



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞÇİLİK GİDERLERİNİN ÜRETİM MALİYETLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU VE ETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mine TUTAROĞLU /

ESKİŞEHİR - 1988



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞÇİLİK GİDERLERİNİN ÜRETİM MALİYETLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU VE ETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mine TUTAROĞLU /

ESKİŞEHİR - 1988

44

İÇİNDEKİLER

SUNUŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜRETİM MALİYETLERİ İÇİNDEKİ İŞÇİLİK GİDERLERİ

I. ÜRETİM MALİYETLERİ	5
<u>1- Hammadde ve Malzeme Giderleri</u>	6
<u>2- İşçilik Giderleri</u>	8
<u>3- Genel İmalat Giderleri</u>	13
II. İŞÇİLİK GİDERLERİ	17
<u>1- Temel Ücret</u>	17
1.1. Zaman Temeline Göre Ücret	19
1.2. Akord Temeline Göre Ücret	23
1.2.1. Zaman Akordu	27
1.2.2. Para Akordu	28

1.2.3. Grup Akordu	29
1.3. Primli Ücret	31
1.3.1. Halsey Sistemi	33
1.3.2. Rowan Sistemi	33
1.3.3. Gant Sistemi	34
1.3.4. Taylor'un Diferansiyel Parça Ücreti .	34
1.3.5. Merrick Diferansiyel Parça Ücreti	35
1.3.6. Bedaux Sistemi	35
1.3.7. Emerson Sistemi	35
<u>2- Primler</u>	<u>37</u>
2.1. Tanımı	37
2.2. Hesaplanma Biçimi	38
2.3. Muhasebeleştirilmesi	39
<u>3- İkrariyeler</u>	<u>40</u>
3.1. Tanımı	40
3.2. Hesaplanma Biçimi	41
3.3. Muhasebeleştirilmesi	41
<u>4- Fazla Çalışma Ücretleri</u>	<u>42</u>
4.1. Tanımı	42
4.2. Hesaplanma Biçimi	43
4.3. Muhasebeleştirilmesi	44
<u>5- Tatil ve Yıllık İzin Günlerine İlişkin Ücretler .</u>	<u>45</u>
5.1. Tanımı	45
5.2. Hesaplanma Biçimi	46
5.3. Muhasebeleştirilmesi	47
<u>6- Sosyal Sigorta Primi İşveren Hissesi</u>	<u>48</u>

6.1. Tanımı	48
6.2. Hesaplanma Biçimi	49
6.3. Muhasebeleştirilmesi	50
<u>7- Çeşitli Sosyal Yardımlar</u>	50
7.1. Tanımı	50
7.2. Hesaplanma Biçimi	53
7.3. Muhasebeleştirilmesi	53
<u>8- İnbar Tazminatı</u>	53
8.1. Tanımı	53
8.2. Hesaplanma Biçimi	54
8.3. Muhasebeleştirilmesi	55
<u>9- Kıdem Tazminatı</u>	55
9.1. Tanımı	55
9.2. Hesaplanma Biçimi	56
9.3. Muhasebeleştirilmesi	58
III. TEMEL ÜCRET DIŞINDAKİ İŞÇİLİK GİDERLERİNİN BÜTÇELE- MESİ	60

İKİNCİ BÖLÜM

İŞÇİLİK GİDERLERİNİN ÜRETİM MALİYETLERİNE YÜKLENMESİ

I. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN YÜKLENMESİ	64
II. TEMEL ÜCRETİN MALİYETLERE YÜKLENMESİ	66
III. TEMEL ÜCRET DIŞINDAKİ İŞÇİLİKLERİN MALİYETLERE YÜK- LENMESİ	67

<u>1- Primler</u>	67
<u>2- İkramiyeler</u>	68
<u>3- Fazla Çalışma Ücretleri</u>	71
<u>4- Tatil ve Yıllık İzin Günlerine İlişkin Ücretler</u>	74
<u>5- Sosyal Sigorta Primi İşveren Hissesi</u>	75
<u>6- Çeşitli Sosyal Yardımlar</u>	76
<u>7- İhbar Tazminatı</u>	78
<u>8- Kıdem Tazminatı</u>	80
8.1. Kıdem Tazminatı Yükünün İşletmeler Dışında Kurulacak Fonlarla Karşılanması	80
8.2. Kıdem Tazminatı Yükünün İşletme Düzeyinde Karşılanması	81
8.2.1. Kıdem Tazminatının Ödeneceği Dönemde Gider Olarak Yazılması	81
8.2.2. Kıdem Tazminatının Karşılık Ayırma Yoluyla Dağıtılması	83
8.2.3. Kıdem Tazminatı Yükünün Sigorta Etti- rilmesi	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PORSUK İŞÇİLERİ MAKİNE SANAYİİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ'NDE (PORİŞ), İŞÇİLİK GİDERLERİNİN YAPISI

I. GENEL AÇIKLAMA	86
-------------------------	----

II. PORSUK İŞÇİLERİ MAKİNE SANAYİİ VE TİCARET ANONİM	
ŞİRKETİ'NİN (PARIŞ) TANITILMASI	87
<u>1- Faaliyet Konusu</u>	87
<u>2- Sermaye Yapısı</u>	89
<u>3- Örgüt Yapısı</u>	90
III. PORSUK İŞÇİLERİ MAKİNE SANAYİİ VE TİCARET ANONİM	
ŞİRKETİN'DE (PARIŞ) İŞÇİLİK GİDERLERİ	93
<u>1- Toplam Maliyetler</u>	93
<u>2- İşçilik Giderlerinin Türlerine Göre Dağılımları</u> .	96
<u>3- İşçilik Giderlerinin Faaliyet Sonuçlarına Etkisi</u>	99
SONUÇ	103
FAYDALANILAN KAYNAKLAR	107

SUNUŞ

Üretim, iktisadi mal ve hizmetler ortaya koyma veya fayda yaratma faaliyetlerini kapsar. Üretim faaliyetlerinin yaratılması ve devamında rol oynayan üretim faktörlerinin başında işgücü gelir. İşgücünün, üretime olan katkısı karşılığı olarak yapılan ekonomik fedakârlıklar, onun üretim maliyetini teşkil eder. Üretim faaliyetlerinin yaratılmasında, dolaysız yada dolaylı olarak üretime katkıları olan işgücü ile ilgili bulunan tüm ekonomik özveriler, işçilik giderlerini oluşturmaktadır. Bu giderler içerisinde, işgücüne yapılan nakdi maaş ve ücret ödemeleri ve bunlara ek olarak yapılan prim, ikramiye, fazla çalışma ücretleri, hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil ücreti gibi yan ödemeler, sağlanan çeşitli sosyal yardımlar, yasalarla desteklenmiş veya gönüllü olarak ödenen çeşitli tazminatlar, eğitim giderleri, işçi yollukları ve sosyal sigorta primi işveren hissesi gibi giderler girmektedir.

Yaşanan teknolojik gelişmeler ve bu gelişmeler içerisinde yaşamlarını sürdürmek zorunda olan işletmeler buldukları pa-

zardaki paylarını korumak veya rekabette üstün duruma gelebil-
mek için çaba harcayacaklardır. Bunun için de, işletme yönetimi
tarafından alınacak kararların hareket noktası, maliyetlerle
hasılatın karşılaştırılmasıdır. Bu noktadan hareketle; işgücü
veya işçilik giderlerinin maliyetlerle ilişkilendirilmesi ve
bunların, üretim maliyetlerine uygun bir biçimde yüklenmesi
önemli konulardan birisini oluşturmaktadır. Oysa ülkemizde bu
gider öğelerinin üretim maliyetlerine yüklenmesinde gerekli
olan özenin gösterilmediği, bazılarının ise yasalarımızca, üre-
tim maliyetlerine dönemsellik ilkesine uyumlu olarak yüklenme-
sinin engellendiği gözlenmektedir. Kıdem tazminatı ödemelerinin
işçinin işten ayrılması sırasında gerçekleşmesi gibi. İşçilik
giderlerini oluşturan öğelerin maliyetlere gerektiği şekilde
yüklenmemesi veya bu konuda yapılacak eksiklik veya yanlış yük-
leme maliyetlere ilişkin verilecek kararlarda yanlış sonuçlara
gidilmesine neden olur.

Bu çalışmamızdaki amacımız; söz konusu işçilik giderleri-
nin üretim maliyetleri içersindeki paylarını ve bu giderlerin
üretim maliyetlerine yükleniş biçimlerini açıklamak bu konuda
örtaya çıkan sorunların çözüm yollarını araştırmaktır. Buna
yönelik olarak birinci bölümde; üretim maliyetlerinin tanımı
yapılacak, temel ücret ve temel ücret dışındaki işçilik gider-
leri konusunda açıklamalar yapılarak herbirinin tanımı, hukuki
niteliği, hesaplama biçimi, muhasebeleştirilmesi ve söz konusu
işçilik giderlerinin bütçelenmesi incelenecektir. İkinci bölüm-

de işçilik giderlerinin üretim maliyetlerine yüklenmesi irdelenerek her bir kalemin maliyetlerle nasıl ilişkilendirileceği incelenecektir. Üçüncü bölümde ise PORIŞ AŞ'de yapılan ve temel ücret ve temel ücret dışındaki işçilik giderlerinin neler olduğu, bunların üretim maliyetleri içindeki payı ve önemini gösteren bir uygulamaya yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÜRETİM MALİYETLERİ İÇİNDEKİ

İŞÇİLİK GİDERLERİ

I. ÜRETİM MALİYETLERİ

Üretim işletmelerinde yönetim tarafından alınacak kararların hareket noktası üretimle ilgili maliyetlerin, üretim konusunu oluşturan ilgili mamullerin satışından elde edilen hasılatla en uygun şekilde karşılanmasını sağlamaktır(1).

Ekonomik iş bölümünün sonucu olarak, her işletme belirli alanda faaliyet göstererek yarattığı değerlerle toplumsal gereksinimlerden bir kısmını karşılar. Yaratılan değerler ne kadar farklı olursa olsun bunların hepsinde ortak olan özellik; işletmelerin her zaman çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek, bunlardan toplum gereksinimlerini karşılamaya yarayacak biçim, nitelik ve miktarda ürünler meydana getirmeleridir. Bu ürünler mamul veya hizmet olabilir. İşte her işlet-

(1) Mustafa A. AYSAN, Maliyetler ve İşletme Kararları, İstanbul Üniversitesi Ya. No. 1922, İşletme Fakültesi Ya. No. 27, İstanbul, 1974, s.95-96.

menin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen değerine o ürünün maliyeti denir(2).

Üretilen mamullerin maliyetini oluşturan üretim giderleri bilindiği gibi üç ana grup halinde sınıflandırılarak izlenir:

1- Hammadde ve Malzeme Giderleri

Üretimde kullanılan hammaddeler, yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri gibi madde ve malzemenin tüketilmesinden doğan tüm giderlerdir(3). Hammadde giderleri üretimle ilişkisi açısından direkt ve endirekt hammadde giderleri olarak sınıflandırılabilir.

Direkt Hammadde: Direkt hammadde, nihai mamullerin içine giren ve onların temel yapısını oluşturan tüm hammaddeleri içermektedir. Hammadde ya da ilk madde giderleri, üretilen mamullerin maliyetinin hesaplanmasında kolayca belirlenebilir ve doğrudan doğruya alınarak mamulün maliyetine katılırlar(4). Örneğin, çimentoda maden cevheri, ulaştırma araçları

(2) Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi (Prensipier ve Uygulama) AR Basım, Yayım ve Dağıtım, 1976, s.1.

(3) Halis ERTÜRK, Maliyet Muhasebesine Giriş, Uludağ Üniversitesi Yayınları Ya. No. 3-023-0071, Bursa, 1982, s.62.

(4) Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, B.2, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1985, s.93.

lastiklerinde kauçuk gibi. Mamulün temel yapısını oluşturan direkt hammadde, hammadde olabileceği gibi, başka bir sanayi dalının mamulü olan mamul parçaları da olabilir. Otomobil montajında akü, buji, motor ve lastik gibi bitmiş parçalar da otomobil montajı açısından direkt hammadde sayılır. Mamulün yapısına yarı mamul ya da ara mamul şeklinde de girebilirler.

Endirekt Hammadde: Bu maddeler de mamulün yapısına giren maddelerdir. Ancak temel maddelere göre miktar yönünden, değer yönünden daha az önem taşırlar ve mamulün yapısının temelini teşkil etmezler. Bunlar temel maddelerin tamamlanmasına yardım ederler(5). Genel imalat gideri grubu içinde ele alınan endirekt hammaddeler, yardımcı maddeler ve işletme malzemesi olarak ikiye ayrılır.

Yardımcı maddeler; mamulün temel yapısını oluşturmayan, direkt hammaddenin nihai mamul haline dönüşmesine yardımcı olan maddelerdir. Örneğin, mobilya sanayinde tutkal ve boya yardımcı parçaları oluşturur.

İşletme malzemesi; üretim çalışmalarının düzenli biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla tüketilen fakat üretilen mamullerin bünyesine katılmayan çok çeşitli maddelerdir. Örneğin, üretim araçları, tesisleri, amortismanına tabi tutulmayan küçük makine yedek parçaları gibi maddeler gösterilebilir.

(5) Fikret ÖCAL, Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler, B.2, İstanbul İ.T.İ.A. Talebe Neşriyat ve Yardım Bürosu Ya. No. 214, Fatih Matbaası, İstanbul, 1971, s.25.

Üretim işletmelerinin en önemli maliyet unsurlarından birisi olan hammadde ve malzeme giderlerinin doğru bir biçimde saptanması, gerçek işletme kârının belirlenmesi için son derece önemlidir.

2- İşçilik Giderleri

İşletme faaliyetlerinin oluşturulması ve devam ettirilmesinde gerekli olan üretimin bir diğer değişken faktörü de emektir. Beşeri gücün işletmelerde bulunması zorunludur. Bir üretim aracı olan emek, bir kişi faaliyetidir. Bilinçli bir amaç uğruna, fikirsel ve bedensel güç harcamayı gerektiren kişisel işlemlere emek adı verilir.

Diğer üretim etmenlerinde olduğu gibi işgücü de üretim faktörlerine katılmasının sonucu olarak yaratılan katma değerden bir pay almaktadır. İşgücünün üretime olan katkısı karşılığı olarak yapılan ekonomik fedakârlıklar onun üretim maliyetlerini oluşturur.

Bu açıklamalara göre işçilik giderleri; bir mamulün veya hizmetin üretilmesinde kullanılan yada üretime yardımcı olan emeğin parasal tutarını ifade eder(6). Başka bir anlatımla, işveren tarafından işgücü ile ilgili olarak yapılan tüm

(6) Rıfat ÜSTÜN ve Diğerleri, Maliyet Muhasebesi, T.C. Anadolu Üniversitesi Ya. No. 73, Açık Öğretim Fakültesi Ya. No. 20, Ankara, 1986, s. 34.

ödemeler, işçilik giderleri biçiminde tanımlanmaktadır(7).

İşçilik giderleri belirlenirken önce, bir mamulün ya da hizmetin üretilmesinde harcanan süre belirlenir. Daha sonra bu harcanan süre parayla ifade edilerek işçilik giderleri saptanmış olur. İşçilik giderleri genellikle saatlik, günlük, haftalık ücretlerden ya da işçilere ödenen aylık maaşlardan oluşur. İşçilik gideriyle ilgili işlemler, işgücünün işe alınmasıyla başlar ve işgücüne yapılan brüt ödemeler ve öteki işçiliklerle ilgili giderlerin; ilgili sipariş, mamul, hizmet ve üretim işlevlerine yüklenmesine dek geçen safhaları içerir(8).

Beşeri üretim faktörü olan işgücünün karşılığını oluşturan işçilik giderleri bazı özellikler gösterdiği gibi, işletme içinde değişik bölümleri de ilgilendirir. İşçilik giderlerini, hammadde ve malzeme giderlerinden ayıran başlıca özellikleri şöyle sıralayabiliriz(9):

"1. İşçilik, stok yapılması olanağı bulunmayan bir maliyet ögesidir. İşletmenin satın aldığı bir malzeme ambardan

(7) İsmail Hakkı ALBAYRAK, "İşçilik Maliyetleri ve İmalat Sanaayiinde İşçilik Maliyetlerinin Bünyesi", İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Y.3, S.9, İstanbul, (Ağustos 1977-III), s.31.

(8) ÜSTÜN ve Diğ., s.53.

(9) Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama), B.7, İstanbul, 1983, s.131-132.

üretime verilinceye kadar bir maliyet unsuru olamaz. Fakat bir işçi veya memur, bir iş sözleşmesine dayanarak, işletmede bulunduğu sürece, hatta bazen fiilen görevinin başında bulunmasa dahi işçilik giderleri, açık bir taksimetre gibi ilerlemeye devam eder.

2. İşçilik giderleri, yapılan işle doğrudan doğruya orantılı saf maliyet türü olmaktan çok, değişen şartlarla birlikte, ekler yapılabilen bileşik bir maliyet unsurudur. İşçinin çıplak ücretinin üzerine, bazen sosyal mevzuat gereği olarak, sosyal sigorta primi işveren hissesi, çocuk zammı, ikramiye, ücretli izin gibi, bazen de çalışma şartlarına bağlı olarak, fazla mesai primi, vardiya zammı gibi çeşitli ekler yapılabilir.

3. İşgücü, maliyetleri direkt olarak etkileyen aktif bir maliyet ögesidir. Genellikle pasif bir maliyet unsuru görünümündeki malzemeyi kullanan işgücü ne kadar verimli olursa, kullanılan malzemenin randımanı da o ölçüde artacaktır. Üretimin prodüktivitesini arttırmak ve bu sayede maliyetleri düşürmek; belirli sınırlar içinde, doğrudan doğruya işgücünün yetenek ve isteğine bağlıdır.

4. İşgücü sahipleri için bir gelir olan işçilik giderleriyle ilgili hesaplamalar ve belirli zamanlarda ödeme yapılması, çeşitli hesap ve kayıtları gerektirdiği gibi, ücretlerle ilgili mali ve sosyal mevzuat, işletmelere çeşitli mali ve idari sorumluluklar yükleyecektir."

İşçilik giderleri de hammadde ve malzeme giderlerinde olduğu gibi, üretimle ilişkileri açısından direkt ve endirekt diye iki grupta irdelenebilir:

Direkt İşçilik Giderleri: Direkt işçilik, üretilen maddelere doğrudan doğruya yüklenebilen ve mamulün temel yapısını oluşturan hammaddenin şeklini, yapısını ve niteliğini değiştiren giderlerdir(10). İşçilik giderleri, bir noktaya kadar kesinlikle ölçülebilir veya ilgili mamule direkt yüklenirler. Mamul veya projeye direkt olarak yüklenmesiyle saptanan ücret veya maaşların bir parçası olan direkt işçilik giderlerine, ölçülebilirlik, maddilik karakteristiklerini de dahil etmek gerekir.

Direkt işçilik için; müstahsil, prodüktif ya da yapıcı işçilik kavramları da kullanılır. Bu nedenle direkt işçilik giderleri, bölüm, mamul ya da sipariş gibi birimler için ifade edilebilmekte ve bunlara doğrudan yüklenebilmektedir. Bir konfeksiyon dikiş fabrikasında dikiş makineleri operatörüne, bir inşaat şantiyesinde beton döken işçilere ödenen ücretler buna örnek olarak gösterilebilir.

Direkt işçilik işlevini gören işçilere fazla çalışma primlerinin ödenmesi durumunda, ödenen primlerin direkt işçilik giderlerinden ayrılması gerekmektedir. Bu ve bunlara ben-

(10) ÜSTÜN, s.213'den Michael SCHIFF - J.Lawrence BENNINGER, Cost Accounting, first Edi (New York: The Ronald Press. Company, 1963), s.128.

zer ek ödemelerin ayrıca sınıflandırılması; planlama, mamul maliyetinin bulunması ve üretim maliyetlerinin kontrol edilmesi açısından işletme yönetimi için yararlı olacaktır(11).

Endirekt İşçilik Giderleri: Nihai mamullerin üretiminde kullanılan direkt işçilik dışında kalan ve mamullere doğrudan doğruya yüklenmeleri olanaksız olan işçiliklere, endirekt işçilik adı verilir(12). Genel imalat giderleri içine dahil edilen endirekt işçilikler yardımcı işçilik ve yönetici işçilik olmak üzere ikiye ayrılır.

Yardımcı işçilik; üretim çalışmalarının düzenli olarak yürütülmesinde yardımcı rol oynayan, bakım, onarım, ve temizlik işçileri, fabrika bekçileri, kapıcı v.b. gibi personele ilişkin işçilik giderleri bu grupta toplanabilir.

Yönetici işçilik; üretim çalışmalarını yöneten gözlemci, ustabaşı, atölye şefi v.b. gibi elemanlarla ilgili giderler bu grubu oluşturmaktadır.

Endirekt işçilik ayırımındaki önemli nokta, işgücünün sınıflandırılmasından çok yapılan işin özelliği olmaktadır. Örneğin, bir makinistin veya döküm işçisinin yaptığı iş normal olarak direkt işçiliktir. Ancak bu işçilerin zamanlarını, oluşan arızalar veya temizlik gibi nedenlerle boş geçirmeleri

(11) ALBAYRAK, s.33.

(12) ÜSTÜN, s.214'den I.Robert DICKEY, Accountant's Cost Handbook, 2nd. Edi (New York: The Ronald Press. Company, 1960), s.3.

halinde doğacak maliyetler endirekt işçilik arasına girecektir(13). İşletme içinde makine ayarlaması, malzeme nakli gibi nedenlerle boş geçen zamanın karşılığı olan işçilik endirekt işçilik arasında gösterilecektir(14).

3- Genel İmalat Giderleri

Genel imalat giderleri, imalatla ilgili bulunan ve direkt hammadde ve işçilik dışında kalan giderlerdir. Genel imalat giderleri, endirekt hammadde, endirekt işçilik ve mamullere doğrudan doğruya yüklenemeyen öteki üretim giderlerinin, tümünden oluşur. Bunlar üretilen tüm mamuller için ortak olarak yapıldıklarından, bunları belirli mamullere, birimlere ya da işçilere doğrudan doğruya yükleme olanağı yoktur. Bu nedenle de bunlara bazen endirekt giderler adı verilir(15). Endirekt giderlerin, genel imalat giderleri diye nitelendirilmelerinin nedeni, üretimle ilgili olmalarının, kurumun genel yönetim giderleri ve satış giderlerinden ayrı gruplandırılmış olduğunu belirtmesindedir. Bu niteliklerinden ötürü mamul maliyetlerine katılmalarında bir çok sorunlar yaratırlar ve özellik

(13) İsmail Hakkı ALBAYRAK, İşçilik Maliyetleri Muhasebesi, Planlanması ve Kontrolü (İşçilik Maliyetleri Araştırması ve Uygulamadan Bir Örnek), (Doktora Tezi), İstanbul, 1977, s.30.

(14) BURSAL, Maliyet Muhasebesi (Prensipier ...), s.165.

(15) ÜSTÜN ve Diğ., s.82.

taşırlar(16).

Genel imalat giderleri; gider türlerine göre sınıflandırılırken, endirekt hammadde ve malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri ve tüm öteki endirekt giderler olmak üzere üç unsurdan oluşur. Fakat farklı işletmelerde farklı genel imalat giderleriyle karşılaşılır. En fazla karşılaşılabilecek kalemleri şöyle sıralayabiliriz(17).

Endirekt işçilik giderleri; fazla çalışma primleri, boş zaman işçilikleri, kıdem tazminatları, yıllık ikramiye, tatil ve izin ücretleri, gözlemci personel ücretleri, bakım onarım işçilikleri, yenileme ve düzeltme işçilikleri, sosyal sigorta primi işveren hissesi, kapıcı ve bekçi ücretleri, ambar memur ücretleri, hastalık ücretleri, fabrika temizlik işçiliği, fabrika büro memurlarının ücretleri, deneysel işçilik giderleri, fabrika müdürünün aylığı v.b..

Endirekt hammadde ve malzeme giderleri; yardımcı madde ve malzemeler, işletme malzemesi ki bunları şöyle açıklayabiliriz. Üretimde kullanılan tutkal, konfeksiyon üretiminde kullanılan iplik, fabrikada kullanılan su, makine yağları, akaryakıt, temizlik malzemesi, bakım ve onarım malzemesi v.b..

Üretimde kullanılan sabit kıymetlerin amortisman giderleri; binalar, makineler, taşıt araçları, araç ve gereçler,

(16) ÜSTÜN ve Diğ., s.82.

(17) ÜSTÜN ve Diğ., s.82-83; ÜSTÜN, s.283-284.

demirbaşlar v.b. değerlerin amortisman tutarları.

Üretimde kullanılan sabit kıymetlerin; sigorta, vergi, resim, harç, kira giderleri, yangın ve kaza sigortası primleri bina ve arazi vergileri v.b..

Enerji ve yakıt giderleri; elektrik, benzin, buhar, fuel oil, mazot, kömür v.b..

Aydınlatma, ısıtma ve havalandırma giderleri;

Sosyal giderler; yemekhane, revir, spor alanı ve tesisleri, dinlenme ve öteki genel imalat giderleri.

Genel imalat giderleri, üretim hacmiyle olan ilişkilerin göre; değişken genel imalat giderleri, sabit genel imalat giderleri, yarı değişken imalat giderleri ve yarı-sabit genel imalat giderleri olmak üzere dört gruba ayrılır.

Değişken genel imalat giderleri, toplam tutarları faaliyet hacmindeki değişmelere göre orantılı olarak değişen maliyetler olarak tanımlanır. Birim başına değişken genel imalat giderleri, üretim hacmindeki değişmeler karşısında sabit kalırken, toplam olarak değişir. Değişken genel imalat giderlerine örnek olarak; işletme malzemesi, endirekt işçilik endirekt hammadde, bakım-onarım giderleri gösterilebilir(18).

(18) Morton BACKER-Lyle E. JACOBSEN (Çev.Sadık BAKLACIOĞLU), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1974, s.124.

Sabit genel imalat giderleri, üretim hacmine göre değişmeyen maliyetlerdir. Bu giderler, genellikle bir yıllık zaman süresi içinde üretim hacmi değiştiğinde toplam olarak değişmeyen, fakat birim olarak değişen giderlerdir. Sabit genel imalat giderleri, üretim miktarından çok, zaman süresine göre değişen maliyetlerdir. Sabit genel imalat giderlerine örnek olarak; bina amortismanı, kiralar, ısıtma ve aydınlatma giderleri, sigorta primleri, emlak vergileri ve gözlemci personel aylıkları gösterilebilir(19). Sabit giderler birimlere bölünerek her birimdeki payı dikkate alınırsa değişken gider olurlar. Çünkü toplam olarak değişmeyen gider, çeşitli üretim seviyesindeki üretim birimlerine bölündüğünde değişik sonuçlara ulaşır. Üretim arttıkça birimde gider payı azalır, üretim arttıkça gider payı çoğalır(20).

Yarı değişken imalat giderleri, üretim hacmindeki değişmelere paralel olarak artıp azalan, fakat üretim hacmiyle doğru orantılı olarak değişmeyen giderlerdir. Bu giderler, üretim hacmi sıfır olduğunda da oluşmaya devam eden sabit maliyetler ile üretim hacmine paralel olarak değişme gösteren maliyetlerden oluşur(21). Yarı değişken giderlere ustabaşı, şef ücretleri, tamir, bakım giderleri, temizlik işçileri, teçhizat yardımcı malzeme gibi çeşitli genel imalat giderleri

(19) ÜSTÜN, s.285.

(20) ÖCAL, s.64.

(21) ÜSTÜN ve Diğ., s.83.

ile genel idare ve satış hizmetlerinde kullanılan bir kısım personelin ücret giderleri, kırtasiye giderleri örnek olarak gösterilebilir.

Yarı-sabit genel imalat giderleri, belirli bir üretim hacmi aralığında sabit kalan, fakat bu üretim hacmi aralığı aşıldıkça, ani sıçrama yaparak artan giderlerdir. Örnek olarak, üretim eylemlerinde kullanılan makinelerin amortisman giderleri, ustabaşı, kalite kontrol personeli ve gözlemci personel giderleri gösterilebilir. Bu giderler bir üretim hacmi aralığında sabit kalmalarına karşın, üretim hacmi arttıkça ani sıçramayla basamaksal olarak artarlar(22).

II. İŞÇİLİK GİDERLERİ

1. Temel Ücret

Üretim faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetin ortaya çıkmasında rol oynayan üretim faktörlerinden birisi emek ya da işgücüdür. Bilindiği gibi işgücüne ilişkin ekonomik fedakârlıkların tamamı işçilik giderlerini oluşturur. İşçilik giderleri içerisinde daha önce de değinildiği gibi; işgücüne yapılan ücret ödemeleri, primler, tazminatlar, ikramiyeler, yardımlar yer alır. Bu kapsam içinde işçilik giderle-

(22) ÜSTÜN ve Diğ., s.83-84.

rinin ana unsurunu işçiye ödenen ücret oluşturur. İşçinin aldığı ücret, bir yandan kendisinin ve ailesinin yaşamını devam ettirebilmesi için gerekli olan geçim kaynağı olurken, işveren için de bir maliyet unsuru olmaktadır.

İş Kanunu'na göre ücret, "bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve nakden ödenen meblağı kapsar" şeklinde tanımlanmıştır. Bunun yanı sıra özellikle işletmecilik açısından ücret; üretim maliyetinin hesabında ve işletmenin kâr veya zararının ortaya konmasında etkileyici olan ve bir üretim faktörü olan emeğin parasal tutarını ifade eder(23). Ayrı ayrı sözcüklerle yapılan bu tanımlara karşın ikisinin ortak yönleri; 1) ücretin emeğe ödenen bir parasal bedel olması, 2) ücretin işletmenin kâr ya da zararına bağlı olmadan yapılan sözleşmelere dayanarak belirlenmesidir.

Belirtilen kapsamdaki temel ücret niteliğindedir(24). Buna çıplak ücret denildiği de görülmektedir. Bu ücrete; süreklilik gösteren, iş karşılığında para ya da aynı olarak

(23) Kuvvet LORDOĞLU, "Ücretler ve Bilgi İşlem Çalışanları", BURSA ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ ve SOSYAL BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ, C.II, S.2, Bursa, (Aralık, 1981), s.129.

(24) Fevzi SÜRMEİ, "Kıdem Tazminatının Finansmanı ve Muhasebeleştirilmesi", Eskişehir İ.T.İ.A. Ya. No. 234/155, Eskişehir, 1981, s.51.

oluşan yemek, yakacak, elbise gibi ödemelerin, ödenen primlerin, ikramiyelerin eklenmesiyle bulunan ücrete giydirilmiş ücret adı verilmektedir(25). Bu ücret, işletme için işçinin toplam maliyetini belirlemede temel oluşturur. Buna göre işçilik giderinin temel ücret ve eklentilerinden olmak üzere iki ana unsurdan oluştuğunu söyleyebiliriz.

İşçinin üretime yaptığı katkıyı değerlendirmeye işçinin iş yerinde harcadığı zaman veya meydana getirdiği iş esas alınmaktadır. Ücretin ödenmesinde temel alınan verime karşılık olarak ücretin saptanmasında çeşitli ücret sistemleri bulunmaktadır. Bunlar zaman, akord ve prim temeline dayanmaktadır(26).

1.1. Zaman Temeline Göre Ücret

Zaman ögesinin, en önemli rol oynadığı bu sistem en çok bilinen, uygulanması kolay ve en eski olan ücret sistemidir. Zaman temeline göre ücret sisteminde yaratılan üretim düzeyine bakılmaksızın her bir zaman birimi için işgörene belirli bir ücret ödenir(27).

(25) İş Kanunu, m. 14, 16, 17.

(26) Milli Prodüktivite Merkezi, Ücret Esasları, Prim ve Primli Ücret Sistemleri, Milli Prodüktivite Merkezi Ya. No. 62, Ankara, 1969, s.1.

(27) Sinan ARTAN, "İşletmelerde Ücret Yönetimi ve Yönetici", YENİ İŞ DÜNYASI, S.46, Y.4 (Ağustos, 1983), s.45; ALBAYRAK, İşçilik Maliyetleri Muh...., s.51.

Bu sistemde işgören ücretini, saat başına, gündelik, haftalık veya aylık şeklinde alır. Ücret miktarı önceden saptanmış olduğundan her işgören alacağı ücret tutarını bilir. Ücret tutarı sabittir(28).

Bu ücret sisteminin en belirgin özelliği; ödemede, gerçekleştirilen verim düzeyinin dikkate alınmamasıdır. Bununla beraber zaman birimi başına ücret saptanırken beklenen normal bir verim dikkate alınmamaktadır.

Bu ücret sisteminde başlıca iki ilişki söz konusudur(29)

i) İşçinin zaman birimi başına (örneğin, saat ücreti) aldığı ücret sabit olduğu için, alınan tüm ücret verim düzeyine bakılmaksızın işin süresiyle doğru orantılı olarak artacaktır.

ii) Verim birimi başına (örneğin, üretilen mamul birimi) düşen işçilik maliyeti zamana göre ters orantılı olarak düşecektir. Yani, verim yüksek olduğunda, üretilen mamul birimi başına az, verim az olduğunda mamul birimi başına yüksek işçilik maliyeti oluşacaktır.

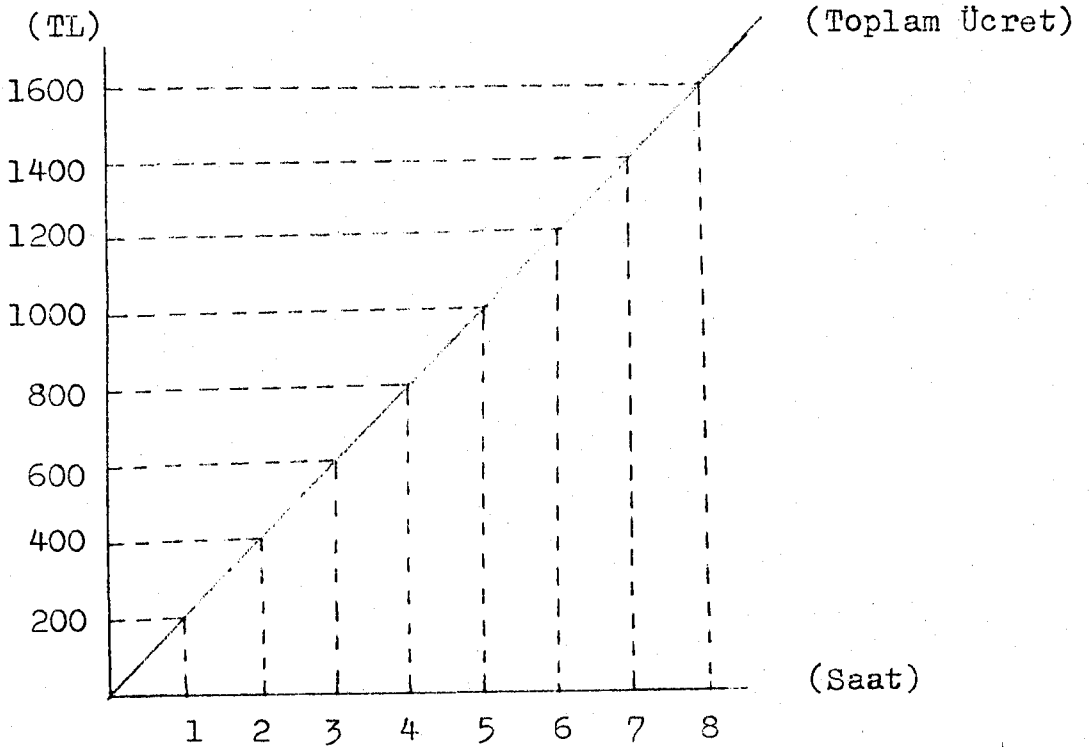
Saat ücreti 2.000.-TL. olan bir işgörenin normal verimle çalışması halinde bir saatte 10 birim mamul ürettiğini varsayalım. Bu durumda birim başına işçilik maliyeti 200.-TL.

(28) Sinan ARTAN, Endüstri işletmelerinde Ücret Yönetimi ve Türkiye'deki Uygulama, Eskişehir İ.T.İ.A. Ya. No. 239, Eskişehir, 1981, s.190.

(29) Gündüz BALKAN, Ücret Sistemleri, İzmir, 1976, s.24.

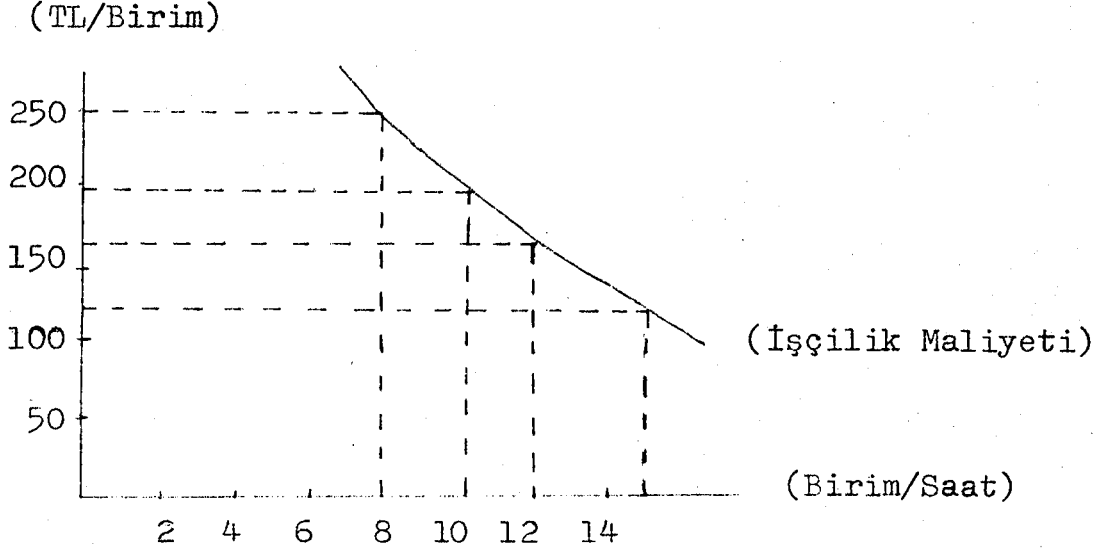
(2.000.-TL. : 10 br. = 200.-TL.) olacaktır. İşçi saat başına 12 birim ürettiğinde birim maliyet 166.-TL. ve 15 birim ürettiğinde birim maliyet 133.-TL.'na düşecektir. Oysa verimin düşmesi neticesi, işgören, saat başına üretimi 8 birime düşürecek olursa, birim işçilik maliyeti 250.-TL.'na yükselecektir.

Yukarıda belirtilen ilişkileri grafik üzerinde aşağıda izleyebiliriz.



ŞEKİL - 1

Çalışılan zaman ve ücret arasındaki ilişki



ŞEKİL - 2

Verim artışı ve birim maliyet ilişkisi

Bu ücret sistemi genelde aşağıda belirtilen durumlarda kullanılmaktadır(30).

- i) İş miktarının tam olarak belirlenmediği, başka deyişle işgörenden çeşitli işlerin yapılması istendiğinde,
- ii) Çalışma koşullarında önceden kestirilemeyen nedenlerle fazla gecikme veya duruşların söz konusu olduğu durumlarda,
- iii) Sürat yerine itina isteyen işlerde,
- iv) İşgörenin görevinin, işyerinde bulunmak olduğu, başka

(30) ARTAN, Endüstri ..., s.190.

deyişle işgören veriminin ölçülemediği durumlarda. Örneğin, telefon santrallığı, tezgâhtarlık, danışma memurluğu, kapıcılık, bekçilik gibi.

1.2. Akord Temeline göre Ücret

Akord temeline göre ücret, zaman temeline göre ücretin tam tersi olup, ücret iş süresinde harcanan zamana göre değil, bu zaman içerisinde üretilen mamul birimine göre ödenir(31). Başka bir deyişle akord ücreti, doğrudan verime bağlı bir ücret türüdür. Zaman temeline göre ücret sisteminin aksine bu sistemde işin süresi önemli değildir. Akord sisteminin belirgin özelliği, yapılan işin neticesi ile ödenen ücret arasında direkt bir ilişki olmasıdır. İşçi, üretimi arttırdığı ölçüde ücretinde artış olduğunu bilerek hareket edecektir. Ancak, üretilen birim başına işçilik maliyetleri sabit olduğu içindir ki, çalışma verimi düzeyindeki düşüş direkt işçilik maliyetlerini yükseltmeyecektir. Bu açıdan maliyetlerin hesaplanması kolay olacaktır.

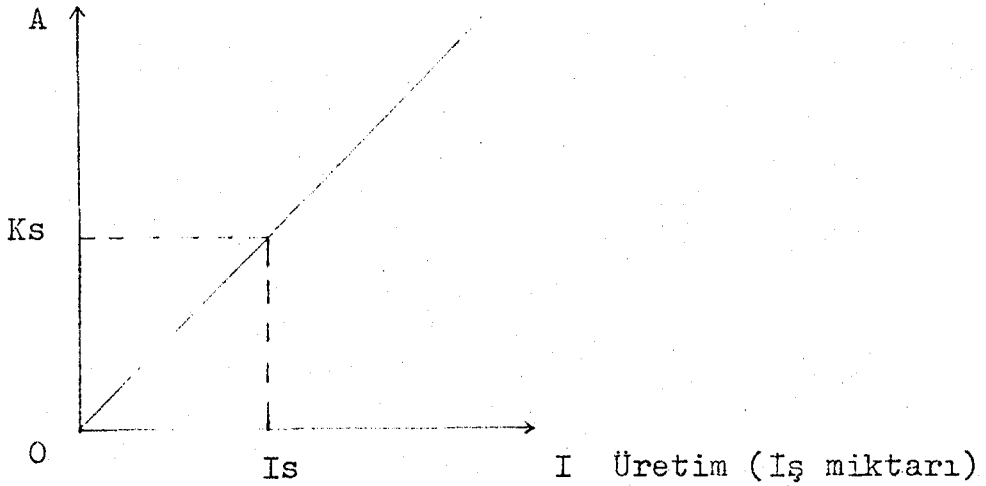
Akord temeline göre ücret ödemeleri, asgari ücret garantisi edilmiş akord ücreti ve asgari ücretin garanti edilmediği akord ücreti şeklinde ayrılır.

Asgari ücret garantisi edilmemiş akord ücretinde, işgören üretilecek birim başına işletme yönetiminin önceden saptanmış ücrete hak kazanır. Bu ücretin saptanmasında normal çalışma

(31) BURSAL, Maliyet Muhasebesi (İlkeler....), s.142.

verimi ile saat ücretleri temel alınır. Ancak işgören, hiç üretimde bulunmayacak olursa bir ücrete hak kazanamayacaktır (ŞEKİL - 3). İşgörenin günlük ücreti, birim başına baplanmış akord tutarı ve günlük imalat tutarının çarpımı ile oluşacaktır. Hesaplanması kolay olmakla beraber, günümüz koşullarında (yasal, sosyal, ekonomik vb.) bu tür ücret sisteminin uygulanması olanaksızdır(32).

(Akord ücreti)



ŞEKİL - 3

Asgari ücretin garanti edilmediği
akord ücreti grafiği

Şekil-3'de, A; saatlik akord ücreti, I; iş miktarını, Is; standart iş miktarını, Ks; kök saat ücretini göstermekte

(32) BALKAN, s.30.

dir.

Bu şekilde ücret ödemesi ancak dışarıya verilen parça başına ücret siparişlerinde, özellikle fason işçiliğinde söz konusudur. İşletme bünyesine dahil hiçbir personele sadece bu yolla ücret ödemesi yapılamaz(33).

