



İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNE İLİŞKİN DEĞERLEME MODELLERİNİN İNCELENMESİ¹

Davut AYGÜN²

Elif ULUCENK³

ÖZET

İnsan kaynakları muhasebesi son yıllarda yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan muhasebeye özgü ve özellikli çalışma alanlarından biridir. Yeni gelişmekte olan bu ihtisas alanında karşılaşılan en önemli problemlerden biri günümüz işletmelerinin en değerli varlığı kabul edilen insan kaynağının değerinin belirlenmesidir. Bu bağlamda işletmelerin sahip olduğu insan kaynağının değerinin belirlenmesine yönelik bir takım modeller geliştirilmiş olup söz konusu modellerin literatürde yeterince incelenmediği görülmektedir. Bu noktadan hareketle bu çalışmanın amacı, insan kaynakları muhasebesine ilişkin değerlendirme modellerini incelemek ve açıklamaktır. Söz konusu amacı gerçekleştirmek için insan kaynakları muhasebesine özgü değerlendirme modelleri betimsel bir yaklaşımla incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İnsan Kaynakları, Muhasebe, Değerleme.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

EXAMINATION OF VALUATION MODELS RELATED TO HUMAN RESOURCES ACCOUNTING

ABSTRACT

Human resource accounting is one of the accounting-specific and featured areas of study that arise due to the developments in recent years. One of the most important problems encountered in this new developing field is to determine the value of human resources which is accepted as the most valuable asset of today's enterprises. In this context, a number of models have been developed to determine the value of the human resources of the enterprises and it is seen that these models are not examined enough in the literature. From this point of view, the aim of this study is to examine and explain valuation models of human resources accounting. In order to realize this objective, valuation models specific to human resources accounting are analysed with a descriptive approach.

Keywords: Human Resources, Accounting, Valuation.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Gelişen dünyada bazı kavramların ve yöntemlerin yetersiz kalarak önemini kaybetmesi, pek çok disiplinin yeni kavramlarla tanışarak en doğru yöntemi geliştirmesine zemin hazırlamıştır. Bu bağlamda kendi sağlamasını yapan muhasebe bilimi, sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş yapan ekonomiye karşılık mevcut yapısını günün ihtiyaçları doğrultusunda revize etmeye başlamıştır. İşletmenin değerini tespit ederken maddi duran varlıkların ölçülmesi bazı geleneksel yaklaşımların yanında işletmenin sahip olduğu ancak daha önce göz ardı edilen, işletme için oldukça kıymetli yeni unsurlar da hesaba katılarak bu ölçümde yerini almaya başlamıştır. İşletme için giderek önemi artan, işletmenin sahip olduğu en değerli varlıklarından biri olan *insan kaynağı* bu unsurlardan birini oluşturmaktadır.

Muhasebenin çıktısı olan mali tablolarda ve raporlarda insan kaynağına yer verilmemesi, muhatap alınan unsurun *insan* olması, yapı gereği ölçülmesinin ve değerlemesinin zor olmasından kaynaklansa da günümüzde

¹ Bu makale Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi SBE'nde hazırlanan "Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynakları Muhasebesi Uygulamaları" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

² Doç. Dr., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi İİBF, davut.aygun@erdogan.edu.tr

³ Doktora Öğrencisi, İnönü Üniversitesi SBE, elifulucenk@outlook.com



gerek işletme gerek ilgili gruplar finansal olmayan bu kavramın artık finansal olarak ifade edilmesini ve işletmenin savı olan mali raporlarında yer alması gerektiğini muhasebe disiplininin talep etmektedir.

İnsan kaynaklarıyla ilgili üretilmesi gereken bilgi ihtiyacını genel muhasebenin inisiyatifine bırakarak geleneksel uygulamalar ile çözümlenmeye çalışmak uzun vadede gerçek durumu yansıtmaya yetmeyecektir. Kuramsal bir yapıyla kimlik kazanmak isteyen bu ihtiyaç, günümüzde halen tartışılmakta olan ancak temelde iki önerinin bulunduğu, *soysal muhasebe* veya *yönetim muhasebesi* ile ilişkilendirilen ve bir alt dal olarak görülen yeni bir yaklaşım olarak *insan kaynakları muhasebesinin* doğmasına zemin hazırlamıştır. Literatür incelendiğinde insan kaynakları muhasebesini; çoğunlukla sosyal muhasebenin temel bileşenlerinden biri olarak ele alan görüşlere rastlanılmıştır. Ciprian'ın yaptığı sınıflandırmaya göre sosyal muhasebe; *çevre muhasebesi*, *insan kaynakları muhasebesi* ve *etik muhasebe*'den oluşmaktadır (Ciprian, 2007). Ancak çevre muhasebesi ve etik muhasebe bu çalışmanın kapsamı dışında olduğundan, çalışma işletmelerde önemi giderek artan insan kaynağının mali bir dille ifade edilebilmesi için insan kaynağının ölçümünde kullanılan modellerle ilgili açıklamaları içermektedir. Bu amaca yönelik olarak önce insan kaynakları muhasebesi teorisi kısaca açıklanmış daha sonra insan kaynakları muhasebesinde geliştirilen değerlendirme modelleri üzerinde durulmuştur.

2. İŞLETMEDE İNSAN KAYNAĞI VE MUHASEBELEŞTİRİLME GEREKSİNİMİ

İnsan kaynağının öneminin ekonomik değeri olan hizmetleri sunma yeteneğinden kaynaklandığı ileri sürülebilir (Oluwatoyin, 2014). İnsanın mevcut ve potansiyel değer üretebilme kabiliyetinin yanında ayrıca işletme için diğer kaynaklardan nisbi öneme sahip olduğu ifade edilmektedir. İnsan kaynağı, diğer kaynakları kontrol ettiği ve yönlendirdiği için ekonomistler tarafından en önemli kaynak olarak kabul edilir (Arkan, 2016). İnsan kaynağının öneminin giderek artmasında, işletmelerce gelecekte sağlanacak faydalar düşünülerek işgörene yapılan harcamaların iktisadi bir varlık yönü taşıması, günümüz ekonomisinde yaşanan köklü değişimlerin ve bilgi çağına geçen toplumun gerek kendine kattığı değerlerde gerek talep ettiği kriterlerdeki değişimin rol oynadığı belirtilebilir.

Literatürdeki güncel çalışmalar incelendiğinde kendine yer edindiği görülen insan kaynağı kavramı muhasebenin de ilgi alanlarından birini oluşturmaya başlamıştır. Zira işletmeyi ilgilendiren olgulara karşı muhasebenin duyarsız kalması mümkün değildir. İşletmenin mali dili olma misyonu ile faaliyet gösteren muhasebe bilimi, temas kurulan ve mali kaygı taşıyan her unsuru kendi yöntemlerini kullanarak açıklamaktadır. İşletmeler için hayati öneme sahip olan işgücüne ilgili işlemler muhasebe alanında kendine böylece yer edinmeyi başarmıştır.

Geleneksel muhasebe uygulamalarında insan kaynağı ile ilgili yapılan tüm işlemler özüne bakılmaksızın giderleştirilmekte, bu da muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramı ile çelişmektedir. Bu bağlamda fikri ve fiziki boyut taşıyan insan kaynağını açıklamada rol üstlenen ve sosyal muhasebe ile yönetim muhasebesinin amaçlarının gerçekleştirilmesine aracılık eden insan kaynakları muhasebesi muhasebenin en yeni alanlarından birini oluşturmaktadır.

