

## İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ: KARŞILAŞTIRMALI BİR DEĞERLENDİRME

*Sevgi AYDIN\**  
*Mustafa ÇANAĞCIOĞLU\*\**  
*Ferhan EMİR TUNCAY\*\*\**

**Alınış Tarihi: 12 Mayıs 2015**

**Kabul Tarihi: 11 Ağustos 2015**

**Öz:** Bu çalışmanın amacı, işletmeler için önemi gün geçtikçe daha belirgin hale gelen insan kaynaklarını, muhasebe sistemi ile ilişkilendiren insan kaynakları muhasebesini (İKM) değerlendirmek ve yönetime daha etkin karar desteği sunabilmek için insan kaynağı maliyetlerini doğru ve güvenilir bir şekilde ölçmeyi sağlayacak yöntemleri karşılaştırmaktır. Bu amaç kapsamında öncelikle İKM'nin amaçları ve fonksiyonları anlatılmıştır. Daha sonra insan kaynağı maliyetlerini ölçme yöntemleri çeşitli yönleriyle açıklanmış ve değerlendirilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe, İnsan Kaynakları Muhasebesi, İKM.

### HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: A COMPARATIVE EVALUATION

**Abstract:** The aim of this study is to evaluate human resources accounting (HRA) which relates the accounting with human resources whose importance is increasing for companies and to compare the methods that will measure human resources costs in an accurate and reliable manner in order to support effectively the management's decisions. In the scope of this aim, HRA's goals and functions are explained. Afterwards, the methods that will measure human resources costs are explained in detail and are evaluated.

**Keywords:** Accounting, Human Resource Accounting, HRA.

### I. Giriş

İnsanın önemli bir kaynak ve sermaye olduğunu ilk defa Adam Smith ifade etmiştir (Ertaş ve Coşkun Arslan, 2010: 141-158). İşletmede çalışanların muhasebe sisteminde raporlanması gereği ise ilk kez 1964 yılında Hermanson tarafından ifade edilmiştir. İnsan sermayesi; insanların yeterlilikleri, kabiliyetleri, deneyimleri, yenilik yapma motivasyonları ve bir kuruluşun kurumsal yönetim çerçevesine, risk yönetimi yaklaşımına ve etik değerlerine uyum sağlamaları ve bunları desteklemeleri; bir kuruluşun stratejisini anlama, geliştirme ve uygulama kabiliyetleri; sadakatleri, süreç, ürün ve hizmetleri geliştirme motivasyonları ve liderlik etme, yönetme ve işbirliği yapma

---

\* Yrd. Doç. Dr. Kadir Has Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü

\*\* Yrd. Doç. Dr. Kadir Has Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü

\*\*\* Öğr. Gör. Dr. Kadir Has Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü

kabiliyetleridir (IIRC, 2011: 12). İnsan sermayesi örgütlerde çalışanların bilgi, beceri, tutum, eğitim ve yetkinliğini ifade etmektedir (Bergeron, 2003: 16).

Örgüt üyelerinin sahip olduğu ve geliştirdiği bireysel bilgi, yetenek, deneyim ve davranışlarının, yani tüm beşeri unsurların toplamına insan sermayesi denir (Choo ve Bontis, 2001: 34). İnsan sermayesi, örgüt üyelerinin bilgi birikimi, problem çözme yetenek ve kapasiteleri, yaşam felsefeleri, yaratıcılık, girişimcilik ve liderlik yetenekleri, onların organizasyon süreçlerinde ortaya koydukları fonksiyonları ve bu fonksiyonların niteliklerini belirleyici bir güce sahiptir (Kanbir, 2004: 77-85). Günümüzün bilgi çağını yaşayan toplumlarında işletmelere önemli rekabet avantajı sağlayacak olan insan sermayesi fiziksel sermayenin önüne geçmiş durumdadır (Geylan, 2004:2).

