

# MUHASEBE AÇISINDAN VARLIK YA DA GİDER UNSURU OLARAK İNSAN KAYNAĞI

Yrd.Doç.Dr.Sami KARACAN  
Kocaeli Üniversitesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

## 1- GİRİŞ

Günümüz işletmelerinde üretim faktörleri arasında yer alan insan kaynaklarına diğer üretim faktörlerinden daha fazla önem verilmeye başlanmış ve işletmelerin etkinliklerini ve verimliliklerini arttırabilmek için, bünyeelerindeki insan kaynaklarına ayrı bir önem vererek etkin bir insan kaynağı yönetimi ve planlaması oluşturmaları zorunlu hale gelmiştir. Bu noktada da insan kaynaklarının muhasebeleştirilmesi konusu gündeme gelmiştir. Buna bağlı olarak da insan kaynağını ifade eden ve işletmelerin verimliliklerini ve etkinliklerini arttırmalarında önemli şartlardan biri olan “emek faktörü” nün birinci sırada ele alınması şeklinde bir görüş de gündeme gelmiştir.<sup>1</sup>

İnsan kaynaklarının muhasebeleştirilmesi konusu 1960’lı yıllarda ilk kez gündeme gelmiş, 1970’li yıllarda bu konuyla ilgili çalışmaların yoğunluk kazandığı görülmüştür. Daha sonrasında ise bu konu biraz terkedilmiş, ancak son yıllarda ekonomik bakışın bilgi ekonomisi temelinde gelişmesine paralel olarak yeniden gündeme gelmiştir.

## 2- İNSAN KAYNAĞI KAVRAMI

Toplumu oluşturan kişilerin üretim döngüsü içinde bilgi, beceri ve deneyimlerini kullanarak mal veya hizmet üretim kapasiteleri insan kaynağı olarak adlandırılmaktadır.<sup>2</sup> İnsan kaynakları, hem ülkenin hem işletmenin hayatında önemli rol oynayan bir unsurdur. Ülke açısından bakıldığında insan kaynağı, sosyo-ekonomik gelişme açısından bilgi, beceri, ve deneyimlerini ortaya koyan ve etkin bir şekilde kullanan unsurdur.

İşletme açısından insan kaynağı terimi en üst yönetim düzeyinden en alt kademedeki vasıfsız personele kadar tüm çalışanları kapsamaktadır.<sup>3</sup> Bu kapsama alanı henüz işletme dışında olan ama gelecekte o işletmede çalışabilme olasılığı olan

---

<sup>1</sup> Randall S.SCHULER, Personel and Human Resources Management, 2 nd Edition, West Publishing Comp., S-I Paul, Minnesota 1984, s.14.

<sup>2</sup> Henry L.DAHL, “Human Resource Cost and Benefit Analysis: New Power For Human Resource Approaches”, Human Reosurce Approaches Planning, Vol.11,No.2,1988,s.69.

<sup>3</sup> Michael H MESCON-Courtland L.BOVEE-John V.THILL, Business Today, 9 Edition, Prattice Hall Inc., New Jersey, 1999, s.290.

potansiyel işgücünü de içine alacak şekilde genişletilebilir.

Bir işletmede rekabet gücünün artırılmasında insan kaynağı ile ilgili tüm kararlarda hata olasılığını en aza indirmesi büyük önem taşır. Farklı kültürel ve sosyal yapılardan gelen birçok insanı işletmenin amaçları doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde çalıştırılması işletmenin geleceğinin garanti altına alınması anlamına gelir. Bunu başarmanın yolu da işletmenin tüm bölümlerinin birbiriyle uyumlu bir şekilde bu konuya aynı önemi vererek çalışmalarından geçmektedir. Bu birlikteliğin ürettiği bilgilerle de işletme, insan kaynaklarını planlayarak kendi verimliliğini ve etkinliğini arttırabilecektir.

İşletme açısından bakıldığında insan kaynağı, fiziksel sermayeden çok bilgi, beceri ve deneyimli insanlar olarak ele alındığında önemli yatırımların yapılması gereken bir sermaye kalemidir. İşletmeler insanları işe alırken, yükseltirken ve eğitirken para harcarlar ki bu, onların insan kaynaklarına yatırımıdır <sup>4</sup>.

İşletme insan kaynaklarına diğer kaynaklardan daha çok para harcar, bu da onun bir varlık olarak değerlendirilmesi sonucunu ortaya çıkarır. Ayrıca diğer kaynaklarına harcadığı para gider olarak algılanırken, insan kaynağına harcanan para gelecekte elde edilecek fay-

daları beraberinde getirecektir ki, bu da işletmenin verimliliği ve etkinliği ile doğrudan ilişkilidir <sup>5</sup>.

