



International
**SOCIAL SCIENCES
STUDIES JOURNAL**



SSSjournal (ISSN:2587-1587)

Economics and Administration, Tourism and Tourism Management, History, Culture, Religion, Psychology, Sociology, Fine Arts, Engineering, Architecture, Language, Literature, Educational Sciences, Pedagogy & Other Disciplines in Social Sciences

Vol:5, Issue:31
sssjournal.com

pp.1401-1406
ISSN:2587-1587

2019 / March / Mart
sssjournal.info@gmail.com

Article Arrival Date (Makale Geliş Tarihi) 02/02/2019 | The Published Rel. Date (Makale Yayın Kabul Tarihi) 27/03/2019
Published Date (Makale Yayın Tarihi) 27.03.2019

İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN TAM SET TÜRKİYE MUHASEBE VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS) KAPSAMINDA İNCELENMESİ¹

REVIEW OF HUMAN RESOURCES ACCOUNTING IN FULL SET TURKISH ACCOUNTING AND TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS (TAS/TFRS)

Dr. Öğr. Üyesi H. Arif TUNÇEZ

Selçuk Üniversitesi, İ.İ.B.F. Fakültesi, Maliye Bölümü, hatuncezselcuk.edu.tr, Konya/Türkiye
ORCID: 0000-0001-5834-3450



Article Type : Research Article/ Araştırma Makalesi
Doi Number : <http://dx.doi.org/10.26449/sss.1364>

Reference : Tunçez, H. A. (2019). “İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Tms/Tfrs) Kapsamında İncelenmesi”, International Social Sciences Studies Journal, 5(31): 1401-1406.

ÖZ

Günümüzde insan kaynakları, işletmenin amaçlarına ulaşması için en önemli stratejik unsurlardan biri olmakla birlikte işletmelerde bir ihtiyaç olarak kabul görmektedir. İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmesi için gereksinim duyduğu insan kaynaklarını artık bir maliyet unsuru olarak değil, işletmenin sahip olduğu bir varlık olarak düşünmektedir.

Bu çalışmanın amacı Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı kapsamında insan kaynakları faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik inceleme yapılmasıdır.

Anahtar Kelimeler: İnsan Kaynakları, İnsan Kaynakları Muhasebesi, TMS/TFRS

ABSTRACT

Nowadays, human resources is one of the most important strategic elements to reach the objectives of the enterprise and it is accepted as a necessity in enterprises. That needs businesses to carry out their activities as human resources are no longer a cost factor, but considers a business entity owned.

The purpose of this study is to examine the accounting for human resources activities in accordance with TAS 19 Employee Benefits Standard, TAS 26 Retirement Benefit Plans Accounting and Reporting Standards and TFRS 2 Share Based Payments Standards published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA).

Key Words: Human Resources, Human Resources Accounting, TAS/TFRS

1. GİRİŞ

İnsan kaynaklarının en önemli amaçlarından biri olan eğitim ve geliştirme çalışmalarını, insan kaynakları için yapılan eğitim harcamalarını bir yatırım olarak görmektedir. İyi eğitim almış, kabiliyetli, yaratıcı, yenilikçi, örgüte bağlı personel ve benzeri nitelikteki insan kaynaklarına sahip olan işletmeler rekabet üstünlüğü sağlarken aynı zamanda işletmeye finansal açıdan bir yük oluşturmaktadır (Ceran, 2007).

İnsan kaynakları faaliyetlerini kapsayan muhasebe işlemleri ve finansal tabloların hazırlanmasında ortaya çıkan farklılıkların giderilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları düzenlenmiş, bu

¹ Bu çalışma, 15-17 Mart 2019 tarihleri arasında Malatya’da düzenlenen 2. Uluslararası Battalgazi Multidisiplinler Çalışmalar Kongresi’nde sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

standartlar Türkçeye çevrilmiştir. Bu kapsamda TMS 18 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standartları tamamen, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ise kısmen insan kaynakları faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik yayınlanmış standartlardır (www.kgk.gov.tr).

2. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

İnsan kaynakları muhasebesi, ilk olarak 1960'lı yıllarda tartışılmaya başlanmış, gelişimi temel olarak beş aşamada gerçekleşmiştir. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Flamholtz, vd., 2002):

- 1960-1966: Temel insan kaynakları muhasebesi kavramlarının teorinin ilgili bölümlerinden türetilmesi,
- 1967-1970: Ölçüm modelleri geliştirilmesine yönelik temel akademik araştırmalar,
- 1971-1977: İnsan kaynakları muhasebesine olan ilginin hızla büyümesi,
- 1978-1980: Akademik çevrelerin ve işletmelerin insan kaynakları muhasebesine olan ilgisinin azalması,
- 1981'den bugüne: İnsan kaynakları muhasebesi teori ve uygulamalarına olan uluslararası ilginin yeniden artması.

1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği tarafından insan kaynakları muhasebesi “insan kaynaklarına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve elde edilen verileri işletmeyle ilgili bilgi kullanıcılarına iletmek işlevini üstlenen muhasebe işlemleri” olarak tanımlanmıştır (American Accounting Association, 1973).

İnsan kaynakları muhasebesi sadece çalışanların işletmeye maliyetleri için kurulmuş bir muhasebe sistemi değil, aynı zamanda insanların yöneltmesine ilişkin bir düşünce sisteminin de gelişmesine yönelik bir sistemdir (Karacan, 2004). İnsan kaynakları muhasebe sistemi ile işletmeler, etkin ve verimliliklerini arttırarak gelecekte daha doğru kararların alınmasında yardımcı olmaktadır (Aydın, vd., 2015).

- İnsan kaynakları muhasebesinin yararları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kardeş Selimoğlu, 2001):
- İnsan kaynaklarına yapılacak yatırımların aktifleştirilmesi ve gelecekteki hizmet süreleri itibarıyla takip edilmesinde yol gösterici olmaktadır. Aynı zamanda gelecekte yapılacak ödemelerle ilgili olarak tahakkuk eden maliyetlerin işletme yönetimine gelecekle ilgili izleyecekleri insan kaynakları politikası kararlarında yardımcı olur.
- İnsan kaynakları ile ilgili bilgiler finansal raporlarda yer alacağından bu raporları kullanan bilgi kullanıcıları daha etkin kararlar almasını sağlayabilir.
- Hazırlanacak finansal raporlar, insan kaynaklarına ilişkin bilgileri de içereceğinden daha kapsamlı olarak hazırlanacakları için finansal raporlara bir bütünlük kazandırarak, kullanıcıların daha tutarlı kararlar alabilirler.

İnsan kaynaklarının maliyetinin ölçümü açısından (Aydın, vd., 2015);

- Fiili (tarihi) maliyet yöntemi,
- Yenileme maliyet yöntemi

olarak ikiye ayrılmıştır.

Fiili maliyet yöntemi, henüz harcanmamış olan işe alma, eğitime ve geliştirme gibi maliyetleri, insan kaynakları yatırımı olarak düşünülür (Brummet, 1970). Bu yöntem geçmiş, bugün veya gelecekte faydası olacak harcamaları içerir (Savich ve Ehrenreich, 1976).

Yenileme maliyet yöntemi, işletmedeki insan kaynakları birey, grup ve işletmenin tüm çalışanları olarak üç boyutta düşünülmüştür. Yenileme maliyetine iki farklı bakış açısı mevcuttur. Bunlar; kişisel yenileme maliyeti ve pozisyon yenileme maliyetidir. Kişisel yenileme maliyeti, aynı işi yapacak başka bir çalışan için yapılacak giderleri içermektedir. İşletmede belli bir görevde bulunan bir kişinin, o görevin şartlarını yerine getirebilecek başka birisiyle yenilenmesi sonucu oluşan maliyetler, pozisyon yenileme maliyeti olarak tanımlanmaktadır (Kardeş Selimoğlu, 2001).

Fiili maliyet yöntemi, iktisap değeri ve geçmiş değerleri vurgularken, bu yöntemde cari piyasa maliyetleri kullanılmaktadır. Yenileme maliyet yöntemi, fiili maliyet yönteminde ölçüm işleminin, belirli bir zaman geçtikten sonra çalışanın değeri ile hiçbir ilişkisinin kalmaması sorununu ortadan kaldırmaktadır. Bu yöntem, cari dönem verilerini yansıttığı için daha iyi bir yönetim bilgisi sunmaktadır. Aynı zamanda, piyasa fiyatı odaklıdır ve daha gerçekçidir (Savich ve Ehrenreich, 1976).