İşletmelere rekabet avantajı sağlama olasılığı en yüksek olan kaynak insan kaynağıdır (Geylan, 2004: 2). Zaman içinde işletmelerin insan kaynaklarına dayalı faaliyetlere yönelmeleri, bu kaynaklarını muhasebeleştirme gereksinimini gündeme getirmiştir (Kardeş Selimoğlu, 2001: 2).

## **II. İnsan Kaynakları Muhasebesi**

Amerikan Muhasebeciler Birliği insan kaynakları muhasebesini; insan kaynakları konusundaki verilerin tanımlanması, ölçülmesi ve bunların ilgili taraflara aktarılması olarak tanımlamaktadır (AAA, 1973: 115-124). Flamholtz (1974:3) ise, insan kaynakları muhasebesini, insanların örgütsel bir kaynak olarak muhasebeleştirilmesi olarak tanımlamaktadır. 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.

Patel (2005: 16), insan kaynakları muhasebesine olan ihtiyacı dört ana başlık altında toplamıştır. Bunlar:

- Bir yöneticinin işinin en temel kısmı, işletmenin uzun ve kısa vadeli hedeflerini gerçekleştirmek için kaynakları kullanmaktır. İnsan kaynakları işletmede önemli bir kaynak olmasına rağmen, geleneksel muhasebede insan kaynaklarına ait bilgiler, yöneticilere sunulmamaktadır.

- 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.

- Eğer insan kaynakları, muhasebe sistemine dahil edilmezse, yönetimin, insan kaynakları ile ilgili aldığı kararların etkisi açık olarak algılanamayabilir.

Yukarıda açıklanan ihtiyaçları karşılamaya yönelik olarak ortaya çıkmış olan İKM'nin amaçlarını da şu şekilde sıralamak mümkündür (Patel, 2005: 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 etmek.

İnsan kaynakları muhasebesi, finansal raporlamayı geliştirmek için çeşitli şekillerde kullanılabilir. İKM'nin üç ana fonksiyona sahip olduğu düşünülebilir (Flamholtz vd., 2002). Bunlar:

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

Yönetimin, insan kaynaklarına ilişkin olarak daha doğru kararlar alması ve hedeflerine ulaşmada daha etkin bir yol izlemesi ihtiyacından ortaya çıkan İKM düşüncesi, ilk olarak 1960'lı yıllarda tartışılmaya başlanmış ve çeşitli aşamalardan geçerek bugünkü halini almıştır. İnsan kaynağı muhasebesinin gelişimi, temel olarak beş aşamada gerçekleşmiştir (Flamholtz vd., 2002: 947-954). Bu aşamalar aşağıda sıralanmaktadır:

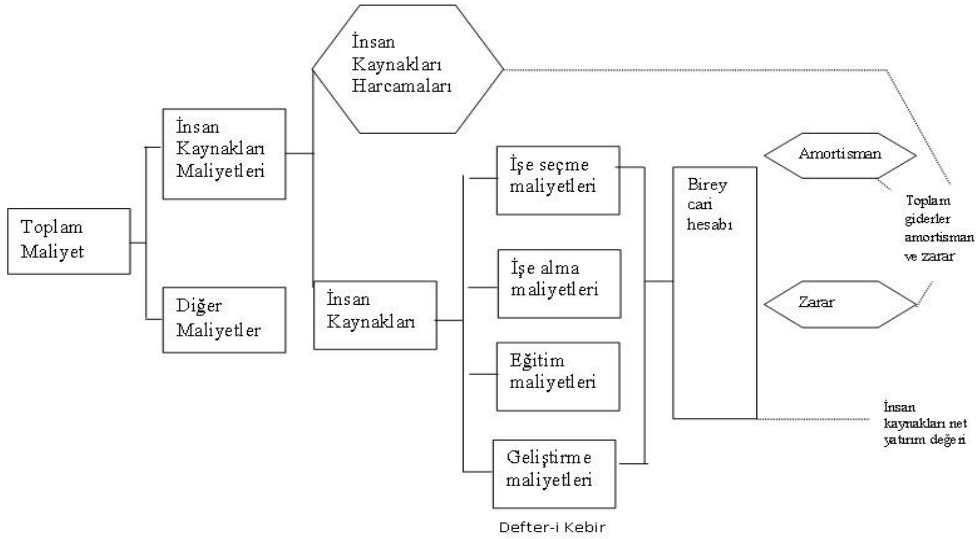
- 1960-1966: Temel İKM kavramlarının teorisinin ilgili bölümlerinden türetilmesi.
- 1967-1970: Ölçüm modelleri geliştirilmesine yönelik temel akademik araştırmalar.
- 1971-1977: İKM'ye olan ilginin hızla büyümesi.
- 1978-1980: Akademik çevrelerin ve işletmelerin İKM'ye olan ilgisinin azalması.
- 1981'den bugüne: İKM teorisinin ve uygulamalarına olan uluslararası ilginin yeniden artması.

