

**TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE İŞÇİLİK
GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
ve
UZUNKÖPRÜ UYGULAMALARI**

39790

**Hazırlayan: Nazife ÇAKIR
Danışman: Yrd. Doç.Dr. Fehmi YILDIZ**

**Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin İşletme Anabilim Dalı İçin
Öngördüğü YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak hazırlanmıştır.**

**Edirne
Trakya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kasım, 2000**

**TC. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS
TEZİ olarak Oybirliği/ Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Başkan :
Prof. Dr. Yunus KISIRSU
Meh. Arslan

Üye :
Prof. Dr. Südi APRAK

Üye :
Y. Doç. Dr. Fehmi YILMAZ

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../2000

Doç.Dr.Cevat CELEP
Enstitü Müdürü

TEŞEKKÜR

Bu çalışmayı gerçekleştirmem sırasında bana yön veren ve çalışmalarımı özveri ile değerlendiren Danışmanım Yrd. Doç. Dr. Sayın Fehmi YILDIZ'a, tezimin değerlendirilerek yönlendirilmesine katkıda bulunan Prof. Dr. Sayın Yunus KİSHALI ve Prof. Dr. Sayın Sudi APAK'a her türlü desteğini esirgemeyen Uzunköprü Meslek Yüksekokulu Müdürü Prof. Dr. Sayın Erol ÇAKIR'a, saha araştırmam sırasındaki yardımlarından dolayı Öğr. Gör. Sayın Birol ERDEM'e, çalışmam sırasında desteklerinden dolayı Öğr.Gör. Sayın Seyfi AKTOPRAK ve Nurtaç ÇOŞKUN'a, Yabancı dil çevrisinde yardımını gördüğüm Okut. Sayın Egemen AYDOĞDU'ya, hiçbir zaman destek ve sevgilerini esirgemeyen eşim ve minik kızıma en içten duygularıyla TEŞEKKÜR EDİYORUM.

TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE İŞÇİLİK GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UZUNKÖPRÜ UYGULAMALARI

ÖZET

Muhasebe bilgilerinden beklenen yararın sağlanması, bu bilgilerin herkes tarafından aynı şekilde algılanması ve anlaşılmasına bağlıdır. Türkiye’de bunun gerçekleştirilmesi ve muhasebede tekdüzenin sağlanması için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Son olarak 1994 yılından itibaren bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerden; faaliyet konuları bakımından farklı durumda bulunan finansal kurumlar dışında kalan tüm işletmelerde uygulanmak üzere “TekDüzen Hesap Planı” uygulaması getirilmiştir.

İşletmelerde üretim giderleri içerisinde işçilik giderleri önemli bir gider türü olarak karşımıza çıkmaktadır. İşçilik giderleri içerisinde işçinin brüt ücreti, fazla mesai ücreti, sosyal yardımlar, kıdem ve ihbar tazminatları gibi pek çok unsur girmektedir. Bütün bu işçilik giderlerinin üretim dönemi boyunca sadece toplam tutar olarak izlenmesi yeterli olmamaktadır. Tekdüzen hesap planı ile birlikte işçilik giderlerinin aynı anda türlerinin ve yapıldıkları gider yerlerinin de izlenmesi sağlanmaktadır. Ancak günümüzde pek çok işletme işçilik giderlerinin sadece toplam tutarları ile ilgilenmekte, gider yeri maliyetlerini ise gözardı etmektedir.

İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinde direkt ve endirekt işçilik ayrımı yapılmalı ve bu ayrımı sağlayacak belge düzeni kurulmalıdır. Endirekt işçiliklerin belirlenmesinde ve muhasebeleştirilmesinde uygulamada tam anlamıyla bir birlik bulunmamaktadır.

İşletmelerde kıdem tazminatları, ikramiyeler gibi bir takım işçilik giderleri yıllar itibariyle ve yılın çeşitli aylarında düzensiz bir dağılım göstermektedir. Bu giderlerin uygun hesaplarda muhasebeleştirilmesi ve ilgili dönemlere yayılması gerekmektedir.

Boşa geçen zamanlarla ilgili olarak gerçekleşen işçiliklerin, gerçekleşme nedenine göre farklı hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Fakat uygulamada bu yönde bir çalışma bile yapılmamaktadır.

Tekdüzen hesap planı, işçilik giderlerinin uygun hesaplarda muhasebeleştirilmesi ve ilgili dönemlere aktarılması için gelişmiş bir kayıt sistemi getirmiştir. Fakat, Uzunköprü yöresi üretim işletmelerine uygulanan anket çalışması sonucu; yöre işletmelerinin bütün bu üstünlüklerden faydalanmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler ;

1. Tekdüzen Hesap Planı
2. Direkt İşçilik
3. Endirekt İşçilik
4. Gider Türü
5. Gider Yeri

ACCOUNTING LABOUR EXPENSES BY UNIFORM ORDER ACCOUNTING PLAN AND THE APPLICATIONS IN UZUNKÖPRÜ SUMMARY

Getting the most of accounting data can only be revealed by everyone to perceive and understand these data in the same way. In Turkey, various arrangements have been carried out to reveal this and to secure uniform order in accounting. Finally since 1994, tax payers keeping balance-sheets, excluding the financial establishments which are different by their working fields have been obliged to use uniform accounting plan.

Labour expenses take a great amount of the production expenses of the enterprises. Labour expenses include various elements like wages, overworking payments, social benefits, seniority and denunciation indemnities. To trace all these labour expenses only as the total sum during the production process does not prove to be sufficient. With the uniform accounting plan, tracing the types of labour expenses and the spots of the expenses at the same time is revealed. But currently most enterprises are mainly concerned with the sum of the labour expenses but discard expense spots.

In order to account labour expenses, direct and indirect labour discrimination must be done and the document order to secure this discrimination must be established. There is not an absolute uniformity to determine and account indirect labour in practice.

Some labour expenses like overworking payments and gratuities designate an irregular distribution year by year and month by month. These expenses must be accounted in correct accounts and must be spread out to the relevant terms.

The labour that reveals, connected with the wasted time, must be accounted in different accounts according to their reasons. But in practice, even a workout is not carried out on this purpose.

Uniform accounting plan has put forward a sophisticated record system to account labour expenses in the correct accounts and to transfer them to relevant terms. But as a result of the investigation carried out around Uzunköprü region enterprises, it was concluded that regional enterprises did not take advantage of these superiorities.

Key Words

1. Uniform Order Accounting Plan
2. Direct Labour
3. Indirect Labour
4. Expense Type
5. Expense Spot

İ Ç İ N D E K İ L E R

TEŞEKKÜR SAYFASI	i
ÖZET.....	ii
SUMMARY.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	xv
1. Giriş	1
a. Problem	2
b. Amaç	3
c. Önem	3
d. Sayıtlar	3
e. Sınırlılıklar	4
f. Araştırma Yöntemi	4

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TEKDÜZEN HESAP PLANIYLA İLGİLİ TEMEL

KAVRAM VE BİLGİLER	6
1.1. TÜRKİYE'DE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN TARİHÇESİ.....	6
1.2. MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN YAYIMLANAN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ.....	7
1.2.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesi.....	8
1.2.2. Genel Hesap Planı	9
1.2.3. Hesap Planı	10
1.2.4. Düzenlemenin Amacı	10
1.2.5. Düzenlemenin Niteliği	10

1.2.6. Düzenlemenin Kapsamı	11
1.2.6.1. Yapılan Düzenlemenin Kapsamına Girenler.....	11
1.2.6.2. Yapılan Düzenlemenin Kapsamının Dışında Bırakılanlar.....	11
1.2.7. Düzenlemenin Yaptırımı	12
1.2.8. Düzenlemenin Yürürlük Tarihi	12
1.3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN YARAR VE SAKINCALARI	13
1.3.1. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Yararları	13
1.3.2. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Sakıncaları	13
1.4. İŞLETMELERDE TEKDÜZEN HESAP PLANLARININ HAZIRLANMASI.....	14
1.5. TEKDÜZEN HESAP PLANININ ÖZELLİKLERİ	14
1.6. TEKDÜZEN HESAP PLANINDA YER ALAN HESAP SINIFLARI, HESAP GRUPLARI, HESAP VE ALT HESAPLAR	15
1.6.1. Hesap Sınıfları.....	15
1.6.2. Hesap Grupları.....	16
1.6.3. Hesap.....	17
1.6.4. Alt Hesap.....	17
1.7. TEKDÜZEN HESAP PLANINDAKİ HESAPLARIN SINIFLANDIRILMASI.....	18
1.7.1. Bilanço Hesaplarının Sınıflandırılması	18
1.7.2. Gelir Tablosu Hesaplarının Sınıflandırılması.....	19
1.7.3. Maliyet Hesaplarının Sınıflandırılması	19
1.7.3.1. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları	20
1.7.3.2. 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları	22

İKİNCİ BÖLÜM

2. MALİYET MUHASEBESİNDE BAZI KAVRAMLAR VE

GİDER ÇEŞİTLERİ	23
2.1. MALİYET MUHASEBESİNDE GİDER, HARCAMA VE	
MALİYET KAVRAMLARI	23
2.1.1. Gider Kavramı	23
2.1.2. Harcama Kavramı	24
2.1.3. Maliyet Kavramı	24
2.1.4. Gider-Harcama-Maliyet Kavramlarının Ayrımı	25
2.2. GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI	26
2.2.1. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması	26
2.2.2. Giderlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması	28
2.2.2.1. Satın Alma Giderleri	28
2.2.2.2. Üretim Giderleri	29
2.2.2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	29
2.2.2.2.2. Direkt İşçilik Giderleri	29
2.2.2.2.3. Genel Üretim Giderleri	30
2.2.2.3. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	30
2.2.2.4. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	31
2.2.2.5. Genel Yönetim Giderleri	31
2.2.2.6. Finansman Giderleri	31
2.2.3. Giderlerin Mamullere Yüklenmesine Göre	
Sınıflandırılması	31
2.2.3.1. Direkt Giderler	31
2.2.3.2. Endirekt Giderler	32
2.2.3.3. Direkt-Endirekt Gider Ayrımının Önemi	34
2.2.3.4. Giderlerin Direkt-Endirekt Olarak Ayrımında	
Dikkate Alınması Gereken Kriterler	35

2.2.3.4.1. Maliyet-Gider Taşıyıcısı İlişkisinin “Direkt” Olması	35
2.2.3.4.2. Üretimi Doğrudan Etkilemesi	35
2.2.3.4.3. Ekonomik Büyüklük.....	36
2.2.3.4.4. İzlenebilirlik.....	37
2.2.3.4.5. Pratiklik ve Uygulanabilirlik.....	37
2.2.3.4.6. Yönetimin Talebi.....	38
2.2.4. Giderlerin Üretim Hacmiyle Olan İlişkisine Göre Sınıflandırılması.....	38
2.2.4.1. Sabit Giderler.....	39
2.2.4.2. Değişken Giderler.....	39
2.2.4.3. Yarı Değişken Giderler.....	39
2.2.4.4. Yarı Sabit Giderler.....	40
2.2.5. Giderlerin Fiili Olup Olmamlarına Göre Sınıflandırılması	40
2.2.5.1. Fiili Giderler	41
2.2.5.2. Standart Giderler	41
2.2.6. Giderlerin Bir Başka Açıdan Sınıflandırılması	41
2.2.6.1. Maliyet Gideri.....	41
2.2.6.2. Faaliyet Gideri.....	42
2.2.6.3. Maliyet Gideri-Faaliyet Gideri Ayrımının Önemi ...	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN KAPSAMI VE BELİRLENMESİ	46
3.1. İŞÇİLİK GİDERLERİYLE İLGİLİ BAZI KAVRAMLAR	46
3.1.1. İşçi, İşveren ve İşyeri Kavramı	46
3.1.2. İş Süresi ve İş Süresinden Sayılan Haller	46
3.1.3. İş Kanununda Gece Süresi	47

3.2. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN TANIMI, KAPSAMI VE ÖZELLİKLERİ	48
3.2.1. İşçilik Giderlerinin Tanımı	48
3.2.2. İşçilik Giderlerinin Kapsamı.....	48
3.2.3. İşçilik Giderlerinin Özellikleri.....	49
3.3. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN TÜRLERİ	50
3.3.1. Direkt İşçilik Giderleri.....	50
3.3.2. Endirekt İşçilik Giderleri.....	51
3.3.3. Mesai Karşılığı Ücretler.....	52
3.3.4. Mesaisiz Ücretler.....	52
3.3.5. Ek İşçilik Giderleri.....	52
3.3.6. Mamul Maliyetlerine Girmeyen İşçilik Giderleri	53
3.4. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN SAPTANMASI	53
3.4.1. İşçilik Süresinin Belirlenmesi	54
3.4.2. İşçilerin Çalıştıkları İşlerin Belirlenmesi	55
3.5. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN UNSURLARI	58
3.5.1. Ücret, Tanımı ve Kapsamı.....	58
3.5.1.1. Normal Çalışma Ücreti.....	59
3.5.1.2. Fazla Çalışma Ücreti.....	60
3.5.2. İşçiye Ödenecek Primler.....	60
3.5.3. Yıllık Ücretli İzin Ücreti.....	61
3.5.4. İkramiyeler.....	62
3.5.5. Hafta Tatil Ücreti.....	62
3.5.6. Genel Tatil Ücreti.....	62
3.5.7. Sosyal Yardımlar.....	63
3.5.8. Kıdem Tazminatı.....	63
3.5.9. İhbar Tazminatı.....	63
3.5.10. Sosyal Sigortalar Kurumu İşveren Payı	65
3.5.11. İşsizlik Sigortası Primi.....	66

3.6.2.12. Çalışanlara Sağlanan Ölüm, Sakatlık ve İşsizlik	
Tazminat ve Yardımları	76
3.6.2.13. Çalışanlara Sağlanan Evlenme ve Doğum Yardımları	76
3.6.3. Ücretlerde Vergilendirme Zamanı	76
3.6.4. Ücretlerle İlgili Sınırlamalar ve Oranlar	77
3.6.5. Asıl ve Ek Ücretlerin Tabi Tutulacağı Tevkifatlar	79
3.6.6. Ücret Sistemleri	82
3.6.6.1. Zaman Esasına Göre Ücret Sistemleri	82
3.6.6.2. Akord Esasına Göre Ücret Sistemleri	84
3.6.6.2.1. Zaman Akordu	86
3.6.6.2.2. Para Akordu.....	87
3.6.6.2.3. Grup Akordu.....	87
3.6.6.3. Prim Esasına Göre Ücret Sistemleri.....	88
3.6.6.3.1. Halsey Sistemi.....	90
3.6.6.3.2. Rowan Sistemi.....	90
3.6.6.3.3. Gantt Sistemi.....	91
3.6.6.3.4. Taylor Sistemi.....	91
3.6.6.3.5. Bedaux (Bedo) Sistemi.....	92
3.6.6.3.6. Emerson Sistemi.....	93
3.6.6.3.7. Ross Sistemi.....	93
3.6.6.4. Diğer Ücret Sistemleri.....	94
3.6.6.4.1. Kara Katılma.....	94
3.6.6.4.2. İkramiye.....	94
3.7. DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇELERİ.....	95
3.7.1. Direkt İşçilik Bütçelerinin Tanımı ve Özellikleri.....	95
3.7.2. Direkt İşçilik Bütçesinin Amaçları.....	96
3.7.2.1. Direkt İşçilik Bütçelerinin Düzenlenmesi.....	96
3.8. DİREKT İŞÇİLİK STANDARTLARI.....	97
3.8.1. Direkt İşçilik Zaman Standardı	97

3.8.2. Direkt İşçilik Ücret Standardı.....	98
3.9. DİREKT İŞÇİLİK SAPMALARI	99
3.9.1. Direkt İşçilik Ücret Sapması	100
3.9.2. Direkt İşçilik Zaman Sapması.....	100

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	102
4.1. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN MUHAEBELEŞTİRİLMESİNDE KULLANILAN BELGELER	102
4.2. TEKDÜZEN HESAP PLANINDA 7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ	103
4.2.1. Gider Hesapları.....	104
4.2.2. Gider Yansıtma Hesapları.....	104
4.2.3. Fark Hesapları.....	104
4.2.4. 7/A Seçeneğinde Gider Çeşitleri.....	104
4.2.5. 7/A Seçeneğinde Gider Yerleri.....	106
4.2.6. Gider Taşıyıcıları.....	109
4.2.7. 7/A Seçeneğinde Eş Zamanlı Kayıtlama	110
4.2.8. 7/A Seçeneğinde Yansıtma Hesapları.....	110
4.3. TEK DÜZEN HESAP PLANINDA 7/B SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ	111
4.4. TEK DÜZEN HESAP PLANINDA İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HESAPLARI	113
4.4.1. 7/A Seçeneğinde Yer Alan İşçi Ücret ve Giderleri Hesapları ve İşleyişi.....	113
4.4.2. 7/B Seçeneğinde Yer Alan İşçi Ücret ve Giderleri Hesapları ve İşleyişi.....	116
4.5. İŞÇİLİK GİDERLERİ HESAPLARININ KODLANMASI	116

4.5.1. 7/A Seçeneğinde Kodlama.....	117
4.5.2. 7/B Seçeneğinde Kodlama.....	117
4.6. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	118
4.6.1. Ücret Bordrosunda Yer Alan Unsurların Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi.....	119
4.6.1.1. Ücret Bordrosunda Yer Alan Unsurların Hesaplanması.....	119
4.6.1.1.1. Brüt Ücretin Hesaplanması.....	119
4.6.1.1.2. Kesintilerin Hesaplanması.....	121
4.6.1.1.2.1. İşsizlik Sigortası Priminin Hesaplanması	121
4.6.1.1.2.2. Gelir Vergisinin Hesaplanması	123
4.6.1.1.2.3. Damga Vergisinin Hesaplanması.....	123
4.6.1.1.2.4. Net Ücretin Hesaplanması	123
4.6.1.2. Ücret Bordrosunda Yer Alan Unsurların Muhasebeleştirilmesi.....	124
4.6.1.2.1. Ücret Bordrosunun 7/A Seçeneğine Göre Muhasebeleştirilmesi.....	124
4.6.1.2.2. Ücret Bordrosunun 7/B Seçeneğine Göre Muhasebeleştirilmesi	130
4.6.1.3. Esas Üretim Yerleri Dışında Gerçekleşen İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	131
4.6.1.3.1. 7/A Seçeneğinde Endirekt İşçiliklerin Muhasebeleştirilmesi.....	131
4.6.1.3.2. 7/B Seçeneğinde Endirekt İşçiliklerin Muhasebeleştirilmesi.....	132
4.6.1.4. Yardımcı ve Hizmet Gider Yerlerinde Gerçekleşen Endirekt İşçiliklerin Muhasebeleştirilmesinde Dönem Sonlarında Yapılacak İşlem ve Muhasebe Kayıtları.....	133

4.6.1.4.1.	7/A Seçeneğinde Muhasebe Kayıtları.....	133
4.6.1.4.2.	7/B Seçeneğinde Muhasebe Kayıtları.....	135
4.6.1.5.	Üretim İşletmelerinde Üretim Dışındaki Gider Yerlerinde Çalışanların Ücret ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	137
4.6.1.5.1.	7/A Seçeneğine Göre Muhasebe Kayıtları.....	137
4.6.1.5.2.	7/B Seçeneğine Göre Muhasebe Kayıtları.....	138
4.6.1.6	Maliyet Muhasebesi ve Genel Muhasebenin Birbirinden Bağımsız Tutulduğu İşletmelerde İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	140
4.6.2.	Diğer İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	142
4.6.2.1	Fazla Çalışma Zamlarının Muhasebeleştirilmesi.....	142
4.6.2.2.	İzin Ücretlerinin Muhasebeleştirilmesi	144
4.6.2.3.	İkramiyelerin Muhasebeleştirilmesi	145
4.6.2.4.	Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi.....	147
4.6.2.5.	Sosyal Yardımların Muhasebeleştirilmesi.....	150
4.6.2.6.	İşletmelerde Boşa Geçen Zamana Ait Ücretlerin Muhasebeleştirilmesi.....	150
4.6.2.6.1.	Boş İşçiliğin Olağan Nedenlerden Dolayı Oluşması Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları.....	150
4.6.2.6.2.	Boş İşçiliğin Olağanüstü Nedenlerden Dolayı Oluşması Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları.....	151
4.6.2.7.	Sosyal Sigorta İşveren Paylarının Muhasebeleştirilmesi.....	151
4.6.2.8.	Harekete Geçirme İşçiliklerinin Muhasebeleştirilmesi	153

4.6.2.9. Yenileme ve Düzeltme İşçiliklerinin Muhasebeleştirilmesi	153
--	-----

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. UZUNKÖPRÜ YÖRESİNDEKİ ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İŞÇİLİK GİDERLERİ İLE İLGİLİ MUHASEBE UYGULAMALARI	155
---	-----

SONUÇ VE ÖNERİLER	172
KAYNAKÇA	176
ANKET FORMU	180

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
	<u>No</u>
Tablo 1: Asıl ve Ek Ücretlerin Tabi Tutulacağı Tevkifatlar	79
Tablo 2: İşletmelerin Faaliyet Alanları	155
Tablo 3: İşletmelerde Çalıştırılan İşçi Sayıları	156
Tablo 4: İşletmelerin Hukuki Yapıları	156
Tablo 5: İşletmelerin Muhasebe Sorumlularının Öğrenim Durumları	157
Tablo 6: Muhasebe Sorumlularının Mesleki Kıdemleri	158
Tablo 7: Muhasebe İşlemlerini Yönlendiren Sorumlularının 3568 Sayılı Yasaya Göre Ünvanları	158
Tablo 8: Tekdüzen Hesap Planına Göre 7/A 7/B Seçeneklerinden Hangisinin Uygulandığının Tespiti	159
Tablo 9: 8 No'lu Hesap Sınıfının Kullanılıp Kullanılmadığının Tespiti	160
Tablo 10: İşçilik Giderlerinin Direkt Endirekt Olarak Belirlenip Belirlenmediğinin Tespiti	160
Tablo 11: Gider Yeri Ayrımının Yapılıp Yapılmadığının Tespiti	161
Tablo 12: Direkt İşçilik Giderlerinin Önce Gider Yerlerine Daha Sonra Mamullere Yüklenip Yüklenmediğinin Tespiti	161
Tablo 13: Endirekt İşçiliklerin Muhasebeleştirilme Şekilleri	162
Tablo 14: İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesinde Gider Yeri Ayrımı Yapılıp Yapılmadığının Tespiti	163
Tablo 15: İşçi Çalışma Kartlarının Hazırlanıp Hazırlanmadığının Tespiti	163
Tablo 16: İşçilere Sosyal Yardım Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti	164
Tablo 17: Sosyal Yardımların Muhasebeleştirilme Şekilleri	164
Tablo 18: İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Kodlama Sistemleri	165
Tablo 19: İşçiliklerle İlgili Olan SSK İşveren Paylarının Muhasebeleştirme Şekilleri	166
Tablo 20: Genel Muhasebe İle Maliyet Muhasebesinin Birlikte Tutulup Tutulmadığının Tespiti	166
Tablo 21: İşçilere Fazla Çalışma Yaptırılıp Yaptırılmadığının Tespiti	167
Tablo 22: Fazla Çalışma Zamlarının Muhasebeleştirilme Şekilleri	167
Tablo 23: İzin Ücretlerinin Muhasebeleştirilme Şekilleri	168
Tablo 24: Kıdem Tazminatları İçin Karşılık Ayrılıp Ayrılmadığının Tespiti	169
Tablo 25: Kıdem Tazminatlarının Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar	169
Tablo 26: Boşa Geçen Zamanlarla İlgili İşçilik Giderlerinin Tespit Edilip Edilmediği	170
Tablo 27: Harekete Geçirme İşçiliklerinin Muhasebeleştirilme Şekilleri	171

GİRİŞ

Günümüzde işletmeler, hedefledikleri amaçlara ulaşmak için çok çeşitli ve ayrıntılı bilgilere ihtiyaç duymaktadır. İşletme yöneticileri ayrıntılı olarak hazırlanmış muhasebe bilgilerinden faydalanarak geçmiş dönemdeki faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirmekte, geleceğe yönelik plan ve programlar yaparak geleceğe yön vermektedir. İşletmelerin temel fonksiyonlarından olan üretim faaliyetlerinin yönetiminde de muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran diğer işletmeler, bireyler, kredi finans kuruluşları, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları da işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı, güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. Sağlıklı ve güvenilir bilgi ancak muhasebede tekdüzeliğin sağlanması ile mümkündür.

Üretim işletmelerinde teknolojik gelişmelere rağmen insan emeğine olan ihtiyaç ortadan kalkmamıştır. Üretim giderleri içerisinde işçilik giderleri önemli rakamlara ulaşmaktadır. İşçilik giderlerinin özellikle ne kadarının direkt, ne kadarının endirekt olduğunun saptanması ve üretimle ilgili olmayan işçilik giderlerinin mamul maliyetlerine dahil edilmeden dönem giderlerine aktarılması gerekmektedir. Üretimle direkt ilgili olmayan bir işçilik giderinin mamul maliyetlerine aktarılması, maliyetlerin gereksiz yere artmasına neden olacak ve fiyatlama kararlarında başarısızlığa yol açacaktır. Üretimle direkt ilgili bir işçilik giderinin mamul maliyetlerine aktarılmaması halinde ise maliyetler olduğundan düşük görülecek ve yine yanlış fiyatlama kararları ile birtakım kârlardan vazgeçilmek durumunda kalınacaktır.

İşçilik giderlerinin oluştukları gider yerleri açısından da belirlenmesi gider yerlerinin maliyetlerinin kontrolü açısından önemli olmaktadır. Ayrıca söz konusu

giderlerin, karşılık ayırma yolu ile, ilgili oldukları üretim dönemlerine aktarılmasını sağlayacak kayıt düzeninin oluşturulması muhasebe bilgilerine olan güveni arttıracaktır.

Yapılan bu çalışmada önce Tekdüzen Hesap Planı ile ilgili temel kavram ve bilgiler verilmiş, daha sonra işletmelerde oluşan giderler, işçilik giderlerinin bu giderler içindeki yeri, kapsamı, belirlenmesi, muhasebeleştirilmesi incelenmiş ve son olarak da Uzunköprü yöresi üretim işletmelerinde 40 sorudan oluşan bir anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen veriler yorumlanmıştır.

a. Problem

Günümüzde işletme yöneticileri, sadece dönem sonu kârı ile ilgilenmeyi bir kenara bırakıp, muhasebe bilgilerinden daha ayrıntılı bir şekilde faydalanma yoluna gitmelidir.

1994 yılı başından itibaren uygulamaya giren Tekdüzen Hesap Planı işletmeyle ilgili kesimlere, istenilen pek çok bilgiyi sunacak şekilde hazırlanmıştır.

İşletmelerin Tekdüzen Hesap Planının getirdiği avantajlardan yararlanabilmesi için uygun bir kayıtlama sistemi geliştirmeleri gerekmektedir. İşçilik giderlerinin üretim dönemleri boyunca sadece toplam rakamları ile izlenmesi yerine, bu işçilik giderlerinin hangi gider yerlerinde gerçekleştiğinin ve gider yerleri işçilik tutarlarının bilinmesi; gider yerlerinin, giderlerinin kontrolü açısından önemli olmaktadır. İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesi pek çok işletmede farklı şekilde yapılmaktadır. Direkt endirekt işçilik ayırımının doğru yapılması ve uygun hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

İşçilik giderlerinin ilgili oldukları üretim dönemlerine aktarılmasını sağlayacak bir kayıt düzeni kurulmalıdır.

Tekdüzen Hesap Planı işletmelere bütün bu kolaylıkları sağlayacak şekilde oluşturulmuş olmasına rağmen, pek çok işletme bu üstünlüklerden faydalanmamaktadır.

b. Amaç

Tekdüzen Hesap Planında işçilik giderleri hesaplarının işleyişi ve işçilik giderlerinin belirlenerek ne şekilde muhasebeleştirileceği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Uzunköprü yöresi işletmelerinde işçilik giderlerinin ne şekilde muhasebeleştirildiği ortaya konulmak istenmiştir.

c. Önem

İşletmelerin amaçları sadece kâr elde etmek değildir. İşletmelerin kârlılık yanında, işletmenin sürekliliği, verimliliği, büyümesi, sosyal sorumluluk gibi bir takım amaçları vardır. Hedeflenen amaçlara ulaşmak ise doğru zamanda doğru kararların verilmesi ile gerçekleştirilecektir. İşletmelerde doğru kararların alınması muhasebe verilerinin tam ve doğru olarak yorumlanmasına bağlıdır. Tekdüzen Hesap Planı, işletmelerde muhasebe verilerinin doğru hesaplarda kaydedilmesini ve yorumlanmasını kolaylaştırmakta olmasına rağmen, getirilen düzenlemelerle sağlanan olanakların işletmelerce tam olarak algılanması gerekmektedir.

d. Sayıtlar

- 1- Üretim işletmelerinde, Tekdüzen Hesap Planında sunulan 7/A - 7/B seçeneklerinden maliyet hesaplarının muhasebeleştirilmesinde 7/A seçeneğinin tercih edildiği kabul edilmektedir.
- 2- İşletmelerde işçilik giderlerinin belirlenmesinde ve muhasebeleştirilmesinde tam anlamıyla direkt endirekt işçilik ayırımı yapılmamaktadır.

- 3- Gider yeri ayırımı yapılarak gider yerlerinin maliyetlerinin kontrolünü sağlayacak hesap planı pek çok işletmede oluşturulamamıştır.
- 4- İşçilik giderlerinin bazı dönemlerde olduğundan fazla görünmesini engellemek için yapılması gerekli olan düzenleyici muhasebe kayıtları çoğu işletmede yapılmamaktadır.
- 5- İşletmelerde işçiler, üretim faaliyetleri dışında boşa vakit geçirebilmektedir. Uzunköprü yöresi işletmelerinde bu çalışılmayan zamanlara ait işçilik giderlerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi için herhangi bir çalışma ve kayıt yapılmadığı kabul edilmektedir.
- 6- İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulamada bir birlik yoktur.

e. Sınırlılıklar

İşçilik giderlerinin esas anlamda mamul üretim işletmelerinde gerçekleştiği düşünüldüğünde ticaret işletmeleri ve hizmet üretim işletmeleri çalışmanın konusuna dahil edilmemiştir.

Yapılan anket çalışması tam sayı olarak gerçekleştirilmiştir. Uzunköprü Ticaret ve Sanayi Odası ziyaret edilerek, yörede faaliyet gösteren üretim işletmelerinin sayısının 45 olduğu tespit edilmiştir. Ancak 10 işletme gayri faal durumda olup diğer 4 işletmenin merkezinin İstanbul ve Samsun ili sınırları içerisinde bulunması nedeniyle anket çalışmasına dahil edilmemiştir. 6 işletme ise anket sorularına cevap vermek istememiştir.

f. Araştırma yöntemi

Araştırma, tarama modelindedir. Uzunköprü yöresindeki mamul üretim işletmelerinin Tekdüzen Hesap Planına göre işçilik giderlerini ne şekilde muhasebeleştirdikleri tespit edilmeye çalışılmış, yöre işletmelerinin Tekdüzen Hesap

Planının getirdiği kolaylıklardan ve düzenlemelerden faydalanma durumu ortaya konulmuştur. Bunun gerçekleştirilebilmesi için bir anket formu düzenlenmiş ve 2000 yılının Mayıs ve Haziran aylarında yörede faaliyet gösteren mamul üretim işletmelerine uygulanmıştır.

İşletmelerde esas anlamda işçilik giderlerinin mamul üretim işletmelerinde gerçekleştiği düşünülmüştür. Düzenlenen anket Uzunköprü Ticaret ve Sanayi Odasından alınan listede belirtilen mamul üretim işletmelerine uygulanmıştır. Yörede faaliyet gösteren mamul üretim işletmelerinin sayısı 45 olarak tespit edilmiştir. Ancak 10 işletmenin gayri faal durumda olduğu tespit edilmiş, 4 işletmenin merkezinin Edirne dışında olması nedeniyle evren dışında bırakılmıştır. 6 işletme ise anket sorularına cevap vermek istememiştir. Anketimiz mamul üretim işletmelerinin ulaşılabilir nitelikte olması nedeniyle tam sayı üzerinden gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın Tekdüzen Hesap Planına göre işçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili kısmı için veriler, Trakya Üniversitesi, Marmara Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi kütüphanelerinden, periyodik dergi ve yayınların ilgili bölümlerinden sağlanmıştır.

Uzunköprü yöresinde Tekdüzen Hesap Planına göre işçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinin tespit edilmesi için ise, yörede faaliyet gösteren mamul üretim işletmelerinde uygulanmak üzere düzenlenen anket formu, işletmelerin muhasebeden imza yetkisi ile sorumlu bulunan muhasebecilerine doldurtulmuştur. Anket formlarının işaretilenmesi sırasında, muhasebe sorumluları ile yüzyüze görüşülerek, gerekli açıklamalarda bulunulmuştur.

Kuramsal olarak Tekdüzen Hesap Planına göre işçilik giderlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceği verildikten sonra, yöre mamul üretim işletmelerine uygulanan anketin sonuçları, frekansları ve yüzdeleri oluşturularak tablolar halinde sunularak yorumlanmıştır.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

1. TEKDÜZEN HESAP PLANIYLA İLGİLİ TEMEL KAVRAM VE BİLGİLER

1.1. TÜRKİYE’DE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN TARİHÇESİ

Ülkemizde belirli iş alanlarındaki işletme ve kurumlar için, hesaplarında tek düzeni sağlayacak çeşitli çalışmalar değişik yıllarda ve tarihlerde yapılmıştır. Bunlara örnek olarak İktisadi Devlet Teşekkülleri, Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi işletmeler için yapılmış olan çalışmalar verilebilir.

Türkiye’de belirli bir hesap planına dayalı ve sistemli ilk muhasebe uygulaması 1937 yılında Alman hesap çerçevesine dayalı olarak geliştirilen Sümerbank hesap planıdır. Bu hesap planı çeşitli kamu kurumları tarafından da benimsenmiştir.¹ Daha sonra, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından 1968 yılında yayınlanan “ Tekdüzen Genel Hesap Planı” 1973 yılından itibaren bir takım kamu kuruluşları tarafından uygulanmaya başlanmıştır.²

Sermaye Piyasası Kurumu tarafından, Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi işletmelerde kullanılmak üzere, 01.02.1984 tarihli Resmi Gazetede “Standart Hesap Planı” yayımlanmıştır. Bu hesap planı 29.01.1989 tarihinde yeniden gözden geçirilmiş ve SPK tarafından yayınlanan XI seri, 1 No’lu tebliğ ile muhasebe ilke ve standartları belirlenmiştir. Daha sonra da Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi Anonim Ortaklıklar ve aracı kurumlar için Standart Genel Hesap Planı Seri XI, 2 No’lu tebliğ ile belirlenmiştir. 31.01.1992’de yayımlanan Seri XI, 7 No’lu tebliğ ile de aracı kurumlara ilişkin olarak 2 No’lu tebliğde yer alan hükümler kaldırılmış ve “Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları” belirlenmiştir.³

¹ Özgül Cemalcılar, Nurten Erdoğan, (1997): *Genel Muhasebe*, Beta Basım. İstanbul. 4.b., s.449

² Cemalcılar v.d. , 1997: 449

³ Cemalcılar v.d. , 1997: 450

Bankalar için ise Bankalar Birliği tarafından 01.01.1986 tarihinden itibaren tüm bankalarda uygulanmak üzere “Bankalarda Tekdüzen Hesap Planı”nın kullanılması zorunlu hale getirilmiştir.⁴

Son olarak 26.12.1992 tarihli Maliye Bakanlığı Tebliğiyle, Muhasebenin Usul ve Esasları;⁵

1. Muhasebenin Temel Kavramları,
2. Mali Tablolar İlkeleri,
3. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
4. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı

Açıklamaları olmak üzere beş bölümde açıklanmıştır. Bu düzenleme ile 1994 yılından başlamak üzere bilanço usulüne göre defter tutmakla birlikte, faaliyet konuları bakımından farklı durumda bulunan finansal kurumlar dışında kalan tüm işletmeler için Tekdüzen Hesap Planı’na uyma zorunluluğu getirilmiştir.

1.2. MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN YAYIMLANAN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ

Maliye Bakanlığı’nca Resmi Gazetede de yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ile Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Genel Hesap Planı ve Hesap Planı düzenlemeleri yapılmış, yapılan bu düzenlemelerin amacı, niteliği, düzenlemenin kapsamına girenler, düzenlemenin yaptırımı ve yürürlük tarihi net bir şekilde belirlenmiştir.

Bugüne kadar bu konuda 9 tebliğ yayımlanarak belirlenen bazı eksiklikler giderilmiştir. 2 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre; hesap planında yer alan hesap grupları ve defter-i kebir hesaplarının kullanımı düzenlenmiştir. 18.9.1994 tarihinde yayımlanan 3 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi

⁴ Cemalcılar v.d. , 1997: 450

⁵ Resmi Gazete. (1992) : 21447 Mükerrer Sayı.

Uygulama Genel Tebliği ile, yapılan düzenlemelere açıklık getirilmeye ve uygulamada ortaya çıkan problemler çözümlenmeye çalışılmış, ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan işletmelerin belirlenmesinde aktif toplamı ve net satışlar toplamının belirli bir rakamı aşması kriteri getirilmiştir. 4 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile “Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kârdan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamaları Gösteren Bildirim” geliştirilmiştir. 20. 04 1995 tarihli 5 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin ek mali tabloları beyannamelerine ekleyecekleri belirtilmiştir. 6, 7 ve 8 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile ek mali tabloları düzenleyecek olan mükelleflerin aktif ve net satışlar toplamı yeniden düzenlenmiştir. En son yayımlanan 9 Sıra No'lu Tebliğ ile 1998 yılı aktif toplamı 150 milyar veya net satışlar toplamı 300 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri, 1999 yılına ait muhasebe işlemlerini 7/A seçeneğine göre yerine getireceklerdir. Ayrıca 1998 yılı aktif toplamı 900 milyar veya net satışlar toplamı 2 trilyon lirayı aşan işletmelerin ek mali tabloları düzenlemeleri gerekmektedir.⁶

1.2.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesi

Hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan tüm kurum ve işletmelerin hesaplarını belirli bir sistem içinde, hesap sınıfları ve grupları olarak bölümleyen ve bu bölümleri kesin olarak sınırlandıran, açıklayan genel bir yönergedir.

Bu genel yönerge, muhasebe bilim ve uygulamacıları tarafından düzenlenmekte, çeşitli meslek odası, meslek birliği gibi kurumlarca ve yetkili makamlarca benimsenmekte, ilgili ya da yetkililerce de uygulanmaktadır.

Hesap çerçevesinin temel amacı, ülke içindeki bütün işletmelerin tekdüzen muhasebe sistemini uygulamalarını sağlamaktır.

⁶ Yunus Kışal. (1999): *Tekdüzen Hesap Sistemi ve Çözümlü Muhasebe Problemleri*, Beta Basım. İstanbul. 2b. s.91.215.227.229.231.232.

Ülkedeki bütün işletmelerin, farklı özelliklerinden dolayı aynı hesap çerçevesini uygulamalarının olanaksız olmasından dolayı, her iş kolu için ayrı genel hesap planları düzenlenmiştir. Örneğin; bir tarım endüstrisi ile demir çelik endüstrisi için hesap çerçevesine bağlı kalmak şartıyla, o endüstri dalının özelliklerine göre genel hesap planları düzenlenebilir.

Hesap çerçevesinin amaç ve görevleri şu şekilde sıralanabilir;

1. İşletmeler arasında hesap birliğini sağlamak,
2. Hesap işlerinde görev alacak kişilerin eğitimini kolaylaştırmak,
3. Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırmak,
4. Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak,

1.2.2. Genel Hesap Planı

Genel Hesap Planı, belirli bir hesap çerçevesine bağlı olarak aynı işi yapan kurum ve işletmelerin ya da birçok şubesi olan büyük kurum ve işletmelerin ana hesaplarını belirli bir sistem içerisinde tanımlayan kesin olarak sınırlandıran ve açıklayan bir yönerge'dir.⁷

Belirli bir topluluktaki her kurum ve işletme ya da şube Genel Hesap Planı'na dayanarak kendilerinin uygulayacakları hesap planlarını belirlerler.

Aynı alanda faaliyet gösteren işletmeler arasında hesap birliği ve karşılaştırma imkânı Genel Hesap Planı sayesinde gerçekleştirilmiş olur.

⁷ Ümit Ataman (1995) : *Genel Muhasebe*, Türkmen Kitapevi, İstanbul. s.51

1.2.3. Hesap Planı

Hesap Planı, işletmelerde kullanılan hesapları belirli bir sistem içerisinde amaca ve kontrole uygun bir şekilde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan, açıklayan ve aynı nitelikteki işlemlerin sürekli olarak hep aynı hesaplara kayıtlanmasını sağlayan bir yönergedir.⁸

1.2.4. Düzenlemenin Amacı

Bu düzenlemeyle gerçekleştirilmek istenen amaçlar şu şekilde sıralanabilir;

1. İşletmelerde faaliyetlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesinin sağlanması,
2. Finansal tablolarla ilgililere sunulan bilgilerin, tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerine sahip olarak, gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması,
3. İşletmelerde denetimin kolaylaştırılması,
4. Muhasebede terim birliğinin sağlanması,

1.2.5. Düzenlemenin Niteliği

Bir işletmenin, faaliyet ve sonuçlarıyla doğrudan ilgili olan kesim, sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının yanı sıra, o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler, bireyler, kredi, finans ve yatırım kuruluşlarıyla çeşitli kamu kurum ve kuruluşları, işletmenin faaliyet ve sonuçlarıyla ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler.

Muhasebede tekdüzeliğin sağlanması pek çok açıdan önemlidir. Öncelikle, karar alma durumunda bulunan ilgililer, muhasebeyle ilgili bilgilerin sunulduğu mali

⁸ Ataman. 1995 :51

tabloları dayanarak bu görevlerini yapmak durumundadır. Dolayısıyla da bu bilgilerin, sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte, herkes tarafından aynı şekilde anlaşılır olması gerekmektedir. Ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesinde, yönetilmesinde ve ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, denetim yapmakla görevli kişilerin iş yüklerinin azaltılması da yine muhasebede tekdüzeliğin gerçekleştirilmesiyle sağlanmaktadır.

