizmet sağlayıcılarına uygulamak için, işletme, alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerini özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerini referans almak suretiyle ölçer; çünkü alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi genellikle mümkün değildir. İlgili özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri, ihraç edildikleri tarihte ölçülür (TFRS 2, 2006, s. 3).

Çalışanlar ve benzeri hizmet sağlayıcılarından alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi genellikle mümkün değildir. Bu durumda alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesindeki zorluk nedeniyle, alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç tarihindeki gerçeğe uygun değeri referans alınmak suretiyle belirlenir. Bir başka ifadeyle çalışanlar ve benzer hizmetleri sağlayanlar ile olan işlemlerde, tedarik edilen hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tahmin edilemeyeceğinden, bu durumda çalışanlar ve benzeri hizmetleri sağlayanlara verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri söz konusu finansal aracın veriliş tarihi itibariyle hesaplanmalıdır (Daştan & Abdioğlu, 2008).

Eğer kullanılan özkaynak aracı hisse senedi ise ve şirket borsada işlem görüyorsa gerçeğe uygun değer hisse senedinin piyasa değeri olarak kabul edilir. Borsada işlem görmüyorsa gerçeğe uygun değer hisse senedinin tahmini piyasa değeri olarak kabul edilir. Eğer kullanılan özkaynak aracı hisse senedi opsiyonu ise opsiyonun gerçeğe uygun değeri piyasada işlem gören benzer bir opsiyonun gerçeğe uygun değeridir (Sağlam, Şengel, & Öztürk, 2007, s. 1183).

Hisse senetleri, hisse senedi opsiyonları veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar, çalışanlara, genellikle, nakit maaşları ve sağlanan diğer faydalara ek olarak ücret paketlerinin bir unsuru olarak verilir. Genelde, çalışanın ücret paketinin belirli bir unsuru karşılığında kendisinden alınan hizmetleri doğrudan ölçebilmek mümkün değildir. Özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerini doğrudan ölçmeksizin, sadece toplam ücret paketinin gerçeğe uygun değerini ölçmek de mümkün olmaz. Buna ek olarak, hisse senedi ve hisse senedi opsiyonları, bazen, esas ücretin bir unsuru olmaktan çok, ikramiye sözleşmesinin bir parçası olarak verilirler; örneğin işletmenin, hizmette kalmaları için çalışanlarını teşvik etmesi veya işletme performansının geliştirilmesine yönelik emeklerini ödüllendirmesinde olduğu gibi. Çalışanlarına, diğer ücretlerin yanı sıra hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu da vermekte olan bir işletme, ek faydalar kazanmak için ilave ücret ödüyor demektir. Söz konusu ek faydaların gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesi muhtemelen zordur. Alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesindeki zorluk nedeniyle, işletme, söz konusu çalışma hizmetinin gerçeğe uygun değerini, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerini referans almak suretiyle ölçer (TFRS 2, 2006, s. 4).

Paragraf 10 da yer alan hükümlerin çalışanların dışındaki taraflar ile olan işlemlere uygulanması için, tedarik edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği hususunda, aksi ispat edilene kadar geçerli bir öngörü bulunduğu kabul edilir. Gerçeğe uygun değer, işletmenin malları elde ettiği veya karşı tarafın hizmet sunduğu tarihte ölçülür. İşletmenin, tedarik edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi sebebiyle, anılan öngörüyü çeşitli deliller ile çürütebildiği bazı nadir

zamanlarda, ilgili mal veya hizmetlerin değeri ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artış, ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların malların elde edildiği veya karşı tarafın hizmeti sunduğu zamanki gerçeğe uygun değerleri referans alınmak suretiyle dolaylı olarak ölçülür (TFRS 2, 2006, s. 4).

Özkaynağa dayalı finansal araçların üzerlerindeki hakkı, sahiplerine hemen kazandırmaları durumunda, karşı tarafın, bunları kayıtsız şartsız elde etmek için belirli bir hizmet süresini tamamlaması gerekmez. Tersine ilişkin bir kanıt bulunmadığı sürece, işletme, ilgili özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında diğer taraftan alınacak hizmetlerin alındığını varsayar. Bu durumda işletme, alınan hizmetlerin tamamını, buna karşılık özkaynakta meydana gelen artış ile birlikte ihraç edildikleri günde muhasebeleştirir (TFRS 2, 2006, s. 4).

Özkaynağa dayalı finansal aracın, karşı taraf belirli bir hizmet süresini tamamlayıncaya kadar, üzerindeki hakkı sahibine kazandırmaması durumunda, söz konusu hizmetlerin karşı tarafça, özkaynağa dayalı finansal araçlara karşılık olarak hakediş dönemi boyunca verileceği varsayılır. Hizmet hakediş dönemi boyunca karşı tarafça verildikçe, bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artış ile birlikte muhasebeleştirilir (TFRS 2, 2006, s. 4).

Örneğin (TFRS 2, 2006, s. 4-5):

- ✓ Bir işletme çalışanına 3 yıllık hizmet süresini tamamlaması koşuluyla hisse senedi opsiyonu verilmesi durumunda, opsiyonu veren işletme, anılan hisse opsiyonunun karşılığında verilen hizmeti 3 yıllık hakediş dönemi boyunca söz konusu çalışandan sağlayacağını varsayar.
- ✓ Bir performans koşulunu sağlaması ve performans koşulu sağlanana kadar işletme bünyesinde çalışmaya devam etmesi koşuluyla çalışana hisse senedi opsiyonu verilmesi ve ilgili performans koşulunun sağlanma süresine bağlı olarak hakediş döneminin uzunluğunun değişmesi durumunda, işletme, söz konusu hisse senedi opsiyonu karşılığında çalışan tarafından sunulan hizmetin, beklenen hakediş dönemi boyunca alınacağını varsayar. İşletme, ihraç tarihinde, ilgili performans koşulunun gerçekleşeceği tarihe ilişkin en olası

tahmin çerçevesinde, beklenen hakediş döneminin uzunluğunu tahmin eder. Performans koşulunun bir piyasa koşulu olması durumunda, beklenen hakediş dönemi, ihraç edilen opsiyonların gerçeğe uygun değerlerinin tahmininde kullanılan varsayımlar ile tutarlı olarak belirlenir ve sonuçta değiştirilmez. Performans koşulunun bir piyasa koşulu olmaması durumunda, daha sonraki bilgilerin hakediş döneminin önceki tahminlerden farklılaştığını göstermesi durumunda, gerekirse, ilgili hakediş döneminin uzunluğuna ilişkin tahminini değiştirir.

Özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri referans alınarak ölçülen işlemler açısından, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri, ölçüm tarihi itibariyle, söz konusu finansal araçların koşul ve ilkeleri de göz önünde bulundurulmak suretiyle, ve mevcut olması durumunda bunların piyasa fiyatları aracılığıyla, ölçülür (TFRS 2, 2006, s. 5).

Piyasa fiyatlarının mevcut olmaması durumunda, işletme, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerini, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflarca gerçekleştirilen bir işlemde ölçüm tarihi itibariyle anılan finansal araçların olması gereken fiyatlarının bir değerleme tekniği aracılığıyla belirlenmesi yoluyla tahmin eder. Bu değerlendirme tekniği, finansal araçların fiyatlandırılması konusunda genel kabul görmüş değerleme yöntemleri ile tutarlı olmalı ve, bilgili ve istekli piyasa katılımcılarının fiyatın belirlenmesinde göz önünde bulunduracağı ter türlü unsur ve varsayımı içermelidir (TFRS 2, 2006, s. 5).

Özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç edilmesi, belirli hakediş koşullarının sağlanmasına bağlı olabilir. Örneğin, çeşitli hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları, genellikle, çalışanların belirli bir süre işletme bünyesinde çalışmaya devam etmesi koşuluna bağlı olarak ihraç edilir. İşletme kârında belirli bir büyümeye ya da hisse senedi fiyatlarında belirli bir artışa ulaşılması gibi, sağlanması gereken çeşitli performans koşulları mevcut olabilir. Piyasa koşulları dışındaki hakediş koşulları, hisse senedi veya hisse senedi opsiyonlarının ölçüm tarihindeki gerçeğe uygun değerleri hesaplanırken, dikkate alınmaz (TFRS 2, 2006, s. 5).

İhraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesi sırasında, hissenin hedeflenen piyasa fiyatı gibi, ilgili hakkın kazanılmasının (veya hakkı kullanabilmenin) dayandırıldığı piyasa koşulları da göz önünde bulundurulur. Dolayısıyla, piyasa koşullarına dayandırılan özkaynağa dayalı finansal araç ihraçlarında, ilgili piyasa koşulunun yerine getirilip getirilmediğine bakılmaksızın, diğer tüm hakediş koşullarını (belirlenmiş hizmet döneminde hizmette bulunan çalışandan alınan hizmetler gibi) karşılayan taraftan alınan mal veya hizmetler işletme tarafından muhasebeleştirilir (TFRS 2, 2006, s. 5).

Benzer biçimde, bir işletme, çıkarılan finansal aracın gerçeğe uygun değeri bulunurken bütün hakediş koşullarını göz önünde bulundurmalıdır. Bu nedenle, hakediş koşulları ile ilgili finansal araçların çıkarılması için, söz konusu işletme, piyasa koşulları olmayan bütün hakediş koşullarını sağlayan bir karşı taraftan alınan mal ve hizmetleri (örneğin: hizmetin belirlendiği dönem için hizmetine devam eden bir çalışandan alınan hizmetler), hakediş koşullarının sağlanıp sağlanmadığına bakılmaksızın muhasebeleştirmelidir (TFRS 2, 2006, s. 6).

Alınan mal veya hizmetler ile bunlara eşdeğer olarak özkaynakta meydana gelen artışı muhasebeleştirmiş olan bir işletme, hakediş tarihi sonrasında özkaynakta herhangi bir düzeltme yapmaz. Örneğin, çalışandan alınan hizmetler karşılığında muhasebeleştirilen tutar, özkaynağa dayalı finansal araç üzerindeki hakkın sonradan yitirilmesi ya da, hisse opsiyonları açısından, ilgili opsiyonların kullanılmaması durumunda, iptal edilmez. Ancak bu koşul, işletmenin özkaynağı içerisinde yapılan aktarmayı, diğer bir ifadeyle özkaynağın bir bölümünün diğer bir bölümüne aktarılması işlemini muhasebeleştirmesine engel olmaz (TFRS 2, 2006, s. 6).

Bir işletmenin hak kazanılmış bulunan özkaynağa dayalı finansal araçları geri satın alması durumunda, çalışanlara yapılan ödemenin geri alınan özkaynağa dayalı finansal aracın geri alınma tarihinde ölçülen gerçeğe uygun değerini aşan kısmı hariç, özkaynaklardan düşülmek suretiyle muhasebeleştirilir. Ödemenin geri satın alınan özkaynağa dayalı finansal aracın gerçeğe uygun değerini aştığı durumlarda, aşan kısım doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir (TFRS 2, 2006, s. 8).

3.4.3.2. Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri söz konusu olduğu durumlarda, alınan mal veya hizmetler ve ilgili yükümlülük tutarı, üstlenilen borcun gerçeğe uygun değerinden ölçülür. İlgili borç ödenene kadar, her bir raporlama dönemi sonunda ve ayrıca itfa tarihinde borcun gerçeğe uygun değeri yeniden ölçülür ve gerçeğe uygun değerde oluşan herhangi bir değişiklik kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir (TFRS 2, 2006, s. 8).

Örneğin, çalışanlara ücret paketlerinin bir parçası olarak, hisse senetlerinin belirli bir dönem içerisinde belirli bir fiyata ulaşması karşılığında, işletmenin gelecekte bir nakit (özkaynağa dayalı finansal araçların dışında) ödemede bulunma taahhüdünde bulunduğu hisse senedi değer artış hakkı verilmiş olabilir. Ya da, işletme çalışanlarına gelecekte zorunlu (istihdamın durmasında olduğu gibi) veya çalışanın tercihine bağlı olarak bedelini nakit olarak tahsil edebilecekleri, işletme hisseleri üzerinde bir hak verilebilir (hisse senedi opsiyonunun kullanılması sonucunda, çalışanlara hisse senedi ihraç edilmesi dahil olmak üzere) (TFRS 2, 2006, s. 8).

İşletme, almış olduğu hizmetleri ve bunlar karşılığında yüklenmiş olduğu borcu, ilgili hizmet çalışanlar tarafından sunuldukça muhasebeleştirir. Örneğin, bazı hisse senedi değer artış haklarına çok kısa bir zamanda hak kazanılır ve dolayısıyla çalışanların ilgili nakdi tahsil etmeleri için belirli bir hizmet süresini tamamlamaları gerekmez. Aksine ilişkin bir delil bulunmadıkça, hisse senedi değer artış haklarının karşılığında verildiği hizmetlerin işletme tarafından elde edildiği varsayılır. Bu nedenle, alınan hizmetler ve bunlara ilişkin borçlar hemen muhasebeleştirilir. Çalışanların belirli bir hizmet süresini tamamlamadıkça hisse senedi değer artış haklarına hak kazanmamaları durumunda, alınan hizmet ve buna ilişkin borç, hizmet ilgili dönem boyunca çalışanlar tarafından sunuldukça muhasebeleştirir (TFRS 2, 2006, s. 8).

3.4.3.3. Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemler

Bir işletmeye veya karşı tarafa, ilgili işlemi nakit veya özkaynağa dayalı finansal araçlar aracılığı ile ödeme imkânı sağlayan hisse bazlı ödeme işlemidir. Eğer

işlemin nakit veya benzeri bir varlık ile ödeneceğine dair işletme tarafından yüklenilen bir borç söz konusuysa nakit bazlı ödeme işlemi, böyle bir borcun olmaması durumunda ise özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirilir (Yılmaz, 2015).

Bir işletmeye veya karşı tarafa, işletmenin ilgili işlemi nakit (veya diğer varlıklar) ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar aracılığıyla gerçekleştirmesini belirleme imkanı sağlayan hisse bazlı ödeme işlemlerinde, ilgili işlem ya da işlemi oluşturan unsurlar, bunların nakit ya da diğer bir varlıkla ödeneceğine dair işletme tarafından yüklenilmiş bir borç bulunduğu durumlarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi; bu tür bir borç bulunmadığı durumlarda ise, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirir (TFRS 2, 2006, s. 8).

İşletmenin, hisse bazlı ödeme işlemini, nakit veya özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilerek tahsil etme seçeneği karşı tarafa vermesi durumunda; işletme, borç unsuru (yani karşı tarafın ödemenin nakit olarak yapılmasını talep etme hakkı) ve özkaynağa unsuru (yani karşı tarafın ödemenin nakit yerine özkaynağa dayalı araç olarak yapılmasını talep etme hakkı) içeren bileşik bir finansal araç ihraç etmiş olur. İlgili mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin doğrudan ölçüldüğü çalışanlar haricindeki taraflarla yapılan işlemlerde, bileşik finansal araçların özkaynak unsuru, ilgili mal ve hizmetlerin alındığı tarih itibariyle, alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerleriyle borç unsurunun gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak hesaplanır (TFRS 2, 2006, s. 8-9).

Çalışanlarla ilgili işlemleri de içeren diğer işlemler açısından, ilgili nakit veya özkaynağa dayalı finansal araçlara ilişkin hakların verilme koşul ve ilkeleri de dikkate alınmak suretiyle, bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri ölçüm tarihinde ölçülür (TFRS 2, 2006, s. 9).

İşletme, karşı tarafın özkaynak unsurunu elde etmek için nakit tahsilat hakkından feragat etmesi gerekeceğini de dikkate almak suretiyle, ilk başta borç unsurunun, ardından da özkaynak unsurunun gerçeğe uygun değerini ölçer. Bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri, iki unsurun toplamından elde edilir. Bununla

beraber, karşı tarafın ödeme şeklini belirleme seçeneği olduğu hisse bazlı ödeme işlemleri, genellikle, bir ödeme seçeneğinin gerçeğe uygun değeri diğerleriyle aynı olacak şekilde yapılandırılmaktadır (TFRS 2, 2006, s. 9).

İşletme elde etmiş veya devralmış olduğu mal ve hizmetleri, bileşik finansal araçların her bir unsuru açısından ayrı ayrı muhasebeleştirir. Borç unsuru açısından değerlendirildiğinde, alınan mal ve hizmetleri ile bunlara ilişkin borç, karşı taraf malları tedarik ettikçe veya hizmeti ifa ettikçe, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerine uygulanan hükümlere uygun olarak muhasebeleştirilir. Özkaynak bileşenleri (eğer varsa) açısından değerlendirildiğinde ise, alınan mal ve hizmetler ile bunlara ilişkin olarak özkaynakta meydana gelen artış, karşı taraf malları tedarik ettikçe veya hizmeti ifa ettikçe, özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerine uygulanan hükümlere uygun olarak muhasebeleştirilir (TFRS 2, 2006, s. 9).

3.4.4. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı Açıklamalar

İşletmeler finansal tablo kullanıcaların ihtiyaç duydukları bilgileri kamouyuyla paylaşırlar. Bu kapsamda standart gereği bir işletme finansal tablo kullanıcılarının, dönem boyunca var olan hisse bazlı ödeme anlaşmalarının nitelik ve tutarlarını anlamaları için gerekli bilgiyi kamuoyuna açıklar (TFRS 2, 2006, s. 10).

Bir işletme finansal tablo kullanıcılarının dönem içerisinde alınan mal ve hizmetler ile ihraç edilen özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerlerinin belirlenme şeklini gösteren bilgileri kamuoyuna açıklar (TFRS 2, 2006, s. 11).

3.5. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KAPSAMINDA TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.5.1. Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla çeşitli tarihlerde tebliğler çıkartılarak güncellenmiştir.

TMS 38 Standardının amacı 1. Paragrafta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemek olarak ifade edilmiştir. Yine aynı paragrafa göre bu standart, işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarını muhasebeleştirebilmesi için zorunlu kriterleri belirlemiş; maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini tanımlamıştır.

3.5.1.1. Maddi Olmayan Duran Varlık Kriterleri ve "İnsan Kaynağı"nın Bu Kriterler Karşısındaki Durumu

TMS 38 Standardı 8. Paragrafta Maddi Olmayan Duran Varlığı, "Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır" şeklinde ifade etmiştir. Bir varlığın Maddi Olmayan Duran Varlık olarak kabul edilebilmesi için zorunlu kriterler "belirlenebilirlik" (TMS 38, 2006, s. 5) (Paragraf 11 – 12), "kontrol" (TMS 38, 2006, s. 6) (Paragraf 13-16) ve " gelecekteki ekonomik yararlar" (TMS 38, 2006, s. 6) (Paragraf 17) olarak standartta yer almıştır. Bu kriterlere uymayan varlıklar ve / veya harcama kalemlerinin gider yazılacağı (TMS 38, 2006, s. 5) (Paragraf 10) hükme bağlanmış ayrıca "şerefiye" kavramı bu standarttan ayrı olarak değerlendirilmiştir (TMS 38, 2006, s. 5)(Paragraf 11).

"Belirlenebilirlik" kriteri, TMS 38 standardı 12. Paragrafında "(a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya (b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması" şeklinde iki ölçüye bağlamıştır.

"Kontrol" kriterini, TMS 38 standardı 13. Paragrafta işletmenin ilgili varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişimini kısıtlama gücü olarak ifade etmiştir. İlgili paragrafta yasal haklara vurgu yapılmışsa da yasal yaptırım gücünün kontrol için gerekli koşul olmadığı belirtilmiştir.

"Gelecekteki ekonomik yararlar" kriteri için TMS 38 standardı 17. Paragrafta ürün ve hizmet satışından sağlanan gelirlere ek olarak, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları gelecekte sağlanacak ekonomik yararlar sınıfına dahil etmiştir.

Son olarak şerefiye kavramı için 11. Paragrafta "bir işletme birleşmesinde elde edilen, bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları ifade eden bir varlıktır" şeklinde bir tanım getirilmiştir.

Bu açıklamalara ek olarak TMS 38 standardı, bir varlığın Maddi Olmayan Duran Varlık olarak muhasebeleştirilmesi için de bazı kriterler tanımlamıştır. 24. Paragrafta maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçüleceklerini açık olarak ifade etmektedir. 21. Paragrafta varlıkla ilişkilendirilen beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olmasını ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunu muhasebeleştirme kriteri olarak belirlemiştir. Bu kapsamda değerlendirmek üzere 25. Paragrafta bir varlığın işletme dışından belli bir fiyat ödenerek edinilmesini bu varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının elde edilme olasılığının olduğu yönünde, en azından işletme beklentisinin bu yönde olduğu olarak değerlendirmiştir. Ödenen fiyat ise maliyetin güvenilir bir şekilde gerçekleşme kriterini doğal olarak sağlamaktadır.

İnsan kaynağının bir gider unsuru mu yoksa bir varlık olarak mı kabul edileceği, bu kabule bağlı olarak değerlendirileceği halen geçerliliğini koruyan bir tartışmadır. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında belirlenen kriterler açısından değerlendirildiğinde insan kaynağı bir gider unsuru olarak genel kabul görmektedir.

İşletmelerdeki insan kaynağının TMS 38 Standardında belirlenmiş " gelecekteki ekonomik yararlar" kriterleri açısından herhangi bir uyumsuzluğu söz konusu değildir. Zira işletmeler, çalışanlarını ilgili dönemde ve/veya gelecekte ekonomik yararlar elde edecekleri beklentisi içerisinde istihdam ederler. İşletmelerin

istihdam ettikleri çalışanlara başta eğitim alanında olmak üzere yaptıkları tüm harcamalar, bu beklentinin doğal bir sonucudur. TMS 38 standardı 17. Paragrafta bahsi geçen "ürün ve hizmet satışından sağlanan gelirler, maliyet tasarrufları veya işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararlar" işletmelerin sahip oldukları insan kaynağı tarafından çoğu zaman sağlanmaktadır.

Maddi olmayan Duran Varlıkların tespit edilmesi için TMS 38 standardında belirtilmiş bir diğer kriter "belirlenebilirlik" kriteridir. İnsan kaynaklarını bu kriter kapsamında değerlendirdiğimizde çok büyük sorun olmadığı görülecektir. Şöyle ki, standardın 12. Paragraf (b) bendinde geçtiği haliyle işletmeler, iş yasaları uyarınca iş sözleşmesi kapsamında çalışanlarını belirli bir ücret karşılığında istihdam etmektedirler. Bir varlık olarak insan kaynağı üzerindeki işletmelerin tasarruf hakkı bu sözleşmelerde yer alan haklardan ya da yasal haklardan kaynaklanmaktadır. İş sözleşmelerinin bir mülkiyet hakkı doğurmaması, emeğin kiralanması veya satılması gerçeği en azından "belirlenebilirlik" kriteri açısından bir sorun teşkil etmez.

TMS 38 standardı uyarınca belirlenmiş "kontrol" kriteri, insan kaynağı açısından değerlendirildiğinde en tartışmalı kriteri oluşturmaktadır. Çalışanlarla yapılan iş sözleşmeleri işletmelere çalışanlar üzerinde bir mülkiyet hakkı doğurmaz. İşletmenin insan kaynağı, usulen ve teorik olarak başka işletmelere satılamaz, devredilemez, ipotek veya rehn gösterilemezler. İşletmelerin çalışanlar üzerinde sonsuz bir tasarruf hakkı bulunmamaktadır. Bunlara ek olarak sözleşmelerde belli bir süre belirlenmiş olsa bile çalışanların işten ayrılmayacakları, başka bir işletmeye geçmeyecekleri garanti edilemez. Yine sosyo-psikolojik ve fizyolojik boyutlarıyla değerlendirildiğinde bir çalışanın motivasyon kaybına uğramayacağı, heyecanını ve enerjisini kaybetmeyeceği, çevresel etkenlerden olumsuz etkilenmeyeceği, hastalanmayacağı hatta ölmeyeceği kimse tarafından iddia edilemez.

İşletmelerdeki insan kaynağıyla ilgili olan ve bu kaynağın doğası gereği var olan yukarıda sıralanan tüm gerçeklikler, işletmelerin insan kaynağı üzerinde bir "kontrol" zaafiyeti olduğu anlamına gelmez. Daha doğru bir ifadeyle TMS 38 standardında belirtilmiş olan "kontrol" kriteri bu şekliyle yorumlanmamalıdır. TMS 38 standardının 9. Paragrafında maddi olmayan duran varlıklara örnek teşkil etsin diye

sıralanan her bir kalem (bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları vb.) daha detaylı incelendiğinde kendine has özellikler taşıdığı ve belli kontrol zafiyetleri taşıdığı söylenebilir.

Somut bir örnek oluşturması açısından üretimle ilgili teknolojik bir buluşun işletme tarafından satın alınmış patentini ele alabiliriz. Bir maddi olmayan duran varlık olarak bu patentler yeni teknolojik gelişmeler veya piyasada meydana gelen değişiklikler gibi çevresel faktörler nedeniyle değerini kaybedebilirler. İlgili buluşun gerektirdiği hammadde ve kaynaklarda yaşanacak bir darboğaz bu üretim tarzını çok maliyetli bir hale sokabilir. İlgili üretim tarzı yasalarla kısıtlanabilir veya bu teknolojiyi kullanabilecek yetkinlikte insan kaynağı bulunamayabilir. İlgili teknolojiye veya ilintili olan bir unsuruna işletmenin tarafları arasında bir direnç / önyargı gelişebilir. Sonuç olarak her bir varlığın doğası gereği kendine has koşulları vardır ve sadece mülkiyet bakış açısıyla "kontrol" kriteri değerlendirilemez. Ayrıca bazı kiralama haklarının maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi, insan kaynağı olarak emeğin kiralanması içinde aslında bir örnek teşkil eder.

Her şeyden önemlisi TMS 38 standardında 13. Paragrafta "kontrol" kriteri için ifade edilen "ilgili varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişimini kısıtlama gücü" işletmeyle çalışanlar arasında yapılan iş sözleşmesiyle büyük oranda sağlanmaktadır. İş sözleşmeleriyle çalışanın işletmeye ekonomik yararlar sağlayacağı, sözleşmenin doğası gereği bir ön kabuldür. Ayrıca uygulamada genel olarak sözleşme süresince, iş görenin işletmede çalıştığı süreler içinde başka işletmelerde çalışmayacağı hükmü genel olarak vardır. İş görenin işten ayrılma konusunun belli yaptırımlara ve usule bağlanması; işletme ticari sırlarını saklama yükümlülüğü gibi iş sözleşmeleri ve iş yasalarındaki hükümler " kontrol" kriteri kapsamında değerlendirilmelidir. Kaldı ki günümüzde işletmelerin nitelikli çalışanlarını elde tutabilmek için gösterdikleri çabalar; personel memnuniyeti, iş tatmini, motivasyon, eğitim vb. konularında işletmelerin gerçekleştirdiği harcamalar;

bu yönde uygulanan ücret sistemleri; yönetim anlayışındaki gelişmeler vb. insan kaynağı üzerinde "kontrol" kriteriyle yakından ilişkisi olan uygulamalardır.

TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar standardında bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi için sıralanan "belirlenebilirlik", "kontrol" ve " gelecekteki ekonomik yararlar" kriterleri kapsamında değerlendirildiğinde günümüzde işletmeler açısından insan kaynağının maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi gerektiği söylenebilir. Fakat asıl sorun standardın muhasebeleştirme kriterlerinde karşımıza çıkmaktadır.

3.5.1.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Muhasebeleştirme Kriteri ve "İnsan Kaynağı"nın Bu Kriter Karşısındaki Durumu

Standardın 24. Paragrafında maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülecekleri ifade edilmiş; varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunu muhasebeleştirme kriteri olarak belirlenmiştir.

İnsan kaynağının ölçülmesi sorunu insanın değerinin eğitimsel, ahlaki, psikolojik, yeteneksel ve tecrübesel birçok faktör tarafından şekillenmesinden kaynaklanmaktadır (Durgut, 2012, s. 53). Ölçümlemenin, subjektif ve ilgilendiği konuların sayısallaştırılma, doğrulanabilme gibi geçerli olan niteliklerden yoksun olması (Özcan, 1992, s. 50) yapılan itirazların başında gelmektedir. Ayrıca ölçümleme konusunda genel kabul görmüş standartların olmayışı, insan kaynaklarının ölçümlenmesinde kullanılan yöntemlerin geçerli, nesnel ve güvenilir bulunmamasına ve bu yönde eleştirilmesine neden olmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesinde ölçümlemede kullanılan yöntemlerin karmaşıklığı da bir başka eleştiri konusudur.

İnsan kaynağı fiziksel bir varlık olmadığı için fiziksel bir varlık gibi değerinin ölçülmesi başlı başına bir sorun kaynağıdır. Bununla birlikte işletmelerin performanslarını etkileyen, hedeflerine ulaşmaları için hayati öneme sahip insan kaynağı unsurunun işletmeler açısından değerinin ölçülmesi bir zorunluluktur. Kaldı ki insan kaynağının işletmeler için değerinin finansal tablolarda yer alması

muhasebenin temel kavramları olan sosyal sorumluluk, dönemsellik, önemlilik ve tam açıklama kavramlarının bir gereğidir.

3.5.2. Tms 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi

İnsan bir örgütün izlediği stratejileri ve yenilikleri yönetir. İnsan gücü geliştirilip isteklendirilirse, örgütte gelişir, amaçlarını kolaylıkla gerçekleştirebilir. Aksi takdirde örgüt, fiziksel kaynak ve imkânları ne kadar mükemmel olursa olsun faaliyetlerini sürdüremez (Bingöl, 1998, s. 8). Herhangi bir örgütün temelini insanların yeteneği oluşturur (Ulrich & Lake, 1991).

İnsan kaynakları, insan kaynakları muhasebesinin konusunu oluşturan ve yönetim şekli ile işletmenin faaliyetlerindeki etkinliğini ve verimliliğini doğrudan etkileyen kaynaktır (Karacan, 2004 a). İstenilen niteliklere haiz insan kaynağına sahip işletmeler, maliyet, hız ve zaman faktörünün çok önemli olduğu küresel rekabet ortamında diğer işletmelere karşı rekabet üstünlüğü sağlayabilmektedir. İyi eğitim almış, yetenekli, yaratıcı, yenilikçi, iyi insan ilişkilerine sahip, örgüte bağlı personel, küresel rekabet ortamında işletmeyi daha ön plana çıkarmaktadır (Ceran, 2007). Bir işletmede hem maddi kaynaklar hem de insan kaynakları mevcuttur. Maddi kaynaklar, insan kaynakları olmadan bir anlam ifade etmez (Ünsar, 2009).

İşletmelerin önemli üretim faktörlerinden biri olan insan kaynaklarının, muhasebe açısından bir varlık mı, yoksa bir gider mi olduğu konusunda hâlâ tam bir görüş birliğine varılamamıştır (Blau, 1978, s. 13). Çağdaş yönetim anlayışı, insan kaynağını bir maliyet unsuru olarak değil, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi gereken bir kaynak olarak görmektedir (Barutçugil, 2004, s. 40).

Muhasebe, hızla değişen ve bilgi çağına uygun olarak bilgi üreten bir bilgi üretim sistemi olarak düşünülmelidir (Karacan, 2004 a). Amerikan Muhasebeciler Birliği insan kaynakları muhasebesini; insan kaynakları konusundaki verilerin tanımlanması, ölçülmesi ve bunların ilgili taraflara aktarılması olarak tanımlamaktadır (American Accounting Association, 1973).

Flamholtz ise, insan kaynakları muhasebesini, insanların örgütsel bir kaynak olarak muhasebeleştirilmesi olarak tanımlamaktadır (Flamholtz E. , 1974, s. 3). Bu tanım işletmeler ve diğer kurumlar tarafından yapılan işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme masraflarının yanı sıra işletme için, çalışanların ekonomik değerini ölçmeyi de içermektedir (Aydın, Çanakçıoğlu, & Tuncay, 2015).

Ekonomistlere göre ücret, bedensel veya zihinsel emeğe üretim faaliyetleri karşılığı ödenen bedeldir. İşletme açısından ise gider/maliyet unsurudur (Ünsar, 2009). Genel olarak ücret, yapılan bir hizmetin (işin) karşılığı olarak, işveren veya üçüncü kişilerce işçiye sağlanan ve para veya parasal değeri bulunan menfaatlerden oluşan bir gelir çeşidi olarak tanımlanmaktadır (Centel, 1988, s. 55).

Ücret kavramı zaman içinde koşullara ve ihtiyaçlara bağlı olarak bir değişime uğramış, genişlemiştir. Ücret kavramı yerine, "çalışan hakları" veya "çalışanlara sağlanan faydalar" kavramlarının kullanılmasının gerekliliği bir anlamıyla bu ihtiyaçtan ortaya çıkmıştır. Zamanla çalışanların hak talepleri genişledikçe çalışan haklarının muhasebeleştirilmesi karmaşık bir hâl almıştır (Süzük, 2011, s. 2). Bununla beraber birçok ülkede özellikle çalışma hayatının sona ermesinden sonra çalışan haklarının devlet tarafından finanse edilmesinden bireysel olarak finanse edilmesine doğru yaşanan değişim, çalışanlara sağlanan faydaları düzenleyen standartların ortaya çıkmasının bir başka nedeni olarak görülmektedir (Ertuğrul, 2013).

TMS 19 Standardı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun 1998 yılında yayınladığı, 2011 yılında revize ettiği ve belli başlı düzenlemelerle bugünkü halini almış olan IAS 19 Standardının (Ias 19, 2016) (Uluslararası Muhasebe Standardı 19) tam bir çevirisi niteliğindedir. Çalışanlara sağlanan haklar ile ilgili muhasebe politikalarının ve açıklamalarının belirlenmesi, standardının temel amacı olarak değerlendirilir (Morgül, 2007). TMS 19, çalışan haklarının anlaşılması, kaydedilmesi ve raporlanmasında ortaya çıkan farklılıkları gidermek adına ortaya çıkmış bir standarttır. Çalışanlara sağlanan faydalar standardında çalışan hakları gözetilirken diğer tarafında da işverenlerin işletmenin bilgi paydaşlarıyla yükümlülüklerini açıkça paylaşmaları sağlanmaktadır (Ertuğrul, 2013).

Çalışan hakları ve çalışanlara sağlanan faydalar işletmeler açısından en önemli maliyet kalemlerinin başında gelmektedir. İşletmelerin çalışanlarına sağladığı faydalar işletmelerin finansal durum ve finansal performans sonuçlarını çok yüksek oranlarda etkileyen işletme maliyetleridir (Ertuğrul, 2013).

"TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı uyarınca (a) işletmenin çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu ve (b) sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri muhasebeleştirmesi gerekir (TMS 19 , 2006, s. 3). İlgili 1. Paragrafta standart, çalışanların sunduğu hizmetin tüketildiğinde gider yazılması gerektiğini ifade etmiştir. İşletmedeki insan kaynağının sağlayacağı fayda karşılığında sunduğu emeğin sonuçları bir kısmı cari yılda tüketilir ve gider yazılabilir. Oysa işletme sürekliliğini sağlayan en önemli unsurlardan biri, insan kaynağının tüketilmeyen, gelecekte sağlayacağı faydaları barındıran kısmıdır. Bu kısım "insan kaynağı değer"i olarak ifade edilen kısımdır.

Teknolojideki değişim ve gelişmelerin artması ve işlerin küreselleşmesi nedeniyle işgücünün yapısı yıllar itibariyle değişim göstermektedir. Sürekli gelişen teknoloji ve çalışma şekillerinin değişmesi, çalışanlar arasında bir takım sınıflandırmalara neden olmuştur. Sanayi toplumunda mavi yakalılar (makine işçisi) varken, 1970 ve 1980'lerde beyaz yakalılar (masa başı işçileri) tanımı ortaya çıkmıştır. 90'lı yılların sonuna gelindiğinde ise, teknolojideki gelişmelere paralel olarak bilgi çağının yeni işçileri, bilgi işçileri ortaya çıkmıştır (Alabay, 2014). Çalışanlar için adı geçen sınıflandırmayı dikkate alarak çalışanlardan sağlanan hizmetin mavi yakalılar için ilgili dönemde tam olarak tüketilebileceği söylenemese de bu nedenle sağlanan faydanın gider yazılması daha az sorun teşkil edeceği kabul edilebilir. Beyaz yakalılar ve özellikle bilgi işçileri veya altın yakalılar için sağlanan hizmetin bu kişiler için katlanılan fedakarlığın yapıldığı ilgili dönemlerde tüketildiği kolayca söylenemez. İşletmenin sürekliliğini sağlayan en önemli unsurlardan biri de insan kaynağının tüketilmeyen bu kısmıdır. İşletmenin gelecekte sağlayacağı faydaları, tüketilmeyen bu kısım barındırır.

Ele alınması gereken bir diğer konu, TMS 19 standardı, çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme gider olarak muhasebeleştirebilmesi için 11. Paragrafta şöyle bir önkoşul koymuştur. Buna göre başka bir TFRS'nin, söz konusu kısa vadeli faydaların varlık maliyetine dahil edilmesine izin vermesi veya bunu zorunlu tutması durumunda (örneğin : "TMS 2 Stoklar" ve "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standartları) bu faydaların tamamını gider olarak muhasebeleştiremez (TMS 19 , 2006, s. 7-8). İlgili paragraftaki ifade insan kaynağından sağlanan faydanın her zaman için tüketilmeyeceğini göstermesi açısından güzel iki örnek teşkil etmektedir.

TMS 2 Stoklar standardında 12. Paragraf, 4. Sayfadaki dönüştürme maliyetleri başlığı altında direk ve indirek işçilik giderlerinin dönüştürme maliyetleri içerisinde yer aldığını ve dolayısıyla 10. Paragrafta bahsedildiği üzere stok maliyetine dahil edilmesi gerektiğini söylemektedir. Benzer bir yaklaşım "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standartları için de geçerlidir. İlgili paragrafın 15. Paragrafında, varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçüleceğini söyler. 17. Paragrafta ise doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetleri söz konusu duran varlıkların "maliyet unsurları" olarak tanımlar. Özetle söz konusu her iki standart, çalışanlardan sağlanan kısa vadeli faydaların varlık maliyetine dahil edilmesini söyler ve bunu zorunlu tutar.

TMS 19 standardının 11. Paragrafında muhasebeleştirme önkoşulu olarak söz konusu ettiği her iki standart, insan kaynağından sağlanan faydanın gider yazılmadan, varlık olarak görünür hale geldiklerini göstermeleri açısından önemlidir. İnsan kaynaklarından sağlanan faydalar işletmelerin mali tablolarında bu yolla varlık olarak gösterilmektedirler. Zaten çağdaş yönetim anlayışı, insan kaynağını bir maliyet unsuru olarak değil, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi gereken bir kaynak olarak görmektedir (Barutçugil, 2004, s. 40).

Son olarak, TMS 19 çalışan haklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularını düzenleyen bir standarttır. Bununla beraber bu hakların çerçevesini ülkede

bulunan yasalar belirlemektedir. Yasalarda ve standartta kullanılan bazı kavram ve tanımlar bazı yönleriyle farklılaşabilmektedir (Ertuğrul, 2013).

Kıdem tazminatı Türkiye Muhasebe Standartlarında, "TMS 19, Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardında düzenlenmiştir. TMS 19 ile Türkiye vergi mevzuatı uygulamaları arasında en önemli farklılıklardan biri çalışanların işten çıkarılması sonrasında hak kazandıkları tazminatların muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Vergi mevzuatı, çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının ödendiği tarihte gider kayıt edilmesini kabul etmektedir (Pamukçu & Pamukçu, 2011). TMS 19 ise çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini ve bu kıdem tazminatı karşılığının da reel iskonto oranı ile iskonto edilip finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bir başka ifadeyle, TMS 19 kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesini uygun görmektedir (Demir, 2009.)

Bu standardın ülkemiz iş kanunlarıyla birlikte incelenmesi gerektiği açıktır. Ancak, gerek, tekdüzen muhasebe sistemi gerekse iş kanunları açısından standardın uygulanmasında farklılıklar olduğu görülmektedir (Ertuğrul, 2013).

3.5.3. Tms 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama Standardının İncelenmesi

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı işverenin finansal tablolarında yer alan emeklilik faydalarının maliyetinin belirlenmesi konularını düzenlemektedir.

Emeklilik fayda planları, "emeklilik planları", "süper emeklilik planları" ya da "emeklilik fayda planları" gibi farklı isimlerle adlandırılabilirler. TMS 26 standardı, emeklilik fayda planlarını, "bir işletmenin çalışanlarına, hizmetlerinin bitiminde veya bitimi sonrasında, sağlayacağı faydaların veya bu faydalara ilişkin katkıların emeklilik öncesinde belirlenebildiği veya tahmin edilebildiği anlaşmalar" (TMS 26, 2006, s. 2) olarak tanımlanır. Uygulamada çoğunlukla "emeklilik fayda planları" resmi anlaşmalara dayanmaktadır. Resmi anlaşmalara dayanmamakla beraber işverenlerin

süregelen uygulamaları da standarda göre resmi anlaşmalara benzer yükümlülükler yüklerler.

TMS 26 standardına göre raporlamanın temel amacı fayda planları konusunda bilgi sağlanmasıdır. Standart, emeklilik fayda planları için muhasebe ve raporlama kurallarını belirlemektedir.

3.5.4. Tfrs 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardının İncelenmesi

Günümüzde işletmelerde ücretlere ek olarak çalışanlarına işletmenin özkaynağına dayalı finansal aracını, belli koşullara bağlayarak veya koşulsuz olarak elde etme hakkı tanımanın bir ödeme aracı olarak yaygınlaştığını görmekteyiz. Benzer şekilde çalışanlarla işletmeler arasında, çalışana belirli bir dönem için işletmenin hisse senetlerini sabit ya da belirlenebilir bir fiyattan elde etme hakkını veren sözleşmeler yapılmaktadır.

Ücret kavramı, zaman içinde genişlemiştir (Süzük, 2011, s. 2). İktisadi anlamda ücret, emeğin üretime kattığı değer karşılığında ödenen bedeldir (Zaim, 1997, s. 196). Ekonomistler ücreti, "bedensel veya zihinsel emeğe üretim faaliyetleri karşılığı ödenen bedel" olarak tanımlarlar (Ünsar, 2009). Ücret, İş Kanunu 32. Maddede "bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır." şeklinde tanımlanmıştır (Ertuğrul, 2013).

Hisse senedi satın alma haklarının ve çalışanları hissedar durumuna getirme planlarının gittikçe ivme kazanarak yaygınlaşması, işletmelerin insan sermayesini finansal sermayeye bağlayarak elde tutmasını sağlamanın belirgin bir yoludur (Stewart, 1997). "Şirketlerin çalışanlarına ve tedarikçilerine hisse bazlı ödemeler yapmaları, onların motivasyonlarını ve işletmeye bağlılıklarını" (Yılmaz, 2015) artıracağı düşünülmektedir. Ücretlerle motivasyon arasındaki ilişkiyi inceleyen bilim adamlarının çalışmaları göstermiştir ki ücretlerin miktarı, işgörenleri motive eden faktörlerin başında gelmektedir (Eren, Erdil, & Zehir, 2000).

İşletmelerde daha çok "kilit yönetici personel" olarak adlandırılan poziyonlar için ücretlere ek olarak bir ödeme tipi olarak hisse bazlı ödemelerin daha yaygın

kullanıldığı söylenebilir. TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardına göre işletmenin faaliyetlerini plânlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişiler "kilit yönetici personel" olarak tanımlanır (TMS 24, 2005, s. 4).

İnsan kaynağı muhasebesi kavramı ilk kez 1961 yılında Likert'in söz etmesiyle gündeme gelmiş bir kavramdır. Kavramın tanımı, 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği diye bilinen birlik tarafından kurulan "insan kaynağı muhasebesi komitesince" yapılmıştır (Karacan, 2004 a). Amerikan Muhasebeciler Birliği insan kaynakları muhasebesini; insan kaynakları konusundaki verilerin tanımlanması, ölçülmesi ve bunların ilgili taraflara aktarılması olarak tanımlamaktadır (American Accounting Association, 1973).

İnsan Kaynakları Muhasebesi (İKM), entelektüel sermaye bileşenlerinden insan sermayesini içeren, insan kaynaklarına ilişkin bilgileri saptamak, ölçmek ve elde edilen verileri işletme ile ilgili bilgi kullanıcılara iletmek işlevini üstlenen muhasebe olarak tanımlanır ve insana yapılan yatırımın maliyetini ve personel yenileme maliyetini ve insanın örgüt için değerini hesaplamayı içerir (Ceran, 2007).

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardı, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar (TFRS 2, 2006, s. 2).

