

ÇALIŞANLARA YÖNELİK KAYNAK KULLANIM (MALİYET) UNSURLARI İLE EDİLEBİLECEK FAYDANIN HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Dr. Mahmut DEMİRBAŞ

Kadir Has Üniversitesi Finans Programı Başkanı

ÖZET

Bir firmanın piyasa değeri, maddi ve gayri maddi varlıkların toplamından oluşur. Maddi varlıklar finansal sermaye kapsamında değerlendirilirken, gayri maddi varlıklar entelektüel sermaye kapsamında değerlendirilmektedir. Bu noktada entelektüel sermaye beşeri sermayeyi de içine alacak şekilde geniş kapsamlı bir kavramdır. Genellikle literatürde entelektüel sermaye, bileşenlerinin insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesi olarak yer aldığı görülmektedir. Entelektüel sermayeyi hesaplayabilmek için öncelikle insan kaynaklarını kayıt altına alabilmek ve ölçülebilir kılmak gerekmektedir. İnsan kaynakları ölçüm yöntemleri olarak performans ölçümleri, maliyet merkezi yaklaşımı, yetkinlikler ve katma değer yaklaşımı, maliyet yöntemi (fiili maliyet, yenileme maliyeti) yaklaşımı kullanılabilir. İnsan kaynakları maliyet unsurları olarak, temin ve seçim sürecinin, oryantasyon sürecinin, psikolojik danışmanlık sürecinin, işgücü devrinin ve koruma faaliyetlerinin maliyetleri ifade edilebilir. Dönem içerisinde katılan insan kaynakları yatırımlarının işletmenin faaliyetlerinde sağladığı iyileştirme ile ne kadar sürede geri dönüşünün hesaplanması ve ilgili sonuçların, işletme bütününde, her bir maliyet merkezi bazında, konu bazında inceleyebilirliği kılmak ve yönetime yardımcı olmak insan kaynakları muhasebesinin amacını nasıl gerçekleştirebileceği ilgi çalışmada ortaya konmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İnsan Kaynakları Muhasebesi, Katma Değer Yaklaşımı, Entelektüel Sermaye

ABSTRACT

The market value of an enterprise consists of tangible and intangible assets. When tangible assets are recognized as financial capital, the intangible assets are considered as intellectual capital. At this point intellectual capital is an extensive concept which also covers the human capital. Generally at literature the components of intellectual capital is composed of human capital, structural capital and customer capital. In order to compute the value of intellectual capital, first of all the transactions concerning the human resources activity must be fettered as well as making it measurable. When measuring methods of human resources, performance

measures & profit center research approach, comparative performance approach, competencies and value-added approach, costing approach are used. The cost items relevant to human resources activity can be defined as the costs involved in assurance and selection process orientation process, psychological consulting process, transferring of labor force and conservation facility process.

Within the period, as the investment on human capital will provide a recovery in facility of an enterprise, the computation of the cost exposed concerning the investment on human capital and the results in each costing units become important. In this study, in order to help executive management, the costs concerning the facility is examined and how accountancy related to human resources facility will be realized taken in hand.

Keywords: Accounting to Human Capital, Value-Added Approach, Intellectual Capital

GİRİŞ

Bir firmanın piyasa değeri, maddi ve gayri maddi varlıkların toplamından oluşur. Maddi varlıklar finansal sermaye kapsamında değerlendirilirken, gayri maddi varlıklar entelektüel sermaye kapsamında değerlendirilmektedir. Bu noktada entelektüel sermaye beşeri sermayeyi de içine alacak şekilde geniş kapsamlı bir kavramdır. Genellikle literatür de entelektüel sermaye, bileşenlerinin insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesi olarak yer aldığı görülmektedir. Entelektüel sermayeyi hesaplayabilmek için öncelikle çalışanlara yönelik kaynak kullanımlarını kayıt atma alabilmek ve ölçülebilir kılmak gerekmektedir. İnsan kaynakları ölçüm yöntemleri olarak performans ölçümleri, maliyet merkezi yaklaşımı, yetkinlikler ve katma değer yaklaşımı, maliyet yöntemi (fiili maliyet, yenileme maliyeti) yaklaşımı kullanılabilir. Bu ölçüm yöntemlerinin hepsi insan kaynakları bölümünün performansını ölçmeye yöneliktir. İşletmeler için önemli olan ise, çalışanlardan kaynaklanan sorunların ortadan kaldırılabilmesi için kaynak kullanımlarının hangi faaliyetlerden kaynaklandığını ve yapılan kaynak kullanımları sonucunda ne kadar faydanın elde edilebildiği (sorunların giderilebildiğini) görebilmektir. Bu amaçla çalışanlara yönelik kaynak kullanım (maliyet) unsurları olarak, temin ve seçim sürecinin, oryantasyon sürecinin, psikolojik danışmanlık sürecinin, işgücü devrinin ve koruma faaliyetlerinin maliyetleri ifade edilebilir. Dönem

içerisinde katlanılan çalışanlara yönelik kaynak kullanımlarının işletmenin faaliyetlerinde sağladığı iyileştirme ile ne kadar sürede geri dönüşünün hesaplanması ve ilgili sonuçların, işletme bütününde, her bir maliyet merkezi bazında, konu bazında incelenebilirliği kılmak ve yönetime yardımcı olmak amacıyla ampirik bir uygulama örneğine çalışmamızda yer verilmiş, elde edilen sonuçların dönemler itibariyle karşılaştırılabilir kılınması ve muhasebe kayıtlarına iz bırakarak sürekliliğinin sağlanması amacıyla 16.12.1993 tarih, 21790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde “boş olan 8 ana grup hesabı içinde “eşzamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla” nasıl yer alabileceği belirtilmiştir. Çalışmamızda Türkiye Muhasebe Standartlarına atıfta bulunulmuş ve sonuçta çalışanlara yönelik kaynak kullanımlarının aktifleştirilmesinin neden mümkün olup veya olmadığı açıklanmıştır.

1. ENTELEKTÜEL SERMAYE İÇİNDE ÇALIŞANLAR VE İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN AMAÇLARI İLE ÖLÇÜM YÖNTEMLERİ

1.1. Entelektüel Sermaye İçinde Çalışanlar

“Bir işletmede zenginlik yaratmak üzere kullanılabilen bilgi, veri, entelektüel malzeme, tecrübe v.b. gibi gayri maddi varlıkların tümü”

olarak da ifade edilen entelektüel sermaye, bilgi ekonomilerinde rekabet avantajlarının birincil kaynağı haline gelmekte; bu çerçevede, sahip olunan entelektüel sermayeyi bilmek, geliştirmek ve kısaca yönetmek işletmeler için hayati önem taşımaktadır (Uzay Şaban, Savaş Orhan, 2003:163). Bilgi ise, kişisel anlamda düzenlenmiş enformasyondur. İnsanların beyninde yer alan ve tüm yaşam boyu öğrendikleriyle, deneyim yoluyla kazandıklarının toplamıdır. Enformasyonun şekillenmesiyle oluşan bilgiyi içsel bilgi ve dışsal bilgi veya açık bilgi ve örtülü bilgi şeklinde tasnif edebiliriz. İçsel bilgi, şirket içinde üretilen, dışsal bilgi ise şirket dışından gelen bilgileri ifade etmektedir. Açık bilgi, sistematik olarak ifade edilebilen, ulaşılabilen ve aktarılabilen bilgidir. Yazıya geçirilmiş bilgidir. Bilginin kayıt altına alınması, sürekliliğini sağlayarak, kayıtlı olduğu taşıyıcı ile taşınmasına imkan sağlanarak onu hareketlendirmesini sağlamaktadır. Örtülü bilgi ise, işletmenin insan kaynaklarında kalan tecrübe, entelektüel yaratıcılık ve öğrenmedir. Kayıt altına alınmayan bilgidir ve kişiye özgü olan ideal, değerler, tecrübeler ve eylemlerden oluşur. Örtülü bilginin iletilmesi, sözlerle ve paylaşılmış tecrübelerle olur. Yaygın örnekleri olarak da işletme kültürü, işletme politikaları ve profesyonel tecrübeler gösterilebilir. Bir işletmede örtülü bilgi, işletmedeki herkesin kolektif zihni ile oluşur (Akpinar Ali Talip, 2000:57). Kolektif zihnin bir unsuru olan entelektüel sermayenin oluşumu ve yönetimi ile işletme başarısındaki önemi ve bileşenleri açısından değerlendirildiğinde, geleneksel şerefiye (goodwill) tanımından daha geniş bir yapıya sahiptir. Bir firmanın piyasa değeri, maddi ve gayri maddi varlıkların toplamından oluşur. Maddi varlıklar finansal sermaye kapsamında değerlendirilirken, gayri maddi varlıklar entelektüel sermaye kapsamında değerlendirilmektedir. Bu noktada entelektüel sermaye beşeri sermayeyi de içine alacak şekilde geniş kapsamlı bir kavramdır (Uzay Şaban, Savaş

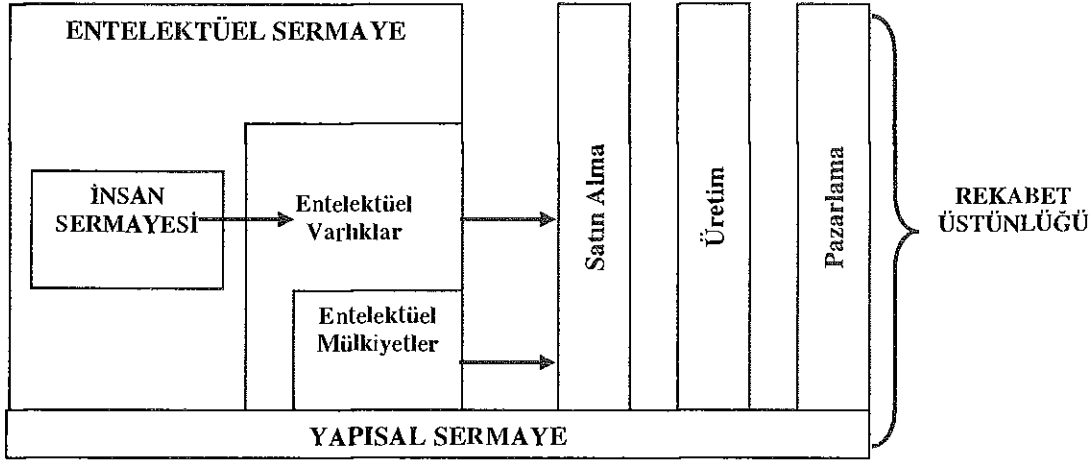
Orhan, 2003:165). Genellikle literatürde entelektüel sermaye bileşenlerinin insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesi olarak yer aldığı görülmektedir (Uzay Şaban, Savaş Orhan, 2003:167-168).

İnsan sermayesi; bir işletmede çalışanların bilgileri, yetenekleri ve rakebetçi üstünlükleridir. Yapısal sermayeden farklı olarak, insan sermayesinin sahibi çalışanlardır. İnsan sermayesinin entelektüel sermayenin yenilenebilir parçasını oluşturması, işletmedeki yenilikçi-yaratıcı yeteneğin asıl kaynağını oluşturması bakımlarından çok önemlidir (Uzay Şaban, Savaş Orhan, 2003:168). Entelektüel sermayenin insan odaklı unsurları, insan kaynaklarının yaratıcılık ve problem çözme yeteneği, liderlik, girişimcilik ve yöneticilik potansiyeli, çalışanların işe bağlılığı ve beceri düzeyi, çalışanların işe gönüllü katılımı, istek ve yeterlilikleridir (Erkal Zekeriya E., 2006:48.). **Yapısal sermaye;** insan sermayesinin dışında kalan ve çalışanlar işten ayrıldıklarında işletmede kalan bilgi olarak tanımlanmaktadır. Yapısal sermaye unsurları, insan sermayesinin mal ve hizmete dönüşümünü sağlamakta ve sürekli olarak işletmede kalmaktadır. Yapısal sermayenin bir unsuru olan entelektüel mülkiyetler ise patent hakları, dizayn ve tasarım hakları ve teknolojik bilgidir (Saruhan Sadi Can, Sulaoğlu,Taylan, 2001:802.) **Müşteri sermayesi;** işletmenin müşteri, satıcı ve tedarikçileri ile ilişkilerinden sağladığı bilgiler olarak tanımlanmaktadır. Entelektüel sermayenin unsuru olan müşteri sermayesinin unsurları, kullanılan markalar, dağıtım kanalları, müşteri potansiyeli, lisans anlaşmaları ve franchasing anlaşmalarıdır.

