

BOŞ ZAMAN İŞÇİLİK MALİYETLERİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MATRAHI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Yaşar ÖZ*
Enver BOZDEMİR**

Özet: Bilindiği gibi, işletmelerde üretim faaliyetleri sırasında çeşitli nedenlerle üretim yapılmayan zamanlara ait işçilik giderleri “boş zaman işçilikleri” olarak değerlendirilmektedir. Bu giderler, ortaya çıkış şekillerine göre normal veya anormal işçilik giderleri olarak ayrılmakta ve muhasebeleştirilmektedirler. Ancak, bunların üretime yüklenmesi tam bir görüş birliği yoktur ve uygulamalar farklılık göstermektedir. Bu anlayış farklılığından dolayı, muhasebe açısından yapılması gereken kayıtlar da farklılık göstermektedir. Dolayısı ile, dönem sonunda elde edilen maliyet rakamları da farklılaşmakta ve bu da işletmenin ödeyeceği vergi matrahına etki emektedir. Bunun yanında, üretim maliyetlerinin belirlenmesinde vergi mevzuatımız tam maliyet yöntemini, UFRS ve TMS ise normal maliyet yöntemini benimsemiştir.

Bu çalışmada, boş zaman işçiliklerinin nedenleri ve muhasebeleştirilmesi bir uygulama yardımı ile incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: İşçilik giderleri, boş zaman işçilik giderleri, genel üretim giderleri, vergi matrahı.

I. Giriş

Üretim faaliyetini yerine getiren işletmelerde, üretilen mamul maliyetinin doğru ve gerçek olarak belirlenmesi hem işletmenin hayatta kalması açısından işletme sahip ve yöneticileri için, hem işletmeyle ilişkisi bulunan üçüncü kişiler için, hem de doğru belirlenmiş maliyet bilgileri sonucunda hesaplanan kazanç üzerinden vergi alacak olan devlet için son derece önem arz etmektedir.

Hammadde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesinde işçilerin ve makinelerin çalışması ile üretim ile ilgili çeşitli maliyetlere katlanılmaktadır. Bu dönüşüm süreci içerisinde işletmelerin tam kapasiteli olarak çalıştıkları söylenemez. Çünkü işletmelerin hepsinde, şu veya bu nedenle çalışılmayan zamanlar söz konusu olabilmektedir. Örneğin işletmelerde zaman zaman yaşanan elektrik kesintileri, grev ve lokavt, talep yokluğu nedeniyle eksik kapasitede çalışılması, hammadde ve malzemenin zamanında tedarik edilmemesi gibi nedenlerden dolayı üretimin aksaması söz konusu olmaktadır. Bu gibi nedenlere ilişkin boşa geçen zamanlara isabet eden maliyet ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak bazı hususlar uygulamada yanlışlıklara sebebiyet vermektedir. Bu yanlışlıkların bazıları, boş zaman işçilik

* Dr., Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme ABD

** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

maliyetlerinin hangileri işçilik maliyetlerine, hangileri genel üretim maliyetlerine ve de hangileri dönem giderine aktarılacağı konusu bir sorun teşkil etmektedir.

Vergi mevzuatımızca esas alınan tam maliyet yöntemine göre, sadece çalışmanın hiç olmadığı dönem ve kısımlara ait giderler (boş işçilikler de dahil) 680 no.lu hesaba aktarılırken, UFRS ve TMS'nda esas alınan normal maliyet yönteminde ara verme ve kapasite düşüklüğü nedeni ile oluşan sabit giderler söz konusu hesaba aktarılabilir.

Ayrıca dönem içerisinde, üretim maliyeti hesaplarında biriken maliyetlerin dönem kâr ve zararına etkisi dönem içerisinde satılan mamule isabet eden kısım kadar olmaktadır. Oysa işçilik giderleri ve genel üretim giderleri hesaplarda biriken maliyetlerden boşta geçen zamana isabet eden kısmın buradan çıkarılarak dönem sonu hesabına aktarılmasıyla, bu giderler direkt olarak yani yarı mamul ya da stokta kalan mamulün üzerinde gelecek dönemlere sarkmadan ilgili dönemin kar zararını etkilemektedir. Buna bağlı olarak da vergi matrahını etkileyen böyle bir hususun belli başlı bir kriteri olmalıdır.

Bu çalışmamızda uygulamada karşılaşılan bu gibi sorunlara çözüm bulmak amacıyla boş zaman işçilik maliyetlerinin ortaya çıkış nedenleri, muhasebeleştirilmesi ve vergi matrahına olan etkisi incelenmiştir.

II. Boş Zaman İşçiliklerinin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şekilleri

Boşa geçen işçilik maliyetleri kavramı; işçilerin çeşitli nedenlerle işletmede üretim yapmaksızın geçirdikleri süreler ile bu sürelerle karşılık tahakkuk eden ücretlerin muhasebeleştirilmesi (Yükçü, 1999: 121) diye açıklanmaktadır. Bilindiği gibi, işçiler işletme içerisinde çalışmadan geçirdikleri süreler için bile ücretlerini almaya hak kazanırlar.

Üretilen mal ya da hizmetlere direkt ya da endirekt olarak yansıyan işçilikler bazı nedenlerle üretimde ortaya çıkan aksaklıklar sonucu ayrı bir maliyet ögesi olarak ortaya çıkmaktadır ki (Altuğ, 2001: 199) bu da boş zaman işçilik maliyetleridir. Boşa geçen zaman işçiliği, üretim faaliyetlerinin işletme yöneticilerinin elinde olmayan nedenlerle durması sonucu işgörenin boşa geçirdiği zaman için doğan ücretlerdir (Hacırüstemoğlu, 1999: 88).

Tekdüzen Hesap Planında bu gruba ait direkt işçilik giderleri yansıtma hesabı açıklanırken ikinci paragrafta “üretim yapılmayan işçilikler” ifadesi yerine muhasebe literatüründe bunu karşılayacak terim “boş veya atıl işçilik” maliyetleridir (idle time costs) (Civelek ve Özkan, 2002: 4).

Boş zaman işçiliği, boş işçilik veya aylak işçilik adları ile bilinen atıl kapasite ve çalışılmayan zamanlara ait ücretlerin ortaya çıkış şekilleri çok farklıdır. Ancak bunları işletmenin normal faaliyetleri ile ilgileri açısından başlıca iki kısma ayırmak mümkündür (Atamanalp vd., 2001: 177).

A. Normal Boş Zaman İşçilikleri

Üretim akışı sırasında ortaya çıkıp işletmenin normal faaliyet ve imalatla ilişkisi kurulabilen ve üretimin kaçınılmaz bir maliyeti olarak kabul edilen atıl kapasite ve boş zamanlar için ödenen ücret giderleridir.

İşletmelerde normal boş zaman işçiliklerinin ortaya çıkış sebeplerini şöyle sıralayabiliriz (Orhan, 1992: 101-102; Atamanalp vd., 2001: 177):

1. Ekonomik krizler,
2. Talebin düşük olması ve ürünlerin satılamaması,
3. Aşırı istihdam, işçilerin verimsiz çalışmaları,
4. İş kazaları, hastalıklar,
5. Mevsimlik ve konjonktürel dalgalanmalar,
6. Geçmişte iyimser satış ve üretim tahminlerinin yapılmış olması,
7. Gelecek hakkında iyimser beklentiler,
8. Hatalı malzeme ve alet kullanılması,
9. Yardımcı hizmetlerin eksikliği,
10. Zamanında hammadde ve malzeme temin edilememesi,
11. Önceki dönemlerde aşırı stokların eritilmesi amacıyla üretimin kısılması,
12. Ekipman, alet ve edevat noksanlığı,
13. Makine arızaları,
14. Tesis ya da tezgâhın bozulması,
15. Nitelikli işçilik yokluğu,
16. Fabrika revizyonu, gibi.

İşletmenin normal faaliyeti ve üretimiyle ilgili bütün bu nedenlerden dolayı ortaya çıkan boş zamanlar için ödenen ücretlerin tamamı normal boş zaman işçilik maliyeti olarak kabul edilecektir.

B. Anormal Boş Zaman İşçilikleri

İşletme ve üretim faaliyetleri dışındaki (normal boş zaman) olaylar veya işletme yönetimi veya departman sorumluların elinde olmayan nedenlerle ortaya çıkan boş zaman işçilikleri anormal boş zaman işçilik maliyetlerini oluşturmaktadır.

Bu tür boş zaman işçiliklerini doğuran nedenleri şöyle sıralayabiliriz (Atamanalp vd., 2001: 177):

- 1- Enerji kesilmesi,
- 2- Doğal gaz kesintileri,¹
- 3- İşçi devamsızlığı,
- 4- İş barışının bozulması, grevler, lokavtlar,

¹ Ülkemizde son zamanlarda doğal gaz enerjisinin kullanımı üretim sanayilerinde yaygınlaşmaya başlamıştır. Doğal gaz alımları dışa bağımlı olduğundan dolayı bazı nedenle doğal gaz kesintileri sık sık yapılmaktadır. Bu da sanayicileri olumsuz olarak etkilemektedir.

5- İşletmede kontrol, denetim noksanlığı ve otorite boşluğu,

6- Yangınlar, kazalar, depremler, doğal afetler.

İşletmede üretim sürecinin doğal sonucu olmayan bütün bu nedenlerden dolayı ortaya çıkan boş zamanlar için ödenen ücretlerin tamamı anormal boş zaman işçilik maliyeti olarak kabul edilecektir.

III. Boş Zaman İşçilik Maliyetlerinin İmalata Yüklenmesi

Boş zaman işçiliklere ait maliyetlerin imalata nasıl dağıtılacağı hususunda değişik görüşler vardır. Bu görüşler genellikle, direkt işçilerin boş kalmaları nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerin nasıl ve ne ölçüde dağıtılacağı etrafında toplanmaktadır. Boş zamanlara ait maliyetlerin dağıtımı ile ilgili değişik görüşler şunlardır (Orhan, 1992: 102).

a) Boş zamanların tamamı genel imalat maliyeti veya endirekt işçilik maliyeti sayılacaktır. Bunların neler olduğunu şu şekilde ifade edebiliriz.

Normal sayılan boş zamanlar imalata yüklenmeli, anormal boş zamanlar dönem zararı olarak kaydedilmelidir (Crowningshield ve Gorman, 1974: 104).

Küçük ölçüde olan boş zamanlar endirekt işçilik sayılmalı, büyük miktara ulaşınca faaliyet dışı kayıp olarak işlem görmelidir.

İşletme dışı sebeplerle (yangın, deprem, doğal afetler v.b.) ortaya çıkan boş zamana ait maliyetler sonuç hesaplarında gösterilmelidir.

İşletmenin elinde olmayan sebeplerle ortaya çıkan boş işçilik maliyetleri üretim maliyeti dışında düşünülmeli, işletme içi organizasyon ve işbirliği eksiklerinden doğan kayıplar imalata yüklenmelidir.

b) Boş zamanların tamamı dönem maliyeti olarak kabul edilmelidir.

Üretim işlerinde çalışanların boşa geçen zamanları karşılığı olan ücretleri ve ekleri endirekt işçilik sayılarak tüm mamullere dağıtılmalıdır. Aksi halde boşa geçen zaman, belirli bir mamulün maliyetini yükseltecektir (Altuğ, 2001: 200).

Üretimin kaçınılmaz maliyeti olarak kabul edilen ve üretim sırasında ortaya çıkan boş zamanlarla ilgili maliyetleri, üretim maliyetleri dışına atmak aslında isabetli bir görüş değildir. Çünkü en iyi organize edilen ve sıkı performans standartları yürürlükte olan bir imalat işletmesinde dahi ister istemez boş zamanlar olacaktır. Gerek makine arızaları, malzeme bekleme veya bir siparişin tamamlanmasından sonra diğerine başlarken kaybedilen süreler ve gerekse işletmede her an meydana gelebilecek küçük veya büyük arızalar nedeniyle meydana gelebilecek boş sürelerden kaçınmak mümkün olmayacaktır (Orhan, 1992: 104-105). Öte yandan, işçi bir insan olarak maddi, manevi varlığını korumak ve geliştirmek için boş zamana ihtiyaç duyar.

Boş geçen zamana ilişkin direkt işçilik maliyetlerinin, endirekt işçilik ya da öteki hesaplarda izlenerek genel üretim maliyetlerine dâhil edilmesi kontrol açısından yararlı olur. Hazırlanacak olan boş geçen zaman tabloları gelecek dönemler için alınacak kararlarda işletme yönetimine yardımcı olacaktır (Üstün, 1996: 106).

Eğer işletme bir takım sabit maliyetlere katlanarak ortaya koyduğu mevcut üretim araçları ve iş gücünden zorunlu olarak yani elinde olmayan nedenlerle faydalanamıyorsa bu şekilde vuku bulan boş kapasite maliyeti üretilen ürün miktarıyla ilişkilendirilmesi gereken bir maliyettir.

Bu belirlemenin tersini düşündüğümüzde yani boşta geçen zaman bir zorunluluktan kaynaklanmıyorsa ya da kapasitenin atıl kalması önlenilebilecek mahiyette ise bu defa bu sürelerle isabet eden sabit maliyetler ürün maliyeti ile ilişkilendirilmeden direkt gider yazılması gereken maliyetlerdir (Maç, 2000: 4).

Üretim işleminin doğal sonucu ortaya çıkan zaman kayıplarından kaçınmak mümkün değildir. Bu zamanlar, işletme yöneticilerinin kontrolü altında ortaya çıkan ve sağlıklı bir üretim işlemi için gerekli olan boş zamanlardır (Yükçü ve Susmuş, 2000: 20). Bu şekildeki boş zamanların maliyetlerini üretimin bir gereği olduğunu düşünüp 730- Genel Üretim Giderleri olarak üretilen mamulün maliyetine yüklemek gerekecektir.

Üretim işleminin doğal sonucu olmayan boş zamanlar genellikle işletme yöneticilerinin kontrolü dışında ortaya çıkmaktadır. Elektrik kesintisi (eğer işletmede jeneratör yoksa), grev vb gibi bu şekilde ortaya çıkan boş zaman maliyetlerini üretim gereği olmadığını düşünerek 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları olarak sonuç hesaplarına aktarmak daha doğru olacaktır (Yükçü ve Susmuş, 2000: 21).

IV. Boşta Geçen Zamana İlişkin Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerde bahsi geçen normal ve anormal sayılabilecek bir takım nedenlerden dolayı üretim akışı sekteye uğramakta ve mamul üretimi durmaktadır. Çok sık olmasa da bu durum her zaman için ortaya çıkabilecek normal olgulardır. Boşta geçen sürelerle ilişkin olarak Tekdüzen Hesap Planında 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları adı altında bir hesaba yer verilmiştir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'e bakıldığında bu hesap ile ilgili şöyle bir açıklama getirilmiştir: "Üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir." Tebliğ açıklaması incelendiğinde bu hesabın kapsamına üretimle ilgili giderler girmektedir. Peki, üretimle ilgili hangi gider türleri bu kapsamda değerlendirilecektir? Tebliğde denildiği gibi acaba çalışılmayan sürelerle isabet eden üretimle ilgili giderlerin hepsi mi 680 nolu hesaba mı atılacaktır? Yoksa belirli bir kısmı mı bu hesaba atılacaktır? İşte bu soruların cevabını şu şekilde izah edebiliriz:

Boş geçen zamana ilişkin işçilik maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulamada genellikle iki yöntem izlenir:

1- Boş zaman işçilik giderleri, normal sayılan boş zaman işçilik gideri ise, yani işletmenin belirli ölçüde kontrol edebileceği nedenlerden ileri gelmiş ise bu durumda boş zamana ilişkin işçilik maliyeti direkt işçilik maliyeti yerine "730 Genel Üretim Gideri" olarak kabul edilmektedir. Bu gider indirekt işçilik gideri kabul edildiğinden, dağıtım anahtarları yardımıyla imalat maliyetine yüklenmektedir.

2- Boşa geçen zamanın nedeni, anormal sayılan boş zaman işçilik gideri ise, yani söz konusu boş zamanın nedeni doğal üretim koşullarının dışında (işletme yöneticilerinin elinde olmayan durumlar) sayılabilecek nedenlere dayanmakta ise, boşa geçen işçilik giderleri mamul maliyetlerine ilave etmek yerine “680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları” olarak muhasebeleştirilmektedir.

Boş zamana ilişkin işçilik maliyetleri direkt işçilik maliyeti yerine, genel üretim gideri olarak kabul edilir. Bu işçilik endirekt işçilik kabul edildiğinden, dağıtım anahtarları yardımıyla maliyetlere yüklenir. Çünkü bu işçilik maliyetleri endirekt işçilik kabul edilmeyip, direkt işçilik gideri kabul edildiklerinde o anda üretilmekte olan mamul partisinin maliyetlerini haksız yere yükseltecektir (Üstün, 1996: 106). Bu durum olumsuz yönetsel kararlara neden olabilir.

Burada üzerinde durmamız gereken bir husus, boş zaman işçiliklerinin muhasebeleştirilmesi sırasında hangi maliyet yöntemine uyulacağı konusunda bir karışıklığın olmasıdır. Vergi mevzuatımız, üretim maliyetlerinin belirlenmesinde “tam maliyet” yöntemini esas alırken, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve UFRS’nin aynen aktarıldığı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’na göre normal maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir.

A. Tam Maliyet Yöntemi

Muhasebe kayıtlarının uymak zorunda olduğu vergi mevzuatımıza göre, maliyetlerin tespitinde, tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Bir başka ifade ile normal maliyet yönteminin kullanılması mümkün değildir (Örten ve Karapınar, 2007, s.100). İşletmelerimizin tümüne yakın bir bölümünün muhasebe sistemlerinde sabit-değişken gider ayırımı yapılmamakta ve bunların büyük çoğunluğunda dönemin üretim giderlerinin tamamı o dönemde üretilen mamullere yüklenmektedir (Büyükmirza, 2006; s.520).

Tam maliyet yöntemine göre, dönem içerisinde gerçekleşen bütün giderlerin tamamı yapılan üretimle ilişkilendirilir ve üretime yüklenir. Dolayısıyla bir üretim yerinde veya bölümünde ne kadar düşük kapasite ile çalışılırsa çalışılsın veya bir çalışma döneminin çok az bir kısmında üretim yapılmış olsun, “bir çalışma olduğu” için gerçekleşen bütün giderler üretim maliyetine eklenir ve sonuçta birim başına üretim maliyetleri de daha yüksek hesaplanır. Örnek olarak; bir işletmede % 40 kapasite ile çalışılsa bile üretimle ilgili giderlerin tümünün üretilen ürünlere verilmesi gerekli görülmektedir. Veya, bu işletmede 30 günlük üretim döneminde 5 günde 30 saat çalışılmış ve kalan 25 günde hiç çalışılmamış bile olsa 30 günde ortaya çıkan giderlerin tamamı, 5 günde yapılan üretime yüklenir.

Tekdüzen Hesap Planı’nda 680 – Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları hesabının bulunması, bu genel görüntüyü normal maliyet yönünde değiştirmek için yeterli değildir. Bir maliyet döneminde belli bir üretim bölümünde çalışma yapılmamışsa o bölümün o döneme ait giderlerinin yükleneceği bir üretim zaten

yoktur (Büyükmirza, 2006; s.520)*. 680 no.lı hesap sadece çalışılmayan dönem ve kısım giderlerini kapsamaktadır, dolayısıyla TDHP açısından da normal maliyet yöntemi uygulanamamaktadır.

B. Normal Maliyet Yöntemi

Üretim yapmak için konumlandırılmış unsurların (buna işçilikler de dahildir) giderleri sonucunda bir üretim söz konusu değilse veya bunların kapasitesine uygun bir üretim söz konusu değilse giderlerin tümü, yetersiz üretim var ise kullanılmayan kapasiteye düşen giderler, ürünün maliyetine yüklenmez, sonuç hesaplarına aktarılır. Bu maliyetlendirme yöntemi, normal maliyet yöntemidir. Normal maliyet yönteminde, üretimle ilgili sabit giderler (sabit genel üretim giderleri) kapasite kullanım oranı ölçüsünde maliyete verilir, kullanılmayan kapasiteye düşen pay ise sonuç hesaplarına aktarılır (Örten ve Karapınar, 2007, s.100).

Bunun sonucu olarak, normal kapasitenin altında yapılan üretimlerde noksan kapasiteye düşen sabit üretim giderleri mamul maliyetlerine dâhil edilmeyecek ve mamul maliyetlerine dağıtılmayan üretim giderleri olarak satışların maliyeti kapsamında raporlanacaktır (Akdoğan, 2007; s.9).

Normal maliyet yöntemi esas alındığında, bir işletmede çalışılmayan bir dönem var ise, bu dönemde değişken gider söz konusu olmayacağına göre, 680 nolu hesaba yansıtılan giderlerin sadece sabit giderleri kapsamaları gerekir. Oysa uygulamada, boş zaman işçiliklerine düşen ve 680 nolu hesaba aktarılan giderler, genel üretim giderleri hesabında birikmiş giderlerle ilişkilendirilerek boş zaman işçiliklerine düşen kısım kadar genel üretim gideri de 680 nolu hesaba yüklenmektedir. Bu durumda elde edilen sonuçlar normal maliyet yöntemine uymadığı gibi, yönetimi de yanıltıcı bir bilgi verecektir.

Bu yanlışlığın farkında olan bazı büyük holding işletmeleri, sadece amortisman giderlerinin boş direkt işçiliğe düşen kısmını 680 no.lı hesaba yansıtmakla yetinmektedir. Bu durumda yanlışlık ortadan kalkmakta, ancak sabit genel üretim giderlerinin sadece amortismanlardan oluştuğunu varsaymak gibi bir eksiklik söz konusu olmaktadır (Büyükmirza, 2006; s.522).

Bize göre, vergi mevzuatı açısından, ara verme nedenine göre işlem yapılmalıdır. Eğer ara verme üretimin normal bir süreci ise (yıllık periyodik bakım gibi), bu döneme ait giderler genel üretim gideri olarak kaydedilmeli ve çalışılan dönem giderlerine dağıtılmalıdır. Ancak, üretime ara verilmesi olağandışı nedenlerden (grev, lokavt, doğal afet gibi) kaynaklanıyorsa, giderlerin çalışılmayan kısım giderleri olarak kaydedilmesi gerekir (Örten ve Karapınar, 2007, s.100). Doğru olduğunu düşündüğümüz bu yaklaşım esas

* Burada çalışılmayan döneme ait olup, o dönemde kalması gereken giderlerden söz edilmektedir. Bu da ancak olağan dışı bir nedenle çalışılmaması halinde söz konusu olur. Çünkü olağan nedenlerle çalışılmayan dönemin giderleri çalışılan dönemlere dağıtılarak, o dönemlerin üretim maliyetine yüklenecektir.

alındığında, anormal nedenlerle oluşan boş zaman işçilikleri ve diğer giderlerin sabit kısmının 680 no.lı hesaba alınarak o dönemde giderleştirilmeleri uygun olacaktır.

Uygulamalı Örnek: İşletmelerde boşa geçen sürelerin belirlenmesi için aşağıdaki türden bir tablo hazırlayacak olursak;

Tablo-1: Aylık Boş Zaman Süreleri

Aylar	Normal Boş Zamanlar (saat)						Anormal Boş Zamanlar (saat)		
	Mamullerin satılmaması nedeniyle kapasite düşürülmesi	Hammadde/malzemenin zamanında temin edilememesi	Makine arızaları	Fabrikadaki çeşitli revizyonlar	Yardımcı hizmetl. aksamlar	Makine yağlaması ve temizliği	Vardiya noksanlığı/ İşçi devamsızlığı	Doğal gaz kesintisi	Elektrik kesintisi
Ocak	-	6	7	-	3	2	5	5	-
Şubat	13	4	-	-	2	-	-	5	1
Mart	10	-	2	-	5	1	3	-	-
Nisan	20	3	-	-	1	-	-	-	-
Mayıs	11	5	3	-	-	2	3	-	-
Haziran	17	-	-	-	4	-	-	8	2
Temmuz	-	-	4	5	-	3	1	5	-
Ağustos	-	-	-	7	6	2	-	-	1
Eylül	-	5	-	9	-	1	-	3	-
Ekim	-	-	-	10	4	-	2	-	-
Kasım	-	2	5	5	-	5	-	-	-
Aralık	-	-	-	-	2	-	-	-	-
Toplam	71	25	21	36	27	16	14	26	4

ABC üretim işletmesi toplam 48 işçi ile ayda 2 vardiya halinde çalışmaktadır. Aylık zaman esaslı ücret ödeme sisteminin uygulandığı bu işletmede günde vardiyalı olarak 15 saattir. İşletmede yıl boyunca fiilen çalışılması gereken süre; 15 saat x 30 gün x 12 ay = 5.400 saat olup, bir yıl içerisinde yukarıdaki tablodan yararlanılarak maliyetlendirme dönemi sonunda çalışılmayan sürelerle ilgili olarak şu bilgiler elde edilmiştir.

Tablodan görüldüğü üzere bu işletmede mamullerin satılmaması nedeniyle kapasite düşürülmesi, hammadde ve malzemenin zamanında temin edilememesi, makine arızaları, fabrikadaki çeşitli revizyonlar, yardımcı hizmetlerdeki aksamlar, makine yağlaması ve temizliği nedeniyle $71+25+21+36+27+16 = 196$ saat normal boş zaman, vardiya noksanlığı/ işçi devamsızlığı ve elektrik kesintisi nedeniyle de $14+26+4 = 44$ saat anormal boş zaman olmak üzere toplam $196+44 = 240$ saat boşa geçmiştir. Bu durumda fiili

üretim süresi ise $5.400-240=5.160$ saat olacaktır. İlgili dönemin sonunda tahakkuk eden maliyet giderleri ise şöyledir:

Direkt İşçilik Maliyeti	: $531,00 \times 48 = 25.488,00$ YTL
Direkt İşçilik Yükleme Oranı	: $25.488,00 / 5.400 = 4,72$ YTL/saat
Normal Boş Zaman Maliyeti	: $4,72 \times 196 = 925,12$ YTL
Anormal Boş Zaman Maliyeti	: $4,72 \times 44 = 207,68$ YTL
Fiili Üretim Maliyeti	: $4,72 \times 5.160 = 24.355,20$ YTL

Muhasebe kayıtlarında dikkat edilmesi gereken hususlar:

- Normal boş zaman işçilik maliyeti; bu maliyetin önlenmesi işletme yönetiminin elinde olduğundan "730 Genel Üretim Maliyeti" olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

- Anormal boş zaman işçilik maliyeti; bu maliyetin önlenmesi işletme yönetiminin kontrolünde olmadığından "680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararlar Hesabına" kaydedilmesi gerekmektedir.

- Fiili Üretim Maliyeti ise; Direkt işçilik gideri kabul edilip "720 Direkt İşçilik Gideri Hesabına" kaydedilmesi gerekmektedir.

7/A SEÇENEĞİNE GÖRE MUHASEBE KAYITLARI

31/12/2006	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.	24.355,20
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.	925,12
730. 03. Normal Boş Zaman Gid.	925,12
680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HESABI	
680.01. Anormal Boş Zaman Gid.	207,68
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.	25.488,00
Yıl içerisinde gerçekleşen giderlerin kaydı.	
31/12/2006	
151 YARI MAMÜLLER- ÜRETİM HS.	25.280,32
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANST.HS.	24.355,20
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANST.HS.	925,12
Çeşitli giderlerin üretim hesaplarına yansıtılması.	
31/12/2006	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANST. HS.	24.355,20
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANST. HS.	925,12
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.HS.	24.355,20
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.	925,12
730. 03. Normal Boş Zam.Gid.	925,12
925,12	
Çeşitli giderlerin yansıtma hesapları ile karşılaştırılarak kapatılması.	

31/12/2006	
690 DÖNEM KÂR/ZARARI HS.	207,68
680 ÇALIŞILMAYAN KISIM	
GİDER	
<u>VE ZARARLARI HESABI</u>	207,68
680.01. Anormal Boş Zaman Gid.	
207,68	
Çeşitli giderlerin dönem sonu hesabına aktarılması.	

V. Boş Zaman İşçilik Giderlerinin Vergi Matrahına Etkisi

Üretilen mamul maliyetinin doğru ve gerçek olarak belirlenmesi hem işletmenin amaçlarına ulaşip hayatta kalmasının sağlanması açısından işletme sahip ve yöneticileri için, hem işletmeyle ilişkisi bulunan üçüncü kişiler için, hem de doğru belirlenmiş maliyet bedelleri sonucunda hesaplanan kazanç üzerinden vergi alacak olan devlet için son derece önemlidir (Maç, 2000: 5).

Boş zaman işçilikleri ile ilgili olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunumuzda maliyet unsurlarından işçilik giderleri arasında boş zaman işçiliği yer vermediği gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 11. maddesinde gider kabul edilmeyen arasında da bu giderlere yer verilmemiştir. Vergi Usul Kanununun 275. maddesinin 2. bendinde de işçilik giderleri tüm olarak kabul edilmiştir.

Kendi kıstaslarına göre belirlenmesini istediği işletme kazancından payını isteyen Devlet, bir mamulün maliyetinin tespitine ilişkin esasları belirlemiştir. Vergi Usul Kanununun (VUK) 275 nci maddesinde mamul maliyetinin belirlenme esasları şöyle düzenlenmiştir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu):

" İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder.

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel imal giderlerinden Mamule düşen hisse,
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyetini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."

Görüldüğü üzere kanun düzenleyici, bir mamulün maliyetinin belirlenmesinde gerekli olan kriterleri Vergi Usul Kanununda belirlemiş olup, bu unsurları ihtiva etmek şartıyla, maliyetin belirlenmesi usulünde mükelleflere serbestlik tanımıştır. Mükellefe tanınan bu serbestlik, maliyetin

belirlenmesinde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine de uygulaması gerektirmektedir.

Ürün maliyeti hesaplanırken göz önünde bulundurulanan temel etkenlerden birisi de boş zamana ya da çalışılmayan kısımlara tekabül eden maliyetin ürün maliyeti ile ilişkisidir. Mamul maliyetinin hesaplanmasında göz önünde bulundurulanan bu hususun vergisel açıdan da dikkate alınması gerekir.

Tekdüzen Hesap Planı uyarınca dönem içerisinde üretimin maliyetini oluşturan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri, 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarında biriken maliyetler yansıtma hesapları kullanılarak 151 nolu Yarı mamul hesabına aktarılır. Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış eksik mamuller (yarı mamuller) bu hesapta bırakılıp, üretimi tamamlanan yani satışa hazır hale gelmiş olan mamullerin maliyetleri 152 nolu hesaba aktarılır. 152 nolu hesaplar içerisinde biriken bu maliyetlerden dönem içerisinde satışı yapılan mamullerin maliyetleri gelir tablosundaki 620 nolu Satılan Mamullerin Maliyeti hesabına aktarılır ve kar zarar hesabını etkileyecek hale gelir. Henüz satılmayan mamullere isabet eden maliyet ise 152 nolu hesaplar içerisinde gelecek döneme aktarılır.

Bu işleyiş izlendiğinde dönem içerisinde, üretim maliyeti hesaplarında (710, 720, 730) biriken maliyetlerin dönem kar zararına etkisi dönem içerisinde satılan mamule isabet eden kısım kadar olmaktadır. Dönem sonunda yarı mamul halinde kalan ya da satılmadan stokta bekleyen mamule isabet eden maliyetler bunların satıldığı dönemde dikkate alınmaktadır.

Oysa 720 Direkt İşçilik Giderleri, 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarda biriken maliyetlerden anormal boşta geçen zamana isabet eden kısmın buradan çıkarılarak, normal maliyet yöntemine uygun olarak, 680 nolu sonuç hesabına aktarılmasıyla, bu giderler direkt olarak (yani yarı mamul ya da stokta kalan mamulün üzerinde gelecek dönemlere sarkmadan) ilgili dönemin kar zararını etkilemektedir.

Bunun yanında, tam maliyet yöntemine göre sadece çalışma olmayan dönem ve kısımlar olduğunda gerçekleşen giderler 680 nolu hesaba aktarılmaktadır. Normal maliyet yöntemi ise kapasite düşüklüğü ve küçük ara vermeleri de dikkate almakta ve bu sırada gerçekleşen sabit giderleri 680 nolu hesaba kaydetmektedir. Dolayısı ile, yöntemler itibari ile söz konusu hesapta biriken rakamlar farklı çıkmaktadır. Bu da dönem sonu maliyet rakamlarını ve vergi matrahını etkilemektedir.

Bununla birlikte dönem kârını, buna bağlı olarak da vergi matrahını etkileyen böyle bir hususun bir vergi incelemesinde ispat edilmesi istenebilir. Dolayısıyla atıl kapasitenin ya da boşta geçen zamanların nedenlerinin, ispat edici belgelerle her an ortaya konulacak durumda olmasında fayda vardır. Bunun için sanayi ve ticaret odalarının verilen kapasite raporları, düzenli olarak tutulan ve yetkililerce hazırlanıp, imzalanmış tutanak ya da raporlar gibi

belgelerin muvazaaya yer vermeyecek biçimde tanziminde fayda vardır (Maç, 2000: 6).

VI. Sonuç

İşletmelerde hammadde ve malzemenin yarı mamule ve daha sonra da mamule dönüşmesi esnasında boşa geçen zaman sayılabilecek bir takım nedenlerden dolayı üretim akışı sekteye uğramakta ve mamul üretimi durmaktadır. Çok sık olmasa da bu durumlar her zaman için ortaya çıkabilecek normal olgulardır. Bu boşa geçen zamanın üretimin kaçınılmaz maliyeti olarak kabul edilen ve üretim sırasında ortaya çıkan boş zamanlarla ilgili maliyetler, işletmenin normal faaliyeti ve üretimiyle ilgili nedenlerden dolayı ortaya çıkan boş zamanlar için ödenen ücretlerin tamamı normal boş zaman işçilik maliyeti olarak kabul edilecektir. İşletmede üretim sürecinin doğal sonucu olmayan ve işletme yönetiminin elinde olmayan nedenlerden dolayı ortaya çıkan boş zamanlar için ödenen ücretlerin tamamı ise anormal boş zaman işçilik maliyeti olarak kabul edilmelidir.

Normal boş zaman işçilik maliyetleri imalata yüklenirken direkt işçilik gideri olarak değil, endirekt işçilik gideri olarak 730 Genel Üretim Maliyetlerine yüklenmesi gerekmektedir. Anormal boş zaman işçilik maliyetlerinin ise işçilik gideri olarak kabul edilmeyip dönem gideri olarak 680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabına aktarılması gerekmektedir.

Ayrıca Tekdüzen Hesap Planında yer verildiği gibi üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan ve çalışmayan giderleri 680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabına tamamının atılması doğru bir durum değildir. Yukarıda sözü edildiği üzere, normal sayılabilecek boş zaman maliyetlerinin üretim sürecinin normal bir gereği olduğundan hareketle 730 nolu hesaba aktarılması daha uygun olacaktır. Eğer, boşa geçen tüm zamanlara ilişkin maliyet giderleri 680 nolu hesaba atılırsa, vergi matrahı doğal sayılabilecek nedenlerden ötürü ortaya çıkan boş zamanların karşılığı kadar azaltılmış olacaktır. Bu durumun dönem kâr/zararına etkisi dönem içerisinde satılan mamule isabet eden kısım kadar olmaktadır. Dönem sonunda yarı mamul halinde kalan ya da satılmadan stokta bekleyen mamule isabet eden maliyetler bunların satıldığı dönemde dikkate alınmaktadır.

Ayrıca, üretim maliyetlerinin belirlenmesinde vergi mevzuatının tam maliyet yöntemini ve UFRS ve TMS'nin normal maliyet yöntemini esas alması muhasebe işlemlerinde karışıklığa yol açmaktadır. Bunu düzeltmek için, vergi kanunlarında değişiklik yapılarak normal maliyet yöntemine geçilmesi ve TDHP'a da buna yönelik yeni hesapların eklenmesi uygun olabilir. Aksi halde çalışılmayan kısımlara ait anormal boş zaman işçilikleri kanunen kabul edilmeyen giderler grubunda yer alabilir.

Abstract: Labour costs that are belong to time which no production is made for some reasons are evaluated as “idle time labour costs”. These costs are separated as normal or abnormal labour costs and recorded. But, there is no consensus on their charging on production and the existing applications may be different. Due to these differences of these concepts, accounting records are differ. So, the cost figures differ at the end of the period and this condition affects the tax base. However, in the accounting of production costs, our tax law favours full costing method but IFRS and TAS favour normal cost method. In this study, reasons and accounting of idle time labour costs are investigated by using an application.

Key Words: Labour costs, idle time costs, general production costs, tax base.

Kaynakça

- Altuğ, Osman, (2001), **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitapevi, 13. Baskı, İstanbul.
- Atamanalp, Celaledin, Reşat Karcıoğlu ve M. Suphi Orhan, (2001), **Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi 2. Baskı, Erzurum.
- Büyükmirza, Kamil, (2006), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Civelek, Muzaffer, Azzem Özkan, (2002), “Maliyet Hesaplarının Revize Gerekliliği Ve Çözüm Önerileri”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10 Sayı:115, ss. 33-39.
- Crowningshield, Gerald R. ve Kenneth A. Gorman, (1974), **Cost Accounting-Principles And Managerial Applications**, Third Edition, Houghton Mifflin Company, Boston.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem, (1999), **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- Maç, Mehmet, (2000), “Atıl Kapasite (Çalışılmayan Kısım Veya Boşta Geçen Zaman) Maliyeti”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım, ss. 3-12.
- Orhan, M.Suphi, (1992), “Üretim Sırasında Ortaya Çıkan Boş Zaman İşçilikleri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 3-4, ss. 100-112.
- Örten, Remzi ve Aydın Karapınar, (2007), **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Üstün, Rıfat, (1996), **Maliyet Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir.
- Yükçü, Süleyman, (1999), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, İzmir.
- Yükçü, Süleyman,-Türker Susmuş, (2000), “İşletmelerde Çalışılmayan/Çalışılmayan Sürelere İsbet Eden Maliyet Giderleri Ve Muhasebeleştirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:8 ; Sayı:86; Şubat; ss.19-27.
- 26 Aralık 1992 Tarih Ve 21447 Sayılı Resmi Gazete, 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.