Hisse senetleri, hisse senedi opsiyonları veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar, çalışanlara, genellikle, nakit maaşları ve sağlanan diğer faydalara ek olarak ücret paketlerinin bir unsuru olarak verilir. Buna ek olarak, hisse senedi ve hisse senedi opsiyonları, bazen, esas ücretin bir unsuru olmaktan çok, ikramiye sözleşmesinin bir parçası olarak verilirler; örneğin işletmenin, hizmette kalmaları için çalışanlarını teşvik etmesi veya işletme performansının geliştirilmesine yönelik emeklerini ödüllendirmesinde olduğu gibi. Çalışanlarına, diğer ücretlerin yanı sıra hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu da vermekte olan bir işletme, *ek faydalar kazanmak* için ilave ücret ödüyor demektir (TFRS 2, 2006, s. 4).

Standarda göre işletme, hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetleri, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirir. İşletme, mal veya hizmetlerin özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borçlarda, anılan işlemler karşılığı meydana gelen artışları muhasebeleştirir (TFRS 2, 2006, s. 3). Alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesindeki zorluk nedeniyle, işletme, söz konusu çalışma hizmetinin gerçeğe uygun değerini, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerini referans almak suretiyle ölçer (TFRS 2, 2006, s. 4).

Çalışanlardan sağlanan hizmetin gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasındaki zorluğun bir kaç nedeni bulunmaktadır. Kullanılan öz kaynak aracının bir borsada işlem görmemesinden kaynaklanan bazı hesaplama zorluklar olabileceği gibi, gelecekte kullanılabilir duruma gelecek bir hakkın ölçülmesinde ki zorluklar da neden olarak gösterilebilir. Çalışanın ücret paketinin belirli bir unsuru karşılığında kendisinden alınan hizmetleri doğrudan ölçebilmek de mümkün olamamaktadır. Ayrıca özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerini doğrudan ölçmeksizin, sadece toplam ücret paketinin gerçeğe uygun değerini ölçmek de mümkün olmaz. Çalışanların gerçeğe uygun değerinin hesaplanması zorluklar bir yana işletmelerde insan kaynağının değerinin ölçülmesi ve mali tablolarda yer alması gerekliliği konularında halen devam eden tartışmalar mevcuttur.

Geleneksel muhasebe sistemlerinde insan kaynaklarının bir gider olduğu ve bu kaynaklara yapılacak yatırımların da gider kalemi olarak finansal tablolarda gösterilmesi gerektiği görüşü hâkimdir. Modern anlamda ise işletmelerdeki insan kaynaklarının varlık olduğu, insan kaynağı için yapılan harcamaların işletmelerin geleceği için bir yatırım olduğu fikri kabul edilir hale gelmiştir (Selimoğlu, 2001, s. 12-13).

İnsan kaynakları işletmeye değer katan bir varlık olmasına rağmen, işletmenin bu varlık değerini kayıtlarında gösterememesi büyük bir eksiklik olarak görülmektedir. İnsan kaynakları, işletmenin verimliliğini ve etkinliğini artırıcı yönde

bir etkiye sahiptir ve bu etkinin ayrıştırılmak suretiyle rakamsal olarak muhasebe bilgileri içinde tüm detaylarıyla birlikte gösterilmesi gerekmektedir (Ceran, 2007).

Yukarıda değinildiği üzere geleneksel muhasebe sistemlerinde çalışanlara sağlanan hakların gider olarak gösterilmesi görüşü hakimdir. Fakat açıktır ki çalışanlardan sağlanan hizmetlerin, ödemelerin yapıldığı veya tahakkuk edildiği dönemlerde tamamen tüketildiği söylemek hiç te kolay değildir. Zaten çalışanların varlık mı yoksa gider kalemi mi olduğu yönündeki tartışmalar, işletmelerde insan kaynağının değerinin ölçülmesindeki zorluklar çerçevesinde yapılmaktadır. İnsan kaynağının ölçülmesindeki güçlükler, ölçümleme konusunda genel kabul görmüş standartların olmayışı, kullanılan yöntemlerin karmaşıklığı; ölçülecek değerlerin doğrulanabilir, güvenilir, nesnel olamayacağı endişesi konuyla ilgili tartışmaların odağını oluşturmaktadır.

Bütün bu tartışmalar ışığında TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardıyla ilişkilendirilebilen şöyle bir yaklaşım geliştirilebilir:

Günümüzde işletmeler, ücretlere ek olarak çalışanlarına işletmenin özkaynağına dayalı finansal aracını, belli koşullara bağlayarak veya koşulsuz olarak, elde etme hakkı tanırlar. Bu haklar, çalışanların belirli bir hizmet dönemini tamamlaması ve / veya kendisinden beklenen hizmeti sunması sırasında belirli performans hedeflerini karşılanması gibi koşullara bağlanabilir. Performans koşulları genellikle işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarının fiyatı (veya değeri) şeklinde bir piyasa koşulu olarak karşımıza çıkar. Bununla beraber işletmenin kendi faaliyetleri ya da aynı gruptaki başka bir işletmenin faaliyetleriyle ilişkilendirilebilen piyasa dışı hedefler de söz konusu olabilir. Örneğin, çeşitli hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları, genellikle, çalışanların belirli bir süre işletme bünyesinde çalışmaya devam etmesi koşuluna bağlı olarak ihraç edilir. İşletme kârında belirli bir büyümeye ya da hisse senedi fiyatlarında belirli bir artışa ulaşılması gibi, sağlanması gereken çeşitli performans koşulları mevcut olabilir (TFRS 2, 2006, s. 5).

Çalışanlar için sunulan performans koşulları, işletme hisse senedi fiyatındaki artışlar, kârlılık, büyüme gibi çoğu hedef işletme değerini artıran ve işletme

sermayesiyle yakından ilişkili bazı piyasa hedefleridir. Aslında tüm bu performans koşullarının çalışanların sundukları hizmetlerin tüketilmeyen kısımlarıyla başka bir ifadeyle işletmenin insan kaynağı varlığıyla ilişkili olduğu söylenebilir. Çünkü tüm bu performans hedeflerine ulaşmada işletmedeki insan kaynağının niteliksel unsurlarının daha fazla etkisinin olduğu açıkça ortadadır. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardında sermaye ihracıyla ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili hükümler, işletmelerdeki insan kaynağının mali tablolarda sermaye olarak gösterilmesine örneklik teşkil edebileceğini gösterdiği için önemlidir.

Geleneksel muhasebe anlayışında ve ilgili standartların hükümleri kapsamında, sermaye ihracına konu olmayan iş ve ücret ilişkilerinde, çalışanların işletme sermayesi üzerindeki olumlu performanslarının etkisi, mali tablolara hiç bir şekilde yansıtılmamaktadır. İşletme ile çalışanlar arasında hisse bazlı ödemeye konu olacak bir sözleşme varsa bile performans sonuçları ancak sermaye hesabına sözleşmeye konu olan şartlar dahilinde yansıtılır.

Konuyu bir örnekle incelemek gerekirse;

Bayram A.Ş., kilit yönetici personeline şirketin hisse senetleri fiyatlarında 2 yıl içinde toplamda % 20'lik artış olması koşuluyla ücretlerine ek olarak 1.000 adet hisse senedinin 12 TL den kullandırılacığını duyurmuş ve kendileriyle bir sözleşme yapmıştır. Bu kilit personelin 2 yıl içinde işten ayrılmaları durumunda sözleşmedeki ilgili hükümlerin geçersiz olacağı karşılıklı kabul edilmiştir. Diğer bilgiler aşağıdaki gibidir;

Diğer Sözleşme Koşulları	
Sözleşme başlangıç tarihi	1.01.2015
Opsiyonundan yararlandırılacak kilit yönetici personel sayısı	20
İhraç edilecek hisse senetleri nominal değeri	₺ 10

2016 yılı sonuna kadar hisse senetleri gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Tarih	Gerçeğe Uygun Değer	
1.01.2015	₺	10
31.12.2015	₺	12
31.12.2016	₺	15

Sözleşme bitim tarihinde hisse senedi fiyatı artışının % 50 olduğu ve bu artışın kilit personel için sözleşmede yer alan % 20'lik performans hedefinin üstünde olduğu görülmektedir. Buna göre, 20 yöneticiye sağlanacak hisse senedi miktarı 20.000 adettir. (20 kişi x 1.000 adet) 20.000 adet hisse senedinin gerçeğe uygun değeri her yıl için şöyle olacaktır:

Tablo 6 :Hisse Senedlerinin Gerçeğe Uygun Değeri

Kilit Personel	Hisse Senedei Adeti	İhraç edilecek Hisse Senedi Miktarı	Tarih	Gerçeğe Uygun Değer (GUD)	İhraç edilecek Hisse Senedi GUD
20	1000	20.000	31.12.2015	₺ 12	₺ 240.000
20	1000	20.000	31.12.2016	₺ 15	₺ 300.000

Sözleşme bitim tarihine kadar hiçbir yönetici işten ayrılmamıştır. Bu durumda 2015 ve 2016 yıllarının sonunda hesaplanan bedeller gider olarak kaydedilebilecektir.

2015 yılı için toplam 240.000 TL tutarın 1/2'si olan 120.000 TL yıl sonunda gider olarak kaydedilecektir. 2015 yılı hisse bazlı ödemeler için hak edişlerin kaydı:

——————————— / ———————————————

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 120.000

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ 120.000

2015 Yılı Hisse Bazlı Ödemeler İçin Hak Edişlerin Kaydı

——————————— / ———————————————

2016 yılı hisse senedinin gerçeğe uygun değeri 300.000 TL olmuştur. Bu tutarın 120.000 TL'si önceki yıl, kayıt altına alındığından, 2016 yılı için hisse bazlı ödemeler için (300.000 TL – 120.000 TL= 180.000 TL) hak ediş kaydı şöyle olacaktır:

——————————— / ———————————————

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 180.000

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ 180.000

2016 Yılı Hisse Bazlı Ödemeler İçin Hak Edişlerin Kaydı

——————————— / ———————————————

Hisse senedi fiyatının ikinci yılın sonunda %20'nin üzerinde artması koşulunun yerine gelmesi üzerine, nominal bedeli 10 TL olan 20.000 adet hisse senedi ihraç etmiştir.

Bunun için sermaye taahhüt kaydı aşağıdaki gibidir;

Sermayenin Taahhüt edilmesi;

——————————— / ———————————————

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE 200.000

500 SERMAYE 200.000

Sermayenin Taahhüdü

——————————— / ———————————————

Nominal bedel üzerinden hesaplanan ödenmemiş sermaye tutarı daha önce Sermaye Yedekleri Hesabına kaydedilen tutardan mahsup edilecektir.

——————————— / ———————————————

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ 200.000

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE 200.000

——————————— / ———————————————

Kilit yöneticilerin opsiyon haklarını kullanmaları durumunda, nominal bedel ile kullanım bedeli arasındaki tutar kendilerinden tahsil edilerek, Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabına kaydedilir.

Kulanım Bedeli (KD)	₺	12
Nominal Bedel (ND)	₺	10
İçsel Değer (İD)	**₺**	**2**
İhraç edilecek Hisse Senedi Adedi		20.000
İçsel Değer	₺	2,00
Toplam tahsil edilecek tutar	**₺**	**40.000**

_____ / _____

102 BANKALAR 40.000

520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ 40.000

_____ / _____

İhraç edilen hisse senedi işlemleri için "Bayram A.Ş." in ilgili hesaplarında 2015 ve 2016 yıllarında işlem bakiyeleri aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 7: Bayram A.Ş. 2015 & 2016 Yılları Defteri Kebiri

Sıra No	HESAP İSMİ	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
1	102 BANKALAR	40.000		40.000	-
2	500 SERMAYE		200.000	-	200.000
3	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	200.000	200.000	-	-
4	520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ		40.000	-	40.000
5	529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	200.000	300.000	-	100.000
6	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	300.000		300.000	
	TOPLAM	**740.000**	**740.000**	**340.000**	**340.000**

Yukarıda yer alan örnek uygulamada, hisse senedi fiyat artışı koşuluna bağlanan hisse senedi ihracı işleminde özetle;

- ✓ İşletmenin, performans koşullarını yerine getiren çalışanlarının hak sahibi olduğu 200.000 TL tutarında hisse senedi ihraç ederek, sermaye artışına gittiği,
- ✓ İşletmenin aralarında yaptıkları sözleşme gereği ilgili çalışanları için, 300.000 TL gidere katlandığı,
- ✓ 40.000 TL tutarında ihraç primi elde ettiği, bu tutarın ilgili çalışanları tarafından banka kanalıyla ödendiği,
- ✓ İlgili çalışanların sözleşmeye konu olan performanları karşılığında 200.000 TL'si hisse senedi olmak üzere 300.000 TL tutarında gerçeğe uygun değeri olan hisse senedi sahibi oldukları; 40.000 TL tutarında yaptıkları ödeme nedeniyle net 260.000 TL lik tutarında ücretlerine ek olarak fayda sağladıkları,
- ✓ Ücretlerine ek olarak, performansları nedeniyle elde ettikleri 260.000 TL tutar, TFRS 2 Hisse Bazlı ödemeler standardı hükümlerine göre Bayram A.Ş.'nin "500 Sermaye" hesabında 200.000 TL (Alacak) ve "529 Sermaye Yedekleri" hesabında 100.000 TL (Alacak) olarak yer almıştır. 40.000 TL tutarındaki fark ise "102 Bankalar" hesabında (Borç) olarak kaydedilmiştir.

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardının 12. Paragrafında, çalışanlarına, diğer ücretlerin yanı sıra hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu da vermekte olan bir işletmenin, ek faydalar kazanmak için ilave ücret ödüyor olduğundan bahseder. Aynı standardın muhasebeleştirme hükümlerine göre, hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu olarak verilen bu ek faydalar özkaynaklarda artış yaratacak şekilde kayıt altına alınır.

Yukarıda yer alan aynı örneği "Bayram A.Ş."nin performans koşulları hariç sözleşme koşullarının aynı olduğunu; çalışanların elde ettiği faydaların bile aynı parasal tutarla gerçekleştiğini fakat işletmeyle çalışanlar arasında hisse senedine bağlanmış bir sözleşmenin olmadığını varsayalım. Bu yeni durumda performans koşullarının, işletmenin bulunduğu sektörü etkileyecek teknik bir buluş, bir yenilik, sektörde işletmenin payındaki artış, bellirli bir oranın üzerinde gerçekleşen kârlılık

veya büyüme gibi koşullar olduğunu ve örnek olması nedeniyle bu performans hedeflerine ulaşıldığını varsayalım.

Böyle bir durumda TMS 19 standardı ilgili hükümleri geçerli olacaktır. TMS 19 standardı kârdan pay verilmesi ve prim planlarına ilişkin yükümlülüğün, işletmenin sahipleri ile yapılan bir işlemden olmadığını, çalışanın hizmetinden kaynaklandığını belirtir. Dolayısıyla, işletme, kârdan pay verilmesi ve prim planlarının maliyetini, kâr dağıtımı olarak değil, gider olarak muhasebeleştirmelidir (TMS 19 , 2006, s. 10). Yukarıdaki ikinci vaysayımda çalışanlara sağlanan ek faydalar, hisse senedi fiyatına endekslenseydi eğer TFRS 2 standardına göre "nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme" tipi olarak kabul edilecekti.

Her iki durumda 300.000 TL tutarındaki çalışanlara sağlanacak fayda 2016 yılı dönem sonunda "335 Personele Borçlar Hesabı"nda maaş tahakkuku şeklinde işlenecek, sonrasında ise ödenecektir. Buna göre muhasebe kayıtları şöyle olacaktır;

——————————— / ———————————————

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 300.000

335 PERSONELE BORÇLAR 300.000

——————————— / ———————————————

İKM açısından burada asıl sorulması gereken soru ücretlerine ek olarak işletmeye katkıları ve performansları karşılığında ek faydalar elde eden çalışanların hem işletmeye katkıları hem de bütün olarak varlıklarının değerleri işletmenin mali tablolarında nasıl gösterileceği sorusudur. İşletmelerde insan kaynağının değerini hesaplayan bir çok yöntem bulunmakla beraber bu değerleme teknikleri bu bölümün konusunu oluşturmamaktadır.

İnsan kaynakları işletmeye değer katan bir varlık olmasına rağmen, işletmenin bu varlık değerini kayıtlarında gösterememesi büyük bir eksiklik olarak görülmektedir. İnsan kaynakları, işletmenin verimliliğini ve etkinliğini artırıcı yönde bir etkiye sahiptir ve bu etkinin ayrıştırılmak suretiyle rakamsal olarak muhasebe bilgileri içinde tüm detaylarıyla birlikte gösterilmesi gerekmektedir (Ceran, 2007).

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardında sermaye ihracıyla ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili hükümler, işletmelerdeki insan kaynağının mali tablolarda sermaye olarak gösterilmesine örneklik teşkil edebileceğini gösterdiği için önemlidir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ İÇİN BİR MODEL DENEMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

4.1. İKM İÇİN BİR MODEL DENEMESİ VE İNSAN KAYNAKLARI MALİYETLERİ

İşletmelerin faaliyet konusuna giren mal veya hizmetlerin elde edilmesi için katlandığı her türlü faktörlerin para olarak ifade edildiği toplam değere maliyet denir. Maliyet mal veya hizmetin üretilebilmesi için katlanılan fedakarlık olarakta tanımlanabilir (Maliyet Muhasebesi, 2018). İnsan kaynakları açısından maliyet kavramı ise, çalışanların tedariki ve işe yerleştirilmeleri ve sonrasında işletme tarafından katlanılan fedakârlıklar olarak tanımlanmaktadır. İnsan kaynaklarına yönelik harcamaların oluşturduğu maliyetler genel olarak ücret maliyetleri ve yatırım maliyetleri olarak ayrılmaktadır (Albayrak, 1982, s. 18).

Genel olarak ücret, yapılan bir hizmetin (işin) karşılığı olarak, işveren veya üçüncü kişilerce işçiye sağlanan ve para veya parasal değeri bulunan menfaatlerden oluşan bir gelir çeşidi olarak tanımlanmaktadır (Centel, 1988, s. 55). Ücret kavramı zaman içinde genişlemiştir. Bu nedenle, yalnızca ücret kavramı yerine, "çalışan hakları" veya "çalışanlara sağlanan faydalar" kavramlarının kullanılmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır (Süzük, 2011, s. 2). TMS 19 standardı, çalışanlara sağlanan faydaları, çalışanlar tarafından sunulan hizmetler nedeniyle veya iş ilişkisinin sona erdirilmesi dolayısıyla işletme tarafından sağlanan her türlü bedel olarak tanımlar (TMS 19 , 2006, s. 4).

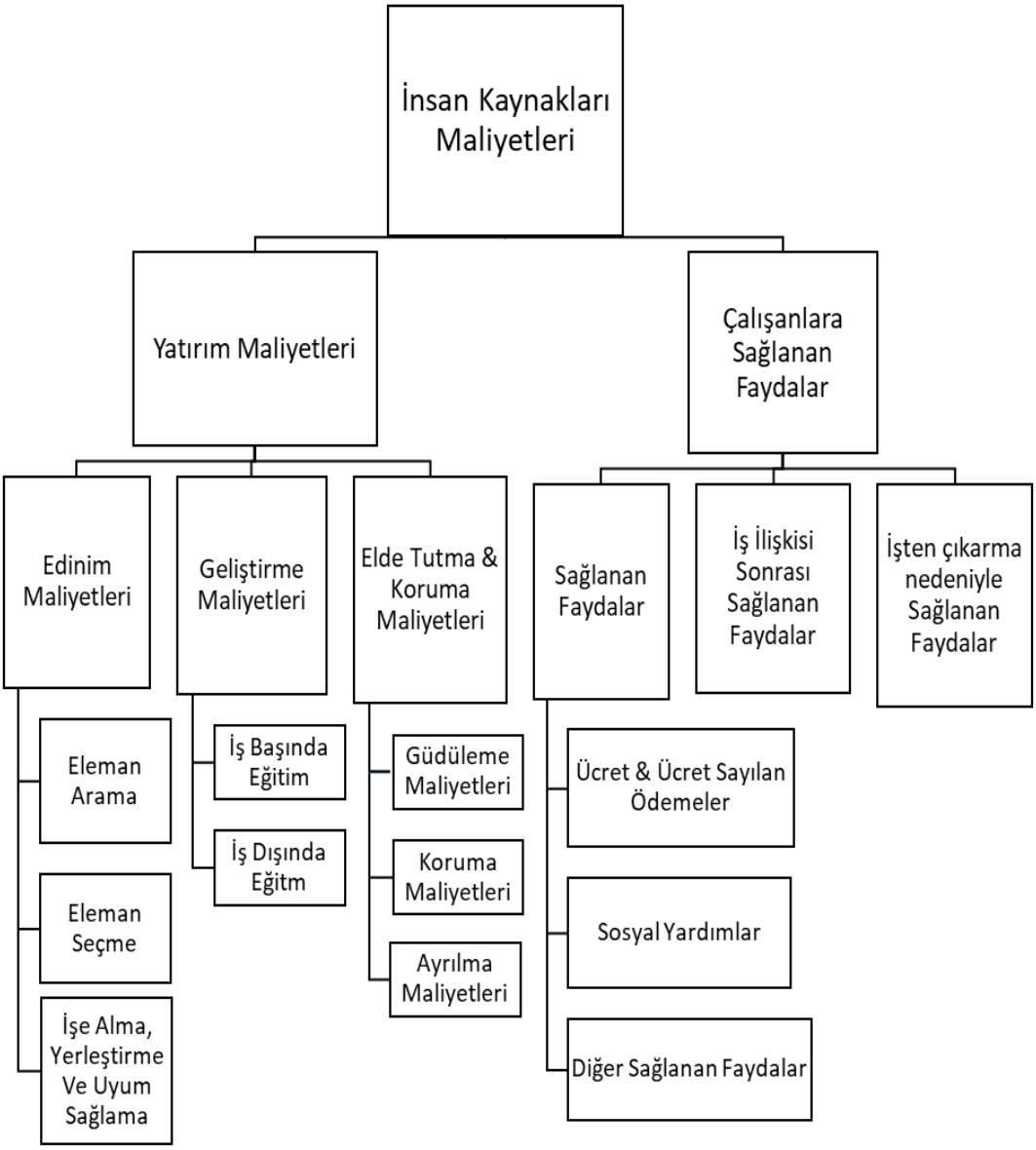
İnsan kaynakları açısından yatırım maliyetleri ise en genel tanımlamıyla, insan kaynaklarının elde edilmesi ve geliştirilmesi için yapılan harcamalardır. William C.

Pyle tarafından 1967 yılında geliştirilen "tarihi maliyet yöntemi"nde, henüz harcanmamış olan işe alma, eğitme ve geliştirme gibi maliyetleri, insan kaynakları yatırımı olarak adlandırmıştır (Brummet R. , 1970). Yönteme göre; insan kaynaklarının değeri işletme tarafından çalışanların işe alınması, eğitilmesi ve geliştirilmesi için yapılan yatırım harcamalarının toplamından oluşur. Bu yöntemde, geçmişte yapılan veya gelecekte faydası olacak harcamaları dikkate alınır ve hesaplamaya dahil edilir. İnsan kaynakları maliyetlerinin temelinde, insan kaynaklarının fonksiyonlarından doğan maliyetler olan işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme maliyetleri yer almaktadır.

Flamholtz tarafından geliştirilen "yenileme maliyet yöntemi"nde ise işletmede bir pozisyondaki çalışanın işten ayrılması sonrasında aynı pozisyonda yeni bir personelin istihdam edilmesinin bazı maliyetleri olacağından bahsedilir. Flamholtz'un "pozisyon yenileme maliyeti" olarak tanımladığı bu maliyetin 3 temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar; edinim maliyetleri, öğrenim maliyetleri ve ayrılma maliyetleridir. Flamholtz edinim maliyetlerine "işletme içi yer değiştirme veya ödüllendirme maliyetleri"ni de ekler. Bu yöntemde yenileme maliyeti kapsamıda "işten ayrılma maliyetleri"nin dikkate alınması önemlidir. Yenileme maliyeti yöntemine göre işten ayrılma ile ilgili maliyetin üretim sürecindeki etkisi doğrudan hesaplanabildiğinden, direkt maliyet olarak kabul edilmekte; ayrılmadan önceki verim kaybından doğan maliyet ve boş pozisyon maliyeti ise endirekt maliyet olarak ele alınmaktadır (Gilbert, 1970).

Tüm bu bilgiler ışığında uygulamamızda insan kaynakları maliyetini yatırım maliyetleri ve çalışanlara sağlanan faydalar olarak biz de iki ana grupta ele alacağız. Bu iki ana gruptaki ayrım kriterimiz, işletmenin katlandığı maliyetin çalışan ücretlerine yansıtılıp yansıtılmaması olmuştur. Çalışanlara sağlanan faydalar ana grubumuzu, TMS 19 Çalışanlara sağlanan faydalar standardına paralel olarak alt gruplara ayırmayı tercih ettik. Standarda göre kısa ve uzun vadeli çalışanlara sağlanan faydaları, "sağlanan faydalar" olarak üst bir isim tercih ederek sınıflandırdık. İş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar ve işten çıkarma nedeniyle sağlanan faydaları ise TMS 19 standardında yer aldığı şekliyle alt grup olarak sınıflandırdık.

Uygulamamızda esas alacağımız öneri insan kaynakları maliyetleri aşağıdaki gibi olacaktır;



Şekil 20 : İnsan Kaynakları Maliyetleri

4.1.1. İnsan Kaynakları Yatırım Maliyetleri

Uygulamamızda yatırm maliyetlerini, işe yerleştirme ve uyum maliyetlerini de kapsayacak şekilde "edinim maliyetleri"; çalışanın ücretine doğrudan yansıtılanlar

hariç tüm eğitim maliyetlerini kapsayacak şekilde "geliştirme maliyetleri"; güvenli ve sağlıklı bir ortamda çalışmaları için katlanılan maliyetlerde dahil olmak üzere "elde tutma & koruma maliyetleri" olarak alt gruplarda sınıflandırdık.

4.1.1.1. Edinim Maliyetleri

Boş olan veya yeni bir poziyon için eleman arama, işe alma, seçme ve uyum sağlamayı da içerecek şekilde işe yerleştirmeyle ilgili maliyetleri içermektedir.

Eleman arama kapsamında, ilan, reklam, işçi bulma acenteleri komisyonları, seyahat ve tanıtım giderleri vb. edinim maliyetleri yer almaktadır.

Seçme Maliyetleri eleman arayanların katlandığı maliyetlerdir. Bu maliyetler, iş başvurusu yapan kişilerle yapılan görüşmeler, testler ve başvuru işlemlerine ilişkin yönetimle ilgili maliyetlerden oluşmaktadır.

İşe Alma, yerleştirme ve uyum sağlama, Kişinin işe alınması, işletmede yapacağı işe yerleştirilmesi için katlanılan maliyetlerdir. İşe alma ile ilgili maliyetler, taşınma ve yolluk giderlerini kapsar. İşe yerleştirme ve uyum sürecinde katlanılan direk ve indirek maliyetlerde edinim maliyetleri içinde düşünülmelidir. İşletmenin düşünce sistemini öğretmek ve çalışanları işletme koşullarına uyumlaştırmak için katlanılan eğitim maliyetleri de bu kapsamda ele alınmalıdır. Bu eğitimlerle insan kaynağı politikası, işletmenin ürettiği ürünler ve faaliyetleri tanıtılarak, öğretilmektedir.

4.1.1.2. Geliştirme Maliyetleri (Öğrenme Maliyetleri)

Genel anlamda çalışanın eğitilmesi ile ilgili maliyetlerdir. İşletme verimliliğini artırmak için farklı düzeylerde çalışanların eğitilmesi için katlanılan işbaşında mesleki eğitim, hizmet içi eğitim ve iş dışında eğitim maliyetlerini içermektedir.

4.1.1.3. Elde tutma & Koruma Maliyetleri

Güdüleme maliyetleri: İşletmenin, çalışanlarını elde tutmak hedeflerini de kapsayacak şekilde belirli hedeflere ulaşabilmek için çalışanları motive etmesi

gerekebilir. Bu nedenlerle katlandığı, ücrete doğrudan yansıyan maliyetler dışında her türlü maliyet güdüleme maliyetleri olarak değerlendirilmiştir.

Koruma maliyetleri: Çalışanların fiziki olarak güvenli bir ortamda çalışabilmeleri için katlanılan iş güvenliği maliyetleri de dahil olmak üzere tüm koruma maliyetleri.

Ayrılma Maliyetleri: Ayrılmadan önceki verim kaybı, ayrılma nedeniyle katlanılan idari ve yönetimsel maliyetler bu kapsamda ele değerlendirilmiştir.

4.1.2. İnsan Kaynaklarına Sağlanan Faydalar Maliyetleri

4.1.2.1. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 19 göre çalışanlara sağlanan kısa ve uzun vadeli faydaları bu grupta yer almaktadır. Hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde sağlanacak faydanın tamamının yerine getirilmesinin beklendiği faydalar kısa vadeli faydalar olarak tanımlanmaktadır. On iki ay içinde yerine getirilmesinin beklenmediği faydalar ise uzun vadeli faydalar oalrak tanımlanırlar. Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları; ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izinleri; kârdan pay verilmesi ve primler; sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal veya hizmetler kısa vadeli faydalar olarak İK maliyet sınıflamamızda yer alacaktır. Uzun hizmet veya seyahat izinleri; jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları, uzun vadeli sakatlık tazminatları; uzun vadeli kâr paylaşımı veya ikramiye borçları; hak kazanılmış ama ertelenmiş tazminatları ise uzun vadeli faydalar olarak hesaplamada yer almaktadır.

4.1.2.2. İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar

İş ilişkisi sonrasında eğer varsa emeklilik faydaları (örneğin, emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi) ve / veya iş ilişkisi sonrasında sağlanan hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalar bu kapsamında değerlendirilmeldir.

4.1.2.3. İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar

Çalışanın sunduğu hizmet nedeniyle değil, iş ilişkisinin sona erdirilmesine bağlı olarak ödenen kıdem tazminatları ve çalışmadığı halde belirli bir ihbar süresinin sonuna kadar ödenen maaş gibi faydalar bu kapsamda yer alırlar.

4.1.3. Bir Model Denemesi Ve Örnek Bir Uygulama

Örnek uygulama için "Lokman Hekim Engürüsağ Sağlık, Turizm Eğitim Hizmetleri Ve İnşaat Taahhüt A.Ş."nin **"01 Ocak 2016– 31 Aralık 2016"** Hesap Dönemine Bağımsız Denetim Raporu kullanılacaktır. Denetim raporu 15.02.2017 tarihinde Ankara'da düzenlenmiş olup, ilgili denetim Vezin Bağımsız Denetim A.Ş. tarafından yapılmıştır.

Raporlara https://hasta112.com/map2heal/publication/56581/jcJKql.pdf firmanın web sitesinden 13.12.17 tarihinde ulaşılmıştır.

4.1.4. Firma Hakkında Bilgiler

Lokman Hekim Engürüsağ Sağlık, Turizm, Eğitim Hizmetleri ve İnşaat Taahhüt A.Ş. ("Ana Ortaklık", "Grup" veya "Şirket"") 1996 yılında Ankara'da kurulmuştur. İlk olarak tıbbi malzeme satışı ile tıbbi araç-gereç temin hizmetleri alanında faaliyet göstermeye başlamıştır (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 6).

Şirket, 23 Mayıs 2010 tarihinde yapılan 2009 yılı olağan genel kurulu sonrasında ana sözleşme değişikliğine gitmiş ve bu değişikliğe istinaden Şirket'in Engürüsağ Sağlık, Turizm, Eğitim Hizmetleri ve İnşaat Taahhüt A.Ş. olan unvanı Lokman Hekim Engürüsağ Sağlık, Turizm, Eğitim Hizmetleri ve İnşaat Taahhüt A.Ş. olarak değiştirilmiştir.

Şirket'in kayıtlı adresi General Tevfik Sağlam Caddesi No: 119 Etlik/Ankara'dır.

4.1.4.1. Personel Bilgileri

Firmanın 31.12.2016 tarihinde fiili mevcut personel sayısı 1.963 adet olup, pozisyon detayları aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 8);

Tablo 8 : Örnek Uygulama Pozisyonlara Göre Personel Sayıları

Görev / Pozisyon	2016	2015
	Adet	Adet
Doktor	261	169
Sağlık Hizmetleri (Hemşire, Ebe, Eczacı,Diyetisyen vb.)	802	580
Sağlık Destek Hizmetleri (Sağlık Destek Personeli, Hasta İlişkileri)	407	368
İdari Destek Hizmetleri	374	283
İdari Kadro	109	74
İşçiler	10	10
Toplam	**1.963**	**1.484**

Uygulama için hesaplamalarımızda kullanacağımız 2016 yılında, sağlık hizmetlilerinin 802 kişiyle (doktorlar hariç) en büyük oranda (% 40,86) firmada istihdam edildiği görülmektedir. Doktor pozisyonunda istihdam edilenleri oranı ise % 13,30 olarak hesaplanmaktadır. Sağlık destek hizmetleri çalışanları ile idari destek hizmetleri çalışanları istihdam edilme oranları birbirine yakın değerlerde olup, yüzdelik oran olarak sırasıyla % 20,73 ve % 19,05 olarak gerçekleşmiştir. İdari kadro çalışanlarının toplam istihdamdaki payının % 5,55 olduğu görülmektedir. Firma 2016 yılında düz işçi olarak sadece 10 kişi istihdam etmiştir. (% 0,51)

Tablo incelendiğinde firmanın önceki yıla göre toplam personel sayısını % 32,28 oranında büyüdüğü görülmektedir. İstihdamdaki büyümede önceki yıla göre % 54,44 oranıyla doktor pozisyonlarında ve % 47,30 ile idari kadro poziyonlarında gerçekleşmiştir. Bu bilgiler firmanın ilgili yılda yeni hizmet birimleri açtığı bilgisiyle uyuşmaktadır.

4.1.4.2. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar ve Gider Kayıtları

İşletmenin 31.12.2016 tarihinde mali tablolarında yer alan "çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar" hesap bakiyeleri aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 25)**;**

Tablo 9 : Örnek Uygulama Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	31.12.2016
Personel Ücret Tahakkukları	5.342.692
Ödenecek SGK kesintileri	3.789.931
Toplam	**9.132.623**

İşletmenin 31.12.2016 tarihinde mali tablolarında yer alan "diğer kısa vadeli yükümlülükler" hesap bakiyeleri ise aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 26)**;**

Tablo 10 : Örnek Uygulama Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	31.12.2016
Ödenecek vergi ve fonlar*	3.864.816
Gelecek aylara ait maaş promosyon sözleşmesi gelirleri	199.558
Doktor hakediş primleri	235.742
Dönem sonu	**4.300.116**

Niteliklerine göre giderlerin dağılımı aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 28);

Tablo 11 : Örnek Uygulama Niteliklerine Göre Giderlerin Dağılımı

Niteliklerine Göre Giderlerin Dağılımı	31.12.2016
Ücret ve benzeri giderler	(95.959.693)
Kullanılan hammadde ve malzemeler	(43.845.359)
Amortisman giderleri ve itfa payları	(7.020.365)
Enerji, yakıt ve su giderleri	(4.861.789)
Bakım onarım giderleri	(3.282.284)
Kira giderleri	(6.438.355)
Temsil ağırlama	(330.848)
Telefon, internet, kargo, ulaşım, sigorta, otopark giderleri	(942.665)
Danışmanlık giderleri	(260.529)
Kırtasiye, eğitim, tekstil giderleri, gider kaydedilen demirbaşlar	(849.893)
Muhtelif giderler	(380.827)
Toplam	**(164.172.607)**

Tablodan firmanın 2016 yılında 164.172.607 TL tutarında toplam hizmet üretim maliyetine katlandığı görülebilmektedir. İlgili dönemde hizmet üretim maliyetleri içerisinde çalışanları için ücret ve ücret benzerleri kaleminde katlandığı maliyet (95.959.693 TL) ise toplam maliyetin % 58,45 oranındadır.

Genel Yönetim Giderleri ve Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ise şöyle gerçekleşmiştir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 29);

2016 yılında firma, toplam 6.339.955 TL tutarında genel yönetim giderlerine ve 2.419.982 TL pazarlama, satış ve dağıtım giderine katlanmıştır. Genel yönetim giderleri içinde ücret ve ücret benzeri giderlerin oranı % 61,78 ve pazarlama, satış ve dağıtım gideri içinde ücret ve ücret benzeri giderlerin oranı % 25,35 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 12 : Örnek Uygulama Genel Yönetim Giderleri

Genel Yönetim Giderleri	31.12.2016
Ücret ve benzeri giderler	(3.916.532)
Temsil, seyahat ve yol giderleri	(222.564)
Müşavirlik, danışmanlık, dava icra ve noter giderleri	(868.138)
Enerji, yakıt ve su giderleri	(82.675)
Bakım onarım giderleri	(25.766)
Kira giderleri	(321.447)
Haberleşme giderleri	(39.478)
Amortisman giderleri	(217.551)
Genel kurul giderleri	(20.969)
Muhtelif giderler	(464.513)
Vergi, resim, harç giderleri	(160.322)
Toplam	**(6.339.955)**

Tablo 13 : Örnek Uygulama Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri

Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	31.12.2016
Reklam ve ilan giderleri	(1.152.730)
Personel giderleri	(613.459)
Kira giderleri	(187.721)
Seyahat ve temsil giderleri	(129.916)
Komisyon giderleri	(205.208)
Diğer giderler	(130.948)
Toplam	**(2.419.982)**

Kilit yöneticilere ödenen ücretler "üst yönetim kadrosuna yöneticilikten dolayı sağlanan menfaatler" içerisindedir. Kilit yönetici personele ücret dışında herhangi bir menfaat sağ lanmamaktadır (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 33).

Tablo 14 : Örnek Uygulama Kilit Yöneticelere Ücret Olarak Sağlanan Menfaatler

Kilit Yöneticilere Ücret Olarak Sağlanan Menfaatler	31.12.2016
Üst yönetim kadrosuna yöneticilikten dolayı sağlanan menfaatler	131.465
Üst yönetim kadrosuna mesleki faaliyetten dolayı	326.400
Şirkette çalışan ortaklara sağlanan menfaatler	1.210.564
Toplam	**1.668.429**

Çalışanlara Sağlanan Faydalar / Kıdem Tazminatları (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 14-15); konusunda ilgili bağımsız denetim raporunda işletmeyle ilgili şu bilgiler yer almaktadır;

"Mevcut İş Kanunu, şirketi kötü davranış dışındaki nedenlerle işine son verilen personel dışındaki her personele her bir hizmet yılı için en az 30 günlük kıdem tazminatı ödemekle yükümlü tutmaktadır. Bu nedenle şirketin taşıdığı toplam yükü ifade eden gelecekteki ödemeleri tahmin etmesi ve tahminlerle bulunan ödemelerin iskontoya tabi tutularak net bugünkü değere getirilmesi gerekmektedir. Şirket böylece bilanço günü itibariyle toplam yükümlülüğünün iskonto edilmiş net değerini raporlamaktadır.

Erkeklerde 25 yıllık hizmet süresini, kadınlarda 20 yıllık hizmet süresini dolduran personelin emekli olacağı varsayımı yapılır ve kıdem tazminatının da bu

tarihte ödeneceği kabul edilir. Şirket buna uygun şekilde, personelin ileriye yönelik olarak, emekli olduklarında veya işten çıkarıldıklarında ödeneceği tahmin edilen kıdem tazminatı yükümlülüğünü bulmaya çalışır. Ödeneceği tahmini yapılan bu toplam yükümlülüğün içinde personelin bilanço tarihi itibariyle kıdemi nedeniyle almaya hak kazandığı bölümün net bugünkü değeri kıdem tazminatı karşılığı olarak finansal durum tablosuna alınır. Geçmiş dönemlerde kıdem tazminatı almadan ayrılan personel sayısının işten ayrılan toplam personel sayısına oranının ileriki dönemlerde de aynen tekrarlanacağı varsayılır ve toplam yük bu oranda azaltılır.

İki dönem arasında değişen toplam kıdem tazminatı yükü, faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç / zararlar kısımlarına ayrılır. Faiz Maliyeti; bir önceki hesap döneminde finansal durum tablosunda da yer alan yükümlülüğün dönem içinde kullanımının maliyetidir ve çalışmaya devam eden kişilere ilişkin yükümlülüğün dönem başındaki tutarının, o yılda kullanılan iskonto oranı ile çarpılmış tutarıdır. Cari dönem hizmet maliyeti ise içinde bulunulan hesap döneminde çalışanların çalışmaları karşılığında hak ettikleri kıdem tazminatının ödeneceği dönemde ulaşması beklenen tutarının iskonto oranı ile bilanço gününe getirilmesinden kaynaklanan kısmıdır. Bunun dışındaki farklar ise aktüeryal kazanç ve kayıpları yansıtır. Aktüeryal kazanç / zararlar özkaynaklarda, faiz maliyeti ve cari dönem hizmet maliyeti ise kapsamlı gelir tablosunda gösterilir.

Çalışanlara normal maaş, ikramiye ve diğer sosyal fayda ödemeleri dışında, emeklilik veya işten ayrılmadan sonraki dönemlerde ödenmek üzere herhangi bir katkı planı da bulunmamaktadır."

Şirket tüm personelinin erkeklerde 25, kadınlarda 20 yıl çalışarak kıdemi doldurduğunda işten ayrılacağını varsayar. Bilanço tarihi itibariyle kazandığı kıdem tazminatının emekli olacağı tarihe kadar yıllık %5 (31.12.2015: %5) oranında (çalışanların ücretine yapılacak zam) artacağını varsayar. Böylece emekli olduğunda, alacağı kıdem tazminatının, bilanço tarihindeki kıdemine uygun kısmını bulur. Bu tutarda %10 oranında, emekliliğine kalan süreye uygun şekilde iskontoya tabi tutularak net bugünkü değeri bulunur. Kıdem tazminatı tavanı 4.426 TL'dir (31.12.2015− 4.092 TL) (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 24).

Tablo 15 : Örnek Uygulama Kıdem Tazminatı Ve İzin Karşılıkları

Kıdem Tazminatı & İzin Karşılığı	31.12.2016
Kıdem tazminatı karşılığı	886.490
İzin karşılığı	488.389
Toplam	**1.374.879**

Kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanmasında kullanılan varsayımlar aşağıdaki gibidir;

Tablo 16 : Kıdem Tazminatı Yükümlülüğünün Hesaplanmasında Kullanılan Varsayımlar

Kıdem Tazminatı Yük. Hesaplanmasında Kullanılan Varsayımlar	31.12.2016
Çalışma süresi	K: 20yıl, E: 25 yıl
Zam oranı	5%
Kıdem tazminatı almadan ayrılma oranı	82%
İskonto Oranı	10%

Kıdem tazminatında dönem içi hareketler aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 24);

Tablo 17 : Kıdem Tazminatında Dönem İçi Hareketler

Kıdem Tazminatında Dönem İçi Hareketler	31.12.2016
Dönembaşı	1.053.487
Ödemeler	(644.879)
Faiz maliyeti	82.066
Cari hizmet maliyeti	303.268
Aktüeryal kazanç / kayıplar	92.548
Dönem sonu	**886.490**

Aktüeryal kazanç ve zararlar özkaynaklarda raporlanmaktadır.

İzin karşılığı;

Türkiye'de geçerli iş kanununa göre Şirket, iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde çalışanlarının hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin

sürelerine ait ücreti, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödemekle yükümlüdür.

İzin karşılığında dönem içindeki hareketler aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 24):

Tablo 18 : İzin Karşılığında Dönem İçindeki Hareketler

İzin Karşılığında Dönem İçindeki Hareketler	31.12.2016
Dönembaşı	308.830
Ödemeler / iptaller	0
İlaveler	179.559
Dönem sonu	**488.389**

Cari hizmet dönemi için izin karşılığını hesaplamak için dönem sonu ve dönem başı izin karşılığı hesaplanabilecektir. Buna göre cari hizmet dönemi izin karşılığı (488.389 TL - 308.830 TL) 179.559 TL olarak hesaplanacaktır.

4.1.4.3. Firma Kilit Yöneticileri Bilgileri

Şirketin yönetim kurulu, beşi doktor ve ikisi idari kadrodan olmak üzere 7 kişiden oluşmaktadır. Şirkette üstlenmiş oldukları pozisyona göre yönetim kurulu listesi aşağıdaki gibidir (Lokmanhekim.com, 2017);

Tablo 19 : Örnek Uygulama Firma Kilit Yöneticileri Pozisyon Bilgileri

Kilit Yöneticiler Listesi	Görev
Yönetim Kurulu Başkanı	Doktor
Yönetim Kurulu Başkan Vekili	Doktor
Yönetim Kurulu Üyesi	Doktor
Yönetim Kurulu Üyesi	Doktor
Bağımsız Yönetim Kurulu Üyesi	Doktor
Yönetim Kurulu Üyesi	İdari Kadro
Bağımsız Yönetim Kurulu Üyesi	İdari Kadro

4.1.5. Örnek Uygulama İçin Hesaplamalar

4.1.5.1. Uygulama İçin Personel Sayısının Tepiti

Yukarıdaki bilgiler ışığında uygulama için 2016 yılında işletmenin her pozisyon için ortalama personel sayısı, aşağıdaki gibi kabul edilecektir.