İnsan sermayesi, müşteri sermayesi ve yapısal sermaye entelektüel sermayeyi ortaya çıkaran unsurdur ve içlerinde en önemli unsuru insan sermayesini ifade eden çalışanların tamamıdır. Aşağıdaki şekil 1'de yer alan entelektüel sermaye odaklı bir bilgi şirketindeki

yapılanmasında açıkça yer almaktadır. Bu yapılanma doğru entelektüel sermayeyi hesaplayabilmek yönetebilmek için çalışanlara yönelik kaynak kullanımların doğru yönetmek ve

kayıt altına almak gereklidir. Çalışanlara yönelik kaynak kullanımlarını nasıl kayıt altına alabiliriz, sorusuna da insan kaynakları muhasebesinin amaçlarını gerçekleştirilmesi ile cevap verebiliriz.



Şekil 1: Entelektüel Sermaye İçinde İnsan Sermayesi

Kaynak; Sadi Can Saruhan, Taylan Sulaoğlu, "Entelektüel Sermaye: Teori ve Uygulamadan Bir Örnek-Arçelik", 9. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yay. 24-26 Mayıs 2001: 802.

1.2. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Amaçları ve Ölçüm Yöntemleri

İnsan kaynaklarını kayıt altına almaktaki amaç, yönetimin temel fonksiyonları olan planlama ve kontrol problemlerinin saptanması ve tanımlanması, alternatif çözümlerin araştırılması, değerlendirilmesi ve seçimi, amaçlarla ilişkili olarak sonuçların geliştirilmesi, yapılacak işlerin raporlanma konularında işletme yönetimine yardımcı olmak, biçimsel organizasyonlardaki çalışanların değerlerinin belirlenmesi ve kapsamlarının açıklanması, ölçüm yöntemlerinin belirlenmesi ile ilgili yaklaşımların faaliyet sistemi içinde oluşturulması, çalışanların değerlerinin ve maliyetlerinin ölçülmesi ile güvenilir ve geçerli yöntemlerin geliştirilmesidir. Genel amaçların yanı sıra fonksiyonel amaçları ise; insan kaynakları kullanımının etkin olarak gözlenmesinde üst düzey yönetime yardımcı olmak, varlıkların korunması, kullanılması ve

değerlendirilmesi gibi konularda varlık kontrolü için sınırların belirlenmesi ve insan kaynakları ile ilgili işletme uygulamalarının finansal olarak açıklanarak yönetime ilkelerini geliştirici yönde yardımcı olmak, işletmelerde maliyet tasarrufu ile ilgili amaçların gerçekleştirilmesinde insan kaynaklarının korunması, geliştirilmesi, dağıtılması ve temini hakkında yönetimin alacağı kararlarda maliyetle ilgili bilgilerin sağlanmasıdır (Selimoğlu Seval 2001:27-32).

İnsan kaynaklarının kayıt işlemlerinde girdi odaklı yöntemler ve çıktı odaklı yöntemlerden bahsedebilirsiniz. Girdi odaklı yöntemler, yerine koyma maliyeti ve fırsat maliyetini dikkate almaktadır. İnsan kaynaklarına yapılan eğitim, tecrübe, kendisine ve çevresine yaratacağı potansiyel katma değer yaratması için yapılan unsurlar yatırım olarak dikkate alınmakta, her bir unsur bir girdiyi ifade etmektedir. Girdi odaklı yöntemler olarak; etkinlik ve verimlilik ağırlıklı

personel maliyetleri yöntemi, yeniden tedarik maliyetleri yöntemi ve gelecekteki muhtemel gelirler temelinde değerlendirme yönteminden bahsedilebilir. Çıktı odaklı yöntemler, çalışanlardan işletme hedeflerine kadar performans paylarının değerlemesini esas almaktadır. Çalışmanın şimdiki performansından, gelecekteki performansına, işletme hiyerarşisi içindeki yeri ve durumu ya da diğer sosyo-psikolojik değişkenleri ortaya çıkarmaktadır. Çıktı yöntem biçimleri; davranış değişkenleri yöntemi, firma değeri yöntemi ve gelecekteki performans yardımıyla değerlendirme yöntemleridir. Davranış değişkenleri yöntemi, yönetim tarafından verilmesi olası görünen hatalı kararların sonuçlarına odaklanmakta, firma değeri yönteminde firmanın piyasa değeri ile defter değeri arasında ki farkta insan kaynaklarının payını hesaplamaya çalışmakta, gelecekteki performans yardımıyla değerlendirme yönteminde ise; çalışanın işletme hiyerarşisi içindeki yeri ile ilgili ve bilgi ve deneyimiyle belirli bir pozisyondaki kalış süresine göre değerlendirme yapılmaktadır (Ceran Yunus, 2007:193). İnsan kaynakları muhasebesinin gereksinim duyduğu veriler insan kaynakları ile ilgili maliyetler ve değerlerdir. İnsan kaynaklarının değerini ve maliyetini ölçme yöntemleri; insan kaynaklarına ilişkin geri bildirim yaklaşımı ki performans ölçütleri¹ ve kar merkezi yaklaşımı² kapsamakta, insan

kaynaklarında yetkinlikler ve katma değer yaratma yaklaşımı³ ile maliyet yaklaşımını⁴

insan kaynakları departmanı kar elde edebileceği gibi, başa baş noktasında da kalabilir hatta zararlar karşılaşabilir. Bu yaklaşım insan kaynakları departmanlarının müşteri odaklı, kalite bilinci taşıyan departmanlar olarak karşımıza çıkmasına neden olmaktadır (Tüzüner A.Lale, 2002: 46-47).

³ Yetkinlikler, işletmelerin rekabet avantajı yaratmada kullandıkları teknoloji, beceriler bütünü olarak tanımlanabilir. Yetkinlikler, çalışanlarda var olan bilgi, yetenek ve becerileri temsil etmektedir. İşletmelerin rekabet avantajlarını elde edebilmek için stratejilerini yönlendiren yaklaşımlardan biri tarafından tanımlanabilir (Quelin Bertrand, 477). Katma değer yaratmadan ise, finansal veya ekonomik değer yaratmak anlaşılmaktadır (Fitz-Enz Jac, 1990:61). Pazarda ve sektörde daha hızlı, senek davranabilmek ve rekabet avantajının elde edilmesinde ve sürekliliğin sağlanmasında kaynak olarak kabul edilmesi nedeniyle yetkinliklerin geliştirilmesine verilen önem artmıştır. Ayrıca işletmeler, yetkinliklerini nasıl kullanması gerektiğini bilecek kapasitede olmalı, var olan ürünlerin, farklı becerilerin nasıl koordine edileceğini ve bunları hangi teknolojiyi kullanılacağını ve bunu insan kaynaklarının bir parçası olarak işletme stratejilerine nasıl bağlayabileceğini bilmelidirler (Carl K.Prahalad, Gary Hamel, 1990:79-82). İnsan kaynakları biriminin yetkinlikleri arttırmaya yönelik olarak yönetimi, yeni insan kaynakları yaklaşımları, dış kaynaklardan işe alma ve terfi, çalışanların güçlendirilmesi, kendi kendini yaratan, eğitim ve geliştirme, performansla bağlı ücret ödemeleri, işletmenin kültürü ve değişimin desteklenmesi, sürekli rekabet avantajının elde edilmesi unsurlarını kapsamaktadır. Bu yönetim yapısı stratejik değerlere bağlı, değişken ücreti destekleyen, çalışanların ve yöneticilerin karar alma ve problem çözme becerilerinin geliştirilmesi, organizasyonel bilgi ve öğrenmeyi ön plana alan, dönemsel değerlere bağlı, basit, hızlı davranabilen ve organizasyon yapısında yukarıdan aşağıya doğru yapılan bir insan kaynakları yönetim yapısıdır (Fred Lutians, 1997:73-81). Bu yönetim yapısının zayıf tarafı ise, değerlerin dönemsel ve geçici olmasından dolayı insan kaynakları biriminin sürekli yeni değerler yaratmaya çalışması ve sürekli olarak değerlerin yükseltilmesidir. Beceri ve üstünlüklerin ödüllendirilmesinde temel maaşın yanında primlerin ve performansa bağlı ücret sistemlerinin kullanılması yaygın bir uygulamadır. Ödüllendirme yaptıkları için işletmenin stratejik değerine katkısına (verimlilikteki artış, maliyetlerdeki azalma, pazar payında artış v.b.) göre gerçekleşmektedir (Tüzüner A.Lale, 2002:56-58). Aşağıda yer alan katma değer yaratan insan kaynakları yönetimi modeli bireysel ve organizasyon gelişiminin birbirinden bağımsız olduğunu, ancak birinin eksikliğinin diğerinin varlığını etkileyeceğini belirtmektedir (Delman L.Landen, Irving Bluestone, Edward E.Lawler III, 1995:377-378). Temelde kabul edilmesi gereken çalışanlarının bağlılığı sağlayan insan kaynakları yönetimi uygulamalarının işletmenin performansına olumlu etki yapması ve katma değer yaratmasıdır. İnsan kaynakları ve işletme yöneticileri için çalışanların sağladığı katma değeri sayısal değerlere dönüştürmek kolay değildir. İnsan kaynakları departmanlarının faaliyetlerini ölçmesi katma değerlerin hesaplanmasına yardım edebilir. Katma değer yaratılması denildiğinde, maliyetlerden tasarruf anlaşılmasının yanı sıra esas olan kaynaklarda yapılan tasarruflar, zamandan kazanma ve kalitenin artırılmasıdır. İşe alma, yerleştirme ve işgücü dönüşüm oranının ile ilgili maliyetlerin azaltılması, eğitim ve geliştirme yoluyla bilginin, yetkinliklerin ve performansın artırılması, yeni işe almaların kalitesinin yükseltilmesi, ücret yönetiminin işletmenin rekabet gücünü artırması, ücretim performans olan ilişkisinin artırılması, şikayetlerin azaltılması gibi belli hedeflere ulaşmak için çaba gösterilmesi katma değer yaratma düşüncesinin

¹ İşletmelerde insan kaynakları departmanının hizmet ve faaliyetlerini ölçmek istedikleri zaman en azından verimlilik, işletme maliyetlerine katkısı, kalite, onarım oranları, işçi-işveren ilişkisi, devamsızlık ve öneri sistemlerine katkısı, organizasyon kültürüne katkısı, işgücü devrine etkisi, ürün kalitesi, kaza oranı, şikayet sayısında ki değişim gibi unsurlara yer verebilirler. Performans ölçütleri, işletmeye olumlu katkıda bulunmakta ancak sürekli, tutarlı ve standart hale dönüştürülmüş bilgilerin elde edilememesi işletmeler için önemli bir problemdir (Harty C.Katz, 1985:509-520).

² İnsan kaynakları departmanını "maliyet merkezi" olma görüşünden çıkarıp "kar merkezi" olarak kabul etmek anlamını taşımaktadır. Bu yaklaşımda, insan kaynakları departmanı tarafından sağlanan hizmet ve faaliyetlere belli bir bedel biçilmesi (fiyatlandırılması) şeklindedir. Departmanın sağladığı hizmet ve faaliyetlerin kalitesi, işletme içi ve hatta dışı rekabetçi fiyatları gündeme getirebilmektedir. Rekabet konusu arasında, eğitim ve geliştirme, yan ödemelerin düzenlenmesi, sağlık ve koruma programları yer almaktadır. Bu yaklaşımda hizmet alan maliyet merkezi (üretim, pazarlama satış v.b.) insan kaynakları departmanının sunduğu hizmetlerden yararlanmama ve başka bir kurumdaki satın alma hakkı bulunmaktadır. Böyle bir durumda

(fiili maliyet ve yenileme maliyeti) içermektedir. Bu yaklaşımların her biri insan kaynakları departmanının performansını ölçmeye yönelik yaklaşımlar olarak adlandırılabilir. İşletmeler için önemli olan ise insan kaynakları departmanının performansını ölçmek değil, çalışanlara yönelik kaynak kullanımının hangi faaliyetlerden kaynaklandığı ve çalışanlardan kaynaklanan mevcut sorunlarının ne kadarının çözebildiğini ve elde edilen faydayı bilmektir.