Günümüz işletmelerinde yaygın olarak uygulanan akord ücreti türü asgari ücretin garanti edildiği akord ücrettir. Nedenine gelince, asgari ücret garanti edilmiş akord ücretleri günümüz yasaları ve sosyal kurumlarına uygun olarak çok daha yaygın uygulanma olanağına sahiptir. Bu tür ücret ödemede, işgörenin üretimi normal verimin altına düşse bile önceden zamana göre saptanmış asgari ücreti almaya hak kazanacaktır(34). Böylece normal verimin üzerindeki üretim için asgari ücrete ek olarak belli bir akord zammı ödenecektir (ŞEKİL - 4).

Şekil-4'de, A; saatlik akord ücreti, I; iş miktarını, Is; standart iş miktarını, Ks; kök saat ücretini, Gs; garanti edilen asgari saat ücretini göstermektedir.

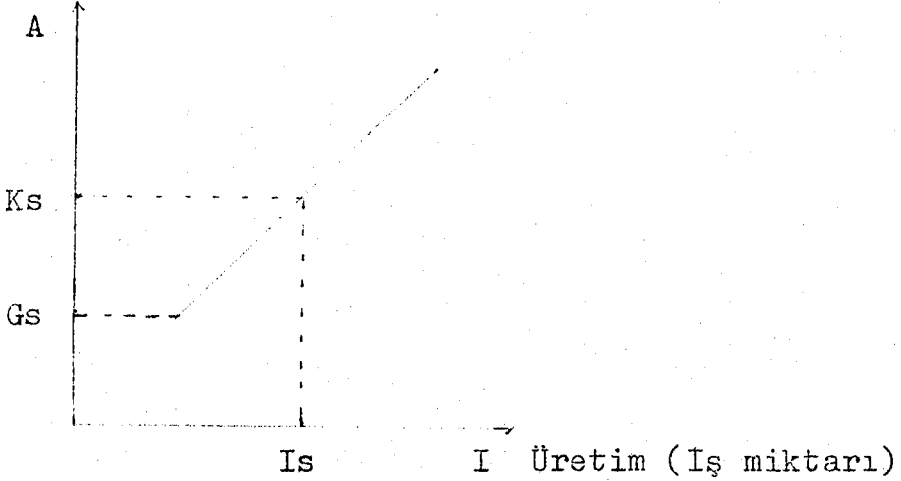
Bu noktada zaman ve akord ücretleri arasındaki fark açıkça belirlenmiş olmaktadır. Akord ücretinde çalışanlar zaman ücretinde çalışanlara göre bir tür yıpranma payı olarak akord

(33) ALBAYRAK, İşçilik Maliyetleri Muhasebesi ..., s.54.

(34) Normal verim, bir zaman birimi içerisinde, normal bir işçinin normal koşullarda, normal bir çalışma temposuyla sağlayacağı verimdir.

zammı almış olmaktadırlar.

(Akord ücreti)



ŞEKİL - 4

Asgari ücretin garanti edildiği
akord ücreti grafiği

Akord ücretten amaçlanan, işletmenin verimliliğini artırarak, birim başına düşen maliyeti en aza indirebilmektir. Diğer yandan da işgören verimi ölçüsünde fazla gelir sağlayacağından yöntem hem işgören hemde işveren açısından oldukça geniş kabul görmüştür. Fakat bununla beraber, bu sistemin iyi tarafları kadar sakıncalı yönlerinin de bulunduğu gözden uzak tutulmamalıdır. Akord ücret her yerde, her şartta ve her iş için uygulanacak bir ücret sistemi değildir(35).

(35) NFM, s.8.

Akordun amacı, normal verim düzeyi üzerinde sağlanan verimi teşvik etmek olduğundan, akord ölçüsü normal bir verim düzeyinde olmalıdır. Aksi takdirde akordun teşvik yönü kaybolur. Normal verim düzeyi üzerinde saptanan bir akord ölçüsü, çalışanların normal iş temposuyla bu düzeye erişememeleri ve dolayısıyla kazançlarını arttıramamaları demektir. Şüphesiz bu durum akordun teşvik yönünü ortadan kaldırıcı ve işgörenin işe olan ilgisini azaltıcı olacaktır. Bu nedenle akord ölçeklerinin gerçekçi olması ve bilimsel temellere dayandırılması gerekir.

Hesaplanma tekniklerine göre akord türleri, zaman akordu, para veya parça akordu, grup akordu olarak sıralanabilir.

1.2.1. Zaman Akordu

Zaman akordunda, her işin bir birimi için belirli bir süre tanınmıştır. İşgörene ücreti, bu süre karşılığı verilir. Eğer işgören işini saptanmış standart zamandan daha kısa sürede tamamlayacak olursa arttırım sağladığı süre ile doğru orantılı olarak kazancıda artar(36). İşin tamamlanması standart zamandan fazla ise, fiilen çalışılan zamanın kök saat ücreti ile çarpımı sonucu elde edilen ücret hak edilmiş olmaktadır.

Zaman akordunda önemli olan mamul birimi veya her bir işlem için gerekli akord zamanı başına bir akord tutarı hesabıdır. Genellikle dakika olarak ifade edilen akord zamanı, türlü

(36) ARTAN, Endüstri, s.195.

operasyonlar için zaman ve hareket etüdüleri yapılmak suretiyle ve normal bir çalışma verimi temel alınarak belirlenir. Bulunan akord dakikalarının bir dakikaya karşılık olan akord faktörü veya dakika faktörü ile çarpılmasıyla bir birim için ödenecek akord ücreti elde edilmiş olmaktadır(37).

1.2.2. Para Akordu

Para akordunda, işçi ürettiği her bir parça veya birim için daha önceden belirlenmiş bir para alır. Bu para, birim başına akord değeridir. Bu tutarın saptanmasında normal bir çalışma ve yürürlükteki ücret hadlerindeki saat ücretleri temel alınır.

Aslında para ve zaman akordu sonuçları aynıdır. Aradaki fark ücretin hesaplanmasında kullanılan etmenlerin değişik olmasıdır. Şöyleki, parça akordunda bir iş birimi başına belirlenen miktar, işçiye ücret olarak ödenir. Buna bağlı olarak da işçinin kazancı, ürettiği birim sayısı ile doğru orantılı olarak artar(38). Bu sistemin en önemli avantajı, basit olması nedeniyle, işçinin kazancının iş miktarına göre kolayca hesaplanır olmasıdır. Ancak ücret hadlerinde bir değişiklik yapılması durumunda, tüm akord tutarlarının değiştirilmesini gerek-

(37) BURSAL, Maliyet Muhasebesi (İlkeler ...), s.143-144.

(38) Osman ALTUĞ, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Marmara Üniversitesi Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Ya. No. 338/622, B.2, İstanbul, 1985, s.71.

tirecektir. Akord ücretinin iki unsuru olan ücret ve zaman faktörleri birleştirildiğinden hadlerde bir değişiklik olması durumunda bu değişikliğin ücretteki bir değişimden mi yoksa yoksa zamanda olan bir değişiklikten mi ileri geldiğini izlemek güçleşmektedir. İşçiye çalıştığı zaman yerine, fiilen ürettiği mamullere karşılık bir ücret ödenmesi psikolojik bakımdan da bazı sakıncalar yaratır. Bu nedenledir ki evlerde yapılan fason işçiliklerine uygulanan bir sistemdir(39).

1.2.3. Grup Akordu

Birden fazla işçinin grup olarak çalışması ile üretimin gerçekleştirilebildiği durumlarda grup akordu sistemi uygulanabilir. Grupta bulunan üyelerin kazançlarınının saptanmasında genellikle saat ücretleri temel hareket noktasını oluşturmaktadır. Bu akord sisteminde karşılaşılan sorun, kazancın grup üyeleri arasında ne şekilde bölüşülebileceğidir(40).

Genelde dağıtım iki temel etmene göre yapılmaktadır(41).

i) Kök saat ücreti

ii) Fiili çalışma süresi

İlk şekle göre grup üyeleri, işlerine ait kök saat ücreti ile çalıştıkları sürenin çarpımı kadar grup kazancına or-

(39) BURSAL, Maliyet Muhasebesi (İlkeler ...), s.143.

(40) A.g.e., s.145.

(41) Geniş bilgi için bkz. MPM, s.15-16.

tak olurlar.

İkinci şekle göre ise, her işçinin fiili kazancının, kendi kök saat ücretine oranını gösterir.

Bu konuyu bir örnekle açıklamaya çalışalım.

Üretim gereği 3 işçinin grup olarak çalıştığını ve toplam akord ücretlerinin 7.050.- TL. olduğunu kabul edelim. İşçilerin saat ücretleri ve çalıştıkları saatler aşağıdaki gibi olsun.

<u>İşçi</u>	<u>Çalışılan Saatler</u>	<u>Saat Ücreti</u>	<u>Normal Ücret Toplamı</u>
x	12	140.- TL.	1.680.- TL.
Y	14	130.- TL.	1.820.- TL.
Z	10	120.- TL.	1.200.- TL.
			<hr/>
			4.700.- TL.

Dağıtım Faktörü: Toplam Akord Kazancı ÷ Normal Kazanç
: 7.050 ÷ 4.700 = 1,5

Bu yolla her bir işçinin alacağı fiili ücret toplamını ve akord ücretinden payına düşen tutarı bulabiliriz:

<u>İşçi</u>	<u>Normal Ücret Toplamı</u>	<u>Akord Faktörü</u>	<u>Fiili Ücret Toplamı</u>
X	1.680.- TL.	x 1,5	2.520.- TL.
Y	1.820.- TL.	x 1,5	2.730.- TL.
Z	1.200.- TL.	x 1,5	1.800.- TL.
			<hr/>
			7.050.- TL.

Grup akordunda dikkat edilmesi gereken bir kaç nokta

gözden uzak tutulmamalıdır. Aynı grup içerisinde, kabiliyet ve çalışma verimleri farklı kişilerin bulunması çeşitli sakıncalar yaratabilir. Grup üyelerinin kişisel ilişkileri ve grup liderlerinin üretimin yaratılmasında önemli rolleri olacaktır.

1.3. Primli Ücret

Günümüzün gelişen teknolojisi karşısında çalışan işçilerin üretim temposunu kendi başlarına etkileyebilmelerini ve buna bağlı olarak çalışmalarına yön vermelerini olanaksızlaştırmıştır. Bu gelişme içerisinde zaman ve akord ücret sistemleri önemlerini yitirirken bir üçüncü sistem "Primli ücret" sistemleri veya "Teşvik edici ücret" sistemleri ortaya çıkmıştır.

Teşvik edici ücret sistemlerinin amacı zaman veya akord temeline dayanan ücret sistemlerinin doğurduğu aksaklıkları giderebilmek veya en aza indirgeyerek işletmenin amacına ulaşmasında katkıda bulunabilmek için mali teşvik yolu ile baz üretim üstünde ve ötesinde işçinin motivasyonunu arttırmaktır(42).

En az akord ücretlerinin garanti edildiği durumlar dışında, işçinin gerçek verim miktarına bağlı olarak, işçinin eline geçecek gerçek ücreti de değişmektedir. Oysa, primli ücret sistemlerinde toplu sözleşmelerle saptanan haddin altında olmamak üzere asgari ücrete veya işletme yönetimince belir-

(42) ARTAN, s.198; ALBAYRAK, İşçilik Maliyetleri Muhasebesi ...
s.58.

lenmiş bir kök ücrete ek olarak, işçinin normal verim üzerinde çalışma karşılığı olan prim söz konusudur(43). Bu durumda, primli ücret sistemine bağlı işçilerin normal verim düzeyini aşmaya yöneltilmeleri akord ücretlerindeki gibi zorlayıcı olmamaktadır.

Genel olarak primli ücret sistemleri daha geniş uygulama alanlarına sahiptir. Nitekim primler, zamandan tasarruf etme ve üretim artışını sağlama karşılığı ödeneceği gibi, hammadde ve malzeme tasarrufu, kalite artışı, makineleri iyi kullanma gibi nedenlerde verilebilir.

Üretim artışı normalin üzerine çıktığında veya zaman tasarrufu sağlandığında, verim artışı ve tasarruf edilen zamanların işçi ve işletme arasında paylaşılmaktadır. Başka bir deyişle primli ücret sistemlerinde normalin altında bir çalışma karşılığı bir kök ücret ödenmekte fakat verim düşüklüğünün zararı tümüyle işletmeye yüklenmektedir. Aksi durumda ise işletmenin artan verimden bir pay alması olağandır(44).

Prim ücretinin belirlenmesinde yapılacak ilk işlem, işçiye ödenecek kök ücretin hesaplanıp saptanmasıdır. Belirlenen bu kök ücret aynı türden işler için toplu sözleşmelerle kararlaştırılan ücretin miktarına eşit olabileceği gibi, gerçek

(43) Ali ÇUBUK, "Ücret ve Ücrete İlişkin Hak (Ücret Hakkı)", ANKARA İKTİSADİ ve TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ DERGİSİ, C.III, S.2, Ankara, 1971, s.77.

(44) BURSAL, Maliyet Muhasebesi (İlkeler ...), s.146.

emeğin değeri olarak bunun üzerinde de olabilir. Fakat, daha öncede belirttiğimiz gibi bu ücret asgari ücretin altına düşemez(45).

İkinci işlem ise, prim ödemesine konu oluşturan prim ölçüsü veya faktörünün saptanmasıdır. Prim ölçüsü olarak bir veya daha fazla ölçü seçilebilir. Fakat, seçilen ölçü veya ölçülerin işçiler tarafından etkilenebilir olmalıdır. Ölçü olarak verim, kalite, hammadde ve malzeme kullanım etkinliği, randıman gibi faktörler kullanılabilir.

Çok değişik şekillerde olan primli ücret sistemlerinden en çok yaygın olanlarına aşağıda değineceğiz.

1.3.1. Halsey Sistemi

Halsey sisteminde, işçiye garanti edilen bir kök saat ücret vardır. Yapılacak bir iş belirlenmiş standart zamandan daha kısa sürede bitirilecek olursa, işçiye tasarruf edilen zamanın karşılığı olan ve saat ücretine göre hesaplanan ücretin % 30 - 70 arasında prim olarak verilir(46).

1.3.2 . Rowan Sistemi

Rowan sisteminde de Halsey sisteminde olduğu gibi işçiye garanti edilen bir kök ücret vardır. Fakat, bu sistemin özelliği Halsey sisteminde ki gibi işçiye verilecek olan prim sabit bir oranda olmayıp, tasarruf edilen zamanın temel zamana olan

(45) ÇUBUK, s.77.

(46) BORSAL, Maliyet Muhasebesi (İlkeler ...), s.146.

oranına göre değişmektedir(47).

1.3.3. Gant Sistemi

Gant sisteminin özelliği, normal üretim standardının altında çalışsa dahi işçiye garanti edilmiş bir kök ücret ödenmektedir. Standart üretim sağlandığında, işçiye esas ücretin % 20'i kadar prim ödemesinde bulunmaktadır. Bu prim işçinin ürettiği tüm parçalar için dikkate alınmaktadır. Standartın üzerine çıkıldığında üretilen parçalar için parça başı ücreti uygulamasına geçilmektedir. Gant sistemi, temel olarak zaman ücretinin değişik bir uygulama şekli kabul edilebilir. Ücret artışı bir bakıma sıçrama şeklinde olduğundan, istenen çalışma verimini sağlamak için oldukça etkili bir sistemdir(48).

1.3.4. Taylor'un Diferansiyel Parça Ücreti

Dr. F.W. Taylor tarafından ilk kez 1880 yılında ortaya koyulan bu sistem de iki kademeli parça ücreti uygulanmaktadır. İlk kademede standart üretimin altındaki parçalar için parça ücreti ödenmekte. İkinci kademede ise standart üretim aşıldığı andan itibaren tüm parçalar için yüksek parça ücreti ödenmektedir(49).

(47) A.g.e., s.148.

(48) BURSAL, Maliyet Muhasebesi (Prensipier ...), s.150.

(49) A.g.e., s.150.

1.3.5. Merrick Diferansiyel Parça Ücreti

Bu sistem Taylor sisteminin düzeltilmiş şeklidir. Şöyle ki, iki basamakta üç seviyeli parça başı ücreti uygulanmaktadır. Standart üretim seviyesinin % 83'ne ulaşıncaya kadar normal parça başı ücreti ödenmektedir. % 83 ile standart üretim seviyesi arasına ulaşıldığında tüm üretim için normal parça başı ücreti % 10 zamlı hesaplanmaktadır. Standart üretim seviyesi aşıldığında ise normal parça başı ücreti tüm üretim için % 20 zamlı ödenmektedir(50). Taylor sistemi ile karşılaştırıldığında işçi açısından Merrick sistemi çok daha elverişli ve insancıldır.

1.3.6. Bedaux Sistemi

Halsey sistemine benzeyen bu sistemde de garanti edilmiş bir saat ücreti vardır. Fakat, Halsey sisteminden farkı arttırım sağlanan sürenin % 75'nin işi yapanlara, % 25'nin ise gözetimcilere prim olarak dağıtılmasıdır. Bu nedenledir ki Bedaux sistemi bir ücret sistemi olduğu kadar, verim ölçme ve kontrol sistemi de sayılır(51).

1.3.7. Emerson Sistemi

Emerson sisteminde de garanti edilmiş bir saat ücreti vardır. Üretim için tespit edilmiş standartlara ulaşıldığında

(50) ALBAYRAK, İşçilik Maliyetleri Muhasebesi ..., s.65.

(51) BURSAL, Maliyet Muhasebesi (Prensipier ...), s.152.

diğer sistemlerdeki gibi, bir prim sisteme uygulanmaktadır. Bu sistemde, fiili iş süresi standart iş süresine bölünerek bulunan verime göre bir prim sistemi uygulanmaktadır. Sisteme göre işçinin verimi tespit edilen standart seviyesinin % 66'sına kadar sağlanan üretimlerde işçiye zaman ücreti, tespit edilen standart seviyesinin % 66'sını aştığı takdirde % 100'lük seviyeye kadar işçilere belirli bir prim ödenmektedir. Verim, standardın % 100'nü aştığında prim % 20 ile sınırlandırılmakta ancak tasarruf edilen zaman için esas ücret üzerinden ayrıca ödeme yapılmaktadır(52).

Yukarıda incelenen primli ücret sistemlerinin hemen hemen tümünde ortak olarak görülen özellikler işçilerin fiili ücretlerinin saat başına artmasına karşılık, direkt işçilik maliyetlerinin üretim birimi başına azalmasıdır. Fakat, bu düşüşe karşılık, artan üretim hacmi dolayısıyla, işletmelerin varolan kapasitelerinden daha iyi yararlanması ve sabit maliyetlerden üretim birimine düşen payın da gittikçe azalmasıdır(53).

(52) MPM, s.24-25; ALBAYRAK, İşçilik Maliyetleri Muhasebesi ... s.67-68.

(53) BURSAL, Maliyet Muhasebesi(Prensipier ...), s.154.

2. Primler

2.1. Tanımı

Hukuk açısından prim, işçiye yaptığı bir işin sonucunda kalite ve miktar bakımından özel olarak verilen bir miktar paradır. Bir başka anlatımla, iyi bir şekilde yerine getirilen iş için gösterilen özel bir çaba karşılığında ödenen tutarlardır. İşçiyi teşvik etmek amacıyla çeşitli nedenlere bağlı olarak prim verilmektedir. İşçiye yapılan prim ödemeleri, belirlenen bir zaman süresinde öngörülen üretim miktarının veya kalitesinin arttırılması ya da belirlenen zamanın kısaltılması malzemenen yapılabilecek tasarruf veya donatım araç ve gereçlerinin özenle kullanılmasını özendirmek amacıyla verilir(54). Bu nedenlere bağlı olarak verilen primler daha çok bireysel prim niteliğini taşır. Bunun dışında bir de işçiye, verimlilik veya başarı primi adı altında toplu primler verilmektedir. İşletmenin verimliliği veya kârlılığının arttırılmasını özendirmek amacıyla, işçilerin bir bütün olarak işletme verimliliğinde veya kârında oluşturduğu artışın bir kısmı, toplu prim uygulaması yoluyla işçilere verilmektedir. Toplu primlerde esas olan, işçilerin bireysel olarak değerlendirilmesi yerine, ekibin grup olarak veya tüm personelin çalışmalarının birlikte

(54) Fevzi SÜRMEİ - Yılmaz BENLİĞİRAY, Genel Muhasebe, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Ya. No. 172/174, Ankara, 1987, s.383-384.

değerlendirilmesidir. Toplu prim uygulamasında, her işçinin aldığı prim tutarı, bireysel primin aksine eşit tutarlarda veya aldıkları ücretlerle orantılı olabilmektedir.

Yasaya göre, iş karşılığında ödenen ve devamlılık gösterebilen primler, ücret niteliğinde olup, ihbar ve kıdem tazminatlarının hesaplanmasında gözönünde bulundurulur(55). Fakat buna karşılık, gerek fazla çalışma ücretlerinin hesaplanmasında gerek ulusal bayram ve genel tatil ücreti ile izin ücretlerinin belirlenmesinde hesaba katılmazlar(56).

Primler; işçiye, işverenin kendi isteği ile veya bireysel ve toplu iş sözleşmelerine bu konuda konulan hükümler gereğince verilmektedir. İşçinin prim üzerinde bir hak ileri sürebilmesi için, bunun taraflar arasında önceden iş sözleşmesi ile kararlaştırılmış olması veya benzer koşullarda tekrarlanarak ödenmesi yani sürekli bir nitelik kazanması gerekmektedir(57).

2.2. Hesaplanma Biçimi

İşgücüne ödenecek prim tutarları, primin niteliğine göre hesaplanmaktadır. Bireysel prim sistemlerinde prim tutarları, işçinin yaptığı işin tamamına göre değil, önceden saptanan belirli bir iş normundan fazla olarak yapılan iş miktarları veya

(55) 1475 Sayılı İş Yasası, Md. 26/II.

(56) 1475 Sayılı İş Yasası, Md. 35/c, 46, 54/II.

(57) Adil İZVEREN, İş Hukuku, Ankara, 1974, s.136.

tasarruf edilen zaman esas alınarak, temel ücretten ayrı olarak hesaplanır. Böylece daha önce belirlenen standart iş veriminin üzerine çıkıldığı zaman, işçi; her iş ünitesine veya tasarruf edilen zamana göre hesaplanan belirli bir oranda prim almaktadır.

Toplu prim sistemlerinde prim oranı, işletme düzeyinde veya sorumluluk merkezi düzeyinde hesaplanabilir. Başarı primlerinde işletmenin brüt satış kârındaki gelişme izlenerek prim oranı belirlenmektedir. Verimlilik primlerinde ise, bir faaliyet için öngörülen maliyetle aynı faaliyet için gerçekleşen maliyet arasındaki fark, personel giderlerine oranlanmak suretiyle prim oranı saptanmaktadır.

2.3. Muhasebeleştirilmesi

Daha önce primli ücret sistemleriyle ilgili olarak değindiğimiz gibi, verimlilik artışıyla birim maliyetlerde azalma sağlanacaktır. Böylece işçiler, belirlenen standart üretim miktarını aştıklarında verimlilik ikramiyesi veya prime hak kazanmış olacaklardır(58).

Genel bir kural olarak, üretici işçiliğe verilen primlerin direkt işçilik gideri olarak, dolaylı işçiliğe verilen primlerin ise genel üretim gideri olarak muhasebeleştirilmesi esastır.

(58) ÜSTÜN, s.270.

3- İkramiyeler

3.1. Tanımı

İkramiye özel nedenlere ve olaylara bağlı olarak veya işçinin iyi ve disiplinli çalışmasının bir karşılığı olarak, işveren tarafından işçiye ödenen ek bir ücrettir(59). İkramiye işçiye özel bir bağış niteliğinde de olabilir. Bu durumda ikramiye işçiye bir hizmet karşılığında verilmeyip, işçiyi ödüllendirmek amacıyla verilen bağış niteliğindeki ödemelerdir. Bu şekildeki ikramiye ücretin bir eki sayılmayacağından, işçinin ikramiyeyi talep etmek hakkı yoktur. Buna karşılık ikramiye borcu; özel bir yasadan, bireysel veya toplu iş sözleşmesinden yada işletme vaye işkolu düzeyinde yerleşmiş bir örf ve adet kuralından doğuyorsa, hizmet karşılığında ödenmesi gerektiğinden, geniş anlamdaki ücretin tamamlayıcısı olacaktır. Dolayısıyla ihbar ve kıdem tazminatlarının hesaplanmasında, bu ikramiyeler gözönünde bulundurulacaktır(60). Fakat, fazla çalışma ücretinin hesaplanmasında ikramiyeler gözönünde tutulmamaktadır. Tatil ücreti ile yıllık ücretli izinin hesabında ikramiyenin hesaba katılıp katılmayacağı konusu açık değildir. Bununla birlikte, işyasasının 46 ve 54/II. maddeleri yalnızca primden söz etmemektedir. Yasanın amacı yorumlanırsa, prim gibi ikramiyenin de tatil ücretinin hesaplanmasında gözönünde

(59) Mustafa ÇEMBERCİ, İş Kanunu Serhi, B.4, Ankara, 1978, s.5

(60) Turhan ESENER, İş Hukuku, B.3, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ya. No. 432, Ankara, 1978, s.173.

tutulması gerektiği sonucuna varılabilir(61).

3.2. Hesaplanma Biçimi

Bireysel yada toplu iş sözleşmesine veya özel yasalara bu konuda konulmuş hükümler gözönünde bulundurularak, ikramiye tutarı saptanmaya çalışılır. İş kollarının özelliklerine, işverenin kârlılık durumuna ve genel anlamdaki "temel ücretin" ücretin düzeyine göre tarafların yılda bir ikramiyeden sekiz ikramiyeye kadar ikramiye kararlaştırdıkları görülmektedir. Türk İş Hukuku uygulamasında, bireysel veya toplu iş sözleşmelerinde ikramiyeler aylık olarak kararlaştırılmaktadır(62).

3.3. Muhasebeleştirilmesi

İkramiye ödemeleri gider yerleri bakımından dolaysız olduğundan işçilerin çalıştıkları gider yerlerine göre dağıtılmaktadır. Bununla birlikte söz konusu giderler mamuller bakımından dolaylı nitelikte olabilmektedir. Bu nedenle genel üretim giderleri içerisinde muhasebeleştirilmesi uygundur.

İkramiyeler işçilere belirli zamanlarda ve genellikle dönem sonlarında ödendiğinden, dönem sonlarında işletmenin maliyetleri artar. Bunu önlemek amacıyla, ikramiyelerin yıllık tahmini tutarları 12 aya bölünerek, bu giderlerin her aya eşit dağıtılması yoluna gidilmelidir. Böylece dönem sonunda maliyetlerin artmaması sağlanmış olur(63).

(61) A.g.e., s.171.

(62) A.g.e., s.172.

(63) HEPDİN, s. 240.

4. Fazla Çalışma Ücretleri

4.1. Tanımı

İşçinin, fazla çalışma nedeniyle temel ücretine ek olarak almaya hak kazandığı ücrettir. İş Yasası'nda yazılı günlük çalışma süresinin dışında, ülkenin genel yararları ya da iş niteliği veya üretimin arttırılması gibi nedenlerle yapılan fazla çalışmadır(64). Yasada belirtilen günlük çalışma süresinden amaç; iş yasasının 61/a maddesi gereğince cumartesi günleri çalışıp çalışmamasına göre belirlenen ve günlük 7,5 saat ile 9 saat arasında değişen normal çalışma süreleridir(65). Bu sürenin dışındaki çalışmalar fazla çalışma olarak kabul edilmektedir. İş yasasına göre fazla çalışma süresi, günlük normal iş süresi dışında, günde 3 saati geçemez. Ayrıca, fazla çalışma yapılacak günlerin toplamı da bir yılda fazla çalışmaya başlandığı günden itibaren 90 iş gününden fazla olamaz(66). Her ne kadar yasal olarak fazla çalışma için günlük çalışma süreleri esas alınmış ise de haftalık çalışma süresini "45 saat" aşan çalışmalar da fiilen fazla çalışma sayılmaktadır. Bu nedenle günde üç saati aşan ve haftalık çalışma süresi dışındaki fiili çalışmalar da fazla çalışma sayılacak ve hukuki fazla

(64) 1475 Sayılı İş Yasası, Madde 35.

(65) Münir EKONOMİ, İş Hukuku-Ferdi İş Hukuku, B.3, İstanbul Teknik Üniversitesi Kütüphanesi Sayı:1295, C.I, İstanbul, 1984, s.294.

(66) 1975 Sayılı İş Yasası, Madde 35/a,b.

fazla çalışmalarda olduğu gibi, bu süreler içinde fazla çalışma ücreti ödenecektir.

4.2. Hesaplanma Biçimi

Fazla çalışmalarda işçiye, normal çalışma süreleri içinde verilen ücrete göre daha yüksek bir ücret ödeneceği kabul edilmiştir. Günümüzde genellikle fazla çalışma ücreti, her bir fazla çalışma saati için verilecek ücret, normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde elli yükseltilmesi suretiyle ödenir. Kanunun öngördüğü bu miktarın altına inilemez fakat hizmet akitleri veya toplu iş sözleşmeleri ile fazla çalışmalar için daha yüksek oranlarda ücret verileceği kararlaştırılabilir.

Ücreti saat esasına belirlenenler dışındaki işçilerin, ücret sistemleri ne olursa olsun, önce saat başına ücretinin bulunması gerekmektedir. Parça başına veya yapılan işin miktarına göre ücret ödenen işlerde, işçinin fazla çalıştığı saatlerde ürettiği parça veya iş miktarının hesabında bir güçlük bulunmayan durumlarda, herbir fazla saat içerisinde yapılan parçayı veya iş miktarını karşılayan ücret esas alınarak fazla çalışma ücreti hesaplanır. Saat ücretinin bu yöntemle güç olması durumunda, ücretin ödeme dönemine göre saat ücretinin belirlenmesi yoluna gidilir. Bunun içinde, parça başına ve yapılan iş miktarına ait ödeme döneminde yapılan parça veya iş miktarları, o dönem içinde çalışmış olan normal ve fazla çalışma saatleri sayısına bölünerek bir saatlik parça ve iş

miktarları bulunur ve buna göre bir saatlik normal ücret hesaplanır. Böylece, hesaplanan normal ücret % 50 yükseltilerek fazla çalışma ücreti olarak ödenir(67).

Zamana göre ücret sistemi uygulanmakla beraber ücret saate göre belirlenmeyip de gündelik, haftalık, aylık şeklinde belirlenmiş ise, gündelik ücrette işçinin çalıştığı günlük normal çalışma süresine oranla bir saate düşen, haftalık veya aylık ücrette önce bir güne daha sonra bir saate düşen ücret bulunur ve bu ücret % 50 arttırılır. Aylık ücrette ise, işçinin günlük ücreti, aylığının otuzda biridir.

Fazla çalışma ücretinin belirlenmesinde, iş saatine düşen normal çalışma ücretinden hareket edilerek bunun % 50 fazlası alınıyor ise de, ulusal bayram ve genel tatil günlerinde tatil yapmayıp fazla çalışmada bulunan işçilere, çalıştıkları günlerin ücretleri; ücret ödeme şekline bakılmaksızın bir kat fazlası ile ödenmesi gerekmektedir(68).

4.3. Muhasebeleştirilmesi

Normal çalışma sürelerinin dışında yapılan fazla çalışma süreleri için ödenen % 50 veya % 100'lü zamlı ücretlerin zam tutarlarının muhasebeleştirilmesinde; bu fazla çalışma zamlarının genel imalat gideri olarak tüm maliyetlere mi aktarılacağı,

(67) Fazla Çalışma Tüzüğü, Madde 2/5; Ekonomi, s.308.

(68) 1475 Sayılı İş Yasası, Madde 42.

maliyet gideri kabul edilmeyip dönem gideri mi kabul edileceği yoksa belirli bir işin maliyetine mi yükleneceği, fazla çalışmayı zorunlu kılan nedenlerdir. Bu nedenlere bağlı olarak farklı yöntemler izlenmektedir. Fazla çalışma zamlarının, işçinin fazla çalışma yaptığı gider yeri açısından dolaysız olduğu açıktır. Bu nedenle de fazla çalışma hangi gider yerinde gerçekleşmişse, fazla çalışma zamları da o gider yerinin maliyetleri arasında gösterilecektir(69).

5- Tatil ve Yıllık İzin Günlerine İlişkin Ücretler

5.1. Tanımı

Tatil ve izin ücretleri, Anayasa'nın çalışanlara tanıdığı dinlenme hakları gereğince, işçilere; ulusal bayram, hafta tatili ve genel tatil günleri ile izin günlerinde, belirlenen koşullara göre bir iş karşılığı olmaksızın ödenen ücretleri içermektedir. Söz konusu olan ücretli tatil ve izin hakkı, işçinin doğal dinlenme gereksiniminden doğan ve çalışmadığı sürede dahi ücret almasını sağlayan sosyal bir haktır(70).

Tatil ve yıllık izin ücretleri, iş yasası'nın 38-56. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Ulusal bayram, hafta tatili, genel tatil ve yıllık izin günlerine ilişkin işçiye tanınan haklar, bireysel veya toplu iş sözleşmesi ile kısıtlanamaz. Fakat; söz konusu olan hükümler, işçinin yararına ola-

(69) ÜSTÜN, s.252-253.

(70) 1475 Sayılı İş Yasası, Madde 38-56; İZVEREN, s.140.

çak şekilde başka türlü düzenlenebilir.

Ulusal bayram ve genel tatil günlerinde, yasaların emredici hükümlerinden dolayı, işyerlerinin kapalı bulunması nedeniyle işçiler çalışmadan bu günlerin ücretlerini tam olarak almaya hak kazanırlar. İşçinin hafta tatili ücretine hak kazanabilmesi için, hafta tatilinden önceki 6 işgününde günlük iş sürelerine uygun olarak çalışmış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, işçinin yıllık ücretli izinden yararlanabilmesi için işyerine girdiği günden başlayarak en az 1 yıl çalışmış olması gerekmektedir.

5.2. Hesaplanma Biçimi

Hafta tatili ücretinin nasıl hesaplanacağı, İş Yasası'nın 45. maddesinde çeşitli ücret sistemlerine göre gösterilmiştir. Bu maddeye göre, işçinin tatil günü ücreti; çalıştığı günlere göre bir güne düşen gündeliğidir. Yüzde yöntemine veya parça başına göre çalışan işçilerin tatil gündeliği ise, bir ödeme döneminde kazandığı ücretin aynı dönem içinde çalıştığı günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır. Saat ücreti ile çalışan işçilerin tatil günü ücreti saat ücretinin 7,5 katıdır(71). Ulusal bayram ve genel tatil ücretlerinin hesaplanmasında da haftalık tatil ücretinin hesaplanmasındaki esaslardan hareket edilir. İşçiye belirli gün sayısını içermek üzere verilecek yıllık ücretli izinlerde, izin yapılan her gün için ödenecek ücretin be-

(71) 1475 Sayılı İş Yasası, Madde 45-45/III.

lirlenmesinde ise, zaman esasına göre belirlenen ücretlerde, tatil ücretlerinde belirtilen esaslardan hareket edilir. Günlük, haftalık veya aylık olarak belirli bir ücrete dayanmayıp da, akord komisyon ücreti, kâra katılma ve yalnız servis karşılığı (yüzde) gibi belirli olmayan süre ve tutar üzerinden ücret alan işçinin izin süresi için belirlenecek ücret son bir yıllık süre içinde kazandığı ücretin fiili olarak çalıştığı günlere bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama üzerinden hesaplanır. Ancak son bir yıllık süre içerisinde, işçinin ücretine zam yapılmış ise, izin ücreti, işçinin izne çıktığı ayın başı ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içinde çalışılan günlere bölünmesi ile bulunur(72).

5.3. Muhasebeleştirilmesi

Yıllık ücretleri de ikramiyelerde olduğu gibi, işçilere belirli zamanlarda ödendiğinden (ki işçiler izinlerini genellikle yaz aylarında kullanırlar) işletmenin maliyetleri belirli zamanlarda artar. Yıllık izin günlerinin yıl içerisine dağılımı aylar bakımından farklılık gösterdiğinden, bu giderler yansıtma veya karşılık hesabı kullanılmak suretiyle bu giderlerin aylara, eşit bir şekilde dağıtılması gerekir(73). Bu gider öğeleri de gider yerleri açısından dolaysızdır. Bu nedenle, işçilerin çalıştığı gider yerlerinin maliyetleri içe-

(72) 1475 Sayılı İş Yasası, Madde 54.

(73) ÜSTÜN, s.225.

risinde yer alırlar. Dolaylı işçiliğe ilişkin izin ve tatil ücretleri, mamullere bazı esaslara göre dağıtılması gereken gider öğeleri olduğundan aylık öngörülere yansıtma hesabı aracılığıyla genel imalat giderlerine verilmektedir.

6. Sosyal Sigorta Primi İşveren Hissesi

6.1. Tanımı

İşçilik maliyetleriyle ilgili olarak ödenen sosyal sigorta primi işveren hissesi, bir sosyal maliyet olarak kabul edilirse de, aradaki sürekli ve mutlak bağıntı nedeniyle burada işgücü maliyetleri arasına sokmak uygun olacaktır. Bu açıklamadan sonra, sosyal sigorta primi işveren hissesini şu şekilde tanımlayabiliriz. İşveren, Sosyal Sigortalar Kanunu hükümleri gereğince, çalıştırdığı kimselerin ücretlerinden % 12 prim kesmek ve buna kendi payı olarak % 15,5 - % 21 arasında değişen oranlarda prim ekleyerek Sosyal Sigortalar Kurumu'na yatırmak zorundadır. İşverenin kendi payı olarak yatırmak zorunda olduğu primler; "analık sigortası primi, hastalık sigortası primi, iş kazaları ve meslek hastalıkları primi, malüllük, yaşlılık ve ölüm sigortası primi"nden oluşmaktadır. Bunların işverene ait olan prim oranları da şöyledir. Analık sigortası % 1, hastalık sigortası % 6, (sigortalının oranı % 5), iş kazaları ve meslek hastalıkları priminin oranı işletmenin Sosyal Sigortalar Kurumu'nca belirlenen tehlike sınıfı ve derecesine göre % 0,5'ten az olmamak ve % 6'yı geçmemek koşulu ile belirlenen orandır. Malüllük, yaşlılık ve

ölüm sigortası primi oranı ise işveren için % 8, sigortalı için % 7'dir(74).

6.2. Hesaplanma Biçimi

Sosyal sigorta primleri, ücretlerin aylık tutarı üzerinden hesaplanmaktadır. (Ancak, işveren sigorta primlerinin hesaplanmasında, toplam ücretler içerisinde izinli günlere ilişkin ücret var ise, bu günlere ilişkin iş kazaları ve meslek hastalıkları primi hesaplanamayacağından, söz konusu izin ücretlerinin toplam ücretten çıkartılması ve kalan üzerinden iş kazaları ve meslek hastalıkları priminin hesaplanması gerekir.) Bu hesaplamada esas alınacak ücretler, sigortalının ay içerisinde hak ettiği ve para olarak ödenecek olan ücretler toplamı ile prim, ikramiye niteliğindeki hak edişlerin o ay içinde ödenecek olan tutarlarından oluşmaktadır(75).

Yasa hükümleri gereğince Bakanlar Kurulu, sigortaya tabi ücretin en alt ve en üst sınırını saptamak yetkisindedir. Buna göre, sigorta primlerine esas olacak ücretin alt sınırı asgari ücrete göre, üst sınırı ise Sosyal Sigortalar Kanunu'na bağlı olarak hazırlanan gösterge tablosunun en yüksek göstergesine

(74) Ergun İNCE, İşçilere Yapılan Ödemelerin, Vergi ve Sigorta Kesintileri, Mess Yayınları, İstanbul (Haziran, 1975), s.5

(75) Yolluk, aile ve çocuk zamları, ölüm ve doğum yardımları ve mal olarak yapılan yardımlar bu toplama katılmaz. Ayrıca, kasa tazminatlarından, kıdem ve ihbar tazminatlarından ve işten ayrılma ikramiyelerinden sigorta primi kesilmez.

göre saptanmaktadır. Söz konusu olan gösterge, her yıl memurlar için saptanan katsayı ile çarpılarak üst sınır bulunmaktadır.

Ücretler üst sınırdan fazla ise artan kısımdan prim kesintisi yapılmaz. Ancak, alt sınırdan az olduğu zaman, sigorta primleri alt sınırdaki ücret üzerinden hesaplanır. Yalnız sigortalıdan gerçek ücreti üzerinden kesinti yapılır ve aradaki fark işverenden alınır(76).

6.3. Muhasebeleştirilmesi

Sosyal sigorta primi işveren hissesi de işçilikle ilgili önemli maliyet unsurlarından birisidir. Brüt ücretin % 15,5 - % 21 arasında işletmeye yük getiren söz konusu primlerin maliyet muhasebesinde nasıl bir işleme tabi olacağı önem taşımaktadır. Sigorta primlerinin işçi tarafından ödenen tutarı ücretinden indirilmekte ve işveren tarafından maliyeye yatırılmaktadır. İşveren tarafından ödenen tutar ise, ayrı bir maliyet unsuru olarak genel imalat maliyetlerine dahil edilmektedir(77).

7- Çeşitli Sosyal Yardımlar

7.1. Tanımı

İşgücü ile ilgili olarak ortaya çıkan giderlerin bir kısmı da işçiye yapılan sosyal yardımlardır. Sosyal yardımlar "işçinin normal ücretine (ailesi ve kendisi için bir değer

(76) İNCE, s.37.

(77) ÜSTÜN, s.268.

ifade eden) yapılmış bazı katkılardır. Sosyal yardımların yapılan iş ve harcanan emekle doğrudan doğruya bir ilgisi yoktur. Bunlar bir emeğin karşılığı olmadan yapılan ödeme ve yararlanmalardır(78).

Daha geniş olarak sosyal yardımı şöyle tanımlayabiliriz: Sosyal yardımlar, iş mevzuatımızda düzenlenmemiş olmakla birlikte, işçinin bilgi, beceri ve ehliyetine bağlı olmaksızın yapılan yardımlardır. Söz konusu yardımların bir kısmı mal (ayni) olarak, bir kısmı ise nakit (para) olarak olarak ödenmektedir. Bu yardımların bir kısmı devamlı olarak verilmekte, bir kısmı ise her zaman verilmemekte, bir olayın ortaya çıkmasına bağlı olarak verilmektedir.

Buna göre sosyal yardımları şu şekilde sınıflandırabiliriz:

1. Parasal Nitelikteki Yardımlar

a) Devamlı olarak ödenenler

- İkramiye,
- Prim (teşvik amaçlı),
- Kıdemli işçiliği taltif primi,
- Kıdem zammı,
- Ücretli izin harçlığı,
- Yakacak yardımı,

(78) Ergun İNCE, "İş Hukukumuzda Ücret Kavramı", İŞLETME VE HUKUK DERGİSİ, Y.4, C.IV, S.41 (Mayıs, 1971), s.8.

- Kaza sigortası yardımı,
- b) Devamlı olmayan ödemeler (olaylardan kaynaklanan)
 - Evlenme yardımı,
 - Doğum yardımı,
 - Ölüm yardımı,
 - Cenaze yardımı,
 - Bayram harçlığı,
 - Askerlik yardımı,
 - Çocuk zammı,
 - Tahsil (kırtasiye) yardımı,
 - Sağlık ve ilaç yardımı,
 - Geçici iş göremezlik ödeneğinin ücrete tamamlanması,
 - Rozet, takdirname ve hizmet yılı ikramiyesi,
 - Teşvik ikramiyesi,
 - İşgücü kaybının tazmini,

2. Mal (Aynı) Olarak Yapılan Yardımlar

- Yemek yardımı,
- Giyim yardımı,
- Süt ve/veya yoğurt yardımı,
- Havlu ve sabun yardımı,
- Toplu taşıma yardımı,
- Üretilen mal veya hizmetten yararlandırma
- Konut yardımı,

Sosyal yardım teriminin neyi kapsadığı, mevzuatımızda belirlenmemiş olmakla beraber, sosyal yardımların hukuki dayanağı; özel yasalardan, bireysel veya toplu iş sözleşmelerin-

den doğmaktadır.

7.2. Hesaplanma Biçimi

İşgücüne ödenecek olan sosyal yardımların nitelik, miktar ve tutarı, yine özel yasalarda ve Toplu İş Sözleşmelerinde yer alan esaslara göre belirlenecektir.

7.3. Muhasebeleştirilmesi

Sosyal yardımların niteliğine, mal veya para olarak ödeme şekline ve devamlı olup olmamasına göre değişik yöntemler izlenmektedir. Ancak uygulamada, kolaylık bakımından, bu gider öğelerinin daha çok genel üretim giderleri arasında muhasebeleştirildiği görülmektedir. Nitekim sosyal yardımlar yapılan işin süresine ve niteliğine göre olmadan da ödenmektedir.

8. İhbar Tazminatı

8.1 Tanımı

İhbar tazminatı, işveren veya işçinin öngörülen sürelerle ve yönteme uymaksızın sürekli bir işe ilişkin hizmet sözleşmesinin bildirim koşuluna uymadan sona erdirmesi (feshetmesi) durumunda, karşı tarafa ödemek zorunda olduğu tazminat tutarıdır.

Bir iş sözleşmesinin bildirimle feshedilmesi durumlarında söz konusu iş sözleşmesinin sona ermesi, ancak bildirim yapıldığı tarihten başlayarak İş Yasası'nın 13/a maddesinde belirtilen ve işçinin iş yerindeki kıdemine göre öngörülen önellere geçmesi ile olasıdır. Yasada yer alan önellere asgari

olup, bunların süreleri sözleşmelerle arttırılabilir. İşçiye yasada yer alan bildirim önelleri kullandırılmadan bu süreye ait ücreti peşin olarak ödendiği takdirde, ihbar tazminatı söz konusu olmaktadır. Yada işveren bildirim önellere uymadan sözleşmeyi bozarsa yine ihbar tazminatı sözkonusu olabilmektedir. Bu tazminatın amacı, işçinin işsiz kaldığı süre içerisinde, uğrayacağı maddi kayıpları azaltmaktadır.

8.2. Hesaplanma Biçimi

İhbar tazminatı, iş sözleşmesinin bozulduğu tarihteki son fündelik üzerinden hesaplanır. İhbar tazminatının hesabında, temel ücrete ek olarak işçiye sözleşme veya yasa gereğince sağlanmış bulunan para ve para ile ölçülmesi olanak içerisinde bulunan ve geçici olmamak koşulu ile her türlü ödemeler, prim ve yıllık ikramiyeler ihbar tazminatının hesabında gözönünde bulundurulur. İhbar tazminatına esas olacak gün sayısı ise, fesih bildirimimin yapıldığı günden başlayarak İş Kanunu'nun 13/a maddesinde belirtilen bildirim sürelerine göre belirlenir(79).

(79) 1475 Sayılı İş Kanunu, Madde 13/a

Süresi belirli olmayan sürekli hizmet akitlerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekir.

Hizmet akdi:

- a) İş altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,
- b) İş altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak

8.3. Muhasebeleştirilmesi

Hukuki niteliği bakımından ihbar tazminatları isminden de esinlenmek suretiyle tazminat olarak değerlendirilmekte ve bu nedenle de üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmeyerek, doğrudan doğruya taahhuk ettikleri dönemde kâr - zarara yazılmaktadır.

9. Kıdem Tazminatı

9.1. Tanımı

İş Kanunu'na bağlı en az bir yıllık kıdemi olan işçilerin, hizmet sözleşmelerinin; gerek muvazzaf askerlik, yaşlılık, emeklilik, malullük aylığı veya toptan ödemeler almak amacıyla veya İş Kanunu'nun 16. maddesinde yazılı; süresi belirli olsun veya olmasın, sürekli hizmet akitlerinde işçi, sağlık sebepleri, ahlâk ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzerleri, zorlayıcı sebepler gibi hallerde. Gerekse İş Kanunu'nun 17/II. maddesinde belirtilen ahlâk ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzerleri başlıklı fıkrasındaki bir nedenle işveren tarafından fesih edilmesi durumunda veya işçinin ölümü ile son bulması hallerinde, işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet sözleşmesinin devamı süresince her geçen tam

dört hafta sonra,

c) İş bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,

ç) İş üç yıldan fazla sürmüş olan işçi için bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra.

yıl için işverenin işçiye ödenek zorunda olduğu 30 günlük veya iş sözleşmesinde belirtilen süreye göre belirlenen giydirmiş ücret tutarıdır. İş Kanunu'nun hükümlerine göre "kıdem tazminatı, kanunen sayılı haller dışında iş sözleşmesi sona eren işçiye, belirli bir süre çalışmış olması şartıyla, hizmet süresine ve ücretine göre değişen miktarda işveren tarafından ödenmesi gereken paradır"(80).

9.2. Hesaplanma Biçimi

Kıdem tazminatının miktarını bulmak için; işçinin kıdeminin, kıdem tazminatına temel alınan sürenin, temel ücretin (çıplak ücret) ve işçiye sağlanan yan ödemelerin ve sosyal yardımların bir günlük tutarının bilinmesi gerekmektedir. Kıdem tazminatına hak kazanabilmek için kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde "işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince geçen her tam yıl için işveren tarafından işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler içinde aynı oran üzerinden ödeme yapılır. İşçi kıdeminin hesaplanmasında yıldan küçük süreler, yılın kendisi olarak gözönünde bulundurulmaktadır. Kıdem tazminatına temel alınan sürenin yukarıda da belirttiğimiz gibi her tam yıl için 30 gün olduğunu, ancak; bunun toplu iş sözleşmeleri ile arttırılabileceği yasada kabul edilmiştir. Kıdem tazminatı işçinin aldığı son ücret üzerinden ve brüt ola-

(80) 1475 Sayılı İş Kanunu, Madde 14, 16, 17; SÜRMELE, s.14.

rak hesaplanmaktadır. Söz konusu olan brüt ücretin içerisinde ise; işçinin temel ücretinden başka, kendisine sağlanmış bulunan para ve para ile ölçülmesi olanak içerisinde olan ve sözleşme veya yasadan doğup süreklilik gösteren yan ödemeler, sosyal yardımlar da girmektedir(81).

Buna göre kıdem tazminatı tutarını şu şekilde formüle edebiliriz:

$$\text{Kıdem Tazminatı Tutarı} = \text{Hizmet (Kıdem) Süresi} \times \left(\text{Günlük Ücret Tutarı} \times 30 \right)$$

Ancak, kıdem tazminatına temel alınan süre ile günlük ücret tutarının çarpımına 1927 sayılı yasa bir üst sınır çizmiş ve bu miktarın asgari ücretin 30 günlük tutarının, beher yıl için dikkate alınacak miktarı 7,5 katından fazla olamayacağı kuralını getirmiştir. Fakat belirlenen bu üst sınır huku-ki anlam ve sonuçları yönünden doktrinde ve uygulamada değişik görüşlere ve tartışmalara yol açtığından İşK. m.14 hükmü, Anayasa mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Bu üst sınır esas yönünden değil, biçime aykırı bulunarak iptal edilmiştir. 2320 sayılı kanunla İşK. m.14 yeniden düzenlendiğinde, 1927 sayılı kanundaki alt sınır aynen koyulmuş fakat üst sınır olarak "Toplu iş sözleşmeleriyle ve hizmet akitleriyle belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanunu'na

(81) SURMELİ, s.48., EKONOMİ, s.257.

tabi en yüksek devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez" şeklinde belirlemiştir(82).

9.3. Muhasebeleştirilmesi

Kıdem tazminatı, işletmelere önemli ölçüde mali yük getiren, işçilikle ilgili önemli bir gider niteliği taşımaktadır. Bunun içindir ki, kıdem tazminatlarının ödeme yapıldığı yıllarda hesaplara alınması yerine, işçinin işletmede çalıştığı tüm yıllara dağıtılması daha uygundur. Kıdem tazminatı, yıllar itibariyle oluşan bir gider ögesidir ve bu yüzden dönemsellik kavramına göre ilgili dönemlerin hasılatıyla karşılaştırılması gerekmektedir. Dönemsel kıdem tazminatı maliyetlerinin saptanması, bir maliyet dağıtım sorunu olduğundan, uygulamada böyle bir yol izlenmediği takdirde, kıdem tazminatının dönemler itibariyle finanse edilmesi olanaksız olacaktır. Diğer taraftan, yıllık mali tablolarında gerçek durumu yansıtmayan bilgiler yer almış olacaktır. Oysa, dönemsellik kavramının bir uygulaması olan tahakkuk ilkesi uygulandığında, kıdem tazminatı ödenmese bile, bunun gider olarak ilgili dönemin hasılatıyla karşılaştırılması için hesaplara yansıtılması gerekir.

Kıdem tazminatının hesaplanmasında işçinin son ücreti ve işçiye gördüğü işin karşılığında para, para ile ölçülmesi müm-

(82) EKONOMİ, s.258.

kün akdi ve kanundan doğan haklar gözönünde bulundurulur. Bu yüzdendir ki gelecek yıllarda ki, asgari ücret düzeyi, enflasyon ve benzer etmenler gözönünde bulundurulularak ücret artışlarına ilişkin bir kestirimde bulunmak zorunluluktur. Aksi takdirde, kıdem tazminatı tutarının hesaplanması oldukça güçtür. Bu güçlüğü enaza indirgemek amacıyla, her yıl ödeneceği tahmin edilen kıdem tazminatı için karşılık ayrılır.

Kıdem tazminatı karşılığının saptanmasında, cari yıl yaklaşımı veya aktuarya tekniğine göre hesaplamada bulunulur.

Cari yıl yaklaşımına göre kıdem tazminatı karşılığının saptanması, bir dönemin geçmesiyle gerçekleşecek kıdem tazminatı yükü kadar o dönemin sonunda karşılık ayrılır. Bu durumda her yıl ayrılacak kıdem tazminatı karşılığı, işletmenin o yıl itibariyle katlanacağı kıdem tazminatı yüküne eşit olacaktır(83)

Ancak, cari yıl yaklaşımının uygulanabilir olması için öncelikle, kıdem tazminatı için karşılık ayırmaya başladığı yıla kadar olan kıdem tazminatı yükünün hesaplanması gerekir. bu yolla hesaplanan bu miktar sadece geçmiş dönemlerle, içinde bulunulan cari döneme ilişkin olup, işletmenin ileride katlanacağı yükü içermektedir. Geçmiş dönemlere ve cari yıla ilişkin toplam kıdem tazminatı hesaplanıp tutar bulunduktan sonra, bu tutar dikkate alınarak kıdem tazminatı karşılığı ayrılmaya başlanılır(84).

(83) A.g.e., s. 76.

(84) A.g.e., s. 77.

Aktuarya tekniğine göre kıdem tazminatı tutarının hesaplanmasını belirtmeden önce, genel olarak aktuarya tekniğini açıklamaya çalışalım, Aktuarya tekniği; özel ve sosyal sigorta kuruluşlarında sigortalılardan tahsil edilecek primlerin ve matematik karşılıklarının saptanması işlemlerini içeren bir süreçtir(85).

Aktuarya tekniği, kıdem tazminatı tutarının hesaplanmasına uygulandığında bulunacak dönemsel paylar, işçiye ileride ödenmesi olasılı olan kıdem tazminatının hizmet süreleri itibariyle ve belirli bir faiz oranına göre bulunmuş peşin değerleri şeklindedir. Buna göre aktuarya tekniği fon oluşturmaya ve bu fonun belirli bir faiz oranına göre işletilmesi düşüncesine dayalı bir tekniktir. Bu tekniğe göre bulunacak dönemsel paylar aynı zamanda kıdem tazminatı yükünü karşılamada kullanılacak fonun oluşturulması için gerekli olan primleri oluşturmaktadır. Böyle bir fonun oluşturulması, fon (faiz) geliri kadar işverenin kıdem tazminatı yükünü de azaltacaktır.

Bu yollarla her yıl ödeneceği tahmin edilen kıdem tazminatı için karşılık ayrılır. Bu tutar yıl sonunda ödenen tutarla karşılaştırılır ve aradaki fark bulunur. Bulunan fark dönem sonunda kapatılmayarak bir sonraki döneme aktarılır.

Kıdem tazminatı işletmenin ileride işçilere ödeyeceği bir borcunu oluşturması nedeniyle "Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı" yerine "Tahmini Borçlar Hesabı"nın kullanılması daha

(85) A.g.e., s.92.

uygun olacaktır. İşletmenin kıdem tazminatı yükünü simgeleyen bu hesap aynı zamanda uzun vadeli bir borcunu göstermektedir.

III. TEMEL ÜCRET DIŞINDAKİ İŞÇİLİK GİDERLERİNİN BÜTÇELENMESİ

İşçilik giderleri bütçelenirken ya işçilik giderlerinin türlerine göre dolaylı ve dolaysız işçilik giderlerini içeren bir başlık "işçilik ve işçilikle ilgili giderler" altında toplanabilir. Gerek işletmenin tümü için gerekse her bir gider yeri için ayrı ayrı olmak üzere bütçelenir. Ya da üretici işçiliğin dolaysız giderleri "dolaysız işçilikler" başlığı altında olabilir. Bunun dışındaki işçilik giderleri ise, "genel üretim giderleri" başlığı altında bütçelenmektedir. Hangi başlık altında toplanırsa toplansın işçilik giderlerinin öngörüsü yapılırken hedef olarak belirlenen üretim düzeyinin gerçekleştirilebilmesi için, her bir gider yerinde ne kadar işçi ve iş saatine gereksinme duyulduğunun, dönem içerisinde ne kadar sürelik fazla çalışmaya gidileceğinin ve tatil günleri ile ücretli izin günlerinin sayısının öngörüsünün yapılması gerekecektir. Bu bilgiler yardımı ile işçilikle ilgili gider öğelerinin ayrı ayrı öngörülmesi yapılabilecektir. Dolaysız işçiliğin dolaysız işçilik giderleri bütçesinde, buna karşılık dolaylı işçiliğin genel imalat giderleri bütçesinde yer alması benimsendiğinde, dolaysız işçilikle ilgili yan ödemelerin, sosyal yardımların ayrı kalemler olarak bütçelenmesinde yarar vardır. Bu gider kalemlerinin bütçelenmesi, dolaysız işçilik giderleri bütçesi

ile birlikte geliştirilmektedir.

İşçilik giderlerinin dikkatli bir biçimde bütçelenerek planlanması, işletmede çeşitli şekillerde yararlı sonuçlar yaratabilir(86).

- Etkin planlama; eleman alma, eğitime ve işgücü kullanımı için temel olduğundan, personel servisinin işlevini daha etkin bir biçimde yapmasına olanak verir.

- İşçilik giderleri, işletmenin yıl boyunca en büyük nakit gereksinimine neden olur. Bu nedenle, işçilik maliyetlerinin bilinmesi; finansman sorunlarına, işçiliğin nakit gereksinimini ara dönemlere göre ön görme olanağını verir.

- İşçilik giderlerinin etkin bir biçimde planlanması ile her ürünün bütçelenmiş birim ve toplam maliyetlerinin önceden bilinmesine olanak sağlamış olur. Böylece; bu maliyet, fiyatlandırma politikasında, işçi sendikaları ile yapılan görüşmelerde önemli bir etmen olabilir.

- İşçilik maliyetlerinin denetimi ve söz konusu maliyetlerde indirim yapılması, işçilik giderlerinin etkin bir biçimde planlanmasına dayanır.

Yukarıda belirtilen yararların sayısını arttırmak mümkündür. Bu nedenle, işçilik giderlerinin bütçelenmesinde, her bir

(86) Glenn A.WELSCH (Çev. Yaman ERDAL ve Diğerleri), İşletme Bütçeleri Kâr Planlaması ve Kontrolü, Bilimsel Yayınlar Derneği Ya. No.4, B.3, Ankara, 1978, s.290.

iŒçilik gideri öğesinin öngörüsünün ayrı ayrı yapılarak etkin bir bütçe yapılmasına olanak sağlamalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞÇİLİK GİDERLERİNİN ÜRETİM MALİYETLERİNE

YÜKLENMESİ

I. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN YÜKLENMESİ

Üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde ve mamul maliyetlerinin hesaplanmasında sağladığı kolaylık bakımından maliyetler, daha önce de belirtildiği gibi, iki gruba ayrılır. Bunlar direkt maliyetler ve endirekt maliyetlerdir. Buna paralel olarak direkt ve endirekt işçilik ayırımı isabetli bir maliyetlendirme yönünden büyük önem taşır. Zira direkt işçilik içerisine girmeyen bir işçilik, ya endirekt işçilik yada işçilikle ilgili maliyetler arasında sınıflandırılacak ve böylelikle genel imalat giderleri içerisine dahil edilecektir. Genel imalat giderleri tüm mamullere belli esaslara göre yükleneneğinden, direkt işçilik olarak yalnız bir mamule veya mamul grubuna yüklenmesi gereken tutarın yanlışlıkla endirekt olarak belirlenmesi halinde tüm mamullere gerçek dışı yüklemeler yapılmış olacaktır.

Direkt ve endirekt işçilik ayırımının, genel imalat gi-

derlerinin mamullere yüklenmesinde kullanılan yükleme oranının(1) saptanmasında da önemi vardır. Genellikle genel imalat giderleri yükleme oranının saptanmasında ve genel imalat giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde direkt işçilik saatleri veya direkt işçilik giderleri kullanılır. Bu durumda direkt işçilik giderleri veya saatleri yanlışlıkla endirekt işçilik giderleri olarak gösterilmiş ise, genel imalat giderleri yükselmiş olur, böylece de yükleme oranının hesaplanmasında yanlışlık yapılmış olur. Bunun tam terside yapılmış olabilir. Endirekt işçilik olması gereken bir işçilik direkt işçilik olarak belirlenmiş olabilir. Böyle durumlarda direkt ve endirekt işçilik giderlerinin tutarlarındaki değişmeler veya yanlış ayırmalar doğrudan doğruya genel imalat giderleri yükleme oranının yanlış hesaplanmasına ve kullanılmasına yol açacaktır. Kullanılacak farklı yükleme oranları, açıktır ki, mamullere yüklenecek genel imalat giderlerinin farklı hesaplanmasına ve yüklenmesine neden olacaktır. Bunun sonucunda işçilik giderlerinde meydana gelecek bir artışın üretim maliyetlerine etkisinin ne olacağı konusunda yanlışlıklara düşülür, böylece fiyatlandırma, maliyetlendirme gibi yönetim kararlarında yanlışlıklar yapılabilir. Aşağıda işçilik giderlerinin türlerine göre maliyetlere yüklenmesinin ne yolla olacağı ve her birinin ne şekilde ele alınması

(1) Yükleme oranı, endirekt işçilikleri mamul maliyetlerine yüklemeye kullanılan oran ya da yüzde.

gerektiği üzerinde durulacaktır.

II. TEMEL ÜCRETİN MALİYETLERE YÜKLENMESİ

Direkt işçilik maliyetleri, mamul maliyetlerine doğrudan yüklenebilen üretici işçiliğe ait ücretlerdir(2). Bu ücretler, üretilen mamullere doğrudan doğruya yüklendiklerinden direkt işçilik adını alırlar. Başka bir ifadeyle direkt işçilik; ilgili ürün, işlem maliyet merkezi veya satış alanını doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini içermektedir. Ancak, üretici işçiliğe yapılan her çeşit ödeme, direkt işçilik gideri değildir. Üretici işçiliğe yapılan bir giderin direkt (dolaysız) olabilmesi için, ne kadarının hangi mamul veya mamul partisine ait olduğunun doğrudan doğruya izlenebilmesine ve bunun uygun olabilmesine bağlıdır. Bazı üretici işçiliklere yapılan yan ödemelerin ne kadarının hangi mamule ait olduğunun doğrudan doğruya izlenmesi zor olmaktadır. Örneğin; ikramiye, tatil ücreti gibi. Bu nedenle, bu giderlerin genel imalat giderleri içerisinde düşünülmesi yaygındır. Diğer taraftan, üretici işçiliğe yapılan bir kısım ödemelerin (fazla çalışma ücretleri gibi) mamullerle doğrudan doğruya ilişkisini kurmak olanaklı olduğu halde, uygun olmamaktadır. Bu nedenle söz ko-

(2) İsmail Hakkı ALBAYRAK, "Direkt İşçilik Maliyetleri Dışındaki İşçilik Maliyetlerinin Mamul Maliyetlerine Yüklenmesi İle İlgili Bazı Sorunlar", MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.5, S.17, İstanbul, (Ağustos 1979 -III), s.45.

nusu çalışma ücretlerinin (zamlı kısmının) genel imalat giderlerinin içerisinde dahil edilerek tüm mamullere yüklenmesi en doğru olan yoldur(3).

Bunların dışında, normal olarak direkt işçilik diye nitelendirilebilecek belirli bir işe yada mamule doğrudan doğruya yüklenemeyecek kadar küçük veya yüklemde bulunmak için yapılacak inceleme ve hesap işleri büyük oranda büro çalışmalarını gerektiriyorsa, bu tür işçilik giderleri de genel imalat giderleri arasına koyulabilir(4).

III. TEMEL ÜCRET DIŞINDAKİ İŞÇİLİKLERİN MALİYETLERE YÜKLENMESİ

Temel ücret dışındaki işçilik giderlerinin maliyetlerle ilişkilendirilmesinde, koşullara göre farklı yöntemler izlenmektedir. Bu giderlerin bir kısmı maliyetlere doğrudan doğruya yüklenebilirken, bir kısmı ise genel imalat giderleri aracılığı ile yüklenmektedir. Şimdi temel ücret dışındaki işçilik giderlerinin maliyetlere yüklenmelerini tek tek ele almakta yarar vardır.

1. Primler

İşçiyi daha verimli çalışmaya özendirmek amacıyla verilen primlerin maliyetlerle nasıl ilişkilendirileceği konusu

(3) BACKER - JACOBSEN, s.110.

(4) ÖCAL, s.52.

önem taşımaktadır. Bir önceki bölümde primlerin muhasebeleştirilmesinde, genel bir kural olarak üretici işçiliğe verilen primlerin direkt işçilik gideri olarak, endirekt işçiliğe verilen primlerin ise genel imalat gideri olarak muhasebeleştirileceğini belirtmiştik. Ancak, bazı uygulamalarda, direkt işçiliğe yapılan ödemelerden, yalnızca temel ücret ödemeleri, direkt işçilik gideri olarak kayıt edilmekte, bunun dışındaki her türlü ödemeler, primlerde dahil, genel imalat gideri olarak kabul edilmektedir.

Günlük olarak saptanan primlerin üretici işçiliğe ait olanlarının, direkt işçilik olarak kaydedilmesi gerekir. Özellikle safha maliyeti sisteminde, üretim primlerinin direkt işçilik içerisinde maliyetlere yüklenmesi uygundur. Aynı şekilde, sipariş maliyeti sisteminde de üretim primlerinin direkt işçilik giderleri arasında ifade edilmesi gerekir(5). Ancak bazı durumlarda, özellikle sipariş maliyeti sisteminin uygulandığı işletmelerde, her parti için primlerin izlenmesi güçlük gösteriyorsa, prim tutarlarının öngörülerek, genel imalat giderleri yükleme oranının hesabına katılması ve ilgili maliyet merkezlerine bu yolla yüklenmesi yapılabilir.

2. İkramiyeler

İkramiye ödemelerinin, yıllık olarak dağılımı aylar

(5) ÜSTÜN, s.270.

bakımından farklılık gösterdiğinden, işletmeler tarafından yıllık olarak tahmin edilmesi gerekir. Yıllık olarak tahminlere dayanarak da aylık yüklemelerde dengeli bir tutum izlenmelidir. Böyle bir yol izlenmediği takdirde, ödemelerin yapıldığı aylarda genel imalat giderleri anormal olarak yükselmiş görünecektir. İkramiye ödemelerinin muhasebeleştirilmesi kısmında ikramiye ödemelerinin gider yerleri bakımından direkt olduğundan, işçilerin çalıştıkları gider yerlerine göre dağıtılıp buna karşılık mamuller açısından endirekt nitelik taşıyabileceği için, genel imalat giderleri içerisinde muhasebeleştirilmesi uygundur şeklinde belirtilmiştir. Ancak, bazı uygulamalarda dolaysız işçiliğe ilişkin ikramiye tutarlarının direkt işçilik giderleri içerisinde muhasebeleştirildiği görülmektedir. Bu uygulama şeklinde yıl içerisinde ödenecek toplam ikramiyelerin öngörüsü o yılda tahakkuku beklenen toplam ücretlere bölünmekte ve ikramiyelerin yıllık ücretlere olan götürü oranı saptanmaktadır. Böylece, aylar itibariyle endirekt ve direkt işçilikler tahakkuk ettikçe, ikramiye ödemeleri de bu orana göre aylık olarak, yansıma hesaplarına alacak kaydı verilmek suretiyle, direkt işçiliğe ait olan kısım direkt işçilik giderlerine, endirekt işçiliğe ait olan kısmı ise genel imalat giderlerine yüklemek mümkün olacaktır(6).

(6) BACKER - JACOBSEN, s.111; ÜSTÜN, s.254-255.

İkramiyeler fiilen ödenmedikçe, ikramiye yansıtma hesabı borçlanacak, kasa hesabı alacaklanacaktır. Yıl içerisinde maliyetlere yüklenen ikramiye tutarları ile fiilen yapılan ödemeler arasındaki fark ise, işletmenin benimseyeceği yöntem göre kapatılacaktır.

İkramiye giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde izlenen bir diğer yöntem ise, hem endirekt hemde direkt işçiliğe ait ikramiye tutarlarının genel imalat giderlerine yükletilmesidir. Bu yöntemde de maliyetlere yüklenecek olan aylık tutarlar, her ay tahakkuk eden ücretlerle orantılı olarak hesaplanabileceği gibi, ödenmesi düşünülen yıllık ikramiye tutarınının 1/12 si de aylık olarak alınabilir. Ancak, böyle bir uygulama hesaplarda karışıklığa yol açabileceğinden, en uygun yol, bu ödemeleri ayrı bir sınıflandırmaya tutarak izlemek ve genel imalat giderleri kanalıyla karşılık hesabı kullanılarak maliyetlerine yüklenmektedir.

Dönem sonlarında genel imalat giderlerine eksik yükleme yapılmışsa yani, öngörüsü yapılan tahmini rakam fiili rakamdan küçük ise, aradaki fark kadar Genel İmalat Giderleri Hesabına borç, İkramiye Ödemeleri Karşılık Hesabına alacak yazılır. Eğer fazla yükleme yapılmış ise İkramiye ödemeleri Karşılık Hesabına borç, Genel İmalat Giderleri Hesabına alacak kaydedilir. Tahmini ve fiili tutarlar arasındaki farklar, işletme yöneticilerinin tercihlerine göre mamul stokları, yarı mamul stokları, satılan mamullerin maliyeti hesabı arasında pay edilebileceği

gibi, Kâr Zarar Hesabı'na devredilerek kapatılabilir(7).

3- Fazla Çalışma Ücretleri

Fazla çalışma ücretlerinin imalata yüklenmesinde, fazla çalışmanın yapılış nedenine ve işletmenin sipariş veya safha maliyet sistemi uygulamasına göre farklı yöntemler izlenmektedir.

Bir yönteme göre, üretici işçilikle ilgili, fazla çalışma ücretleri, direkt işçilik maliyetleri arasında gösterilerek ait olduğu sipariş veya departmana doğrudan yüklenmektedir(8). Bu uygulama şekli, özellikle safha maliyet sistemini uygulayan işletmelerde daha çok yaygındır. Çünkü, safha maliyet sisteminde üretim devamlı bir akış içerisinde olduğundan, mamulün veya mamul grubunun maliyet öğelerini saptamak için özel bir izleme gereksinme yoktur. Bu sistemde maliyet öğeleri, zaman ve yer bakımından toplanmakta ve toplanan giderler, bu zaman ve yerde üretilen mamul miktarı ile ilişkilendirilmektedir(9). Bu sistemi uygulayan işletmelerde, maliyetlerin düzenli zaman aralıkları ile hesap edilerek ortalama birim maliyetleri kolaylıkla saptanabildiğinden, esas ve yardımcı üretim gider yerlerinde çalışan üretici işçiliğın yapmış olduğu fazla çalışmalara ilişkin zamların, direkt işçilik giderleri hesabında izlenmesi ve üretime doğrudan doğruya verilmesi, yaygın olarak

(7) ÜSTÜN, s.256.

(8) BACKER - JACOBSEN, s.110.

(9) OCAL, s.107.

kullanılan bir yöntemdir. Çünkü, belirli bir zaman dönemi içerisinde verilen fazla çalışma zamları da diğer maliyet öğeleri gibi, o zaman süresinde üretilen mamullere ortalama olarak yüklenebilecektir.

Sipariş maliyeti uygulayan işletmelerde ise, fazla çalışma zamlarının, fazla çalışma süresinde üretilen siparişlere yüklenmesi mümkün olmasına rağmen uygun olmadığından, fazla çalışma süresinde yapılan siparişe yüklenmesi yolu benimsenmektedir. İşletmenin işlerinin yoğun olması, üretimdeki aksaklıkların ve dar boğazların giderilmesi amacıyla fazla çalışmaya başvurulduğu sürece, fazla çalışma zamlarının genel imalat giderlerine kayıt edilerek bu yolla tüm mamullere yüklenmesi en uygun yol olacaktır.

Ancak işletmenin tam kapasite ile çalıştığı bir anda, almış olduğu bir siparişin kısa bir zaman içinde tamamlanması için, fazla çalışmaya gidilmiş ise, bu durumda fazla çalışma ödemeleri direkt işçilik giderlerine kaydedilerek, ilgili siparişe doğrudan doğruya yüklenmektedir(10).

İkinci olarak uygulanan bir yöntemde de, işletme sipariş maliyet sistemini izlese dahi, fazla çalışma ücretlerinin bütçelenmesi durumunda; bunların direkt işçilik giderleri hesabına kaydedileceğidir. Bu yöntemde; işletme, yapılması öngörülen üretim programının gerçekleşmesi için fazla çalışmaya gereksinme duymuş ve fazla çalışma saatlerini maliyet planla-

(10) ÜSTÜN, s. 253.

rında göstererek, fazla çalışma ücretlerini bütçelemiş ise, söz konusu fazla çalışma zamlarının direkt işçilik gideri olarak maliyetlere verilmesinin daha uygun olacağı ileri sürülmektedir. Böyle bir uygulama da her bir gider yerinde yapılması düşünülen fazla çalışma saatleri ve bunlarla ilgili ücret tutarları öngörülmekte ve ücret tutarları toplam çalışma saatine bölünerek, direkt işçiliğin ortalama saat ücreti saptanmaktadır. Buna bağlı olarak, üretimde harcanan çalışma saatine göre ortalama saat ücreti üzerinden direkt işçilik giderleri mamullere yüklenmektedir. Bütçede öngörülen saatlerden fazla işçilik gideri gösterilmesi söz konusu olduğu zaman, bu farkların da direkt işçilik gideri hesabında izlenmesi önerilmektedir. Böylece, plan ve gerçek sonuçların karşılaştırılması suretiyle analizin yapılabileceği ileri sürülmektedir.

Fazla çalışma zamlarının maliyetlerle ilişkilendirilmesi ile ilgili bir diğer yöntemde "bunların herbir bölüm için ayrı bir işçilik maliyeti kabul edilmesi ve bu yolla genel imalat giderlerine katılması oluşturur"(11). Fazla çalışma saatleri, işletme bütçesinde saptanmış olsa dahi, üretici işçilere ilişkin zamların da diğer endirekt işçilik giderleri gibi genel üretim giderlerine yüklenmesinin daha kolay olacağı ileri sürülmektedir. Böyle bir görüşte, her türlü fazla çalışma zamları endirekt işçilik giderleri arasında yer alarak genel imalat giderlerine yüklenmektedir.

(11) A.g.e., s.254.

Fazla çalışma saatlerini ne direkt, ne de endirekt işçiliğe dahil etmeden, hem sipariş hemde safha maliyeti sistemi uygulanan işletmelerde "İşçilikle İlgili Diğer Maliyetler" başlığı altında toplamak, maliyet kontrolü, planlama ve diğer maliyet analizleri yönünden yararlı olacaktır(12).

Fazla çalışma zamlarıyla ilgili diğer bir uygulama da bu zamları maliyetlerle ilişkilendirmeden doğrudan doğruya kâr zara atma şeklindedir. Böyle bir yolun izlenmesi, fazla çalışmanın; planların etkin olmaması ve normal çalışma zamlarının iyi kullanılmaması sonucu ortaya çıkmış olması halinde uygun görülmektedir(13).

4. Tatil ve Yıllık İzin Günlerine İlişkin Ücretler

Tatil ve yıllık izin günlerine ilişkin ücretlerin maliyetlerle ilişkilendirilmesinde, ikramiyelerde olduğu gibi çeşitli yöntemler izlenmektedir. Bu gider öğeleri de gider yerleri açısından dolaysızdır. Bu nedenledir ki, işçilerin çalıştığı gider yerlerinin maliyetleri içerisinde yer alırlar. Bu tip ödemeleri, önceden yıllık olarak tahmin etmek ve genel olarak tahmin edilen direkt ve endirekt işçilik maliyetlerine göre yüzdelerini hesaplamaktır. Böylece aylar itibariyle direkt ve endirekt işçilik tahakkukları üzerinden, tatil ve yıllık izin ücretleri yüzdeleriyle bulunacak tutarlarda, endirekt işçiliğe ilişkin izin ve tatil ücretleri,

(12) ALBAYRAK, "İşçilik Maliyetlerinin Ayırımı ...", s.50.

(13) A.g.e., s.50.

mamullere bazı esaslara göre dağıtılması gereken gider öğeleri olduğundan, aylık öngörülerini yansıtma hesabı aracılığı ile genel üretim giderlerine verilmekte ve bu yolla mamul maliyetlerine dağıtılmaktadır. Direkt işçiliğe ilişkin izin ve tatil ücreti giderlerine ait aylık öngörülerin direkt işçilik giderlerine mi, yoksa genel imalat giderlerine mi kaydedilmesi konusunda çeşitli görüşler vardır. Bir görüşe göre, direkt işçiliğe ilişkin izin ve tatil ücretlerinin aylık götürü tutarlarının yansıtma hesapları aracılığı ile doğrudan doğruya direkt işçilik giderlerine verilmesinin daha uygun olacağı ve bu yolla maliyetlerin daha sağlıklı bir şekilde hesaplanabileceği ileri sürülmektedir(14). Özellikle safha maliyeti sistemine göre çalışan işletmelerde, bu yöntemin uygulanmasının kolay olduğu belirtilmektedir.

Bir başka görüşe göre ise; muhasebe kolaylığı açısından, direkt işçiliğe ilişkin izin ve tatil ücretlerinin de, diğer işçiliklerde olduğu gibi yansıtma hesabı aracılığı ile genel imalat giderlerine verilmesinin daha uygun olacağı belirtilmektedir.

5- Sosyal Sigorta Primi İşveren Hissesi

Diğer işçiliklerle ilgili gider kalemlerinde olduğu gibi, burada da endirekt işçiliğe ilişkin sosyal sigorta primi

(14) Adolph MATZ - Othel J.CURRY - Milton F.USRY, Cost Accounting, Planning and Control, Fifth Edition, South-Western Publishing Co., Ohio, 1972, s.381.

işveren hissesinin maliyetlerle ilişkilendirilmesinde bir sorun olmayıp, bu gider kalemi doğrudan genel imalat giderlerine kayıt edilerek üretim birimlerine yüklenmektedir. Oysa direkt işçiliğe ilişkin sosyal sigorta primlerinin maliyetlere yüklenmesinde farklı yöntemler izlenmektedir. Bir yöntem gere, hesaplamada kolaylık sağladığı gerekçesiyle, söz konusu primler genel imalat giderlerine verilmekte ve bu yolla üretim maliyetlerine yüklenmektedir. Başka bir uygulama şeklinde ise, endirekt işçiliğe ilişkin sosyal sigorta primi işveren hissesi, doğrudan doğruya endirekt işçilik giderleri olarak üretim maliyetlerine yüklenmektedir. Sosyal sigorta primi işveren hisselerinin ayrıca belirtilerek işçilikle ilgili diğer maliyetler arasında yorumlanması ve bu yolla genel imalat giderlerine yüklenmesi de olurludur(15). Diğer taraftan "dolaysız işçiliğe ilişkin sosyal sigorta primi işveren hisselerinin ayrıca tespit edilerek, genel imalat giderleri arasında ve fakat doğrudan ilgili maliyet merkezlerine ve siparişlere yüklenmesi de mümkündür"(16).

6. Çeşitli Sosyal Yardımlar

Belirli bir hizmet veya iş karşılığı olmadan işçinin belirli ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olan sosyal yardımların da maliyetlerle ilişkilendirilmesinde diğer işçiliklerde olduğu gibi farklı yöntemler izlenmektedir. Ancak burada ,

(15) ALBAYRAK, "İşçilik Maliyetlerinin Ayrırımı ...", s.53.

(16) ÜSTÜN, s.269.

sosyal yardımın niteliğini, mal veya para olarak ödenme biçimini ve devamlı olup olmadığını da dikkate almak gerekmektedir. Buna göre, çeşitli sosyal yardımlar içerisinde bulunan ve devamlı bir nitelik taşıyan çocuk zamları; temel ücretle birlikte doğrudan doğruya işçinin çalıştığı gider yerine verilebilir. Yemek ve yakacak yardımlarının nakden yapılması ve devamlılık göstermesi durumlarında, bu giderler temel ücretlerle birlikte doğrudan doğruya işçinin çalıştığı gider yerine kaydedilebilir. Üretim birimleri ile ilişkilendirilmesinin güç olmadığı durumlarda bu tür giderler, dolaysız işçilik gideri arasında gösterilmelidir. Fakat uygulamada; kolaylık sağlaması yönünden bu gider öğelerinin daha çok genel imalat giderleri arasında gösterildiği ve bu yolla maliyetlere yüklendiği görülmektedir.

Diğer taraftan, devamlılık göstermeyen yardımlar genellikle, genel imalat giderleri arasında gösterilmektedir. Büyük işletmelerde yardım hizmet gider yerleri arasında "sosyal servis" de bulunmakta, dolayısıyla bu tür işçilik giderleri doğrudan doğruya sosyal servise verilmektedir. Böylece, sosyal servisin giderleri, üretim yerlerine dağıtılırken, bu giderlerde dağıtılmakta ve mamullerin maliyeti ile ilişkilendirilmektedir.

Sosyal yardımların mal olarak yapılması durumunda, yine bu giderler, gider yerleri ile kolayca ilişkilendirilemiyorsa; sosyal servise verilmekte ve bu yolla üretim birimlerine yük-

lenmektedir. Özellikle yemek yardımının, işyerinde bedelsiz olarak yemek verilmesi şeklinde yapılması halinde, bu giderlerin, genel imalat giderlerine yazılması ve sosyal servisin maliyetlerine verilmesi en uygun yol olur.

7. İhbar Tazminatı

İhbar tazminatının maliyetlerle ilişkilendirilmesinde çeşitli yöntemler izlenmektedir.

Uygulanan bir yöntem göre, ihbar tazminatlarının hukuki niteliği, peşin ödenen ücret olarak görülmekte ve maliyetlerle ilişkilendirilmesi bu açıdan yapılmaktadır. İhbar tazminatları, bir ücret ödemesi olarak kabul edildiğinde, bu giderlerin maliyetlerle ilişkilendirilmesi, izin günlerine ilişkin ücretlerin muhasebeleştirilmesinde izlenen esaslara benzer nitelikte olmalıdır. Çünkü ihbar tazminatı, bildirimli fesihlerde, işverenin bildirim öneline uymaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Oysa, işveren bildirim öneline uymuş olsaydı, bildirim öneli süresince günde iki saatten az olmamak üzere belirli bir süre işçiye iş araması için ücretli izin verecekti. İşçinin izinli sayılan saatlere ve günlere ilişkin ücretleri nasıl muhasebeleştiriliyorsa, ihbar tazminatlarının da o şekilde muhasebeleştirilmesi düşünülebilir. İhbar tazminatlarının genel imalat giderlerine yazılarak mamullere yüklenmesi, özellikle maliyetlerini yıllık olarak hesaplayan işletmelerde uygulanabilir. Maliyetlerini aylık olarak hesaplayan işletmelerde bu yöntemin izlenmesi, ihbar tazminatının ödendiği aylarda, mali-

yetlerin diğ er aylara göre daha fazla olmasına neden olacaktır. Buda aylar bakımından maliyetlerde farklılık yaratabilecektir. İhbar tazminatı ödemesini gerektiren olay, önceden öngörülüp programlanmadığı için aylara dengeli olarak dağıtılamamaktadır. Esasen iş ten çıkartılacak işçilerin önceden bilinmesi ve programlanması durumlarında işçiye önceden bildirimde bulunacağından, ihbar tazminatı gerektiren olay da olmayacaktır. Yalnızca bildirim önelleri süresince işçiye iş arama izni verilecektir. Bu bildirim önellerine ilişkin izin ücretlerinin ise, önceden plânlanması ve aylara dengeli olarak dağıtılması, bazı koşullarda olanak içerisinde olabilir. Bildirim önellerine ilişkin izin ücretleri, yansıtma hesapları aracılığı ile götürü olarak tüm aylara dağıtılabılır.

Bir diğ er yöntemde ise, ihbar tazminatları isminden de esinlenmek suretiyle, hukuki niteliği bakımından tazminat olarak değerlendirilmekte ve bu nedenle de , üretim maliyetleriyle ilişkilendirilmeyerek, doğrudan doğruya tahakkuk ettikleri dönemde kâr-zarara yazılmaktadır. İhbar tazminatı ödemesini gerektiren olay, ani olarak ortaya çıktığından, bunun aylara dengeli olarak dağıtılması olanağı yoktur. Bu nedenle ihbar tazminatının kâr-zarara yazılarak üretim maliyetleriyle ilişkilendirilmemesi daha doğru olmaktadır. Kaldı ki bildirim koşuluna uyulsa bile, bildirim önellerinde işçiye tanınacak izinlerin her zaman önceden görülmesine imkân yoktur.

8. Kıdem Tazminatı

İşçiyi işyerine bağlama, işyerinde yıpranma karşılığı olma, gelir-iş güvenliği sağlama, işsizlik sigortasının bulunmamasının sakıncalarını azaltma ve keyfi işten çıkarmayı önleme amacıyla oluşturulan kıdem tazminatlarının, maliyetlerle ilişkilendirilmesinde de farklı uygulamalar yapılmaktadır.

8.1. Kıdem Tazminatı Yükünün İşletmeler Dışında Kurulacak Fonlarla Karşılanması

Kıdem tazminatı yükünün, işletmeler dışında kurulacak bir fonla finanse edilmesi durumunda, işverenler, her ay yada üçer aylık veya yılda bir toplu olarak ücret bazı üzerinden belli bir paranın bir bankada açılacak hesaba yatırılması ya da devlet tahvili, özel kuruluşlara ait tahviller veya hisse senetlerine yatırımda bulunarak, kıdem tazminatı yükünü fona devretmiş olacaktır(17).

Böyle bir durumda, işletmelerin ödeyecekleri kıdem tazminatı primlerinin maliyetlerle ilişkilendirilmesinde, herhangi bir sorun olmayacak, sosyal sigorta işveren primlerinin muhasebeleştirilmesindeki esaslardan hareket edilecektir. Yani her yıl ödenecek primler aylık olarak o yılın üretim maliyetlerine genel imalat giderleri içerisinde veya direkt işçiliğe ilişkin prim tutarları, direkt işçilik giderleri içerisinde

(17) SÜRMEİ, s.145; Atilla GÖNENLİ, "Kıdem Tazminatı Yüğü Nasıl Finanslanacak?", MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, İ.Ü. İşletme Fakültesi, S.7, Y.3, (Şubat 1977-I), s.9.

Üretim maliyetlerine verilecektir.

8.2. Kıdem Tazminatı Yükünün İşletme Düzeyinde Karşı- lanması

Kıdem tazminatının işletme tarafından karşılanması durumunda, bunların maliyetlerle ilişkilendirilmesinde farklı yöntemler ileri sürülmektedir. Bunları şu şekilde irdeleyebiliriz:

8.2.1. Kıdem Tazminatının deneceği Dönemde Gider Olarak Yazılması

Bu yöntemde, kıdem tazminatı hangi dönemde ödenecekse o dönemin giderleri arasına kaydedilmektedir. Bu nedenle, dönem başında, yıl içerisinde işten ayrılacak işçilerin öngörüsü yapılarak bunlara ödenecek olan kıdem tazminatları hesaplanmaktadır. Maliyetlerini aylık olarak saptayan işletmelerde, yıllık olarak saptanan bu tutarların 1/12'si alınarak yansıtma hesapları aracılığıyla aylık olarak üretim maliyetlerine verilmektedir. Üretim maliyetlerine yklenilişte, genellikle söz konusu giderler, genel imalat giderleri arasında yer almaktadır. Ancak, retici işçiliğe ilişkin tazminat tutarlarının üretim birimleri ile ilişkilendirilmesinin kolay olması durumlarında, bu tutarlar; direkt işçilik giderleri arasında da gösterilebilir.

Bazı uygulamalarda kıdem tazminatları doğrudan doğruya dönem giderleri arasında gösterilmekte ve üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmektedir.

Yansıtma hesapları aracılığı ile kıdem tazminatlarının

Üretim maliyetleriyle ilişkilendirilmesi benimsenmiş ise, maliyetlere götürü olarak verilen tazminat tutarları ile fiilen gerçekleşen tutarlar arasında farklar olabilir. Bu fark tutarları ya doğrudan doğruya satılan malların maliyeti hesabı aracılığı ile kâr-zarar hesabına devredilmekte yada yıl sonunda kalan yarı mamul ve mamullerle, yıl içerisinde satılmış bulunan mamuller arasında blştrlmektedir. Yahut da gelecek dönemlerde dikkate alınmak üzere aktif ve pasif hesapları arasında gösterilmektedir. nc anlatılan yolun izlenmesi durumunda, ertesi yılda yine fiilen ödenmesi beklenen kıdem tazminatı tutarları öngörülmekte ve aylara dengeli olarak dağıtılmaktadır. Fiilen yapılan ödemelerle, maliyetlere verilen tutarlar arasında bir fark olması durumunda ise bu farklar da geçmiş yılın farkları ile karşılaştırılmaktadır(18).

Vergi mevzuatımızda kabul edildiği gibi, kıdem tazminatlarının ancak fiilen ödendiği dönemde gider yazılabileceğinden uygulamada daha çok bu yöntemin izlendiği görülmektedir. Hatta birçok işletmelerde kıdem tazminatları, üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmemekte, doğrudan doğruya fiili ödeme durumunun ortaya çıktığı dönemde kâr-zarara yazılmaktadır.

Böyle bir yöntemin uygulanmasıyla, kıdem tazminatı yükünün bir yılla yüklenmesi ve işçinin fiilen çalıştığı yıllara dağıtılmaması bu yöntemin en önemli sakıncası olup maliyetlerin doğru bir Şekilde saptanmasını önlemektedir.

(18) URAGUN, s.189.

8.2.2. Kıdem Tazminatının Karşılık Ayırma Yoluyla Dağıtılması

Bu yöntemde kıdem tazminatı yükü, karşılık ayırmak suretiyle yıllara dağıtılmaktadır. Böylece kıdem tazminatı için gerekli olan fonun, zaman içerisinde kurulması yaklaşımı benimsenmiş olmaktadır(19). Bu uygulamışeklinde, kıdem tazminatı yükünü yıllara dağıtmak için, her yıl gider olarak yazılacak karşılık tutarının hesaplanması, büyük bir önem taşımaktadır. Bu konuda değişik yöntemler uygulanabilir.

Bir yöntemde, ayrılacak karşılık tutarlarının, ileride ödenecek toplu tazminatların bugünkü değeri olması benimsenmektedir.

Başka bir yöntemde ise; dönem sonundaki cari ücretler esas alınarak, o günkü sözleşme hükümleri gereğince, kıdem tazminatının hesaplanmasında temel alınacak süreye göre, her işçi için bir kıdem yılına ilişkin tutarın hesaplanması ve maliyetlere bu tutarın verilmesidir. İşçinin çalıştığı her yıl, kıdeminden sayılacağından maliyetlere uygun olacaktır. Yalnız burada dikkat edilmesi gereken konu, her ücret değişmesinde, geçmiş yıllara ait fon tutarının da düzeltilmesidir.

8.2.3. Kıdem Tazminatı Yükünün Sigorta Ettirilmesi

Kıdem tazminatının işletme düzeyinde karşılanması zorunlu olduğu zaman, işverenler bu yükü özel şahıslara veya

(19) GÖNENLİ, s.6.

sigorta şirketlerine sigortalamak suretiyle, sorumluluğu olanlara devretmek yolunu izleyebilirler. Bu durumda, ödenen sigorta primlerinin maliyetlerle ilişkilendirilmesi kolay olmaktadır. Sosyal sigorta işveren primlerinin maliyetlerle ilişkilendirilmesinde yapılan muhasebe kayıtları burada da yapılabilir.

Ancak yasalarımızda, kıdem tazminatı yükünün özel şahıslara veya sigorta şirketlerine sigortalanması yasaklanmıştır. Bu nedenle söz konusu prim payları gider olarak yazılmamaktadır. Ancak, kuşkusuz bu primleri, kanunen kabul edilmeyen giderler arasına koyarak maliyetlere yüklemek her zaman olasıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PORSUK İŞÇİLERİ MAKİNE SANAYİİ VE
TİCARET ANONİM ŞİRKETİ'NDE (PORİŞ),
İŞÇİLİK GİDERLERİNİN YAPISI

I. GENEL AÇIKLAMA

Gelişen teknoloji ve beraberinde getirdiği ekonomik güçlükler işletmelerin belirledikleri hedeflere ulaşabilmeleri için daha sağlıklı kararlar almalarını zorunlu hale getirmiştir. Özellikle Türkiye gibi enflasyonun yoğun olduğu bir ortamda, sermaye maliyetlerinin, kredi maliyetlerinin v.b.'nin yükselmesi, işletmelerin içinden ve dışından gelebilecek çok sayıdaki faktörler, amaç ve hedeflere ulaşılmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Böyle bir durumda, karşısına çıkan sorunları enaza indiren işletmeler, buldukları piyasada rekabette üstün duruma gelebilirler. Buda ancak iyi bir yönetim kademesi ve işletmelerin karşılaşacağı sorunların doğru bir şekilde saptanmasıyla gerçekleştirilebilir.

Böyle bir ortamda, işletmelerin üzerinde durmaları gereken önemli bir diğer konu da üretim maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesidir. Üretimin sağlanabilmesi için bir çok

faktör maliyetleri etkilemektedir. Faktörlerden birisi de kuşkusuz işçilik giderleridir.

Üretimin gerçekleşmesinde önemli bir rol oynayan işçilik, yarattığı katma değerden bir pay almaktadır. Bu da onun üretim maliyetini oluşturmaktadır. Bu gider ögesinin , üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmesi ve bunların üretim maliyetlerine uygun bir şekilde yüklenmesinde gerekli titizliğin gösterilerek, yapılabilecek hataların enaza indirgenmesi yoluna gidilmelidir.

Aksi taktirde, farklı kalemlerde gereksiz şişkinlikler oluşup, maliyetlerin artmasına, işletme kararlarının olumsuz yönde gelişmesine yol açacaktır. Bunun içindir ki işçilik giderlerinin devamlı takip ve kontrolü gerekmektedir.

II. PORSUK İŞÇİLERİ MAKİNE SANAYİİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ'NİN (PORİŞ) TANITILMASI

1- Faaliyet Konusu

Porsuk İşçileri Makine Sanayii ve Ticaret Anonim Şirketi, PORİŞ, 26 Nisan 1974 tarihinde tescil edilmiş, Eskişehir Organize Sanayii Bölgesinde faaliyetlerini sürdürmekte olan çok ortaklı bir şirkettir. Ana sözleşme gereğince işletmenin amaç ve iş sahası olarak belirlenen başlıca konuları şunlardır:

1. Makine "Civata, perçin ve bağlantı elemanları" imalatı,

2. İnşaatda kullanılan makineler,
3. Zirai mücadelede ve ziraatte kullanılan aletlerin imalatı,
4. Makine aparatları imalatı,
5. Yukarıdaki işlerle ilgili malzemelerin imali, ithali, ihracı, alım ve satımı,
6. İştigal sahasında imalatla ilgili ham ve yarı mamul maddelerin ithali dahilinden mübayaası, istihsali ve bu maddelerin kullanılması, satılması ve ihracı,
7. İştigal sahasında her türlü mübayaaya taahhütlere girilmesi ve taahhütlerin icrası,
8. Yukarıda bir numaradan altı numaraya kadar (altı dahil) sayılan maddelerin bütün türevlerinin, artıklarının aynen veya tadil olunarak imâl, satımı ve ihracı,
9. Yukarıda sayılan işlerin ve imalatın tahakkuku için fabrika kurmak tevsii etmek, kurulu olanlarını satın almak veya kiralamak,
10. Yukarıda ki fıkralarda da sayılan maddelerin icrası ve tahakkuku için her türlü müesseselerin tesisi, gerekli toptan ve perakende satış mağazaları kurarak , mevcut ve yeni müesseselerin kısmen veya tamamen devir alınması, bunlara iştirak edilmesi,
11. Yukarıda sayılan konular ve bu konularla ilgili her türlü aynı haklar iktisabı, bunların satılması, ipotek ve rehin edilmesi,
12. Yukarıda sayılan bilimüm faaliyetle ilgili muamelele-

icrası, ticari anlaşmalar akdi, ikraz ve istikrazda bulunulması ve istikrazlar için menkul ve gayrimenkullerin rehin ve ipotek edilmesi ve ikrazlar için rehin ve ipotek kabulü,

13. Yukarıda belirtilen konuları gerçekleştirmek için şirket bizzat uğraşabileceği gibi tek başına yada yerli ve yabancı resmi veya özel kurumlarla birlikte atölyeler, fabrikalar tesis etmek, işletmek, şirketler kurmak, kurulmuş yada kurulacak şirketlere katılarak üretim, imalat, ithalat ve her türlü sanayii ve ticari faaliyetlerinde bulunmak, ayrıca doğrudan doğruya istirak halinde sahip olduğu veya idaresinde kayıtlı her türlü işlemlerde öncelikle döviz ödeyen ortaklarını çalıştırmaya gayret edilmesi.

2- Sermaye Yapısı

1974 yılında Almanya'da çalışan Türk işçiler tarafından 2.000.000.- TL.'lık sermaye ile kurulan işletmenin, 15 Ocak 1987/1682 nolu Ticaret Sicil Gazetesinde tescil ve ilân edildiği üzere sermayesi 120.000.000.- TL'dan 780.000.000.- TL'ya çıkarılmıştır. Bu artışın 360.000.000.- TL'lık kısmı yeniden değerlendirme değer artış fonundan karşılanmış ve eski bir hisseye bedelsiz üç hisse verilmiştir.

Sermaye artışının geriye kalan kısmı da şu şekilde gerçekleşmiştir: Türkiye Sanayi Kalkınma Bankası 155.500.000.- TL'lık alacağına karşılık % 20 hisseyle yeni ortak olmuş, Eskişehir İl Özel İdaresi 76.800.000.- TL., Eskişehir Belediyesi 30.000.000.- TL. tutarında rüçhan hakkını kullanarak sermaye

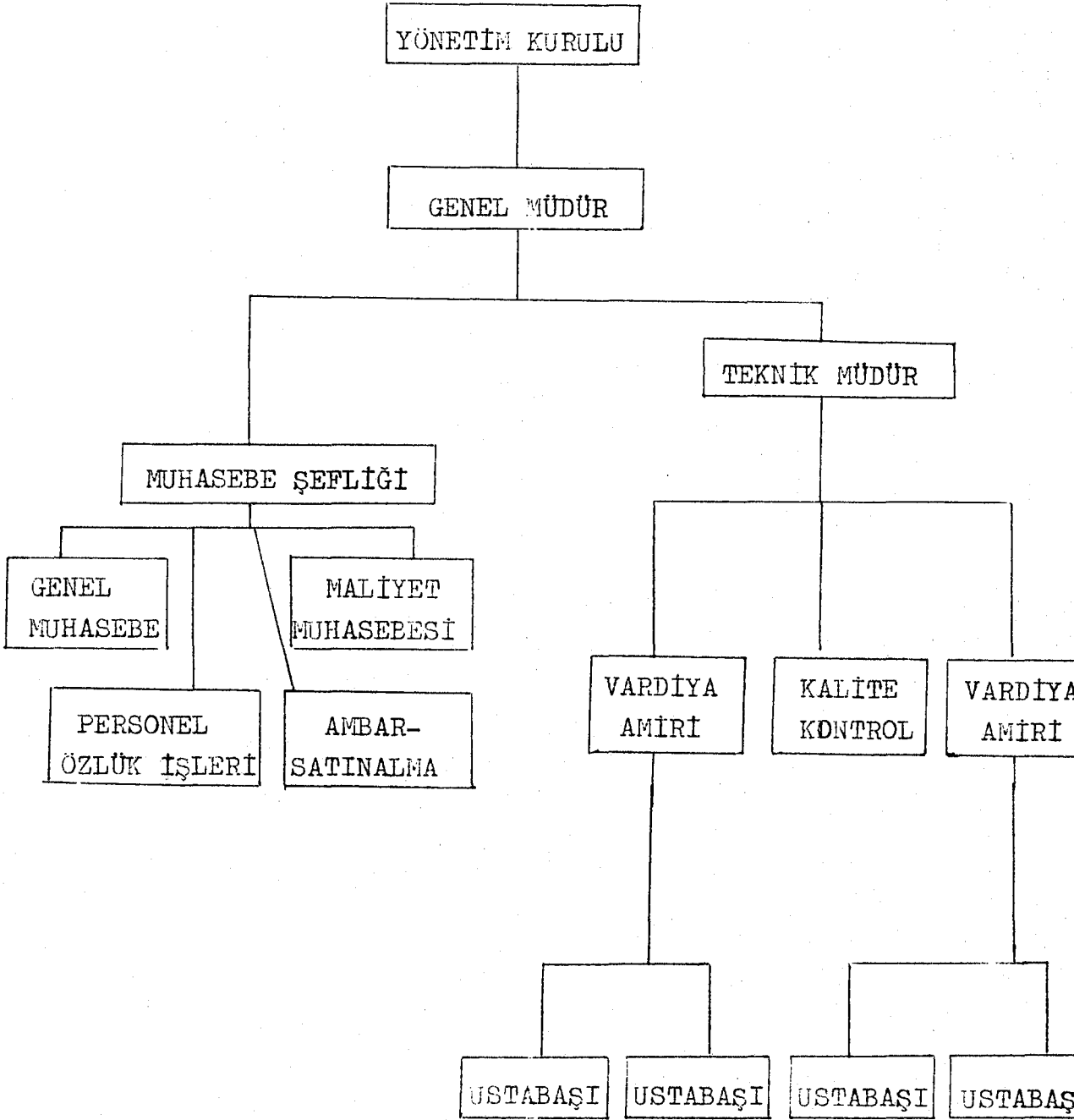
oranlarını arttırmışlardır. 37.700.000.-TL.'da Avrupa'daki ve Türkiye'deki ortaklardan sağlanmıştır.

Bu verilere göre toplam ortak sayısı 2491 adet olup, ortak dağılımı şöyledir;

<u>ORTAK ADI</u>	<u>TUTARI</u>	<u>SERMAYE</u>
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası	156.000.000.-	% 20
İl Özel İdaresi	124.800.000.-	% 16
Eskişehir Belediyesi	78.000.000.-	% 10
Yurt İçi ve Yurt Dışı Ortaklar	421.200.000.-	% 54
	<hr/>	<hr/>
	780.000.000.-	% 100

3- Örgüt Yapısı

Porsuk İşçileri Makine Sanayii ve Ticaret Anonim Şirketinin örgüt yapısı içerisinde, yönetim kurulu, genel müdür, genel müdüre bağlı olarak muhasebe şefliği, teknik müdür ve bunlara bağlı olan alt birimlerden oluşmaktadır.



Bu örgüt yapısı aşağıdaki personel kadrosu ile faaliyetlerini sürdürmektedir.

	<u>ADEDİ</u>
1- Genel Müdür	1 Kişi
2- Teknik Müdür	1 "
a- Ustabaşı	1 "
b- Vardiya Amirleri	2 "
c- Ambarcı	1 "
3- Muhasebe	4 "
4- Bekçi	2 "
5- Yemekhane	2 "
6- Santral	1 "
7- Şoför	1 "
8- İşçi	29 "
9- Doktor (sözleşmeli)	1 "

TOPLAM : 46 Kişi

Metal sanayii iş kolunda faaliyette bulunan işletme çeşitli makine aparatları, civata, somun üretimi yapmaktadır. İşletmenin üretim faaliyetinde kullandığı hammaddenin büyük bir kısmı yurt dışından sağlanan ithal hammadde ile gerçekleştirilmektedir. İthal hammadde kullanılmasına gidilmesinin nedeni bu hammaddenin üretimde fazla fire vermemesi ve bu hammadde ile üretilen mamullere daha yüksek talebin olmasıdır. Üretimin devamlılığını sağlamak amacı ile diğer bir kısım hammadde de

Demir Çelik İşletmelerinden temin edilmektedir. Bu nedenle alımlar peşint ve nakit olmakta bu da nakit sıkıntısı içinde bulunan işletmeyi daha da zor duruma düşürmektedir.

Makine sanayiine aramamul üreten işletme gelen siparişlere göre üretim faaliyetinde bulunmaktadır. Siparişin olmadığı zamanlarda hammadde stoğu yetersizliğinden dolayı üretim yapılmamakta, bu da makine ve işçiliğin rantıbl kullanılmasını engellemektedir. Serbest rekabet koşullarının geçerli olduğu pazarda, bu mamullerin talep elastikiyetinin sert olmasına rağmen pazarda çok sayıdaki üretici firmanın bulunması ve ayrıca küçük tezgâhlarda üretimde bulunan ailelerin bu piyasaya girmele nakit sıkıntısı içerisinde bulunan işletmenin rekabet şansını azaltmaktadır.

III. PORSUK İŞÇİLERİ MAKİNE SANAYİİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ' DE (PORİŞ) İŞÇİLİK GİDERLERİ

1- Toplam maliyetler

Metal sanayii iş kolunda faaliyette bulunan PORİŞ A.Ş., 'ni 1985, 1986 ve 1987 yıllarına ait üretim faaliyetlerinin toplam maliyet giderleri, şirketin hesap planına göre yapılan sınıflandırma çerçevesinde TABLO-1'de verilmiştir.

Tablo-1'de maliyetler; direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel imalat giderleri olarak yer almıştır. Genel imalat giderleri içinde "İşçilere Ait Diğer Giderler" başlığı

	1985	1986	1987
DİREKT HAMMADDE ve MALZEME	104.173.512	122.631.865	251.337.969
DİREKT İŞÇİLİK	15.882.127	23.600.172	44.496.603
GENEL İMALAT GİD.	117.451.802	219.048.753	275.021.489
=====	=====	=====	=====
Endirekt Malzeme Gid.	28.141.733	10.368.393	28.856.330
Endirekt işçilik	34.435.123	41.503.227	50.381.976
İşçilere Ait Diğer Gid.	21.448.597	17.908.524	39.499.743
Dışarıdan Sağ. Fay. ve Hiz.	16.419.882	18.119.533	21.667.766
Deşitli Giderler	6.882.689	18.125.611	26.250.891
Vergi, Resim, Harç Gid.	302.907	(---)	16.818.866
Amortisman Giderleri	9.820.868	113.023.464	91.545.916
=====	=====	=====	=====
GENEL TOPLAM	237.447.442	365.280.791	570.856.062

TABLO-1

ÜRETİM MALİYETLERİ TABLOSU

altında yer alan giderlere; ikramiye, fazla çalışma primleri, tatil ve yıllık izin günleri, sosyal sigorta primi işveren hissesi, çeşitli sosyal haklar, kıdem tazminatı gibi temel ücret dışındaki işçilik giderleri dahil edilmiştir. Bu durumda PORİŞ A.Ş.'nin toplam işçilik giderlerini; direkt işçilik, en-direkt işçilik ve işçilere ait diğer giderleri toplamı birlik-te oluşturacaktır. Buna göre toplam maliyetler içinde direkt hammadde ve malzeme, işçilik ve genel imalat giderleri toplamı ve bunların toplam maliyetlere göre dağılımı TABLO-2'deki gibi olacaktır.

Üretim Maliyetleri	1985		1986		1987	
	TL	%	TL	%	TL	%
Direkt Hammadde	104.173.512	44	122.631.865	33	251.337.969	44
Toplam İşçilik	71.765.847	30	83.011.923	23	134.378.322	24
Genel İma- lat Gideri (İşçilikler hariç)	61.508.083	26	159.637.003	44	185.139.771	32
Toplam	237.447.442	100	365.280.791	100	570.857.062	100

TABLO-2

ÜRETİM MALİYETLERİ DAĞILIMI

Tablo-2'de bulunan sonuçlara göre PORİŞ A.Ş.'de üretim konusu itibariyle direkt hammadde ve malzeme giderleri önemli bir maliyet unsuru olarak birinci sırayı, 1986 ve 1987 yıllarında genel imalat giderleri içine dahil edilen amortisman giderlerinin meydana getirdiği artış dışında işçilik giderleri de toplam maliyetler içinde ikinci sırayı almaktadır. Dolayısıyla bir unsurdaki meydana gelecek artış (diğer unsurlar sabit kaldığında) o maliyet unsurunun toplam maliyetler içindeki dağılımına göre etki yaratacaktır.

2- İşçilik Giderlerinin Türlerine Göre Dağılımı

PORİŞ A.Ş.'de işçilik giderleri 1985 yılı hariç 1986 ve 1987 yıllarında toplam maliyetler içinde üçüncü sırayı almaktadır. TABLO-2'de görüldüğü gibi toplam maliyetler içinde işçilik giderlerinin dağılımı 1985'te % 30, 1986'da % 23 ve 1987'de % 24 olarak bulunmuştu.

İşçilik giderleri, direkt ve endirekt işçilikler şeklinde ayırma tabii tutulduğunda, toplam maliyetler içinde; 1985 yılında direkt işçilik % 7, endirekt işçilik % 23, 1986 yılında direkt işçilik % 7, endirekt işçilik % 16 ve 1987 yılında direkt işçilik % 8, endirekt işçilik % 16 paya sahip olduğu görülmektedir(TABLO-3).

Tablodan da görüldüğü üzere direkt işçilik giderleri yıllar itibariyle aynı düzeyde gerçekleşmiştir. Aynı yıllarda direkt işçilik giderleri 15 milyondan 23 milyona ve 1987 yılında da 44 milyon liraya çıkmasına karşın toplam maliyetler içinde

	1985	1986	1987
<u>Direkt İşçilik Giderleri</u> Toplam Maliyet	0.07	0.07	0.08
<u>Endirekt İşçilik Giderleri</u> Toplam Maliyet	0.23	0.16	0.16
TOPLAM İŞÇİLİK	0.30	0.23	0.24

TABLO-3
DIREKT VE ENDIREKT İŞÇİLİK GIDERLERİNİN
TOPLAM MALİYETLER İÇERİSİNDEKİ
DAĞILIMI

direkt işçilik giderlerinin ve hatta endirekt işçilik giderlerinin oran olarak aynı kalması, işletmede işçilik giderlerinin üretim maliyetleri karşısındaki durumunun ve etkisinin sürekli izlendiğini göstermektedir.

TABLO-4'de "Temel Ücret ve Temel Ücret Dışındaki İşçiliklerin Toplam Maliyetler İçerisindeki Dağılımı"nı yansıtmaktadır. Tabloda işçilik giderlerinin türlerine göre toplam maliyetler içindeki önemine dikkat çekmektedir. Hangi işçilik giderlerinin yıllar itibariyle ve ne yönde değiştiği izlenebilmektedir. PDRİŞ A.Ş.'de , temel ücret toplam maliyetler içinde 1985 yılında % 18'den 1986 yılında % 13'e düşmüştür. 1987 yılında da

	1985	1986	1987
<u>Temel Ücret</u> Toplam Maliyet	0.18	0.13	0.14
<u>İkramiyeler</u> Toplam Maliyet	0.05	0.044	0.04
<u>Fazla Çalışma Primleri</u> Toplam Maliyet	0.004	0.003	0.002
<u>Tatil ve Yıllık İzin Günleri</u> Toplam Maliyet	0.0019	0.0012	0.0008
Sosyal Sigorta Primi İşveren <u>Hissesi</u> Toplam Maliyet	0.024	0.023	0.03
<u>Çeşitli Sosyal Haklar</u> Toplam Maliyet	0.023	0.019	0.02
<u>Kıdem Tazminatı</u> Toplam Maliyet	0.007	0.005	0.006
<u>İhbar Tazminatı</u> Toplam Maliyet	0.0027	0.002	0.0017
GENEL TOPLAM	0.2926 0.30	0.2272 0.23	0.2405 0.24

TABLO-4

TEMEL ÜCRET VE TEMEL ÜCRET DIŞINDAKİ

İŞÇİLİKLERİN TOPLAM MALİYETLER

İÇERİSİNDEKİ DAĞILIM

bir önceki yıla göre % 1 artarak % 14'e yükselmiştir. Aynı hareketler işçilik giderleri türleri için de izlenebilmektedir. Böylece hangi gider türü üzerinde ne şekilde durulacağı da belirlenebilmektedir.

TABLO-5, "İşçilik giderlerinin Toplam İşçilik Giderlerine Göre Dağılımı"nı göstermektedir. Burada işçilik giderlerinin herbirinin toplam işçilik giderleri içinde aldıkları payı belirlenmiştir. Tabloda görüldüğü gibi en yüksek payı doğal olarak temel ücret almaktadır. Ancak temel ücret dışındaki ücret giderleri de % 40-43 oranındadır. Buna bakıldığında ücretlerde yapılacak artışın şeklini ve etkisini belirlemek yönünde verilecek kararlara ışık tutacaktır.

Yukarıdaki tablolara baktığımızda, temel ücret ve temel ücret dışındaki işçiliklerin toplam maliyetler içerisindeki yüzde dağılımlarına göre, her kaleme yıllar itibariyle bir düşüş olduğu gözlenmektedir. Buradan şu sonucu çıkarabiliriz: PORİŞ A.Ş.'de, direkt hammadde malzeme ile genel imalat giderlerinde (işçilik hariç) meydana gelecek bir artış toplam üretim maliyetlerini daha çok etkileyecektir. Çünkü toplam maliyetler içerisindeki payları işçilik giderlerinden daha yüksektir.

3- İşçilik Giderlerinin Faaliyet Sonuçlarına Etkisi

İşçilik giderlerinin üretim maliyetleri içindeki payı ve bunun yıllar itibariyle göstereceği değişiklik işletmenin faaliyet sonuçlarında değişik etkiler yaratır. İşletme yöneti-

	1985		1986		1987	
		%		%		%
TEMEL ÜCRET	43.155.244	0,60	47.757.183	0,58	77.103.800	0,57
İKRAMİYE	13.624.111	0,19	15.919.061	0,19	21.470.309	0,16
FAZLA ÇALIŞMA PRİMLERİ	932.176	0,013	1.013.517	0,012	1.343.783	0,01
TATİL ve YILLIK İZİN GÜNLERİ	460.000	0,007	460.000	0,005	460.000	0,0034
SOSYAL SİGORTA PRİMİ İŞVEREN HİSSESİ	5.604.702	0,079	8.280.585	0,099	18.119.626	0,14
ÇEŞİTLİ SOSYAL HAKLAR	5.593.056	0,078	7.166.316	0,086	11.422.157	0,085
KIDEM TAZMİNATI	1.691.206	0,024	1.709.274	0,020	3.437.372	0,024
İHBAR TAZMİNATI	645.353	0,009	705.987	0,008	1.021.275	0,0076
GENEL TOPLAM	71.705.848	1,00	83.011.923	1,00	134.378.322	1,00

TABLO-5

İŞÇİLİK GİDERLERİNİN TOPLAM İŞÇİLİK

GİDERLERİNE GÖRE DAĞILIMI

minin alacağı kararlarda örneğin; üretmek yada satın almak, siparişi kabul etmek veya etmemek, mamulün üretimine devam edip etmemek, fiyat belirlemek gibi konularda işçilik giderlerinin hatta direkt işçilik ve endirekt işçilik ayırımına bağlı olarak üretim giderleri içindeki dağılımı ve değişimleri oldukça önemlidir.

PORİŞ A.Ş.'de TABLO-6'da görüldüğü gibi, yıllar itibariyle toplam işçilik giderlerinde bir önceki yıla göre gerçekleşen yüzde artışları 1985 yılında % 21, 1986 yılında %14, 1987 yılında yapılan toplu sözleşme nedeniyle % 38 olmuştur.

1985	1986	1987
0.21	0.14	0.38

TABLO-6

YILLAR İTİBARIYLA

TOPLAM İŞÇİLİK GİDERLERİNDEKİ ARTIŞLAR

İşçilik ücretlerinde artış yapılmasına karşılık toplam işçilik giderlerinin satılan malın maliyeti ve brüt satış hasılatı içerisindeki payları yıllar itibariyle TABLO-7 ve TABLO-8'de görüldüğü gibi düşüş göstermiştir.

İşçilik giderlerinin mutlak olarak artmasına karşın satılan malın maliyeti ve brüt satış hasılatı içindeki payının düşmesi, kuşkusuz, işçilik dışındaki üretim giderlerinde (di-

1985	1986	1987
0.28	0.23	0.24

TABLO-7

TOPLAM İŞÇİLİK GİDERLERİNİN
SATILAN MALIN MALİYETLERİ
İÇERİSİNDEKİ PAYI

1985	1986	1987
0.35	0.33	0.25

TABLO-8

TOPLAM İŞÇİLİK GİDERLERİNİN
BRÜT SATIŞ HASILATI İÇERİSİNDEKİ PAYI

rekt hammadde ve malzeme, genel imalat giderleri) daha yüksek bir artış meydana gelmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla işçilik giderlerinde meydana gelecek artışın aynı oranda üretim maliyetlerine yansımadığı ve direkt işçilik ile endirekt işçilik giderlerinin de üretim maliyetleri içindeki paylarının da aynı olmaması nedeniyle bunların her birinin toplam maliyetlere etkisinin farklı olacağı dikkate alınarak kararlarda bunu gözden uzak tutulmaması gerektiği unutulmamalıdır.

SONUÇ

Üretim maliyetleri içerisinde işçilik giderlerinin yeri vardır. İşçilik giderleri içerisinde giren ve işgücüne normal çalışma karşılığında ödenen temel ücretler dışında fazla çalışma karşılığında verilen fazla çalışma ücretleri, daha iyi çalışmayı özendirmek için verilen primler, ikramiyeler gibi ek ödemeler de vardır. Ayrıca çeşitli sosyal yardımlar, tanınan ücretli izin hakları ve işten ayrılırken verilen kıdem tazminatları gibi giderler de bulunmaktadır. İşçilik maliyetlerini oluşturan bu gider öğelerinin, sağlıklı bir biçimde izlenmesi ve kontrolü, üretim maliyetlerinin uygun bir bölümlenmeye tabi tutulması ile olanaklıdır.

İşçilik giderlerinin direkt ve endirekt olarak bölümlenmesinde, üretici işçiliğe ilişkin temel ücret dışındaki işçilik giderleri özellik göstermektedir. Bunlardan bir bölümünün üretilen mamul veya mamul grubunda doğrudan doğruya izlenilmesi mümkündür. Bu tür giderlerin direkt işçilik giderleri arasında

gösterilmesi doğru olur . Böylece yalnız bir mamule veya işleme yüklenmesi gereken tutarın tüm mamullere veya işlemlere yüklenmesi önlenmiş olur. Ayrıca, direkt işçiliği esas almak suretiyle belirlenen genel imalat giderleri oranı doğru bir biçimde saptanabilir. Bununla birlikte, üretici işçiliğe ilişkin bazı temel ücret dışındaki işçilik giderlerinin mamul birimleri ile doğrudan doğruya ilgilendirilmeleri ya olanaklı değildir veya uygun değildir. Bu durumda bu gider öğelerinin genel imalat giderleri grubunda toplanarak tüm mamullere dağıtılması uygun olur.

Temel ücret dışındaki giderlerin bir kısmı işgücünün çalıştığı dönemlerde kesinleşmekte, bir kısmı ise; işgücünün çalıştığı zaman süresince doğmakla birlikte, işten ayrıldığı dönemlerde kesinlik kazanmaktadır. İşgücünün çalıştığı dönemlerde kesinleşen temel ücret dışındaki işçilik giderlerinin bir kısmı bir aydan uzun dönemleri içermektedir. Bu giderler aylar bakımından normal bir dağılım göstermezler. İkramiyeler, tatil ve yıllık izin ücretlerinde olduğu gibi. Bu nedenledir ki, bu tür giderlerin yıllık öngörülerinin yapılarak, aylık yüklemelerde dengeli bir yol izlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, işgücünün çalıştığı zaman süresince doğan fakat kesin miktarı, işten ayrıldığı zaman belirlenen kıdem tazminatlarının maliyetlerle ilişkilendirilmesinde muhasebenin dönemsel ilkesine göre, elde edilen gelirle bunu elde etmek için katlanılan giderlerin, aynı dönemde biraraya toplanması gerekir. İşgücünün üretmiş olduğu mal ve hizmetler, işgücünün çalış-

tığı dönemlerde hasılat haline dönüştüğünden, ücretin bir kısmı sayılan kıdem tazminatının da işgücünün fiilen çalıştığı yıllar boyunca gider yazılması uygun olur. Oysa ülkemizde kıdem tazminatı, yalnızca ödendiği yıllarda gider olarak yazılabilmektedir.

İşletmelerde işçilik giderlerinin direkt ve endirekt şeklinde bir ayrıma tabi tutulması ile farklı yerlere yanlış yüklemelerin yapılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır. Böyle bir uygulamayla işçilik maliyetlerinin takip ve kontrolü daha kolay yapılacak, maliyetler tam ve doğru olarak saptanacaktır. Ayrıca bazı mamul türlerinin üretimine devam edip etmemek, sipariş kabulü, fiyat belirleme, ücret arttırmaları, fazla çalışmaya gidilmesi, kapasite arttırmaları gibi konularda işletme yöneticilerine yol gösterici olacaktır.

Porsuk İşçileri Makine Sanayii ve Ticaret Anonim Şirketi'nde (PORİŞ) işçilik giderlerinin saptanması, işçilik giderlerinin toplam maliyetler karşısındaki durumlarının ve işletme kararlarının alınmasındaki etkilerinin belirlenmesi amacıyla üç yıllık karşılaştırmalı olarak bir inceleme yapılmıştır. İşletmede işçilik giderlerinin direkt ve endirekt işçilikler şeklinde ayrıldığı gözlenmiştir. Böylece farklı yerlere yanlış yüklemelerin yapılmasının önlenmesi sağlanmıştır. İşçilik giderlerinde yıllar itibariyle değişmeler olmasına rağmen işçilik giderlerinin toplam maliyetler karşısında oran olarak aynı kalması, işletmede işçilik giderlerinin takip ve kontrolünün yapıldığını göstermektedir. Buda sipariş kabulü, fazla çalışmaya gidilmesi, ve

fiyat belirleme konularında işletme yöneticilerine yardımcı olmaktadır.

İşletmelerde işçilik giderlerinin temel ücret ve temel ücret dışındaki işçilik giderleri ve bunların direkt ve endirek işçilik giderleri şeklinde ayırma tabi tutularak muhasebeleştirilmesi işletme kararlarının gerçekleşmesinde önemli rol oynayacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ALBAYRAK, İsmail Hakkı : İşçilik Maliyetleri Muhasebesi, Planlanması ve Kontrolü (İşçilik Maliyetleri Araştırması ve Uygulamadan Bir Örnek), (Doktora Tezi), İstanbul, 1977.
- ALTUĞ, Osman : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No. 338/622, B.2, İstanbul, 1985.
- ARTAN, Sinan : Endüstri İşletmelerinde Ücret Yönetimi ve Türkiye'deki Uygulama, Eskişehir İ.T.İ.A. Ya.No.239, Eskişehir, 1981.
- AYSAN, Mustafa A. : Maliyetler ve İşletme Kararları, İstanbul Üniversitesi Ya.No.1922, İşletme Fakültesi Ya.No.27, İstanbul, 1974.
- BACKER, Morton - JACOBSEN, Lyle E. (Çev.Sadık BAKLACIOĞLU) : Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1974.
- BALKAN, Gündüz : Ücret Sistemleri, İzmir, 1976.

- BURSAL, Nasuhi : Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama), B.7, İstanbul, 1983.
- : Maliyet Muhasebesi (Prensipiler ve Uygulama), Ar Basım, Yayım ve Dağıtım, İstanbul, 1976.
- ÇEMBERCİ, Mustafa : İş Kanunu Şerhi, B.4, Ankara, 1978
- EKONOMİ, Münir : İş Hukuku-Ferdi İş Hukuku, B.3, İstanbul Teknik Üniversitesi Sayı 1295, C.I, İstanbul, 1984.
- ERTÜRK, Halis : Maliyet Muhasebesine Giriş, Ulu- dağ Üniversitesi Ya.No.3-023-0071, Bursa, 1982.
- ESENER, Turhan : İş Hukuku, B.3, Ankara Üniver- sitesi Hukuk Fakültesi Ya.No.432, Ankara, 1978.
- İNCE, Ergun : İşçilere Yapılan Ödemelerin, Ver- gi ve Sigorta Kesintileri, MESS Yayınları, İstanbul, (Haziran, 1975).
- İZVEREN, Adil : İş Hukuku, Ankara, 1974.
- MATZ, Adolp - CURRY, Othel J.-
USRY, Milton F. : Cost Accounting, Planing and Cont- rol, Fifth Edition, South-Western Publishing Co., Ohio, 1972.

MAKALELER

- ALBAYRAK, İsmail Hakkı : "Direkt İşçilik Maliyetleri Dı-
sındaki İşçilik Maliyetlerinin
Mamul Maliyetlerine Yüklenmesi
ile İlgili Bazı Özel Sorunlar",
MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Y.5,
S.17, İstanbul, (Ağustos,1979-III).
- : "İşçilik Maliyetleri ve İmalat
Sanayiinde İşçilik Maliyetlerinin
Bünyesi", MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DER-
GİSİ, Y.3, S.9, İstanbul, (Ağus-
tos, 1977-III).
- ARTAN, Sinan : "İşletmelerde Ücret Yönetimi ve
Yönetici", YENİ İŞ DÜNYASI DERGİ-
Sİ, S.46, Y.4, (Ağustos,1983).
- ÇUBUK, Ali : "Ücret ve Ücrete İlişkin Hak (Üc-
ret Hakkı)", ANKARA İKTİSADİ ve
TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ DERGİSİ,
C.III, S.2, Ankara, 1971.
- GÖNENLİ, Atilla : "Kıdem Tazminatı Yükü Nasıl Finans-
lanacak?", MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DER-
GİSİ, S.7, Y.3, İstanbul, (Şubat,
1977-I).

İNCE, Ergun

: "İş Hukukumuzda Ücret Kavramı",
İŞLETME ve HUKUK DERGİSİ, Y.4,
C.IV, S.41, (Mayıs, 1971).

LORDOĞLU, Kuvvet

: "Ücretler ve Bilgi İşlem Çalışanları", BURSA ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ ve SOSYAL BİLİMLER FA-
KÜLTESİ DERGİSİ, C.II, S.2, Bur-
sa, (Aralık, 1981).

DİĞER YAYINLAR

- Milli Prodüktivite Merkezi, Ücret Esasları, Prim ve Primli Ücret Sistemleri, Milli Prodüktivite Merkezi Ya.No.62, Ankara, 1969.
- Fazla Çalışma Tüzüğü
- 1475 Sayılı İş Yasası
- 1975 Sayılı İş Yasası

ABSTRACT

In this study, three main aspects are dealt with. In the first chapter, the definitions of production costs, fundamental pay that is paid to the workers -which is included in production costs- and the definition of being workers excluding fundamental pay and their calculation forms have been examined and the procedures of their accountancy have been stated.

In the second chapter, by examining the loading of each item on to production costs, the relation to production costs, will be examined. Thus, with the purpose of preventing false loading to different places, suitable procedures will be explained.

In the third chapter, however, worker expenditures in Porsuk Workers Machine Industry and Trade Joint Stock Company, the shares belonging to workers expenditure in total costs and the importance of workers expenditure in materializing management decisions will be examined.

ABSTRACT

Bu çalışmada, konuya üç bölüm halinde bakılmış, birinci bölümde üretim maliyetleri ve üretim maliyetleri içerisine giren ve işçilere ödenen temel ücret ve temel ücret dışındaki işçiliklerin tanımı, hesaplanma biçimleri irdelenmiş ve bunların muhasebeleştirilmesinde izlenecek yollar belirtilmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde, her bir kalemin üretim malâyetlerine yüklenmesi irdelenerek bunların üretim maliyetleriyle ilişkilendirilmeleri incelenecektir. Böylece farklı yerlere yanlış yüklemelerin yapılmasının önlenmesi amacıyla uygun olan yollar belirtilecektir.

Üçüncü bölümde ise Porsuk İşçileri Makine Sanayii ve Ticaret Anonim Şirketi'nde (PORİŞ) işçilik giderleri, toplam maliyetler içerisinde işçilik giderlerinin aldığı paylar ve işçilik giderlerinin işletme kararlarının gerçekleşmesindeki önemine yer verilecektir.

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜNE

ESKİŞEHİR

Enstitünüzün İşletme Yüksek Lisans Bölümü 81102786 nolu öğrencisi olup "İşçilik Giderlerinin Üretim Maliyetleri Karşı-
sındaki Durumu ve Etkisi" isimli Yüksek Lisans tezimi tamamlamış bulunmaktayım.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

ADRES:

Yeşiltepe Mah.
Seyitali Sk. No:16
Tel: 51637

11 / 01 / 1989

Mine TUTAROĞLU