Tablo 20 : Örnek Uygulama Firma Pozisyonlara Göre Ortalama Personel Sayıları

Görev / Pozisyon	2016	2015	Ortalama
	Adet	Adet	Adet
Doktor	261	169	215
Sağlık Hizmetleri (Hemşire, Ebe, Eczacı,Diyetisyen vb.)	802	580	691
Sağlık Destek Hizmetleri (Sağlık Destek Personeli, Hasta İlişkileri)	407	368	387,5
İdari Destek Hizmetleri	374	283	328,5
İdari Kadro	109	74	91,5
İşçiler	10	10	10
Toplam	**1.963**	**1.484**	**1.723,5**

Uygulamamız için hesaplamalarda 2015 yılı ve 2016 yılı personel sayıları ortalamasını dikkate alacağız. Buna göre örnek uygulamızda firmamızda doktor pozisyonunda görev alan çalışan sayısı 215, sağlık hizmetleri kadrolarında görev alan çalışan sayısı 691, sağlık destek hizmetleri çalışan sayısı 387,5, idari destek hizmetleri çalışan sayısı 328,5, idari kadro çalışanları 91,5 ve işçiler 10 kişi olmak üzere toplam 1.723,5 çalışan istihdam edilmektedir.

4.1.5.2. Uygulama İçin Bordro Hesaplaması

Örnek uygulama için brüt – net maaş, personel maliyeti, vergi ve sigorta yükümlülükleri vb. için L.AŞ. işletmesinin 2016 yılı ortalama personel maaşı tutarı dikkate alınmış ve bordro hesaplaması yapılmış; bu ortalama üzerinden tespit edilen oranlar, örnek uygulama için kullanılmıştır (Örnek Bordro Uygulaması, 2016).

Tablo 21 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Ortalama Olarak Kabul Edilen Bordro Hesaplaması

AÇIKLAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
BRÜT ÜCRET	47.400,00	3.950,00	85,11%
İKRAMİYE, PRİM, FAZLA MESAİ, VB.	-	-	0,00%
SGK MATRAHI	47.400,00	3.950,00	85,11%
ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	1.482,36	123,53	2,66%
SGK KESİNTİSİ	6.636,00	553,00	11,91%
İŞSİZLİK SİGORT.	474,00	39,50	0,85%
BİR.EM. SİG. (BES) KES.	-	-	0,00%
DİĞER KESİNTİLER	-	-	0,00%
VERGİ MATRAHI	40.290,00	3.357,50	72,34%
GELİR VERGİSİ	8.148,30	679,03	14,63%
ORT. GELİR VERGİSİ ORANI	0,20		0,00%
DAMGA VERGİSİ	359,77	29,98	0,65%
NET ÜCRET	33.264,29	2.772,02	59,73%

Uygulamamız için L.AŞ. işletmesinin 2016 yılında personel aylık net maaş ortalamasını 2.772,63 TL olarak hesapladık. Bu ortalama tutara, pozisyonlara göre bulduğumuz net maaşlar toplamını, ortalama personel sayısını bölerek ulaştık. Bu tutardan hareketle net maaşı bu düzeyde olan ortalama bir çalışanın brüt ücretini, işletmeye maliyetini, sigorta ve vergi kesintilerini hesapladık. Buna göre ortalama olarak hesapladığımız böyle bir çalışanın yıllık brüt maaşı 47.400 TL tutarında olmaktadır. Aynı çalışanın işletmeye yıllık maliyeti ise 55.695 TL olarak hesaplanmaktadır. Brüt maaşın personel maliyetine oranı % 85,11, ödenecek gelir vergisinin personel maliyetine oranı % 14,63, işveren sigorta kesintisinin personel maliyetine oranı % 13,19, işveren işsizlik sigortası kesintisinin personel maliyetine oranı % 1,70 olarak hesapladık.

Tablo 22 : 2016 Yılı İçin Ortalama Olarak Kabul Edilen Personel Maliyetleri

AÇIKLAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
İŞVEREN SGK KESİNTİSİ	7.347,00	612,25	13,19%
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORT.	948,00	79,00	1,70%
MALİYET	55.695,00	4.641,25	100,00%

Tablo 23 : 2016 Yılı İçin Ortalama Olarak Kabul Edilen Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri

AÇIKLAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
ÖDENECEK SSK	15.405,00	1.283,75	27,66%
ÖDENECEK VERGİ	8.508,07	709,01	15,28%

İşletme mali tablolarındaki verilerden hareketle tüm işletme için toplam personel giderleri aşağıdaki gibidir;

Tablo 24 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Toplam Personel Giderleri

2016 Toplam Personel Giderleri	31.12.2016
Ücret ve benzeri giderler (Hizmet)	95.959.693
Personel giderleri (Satış & pazarlama)	613.459
Ücret ve benzeri giderler (Genel Yönetim)	3.916.532
Toplam	**100.489.684**

2016 yılında işletme toplam personel giderleri 100.489.684 olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin faaliyet konusuyla ilgili doğrudan çalışan personel için 95.959.693 TL tutarında bir gidere katlanılmıştır. Tüm personel ücret giderler içinde bu gider kaleminin payı % 95,5 oranındadır. Genel yönetim personel ücret ve benzer giderleri için 3.916.532 TL ve Satış pazarlama personel giderleri 613.459 TL tutarında gerçekleşmiştir.

Tüm bu bilgiler ışığında, işletme mali tablolarındaki verilerden ve yukarıda ortalama net maaş bordro hesaplamasındaki oranlardan hareketle, tüm işletme için ilgili bordro kalemleri şöyle olacağı kabul edilecektir;

Tablo 25 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Bordro Varsayımı

L. AŞ. ÖRNEK UYGULAMA 2016 YILI KÜMÜLATİF BORDRO	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
BRÜT ÜCRET	85.523.135,32	7.126.927,94	85,11%
İKRAMİYE, PRİM, FAZLA MESAİ, VB.	-	-	0,00%
SGK MATRAHI	85.523.135,32	7.126.927,94	85,11%
ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	-	-	0,00%
SGK KESİNTİSİ	11.973.238,94	997.769,91	11,91%
İŞSİZLİK SİGORT.	855.231,35	71.269,28	0,85%
BİR.EM. SİG. (BES) KES.	-	-	0,00%
DİĞER KESİNTİLER	-	-	0,00%
VERGİ MATRAHI	72.694.665,02	6.057.888,75	72,34%
GELİR VERGİSİ	14.701.859,99	1.225.155,00	14,63%
ORT. GELİR VERGİSİ ORANI	0,20		0,00%
DAMGA VERGİSİ	649.120,60	54.093,38	0,65%
NET ÜCRET	57.343.684,43	4.778.640,37	57,06%

Tablo 26 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Maliyetleri

L.AŞ ÖRNEK UYGULAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
İŞVEREN SGK KESİNTİSİ	13.256.085,97	1.104.673,83	13,19%
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORT.	1.710.462,71	142.538,56	1,70%
MALİYET	100.489.684,00	8.374.140,33	100,00%

Tablo 27 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri

L.AŞ ÖRNEK UYGULAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
ÖDENECEK SSK	27.795.018,98	2.316.251,58	27,66%
ÖDENECEK VERGİ	15.350.980,59	1.279.248,38	15,28%

Uygulamamız için L.AŞ. işletmesinin 2016 yılında personel yıllık net maaş toplamını 57.343.684,43 TL ve aylık net maaşlar ortalamasını 4.778.640,37 TL olarak hesapladık. Aylık net maaş olarak hesapladığımız tutarı, ortalama personel sayısını bölersek, bir personelin ortalama net maaşına ulaşırız.

Varsayımlarımızdan hareketle örnek işletmemizde 2016 yılında tüm çalışanların yıllık brüt ücretleri 85.523.135,32 TL tutarında olmaktadır. Tüm bu çalışanların işletmeye yıllık maliyeti ise 100.489.684 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu tutar, L.AŞ işletmesinin 2016 yılı mali tablolarında yer alan ve yukarıda tabloda verdiğimiz toplam personel giderleri tutarı kadardır. Kümülatif bordromuzda tüm çalışanların brüt maaşlarının personel maliyetine oranı % 85,11, ödenecek gelir vergisinin personel maliyetine oranı % 14,63, işveren sigorta kesintisinin aylık personel maliyetine oranı % 13,19, işveren işsizlik sigortası kesintisinin aylık personel maliyetine oranı % 1,70 olarak hesaplanmaktadır. Bu oranlar yine yukarıda ortalama bir çalışan net maaş tutarından hareketle hesapladığımız örnek bordro oranlarıyla aynıdır.

4.1.5.3. Yıllık Personel Maliyetleri – Pozisyon Net Maaşlar Tespiti

Bu bilgiler ışığında örnek uygulamamız için pozisyonlara göre net maaşlar aşağıdaki gibi olacaktır;

Tablo 28 : Örnek Uygulama Pozisyonlara Göre Maliyetler Ve Net Maaşlar

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	Yıllık Yaklaşık Maliyet	Yıllık Net	Pozisyon Toplam Net	Pozisyon Ortalama Net
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(B)	(C= B * %57,06)	(D= C /12)	(E= D / A)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	1.191.735,00	680.054,64	56.671,22	11.334,24
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	476.694,00	272.021,86	22.668,49	11.334,24
Doktor	210	33.363.403,32	19.038.575,86	1.586.547,99	7.554,99
Sağlık Hizmetleri	691	41.681.548,32	23.785.262,91	1.982.105,24	2.868,46
Sağlık Destek Hizmetleri	387,5	11.804.250,84	6.736.007,20	561.333,93	1.448,60
İdari Destek Hizmetleri	328,5	9.216.139,70	5.259.120,99	438.260,08	1.334,13
İdari Kadro	89,5	2.484.644,83	1.417.843,94	118.153,66	1.320,15
İşçiler	10	271.267,98	154.797,04	12.899,75	1.289,98
Toplam / Ortalama	**1723,5**	**100.489.684,00**	**57.343.684,43**	**4.778.640,37**	**2.772,64**

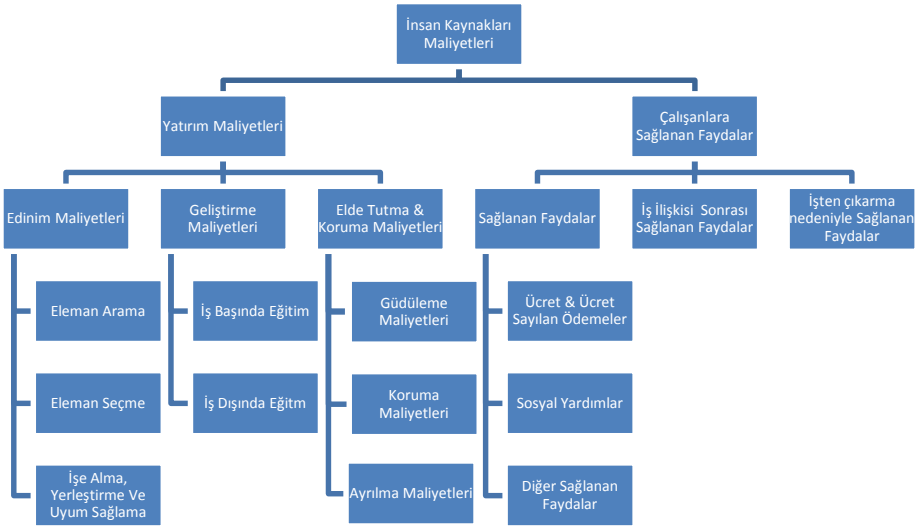
Yukarıda tablo verileri için önkabuller ve özellikli konular şöyledir;

- ✓ Aynı pozisyondaki kişilerin aynı maaşı aldığı kabul edilmiştir.
- ✓ Yönetim kurulunda yer alan 7 kişiden 5'i doktor olup doktor pozisyonunundan, 2'si idari kadro pozisyonundan düşüldü.
- ✓ Kilit yöneticilerin her birinin maaşları ve işletmeye maliyetlerinin aynı olacağı kabul edilmiştir. Yukarıdaki tabloya göre kilit yöneticilerin işletmeye toplam maliyeti (1.191.735.- TL + 476.694.- TL) 1.668,429.-TL dir. Bu rakam, işletmenin bağımsız denetim raporunda sayfa 33 de yer alan kilit yöneticilere sağlanan menfaatlar rakamıyla aynıdır.
- ✓ Pozisyon başına net maaşlar ve personel maliyetleri, piyasa koşulları dikkate alınarak belirlenmeye çalışılmıştır.
- ✓ Yıllık net maaşlar hesaplanırken, bu çalışmada ortalama kabul edilen bordro hesaplamasındaki net maaş – brüt maaş oranı (% 57,06) kullanılmıştır.

Net Maaş Toplamı	57.343.684,43 TL
Brüt Maaş Toplamı	100.489.684,00 TL
Net Maaş / Brüt Maaş Oranı	**57,06%**

4.1.5.4. Örnek Uygulama İnsan Kaynakları Maliyetleri Tespiti

Mevcut bilgiler ve örnek uygulama için varsayımlarımız ışığında, işletmedeki insan kaynağı maliyetlerini aşağıdaki önerdiğimiz "İnsan Kaynakları Maliyetleri" şemasına göre inceleyeceğiz.



Bunun için piyasa koşullarını da dikkate alarak ama kesinlikle işletmenin mali tablolarında yer alan verilerden hareketle tahmine dayalı maliyet bedellerinin gerçekleştiğini öngöreceğiz. Buna göre işletmede gerçekleşmiş olduğunu düşündüğümüz insan kaynakları maliyetleri aşağıdaki gibi olacaktır;

Tablo 29 : Örnek Uygulama 2016 Yılı İnsan Kaynakları Maliyetleri

Kod	İK Maliyet Kalemleri	Tutar	% Pay	Kişi Başı Yıllık Ort.
	İnsan Kaynakları Maliyetleri	**103.454.281,05**	**102,95%**	**60.025,69**
1	**Yatırım Maliyetleri**	**2.964.597,05**	**2,95%**	**1.720,10**
1.1	**Edinim Maliyetleri**	**977.241,63**	**0,97%**	**567,01**
1.1.1	Eleman Arama	435.109,83	0,43%	252,46
1.1.2	Eleman Seçme	194.043,93	0,19%	112,59
1.1.3	İşe Alma, Yerleştirme Ve Uyum Sağlama	348.087,87	0,35%	201,97
1.2	**Geliştirme Maliyetleri**	**967.241,63**	**0,96%**	**561,21**
1.2.1	İş Başında Eğitim	97.021,97	0,10%	56,29
1.2.2	İş Dışında Eğitm	870.219,66	0,87%	504,91
1.3	**Elde Tutma & Koruma Maliyetleri**	**1.020.113,80**	**1,02%**	**591,88**
1.3.1	Güdüleme Maliyetleri	770.219,66	0,77%	446,89
1.3.2	Koruma Maliyetleri	110.658,99	0,11%	64,21
1.3.3	Ayrılma Maliyetleri	139.235,15	0,14%	80,79
2	**Çalışanlara Sağlanan Faydalar**	**100.489.684,00**	**100,00%**	58.305,59
2.1	**Sağlanan Faydalar**	**85.169.322,65**	**84,75%**	49.416,49
2.1.1	**Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler**	**84.567.664,50**	**84,16%**	49.067,40
2.1.1.1	Asıl esas, normal çıplak kök ücret	77.178.093,20	76,80%	44.779,86
2.1.1.2	Primler	235.742,00	0,23%	136,78
2.1.1.3	Fazla Mesai ücretleri	6.974.270,31	6,94%	4.046,57
2.1.1.4	Yıllık izin ücretleri	179.559,00	0,18%	104,18
2.1.2	**Sosyal Yardımlar**	**601.658,15**	**0,60%**	349,09
2.1.2.1	Konut yardımı	476.902,62	0,47%	276,71
2.1.2.2	Taşıt yardımı	77.596,69	0,08%	45,02
2.1.2.3	Doğum yardımı	19.399,17	0,02%	11,26
2.1.2.4	Evlenme yardımı	27.759,67	0,03%	16,11
2.1.3	**Diğer Sağlanan Faydalar**	-	0,00%	-
2.2	**İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar**	**14.966.548,68**	**14,89%**	8.683,81
2.3	**İşten çıkarma nedeniyle Sağlanan Faydalar**	**353.812,67**	0,35%	205,29
2.3.1	İhbar tazminatı	50.544,67	0,05%	29,33
2.3.2	Kıdem Tazminatı	303.268,00	0,30%	175,96

Yukarıdaki tabloda çalışanlara sağlanan toplam faydaların işletmenin mali tablolarından elde ettiğimiz 100.489.684 TL tutarındaki toplam personel giderine eşit olduğu gözden kaçırılmamalıdır. 2016 yılı örnek uygulamamız için insan kaynakları maliyetlerini, her bir gider kalemi için hesapladıktan sonra hesaplamalarımızda kullanılmak üzere pozisyonlara göre yıllık insan kaynakları maliyetlerini hesaplayabiliriz. Çalışmamızda, maliyetler esas alınarak her bir poziyonun maliyet içindeki yüzdelik payı hesaplanacak ve İK maliyet kalemleri bu paylara göre pozisyonlara dağıtılacaktır.

Tablo 30 : Örnek Uygulama Pozisyonlara Göre Maliyetlerin Yüzdelik Dağılımı

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	Yıllık Yaklaşık Maliyet	Pozisyon % Dağılımı
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(B)	(J)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	1.191.735,00	1,19%
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	476.694,00	0,47%
Doktor	210	33.363.403,32	33,20%
Sağlık Hizmetleri	691	41.681.548,32	41,48%
Sağlık Destek Hizmetleri	387,5	11.804.250,84	11,75%
İdari Destek Hizmetleri	328,5	9.216.139,70	9,17%
İdari Kadro	89,5	2.484.644,83	2,47%
İşçiler	10	271.267,98	0,27%
Toplam	**1723,5**	**100.489.684,00**	**100,00%**

Örnek uygulamamızda hem "yatırım maliyetleri"nde hem de "çalışanlara sağlanan faydalar" ve alt kırılımları için varsayılan tüm tutarların pozisyonlara göre dağılımı, pozisyonların ortalama maliyetlerinin yüzdelik payları dikkate alınarak hesaplandı.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Çalışanlara sağlanan faydalar, iş esnasında sağlanan faydalar, iş sonrası sağlanan faydalar ve işten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar kalemlerinden oluşmaktadır.

2016 yılı mali tablo verilerinden hareketle L.AŞ. adlı işletmenin çalışanlara sağlanan faydalar kalemlerinin piyasa koşullarını da dikkate alarak aşağıdaki gibi olduğunu varsayıyoruz.

Tablo 31 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Kod	İK Maliyet Kalemleri	Tutar	% Pay	Kişi Başı Yıllık Ort.
2	**Çalışanlara Sağlanan Faydalar**	**100.489.684,00**	**100,00%**	58.305,59
2.1	**Sağlanan Faydalar**	**85.169.322,65**	**84,75%**	49.416,49
2.1.1	**Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler**	**84.567.664,50**	**84,16%**	49.067,40
2.1.1.1	Asıl esas, normal çıplak kök ücret	77.178.093,20	76,80%	44.779,86
2.1.1.2	Primler	235.742,00	0,23%	136,78
2.1.1.3	Fazla Mesai ücretleri	6.974.270,31	6,94%	4.046,57
2.1.1.4	Yıllık izin ücretleri	179.559,00	0,18%	104,18
2.1.2	**Sosyal Yardımlar**	**601.658,15**	**0,60%**	349,09
2.1.2.1	Konut yardımı	476.902,62	0,47%	276,71
2.1.2.2	Taşıt yardımı	77.596,69	0,08%	45,02
2.1.2.3	Doğum yardımı	19.399,17	0,02%	11,26
2.1.2.4	Evlenme yardımı	27.759,67	0,03%	16,11
2.1.3	**Diğer Sağlanan Faydalar**	-	0,00%	-
2.2	**İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar**	**14.966.548,68**	**14,89%**	8.683,81
2.3	**İşten çıkarma nedeniyle Sağlanan Faydalar**	**353.812,67**	0,35%	205,29
2.3.1	İhbar tazminatı	50.544,67	0,05%	29,33
2.3.2	Kıdem Tazminatı	303.268,00	0,30%	175,96

İş esnasında sağlanan faydalar, ücret & ücret sayılan ödemeler, sosyal yardımlar ve diğer sağlanan faydalar başlıkları altında yer almaktadır.

Tablo 32 : Örnek Uygulama Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Esas Ücret (Asıl, Normal, Çıplak, Kök)	Primler	Fazla Mesai ücretleri	Yıllık İzin Ücretleri	Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler
Kısaltma Ve Formüller	(J)					**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	915.276,39	2.795,73	82.709,80	2.129,44	**1.002.911,36**
İdari Kadro (Kilit Yönetici	0,47%	366.110,55	1.118,29	33.083,92	851,78	**401.164,54**
Doktor	33,20%	25.623.763,04	78.268,29	2.315.515,22	59.615,07	**28.077.161,62**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	32.012.265,27	97.782,09	2.892.818,18	74.478,26	**35.077.343,80**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	9.065.901,44	27.691,97	819.248,63	21.092,31	**9.933.934,36**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	7.078.180,17	21.620,44	639.626,35	16.467,77	**7.755.894,73**
İdari Kadro	2,47%	1.908.257,08	5.828,81	172.441,43	4.439,66	**2.090.966,98**
İşçiler	0,27%	208.339,25	636,38	18.826,77	484,71	**228.287,11**
Toplam	**100,00%**	**77.178.093,20**	**235.742,00**	**6.974.270,31**	**179.559,00**	**84.567.664,50**

Uygulamamızda ücret ve ücret sayılan ödemeler, esas ücret (asıl, normal, çıplak, kök ücret), primler, fazla mesai ücretleri ve yıllık izin ücretlerinden oluşmaktadır. Örnek uygulamamızda ücret & ücret sayılan ödemeler içerisinde esas ücretler % 91,26 payla 77.178.093,20 TL olarak hesaplandı. Fazla mesai ücretlerin toplam ücret ödemeleri içindeki payı % 8,25, primler % 0,28 ve yıllık izin ücretleri % 0,21 oranında gerçekleştiğini hesapladık.

Tablo 33 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Sosyal Yardımlar

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Konut Yardımı	Taşıt Yardımı	Doğum Yardımı	Evlenme Yardımı	Sosyal Yardımlar
Kısaltma Ve Formüller	(J)					**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	5.655,72	920,24	230,06	329,21	**7.135,23**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	2.262,29	368,10	92,02	131,68	**2.854,09**
Doktor	33,20%	158.335,60	25.762,74	6.440,68	9.216,44	**199.755,46**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	197.811,74	32.185,89	8.046,47	11.514,28	**249.558,38**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	56.020,46	9.115,07	2.278,77	3.260,85	**70.675,15**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	43.737,83	7.116,57	1.779,14	2.545,90	**55.179,45**
İdari Kadro	2,47%	11.791,59	1.918,61	479,65	686,37	**14.876,22**
İşçiler	0,27%	1.287,38	209,47	52,37	74,94	**1.624,15**
Toplam	**100,00%**	**476.902,62**	**77.596,69**	**19.399,17**	**27.759,67**	**601.658,15**

Örnek uygulamamızda sosyal yardımlar konut yardımı, taşıt yardımı, doğum yardımı, evlenme yardımlarıyla sınırlı tutulmuştur. Örnek uygulamamızda çalışanlara ücretlere ek olarak sağlanan sosyal yardımlar arasında % 79,26 payla (476.902,62 TL

) konut yardımını ağırlıklı olarak yapıldığı görülmektedir. 77.596,69 TL tutarında hesaplanan taşıt yardımının sosyal yardımlar toplamındaki payı % 12,90 olmuştur. Örnek uygulamamız için işletmemizde doğum yardımı ve evlenme yardımlarının da toplam sosyal yardımlar içindeki payları sırasıyla % 3,22 ve % 4,61 olarak gerçekleştiği hesaplanmıştır.

Örnek uygulamamızda 2016 yılı için L.AŞ. işletmesinde çalışanlar için iş esnasında, ücret & ücret sayılan ödemeler kalemi altında 84.567.664,50- TL ve sosyal yardımlar kalemi altında 601.658,15.- TL maliyete katlandığını kabul edeceğiz. İşletmenin diğer sağlanan faydalar altında bir maliyeti olmadığını varsayarak iş esnasında çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında katlanılan toplam maliyetin 85.169.322,65 TL olduğunu kabul edeceğiz.

Tablo 34 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Sağlanan Faydalar

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler	Sosyal Yardımlar	Diğer Sağlanan Faydalar	Sağlanan Faydalar
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	1.002.911,36	7.135,23	-	**1.010.046,59**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	401.164,54	2.854,09	-	**404.018,64**
Doktor	33,20%	28.077.161,62	199.755,46	-	**28.276.917,09**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	35.077.343,80	249.558,38	-	**35.326.902,19**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	9.933.934,36	70.675,15	-	**10.004.609,51**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	7.755.894,73	55.179,45	-	**7.811.074,18**
İdari Kadro	2,47%	2.090.966,98	14.876,22	-	**2.105.843,20**
İşçiler	0,27%	228.287,11	1.624,15	-	**229.911,26**
Toplam	**100,00%**	**84.567.664,50**	**601.658,15**	**-**	**85.169.322,65**

Örnek uygulamamızda 2016 yılı için L.AŞ. işletmesinde ücret ve ücret sayılan ödemelerin çalışanlara sağlanan faydalar içindeki payı % 99,29 oranında gerçekleşmiştir. Ücretler dışında çalışanlara sağlanan sosyal yardımların, 601.658,15 TL tutarı ile toplam sağlanan faydalar içindeki payı sadece % 0,71 olarak hesaplanmıştır. İşletmenin diğer sağlanan faydalar altında çalışanlarına bir fayda sağladığı bilgisi işletmenin ilgili yıl mali tablolarında rastlanmamış, uygulama için hesaplamalarımızda da bu kalemde bir maliyetin olmadığını varsayılmıştır.

İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar

L.AŞ. işletmesinde çalışanlara normal maaş, ikramiye ve diğer sosyal fayda ödemeleri dışında, emeklilik veya işten ayrılmadan sonraki dönemlerde ödenmek üzere herhangi bir katkı planı da bulunmamaktadır (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2017, s. 15). Fakat biz örnek uygulamamızda 2016 yılı için L.AŞ. işletmesinde 14.966.548,68.- TL tutarında iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar kapsamında bir maliyete katlandığını kabul edeceğiz.

Tablo 35 : Örnek Uygulama İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar	İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Toplam Faydalar
Kısaltma Ve Formüller	(J)		**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	177.492,45	**177.492,45**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	70.996,98	**70.996,98**
Doktor	33,20%	4.969.017,52	**4.969.017,52**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	6.207.890,18	**6.207.890,18**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	1.758.079,91	**1.758.079,91**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	1.372.616,55	**1.372.616,55**
İdari Kadro	2,47%	370.053,49	**370.053,49**
İşçiler	0,27%	40.401,61	**40.401,61**
Toplam	**100,00%**	**14.966.548,68**	**14.966.548,68**

İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar

İşten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar örnek uygulamamızda kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı kalemlerinden oluşacaktır.

Tablo 36 : Örnek Uygulama İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	İhbar tazminatı	Kıdem Tazminatı	İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar
Kısaltma Ve Formüller	(J)			TOPLAM
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	599,42	3.596,54	**4.195,96**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	239,77	1.438,62	**1.678,38**
Doktor	33,20%	16.781,25	100.687,48	**117.468,72**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	20.965,14	125.790,82	**146.755,96**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	5.937,35	35.624,07	**41.561,42**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	4.635,57	27.813,40	**32.448,97**
İdari Kadro	2,47%	1.249,74	7.498,41	**8.748,15**
İşçiler	0,27%	136,44	818,66	**955,10**
Toplam	**100,00%**	**50.544,67**	**303.268,00**	**353.812,67**

2016 yılı kıdem tazminatı karşılığı bedel olarak örneğimizde aynen kullanılmıştır. İhbar tazminatı içinse varsayıma dayalı bir rakam belirlenmiş ve bu haliyle örneğimizde yer almıştır. Buna göre 2016 yılı için L.AŞ. işletmesinde ihbar tazminatı için 50.544,67.- TL ve kıdem tazminatı içinse 303.268.-TL tutarında işten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar kapsamında çalışanlar için maliyete katlanılmıştır.

Tablo 37 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Toplam Çalışanlara Sağlanan Faydalar Maliyetler

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Sağlanan Faydalar	İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Toplam Faydalar	İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
Kısaltma Ve Formüller	(J)				(L)
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	1.010.046,59	177.492,45	4.195,96	**1.191.735,00**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	404.018,64	70.996,98	1.678,38	**476.694,00**
Doktor	33,20%	28.276.917,09	4.969.017,52	117.468,72	**33.363.403,32**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	35.326.902,19	6.207.890,18	146.755,96	**41.681.548,32**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	10.004.609,51	1.758.079,91	41.561,42	**11.804.250,84**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	7.811.074,18	1.372.616,55	32.448,97	**9.216.139,70**
İdari Kadro	2,47%	2.105.843,20	370.053,49	8.748,15	**2.484.644,83**
İşçiler	0,27%	229.911,26	40.401,61	955,10	**271.267,98**
Toplam	**100,00%**	**85.169.322,65**	**14.966.548,68**	**353.812,67**	**100.489.684,00**

Örnek uygulamamız kapsamında 2016 yılı içinde L.AŞ. işletmesinde iş ilişkisi sonrası 14.966.548,68.- TL ve işten çıkarma nedeniyle 353.812,67.- TL olmak üzere toplamda 100.489.684.- TL çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında bir maliyete katlanılmıştır.

Yatırım Maliyetleri

Yatırım maliyetleri, işletmelerdeki personel edinim maliyetleri, çalışanların geliştirilmesi için katlanılan maliyetler, personelin elde tutma & koruma maliyetlerinden oluşmaktadır.

2016 yılı mali tablo verilerinden hareketle L.AŞ. adlı işletmenin yatırım maliyetlerinin piyasa koşullarını da dikkate alarak aşağıdaki gibi olduğunu varsayıyoruz.

Tablo 38 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Yatırım Maliyetleri

Kod	İK Maliyet Kalemleri	Tutar	% Pay	Kişi Başı Yıllık Ort.
1	**Yatırım Maliyetleri**	**2.964.597,05**	**2,95%**	**1.720,10**
1.1	**Edinim Maliyetleri**	**977.241,63**	**0,97%**	**567,01**
1.1.1	Eleman Arama	435.109,83	0,43%	252,46
1.1.2	Eleman Seçme	194.043,93	0,19%	112,59
1.1.3	İşe Alma, Yerleştirme Ve Uyum Sağlama	348.087,87	0,35%	201,97
1.2	**Geliştirme Maliyetleri**	**967.241,63**	**0,96%**	**561,21**
1.2.1	İş Başında Eğitim	97.021,97	0,10%	56,29
1.2.2	İş Dışında Eğitm	870.219,66	0,87%	504,91
1.3	**Elde Tutma & Koruma Maliyetleri**	**1.020.113,80**	**1,02%**	**591,88**
1.3.1	Güdüleme Maliyetleri	770.219,66	0,77%	446,89
1.3.2	Koruma Maliyetleri	110.658,99	0,11%	64,21
1.3.3	Ayrılma Maliyetleri	139.235,15	0,14%	80,79

Örnek uygulamamızda tüm yatırım maliyetleri ve alt kırılımları için varsayılan tutarların pozisyonlara göre dağılımı, pozisyonların ortalama maliyetlerinin yüzdelik payları dikkate alınarak hesaplandı.

Tablo 39 : Örnek Uygulama Edinim Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Eleman Arama	Eleman Seçme	İşe Alma, Yerleştirme Ve Uyum Sağlama	Edinim Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	5.160,09	2.301,22	4.128,07	**11.589,38**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	2.064,04	920,49	1.651,23	**4.635,75**
Doktor	33,20%	144.460,05	64.424,18	115.568,04	**324.452,28**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	180.476,75	80.486,39	144.381,40	**405.344,53**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	51.111,17	22.793,81	40.888,94	**114.793,93**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	39.904,92	17.796,21	31.923,94	**89.625,07**
İdari Kadro	2,47%	10.758,25	4.797,81	8.606,60	**24.162,66**
İşçiler	0,27%	1.174,56	523,81	939,65	**2.638,03**
Toplam	**100,00%**	**435.109,83**	**194.043,93**	**348.087,87**	**977.241,63**

Örnek uygulamamız için L.AŞ. işletmesinde 2016 yılında 977.241,63 TL tutarında toplam edinim maliyetleri gerçekleştiği görülmektedir. Toplam edinim maliyetleri içerisinde % 44,52 payla ve toplamda 435.109,93 TL tutarında eleman arama maliyetleri gerçekleştiği hesaplanmaktadır. İşe alma, yerleştirme ve bu personellerin uyum sağlması için katlanılan maliyet 348.087,87 TL olup toplam edinim maliyetleri içersindeki oranı % 35,62'dir. Bu dönemde eleman seçme maliyetleri 194.043,93 TL tutarındadır.

Edinim maliyetleri boş olan veya yeni bir poziyon için eleman arama, eleman seçme, işe alma, iş yerleştirme ve uyum sağlama süreçlerinde personelin edinimi için katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır.

Eleman arama kapsamında, ilan, reklam, işçi bulma acenteleri komisyonları, seyahat ve tanıtım giderleri vb. edinim maliyetleri yer almaktadır. Seçme maliyetleri iş başvurusu yapan kişilerle yapılan görüşmeler, testler ve başvuru işlemlerine ilişkin yönetimle ilgili maliyetlerden oluşmaktadır. İşe alma, yerleştirme ve uyum sağlama maliyetleri, kişinin işe alınması, işletmede yapacağı işe yerleştirilmesi için katlanılan maliyetlerdir.

Tablo 40 : Örnek Uygulama Geliştirme Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	İş Başında Eğitim	İş Dışında Eğitm	Geliştirme Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)			**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	1.150,61	10.320,18	**11.470,79**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	460,24	4.128,07	**4.588,31**
Doktor	33,20%	32.212,09	288.920,10	**321.132,19**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	40.243,19	360.953,50	**401.196,69**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	11.396,91	102.222,35	**113.619,25**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	8.898,11	79.809,84	**88.707,95**
İdari Kadro	2,47%	2.398,90	21.516,51	**23.915,41**
İşçiler	0,27%	261,91	2.349,12	**2.611,03**
Toplam	**100,00%**	**97.021,97**	**870.219,66**	**967.241,63**

Geliştirme maliyetleri, iş başında ve iş dışında eğitim kalemlerinden oluşmaktadır. İşletme verimliliğini artırmak için farklı düzeylerde çalışanların eğitilmesi için katlanılan işbaşında mesleki eğitim, hizmet içi eğitim ve iş dışında eğitim maliyetlerini içermektedir. Tablodan 2016 yılı içerisinde toplam 967.241,63 TL tutarında geliştirme maliyetine katlanıldığı ve bunun 870.219,66 TL tutarının iş dışında eğitim maliyeti olduğu görülmektedir.

Tablo 41 : Örnek Uygulama Elde Tutma & Koruma Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Güdüleme Maliyetleri	Koruma Maliyetleri	Ayrılma Maliyetleri	Elde Tutma & Koruma Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	9.134,25	1.312,34	1.651,23	**12.097,82**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	3.653,70	524,93	660,49	**4.839,12**
Doktor	33,20%	255.719,28	36.739,70	46.227,22	**338.686,19**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	319.475,06	45.899,62	57.752,56	**423.127,24**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	90.475,62	12.998,81	16.355,58	**119.830,00**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	70.638,61	10.148,79	12.769,58	**93.556,98**
İdari Kadro	2,47%	19.043,97	2.736,08	3.442,64	**25.222,69**
İşçiler	0,27%	2.079,18	298,72	375,86	**2.753,76**
Toplam	**100,00%**	**770.219,66**	**110.658,99**	**139.235,15**	**1.020.113,81**

Elde tutma ve koruma maliyetleri, çalışanın motivasyonu ve güdülenmesi için katlanılan maliyetler ile personelin korunması, işte sürekliliğinin sağlanması ve elde tutulması için katlanılan maliyet kalemlerinden oluşmaktadır.

İşletmenin, çalışanları motive etmek amacıyla katlandığı, ücrete doğrudan yansıyan maliyetler dışında her türlü maliyet güdüleme maliyetleri olarak değerlendirilmiştir. Çalışanların fiziki olarak güvenli bir ortamda çalışabilmeleri için katlanılan iş güvenliği maliyetleri de dahil olmak üzere tüm maliyetleri koruma maliyetleri altında yer aldığı kabul edilmiştir. Çalışanın ayrılmadan önceki verim kaybı, ayrılma nedeniyle katlanılan idari ve yönetimsel maliyetler ise ayrılma maliyetleri olarak değerlendirilmiştir.

Örnek uygulamamız için 2016 yılında toplam 1.020.113,81 TL tutarında elde tutma ve koruma maliyetlerine katlanıldığı hesaplanmıştır. Bu dönemde çalışanların motivasyonu ve elde tutulması için katlanılan güdüleme maliyetleri toplamı 770.219,66 TL tutarında gerçekleşmiştir. Güdüleme maliyetlerinin elde tutma ve koruma maliyetleri içerisinde aldığı pay % 75,50 oranındadır. Koruma maliyetleri için aynı dönemde 110.658,99 TL ve ayrılma maliyetleri için ise 139.235,15 TL bir maliyete katlanılmıştır.

Tablo 42 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Toplam Yatırım Maliyetleri

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Edinim Maliyetleri	Geliştirme Maliyetleri	Elde Tutma & Koruma Maliyetleri	Yatırım Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**(K)**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	11.589,38	11.470,79	12.097,82	**35.157,99**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	4.635,75	4.588,31	4.839,12	**14.063,19**
Doktor	33,20%	324.452,28	321.132,19	338.686,19	**984.270,66**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	405.344,53	401.196,69	423.127,24	**1.229.668,46**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	114.793,93	113.619,25	119.830,00	**348.243,18**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	89.625,07	88.707,95	93.556,98	**271.890,00**
İdari Kadro	2,47%	24.162,66	23.915,41	25.222,69	**73.300,77**
İşçiler	0,27%	2.638,03	2.611,03	2.753,76	**8.002,81**
Toplam	**100,00%**	**977.241,63**	**967.241,63**	**1.020.113,81**	**2.964.597,07**

Örnek uygulamamızda 2016 yılı için L.AŞ. işletmesinde edinim maliyetlerinin 977.241,63.- TL, geliştirme maliyetleri 967.241,63.- TL ve elde tutma – koruma maliyetleri 1.020.113,80 TL ve toplam yatırım maliyetinin 2.964.597,05 TL olduğunu kabul edeceğiz.

4.1.6. Kavramlar ve Hesaplama

4.1.6.1. İK Primi

İnsan kaynakları verilerinin elde edilmesinde değişik ölçme ve hesaplama teknikleri kullanılır. Her hesaplama tekniğinin avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi ile ilgilenen araştırmacılar insan kaynaklarının maliyet ve değerlerinin ölçülmesi amacıyla çeşitli modeller geliştirmişlerdir. Bu modellerden bazıları insan kaynaklarının işletmeye olan maliyetini, diğerleri insan kaynaklarının işletmedeki ekonomik değerini esas alarak geliştirilmiştir. Uygulamamızda işletmedeki insan kaynağının ekonomik değeri, insan kaynağının işletmeye olan maliyetleri dikkate alınarak hesaplanılmaya çalışılmıştır.

Uygulamız için en önemli kavramlardan biri **"İK primi"** olarak adlandırdığımız kavram ve hesaplamadır. Çalışanların sahip olduğu eğitim, beceri, tecrübe, yetkinlikler gibi bulundukları pozisyon için değerli olan ve işletmenin bu nedenle ödemeye razı olduğu ücret ve ücret benzerlerinin "geçimlik ücret seviyesi" üstünde kalan kısmını, İK primi olarak isimlendireceğiz. Kavram için en önemli unsur çalışanın eline geçen, harcanabilir net ücrettir.

Uygulamamız için varsayımlarımız şöyledir;

- ✓ İşletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki şirketlere ve diğer şirketlere kıyasla daha karlı ve etkin olması sahip olduğu insan kaynaklarıyla ilgilidir.
- ✓ Her işletmede çalışanlar, işletmelerdeki değerlerine ve verimliliklerine göre ücret alırlar.
- ✓ Verimlilik veya kârlılık gibi işletme hedeflerine katkı koymayan çalışanlar için ödenen ücretler, bu hedeflere ulaşılmasını olumsuz etkileyeceğinden uzun dönemde bu durum ortadan kalkacaktır. Bu anlamıyla doğal bir denge söz konusu olacaktır.

- ✓ Uzun dönemde işletmenin insan kaynağına yapacağı yatırımlar, şirketin hedeflerine uzun vadede ulaşmasını sağlar.
- ✓ Bir çalışanın değeri, kişinin sahip olduğu nitelik, beceri ve yeteneklerine ve çalışanın işletmedeki yükleneceği görev ve sorumluluklara bağlı olarak ve bir etkileşim sonucunda belli bir zaman içinde belirlenir.
- ✓ İşletmenin kültürü, kurumsal kimliği, değerleri gibi işletmenin karakteristik özellikleri, çalışanların nitelikleri ve işletmedeki yüklenecekleri görev ve sorumluklara etki eder. Dolayısıyla çalışanın değerini etkiler.
- ✓ Birey tek başına organizasyon için değerli değildir. Çalışanın becerileri ile organizasyonda sahip olacağı rollerin etkileşimi sonucu bireyin değeri oluşur.
- ✓ İK priminin, ortalama hizmet süresi ve işletmeye devamlılık oranıyla çarpılmasıyla işletmenin çalışanlara sağlanan fayda üzerinden İK değeri hesaplanır.

Tüm varsayımlar altında ve elimizdeki verileri ışığında L.AŞ. işletmesi için "İnsan Kaynağı Primi" aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 43 : Örnek Uygulama Firma 2016 Yılı İnsan Kaynağı Primi

Pozisyonlar	**Ortalama Personel Sayısı**	**Yıllık Net**	**Yıllık Açlık Sınırı (Pozisyon Toplamı)**	**İK Primi**
Kısaltma Ve Formüller	**(A)**	**(C)**	**(F = A*1.432,17 TL*12)**	**(G= F<C;C-F)**
Doktor (Kilit Yönetici)	5	680.054,64	85.930,20	**594.124,44**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	272.021,86	34.372,08	**237.649,78**
Doktor	210	19.038.575,86	3.609.068,40	**15.429.507,46**
Sağlık Hizmetleri	691	23.785.262,91	11.875.553,64	**11.909.709,27**
Sağlık Destek Hizmetleri	387,5	6.736.007,20	6.659.590,50	**76.416,70**
İdari Destek Hizmetleri	328,5	5.259.120,99	5.645.614,14	-
İdari Kadro	89,5	1.417.843,94	1.538.150,58	-
İşçiler	10	154.797,04	171.860,40	-
Toplam	**1.723,5**	**57.343.684,43**	**29.620.139,94**	**28.247.407,64**

Uygulamamız için 2016 yılında İK primini 28.247.407,64 TL tutarında hesapladık. 2016 yılında işletmede istihdam edilen ortalama personelin (1.723,5 kişi

) yıllık olarak net elde ettikleri gelir 57.343.684,43 TL'dir. Pozisyonlara göre personel sayıları dikkate alınarak 2016 yılında pozisyonlara göre yıllık açlık sınırı ise 29.620.139,94 TL hesaplanmaktadır. Hesaplarımızdaki varsayımlar altında her bir pozisyonun elde ettiği yıllık net gelirden, o pozisyon için geçerli olan yıllık açlık sınırı tutarı düşülmesiyle elde edilen pozitif (artı) değer İK primini vermektedir. Buna göre 2016 yılında oluşan toplam İK primi 28.247.407,64 TL olarak gerçekleştiği görülmektedir.

İK primi hesaplaması için hesaplamaya konu olan tüm personelin ilgili yılda tam bir yıl çalıştığı kabul edilmiştir. Yine aynı şekilde hesaplama için "geçimlik ücret düzeyi" olarak "açlık sınırı" kabul edilmiştir. Buna göre yukarıdaki hesaplamalardan "işçiler", "idari kadro"daki personel ve "idari destek hizmetleri"ndeki çalışanların elde ettiği toplam net ücret ve ücret bezerleri, yıllık açlık sınırının altında kaldığı görülmektedir. Bu nedenle bu kadrolar için ilgili cari dönemde İK priminden bahsetmek söz konusu değildir.

