

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KAPSAMINDA ÇALIŞANLARIN
İŞLETMEYE OLAN MALİYETLERİNİN ÖLÇÜLMESİ VE BİR ÜRETİM
İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

Fikret KARADENİZ

YÜKSEK LİSANSTEZİ

ADANA / 2020

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KAPSAMINDA ÇALIŞANLARIN
İŞLETMEYE OLAN MALİYETLERİNİN ÖLÇÜLMESİ VE BİR ÜRETİM
İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

Fikret KARADENİZ

Danışman: Prof.Dr. Veyis Naci TANIŞ

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Elif N DEMİRCİOĞLU

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi İlker KEFE

YÜKSEK LİSANSTEZİ

ADANA/2020

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından Ana Bilim/Ana Sanat Dalında
YÜKSEK LİSANSTEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan:Ünvanı, Adı Soyadı

(Danışman)

Üye:Ünvanı, Adı Soyadı

Üye:Ünvanı, Adı Soyadı

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylıyorum.

.../.../2020

Prof. Dr. Serap ÇABUK

Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
 - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
 - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
 - Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
 - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. / / 2020

Fikret KARADENİZ

ÖZET

İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ KAPSAMINDA ÇALIŞANLARIN İŞLETMEYE OLAN MALİYETLERİNİN ÖLÇÜLMESİ VE BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Fikret KARADENİZ

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı

Danışman: Prof.Dr. Veyis Naci TANIŞ

Haziran 2020, 117 sayfa

İnsan kaynağı, işletme faaliyetlerinin verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinde önemli görevler üstlenmekte ve vazgeçilmesi mümkün olmayan üretim faktörlerinin en başında bulunmaktadır. Dolayısıyla işletmeler için oldukça önemli olan insan kaynağının yönetilmesi ve planlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın veriler ışığında ve doğru bir şekilde giderilmesi için insan kaynağının ölçülmesi ve sayısal olarak ifade edilmesi gerekmektedir. İnsan kaynağının ölçümü ve sayısal olarak ifade edilmesi insan kaynakları muhasebesi ile mümkün olmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynağına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve elde edilen verilerin işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına aktarmak işlevini üstlenmektedir. Öte yandan, insana yapılan yatırımın maliyetini, personel yenileme maliyetini ve insanın örgüt için değerini hesaplamayı da kapsamaktadır.

Bu çalışma, insan kaynakları yenileme maliyeti modeli kapsamında ortaya çıkan maliyetlerin, Çukurova Bölgesinde faaliyet gösteren plastik gereçler üreten işletmede incelenmesini amaçlamaktadır. Bu doğrultuda “Durum Çalışması” metodu kullanılarak işletmede derinlemesine bir inceleme gerçekleştirilmiştir. İşletmenin sahip olduğu veriler elde edilmiş ve bu verilerin analizi gerçekleştirilmiştir.

Anahtar kelimeler: İnsan Kaynakları, İnsan Kaynakları Muhasebesi, İnsan Kaynakları Yenileme Maliyeti

ABSTRACT**MEASURING EMPLOYEE COSTS USING HUMAN RESOURCES
ACCOUNTING AND AN APPLICATION IN A PRODUCTION COMPANY****Fikret KARADENİZ****Master Thesis, Department of Business Administration, Program in Accounting****Supervisor: Prof.Dr. Veyis Naci TANIŞ****June 2020, 117 Pages**

Human resources management plays important roles in carrying out business activities efficiently and effectively and is one of the most indispensable costs factors. Therefore, the need to manage and plan human resources, which is very important for businesses, has emerged. Human resource needs to be measured and expressed numerically in order to meet this need in the light of the data and correctly. Measurement and numerical expression of human resources are possible with human resources accounting.

Human resources accounting undertakes some functions of determining and measuring human resource information and transfers the obtained data to business users. On the other hand, it also includes evaluating the cost of investment in people, the cost of staff replacement and the value of human for the organization.

This study aims to examine the costs that arise within the scope of the human resources replacement cost model in an enterprise producing plastic equipment operating in the Çukurova Region. Accordingly, an in-depth analysis was carried out at the enterprise using the "Case Study" method. The data released by the enterprise were obtained and the analysis of these data was carried out.

Keywords: Human Resources, Human Resources Accounting, Human Resources Replacement Cost

ÖNSÖZ

Günümüzde işletmeler mevcut insan kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde yönetememekte ve insan kaynaklarına ait direkt ve endirekt maliyetleri göz ardı etmektedir. İşletmelerin faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde aktif rol üstlenen insan kaynaklarının yenilenmesinin sayısal veriler ışığında planlanmaması ve yönetilmemesi işletmelere ek mali yükler getirmektedir. İşletmeler, insan kaynakları muhasebesi pozisyon yenileme maliyeti modeli yardımıyla tahmini insan kaynakları yenileme maliyetlerini tespit ve takip ederek, insan kaynakları hakkında verilecek kararların ek mali yükler getirmesinin önüne geçebilmektedir.

Bu çalışma ile işletmede mevcut bir pozisyonda çalışmakta olan personelin yenilenmesi sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin, pozisyon yenileme maliyeti modeli kullanılarak tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, bu çalışmada pozisyon yenileme maliyetlerinin işletmeye nasıl etki edeceği durum çalışması yöntemi yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Bu tez çalışmasında, insan kaynakları yenileme maliyetleri dikkate alınarak plastik gereçler üreten ve Çukurova Bölgesi'nde faaliyet gösteren bir üretim işletmesi incelenmiştir.

Yüksek Lisans tez çalışmam boyunca yardım ve desteklerini esirgemeyen, değerli görüşleri ve yönlendirmeleri ile daima yol gösteren ve çalışmamda değerli katkıları bulunan, danışman hocam Sayın Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ'a sonsuz şükranlarımı sunarım.

Değerli görüş ve önerileri için Sayın Dr. Öğr. Üyesi Elif N. DEMİRCİOĞLU'na ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi İlker KEFE'ye teşekkür ederim.

Yüksek lisans çalışmalarım boyunca değerli görüşleri ile beni yönlendiren Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU'na teşekkürlerimi sunarım.

Tezimi okuyarak eksikliklerin giderilmesinde bana yardımcı olan ve akademik yoldaki kader arkadaşım Ayşegül OGUR'a teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her anında olduğu gibi eğitimim boyunca da her zaman bana destek olan canım annem Fatma KARADENİZ'e, babam Ahmet KARADENİZ'e, abim Yusuf KARADENİZ'e, ablam Nevin KARADENİZ'e, ablam Nermin KANUCU'na ve son olarak yeğenim İpek'e çok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Problemin Tespiti.....	2
1.2. Çalışmanın Amacı.....	3
1.3. Çalışmanın Önemi	5
1.4. Çalışmanın Yöntemi	5
1.5. Bölümlerin İçeriği.....	6

BÖLÜM II

İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARI - MUHASEBE İLE BAĞLANTISI VE İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

2.1. İşletmelerde İnsan Kaynaklarının Önemi	9
2.2. Muhasebe ve İnsan Kaynakları İlişkisi	10
2.3. İnsan Kaynağı İçin Muhasebe Gereksinimi	11
2.4. Muhasebeye Konu Olan İnsan Kaynakları Uygulamaları	13
2.4.1. İnsan Kaynaklarının Edinilmesi.....	13
2.4.2. İnsan Kaynaklarının Tahsisi, Korunması ve Kullanılması	16
2.4.3. İnsan Kaynaklarının Değerlemesi.....	17
2.5. İnsan Kaynakları Muhasebesi Kavramı	17
2.6. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi	19
2.7. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Amaçları ve Yararları.....	23
2.7.1. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Amaçları	23
2.7.2. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Yararları	25

2.8. İnsan Kaynakları Muhasebesinin İnsan Kaynakları Uzmanları ve Yöneticileri İçin Kullanımı.....	28
2.9. İnsan Kaynakları Muhasebe Sisteminin Uygulanması ve Tasarımı	31
2.9.1. İnsan Kaynakları Muhasebe Sistemleri	32
2.9.2. İnsan Kaynakları Muhasebe Sisteminin Seçimi	35
2.9.3. İnsan Kaynakları Muhasebe Sisteminin Uygulanması	37
2.10. İnsan Kaynakları Muhasebesi ile Yönetim ve Maliyet Muhasebesi İlişkisi.....	39

BÖLÜM III

İNSAN KAYNAĞI MALİYET ÖLÇÜM METOTLARI

3.1. Muhasebede Maliyet Terimi	41
3.2. İnsan Kaynağı Açısından Maliyet Terimi.....	42
3.3. İnsan Kaynağı Maliyeti Ölçme Modelleri	43
3.3.1. Tarihi Maliyet Modeli.....	44
3.3.2. Yenileme Maliyeti Modeli.....	47
3.3.3. İnsan Kaynakları Tarihi Maliyetinin Ölçümü.....	49
3.3.3.1. Elde Etme Maliyetleri.....	50
3.3.3.2. Öğrenme Maliyetleri.....	51
3.3.4. İnsan Kaynakları Yenileme Maliyetinin Ölçümü	54
3.3.4.1. Ayrılma Maliyetleri	54
3.3.4.1.1. İşten Ayrılma Maliyeti.....	54
3.3.4.1.1.1. Kıdem Tazminatı.....	55
3.3.4.1.1.2. İhbar Tazminatı	57
3.3.4.1.2. Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyeti.....	58
3.3.4.1.3. Boş Pozisyon Maliyetinin Hesaplanması	61
3.3.5. Fırsat Maliyeti Modeli	62

BÖLÜM IV

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

4.1. Bilimsel Araştırma	63
4.2. Sosyal Bilimlerde Kullanılan Araştırma Yöntemleri.....	64
4.3. Nitel Araştırma Desenleri	66

4.3.1. Kültür Analizi	66
4.3.2. Olgubilim	67
4.3.3. Kuram Oluşturma	67
4.3.4. Eylem Araştırması	67
4.3.5. Durum Çalışması	68
4.3.5.1. Durum Çalışması Yöntemi ve Çeşitleri	69
4.3.5.2. Durum Çalışması Uygulama Aşamaları	70
4.3.5.3. Durum Çalışmasının Amaçları	72
4.3.5.4. Durum Çalışmasının Avantajları ve Dezavantajları	73
4.3.5.4.1. Durum Çalışmasının Avantajları	73
4.3.5.4.2. Durum Çalışmasının Dezavantajları	74
4.3.5.5. Durum Çalışmalarında Geçerlik ve Güvenirlik	74
4.3.5.6. Durum Çalışmasının Tercih Edilme Nedenleri	75

BÖLÜM V

PLASTİK SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

5.1. ABC İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler	77
5.2. ABC İşletmesinde Yenilenen Pozisyonların Görevleri	77
5.3. Eleman Arama ve Seçme ile İlgili Maliyetler	78
5.4. İşe Alma ve Yerleştirme Maliyetleri	80
5.5. Biçimsel Eğitim ve İşe Alıştırma Maliyetleri	81
5.6. İş Başında Eğitim Maliyeti	81
5.7. Ayrılma Maliyetleri	87
5.7.1. Tazminatlar	87
5.7.2. Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyeti	92
5.7.2.1. Pozisyon 1'in Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması	92
5.7.2.2. Pozisyon 2'nin Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması	93
5.7.2.3. Pozisyon 3'ün Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması	94
5.7.2.4. Pozisyon 4'ün Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması	96

5.7.2.5. Pozisyon 5'in Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması.....	97
5.7.2.6. Pozisyon 6'nın Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması.....	98
5.7.3. Boş Pozisyon Maliyeti	99
5.8. Bulguların Tartışılması	103

BÖLÜM VI.

SONUÇ

6.1. Özet.....	106
6.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı	109
6.3. Çalışmanın Zorlukları	109
6.4. Gelecekte Yapılacak Çalışmalara Öneriler	110
KAYNAKÇA	111
ÖZGEÇMİŞ	117

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemlerinin Karşılaştırılması	65
Tablo 2. ABC İşletmesindeki İş Başında Eğitim Sürecinde Gerçekleşen Üretim Miktarı.....	82
Tablo 3. ABC İşletmesi İş Başında Eğitim Maaş Maliyeti	82
Tablo 4. İş Başında Eğitim Maliyeti	87
Tablo 5. ABC İşletmesindeki Çalışanların Ayrılması Sebebiyle Ödenen Kıdem Tazminatları	88
Tablo 6. ABC İşletmesindeki Çalışanların Ayrılması Sebebiyle Ödenen İhbar Tazminatı	89
Tablo 7. ABC İşletmesindeki Çalışanların Ayrılması Sebebiyle Ödenen İzin Ücreti.....	90
Tablo 8. ABC İşletmesindeki Çalışanların Pozisyondan Ayrılmadan 1 Yıl Önce Gerçekleşen Aylık Üretim Miktarları	91
Tablo 9. ABC İşletmesinde Gerçekleşen Toplam Ayrılma Maliyeti	101
Tablo 10. ABC İşletmesi Ayrılma Maliyeti Yüzdeleri	101
Tablo 11. ABC İşletmesi Toplam Pozisyon Yenileme Maliyeti.....	102
Tablo 12. Pozisyon Yenileme Maliyeti Yüzdeleri	103
Tablo 13. Yenilenen Pozisyonların Maliyet Yüzdeleri	103

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. İnsan Kaynakları Muhasebesi Fonksiyonları	30
Şekil 2. İnsan Kaynakları Yatırım Maliyetleri	43
Şekil 3. İnsan Kaynakları Tarihi Maliyet Modeli.....	45
Şekil 4. İnsan Kaynakları Yenileme Maliyeti Ölçüm Modeli	48
Şekil 5. Eğitim Süreci Maliyetlerinin Kategorileri.....	53
Şekil 6. Toplam Eğitim Maliyeti Denklemi	54



BÖLÜM I

GİRİŞ

Bilgi toplumuna geçişle birlikte işletmeler için en önemli kaynağın, insan kaynağı olduğu ortaya çıkmıştır. İnsan kaynağı işletmenin verimliliğini, etkinliğini, karlılığını olumlu ve olumsuz şekilde etkileyebilmektedir. Dolayısıyla işletmelerin rekabet üstünlüğünü ve sürekliliğini sağlayabilmesi için iyi eğitim almış, yetenekli, yaratıcı, insan ilişkilerine önem veren, işletmeye sadık çalışanların işletme bünyesinde olması gerekmektedir. Kaya ve Kesen (2014) bir işletmenin sahip olduğu en önemli kaynak olan insan kaynağının motive edilmesi sonucunda, işletmenin beklenen hedeflere ulaşmasına olanak sağlayacağını vurgulamıştır. Bu noktada insan kaynakları bölümlerine önemli görevler düşmektedir.

Şu anda, insan kaynakları yönetimi her zamankinden daha fazla karmaşık ve hızla değişen bir ortamla karşı karşıyadır. Resmi olmayan yönetim sistemleri ve yönetim sezgisi, insan kaynakları yönetim projelerinin başarılı olmasını sağlamak için yeterli olmayabilmektedir. İnsan kaynakları yönetimine ve gelişen bilgi teknolojisine odağın artması sonucu “ölçemediğin şeyi yönetemezsin” sözünün benimsenmesine neden olmuştur (Tang, 2005, s.14). Bu nedenle insan kaynaklarının ölçülmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın karşılanması için insan kaynağı muhasebesi yaklaşımı ortaya çıkmıştır.

İnsan kaynakları muhasebesi Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association - AAA) tarafından 1973 yılında oluşturulan “İnsan Kaynağı Muhasebe Komitesi” tarafından tanımlanması gerçekleştirilmiştir. Komite insan kaynakları muhasebesini “*insan kaynağına ait bilgileri tanımlayan, ölçen ve bu bilgileri ilgili bölümlere ileten bir süreç*” olarak tanımlamıştır. İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynağına ait işe alma, yerleştirme, ücretle işçi çalıştırma, eğitim ve geliştirmeden kaynaklanan maliyetlerin ölçümünü içermektedir. İnsan kaynakları muhasebesi yalnızca maliyetlerin ölçümünü değil aynı zamanda organizasyon içinde çalışan personelin ekonomik değerinin ölçümünü de gerçekleştirmektedir. (Ertaş ve Coşkun Arslan, 2010, s.40).

İşletmedeki insan kaynaklarının değerlerinin hesaplanması, ulaşılan değerlerin finansal tablolara yansıtılması ve bu değerlerin karar almada oynayacağı rol göz önünde bulundurulduğunda, muhasebe işletmenin verimliliği ve etkinliği için oldukça öneme

sahip insan kaynağının rakamsal olarak açıklanmasında küçümsenemez bir görev üstlenmektedir (Selimoğlu, 2001, s.3). Ayrıca emek bir başına değer yaratma özelliğini bulunduran tek üretim faktörüdür. Dolayısıyla işletmeler insan kaynakları muhasebesini doğru ve etkin bir şekilde uyguladığı ve ölçüm yaptığı takdirde katma değer ve fayda yaratma gücünü ve potansiyelini geliştirecektir (Aydın vd., 2015, s.687).

Bu tez çalışması bir üretim işletmesinin insan kaynakları muhasebesi yaklaşımı kapsamında personel yenileme maliyetini ölçmeyi hedeflemektedir. Dolayısıyla bu yaklaşım üretim işletmesi açısından ele alınacak ve insan kaynakları pozisyon yenileme metodu kapsamında ölçümü gerçekleştirilecektir. Bu hedef doğrultusunda Çukurova Bölgesinde faaliyet gösteren ve plastik gereçler üreten bir işletme incelenecektir. Çalışmada yöntem olarak “Durum Çalışması” metodu uygulanacaktır. İşletme yetkilileri ile görüşülerek işletmeye ait veriler elde edilecek ve bu veriler kullanılacaktır. Gerçekleştirilen analiz sonucu elde edilen bulguların değerlendirilmesi yapılacaktır. Uygulamanın sonucunda insan kaynakları muhasebesi kapsamında yenileme maliyetlerine ilişkin yararlı sonuçların elde edilmesi beklenmektedir.

1.1. Problemin Tespiti

Bir üretim işletmesi için maliyetlerin belirlenmesi hayati öneme sahiptir. Üretim sürecinin her aşamasında işletme maliyetleri doğru bir şekilde belirlemelidir. Üretim sürecinde aktif rol oynayan insan kaynağı da işletmeye maliyet bakımından bazı önemli yükler getirmektedir. Bu mali yüklerin insan kaynakları muhasebesi yaklaşımıyla ölçülmesi mümkün olmaktadır.

Birçok işletmede çok fazla işçi giriş çıkışı olmaktadır. Bu girdi çıktıların işletme üzerinde ciddi maliyetleri olduğu düşünülmektedir. Çünkü bir işçinin işe girmesi, işi öğrenmesi ve işten ayrılması işletmeye mali yükler getirmektedir (Flamholtz, 1973, s.11). Bu mali yükler gerek fabrika içerisinde üretime doğrudan katkıda bulunan işçilerin (mavi yakalı) gerekse de pazarlama, muhasebe, yönetim gibi bölümlerdeki personelin istihdamlarında ortaya çıkmaktadır.

Bir işçinin işe girmesi aşamasında bu iş için ilan ve duyurular yapılacak, çalışanlarla mülakat yapılacak, belki de bu mülakat için işin uzmanları kiralanacak veya işletme içinden bu işten anlayan insanların mülakata katılması gerekecektir. Dolayısıyla bu işlemler sonucunda ciddi para ve emek harcaması ortaya çıkacaktır.

Alınan işçinin işi öğrenmesi aşamasında işçiye verilecek iş başında eğitim ve işçinin biçimsel eğitim ve işe alıştırma çalışmaları nedeniyle birtakım maliyetler ortaya çıkmaktadır (Selimoğlu, 2001, s.49). Bu maliyetler işletmenin düşünce sistemini öğretmek ve çalışanların işletme koşullarına uyumlaştırmak için katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır (Pamukçu, 2017, s.44). Ayrıca işçinin iş başında eğitilmesi sonucu eğitimcinin harcadığı zaman ve emek de işletmeye mali yük getirmektedir. Dolayısıyla işçinin eğitilmesi sürecinde ve işçinin veriminin düşük olduğu bu dönemde işletmede öğrenme maliyeti ortaya çıkmaktadır.

İşçinin işten ayrılması aşamasında ise kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve izin ücretleri gibi direkt maliyetler ortaya çıkmaktadır. Ayrıca işçinin ayrılmadan önce ortaya çıkan verimlilik kaybı ve o pozisyonun boş kalması gibi endirekt maliyetler oluşturacak durumlar ortaya çıkacaktır.

Bu aşamalar incelendiğinde belirlenmesi zor ve personelin yenilenmesinden kaynaklanan maliyetler ortaya çıktığı gözlemlenecektir. Çoğu işletme insanları istihdam etmektedir ama yukarıda bahsedilen maliyetleri dikkate almamaktadır. Ayrıca çoğu işletme bu istihdamdan kaynaklı maliyetlerin olduğunun farkında olmayabilmekte ya da bu maliyetlerin ne ölçüde olduğunu doğru bir şekilde tespit etmekte güçlük çekebilmektedirler. Her ne kadar tespit etseler de yönetim kararlarında bunları kullanmakta çok başarılı değillerdir. Dolayısıyla bu maliyetler işletmeler açısından ilk başta görünmeyen ancak toplam karı azaltan veya üretim maliyetlerini artıran, bunun sonucunda da rekabet şansını azaltan etkilere neden olmaktadır.

1.2. Çalışmanın Amacı

İnsan kaynağının parasal olarak ifade edilmemesinden kaynaklanan bu problemler, insan kaynakları muhasebesi sisteminin kurulmasıyla aşılabilecektir (Kaya, 2013, s.97). İstihdamdan kaynaklanan maliyeti belirlemek için derinlemesine bir inceleme yapılması gerekmektedir. İnsan kaynaklarından kaynaklanan maliyetlerin belirlenmesi hem işletme maliyetini doğru belirlemede hem de işletmenin karlılığını belirlemede oldukça faydalı olduğu düşünülmektedir. Yapılacak olan bu çalışma, bahsedilen problemleri aşabilmek için bir üretim işletmesinin istihdamdan kaynaklanan maliyetlerini tespit etmek amacıyla yapılacaktır. Bu kapsamda, bu çalışmada; insan kaynakları muhasebesi detaylı bir şekilde incelenerek insan kaynaklarının ölçümüne yönelik maliyet tabanlı modeller incelenecektir. Ek olarak, insan kaynaklarının

ölçümüne yönelik maliyet tabanlı model olan yenileme maliyeti modeli detaylı bir şekilde incelenerek Eric G. Flamholtz (1973) tarafından geliştirilen ve yenileme maliyeti yöntemlerinden biri olan pozisyon yenileme maliyeti yöntemi bir üretim işletmesinde uygulanacaktır.

Bu maliyetlerin belirlenmesi sonucunda karar vericiler için insan kaynakları hakkında bilgileri tanımlama, ölçme ve aralarında bağlantı kurma sürecini hızlandırabilecektir. İşletmede var olan çalışanın işten ayrılması ve başka bir çalışanın işletmeye dâhil edilmesinin maliyetlerini hesaplayarak kolaylıkla maliyet karşılaştırması yapılabilecektir. İşletmenin insan kaynaklarını bütçelenmesinde, bireysel değer hesaplamada, personel devir hızı gibi alanlarda fayda-maliyet analizi yapma ve karar verme konusunda önemli katkılar sağlamasına imkân verecektir. Uygulama yapılacak işletmede işletme yönetimine insan kaynakları konusunda, geleneksel muhasebenin ve yönetim anlayışının yetersiz kaldığı noktalarda doğru ve güvenilir bilginin sunulması sağlanacaktır. Yapılacak çalışma, bilgi kullanıcılarının daha doğru veriler elde etmesini sağlanabilecektir. İşletmeler, elde edilen veriler sonucunda vasıflı eleman ve vasıfsız elemanın işletmeye yüklediği maliyetin kıyaslamasını yapabilecektir. İşletme bu maliyetleri göz önünde bulundurarak üretim süreci boyunca var olan dönemde ve gelecek dönemlerle ilgili planlamalarını daha doğru verilerle yapabilme imkanı elde edecektir.

Bu çalışmanın öncelikli amacı, işletmeler için hayati önem taşıyan insan kavramı, insan kaynakları muhasebesi ve insan kaynakları muhasebesi maliyetleri konularını teorik olarak açıklamak ve Çukurova Bölgesinde faaliyet gösteren plastik gereçler üretimi gerçekleştiren bir işletmede direkt ve endirekt maliyetler dâhil olmak üzere insan kaynakları maliyetlerini ölçmektir. Bununla birlikte işletmenin sahip olduğu insan kaynakları yenileme maliyetlerini teorik bilgiler ışığında analiz etmektir. Bu çalışma aşağıdaki sorulara cevap aranacaktır:

- İstihdam edilen personelin elde etme maliyetinin olup olmadığı?
- İstihdam edilen personelin eğitim ve işe adaptasyon çalışmalarının maliyetinin olup olmadığı?
- Pozisyonun yenilenmesi sonucunda ortaya çıkan direkt ve endirekt işten ayrılma maliyetlerinin olup olmadığı?

- İşletmenin insan kaynakları muhasebesi modeli olan pozisyon yenileme maliyeti modeli kapsamında ortaya çıkan insan kaynaklarının toplam maliyetinin kârı etkileyip etkilemediği?

1.3. Çalışmanın Önemi

İşletmelerin başarısının belirleyicisi sahip olduğu insan kaynaklarıdır. İşletmelerde nitelikli insanların sayısı arttıkça ve bu insanların sahip oldukları bilgi, beceri ve yeteneklerden yararlandıkça işletme başarısı ve buna bağlı olarak rekabet üstünlüğü artmaktadır (Şerbetçi, 2003, s.7). İşletmeler, mal ve hizmet üretmek için çeşitli üretim faktörlerini bir araya getirerek faaliyetlerini yürütmektedir. Bu faktörlerden en önemlisi işletmenin sahip olduğu insan kaynaklarıdır. Zira çoğu benzer teknolojiyi uygulayan işletmelerin, üretim, finans ve pazarlama gibi alanlarda elde ettiği başarılarında en önemli farkın insan kaynaklarından kaynaklandığı saptanmıştır (Bilgin vd., 2006, s.3). İnsan kaynaklarının işletmeye olan maliyetlerini esas alarak geliştirilen insan kaynakları muhasebesi modelleri hem literatürde hem de uygulamada ön plana çıkmamıştır (Flamholtz, 1999, s.1). İşletmelerin insan kaynakları muhasebesinden haberdar olmadığı ve insan kaynakları muhasebesinin çok fazla kullanılmadığı literatürden anlaşılmıştır. İşletmelerin her ne kadar istihdam ettikleri işçilerle ilgili maliyetlerin kayıtlarını tutsa da, bu maliyetlerin dışında kalan dolaylı maliyetlerin tespit etmede ve bütün maliyet verilerin yönetim kararlarında uygulamada yetersiz olduğu görülmüştür. Bu kapsamda yapılan literatür araştırmasında insan kaynakları muhasebesinin veya insan kaynaklarının işletmenin kârlılığına olumlu ve olumsuz etkileri çok fazla tespit edilmemiştir. Çalışma bu gibi sebeplerden dolayı önemlidir.

İnsan kaynakları muhasebesinin mevcut ve potansiyel faydasından hareketle hazırlanan bu çalışmada, literatürde hem teoride hem de uygulamada çok az yer verilen insan kaynakları faaliyetinin detaylı bir şekilde incelemesi ve uygulama ile bu teorinin hayata geçirilmesinin literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

1.4. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada kullanılacak olan bilgiler birincil kaynaklardan elde edilecektir. Çünkü bu çalışmada bir üretim işletmesinde bir durum çalışması gerçekleştirilecektir. Bu bilgilere başka türlü ulaşılamayacak, işletmeye özel bilgiler olduğu ve sadece işletmenin içine girerek yapılacağı için durum çalışması seçilmiştir. Bunun nedeni

durum çalışması temel olarak, seçilen bir işletmeyi derinlemesine inceleyerek durum analizi yapan bir yöntemdir. Elde edilen bilgilerin incelenmesi, karşılaştırılması ve literatür ile desteklenmesi ile bilgilerin güvenilirlik düzeyine katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bir üretim işletmesinde bilgi sağlayıcıları ile yapılan yüz yüze görüşmelerde elde edilen veriler incelenerek, elde edilen verilerden hareketle konuya ilişkin analiz yapılması ve bu sayede çalışmanın literatüre katkı sağlaması amaçlanmaktadır. Uygulama ile çalışanların işletmeye olan maliyetlerinin ölçülmesi sağlanılarak, elde edilen verilere çalışmada yer verilecektir.

Elde edilen verilerin sayesinde üretim işletmesinde insan kaynakları maliyetinin nasıl ortaya çıktığı, insan kaynakları maliyetinin nasıl tespit edildiği ve bu tespit ile işletme kârlılığının ne ölçüde etkilendiği uygulama vasıtasıyla çalışmada yer alacaktır.

1.5. Bölümlerin İçeriği

Çalışma, giriş ve sonuç bölümleri ile birlikte altı bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm, çalışmanın giriş kısmını oluşturmaktadır. Giriş bölümünde problemin tespiti tanımlanmış ve bu tespit doğrultusunda çalışmanın amacı, çalışmanın önemi açıklanmıştır. Ayrıca bu bölümde araştırmanın yöntemi ve bölümlerin içeriği açıklanmıştır.

İkinci bölümde, işletmelerde insan kaynaklarının - muhasebe ile bağlantısı ve insan kaynakları muhasebesine değinilmiştir. Bu bölümde işletmelerde insan kaynaklarının önemi ve muhasebe bilim dalıyla insan kaynaklarının ilişkisine yer verilmektedir. Aynı zamanda insan kaynakları muhasebesi kavramı incelenmiş olup ve bu kavramın amaçlarına, olası yararlarına yer verilmiştir. Çalışmanın temelini oluşturan insan kaynakları muhasebesinin tarihsel gelişimi incelenerek insan kaynakları muhasebesi fonksiyonları bu bölümde açıklanmıştır. Ayrıca insan kaynakları muhasebesi sistemleri açıklanmış ve bu sistemin seçilmesi, tasarlanması ve uygulanmasına da bu bölümde yer verilmiştir.

Üçüncü Bölüm, insan kaynağı maliyet ölçüm metotları adını taşımaktadır. Bu bölümde maliyet terimi ve insan kaynakları muhasebesi açısından maliyet terimi açıklanmıştır. Aynı zamanda insan kaynağı maliyet ölçüm modelleri tanıtılarak tarihi maliyet modeli ve yenileme maliyeti ölçüm aşamaları açıklanmaktadır.

Dördüncü Bölüm, araştırma yöntemi adını taşımaktadır. Bu bölümde sosyal bilimler alanında yapılan araştırma yöntemleri ve bu çalışma için kullanılmış olan

“Durum Çalışması” yöntemiyle ilgili açıklamalara yer verilmektedir. Aynı zamanda durum çalışmasının önemi açıklanmaktadır.

Beşinci Bölüm, plastik sektöründe bir uygulama adını taşımaktadır. Bu bölümde Çukurova Bölgesinde faaliyet gösteren ve plastik gereçler üreten bir işletmeye ait uygulamayı içermektedir. Aynı zamanda bu bölümde öncelikle işletme ile ilgili genel bilgiler verilerek, insan kaynaklarına ait veriler detaylı olarak açıklanmıştır. Bu açıklanan veriler ışığında işletmenin insan kaynakları pozisyon yenileme maliyeti tespit edilerek verilerin analizi yapılmıştır.

Altıncı Bölüm, çalışmanın tamamının bir özetinin yapıldığı sonuç kısmını oluşturmaktadır. Bu bölümde İşletmeden elde edilen bulgular değerlendirilecek ve var olan problemlerin aşılması için çözüm önerileri sunulmuştur.



BÖLÜM II

İŞLETMELERDE İNSAN KAYNAKLARI - MUHASEBE İLE BAĞLANTISI VE İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

Toplumda var olan bireylerin üretim sistemi içerisine dâhil olması ile birlikte, bilgi, beceri ve tecrübelerini kullanarak mal veya hizmet üretim kapasiteleri insan kaynağı olarak adlandırılmaktadır (Selimoğlu, 2001, s.11). İnsan kaynakları, ekonomi bakımından hem ülke hem de işletme için hayati öneme sahiptir (Pamukçu, 2017, s.21). Ülke açısından değerlendirildiğinde; sosyoekonomik ilerleme açısından bilgi, beceri ve tecrübelerini gerçekleştiren ve verimli olarak kullanan faktördür (Selimoğlu, 2001, s.11). İşletme açısından değerlendirildiğinde; insan kaynağı fiziki sermayeden ziyade bilgi, beceri ve tecrübeli insanlar olarak ele alındığı takdirde ciddi yatırımların yapılması gereken bir sermaye kalemi olmaktadır (Pamukçu, 2017, s.21). Ayrıca işletme bakımından değerlendirildiğinde; en üst yönetim düzeyinden en alt kademedeki personele kadar tüm çalışanları kapsamakta ve bu kapsama gelecekte o işletmede çalışabilme olasılığı olan potansiyel iş gücünü de dâhil edilecek şekilde genişletilmesi mümkün olabilmektedir (Karacan, 2004, s.121). İşletmeler insan kaynağını işe alırken, pozisyonunu yükseltirken ve eğitirken işletmenin katlanmak durumunda olduğu giderler ortaya çıkmakta ve bu giderler işletmenin insan kaynaklarına yatırımını göstermektedir (Selimoğlu, 2001, s.11).

“İnsan sermayesi” kavramı insan kaynakları kavramı ile ilişkilendirilen bir kavramdır (Kaya, 2013, s.9). İnsan sermayesi; işletme çalışanlarının bünyesinde bulundurduğu ve geliştirdiği bireysel bilgi, beceri, tecrübe ve davranışlarının başka bir deyişle tüm beşerî unsurlarının bir araya gelmesi olarak tanımlanmaktadır (Pamukçu, 2017, s.7). Çetin (2005, s.361) ise insan sermayesini, “*işletme çalışanlarının bireysel olarak kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için sahip oldukları ve dolayısıyla kullandıkları bilgilerin, yeteneklerin ve yaratıcılık özelliklerinin bir arada toplanmış hali*” olarak tanımlamıştır. İnsan sermayesi, entelektüel sermayenin unsurlarından biri olmasına rağmen çoğu zaman entelektüel sermaye ile ilişkilendirilmekte ve genellikle aynı anlamda kullanılmaktadır (Kaya, 2013, s.9). Entelektüel sermaye; temeli bilgi, yetenek, tecrübe ve enformasyondan oluşan, örgütün hâlihazırda ve gelecekteki başarısını direkt etkileyen ve rakipleriyle karşılaştırıldığında durumunu ortaya koyan, sahip olduğu bilgi, bilgi sistemleri, patent telif hakları ve lisans

anlaşmaları gibi maddi değeri olmayan, soyut varlıkların tümü olarak tanımlanabilir (Çıkrıkçı ve Taştan, 2002, s.20). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere entelektüel sermaye, insan sermayesini içine alan geniş bir kavram olup, aşağıdaki bileşenlerden meydana gelmektedir (Kaya, 2013, s.10);

- Teknik bilgi,
- Eğitim,
- Mesleki yeterlilik,
- Bilgi üretimine yönelik çalışmalar,
- Yetenek/beceri oluşturmaya yönelik çalışmalar,
- Girişimcilik coşkusu, mucitlik,
- Kabullenici ve reddedici yetenekler, değişimcilik

2.1. İşletmelerde İnsan Kaynaklarının Önemi

Tarih boyunca işletme için değer yaratan varlıklar devamlı değişime uğramıştır. Ekonomisi tarıma dayalı toplumda emek, sanayi toplumunda para ve sabit varlıklar ve son olarak bilgi çağında ise insan kaynağı değer yaratmada oldukça önemli olmuştur (Özveren, 2008, s.85). Para ve fiziki varlıkların bir araya getirilmesi sonucunda bir işletme meydana gelmemekte olup bu varlıkları yönetecek insan kaynağı işletmelerde çalıştırıldığı zaman işletmenin kişilik kazanması mümkün olacaktır (Özveren, 2008, s.85). Dolayısıyla insan kaynağı fiziksel varlıkların hareketlenmesini sağlayacaktır.

İşletme “başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal veya hizmet üreten ekonomik birim” olarak tanımlanmaktadır (Mucuk, 2008, s.4). Bu ekonomik birimi faaliyete geçirmek ve işletmenin belirlediği amaç ve hedefleri gerçekleştirmek için insanın fiziki ve/veya fikri emeğine ihtiyaç duyulmaktadır (Yüksel, 2007, s.1). Ayrıca insan, işletmeyi kuran, onu yöneten, orada çalışan ve ürettiği çıktıları satın alarak tüketimini gerçekleştiren kişidir (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2011, s.18). Dolayısıyla işletmeler insanlar tarafından oluşturulan bir yapı olması özelliğiyle birlikte aynı zamanda insan ihtiyaçlarını karşılamak için oluşturulmuş yapılardır. “İnsan” işletme tarafından ihtiyaçlarının karşılanması özelliğiyle örgütün amacı olduğu gibi aynı zamanda hem girişimci ve yönetici olarak hem de fiziki ve fikri olarak örgütün aracı durumundadır (Yüksel, 2007, s.1).

İşletmedeki insan kaynağını, sermaye ve doğal kaynakların haricinde bulunan ve işletmenin en alt seviyedeki işçisinden en üst seviyedeki yöneticisine kadar personelin tamamını içeren beşerî faktörler oluşturmaktadır (Mucuk, 2008, s.315). Bu insan kaynağının ekonomik gelişmelerin sonucunda her ne olursa olsun iktisadi mal ve hizmetlerin üretilmesinde en önemli üretim faktörü olma özelliğinin değişmeyeceği kesindir (Müftüoğlu, 1989, s.65). Ayrıca insan çok amaçlı bir vasa ve işletmelerde çok farklı işlevleri gerçekleştirebilme yeteneğine sahiptir. Bu durum işletme faaliyetlerinin gerçekleşmesinde insanın öneminin ne kadar fazla olduğunu açıklamaktadır (Kaya, 2013, s.11).