1.2.6. Düzenlemenin Kapsamı

Yapılan düzenlemenin kapsamına girenler ve kapsamının dışında bırakılanlar şu şekilde belirtilmiştir.

1.2.6.1. Yapılan Düzenlemenin Kapsamına Girenler

Yapılan düzenlemenin kapsamına, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu tebliğle belirlenen, muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması, hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları ve kar amacı gütmemeleri bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir.

1.2.6.2. Yapılan Düzenlemenin Kapsamının Dışında Bırakılanlar

Bilanço esasına göre defter tutmakla beraber, faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan kuruluşlar şu şekilde sıralanmıştır;

1. Banka ve Sigorta Şirketleri,
2. Özel Finans Kurumları,
3. Finansal Kiralama Şirketleri,
4. Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları.

Bu sayılan kuruluşlar, her ne kadar farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda olsalar da “Muhasebenin Temel Kavramları”na, “Muhasebe Politikalarının Açıklanması”na, ve “Mali Tablolar İlkeleri”ne uymak zorundadırlar.

Türkiye’de Bankalar, Bankalar Birliği’nin Hesap Planı’nı, aracı kurumlar ise Ek Aracı Kurum Hesap Planı’nı kullanmaktadırlar. Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Yatırım Ortaklıkları ve Finansal Kiralama Şirketleri ise hesap planlarını isterlerse kendileri hazırlayabilmekte ya da mevcut bulunan Bankalar Birliği Hesap Planı, Sermaye Piyasası Kurulu Hesap Planı, Ek Aracı Kurum Hesap Planı, Maliye Bakanlığı Hesap Planı türlerinden birini kullanabilmektedirler.⁹

İşletme Hesabı Esasına göre defter tutan işletmeler, yapılan düzenlemeyle sadece “Muhasebenin Temel Kavramları”na uymak zorundadırlar.

1.2.7. Düzenlemenin Yaptırımı

Düzenlemeye göre, belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde buna aykırı hareket edenler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanmaktadır.

1.2.8. Düzenlemenin Yürürlük Tarihi

Düzenlemeyle getirilen usul ve esaslar 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

⁹ Ataman . 1995: 54-55

1.3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN YARAR VE SAKINCALARI

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin; uygulayanlar, denetleyenler ve üçüncü kişiler açısından pek çok yararına karşılık, sakıncaları da söz konusudur. Bu yarar ve sakıncalar şu şekilde belirtilebilir.¹⁰

1.3.1. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Yararları

1. Faaliyet alanı aynı olan işletmeler arasında karşılaştırma yapma imkânı sağlar.
2. Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasıyla hesapların çalışması kolaylaşmış olur.
3. İktisadi plânlama için veri toplama kolaylaşır.
4. Para – Kredi konularında daha sağlıklı analizler yapılabilir.
5. Devlet, denetim yetkisini daha iyi kullanarak vergi, fiyat ve tarife konularında daha sağlıklı kararlar alabilir.
6. Dernekler, birlikler ve mesleki kuruluşlar, üyeleriyle ilgili kolaylıkla bilgi toplayabilirler.
7. Ülkelerin muhasebe sisteminin gelişmesine katkıda bulunur.
8. Küçük yatırımcının çıkarlarının korunması sağlanmış olur.

1.3.2. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Sakıncaları

1. Faaliyet alanları itibarıyla farklı muhasebe sistemini seçmek isteyen işletmelerin bu özgürlükleri sınırlanmaktadır.
2. Küçük boyutlu işletmeler için sistemin kurulması ve çalıştırılması bazen zor ve pahalı olabilir.

¹⁰ Süleyman Yükçü, (1998) : *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Matbaacılık. İzmir. 3.b., s.628, 629

3. Tekdüzen muhasebe sistemi, bir faaliyet alanı için çok uygun iken bir başka faaliyet alanı için hiç uygun olmayabilir.

1.4. İŞLETMELERDE TEKDÜZEN HESAP PLANLARININ HAZIRLANMASI

İşletmeler, kullanacakları hesapları önceden belirleyerek bir liste yapmalıdırlar. Bu liste hazırlanırken hesapların belli bir sıra ve grupta altında toplanmasına dikkat edilmelidir. İşletmelerin belli bir grup ve sıra dahilinde sistemli bir şekilde hazırladıkları listeler, işletmelerin hesap planlarını oluşturur.

Bir işletme, hesap planını hazırlarken muhasebe bölümünden elde edilen bilgilerin raporlara kolaylıkla aktarılmasına ve istatistiki bilgilerin kolay ve çabuk olarak elde edilmesine olanak sağlayacak bir hesap planı oluşturmalıdır. Muhasebe bilgilerinden etkin bir şekilde yararlanılabilmesi için hesap planının düzenlenmesinde şu hususlara dikkat edilmesi gerekir;

1. Hesap planında yer alan hesaplar, mali tabloların kolay bir şekilde hazırlanmasını sağlamalıdır.
2. Açılan hesaplar muhasebeden istenilen bilgileri kolayca verecek şekilde ve hem o işletmenin, hem de işletmeyle ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin istedikleri bilgileri kapsamalıdır.
3. Ana hesaplar ve yardımcı hesaplar açılırken bu hesapların gerçekten gerekli olup olmadığına dikkat edilmeli ve gereksiz yere hesap açılmamalıdır.
4. Hesap planı esnek olmalı, belirli aralıklarla gözden geçirilmeli ve planın ana yapısı gerekli değişikliklere olanak verecek şekilde olmalıdır. Planda yapılacak her değişiklik planın bütününe etkilememelidir.

1. 5. TEKDÜZEN HESAP PLANININ ÖZELLİKLERİ

Tekdüzen Hesap Planı'nın temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir.

1. Tekdüzen hesap planı hazırlanırken desimal kodlama sistemi belirlenmiştir.
2. Hesapların çalıştırılmasında ana hesapların kullanılması kontrol altına alınmıştır. Yardımcı hesapların kullanılmasında işletmeler serbest bırakılmıştır.
3. Hesaplar sıralanırken temel mali tabloların hazırlanmasına uygun şekilde hareket edilmiştir.
4. Maliyet hesaplamaları iki seçenek halinde sunulmuştur.

1.6. TEKDÜZEN HESAP PLANINDA YER ALAN HESAP SINIFLARI, HESAP GRUPLARI, HESAP VE ALT HESAPLAR

Tekdüzen Hesap Planında; hesap sınıfları, hesap grupları, hesaplar ve alt hesaplar şu şekilde oluşturulmuştur.

1.6.1. Hesap Sınıfları

Hesap sınıfları, ana hesap gruplarıdır. Ondalık sisteme göre belirlenmiştir. Yapılan düzenlemede 1'den 9'a kadar sayılar hesap sınıflarını temsil etmektedir. Üç haneli hesap kodlarının ilk rakamı hesabın sınıfını tanımlamaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen Tekdüzen Hesap Çerçevesi'ndeki hesap sınıfları şu şekildedir:

1	DÖNEN VARLIKLAR	(100-199 No'lu Hesaplar)
2	DURAN VARLIKLAR	(200-299 No'lu Hesaplar)
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	(300-399 No'lu Hesaplar)
4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	(400-499 No'lu Hesaplar)
5	ÖZ KAYNAKLAR	(500-599 No'lu Hesaplar)
6	GELİR TABLOSU HESAPLARI	(600-699 No'lu Hesaplar)
7	MALİYET HESAPLARI	(700-799 No'lu Hesaplar)
8	SERBEST	(800-899 No'lu Hesaplar)
9	NAZİM HESAPLAR	(900-999 No'lu Hesaplar)

Hesap çerçevesinin 1 ve 2 No'lu Hesap Sınıfları bilançonun aktifini, 3, 4, 5 No'lu Sınıfları ise pasifini oluşturur.

Tekdüzen Hesap Çerçevesi'nde boş bırakılan 8 No'lu ana hesap sınıfı serbest olarak kullanılabilir. 8 No'lu hesap sınıfı'nda yönetim muhasebesinin amaçlarını gerçekleştirmek için açılacak olan hesaplar, dönem sonlarında kapatılmakta ve mali tablolarda yer almamaktadır.¹¹

Hesap çerçevesinin 6 nolu sınıfındaki hesaplar gelir tablosu hesaplarıdır ve bu hesaplar ile gelir tablosu oluşturulur. 6 No'lu sınıftaki bu hesaplar dönem sonlarında "690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI"na aktararak kapatılırlar ve bilançoya hiçbir şekilde taşınmazlar.

Hesap çerçevesinin 7 No'lu sınıfında yer alan hesaplar maliyet hesaplarıdır.

9 No'lu sınıftaki hesaplar "NAZIM HESAPLAR"dır. Nazım hesaplar, işletmelerin muhafazası altında olan kıymetlerle, işletmelerin şartlı olarak yaptığı bazı işlemlerin izlenmesinde kullanılan, işletmelerin gerçek borç ve alacakları ile ilgisi olmayan tutarların izlenmesinde kullanılan hesaplardır.

1.6.2. Hesap Grupları

Hesap planının kolay anlaşılması ve mali tablolarla kolay ilişki kurulabilmesi için hesap planında 10'dan 99'a kadar sayılar hesap gruplarını temsil etmektedir. Örnek olarak 1 No'lu hesap sınıfı Dönen Varlıklardır ve 1 No'lu hesap sınıfı olan Dönen Varlıkların 10 Hazır Değerler, 11 Menkul Kıymetler, 12 Ticari Alacaklar gibi grupları vardır.

¹¹ Celal Kepekçi. (1994); *Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi*, Kağıtsan Ltd.. Ankara. 1.b.. s.1.

1.6.3. Hesap

Tekdüzen Hesap Planında 3 haneli kodlarla temsil edilen hesaplarda defter-i kebir hesapları yer almaktadır. 1 No'lu sınıftaki Dönen Varlıkların ilk grubu olan 10 Hazır Değerlerin içerisine girecek defter-i kebir hesaplarına örnek olarak 100 Kasa Hesabı, 101 Alınan Çekler Hesabı, 102 Bankalar Hesabı verilebilir.

1.6.4. Alt Hesap

İşletmelerde ihtiyaca göre defter-i kebir hesaplarından daha detaylı bilgi elde etmek istendiğinde ya da işletmenin değişik yerlerdeki şubelerinin kayıtları izlenmek istendiği zamanlarda, alt hesap denen tali hesaplara ihtiyaç duyulabilir. Tekdüzen Hesap Planında, maliyet hesaplarının fonksiyonlarına, gider çeşitlerine ve gider yerlerine göre gruplandırılması öngörüldüğünden, bu hesaplar için alt hesapların açılması gerekli olmaktadır.¹²

Tekdüzen Hesap Çerçevesine göre, Hesap Sınıfları, Hesap Grupları ve Ana Hesapların kullanılışı sıkı bir şekilde düzenlemeye tabi tutulmuştur. Buna göre;

1. Tekdüzen Hesap Çerçevesinde yer alan hesapların numaraları ve sıraları değiştirilmeyecektir.
2. Hesap çerçevesinde boş olarak görülen iki haneli kodlar, yani hesap grupları ekonomik ihtiyaçlar paralelinde Maliye Bakanlığı'nca kullanılacaktır. Söz konusu hesap gruplarının mükellefler tarafından doldurulması mümkün değildir.
3. Boş bırakılan defter-i kebir hesapları olan 100-999 No'lu hesaplar, hesap grubu ve hesapların işleyiş mantığına ters düşmemek ve Tekdüzen Hesap Çerçevesinde ihtiyaca cevap verecek benzeri bir hesap bulunmamak şartı ile serbestçe kullanılabilecektir.

¹² Kepekçi, 1994: 2

1.7. TEKDÜZEN HESAP PLANINDAKİ HESAPLARIN SINIFLANDIRILMASI

Tekdüzen Hesap Planındaki hesaplar; Bilanço Hesapları, Gelir Tablosu Hesapları ve Maliyet Hesapları olarak bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir.

1.7.1. Bilanço Hesaplarının Sınıflandırılması

Bilançonun Aktif tarafı “Dönen Varlıklar” ve “Duran Varlıklar” olarak iki ana hesap sınıfından oluşmaktadır. Aktif hesaplar dönem sonlarında borç bakiyesi veren hesaplardır. Dönem sonlarında borç bakiyesi vermemekle birlikte (Dönem sonunda alacak bakiyesi veren) aktif düzenleyici hesaplar bilançoda ilgili oldukları hesapları düzenlemek üzere bu hesapların altında (-) olarak yer almaktadır. Örneğin; “129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı” hesabı aslında alacak bakiyesi veren bir hesap olması nedeniyle pasifte yer alması gerekirken, Tekdüzen Hesap Planı ile yapılan düzenlemelerle aktifte “128 Şüpheli Ticari Alacaklar” hesabını düzenlemek üzere onun hemen altında (-) olarak yer almaktadır.

Bilançonun Pasif tarafı ise “Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar”, “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” ve “Öz Kaynaklar” olmak üzere üç hesap sınıfına ayrılmıştır. Burada da, aslında sadece alacak bakiyesi veren hesapların yer alması gerekirken, yapılan düzenlemelerle dönem sonlarında alacak bakiyesi vermemekle birlikte (Dönem sonlarında borç bakiyesi veren) pasifi düzenleyici hesaplar bilançoda ilgili oldukları hesapları düzenlemek üzere bu hesapların altında (-) olarak yer almaktadır. Örneğin; “322 Borç Senetleri Reeskontu” hesabı aslında borç bakiyesi veren bir hesap olması nedeniyle aktifte yer alması gerekirken, yapılan düzenleme ile pasifte “321 Borç Senetleri” hesabının altında bu hesabı düzenlemek üzere (-) olarak yer almaktadır.

1.7.2. Gelir Tablosu Hesaplarının Sınıflandırılması

Gelir Tablosu Hesapları, gelir tablosunun hazırlanmasını kolaylaştıracak ve kısa sürede düzenlenmesini sağlayacak şekilde gelir tablosundaki sıralamaya uygun bir biçimde numaralandırılmıştır. Buna göre, gelir tablosu beş bölüme ayrılmıştır. Bunlar;

1. Brüt Satış Kârı veya Zararı
2. Faaliyet Kârı veya Zararı
3. Olağan Kâr veya Zarar
4. Dönem Kârı veya Zararı
5. Dönem Net Kârı veya Zararı

1.7.3. Maliyet Hesaplarının Sınıflandırılması

Tekdüzen Hesap Planında maliyet hesaplarının izlenmesinde 7 no'lu sınıftaki hesaplar kullanılmıştır. Bu hesaplar mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin kayıt edildiği ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

7 no'lu sınıfta yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek halinde sunulmuştur.

Bir önceki yıl aktif toplamı 300 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 600 milyar lirayı aşan, üretim ve hizmet işletmeleri tarafından 7/A seçeneğinin uygulanması zorunludur ve 7/A seçeneğinde maliyet giderleri, defter-i kebirde fonksiyon esasına göre kaydedilmektedir.

Aktif toplamı ve net satışlar toplamı ne olursa olsun, tüm ticaret işletmeleri ve bir önceki yıl aktif toplamı 300 milyar liranın ve net satışlar toplamı 600 milyar liranın altında kalan üretim ve hizmet işletmelerinden isteyenler, giderlerinin kaydedilmesinde ve izlenmesinde 7/B seçeneğini kullanabilmektedirler.

7/A seçeneğinde maliyet giderleri fonksiyon esasına göre kaydedilmektedir. Fonksiyonel gider hesapları ise, maliyet hesaplarıdır. Bu hesaplar 7/A seçeneğinde ana hesap olarak 7/B seçeneğinde ise alt hesap olarak belirtilmektedir.

Fonksiyonel olmayan giderler doğrudan gelir tablosu hesaplarına kaydedilir. Örneğin, “654 Karşılık Giderleri” , “657 Reeskont Faiz Giderleri” hesapları bu tür gider hesaplarıdır.

Fonksiyonel gider hesapları üç grupta incelenebilir. Bunlar;

1. Üretim Giderleri
2. Faaliyet Giderleri
3. Finansman Giderleri

Üretim Giderleri Hesapları şunlardır:

- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 730 Genel Üretim Giderleri
- 740 Hizmet Üretim Maliyeti

Faaliyet Giderleri Hesapları şunlardır:

- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 770 Genel Yönetim Giderleri

Finansman Giderleri Hesabı ise şudur:

- 780 Finansman Giderleri

1.7.3.1. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları

7/A seçeneğinde giderler, defter-i kebirde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir ve bu seçenekteki maliyet hesap grupları şu şekilde belirtilmiştir.

- 70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
- 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 72 Direkt İşçilik Giderleri
- 73 Genel Üretim Giderleri
- 74 Hizmet Üretim Maliyeti
- 75 Araştırma Geliştirme Giderleri
- 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77 Genel Yönetim Giderleri
- 78 Finansman Giderleri

7/A seçeneğindeki bu maliyet hesap gruplarının her biri gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak ayrılmıştır.

Gider hesapları dönem içerisinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin kaydedildiği hesaplardır.

Gider yansıtma hesapları, gider hesaplarında toplanan giderlerin sonuç hesaplarına aktarılmasını sağlayan hesaplardır.

Fark hesapları ise, önceden saptanmış maliyetlerle işlem gören işletmelerde fiili giderlerle, önceden saptanmış giderler arasındaki farkların izlendiği hesaplardır.

Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları, genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesi halinde iki muhasebe arasındaki bağlantının kurulmasında kullanılır. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı, genel muhasebe tarafından tutulmakta, Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı ise maliyet muhasebesi tarafından tutulmaktadır.

7/A seçeneğinde giderler, yapıldıkları anda defter-i kebir hesaplarına fonksiyon esasına göre kaydedilirken aynı zamanda yardımcı defterlerde de gider çeşitleri ve gider yerleri hesaplarına kaydedilmektedir.

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde kullanılan faktörler için yapılan harcamaları ifade etmektedir. Bu hesaplar, kuruluşların bünyelerine uygun şekilde detaylandırılabilir.

Gider yerleri ise üretim ve hizmetlerin yapıldığı, maliyetlerin olduğu bölümlerdir.

1.7.3.2. 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları

7/B seçeneğinde maliyet hesapları 79 No'lu grupta şu şekilde sıralanmıştır.

- 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 791 İşçi Ücret ve Giderleri
- 792 Memur Ücret ve Giderleri
- 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortisman ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799 Üretim Maliyeti Hesabı

Bu seçenekte giderler, defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşitlerine göre izlenmektedir. Maliyet dönemlerinin sonunda, giderler fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine aktarılmaktadır.

Giderlerin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde, işletmeler isterlerse yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini de izleyecek şekilde bir kayıtlama yapabilirler.

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

2. MALİYET MUHASEBESİNDE BAZI KAVRAMLAR VE GİDER ÇEŞİTLERİ

2.1. MALİYET MUHASEBESİNDE GİDER, HARCAMA VE MALİYET KAVRAMLARI

Maliyet muhasebesinde gider, harcama ve maliyet kavramları bazen eşanlamlı olarak algılanmasına karşılık bu üç kavram arasında bazı farklılıklar vardır. Bu kavramlar şu şekilde açıklanabilir.

2.1.1 Gider Kavramı

Giderler, işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, faaliyetlerini devam ettirebilmeleri ve bir gelir elde edebilmeleri için, belirli bir dönemde kullandıkları ve tükettikleri mal ve hizmetlerin parasal değeridir.¹³

Giderden bahsedebilmek için bir işletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürürken varlıklarında bir azalma olmalıdır. İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili olmayan mal veya hizmet tüketimleri gider sayılmaz. Örneğin; İşletme sahibinin özel seyahatleri için çekilen paralar, kişisel ihtiyaçlar için kullanılan stoklar gider kavramı içerisine alınamaz. Ayrıca maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekir. Örneğin; 3 yıllık kira gideri ödenmesi durumunda her ne kadar nakit ödeme yapılsa da ödemenin tamamı üç dönemi ilgilendirdiğinden gider değildir. Gider olan kısım sadece içinde bulunulan döneme ait olan tutardır. Diğer iki yıla ait olarak yapılan peşin ödemeler ise aktifleştirilerek aktifte “Gelecek Aylara Ait Giderler” ya da “Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesaplarında yer alacaktır.

¹³ Ertuğrul Çetiner. (1995): *Maliyet Muhasebesi*, Tutibay Ltd.. Ankara. 2.b.. s.10.

2.1.2. Harcama Kavramı

Harcama, herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan veya bir mal, fayda ve hizmet sağlanması için yapılan ödeme ve borçlanmalardır.¹⁴

Harcama için temel unsur ödemedir. Harcamada işletme üretim faaliyetleri dışında herhangi bir nedenle para ya da para yerine geçen araçlarla ödeme yapmaktadır. Örneğin; İşletmenin demirbaş satın alması ya da bir kişiye borç para vermesi gibi.

Harcama ve gider kavramları birbirinden ayırt edilmelidir. Çünkü harcama ve gider kavramları aynı şey değildir. Bir hizmetten yararlanılması, bir borcun ödenmesi, bir varlığın alınması için yapılan ödemeler harcama kavramı ile ifade edilmektedir. Harcamanın gidere eşit olduğunun; yani harcamanın gidere dönüştüğünün söylenebilmesi için harcama ile sağlanan yararın aynı dönemde tüketilmesi gerekir. Harcama yapılarak elde edilen mal ve hizmetlerin yararının aynı dönemde tüketilmesi ile harcamalar gidere dönüşmüş sayılır. Fakat harcama ile elde edilen mal ve hizmetin yararları gelecek dönem veya dönemlerde tüketilecekse harcamalar gidere dönüşmez. Her harcama gider olmadığı gibi, her giderde harcama gerektirmeyebilir. Örneğin; Amortisman giderleri, karşılık giderleri, hesaben ortaya çıkan ve bir harcama gerektirmeyen giderlerdir. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satın alınmasında yapılan harcamalar bunlardan yararlanma süresi uzun olduğundan maliyete dönüşmektedir. Bu iktisadi kıymetlerin maliyetlerinin yararının tükenen kısmı ise gidere dönüşmekte ve amortisman gideri olarak kayıt edilmektedir.

2.1.3. Maliyet Kavramı

Genellikle maliyet ve maliyet gideri eş anlamda kullanılmaktadır.

¹⁴ Nalan Akdoğan, (1998): *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Cem Web Ofset, Ankara, 4.b., s.9

“... Maliyet, bir mal veya hizmetin edinilmesi için o dönem içinde yapılan harcamalarla daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal ve hizmetin edinilmesinde katılan fedakarlıkların parasal tutarıdır”¹⁵.

“... Maliyet gideri ise; Üretim yapabilmek amacıyla tüketilen mal ve hizmetlerin para birimi ile belirtilen değeridir”¹⁶.

2.1.4. Gider-Harcama-Maliyet Kavramlarının Ayrımı

Giderler tüketilen mal ve hizmetlerin parasal tutarı, harcama ise para veya benzeri araçlarla yapılan ödemelerdir. Harcamanın yapılması giderin doğması için zorunlu değildir. Her zaman harcamanın yapılması da gider anlamına gelmeyebilir. Örneğin; Satıcılara olan borcun ödenmesi, bir harcamayı gerektirmekte fakat bu ödeme gider olarak karşımıza çıkmamaktadır. Ya da üretimde kullanılmak üzere peşin olarak ham madde satın alınması, bize harcamanın yapıldığını fakat bunun hemen gidere dönüşmediğini ifade eder.

Bazen gider, harcamadan önce tahakkuk ettirilmiş olabilir. Örneğin; işçilik giderleri tahakkuk ettirilmiş ancak işçi ücretleri henüz ödenmemiş olabilir.

Bir malın taşınması sırasında ödenen hammaliye giderlerinde olduğu gibi harcama ile giderin aynı anda gerçekleştikleri de görülebilir.

Giderler faydası tüketilmiş maliyetlerdir. Örneğin; Satın alınan bir hammaddenin bir alış maliyeti vardır. Hammadde üretimde kullanıldığı zaman, hammaddenin alış maliyeti hammadde giderine dönüşür ve hammadde gideri olarak yani ilk madde ve malzeme gideri olarak üretimde yerini alır.

¹⁵ Akdoğan, 1998: 11.

¹⁶ Nejat Akıncı, Necmettin Erdoğan, (1995): *Maliyet Muhasebesi*, Barış Yayınları, İzmir, 1.b., s.28.

Gider, harcama ve maliyet kavramlarının birbirinden ayırt edilmesini sağlayacak bir örnek geliştirecek olursak; 5.000.000.000. TL'ye peşin olarak bir makine satın aldığımızı ve bu makinenin ekonomik ömrünün 5 yıl olduğunu düşünürsek, bu durumda makinenin satın alınmasında ödenen 5.000.000.000. TL makinenin alış maliyeti, satın alma bedeli peşin ödendiği için, peşin ödenen tutar harcama, ekonomik ömrünün 5 yıl olduğunu düşündüğümüzde makinenin yıllık amortisman tutarı olan 1.000.000.000. TL'de giderdir.

2.2. GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

Giderin hızlı kolay ve sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesi, etkili bir kontrole olanak vermesi ve planlama, karar verme aşamalarında yönetimin ihtiyaçlarına uygun bilgilerin süratle sağlanabilmesi, ancak giderlerin bazı ölçütlere göre sınıflandırılması ile mümkün olacaktır.

Giderlerin sınıflandırılması yapılırken; giderlerin birbirinden kesinlikle ayrılabilmesine, uygulamada kolaylıkla bunun saptanabilmesine ve imalata kolaylıkla yüklenebilmesine imkân verilmelidir.

Giderlerin sınıflandırılmasında, süreklilik gösterecek ve aynı iş kolunda çalışan diğer firmaların da uyabilecekleri bir sınıflama yapılmalıdır.

İşletmelerde giderler pek çok ölçüte göre sınıflandırılabilir.

2.2.1. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması

Ortaya çıkış şekilleri göz önüne alındığında giderler şu şekilde sınıflandırılabilir.

- 1- İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Üretimin gerçekleştirilmesinde ve işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde tüketilen her türlü mal ve hizmetleri içerir.

İlk madde ve malzeme giderleri içerisinde; hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, her türlü ambalaj malzemesi girer. İlk madde ve malzeme giderlerinden hammaddelere örnek olarak iplik üretiminde pamuk, dokumacılıkta iplik, konfeksiyonda kumaş, mobilya üretiminde kereste verilebilir. Yardımcı madde giderleri konfeksiyonda iplik, astar, düğme, tela, mobilya üretiminde çivi, tutkal gibi malzemeler olup ilk maddelere eklenerek onların mamul hale gelmelerini sağlar.

İşletme malzemeleri, üretim çalışmalarının sürekli olarak yürütülmesini sağlayan ancak mamulün bünyesinde yer almayan makine yağı, temizlik malzemesi, kalorifer yakıtı gibi maddelerdir.

Ambalaj malzemesi ise satışa hazır hale gelen mamulü korumak, bir arada tutmak gibi nedenlerle kullanılan paket kâğıdı, naylon torba gibi maddelerdir.

- 2- İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek için işletmede iş kanununa göre çalıştırılan işçilerin brüt ücret, prim, ikramiye, tazminat, sosyal yardım, SSK primi işveren payı ve tasarruf teşvik primi işveren payı gibi işletme tarafından katlanılan her türlü tutardır.
- 3- Memur Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla işletmede maaşlı olarak çalışan yönetici, teknik eleman, memur, büro elemanı gibi personelin brüt aylık, ikramiye, prim, sosyal yardım gibi tutarlarını kapsar.
- 4- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: İşletmenin dışındaki kişi ve kurumlardan sağlanan elektrik, su, gaz, bakım onarım, haberleşme, nakliye gibi işletme faaliyetlerini sürdürebilmek için yapılan giderleri kapsar.
- 5- Çeşitli Giderler: Diğer gider çeşitleri içerisinde yer almayan, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapılması gerekli olan kira, sigorta, mahkeme, noter vb. giderleri kapsar.

- 6- Vergi, Resim ve Harçlar: Yürürlükteki yasalar gereği tahakkuk ettirilen emlak vergisi, motorlu taşıt vergisi, damga vergisi gibi vergi, resim ve harçları kapsar.
- 7- Amortismanlar ve Tükenme Payları: Maddi veya maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme paylarını kapsar.
- 8- Finansman Giderleri: İşletmenin sağladığı yabancı kaynaklar nedeniyle katlanmak zorunda kaldığı faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

2.2.2. Giderlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

İşletmeler; satın alma, üretim, araştırma ve geliştirme, pazarlama, yönetim ve finansman gibi bir takım işlevleri yerine getirirler.

İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında, yönetim şu fonksiyonları yerine getirmektedir.

- 1- Tedarik (Satın alma)
- 2- Üretim
- 3- Araştırma ve Geliştirme
- 4- Pazarlama, Satış ve Dağıtım
- 5- Genel Yönetim
- 6- Finansman

Bu fonksiyonlarla ilgili giderler şu şekilde açıklanabilir.

2.2.2.1. Satın Alma Giderleri

İşletmenin satın alma fonksiyonunu yerine getirirken, ilk madde ve malzemelerle ticari malların satın alınması ve işletmeye getirilmesi için yapılan giderlerden oluşur.

Satın alma için yapılan maliyetlerin faydası tükenmedikçe, bu yapılan harcamalar maliyet bedeli üzerinden varlık hesapları içerisinde bilançoda yer alır. Gider hesapları içerisinde gösterilmez. Bilançoda yer alan bu varlıklar işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesini sağlamak üzere tüketildikçe hangi fonksiyonun yerine getirilmesinde tükenmişse, o fonksiyonun giderleri arasında yer alır.¹⁷

2.2.2.2. Üretim Giderleri

Bir işletmede, hammaddelerin üretime alınmasından başlayıp, satışa sunulduğu, mamul haline gelene kadar üretim süresince kullanılan ilk madde ve malzeme, üretimde kullanılan işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşur. Bu sayılan üretim giderleri kısaca şu şekilde açıklanabilir:

2.2.2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt ilk madde ve malzemeler üretilen mamulün özünü oluşturan maddelerdir. Üretilen mamullerle ilişkisi direkt olarak kurulabilen yani hangi mamul için ne kadar tüketildiği kolayca izlenebilen hammadde ve malzemenin maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri içerisinde izlenir.

2.2.2.2.2. Direkt İşçilik Giderleri

Failen üretim bölümünde çalışan ve üretilen mamullerle direkt bağlantısı kurulabilen, yani hangi mamul için ne kadar yapıldığı izlenebilen işçilik giderlerini kapsar. İşçilerin bir üretimi gerçekleştirmeleri nedeniyle tahakkuk eden brüt ücretlerinden oluşan direkt işçilik giderleri hangi mamule aitse, direkt olarak o mamulün bünyesine yüklenir.

¹⁷ Akdoğan, 1998: 23.

Direkt işçilik kapsamına alınamayan bakım onarım bölümü elemanlarının ücretleri ve fabrika güvenlik elemanlarının ücretleri gibi işçilik giderleri ise endirekt işçilik olarak düşünülüp genel üretim giderleri arasında yer alır ve bunların üretilen mamullere yüklenmesi bir takım dağıtım anahtarları yardımıyla yapılır.

2.2.2.2.3. Genel Üretim Giderleri

Üretilen mamullerle doğrudan ilişkisi kurulamayan, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan giderlerdir. Genel üretim giderlerinin üretilen mamullere direkt olarak yüklenmesi mümkün değildir. Bu giderlerin üretilen mamullere yüklenmesi ancak dolaylı yoldan yapılabilmektedir. Genel üretim giderlerini oluşturan başlıca unsurlar şunlardır;¹⁸

- 1- Endirekt Malzemeler
- 2- Endirekt İşçilikler
- 3- Yönetsel ve Teknik Personel Giderleri
- 4- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 5- Çeşitli Giderler
- 6- Vergi, Resim ve Harçlar
- 7- Amortismanlar ve Tükenme Payları

Ancak bu sayılan unsurlar üretim fonksiyonu ile ilgili olmaları halinde genel üretim giderleri kapsamında yer alırlar. Üretimle ilgili olmamaları halinde ise dönem giderleri kapsamına girerler.

2.2.2.3. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Bir işletmede araştırma geliştirme giderleri çok değişik nedenlerle yapılmakta olabilir. Üretim faaliyetleri sırasında yeni bir mamul geliştirmek, bir mamulün yapılışı hakkında bir yöntem geliştirmek ya da kullanılmakta olan bir

¹⁸ Büyükmirza Kamil. (1999): *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Sel Ofset. Ankara, 6.b., s.64

mamulde ya da mamulün yapılış yönteminde iyileştirme sağlamak, maliyetleri düşürmek, satışları arttırmak vb. nedenlerle araştırma geliştirme giderleri yapılabilir.

2.2.2.4. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

İşletmede üretilen mamullerin satışa sunulması, satışların arttırılması ve mamulün tanıtımı için yapılan reklam giderleri, üretimi tamamlanmış mamullerin depolama giderleri, satış sonrası hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan giderler, satışta çalışan personele ödenen ücretler, satışta kullanılan mağazaların giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleridir.

2.2.2.5. Genel Yönetim Giderleri

İşletmenin genel yönetimi ile ilgili olan giderler ile diğer gider kalemlerine girmeyen, işletmenin yönetim fonksiyonunu yerine getirirken katlanmak zorunda olduğu giderleri kapsar. İşletmelerde genel yönetim giderlerine örnek olarak genel müdürlük, muhasebe, personel işleri, güvenlik, hukuk işleri gibi bölümlerin malzeme, personel, amortisman, haberleşme giderleri verilebilir.

2.2.2.6. Finansman Giderleri

İşletmenin dışarıdan sağladığı yabancı kaynaklarla ilgili olarak yaptığı faiz, komisyon, kur farkı gibi giderler finansman giderleridir.

2.2.3. Giderlerin Mamullere Yüklenmesine Göre Sınıflandırılması

Üretim süresince yapılan giderlerin üretilen mamullerle ilişkisine bakılarak, giderler, direkt giderler ve endirekt giderler olarak ikiye ayrılabilir.

2.2.3.1. Direkt Giderler

Üretilen mamullerin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen giderlere

direkt giderler denir. Direkt giderlerin en önemli özelliği, bunların belirli bir üretim birimi için ne kadar harcandığının, herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan doğrudan doğruya hesaplanabilmesidir. Direkt giderlere örnek olarak, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri verilebilir.

2.2.3.2.Endirekt Giderler

Üretilen mamullerin maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen, ancak bir takım anahtarlar yardımıyla mamul maliyetlerine yüklenebilen giderlerdir.

Endirekt giderleri nitelikleri bakımından iki gruba ayırma olanağı vardır.¹⁹

- 1- Yapıldıkları gider yeri bakımından endirekt sayılan giderler,
- 2- Nitelikleri veya hesaplanmalarındaki teknik güçlükler dolayısıyla endirekt sayılan giderler.

Giderler, üretimin fiilen yapıldığı yerlerde gerçekleşebileceği gibi üretim faaliyeti olmayan bazı yerlerde de yapılabilir. Direkt üretimin gerçekleştirildiği yer olmayan tamirhane ve kazan dairesi gibi bazı yardımcı yerlerde yapılan giderlerle satış ve yönetim bölümleri gibi işletmenin üretim faaliyetleri dışındaki kısımlarının giderleri böyledir.

Bazı giderler ise üretimin bilfiil yapıldığı yerlerde gerçekleştiği halde, nitelikleri ve mamullerle ilişkileri açısından doğrudan doğruya mamullere yüklenemez. Örneğin; bir ustabaşının üretimle ilgisi ve üretim üzerindeki etkisi kesin olmakla birlikte, aldığı ücretten çeşitli mamullere ne kadar pay verileceğinin doğrudan doğruya saptanması imkanı yoktur. Bazı malzemeler mamul bünyesine direkt girmekle birlikte bu malzemelerden hangi mamul için ne kadar harcanacağını saptanması bazen mümkün olmaz; bazen bu mümkün olsa bile bunun saptanması için

¹⁹ Nasuhi Bursal. Yücel Ercan. (1999): *Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama*, Kardeş Matbaası. İstanbul. 7.b., s.54.

harcanan zaman ve emek israfına değmeyeceğinden, bunlar endirekt malzeme sayılabilirler. Bu son duruma örnek olarak, mobilya sanayinde tutkal verilebilir.

Ana üretici gider yerleriyle direkt ilişkisi kurulabilmesine rağmen, nitelik veya hesaplanmalarındaki güçlük nedeniyle ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, işletme malzemesi giderleri gibi bazı giderler de endirekt sayılabilen giderlerdir.²⁰

Ürünlere yüklenmesi gözönüne alındığında endirekt olarak kabul edilen bazı giderler, gider yeri açısından, gider yeri ile doğrudan doğruya ilişkilendirilebilme özelliğine göre direkt gider sayılabilmektedir. Gider yeri maliyetlerine herhangi bir dağıtım anahtarı kullanmadan doğrudan doğruya yüklenebilen böyle giderler, gider yeri açısından direkt olmalarına rağmen, mamul maliyetlerine yüklenirken bir dağıtım anahtarına ihtiyaç gösterdiğinden endirekt gider olmaktadır. Örneğin; Ana üretim gider yerinde bulunan bir makinenin amortisman gideri bu gider yeri için direkt olurken, mamullere yüklenme aşamasında aynı amortisman gideri endirekt gider sayılmakta ve ancak bir dağıtım anahtarı ile mamullere yüklenebilmektedir.²¹

Direkt – endirekt gider olarak giderlerin ayrılmasında temel nokta, giderlerin üretilen mamul veya hizmetin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilme imkânıdır. Bir gider, gider yeri açısından direkt gider olsa dahi bir üretim birimi için ne kadar harcadığı doğrudan doğruya belirlenemiyor ve hesaplanamıyorsa o gider endirekt gider olarak kabul edilmektedir.²²

İlk madde ve malzeme giderlerinin, direkt ilk madde ve malzeme giderleriyle, üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işler direkt gider sayılmakta, işçi ücret ve giderlerinin ise esas işçilikler, fazla mesailerin zamsız kısmı ve üretim primi gibi giderleri direkt gider; bunların dışında kalan diğer tüm giderler ise endirekt gider olmaktadır.²³

²⁰ Akdoğan, 1998: 25

²¹ Akdoğan, 1998: 25

²² Akdoğan, 1998: 25

²³ Akdoğan, 1998: 25

2.2.3.3. Direkt – Endirekt Gider Ayrımının Önemi

İşletmelerde Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasına geçilmesiyle giderlerin, direkt – endirekt olarak ayrılması uygulamada önem kazanmıştır. Tekdüzen Hesap Planında maliyet giderlerinin izlenmesinde 7/A seçeneğinde üç hesap üretimle ilgili olarak kullanılmaktadır. Bunlar;

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

720 Direkt İşçilik Giderleri

730 Genel Üretim Giderleri

7/A seçeneğinde yer alan bu gider hesaplarından ilk ikisinde “direkt” ifadesi kullanılmış, üçüncü hesapta ise “direkt” ifadesi kullanılmamıştır. “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı” endirekt giderlerin izlendiği bir hesaptır. “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı” ile “720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı”nda izlenecek giderlerin ortak özellikleri şu şekilde sıralanabilir.²⁴

- 1- Bu hesaplarda izlenecek giderlerle maliyet taşıyıcıları da denilen esas üretim gider yeri veya mamuller arasında direkt bir ilişki vardır.
- 2- Bu giderler üretimi doğrudan doğruya etkilemektedir.
- 3- Üretim faaliyetlerinde tüketilen ilk madde ve malzeme ile işçiliğin ekonomik olarak büyüklüğü toplam maliyetler içerisinde önemli bir yer tutmaktadır.
- 4- Bu hesaplarda izlenecek giderler belge ve kayıtlarla izlenebilir niteliktedir.
- 5- Bu giderlerin pratik olarak uygulanabilirliği mümkündür.

Endirekt özellikteki “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenen üretim giderleri ise bu sayılan nitelikleri taşımadığından söz konusu üretim yerlerine ve mamullere yüklenmesi ancak dolaylı olarak yapılabilir.

²⁴ Süleyman Yükçü, (1999): *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Cem Ofset, İzmir, 4.b., s.62.

2.2.3.4. Giderlerin Direkt – Endirekt Olarak Ayrımında Dikkate Alınması Gereken Kriterler

Giderlerin direkt – endirekt olarak ayrımında dikkate alınması gereken kriterleri şu şekilde sıralayabiliriz.²⁵

- 1- Maliyet – Gider taşıyıcısı ilişkisinin “direkt” olması
- 2- Üretimi doğrudan etkilemesi
- 3- Ekonomik büyüklük
- 4- İzlenebilirlik
- 5- Pratiklik ve uygulanabilirlik
- 6- Yönetimin talebi

2.2.3.4.1. Maliyet – Gider Taşıyıcısı İlişkisinin “Direkt” Olması

Genel üretim giderleri hesabı, endirekt malzeme giderleri ile endirekt işçilik giderlerini kapsamaktadır. Endirekt olan malzemeler ve işçilikler ile mamul arasında direkt bir ilişki bulunmamaktadır. Örneğin; konfeksiyonda kullanılan kumaş direkt özellikte bir malzemedir ve konfeksiyon ürünlerinin üretimi için kullanılan bu kumaş “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri” hesabında izlenmelidir. Fakat konfeksiyon üretiminde makinelerin bakımında kullanılan yağlar ise üretime dolaylı katkı sağlamaktadır ve “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmelidir.

2.2.3.4.2. Üretimi Doğrudan Etkilemesi

Direkt nitelikteki malzeme ve direkt işçilikler üretimi doğrudan etkilerken, genel üretim gideri içerisindeki endirekt malzeme ve endirekt işçilikler, üretimi dolaylı yoldan etkilemektedir.

²⁵ Yükçü, 1999: 62, 65

Yine konfeksiyon ürünleri üretiminden örnek verecek olursak; kumaş, üretilen mamul miktarını doğrudan etkilemektedir. Ne kadar çok kumaş üretilirse o kadar çok mamul üretilcektir. Fakat makinelerin bakımında kullanılan yağlar endirekt özelliktedir. Bunların tüketimi ile üretilen mamullerin üretim miktarı arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Kullanılan makine yağlarının da üretimi etkilemesi söz konusudur fakat bu etkileme direkt bir etkileme değildir.