Yukarıdaki tablodan elde edilen İK primi tutarını, pozisyon personel sayısına bölünmesi yoluyla pozisyondaki her bir çalışanın elde ettiği yıllık İK primine ulaşabiliriz. Buna göre yine hesaplamalarımızdaki varsayımlar altında her bir doktorun 2016 yılında elde ettiği İK primi 73.473,85 TL olarak hesaplanmaktadır (15.429.507,46 TL / 210 doktor). İK primi 2016 yılında her pozisyondaki her bir çalışan için kilit yöneticilerde 118.824,89 TL, sağlık hizmetleri pozisyonları için 17.235,47 TL ve sağlık destek hizmetleri poziyonları için sadece 197,20 TL olarak gerçekleştiği görülmektedir.

4.1.6.2. Açlık Sınırı (Geçimlik Ücret Düzeyi)

Uygulamamıza konu olan ve "geçimlik ücret düzeyi" yerine hesaplamamızda kullandığımız bir diğer önemli kavram "açlık sınırı" kavramıdır. "Açlık Sınırı" dört kişilik bir ailenin, sağlıklı ve dengeli beslenebilmesi için bir ayda gıda için yapması gereken asgari harcama tutarını tanımlamaktadır (Türk-İş, 2017, s. 6). Türkiye'de bu konuda düzenli olarak yayınlanan bir çalışma bulunmamaktadır. Türkiye'de yoksulluk sınırı ve yoksulluğun boyutları ile ilgili ilk resmi çalışma TÜİK tarafından 14 Nisan 2004 günü açıklanan "2002 Yoksulluk Çalışması"dır.

TÜRK-İŞ (Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu) her ay düzenli olarak "açlık ve yoksulluk sınırı" araştırması yapmakta ve çalışanların içinde bulundukları geçim şartlarını ortaya koymaktadır (Türk-İş, 2017, s. 1). TÜRK-İŞ Araştırmasının Aralık 2016 ayı sonucuna göre dört kişilik bir ailenin sağlıklı, dengeli ve yeterli beslenebilmesi için yapması gereken aylık gıda harcaması tutarı (açlık sınırı) 1.432,17 TL'dir.

Uygulamamız için hesaplama mantığının ve varsayımların daha iyi anlaşılabilmesi için, ücret düzeylerinin nasıl ve ne düzeyde belirlendiği konusunda literatüre dayanan, teorik bir özet değerlendirmenin bu çalışmada yer alması gerektiğini düşünüyoruz. Böylelikle "İK primi" kavramı da daha doğru bir şekilde değerlendirilebilecektir.

Geleneksel ücret teorileri, klasik iktisatçıların, neo - klasiklerin ve Marks'ın ücret seviyesinin nerede belirleneceğine ilişkin görüşlerinin bir bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016).

Klasik ücret teorisi, değerin emek-değer[1] teorisi ile ifade edilmesine ve üretim faktörlerinin bölüşüm ilişkilerinin açıklanmasına dayanır. …ekonomide rekabetçi şartlar varsayılmaktadır ve bu şartlar altında reel ücret dengesi geçimlik düzeyde oluşur (Kaytancı, 2008, s. 116).

Klasik "Doğal Ücret Kuramı", diğer bir ifadeyle "Geçimlik Ücret Teorisi" veya "Emek Arzı Teorisi", şu genelleştirmeyi yapar; uzun dönemde ücret düzeyi geçimlik düzeyde oluşacaktır (Kaytancı, 2008, s. 5).Geçimlik ücretten kastedilen ise; yaşamını sürdürebilmesi için, bir işçinin, en çok gerekli olan tüketim mallarını sağlamaya yeter bir düzeyde oluşan ve işçiye, emeğinin karşılığı olarak verilen para veya maldır (Kaytancı, 2008, s. 6).

Ücret seviyelerini "nüfus teorisi"ne göre açıklayan Malthus, uzun dönemde ücretlerin asgari geçim seviyesinin altına düşmeyeceğini ileri sürmüştür. Malthus'un

[1] Bir üretim maliyetinin, o üretim için harcanan emeğe eşit olduğunu ifade eder.

nüfus teorisinden etkilenen doğal ücret teorisine göre uzun dönemde ücret düzeyi geçimlik düzeyde oluşacak olmakla beraber kısa dönemde ücret düzeyi, geçimlik düzeyin üzerinde veya altında oluşacaktır. Geçimlik ücret düzeyi işçinin yaşaması için gerekli tüketim malların, almasına yeterli olan para veya maldan oluşmaktadır (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016).

Ücretlerin asgari geçim seviyesine göre belirlendiğini ilk defa David Ricardo tarafından 1817 yılında öne sürmüştür. Daha sonra Alman iktisatçı Ferdinand Laselle bunu "Ücretin Tunç Kanunu" olarak ifade etmiştir (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016). Ricardo, geçimlik ve fiili ücret yerine, tabii ve piyasa ücreti diye ayrım yapar (Kaytancı, 2008, s. 8). Tabii ücret, "İşçilerin yaşamasını ve sayıca artmaksızın veya azalmaksızın, neslini sürdürmesini sağlayan bir fiyattır (Sraffa, 1951, s. 93)."

Günümüzde ücret teorileri yazınını incelediğimizde, neo-klasik bir yaklaşım olan "Marjinal Verimlilik Teorisi" ve Keynesyen bir yaklaşım olan "Etkin Ücret Teorisi"nin önemli bir yer kapladığını görebiliriz (Kaytancı, 2008, s. 1-2). Marjinal verimlilik teorisi, değerin fayda teorisi[2] ile ifade edilmesiyle klasik ücret teorisinden ayrılır. Ekonomide rekabetçi şartlar varsayılmaktadır ve bu varsayım yerine geldiğinde tam istihdam söz konusudur. Her üretim faktörü, azalan marjinal getiri kanununa tabidir ve marjinal verimine eşit gelir elde etmektedir. Bu bağlamda ücret dengesi, reel ücretin emeğin marjinal ürününe eşit olduğu durumda oluşur (Kaytancı, 2008, s. 116).

Son olarak klasik ücret teorilerinden biri olan "Ücret Fonu Teorisi"ni değinelim. Çalışmamız için doğrudan bizlere bir şeyler anlatmamakla beraber, ücretler için bir anlamıyla üst limitlerin olacağını bizlere bildirmektedir. Adam Smith tarafından öne sürülmüş, John Stuart Mill tarafından ise gelişmiş hali ile formüle edilmiş "Ücret Fonu Teorisi"ne göre, işçinin ücreti belli bir zamanda var olan sermayenin hacmine bağlı olarak değişmektedir ve bu sermaye bir dönem önce üretilmiş malların satılmasından elde edilen gelirler tarafından belirlenmektedir (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016). Ücret Fonu Kuramındaki ana düşünce, emek talebinin ve

[2] Bir malın kullanım veya tüketim değeri, o malın insana sağladığı faydadan doğmaktadır.

bunun sonunda ücretin, üretim içinde önceden var olan belirli bir fonun miktarına bağlılığıdır (Kaytancı, 2008, s. 9).

Modern teoriler geleneksel teorilerin mevcut gelişmelere cevap veremediği noktada ortaya çıkan ve emek piyasalarında ücretin bu teorilerin göz ardı ettiği hangi diğer değişkenlere bağlı olduğunu açıklamaya çalışan veya geleneksel teorilerin eleştirisi olarak ortaya çıkan teorilerdir (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016).

"**İktidar Teorisi"**, birçok ülkeden farklı iktisatçıların çabaları ile geliştirilmiş bir teoridir. Teorinin genel esası "Emeğin verimliliği ve piyasa vaziyetinde bir değişiklik olmamak kaydıyla, ücret seviyesini tayin eden şey, müteşebbisler ile işçilerin karşılıklı iktidar vaziyetlerinden ibarettir" şeklindedir (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016). Teori, emeğin verimliliği ve piyasa koşullarını veri kabul ettiğinden uygulamamızla ilgili doğrudan bir şey söylemez. Emeğin stoklanacak bir mal olmaması nedeniyle iş piyasasında iş arayanların beklemeye tahammüleri olmayacağını ve bu nedenle bu kişilerin ücretlerinin düşük olacağını söyler. İşçilerin ücretlerini yükseltebilmelerinin tek yolunun ise örgütlenmeleri gerektiğini ifade eder.

"**Pazarlık kuramı"**nı ortaya koymuş ve geliştirmiş olanların düşüncelerine göre, özellikle kısa dönemler söz konusu olduğunda, ücretler çoğu kez ve hiç olmazsa bir ölçüde işçilerle işverenler arasında yapılan bir pazarlık sonunda saptanır. O halde, burada tarafların pazarlık güçleri, ücret düzeylerinin yüksek veya düşük olmasında birinci derecede rol oynayacaktır (Kaytancı, 2008, s. 58). Pazarlık teorisine göre, ücret görüşmelerinde pazarlığa konu olan iki sınır ücret bulunmaktadır. Bunlardan birincisi işçilerin çalışmaya razı olabilecekleri en düşük ücret seviyesi, diğeri ise işverenlerin ödemeye razı olabileceği en yüksek ücret seviyesidir. Bu düzeyler arasında ücretlerin gerçek durumlarını belirleyen etken, bir yandan işverenin işgücüne olan ihtiyacının, öte yandan da işçinin geçinmek için bir işe sahip olma zorunluluğunun yoğunluk derecesidir. İşverenlerin ödemeye razı olabileceği en yüksek ücret, işletmenin kar ve gelir durumuna, piyasasındaki rekabet gücüne ve yerine, işçinin verimine ve belli bir düzeyden sonra ücretin, işveren, başka bir deyimle işletme bakımından yaratacağı maliyetin büyüklüğüne bağlıdır (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016).

“Satın Alma Gücü Kuramı”, ücretler, istihdam ve üretim ilişkileriyle ilgilendiği için tam bir ücret oluşum kuramı olarak görülmemektedir. Bu yaklaşımda, tüketim ve yatırım yoluyla yapılan harcamaların ekonominin canlı tutulmasındaki önemi vurgulanmaktadır. **“John Maynard Keynes Ücret Yaklaşımı**”nda, istihdamı artırmanın temel yolunun nominal ücretleri düşürmek değil reel ücretleri düşürmek suretiyle olacağını ileri sürmüştür (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016).

H. M. Gitelman tarafından geliştirilen **“yatırım teori”**sine göre, ücreti belirleyen temel etken verimliliktir. Bir işçinin verimliliği, onun kişisel vasıfları ile emeğinin teknik kapasitesinin bileşiminin bir fonksiyonudur. Verimlik konusunda marjinal verimlilik teorisinde işçinin üretimi dikkate alınırken, yatırım teorisinde emek girdisi ve ona yapılan yatırım dikkate alınmaktadır (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016). İşçinin tüm vasıfları; değerleri (values), kişiliği ve fiziksel yetenekleri kapsar. Bu vasıflar eğitim, deneme (pratik) ve deneyimin yansımalarıdır, yani bunlarla kazanılırlar. İşçinin vasıflarını geliştirebilmesi, dolayısıyla verimliliğini geliştirebilmesi, bu vasıfları kazandıran unsurlara yatırım yapılmasıyla olur. Öyleyse, bir işçi kendisine ne kadar çok yatırım yapmışsa (ya da bir işçiye ne kadar çok yatırım yapılmışsa), verimliliği ve bu sayede de emek piyasasında mobilitesi o kadar fazla olacaktır (Kaytancı, 2008, s. 66).

Makine ve teçhizat yanında emeğe yapılan ilaveler de yatırım olarak değerlendirilir. Hatta bilgi toplumuna geçişle birlikte en önemli yatırım kaleminin beşeri sermaye yatırımları haline geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Emeğe yapılan yatırım onun vasıf seviyesinin yükseltilmesini içermektedir (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016).

Ücret, işçiye yapılan yatırımın bir getirisi olarak varsayılırsa, mantıksal olarak, daha fazla yatırım daha fazla ücret anlamına gelecektir. Ancak, bu uygun bir sermaye donanımı ile iyi bir firma organizasyon yapısının olmasına da bağlıdır. Bunlar olmadığı takdirde, pratikte, daha fazla yatırım daha fazla ücret durumu gerçekleşmeyebilir (Kaytancı, 2008, s. 67).

“Zımni Sözleşme Modeli”ne göre ücret oranı, sadece işgücü hizmetlerine ilişkin bir ödemeyi temsil etmez; aynı zamanda şoklarla karşılaşıldığı zamanlardaki değişken ücret riskine karşı bir sigorta görevi de görür. Başka bir ifadeyle, ekonomik koşullara göre değişen ücretten çok güvenceli ücret söz konusudur (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016). Zımni sözleşme teorilerine göre, ücret katılığı[3], işverenlerin zımni bir sigortalanma sağlayarak işçilerinin risklerini yüklenmelerinin bir sonucudur (Kaytancı, 2008, s. 22). Zımni sözleşmeler yaklaşımı istihdam ilişkilerinin basit olarak birbirini izleyen emek hizmetleri ile paranın anlık değişiminden oluşmadığını, bunun yerine çok daha karmaşık uzun dönemli bağlılıkları kapsadığını kabul etmektedir (Kaytancı, 2008, s. 103).

“İçerdekiler dışarıdakiler modeli”nde; içerdekiler, firmada istihdam edilen işçilerdir. Bu işçilerin konumlarının, işe alma, hizmet-içi eğitim ve işten çıkartılma maliyetleri toplamı tarafından belirlendiği varsayılmaktadır. Dışardakiler ise, yani işsizler ücret düzeyi ve iş güvenliğine ilişkin dolaylı etkileri olan ‘piyasayı temsil etmektedir. Dolayısıyla, içerdekiler, işgücü devir maliyetlerinin (işe alma - işten çıkarma maliyetlerinin) yarattığı engeller nedeniyle açık rekabetten korunmaktadır. Buradaki temel düşünce firmaya özgü bir biçimde yetiştirilmiş çalışanların işsizler ile değiştirilmesinin firmaya maliyet yükleyeceği bu nedenle firma açısından işgücünü muhafaza etmenin kendi çıkarına olacağıdır (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016).

İçerdekiler - dışardakiler modelini kısaca özetlemek gerekirse, modelin işgücü devir maliyetlerinin varlığıyla başladığı ve içerdeki “eğitilmiş” işçinin yerine dışarıdaki “eğitilmemiş” işçinin mükemmel bir ikame olmadığını ileri sürdüğü belirtilebilir. Dahası, içerdeki işçiler eğitim sürecini kontrol ettiklerinden, potansiyel olarak kendi yerlerine geçebilecek işçilerin düşük ücretle işe alınmalarına olumsuz tepkiler verebilirler. Ayrıca teoriye göre, firmaların ucuz işgücü edinmemelerinin bir başka nedeni de, yeni işçilerin eğitim aldıktan sonra daha yüksek ücret talep etmekten çekinmeyeceklerinin düşünülmesidir (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016).

[3] Ücretlerin aşağıya doğru değişmeye karşı direnç göstermesini ifade eder.

1960'larda Yeni Keynesyen iktisatçıların ortaya çıkardıkları **"Etkin Ücret Teorisi"**ne göre, işçilerin fiziksel sağlıkları ve üretkenlikleri, işgücüne ödenen ücretler ile pozitif bir ilişkiye sahiptir. Bu temelde firmalar, yüksek ücret ödeyerek, işçilerin daha sağlıklı ve daha üretken olmalarını sağlarlar (Kaytancı, 2008, s. 68). Etkin Ücret Teorisi, yeni işgücü istihdam edip yetiştirmenin zaman ve parasal açıdan fırsat maliyetini dikkate alarak, mevcut yetişmiş nitelikli işgücüne etkinliği özendirecek biçimde yüksek ücret ödenmesini öngörmektedir. Burada yeni keynesyenlerin ücretler ile etkinlik arasında varsaydıkları doğrusal ilişkinin sonucu olarak yüksek ücretlerin verimliliğe / üretkenliğe katkı sağlayacağı, düşük ücretlerin ise verimliliği düşürüp ve dolayısıyla maliyetleri artıracağı iddia edilmektedir. Etkin ücret modelinde belirtildiği şekliyle, firmalar, verimliliği artırabilmek ve maliyetleri düşürebilmek için, piyasa ücret düzeyinin üzerinde olan bir ücret primi içeren ücret veya etkin ücret öderler. Piyasada oluşması gereken fiyatın üzerinde bir düzeyde oluşan etkin ücret belli niteliklere sahip işgücünün istihdamını sağlamakta ve böylece işten kaytarmalar önlenmiş olmaktadır (Ücret Teorisi ve Politikası, 2016).

İK primi için alternatif olabilecek hesaplamalar

Çalışanların, kendilerine ve ailelerine saygın yaşam düzeyi sağlayacak bir gelir elde etmeleri esastır. Yoksulluk, genel anlamıyla, insanların temel ihtiyaçlarını karşılayamama durumu olarak tanımlanmaktadır. Yoksulluk sınırı tutarı, bir ailenin, insan onurunun gerektirdiği zorunlu ihtiyaçları karşılayabilmesi için yapması gereken harcama düzeyidir. Gıda harcaması yanında giyim, konut, ulaşım ve diğer ihtiyaçlar için gerekli tutarın da ayrıca hesaplanması gerekmektedir. "Yoksulluk sınırı" zorunlu ihtiyaçlar için yapılması gereken toplam harcama tutarını ifade etmektedir.

TÜRK-İŞ Araştırmasının Aralık 2016 ayı sonucuna göre gıda harcaması ile birlikte giyim, konut (kira, elektrik, su, yakıt), ulaşım, eğitim, sağlık ve benzeri ihtiyaçlar için yapılması zorunlu diğer aylık harcamaların toplam tutarı ise (yoksulluk sınırı) 4.665,04 TL olmuştur. Bekar bir çalışanın aylık yaşama maliyeti ise 1.761,74 TL olarak gerçekleşmiştir (Türk-İş, 2017, s. 2).

4.1.6.3. Personel Devir Oranı ve Ortalama Çalışma Süresi

İş ve işçi bulma kurumu, işgücü devrini şu şekilde tanımlamıştır: İşçi devri, işyerinde, istifa, terk, işten çıkarılma ve işe alınma neticesinde çalışanların sayısında meydana gelen değişikliklerdir (Erdoğan, 2002). İşgücü devri, bir işletmede çalışan kişilerin istihdam edildikten sonra herhangi bir nedenle ayrılmaları veya işletmeden uzaklaştırılmaları olarak tanımlanmaktadır (Eren E. , 1998). İnsan kaynakları devir oranı bir işletmede çalışan personelden belirli bir dönem içinde işlerinden ayrılanların yüzdesini verir (Bayrammuradov, 2009, s. 28).

İşgücü devri gönüllü ya da gönülsüz şekilde gerçekleşebilir. İşgören kendi rızası ile işi terk etmeye karar verdiği takdirde işgücü devri gönüllü, işletme tarafından karar verilmesi halinde ise gönülsüz olmaktadır. Gönülsüz işgücü devri genellikle kronik hastalık, sakatlanma gibi nedenlerle bireyin iş göremeyecek duruma gelmesinden kaynaklanır. Gönüllü işgücü devri ise genel olarak yöneticilerin tutumlarından ya da kurumsal faktörlerden kaynaklanır. Bunların yanı sıra işgücü devri yeni bir iş olanağının bulunması, daha iyi ücret, diğer endüstrilerin durumu ve yeterince gelir sağlayacak alternatif kaynakların bulunması gibi dışsal etkenlere de bağlıdır (Sürer, 2009, s. 7).

Genellikle insan kaynakları yöneticileri tarafından kullanılan işgücü devir hızı şu formülle hesaplanmaktadır (Sürer, 2009, s. 9).

$$\text{İş Gücü Devir Hızı} = \frac{\text{Çıkışlar}}{\text{Dönem İçi Ortalama Personel Sayısı}} * 100$$

$$\text{Ortalama Personel Sayısı} = \frac{\text{Devre Başı Personel Sayısı} + \text{Devre Sonu Personel Sayısı}}{2}$$

Personel devri maliyeti işten ayrılan elemanın işletmedeki pozisyonuna ve işletme için arz ettiği öneme göre büyük farklılıklar gösterecektir (Bayrammuradov, 2009, s. 113).

Personel devri maliyetini belirleyen etkenler arasında: işe yeni alınan personelin verimliliği, işten ayrılan personelin verimliliğindeki düşüş, pozisyon boş iken kaybedilen üretim, oryantasyon ve eğitim, işten ayrılma, yeni personel işe alma ve olası tazminat gibi maliyetler vardır (Silva & Toledo, 2005).

Personel devri kavramı, çalışmamızda iki boyutuyla ele alınmış önemli bir kavramdır. Çalışmamızda genel kabulümüz, personel devri maliyetlerinin işletme açısından bir yatırım maliyeti olduğudur. Bu kabül zaten İK yazınıyla parallellik arz etmektedir. Örneğin Flamholtz, pozisyon yenileme maliyetinin 3 ana unsuru olduğunu ve bunlardan birinin de ayrılma maliyetleri olduğunu ifade eder. Biz çalışmamızda ayrılma maliyetlerini, yatırım maliyetleri altında ve "elde tutma & koruma maliyetleri" alt başlığında sınıflandırdık.

Personel devri kavramının çalışmamız açısından ikinci önemli boyutu ise bu kavramdan hareketle "ortalama çalışma süresine" ulaşmamız ve **"Gohil modeli"**ndeki yaklaşıma benzer bir şekilde, elde ettiğimiz bu ortalama süre ile "çalışanın işletmeye devamlılık oranı" çarpılmasıyla da elde ettiğimiz katsayıyı İK toplam değerinin bulunmasında kullanmamızdır. Fakat "Çalışanın işletmeye devamlılık oranı"nı kavramına, Gohil'in modelinde yer aldığı anlam dışında farklı bir anlam yüklüyoruz. Gohil modelinde, çalışanın işletmeye devamlılık oranını, bir dönemde işten gönüllü ayrılan personelin aynı dönemde istihdam edilen personele olan oranının 100'den çıkarılmasıyla hesaplanan değer olarak ifade etmiştir. Biz bu kavramı, belli bir hesap döneminde, işten ayrılmaksızın, çalışanların izin, mazaret vb. nedenlerle çalışmadıkları süreleri dikkate alarak fiili çalışma sürelerinin hesaplanmasını ifade eden bir oran olarak ele alıyoruz.

Türkiye İnsan Yönetim Derneği (PERYÖN) tarafından yürütülen, Deloitte Türkiye olarak değerlendirilen "PERYÖN 2016 Çalışan Devir Oranı Araştırması"nda hizmet ve eğitim sektörlerinde 2016 devir oranı % 20 olarak ölçülmüştür (PERYÖN 2016 Yılı Çalışan Devir Oranı, 2017). Çalışmamızda hizmet sektöründe faaliyette bulunan L.AŞ. işletmesinin 2016 yılı için personel devir oranını % 20 olarak kabul edeceğiz. Personel devir oranını 1'e bölünmesiyle ortalama çalışma süresi bilgisine

ulaşacağız. Yine uygulamamızda hesaplamada kolaylık olması açısından çalışanın işletmeye devamlılık oranını 100 olarak kabul edeceğiz.

Çalışmamızın önceki sayfalarında İK primini hesaplamıştık. Bu tutar en basit anlatımıyla her bir çalışanın elde ettiği ve açlık sınırının üstünde kalan net tutarı ifade ediyordu. Tabloyu tekrar hatırlayalım.

Tablo 44 : Örnek Uygulama Firma 2016 Yılı İnsan Kaynağı Primi

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	Yıllık Net	Yıllık Açlık Sınırı (Pozisyon Toplamı)	İK Primi
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(C)	(F = A*1.432,17 TL*12)	(G= F<C;C-F)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	680.054,64	85.930,20	**594.124,44**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	272.021,86	34.372,08	**237.649,78**
Doktor	210	19.038.575,86	3.609.068,40	**15.429.507,46**
Sağlık Hizmetleri	691	23.785.262,91	11.875.553,64	**11.909.709,27**
Sağlık Destek Hizmetleri	387,5	6.736.007,20	6.659.590,50	**76.416,70**
İdari Destek Hizmetleri	328,5	5.259.120,99	5.645.614,14	-
İdari Kadro	89,5	1.417.843,94	1.538.150,58	-
İşçiler	10	154.797,04	171.860,40	-
Toplam	**1.723,5**	**57.343.684,43**	**29.620.139,94**	**28.247.407,64**

Hesaplanan bu tutarı her bir çalışan veya pozisyon için "net ortalama çalışma süresi"yle çarparsak, çalışanlara sağlanan net fayda üzerinden İK değerini hesaplamış olacağız.

Tablo 45: Örnek Uygulama Çalışanlara Sağlanan Net Fayda Üzerinden İnsan Kaynağı Değeri

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	İK Primi	Ortalama Çalışma Süresi (Personel Devir Hızı % 20)	Ç.S. Net Fayda üzerinden İK Toplam Değeri
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(G= F<C;C-F)	(H= 1 / %20)	(I = G*H)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	594.124,44	5,00	**2.970.622,19**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	237.649,78	5,00	**1.188.248,88**
Doktor	210	15.429.507,46	5,00	**77.147.537,30**
Sağlık Hizmetleri	691	11.909.709,27	5,00	**59.548.546,34**
Sağlık Destek Hizmetleri	387,5	76.416,70	5,00	**382.083,51**
İdari Destek Hizmetleri	328,5	-	5,00	-
İdari Kadro	89,5	-	5,00	-
İşçiler	10	-	5,00	-
Toplam	**1.723,5**	**28.247.407,64**		**141.237.038,22**

Türkiye İnsan Yönetim Derneği (PERYÖN) tarafından yürütülen, Deloitte Türkiye tarafından % 20 olarak ölçülen ve bizim çalışmamızda kabul ettiğimiz, hizmet ve eğitim sektörleri 2016 devir oranının 1'e bölünmesiyle ortalama çalışma süresine ulaşmış oluyoruz. Hesaplanan bu süreyi yine hesaplamada kolaylık olsun diye % 100 olarak kabul ettiğimiz işletme çalışanları devamlılık oranına çarparsak "net ortalama çalışma süresine" ulaşmış olacağız. Tüm hesaplamalar ışığında L.AŞ. işletmesi için çalışanlara sağlanan net faydalar üzerinden İK değeri 141.237.038,22.- TL olarak hesaplanacaktır. Çalışmamızın önceki sayfalarında 2016 yılı için varsayımlarımızdan hareketle yatırım maliyetlerini hesaplamıştık. Toplam insan kaynağı değeri, yatırım maliyeti ve Ç.S. Net Fayda üzerinden hesaplanan İK değerinin toplamı kadar olacaktır. Buna göre 2016 yılı için L.AŞ. için toplam İK değerini 144.201.635,27.-TL olarak hesaplayacağız.

Tablo 46 : Örnek Uygulama Toplam İnsan Kaynağı Değeri

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	Ç.S. Net Fayda üzerinden İK Toplam Değeri	Yatırım Maliyetleri	Toplam İK Değeri
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(I = G*H)	(K)	(M)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	2.970.622,19	35.157,99	**3.005.780,18**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	1.188.248,88	14.063,19	**1.202.312,07**
Doktor	210	77.147.537,30	984.270,66	**78.131.807,95**
Sağlık Hizmetleri	691	59.548.546,34	1.229.668,46	**60.778.214,81**
Sağlık Destek Hizmetleri	387,5	382.083,51	348.243,18	**730.326,69**
İdari Destek Hizmetleri	328,5	-	271.890,00	**271.890,00**
İdari Kadro	89,5	-	73.300,77	**73.300,77**
İşçiler	10	-	8.002,81	**8.002,81**
Toplam	**1.723,5**	**141.237.038,22**	**2.964.597,07**	**144.201.635,28**

4.1.6.4. İK Amortismanı

İnsan kaynağı amortismanını hesaplamasının "Yatırım Maliyeti Amortismanı" ve "İK Prim Değeri Amortismanı" olarak iki farklı boyutu bulunmaktadır.

Yatırım maliyetini amortismanında çalışanların ortalama net çalışma süreleri dikkate alınarak ilgili yıl amortismanı hesaplanır. Buna göre 2016 yılı için 592.919,41.- TL tutarında yatırım maliyeti amortismanı söz konusudur.

Tablo 47 : Örnek Uygulama Toplam İnsan Kaynağı Değeri Amortismanı

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	İK Prim Değeri Amortisman	Yatırım Maliyeti Amortismanı	Toplam İK Amortismanı
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(N=I*1/H)	(O=K*1/H)	(P = N+O)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	594.124,44	7.031,60	**601.156,04**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	237.649,78	2.812,64	**240.462,41**
Doktor	210	15.429.507,46	196.854,13	**15.626.361,59**
Sağlık Hizmetleri	691	11.909.709,27	245.933,69	**12.155.642,96**
Sağlık Destek Hizmetleri	387,5	76.416,70	69.648,64	**146.065,34**
İdari Destek Hizmetleri	328,5	-	54.378,00	**54.378,00**
İdari Kadro	89,5	-	14.660,15	**14.660,15**
İşçiler	10	-	1.600,56	**1.600,56**
Toplam	**1.723,5**	**28.247.407,64**	**592.919,41**	**28.840.327,06**

İK Prim değeri amortisman hesaplamasının ise daha özel bir durumu vardır. İK prim değeri aynı zamanda ilgili yıldaki çalışana sağlanan net fayda üzerinden İK değeri amortismanın tutarıyla aynı değer ve tutara sahiptir. Bu, aynı zamanda kabullerimiz ve varsayımlarımız için mantiki doğal bir sonuçtur. İşletme açısından İK değeri, bir anlamıyla İK priminin daha büyük ölçekte ifade edilen gölgesi niteliğindedir. Bir başka ifadeyle İK primi, işletme İK değerinin özünü oluşturmaktadır. İşletmenin yarını ve bugünü arasındaki ilişki bu öz sayesinde kurulabilmektedir.

Cari dönem içinde çalışanlara, sahip oldukları nitelik ve işletmeye kattıkları değer ölçüsünde İK primi olarak ifade edilen bir fayda sağlanmaktadır. Bu fayda aynı cari dönemde çalışanlar tarafından tüketilmektedir. Bu anlamıyla da İK primini, İK değerinin cari dönemdeki amortismanı olarak değerlendirmek çok doğru bir yaklaşım olacaktır.

Bu bilgiler ve hesaplamalar ışığında L.AŞ. işletmesi için 2016 yılında 28.247.407,64.- TL si İK prim değeri amortismanı ve 592.919,41.- TL'si yatırım maliyeti amortismanı olmak üzere toplam 28.840.327,05.-TL tutarında İK amortismanı gerçekleşmiştir.

4.1.7. Örnek Uygulama Muhasebe Kayıtları

Uygulamamız için muhasebe kayıtlarına geçmeden önce varsayımlarımızdan hareketle hesapladığımız 2016 yılı tüm personel kümülatif bordro rakamlarını tekrar hatırlayalım;

Tablo 48 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Bordro Varsayımı

L. AŞ. ÖRNEK UYGULAMA 2016 YILI KÜMÜLATİF BORDRO	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
BRÜT ÜCRET	85.523.135,32	7.126.927,94	85,11%
İKRAMİYE, PRİM, FAZLA MESAİ, VB.	-	-	0,00%
SGK MATRAHI	85.523.135,32	7.126.927,94	85,11%
ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	-	-	0,00%
SGK KESİNTİSİ	11.973.238,94	997.769,91	11,91%
İŞSİZLİK SİGORT.	855.231,35	71.269,28	0,85%
BİR.EM. SİG. (BES) KES.	-	-	0,00%
DİĞER KESİNTİLER	-	-	0,00%
VERGİ MATRAHI	72.694.665,02	6.057.888,75	72,34%
GELİR VERGİSİ	14.701.859,99	1.225.155,00	14,63%
ORT. GELİR VERGİSİ ORANI	0,20		0,00%
DAMGA VERGİSİ	649.120,60	54.093,38	0,65%
NET ÜCRET	57.343.684,43	4.778.640,37	57,06%

Tablo 49 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Maliyetleri

L.AŞ ÖRNEK UYGULAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
İŞVEREN SGK KESİNTİSİ	13.256.085,97	1.104.673,83	13,19%
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORT.	1.710.462,71	142.538,56	1,70%
MALİYET	100.489.684,00	8.374.140,33	100,00%

Tablo 50 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Tüm Personel Kümülatif Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri

L.AŞ ÖRNEK UYGULAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
ÖDENECEK SSK	27.795.018,98	2.316.251,58	27,66%
ÖDENECEK VERGİ	15.350.980,59	1.279.248,38	15,28%

Ücret bordrosu işverenin işyerinde çalıştırdığı hizmet erbabına yapılan ücret detaylarını gösteren ve aynı zamanda ticari defterlere yapılan ücretlere ilişkin kayıtların dayanağını oluşturan bir belge niteliğindedir. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 4857 Sayılı İş Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul

Kanunu ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ücret bordrosu ve ücret hesap pusulasında yer alması zorunlu hususlar belirtilmiştir (Sirküler Ayrıntı, 2018).

4.1.7.1. Örnek Uygulama Personel Bordrosu Muhasebe Kaydı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238 inci maddesine göre işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar. Her işletme için aylık olarak düzenlenen ücret bordroları, ilgili ay kayıtlarına muhasebe ilke ve standartlarına göre işlenir. Biz örnek uygulamamızda, yıllık kümülatif bordro tutarlarını tek bir dönemmiş gibi ele alacağız. Buna göre örnek muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır;

740 / 760 / 770	İK Prim Değeri Amortisman Gideri	28.247.407,64 TL	
740 / 760 / 770	Ücret ve Benzeri Giderler	72.242.276,36 TL	
335	Personel Ücret Tahakkukları		57.343.684,43 TL
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		15.350.980,59 TL
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes. Hesabı		27.795.018,98 TL

2016 Yılı Personel Yıllık Maliyetleri Kaydı

Muhasebe kaydımızda 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı ile 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı toplamı 43.145.999,57.-TL olacaktır. Yine 335 Personele Borçlar Hesabına, bir yıllık toplam bedel olan 57.343.684,43.- TL işlenmiş olmalıdır. Her üç hesapta bulunan tutarların aylık olarak kayıt altına alındığı ve takip eden dönemlerde ödendiği unutulmamalıdır.

Uygulamamız için asıl önemli olan ve mevcut muhasebe ilke ve standartlarına göre bir anlamıyla farklılık getirilen nokta "İK Primi Amortisman Gideri" ile ilgili hesaplama ve bu tutarın ayrı bir hesapta kayıt altına alınmasıdır. Bu kayıt sistemine göre L.AŞ. işletmesi 2016 yılında toplam 100.489.684,00.- TL toplam personel maliyetine katlanmıştır. Bu tutar mevcut muhasebe standartlarına göre hazırlanmış

mali tablo verileriyle aynıdır. Uygulamamızdaki farklılık, hesaplanan 28.247.407,64.- TL tutarındaki İK priminin ayrı bir gider hesabında kayıt altına alınması ve takip edilmesidir. Buna göre L.AŞ. işletmesinin 72.242.276,36.- TL tutarında net personel istihdam etme maliyetine katlandığını; istihdam ettiği personelin niteliklerine ve işletme için yarattığı katma değerleri dikkate alarak ise 28.247.407,64.- TL tutarında İK primi amortismanı adıyla ek bir gidere razı olduğunu ve toplamda 100.489.684,00.- TL tutarında personel maliyeti gerçekleştiği söylenebilir.

4.1.7.2. İK Yatırım Maliyeti Muhasebe Kaydı

Uygulamamız için İK yatırım maliyeti muhasebe kayıtlarına geçmeden önce varsayımlarımızdan hareketle hesapladığımız 2016 yılı L.AŞ. şirketi yatırım maliyetleri rakamlarını tekrar hatırlayalım;

Tablo 51 : Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Toplam Yatırım Maliyetleri

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Edinim Maliyetleri	Geliştirme Maliyetleri	Elde Tutma & Koruma Maliyetleri	Yatırım Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**(K)**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	11.589,38	11.470,79	12.097,82	**35.157,99**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	4.635,75	4.588,31	4.839,12	**14.063,19**
Doktor	33,20%	324.452,28	321.132,19	338.686,19	**984.270,66**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	405.344,53	401.196,69	423.127,24	**1.229.668,46**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	114.793,93	113.619,25	119.830,00	**348.243,18**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	89.625,07	88.707,95	93.556,98	**271.890,00**
İdari Kadro	2,47%	24.162,66	23.915,41	25.222,69	**73.300,77**
İşçiler	0,27%	2.638,03	2.611,03	2.753,76	**8.002,81**
Toplam	**100,00%**	**977.241,63**	**967.241,63**	**1.020.113,81**	**2.964.597,07**

Muhasebe ilke ve standartlarına göre gerek personel edinimi, gerek geliştirmesi gerekse elde tutma ve koruma maliyetleri adı altında katlanılan her türlü gider ve harcama ilgili dönemde bir maliyet ve gider olarak değerlendirilir. Bu ilke ve standartlara göre bu maliyetlerin bir yatırım olarak kayıt altına alınması mümkün değildir. İnsan kaynakları muhasebesi kapsamında yapılan tüm çalışma ve değerlendirmelerde ise bu giderlerin yatırım maliyeti olarak değerlendirilmesi ve "yararlanma süreleri" dikkate alınarak amorti edilmesi genel bir kabül olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

İnsan kaynakları muhasebesi kapsamında insan kaynaklarının maliyet ve değerlerinin ölçülmesi amacıyla çeşitli modeller geliştirmişlerdir. Bu modellerden bazıları insan kaynaklarının işletmeye olan maliyetini esas alan modellerdir. İnsan kaynakları maliyet tabanlı ölçüm yöntemleri genel olarak tarihi maliyet modeli, yenileme maliyeti ve fırsat maliyeti modelleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Uygulamamızda yatırım maliyetleri adı altında sınıflandırdığımız tüm harcama ve gider kalemleri gerek tarihi maliyet modelinin ve gerekse yenileme maliyeti modellerinin merkezinde yer almaktadır.

Tarihi maliyet modeli William C. Pyle tarafından 1967 yılında geliştirilmiştir. R.Lee Brummet ile Eric G. Flamholtz ile birlikte yaptığı bu çalışma, insana yapılan yatırıma odaklanmaktadır (Malik , 1993). Tarihi (fiili) maliyet yönteminde, henüz harcanmamış olan işe alma, eğitme ve geliştirme gibi maliyetleri, insan kaynakları yatırımı olarak düşünülür (Brummet R. , 1970). Yönteme göre; insan kaynaklarının değeri işletme tarafından çalışanların işe alınması, eğitilmesi ve geliştirilmesi için yapılan yatırım harcamalarının toplanmasıyla bulunacaktır. Bu yöntem geçmişte yapılan veya gelecekte faydası olacak harcamaları içermektedir (Savich & Ehrenreich, 1976).

Yenileme maliyeti modelinde de benzer bir yaklaşım söz konusudur. Yenileme maliyeti, bir işletmede çalışan personelin işten ayrılması durumunda aynı poziyon için yeni çalışanların temini için katlanılması gereken maliyettir. Yöntem Flamholtz tarafından geliştirilmiştir. Bir işletmede belli bir pozisyondaki çalışanın işten uzaklaştırılıp yerine yeni bir personelin istihdam edilmesinin bir takım maliyetleri vardır. Flamholtz bunu "pozisyon yenileme maliyeti" olarak tanımlamıştır (Flamholtz E. , 1974, s. 68). Flamholtz'a göre pozisyon yenileme maliyetinin 3 temel unsuru vardır. Bunlar; edinim maliyetleri, öğrenim maliyetleri ve ayrılma maliyetleridir.

Uygulamamızda İK yatırım maliyeti olarak hesapladığımız 2016 tutarları için aşağıdaki şekilde bir muhasebe kaydı yapılmasını tercih ediyoruz. İşlem kolaylığı nedeniyle KDV veya ilgili vergi ve harçlar, tedarikçi hesap kayıtları vb. diğer hesaplar kayıtlarda gösterilmemiştir. Ödemenin banka kanalıyla gerçekleştiği varsayılmıştır.

———————————— / ————————————————————

265 İK Yatırım Maliyeti 2.964.597,07 TL

102 Bankalar 2.964.597,07 TL

2016 Yılı Yatırım Maliyetleri & Ödenmesi Kaydı

———————————— / ————————————————————

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve bir yıldan daha uzun bir süre elde tutulmak amacıyla alınan varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar kavramıyla anlatılır. İşletmelerde insan kaynağına yapılan yatırımların fiziksel bir varlığı olmayan ve ilgili mali yılda tüketilmeyeceği varsayımı altında bu bedellerin maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi doğaldır. Tek düzen hesap planına göre bu ana hesabın bir alt hesabı olarak 265 hesabın kullanılması öneriyoruz.

4.1.7.3. İnsan Kaynağı Yatırım Maliyeti Amortismanı Muhasebe Kaydı

İnsan kaynağı yatırım maliyetini oluşturan; personelin edinimi, geliştirilmesi, elde tutulma ve korunması için katlanılan tüm maliyetleri çalışanların ortalama net çalışma süreleri dikkate alınarak amorti edilmelidir. İlgili mali dönem sonunda ise, 7/A seçeneğindeki fonksiyon hesapları borçlandırılırken, 268 Birikmiş Amortisman Hesabının alacaklandırılması yoluyla insan kaynakları yatırımıyla ilgili olarak 265 No'lu hesapta aktifleştirilen giderler amorti edilecektir. Buna göre ilgili amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

———————————— / ————————————————————

740 / 760 / 770 İK Yatırım Mal. Amortisman Gideri 592.919,41 TL

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı 592.919,41 TL

2016 Yılı İK Yatırım Maliyeti Amortisman Kaydı

———————————— / ————————————————————

4.1.7.4. İnsan Kaynağı Prim Değeri Muhasebe Yevmiye Kayıtları

Çalışmamızın önceki sayfalarında hesaplamış olduğumuz İK primini ve bu prim üzerinden elde ettiğimiz "çalışanlara sağlanan net fayda üzerinden İK değeri" kavramlarını tekrar hatırlayalım. İK primi, en yalın ifadesiyle her bir çalışanın çalışmasının karşılığı olarak elde ettiği ve açlık sınırının üstünde kalan net tutarı anlatır. Hesaplanan bu tutarı, her bir çalışan veya pozisyon için "net ortalama çalışma süresi"yle çarparsak, çalışanlara sağlanan net fayda üzerinden İK değerini hesaplamış olacağız.

Tablo 52 : Örnek Uygulama Çalışanlara Sağlanan Net Fayda Üzerinden İnsan Kaynağı Değeri

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	İK Primi	Ortalama Çalışma Süresi (Personel Devir Hızı % 20)	Ç.S. Net Fayda üzerinden İK Toplam Değeri
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(G= F<C;C-F)	(H= 1 / %20)	(I = G*H)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	594.124,44	5,00	**2.970.622,19**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	237.649,78	5,00	**1.188.248,88**
Doktor	210	15.429.507,46	5,00	**77.147.537,30**
Sağlık Hizmetleri	691	11.909.709,27	5,00	**59.548.546,34**
Sağlık Destek Hizmetleri	387,5	76.416,70	5,00	**382.083,51**
İdari Destek Hizmetleri	328,5	-	5,00	-
İdari Kadro	89,5	-	5,00	-
İşçiler	10	-	5,00	-
Toplam	**1.723,5**	**28.247.407,64**		**141.237.038,22**

Hesapladığımız çalışana sağlanan net fayda üzerinden İK değeri tutarı için aşağıdaki şekilde bir muhasebe kaydı yapılmasının uygun olacağını düşünüyoruz:

_____ / _____

265 İK Prim Değeri 141.237.038,22 TL

555 İK Sermayesi İK Prim Değeri 141.237.038,22 TL

2016 Yılı İK Prim Değeri Kaydı

_____ / _____

İnsan kaynağı değerinin maddi olmayan duran varlık olarak tek düzen hesap planında 265 numaralı bir hesapta takip edilmesi düşüncemizi İK yatırım tutarını aktifleştirirken değinmiştik. Aynı şekilde çalışana sağlanan net fayda üzerinden İK değeri de 265 hesapta aktifleştirilmelidir. Hesaplanan İK primi değeri aynı zamanda işletmenin insan sermayesini ifade ettiğinden hareketle, kaydın alacak kısmında oluşturulacak 555 İK Sermayesi İK primi Değeri hesabı altında bir sermaye hesabının kullanılmasını öneriyoruz.