3- TMS/TFRS KAPSAMINDA İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı 01/01/2013 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 30656 sayılı 15/01/2019 tarihinde, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 26095 sayılı 01/03/2006 tarihinde, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 26125 sayılı 31/03/2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İşletmelerde çalışma hayatının sona ermesinden sonra çalışan haklarının devlet tarafından finanse edilmesinden bireysel olarak finanse edilmesine doğru yaşanan değişim, çalışanlara sağlanan faydaları düzenlenmesi gibi ihtiyaçlar olması sebebiyle bu standartlar oluşturulmuştur (Ertuğrul, 2013).

TMS 19 Standardı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektedir. Bu standarda göre işletmenin çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu ve sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri, muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TMS 19, m. 1). Bu standart ile işletmenin en önemli gider kalemlerinden olan personel giderleri hakkında finansal tablo kullanıcıları için gerekli olan anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgilerin hazırlanması sağlanacaktır (Örten, vd., 2007).

Bu Standardın uygulandığı çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri içerir (TMS 19, m. 4):

a-Çalışan, çalışan grubu veya onların temsilcileri ile işletme arasındaki resmi planlar veya diğer resmi anlaşmalar kapsamında sağlanan faydalar,

b-İşverenin ülke, devlet, sektör veya birden fazla işverenin dahil olduğu diğer planlara katkı yapmasını gerektiren yasal veya sektör düzenlemeleri kapsamında sağlanan faydalar,

c-Zımnı kabulden doğan yükümlülüğe sebep olan gayri resmi uygulamalar kapsamında sağlanan faydalar.

Çalışanlara sağlanan faydalar ise aşağıdakilerini içerir (TMS 19, m.5):

a-Sağlanacak faydanın tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği çalışanlara sağlanan aşağıdakiler gibi kısa vadeli faydalar:

i-Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,

ii-Ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni,

iii-Kârdan pay verilmesi ve primler ile

iv-Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar.

b-İş ilişkisi sonrasında sağlanan aşağıdakiler gibi faydalar:

i-Emeklilik faydaları (örneğin, emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi),

ii-İş ilişkisi sonrasında sağlanan hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalar.

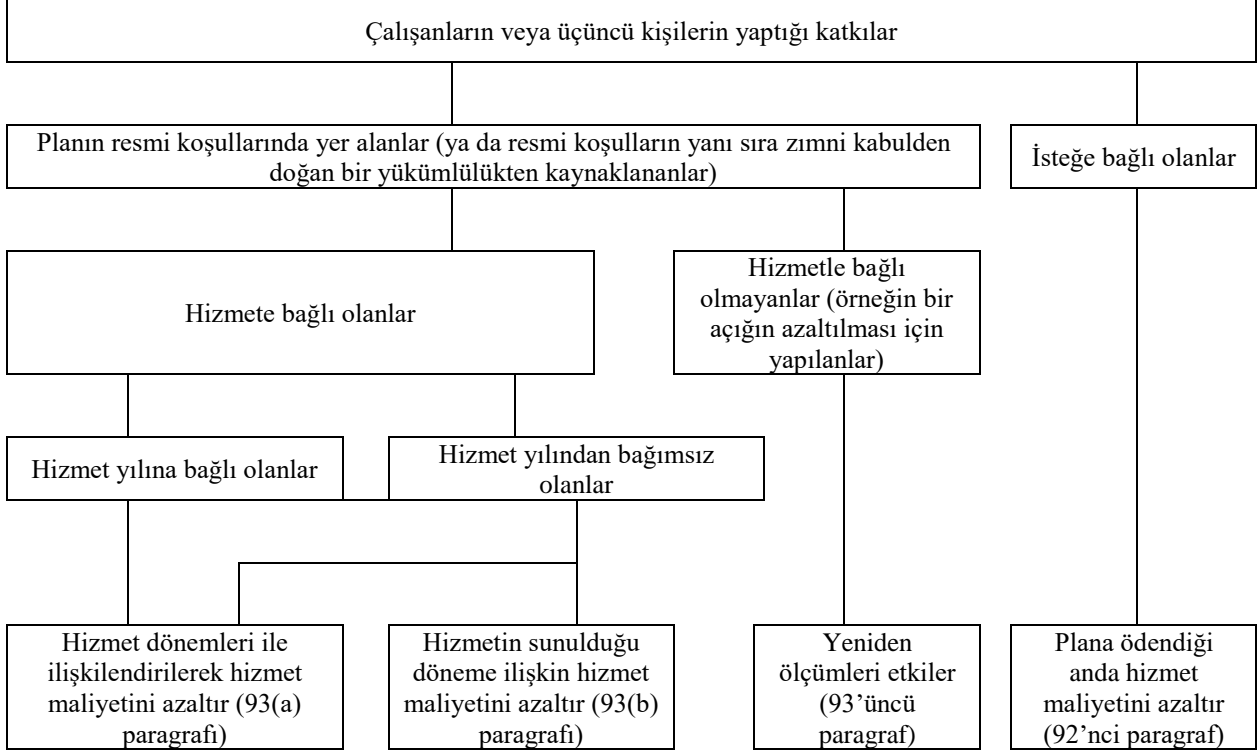
c-Çalışanlara sağlanan aşağıdakiler gibi diğer uzun vadeli faydalar:

i-Kıdeme bağlı izinler veya özel izin gibi uzun vadeli ücretli izinler,

ii-Jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar,

iii-Uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalar.

d-İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar.

Tablo 1. Çalışanların veya Üçüncü Kişilerin Yaptığı Katkılara İlişkin Muhasebeleştirme Esasları

Kaynak: www.kgk.gov.tr

TMS 26, emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloların hazırlandığı hallerde, söz konusu finansal tablolara uygulanarak emeklilik fayda planını, katılımcıların işverenlerinden ayrı olarak raporlama yapan bir işletme olarak ele almaktadır (TMS 26, m. 1-2).

Bu Standart; planın, bir grup olarak tüm katılımcılara yönelik muhasebeleştirilme ve raporlama konularını düzenler. Katılımcıların emeklilik fayda haklarının kendilerine bireysel olarak raporlanmasını düzenlemez. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ise, ilgili işverenin finansal tablolarında yer alan emeklilik faydalarının maliyetinin belirlenmesini düzenler (TMS 26, m. 3-4).

Emeklilik fayda planları; tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları şeklinde olabilir. Bu planların büyük bir bölümü, katkı paylarının yatırıldığı ve emeklilik faydalarının ödendiği, ayrı bir yasal kişilikleri olan ya da olmayan veya birtakım mütevellileri bulunan ya da bulunmayan ayrı bazı fonlar oluşturulmasını gerektirir. Bu Standart, bu tür fonların oluşturulup oluşturulmadığı ve mütevellileri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın uygulanır.

TMS 26; kıdem tazminatları, ertelenmiş ücret/kazanç düzenlemeleri, uzun süreli çalışanlara sağlanan faydalar, özel erken emeklilik veya işten çıkarılma planları, sağlık ve refah planları veya ikramiye planları gibi çalışanlara sağlanan diğer faydaları kapsamaz. Ayrıca, devlet sosyal güvenlik uygulamaları şeklindeki sözleşmeler de bu Standart kapsamı dışındadır.

TFRS 2 ise, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de kapsayacak şekilde, kar veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar (TFRS 2, m. 1).

TFRS 2 karşılığında mal veya hizmet tedarik edilen ya da edinilen aşağıdaki işlemlerde uygulanır (TFRS 2, m. 2):

a-Özkaynağa dayalı (özkaynaktan karşılanan) hisse bazlı ödeme işlemleri,

b-Nakde dayalı (nakit olarak ödenen) hisse bazlı ödeme işlemleri,

c-İşletmenin mal veya hizmet alımını veya edinimini gerçekleştirdiği ve anlaşma hükümlerinin işletmeye ya da söz konusu mal veya hizmetin tedarikçisine, anlaşma konusu mal veya hizmet

bedelinin nakit olarak (ya da başka bir varlığın transferi yoluyla) veya özkaynağa dayalı finansal araçlar verilmesi suretiyle ödenmesi alternatiflerinden birini tercih etme imkânı sağladığı işlemler.

