

# İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin İncelenmesi: BİST Mali Kuruluşlar Sektöründe Bir Uygulama<sup>1</sup>

## Investigation of Human Resources Accounting Activities: An Application in BIST Financial Institutions Sector

Büşra Tosunoğlu<sup>2</sup>, Nurbanu Öztürkci<sup>3</sup>

### Öz

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören mali kuruluşlar sektörünün faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin incelenmesini içermektedir. Bu kapsamda, 2014-2018 yılları arasında BİST'te işlem gören 127 adet şirketin yılsonu faaliyet raporları incelenmiştir. Çalışmada araştırmaya dâhil edilen şirketlerin faaliyet raporları içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Söz konusu şirketlerin insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin incelenmesinde Al Mamun (2009) tarafından geliştirilen insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri listesi esas alınmıştır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre, mali kuruluşlar sektöründe işlem gören bankaların faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları aktivitelerinin büyük çoğunluğuna yer verdiği ve bu aktivitelerin de insan kaynakları politikaları, insan kaynakları muhasebesine ilişkin bilgiler, personel sayısı, eğitim ve geliştirme, emeklilik ve sosyal haklar, çalışanların kariyer planlamaları, çalışanlara sağlanan faydalar ve performans değerlendirme sistemine ilişkin noktalardan oluştuğu görülmektedir. İnsan kaynaklarına yapılan toplam ödemelere, istihdam raporlarına, çalışan fon bilgilerine, çalışan maliyetlerine yönelik bilgilere ve emeklilik aylığı fonlarına ilişkin hususlara ise faaliyet raporlarında genellikle yer verilmediği tespit edilmiş olup bu şirketlerin de büyük çoğunlukla mali kuruluşlar sektöründe işlem gören yatırım şirketlerinden oluştuğu söylenebilir.

**Anahtar Kelimeler:** İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivite Listesi, BİST Mali Kuruluşlar Sektörü, Faaliyet Raporları

### Abstract

The aim of the study, is to examine the human resources accounting activities included in the activity reports of financial institutions traded on Borsa Istanbul. In this context, the information regarding the corporate governance practices and the year-end activity reports of 127 financial institutions that were traded on the Borsa Istanbul between 2014-2018 were examined. The activity reports of the financial institutions included in the study were analyzed using the content analysis method. In the study, the list of human resources accounting activities that developed by Al Mamun (2009) was taken as a basis in the examination of the human resources accounting activities of the financial institutions in question. According to the findings that obtained from the study, the banking sectors of the companies of the annual report has included the vast majority of human resources policies, of these activities, information on human resources, accounting staff the number of training and development, retirement and social rights, career planning of employees, employee benefits and performance appraisal system. It has been determined that issues regarding total payments made to human resources, employment reports, employee fund information, employee costs and pension funds are generally not included in the annual reports and these companies are mostly in the investment sector

**Keywords:** Human Resources Accounting Activities List, BIST Financial Institutions Sector, Annual Reports

JEL: M40, M41

Submitted: 30 / 10 / 2020

Accepted: 17 / 12 / 2020

<sup>1</sup> Bu çalışma, Doç. Dr. Büşra Tosunoğlu danışmanlığında yürütülen Nurbanu Öztürkci tarafından hazırlanan ve Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde kabul edilen "Borsa İstanbul'da İşlem Gören Mali Kuruluşların Faaliyet Raporlarında Yer Alan İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin İncelenmesi" başlıklı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

<sup>2</sup> Doç. Dr., Gümüşhane Üniversitesi, İİBF, busra.tosunoglu@gumushane.edu.tr, Orcid:0000-0001-6292-2770.

<sup>3</sup> Gümüşhane Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, n.ozturkci9283@gmail.com, Orcid: 0000-0001-7888-6276.

## Giriş

İçinde bulunulan yüzyılın en göze çarpan özelliği olan değişimin izleri her alanda görülmektedir. Bilgi çağının yoğun bir şekilde yaşandığı bu dönemlerde insanlar, kurum ve kuruluşlarda değişimlerden oldukça fazla etkilenmektedir. Teknolojik ve ekonomik gelişmelerin sonucu olarak meydana gelen köklü değişimler işletmeleri de etkisi altına almıştır. Gün geçtikçe değişen tüketim alışkanlıkları, işletmelerin üretim şekilleri, pazar yapısındaki değişimler, işletmenin yönetiminin ve ortaklarının beklentileri bu değişimlerin etkilerine sadece birkaç örnektir.

Günümüzde yaşanan değişimlere ayak uydurabilmek adına makine ve teçhizat yoğun işletmelerden, emek yoğun, bilgi ve becerinin ön plana çıktığı, insan faktörüne verilen değerin arttığı işletmelere geçişler başlamıştır. İşletmelerin mevcut kaynak ve varlıkları muhasebe açısından farklı anlamlar kazanmaya başlamıştır. Faaliyet alanları, sahip olduğu maddi sermaye, piyasa değeri, üretim modelleri gibi faktörler günümüz rekabet koşullarında yetersiz kalmaya başlamış ve bilgiye dayalı, teknik kabiliyet ve donanıma sahip, hedefleri olan, sürekli öğrenmeye ve gelişmeye açık, değişime ayak uydurabilen insan kaynakları ön plana çıkmıştır. “En değerli sermayemiz çalışmamızdır” veya “işletmenin sahip olduğu en belirgin ve asla kopyalanmayan tek varlık insandır” gibi neredeyse tüm işletmelerin faaliyet raporlarında yer alan ifadeler insan kaynaklarının işletmeler adına ne denli önemli olduğunu bir kez daha ortaya koymaktadır (Ceran, 2007: 187-188). Çünkü insan her koşul ve şarta ayak uydurabilen bir varlık olup işletmenin faaliyet alanı, insan kaynakları planlaması ve yönetimi gibi konularda işletmelere sağladığı önemli bilgi desteğiyle işletmenin gelişimine katkı sağlamaktadır (Kaya, 2013: 14).

İnsan kaynakları muhasebesi konusuna ilişkin birçok tanım bulunmaktadır. Bu tanımların kapsamı genel olarak insan kaynakları muhasebesini işletmelerin geleneksel muhasebe tarafından göz ardı edilen insan kaynakları yatırımlarının ölçümü, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığı olarak tanımlamaktadır.

İşletmeler için önemi büyük olan insan kaynakları, mali tablolara yansıtılmamakta, bir maliyet unsuru olarak görülmekte, verimlilik ve işletme değeri açısından görünmez bir varlık olarak raporlanmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynaklarının işletmelerin mali tablolarında yer alması, ölçülmesi ve değerlendirilmesi için ortaya çıkan yaklaşımdır. İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynağının işe alınması, uygun pozisyona yerleştirilmesi, ücret politikasının düzenlenmesi, personelin eğitim ve gelişimine ilişkin maliyetlerin ölçülmesi konularını kapsamaktadır. İnsan kaynaklarının işletmeye olan maliyetlerinin ölçülmesinin yanı sıra insan kaynağının değerinin maddi anlamda ölçülebilir olması konusunu da kapsamaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesinin işletmeye veya bilgi alıcılarına bazı kolaylıklar sağlaması beklenmektedir. Bu kolaylıklar; insan kaynaklarının varlık olarak kayıt altına alınması yapılacak yatırımlarda karar alıcıların doğru kararlar vermesine yardımcı olabilir ve yatırım süreci daha iyi yönetilebilir, insan kaynaklarına ait bilgiler mali Tablolarda yer aldığı kişi veya kurumlar verecekleri kararlar hakkında daha sağlıklı şekilde sonuca varabilir, finansal raporlar daha kapsamlı olacağından karar alıcıların; muhtemel insan kaynakları kayıplarını, yıllar arası farklılıkları, ülkeler veya işletmeler arası dengeyi daha net bir şekilde göreyek tutarlı kararlar almasına yardımcı olabilecektir (Bayram, 2018: 7-8).