### **III. İnsan Kaynağı Maliyetlerini Ölçme Yöntemleri**

İnsan kaynaklarının maliyetinin ölçümüne ilişkin önerilen yöntemler fiili (tarihi) maliyet ve yenileme maliyeti yöntemleridir.

### A. İnsan Kaynağı Maliyetlerinin Fiili (Tarihi) Maliyet Yöntemi ile Ölçülmesi

Bu model, William C. Pyle tarafında 1967 yılında geliştirilmiştir. R.Lee Brummet ile Eric G. Flamholtz Pyle'nin asistanlığını yaptığı bu çalışma, insana yapılan yatırıma odaklanır (Malik, 1993: 12). Bir yatırımı cari harcamadan ayıran temel özellik, yatırımın, gelecekle ilgili olmasıdır. Yatırım, gelecekte de ekonomik fayda sağlaması amacıyla yapılır. Oysa harcama, cari dönemde fayda elde etmek için yapılır. Bu yüzden fiili maliyet yönteminde, henüz harcanmamış olan işe alma, eğitime ve geliştirme gibi maliyetleri, insan kaynakları yatırımı olarak düşünülür (Brummet, 1970: 547-555). Bu yöntem bugün veya geçmişte yapılan, gelecekte faydası olacak harcamaları içerir (Savich, Ehrenreich, 1976: 7-18).



Şekil 1: İnsan Kaynakları Fiili Maliyet Modeli

Kaynak: (Brummet vd., 1968: 217-224)

Toplam maliyetler içinde insan kaynakları maliyetlerinin unsurları Şekil 1'de Brummet ve diğerleri (1968: 217-224) tarafından oluşturulan modelde görülmektedir. 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 değerlendirme tarihlerinde amortisman hesaplanarak ilgili gelir tablosu hesabına gönderilir. Bunun dışında yapılan diğer insan kaynakları harcamaları da, gelir tablosuyla ilişkilendirilerek dönem sonu itibarıyla insan kaynaklarının net yatırım tutarı hesaplanabilir.

İnsan kaynaklarına yapılan yatırım harcamalarını tanımlamak için seçilen dört temel kategori (işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme), bir çalışanın istihdamı için katlanılan bütün giderleri içermektedir. Bu şekilde oluşan değer, her çalışanın beklenen hizmet süresi boyunca yıllık olarak amorti edilmektedir. İşe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme kategorilerinde bulunan değişkenler Tablo 1'deki gibi sınıflandırılabilir (Savich ve Ehrenreich, 1976: 7-18).

