

BOŞ ZAMANLA İLGİLİ BAZI SORUNLAR

Doç. Dr. MUZAFFER CİVELEK (*)

I — Genel Olarak Endirekt İşçilik

İşçilik giderlerinin yaygın bir sınıflandırılması direkt (dolaysız), endirekt (dolaylı) ayırımıdır. Ancak bu ayırım her durum için geçerli bir anlam taşımaz. Çünkü bunlar mutlak kavramlar değildir, ilişkili oldukları maliyet birimine göre kimlik değiştirirler. Şöyleki bir departman açısından direkt işçilik giderlerinden bir kısmı belirli bir mamul açısından endirekt bir gider niteliğine bürünür. Departmanın nezaretçi işgücü veya çeşitli kayıtları tutan personel'in giderleri departman bakımından direkt giderler olmakla beraber bunları mamül maliyetiyle doğrudan doğruya irtibatlandırmak çok kere mümkün olmaz. İşletmelerde geniş ölçülere varabilen endirekt işçiliğin kaynağı buradadır.

Bu çalışmada endirekt işçilik genel olarak mamulle doğrudan bağlantısı kurulamayan işçilik olarak düşünülmektedir.

Gillespie endirekt işçiliği iki grupta ele almaktadır (1).

A — Endirekt İşçilik

1. Asıl Endirekt işçilik
2. Genel işçilik (expense labor)

Burada asıl endirekt işçilik belli bir mamulle bağlantısı kurulabilen, fakat ölçülmesi ve maliyet kartına yüklenmesi ekonomik (feasible) olmayan işçilik olarak tarif edilmektedir. Bir elbise fabrikasında kemer kancası diken operatöre ait işçilik bu türdendir. Çünkü her sipariş için sözkonusu işe harcanan zamanın kaydını tutmak ekonomik değildir. Burada ekonomik olma kavramının muhasebe ilkelerinin genel kabul görebilmesini sağlayan üç kriterden

(*) Kayseri Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi.

(1) Cecil Gillespie, *Cost Accounting and Control*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1965, ss. 130 ve 160.

biri olduğu (diğerleri uygunluk ve nesnellik) (2) ve maliyet muhasebesinin bu kavramdan yararlandığı dikkati çekmektedir.

Genel işçilik ise üretime katkıda bulunmakla birlikte belli bir mamül için doğrudan doğruya tanımlanamayan işçilik olarak belirtilmektedir. Nezaretçiler, büro hizmetlileri, tamiratçılar, taşıyıcılar, odacılar ve bekçiler genel işçiliğin konusunu teşkil etmektedir.

Gillespie'nin sınıflandırmasında direkt ve yukarıda sözünü ettiğimiz endirekt işçilik dışında iki grup işçilik giderine daha rastlıyoruz. Şöyle ki:

B — İşçilik Eklentileri (Labor Overhead)

1. Fazla Mesai primi ve vardiya zammı
2. Vergi
3. Sigorta
4. Tatil ücretleri
5. Çeşitli sosyal yardımlar

C — İşçilik Kayıpları (Labor Losses)

1. Bekleme (üretim emri yok, işçiler çalışma saatlerinde boş kalıyor)
2. Makina arızası (işçiler çalışma saatlerinde boş kalıyor)
3. Transfer (işçinin ihtisası ve eğitimi dışında çalıştırılması halinde düşük ücret almasını önleyen ödemeler)
4. Ücret garantisi (verimi düşük işçinin ücretini, garanti edilmiş bir ücrete yükselten farklar)
5. Hatalı mamulü düzeltme işçiliği

Ancak Gillespie'nin de belirttiği gibi direkt işçilik dışındaki bütün işçiliğe kısaca endirekt işçilik denmektedir. Gerçekten biz endirekt işçilik denince sadece A gurubunu değil, A+B+C toplamını anlamaktayız. Şüphesiz başta etkili bir denetim amacı üzere çeşitli amaç ve yaklaşımlarla dolaylı işçilik sınıflandırılabilir.

(2) Robert N. Anthony, *Management Accounting Principles*, 7.B., Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois; 1972, s. 18.

II — Boş Zaman

İncelemenin konusu endirekt işçiliğinin tamamı değil C grubunda toplanan işçilik kayıplarıdır. Hatta bunun da bir alt bölümünü teşkil eden boş zamanlarla ilgili kayıplardır. Herman C. Heisner'a göre boş zaman, normal olarak direkt işçiliğinin iş yapılmaması halinde girdiği yeni adıdır ve artık bir genel imâlat gideri sayılır (3).

Üretgen olmayan her zaman parçasının boş zaman anlamına gelmediğini belirtmek gerekir. Bakım, tamir, temizleme, ayarlama, yağlama, eğitim gibi bazı faaliyetler dolaysız işçiliğin bir kısmını kullanıyorsa, üretgen işçiliğin üretgen olmayan bir alana kayması, yani endirekt bir işçilik sözkonusudur. Diğer bir ifade ile boş zaman üretgen olmayan işçiliğin bir parçasını temsil eder.

Boş zaman doğuran başlıca faktörleri şöyle sıralıyabiliriz.