Yapılan açıklamalardan yola çıkarak, işletmelerin insan kaynakları faaliyetlerini raporlarına yansıtması büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışma, BİST’te mali kuruluşlar sektöründe işlem gören şirketlerin insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin ne oranda mali tablolarına yansıtıldığını ortaya koymak amacıyla hazırlanmıştır. Çalışmada, BİST mali kuruluşlar sektöründe yer alan 127 adet şirketin tamamı örnekleme dâhil edilmiş olup şirketlerin yılsonu faaliyet raporları incelenmiştir. İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin açıklama düzeylerinin incelenmesi konusuna ilişkin az sayıda uluslararası literatür bulunması, ulusal literatürün ise eksikliği sebebiyle çalışmanın ilgili alanda var olan boşluğun doldurulmasına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, insan kaynakları muhasebesinin kavramsal çerçevesi, amaç ve hedefleri, tarihsel gelişimi, geleneksel muhasebe ile karşılaştırılması ve raporlanması konularına değinilmektedir. İkinci bölümde insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin raporlanmasına ilişkin ulusal ve uluslararası yapılan çalışmalara yer verilmektedir. Üçüncü bölümde ise, konuya ilişkin yapılan analiz sonuçlarına ve değerlendirmelere yer verilmektedir.

## 1. İnsan Kaynakları Muhasebesi Kavramsal Çerçeve

Muhasebeciler, insan kaynaklarını işletme için üretim faktörü olarak görmüş ve uzun yıllar üzerinde araştırmalar yapmıştır. İnsan faktörünün işletme için önemli bir kaynak olduğu görüşünü ilk olarak Adam Smith ortaya atmıştır. Adam Smith ortaya atmasına rağmen insan kaynaklarının işletme açısından önemine ilişkin ilk çalışma yapan bilim insanı Rensis Likert olarak bilinmektedir. (American Accounting Association, 1973: 169). Rensis Likert, yaptığı çalışmada işletmelerde insan kaynakları ile ilgili sistemler kurulması gerektiğini önermiştir. Ayrıca muhasebe bilimiyle insan kaynaklarının ilişkilendirilmesi 1960’lı yıllara dayandırılmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesine ilişkin birçok tanım bulunmaktadır. Bu tanımların hepsinin ortak görüşü insan kaynakları muhasebesinin; insan kaynaklarını işletmenin bir varlığı olarak değerlendirerek, insan kaynakları hakkındaki bilgilere erişme, maliyet ve değerini ölçümleme ve karar vericilere iletme sürecinden oluşan bir muhasebe uzmanlığı olduğu görülmektedir.

İşletmelerin, insan kaynakları faaliyetlerine yönelmeleri insan kaynaklarının muhasebeleştirilmesini bir gereksinim haline getirmiştir. İnsan kaynakları muhasebesini ortaya çıkaran gerekliliğin nedenleri, insan kaynaklarına ilişkin verilerin yönetim ve çıkar grupları için sağlanması ve bunun sonucunda bir sistem kurulması gerekliliği, insan sermayesi kavramının literatürde ve uygulamada yer alması, geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynaklarının mali tablolarda aktif hale getirilememesi ve buna bağlı olarak şerefiye ile ilgili hesaplarda sorunlara yol açması, maddi duran varlıkların işletmeler açısından zaman geçtikçe önem kazanmasıdır (Karacan, 2004: 2).

İnsan kaynakları muhasebesinin amaç ve hedeflerine bakıldığında, insan kaynağının değerinin artırılmasının sağlanması, insan kaynakları planlamasının daha iyi yapılabilmesi, işletmenin geleceğini öngörebilme, insan kaynaklarının değeri ile ilgili yeni ölçüm tekniklerinin geliştirilmesi ve yönetsel farkındalığın artması, insan kaynaklarının etkin kullanımı, insan kaynakları hakkında daha fazla bilgi sahibi olma ve personel hakkında en doğru kararı verme şeklinde özetlenebilir (Yurdasever, 2019: 37).

Geleneksel muhasebe anlayışında yer alan hesapların insan kaynakları muhasebeleştirilmesinde yetersiz kalması, insan kaynakları ile ilgili bilgilerin işletmenin karar alıcılarına ve çıkar gruplarına eksik ve yanlış olarak aktarılmasına ve karar alma mekanizmasının zayıflamasına sebep olmaktadır. Bu yaşanan aksaklıklar, işletmelerin insan kaynaklarına olan önemin artırılması gerekliliği düşüncesine sebep olmuştur. İşletmeler insan kaynaklarını varlık olarak değerlendirmiş ve işletmenin gerçek değeri bu yaklaşıma göre hesaplanmaya başlanmıştır. İşletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için ihtiyaç duyduğu personelin temin edilmesinden, eğitim ve gelişimine kadar olan tüm basamaklarda insan kaynakları muhasebesi vazgeçilmez bir noktaya gelmiştir.

İnsan kaynakları muhasebesinin işletmeye veya bilgi alıcılarına bazı kolaylıklar sağlaması beklenmektedir. Bu kolaylıklar; insan kaynaklarının varlık olarak kayıt altına alınması yapılacak yatırımlarda karar alıcıların doğru kararlar vermesine yardımcı olabilir ve yatırım süreci daha iyi yönetilebilir, insan kaynaklarına ait bilgiler mali tablolarda yer aldığı kişi veya kurumlar verecekleri kararlar hakkında daha sağlıklı şekilde sonuca varabilir, finansal raporlar daha kapsamlı olacağından karar alıcıların; muhtemel insan kaynakları kayıplarını, yıllar arası farklılıkları, ülkeler veya işletmeler arası dengeyi daha net bir şekilde görerek tutarlı kararlar almasına yardımcı olabilecektir (Bayram, 2018: 7-8).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda insan kaynakları muhasebesinin işlevleri sadece işletmenin karar alıcılarına yararlı olmakla kalmayıp, ayrıca işletmenin gelecek planlarına da yön vermektedir (Avazzadehfath ve Raiashekar, 2011: 3).

### 1.1. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Hizmet sektörünün gelişimine katkı sağlamak ve gereksinim duyulan bilgiyi elde etme amacıyla, 1691 yılında Sir William Pety tarafından "servetin babası" olarak tanımladığı insan kaynağını, maddi anlamda değerlemeye tabi tutarak insan kaynakları muhasebesi kavramını ilk olarak ortaya atmıştır (Ibarra ve Cosico, 2016: 28). Dahası William Far (1853) ve Earnest Engle (1883) insan kaynaklarının işletmelerde sermaye unsuru olarak görülmesi konusunda çalışma yapmıştır (Arkan, 2016: 175). 20. yy'ın başlarında bazı muhasebe teorisyenleri işgücünün varlık olarak mali tablolarda yer alması gerektiğini vurgulamıştır (Flamholtz vd, 2002: 948). Buna rağmen personelin işletmedeki en önemli varlık olduğunu ifade eden ilk bilim insanı Adam Smith olmuştur. 1960'lı yıllardan beri çeşitli evrelerden geçmiş ve günümüzde şirketlerin uygulanması zorunlu kılınan bir politika halini almıştır. Son dönemlerde ilginin giderek arttığı insan kaynakları muhasebesine ilişkin tarihsel gelişim süreci Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Gelişim Süreci**

Yıllar	İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi
1960-1966	İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili kavramların ortaya çıkışı
1967-1977	İnsan kaynakları muhasebesine ilişkin değerlendirme modellerinin geliştirilmesi
1971-1977	İnsan kaynakları muhasebesine ilginin artması
1978-1980	İnsan kaynakları muhasebesine olan ilginin azalması
1981 ve Sonrası	İnsan kaynakları muhasebesine verilen önemin yeniden artması

**Kaynak:** Flamholtz vd., 2002:948

Tablo 1'e bakıldığında, geleneksel insan kaynakları yönetim anlayışının değişmesiyle birlikte, insana ait olan harcamaların gider olarak değil varlık olarak görülmesi için yeni tanımlamaların ve değerlendirme modellerinin ortaya çıkması, maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesiyle ilgili sorunlar, menfaat sahiplerinin bilgiye ulaşma gereksiniminin artması, insan

kaynaklarına ait bilgilerin raporlanması ihtiyacı da ortaya çıkmıştır. Söz konusu bu ihtiyaçlardan dolayı insan kaynakları muhasebesinin önemi geçmişten günümüze artış göstermektedir (Kaya, 2013, 33-36).