Beşeri bir yapı gösteren insan kaynağının örgütsel değere etkisini somutlaştırmak amacıyla muhasebeleştirilme gereksinimi bir örnek yardımıyla ifade edilebilir. Bill Gates'in Microsoft'tan emekli olduğunun duyurulması şirketin hisse değerini önemli ölçüde düşürmüştü (Cherian ve Farouq, 2013). Bu bağlamda geleneksel muhasebe yöntemiyle raporlama yapan Microsoft'tun mali verilerinin gerçek durumu ne kadar yansıtabildiğini sorgulamak gerekir. Zira Bill Gates'in Microsoft'tan ayrılmasının mali verilerde yer almayışı başka bir ifade ile Bill Gates'in şirkette artık bulunmamasının hiçbir mali etki yaratmadığını kabul etmek şirketin hisse değerlerindeki düşüş ile yani şirketin gerçek durumu ile çelişmektedir. Şirketin kurucusu olan Bill Gates'in yöneticilik ve bilişim alanındaki sahip olduğu becerisi ile zekâsı onu şirketteki kilit isim yapmakta ve belki de Microsoft'un sahip olduğu maddi varlıklarının çok daha önünde yer almasını sağlamaktadır. Varlığında büyük bir ivme kazandıran yokluğunda ise mali anlamda kriz yaratma belki de iflasla sonuçlandırma gücüne sahip olan bu değerün günümüzde maddi yapıya sahip kıymetlerin dahi önünde geldiğini ve mali bir dille ifade edilme ihtiyacı taşıdığını belirtmek gerekir. Dolayısıyla muhasebe biliminin misyonunu gerçekleştirebilmesi ve ekonomi ile ekonomideki birimlerin taleplerinin karşılanması için insan kaynakları muhasebesine duyulan ihtiyacı vurgulamak gerekmektedir.

3. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN TANIM VE AÇIKLAMASI

Teorik açıdan açıklanmaya ihtiyaç duyan, uygulamada ise henüz yaygın olarak kullanılmayan insan kaynakları muhasebesiyle ilgili bir tanım birliği bulunmamasıyla birlikte, literatürde farklı kesimlerce çeşitli tanımlar yapıldığı görülmektedir. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibi ifade edilebilir.



- ✓ Amerikan Muhasebeciler Birliği'ne göre, insan kaynakları konusundaki verilerin tanımlanması, ölçülmesi ve bunların ilgili taraflara aktarılmasıdır (AAA, 1973).
- ✓ İnsanların örgütsel bir kaynak olarak muhasebeleştirilmesidir. Bu tanım işletmeler ve diğer kurumlar tarafından yapılan işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme masraflarının yanı sıra işletme için, çalışanların ekonomik değerini ölçmeyi de içermektedir (Flamholtz 1974 'ten aktaran Aydın vd., 2015).
- ✓ Çeşitli insan kaynaklarının kayda alınması ve bu yolla işletme bilançosunda gösterilmesi metodudur (Siegel ve Shim, 2005).
- ✓ İşletmelerin geleneksel muhasebe tarafından göz ardı edilen insan kaynakları yatırımlarının ölçümü, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığıdır (Kaya, 2013).
- ✓ Bir örgüt kaynağı olarak insanı muhasebeleştirme sürecidir (Ibarra ve Cosico, 2016).

Yukarıdaki tanımlardan hareketle, insan kaynakları muhasebesi; muhasebe dilinde işletmenin varlığı olarak görülen işgücüyle ilgili tüm işlemleri mali açıdan inceleyen, işgücüyle ilgili katlanılan ekonomik değer kullanımlarının sınıflamasını gerçekleştirerek doğru finansal raporlamaya zemin hazırlayan, geleneksel muhasebe uygulamalarının işgücüyle ilgili göz ardı ettiği eksiklikleri gidererek insan kaynağının değerini tespit etme amacıyla faaliyette bulunan yeni bir disiplin olarak tanımlanabilir.

İnsan kaynakları muhasebesinin temelde insanı ölçümlemeyi esas aldığı ifade edilebilir. Bu ölçme yapılan masraf tutarlarının saptanmasından çok daha öte, işletme kültürüne yerleşen işgücünün öneminin, işletmenin mali dilinde de karşılık bulmasını gerektirmektedir. Zira geleneksel muhasebe sistemi işgücünün yetenek bilgi ve deneyiminin gerçek değerini göstermede yetersizdir (Ijeoma vd., 2013). Geleneksel yöntemin gelecekte sağlanacak faydalar yerine insan sermayesinin oluşumunda katlanılan tüm harcamaları dönem gelirini sağlamada görevli olan giderler olarak ele aldığı belirtilebilir (Ibarra ve Cosico, 2016). Başka bir ifadeyle, insan kaynağıyla ilgili yapılan tüm harcamaların gider olarak kabul edildiği geleneksel yaklaşım insan unsurunun yapısıyla çelişmektedir.

İşletmeler sahip olduğu en değerli kıymetlerden biri olan işgücünden maksimum fayda sağlamak amacıyla çeşitli harcamalar gerçekleştirmektedir. Ancak yapılan bu harcamaların tümünü tek tipleştirip tek hesap döneminde sonuçlandırmak ve sonuç hesaplarında ifade etmek harcamanın amacı ve özüne uygun olmayabilir. Gelecekte ekonomik bir yarar sağlama yönü bulunan harcamaları giderleştirmek muhasebe mantığına aykırı olup ayrıca dönemsellik kavramı ile de çelişmektedir. Bu bağlamda, işgücüyle ilgili katlanılan ekonomik fedakârlıkların hangilerinin gidere hangilerinin varlığa dönüştüğü başka bir ifadeyle hangilerinin gelir tablosu kalemi hangilerinin bilanço kalemi olduğunun muhakemesini yapabilmek doğru finansal raporlama ve güvenilir bilgiye zemin hazırlayacaktır. Buradaki görevi üslenen insan kaynakları muhasebesinin ölçme yönüyle birlikte yapılan işlemleri analiz edebilme yönünü de vurgulamak gerekmektedir.

Öte yandan insan kaynağını mali açıdan ifade etmek ve farklı bir perspektiften bakarak geleneksel uygulamaların yerine kendi branşını oluşturmaya imkân sağlamak ekonomik gereksinimleri karşılamak açısından son derece gereklidir. Ancak etkileşimde olan unsurun beşeri bir yapı göstermesi çeşitli eleştirileri ve kısıtları da beraberinde getirmektedir. Başlangıcından itibaren son derece tartışmaya açık olan bu disiplinle ilgili getirilen eleştiriler, her ne kadar bilim dalının ilerlemesine zemin hazırlasa da insan kaynakları muhasebesiyle ilgili kısıtlar ve eleştiriler gerekçeleri ile birlikte literatürde kendine yer edinmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili pek çok kısıt ve eleştiri bulunmaktadır. Söz konusu eleştiriler meslek mensupları ve profesyoneller tarafından getirilmiştir. İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili kısıtlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akinsoyinu, 1992'den aktaran: Arkan, 2016).