İşçilik giderlerini örnek verecek olursak; esas üretim gider yerlerinde çalışan elemanların brüt ücretinin direkt işçilik olarak 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabında izlenmesi gerekirken, aynı elemanlara ödenen yıllık ücretli izin gideri 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenmelidir. Çünkü üretimi endirekt olarak etkilemektedir.²⁶

İşçilerin esas üretim gider yerlerinde çalıştıkları fiili süre karşılığında aldıkları ücret, üretimi direkt olarak etkilemektedir ve çalışılan her süre üretimi arttırmaktadır. Yıllık ücretli izin ödemesi ise, bir maliyet unsuru olmasına rağmen doğrudan üretimi etkilememekte, üretimde bir artışa neden olmamaktadır. Bu nedenle bu giderlerin “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmesi uygundur.

2.2.3.4.3. Ekonomik Büyüklük

Bir üretimde kullanılan malzeme ve işçiliğin toplam üretim maliyeti içerisindeki büyüklüğü, bu giderin “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “720 Direkt İşçilik Giderleri” ya da “730 Genel Üretim Giderleri” hesaplarında izlenmesinde etkilidir. Üretimde kullanılan malzeme ve işçiliklerin toplam tutarı, toplam maliyetler içerisinde büyük rakamlara ulaşıyor ise bu giderler direkt gider hesapları olan 710 ve 720 no’lu hesaplarda izlenmelidir. Üretimde kullanılan malzeme ve işçiliklerin toplam tutarı, toplam maliyetler içerisinde büyük rakamlara ulaşmıyorsa bu giderler endirekt gider olarak kabul edilip 730 no’lu Genel Üretim Giderleri hesabında izlenmelidir. Örneğin; Konfeksiyon ürünleri imâlatında

²⁶ Yükçü, 1999: 63

kullanılan düğmeler, eğer tek bir mamul için çok sayıda ve maddi değeri yüksek düğmeler kullanılıyorsa bu düğmelerin maliyeti 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri içerisinde izlenmelidir. Ancak kullanılan düğmeler her bir mamul için çok sınırlı sayıdaysa ve maddi olarak da değeri yüksek olmayan çok küçük maliyetli düğmelerse, toplam maliyet içerisinde de çok küçük yer tutacağından düğmelerin maliyeti “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenebilir.

2.2.3.4.4. İzlenebilirlik

Doğru ve gerçekçi bir şekilde belgelerle izlenme imkânı bulunan giderler “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” ile “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlenmelidir. Belgelerle pratik olarak tam ve doğru şekilde izlenemeyenlerse “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmelidir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin belirlenmesinde, ambardan direkt ilk madde ve malzemenin üretime alınması “Malzeme İstek Fişi” ile olmakta ve üretime gönderilen ilk madde ve malzemeler de “Malzeme Teslim Fişi” ile tespit edilmektedir. Direkt işçilik giderlerinin izlenmesinde ise “İşçi Çalışma Kartları” kullanılmakta ve belgelerle, ilgili giderler izlenmekte ve maliyete aktarılmaktadır.

2.2.3.4.5. Pratiklik ve Uygulanabilirlik

Bir işletmede üretim sırasında gerçekleştirilen giderler çok ayrıntılı bir hesaplama ve belge düzeniyle direkt olarak mamul maliyetlerine yansıtılabilir. Ancak, işletmelerde bu yapılmaya çalışılırken, yani çok hassas hesaplamalar yapılmaya çalışılırken de çok gereksiz maliyetlere katlanılmak zorunda kalınabilir. Katlanılmak zorunda kalınan maliyetler, elde edilmek istenen faydadan daha fazla rakamlara ulaşabilir.

Örneğin; mobilya sektöründe kereste önemli bir maliyet gideridir ve mamul maliyetine yüklenirken direkt olarak yüklenmelidir. Mobilya sektöründe kereste maliyetini izleyebilmek için çeşitli belgeler ve kayıtlar geliştirilebilir. Bu sektörde

kullanılan çivi maliyetini direkt olarak üretime yüklemek istediğimizde pratik olmayan ve uygulaması çok zor bir durum ortaya çıkacaktır. Böyle bir çalışma işletmeye yarardan daha fazla maliyet getirecektir. Bu durumda çivi maliyetlerinin endirekt malzeme olarak kabul edilip "730 Genel Üretim Giderleri" hesabında izlenmesi ve toplam tüketim miktarının ilgili dönemin üretim gideri olarak dikkate alınması doğru olacaktır.

2.2.3.4.6. Yönetimin Talebi

Üretim faaliyetleri sırasında yönetim, maliyet muhasebesi bölümünden çok detaylı ve hassas maliyet hesapları isterse, pek çok maliyet giderinin direkt gider hesapları olan 710 ve 720 no'lu hesaplarda izlenmesi gerekecektir. Ancak, yönetimin işletmenin kullandığı malzeme sayısına, pratiklik ve uygulanabilirlik derecesine bakarak ve bir fayda-maliyet analizi yaparak, makul ölçüde detaylı ve hassas bilgi istemesi doğru olacaktır.

2.2.4. Giderlerin Üretim Hacmiyle Olan İlişkisine Göre Sınıflandırılması

Bu sınıflandırmada giderlerin üretim miktarına bağlı olup olmadıkları, yani üretim miktarı değiştikçe giderlerin de değişiklik gösterip göstermediği önem kazanmaktadır.

Giderlerin üretim hacmiyle olan ilişkisine göre giderler şu şekilde sıralanabilir.²⁷

- 1- Sabit Giderler
- 2- Değişken Giderler
- 3- Yarı Değişken Giderler
- 4- Yarı Sabit Giderler

²⁷ Necmettin Erdoğan. (1999): *Maliyet Muhasebesi*, Barış Yayınları, İzmir. 1.b.. s.44. 49

2.2.4.1. Sabit Giderler

Belirli bir zaman süresi içerisinde, üretim miktarına bağlı olarak değişmeyen yani işletme faaliyetlerinden hiçbir şekilde etkilenmeyen giderlere sabit giderler adı verilir. Eğer bu giderler bir pazarlama gideri ise sabit pazarlama gideri, üretim giderleriye sabit üretim gideri söz konusu olur. Bu giderlere örnek olarak fabrika binasının amortismanı veya kirası verilebilir. “Sabit Maliyet Giderleri belirli bir dönem için sabittir. Bu dönem bir ay veya bir yıl olabilir. Bu dönemin dışına çıkıldığında sabit maliyetlerde artış olabilir. Örneğin; fabrika bina kirası artış gösterebilir.”²⁸

2.2.4.2. Değişken Giderler

Değişken maliyet giderleri, üretim miktarına bağlı olarak üretim miktarı arttıkça artan, üretim miktarı azaldıkça azalan giderlerdir. Üretim miktarı sıfıra düştüğünde değişken giderlerin tutarı da sıfır olacaktır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderlerinin bir bölümü veya bazen tamamı, genel üretim giderlerinin bir kısmı değişken gider niteliğini taşımaktadır.

Değişken giderler birim başına sabit olan, toplam olarak tutarı değişebilen giderlerdir.

2.2.4.3. Yarı Değişken Giderler

“Yarı değişken giderler, yapısında sabit ve değişken gider unsurlarını birlikte bulunduran giderlerdir. Bu tür giderler ne tam anlamıyla değişken ne de tam anlamıyla sabit gider niteliğindedir.”²⁹

Yarı değişken giderlere örnek olarak bakım onarım giderlerini verebiliriz. Bir üretim işletmesinde makineler bir dönemde hiç çalıştırılmasa bile makinelerin

²⁸ Yükü, 1999: 52.

²⁹ Erdoğan, 1999: 48.

paslanma ve korunma gibi nedenlerle bakımlarının sürekli olarak yapılması gerekmektedir. Makinelerin bakımında çalışan ekiplerin ücretleri yarı değişken giderlerin sabit kısmını oluşturmaktadır.

İşletmede makinelerin üretim yapmak üzere çalıştırılması halinde ise, makinelerde arıza olasılığı artacak ve tamirat giderlerinin yapılması gerekecektir. Hatta bu tür giderler üretim arttıkça artacaktır. Yapılan üretim miktarına göre değişen makine tamir giderleri ise yarı değişken giderlerin değişken kısmını oluşturmaktadır.

2.2.4.4. Yarı Sabit Giderler

“... Yarı Sabit Giderler; belirli faaliyet aralığında sabit olan, fakat bu hacim aralığı aşıldığında sıçramalar gösteren giderlerdir.”³⁰

Yarı sabit giderlere örnek olarak makine amortismanları ve ustabaşı ücretleri verilebilir. Örneğin; Her 10.000 birim üretim için bir makineye ihtiyaç olduğunu ve her bir makinenin de amortisman giderinin 50.000.000;-TL olduğunu düşünürsek, işletmenin 10.000 birim üretim yapması halinde amortisman gideri sabit olacak, fakat üretim miktarı arttıkça makine sayısı da artacağından yeni makinelerin amortisman gideriyle birlikte toplam amortisman giderlerinde bir artış olacaktır. Yeni makinelerle birlikte ustabaşı ücretlerinde de bir artış olacaktır.

2.2.5. Giderlerin Fiili Olup Olmamlarına Göre Sınıflandırılması

Giderler fiili olup olmamlarına göre;

- 1- Fiili giderler
- 2- Standart giderler olmak üzere iki kısımda incelenebilir.

³⁰ Akdoğan, 1998: 26.

2.2.5.1. Fiili Giderler

Fiili giderler; gerçekleşmiş olan giderlerdir. Fiili maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, maliyetler fiili tutarlara göre, yani fiilen gerçekleşen tutarlara göre hesaplanmaktadır.

2.2.5.2. Standart Giderler

Standart giderler; faaliyet gerçekleştirilmeden önce belirli yöntemlere göre saptanan ve gerçekleşmesi beklenen giderlerdir.

Standart maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, önceden belirlenmiş standart giderler ile fiili, yani gerçekleşen giderlerin ayrı ayrı izlenmesi ve üretim dönemleri sonunda düzenleyici muhasebe kayıtlarının yapılması gerekir.

2.2.6. Giderlerin Bir Başka Açıdan Sınıflandırılması

Giderler, maliyet gideri ve faaliyet gideri olarak da bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir.

2.2.6.1. Maliyet Gideri

Üretim işletmelerinde mal ve hizmetlerin üretilmesi için kullanılan veya tüketilen mal ve hizmetlerin parasal olarak tutarına maliyet gideri denilmektedir.³¹ Maliyet Gideri, üretim amacıyla mal ve hizmetlerin tüketilmesidir. Üretim amacıyla tüketilen ve üretim maliyeti olarak isimlendirilen maliyet giderleri şunlardır;

- 1- Direkt madde giderleri
- 2- Direkt işçilik giderleri
- 3- Genel üretim giderleri

³¹ Yükü. 1999: 39.

2.2.6.2. Faaliyet Gideri

İşletmenin varlığını ve normal faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve gelir elde edebilmesi için, belirli bir hesap döneminde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal değerine faaliyet gideri denmektedir.³² İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için bina kiralamak, personel ücretleri ödemek, elektrik, su, haberleşme gideri yapmak zorundadırlar.

Faaliyet giderleri şu giderlerden oluşmaktadır:

- 1- Araştırma ve geliştirme giderleri
- 2- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri
- 3- Genel yönetim giderleri
- 4- Finansman giderleri

2.2.6.3. Maliyet Gideri – Faaliyet Gideri Ayrımının Önemi

Maliyet giderleri yani üretilen mamul maliyetine yüklenecek giderler, ilgili mamullerin üretimi için gerekli giderler olmalıdır. Burada üretim denince düşünülmeli gereken, hammadde olarak üretime giren ilk madde ve malzemelerin satışa sunulur bir şekil alana kadar, yani mamul hale gelene kadar işleme tabi tutulmasıdır. Üretimin tamamlanmasından sonra yapılan depolama giderleri, satış giderleri, araştırma geliştirme giderleri gibi giderlerinse, faaliyet giderleri olarak kabul edilip, mamul maliyetleri ile ilişkilendirmeden dönem kârı veya zararı hesabına aktarılmalıları gerekir.

Yapılan bir giderin, üretim gideri mi yoksa faaliyet gideri mi olduğuna karar verirken, yapılan gider ile üretilen mamuller arasında objektif bir bağlantı kurulmaya çalışılmalıdır. Eğer yapılan giderlerle üretim arasındaki bağlantı hiçbir şekilde kurulamıyorsa bu giderlerin üretim için gerekli olması durumunda dahi mamul

³² Yükücü, 1999: 40.

maliyetlerine yüklenmemesi gerekir. Örneğin; Genel yönetim giderlerinin bir kısmı işletmede yapılan üretimin gerçekleştirilmesinde düzenleyici ya da uyumlaştırıcı rol oynasa dahi, günümüzde bu giderlerden üretilen mamullere genellikle herhangi bir pay verilmediği görülür. Çünkü bu giderler direkt olarak üretimin gerçekleştirilmesi ile ilgili olmamakta ya da üretilen mamullerin miktarına bağlı olarak değişme göstermemektedir. Durum böyle olunca da bu giderlerin ne kadarının üretim çalışmaları ile ilgili olduğunun ve bunun ne kadarlık kısmının hangi mamule yüklenebileceğinin belirlenmesi çok zor olmaktadır.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, üretimin gerçekleştirilebilmesinde gerekli değildir. Genel yönetim, araştırma geliştirme ve finansman giderlerinin ise üretilen mamullerle bağlantıları direkt değildir ve çok zayıftır. Bu nedenle bu tür giderler üretilen mamullere yüklenmekten ziyade, dönem giderleri olarak yani faaliyet giderleri olarak düşünülmekte ve dönem kârından düşülmektedir.

Maliyet giderleri dönemin sonunda 152 Mamuller Hesabı'na aktarılmakta ve böylece mamul maliyetlerine yüklenmekte, faaliyet giderleri ise 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı'na aktarılmakta böylece sonuç hesaplarına yüklenmiş olmaktadır. Yapılan bu uygulama ile faaliyet giderleri tümüyle içinde bulunulan dönemin giderlerine aktarılmaktadır. Maliyet giderleri ise üretilen mamuller satılmadığı sürece mamul stok hesaplarında bekletilmekte, ancak satıldığında ilgili dönemin sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

Maliyet giderleri, faaliyet giderleri ayrımı şu nedenlerle önemlidir;³³

- 1- Vergilendirilmenin doğru yapılması.
- 2- Mamul maliyetinin doğru hesaplanması ve brüt kârın doğru oluşturulması.
- 3- Faaliyet giderlerinin doğru hesaplanması ve faaliyet kârının doğru oluşturulması.

³³ Yükütl. 1999: 47.

Uygulamada maliyet gideri – faaliyet gideri ayrımında özellikle genel üretim gideri – genel yönetim gideri içerisine giren gider çeşitleri birbirine karıştırılmaktadır. Bu karıştırmalar sonucunda çeşitli sakıncalar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; Bir işletmenin aylık 250.000.000. TL’lık ısıtma gideri ödediği varsayılırsa, bu giderin de bina içerisindeki gider yerleri arasında hacimlerine göre dağıtıldığı düşünülürse ve gider yerlerinin bina içerisindeki hacimleri aşağıdaki gibi ise;

Üretim Bölümü	600 m ³
Araştırma Geliştirme Gider Yeri	100 m ³
Pazarlama, Satış Dağıtım Gider Yeri	200 m ³
Genel Yönetim Gider Yeri	<u>100 m³</u>
	1000 m ³

Isıtma gideri gider yerlerine dağıtıldığında;

$$\text{Yükleme Haddi} = 250.000.000.\text{TL} / 1000 \text{ m}^3 = 250.000.\text{TL} / \text{m}^3$$

$$\text{Üretim Bölümü} = 600 \text{ m}^3 \times 250.000.\text{TL} / \text{m}^3 = 150.000.000.\text{TL} / \text{“730 G.Ü.G.”}$$

$$\text{Araş. Geliş. Gid. Yeri} = 100 \text{ m}^3 \times 250.000.\text{TL} / \text{m}^3 = 25.000.000.\text{TL} / \text{“750 A.G.G.”}$$

$$\text{Paz. Sat. Gid.} = 200 \text{ m}^3 \times 250.000.\text{TL} / \text{m}^3 = 50.000.000.\text{TL} / 760 \text{ “Paz. Sat. Gid.”}$$

$$\text{Gen. Yön. Gid.} = 100 \text{ m}^3 \times 250.000.\text{TL} / \text{m}^3 = 25.000.000.\text{TL} / \text{“770 Gen. Yön. G.”}$$

olmalıdır.

Burada yapılan dağıtımda 150.000.000. TL ‘lık ısıtma gideri üretimle ilgili olup genel üretim gideri olarak kaydedilmelidir. Geriye kalan 100.000.000.TL’lık ısıtma gideri ise faaliyet gideri olarak kayda alınmalıdır. Eğer olayı bu şekilde düşünmeyip de 250.000.000.TL’lık ısıtma giderinin hepsini maliyet gideri ya da hepsini faaliyet gideri olarak düşünür ve kaydedersek yanlış yapılmış olacaktır. Çünkü; ısıtma giderinin tümünü maliyet gideri olarak kayıt edersek 250.000.000. TL’lık ısıtma giderinin 100.000.000.TL’lık faaliyet gideri kısmını da maliyete yüklemiş oluruz. Böylece mamuller satılmadığı sürece tüm maliyetler stokta kalacak ve gidere dönüşmeyecektir. Maliyetler gidere dönüşmeyince de vergi matrahı gidere dönüşmeyen kısım kadar fazla görünecek ve işletme haliyle daha fazla vergi ödeyecektir.

Isıtma giderinin tümüyle faaliyet gideri olarak düşünülmesindeyse yapılan kayıtlama yine yanlış olacak ve mamul maliyetlerine yüklenmesi gereken 150.000.000. TL'lık ısıtma gideri faaliyet gideri olarak kaydedilmiş olacak ve faaliyet giderinin 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı'na yüklenmesi ile vergi matrahı azalacak işletme daha az vergi ödeyecektir. Bu ise bir vergi incelemesi sırasında işletmeye sorun yaratacak ve işletme vergi cezaları ile karşı karşıya kalabilecektir.



Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

3. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN KAPSAMI VE BELİRLENMESİ

İşletmelerde işçilik giderleri, üretim giderleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. İşçilik giderlerinin tam ve doğru olarak hesaplanabilmesi; üretim giderlerinin saptanması, işletme yönetiminin kararlarının alınması, mamul maliyetlerinin belirlenmesi ve dönem kârının hesaplanması için gereklidir. Bu nedenle işçilik giderlerinin nasıl ve işletmelerin hangi bölümlerinde oluştuğunun izlenmesi ve nasıl hesaplandıklarının bilinmesi gerekmektedir. Özellikle endirekt ve direkt işçilik ayırımının doğru yapılması, işletmede çalışılan zamanın saptanması, işçilik maliyetlerinin hesaplanması ve maliyetlere yüklenmesi işletmeler için önemli olmaktadır.

3. 1. İŞÇİLİK GİDERLERİYLE İLGİLİ BAZI KAVRAMLAR

İşçilik giderleriyle ilgili bazı kavramlar şu şekilde açıklanabilir.

3.1.1. İşçi, İşveren ve İşyeri Kavramları

İş Kanunu Madde 1'e göre; bir hizmet akdine dayanarak herhangi bir işte ücret karşılığı çalışan kişiye işçi, işçi çalıştıran tüzel veya gerçek kişiye işveren, işin yapıldığı yere işyeri denir. İşin niteliği ve yürütümü bakımından işyerine bağlı bulunan yerlerle, dinlenme, çocuk emzirme, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden veya mesleki eğitim yerleri ve avlu gibi sair eklentiler ve araçlar da işyerinden sayılır.

3.1.2. İş Süresi ve İş Süresinden Sayılan Haller

İş Kanunu Madde 61'e göre; İş süresi, genel olarak haftada en çok 45 saattir. Bu süre, haftada 6 iş günü çalışan işlerde günde 7.5 saati geçmemek üzere, cumartesi

günlerini kısmen veya tamamen tatil yapan işyerlerinde haftanın çalışılan günlerine bu 45 saat bölünerek uygulanır. Sağlık kuralları bakımından günde ancak 7.5 saat veya daha az çalışması gereken işler, Çalışma Bakanlığı ile Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı'nın ortaklaşa hazırlayacakları bir tüzükle belirtilir.

İş Kanunu Madde 61'de iş süresinden sayılan haller şu şekilde belirtilmiştir;

- 1- Madenlerde, taş ocaklarında ya da her ne şekilde olursa olsun yeraltında veya su altında çalışılacak işlerde, işçilerin asıl çalışma alanlarına gitmeleri ve bu yerlerden çıkmaları için gereken süreler,
- 2- İşçilerin işveren tarafından işyerlerinden başka bir yerde çalıştırılmak üzere gönderilmeleri halinde yolda geçen süreler,
- 3- İşçinin işinde ve işverenin her an buyruğuna hazır bir halde bulunmakla beraber çalıştırılmaksızın ve çıkacak işi bekleyerek boş geçirdiği süreler,
- 4- İşçinin, işveren tarafından başka bir yere gönderilmesi veya işverenin evinde veya bürosunda ya da işverenle ilgili herhangi bir yerde meşgul edilmesi sureti ile asıl işini yapmaksızın geçirdiği süreler,
- 5- Emzikli kadın işçilerin çocuklarına süt vermek için belirtilecek süreler,
- 6- Demiryolları ve diğer yol ve köprülerin yapılmasında, tamirinde ve bu gibi durumlarda işçilerin ikamet ettikleri yerlerden uzak bir mesafede bulunan işyerlerine hep birlikte nakledilmelerini gerektiren durumlarda, işçilerin toplu bir şekilde götürülüp getirilmeleri esnasında geçen süreler, işçinin günlük kanuni iş sürelerinden sayılır.

3.1.3. İş Kanununda Gece Süresi

İş Kanunu Madde 65'e göre iş yaşamında gece süresi şu şekilde düzenlenmiştir;

- 1- İş hayatında "gece", en geç saat 20'den başlayarak en erken sabah 6'ya kadar geçen en fazla 11 saat süren gün dönemidir.

2- Bazı işlerin niteliğine ve gereğine göre ya da yurdun bazı bölgelerinin iklim ve adet ayrılıkları nedeniyle iş hayatına ilişkin “gece” başlangıcının daha geriye alınması veya yaz ve kış saatlerinin ayarlanması, ya da çeşitli işler için erkek, kadın ve çocuk işçiler hakkında “gece” deyiminden anlaşılacak gün döneminin başlama ve bitme saatlerinin belirtilmesi suretiyle gece süresinin uygulama şekillerini tespit etmek ya da bazı gece çalışmalarına herhangi bir oranda fazla ücret ödenmesi usulünü koymak ya da gece işletmelerinde ekonomik zorunluluk bulunmayan işlerde işçilerin gece çalıştırılmalarını yasak etmek üzere Çalışma Bakanlığı’nca tüzük hazırlanabilir.

3- İşçilerin gece çalışmaları 7.5 saati geçemez.

3.2. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN TANIMI, KAPSAMI VE ÖZELLİKLERİ

3.2.1. İşçilik Giderlerinin Tanımı

“... İşçilik gideri bir mal veya hizmet üretiminde kullanılan veya bu üretime yardımcı olan emeğin parasal tutarıdır.”³⁴

3.2.2. İşçilik Giderlerinin Kapsamı

İşçilik giderleri, ferdi ve toplu iş sözleşmeleriyle iş kanunu gereği işçilere ödenen veya tahakkuk ettirilen tutarlardan oluşmaktadır. İşçilere ödenen veya tahakkuk ettirilen işçilik giderleri çeşitli isimler altında karşımıza çıkabilmektedir.

İşçilik giderleri, geniş anlamda düşünüldüğünde, bir işletmede çalışan işçiler nedeni ile katlanılmak zorunda kalınan her türlü gideri kapsar. Bu durumda işçilik giderleri; işçilerin eğitim gideri, kurs gideri, seyahat giderleri, işçi taşıma giderleri, ilaç giderleri, spor sahası ve kreş gibi sosyal tesislerin giderleriyle işçiye yapılan

³⁴ Çetiner, 1995: 81

ödemeler nedeni ile kanunlar gereği işçilerden kesilen ve vergi, prim gibi adlarla belli kurumlara ödenen tutarları da kapsar.

Dar anlamda işçilik giderleri, işçilere ücret, prim, ikramiye, tatil ücreti, fazla mesai zammı, kıdem ve ihbar tazminatları, ölüm, doğum ve evlenme yardımları vb. adlar altında ödenen ya da tahakkuk ettirilen tutarlar ile onlara verilen ayınlar ve sağlanan menfaatlerden oluşur.

Bir işletmede işçi kelimesi, işletmenin değişik bölümlerinde çalışanlar için genel anlamda kullanılıyor olabilir. Bir işletmede yöneticiler, işçi ve memurlardan kolayca ayrılabilir. Fakat bazen işçiler ile memurların kesin bir şekilde ayrılması zor olabilir. Örneğin; bürolarda çalışanları, işçi yerine memur kapsamına almak daha doğrudur.

3.2.3. İşçilik Giderlerinin Özellikleri

İşçilik giderleri, üretim giderlerinin ilk madde ve malzeme giderlerinden sonra gelen en önemli gider faktörüdür. İşçilik giderleri, diğer üretim faktörlerinden farklı özellikler taşır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir:³⁵

- 1- İşçilik, stoklanması olanaksız bir gider türüdür. Bir işçi veya memur, işletmede iş sözleşmelerine göre bulunduğu sürece ücrete hak kazanır. Oysa diğer üretim giderlerinde mesela ilk madde ve malzeme giderinde ilk madde ve malzeme üretime gönderilmedikçe maliyet doğmaz.
- 2- İşçilik giderlerine değişik koşullara göre eklemeler yapmak mümkündür. Örneğin; çıplak işçilik giderlerine fazla çalışma primi, çocuk zammı, ücretli izin gibi eklemeler yapmak mümkündür.
- 3- İşçilik, maliyetleri doğrudan etkileyen bir maliyet unsurudur. İşgücünün yeteneği üretimin verimliliğini artırır. İşgücündeki zayıflıklar, yetersizlikler ise üretimde verimliliği düşürür.

³⁵ Erdoğan, 1999: 147

- 4- İşçilik giderleri emek sahiplerinin bir gelirini oluşturduğu için bu gelirin hesaplanması ve hak sahiplerine ödenmesi bir takım hesaplamaları gerektirir ve işletmelere bir takım mali sorumluluklar yükler.

3.3. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN TÜRLERİ

İşçilik giderlerini şu başlıklar altında toplayabiliriz;

- 1- Direkt işçilik giderleri
- 2- Endirekt işçilik giderleri
- 3- Mesai karşılığı ücretler
- 4- Mesaisiz ücretler
- 5- Ek işçilik giderleri
- 6- Mamul maliyetlerine girmeyen işçilik giderleri

3.3.1. Direkt İşçilik Giderleri

Üretim gider yerlerinde çalışan, fiilen üretimi gerçekleştiren ve doğrudan doğruya mamul veya mamullerle ilişkilendirilebilen işçilere ödenen ücretlerin parasal tutarına direkt işçilik gideri denir.³⁶

Direkt işçilik, ilk madde ve malzemeye yani hammaddeye şekil vermek biçiminde olabileceği gibi bir makinenin başında durarak onu fiilen yönetmek biçiminde de ortaya çıkabilir.

Direkt işçilik giderleri ile üretilen mamuller arasında direkt olarak ilişki kurulabildiğinden, bunlar herhangi bir dağıtım işlemine gerek kalmadan direkt olarak mamul maliyetine yansıtılır.

³⁶ Akıncı v.d., 1995: 101

Direkt işçiliklerden bir kısmı, bazen normal koşullarda direkt olarak nitelendirilebilecek bir işçilik olmasına rağmen, belirli bir üretim yerine ya da mamule yüklenemeyecek kadar küçükse ya da belirli bir işe yüklemek için gereken inceleme ve hesap işleri büyük oranda zaman gerektirirse, endirekt işçilikler arasına katılabilir.³⁷

3.3.2. Endirekt İşçilik Giderleri

Direkt işçilik dışında kalan ve üretilen mamul veya mamullere doğrudan doğruya yüklenmeleri mümkün olmayan işçiliklere, endirekt işçilik gideri denir.

Endirekt işçilikler, üretimin gerçekleştirilmesi ve sürekliliği yönünden gerekli olmakla birlikte doğrudan doğruya üretilen mamullerle ilişkisi kurulamayan işçilik giderleridir.

Endirekt işçilik giderleri bakım-onarım, temizlik, nakliye, ustabaşı, atölye şefleri, kapıcı, bekçi, temizlikçi, fabrika müdürü ücretlerinin yanı sıra boşa geçen hafta tatilleri, ikramiye, çocuk zamları vs. gibi ücret eklentilerini de kapsar. Endirekt işçilik giderleri, değişik gider yerlerine ve mamullere ilişkin olmaları nedeniyle genel üretim giderleri içerisinde izlenir ve genel üretim giderleri ile birlikte maliyetlere aktarılır.

Endirekt işçiliklerin ortaya çıkışı iki şekilde olmaktadır.³⁸

- 1- Üretimde çalışan işçilerin aldıkları normal ücret ödemeleri dışında aldıkları ücretler,
- 2- Üretim departmanında çalışmakla birlikte, üretim faaliyetleri dışında faaliyette bulunan işçi ve personelin aldıkları ücretler.

³⁷ Vasfi Haftacı. (1999): *Maliyet Muhasebesi*, Beta Basım, İstanbul. 3.b. s.117

³⁸ Osman Altuğ. (1996): *Maliyet Muhasebesi*, Evrim Yayınları, İstanbul. 11.b.. s.94

3.3.3. Mesai Karşılığı Ücretler

İşçilere, işçilik adı altında yapılan ödemelerden bir kısmı fiili hizmetlerinin karşılığı olarak ödenirken, bir kısmı da fiili bir hizmet olmaksızın ödenmektedir. İşçilere hizmet karşılığı ödenen ücretlere mesai karşılığı ücretler denilmektedir.³⁹

3.3.4. Mesaisiz Ücretler

İşçilere belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın ödenen ücretlere mesaisiz ücretler denilmektedir.⁴⁰ Mamulün üretiminde doğrudan çalışmakta olan işçilere bir hizmet karşılığı olmayan şu ücretler ödenebilir;

- 1- İkramiyeler,
- 2- Tatil ücretleri,
- 3- Yıllık izin ücretleri,
- 4- Hastalık sürelerinde ödenen ücretler,
- 5- Çeşitli nedenlerle boş geçirilen süreler için ödenen ücretler,
- 6- Kurs, hizmet eğitimi sırasında geçen süreler için ödenen ücretler v.b.

3.3.5. Ek İşçilik Giderleri

Ücretler haricinde emek unsuru nedeni ile katlanılan işçilik giderleri, ek işçilik giderleri olarak adlandırılmaktadır. Ek işçilik giderlerini de sosyal giderler ve diğer işçilik giderleri olarak iki kısma ayırarak incelemek mümkündür.⁴¹

Sosyal giderlerin içerisine çeşitli sigorta kolları için ödenen primlerin işveren paylarıyla, ölüm, doğum ve evlenme yardımları, nakit ve ayni olarak verilen sosyal yardımlar, bayram harçlıkları girebilir.

³⁹ Yunus Kışalı, Sadi Işıklılar. (1999): *Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları*, Beta Basım. İstanbul. 1.b. s.158.

⁴⁰ Kışalı v.d., 1999: 159.

⁴¹ Kışalı v.d., 1999: 159, 160.

Diğer işçilik giderlerinin içine ise işçilerin kıdem ve ihbar tazminatları, spor tesisleri ve kreş gibi alanların giderleri, işçi taşıma giderleri girebilir.

İşçilere brüt satış kârı üzerinden ya da belirli adlar altında belirli dönemlerde çeşitli primler verilebilir. Bunlara örnek olarak satış miktarının ya da tutarının belirli bir tutarı aşması halinde verilen satış primleri, işletmenin dönem sonunda belirli bir kâr hacmine ulaşması halinde verilen başarı primleri gösterilebilir. Bunlar da işçinin normal ücretine ek olarak verilen diğer işçilik giderleri içerisinde izlenebilir.

3.3.6. Mamul Maliyetlerine Girmeyen İşçilik Giderleri

İşçilik giderlerinden genel yönetim, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ile araştırma-geliştirme alanlarına ait gider yerleri ile ilgili ücretler, sosyal giderler ve diğer işgören giderleri mamul maliyetine aktarılmayan işçilik giderleridir.

3. 4. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN SAPTANMASI

İşletmede çalışılan işçilik sürelerine ilişkin kayıtlar brüt ücretlerin hesaplanmasına ve brüt ücretlerden yapılan vergi, fon, SSK primleri gibi yasal kesintilerin saptanmasına, işçinin eline geçen net ücretin belirlenmesine olanak sağlamaktadır.

Bir üretimde işçilik maliyetlerinin hesaplamasında işçiliklerle ilgili olarak şu unsurların tespit edilmesi gerekmektedir:

- 1- İşçilerin işletmede bulundukları ve çalıştıkları süreler,
- 2- İşçilerin çalıştıkları süre içerisinde hangi gider yerinde hangi işlerde çalıştıkları.

3.4.1. İşçilik Süresinin Belirlenmesi

Bir üretim işletmesi yasal çalışma süresi olan 45 saati, kendi işletmesi için değişik şekillerde uygulayabilir. İşletme pazartesienden başlayarak cuma gününe kadar her gün, günde 9 saat çalışma sistemini seçebileceği gibi, günde 7.5 saat olmak üzere cumartesi de dahil haftanın 6 günü çalışma şeklinde de çalışma faaliyetlerini sürdürebilir.

İşçilerin, üretim faaliyetleri sırasında, işletmenin belirlediği çalışma saatleri içerisinde kaç saat işletmede bulunduklarının belirlenmesinde çeşitli yöntemler vardır.

İmza yönteminde, işletmenin girişine uygun bir yere işçinin işe giriş çıkış saatlerini izlemek üzere bir imza defteri konulur ve bu imza defteri mesai başlangıcından belli bir süre sonra kaldırılır. İşçiden, her işe girişinde ve işten ayrılışında bu imza defterini imzalaması istenir ve işçinin işletmede kaç saat bulunduğu bu defterdeki imzalardan tespit edilir. Eğer işçiler çalışma saatleri içerisinde izin almışlarsa, bu ayrı bir izin formu ile belgelenir.

Marka asma yönteminde işçiler sabah işe gelişlerinde bir panodan kendilerine ait kartı alıp yan taraftaki başka bir panoya asmaktadırlar. İşverenin ilgili görevlileri, sabah mesai saati başlangıcından belirli bir süre sonra panoları kontrol etmekte ve işe geç gelen işçileri tespit etmektedir.⁴²

Bir işletmede bir işçinin toplam olarak fiilen kaç saat bulunduğu genellikle “işçi kontrol kartları” ile saptanır. İşçiler, sabah ve akşam işletmenin giriş kapısında bulunan bu kartları alırlar ve kontrol saatinin baskı yerine bu kartları bastırarak damgalatırlar. Böylece işçinin işe giriş saati ve işi bırakış saati dakikası dakikasına saptanmış olur. Bu kartlar genellikle aylık veya haftalıktır ve ay sonlarında ücret

⁴² Kishalı v.d., 1999: 212

hesaplamalarına temel oluşturur.⁴³ Bu yöntemin daha gelişmiş olanlarında, saatler bilgisayarlara kaydedilmekte ve hesaplamalar daha da kolaylaşmaktadır.

Günümüzde teknolojinin ilerlemesi ile işçilerin işe giriş ve işten ayrılış saatlerini belirlemek için bar-kod okuyucu sistemler veya çalışan elemanın el izini okuyarak işe girişini ve işten ayrılışını kaydeden optik okuyucu sistemler kullanılmaya başlanmıştır.⁴⁴

İşçinin bir günde ya da bir hesap döneminde işletmede ne kadar zaman geçirdiğini belirleyen, her işçi için ayrı olarak tutulan “işçi kontrol kartları”, “işçi saat kartları” ya da “işçi zaman kartları” olarak isimlendirilir. İşçinin brüt ücretinin hesaplanmasında bu kartta yer alan süreler dikkate alınır. Bu kartta işçinin işe gelmediği zamanlarla ilgili açıklamalar da yer almaktadır.

İşçi saat kartları ya da işçi zaman kartları, yapılan işlere yüklenecek toplam saatleri gösterir. Bu kartlardaki bilgiler, ücretlerin hesaplanması için yeterli olmasına karşın, maliyet muhasebesi kayıtları için yeterli değildir. Çünkü bu kartlarda işçilerin hangi iş yerlerinde çalıştığı ya da ne tür bir iş yaptığı yer almamaktadır. İşçilik maliyetlerinin hesaplanmasında, yapılan işçiliklerin hangi faaliyetler için, hangi gider yerlerinde yapıldığının bilinmesi gerekir.

3.4.2. İşçilerin Çalıştıkları İşlerin Belirlenmesi

Bir işçinin işletmede bulunduğu toplam zamanı nerelerde ya da hangi işleri yaparak geçirdiğini saptamak, maliyetlerin hesaplanmasında önemlidir. İşçiliğin nerelerde ve hangi işlerde gerçekleştiğini saptamak için kullanılacak olan yöntemler işletmenin büyüklüğüne, üretimin teknik özellikleri gibi bir takım faktörlere bağlıdır. Üretim, gelişmiş planlama çalışmaları ile yapılıyor ise hangi işler için ne zaman, ne miktarda ve ne nitelikte işçiliğin gerekli olduğu önceden belirlenir ve buna göre işçiler arasında iş dağılımı yapılır. Her işçiye yapacağı her iş için ayrı “iş emri” veya

⁴³ Bursal v.d., 1999: 133

⁴⁴ Yükücü, 1999: 107

“işçilik takip fişi” verilebilir. Fişlerde işçinin ismi, tarih, işe başlama ve bırakma zamanları, çeşitli nedenlerle boşa geçen zamanlar, siparişin numarası, yapılan işin miktarı, ücret tutarı gibi unsurlara yer verilebilir.⁴⁵

Küçük işletmelerde ise işçiler bir iş günü boyunca değişik işler üzerinde çalışabilmektedirler. Bu değişik işyerlerinde çalışmalar her işçi için hazırlanabilecek olan bir “günlük işçilik raporu” ile düzenlenebilir. Bu raporda bir işçinin bir gün boyunca hangi işte ne kadar çalıştığı tespit edilmeye çalışılır. Bu yöntem tek işçinin işçiliğinin saptanmasında ve hesaplanmasında yeterli olmakla birlikte, bu işçiliğin hangi iş veya siparişler üzerinde harcandığını saptayabilmek sonradan ek dökümlerin yapılmasını gerektirir.⁴⁶

İşçilerin çalıştıkları işlerin ve buralarda çalışılan zamanın saptanmasında başka bir yöntemde “işçi zaman kartları” ile “işçilik takip fişleri” de denilen işçi çalışma kartlarının bir tek kart üzerinde oluşturulmasıdır. Bu durumda günlük olarak tutulan bu kartların işçi zaman kartları kısmında, işçilerin işletmeye girdikleri ve işletmeden çıktıkları saatler belirlenir. Çalışma kartları kısmında ise siparişler için ayrılmış özel yerler bulunur ve işçinin hangi işte ne kadar çalıştığı bu kısımlara kaydedilir. Çalışma kartları kısmındaki bilgiler, tek karttan kopartılıp siparişlere göre sınıflandırılabilir.⁴⁷

Uygulanabilecek başka bir yöntem de işçi yerine, iş veya sipariş emirleri bakımından takip kartları açılması ve her siparişe ilgili olarak hangi işçilerin ne kadar çalıştıklarının tespit edilmesidir. Bu yöntemde de siparişler açısından işçilik giderlerinin hesaplanabilmesi çok kolay yapılabilmekte fakat bu sefer de işçilerin ücretlerinin hesaplanabilmesi için ayrı sınıflandırmalara gerek duyulmaktadır.⁴⁸

⁴⁵ Bursal v.d., 1999: 134.

⁴⁶ Bursal v.d., 1999: 134.

⁴⁷ Bursal v.d., 1999: 134.

⁴⁸ Bursal v.d., 1999: 134

Bir işletmede önemli olan, işçilerin hangi işte ne kadar süre çalıştıklarını tespit etmektir. İşletmede çalışan memur ve yöneticilerin görevleri zaten bellidir. Bunların görevlerini yaparken nerelerde ne kadar zaman harcadıklarının belirlenmesinin fazla bir önemi yoktur. Memur ve yöneticiler için işletmenin katlanmak zorunda oldukları giderleri, ilgili oldukları gider yerlerine yüklemek yeterlidir.

Üretimde çalışan işçilerin hangi işte ne kadar zaman harcadıklarını tespit etmek üzere tutulan “işçi çalışma kartı” nda, hangi işçiliklerin direkt işçilik olduğu hangi işçiliklerin endirekt işçilik olduğu ve bu işçiliklerin hangi gider yerinde gerçekleştirildiği belirtilir. Bu kartlar işletmeler tarafından ihtiyaçlarına göre değişik şekilde de bilgisayar ortamında hazırlanabilir.

İşletmelerdeki görevli kişiler, işçilerin çalışma yerlerini ve sürelerini kontrol ederken, bir yandan da her işçinin işçi çalışma kartındaki kayıtlı saatlerinin toplamını, o işçinin işçi zaman kartındaki günlük toplam zamanla karşılaştırırlar. Çalışma kartlarındaki saatlerin toplamı, işçi zaman kartlarındaki toplamdan daha az olduğunda, aradaki zaman, işçinin işe geldiği fakat çalışmadan geçirdiği süre kabul edilerek “boş veya aylak geçen zaman” olarak düşünülebilir.

İşçi çalışma kartları, sipariş maliyeti sistemini uygulayan işletmeler için temel ve çok gerekli bir belgedir. Safha maliyeti sistemini uygulayan işletmelerde ise belirli bir bölümdeki tüm işçiler normal olarak her gün aynı işi yaptıklarından, çalışma kartları genellikle tutulmaz. Çeşitli mamullerin üretildiği bazı safha üretimi türlerinde, ilgili bölümün direkt işçiliklerinin, üretilen mamuller arasında dağıtılmasında bilgi sağlamak amacıyla, işçi çalışma kartları kullanılabilir.⁴⁹

Safha maliyeti sisteminde, belli bir dönemde katlanılan toplam maliyetin, o dönemde üretilen eşdeğer birimler sayısına bölünerek ortalama birim maliyetin

⁴⁹ Rifat Üstün. (1996): *Maliyet Muhasebesi*, İktisat Ofset. Eskişehir, 5.b. s. 144

hesaplanması söz konusu olduğundan, bu üretim sisteminde işçiliğin direkt ve endirekt olarak ayrılması da o kadar önemli olmayabilir.⁵⁰

3.5. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN UNSURLARI

3.5.1. Ücret, Tanımı ve Kapsamı

Gelir Vergisi Kanunu Madde 61’de ücret; işverene tabi ve belli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve mal ile, sağlanan ve para ile ifade edilen menfaatlerdir, şeklinde tanımlanmıştır.

G.V. Kanunu Madde 61 ayrıca şu ödemeleri de ücret saymıştır:

- 1- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para, ayın ve sağlanan menfaatler,
- 2- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyelerine, tasfiye memurlarına, bu sıfatları dolayısıyla ödenen para, ayın ve sağlanan menfaatler,
- 3- Bilirkişilere, arabuluculara, her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen para, ayın ve sağlanan menfaatler.

İşçilere hizmetlerinin karşılığı olarak verilen, para ve ayınlarla, sağlanan menfaatler ücret olarak tanımlanmakla birlikte, ücretin; ödenek, tazminat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye veya başka isimler altında ödenmiş olması ya da ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartıyla, kazancın belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olması mümkündür.

Ücretin kapsamına giren unsurlardan ilki, brüt ücrettir. Brüt ücret, belirli bir dönem için işçiye hesaplanıp ödenen tutardır. Bu tutar, para, ayın ya da sağlanan bir menfaatten oluşabilir.

⁵⁰ Haftacı. 1999: 122

İşçi ile işveren arasında anlaşılmış bulunan ücrete, asıl ücret adı verilir. Bunun dışında ücrete yapılan (ayınlar, sağlanan menfaatler vb) tüm eklentiler, ek ücret olarak isimlendirilir. Ek ücretin kapsamına; ikramiyeler, fazla mesai ücretleri, harcırahlar ve diğer isimlerle yapılan ödemelerin tamamıyla, verilen ayınlar ve sağlanan menfaatler girer. Brüt ücret, asıl ücretle ek ücretin toplamıdır ve ücretin kanuni kesintiler yapılmadan önceki tutarını belirtir.⁵¹

İşletme, işçisine konut tahsis etmişse, konutun emsal kira bedeli işçiye sağlanan menfaat olarak düşünülür. Konut, işveren tarafından kirası fiili olarak ödenmek suretiyle işçiye tahsis edilmişse, burada ödenen kira, ücrete ek olarak sağlanan menfaat olarak düşünülür.⁵²

İşçilere ayın olarak verilen ek ücret kapsamındaki unsurlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilir (G.V.K. Madde 63) Örneğin; Ayakkabı, sabun, kumaş, elbise, erzak şeklinde ödenen aynı ücretler satın alma değerleriyle, işletmede üretilip verilenler ise ortalama perakende satış fiyatı üzerinden brütleştirilip vergiye tabi tutulur. Bu ek ücretler, ayın oldukları için damga vergisine ve SSK primine tabi olmamaktadır.⁵³

Bir işçinin asıl ücreti, brüt asgari ücretin altında belirlenemez. İşçilere, asgari ücretin altında bir tutardan hesaplama yapılarak net ücret ödenemez. Çıraklara verilecek ücret, asgari ücretin %30'u dur.⁵⁴

3.5.1.1. Normal Çalışma Ücreti

Normal çalışma ücreti, işçi ile işveren arasında yapılan iş akdine göre, işçinin normal çalışma süresi karşılığında ödenmesi gereken ücrettir. Normal çalışma

⁵¹ Kışalı v.d., 1999: 161

⁵² Kışalı v.d., 1999: 161

⁵³ Kışalı v.d., 1999: 162

⁵⁴ Kışalı v.d., 1999: 162

ücretinin alt sınırı, asgari ücret ile belirlenmiştir. İşçilere asgari ücretin altında normal çalışma ücreti verilememektedir. Normal çalışma ücretinin hesaplanmasında, İş Kanunu'nda belirtilen haftada 45 saatlik çalışma süresi dikkate alınır ve haftada 45 saat çalışan işçi pazar gününün ücretini, çalışmadan almaya hak kazanır.

Pazar gününün dışında, ulusal bayram ve genel tatil günü olarak kabul edilen günlerde de işçiler, çalışmadan ücret almaya hak kazanmaktadırlar. Hafta tatili ve genel tatiller, evlenme izni, milli bayramlar, işçinin ana babası, eş ve çocuklarının vefatında verilen izinler, normal ücret süresini kesmez ve bu süreler içinde normal ücret ödenir.

3.5.1.2. Fazla Çalışma Ücreti

İşin niteliği ve ülke yararları gibi nedenler gözönüne alınarak bir işletmede normal çalışma süresinden daha fazla çalışılabileceği İş Kanunu'nda belirtilmiştir. Fazla çalışma, ancak Bölge Çalışma Müdürlüğü'nden alınacak bir izinle yapılabilmekte ve çalışma süresi günlük 3 saatten, yılda da 90 işgününden fazla olamamaktadır.⁵⁵

Fazla çalışma ücretinin ödenmesinde, işçiye fazla çalıştığı süre için normal ücretinin yanında, normal ücretinin belirli bir oranında fazla çalışma primi verilmektedir.

3.5.2. İşçiye Ödenecek Primler

İşçiye, normal ücretinin haricinde çeşitli adlar altında çalışmasının karşılığı olarak primler verilebilmektedir. Bunlara örnek olarak, kota primleri ya da gece primleri gösterilebilir.

⁵⁵ Yükü. 1999: 115

Kota primlerinde, bir işletmede satış bölümünde çalışan işçilere, belli satış hedeflerine ya da üretim bölümünde belirli üretim hedeflerine ulaşılması halinde, buralarda çalışan işçilere prim verilmesi söz konusudur.

Gece primindeyse, normal çalışma saatlerinin dışında gece yapılan çalışmalar nedeniyle işçilere prim ödenmektedir.

3.5.3. Yıllık Ücretli İzin Ücreti

Bir işverene bağlı olarak en az 1 yıl çalışmış olan işçilere, hizmet sürelerine göre yıllık ücretli izin verilmektedir. Toplu iş sözleşmeleriyle arttırılabilen izin sürelerinin hesabında, şu süreler çalışılmış gibi kabul edilmektedir.⁵⁶

- 1- Hastalık vb. sebeplerle işçinin işe gidemediği günler,
- 2- Kadın işçilere doğum öncesi ve doğum sonrası verilen izinler,
- 3- İşçilerin evlenmelerinde verilen 3 günlük, ana, baba, eş, kardeş ve çocuklarının vefatında verilen 2 günlük izinler,
- 4- Tatil günlerinde geçen süreler,
- 5- Ücretli izin süreleri,
- 6- İşveren tarafından verilen diğer izinler,
- 7- İşçinin iş yerinde meydana gelen zorlayıcı bir nedenle, işin aralıksız olarak bir haftadan fazla tatil edilmesi durumunda, işçinin çalışmadan geçirdiği sürenin 15 günü.

İşçilere, çalışma sürelerine bağlı olarak verilen toplu iş sözleşmeleri ve hizmet akitleriyle de arttırılabilen izin süreleri, İş Kanunu'nda şu şekilde belirlenmiştir:

Çalışma süresi, deneme süresi de dahil olmak üzere;

⁵⁶ Kışalı v.d. 1999: 195. 196.

- 1- Bir yıldan beş yıla kadar olanlara yılda 12 gün,
- 2- Beş yıldan fazla ve onbeş yıldan az olanlara yılda 18 gün,
- 3- Onbeş yıl ve daha fazla olanlara yılda 24 gün,

İş Kanunu ayrıca 18 ve daha küçük yaştaki işçilere verilecek ücretli izin 18 günden az olamayacağını belirtmiştir.

İşçilerin bir sonraki yıl izin hakları için geçmesi gereken çalışma süresi hesaplanırken, bir önceki izin hakkının doğduğu günden başlayarak ileriye doğru bir yıl hesabı yapılmaktadır.

İş Kanunu' na göre işveren, yıllık ücretli iznini kullanan her işçiye yıllık izin dönemine ilişkin ücretini, işçinin izne çıkmasından önce peşin olarak ödemek zorundadır.

3.5.4. İkramiyeler

Toplu veya özel sözleşmeler gereği, değişik sürelerde ve aralıklarda, çalışanlara ikramiye adı altında ödemeler yapılmaktadır. İkramiyeler işçilere bayram, yılbaşı ikramiyesi gibi isimler altında ödenebilmektedir.

3.5.5. Hafta Tatili Ücreti

İş Kanunu'na göre bir haftada, altı iş gününde 45 saati dolduran bir işçi, bir iş karşılığı olmaksızın bir gündelik tutarında hafta tatili ücretine hak kazanmaktadır.

3.5.6. Genel Tatil Ücreti

İş Kanunu'na göre ulusal bayram ve genel tatil günleri olarak kabul edilen günlerde, işçiler bir iş karşılığı olmaksızın o günün ücretlerini tam olarak hak etmektedirler. İşçiler bu süreleri çalışarak geçirirlerse bu günlere ait ücretler kendilerine % 100 zamlı olarak ödenmektedir.

3.5.7. Sosyal Yardımlar

İşçilere çok değişik isimler altında sosyal yardımlar yapılabilmektedir. Uygulamada en çok görülen sosyal yardımlar, kasa tazminatı, evlenme, doğum ve ölüm yardımı, yakacak yardımı, yemek yardımı, erzak yardımı, giyim yardımı, çocuk yardımı, aile yardımı, askerlik yardımı, kira yardımı gibi nakdi ve ayni yardımlardır.

3.5.8. Kıdem Tazminatı

İş Kanunu Madde 14'e göre; işçiyle işveren arasında yapılan hizmet sözleşmesinin, askerlik görevi, yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı veya toptan ödemeler almak amacıyla veya İş Kanunu'nun 16. maddesinde sayılan sağlık sebepleri, ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve zorlayıcı sebepler yüzünden, işçi tarafından fesih edilmesi durumunda, işçiye ödenmesi gereken paraya kıdem tazminatı denmektedir.

İşten ayrılan işçiye işveren tarafından, hizmet sözleşmesi süresince her geçen tam yıl için 30 günlük ücret tutarında kıdem tazminatı ödenmektedir. Bir tam yılı aşan süreler için aynı oran üzerinden yapılacak hesaplamalara göre ödeme yapılmaktadır.

Kıdem tazminatının hesaplanmasında kullanılan ücret, işçilere nakden ödenen normal ücrete para, yemek, yakacak vb. ödemelerin, primlerin, ikramiyelerin eklenmesiyle bulunmaktadır.

Kıdem tazminatının kazanılabilmesi için hizmet akdinin en az 1 yıl sürmesi gerekmekte ve bu 1 yıllık süre, işçinin fiilen işe başladığı tarihte başlamaktadır.

3.5.9. İhbar Tazminatı

İhbar Tazminatı, işveren ya da işçinin İş Kanunu'nda öngörülen sürelerle ve yöntemlere uymaksızın, süresi belli olmayan bir hizmet sözleşmesini fesih etmesi

durumunda, karşı tarafa ödemek zorunda olduğu tazminat tutarındır.⁵⁷ İşveren, işçiyle arasındaki hizmet akdine son vermeden önce, işçinin kıdemine göre işçiye ihbar süresi vermek zorundadır. Bu ihbar süreleri İş Kanunu'nda şu şekilde belirlenmiştir.

- 1- Hizmet akdi 6 aydan az sürmüştse 2 hafta,
- 2- Hizmet akdi 6 ay ile 18 ay arasında sürmüştse 4 hafta,
- 3- Hizmet akdi 18 ay ile 36 ay arasında sürmüştse 6 hafta,
- 4- Hizmet akdi 36 aydan fazla sürmüştse 8 hafta

Hizmet akdi, fesih bildirim tarihinden itibaren başlamak üzere ilgili sürenin geçmesi ile feshedilmiş olur.

Yukarıda belirtilen sürelerle çalışmış olan işçiye, karşısındaki süre kadar ihbar süresi verilmesi gerekmektedir. Bu verilen ihbar süreleri toplu sözleşmeler ile arttırılabilmektedir.⁵⁸ Bildirim koşuluna uymayan işveren, belirtilen sürelerle ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorunda kalmaktadır. İşveren dilerse, işçinin yukarıda belirtilen sürelerle ilişkin ücretini, peşin olarak işçiye vermek suretiyle, hizmet akdini sona erdirebilmektedir ki buna ihbar tazminatı denmektedir. Ya da işveren önceden işçiyi işten çıkaracağını işçiye haber verip, yukarıdaki ilgili sürelerde işçiyi çalıştırmaya devam ederek, süre sonunda işçinin çıkışını yapabilmektedir.

Uygulamada, işçinin ücretinin peşin olarak verilerek işten, hemen çıkarılması daha sık rastlanılan bir durumdur.⁵⁹ İşveren ihbar süresi içerisinde işçiyi çalıştırmaya devam ederse, günde iki saatten az olmamak koşuluyla işçiye iş arama izni vermek durumundadır. İhbar tazminatında geçen hafta kelimesi 7 gün olarak düşünülmelidir ve ihbarın yapıldığı günün adıyla, ihbar süresinin bittiği günün adı aynı olmalıdır.⁶⁰ Örneğin, hizmet akdinin feshi için ihbar 15 Ocak çarşamba günü

⁵⁷ Akdoğan, 1998: 286

⁵⁸ Yükçü, 1999: 119

⁵⁹ Yükçü, 1999: 119

⁶⁰ Kışalı v.d. 1999: 211

yapılmışsa, o iş yerinde 3 aydır çalışmakta olan bir işçiye verilecek olan 2 haftalık ihbar süresi 16 Ocak günü başlayacak ve 29 Ocak çarşamba günü sona erecektir.

3.5.10. Sosyal Sigortalar Kurumu İşveren Payı

İşveren, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun hükümleri gereğince; kurum işçilerinin ve varislerinin, iş kazası, meslek hastalığı durumunda, diğer hastalık hallerinde, doğumda, mamullük, yaşlılık ve ölüm hallerinde sosyal sigorta yardımlarından faydalanabilmeleri için sigorta primine esas tutulacak kazançlar üzerinden prim kesintisi yapmak zorundadır. İşverenin kendisi de aynı kazanç üzerinden sosyal sigortalar primi hesaplamak ve her iki primi Sosyal Sigortalar Kurumuna ödemek zorundadır.

İşçi ve İşveren Prim Oranları şu şekildedir;

<u>Sigorta Kolu</u>	<u>İşçi Payı</u>	<u>İşveren Payı</u>	<u>Toplam</u>
İş Kazaları ve Mes. Hast. Sig.	-	%1,5-7	% 1,5-7
Hastalık Sigortası	% 5	% 6	% 11
Analık Sigortası	-	% 1	% 1
Mamullük Yaşlılık ve Ölüm Sig.	% 9	% 11	% 20

İş kazası ve meslek hastalıkları sigortası oranı, çıraklarda farklı belirlenmiştir ve bu oran % 2 işçi payı, % 2 işveren payı olarak uygulanmaktadır. Bir başka farklılık da madencilikte çalışan işçiler açısından yapılmıştır ve maden işçilerinin mâlullük, yaşlılık ve ölüm sigortası işveren primi oranı % 13 olarak belirlenmiştir.⁶¹ Bütün bu primlerin hesaplanmasında esas alınacak olan ücret, işçinin o ay hakkettiği ücrete, prim, ikramiye ve benzeri istihkakların eklenmesiyle bulunan brüt ücrettir.

⁶¹ Akdoğan, 1998: 281

İş kazası ve meslek hastalıkları açısından, işyerinin tehlike sınıf ve derecesine göre işyerleri sınıflara ayrılmış ve iş kazaları ve meslek hastalıkları sigortası primi de işyeri hangi tehlike sınıfına giriyorsa o sınıfın derecesine göre hesaplanmaktadır.

Sosyal Sigortalar Kurumu primleri içerisinde, sosyal güvenlik destek primlerini de incelemek mümkündür. İşveren yaşlılık aylığı almakta iken bir işçiyi yanında çalıştırmaya başlarsa, işçinin prime esas kazançları üzerinden % 18 SSK işveren payı hesaplamak ve % 6'da işçiden sosyal sigortalar primi keserek toplam % 24 olarak belirlenen sosyal güvenlik destek primini Sosyal Sigortalar Kurumuna yatırmak zorundadır.

3.5.11. İşsizlik Sigortası Primi

1.6.2000 tarihinden itibaren işçilerden yapılmakta olan, tasarruf teşvik fonu kesintisinin yerini, aynı oranlarda işçi ücretleri üzerinden hesaplanan “İşsizlik Sigortası Primi” almıştır. İşsizlik sigortasında da aynen tasarrufu teşvik kesintisi matrahı esas alınmaktadır. İşsizlik sigortasının hesaplanmasında taban ve tavan matrah olarak sosyal sigorta prim kesintisine esas olan matrahlara dikkat edilecektir. Prim kesintisine esas olacak olan matrah, taban ve tavan rakamlarının altında ve üstünde olmayacaktır.

İşsizlik sigortasının yürürlüğe girmesi ile birlikte işverenlere ek bir yükümlülük getirilmektedir. Yeni uygulamayla; tasarruf teşvik kesintisine tabi olmayan 10 kişinin altında sigortalı çalıştıran işverenler, işsizlik sigortası primi hesaplaması yapacaklardır.⁶²

⁶² Mali Çözüm. (2000): “İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı”, Lebib Yalkın A.Ş., İstanbul, Sayı 51, s.18

3.5.12. İşçilik Giderleri Kapsamındaki Diğer Unsurlar

İşçilik giderleri kapsamındaki diğer unsurlar şu şekilde sıralanabilir.

- 1- İşçiliksiz ücretler,
- 2- Sosyal tesis giderleri,
- 3- İşçi taşıma giderleri.

3.5.12.1. İşçiliksiz Ücretler

İşçilerin eğitime tabi tutulmaları için eğitimde geçen sürelerle makinelerin arızalanması, makinelerin bakımlarının yapılması, hammadde ve enerji yetersizlikleri gibi nedenlerle, üretimin gerçekleştirilemediği durumlarda ödenen ücretler işçiliksiz ücretlerdir.

3.5.12.2. Sosyal Tesis Giderleri

Kitaplık, kreş, spor sahaları, kantin ve yemekhane gibi yerlerin işletilmesi nedeniyle katlanılan giderlerdir.⁶³ Bu tesisler için yapılan bakım giderleriyle kütüphaneye alınan kitaplar, kantinin işletilmesinde kullanılan çay, kahve, şeker gibi erzaklar, yemekhaneye alınan malzemeler ve spor sahaları için yapılan masraflar bunlara örnek olarak verilebilir.

3.5.12.3. İşçi Taşıma Giderleri

İşveren, işçilerin sabah evlerinden alınması ve akşam evlerine bırakılması amacıyla servis hizmetleri gerçekleştirebilir. Bu servis hizmeti başka bir işletmeden sağlanabileceği gibi, işletme bu servis işini kendisi de üstlenebilir.⁶⁴ Bütün bu durumlarda yapılan giderler de, işçilik giderleri içerisinde izlenebilir.

⁶³ Kışhalı v.d., 1999: 202.

⁶⁴ Kışhalı v.d., 1999: 202.

Eğer bu servis hizmeti dışarıdan sağlanıyorsa, bu hizmet karşılığında işletmeye kesilen fatura bedeli, bu giderin tutarını oluşturmaktadır.

İşletmenin kendisi bu servis hizmetini gerçekleştiriyorsa, işletmenin bu iş için kullandığı araçların benzin, bakım-onarım, kira bedeli, amortisman gideri gibi her türlü giderleri işçilik giderleri kapsamında düşünülmektedir.

3.6. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.6.1. Ücretin Vergilendirilmesi

İşçilerin elde ettikleri ücretlerin vergilendirilmesi için, önce vergilendirme döneminde (bu dönem işçi ücretlerinde genellikle bir aydır) işçiye tahakkuk ettirilen asıl ve ek ücretlerin toplamı alınır. Bu toplam, işçinin brüt ücretini oluşturur. Ücretlerin vergilendirilmesinde, brüt tutardan bir takım indirimlerin yapılması ve geriye kalan kısmın vergilendirilmesi gerekir.

3.6.1.1. Brüt Ücretten İndirilmesi Gerekli Olan Unsurlar

Brüt ücretten indirilmesi gerekli olan unsurlar şu şekilde sıralanabilir:

- 1- Sosyal sigortalar primi işçi payı,
- 2- Sendikalar Kanunu'na göre işçi sendikalarına ödenen üyelik ve dayanışma aidatı,
- 3- Özel indirim ve sakatlık indirimi,
- 4- İşsizlik sigortası kesintisi,
- 5- Gelir vergisi,
- 6- Damga vergisi.

3.6.1.1.1. Sosyal Sigortalar Primi İşçi Payı

İşletmeler ücretlerden 506 sayılı “Sosyal Sigortalar Kanunu” gereği sigorta primi kesintisi yapmak ve ayrıca kendileri de Sosyal Sigortalar Kurumu’na ücretler için prim ödemek zorundadırlar.

İşçi ücretlerinden yapılacak olan SSK primi kesintisinin oranı, % 14’dür. Ancak bu kesinti yapılırken, Sosyal Sigortalar Kurumu prim limitleri dikkate alınmalıdır. Eğer brüt ücret SSK prim limitinin altında kalıyorsa SSK primi işçi payı alt limit üzerinden, brüt ücret SSK prim limitinin üstünde kalıyorsa üst limit üzerinden, SSK işçi payı kesintisi yapılır.

SSK işveren payı primi de işçi payının hesaplanmasında dikkate alınan, matrah üzerinden yapılır, fakat burada sabit bir SSK işveren payı primi yoktur. Bu prim oranı, işyerinin tehlike derecesine göre değişmektedir.

3.6.1.1.2. Sendikalar Kanunu’na Göre İşçi Sendikalarına Ödenen Üyelik ve Dayanışma Aidatı

İşçilerin ücretleri üzerinden işçi sendikalarına ödenen üyelik ve dayanışma aidatları da brüt ücretten indirilmektedir.⁶⁵

3.6.1.1.3. Özel İndirim ve Sakatlık İndirimi

Ücretlerin vergilendirilmesinde brüt ücretten belirli dönemlerde tespit edilen özel indirim tutarı indirilmektedir. Örneğin; 1999 yılı ücretleri için özel indirim tutarı 15.000.000.-TL, 2000 yılı ücretleri içinse 18.750.000.-TL olarak belirlenmiştir.

⁶⁵ Kışalı v.d.. 1999: 163

Ancak bu özel indirim tutarları kalkınmada öncelikli yörelerde farklı olarak uygulanmaktadır.

G.V.K.'na göre çalışma gücünü belli ölçülerde kaybeden işçilere, ayrıca sakatlık indirimi uygulanır.

G.V.K.'nın 31/2 maddesine göre çalışma gücünün asgari % 80'nini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabıysa üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda belirtilen sakatlık indiriminden faydalanır.

Sakatlık indirimi özel indirim tutarının;

- 1- Birinci derece sakatlar için sekiz katı,
- 2- İkinci derece sakatlar için dört katı,
- 3- Üçüncü derece sakatlar için iki katıdır.

İşverenler, sakatlık derecelerine göre tespit ettikleri sakatlık indirimlerini, özel indirim tutarına ekleyerek işçilerin ücretlerinden indirmektedirler.

3.6.1.1.4. İşsizlik Sigortası Kesintisi

İşsizlik sigortası primi aynen sosyal sigortalar kesintilerine tabi olan kazançlar üzerinden hesaplanacaktır. Prim oranı ise işçiler için % 2, işveren için % 3'tür.

3.6.1.1.5. Gelir Vergisi

İşçilerin brüt ücret toplamından, gelir vergisinden istisna tutulan; ücretler, Sosyal Sigortalar Kurumu işçi payı, özel indirim, varsa sakatlık indirimi, işsizlik sigortası işçi payı kesintisi ve sendika aidat ödemeleri çıkarıldıktan sonra bulunan

matraha Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen dilimlere ait oranlar uygulanmak suretiyle gelir vergisi hesaplanmaktadır.

3.6.1.1.6. Damga Vergisi

İşçilerin brüt ücret toplamından, damga vergisine tabi olmayan unsurlar çıkarıldıktan sonra, kalan tutar üzerinden belirtilen oranda damga vergisi kesilmektedir.

3.6.2. Ücret Sayılan Ödemelerin Vergilendirilmesi

3.6.2.1. İşçilere İşyerlerinde ve İşyeri Sayılmayan Yerlerde Verilen Yemekler

Gelir Vergisi Kanunu Madde 23/8'e göre "Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler" vergiden istisnadır. Ancak yemek yerine aynı amaçla para veya erzak verilmesi halinde bu para ve erzak tutarları vergiye tabidir.⁶⁶

İşveren yemeği işyerinde hazırlatabileceği gibi yemek fabrikalarından sağlamak yoluna da gidebilir. Böyle durumlarda yemek verilmesiyle ilgili her türlü gider işveren tarafından doğrudan gidere yazılacaktır.

İşverenin işçilere işyerinde ya da eklentilerinde yemek vermemesi halindeyse, sadece çalışılan günler için yapılan yardımın belirli bir miktarı gelir vergisine tabi değildir. Örneğin; Bu tutar 1999 yılı için günlük 1.400.000.- TL olarak belirlenmiştir. Ödenen yemek bedelinin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ücret olarak düşünülecek ve vergilendirilecektir. (G.V.K. Gn. T. 186)

⁶⁶ Kışal v.d., 1999: 171.

İşverenler düzenledikleri ücret bordrolarında, işçiye yemek vermek suretiyle sağladıkları menfaatlerin vergiye tabi olan ve vergiden istisna olan kısımlarını açıkça göstermek zorundadır.

3.6.2.2. Çalışanlara Konut Tahsis Edilmesi

G.V.K. 23/9 maddesine göre; maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere konut sağlanması, bu konutların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun verilmesi şeklinde sağlanan menfaatler vergiden istisnadır. Ayrıca mülkiyet işverene ait olup da brüt alanı 100m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsis edilmesi halinde de sağlanan bu menfaatler vergiden istisnadır. Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde aşan kısma karşılık gelen menfaat için istisna hükmü uygulanmamaktadır.

Uygulamada işletmeler, şehir merkezinden uzaktaki fabrikalarında, fabrikalarının yakın yerlerinde yaptırdıkları binaları misafirhane gibi göstermekte ve önemli işçilerini buralarda oturtmaktadırlar.⁶⁷

3.6.2.3. Personel Konut Kirasının İşveren Tarafından Ödenmesi veya Kira Yardımı Yapılması

Personelin ikamet ettiği konutun kirasının işveren tarafından ödenmesi veya personele kira yardımı yapılması durumunda, kira yardımı personel için ücret geliri olarak düşünülmelidir.⁶⁸ İşveren tarafından işçiye yapılan konut kirası ödemesi ya da kiraya yapılan yardım, işçiye ödenen net ücret olarak düşünülmeli ve bunun brütü üzerinden vergi hesaplanmalıdır.

⁶⁷ Kışalı v.d., 1999: 173.

⁶⁸ Muzaffer Tokmak. (1997): *Örnekleriyle Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Uygulamaları*, Kozan Ofset, Ankara. s.566.

3.6.2.4. Toplu Taşıma Giderleri

G.V.K. 23/10 maddesine göre hizmet erbabının toplu olarak işten eve ve evden işe gidip gelmeleri için sağlanan servis hizmetleri, vergiden istisnadır. Bu maddeye göre işçilerin taşınmasında kullanılan araçlar için, bu araçların işletmeye ait olup olmadıklarına bakılmaksızın yapılan masraflar, işçilerin ücret geliri ile ilgilendirilmeyecektir.

3.6.2.5. Personele Araba Tahsis Edilmesi

İşverenler bazı işçilerine araba tahsis edebilmekte ya da işçileriyle yazılı bir anlaşma yaparak, işçinin işe gidip gelmeyi kendi aracı ile yapması koşulu ile işçinin aracına yakıt koyabilmektedir. Bu şekilde işçiye sağlanan menfaatler, ücretin bir unsuru olarak düşünülmeli ve vergilendirilmelidir.⁶⁹

İşveren tarafından işçiye araba tahsis edilmesinde iki tür giderden sözedilebilir. Yapılan giderlerden bir kısmı taşıta ait olan ve taşıt pulunun yerini alarak ödenen vergi, kasko sigortası ve bakım giderleri gibi unsurlardan oluşmaktadır. Bu giderler; araba, işletmenin varlıklarından olduğundan işletmenin giderleridir. Fakat aracın kullanılmasından doğan yakıt giderleri gibi bir takım giderlerse, işçinin ücretine eklenip vergilendirilmelidir. Vergilendirmede esas alınacak tutarsa, yakıt için ödenen bedellerin brütleştirilmesi sonucu bulunacaktır. İşçi, işveren tarafından sağlanan aracı, işle ilgili olarak kullanıyorsa vergilendirilen tutar işveren tarafından gider olarak kaydedilebilecektir. Aksi takdirde bu gider işveren için kanunen kabul edilmeyen bir gider olacaktır.⁷⁰

⁶⁹ Kışalı v.d., 1999: 170.

⁷⁰ Kışalı v.d., 1999: 170

3.6.2.6. Personele Yapılan Ayni Ödemeler

Çalışanlara yapılan gıda, giyim, yakacak yardımı vb. ayni yardımlar net ücret ödemesi olarak değerlendirilmektedir.⁷¹ Bunların vergilendirilmesinde de brütü üzerinden gelir vergisi hesaplanmaktadır. Fakat işletmelerde işçilerin işin gereği olarak belirli bir iş kıyafeti ile çalışması gerekenlere verilen giyim eşyası vergiden istisnadır.

3.6.2.7. Personele Yapılan Nakdi Yardımlar

Sosyal yardımların nakit olarak ödenmesi halinde yapılacak ödeme, net ücret ödemesi olarak kabul edilmektedir.⁷² Bu net ödemenin brütü bulunarak, üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

3.6.2.8. Toplu Taşıma Kartları İçin Yapılan Ödemeler

Çalışanların işyerine gidip gelmesinde faydalandırılan toplu taşıma kartları bedellerinin işveren tarafından karşılanması halinde, bu ödemelerin net ücret olarak değerlendirilmesi gerekir.⁷³ Bu net ödemenin brütü bulunarak üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

3.6.2.9. Çalışanlara Verilen Harcırahların Vergilendirilmesi

Hizmet erbabına, yol giderleri ile yeme ve yatma giderlerine karşılık işveren tarafından verilen gündelikler vergiden istisna tutulmaktadır. İşveren, hizmet erbabının seyahatle ilgili yol, yemek ve geceleme giderlerinin fiili tutarlarını karşılamaktaysa, bu durumda vergileme söz konusu olmadan bunlarla ilgili belgelenen tutarlar gider yazılmaktadır. İşveren bazen götürü olarak hizmet erbabına seyahat ile ilgili giderler için bir miktar para verebilir. Bu verilen paralara harcırah

⁷¹ Tokmak, 1997: 567.

⁷² Tokmak, 1997: 567.

⁷³ Tokmak, 1997: 569.

denmektedir ve bunlar vergiden istisna edilmiştir. Hizmet erbabına verilen bu harcırahların devlet memurlarına verilen seviyeyi aşmaması gerekir. Aksi takdirde aşan kısım hizmet erbabının ücretine eklenerek brütü üzerinden vergilendirilir.⁷⁴

İşletmeler genellikle seyahatlerde hizmet erbabına yol, yeme ve yatma için yapılan tüm gerçek giderleri ödeyip, başka bir ödemede bulunmamaktadırlar. Bütçe Kanunu tarafından belirlenen harcırah tutarları her dönemde çok düşük kaldığından uygulamada yapılan götürü ödemelerin çoğu vergi kapsamına girmektedir. İşverenler bunu vergi olarak devlete vermektense hizmet erbabına seyahat gideri olarak vermeyi tercih etmekte ve gerçek giderlerin ödenmesine çalışmaktadır.⁷⁵

Hizmet erbabının seyahat sırasında işletmenin kendi misafirhanesinde geceleme durumunda gündeliğinin 2/3'ü kendisine verilir. Çünkü Harcırah Kanununa göre harcırah olarak verilen tutarın 1/3'ü geceleme, 2/3'ü yemek içindir.⁷⁶

Seyahatin yurt dışına yapılması durumunda ilk on gün için harcırahlar %50 fazla ödenmektedir. Yurt dışı seyahatlerde fiili yol giderlerinin dışında yemek ve geceleme için yapılan masraflar için belge aranmamakta ve doğrudan götürü olarak hizmet erbabına ödemede bulunmaktadır.⁷⁷ Bunların da belirlenen harcırah tutarlarını aşan kısmı üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

3.6.2.10. Çalışanlara Sağlanan Çocuk Yardımı

İki çocuğu aşmamak üzere her bir çocuk için verilecek çocuk yardımı tutarı belirlenmekte ve belirlenen tutarın üzerinden yapılan çocuk yardımları vergiye tabi olmaktadır.

⁷⁴ Kışalı v.d., 1999: 173.

⁷⁵ Kışalı v.d., 1999: 173.

⁷⁶ Kışalı v.d., 1999: 174.

⁷⁷ Kışalı v.d., 1999: 174.

3.6.2.11. Dar Mükellefin Yanında Çalışanlara Yapılan Ödemeler

G.V.K. Madde 23/14'e göre kanuni ve iş merkezi Türkiye de bulunmayan dar mükelleflerin yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden döviz olarak ödedikleri ücretler vergiden istisnadır.

3.6.2.12. Çalışanlara Sağlanan Ölüm, Sakatlık ve İşsizlik Tazminat ve Yardımları

G.V.K. Madde 25/1' e göre ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik nedenleriyle hizmet erbabına tazminat ve yardım adı altında verilen tutarlar vergiden istisnadır. Hizmet erbabının ana, baba, eş ve çocuklarının ölümünde yapılan ölüm yardımlarıyla iş kazası sonucu çalışma gücünün bir kısmını kaybeden hizmet erbabına verilecek tazminat bunlara örnek olarak verilebilir.

Hastalık nedeniyle istirahat alan hizmet erbabına Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından verilen geçici iş göremezlik tazminatının işveren tarafından normal ücrete tamamlanması durumundaysa, tamamlanan kısmın G.V.K. madde 25/6 'ya göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.6.2.13. Çalışanlara Sağlanan Evlenme ve Doğum Yardımları

G.V.K. madde 25 / 5 'e göre hizmet erbabına yapılan evlenme ve doğum yardımları hizmet erbabının iki aylığını aşmamak şartıyla vergiden istisnadır. Ancak hizmet erbabına yapılan bu yardımların tutarı iki aylığını aşması halinde aşan kısmın vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.6.3. Ücretlerde Vergilendirme Zamanı

Ücretlerin vergilendirilmesinde ücretin ödendiği zaman önemlidir. İşçi ücretleri genellikle ay sonunda hesaplanan tutarları ile ilgili gider hesaplarına borç kaydedilirken, ödenecek ücretleri temsil eden hesaplara alacak kaydedilir. İşçilere

ödenek olan ücret tutarı ayın sonunda, yani ayın son günü tahakkuk ettirildiğinde hemen o gün ödenebileceği gibi, izleyen ayın ilk haftası içinde de ödenebilir. İşçi ücretlerinde vergileme, ödemenin yapıldığı ayda doğar. Ödeme işçiye elden yapılabilir ya da işçi adına açılan banka hesaplarına yapılabilir. Vergileme bu durumda ücretlerin banka hesaplarına yatırıldığı ayda yapılır.⁷⁸ Uygulamada işçilerinin ücretlerinin ay sonlarında tahakkuk ettirilmesiyle birlikte hemen ertesi ayın 20'sinde işveren tarafından düzenlenen bir muhtasar beyanname ile ücretlerden kesilen vergiler ilgili kurumlara yatırılmaktadır.

3.6.4. Ücretlerle İlgili Sınırlamalar ve Oranlar

Ücretlerle ilgili olarak getirilen sınırlamalardan ilki asgari ücret uygulamasıdır. Bir işçiye brüt olarak belirli tarihler için belirlenen asgari ücretten daha az ücret verilemez. Asgari ücret 01.07.1999-31.12.1999 tarihleri için şu şekilde belirlenmiştir.

1- 16 yaşından büyükler için	93.600.000.-
2- 16 yaşından küçükler için	79.560.000.-

01.07.2000-30.12.2000 tarihleri arasında uygulanacak asgari ücret ise şu şekilde belirlenmiştir;

1- 16 yaşından büyükler için	118.800.000.-
2- 16 yaşından küçükler için	101.250.000.-

İşletmelerin SSK primi kesintileri için oranlar işçi payı % 14 ve işveren payı işyerinin tehlike sınıf ve derecesine bağlı olarak farklı oranlarda belirlenmiştir. Ancak, sigorta primleri kesintisine esas alınacak olan ücretler için SSK primine esas taban ve tavan rakamları belirlenmiştir.

⁷⁸ Kishalı v.d., 1999: 166

01.07.1999-31.12.1999 Dönemi için SSK taban rakamı : 113.700.000.-

01.04.2000 Tarihinden İtibaren SSK taban rakamı : 150.000.000.-

01.07.1999-31.12.1999 Dönemi için SSK tavan rakamı : 182.100.000.-

01.08.2000 Tarihinden İtibaren SSK tavan rakamı : 600.000.000.-

Çocuk yardımı konusunda yapılan düzenleme ile iki çocuğu aşmamak üzere her bir çocuk için verilecek azami çocuk yardımı tutarı 1999 yılının ikinci altı aylık dönemi için 600.0000.-TL olarak belirlenmiştir. Aynı rakam 2000 yılının ilk dönemi için 690.500.-TL olarak belirlenmiştir.

Çıraklara uygulanacak asgari ücretler 01.07.1999-31.12.1999 tarihleri arasında geçerli olmak üzere şu şekilde belirlenmiştir;

1- 16 yaşından büyükler için : 28.080.000.-

2- 16 yaşından küçükler için : 23.868.000.-

01.07.2000-31.12.2000 tarihleri arasında çıraklara uygulanacak asgari ücret düzenlemesiye şu şekildedir;

1- 16 yaşından büyükler için : 35.640.000.-

2- 16 yaşından küçükler için : 30.375.000.-

Ücretin vergiye esas olan matrahının vergilendirilmesinde uygulanacak oranlar için düzenlemeler yapılmış ve 1999 yılı için bu matrahlar ve oranlar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

2.000.000.000 liraya kadar	% 15
5.000.000.000 liranın 2.000.000.000 lirası için 300.000.000 lira, fazlası	% 20
10.000.000.000 liranın 5.000.000.000 lirası için 900.000.000 lira, fazlası	% 25
25.000.000.000 liranın 10.000.000.000 lirası için 2.150.000.000 lira, fazlası	% 30
50.000.000.000 liranın 25.000.000.000 lirası için 6.650.000.000 lira, fazlası	% 35
50.000.000.000 liradan fazlasının 50.000.000.000 lirası için 15.400.000.000 lira	
fazlası	% 40

2000 yılı için ise bu matrah ve oranlar şu şekildedir;

2.500.000.000 liraya kadar	% 15
6.250.000.000 liranın 2.500.000.000 lirası için 375.000.000 lira, fazlası	% 20
12.500.000.000 liranın 6.250.000.000 lirası için 1.125.000.000 lira, fazlası	% 25
31.250.000.000 liranın 12.500.000.000 lirası için 2.687.500.000 lira, fazlası	% 30
62.500.000.000 liranın 31.250.000.000 lirası için 8.312.500.000 lira, fazlası	% 35
62.500.000.000 liradan fazlasının 62.500.000.000 lirası için 19.250.000.000 lira fazlası	% 40

Damga Vergisi ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerle ücretlerde Damga Vergisi oranı % 6 olarak tespit edilmiştir.