### 1.2. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Geleneksel Muhasebe ile Karşılaştırılması

Geleneksel muhasebe; mali karakterdeki para ile ölçümü yapılabilen işlemleri kaydeden, sınıflandıran, anlamlı bir şekilde özetleyen ve rapor haline getirip yorumlayarak çıkar gruplarına, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sunan birimdir (Sürmen, 2013: 9). İnsan kaynakları muhasebesi ise; insan kaynağına ait bilgileri tanımlama, ölçme, raporlama yaparak işletme yöneticileri ve çıkar gruplarına sunma süreci olarak tanımlanabilir. İki muhasebe dalı arasında hem teorik hem de uygulama açısından farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıkları özetlemek gerekirse; geleneksel muhasebe işlemlerinde insan kaynaklarına ait yatırımlar sınıflandırılmaya tabi tutulmaksızın direkt olarak gider olarak kaydedilerek uzun vadede insan kaynaklarının ortaya çıkaracağı maliyetin göz ardı edilmesine sebep olacaktır. İnsan kaynakları muhasebesinin temelinde insan kaynaklarına ait tüm bilgileri parasal olup olmama açısından kategorize ederek kayıt altına alma ve yönetim için gereken bilgiyi sağlamak var olduğundan dolayı uzun vadede planlama ve kontrol için gerekli olan bilgiler sağlanmaktadır (Yurdasever, 2019: 44-46).

Geleneksel muhasebe işlemlerinde insan kaynağına yapılan yatırımlar bilançoda yer almadığından personele verilen değer ortaya çıkmamakta ve işletmenin sosyal sorumluluk kavramında aksaklıklar ortaya çıkmaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi personele ait yatırımları bilançoda, faaliyet raporlarına veya dipnotlarına yansıttığından dolayı işletmenin personeline verdiği değeri çıkar grupları açıkça görmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesinde finansal olmayan varlıklara paha biçilerek işletme açısından planlama ve kontrol daha kolay sağlanmaktadır.

Sonuç olarak geleneksel muhasebe sistemlerinde finansal olmayan varlıklara paha biçilememeye kısıtlaması gereği işletmede emek faktörüne yeterince değer verilememektedir. Bu sayede işletmelerde insan kaynakları ve yatırımlarıyla ilgili yetersiz ve doğruluğu ispatlanamaz bilgi elde edilmesi, işletmenin karar alma mekanizmasının zayıflaması ve insan kaynağının değerinin anlaşılması sorununun ortaya çıkarmıştır. İnsan kaynakları muhasebesi bu sorunları gidermeye ve işletme yöneticilerine insan kaynakları konusunda destek sağlama noktasında yardımcı niteliği kazanmıştır (Kaya, 2013: 50).

### 1.3. İşletmelerde İnsan Kaynakları Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

İşletmelerin dili olarak bilinen muhasebe bilimi, finansal olan ve mali kaygı taşıyan tüm öğeleri işletmenin karar alıcılarının belirlemiş olduğu yöntemlerle sunmaktadır. İşletmelerin eli kolu olarak sayılabilecek çalışanlarla ilgili faaliyetlerin de açıklanması ve sunulması gerekmektedir. İşletmelerin açıklayıcı sistemi olarak sayılabilen muhasebe, finansal olmayan insan kaynaklarını da ifade etmekten, geleneksel muhasebe anlayışının yetersiz kaldığı durumlarda yeni yollar aramaktan kendini alıkoyamamıştır (Ulucenk, 2018: 39-40).

Globalleşmeyle birlikte bilgi ekonomisine geçiş sürecinde işletmeler, rekabet gücünü artırma veya mevcut gücü koruyabilmek adına insan kaynaklarına önemli yatırımlar yapmaktadırlar. Ancak yapılan bu yatırımlar, geleneksel muhasebe anlayışında aktifleştirilmeyip gider olarak kayda alınmaktadır. Ayrıca birleşme ve devir işlemleri gider olarak kayıt altına alınmakta ve gelecekte fayda sağlaması açısından yapılan yatırımlar sıradan mali harcamalara dönüştürülmüş olmaktadır. Dolayısıyla gelecek dönemlerde işletmeye yarar sağlaması beklenen bu yatırımlar raporlarda da yer almamaktadır. İnsan kaynaklarına yapılan harcamaların gider olarak kayda alınması ve işletmenin raporlarında yer almaması işletmelerin gerçek değerinin hesaplanmasında aksaklıklara yol açmaktadır. Ayrıca işletmenin karar vericilerine, potansiyel yatırımcılarına, kredi kuruluşlarına da eksik ve yanlış bilgi verilmesine sebep olmaktadır (Alagöz ve Özpeynirci, 2007: 177).

İnsan kaynakları muhasebesi anlayışında ise, insan kaynakları faaliyetlerine yapılan harcamalar aktifleştirilmektedir. İnsan kaynakları faaliyetlerine raporlarda yer verilerek daha gerçekçi analizler yapılmasına olanak sağlanmaktadır. Ayrıca işletmelerin maddi olmayan duran varlıkları arasında kabul gören insan kaynaklarının da raporlanmasıyla birlikte finansal raporlara bütünlük kazandırılmak amaçlanmaktadır.

İnsan kaynakları faaliyetlerine yönelik harcamalar çeşitli hesaplar yardımıyla kayıt altına alınmakta ve muhasebe bilgi sisteminde girdi, işlem, çıktı süreçlerine veri sağlamaktadır. İnsan kaynakları faaliyetleri işletmelerin muhasebeleştirme süreçlerine tabi tutulduktan sonra raporlama sürecine geçilmektedir. Raporlama yöntemlerinden en uygun olanı tercih edilerek işletmelerin insan kaynakları faaliyetlerine yönelik işlemler karar alıcıları, çıkar grupları, potansiyel yatırımcılar ve kredi sağlayıcılarıyla paylaşılır. Son dönemlerde işletmeler için en değerli varlık olarak görülen insan kaynaklarının, insan kaynakları muhasebesi sayesinde doğru, güvenilir, tarafsız bilgi sağlaması ve sağlanan bilgilerin sunulması işletmenin mevcut durumu hakkında daha detaylı bilgi sağlamaya yardımcı olmaktadır (Sürol, 2019: 58).

## 2. Literatür Araştırması

İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerine ilişkin gerek uluslararası gerekse ulusal literatür incelendiğinde teorik ve uygulamaya yönelik çalışmaların varlığından bahsetmek mümkündür. İlgili literatür Tablo 2 ve 3'te özetlenmiştir.

**Tablo 2. İşletmelerin İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin Raporlanması Konusuna İlişkin Teorik Çalışmalar**

Yazar(lar)/ Çalışma Yılı	Açıklama
Lee (2010)	Çalışmasında, Malezya'da halka açık şirketlerin yıllık raporlarını içerik analizi yöntemi kullanarak incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre işletme büyüklüğü ve sektör çeşidi ile insan kaynakları açıklama düzeyinin ilişkili olduğu belirtilmiştir.
Kirfi ve Abdullahi (2012)	Çalışmalarında, Nijerya'daki işletmelerde mevcut muhasebe uygulaması insan kaynağını bir varlık olarak görmemekte ve insan kaynağının ölçülmesinin rapor edilmesinin imkânsız olarak görüldüğü sonucuna varmışlardır.
Ijeoma ve Aronu (2013)	Çalışmalarında, insan kaynakları muhasebesinin Nijerya'daki bankaların finansal tablolarına olan katkısını içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre bankaların mevcut finansal durumlarına önemli ölçüde katkıda bulunduğu sonucuna varılmıştır.
Omodero vd. (2016)	Çalışmalarında, Nijerya'da rastgele seçilen şirketlerin insan kaynaklarına yapılan yatırımın işgücü eğitimi ve gelişimine ek olarak firma karlılığı ve büyümesine pozitif yönde etkileri olduğu ifade edilmiştir.
Tosunoğlu ve Dönmez (2020)	Çalışmalarında, BDDK'nın sitesinde yer alan 25 bankanın 5 yıllık faaliyet raporları incelenmiştir. Sonuç olarak raporlarda insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin %50'den fazlasına yer verildiği tespit edilmiştir.

Konuyla ilgili yapılan teorik çalışmalar incelendiğinde, genel olarak içerik analizi yöntemi kullanıldığı gözlemlenmektedir. İlgili literatür genel olarak değerlendirildiğinde, insan kaynaklarına yapılan yatırımların işgücü eğitimi ve gelişimine katkı sağlamaktadır. Ayrıca yapılan çalışmalara bakıldığında, işletme büyüklüğü, firma karlılığı ve sektör çeşidi ile insan kaynakları muhasebesi açıklama düzeyi arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu da söylenebilmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin raporlanması konusuna ilişkin uygulama temelli çalışmalar da Tablo 3'te sunulmaktadır.

**Tablo 3. İşletmelerin İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin Raporlanması Konusuna İlişkin Uygulamalı Çalışmalar**

Yazarlar/ Çalışma Yılı	Örneklem	Yöntem	Araştırma Sonuçları
Guthrie vd. (2006)	Avustralya ve Hong Kong borsasında listelenen şirketler	t testi Regresyon	Çalışmalarında işletme büyüklüğünün insan kaynakları açıklama düzeyini önemli ölçüde etkilediğini ifade etmiştir.
Al Mamun (2009)	Bangladeş'te işlem gören 55 şirket	Korelasyon t testi Regresyon	Şirketlerin kurumsal özellikleri ile insan kaynakları arasındaki ilişkinin raporlanması yönünde insan kaynakları muhasebe aktivitelerinin %25' inin açıklandığını belirlemiştir. Açıklanan bu aktivitelerin seçilmiş olan şirketlerin büyüklükleri, finansal olup olmama ve karlılık ile önemli ölçüde anlamlı bir ilişkisi olduğunu tespit etmiştir.
Ojo (2011)	Nijerya Bankaları	Varyans Analizi	Şirketlerin stratejik insan kaynakları uygulamaları ile kurumsal performans arasındaki ilişkiyi ölçmeyi amaçlamış ve pozitif bir ilişkinin olduğunu tespit etmiştir.
Fontana ve Macagnan (2013)	Brezilya'da 29 şirket	Korelasyon	İnsan kaynakları muhasebesi açıklama düzeyinin işletmenin yaşı, büyüklüğü ve büyüme oranıyla ilişkili olduğunu ifade etmişlerdir.
Kaur vd. (2015)	Hindistan'da faaliyet gösteren 200 şirket	Korelasyon Regresyon	İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin açıklama oranının firma büyüklüğü, insan kaynakları departmanına sahip olup olmama ve bağımsız üst düzey yöneticilere sahip olma ile anlamlı ve pozitif yönde ilişkiye sahip olduğunu ifade etmişlerdir.
Edom vd. (2015)	Nijerya'da faaliyet gösteren bir banka	Regresyon	İnsan kaynakları muhasebesi ile firma karlılığı arasında pozitif yönde bir etki olduğunu tespit etmişlerdir.
Kaya ve Sürol (2019)	BİST 100'de işlem gören 86 şirket	Korelasyon Regresyon	İnsan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeyi ile aktif karlılık, PD/DD, yönetim kurulu büyüklüğü ve denetçi tipi arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğunu ifade etmişlerdir.

Tablo 3'e bakıldığında genellikle Dünya Borsası'nda işlem gören şirketlerin dikkate alındığı, analiz yöntemi olarak t testi, regresyon, korelasyon, ki kare ve varyans analizlerini kullanıldığı tespit edilmiştir. İlgili literatür genel olarak değerlendirildiğinde ise; işletme büyüklüğü, yönetim kurulu büyüklüğü, denetçi tipi, firma karlılığı, kurumsal ve finansal performans ile insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklanma düzeyleri arasında anlamlı bir ilişkinin ve etkinin olduğunu söylemek mümkündür.

İlgili literatüre bakıldığı özellikle ulusal çalışmaların eksikliği literatürde bir boşluk olarak görülmektedir. Bu nedenle çalışmanın ilgili alanda var olan boşluğun doldurulmasına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

### 3. Araştırmanın Amacı, Metodolojisi ve Bulguları

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören mali kuruluşlar sektörünün faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin incelenmesini içermektedir. Bu kapsamda, 2014-2018 yılları arasında BİST'te işlem gören 127 adet şirketin yılsonu faaliyet raporları incelenmiştir.

#### 3.2. Araştırmanın Metodolojisi

##### 3.2.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Çalışmanın evreni BİST mali kuruluşlar sektöründe (bankalar, sigorta finansal kiralama ve faktöring şirketleri, holding ve yatırım şirketleri, diğer mali kuruluşlar, aracı kurumlar, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, girişim sermayesi yatırım ortaklıkları) işlem gören şirketlerden oluşmaktadır. Mali kuruluşların faaliyetlerinin büyük çoğunlukla hizmet temelli olması, insan kaynağına vermiş oldukları önemi ön plana çıkarmakta ve dolayısıyla araştırmanın örneklemi bu kuruluşlardan oluşmaktadır. Araştırma kapsamında, mali kuruluşlar sektöründe yer alan 127 şirketin tamamı araştırmaya dâhil edilmekte olup 2014-2018 yılları arasındaki kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin bilgileri ve yılsonu faaliyet raporları incelenmiştir.

##### 3.2.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul mali kuruluşlar sektöründe işlem gören şirketlerin faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin incelenmesini içermektedir. Bu doğrultuda, araştırmaya dâhil edilen 2014-2018 yılları arasında mali kuruluşlar sektöründe yer alan şirketlerin faaliyet raporları içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. İçerik analizi, metin içinde tanımlanan belirlenmiş karakterlerden sistematik ve tarafsız sonuçlar çıkarmak amacıyla kullanılan bir araştırma tekniğidir. Araştırma sonucu elde edilen geçerli yorumların bir dizi işlem sonucunda ortaya konulduğu bir araştırma tekniği olan içerik analizi sonucunda yorumlar, mesajın göndereni, mesajın kendisi ve mesajın alıcısı hakkındadır (Koçak ve Arun, 2006: 22). Sosyal bilimler alanında oldukça sık kullanılan bu teknik, belirli kurallara dayalı kitap, kitap bölümü, mektup, tarihsel doküman, gazete başlıkları ve yazıları gibi bir metnin bazı sözcüklerinin daha küçük içerik sınıflandırma yapılarak özetlendiği sistemli, tekrarlanabilen bir tekniktir (Baş vd., 2014: 214). İçerik analizi, var olan verileri özetleyerek standardize eden, karşılaştıran veya başka şekillere dönüştüren nesnellik, sistemlilik ve genellik özellik taşıyan yöntemdir. Bu yöntemin temel amacı, elde edilen verilerin öncelikle kavram haline getirilmesi daha sonra kavramların açıklanması ve ilişkilerin tespit edilebilmesidir (Hsieh ve Shannon, 2005: 1277).

BİST mali kuruluşlar sektöründe işlem gören şirketlerin insan kaynakları muhasebesi aktivitelerine yönelik incelemenin yapılmasında, Al Mamun (2009) tarafından geliştirilen insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri listesinde yer alan 16 aktivite dikkate alınmış olup bu aktivitelerin listesi Tablo 4'te yer almaktadır.

**Tablo 4. İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivite Listesi**

No	İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri
1	İnsan kaynakları aktiviteleri için ayrı bir bilgilendirme mevcut mu?
2	İnsan kaynakları için yapılan toplam ödemeler belirtilmiş mi?
3	Çalışan sayısına ilişkin bilgi var mı?
4	İnsan kaynakları yönetimi politikasına yer verilmiş mi?
5	Eğitim ve geliştirme bilgileri var mı?
6	Yönetim başarı planına yer verilmiş mi?
7	İnsan kaynaklarına yönelik istihdam raporu var mı?
8	Çalışanlara ilişkin katma değer raporları var mı?
9	İnsan kaynakları geliştirme fonu bilgileri var mı?
10	Çalışanların fon bilgileri var mı?

11	Çalışanların maliyetine ilişkin bilgiler var mı?
12	Yönetime ait olan gelirler hakkında bilgi var mı?
13	Emeklilik sosyal hakları politikasına ilişkin bilgiler var mı?
14	Performans sistemine ilişkin bilgiler var mı?
15	Emeklilik aylığı fonlarına ilişkin bilgiler var mı?
16	Diğer çalışanlara sağlanan faydalar hakkında bilgi var mı?

**Kaynak:** Al Mamun, 2009:38

İnsan kaynakları muhasebesi aktiviteleri listesi göz önünde bulundurularak mali kuruluşların yıl sonu faaliyet raporları incelenmiş ve raporlarda mevcut olan her bir aktivite için 1 puan verilmiştir. Listede yer almayan aktiviteler için ise 0 puan verilmiştir. Böylece her aktivite için verilen puanlar toplanarak şirketin o yıla ilişkin net puanına ulaşılmıştır. Puanlar 0-16 arasında değişkenlik göstermektedir. Toplanan puanların 16' ya yakın bir değerde olması; mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyinin yüksek olduğunu, 0'a yakın olması ise açıklama düzeyinin düşük olduğunu göstermektedir.

### 3.3. Araştırmanın Bulguları

Bu bölümde, insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin hesaplanmasına yönelik yapılan içerik analizi sonuçları yer almaktadır.

Mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyleri puanlandıktan sonra yıllara ilişkin her mali kuruluş için insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri indeksi hesaplanmıştır. İndeks hesaplanırken kullanılan formül aşağıda verilmiştir (Al Mamun,2009).

$$\text{İKMA İndeksi} = \text{İKMA Puanı} * 100 / \text{max İKMA Puanı}$$

Verilen formül yardımıyla mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri puanı ve insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri indekslerine ilişkin hesaplamalar yapılmış olup Tablo 5'te sunulmaktadır.

**Tablo 5. İKMA Puanı ve İKMA İndeksleri**

Kod	İKMAP*					İKMAİ (%)**				
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
M1	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M2	13	13	13	11	11	%81,25	%81,25	%81,25	%68,75	%68,75
M3	8	8	8	6	6	%50	%50	%50	%37,5	%37,5
M4	6	6	4	6	11	%37,5	%37,5	%25	%37,5	%68,75
M5	4	4	7	5	2	%25	%25	%43,75	%31,25	%12,5
M6	6	6	6	6	6	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5
M7	9	9	9	9	9	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M8	9	9	9	9	9	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M9	9	10	11	11	11	%56,25	%62,5	%68,75	%68,75	%68,75
M10	8	8	8	8	8	%50	%50	%50	%50	%50
M11	9	9	9	9	9	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M12	3	4	3	2	2	%18,75	%25	%18,75	%12,5	%12,5
M13	6	3	3	3	3	%37,5	%18,75	%18,75	%18,75	%18,75
M14	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M15	-	-	-	-	-	%0	%0	%0	%0	%0
M16	5	5	5	5	5	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25
M17	9	9	9	9	9	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M18	6	6	6	6	6	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5
M19	-	-	-	-	-	%0	%0	%0	%0	%0
M20	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M21	-	-	-	-	-	%0	%0	%0	%0	%0
M22	2	2	2	2	2	%12,5	%12,5	%12,5	%12,5	%12,5
M23	7	8	8	8	8	%43,75	%50	%50	%50	%50
M24	2	2	2	2	2	%12,5	%12,5	%12,5	%12,5	%12,5
M25	4	4	4	4	4	%25	%25	%25	%25	%25
M26	3	3	3	3	7	%18,75	%18,75	%18,75	%18,75	%43,75

\* İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri Açıklama Puanları

\*\* İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri Açıklama İndeksleri

M27	11	11	11	13	13	%68,75	%68,75	%68,75	%81,25	%81,25
M28	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M29	-	-	10	10	8	%0	%0	%62,5	%62,5	%50
M30	10	10	7	10	2	%62,5	%62,5	%43,75	%62,5	%12,5
M31	10	9	9	9	9	%62,5	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M32	10	9	9	9	9	%62,5	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M33	10	9	9	9	9	%62,5	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M34	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M35	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M36	8	7	7	8	7	%50	%43,75	%43,75	%50	%43,75
M37	9	9	9	9	9	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M38	6	6	6	6	6	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5
M39	6	7	6	6	6	%37,5	%43,75	%37,5	%37,5	%37,5
M40	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M41	9	9	9	9	9	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M42	4	4	4	4	4	%25	%25	%25	%25	%25
M43	10	10	7	7	7	%62,5	%62,5	%43,75	%43,75	%43,75
M44	10	10	10	10	8	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%50
M45	8	-	-	8	8	%50	%0	%0	%50	%50
M46	6	6	6	6	6	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5
M47	8	8	8	8	8	%50	%50	%50	%50	%50
M48	7	7	7	7	7	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75
M49	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M50	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M51	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M52	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M53	9	9	9	9	9	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M54	4	4	4	4	2	%25	%25	%25	%25	%12,5
M55	10	10	10	13	13	%62,5	%62,5	%62,5	%81,25	%81,25
M56	7	7	7	7	7	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75
M57	5	5	5	5	6	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25	%37,5
M58	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M59	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M60	7	7	7	7	7	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75
M61	5	5	5	5	5	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25
M62	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M63	5	5	5	5	5	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25
M64	5	5	5	5	5	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25
M65	10	3	10	10	5	%62,5	%18,75	%62,5	%62,5	%31,25
M66	5	5	5	5	5	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25	%31,25
M67	10	11	11	11	8	%62,5	%68,75	%68,75	%68,75	%50
M68	7	7	4	7	7	%43,75	%43,75	%25	%43,75	%43,75
M69	11	11	11	11	5	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%31,25
M70	8	8	8	8	8	%50	%50	%50	%50	%50
M71	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M72	3	3	3	-	-	%18,75	%18,75	%18,75	%0	%0
M73	10	10	10	10	4	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%25
M74	-	-	-	-	-	%0	%0	%0	%0	%0
M75	6	6	6	6	6	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5	%37,5
M76	-	-	-	-	-	%0	%0	%0	%0	%0
M77	7	7	7	7	7	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75
M78	11	10	10	10	11	%68,75	%62,5	%62,5	%62,5	%68,75
M79	1	1	9	4	6	%6,25	%6,25	%56,25	%25	%37,5
M80	2	2	2	2	2	%12,5	%12,5	%12,5	%12,5	%12,5
M81	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M82	10	10	8	8	8	%62,5	%62,5	%50	%50	%50
M83	5	6	6	5	5	%31,25	%37,5	%37,5	%31,25	%31,25
M84	8	8	8	8	8	%50	%50	%50	%50	%50
M85	8	8	8	8	8	%50	%50	%50	%50	%50
M86	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M87	6	6	6	5	5	%37,5	%37,5	%37,5	%31,25	%31,25
M88	3	3	3	3	7	%18,75	%18,75	%18,75	%18,75	%43,75
M89	3	3	3	3	3	%18,75	%18,75	%18,75	%18,75	%18,75
M90	2	2	2	2	7	%12,5	%12,5	%12,5	%12,5	%43,75
M91	12	12	12	12	12	%75	%75	%75	%75	%75
M92	11	11	11	11	11	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M93	9	9	10	10	10	%56,25	%56,25	%62,5	%62,5	%62,5