1. Aşırı istihdam (hatalı işgücü plânlaması)
2. Mevsimlik ve konjonktürel dalgalanmalar
3. Geçmişte iyimser satış ve üretim tahminlerinin yapılmış olması
4. Gelecek hakkında iyimser beklentiler
5. Ekonomik krizler (talebin düşmesi)
6. Önceki dönemlerde aşırı stokların eritilmesi amacıyla üretimin kısılması
7. Ham madde yetersizliği
8. Nitelikli işçi yokluğu
9. Makina arızaları
10. Revizyon
11. İmâlat akışında aksamalar
12. Enerji dar boğazı (cereyan kesilmesi)
13. Grev ve lokavt
14. Zorlayıcı sebepler (yangın, kaza, deprem gibi)

Bu liste bir önem sırası gözetilerek düzenlenmemiştir. Ülkenin,

(3) Herman C. Heisner, *Budgeting - Principles and Practice*, The Ronald Press Company, Newyork, 1959, s. 259 ve 263.

sanayinin , işletmenin özel şartları önem sırasının tayininde belirleyici bir rol oynar. Hatta taşıdıkları nisbî önem zamanla değiştiği gibi biri diğerinin doğuşuna sebep olabilir.

Yalnız bütün bu faktörlerin boş zaman yaratabilmesi işgücünün giderek sabit bir masraf diğer bir ifade ile kapasite masrafı haline dönüşmesi ile yakından ilgilidir.

Nitekim «üretim safhasında harcanan direkt işçilik de çok kere varsayılan değişkenlik niteliğini kaybetmektedir. Bunun bir sebebi, sosyal mevzuat dolayısıyla, direkt işçiliğin azalan üretim miktarı oranında azaltılabilmesi olanağının ortadan kalkmasıdır. Diğer taraftan, bazı hallerde artan üretim miktarı dolayısıyla işçi sayısını artırmak yerine fazla mesai dahi tercih edilmekte ve böylece artacak işçi sayısı başına ortaya çıkabilecek sosyal ve malî sorumluluklardan kaçınılmak istenmektedir» (4).

Bu konuda şu ifadeler de dikkate değerdir (5).

«Çok kere direkt işçilik yönetim politikasına, toplu sözleşmeye, üretim sürecinin teknik özelliklerine bağlı olarak değişken olmaktan ziyade sabit bir masraftır. Şöyle ki;

1. Yönetimce hazırlanan birçok üretim modelleri plânlama uf-
kündeki her dönem için sabit sayıda işgücünün bulundurulmasına
yol açar.

2. Bazı sözleşmeler gereğince işletme 8 saatlik ücreti vermeyi -
bu süreden az çalışılsa bile- taahhüt eder veya bir kısım direkt iş-
çiliğe aylık veya yıllık asgari sayıda saat bedelini ödemeyi kabul eder.

3. Üretim sürecinin teknik özelliklerine bağlı olarak işçilik ma-
liyeti sabit olabilir. Yani birçok üretim departmanı üretim ne olursa
olsun asgarî bir işgücünü elinde tutar.»

Montaj hatları, rafineriler ve safha üretimi yapan bir çok üretim
faaliyetinde üretim ne olursa olsun belirli bir işgücünün elde tutul-
duğu görülmektedir (6). Kezâ, aşağıdaki iki toplu sözleşme maddesi

(4) Nasuhi Bursal, «İşçilik - Maliyet İlişkileri», **Sanayimizde Ücret - Maliyet ve
Prodüktivite İlişkileri** içinde, İstanbul İşletme Fak. Yayınları, No. 60, İstanbul
1976, s. 47.

(5) Charles R. Purdy - Donald E. Ricketts, «Analysis of Rate, Efficiency and
Utilization Variances», **Management Accounting**, November 1974, s. 49.

(6) Robert N. Anthony - Glenn A. Welsch, **Fundamentals of Management Acco-
unting**, Richard D. Irwin, Inc., Homewood - Illinois, 1974, s. 63.

direkt işçiliğin üretim hacmindeki düşüslere hemen cevap veren de-
ğişken bir gider olmadığının işaretlerini taşımaktadır :

Çimse-İş ile Çimento Sanayii İşverenleri Sendikası Arasında
Yapılan Toplu İş Sözleşmesi, 1.4.1979 - 31.3.1981, Md. 53;

«İşçinin kusuru olmaksızın işin geçici olarak durması halinde,
işçi ücretlerinde bir kesinti yapılamaz»

Yine Çimse-İş ile Nuh Çimento Sanayii A.Ş. Arasında Aktedilen
Toplu İş Sözleşmesi 1.10.1977 - 1.10.1979, Md. 39 :

«İşçinin kusuru olmaksızın zuhur eden arızalar dolayısıyla işin
muvakkaten en çok 60 gün durması halinde işçi ücretlerinden her-
hangi bir kesinti yapılamaz.»