Cari dönem içinde çalışanlara, sahip oldukları nitelik ve işletmeye kattıkları değer ölçüsünde İK primi olarak ifade edilen bir fayda sağlanmaktadır. Bu fayda aynı cari dönemde çalışanlar tarafından tüketilmektedir. Bu anlamıyla da İK primi, İK değerinin cari dönemdeki amortismanı olarak değerlendirmelidir.

4.1.7.5. Örnek Uygulama Muhasebe Büyük Defter Kayıtları

Uygulamamız için yevmiye kayıtlarında kullandığımız tüm hesapların büyük defter kayıtlarını (defteri kebir kayıtları) oluşturalım.

B	**102 Bankalar**	**A**
	- TL	2.964.597,07 TL
	- TL	**2.964.597,07 TL**

B	**265 İK Prim Değeri**	**A**
	141.237.038,22 TL	- TL
	141.237.038,22 TL	**- TL**

B	265 İK Yatırım Maliyeti	A
2.964.597,07 TL		- TL
2.964.597,07 TL		**- TL**

B	268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	A
- TL		592.919,41 TL
- TL		**592.919,41 TL**

B	335 Personele Borçlar Hesabı	A
- TL		57.343.684,43 TL
- TL		**57.343.684,43 TL**

B	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	A
- TL		15.350.980,59 TL
- TL		**15.350.980,59 TL**

B	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes. Hesabı	A
- TL		27.795.018,98 TL
- TL		**27.795.018,98 TL**

B	555 İK Sermayesi İK Prim Değeri	A
	- TL	141.237.038,22 TL
	- TL	**141.237.038,22 TL**

B	740 / 760 / 770 İK Yatırım Mal. Amor. Gideri	A
	592.919,41 TL	- TL
	592.919,41 TL	**- TL**

B	740 / 760 / 770 İK Primi Amortisman Gideri	A
	28.247.407,64 TL	- TL
	28.247.407,64 TL	**- TL**

B	740 / 760 / 770 Ücret ve Benzeri Giderler	A
	72.242.276,36 TL	- TL
	72.242.276,36 TL	**- TL**

Büyük defterleri düzenledikten sonra geçiçi mizanımız şu şekilde olacaktır;

Tablo 53: Örnek Uygulama 2016 Yılı Firma Geçiçi Mizan

Sıra No	HESAP İSMİ	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
1	102 BANKALAR		2.964.597		2.964.597
2	265 İK PRİM DEĞERİ	141.237.038		141.237.038	
3	265 İK YATIRIM MALİYETİ	2.964.597		2.964.597	
4	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		592.919		592.919
5	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		57.343.684		57.343.684
6	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		15.350.981		15.350.981
7	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI		27.795.019		27.795.019
8	555 İK SERMAYESİ İK PRİM DEĞERİ		141.237.038		141.237.038
9	740 / 760 / 770 İK YATIRIM MAL. AMOR. GİDERİ	592.919		592.919	
10	740 / 760 / 770 İK PRİMİ AMORTİSMAN GİDERİ	28.247.408		28.247.408	
11	740 / 760 / 770 ÜCRET VE BENZERİ GİDERLER	72.242.276		72.242.276	
	TOPLAM	**245.284.239**	**245.284.239**	**245.284.239**	**245.284.239**

4.1.8. Model Denemesi Ve Örnek Uygulama Değerlendirmesi

Bu bölümde işletmedeki insan kaynağının maliyetini ve değerini ölçen modelleri dikkate alarak teorik bir değerlendirme yapmaya çalışacağız.

4.1.8.1. Maliyet Yöntemleri Açısından Uygulamanın Değerlendirilmesi

İnsan kaynakları maliyet tabanlı ölçüm yöntemleri genel olarak tarihi maliyet modeli, yenileme maliyeti ve fırsat maliyeti modelleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Tarihi Maliyet Yöntemi Açısından Değerlendirme

Tarihi maliyet modeli, insana yapılan yatırıma odaklanır ve henüz harcanmamış olan işe alma, eğitme ve geliştirme gibi maliyetleri, insan kaynakları yatırımı olarak düşünülür. Tarihi maliyet yöntemi, insan kaynaklarını değerlemede geleneksel muhasebede uygulanan ilke, kural ve yöntemleri insan varlığı için uygular.

Tarihi maliyet yönteminde çalışanların sadece işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme maliyetleri dikkate alınmaktadır. Çalışanların gelecekle ilgili verebilecek oldukları potansiyel hizmetlerinin toplam değeri göz ardı edilmektedir. Bazı insanlar işletme için değerlidirler ama bu yöntemde bu kişiler için eğitim, elde tutma vb. yatırım maliyetlerine katlanılmamışsa bu kişilerin değerleri hesaplamaya doğru

yansıtılmaz. İnsan kaynaklarının ekonomik değeri tecrübe artıkça artmaktadır. Bu durum bu yöntemde dikkate alınmaz. Bir çalışanın değeri ona yapılan yatırımla ilişkili olmayabilir. Daha yetenekli çalışanlar daha az eğitim görecekleri için daha az maliyetle değerleneceklerdir. Bu model çok iyi olan çalışanların değerini olduğundan az göstermektedir.

Yenileme Maliyet Yöntemi Açısından Değerlendirme

Yenileme maliyeti, bir işletmede çalışan personelin işten ayrılması durumunda aynı poziyon için yeni çalışanların temini için katlanılması gereken maliyettir. Yöntem Flamholtz tarafından geliştirilmiştir. İşletmede bir pozisyondaki çalışanın işten ayrılması sonrasında aynı pozisyonda yeni bir personelin istihdam edilmesinin bazı maliyetleri vardır. Flamholtz'un "pozisyon yenileme maliyeti" olarak tanımladığı bu maliyetin 3 temel unsuru vardır. Bunlar; edinim maliyetleri, öğrenim maliyetleri ve ayrılma maliyetleridir.

Yenileme maliyet yönteminde çalışanların moral ve bağlılıkları göz ardı edilir. Ayrıca bir çalışanın işletmede değişimi mümkün olmayan, önemli ve benzersiz bir görevi olabilir ve bu yönetmde bu koşullar dikate alınmaz. Her bir çalışanın, çalışma ortamları aynı olsa bile fiziksel ve düşünsel anlamda farklı oranlarda gelişebileceği bu yöntemde gözardı edilir.

Fırsat Maliyeti Yöntemi Açısından Değerlendirme

İnsan kaynakları muhasebesi açısından fırsat maliyeti herhangi bir çalışanın bir işten diğer bir işe tahsis edilmesinin karşılığı olan değeri olarak kabul edilmektedir. Model Hekimian ve Jones tarafından geliştirilmiş olup transfer fiyatlama olarak da adlandırılmaktadır (Kaya U. , 2013, s. 70). Fırsat maliyeti yönteminin ölçümlemede uygulanması işletmelerin insan kaynaklarını en uygun düzeyde tahsis etmesini sağlayacaktır (Özcan, 1992, s. 80-81). Yöntemin, işletme dışından istihdam edilecek kişileri dikkate almaması, insan kaynaklarının tümünün ölçümünü içermemesi, yalnızca bir bölümden diğerine transferi amaçlanan bazı çalışanların değerinin ölçümünde uygulanması eksik yönünü oluşturmaktadır (Çiftçi, 1998, s. 100).

4.1.8.2. İK Değerleme Yöntemleri Açısından Uygulamanın Değerlendirilmesi

İnsan kaynaklarının değerinin ölçülmesinde çalışanlara yapılan yatırımlar ile gelecekte sağlanacak faydaların yanı sıra çalışanlara ait özellikler de dikkate alınmaktadır.

"Satın alınmamış şerefiye modeli", içinde bulunduğu sektörün ortalamasına göre fazla gelir elde eden işletmenin gelir fazlalığının insan kaynakları tarafından oluşturulduğunu ifade etmektedir. Hermanson tarafından geliştirilen bu model, bir işletmenin diğer işletmelere göre elde edeceği gelir fazlalığının o işletmenin sahip olduğu nitelikli çalışanlardan kaynaklandığı varsayımına dayanmaktadır. Bu modelin geçmişteki verileri esas alması önemlidir ancak işletme kârlılığının sektörün ortalamasının altında kalması durumunda model işlevini kaybetmektedir. Uygulamamızda, modelin varsayımına paralel olarak işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki şirketlere ve diğer şirketlere kıyasla gelir fazlalığının, sahip olduğu insan kaynakları tarafından oluştuğu kabul edilmektedir. Uygulamada hesaplamaya konu olan veriler hem geçmiş hem de güncel verileri kullanmaktadır. İşletmenin insan kaynakları için katlandığı maliyetler ve İK verimliliği, işletmenin kârlılığını etkilemekle beraber, sektördeki diğer işletmelere göre düşük kârlılık, uygulamaya konu olan hesaplamayı işlevsiz hale getirmemektedir.

Hermanson tarafından geliştirilen bir diğer yöntem olan "**Gelecekteki ücret ödemelerinin iskonto edilmesi yöntemi"**nde, beş yıllık bir zaman süresi esas alınır. Bu süre zarfında yapılacak ücret ödemeleri belirlenir ve bu ödemeler cari yılda ekonomide mevcut bulunan varlıkların getiri oranıyla iskonto edilir. Modelin hesaplamaların beş yıl ile sınırlandırılması, bugünkü değerin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının tespitinde belirsizlikler, gelecekte yapılacak ücret ödemelerinin belirlenmesinde subjektifliğin olması, kullanılacak verimlilik oranın hesaplanmasında zorluklar olması ve tüm ekonomiyi ilgilendiren istatistik bilgi kullanımı nedeniyle objektiflikten uzaklaşılması gibi zayıf yönleri bulunmaktadır (Albayrak, 1982, s. 42). Uygulamamıza konu olan hesaplama için ücret hesaplamalarının belirli bir yılla sınırlandırılmamış olmaması; hesaplamada cari

dönem fiili ücretleri kullanıldığından gelecekteki ücretlerin tespiti ve iskonto edilmesi gibi karmaşık hesaplamaların olmayışı; hesaplamanın işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve tüm ekonomi için istatistiği bilgi gerektirmemesi uygulamanın güçlü yönleri olarak görülmelidir.

"Çalışanların gelecekte elde edecekleri kazançların iskonto edilmesi modeli", bir işletmenin çalışanlarına emeklilik dönemine kadar sağlayacağı faydaların iskonto edilmesi yoluyla insan kaynağı değerini ifade etmektedir (Flamholtz E. , 1974, s. 241). Lev ve Schwartz yöntemi olarak ta adlandırılmaktadır. Yöntemin emekli oluncaya kadar çalışanlara sağlanan ücret ödemeleri ile çalışanların yaşı ve niteliklerini dikkate alarak insan kaynaklarının değerini hesaplamaya çalışması olumlu yanını oluşturmaktadır. Çalışanların ölüm ve emeklilik dışındaki nedenlerle işten ayrılma olasılıklarını dikkate alınmaması, kullanılacak iskonto oranının neye göre belirlendiğine yönelik belirsizlikler olması, çalışanların kariyer değişiklilerinin ihmal edilmesi, çok sayıda istatistiksel veri gerektirmesi, bireysel değerlerin toplamı ile işletmenin insan kaynakları değerinin bulunacağını vurgulaması nedeniyle doğacak değeri göz ardı etmesi yöntemin zayıf yönlerini oluşturmaktadır (Flamholtz E. , 1974, s. 241).

Uygulamamızda işletmenin personel devir hızı ve çalışanların ortalama çalışma süreleri hesaplamanın ana unsurlarından biridir. Bu anlamıyla ölüm, emeklilik nedenleri dahil olmak üzere tüm işten ayrılma nedenleri uygulamada dikkate alınır. Yine tazminatlar dahil işten ayrılmalarda katlanılan maliyetlerin hesaplamaya dahil edilmesi hesaplamanın başka bir güçlü yönünü oluşturmaktadır.

"Stokastik (rastlantısal / değişken) hizmet değerleme modeli" Flamholtz' un beşeri sermaye değer teorisi orijinli modelidir. Modelde bireyin performansı, terfi edilebilirliği ve transfer edilebilirliği dikkate alınmaktadır. Modele göre beklenen şartlı değer, işten ayrılma olasılığı olmaması halinde bireyin organizasyonda sağlayacağı beklenen hizmetlerin iskonto edilmiş parasal değeridir. Çalışanların yapacakları işler, beklenen çalışma süreleri, belirli bir dönemde farklı işlerle uğraşma olasılıkları gibi bilgilerin modelde kullanılması, bu verilerin elde edilme zorluğu ve

iskonto oranının belirlenmesinde sübjektiflik olasılığı modelin zayıf yönleridir (Çiftçi, 1998, s. 127).

Uygulamamızda çalışanın değeri ücretle ilişkilendirelerek hesaplanması ve hesaplamada reel ücretlerin kullanılması stokastik hizmet değerleme modeline kıyasla performans, terfi, transfer, beklenen değer gibi başlıklarda daha pratik hesaplama ve değerleme olanakları sağlamaktadır.

Parasal olmayan değer ölçüm modellerinden **"bireysel değer ölçüm modeli"**, bireyin çalıştığı işletme için yarattığı değeri belirleyen etmenleri ve aralarındaki ilişkiyi konu alır. "Flamholtz modeli" olarak ta bilinen bu model, bireyin kendi becerileri ve organizasyonun karakteristik özelliklerinin çalışanın değerini belirlediğini varsayar. Buna göre birey tek başına organizasyon için değerli değildir ve çalışanın becerileri ile organizasyonda sahip olacağı rollerin etkileşimi sonucu bireyin değeri oluşur (Flamholtz E. , 1974, s. 173). Uygulamamızda da temel varsayımlarından biri bir çalışanın değerinin, kişinin sahip olduğu nitelik, beceri ve yeteneklerinin organizasyonun karakteristik özellikleri ve çalışanın işletmedeki yükleneceği görev ve sorumluluklara bağlı olarak ve bir etkileşim sonucunda belli bir zaman içinde belirlendiğini varsaymasıdır.

Parasal olmayan değer ölçüm modellerinden bir diğeri **"Likert - Bowers Modeli"**dir. Bu ölçüm modeli tüm çalışanları grup değeri olarak ölçmeye çalışır. Modele göre bir grubun organizasyon için değerini üç değişken etkilemektedir. Bunlar; yönetimce kontrol edilebilen bağımsız değişkenler (yönetimi yapısı, organizasyon yapısı gibi), ara değişkenler (çalışma süreçleri, liderlik, organizasyonel kültür, çalışanların tatmini gibi) ve yönetimin arzu edeceği çıktılardan oluşan sonuç değişkenleridir (satışlar, kar gibi). Uygulamamızda hesaplama her birey ayrı ayrı ele alınıp değerlendirildiği gibi (İK primi gibi), tüm grup içinde hesaplama ve değerlendirmeler (ortalama çalışma süreleri gibi) söz konusundur. Yukarıda modele konu olan sözü edilen değişkenler ve aralarındaki etkileşimler ise uygulamamızda bir bütün olarak ele alınır.

"Milost modeli" maddi duran varlık değerleme yöntemlerinin insan kaynakları değerlemesinde uygulanmasına dayanmaktadır. Çalışanın düzeltilmiş değeri, çalışanın ilk edinim değeri ve çalışana yapılan yatırım değerinin amortisman oranı ile çarpılan değeridir (Milost, 2007). Uygulamamızda yatırım maliyeti edinim, geliştirme ve ayrılma maliyetlerini de kapsayacak şekilde daha geniş tutulmuş ve İK değeri dikkate alınmıştır. Yine uygulamada amortisman ve ortalama çalışma süreleri ilişkilendirilmiş, İK değerinin hesaplanması için ortalama çalışma süresiyle katlanılan toplam maliyetin çarpılması benimsenmiştir.

Gohil modelinde ise daha çok çalışanların yeteneklerine değer biçilmekte, daha sonra bu değerler bilançoya aktarılması amaçlanmaktadır (Gohil, 1996). Modelde yeteneklerin maliyeti, ilgili muhasebe döneminde yapılan toplam maaş ödemelerini ifade etmektedir. Yeteneklerin maliyetinin ortalama hizmet süresi ve işletmeye devamlılık oranıyla çarpılmasıyla ise yeteneklerin aktif değerinin hesaplanacağı kabul edilir. Uygulamamızda Gohil modeline yakın varsayımlar ve hesaplamalar bulunmaktadır. Modelden farklı olarak uygulamamızda yeteneklerin maliyetinin "açlık sınırı" üstünde kalan kısmı İK primi olarak adlandırılır ve İK priminin ortalama hizmet süresi ve işletmeye devamlılık oranıyla çarpılmasıyla işletmenin çalışanlara sağlanan fayda üzerinden İK değeri hesaplanır.

4.1.8.3. Örnek Uygulama Varsayımları ve Hesaplamalar İçin Özet Değerlendirme

Uygulamamızda varsayımlarımız ve hesaplamalarımız için özet değerlendirmeler aşağıdaki gibidir;

- ✓ Kişilerin sahip olduğu eğitim, beceri, tecrübe, yetkinlikler bu kişilerin işletmelerde istihdam edildikleri / edilecekleri pozisyona göre değer kazanmaktadır. Yine çalışanlar bu değere göre ücretlendirilirler. Pozisyona, işletmeye ve sektöre göre ücret farklılıkları bu göreceli değerlendirme nedeniyle ortaya çıkmaktadır.
- ✓ Tüm çalışanların firma için değerleri İK primi üzerinden dikkate alınır ve her dönem için güncel maliyetlerle ilişkisi kurulur.

- ✓ Bir çalışanın değeri sadece ona yapılan yatırımla ilişkili değildir. Uygulamada toplam İK değeri hesaplanırken yatırım değeri dışında İK priminin dikkate alınması hesaplamadaki bu eksikliği gidermektedir.
- ✓ Daha yetenekli çalışanlar ve daha eğitimli çalışanlar, işletmelerde daha yüksek ücretlerle çalışacaklarından, İK primi ile doğal olarak bu çalışanların ekonomik değeri hesaplamaya dâhil edilir.
- ✓ İşletme içi yer değiştirme maliyetleri ücret farklılıkları ortaya çıkarmışsa uygulamada dikkate alınmaktadır. Ücret farklılıkları doğurmayan pozisyon değişimlerinde, işletme için çalışanların benzer ekonomik değer ürettiği varsayımı kabul edilebilir.
- ✓ Bir bireyin, organizasyonda değişimi mümkün olmayan, önemli ve benzersiz bir görevi olabilir. İşletmeler bu tür çalışanları ellerinde tutabilmek için daha yüksek ücretler verme, çalışma koşulları daha elverişli hale getirme eğilimindedirler. Uygulamamızda bu tür koşullar İK primi üzerinden dikkate alınmaktadır.
- ✓ Bireyler çalışma ortamında fiziksel ve düşünsel anlamda değişik oranlarda gelişebilirler. Uygulamamızda tüm olumlu ve işletme için değerli olan tüm nitelikler, ücretlere yansıması aracılığıyla hesaplamaya dâhil edileceği kabul edilir.
- ✓ Uygulamada önerilen hesaplamalar insan kaynakları gelişimi için yapılan yatırımların değerlendirilmesini olanaklı kılar.
- ✓ İşletmelerde işgücü devir hızının maliyetlerinin takip ediliyor olması; karar alma, önlem alma ve sonuçların değerlendirilmesi açılarından fayda sağlamaktadır.
- ✓ Uygulamada önerilen hesaplamalar insan kaynakları bütçelenmesinde yenileme maliyetlerinin tahminini olanaklı kılmaktadır.
- ✓ Uygulamada çalışanların işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme maliyetleri gibi yatırım maliyetleri yanında net ücretler üzerinden İK primi hesaplanmakta ve bu durum işletmedeki İK değerine bütünsel bir bakış açısı kazandırmaktadır.
- ✓ Uygulamada önerilen hesaplamalar sayesinde, işletmeler açısından çalışanların gelecekte verebilecek oldukları potansiyel hizmetlerinin toplam değeri göz ardı edilmemektedir.

- ✓ Uygulamada İK değeri doğrudan ücretlerle ilişkilendirildiğinden tecrübeli ve işletme için değerli personeller hesaplamada ihmal edilmezler.
- ✓ Uygulamada hesaplamaya konu olan veriler işletmelerin hem geçmiş hem de güncel verileridir.
- ✓ İşletmenin insan kaynakları için katlandığı maliyetler ve İK verimliliği işletmenin kârlılığını etkilemekle beraber diğer şirketlere kıyasla daha az kârlılık uygulamaya konu olan hesaplamayı işlevsiz hale getirmemektedir.
- ✓ Uygulamamıza konu olan hesaplamalar belirli bir yılla sınırlandırılmazlar.
- ✓ Hesaplamada cari dönem fiili ücretleri kullanıldığından gelecekteki ücretlerin tespiti ve iskonto edilmesi gibi karmaşık hesaplamalar bulunmamaktadır.
- ✓ Uygulamamıza konu olan hesaplamalar, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve / veya tüm ekonomi için istatistiki bilgi gerektirmemektedir.
- ✓ Uygulamamızda işletmenin personel devir hızı ve çalışanların ortalama çalışma süreleri hesaplamanın ana unsurlarından biridir. Bu anlamıyla ölüm, emeklilik nedenleri dâhil olmak üzere tüm işten ayrılma nedenleri uygulamada dikkate alınmaktadır.
- ✓ Uygulamamıza konu olan hesaplamalar işletmelerin istihdam ettikleri insan kaynakları değerinin hesaplanmasını ve raporlanmasını sağlamaktadır.
- ✓ Uygulamamıza konu olan hesaplamalar işletmelerde toplam işgücü için katlanılan yatırım maliyetleri ve çalışan ücret yapısındaki değişimler hakkında bilgi sağlar.
- ✓ Tazminatlar dâhil olmak üzere işletmelerin çalışanların işten ayrılmalarında katlandıkları maliyetler hesaplamalarda dikkate alınmaktadır.

4.1.8.4. Uygulama İçin Özel koşullar ve Değerlendirmeler

- ✓ Tüm işletmelerde geçerli olan maaş uygulamalarında standart ve objektif bir yöntemin olmayışı.
- ✓ Maaş artışlarının tüm işletmeler için geçerli kriter ve süreçlerinin olmayışı.
- ✓ Çalışanların objektif olarak değerlendirilmesi önündeki engeller.

Ücretlerle İlgili Değerlendirme: Uygulamamızda çalışan maaşlarını kişinin ekonomik değerini gösteren bir ölçü birimi olarak varsayılmamaktadır. Aynı çalışanın

sahip olduğu aynı niteliklerine bağlı olarak farklı maaş tutarları alacağı sektörler ve işletmelerin varlığı bir gerçekliktir. Kişilerin sahip olduğu eğitim, beceri, tecrübe, yetkinlikler bu kişilerin işletmelerde istihdam edildikleri / edilecekleri pozisyona göre değer kazanırlar. Yine çalışanlar, işletmelerin ihtiyaç duydukları pozisyonlarda sahip oldukları bu değerlere göre ücretlendirilirler. Pozisyona, işletmeye ve sektöre göre ücret farklılıkları bu göreceli değerlendirme nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Uygulamamızda çalışanlara sağlanan net faydadan hareketle hesaplanan insan kaynağı primi ve İK değeri, o işletme için ve o işletmeye özgü hesaplanmaktadır. Oluşan bu değer işletmedeki insan kaynağının konumlandırılmasıyla; verilen sorumluluk ve yetkilerle; işletmenin diğer kaynaklarıyla etkileşimi sonucu ürettiği çıktılarla ilgilidir. Şirket kültürüyle, üretim süreçleriyle, entellektüel sermayesiyle ilgilidir. Şirketin çalışanını nasıl değerlendirdiği, nasıl kullandığı, nasıl konumlandırdığı ile ilgilidir. Örnek vermek gerekirse, çeşitli nedenlerle ülkesininden göç etmek zorunda kalan bir profesör hayatını idame ettirebilmek için asgari ücretle bir işte çalışıyorsa bu profesör için işletmenin İK primi söz konusu olmayacaktır. Tüm bu varsayımlar altında ücretlerde ve ücret artışlarında objektif standartların olmayışı ve muhtemel farklılıklar uygulamamız için bir sorun teşkil etmeyecektir.

- ✓ Bir işletmedeki çalışanların moral, bağlılık vb. nitelik ve değerleri ücretlere yansıtılmamışsa uygulamamızda göz ardı edilme olasılığı bulunmaktadır.

Ücrete yansımayan çalışan nitelikleri açısından değerlendirme: Uygulamamızdaki varsayımlara göre böyle bir durum iki yönüyle dikkate alınmaktadır. İlki, bu bağlılıkların veya niteliklerin işletme açısından ekonomik değerinin olmadığı düşünülebilir. Yeri çok çabuk doldurulabilen, nitelik istemeyen düz işlerde olduğu gibi. İkincisi bu tür ölçülemeyen çalışan nitelikleri, ortalama çalışma süresinin değerini dolayısıyla ilgili çalışanın İK değerinin yüksek hesaplanmasına neden olacaktır. Ve son olarak İK yatırım maliyeti içinde ayrılma maliyetlerinin dikkate alınması bir anlamıyla, (bu nitelikler "işten ayrılma" kavramıyla ilgili olduğundan) bu tür niteliklerin de bu yönüyle de dikkate alındığını düşünmemize neden olmaktadır.

- ✓ İşletmelerde maaşlar yüksek tutulurak işletme İK değerinin yüksek gösterilme olasılığı.

Değerlendirme: Sadece ücretlerdeki artışlar boyutuyla konu değerlendirilirse, ücretlerdeki artışlar işletme kârlarını olumsuz etkiler ve kârların azalmasına neden olur. Sadece İK değerinin yüksek gösterilmesi için maaş düzeylerinin yüksek gösterilmesi ekonomik akla dayanmaz ve bu yaklaşım gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır. Böyle bir yaklaşım, ne şirket hissedarları ne de profesyonel yöneticilerin onaylayacağı bir durum değildir. Bununla beraber bir işletme tercihi ve politikası olarak ücretlerin yüksek tutulması, tek başına yeterli olmamakla beraber, nitelikli personelin işletmede istihdam edilmesini ve bunun doğal sonucu olarak ta işletme İK değerinin yüksek çıkmasına neden olacaktır. Bu ise uygulamamız varsayımı ile uyuşmaktadır.

- ✓ Kayıt dışı ekonomi ve muhasabe kayıtlarında eksik ve yanlış gösterilen ücretler.

Değerlendirme: Uygulamamız varsayımları kayıtdışı ekonominin ve buna bağlı eksik, yanlış muhasebe kayıtlarının varlığı söz konusu olduğu durumlarda doğal olarak geçerli olmayacaktır.

- ✓ Kamuda istihdamın uygulama açısından değerlendirmesi.

Değerlendirme: Kamuda istihdam ve maaş düzeyleri çok özel koşullar ve düzenlemelere tabidir. İşgücü piyasasında ücretlerle ilgili olarak piyasa koşullarının işlemeyeceği kamu istihdamı gibi alanlarda uygulama hesaplamaları ve varsayımları geçerli olmayacaktır.

- ✓ Çalışanların örgütlü olduğu işletmeler ve sektörlerin değerlendirilmesi.

Değerlendirme: Çalışanların örgütlülük düzeylerine ve gücüne bağlı olarak ücretler işletmeden işletmeye, sektörden sektöre farklılık sergileyebileceği bir gerçektir. Bu durum işgücü piyasasındaki piyasa koşullarının işlerliğini etkilese bile uygulamamız için bizler bu durumu ücretleri etkileyen diğer koşullar içinde kabul

etme eğilimindeyiz. Şöyleki işletmedeki veya bir sektördeki ücret düzeyini, coğrafik koşullar (işletmenin yerleşim merkezlerinden uzaklığı gibi), demografik koşullar (nüfus yoğunluğu, yaş ortalaması, cinsiyet vb. gibi) ve psikolojik koşullar da (algı, prestij, işletme markası gibi) etkileyebilmektedir. Bu şekliyle ele alınınca bu durum, uygulama varsayımları ve hesaplamaları açısından bir sorun teşkil etmeyeceği görülecektir.

4.1.8.5. Ölçmede Esas Alınacak Geçerli Genel İlkeler Kapsamında Uygulamanın Değerlendirilmesi

Uygulamamız için varsayımları ve hesaplamalarımızı, insan kaynaklarının maliyeti ve değerinin ölçümünde esas alınan genel ilkeler kapsamında da değerlendirelim. Tüm modeller için ölçmede esas alınacak geçerli genel ilkeler bulunmaktadır (Kaya U. , 2013, s. 57-60). Bunlar kapsamlılık, uygulanabilirlik, kullanılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve güvenilirlik ilkeleridir.

Kapsamlılık: Kapsamlılık ilkesi, ilgili modelin insan kaynaklarının ölçümüyle ilgili ölçülebilir tüm değişkenleri içermesi gerektiğini ifade eder (Jaggi & Shiang, 1973).

Uygulamamız varsayımları ve hesaplamalarında işletmelerde çalışanlarla ilgili her türlü maliyet kalemi dikkate alınmaktadır. Yatırım maliyetleri kapsamında personelin ediniminden, ayrılma sürecine kadar tüm maliyetler hesaplama dahilindedir. Personelin gelişimi, korunması, elde tutulması için katlanılan maliyetler; çalıştığı süre içerisinde çalışma karşılığı olarak çalışana ve/veya yakınlarına sağlanan her türlü faydalar; çalışma süresi sonrası sağlanan faydalar yine hesaplamada gözardı edilmemiştir. Bu hesaplamalara tazminatlar, primler, işletme içi mal ve hizmet hak yararlandırmaları da dahildir.

Tüm bu maliyetlerden ve hesaplamalardan hareketle çalışanların ortalama çalışma süreleri dikkate alınarak İK değeri hesaplanmaktadır. Uygulamamızda İK değerine ulaşmak için, işletmelerde insan kaynağına yapılan yatırımlar ve çalışanlara sağlanan net faydalar dikkate alınmaktadır. Uygulamamızda sadece çalışanların maliyet ölçümleri dikkate alınmamış aynı zamanda değerleri de hesaplanmaya

çalışılmıştır. Uygulamamızın en güçlü yönlerinden biri kapsamlılık ilkesi kapsamında değerlendirirken ortaya çıkmaktadır.

Uygulanabilirlik: Uygulanabilirlik ilkesi ilgili modelin, insan kaynaklarıyla ilgili ihtiyaç duyulan verilerin kolay elde edilmesi ve amaca uygun olarak kullanılabilmesi gerekliliğiyle ilgilidir (Albayrak, 1982). Geliştirilecek modelde kullanılan veriler elde edilebilir nitelikte olmalıdır zira faydası maliyetini aşmayan modelin uygulanabilirliği yok demektir (Jaggi & Shiang, 1973).

İnsan kaynakları muhasebesi kapsamında yapılan tartışmaların başında insan kaynağı değerinin ölçülmesinin zorluğu, karmaşıklığı, ölçümlerin güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği ve tabi ki uygulanabilirliği gelmektedir. Bazı değerleme modelleri, sektörel istatistik bilgileri gerektirmektedir. Bazı modellerde oluşturulan subjektif veriler kullanılmak zorunda kalınmaktadır. Geleceğe yönelik öngörülere dayanarak tahmin edilen faiz, iskonto oranı, emeklilik, ölüm ve ayrılma oranları gibi oranlar kullanılabilmektedir. Bu modeller ciddi zaman ve emek maliyetleri ortaya çıkarabilmektedir. Bu tartışma ve zorluklardan hareketle tarihi maliyetlere dayanan ve klasik muhasebe anlayışıyla uyumlu maliyet yöntemleri uygulanabilirlik açısından daha ön plana çıkmaktadır. Bu yöntemlerde ise işletme için insan kaynağı değerinin hesaplanmasında eksiklikler, zaafiyetler ve yanlışlıklar söz konusu olmaktadır.

Uygulamamızda varsayımlarımızdan hareketle hesaplamalarımızın hepsi tarihi / gerçekleşen maliyetlere dayanmaktadır. İK primi hesaplaması için önerdiğimiz "Açlık sınırı" devletlerin istatistik kurumları veya benzer tüzel kişilikleri olan resmi / yarı resmi kurumlar tarafından işletmelerden bağımsız bir veri olarak yayınlanabilmektedir. Hesaplama için gerekli bir diğer veri işletmelerde kullanılan ve ulaşılabilen temel kavramlardan biri olan ortalama çalışma süresi kavramıdır.

Uygulanabilirlik ilkesi çerçevesinde örnek uygulamamız değerlendirilince bu kapsamda da varsayımların ve hesaplamaların güçlü yönü ortaya çıkmaktadır.

Kullanılabilirlik: Bu ilke, kullanılacak modelin hesapladığı ve sunduğu verilerin karar verenler tarafından kullanılabilecek öneme ve faydaya sahip olması gerektiğidir (Jaggi & Shiang, 1973).

Kullanılabilirlik ilkesini değerlendirirken, insan kaynağı muhasebesinin sağlayacağı yararları ve örnek uygulamamız için hesaplamaların bu yararları ne ölçüde karşıladığına bakmak gerekecektir. Buna göre örnek hesaplamamız;

- ✓ Üst düzey yönetime insan kaynaklarının etkin kullanımı için yardımcı olacaktır.
- ✓ İşletmedeki insan kaynağı maliyetleriyle ilgili detaylı bilgiler sağlayacaktır.
- ✓ İşletmelerde insan kaynaklarına yapılacak yatırımların ve İK değerinin belli bir sistematiğe göre sınıflandırılmasını, kaydedilmesini ve raporlanmasını sağlayacaktır.
- ✓ İnsan kaynağına yapılan yatırımların ve İK değerinin aktifleştirilmesine olanak sağlayacaktır.
- ✓ İK yatırımların çalışanların hizmet süreleri dikkate alarak takip edilmesini olanaklı kılacaktır.
- ✓ İK değerinde yıllar itibariyle ortaya çıkacak farklılıkların takip edilmesini sağlayacaktır.
- ✓ İşletme yönetimine gelecekle ilgili izleyecekleri personel politikaları kararlarında yardımcı olacaktır.
- ✓ İnsan kaynakları ile ilgili bilgilerin finansal tablolarda yer almasını sağlayacaktır.

- ✓ Mali tablo kullanıcıları, işletme ile ilgili alacakları kararlarda daha etkin ve tutarlı analizler yapabileceklerdir.

- ✓ Finansal tabloların daha kapsamlı hazırlanması sağlayıp, bu tablolara bir bütünlük kazandırmış olacaktır.

Karşılaştırılabilirlik: Bu ilke kullanılacak modelin yaptığı hesapların diğer yıllarla veya başka işletme hesaplarıyla karşılaştırılabilmesine imkân sağlaması gerektiğini ifade eder (Sangeladji, 1975, s. 6).

Örnek uygulamamız için varsayımlarımızı ve bu varsayımlara dayanan hesaplamalarımızı, karşılaştırılabilirlik ilkesine kapsamında değerlendirdiğimizde uygulamanın bir başka güçlü yönü ortaya çıkmaktadır. Hesaplamaların temelini, insan

kaynağına yapılan yatırım maliyetleri ve çalışanlara sağlanan faydalar oluşturduğu görülmektedir. Her iki hesaplama için kullanılan veriler objektif, ulaşılabilir, ölçülebilir, belgeye dayanan, tüm muhasebeciler tarafından genel kabul gören tarihi maliyetlerden oluşmaktadır. Geleneksel muhasebe açısından zaten bu veriler işletmeler için bir gider / maliyet unsuru olarak görülmekte, kayıt altına alınmakta, işletmenin mali tablolarında yer almaktadır. Hali hazırda yürürlükte bulunan muhasebe standartları bu kalemlerle ilgili hükümler içermektedir. Uygulamamızda getirilen / önerilen farklılık bu verilerin farklı yorumlanması, kaydedilmesiyle ilgilidir sadece.

Örnek uygulamamızın güçlü yönlerinden biri tam da, firmanın hem yıllar itibariyle kendi hesapları arasında hem de öteki firma hesaplarıyla karşılaştırılmasını sağlayacak şekilde bu tarihi maliyetlerden oluşan verileri kullanmasıdır. Bu veriler dışında hesaplamalarımız için karmaşık istatistiki bilgiler gerekmemektedir. Hesaplamalar için sektörel ve piyasaya dayalı işletme dışı bilgiye ihtiyaç duyulmaz. Hesaplamalar diğer modellerde olduğu gibi gelecek beş yılla, on yılla ilgili hesaplamalar yapmaz ve hesaplamaları bu şekilde sınırlandırmaz. Gelecekle ilgili iskonto oranı, maaş artış oranları, emekliye ayrılacakları oranı, ölüm oranı vb. tahmin, öngörüye dayanan veriler kullanılmaz. Tüm bu faktörler hesaplamanın basit, uygulanabilirliğini sağlar. Aynı zamanda bu faktörler hesaplamaların objektif olmasını ve karşılaştırılabilir olmasını sağlar.

Güvenilirlik: Bu ilke kullanılan modelin insan kaynaklarıyla ilgili ölçüm süresince bireysel yargı ve eğilimlerden en az etkilenmesi gerektiğini anlatır (Malik , 1993).

Örnek uygulamamızı değerlendireceğimiz son ilke güvenilirlik ilkesidir. Bu ilke önceki ilkelerin kapsamıyla yakından ilişkilidir. Önceki ilkelerde değindiğimiz üzere hesaplamada kullanılan verilerin işletmelerde tarihi maliyetlerden oluşması, hesaplamaların kişisel değerlendirme ve öngörülerden bağımsız olması, hesaplamaların basitliği, ölçülebilirliği, kapsamı gibi konular güvenilirlik ilkesiyle yakından ilgilidir. Örnek uygulamamıza konu olan hesaplamalar güvenilirlik ilkesi

kapsamında değerlendirilince yine çok güçlü bir başka yönü ortaya çıktığı görülmektedir.

4.2. ÖRNEK UYGULAMA DEĞERLEME

4.2.1. İşletmelerde İnsan Kaynağı Değerleme

İşletmelerde insan kaynağı değerlemesinin örnek uygulamamızda varsayımlarımızı dikkate alarak iki boyutunun olacağını söyleyebiliriz. İnsan kaynağı değerlemesi, birinci boyutuyla işletmede insan kaynağı yatırımlarının değerlemesi şeklinde yapılmalıdır. İnsan kaynağı yatırımları, personel ortalama çalışma süreleri bağlı olarak amorti edilmelidir. Uygulamada, gerçekleşen insan kaynağı yatırım maliyetlerini yıllar itibariyle ayrı ayrı takip edilmesinin ve buna göre amortisman hesaplamalarının yapılmasının doğru olacağını düşünmekteyiz. Burada en kritik soru, ilgili dönemde (İK yatırım maliyetinin gerçekleştiği dönem) hesaplananın mı yoksa cari dönemde hesaplanan güncel ortalama çalışma süresinin mi kullanılacağı sorusudur. Biz, güncel dönemde hesaplanan ortalama çalışma sürelerinin kullanılmasını uygulamamızın değerleme bölümünde tercih edeceğiz. Yine ilgili cari dönemde ilave İK yatırmlarının, İK değerini artıracak şekilde işletme muhasebe hesaplarına kaydedileceği gözden uzak tutulmamalıdır. İnsan kaynağı değerlemesinin ikinci boyutu ise sağlanan faydalar üzerinden İK prim değerinin, değerlemesi konusudur. Varsayımlarımızdan hareketle İK prim değerinin her mali dönemde çalışanlara sağlanan faydalarda yaşanan değişmelere bağlı olarak doğal olarak değerlendiğini söyleyebiliriz.

Örnek uygulama değerleme hesaplamaları için sonraki yıl "Lokman Hekim Engürüsağ Sağlık, Turizm Eğitim Hizmetleri Ve İnşaat Taahhüt A.Ş."nin **"01 Ocak 2017– 31 Aralık 2017"** Hesap Dönemine Bağımsız Denetim Raporu kullanılacaktır. Denetim raporu 19.02.2018 tarihinde Ankara'da düzenlenmiş olup, ilgili denetim önceki yılda olduğu gibi Vezin Bağımsız Denetim A.Ş. tarafından yapılmıştır.

Raporlara https://hasta112.com/map2heal/publication/56581/9MKb7j.pdf firmanın web sitesinden 06.04.18 tarihinde ulaşılmıştır.

4.2.2. Örnek Uygulama Sonraki Yıl Personel Bilgileri

Firmanın 31.12.2017 tarihinde fiili mevcut personel sayısı önceki yıla göre % 3,01 artarak 2.022 adet olmuştur. Pozisyon detayları aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2018, s. 8);

Tablo 54 : Değerleme Yılı Pozisyonlara Göre Personel Sayıları

Görev / Pozisyon	2017	2016
	Adet	Adet
Doktor	263	261
Sağlık Hizmetleri (Hemşire, Ebe, Eczacı,Diyetisyen vb.)	791	802
Sağlık Destek Hizmetleri (Sağlık Destek Personeli, Hasta İlişkileri)	446	407
İdari Destek Hizmetleri	402	374
İdari Kadro	106	109
İşçiler	14	10
Toplam	**2.022**	**1.963**

Uygulama için hesaplamalarımızda kullanacağımız 2017 yılında da, sağlık hizmetlilerinin 791 kişiyle (doktorlar hariç) en büyük oranda (% 39,12) firmada istihdam edildiği görülmektedir. Bu pozisyon grubunda önceki yıla kıyasla % 1,37 oranında küçülme söz konusudur. Doktor pozisyonunda istihdam edilenleri oranı önceki yıla çok yakın bir oranda (% 13,01) gerçekleşmiştir. Sağlık destek hizmetleri çalışanları 2017 yılında toplam istihdamın % 22,06' sını oluşturmaktadır. Bu pozisyon grubunda önceki yıla kıysala % 9,58 oranında ciddi bir artış söz konusudur. İdari destek hizmetleri çalışanları 2017 yılında toplam 402 kişi olup toplam istihdamın % 19,88'sini oluşturmaktadır. 2016 yılına göre ise bu pozisyonlarda çalışanların sayısının % 7,49 oranında arttığı görülmektedir. İdari kadro çalışanlarının toplam istihdamdaki payı % 5,24'tür. Önceki yıla göre % 2,75 oranında bir küçülme gerçekleşmiştir. Firma 2017 yılında düz işçi olarak 14 kişi istihdam etmiştir. (% 0,69)

Tablo incelendiğinde firmanın önceki yıla göre toplam personel sayısını % 3,01 oranında büyüdüğü görülmektedir. 2016 yılındaki % 32,28'lik istihdam büyümesine kıyasla düşük kalan bu oran yeni hizmet birimlerinin açılmadığı durumlarda ve piyasa koşullarında kabul edilebilir düzeydedir.

4.2.3. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar ve Gider Kayıtları

İşletmenin 31.12.2017 tarihinde mali tablolarında yer alan "çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar" hesap bakiyeleri aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2018, s. 31)**;**

Tablo 55 : Değerleme Yılı Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kağsamında Borçlar

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	31.12.2017
Personel Ücret Tahakkukları	5.217.364
Ödenecek SGK kesintileri	4.001.452
Toplam	**9.218.816**

İşletmenin 31.12.2017 tarihinde mali tablolarında yer alan "diğer kısa vadeli yükümlülükler" hesap bakiyeleri ise aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2018, s. 32)**;**

Tablo 56 : Değerleme Yılı Firma Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	31.12.2017
Ödenecek vergi ve fonlar*	8.701.973
Gelecek aylara ait maaş promosyon sözleşmesi gelirleri	152.542
Doktor hakediş primleri	343.975
Dönem sonu	**9.198.490**

Niteliklerine göre giderlerin dağılımı aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2018, s. 28)**;**

Tablo 57 : Değerleme Yılı Niteliklerine Göre Giderlerin Dağılımı

Niteliklerine Göre Giderlerin Dağılımı	31.12.2017
Ücret ve benzeri giderler	(126.086.016)
Kullanılan hammadde ve malzemeler	(57.910.815)
Amortisman giderleri ve itfa payları	(9.204.135)
Enerji, yakıt ve su giderleri	(6.701.924)
Bakım onarım giderleri	(3.809.861)
Kira giderleri	(9.442.524)
Temsil ağırlama	(304.730)
Telefon, internet, kargo, ulaşım, sigorta, otopark giderleri	(1.033.076)
Danışmanlık giderleri	(366.225)
Kırtasiye, eğitim, tekstil giderleri, gider kaydedilen demirbaşlar	(1.297.135)
Muhtelif giderler	(342.497)
Toplam	**(216.498.938)**

Tablodan firmanın 2017 yılında 216.498.938 TL tutarında toplam hizmet üretim maliyetine katlandığı görülebilmektedir. İlgili dönemde hizmet üretim maliyetleri içerisinde çalışanları için ücret ve ücret benzerleri kaleminde katlandığı maliyet (126.086.016 TL) ise toplam maliyetin % 58,24 oranındadır.