M94	10	10	10	8	8	%62,5	%62,5	%62,5	%50	%50
M95	12	12	12	12	12	%75	%75	%75	%75	%75
M96	7	7	7	7	7	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75	%43,75
M97	8	8	8	6	6	%50	%50	%50	%37,5	%37,5
M98	4	4	4	4	4	%25	%25	%25	%25	%25
M99	1	1	1	6	1	%6,25	%6,25	%6,25	%37,5	%6,25
M100	9	9	9	9	9	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M101	12	12	12	12	12	%75	%75	%75	%75	%75
M102	13	11	10	13	13	%81,25	%68,75	%62,5	%81,25	%81,25
M103	12	12	12	12	12	%75	%75	%75	%75	%75
M104	8	5	5	8	5	%50	%31,25	%31,25	%50	%31,25
M105	6	12	12	12	12	%37,5	%75	%75	%75	%75
M106	-	-	-	4	5	%0	%0	%0	%25	%31,25
M107	12	12	12	12	12	%75	%75	%75	%75	%75
M108	12	12	12	12	12	%75	%75	%75	%75	%75
M109	10	10	10	13	13	%62,5	%62,5	%62,5	%81,25	%81,25
M110	11	11	12	12	12	%68,75	%68,75	%75	%75	%75
M111	11	11	11	11	13	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75	%81,25
M112	13	13	11	11	13	%81,25	%81,25	%68,75	%68,75	%81,25
M113	11	13	7	13	13	%81,25	%81,25	%43,75	%81,25	%81,25
M114	12	12	12	12	12	%75	%75	%75	%75	%75
M115	9	9	13	13	13	%56,25	%56,25	%81,25	%81,25	%81,25
M116	-	-	-	-	-	%0	%0	%0	%0	%0
M117	-	-	-	-	-	%0	%0	%0	%0	%0
M118	8	11	11	11	11	%50	%68,75	%68,75	%68,75	%68,75
M119	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M120	10	10	10	10	10	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5	%62,5
M121	9	9	9	9	9	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25	%56,25
M122	4	4	4	4	5	%25	%25	%25	%25	%31,25
M123	12	12	12	12	12	%75	%75	%75	%75	%75
M124	11	11	11	13	13	%68,75	%68,75	%68,75	%81,25	%81,25
M125	11	11	11	9	9	%68,75	%68,75	%68,75	%56,25	%56,25
M126	3	3	3	3	11	%18,75	%18,75	%18,75	%18,75	%68,75
M127	11	11	1	8	1	%68,75	%68,75	%6,25	%50	%6,25

Tablo 5' de sunulan mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivite puanları ve insan kaynakları muhasebesi aktivite indeksleri incelendiğinde, %0 ve %81,25 arasında değişen aktivite açıklama oranına sahip oldukları söylenebilir.

Aynı zamanda yıllara ve şirketlere göre farklılık gösteren oranlara bakıldığında ise insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyinin en yüksek olduğu yıl 2017'dir. Mali kuruluşların faaliyet alanına göre sınıflandırılma yapıldığında insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyi en yüksek olan kuruluşlar bankalardır. Bunun nedeni olarak, bankacılık sektörünün temelinde yatan insan odaklı hizmet sistemi gösterilebilir. Önce insan görüşüyle yola çıkılan bankacılık sektöründe, insan ve insana yapılan yatırımların bankacılık sektörünün temelini oluşturduğu söylenebilir.

Söz konusu bu farklılıkların kaynaklandığı nedenler genel olarak, mali kuruluşların faaliyet alanları, uyguladıkları performans değerlendirme sistemi, çalışanlara yönelik verilen eğitimler ve bu eğitimlerin süresi ve kapsamı, çalışanların kariyer planlamaları, insan kaynaklarına ilişkin geliştirme faaliyetleri, çalışan memnuniyeti, ücret ve yan hak uygulamaları, tazminat uygulamaları, iş sağlığı ve güvenliğine verilen önem ve emeklilik planlarının değişkenlik göstermesinden kaynaklandığı söylenebilir.

Mali kuruluşların raporlarının büyük çoğunluğunda yer almayan bilgiler ise, insan kaynaklarına yapılan toplam ödemeler, istihdam raporları, geliştirme fonu bilgileri, çalışanların fon bilgileri, çalışanların maliyetine ilişkin bilgiler ve emeklilik aylığı fonlarına ilişkin bilgilerdir.

İnsan kaynakları faaliyetlerinin özellikle maliyet konusunun raporlanmasında yaşanan bu aksaklıkların nedenleri olarak; insan varlığına paha biçmenin işletmeler açısından sıkıntı arz etmesi, insan kaynakları muhasebesinin günümüzde hala istenilen noktaya ulaşamaması, insan kaynaklarının değerlemesinde ve raporlanmasında hala belli başlı aksaklıkların var oluşu ve işletme içi bilgilerin çıkar grupları ile paylaşılmak istenmemesi gibi faktörlerin etkili olduğu söylenebilir.

Mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri puan indeksleri açıklama düzeyleri ise Tablo 6'de sunulmaktadır.

**Tablo 6. İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri Puan İndeksleri Açıklama Düzeyleri**

Aralıklar (%)	2014	2015	2016	2017	2018
0-25	27	30	29	25	23
26-50	35	31	34	38	45
51-75	61	63	62	57	50
76-100	4	3	2	7	9

Tablo 6'de mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeyleri yıllar itibarıyla dört farklı gruba ayrılmıştır. Şirketlerin büyük çoğunluğunun insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeylerinin %51-75 aralığında olduğu görülmektedir. Bu şirketler de genellikle sigorta şirketleri, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarından oluşmaktadır. Yatırım şirketlerinin insan kaynağına ilişkin doğru, anlaşılır, zamanında ve güvenilir bilgilere yönelik bir arşiv oluşturmayı hedeflemeleri, söz konusu bu sayının yüksek olmasıyla ilişkilendirilebilmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesi aktivitelerini %76-100 aralığında açıklayan şirket sayısı ise oldukça azdır. Bu şirketler de genel olarak bankacılık sektöründe faaliyet gösteren şirketlerden oluşmaktadır. Elde edilen bulgulardan hareketle, bankaların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyleri bakımında sayıca az olmasına rağmen oran olarak yüksek bir değere sahip olduğu söylenebilmektedir. Bu durum söz konusu şirketlerin hizmet sektöründe yer almasıyla ilişkilendirilebilmektedir.

Şirketlerin insan kaynakları muhasebesi aktivitelerine ilişkin açıklama düzeylerine yıllar itibarıyla bakıldığında 2015 en yüksek ve 2018 ise en düşük sayıya sahip olan yıl olarak tespit edilmiştir. Söz konusu bu sayının düşüş göstermesinin nedenleri; insan kaynakları aktiviteleri için yapılan açıklamalar, insan kaynaklarına ilişkin eğitim ve katma değer raporları, insan kaynaklarına ilişkin geliştirme faaliyetlerine yönelik bilgiler, yönetime ait olan gelirler hakkında bilgi, emeklilik sosyal hakları politikasına ilişkin bilgiler ve çalışanlara sağlanan diğer sosyal haklar hakkında bilgi açıklamalarının yıllar içerisinde değişiklik göstermesiyle ilişkilendirilebilmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesi aktiviteleri puan indeksleri ortalamaları aşağıda Tablo 7'da sunulmaktadır.

**Tablo 7. İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktiviteleri Puan İndeksleri Ortalamaları**

Yıllar	2014	2015	2016	2017	2018
Ortalamalar	%51,16	%51,01	%50,63	%51,89	%50,99

Tablo 7'da ise araştırma kapsamına dâhil edilen 127 mali kuruluşun yıllar itibarıyla insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin indeks ortalamaları belirtilmektedir. Mali kuruluşların yıllar itibarıyla insan kaynakları muhasebesi açıklama düzeylerinin %50 ve üzerinde bir ortalamaya sahip olması, insan varlığına verilen önem adına iyi bir gelişme olarak nitelendirilebilir. Elde edilen bu sonuç, Al Mamun (2009) tarafından yapılmış olan çalışmayla karşılaştırıldığında, ülkemizde insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama indeks oranının oldukça iyi olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca söz konusu şirketlerin indeks ortalamalarının yıllara göre büyük farklılıklara sahip olmamasıyla birlikte en yüksek ortalamaya sahip yılın 2017 (%51,89) olduğu görülmektedir.

Ancak 2018 yılı değerlendirildiğinde ufak bir düşüşün olduğu ve bu düşüşün nedenleri olarak da şirketlerin eğitim ve geliştirme bilgileri, yönetim başarı planlamaları, çalışanların maliyetlerine ilişkin bilgiler, performans sistemine ilişkin bilgiler, emeklilik sosyal hakları bilgileri ve çalışanlara sağlanan diğer sosyal haklara ilişkin aktivitelerin raporlarda yer almasının yıllara göre farklılık göstermesi söylenebilmektedir. Söz konusu farklılıklar ise otomasyonla birlikte işgücü yerine robot veya otomatik makinelerin kullanılmaya başlanmasıyla ilişkilendirilebilir.

## Sonuç ve Değerlendirme

Geçmişten günümüze yaşanan değişimlere bağlı olarak bilgi toplumuna geçiş sürecinde işletmelerin güç ve rekabet avantajını elinde tutmasında artık bilgi ve teknik beceri ön plana çıkmıştır. Bu doğrultuda, bilgiyi işleyen ve yöneten insan kaynaklarının da işletmelerde yeri ve önemi giderek artmaya başlamıştır. İşletmelerin rekabet avantajını yakalama noktasındaki gücü, insan kaynaklarının bilgi birikimi, beceri ve yetkinliklerinden ileri gelmektedir. İşletmelerin faaliyet alanı ne olursa olsun, insan kaynakları işletmeler için hayati öneme sahip olmaktadır. Özellikle teknolojinin gelişmesi ve ekonominin büyümesiyle birlikte insan kaynakları, işletmelerin ayakta kalabilmesi, değişen dış çevre koşullarına adapte olabileme ve sürdürülebilirliğini sağlama açısından oldukça önemli olarak görülmektedir.

İnsan kaynaklarına ait yapılan harcamaları belirleyebilmek, insan kaynağını değerlemesini yapmak ve karar alıcılara en doğru ve güvenilir bilgileri sunabilmek adına 1960'lı yıllarda bir kavram gündeme gelmiştir. American Accounting

Association (AAA) tarafından 1973 yılında kurulan insan kaynakları muhasebesi komitesi insan kaynakları muhasebesi kavramını, insan kaynaklarına ait bilgileri saptamak, bu bilgilerin nicel olarak ölçülmesi ve bilgiye ihtiyaç duyanlara dağıtılması süreci olarak tanımlamaktadır. İnsan kaynakları muhasebesi, işletmelerde yönetim için gerekli olan insan kaynaklarına ait bilgileri nicel verilere dönüştürerek insan kaynağına yapılan yatırımların finansal tablolarında sunulmasını ve raporlanan bilgiler sayesinde kullanıcıların isabetli kararlar vermesini sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören 127 mali kuruluşun 2014-2018 yıllarına ilişkin faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları muhasebesi aktivitelerinin incelenmesini içermektedir. Çalışmada Al Mamun (2009) tarafından hazırlanan insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri listesi kullanılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre; mali kuruluşların insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyi açısından en fazla %51,89 oranı ile 2017 yılındadır. Şirketlerin gelişen teknoloji ve büyüyen ekonomi ile birlikte insan kaynaklarına gün geçtikçe daha fazla önem verdikleri söylenebilmektedir. Ayrıca mali kuruluşlar arasında yer alan bankaların insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeyleri diğer şirketlere kıyasla daha yüksektir.

Araştırma kapsamında, şirketlerin faaliyet raporlarında insan kaynakları muhasebesi aktivitelerine yönelik genellikle insan kaynakları politikaları ve insan kaynakları muhasebesine ilişkin bilgiler, personel sayısı, eğitim ve geliştirme, emeklilik ve sosyal haklar, çalışanların kariyer planlamaları ve sağlanan faydalar ve performans değerlendirme sistemine ait bilgilerin yer aldığı, faaliyet raporlarının büyük çoğunluğunda ise insan kaynaklarına yapılan toplam ödemeler, istihdam raporları, çalışan fon bilgileri, çalışan maliyetlerine yönelik bilgiler ve emeklilik aylığı fonlarına ilişkin bilgilerin yer almadığı söylenebilmektedir.

İşletmelerin insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeyleri noktasında hem var olan durumun daha iyi bir hal alması hem de geleceğe yönelik yapılacak olan çalışmalara bazı önerilerde bulunmak mümkündür. Şirketlerin insan kaynakları faaliyetlerinin sunulması ve raporlara ayrıntılı bir şekilde yansıtılması noktasında gerekli adımlar atılabilir. Şirketler, insan kaynakları muhasebesi aktiviteleri açıklama düzeylerini her yıl düzenli olarak gözden geçirebilir. Gelecek çalışmalarda, farklı sektörde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin değerlendirmeler yapılabilir. Ayrıca şirketlerin insan kaynakları muhasebesi aktivitelerini açıklama düzeyleri ile kurumsal özellikleri arasındaki ilişki incelenebilir.

## Kaynakça

- American Accounting Association Committee on Human Resource Accounting (AAA). (1973).
- Alagöz, A. ve Özpeynirci, R. (2007). Bilgi toplumunda entelektüel varlıklar ve raporlanması. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 9(2), 67-184.
- Al Mamun, S. A. (2009), Human resource accounting (HRA) disclosure of Bangladeshi companies and its association with corporate characteristics. BRAC University Journal, VI (1), 35-43.
- Arkan, T. (2016). Human resources accounting: a suggested model for measurement and valuation. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Czasopismo, 1(79), 173-193.
- Avazzadehfath, F. ve Raiashekar, H. (2011). Decision making based on human resource accounting information and its evaluation method. Asian Journal of Finance and Accounting, 3 (1), E14.
- Bayram, M. (2018). İnsan kaynakları muhasebesi çerçevesinde Türkiye muhasebe standartlarının incelenmesi ve insan kaynakları muhasebesi uygulama alanı. (Doktora tezi). Dicle Üniversitesi, Diyarbakır.
- Ceran, Y. (2007). Muhasebede eskisinin yenisi bir kavram: insan kaynakları muhasebesi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18, 187- 206.
- Edom, G. O., Inah, E. U. ve Eyisi, A. S. (2015). The impact of human resource accounting on the profitability of a firm: empirical evidence from access bank of Nigeria PLC. European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, (3)7, 72-90.
- Flamholtz, E., Bullen, M.L. ve Hua, W. (2002). Human Resource Accounting: A Historical Perspective and Future Implications. Management Decisions (ABI/INFORM Global). 40(10), 947-954.
- Fontana, F. B. ve Macagnan, C. B. (2013). Factors explaining the level of voluntary human capital disclosure in the Brazilian capital market, Intangible Capital, 9(1), 305-321.
- Guthrie, J., Petty, R. ve Ricceri, F. (2006), The voluntary reporting of intellectual capital: comparing evidence from Hong Kong and Australia. Journal of Intellectual Capital, 7, 254-271.