- ✓ *İşletme içi bilginin dışarıya aktarılmaması gerektiği:* İnsan sermayesinin raporlanmasının önündeki başlıca engel, raporlanan bilginin raporu hazırlayan şirkete duyarlı olması ve söz konusu bilginin paylaşılmaması gerektiği görüşünün bulunması,
- ✓ *İlk önceliğin insan değerini ölçmenin olmaması gerektiği:* Şirketlerin önceliği insanın değerini hesaplamak olmamalıdır. Bunun yerine insan kaynaklarının gereksinimi ve tahsis edilmesiyle ilgili meselelere odaklanılması gerektiğine dair inanışın bulunması,
- ✓ *Yeterli zaman ve kaynağın bulunmaması:* İnsan kaynağı yöneticisinin insan kaynağı kavramına gereken önemi vermeyişi,
- ✓ *Bilgi eksikliği:* İnsan kaynağı uzmanlarının yatırımların değeri/geri dönüşü hususunda yeterli bilgiye sahip olmaması,



- ✓ *Uygulamada önderliğin ve evrensel uygulamada raporlamanın yetersizliği:* Raporlamada evrensel bir yaklaşımın eksikliği ve uyum birliğinin bulunmaması ve böylece değerli ve anlamlı karşılaştırmalara izin verecek standartları tanımlamak ve ölçmek için yeterince proaktif olan, şirketlere yardım edecek evrensel bir tanımın yokluğu,
- ✓ *Küresel ve grup meseleleri:* Küresel ve grup şirketlerinde özerklik sorunu insan kaynakları muhasebesi uygulamalarında bir diğer sorunu oluşturmaktadır. Ülke genelinde insan kaynağının değerindeki farklılıklar ve farklı seviyelerdeki maaşlar ya da aynı özel beceriden elde edilen değer, farklı ölçümler ve farklı açıklamalar uluslararası muhasebe standartlarını harmonize etmede daha karmaşık meseleler yaratılabilir,
- ✓ *Farkındalık ve kabul:* Birçok şirketin mevcut verisi olmasına rağmen bilgileri hissedarlara sunmak için az inisiyatif almış olması,
- ✓ *Endüstri standardı eksikliği:* Her endüstrinin kendi standardını geliştirmesi gerektiğinden hareketle insan kaynakları muhasebesiyle ilgili bir endüstri standardının olmayışı
- ✓ *Araştırmanın kapsamlılığı:* İnsan kaynakları muhasebesinin kabulüne karşı olan bir başka yön, kapsamlı araştırmalara duyulan ihtiyaçtır. Birçok şirket insan kaynağının değerini tespit ederken zorlanmak istememektedir. Hâlbuki büyük ölçekli şirketlerin bu tür uygulamalara gücü yetebilmektedir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler için ise ekonomik açıdan uygun bir seçenek olmaması,
- ✓ *Bazı endüstrilerin dinamikliği:* Bilgi teknolojisi gibi bazı endüstriler sık keşifler ve teknolojik ilerlemelerden dolayı oldukça dinamiktir. Bu tür endüstrilerde gelecekteki gereksinimlerin ne olacağı ve teknolojinin yakın gelecekte nasıl şekil alacağını tahmin etmenin oldukça güç olması gibi konular insan kaynağı muhasebesini uygulamanın zorluklarıyla ilgili görüşlerden bir kısmını oluşturmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili yukarıda sıralanan kısıtlar ve eleştirileri en aza indirebilmek ve işletmelerin en önemli varlıklarından olan insan kaynağının değerini daha doğru ve etkin bir şekilde tespit edebilmek amacıyla literatürde bir takım değerlendirme modelleri geliştirilmiştir.

4. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ DEĞERLEME MODELLERİ

İnsan kaynakları muhasebesi, ilk andan itibaren insan kaynağının maliyeti ile değerini ölçmeye ve değerlemeye odaklanmış sürekli geliştirilen araştırmaları içermektedir. Şu ana kadar yapılan çalışmalarda, profesyonellerin ve meslek mensuplarının örgütler için insanın maliyetini ve değerini belirlemeye yönelik prosedürler ve yöntemler geliştirmek zorunda olduklarının bilincinde olmaları yakın gelecekte bilim dalının yeni yöntemler içerebileceğine dair öngöründe bulunmaya yardımcı olabilir. Ancak geliştirilmiş olan yöntemlerin birbirine üstünlüğü bulunmadığı belirtilebilir.

Literatürde insan kaynakları muhasebesiyle ilgili değerlendirme modelleri, maliyet ve değer tabanlı modeller olmak üzere geliştirilmiş olup kullanılacak modelin seçimi işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır.

4.1. Maliyet Tabanlı Modeller

Maliyet tabanlı modeller insan kaynağının işletmeye olan maliyetinin hesaplanmasını içermektedir. Bu modeller kuruluşun, işe alma, edinme, resmi eğitim ile araştırma, gayri resmi eğitim ile araştırma, deneyim ve gelişim gibi parametreleri kullanarak işletmenin çalışanına yaptığı yatırımı ölçmektedir. Söz konusu maliyetler aktifleştirilir ve varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur. Bu durum söz konusu harcamaların geleneksel yaklaşımdaki giderleştirme anlayışının yerine aktifleştirip bilançoya taşınması anlamına gelir (Ibarra ve Coscio, 2016). Maliyet tabanlı modeller, işletme için insan kaynağının değerini belirlerken baz alınan maliyet türüne göre değişmektedir. Bu bağlamda maliyet tabanlı modeller dört alt modelden oluşmaktadır. Bunlar; tarihi maliyet modeli, yenileme maliyeti modeli, fırsat maliyet modeli ve standart maliyet modelidir.

Tarihi Maliyet Modeli: Geleneksel muhasebe prosedürlerine benzerliğinden dolayı daha çok tercih edilen modellerden biri olan bu yaklaşımda bir çalışanı işe almaya ilgili toplam tarihi maliyetleri kullanarak bir değer hesaplanmaktadır (Dawson, 1994). Bu model insan kaynağının maliyeti ile ilgili verileri gerçekleştiren işlemlerle ilgili verilerden aldığından insan kaynaklarındaki yatırımı ölçen geleneksel muhasebe kavramına en yakın model olarak değerlendirilebilir (Brummet vd., 1968).

Yenileme Maliyeti Modeli: İkame maliyet kavramına dayanan model, Likert tarafından öne sürülmüş olup yenileme maliyeti konseptine dayalı olarak Eric C. Flamholtz tarafından geliştirilmiştir. Likert, benzer bir organizasyon sıfırdan oluşturulduğunda insan kaynağı açısından ne kadar maliyete ihtiyaç duyulacağını tespit



edilmesine dikkat çekerek değerlemenin bu varsayma dayandırılması gerektiğini ileri sürmüştür. Flamholtz ise, piyasa değerinden yenileme maliyetini tahmin etmenin uygulamada daha kolay olduğunu ve bu yüzden ilkinin ikincisinin vekil ölçüsü olarak benimsenmesi gerektiğini belirtmiştir (Ezeagba, 2014). Modele göre, bir çalışanın değeri yerine gelebilecek yeni bir çalışan ile değiştirilmesiyle oluşacak maliyetin tahminiyle ölçülmektedir.