Genel Yönetim Giderleri ve Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ise şöyle gerçekleşmiştir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2018, s. 36)**;**

Tablo 58 : Değerleme Yılı Genel Yönetim Giderleri

Genel Yönetim Giderleri	31.12.2017
Ücret ve benzeri giderler	(4.780.742)
Temsil, seyahat ve yol giderleri	(299.970)
Müşavirlik, danışmanlık, dava icra ve noter giderleri	(1.215.806)
Enerji, yakıt ve su giderleri	(107.680)
Bakım onarım giderleri	(29.409)
Kira giderleri	(348.673)
Haberleşme giderleri	(59.049)
Amortisman giderleri	(210.242)
Genel kurul giderleri	(20.434)
Muhtelif giderler	(203.815)
Vergi, resim, harç giderleri	(262.220)
Toplam	**(7.538.040)**

Tablo 59 : Değerleme Yılı Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri

Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	31.12.2017
Reklam ve ilan giderleri	(1.181.225)
Personel giderleri	(624.278)
Kira giderleri	(216.257)
Seyahat ve temsil giderleri	(154.861)
Komisyon giderleri	(849.210)
Diğer giderler	(135.342)
Toplam	**(3.161.173)**

2017 yılında firma, toplam 7.538.040 TL tutarında genel yönetim giderlerine ve 3.161.173 TL pazarlama, satış ve dağıtım giderine katlanmıştır. Genel yönetim giderleri içinde ücret ve ücret benzeri giderlerin oranı % 63,42 ve pazarlama, satış ve dağıtım gideri içinde ücret ve ücret benzeri giderlerin oranı % 19,75 olarak gerçekleşmiştir.

Kilit yöneticilere ödenen ücretler "üst yönetim kadrosuna yöneticilikten dolayı sağlanan menfaatler" içerisindedir. 2017 Yılı denetim raporunda kilit yöneticilere ücret olarak sağlanan menfaatler ile ilgili tutarlara yer verilmemiştir. Fakat denetim raporundan üst yönetim kadrosuna yöneticilik, mesleki ve diğer faaliyetleri nedeniyle katlanılan giderin % 17,40 oranında arttığını ölçebilmekteyiz. (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2018, s. 41) Ölçtüğümüz bu veriden hareketle uygulamamız için 2017 yılında kilit yönetici personele ücret olarak sağlanan menfaatlerin aşağıdaki gibi olacağını kabul edeceğiz.

Tablo 60 : Değerleme Yılı Kilit Yöneticelere Ücret Olarak Sağlanan Menfaatler

Kilit Yöneticilere Ücret Olarak Sağlanan Menfaatler	31.12.2016	Artış %	31.12.2017
Üst yönetim kadrosuna yöneticilikten dolayı sağlanan menfaatler	131.465	17,40%	154.340
Üst yönetim kadrosuna mesleki faaliyetten dolayı	326.400	17,40%	383.194
Şirkette çalışan ortaklara sağlanan menfaatler	1.210.564	17,40%	1.421.202
Toplam	**1.668.429**		**1.958.736**

"Çalışanlara Sağlanan Faydalar" konusunda uygulamamızda kullandığımız ve önceki bölümde yer verdiğimiz 2016 yılı işletme bilgileri 2017 yılı için de söz konusudur.

Şirket tüm personelinin erkeklerde 25, kadınlarda 20 yıl çalışarak kıdemi doldurduğunda işten ayrılacağını varsayar. Bilanço tarihi itibariyle kazandığı kıdem tazminatının emekli olacağı tarihe kadar yıllık %5 (31.12.2016: %5) oranında (çalışanların ücretine yapılacak zam) artacağını varsayar. Böylece emekli olduğunda, alacağı kıdem tazminatının, bilanço tarihindeki kıdemine uygun kısmını bulur. Bu tutarda %13 oranında, emekliliğine kalan süreye uygun şekilde iskontoya tabi tutularak net bugünkü değeri bulunur. Kıdem tazminatı tavanı 5.001,76 TL'dir (31.12.2015− 4.426 TL) (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2018, s. 29).

Tablo 61 : Değerleme Yılı Kıdem Tazminatı Ve İzin Karşılıkları

Kıdem Tazminatı & İzin Karşılığı	31.12.2017
Kıdem tazminatı karşılığı	3.210.619
İzin karşılığı	498.598
Toplam	**3.709.217**

Kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanmasında kullanılan varsayımlar aşağıdaki gibidir;

Tablo 62 : Değerleme Yılı Kıdem Tazminatı Yükümlülüğünün Hesaplanmasında Kullanılan Varsayımlar

Kıdem Tazminatı Yük. Hesaplanmasında Kullanılan Varsayımlar	31.12.2017
Çalışma süresi	K: 20yıl, E: 25 yıl
Zam oranı	5%
Kıdem tazminatı almadan ayrılma oranı	63%
İskonto Oranı	13%

Kıdem tazminatında dönem içi hareketler aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2018, s. 30);

Tablo 63 : Değerleme Yılı Kıdem Tazminatında Dönem İçi Hareketler

Kıdem Tazminatında Dönem İçi Hareketler	**31.12.2017**
Dönembaşı	886.490
Ödemeler	(897.403)
Faiz maliyeti	82.072
Cari hizmet maliyeti	303.268
Aktüeryal kazanç / kayıplar	1.260.750
Dönem sonu	**1.635.177**

İzin karşılığında dönem içindeki hareketler aşağıdaki gibidir (Vezin Bağımsız Denetim A.Ş., 2018, s. 30):

Tablo 64 : Değerleme Yılı İzin Karşılığında Dönem İçi Hareketler

İzin Karşılığında Dönem İçindeki Hareketler	**31.12.2017**
Dönembaşı	488.389
Ödemeler / iptaller	0
İlaveler	10.209
Dönem sonu	**498.598**

Şirketin yönetim kurulunda önceki yılla kıyaslanınca bir değişiklik olmamıştır. Yönetim kurulu beşi doktor ve ikisi idari kadrodan olmak üzere 7 kişiden oluşmaktadır. Şirkette üstlenmiş oldukları pozisyona göre yönetim kurulu listesi aşağıdaki gibidir (Lokmanhekim.com, 2017);

Tablo 65 : Örnek Uygulama Firma Kilit Yöneticleri Pozisyon Bilgileri

Kilit Yöneticiler Listesi	Görev
Yönetim Kurulu Başkanı	Doktor
Yönetim Kurulu Başkan Vekili	Doktor
Yönetim Kurulu Üyesi	Doktor
Yönetim Kurulu Üyesi	Doktor
Bağımsız Yönetim Kurulu Üyesi	Doktor
Yönetim Kurulu Üyesi	İdari Kadro
Bağımsız Yönetim Kurulu Üyesi	İdari Kadro

4.2.4. Değerleme Uygulaması için Hesaplamalar

4.2.4.1. Değerleme Uygulaması İçin Personel Sayısının Tepiti

Yukarıdaki bilgiler ışığında uygulama için 2017 yılında işletmenin her pozisyon için ortalama personel sayısı, aşağıdaki gibi kabul edilecektir.

Tablo 66 : Değerleme Yılı Firma Pozisyona Göre Ortalama Personel Sayıları

Görev / Pozisyon	2017	2016	Ortalama
	Adet	Adet	Adet
Doktor	263	261	262
Sağlık Hizmetleri (Hemşire, Ebe, Eczacı,Diyetisyen vb.)	791	802	796,5
Sağlık Destek Hizmetleri (Sağlık Destek Personeli, Hasta İlişkileri)	446	407	426,5
İdari Destek Hizmetleri	402	374	388
İdari Kadro	106	109	107,5
İşçiler	14	10	12
Toplam	**2.022**	**1.963**	**1.992,5**

Uygulamamız için değerleme yapabilmek için hesaplamalarda 2016 yılı ve 2017 yılı personel sayıları ortalamasını dikkate alacağız. Buna göre örnek uygulamızda firmamızda doktor pozisyonunda görev alan çalışan sayısı 262, sağlık hizmetleri kadrolarında görev alan çalışan sayısı 796,5, sağlık destek hizmetleri çalışan sayısı 426,5, idari destek hizmetleri çalışan sayısı 388, idari kadro çalışanları 107,5 ve işçiler 12 kişi olmak üzere toplam 1.992,5 çalışan istihdam edilmektedir.

4.2.4.2. Değerleme Uygulaması İçin Bordro Hesaplaması

Yine örnek uygulama için brüt – net maaş, personel maliyeti, vergi ve sigorta yükümlülükleri vb. için L.AŞ. işletmesinin 2017 yılı ortalama personel maaşı tutarı dikkate alınmış ve bordro hesaplaması yapılmış; bu ortalama üzerinden tespit edilen oranlar, örnek uygulama için kullanılmıştır (Örnek Bordro Uygulaması, 2017).

Tablo 67 : Değerleme Yılı İçin (2017) Ortalama Olarak Kabul Edilen Bordro Örneği

AÇIKLAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
BRÜT ÜCRET	53.700,00	4.475,00	85,11%
İKRAMİYE, PRİM, FAZLA MESAİ, VB.	-	-	0,00%
SGK MATRAHI	53.700,00	4.475,00	85,11%
ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	1.599,72	133,31	2,54%
SGK KESİNTİSİ	7.518,00	626,50	11,91%
İŞSİZLİK SİGORT.	537,00	44,75	0,85%
BİR.EM. SİG. (BES) KES.	-	-	0,00%
DİĞER KESİNTİLER	-	-	0,00%
VERGİ MATRAHI	45.645,00	3.803,75	72,34%
GELİR VERGİSİ	9.574,15	797,85	15,17%
ORT. GELİR VERGİSİ ORANI	0,21		0,00%
DAMGA VERGİSİ	407,58	33,97	0,65%
NET ÜCRET	37.262,99	3.105,25	59,06%

Tablo 68 : Değerleme Yılı İçin (2017) Ortalama Olarak Kabul Edilen Personel Maliyeti

AÇIKLAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
İŞVEREN SGK KESİNTİSİ	8.323,50	693,63	13,19%
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORT.	1.074,00	89,50	1,70%
MALİYET	63.097,50	5.258,13	100,00%

Tablo 69 : Değerleme Yılı İçin (2017) Ortalama Olarak Kabul Edilen Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri

AÇIKLAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
ÖDENECEK SSK	17.452,50	1.454,38	27,66%
ÖDENECEK VERGİ	9.981,73	831,81	15,82%

Uygulamamız için L.AŞ. işletmesinin 2017 yılında personel aylık net maaş ortalamasını 3.108,32 TL olarak hesapladık. Bu ortalama tutara, pozisyonlara göre bulduğumuz net maaşlar toplamını, ortalama personel sayısını bölerek ulaştık. Bu tutardan hareketle net maaşı bu düzeyde olan ortalama bir çalışanın brüt ücretini, işletmeye maliyetini, sigorta ve vergi kesintilerini hesapladık. Buna göre ortalama olarak hesapladığımız böyle bir çalışanın yıllık brüt maaşı 53.700 TL tutarında olmaktadır. Aynı çalışanın işletmeye yıllık maliyeti ise 63.097,50 TL olarak hesaplanmaktadır. Brüt maaşın personel maliyetine oranı % 85,11, ödenecek gelir vergisinin personel maliyetine oranı % 15,17, işveren sigorta kesintisinin personel maliyetine oranı % 13,19, işveren işsizlik sigortası kesintisinin personel maliyetine oranı % 1,70 olarak hesapladık.

İşletme mali tablolarındaki verilerden hareketle tüm işletme için toplam personel giderleri aşağıdaki gibidir;

Tablo 70 : Değerleme 2017 Yılı Toplam Personel Giderleri

2017 Toplam Personel Giderleri	31.12.2017
Ücret ve benzeri giderler (Hizmet)	126.086.016
Personel giderleri (Satış & pazarlama)	624.278
Ücret ve benzeri giderler (Genel Yönetim)	4.780.742
Toplam	**131.491.036**

2017 yılında işletme toplam personel giderleri 131.491.036 olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin faaliyet konusuyla ilgili doğrudan çalışan personel için 126.086.016 TL tutarında bir gidere katlanılmıştır. Tüm personel ücret giderler içinde bu gider kaleminin payı % 95,89 oranındadır. Genel yönetim personel ücret ve benzer

giderleri için 4.780.742 TL ve Satış pazarlama personel giderleri 624.278 TL tutarında gerçekleşmiştir.

Tüm bu bilgiler ışığında, işletme mali tablolarındaki verilerden ve yukarıda ortalama net maaş bordro hesaplamasındaki oranlardan hareketle, tüm işletme için ilgili bordro kalemleri şöyle olacağı kabul edilecektir;

Tablo 71 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Bordro Varsayımı

L. AŞ. ÖRNEK UYGULAMA 2017 YILI KÜMÜLATİF BORDRO	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
BRÜT ÜCRET	111.907.264,68	9.325.605,39	85,11%
İKRAMİYE, PRİM, FAZLA MESAİ, VB.	-	-	0,00%
SGK MATRAHI	111.907.264,68	9.325.605,39	85,11%
ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	-	-	0,00%
SGK KESİNTİSİ	15.667.017,06	1.305.584,75	11,91%
İŞSİZLİK SİGORT.	1.119.072,65	93.256,05	0,85%
BİR.EM. SİG. (BES) KES.	-	-	0,00%
DİĞER KESİNTİLER	-	-	0,00%
VERGİ MATRAHI	95.121.174,98	7.926.764,58	72,34%
GELİR VERGİSİ	19.951.898,29	1.662.658,19	15,17%
ORT. GELİR VERGİSİ ORANI	0,21		0,00%
DAMGA VERGİSİ	849.376,14	70.781,34	0,65%
NET ÜCRET	74.319.900,55	6.193.325,05	56,52%

Tablo 72 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Maliyetler

L.AŞ ÖRNEK UYGULAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
İŞVEREN SGK KESİNTİSİ	17.345.626,03	1.445.468,84	13,19%
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORT.	2.238.145,29	186.512,11	1,70%
MALİYET	131.491.036,00	10.957.586,33	100,00%

Tablo 73 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri varsayımı

L.AŞ ÖRNEK UYGULAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
ÖDENECEK SSK	36.369.861,02	3.030.821,75	27,66%
ÖDENECEK VERGİ	20.801.274,43	1.733.439,54	15,82%

Uygulamamız için L.AŞ. işletmesinin 2017 yılında personel yıllık net maaş toplamını 74.319.900,55 TL ve aylık net maaşlar ortalamasını 6.193.325,05 TL olarak hesapladık. Aylık net maaş olarak hesapladığımız tutarı, ortalama personel sayısını bölersek, bir personelin ortalama net maaşına ulaşırız.

Varsayımlarımızdan hareketle örnek işletmemizde 2017 yılında tüm çalışanların yıllık brüt ücretleri 111.907.264,68 TL tutarında olmaktadır. Tüm bu çalışanların işletmeye yıllık maliyeti ise 131.491.036 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu tutar, L.AŞ işletmesinin 2017 yılı mali tablolarında yer alan ve yukarıda tabloda verdiğimiz toplam personel giderleri tutarı kadardır. Kümülatif bordromuzda tüm çalışanların brüt maaşlarının personel maliyetine oranı % 85,11, ödenecek gelir vergisinin personel maliyetine oranı % 15,17, işveren sigorta kesintisinin aylık personel maliyetine oranı % 13,19, işveren işsizlik sigortası kesintisinin aylık personel maliyetine oranı % 1,70 olarak hesaplanmaktadır. Bu oranlar yine yukarıda ortalama bir çalışan net maaş tutarından hareketle hesapladığımız örnek bordro oranlarıyla aynıdır.

4.2.4.3. Değerleme Uygulaması İçin Yıllık Personel Maliyetleri – Pozisyon Net Maaşlar Tespiti

Bu bilgiler ışığında örnek uygulamamız için pozisyonlara göre net maaşlar aşağıdaki gibi olacaktır;

Tablo 74 : Değerleme Yılı Pozisyonlara Göre Yıllık Maliyetler ve Net Maaşlar

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	Yıllık Yaklaşık Maliyet	Yıllık Net	Pozisyon Toplam Net	Pozisyon Ortalama Net
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(B)	(C= B * %56,52)	(D= C /12)	(E= D / A)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	1.825.448,67	1.031.759,79	85.979,98	17.196,00
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	730.179,47	412.703,91	34.391,99	17.196,00
Doktor	257	43.530.352,00	24.603.741,29	2.050.311,77	7.977,87
Sağlık Hizmetleri	796,5	54.383.314,94	30.737.932,26	2.561.494,36	3.215,94
Sağlık Destek Hizmetleri	426,5	15.401.402,22	8.705.009,23	725.417,44	1.700,86
İdari Destek Hizmetleri	388	12.024.606,77	6.796.414,47	566.367,87	1.459,71
İdari Kadro	105,5	3.241.799,50	1.832.293,85	152.691,15	1.447,31
İşçiler	12	353.932,44	200.045,76	16.670,48	1.389,21
Toplam / Ortalama	**1992,5**	**131.491.036,00**	**74.319.900,55**	**6.193.325,05**	**3.108,32**

Yukarıda tablo verileri için önkabuller ve özellikli konular önceki yıl hesaplamalarımızla aynı olduğu varsayılmıştır.

2017 yılı için net maaşlar hesaplanırken, bu çalışmada ortalama kabul edilen bordro hesaplamasındaki net maaş – brüt maaş oranı (% 56,52) kullanılmıştır.

Net Maaş Toplamı	74.319.900,55 TL
Brüt Maaş Toplamı	131.491.036,00 TL
Net Maaş / Brüt Maaş Oranı	**56,52%**

4.2.4.4. Değerleme Uygulaması İçin İnsan Kaynakları Maliyetleri Tespiti

İlgili çalışmada, maliyetler esas alınarak her bir poziyonun maliyet içindeki yüzdelik payı hesaplanacak ve İK maliyet kalemleri bu paylara göre pozisyonlara dağıtılacaktır.

Tablo 75 : Değerleme Yılı Pozisyonların Maliyete Göre Yüzdelik Dağılımı

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	Yıllık Yaklaşık Maliyet	Pozisyon % Dağılımı
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(B)	(J)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	1.825.448,67	1,39%
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	730.179,47	0,56%
Doktor	257	43.530.352,00	33,11%
Sağlık Hizmetleri	796,5	54.383.314,94	41,36%
Sağlık Destek Hizmetleri	426,5	15.401.402,22	11,71%
İdari Destek Hizmetleri	388	12.024.606,77	9,14%
İdari Kadro	105,5	3.241.799,50	2,47%
İşçiler	12	353.932,44	0,27%
Toplam	**1992,5**	**131.491.036,00**	**100,00%**

Örnek uygulamamızda hem "yatırım maliyetleri"nde hem de "çalışanlara sağlanan faydalar" ve alt kırılımları için varsayılan tüm tutarların pozisyonlara göre dağılımı, pozisyonların ortalama maliyetlerinin yüzdelik payları dikkate alınarak hesaplandı.

Mevcut bilgiler ve örnek uygulama için varsayımlarımız ışığında, işletmedeki insan kaynağı maliyetlerini çalışmamızda daha önceki bölümde yer verdiğimiz "İnsan Kaynakları Maliyetleri" şemasına göre inceleyeceğiz. Bunun için piyasa koşullarını da dikkate alarak ama kesinlikle işletmenin 2017 yılı mali tablolarında yer alan verilerden hareketle tahmine dayalı maliyet bedellerinin gerçekleştiğini öngöreceğiz.

Buna göre işletmede gerçekleşmiş olduğunu düşündüğümüz 2017 yılı insan kaynakları maliyetleri aşağıdaki gibi olacaktır;

Tablo 76 : Değerleme Yılı Firma İnsan Kaynakları Maliyetleri

Kod	İK Maliyet Kalemleri	Tutar	% Pay	Kişi Başı Yıllık Ort.
	İnsan Kaynakları Maliyetleri	**135.087.227,81**	**102,73%**	**67.797,86**
1	**Yatırım Maliyetleri**	**3.596.191,80**	**2,73%**	**1.804,86**
1.1	**Edinim Maliyetleri**	**1.177.170,83**	**0,90%**	**590,80**
1.1.1	Eleman Arama	513.429,60	0,39%	257,68
1.1.2	Eleman Seçme	242.554,92	0,18%	121,73
1.1.3	İşe Alma, Yerleştirme Ve Uyum Sağlama	421.186,32	0,32%	211,39
1.2	**Geliştirme Maliyetleri**	**1.178.124,13**	**0,90%**	**591,28**
1.2.1	İş Başında Eğitim	125.158,34	0,10%	62,81
1.2.2	İş Dışında Eğitm	1.052.965,79	0,80%	528,46
1.3	**Elde Tutma & Koruma Maliyetleri**	**1.240.896,84**	**0,94%**	**622,78**
1.3.1	Güdüleme Maliyetleri	939.667,99	0,71%	471,60
1.3.2	Koruma Maliyetleri	138.323,73	0,11%	69,42
1.3.3	Ayrılma Maliyetleri	162.905,12	0,12%	81,76
2	**Çalışanlara Sağlanan Faydalar**	**131.491.036,00**	**100,00%**	65.992,99
2.1	**Sağlanan Faydalar**	**108.639.530,21**	**82,62%**	54.524,23
2.1.1	**Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler**	**107.961.014,02**	**82,11%**	54.183,70
2.1.1.1	Asıl esas, normal çıplak kök ücret	97.244.397,43	73,96%	48.805,22
2.1.1.2	Primler	343.975,00	0,26%	172,63
2.1.1.3	Fazla Mesai ücretleri	9.874.043,60	7,51%	4.955,61
2.1.1.4	Yıllık izin ücretleri	498.598,00	0,38%	250,24
2.1.2	**Sosyal Yardımlar**	**678.516,19**	**0,52%**	340,54
2.1.2.1	Konut yardımı	534.130,94	0,41%	268,07
2.1.2.2	Taşıt yardımı	89.236,19	0,07%	44,79
2.1.2.3	Doğum yardımı	22.115,06	0,02%	11,10
2.1.2.4	Evlenme yardımı	33.034,01	0,03%	16,58
2.1.3	**Diğer Sağlanan Faydalar**	-	0,00%	-
2.2	**İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar**	**19.583.771,32**	**14,89%**	9.828,74
2.3	**İşten çıkarma nedeniyle Sağlanan Faydalar**	**3.267.734,47**	2,49%	1.640,02
2.3.1	İhbar tazminatı	57.115,47	0,04%	28,67
2.3.2	Kıdem Tazminatı	3.210.619,00	2,44%	1.611,35

Yukarıdaki tabloda çalışanlara sağlanan toplam faydaların işletmenin mali tablolarından elde ettiğimiz 131.491.036 TL tutarındaki toplam personel giderine eşit olduğu gözden kaçırılmamalıdır. 2017 yılı örnek uygulamamız için insan kaynakları maliyetlerini, her bir gider kalemi için hesapladıktan sonra hesaplamalarımızda kullanılmak üzere pozisyonlara göre yıllık insan kaynakları maliyetlerini

hesaplayabiliriz. Çalışmamızda, maliyetler esas alınarak her bir poziyonun maliyet içindeki yüzdelik payı hesaplanacak ve İK maliyet kalemleri bu paylara göre pozisyonlara dağıtılacaktır.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Çalışanlara sağlanan faydalar, iş esnasında sağlanan faydalar, iş sonrası sağlanan faydalar ve işten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar kalemlerinden oluşmaktadır.

2017 yılı mali tablo verilerinden hareketle L.AŞ. adlı işletmenin çalışanlara sağlanan faydalar kalemlerinin piyasa koşullarını da dikkate alarak aşağıdaki gibi olduğunu varsayıyoruz.

Tablo 77 : Değerleme Yılı Firma Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Kod	İK Maliyet Kalemleri	Tutar	% Pay	Kişi Başı Yıllık Ort.
2	**Çalışanlara Sağlanan Faydalar**	**131.491.036,00**	**100,00%**	65.992,99
2.1	**Sağlanan Faydalar**	**108.639.530,21**	**82,62%**	54.524,23
2.1.1	**Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler**	**107.961.014,02**	**82,11%**	54.183,70
2.1.1.1	Asıl esas, normal çıplak kök ücret	97.244.397,43	73,96%	48.805,22
2.1.1.2	Primler	343.975,00	0,26%	172,63
2.1.1.3	Fazla Mesai ücretleri	9.874.043,60	7,51%	4.955,61
2.1.1.4	Yıllık izin ücretleri	498.598,00	0,38%	250,24
2.1.2	**Sosyal Yardımlar**	**678.516,19**	**0,52%**	340,54
2.1.2.1	Konut yardımı	534.130,94	0,41%	268,07
2.1.2.2	Taşıt yardımı	89.236,19	0,07%	44,79
2.1.2.3	Doğum yardımı	22.115,06	0,02%	11,10
2.1.2.4	Evlenme yardımı	33.034,01	0,03%	16,58
2.1.3	**Diğer Sağlanan Faydalar**	-	0,00%	-
2.2	**İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar**	**19.583.771,32**	**14,89%**	9.828,74
2.3	**İşten çıkarma nedeniyle Sağlanan Faydalar**	**3.267.734,47**	2,49%	1.640,02
2.3.1	İhbar tazminatı	57.115,47	0,04%	28,67
2.3.2	Kıdem Tazminatı	3.210.619,00	2,44%	1.611,35

İş esnasında sağlanan faydalar, ücret & ücret sayılan ödemeler, sosyal yardımlar ve diğer sağlanan faydalar başlıkları altında yer almaktadır.

Tablo 78 : Değerleme Yılı Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Esas Ücret (Asıl, Normal, Çıplak, Kök)	Primler	Fazla Mesai ücretleri	Yıllık İzin Ücretleri	Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler
Kısaltma Ve Formüller	(J)					**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,39%	1.350.013,36	4.775,30	137.078,24	6.921,88	**1.498.788,78**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,56%	540.005,34	1.910,12	54.831,30	2.768,75	**599.515,51**
Doktor	33,11%	32.192.938,61	113.873,56	3.268.820,50	165.061,80	**35.740.694,47**
Sağlık Hizmetleri	41,36%	40.219.264,00	142.264,46	4.083.800,99	206.214,91	**44.651.544,36**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,71%	11.390.130,64	40.289,42	1.156.536,00	58.400,24	**12.645.356,31**
İdari Destek Hizmetleri	9,14%	8.892.816,38	31.455,86	902.962,63	45.595,84	**9.872.830,72**
İdari Kadro	2,47%	2.397.477,79	8.480,41	243.436,13	12.292,51	**2.661.686,85**
İşçiler	0,27%	261.751,28	925,87	26.577,81	1.342,07	**290.597,03**
Toplam	**100,00%**	**97.244.397,43**	**343.975,00**	**9.874.043,60**	**498.598,00**	**107.961.014,02**

Uygulamamızda ücret ve ücret sayılan ödemeler, esas ücret (asıl, normal, çıplak, kök ücret), primler, fazla mesai ücretleri ve yıllık izin ücretlerinden oluşmaktadır. 2017 yılında, ücret & ücret sayılan ödemeler içerisinde esas ücretler % 90,07 payla 97.244.397,43 TL olarak hesaplandı. Fazla mesai ücretlerin toplam ücret ödemeleri içindeki payı % 9,15, primler % 0,32 ve yıllık izin ücretleri % 0,46 oranında gerçekleştiğini hesapladık.

Tablo 79 : Değerleme Yılı Sosyal Yardımlar Dağılımı

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Konut Yardımı	Taşıt Yardımı	Doğum Yardımı	Evlenme Yardımı	Sosyal Yardımlar
Kısaltma Ve Formüller	(J)					**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,39%	7.415,17	1.238,84	307,02	458,60	**9.419,63**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,56%	2.966,07	495,54	122,81	183,44	**3.767,85**
Doktor	33,11%	176.825,04	29.541,81	7.321,23	10.935,97	**224.624,05**
Sağlık Hizmetleri	41,36%	220.910,96	36.907,15	9.146,56	13.662,52	**280.627,19**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,71%	62.562,18	10.452,14	2.590,31	3.869,24	**79.473,86**
İdari Destek Hizmetleri	9,14%	48.845,26	8.160,48	2.022,38	3.020,90	**62.049,02**
İdari Kadro	2,47%	13.168,54	2.200,04	545,23	814,43	**16.728,24**
İşçiler	0,27%	1.437,71	240,20	59,53	88,92	**1.826,35**
Toplam	**100,00%**	**534.130,94**	**89.236,19**	**22.115,06**	**33.034,01**	**678.516,19**

Örnek uygulamamızda sosyal yardımlar konut yardımı, taşıt yardımı, doğum yardımı, evlenme yardımlarıyla sınırlı tutulmuştur. Örnek uygulamamızda çalışanlara ücretlere ek olarak sağlanan sosyal yardımlar arasında % 78,72 payla (534.130,94 TL) konut yardımını ağırlıklı olarak yapıldığı görülmektedir. 89.236,19 TL tutarında hesaplanan taşıt yardımının sosyal yardımlar toplamındaki payı % 13,15 olmuştur. Örnek uygulamamız için işletmemizde doğum yardımı ve evlenme yardımlarının da toplam sosyal yardımlar içindeki payları sırasıyla % 3,26 ve % 4,87 olarak gerçekleştiği hesaplanmıştır.

Tablo 80 : Değerleme Yılı Firma Toplam Sağlanan Faydalar

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Ücret & Ücret Sayılan Ödemeler	Sosyal Yardımlar	Diğer Sağlanan Faydalar	Sağlanan Faydalar
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	1.498.788,78	9.419,63	-	**1.508.208,40**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	599.515,51	3.767,85	-	**603.283,36**
Doktor	33,20%	35.740.694,47	224.624,05	-	**35.965.318,51**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	44.651.544,36	280.627,19	-	**44.932.171,54**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	12.645.356,31	79.473,86	-	**12.724.830,17**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	9.872.830,72	62.049,02	-	**9.934.879,74**
İdari Kadro	2,47%	2.661.686,85	16.728,24	-	**2.678.415,09**
İşçiler	0,27%	290.597,03	1.826,35	-	**292.423,39**
Toplam	**100,00%**	**107.961.014,02**	**678.516,19**	**-**	**108.639.530,21**

Örnek uygulamamızda 2017 yılı için L.AŞ. işletmesinde çalışanlar için iş esnasında, ücret & ücret sayılan ödemeler kalemi altında 107.961.014,02- TL ve sosyal yardımlar kalemi altında 678.516,19.- TL maliyete katlandığını kabul edeceğiz. İşletmenin diğer sağlanan faydalar altında bir maliyeti olmadığını varsayarak iş esnasında çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında katlanılan toplam maliyetin 108.639.530,21 TL olduğunu kabul edeceğiz.

2017 yılı için L.AŞ. işletmesinde ücret ve ücret sayılan ödemelerin çalışanlara sağlanan faydalar içindeki payı % 99,38 oranında gerçekleşmiştir. Ücretler dışında çalışanlara sağlanan sosyal yardımların, 678.516,19 TL tutarı ile toplam sağlanan faydalar içindeki payı sadece % 0,62 olarak hesaplanmıştır. İşletmenin diğer sağlanan

faydalar altında çalışanlarına bir fayda sağladığı bilgisi işletmenin ilgili yıl mali tablolarında rastlanmamış, uygulama için hesaplamalarımızda da bu kalemde bir maliyetin olmadığını varsayılmıştır.

İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar

L.AŞ. işletmesinde çalışanlara normal maaş, ikramiye ve diğer sosyal fayda ödemeleri dışında, emeklilik veya işten ayrılmadan sonraki dönemlerde ödenmek üzere herhangi bir katkı planı da bulunmamaktadır. Fakat biz örnek uygulamamızda 2017 yılı için L.AŞ. işletmesinde 19.583.771,32.- TL tutarında iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar kapsamında bir maliyete katlandığını kabul edeceğiz.

Tablo 81 : Değerleme Yılı İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar	İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar
Kısaltma Ve Formüller	(J)		**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,39%	271.875,33	**271.875,33**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,56%	108.750,13	**108.750,13**
Doktor	33,11%	6.483.243,92	**6.483.243,92**
Sağlık Hizmetleri	41,36%	8.099.642,65	**8.099.642,65**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,71%	2.293.825,86	**2.293.825,86**
İdari Destek Hizmetleri	9,14%	1.790.898,88	**1.790.898,88**
İdari Kadro	2,47%	482.821,20	**482.821,20**
İşçiler	0,27%	52.713,34	**52.713,34**
Toplam	**100,00%**	**19.583.771,32**	**19.583.771,32**

İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar

İşten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar örnek uygulamamızda kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı kalemlerinden oluşacaktır. 2017 yılı kıdem tazminatı karşılığı bedel olarak örneğimizde aynen kullanılmıştır. İhbar tazminatı içinse varsayıma dayalı bir rakam belirlenmiş ve bu haliyle örneğimizde yer almıştır. Buna göre 2017 yılı için L.AŞ. işletmesinde ihbar tazminatı için 57.115,47.- TL ve kıdem

tazminatı içinse 3.210.619,00-TL tutarında işten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar kapsamında çalışanlar için maliyete katlanılmıştır.

Tablo 82 : Değerleme Yılı İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	İhbar tazminatı	Kıdem Tazminatı	İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar
Kısaltma Ve Formüller	(J)			**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,39%	792,92	44.572,01	**45.364,93**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,56%	317,17	17.828,81	**18.145,97**
Doktor	33,11%	18.908,18	1.062.881,39	**1.081.789,57**
Sağlık Hizmetleri	41,36%	23.622,36	1.327.878,38	**1.351.500,74**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,71%	6.689,87	376.056,32	**382.746,19**
İdari Destek Hizmetleri	9,14%	5.223,10	293.605,04	**298.828,14**
İdari Kadro	2,47%	1.408,13	79.155,08	**80.563,21**
İşçiler	0,27%	153,74	8.641,97	**8.795,71**
Toplam	**100,00%**	**57.115,47**	**3.210.619,00**	**3.267.734,47**

Tablo 83 : Değerleme Yılı Çalışanlara Sağlanan Toplam Faydalar Dağılımı

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Sağlanan Faydalar	İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar	İşten Çıkarma Nedeniyle Sağlanan Faydalar	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**(L)**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,19%	1.508.208,40	271.875,33	45.364,93	**1.825.448,67**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,47%	603.283,36	108.750,13	18.145,97	**730.179,47**
Doktor	33,20%	35.965.318,51	6.483.243,92	1.081.789,57	**43.530.352,00**
Sağlık Hizmetleri	41,48%	44.932.171,54	8.099.642,65	1.351.500,74	**54.383.314,94**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,75%	12.724.830,17	2.293.825,86	382.746,19	**15.401.402,22**
İdari Destek Hizmetleri	9,17%	9.934.879,74	1.790.898,88	298.828,14	**12.024.606,77**
İdari Kadro	2,47%	2.678.415,09	482.821,20	80.563,21	**3.241.799,50**
İşçiler	0,27%	292.423,39	52.713,34	8.795,71	**353.932,44**
Toplam	**100,00%**	**108.639.530,21**	**19.583.771,32**	**3.267.734,47**	**131.491.036,00**

Örnek uygulamamız kapsamında 2017 yılı içinde L.AŞ. işletmesinde iş ilişkisi sonrası 19.583.771,32.- TL ve işten çıkarma nedeniyle 3.267.734,47- TL olmak üzere toplamda 131.491.036,00- TL çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında bir maliyete katlanılmıştır.

Yatırım Maliyetleri

Yatırım maliyetleri, işletmelerdeki personel edinim maliyetleri, çalışanların geliştirilmesi için katlanılan maliyetler, personelin elde tutma & koruma maliyetlerinden oluşmaktadır.

2017 yılı mali tablo verilerinden hareketle L.AŞ. adlı işletmenin yatırım maliyetlerinin piyasa koşullarını da dikkate alarak aşağıdaki gibi olduğunu varsayıyoruz.

Tablo 84 : Değerleme Yılı Firma Yatırım Maliyetleri

Kod	İK Maliyet Kalemleri	Tutar	% Pay	Kişi Başı Yıllık Ort.
1	**Yatırım Maliyetleri**	**3.596.191,80**	**2,73%**	**1.804,86**
1.1	**Edinim Maliyetleri**	**1.177.170,83**	**0,90%**	**590,80**
1.1.1	Eleman Arama	513.429,60	0,39%	257,68
1.1.2	Eleman Seçme	242.554,92	0,18%	121,73
1.1.3	İşe Alma, Yerleştirme Ve Uyum Sağlama	421.186,32	0,32%	211,39
1.2	**Geliştirme Maliyetleri**	**1.178.124,13**	**0,90%**	**591,28**
1.2.1	İş Başında Eğitim	125.158,34	0,10%	62,81
1.2.2	İş Dışında Eğitm	1.052.965,79	0,80%	528,46
1.3	**Elde Tutma & Koruma Maliyetleri**	**1.240.896,84**	**0,94%**	**622,78**
1.3.1	Güdüleme Maliyetleri	939.667,99	0,71%	471,60
1.3.2	Koruma Maliyetleri	138.323,73	0,11%	69,42
1.3.3	Ayrılma Maliyetleri	162.905,12	0,12%	81,76

Örnek uygulamamızda tüm yatırım maliyetleri ve alt kırılımları için varsayılan tutarların pozisyonlara göre dağılımı, pozisyonların ortalama maliyetlerinin yüzdelik payları dikkate alınarak hesaplandı.

Tablo 85 : Değerleme Yılı Edinim Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Eleman Arama	Eleman Seçme	İşe Alma, Yerleştirme Ve Uyum Sağlama	Edinim Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,39%	7.127,78	3.367,31	5.847,20	**16.342,29**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,56%	2.851,11	1.346,93	2.338,88	**6.536,92**
Doktor	33,11%	169.971,82	80.298,26	139.434,51	**389.704,59**
Sağlık Hizmetleri	41,36%	212.349,10	100.318,17	174.198,25	**486.865,52**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,71%	60.137,45	28.410,19	49.333,10	**137.880,74**
İdari Destek Hizmetleri	9,14%	46.952,17	22.181,19	38.516,69	**107.650,05**
İdari Kadro	2,47%	12.658,17	5.979,98	10.383,99	**29.022,14**
İşçiler	0,27%	1.381,99	652,88	1.133,70	**3.168,57**
Toplam	**100,00%**	**513.429,60**	**242.554,92**	**421.186,32**	**1.177.170,83**

Edinim maliyetleri boş olan veya yeni bir poziyon için eleman arama, eleman seçme, işe alma, iş yerleştirme ve uyum sağlama süreçlerinde personelin edinimi için katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır.

Örnek uygulamamız için L.AŞ. işletmesinde 2017 yılında 1.177.170,83 TL tutarında toplam edinim maliyetleri gerçekleştiği görülmektedir. Toplam edinim maliyetleri içerisinde % 43,62 payla ve toplamda 513.429,60 TL tutarında eleman arama maliyetleri gerçekleştiği hesaplanmaktadır. İşe alma, yerleştirme ve bu personellerin uyum sağlması için katlanılan maliyet 421.186,32 TL olup toplam edinim maliyetleri içersindeki oranı % 35,78'dir. Bu dönemde eleman seçme maliyetleri 242.554,92 TL tutarındadır.

Eleman arama kapsamında, ilan, reklam, işçi bulma acenteleri komisyonları, seyahat ve tanıtım giderleri vb. edinim maliyetleri yer almaktadır. Seçme maliyetleri iş başvurusu yapan kişilerle yapılan görüşmeler, testler ve başvuru işlemlerine ilişkin yönetimle ilgili maliyetlerden oluşmaktadır. İşe alma, yerleştirme ve uyum sağlama maliyetleri, kişinin işe alınması, işletmede yapacağı işe yerleştirilmesi için katlanılan maliyetlerdir.

Tablo 86 : Değerleme Yılı Geliştirme Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	İş Başında Eğitim	İş Dışında Eğitm	Geliştirme Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)			**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,39%	1.737,53	14.617,99	**16.355,53**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,56%	695,01	5.847,20	**6.542,21**
Doktor	33,11%	41.433,90	348.586,28	**390.020,18**
Sağlık Hizmetleri	41,36%	51.764,18	435.495,62	**487.259,80**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,71%	14.659,66	123.332,74	**137.992,40**
İdari Destek Hizmetleri	9,14%	11.445,49	96.291,73	**107.737,23**
İdari Kadro	2,47%	3.085,67	25.959,97	**29.045,65**
İşçiler	0,27%	336,89	2.834,25	**3.171,14**
Toplam	**100,00%**	**125.158,34**	**1.052.965,79**	**1.178.124,13**

Geliştirme maliyetleri, iş başında ve iş dışında eğitim kalemlerinden oluşmaktadır. İşletme verimliliğini artırmak için farklı düzeylerde çalışanların eğitilmesi için katlanılan işbaşında mesleki eğitim, hizmet içi eğitim ve iş dışında eğitim maliyetlerini içermektedir. Tablodan 2017 ylı içerisinde toplam 1.178.124,13 TL tutarında geliştirme maliyetine katlanıldığı ve bunun 1.052.965,79 TL tutarının iş dışında eğitim maliyeti olduğu görülmektedir.

Tablo 87 : Değerleme Yılı Elde Tutma & Koruma Maliyetlerinin Pozisyonlara Göre Dağılımı

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Güdüleme Maliyetleri	Koruma Maliyetleri	Ayrılma Maliyetleri	Elde Tutma & Koruma Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**TOPLAM**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,39%	13.045,11	1.920,30	2.261,56	**17.226,99**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,56%	5.218,05	768,12	904,62	**6.890,79**
Doktor	33,11%	311.078,84	45.792,33	53.930,04	**410.801,21**
Sağlık Hizmetleri	41,36%	388.636,84	57.209,25	67.375,85	**513.221,93**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,71%	110.062,29	16.201,71	19.080,90	**145.344,90**
İdari Destek Hizmetleri	9,14%	85.930,86	12.649,44	14.897,37	**113.477,67**
İdari Kadro	2,47%	23.166,71	3.410,25	4.016,29	**30.593,25**
İşçiler	0,27%	2.529,29	372,32	438,49	**3.340,10**
Toplam	**100,00%**	**939.667,99**	**138.323,73**	**162.905,12**	**1.240.896,86**

Elde tutma ve koruma maliyetleri, çalışanın motivasyonu ve güdülenmesi için katlanılan maliyetler ile personelin korunması, işte sürekliliğinin sağlanması ve elde tutulması için katlanılan maliyet kalemlerinden oluşmaktadır.

İşletmenin, çalışanları motive etmek amacıyla katlandığı, ücrete doğrudan yansıyan maliyetler dışında her türlü maliyet güdüleme maliyetleri olarak değerlendirilmiştir. Çalışanların fiziki olarak güvenli bir ortamda çalışabilmeleri için katlanılan iş güvenliği maliyetleri de dahil olmak üzere tüm maliyetleri koruma maliyetleri altında yer aldığı kabul edilmiştir. Çalışanın ayrılmadan önceki verim kaybı, ayrılma nedeniyle katlanılan idari ve yönetimsel maliyetler ise ayrılma maliyetleri olarak değerlendirilmiştir.

Örnek uygulamamız için 2017 yılında toplam 1.240.896,86 TL tutarında elde tutma ve koruma maliyetlerine katlanıldığı hesaplanmıştır. Bu dönemde çalışanların motivasyonu ve elde tutulması için katlanılan güdüleme maliyetleri toplamı 939.667,99 TL tutarında gerçekleşmiştir. Güdüleme maliyetlerinin elde tutma ve koruma maliyetleri içerisinde aldığı pay % 75,72 oranındadır. Koruma maliyetleri için aynı dönemde 138.323,73 TL ve ayrılma maliyetleri için ise 162.905,12 TL bir maliyete katlanılmıştır.

Tablo 88 : Değerleme Yılı Firma Toplam Yatırım Maliyetleri

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Edinim Maliyetleri	Geliştirme Maliyetleri	Elde Tutma & Koruma Maliyetleri	Yatırım Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**(K)**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,39%	16.342,29	16.355,53	17.226,98	**49.924,80**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,56%	6.536,92	6.542,21	6.890,79	**19.969,92**
Doktor	33,11%	389.704,59	390.020,18	410.801,21	**1.190.525,98**
Sağlık Hizmetleri	41,36%	486.865,52	487.259,80	513.221,93	**1.487.347,26**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,71%	137.880,74	137.992,40	145.344,90	**421.218,04**
İdari Destek Hizmetleri	9,14%	107.650,05	107.737,23	113.477,67	**328.864,94**
İdari Kadro	2,47%	29.022,14	29.045,65	30.593,25	**88.661,05**
İşçiler	0,27%	3.168,57	3.171,14	3.340,10	**9.679,82**
Toplam	**100,00%**	**1.177.170,83**	**1.178.124,13**	**1.240.896,84**	**3.596.191,80**

Örnek uygulamamızda 2017 yılı için L.AŞ. işletmesinde edinim maliyetlerinin 1.177.170,83.- TL, geliştirme maliyetleri 1.178.124,13.- TL ve elde tutma – koruma maliyetleri 1.240.896,84. TL ve toplam yatırım maliyetinin 3.596.191,80 TL olduğunu kabul edeceğiz.