Bir üretim faktörü özelliğine sahip insan kaynaklarının işletmelerde üstlendiği farklı fonksiyonlar vardır. Bunlar (Müftüoğlu, 1989, s.66-67);

- Üretim için gerekli enerjinin temin edilmesi,
- Belirli bir mal veya hizmet elde etmek için üretim objesi üzerinde gerekli fiziksel ve kimyasal işlemlerin gerçekleştirilmesi,
- Planlama, organizasyon, koordinasyon, yönlendirme ve denetim gibi çeşitli yönetsel faaliyetlerin yerine getirilmesi,
- Girişimcilik faaliyetleridir.

Yukarıdaki fonksiyonların ilk ikisi için insanın kas gücünün (fiziki emek) kullanılmasına ihtiyaç duyulurken; son ikisi için ise düşünme, yaratıcılık ve hayal gücü gibi insanın bilgi gücünün (fikri emek) kullanılması ihtiyacı bulunmaktadır (Müftüoğlu, 1989, s.67).

2.2. Muhasebe ve İnsan Kaynakları İlişkisi

Muhasebe bilimi, ticari işlemlerin gerçekleşmesi sonucu ortaya çıkan mali bilgilerin belirli bir düzen içerisinde toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması süreci olarak tanımlanmaktadır (Tanış, 2016, s.3). Muhasebe işletmelerde, destekleyici fonksiyonlar arasında yer almasının yanında, tüm temel fonksiyonlara mali bilgilerin aktarımını sağlayarak oldukça önemli bir görevi gerçekleştirmektedir. Bu özelliği nedeniyle işletmenin temel fonksiyonları arasında bulunmaktadır. (Pamukçu, 2017, s.22). Hakkında bahsedilen bilgilerden anlaşılacağı üzere muhasebe, işletmenin

finansal niteliğe sahip ve parayla ifade edilen işlemlerin tamamıyla ilgilenmesi söz konusudur.

İnsan olmadan bir işletmenin varlığından, üretim gücünden ve ürettiğini satarak varlığını sürdürmesinden söz edilmesi mümkün değildir (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2011, s.18). Dolayısıyla işletmelerde, üretim sürecindeki en önemli faktör olan “insan kaynağı” ve bu kaynağa ilişkin faaliyetlerin de muhasebe fonksiyonuyla bağının kurulması son derece olağandır. Ayrıca İnsan kaynakları ve muhasebe bilgi sistemleri planlama, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerin sağlanmasında bilgi sunan sistemlerdir. Bu iki sistem farklı bilgileri üretirken, kendi aralarında da sıkı bir ilişki bulunmaktadır (Suvacı ve Subaşı, 2010). Örnek vermek gerekirse, personel maaşları, sigorta primleri, personelin işe alımı, eğitimi, geliştirilmesi, personelin işten ayrılması sonucu ortaya çıkan tazminatlar ve maliyetler gibi işlemler, insan kaynakları – muhasebe ilişkisinin göstergeleri olarak ortaya çıkmaktadır (Kaya, 2013, s.14). Fakat geleneksel muhasebe sisteminde, bu ilişki yanlış muhasebe yaklaşımlarıyla kayıt ve raporlara doğru bir şekilde yansıtılmamaktadır (Pamukçu, 2017, s.22). Mesela, işletmeler için yatırım niteliğinde olan insan kaynaklarının eğitim harcamaları, geleneksel muhasebe yaklaşımında doğrudan gider hesaplarında izlenmektedir. Bu ortaya çıkan yanlışlığın en önemli belirtilerinden birisi olmaktadır (Kaya, 2013, s.14). Günümüzdeki işletmeler “insan kaynakları muhasebesi” anlayışını benimseyerek bu yanlış yaklaşımdan vazgeçmeye başlamıştır (Pamukçu, 2017, s.22).

2.3. İnsan Kaynağı İçin Muhasebe Gereksinimi

İşletmelerin zaman içerisinde insan kaynaklarına dayalı faaliyetlere ağırlık vermeleri, bu kaynakların muhasebeleştirme ihtiyacının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Pamukçu, 2017, s.23). İnsan kaynaklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak ortaya çıkan gereksinimler aşağıda ifade edilmiştir. Bunlar şu şekildedir (Selimoğlu, 2001, s.16);

- İnsan kaynağının değerindeki değişmelere, eğilimlere ve durumla ilgili doğru bilgilerin yönetimin her aşaması için temin edilmesi ve buna ilişkin yönetim bilgi sisteminin oluşturulması,
- İnsan sermayesi kavramının ilgili ekonomik literatürde yer alması ve özel problemler alanlarda olan uygulamaları,

- Geleneksel muhasebe uzmanlarının finansal tablolardaki şerefiye ile ilgili hesaplarda ilgili problemlerle meşgul olmaları,
- Maddi olmayan varlıkların gitgide öneminin artması.

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

- Bir yöneticinin en önemli görevi, kaynakları kullanarak işletmenin uzun ve kısa vadeli amaçlarına ulaşmaktır. İnsan kaynağı işletmede hayatî bir kaynak olmasına karşın, geleneksel muhasebe yaklaşımında insan kaynaklarına ait bilgiler yöneticilere raporlanmamaktadır.
- Geleneksel yaklaşımda, gelirin ölçülmesi eksiksiz bir şekilde iş performansını aktarmamaktadır. İnsan kaynaklarına ait giderler, cari gelirler ile kıyaslanmakta, çalıştığı süre boyunca amorti edilmesi gereken yatırımlar olarak göz önünde bulundurulmamaktadır.
- Geleneksel insan kaynakları yatırımı uygulamasının, işletmenin uzun vadeli başarısına ve finansal sermayeye zarar verebilecek yönetim kararlarının alınmasına neden olma ihtimali bulunmaktadır.
- İnsan kaynakları, muhasebe sistemine dâhil edilmediği takdirde, işletme yönetiminin insan kaynaklarına ilişkin aldığı kararların etkisi belirgin bir şekilde anlaşılması mümkün olmayabilir.

Geleneksel muhasebe sisteminin, işletme yönetimine yeterli oranda yardımcı olmaması ve dönem dönem onun görevlerini gerçekleştirmesine mâni olması işletme içinde önemli sorunların ortaya çıkmasına olanak sağlamıştır (Karacan, 2004, s.122). Geleneksel muhasebe sisteminde insan kaynağına ilişkin hesapların olmaması ve insan kaynağına ilişkin yeterliliği ve güvenilirliği yüksek bilgilerin üretimi gerçekleşmemektedir (Selimoğlu, 2001, s.17). Bu da işletme içindeki karar alma sürecinde zayıflık yaşanmasına ve işletme yönetimi tarafından alınan kararlarda tutarsızlıkların gerçekleşmesine neden olmuştur (Pamukçu, 2017, s.24). Başka bir deyişle, insan kaynağı için sistematik bir ölçme yöntemine sahip olmayan bir işletme, faaliyet etkinliğini maksimize etmeye çalışırken, uygun olmayan kararlar almaktadır (Özcan, 1992, s.31). Bu işletme açısından gerçekleşen olumsuzlukların önüne

geçebilmek için işletmelerde insan kaynakları yönetim bölümleri oluşturulmuştur (Karacan, 2004, s.122). Bu bölümler tarafından insan kaynağı bir varlık olarak kabul edilerek, insan kaynağının değeri ile işletmenin değeri birleştirilmiş ve amaçların bu bağlamda belirlenmesi tercih edilmiştir (Selimoğlu, 2001, s.17). İşletmede insan kaynağı muhasebesinin oluşturulması ve uygulanması belirlenen amaca ulaşmada yardımcı olacaktır (Pamukçu, 2017, s.24). Zira insan kaynağı muhasebesi uygulamasının sonucu oluşan; personel ihtiyaçları, personelin bulunması, eğitilmesi ve geliştirilmesi gibi tüm aşamalarda insan kaynağına ait mali bilgiler kullanılarak bir insan kaynağı planlamasının yapılması zorunlu hale gelmektedir (Karacan, 2004, s.122).

2.4. Muhasebeye Konu Olan İnsan Kaynakları Uygulamaları

Yönetim açısından incelendiğinde insan kaynakları muhasebesinin birincil rolü, insan kaynaklarını edinme, geliştirme, tahsis etme, koruma, kullanma, değerlendirme ve ödüllendirme işlevlerini yerine getirmek için gerekli bilgiyi sağlamaktır (Flamholtz, 1999, s.9). Bu işlevler aynı zamanda muhasebeye konu olan insan kaynakları faaliyetlerini oluşturmaktadır (Kaya, 2013, s.104). Bu faaliyetler aşağıda başlıklar halinde ele alınacaktır.

2.4.1. İnsan Kaynaklarının Edinilmesi

İşletmeler, ihtiyaç duydukları pozisyon ya da bölüm için belirli maliyetlere katlanarak iş analizleri vasıtasıyla hangi işlere, hangi özelliklere sahip personelin istihdam edileceğinin saptanması sonrasında adayların aranması işlemine başlamaktadır (Kaya, 2013, s.104). Bu aynı zamanda insan kaynağı bulma sürecinin de başlaması anlamına gelmektedir. İnsan kaynağı bulma aşaması, personel seçim sürecinin daha etkin hale gelmesini ve nitelikli personel içerisinde en niteliklisini seçme imkânını sağlamaktadır (Bakan vd., 2014, s.173). Bu açıklamalara ek olarak, insan kaynağı bulma süreci “*İnsan gücünün planlanması sonucunda ortaya çıkan personel açığını karşılamak üzere gerekli bilgi, yetenek, beceri ve isteklendirmeye sahip adayları araştırma ve kuruluşa çekebilme faaliyetleri*” şeklinde tanımlanmaktadır (Yüksel, 2007, s.101). İnsan kaynakları bulma süreci şu şekildedir:

a.Yapılacak İşlerin ve İş Niteliklerinin Belirlenmesi: İşletmede bulunan herhangi bir pozisyon için en uygun adayının niteliklerinin belirlenmesi ve bu niteliklerin ortaya çıkarılmasıyla ilgili işlemleri içeren bir oluşumdur. Bu oluşum; iş

tanımı, iş analizi, iş şartnamesi ve iş değerlendirmesi gibi aşamalardan meydana gelmektedir (Kaya, 2013, s.104). Aşamalar şu şekildedir (Can vd., 2009, s.81-92, 282);

- **İş tanımı**, işin içeriğindeki görevleri, sorumlulukları, çalışma koşullarını ve işin diğer yönlerinin açıklanması gibi çalışmaların gerçekleştiği safhadır.
- **İş analizi**, bir örgüt içerisindeki personel tarafından gerçekleştirilen tüm işlerin ayrıntılı olarak çözümlenmesidir. İş analizi aracılığıyla örgütteki tüm işlerle ilgili bilgiler elde edilir, kayıt altına alınır ve incelenir. İş analizi sadece işin içeriğinde olan görevlerin belirlenmesi değil, aynı zamanda yetenek, tecrübe, eğitim gibi işin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi için personelde aranan nitelikler ve işin yapıldığı ortam ile ilgili bilgilerin elde edilmesini de kapsamaktadır.
- **İş gerekleri**, işin gerektirdiği personelde bulunması gereken özellikleri yansıtmaktadır. İş gerekleri bu özelliğiyle iş tanımlarından ayrılmaktadır; iş tanımı için işin profilini oluştururken, iş gerekleri ise işi gerçekleştirebilecek personelde bulunması gereken niteliklerin bir profilini oluşturmaktadır.
- **İş değerlemesi**, bir işin diğer işlere göre değerini tespit etmek için biçimsel ve sistemli bir şekilde diğer işlerle kıyaslanması işlemi, bu aşamanın temelini oluşturur. İşin nispi değerini, yaratılan nispi değerini, başka bir deyişle işin görülmesi için örgütsel hedeflere yapılan katkının görülmesini sağlar. Dolayısıyla “eşit işe eşit ücret” ilkesinin benimsenmesi doğrultusunda “örgütsel hedeflere en çok katkıyı sağlayan iş, diğer işlere göre daha önemlidir ve daha fazla ücreti hak etmektedir” sonucuna ulaşılmaktadır.

b.Personelin Seçimi ve İşe Alma Süreci: Personel seçim süreci, işletmede bulunan boş pozisyon için başvuranlar arasından insan gücü gereklerine en uygun olanlarını belirleme ve işe yerleştirme işlemi olarak tanımlanmaktadır (Danışman, 2008, s.21). İşletmenin niteliklerini belirlediği personelin seçimini dış kaynaklardan sağlayabildiği gibi iç kaynaktan da sağlayabilmektedir (Yüksel, 2007, s.103). İşe yeni alınması planlanan personelin, işin gerektirdiği nitelik ve becerilerinin olup olmadığının güvenilir bir şekilde tespitinin sağlanması gerekmektedir. Bu tespit işlemi, verimlilik ve etkinlik amaçlayan işletmeler için zorunlu olmaktadır (Bingöl, 1998, s.122). Personelin seçim ve işe alma süreci şu şekildedir (Bingöl, 1998, s.125);

- Başvuruların Kabulü
- Ön Görüşme
- Başvuru Formunu Doldurma
- İşe Giriş Testleri
- Görüşme
- Geçmişin Araştırılması
- İstihdam Bölümündeki Ön Seçim
- Ustabaşı veya Gözetimci Tarafından Nihai Seçim
- Sağlık Muayenesi
- Yerleştirme

c.İşe Alıştırma (Oryantasyon): Personel seçim sürecinin gerçekleştirilmesi sonrasında üstlenilen göreve ilişkin işe alıştırma yapılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (Zaim ve Polat, 2013, s.39). İşe alıştırma yeni çalışana veya çalışanlara işletmeyi, mesai arkadaşlarını, işini belli bir program çerçevesinde tanıtan, ona yapacağı işi öğreten veya onu işine alıştıran önemli bir eğitim çalışması olarak tanımlanmaktadır (Bingöl, 1998, s.178). İşe yeni alınan kişi çalışacağı işletme, işletmede işlerin nasıl yapıldığı ve iş ilişkilerinin nasıl olduğu, dolayısıyla kendisinden beklenen tutum ve davranışların neler olduğu hakkında genellikle ihtiyaç duyulan bilgilere sahip değildir (Danışman, 2008, s.25). Dolayısıyla işletme kültürüyle bütünleşme sağlamak ve işletmedeki yeni pozisyonuna adapte olabilmek için belirli bir süre gerekecektir. Gerçekleştirilecek işe alıştırma programı bu süreyi azaltarak personelin işletme kültürüne ve çalıştığı işe kısa sürede işletmeyle bütünleşmesini ve adaptasyonunu kolay hale getirecektir (Danışman, 2008, s.25). Böylelikle “personel” ile “iş” arasında uyum sağlanarak işe alınan personelin işten tatmin olması, başarılı ve verimli olması daha kolay bir şekilde gerçekleşecektir (Kaya, 2013, s.105).

d.İnsan Kaynaklarının Eğitimi ve Gelişimi: Artan yoğun rekabet ortamında başarı elde edebilmek için, çeşitli bilgi beceri ve yeteneklere sahip, isteklendirmesi yüksek, kendi amaçları ile işletme amaçlarını uyumlaştıran bir işgücüne ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyacı karşılayabilmek için işletmeler, içinde veya dışında düzenlenmiş eğitim programları yoluyla veya kendi kendine deneyimlemek yöntemiyle çalışana bilgi, beceri kazandırma, tutum ve davranışlarını değiştirme ve geliştirme

yönünde faaliyetler gerçekleştirmektedir. Bu uygulamaların tümü eğitim olarak nitelendirilmektedir (Özçelik vd., 2010, s.161-163).

Eğitimi, iş başında eğitim ve iş dışında eğitim olmak üzere iki başlık altında incelenmesi mümkün olmaktadır. Buna göre (Kaya, 2013, s.106);

- *İş başında eğitim*, çalışanın belirli bir iş üzerinde gerçekten eğitilmesini kapsamaktadır.
- *İş dışında eğitim*, iş performansı ile doğrudan ilgili olmayan personel geliştirme uygulamalarını veya ileri düzeydeki meslek eğitimlerini içermektedir.

2.4.2. İnsan Kaynaklarının Tahsisi, Korunması ve Kullanılması

İnsan kaynaklarının tahsisi, temelde çalışanları çeşitli örgütsel rollere ve görevlere atama sürecidir ve bu tahsis kararlarında yer alan hedeflerden biri yapılacak görev en verimli şekilde tamamlanmalıdır (Özcan, 1992, s.106). Bu yönetimin “en nitelikli” kişiyi belirli bir işe tahsis edeceği anlamına gelebilir. Ancak yönetim insanlara meslek içi öğrenme yoluyla yeteneklerini geliştirme fırsatı vermek isteyebilir (Flamholtz, 1999, s.15). Dolayısıyla yönetim “en yetenekli” kişinin işe atamasını yapmayabilir. Ayrıca yönetim insanları işletme ihtiyaçlarını karşılayan işlere tahsis etmek istemektedir (Özcan, 1992, s.106). Bu nedenden dolayı, ideal olarak iş verimliliği, insan kaynaklarının gelişimi ve bireysel memnuniyeti optimize edecek şekilde tahsis edilmelidir (Flamholtz, 1999, s.15). Ancak pratikte, bu üç değişkenden sadece iş verimliliği tahsis kararlarında dikkate alınmaktadır (Flamholtz, 1999, s.15).

İnsan kaynaklarının korunması, bireyler olarak insanların kabiliyetini ve bir organizasyon tarafından geliştirilen insan sisteminin etkinliğinin korunması sürecidir (Özcan, 1992, s.108). Buna göre işletmelerde sistematik bir şekilde gözlemlenip korunmadıkça insan kaynaklarını yetenekleri gerileyebilir. Bunun sonucunda bir organizasyon insan yeteneklerini yeniden inşa etmek için ya yeniden eğitim maliyetlerine ya da yenileme maliyetlerine katlanmak zorunda kalacaktır. Bir bölüm veya fabrikada insan kaynaklarının ne ölçüde korunduğunu ölçmemek bir işletme için oldukça maliyetli olabilir. Bölüm yöneticileri işçinin isteklendirmesi, tutumu ve iş ilişkileri üzerindeki etkilerin fark edilmemesi ile yöneticiler maliyetleri düşürmek veya verimliliği artırmak için geçici olarak personele baskı uygulayabilir (Flamholtz, 1999, s.16). Bu durum yüksek eğitilmiş ve yetenekli çalışanların memnuniyetsizleşmesine veya

işten ayrılmasına neden olacaktır. Böylece ayrılan yetenekli personelin maliyetlerine katlanmak durumunda kalacaktır (Flamholtz, 1999, s.16).

İnsan kaynaklarının kullanımı, organizasyonel hedeflere ulaşmak için insan hizmetlerini kullanma sürecidir (Kaya, 2013, s.107). Bu süreç insan kaynakları değerinin optimizasyonu olarak görülürse, görev tasarımı, seçim, rol tahsisi, geliştirme, performans değerlendirmesi ve tazminat yalnızca gerçekleştirilecek bir hizmet fonksiyonu değildir aynı zamanda insan varlıklarının değerini ve dolayısıyla da organizasyonun bir bütün olarak değerini değiştirmek için benimsenebilecek bir dizi stratejidir (Flamholtz, 1999, s.17).

2.4.3. İnsan Kaynaklarının Değerlemesi

İnsan kaynaklarının değerlendirilmesi, işletmede bulunan insan kaynağının işletme için ne anlama geldiğinin ölçülmesi sürecini tanımlanmaktadır (Flamholtz, 1999, s.17). Bu süreç geleneksel yaklaşıma göre personelin taşıdığı önemin, sıralama, karşılaştırma, ayrıntılı değerlendirme, sosyal ilişkiler, kritik olaylar ve yerinde inceleme gibi çeşitli metotlar uygulanarak belirli aralıklarla belirlenmesidir (Kaya, 2013, s.107). Bu metotlar genel olarak parasal olmayan veriler belirlemeye yöneliktir. İnsan kaynakları muhasebesinde parasal sonuçlar daha ön planda tutulduğundan dolayı insan kaynakları muhasebesi bakımından bu metotların sağladığı veriler çok fazla bir öneme sahip değildir (Flamholtz, 1999, s.17).

2.5. İnsan Kaynakları Muhasebesi Kavramı

1961’de Likert’in ilk kez insan kaynakları muhasebesinden bahsetmesiyle ortaya çıkan kavramın tanımı 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği diye tanınan birlik tarafından oluşturulan “insan kaynağı muhasebesi komitesi” tarafından yapılmıştır (Selimoğlu, 2001, s.24). İnsan kaynağı komitesinin hazırladığı rapora göre insan kaynakları muhasebesi; “*İnsan kaynağına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve elde edilen verilerin işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına aktarılma süreci*” olarak ifade edilmiştir.

İnsan kaynakları muhasebesinin dönem dönem beşerî muhasebe ve sosyal muhasebe gibi kavramlarla birlikte ele alındığından bir kavram kargaşası bulunmaktadır (Özcan, 1992, s.8). Dolayısıyla insan kaynakları muhasebesiyle ilgili literatürdeki tanımlarda bir birlik oluşmadığı gözlemlenmiştir. Her şeye rağmen bu tanımlar, insan kaynakları muhasebesinin farklı yönlerini ve özelliklerini vurgulaması nedeniyle son

derece önemlidir (Kaya, 2013, s.14-15). Bu tanımlara göre *insan kaynakları muhasebesi*:

- Karar vericiler için insan kaynakları hakkındaki bilgileri tanımlama, ölçme ve aralarında bağlantı kurma sürecidir (Flamholtz, 1974, s.44).
- İnsan kaynakları bilgilerinin normal muhasebe sistemlerinde kullanılması amacıyla parasal olarak ifade edilmesi için geliştirilmiş sistemdir (Çiftçi, 1998, s.8).
- İşletmelerin geleneksel muhasebe tarafından göz ardı edilen insan kaynakları yatırımlarının ölçümü, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığı olarak tanımlanmaktadır (Kaya, 2013, s.16).
- İşletmede bulunan kişilerin maliyetleri için oluşturulmuş bir muhasebe sistemi olmakla birlikte aynı zamanda insanların yönetilmesiyle ilgili bir düşünce sisteminin geliştirilmesine yönelik bir sistemdir (Selimoğlu, 2001, s.25).
- İşletmelerde yönetim etkinliğini kolaylaştırmak amacıyla insan kaynaklarının tanımlaması, ölçülmesi ve raporlanması sürecidir (Gebauer, 2003, s.34).
- İnsan kaynakları muhasebesi, bir işletmede meydana gelen insan kaynakları maliyetini, ücret, maaşlar ve eğitim giderleri dâhil olmak üzere belirleme, bütçeleme ve raporlama işlemidir (<http://www.whatishumanresource.com/Human-Resource--accounting>).
- İnsan kaynağıyla ilgili bilgileri tespit ederek bunları ölçen ve elde edilen verileri işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına sunma sorumluluğunu üstlenmiş muhasebe işlemleridir (Ceran, 2007, s.189).

Bu tanımlar 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 vd., 2015, s.680).

İnsan kaynakları muhasebesinde, maliyet ve değer ölçümleri sırasında geliştirilmiş birtakım varsayımlar şu şekildedir (Selimoğlu, 2001, s.25-26);

- İşletmedeki finansal ve fiziksel varlıklarda olduğu gibi insan kaynakları da bağlı oldukları işletmeye yararlar sağlarlar.

- İnsan kaynakları, işletmedeki diğer varlıklarda olduğu gibi işletme içinde bir değere sahiptir. İşletmenin gerçekleştirmeyi hedeflediği amaçlarına ulaşabilmesinde, bu değer belirgin bir biçimde katkı sağlar.
- İşletme, insan kaynaklarını elde etmek için belli maliyetlere katlanmaktadır. Buna karşılık olarak da bu kaynaklardan ekonomik fayda elde edileceği gerçeği bilinmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan bu ekonomik faydanın finansal terimlerle ölçülme gereksinimi bulunmaktadır.
- Muhasebede varlık tanımı irdelendiğinde gelecekte ekonomik yarar sağlıyor olmak biçiminde bir ifade bulunmaktadır. İçerik olarak, bu tanımın işletmede bulunan insan kaynaklarıyla da uyduğu görülmektedir. Dolayısıyla insan kaynaklarının varlık olarak kabul edilebilmesi mümkün olmaktadır.
- İşletmede bulunan insan kaynağının, gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda, maliyet ve değeri bakımından, ölçülebilme yeteneği bulunmaktadır.
- İşletme faaliyetlerinin planlanmasında, kontrolünde, işletmenin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülmesinde insan kaynakları ile ilgili maliyetler ve faydalara ilişkin elde edilecek bilgilerin kullanılması mümkün olmaktadır.

Bu varsayımlar doğrultusunda, insan kaynakları işletmenin varlıklarının arasına dâhil edilebilmektedir (Karacan, 2004, s.125). Personel bulma, işe alma eğitime ve geliştirme gibi insan kaynakları unsurları maliyet olarak göz önünde bulundurulmalıdır (Selimoğlu, 2001, 26). Ayrıca insan kaynaklarının ekonomik faydalarına da gereken önem verilmelidir (Selimoğlu, 2001, s.26). İşletmelerin gelecekte daha başarılı ve sağlıklı bir yapıya sahip olabilmeleri için tüm verilerin işlendiği insan kaynakları muhasebe sistemi ile işletmenin, hem etkinliğini hem de verimliliğini artırıcı yönde kararlar alarak uygulamaya koyması gerekmektedir (Karacan, 2004, s.126).

2.6. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

İnsan kaynakları muhasebesi nispeten yeni bir alan olmasına rağmen bu alanın gelişimi fark edilebilir aşamalardan geçmiştir (Aksoy, 1990, s.8-9). Bu gelişim süreci beş aşamada açıklanmıştır (Flamholtz, 1999, s.1). Bu aşamalar akademik ve uygulama bazında gerçekleşen gelişmeler olarak ele alınmaktadır.

1960'dan 1966'ya kadar olan dönem insan kaynakları muhasebesi gelişiminin ilk aşamasıdır (Flamholtz, 1999, s.1). İnsan kaynakları muhasebesi kavramlarıyla ve

teorinin tamamıyla ilgili temel insan kaynakları fikirlerinin olduğu dönemdir (Flamholtz, 1999, s.1). Bu dönemde insan sermayesiyle ilgili ekonomik teoriler, örgüt psikolojisiyle ilgilenenlerin liderlik etkinliği konusundaki endişeler ve yeni insan kaynakları perspektifi gibi faktörler insan kaynakları muhasebesinin gelişmesinde itici güç olarak nitelendirilmektedir (Aksoy, 1990, s.9).

1966'dan 1971'e kadar olan dönem insan kaynakları muhasebesinin ikinci aşamasıdır (Flamholtz, 1999, s.1). İnsan kaynakları maliyetinin (hem tarihi hem de yenileme maliyeti) ve değerinin (parasal ve parasal olmayan) ölçülmesine yönelik geçerliliğini değerlendirmek ve geliştirmek için yapılan akademik araştırmaların yapıldığı dönemdir (Kaya ve Durgut, 2010, s.6). Ayrıca işletmenin finansal bilgilerini dış kullanıcılara, hat yöneticilerine ve insan kaynakları uzmanları için bir araç olarak insan kaynakları muhasebesinin mevcut ve potansiyel kullanımlarını formüle etmek için tasarlanmış bir araştırma dönemidir (Özcan, 1992, s.17). Bu dönem insan kaynakları muhasebesinin gerçek organizasyonlarda keşif ve deneysel uygulamalarını içermektedir (Flamholtz, 1999, s.1). İkinci aşamada insan kaynakları muhasebesindeki en eski çalışmalardan biri Michigan Üniversitesinde doktora yapan Roger Hermanson tarafından gerçekleştirilmiştir (Aksoy, 1990, s.9). İnsanın işletmeler için değerli bir varlık olduğu varsayımını gerçekleştirmek için insanın değerini ölçmeye yönelik model geliştirmeye çalışmıştır. Ayrıca, 1967 yılında Rensis Likert, R.Lee Brummet, William C.Pyle ve Eric G. Flamholtz'u kapsayan araştırma takımı tarafından insan kaynakları için muhasebe kavramlarını ve yöntemlerini geliştirmek için tasarlanmış bir dizi proje uygulanmıştır (Kaya ve Durgut, 2010, s.6). William Peyle yönetimi altında Columbus, Ohio merkezli yıkanabilir yumuşak terlik, havlu ve yastık üreticisi olan R. G. Barry şirketinde insan kaynaklarının ölçülmesi üzerine bir araştırma yapılmıştır (Aksoy, 1990, s.9). Bahse konu şirket, maliyet modelini temel alarak, tarihi maliyet ve yenileme maliyeti modellerinin uygulanmasıyla insan kaynaklarına yapılan yatırımın ölçümünü gerçekleştirmiştir (Karacan, 2004, s.134).

1971'den 1976'ya kadar olan dönem insan kaynakları muhasebesinin gelişiminin üçüncü aşamasıdır (Flamholtz, 1999, s.2). İnsan kaynakları muhasebesine olan ilginin hızla arttığı dönemdir (Kaya ve Durgut, 2010, s.6). Batı dünyasında, Avustralya'da ve Japonya'da birçok akademik araştırmalarda yer verilmiştir (Kaya, 2013, s.29). Bununla birlikte işletmelerde insan kaynakları muhasebesini uygulamak için girişimler artmıştır. Bu uygulamaların çoğu R. G. Barry işletmesi ve Lester Witte

&Company gibi batı ölçülerine göre küçük işletmeler tarafından gerçekleştirilmiştir (Özcan, 1992, s.17).

R. G. Barry şirketinin insan kaynakları tarihi maliyeti muhasebesini geliştirmeye yönelik girişimleri çeşitli çevrelerin dikkatini çekmiştir (Flamholtz, 1999, s.2). Zira bu aşamada birkaç yıl boyunca insan varlıklarını içeren mali tablolar yayınlamıştır. Bu da şirketin tecrübesinin önemli ölçüde tanınmasını ve insan kaynakları muhasebesine olan ilginin artmasını sağlamıştır (Özcan, 1992, s.17). Öte yandan, mali tabloların yayınlanmasıyla birlikte “insanın bilançoda gösterilmesi” gibi algının oluşmasına (Kaya, 2013: 29) ve insanlara “finansal nesnelere” olarak davranıldığı gibi yanlış izlenimlerin oluşmasına neden olmuştur (Flamholtz, 1999, s.2).

Üçüncü aşamada yapılan araştırmalarda, insan kaynakları muhasebesi bilgilerinin; insan kaynakları uzmanları, bölüm yöneticileri ve yatırımcılar tarafından alınan kararlar üzerindeki potansiyel etkileri hakkında değerlendirmeler de yapılmıştır (Kaya ve Durgut, 2010, s.7). Ayrıca, insan kaynakları maliyeti ve değeri için ölçüm ve muhasebe kavramlarının, modellerinin gelişimi devam etmiştir (Flamholtz, 1999, s.2). İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili çok sayıda seminer etkinliğinin yanı sıra önemli miktarda araştırmanın yayınlanması bu dönemin ayırt edici özelliği olmuştur (Özcan, 1992, s.20). Bu aşama esnasında, Amerikan Muhasebe Birliği tarafından 1971–1972 ve 1972–1973 yılları arasında insan kaynakları muhasebesi komisyonları kurularak insan kaynakları muhasebesinin gelişimi hakkında raporlar yayınlanmıştır (Aksoy, 1990, s.11). Ek olarak, 1974 yılında Flamholtz’un İnsan Kaynakları Muhasebesi üzerine ilk kitabı yayınlanması bu aşamada gerçekleşen bir diğer önemli konudur (Özcan, 1992, s.20).

1976’den 1980’e kadar olan dönem insan kaynakları muhasebesinin gelişiminin dördüncü aşamasıdır (Flamholtz, 1999, s.2). Bu dönemde gerek akademik alanda gerekse de iş dünyasında insan kaynakları muhasebesine olan ilgi azalmıştır (Aksoy, 1990, s.11). İnsan kaynakları muhasebesine ilginin azalmasının sebebi, nispeten kolay olan ön araştırmaların çoğunun gerçekleşmiş olmasıdır (Özcan, 1992, s.20). Başka bir deyişle, bundan sonraki süreçte gerçekleştirilmesi gereken araştırmaların, daha derin ve ayrıntılı çaba gerektirmesi ve işletmelere ait bir takım özel bilgilere ihtiyaç duyulması insan kaynakları muhasebesinin gerilemesine neden olmuştur (Kaya, 2013, s.30). Özetle az sayıda bireyin bu tür araştırmayı yapmak için yeterli donanıma sahip olması ve az sayıda işletmenin işbirliğini sağlamak için gerekli niteliklere sahip olması, bu dönemde oldukça az sayıda araştırmanın yapılmasına neden olmuştur (Flamholtz, 1999, s.2).

1980'den günümüze dayanan dönem insan kaynakları muhasebesinin gelişiminin beşinci aşamasıdır (Flamholtz, 1999, s.3). İnsan kaynakları muhasebesi teorisine ve pratiğine olan ilginin yeniden başladığı dönemdir (Özcan, 1992, s.20). İnsan kaynakları muhasebesine olan ilgi azalmasına rağmen hiçbir zaman tamamen yok olmamıştır (Aksoy, 1990, s.11). 1976 – 1980 döneminde azalan ilgi, özellikle işletme bazında gerçekleştirilen uygulamalarla yeniden artmıştır (Kaya, 2013, s.30). Bununla birlikte, insan kaynakları muhasebesinin uygulanması ve geliştirilmesiyle ilgili akademik çalışmalar yapan araştırmacılar da yeni ölçüm modelleri geliştirerek insan kaynakları muhasebesinin gelişmesine önemli ölçüde katkı sağlamışlardır (Kaya, 2013, s.30).

İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili en önemli olaylardan biri de Eric Flamholtz tarafından yürütülen ve insan kaynakları yönetimi konularında insan kaynakları muhasebesinin uygulanabilirliği ile ilgili bir araştırma projesinin Amerikan Deniz Kuvvetleri tarafından desteklenmesidir (Flamholtz, 1999, s.3). Fazla maliyeti sebebiyle özel işletmeler tarafından kaçınılan bu proje, Amerikan Deniz kuvvetlerinin desteğiyle insan kaynakları muhasebesine önemli bir katkı sağlamıştır (Özcan, 1992, s.22).

Bu dönemde gelişmeleri hızlandıran bir diğer etken, Amerika'da verimliliğe olan ilginin giderek artması olmuştur (Aksoy, 1990, s.10-11). Zira bu dönemde, insan kaynaklarının verimliliğe olan potansiyel katkısı üzerine birçok çalışmalar yapılmış ve bu doğrultuda işletme yöneticileri ve akademisyenler çalışanın verimliliğini artırılması için çalışma girişiminde bulunmuşlardır (Özcan, 1992, s.22). Bu çalışmaların bir parçası olan “insan kaynakları muhasebesi”, söz konusu gelişmelerin sonucunda yeniden gündeme alınmaya başlanmıştır (Kaya, 2013, s.31).

İnsan kaynakları muhasebesine ilginin artmasındaki bir diğer önemli etki ise Japon işletmelerin çalışanlarını farklı bir şekilde yönettiklerinin Amerika'daki işletmeler tarafından anlaşılmasıdır (Aksoy, 1990, s.12). Örneğin, Nipponl Steel ve Mitsubishi gibi Japon işletmeleri çalışanlarını sabit varlık olarak görüp hayat boyu istihdam ederken, U.S. Steel gibi Amerikan işletmeleri çalışanlarını sık olarak işten çıkarmakta ve onları bir gider olarak varsaymaktadır (Özcan, 1992, s.23). Japon işletmelerinin bu yaklaşımı doğrultusunda çalışanlarda daha çok isteklendirme yaratabileceği gerçeği, Amerikan işletmelerinde yer alan insan kaynakları yöneticilerinin ve hat yöneticilerinin insan kaynakları muhasebesini araştırmak için harekete geçmelerini sağlamıştır (Aksoy, 1990, s.12).

Amerika'da gerçekleşen, endüstriyel bir ekonomiden yüksek teknolojiye dayalı hizmet ekonomisine geçiş süreci ise bu dönemde gerçekleşen bir diğer önemli gelişmedir (Özcan, 1992, s.23). Bu süreçte önemli rekabet aracına dönüşen bilgi, yetenek ve beceri gibi unsurlar ve bu unsurları barındıran insan, yeniden en önemli üretim faktörü olma özelliğini elde etmiştir (Kaya, 2013, s.31-32). Bu gelişmeler ise insan kaynakları muhasebesinin yeniden önem kazanmasını sağlamıştır (Kaya, 2013, s.32).

Günümüzde de insan kaynakları muhasebesiyle alakalı gelişmeler sürmektedir (Kaya, 2013, s.32). *Journal of Human Resource Costing & Accounting* adlı derginin Stockholm Üniversitesi bünyesinde çıkarılması da bu konuda dikkat çeken önemli gelişmelerinden biridir (Theeke, 2005, s.47). *Journal of Human Resource Costing & Accounting* dergisi insan kaynakları muhasebesiyle ilgili güncel çalışmaların yayınlanmasına olanak sağlayarak, insan kaynakları muhasebesine katkıda bulunmaktadır (Theeke, 2005, s.47).

2.7. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Amaçları ve Yararları

Bu bölümde insan kaynakları muhasebesini yöneticilerin hangi amaçlarla kullanacakları ve bu amaçlar doğrultusunda ortaya çıkacak yararlar açıklanmıştır.

2.7.1. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Amaçları

İnsan kaynaklarının maliyetine ve değerine ilişkin konuları irdeleyen insan kaynakları muhasebesinin üç ana amacı vardır (American Accounting Association, 1973, s.169). Bunlar;

- İnsanların işletmelere maliyet ve değerini ölçmek için parasal ve parasal olmayan yöntemler de dâhil olmak üzere geçerli ve güvenilir modeller geliştirmek.
- İşletmelerde bu ölçüm metotlarını uygulamak için kullanıma hazır bir sistem tasarlamak.
- İnsanların tutumları ve davranışları (kararlar ve performans) üzerindeki insan kaynakları muhasebesi ölçümlerinin ve sistemlerinin davranışsal etkisini belirlemek.