Fırsat Maliyet Modeli: Piyasa Değeri Modeli olarak ta bilinmekte olan model, ekonomistlerin fırsat maliyet kavramına dayanarak insan varlığını ölçmeye çalışmaktadır. İktisat biliminde fırsat maliyeti, bir kararın alınmasıyla vazgeçilmek durumunda kalınan ikinci en iyi tercih veya fırsat olarak tanımlanmıştır. İnsan kaynakları muhasebesi de bu kavramı insan varlığı için uyarlamakta ve elde ettiği maliyet değerini muhasebe sistemine entegre etmektedir. Hekimian ve Jones tarafından ilk olarak savunulan modelde, kıt olmayan insan varlığı için fırsat maliyeti bulunmadığı ileri sürülmüştür. Bu bağlamda, yalnızca az sayıda insan, insan kaynağının değerini içermelidir. Çalışan bir birey ya da grubun herhangi bir bölümde istihdam edildiğinde bu tür yeteneklerin başka bir bölüme verilmesi reddedildiği zaman birey veya grup kıt olarak kabul edilir (Saremi ve Naghshbandi, 2012). Bu model yalnızca az sayıda çalışanın değerlendirilmesine dayanır ve dışarıdan çalışan istihdam edilmesi durumunda kullanılamaz (Kaya, 2013).

Standart Maliyet Modeli: David Watson tarafından önerilen bu modelde, tarihi veya yenileme maliyetini kullanmak yerine birçok şirketin insan varlığını değerlemede fiziksel ve finansal varlıkları için kullandığı standart maliyetleme yöntemini tercih ettiği görülmektedir. Modelin kullanılabilmesi için örgütün çalışanları, hiyerarşik konumlarına göre farklı gruplara ayrılır. Her çalışan kategorisi için standart maliyetler belirlenir ve böylece bir değer hesaplanır. Bu yaklaşıma göre çalışanların her bir sınıfı için işe alımı, eğitimi ve gelişimiyle ilgili standartlar belirlenmektedir. Böylelikle organizasyonda istihdam edilen tüm insan kaynağı için ulaşılan standart maliyet değerleri muhasebede insan varlığının değerini oluşturmaktadır (Saremi ve Naghshbandi, 2012).

4.2. Değer Tabanlı Modeller

Değer tabanlı modeller, insanın potansiyel hizmet süreci içinde işletmeye sağlayacağı faydanın ekonomik değerini esas alan modeller olup kendi içinde parasal ve parasal olmayan ölçüm modelleri olarak sınıflanmaktadır (Kaya, 2013). Parasal değer tabanlı modellerle ilgili literatür incelendiğinde daha farklı sınıflamalara rastlanılmakla birlikte sıklıkla kullanılan sınıflama; Hermanson'un Satın Alınmamış Şerefiye Modeli, Hermanson'un Net Bugünkü Değer Yöntemi, Lev ve Schwartz'ın Gelecek Kazançların Şimdiki Değeri Modeli, Flamholtz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli, Morse'nin Elde Edilen Net Kazançların Bugünkü Değeri Modeli, Jagi ve Lau'nun Modeli, Flowers ve Mysers'in Modeli biçimindedir. Öte yandan parasal olmayan modellerde de tıpkı parasal değer tabanlı modellerde olduğu gibi farklı sınıflamalar bulunmaktadır. Ancak parasal olmayan modellerle ilgili mutlak bir sınıflama yapılmasının nispeten daha zor olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu modelleri, Net Faydaların Kesinliği Modeli, S.K. Chakraborty'nin Toplam Ödeme Modeli ve Likert'in Modeli biçiminde sınıflamak mümkündür. Çalışmada öncelikle parasal değer tabanlı modeller incelenmekte, ardından parasal olmayan ölçüm modellerine değinilmektedir.

4.2.1. Parasal Değer Ölçüm Modelleri

Parasal değer ölçüm modelleri, işletmedeki insan kaynaklarının değerini bireysel veya grup bazında değerlendiren ve gelecekte elde edilecek ekonomik faydaları iskonto oranıyla bugünkü değerine indirgeyerek belirlemeye yardımcı olan modellerdir. Aşağıda literatür incelendiğinde en sık karşılaşılan, pratik ve teoride karşılığı bulunan modeller kavramsal açıdan ele alınarak, hesaplama tekniğine yer verilmeden incelenmiştir.

Hermanson'un Satın Alınmamış Şerefiye Modeli: Modele göre bir örgütün belli bir döneminde oluşturduğu ekstra kazanç endüstrinin ortalamasıyla karşılaştırılır. Yani bir organizasyonun oluşturduğu şerefiye ile ilgili organizasyonun sahip olduğu insan kaynaklarının değeri ortaya konulmaya çalışılmaktadır (Singh, 2010). Modelde geçen şerefiye kavramı ise geleneksel muhasebedeki anlamıyla kullanılmaktadır (Kaya, 2013). Başka bir ifadeyle model, işletmenin normal bir getiri oranı kazanacağını varsaymakta olup eğer işletme normal bir getiri oranından farklı bir getiri oranına sahipse bunun nedenini insan kaynağına bağlamaktadır.

Hermanson'un Net Bugünkü Değer Modeli: Örgütün sahip olduğu insan kaynaklarının değerinin insan kaynağına gelecek beş yılda ödenecek maaş ve ücretlerin bugünkü değeri olduğunu ileri sürmektedir. Bu modelde gelecek beş yıl için ödenecek olan maaşların bugünkü değeri, düzeltilmiş getiri oranıyla iskonto edilir ve kuruluşun insan kaynakları değeri olarak kabul edilir (Singh, 2010).



Lev ve Schwartz'ın Gelecek Kazançların Şimdiki Değeri Modeli: Bir şirketin sahip olduğu insan kaynağının değerinin, çalışanlarıyla ilgili harcamaların net bugünkü değerinin toplamı olduğunu ifade etmektedir (Kashive, 2002). Başka bir ifadeyle insan kaynağından sağlanacak gelecekteki kazancın şimdiki değerinin belirlenmesini içeren bir model olarak ele alınabilir.

Flamholtz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli: Eric G. Flamholtz tarafından geliştirilmiş olan modelde, bir bireyin değeri gelecekte işletmeye sunması muhtemel olan hizmetlerin şimdiki değeri olarak ifade edilmektedir. Ancak birey bir pozisyondan diğer pozisyona aynı veya farklı seviyelere doğru hareket ettikçe sunduğu hizmetin profili de muhtemelen değişmektedir. Modele göre çalışanın değeri, işletme ile ilişkisi esnasında sunduğu hizmetler karşılığında oluşan kümülatif değeri olarak kabul edilmekte olup böylece işletmenin sahip olduğu insan kaynağının değeri belirlenebilmektedir (Srivastava, 2014).

Morse'un Elde Edilen Net Faydaların Bugünkü Değeri Modeli: İnsan kaynaklarının değeri çalışanın hizmetinden işletme tarafından türetilen net faydanın bugünkü değerine eşittir (Arkan, 2016). Başka bir ifadeyle, insan kaynağından gelecekte sağlanacak olan brüt değer ve hizmetlerle, insan kaynağına gelecekte yapılacak ücret ödemelerini karşılaştırma esasına dayanan model gelecekte sağlanacak değer gelecekteki ödemeleri aşan kısmını bugünkü değere indirgeyerek mali tablolarda izlenilmesine mümkün kılmakta olup hesaplanan tutarı insan kaynağının değeri olarak kabul etmektedir.