Tablo 1: İnsan Kaynakları Fiili Maliyet Modelinin Değişkenleri

<u>1. İŞE SEÇME</u>	<u>2. İŞE ALMA</u>	<u>3. EĞİTİM</u>	<u>4. GELİŞTİRME</u>
<u>İLAN VERME</u>	<u>YER DEĞİŞTİRME</u>	<u>İŞ ÖNCESİ EĞİTİM</u>	<u>ŞİRKET TARAFINDAN KARŞILANAN GİDERLER</u>
<u>ARACI ÜCRETLERİ</u>	<u>TIBBİ TESTLER</u>	(Yeni Personel) Eğitmen saati İşçi ücreti Eğitim yardımları	Okul ücreti Kitaplar Seyahat
<u>ADAYLA GÖRÜŞECEK KİSİNİN GİDERLERİ</u>	<u>GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</u>	<u>İŞE UYUM EĞİTİMİ</u>	<u>ŞİRKET SEMİNERLERİ</u>
Seyahat Yemek Kalacak yer Ücret	Kayıt oluşturma Bilgilendirme toplantıları Ödeme koşulları	(Yeni Personel) İşçi ücreti	Eğitmen ücreti İşçi ücreti Kitap ve ekipman Ulaşım Yemek Konaklama Diğer
<u>ADAYIN SEYAHAT GİDERLERİ</u>		<u>ÖZEL EĞİTİM</u>	<u>BİREYSEL ÇALIŞMALAR</u>
Ulaşım Yemek Konaklama		<u>İŞ BAŞINDA EĞİTİM</u>	<u>MESLEKİ KURUMLARA ÜYELİK ÜCRETLERİ</u>
<u>İLETİŞİM MALİYETLERİ</u>		Eğitmen saati İşçi ücreti	<u>MESLEKİ YAYIN ABONELİK ÜCRETLERİ</u>
			<u>ŞİRKETİN ÖZEL PROJELERİ</u>
			<u>TEKNİK GELİŞİM</u>

Kaynak: (Savich ve Ehrenreich, 1976: 7-18)

Fiili maliyet yöntemi, geleneksel muhasebe yöntemleri ile tutarlıdır. Bu maliyetler kolayca tanımlanabilir ve kontrol edilebilir. Bu da yöntemi, objektif ve ölçülebilir olma konusunda çekici kılmaktadır. Dahası, fiili maliyet yöntemi, maliyet yöntemleri içinde en ucuzu ve kısa zamanda uygulanabilir olanıdır. Bu yöntemle elde edilen veriler, denetlenmiş mali raporlara dahil edilmeseler bile, bu verilerin faaliyet raporlarında dipnot olarak, değişimleri de

içericek biçimde kullanılması, şirket raporlama uygulamalarını zenginleştirir. Mali tabloların yanısıra firma içinde düzenlenecek olan raporlar, yönetime, insan kaynaklarının idaresi konusunda faydalı olacaktır. Fiili maliyet yönteminin faydaları şu şekilde sıralanabilir (Savich ve Ehrenreich, 1976: 7-18):

- İnsan kaynakları değerinin raporlanması, toplam işgücü yapısındaki değişimler hakkında bilgi sağlar.
- İşgücü devir hızının maliyetlerinin takip ediliyor olması; karar alma, önlem alma ve sonuçların değerlendirilmesi açılarından fayda sağlar.
- İnsan kaynaklarının kritik yapısı hakkında bilgi verir.
- İnsan kaynakları gelişimi için yapılan yatırım alternatiflerinin değerlendirilmesini olanaklı kılar.
- 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, maliyet kontrol sistemi ve insan kaynakları bütçelenmesinde kullanılan yenileme maliyetlerinin tahminini olanaklı kılar.

Fiili maliyet yöntemi bu avantajlarına rağmen çeşitli yönleriyle eleştirilere konu olmuştur. Eleştirilerin odak noktasında, bu yöntemin insan kaynaklarının değerini doğru ölçmediği iddiası bulunmaktadır. Fiili maliyet yönteminin hem dış (mali tablolar) hem de iç raporlarda ortaya çıkabilecek dezavantajları şöyle sıralanabilir (Savich ve Ehrenreich, 1976: 7-18; Malik, 1993: 13).