- Hsieh, H. ve Sarah, E. S. (2005). Three approaches to qualitative content analysis. *Qualitative Health Research*, 15 (9), 1277-1288.
- 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(4), 27-42.
- Ijeoma, N. ve Aronu, C.O. (2013). Effect of human resource accounting (HRA) on financial statement of Nigerian banks. *International Journal of Advancements in Research & Technology*, 2, 342-347.
- Karacan, S. (2004). Muhasebeye farklı bir bakış açısı, insan kaynakları muhasebesi genel tanıtım. *Mali Çözüm Dergisi*, 66, 131-140.
- Kaur, S., Raman, V. A. ve Singhania, M. (2016). Impact of corporate characteristics on human resource disclosures. *Asian Review of Accounting*, 24(4), 390-425.
- Kaya, U. (2013). İnsan Kaynakları Muhasebesi. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Kaya, U. ve Sürol, S. (2019). İnsan kaynakları – muhasebe etkileşiminin finansal performans ile ilişkisi: Borsa İstanbul 100 endeksine dâhil işletmeler üzerine bir araştırma. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (18), 231-249.
- Kirfi, M. M. ve Adbullahi, A. (2012). Human capital accounting: assessing possibilities for domestication of practice in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3, 57-63.
- Lee, M.H. (2010). Evaluation of annual reports on human resource disclosure using content analysis. *Unitar E-Journal*, 6, 38-52.
- Ojo, O. (2011). Impact of strategic human resource practice on corporate performance in selected Nigerian banks. *Ege Academic Review*, 11(3), 339-347.
- Omodero, C.O., Alpheaus, O.E. ve Ihendinihu, J.U. (2016). Human resource costs and financial performance: evidence from selected listed firms in Nigeria. *International Journal of Interdisciplinary Research Methods*, 3, 14-27.
- Sürmen, Y. (2013). Muhasebe-1. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Sürol, S. (2019). İnsan kaynakları- muhasebe etkileşiminin finansal performans ile ilişkisi: Borsa İstanbul 100 Endeksi'ne dâhil işletmeler üzerine bir araştırma. (Yüksek lisans tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Tosunoğlu, B. ve Dönmez, G. (2020). İnsan kaynakları muhasebesinin doğası ve önemi: bankacılık sektörü üzerine bir araştırma. A. Ağ ve Ü. Gülhan (Der.), *Muhasebe alanında spesifik konular içinde* (ss.51-65). Ankara, Gazi Kitabevi.
- Ulucenk, E. (2018). Futbol kulüplerinde insan kaynakları muhasebesi uygulamaları. (Yüksek lisans tezi). Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Rize.
- Yurdasever, K. A. (2019). Yenilenebilir enerji işletmelerinde insan kaynakları muhasebesi üzerine bir araştırma. (Yüksek lisans tezi). Ordu Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ordu.

## Extended Abstract

### Aim and Scope

In order to keep up with the changes experienced today, other transitions have started from machinery and equipment intensive enterprises, which are labor intensive, where knowledge and skills are at the forefront, and where the value given to their people has increased. Accounting for the existing resources and assets of businesses began to take on different meanings. Factors such as its fields of activity, its financial, market value, production models have become insufficient in today's conditions, and its resources that have progress, technical capability and equipment, are continuous, open to continuous learning and development, and can adapt to change have come to the fore. Expressions such as "Our most valuable capital is our employees" or "The most obvious and never human that they have" in the activity reports of almost all enterprises reveal how important it is in the enterprises of human resources (Ceran, 2007: 187-188). Because it is processed like human resource planning and management. The aim of the study, is to examine the human resources accounting activities included in the activitt reports of financial institutions traded on Borsa İstanbul. In this context, the information regarding the corporate governance practices and the year-end activity reports of 127 financial institutions that were traded on the Borsa İstanbul between 2014-2018 were examined.

## Methods

Businesses create a separate department for human resources in order to give the necessary importance to human resources in line with the information age and to adapt to the changing external world. The human resources department covers all activities starting from the recruitment process of the personnel until they leave the job. In this section, human resources accounting activities included in the activity reports of financial institutions traded on Borsa Istanbul will be examined using content analysis method.

The activity reports of financial institutions between the years 2014-2018 included in the study were analyzed using content analysis method. Content analysis is a method of objectivity, systematicity and generality that standardizes existing data by summarizing, comparing or converting it into other forms. The main purpose of this method is to transform the obtained data into a concept first, then to explain the concepts and to determine the relationships (Hsieh and Shannon, 2005: 1277). This research has been carried out on financial institutions (banks, insurance financial leasing and factoring companies, holding and investment companies, other financial institutions, brokerage houses, real estate investment trusts, securities investment trusts, venture capital investment trusts) traded in Borsa Istanbul. The fact that the activities of financial institutions are mostly service-based highlights the importance they attach to human resources and therefore the sample of the study consists of these organizations. Within the scope of the research, information and year-end activity reports of 127 financial institutions on corporate governance practices between 2014-2018 were examined.

## Findings

It is observed that the disclosure levels of human resources accounting activities of the majority of companies are in the range of 51-75%. These companies generally consist of insurance companies, real estate investment trusts and securities investment trusts. The aim of investment companies to create an archive for accurate, understandable, timely and reliable information about human resources can be attributed to the high number of these companies.

The fact that financial institutions have an average of 50% or more of the human resources accounting disclosure levels over the years can be considered as a good development for the importance given to human existence. When this result is compared with the study by Al Mamun (2009), it can be said that the disclosure index rate of human resources accounting activities in our country is quite good. In addition, although the index averages of the companies in question do not differ greatly by years, it is seen that the year with the highest average is 2017 (51.89%).

## Conclusion

The purpose of this study is to examine the human resources accounting activities of 127 financial institutions traded in Borsa Istanbul in their annual reports for the years 2014-2018. The list of human resources accounting activities prepared by Al Mamun (2009) was used in the study. According to the results of the study; in terms of the level of disclosure of human resources accounting activities of financial institutions, the highest rate was in 2017 with 51.89%. It can be said that companies give more importance to human resources day by day with the developing technology and growing economy. In addition, banks, which are among financial institutions, have higher levels of disclosure of human resources accounting activities compared to other companies.

Within the scope of the research, the activity reports of companies generally include information about human resources policies and human resources accounting, number of personnel, training and development, retirement and social rights, career planning and benefits of employees and performance evaluation system, It can be said that most of the reports do not contain information on total payments made to human resources, employment reports, employee fund information, information on employee costs and pension funds.

It is possible to make some suggestions for both the improvement of the current situation and the future studies in terms of the disclosure levels of human resources accounting activities of the enterprises. Necessary steps can be taken to present the human resources activities of the companies and to reflect them in the reports in detail. Companies can regularly review their human resource accounting activities disclosure levels every year. In future studies, evaluations regarding companies operating in different sectors can be made. In addition, the relationship between companies' level of disclosure of human resources accounting activities and their corporate characteristics can be examined.