Jaggi ve Lau'nun Modeli: Jaggi ve Lau grup kavramını tanıtarak Flamholtz'un modelini geliştirmeyi hedeflemişlerdir. Modelde bir çalışanın geçmiş performansı, geleceğin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Modele göre çalışanın değeri, geçmiş eğilimi ve bu eğilimin gelecekte devam edileceği varsayılarak emeklilik, ölüm veya emeklilikten önce istifası nedeniyle işletmeden ayrılmasıyla ilişkili bir şekilde çalışanın geçmiş performansı dikkate alınarak belirlenir. Farklı hizmetlerle ilişkili çalışanlardan sağlanacak gelecekteki hizmetlerin şimdiki değeri çalışanın oluşturduğu değer olarak kabul edilmektedir (Singh, 2010).

Flowers ve Mysers'in Modeli: Modele göre, bir çalışanın verimliliğine, işletmedeki işe karşı tutumu ve genel bakış açısı ile karar verilir. Bireysel çalışanlar birlikte bir grup oluşturduğundan bireysel çalışanlardan birinin tutumu grubun tutumundan daha önemlidir. Bu modelde bilgi, yetenek, sağlık, mevcudiyet ve tutum insan varlığını değerlemek için kullanılan beş boyuttur. Ancak insan davranışlarını etkileyen başka faktörlerde olduğundan eleştirmenler bu modele tam anlamıyla önem vermemişlerdir. Ayrıca çalışanlar olumlu tutum göstermeleri sonucu elde edecekleri yararları biliyorlarsa bireyin tutumunu ölçmek mantıklı olmayacaktır (Singh, 2010).

4.2.2. Parasal Olmayan Değer Ölçüm Modelleri

İşletmelerde insan kaynağının ekonomik değerini belirlemek için parasal olmayan modellerden de yararlanılabilir. Parasal olmayan modellerde tıpkı maliyet tabanlı modeller ile parasal değer tabanlı modeller gibi insan kaynağının değerini ölçmekte fakat para cinsinden ifade etmemektedir. Derecelendirme, sıralama, endeksler gibi tekniklerden yararlanan bu modeller aynı zamanda ürettiği mali kullanım amaçlı veriyle yapılacak tahminlerde fayda sağlamaktadır. Bu modeller aşağıdaki biçimde kullanılabilir (Ahmed, 2010).

- ✓ *Beceri veya Yetenek Envanteri:* İşletmenin insan kaynaklarının eğitimi, bilgi, deneyim ve yeteneklerinin listelenmesinde yani basit bir liste oluşturmada yararlanılır.
- ✓ *Performans Değerleme:* İnsan kaynakları muhasebesinin içerdiği derecelendirme ve sıralama ile performans değerlendirilmede kullanılır. Bu ölçekler bireyin sahip olduğu özellikleri incelemek için verilen puanlardır. Puanlar bir kişinin bir ölçege göre performansını yansıtmaktadır. Özellikler, beceri yargısı, bilgi, zekâ vb. unsurları içermektedir. Sıralama, üstlerinin astlarını bir veya daha fazla boyutta derecelendirdiği bir sıra formudur.
- ✓ *Potansiyelin Değerlendirilmesi:* Bir kişinin terfi ve gelişimini belirlemede yararlanılabilir. Bu bağlamda genellikle bir pozisyon için gerekli olan özelliklerin tanımlandığı bir nevi kişisel özellik yaklaşımı olarak ele alınır.
- ✓ *Tutum Ölçekleri:* Çalışanların tutumlarını değerlemede, işlerindeki memnuniyet ve memnuniyetsizliklerini belirlemek maaş, çalışma koşulları vb. hususları dikkate alarak kullanılmaktadır.

Aşağıda literatürde sık karşılaşılan parasal olmayan değer ölçüm modelleri kısaca açıklanmıştır.



Pekin Ogan'ın Net Faydanın Kesinliği Modeli: Pekin Ogan tarafından 1976'da önerilen bu model, aslından Morse'un Net Fayda Modelinin bir uzantısıdır. Bu yaklaşıma göre, insan kaynağının değeri belirlenirken gelecekte tahakkuk edecek net faydaların kesinliği dikkate alınmalıdır.

S.K. Chakraborty'nin Toplam Ödeme Modeli: İnsan kaynaklarını bireysel bazda değerlendirmek yerine toplu olarak ele almayı öneren Chakraborty bu alandaki öncü Hintli yazarlardan birisidir. Anılan yazar her ne kadar sahip olunan insan kaynağının toplu olarak değerlendirilmesini önerse de topluluk içindeki yönetsel ve yönetsel olmayan insan gücünün ayrı bir şekilde değerlendirilebileceğini ileri sürmektedir. Bu bağlamda grup bazında insan kaynağının değeri, grubun ortalama maaşının o gruptaki çalışanların ortalama istihdam harcıyla çarpılması ve pozisyon beyanında yatırım olarak gösterilmesi ile bulunabilir. Gelecek birkaç yıl için ortalama yıllık maaş ödemeleri işletmenin maaş notu yapısı ve terfi programlarından elde edilebilir.

Chakraborty, her bir çalışanın işe alım, seçim, geliştirme ve eğitim maliyetlerinin ayrı ayrı kaydedilmesini, ertelenmiş gelir harcaması olarak değerlendirilmesini ve çalışanın işletmedeki beklenen ortalama kalma süresince yazılı olarak bildirilmesini önermiştir. Yazılmayan ertelenmiş kısım işletmenin bilançosunda gösterilmelidir. Bir çalışanın ölüm, emeklilik vb. nedenlerle kalıcı olarak işten ayrılış veya çıkışı durumlarında, sözkonusu çalışanla ilişkilendirilebilecek ertelenmiş gelir giderlerinin dengesi, çıkış yılındaki gelire karşı yazılmalıdır. Chakraborty, insan kaynakları hakkındaki muhasebe bilgisini varlık olarak açıklamak için, işletmenin finansal durumunun beyanında insan varlığının yatırımlara dâhil edilerek sunulması gerektiğini belirterek, değer kaybı, sermaye kazanç veya kaybı yaşanabileceğinden insan kaynağını duran varlık olarak kabul etmemekte olup dönen varlık olarak ta ele almanın terimin genel anlamı ile uyumlu olmayacağını öne sürmektedir (Nisamudheen ve Mufliha, 2016: 36-37; Rajsheka, 2018: 4).

Likert'in Modeli: Likert 1976'da geliştirdiği modelinde, yönetim tarzı liderlik stratejileri ve örgütsel yapılar gibi nedensel değişkenlerin değişebildiğini, kurumların nihai sonuçlarını, üretkenliklerini, maliyetlerini vb. sonuçsal değişkenlerini etkilemekle kalmayıp ayrıca bu sonuçları etkilemede yardımcı olacak çalışan tutumu, sadakati, motivasyonu, yetenekleri gibi diğer unsurlarda da nedensel değişkenlerin kendini gösterdiğini ifade etmiştir. Anılan yazar nedensel değişkenleri ve yardımcı olan diğer değişkenleri belli dönemlerde ölçerek insan kaynağının değerini bu değişkenler üzerinden hesaplamayı önermiştir. (Nisamudheen ve Mufliha, 2016).

5. MODELLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

İnsan kaynakları muhasebesinde yer alan maliyet tabanlı modeller insan kaynaklarının ekonomik değerini belirleyen faktörleri tanımlamakta son derece yetersiz olup söz konusu modellerde insan kaynaklarının değerini arttırabilecek faktörleri belirlemek içinde ciddi bir çalışma içerisine girilmemiştir. Tarihsel maliyet modeli, insan kaynaklarının değerini hesaplamakta olup insan kaynaklarını temin etmek ve geliştirmek için harcanan sermaye maliyetini ortaya koymaktadır. Bu model bir işletmenin insan kaynaklarının ekonomik değerini tanımlamada başarısız olduğundan dolayı model aracılığıyla üretilen bilgiler insan kaynağı gelişmesine ilişkin meselelerde karar vermek için daha az önem arz etmektedir. Yenileme maliyeti modeli, finansal tablolarda işletmenin insan kaynaklarının bugünkü değerini göstermeyi amaçlamaktadır. Fakat mevcut işçi ile benzer özelliklere sahip başka birini bulabilmek imkânsıza yakın olabileceği için modelin pratikte uygulanması oldukça zordur. Fırsat maliyet modeli, ekonomistlerin fırsat maliyet kavramına dayanmaktadır. Bu model, alternatif işlerde istihdam edilebilen çalışanların değerini hesaplamak için kullanılabilir. Ancak modelin, bazı alanlarda uzmanlaşmış çalışanların değerini ölçmede başarısız olduğu ifade edilebilir (www.shodhganga.inflibnet.ac.in).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, tüm maliyet tabanlı modellerle ilgili olarak insan kaynağının değerini ölçme sürecinde kullanım alanlarının oldukça sınırlı olduğu belirtilebilir. Ayrıca insan kaynaklarıyla ilgili maliyet verisi hesaplamaya dayalı olan bu modeller, çalışanın ekonomik değerini tanımlayan konularda başarısız olup insan kaynaklarının değerini arttırabilecek konuları sınıflandırma çabası içine girmemektedir. Dolayısıyla maliyet tabanlı modeller insan kaynağının gelişim sürecinde sık kullanılmamaktadır (www.businessdocbox.com).

Öte yandan değer tabanlı modeller çalışanın işletme için arz ettiği değere odaklanarak, geçmiş ile mevcut verilerden hareketle veya tahmini yargılarla gelecek bazı değerlendirmeler içermektedir (www.businessdocbox.com). Bu modeller arasında sıralanan Lev ve Schwartz Modeli ile Hermanson'un Modeli insan kaynağının değerini belirlemek için gerekli faktörleri tespit etmede yeterli girişime sahip değildir. Ayrıca bu modeller insan kaynağının değerini arttırabilecek faktörleri açıklamada yetersizdir. Her iki model, çalışanlara ödenen ücret ve çalışanların maaşlarının işletmeye yaptıkları katkıyı içerdiğini varsaymaktadır. Ancak uygulamada bazı farklılıklar olabilir. Çünkü çalışanların aldığı ücret ve maaşlarda işletme yönetiminin



adil davranmama ihtimali bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu iki modelin ürettiği bilgilerin verilecek kararlara tam anlamıyla yardım edemeyebileceği ileri sürülebilir (www.shodhganga.inflibnet.ac.in)

Flamholz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli ile Jaggi ve Lau'nun Modeli insan kaynaklarının değerini belirlerken yardımcı olan faktörlere odaklanmakta olup insan kaynağının değerini arttırabilecek faktörleri açıklamaya çalışmaktadır. Jaggi ve Lau grup bazında değerlemeyi esas alıp homojen çalışan gruplarını incelemesine rağmen, Flamholz modelinde insan kaynaklarının ölçümü için bireysel bazda değerlendirmelere odaklanmıştır. Fakat Flamholtz ve Jaggi ile Lau'nun modellerinde birçok hesaplama problemi bulunmakta ve bu durum modellerin uygulanmasında bir takım zorluklar ortaya çıkarmaktadır (www.shodhganga.inflibnet.ac.in). Öte yandan, söz konusu modelleri kullanan işletmelerin insan kaynağının değerini belirlemede etkili olan değişkenlerin değerini doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edebilmesi durumunda modeller insan kaynakları muhasebesinde son derece verimli olarak kullanılabilir ve verilecek kararları etkileme gücüne sahip olabileceklerdir.

İnsan kaynakları muhasebesinde yer alan değerlendirme modelleri ayırt edici özellikleri bağlamında aşağıda Tablo 1' de özetlenmiştir.

Tablo 1. İnsan Kaynakları Muhasebesine İlişkin Modellerin Karşılaştırılması

Modelin Adı	Modeli Geliştirenler	Yılı	Yöntemi	Güçlü Yönleri	Zayıf Yönleri
Tarihi Maliyet Modeli	William C. Pyle	1966	Maliyet Tabanlı	-Geleneksel muhasebe prosedürlerine benzerdir. -Modelin anlaşılması ve çözülmesi kolaydır, -İnsan kaynakları yatırımının geri dönüşümünü bulmada yardımcı olabilir.	-Bir çalışanın firmada kalacağı yıl sayısını tahmin etmek çok zordur, -Çalışanın edindiği bilgileri ne ölçüde kullanacağı öznelidir. İnsan varlığının gerçek değerini doğru bir şekilde yansıtmamaktadır.
Yenileme Maliyeti Modeli	Likert ve Flamholtz	1973	Maliyet Tabanlı	-Enflasyonist zamanlarda daha gerçekçi bir değer sağlamaktadır. -Eğitim ve yeni gelen personel maliyetlerinin daha gerçekçi bilgilere dayanmasından hareketle verilerin güvenilirliği daha yüksektir.	-Bir çalışanla aynı özelliklere sahip başka bir çalışan bulmak her zaman mümkün değildir. -İkame değeri özlü düşüncelerden etkilenmekte olup değerlerin birbirinden farklı olması muhtemeldir. -Geleneksel muhasebe uygulamalarına aykırıdır.
Fırsat Maliyeti Modeli	Hekimian ve Jones	1967	Maliyet Tabanlı	-İşletmelerin insan varlıklarını planlamak, değerlendirmek ve geliştirmek için nicel bir temel olarak kabul edilebilir. -İnsan kaynağının daha uygun bir şekilde tahsis edilmesine yönelik ümit verici bir model olarak değerlendirilebilir.	- "Kit" sayılmayan çalışanlar örgütün insan varlık tabanına dahil edilmemektedir. -İşletmede çalışanların alternatif değerlerini belirlemek zordur. -Bu model az sayıda çalışanın değerlendirilmesine dayanmakta olup dışarıdan çalışan istihdam edilmesi durumunda kullanılamaz.
Standart Maliyet Modeli	David Watson	1973	Maliyet Tabanlı	-Model insan varlığını fiziksel bir varlık gibi ele alarak değerine yönelik standart değer hesaplamakta olduğundan uygulanması kolaydır. -Standart değer tespitiyle birlikte varyans analizleri, sapma değerleri gibi istatistiksel hesaplamalar gerçekleştirilebilmektedir.	-Standart değerler gruplar için belirlendiğinden model gruplar arası farklılıkları görmeye yardımcı olmasına rağmen grup içi farklılıkları belirlemede yetersizdir. -Grup içi farklılığa dikkat edilmeden belirlenen standart değerlerden hareketle maliyetleme gerçekleştirilmesi ileride ciddi problemler yaşanmasına neden olabilir.
Satın Alınmamış Şerefiye Modeli	Roger H. Hermanson	1964	Parasal Değer Tabanlı	-Bir işletmenin fazla kazancının çalışanların ekstra yeteneklerinden kaynaklandığı kabul edilmektedir. -Modele göre; bir işletmenin oluşturduğu şerefiye o işletmenin sahip olduğu insan kaynaklarının değerini ortaya koymaktadır. -Model geçmiş gelir rakamlarına dayandığından objektif bir model olarak kabul edilebilir.	-Modelin kullanılabilmesi için gerekli olan kapitalizasyon oranını belirlemek ciddi bir problemdir. -İnsan kaynağının elde edilen gelire gerçekte ne kadar katkı sağlayacağını ortaya koyamamaktadır. -Model kuruluşun kazancı arttıkça insan kaynağının örgüte değer kattığını varsaydığından kazancı etkileyebilme gücü olan kalite, hacim ve verimlilik gibi diğer unsurları yok saymaktadır.