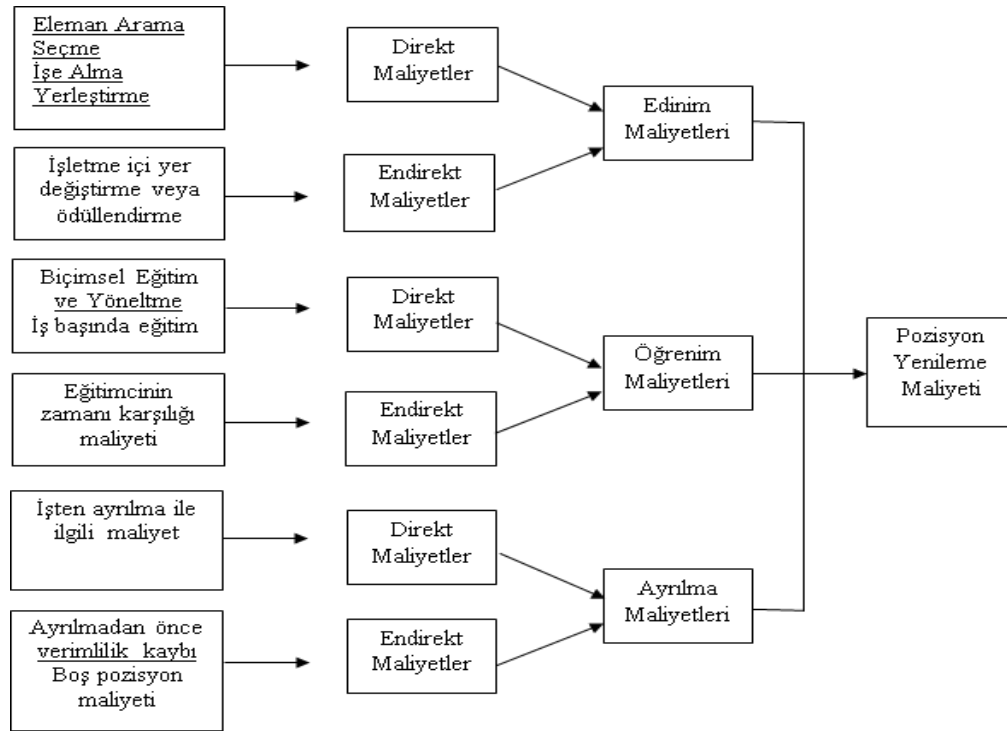
- Fiili maliyetlerle bugünkü ekonomik değer arasında ilişki olmayabilir. Bazı insanlar firma için çok değerli olabilirler ve bunun maliyetlerle hiçbir ilişkisi olmayabilir.
- Bu yöntemde çalışanların sadece işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme maliyetleri dikkate alınmakta, çalışanların gelecekle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

#### *B. İnsan Kaynağı Maliyetlerinin Yenileme Maliyeti Yöntemi ile Ölçülmesi*

Yenileme maliyeti modeli Flamholtz tarafından geliştirilen bir modeldir. Bu modelde, işletmedeki insan kaynakları birey, grup ve işletmenin tüm çalışanları olarak üç boyutta düşünülmüştür. Yenileme maliyetine iki farklı bakış açısı mevcuttur. Bunlar; kişisel yenileme maliyeti ve pozisyon yenileme maliyetidir. 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, pozisyon yenileme maliyeti olarak tanımlanmaktadır (Kardeş Selimoğlu, 2001: 50).

Çalışanların, aynı yetenekteki başka çalışanlarla değiştirilmesinin maliyetini tahmin etmeye çalışan yenileme maliyeti yönteminde kullanılan değişkenler, fiili maliyet yöntemdekilerle oldukça benzerdir. Ancak, fiili maliyet yöntemi, iktisap değeri ve geçmiş değerleri vurgularken, bu yöntemde cari piyasa maliyetleri kullanılmaktadır. Yenileme maliyeti modeli, fiili maliyet modelinde ölçüm işleminin, belirli bir zaman geçtikten sonra çalışanın değeri ile hiçbir ilişkisinin kalmaması sorununu ortadan kaldırmaktadır. Bu yöntem, cari dönem verilerini yansıttığı için daha iyi bir yönetim bilgisi sunmaktadır. Aynı zamanda, piyasa fiyatı odaklıdır ve daha gerçekçidir. (Savich ve Ehrenreich, 1976: 7-18).



Şekil 2: İnsan Kaynakları Yenileme Maliyeti Yöntemi

Kaynak: (Flamholtz, 1999: 64. Aktaran: Kardeş Selimoğlu, 2001: 52)

İlk kez 1968 yılında Brummet ve diğerleri tarafından ortaya konulan ve daha sonra Flamholtz (1999: 64) tarafından geliştirilen, insan kaynakları yenileme maliyeti modeli Şekil 2'de 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’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 veya ödüllendirme 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 olup; biçimsel eğitim ve yöneltme ile iş başında eğitim ve eğiticinin zamanı karşılığı katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır. Bunlardan, çalışanların kurum işleyişine ve düzenine alışma sürecinde doğan maliyetleri içeren, “biçimsel eğitim ve yöneltme” maliyetleri ile iş başında eğitim maliyetleri, öğrenim maliyetlerinin direkt maliyet kısmını oluştururken; eğiticinin zamanı karşılığı katlanılan maliyetler endirekt maliyetleri ifade etmektedir.

Ayrılma maliyetleri ise personelin işten ayrılmasına bağlı olarak ortaya çıkan maliyetler olup; işten ayrılma ile ilgili maliyetler ile ayrılmadan önceki verim kaybından doğan maliyet ve boş pozisyon maliyetinden 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.

Yenileme maliyeti modeli fiili maliyet modelindeki eksiklikleri gidermek için ileri sürülmüştür (Gilbert, 1970: 25-28). Yenileme maliyeti yönteminin en önemli avantajı, işten ayrılmış çalışanların yerine, işletmede çalışanların tümünün ya da bir kısmının güncel ve gerçekçi değerlerine önem veriyor olmasıdır. Yenileme maliyeti yönteminin diğer avantajları aşağıda sıralanmaktadır (Savich ve Ehrenreich, 1976: 7-18):

- 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 yöntemin dezavantajları aşağıda sıralanmaktadır (Savich ve Ehrenreich, 1976: 7-18):

• 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.

#### **IV. Sonuç**

İnsan kaynakları muhasebesi, yarım asrı aşan geçmişi ile akademik ve uygulamalı alanlarda bir birikime sahip bulunmaktadır. İşletmelerin katma değer ve fayda yaratma temel işlevlerinin iyileştirilmesi, emek ve bilgi faktörlerinin baskınlığı ile gerçekleştirilebilir. Özel kesim için asıl olan katma değer ve kamu kesimi için esas olan fayda yaratma çabasının odağında emek faktörü bulunmaktadır. Emek, her ne kadar katma değer unsurlarından sadece biri olsa da, bilindiği gibi tek başına değer yaratma gücüne sahip tek üretim faktörüdür. İşletmelerin katma değer ve fayda yaratma gücünü ve potansiyelini geliştirmenin etkili araçlarından biri de, İKM ile doğru ve etkin bir ölçüm yapabilmektir.

İşletmelerin varlıklarını devam ettirmesi bakımından en önemli motivasyon kaynağı olan büyüme, yönetsel performansın da temel göstergelerinden biridir. Özellikle emek yoğun işletmelerde, insan kaynakları muhasebesinin göz ardı edilmesi; işletmenin temel üretim ve yatırım kaynağının ihmal edilmesi anlamına gelir ki, bu da sürdürülebilir büyümenin önünde ciddi bir engel oluşturur.

Bir yönetim aracı olan İKM ile, yönetimin farkındalığının artırılması ve performans ölçümüne yönelik problemlerin ortadan kaldırılabilmesi mümkündür. Yöneticilerin, insan kaynakları muhasebesinin ürettiği bilgilerden yararlanmalarının, karar alma sürecinin etkinliğini artırma ve böylece işletmenin piyasadaki değerini yükseltme amaçlarına hizmet edeceği öngörülmektedir.