4.2.5. Değerleme Uygulaması İnsan Kaynağı Değeri Hesaplamasında Kullanılan Kavramlar ve Hesaplamalar

4.2.5.1. İK Primi

Uygulamız için en önemli kavramlardan biri **"İK primi"** olarak adlandırdığımız kavram ve hesaplamadır. Çalışanların sahip olduğu eğitim, beceri, tecrübe, yetkinlikler gibi bulundukları pozisyon için değerli olan ve işletmenin bu nedenle ödemeye razı olduğu ücret ve ücret benzerlerinin "geçimlik ücret seviyesi" üstünde kalan kısmını, İK primi olarak isimlendireceğiz. Kavram için en önemli unsur çalışanın eline geçen, harcanabilir net ücrettir.

Tüm varsayımlarımız altında ve elimizdeki verileri ışığında 2017 yılı L.AŞ. işletmesi için "İnsan Kaynağı Primi" aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 89 : Değerleme Yılı Firma İnsan Kaynağı Primi

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	Yıllık Net	Yıllık Açlık Sınırı (Pozisyon Toplamı)	İK Primi
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(C)	(F = A*1.608 TL*12)	(G= F<C;C-F)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	1.031.759,79	96.480,00	**935.279,79**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	412.703,91	38.592,00	**374.111,91**
Doktor	257	24.603.741,29	4.959.072,00	**19.644.669,29**
Sağlık Hizmetleri	797	30.737.932,26	15.369.264,00	**15.368.668,26**
Sağlık Destek Hizmetleri	426,5	8.705.009,23	8.229.744,00	**475.265,23**
İdari Destek Hizmetleri	388,0	6.796.414,47	7.486.848,00	-
İdari Kadro	105,5	1.832.293,85	2.035.728,00	-
İşçiler	12	200.045,76	231.552,00	-
Toplam	**1.992,5**	**74.319.900,55**	**38.447.280,00**	**36.797.994,48**

Uygulamamız için 2017 yılında İK primini 36.797.994,48 TL tutarında hesapladık. 2017 yılında işletmede istihdam edilen ortalama personelin (1.992,5 kişi) yıllık olarak net elde ettikleri gelir 74.319.900,55 TL'dir. Pozisyonlara göre personel sayıları dikkate alınarak 2017 yılında pozisyonlara göre yıllık açlık sınırı ise 38.447.280 TL hesaplanmaktadır. Hesaplarımızdaki varsayımlar altında her bir pozisyonun elde ettiği yıllık net gelirden, o pozisyon için geçerli olan yıllık açlık sınırı tutarı düşülmesiyle elde edilen pozitif (artı) değer İK primini vermektedir. Buna göre 2017 yılında oluşan toplam İK primi 36.797.994,48 TL olarak gerçekleştiği görülmektedir.

İK primi hesaplaması için hesaplamaya konu olan tüm personelin ilgili yılda tam bir yıl çalıştığı kabul edilmiştir. Yine aynı şekilde hesaplama için "geçimlik ücret düzeyi" olarak 2017 yılı açıklanan "açlık sınırı" kabul edilmiştir. Buna göre yukarıdaki hesaplamalardan "işçiler", "idari kadro"daki personel ve "idari destek hizmetleri"ndeki çalışanların elde ettiği toplam net ücret ve ücret bezerleri, yıllık açlık sınırının altında kaldığı görülmektedir. Bu nedenle bu kadrolar için ilgili cari dönemde İK priminden bahsetmek söz konusu değildir.

4.2.5.2. Açlık Sınırı (Geçimlik Ücret Düzeyi)

Uygulamamıza konu olan ve "geçimlik ücret düzeyi" yerine hesaplamamızda kullandığımız bir diğer önemli kavram "açlık sınırı" kavramıdır. TÜRK-İŞ Araştırmasının Aralık 2017 ayı sonucuna göre dört kişilik bir ailenin sağlıklı, dengeli ve yeterli beslenebilmesi için yapması gereken aylık gıda harcaması tutarı (açlık sınırı) 1.608 TL'dir (Türk-İş, Aralık 2017 Açlık ve Yoksulluk Sınırı, 2018).

4.2.5.3. Personel Devir Oranı ve Ortalama Çalışma Süresi

Türkiye İnsan Yönetim Derneği (PERYÖN) tarafından yürütülen, Deloitte Türkiye olarak değerlendirilen "PERYÖN 2016 Çalışan Devir Oranı Araştırması"nda hizmet ve eğitim sektörlerinde 2016 devir oranı % 20 olarak ölçülmüştür (PERYÖN 2016 Yılı Çalışan Devir Oranı, 2017). Çalışmamızda hizmet sektöründe faaliyette bulunan L.AŞ. işletmesinin 2017 yılı için personel devir oranını % 25 olarak kabul edeceğiz. Personel devir oranını 1'e bölünmesiyle ortalama çalışma süresi bilgisine

ulaşacağız. Yine uygulamamızda hesaplamada kolaylık olması açısından çalışanın işletmeye devamlılık oranını 100 olarak kabul edeceğiz.

Çalışmamızın önceki sayfalarında 2017 yılı İK primini hesaplamıştık. Bu tutar en basit anlatımıyla her bir çalışanın elde ttiği ve açlık sınırının üstünde kalan net tutarı ifade ediyordu. Hesaplanan bu tutarı her bir çalışan veya pozisyon için "net ortalama çalışma süresi"yle çarparsak, çalışanlara sağlanan net fayda üzerinden İK değerini hesaplamış olacağız.

Tablo 90 : Değerleme Yılı Çalışanlara Sağlanan Fayda Üzerinden İK Değeri

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	İK Primi	Ortalama Çalışma Süresi (Personel Devir Hızı % 25)	Ç.S. Net Fayda üzerinden İK Toplam Değeri
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(G= F<C;C-F)	(H= 1 / %25)	(I = G*H)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	935.279,79	4,00	**3.741.119,15**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	374.111,91	4,00	**1.496.447,66**
Doktor	257	19.644.669,29	4,00	**78.578.677,16**
Sağlık Hizmetleri	797	15.368.668,26	4,00	**61.474.673,05**
Sağlık Destek Hizmetleri	426,5	475.265,23	4,00	**1.901.060,90**
İdari Destek Hizmetleri	388,0	-	4,00	-
İdari Kadro	105,5	-	4,00	-
İşçiler	12	-	4,00	-
Toplam	**1.992,5**	**36.797.994,48**		**147.191.977,92**

Türkiye İnsan Yönetim Derneği (PERYÖN) tarafından yürütülen, Deloitte Türkiye tarafından 2016 yılı için % 20 olarak ölçülen ve bizim değerleme yılı için çalışmamızda % 25 olarak kabul ettiğimiz, hizmet ve eğitim sektörleri devir oranının 1'e bölünmesiyle ortalama çalışma süresine ulaşmış oluyoruz. Hesaplanan bu süreyi yine hesaplamada kolaylık olsun diye % 100 olarak kabul ettiğimiz işletme çalışanları devamlılık oranına çarparsak "net ortalama çalışma süresine" ulaşmış olacağız. Tüm hesaplamalar ışığında L.AŞ. işletmesi için çalışanlara sağlanan net faydalar üzerinden İK değeri 147.191.977,92.- TL olarak hesaplanacaktır.

Tablo 91 : Değerleme Yılı Firma Toplam İK Değeri

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	Ç.S. Net Fayda üzerinden İK Toplam Değeri	Yatırım Maliyetleri	Toplam İK Değeri
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(I = G*H)	(K)	(M)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	3.741.119,15	49.924,80	**3.791.043,95**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	1.496.447,66	19.969,92	**1.516.417,58**
Doktor	257	78.578.677,16	1.190.525,98	**79.769.203,15**
Sağlık Hizmetleri	797	61.474.673,05	1.487.347,26	**62.962.020,30**
Sağlık Destek Hizmetleri	426,5	1.901.060,90	421.218,04	**2.322.278,94**
İdari Destek Hizmetleri	388,0	-	328.864,94	**328.864,94**
İdari Kadro	105,5	-	88.661,05	**88.661,05**
İşçiler	12	-	9.679,82	**9.679,82**
Toplam	**1.992,5**	**147.191.977,92**	**3.596.191,80**	**150.788.169,73**

Çalışmamızın önceki sayfalarında 2017 yılı için varsayımlarımızdan hareketle yatırım maliyetlerini hesaplamıştık. Toplam insan kaynağı değeri, yatırım maliyeti ve Ç.S. Net Fayda üzerinden hesaplanan İK değerinin toplamı kadar olacaktır. Buna göre 2017 yılı için L.AŞ. için toplam İK değerini 150.788.169,73.-TL olarak hesaplayacağız.

4.2.5.4. İK Amortismanı

İnsan kaynağı amortismanını hesaplamasının "Yatırım Maliyeti Amortismanı" ve "İK Prim Değeri Amortismanı" olarak iki farklı boyutu bulunmaktadır.

Yatırım maliyetini amortismanında çalışanların ortalama net çalışma süreleri dikkate alınarak ilgili yıl amortismanı hesaplanır. Buna göre 2017 yılı için 899.047,95-TL tutarında yatırım maliyeti amortismanı söz konusudur.

Tablo 92 : Değerleme Yılı Firma Toplam İK Amortismanı

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	İK Prim Değeri Amortisman	Yatırım Maliyeti Amortismanı	Toplam İK Amortismanı
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(N=I*1/H)	(O=K*1/H)	(P = N+O)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	935.279,79	12.481,20	**947.760,99**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	374.111,91	4.992,48	**379.104,39**
Doktor	257	19.644.669,29	297.631,50	**19.942.300,79**
Sağlık Hizmetleri	797	15.368.668,26	371.836,81	**15.740.505,08**
Sağlık Destek Hizmetleri	426,5	475.265,23	105.304,51	**580.569,74**
İdari Destek Hizmetleri	388,0	-	82.216,24	**82.216,24**
İdari Kadro	105,5	-	22.165,26	**22.165,26**
İşçiler	12	-	2.419,95	**2.419,95**
Toplam	**1.992,5**	**36.797.994,48**	**899.047,95**	**37.697.042,43**

İK Prim değeri amortisman hesaplamasının ise daha özel bir durumu vardır. İK prim değeri aynı zamanda ilgili yıldaki çalışana sağlanan net fayda üzerinden İK değeri amortismanın tutarıyla aynı değer ve tutara sahiptir. Bu, aynı zamanda kabullerimiz ve varsayımlarımız için mantiki doğal bir sonuçtur. İşletme açısından İK değeri, bir anlamıyla İK priminin daha büyük ölçekte ifade edilen gölgesi niteliğindedir. Bir başka ifadeyle İK primi, işletme İK değerinin özünü oluşturmaktadır. İşletmenin yarını ve bugünü arasındaki ilişki bu öz sayesinde kurulabilmektedir.

Cari dönem içinde çalışanlara, sahip oldukları nitelik ve işletmeye kattıkları değer ölçüsünde İK primi olarak ifade edilen bir fayda sağlanmaktadır. Bu fayda aynı cari dönemde çalışanlar tarafından tüketilmektedir. Bu anlamıyla da İK primini, İK değerinin cari dönemdeki amortismanı olarak değerlendirmek çok doğru bir yaklaşım olacaktır.

Bu bilgiler ve hesaplamalar ışığında L.AŞ. işletmesi için 2017 yılında 36.797.994,48.- TL si İK prim değeri amortismanı ve 899.047,95.- TL'si yatırım maliyeti amortismanı olmak üzere toplam 37.697.042,43.-TL tutarında İK amortismanı gerçekleşmiştir.

4.2.6. Değerleme Uygulaması Muhasebe Yevmiye Kayıtları

Uygulamamız için muhasebe kayıtlarına geçmeden önce varsayımlarımızdan hareketle hesapladığımız 2017 yılı tüm personel kümülatif bordro rakamlarını tekrar hatırlayalım;

Tablo 93 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Bordro Varsayımı

L. AŞ. ÖRNEK UYGULAMA 2017 YILI KÜMÜLATİF BORDRO	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
BRÜT ÜCRET	111.907.264,68	9.325.605,39	85,11%
İKRAMİYE, PRİM, FAZLA MESAİ, VB.	-	-	0,00%
SGK MATRAHI	111.907.264,68	9.325.605,39	85,11%
ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	-	-	0,00%
SGK KESİNTİSİ	15.667.017,06	1.305.584,75	11,91%
İŞSİZLİK SİGORT.	1.119.072,65	93.256,05	0,85%
BİR.EM. SİG. (BES) KES.	-	-	0,00%
DİĞER KESİNTİLER	-	-	0,00%
VERGİ MATRAHI	95.121.174,98	7.926.764,58	72,34%
GELİR VERGİSİ	19.951.898,29	1.662.658,19	15,17%
ORT. GELİR VERGİSİ ORANI	0,21		0,00%
DAMGA VERGİSİ	849.376,14	70.781,34	0,65%
NET ÜCRET	74.319.900,55	6.193.325,05	56,52%

Tablo 94 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Maliyetler

L.AŞ ÖRNEK UYGULAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
İŞVEREN SGK KESİNTİSİ	17.345.626,03	1.445.468,84	13,19%
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORT.	2.238.145,29	186.512,11	1,70%
MALİYET	131.491.036,00	10.957.586,33	100,00%

Tablo 95 : Değerleme Yılı (2017) Tüm Personel Kümülatif Vergi Ve Sigorta Yükümlülükleri varsayımı

L.AŞ ÖRNEK UYGULAMA	YILLIK TUTAR	AYLIK ORTALAMA	MALİYET BAZLI ORANLAR
ÖDENECEK SSK	36.369.861,02	3.030.821,75	27,66%
ÖDENECEK VERGİ	20.801.274,43	1.733.439,54	15,82%

4.2.6.1. Değerleme Uygulaması Personel Bordrosu Muhasebe Kaydı

Biz örnek uygulamamızda, yıllık kümülatif bordro tutarlarını tek bir dönemmiş gibi ele alacağız. Buna göre örnek muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır;

740 / 760 / 770	İK Prim Değeri Amortisman Gideri	36.797.994,48 TL	
740 / 760 / 770	Ücret ve Benzeri Giderler	94.693.041,52 TL	
335	Personel Ücret Tahakkukları		74.319.900,55 TL
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		20.801.274,43 TL
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes. Hesabı		36.369.861,02 TL

2017 Yılı Personel Yıllık Maliyetleri Kaydı

Muhasebe kaydımızda 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı ile 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı toplamı 57.171.135,45.-TL olacaktır. Yine 335 Personele Borçlar Hesabına, bir yıllık toplam bedel olan 74.319.900,55.- TL işlenmiş olmalıdır. Her üç hesapta bulunan tutarların aylık olarak kayıt altına alındığı ve takip eden dönemlerde ödendiği unutulmamalıdır.

Uygulamamız için asıl önemli olan ve mevcut muhasebe ilke ve standartlarına göre bir anlamıyla farklılık getirilen nokta "İK Primi Amortisman Gideri" ile ilgili hesaplama ve bu tutarın ayrı bir hesapta kayıt altına alınmasıdır. Bu kayıt sistemine göre L.AŞ. işletmesi 2017 yılında toplam 131.491.036,00.- TL toplam personel maliyetine katlanmıştır. Bu tutar mevcut muhasebe standartlarına göre hazırlanmış mali tablo verileriyle aynıdır. Uygulamamızdaki farklılık, hesaplanan 36.797.994,48.- TL tutarındaki İK priminin ayrı bir hesapta kayıt altına alınması ve takip edilmesidir. Buna göre L.AŞ. işletmesinin 2017 yılında 94.693.041,52.- TL tutarında net personel istihdam etme maliyetine katlandığını; istihdam ettiği personelin niteliklerine ve işletme için yarattığı katma değerleri dikkate alarak ise 36.797.994,48.- TL tutarında İK primi amortismanı adıyla ek bir maliyete razı olduğunu ve toplamda 131.491.036,00.-TL tutarında personel maliyeti gerçekleştiği söylenebilir.

4.2.6.2. Değerleme Uygulaması İK Yatırım Maliyeti Muhasebe Kaydı

Uygulamamız için İK yatırım maliyeti muhasebe kayıtlarına geçmeden önce varsayımlarımızdan hareketle hesapladığımız 2017 yılı L.AŞ. şirketi yatırım maliyetleri rakamlarını tekrar hatırlayalım;

Tablo 96 : Değerleme Yılı Firma Toplam Yatırım Maliyetleri

Pozisyonlar	Pozisyon % Dağılımı	Edinim Maliyetleri	Geliştirme Maliyetleri	Elde Tutma & Koruma Maliyetleri	Yatırım Maliyetleri
Kısaltma Ve Formüller	(J)				**(K)**
Doktor (Kilit Yönetici)	1,39%	16.342,29	16.355,53	17.226,98	**49.924,80**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	0,56%	6.536,92	6.542,21	6.890,79	**19.969,92**
Doktor	33,11%	389.704,59	390.020,18	410.801,21	**1.190.525,98**
Sağlık Hizmetleri	41,36%	486.865,52	487.259,80	513.221,93	**1.487.347,26**
Sağlık Destek Hizmetleri	11,71%	137.880,74	137.992,40	145.344,90	**421.218,04**
İdari Destek Hizmetleri	9,14%	107.650,05	107.737,23	113.477,67	**328.864,94**
İdari Kadro	2,47%	29.022,14	29.045,65	30.593,25	**88.661,05**
İşçiler	0,27%	3.168,57	3.171,14	3.340,10	**9.679,82**
Toplam	**100,00%**	**1.177.170,83**	**1.178.124,13**	**1.240.896,84**	**3.596.191,80**

Muhasebe ilke ve standartlarına göre gerek personel edinimi, gerek geliştirmesi gerekse elde tutma ve koruma maliyetleri adı altında katlanılan her türlü gider ve harcama ilgili dönemde bir maliyet ve gider olarak değerlendirilir. Bu ilke ve standartlara göre bu maliyetlerin bir yatırım olarak kayıt altına alınması mümkün değildir. İnsan kaynakları muhasebesi kapsamında yapılan tüm çalışma ve değerlendirmelerde ise bu giderlerin yatırım maliyeti olarak değerlendirilmesi ve "yararlanma süreleri" dikkate alınarak amorti edilmesi genel bir kabül olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Uygulamamızda yatırım maliyetleri adı altında sınıflandırdığımız tüm harcama ve gider kalemleri, gerek tarihi maliyet modelinin ve gerekse yenileme maliyeti modellerinin merkezinde yer almaktadır.

Uygulamamızda İK yatırım maliyeti olarak hesapladığımız 2017 tutarları için aşağıdaki şekilde bir muhasebe kaydı yapılmasını tercih ediyoruz.

265	İK Yatırım Maliyeti	3.596.191,80 TL	
102	Bankalar		3.596.191,80 TL

2017 Yılı Yatırım Maliyetleri & Ödenmesi Kaydı

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve bir yıldan daha uzun bir süre elde tutulmak amacıyla alınan varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar kavramıyla anlatılır. İşletmelerde insan kaynağına yapılan yatırımların fiziksel bir varlığı olmayan ve ilgili mali yılda tüketilmeyeceği varsayımı altında bu bedellerin maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi doğaldır. Önceki bölümde bahsedildiği gibi tek düzen hesap planına göre bu ana hesabın bir alt hesabı olarak 265 hesabın kullanılması öneriyoruz.

2016 yılında İK yatırım maliyeti 2.964.597,07 TL gerçekleşmişti. Buna göre 2016 ve 2017 yılı İK yatırım maliyeti toplamı 6.560.788,87 TL tutarındadır.

Tablo 97 : Firma Yıllar İtibariyle Birikmiş Toplam Yatırım Maliyetleri

Yıl	Yatırım Maliyetleri
2016	2.964.597,07
2017	3.596.191,80
Toplam	**6.560.788,87**

4.2.6.3. Değerleme Uygulaması İnsan Kaynağı Yatırım Maliyeti Amortismanı Muhasebe Kaydı

İnsan kaynağı yatırım maliyetini oluşturan; personelin edinimi, geliştirilmesi, elde tutulma ve korunması için katlanılan tüm maliyetleri, çalışanların ortalama net çalışma süreleri dikkate alınarak amorti edilmelidir.

Tablo 98 : Firma Yıllar İtibariyle Birikmiş Toplam Yatırım Maliyetleri Amortismanı

Yıl	Yatırım Maliyetleri	Yatırım Maliyeti Cari Dönem Amortisman Oranı	Önceki Dönem Birikmiş Amortisman	Amortisman Yıl Sayısı	Toplam Amortisman	Dönem Amortismanı
2016	2.964.597,07	25%	592.919,41	2	1.482.298,53	889.379,12
2017	3.596.191,80	25%	-	1	899.047,95	899.047,95
Toplam	**6.560.788,87**	**25%**	**-**		**2.381.346,48**	**1.788.427,07**

İlgili mali dönem sonunda ise, 7/A seçeneğindeki fonksiyon hesapları borçlandırılırken, 268 Birikmiş Amortisman Hesabının alacaklandırılması yoluyla insan kaynakları yatırımıyla ilgili olarak 265 No'lu hesapta aktifleştirilen giderler amorti edilecektir. Buna göre ilgili amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

---------- / ----------

740 / 760 / 770 İK Yatırım Mal. Amortisman Gideri 1.788.427,07 TL

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı 1.788.427,07 TL

2017 Yılı İK Yatırım Maliyeti Dönem Amortisman Kaydı

---------- / ----------

4.2.6.4. Değerleme Yılı İnsan Kaynağı Prim Değeri Muhasebe Kaydı

Çalışmamızın önceki sayfalarında hesaplamış olduğumuz İK primini ve bu prim üzerinden elde ettiğimiz "çalışanlara sağlanan net fayda üzerinden İK değeri" kavramlarını tekrar hatırlayalım. İK primi, en yalın ifadesiyle her bir çalışanın çalışmasının karşılığı olarak elde ettiği ve açlık sınırının üstünde kalan net tutarı anlatır. Hesaplanan bu tutarı, her bir çalışan veya pozisyon için "net ortalama çalışma süresi"yle çarparsak, çalışanlara sağlanan net fayda üzerinden İK değerini hesaplamış olacağız.

Tablo 99 : Değerleme Yılı Çalışanlara Sağlanan Fayda Üzerinden İK Değeri

Pozisyonlar	Ortalama Personel Sayısı	İK Primi	Ortalama Çalışma Süresi (Personel Devir Hızı % 25)	Ç.S. Net Fayda üzerinden İK Toplam Değeri
Kısaltma Ve Formüller	(A)	(G= F<C;C-F)	(H= 1 / %25)	(I = G*H)
Doktor (Kilit Yönetici)	5	935.279,79	4,00	**3.741.119,15**
İdari Kadro (Kilit Yönetici)	2	374.111,91	4,00	**1.496.447,66**
Doktor	257	19.644.669,29	4,00	**78.578.677,16**
Sağlık Hizmetleri	797	15.368.668,26	4,00	**61.474.673,05**
Sağlık Destek Hizmetleri	426,5	475.265,23	4,00	**1.901.060,90**
İdari Destek Hizmetleri	388,0	-	4,00	-
İdari Kadro	105,5	-	4,00	-
İşçiler	12	-	4,00	-
Toplam	**1.992,5**	**36.797.994,48**		**147.191.977,92**

Örnek uygulamamız için varsayımlarımızdan hareketle İK prim değerinin her mali dönemde çalışanlara sağlanan faydalarda yaşanan değişmelere bağlı olarak doğal olarak değerlendiğini söyleyebiliriz. 2016 yılında örnek uygulamamız için hesaplanan çalışanlara sağlanan net fayda üzerinden İK değeri 141.237.038,22 TL olarak hesaplanmıştı. 2017 yılında bu tutar 5.954.939,71 TL artarak 147.191.977,92 TL ye yükselmiştir. Yevmiye kaydı olarak çalışanlara sağlanan net fayda üzerinden İK değeri fark tutarının kayıtlara alınması yeterli olacaktır.

Tablo 100 : Cari Dönem Ç.S. Net Fayda Üzerinden Düzeltme İK Değeri

Yıl	Cari Dönem Ç.S. Net Fayda ÜzerindenİK Toplam Değeri	Önceki Dönem Ç.S. Net Fayda ÜzerindenİK Toplam Değeri	Cari Dönem Ç.S. Net Fayda Üzerinden Düzeltme İK Değeri
2017	147.191.977,92	141.237.038,22	5.954.939,71
Toplam	**147.191.977,92**	**141.237.038,22**	**5.954.939,71**

Hesapladığımız çalışana sağlanan net fayda üzerinden İK değeri tutarı için aşağıdaki şekilde bir muhasebe kaydı yapılmasının uygun olacağını düşünüyoruz:

265	İK Prim Değeri	5.954.939,71 TL	
	555 İK Sermayesi İK Prim Değeri		5.954.939,71 TL

2017 Yılı İK Prim Değeri Kaydı

İnsan kaynağı değerinin maddi olmayan duran varlık olarak tek düzen hesap planında 265 numaralı bir hesapta takip edilmesi düşüncemizi İK yatırım tutarını aktifleştirirken değinmiştik. Aynı şekilde çalışana sağlanan net fayda üzerinden İK değeri de 265 hesapta aktifleştirilmelidir. Hesaplanan İK primi değeri aynı zamanda işletmenin insan sermayesini ifade ettiğinden hareketle, kaydın alacak kısmında oluşturulacak 555 İK Sermayesi İK primi Değeri hesabı altında bir sermaye hesabının kullanılmasını öneriyoruz.

Cari dönem içinde çalışanlara, sahip oldukları nitelik ve işletmeye kattıkları değer ölçüsünde İK primi olarak ifade edilen bir fayda sağlanmaktadır. Bu fayda aynı cari dönemde çalışanlar tarafından tüketilmektedir. Bu anlamıyla da İK primi, İK değerinin cari dönemdeki amortismanı olarak değerlendirmelidir.

4.2.6.5. Değerleme Uygulaması Muhasebe Büyük Defter Kayıtları

Uygulamamız için yevmiye kayıtlarında kullandığımız tüm hesapların büyük defter kayıtlarını (defteri kebir kayıtları) oluşturalım.

B	**102 Bankalar**	**A**
	Devir	2.964.597,07 TL
		3.596.191,80 TL
- TL		**6.560.788,87 TL**

B	265 İK Prim Değeri	A
Devir	141.237.038,22 TL	
	5.954.939,71 TL	
	147.191.977,92 TL	**- TL**

B	265 İK Yatırım Maliyeti	A
Devir	2.964.597,07 TL	
	3.596.191,80 TL	
	6.560.788,87 TL	**- TL**

B	268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	A
	Devir	592.919,41 TL
		1.788.427,07 TL
	- TL	**2.381.346,48 TL**

B	335 Personele Borçlar Hesabı	A
		74.319.900,55 TL
	- TL	
	- TL	**74.319.900,55 TL**

B	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	A
	- TL	20.801.274,43 TL
	- TL	**20.801.274,43 TL**

B	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes. Hesabı	A
	- TL	36.369.861,02 TL
	- TL	**36.369.861,02 TL**

B	555 İK Sermayesi İK Prim Değeri	A
	Devir	141.237.038,22 TL
		5.954.939,71 TL
	- TL	**147.191.977,92 TL**

B	740 / 760 / 770 İK Yatırım Mal. Amor. Gideri	A
1.788.427,07 TL		- TL
1.788.427,07 TL		**- TL**

B	740 / 760 / 770 İK Primi Amortisman Gideri	A
36.797.994,48 TL		- TL
36.797.994,48 TL		**- TL**

B	740 / 760 / 770 Ücret ve Benzeri Giderler	A
94.693.041,52 TL		- TL
94.693.041,52 TL		**- TL**

Büyük defterleri düzenledikten sonra geçiçi mizanımız şu şekilde olacaktır;

Tablo 101 : Değerleme Yılı 2017 Yılı Firma Geçiçi Mizan

Sıra No	HESAP İSMİ	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
1	265 İK PRİM DEĞERİ	147.191.978		147.191.978	
2	265 İK YATIRIM MALİYETİ	6.560.789		6.560.789	
3	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		2.381.346		2.381.346
4	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		74.319.901		74.319.901
5	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		20.801.274		20.801.274
6	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI		36.369.861		36.369.861
7	102 BANKALAR		6.560.789		6.560.789
8	555 İK SERMAYESİ İK PRİM DEĞERİ		147.191.978		147.191.978
9	740 / 760 / 770 İK YATIRIM MAL. AMOR. GİDERİ	1.788.427		1.788.427	
10	740 / 760 / 770 İK PRİMİ AMORTİSMAN GİDERİ	36.797.994		36.797.994	
11	740 / 760 / 770 ÜCRET VE BENZERİ GİDERLER	94.693.042		94.693.042	
12	681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR HESABI*	592.919		592.919	
	TOPLAM	**287.625.149**	**287.625.149**	**287.625.149**	**287.625.149**

Örnek uygulamamız 2017 yılında hazırladığımız geçiçi mizanda, 2016 yılında hesaplanan ve 740 / 760 / 770 İK Yatırım Maliyeti Amortisman Gideri hesaplarında kayıt altına alınan 592.919,41 TL tutarında fark vermektedir. İlgili tutarı 681 Önceki Dönem Gider Ve Zararlar hesabında göstererek mizanımız borç ve alacak bakiyelerinin eşit olması sağlanmıştır.

Tablo 102 : 2016 & 2017 Yılı Net İnsan Kaynağı Aktif Değeri

İK Değeri	Toplam İK Değeri	Toplam Birikmiş Amortisman	Net İK Aktif Değeri
İK Yatırım Maliyetleri İK	6.560.788,87	2.381.346,48	4.179.442,39
Ç.S. Net Fayda Üzerinden İK Toplam Değeri	147.191.977,92	-	147.191.977,92
TOPLAM	**153.752.766,79**	**2.381.346,48**	**151.371.420,31**

Örnek uygulamamızda 2016 ve 2017 yılları verileri dikkate alınarak L.AŞ. işletmesinde 6.560.788,87 TL tutarında İK yatırım maliyeti gerçekleştiği görülmektedir. İnsan kaynağı yatırımları, 2017 yılı cari döneminde personel ortalama çalışma süreleri bağlı olarak amorti edilmiştir. Yatırım maliyetlerinden, toplam birikmiş amortisman tutarı düşülünce net İK yatırım maliyeti 4.179.442,39 TL olarak hesaplanmaktadır. Varsayımlarımızdan hareketle İK prim değerinin her mali dönemde çalışanlara sağlanan faydalarda yaşanan değişmelere bağlı olarak doğal olarak değerlendiğini söyleyebiliriz. Buna göre 2017 yılında güncel net maaşlar, personel sayıları ve çalışma süreleri dikkate alınarak hesaplanan İK prim değeri aynı zamanda işletmenin toplam İK prim değerine eşittir. Sonuç olarak 2017 yılında varsayımlarımıza dayanarak, uygulamamıza konu olan L.AŞ. işletmemizde net İK aktif değerinin 151.371.420,31 TL olarak gerçekleştiği görülmektedir.

SONUÇ

Günümüzde yaşanan değişim ve gelişmelere bağlı olarak bilgi yoğun, teknik beceri gerektiren sektörler ve işletmelerin önemi artmıştır. İşletmelerin sahip oldukları kaynaklar / varlıklar, klasik muhasebe anlayışının kavramlarıyla ifade edilmeyecek anlamlar kazanmıştır. Emek yoğun işletmelerin tüm ekonomi içindeki paylarında artışlar yaşanmıştır. Hangi sektörde, hangi faaliyet alanında olursa olsun işletmelerde insan kaynağı, işletmeler açısından hayati bir unsur olarak kabul edilmeye başlanmıştır. İşletmelerde fiziksel kaynakların yanında iyi eğitimli, deneyimli, yaratıcı, takımla çalışabilen, yenilikçi, iyi insan ilişkileri olan, örgütsel bağlılığı ve iş tatmini yüksek, işletme hedeflerini içselleştirmiş, sorumluk alabilen insan kaynağına sahip işletmeler, küresel rekabet ortamında ayakta kalabilmekte, ön plana çıkabilmektedirler. Özelikle ileri teknoloji, bilişim işletmeleri ve emek yoğun sektörlerde insan kaynağı, işletmelerin hedeflerine ulaşmalarını sağlayan en önemli unsur haline gelmiştir.

Günümüzde birçok işletmede, işletmelerin defter değeri ile piyasa değeri arasında önemli derecede farklar ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu farklar geleneksel muhasebe yaklaşımı içerisinde "şerefiyeler" adı altında muhasebeleştirilir. Geleneksel muhasebe yaklaşımına göre çalışan için katlanılan tüm maliyetler gider olarak değerlendirilir. Bu yaklaşımın doğal sonucu olarak işletmenin etkinliği ve kârlılığı finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılmaz. İnsan kaynakları muhasebesi geleneksel muhasebeden farklı olarak işletmenin net gelirini daha doğru ölçmekte ve yönetimin etkinliğinin daha gerçekçi ölçülmesini sağlamaktadır.

1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği tarafından kurulan "insan kaynağı muhasebesi komitesi", "insan kaynağına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve elde edilen verileri işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına iletmek işlevini üstlenen

muhasebe işlemleri", insan kaynakları muhasebesi olarak tanımlanmıştır. İnsan kaynakları muhasebesi ile işletmelerin insan kaynaklarının maliyetini hesaplamak, insan varlık değerlemesini yapmak ve yönetim ile ilgili daha güvenilir kararlar almak mümkün olmaktadır. İKM ile insan kaynaklarına yapılacak yatırımların aktifleştirilmesi ve gelecekteki hizmet süreleri itibariyle takip edilmesi olanak dahilinde olmaktadır. Yine İKM ile birlikte, insan kaynakları ile ilgili bilgiler finansal raporlarda yer alması sağlanmakta, bu raporları kullanan bilgiler sayesinde rapor kullanıcıları, alacakları kararlarda daha etkin ve tutarlı analizler yapabilmektedirler. Hazırlanacak finansal raporlar, insan kaynaklarına ilişkin bilgileri de içereceğinden, finansal raporlara bir bütünlük kazandırılmış olmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesi için herkes tarafından kabul edilmiş veya yasal dayanağı olan standartların olmayışı önemli bir güçlük olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhtemel ölçme, değerleme tekniklerinin karmaşıklığı; bu tekniklerin nesnel, objektif, doğrulanabilir olmayacağı endişesi; sektörel ve piyasa ölçeğinde verilere ihtiyaç duyması; hesaplamalardaki maliyet ve hız unsuru diğer önemli problemler olarak önümüzde durmaktadır. TMS'ları içerisinde insan kaynakları faaliyetlerini düzenleyen bazı düzenlemeler bulunmakta ve bu düzenlemeler insan kaynakları faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda bazı kolaylıklar sağlamaktadır. Çalışmamızda, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standartları incelenmiş; insan kaynakları muhasebesi uygulamalarıyla karşılaştırmalar yapılarak değerlendirilmiştir.

İşletmelerdeki insan kaynağının TMS 38 Standardında belirlenmiş " gelecekteki ekonomik yararlar" kriterleri açısından değerlendirildiğinde, bu konuda herhangi bir uyumsuzluk söz konusu değildir. Zira işletmeler, çalışanlarını ilgili dönemde ve/veya gelecekte ekonomik yararlar elde edecekleri beklentisi içerisinde istihdam ederler. İşletmelerin istihdam ettikleri çalışanlara başta eğitim alanında olmak üzere yaptıkları tüm harcamalar, bu beklentinin doğal bir sonucudur. TMS 38 standardı 17. Paragrafta bahsi geçen "ürün ve hizmet satışından sağlanan gelirler,

maliyet tasarrufları veya işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararlar" işletmelerin sahip oldukları insan kaynağı tarafından çoğu zaman sağlanmaktadır.

Maddi olmayan Duran Varlıkların tespit edilmesi için TMS 38 standardında belirtilmiş bir diğer kriter "belirlenebilirlik" kriteridir. İnsan kaynaklarını bu kriter kapsamında değerlendirdiğimizde çok büyük sorun olmadığı görülecektir. Şöyle ki, standardın 12. Paragraf (b) bendinde geçtiği haliyle işletmeler, iş yasaları uyarınca iş sözleşmesi kapsamında çalışanlarını belirli bir ücret karşılığında istihdam etmektedirler. Bir varlık olarak insan kaynağı üzerindeki işletmelerin tasarruf hakkı bu sözleşmelerde yer alan haklardan ya da yasal haklardan kaynaklanmaktadır. İş sözleşmelerinin bir mülkiyet hakkı doğurmaması, emeğin kiralanması veya satılması gerçeği en azından "belirlenebilirlik" kriteri açısından bir sorun teşkil etmez.

TMS 38 standardı uyarınca belirlenmiş "kontrol" kriteri, insan kaynağı açısından değerlendirildiğinde en tartışmalı kriteri oluşturmaktadır. Çalışanlarla yapılan iş sözleşmeleri işletmelere çalışanlar üzerinde bir mülkiyet hakkı doğurmaz. İşletmenin insan kaynağı, usulen ve teorik olarak başka işletmelere satılamaz, devredilemez, ipotek veya rehn gösterilemezler. İşletmelerin çalışanlar üzerinde sonsuz bir tasarruf hakkı bulunmamaktadır. Bunlara ek olarak sözleşmelerde belli bir süre belirlenmiş olsa bile çalışanların işten ayrılmayacakları, başka bir işletmeye geçmeyecekleri garanti edilemez. Yine sosyo-psikolojik ve fizyolojik boyutlarıyla değerlendirildiğinde bir çalışanın motivasyon kaybına uğramayacağı, heyecanını ve enerjisini kaybetmeyeceği, çevresel etkenlerden olumsuz etkilenmeyeceği, hastalanmayacağı hatta ölmeyeceği kimse tarafından iddia edilemez.

İşletmelerdeki insan kaynağıyla ilgili olan ve bu kaynağın doğası gereği var olan yukarıda sıralanan tüm gerçeklikler, işletmelerin insan kaynağı üzerinde bir "kontrol" zaafiyeti olduğu anlamına gelmez. Daha doğru bir ifadeyle TMS 38 standardında belirtilmiş olan "kontrol" kriteri bu şekliyle yorumlanmamalıdır. TMS 38 standardının 9. Paragrafında maddi olmayan duran varlıklara örnek teşkil etsin diye sıralanan her bir kalem (bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları,

isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları vb.) daha detaylı incelendiğinde kendine has özellikler taşıdığı ve belli kontrol zafiyetleri taşıdığı söylenebilir.

Her şeyden önemlisi TMS 38 standardında 13. Paragrafta "kontrol" kriteri için ifade edilen "ilgili varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişimini kısıtlama gücü" işletmeyle çalışanlar arasında yapılan iş sözleşmesiyle büyük oranda sağlanmaktadır. İş sözleşmeleriyle çalışanın işletmeye ekonomik yararlar sağlayacağı, sözleşmenin doğası gereği bir ön kabuldür. Ayrıca uygulamada genel olarak sözleşme süresince, iş görenin işletmede çalıştığı süreler içinde başka işletmelerde çalışmayacağı hükmü genel olarak vardır. İş görenin işten ayrılma konusunun belli yaptırımlara ve usule bağlanması; işletme ticari sırlarını saklama yükümlülüğü gibi iş sözleşmeleri ve iş yasalarındaki hükümler " kontrol" kriteri kapsamında değerlendirilmelidir. Kaldı ki günümüzde işletmelerin nitelikli çalışanlarını elde tutabilmek için gösterdikleri çabalar; personel memnuniyeti, iş tatmini, motivasyon, eğitim vb. konularında işletmelerin gerçekleştirdiği harcamalar; bu yönde uygulanan ücret sistemleri; yönetim anlayışındaki gelişmeler vb. insan kaynağı üzerinde "kontrol" kriteriyle yakından ilişkisi olan uygulamalardır.

TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar standardında bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi için sıralanan "belirlenebilirlik", "kontrol" ve " gelecekteki ekonomik yararlar" kriterleri kapsamında değerlendirildiğinde günümüzde işletmeler açısından insan kaynağının maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi gerektiği söylenebilir. Fakat asıl sorun standardın muhasebeleştirme kriterlerinde karşımıza çıkmaktadır.

Standardın 24. Paragrafında maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülecekleri ifade edilmiş; varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunu muhasebeleştirme kriteri olarak belirlenmiştir.

İnsan kaynağı fiziksel bir varlık olmadığı için fiziksel bir varlık gibi değerinin ölçülmesi başlı başına bir sorun kaynağıdır. Bununla birlikte işletmelerin

performanslarını etkileyen, hedeflerine ulaşmaları için hayati öneme sahip insan kaynağı unsurunun işletmeler açısından değerinin ölçülmesi bir zorunluluktur. Kaldı ki insan kaynağının işletmeler için değerinin finansal tablolarda yer alması muhasebenin temel kavramları olan sosyal sorumluluk, dönemsellik, önemlilik ve tam açıklama kavramlarının bir gereğidir.

"TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı uyarınca (a) işletmenin çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu ve (b) sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri muhasebeleştirmesi gerekir (TMS 19 , 2006, s. 3). İlgili 1. Paragrafta standart, çalışanların sunduğu hizmetin tüketildiğinde gider yazılması gerektiğini ifade etmiştir. İşletmedeki insan kaynağının sağlayacağı fayda karşılığında sunduğu emeğin sonuçları bir kısmı cari yılda tüketilir ve gider yazılabilir. Oysa işletme sürekliliğini sağlayan en önemli unsurlardan biri, insan kaynağının tüketilmeyen, gelecekte sağlayacağı faydaları barındıran kısmıdır. Bu kısım "insan kaynağı değer"i olarak ifade edilen kısımdır.

Teknolojideki değişim ve gelişmelerin artması ve işlerin küreselleşmesi nedeniyle işgücünün yapısı yıllar itibariyle değişim göstermektedir. Sürekli gelişen teknoloji ve çalışma şekillerinin değişmesi, çalışanlar arasında bir takım sınıflandırmalara neden olmuştur. Sanayi toplumunda mavi yakalılar (makine işçisi) varken, 1970 ve 1980'lerde beyaz yakalılar (masa başı işçileri) tanımı ortaya çıkmıştır. 90'lı yılların sonuna gelindiğinde ise, teknolojideki gelişmelere paralel olarak bilgi çağının yeni işçileri, bilgi işçileri ortaya çıkmıştır (Alabay, 2014). Çalışanlar için adı geçen sınıflandırmayı dikkate alarak çalışanlardan sağlanan hizmetin mavi yakalılar için ilgili dönemde tam olarak tüketilebileceği söylenemese de bu nedenle sağlanan faydanın gider yazılması daha az sorun teşkil edeceği kabul edilebilir. Beyaz yakalılar ve özellikle bilgi işçileri veya altın yakalılar için sağlanan hizmetin bu kişiler için katlanılan fedakarlığın yapıldığı ilgili dönemlerde tüketildiği kolayca söylenemez. İşletmenin sürekliliğini sağlayan en önemli unsurlardan biri de insan kaynağının tüketilmeyen bu kısmıdır. İşletmenin gelecekte sağlayacağı faydaları, tüketilmeyen bu kısım barındırır.

Ele alınması gereken bir diğer konu, TMS 19 standardı, çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme gider olarak muhasebeleştirebilmesi için 11. Paragrafta şöyle bir önkoşul koymuştur. Buna göre başka bir TFRS'nin, söz konusu kısa vadeli faydaların varlık maliyetine dahil edilmesine izin vermesi veya bunu zorunlu tutması durumunda (örneğin : "TMS 2 Stoklar" ve "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standartları) bu faydaların tamamını gider olarak muhasebeleştiremez (TMS 19 , 2006, s. 7-8). İlgili paragraftaki ifade insan kaynağından sağlanan faydanın her zaman için tüketilmeyeceğini göstermesi açısından güzel iki örnek teşkil etmektedir.

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı işverenin finansal tablolarında yer alan emeklilik faydalarının maliyetinin belirlenmesi konularını düzenlemektedir. TMS 26 standardına göre raporlamanın temel amacı fayda planları konusunda bilgi sağlanmasıdır. Standart, emeklilik fayda planları için muhasebe ve raporlama kurallarını belirlemektedir.

İşletmelerde daha çok "kilit yönetici personel" olarak adlandırılan poziyonlar için ücretlere ek olarak bir ödeme tipi olarak hisse bazlı ödemelerin daha yaygın kullanıldığı söylenebilir. TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardına göre işletmenin faaliyetlerini plânlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişiler "kilit yönetici personel" olarak tanımlanır. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardı, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılmaktadır.

Günümüzde işletmeler, ücretlere ek olarak çalışanlarına işletmenin özkaynağına dayalı finansal aracını, belli koşullara bağlayarak veya koşulsuz olarak, elde etme hakkı tanırlar. Bu haklar, çalışanların belirli bir hizmet dönemini tamamlaması ve / veya kendisinden beklenen hizmeti sunması sırasında belirli performans hedeflerini karşılanması gibi koşullara bağlanabilir. Çalışanlar için sunulan performans koşulları, işletme hisse senedi fiyatındaki artışlar, kârlılık, büyüme gibi çoğu hedef işletme değerini artıran ve işletme sermayesiyle yakından

ilişkili bazı piyasa hedefleridir. Aslında tüm bu performans koşullarının çalışanların sundukları hizmetlerin tüketilmeyen kısımlarıyla başka bir ifadeyle işletmenin insan kaynağı varlığıyla ilişkili olduğu söylenebilir. Çünkü tüm bu performans hedeflerine ulaşmada işletmedeki insan kaynağının niteliksel unsurlarının daha fazla etkisinin olduğu açıkça ortadadır. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardında sermaye ihracıyla ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili hükümler, işletmelerdeki insan kaynağının mali tablolarda sermaye olarak gösterilmesine örneklik teşkil edebileceğini gösterdiği için önemlidir.

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardının 12. Paragrafında, çalışanlarına, diğer ücretlerin yanı sıra hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu da vermekte olan bir işletmenin, ek faydalar kazanmak için ilave ücret ödüyor olduğundan bahseder. Aynı standardın muhasebeleştirme hükümlerine göre, hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu olarak verilen bu ek faydalar özkaynaklarda artış yaratacak şekilde kayıt altına alınır.

İnsan kaynakları muhasebesi açısından, insan kaynaklarının fiziksel ve finansal olarak değerini ve maliyetini belirlemede hangi modellerin temel alınacağı, hangi ölçme tekniklerinin kullanılacağı önemli bir problemdir. Çalışanların bir varlık olarak değerinin bilançoya yansıtılması önemli güçlükler ve tartışmalar barındırır. Bu çalışmada işletmelerde ki insan kaynağını belirlemede kullanılan modeller ve ölçme teknikleri incelenmiş, İKM kapsamında bir model geliştirilmeye çalışılmıştır. Bu model kapsamında "Lokman Hekim Engürüsağ Sağlık, Turizm, Eğitim Hizmetleri ve İnşaat Taahhüt A.Ş"nin 2016 – 2017 yılları mali raporlarına dayanılarak gerçek datalarla bir uygulama denenmiştir.

Uygulamamız hesaplamalarında, işletmede çalışanlarla ilgili her türlü maliyet kalemleri dikkate alınmaktadır. Yatırım maliyetleri kapsamında personelin ediniminden, ayrılma sürecine kadar tüm maliyetler hesaplamaya dâhil edilmiştir. Personelin gelişimi, korunması, elde tutulması için katlanılan maliyetler; çalıştığı süre içerisinde çalışma karşılığı olarak çalışana ve/veya yakınlarına sağlanan her türlü faydalar; çalışma süresi sonrası sağlanan faydalar yine hesaplamada gözardı edilmemiştir. İşletmenin çalışanlara sağladığı tazminatlar, primler, işletme içi mal ve hizmet hak yararlandırmaları da hesaplamalara eklenmiştir.

Çalışmamızda tüm bu maliyetlerden ve hesaplamalardan hareketle çalışanların ortalama çalışma süreleri dikkate alınarak İK değeri hesaplanmaktadır. Uygulamamızda İK değerine ulaşmak için, işletmelerde insan kaynağına yapılan yatırımlar ve çalışanlara sağlanan net faydalar dikkate alınmaktadır. Uygulamamızda sadece çalışanların maliyet ölçümleri dikkate alınmamış aynı zamanda değerleri de hesaplanmaya çalışılmıştır.

İnsan kaynakları muhasebesi kapsamında yapılan tartışmaların başında insan kaynağı değerinin ölçülmesinin zorluğu, karmaşıklığı, ölçümlerin güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği ve tabi ki uygulanabilirliği gelmektedir. Bazı değerleme modelleri, sektörel istatistik bilgileri gerektirmektedir. Bazı modellerde oluşturulan subjektif veriler kullanılmak zorunda kalınmaktadır. Geleceğe yönelik öngörülere dayanarak tahmin edilen faiz, iskonto oranı, emeklilik, ölüm ve ayrılma oranları gibi oranlar kullanılabilmektedir. Bu modeller ciddi zaman ve emek maliyetleri ortaya çıkabilmektedir. Bu tartışma ve zorluklardan hareketle tarihi maliyetlere dayanan ve klasik muhasebe anlayışıyla uyumlu maliyet yöntemleri uygulanabilirlik açısından daha ön plana çıkmaktadır. Bu yöntemlerde ise işletme için insan kaynağı değerinin hesaplanmasında eksiklikler, zaafiyetler ve yanlışlıklar söz konusu olmaktadır.

Uygulamamızda varsayımlarımızdan hareketle hesaplamalarımız tarihi / gerçekleşen maliyetlere dayanmaktadır. İK primi hesaplaması için önerdiğimiz "Açlık sınırı" devletlerin istatistik kurumları veya benzer tüzel kişilikleri olan resmi / yarı resmi kurumlar tarafından işletmelerden bağımsız bir veri olarak yayınlanabilmektedir. Hesaplama için gerekli bir diğer veri işletmelerde kullanılan ve ulaşılabilen temel kavramlardan biri olan ortalama çalışma süresi kavramıdır. İşletmelerde kolayca hesaplanabilecek ve doğrulanabilecek bu veri kullanılarak uygulamamızda hem insan kaynağı amortismanı hem de işletmenin insan kaynağı değeri hesaplanmıştır.

Uygulamamızı esas alarak insan kaynağı muhasebesinin sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi olacaktır;

- ✓ İşletmelerde üst düzey yönetime insan kaynaklarının etkin kullanımı için yardımcı olacaktır.
- ✓ İşletmedeki insan kaynağı maliyetleriyle ilgili detaylı bilgiler sağlayacaktır.
- ✓ İşletmelerde insan kaynaklarına yapılacak yatırımların ve İK değerinin belli bir sistematiğe göre sınıflandırılmasını, kaydedilmesini ve raporlanmasını sağlayacaktır.
- ✓ İşletmelerde insan kaynağına yapılan yatırımların ve İK değerinin aktifleştirilmesine olanak sağlayacaktır.
- ✓ İşletmelerde İK yatırımların çalışanların hizmet süreleri dikkate alarak takip edilmesini olanaklı kılacaktır.
- ✓ İşletmelerde İK değerinde yıllar itibariyle ortaya çıkacak farklılıkların takip edilmesini sağlayacaktır.
- ✓ İşletme yönetimine gelecekle ilgili izleyecekleri personel politikaları kararlarında yardımcı olacaktır.
- ✓ İşletmelerde istihdam edilen insan kaynakları ile ilgili bilgilerin finansal tablolarda yer almasını sağlayacaktır.
- ✓ Mali tablo kullanıcıları, işletme ile ilgili alacakları kararlarda daha etkin ve tutarlı analizler yapabileceklerdir.
- ✓ Finansal tabloların daha kapsamlı hazırlanmasına ve bu tablolara bütünlük kazandırılmasına yardımcı olmaktadır.

Uygulamamızda hesaplamaların temelini, insan kaynağına yapılan yatırım maliyetleri ve çalışanlara sağlanan faydalar oluşturmaktadır. Her iki hesaplama için kullanılan veriler objektif, ulaşılabilir, ölçülebilir, belgeye dayanan, tüm muhasebeciler tarafından genel kabul gören tarihi maliyetlerden oluşmaktadır. Örnek uygulamamızın güçlü yönlerinden biri, firmanın hem yıllar itibariyle kendi hesapları arasında hem de öteki firma hesaplarıyla karşılaştırılmasını sağlayacak şekilde bu tarihi maliyetlerden oluşan verileri kullanmasıdır. Bu veriler dışında hesaplamalarımız için karmaşık istatistiki bilgiler gerekmemektedir. Hesaplamalar için sektörel ve

piyasaya dayalı işletme dışı bilgiye ihtiyaç duyulmamaktadır. Hesaplamalar diğer modellerde olduğu gibi gelecek beş yılla, on yılla sınırlandırılmamaktadır. Gelecekle ilgili iskonto oranı, maaş artış oranları, emekliye ayrılacakları oranı, ölüm oranı vb. tahmin, öngörüye dayanan veriler hesaplamalar için gerekli değildir. Tüm bu faktörler hesaplamanın basit, uygulanabilirliğini sağlamaktadır. Aynı zamanda bu faktörler hesaplamaların objektif olmasını ve karşılaştırılabilir olmasını olanaklı kılmaktadır.

Uygulamamızda varsayımlarımız ve hesaplamalarımız için özet değerlendirmeler aşağıdaki gibidir;

- ✓ Kişilerin sahip olduğu eğitim, beceri, tecrübe, yetkinlikler bu kişilerin işletmelerde istihdam edildikleri / edilecekleri pozisyona göre değer kazanmaktadır. Yine çalışanlar bu değere göre ücretlendirilirler. Pozisyona, işletmeye ve sektöre göre ücret farklılıkları bu göreceli değerlendirme nedeniyle ortaya çıkmaktadır.
- ✓ Tüm çalışanların firma için değerleri İK primi üzerinden dikkate alınır ve her dönem için güncel maliyetlerle ilişkisi kurulur.
- ✓ Bir çalışanın değeri sadece ona yapılan yatırımla ilişkili değildir. Uygulamada toplam İK değeri hesaplanırken yatırım değeri dışında İK priminin dikkate alınması hesaplamadaki bu eksikliği gidermektedir.
- ✓ Daha yetenekli çalışanlar ve daha eğitimli çalışanlar, işletmelerde daha yüksek ücretlerle çalışacaklarından, İK primi ile doğal olarak bu çalışanların ekonomik değeri hesaplamaya dâhil edilir.
- ✓ İşletme içi yer değiştirme maliyetleri ücret farklılıkları ortaya çıkarmışsa uygulamada dikkate alınmaktadır. Ücret farklılıkları doğurmayan pozisyon değişimlerinde, işletme için çalışanların benzer ekonomik değer ürettiği varsayımı kabul edilebilir.
- ✓ Bir bireyin, organizasyonda değişimi mümkün olmayan, önemli ve benzersiz bir görevi olabilir. İşletmeler bu tür çalışanları ellerinde tutabilmek için daha yüksek ücretler verme, çalışma koşulları daha elverişli hale getirme eğilimindedirler. Uygulamamızda bu tür koşullar İK primi üzerinden dikkate alınmaktadır.

- ✓ Bireyler çalışma ortamında fiziksel ve düşünsel anlamda değişik oranlarda gelişebilirler. Uygulamamızda tüm olumlu ve işletme için değerli olan tüm nitelikler, ücretlere yansıması aracılığıyla hesaplamaya dâhil edileceği kabul edilir.
- ✓ Uygulamada önerilen hesaplamalar insan kaynakları gelişimi için yapılan yatırımların değerlendirilmesini olanaklı kılar.
- ✓ İşletmelerde işgücü devir hızının maliyetlerinin takip ediliyor olması; karar alma, önlem alma ve sonuçların değerlendirilmesi açılarından fayda sağlamaktadır.
- ✓ Uygulamada önerilen hesaplamalar insan kaynakları bütçelenmesinde yenileme maliyetlerinin tahminini olanaklı kılmaktadır.
- ✓ Uygulamada çalışanların işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme maliyetleri gibi yatırım maliyetleri yanında net ücretler üzerinden İK primi hesaplanmakta ve bu durum işletmedeki İK değerine bütünsel bir bakış açısı kazandırmaktadır.
- ✓ Uygulamada önerilen hesaplamalar sayesinde, işletmeler açısından çalışanların gelecekte verebilecek oldukları potansiyel hizmetlerinin toplam değeri göz ardı edilmemektedir.
- ✓ Uygulamada İK değeri doğrudan ücretlerle ilişkilendirildiğinden tecrübeli ve işletme için değerli personeller hesaplamada ihmal edilmezler.
- ✓ Uygulamada hesaplamaya konu olan veriler işletmelerin hem geçmiş hem de güncel verileridir.
- ✓ İşletmenin insan kaynakları için katlandığı maliyetler ve İK verimliliği işletmenin kârlılığını etkilemekle beraber diğer şirketlere kıyasla daha az kârlılık uygulamaya konu olan hesaplamayı işlevsiz hale getirmemektedir.
- ✓ Uygulamamıza konu olan hesaplamalar belirli bir yılla sınırlandırılmazlar.
- ✓ Hesaplamada cari dönem fiili ücretleri kullanıldığından gelecekteki ücretlerin tespiti ve iskonto edilmesi gibi karmaşık hesaplamalar bulunmamaktadır.
- ✓ Uygulamamıza konu olan hesaplamalar, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve / veya tüm ekonomi için istatistiki bilgi gerektirmemektedir.
- ✓ Uygulamamızda işletmenin personel devir hızı ve çalışanların ortalama çalışma süreleri hesaplamanın ana unsurlarından biridir. Bu anlamıyla ölüm,

emeklilik nedenleri dâhil olmak üzere tüm işten ayrılma nedenleri uygulamada dikkate alınmaktadır.

- ✓ Uygulamamıza konu olan hesaplamalar işletmelerin istihdam ettikleri insan kaynakları değerinin hesaplanmasını ve raporlanmasını sağlamaktadır.
- ✓ Uygulamamıza konu olan hesaplamalar işletmelerde toplam işgücü için katlanılan yatırım maliyetleri ve çalışan ücret yapısındaki değişimler hakkında bilgi sağlar.
- ✓ Tazminatlar dâhil olmak üzere işletmelerin çalışanların işten ayrılmalarında katlandıkları maliyetler hesaplamalarda dikkate alınmaktadır.

Uygulamamız için özel koşullar & kısıtlar şöyledir;

- ✓ Tüm işletmelerde geçerli olan maaş uygulamalarında standart ve objektif bir yöntemin olmayışı.
- ✓ Maaş artışlarının tüm işletmeler için geçerli kriter ve süreçlerinin olmayışı.
- ✓ Çalışanların objektif olarak değerlendirilmesi önündeki engeller.

Ücretlerle İlgili Değerlendirme: Uygulamamızda çalışan maaşlarını kişinin ekonomik değerini gösteren bir ölçü birimi olarak varsayılmamaktadır. Aynı çalışanın sahip olduğu aynı niteliklerine bağlı olarak farklı maaş tutarları alacağı sektörler ve işletmelerin varlığı bir gerçekliktir. Kişilerin sahip olduğu eğitim, beceri, tecrübe, yetkinlikler bu kişilerin işletmelerde istihdam edildikleri / edilecekleri pozisyona göre değer kazanırlar. Yine çalışanlar, işletmelerin ihtiyaç duydukları pozisyonlarda sahip oldukları bu değerlere göre ücretlendirilirler. Pozisyona, işletmeye ve sektöre göre ücret farklılıkları bu göreceli değerlendirme nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Uygulamamızda çalışanlara sağlanan net faydadan hareketle hesaplanan insan kaynağı primi ve İK değeri, o işletme için ve o işletmeye özgü hesaplanmaktadır. Oluşan bu değer işletmedeki insan kaynağının konumlandırılmasıyla; verilen sorumluluk ve yetkilerle; işletmenin diğer kaynaklarıyla etkileşimi sonucu ürettiği çıktılarla ilgilidir. Şirket kültürüyle, üretim süreçleriyle, entellektüel sermayesiyle ilgilidir. Şirketin çalışanını nasıl değerlendirdiği, nasıl kullandığı, nasıl konumlandırdığı ile ilgilidir. Örnek vermek gerekirse, çeşitli nedenlerle ülkesininden göç etmek zorunda kalan bir profesör hayatını idame ettirebilmek için asgari ücretle bir işte çalışıyorsa bu profesör

için işletmenin İK primi söz konusu olmayacaktır. Tüm bu varsayımlar altında ücretlerde ve ücret artışlarında objektif standartların olmayışı ve muhtemel farklılıklar uygulamamız için bir sorun teşkil etmeyecektir.

- ✓ Bir işletmedeki çalışanların moral, bağlılık vb. nitelik ve değerleri ücretlere yansıtılmamışsa uygulamamızda göz ardı edilme olasılığı bulunmaktadır.

Ücrete yansımayan çalışan nitelikleri açısından değerlendirme: Uygulamamızdaki varsayımlara göre böyle bir durum iki yönüyle dikkate alınmaktadır. İlki, bu bağlılıkların veya niteliklerin işletme açısından ekonomik değerinin olmadığı düşünülebilir. Yeri çok çabuk doldurulabilen, nitelik istemeyen düz işlerde olduğu gibi. İkincisi bu tür ölçülemeyen çalışan nitelikleri, ortalama çalışma süresinin değerini dolayısıyla ilgili çalışanın İK değerinin yüksek hesaplanmasına neden olacaktır. Ve son olarak İK yatırım maliyeti içinde ayrılma maliyetlerinin dikkate alınması bir anlamıyla, (bu nitelikler "işten ayrılma" kavramıyla ilgili olduğundan) bu tür niteliklerin de bu yönüyle de dikkate alındığını düşünmemize neden olmaktadır.

- ✓ İşletmelerde maaşlar yüksek tutulurak işletme İK değerinin yüksek gösterilme olasılığı.

Değerlendirme: Sadece ücretlerdeki artışlar boyutuyla konu değerlendirilirse, ücretlerdeki artışlar işletme kârlarını olumsuz etkiler ve kârların azalmasına neden olur. Sadece İK değerinin yüksek gösterilmesi için maaş düzeylerinin yüksek gösterilmesi ekonomik akla dayanmaz ve bu yaklaşım gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır. Böyle bir yaklaşım, ne şirket hissedarları ne de profesyonel yöneticilerin onaylayacağı bir durum değildir. Bununla beraber bir işletme tercihi ve politikası olarak ücretlerin yüksek tutulması, tek başına yeterli olmamakla beraber, nitelikli personelin işletmede istihdam edilmesini ve bunun doğal sonucu olarak ta işletme İK değerinin yüksek çıkmasına neden olacaktır. Bu ise uygulamamız varsayımı ile uyuşmaktadır.

- ✓ Kayıt dışı ekonomi ve muhasabe kayıtlarında eksik ve yanlış gösterilen ücretler.

Değerlendirme: Uygulamamız varsayımları kayıtdışı ekonominin ve buna bağlı eksik, yanlış muhasebe kayıtlarının varlığı söz konusu olduğu durumlarda doğal olarak geçerli olmayacaktır.

- ✓ Kamuda istihdamın uygulama açısından değerlendirmesi.

Değerlendirme: Kamuda istihdam ve maaş düzeyleri çok özel koşullar ve düzenlemelere tabidir. İşgücü piyasasında ücretlerle ilgili olarak piyasa koşullarının işlemeyeceği kamu istihdamı gibi alanlarda uygulama hesaplamaları ve varsayımları geçerli olmayacaktır.

- ✓ Çalışanların örgütlü olduğu işletmeler ve sektörlerin değerlendirilmesi.

Değerlendirme: Çalışanların örgütlülük düzeylerine ve gücüne bağlı olarak ücretler işletmeden işletmeye, sektörden sektöre farklılık sergileyebileceği bir gerçektir. Bu durum işgücü piyasasındaki piyasa koşullarının işlerliğini etkilese bile uygulamamız için bizler bu durumu ücretleri etkileyen diğer koşullar içinde kabul etme eğilimindeyiz. Şöyleki işletmedeki veya bir sektördeki ücret düzeyini, coğrafik koşullar (işletmenin yerleşim merkezlerinden uzaklığı gibi), demografik koşullar (nüfus yoğunluğu, yaş ortalaması, cinsiyet vb. gibi) ve psikolojik koşullar da (algı, prestij, işletme markası gibi) etkileyebilmektedir. Bu şekliyle ele alınınca bu durum, uygulama varsayımları ve hesaplamaları açısından bir sorun teşkil etmeyeceği görülecektir.

İKM kapsamında tüm tartışmalar ve güçlüklere rağmen, insan kaynakları muhasebesinin çözümüne işaret ettiği sorunların ve sağlayacağı faydaların görmezden gelinmesi mümkün görünmemektedir. Yakın bir gelecekte bu konuda ihtiyaç duyulan kayıt ve raporlama standartlarının oluşturulması ve işletme mali tablolarında İK değerlerinin yer alması kaçınılmaz olacaktır. Bu çalışmayla İKM kapsamında yapılan tartışmalara yeni bir boyut kazandırılması; sorun ve güçlüklerine rağmen bir çözüm önerisi geliştirilmesi ve konuyla ilgili literatüre bir katkı sunulmasını amaçlanmıştır.

KAYNAKÇA

Akmut, Ö., Aktaş, R., Aykaç, B., Doğanay, M., Durukan, T., Müftüoğlu, M., & Yüksel , Ö. (2003). *Girişimciler İçin İşletme Yönetimi.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Alabay, M. N. (2014). *Bilgi İşçileri ve Altın Yakalılar*. 11 17, 2017 tarihinde Dralabay.wordpress.com: https://dralabay.wordpress.com/2014/01/20/bilgi-iscileri-ve-altin-yakalilar/ adresinden alındı

Alagöz, A., & Özpeynirci, R. (2007). Bilgi Toplumunda Entelektüel Varlıklar Ve Raporlanması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F., 9*(2), 167-184.

Albayrak, İ. (1982). Beşeri Kaynaklar Muhasebesi ve Kıdem Tazminatı Maliyeti. *Eko-bil, 3*.

Alomaliye.com. (2017). *Pratik Bilgiler*. 01 06, 2018 tarihinde Alomaliye.com: http://www.alomaliye.com/2017/12/29/2018-yili-pratik-bilgiler/ adresinden alındı

Alpugan , O., Oktav, M., Demir, H., & Hüner, N. (1997). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi* (5. Baskı b.). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Altuğ, O. (2006). *Maliyet Muhasebesi* (14. Baskı b.). İstanbul: Türkmen Kitap Evi.

American Accounting Association. (1973). *Report of the Committee on Human Resource Accounting.* The Accounting Review (49). Committee on Human Resources Accounting.

Anuradha, S. (2016). Unit I- Limitations of Human Resource Accounting. *Personnel / Human Resource Management: Human Resource Accounting* (2. b.). içinde

Armstrong, M. (2006). *A Handbook of Human Resource Management Practice* (10th Ed. b.). London and Philadelphia: Kogan Page.

Artan, S. (1997, Şubat). İnsan Kaynakları Yönetimi Ve Ülkemizdeki İşletmeler. *Human Resources Dergisi, 1*(4), 18-19.

Aslanoğlu, S., & Zor, İ. (2006). Bilgi Varlıklarının Değerlemesi: Entelektüel Sermaye Ölçüm ve Değerleme Modelleri; Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, 29*, 152-165.

Aydın, S., Çanakçıoğlu, M., & Tuncay, F. E. (2015). İnsan Kaynakları Muhasebesi: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 29*(4), 679-689.

Bakan, İ., Doğan, İ. F., & Kıllı, M. (2013). Ar-Ge Faaliyetlerinde İnsan Kaynaklarının Önemi. *Akademik Bakış Dergisi*(36), 1-15.

Banar, K. (2012). *Genel Muhasebe 1*. (V. Ekergil, Dü.) Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2654.

Barutçugil, İ. (2002). *Bilgi Yönetimi.* İstanbul: Kariyer Yayınları.

Barutçugil, İ. (2004). *Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi.* İstanbul: Kariyer Yayınları.

Bayrammuradov, S. (2009). *İnsan Kaynakları Planlamasında Kullanılan Talep Tahmin Yöntemleri Ve İnsan Kaynakları Maliyetleri Hesaplaması.* Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bingöl, D. (1998). *İnsan Kaynakları Yönetimi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.* İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Bingöl, D. (2006). *İnsan Kaynakları Yönetimi* (6.Baskı b.). İstanbul: Arıkan Yayınları.

Blau, G. (1978). *Human Resources Accounting* (First Edition, Highlights of theLiterature 6, b.). Scarsdale, Newyork: Work in AmericanInstituteInc.

Bontis, N. (2001). Assessing Knowledge Assets: A Review of the Models Used to Measure Intellectual Capital. *Journal of Management Reviews, 3*(1), 41-60.

Bontis, N., & Fitz-enz, J. (2002). Intellectual Capital ROI: A Causal Map of Human Capital Antecedents and Consequents. *Journal of Intellectual Capital, 3*(3), 223-247.

Brooking, A. (1997). The Management of Intellectual Capital. *Long Range Planning, 30*(3), 364-365.

Brummet, L. R., & Flamholtz, E. G. (1969). Human Resource Accounting: A Tool to Increase Managerial Effectiveness. *Management Accounting*(August), 13.

Brummet, R. (1970). Accounting for Human Resources. *The Journal of Accountancy, 130* (6), 547-555.

Brummet, R. (1977). *Human Resources Accounting, Handbook of Modern Accounting* (Second Edition b.). New York: Mc.GrowHillInc.

Brummet, R., Flamholtz, G., & Pyle, C. (1968). Human Resource Measurement a Challenge for Accountants. *The Accounting Review, 43* (2), 217-224.

Bullen, M., & Eyler, K.-A. (2010). Human Resource Accounting And International Developments: Implications For Measurement Of Human Capital. *Journal of International Business and Cultural Studies*, s. 1-16.

Caplan, E., & Landekich, S. (1975). *Human Resource Accounting: Past, Present, and Future.* New York: National Association of Accountants.

Centel, T. (1988). *İş Hukukunda Ücret* (Cilt Eğitim Dizisi 9). İstanbul: Türkiye Denizciler Sendikası.

Ceran, Y. (2007). Muhasebede Eskisinin Yenisi Bir Kavram: İnsan Kaynakları Muhasebesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(18), 187-206.

Çalış, A. (2000). *İnsan Kaynakları Politikalarının İhracat Performansı Üzerindeki Etkileri.* Ankara: İgeme Yayını.

Çiftçi, S. (1998). *İnsan Kaynakları Yönetim Süreci Çerçevesinde İnsan Kaynakları Muhasebesi.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çıkrıkcı, M., & Daştan, A. (2002). Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması. *Bankacılar Dergisi, 43*, 18-32.

Danışman, A. (2008). *Türkiye' de İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları.* Adana: Nobel Kitabevi.

Daştan, A., & Abdioğlu, H. (2008). TFRS- 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları. *Akademik Fener Dergisi*(10), 72-103.

Demir, V. (2009.). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar. C. İbiş, Y. Selvi, F. Yılmaz, B. Sipahi, V. Demir, & K. Sarıoğlu içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar* (s. 199-210). İstanbul: İSMMMO.

Durgut, M. (2012). *İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye'deki Uygulama Boyutu : İMKB Örneği.* Yayınlanmış Doktora Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Düren, Z. (2000). *2000'li Yıllarda Yönetim.* İstanbul: Alfa Yayınları.

Edvinsson, L. (2001). Developing Intellectual Capital at Skandia. *Long Range Planning, 30*(3), 366-373.

Erdoğan, H. (2002). *Personel Devri Ve İş Tatmini İle İşten Ayrılma Düşüncesi Arasındaki İlişkiyi Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma.* Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Fakültesi.

Eren, E. (1998). *Yönetim ve organizasyon.* İstanbul: Beta yayımcılık.

Eren, E., Erdil, O., & Zehir, C. (2000). Türkiye'de Büyük Ölçekli İşletmelerde Uygulanan Ücret Ve Maaş Yönetim Sistemi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi, Temmuz*(2), 100-122.

Erer, M., Çatıkkaş, Ö., & Atilla, P. (2013). *TMS / TFRS Ders Notları.* İstanbul: Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi.

Erhan, D. U. (2003). *Entelektüel Sermaye Ölçülmesi Değerlemesi Muhasebeleştirilmesi Bir Teknoloji Şirketi Uygulaması.* Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erkuş, H. (2004). Geleneksel Raporlama Yöntemlerinin Yeni Ekonomi Karşısındaki Durumunun İrdelenmesi Ve Entelektüel Sermayenin Raporlanması. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, 9*(2), 303-324.

Ertaş, F. Ç., & Arslan, M. Ç. (2010). Muhasebe Eğitiminde İnsan Kaynakları Muhasebesinin Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma. G. Üniversitesi (Dü.), *29. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu* içinde, (s. 141-158). Antalya-Alanya.

Ertuğrul, A. N. (2013). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Mödav, 2013*(3), 71-89.

Fitz-Enz, J. (2009). *The ROI of Human Capital: Measuring the Economic Value of Employee Performance* (2nd Ed. b.). New York: Amacom.

Flamholtz , E. (1989). *Human Resource Accounting* (Second Edition b.). California: Jossey Bass Publishers.

Flamholtz, E. (1972, October). Toward a Theory of Human Resource Value in Fomal Organizations. *The Accounting Review, 47*(4), 666-678.

Flamholtz, E. (1974). *Human Resource Accounting.* California: Dickenson Publishing.

Flamholtz, E. (1974, February). Human Resource Accounting: A Rewiev of Theory and Research. *Journal Of Management Studies, 11*(1), 44-61.

Flamholtz, E., Bullen, M., & Huan, W. (2002). Human Resource Accounting: A Historical Perspective And Future Implications. *Management Decision, 40*(10), 948.

Gebauer, M., & Wall, F. (2002, December). Human Resource Accounting Controlling. *14*(12), 685- 690.

Gilbert, M. (1970). The Asset Value of the Human Organization. *Management Accounting, 52*(Temmuz), 25-28.

Gohil, K. (1996). Putting the Asset Value of Skills on the Balance Sheet. *Managerial Auditing Journal, 11*(2), 16-20.

Gök, S. (2006). *21. Yüzyılda İnsan Kaynakları Yönetimi.* İstanbul: Beta Basım Dağıtım.

Gökgöz, A. (2011). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Ekim 2010-Mart 2011*(1), 167- 177.

Görmüş, A. Ş. (2009). Entelektüel Sermaye ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Artan Önemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 11*(1), 57-75.

Gratton, L., & Ghoshal, S. (2003). Managing Personal Human Capital: New Ethosfor the Volunteer Employee. *European Management Journal, 21*(1), 1-10.

Gusenrow, C., & Tower, G. (2006). More Than A Game? *Journal of International Business and Cultural Studies Human Resource Costing and Accounting*.

Ias 19. (2016). 11 30, 2016 tarihinde Iasplus.com: http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19 adresinden alındı

İnsan Kaynakları Muhasebesi. (2016). 01 14, 2016 tarihinde Muhasebeturk.org: http://muhasebeturk.org/ecopedia/392-i/25664-insan-kaynaklari-muhasebesi-nedir-ne-demek.html adresinden alındı

Jaggi, B., & Shiang, L. H. (1973). Toward a Model for Human Resource Valuation. *The Accounting Review, April*, 321- 329.

Kaplan, S., & Norton, D. (1999). *Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek.* (S. Egeli, Çev.) İstanbul: Sistem Yayıncılık.

Karacan, S. (2004 a). Muhasebeye Farklı Bir Bakış Açısı, İnsan Kaynakları Muhasebesi Genel Tanıtım. *Mali Çözüm Dergisi*(66), http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/66MaliCozum/17%20sami%20karacan.pdf, Erişildiği Tarih: 13.10.16. 10 13, 2016 tarihinde http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/66MaliCozum/17%20sami%20karacan.pdf adresinden alındı

Karacan, S. (2004 b). Muhasebe Açısından Varlık Ya da Gider Unsuru Olarak İnsan Kaynağı. *Mali Çözüm Dergisi*(67), 224-228.

Karagül, M. (2003). Beşeri Sermayenin Ekonomik Büyümeyle İlişkisi ve Etkin Kullanımı. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 5*, 79-90.

Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaya, N., & Kesen, M. (2014, Mayıs). İnsan Kaynaklarının İnsan Sermayesine Dönüşümü: Bir Literatür Taraması. *Akademik Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi, 6*(10), 23-38.

Kaya, U. (2006). *İşletme Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi.* Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.

Kaya, U. (2013). *İnsan Kaynakları Muhasebesi.* İstanbul: Beta Yayıncılık.

Kaytancı, U. B. (2008). *Ücret Teorileri Ve Türkiye İmalat Sanayiinde Ücretlerin Durumu Üzerine Uygulama.* Doktora Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.

Kazgan, M. (2011). *ABD'de Yürürlükte Olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinin Detaylı İncelemesi Ve Türkiye'de Bulunan ABD Sermayeli Şirketlerdeki Muhasebe Uygulamaları İle İlgili Bir Araştırma.* Yayınlanmış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı.

Kerimov, R. (2011). *Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi, Raporlanması Ve İşletme Performansına Etkisi: Örnek Bir Uygulama.* Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi SBE.

KGK. (2005). TMS 24. *İlişkili Taraf Açıklamaları*.

KGK. (2006). TFRS 2. *Hisse Bazlı Ödemeler*.

KGK. (2006). TMS 19 . *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*.

KGK. (2006). TMS 26. *Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama*.

KGK. (2006). TMS 38. *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*.

KGK. (2016). TMS 2 Stoklar. *TMS / TFRS 2016 SETİ*.

KGK. (2016). TMS Maddi Duran Varlıklar. *TMS / TFRS 2016 Seti*.

Küçüksavaş , N. (2016). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. Kare Yayınları.

Lev, B., & Schwartz, A. (1971). On the Use of the Economic Consept of Human Capital in Financial Statements. *Accounting Review, 46*(1), 103-112.

Likert, R., & Bowers, , D. (1968, August 30). Organizational Theory and Human Resource Accounting. *American psyhological Association*.

Lokmanhekim.com. (2017, 12 21). Yönetim Kurulu Üyeleri: https://lokmanhekim.com.tr/page/yonetim-kurulu-uyeleri adresinden alındı

Luthans, F. (1995). *Organizational Behaviour.* İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Mahalingam, S. (2001, May). Of Human Capital. *Praxis, Business Line*.

Malik , R. (1993). Human Resource Management. *Human Resource Accounting and Decision Making*.

Maliyet Muhasebesi. (2018). 01 17, 2018 tarihinde Muhasebedersleri.com: http://www.muhasebedersleri.com/maliyet-muhasebesi/maliyet-muhasebesi.html adresinden alındı

Mayo, A. (2001). *The Human Value of the Enterprise: Valuing People as Assets Monitoring, Measuring, Managing.* London: Nicholas Brealey Publishing.

Mckınney, W., & Ferrıs, G. (1984). Human Resources Accounting in Leisure Services. *Parks and Recreaiton*.

Milost, F. (2007). A Dynamic Monetary Model for Evaluating Employees. *Journal of Intellectual Capital, 8*(1), 124-138.

Morgül, C. (2007). Çalışanlara Sağlanan Faydalar / TMS-19. N. Sağlam, S. Şengel, & B. Öztürk (Dü) içinde, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması* (s. 593-634). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Mouritsen, J., Larsen, H., & Bukh, P. (2001). Valuing the Future: Intellectual Capital Supplements at Skandia. *Accounting, Auditing and Accountibility Journal, 14*(4), 399-422.

Muter, Ş. (2000). Endüstri İlişkileri Açısından İnsan Kaynaklarının Önemi. *İşveren Dergisi, 37*(10).

Nonaka, I. (1999). *Bilgi Yaratan Şirket. Harvard Business Review.* (G. Bulut, Çev.) İstanbul: Mess Yay.

Önce, S. (1999). *Muhasebe Bakış Açısı ile Entelektüel Sermaye.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Örnek Bordro Uygulaması. (2016). 12 21, 2017 tarihinde Kadifeli.com: https://www.kadifeli.com/fedon/bordro.php?16 adresinden alındı

Örnek Bordro Uygulaması. (2017). 04 08, 2018 tarihinde Kadifeli.com: https://www.kadifeli.com/fedon/bordro.php?17 adresinden alındı

Özcan, M. (1992). *İnsan Kaynakları Muhasebesi: Teorisi, Dünya'daki Uygulamalar ve Türkiye'de Bir Uygulama Denemesi.* Yayınlanmamış Doktora Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pamukçu, F., & Pamukçu, N. (2011). Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(Nisan), 65-78.

Parlakkaya, R. (2010). Yasal Mevzuat Ve TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı Ve Muhasebe Uygulaması. *S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13*(19), 285-288.

Patel, M. (2005). *Case Studies on HRD Practices* (1st ed. b.). AnmolPublications Pvt Ltd.

Patra, R., Khatik, S., & Kolhe. , M. (2003). Human Resource Accounting Policies And Practices: A Case Study Of Bharat Heavy Electricals Limited, Phopal, India. *International Journal of Human Resources Development and Management, 3*(4), 285.

PERYÖN 2016 Yılı Çalışan Devir Oranı. (2017). 12 29, 2017 tarihinde Peryon.org: https://www.peryon.org.tr/wp-content/uploads/2017/06/%C3%87al%C4%B1%C5%9Fan-Devir-Oran%C4%B1_PERY%C3%96N_Deloitte_Anket-De%C4%9Ferlendirme_v1_2016_22.05.20_.pdf adresinden alındı

Putnam, R. (1996, March). Who Killed Civic America? *Prospect Magazine, 7*(24).

PWC. Aktaran Yılmaz, E. (2015). PWC (2011), A Practical Guide To Share-Based Payments, https://inform.pwc.com/inform2/ show, Erişim Tarihi: 18.11.2014. *Hisse Bazlı Ödemelerin TFRS-2 Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi, 1(1)*, 5-20. Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies.

Rodney , J. (1972, Fall). Human Resource Accounting: A Critical Analysis. *Unpublished Master's Thesis*. Edmonton, Alberta: University of Alberta.

Rodov, I., & Leliaert, P. (2002). FiMIAM: Financial Method Of İntangible Assets Measurement. *Journal of Intellectual Capital, 3*(3), 323-336.

Roslender, R. (2000). Accounting for Intellectual Capital. *Management Accounting, 78*(3), 34.

Sabuncuoğlu, Z. (2000). *İnsan Kaynakları Yönetimi.* Bursa: Ezgi Kitabevi.

Sağlam, N., Şengel, S., & Öztürk, B. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması.* Ankara.

Sandervang, A. (2000). From Learning to Practical Use and Visible Results: A Case in Competence Development From a Norwegian Business Firm. *Journal of Human Resource Costing and Accounting, 1*(2), 87-100.

Sangeladji, M. (1975). A Theoretical and Empirical Investigation of Human Resource Accounting. *Unpublished Doctoral Thesis*. The University of Oklahoma.

Savich, R., & Ehrenreich, K. (1976). Cost / Benefit Analysis of Human Resource Accounting Alternatives. *Human Resource Management, 15*(1), 7-18.

Schmidt, S., & Minssen, H. (2007). Accounting For International Assignments: The Case Of The German Chemical Industry. *Journal of Human Resource Costing and Accounting, 11*(3), 214.

Selamoğlu, A. (2000). İnsan Kaynakları Yönetimi ve Endüstri İlişkilerinin Zenginliği. *İşveren Dergisi, 37*(10).

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

Sevilengül, O. (2007). *Genel Muhasebe* (13. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Sharma, A. (2006). *Personnel / Human Resource Management: Human Resource Accounting, Unit I- Limitations of Human Resource Accounting* (2. Edition b.).

Silva, J. I., & Toledo, M. (2005, 03 23). Labor Turnover Costs and the Behavior of Vacancies and Unemployment. *Macroeconomics Dynamics*.

Sirküler Ayrıntı. (2018). 02 07, 2018 tarihinde Referansbd.com: http://www.referansymm.com.tr/tr/sirkuler_ayrinti.asp?id=640 adresinden alındı

Skyrme, D., & Debra, M. (1998). New Measures of Success. *Ocak-Şubat* , 21.

Soysal, A. (2014). Kariyer Yönetimi ve İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları. *Örgütlerde Kariyer Planlama ve Geliştirme* (2. Baskı b., s. 96-143). içinde Ankara: Gazi Kitapevi.

Sraffa, P. (Dü.). (1951). *Principles of Political Economy and Taxation, The Works and Correspondance of David Ricardo* (Cilt 1). Cambridge University Press.

Steward, T. (1991). Brainpower. *Fortune, June 3*(127), 44-60.

Stewart, A. (1997). *Entelektüel Sermaye, Örgütlerin Yeni Zenginliği.* (N. Elhüseyni, Çev.) İstanbul: Mess Yayıncılık, No. 258.

Suvacı, B., & Subaşı, Ş. (2014, Mart - Nisan). İnsan Kaynakları Yönetiminin Muhasebe Bölümünden Ve Muhasebe Eğitiminden Beklentileri. *Akademik Bakış Dergisi*(41).

Sürer, P. (2009). *Hastanede Çalışan Hemşirelerde İşgücü Devir Hızı ve Ayrılma Nedenlerinin İncelenmesi.* Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sağlık Bilimler Enstitüsü.

Sürmen, Y. (2013). *Muhasebe 1.* Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Süzük, M. (2011). *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının T.C. Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi.* Uzmanlık Yeterlilik Tezi. Ankara: T.C.M.B. Muhasebe Genel Müdürlüğü.

Tang, T. (2005). Human Resource Replacement Cost Measures and Usefulness. *Cost Engineering, 47*(8), 70.

Telia, A. (1996). The Statement of Human Resources. *Journal of Human Resource Costing and Accounting, 1*(1), 99-116.

Tortop, N., Özer , M., Aykaç, B., & Yayman, H. (2007). *İnsan Kaynakları Yönetimi* (2.Baskı b.). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Tsay, J. (1977). Human Resource Accounting: A Need for Reluctance. *Management Accounting, March*.

Türk-İş. (2017). *Aralık 2016 Açlık ve Yoksulluk Sınırı.* 12 29, 2017 tarihinde www.turkis.org.tr: http://www.turkis.org.tr/ARALIK-2016-ACLIK-ve-YOKSULLUK-SINIRI-d1338 adresinden alındı

Türk-İş. (2018). *Aralık 2017 Açlık ve Yoksulluk Sınırı.* 04 17, 2018 tarihinde www.turkis.org.tr: http://www.turkis.org.tr/ARALIK-2017-ACLIK-ve-YOKSULLUK-SINIRI-d11671 adresinden alındı

Ulrich, D., & Lake, D. (1991). Organizational Capability: Creating Competitive Advantage. *Academy of Management Executive, 5*(1), 77- 92.

Uzay, Ş., & Savaş, O. (2003). Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi: Mobilya Sektöründe Karşılaştırmalı Bir Uygulama Örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20*, 163-181.

Ücret Teorisi ve Politikası. (2016). 11 21, 2016 tarihinde http://spaum.politics.ankara.edu.tr: http://spaum.politics.ankara.edu.tr/wp-content/uploads/sites/488/2016/06/%C3%9Ccret-Teorileri-ve-%C3%9Ccret-Politikalar%C4%B1-Vize-Sonras%C4%B1-2015-2016.pdf adresinden alındı

Ünal, A. (2002). İşletmelerde İnsan Kaynaklarının Önemi, İnsan Kaynakları İşlevleri Ve İnsan Kaynakları Yönetimi Sisteminde Ücretleme. *Kamu iş, İş Hukuku ve İktisat Dergisi, 7*(1), 19-37.

Ünsar, S. (2009). Yetkinliğe Dayalı Ücret Yönetiminin Genel Bir Değerlendirilmesi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 10*(1), 43-56.

Vezin Bağımsız Denetim A.Ş. (2017, 12 13). *01 Ocak 2016– 31 Aralık 2016 Hesap Dönemine Ait Bağımsız Denetim Raporu*. https://lokmanhekim.com.tr/: https://hasta112.com/map2heal/publication/56581/jcJKql.pdf adresinden alındı

Vezin Bağımsız Denetim A.Ş. (2018, 04 06). *01 Ocak 2017 - 31 Aralık 2017 Hesap Dönemine Ait Bağımsız Denetim Raporu*. https://lokmanhekim.com.tr/: https://hasta112.com/map2heal/publication/56581/9MKb7j.pdf adresinden alındı

Wagner, C. (2007). Valuing a Company's Innevators. *The Futurist, 41*(5), 7.

Whiting, R., & Chapman, G. (2003, February). Sporting Glory The Great İntangible.

Woodruff, R. (November 1973). Human Resource Accounting. *Training and Development Journal, 27*(11), 3-8.

Yılmaz, E. (2015). Hisse Bazlı Ödemelerin TFRS-2 Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies, 1*(1), 5-20.

Your Article Library. (2014, 01 10). *Human Resource Accounting: Meaning, Definiton, Objectives And Limitations*. 09 12, 2016 tarihinde Whatishumanresource.com: http://www.whatishumanresource.com/methods-of-Human-Resource-accounting adresinden alındı

Yörük, N., & Erdem, M. S. (2008). Entelektüel Sermaye ve Unsurlarının, İMKB'de İşlem Gören Otomotiv Sektörü Firmalarının Finansal Performansı Üzerine Etkisi. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22*(2), 397-413.

Zaim, S. (1997). *Çalışma Ekonomisi.* İstanbul: Filiz Kitabevi.