Tablo 1. İnsan Kaynakları Muhasebesine İlişkin Modellerin Karşılaştırılması (Devamı)

Modelin Adı	Modeli Geliştirenler	Yılı	Yöntemi	Güçlü Yönleri	Zayıf Yönleri
Net Bugünkü Değer Modeli	Roger H. Hermanson	1964	Parasal Değer Tabanlı	-Örgütün sahip olduğu insan kaynaklarının değerinin insan kaynağına gelecek beş yılda ödenecek maaş ve ücretlerin bugünkü değeri olduğunu kabul edilmektedir. -Gelecek beş yıl için ödenecek olan maaşların bugünkü değeri, düzeltilmiş getiri oranıyla iskonto edilmekte olup kuruluşun insan kaynaklarının değeri olarak kabul edilmektedir.	-Verimlilik oranı, keyfi olarak belirlenen ağırlıklar ve beş yıllık süre kısıtlaması nedeniyle subjektiflik yüksektir. -Beş yıllık değerlendirme süresinin herhangi bir gereksesi bulunmamaktadır. -Kuruluşun sahip olduğu yatırım geri dönüş oranı ekonomideki diğer işletmelerle ve hatta benzer sektörlerdeki işletmelerle karşılaştırılabilir değildir.
Gelecek Kazançların Şimdiki Değeri Modeli	Lev ve Schwartz	1971	Parasal Değer Tabanlı	-Bir işletmenin insan kaynağının değerinin belirlenmesine yönelik en popüler ekonomik modellerden biridir. -İnsan kaynağından sağlanacak gelecekteki kazancın şimdiki değerinin belirlenmesini içeren bir model olarak değerlendirilebilir.	-Çalışanın bir işletmeden ayrılma ihtimalini ve terfi olanaklarını dikkate almamaktadır. -Çalışanın örgütsel etkinliğe katkısını ölçemediğinden insan kaynağının değerini doğru bir şekilde ortaya koyamamaktadır. -Çalışanın iş durumunun çalışma hayatı boyunca değişmeyeceğini ve şu anki haliyle kalacağını varsaymaktadır.
Stokastik Ödül Değerleme Modeli	Eric C. Flamholtz	1971	Parasal Değer Tabanlı	-Bir çalışanın işletmeden ayrılma olasılığı ve çalışanların tanıtım olanakları dikkate alınmaktadır. -Pozisyonlar arası geçişte değer değişimlerini en yakından inceleyen model olarak değerlendirilebilir. -İşletmeye geleceğe yönelik tahminler yapma imkanı sunduğundan uzun vadeli planlamaya yardımcı olmaktadır.	-Her bir çalışanın olası hizmet durumlarını tahmin etmek oldukça güçtür. -Bir grupta faaliyet gösteren bireylerin bağımsız olarak çalışan bireylerle karşılaştırıldığında işletme için daha yüksek bir değere sahip olabileceği gerçeği göz ardı edilmektedir. -Bugünkü değere indirgemede kullanılacak iskonto oranının tespitinde objektifliğe aykırı bir tutum sergilenebilir.
Elde Edilen Net Faydaların Bugünkü Değeri Modeli	Morse	1973	Parasal Değer Tabanlı	-Çalışanların gelecekte bireysel olarak verecekleri hizmetlerin brüt değerinin ve kolektif kapasitelerinin belirlenmesini olanaklı kılmaktadır.	-Çalışanın gelecekteki hizmetinden işletme tarafından türetilen net faydanın bugünkü değerini belirlemeye yönelik kullanılacak iskonto oranının tespiti subjektif olarak değerlendirilebilir.
Jaggi ve Lau Modeli	Jaggi ve Lau	1974	Parasal Değer Tabanlı	-Bir grup çalışana temel olarak insan kaynağının değerinin ölçülmesini basitleştirmeye çalışmaktadır.	-Bir dönem için belirlenen olasılıkların sonraki dönemlerde de kullanılabilmesi varsayılmaktadır. -Çalışanın geçmiş eğilimlerinin değişmeyeceğine dair mutlak bir görüşte bulunmak doğru bir tutum olarak değerlendirilmemektedir.
Flowers ve Myers Modeli	Flowers ve Myers	1974	Parasal Değer Tabanlı	-Çalışanların olumlu tutum göstermeleri sonucu elde edecekleri yararları bilmeleri durumunda model yararlı sonuçlar verebilmektedir.	-İnsan davranışlarını etkileyen birçok faktörü göz ardı etmektedir.
Net Faydanın Kesinliği Modeli	Pekin Ogan	1976	Parasal Olmayan Değer Tabanlı	-İşletmelerde insan kaynağının değeri gelecekteki tahakkuk edecek net faydaların kesinliği dikkate alınarak belirlenmektedir.	-Gelecekte sağlanacak faydaların belirleyicisi olarak kullanılacak kesinlik faktörünün tespiti subjektif değerlendirmeler içerebilmektedir.
Toplam Ödeme Modeli Modeli	S.K. Chakraborty	1976	Parasal Olmayan Değer Tabanlı	-İnsan kaynakları bireysel bazda değerlendirilmek yerine toplu olarak ele alınmaktadır.	-İnsan kaynağını duran varlık olarak kabul etmemekte hatta varlık olarak ele alınmanın terimin genel anlamı ile uyumlu olmayacağını ileri sürmektedir.
Likert Modeli	Rensis Likert	1971	Parasal Olmayan Değer Tabanlı	-Nedensel değişkenler ve yardımcı olan diğer unsurları belli dönemlerde ölçerek insan kaynaklarının değişkenler üzerindeki değerinin hesaplanması hedeflenmektedir.	-Nedensel değişkenlerin ölçülmesi zor bir süreç olarak değerlendirilebilir. -İnsan kaynaklarının ölçülmesine yönelik uygulanması oldukça maliyetli bir modeldir.



Yukarıdaki değerlendirmelerden hareketle, insan kaynakları muhasebesine ilişkin geliştirilen bu modellerin sağladığı kolaylıklar ile avantajların yanında bir takım zorlukları ve uygulamada yeterli elverişliliği taşımadığı sonucuna varılabilir. Zira söz konusu modellerin gerek hesaplama bazlı gerek doğrudan değer tespitinde bir takım yetersizlikleri bulunmaktadır. Literatür incelendiğinde daha farklı modeller olmakla birlikte en çok tercih edilen modeller dahi meslek mensupları ve uzmanlar tarafından eleştirilere tabi tutulmakta ve son derece yeni olan insan kaynakları muhasebesi uzmanlık alanıyla ilgili yeni beklentiler gündemdeki yerini korumaktadır. Gelinek noktada muhasebe biliminin çatısı altında örgütlenen ve yeni bir kimliğe bürünme çabası gösteren insan kaynakları muhasebesinin, günün ihtiyaçları ve getirilen eleştiriler doğrultusunda revize edilerek, edineceği güncel kuramsal yapısıyla birlikte teori ve pratikte yakın gelecekte yerini sağlamlaştıracağı ileri sürülebilir.