İnsan kaynağı muhasebesi sistemi bir işletmede oluşturulurken bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak bir sistem olmasına özen gösterilmelidir (Selimoğlu, 2001, s.28). Sıralanan amaçlar bir araya geldiğinde, daha etkin ve verimli bir işletme yönetiminin yaratılmasının tek bir amaç olduğu ortaya çıkmaktadır (Karacan, 2004, s.126).

Yukarıda açıklanan ana amaçlara ek olarak insan kaynakları muhasebesinin diğer işlevsel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Selimoğlu, 2001, s.27-29; Sirisetti ve Mallesu, 2011, s.49; Islam vd., 2013, s.2; Lonel vd., 2010, s.927; Aydın vd., 2015, s.681);

- İşletme için çalışacak nitelikli ve verimi yüksek personelin işe tahsis edilmesine hizmet ederek insan kaynakları yönetimine yardımcı olmak.
- Çalışanların değerinin artırılmasını ve onların motive edilmesini sağlayacak eğitim programları düzenlemek.
- İşletmedeki çalışanların değerlerinin tespit edilmesi ve kapsamlarının açıklanması ile ilgili kuramsal yapıyı geliştirmek.
- Ölçüm metotlarının belirlenmesi ile ilgili yaklaşımları faaliyet sistemi içinde oluşturmak.
- İşletmedeki personelin değerlerinin ve maliyetlerinin ölçümüne ilişkin güvenilirliği ve geçerliliği olan yöntemler geliştirmek.
- İşletmenin gerçek değerini göstermek
- Etkin maliyet kontrolü hedefine ulaşmak için insan kaynağını edinme, geliştirme, tahsis etme ve sürdürme konusundaki yönetsel karar için maliyet-değer verilerini sağlamak.
- İnsan kaynakları kullanımının etkinliğini izlemek için bilgi sağlamak.
- İnsan varlığının statüsünün doğru bir şekilde korunup korunmadığının belirlenmesi için bilgi sağlamak.
- İnsan kaynakları uygulamalarının finansal bölümünü sınıflandırarak etkili insan kaynakları yönetimi uygulamalarının geliştirilmesine yardımcı olmak.
- İşletme için insanların maliyet ve değerlerini ölçmek.
- Yöneticilerin ve yatırımcıların karar vermelerine yardımcı olan insan kaynakları hakkında nicel bilgi sağlamak.
- İnsan kaynakları muhasebesi ile insan kaynağı değerinin işletmeye ve halka iletilmesini sağlamak.

- Terfi, transfer, eğitim, emeklilik ve tasarruflarla ilgili konularda kararların alınmasına yardımcı olmak.
- İşletme personeli için gerçekleştirilen giderlerin geri dönüşünün değerlendirilmesini sağlamak.
- Varlık kontrolü için varlıkların korunması, kullanılması ve değerlendirilmesi gibi konular bağlamında sınırlamaların belirlenmesine yardım etmek.
- Çeşitli faaliyetlerin finansal olarak ifade edilmesini sağlayarak yönetim ilkelerinin gelişmesine yardım etmek.
- İşletmenin maliyet tasarrufu sağlama amaçlarına ulaşmada insan kaynaklarının korunması, geliştirilmesi, dağıtılması ve teminine ilişkin yönetim tarafından alınan kararlarda maliyetle ilgili bilgilerin sağlanması.

İnsan kaynağı muhasebesine ait işlevsel hedefler bakımından da genel olarak değerlendirilmesi halinde, işletme personelinin varlık olarak kabul edilip muhasebeleştirilmeleri ve personelin gerek maliyetlerinin gerekse de ekonomik değerinin ölçülmesinin ne kadar önemli olduğu bir kez daha anlaşılmaktadır (Karacan, 2004, s.126-127).

2.7.2. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Yararları

İnsan kaynağı muhasebesinin faaliyete geçirilmesi sonucu işletme ile tüm ilgili bilgi kullanıcılarının oldukça fazla yararlar sağladığı gözlemlenecektir (Selimoğlu, 2001, s.30). Dolayısıyla insan kaynağı muhasebesinin faydalarının muhasebecinin sosyal sorumluluğu ile bağdaşmasının sağlanması sonucu açıklanması daha uygun olacaktır (Pamukçu, 2017, s.31). Muhasebe tarafından sağlanan bilgilerin birden fazla kullanım yeri mevcuttur. Muhasebecinin alınacak kararlarda yararlanmak üzere bilgiler hazırlama konusunda ilgili bilgi kullanıcılarına karşı yükümlülükleri vardır (Karacan, 2004, s.127). Hazırlanacak bu bilgilerin bilgi kullanıcılarının ihtiyacına cevap verir nitelikte olması oldukça önemlidir. Ayrıca, ihtiyaç duyulacağı olasılığına karşılık ek bilgiler hazırlaması da muhasebecinin sosyal sorumluluğunun bir parçasını oluşturmaktadır (Güvemli, 1979, s.224). Muhasebecinin sorumluluğunda olan bir diğer konu işletmelerde var olan kaynakların hem etkin ve verimli bir şekilde kullanılmaları, hem de iyi bir biçimde korunmalarını sağlamaktır (Güvemli, 1979, s.224) .

Bu bilgiler ışığında işletmelerin sahip oldukları kaynakları üç ana gruba ayırmak mümkündür. Bu kaynakları sermaye kaynakları, insan kaynakları ve doğal kaynaklar oluşturmaktadır (Selimoğlu, 2001, s.31). Üç temel kaynak grubundan biri olan insan kaynakları, insan kaynakları muhasebesinin konusunu oluşturmasının yanı sıra yönetim şekli ile işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini direkt etkileyen kaynak olma özelliğini taşımaktadır. İşletmenin insan kaynakları bölümünün, insan kaynakları planlaması ile bağlantılı olarak oluşturulan politika ve süreçleri saptarken insan kaynağı muhasebesinin kullanılması sonucu ortaya çıkan verilerden faydalanması söz konusudur. İşgücü planlamasının yapılabilmesi ve bu planların gerçeğe uygun olarak uygulamaya konulabilmesi bir işletme için istenilen bir planlama ve uygulama süreci olmaktadır. Bununla birlikte, işletmenin insan kaynağının değerlerinin ve maliyetlerinin ölçülmesi, bu verilerin işletmenin finansal tablo aracılığı ile bilgi kullanıcılarına açıklanması ve işletmenin piyasa değerinin bu tür verilerle artırılması sağlanması da dikkate alınması gereken insan kaynakları muhasebesi faaliyetidir (Baker, 1976, s.636).

Geniş bir uygulama alanına sahip olmasına rağmen günümüz işletmelerinin yöneliminin emek yoğun çalışmalar olması, insan kaynağı muhasebesinin uygulanmasındaki gereksinimini artırmaktadır (Pamukçu, 2017, s.32). İnsan kaynakları muhasebe sisteminin işletmeye sağlayacağı avantajlar dikkate alındığında, bu sistemin işletmede var olan muhasebe sistemine dâhil edilmesi gerekliliği kaçınılmaz sonucuna ulaşmak mümkündür (Karacan, 2004, s.127-128).

Bu bölüme kadar yapılan açıklamalar kapsamında insan kaynağı muhasebesinin kullanımının sağlayacağı yararlar şu şekildedir (Karacan, 2004, s.128; Sirisetti ve Mallesu, 2011, s.51; <http://www.whatishumanresource.com/Human-Resource-accounting>);

- İnsan kaynaklarına yapılacak yatırımların aktifleştirilmesi, gelecekteki hizmet süreleri itibariyle takip edilmesine yol gösterici olacaktır. Ayrıca gelecekte yapılacak ödemelerle ilgili olarak tahakkuk eden maliyetlerin işletme yönetimine gelecekle ilgili izleyecekleri personel politikaları kararlarında yardımcı olacaktır.
- İnsan kaynakları ile ilgili bilgiler finansal tablolarda yer alacağından, bu tabloları kullanarak bilgi kullanıcıları alacakları kararlarda daha etkin ve tutarlı analizler yapabileceklerdir.

- Hazırlanacak finansal tablolar insan kaynaklarına ilişkin bilgileri de içereceğinden daha kapsamlı olarak hazırlanmış olacaklar ki bu da finansal tablolara bir bütünlük kazandırmış olacaktır. Bu durum bilgi kullanıcılarının daha tutarlı kararlar almalarını sağlayacaktır.
- İnsan kaynağını etkili planlamak ve yönetmek için yönetime önemli bilgilerin verilmesine yardım edecektir.
- Eleman arama, seçme, işe alma, yerleştirme ve personelin eğitiminin standart maliyetini ölçmede ve işletmenin en yüksek değere sahip bir kişinin seçilmesine yardım edecektir.
- İnsan kaynakları muhasebesi sayesinde yöneticilerin tutumunu tamamen değiştirebilir. Dolayısıyla, yöneticiler insan kaynağının değerini maksimize etmek ve işletmede insan kaynaklarını etkili kullanmayı deneyeceklerdir.
- İnsanlar için uygun tanıtım politikası, uygun çalışma ortamı ve iş memnuniyeti tasarlamak için gerekli verileri sağlar.
- İşletmenin büyüme, çeşitlendirme ve teknolojik büyümedeki değişiklikler gibi amaçlanan kurumsal planını kontrol eder.
- İşletmenin doğru zamanda, doğru yerde, doğru iş için doğru kişiye sahip olmasını sağladığı için belirsizliği ve değişimi dengelemektedir.
- Etkili eğitim ve geliştirme aracılığıyla çalışanların gelişmesi ve ilerlemesi için olanak sağlar.
- Personelin terfi etmek ve daha iyi faydalar elde etmek için gayret etmesine yardımcı olur.
- Verimlilik artışında çalışanın katkısını arttırmak için adım atılmasına yardım eder.
- Gelecekteki insan kaynağının deneyimi, niteliği ve yeteneğinin seviyesine dayanan seçme sürecini benimseyecek mülakat teknikleri ve kullanılacak farklı test yöntemleri sağlar.
- İnsan kaynaklarının değer, yetenek ve tutumlarındaki değişimi ön görebilir ve buna bağlı olarak kişilerarası yönetim tekniklerini değiştirebilir.

İslam vd. (2013, s.6) ise insan kaynakları muhasebesinin faydalarını şu şekilde sıralamıştır;

- Etkin yönetimsel karar vermeyi geliştirir.
- Yönetimin kalitesinin zenginleşmesini sağlar.
- İnsan kaynaklarının yanlış kullanımını engeller.
- Kaynakların verimli bir şekilde tahsis edilmesine yardım eder.
- İnsan varlığının verimliliğini artırır.
- Personelin moral, işbirliği ve yaratıcılığını geliştirir.
- İnsan kaynağının etkinliğini geliştirir.
- Bireysel davranış, tutum ve düşünceyi istenilen yönde etkiler.
- Uzun vadeli yatırım kararlarına yardım eder.
- Bir işletmenin güçlü ve eksik yanlarını değerlendiren iyi bir performans ölçümü sağlar.
- Bir işletmenin başarısı, her seviyede kaliteli iş gücüne bağlıdır. İş başarısını hızla geliştirir.
- İnsan varlık kontrolüne iyi bir temel sağlar.
- Yönetim ilkeleri geliştirmeye yardım eder.
- İnsan kaynağının etkili kullanımının iyi izlenmesine olanak sağlar.

2.8. İnsan Kaynakları Muhasebesinin İnsan Kaynakları Uzmanları ve Yöneticileri İçin Kullanımı

İnsan kaynakları yönetimi, ilk olarak işletmenin hedefleri doğrultusunda insan gücünün verimli kullanılması, ikinci olarak ise personel beklentilerinin karşılanması ve gelişimlerinin sağlanması olmak üzere iki temel felsefe üzerinde kurulmaktadır (Sabuncuoğlu, 2011, s.2-3). Bu iki temel felsefenin gerçekleşmesi hususunda insan kaynakları muhasebesi yaklaşımının da katkı sağladığı görülmektedir. Bu doğrultuda Flamholtz (1999) insan kaynakları muhasebe sisteminin temel amaçlarından birisinin, yönetimin insan kaynakları kullanımının etkin ve verimli bir şekilde planlamasına ve kontrol etmesine yardımcı olduğunu vurgulamıştır. Dolayısıyla insan kaynakları muhasebesinin sağlayacağı bilgilerden insan kaynakları uzmanları ve yöneticiler verdikleri kararlarda yararlanabilmektedirler (Özcan, 1992, s.114).

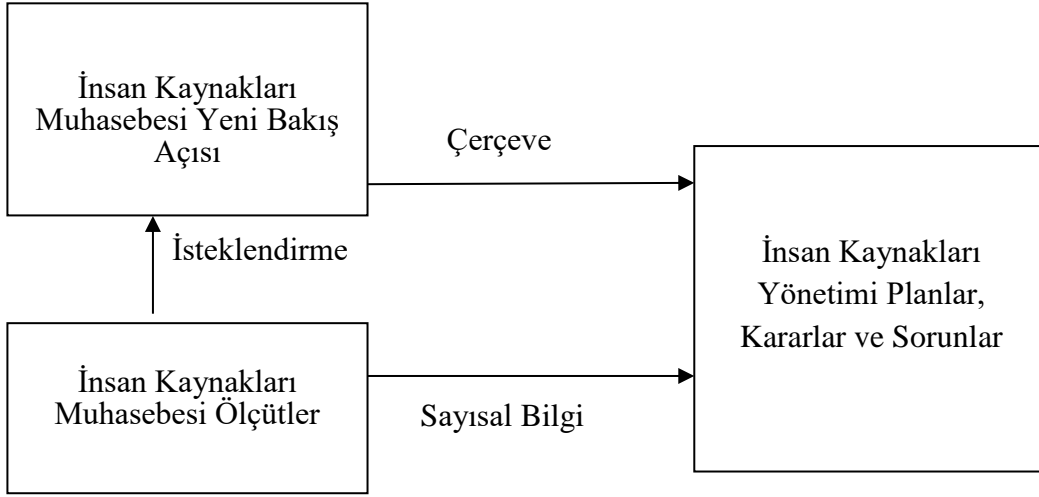
İnsan sermayesinin ekonomi genelinde artan önemi, işletmelerde insan kaynakları uzmanlarının rolü üzerinde derin etkilere sahip olmakla birlikte insan kaynakları uzmanlarının önemini de artırmaktadır (Flamholtz, 1999, s.9). İnsan kaynakları yöneticisinin rolü, iş kararların sonuçlarını anlamada üst yönetime katkı

sağlamaktır (Özcan, 1992, s.115). Öte yandan, insan kaynakları uzmanının geleneksel rolü istihdam, eğitim, tazminat tasarımı ve yönetimi, çalışan ilişkileri gibi bazı uzmanlıklardan sorumlu bir teknisyen olarak görev yapmaktır. Ancak günümüzde insan kaynakları uzmanlarının rolünde bir devrim olmasa da, daha geniş, daha kavramsal ve stratejik bir dizi sorumluluklardan oluşan bir gelişim süreci olmuştur (Flamholtz, 1999, s.9). Bu ortaya çıkan roller kapsamında insan kaynakları uzmanları (Flamholtz, 1999, s.9);

- İnsan kaynaklarının en uygun kullanımı için işletme kültürünün nasıl tasarlanacağı,
- İşletmenin sadece giriş düzeyinde insanları işe alması ve daha sonra kademeli olarak daha üst seviyelere çıkarması gerekip gerekmediği,
- Bir işletmenin ekonomik durgunluk esnasında personel işten çıkarılması veya insan varlıklarını korumak için personelin tutulması gerekip gerekmediği,
- İnsan kaynaklarının geliştirilmesinde ne kadar yatırım yapılması gerektiği, hususlarında üst yönetime tavsiyede bulunmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesi, geleneksel insan kaynakları uzmanı yaklaşımının aksine, insan kaynakları bakış açısını benimsemiş ilerici şirketler için bir sonraki mantıklı adımdır (Özcan, 1992, s.114-115). Şekil-1’de görülebileceği gibi insan kaynakları muhasebesi, insan kaynakları uzmanları için üç ana fonksiyona sahiptir. Bunlar (Aksoy, 1990, s.7);

- İnsan kaynaklarında karar verilmesinde bir çerçeve görevi görmek,
- Örgütsel kaynak olarak çalışanların maliyeti ve değeri hakkında sayısal bilgi sağlamak,
- Hat yönetimini, insanları içeren kararlarda insan kaynakları bakış açısını benimsetmek için motive etmektir.



Şekil 1. İnsan Kaynakları Muhasebesi Fonksiyonları

Kaynak: Flamholtz, 1999, s.10

İnsan kaynakları muhasebesi, insan organizasyonu üzerindeki kararların (işten çıkarma gibi) etkilerini analiz etmeye ve yönetime sonuçları açıklamaya yönelik bir bakış açısı sağlar (Aksoy, 1990, s.6). Başka bir deyişle insan kaynakları muhasebesi, kavramsal çerçeve sağlayarak yöneticilerin insan kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmalarına yardımcı olabilmektedir (Selimoğlu, 2001, s.33). Diğer taraftan insan kaynakları muhasebesi, geleneksel insan kaynakları yönetiminden farklı olarak, işletme kararlarının etkilerini sayısallaştıran ve bu sayısal veriler aracılığıyla işletme yönetiminin aldığı kararların daha sağlıklı olmasına yardımcı olan bir fonksiyona sahiptir (Kaya, 2013, s.23). Örneğin; işten çıkarma kararı insan kaynakları muhasebesi açısından değerlendirilmelidir. Ekonomik durgunluk ortamıyla karşı karşıya kalan çoğu işletme işçileri işten çıkarmaya başlamaktadır. Bir işten çıkarmanın hemen sonucunda bordro maliyetlerinde bir düşüş ve buna bağlı olarak işletmenin net gelirinde veya buna karşılık gelen karda bir iyileşme söz konusudur. Ancak işten çıkarma stratejisi, geleneksel muhasebe uygulamaları tarafından sayısallaştırılamayan maliyetlere sahiptir. İşten çıkarılan işçilerin bazıları başka bir yerde işe kabul edilebilir. Bundan dolayı işletmenin iş yükünün arttığı zaman geri dönmeyecektir. Bu durum, işletmenin yeni insan eğitimine yatırım yapması gerektiği anlamına gelir. Bu nedenle, ileri bir tarihte gizli bir yenileme maliyeti ortaya çıkabilir ve bu durumun yönetim kararlarında dikkate alınması gerekebilir (Özcan, 1992, s.116). Dahası işten çıkarmalar davranışsal ve isteklendirme açısından etkilere sahiptir. Bazı insanlar işten atılmaktan korktukları için daha çok çalışırken bazıları ise işi uzatmak da dâhil olmak üzere verimsiz bir şekilde davranarak karşılık verebilmektedir (Flamholtz, 1999, s.11).

İşten çıkarma kararlarında insan kaynakları uzmanları, kayıp iş gücünün yenilenmesi ihtiyacından dolayı ortaya çıkacak yenileme maliyeti dâhil olmak üzere işten çıkarma maliyetlerini ölçmek için uzmanlıklarını kullanabilir. Dolayısıyla insan kaynakları uzmanı yönetimin uzun vadeli kararlarının gizli maliyetlerin değer biçilmesi hususunda yönetime yardımcı olabilir. Burada en önemli nokta işletmelerin işten çıkarmaya yol açmayacak bir politika belirlemesi değil, yönetimin bu tür uygulamalarda tüm maliyet ve faydalarını göz önünde bulundurması gerektiğidir. Dolayısıyla insan kaynaklarının bir rolü de yönetimin kararlarına girdi olarak sayısal bilgi sağlamaktır (Flamholtz, 1999, s.11).

Geleneksel muhasebede, insan kaynağının edinilmesi, seçilmesi, eğitilmesi, korunması ve işten çıkarılması için gerçekleştirilen harcamaların muhasebeleştirilmesi ve gelir tablosu aracılığıyla raporlanması sürecinde gider olarak kabul edilirken, insan kaynakları muhasebesi açısından, bu harcamaların çoğu işletmeye gelecekte değer sağlayacak varlık oluşturma yatırımlarını temsil etmektedir (Kaya, 2013, s.23). Zira geleneksel anlayışta bir unsurun varlık olarak kabul görmesi için; bir nesneye sahip olunmalı veya kontrol edilmeli, gelecekte kendisinden fayda sağlama potansiyelinin bulunması ve beklenen faydaların parayla ölçülebilmesi gerekmektedir (Özcan, 1992, s.44). Nitekim geleneksel muhasebe anlayışının önem vermediği bu konuyu göz önünde bulunduran insan kaynakları muhasebesi, işletmenin insan kaynaklarına yaptığı harcamaların varlık olarak değerlendirilmesi gerektiğini vurgulayarak karar almada yöneticilere yardımcı olacaktır (Durgut, 2012, s.21). Dolayısıyla insan kaynakları muhasebesinin bir fonksiyonu da kararlarında açıkça veya dolaylı olarak insan kaynakları bakış açısını benimsemeleri için yönetimi motive etmektir (Özcan, 1992, s.117).

2.9. İnsan Kaynakları Muhasebe Sisteminin Uygulanması ve Tasarımı

İnsan kaynakları muhasebe sistemini uygulamak isteyen işletmelerin seçeceği beş farklı sistem seçeneği vardır (Aksoy, 1990, s.62). Bu sistemlerde, temel seviyeden üst seviyeye kadar insan kaynakları muhasebesinin uygulama olanağı bulunmaktadır (Kaya, 2013, s.38). Sistemlerde ilk olarak önerilen sistemin içeriğinin tanımlanmasına odaklanmaktadır ve daha sonra tasarım ve uygulama sürecindeki safhalar incelenmektedir. Beş farklı sistem ile işletmelerde insan kaynakları muhasebe

sisteminin tasarlanması için muhasebe-bilgi uzmanları ile insan kaynakları uzmanları tarafından birlikte kullanılması amaçlanmaktadır (Flomholtz, 1999, s.285).

2.9.1. İnsan Kaynakları Muhasebe Sistemleri

İşletmelerin özelliklerinin farklı olması, insan kaynakları muhasebesi yeteneğinin de farklı derecelerde olmasını zorunlu kılmaktadır (Flomholtz, 1999, s.285). Bir işletme için en gelişmiş sistem tatmin edici olabilirken, bir diğer işletme için sadece en temel sistem gerekebilir. Aynı şekilde, insan kaynakları kabiliyeti bir aşamada olan işletme için, bir sonra ki aşamada uygunluğu oldukça yetersiz olabilir (Aksoy, 1990, s.62).

İnsan kaynakları muhasebe sistemleri (Adım I-V) temel özellikleriyle birlikte açıklanmıştır. Bunlar (Flomholtz, 1999, s.285):

Sistem I insan kaynakları muhasebesi yeteneğine sahip işletmeler, insan kaynakları muhasebesinin uygulanması için ön koşul olan çoğu personel sistemine sahiptir (Kaya, 2013, s.38). Sistem I insan kaynakları muhasebe sisteminin en basit olanıdır (Flomholtz, 1999, s.285). Başka bir deyişle, Sistem I daha gelişmiş insan kaynakları muhasebe sistemi ile aynı fonksiyonları amaçlayan personel sistemine sahip olmasına rağmen ileri düzeydeki uygulamalar için kabiliyeti yetersiz kalmaktadır (Aksoy, 1990, s.62).

Sistem II, insan kaynakları planlama fonksiyonu ile işe alma ve eğitim maliyetlerini birleştirmektedir (Flomholtz, 1999, s.285). Bu sistemde personel maliyetleri “genel ve idari” maliyetlerin içerisine dâhil edilmeyerek ayrı ayrı bütçelenmesi yapılmaktadır (Aksoy, 1990, s.63). Personel politika kararları maliyet-fayda hesaplarına dayanır (Kaya, 2013, s.38). Örneğin, personel seçim kararları işletmeye kişilerin beklenen faydası gibi ölçütlere dayanır. Karar vericiler, beklenen koşullu değeri yüksek olan bir kişi ile beklenen gerçekleşebilir değeri yüksek olan başka bir kişi değiştirilmesine daha çok dikkat etmektedir (Flomholtz, 1999, s.285). Sistem II’de işletmelerde, yönetim sadece devir hızı verilerine sahip değildir, aynı zamanda devir maliyetlerine ilişkin verilere de sahiptir (Kaya, 2013, s.38). Bu nedenle devir anlamlı ortak paydada ifade edilir. Memnuniyet ölçüleri ve algılanan isteklendirme gibi tutumsal verilere ulaşılabilir ve devirdeki muhtemel değişiklikleri tahmin etmek için en önemli göstergeler olarak kullanılırlar (Flomholtz, 1999, s.287). Sistem II’de insan kaynakları değerlemesi alternatif sıralama yöntemiyle elde edilen “algılanan fayda”

ölçütlerine göre yapılmaktadır (Kaya, 2013, s.40). İnsan kaynakları yönetim sürecinin verimi değerlendirilir ve benzer faaliyetlerin tarihi maliyet ile gerçek maliyet kıyaslaması raporlanır (Aksoy, 1990, s.63). Bu sistemin gerekliliklerini yerine getiren işletmeler, diğer işletmelere göre insan kaynakları yönetimi ve politikasında daha avantajlı konuma geçmektedirler (Flomholtz, 1999, s.287).

Sistem III'de insan kaynakları muhasebesi kabiliyeti orta derecelidir. İnsan kaynakları planlamalarında tarihi maliyetin yanı sıra yerine koyma maliyetini de dâhil etmiştir (Aksoy, 1990, s.63). Bu sistemde insan kaynakları için bütçeleme ve politika kararlarında daha sistematik analiz yapılmaktadır (Kaya, 2013, s.40). Personelin edinimi, seçilmesi, eğitimi ve benzeri faaliyetlerin bütçelenmesi için biçimsel bir sistem mevcuttur (Flomholtz, 1999, s.287). Personel ihtiyaçları işletmenin tüm planlarının bir biçimsel kısmı olarak planlanmaktadır (Kaya, 2013, s.40). İnsan kaynakları değişkenleri ile değiş tokuşları içeren politika kararları analiz edilmektedir (Kaya, 2013, s.40). Örneğin, işe alımda tecrübeli işçi ile giriş seviyesindeki tecrübesiz işçi arasındaki seçim için değiş tokuş analizleri yapılmaktadır (Aksoy, 1990, s.64). Sistem III'de personel devrinin yenileme maliyeti ölçülmekte ve raporlanmaktadır (Flomholtz, 1999, s.287). Yöneticiler kontrol edilebilir personel devirlerini açıklama ihtiyacı duyabilir (Flomholtz, 1999, s.287). İnsan kaynakları yönetim sürecinin tamamının verimliliği bütçelenen ve gerçekleşen personel maliyetlerinin kıyaslanmasına ve değişikliklerin açıklanmasının istenmesine dayanmaktadır (Aksoy, 1990, s.64). Yukarıda bahsedilen işlemleri başarıyla hayata geçiren işletmelerin, insan kaynakları muhasebesinin uygulanmasında orta derecede yetkinliğine sahip olduğu kabul edilir (Flomholtz, 1999, s.287).

Sistem IV yeteneğine sahip bir işletme, gelişmiş insan kaynağı muhasebesine sahiptir (Aksoy, 1990, s.64). Böyle işletmelerde insan kaynakları planlaması, standart personel maliyetlerine dayanmaktadır (Kaya, 2013, s.41). Gelecekteki insan kaynakları ihtiyaçlarını ve personel hareketlerini tahmin etmek için tahmini modeller kullanılmaktadır (Flomholtz, 1999, s.287). İnsan kaynakları planlamasında bilgisayarın kullanılması ile yapılan benzetim ve modellerde kullanılan parametreler vasıtasıyla "duyarlılık analizi" yapılmaktadır (Flomholtz, 1999, s.287). Karar verme sürecinde bütçeler standart maliyetlere dayanmaktadır (Kaya, 2013, s.41). İnsan kaynaklarının değerlendirilmesinde sadece tarihi maliyet ve yenileme maliyeti değil aynı zamanda fırsat maliyeti de kullanılmaktadır (Aksoy, 1990, s.65). Bu sistemde işletme insan kaynakları hesaplanabilirliğinin devam ettiği bir sisteme ve yöneticilerin insan

kaynaklarının korunması için yapılan değerlendirmede kullanılan ölçütlere sahiptir (Flomholtz, 1999, s.287). Ayrıca işletme personel devrinin kontrol programına sahiptir. Bu program personel devrinin kontrolüyle ilgili kararlarda bir temel oluşturmak için personel devrinin beklenen fırsat maliyetinin ölçülmesinde kullanılır (Kaya, 2013: 41). Sistem IV seviyesinde insan kaynaklarını uygulamak isteyen işletmeler öncelikle yukarıda bahsedilen bu sistemin gerekliliğini yerine getirmelidir (Flomholtz, 1999, s.287). Ayrıca çalışanların bireysel değil grup olarak değerini hesaplamalıdır (Aksoy, 1990, s.65). Ek olarak, insan kaynakları yönetim süreci verimliliği gerçekleştiren ile standart maliyetler kıyaslanarak değerlendirilmeli ve değişiklikleri açıklamak ve raporlamak için biçimsel bir sistem olmalıdır (Flomholtz, 1999, s.287).

Sistem V, insan kaynakları muhasebesi kabiliyetinin toplamını temsil eder (Aksoy, 1990, s.65). İnsan kaynakları planları bir stokastik fayda değerlendirme modeline dayanmaktadır ve insan kaynakları değeri tüm işletme planlarının etkisi benzetim yoluyla ölçümü gerçekleştirmektedir (Flomholtz, 1999, s.288). Karar verme sürecinde insan kaynakları için biçimsel bir sermaye bütçelemesi bulunmaktadır (Kaya, 2013, s.42). Yatırımın getirisinde tıpkı diğer kaynaklarda olduğu gibi insan kaynaklarında da sermaye harcamalarını değerlendirmek için ölçütler bulunmaktadır (Aksoy, 1990, s.65). Personel politika kararları tamamen fayda–maliyet hesaplamasına dayanmaktadır (Flomholtz, 1999, s.288). Örneğin, personelin tazminatı bir kişinin işletme için beklenen değerine dayanmaktadır. Beklenen insan kaynakları tükenmesi, gerçekleştirilebilir yenileme maliyeti ve beklenen şartlar açısından ölçülmektedir (Flomholtz, 1999, s.288). Beklenen tükenme çok yüksek olduğunda personel devri ile ilgili kontrol programları uygulanmaya başlatılmaktadır (Flomholtz, 1999, s.288). Sistem V düzeyinde bir işletme “hesap verebilirlik” alt sistemine sahiptir ve yöneticiler kontrol edilebilir insan değeri tükenmelerinde fırsat maliyetinin oluşmasından dolayı sorumlu tutulabilmektedir (Kaya, 2013, s.42). İnsan kaynakları değerlendirme süreci, bölüm fabrika ve birimin toplam değerinin yanı sıra bireylerin ekonomik değerlerinin ölçümünü de içermektedir (Kaya, 2013, s.42-43). Son olarak, insan kaynakları yönetim fonksiyonlarının etkinliği sadece standart–fiili maliyet kıyaslamasına göre değil aynı zamanda kıyaslanabilir örgüt birimleri arasında da yapılmaktadır (Aksoy, 1990, s.65). Sistem V en fazla insan kaynakları muhasebesi kabiliyetini temsil etmektedir.

Bu beş sistem, insan kaynakları muhasebesinin uygulama kabiliyetinin farklı seviyeleri olarak düşünülebilir (Flomholtz, 1999, s.288). Ayrıca sistemler bir işletmenin insan kaynakları muhasebesi kabiliyetinin gelişmesinde bir aşama olarak da görülebilir

(Flomholtz, 1999, s.288). Özet olarak her bir sistemin farklı düzeyde yeterlilik gerektirdiği görülmektedir (Kaya, 2013, s.43). İşletmeler sadece yapılarına uygun bir sistemle başlayıp, en üst sisteme çıkma olanağına sahip olmayıp, aynı zamanda doğrudan en üst sistemi uygulamaya başlamaları da mümkündür (Flomholtz, 1999, s.288).

2.9.2. İnsan Kaynakları Muhasebe Sisteminin Seçimi

İşletmelerin uygulamaya koyacağı insan kaynakları muhasebe sistemlerinden hangisini ilk olarak seçeceği işletmeler için oldukça önemlidir (Flomholtz, 1999, s.288). İnsan kaynakları muhasebe sisteminin seçiminde dört önemli faktörün göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bunlar; örgüt tipi, örgütün yapısı ve büyüklüğü, mevcut insan kaynakları muhasebesi yeterlilik düzeyi ve insan kaynakları muhasebesi geliştirme potansiyelidir (Aksoy, 1990, s.65-66). Bu değişkenler aşağıda kısaca incelenmiştir.

- **Örgüt Tipi:** İnsan kaynaklarının seçiminde göz önünde bulundurulması gereken en önemli değişkendir (Kaya, 2013, s.43). Örgüt tipi içerisinde değerlendirilen “yetenekli ve eğitilmiş personel sayısı, benzer pozisyonda çalışanların sayısı” gibi insan sermayesi yoğunluklu ölçütler de sistem seçiminde hesaba katılmalıdır (Aksoy, 1990, s.66). İnsan kaynaklarına daha duyarlı olduğundan dolayı emek yoğun işletmeler insan kaynakları muhasebesine daha çok ihtiyaç duymaktadır (Flomholtz, 1999, s.288). Bu nedenle bankacılık, sigortacılık, reklamcılık, danışmanlık gibi insan kaynakları yoğun işletmelerde, insan kaynakları muhasebesinin uygulanması kaçınılmaz bir sonuçtur (Kaya, 2013, s.44).
- **Örgüt Yapısı ve Büyüklüğü:** Bir örgütün büyüklüğü insan kaynakları muhasebesi kabiliyeti gereken sistemlerden birinin seçiminde direkt ve endirekt etkiye sahiptir (Flomholtz, 1999, s.289). Küçük işletmelerde, yönetimin insan kaynakları muhasebesinde personel kontrolünü sağlaması daha muhtemeldir (Kaya, 2013, s.44). Küçük işletmeler personel bilgilerine daha vakıf oldukları için, daha basit sistemle insan kaynakları muhasebesini uygulayabileceklerdir (Aksoy, 1990, s.66). Çok küçük işletmelerde insan kaynakları muhasebe sistemine ihtiyaç olmayabilir (Kaya, 2013, s.44). Büyük işletmelerde ise

merkezden yönetilememe seviyesi büyük olduğundan dolayı insan kaynakları muhasebesine duyulan ihtiyacın seviyesi de büyüktür (Aksoy, 1990, s.66). Merkezden yönetilemeyen işletmelerde, işletme yönetimi kısmi işlemlerin personel bilgilerine sahip değildir (Flomholtz, 1999, s.289). Bunun yerine işlemler üzerinde kontrol ve bilgi sağlayan finansal raporlara itimat etmektedir (Flomholtz, 1999, s.289). Böyle durumlarda, finansal kontrol sistemi insan kaynaklarını gözlemlemezse, büyük olasılıkla insan kaynakları gelişmesinin ve korunmasının önemli bir yönünü ihmal edilecektir (Flomholtz, 1999, s.289). Bu nedenle genel yönetim bilgi sisteminde bir alt sistem olarak bir insan kaynakları muhasebe sistemi tasarlanmalıdır (Kaya, 2013, s.44).

- **Mevcut İnsan Kaynakları Muhasebesi Yeterlilik Düzeyi:** Bir insan kaynakları muhasebe sisteminin seçimini, bir şirketin mevcut personel sistemi ve insan kaynakları kabiliyeti de etkileyecektir (Aksoy, 1990, s.67). Buna göre mevcut personel sistemi yetersiz olan bir işletmenin Sistem I'den daha ileri bir sistemi kavrayabilme ihtimali yoktur (Flomholtz, 1999, s.289). Bilgisayara dayalı insan kaynakları bilgi sistemine sahip bir işletme Sistem V'yi uygulayabilme kabiliyetine sahiptir (Aksoy, 1990, s.67).
- **İnsan Kaynakları Muhasebesi Geliştirme Potansiyeli:** İnsan kaynakları muhasebe sisteminin seçimini etkileyen bir diğer faktör ise insan kaynakları muhasebesi kabiliyetinin belirlenen seviyelerini geliştirme potansiyelidir (Flomholtz, 1999, s.290). Bazı durumlarda, gerekli tüm veriler ya hemen ulaşılabilir ya da kolayca erişilebilir durumdadır. Diğer durumlarda ise, bazı veriler kolaylıkla elde edilemeyebilir (Aksoy, 1990, s.67).

Bazı işletmelerde, özellikle hizmet işletmelerinde, büyük olasılıkla insan kaynakları maliyeti verileri, personel hareketliliğindeki tarihi veriler, soyso-psikolojik ölçütler ve değerlerin verisine ulaşılabilir (Flomholtz, 1999, s.290). Bu gerçekleşen insani hizmetler işletmenin birincil bir ürünü olduğu için, bu verilere ticari faaliyetlerin rutin bir yönü olarak ulaşılabilir (Flomholtz, 1999, s.290). Diğer işletmelerde (hizmet işletmeleri de dâhil olmak üzere), bu verilerin bazılarını veya tamamına kolaylıkla ulaşılmamaktadır (Aksoy, 1990, s.67). Bu gibi durumlarda, insan kaynakları geliştirme potansiyeli, orta düzey (Sistem III) veya ileri düzey (Sistem IV) kabiliyetine sahiptir (Aksoy, 1990, s.67).

Yukarıda bahsedilen faktörlere göre işletmeler kendi kendini değerlendirecektir (Kaya, 2013, s.45). Bu değerlendirme sonucunda kendilerine uygun insan kaynakları muhasebe sistemlerinden birini seçip daha sonra ise uygulamaya geçilecektir (Kaya, 2013, s.45).