3.6.5. Asıl ve Ek Ücretlerin Tabi Tutulacağı Tevkifatlar

Asıl ve ek ücretlerin çeşitli mevzuatlar karşısındaki durumu aşağıdaki gibi bir tablo yardımıyla açıklanabilir.⁷⁹

Tablo 1: Asıl ve Ek Ücretlerin Tabi Tutulacağı Tevkifatlar

	Gelir V.	S.S.Primi	Tas.Teşv.	Damga.V
Asıl Ücret	+	+	+	+
Hafta Tatili Ücreti	+	+	+	+
Milli Bayram ve Genel T. Üc.	+	+	+	+
Fazla Mesai Ücreti	+	+	-	+
Ek Görev Ücreti, Çalışma Ödeneği, Hizmet Zammı, Meslek Tazminatı v.b	+	+	+	+
Yıllık İzin Ücreti	+	+	+	+
Mazeret İzini Ücretleri	+	+	+	+
Kullanılmamış Yıllık İzin Ücreti	+	+	+	+
İşgören Servisi (M.23/10)	-	-	-	-

⁷⁹ Kışal v.d.. 1999: 166, 167, 168

Mavi Kart, Akbil, vb (Nakdi)	+	-	-	+
Bayram Harçlığı	+	+	+	+
Toprak Altı İşletmesi Halinde Bulunan Madenlerde Cevher İstihsalı ve Bununla İlgili Diğer Bütün İşlerde Çalışanların Münhasıran Yer Altında Çalıştıkları Zamanlara Ait Ücretleri	-	+	-	-
Harcırahın Sınırı Aşan Kısım	+	-	+	+
Harcırahın Sınırı Aşmayan Kısım	-	-	-	-
Konut Tahsisinin İstisna Olanı	-	-	-	-
Yemek Verilmesinde İstisna Şartına Sahip Olan Kısım	-	-	-	-
Yemek Verilmesinde İstisna Şartını Aşan Kısım	+	-	-	+
Temsil ve İş Riski Ödeneği	+	+	-	+
Yemek Parası	+	-	-	+
Yol Parası	+	-	-	+
Yıl Başı Parası	+	+	-	+
Aday Çırak, Çırak ve Öğrencilere Ödenen Ücretler	-	-	-	-
Huzur Hakları	+	+	-	+
İzin Harçlığı	+	+	-	+
Murakıplık Ücretleri	+	-	-	+
Yön.Kur.Üyeleri Ücretleri	+	-	-	+
Bilirkişi, Resmi Arabulucu, Spor Hakemi, Yarışma Jürisi Üyelerine Verilen Ücretler	+	+	-	+
Sakatlık ve Hastalık Tazminatı (GVK m.25/1)	-	+	-	+
Kıdem Tazminatı	-	-	-	+
İhbar Tazminatı	+	-	-	+
Kasa Tazminatı	+	-	-	+
İş Riski ve Güçlüğü Tazminatı	+	-	-	+
Mesken Tazminatı	+	+	-	+

Yabancı Dil Tazminatı	+	+	-	+
Vardiya Tazminatı	+	+	-	+
Ağır Vasıta Tazminatı	+	+	-	+
Nakdi Ödüller	+	+	-	+
Toplantı Ödeneği	+	+	+	+
Öğrencilere Tahsil ve Tatbikat Ödemeleri m.28/1,2,3	+	+	+	-
İstirahatta Bulundukları Süre İçin İşveren Tarafından Ödenen İşgöremezlik Ödeneği	+	+	+	+
Giyecek Yardımı, Ayni Olarak	+	-	-	+
Demirbaş Giyimi	-	-	-	-
Temsil Gideri	+	+	-	+
Ek Görev, İkinci Görev Ücreti	+	+	+	+
Toplantı Parası	+	+	-	+
Elbise ve Ayakkabı Yardımı	+	-	-	+
Evlenme ve Doğum Yardımı İstisna Haddine Kadar	-	-	-	+
Evlenme ve Doğum Yardımı İstisna Haddini Aşan Kısım	+	-	-	+
Ölüm Yardımı (İşgörenin Eşinin, Ebeveyninin, Çocuklarının Ölümünde Verilen) m.25/1	-	-	-	+
Tahsil Yardımı	+	+	-	+
Ölüm Yardımı (İşgörenin Ölümünde Ailesine Verilen)	-	-	-	+
Çocuk Parası, Sınırı Aşmayan	-	-	-	+
Çocuk Parası, Sınırı Aşan	+	-	-	+
Diğer Ayni Yardımlar	+	-	-	+
Kira Yardımı Parası	+	+	-	+
Giyecek Parası	+	+	-	+
Askerlik Yardımı	+	+	-	+

Nakdi Yemek Yardımı	+	+	-	+
Nakdi Tedavi Yardımı	+	+	-	+
Nakdi Cenaze Yardımı	+	-	-	+
Nakdi Yakacak Yardımı	+	+	+	+
Her Türlü Primler	+	+	-	+
Gece Zammı	+	+	-	+
Vardiya Primi	+	+	-	+
İkramiyeler	+	+	-	+

3.6.6. Ücret Sistemleri

İşçilik giderlerinin hesaplanabilmesi için öncelikle çalışılan sürenin belirlenmesi, çalışılan sürenin belirlenmesinden sonra ise ücretin hesaplanması ve ödenmesi gerekmektedir. İşletmelerde ücretin hesaplanmasının ve ödeme şekillerinin farklı şekillerde gerçekleştirilmesi, değişik ücret sistemlerinin doğmasına neden olmuştur. Bu ücret sistemleri şu şekilde açıklanabilir;

3.6.6.1. Zaman Esasına Göre Ücret Sistemleri

En eski ücretlendirme sistemi olan bu sistemde, saat başına, gündelik olarak, haftalık, aylık ya da yıllık olarak ücret ödeme söz konusu olup, işçinin işte harcadığı süre esas olarak alınmaktadır.⁸⁰ Bu sistemde işçinin verimine bakılmaksızın her zaman birimi için işçiye belirli bir ücret ödenmektedir. İşçinin birim zamanlık ücreti hak etmesi için, belirtilen zamanda işletmede bulunması yeterlidir. Ödeme işin bitirilmesine bağlı değildir. Bu sistemde çalışılan sürenin belirlenmesinde çalışılan süre ve çalışılmış gibi kabul edilen süre dikkate alınır.

Ülkemizde en yaygın uygulaması olan ücret sistemi bu sistemdir ve zaman dilimi aylık olarak alınmakta, ücret tahakkuk ve ödemeleri aylık yapılmaktadır.

⁸⁰⁾ Altuğ, 1996: 114

Durum böyle olmakla birlikte, işletmelerin küçülmesiyle haftalık ücret hesaplamaları doğmuş olup, haftalık olarak da ücret ödemeleri yapılabilmektedir.⁸¹

Teşvike yer vermeyen ve işçiler arasında çalışan, çalışmayan ayrımının yapılamadığı, işçilere sabit bir gelir garanti eden bu sistem, genellikle işçileri tembelliğe iterek iş gücü verimliliğini düşürebilmekte fakat buna karşılık işçiye rahat bir çalışma ortamı yaratmaktadır. Özellikle titiz bir çalışma ortamı gerektiren, sanatsal yönü ağır basan ve kaliteye önem verilen işlerde uygulanması doğru olmaktadır. Bu sistemin verimli çalışabilmesi, gözlem ve kontrolle sağlanabilmektedir. Kolayca uygulanabilen bu sistem, güvenlik görevlisi gibi işin niteliği gereği işletmede zaman harcamayı gerektiren işler için, en uygun ücret sistemi olmaktadır.

Özellikle fazla iş hızının olması dolayısıyla, iş kazasına yol açılan durumlarda ve üretimin teknik olarak belirli bir hızı zorunlu kıldığı durumlarda, örneğin; yürüyen şeritlerin başında çalışılan işlerde uygulanması verimlilik açısından da yararlı olmaktadır.

Zamana göre ücret hesaplanırken; çalışma süresi, birim zamana ait ücretle çarpılır ve diğer ekler varsa bunlar da katılır. Böylece bulunan brüt ücret toplamından kesintiler yapılır ve ödenecek net ücrete ulaşılır.⁸²

Bu temele göre ücretin hesabı şu şekilde gösterilebilir;

Çalışılan saat	44
Saat Ücreti	2.000.000
Esas Ücret	88.000.000
Ek Ödemeler	<u>12.000.000</u>
Brüt Ücret	100.000.000
Kesintiler	<u>16.000.000</u>
Net Ücret	84.000.000

⁸¹ Altuğ, 1996: 115

⁸² Çetiner, 1995: 82

3.6.6.2. Akord Esasına Göre Ücret Sistemleri

Üretilen miktarı esas alan ücret hesaplama sistemidir. Bu sistemde, ücret hesaplamasında işçinin çalıştığı süreye bakılmaksızın, üretilen parça sayısına göre yani, üretilen mamul miktarına göre işlem yapılmaktadır. İşçinin hak edeceği ücret, üretilen mamul sayısı arttıkça artmakta, üretilen mamul sayısı azaldıkça azalmaktadır.

Bu ücret sisteminin özellikle tekstil iş kolunda çok yaygın bir uygulaması vardır. Toplu iş sözleşmelerinde de sadece tekstil iş kolunda faaliyet gösteren işçi ve işverenler arasında ücret hesaplanmasında akord esasına göre ücretlendirme sistemi esas alınmaktadır.⁸³

Bu sistemde bir işçinin kaç parça üretimde bulunduğu belirlenmekte ve birim ücret ile çarpılmaktadır.

Bu sistemin yararları şu şekilde sıralanabilir:

- 1- Bu sistem, işçileri daha fazla üretim yapmaya teşvik etmekte bu da işçinin verimliliğinin artmasını sağlamaktadır.
- 2- Daha fazla üretim yaptığında daha fazla ücret alacağını bilen işçinin daha gayretli olacağı düşünüldüğünden, çalışma sırasında işçinin kontrol edilmesine gerek kalmayacaktır.

Bu sistemin sakıncaları ise şu şekilde sıralanabilir:

- 1- Aşırı hız göstererek fazla üretmek için kendini zorlayan işçi, iş kazalarının artmasına neden olabilir.

⁸³ Altuğ, 1996: 116

- 2- İşçi daha çok ücret hak edebilmek için daha çok çalışacağından, işçinin psikolojik bir takım sorunlarla karşı karşıya kalması söz konusudur.
- 3- İşletmenin üretim araçlarının daha fazla çalışması ile bunlardaki arızalanma olasılığının artması mümkündür.
- 4- İşçinin daha çok parça üretmek için çabası, üretilen mamullerde kaliteyi düşürebilir.
- 5- Üretim giderlerindeki bir aksama sonucunda, işçilerin belirli bir süre çalışmamaları ve daha az üretmeleri sonucu hesaplanan ücretlerinin düşük olması, işçiyle işveren arasında bir takım sorunlara neden olacaktır.
- 6- Bu sistemde ücretin hesaplanması daha zordur. Çünkü ücrette hesaplama temel olan ölçeklerin, ücret tarifelerinin hazırlanması zor ve zaman alıcı bir iştir.

Akord esasına göre ücret sisteminde hesaplama temel olan ölçekler, işçi ve işveren temsilcileri arasında pazarlık temeline göre saptanabileceği gibi, bilimsel temellere göre yapılan zaman ölçümleri ve iş analizleri sonucunda da saptanabilir. Belirlenecek olan akord ölçüsü normal verim düzeyinde olmalıdır. Akordun teşvik edici olabilmesi için normal şartlarda uygulanabilir ve ücret düzeyini arttırabilir nitelikte olması gerekir. Aksi takdirde belirlenen akordlar işçilerin normal çalışmasıyla belirlenen düzeye ulaşamamalarına ve gelirlerini arttıramamalarına neden olur. Bu ise akort ücret sisteminin yararlarını ortadan kaldırır. Bu sistem teşvik edici bir sistem olmaktan çıkar ve işçinin işe olan ilgisi azalır. Akord temeline göre ücret ödemeleri iki şekilde incelenebilir;⁸⁴

- 1- Asgari ücret garanti edilmemiş akord ücreti,
- 2- Asgari ücret garanti edilmiş akord ücreti.

Asgari ücret garanti edilmemiş akord ücretinde, normal çalışma verimi ve saat ücretleri temel alınarak üretilcek mamul birimi başına belirli bir ücret saptanır.

⁸⁴ Üstün. 1996: 151, 152

Burada işçinin günlük ücreti, birim başına saptanan akord tutarıyla günlük üretim miktarının çarpılması sonucu bulunur. İşçi üretimde bulunursa ücret alır, üretimde bulunmazsa ücret de alamaz. Günümüzde hiçbir işletmede bu uygulama yer almamaktadır. Çünkü İş Kanunu'nun getirdiği asgari ücret düzenlemesiyle işletmelerde işçilere asgari ücretin altında bir rakamdan ücret hesaplaması yapılamamaktadır.

Asgari ücret garanti edilmiş akord ücretindeyse, işçi her durumda asgari ücreti almakta, normal veriminin üzerindeki üretimi içinse asgari ücrete ek olarak “Akord Zammı” almaktadır. Asgari ücretin garanti edildiği bu akord ücreti günümüz yasalarına uygun olduğu için uygulama alanı bulunmaktadır.

Uygulamada zaman akordu, para akordu ve grup akordu şeklinde akord ücretleme yöntemlerine rastlanmaktadır;

3.6.6.2.1. Zaman Akordu

Bu yöntemi uygulayabilmek için birim mamul başına gerekli standart zamanın bilinmesi gerekmektedir. Standart zamansa, yapılacak olan hareket ve zaman etüdüleri ile belirlenir.⁸⁵

Zaman akorduna göre günlük ücretin hesaplanmasında akord faktörünün de hesaplanması gerekmektedir. Bu faktör, temel saat ücretine % 15 – 20 gibi bir oranda zam eklenmesi ile bulunan tutarın 60'a bölünmesi sureti ile bulunur.⁸⁶

Buna göre;

Saat ücreti + zam

Akort Faktörü = ----- formülü ile hesaplanır.

60

⁸⁵ Haftacı. 1999: 126

⁸⁶ Haftacı. 1999: 126, 127

Akord faktörünün bulunmasından sonra işçinin hak ettiği günlük ücret şu şekilde belirlenir;

Günlük Ücret : Birim başına standart zaman x Üretilen birim sayısı x Akord Faktörü

Örnek; bir işçi 1.000.00-TL /saat ücretle çalışmakta olup %20 akord zammı almaktadır. Akord zamanı bir birim için 40 dakikadır. İşçi 8 saatlik bir çalışmanın sonucunda 10 adet mamul ürettiğinde, işçinin günlük kazancı şöyle hesaplanabilir:

$$\text{Akord Faktörü} = \frac{\text{Saat ücreti} + \text{Zam}}{60 \text{ dakika}} = \frac{1.000.000 + (1.000.000 \times \%20)}{60 \text{ dakika}}$$

$$\text{Akord Faktörü} = 20.000 \text{ TL / dak.}$$

$$\text{Günlük ücret} = 40 \text{ dak.} \times 10 \text{ adet} \times 20.000 = 8.000.000 \text{ TL olarak bulunur.}$$

3.6.6.2.2. Para Akordu

Üretilen mamul başına bir ücret saptanır. Bu ücret birim başına akord değeri olarak adlandırılabilir. Ödenecek ücret ise üretim miktarı ile birim başına akord değerinin çarpılması sonucu bulunan tutar olmaktadır.⁸⁷ Örneğin; bir cilt işçisi bir kitabın ciltlenmesi işleminin akord değerini 10.000.000. TL olarak belirlemiş ise, işçi günde iki kitabın cildini yaptığında para akorduna göre eline 20.000.000. TL geçecektir.

3.6.6.2.3. Grup Akordu

Üretimin bir işçi grubu tarafından gerçekleştirilmesi halinde grup akordu uygulanır. Grup akordu, hak edilen toplam ücretin grupta yer alan işçilere, normal

⁸⁷ Yükçü, 1999: 110

saat ücretlerine göre çalışma sürelerini de dikkate alarak dağıtma işlemidir.⁸⁸ Örneğin; 4 işçinin grup olarak çalışarak toplam 23.640.000 TL akord ücreti hak ettiklerini düşünelim. Bunların çalışma saatleri ile saat ücretleri ise şöyledir;

<u>İşçi</u>	<u>Çalışma Saati</u>	<u>Normal Saat Ücreti</u>	<u>Normal Ücret Toplamı</u>
1	4	315.000	1.260.000
2	4,5	360.000	1.620.000
3	5	400.000	2.000.000
4	6	500.000	<u>3.000.000</u>
			7.880.000

Akord ücret

$$\text{Dağıtım Faktörü} = \frac{\text{Akord ücret}}{\text{Normal Ücret}} = \frac{23.640.000}{7.880.000} = 3$$

<u>İşçiler</u>	<u>Normal Ücret Toplamı</u>	<u>Dağıtım Faktörü</u>	<u>Akord Ücret (TL)</u>
1	1.260.000	3	3.780.000
2	1.620.000	3	4.860.000
3	2.000.000	3	6.000.000
4	3.000.000	3	9.000.000

3.6.6.3. Prim Esasına Göre Ücret Sistemleri

Primli ücret sisteminin uygulanmasında; işçiden beklenen verim düzeyinin aşılması halinde, işçiye ödenen garanti ücretin yanında, prim verilir. Primli ücret

⁸⁸ Yükçü, 1999: 111

sistemlerinin amacı, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesini kolaylaştırmak için mali teşvik yoluyla işçilerin daha fazla güdülenmesini sağlamaktır.⁸⁹

Prim esasına göre ücret sistemlerinde prim, üretim artışına, zaman ve enerji tasarrufuna, direkt ilk madde ve malzeme tasarrufuna, kalite artışına, makinelerin iyi kullanılmasına verilebilir. Daha çok ve daha kaliteli üretim ile sağlanan tasarruflar işçi ve işveren arasında paylaşılmaktadır.⁹⁰

Primli ücret sistemlerinde işçi, artan üretimin karşılığının sadece bir kısmını almakta, fazla üretimden işletmeye de bir pay verilmektedir. Böylece işletme normalin altındaki çalışma karşılığı için verim düşüklüğünün bedelini yüklenmekte, normalin üstündeki bir çalışma karşılığında ise artan verimden pay almaktadır. Çünkü üretimdeki artış sadece işçinin emeğinden değil, işletmenin sağladığı makinelerden, araçların çalışmasından da kaynaklanmaktadır.⁹¹

Primli ücret sistemlerinde belirlenen kök ücret, asgari ücretin altına düşemez. Kök ücret toplu sözleşmelerle arttırılabilir. Primli ücret sistemlerinde prim ölçüsü olarak bir ya da daha fazla ölçü seçilebilir. Verim, kalite, randıman, ilk madde ve malzemenin etkin kullanımı gibi bir takım unsurlar ölçü olarak kullanılabilir. Genellikle kök ücretin bir yüzdesi olarak belirlenen prim, en az normal koşullarda ulaşılabilir bir nokta olmalı, en fazla da en etkin koşullarda ancak ulaşılabilir bir nokta olmalıdır.⁹²

Primli ücret sisteminin pek çok uygulama şekli vardır. Bunlardan en yaygın olanları şu şekilde sıralanabilir:

- 1- Halsey Sistemi,
- 2- Rowan Sistemi,

⁸⁹ Üstün. 1996: 152

⁹⁰ Ümit Ataman, Rüstem Hacırustemoğlu, (1999): *Yöneticiler İçin: Muhasebe ve Finans Bilgileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.206.

⁹¹ Üstün. 1996: 153.

⁹² Üstün. 1996: 153.

- 3- Gantt Sistemi,
- 4- Taylor Sistemi,
- 5- Bedaux (Bedo) Sistemi,
- 6- Emerson Sistemi,
- 7- Ross Sistemi,

3.6.6.3.1. Halsey Sistemi

Bu sistemde, işçinin yaptığı zaman tasarrufunun % 33.3'ü işçiye prim olarak verilmektedir. İşçiye ödenecek ücretin hesaplanması bu yöntemde şu şekilde formüle edilebilir.⁹³

$$T\ddot{U} = GZ \times \ddot{U} + (SZ - GZ) \times P \times \ddot{U}$$

$T\ddot{U}$ = Toplam Ücret

$\ddot{U}$ = İşçinin belirlenen zamandaki ücreti

GZ = İşin yapıldığı gerçek zaman

SZ = İşin yapılması için standart zaman

P = Prim (Tasarruf edilen zamanın 1/3'ü)

Örneğin; bir işin yapılması için gerekli süre 8 saat olarak saptanmış ve bir işçi bu işi 6 saatte bitirmişse, saat ücreti de 400 TL olan bu işçinin alacağı ücret;

$$T\ddot{U} = GZ \times \ddot{U} + (SZ - GZ) \times P \times \ddot{U}$$

$$T\ddot{U} = 6 \text{ saat} \times 400.000 + (8 \text{ saat} - 6 \text{ saat}) \times 0.33333 \times 400.000$$

$$T\ddot{U} = 2.700.000 \text{ TL. olacaktır.}$$

3.6.6.3.2. Rowan Sistemi

Bu sistemde yapılan zaman tasarrufunun tamamının işçiye prim olarak verilmesi söz konusudur.⁹⁴ Bir önceki örneği bu yöntemle göre çözecek olursak;

⁹³ Altuğ. 1996: 117

⁹⁴ Altuğ. 1996: 118

$$T\ddot{U} = 6 \text{ saat} \times 400.000 (8 \text{ saat} - 6 \text{ saat}) \times 400.000$$

$$T\ddot{U} = 2.400.000 + 800.000 = 3.200.000 \text{ TL. olacaktır.}$$

3.6.6.3.3. Gantt Sistemi

Sistemde en az ücretin yanında günlük ücretin % 35'nin prim olarak verilmesi söz konusudur.⁹⁵ Örneğin; gündeliği 4.000.000 TL olan bir işçinin günde 50 adet X mamulünden üretmesi gerekmektedir. İşçi günde 55 parça üretirse;

$$\begin{aligned} \text{İşçinin günlük ücreti} &= 4.000.000 + (4.000.000 \times 0.35) \\ &= 4.000.000 + 1.400.000 \\ &= 5.400.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

3.6.6.3.4. Taylor Sistemi

Bu sistemde normal zamandan daha önce gerçekleştirilen her parça için aşamalı olarak artan daha yüksek bir ücret ödenmesi söz konusudur.⁹⁶ Sistemi bir örnek ile açıklamaya çalışırsak; bir işçinin 1 saatlik çalışma ile üretmesi gereken birim sayısı 20 olarak tespit edilmiş ise bu miktara kadar olan her birim için işçiye 100.000 TL ödendiğini kabul edelim. Eğer işçi 1 saatlik çalışma içinde 20 birimi geçerse her birim için alacağı ücret 100.000. TL'dan 110.000. TL'ya çıkacaktır. Bu işçinin saatteki üretiminin 18-23 arasında değişmesi halinde işçinin alacağı saat ücreti şu şekilde olacaktır.

Üretim	Birim Başına Ücret	Saat Ücreti
18	100.000	1.800.000
19	100.000	1.900.000
20	100.000	2.000.000
21	110.000	2.310.000
22	110.000	2.420.000
23	110.000	2.530.000

⁹⁵ Ataman v.d.. 1999: 206

⁹⁶ Haftacı. 1999: 131

3.6.6.3.5. Bedaux (Bedo) Sistemi

Prim esasına göre ücret sistemleri içerisinde Türkiye’de en fazla uygulama alanı bulunan sistem Bedaux (Bedo) Sistemidir. Bu sistemde, belirli bir mamulün üretimi için gerekli olan işlem süresi hesaplandıktan sonra, dinlenme payları da göz önüne alınarak işi yaparken işçinin göstermesi gereken çaba yani üretim hızı belirlenir. Bu hesaplamalar sonucunda bir mamulün üretimi için harcanması gereken standart zaman bulunur. Bu standart zamanın 1 dakikasına 1 Bedaux denmektedir. Bir Bedaux, normal koşullarda bir işçinin normal bir tempoda çalışarak ulaşabileceği iş miktarıdır. Bu durumda bir işçi normal koşullar altında 1 saatte 60 Bedaux iş yapmalıdır. Bir saatte 60 Bedaux’u geçerse, fazla kısmın % 25’i işletmeye, % 75’i de prim olarak işçiye verilir.⁹⁷ Örneğin; bir işletmede 60 Bedaux’luk bir işin standart ücreti 300 TL’dir. Parça başına Bedo miktarı 5 Bedaux’tur. 8 saatlik bir iş gününde bir işçi 192 parça üretmiştir. Bu durumda işçinin günlük ücreti ve saat ücreti şu şekilde hesaplanmaktadır.

İşçinin ürettiği iş $192 \times 5 B = 960 B$ ’luk

Standart iş $8 \times 60 B = 480 B$ ’luk

(-) 480

480 B

fazla iş ; ----- = 8 saatlik fazla iş

60 B

$300 \text{ TL} \times 0.75 = 225$ Her bir fazla saat için verilecek ücret

Normal ücret : $300 \times 8 \text{ saat} = 2.400 \text{ TL}$

Prim : $225 \times 8 \text{ saat} = 1.800 \text{ TL}$

Günlük ücret : 4.200 TL’dir.

4.200

İşçinin saat ücreti ise; ----- = 525 TL olarak gerçekleşir.

8

⁹⁷ Haftacı, 1999: 132

3.6.6.3.6. Emerson Sistemi

Standart olarak üretilcek miktarın önceden belirlendiği ve bunun üzerinde üretim yapan işçiye, normal ücretinin yanında ek olarak prim verildiği sistemdir. Bu sistemde verilen prim, standart miktarı aşan miktarla doğru orantılı olarak artmaktadır.⁹⁸ Örneğin; saatte 66 adet yapılması gereken işten bir işçi 75 adet yapmıştır. 8 saatlik bir iş gününde günlük ücreti 4.000.000. TL olan işçinin ücretinin hesabı şu şekilde olacaktır;

Parçaların fiyatı: 4.000.000 / 66 adet = 60.606 TL

Günlük Ücret : 75 adet x 60.606 TL = 4.545.450 TL

3.6.6.3.7. Ross Sistemi

Sistemde fazla üretimin % 25'inin prim olarak verilmesi söz konusudur.⁹⁹ Örneğin; standart olarak 8 saatlik iş gününde 240 adet üretilmesi belirlenen bir işte işçinin saat ücreti 240 TL olarak saptanmıştır. Bu işçi günde 310 adet ürettiğinde ücreti şu şekilde hesaplanmaktadır.

Önce 1 adet üretilmesi için ödenecek ücret hesaplanacaktır, Bunun için;

$$\begin{aligned} \text{Günlük ücret} &= \text{Çalışılan saat} \times \text{Saat Ücreti} \\ &= 8 \times 240 = 1.920 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Bir adetin üretilmesi için} & \quad \text{Günlük ücret} & 1920 \\ \text{Ödenecek ücret} & = \frac{\text{Günlük ücret}}{\text{Üretim Mik.}} = \frac{1920}{240 \text{ adet}} = 8 \text{ TL / adet} \end{aligned}$$

⁹⁸ Altuğ, 1996: 119

⁹⁹ Rüstem Hacırüstemoğlu, (1995): *Maliyet Muhasebesi Problemleri ve Çözümleri*, Kocaeli Ajans Matbaacılık, TÜRMOB Yayınları, No:21. s.71

$$\text{Toplam ücret} = (8 \text{ saat} \times 240 \text{ TL}) + (310 \times 8) - (8 \times 240) 0.25$$

$$\text{Toplam ücret} = 1920 \text{ TL} + (2480 \text{ TL}) - (1920 \text{ TL}) 0.25$$

$$\text{Toplam ücret} = 1920 \text{ TL} + (2480) - (480)$$

$$\text{Toplam ücret} = 1920 + 2000$$

$$\text{Toplam ücret} = 3920$$

3.6.6.4. Diğer Ücret Sistemleri

İşçilerin kendilerini işletmenin bir unsuru olarak hissetmelerini sağlayarak işletmeye bağlanmalarını sağlayan ve işçilere kâr payı ya da ikramiye adı altında verilen teşvikler diğer ücret sistemlerini oluşturmaktadır.

3.6.6.4.1. Kâra Katılma

Bu sistemde işçilere yıl sonunda sağlanan karın belirli bir kısmının dağıtımı söz konusudur. İşçiler ancak işletme kâr elde ettiği dönemlerde kâr payı alabilmektedir.

İşletmelerde kâr payının çalışan herkese ve yıl sonlarında verilmesi bu yöntemin teşvik edici özelliğini azaltmaktadır. İşçilere kâr payı, çalışmalarını dikkate alarak ve her ayın sonunda belirli miktarlarda verilmesi halinde daha etkili olacaktır. Çünkü işletmelerde kârın yıl sonlarında dağıtımı yapıldığından, işçilerin bir yıl sonra alacakları ek ödemeyi düşünerek bugünden itibaren verimli çalışmalarını sağlamak çok güç olmaktadır.

3.6.6.4.2. İkramiye

İşçilere belirli dönemlerde verilen ikramiyeler de, çalışanların işletmelere bağlılığını arttırmak amacı ile yapılan ödemelerdendir.

İkramiyeler yılda birkaç kez ödendikleri için kârdan pay almaya göre işçileri daha fazla etkileyebilmekte ve işletme kâr elde etmese de işçilere ödenebilmektedir.

Fakat ikramiye verilmesi üretim hacmine ve işçilerin verimli çalışmasına bağlı olmadığından, işletmenin üretim ve verimliliğinde herhangi bir artış sağlayamamaktadır.¹⁰⁰

3.7. DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇELERİ

Günümüzde işletme yöneticileri sadece işletmenin günlük faaliyetleriyle uğraşmakla yetinmeyip aynı zamanda işletmenin geleceğine yönelik planlama çalışmalarını da yapmaktadırlar. Özellikle yoğun rekabet ortamı içerisinde çalışan işletmelerin yapılan planlama çalışmaları ile hedeflerini ve amaçlarını saptamaları, yöneticilerin ve çalışanların bu saptanan hedef ve amaçlar için çalışmaları işletmelere başarıyı getirecektir.

İşletmelerin hedefleri için yaptıkları planlamaları, haliyle işletmelerin bu planlara ne kadarlık harcamalarla ulaşabilecekleri sorununu ortaya çıkarmaktadır. Planlanan harcamalar bütçelerle düzenlenmeye çalışılmaktadır.

Direkt işçilik giderlerinin, üretim giderleri içerisinde önemli bir yeri olması nedeniyle direkt işçiliğe ilişkin planlama ve bütçeleme çalışmaları işletmelerde üzerinde durulması gereken konulardan biri olmaktadır.

3.7.1. Direkt İşçilik Bütçelerinin Tanımı ve Özellikleri

Direkt işçilik bütçesi, belirli bir dönemde, bütçelenmiş bir üretim miktarının üretilmesi için gerekli olan direkt işçilik süresinin ve giderlerinin saptanması için hazırlanan bir bütçedir.

Direkt işçilik bütçelerinin hazırlanmasından üretim bölümü yöneticisi ve yardımcıları sorumlu olmakla birlikte, personel bölümünün de bu bütçelerle yakından ilgisi vardır. Çünkü, üretim miktarına göre iş gücü açığı olması durumunda

¹⁰⁰ Üstün. 1996: 155.

bu açığın nasıl kapatılacağı ya da iş gücü fazlalığı varsa bu fazlalığın nasıl ortadan kaldırılacağı personel bölümünü fazlasıyla ilgilendirmektedir.¹⁰¹ Bu bütçelerin hazırlanmasında maliyet muhasebesi bölümü de rol almaktadır.

3.7.2. Direkt İşçilik Bütçesinin Amaçları

Direkt işçilik bütçesinin hazırlanmasında şu amaçlar gerçekleştirilmek istenebilir:¹⁰²

- 1- İşletmelerde dengeli bir istihdam düzeyi oluşturmak,
- 2- Üretim boyunca oluşacak direkt işçilik maliyetlerini saptamak ve denetlemek,
- 3- Gerçekleştirilmek istenen üretim miktarında ihtiyaç duyulan direkt işçiliğin belirlenmesi .

3.7.2.1. Direkt İşçilik Bütçelerinin Düzenlenmesi

Direkt işçilik giderleri bütçesinin düzenlenmesinde bir birimlik üretim için gerekli olan işçilik miktarının tespit edilmesi gerekir. Bunun için direkt işçilik belirlenir ve düşünülen üretim miktarı ile çarpılarak üretimin gerçekleştirilmesinde kullanılacak direkt işçilik saati belirlenir. Bulunan toplam direkt işçilik saati ile ortalama direkt işçilik saat ücretlerinin çarpılmasıyla da toplam direkt işçilik giderlerine ulaşılır.¹⁰³

Standart maliyet sisteminin uygulandığı işletmelerde belirlenen direkt işçilik ücret standartları, işçilik giderlerinin bütçelenmesinde esas alınır.¹⁰⁴ Standart maliyet yönteminin uygulanmadığı durumlarda ise işletme yöneticilerinin ölçme ve

¹⁰¹ Erdoğan. 1999: 493

¹⁰² Ataman v.d.. 1999: 378.

¹⁰³ Erdoğan. 1999: 494.

¹⁰⁴ Ataman v.d.. 1999: 379.

gözlemlerine, geçmiş uygulamalarına göre direkt işçilik saatleri ve ücretleri belirlenerek, direkt işçilik bütçeleri hazırlanmaya çalışılabilir.

3.8. DİREKT İŞÇİLİK STANDARTLARI

İşletmelerde standart maliyet yönteminin uygulanması halinde bilimsel esaslar dahilinde bir ekip çalışması sonucu, önceden olması gereken maliyet tutarlarının belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra ise belirlenen ve olması gereken maliyetler ile gerçekleşen maliyetler karşılaştırılmakta ve aralarındaki fark incelenmektedir. Standartların saptanması, özellikle giderlerin azaltılıp maliyetlerin kontrol altına alınmasında, verimsiz uygulamaların ortadan kaldırılmasında etkili olmaktadır. Ancak bunun gerçekleştirilebilmesi için standartların bilimsel esaslara göre saptanmış olması gerekmektedir.

Direkt işçilik giderleri ile ilgili olarak saptanabilecek standartlar şu başlıklar altında incelenebilir;

- 1- Direkt işçilik zaman standardı,
- 2- Direkt işçilik ücret standardı.

3.8.1. Direkt İşçilik Zaman Standardı

Direkt işçilik zaman standardı bir birim mamulün üretilmesi için öngörülen zamandır. Zaman standartları saptanırken, hareket ve zaman etüdları yapılır. İş örnekleme ya da geçmiş dönem verilerinden yararlanılır. Bunu yaparken de mamulün üretilmesi sırasında normal kabul edilen üretim kesintileri ya da hatalı mamul üretimi gibi etkenlerden kaynaklanan zaman kayıplarının, belirlenen üretim sürelerine eklenmesi gerekir.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Erdoğan, 1999: 418.

Zaman standartları erişilebilir, normal standartlar olmalıdır. Direkt işçilik zaman standardına şu şekilde bir örnek verilebilir: X mamulünün bir biriminin üretimi için kesim bölümünde 6 saat ve montaj bölümünde de 3 saat çalışması gerektiği saptandığında, bir birim mamul üretmek için toplam 9 saatlik direkt işçiliğe ihtiyaç olduğunun standarda bağlandığı düşünülür.

3.8.2. Direkt İşçilik Ücret Standardı

Direk işçilik ücret standardı, her bir işçilik türü için ayrı olarak ve belirli bir zaman dilimi için öngörülen ücretin önceden saptanmasıdır.

Ücret standartları oluşturulurken, ücretlemenin işçiye göre değil, işe göre yapılması gerekmektedir. Ücretlemenin işçilerin kişiliklerinden ayrılması, ücret standartlarının sağlığı ve tutarlılığı açısından önemlidir. Ücret standartları adil bir ücret sistemine dayandırılmalıdır. Adil bir ücret sistemi ise eşit işe eşit ücret verildiği durumlarda söz konusudur. Adil ve tutarlı bir ücret düzeninin kurulması, işçileri de işe motive edeceğinden ücret standartlarının oluşturulması için gerekli olan zemin hazırlanmış olacaktır.¹⁰⁶

İşletmelerde direkt işçilik ücret standartlarının belirlenmesi, ücret sistemine ve toplu sözleşme hükümlerine göre yapılmaktadır.¹⁰⁷ Toplu sözleşmelere yeni işçi ücretleriyle ilgili bir hüküm konulduğunda, personel bölümünün, maliyet muhasebesi bölümünü yeni ücretlerden haberdar etmesi ve yeni standartların oluşturulması gerekmektedir. Ücret değişiklikleri toplu sözleşme haricinde de işletmelerde oluşabilmektedir.

Ücret standartlarının bir işletmede uzun süre kullanılabilmesi için, o işletmede tutarlı bir ücret politikasının olması gerekmektedir. Ücret politikasının kötü olduğu işletmelerde ücretler sürekli, düzensiz değişiklikler göstereceğinden,

¹⁰⁶ Kışalı v.d., 1999: 355.

¹⁰⁷ Yükü, 1999: 676.

belirlenen standartlar da çok sık aralıklarla değiştirilmek zorunda kalınacak ve bir istikrar olmayacaktır.

Direkt işçilik ücret standardının saptanmasını bir örnek içinde şu şekilde açıklamak mümkündür; X mamulünün kesim ve montaj işçiliğinin saat ücretlerinin toplu sözleşmelerle şu şekilde belirlendiğini varsayarsak;

Kesim işçiliği saat ücreti 1.000.000.-TL

Montaj işçiliği saat ücreti 800.000.-TL

Kesim bölümünün standart süresi 6 saat

Montaj bölümünün standart süresi 3 saat ise;

	<u>Standart süre</u>	<u>Standart ücret</u>	<u>Standart tutar</u>
Kesim	6	1.000.000.-TL	6.000.000.-TL
Montaj	3	800.000.-TL	<u>2.400.000.-TL</u>
			8.400.000.-TL

Bir birimlik X mamulü için direkt işçilik standart tutarı 8.400.000.-TL olarak bulunur. Maliyet döneminde 1.000 birim X mamulü üretilmişse maliyete yüklenecek standart direkt işçilik giderleri tutarı,

$$8.400.000.-TL \times 1000 \text{ birim} = 8.400.000.000.-TL \text{ olacaktır.}$$

3.9. DİREKT İŞÇİLİK SAPMALARI

Direkt işçilik sapmaları, belirlenen standartlarla gerçekleşen fiili rakamlar arasındaki farklardır ve iki şekilde ortaya çıkmaktadır:

- 1- İşçilere direkt işçilik olarak öngörülen saat ücretinden farklı bir ödeme yapılması durumunda,

- 2- Mamulün üretilmesinin, öngörülen süreden farklı bir sürede gerçekleşmesi durumunda.

Birinci durumla ilgili olan sapma direkt işçilik ücret sapmasıdır. İkinci durumla ilgili olan sapma ise direkt işçilik süre sapmasıdır.

3.9.1. Direkt İşçilik Ücret Sapması

İşletmelerde direkt işçilik ücret sapması değişik nedenlerle ortaya çıkabilir. Bunların şu şekilde sıralanması mümkündür.

- 1- İşletmelerde ücretler toplu sözleşmelerle ya da başka şekilde arttırılmış fakat standartlar değiştirilmemiş olabilir,
- 2- Belli bir dönemde işler çok yoğunlaşmış ve işçilere geçici olarak bir süre olağan dışı ücret ödemeleri yapılmış olabilir,
- 3- Bir siparişin yetiştirilmesi nedeniyle, farklı ücret alan başka bölümdeki işçiler bir süre için söz konusu iş üzerinde çalışmış olabilirler,
- 4- İşletmede yüksek ücretle çalıştırılan uzman ve çok düşük ücretle çalıştırılan yeni elemanlar ya da stajyerler olabilir. Bu işçilerin durumları standartlar belirlenirken gözönüne alınmamış olabilir,
- 5- Standartlar, yapılması gerekli olan iş değerlemesi ve iş gören değerlemesi sonucunda belirlenmemiş olabilir ve bu da işçilerin motivasyonunu bozmuş olabilir.

3.9.2. Direkt İşçilik Zaman Sapması

İşletmelerde direkt işçilik zaman sapmasının nedenlerini şu şekilde sıralanması mümkündür:

- 1- Üretimde çalışan işçiler, çeşitli nedenlerden ötürü öngörülenden daha fazla bir süreyi boş geçirmiş olabilirler,

- 2- İşletmede kontrol mekanizması iyi çalışmıyorsa işçilerin az çalışmaları ya da çalışıyor görünüp çalışmamaları söz konusu olabilir,
- 3- Öngörülenin üzerinde bozuk mamul üretimi gerçekleştirilmiş ve bunların üretimi için harcanan zamanlar, sağlam mamullerin üretim süresine eklenmiş olabilir,
- 4- Üretimde kullanılan makineler, istenilen nitelikte olmayabilir ya da makineler yeterince verimli kullanılmamış olabilir,
- 5- İşçilerin, üretim yöntemlerinde bir değişiklik olduğunda, yeni yönteme alışmak için geçen zorunlu süreler nedeniyle olabilir,
- 6- İşçilerde motivasyonu sağlayıcı bir takım çalışmalar yapılmış olabilir ve bu durum, işlerin standart sürelerden daha kısa sürelerde gerçekleştirilmesini sağlayabilir ya da tam tersi durum söz konusu olabilir. İşçilerin motivasyonu çalışma şartları vb. durumların değişmesiyle bozulabilir ve belirlenen standartlardan daha uzun sürelerde işler gerçekleştirilebilir,
- 7- Zaman standartları daha başlangıçta makul, ulaşılabilir standartlar olarak belirlenememiş olabilir.

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

4. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE KULLANILAN BELGELER

Bir işletmede işçiliklerle ilgili olarak hazırlanan ve kullanılan belgeler şu şekilde sıralanabilir:

- 1- Çalışan kişilerin hak ettikleri brüt ücretlerle, brüt ücretlerden yapılacak kesintileri ve yapılacak ekleri gösteren, çalışanların eline geçecek net ücreti belirten ücret bordroları,
- 2- Çalışanların brüt ücretleri üzerinden Sosyal Sigortalar Kanunu hükümlerine göre hesaplanıp, Sosyal Sigortalar Kurumu'na yatırılmak zorunda olunan primlerin gösterildiği Aylık ve Dört Aylık Sosyal Sigorta Bildirgeleri,
- 3- Grup halinde çalışan işçilerin her birinin kaç saat çalıştığının gösterildiği puantaj bordroları,
- 4- Çalışan kişiye yapılan net ücretin hesabını gösteren ve her ücret ödemesinde işveren tarafından işçiye verilen ücret hesap pusulaları,
- 5- Çalışan kişilerin işe giriş ve çıkış saatlerini belirleyerek, çalışanların işletmede bulundukları süreyi tespit eden zaman kartları,
- 6- Fazla çalışma sürelerinin ve ayrıntılarının kaydedildiği fazla çalışma kartları,
- 7- Çalışanlardan Gelir Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu Hükümlerine göre yapılan kesintilerin belirtilmesini ve ilgili kurumlara yatırılmasını sağlayan muhtasar beyanname,
- 8- İşveren tarafından işyerinde çalışan işçilerin, yıllık ücretli izinlerini gösteren izin defteri.

4.2. TEKDÜZEN HESAP PLANINDA 7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ

7/A seçeneğinde maliyet hesaplarının izlenmesinde ana hesaplarda giderler fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Gider türleri ve gider yerleri alt hesaplarda izlenir. Bir başka deyişle 7/A seçeneğinde, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına “fonksiyon esasına” göre kaydedilirken, bu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir.

Fonksiyonel gider grupları, üretim giderlerini, yönetim giderlerini, pazarlama giderlerini ve araştırma-geliştirme giderlerini ifade etmektedir.

Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir;

- 70 - Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
- 71 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 72 - Direkt İşçilik Giderleri
- 73 - Genel Üretim Giderleri
- 74 - Hizmet Üretim Maliyeti
- 75 - Araştırma Geliştirme Giderleri
- 76 - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77 - Genel Yönetim Giderleri
- 78 - Finansman Giderleri

7/A seçeneğinde maliyet hesapları her ne kadar 7 nolu sınıftaki hesaplarda izleniyorsa da, bazı işletmelerde maliyet dönemi boyunca giderlerin sadece gider türü olarak 8 nolu serbest hesap sınıfında izlendiği ve maliyet dönemi sonunda giderlerin fonksiyonlarına dönüştürülerek 7 nolu sınıftaki hesaplara aktarıldığı da görülmektedir. Çünkü 7/A seçeneğinde kayıt anında giderlerin hangi fonksiyonel türden olduğu hemen tespit edilemeyebilir. Örneğin; yemekhane gider yerine alınan erzakların giderlerinin hangi fonksiyona ait olduğunu saptamak başlangıçta çok zor

bir iştir. Bu giderlerin hangi tür fonksiyonla ilgili oldukları ancak gider dağıtım tablosunun hazırlanmasından sonra belirlenebilir.¹⁰⁸

Bu bölümde yer alan maliyet hesap gruplarının her biri Tekdüzen Hesap Planında defter-i kebir hesabı düzeyinde gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenmiştir.

4.2.1. Gider Hesapları

Bu hesaplar; dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borçlarına kayıt düşülen hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin olarak düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte yazılır.

4.2.2. Gider Yansıtma Hesapları

Bu hesaplar, “fiili maliyetlerin” uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün, önceden hesaplanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumundaysa, bunlara göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla alacak yazıldığı hesaplardır.

4.2.3. Fark Hesapları

Bu hesaplar, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili giderlerle önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır.

4.2.4. 7/A Seçeneğinde Gider Çeşitleri

Gider Çeşitleri Hesapları, mal ve hizmet üretiminde kullanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcamaların çeşitlerini ifade eder. Bu hesaplar

¹⁰⁸ Yunus Kışalı, Sadi Işıklılar. (1998): *Genel Muhasebe*, Beta Basım. İstanbul. 1.b. s.278

işletmelerin yapısına uygun şekilde b6l6mlenebilir. Bu hesapların kodlanması 0-9 arası rakamlarla yapılmaktadır.

Bir işletmede gider eşitleri hesapları şu şekilde sınıflanabilir:

0 İLK MADDE VE MALZEME

- 01 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
- 02 Endirekt Malzeme Gideri
- 03 Diğer Malzeme Gideri

1 İşÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

- 10 Brüt İşçilik Giderleri
- 11 SSK Primi İşveren Payı
- 12 Zorunlu Tasarruf Teşvik Fonu İşveren Payı
- 13 Tazminatlar
- 14 İkrariyeler
- 15 Fazla alışmalar
- 16 Diğer İşçilik Giderleri

2 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

- 20 Brüt Memur Ücretleri
- 21 SSK Primi İşveren Payı
- 22 Zorunlu Tasarruf Teşvik Fonu İşveren Payı
- 23 Fazla alışmalar
- 24 İkrariyeler
- 25 Sosyal Yardımlar

3 DIşARDAN SAğLANAN FAYDA VE HİZMETLER

- 30 Su Giderleri
- 31 Bakım Onarım Giderleri
- 32 Serbest Meslek Ücret Giderleri
- 33 Danışmanlık Hizmetleri
- 34 Lisans ve Patent Ücretleri

4 ÇEŞİTLİ GİDERLER

- 40 Kira Giderleri
- 41 Dava, İcra, Noter Giderleri
- 42 Sigorta Giderleri
- 43 Toplantı Giderleri
- 44 Diğer Çeşitli Giderler

5 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

- 50 İlan ve Reklam Vergisi
- 51 Taşıt Vergisi
- 52 Emlak Vergisi
- 53 Harçlar
- 54 Diğer Vergi, Resim ve Harçlar

6 AMORTİSMANLAR

- 60 Demirbaş Amortisman Gideri
- 61 Bina Amortisman Gideri
- 62 Tesis, Makine, Cihazlar Amortisman Gideri
- 63 Diğer Duran Varlıklar Amortismanı

7 FİNANSMAN GİDERLERİ

- 70 Kısa Vadeli Kredi Faizleri
- 71 Uzun Vadeli Kredi Faizleri

4.2.5. 7/A Seçeneğinde Gider Yerleri

Gider yerleri; işletmelerde, üretim ve hizmetlerin gerçekleştirildiği, maliyetlerin oluştuğu birimlerdir.

Gider yerleri, giderlerin belirli yerlerde dengeli bir şekilde toplanmasını, bu giderlerin ilgili yerler için planlanmasını ve kontrol edilmesini, belirli yerlerde toplanan giderlerin ilgili maliyetlere aktarılmasını sağlar.

Gider yerlerinin belirlenmesinde kuruluşların organizasyon şemaları esas alınır.

Gider yerlerinin ayrımında şu hususlara dikkat edilmelidir:¹⁰⁹

- 1- Maliyetleri ürünlere yükleme imkanı,
- 2- Üretim gerçekleştirilirken aynı tür işlerin yapılıp yapılmadığı,
- 3- Üretimin aynı yöneticinin sorumluluğunda yapılıp yapılmadığı,
- 4- Üretimin yer olarak nerede gerçekleştirildiği, ölçülerinden biri kullanılabilir.

Gider yerlerinin kodlanması Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 10-99 arası rakamlarla yapılmaktadır ve şu şekildedir;

- 10 Esas Üretim Gider Yerleri
- 20 Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- 30 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- 40 Yatırım Gider Yerleri
- 50 Üretim Yönetimi Gider Yerleri
- 60 Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- 70 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- 80 Genel Üretim Gider Yerleri

Gider yerleri temel olarak bu şekilde gruplandırılmakla beraber, işletmeler bu temel gider yerlerinin altında, faaliyet alanlarına uygun olarak alt gider yerleri hesapları açabilmektedir. Zaten işletme büyüklükleri dikkate alındığında ana başlıklarla belirtilen bu gider yerleri yetmemekte ve daha detaylı bilgiye ihtiyaç duyulduğundan ayrıntı gider yerleri hesapları açılmaktadır. Örneğin;

¹⁰⁹ Erdoğan. 1999: 78

Esas Üretim Gider Yerleri

- 10 A Esas Üretim Gider Yerleri
- 11 B Esas Üretim Gider Yerleri
- 12 C Esas Üretim Gider Yerleri

Yardımcı Üretim Gider Yerleri

- 20 Yıkama Yardımcı Üretim Gider Yeri
- 21 Enerji Santralı Yardımcı Üretim Gider Yeri

Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

- 30 Bakım Onarım Gider Yeri
- 31 Yemekhane Gider Yeri
- 32 Sosyal Tesis Gider Yeri
- 33 Kreş Gider Yeri

Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

- 70 Ankara Satışı
- 71 İstanbul Satışı
- 72 Akdeniz Bölgesi Satışı
- 73 Doğu Anadolu Bölgesi Satışı vb.

Genel Yönetim Gider Yeri

- 80 Genel Müdürlük Gider Yeri
- 81 Personel Gider Yeri
- 82 Planlama Gider Yeri
- 83 Satın Alma Gider Yeri vb.

Gider yeri sınıflandırılmasında çok fazla ayrıntıya girilmesi muhasebe işlemlerinin yükünü arttıracığından, büyük işletmelerin dışında kalan küçük ve orta boy işletmelerde gider yerlerinin sayısında sınırlandırmaya gitmekte fayda vardır.

7/A seçeneğinde muhasebe kayıtları yapılırken gider çeşitleri hesapları birinci ayırmda, gider yerleri ise ikinci ayırmda bölümlenerek alt hesaplar oluşturulabilir. Küçük işletmelerde gider yeri ayırımına gidilmemişse muhasebe kayıtları yapılırken gider yerleri için numaralandırma yapılmayabilir.

Yapılan bir giderin pek çok gider yeri ile ilgili olması durumunda, belirli bir dağıtım ölçütüne göre bu giderin gider yerlerine paylaştırılması sağlanmalı ve daha sonra da gider yeri sayısı kadar alt hesap açılmalıdır.

7/A seçeneğinde işletmeler, hesap planlarında gider yerleri ve gider türlerini kodlarken, gider türleri onlar için önemliyse ana defter-i kebir gider hesabının altında önce gider türleri, gider türlerinin altında da gider yerleri gelmektedir. İşletmede performans denetimi yapılmak isteniyor ya da işyerleri yöneticilerinin giderleri kontrol ediliyorsa ana hesabın altında önce gider yeri yer almakta sonra ise gider türü yer almaktadır.¹¹⁰

4.2.6. Gider Taşıyıcıları

Gider Taşıyıcıları, üretim girdilerinin aldıkları son şekli temsil eder. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı ile 152 Mamuller Hesabı, gider taşıyıcısı hesaplarıdır. 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı, henüz tam olarak mamul haline gelmemiş ancak bünyesine direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belirli bir oranda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlenmesinde kullanılan bir hesaptır. Bu hesabın bakiyesi 31 Aralık tarihinde dönem sonunda, yarı mamul stoku olarak yer alır, ertesi yılın ilk günü, yani 1 Ocak tarihinde tekrar Yarı Mamuller – Üretim Hesabı olarak

¹¹⁰ Rüstem Hacirüstemoğlu. (1997): *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Alfa Basım. İstanbul. 1.b. s.4

çalışmaya başlar. 152 Mamuller Hesabında ise satışa hazır hale getirilmiş bulunan, üretim çalışmaları sonucu elde edilen mamuller yıl boyunca izlenir.

4.2.7. 7/A Seçeneğinde Eş Zamanlı Kayıtlama

7/A seçeneğinde eş zamanlı kayıt yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde göre giderler olduğu anda ilgili fonksiyonel gider hesaplarına, aynı anda da gider çeşitleri ve gider yerleri hesaplarına kaydedilmektedir.

Eş zamanlı kayıt yönteminde giderler, defter-i kebirde 710-780 Fonksiyonel Gider Hesaplarına, yardımcı defterde 0-9 Gider Çeşitleri Hesaplarına ve 10-99 Gider Yerleri Hesaplarına aynı anda kayıt yapılmaktadır.

Bu yöntemde daha giderin olduğu anda kayıt yapılırken, giderlerin nereye ait oldukları ve hangi tür gider oldukları belirlenmekte ve bundan sonra ilgili olduğu fonksiyonel gider hesaplarına kayıt edilmektedir.

4.2.8. 7/A Seçeneğinde Yansıtma Hesapları

Tekdüzen Hesap Planında giderlerin, maliyetlere aktarılması yansıtma hesapları aracılığıyla yapılmaktadır. İşletme fiili maliyet yöntemini uyguluyorsa yani gerçekleşen rakamlarla kayıtlama yapıyorsa, ilgili fonksiyonel gider hesaplarının ay sonlarındaki bakiyeleri yansıtma hesapları aracılığıyla maliyetlere yansıtılmaktadır. Eğer işletmede standart maliyet yöntemi uygulanıyorsa yansıtma hesapları aracılığıyla maliyetlere aktarılacak tutarlar da standart rakamlar olmaktadır. Yıl sonunda ise fonksiyonel gider hesapları ile yansıtma hesapları karşılıklı olarak kapatılmaktadır.

Örneğin; X endüstri işletmesinin üretim giderleri ile ilgili bilgiler şu şekildedir;

<u>Üretim Giderleri</u>	<u>1. Ay Toplamı</u>	<u>31/12/..... Toplamı</u>
Direkt İlk Md. ve Mlz. Gid.	200.000.000	2.600.000.000
Direkt İşçilik Giderleri	150.000.000	2.000.000.000
Genel Üretim Giderleri	100.000.000	1.500.000.000

Verilen bu bilgilere göre ay sonunda yapılacak kayıt şu şekildedir.

----- . / . -----

151 YARI MAM. ÜRETİM HS.	450.000.000
711 DİR. İLK MD. ve MLZ. GİD.	200.000.000
YAN. HS.	
721 DİREKT İŞÇ. GİD. YNS. HS.	150.000.000
731 GEN. ÜR. GİD. YNS. HS.	100.000.000

----- . / . -----

Yansıtma hesapları ile gider hesaplarının yıl sonundaki kapanış kaydıysa şu şekilde olacaktır;

----- . / . -----

711 DİR. İLK MD. ve MLZ. GİD. YN. HS.	2.600.000
721 DİREKT İŞÇ. GİD. YNS. HS.	2.000.000
731 GEN. ÜR. GİD. YNS. HS.	1.500.000
710 DİR. İLK. MD. ve MLZ. GİD.	2.600.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	2.000.000
730 GEN. ÜR. GİD.	1.500.000

----- . / . -----

4.3. TEKDÜZEN HESAP PLANINDA 7/B SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ

Bu uygulamada; giderler, defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde söz konusu giderler, gider

dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır.

Gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde, işletmeler isterlerse gider çeşidi hesaplarından, ilgili gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmalar yapılmasını gerektirecek kayıt düzenini seçerler; isterlerse eş zamanlı kayıt düzenini bu seçenek için de kullanarak, yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini izleyebilirler. Bu suretle gider çeşitleri tahakkuk ettikçe ilgili defter-i kebir hesaplarında izlenirken; aynı anda yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarılabilir.

7/B seçeneğinde işletmeler 79 no'lu gruptaki maliyet hesaplarını kullanırlar. Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibidir:

- 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 791 İşçi Ücret ve Giderleri
- 792 Memur Ücret ve Giderleri
- 793 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortisman ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799 Üretim Maliyet Hesabı

Giderler dönem süresince tahakkuk ettikçe 790-797 no'lu gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

Üretim ve hizmet işletmelerinde maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı"

alacağı ile “799 Üretim Maliyet Hesabı” ve “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri”, “631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri”, “632 Genel Yönetim Giderleri”, “66-Finansman Giderleri” grubunun ilgili hesabına “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesaplarının ilgili olanlarına veya aktifleşmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “799 Üretim Maliyet Hesabı”, üretim işletmelerinde “151 Yarı Mamuller – Üretim” ve “152 Mamuller” hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”na devredilerek kapatılır.

Ticaret işletmelerinde ise dönem boyunca gider çeşitleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonlarında fonksiyonlarına dönüştürülerek sonuç hesapları içinde yer alan 630, 631, 632 hesapları ile “66 Finansman Giderleri Grubu” ilgili hesabının borcuna, “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabının” alacağına yazılır. 798 ile 790-797 nolu hesaplar ise dönem sonlarında karşılaştırılarak kapatılır.

4.4. TEKDÜZEN HESAP PLANINDA İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HESAPLARI

4.4.1. 7/A Seçeneğinde Yer Alan İşçi Ücret ve Giderleri Hesapları ve İşleyişi

7/A seçeneğinde işçilik giderleri tahakkuk ettikçe, giderin ilgili olduğu gider yerine göre ilgili fonksiyonel gider hesapları borçlanmaktadır. Esas üretim gider yerlerine ait olan direkt işçilik giderleri, doğrudan doğruya bu giderlerin izlendiği “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına kaydedilmektedir. Yardımcı ve hizmet gider yerlerinde gerçekleşmiş olan işçi ücret ve giderleri “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili olan işçilik giderleri “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabında, pazarlama, satış ve dağıtımla ilgili olan işçilik giderleri “760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabında, genel yönetim bölümünde gerçekleşen işçilik giderleri ise “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabında izlenmektedir.

Ülkemizdeki bazı özel sektör firmalarının esas üretim gider yerleriyle ilgili olan tüm işçilik giderlerini “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlediği görülmektedir.¹¹¹ Bazı işletmelerde ise, işçilere sosyal yardım adı altında verilen yardımlardan dolayı oluşan işçilik giderlerinin kaydedilmesinde, bu işçilik giderlerinin esas ya da yardımcı üretim gider yerlerinde gerçekleşmiş olmasına bakılmaksızın “730 Genel Üretim Giderleri” hesabına sosyal servis giderleri olarak kaydedilmesinin tercih edildiği görülmektedir.

İşçilik giderlerinin, dönem boyunca ilgili gider hesaplarında izlenmesi sağlanmakta ve dönem sonlarında ise yansıtma hesapları aracılığı ile “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabına aktarılması sağlanmaktadır.

Uygulamada işçi ücret ve giderlerinden hangilerinin direkt işçilik gideri hesabına, hangilerinin genel üretim giderleri hesabına kaydedileceği konusunda bir birlik bulunmamaktadır.

İşletmelerde oluşan işçilik giderlerinin direkt olarak kabul edilebilmesi için, esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilere ait olması ve üretilen mamullerin maliyetine doğrudan yüklenebilmesi gerekmektedir. Esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilerle ilgili olarak yapılan giderlerden normal ücretler, fazla çalışma ücretlerinin zamsız kısmı, üretim primleri direkt gider olarak düşünülmeli ve direkt işçilik giderlerinde muhasebeleştirilmeli, bunların dışında kalan giderler ise endirekt giderler olarak düşünülmeli ve Genel Üretim Giderleri hesabında izlenmelidir.

İşletmelerde hizmet gider yerlerinde çalışan işçiler için yapılan giderler de endirekt gider olarak düşünülmeli ve Genel Üretim Giderleri hesabında muhasebeleştirilmelidir.

¹¹¹ Akdoğan. 1998: 290

İşçi ücret ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde, işletmelerin sipariş maliyeti yöntemini veya safha maliyeti yöntemini uygulamaları da farklı uygulamalara neden olabilmektedir.

Belli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden farklı nitelikte mamuller üreten, sipariş maliyeti yöntemini uygulayan işletmelerde, üretilen her bir mamulün ya da mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı saptanabilmesi için, mamullerle direkt ilgili olan direkt işçilik giderleriyle mamullerin üretimine dolaylı olarak katkı sağlayan endirekt işçilik giderlerinin ayrımı önemli olabilmektedir.

Birbirine benzer veya tek tip mamul üreten işletmelerde uygulanan safha maliyeti yönetimindeyse, esas üretim gider yerlerinde ortaya çıkan işçiliklerin, o safhada üretilen mamullere yüklenmesi söz konusu olduğundan, esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilerin her türlü işçilik giderleri direkt işçilik giderleri hesabında muhasebeleştirilebilmektedir.

İşletmenin dönem giderleriyle ilgili olarak; Araştırma-Geliştirme, Pazarlama Satış Dağıtım ve Genel Yönetim gider yerlerinde çalışan işçilerinin işçilik giderleriyse, üretim maliyetlerine yüklenmemekte ve ilgili dönem gideri hesabında muhasebeleştirilmektedir. Örneğin; Genel Yönetim gider yerini ilgilendiren bir işçinin ücreti Genel Yönetim Giderleri hesabında muhasebeleştirilmelidir.

Araştırma-Geliştirme, Pazarlama Satış Dağıtım ve Genel Yönetim gider yerlerinde çalışan işçilere yapılan sosyal yardımlar ise sosyal servis gider yerine direkt olarak yüklenmekte, daha sonra da sosyal servisin giderlerinin dağıtılması sırasında, üretim maliyetlerinden dönem giderlerine aktarılması sağlanmaktadır.¹¹² Bu konuda işletmelerde farklı muhasebe uygulamalarına da rastlanılabilmektedir.

¹¹² Akdoğan. 1998: 292

4.4.2. 7/B Seçeneğinde Yer Alan İşçi Ücret ve Giderleri Hesapları ve İşleyişi

7/B seçeneğinde işçi ücret ve giderleri dönem boyunca “791 İşçi Ücret ve Giderleri” hesabında izlenmektedir. Dönem sonlarında ise işçi ücret ve giderleri hesabının tutarı “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı” aracılığıyla; bu işçilikler hangi fonksiyonun yerine getirilmesi için yapılmışsa, fonksiyonlarına dönüştürülerek “799 Üretim Maliyeti” hesabına, “630 Araştırma Geliştirme Gideri” hesabına, “631 Satış Dağıtım Gideri” hesabına ve “632 Genel Yönetim Gideri” hesabına devredilmektedir.

7/A ve 7/B seçeneklerinde işçilik giderlerinin tahakkuk ettirilmesi aşamasında ödenecek net ücretler için “335 Personele Borçlar” hesabı veya “381 Gider Tahakkukları” hesabı, işçi ücretlerinden yapılan gelir vergisi ve damga vergisi kesintileri için “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”, Yapılan Sosyal Güvenlik ve işsizlik primi kesintileri için “361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı” kullanılmaktadır. Takip eden ay içinde gerekli ödemeler ilgili yerlere yapıldıkça söz konusu hesaplar kapatılır.

4. 5. İŞÇİLİK GİDERLERİ HESAPLARININ KODLANMASI

Muhasebe paket programlarında yazılım işletmeleri tarafından işletmelere pek çok alternatif kodlama sistemleri sunulmaktadır. İşletmeler kodlama konusunda kendi bünyelerine uygun şekilde kodlama yapabilmektedirler.

Bir işletmede işçilik giderlerinin izlenmesinde kullanılacak muhasebe kayıtlarında, Birinci kırılda gider türleri ve ikinci kırılda da gider yerleri izlenebilir.

İşletmeler, muhasebeden beklentilerine göre ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne bağlı kalarak değişik şekillerde kodlama sistemlerini

benimseyebilirler. Bir işletmede işçilik giderleriyle ilgili olarak şu kodlama sistemleri geliştirilmiş olabilir.

4.5.1. 7/A Seçeneğinde Kodlama

Bir işletmede 7/A seçeneğinde işçilik giderlerinin kodlanması şu şekilde gerçekleştirilebilir;

000 Direkt veya endirekt işçilik olmasına göre defter-i kebir hesaplarından 720 veya 730 nolu hesaplar	000 İsteğe bağlı olarak açılan gider çeşitleri hesapları	00 -----> Gider Yerleri 10-19 Esas Üretim Gider Yerleri 20-29 Yardımcı Üretim Gider Yerleri 30-39 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri 40-49 Yatırım Gider Yerleri 50-59 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri 60-69 Araştırma - Geliştirme Gider Yerleri 70-79 Pazarlama – Satış Dağıtım Gider Yerleri 80-89 Genel Yönetim Gider Yerleri
---	---	--

4.5.2. 7/B Seçeneğinde Kodlama

Bir işletmede 7/B seçeneğinde işçilik giderlerinin kodlanması şu şekilde gerçekleştirilebilir.

000 791 işçi ücret ve giderleri hesabı	000 İsteğe bağlı olarak açılan gider çeşitleri hesapları	00 -----> Gider Yerleri 10-19 Esas Üretim Gider Yerleri 20-29 Yardımcı Üretim Gider Yerleri 30-39 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri 40-49 Yatırım Gider Yerleri 50-59 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri 60-69 Araştırma - Geliştirme Gider Yerleri 70-79 Pazarlama – Satış Dağıtım Gider Yerleri 80-89 Genel Yönetim Gider Yerleri
--	---	--

4.6. İŞÇİLİK GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir işletmede işçilik giderlerinin muhasebeleştirilebilmesi için muhasebe departmanı tarafından öncelikle bazı hususların tespit edilmesi ve bazı işlemlerin yapılması gerekmektedir. Bu işlemler şu şekilde sıralanabilir;

- 1- İşçilerin bir işin yapılması için, bir mamulün üretilmesi için hangi gider yerinde ne kadar süre ile çalıştığının belirlenmesi,
- 2- Çalışan işçilerin ücretlerinin brüt ve net olarak gösterildiği, yapılan kesintilerin de yer aldığı ücret bordrolarının düzenlenmesi,
- 3- Mamulün üretiminde yapılan işçilik giderlerinin direkt ve endirekt olarak belirlenmesi ve gerekli tutarların mamullere ya da gider yerlerine yüklenmesi gerekmektedir.

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

Ücretlerin hesaplanıp, ücret bordrolarının düzenlenebilmesi için hesaplamalara temel olacak bilgi ve belgelerin muhasebeyle ilgili departmana gelmesi gerekmektedir. Bu bilgi ve belgeler işletmeden işletmeye değişebilmektedir. Zamana göre ücret ödemesinde bulunan bir işletmede zaman kartları, puantaj bordroları, fazla çalışma kartları ücret bordrolarının düzenlenmesinde kaynak olabilir ve bu belgeler işçilerin nerelerde ne kadar çalıştıklarının tespitinde de kullanılabilir. Akord sistemine göre çalışan işletmelerde ise işçilerin çalıştıkları bölümlerde özel fişler tutularak işçiliklerin süresi, yeri ve tutarı tespit edilmeye çalışılabilir. Bütün bu hususlar tespit edildikten sonra ücret bordrosunun düzenlenmesine geçilir.

4.6.1. Ücret Bordrosunda Yer Alan Unsurların Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Bir işçinin ücret bordrosunun muhasebeleştirilebilmesi için öncelikle brüt ücretinin tespit edilmesi ve gerekli hesaplamaların yapılması gerekmektedir. Aylık ücret alan bir işçinin, brüt ücret toplamının bulunabilmesi için bir ay içinde hak ettiği ücret ve eklerinin hesaplanması gerekmektedir. Brüt ücret sadece normal çalışma karşılığı ücret olmamakta ve buna pazar gündelikleri, genel tatil gündelikleri, ücretli yıllık izin gündelikleri, fazla mesai ücretleri, çeşitli primler ve sosyal yardımlar da eklenmektedir.

Brüt ücretten bir takım kesintilerin yapılması, ilgili kanunlar ve bazen sözleşme hükümleri gereği zorunlu olmaktadır. Brüt ücretten; sosyal sigorta primi işçi payı, sosyal güvenlik destekleme primi işçi payı, işsizlik sigortası kesintisi, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi ve sendika adına yapılması gereken bir takım kesintilerin yapılmasından sonra net ücrete ulaşılmaktadır.

4.6.1.1. Ücret Bordrosunda Yer Alan Unsurların Hesaplanması

Ücret bordrosunda yer alan unsurların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi bir örnek yardımıyla şu şekilde açıklanabilir.

4.6.1.1.1. Brüt Ücretin Hesaplanması

Ahmet Ak isimli işçi evli ve iki çocuğa sahiptir. İşçi bir ay boyunca 22 günde, günde 9 saatten toplam 198 saat çalışmış olup bunun 90 saati gece vardiyasında çalışılmıştır. İşçi, hafta tatillerinde toplam 18 saat fazla mesai yapmıştır.

İşçinin saat ücreti 350.000 TL'dir ve günlük ücreti ise $350.000 \text{ TL} \times 9 = 3.150.000 \text{ TL}$ 'dir. İşçinin normal çalışma süresi günde 9 saatten 5 gün olmak üzere haftada 45 saat veya vardiya usulü çalışma durumunda günde 7,5 saatten 6 gün ve haftada 45 saattir.

İşçiye hafta tatillerinde çalışması halinde normal çalışma ücreti % 100 zamlı, ulusal bayram ve genel tatil günlerinde fazla çalışması halinde ise % 200 zamlı ödenmektedir.

İşçiye gece vardiyasında çalışması durumunda her fiili çalışma saati için 175.000. TL gece primi verilmektedir.

İşçiye, çocuk başına ayda 600.000 TL çocuk zammı ödenmektedir.

İşçiye, işe gidip gelmesi için günde 100.000 TL vasıta yardımı yapılmaktadır.

İşçiye, fiilen çalıştığı günler için bir öğün yemek parası olarak günde 300.000 TL ödenmektedir.

İşçiye, ayda 8.400.000 TL aile yardımı, ayda 5.000.000 TL yakacak yardımı ödenmektedir.

Bu durumda Ahmet Ak isimli işçinin brüt ücreti ve kesintileri şu şekilde hesaplanmaktadır;

Normal ücret = Fiili Çalışılan Sürenin Ücreti + Hafta Tatili Ücreti

Çalışılan Sürenin Ücreti = 22 Gün x 3.150.000 TL = 69.300.000 TL

Hafta Tatili Ücreti = 8 Gün x 3.150.000 TL = 25.200.000 TL

Normal Ücret = 69.300.000 TL + 25.200.000 TL = 94.500.000 TL

Gece Çalışma Primi = 90 saat x 175.000 TL = 15.750.000 TL

Fazla Çalışma Ücreti = Normal Ücret + Normal Ücretin Zammı

Normal Ücret = 18 saat x 350.000 TL = 6.300.000 TL

Normal Ücretin Zammı = 18 saat x 350.000 TL = 6.300.000 TL

Fazla Çalışma Ücreti = 12.600.000 TL

Çocuk Yardımı = 600.000 TL x 2 =	1.200.000 TL
Vasıta Yardımı = 22 Gün x 100.000 TL =	2.200.000 TL
Yemek Yardımı = 22 Gün x 300.000 TL =	6.600.000 TL
Aile Yardımı =	8.400.000 TL
Yakacak Yardımı =	5.000.000 TL
BRÜT ÜCRET TUTARI =	146.250.000 TL

4.6.1.1.2. Kesintilerin Hesaplanması

Brüt ücret üzerinden yapılması gereken kesintiler şu şekilde hesaplanmaktadır;

4.6.1.1.2.1. Sosyal Sigorta Primi ve İşsizlik Sigortası Priminin Hesaplanması

Örnekte Ahmet Ak isimli işçinin sosyal sigortalar primine esas kazançları şunlardır:

Normal Ücret	94.500.000.TL
Gece Çalışma Primi	15.750.000.TL
Fazla Çalışma Ücreti	12.600.000.TL
	+
	122.850.000.TL

122.850.000 TL olarak bulunan prime esas kazanç toplamının üzerinden sosyal sigortalar primlerinin hesaplanmasından önce bu rakamın o dönem için

belirlenen sosyal sigorta primine esas tavan ve taban ücretlerinin arasında olup olmadığına bakılmalıdır.

01.07.1999 – 31.12.1999 dönemi için sigorta primine esas taban ücret 113.700.000 TL, aynı dönem için tavan ücret ise 182.100.000 TL olarak belirlenmiştir. Prime esas kazanç olarak bulunan rakam sigorta primine esas taban ücretin altında kalırsa, prim hesaplamaları taban ücret üzerinden, sigorta primine esas tavan ücretin üstünde gerçekleşirse, tavan ücret üzerinden gerekli prim hesaplamaları yapılmaktadır.

Örneğimizde prime esas kazanç olarak saptanan 122.850.000 TL taban ve tavan rakamlarının arasında gerçekleştiğinden, primler doğrudan bu rakamlar üzerinden hesaplanacaktır.

İşçinin çalıştığı iş yerinin tehlike derecesini 2 olarak varsaydığımızda sosyal sigortalar primleri hesaplamaları şu şekilde yapılacaktır.

$$\text{S.S.K Primi İşveren Payı} = 122.850.000 \text{ TL} \times \% 20 = 24.570.000 \text{ TL}$$

$$\text{S.S.K Primi İşçi Payı} = 122.850.000 \text{ TL} \times \% 14 = 17.199.000 \text{ TL}$$

Örnekte işsizlik sigortasının hesaplanmasında ise S.S.K primine esas kazanç dikkate alınmaktadır ve hesaplamalar şu şekilde yapılmaktadır;

$$\text{İşsizlik Sigortası İşçi Payı} = 122.850.000 \text{ TL} \times \% 2 = 2.457.000 \text{ TL}$$

$$\text{İşsizlik Sigortası İşveren Payı} = 122.850.000 \text{ TL} \times \% 3 = 3.685.500 \text{ TL}$$

4.6.1.1.2.2 Gelir Vergisinin Hesaplanması

Örnekte Ahmet Ak isimli işçinin gelir vergisine tabi ücreti şu şekilde hesaplanacaktır: Özel indirim tutarı ilgili dönemde 15.000.000 TL'dir ve sendika aidatı 950.000 TL'dir.

BRÜT ÜCRET	146.250.000. TL
(-) Gelir Vergisinden İstisna Edilmiş Ücret ve Ekleri	(16.200.000.) TL
Çocuk Yardımı	1.200.000.TL
Aile Yardımı	8.400.000.TL
Yemek Yardımı	6.600.000.TL
Vergiye Tabi Ücret Toplamı	130.050.000. TL
(-) İndirimler	(35.606.000.) TL
S.S.K Primi İşçi Payı	17.199.000.TL
Tasarruf Teş.Fonu İşçi Payı	2.457.000.TL
Özel İndirim	15.000.000.TL
Sendika Aidat Ödemesi	950.000.TL
GELİR VERGİSİ MATRAHI	94.444.000. TL.

Bulunan 94.444.000 TL'lık gelir vergisi matrahı, ilgili olduğu dönemin vergi dilimine ait oran üzerinden vergilendirilecektir. Örnekte ilgili dönemin oranının % 15 olduğunu varsayarsak gelir vergisi şu şekilde hesaplanacaktır;

$$\text{Gelir vergisi} = 94.444.000 \text{ TL} \times \% 15 = 14.166.600 \text{ TL olarak bulunur.}$$

4.6.1.1.2.3. Damga Vergisinin Hesaplanması

Örnekte ilgili dönemde damga vergisinin oranı % 04,8 ise;

$$\text{Damga Vergisi} = 146.250.000 \times \% 04,8 = 702.000 \text{ TL olarak bulunur.}$$

4.6.1.1.2.4. Net Ücretin Hesaplanması

Net ücret, brüt ücretten kesintiler çıkarıldıktan sonra kalan kısımdır.

Örnekte net ücret şu şekilde hesaplanacaktır;

Brüt Ücret Toplamı	146.250.000. TL
(-)Kesintiler	(35.474.600.)TL
Sosyal Sigorta Prim İşçi Payı	17.199.000.TL
İşsizlik Sigortası Payı	2.457.000.TL
Gelir Vergisi	14.166.600.TL
Damga Vergisi	702.000.TL
Sendika Kesintileri	<u>950.000.TL</u>
NET ÜCRET	110.775.400.TL

4.6.1.2. Ücret Bordrosunda Yer Alan Unsurların Muhasebeleştirilmesi

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

4.6.1.2.1. Ücret Bordrosunun 7/A Seçeneğine Göre Muhasebeleştirilmesi

7/A seçeneğinde, ücret bordrosu muhasebeleştirilmeden önce, aylık olarak işçilik giderlerinin direkt işçilikle endirekt işçilik olarak ayrımı yapılmalıdır. Direkt ve endirekt işçilik giderleri tespit edildikten sonra, giderlerin toplam tutarları ilgili fonksiyonel gider hesaplarına, gider yerlerini de izleyecek şekilde kayıt edilmelidir.

Brüt ücretten net ücretin hesaplanmasında kullanılan örnekteki Ahmet Ak isimli işçinin 10 nolu esas üretim gider yerinde çalıştığı, işçilik gider çeşitlerinin de aşağıdaki şekilde kodlandığı varsayılırsa, hesap planının işçilik giderleri ile ilgili kısmı şu şekilde oluşturulabilir;

1 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

10 Brüt Ücretler

- 100 Normal Ücretler
- 101 Fazla Çalışma Ücreti
- 102 Fazla Çalışma Ücreti Zammı
- 103 Hafta Tatili ve Genel Tatil Ücreti
- 104 Yıllık İzin Ücreti
- 105 Diğer Brüt Ücretler

11 Ücrete Bağlı Diğer Ödemeler

- 110 Üretim ve Verimlilik Primleri
- 111 İkramiyeler
- 112 Gece Primi
- 113 Bayram Harçlığı
- 114 Ücrete Bağlı Diğer Ödemeler

12 Kanuna veya Statüye Bağlı Ödemeler

- 120 Sosyal Sigortalar Primi İşveren Payı
- 121 İşsizlik Sigortası İşveren Payı
- 122 Diğer Kanuna veya Statüye Bağlı Ödemeler

13 Sosyal Yardımlar

- 130 Erzak Yardımı
- 131 Yemek Yardımı (Para Olarak)
- 132 Yakacak Yardımı
- 133 Çocuk Yardımı
- 134 Aile Yardımı
- 135 Doğum, Ölüm, Evlenme Yardımı
- 136 Giyim Yardımı
- 137 Vasıta Yardımı
- 138 Diğer Sosyal Yardımlar

14 Diğer Çeşitli İşçilik Giderleri

İşçinin esas üretim gider yerinde çalıştığını varsaydığımız için örnekte, yer alan gider çeşitlerinden direkt nitelikte olanları direkt işçilik giderlerine, endirekt gider niteliğinde olanları ise genel üretim giderlerine kaydetmemiz gerekmektedir.

Örnek işletmede normal ücretlerin, gece priminin ve fazla çalışma ücretinin normal kısmının “Direkt İşçilik Giderleri” hesabında, diğerlerinin ise “Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmesi doğru olacaktır. Sosyal yardım niteliğindeki ödemeler ise doğrudan sosyal servisin gider yerine yüklenebilir. Örnekte sosyal servisin gider yeri nosunun 30 olduğunu düşünürsek bu durumda 7/A seçeneğine göre yapılacak günlük defter kayıtları şu şekilde olacaktır;

720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	91.350.000
720 100 10	Normal Ücretler	69.300.000
720 101 10	Fazla Çalışma Ücreti	6.300.000
720 112 10	Gece Primi	15.750.000
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	83.155.500
730 102 10	Fazla Çalışma Zammı	6.300.000
730 103 10	Hafta Tatili ve Genel Tatil Ü.	25.200.000
730 120 10	S.S.K. Primi İşveren Payı	24.570.000
730 121 10	İşsizlik Sigortası İşveren Payı	3.685.500
730 131 30	Yemek Yardımı	6.600.000
730 132 30	Yakacak Yardımı	5.000.000
730 133 30	Çocuk Yardımı	1.200.000
730 134 30	Aile Yardımı	8.400.000
730 137 30	Vasıta Yardımı	2.200.000
	335 PERSONELE BORÇLAR	110.775.400
	360 ÖDEN. VER. FON	14.868.600
	360 00 Öden. Gelir Vergisi	14.166.600
	360 01 Öden. Damga Vergisi	702.000
	361 ÖD. SOSYAL GÜV. KES.	47.911.500
	361 00 SSK Primi	41.769.000
	361 01 İşsizlik Primi	6.142.500
	369 ÖDENECEK DİĞER Y.	950.000
	369 01 Öd. Sendika Aidat	950.000
... Ayı Ücret Tahakkuku		

İşletmeler, fazla çalışma ücretleri ile fazla çalışma zamlarını ayırmadan birlikte de muhasebeleştirebilmektedirler. Bu durumda esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilerin fazla çalışma ücretlerinin tamamı direkt işçilik giderleri hesabında izlenmektedir.

Uygulamada pek çok işletme esas üretim gider yerinde çalışan işçilerin tüm işçilik giderlerini direkt işçilik hesaplarında izlemektedir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır;

----- ./ -----		
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ H.	174.505.500
720 100 10	Normal Ücretler	69.300.000
720 101 10	Fazla Çalışma Üc.	6.300.000
720 112 10	Gece Primi	15.750.000
720 102 10	Fazla Çalış. Zammı	6.300.000
720 103 10	Hafta Tatili ve Gen. Tatil Ü.	25.200.000
720 120 10	SSK Primi İşv. Payı	24.570.000
720 121 10	İşsizlik Sigortası İşveren Payı	3.685.500
720 131 10	Yemek Yardımı	6.600.000
720 132 10	Yakacak Yardımı	5.000.000
720 133 10	Çocuk Yardımı	1.200.000
720 134 10	Aile Yardımı	8.400.000
720 137 10	Vasıta Yardımı	2.200.000
	335 PERSONELE BORÇLAR	110.775.400
	360 ÖDEN. VER. FONLAR	14.868.600
	360 00 Öden. Gelir Vergisi	14.166.600
	360 01 Öden. Damga Vergisi	702.000
	361 ÖD. SOSYAL GÜV. KES.	47.911.500
	361 00 SSK Primi	41.769.000
	361 01 Öd. İşsiz. Sig. Primi	6.142.500
	369 ÖDENECEK DİĞER Y.	950.000
	369 01 Öd. Sendika Aidatı	950.000
----- ./ -----		

İşçilik giderleri ile ilgili olarak her ayın sonunda yapılan bu yevmiye kayıtlarından sonra, maliyetlerin çıkarılma dönemlerinde, fiili maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri hesaplarının borcunda toplanan giderler, yansıtma hesapları aracılığı ile “151 Yarı Mamuller Üretim” hesabına yüklenmektedir. Maliyet çıkarılma dönemlerinde yapılacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır.

----- ./ -----		
151	YARI MAMUL-ÜRETİM HS.	174.505.500
	721 DİREKT İŞÇ.GİD.YAN. H.	91.350.000
	721 100 10 Normal Ücretler	69.300.000
	721 101 10 Fazla Çalışma Üc.	6.300.000
	721 112 10 Gece Primi	15.750.000
	731 GENEL ÜRE. GİD. Y. HS.	83.155.500
	731 102 10 Fazla Çalışma Zam.	6.300.000
	731 103 10 Hafta Tat.ve Gen Ü.	25.200.000
	731 120 10 SSK Primi İşv.Payı	24.570.000
	731 121 10 İşsizlik Sig. İşv.Payı	3.685.500
	731 131 30 Yemek Yardımı	6.600.000
	731 132 30 Yakacak Yardımı	5.000.000
	731 133 30 Çocuk Yardımı	1.200.000
	731 134 30 Aile Yardımı	8.400.000
	731 137 30 Vasıta Yardımı	2.200.000

İşçilik Giderlerinin üretime yansıtılması

----- ./ -----

Eğer işletmede esas üretim gider yerinde gerçekleşen tüm işçilikler “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabında yıl boyunca izlenmiş ise yapılacak olan yevmiye kaydı ise şu şekilde olacaktır.

----- ./ -----		
151	YARI MAMUL-ÜRETİM HS.	174.505.500
	721 DİREKT İŞÇ.GİD.YAN. H.	174.505.500

721 100 10 Normal Ücretler	69.300.000
721 101 10 Fazla Çalışma Üc.	6.300.000
721 112 10 Gece Primi	15.750.000
721 102 10 Fazla Çalış. Zamanı	6.300.000
721 103 10 Hafta Tatili ve Gen.	
Tatil Ücreti	25.200.000
721 120 10 SSK Primi İşv. Payı	24.570.000
721 121 10 İşsizlik Sig. İşv. Payı	3.685.500
721 131 10 Yemek Yardımı	6.600.000
721 132 10 Yakacak Yardımı	5.000.000
721 133 10 Çocuk Yardımı	1.200.000
721 134 10 Aile Yardımı	8.400.000
721 137 10 Vasıta Yardımı	2.200.000

İşçilik giderlerinin üretime yansıtılması

----- ./ -----

Yapılan bu kayıtlardan sonra yansıtma hesapları ile işçilik gideri hesapları karşılıklı olarak kapatılacaktır. Esas üretim gider yerinde gerçekleşen işçilik giderlerini direkt - endirekt olarak ayıran işletmeler;

----- 31/12/... -----

721 DİR. İŞ. GİD. YAN. HS. XXX

731 GEN. ÜR. GİD. YN. HS. XXX

720 DİR. İŞÇİLİK GİD. HS. XXX

730 GEN. ÜR. GİD. HS. XXX

Gider ve Yansıtma hesaplarının kapatılması

----- ./ -----

Şeklinde kayıt yapacaklar; işçilik giderlerinin tümünü direkt işçilik giderlerinde yıl boyunca izleyen işletmeler ise;

----- 31/12/... -----

721 DİR. İŞ. GİD. YAN. HS. XXX

720 DİR. İŞÇ. GİD. HS. XXX

Gider ve Yansıtma hesabının kapatılması

----- ./ -----

Şeklinde kayıt yaparak yansıtma ve gider hesaplarının kapanmasını sağlayacaklardır.

4.6.1.2.2. Ücret Bordrosunun 7/B Seçeneğine Göre Muhasebeleştirilmesi

Örnekte yer alan ücret bordrosunun unsurlarının 7/B seçeneğinde muhasebeleştirilmesinde her türlü işçilik giderleri için maliyet dönemi boyunca “791 İşçi Ücret ve Giderleri” hesabı kullanılacak ve endirekt işçilikler alt hesaplarda izlenecektir ve buna göre yapılması gerekli olan kayıt şu şekilde olacaktır;

-----/.. -----		
791	İŞÇ. ÜC. VE GİD. HS	174.505.500
791 100 10	Normal Ücretler	69.300.000
791 101 10	Fazla Çalışma Üc.	6.300.000
791 112 10	Gece Primi	15.750.000
791 102 10	Fazla Çalış. Zamanı	6.300.000
791 103 10	Hafta Tatili ve Gen.	
	Tatil Ücreti	25.200.000
791 120 10	SSK Primi İşv. Payı	24.570.000
791 121 10	İşsizlik Sig. İşv. Payı	3.685.500
791 131 10	Yemek Yardımı	6.600.000
791 132 10	Yakacak Yardımı	5.000.000
791 133 10	Çocuk Yardımı	1.200.000
791 134 10	Aile Yardımı	8.400.000
791 137 10	Vasıta Yardımı	2.200.000
	335 PERSONELE BORÇLAR	110.775.400
	360 ÖDEN. VER. FONLAR	14.868.600
	360 00 Öden. Gelir Vergisi	14.166.600
	360 01 Öden. Damga Vergisi	702.000
	361 ÖD. SOSYAL GÜV. KES.	47.911.500
	361 00 SSK Primi	41.769.000
	361 01 Öd. İşsiz. Sig. Primi	6.142.500
	369 ÖDENECEK DİĞER Y.	950.000
	369 01 Öd. Sendika Aidat	950.000

Tahakkuk kaydı

-----/.. -----

Maliyet dönemi sonunda, yapılacak kayıtlarla yıl içerisinde “791 İşçi Ücret ve Giderleri” hesabına kaydedilen işçilikler esas üretim yerinde gerçekleşmiş olması nedeniyle “799 Üretim Maliyet” hesabına yüklenecektir ve gider çeşidi hesabı ile yansıtma hesabı karşılıklı olarak kapatılacaktır. Bu işlemlerle ilgili kayıtlar şu şekilde olacaktır;

----- 31/12/.. -----	
799 ÜRETİM MALİYET HS.	XXX
798 GİD. ÇEŞ. YAN. HS.	XXX
İşçilik giderlerinin üretime yüklenmesi	
----- ./.. -----	

----- 31/12/.. -----	
798 GİD. ÇEŞ. YAN. HS.	XXX
791 İŞÇ. ÜC. VE GİD. HS.	XXX
Yansıtma ve gider hesaplarının kapatılması	
----- ./.. -----	

4.6.1.3. Esas Üretim Yerleri Dışında Gerçekleşen İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bir işletmede değişik nedenlerle ortaya çıkabilen endirekt işçiliklerin muhasebeleştirilmesinde ise 7/A ve 7/B seçeneklerinde bu işçilik giderlerinin en direkt olduğunu belirtecek şekilde kayıt sistemleri geliştirilmiştir.

4.6.1.3.1. 7/A Seçeneğinde Endirekt İşçiliklerin Muhasebeleştirilmesi

Endirekt işçilik giderleri kapsamına giren yardımcı üretim faaliyetlerinde çalışan ya da yardımcı üretici gider yerlerinde çalışanların işçilik giderlerinin 7/A seçeneğinde muhasebeleştirilmesi şu şekilde yapılmaktadır.

-----/-----	
730 GEN. ÜR. GİD. HS.	XXX
730 100 20 Normal Ücret	xxx
730 120 20 SSK Primi İşv. Payı	xxx
730 121 20 İşsizlik Sig. İşv. Payı	xxx
335 PERS. BORÇLAR HS.	XXX
360 ÖD. VER. VE FON. HS.	XXX
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.	XXX
369 ÖD. DİĞ. YÜK. HS	XXX
Endirekt işçiliklerin tahakkuku	
-----/-----	

4.6.1.3.2. 7/B Seçeneğinde Endirekt İşçiliklerin Muhasebeleştirilmesi

7/B seçeneğinde endirekt işçiliklerle ilgili olarak yapılacak kayıt, direkt işçilikler için yapılacak kayıtlarla aynı olmakta, işçinin esas üretim gider yeri dışında çalıştığı ise gider yerinin kod numarasının değiştirilmesi suretiyle belirtilecektir. Bu durumda yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

-----/-----	
791 İŞÇ. ÜC. VE GİD. HS.	XXX
791 100 20 Normal Ücret	xxx
791 120 20 SSK Primi İşv. Payı	xxx
791 121 20 İşsizlik Sigortası İşv. Payı	xxx
335 PERS. BORÇLAR HS.	XXX
360 ÖD. VER. VE FON. HS.	XXX
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.	XXX
369 ÖD. DİĞ. YÜK. HS	XXX
Ücret tahakkuku	
-----/-----	

4.6.1.4. Yardımcı ve Hizmet Gider Yerlerinde Gerçekleşen Endirekt İşçiliklerin Muhasebeleştirilmesinde Dönem Sonlarında Yapılacak İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

Endirekt işçilikler, maliyet dönemi boyunca esas üretim gider yerlerinde gerçekleşebileceği gibi yardımcı ve hizmet işyerlerinde de gerçekleşebilmektedir.

Bir işletmede değişik mamuller, değişik gider yerlerinde, değişik miktarlarda işleme tabi tutulmakta ve gider yerlerinde biriken giderler mamuller üzerine yüklenmektedir. Giderler hem esas üretim gider yerlerinde, hem de yardımcı ve hizmet işyerlerinde toplanmakta, mamul ise yalnızca ana üretici işyerlerinden geçmektedir. İşçilik giderleri de mamul üretilmesi sırasında ana üretici ve yardımcı hizmet gider yerlerinde gerçekleşebilmektedir. Yardımcı ve hizmet gider yerlerinde gerçekleşen işçilik giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtımı yapılmalı ve endirekt işçilikler buradan mamul maliyetlerine yüklenmelidir. Endirekt işçiliklerin bu şekilde mamul maliyetlerine yüklenebilmesi için öncelikle bu giderlerin bütün gider yerlerine dağıtımı yapılmalı ve daha sonra da bu giderlerin sadece esas üretici gider yerlerinde toplanması sağlanmalıdır. Yapılacak olan bu dağıtımlar uygulamada değişik yöntemlerle yapılabilmektedir.

4.6.1.4.1. 7/A Seçeneğinde Muhasebe Kayıtları

Yardımcı hizmet gider yerlerinde gerçekleşen endirekt işçilikler yıl içerisinde gerçekleştikçe “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında sadece çeşit olarak izlenebilir ve şu şekilde kayıtlanabilir; örneğin; endirekt işçilik giderlerinin toplam 5.610.000. TL olduğu tespit edildi ise ve endirekt işçiliklerin izlenmesinde alt hesap olarak 101 nolu hesap kullanılmaktaysa, 5.610.000. TL. olan bu endirekt işçilik giderlerinin 1, 2, 3 nolu ana üretici işyerleriyle, a, b, c yardımcı hizmet işyerleri arasında dağıtımının şu şekilde olduğu saptanmış ise;

1 No'lu Ana üretici işyeri 450.000. TL
 2 No'lu Ana üretici işyeri 450.000. TL
 3 No'lu Ana üretici işyeri 1.200.000. TL

a Yardımcı ve hizmet işyeri 1.800.000. TL
 b Yardımcı ve hizmet işyeri 660.000. TL
 c Yardımcı ve hizmet işyeri 1.050.000. TL

Yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

-----/.. -----	
730 GEN. ÜR. GİD. HS.	5.610.000
730 101 00 Endirekt İşçilik Gideri	5.610.000
335 PERS. BORÇLAR HS.	XXX
360 ÖD. VER. VE FON. HS.	XXX
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.	XXX
369 ÖD. DİĞ. YÜK. HS	XXX

İşçilik giderlerinin tahakkuku

-----/.. -----	
-----/.. -----	
730 GEN. ÜR. GİD. HS.	5.610.000
730 000 10 1 No'lu ana üretici gider yeri	450.000
730 000 11 2 No'lu ana üretici gider yeri	450.000
730 000 12 3 No'lu ana üretici gider yeri	1.200.000
730 000 30 a yardımcı ve hizmet gider yeri	1.800.000
730 000 31 b yardımcı ve hizmet gider yeri	660.000
730 000 32 c yardımcı ve hizmet gider yeri	1.050.000
730 GEN. ÜR. GİD. HS.	5.610.000
730 101 00 En direkt İşç. Gid.	5.610.000

Yardımcı hizmet gider yerleri işçiliklerinin tüm
 gider yerlerine dağıtımı

-----/.. -----

Daha sonra yapılacak bir kayıtla yardımcı ve hizmet gider yerlerinde toplanan işçilik giderleri ana üretici gider yerleri olan 1, 2 ve 3 no'lu gider yerlerine yüklenecektir. Dağıtım yöntemlerine göre yapılan hesaplamalar sonucunda toplam 3.510.000. TL olan işçilik giderlerinden 1, 2 ve 3 no'lu ana üretici gider yerlerine sırasıyla 1.600.000. TL, 750.000. TL ve 1.160.000. TL pay düştüğü saptanmış olduğu varsayılır ise yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır;

-----	../..	-----
730 GEN. ÜR. GİD. HS.		3.510.000
730 000 10 1 No'lu ana üretici gider yeri	1.600.000	
730 000 11 2 No'lu ana üretici gider yeri	750.000	
730 000 12 3 No'lu ana üretici gider yeri	1.160.000	
730 GEN. ÜR. GİD. HS.		3.510.000
730 000 30 a yardımcı ve hizmet gider yeri	1.800.000	
730 000 31 b yardımcı ve hizmet gider yeri	660.000	
730 000 32 c yardımcı ve hizmet gider yeri	1.050.000	

Yardımcı hizmet gider yeri işçiliklerinin ana üretici gider yerlerinde toplanması

----- ../.. -----

4.6.1.4.2. 7/B Seçeneğinde Muhasebe Kayıtları

7/B Seçeneğinde yardımcı ve hizmet gider yerlerinde gerçekleşen endirekt işçilik giderleri, maliyet dönemi boyunca "791 İşçi Ücret ve Giderleri" hesabının altında alt hesap olarak izlenecek ve aynı örnek şu şekilde kayıtlanacaktır;

-----	../..	-----
791 İŞÇ. ÜC. VE GİD. HS.		5.610.000
791 101 00 Endirekt İşçilikler		
335 PERS. BORÇLAR HS.		XXX
360 ÖD. VER. VE FON. HS.		XXX
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		XXX
369 ÖD. DİĞ. YÜK. HS.		XXX

Ücret tahakkuku

----- ../.. -----

Maliyet çıkarma dönemlerinde yapılacak gider dağıtımları sonucu, işçilik giderlerinin önce bütün gider yerlerine dağıtımı, daha sonra ise yardımcı ve hizmet gider yerlerinde toplanan endirekt işçiliklerin ana üretici gider yerlerine dağıtımı gerçekleştirilecek ve şu şekilde kayıtlamalar yapılacaktır;

-----/.. -----	
791 İŞÇ. ÜC. VE GİD. HS.	5.610.000
791 000 10 1 No'lu ana üretici gider yeri	450.000
791 000 11 2 No'lu ana üretici gider yeri	450.000
791 000 12 3 No'lu ana üretici gider yeri	1.200.000
791 000 30 a yardımcı ve hizmet gider yeri	1.800.000
791 000 31 b yardımcı ve hizmet gider yeri	660.000
791 000 32 c yardımcı ve hizmet gider yeri	1.050.000
791 İŞÇ. ÜC. VE GİD. HS.	5.610.000

791 101 00 Endirekt İşçilikler

Yardımcı hizmet gider yerleri işçiliklerinin tüm gider yerlerine dağıtımı

-----/.. -----	
791 İŞÇ. ÜC. VE GİD. HS.	3.510.000
791 000 10 1 No'lu ana üretici gider yeri	1.600.000
791 000 11 2 No'lu ana üretici gider yeri	750.000
791 000 12 3 No'lu ana üretici gider yeri	1.160.000
791 İŞÇ. ÜC. VE GİD. HS.	3.510.000
791 000 30 a yardımcı ve hizmet gider yeri	1.800.000
791 000 31 b yardımcı ve hizmet gider yeri	660.000
791 000 32 c yardımcı ve hizmet gider yeri	1.050.000

Yardımcı hizmet gider yeri işçiliklerinin ana üretici gider yerlerinde toplanması

-----/.. -----

Yardımcı ve hizmet gider yeri işçilikleri yapılan bu kayıttan sonra ana üretici gider yerlerinde toplandığından, bu giderler "798 Gider Çeşitleri Yansıtma" hesabı alacağı karşılığında "799 Üretim Maliyet" hesabına yüklenecektir.

4.6.1.5. Üretim İşletmelerinde Üretim Dışındaki Gider Yerlerinde Çalışanların Ücret ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Üretim işletmelerinde üretimi dışındaki gider yerlerinde çalışanların ücretleri bulundukları gider türleri hesaplarına yüklenmektedir. Bu işlem 7/A ve 7/B seçeneklerinde şu şekilde yapılmaktadır.

4.6.1.5.1. 7/A Seçeneğine Göre Muhasebe Kayıtları

7/A seçeneğinde satış bölümünde çalışanların ücretleri “760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri” hesabına, Araştırma ve Geliştirme bölümlerinde çalışanların ücretleri “750 Araştırma ve Geliştirme” hesabına, Yönetim bölümünde çalışanların ücretleri ise “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına kaydedilmekte ve çalışanların giderlerinin toplu halde kaydı şu şekilde olmaktadır.

-----/.. -----		
750 AR. VE GEL. GİD. HS.	XXX	
750 100 60		
760 PAZ. ST. DAĞ. GİD. HS.	XXX	
760 100 70		
770 GEN. YÖN. GİD. HS.	XXX	
770 100 80		
	335 PERS. BORÇLAR HS.	XXX
	360 ÖD. VER. VE FON. HS.	XXX
	361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.	XXX
	369 ÖD. DİĞ. YÜK. HS	XXX
Ücret tahakkuku		
-----/.. -----		

Maliyet dönemi sonunda ise dönem kar-zarar hesabına yüklenmek üzere söz konusu giderler, yansıtma hesapları aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılırlar ve bu işlem şu şekilde kaydedilir;

----- .. / .. -----	
630 AR. VE GEL. GİD. HS.	XXX
630 100 60	XXX
631 PAZ. ST. DAĞ. GİD. HS.	XXX
631 100 70	XXX
632 GEN. YÖN. GİD. HS.	XXX
632 100 80	XXX
751 AR. VE GEL. GİD. YAN. HS.	XXX
751 100 60	XXX
761 PAZ. ST. DAĞ. GİD. YAN. HS.	XXX
761 100 70	XXX
771 GEN. YÖN. GİD. YAN. HS.	XXX
771 100 80	XXX

Çalışanların ücretlerinin yansıtılması

----- .. / .. -----
Yapılacak diğer kayıtlarla yansıtma hesapları ile gider hesapları kapatılacaktır.

----- .. / .. -----	
751 AR. VE GEL. GİD. YAN. HS.	XXX
761 PAZ. ST. DAĞ. GİD. YAN. HS.	XXX
771 GEN. YÖN. GİD. YAN. HS.	XXX
750 AR. VE GEL. GİD. HS.	XXX
760 PAZ. ST. DAĞ. GİD. HS.	XXX
770 GEN. YÖN. GİD. HS.	XXX

Yansıtma ve gider hesaplarının kapatılması

----- .. / .. -----

4.6.1.5.2. 7/B Seçeneğine Göre Muhasebe Kayıtları

7/B seçeneğinde üretim dışında çalışanların ücretlerinin izlenmesinde, maliyet döneminde “792 Memur Ücret ve Giderleri” hesabı kullanılmakta ve çalışanların hangi iş için ve hangi gider yerinde istihdam ettirildikleri 792 nolu hesabın alt hesaplarında izlenmektedir. Bu işlem şu şekilde kayıtlanabilir:

----- ../. -----
 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ HS. XXX

792 100 60 xxx
 792 100 70 xxx
 792 100 80 xxx

335 PERSONELE BORÇLAR HS. XXX
 360 ÖD. VER. Ve FONLAR HS. XXX
 361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS. XXX
 369 ÖD. DİĞ. YÜK. HS. XXX

Ücret tahakkuku

----- ../. -----

Maliyet dönemleri sonunda ise memur ücret ve giderlerinin fonksiyonlarına dönüştürülerek hangi iş için ve nerede yapılmışsa ilgili yerin maliyetine yüklenmesi sağlanır ve bu işlem şu şekilde kaydedilir;

----- ../. -----
 630 AR. VE GEL. GİD. HS. XXX

630 100 60 xxx

631 PAZ. ST. DAĞ. GİD. HS. XXX

631 100 70 xxx

632 GEN. YÖN. GİD. HS. XXX

632 100 80 xxx

798 GİD. ÇEŞ. YAN. HS. XXX

798 100 60 xxx

798 100 70 xxx

798 100 80 xxx

İşçilik giderlerinin fonksiyonel gider hesaplarına yansıtılması

----- ../. -----

Yapılacak diğer bir kayıtlı yansıtma hesapları ile gider hesapları kapatılacaktır.

-----	./..	-----	
798 GİD. ÇEŞ. YAN. HS.			XXX
798 100 60	XXX		
798 100 70	XXX		
798 100 80	XXX		
	792 MEMUR ÜC. VE GİD. HS.		XXX
	792 100 60	XXX	
	792 100 70	XXX	
	792 100 80	XXX	

İşçilik gider hesaplarıyla yansıtma hesaplarının
kapatılması

----- ./.. -----

4.6.1.6. Maliyet Muhasebesi ve Genel Muhasebenin Birbirinden Bağımsız Tutulduğu İşletmelerde İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Maliyet muhasebesi ile genel muhasebenin birbirinden ayrı tutulması halinde her iki muhasebe arasındaki bağlantı “700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı” ve “701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı” aracılığıyla sağlanmaktadır.

Maliyet muhasebesi ile genel muhasebe arasında bağlantıyı sağlayan 700 sayılı hesap, genel muhasebe tarafından tutulmaktadır. İşçilik giderleri maliyet dönemi boyunca bu hesaba şu şekilde kayıt edilebilir.

-----	./..	-----	
700 MAL. MUH. BAĞ. HS.			XXX
700 100 10 Direkt İşçilikler	XXX		
700 200 20 Endirekt İşçilikler	XXX		
	335 PERSONELE BORÇLAR HS.		XXX
	360 ÖD. VER. Ve FONLAR HS.		XXX
	361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		XXX

X ayı ücret bordrosu

----- ./.. -----

Maliyet dönemi sonunda yapılacak bir kayıtla ilgili giderin üretim hesabına aktarılması şu şekilde sağlanır;

-----	../..	-----	
151 YAR. MAM. ÜR. HS.			XXX
700 MAL. MUH. BAĞ. HS.			XXX
700 100 10 Direkt İşçilikler	xxx		
700 200 10 Endirekt İşçilikler	xxx		

İşçilik giderlerinin üretime yüklenmesi

-----	../..	-----	
Maliyet muhasebesi bölümü ise işçilik giderleri ile ilgili şu kayıtları yapmaktadır;			
720 DİR. İŞÇ. GİD. HS.			XXX
720 100 10	xxx		
730 GEN. ÜR. GİD. HS.			XXX
730 200 10	xxx		
701 MAL. MUH. YAN. HS.			XXX
701 100 10 Direkt İşçilikler	xxx		
701 200 10 Endirekt İşçilikler	xxx		

Maliyet dönemi sonunda ise maliyet muhasebesi bölümü şu muhasebe kaydını yapacaktır;

-----	../..	-----	
701 MAL. MUH. YAN. HS.			XXX
701 100 10 Direkt İşçilikler	xxx		
701 200 10 En direkt İşçilikler	xxx		
721 DİR. İŞÇ. GİD. YAN. HS.			XXX
721 100 10 Direkt İşçilikler	xxx		
731 GEN. ÜR. GİD. YAN. HS.			XXX
731 200 10 En direkt İşçilikler	xxx		

Maliyet muhasebesi tarafından yapılacak olan yıl sonu kaydı ise şu şekilde olacaktır;

-----	../..	-----
721 DİR. İŞÇ. GİD. YAN. HS.		XXX
721 100 10 Direkt İşçilikler	xxx	
731 GEN. ÜR. GİD. YAN. HS.		XXX
731 200 10 En direkt İşçilikler	xxx	
720 DİR. İŞÇ. GİD. HS.		XXX
720 100 10 Direkt İşçilikler	xxx	
730 GEN. ÜR. GİD. HS.		XXX
730 200 10 En direkt İşçilikler	xxx	
-----	../..	-----

4.6.2. Diğer İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerde gerçekleşen işçilik giderlerinden bir kısmı yılın belirli dönemlerinde gerçekleşmekte ve bir takım hesaplamalardan sonra bunların maliyetlere yüklenmesi sağlanmaktadır. Bu işçilik giderlerinin maliyetlere yüklenişi de farklı şekillerde olabilmektedir.

4.6.2.1. Fazla Çalışma Zamlarının Muhasebeleştirilmesi

Fazla çalışma zamlarının muhasebeleştirilmesi, fazla çalışmanın yapılma nedenine göre üç farklı şekilde yapılabilmektedir.¹¹³

- 1- Fazla çalışma, tam kapasitede çalışan bir işletmede alınan ek bir siparişin yetiştirilmesi için yapılıyorsa, fazla çalışma zammı direkt olarak o siparişe yüklenir.
- 2- Fazla çalışma zamları genel üretim gideri olarak muhasebeleştirilebilir. Fazla çalışmaların bu şekilde muhasebeleştirilebilmesi için, fazla çalışmanın işletmede

¹¹³ Haftacı, 1999: 138

adeta normal hale gelmesi ve belirli bir iş ile arasında ilişki kurmanın mümkün olmaması gerekir. Bu durumda fazla çalışma zamları tüm mamullere yüklenmiş olur.

- 3- Fazla çalışma zamları maliyete katılmadan dönem gideri olarak kabul edilebilir ve sonuç hesaplarına aktarılabilir. Bu şekilde bir uygulama yapılabilmesi için fazla çalışmaların işletmenin etkin çalışmamasından, normal çalışma zamanlarını iyi kullanamamasından kaynaklanması gerekmektedir. Bu durumda, bu zamların doğrudan doğruya “690 Dönem Karı veya Zararı” hesabına aktarılması gerekmektedir.

Fazla çalışmanın bir siparişin zamanında yetiştirilmesi için yapılması durumunda fazla çalışma zammının “Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlenmesi gerekmektedir. Örneğin;

Normal Çalışma Ücretinin	30 x 400.000 =	12.000.000. TL
Fazla Çalışma Ücretinin	10 x 400.000 =	4.000.000. TL
Fazla Çalışma Zammının	10 x 200.000 =	2.000.000. TL olduğu

varsayıldığında yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

-----/.. -----	
720 DİR. İŞÇ. GİD. HS.	18.000.000
335 PERSONELE BORÇLAR	XXX
360 ÖD. VER. Ve FONLAR HS.	XXX
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.	XXX
-----/.. -----	

Fazla çalışma işletmede olağan hal almışsa şu şekilde bir kayıt yapılacaktır.

-----/.. -----	
720 DİR. İŞÇ. GİD. HS.	16.000.000
730 GEN. ÜR. GİD. HS.	2.000.000
335 PERSONELE BORÇLAR	XXX
360 ÖD. VER. Ve FONLAR HS.	XXX
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.	XXX
-----/.. -----	

4.6.2.2. İzin Ücretlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yıllık ücretli izinler, yıl içinde düzensiz bir dağılım göstermektedir. Ücretli izinler genellikle yaz aylarında toplandığından, yaz aylarındaki genel üretim giderleri çok yükselebilmektedir. Bu nedenle bir karşılık hesabı kullanılarak izin ücretlerine ait maliyetlerin aylara eşit bir şekilde dağıtılması gerekmektedir.

Yıllık izin ücretlerinin genel üretim giderleri içerisinde izlenerek bunların yıllık olarak tahmin edilmesi ve tahmin edilen tutarın 12 aya bölünerek her aya eşit olarak dağıtılması gerekmektedir. Yıl sonunda fiilen gerçekleşen tutarlarla her aya karşılık ayrılarak dağıtılan tutarlar karşılaştırılmalı ve muhasebe kayıtları yapılmalıdır.

Tahmini maliyet karşılıklarının izlenmesi için işletmelerde “373 Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı” kullanılmaktadır.

Örneğin; yıllık izin ve tatil ücretlerinin 60.000.000.TL olarak tahmin edildiği bir işletmede yaz aylarına kadar hiçbir ödeme yapılmamış ve ilk tutar olarak Temmuz ayında 20.000.000. TL’lik bir ödeme yapılmıştır. Bu durumda her ay yapılması gerekli olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

-----	../..	-----
730 GEN. ÜR. GİD. HS.		5.000.000
	373 MAL. GİD. KARŞ. HS.	5.000.000
-----	../..	-----

Temmuz ayında ise her ay yapılması gerekli olan bu kaydın yanında ödenen 20.000.000;-TL ‘lik izin ücreti ile ilgili şu şekilde bir kayıt yapılmalıdır.

-----	../..	-----
373 MAL. GİD. KARŞ. HS.		20.000.000
	100 KASA HS.	20.000.000
-----	../..	-----

Dönem sonlarında genel üretim giderlerine eksik yükleme yapılması halinde, eksik rakam kadar genel üretim giderleri hesabına borç, maliyet giderleri karşılığı hesabına alacak kaydedilir. Fazla yükleme söz konusu ise bu durumda aradaki fark maliyet giderleri karşılığı hesabına borç, genel üretim giderleri hesabına alacak kaydedilir.

4.6.2.3. İkramiyelerin Muhasebeleştirilmesi

İşçilere yıl içerisinde ödenecek ikramiyelerin tutarları da ancak yıl sonunda belli olacağından yıl içerisinde karşılık ayırma yolu ile bunların genel üretim giderleri hesabına yüklenmesi sağlanmaktadır. Ancak ikramiye giderlerinin direkt ya da endirekt olarak kabul edilmesine göre farklı hesaplar kullanılabilir. Bazı uygulamalarda esas üretim gider yerinde çalışan işçilerin ikramiye giderleri direkt işçilik kabul edilmekte ve doğrudan direkt işçilik giderleri hesabına kaydedilmektedir. Bazı uygulamalarda ise ikramiye giderlerinin mamullerle ilgisinin kurulabilmesi güç olduğundan, bunlar endirekt olarak kabul edilmekte ve genel üretim giderleri hesabında kayıtlıdır.¹¹⁴

Esas üretim gider yerine ait ikramiyelerin direkt kabul edilmesi halinde yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

Örneğin; X yılında işçilere ödenecek ikramiye tutarının 6.000.000.000. TL olacağı hesaplanırsa ve bunun 4.500.000.000. TL'sinin esas üretim gider yerinde çalışan işçilere 1.500.000.000. TL'sinin da yardımcı ve hizmet gider yerlerinde çalışan işçilere ait olduğunu varsayarsak, yapılacak olan muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

Esas üretim gider yerinde çalışan işçilere ait ikramiyelerin direkt kabul edilmesi halinde her ay yapılacak kayıt;

¹¹⁴ Akdoğan. 1998: 308

-----	../..	-----
720 DİR.İŞÇ. GİD. HS.		375.000.000
720 111 10 İkramiye	xxx	
730 GEN. ÜR. GİD.		125.000.000
730 111 30 İkramiye	xxx	
373 MALİYET GİD. KARŞ.HS		500.000.000
373.111.10 İkr. Gid. Karş.		375.000.000
373.111.30 İkr. Gid. Karş.		125.000.000

İkramiye giderleri için karşılık ayrılması

----- ../.. -----

İkramiye giderlerinin tamamının endirekt gider olarak kabul edilmesi halinde yapılacak kayıt ise şu şekilde olacaktır;

-----	../..	-----
730 GENEL ÜRT. GİD.		500.000.000
730 111 10 İkramiye Gideri	xxx	
730 111 30 İkramiye Gideri	xxx	
373 MALİYET GİD. KARŞ.HS.		500.000.000
373.111.10 İkr. Gid. Karş.		375.000.000
373.111.30 İkr. Gid. Karş.		125.000.000

İkramiye giderleri için karşılık ayrılması

----- ../.. -----

İkramiye giderlerine ait SSK işveren primi ikramiyenin ödendiği ayın maliyetine verilebileceği gibi istenilirse, ikramiye SSK primleri de aylık olarak maliyetlere yüklenebilir.¹¹⁵

Biz örneğimizde, SSK primlerinin ikramiyelerin ödendiği ayın maliyetine yüklediğini düşünürsek, ikramiyeler ödendiğinde yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

-----	../..	-----
373 MALİY. GİD. KARŞ HS.		XXX
373.111.10 İkr. Gid. Karş.	xxx	

¹¹⁵ Akdoğan, 1998: 311

373.111.30 İkr. Gid. Karş.	XXX	
730 GEN. ÜR. GİD. HS.		XXX
730 120 10 SSK İşv. Primi	XXX	
335 PERSONELE BORÇLAR		XXX
360 ÖD. VER. Ve FONLAR HS.		XXX
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		XXX

İkramiyelerin ödenmesi

----- ./.. -----

4.6.2.4. Kıdem Tazminatlarının Muhasebeleştirilmesi

Kıdem tazminatları, işletmelerde büyük tutarlara ulaşmaktadır. Kıdem tazminatlarının ödeme yapıldığı yıllarda hesaplamalara alınması yerine, işçinin işletmede çalıştığı tüm yıllara yayılması daha tutarlı olmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde kıdem tazminatlarının karşılık ayrılmak sureti ile gider yazılması ve böylece kıdem tazminatı yükünün yıllara dağıtılması benimsenmiştir.

İşletmeler kıdem tazminatlarının her yıl ödenecek miktarını tahmin ederek bu tahmini rakam, “472 Kıdem Tazminatı Karşılığı” hesabına alacak kaydedilmelidir. Kıdem tazminatı, hangi işçilik gideri ile ilgili ise o hesaba borç kaydedilmelidir. İzlenen yılda ödeneceği planlanan kıdem tazminatları “372 Kıdem Tazminatı Karşılığı” hesabına alınmalıdır.

Vergi yasalarına göre kıdem tazminatının kanunen kabul edilebilir bir gider sayılabilmesi için, ödemenin yapılmış olması gerekmektedir. Dönem sonunda, muhasebe sistemi gereğince ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının indirimi kabul edilmediğinden, ticari kazançta eklenmek üzere ayrıca nazım hesaplarda izlenmesi sağlanmalıdır.

Kıdem tazminatı SSK primine tabi olmayıp, devlet memuru için öngörülen azami emeklilik ikramiyesini aşmamak şartı ile gelir vergisinden istisnadır. Kıdem tazminatları damga vergisine tabidir.¹¹⁶

Kıdem tazminatlarının muhasebeleştirilmesinde, kıdem tazminatı işletmenin hangi fonksiyonunda çalışan işçilere ait ise ayrılan karşılıkların o fonksiyonlarla ilgili gider hesabına ve gider yerine kaydedilmesi mümkündür. Kıdem tazminatı giderlerinin üretilen mamullerle doğrudan bir ilişkisi kurulamayacağından bunların indirekt işçilik şeklinde kayıtlanması doğru olacaktır.

Kıdem tazminatlarının muhasebeleştirilmesini bir örnekle şu şekilde açıklayabiliriz.

Örneğin; bir işletmede 1999 yılında işçiler için bütçelenen kıdem tazminatı 1.200.000.000. TL ise her ay gider yazılacak kısım $1.200.000.000 / 12 = 100.000.000$. TL'dir. Her ay yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır;

-----	31/01/99	-----
730 GEN. ÜR. GİD. HS.		100.000.000
730 122 10 Kıdem Tazminatı	xxx	
472 KID. TAZ. KARŞ. HS.		100.000.000
Bütçelenen kıdem tazminatının aylık tutarı		
-----	31/01/99	-----
900 KAN. KAB. EDİLM. GİD. HS.		100.000.000
900 122 10 Kıdem Tazminatı	xxx	
901 KAN. KAB. EDİLM. GİD.		100.000.000
ALAC. HS.		
901 122 10 Kıdem Tazminatı	xxx	
Ocak 99 Kıdem Taz. Kan. Kabul Edilmeyen Gid. Alınması		
-----	../..	-----

¹¹⁶ Üstün, 1996: 146

1999 yılı sonunda bir işçinin emekli olacağı tespit edildiğinde ve bu işçiye ait toplam tazminatın 800.000.000. TL olacağı o günkü hesaplama ile belirlendiğinde şu şekilde bir kayıtlama yapılacaktır.

-----	31/12/99	-----
472 KID. TAZ. KARŞ. HS.		800.000.000
	372 KID. TAZ. KARŞ. HS.	800.000.000
Ödenecek Kıd. Taz. Kısa Vadeli Hesaba Aktarılması		
-----	../..	-----

18 Ocak 2000'de işçinin işten ayrıldığında kesin hesaplamalar yapılmış ve toplam 950.000.000;-TL kıdem tazminatına hak kazandığı, 4.560.000 TL da damga vergisi hesaplandığı tespit edilmişse şu şekilde bir kayıt yapılır;

-----	18/01/2000	-----
372 KID. TAZ. KARŞ. HS.		800.000.000
472 KID. TAZ. KARŞ. HS.		150.000.000
	335 PERS. BORÇLAR HS.	945.440.000
	360 ÖD. VER. ve FON. HS.	4.560.000
	360 01 Öd. Dv.	xxx

İşçiye ödenen kıdem tazminatı

-----	18/01/2000	-----
901 KAN. KAB. EDİLM. GİD. ALAC. HS.		950.000.000
901 122 10 Kıdem Tazminatı	xxx	
	900 KAN. KAB. EDİLM. GİD. HS.	950.000.000
	900 122 10 Kıdem Tazminatı	xxx

Ödenen kıdem tazminatlarının kan.

kabul edilm. gid. çıkarılması

-----	../..	-----
-------	-------	-------

4.6.2.5. Sosyal Yardımların Muhasebeleştirilmesi

Sosyal yardımların maliyetlere yüklenmesi iki şekilde gerçekleştirilebilir.¹¹⁷ Sosyal yardımların yıllık tahmini tutarları maliyetlere ikramiye ve izin ücretlerinde olduğu gibi aylık olarak yüklenebilir. İkinci bir yöntemde ise sosyal yardımların toplam maliyetler içerisinde küçük bir yer tutması halinde ödemenin yapıldığı ayda endirekt işçilik gideri olarak nitelendirilip genel üretim giderleri içerisinde muhasebeleştirilebilir. Sosyal yardımlar, sosyal sigorta primine tabi değildir. Gelir vergisi ve damga vergisinden istisnadır.

4.6.2.6. İşletmelerde Boşa Geçen Zamana Ait Ücretlerin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerde, değişik nedenlerle işçilere üretim faaliyetinde bulunmadan boşa geçirdikleri süreler için ücret ödemeleri söz konusu olmaktadır. Bu ödenen giderlerin muhasebeleştirilmesinde iki noktadan hareket edilmektedir:

- 1- Eğer boş işçilik, işletmenin kontrolü altında olan olağan nedenlerden kaynaklanıyorsa, bu süreler ile ilgili işçiliklerin genel üretim giderleri içerisinde endirekt işçilik olarak kayıt edilmesi gerekir.
- 2- Boşa geçen sürelerle ilgili işçilik; elektrik kesintisi, grev, yangın, deprem gibi işletmenin kontrolü altında olmayan olağanüstü nedenlerden dolayı gerçekleşmişse “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı”na kaydedilerek doğrudan sonuç hesabı olan kâr-zarar hesabına aktarılması sağlanmalıdır.

4.6.2.6.1. Boş İşçiliğin Olağan Nedenlerden Dolayı Oluşması Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Boş işçiliğin olağan nedenlerden dolayı oluşması halinde yapılacak olan muhasebe kayıtları bir örnek yardımıyla şu şekilde açıklanabilir.

¹¹⁷ Akdoğan. 1998: 312

Örneğin; saat ücreti 200.000.TL olan bir üretici işçinin günde 8 saat üzerinden ilgili ayda 176 saat çalıştığını ve bunun 16 saatinin boşa geçen zaman olduğunu varsayarsak, yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

Direkt İşçilik Giderleri = 160 saat x 200.000 = 32.000.000. TL

Endirekt İşçilik Gideri = 16 saat x 200.000 = 3.200.000. TL

-----	../..	-----
720 DİREKT İŞÇ. GİD. HS.	32.000.000	
730 GEN. ÜR. GİD. HS.	3.200.000	
335 PERSONELE BORÇLAR		XXX
360 ÖD. VER. Ve FONLAR HS.		XXX
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		XXX

İşçilik giderleri

----- ../.. -----

4.6.2.6.2. Boş İşçiliğin Olağanüstü Nedenlerden Dolayı Oluşması Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Boş işçilik olağanüstü nedenlerden kaynaklanmış ise;

-----	../..	-----
720 DİREKT İŞÇ. GİD. HS.	32.000.000	
680 ÇALIŞMAYAN KIS. GİD. ve ZAR. HS	3.200.000	
335 PERSONELE BORÇLAR		XXX
360 ÖD. VER. Ve FONLAR HS.		XXX
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		XXX
-----	../..	-----

4.6.2.7. Sosyal Sigorta İşveren Paylarının Muhasebeleştirilmesi

Sosyal Sigorta İşveren paylarının muhasebeleştirilmesinde uygulamada iki farklı yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan ilkinde, direkt işçiliklere ait işveren payları doğrudan doğruya endirekt işçilik kabul edilmekte ve “730 Genel Üretim

Giderleri Hesabı”nda muhasebeleştirilmektedir. Endirekt işçiliklere ait işveren paylarının muhasebeleştirilmesinde ise zaten sorun yoktur. Çünkü bunlar endirekt işçiliklerle birlikte endirekt olarak kabul edilmekte ve muhasebeleştirilmektedir.

Uygulanan ikinci bir yöntem ise sosyal sigorta işveren payları direkt işçiliklerin üzerine eklenmekte ve burada muhasebeleştirilmektedir.

İki yöntem karşılaştırıldığında, direkt işçilerin bazen endirekt sayılan çalışmalar yapmaları ya da aynı işçinin farklı ürünlerde çalışmaları gibi nedenlerle sigorta primlerinin üretilen mamullerle doğrudan bağlantısının kurulması çok zordur. Bu nedenle sigorta primlerinin endirekt işçilik olarak kabul edilmesi daha doğru olacaktır.

İşletmeler sigorta primlerini muhasebeleştirirken bunları ilgili gider hesabına almakta, bir taraftan da sigorta primlerinin ödemelerinin hesap dönemi sonuna kadar yapıp yapılmadığının kontrolünü yapmak zorundadırlar.

Döneme ait sigorta primleri, dönem sonuna kadar ödenmemişse gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider kabul edilmemektedir.

Hesap dönemi içerisinde ödenmeyen SSK prim borçlarına ait muhasebe kayıtları şu şekilde yapılacaktır;

Örneğin; İşletmenin Mayıs 1999 ayına ait sigorta primi 60.000.000.TL ise ve işletme bunu süresi geçtikten sonra 30/10/99’da 20.000.000.TL gecikme zammı ile birlikte ödemiş ise yapılacak olan muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır;

-----	01/07/1999	-----
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		60.000.000
368 VAD. GEÇMŞ. TAK. VER. Ve		60.000.000
DIĞ. YÜK. HS.		
Süresinde ödenmeyen sigorta primi		
-----	.. / ..	-----

-----	30/10/1999	-----
368 VAD. GEÇMŞ. TAK. VER. Ve	60.000.000	
DİĞ. YÜK. HS.		
689 DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. HS.	20.000.000	
100 KASA HS.		80.000.000
Mayıs SSK primi ve gecikme zammı		
-----	../..	-----
900 KAN. KAB. EDİLM. GİD. HS.	20.000.000	
900.120.10. SSK Primi Gecikme Zammı		
901 KAN. KAB. EDİLM. GİD. ALAC. HS.		20.000.000
901.120.10. SSK Primi Gecikme Zammı		
-----	../..	-----

4.6.2.8. Harekete Geçirme İşçiliklerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin üretime hazır hale gelene kadarki dönemlerinde de işçilik giderleri yapmaları söz konusudur. Üretimde kullanılacak makine ve araçların planlanması ve kurulması sırasında oluşan işçilik, iş gücünün faaliyete geçmeden önceki eğitim giderleri, harekete geçirme maliyetlerine örnek olarak verilebilir. Harekete geçirme işçiliklerinin muhasebeleştirilmesinde üç yöntem kullanılabilir.¹¹⁸ Bu giderler;

- 1- Direkt işçilik giderleri içerisinde muhasebeleştirilebilirler,
- 2- Genel üretim giderleri içerisinde izlenebilirler,
- 3- Direkt işçiliğin bir unsuru olarak nitelendirilmeden ayrı bir gider unsuru olarak üretime yüklenebilirler.

4.6.2.9. Yenileme ve Düzeltme İşçiliklerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerde üretimin tamamının her zaman kusursuz olarak gerçekleştirilmesi mümkün olmayabilir. Kusurlu olarak gerçekleştirilen üretimin,

¹¹⁸ Üstün. 1996: 169

yapılacak bir ek işçilik gideri ile düzeltilmesi mümkün olabilir. Bu gibi durumlarda yapılan işçilik giderleri direkt işçilik olarak “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına ya da üretim gideri olarak “730 Genel Üretim Giderleri” hesabına kaydedilebilir.