İşletmelerin etkinliğini arttıran ve günümüzde diğer üretim faktörlerine göre önemi hızla artan insan kaynaklarının, muhasebe sistemine dahil edilmesi, işletmelerin rekabetçi olma özelliklerini de destekleme potansiyeline sahiptir. Bugüne kadar insan kaynakları muhasebesinin akademik çalışmalarda ve uygulamada hakettiği ilgiyi görememesinin başlıca sebebi; insan kaynağı değerinin ölçülmesine yönelik olarak etkili ve etkin modellerin geliştirilip yaygınlaştırılmamış olmasıdır. Disiplinlerarası bir çalışma

yapılarak, insan kaynağı değerini etkili bir şekilde ölçen ve bu değerini muhasebe sisteminde sınıflandırılmasını, kaydedilmesini, özetlenmesini ve raporlanmasını sağlayan modellerin geliştirilmesiyle İKM'nin işlevselliği, kanımızca çok daha etkin ve yaygın bir konuma gelecektir.

### **Kaynaklar**

- American Accounting Association Committee on Human Resource Accounting – AAA. (1973), “Report of the Committee on Human Resources”, *The Accounting Review*, 49, Committee Reports: Supplement to Volume XLIX of the Accounting Review, ss.115-124.
- Bergeron, B. (2003), **Essentials of Knowledge Management**, John Wiley and Sons Inc., New Jersey.
- Bilgin, L., Taşcı, D., Kağnıcıoğlu, D., Benligiray, S., Tonus, Editör: Geylan, R. H.Z. (2004), **İnsan Kaynakları Yönetimi**, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1561, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 820, Eskişehir.
- Brummet R.L. (1970), “Accounting for Human Resources”, *The Journal of Accountancy*, 130 (6), ss.547-555.
- Brummet, R.L., Flamholtz, G.E. ve Pyle, C.W. (1968), “Human Resource Measurement a Challenge for Accountants”, *The Accounting Review*, 43 (2), ss.217-224.
- Choo, C.W. ve Bontis, N. (2001), **The Strategic Management of Intellectual Capital and Organizational Knowledge**, Oxford University Press, New York.
- Ertuş, F.C. ve Coşkun Arslan, M. (2010), “Muhasebe Eğitiminde İnsan Kaynakları Muhasebesinin Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma”, 29. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İstanbul, ss.141-158.
- Flamholtz, E.G. (1974), **Human Resource Accounting**, Dickenson Publishing, California.
- Flamholtz, E.G. (1999), **Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods, and Applications**, Third Edition, Kluwer Academic Publishers, Boston, Dordrecht, London.
- Flamholtz, E.G., Bullen, M.L. ve Hua, W. (2002), “Human Resource Accounting: a Historical Perspective and Future Implications”, *Management Decision*, 40 (10), ss.947-954.
- Gilbert, M.H. (1970), "The Asset Value of the Human Organization", *Management Accounting*, 52, Temmuz, ss.25-28.
- Hermanson, R.H. (1964), **Accounting for Human Assets**, Michigan State University Press, Michigan.
- IIRC. (2011), “Towards Integrated Reporting, Communicating Value in the 21st Century”, [http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011\\_spreads.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf)

- Kanıbir, H. (2004), “Yeni Bir Rekabet Gücü Kaynağı Olarak Entelektüel Sermaye ve Organizasyonel Performansa Yansımaları”, *Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi*, 1 (3), ss.77-85.
- Kardeş Selimoğlu, S. (2001), **İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliğini Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1290, T.C. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 171, Eskişehir.
- Malik, R.K. (1993), **Human Resource Accounting and Decision-Making**, Anmol Publications, New Delhi.
- Patel, M.K. (2005), **Case Studies on HRD Practices**, Anmol Publications, Jaipur.
- Savich, S.R. ve Ehrenreich, B.K. (1976), “Cost/Benefit Analysis of Human Resource Accounting Alternatives”, *Human Resources Management*, 15 (1), ss:7-18.