TFRS Hisse Bazlı Ödemeler 2 Standardının çalışanlara özel düzenlemelerinin muhasebeleştirilmesinde önerilen özkaynak hesaplarının kullanımı söz konusu ilişkiyi yansıtan son noktadır. Bu Standartta adı geçen hisse bazlı ödeme, işletmenin aldığı mal ve hizmetlere karşılık olan özkaynağa dayalı finansal araçları (hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu) verdiği veya özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarına bağlı olarak mal ve hizmet tedarikçilerine karşı borçlandığı işlem olarak tanımlanmaktadır (İçten, 2012).

TFRS 2 bakımından, işletmenin, özkaynağına dayalı finansal aracını kendi mali gücü oranında elinde bulunduran bir çalışanı (veya diğer taraf) ile yaptığı işlemler, hisse bazlı ödeme işlemi değildir. Örneğin, bir işletmenin belirli bir sınıfta yer alan özkaynağa dayalı finansal aracının bütün sahiplerine, ilave özkaynağa dayalı finansal araçları gerçeğe uygun değerlerinden daha az bir fiyatla satın alma hakkı vermiş olması durumunda, işletmenin herhangi bir çalışanın, anılan özkaynağa dayalı finansal aracın sahibi olması dolayısıyla bu tür bir hakkı kazanması veya söz konusu hakkı kullanması, bu TFRS'nin kapsamına girmez.

İşletme, hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetleri, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirir. İşletme, mal veya hizmetlerin özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borçlarda, anılan işlemler karşılığı meydana gelen artışları muhasebeleştirir. Hisse bazlı ödeme işlemleri aracılığıyla elde edilen veya devralınan mal veya hizmetlerin, varlık olarak muhasebeleştirilmelerinin uygun görülmemesi durumunda, anılan kalemler gider olarak muhasebeleştirilir (TSFR 2, m. 7-8).

4-SONUÇ

İnsan kaynaklarının temel amacı, işletmelerin insan kaynaklarını doğru değerlendirmesi, kullanılması ve bilgi kullanıcılarına güvenilir nitelikte bilgi akışını sağlamaktır.

İnsan kaynakları ile ilgili faaliyetler, TMS/TFRS standartlarına uygun olarak ilgili faaliyetlerin niteliğine göre gider, maliyet, aktif ve pasif hesaplarda izlenmektedir. Dolayısıyla, işletmenin insan kaynaklarına yönelik finansal boyutlu faaliyetleri hem gelir tablosu hem de bilançoda raporlanmaktadır.

Gerek TMS 19 gerekse TMS 26 ve TFRS 2 incelendiğinde birbirini tamamlayıcı niteliklere sahiptir. İşletmeler açısından her geçen gün önemi artan insan kaynakları muhasebesi TMS/TFRS standartları kapsamında bir bütünlük sağlayarak yönetime daha etkin karar verme konusunda yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

American Accounting Association, 1973, Report of the Committee on Human Resource Accounting. The Accounting Review, Cilt: 49.

Aydın, S., vd., 2015, İnsan Kaynakları Muhasebesi: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 29, Sayı: 4.

Brummet R. L., 1970, Accounting for Human Resources, The Journal of Accountancy, Sayı: 130.

Ceran, Y., 2007, Muhasebede Eskinin Yeni Bir Kavramı: İnsan Kaynakları Muhasebesi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 18.

Ertuğrul, A. N., 2013, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye'de Uygulanabilirliği, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 3.

Flamholtz, E.G., vd., 2002, Human Resource Accounting: a Historical Perspective and Future Implications, Management Decision, Sayı: 10.

<http://www.kgk.gov.tr>

İçten, O., 2012, TFRS-2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı Işığında Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Muhasebeleştirilme ve Ölçme Süreci, Vergi Dünyası, Sayı: 365.

Karacan, S., 2004, Muhasebeye Farklı Bir Bakış Açısı, İnsan Kaynakları Muhasebesi Genel Tanıtım, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 66.

Kardeş Selimoğlu, S., 2001, İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliği Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1290, İ.İ.B.F. Yayınları No:171, Eskişehir.

Örten, R., vd., 2007, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, Ankara.

Savich, S.R. ve Ehrenreich, B.K., 1976, Cost/Benefit Analysis of Human Resource Accounting Alternatives, Human Resources Management, Sayı: 15.

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı.

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı.