

## İşçilik Giderlerinde Atıl Kapasitenin Durumu ve Muhasebeleştirilmesi

Abdulkadir KAYA (\*)

Ünal GÜLHAN (\*\*)

Serap AÇIK (\*\*\*)

**Özet:** İmalat işletmelerinde üretilen mamul maliyetinin doğru ve gerçek olarak belirlenmesi işletmenin amaçlarına ulaşip devamlılığını sağlaması açısından son derece önemlidir. Bu anlamda atıl zamanda oluşan işçilik maliyetlerinin ayrıntılı tespit edilebilmesi işletme için önemli konulardan birisidir. Atıl zaman işçilik maliyetlerinin hangileri işçilik maliyetlerine, hangileri genel üretim maliyetlerine ve hangilerinin dönem giderine aktarılacağı konusu bir sorun teşkil etmektedir. Bu çalışmadaki amacımız, işletmenin elinde olan veya olmayan sebeplerden ötürü ortaya çıkan bu işçilik maliyetlerinin nasıl sınıflandırılması ve kaydedilmesi gerektiğine dair bu konuda literatürde yer alan farklı görüşleri ortaya koyarak, işletmelerin bu konudaki uygulamalarına katkı sağlamaktır.

**Anahtar Kelimeler:** İşçilik Giderleri, Atıl Kapasite

### Condition and Accounting of Waste Capacity in Labor Costs

**Abstract:** Calculating the costs of production accurately is very important issue to decide whether the goals of businesses were achieved. In this respect, determining labor costs of idle time is a critical issue for businesses. In this subject, probable problems occurred are allocation of idle time labor costs to direct labor cost, overhead cost and period costs. In this study we aimed to research literature about classification and accounting of controlled and uncontrolled labor cost and make contribution to their applications in this subject.

**Key Words:** Labor Costs, Waste Capacity

- 
- \*) Okutman, Atatürk Üniversitesi Pasinler Meslek Yüksek Okulu.  
(e-posta: akadirkaya@atauni.edu.tr)
- \*\*\*) Öğr.Görv. Dr., Sinop Üniversitesi Gerze Meslek Yüksek Okulu  
(e-posta: unalhan@hotmail.com)
- \*\*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi Oltu Meslek Yüksek Okulu.  
(e-posta: serap-acik@hotmail.com)

## I. Giriş

İmalat işletmelerinde üretilen mamul maliyetinin doğru ve gerçek olarak belirlenmesi hem işletmenin hayatta kalması, hem de amaçlarına ulaşip devamlılığını sağlaması açısından, işletme sahip ve yöneticileri, işletmeyle ilişkili bulunan üçüncü kişiler ve maliyet bedelleri sonucunda hesaplanacak kazanç için son derece önemlidir. Bu doğrultuda İşçilik maliyetlerinin tam ve doğru olarak tespit edilmesi, üretim giderlerinin saptanması işletme yönetiminin kararlarını alabilmesi, mamul maliyetlerinin belirlenmesi ve dönem kârının hesaplanması için gereklidir. Özellikle direkt ve indirekt işçilik ayırımının doğru yapılması işletmede çalışılan zamanın saptanması, işçilik maliyetlerinin hesaplanması ve maliyetlere yüklenmesi büyük önem taşımaktadır.

İşletmelerin imalat süreci içerisinde tam kapasiteli olarak çalışmaları, elektrik kesintileri, grev ve lokavt, talep yokluğu gibi nedenlerle aksamaktadır. Bu nedenlerden dolayı meydana gelen çalışılmayan kısım ve boşta geçen zaman olarak da adlandırılan atıl kapasiteye ilişkin boşa geçen zamanlara isabet eden maliyet ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak bazı hususlar uygulamada yanlışlıklara sebebiyet vermektedir. Bu yanlışlıklardan bazıları, boş zaman işçilik maliyetlerinin hangileri işçilik maliyetlerine, hangileri genel üretim maliyetlerine ve hangilerinin dönem giderine aktarılacağı konusu bir sorun teşkil etmektedir.

Ayrıca atıl kapasite işçilikleri kayıt altına alınırken özel hesap veya hesaplarda gösterilmesi, bu maliyetler üzerinde daha iyi kontrol sağlanacağı gibi dönem sonlarında boş zaman maliyetleri yöneticilerin dikkatlerine sunulması işletmeler için önem arz eden bir konudur.

Bu çalışmadaki amacımız, işletmenin elinde olan veya olmayan sebeplerden ötürü ortaya çıkan bu işçilik maliyetlerinin nasıl sınıflandırılması ve kaydedilmesi gerektiğine dair bu konuda literatürde yer alan farklı görüşleri ortaya koyarak işletmelerin bu konudaki uygulamalarına katkı sağlamaktır.

## II. İşçilik Giderleri

İşletme faaliyetlerini sürdürmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, fazla mesai ve sosyal yardımlar gibi her türlü tutarları oluşturan harcamaları kapsar (Akdoğan, 2004).

İşçilik giderinin esasını oluşturan emeğin fiyatı ve değeri olan ücretin başlıca özellikleri şunlardır;

- Ücretler işletmenin kâr veya zararına bağlı olmadan ve mamullerin satışları beklenmeden işveren tarafından işçiye belirli süreler sonunda bedeni veya fikri faaliyet karşılığı ödenir.
- Ücret çalışanın temel gelir kaynağı olması sebebiyle işçiler için önemli olduğu kadar işletmeler açısından da bir maliyet unsuru olması sebebiyle önem kazanmaktadır.

- İşçilik giderleri yapılan işle doğrudan doğruya orantılı saf bir maliyet türü olmaktan ziyade, üzerine bir kısım zamlar, tazminatlar ve sosyal ödemeler eklenen birleşik bir maliyet elemanıdır.
- İşçilik giderleri işletmelerde kontrol edilebilen ve üzerinde etki edilebilen bir maliyet türüdür (Atamanalp, Karcıoğlu ve Orhan, 2001).

#### **A. İşçilik Faaliyetlerinin Sınıflandırılması**

İşçilik giderlerinin gerek muhasebeleştirilmesi gerekse kontrolü bakımından anlamlı bir şekilde sınıflandırılması gerekmektedir. Bu sınıflandırma temel teşkilatlanma fonksiyonlarına göre, departman faaliyetine göre, iş tipine göre ve üretilen malla olan ilgisinin dolaylı veya dolaysız oluşuna göre olabilir (Jacobsen, 1974).

Bir üretim işletmesinde işçilik gideri dört öğeden oluşur. Bunlar direkt işçilik, endirekt işçilik, çeşitli nedenlerden ötürü ortaya çıkan boş geçen zaman, ücret eklerinden ötürü ortaya çıkan emeğe ilişkin diğer maliyetlerdir. Bununla birlikte boş geçen zaman ve emeğe ilişkin diğer maliyetlerin önemli bir bölümü endirekt işçilik şeklinde sınıflandırılabilir (Haftacı, 2007).

Direkt işçilik, üretimi bizzat yapan işçilerin üretim sırasında tahakkuk eden ve üretilen mamullerle doğrudan bağlantısı olan ücretleridir (Büyükmirza, 2007).

Endirekt işçilik, üretimde doğrudan doğruya kullanılmayan, doğrudan kullanılsa bile mamullere birtakım dağıtım ölçekleri kullanılarak yüklenebilen ücretlerdir (Haftacı, 2007).

İşçilik maliyetlerinin tam ve doğru olarak tespit edilmesi, üretim giderlerinin saptanması, işletme yönetiminin kararlarını alabilmesi, mamul maliyetlerinin belirlenmesi ve dönem kârının hesaplanması için gereklidir. Özellikle direkt ve endirekt işçilik ayrımının doğru yapılması, işletmede çalışılan zamanın saptanması, işçilik maliyetlerinin hesaplanması ve maliyetlere yüklenmesi büyük önem taşımaktadır (Yıldız ve Çakır, 2002).

#### **B. Çalışılan Zamanın Ölçülmesi**

İşçilik ücretlerinin ödenmesi, ödenen ücretten her bir mamule ya da maliyet yerine düşen tutarların belirlenip dağıtılabilmesi işletmelerde işçilik zamanının ölçülmesini gerektirir. Bu durum aynı zamanda işletmelerde işçiliğe ilişkin miktar sorununu da ortaya koymaktadır. İşçilik miktarını ölçme, iş zamanını ölçme anlamına gelmektedir. İş zamanının ölçülmesinde özellikle şu iki sorun önem kazanır. Bunlar, işçi belirli bir dönemde işletmede fiilen ne kadar zaman bulunmuştur ve işçi bu zaman içerisinde hangi maliyet yerlerinde ya da hangi işlerde ne kadar zaman çalışmıştır.

Sorunlardan birincisi işletmede bulunulan zamanı, ikincisi ise işletmede çalışılan zamanı ölçmeyi gerektirir. Özellikle ücret ödemesinin işletmede bulunulan zamana göre yapıldığı işletmelerde, emek maliyetleri siparişlere, safhalara ya da maliyet yerlerine dağıtımında çalışılan zamanın ölçülmesi, yönetimin denetleme mekanizmaları açısından daha da önemli olmaktadır.

İşletmede bulunulan zaman çeşitli şekillerde ve çeşitli belgeler aracılığı ile ölçülür. Bunlardan en yaygın olanı kart basma ve puantaj yöntemleridir.

İşletmede çalışılan zamanı ölçerken ilk yapılması gereken şey, işletmenin üretim biçimini dikkate alarak bir iş akışı hazırlamaktır (Haftacı, 2007). Tek mamul üreten işletmelerde üretimin aksamasına neden olacak sorunlardan oluşacak olağan dışı boş süreler hariç, direkt işçilerin işletmede geçirdikleri tüm zamanın üretim için harcadığı kabul edilir ve bunun karşılığı olan ücretleri direkt işçilik giderlerini oluşturur. Çeşitli mamuller üreten işletmelerde ise, her bir mamulün maliyetine yüklenecek direkt işçiliğin ayrı ayrı belirlenmesi gerekeceğinden, işçilik puantaj kartı veya işçi çalışma (zaman) kartı adı verilen kartlar kullanılır. Her bir direkt işçi adına ayrı ayrı düzenlenen bu kartlarda ilgili işçinin günlük olarak hangi saatler arasında hangi üretim partisi üzerinde çalıştığı, hangi saatler arasında üretim dışı işlerle ilgilendiği veya olağan nedenlerle boş kaldığı, hangi saatler arasında ise olağan dışı nedenlerle boş geçirdiği gösterilir. Elde edilen bilgilerden, her bir üretim partisi için harcanmış süreler karşılığında hesaplanan ücretler toplamı o partiye ait direkt işçiliği gösterir. Tüm partilerin direkt işçilikleri toplamı ise o ayın direkt işçilik giderlerini verir. Üretim dışı işler ve olağan boş süreler karşılığı olarak hesaplanan ücretler toplamı, maliyetlere yüklenmek üzere ve olağan dışı boş süreler karşılığı olarak hesaplanan ücretler toplamı, çalışılmayan kısım giderlerine yansıtılmak üzere, endirekt işçilik şeklinde işlem görür (Büyükmirza, 2007).

### C. İşçilik maliyetinin imalata yüklenmesi

İşçilik maliyetlerinin belirlenmesinde üretimde doğrudan çalışan işçilere ait giderlerin mamullerle direkt ilişkilendirilmesi söz konusu iken, üretimde yardımcı nitelikte olan işçiliklerin mamullere doğrudan ilişkilendirilmesi mümkün olmamaktadır (Karakaya, 2004). Bu nedenle işçilik maliyetlerinin üretilen birimlere yüklenmesinde karşılaşılan sorun işçilik giderlerini oluşturan çeşitli kalemlerden hangilerinin direkt hangilerinin ise endirekt işçilik olduğunun saptanmasıdır (Gürsoy, 1999).

Direkt veya endirekt işçilik ayırımı ücret bordroları üzerinde yapılabileceği gibi muhasebe veya tahakkuk servisinde toplanan bilgi ve belgelere göre işçilik ayırımı için özel form veya raporlar düzenlenerek yapılır. Böylece direkt işçilikler doğrudan, endirekt işçilikler ise genel imalat maliyetleri hesabında toplanıp çeşitli anahtarlar aracılığıyla işlere, dairelere veya mamullere dağıtılır (Atamanalp, Karcıoğlu ve Orhan, 2001).

Üretken işlerde çalışan işçilerin boşa geçen zamanları karşılığı olan ücretler ve ekleri dolaylı işçilik sayılması ve bütün mamullere ya da siparişlere dağıtılmalıdır. Aksi halde boş geçen zaman belirli bir malın maliyetini yükseltmiş olacaktır (Gürsoy, 1999).

### D. İşçilik maliyetinin muhasebeleştirilmesi

Çalışma zamanının saptanması, ücretlerin hesaplanması ve muhasebe kayıtlarının yapılması her işletmenin kendi yapısına ve özelliklerine göre değişik yöntemlerin uygulanmasını gerektirmektedir.

Ücret bordroları tekdüzen hesap planında 7/A ve 7/B maliyet seçeneklerinde ayrı hesaplarda kayıt edilmekte ve üretim işletmeleriyle hizmet işletmeleri ve ticaret işletmelerinde farklı uygulamalar görülmektedir.

Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanıldığı 7/A seçeneğinde, ücret bordrosu muhasebeleştirilmeden önce aylık olarak işçilik giderlerinin direkt ve indirekt işçilik olarak ayrımı yapılmalıdır. Bu aşamadan sonra giderlerin toplam tutarları ilgili fonksiyonel gider hesaplarına, gider yerlerini izleyecek biçimde kayıt edilmelidir. 7/B seçeneğinde ise, her türlü işçilik giderleri için maliyet dönemi boyunca “791 İşçi Ücret ve Giderleri” hesabı kullanılır, direkt ve indirekt işçilikler alt hesaplarda izlenir (Yıldız ve Çakır, 2002).

### **III. Kapasite Türleri**

Kapasite; bir üretim oranı veya belirli bir zaman içindeki üretim miktarı olarak da tanımlanabilir (Kobu, 1994).

İşletmelerde kapasite hesaplamasında karşılaşılan zorluklar, kapasite konusunda değişik yaklaşımların takip edilmesini zorunlu hale getirmiş olup, bu duruma bağlı olarak çeşitli kapasite türleri ortaya çıkmıştır. Bu kapasite çeşitlerinden en fazla ve yaygın kullanılanları, teorik kapasite, fiili kapasite, maksimum kapasite, optimum kapasite, minimum kapasite, normal kapasite ve tam kapasitedir (Orhan ve Bozdemir, 2009). Bunlara ilaveten atıl kapasite de işletmelerin faaliyet verimliliklerinin ölçümünde kullandıkları kapasite türlerinden bir tanesidir. Bu başlık altında konuyla ilgisi bakımından tüm kapasite çeşitleri değil, sadece bazı kapasite çeşitleri tanım olarak verilecek olup, konuyla ilgisi bakımından atıl kapasite üzerinde daha detaylı bilgi verilecektir.

#### **A. Teorik Kapasite**

Makine diğer üretim araçlarının hiçbir duraklama olmaksızın çalışmasıyla ve üretim sürecinde yetenekli işgücü kullanılmasıyla ulaşılabilecek maksimum üretim miktarına teorik kapasite ya da maksimum kapasite denir. Bir başka deyişle, teorik kapasite ya da tasarım kapasitesi, ideal koşullarda ulaşılabilecek olan arzu edilen maksimum üretim miktarına işaret eder. Bu üretim hacminde duraklamalar ve arızalar için pay ayrılmamıştır ([http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#\\_ednref3](http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#_ednref3)).

#### **B. Pratik Kapasite**

Makinelerin, diğer üretim araçlarının ve işgücünün teorik kapasite düzeyinde çalışmaları mümkün değildir. Üretimde, koruyucu bakım, makine hazırlık gibi faaliyetler için zaman harcanması gerekebilir; iş görenlerle makineler arasında tam denge sağlanamayabilir; beklenmeyen makine arızaları meydana gelebilir; üretim hataları oluşabilir; iş gören devamsızlığı, elektrik kesintileri, malzeme yetersizliği gibi durumlarla karşılaşılabılır ve bütün bu nedenlerden ötürü üretim genellikle, teorik kapasitenin altında gerçekleşir.

Teorik kapasiteden çeşitli duraklamalar sonucu meydana gelen kayıplar çıkarılarak bulunan kapasite, bir işletmenin, çeşitli sınırlamalar çerçevesinde ulaşabileceği çıktı düzeyidir ve “pratik kapasite” ya da “etkin kapasite” olarak anılır. Pratik kapasite ile normal düzeyde bir üretim ifade edilmekte ve genellikle bu kapasite, işletmelerin varmaya çalıştığı normal verimliliği ifade eden bir ölçü olarak kullanılmaktadır ([http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#\\_ednref10](http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#_ednref10)).

### C. Fiili Kapasite

Pratik kapasite işletmenin her zaman üretebileceği mamul miktarını göstermektedir. İşletmelerin belirli bir sürede elde ettiği üretim miktarının yeterli talep olması durumunda satılan kısmına fiili kapasite denir. Başka bir deyişle fiili kapasite, ulaşılacak gerçek çıktı düzeyinin ulaşılan kısmıdır. Talepteki düşmeler, üretimdeki aksamalar gibi nedenlerle fiili kapasite pratik kapasitenin altında olabileceği gibi, talebin mevsimlik dalgalanmalara bağlı olması sonucu meydana gelen talep artışları sebebiyle de fiili kapasite, pratik kapasitenin üzerine çıkabilir ([http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#\\_ednref10](http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#_ednref10)).

### D. Çalışma Derecesi

Pratik kapasitenin kullanılan kısmını ifade etmek üzere çalışma derecesi kavramı kullanılır. Pratik kapasite ile fiili kapasite arasındaki orana çalışma derecesi denir. Çalışma derecesi aşağıdaki formülle hesaplanır.

$$\text{Çalışma Derecesi} = \text{Fiili Kapasite} / \text{Pratik Kapasite}$$

Çalışma derecesi işletmenin kapasite kullanım oranının bir ölçüsüdür. İşletmenin tam kapasiteyle üretim yapması, yani kullanılmayan atıl bir kapasitenin bulunmaması halinde çalışma derecesi 1'e eşit olacaktır. Bu değer 1'in altında olması, işletmede atıl kapasite bulunduğu ve rasyonel bir üretim faaliyeti gösterilmediğine işaret eder. Çok seyrek de olsa, çalışma derecesinin 1'i aşması ; yani belirli bir dönemde fiili kapasitenin pratik kapasitenin üzerine çıkması mümkündür. 1'den büyük bir çalışma derecesi, işletmenin üretim faaliyetleri sırasında, normal duraklama ve işleyiş kesilmelerinden daha kısa sürelerle üretime ara verildiğine işaret eder ([http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#\\_ednref10](http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#_ednref10)).

### E. Atıl Kapasite

İmalat işletmelerinde üretilen mamul maliyetinin doğru ve gerçek olarak belirlenmesi hem işletmenin hayatta kalması, hem de amaçlarına ulaşım devamlılığını sağlaması açısından, işletme sahip ve yöneticiler, işletmeyle ilişkili bulunan üçüncü kişiler ve maliyet bedelleri sonucunda hesaplanacak kazanç açısından son derece önemlidir (Maç ve Turut, 2000).

İşletmelerin imalat süreci içerisinde tam kapasiteli olarak çalışmalarını, elektrik kesintileri, grev ve lokavt, talep yokluğu gibi nedenlerle aksamaktadır. Bu nedenlerden dolayı,

meydana gelen çalışılmayan kısım veya boşta geçen zaman olarak da adlandırılan atıl kapasiteye ilişkin boşa geçen zamanlara isabet eden maliyet ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak bazı hususlar uygulamada yanlışlıklara sebebiyet vermektedir. Bu anlamda, boş zaman işçilik maliyetlerinin hangileri işçilik maliyetlerine, hangileri genel üretim maliyetlerine ve hangilerinin dönem giderine aktarılacağı konusu bir sorun teşkil etmektedir (Öz ve Bozdemir, 2007).

Ayrıca atıl kapasite işçilikleri kayıt altına alınırken özel hesap veya hesaplarda gösterilmesi halinde bunlar üzerinde daha iyi kontrol sağlanacağı gibi, dönem sonlarında boş zaman maliyetleri yöneticilerin dikkatlerine sunulur (Jacobsen, 1974).

#### **a. Atıl kapasitenin ortaya çıkış sebepleri ve ürün maliyetiyle ilişkisi**

Atıl kapasiteye ait ücretlerin ortaya çıkış şekilleri çok farklıdır. Ancak bunlar, işletmenin normal faaliyetleri ile ilgileri açısından normal atıl kapasite işçilikleri ve anormal atıl kapasite işçilikleri olmak üzere iki kısma ayırmak mümkündür (Atamanalp, Karcıoğlu ve Orhan, 2001).

#### **b. Normal (olağan) atıl kapasite işçilikleri**

Üretim sürecinde ortaya çıkıp işletmenin normal faaliyet ve imalatla ilişkisi kurulabilen ve üretimin kaçınılmaz bir maliyeti olarak kabul edilen atıl kapasite ve boş zamanlar için ödenen ücretlerdir. Normal atıl kapasite işçiliklerinin ortaya çıkış sebeplerinin başlıcaları şunlardır;

- Ekonomik krizler, talebin düşük olması ve ürünlerin satılamaması,
- Aşırı istihdam, işçilerin verimsiz çalışmaları, kazalar, hastalıklar,
- Mevsimlik işlerde çalışılmayan dönemler,
- Hatalı malzeme ve alet kullanılması,
- Zamanında madde ve malzeme temin edilememesi,
- Ekipman, alet ve edevat noksanlığı,
- Makine ve tesisat arızaları ve fabrika revizyonu (Atamanalp, Karcıoğlu ve Orhan, 2001).

Yukarıda sayılan sebeplerden işletme, üretim araçları ve iş gücünden zorunlu olarak yani elinde olmayan nedenlerle faydalanamıyorsa bu şekilde vuku bulan atıl kapasite maliyeti üretilen ürün miktarıyla ilişkilendirilmesi gereken bir maliyettir.

#### **c. Anormal (olağandışı) atıl kapasite işçilikleri**

Anormal atıl kapasite işçilikleri iki kısma ayrılabilir. Birincisi, işletmenin kısmen de olsa kontrol edebileceği sebeplerden kaynaklanan atıl kapasite işçilikleri, ikincisi ise işletmenin kontrol edemeyeceği atıl kapasite işçilikleridir (Karakaya, 2004).

Atıl kapasiteye sebep olan anormal nedenleri şöyle sıralayabiliriz;

- Enerji kesilmesi,
- Doğal gaz kesintileri,

- İşçi devamsızlığı,
- İş barışının bozulması, grevler, lokavtlar,
- İşletmede kontrol, denetim noksanlığı ve otorite boşluğu,
- Yangınlar, kazalar, depremler, doğal afetler (öz ve Bozdemir, 2007).

Boşta geçen zaman zorunluluktan kaynaklanmayan ya da kapasitenin atıl kalmaması önlenilecek mahiyette ise boşa geçen zaman işçilikleri ürün maliyeti ile ilişkilendirilmeden direkt gider yazılmaması gereken maliyettir (Maç ve Şenol, 2000).

#### **d. Atıl kapasite işçilik maliyetlerinin imalata yüklenmesi**

Boş zaman işçiliklere ait maliyetlerin imalata nasıl dağıtılacağı hususunda değişik görüşler vardır. Bu görüşler genellikle ortaya çıkan maliyetlerin nasıl ve ne ölçüde dağıtılacağı etrafında toplanmaktadır. Bu görüşler iki başlık altında ele alınabilir.

Bunlardan birincisi, boş zamanların tamamı genel imalat maliyeti veya endirekt işçilik maliyeti sayılacaktır. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir;

- Normal sayılan boş zamanlar imalata yüklenmeli, anormal boş zamanlar dönem zararı olarak kaydedilmelidir.
- Küçük ölçüde olan boş zamanlar endirekt işçilik sayılmalı, büyük miktara ulaşıncaya faaliyet dışı kayıp olarak işlem görmelidir.
- İşletme dışı sebeplerle (yaygın, deprem, doğal afetler vb.) ortaya çıkan boş zamana ait maliyetler sonuç hesaplarında gösterilmelidir.
- İşletmenin elinde olmayan sebeplerle ortaya çıkan boş işçilik maliyetleri üretim maliyet dışında düşünülmesi, işletme içi organizasyon ve işbirliği eksiklerinden doğan kayıplar imalata yüklenmelidir.

İkincisi görüş ise, boş zamanların tamamının dönem maliyeti olarak kabul edilmesi gerektiği yönündeki görüştür. 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.

Üretim işleminin doğal sonucu olarak işletme yöneticilerinin kontrolü altında ortaya çıkan ve sağlıklı bir üretim işlemi için gerekli olan boş zamanların işçilik maliyetlerini üretimin bir gereği olarak üretilen mamulün maliyetine yüklemek gerekecektir.

Üretim işleminin doğal sonucu olmayan boş zaman işçilik maliyetleri üretim gereği olmadığını düşünülerek çalışılmayan kısım gideri olarak sonuç hesaplarına aktarmak daha doğru olacaktır (Öz ve Bozdemir, 2007).

Tablo 1' de işletmede atıl kapasiteden kaynaklanan işçilik maliyetlerinin, ürün maliyetlerine mi verileceği yoksa, çalışılmayan kısım gideri olarak mı değerlendirileceği belirtilmiştir (Maç ve Şenol, 2000).



**Tablo 1-** Atıl Kapasite Türleri

	Üretim Maliyeti	Çalışılmayan Kısım Gideri
Vardiya noksanlığı		X
İmalata hazırlık	X	
Elektronik arıza	X	
Hammadde kopması, sıkışması	X	
Hammadde noksanlığı		X
Makine temizliği	X	
Bıçak ayarı	X	
Elektrik kesintisi		X
Yemek molası	X	
Genel bakım	X	

**e. Atıl kapasiteye ilişkin işçilik maliyetlerin muhasebeleştirilmesi**

Atıl kapasiteye ilişkin işçilik maliyetleri muhasebeleştirilir iken, normal sayılacak boş zaman işçilikleri “630 Genel Üretim Gideri Hesabı” na kaydedilerek imalata dağıtılır. Buna karşılık anormal sayılan boş zaman işçilikleri bir işletme kaybı niteliğinde olduğundan dönem gideri kabul edilerek, “680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı” na kaydedilerek, “690 Dönem Karı veya Zararı Hesabı” na aktarılır.

Örnek: A üretim işletmesinde aralık ayında gerçekleşen işçilik giderlerinin dağılımı şöyledir;

- Direkt işçilik maliyeti 15.000,00 YTL
- Normal boş zaman maliyeti 2.000,00 YTL
- Anormal boş zaman maliyeti 500,00 YTL

a) Ücret tahakkuk kaydı;

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	15.000,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.000,00	
730.05 Normal Boş Zaman Gid.	2.000,00	
680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HESABI	500,00	
680.01 Anormal Boş Zaman Gid.	500,00	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		17.500,00
Aralık ayı işçilik giderleri tahakkuk kaydı		

b) Direkt işçilik ve normal boş zaman giderlerin imalata yüklenmesi kaydı;

151 YARI MAMULLER –ÜRETİM- HS.	17.000,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.HS.		15.000,00
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS.HS.		2.000,00
731.05 Normal Boş Zaman Gid.		
Gider hesaplarının üretime yansıtılması		

c) Direkt işçilik ve normal boş zaman giderlerin yansıtılması kaydı;

721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HS.	15.000,00	
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS.	2.000,00	
731.05 Normal Boş Zaman Gid.	2.000,00	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		15.000,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		2.000,00
730.05 Normal Boş Zaman Gid.		
Gider hesaplarının kapatılması		

d) Anormal işçilik giderlerinin dönem kârına devredilmesi kaydı;

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	500,00	
680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİD.VE ZARARLARI HESABI		500,00
680.01 Anormal Boş Zaman Gid.		
Giderlerin kar zarar hesabına devri		

#### **IV. Sonuç**

Atıl kapasiteye ilişkin işçilik maliyetlerinin sınıflandırılması dağıtım yerlerinin tespitinde ve muhasebeleştirilmesinde önem arz etmektedir. Bu doğrultuda çalışmamızda ilk olarak bu konuda literatürde yer alan farklı görüşlere yer verilmiştir.

Bu görüşlerden birincisi, boş zamanların tamamı genel imalat maliyeti veya endirekt işçilik maliyeti sayılması yönündedir. İkincisi ise, 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.

Bu görüşler dikkate alınarak atıl kapasiteye ilişkin işçilik maliyetlerinin maliyetlerin şu şekilde sınıflandırılması, bu doğrultuda maliyet yerlerine dağıtılması ve muhasebeleştirilmesi uygun görülmüştür. Vardiya noksanlığı, hammadde noksanlığı, elektrik kesintisi gibi üretim işleminin doğal sonucu olmayan boş zaman işçilik maliyetlerinin üretim gereği olmadığı düşünülerek çalışılmayan kısım gideri olarak sonuç hesaplarına aktarmak daha doğru olacaktır. İmalata hazırlık, genel bakım, hammadde kopması-sıkışması, makine temizliği, bıçak ayarı, yemek molası, elektronik arıza gibi üretim işleminin doğal sonucu olarak işletme yöneticilerinin kontrolü altında ortaya çıkan ve sağlıklı bir üretim işlemi için gerekli olan boş zamanların işçilik maliyetlerinin üretimin bir gereği olarak üretilen mamulün maliyetine yüklenmesinin ve muhasebeleştirilmesinin işletmeler açısından daha uygun olacağı düşünülmektedir.

#### **Kaynakça**

- Akdoğan, N. (2004). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Atamanalp, C., Karcıoğlu, R. ve Orhan, M. S. (2001). *Maliyet Muhasebesi*, Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Büyükmirza, K. (2007). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gürsoy, C.T. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yay.
- Haftacı, V. (2007). *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Avcı Ofset.
- Jacobsen, B. (1974). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Ayyıldız Matbaası.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kobu, B. (1994). *Üretim Yönetimi*, (8. Baskı), İstanbul: İ.Ü İşletme Fakültesi Yay.
- Maç, M. ve Turut Ş. (2000). “Atıl Kapasite (Çalışılmayan Kısım veya Boşta Geçen Zaman) Maliyeti”, *Yaklaşım Dergisi*, 8 (95).

Orhan, M.S. ve Bozdemir, E. (2009). “Üretim İşletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 43.

Öz, Y. ve Bozdemir, E. (2007). “Boş zaman işçilik maliyetlerinin ortaya çıkış Nedenleri, Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Matrahı Üzerine Etkisi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, X (2).

Yıldız, F. ve Çakır, N. (2002). “Tekdüzen Hesap Planı’na Göre İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Dergisi, C Serisi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (1).

#### **İnternet Erişim Kaynakları**

[http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#\\_ednref3](http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm#_ednref3)