6. SONUÇ

Değer üretiminde kilit rol oynayan ve ekonomistler tarafından en önemli kaynak olarak kabul edilen ‘‘insan kaynağı’’ diğer kaynakları yönetme ve kullanma kabiliyetiyle işletmeyle ilgili grupların bilgi gereksinimi duyduğu hususlardan birini oluşturmaktadır. İşletmeler tarafından insan kaynağının öneminin giderek artması ve insan kaynağına yapılan harcamaların iktisadi varlık yönü taşıması mevcut uygulamaların sorgulanmasına zemin hazırlamıştır. İlgili grupların insan kaynağıyla ilgili talep ettiği mali nitelikli veri ihtiyacını karşılama noktasında kendi sağlamasını yapan muhasebe bilimi de bu sorgulamalara duyarsız kalmamış, yeni bir uzmanlık alanı olarak *insan kaynakları muhasebesini* gündemine taşımıştır.

Geleneksel muhasebe uygulamalarında insan kaynağı ile ilgili yapılan tüm işlemler özüne bakılmaksızın giderleştirilmekte iken, fikri ve fiziki boyut taşıyan insan kaynağını açıklamada rol üstlenen ve sosyal muhasebe ile yönetim muhasebesinin amaçlarını gerçekleştirilmesine aracılık eden insan kaynakları muhasebesi bir takım çalışmalar içerisine girmiştir.

İnsan kaynakları muhasebesi, insanı mali bir dille ifade etme çabasıyla mali tablolarda yer vermek üzere sürekli geliştirilmiş araştırmaları içermektedir. Bu bağlamda insan kaynakları muhasebesinde insan kaynağını ölçmeyi hedefleyen bir takım modeller geliştirilmiştir. Literatürde insan kaynakları muhasebesi modelleri maliyet tabanlı ölçüm modelleri ve değer tabanlı ölçüm modelleri olmak üzere ikiye ayrılmakta olup, değer tabanlı ölçüm modelleri ise parasal ve parasal olmayan değer ölçüm modellerinden oluşmaktadır.

Maliyet tabanlı modeller, insan kaynağının işletmeye olan maliyetini hesaplamaya yönelik geliştirilmiş modeller olup, baz aldığı maliyet türüne göre birbirinden ayrılmaktadır. Değer tabanlı modellerden parasal değer ölçüm modelleri, işletmedeki insan kaynaklarının değerini bireysel veya grup bazında değerlendiren ve gelecekte elde edilecek ekonomik faydaları iskonto oranıyla bugünkü değerine indirgeyerek belirlemeye yardımcı olan modelleri içermesine karşılık parasal olmayan değer ölçüm modelleri ise, insan kaynağının değerini para cinsinden ifade etmek yerine derecelendirme, sıralama, endeksler gibi tekniklerden yararlanarak hesaplamaktadır. Literatür incelendiğinde daha farklı sınıflamalara rastlanılmakla birlikte, çalışmada yer alan yaklaşımlar insan kaynakları muhasebesi yazınında en sık karşılaşılan modelleri oluşturmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesi gibi yeni çalışma alanlarının pratikte uygulanabilirliği teorinin de gelişimine olanak tanıyacaktır. Dolayısıyla, iş dünyasında (muhasebe uygulamalarında) insan kaynağını ölçme ve değerlendirme işlemlerinde geleneksel uygulamalar yerine insan kaynakları muhasebesinin tercih edilmesi, başka bir ifadeyle teori ve pratikte iş birliğinin sağlanması, insan kaynakları muhasebesiyle ilgili yaşanan olumsuzlukların çözümlenmesine yardımcı olacağı kanaati oluşturmaktadır.

KAYNAKÇA

AAA (1973). Report of the committee on human resources. The Accounting Review, 49, Committee reports: Supplement to Volume XLIX of the Accounting Review, 115-124.

AHMED, A. (2010). Human resource accounting (HRA): Techniques and accounting treatment. Inclusive Bangladesh Development Foundation; The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh (ICAB), 1-14.

AKINSOYINU, A. B. (1992). Human resources accounting: The myth and reality. **The Nigerian Accountant**, 18-20.

ARKAN, T. (2016). Human resources accounting: A suggested model for measurement and valuation. **Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Czasopismo**, 1(79), 173-193.



BRUMMET, R. L.; FLAMHOLTZ, E. G. ve Pyle, W. C. (1968). Human resource measurement: a challenge for accountants. *Accounting Review*, XLIII, 217-224.

CHERIAN, J. ve FAROUQ, S. (2013). A review of human resource accounting and organizational performance. **International Journal of Economics and Finance**, 5(8), 74-83.

CIPRIAN, G. G. (2007). Social accounting to make the social results visible. Erişim Adresi: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/920071/49.pdf>, Erişim Tarihi: 10 Şubat 2019.

DAWSON C. (1994). The use of a simulation methodology to explore human resource accounting. *Management Decision*, 32(7). 46-52.

EZEAGBA, C. E. (2014). The need for inclusion of human resources accounting in the balance sheet. **An International Multidisciplinary Journal**, 8 (2), 377-392.

FLAMHOLTZ, E.G. (1974). **Human resource accounting**. California: Dickenson Publishing.

[https://businessdocbox.com\(2018\)/Human_Resources/71408305-Chapter-3-an-overview-of-models-of-hra.html](https://businessdocbox.com(2018)/Human_Resources/71408305-Chapter-3-an-overview-of-models-of-hra.html) on 01.04.2018

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.; BILESANMI, A. O. ve ARONU, C. O. (2013). Determining the contribution of human resource accounting (HRA) on financial statement of nigerian banks using the mantel test analysis. **International of Scientific & Technology**, 2(10), 51-55.

KASHIVE, (2002). Importance of human resource accounting practices and implications of measuring value of human capital: case study of successful PSUs in India. *XIMB Journal of Case Research* 4 (2), 113-144.

KAYA, U. (2013). **İnsan Kaynakları Muhasebesi** (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.

NISAMUDHEEN, T. ve MUFLIHA, S. (2016). **Human resource accounting and auditing**. United States: Lulu Publication.

OLUWATOYIN, A. S. (2014). Human resources accounting and disclosure in financial statement: literature review. **Research Journal of Finance and Accounting**, 5(22), 64-75.

RAJSHEKA, V. (2018). <http://shareyouressays.com/knowledge/top-4-methods-used-to-measure-human-resource-in-your-organisation-explained/94579>, 21.11.2018.

SAREMI, H. ve NAGSHBANDI, N. (2012). Impact of human resources accounting on employees' performance in organization. **International Science Press**, 5(2), 199-229.

SHODGANGA. Retrieved from http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/148281/8/08_chapter%202.pdf on 05.05.2018

SIEGEL, J.I. ve G., SHIM, J. K. (2005). **Dictionary of accounting terms** (4th ed.). America: Barron's Educational Series, Inc.

SINGH, A. (2010). Human resource accounting at infosys – a case study. 262-273.

SRIVASTAVA, N. (2014). Human resource accounting: A strategic approach to corporate excellence. **International Journal for Research in Applied Science and Engineering Technology**, 2(4), 423-428.