2. ÇALIŞANLARA YÖNELİK KAYNAK KULLANIM (MALİYET) UNSURLARI

Çalışanlara yönelik kaynak kullanım (maliyet) unsurları olarak, temin ve seçim sürecinin, oryantasyon sürecinin, psikolojik danışmanlık sürecinin, işgücü devrinin ve koruma faaliyetlerinin maliyetleri ifade edilebilir ve aşağıda her biri ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2.1. Çalışan Temin ve Seçim Sürecinin Maliyetleri

TEMİN ve SEÇİM MALİYET ÇEŞİTLERİ
Kaynak Maliyeti : İş ilanları ve danışmanlık firmalarına ödenen komisyonlar
Çalışanların Zaman Maliyeti : Maaş, yan ödemeler ve insan kaynakları departmanında çalışanların maliyetleri, danışmanlık ve iş ilanları ile ilgili yapılan görüşmeler, adayın incelenmesi ve elenmesi, adayların mülakata çağırılması, adaylarla mülakat, referansların kontrol edilmesi, yöneticilerle adayın gözden geçirilmesi ve mülakatlarının programlarının, teklifin yapılması.
Yönetim; Maaş ve yan ödemeler ve talepte bulunulan departmanın zaman yönetiminin planlanması ve bunun standart kişi başına maliyeti, işe alma kararının verilmesi ve teklifin sunulması.
Süreç Maliyeti: Yeni bir dosya yaratmanın maliyeti, mevcut bilgilerin kontrolü .
Seyahat ve Yerleştirme Maliyeti; Çalışan ve adayların seyahat ve diğer ilgili masrafları.
Diğer Maliyetler: Materyal, çalışanların oryantasyon maliyetleri, eğitim maliyetleri v.b.

Kaynak: Fitz-Enz Jac, *How To Measure Human Resource Management*, 2.nd Ed. New York, Mc Grow-Hill, Inc., s.51

İşe alma maliyeti hem iç, hem de dış kaynaklardan personel teminini kapsamaktadır. İşletme içi yerleştirmelerde işletme dışında kullanılan tüm harcama kalemleri kullanılmamaktadır. Dışarıdan temin sürecindeki maliyetler ise yukarıdaki gibidir.

bir "işletme (organizasyon) kültürü" haline gelmesi demektir (Tüztiner A.Lale, 2002:61-62).

⁴ Bir mal ve hizmeti elde etmek için yapılan her harcama bir maliyeti ortaya çıkarmaktadır ve tüm maliyetler gider veya varlık unsuru olmaktadır. Cari muhasebe döneminde maliyetin bir kısmı tüketilirse bu bir giderdir, ancak gelecek muhasebe dönemlerinde maliyetin bir kısmından faydalar elde edileceği düşünülürse bu durumda bir varlıktır. Varlıklar sadece fiziksel kaynaklardan değil, aynı zamanda insan zekalarının, yetkinliklerin ve müşterilerle ilişkilerin sonucu ortaya çıkan değerlerden oluşur (Ceran Yunus, 2007:193). Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece, varlıklarla ilişkilendirilebilen ve beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin olası olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi durumunda muhasebeleştirilmektedir (TMSK, 2007: 977). Gelecekteki ekonomik yararların güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi, çalışanlara yönelik kaynak kullanımları için kolay değil hatta imkansızdır. Maliyet yönteminde, maliyet unsurları direkt ve indirekt olmak maliyetler olarak tasnif edilebilir. Çıktının depolanabilmesi mümkün olmadığı için tasnif ve tarif edilen maliyet yöntemlerinden fiili maliyet ve yenileme maliyeti ölçüm yöntemlerini kullanmak bizleri bir sonuca ulaştırmayacaktır. Sadece bir gider unsurunu tasnif etmeye katkı sağlayabilir. Fiili (tarihi) maliyet; katlanılan fedakarlıkların faaliyetler sonuçlandıktan sonra gerçekleşmiş (fiili) tutarları esas alınarak saptandığı maliyetlerdir. İnsan kaynakları maliyetlerinin ölçümünde subjektif yargılardan uzak olması nedeniyle fiili maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Yenileme maliyeti, bir işletmede halen çalışmakta olan insan kaynağının yenilenmesi durumunda katlanılan maliyetlerdir. Bu yöntemde insan kaynakları bireysel, gruplar ve işletmedeki tüm çalışanlar olarak ele alınmaktadır. Yenileme maliyeti, pozisyon yenileme ve kişisel yenileme olarak ele alınmaktadır. Pozisyon yenileme maliyeti, işletmede belli bir görevdeki kişinin o görevi yapabilecek başka biriyle yenilenmesi sonucu oluşan maliyetlerdir. Kişisel yenileme maliyeti ise işgücü devrine bağlı olarak bir kişinin işi bırakması ve yerine yeni birinin alınmasıdır. Yeni çalışan bulma, mülaka, seçme ve işe alma, eğitim, işe yerleştirme, mülakat, test ve sınavlar, referans kontrolleri v.b. gibi temin ve seçim sürecinin maliyetleri, oryantasyon sürecin maliyetleri, işte verimli çalışandan uzak kalmanın maliyetleri yenileme maliyetleridir. (Ceran Yunus, 2007:196). İşgücü devrinin maliyetleri bir yenileme maliyetidir ve işgücü devrinin maliyeti ayrı bir başlık altında incelenmektedir.

En basit şekilde işe alma maliyetleri;

$$\text{İAM} = \frac{\text{İş İlanı + Danışman. Kom. + Çalışanların Tanıdıklarının Tavsiyesi + Seyahat + Diğer}}{\text{İşe Alınanların Sayısı}}$$

İşe alma maliyetleri direkt maliyetler olarak adlandırılabilirler. Bu maliyetler içinde iş ilanları veya danışmanlık şirketlerine ödenen komisyonlar ve çalışanlara ödenen ücretler tutarsal olarak bellidir. İşe alma maliyetlerinin tam olarak hesaplanabilmesi için, standart işgücü maliyetlerini anlaşılır hale getirmek gerekmektedir. Herhangi bir çalışan geliri standart oran olarak belirlenmeli ve farklı düzeylerdeki çalışmalarda için bu standart kullanılmalıdır. Ayrıca bir yönetici seçimi ve yönetici olmayan elamanların seçiminde zaman süreci farklıdır. Seçimle ilgili gerçekçi zaman katsayılarının hesaplanması önemlidir. İşletmelerde konu ile ilgilenen kişilerin raporlarının tutarlı olması için

standart oran ve zaman katsayılarının süreklilik arz etmesi gereklidir.

İşletmelerin dönemsel olarak göstermiş oldukları faaliyetlerin maliyetlerinin işe alma maliyetlerine eklenip eklenmemesi işletmenin amaçlarına göre değişecektir. Örneğin, belirli dönemde üniversiteleri ziyaret edip kendilerini tanıttıkları ve buna bağlı olarak aday havuzunun maliyetleri ayrı olarak hesaplanabilir. Bu hesaplarda maliyet unsurları memur ve yöneticilerin harcadıkları zaman maliyetlerinin ve diğer masraflarını içermektedir.

$$\text{Kişi Başına Mülakat Maliyeti} = (KZ + YZ) / TM$$

KZ= Mülakat İçin Gerekli Olan Zaman (İnsan Kaynakları Departmanı)

YZ= Mülakat İçin Gerekli Olan Toplam Zaman (Maliyet Merkezi Yöneticisi ve Tepe Yönetimi)

TM = Toplam Mülakat Yapılan Kişi Sayısı

Temin kaynağına göre aday sayısı, mülakat yapılan aday sayısı, seçilen aday sayısı verimlilik açısından önemli iken, kaynağına göre çalışanların performanslarının ölçülmesi, iş gücü devri (ilk altı ay), çalışanların İdemi, işte kalma süresi temin sürecinin kalitesi açısından önemlidir (Tüzüner A.Lale, 2002:94-96.).

Seçim süreci ise adayların seçilme ve işe kabulünden işe başlamaya kadar geçen süreyi kapsamaktadır. Etkili bir temin süreci kaliteli adayları işletmeye çekecek, etkili bir seçim sürecinde kaliteli aday havuzundan en iyi olanları

işletmeye kabul edecektir. Seçim süreci, işin niteliklerine uygun bilgi ve becerilere kimlerin sahip olduklarının belirlenmesidir. Seçim aşaması, adayların elenmesi, test uygulaması, görüşmeler, referansların incelenmesi, karar verme ve işe alma aşamalarından oluşur. Seçim sürecine ilişkin maliyetler gruplandırılabilen ve seçim öğelerinin etkinliğinin karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Bunlar (Tüzüner A.Lale, 2002, s.107-108);

- Yeni işe kabul edilenlerin işe alma maliyeti,

- Belirli bir yöntemle göre seçilenleri işe alma maliyeti (değerlendirme merkezleri, testler, görüşme),
- Belli bir gruba göre maliyetlerin ortaya konması (yönetici-yönetici olmayan, kapsam içi-kapsam dışı gibi) .

2.2. İnsan Kaynaklarının Oryantasyon Sürecinin Maliyetleri

Oryantasyon programlarının uygulamaları oryantasyon sürecin planlaması, düzenlenmesi ve yürütülmesi sürecini kapsamaktadır. Bu uygulama sürecine katılan tüm çalışanların maaşları ve yan gelirleri maliyetlere dahil edilmelidir. İşletmelerde

yeni başlayanlara uygulanan oryantasyon programlarının ölçülmesine oryantasyon hedefinin belirsiz olmasından dolayı fazla yer verilmediğini ifade etmektedir. İşletmelerinin oryantasyon programını değerlendiren insan kaynakları ve maliyet merkezlerinin yöneticileri bu programlara harcanan zamanın değerli olduğunu, işe alınan elemanların çabuk uyum sağladığını ve başarı düzeylerinin arttığını kabul etmişlerdir. Oryantasyon programının hedefleri tam olarak belirlenirse, bu programın maliyetlerini belirlemek mümkündür. Maliyetler, kişi başına maliyet, departmana bağlı maliyet ve oryantasyon programında çalışan kadronun maliyetlerini kapsamaktadır (David A.Cenzo, Stephen P.Robbins, 1999: 225).

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

OM/S = Ortalama Kişi Başına Maliyet

Z = Oryantasyon Programına Harcanan Zaman

OÜ = Programa Katılan Çalışanların Ortalama (Saat) Ücreti

İKPM= İnsan Kaynakları Departmanının Her Yeni Kişi İçin Maliyeti

S = Oryantasyon Programına Katılan Çalışan Sayısı

$$\text{Oryantasyon Programının Departman Maliyeti} = DM = OZ \times OÜ \times S$$

DM = Departman Maliyeti

OZ = Oryantasyonda geçen zaman

OÜ = Programa Katılanların Ortalama Saat Ücreti

S = Belli Bir Departmandan Oryantasyon Programına Katılanların Sayısı

$$\text{İnsan kaynakları Departmanı Oryantasyon Maliyeti} = İKPM = (Z \times OÜ) / S$$

İKPM= İnsan Kaynakları Departmanının Her Yeni Kişi İçin Maliyeti

Z = İnsan Kaynakları Departmanındaki Oryantasyon Programını Hazırlama Ve Yürütmeleri İçin Gereken Zaman

OÜ = İnsan Kaynakları Departmanının Ortalama Saat Ücreti (Ödüller, Yan Ödemeler Dahil)

S = Oryantasyon Programına Katılanların Sayısı

2.3. Psikolojik Danışmanlık Sürecinin Maliyetleri

Psikolojik danışmanlık organizasyonlarda kişinin herhangi bir sorunu çözmesi ya da içinde bulunduğu durumla baş edebilmesini sağlamak amacı ile yapılan ve iki yönlü bir iletişim sürecini içeren görüşme olarak tanımlanır (Uyargil Cavide,1994:101). Psikolojik danışmanlık programlarının sorumluluğu insan kaynakları departmanlarına aittir. Danışmanlık herhangi bir yerde ve zamanda olabilen sürekli bir süreçtir. Danışmanlık faaliyetinin sonucunda bilgilerin toplanması ve değerlendirilmesi zor ve karışık

olmasına rağmen performansın artırılması ve iş kazalarının azaltılması konularında katkı sağlayabilir. Örneğin, Metal Sanayicileri Sendikası (MESS) tarafından gerçekleştirilen "MESS Üyelerinde İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları İstatistikleri" araştırmasına göre en fazla iş kazası pazartesi, ilk iki saatlik zaman diliminde yaşanmaktadır. Bu durumda işçilerin tatil dönüşü iş psikolojisine adaptasyon sorunu ile açıklanabilir. Burada bu kaza oranını azaltmak psikolojik danışmanlıkla mümkündür. Psikolojik danışmanlık maliyetleri, maliyet merkezleri bazında ve danışmanlık konuları bazında tasnif edilerek hesaplanabilir.

Maliyet Merkezine Bağlı Danışmanlık Faktörü = MMDF = MMG / MMÇ

MMDF= Maliyet Merkezine Bağlı Danışmanlık Faktörü

MMG = Maliyet Merkezine Göre Görüşme Sayısı ve Maliyeti

MMÇ = Maliyet Merkezinde Çalışanların Sayısı

Maliyet merkezleri bazında psikolojik danışmanlık faaliyet ve maliyetlerinin izlenmesi,

diğer maliyet merkezleri ile etkileri bakımından diğerleri ile karşılaştırma imkanı sağlayabilir.

Konuya Bağlı Danışmanlık KY = K / MMG

KY = Görüşülen Her Konunun Yüzdesi

K= Herhangi Bir Konuda Yapılan Görüşme Sayısı

MMG = Maliyet Merkezine Göre Görüşme Sayısı

Konu yüzdeleri ve maliyetleri merkezleri ay ay izlendiğinde konunun sadece maliyet merkezinin mi yoksa işletmenin bütününe ilgilendiren bir konumu olup olmadığı tespit

edilebilir. Danışmanlık yapılan konunun yanı sıra, her konuya harcanan zaman da konunun ciddiyetini/önemini belirttiğinden dikkate değer bir unsurdur.

$$\text{Danışmanlık Verilen Konuya Harcanan Zaman OKZ} = \text{TOZ} / S$$

OKZ = Belli Bir Konuya Harcanan Ortalama Zaman

TOZ = Konuya Bağlı Toplam Görüşme Süresi

S = Konuya Bağlı Görüşme Sayısı

2.4. Devamsızlığın İşletmeye Maliyeti

Devamsızlık kavramı “işe gelmesi programlanmış olan bir bireyin işe gelmeme durumudur” diye tanımlanabilir. Bu tanımdaki programlanmış kelimesi önemlidir. Çünkü tatiller, izinler, kişilerin diğer işlerini içermemektedir (Cascio Wayne F, 1995:591). İşe devamsızlık, işletme yönetiminin çözmek zorunda olduğu en kritik problemlerinden biridir. İşe devamsızlık sınırlı ve değerli olan zamanı iyi kullanılmamasına neden olmakta; verimlilik ve kalite başta olmak üzere çok sayıda faktörü olumsuz etkileyerek işletmenin rekabet gücünü azaltmaktadır. Tepe yöneticileri ve gerekli uzmanlar çalışanların işe

gelmeme nedenleri (iş kazası, hastalık, izinli veya izinsiz devamsızlıklar) ile ilgili bilgileri toplamaları, değerlendirmeleri ve sonuçlarının işletmeye olan zararlarını göstermeleri için ellerinde bulundurmaları gerekir. Ayrıca, işgünü dönüşüm oranı gibi devamsızlık da işletmelere oldukça maliyet yüklemektedir. Devamsızlığın sürekli incelenmesi kaybedilen zamanın maliyetlerin ortaya çıkarır ve maliyetlerin işletme karını ve gelir tablosunu nasıl etkilediğini belirlemede yardımcı olur (Joseph J. Martocchio, 1992: 142-151).

Temelde devamsızlık oranı ve maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Devamsızlık Oranı DO} = \text{DKÇG} / (\text{Ç} \times \text{ÇG})$$

DO= Devamsızlık oranı

DKÇG = Devamsızlıkla kaybedilen çalışma saatleri

Ç = Çalışan sayısı

ÇG = Kişi başına günlük çalışma saati

$$\text{Devamsızlık Maliyeti DM} = \text{DO} \times \text{MMM}$$

DM = Devamsızlık Maliyeti

MMM= Maliyet Merkezinin Aylık Toplam Maliyeti

DO = Devamsızlık Oranı

Maliyet merkezleri bazında devamsızlık maliyetlerinin hesaplanması kontrol edilebilirliği sağlanması ve karşılaştırılabilir olması nedeniyle

önemlidir. Kişi başına devamsızlık maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanabilir (Tüzüner A.Lale, 2002: 129-130);

$$DM = (KÇS (AS + YM) + A (AÜ \times AYM) + DİĞ) / Ç$$

DM= Kişi Başı Devamsızlık Maliyeti

KÇS = Kaybedilen Toplam Çalışma Saatleri (Tatiller Ve İzinler Hariç)

AS = Ağırlıklı Ücret Ortalaması (Mavi Yakalı Ve Beyaz Yakalılar İçin)

YM = Yan Ödemelerin Maliyeti

A= Amirlerin Zaman Kayıpları

Ç = Toplam Çalışan Sayısı

AÜ = Amirlerin Saat Başı Ücretleri

AYM = Amirlere Ödenen Yan Ücretlerin Maliyeti

DİĞ = Diğer Maliyetler (Üretim Kayıpları, Makinelerin Durması, Kalite Problemleri)

General Motors'un devamsızlık ve yan ödemeler üzerinde yaptığı araştırmada, yan ödemelerin çalışanları nasıl etkilediğini incelemiştir. Toplu sözleşme aşamasında devamsızlığa bağlı yan ödemelerde kesinti uygulamasının sonucunda olumlu sonuçlar elde etmiştir. Bu uygulamada sözleşmenin ilk altı ayında işe gelmeleri gereken zamanın % 20'sinde devamsızlık yapan çalışanlara danışmanlık hizmeti sunulmuştur. Eğer ikinci altı ayda % 20'lik devamsızlıkları devam ederse, devamsızlıkları kadar yan ödemelerinden kesinti yapılması sözleşmede yer almaktadır. General Motors'da birinci yılda devamsızlık da % 20'lik, ikinci yılda % 10 ve üçüncü yılda %9'luk bir azalma gerçekleştiği yani üç yılın önceki duruma göre toplam %34,48 bir azalma olduğu gözlenmiştir (George Ruben, 1993:36-37).

2.5. İşgücü Devrimin Maliyeti

Çalışanların işletmeye katılmaları veya işletmeden ayrılmaları hareketi, işgücü devri olarak adlandırılır (Fitz-Enz Jac, 1995:169.). İş gücü devri, belirli bir zaman diliminde işletmelerde meydana gelen giriş-çıkış hareketleridir (Adal Zeki, 1977:35). İşgücü devri nedenleri, isteğe bağlı (kontrol edilebilir, gönüllü), istek dışı (kontrol edilemez) olarak ikiye tasnif edilebilir. İstifalar (ayrılmalar) isteğe bağlı, ölüm, emeklilik ve geçici işten çıkarmalar ise istek dışı işgücü

devir nedenleri olarak sayılabilmektedir. İşgücü devir oranını incelerken dikkate alınması gereken nokta kaç kişinin işten ayrıldığı değil, ayrılanların performanslarının telafi, edilebilirliğidir. Sıfır işgücü devir oranı işletmeler tarafından arzu edilmeyen bir durumdur. Çünkü kıdemli çalışanların maaşları diğerlerine oranla fazla olacak, uzun dönemde toplam ücret maliyetleri artacaktır. Ayrıca, yeni fikirlerden de uzak kalınabilecektir (Fitz-Enz Jac, 1995:170). İsteğe bağlı işgücü devri veya istifalar, çalışanın işten ayrılma isteğini yansıtmakta ve yüksek istifa oranına ve yüksek miktarda çıkartmaların olduğu işletmelerde ise temin kararlarının etkili olmadığı düşüncesi ön plana çıkmaktadır. İşgücü devir oranı ile ilgili; mevcut çalışanların hizmet yılları, işten ayrılanların hizmet yılları, çalışanların işletmede kalma faktörü, işe yeni girenleri kazanma (elde tutma)-kaybetme oranı, işletmedeki maliyet merkezlerine göre işten ayrılma oranı, demografik (yaş, ırk, cinsiyet, eğitim, pozisyon, performans düzeyi) grup özelliklerine göre oranı, işten ayrılma nedenlerine göre gibi değişik ölçütleri kullanmak işgücü devir oranını karmaşık hale getirmektedir. Fakat iş gücü devir oranını daha anlamlı ve anlaşılır kılmak için, küçük ve homojen oranlar kullanılabilir. Bunlar, mevcut çalışanların ortalama hizmet yılı, işten ayrılanların ortalama hizmet yılı, kalıcı olma oranı, kalıcı olmama durumu, işe yeni alınanların sürekliliğinin sağlanması gibi oranlardır. Bu oranlar aşağıdaki gibi hesaplanabilir (Tüzüner A.Lale, 2002: 132).

Ortalama Hizmet Yılı (Mevcut Çalışanlar)	$\text{ÇOHS} = \text{KÇTHS} / \text{Ç}$
İşten Ayrılanların Ortalama Hizmet Yılı	$\text{AOHS} = \text{ATHS} / \text{Ç}$
ÇOHY = Mevcut Çalışanların Ortalama Hizmet Süresi	
KÇTHS = Kalan Çalışanların Ortalama Hizmet Süresi	
ATHS = İşten Ayrılanların Toplam Hizmet Süresi , Aohs = Ayrılanların Ortalama Hizmet Süresi	
Ç = Bulunulan Grup İçindeki Toplam Çalışan Sayısı (Kalanlar-Ayrılanlar)	
Araştırmalar, işletme de kalma süresi arttıkça çalışanların ayrılma isteğinin azaldığını ortaya koymaktadır. Çalışanların ilk iki yıl işgücü devrine çok olduğu dönem olarak nitelendirilmektedir (Tüzüner A.Lale, 2002, S.134).	

Kalıcı Olma (Stability) Oran $\text{KO} = \text{KÇ} / \text{Ç}$ - Kalıcı Olmama (instability) Oran $\text{KOO} = \text{AÇ} / \text{Ç}$
KO= Varolan Çalışan Sayısının Kalıcı Olma Oranı
KÇ= Belli Dönem İçinde İşletmede Kalan Çalışanlar
KOO = Varolan Grubun kalıcı Olmama Oranı (insatability)
AÇ= Dönem İçinde Ayrılan Çalışanlar,,
Ç = Dönem Başında Çalışan Sayısı
Bu iki oran birbirini tamamlamaktadır. Hizmet yılı 5 Yılı aşan çalışanlardan % 91,2'si işletmede kalmış ise, % 8,8'i ayrılmıştır. Elde edilen bulgular geçmiş dönemlerle karşılaştırılabilir ve kişisel değerlemeler eklenerek sonuçlar yorumlanabilir.

Yeni İşe Alınanların Sürekliliğinin Sağlanması Oran $\text{İET} = \text{K} / \text{İKE}$
İşten Ayrılanlar Oranı $\text{KO} = \text{İA} / \text{İKE}$
İET = Yeni İşe Alınanları Elde Tutma Oranı
İKE = Dönem İçinde İşe Kabul Edilenler
K = Belli Bir Zaman Diliminden Şimdiye Kadar Yeni işe Girenler, Kalanlar
KO = Kayıplar/İşten Ayrılanlar Oranı ,
İA = Yeni İşe Alınanlardan, Ayrılanlar
Buradaki zaman diliminden ilk 6 ay içinde işe girenler kabul edilmektedir. 6 aydan sonraki dönemde işten ayrılanlar maliyet / fayda analizinde ortaya konmaktadır.

Çalışanların işten ayrılması ile oluşabilen maliyetler ayrılma maliyetleri, yerine koyma maliyeti ve eğitim-geliştirme maliyetleri olarak gruplandırılarak incelenebilir (David Martin, Kate Bartol, 1985, :64-73). *Ayrılma maliyetini* oluşturan maliyet unsurları; çıkış mülakatları, işten ayrılma ve idari işlemlerin yapılması maliyeti ile kıdem ve ihbar tazminatından oluşmaktadır. Çıkış mülakatlarına, mülakatı yapan

kişinin harcadığı zamanın maliyeti ve işten ayrılan kişinin harcadığı zamanın maliyeti dahil edilir. *Yerine koyma maliyetini* oluşturan maliyet unsurları boş pozisyonla ilgili gerekli duyuruların yapılması, işe almadan önceki işlemlerin gerçekleştirilmesi, işe alma görüşmesi / test uygulaması, boş pozisyonlarla ilgili toplantılar, seyahat masrafları, işe alma sonrası çalışmalar ve bilginin dağıtılması ile sağlık kontrollerinden

oluşur. *Eğitim ve geliştirme maliyetleri*, katılanların iyi nitelikte bir oryantasyon ve eğitim programına ihtiyaç duyarlar. Maliyet unsurları ise, işletme ile ilgili kitapçıkların dağıtılması, formel eğitim programları ile eski çalışanlar tarafından eğitimin verilmesidir. Yeni çalışanlar öğrenirken ve eski çalışanlar da eğitirken oluşan verimlilik kayıpları toplam eğitim masrafları arasında yer almamaktadır. Yer almamasının nedeni kayıpların önemsiz olmaması değil, verimlilik kayıplarını hesaplamanın zorluğudur.

İşgücü devir maliyetlerinin hesaplanmasındaki amaç, yönetimin daha iyi karar almasını sağlayabilmektir. Eğer işgücü devir maliyetleri iyi bilinirse, yönetim oluşan maliyetleri düşürmek ve işgücü devrini azaltmaya çalışan programları oluşturmak (iş zenginleştirilmesi, işlerin gerçekçi bir şekilde gözden geçirilmesi v.b.) için sağlam kararlar alacaktır (Tüzüner A.Lale, 2002:137).

2.6. Koruma İşlevinin Maliyet Açısından Değerlendirilmesi

Koruma işlevinin amacı, çalışanların işyeri ortamında fiziksel ve ruhsal varlıklarının korunmasıdır. Amaç, insan kaynağının etkin

kullanımını ile verimliliğin ve niteliğin yükseltilmesidir. İşgücü verimliliği ile ilgili önemli kriterlerden biri de sağlıktır. İş güvenliği ve işgören sağlığı konuları koruma işlevinin faaliyetini içermektedir (Sadullah Ömer, 1998:395).

Eğer işletmeler işe bağlı kazaları, hastalıkları, stresi azaltabilirlerse ve çalışma yaşamının kalitesini geliştirebilirlerse, çalışanları için

işletmeyi yaşanacak bir ortam haline getirebilirlerse, işletmenin genel performans sonuçlarında olumlu değişimler fark edecektir. Böyle bir gelişme, kaybedilen günlerin azalmasından dolayı verimliliğin artması, işgücü bağlılığının artmasından dolayı etkinliğin artması, tıbbi ve sigortaya bağlı maliyetlerin azalması, çalışanların bağlılığının artmasından ve işletmenin bir parçası olmalarından dolayı işgücünün yeni uyumunun ve esnekliğinin artması, işletmenin değişen çehresi ve imajından dolayı temin uygulamalarındaki sonuçların iyileştirilmesi ile sonuçlanacaktır. Sağlıksız ve iş güvenliği olmayan ortamın sonuçları aşağıdaki gibidir (David A. DeCenzo, Stephen P.Robbins, 1999:440).

Sağlıksız ve İş Güvenliği Ortamın Sonuçları

İş Ortamındaki Tehlike Kaynakları	Koruma ve Sağlık Koşulları	Sonuçları
Fiziksel İş Ortamı	Fizyolojik İşten kaynaklanan kazalar İşten kaynaklanan hastalıklar	Yüksek işgücü dönüşüm oranı / devamsızlık Tatminsizlik ve sağlıkla ilgili iddialar
Sosyopsikolojik İş Ortamı	Psikolojik Çalışanın yaşamının kalitesinin düşmesi Örgütsel stres	Düşük verimlilik Düşük etkinlik Düşük işe bağlılık Düşük kalite

Kaynak: David A. DeCenzo, Stephen P.Robbins, *Human Resource Management*, 6th ed. Newyork:John Wiley & Sons Inc. 1999, s.440.

Türkiye’de 2000 yılında yapılan “iş kazaları ve meslek hastalıkları” üzerine yapılan bir araştırmaya göre, iş kazalarının % 44,63’ünün çalışanın iş sağlığı ve güvenliği kurallarına uygun davranmaması nedeniyle oluştuğunu ortaya çıkarmıştır (MESS, 2001:12).

Günümüzün modern işletmeleri, iş görenlerin sağlığı ve güvenliği için oldukça büyük para ve zaman harcamaktadır. Sonuçta emeklerinin karşılığını verimlilik, kalite ve maliyet kriterlerini dikkate alarak izlemek ve değerlendirmek zorundadır.

Koruma faaliyetlerini verimlilik açısından değerlendirirken, sağlık ve güvenlik faaliyetlerinin sayısını, sağlık ve güvenlikle ilgili toplantıların sayısını, güvenlik denetim sayısı, güvenlik komitelerinin sayısı, güvenlik eğitim programlarının saati ve sayısı, güvenlik ve sağlık amaçlı iş dizaynı ile güvenlik teşvik ödülleri temel ölçü olarak dikkate alabilirler (Phillis Jach 1996: 224).

Koruma faaliyetinin en önemli ölçüm kriteri kalite açısından değerlendirirken, kazaların sayısı, kazaların sıklık sayısı, kaza ağırlık oranı, kazada kaybedilen zaman, kazaların yarattığı ölümler, ölümcül olup da herhangi problem yaratmayan problemler, güvenlik denetimi sırasında fark edilen ihlallerin sayısı, mülke zarar veren kazaların sayısı, endüstriyel hijyen gözetim sonuçları, endüstriyel hijyen normlarına uyum konusundaki ölçümler ve raporlarıdır (Tüzüner A.Lale, 2002:229-233).

Koruma faaliyeti maliyetlerini açısından değerlendirirken, kazaların ortalama maliyeti, kaybedilen zamanın maliyeti, işgücü maliyetleri, insan kaynakları departmanının bütçesinde koruma işlevinin payı, mülke gelen zararın maliyeti, koruma işlevinin adam başı maliyeti, sağlık ve güvenlik ile ilgili yönetmeliklerin değişmesinin maliyeti dikkate alınmalıdır (Sadullah Ömer, 1998:417-418).

3. RAKAMLARLA ÇALIŞANLARA YÖNELİK KAYNAK KULLANIMLARI (MALİYET) UNSURLARI VE ELDE EDİLEN FAYDA İLİŞKİSİ

Çalışanlar nedeniyle katlanılan kaynak kullanımların, hangi faaliyetlerden kaynaklandığını ve işletmenin kaliteli, verimli çalışmasını ve sürekliliğini zedeleyici sorunları göz önüne alarak tasnif ettiğinizde kaynak kullanımları anlamlı ve anlaşılır kılınmaktadır. İşletmenin bu kaynak kullanımlarına neden olan maliyet unsurları olarak temin ve seçim sürecinin maliyeti, oryantasyon sürecinin maliyeti, psikolojik danışmanlık sürecinin maliyeti, devamsızlığı işletmeye maliyeti, işgücü devrinin maliyeti ve koruma işlevinin maliyeti incelendiğinde, insan faktörünü olduğu her yerde organizasyon kültürünün sürekliliğini verimliliği, kaliteyi yakalayabilmek ve gelecekte olası doğabilecek yükümlüklere karşı hazırlıklı olmak işletmelerde kaynak kullanımı arttırdığı görülebilmektedir.

İşletmenin faaliyeti sürecinde tespit etmiş olduğu problem unsurlarını göz önüne alarak çalışanlara yönelik yukarıda faaliyetlerin maliyetlerine katlanması ve sonucunda mevcut problemlerinde ki azalmayı, verimlilikteki artışı, kalite artışımı, işletme bütününde ki kaza miktarındaki azalma ve bu unsurların parasal tutarlarının hesaplanabilmesi, elde edilen faydanın parasal tutarının hesaplanabilmesi mümkündür.

Elde edilen faydanın, katlanılan kaynak kullanımından büyük veya eşit olması durumunda ilgili kaynak kullanımlarına katlanmak rasyonel bir karardır. Büyüklük veya eşitliği bir oran olarak ifade etmek istersek oluşturabileceğimiz fayda ve kaynak kullanım oranını kullanabiliriz.

Aşağıda çalışanlara yönelik işletmenin katlanmış olduğu kaynak kullanımlarını gösteren maliyet unsurları ve elde edilen faydanın nasıl hesaplanabileceğine yönelik herhangi bir firma verilere dayalı olmayan ampirik uygulama örneği yer almaktadır.

ÇALIŞANLARA YÖNELİK KAYNAK KULLANIM (MALİYET) UNSURLARI		YTL
1) TEMİN VE SEÇİM SÜRECİNİN MALİYETİ (İşe Alman Personel Sayısı 125 Kişidir.) (Kişi Başı Temin ve Seçim Sürecinin Maliyeti=87.000 /125 = 904 YTL)		113.000
İş İlanları	3.000	
Danışmanlık Firmalarına Ödenen Komisyonlar (100 saat x 120 YTL/saat)	12.000	
Mülakat Öncesi İnceleme İçin Ayrılan Zaman (750 Saat x 40 YTL/saat) (2250 başvuru incelenmiş ve her başvuruya 20 dakika ayrılmıştır)	30.000	
Mülakatlar İçin İnsan Kaynakları Departmanının Ayırdığı Zaman Maliyeti (Yan Ödemeler Dahil)(1000 saat x 40 YTL/saat) (1200 Kişi Ön Mülakata Çağrılmış ve Her Mülakatta Ayrılan Kişi Başına Zaman 50 Dakikadır)	40.000	
Mülakatlar İçin Maliyet Merkezi Sorumlularının Ayırdığı Zaman ve Maliyeti (Yan Ödemeler Dahil) (200 Saat x 80 YTL/Saat) (300 Kişi Mülakata Katılmış ve Mülakat Süresi 40 Dakikadır)	16.000	
İşe Alım Sürecinin (Kırtasiye, Dosya, Referans Kontrolü, Ve Diğer Masraflar) Maliyeti	12.000	
2) EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ (Yeni İşe Alman Bir Kişinin İşe Başlayabilmesi İçin Yapılan Kişi Başı Eğitim Maliyeti = 257.100 YTL /125 kişi = 2.056,8 YTL/kişi)		257.100
İŞE BAŞLAMA ÖNCESİ EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ	215.100	
Şirket İçi Eğitimi Maliyeti (Ek Ödemeler Dahil) (80 saat x 5x 40 YTL/saat= 16.000 YTL) Her Grupdaki Kişi Sayısı = 25 , Grup Sayısı = 125 kişi / 25 kişi = 5 Her Bir Grubun Eğitim saati =Günde 8 saat x 10 İş Günü = 80 Saat Eğitiminin Maliyeti = 40 YTL/saat	16.000	
Şirket Dışı Eğitimi Maliyeti (80 saat x 5 saat x 104 YTL/saat) Her Grupdaki Kişi Sayısı = 25 ,Grup Sayısı = 125 kişi / 25 kişi = 5 Her Bir Grubun Eğitim saati =Günde 8 saat x 10 İş Günü = 80 Saat Eğitiminin Maliyeti = 104 YTL/saat	41.600	
Eğitim Materyali (125 Kişi x 80 YTL/Kişi)	10.000	
Eğitim Salonu, Görsel ve İşitsel Ekipman (5 grup x 20 gün x 125 YTL)	12.500	
Yemek ve İçecekler (20 Gün x 125 Kişi x 6 YTL/Kişi)	15.000	
Eğitim Alanlarının Eğitim Sürecinde Ayırdığı Zaman Maliyeti (125 kişi x 160 saat x 6 YTL/saat)	120.000	
İŞE BAŞLAMA SONRASI İŞBAŞI EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ	42.000	
Eski Çalışanın Ayırdığı Zaman Ve Maliyeti (125 kişi x 16 saat x 15 YTL/saat)	30.000	
İşe Yeni Başlayanın Ayırdığı Zaman ve Maliyeti (125 Kişi x16 saat x 6 YTL/saat)	12.000	
3) ORYANTASYON SÜRECİNİN MALİYETİ (yeni İşe Alınan Bir Kişi İçin Yapılan kişi Başı Oryantasyon sürecinin Maliyeti = 22.500 YTL / 125 kişi = 180 YTL/Kişi)		22.500
Oryantasyon Süresi ve Maliyeti (25 x 12 saat x 75 YTL/saat = 15.000 YTL) Oryantasyona tabi Grup Sayısı (Her grup 5 Kişidir) (125 kişi /5 = 25 Grup) Her Grubun Oryantasyon Süresi 12 saat Oryantasyon Departmanın Saat Başı Ücreti 75 YTL/kişi	22.500	
Kişi Başı Temin Ve Seçim Süresi İle İşe Başlama Sürecinin Maliyeti = 904 YTL + 2056,8 YTL + 180 YTL = 3.140,8 YTL'dir.		

4) ÇALIŞANLARIN YETKİNLİKLERİNİ ARTTIRMAYA YÖNELİK SÜREKLİ EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ (YILLIK) Kişi Başı Sürekli Eğitim Maliyeti = 297.950 / 500 kişi = 595,6 YTL/yıl		297.950
Şirket İçi Eğitimci Maliyeti (Ek Ödemeler Dahil) (25 grup x 12 saat x 40 YTL/saat = 20.000 YTL) Eğitime katılan Kişi Sayısı = 500 , Her Bir Gruptaki Kişi Sayısı = 20 Toplam Grup Sayısı = (500/20)=25 , Her Bir Grubun Almış Olduğu Eğitim Saati = 12 saat Eğitimcinin Maliyeti =40 YTL/saat	10.000	
Şirket Dışı Eğitimci Maliyeti (25 grup x 12 saat x 104 YTL/saat = 31.200 YTL) Eğitime katılan Kişi Sayısı = 500, Her Bir Gruptaki Kişi Sayısı = 20 Toplam Grup Sayısı = (500/20)=25 Her Bir Grubun Almış Olduğu Eğitim Saati = 12 saat Eğitimcinin Maliyeti =104 YTL/saat	31.200	
Eğitim Materyali (500 Kişi x 80 YTL/Kişi)	40.000	
Eğitim Salonu, Görsel ve İşitsel Ekipman (25 grup x3 gün x 250 YTL)	18.750	
Yemek ve İçecekler (500 kişi x 3günü x 12 YTL/Kişibaşı)	18.000	
Eğitim Alanların Eğitim Sürecinde Ayırdığı Zaman Maliyeti (500 kişi x 24 saat x 15 YTL/saat = 180.000 YTL)	180.000	
5) PSIKOLOJİK DANIŞMANLIK FAALİYETİN MALİYETİ (Psikolojik Danışmanlık Gerektiren Konularına Göre) Ortalama Kişi Başına Danışmanlık Süresi= (900+4800 +480 saat) / 500= 12,36 saat		454.500
Kişilerin Devamsızlığına Yönelik Psikolojik Danışmanlık Maliyeti (150 kişi x 6 saat x 60 YTL= 54.000 YTL) , Kişi Sayısı : 50 Kişi, Kişi Başına Danışmanlık Süresi : (6 Hafta x Haftada 1saat) 6 sant Saat Başı Psikolojik Danışmanlık Süresinin Maliyeti = 60 YTL/saat	54.000	
Devamsızlığa Yönelik Psikolojik Danışmanlık Hizmeti Alanların Maliyeti (150 kişi x 6 saat x 15 YTL/kişi = 13.500)	4.500	
İş Kazalarını Önlemeye Yönelik Psikolojik Danışmanlık (300 kişi x 16 saat x 60 YTL/saat = 288.000 YTL) Kişi Sayısı : 400 Kişi (Üretim Departmanında Çalışmaktadır.) Kişi Başına Danışmanlık Süresi ; (8 Hafta x Haftada 2 saat) 16 saat Saat Başı Psikolojik Danışmanlık Süresinin Maliyeti = 60 YTL/saat	288.000	
İş Kazalarına Yönelik Psikolojik Danışmanlık Hizmeti Alanların Maliyeti (300 kişi x 16saat x 15 YTL/kişi = 72.000)	72.000	
Çalışanların Özel Sorunlarını İlgilendiren Psikolojik Danışmanlık (20 Kişi x 24 Saat x 60 YTL/saat = 28.800), Kişi Sayısı : 20 Kişi Kişi Başına Danışmanlık Süresi ; (12 Hafta x Haftada 2saat) 24 saat Saat Başı Psikolojik Danışmanlık Süresinin Maliyeti = 60 YTL/saat	28.800	
Çalışanların Özel Sorunlarına Yönelik Psikolojik Danışmanlık Hizmeti Alanların Maliyeti (20 kişi x 24 saat x 15 YTL/kişi = 72.000)	7.200	
6) DEVAMSIZLIĞI İŞLETMEYE MALİYETİ (Kişi Başı Ortalama Devamsızlık Saati = 22x 8 x 0,08=14,08 saat		1.267.200
Devamsızlık Maliyeti = 15.840.000 x 0,08 = 1.267.200 YTL Devamsızlık Oranı = 84.480 / (500 kişi x 8 saat x 22 gün x12 ay) = 0,08 Devamsızlıkta kaybedilen çalışma saati = 84.480 saat Çalışan Sayısı= 500 kişi ,Kişi Başına Çalışma Saati = 8 Saat İşletmenin Yıllık Toplam Personel Maliyeti = (500 kişi x 8 saat x 22 işgünü x 12 ay = 15.840.000 YTL	1.267.200	

7) KORUMA MALİYETLERİ		891.240
Fiziksel İş Ortamının İyileştirilmesine Yönelik Koruma Maliyetleri	588.000	
İş Kazalarını Önlemeye Yönelik Koruma Maliyetleri	120.000	
İşçi Sağlığını (İşten Kaynaklanan Hastalıklar) Önlemeye Yönelik Koruma Maliyetleri	180.000	
Çalışanların Dış Faktörlerden Korumaya Yönelik Güvenlik Maliyetleri	288.000	
Psikolojik İş Ortamını Koruma Maliyetleri		
Çalışmanın Yaşamının Kalitesini Artırmaya Yönelik Maliyetler	303.240	
Özel Sağlık Sigortası (600 YTL/Sigorta Poliçesi x 500 kişi) = 300.000 YTL	300.000	
Organizasyon Kültürünü Geliştirme ve Kişiler Arası İletişimi Artırmaya Yönelik Sorunların Tespiti, Çözüm Yolları İçin yapılan Toplantıların Maliyeti =(24toplantı x 1,5 saat x 6 kişi x 15 YTL/saat) = 3.240 YTL Yıllık Toplantı Sayısı = 24 ,Her Bir Toplantıya Katılan Kişi Sayısı = 6 Her bir Toplantının Ortalama Süresi =1,5saat, Kişi Başı Maliyet = 15 YTL/saat	3.240	
İşe Temin Süreci ve Başlama Süresi Sonrası Bir Çalışan İçin Katılan Yıllık Ortalama Maliyetler = (297.950 + 454.500 + 1.267.200 + 891.240)/ 500 = 5821,8 YTL'dir.		
ÇALIŞANLARA YÖNELİK TOPLAM KAYNAK KULLANIMI (MALİYETLER) (1+2+3+4+5+6+7)		3.303.490

ELDE EDİLEN FAYDANIN (MALİYET TASARRUFUNUN) HESAPLANMASI

Problem Konuları	Ölçüt	İnsan Kaynakları Maliyetine Katılma Öncesi	İnsan Kaynakları Maliyetine Katılma Sonrası	Fark	Parasal Olarak İfadesi
İşyerine Uyum	Süre	66 işgünü	43,3 işgünü 15 gün uyum süreci + 28,3 işgünü de eğitim, danışmanlık v.b. süreçteki zaman	22,7 işgünü -0,34 oranında azalma Bir işgünü= 8 saat İşgücü Maliyeti = 15 YTL/saat Toplam Çalışan Sayısı = 125 kişi	1.362.000
Mamul Kalitesi	Gerçek Dönem Mamul Yüzdesi	% 2 Günde 200 birim	%0,08 Günde 80 birim	Günde 120 birim azalma 1 Ay= 22 işgünü Her Bir Birim Maliyeti=18 YTL/birim	570.240
Bakım Onarım	Bakım Onarım Sayısı	125 Bakım Onarım Faaliyeti (440 bakım onarım faaliyeti vardır Fakat 315 bakım Onarım Faaliyeti Teknik Zorunlulukları, 125 bakım onarım faaliyeti dikkatsiz kullanım sonucu)	58 Bakım Onarım (Toplam bakım Onarım sayısı 373'dür.)	67 Bakım Onarım -%53,6 Azalma Bakım Onarım Departmanının Toplam Maliyeti= 110.000 YTL Her bir Bakım Onarımın Ortalama Maliyeti = 110.000 / 440 = 250 YTL/bakım onarım	16.750
Devamsızlıktaki Azalma		Devamsızlık Oranı % 8	Devamsızlık Oranı %5,2	Devamsızlıkta Değişim -%2,8 İşletmenin Yıllık Toplam Personel Maliyeti = 500 kişi x 8 saat x22 İşgünü x 12 ay= 15.840.000 YTL Günlük 500 Birim , 0,05	565.714
Üretim Miktarındaki Artış		Günlük 10.000 Birim	Günlük 10.500 birim	Artış Yıllık Artış= 500 birim/gün x 22gün x 12 ay = 132.000 birim Her Bir Birim Maliyeti=18 YTL/birim	2.376.000
Önlenilebilir Kazalar	Kaza Sayısı	Yılda 20	Yılda 6	14 iş kazası -%70 Azalma İş Kazalarının Toplam Teknik Maliyeti = 260.000 YTL Her Bir İş Kazasının Ortalama teknik Maliyeti = 260.000 / 20 = 23.000 YTL/İş kazası	322.000
İş Kazaları Sonucu İşçi Sağlığında Meydana Gelen Zararda Azalma	Kaza Sayısı	Yılda 20	Yılda 6	İş Kazaları Sonucu İşçi Sağlık Harcamaları ve Tazminat Bedelleri = 132.000 Her Bir İş Kazasının Ortalama İşçi Sağlığı Maliyeti = 132.000 / 20 = 6.600 YTL/İş kazası	92.400

Kazandı kaybedilen Zaman ve Verimlilikteki Azalma	Kaza Sayısı	Yılda 20	Yılda 6	İş Kazalarında Kaybedilen Toplam Zaman Kaza Sonucu İşgücü kaybı = 1600 saat Kaza Başına İşgücü kaybı = 1600 /20 = 80 saat /işkazası 80 saat /işkazası x 14 iş kazası x 15 YTL/saat = 16.800 Günlük Toplam üretim 10.000 Birim Üretimde Çalışan Personel Sayısı = 400 Kişi Günlük Toplam Çalışma Saati = 400 kişi x 8 saat = 3200 saat Bir kişinin Saat Başına Üretimi = 10.000/3200 = 3,125 birim İş kazaları sonucu verimlilik değişimi= 80 saat/işkazası x 14 iş kazası x 3,125 birim/saat = 3.500 birim Her Bir Birim Maliyeti=18 YTL/birim Verimlilik Kazancı = 3.500 x 18 = 63.000 YTL	79.800
İşgücü Devir Oranında Azalma	İşgücü Devir Oranları	İlk Altı Ay İçinde İşten Ayrılanlar Oran % 18 Yeni İşe Başlayan Sayısı =125 Yeni Başlayan İlk Altı Ay İçinde Ayrılan Çalışan Sayısı = 125 x 0,06 = 7,5 Kişi	İlk Altı Ay İçinde İşten Ayrılanlar Oran % 6	% 12 Azalma Değişim -% 66 Kişi Başına Temin Ve Seçim Süresi İle İşe Başlama Sürecinin Maliyeti = = 3.140,8 YTL İşten Ayrılan Yeni Çalışan Maliyeti = 125 kişi x 0,12 x 3140,8 = 47.112 YTL	47.112
İşgücü Devir Oranında Azalma	İşgücü Devir Oranları	İlk Altı Aydan Sonraki Dönemde İşten Ayrılanlar Oran % 11 İlk Altı Aydan Sonraki Dönemde İşten Ayrılanlar Kişi Sayısı = 492,5 x 0,04 = 19,7 kişi	İlk Altı Aydan Sonraki Dönemde İşten Ayrılanlar Oran % 4	% 7 Azalma Değişim - % 63 Kişi Başına Temin Ve Seçim Süresi İle İşe Başlama Sürecinin Maliyeti = = 3.140,8 YTL İşe Temin Süreci ve Başlama Süresi Sonrası Bir Çalışan İçin Katılan Yıllık Ortalama Maliyetler = 5821,8 YTL Toplam Çalışan = 500 Kişi Yeni Başlayan İlk Altı Ay İçinde Ayrılan Çalışan Sayısı = 7,5 Kişi Kalan Çalışan Sayısı = 500 Kişi - 7,5 Kişi = 492,5 Kişi Kazanılan Kişi Sayısı = 492,5 x 0,07 = 34,47 Kişi İlk Altı Ay Sonraki Dönemde Bir Kişinin Yıllık Ortalama Maliyeti = 3140,8 + 5821,8 = 8.962,6 YTL Parasal Kazanç = 34,47 kişi x 8962,6 YTL = 308.940 (Maliyetlere unsurları olan yasal yükümlülükler ülkeden ülkeye değiştiği için dahi edilmemiştir. Yasal yükümlülükler net olarak hesaplanabildiği oranda ayrınlama maliyetine dâhil edilebilir.	308.940
ELDE EDİLEN FAYDA TUTARI (TOPLAM MALİYET TASARRUFU)					
FAYDA/KAYNAK KULLANIM ORANI =	YILLIK TOPLAM FAYDA TUTARI = 5.740.956			1,7379	
	YILLIK ÇALIŞANLARA KAYNAK KULLANIMLARI = 3.303.490				
				5.740.956	

4. ÇALIŞANLARA YÖNELİK KAYNAK KULLANIMLARININ VE ELDE EDİLEN FAYDANIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN (HUMAN RESEARCH ACCOUNTİNG) UYGULAMA ÖNERİLERİ

TMS 38 madde 28’de “bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece, varlıklarla ilişkilendirilebilen ve beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin olası olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi durumunda muhasebeleştirilmektedir” ibaresi yer alsaydı bile çalışanların maliyetinin ve çalışanlardan gelecekteki ekonomik yararlarının güvenilir bir biçimde ölçülmesi tartışmaya açık ve adeta imkansızdır. TMS 19’a göre, işletmenin çalışanlara sağlanan hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydalara ilişkin olarak borç ve çalışanlara sağlanan faydalar⁵ karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletmeler tarafından kullanılması durumunda gider olarak, muhasebeleştirilmesini gerekli kılar. Bir işletmenin yükümlülüğü olan ücretli izinler şeklinde çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların beklenen maliyetini; çalışanların gelecek ücretli izinlerini arttıran hizmetler vermeleri sonucunda ücretli izinlerinin birikmesi; ve ücretli izinlerin birikmediği durumlarda, anılan izinlerin kullanılması durumlarında, kâr paylaşımı

⁵ Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; hizmet sunulan dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki). Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar; hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen faydalardır. Bunlar; maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin, ücretli hastalık izni, kar paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen hizmetler), çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalar, emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar (uzun süreli işten ayrılmalara veya seyahat, jubile, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kar paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler, işten çıkarma tazminatlarıdır.

ve ikramiyeye ilişkin tahmini maliyetleri, emekli aylığı gibi emeklilik hakları ve işten ayrılma sonrası emeklilik sigortası ve sağlık yardımı gibi işten ayrılma sonrasına ilişkin çalışanlara sağlanan diğer faydaları, finansal tablolara yansıtılır⁶.

Sonuçta, Türkiye Muhasebe Standartları incelendiğinde (özellikle TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı ve TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, TMS 28 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı) çalışanlara karşı işletmenin kısa ve uzun vadedeki yükümlülüklerini kayıt altına almayı ve sonuçta mali tablo kullanıcılarına işletmenin yükümlülükleri doğru ve yalın bilgilendirmeyi içermektedir. TMS 38’e göre, insan kaynakları varlık olarak kabul edilip, “Tek Düzen Hesap Planında yer alan “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” grubu içinde Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesaplarında aktifleştirilmesi, maliyetinin faydalarının güvenilir biçimde hesaplanabilmesi şartıyla muhasebeleştirilmesinin mümkün olduğu belirtilse de, gelecekteki ekonomik yararlarının güvenilir bir biçimde ölçülmesinin adeta imkansız olmasından

⁶ Örneğin; biriken ücretli izinler; mevcut döneme ilişkin hakların bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir. Bu izinler giydirilmiş (diğer bir ifade ile çalışanlar, işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları haklarına ilişkin nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahiptirler) olabileceği gibi, kazanılmamış/giydirilmemiş (diğer bir ifade ile çalışanlar, işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları haklarına ilişkin olarak nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahip değillerdir) de olabilir. Çalışanlar, gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetlerde bulundukça işletme açısından bir yükümlülük doğar. Çalışanların birikmiş kazanılmamış haklarını kullanmadan işten ayrılabilme olasılığı ilgili yükümlülüğün ölçüm şeklini etkilemesine rağmen, ücretli izinler kazanılmamış dahi olsalar, işletme açısından bir yükümlülük mevcuttur ve finansal tablolara yansıtılır. İşletme, biriken ücretli izinlerin tahmini maliyetlerini, bilanço tarihi itibarıyla, birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin olarak ödenmesi gereken ek tutarlar olarak ölçer. Birikmeyen ücretli izinler ileriye taşınmazlar; cari dönemin hakkının tamamen kullanılmaması ve çalışanlara kullanılmayan hak edilmiş izinleri için işten ayrıldıklarında nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkı vermeleri durumunda ortadan kalkarlar. Anılan durum, genellikle, hastalık ödemeleri (kullanılmayan geçmiş hakların, gelecek hakları arttırmadığı sürece), anne ve babaya verilen doğum izinleri, jüriyelik hizmeti ve askerlik hizmeti için verilen ücretli izinler açısından geçerlidir. Bir işletme, izin zamanından önce herhangi bir borç veya gider muhasebeleştirmez; çünkü çalışanın hizmeti, ilgili faydanın miktarını arttırmaz.

dolayı, çalışanlarla ilgili kaynak kullanımının varlık olarak kabul edilip edilerek aktifleştirilmesi mümkün değildir. Standartların temelinde, işletmenin çalışanlarına olan cari dönem ve geleceğe yönelik yasalar, sözleşmeler ve yönetmeliklerden (yazılı) kaynaklanan yükümlükleri açık, anlaşılır ve yalın olarak finansal tablo kullanıcılarına aktarmak yatmaktadır.

İşletme yöneticileri içinse önemli olan, çalışanlar için katlanılmış veya muhtemelen katlanılacak kaynak kullanımından ne kadar faydanın (işletmenin bütününde, maliyet merkezleri bazında, konu bazında v.b.) elde edilebileceği veya edildiğini görebilmek ve sonuçlara ilişkin karar alabilmektir. Raporlama formatı ve ölçütlerde sürekliliği kılabilmek, yapılan kaynak kullanımları ve bu kaynak kullanımları nedeniyle elde edilen faydaların işletmenin sürekliliği içerisinde kayıtlarında iz

bırakarak yer almasını sağlamak amacıyla muhasebe kayıtlarına alınabilmesi mümkündür. Kayıtlara alınmış olduğu bilgilere bilgilendirme amacıyla, mali tablolara ilişkin dipnotların da yer verilebilir. Bu yaklaşımla; 16.12.1993 tarih, 21790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde “boş olan 8 ana grup hesabı, eşzamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla, yönetim muhasebesi amaçları için kullanılır. Bu grup da açılacak hesaplar, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır ve mali tablolara intikal ettirilmez” ibaresi (AKGÜL Başak:43). gereği 3. nolu başlıkta incelediğimiz “rakamlarla çalışanlara yönelik kaynak kullanım (maliyet) unsurları ve fayda ilişkisi” 8 nolu hesap grubu içinde yer bulabilir. Hatta kaynak kullanım unsurları ve faydaları, konularına göre, maliyet merkezlerine göre ayrı ayrı tasnif edilebilir.

8 HESAP GRUBUNDA İNSAN KAYNAKLARI MALİYETLERİNE YÖNELİK AÇIKLABİLECEK ÖRNEK HESAPLAR
801 İNSAN KAYNAKLARININ MALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER VE KAYNAK KAYBI
802 ELDE EDİLEN FAYDALAR (MALİYET TASARRUFLARI)
810 İNSAN KAYNAKLARININ MALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ
810.01 TEMİN VE SEÇİM SÜRECİNİN MALİYETİ
810.01.01. İş İlanları
810.01.02. Danışmanlık Firmalarına Ödenen Komisyonlar
810.01.03. Mülakat Öncesi İnceleme İçin Ayrılmış Zaman
810.02 İŞE BAŞLAMA ÖNCESİ EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ
810.02.01 Şirket İçi Eğitimci Maliyeti (Ek Ödemeler Dahil)
810.02.02 Şirket Dışı Eğitimci Maliyeti
810.02.03 Eğitim Materyali
810.03 İŞE BAŞLAMA SONRASI İŞBAŞI EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ
810.03.01 Eski Çalışanın Ayırdığı Zaman Ve Maliyeti
810.03.02 İşe Yeni Başlayanın Ayırdığı Zaman ve Maliyeti
810.03 ORYANTASYON SÜRECİNİN MALİYETİ
810.04 ÇALIŞANLARIN YETKİNLİKLERİNİ ARTTIRMAYA YÖNELİK SÜREKLİ EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ (YILLIK)
810.04.01. Şirket İçi Eğitimci Maliyeti (Ek Ödemeler Dahil)
810.04.02. Şirket Dışı Eğitimci Maliyeti
810.05 PSİKOLOJİK DANIŞMANLIK FAALİYETİNİN MALİYETİ (Psikolojik Danışmanlık Gerektiren Konular Veya Maliyet Merkezine Göre Alt Hesaplar Açılabilir)
810.05.01 Kişilerin Devamsızlığına Yönelik Psikolojik Danışmanlık Maliyeti
810.05.02. Devamsızlığa Yönelik Psikolojik Danışmanlık Hizmeti Alanların Maliyeti
810.05.03 İş Kazalarının Önlemeye Yönelik Psikolojik Danışmanlık
810.06 DEVAMSIZLIĞI İŞLETMEYE MALİYETİ (Maliyet Merkezleri Bazında Tasnif Edilebilir)

810.07 KORUMA MALİYETLERİ
810.07.01 Fiziksel İş Ortamının İyileştirilmesine Yönelik Koruma Maliyetleri
810.07.01.001 İş Kazalarını Önlemeye Yönelik Koruma Maliyetleri
810.07.01.002 İşçi Sağlığını (İşten Kaynaklanan Hastalıklar) Önlemeye Yönelik Koruma Maliyetleri
810.07.01.003 Çalışanların Dış Faktörlerden Korumaya Yönelik Güvenlik Maliyetleri
810.07.02. Psikolojik İş Ortamını Koruma Maliyetleri
810.07.03. Çalışanın Yaşamının Kalitesini Artırmaya Yönelik Maliyetler
810.07.03.001 Özel Sağlık Sigortası
810.07.03.002 Organizasyon Kültürünü Geliştirme ve Kişiler Arası İletişimi Arttırmaya Yönelik Sorunların Tespiti, Çözüm

820. İŞYERİNE UYUMDAN KAYNAKLANAN FAYDALAR
820.01. MAMUL KALİTESİNDE SAĞLANAN FAYDALAR
820.02 BAKIM ONARIM FAALİYETLERİNDE SAĞLANAN FAYDALAR
820.03. KAZALARDAKİ AZALMALAR SONUCU SAĞLANAN FAYDALAR
820.03.01 Önlenebilir Kazalar
820.03.02. İş Kazaları Sonucu İşçi Sağlığında Meydana Gelen Zararda Azalma
820.03.03. Kazada Kaybedilen Zaman Ve Verimlilikteki Azalma
820.04. DEVAMSIZLIKTAKİ AZALMA
820.05. ÜRETİM MİKTARINDAKİ ARTIŞ
820.06. İŞGÜCÜ DEVİR ORANINDA AZALMA
820.06.01. İlk Altı Aydaki İşgücü Devir Oranında Azalma
820.06.02. İlk Altı Ay Sonrası İşgücü Devir Oranında Azalma

Hesap Planındaki hesaplar elde edilen bazında arttırılabilir veya azaltılabilir. Örnek fayda, maliyet merkezleri ve maliyet unsurları muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olabilir.

-----/-----
810.01 TEMİN VE SEÇİM SÜRECİNİN MALİYETİ
811.02 İŞE BAŞLAMA ÖNCESİ EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ
810.03 İŞE BAŞLAMA SONRASI İŞBAŞI EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ
810.04. ORYANTASYON SÜRECİNİN MALİYETİ
810.05 ÇALIŞANLARIN YETKİNLİKLERİNİ ARTTIRMAYA YÖNELİK SÜREKLİ EĞİTİM SÜRECİNİN MALİYETİ
810.06 PSİKOLOJİK DANIŞMANLIK FAALİYETİN MALİYETİ
810.07 KORUMA MALİYETLERİ
801 İNSAN KAYNAKLARININ MALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER VE KAYNAK KAYBI
-----/-----
802 ELDE EDİLEN FAYDALAR (MALİYET TASARRUFLARI)
820. 01. MAMUL KALİTESİNDE SAĞLANAN FAYDALAR
820. 02. BAKIM ONARIM FAALİYETLERİNDE SAĞLANAN FAYDALAR
820. 03. KAZALARDAKİ AZALMALAR SONUCU SAĞLANAN FAYDALAR
820 04. DEVAMSIZLIKTAKİ AZALMA
820.05 ÜRETİM MİKTARINDAKİ ARTIŞ
820. 06 İŞGÜCÜ DEVİR ORANINDA AZALMA
-----/-----

5. SONUÇ

İnsan sermayesi; bir işletmede çalışanların bilgileri, yetenekleri ve rakebetçi üstünlükleridir. Yapısal Sermayeden farklı olarak, insan sermayesinin sahibi çalışanlardır. İnsan sermayesinin entelektüel sermayenin yenilenebilir parçasını oluşturması, işletmedeki yenilikçi-yaratıcı yeteneğin asıl kaynağını oluşturması bakımlarından çok önemlidir. Entelektüel sermayenin insan odaklı unsurları, insan kaynaklarının yaratıcılık ve problem çözme yeteneği, liderlik, girişimcilik ve yöneticilik potansiyeli, işgörenlerin işe bağımlılığı ve beceri düzeyi, işgörenlerin işe gönüllü katılımı, istek ve yeterlilikleridir. İnsan sermayesi, müşteri sermayesi ve yapısal sermaye entelektüel sermayeyi ortaya çıkaran unsurdur ve içlerinde en önemli unsurunu insan sermayesini ifade eden ve kayıt altına alınması gereken insan kaynaklarının bütünüdür. İnsan kaynakları kayıt altına almaktaki amaç, yönetimin temel fonksiyonları olan planlama ve kontrol problemlerinin saptanması ile tanımlanması, alternatif çözümlerin araştırılması, değerlendirilmesi ve seçimi, amaçlarla ilişkili olarak sonuçların geliştirilmesi, yapılacak işlerin raporlanması konularında işletme yönetimine yardımcı olmak, biçimsel organizasyonlardaki çalışanların değerlerinin belirlenmesi ve kapsamlarının açıklanması, ölçüm yöntemlerinin belirlenmesi ile ilgili yaklaşımların faaliyet sistemi içinde oluşturulması, çalışanların değerlerinin ve maliyetlerinin ölçülmesi ile güvenilir ve geçerli yöntemlerin geliştirilmesidir. Genel amaçların yanı sıra fonksiyonel amaçları ise; insan kaynakları kullanımının etkin olarak gözlenmesinde üst düzey yönetime yardımcı olmak, varlıkların korunması, kullanılması ve değerlendirilmesi gibi konularda varlık kontrolü için sınırların belirlenmesi ve insan kaynakları ile ilgili işletme uygulamalarının finansal olarak açıklanarak yönetimi ilkelerini geliştirici yönde yardımcı olmak, işletmelerde maliyet tasarrufu ile ilgili amaçların gerçekleştirilmesinde insan kaynaklarının korunması, geliştirilmesi,

dağıtılması ve temini hakkında yönetimin alacağı kararlarda maliyetle ilgili bilgilerin sağlanmasıdır. Çalışanların performansının ölçümde, geri bildirim yaklaşımları olarak tasnif edilen performans ve maliyet merkezi yaklaşımları kullanılabilir. Maliyet merkezi yaklaşımında insan kaynakları departmanının çalışmaları rekabetçi bir ortama taşındığı için ilgili departmanın müşteri odaklı yaklaşımı ön plana çıkmaktadır. Sonuçta önemli olan insan kaynaklarının yetkinliklerini arttırmak ve işletmeye katma değer yaratmasını temin etmektir. Çalışanlar nedeniyle katlanılan kaynak kullanımlarını ölçüm yöntemi olarak maliyet yöntemini kabul ettiğimizde karşımıza fiili maliyet ve yenileme maliyet yöntemleri çıkmakta ve maliyet unsurunun kendi içerisinde direkt ve endirekt maliyet unsurlarını kapsadığı görülebilmektedir. Fakat çalışanlara yönelik kaynak kullanımlarını direkt veya endirekt olarak ayırt etmek elde edilecek faydanın stoklanabilir nitelikte olmaması nedeniyle ve somut olarak ölçülebilmesinin zorluğu nedeniyle rasyonel değildir. Çalışanlar nedeniyle katlanılan kaynak kullanımlarını, hangi faaliyetlerden kaynaklandığını ve işletmenin kalitesi, verimli çalışmasını ve sürekliliğini zedeleyici sorunları göz önüne alarak tasnif ettiğinizde kaynak kullanımları anlamlı ve anlaşılır kılınmaktadır. İşletmenin bu kaynak kullanımlarına neden olan maliyet unsurları olarak temin ve seçim sürecinin maliyeti, oryantasyon sürecinin maliyeti, psikolojik danışmanlık sürecinin maliyeti, devamsızlığı işletmeye maliyeti, işgücü devrinin maliyeti ve koruma işlevinin maliyeti incelendiğinde, insan faktörünü olduğu her yerde organizasyon kültürünün sürekliliğini verimliliği, kaliteyi yakalayabilmek ve gelecekte olası doğabilecek yükümlülere karşı hazırlıklı olmak işletmelerde kaynak kullanımı arttırdığı görülebilmektedir. Kaynak kullanımlarını kayıt alma alma sürecinde Türkiye Muhasebe Standartları incelendiğinde (özellikle TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı ve TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar) çalışanlara

karşı işletmenin kısa ve uzun vadedeki yükümlülüklerini kayıt altına almayı ve sonuçta mali tablo kullanıcılarına işletmenin yükümlülükleri doğru ve yalın bilgilendirmeyi içermektedir. TMS 38'e göre, insan kaynakları varlık olarak kabul edilip, "Tek Düzen Hesap Grubunda yer alan "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" grubu içinde "Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesaplarında aktifleştirilmesi, maliyetinin, faydalarının güvenilir biçimde hesaplanabilmesi şartıyla muhasebeleştirilmesinin mümkün olduğu belirtilse de, yukarıdaki ihtiyarilik karşısında söyleyebiliriz ki, standartların temelinde insan kaynakları ile ilgili kaynak kullanımlarının varlık olarak kabul edilmesinden ziyade önemli olanın işletmenin çalışanlarına olan cari dönem ve geleceğe yönelik yasalar, sözleşmelerden ve yönetmeliklerden (yazılı) kaynaklanan yükümlükleri açık, anlaşılır ve yalın olarak finansal tablo kullanıcılarına aktarmak yatmaktadır. Sonuç olarak; işletme yöneticileri için önemli olan çalışanlar için katlanılmış, katlanılacak kaynak kullanımlarından ne kadar faydanın (işletmenin bütününde, maliyet merkezleri bazında, konu bazında v.b.) elde edilebileceği veya edildiğini görebilmek ve sonuçlara ilişkin karar alabilmektir. Bu karar sürecinde kaynak kullanımların ve faydaları kayıt altına alabilmektir. Bu yaklaşımla; 16.12.1993 tarih, 21790 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Muhasebe Uygulama Genel tebliğinde "boş olan 8 ana grup hesabı, eşzamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla, yönetim muhasebesi amaçları için kullanılır. Bu grupta açılacak hesaplar, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır ve mali tablolara intikal ettirilmez" ibaresi gereği, 3. nolu başlıkta incelediğimiz "rakamlarla çalışanlara yönelik kaynak kullanım (maliyet) unsurları ve fayda ilişkisi" 8 nolu hesap grubu içinde incelenebilir. Hatta maliyet unsurları ve faydaları, konularına göre, maliyet merkezlerine göre ayrı ayrı hesap grubu içinde tasnif edilebilir.

KAYNAKÇA KİTAPLAR

- AKGÜL (ATAMAN) Başak, M.B. **Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan 8 No'lu Hesap Grubu Kullanıma İlişkin Öneriler, Bir Anket Çalışması**, Türkmen Kitabevi, ISBN:975-7337- 6- 9, İstanbul 1997.
- CASCIO Wayne F, **Managing Human Resources: Productivity, Quality of Work Life, Profits**, 4th ed. McGraw-Hill Series Management, 1995, s.591.
- DAVID A.Cenzo, STEHEN P.Robbins, **Human Resource Management**, 6Th. Ed. New York, John Wiley & Sons.Inc. 1999.
- DELMAN L.Landen, IRYING Bluestone, Edward E.Lawler III, "High Involvement Organizations and Industrial Democracy", **Handbook of Human Resource Management**, Ed.Gerald R.Ferris, Sherman D.Rosen, Dorald T. Barnum Cambridge, MA, Blackwell Publishers, 1995.
- ERKAL Zekeriya E., **Entelektüel Sermaye Ölçülmesi ve Raporlanması**, Derin Yayınları, Yayın No:86, İstanbul 2006.
- FİTZ-Enz Jac, **Human Value Management: The Value-Adding Human Reseource Management Strategi For The 1990's**, San Francisco, CA: The Jossey-Bass Inc., 1990.
- FITZ-Enz Jac, **How To Measure Human Resources Management**, 2nd. Ed., New york, McGraw-Hill Inc.,1995.
- MESS, "MESS Üyelerinde İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları İstatistikleri" İstanbul, 2001.
- PHILLIS Jach J, **Accountability In Human Resource Management**, Houston, Gulf Publishing Co.,1996.
- SELİMOĞLU Seval, **İşletmelerin Etkinliği ve Verimliliği Arttırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1290 İ.İ.B.F. Yayınları, No:171, 2001, Eskişehir.
- QUELIN Bertrand, "Core Competencies, R&D Management and Partnership", **European Management Journal**, Vol: 18, No:5.
- UYARGIL Cavide, **İşletmelerde Performans Yönetimi Sistemi ,Performansın Planlanması**,

Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesi, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Yayın No: 262, Şahinkaya Matbaacılık Koll.Şti. İstanbul, 1994.

MAKALELER

AKPINAR Ali Talip, "Entelektüel Sermaye Kavramı", **KOSBED Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:1, Kocaeli, 2000.

CARL K.Prahaland, GARY Hamel, "The Core Competence Of The Corporation", **Harvard Business Review**, May-June 1990.

CERAN Yunus, "Muhasebede Eskisinin Yenisi Bir Kavram: İnsan Kaynakları Muhasebesi", Selçuk Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 18, 2007.

DAVİD Martin, KATE Bartol, "Managing Turnover Strategically", **Personel Administrator**, Vol.30, No:11, 1985.

FRED Luthans, "The Role of HRM in Sustaining Competitive Advantage Into The 21st Century", **National Productivity Review**, Winter 1997, Vol.17, No:1.

GEORGE Ruben, "GM's Plan To Combat Absenteeism Successfully", **Monthly Labor Review**, September 1993.

HARRY C.Katz, "Assesing The Effects Of Industrial Relations Systems and Efforts To Improve The Quality of Working Life on Organizational Effectiveness", **Academy Of Management Journal**, Vol:28, 1985.

JOSEPHEN J.Martocchio, "The Financial Cost Of Absente Decisions" **Journal of Managment**, Vol: 18, No:1, 1992.

SADULLAH Ömer, "İnsan Kaynaklarının Yönetiminde Koruma İşlevi", **İnsan Kaynakları Yönetimi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Yayın No: 276, Dönence Basım, 1998.

SARUHAN Sadi Can, SULAOĞLU, Taylan "Entelektüel Sermaye: Teori ve Uygulamadan Bir Örnek-Arçelik", **9. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, 24-26 Mayıs 2001.

UZAY Şaban, SAVAŞ Orhan, "Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi: Mobilya Sektöründe Karşılaştırmalı

Bir Uygulama Örneği", **Erciyes Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 20, Ocak-Haziran 2003.

DOKTORA TEZİ

ADAL Zeki, "Personel Yönetimi açısından İşgücü Devri Analizinde Uygulamalı Bir Yaklaşım", Yayınlanmış **Doktora Tezi**, İ.Ü. İşletme Fakültesi, İstanbul, 1977.

TÜZÜNER A.Lale, "İnsan Kaynakları Yönetimi İşlevlerinin Ölçüm ve Değerlendirilmesi ve İşletmelerde

İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Araştırma" **Doktora Tezi**, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002.