Toplu iş sözleşmelerindeki bu maddeler ile İş Kanunu arasında-
ki yakın ilişkiyi de belirtmek gerekir. Nitekim İş Kanunumuza göre
«İşçinin, işinde ve işverenin her an buyruğuna hazır bir halde bu-
lunmakla beraber çalıştırılmaksızın ve çıkacak işi bekleyerek boş
geçirdiği süreler» iş sürecinden sayılmaktadır (Md. 62/1-c).

Nihayet hükümetlerin sosyal amaçlı tutumlarını, sendika ve ka-
muoyu baskılarını gözönünde tutmak gerekir.

III — GİG Sapma Analizlerinde Boş Zaman

Üretimin zorunlu bir unsuru olduğundan çok kere üretime ha-
zırlık mahiyetinde olmak üzere direkt işçilerin dolaylı faaliyetlerde
kullanılmasının endirekt işçilik doğurduğu üzerinde bir anlaşmazlık
yoktur. İleride üzerinde durulacağı gibi üretimin normal seyrine bağ-
lı boş zamanlar da yine endirekt işçilik sayılabilir. Burada sorun ya-
ratma istidadını taşıyan direkt işçiliğin kısa dönemde de olsa sa-
bitleşme eğiliminin doğurduğu boş zamandır. Eğer bu türden boş
zamanlar endirekt işçilik sayılıyorsa, genel imalât giderlerinde yeri-
ni alacaktır. Böyle bir uygulamanın yapılması halinde, aşağıdaki ör-
nek yardımıyla GİG sapma analizlerinin olumsuz yönde nasıl etkile-
nebileceğini belirtmek istiyoruz.

A Departmanında

1. Direkt işçilik üretim hacmindeki düşüslere karşısında esnek-
liğini -en azından kısa bir dönem için- yitirmiştir.

2. İşgücünün boş kalması halinde başka bir işte veya başka bir
departmanda görevlendirilmesi genellikle mümkün olmamaktadır
veya bu imkân toplam boş zamanı emecek ölçüde değildir.

3. Boş zaman genel imalât gideri kabul edilmektedir.

4. Üretken ve boş zaman işçiliği için saat başına ödenen ücret aynıdır.

5. Departmanda tek mamul üretilmekte, dönem başı ve sonu yarı mamul stoku bulunmamaktadır.

6. Belirli bir dönem için beklenen kapasite 10.000 direkt işçilik saatidir (5.000 birim x 2 saat)

7. Departmanla ilgili plânlanan ve fiili veriler aşağıdadır :

Plânlanan :

5.000 birim x 2 saat/birim = 10.000 saat Direkt İşçilik.
10.000 saat x TL/Saat = 2.000.000 TL. Değişken GİG.
800.000 TL. Sabit GİG
280 TL. Saat başına GİG
80 TL. Saat başına sabit GİG.

Fiili :

9.750 Saat Fiili İşçilik
3500 birim x 2.30 saat/birim = 8.050 saat Fiili direkt işçilik
1.700 » Boş Zaman

1.700 saat x 50 TL = 85.000 TL Boş Zamanın maliyeti
8.050 saat x 220 TL/Saat = 1.771.000 TL. Fiili değişken GİG.
850.000 TL. Fiili Sabit GİG.

Bu bilgilere göre boş zamanı ayrı bir kalem halinde göstermek suretiyle departmanın çeşitli faaliyet seviyelerine göre GİG bütçesini, fiili durumu ve ayarlanmış bütçeleri düzenleyebiliriz. 2. sütunda boş zaman (10.000 - 7.000) x 50 = 150.000 TL. 4. sütunda boş zaman (10.000 - 8.050) x 50 = 97.500 TL. olacaktır.

1	2	3	4
Beklenen kapasite	Standart saate ayarlanmış bütçe	Fiili	Fiili saate ayarlanmış bütçe
5.000 birim 10.000 saat	3.500 birim 7.000 saat	3.500 birim 8.050 saat	3.500 birim 8.050 saat
Değişken GİG	2.000.000	1.400.000	1.771.000
Sabit GİG	800.000	800.000	850.000
Boş Zaman	—	150.000	85.000
Toplam (TL)	2.800.000	2.350.000	2.706.000

İkili Sapma

Fiili	Standart saate ayarlanmış		Yüklenen
	Sapma	Sapma	
1.771.000	(371.000) ^x	1.400.000	— 7000 x 200 = 1.400.000
850.000	(50.000)	800.000	(240.000) 7000 x 80 = 560.000
85.000	65.000	150.000	(150.000) 280
<u>2.706.000</u>	<u>(356.000)</u>	<u>2.350.000</u>	<u>(390.000)</u>
	Bütçe	Kapasite	1.960.000

Üçlü Sapma (Bütçe Sapması, Harcama ve Değişken Verim Sapmasına Ayrılıyor)

Fiili	Fiili saate ayarlanmış		Standart saate ayarlanmış		Yüklenen
	Sapma	Sapma	Sapma	Sapma	
1.771.000	(161.000)	1.610.000	(210.000)	1.400.000	— 1.400.000
850.000	(50.000)	800.000	—	800.000	(240.000) 560.000
85.000	12.500	97.500	52.500	150.000	(150.000) —
<u>2.706.000</u>	<u>(198.500)</u>	<u>2.507.500</u>	<u>(157.500)</u>	<u>2.350.000</u>	<u>(390.000)</u>
	Harcama		Verim		Kapasite
		(356.000)			

(x) Bundan böyle aleyhte sapmalar parantez içinde gösterilecektir.

Diğer Üçlü Sapma

Fiili	Fiili Saate ayarlanmış	Fiili saat x GİG Haddi	Yüklenen
1.771.000	Sapma (161.000)		
850.000	1.610.000	8050 x 200 = 1.610.000	1.400.000
85.000	800.000	8050 x 80 = 644.000	560.000
2.706.000	97.500		
	2.507.500		
	(198.500)		
	Harcama		
		2.254.000	1.960.000
			Verim

Dörtlü Sapma

Fiili	Fiili Saate ayarlanmış	Standart saate ayarlanmış	Std. değ. GİG Fiili saate ayar. Sab. GİG.	Yüklenen
1.771.000	Sapma (161.000)			
850.000	1.610.000	1.400.000	1.400.000	1.400.000
85.000	800.000	800.000	644.000	560.000
	97.500	150.000		
2.706.000	2.507.500	2.350.000		
	(198.500)			
	Harcama			
		306.000	2.044.000	1.960.000
			Boş kapasite	Sabit verim

Yukarıdaki analizlerden boş işgücü ile ilgili olanları ayırırsak şu tablo ile karşılaşırız :

1. İkili Sapma	65.000 Bütçe	+ (150.000) Kapasite	= (85.000)
2. Üçlü Sapma	12.000 Harc. + 52.500 Verim	+ (150.000) Kapasite	= (85.000)
3. Diğ. Üçlü Sapma	12.500 Harcama	+ (97.500) Kapasite	= (85.000)
4. Dörtlü Sapma	12.500 Harc.+52.500 Verim	+ (150.000) Boş Kapasite	= (85.000)

Bu tabloyu yorumlarsak

1 — 12.500 TL, faaliyet hacminin düşmesinden ötürü işgücü kapasitesinin -az da olsa- düşürülmesinden ileri gelmiştir. Bu bakımdan lehte bir harcama sapması sayılabilir [(10.000 - 9.750) x 50 = 12.500 TL]

2. Ancak 52.500 TL [= (8050 - 7.000) x 50] lehte bütçe veya verim sapması, sapma analizlerini bozucu bir etki yapmaktadır. Çünkü bu fark 7.000 saatlik standart miktara tekabül eden üretimin 8050 saatle yapılmasından doğmuştur. Ve açıkça direkt işçilik verimsizlik sapmasına işaret etmektedir.

Bunun başlıca sebebi direkt işçiliğin büyük ölçüde sabitleşmiş olmasıdır. Bu yüzden 1.050 saatlik verimsizlik, boş işgücü giderini azaltan bir rol oynamakta bu da lehte bütçe sapması veya değişken verim sapması gibi görünebilmektedir.

3. Dörtlü sapma 2 numaralı üçlü sapmadaki sonucu verdiği gibi aynı olumsuz durum burada da geçerlidir. Lehte verim sapması göstermemesi bakımından en az yanıltıcı olan «diğer üçlü sapma» analizidir. Ancak bu yöntem de gerçek durumu gösterebilmekten uzaktır. Nitekim fiili kapasiteye göre gerçek durum şöyledir :

Direkt işçilik kullanım sapması 1700 saat x 50.- TL = (85.000 TL)

Direkt işçilik verim sapması 1050 saat x 50.- TL = (52.500 TL)

Toplam aleyhte sapma (137.500 TL)

Toparlayacak olursak boş zamanın üretim seviyeleri yükseldikçe ve verimlilik düştükçe mutlak rakam olarak azalması, aksine üre-

tim seviyesi düştükçe ve verimlilik arttıkça artması, esnek bütçeye dayanan yukarıdaki analizleri olumsuz yönde etkilemektedir.

GİG sapma analizlerindeki bu durumu düzeltmek için iki çareye başvurulabilir :

- 1 — Direkt işçiliğin sabitleşmesinden doğan boş işçilik maliyetlerine GİG bütçesinde yer verilmez veya analiz yapılırken ayklanır.
- 2 — Boş zaman dahil, direkt işçilik bir bütün olarak analize tâbi tutulur.

IV — Direkt İşçilik Sapmalarında Boş Zaman

Purdy ve Ricketts direkt işçiliği esas itibariyle değişken kabul eden klasik direkt işçilik sapma analizi yerine, bir kısım direkt işçiliğin sabit olabileceğini gözönünde tutarak daha değişik bir yöntem kullanmışlardır.

1. Analizlerinde fiili saat yerine iki farklı miktar kullanıldığını görüyoruz.

- a - Fiili işgücü kapasitesi (actual work force size in man hours)
 - b - Fiili üretken saat (actual productive hours worked)
- (a-b) x standart ücret = kullanım sapması

2. Fazla mesai sözkonusu olmuş ise bu kısım ayrılmakta ve diğer üç sapma, sabit giderlerin üçlü analizine benzer bir şekilde ayrılmaktadır. Şöyle ki :

- Ücret sapması
- Verim sapması
- Kullanım sapması

Bu yöntemden yararlanarak ve yukardaki rakamları amacımıza uygun olarak, kısmen değiştirerek sapmaları hesaplayalım (ücret haddinde herhangi bir değişiklik olmadığı varsayılmıştır, dolayısıyla ücret sapması sıfırdır).

Fiili İşçilik	Fiili işgücü kapasitesi için bütçelenen gider	Fiili üretken saatin bütçelenen gideri	Üretim standart gideri
9.750 X 50 = 487.500 TL	9.750 X 50 = 387.500 TL	8.050 X 50 = 402.500 TL	7.000 X 50 = 350.000 TL
Ücret sap. 0 TL	Kullanım sap. (85.000 TL)	Verim sap. (52.500 TL)	

Eğer işletme boş zamandan kaçınan ve fazla mesaiye öncelik tanıyan bir politika takip ediyorsa analiz şöyle yapılacaktır (Böyle bir analiz için fiili işçilik kapasitesinin 7.000 saat olduğunu varsayıyoruz).

Fiili işçilik kapasitesi	7.000 saat
Fiili üretken saat	8.050 »
Fazla mesai (% 50 pirimli)	1.050 »
Standart saat	7.000 »
Standart ve fiili ücret	50.TL/Saat.

Bu yaklaşım çeşitli seçeneklerin değerlendirilmesi bakımından yararlı bir tablo sunmaktadır (*) Sözelimi bu analiz üç aylık dönemi kapsasın ve fazla mesai yerine direkt işçilik kapasitesinin 2 işçi ile artırılması tercih edilmiş olsun. Bu seçenekte diğer değişkenlerin (ücret ve verim) muhtemel etkileri dışında net azalan maliyet 16.350 TL olacaktır. Artan kapasite = 13 hafta X 48 saat X 2 işçi = 1248 saat olacağına göre :

Azalan maliyet (fazla mesai)	
1.050 x 75 TL = 78.750 TL	
Artan maliyet	
1.050 x 50 TL = 52.500 TL	
198 x 50 = 9.900 TL.	boş zaman
1.248 x 50	62.400 TL.
	16.350 TL. net azalan maliyet
	78.750 TL.

Fazla mesai ve boş zaman birbirlerini engelleyen olaylar değildir, her ikisine **birlikte** rastlanabilir. Hatta bazen makina arızaları ve cereyan kesilmeleri fazla mesaiyi gerektirebilir. Belli bir dönem zarfında düşük iş hacminin arkasından talebin arttığı veya tersine yoğun bir çalışma seviyesini durgunluğun izlediği görülebilir. Eğer dönemin sıkışık kesitlerinde fazla mesaiye başvurulmuş ise ve durgunluk zamanlarında direkt işçilik aynı ölçüde daralmamış ise aynı dönem zarfında hem fazla mesai hem de boş zamanla karşılaşmak kaçınılmaz olmaktadır. Bu konuda Amey ve Agginton şöyle demektedirler :

(*) Bkz. s. 148

Fiili İşçilik	İşgücü kapasitesinin fiili gideri	Fiili işgücü kapasitesi için bütçelenen gider	Fiili üretken saatın büt. gid.	Üretimin standart gideri.
	$7.000 \times 50 = 350.000$			
	$1.050 \times 50 = 78.750$	$7.000 \times 50 = 350.000$	$8.050 \times 50 = 402.500$	$7.000 \times 50 = 350.000$
	<u>8.050</u> 428.750	350.000	402.500	350.000
	Fazla mesai 78.750 TL.	Ücret sap. 0 TL.	Kullanım sap. 52.500 TL.	Verim sap. (52.500 TL)

Fiili İşçilik	İşgücü kapasitesinin fiili gideri	Fiili işgücü kapasitesi için bütçelenen gider	Fiili üretken saatın bütçelenen gideri	Üretimin standart gideri
	$9.750 \times 50 = 487.500$			
	$900 \times 75 = 67.500$	$9.750 \times 50 = 487.500$	$8050 \times 250 = 402.500$	$7000 \times 50 = 350.000$
	<u>10.650</u> 555.000	487.500	402.500	350.000
	Fazla mesai 67.500 TL.	Ücret sap. 0 TL.	Kullanım sap. (85.000 TL)	Verim (52.500 TL)

«Hem boş zamanın, hem de fazla mesai pirimlerinin aynı dönemde ortaya çıkması çelişki sayılmayabilir ve mutlaka üzerinde durulması gereken bir husustur. Eğer işin belli bir süre sonuna kadar tamamlanması gerekiyorsa boş zaman, fazla mesainin yapılmasına sebep olabilir. Böyle bir durum, sapmaların sebepleri arasındaki karşılıklı ilişkinin nasıl oluştuğunu gösteren küçük bir örnektir» (7).

Bu bakımdan örneğimiz boş zamana ve fazla mesaiye **birlikte** yer verecek şekilde düzenlenmiştir (*)

Fiili işçilik kapasitesi	9.750 saat
Fiili üretken saat	8.050 »
Fazla mesai. (% 50 pirimli)	900 »
Standart saat	7.000 »
Standart ve fiili ücret	50 TL/saat

Yukarıda belirttiğimiz gibi Purdy ve Ricketts'in getirdikleri analiz tekniği fazla mesaiye lehte bir kullanım sapması gözü ile bakmaktadır. Bu bakış açısı mantiki gözükse bile bir sakıncayı da beraberinde taşımaktadır. Bu sakınca aleyhte boş zamanın lehte fazla mesai kada razılması sonucunu doğurmakta ve ikisi arasındaki fark kullanım sapması halinde ortaya çıkmaktadır.

Nitekim yukarıdaki birinci analizde boş zaman $9750 - 8050 = 1700$ saat, üçüncü analizde $10.650 - 8050 = 2600$ saat olduğu halde kullanım sapmaları eşittir (85.000 TL) Çünkü bu son durumda fazla mesai ($900 \times 50 = 45.000$ TL) lehte bir sapma olarak gerçek kullanım sapmasının ($2600 \times 50 = 130.000$ TL) örtülmesine sebep olmuştur.

O halde öyle bir yöntem geliştirelim ki, boş zaman=kullanım sapması olsun ve fazla mesainin boş zamanın gerçek büyüklüğünü gizlemesi önlensin. Benimsediğimiz analiz tekniğine göre;

a) Fazla mesainin olmadığı birinci durumda sonuçlar yukarıdakinin aynı çıkacaktır.

b) İkinci ve üçüncü durumda ise diğer yöntemden farklı olarak fazla mesainin tümü değil sadece pirimleri ayrılmaktadır. Böylelikle fazla mesai saatlerinin kullanım sapmasını olduğundan az göstermesini sağlayan etkisi giderilmiş olmaktadır.

(7) Lloyd R. Amey - Don A. Agginton, **Management Accounting-A Conceptual Approach**, Longman Group Limited, London 1975, s. 463.

(*) Bkz. s. 148

a) Bu durumda boş zaman olmadığından kullanım sapması da sıfırdır. Oysaki önceki yöntemde kullanım sapması, açıkladığımız etki yüzünden lehte 52.500 TL. dir.

b) Yukarıda ele aldığımız direkt işgücünü arttırma seçeneğinin yaratabileceği net azalan maliyet burada da şöyle hesaplanabilir :
Azalan maliyet (faz. mesai piriimi)

26.250 TL

Artan Maliyet
9.900 TL Boş Zaman
16.350 TL Net azalan maliyet
26.250 TL.

Sadece denetim açısından değil özellikle plânlama açısından da böyle bir analiz yararlıdır. Gelecekte beklenen net azalan maliyet veya net artan maliyet direkt iş gücünün plânlanmasında önemli bir gösterge olabilecektir.

Hem boş iş gücü, hem de fazla mesai olması halinde analiz, sayfa 152 deki gibi yapılacaktır.

Görüldüğü gibi bu yöntemle önceki yöntemin aksine boş zamanın tamamı kullanım sapması olarak belirlenebilmektedir. Geçen boş zamanla üretimde uğranılan kayıplar fazla mesai ile telafi edilse bile, geçen zamanın kendisini geri getirmek mümkün değildir. Üstelik fazla mesai verimsizlikten ve daha önceki boş zamanlardan zorunlu olarak doğmuş ise lehte bir sapmaya işaret etmesi de söz götürür.

V — Üretim Maliyeti Olarak Boş Zaman

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarda her iki gider grubunun sapma analizinde daha anlamlı sonuçlar verdiğiinden şu iki husus üzerin durulmuş bulunmaktadır.

1. GİG analizleri üretimle bağlantısı kurulamayan boş zamanla ilgili rakamlar ayıklandıktan sonra yapılmalıdır.

2. Bu tür boş zaman (Kullanım Sapması) direkt işçiliğin bütünü içinde ele alınmalıdır.

Boş zamanla ilgili diğer bir husus da bunun üretime ne ölçüde yüklenebileceğidir. Bu konuda görüş birliği olduğu söylenemez. ve bunu beklememek de gerekir. Çünkü bu mesele taarfların bir ölçüde haklı olabileceği farklı görüşlere ve uygulamalara açıktır. Boş

Hem boş işgücü, hem de fazla mesai olması hali :

Fiiili İşçilik	Toplam Fiiili işgücü saatlerine yapılan fiiili öd. (pirimsiz)	Toplam fiiili iş-gücü saatlerine yap. standart öd. (pirimsiz)	Fiiili üretken saatin büt. gideri.	Üretimin standart gideri.
9.750x50=487.500	10.650x50=	10.650x50=	8.050x50=	7.000x50=
900x75= 67.500	532.500	532.500	402.500	350.000
10.650	555.000	532.500	402.500	350.000
Fazla mesai pirimi 22.500	Ücret sap. 0 TL.	Kullanım sap. (130.000 TL)	Verim sap. (52.500 TL)	

zamanın imalâta ne ölçüde yüklenebileceği ile ilgili görüşleri şöyle özetleyebiliriz :

1. Direkt işçilik sabit bir işgücü haline gelmiş ise bunun tıpkı makina amortismanları gibi endirekt gider sayılması gerektiğini iddia edenlerin bulunduğu belirtilmektedir (8).