### 3- MUHASEBE AÇISINDAN VARLIK YA DA GİDER UNSURLU OLARAK İNSAN KAYNAĞI

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. Geleneksel muhasebe sistemlerinde insan kaynaklarının bir gider olduğu ve bu kaynaklara yapılacak yatırımların da gider kalemi olarak finansal tablolarla gösterilmesi gerektiği görüşü hakimdir. Modern anlamda ise işletmelerdeki insan kaynaklarının varlık olduğu, insan kaynağı için yapılan harcamaların işletmelerin geleceği için bir yatırım olduğu fikri kabul edilir hale gelmiştir <sup>7</sup>.

Aşağıda her iki görüşe ilişkin olarak bilgiler verilmiş ve kısa bir değerlendirme yapılmıştır.

#### a- Modern Yaklaşım: Varlık Olarak İnsan Kaynağı

Bir unsurun varlık olarak kabul edilebilmesi için şu üç temel kriter göz önüne alınmalıdır. <sup>8</sup>

- Gelecekte kullanılabilme potansiyeline sahip olmalıdır,

<sup>4</sup> Seval Kardeş SELİMOĞLU, İnsan Kaynakları Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.11.

<sup>5</sup> SELİMOĞLU, a.g.e., s.12.

<sup>6</sup> Gary BLAU, Human Resources Accounting, First Edition, Highlights of the Literature 6, Work in American Institute Inc., Scarsdale, New York, 1978, s.13

<sup>7</sup> SELİMOĞLU, a.g.e., s.12-13.

<sup>8</sup> Eric G.FLAMHOLTZ, "Human Resources Accounting: A Review of Theory and Research", Journal of Management Studies 11, February 1974, s.44

- Parasal birimle ifade edilebilmelidir,
- Muhasebe biriminin veya işletme sahibinin kontrolünde olmalıdır.

İnsan kaynağının varlık olarak kabul edilebileceğini savunanlar iddialarını şu şekilde oluşturmuşlardır. Son zamanlarda işletme çalışanlarının, çalıştıkları işletmelerde yıllarca ayrılmaksızın kalmaları insan varlıklarına sahip olunmadığı yolundaki görüşleri zayıflatmıştır. Ayrıca günümüzde işletmeler, insan gücüne dayalı, hizmet içi eğitime ağırlık veren ve personel geliştirmeye yönelik politikalar izlemeye yönelmişlerdir. Bu da onların insan kaynaklarının önemini kavrayıp onları işletmenin birer varlığı olarak kabul ettiklerini ve bu bağlamdaki programlara yaptıkları yatırımları da gider olarak değil de, varlığın değerini arttırıcı yönde yatırımlar olarak kabul etmelerine yol açmıştır.<sup>9</sup>

Bu noktada insan varlıkları eğer varlık olarak kabul edilecekse, üç temel soru gündeme gelmektedir ki bunlar;<sup>10</sup>

- Varlıklar olarak kabul edilip sermayeye eklendiğinde maliyetleri ne olacaktır?
- Bu maliyetler nasıl amortize edilebilir?
- Hangi koşullarda bu varlıklar zarar yazılabilir?

#### b- Geleneksel Yaklaşım: Gider Unsu-

#### ru Olarak İnsan Kaynağı

Bir unsurun varlık olarak kabul edilmesi için daha önce konu edilen üç temel kriterden hareketle insan kaynaklarının varlık sayılamayacağını savunan karşıt görüşlere göre; varlığın tanımında sahip olmak gibi bir unsur yataken, insan kaynakları açısından olaya bakıldığında işletme insan kaynaklarına sahip değildir. Aynı zamanda işletmede çalışanlar her an için işletmeden ayrılabilirliği için, işletmenin kârlılığının devam ettirilmesinde de yeterli güvenirliliği sağlamamaktadır. Bu sebepten dolayı muhasebeciler insan kaynaklarının değerlendirilmesindeki sistemi oluşturmada ve geliştirmede yetersiz kalabilirler. Yine bu bağlamda insan kaynağının varlık sayılamayacağı açısından başka nedenler de ortaya atılmıştır.<sup>11</sup> Şöyle ki; insan kaynağına sürekli olarak amortisman ayırmak ve yenilemek onun faydasını azaltacaktır. Bu da çalışanların tahmini çalışma değerine eklenecek ve bilançodaki net varlık değerinin etkinliğini olumsuz etkileyecektir. Sonuç olarak; kimi muhasebe çevrelerince insan kaynağı maliyetlerinin her ne kadar diğer giderlerden farklılık gösterdiği kabul edilse de yine de varlık olarak kabul edilebilmesi için yeterli neden sayılamaz görüşündedirler.

<sup>9</sup> SELİMOĞLU, a.g.e.,s.14.

<sup>10</sup> BLAU, a.g.e., s.3.

<sup>11</sup> F.A. NICHOLLS, Human Assets Accounting, Certified Accountants, England, June 1975, s.323.

#### 4- SONUÇ

İşletmelerin bir bütün olarak değerlendirildiği günümüzde büyük payı olan insan kaynakları, muhasebe sistemlerinde oldukça geniş yer tutmaya başlamıştır. Bu durum işletmelerde insan kaynağının hangi etkinlikte kullanıldığını, değerindeki değişimlerinin ne yönde olduğunun izlenmesinde ve işletmenin diğer varlıkları arasına dahil edildiğinde verimliliği hangi ölçüde etkilediğinin tespitinde yönetime ve diğer bilgi kullanıcılarına büyük yararlar sağlamaktadır.

Geçmişte işletmelerde maliyetlerin azaltılması daima ön planda olan bir konuydu ve bu amaç doğrultusunda da ilk akla gelen maliyet unsuru da insan kaynağı idi. Oysa insan kaynaklarının gelecekte işletmeye katacağı değer göz önüne alındığında uygulamanın yanlışlığı ortaya çıkmaktadır. Üstelik insan kaynağı bir maliyet unsuru değil, bir varlık olarak algılanmalıdır ki işletmenin bu kaynağa ilişkin yaptığı harcamalar bir yatırım olarak kabul edilebilir. İşte günümüzde artık değişen işletme yapıları ve daha modern düşünceye sahip yönetimlerle insan kaynakları, bu düşünce bağlamında işletmelerde ele alınmaya başlanmıştır. Yine bu bağlamda işletmeler, geleneksel muhasebedeki bakış açısını değiştirerek daha modern bir yaklaşımla muhasebe uygulamalarında bu yeni bakış açılarına ve kavramlara yer vermeye başla-

mışlardır. Ayrıca muhasebe uygulamaları ile ilgili kuruluşlar da bu konuyu gündeme getirerek ihtiyaç duyulan düzenlemeleri yapmakta ve kendilerine düşen görevi yerine getirmektedirler. Gerçi bu uygulamaları son yıllarda sadece gelişmiş ülkelerde görüyorsak da, ülkemizde de başlanması gerektiği inancındayız.

İşletmelerin etkinliğini ve verimliliğini artırma yönünde insan kaynaklarının muhasebe açısından ele alınarak irdelenmesi ve bu konudaki bilgilerin finansal tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına sunulması önemi göz ardı edilemeyecek bir konudur. Bu konu diğer ülkeler açısından ne kadar önemli ise Ülkemiz açısından da o kadar önemli bir konudur. Özellikle de muhasebe uygulama ve standartlarının yapılandırıldığı bir ortamda Ülkemizdeki işletmelerin bu konuyu dikkate alması ve uygulamaya koyması, yeniden yapılanmaya büyük katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak, insan kaynakları varlık olarak kabul edilip muhasebeleştirilecek olursa bu, işletmenin lehine bir durum yaratır. Çünkü işletmede çalışanlar yaptıkları işten daha büyük tatmin elde ederek işlerinde daha yaratıcı olurlar. Ekonomideki kaynakların dağılımı daha etkin olarak yapılabilir, yönetim ve yatırımcılar için daha gerçekçi bilgiler üretilmiş olur. İşletmenin yatırımlarının devinim hızı ve firma değeri daha da yükselir .

---

<sup>12</sup> Michael H.GILBERT, "The Asset Value of Human Organization", Management Accounting, No:52, July 1970, s.26.

## YARARLANILAN YAYINLAR

- BLAU,Gary; Human Resources Accounting, First Edition, Highlights of the Literature 6, Work in American Institute Inc., Scarsdale, New York, 1978.
- DAHL, Henry L.; “Human Resource Cost and Benefit Analysis: New Power For Human Resource Approaches”, Human Resource Approaches Planning, Vol.11,No.2,1988.
- FLAMHOLTZ, Eric G.; “Human Resources Accounting: A Review of Theory and Research”, Journal of Management Studies 11, February 1974.
- GILBERT, Michael H.; “The Asset Value of Human Organization”, Management Accounting, No:52, July 1970.
- MESCON, Michael H -Courtland L. BOVEE-John V. THILL,; Business Today, 9 Edition, Prattice Hall Inc., New Jersey, 1999.
- NICHOLLS, F.A.; Human Assets Accounting, Certified Accountants, England, June 1975.
- SCHULER, Randall S.; Personnel and Human Resources Management, 2 nd Edition, West Publishing Comp., S-I Paul, Minnesota 1984.
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş; İnsan Kaynakları Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.