2.9.3. İnsan Kaynakları Muhasebe Sisteminin Uygulanması

İnsan kaynakları muhasebesinin uygulanmasında sadece sistem seçimi değil aynı zamanda sistemin nasıl uygulanması gerektiği de oldukça önemlidir. Bundan dolayı işletmeler, sistem seçiminde belirlenen ölçütlere göre seçimi yaptıktan sonra sistemin kendi işletmesinin yapısına uygun olup olmadığını ve uygulama aşamasında herhangi bir problemin olup olmadığı gibi konularda mutlaka düzenli olarak test etmelidir (Kaya, 2013, s.45-46)

Seçilen bir sistemin (Adım I-V) nasıl tasarlanacağı ve nasıl uygulanacağı aşağıda adım adım açıklanmıştır. *Bunlar* (Flamholtz, 1999, s.290-293);

1.Adım: İnsan Kaynakları Muhasebesi Amaçlarının Belirlenmesi: Bir insan kaynakları muhasebesi sisteminin tasarlanmasındaki ilk adım sistemin özellikli amaçlarını belirlemektir. İnsan kaynakları muhasebesi için oldukça önemli bir adım olmasına rağmen bu aşama sistem tasarımında genellikle ihmal edilen bir adımdır. Bu aşamada yapılması gereken faaliyetler şöyledir:

- Sistemin amaçları, yönetimin insan kaynakları bilgisi gereksinimlerinin doğal bir sonucu olmalı,
- Yöneticiler insan kaynakları bilgi gereksinimini açık bir şekilde belirlemeli,
- Süreç tanımlanmalı ve bu işlevleri yerine getirmek için gereken bilgiler mümkün olduğunca kesin olarak belirtilmeli,
- İnsan kaynakları yönetiminden sorumlu olan her bir organizasyon birimi, işlevlerini tanımlamalı ve alınan karar türlerini, göreceli sıklıklarını ve kararları almak için gereken bilgileri belirtmeli,
- Bilgi ihtiyaçları mevcut bilgi akışına göre analiz edilmeli ve geliştirilecek yeni bilgiler belirlenmeli,
- Amaç, bir örgüt için bir bütün olarak gelişmiş bir insan kaynakları muhasebe sistemi kurmak olabileceği gibi, bir bölüm gibi bir örgütün bir parçası için basit bir sistem de kurmak olabilmeli,

- Amaç, problem odaklı (devir hızı kontrolü) bir sistem olabileceği gibi, kısmi bir sistem (bütçeleme sistemi kurma) de olabilmelidir.

Sonuç olarak, insan kaynakları muhasebesinin amaçları örgütsel ihtiyaçlara yönelik olmalı ve amaçlar açıkça belirtilmelidir.

2.Adım: Ölçüm Modellerinin Geliştirilmesi: Bir sistemin tasarımındaki ikinci adım insan kaynakları muhasebe ölçümlerini geliştirmektir. İlk önce istenen insan kaynakları ölçüm modeli seçilmelidir. Sistem ya tek bir ölçüm ya da bir dizi ölçüm içerebilir. Ek olarak, parasal veya parasal olmayan ölçümleri (veya her ikisini de içerebilir) içerebileceği gibi, maliyet ve değer tabanlı ölçümleri içerebilir. Ölçüm modelleri seçildikten sonra, geçerliliği ve güvenilirliği test edilmeli ki bunlar tipik olarak özel araştırma çalışmaları içersin. Dolayısıyla işletmeler bu aşamada model seçimini amaca uygun olarak yapmalı ve seçim yaparken oldukça dikkatli olmalıdır.

3.Adım: İnsan Kaynakları Muhasebesi İçin Veri Tabanı Oluşturma: Bir insan kaynakları muhasebe sisteminin tasarlanmasındaki üçüncü adım veri tabanını geliştirmektir. Veri tabanı maliyet verileri, zaman çizelgeleri, psikolojik ölçümler gibi insan kaynakları muhasebesi için gerekli girdilere kaynak oluşturmaktadır. Veri tabanı geliştirmedeki bir sorun, birçok işletme muhasebe sistemleri, personel ile ilgili maliyetleri ayrı ayrı sınıflandırmadığından, işletmenin hesap planını yeniden yapılandırması gerekmektedir. Genellikle işletmeler personel giderlerini “idari giderler” gibi doğrudan genel gider hesabına aktarmaktadır. Bu nedenle insan kaynaklarıyla ilgili veri tabanı oluşturulamamaktadır. Dolayısıyla veri tabanı oluşturmak için hesapların sorumluluk merkezine göre düzenlenmesi sağlanmalıdır. Hesap planlamasının yeniden yapılandırılmasının yanı sıra, işletmelerin bilgi sisteminin diğer yönleri de değiştirilmelidir. Bilgi, insan kaynakları muhasebesi için gerekli olan çeşitli finansal olmayan verileri toplamak için uyarlanmalıdır.

4.Adım: Sistemin Test Edilmesi ve Gözden Geçirilmesi: Amaçlar belirlendikten sonra, ölçümler geliştirilip ve bir veri tabanı oluşturulduktan sonraki adım ise sistemi test etmektir. Bu aşamada amaç, sistemi denemek ve tam olarak uygulanmadan önce zayıf yönlerini ortadan kaldırmaktır. Bu pilot çalışma uygulanırken konum son derece dikkatli seçilmelidir. Sistemin işlevsel hale geldiğinin mümkün olacağına dair yüksek bir olasılık vaat etmektedir. Ayrıca pilot saha kontrol edilebilir olmalıdır; başka bir deyişle, pilot çalışmada muhtemel sonuçları etkileyecek asgari sayıda yabancı sorun bulunmalıdır. Pilot sahada yönetimin işbirliğini sağlamak esastır. Bu da yönetimin sistemi anlamasına ve belki de sistemin tasarlanmasına katılım

sağlayacağı anlamına gelir. Sistem uygulandıktan sonra tasarımcının performansı hakkında geri bildirim elde edilebilir. Pilot uygulama vasıtasıyla sistemin zayıflıkları belirlenmesi mümkündür. Daha sonra sistem faydası, etkinliği ve maliyeti açısından analiz edilmeli ve gerektiğinde değiştirilmelidir.

5.Adım: Sistemin Uygulanması: İnsan kaynakları muhasebe sisteminin gerçekten uygulanmaya başladığı aşamadır. Girdi ve çıktı belgeleri standartlaşmalı ve sistemin yönetimi için talimatlar verilmelidir. Yeni bir personel sisteminin uyumlaşmasını içeren kilit bir adımdır. Sistemin amaçları, kullanımları ve metotları açıklanmalıdır.

6.Adım: Sistemin Gözden Geçirilmesi: Zaman içerisinde yönetimin insan kaynakları muhasebesi için ihtiyaçlarının değişmesinden ve sistemin tasarımında sınırlamalar gözlenebileceğinden dolayı sistemin değiştirilmesi gerekebilir. Değişiklikler sistem içerisindeki basit ayarlamaları veya tasarım ve uygulama sürecinin tamamının yeniden kullanımı içerebilir.

Yukarıda bahsedilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere, işletmeye uygun insan kaynakları muhasebe sisteminin seçilmesi, insan kaynakları muhasebesi için etkin bir kayıt ve raporlama sisteminin uygulandığı anlamına gelmektedir.

2.10. İnsan Kaynakları Muhasebesi ile Yönetim ve Maliyet Muhasebesi İlişkisi

İnsan kaynakları muhasebesi, tıpkı yönetim ve maliyet muhasebesinde olduğu gibi içe dönük muhasebenin bir aracı olarak kullanılırken, insan kaynakları muhasebesinin ürettiği bilgiler ise finansal muhasebe gibi dışa dönük muhasebe tarafından kullanılmaktadır (Gebauer ve Wall, 2002, s.689). Dışa dönük muhasebe için maliyete dayalı yöntemlerin kullanılması daha uygun olmaktadır (Ceran, 2007, s.198). İnsan sermayesi için gerçekleştirilen yatırımlar, tıpkı sermayenin bilançolarda değerlendirildiği gibi değerlendirilmekte ve bu değerlendirme sonrası ulaşılan sonuçlar dış bilgi kullanıcılarına finansal tablolarda sunulmaktadır (Gebauer ve Wall, 2002, s.689).

Maliyet muhasebesi, “*Üretimi yapılan ürün ve hizmetlerin maliyetini oluşturan, maliyet unsurlarını türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları ürün ve hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine imkân sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemi*” olarak ifade edilebilir (Erdoğan ve Saban, 2010, s.4). İnsan kaynakları muhasebesi ile maliyet muhasebesi ilişkisi daha çok çalışanların maliyetinin isabetli bir şekilde saptanması ve bu saptanan maliyet bilgilerinin planlamaya yardımcı olarak

uygulanmasında açığa çıkmaktadır. Dolayısıyla bu iki muhasebe alanı arasındaki ilişkinin iki boyutu bulunmaktadır. Bu ilişkinin ilk boyutu doğru bir şekilde belirlenen maliyet bilgilerin planlamaya katkı sağlayacak bir biçimde kullanılmasında görünmektedir (Sevilengül, 2007, s.21). İlişkinin ikinci boyutu ise insan kaynakları maliyetinin eksiksiz olarak saptanarak maliyet bilgilerinin oluşturulması ile ilgilidir. Zira insan kaynaklarının maliyet bilgilerinin eksiksiz bir şekilde saptanması, insan kaynakları hakkında geleceğe yönelik stratejik önem arz etmektedir (Durgut, 2012, s.19).

Yöneticiler sağlıklı karar alabilmek için bir takım sayısal bilgilere ihtiyaç duymaktadır (Erdoğan ve Saban, 2010, s.5). Bu ilgili bilgilerin işlenmemiş veri olarak toplanmasından başlayıp, sonuçta talep edilen bilgilere uygun raporların hazırlanmasına kadar gerçekleştirilen tüm muhasebe çalışmaları yönetim muhasebesi olarak ifade edilmektedir (Büyükmirza, 2006, s.26). Karakaya (2009) ise yönetim muhasebesini, *“İşletme yönetimini esas alarak gerekli bilgilerin üretim ve sunumunu sağlayan muhasebenin bir alt sistemi”* olarak tanımlamaktadır. Yönetim muhasebesi ile insan kaynakları muhasebesinin ilişkisi çoğunlukla insan kaynaklarına ilişkin finansal bilgilerin işletme yöneticilerine aktarılması safhasında görünmektedir. Zira işletme yönetimi, kendisi için stratejik bir öneme sahip olduğu aşikâr olan insan kaynaklarına ilişkin her türlü bilgiyi elde etmek ve kararlarında bu bilgileri uygulamak durumundadır. Bununla birlikte, insan kaynakları muhasebesinin tespit ettiği bilgileri kullanan yönetim muhasebesi, işletmenin gereksinimi olan çalışanın tedariki hususunda işletme dışından mı yoksa eğitim ve geliştirme çalışmaları yapılarak işletme içinden mi edinileceği ve hangisinin daha verimli olacağı ile ilgili doğru bir şekilde karar alabilecektir (Durgut, 2012, s.20).

Sonuç olarak, İnsan kaynakları muhasebesi ile yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesiyle olan ilişkisini kesin sınırlarla ayırmak olası değildir. Bu duruma maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesinin gerçekleştirmek zorunda olduğu planlama, bilgi sağlama, kontrol gibi ortak işlevlerin bulunması neden olmaktadır (Altuğ, 2006, s.6).

BÖLÜM III

İNSAN KAYNAĞI MALİYET ÖLÇÜM METOTLARI

İşletmede var olan insan kaynakları ile alakalı muhasebe sisteminin oluşturulma sürecinde insan kaynakları ile ilgili maliyetler ve değerlerden oluşan birtakım verilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu süreçte muhasebede hangi değerlerin olması gerektiğine karar vermek için öncelikle bu değerlerin hesaplanmaları gereksinimi ortaya çıkmaktadır. Bahsedilen hesaplamaların yapılması esnasında ileri sürülen farklı değer ölçme yöntemlerinden faydalanılmaktadır (Selimoğlu, 2001, s.39). Bu yöntemler, maliyet kavramının muhasebedeki tanımını yaptıktan ve insan kaynakları ile ilişkilendirildikten sonrasında tanımlanacaktır.

3.1. Muhasebede Maliyet Terimi

Maliyet; muhasebeci, mühendis ve iktisatçı için birbirinden farklı anlamlara gelmektedir. Bu bakımdan, muhasebeci için maliyet; bir fayda sağlamak için yapılan fedakârlıkların toplamı, anlamına gelmektedir (Hatiboğlu, 1995, s.9-10). Muhasebede maliyet teriminin çeşitli alanlarda kullanımı söz konusu olmakta (Hatiboğlu, 1995) ve maliyetin başında farklı sıfatlar bulunmaktadır. Bunlardan tarihi maliyet, yenileme maliyeti, fırsat maliyeti, endirekt ve direkt maliyet, sabit ve değişken maliyet, fiili maliyet, batık maliyet gibi maliyet terimlerinin en çok kullanılanlar olduğu gözlemlenmektedir (AAA, 1973, s.176). Maliyet terimi işletme literatüründe fazla kullanıldığından dolayı bu terime yönelik farklı ölçütlerin temel alındığı farklı tanımlar bulunmaktadır. Maliyet teriminin tanımlarındaki çeşitliliğini sınırlamak amacıyla söz konusu terimin herhangi bir amaç ya da hedefle ilişkilendirilmesi sonucu tanımlar yapılmıştır (Kaya, 2013, s.53). Bu tanımlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır. Bu tanımlara göre *maliyet*;

- İşletmelerin üretim yapmak için satın aldıkları mal ve hizmetler için harcadıkları kaynakların para ile ifade edilen tutarıdır (Civelek ve Özkan, 2006, s.30).
- Kurumun işletilmesi için belirli bir zaman dilimi içerisinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin değer olarak tutarıdır (Haftacı, 2009, s.37).
- Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların parasal değeridir (Kaygusuz ve Dokur, 2009, s.29).

- Mal ve hizmetlerin elde edilmesi için katlanılan fedakârlığın parasal tutarıdır (Küçükşavaş, 2006, s.18).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, tek başına maliyetin bir anlamı yoktur. Maliyetin en az bir adet maliyet objesiyle bağlantısı olması gerekmektedir (Küçükşavaş, 2006, s.18). *Maliyet objesi*, muhasebede maliyeti hesaplanmak istenen birimler (şeyler) olarak tanımlanmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2010, s.21). Başka bir deyişle, maliyet objesi maliyeti ayrı hesaplanmak istenen birimdir. Ayrıca maliyet objesi; mal veya hizmet, faaliyet veya iş, projeler, iş yerindeki bölümler, programlar şeklinde sınıflandırılabilir (Küçükşavaş, 2006, s.18).

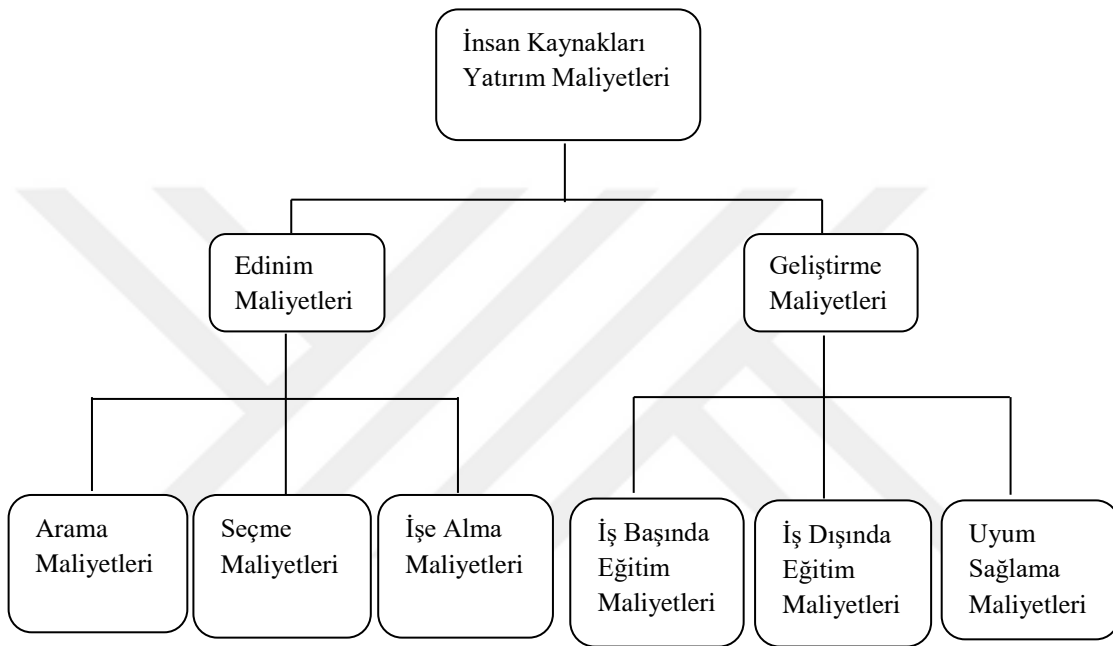
Bir mal veya hizmet üretebilmek için gerçekleştirilen her harcama bir maliyetin oluşmasına olanak sağlar. Maliyetlerin tamamı gider veya varlık unsurlarıdır. Maliyetin bir bölümünün cari muhasebe döneminde tüketimi gerçekleşiyorsa “gider” olarak kayda alınırken gelecek muhasebe dönemlerinde maliyetin bir bölümünden yararlar sağlanacağı öngörülyorsa “varlık” olarak kayda alınacaktır. Buradaki asıl konu maliyet unsurlarından varlık ve gider tespitinin sağlanmasıdır (Ceran, 2007, s.193; Selimoğlu, 2001, s.40).

3.2. İnsan Kaynağı Açısından Maliyet Terimi

Genel maliyet kavramından ortaya çıkan insan kaynağı maliyet kuramı, çalışan insanların yenilenmesi ve edinimi sonucu meydana gelen maliyetlerden oluşmaktadır (Selimoğlu, 2001, s.41). Albayrak (1982) ise insan kaynağı açısından maliyet kavramını “*Çalışanların tedariki ve işe yerleştirilebilmeleri sürecinde işletme tarafından katlanılan fedakârlıklar*” şeklinde tanımlamaktadır. Diğer birçok maliyet gibi, insan kaynağı maliyetleri de varlık unsurları ve giderler olarak belirlenebilir. Bu maliyetlerin fırsat maliyetleri ve harcama, direkt ve endirekt maliyet unsurlarından ve standart hesaplardan oluşabilmesi mümkündür (Selimoğlu, 2001, s.41).

İnsan kaynağını işletmelerde etkin ve verimli bir şekilde uygulamak için maliyetlerin insan kaynağı maliyetlerinden ayrılması ve bu ayrım doğrultusunda yeniden sınıflandırma yapılması gerekmektedir (Kaya, 2013, s.54-55). Dolayısıyla insan kaynağına yönelik harcamaların oluşturduğu maliyetler genel olarak ücret maliyetleri ve yatırım maliyetleri olarak ikiye ayrılmaktadır (Durgut, 2012, s.23).

Çalışanlara hizmet verdikleri süre içerisinde ödenen ücret ile gelecekte farklı sebeplerle işten çıkmaları durumunda ödenecek kıdem tazminatı, ihbar tazminatı gibi giderler ücret maliyetlerini oluşturmaktadır (Çiftçi, 1998, s.86). Ücret maliyetlerinin tespit edilmesinde çalışanların eğitim düzeyi, tecrübesi, sağlık durumu vb. özellikleri dikkate alınmalıdır (Durgut, 2012, s.23). İnsan kaynaklarının elde edilmesi ve geliştirilmesi için yapılan harcamalar ise yatırım maliyetlerini oluşturmaktadır (Durgut, 2012, s.23). Şekil 2’de yatırım maliyetlerinin unsurları gösterilmiştir.



Şekil 2. İnsan Kaynakları Yatırım Maliyetleri

Kaynak: Çiftçi, 1998, s.86

Şekil 2’de de görüleceği gibi, edinim maliyetleri elaman arama, elaman seçme ve işe alma maliyetleri olarak sınıflandırılırken, geliştirme maliyetleri ise uyum sağlama, iş başında eğitim ve iş dışında eğitim maliyetleri olarak sınıflandırılmıştır (Kaya, 2013, s.55).

3.3. İnsan Kaynağı Maliyeti Ölçme Modelleri

İnsan kaynakları maliyetlerinden hareketle oluşturulan maliyet tabanlı ölçüm modelleri genel olarak literatürde tarihi maliyet, yenileme maliyeti ve fırsat maliyeti yöntemi şeklinde üç başlık altında sınıflandırılmıştır. Bahse konu bu yöntemler açıklanacaktır.

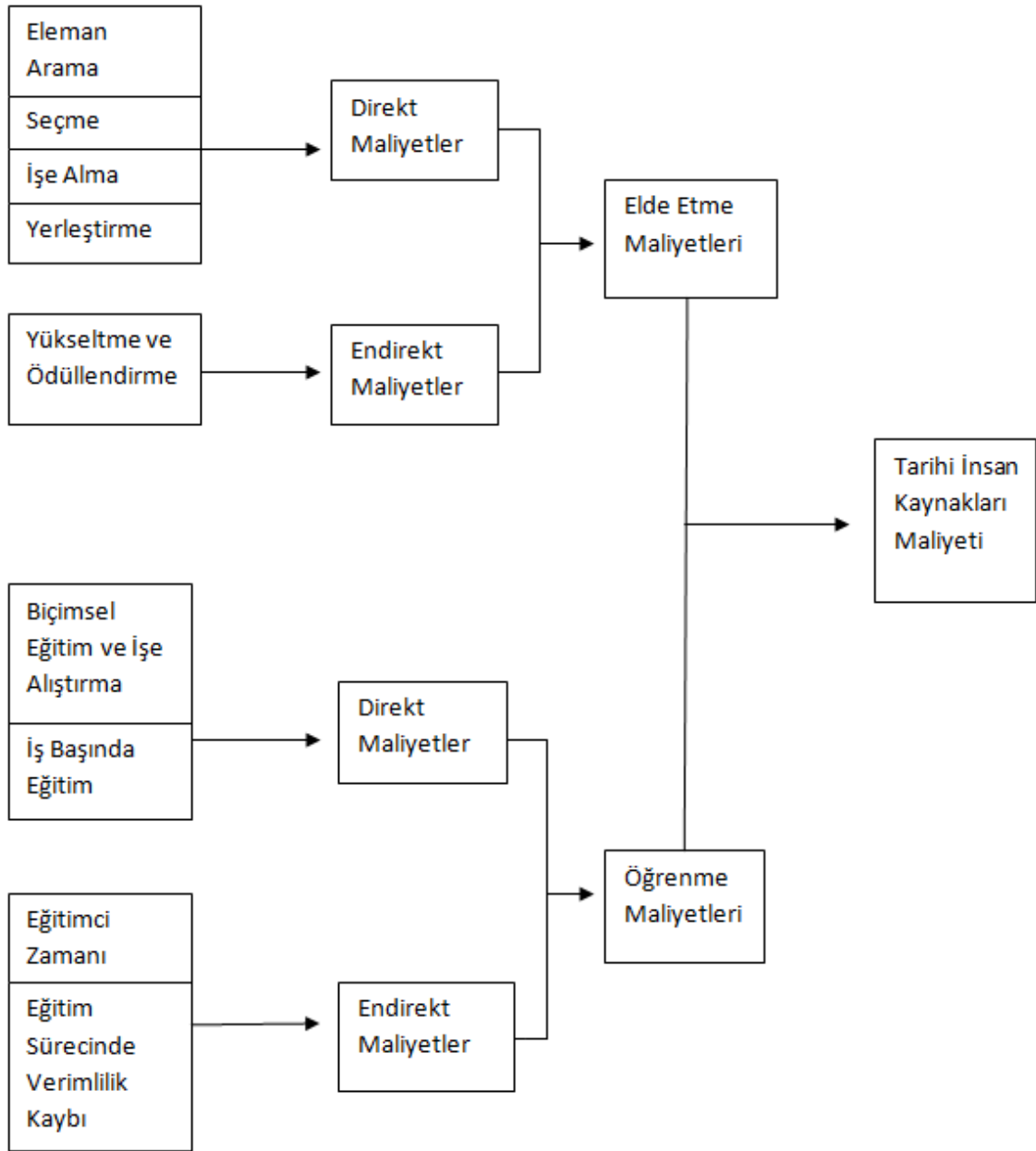
3.3.1. Tarihi Maliyet Modeli

Bu model Willam C. Pyle, R.Lee Brummet, Eric G. Flamholtz ve R.G.Barry tarafından 1967 yılında Ohio (ABD) merkezli Barry şirketi üzerinde geliştirilmiştir (Ibarra ve Cosico, 2016, s.31). İnsan kaynaklarının tarihi maliyet modeli, insanları edinmek ve geliştirmek için yapılan fedakârlıkları ifade etmektedir. Bu kavram, diğer varlıklar için tarihi maliyet kavramıyla aynıdır. Tesis ve ekipmanların tarihi maliyetleri, bu kaynakları elde etmek için gerçekleşen maliyettir. (Flamholtz, 1999, s.58). Bu yöntem normal muhasebe işlemlerine benzerliği nedeniyle en popüler yöntemlerden biridir. Model çalışanın işe alınması ve geliştirilmesiyle ilgili toplam tarihi maliyetleri kullanarak bir çalışanın değerini hesaplar. İşlem verilerinden maliyetleri alarak ve böylece insan kaynaklarına yapılan yatırımları ölçme özelliği nedeniyle geleneksel muhasebe kavramına oldukça yakındır (Arkan, 2016, s.182). Uygulanması çok basit olmakla birlikte insan varlıklarının gerçek değerini yansıtmayabilir (Sirisetti ve Mallesu, 2011, s.50). Tecrübe, beceri gibi bireysel faktörler göz ardı edilmektedir.

İnsan kaynakları tarihi maliyetleri Şekil 3'te görüldüğü gibi eleman arama, seçme, işe alma, yerleştirme, işe alıştırma ve iş başında eğitim maliyetlerini içermektedir. Örneğin, bir stajyerin maaşının maliyeti direkt eğitim maliyeti iken, bir denetçinin eğitim esnasında harcadığı zaman maliyeti endirekt eğitim maliyetidir (Flamholtz, 1999, s.58). İnsan kaynaklarının tarihsel maliyeti, masraf ve varlık birleşenlerine sahip insan kaynaklarına yapılan yatırımdır. Dolayısıyla bir işletmenin insan kaynağına yaptığı yatırımın getirisini değerlendirmek için bir temel sağlayabilir (Ibarra ve Cosico, 2016, s.31).

Tarihi maliyet yönteminin avantajları şu şekilde sıralanabilir (Arkan, 2016, s.183; Savich ve Ehrenreich, 1976, s.11);

- Yöntemin anlaşılması ve çözülmesi kolaydır.
- Yöntem, geleneksel muhasebe kavramındaki gibi gelir-maliyet karşılaştırmasını takip eder.
- Bu yöntem, değerlendirme yapan işletmelerin insan kaynakları konusundaki yatırımlardan elde ettiği getirilere temel sağlayabilir.
- İnsan sermayesinin değerlerinin raporlanması sonrasında toplam işgücü yapısındaki değişimler hakkında bilgi sağlayabilir.
- İşgücü devrinin gerçek maliyetinin ölçümü, çözüm getiren faaliyetlere karar vermede ve sonuçların değerlendirilmesinde yararlı olabilir.
- Alternatif çözüm arama sürecinde, insan kaynaklarının kritik yapısı hakkında bilgi verir.



Şekil 3. İnsan Kaynakları Tarihi Maliyet Modeli

Kaynak: Flamholtz, 1999, s.59

- İnsan kaynaklarının gelişimi için yapılan yatırımları değerlendirilmesini mümkün kılar.
- İnsan kaynakları muhasebesi, yapılan işler ve bu işlerin sonuçları hakkında rapor oluşturmada yararlı bir araç olmalıdır. İnsan varlıklarına yapılan yatırımların derlemesi ve analiz edilerek insanların işe seçilmesi, işe alınması, eğitilmesi ve geliştirilmesi için standart maliyetler belirlenerek standart bir maliyet sistemi geliştirilebilir. Bu veriler bir maliyet kontrol sistemi ve insan varlığı bütçelemesi için kullanılacak yenileme maliyetini tahmin etmenin bir yolunu sağlayacaktır.

Tarihi maliyet yönteminin avantajlarına rağmen çeşitli yönleriyle eleştirilere konu olmuştur. Eleştirilerin odağında, bu yöntemin insan kaynaklarının değerini doğru ölçmediği iddiası bulunmaktadır. Tarihi maliyet yönteminin sınırlılıkları ve avantajları şu şekilde sıralanabilir (Arkan, 2016, s.183; Savich ve Ehrenreich, 1976, s.11-12);

- Çalışanlar, geliştirme çabaları dışında meydana gelen deneyimler sonucunda becerilerini geliştirebilirler.
- Aynı eğitimi alan kişiler bu eğitimlerden farklı biçimde fayda sağlayabilirler.
- Çalışanlar, tarihsel maliyet hesaplarından çok daha önemli patentler veya süreçler geliştirebilirler.
- Bir çalışan hassas eğitim vasıtasıyla işletmeyi güçlendirmek yerine zarar verebilir ve işletmeyi zor durumda bırakabilir.
- Sadece elde etme maliyetini hesaba katar ve çalışanın potansiyelini dikkate almaz.
- Bu modelin bir diğer zayıflığı, insan varlıklarının defter değeri ile gerçek ve piyasa değeri arasında bağlantının bulunmamasıdır.
- Bunun nedeni, amortisman hesaplanmasının zor olmasıdır. Çalışanlar işletmeden beklenenden daha erken veya daha sonra ayrılabilir ve farklı oranda büyüyebilir.
- Tutarın ne zaman veya ne kadar süreyle itfa edilmesi gerektiği açık değildir.
- İtfa edilecek tutar sabit değildir.

3.3.2. Yenileme Maliyeti Modeli

İnsan kaynakları yenileme maliyeti yaklaşımı ilk önce Rensis Likert tarafından önerilmiş ve Eric G. Flamholtz tarafından geliştirilmiştir (Ibarra ve Cosico, 2016, s.32). İnsan kaynaklarının yenileme maliyeti, tarihi maliyete alternatif olarak ve bazı durumlara ek olarak önerilmiştir (American Accounting Association, 1973, s.172). İnsan kaynakları yenileme maliyeti mevcut insan kaynaklarını değiştirmek için bugün yapılması gereken fedakârlığı ifade eder. Tipik olarak mevcut çalışanın devrine atfedilebilen maliyetleri ve bir yenilenen çalışanın edinilmesinin ve gelişmesinin maliyetini içermektedir (Flamholtz, 1999, s.57). Yenileme maliyeti genellikle tarihsel maliyetten daha yüksektir. Belirli yönetsel problemler sunmasına rağmen, insan kaynaklarının maliyeti ve değerinin daha iyi bir göstergesidir (Sirisetti ve Mallesu, 2011, s.51). İnsan kaynakları yenileme maliyeti yaklaşımının bireylere, insan gruplarına ve bir bütün olarak insan organizasyonuna uygulanması mümkündür (Flamholtz, 1999, s.57).

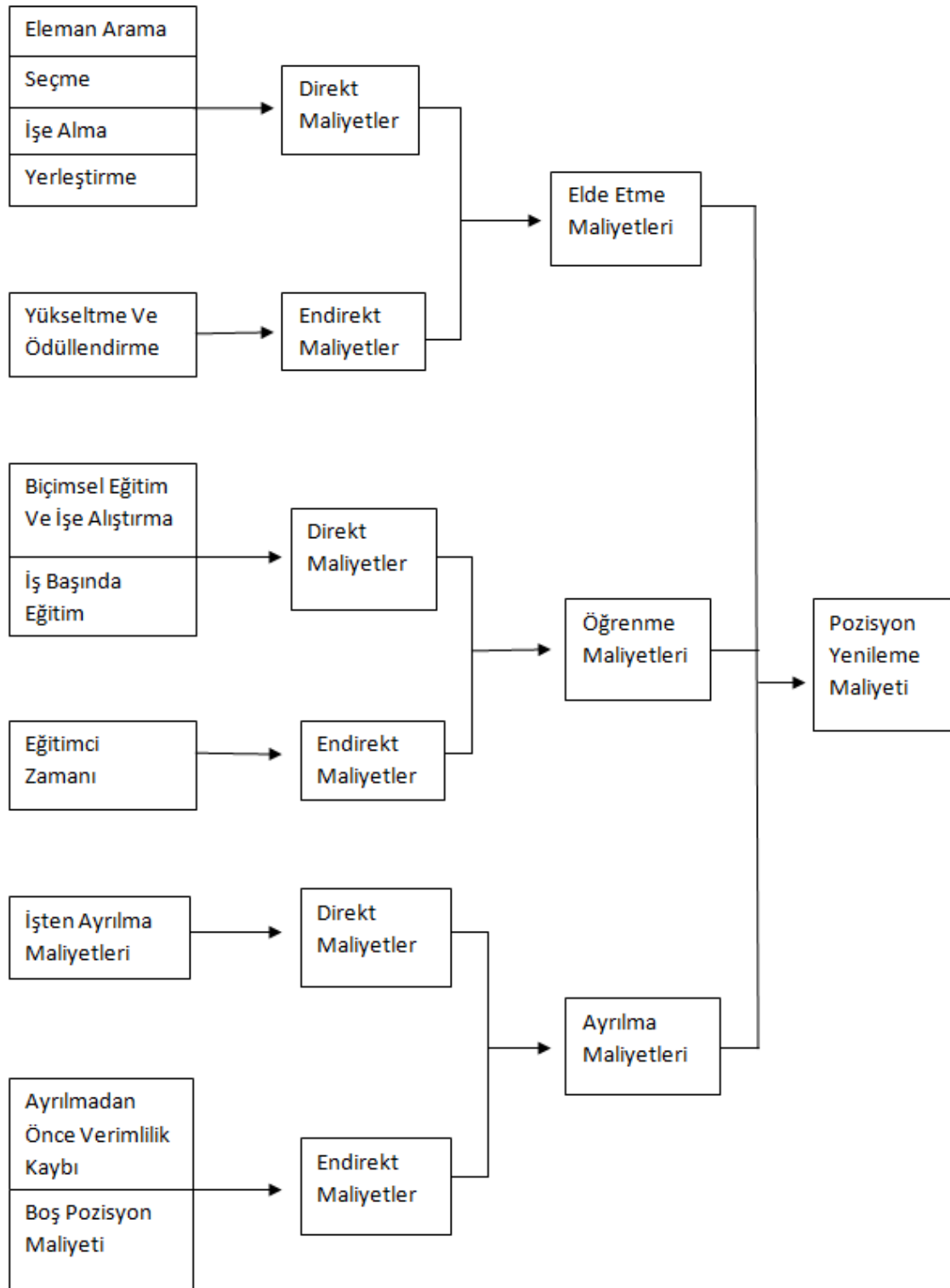
Yenileme maliyeti üç temel maliyet alanından oluşmaktadır. Bunlar (Kaya, 2013, s.66);

- Mevcut pozisyonlar için yeni işe alınan çalışanları elde etme maliyetleri,
- Performans düzeylerinin tespit edilmesi için işletmeye yeni gelen çalışanın eğitim maliyetleri,
- Organizasyon dışı veya organizasyondaki mevcut pozisyon hareketlerinin maliyetidir.

Yenileme maliyeti modeli Eric Flamholtz (1973) tarafından farklı iki maliyet altında sınıflandırılmıştır. Buna göre ilki pozisyon yenileme, ikincisi ise bireysel yenileme maliyetidir (Selimoğlu, 2001, s.50). Bu bağlamda, **pozisyon yenileme maliyeti**, hali hazırda belirli bir pozisyonda çalışan bir kişiyi, eş değer hizmetleri sağlayabilen bir çalışan ile yenilemek için bugün yapılması gereken fedakârlığı ifade etmektedir. **Bireysel yenileme maliyeti**, bir çalışanın sağladığı hizmetlerin aynısını yerine getirecek başka bir kişiyle yenilenmesi durumunda ortaya çıkacak maliyetleri ifade etmektedir (Flamholtz, 1999, s.57).

İşten ayrılmış personelin yerine işletme personelinin tamamının ya da bir kısmının güncel ve gerçekçi değerlerine önem veriyor olması, yenileme maliyetinin en önemli avantajıdır (Aydın vd., 2015, s.686). Yenileme maliyeti yönteminin diğer avantajları şu şekilde sıralanabilir (Savich ve Ehrenreich, 1976, s.14; Özcan, 1992, s.77; Kaya, 2013, s.69; Flamholtz, 1973, s.14);

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



Şekil 4. İnsan Kaynakları Yenileme Maliyeti Ölçüm Modeli

Kaynak: Flamholtz, 1999, s.64

- İnsan değerini fiyat değişimlerine ayarladığından dolayı enflasyonun etkisini dikkate alır.
- Daha iyi yönetim kararları alınmasına katkı sağlayacak birçok yol içerir.
- Yönetimin dikkatini organizasyonun yapısına çekerek, bir pozisyon boşluğunda kimin yükseltileceği planının yapılmasını sağlar.
- Yöntemin uygulanması basittir ve maliyeti düşüktür.
- Faaliyet halindeki bir işletmeye ilk kez insan kaynakları muhasebesi uygulamaya konulurken sahip olunan insan kaynaklarının yeni değerini hesaplamak için pratik bir yoldur.
- Yenileme maliyeti verileri, planlama amaçları açısından tarihi yatırım verilerine göre daha yararlı olabilmektedir.
- İnsan kaynaklarının bütçelenmesinde, bireysel değer hesaplamada, personel devir hızı gibi alanlarda fayda-maliyet analizi yapma ve karar verme konusunda önemli katkılar sağlamaktadır.
- Eğitim ve yeni gelen personel maliyetlerinin, daha güvenilir ve daha gerçekçi bilgilere dayanması nedeniyle verilerin güvenilirliği daha yüksektir.

Yenileme maliyetinin yukarıda sıralanan avantajlarının olduğu gibi birtakım dezavantajları bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Savich ve Ehrenreich, 1976, s.14-15):

- Çalışanların etkili bir ekip olarak çalışmalarının değerini göz ardı eder.
- Moral ve bağlılığı dikkate almaz.
- Bir bireyin, organizasyonda değişimi mümkün olmaya, 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 tespit edemez.