Bu takdirde değişken maliyetlemeye göre direkt işçiliğin bütünü dönem masrafı kabul edilmesi gerektiğinden boş zamanın imalata yüklenmesi de sözkonusu değildir. Bu nokta değişken maliyetlemenin zayıf bir tarafını teşkil etmekte ve haklı olarak şu soru sorulmaktadır. «Eğer direkt işçilik maaş olarak ödeniyorsa dönem masrafı mı sayılacaktır?» (9). Bu açıkça kabulü güç bir yaklaşımdır olacaktır.

2. Direkt işçiliğin dönem masrafı olarak kabul edilmesi güç olduğuna göre imalata yüklenecektir. Boş zamanın imalata ne ölçüde yüklenebileceği de bu durumda ortaya çıkmaktadır. Bu soruna verilebilecek cevaplar şunlar olabilir :

a — Boş zamanın tümü genel imalât maliyeti sayılacaktır.

b — Boş zamanın tümü dönem maliyeti olarak kabul edilecektir. Bu yöntemin teorik olarak geçerli olduğu, fakat genellikle uygulanmadığı belirtilmektedir (10).

Bu konuda uzlaştırmacı görüşleri ise şöyle sıralıyabiliriz.

c — Normal sayılan boş zamanlar imalâta yüklenmeli, anormal olanlar zarar kaydedilmelidir (11).

d — Küçük ölçüde olursa endirekt işçilik sayılmalı, büyük miktara ulaşınca faaliyet dışı kayıp işlemi görmelidir (12).

(8) Anthony - Welsch, a.g.e., s. 63.

Ayrıca bu konuda İbrahim Özer Ertuna şöyle demektedir : «Birçok işletme için işçilik değişken bir masraf olmaktan çıkmıştır. İşletme teknolojisi, belirli bir miktar işçinin imalât miktarı ne olursa olsun makina başında belirli bir zaman durmasını gerektirebilir. Bu durumda işçilik sabit bir masraftır. Ve genel masraf olarak kabul edilir.» **Maliyet Muhasebesi**, Boğaziçi Üniv. Yayını, İst. 1974, s. 26.

(9) Elliot Slocum, «Direct Costing Is Not The Ideal» (Letters To The Editor , **Management Accounting**, March 1975, s. 8.

(10) Morton Backer-Lyle E. Jacobsen, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, (Çev. Sadık Baklacioğlu) Bilişsel Yayınlar Derneği Ankara, 1974, s. 114.

(11) Gerald R. Crowningshield - Kenneth, A. Gorman, **Cost Accounting - Principles and Managerial Applications**, 3.B., Houghton Mifflin Company, Boston 1974, s. 104.

(12) Mehmet Urugun, **İşletme Muhasebesi**, Mars Matbaası, Ankara, 1978, s. 159.

e — İşletmenin elinde olmayan nedenlerle (tabii afetler, grev, lokavt gibi) ortaya çıkan boş işçilik üretim maliyetleri dışında düşünülmemelidir (13).

f — İşletme dışı etkenlere (yangın, deprem, su baskını, grev..) bağlı boş işçilik sonuç hesaplarında gösterilmelidir. Buna mukabil işletme içi organizasyon ve işbirliği eksikliklerinden doğan kayıplar imalâta yüklenmelidir (endirekt işçilik olarak) (14).

Growningshield ve Gorman bir kısım boş işçiliğin imalâta yüklenmesi gerektiğini şöyle savunmaktadırlar :

«Hiçbir üretici direkt işçilik saatlerinin hepsinin üretken bir biçimde kullanılacağını ümit edemez. İşçiler vakit kaybetmeksizin bir işten diğerine gönderilemez. Bir operatör ham madde veya talimat beklerken gecikme kaçınılmaz olacaktır. En iyi yönetilen işletmelerde bile makina arızaları ve yapılacak işlerin zamanlamasında (scheduling) dar boğazlara rastlanır. Küçük kazaların görevi geçici de olsa aksatması tamamen bertaraf edilemez. En sıkı performans standartları yürürlükte olsa bile mamul maliyetinin hesaplanmasında boş zaman için bir pay ayrılmalıdır» (15).

Gerçekten üretimin kaçınılmaz maliyetini teşkil eden ve üretim sırasında ortaya çıkan normal kayıpları üretim maliyeti dışına atmak isabetli bir yaklaşım sayılmamak gerekir.

Ancak normal ve anormal kavramlarını tarif etmek kolay gözüküyor. Yine «küçük ölçüde boş zaman» ne demektir? İşletmenin elinde olmayan nedenleri veya işletme dışı etkenleri kolayca ayırtmak mümkün müdür? İşletme içi etkenlerle işletme dışı faktörler sürekli ve karşılıklı ilişkide olduklarından hangisinin hâkim rol oynadığını kestirmek kabil olmayabilir.

Bizce Growningshield ve Gorman görüşü doğrultusunda

Üretim akışı sırasında beklenen, dolayısıyla normal kabul edilen

— Kısa bir sürede giderilen

— Dolayısıyla küçük miktarlarda ortaya çıkan kayıplar üretim

(13) a.g.e., s. 164. Urağın iki ayrı görüş belirtmekle beraber, maliyetleri önemli ölçüde etkilemeyen boş zaman maliyetlerinin endirekt işçilik sayılması görüşünü savunmaktadır (s. 166).

(14) İsmail H. Albayrak, «İşçilik Maliyetleri ve Maliyet Muhasebesi İlişkilerini Belirleyen Sistemler», *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Ağustos 1977, s. 33.

(15) G.R. Growningshield - K.A.Gorman, a.g.e., s. 104.

maliyetine yüklenmeli, anormal, uzun süreli, büyük miktarlara ulaşan kayıplar dönem gideri kabul edilmelidir. Görüldüğü gibi bu konuda bir takım kabullere dayanmak kaçınılmaz olmaktadır.

Çünkü «normal», «kısa süre» «küçük» gibi tanımlayıcı niteliklerin belirlenmesinde kullanılacak ölçü, bu konuda karar verecek olanların yargılarına dayanacaktır.

Üretimle birlikte zaman zaman ortaya çıkan, dolayısıyla üretimin seyriyle ilişkisi kurulabilen kısa süreli duraklamalardan doğan kayıpları üretim maliyeti kabul edip, bunun dışındaki kayıpları dönem masrafı addetmenin sağlayacağı faydaları şöyle sıralıyabiliriz :

1 — Esnek bütçede boş zamanla ilgili giderlerin bütçelemesi kolaylaşır,

2 — Bütün boş zaman maliyetlerinin GİG de yer almasının sapma analizlerinde yarattığı karışıklık giderilmiş olur.

3 — Üretimin normal seyriden doğmayan direkt işçilik kayıpları sonuç hesaplarında yer aldığından;

a) Direkt işçilik kullanım kayıpları ile dönem kârlılığı arasındaki ilişkiyi bir bakışta görmek mümkün olur.

b) Yönetimi boş zamanın alternatif kullanımlarıyla ilgili olarak kaçırılmış fırsatların dönem kârı üzerindeki etkilerini düşünmeye yöneltir.

c) Bu tür boş zaman'ın doğmasında üst kademenin, satınalma, satış, plânlama gibi çeşitli işletme fonksiyonlarının etkisi olduğundan ortak sorumluluk payı yüksektir. Bu bakımdan üretimi cezalandırmak yerine, işletmenin genel finansal etkinliğinin çok kere bir göstergesi olan kâr ve zarar hesabına aktarılması daha makul olur.

VI — Vergi Matrahına Tesiri

Vergi mevzuatımızda boş zaman kayıplarının dönem gideri kabul edilebileceği ile ilgili bir açıklamaya rastlanılmamıştır. Vergi Usul Kanunumuzun 275. maddesindeki

— Mamule isabet eden işçilik

— Genel imâl giderlerinden mamule düşen hisse, ifadeleri açıklıktan uzaktır. Çünkü bu madde, üretimin normal seyri dışında çeşitli sebeplerle ortaya çıkan bu tür kayıpların üretim maliyeti sayılıp

sayılamıyacağına ışık tutmamaktadır. Buna rağmen Uragun bu giderlerin sonuç hesaplarına aktarılmasında hukukî ve malî bir sakınca olmadığını savunmaktadır (16).

Ancak boş zaman kayıplarının imalâta yüklenmesi suretiyle stoklanabilmesi veya dönem gideri kabul edilmesi dönem sonu kârları açısından farklı sonuçlar doğurur. Nitekim bunlardan ilki, ikinciye göre

1. Stok maliyetlerinde yer alan devre başındaki boş işçilik devre sonuna göre azalırsa o ölçüde daha az

2. Artarsa daha çok kâra sebebiyet verir.

Bu duruma rağmen sürekli aynı yönetim kullanılması kaydıyla uzun dönemde vergi kaybının olmayacağını söyleyebiliriz. Yine de vergi yetkililerinin konuya açıklık getirmesi zorunludur.

S O N U Ç

1 — Direkt işçilik kısmen veya tamamen sabit bir niteliğe büründükçe çeşitli sebeplerle üretim hacmindeki dalgalanmalara bağlı olarak boş zaman maliyeti kaçınılmaz olmaktadır.

2 — Üretimin normal akımı ile ilgili olmayan boş zamanın tümünü dönem gideri kabul edebiliriz. Böyle bir uygulama uzun dönemde vergi kaybına sebep olmaz.

3 — Eğer boş zamanın tamamı imalât maliyeti sayılıyorsa GİG analizleri yapılırken üretimle ilişkisi bulunmayan boş zaman giderleri ayıklanmalıdır.

4 — Direkt işçilik sapma analizleri boş zamana da yer vermeli ve onu kullanım sapmasına eşitleyecek bir biçimde düzenlemelidir. Böylece, direkt işçilik bir bütün olarak ele alınabilecek, denetleme, plânlama ve karar verme bakımından daha kapsamlı yaklaşım fırsatı verebilecektir.

(16) M.Uragun, a.g.e., s. 164.