3.3.3. İnsan Kaynakları Tarihi Maliyetinin Ölçümü

İnsan kaynakları tarihi maliyet yöntemi şeklinde de görüldüğü üzere iki ana gerçek maliyet unsurundan oluşmaktadır. Bu unsurlar; elde etme maliyetleri ve öğrenme

maliyetleridir. İki maliyet unsuru kendi bünyesinde hem direkt hem de endirekt maliyet unsurlarından oluşmaktadır (Selimoğlu, 2001, s.47).

3.3.3.1. Elde Etme Maliyetleri

Elde etme maliyeti doğru kişiyi, doğru iş için, doğru zamanda ve doğru miktarda elde etmek için ortaya çıkan maliyetleri ifade eder. Bu maliyetler eleman arama, seçme, işe alma ve yerleştirme maliyetlerinden oluşmaktadır. Seçilmemiş çalışanların elde etme maliyeti de dâhil tüm maliyetler göz önünde bulundurulmaktadır (Ibarra ve Cosico, 2016, s.31).

Eleman arama, işletmenin içinde ya da dışında ihtiyaç duyduğu çalışanların belirlenmesi amacıyla katlanılan reklam, seyahat, işçi kurumlarına ödenen hizmetler gibi maliyetlerden oluşmaktadır (Kaya, 2013, s.64). Eleman arama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde rol oynayan önemli bir konu, işe alınmamış kişilere atfedilebilen maliyetlerin nasıl ele alınacağıdır. Bu maliyetler, işe alınan kişilere eleman arama maliyeti olarak değerlendirilmelidir; başka bir deyişle işe alınan kişiye tahsis edilmelidir (Flamholtz, 1999, s.58).

İşe alma ve yerleştirme maliyeti, bir bireyi organizasyona dâhil etmek ve işe yerleştirmek için yapılan maliyetlerdir (Kaya, 2001, s.64). **İşe alma**, maliyetleri hareket ve seyahat ödenekleri ve diğer ilgili maliyetleri içermektedir (Flamholtz, 1999, s.58). **Yerleştirme**, yeni çalışanın işine yerleştirme zorunluluğunun getirdiği çeşitli idari masrafları içermektedir.

Aktarılan bilgiler ışığında en basit şekilde işe alma (Direkt) maliyetleri şu şekilde ifade edilebilir (Demirbaş, 2008, s.49);

$$\text{İAM} = \frac{\text{İş İlanı İçin Ödenen Komisyon} + \text{Danışmanlık Şirketine Ödenen Komisyon} + \text{Çalışanların Zaman Maliyeti} + \text{Çalışanların Tanındıklarının Tavsiyesi} + \text{Seyahat} + \text{Diğer Maliyetler}}{\text{İşe Alınanların Sayısı}}$$

İAM= İşe Alma Maliyeti

Seçme, kime istihdam teklifi edileceğini belirlemek için yapılan maliyetlerdir. Konum ne kadar yüksek olursa, seçim maliyeti de o kadar yüksek olur (Ibarra ve Cosico, 2016, s.31). En önemli bileşenleri adayın mülakatından (seyahat, otel vb.), sınavların hazırlanmasından ve diğer seçici testlerin maliyetlerinden oluşmaktadır (Villardell-Barcons vd., 1999, s.390). Eleman arama maliyetlerinde olduğu gibi n sayıda çalışan elde etmek için gerçekleşen seçme maliyetinin fiilen işe alınan çalışanların sayısına tahsis edilmesi gerekmektedir (Flamholtz, 1999, s.58). Seçme süreci, adayların seçilme ve işe kabulünden işe başlamaya kadar geçen süreyi içermektedir. Kişi başına mülakat maliyeti şu şekilde ifade edilmektedir (Demirbaş, 2008, s.49);

<p>Kişi Başına Mülakat Maliyeti= (KZ + YZ) / TM</p> <p>KZ= İnsan Kaynakları Bölümünün Mülakat İçin Gerekli Olan Zaman Maliyeti</p> <p>YZ= Maliyet Merkezi Yöneticisi ve Tepe Yönetiminin Mülakat İçin Gerekli Olan Toplam Zaman Maliyeti</p> <p>TM= Toplam Mülakat Yapılan Kişi Sayısı</p>

Yükseltme ve Ödüllendirme, İşletme bünyesine dâhil edilen çalışanın işe teşviki ile ilgili giderlerden oluşmaktadır (Kaya, 2013, s.64).

3.3.3.2. Öğrenme Maliyetleri

Bu maliyetler, bir kişiyi eğitmek ve belirli bir pozisyondaki bir bireyin bilgi ve becerilerini beklenen seviyeye getirmek için yapılması gereken fedakârlığı ifade etmektedir. Başka bir deyişle bir çalışanın istenilen verimlilik seviyesine ulaşana kadar ki süreçte ortaya çıkan fark maliyetidir (Flamholtz, 1999, s.59). Uygulanan eğitim teknikleri çalışanın iş performansını artırmaya, işlerine karşı tutumlarına ve meslektaşları ve amirleriyle etkileşimlerine güven duymalarına yardımcı olabilir. Hem bireyin hem de işletmenin verimlilik potansiyelini artırır (Ibarra ve Cosico, 2016, s.32). Elde etme maliyetinde olduğu gibi bu maliyet grubu da kendi içinde direkt ve indirekt olarak sınıflandırılır.

İş başında eğitim maliyetleri, bir kişiyi doğru zamanda, doğru iş için, işyerinde çalışırken öğrendiği işi verimli ve etkili bir şekilde yapılması için eğitime yapılan maliyetlerdir (Ibarra ve Cosico, 2016, s.32). İş başında eğitim yalnızca üretim çalışanları için değil aynı zamanda muhasebeciler, mühendisler gibi profesyoneller

içinde kullanılabilir. Bu eğitim türünün en yüksek direkt maliyeti stajyerin verimsiz olduğu dönemdeki maaşının maliyetidir (Flamholtz, 1999, s.60)

Eğitimci zamanı, işletmede çalışan personelin eğitimini üstlenen kişilere verilen maaş vb. giderlerden oluşmaktadır (Kaya, 2013, s.64). Eğitimcilerin eğitim süreci boyunca harcadıkları zaman, eğitimin bir maliyeti olarak değerlendirilmelidir (Flamholtz, 1999, s.60).

Resmi eğitim ve işe alıştırma maliyetleri, işe alıştırma, yeni çalışana işletmenin personel politikasının, ürünlerinin, ve hizmetlerinin genel olarak tanıtılmasını içermektedir (Vııardell-Barcons vd., 1999, s.391). Resmi eğitim, bir kişiye tekrarlı bir işin nasıl yapılması gerektiğini göstermek için çok basit talimatları açıklayarak haftalar, aylar, yıllar boyunca devam eden programlardır (Flamholtz, 1999, s.60). İnsan kaynaklarının işe alıştırma maliyetleri şu şekilde ifade edilmektedir (Demirbaş, 2008, s.50);

$$\text{Kişi Başı İşe Alıştırma Maliyeti} = OM / S = (Z \times (OÜ \times S)) + (İKPM \times S) / S$$

OM/S= Ortalama Kişi Başına Maliyet

Z= İşe Alıştırma Programına Harcanan Zaman

OÜ= Programa Katılan Çalışanların Ortalama (Saat) Ücreti

İKPM= İnsan Kaynakları Bölümünün Her Yeni Kişi İçin İşe Alıştırma Maliyeti

S= İşe Alıştırma Programına Katılan Çalışan Sayısı

$$\text{İşe Alıştırma Programının Bölüm Maliyeti} = BM = İAZ \times İAOÜ \times İAS$$

BM= Bölüm Maliyeti

İAZ= İşe Alıştırmada Geçen Zaman

İAOÜ= İşe Alıştırma Programına Katılanların Ortalama Saat Ücreti

İAS= Belli Bir Bölümden İşe Alıştırma Programına Katılanların Sayısı

$$\text{İnsan Kaynakları Bölümünün İşe Alıştırma Maliyeti} = İKPM = (İKZ \times İKOÜ) / İKS$$

İKPM= İnsan Kaynakları Bölümünün Her Yeni Kişi İçin Maliyeti

İKZ= İnsan Kaynakları Bölümündekilerin İşe Alıştırma Programına Hazırlama ve Yürütmeleri İçin Gerekli Zaman

İKOÜ= İnsan Kaynakları Bölümünün Ortalama Saat Ücreti (Ödüller, Yan Ödemeler Dâhil)

İKS= İnsan Kaynakları Bölümünden İşe Alıştırma Programına Katılanların Sayısı

Eğitim sürecinde verimlilik kaybı, işletmeye yeni gelen personelin eğitimi esnasında diğer personelin yavaş çalışmaya ve diğer nedenlere bağlı olarak ortaya çıkan verimlilik kaybı maliyetleridir (Kaya, 2013, s.64). Bir birey öğrenme sürecinde yavaş çalışabilir ve başkalarının da çalışmasının yavaşlamasına neden olabilir. Bu bir kaç personelin verimliliğinin normalin altına düşmesine neden olabilir ve yeni çalışanın eğitimine atfedilebilecek eğitim maliyetidir (Flamholtz, 1999, s.60).

Tang (2005, s.16) öğrenme maliyetlerinin ölçülmesi için belirli bir eğitim programlarıyla ilgili toplam kaynakları özetleyen kaynak gereksinim modelini önermektedir. Model Şekil 5’de görülebileceği gibi eğitim sürecinin her yönüyle ilişkili maliyetlerin, başlıca dört ana kategoriye göre sistematik olarak tanımlanmasını kapsamaktadır ve bu kategorilerdeki veriler Şekil 6’daki denklem aracılığıyla toplam öğrenme maliyetine ulaşılabilmeyi sağlamaktadır (Tang, 2005, s.16).

EKİPMAN	TESİSLER
Eğitim Aletleri	Derslik
-Bilgisayar	Laboratuvarlar
-Video	Ofisler
-Eğiticiler	Kütüphane/Eğitim Merkezleri
Eğitmenlerin İletişim/Laboratuvar	
Ekipmanları	Tek Kişilik Çalışma Yerleri
PERSONEL	MATERYALLER
Eğitmenler	Çalışma Kitapları
Müdürler/Yöneticiler	Metinler
Kâtipler	Slâytlar, Tapeler
Programcılar	Programlar
Değerlendiriciler	Testler
Danışmanlar	
Analizciler/Tasarımcılar	
Sanatçılar/Ustalar	

Şekil 5. Eğitim Süreci Maliyetlerinin Kategorileri

Kaynak: Tang, 2005, s.16

Toplam		Toplam		Toplam		Toplam		Toplam
Eğitim		Personel		Ekipman		Tesisler		Materyal
Maliyeti	=	Maliyeti	+	Maliyeti	+	Maliyeti	+	Maliyeti

Şekil 6. Toplam Eğitim Maliyeti Denklemi

Kaynak: Tang, 2005, s.16

3.3.4. İnsan Kaynakları Yenileme Maliyetinin Ölçümü

Bir organizasyonun insan kaynakları maliyetlerini tarihi maliyet ölçme yönteminin yanı sıra yenileme maliyeti yöntemi ile ölçme seçeneği bulunmaktadır. Yenileme maliyeti, bir organizasyonda çalışmakta olan işçinin yenilenmesi durumunda katlanılması gereken maliyetlerdir (Selimoğlu, 2001, s.50).

Pozisyon yenileme maliyeti kavramı belirli bir pozisyonda çalışan bir kişiyi, verilen pozisyonda eşdeğer hizmetler sunan bir ikame ile yenilemek için bugün yapılması gereken fedakârlığı ifade etmektedir (Flamholtz, 1999, s.61). Üç temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar; elde etme maliyetleri, öğrenme maliyetleri ve ayrılma maliyetleridir (Ibarra ve Cosico, 2016, s.32). Elde etme ve öğrenme maliyetleri tarihi maliyetin ölçülmesi başlığı altında daha önce incelenmiş olup ayrılma maliyetleri ise bu bölümde detaylı bir şekilde incelenecektir.

3.3.4.1. Ayrılma Maliyetleri

İşletmede herhangi bir çalışanın işten ayrılmasının sonucunda ortaya çıkacak direkt ve endirekt maliyetlerden oluşmaktadır (Kaya, 2013, s.67). Üç ana bileşeni bulunmaktadır. Bunlar; işten ayrılma maliyetleri (direkt), ayrılmadan önce verimlilik kaybı (endirekt), boş pozisyon maliyetidir (endirekt) (Flamholtz, 1999, s.61).

3.3.4.1.1. İşten Ayrılma Maliyeti

Çalışanın işletmeden ayrılmasından dolayı kıdem ve ihbar tazminatı ve diğer dolaylı ödemelerden oluşmaktadır (Kaya, 2013, s.61). Kıdem ve ihbar tazminatı kapsam ve koşullar açısından detaylı olarak incelenecektir.

3.3.4.1.1.1. Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatı, kanunda belirtilen fesih durumlarında kıdemi en az bir yıl olan işçiye veya mirasçılara kanun gereği işveren tarafından ödenen paradır. Ödemenin miktarı işçinin kıdemine ve son brüt kazancına göre belirlenmektedir (Limon, 2015, s.148). İşçinin işe giriş tarihinden itibaren iş sözleşmesinin süreci boyunca her geçen tam yıl için işveren tarafından işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Tam bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır (Özdemir, 2011, s.331).

Kıdem Tazminatına Hak Kazanılmayan Durumlar

İşçinin kıdem tazminatını hak etmesini engelleyen bazı sınırlamalar vardır. Bunlar (Özdemir, 2011, s.332-334):

- İşçinin 1 yıldan az çalışması,
- Kadın işçinin evlendiği tarihten itibaren 1 yıl içinde iş sözleşmesini feshetmemesi ve kıdem tazminatını işverenden talep etmemesi,
- Askerlik nedeniyle iş sözleşmesini sona erdiren çalışanın askere gideceğini belgelememesi,
- Belirli süreli iş sözleşmesinin son bulması,
- İş kanununun 25. maddesinde yer alan işverenin haklı nedenle işten çıkarmasıdır.

Kıdem Tazminatına Dâhil Edilen ve Edilmeyen Ödemeler

Hangi ödemelerin kıdem tazminatına dâhil edilip edilmeyeceği ödemenin devamlı olup olmadığına bağlıdır. Devamlılığı olmayan ödemeler ücret kavramına dâhil olmadıkları için kıdem tazminatı hesaplamasında dikkate alınmazlar. Kıdem tazminatına dâhil edilen ve edilmeyen ödemeler şu şekilde sayılabilir (Pamukçu, 2017, s.81-82).

Kıdem Tazminatına Dâhil Edilen Ödemeler:

- Çıplak ücret,
- Yemek yardımı,
- Gıda yardımı,
- Yakacak yardımı,

- Eğitim yardımı,
- Konut yardımı,
- Giyecek yardımı,
- Erzak yardımı,
- Sosyal yardım niteliğindeki ayakkabı ya da bedeli,
- Unvan tazminatı,
- Kasa tazminatı,
- Aile yardımı,
- Çocuk yardımı,
- Temettü,
- Taşıt yardımı,
- Yıpranma tazminatı,
- Kalifiye-nitelik zammı,
- Sağlık yardımı,
- Mali sorumluluk yardımı,
- Devamlı ödenen primler,

Kıdem Tazminatına Dâhil Edilmeyen Ödemeler:

- Yıllık izin ücreti,
- Evlenme yardımı,
- Hafta tatili ücreti,
- Bayram harçlığı,
- Hastalık yardımı,
- Genel tatil ücreti,
- Doğum yardımı,
- Ölüm yardımı,
- İzin harçlığı,
- Teşvik ikramiyesi ve primleri,
- Seyahat primleri,
- Devamlılık göstermeyen primler,
- Fazla çalışma ücreti,
- İş arama yardımı,

- Harcırah (Yolluk),
- Bir defa verilen ikramiyeler.

Kıdem tazminatına esas ücret, işçinin son brüt kök ücretine, işçiye sağlanmış diğer tüm yardımların brüt parasal bedellerinin ilave edilmesi ile bulunan meblağlardan oluşmalıdır. Ücretin belirli ve düzenli olmaması durumunda kök ücret işçinin son bir yıl içerisinde aldığı ücretler toplamının bu süre içerisindeki çalışılan günlere bölünmesi suretiyle bulunmalıdır (Anadolu, 2003, s.260).

3.3.4.1.1.2. İhbar Tazminatı

Yasal olarak iş sözleşmesini sonlandırmak isteyen tarafın uymakla yükümlü olduğu bildirim sürelerine uymadığında karşı tarafa ödemek zorunda kaldığı tazminattır. Bu tazminat ihbar tazminatı olarak tanımlanmaktadır.

İhbar tazminatı, iş kanunundan ortaya çıkan haktır. Çeşitli nedenlerle işten çıkarılan işçiye çalışma süresi göz önünde bulundurularak verilen tazminattır. Öte yandan kendi talebi doğrultusunda işten ayrılan işçiler ihbar tazminatı hak kazanamaz (Pamukçu, 2017, s.91).

Kanunen belirlenen 4857 sayılı iş kanunu ihbar sürelerinin 17. maddesine göre; belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumu diğer tarafa bildirmesi gerekir. İş sözleşmeleri,

- İşi altı aydan az sürmüş olan işçi için bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,
- İşi altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,
- İşi bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,
- İşi üç yıldan fazla sürmüş işçi için bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra,

feshedilmiş sayılır denilmektedir. Bu süreler asgari olup sözleşmelerle uzatılabilir. Bildirim koşullarına uymayan taraf bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır.

İşveren tarafından iş sözleşmesi feshediliyorsa; bildirim süresi verilmesi ve ayrıca günlük iki saat iş arama izni verilmesi gerekmektedir. İş sözleşmesi tarafların anlaşması ile bildirim süresinin geçmesi beklenmeksizin her zaman sona erdirebilir. Ancak işçi ihbar süresinde çalıştırılıp günlük iki saat iş arama izni kullanılmış ise ihbar tazminatı alamaz. Çünkü ya süre olarak kullanılması ya da bildirim süresine ait ücreti peşin ödemesi gerekmektedir (iskanunu.com.tr).

3.3.4.1.2. Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyeti

Bir işletmeden ayrılan pozisyon sahibi nedeniyle ayrılma maliyetleri ortaya çıkmaktadır (Flamholtz, 1999, 61). Ayrılma maliyetinin bir unsuru da bir bireyin bir işletmeden ayrılmadan önce kaybedilen verimlilik maliyetidir. Böyle bir dönemde bireyin performansında düşme eğilimi olduğu varsayılır (Ibarra ve Cosico, 2016, s.32). İnsan kaynakları yenileme maliyeti modelinde, ölçülmesi zor maliyetlerden biri de dolaylı ayrılma maliyetidir.

Kaybedilen Verimliliğin Ölçümü

Çalışanların işten ayrılmadan önce verimlilik kaybına değer biçmek oldukça güçtür. Dolayısıyla çalışan başına verimlilik en uygun ölçüm olarak görünmektedir. Öte yandan boşluk maliyeti de bir verimlilik ölçüsü olarak ifade edilmektedir. Geleneksel ekonomi ve mühendislik yaklaşımı doğrultusunda çıktıların girdilere oranı verimliliği ifade etmektedir (Tang, 2005, s.16). İşletmelerde verimlilik ölçümünde şu formül kullanılmaktadır (Selimoğlu, 2001, s.8);

$$\text{Verimlilik} = \frac{\text{ÇIKTI (Üretilen Mal veya Hizmetler)}}{\text{GİRDİ (İşgücü, Sermaye, Doğal Kaynaklar)}}$$

Kaybedilen verimliliği etkileyen diğer faktörler, sadece personel girdisine odaklanıldığı için dikkate alınmamıştır. Aksi takdirde bu faktörler konuyu karmaşık hale getirecek ve verimlilik ölçümü imkânsız hale gelecektir. Dolayısıyla bu ölçümde işçinin ayrılması ve iş boşluğu dışında verimlilik kaybına katkıda bulunan diğer

faktörlerin olmadığı varsayılmıştır (Tang, 2005, s.16). İşgücü verimliliği ölçülmesi noktasında ise şu formül kullanılmaktadır (Tang, 2005, s.17);

$$\text{İşgücü Verimliliği} = \frac{\text{SATIŞLAR VE GELİR}}{\text{İŞ GÜCÜ GİRDİSİ}}$$

İşgücü Girdisinin Ölçülmesi

Çalışanın performansı, emek girdisi için makul bir işlevsel ölçü olarak görülebilir. Maaşlar, çalışanlar arasında girdi miktarını, eğitim seviyelerini ve deneyimlerini yansıtılacak şekilde değiştiği için çalışanın performansının en önemli belirleyicisinden biridir. Emek girdisi olarak maaşın kullanılması mümkün olmaktadır (Tang, 2005, s.17).

Çıktının Ölçülmesi

Hizmet organizasyonlarında veya bir organizasyon içindeki hizmet fonksiyonu için sadece hizmet çıktısını ölçecek bir ürün yoktur. Hizmetler genellikle depolanamaz ve üretimde tüketilirler. Hizmet, satılan miktarın eşdeğeri olarak ölçülemediği için satışların seviyesi sadece katma değer geliri bakımından ölçülebilir. Bu nedenle, katma değer geliri işgücü çıktıları için işlevsel bir ölçü olarak kullanılabilir (Tang, 2005, s.17).

Bu bilgiler ışığında uygulanması mümkün bir denklem geliştirilmiştir (Tang, 2005: 17);

$$C_p = D_1 - D_o$$

$$D_1 = IA - IB$$

$$D_o = OA - OB$$

$$C_p = \text{Kaybolan verimlilik maliyeti}$$

D_1 = Çalışanın işten ayrılması veya işten ayrılma sırasında işgücü girdisinin sapması olarak gösterilir.

Do = Çalışanın işten ayrılması veya iş boşluğu sırasında iş çıktısının sapsması olarak gösterilir.

IA = İşten ayrılma veya iş pozisyonu boşluğu esnasında işte aksatma olduğunda çalışanın girdisidir.

OA = İşten ayrılma veya iş pozisyonu boşluğu esnasında işte aksatma olduğunda çalışanın çıktısıdır.

IB = Çalışanın standart seviyedeki girdisidir.

OB = Çalışanın standart seviyedeki çıktısıdır.

Girdi Sapsmasının Ölçümü

Girdi sapsması belirleme yöntemi, çalışanın ayrılma sebebiyle işi aksatması esnasında çalışanın girdisinde de aksama başka bir deyişle azalma olduğu varsayılmaktadır. Girdi performansının değerlendirilmesi insan kaynakları yönetiminin bu hususta düzenli çalışmasını gerektirebilmektedir (Tang, 2005, s.17). Örneğin bir üretim işletmesinde 2000 TL maaş aldığı varsayılan bir çalışanın, değişimden önce standart girdisi ölçüt maaşın %100'üne eşittir. Çalışanın performansının değerlendirilmesi sonucunda standart girdide % 30 azaldığı görüldüğü takdirde aylık girdi sapsması aşağıdaki gibi belirlenebilmektedir.

$$\text{Aylık girdi sapsması} = 2.000 \times \%70 - 2.000 = -600$$

Çalışanın bu pozisyonda 5 ay daha kaldığını varsayarsak girdi sapsması şu şekilde olacaktır;

$$-600 \times 5 = -3.000$$

İşçi performanslarının yıllık bazda değerlendirildiğinden dolayı verimliliği kaybetmek bir önceki yıl başladığı kabul edildiği varsayılırsa her iki yılın girdi sapsması da göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrılma yılında girdi sapsması ve ayrılma yılından önceki yıl girdinin sapsmasının toplamı çalışanın girdi sapsmasını ifade etmektedir (Tang, 2005, s.17).

Çıktı Sapsmasının Ölçümü

Çalışandan elde edilen planlanan katma değer gelirin toplam maaşa oranı maaş geliri olarak adlandırılmaktadır. Katma değer geliri ile yıllık bazda maaşların arasındaki ilişkinin ölçülmesi, ölçüm için hayati veriler gerektirmektedir. Çıktı sapsmasının formülü şu şekilde ifade edilmektedir (Tang, 2005, s.17);

$$\text{Maaş Geliri} = \frac{\text{Planlanan Katma Değer Geliri}}{\text{Planlanan Toplam Maaş}}$$

Çıktının Sapması = Maaş Geliri x (Gerçek Maaş – Ölçüt Maaş)

Örneğin, planlanan katma değer geliri 60.000 TL, planlanan toplam maaşı 24.000 TL olan bir çalışanın çıktı sapması şu şekildedir;

$$\text{Maaş Geliri} = \frac{60.000}{24.000} = 2,5$$

Üretim işletmesindeki çalışanın verilerini kullanarak çıktı sapması şu şekildedir;

$$\text{Çıktının sapması} = 2,5 \times (2.000 \times \% 70 - 2.000) \times 5 = - 7.500$$

Bu verilere göre ayrılmadan önceki verimlilik kaybının maliyet hesaplaması şu şekildedir;

$$C_p = D_1 - D_0 = - 3.000 - (-7.500) = 4.500 \text{ TL}$$

Böylece üretim işletmesinde ölçüt maaşı 2.000 TL olan çalışanın ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti ve o işletmede ayrıldığı yılda işletmede kaldığı 5 ay boyunca ölçüt işin %70'ini yapmasının maliyeti 4500 TL'dir.

3.3.4.1.3. Boş Pozisyon Maliyetinin Hesaplanması

İş boşluğu, girdi ve çıktılarının sifıra eşit duruma getirdiği için verimlilik kaybının aşırı bir durumu olarak görülebilir. İki aylık iş boşluğu olduğunu varsayalım, bu işteki boşluk şu şekilde hesaplanır (Tang, 2005, s.18);

$$\text{Girdi Sapması} = 0 - 2.000 \times 2 = -4.000 \text{ TL}$$

$$\text{Çıktı Sapması} = 0 - 2,5 \times 2.000 \times 2 = -10.000 \text{ TL}$$

$$\text{İş Boşluğu Maliyeti} = -4.000 - (-10.000) = 6.000 \text{ TL}$$

3.3.5. Fırsat Maliyeti Modeli

Fırsat maliyeti, bir kaynağı elde etmek için katlanılan fedakârlıkların sonucunda vazgeçilen kazanç veya getiri olarak tanımlanmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi bakımından fırsat maliyeti, herhangi bir personelin bir işten diğer bir işe tahsis edilmesinin karşılığı olan değeri olarak ifade etmektedir (Albayrak, 1982, s.27). Sadece aynı işletme içinde bulunan personelin istihdamında uygulanan bir modeldir. Başka bir deyişle, fırsat maliyeti modeli işletme dışından personel istihdam edilmesi durumunda uygulanmayacaktır (Kaya, 2013, s.70). Bu yaklaşım, bir işletmede bir çalışan birçok bölüm tarafından istenmesi durumunda, çalışan için en yüksek değeri veren bölüme tahsis edilmesi ve bu şekilde çalışanın değeri tespit edilmektedir. Ayrıca bu fiyatın bölümün yaptığı yatırıma dâhil edilmesi gerekmektedir (Özcan, 1992, s.79).

Yukarıda açıklanan fırsat maliyeti yönteminin işletmeye sağlayabileceği çeşitli faydaları bulunmaktadır. Bunlar (Özcan, 1992, s.80-81);

- İnsan kaynaklarının en uygun bir şekilde tahsis edilmesini sağlar.
- İnsan kaynaklarının tahsisini, şansa ve sezgi gücüne bırakmamaktadır.
- Tahsis edilmesi sonrasında insan kaynaklarının, yeteneklerinin yöneticiler tarafından etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlar.
- Çalışanları etkili bir şekilde kullanmayı öğrenen yöneticiler, yönetimi altındaki bu insanların değerini korumak ve yükseltmek için motive edileceklerdir.

Fırsat maliyeti yönteminin bir takım sakıncaları ise şu şekildedir (Kaya, 2013, s.71; Özcan, 1992, s.81);

- Sadece bölümler arası transferi esas almaktadır.
- Fırsat maliyetinde, birçok durumlarda işletmelerde istisnai kişilerin istisnai mevkilerde bulunmasından dolayı, her elemanı en yüksek parayı veren bölüme göndermek her zaman mümkün değildir.
- Elde edilen maliyetler ile insanların işletmeye olan değeri arasında ispat edilebilir bir kavramsal bağ olmaması sebebiyle hesaplamalarda keyfilik yaratmaktadır.
- Çalışan için teklif edilen değer yeterince objektif olmama olasılığı vardır.

BÖLÜM IV

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde sosyal bilimlerde kullanılan araştırma yöntemleri ana hatlarıyla açıklanacak, bu tez çalışmasında kullanılan “Durum Çalışması” yöntemi kapsamlı bir şekilde incelenip, güçlü ve zayıf yönleri değerlendirilecektir. Yöntem olarak durum çalışmasının seçilmesinin nedenleri ortaya konulacaktır.

4.1. Bilimsel Araştırma

Bilimsel araştırma, sorunlara güvenilir çözümler aramak için verileri planlı ve sistemli olarak bir araya getirerek uygun yöntemlerle analiz edilmesi ve bu verilerin yorumlanarak değerlendirilmesi ve raporlanması sürecidir (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.29). Bilimsel araştırma, bir bilgi üretme yoludur. Üretilen bilgiler aracılığıyla insanların karşılaştıkları problemlere çözüm üretir ve doğru karar almalarını sağlar. Dolayısıyla bilimsel araştırma bir problemi çözüme ulaştıracak bilginin üretilmesi işlemidir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2016, s.3).

Bilimsel araştırma sürecinin kendine has aşamaları var olmaktadır. Bu aşamalar (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.29);

- Öncelikle araştırma fikri, bir problemten veya bir sorunsaldan ortaya çıkmalıdır. Geçerliliği olmayan probleme sahip bir araştırmanın nasıl sürdürüldüğünün önemi yoktur.
- Araştırmanın kuramsal çerçevesi belirlenmelidir. Gerçekleştirilecek araştırmanın kuramsal alt yapısı, değişkenleri ve değişkenler arası ilişkiler tespit edilmelidir.
- Araştırmada uygulanacak araştırma yöntemini belirlenmelidir.
- Araştırma yöntemine elverişli örneklem ve veri toplama araçları saptanarak veriler bir araya getirilmelidir.
- Bir araya getirilen verilerin çeşitli analiz teknikleri ile analiz edilerek yorumlanması ve sonuçların raporlanarak ilgili bilim zümresine sunulması gerekir.

4.2. Sosyal Bilimlerde Kullanılan Araştırma Yöntemleri

Sosyal bilimlerde kullanılan araştırmalar nitel araştırmalar ve nicel araştırmalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Geray, 2006, s.65).

Kuram açıklama savı olan kavramlar dizgesi olarak tanımlanan (Geray, 2006, s.78) nicel araştırmalar, sayısal verilerin kullanılmasıyla kesin ve genellenebilir sonuçlar ulaşmayı amaçlayan araştırma yöntemidir (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.100). Nicel araştırmalarda kuramları meydana getiren kavramların nitelikleri soyutken (yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi gibi), değişkenler araştırmacılar tarafından kullanılabilmesi amacıyla sayısal hale getirebilme vasfına sahiptirler (Geray, 2006, s.78). Nicel verilere dair analizler daima gerçeğe ulaşmaya yetmeyebilmekte, bazen nicel analizleri derinlemesine yorumlayabilmek için nitel analizin de uygulanması ihtiyacı ortaya çıkabilmektedir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2016, s.215). Çoğu nicel araştırma salt ölçülebilir bilgilere dayalı olarak yapıldığından dolayı sadece derinlikten değil aynı zamanda ayrıntılı yorum yapma imkânını da kaybetmektedir. Dolayısıyla, nicel araştırmaların nitel araştırmalarla beslenebilmesi araştırmacının derinlik kazanmasını sağlayabilmektedir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2016, s.231).

Nitel araştırma ise, “gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma” olarak tanımlanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.45). Başka bir deyişle nitel araştırma, “ilişkilerin anlamını ve türünü keşfetmek için gözlemlerin sayısal olmayan bir biçimde incelenmesi ve yorumlanmasıdır” (Gürsakal, 2001, s.119). Nitel araştırma, insanlığın sırlarını çözmek ve kendi geliştirdiği sistemlerin olumlu ve olumsuz yanlarını keşfetmek amacıyla geliştirdiği bilgi üretme türlerinden birisidir (Karataş, 2015, s.63). Sosyal bilimlerde nicel araştırma yaklaşımlarının merkezinde insanın var olduğu sosyal gerçekliği açıklamada yetersiz kalmasından dolayı nitel araştırma yöntemi yaygın olarak kullanılmaktadır (Aydın, 2018).

Nitel araştırmalarda çoğunlukla üç veri toplanır (Karataş, 2015, s.64):

- Çevreyle ilgili veriler; araştırmacının yapıldığı bölgenin psiko-sosyal, kültürel, demografik ve fiziksel özellikleriyle alakalıdır.
- Süreçle ilgili veriler; araştırma süresi boyunca nelerin gerçekleştiği ve bu gerçekleşenlerin araştırma grubunu nasıl etkilediğiyle alakalıdır.
- Algılara ilişkin veriler ise; araştırma grubuna dâhil olan bireylerin süreç hakkında düşündükleriyle alakalıdır.

Tablo 1.

Nitel ve Nitel Araştırma Yöntemlerinin Karşılaştırılması

NİCEL ARAŞTIRMA	NİTEL ARAŞTIRMA
Varsayım	
Gerçeklik nesneldir	Gerçeklik oluşturur
Asıl olan yöntemdir	Asıl olan çalışılan durumdur
Değişkenler kesin sınırlarıyla saptanabilir ve bunlar arasındaki ilişkiler ölçülebilir	Değişkenler karmaşık ve iç içe geçmiştir ve bunlar arasındaki ilişkileri ölçmek zordur
Araştırmacı olay ve olgulara dışarıdan bakar, nesnel bir tavır geliştirir	Araştırmacı olay ve olguları yakından izler, katılımcı bir tavır geliştirir
Amaç	
Genelleme	Derinlemesine betimleme
Tahmin	Yorumlama
Nedensellik ilişkisini açıklama	Aktörlerin bakış açılarını anlama
Yaklaşım	
Kuram ve denence ile başlar	Kuram ve denence ile son bulur
Deney, manipülasyon ve kontrol	Kendi bütünlüğü içinde ve doğal
Standardize edilmiş veri toplama araçları kullanma	Araştırmacının kendisinin veri toplama aracı olması
Parçaların analizi	Örüntülerin (pattern) ortaya çıkarılması
Uzlaşma ve norm arayışı	Çokluluk ve farklılık arayışı
Verilerin sayısal göstergelere indirgenmesi	Verilerin, derinliği ve zenginliği içinde betimlenmesi
Araştırmacı Rolü	
Olay ve olguların dışında, yansız ve nesnel	Olay ve olgulara dâhil, öznel bakış açısı olan ve empatik

Kaynak: Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.55

Bu üç tür veriyi toplamak için araştırmacı bazı nitel veri toplama yöntemlerini kullanması gerekmektedir. Bu yöntemler görüşme, gözlem ve yazılı dokümanların incelenmesidir. Görüşme nitel yöntemlerde en çok tercih edilen yöntemdir. Görüşme, insanların bakış açılarını, tecrübelerini, duygu ve düşüncelerini ortaya koymada kullanılan, oldukça güçlü bir metottur (Yıldırım ve Şimşek, 201, s.46-47). Görüşme aşaması boyunca gözlem ve yazılı dokümanlardan elde edilen verilerle desteklenmesi araştırmanın geçerliliğini ve güvenilirliğini arttırmaktadır (Karataş, 2015, s.64).

Nitel araştırma yöntemi araştırmanın hem tasarlanması hem de gerçekleştirilmesinde araştırmacıya esnek bir çalışma alanı sağlar. Araştırmanın her safhasında duruma göre yeni metot ve strateji geliştirme, araştırmanın kuramsal yapısında değişiklikler yapma nitel araştırmanın temelini oluşturur (Karataş, 2015, s.64).

Bu tez çalışmasında nitel araştırma deseni olan durum çalışması deseni kullanılacaktır. Dolayısıyla nitel araştırma desenleri kısaca tanımlanıp, durum çalışması deseni ayrıntılı olarak tanımlanacaktır.

4.3. Nitel Araştırma Desenleri

Nitel araştırma deseni, araştırmanın yaklaşımını belirleyen ve çeşitli evrelerinin bu yaklaşım kapsamında tutarlı olmasına rehberlik eden bir strateji olarak tasvir edilebilir (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.75). Nitel araştırma desenleri araştırma faaliyetlerinin birbiriyle tutarlı ve amaca uygun bir biçimde gerçekleştirilmesi bakımından araştırmacıya kılavuzluk eder. Bununla birlikte nitel araştırma desenleri araştırmacıya esnek bir tutum sağlar ve belirli bir odak çerçevesinde araştırmanın çeşitli evrelerinin birbiriyle tutarlı olmasına yardım eder (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.75). Nitel araştırma desenleri Şu Şekilde sınıflandırılmaktadır; kültür analizi, olgubilim, kuram oluşturma, eylem araştırması ve durum çalıőmasıdır (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.108).

4.3.1. Kültür Analizi

Sadece bireysel algı ve davranıőın değil aynı zamanda toplumsal davranış, yapı, iőleyiő, değerler, normlar gibi kültürel unsurların anlamı ve çözümlenmesi üzerinde durmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.76). Kültür analizi belirli bir grubun kültürünü tanımlamayı ve yorumlamayı hedeflemektedir (Gürbüz ve Şahin, 2015,

s.110). Bu tanımlama çoğunlukla o kültüre özgü kavramlar, süreçler ve algılar kapsamında gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla araştırmaya katılan bireylerin kullandıkları yazılı ve sözlü dil, davranış kalıpları, algıları ve paylaştıkları deneyimler bir araştırmada dikkat edilmesi gereken alanlar olarak ön plana çıkmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.76).

4.3.2. Olgubilim

İnsan davranışlarının göreceli olduğu ve yaşadığı bağlam tarafından koşullandırıldığı felsefi tahminlerden yola çıkarak olguların uzun süreli ve derinlemesine araştırmayı hedeflemektedir (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.109). Olgubilim araştırmalarında veri kaynakları araştırmanın yoğunlaştığı olguyu yaşayan ve bu olguyu açıklayabilecek veya aktarabilecek bireylerden veya gruplardan oluşmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.80). Bu tip araştırmalarda araştırmacı irdeleyeceği kişi ve gruplarla yakın bir şekilde ve uzun süren görüşmeler yaparak haberdar olduğumuz veya olmadığımız olgular ile yeni bilgilere ulaşmaya çalışır (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.109).

4.3.3. Kuram Oluşturma

Olgubilim geleneğine anlamlara ve yaşantılara odaklanması bakımından benzerlik göstermektedir. Fakat olgularla alakalı kuramlar ortaya koyma olgubilim araştırmalarında var olmamaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.82). Kuram oluşturma, *“araştırmacının belli bir olgu hakkında tümevarımcı biçimde türetilmiş yeni bir kuram geliştirmek için bir dizi sistematik süreçleri kullandığı nitel araştırma yöntemi olarak tanımlanabilir”* (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.109). Kuram oluşturma yaklaşımı uygulanan araştırmalarda, derlenen görüşme ve gözlem verilerinden edinilen kavramlar ve temalar ile kuramın ilk belirtileri oluşmaktadır. Dolayısıyla araştırmacı bu kavramlar ve temalarla alakalı gözlemlerini ve düşüncelerini topladığı ek verilerle kesintisiz olarak ölçümü gerçekleştirir (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.82). Araştırmacı bu süreçte elde ettiği bu bilgilerden ve örüntülerden yola çıkarak olaylar arasındaki ilişkileri açıklayan yeni kuram geliştirmeye çalışır (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.109).

4.3.4. Eylem Araştırması

Eylem araştırması yaklaşımı araştırma ile uygulamayı bir araya getiren ve araştırma sonuçlarının uygulamaya aktarılmasını kolaylaştıran bir araştırma desenidir

(Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.84). Bu yaklaşım eğitim ve örgüt geliştirme alanlarındaki problemlerin çözümünde yaygın bir şekilde uygulanmaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.110). Araştırmacı, uygulama sürecinde herhangi bir soruna ilişkin gelişmeler, değişimler ve ortamda yer alan bireylerle etkileşimler ayrıntılı ve derinlemesine anlayarak, çözümler üretmeye çalışmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.84). Başka bir deyişle, eylem araştırması mevcut sorunun üstesinden gelmek için hem katılımcıların hem de araştırmacının ortaklaşa çabasıyla bulunan durumdan daha iyi bir duruma ulaşmayı amaçlamaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2015, s.110).

4.3.5. Durum Çalışması

Durum çalışması, bir olguyu kendi gerçek ve doğal ortamındaki oluşumuyla izleyerek veya o olayı yaşamış olanların ifadeleriyle bilgi edinerek bir sonuç ortaya çıkarma yöntemi olarak tanımlanabilir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2016, s.224). Durum çalışması yaklaşımı, bir durum çalışması araştırması yapmada bir durum çalışması deseni oluşturmayı, çalışmaların verilerini toplamayı, verileri analiz etmeyi, sonuçları sunmayı ve raporlaştırmayı içeren işlemler kümesini kapsamaktadır (Yin, 2017, s.3). Durum çalışmaları, karmaşık bir durumun geniş bir şekilde tanımlanarak ve kendi doğal ortamında belirlenerek uzunlamasına çalışma imkânı sağlayabilir (Subaşı ve Okumuş, 2017: 425). Bu yaklaşım belirli bir durumdaki olguya ilişkin “ne”, “nasıl”, ve “niçin”, sorularına yanıt arayarak süreci algılamayı hedeflemektedir (Gürbüz ve Şahin, 2015:108).

Yin (2017, s.5)’e göre durum çalışmasının kullanılması için gerekli durumlar şunlardır;

- Araştırmada “nasıl” ve “niçin” sorularına odaklanması gerekmektedir.
- Araştırmacının olaylar üzerinde çok az ya da hiç kontrolünün olmaması gerekmektedir.
- Olayı ya da olguyu kendi doğal çerçevesinde çalışılması gerekmektedir.
- Olay ve gerçek yaşam arasındaki bağ yeterince açık olmaması gerekir.

Araştırmanın yapılması sürecinde hangi araştırma deseninin kullanıldığı oldukça önemlidir. Araştırma deseni tercihinde yapılacak hata, araştırmacını zaman ve maddi kayıplar yaşamasına yol açabilir. Dahası yapılan hata nedeniyle araştırmacı tekrar

yöntem tercih etmek ve uyguladığı süreçleri yeni yöntemle tekrardan gerçekleştirmek durumunda kalabilir. Dolayısıyla araştırma yöntemi seçilme esnasında araştırmanın konusuna ve amacına en uygun tercihin yapılması, araştırma sonuçlarının daha gerçekçi ve sağlıklı olmasını sağlayacaktır.

Bu çalışma “nasıl” ve “niçin” sorularına odaklandığı, araştırmacının olaylar üzerinde kontrolünün olmadığı, gerçek yaşamla bağının olması gibi özellikleri barındırdığı ve araştırmanın konusuna ve amacına uygun olduğu düşüncesi hâkim olduğu gerekçesiyle durum çalışması yöntemi tercih edilmiştir.

4.3.5.1. Durum Çalışması Yöntemi ve Çeşitleri

Bir durum çalışması yürütmenin temel amacı, mevcut uygulamaların zengin bir tanımını yapmaktır. Bazı araştırmacılara göre durum çalışması yönetim muhasebesi bakış açısından amaçlarına ilişkin sınıflandırılabilir. Bu bakış açısına göre bu gruplar şu şekildedir; tanımlayıcı, örnekleyici, deneysel, keşifsel, açıklayıcı durum çalışmalarıdır (Tanış, 1997, s.183-184).

- **Tanımlayıcı durum çalışmaları:** Mevcut muhasebe sistemlerini, süreçlerini ve tekniklerini tanımlamak için araştırmacılar tarafından kullanılan çalışma türleridir. Bu tür bir araştırma muhasebe uygulamalarının tanımlanmasını amaçlamaktadır. Dolayısıyla, birden fazla şirket muhasebe uygulamalarındaki benzerlikler ve farklılıkları göstermek için seçilebilir. Bu tür durum çalışmaları muhasebe teorisi ve uygulamaları arasındaki farkın derecesini göstermek için yararlı olabilir.
- **Örnekleyici durum çalışması:** Belirli şirketler tarafından uygulanan yeni ve yenilikçi uygulamaları göstermek için yapılır. Ayrıca bu tür durum çalışmalarında önceki uygulamalardan üstün olduğu düşünülerek yeni uygulamaları uygulayan bir şirketin başardıklarını göstermeyi hedeflemektedir.
- **Deneysel durum çalışması:** Araştırmacılar tarafından geliştirilen yeni muhasebe süreçleri ve teknikleri bu grupta sınıflandırılabilir. Bu yeni teknikler veya süreçler pratikte ne yapılması gerektiğini göstermek için teorik olarak geliştirilmiştir. Ancak bu yeni tekniklerin uygulanmasının bazen zor olmasından dolayı deneysel durum çalışmaları uygulama sürecinde sadece yeni tekniklerin faydalarını değil aynı zamanda zorluklarını da incelemek için kullanılmaktadır.

- **Keşifsel durum çalışması:** Bu çalışmalar belirli muhasebe uygulamaların nedenlerini keşfetmek için kullanılır. Bu tür durum çalışmaları, daha sonraki bir aşamada test edilebilecek uygulamalar hakkında genellemeler ve hipotezler üretmeyi amaçlamaktadır.
- **Açıklayıcı durum çalışmaları:** Bu çalışmalar mevcut muhasebe uygulamalarının nedenlerini açıklamaya çalışır. Ancak, araştırma teorisinin belirli durumlara nüfuz etmek için kullandığı özel durumlarla ilgilidir. Mevcut teoriler araştırmacının ikna edici açıklamalar yapmasını sağlamadığı takdirde değiştirebilir.

Yukarıda tanımlanan farklı durum incelemeleri arasında kesin veya net ayrım olmamaktadır. Araştırmacı, bir durum çalışması yaklaşımını kullanarak mevcut uygulamalarla ilgili belirgin görüşler sağladığı takdirde, durum çalışması araştırmasının beklenen hedeflerine ulaştığını dikkate almalıdır (Tanış, 1997, s.184).

4.3.5.2. Durum Çalışması Uygulama Aşamaları

Durum çalışması uygulanması için izlenmesi gereken aşamalar bulunmaktadır. Durum çalışmasının uygulamak isteyen araştırmacının gerçekleştirmesi gereken aşamalar sekiz adımda sıralanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s.317-323).

- **Araştırma sorularının geliştirilmesi:** Kim, ne, nerede, nasıl ve niçin soruları nicel ve nitel araştırmaları için oldukça önemlidir. Durum çalışmaları için ise nasıl, niçin, ne soruları en uygun olan sorulardır. Durum çalışmasını gerçekleştirecek araştırmacı nasıl, ne, niçin sorularını temel alarak en makul araştırma soruları belirleyebilir.
- **Araştırmanın alt probleminin geliştirilmesi:** Her alt problem araştırmayı gerçekleştirenin ilgisini toplayacağı bir alanı belirtir. Bir araştırmaya ait problem cümlesi genel bir alanı gösterir. Bazı araştırma problemleri bakımından, bu genel alan alt alanlara ayrılmaması durumunda araştırma problemiyle alakalı ayrıntılı cevaplara ulaşılmayabilir. Dolayısıyla araştırma probleminin temelini oluşturabilecek alt alanları ve boyutları belirlemek gerekir. Araştırmaların tamamında alt problemin olması zorunluluğu söz konusu değildir. Bir araştırmacının amacı yeni bir şeyi veya bilinmeyeni keşfetmek ise alt

problemleri geliştirmek olanağı bulunmayabilir çünkü alt problemi geliştirecek gerekli bilgi birikimi henüz oluşmamış olabilir.

- **Analiz biriminin saptanması:** oğu araştırmacı için sorun yaratan durumun ne olduğunu belirlemeye yönelik bir safhadır. Araştırmanın amacıyla tutarlı, araştırmaya yn verebilen, açık, anlaşılır ve iyi ifade edilmiş bir araştırma problemi, analiz biriminin tespit edilmesi konusunda yarar sağlayabilir.
- **Çalışılacak durumun belirlenmesi:** Durum çalışmasının uygulama aşamalarının en başından bu aşamaya kadar gerçekleştiren araştırmacı, oluşturulan araştırma problemini çalışabileceği en uygun durum ve durumları tespit eder. Bazen araştırmacının çalışmayı planladığı durumlara ulaşması söz konusu değildir. Böyle zamanlarda araştırmacı, durumların araştırma için uygunluğu noktasında kişi ve kurumlara danışarak ve gerçekleştirmeyi dşündüğu durumlara ulaşması bakımından kişi ve kurumlardan yardım alarak bir n çalışma gerçekleştirebilir. n çalışma sayesinde araştırmacı araştırması için yararlı ve gerekli durumları tanımlayabilir.
- **Araştırmaya katılacak bireylerin seçimi:** Araştırmacı çalışabileceği durum veya durumlar konusunda karar verdikten sonra tercih ettiği durum veya durumlardan hangi bireylerin araştırmaya dâhil edileceğini belirlemelidir. Bu aşamada araştırmacı, araştırmaya dâhil edilen bu kişi veya gruplarla veri toplamanın başlangıç ve bitiş zamanlamasına karar vermesi gerekmektedir.
- **Verinin toplanması ve toplanan verinin alt problemlerle ilişkilendirilmesi:** Araştırmanın başlangıcında oluşturulan alt problemler dikkate alınarak veri toplama yöntemi veya yöntemleri saptanmaktadır. Bu sayede veri toplama aşamasında alt problemlerle alakası olmayan verilerin toplanmasının önüne geçilmiş olunabilecektir. Durum çalışmalarında olabildiğince birden fazla veri toplama yönteminin uygulanması önerilmektedir. Birden fazla veri kaynağının kullanılması sonucunda veri tabanı genişlemiş olacak, araştırma sonuçlarına daha geniş bakış açısıyla ulaşılacak veya alternatif yorumlara ulaşma imkânı sağlanacaktır. Bu sayede araştırmanın gerçekliliği ve güvenirliği büyük lde artmış olacaktır.
- **Verinin analiz edilmesi ve yorumlanması:** Veriler, araştırmanın başında oluşturulmuş ve veri analizinde önemli fonksiyona sahip olan alt problemler temel alınarak derlenip analiz edilir. Böylece, araştırma boyunca toplanmış,

ancak alt problemle ilişkisi olmayan ve araştırma için bir öneme sahip olmayan veriler, verilerin analiz edilmesi ve yorumlanması aşamasında uygulama dışı bırakılmaktadır. Araştırmacının amacına ve toplanan verilerin derinliğine bağlı olarak, araştırmacı mevcut analiz yöntemlerinden bir veya birkaçını seçer ve bu yöntem veya yöntemlerin seçilmesi sonucu toplanan veriler analiz edilir.

- **Durum çalışmasının raporlaştırılması:** Araştırmacı, veri miktarı oldukça fazla olarak sonuçlanan durum çalışmasının araştırma sorusuyla alakalı olan verilerinin çözümlemesini yapar. Sonrasında ise araştırma sorusuna ve alt problemlere tatmin edici cevaplar verebilen rapor hazırlamalıdır. Bu raporlarda gereksiz bilgi ve betimlemelerinin olmaması gerekmektedir. Araştırmacı tarafından hazırlanan raporların başkalarının faydalanabileceği ölçüde öz ve içerikten taviz vermeyecek biçimde betimsel olmalıdır.

Durum çalışmasının uygulanmasının aşamasından biri olan veri toplama önemli olan bir diğer husus, veri toplama yöntem ve tekniklerinin kullanılmasıdır. Durum çalışmalarında veri çeşitlemesi kullanılması oldukça önemlidir. Birden fazla veri toplama yönteminin kullanılması sonucunda araştırmanın geçerlilik ve güvenilirliği artacaktır. Genel olarak veri toplama teknikleri şunlardır (Baş ve Akturan., 2013, s.187);

- Derinlemesine görüşme,
- Tutanaklar (Yazılı, sözlü, görsel)
- Anket
- Arşiv verisi (örn. faturalar, yazışmalar vb.)
- Yayınlanmış veya yayınlanmamış yazılı kaynaklar (örn. tezler, raporlar, araştırmalar vb.)
- Testler
- Gözlem (çevre, hareketler, vücut dili vb.)

4.3.5.3. Durum Çalışmasının Amaçları

Durum çalışmasının genel amaçları birçok yazar tarafından tasvir edilmiştir. Bu amaçlar aşağıdaki gibi sıralanması mümkün olabilmektedir (Bilim vd. , 2007, s.194-195);

- Bir organizasyon, durum ve olaya ilişkin derinlemesine geliştirilmiş bir anlayış meydana getirmek.
- Bir veya birden fazla işletme ve durum karşısında meydana gelen problemlerin çözüme ulaşmasına ve daha iyi algılanmasına yardımcı olmak.
- Birbirinden farklı olay ve durumlar, bu olay ve durumların dış çevre ile aralarındaki bağlantılarının ortaya çıkmasını sağlamak.
- Meydana gelen yeni oluşum veya bilgi alanı için birincil kuramlar geliştirilmesine olanak sağlamak.
- Belirgin özelliklerle ilgili yeni sonuçlara ulaşmak için oldukça başarısız olan olay ve olgular ile oldukça başarılı olan olay ve olguları kıyaslamak.
- Teori gelişimine destek olmak ve meydana gelen yeni teorileri sınamaktır.
- Durum, olay ve olgularla alakalı olarak gelişmesi sağlanan program sürecinin avantajlarını ve dezavantajlarını tespit etmek, elde edilen başarıların ve yapılan hataların çözümlemesini yapmak.
- Geniş kapsamlı bilgilere ulaşılmasını sağladığı için detaylı bilgilerin kolay elde edilmesini mümkün kılmak.
- Durumların farklılaşması ile karşı karşıya kalındığında araştırmacının gerçekleşen yeni durumlara uyum sağlaması öngörüsüne sahip plan ve stratejilerini iyileştirmek.

4.3.5.4. Durum Çalışmasının Avantajları ve Dezavantajları

Her araştırma yönteminde olduğu gibi durum çalışması yönteminin de avantajları ve dezavantajları vardır. Bu avantaj ve dezavantajlar aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır.

4.3.5.4.1. Durum Çalışmasının Avantajları

Durum çalışmasının bir takım avantajları bulunmaktadır. Bunlar (Deveci ve Deveci, 2018, s.131; Köklü, 1994, s.778; Gürsakal, 2001, s.118; Bilim vd. , 2007, s.206);

- Durum çalışması verileri düzenlenmesi zor olmasına rağmen gerçekliği kuvvetlidir. Durum çalışması güvenilir ve doğru olduğundan dolayı genelleme yapmada temel sağlamaktadır.

- Farklı kaynaklardan verileri birleştirerek çeşitli bakış açıları için veriler içerebilmektedir.
- Durum çalışması yöntemi bilimsel keşifler için ışık olabilmektedir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda kullanılacak sezgilere ve hipotezlere zemin oluşturabilmektedir. Ayrıca daha sonraki araştırmalar için materyal arşivi oluşturabilmektedir.
- Durum çalışmaları bir örneğe ilişkin veya bir örnekten bir gruba olan genellemeler yapmaya olanak sağlamaktadır.
- Durum çalışmaları, araştırma ve değerlendirme verilerini, diğer araştırma raporu çeşitlerine kıyasla daha fazla kişinin anlayabileceği ve ulaşabileceği bir form içinde sunmaktadır.

4.3.5.4.2. Durum Çalışmasının Dezavantajları

Durum çalışmasının bir takım avantajları bulunmaktadır. Bunlar (Deveci ve Deveci, 2018, s.131; Gürsakal, 2001, s.118);

- Araştırma sonuçlarının açıklanması ve yorumlanması aşamasında araştırmacı, ön yargılı davranabilir ya da nesnel olmayabilir. Dolayısıyla bulgular ve sonuçların etkilenmesi söz konusu olabilmektedir. Her araştırma yönteminde bu durum gerçekleşebilir fakat durum çalışmasında daha belirgin olabilmektedir.
- Durum çalışmasında, olayın içindekiler yanlı olabilmektedir. Ayrıca olayın dışındakiler ise yeterince olayı anlamayabilir.
- Durum çalışması belirli bir olguya ilişkindir ve sınırlıdır.
- Durum çalışmaları genellikle olayların gerçekleşmesinden dolayı uygulanabildiği için güncel olmayan ikincil verilerin kullanımı söz konusudur. Bu nedenle güncellik konusunda sıkıntılarla karşılaşılabilir.
- Durum çalışmalarında yorumların ön plana çıkması objektiflik ve geçerlik konusunda sorunlar oluşturabilmektedir.

4.3.5.5. Durum Çalışmalarında Geçerlik ve Güvenirlik

Durum çalışmalarında geçerlik ve güvenirlik sık sık eleştirilerin odağı olmuştur. Bu konuda alınabilecek bir takım önlemler almak mümkündür. Yin (2003, s.33) bir

araştırmanın niteliğini arttırabilmek için, şu dört özelliğe bakılması gerektiğini vurgulamıştır: yapı geçerliği, iç geçerlik, dış geçerlik ve güvenilirlik.

Durum çalışmalarında yapı geçerliliğinin artmasını sağlamak için birden fazla veri toplama aracı kullanarak veri toplanmalı, kanıt zinciri oluşturularak durum çalışması raporunu kendisinden veri toplanmış bir kişinin okumasını sağlayarak fikri alınmalıdır (Aytaçlı, 2012, s.6). Durum çalışmalarında iç geçerliliği sağlamak için çeşitlemenin kullanılması, uzun süreli gözlem yapılması, bulgular hakkında bir meslektaştan görüş alınması, veriyi veri kaynağına kontrol ettirilmesi, katılımcıların bütün sürece dâhil edilmesi stratejileri gerçekleştirilmelidir (Subaşı ve Okumuş, 2017, s.424). Durum çalışmalarında istatistiksel bir genelleme yapılması mümkün değildir ancak dış geçerliliği sağlamak için araştırmacı kendi çalışmalarından önce birkaç kez incelenmiş bir kurama genelleme (analitik genelleme) yapılıır. Teori birkaç kez tekrarlanıp test edildikten sonra sonuç aynı ise teori kabul edilir. (Aytaçlı, 2012, s.6). Öte yandan güvenilirlik için ise araştırmacı çalışmayı sistemli olarak adım adım geliştirilmeli ve dokümanlarla desteklenerek her bir adımı detaylı bir şekilde anlatılmalıdır (Subaşı ve Okumuş, 2017, s.425).

4.3.5.6. Durum Çalışmasının Tercih Edilme Nedenleri

Araştırmacı “nasıl” ve “niçin” sorularına cevap arıyorsa, bir sistemin derinlemesine betimlenmesi ve incelenmesi gerekiyorsa, araştırmacının olaylar üzerinde çok az ya da hiç kontrolünün gerekliliği yoksa kendi doğal şartlarında meydana gelen olay betimlenmeye çalışılıyorsa durum çalışması uygun yöntemlerden biri olarak görülmektedir (Subaşı ve Okumuş, 2017, s.420).

Maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarındaki araştırmacıların amaçlarına ulaşması için en uygun araştırma yöntemlerinden biri de durum çalışması yöntemidir. Örneğin, işletmelerdeki var olan maliyet sistemlerinin tanımlanması ve üretim süreçlerinin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi, finansal ve finansal olmayan verilerin toplanması ve bunlarla ilgili birtakım görüşmelerin ortaya konması gerekmektedir. Bu nedendir ki, durum çalışması yöntemi araştırmacılara yardımcı olabilecek uygun bir yöntem olarak ortaya çıkmaktadır (Tanış, 1997, s.189).

Araştırma yapılacak işletmede derinlemesine bir inceleme yapılmasının gerekmesi, araştırmanın nasıl ve niçin sorularına cevap aranması ve yöntemin araştırmanın amacıyla örtüşmesi nedeniyle durum çalışması yöntemi tercih edilmiştir.

Ayrıca bu araştırmada insan kaynakları yenileme maliyetleri bakımından var olan durumu ortaya çıkarmak için tanımlayıcı durum çalışması, durumlar arasındaki nedenselliği anlamak bakımından ise açıklayıcı durum çalışması yöntemi tercih edilmiştir.



BÖLÜM V

PLASTİK SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Bu bölüm, önceki bölümlerde yer alan pozisyon yenileme maliyeti konusuna ilişkin teorik bilgilerin, Çukurova Bölgesinde faaliyet gösteren ve plastik gereçler üreten bir işletmede incelenmesini içermektedir. İşletmede gerçekleşen pozisyon yenileme çalışmalarını ve pozisyon yenileme maliyetlerini ortaya koymaktadır. Bu bölümde işletme ve yenilenen pozisyon ile ilgili genel bilgiler ele alınacaktır. Uygulama yapılacak işletmede yenilenen pozisyon maliyetlerine ilişkin unsurlar yapılan görüşme ve elde edilen veriler yardımıyla ortaya konulacaktır. Ayrıca bu çalışmada gizliliği korunması amacıyla uygulama yapılacak işletme, ABC işletmesi olarak adlandırılmaktadır.

5.1. ABC İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler

ABC işletmesi, plastik gereçler üretimi yapan bir işletmedir. Çukurova Bölgesinde 2.000 m²'lik bir alanda faaliyet gösteren ABC işletmesi, Türkiye pazarına yönelik olarak plastik gereçler üretimini gerçekleştirmektedir. ABC işletmesi 21 farklı saksı üretimini gerçekleştirmektedir. Yatırımlarını saksı alanına yaparak saksı alanında sektörde lider olmayı hedeflemektedir. ABC işletmesinin yıllık saksı üretim kapasitesi farklı boyutlarda olmak üzere 13.000.000 adet şeklindedir. ABC işletmesi çalışanlarının 5'i beyaz yakalı, 36'sı ise mavi yakalılardan oluşmaktadır.

ABC işletmesi, 2019 yılının başlarından itibaren işletmenin üretim hattında aktif görev alan çalışanlarından 6'sını yenilemeyi planlamıştır. Bu planlama doğrultusunda 31.08.2019 tarihinde çalışanların çıkış işlemini gerçekleştirmiştir. ABC işletmesi 02.09.2019 tarihinden itibaren ise yeni çalışanların temin edilmesi için çalışmalara başlamıştır. Bu temin süreci 6 iş günü sürmüştür ve 09.09.2019 tarihinde yeni çalışanların giriş işlemi yapılmıştır.

5.2. ABC İşletmesinde Yenilenen Pozisyonların Görevleri

ABC işletmesi 2019 yılında 6 farklı pozisyonda çalışanları yenileyerek yeni kişilerin istihdamını gerçekleştirmiştir. Yenilenen pozisyonlarda büyüklüklerine göre numaralandırılan, 0, 1, 3, 4, 6, 7 numaralı saksılar üretilmektedir. Yenilenen pozisyonlarda 0, 1, 3, 4, 6, 7 numaralı saksılar üreten makineler, çalışmada sırasıyla

pozisyon 1, pozisyon 2, pozisyon 3, pozisyon 4, pozisyon 5, pozisyon 6 olarak sınıflandırılmıştır. Bu pozisyonda çalışanlar plastik enjeksiyon makinelerinin önünde çalışmakta ve saksı üretimi sürecinde aktif rol oynamaktadır. Bu pozisyonda çalışanların görevleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- Plastik enjeksiyon makinesinin takibini yapmak,
- Plastik enjeksiyon makinesi uyarı verdiğinde ürünü makineden çıkarmak,
- Makineden çıkan üründeki plastik fazlalıkları kesmek,
- Üretilen ürünü (saksıyı) kullanıma uygun hale getirmek,
- Makineden çıkan ürüne etiket yapıştırmak,
- Makineden çıkan ürünü 10 adet olacak şekilde poşetlemek,
- Üretilen ürünü sistematik bir şekilde depolamaya yardımcı olacak şekilde dizmek,
- Makine çevresinde gerekli temizlik ve düzeni sağlamaktır.

5.3. Eleman Arama ve Seçme ile İlgili Maliyetler

ABC işletmesi 02.09.2019'da var olan boş pozisyonlar için işletme bünyesinde çalıştırılmak üzere 6 kişiyi istihdam etme kararı almıştır. ABC işletmesinde eleman arama ve seçme süreci ile ilgili maliyetler aşağıdaki safhalardan geçilerek hesaplanmaktadır.

Açık olan pozisyonlar öncelikle, şirket içi kaynaklardan temin edilmeye çalışılmaktadır. Ancak ABC işletmesinde hiyerarşik olarak en alt kademe olan pozisyondaki çalışana ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca ABC işletmesi hem yönetsel nedenlerle hem de çalışan miktarının az olması nedeniyle işletme içinden yükseltme veya ödüllendirme şeklinde boş olan pozisyonun doldurulması imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenledir ki, ABC işletmesi personel ihtiyacını dış kaynaklardan sağlaması gerekmektedir. Dolayısıyla boş olan pozisyon için eleman arama için faaliyet gösteren internet sitelerine ilan verilerek pozisyon için uygun kişi bulunmaya çalışılacaktır. Beş farklı internet sitesine ücretsiz ilan verilirken bir internet sitesine ise 10 gün süreli 470,82 TL ödeyerek ilan verme işlemi gerçekleştirilmiştir. Ayrıca bu safhada, verilecek ilanın oluşturulması ve ilanı başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi için çalışan personelin zaman maliyeti ortaya çıkmaktadır. Personelin aylık brüt maaşı 2.558,40 TL ve harcadığı zaman ½ iş günü olarak gerçekleşmektedir. Dolayısıyla bu maliyetler aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

İlanı Hazırlamak ve Gerçekleştirmek İçin Harcanan Zaman Maliyeti = $(2.558,40 / 26 \text{ iş günü}) \times \frac{1}{2} \text{ iş günü} = 49,2 \text{ TL}$

İlan İçin İnternet Sitelerine Ödenen Ücret = 470,82 TL

İnternet sitelerine verilen ilanlar sonucunda 20 kişi iş başvurusunda bulunmuştur. Boş pozisyon için başvuran adaylarla ön görüşme yapmak için temasa geçilmiş ve bilgilendirilmiştir. Bu safhadaki maliyetleri ön görüşmeyi ayarlayan kişinin zaman maliyeti, telefon ve yazışma masrafları oluşturmaktadır. Harcanan süre $\frac{1}{2}$ iş günü ve ilgili personelin brüt maaşı 2.558,40 TL'dir. Bu bilgiler doğrultusundan bu safhada ortaya çıkan maliyetler aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Ön Görüşmeyi Organize Etmek İçin Harcanan Zaman Maliyeti: $(2.558,40 / 26 \text{ iş günü}) \times \frac{1}{2} \text{ iş günü} = 49,2 \text{ TL}$

Yaklaşık Olarak Telefon Konuşma Ücreti ve Yazışma Masrafları = 5 TL

Boş pozisyon için başvuran 20 aday ile yapılan ön görüşmeler 1 iş gününde tamamlanmıştır. Ön görüşmeyi gerçekleştiren işletme personelinin brüt maaşı 2.558,40 TL'dir. Bu personelin zaman maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır.

Ön Görüşmeyi Gerçekleştirmek İçin Harcanan Zaman Maliyeti = $(2.558,40 / 26 \text{ iş günü}) \times 1 \text{ iş günü} = 98,4 \text{ TL}$

Boş pozisyon için başvuran adaylar içinden 10 kişi ön elemeyi geçmiştir. Bu süreçte, elenen 10 kişiye telefonla ulaşılarak teşekkür edilmiştir. Ön elemeyi geçen adaylar ise tekrardan görüşmeye çağırılmıştır. Brüt maaşı 2.558,40 TL olan insan kaynakları birimi personeli bu çalışma için 1 saat zaman harcamıştır. Bu aşamadaki maliyetler aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Ön Görüşme Sonucunu Bildirmek İçin Harcanan Zaman Maliyeti = $((2.558,40 \text{ TL} / 26 \text{ iş günü}) / 8 \text{ saat}) \times 1 = 12,3 \text{ TL}$

Yaklaşık Olarak Telefon Masrafı = 2,20 TL

ABC işletmesinde bu aşamalardan sonra nihai kararın verilmesi hususunda fabrika müdür yardımcısı ön elemeyi geçen 10 adayla görüşme gerçekleştirir. Ayrıca bu safhaya kadar gelen adayların ikinci kez görüşmeye geldiği için görüşmeye gelen her adaya ulaşım giderleri için 50 TL ödeme yapılır. Müdür yardımcısının brüt maaşı 5.116,80 TL'dir. Müdür yardımcısının zaman maliyeti ve görüşmeye gelenlere ulaşım için ödenen para bu safhanın maliyetlerini oluşturmaktadır.

Nihai Görüşme İçin Harcanan Zaman Maliyeti: $(5.116,80 \text{ TL} / 26 \text{ iş günü}) \times 1 \text{ iş günü} = 196,8 \text{ TL}$

Görüşmeye Gelen Adayların Ulaşım maliyeti: $50 \text{ TL} \times 10 = 500 \text{ TL}$

Nihai görüşme sonucunda boş pozisyon için uygun kişiler seçilmiş ve diğer adaylar elenmiştir. İşe alınan adaylara işe başlama günü ve saatinin bildirilmesi, elenen adaylara teşekkür edilip elendiği bilgisinin verilmesi gibi çalışmalar için harcanan zaman maliyeti ve yazışma ile telefon masrafları bu aşamada ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu çalışmayı yapan personelin brüt maaşı 2.558,40 TL olup bu çalışma 1 saatte gerçekleştirilmiştir. Bu safhada ortaya çıkan maliyetler aşağıda hesaplanmıştır.

Nihai Görüşme Sonucunun Bildirilmesi İçin Harcanan Zaman Maliyeti =
 $((2.558,40 / 26 \text{ iş günü}) / 8 \text{ saat}) \times 1 \text{ saat} = 12,3 \text{ TL}$

Kırtasiye ve Telefon Masrafları = 5 TL

Toplam Eleman Arama ve Seçme Maliyeti= 1.401,22 TL

Kişi Başı Eleman Arama ve Seçme Maliyeti = $1.401,22 / 6 = 233,53 \text{ TL}$

5.4. İşe Alma ve Yerleştirme Maliyetleri

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu 15. Maddesi çerçevesinde işe girişlerde, iş yerinde istihdam edilecek olan çalışanın, işe uygun olduğuna dair işe giriş sağlık raporu alması gerekmektedir. Bu kapsamda iş yeri hekimleri gerekli muayeneleri yapar ve laboratuvar tahlil raporlarını inceleyerek işe uygunluğunu onaylar. Bu sağlık faaliyetlerini anlaşmalı bir sağlık kuruluşu ile gerçekleştiren ABC işletmesi, bu sağlık masraflarını kendisi karşılamaktadır. Sağlık kuruluşu ile yapılan anlaşma çerçevesinde ABC işletmesi her işçi için 70 TL ödemektedir. Bu masraflar aşağıda hesaplanmıştır.

İşe Başlangıç İçin Sağlık Raporu Ücreti: $70 \text{ TL} \times 6 \text{ işçi} = 420 \text{ TL}$

İşe alınan yeni elemanın işe girişinin yapılması, Sosyal Güvenlik Kurumuna sigortalı işe giriş bildirgesinin verilmesi, yeni elemanın ücretinin belirlenmesi ve bordro yansıtılması ve çalışanın özlük dosyasının oluşturulması gibi muhasebe birimi işlemleri için harcanan zaman ve kırtasiye masrafları bu safhada ortaya çıkmaktadır. Bu işleri yapmakla görevli çalışanın harcadığı zaman $\frac{1}{2}$ iş günü ve aldığı brüt maaşı 2.558,40 TL'dir. Bu masraflar aşağıda hesaplanmaktadır.

İşe Giriş İşlemlerinin Gerçekleşmesi İçin Harcanan Zaman Maliyeti = $(2.558,40 / 26 \text{ iş günü}) \times \frac{1}{2} \text{ iş günü} = 49,2$

İşe Giriş İşlemleri İçin Gerçekleşen Kırtasiye Giderleri = 40 TL

Toplam İşe Alma ve Yerleştirme Masrafları = 509,2 TL

Kişi Başı İşe Alma ve Yerleştirme Maliyeti = $509,2 / 6 = 84,86 \text{ TL}$

5.5. Biçimsel Eğitim ve İşe Alıştırma Maliyetleri

ABC işletmesi işe yeni başlayan çalışanları ilk iş gününde, üretim alanında serbest bırakarak üretimin nasıl gerçekleştiğini anlamalarını istemektedir. Bu süreç ABC işletmesi tarafından eğitimin parçası olarak görülmektedir. Bu uygulama ile işe yeni başlayan 6 kişinin, 1 iş günü eğitim maliyeti olarak ortaya çıkmaktadır. Yeni işe başlayan çalışanların brüt ücreti 2.558,40 TL olarak belirlenmiştir. Bu eğitim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{İşçilerin zaman maliyeti} = (2.558,40 / 26 \text{ iş günü}) \times 1 \text{ iş günü} \times 6 \text{ işçi} = 590,4 \text{ TL}$$

ABC işletmesi çalışanların eğitilmiş bir şekilde üretim sürecine dâhil olabilmeleri için yeni elamanların ikinci iş gününde üretim süreci ustabaşı tarafından tanıtılmaktadır. Bu aşamada yeni elemanların 1 iş günü zaman maliyeti ve ustabaşının 1 iş günü zaman maliyeti, eğitim maliyeti olarak nitelendirilmektedir. Bu tanıtım süreci 1 iş günü sürmekte ve ustabaşının brüt maaşı 3.837,60 TL olup bu sürecin maliyeti aşağıda hesaplanmıştır.

$$\text{İşçilerin Zaman Maliyeti} = (2.558,40 \text{ TL} / 26 \text{ iş günü}) \times 1 \text{ iş günü} \times 6 \text{ işçi} = 590,40 \text{ TL}$$

$$\text{Ustabaşı Zaman Maliyeti} = (3.837,60 \text{ TL} / 26 \text{ iş günü}) \times 1 \text{ iş günü} = 147,60 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam Biçimsel Eğitim ve İşe Alıştırma Maliyeti} = 1.328,40 \text{ TL}$$

$$\text{Kişi Başı Biçimsel Eğitim ve İşe Alıştırma Maliyeti} = 1.328,40 / 6 = 221,40 \text{ TL}$$

5.6. İş Başında Eğitim Maliyeti

ABC işletmesi işe yeni başlayan 6 çalışana 5 gün boyunca iş başında eğitim çalışması gerçekleştirmektedir. Bu eğitim çalışması kesintisiz olarak 2 ustabaşı tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu iş başında eğitim çalışmasının sonucunda 6 işçinin verimsiz olduğu dönemdeki (5 gün) maaş maliyeti ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu safhada eğitimi gerçekleştiren 2 ustabaşının zaman maliyeti de ortaya çıkmaktadır. Ek olarak iş başında eğitilen personelin verimsizlik maliyeti de ortaya çıkacaktır. İşe başlayan işçilerin brüt maaşı 2.558,40 TL, ustabaşının brüt maaşı ise 3.837,60 TL'dir.

$$\text{Ustabaşının zaman maliyeti: } ((3.837,60 \text{ TL} / 26 \text{ iş günü}) \times 5 \text{ iş günü}) \times 2 \text{ işçi} = 1.476 \text{ TL}$$

$$\text{Kişi Başı Ustabaşının Zaman Maliyeti: } 1.476 / 6 \text{ işçi} = 246 \text{ TL}$$

Tablo 2.

ABC İşletmesindeki İş Başında Eğitim Sürecinde Gerçekleşen Üretim Miktarı

İş Başında Eğitim Sürecinde Gerçekleşen Günlük Üretim Miktarı						
	1.Gün	2.Gün	3.Gün	4.Gün	5.Gün	Toplam
Pozisyon 1	1.600	1.750	1950	2.100	2.300	9.700
Pozisyon 2	1.750	1.900	2.150	2.200	2.250	10.250
Pozisyon 3	650	850	900	975	1.075	4.450
Pozisyon 4	600	675	700	850	925	3.750
Pozisyon 5	450	600	625	675	825	3.175
Pozisyon 6	425	475	500	550	650	2.600

ABC işletmesinde gerçekleşen iş başında eğitim süreci üretim miktarları Tablo 2'deki gibidir. Bu veriler doğrultusunda iş başında eğitim sürecinde gerçekleşen verimsiz çalışma nedeniyle gerçekleşen maaş maliyeti hesaplanacaktır.

Tablo 3.

ABC İşletmesi İş Başında Eğitim Maaş Maliyeti

Çalışanın İş Başında Eğitim Maaş Maliyeti						
	5 Günlük Standart Üretim	5 gün Boyunca Gerçekleşen Üretim Miktarı	% Verim Kaybı	Günlük Brüt Ücret	Gün Sayısı	Toplam Maliyet
Pozisyon 1	11.600	9.700	16,37	98,4	5	80,54
Pozisyon 2	11.600	10.250	11,63	98,4	5	57,21
Pozisyon 3	5.650	4.450	21,23	98,4	5	104,45
Pozisyon 4	5.000	3.750	25,00	98,4	5	123,00
Pozisyon 5	4.325	3.175	26,58	98,4	5	130,77
Pozisyon 6	3.325	2.600	21,80	98,4	5	107,25
Toplam =						603,22

ABC işletmesinde gerçekleştirilen 5 günlük iş başında eğitim boyunca çalışanın verimsiz olduğu dönemdeki maaş maliyeti Tablo3'de görüldüğü gibi 603,22 TL'dir. İş başında eğitimin toplam maliyetine ulaşmak için eğitim sürecinde kesintisiz görev alan ustabaşının zaman maliyetleri de eklenmelidir. Ustabaşının zaman maliyeti her pozisyon için 246 TL'dir.

ABC işletmesinde gerçekleşen iş başında eğitim süreci üretim miktarları tablo 2'deki gibidir. Bu veriler doğrultusunda iş başında eğitim sürecinde gerçekleşen verimsizliğin maliyeti aşağıda adım adım hesaplanacaktır.

Pozisyon 1'de Gerçekleştirilen Eğitim Sürecinde Ortaya Çıkan Verimsizliğin Hesaplanması

Pozisyon 1'de çalışan personelin 5 günlük brüt ücreti 492 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini günlük 2.320 adet ve İş başında gerçekleştirilen 5 günlük eğitim süresi boyunca ise 11.600 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 1'in 5 günlük girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: } 11.600 - 9700 = 1.900 \text{ adet}$$

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: } 1.900 / 11.600 = 0,1637$$

$$\text{5 Günlük Girdi Sapması: } (492 \times 0,8363 - 492) = -80,54 \text{ TL}$$

2.Adım: Pozisyon 1'in 5 günlük çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 0 numaralı saksının satış fiyatı 0,75 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 0,46 TL'dir.

$$\text{Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş}$$

$$\text{Maaş Geliri: } (11.600 \times 0,46 \text{ TL}) / 492 = 10,84$$

$$\text{5 Günlük Çıktının Sapması: } 10,84 \times (492 \times 0,8363 - 492) = -873,05$$

3.Adım: Pozisyon 1'den çalışanın iş başında eğitim sürecinde verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$$Cp = D1 - D0 = -80,54 - (-873,05) = 792,51 \text{ TL}$$

Pozisyon 1'de çalışan personelin iş başında eğitim sürecinde gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti (5 Günlük) 792,51 TL'dir.

Pozisyon 2'de Gerçekleştirilen Eğitim Sürecinde Ortaya Çıkan Verimsizliğin Hesaplanması

Pozisyon 2'de çalışan personelin 5 günlük brüt ücreti 492 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini günlük 2.320 adet ve İş başında gerçekleştirilen 5 günlük eğitim süresi boyunca ise 11.600 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 2'nin 5 günlük girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: } 11.600 - 10.250 = 1.350 \text{ adet}$$

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: } 1.350 / 11.600 = 0,1163$$

$$\text{5 Günlük Girdi Sapması: } (492 \times 0,8837 - 492) = -57,21 \text{ TL}$$

2.Adım: Pozisyon 2'nin 5 günlük çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 1 numaralı saksının satış fiyatı 1 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 0,62 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(11.600 \times 0,62 \text{ TL}) / 492 = 14,61$

5 Günlük Çıktının Sapması: $14,61 \times (492 \times 0,8837 - 492) = -835,97 \text{ TL}$

3.Adım: Pozisyon 2'den çalışanın iş başında eğitim sürecinde verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$Cp = D1 - D0 = -57,21 - (-835,97) = 778,76 \text{ TL}$

Pozisyon 2'de çalışan personelin iş başında eğitim sürecinde gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti (5 Günlük) 778,76 TL'dir.

Pozisyon 3'de Gerçekleştirilen Eğitim Sürecinde Ortaya Çıkan Verimsizliğin Hesaplanması

Pozisyon 3'de çalışan personelin 5 günlük brüt ücreti 492 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini günlük 1.130 adet ve İş başında gerçekleştirilen 5 günlük eğitim süresi boyunca ise 5.650 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 3'nin 5 günlük girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $5.650 - 4.450 = 1.200$ adet

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $1.200 / 5650 = 0,2123$

5 Günlük Girdi Sapması: $(492 \times 0,7877 - 492) = -104,45 \text{ TL}$

2.Adım: Pozisyon 3'nin 5 günlük çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 3 numaralı saksının satış fiyatı 1,50 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 0,76 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(5.650 \times 0,76 \text{ TL}) / 492 = 8,72$

5 Günlük Çıktının Sapması: $8,72 \times (492 \times 0,7877 - 492) = -910,81 \text{ TL}$

3.Adım: Pozisyon 3'de çalışanın iş başında eğitim sürecinde verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$Cp = D1 - D0 = -104,45 - (-910,81) = 806,36 \text{ TL}$

Pozisyon 3'de çalışan personelin iş başında eğitim sürecinde gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti (5 Günlük) 806,36 TL'dir.

Pozisyon 4'de Gerçekleştirilen Eğitim Sürecinde Ortaya Çıkan Verimsizliğin Hesaplanması

Pozisyon 4'de çalışan personelin 5 günlük brüt ücreti 492 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini günlük 1.000 adet ve İş başında gerçekleştirilen 5 günlük eğitim süresi boyunca ise 5.000 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 4'ün 5 günlük girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $5.000 - 3.750 = 1.250$ adet

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $1.250 / 5.000 = 0,25$

5 Günlük Girdi Sapması: $(492 \times 0,75 - 492) = -123$ TL

2.Adım: Pozisyon 4'ün 5 günlük çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 4 numaralı saksının satış fiyatı 2,25 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 1,09 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(5.000 \times 1,09 \text{ TL}) / 492 = 11,07$

5 Günlük Çıktının Sapması: $11,07 \times (492 \times 0,75 - 492) = -1.361,61$ TL

3.Adım: Pozisyon 4'de çalışanın iş başında eğitim sürecinde verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$Cp = D1 - D0 = -123 - (-1.361,61) = 1.238,61$ TL

Pozisyon 4'de çalışan personelin iş başında eğitim sürecinde gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti (5 Günlük) 1.238,61 TL'dir.

Pozisyon 5'de Gerçekleştirilen Eğitim Sürecinde Ortaya Çıkan Verimsizliğin Hesaplanması

Pozisyon 5'de çalışan personelin 5 günlük brüt ücreti 492 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini günlük 865 adet ve iş başında gerçekleştirilen 5 günlük eğitim süresi boyunca ise 4.325 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 5'in 5 günlük girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $4.325 - 3.175 = 1.150$ adet

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $1.150 / 4.325 = 0,2658$

5 Günlük Girdi Sapması: $(492 \times 0,7342 - 492) = -130,77$ TL

2.Adım: Pozisyon 5'in 5 günlük çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 6 numaralı saksının satış fiyatı 5 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 2,22 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

$$\text{Maaş Geliri: } (4.325 \times 2,22 \text{ TL}) / 492 = 19,51$$

$$5 \text{ Günlük Çıktının Sapması: } 19,51 \times (492 \times 0,7342 - 492) = -2.551,39 \text{ TL}$$

3.Adım: Pozisyon 5’de çalışanın iş başında eğitim sürecinde verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$$Cp = D1 - D0 = -130,77 - (-2.551,39) = 2.420,62 \text{ TL}$$

Pozisyon 5’de çalışan personelin iş başında eğitim sürecinde gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti (5 Günlük) 2.420,62 TL’dir.

Pozisyon 6’de Gerçekleştirilen Eğitim Sürecinde Ortaya Çıkan Verimsizliğin Hesaplanması

Pozisyon 6’da çalışan personelin 5 günlük brüt ücreti 492 TL’dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini günlük 665 adet ve İş başında gerçekleştirilen 5 günlük eğitim süresi boyunca ise 3.325 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 6’nın 5 günlük girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: } 3.325 - 2.600 = 725 \text{ adet}$$

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: } 725 / 3.325 = 0,2180$$

$$5 \text{ Günlük Girdi Sapması: } (492 \times 0,782 - 492) = -107,25 \text{ TL}$$

2.Adım: Pozisyon 6’nın 5 günlük çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 7 numaralı saksının satış fiyatı 7,50 TL’dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 2,72 TL’dir.

$$\text{Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş}$$

$$\text{Maaş Geliri: } (3.325 \times 2,72 \text{ TL}) / 492 = 18,38$$

$$5 \text{ Günlük Çıktının Sapması: } 18,38 \times (492 \times 0,782 - 492) = -1.971,36 \text{ TL}$$

3.Adım: Pozisyon 6’da çalışanın iş başında eğitim sürecinde verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$$Cp = D1 - D0 = -107,25 - (-1.971,36) = 1.864,11 \text{ TL}$$

Pozisyon 6’da çalışan personelin iş başında eğitim sürecinde gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti (5 Günlük) 1.864,11 TL’dir.

$$\text{Toplam İşbaşında Eğitim Sürecinde Verimlilik Kaybı Maliyeti} = 7.900,97$$

Tablo 4.

İş Başında Eğitim Maliyeti

İş Başında Eğitim Maliyeti				
Pozisyonlar	Ustabaşı Zaman Maliyeti	İş Başında Eğitim Maaş Maliyeti	İş Başı Eğitim Sürecinde Ortaya Çıkan Verimsizlik Maliyeti	Toplam
Pozisyon 1	246	80,54	792,51	1.119,05
Pozisyon 2	246	57,21	778,76	1.081,97
Pozisyon 3	246	104,45	806,36	1.156,81
Pozisyon 4	246	123,00	1.238,61	1.607,61
Pozisyon 5	246	130,77	2.420,62	2.797,39
Pozisyon 6	246	107,25	1.864,11	2.217,36
Toplam	1.476	603,22	7.900,97	9.980,19

Toplam İşbaşında Eğitim Maliyeti = 7.900,97 + 603,22 + 1.476 = 9.980,19 TL

5.7. Ayrılma Maliyetleri

ABC işletmesinde işten ayrılan işçilere hak etmeleri durumunda kıdem, ihbar ve izin tazminatı ödenmektedir. Bu maliyetler direkt ayrılma maliyetleri olarak nitelendirilmektedir.

5.7.1. Tazminatlar

Tablo 5'de görüleceği gibi kıdem tazminatının hesaplanmasında en önemli unsurlar işçinin işletmede çalıştığı gün süresi ve işten ayrılmadan önce aldığı son ayda brüt ücrettir. Bu unsurlar vasıtasıyla hesaplanan brüt kıdem tazminatından (% 7,59) oranında damga vergisi düşülerek işçiye net kıdem tazminatı ödenmektedir. ABC

işletmesi mevcut 6 pozisyondaki çalışanların yenilenmesinden dolayı toplam 39.108,01 TL kıdem tazminatı ödemek durumunda kalmıştır.

Tablo 5.

ABC İşletmesindeki Çalışanların Ayrılması Sebebiyle Ödenen Kıdem Tazminatları

KIDEM TAZMİNATLARI					
	Aylık Brüt Ücret (Son Ay)	Çalışılan Gün Süresi	Net Ödenecek Kıdem Tazminatı	Damga Vergisi	Brüt Kıdem Tazminatı
Pozisyon 1	2.558,40	1 Yıl 7 Ay 13 Gün	4.111,74	31,45	4.143,19
Pozisyon 2	2.558,40	3 Yıl 3 Ay 21 Gün	8.399,80	64,24	8.464,04
Pozisyon 3	2.558,40	2 Yıl 6 Ay 8 Gün	6.403,88	48,98	6.452,86
Pozisyon 4	2.558,40	1 Yıl 8 Ay 12 Gün	4.316,27	33,01	4.349,28
Pozisyon 5	2.558,40	4 Yıl 3 Ay 2 Gün	10.804,78	82,64	10.887,42
Pozisyon 6	2.558,40	1 Yıl 10 Ay 17 Gün	4.774,70	36,52	4.811,22
TOPLAM =					39.108,01

Tablo 6'da görüldüğü gibi ihbar tazminatında % 15 oranında gelir vergisi ve % 7,59 oranında damga vergisi kesilmektedir. Bölüm 3'te açıklaması gerçekleştirilen çalışılan süreye göre belirlenen ihbar süresi ve günlük brüt ücret ihbar tazminatını hesaplamada en önemli unsurlardır. ABC işletmesi mevcut 6 pozisyondaki çalışanların yenilenmesinden dolayı toplam 23.878,40 TL ihbar tazminatı ödemek durumunda kalmıştır.

Tablo 6.

ABC İşletmesindeki Çalışanların Ayrılması Sebebiyle Ödenen İhbar Tazminatı

İHBAR TAZMİNATLARI							
	Günlük Brüt Ücret	Çalışılan Gün Süresi	Hak Edilen İhbar Tazminatı Süresi	Net Ödenen İhbar Tazminatı	Gelir Vergisi (% 15)	Damga Vergisi (% 7,59)	Brüt İhbar Tazminatı
Pozisyon 1	85,28	1 Yıl 7 Ay 13 Gün	6 Hafta (42 Gün)	3.017,31	537,26	27,19	3.581,76
Pozisyon 2	85,28	3 Yıl 3 Ay 21 Gün	8 Hafta (56 Gün)	4.023,08	716,35	36,25	4.775,68
Pozisyon 3	85,28	2 Yıl 6 Ay 8 Gün	6 Hafta (42 Gün)	3.017,31	537,26	27,19	3.581,76
Pozisyon 4	85,28	1 Yıl 8 Ay 12 Gün	6 Hafta (42 Gün)	3.017,31	537,26	27,19	3.581,76
Pozisyon 5	85,28	4 Yıl 3 Ay 2 Gün	8 Hafta (56 Gün)	4.023,08	716,35	36,25	4.775,68
Pozisyon 6	85,28	1 Yıl 10 Ay 17 Gün	6 Hafta (42 Gün)	3.017,31	537,26	27,19	3.581,76
TOPLAM =							23.878,40

4857 Sayılı İş Kanununun 53. Maddesinde, “iş yerinde işe başladığı günden itibaren, deneme süresi de içinde olmak üzere, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık izin verilir. Yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemez” denilmektedir. Ayrıca 4857 Sayılı İş Kanununun 53. Maddesinde, “işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi, hizmet süresi;

- Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dâhil) olanlara 14 günden,
- Beş yıldan fazla on beş yıldan az olanlara 20 günden,
- On beş yıl (Dâhil) ve daha fazla olanlara 26 günden,

Az olamaz” denilmektedir. Bu kanun maddesi çerçevesinde ABC işletmesi çalışanlarına;

- Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dâhil) olanlara 14 gün,
- Beş yıldan fazla on beş yıldan az olanlara 20 gün,
- On beş yıl (Dâhil) ve daha fazla olanlara 26 gün, izin vermektedir.

4857 Sayılı İş Kanununun 59. Maddesinde, “*iş sözleşmesinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücreti, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödenir*” şeklinde belirtilmiştir.

Dolayısıyla ABC işletmesi pozisyonların yenilenmesi nedeniyle işten çıkarılan işçilere kalan izin süresi hesaplanarak izin ücretleri ödenmektedir. Tablo 7’de de görüldüğü gibi ABC işletmesi mevcut 6 pozisyondaki çalışanların yenilenmesinden dolayı toplam 6.992.96 TL izin ücreti ödemek durumunda kalmıştır.

Tablo 7.

ABC İşletmesindeki Çalışanların Ayrılması Sebebiyle Ödenen İzin Ücreti

İZİN ÜCRETİ HESABI									
	Günlük Brüt Ücret	Hak Edilen İzin Süresi	Kalan İzin Süresi	SGK Pirimi (%14)	İşsizlik Pirimi (%1)	Gelir Vergisi (%15)	Damga Vergisi (%7,59)	Net Ödenen İzin Ücreti	Toplam Brüt İzin Ücreti
Pozisyon 1	85,28	14 İş Günü	9 İş Günü	107,45	7,68	99,01	5,83	547,56	767,52
Pozisyon 2	85,28	42 İş Günü	22 İş Günü	262,66	18,76	242,02	14,24	1.338,47	1.876,16
Pozisyon 3	85,28	28 İş Günü	16 İş Günü	191,03	13,64	176,02	10,36	973,43	1.364,48
Pozisyon 4	85,28	14 İş Günü	5 İş Günü	59,70	4,26	55,01	3,24	304,2	426,40
Pozisyon 5	85,28	56 İş Günü	26 İş Günü	310,42	22,17	286,03	16,83	1.581,83	2.217,28
Pozisyon 6	85,28	14 İş Günü	4 İş Günü	47,76	3,41	44,00	2,59	243,36	341,12
TOPLAM =									6.992,96

Tablo 8.

ABC İşletmesindeki Çalışanların Pozisyondan Ayrılmadan 1 Yıl Önce Gerçekleşen Aylık Üretim Miktarları

Çalışanların Pozisyondan Ayrılmadan 1 Yıl Önce Gerçekleşen Aylık Üretim Miktarları													
Pozisyonlar	12.Ay	11.Ay	10.Ay	9.Ay	8.Ay	7.Ay	6.Ay	5.Ay	4.Ay	3.Ay	2.Ay	1.Ay	Toplam
Pozisyon 1	60.200	60.100	60.150	60.100	60.075	60.000	60.050	59.700	58.500	57.300	54.300	51.270	701.745
Pozisyon 2	60.250	60.150	60.050	60.000	59.825	59.750	59.675	59.650	58.850	57.650	55.250	52.150	703.250
Pozisyon 3	29.250	29.100	29.150	29.050	29.100	28.950	28.700	28.100	26.350	25.900	25.450	25.150	334.250
Pozisyon 4	25.750	25.400	25.350	25.150	24.900	24.750	24.600	24.550	23.950	23.450	23.150	22.300	293.300
Pozisyon 5	22.400	22.250	22.050	21.850	21.600	21.200	20.900	20.700	20.300	19.850	19.550	19.200	251.850
Pozisyon 6	17.250	17.100	17.000	16.900	16.750	16.750	16.550	16.400	16.050	15.900	15.650	15.550	197.850

5.7.2. Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyeti

Yenilenen tüm pozisyonlarda çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik maliyeti adım adım hesaplanacaktır. Öncelikle pozisyonun girdi sapması hesaplanacak daha sonra ise çıktı sapması hesaplanacaktır. Bu hesaplamalar sonucunda ise ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyetine ulaşılabacaktır. Ek olarak çalışanların performansı yıllık olarak değerlendirildiğinden dolayı, verimlilik kaybı hesaplanırken son 1 yıllık veriler kullanılmıştır. Dolayısıyla hem ayrılma yılının verileri hem de ayrılma yılından önceki yılın verileri kullanılmıştır. Yenilenen tüm pozisyonlarda işten ayrılan çalışanın verimlilik kaybı maliyeti hesaplanırken, yıllar arasında brüt ücretleri değişkenlik gösterdiği için 2019 yılında 8 ay, 2018 yılında ise 4 ay olmak üzere ayrı ayrı hesaplanacaktır.

5.7.2.1. Pozisyon 1'in Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması

Pozisyon 1'de çalışan personelin 2018 yılında aylık brüt maaşı 2.029,50 TL, 2019 yılında ise aylık brüt maaşı 2.558,40 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini aylık 60.320 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 1'in 8 aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $482.560 - 461.195 = 21.365$ adet

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $21.365 / 482.560 = 0,0442$

8 Aylık Girdi Sapması: $(2.558,40 \times 0,9558 - 2.558,40) \times 8 = -904,65$ TL

2.Adım: Pozisyon 1'in 8 aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 0 numaralı saksının satış fiyatı 0,75 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 0,46 kuruştur.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(60.320 \times 0,46 \text{ TL}) / 2.558,40 = 10,84$

8 Aylık Çıktı Sapması: $10,84 \times (2.558,40 \times 0,9558 - 2.558,40) \times 8 = -9.806,40$

TL

3.Adım: Pozisyon 1'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$Cp = D1 - D0 = -904,65 - (-9.806,40) = 8.901,75$ TL

Pozisyon 1'de çalışan personelin 2019'da gerçekleşen ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (8 Aylık) 8.901,75TL'dir.

2018 yılında 4 aylık gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti ise şu şekildedir;

1.Adım: Pozisyon 1'in 4 aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $241.280 - 240.550 = 730$ adet

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $730 / 241.280 = 0,0030$

4 Aylık Girdi Sapması: $(2.029,50 \times 0,997 - 2.029,50) \times 4 = - 24,35\text{TL}$

2.Adım: Pozisyon 1'in 4 aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 0 numaralı saksının satış fiyatı 0,75 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 0,46 kuruştur.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(60.320 \times 0,46 \text{ TL}) / 2.029,50 = 13,67$

4 Aylık Çıktı Sapması: $13,67 \times (2.029,50 \times 0,997 - 2.029,50) \times 4 = - 332,91 \text{ TL}$

3.Adım: Pozisyon 1'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$C_p = D_1 - D_0 = -24,35 - (-332,91) = 308,56 \text{ TL}$

Pozisyon 1'de çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (4 Aylık) 308,56 TL'dir.

Pozisyon 1'de gerçekleşen toplam ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti: $308,56 + 8.901,75 = 9.210,31 \text{ TL}$

5.7.2.2. Pozisyon 2'nin Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması

Pozisyon 2'de çalışan personelin 2018 yılında aylık brüt maaşı 2.029,50 TL, 2019 yılında ise aylık brüt maaşı 2.558,40 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini aylık 60.320 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 2'in 8 aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $482.560 - 462.800 = 19.760$ adet

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $19.760 / 482.560 = 0,0409$

8 Aylık Girdi Sapması: $(2.558,40 \times 0,9591 - 2.558,40) \times 8 = -837,10 \text{ TL}$

2.Adım: Pozisyon 2'in 8 aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 1 numaralı saksının satış fiyatı 1 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 0,62 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(60.320 \times 0,62 \text{ TL}) / 2.558,40 = 14,61$

8 Aylık Çıktı Sapması: $14.61 \times (2.558,40 \times 0,9591 - 2.558,40) \times 8 = -12.230,15$
TL

3.Adım: Pozisyon 2'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$$Cp = D1 - D0 = -837,10 - (-12.230,15) = 11.393,05 \text{ TL}$$

Pozisyon 2'de çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (8 Aylık) 11.393,05TL'dir.

2018 yılında 4 aylık gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti ise şu şekildedir;

1.Adım: Pozisyon 2'in 4 Aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: } 241.280 - 240.450 = 830 \text{ adet}$$

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: } 830 / 241.280 = 0,0034$$

$$4 \text{ Aylık Girdi Sapması: } (2.029,50 \times 0,9966 - 2.029,50) \times 4 = -27,60 \text{ TL}$$

2.Adım: Pozisyon 2'in 4 Aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 1 numaralı saksının satış fiyatı 1 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 0,62 TL'dir.

$$\text{Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş}$$

$$\text{Maaş Geliri: } (60.320 \times 0,62 \text{ TL}) / 2.029,50 = 18,42$$

$$4 \text{ Aylık Çıktı Sapması: } 18,42 \times (2.029 \times 0,9966 - 2.029,50) \times 4 = -508,41 \text{ TL}$$

3.Adım: Pozisyon 2'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$$Cp = D1 - D0 = -27,60 - (-508,41) = 480,81 \text{ TL}$$

Pozisyon 2'de çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (4 Aylık) 480,81TL'dir.

Pozisyon2'de gerçekleşen toplam ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti:
 $480,81 + 11.393,05 = 11.873,86 \text{ TL}$

5.7.2.3. Pozisyon 3'ün Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması

Pozisyon 3'de çalışan personelin 2018 yılında aylık brüt maaşı 2.029,50 TL, 2019 yılında ise aylık brüt maaşı 2.558,40 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini aylık 29.400adet, yıllık olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 3'ün 8 Aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: } 235.200 - 217.700 = 17.500 \text{ adet}$$

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $17.500 / 235.200 = 0,0744$

8 Aylık Girdi Sapması: $(2.558,40 \times 0,9256 - 2.558,40) \times 8 = -1.522,75\text{TL}$

2.Adım: Pozisyon 3'ün 8 Aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 3 numaralı saksının satış fiyatı 1,5 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 0,76 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(29.400 \times 0,76 \text{ TL}) / 2.558,40 = 8,73$

8 Aylık Çıktının Sapması: $8,73 \times (2.558,40 \times 0,9256 - 2.558,40) \times 8 = -13.293,69 \text{ TL}$

3.Adım: Pozisyon 3'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$Cp = D1 - D0 = -1.522,75 - (-13.293,69) = 11.770,94\text{TL}$

Pozisyon 3'de çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (8 Aylık) 11.770,94TL'dir.

2018 yılında 4 aylık gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti ise şu şekildedir;

1.Adım: Pozisyon 3'ün 4 Aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $117.600 - 116.550 = 1.050 \text{ adet}$

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $1.050 / 117.600 = 0,0089$

4 Aylık Girdi Sapması: $(2.029,50 \times 0,9911 - 2.029,50) \times 4 = -72,25 \text{ TL}$

2.Adım: Pozisyon 3'ün 4 Aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 3 numaralı saksının satış fiyatı 1,5 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 0,76 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(29.400 \times 0,76 \text{ TL}) / 2.029,50 = 11$

4 Aylık Çıktının Sapması: $11 \times (2.029,50 \times 0,9911 - 2.029,50) \times 4 = -794,75 \text{ TL}$

3.Adım: Pozisyon 3'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$Cp = D1 - D0 = -72,25 - (-794,75) = 722,50\text{TL}$

Pozisyon 3'de çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (4 Aylık) 722,50 TL'dir.

Pozisyon 3'de gerçekleşen toplam ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti:
 $722,50 + 11.770,94 = 12.493,44 \text{ TL}$

5.7.2.4. Pozisyon 4'ün Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması

Pozisyon 4'de çalışan personelin 2018 yılında aylık brüt maaşı 2.029,50 TL, 2019 yılında ise aylık brüt maaşı 2.558,40 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini aylık 26.000 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 4'ün 8 Aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $208.000 - 191.650 = 16.350$ adet

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $16.350 / 208.000 = 0,0786$

8 Aylık Girdi Sapması: $(2.558,40 \times 0,9214 - 2.558,40) \times 8 = -1.608,72$ TL

2.Adım: Pozisyon 4'ün 8 aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 4 numaralı saksının satış fiyatı 2,25 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 1,09 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(26.000 \times 1,09 \text{ TL}) / 2.558,40 = 11,07$

8 Aylık Çıktı Sapması : $11,07 \times (2.558,40 \times 0,9214 - 2.558,40) \times 8 = -17.808,55$

TL

3.Adım: Pozisyon 4'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$Cp = D1 - D0 = -1.608,72 - (-17.808,55) = 16.199,83$ TL

Pozisyon 4'de çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (8 Aylık) 16.199,83 TL'dir.

2018 yılında 4 aylık gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti ise şu şekildedir;

1.Adım: Pozisyon 4'ün 4 Aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $104.000 - 101.650 = 2.350$ adet

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $2.350 / 104.000 = 0,0225$

4 Aylık Girdi Sapması: $(2.029,50 \times 0,9775 - 2.029,50) \times 4 = -182,65$ TL

2.Adım: Pozisyon 4'ün 4 aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 4 numaralı saksının satış fiyatı 2,25 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 1,09 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(26.000 \times 1,09 \text{ TL}) / 2.029,50 = 13,96$

4 Aylık Çıktı Sapması : $13,96 \times (2.029,50 \times 0,9775 - 2.029,50) \times 4 = -2.549,86$

TL

3.Adım: Pozisyon 4'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$$C_p = D_1 - D_0 = -182,65 - (-2.549,86) = 2.367,21 \text{ TL}$$

Pozisyon 4'de çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (4 Aylık) 2.367,21 TL'dir.

Pozisyon 4'de gerçekleşen toplam ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti:
2.367,21 + 16.199,83 = 18.567,04 TL

5.7.2.5. Pozisyon 5'in Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması

Pozisyon 5'de çalışan personelin 2018 yılında aylık brüt maaşı 2.029,50 TL, 2019 yılında ise aylık brüt maaşı 2.558,40 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini aylık 22.500 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 5'in 8 aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: } 180.000 - 163.300 = 16.700 \text{ adet}$$

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: } 16.700 / 180.000 = 0,0927$$

$$\text{8 Aylık Girdi Sapması: } (2.558,40 \times 0,9073 - 2.558,40) \times 8 = -1.897,30 \text{ TL}$$

2.Adım: Pozisyon 5'in 8 aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 6 numaralı saksının satış fiyatı 5 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 2,22 TL'dir.

$$\text{Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş}$$

$$\text{Maaş Geliri: } (22.500 \times 2,22 \text{ TL}) / 2.558,40 = 19,52$$

$$\text{8 Aylık Çıktının Sapması: } 19,52 \times (2.558,40 \times 0,9073 - 2.558,40) \times 8 = -37.035,48 \text{ TL}$$

3.Adım: Pozisyon 5'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$$C_p = D_1 - D_0 = -1.897,30 - (-37.035,48) = 35.138,18 \text{ TL}$$

Pozisyon 5'de çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (8 Aylık) 35.138,18 TL'dir.

2018 yılında 4 aylık gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti ise şu şekildedir;

1.Adım: Pozisyon 5'in 4 aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: } 90.000 - 88.550 = 1.450 \text{ adet}$$

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: } 1.450 / 90.000 = 0,0161$$

4 Aylık Girdi Sapması: $(2.029,50 \times 0,9839 - 2.029,50) \times 4 = -130,69$ TL

2.Adım: Pozisyon 5'in 4 aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 6 numaralı saksının satış fiyatı 5 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 2,22 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(22.500 \times 2,22 \text{ TL}) / 2.029,50 = 24,61$

4 Aylık Çıktının Sapması: $24,61 \times (2.029,50 \times 0,9839 - 2.029,50) \times 4 = -3.216,52$ TL

3.Adım: Pozisyon 5'den çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$C_p = D_1 - D_0 = -130,69 - (-3.216,52) = 3.085,83$ TL

Pozisyon 5'de çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (4 Aylık) 3.085,83 TL'dir.

Pozisyon 5'de gerçekleşen toplam ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti: $3.085,83 + 35.138,18 = 38.224,01$ TL

5.7.2.6. Pozisyon 6'nın Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyetinin Hesaplanması

Pozisyon 6'da çalışan personelin 2018 yılında aylık brüt maaşı 2.029,50 TL, 2019 yılında ise aylık brüt maaşı 2.558,40 TL'dir. ABC işletmesi bu pozisyonda çalışanların standart girdisini aylık 17.300 adet olarak belirlemiştir.

1.Adım: Pozisyon 6'nın 8 aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: $138.400 - 129.600 = 8.800$ adet

Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: $8.800 / 138.400 = 0,0635$

8 Aylık Girdi Sapması: $(2.558,40 \times 0,9365 - 2.558,40) \times 8 = -1.299,66$ TL

2.Adım: Pozisyon 6'nın 8 aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 7 numaralı saksının satış fiyatı 7,50 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 2,72 TL'dir.

Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş

Maaş Geliri: $(17.300 \times 2,72 \text{ TL}) / 2.558,40 = 18,39$

8 Aylık Çıktının Sapması: $18,39 \times (2.558,40 \times 0,9365 - 2.558,40) \times 8 = -23.900,87$ TL

3.Adım: Pozisyon 6'dan çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$$Cp = D1 - D0 = -1.299,66 - (-23.900,87) = 22.601,21 \text{ TL}$$

Pozisyon 6'da çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (8 Aylık) 22.601,21 TL'dir.

2018 yılında 4 aylık gerçekleşen verimlilik kaybı maliyeti ise şu şekildedir;

1.Adım: Pozisyon 6'nın 4 aylık girdi sapmasının (D1) hesaplanması;

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma: } 69.200 - 68.250 = 950 \text{ adet}$$

$$\text{Standart Girdide Gerçekleşen Azalma Oranı: } 950 / 69.200 = 0,0137$$

$$\text{4 Aylık Girdi Sapması: } (2.029,50 \times 0,9863 - 2.029,50) \times 4 = -111,21 \text{ TL}$$

2.Adım: Pozisyon 6'nın 4 aylık çıktı sapmasının (D0) hesaplanması;

Üretimi gerçekleştirilen 7 numaralı saksının satış fiyatı 7,50 TL'dir. Bu ürünün planlanan katma değeri birim başına 2,72 TL'dir.

$$\text{Maaş Geliri: Planlanan Katma Değer Geliri / Planlanan Toplam Maaş}$$

$$\text{Maaş Geliri: } (17.300 \times 2,72 \text{ TL}) / 2.029,50 = 23,18$$

$$\text{4 Aylık Çıktının Sapması: } 23,18 \times (2.029,50 \times 0,9863 - 2.029,50) \times 4 = -2.578$$

TL

3.Adım: Pozisyon 6'dan çalışanın ayrılmadan önceki verimlilik kaybı maliyetinin (Cp) hesaplanması;

$$Cp = D1 - D0 = -111,21 - (-2.578) = 2.466,79 \text{ TL}$$

Pozisyon 6'da çalışan personelin ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti (4 Aylık) 2.466,79 TL'dir.

Pozisyon 5'de gerçekleşen toplam ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti:
2.466,79 + 22.601,21 = 25.068 TL

5.7.3. Boş Pozisyon Maliyeti

Pozisyonun boş kalması, girdi ve çıktıları sifıra eşit duruma getirdiğinden dolayı verimlilik kaybı maliyetinin bir uç durumu olarak nitelendirilebilmektedir. Dolayısıyla ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyetinin hesaplanmasıyla aynı yöntem kullanılmaktadır.

Pozisyon 1'de çalışan personel çalıştığı iş yerinden ayrılmasından sonra pozisyon 6 iş günü boş kalmıştır. Boş pozisyon maliyeti aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

$$\text{Girdi Sapması} = (0 - 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 590,40 \text{ TL}$$

$$\text{Çıktı Sapması} = (0 - 10,84 \times 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 6.399,93 \text{ TL}$$

$$\text{Boş Pozisyon Maliyeti} = -590,40 - (-6.399,93) = 5.809,53 \text{ TL}$$

Pozisyon 2’de çalışan personel çalıştığı iş yerinden ayrılmasından sonra pozisyon 6 iş günü boş kalmıştır. Boş pozisyon maliyeti aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

$$\text{Girdi Sapması} = (0 - 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 590,40 \text{ TL}$$

$$\text{Çıktı Sapması} = (0 - 14,61 \times 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 8.625,74 \text{ TL}$$

$$\text{Boş Pozisyon Maliyeti} = -590,40 - (-8.625,74) = 8.035,34 \text{ TL}$$

Pozisyon 3’de çalışan personel çalıştığı iş yerinden ayrılmasından sonra pozisyon 6 iş günü boş kalmıştır. Boş pozisyon maliyeti aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

$$\text{Girdi Sapması} = (0 - 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 590,40 \text{ TL}$$

$$\text{Çıktı Sapması} = (0 - 8,73 \times 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 5.154,19 \text{ TL}$$

$$\text{Boş Pozisyon Maliyeti} = -590,4 - (-5.154,19) = 4.563,79 \text{ TL}$$

Pozisyon 4’de çalışan personel çalıştığı iş yerinden ayrılmasından sonra pozisyon 6 iş günü boş kalmıştır. Boş pozisyon maliyeti aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir

$$\text{Girdi Sapması} = (0 - 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 590,40 \text{ TL}$$

$$\text{Çıktı Sapması} = (0 - 11,07 \times 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 6.535,72 \text{ TL}$$

$$\text{Boş Pozisyon Maliyeti} = -590,40 - (-6.535,72) = 5.945,32 \text{ TL}$$

Pozisyon 5’de çalışan personel çalıştığı iş yerinden ayrılmasından sonra pozisyon 6 iş günü boş kalmıştır. Boş pozisyon maliyeti aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

$$\text{Girdi Sapması} = (0 - 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 590,40 \text{ TL}$$

$$\text{Çıktı Sapması} = (0 - 19,52 \times 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 11.524,60 \text{ TL}$$

$$\text{Boş Pozisyon Maliyeti} = -590,40 - (-11.524,60) = 10.934,20 \text{ TL}$$

Pozisyon 6’da çalışan personel çalıştığı iş yerinden ayrılmasından sonra pozisyon 6 iş günü boş kalmıştır. Boş pozisyon maliyeti aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

$$\text{Girdi Sapması} = (0 - 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 590,40 \text{ TL}$$

$$\text{Çıktı Sapması} = (0 - 18,39 \times 2.558,40) \times (6 \text{ iş günü} / 26 \text{ iş günü}) = - 10.857,45 \text{ TL}$$

$$\text{Boş Pozisyon Maliyeti} = -590,40 - (-10.857,45) = 10.267,05 \text{ TL}$$

Toplam Boş pozisyon Maliyeti = 45.555,23 TL’dir.

Tablo 9.

ABC İşletmesinde Gerçekleşen Toplam Ayrılma Maliyeti

AYRILMA MALİYETLERİ						
	Brüt Kıdem Tazminatı	Brüt İhbar Tazminatı	Brüt İzin Ücreti	Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyeti	Boş Pozisyon Maliyeti	Toplam
Pozisyon 1	4.143,19	3.581,76	767,52	9.210,31	5.809,53	23.512,31
Pozisyon 2	8.464,04	4.775,68	1.876,16	11.873,86	8.035,34	35.025,08
Pozisyon 3	6.452,86	3.581,76	1.364,48	12.493,44	4.563,79	28.456,33
Pozisyon 4	4.349,28	3.581,76	426,40	18.567,04	5.945,32	32.869,80
Pozisyon 5	10.887,42	4.775,68	2.217,28	38.224,01	10.934,20	67.038,59
Pozisyon 6	4.811,22	3.581,76	341,12	25.068	10.267,05	44.069,15
Toplam	39.108,01	23.878,40	6.992,96	115.436,66	45.555,23	230.971,26

Tablo 9’da görüleceği gibi ABC işletmesinde 6 pozisyonun yenilenmesi sonucunda 230.971,26 TL ayrılma maliyeti gerçekleşmiştir.

Tablo 10.

ABC İşletmesi Ayrılma Maliyeti Yüzdeleri

Ayrılma Maliyetleri	Miktar (TL)	Yüzde %
Brüt Kıdem Tazminatı	39.108,01	17
Brüt İhbar Tazminatı	23.878,40	10
Brüt İzin Ücreti	6.992,96	3
Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı Maliyeti	115.436,66	50
Boş Pozisyon Maliyeti	45.555,23	20
Toplam	230.971,26	100

Tablo 10’da pozisyonların yenilenmesi sonrasında ayrılma maliyeti yüzdeleri hesaplanmıştır. Ayrılma maliyetlerinin %50’sini ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti oluştururken %20’sini ise boş pozisyon maliyeti oluşturmaktadır. Ayrılma maliyetindeki en yüksek oranı bu iki maliyet kalemi oluşturmaktadır.

Tablo 11.

ABC İşletmesi Toplam Pozisyon Yenileme Maliyeti

POZİSYON YENİLEME MALİYETİ								
Pozisyonlar	Elde Etme Maliyetleri		Öğrenme Maliyetleri		Ayrılma Maliyetleri			Toplam
	Eleman Arama ve Seçme	İşe Alma ve Yerleştirme	İş Başında Eğitim	Bıçimsel Eğitim ve İşe Alıştırma	İşten Ayrılma Maliyetleri (Kıdem, İhbar, İzin)	Ayrılmadan Önce Verimlilik Kaybı	Boş Pozisyon Maliyeti	
Pozisyon 1	233,53	84,86	1.119,05	221,40	8.492,47	9.210,31	5.809,53	25.171,15
Pozisyon 2	233,53	84,86	1.081,97	221,40	15.115,88	11.873,86	8.035,34	36.646,84
Pozisyon 3	233,53	84,86	1.156,81	221,40	11.399,10	12.493,44	4.563,79	30.152,93
Pozisyon 4	233,53	84,86	1.607,61	221,40	8.357,44	18.567,04	5.945,32	35.017,20
Pozisyon 5	233,53	84,86	2.797,39	221,40	17.880,38	38.224,01	10.934,20	70.375,77
Pozisyon 6	233,53	84,86	2.217,36	221,40	8.734,10	25.068,00	10.267,05	46.826,30
Toplam	1.401,22	509,20	9.980,19	1.328,40	69.979,37	115.436,66	45.555,23	244.190,27

5.8. Bulguların Tartışılması

Tablo 11’de ABC işletmesinin toplam pozisyon yenileme maliyeti ifade edilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere ABC işletmesinin toplam yenileme maliyetinin 244.190,30 TL olduğu bulunmuştur.

Tablo 12.

Pozisyon Yenileme Maliyeti Yüzdeleri

Pozisyon Yenileme Maliyeti	Miktar (TL)	Yüzde %
Elde Etme Maliyeti	1.910,42	0,8
Öğrenme Maliyeti	11.308,59	4,6
Ayrıma Maliyeti	230.971,26	94,6
Toplam	244.190,27	100

Hesaplan pozisyon yenileme maliyetinin yüzdeleri tablo 12’de ifade edilmiştir. ABC işletmesinin pozisyon yenileme maliyetinin % 94,6’sını ayrılma maliyeti, % 4,6’sını öğrenme maliyeti ve % 0,8’ini ise elde etme maliyeti oluşturmaktadır. Ayrılma maliyeti küçümsenmeyecek orandadır.

Tablo 13.

Yenilenen Pozisyonların Maliyet Yüzdeleri

Pozisyonlar	Miktar (TL)	Yüzde %
Pozisyon 1	25.171,15	10,3
Pozisyon 2	36.646,84	15
Pozisyon 3	30.152,93	12,3
Pozisyon 4	35.017,20	14,3
Pozisyon 5	70.375,77	29
Pozisyon 6	46.826,30	19,1
Toplam	244.190,27	100

Yenilenen pozisyonların maliyet yüzdeleri tablo 13’de ifade edilmiştir. Tablo 13’de görüldüğü üzere, toplam pozisyon yenileme maliyet yüzdeleri Pozisyon 5’in %29, Pozisyon 6’nın % 19,1, Pozisyon 2’nin %15, Pozisyon 4’ün 14,3, Pozisyon 3’ün %12,3 ve son olarak Pozisyon 1’in % 10,3 oranında olduğu bulunmuştur.

Pozisyon yenileme maliyeti bulguları değerlendirilip yorumlandıktan sonra ABC işletmesi yöneticilerine sunulmuştur. Sonuçlar detaylı bir şekilde yöneticilere aktarılmış olup, pozisyon yenileme maliyetinin hesaplanmasının işletmeye olan katkıları üzerinde durulmuştur.

Bu uygulama çalışmasında, söz konusu plastik saksı fabrikasında gerçekleştirilen uygulama çalışmasıyla aşağıdaki sorular araştırılmıştır.

- İstihdam edilen personelin elde etme maliyetinin olup olmadığı?
- İstihdam edilen personelin eğitim ve işe alıştırma çalışmalarının maliyetinin olup olmadığı?
- Pozisyonun yenilenmesi sonucunda ortaya çıkan direkt ve endirekt işten ayrılma maliyetlerinin olup olmadığı?
- İşletmenin insan kaynakları muhasebesi modeli olan pozisyon yenileme maliyeti modeli kapsamında ortaya çıkan insan kaynaklarının toplam maliyetinin karı etkileyip etkilemediği?

Araştırma Sorusu 1: İstihdam edilen personelin elde etme maliyetinin olup olmadığı?

Bulgu: İnsan kaynakları muhasebesi modeli olan pozisyon yenileme maliyeti modeli vasıtasıyla istihdam edilen çalışanın elde etme maliyetinin olduğu ortaya çıkarılmıştır. Pozisyonu yenilenen 6 çalışanın elde etme maliyetinin 1.910,42 TL olup, toplam pozisyon yenileme maliyetinin %0,8'ini oluşturmaktadır. Öte yandan 1.910,42 TL'lik elde etme maliyetininin 1.401,22 TL'sini eleman arama ve seçme maliyeti oluştururken 509,20 TL'lik kısmını ise işe alma ve yerleştirme maliyeti oluşturmuştur.

Araştırma Sorusu 2: İstihdam edilen personelin eğitim ve işe alıştırma çalışmalarının maliyetinin olup olmadığı?

Bulgu: Gerçekleştirilen uygulama aracılığıyla istihdam edilen çalışanların eğitimi ve işe alıştırma çalışmalarının maliyetinin 11.308,59 TL olduğu tespit edilmiştir. Ortaya çıkan bu eğitim ve işe alıştırma maliyeti, toplam pozisyon yenileme maliyetinin %4,6'sını oluşturmaktadır. ABC işletmesinde, istihdam edilen 6 personelin iş başında eğitimi için 9.980,19 TL maliyet ortaya çıkarken biçimsel eğitim ve işe alıştırma uygulamaları için ise 1.328,40 TL maliyet ortaya çıkmıştır.

Araştırma Sorusu 3: Pozisyonun yenilenmesi sonucunda ortaya çıkan direkt ve endirekt işten ayrılma maliyetlerinin olup olmadığı?

Bulgu: ABC işletmesinde gerçekleştirilen uygulama neticesinde direkt ve endirekt ayrılma maliyetlerinin olduğu ve bu maliyetlerin yadsınamaz bir oranda olduğu ortaya çıkmıştır. ABC işletmesinin 6 pozisyonunu yenilemesiyle birlikte toplam ayrılma maliyetinin 230.971,26 TL olduğu saptanmıştır. Bu maliyet, ABC işletmesinin toplam pozisyon yenileme maliyetinin %94,6'sını oluşturmaktadır. ABC işletmesinde gerçekleşen direkt ayrılma maliyeti tazminatlardan oluşmakta olup 69.979,37 TL'dir. Endirekt ayrılma maliyetini ise ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyetleri ve boş pozisyon maliyetlerinden oluşmakta olup, 160.991,89 TL'dir.

Araştırma Sorusu 4: İşletmenin insan kaynakları muhasebesi modeli olan pozisyon yenileme maliyeti modeli kapsamında ortaya çıkan insan kaynaklarının toplam maliyetinin karı etkileyip etkilemediği?

Bulgu: İnsan kaynakları muhasebesi modellerinden biri olan pozisyon yenileme maliyeti modeli ABC işletmesinde uygulanmış ve ortaya çıkan sonuçlar neticesinde ABC işletmesinin toplam pozisyon yenileme maliyetinin 244.190,27 TL olduğu hesaplanmıştır. Bu maliyet 2019 yılında ABC işletmesinde var olan 6 pozisyonun yenilenmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Tablo 12'de görüldüğü gibi bu pozisyon yenileme maliyetinin 1.910,42 TL'lik kısmını elde etme maliyeti, 11.308,59 TL'lik kısmını öğrenme maliyeti ve 230.971,26 TL'lik kısmını ise ayrılma maliyeti oluşturmaktadır. Öte yandan elde edilen veriler neticesinde pozisyon yenileme maliyeti modeli kapsamında ortaya çıkan insan kaynaklarının toplam maliyetinin işletme karlılığını olumsuz yönde etkilediği sonucuna varılmıştır.

Yapılan görüşmeler sonucunda, ABC işletmesinde şimdiye kadar çalışanların yenilenmesi sonucu ortaya çıkan maliyetlerin tam ve ayrıntılı bir şekilde tespit edilmediğini ve tespit çalışmasının dahi yapılmadığı görülmektedir. Yapılan uygulamayla, insan kaynağının yenilenmesi durumunda ortaya çıkan maliyetler hakkında yeterli bilgiye sahip olmayan ABC işletmesine, bu maliyetlerin ortaya çıkışı ve işletmeye etkisi hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca bu maliyetlerin tespiti ve analizi için vasıflı bir elemanın istihdam edilmesi yönünde tavsiyelerde bulunulmuştur.

BÖLÜM VI.

SONUÇ

6.1. Özet

Bilgi toplumuna geçişle birlikte, bilgi en önemli rekabet üstünlüğü sağlama aracı olmuştur. Dolayısıyla üretim sürecinde, bilgiyi işletmeye fayda sağlayabilecek şekilde kullanabilen işletmelerin daha başarılı olması mümkün olmaktadır. Öte yandan, diğer üretim faktörleriyle birlikte, insanın bilgi birikiminin ve becerilerinin ürün ve hizmete önemli derecede değer kattığı düşünülmektedir. Bu nedendir ki, işletmenin insan kaynağından beklediği fayda ve katma değeri elde edebilmesi için, bahse konu insan kaynağının edinimiyle başlayan ve işten ayrılmasına kadar geçen süreyi iyi bir şekilde yönetmesi gerekmektedir. Bu gelişmeler insan kaynakları yönetimine ve gelişen bilgi teknolojisine odağın artmasını sağlamıştır. Dolayısıyla “ölçemediğin şeyi yönetemezsin” sözünün benimsenmesi kaçınılmaz olmuştur. Öte yandan insan kaynağı yönetiminin karar verme sürecinde sadece sezgisel kıstaslara bağlı olarak değil aynı zamanda sayısal verilere dayalı olarak karar vermesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

İnsan kaynağının ölçüm problemi, 1960’lı yıllarda insan kaynakları muhasebesi anlayışını gündeme getirmiştir. İnsan kaynakları muhasebesi anlayışı işletmelerde insan kaynaklarına yönelik faaliyetlerin ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlanması için çalışmalar gerçekleştirmiştir. Ayrıca insan kaynağının hem maliyetini hem de değerini belirlemeye yönelik çalışmalarda bulunulmuştur. İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynakları yönetiminin alacağı kararlarda kullanılan bilgileri sayısal verilere dönüştürme görevini üstlenmiştir. Bu görevini halen sürdürmekte olan insan kaynakları muhasebesi, insan kaynağının edinilmesi, geliştirilmesi ve işten çıkarılması gibi kararlarda ihtiyaç duyulan sayısal veriyi sağlayarak insan kaynakları yönetim sürecine önemli ölçüde katkıda bulunmuştur.

Geleneksel muhasebe sisteminin ölçüm zorluğu sebebiyle ihmal ettiği insan kaynakları faaliyet verileri, insan kaynakları muhasebesinin kullandığı yaklaşım sayesinde belirlenebilmektedir. İnsan kaynakları muhasebesinde maliyet ve değer tabanlı yaklaşımlar olmak üzere iki farklı yaklaşım kullanılmaktadır. Uygulama bölümünde maliyet tabanlı yaklaşım olan pozisyon yenileme maliyeti bir üretim işletmesinde uygulanmıştır. Bu uygulamayla birlikte üretim işletmesinin insan kaynağının faaliyetleri sayısal olarak ifade edilmiştir. Bu bağlamda işletmelerin insan

kaynakları muhasebesi modellerini benimsemeleri kaçınılmaz olmaktadır. Zira insan kaynağının faaliyetlerine ait doğru maliyet bilgileri bu şekilde elde edilebilmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesi modellerinden biri olan pozisyon yenileme maliyeti bir pozisyonda çalışan elemanın elde edilmesi, eğitilmesi ve elemanın o pozisyondan ayrılması sonucu ortaya çıkan maliyetlerle ilgilenmektedir. Dolayısıyla Pozisyon yenileme maliyeti modeli, mevcut bir pozisyonun yenilenmesi durumunda işletmeye çalışanın devir maliyeti hakkında tahminde bulunmaya olanak sağlamaktadır.

Bu model ilk aşama olarak, işletmede herhangi bir pozisyonun doldurulması için yapılan fedakârlıkların parasal tutarı olan *elde etme maliyetlerini* hesaplamaktadır. Bu maliyetlerin tamamını eleman arama maliyeti, seçme maliyeti, işe alma maliyeti, yerleştirme maliyeti ve son olarak yükseltme ve ödüllendirme maliyeti oluşturmaktadır. İkinci aşama olarak seçilen kişinin eğitimi ve istihdam edildiği pozisyonun sahip olduğu bilgi ve beceri seviyesine ulaştırılması için yapılan fedakârlıklardan oluşan *öğrenme maliyetini* hesaplamaktadır. Bu öğrenme maliyetleri, biçimsel eğitim ve işe alıştırma maliyeti, iş başında eğitim maliyeti ve eğitimcinin zaman maliyetinden oluşmaktadır. Üçüncü aşamada ise işletmede herhangi bir çalışanın işten ayrılması durumunda ortaya çıkacak maliyetleri ifade eden *ayrılma maliyetini* hesaplamaktadır. Ayrılma maliyetleri direkt ayrılma maliyetleri (tazminatlar), ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyeti ve boş pozisyon maliyetinden oluşmaktadır. Bu maliyetlerin tamamının toplamı ise *pozisyon yenileme maliyeti* bilgisini sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, insan kaynakları muhasebesi maliyet tabanlı yaklaşımlardan biri olan pozisyon yenileme maliyetinin, plastik gereçlerin üretimini gerçekleştiren bir fabrikada uygulanabilirliğini ortaya koymaktır. Pozisyon yenileme maliyeti modelinin bu plastik işletmesinde uygulanması durumunda işletmenin hesaba katmadığı ve farkında olmadığı maliyetlerin işletmenin karlılığına olan etkileri ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu çalışmanın başlangıcında, işletmedeki en önemli üretim faktörü olan insan kaynağının önemi ve bu kaynak için muhasebe ihtiyacının çıkış noktaları ele alınarak muhasebeye konu olan insan kaynakları uygulamaları incelenmiştir. Daha sonra insan kaynakları muhasebesi yaklaşımı açıklanmış; insan kaynakları muhasebesinin amaçları ve yararları ele alınarak insan kaynakları muhasebesinin tarihsel gelişimi anlatılmıştır. Ayrıca ilerleyen kısımda ise insan kaynakları muhasebesi sistemleri tanıtılarak sistem seçimi ve sistemin uygulanması hakkında bilgiler verilmiştir. Açıklananlara ek olarak insan kaynakları muhasebesi maliyet ölçüm modelleri ele alınarak bu modellerin ölçümü hakkına açıklamalarda

bulunulmuştur. Çalışmanın uygulama kısmında ise, plastik sektöründeki işletmede, plastik enjeksiyon makinesi önünde çalışan elemanların pozisyon yenileme maliyeti hesaplanmaya çalışılmıştır.

ABC işletmesi yöneticileriyle yapılan görüşmeler neticesinde, yönetimin insan kaynakları yenileme maliyeti modelini ve bu modelin maliyet bileşenlerini umursamadığı tespit edilmiştir. Bunun nedeni işletme yönetiminin konu hakkında bilgi sahibi olmamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca yönetim insan kaynaklarının kullanım maliyetlerinin önemsiz olduğuna inanmaktadır. Tüm görüşmeler sonucunda ABC işletmesi yöneticilerinin çalışanın yenilenmesinin rahatsız edici olduğu konusunda hem fikir olmasına rağmen işten ayrılan bir çalışan için hiçbir hesap yapılmamaktadır.

ABC işletmesinde 2019 yılında 6 pozisyon hiçbir maliyet analizi yapılmadan yenilenmiştir. Bu yenileme sonucunda elde etme, öğrenme ve ayrılma maliyetlerinin var olduğu sonucuna ulaşılmıştır. ABC işletmesinde gerçekleşen toplam yenileme maliyetinin incelenmesi sonucunda yüksek miktarda maliyetlerin ortaya çıktığı görülmektedir. Bu maliyet verileri, ABC işletmesinin çalışanın yenilenmesini azaltmak için politika geliştirebileceğini ve bu politikaların olumlu yönde maliyetleri etkileyeceğini göstermektedir. Ayrıca insan kaynakları yenileme maliyeti bilgisi, insan kaynakları hakkında verilen kararın doğru ve yerinde olması için yöneticilere bilgi sağlayacaktır.

ABC işletmesindeki 6 pozisyonun yenilenmesi sonucunda ortaya çıkan 244.190,27 TL pozisyon yenileme maliyetinin % 94,6'sı ayrılma maliyeti, % 4,6'sı öğrenme maliyeti ve % 0,8'ini ise elde etme maliyetidir. Ayrılma maliyetinin yüksek olmasının nedeni işçinin işten çıkarılması sonucu ortaya çıkan tazminatların, ayrılmamadan önce verimlilik kaybının ve boş pozisyon maliyetinin yüksek olmasıdır. Ayrıca pozisyonların yenilenmesi kararlarının çalışanların verimliliğini olumsuz yönde etkilediğini, dolayısıyla da çalışanların ayrılmadan önce verimlilik kaybı maliyetinin ortaya çıktığı görüşüne varılmıştır. Öte yandan ABC işletmesinde gerçekleştirilen pozisyon yenilemesi sonucu ortaya çıkan maliyetin karlılığı önemli ölçüde etkilediği görüşüne varılmıştır. ABC işletmesinde gerçekleşen pozisyon yenileme maliyeti verileri ve analiz sonuçları, işletme çalışanları ve yöneticileriyle paylaşılmıştır. Bir pozisyonda çalışan elemanın yenilemeden önce pozisyon yenileme maliyetinin tahmininin yapılması kanısına varmışlardır. Öte yandan insan kaynakları muhasebesinden, insan kaynakları yönetim sürecinde pozisyon yenileme kararlarında, istihdam etme

kararlarında, işten çıkarma kararlarında, insan kaynaklarına yatırım kararlarında yararlanılması gerektiği kanısına varmışlardır.

6.2. Çalışmanın Literatüre Katkısı

İnsan kaynakları muhasebe sistemi uluslararası literatürde önemli ölçüde yer alırken, ulusal anlamda istenilen seviyelere ulaşmamıştır. Yapılan uluslararası literatür taramasında birkaç örneğin dışında pozisyon yenileme maliyetinin uygulanmadığı görülmüştür. Öte yandan uygulama yapılan çalışmalarda pozisyon yenileme maliyetinin tahmini değerinin ortaya koyulduğu ve fiili geçmiş verilerle analizinin gerçekleştirilmediği görülmüştür. Ayrıca işletmelerin birçoğu insan kaynaklarının maliyet ve değerini göz ardı etmekte ve insan kaynağıyla ilgili faaliyetleri parasal olarak ifade edememektedir.

Gerçekleştirilen bu çalışmada, insan kaynakları muhasebesi anlatılarak maliyet tabanlı model olan pozisyon yenileme maliyeti modeli Çukurova Bölgesinde faaliyette bulunan bir plastik saksı fabrikasında uygulamaya konmuştur. Bu uygulamayla geleneksel muhasebe sisteminin göz ardı ettiği insan kaynakları pozisyon yenileme maliyetleri ortaya çıkarılmış ve bu maliyetlerin analizi gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda insan kaynağının elde etme maliyeti, öğrenme maliyeti ve ayrılma maliyetini bilmek isteyen, bu maliyetlerin işletme karlılığını ne ölçüde etkilediğini bilmek isteyen ve bu pozisyon yenileme çalışmalarının sayısal verilere dayanarak planlamasını yapmak isteyen benzer özelliklere sahip işletmelerin faydalanabilecekleri bir kaynak olabilir. Öte yandan akademisyenler ve araştırmacılar teorik olarak insan kaynakları muhasebesi sistemi, uygulama olarak pozisyon yenileme maliyeti modeli çalışmalarında bu kaynaktan faydalanabileceklerdir.

6.3. Çalışmanın Zorlukları

Çalışmanın gerçekleştirilmesi sırasında birçok zorluklarla karşılaşmıştır. Bu zorluklar gerçekleştirilen çalışmayı farklı açılardan olumsuz yönde etkilemiştir.

Uygulama yapılacak işletmenin seçimi, çalışmadaki ilk zorluklarından birisi olmuştur. Bu çalışmada yöntem olarak durum çalışması yönteminin seçilmesi ve bu çalışma yönteminin işletmeyi derinlemesine incelemesi özelliği sebebiyle zorluklarla karşı karşıya kalınmıştır. Uygulama yapılacak işletmenin maliyet ve üretim verilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla birçok işletme kendisi için mahrem olduğunu

düşündüğü maliyet ve üretim verilerini paylaşma konusunda çekimser kalmış ve bu nedenle uygulama yapılacak işletme bulmakta çeşitli zorluklarla karşı karşıya kalınmıştır.

Verileri elde etmeye yönelik sınırlılıklar da ortaya çıkmıştır. İşletmedeki bazı bölüm yöneticileri görüşme ve bilgi sağlama konusunda çekinmişlerdir. Yöneticilerin iş yoğunluğunun fazla olması, bazı yöneticilerin verileri elde etmek için gerekli zamanı ayırmaması ve bazı işletme yöneticilerinin işletme verilerini farklı gerekçelerden dolayı paylaşmak istememesi gibi durumlar araştırmanın yürütülmesini zorlaştırmaktadır.

Maliyet ve insan kaynakları alanında uzman personelin eksik olması, çeşitli verileri elde edilmesinde ekstra hesaplamalar yapma, daha fazla zaman ve gayret gerektirmiştir. Dolayısıyla, ayrıntılı incelemeler ve görüşmeler yapılması kaçınılmaz olmuştur.

6.4. Gelecekte Yapılacak Çalışmalara Öneriler

Bu çalışmada insan kaynakları pozisyon yenileme maliyeti bir plastik gereçler üreten işletmede incelenmiştir. Pozisyon yenileme maliyetinin uygulanması sonucu ortaya çıkan araştırma sonuçları analiz edilerek yorumlanmış ve işletme yönetimine sunulmuştur. Dolayısıyla, bir üretim işletmesinde maliyet tabanlı yaklaşımlardan biri olan pozisyon yenileme maliyetinin uygulanabilir olduğu görülmüştür. Gelecekte çalışma yapacak kişiler, insan kaynakları muhasebesinin maliyet tabanlı yaklaşımların diğer modelleri ve değer tabanlı yaklaşımlarla işletmelerdeki insan kaynaklarını ölçebilirler. Ayrıca bankacılık, pazarlama, eğitim, ulaşım, turizm ve sigortacılık gibi hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde de insan kaynakları muhasebesi yaklaşımı çerçevesinde ölçüm gerçekleştirebilirler. Gelecekte yapılacak çalışmaların literatüre katkı sağlaması için, insan kaynakları muhasebesi sistemi hakkında daha önce hiç uygulanmamış veya uygulanmış olsa bile farklı açıdan incelenmemiş noktaları açıklayacak konular tercih edebilir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, T. (1990). Accounting for Human Resources: Theory and an Empirical Investigation of Its Applicability to a Turkish Firm, Unpublished Master's Thesis, Middle East Technical University, The Institute of Social Science, Ankara.
- Albayrak, İ.H. (1982). Beşeri Kaynaklar Muhasebesi ve Kıdem Tazminatı Maliyeti, Eko-Bil, Yayın no:3, İstanbul.
- Altuğ, O. (2006). Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitap Evi, 14. Baskı, İstanbul.
- American Accounting Association. (1973). Report of the Committee on Human Resource Accounting, The Accounting Review, Committee Reports: Supplement to Volume XLIII of The Accounting Review, ss.169-185.
- Anadolu, F.K. (2003). Kıdem Tazminatı Koşulları ve İşçinin Kıdemini Hesaplanması, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*
- Arkan, T. (2016). Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation , *Finanse, Rynki, Finansowe, Ubezpieczenia nr. (79)*, s.173-193.
- Aydın, N. (2018). Nitel Araştırma Yöntemleri: Etnoloji, *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, Cilt:2, Sayı:2.
- Aydın, S.,Çanaköğlu, M. ve Emir Tuncay, F. (2015). İnsan Kaynakları Muhasebesi: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:29 Sayı:4.
- Aytaçlı, B. (2012). Durum Çalışmasına Ayrıntılı Bir Bakış, *Adnan Menderes Üniversitesi Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi*, 3(1). 1-9.
- Bakan, İ., Soysal, A., Yeşil, S., Pınar, A.H., Bal, C.G., Ada, S., Büyükmeşe, T., Eyitmiş, A.M., Demir, B., Taşlıyan, M., Göksu, N., Fettahlıoğlu, Ö.O., Erşahan B., Yılmaz, M., Gül, Z., Eren, A.S., Toptancı, A.R. ve Doğan, İ.F. (2014). İnsan Kaynakları Yönetimi, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Baker, M.N.G. (1976). The Feasibility and Utility of Human Resource Accounting, Management A Book of Readings, Fourth Edition, The Whitlock Press Inc., New York.
- Baş, T. ve Akturan, U. (2013). Nitel Araştırma Yöntemleri Nvivo İle Nitel Veri Analizi, Seçkin Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara.
- Bilgin, L., Geylan, R., Taşçı, D., Kağnıcıoğlu, D., Benligiray, S., ve Tonus, H. Z. (2006). İnsan Kaynakları Yönetimi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

- Bilim, Y., Yüksel, A. ve Mil, B. (2007). Nitel Araştırma: Neden Nasıl Niçin?, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara.
- Bingöl, D. (1998). İnsan Kaynakları Yönetimi, Beta Basım Yayım Dağıtım, 4.Baskı, İstanbul.
- Büyükmirza, K. (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, *Gazi Kitabevi*, 10.Baskı, Ankara.
- Can, H., Kavuncubaşı, Ş. ve Yıldırım, S. (2009). Kamu Ve Özel Kesimde İnsan Kaynakları Yönetimi, Siyasal Yayın Dağıtım, 6.Baskı, Ankara.
- Ceran, Y. (2007). Muhasebede Eskinin Yenisi Kavram: İnsan Kaynakları Muhasebesi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:18 ss.187-206.
- Civelek, M. ve Özkan, A. (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Yenilenmiş 4.Baskı, Ankara.
- Çetin, A. (2005). Entelektüel Sermaye ve Ölçülmesi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, Cilt XX, Sayı:1.
- Çıkrıkçı, M. ve Daştan, A. (2002). Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması, *Bankacılar Dergisi*, Sayı:43, ss.18-32.
- Çiftçi, S. (1998). İnsan Kaynakları Yönetim Süreci Çerçevesinde İnsan Kaynakları Muhasebesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998, İstanbul.
- Danışman, A. (2008). Türkiyede İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları, Nobel Kitapevi, Adana
- Demirbaş, M. (2008). Çalışanlara Yönelik Kaynak Kullanım (Maliyet) Unsurları İle Edilebilecek Faydanın Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 43-67.
- Deveci, B. ve Deveci, B. (2018). “Örnek Olay” Çalışmasına İlişkin Teorik Bir Değerlendirme, *Social Sciences Studies Journal*, Cilt:4, Sayı:13.
- Durgut, M. (2012). İnsan kaynaklarına yönelik faaliyetlerin Türkiye muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi ve Türkiye'deki uygulama boyutu: İMKB örneği. *KTÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi*, Trabzon.
- Erdoğan, N. ve Saban, M. (2010). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Beta Basım.
- Ertaş, 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: A Review of Theory and Research. *Journal Of Management Studies*, 11(1), 44-61.
- Flamholtz, E.G. (1973). Human Resources Accounting: Measuring Positional Replacement Costs, *Human Resource Management*, Reprinted by permission of the Graduate School of Business Administration, University of Michigan.
- Flamholtz, E.G. (1999). Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications, Kluwer Academic Publishers, Third Edition, New York.
- Gebauer, M. (2003). Information Systems on Human Capital in Service Sector Organizations, *New Library World*, vol.104, No.1184/1185, pp.33-41.
- Gebauer, M., ve Wall, F. (2002). Human resource accounting zur unterstützung der unternehmensrechnung. *Controlling*, 14(12), 685-690.
- Geray, H. (2006). Toplumsal Araştırmalarda Nicel Ve Nitel Yöntemlere Giriş, Siyasal Kitapevi, 2.Baskı, Ankara.
- Gürbüz, S. ve şahin, F. (2015). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Felsefe, Yöntem, Analiz, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- Gürsakal, N. (2001). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa.
- Güvemli, O. (1979). Muhasebecinin Sosyal Sorumluluğu ve Kaynakların Korunması, XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Yayın No:6, İstanbul.
- Haftacı, V. (2009). Maliyet Muhasebesi, Umuttepe Yayınları, 1.Basım, Kocaeli.
- Hatiboğlu, Z. (1995). Maliyet Muhasebesi, Sedok Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- Ibarra, V.C. ve Cosico, C.A. (2016). Awareness of Human Resource Accounting Practices And Costing: Evidence from the Philippines, *Global Journal of Business Research*, 10(2), pp:27-42.
- İslam, M. A., Kamruzzaman, M., ve Redwanuzzaman, M. (2013). Human resource accounting: Recognition and disclosure of accounting methods & techniques. *Global Journal of Management and Business Research*. İskanunu.com.tr
- İslamoğlu, A.H. ve Alnıaçık, Ü. (2016). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Beta Basım, 5.Baskı, İstanbul.
- Karacan, S. (2004). Muhasebeye Farklı Bir Bakış Açısı, İnsan Kaynakları Muhasebesi Genel Tanıtım, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı:66.
- Karakaya, M. (2009). Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Karataş, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1.
- Kaya, N. ve Kesen M. (2014). İnsan Kaynaklarının İnsan Sermayesine Dönüşümü: Bir Literatür Taraması, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Vol:6, No:10.
- Kaya, U. (2013). İnsan Kaynakları Muhasebesi, Beta Basım, 1.Baskı, İstanbul.
- Kaya, U., ve Durgut, M. (2010). Historical Development of Human Resource Accounting. 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History. İstanbul.
- Kaygusuz, S.Y. ve Dokur, Ş. (2009). Maliyet Muhasebesi, Dora Yayın Dağıtım, 1.Baskı, Bursa.
- Köklü, N. (1994). Örnek Olay Çalışma Metodları, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, 27 (2): 771-779.
- Küçükşavaş, N. (2006). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Kare Yayınları, İstanbul.
- Limon, R. (2015). Türkiye’de Kıdem Tazminatının Tarihi Gelişimi ve Kıdem Tazminatı Fonu, *İş ve Hayat Dergisi*.
- Lonel, V.C., Alina, C., ve Dumitru, M.I. (2010). Human resources accounting accounting for the most valuable asset of an enterprise, *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 1(2), 925-931.
- Mucuk, İ. (2008). Modern işletmecilik, Türkmen Kitabevi, 16.Basım, İstanbul.
- Müftüoğlu, M.T. (1989). İşletme İktisadı, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Özcan, M. (1992). İnsan Kaynakları Muhasebesi: Teorisi, Dünyadaki Uygulamalar Ve Türkiye’de Uygulama Denemesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Özçelik, A.O., Uyargil, C., Adal, Z., Durak Atay, İ., Acar, A.C., Dündar, G., Sadullah, Ö. ve Tüzüner, L. (2010). İnsan Kaynakları Yönetimi, Beta Basım, 5.Baskı, İstanbul.
- Özdemir, C.S. (2011). İş Kanunu Gereği Kıdem Tazminatına Hak Kazanamama Halleri, *Mali Çözüm Dergisi*.
- Özveren, M. (2008). İşletmelerde Değer Yönetimi, Beta Basım, 1.Baskı, İstanbul.
- Pamukçu F. (2017). Entelektüel Sermaye Unsuru Olarak İnsan Kaynakları ve Muhasebesi, Yayılım Yayıncılık, 1.Baskı, İstanbul.
- Patel, M. K. (2005). *Case studies on HRD practices*. Anmol Publications, Jaipur.

- Sabuncuoğlu, Z., ve Tokol, T. (2011). İşletme, Beta Basım, 8.Baskı, İstanbul.
- Savich, R. S. ve Ehrenreich, K. B. (1976). Cost/benefit analysis of human resource accounting alternatives. *Human Resource Management (pre-1986)*, 15(1), 7.
- Selimoğlu S.K. (2001). İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliğini Arttırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Sevilengül, O. (2007), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara.
- Sirisetti, S. ve Mallesu, H. (2011). Human Resource Accounting Model in Indian Industries, *The Journal of Commerce, University of the Punjab, Vol:4, No:2 PAKISTAN*.
- Subaşı M. ve Okumuş K. (2017). Bir Araştırma Yöntemi Olarak Durum Çalışması, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(2): 419-426.
- Suvacı, B., ve Subaşı, Ş. (2010). İnsan Kaynakları Yönetiminin Muhasebe Bölümünden ve Muhasebe Eğitiminden Beklentileri. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, (41).
- Şerbetçi, D. (2003). 21. YY. İşletmelerinin Gerçek Zenginlik Kaynağı: İnsan Sermayesi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 8.
- T.C. Resmi Gazete. 4857 Sayılı İş Kanunu. 10.06.2013. Sayı:25134, Ankara.
- T.C. Resmi Gazete. 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu. 20.06.2012. Sayı: 28339, Ankara.
- Tang, T. (2005). Human Resource Replacement Cost: Measures, And Usefulness, *Cost Engineering*, vol:47, No:4, pp.14-21.
- Tanış, V.N. (1997). Theoretical Background Of Some Research Methods Applicable In Cost And Management Accounting, *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Vol:12, No: 2, ss.184-196.
- Tanış, V.N. (2016). Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Karahan Kitabevi, 9.Baskı, Adana.
- Theeke, H.A., A Human Resource Accounting Transmission: Shifting from Failure to a Future, *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, Vol. 9, No.1, pp.40-59.
- Vilardell-Barcons, C., Moya-Gutierrez, S., Somoza-López, A., Vallverdú-Calafell, J., & Griful-Miquela, C. (1999). Human resource accounting. *International Advances in Economic Research*, 5(3), 386-394.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2013). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Yayıncılık, 9.Baskı, Ankara.

- Yin, R. (2003). Case study research: desing and methods, (3.Basım). London: Sage Publication.
- Yin, R. (2017). Durum Çalışması Araştırması Uygulamaları, (İ. Günbayı, Çev.) Nobel Akademik Basım Yayın Dağıtım, 3.Basımdan çeviri, Ankara.
- Yüksel, Ö. (2007). İnsan Kaynakları Yönetimi, Gazi Kitapevi, 6.Baskı, Ankara.
- Zaim, H. ve Polat, M. (2013). İnsan Kaynakları Fonksiyonlarının Mukayeseli Önem Derecelerinin Belirlenmesi Üzerine Bir Uygulama. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, (64-65), 35-59.

<http://www.whatishumanresource.com/Human-Resource--accounting>



ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı – Soyadı : Fikret KARADENİZ

Doğum Tarihi : 03.12.1991

Doğum Yeri : Adana

Ehliyet : B

EĞİTİM DURUMU

2012 - 2016 : İnönü Üniversitesi – İşletme

2015 – 2016 :Çukurova Üniversitesi – İşletme (Farabi)

İŞ DENEYİMİ

2018- Devam Ediyor : Çukurova Belediyesi / Çukurova İmar A. Ş.

YABANCI DİL BİLGİSİ

İngilizce – YÖKDİL 73,75 (2018)

İLETİŞİM

E-Posta Adresi : fikretkaradeniz01@gmail.com

Telefon : 0541 672 95 02

BİLGİSAYAR

Windows Uygulamaları: MS Office uygulamaları, Muhasebe Programı (Zirve)