B E Ş İ N C İ B Ö L Ü M

5. UZUNKÖPRÜ YÖRESİNDEKİ ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İŞÇİLİK GİDERLERİ İLE İLGİLİ MUHASEBE UYGULAMALARI

Uzunköprü yöresindeki mamul üretim işletmelerinde Tekdüzen Hesap Planına göre, işçilik giderlerinin ne şekilde muhasebeleştirildiğini tespit etmek amacıyla yapılan çalışmada, ankete dayalı elde edilen veriler tablolar halinde aşağıda sunulmaktadır.

Uzunköprü yöresindeki mamul üretim işletmelerinde yapılan anket sonucu elde edilen veriler değerlendirildiğinde; ankete cevap veren 25 işletmenin faaliyet gösterdikleri alanlara ait sonuçlar, aşağıda tablo 2’ de verilmiştir.

Tablo 2 : İşletmelerin Faaliyet Alanları

Faaliyet Alanları	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Zirai Üretim	2	8
Sınai Üretim	2	8
Tarımsal Sanayi	21	84
Diğer	0	0
TOPLAM	25	100

Buna göre; işletmelerin % 8’inin Zirai Üretim, %8’inin Sınai Üretim, % 84’ünün Tarımsal Sanayi alanında faaliyet gösterdikleri tespit edilmiştir. Bu sonuçlara bakıldığında, yörede faaliyet gösteren üretim işletmelerinin büyük çoğunluğunun tarımsal sanayi alanında faaliyet gösterdiği görülmektedir. Kırsal kesim olmasına rağmen, zirai üretim yapan sadece 2 işletme bulunmaktadır.

Yörede faaliyette bulunan işletmelerde çalıştırılan işçi sayıları tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3: İşletmelerde Çalıştırılan İşçi Sayıları

İşçi Sınıf Aralıkları	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
1-9 Kişi Arası	13	52
10-25 Kişi Arası	5	20
26-100 Kişi Arası	6	24
100 Kişi ve Yukarısı	1	4
TOPLAM	25	100

Buna göre; Uzunköprü yöresinde mamul üreten işletmelerde çalışan işçilerin oranı, 1-9 kişi arasında % 52, 10-25 kişi arasında % 20, 26-100 kişi arasında % 24, 100 kişi yukarısında ise % 4'tür. Bu sonuçlara göre; yöre işletmeleri genellikle 1-9 kişi arasında işçi çalıştırmakta, 100'den daha fazla kişinin istihdam edildiği mamul üretim işletmelerinin ise, sayısının düşük kaldığı görülmektedir. Yörede faaliyet gösteren mamul üretim işletmelerinde çalışan kişi sayısının azlığı ile birlikte, işçilik giderleri de genellikle maaş ödemeleri ile sınırlı kalmakta ve çok büyük rakamlara ulaşmamaktadır.

Uzunköprü yöresinde mamul üreten işletmelerin hukuki yapıları Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4 : İşletmelerin Hukuki Yapıları

Türleri	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Kollektif Şirket	0	0
Limited Şirket	14	56
Şahıs İşletmesi	3	12
Anonim Şirket	8	32
Diğer	0	0
TOPLAM	25	100

Elde edilen verilere göre; mamul üreten işletmelerin hukuki yapılarının % 56'sının Limited Şirket, % 12'sinin Şahıs İşletmesi, % 32'sinin Anonim şirket olduğu görülmektedir. Mamul üreten işletmelerin büyük çoğunluğunun şirket statüsünde olması, şirketleşmenin işletmeler tarafından tercih edildiğini göstermektedir. Bunun nedeni olarak büyük sermayelerin oluşturulması, şirket ortaklarının sorumluluklarının sınırlandırılması, çeşitli konularda şirketlere tanınan ayrıcalıklar, Anonim ve Limited şirketlerde değerlendirme sonucu oluşan değer artış fonlarının sermayeye eklenmesi gibi unsurlar gösterilebilir.

İşletmelerin muhasebe sorumlularının öğrenim durumları Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5: İşletmelerin Muhasebe Sorumlularının Öğrenim Durumları

Eğitim Dereceleri	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Lise Öncesi	0	0
Lise	8	32
Meslek Yüksekokulu	3	12
Fakülte	14	56
Lisansüstü	0	0
TOPLAM	25	100

Bu tabloya göre; işletmelerin muhasebe sorumlularının % 32'si Lise mezunu, % 12'si Meslek Yüksekokulu mezunu, % 56'sı Fakülte mezunudur. Yöre mamul üretim işletmelerinde lise öncesi ve lisansüstü öğrenim görmüş muhasebe sorumlularına ise rastlanılmamıştır. Elde edilen verilere göre, yöre işletmelerinin % 56 gibi büyük bir kısmının muhasebeden direkt olarak sorumlusu Fakülte mezunudur. Muhasebe sorumlularının büyük çoğunluğunun Fakülte mezunu olması, yöre işletmelerinde muhasebe uygulamalarının artık çıraklıktan gelme yöntemlerle yapılmadığının ve fakültele bu konuda güven duyulduğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Uzunköprü yöresindeki mamul üretim işletmelerinde çalışan muhasebe sorumlularının mesleki kıdemleri Tablo 6’da belirtilmiştir.

Tablo 6: Muhasebe Sorumlularının Mesleki Kıdemleri

Yıllar	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
0 - 5 Yıl Arası	8	32
6 -10 Yıl Arası	2	8
11-15 Yıl Arası	5	20
16-20 Yıl Arası	4	16
21 Yıldan Fazla	6	24
TOPLAM	25	100

Yapılan anket sonucu, muhasebe sorumlularının mesleki kıdemleri açısından dağılımına bakıldığında; işletmelerin muhasebe sorumlularının % 32’si 0-5 yıl arası kідeme, sahip, % 8’i 6-10 yıl arası kідeme sahip, % 20’si 11-15 yıl arası kідeme sahip, % 16’sı 16-20 yıl arası kідeme sahiptir. 21 yıldan fazla kідeme sahip muhasebe sorumlusunun oranı ise % 24’tür. Elde edilen verilere bakıldığında işletmelerin muhasebe sorumlularının büyük bir oranda 0-5 yıl arası kідeme sahip olduğu görülmektedir. 21 yıldan daha fazla deneyime sahip olan % 24 oranında muhasebe sorumlusunun olması da, Tekdüzen Hesap Planının bu kişilerce sonradan öğrenilerek uygulanmaya çalışıldığının göstergesidir.

Yörede faaliyet gösteren mamul üretim işletmelerindeki muhasebe işlemlerini yönlendiren sorumlularının, 3568 sayılı yasaya göre ünvanları Tablo 7’de belirtilmiştir.

Tablo 7: Muhasebe İşlemlerini Yönlendiren Sorumluların 3568 Sayılı Yasaya Göre Ünvanları

Mesleki Ünvanı	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Serbest Muhasebeci	4	16
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	15	60
Yeminli Mali Müşavir	6	24
Ünvensiz	0	0
TOPLAM	25	100

Anket sonuçlarına göre; muhasebe işlemlerini yönlendiren muhasebe sorumlularının % 16'sı serbest muhasebeci, % 60'ı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, % 24'ü Yeminli Mali Müşavirdir. Yöre mamul üretim işletmelerinin % 60 gibi büyük bir kısmının muhasebesinden Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sorumlu olduğu görülmektedir. 3568 sayılı yasayla getirilen düzenlemelerle beyannamelere imza zorunluluğunun getirilmesi ve bazı meslek mensuplarına bu yetkinin verilmesi, işletmelerin muhasebe sorumluları tercihlerini etkilemektedir.

Uzunköprü yöresinde mamul üretim işletmelerinde Tekdüzen Hesap Planına göre 7/A 7/B seçeneklerinden hangisinin tercih edildiği Tablo 8'de belirtilmiştir.

Tablo 8: Tek Düzen Hesap Planına Göre 7/A-7/B Seçeneklerinden Hangisinin Uygulandığının Tespiti

Seçenekler	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
7/A Seçeneği	23	92
7/B Seçeneği	2	8
TOPLAM	25	100

Verilere göre; üretim işletmelerinin % 92'si giderlerinin izlenmesinde 7/A seçeneğini, % 8'i ise 7/B seçeneğini uygulamaktadır. 7/A seçeneğinin üretim işletmeleri tarafından tercih edilmesi, bu seçeneğin üretim işletmelerinde maliyetlerin ayrıntılı olarak izlenmesine ve kontrolüne imkan tanınmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca Tekdüzen Hesap planı bazı ölçütler getirerek, bazı üretim işletmelerinin 7/A seçeneğini uygulamalarını zorunlu kılmıştır.

Yöre mamul üretim işletmelerinde,yönetim muhasebesi amaçlı, 8 No'lu hesap sınıfının kullanılıp kullanılmadığı Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9 : 8 No' lu Hesap Sınıfının Kullanılıp –Kullanılmadığının Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	1	4
Hayır	22	88
Bazı Dönemlerde	2	8
TOPLAM	25	100

Tablo 9 incelendiğinde; üretim işletmelerinin % 4'ünün 8 No'lu hesap sınıfını kullandığı, % 88'inin kullanmadığı, % 8'inin ise bazı dönemlerde kullandığı tespit edilmiştir. Bu durumda, üretim işletmelerinin büyük çoğunluğu 8 No'lu hesap sınıfından faydalanmamaktadır. Faydalanan 2 üretim işletmesinin ise, 8 No'lu hesap sınıfını maliyet hesaplamaları için değil, bazı dönemlerde kanunen kabul edilmeyen giderler için kullandığı tespit edilmiştir.

Uzunköprü yöresinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde işçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinde, Direkt – Endirekt işçilik ayırımı yapıp yapılmamasına göre dağılımı Tablo 10'da verilmiştir.

Tablo 10 : İşçilik Giderlerinin Direkt-Endirekt Olarak Belirlenip-Belirlenmediğinin Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	10	40
Hayır	14	56
Bazı Dönemlerde	1	4
TOPLAM	25	100

Yapılan anket sonuçlarına göre; mamul üretim işletmelerinin % 40'ı Direkt-Endirekt işçilik ayırımı yapmakta, % 56'sı yapmamakta, % 4'ü ise bazı dönemlerde

yapmaktadır. Mamul üretim işletmelerinin % 56 gibi büyük bir çoğunluğunun Direkt - Endirekt işçilik ayırımı yapmaması işletmelerin büyük bir çoğunluğunun mamul maliyetlerine işçilik giderlerini doğru olarak yüklenmediğini göstermektedir. Bu durum yöre işletmelerinde sipariş maliyeti sisteminin fazla uygulanmamasından kaynaklanabilir. İşletmelerde yanlış fiyatlandırma kararları uygulanmasına sebep olabilir.

Yörede faaliyet gösteren mamul üretim işletmelerinin gider yeri ayırımı yapılıp yapılmamasına göre dağılımı Tablo 11’de belirtilmiştir.

Tablo 11 : Gider Yeri Ayırımının Yapılıp Yapılmadığının Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	11	44
Hayır	14	56
TOPLAM	25	100

Bu sonuçlara göre; mamul üretim işletmelerinin % 44 ‘ü gider yeri ayırımı yapmakta, % 56’sı ise yapmamaktadır. % 56 gibi büyük bir oranda üretim işletmesinin gider yeri ayırımı yapmaması, bu işletmelerin, gider yerlerinin giderlerinin kontrolünü yapmadıklarını ya da buna önem vermediklerini göstermektedir. Tablo 12’de Direkt işçilik giderlerinin önce gider yerlerine daha sonra mamullere yüklenip yüklenmediği belirtilmektedir.

Tablo 12 : Direkt İşçilik Giderlerinin Önce Gider Yerlerine Daha Sonra Mamüllere Yüklenip- Yüklenmediğinin Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	11	44
Hayır	14	56
TOPLAM	25	100

Tablo incelendiğinde, üretim işletmelerinin % 44'ünün işçilik giderlerini önce gider yerlerine, daha sonra mamullere yüklediği, % 56'sının ise bunu yapmadığı görülmektedir. Üretim işletmelerinin büyük bir çoğunluğu direkt işçilik giderlerini gider yerlerine aktarmadan sadece mamullere yüklemektedir.

Uzunköprü yöresi mamul üretim işletmelerinde endirekt işçiliklerin ne şekilde muhasebeleştirildiği Tablo 13'te verilmiştir.

Tablo 13 : Endirekt İşçiliklerin Muhasebeleştirilme Şekilleri

Yöntem	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Direkt İşçilik Giderlerinde	2	8
Genel Üretim Giderlerinde	4	16
Faaliyet Giderleri İçerisinde	5	20
Diğer Başka Hesaplarda	0	0
Direkt – Endirekt İşçilik Ayırımı Yoktur	14	56
TOPLAM	25	100

Elde edilen verilere göre; mamul üretim işletmelerinin %8'i endirekt işçilikleri, direkt işçilik giderlerinde, % 16'sı genel üretim giderlerinde, % 20'si faaliyet giderleri içerisinde izlemektedir. İşletmelerin % 56'sı ise direkt-endirekt işçilik ayırımı yapmamaktadır. İşletmelerin % 56 gibi büyük bir çoğunluğunun direkt-endirekt işçilik ayırımı yapmaması, endirekt işçiliklerin mamul maliyetlerine aktarılmadan dönem kârından düşüldüğünü akla getirmektedir. Zaten % 20 işletmenin de endirekt işçilikleri faaliyet giderleri hesapları içerisinde izlemeleri bunun bir göstergesi olarak düşünülebilir.

Tablo 14 yöre üretim işletmelerinde işçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinde gider yeri ayırımı yapıp yapılmadığını belirtmektedir.

Tablo 14: İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesinde Gider Yeri Ayırımı Yapılıp –Yapılmadığının Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	11	44
Hayır	14	56
TOPLAM	25	100

Tablodan da görüldüğü gibi işletmelerin % 44'ü işçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinde gider yeri ayırımı yapmakta, % 56'sı ise yapmamaktadır. Bu durum gider yeri ayırımı yapmayan işletmelerin işçilik giderlerini de gider yerleri itibarıyla izleyemediklerini göstermektedir.

Tablo 15'te yöre işletmelerinde işçi çalışma kartlarının hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmektedir.

Tablo 15 : İşçi Çalışma Kartlarının Hazırlanıp Hazırlanmadığının Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	3	12
Hayır	22	88
TOPLAM	25	100

Yapılan anket sonuçlarına göre; yörede faaliyet gösteren mamul üretim işletmelerinin % 12'si işçi çalışma kartları hazırlamakta, % 88'i ise hazırlamamaktadır. % 88 oranla çalışma kartlarının düzenlenmemesi yöre üretim işletmelerinde işçinin çalışarak geçirdiği zamanın belirlenmesine önem verilmediğini göstermektedir.

Tablo 16 Uzunköprü yöresi üretim işletmelerinde işçilere sosyal yardım adı altında ödeme yapılıp yapılmadığını göstermektedir.

Tablo 16 : İşçilere Sosyal Yardım Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	6	24
Hayır	19	76
TOPLAM	25	100

Elde edilen verilere göre; yörede faaliyet gösteren işletmelerin, % 24'ü işçilerine sosyal yardım sağlamakta, % 76'sı ise sağlamamaktadır. İşletmelerin büyük çoğunluğunun işçilerine sosyal yardım sağlamaması, yöre işletmelerinde işçi sayılarının genellikle düşük olması ve sendikal faaliyetlerin olmaması nedeniyle gerçekleşmiş olabilir.

Tablo 17 Uzunköprü yöresinde mamul üretim işletmelerinde sosyal yardımların ne şekilde muhasebeleştirildiğini göstermektedir.

Tablo 17 : Sosyal Yardımların Muhasebeleştirilme Şekilleri

Muhasebeleştirilen Hesaplar	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
720 Direk İşçilik Giderleri Hesabı	2	8
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	0	0
720 ve 730 Nolu Hesaplarda Muhasebeleştirme	3	12
Diğer Hesaplar	1	4
Sosyal Yardım Adı Altında Ödeme Yapılmamaktadır.	19	76
TOPLAM	25	100

Elde edilen verilere göre; işletmelerin % 8'i sosyal yardımları direkt işçilik giderleri hesabında, % 12'si sosyal yardımın direkt ya da endirekt işçiliklerle ilgili olmasına göre, direkt işçilik ya da genel üretim gideri hesaplarında, % 4'ü ise diğer

hesaplarda muhasebeleştirilmektedir. Diğer hesaplarda muhasebeleştirilen işletmenin sosyal yardımları genel yönetim giderleri hesabında muhasebeleştirdiği tespit edilmiştir. Bu durum işletmelerde sosyal yardımların muhasebeleştirilmesinde bir birlik bulunmadığını göstermektedir.

Tablo 18 işçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinde yöre işletmelerinde kullanılan kodlama sistemlerini göstermektedir.

Tablo 18 : İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Kodlama Sistemleri

Kullanılan Kodlama	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Defter-i Kebir Hesabı - İşçilik Gider Türü - Gider Yeri	2	8
Defter-i Kebir Hesabı -Gider Yeri - İşçilik Gider Türü	9	36
Defter-i Kebir Hesabı - İşçilik Gider Türü	14	56
TOPLAM	25	100

Tablo 18 incelendiğinde; işletmelerin % 8'inin işçilik giderlerini kodlarken, Defter-i Kebir Hesabı - İşçilik Gider Türü - Gider Yeri şeklinde kodlama yaptıklarını, % 36'sının Defter-i Kebir Hesabı- Gider Yeri-İşçilik Gider Türü şeklinde kodlama yaptıklarını göstermektedir. İşletmelerin % 56'sı ise gider yeri ayırımı yapmadığından Defter-i Kebir Hesabı-İşçilik Gider Türü şeklinde kodlama yapmaktadır. Bu durum, gider yeri ayırımı yapan işletmelerin muhasebe kayıtlarında kodlama yaparken, büyük çoğunlukla önce gider yeri daha sonra gider türünü belirtecek şekilde kodlama yaptıklarını göstermektedir.

Tablo 19 yöre işletmelerinde işçiliklerle ilgili olan SSK işveren paylarının muhasebeleştirilme şekillerini göstermektedir.

Tablo 19 : İşçiliklerle İlgili Olan SSK İşveren Paylarının Muhasebeleştirme Şekilleri

Muhasebeleştirilen Hesaplar	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	20	80
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	0	0
Diğer Hesaplar	5	20
TOPLAM	25	100

Yapılan anket çalışması sonucunda, işçiliklerle ilgili olan SSK İşveren paylarının yörede faaliyet gösteren işletmelerin % 80’inde direkt işçilik giderleri hesabında, % 20’sinde ise diğer hesaplarda muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir. Diğer hesaplarda kayıtlama yapan 5 işletmeden 2 tanesi 7/B seçeneğine göre giderlerinin izlenmesini sağladığından, bu işletmeler “791 İşçi Ücret ve Giderleri” hesabını kullanmaktadır. Diğer 3 işletme ise SSK İşveren paylarını işçilik giderinin direkt ya da endirekt olmasına göre farklı hesaplarda izlediğini beyan etmiştir.

SSK İşveren payları üretimi doğrudan etkileyen direkt bir gider olmamasına rağmen, yöre üretim işletmelerince direkt işçilik gideri hesaplarında muhasebeleştirildiği görülmektedir.

Tablo 20 yöre işletmelerince, genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birlikte tutulup tutulmadığını belirtmektedir.

Tablo 20 : Genel Muhasebe İle Maliyet Muhasebesinin Birlikte Tutulup Tutulmadığının Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	25	100
Hayır	0	0
TOPLAM	25	100

Elde edilen verilere göre; yörede faaliyet gösteren işletmelerin tamamı genel muhasebe ile maliyet muhasebesini birlikte tutmaktadır. Bunun nedeni olarak; işletmelerde muhasebeden direkt sorumlu olan muhasebe elemanlarının işletme içerisinde istihdam edilen muhasebe personeli ile iletişiminin kolaylıkla sağlanabilmesi ve belge akışının buna uygun olması gösterilebilir.

Uzunköprü yöresi işletmelerinde işçilere fazla çalışma yaptırılıp yaptırılmadığı Tablo 21’de belirtilmiştir.

Tablo 21 : İşçilere Fazla Çalışma Yaptırılıp Yaptırılmadığının Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	4	16
Hayır	21	84
TOPLAM	25	100

Tablo 21 incelendiğinde; yöre işletmelerinin % 16’sında işçilere fazla çalışma yaptırıldığı, % 84’ünde ise yaptırılmadığı görülmektedir. Bunun sebebi olarak işletmelerin iş hacimlerinin ve ücretler genel seviyesinin düşüklüğü gösterilebilir.

Tablo 22 fazla çalışma zamlarının yöre işletmelerinde ne şekilde muhasebeleştirildiğini göstermektedir.

Tablo 22 : Fazla Çalışma Zamlarının Muhasebeleştirilme Şekilleri

Muhasebeleştirilen Hesaplar	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
720 Direkt İşçilik Gideri Hesabı	2	8
730 Genel Üretim Gideri Hesabı	0	0
Dönem Gideri Hesapları	0	0
Fazla Çalışma Nedenine Göre Direkt İşçilik, Genel Üretim Giderleri yada Dönem Giderleri Hesaplarında	2	8
Fazla Çalışma Yapılmamaktadır.	21	84
TOPLAM	25	100

Elde edilen veriler incelendiğinde; işletmelerin % 8'inin fazla çalışma zamlarını direkt işçilik giderleri hesabında, % 8'inin ise fazla çalışmanın nedenine göre direkt işçilik, genel üretim gideri yada dönem giderleri hesaplarında izlediği görülmektedir. Bu durum; yörede faaliyet gösteren bazı üretim işletmelerinin işçilik giderlerinin izlenmesi hususunda hassas hesaplamalar ve kayıtlamalar yapıldığının bir göstergesi olarak düşünülebilir.

Tablo 23'te yöre işletmelerinde, izin ücretlerinin muhasebeleştirilme şekilleri belirtilmiştir.

Tablo 23: İzin Ücretlerinin Muhasebeleştirilme Şekilleri

Muhasebeleştirilen Hesaplar	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	20	80
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	0	0
Diğer Hesaplar	5	20
TOPLAM	25	100

Elde edilen verilere göre; işletmelerin % 80'i izin ücretlerini "Direkt İşçilik Giderleri" hesabında izlemektedir. % 20 işletme ise diğer hesaplarda izlediğini belirtmiştir. Diğer hesaplarda izleyen 5 işletmeden 2 tanesi 7/B seçeneğini uygulamakta olduğundan, bu işletmeler izin ücretlerinin izlenmesinde "791 İşçi Ücret ve Giderleri" hesabını kullanmaktadır. Diğer hesaplarda izleyen 3 işletme ise izin ücretlerinin izlenmesinde "Genel Yönetim Giderleri" hesabını kullandığını beyan etmiştir. İzin ücretleri üretimi direkt etkileyen bir işçilik gideri türü olmamasına rağmen yöre işletmelerince çoğunlukla direkt etken olarak algılanmakta ve muhasebeleştirilmektedir.

Tablo 24'te yöre işletmelerinde kıdem tazminatları için karşılık ayrılıp ayrılmadığı belirtilmiştir.

Tablo 24 : Kıdem Tazminatları İçin Karşılık Ayrılıp Ayrılmadığının Tespiti

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	2	8
Hayır	23	92
TOPLAM	25	100

Tablo 24 incelendiğinde; işletmelerin % 8'inde kıdem tazminatları için karşılık ayrıldığı, % 92'sinde ise karşılık ayrılmadığı tespit edilmiştir. Tekdüzen Hesap Planı işçilik giderlerinin ilgili dönemlere yayılması için karşılık ayırma yoluyla düzenlemeler getirmiş olmasına rağmen yöre işletmelerince bu durum henüz algılanamamıştır.

Tablo 25 yöre işletmelerinde kıdem tazminatlarının muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesapları göstermektedir.

Tablo 25 : Kıdem tazminatlarının Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar

Muhasebeleştirilen Hesaplar	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	9	36
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	0	0
İşçiliğin Direkt ya da Endirekt Olmasına Göre 720 ya da 730 Nolu Hesaplar	8	32
Diğer Hesaplar	8	32
TOPLAM	25	100

İşletmelerin % 36'sı kıdem tazminatlarını direkt işçilik giderleri hesabında, % 32'si işçiliğin direkt ya da endirekt olmasına göre direkt işçilik giderleri ya da genel üretim giderleri hesaplarında, % 32'si ise diğer hesaplarda muhasebeleştirmektedir. Diğer hesaplarda muhasebeleştirdiğini belirten işletmelerden 2 tanesi 7/B seçeneğini kullandığından kıdem tazminatları için "791 İşçi Ücret ve Giderleri" hesabını kullanmaktadır. 6 işletme ise "Genel Yönetim Giderleri" hesabını kullandığını beyan etmiştir. Kıdem tazminatları üretimi doğrudan etkileyen bir işçilik gideri olmamasına rağmen, yöre işletmelerince bunların kayıtlanması değişik hesaplarda yapılmakta ve bazı işletmelerce de direkt bir üretim gideri olarak yorumlanmakta ve kayıtlanmaktadır.

Tablo 26 yöre işletmelerinde boşa geçen zamanlarla ilgili işçilik giderlerinin tespit edilip edilmediğini göstermektedir.

Tablo 26 : Boşa Geçen Zamanlarla İlgili İşçilik Giderlerinin Tespit Edilip Edilmediği

Tespit	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
Evet	-	-
Hayır	25	100
TOPLAM	25	100

Elde edilen verilere göre; yöre işletmelerinde boşa geçen zamanlarla ilgili işçilik giderlerinin tespit edilmesi için herhangi bir çalışma yapılmadığı görülmektedir.

Bu durum, işletmelerde işçilere belirli bir zaman dilimine göre ücret ödendiğinin bir göstergesidir.

Tablo 27 yöre işletmelerinde harekete geçirme işçiliklerinin muhasebeleştirilme şekillerini belirtmektedir.

Tablo 27 : Harekete Geçirme İşçiliklerinin Muhasebeleştirilme Şekilleri

Muhasebeleştirilen Hesaplar	Frekansları	Yüzde Dağılımları (%)
720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	1	4
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	0	0
Diğer Hesaplar	2	8
Harekete Geçirme İşçiliği Yoktur.	22	88
TOPLAM	25	100

Elde edilen verilere göre; harekete geçirme işçiliklerini işletmelerin % 4'ü direkt işçilik giderleri hesabında % 8'i diğer hesaplarda muhasebeleştirmektedir. Diğer hesaplarda muhasebeleştiren 2 işletmeden 1 işletme harekete geçirme işçilikleri için "Genel Yönetim Giderleri" hesabını 1 işletme ise "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabını kullandığını ifade etmiştir. İşletmelerin % 88'inde ise harekete geçirme işçiliği yoktur.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye 1980’li yıllardan itibaren ihracata yönelik sanayileşme stratejileri izlemektedir. 1994 yılına kadar izlenen stratejilerle büyük oranda ekonomik büyümeler de gerçekleştirilmiştir. Fakat, bunlar sağlanırken vergi toplamadaki güçlükler ve kayıt dışı ekonominin neden olduğu darboğazlar nedeni ile ekonomik faaliyetlerin doğru sonuçlarını gösteren güvenilir bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmuştur.

Ülke kaynaklarının etkin kullanımı açısından bir ülkenin ekonomisinde, oluşturduğu muhasebe sistemi önemli rol oynamaktadır. Son yıllarda ülkemiz muhasebe sisteminde hızlı ve önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Bunların nedenleri arasında; Türk firmalarının dış pazarlara açılması, yabancı sermaye yatırımları, Avrupa Birliği ile ilişkilerin artması, ihracat ve ithalattaki artışlar sayılabilir.

Bir ülkedeki muhasebe sisteminin etkinliğinden bahsedebilmek için muhasebeden sağlanan bilgilerin anlamlı, pratik, yeterli, gerekli ve zamanlı olması gerekmektedir. Ülkemizde en son muhasebe sistemi ile ilgili olarak 1994 yılından itibaren bilanço usulüne göre defter tutmakla birlikte, faaliyet konuları bakımından farklı durumda olan finansal kurumlar haricindeki tüm işletmeler için, Tekdüzen Hesap Planına uyma zorunluğu getirilmiştir. Yapılan düzenleme ile farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda bulunan kuruluşlar da belirlenmiştir.

Tekdüzen Hesap Planı, işletme ile ilgili olan kişi ve kuruluşlara karar verme, planlama ve kontrol faaliyetlerinde kullanacakları bilgileri anlamlı, pratik ve zamanında ulaştırabilme niteliklerine sahiptir.

İşletmelerde üretim giderleri içerisinde büyük rakamlara ulaşabilen işçilik giderlerinin içerisinde işçinin brüt ücreti haricinde; sosyal yardımlar vb. pek çok unsur girmektedir.

Tekdüzen Hesap Planı, işçilik giderlerinin izlenmesi için kolaylıklar getirmiş olmasına rağmen işletme yöneticileri işçilik giderlerinin sadece toplam rakamları ile ilgilenmekte ve işçilik giderlerinin oluştukları gider yerlerinin giderleri ile ilgilenmemektedir.

Yapılan anket çalışması sonuçlarına göre, Uzunköprü yöresi mamul üretim işletmelerinde, işletmelerin % 56'sı gider yeri ayrımı yapmamaktadır. Fakat gider yerlerinin giderlerinin ve gider yeri yöneticilerinin başarısının ölçülmesi açısından, gider yeri ayrımının yapılması ve muhasebe kayıtlarında belirtilmesi gerekmektedir. İşçilik giderlerinin de hangi gider yerinde ne kadar gerçekleştiğinin tespit edilmesi önemlidir.

İşçilik giderleri muhasebeleştirilirken, direkt-endirekt işçilikler belirlenmeli ve direkt-endirekt işçilik ayrımının belirtildiği şekilde kayıtlama yapılmalıdır. Direkt işçilikler mamul maliyetlerine doğrudan aktarılırken, endirekt işçiliklerin mamul maliyetlerine bir takım dağıtım anahtarları yardımı ile aktarılması gerekmektedir.

Yörede faaliyet gösteren mamul üretim işletmelerinin % 56'sının direkt - endirekt işçilik ayrımı yapmadığı tespit edilmiştir. Yöre işletmelerinin genellikle sipariş maliyeti yöntemine göre çalışmaları bunda etkilidir. Direkt-endirekt işçilik ayrımı yapan işletmelerin ise, endirekt işçilik giderlerini % 20 oranla faaliyet giderleri içerisine kaydettikleri görülmüştür.

Yörede faaliyet gösteren mamul üretim işletmelerinin % 84'ünün tarımsal sanayi alanında üretimde bulundukları tespit edilmiştir. İşletmelerin % 92'si Tekdüzen Hesap Planında da mamul üretim işletmeleri için uygun görülen 7/A seçeneğini uygulamaktadır.

İşletmelerde, işçilerin ne kadar süreyi, hangi iş üzerinde çalışarak geçirdiğinin tespit edilmesi, mamul maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesinde gerekli olmaktadır. Uzunköprü yöresi mamul üretim işletmelerinin % 88'i bu konuda bir çalışma yapmamaktadır.

Yöre mamul üretim işletmelerinde % 24 oranında işletmede işçilere sosyal yardım adı altında ödemede bulunmaktadır ve bu işletmelerin % 12'si sosyal yardımları, işçinin direkt ya da endirekt işçilik yapmasına göre, “720 Direkt İşçilik Giderleri” ya da “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmektedir. Sosyal yardımların üretimi direkt etkilemeyen bir gider niteliğini taşıması nedeni ile “730 Genel Üretim Giderleri” içerisinde izlenmesi daha doğru olacaktır. Yöre işletmelerinde bu yönde bir uygulamaya direkt olarak rastlanmamıştır.

Tekdüzen Hesap Planı, işletmelere gider türü ve gider yerlerini birlikte izleyebilmeleri için bir kodlama sistemi geliştirmiş olmasına rağmen, Uzunköprü yöresi işletmelerinin % 56 gibi büyük bir çoğunluğu bundan faydalanmamaktadır.

İşçilik giderleri içerisinde izlenen kıdem tazminatları, işletmelerde büyük tutarlara ulaşmaktadır. Kıdem tazminatlarının ödeme yapıldığı yıllarda hesaplara alınması yerine, işçinin işletmede çalıştığı tüm yıllara yayılması gerekmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde kıdem tazminatlarının karşılık ayrılmak sureti ile gider yazılması ve böylece kıdem tazminatı yükünün yıllara dağıtılması benimsenmiştir. Fakat yöre işletmelerinin sadece % 8'i bu şekilde bir kayıtlama yapmaktadır.

Kıdem tazminatlarının hangi hesapta muhasebeleştirileceği konusunda uygulamada tam anlamıyla bir birlik yoktur. Fakat, kıdem tazminatlarının üretimi doğrudan etkilemediği düşünülürse, bunların “730 Genel Üretim Gideri” hesabı içerisinde kayıtlanması doğru olacaktır.

İşletmelerde, işçilerin çalışmadan geçirdikleri zamanlarla ilgili muhasebe kayıtları, boşa geçen zamanın nedenine bağlı olarak farklı hesaplarda yapılmalıdır. Fakat, yöre mamul üretim işletmelerinde boşa geçen zamanların tespit edilmesi için herhangi bir çalışma yapılmadığı görülmüştür.

İşletmelerde, boşa geçen zamanlar tespit edilmeli ve bu sürelerle ilişkin işçilik giderlerinin, işletmenin kontrolü altındaki nedenlerden dolayı oluşması

halinde, “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında, deprem, yangın gibi olağanüstü nedenlerden dolayı gerçekleşmesi halinde ise “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabında izlenmesi doğru olacaktır.

İşletmelerde fazla çalışma zamlarının da fazla çalışmanın yapılma nedenine göre farklı hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Tekdüzen Hesap Planı, işçilik giderlerinin doğru hesaplarda muhasebeleştirilmesi ve mamul maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi için gelişmiş bir kayıt sistemi getirmiş olmasına rağmen, Uzunköprü yöresi mamul üretim işletmelerince bu durumdan tam olarak faydalanılmamaktadır.

Tekdüzen Hesap Planının sağladığı kolaylıklardan faydalanabilmek, olayları doğru olarak kaydederek, yorumlayacak ve bilgi verecek kişilerin muhasebe mesleği için yetiştirilmesine bağlıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının, mesleğe giriş öncesi ve meslek ünvanı elde edildikten sonraki aşamalarda, belirli aralıklarla eğitime tabi tutulmaları muhasebe uygulamaları açısından önemli olmaktadır.

Muhasebe meslek örgütleri tarafından düzenlenen çeşitli etkinliklerle, Tekdüzen Hesap Planının getirdiği düzenlemeler ilgili meslek mensuplarına verilmeye çalışılmalıdır.

İşletme yöneticileri için artık, sadece dönem sonu kârları ile ilgilenmeyi bir kenara bırakarak, muhasebe bilgilerinden en iyi şekilde yararlanmayı sağlayacak kayıt düzenini kurmaya çalışmak bir zorunluluktur.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., Sevilengül, O. (1995): *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İstanbul, İSMMM Odası Yayınları, 5. Baskı
- Akdoğan, N. (1998): *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara, Cem Web Ofset, 4. Baskı
- Akgül, B. (1996): *M.B. Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan 8 No'lu Hesap Grubu*, İstanbul, Avcı Ofset
- Akıncı, N., Erdoğan N. (1995): *Maliyet Muhasebesi*, İzmir, Barış Yayınları, 1. Baskı
- Altan Z.Ö. (1994) : *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları 1ve 2. Fasikül
- Altuğ, O. (1996): *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Evrim Yayınları, 11. Baskı
- Ataman, Ü. (1995) : *Genel Muhasebe*, İstanbul, Türkmen Kitapevi,
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. (1999): *Yöneticiler İçin; Muhasebe ve Finans Bilgileri*, İstanbul, Türkmen Kitabevi
- Bursal, N., Ercan, Y. (1992): *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Yaylım Matbaası, 4. Baskı
- Bursal, N., Ercan Y. (1995): *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir, Web Ofset, T.C. A.Ü. Yayınları, 1. Baskı
- Bursal N., Ercan, Y. (1999): *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, İstanbul, Kardeş Matbaası, 7. Baskı
- Büyükmirza, K. (1999): *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara, Sel Ofset, 6. Baskı
- Cemalcılar, Ö., Erdoğan, N. (1997): *Genel Muhasebe*, İstanbul, Beta Basım, 4. Baskı
- Çankaya, İ. (1995): *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulaması, Yılsom Yılbaşı Uygulaması, Mali Tabloların Düzenlenmesi*, Ankara, 3. Baskı
- Çetiner, E. (1995): *Maliyet Muhasebesi*, Ankara, Tutibay Ltd.Şti., 2. Baskı
- Erdoğan, N. (1999): *Maliyet Muhasebesi*, İzmir, Barış Yayınları, 1. Baskı
- Erdoğan, N. (1999): *Çözümlü Muhasebe Problemleri*, İzmir, Barış Yayınları, 2. Baskı

- Gücenme, Ü. (1994): *Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticaret İşletmelerinde Muhasebe ve Envanter İşlemleri*, Bursa, Marmara Kitabevi, 2. Baskı
- Güredin, E., Ercan, Y. (1990): *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, İstanbul, Avcıol Matbaası, 3. Baskı
- Güredin, E., Ülker, Selma M., Burgazlıoğlu, E. (1998): *Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Beta Basım, 2. Baskı
- Güven, E., Altan, Ömer Z., Gerek, N. (1994): *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Eskişehir, Web Ofset, T.C.A.Ü. Yayınları, 2. Fasikül
- Hacıüstemoğlu, R. (1995): *Maliyet Muhasebesi Problemleri ve Çözümleri*, Ankara, Kare Ajans Matbaacılık, TÜRMOB Yayınları No:21
- Hacıüstemoğlu, R. (1997): *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, İstanbul, Alfa Basım, 1. Baskı
- Hacıüstemoğlu, R. (1997): *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Avcı Ofset, 2. Baskı
- Hacıüstemoğlu, R. (1999): *Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi*, Ankara, TÜRMOB Yayınları-70, Seri No:13
- Hacıüstemoğlu, R., İbiş, C., Gökçen, G. (1999): *Beşyüz Büyük Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması*, İstanbul, Alfa Basım 1. Baskı
- Haftacı, V. (1999): *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Beta Basım, 3. Baskı
- İş Kanunu*
- Karakaya, M., Gül, Ü. (1994): *Muhasebe Teknikleri*, Ankara, Tutibay Yayınları
- Kepekçi, C. (1994): *Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi*, Ankara, Kağıtsan Ltd., 1. Baskı
- Kızıl, A. (1994): *Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, İstanbul, Der Yayınevi, 2. Baskı
- Kishalı, Y., Işıklılar, S. (1998): *Genel Muhasebe*, İstanbul, Beta Basım, 1. Baskı
- Kishalı, Y., Işıklılar, S. (1999): *Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları*, İstanbul, Beta Basım, 1. Baskı

- Kishalı, Y., Işıklılar, S. (1999): *Tekdüzen Hesap Sistemi ve Çözümlü Muhasebe Problemleri*, İstanbul, Beta Basım, 2. Baskı
- Küçüksavaş, N. (1994): *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması*, İstanbul, Beta Basım, 4. Baskı
- Maliye Postası Dergisi* (1999): Sayı No:441 (15 Ocak 1999)
- Maliye Postası Dergisi* (1999): Sayı No:448 (01 Mayıs 1999)
- Maliye Postası Dergisi* (1999): Sayı No:452 (01 Temmuz 1999)
- Maliye Postası Dergisi* (1999): Sayı No:454 (01 Ağustos 1999)
- Maliye Postası Dergisi* (2000): Sayı No:464 (15 Ocak 2000)
- Maliye Postası Dergisi* (2000): Sayı No:465 (31 Ocak 2000)
- Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* (1999): Sayı No:4 (Aralık 1999)
- Özbank, Atilla H. (1993): *Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Örnekli Uygulama Kılavuzu*, Özbank Yayıncılık
- Özbank, Atilla H. (1995): *Tekdüzen Hesap Planı İle Mali Tablolar Açıklamaları ve Örnekli Uygulama Kılavuzu*, İstanbul, Özbank Yayıncılık
- Sevilengül, O. (1994): *Genel Muhasebe*, Ankara, Setma Basım, 5. Baskı
- SÜRYAY (1996): *Gelir, Kurumlar, Vergi Usul ve Diğer Vergi Kanunları*, İstanbul, Süryay Sürekli Yayınlar
- Şener, R. (1999): *Maliyet Muhasebesi Çözümlü Problemleri*, Ankara, Gazi Yayınları
- İSM MMO (2000): *Mali Çözüm*, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı: 51
- Tokmak, M. (1997): *Örnekleriyle Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Uygulamaları*, Ankara, Kozan Ofset
- TÜRMOB (1993): *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Ankara-1993
- Üstün, R. (1994): *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir, Renk İş Matbaası, 4. Baskı
- Üstün, R. (1996): *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir, İkbāl Ofset, 5. Baskı
- Üstünel, B. (1995): *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açıklaması*, İstanbul, Denet Yayıncılık A.Ş., 2. Baskı
- Yükçü, S. (1998): *Çözümlü Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri*, İzmir, Anadolu Matbaacılık, 2. Baskı

Yükçü, S. (1998): *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir, Anadolu Matbaacılık, 3. Baskı

Yükçü, S. (1999): *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir, Cem Ofset, 4. Baskı

2000' Li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi", (1998) 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F.



ANKET SORULARI

1. İşletmeniz hangi alanda faaliyet göstermektedir?
a) Zirai üretim b) Sınai üretim c) Tarımsal sanayi d) Diğer ise belirtiniz.
2. İşletmenizde çalıştırdığınız işçi sayısı hangi aralıktadır?
a) 1-9 b) 10-25 c) 26-100 d) 100 ve yukarısı
3. İşletmenizin hukuki yapısı nedir?
a) Kollektif şirket b) Limited şirket c) Şahıs işletmesi d) Anonim şirket
e) Diğer ise belirtiniz.
4. Muhasebe bölümünde çalışan personel sayınız nedir?
a) 1-3 b) 3-5 c) 5-8 d) 8-10
5. Muhasebe sorumlunuzun öğrenim durumu nedir?
a) Lise öncesi b) Lise c) Meslek Yüksekokulu d) Fakülte e) Lisans üstü
6. Muhasebe sorumlunuzun mesleki kıdemi kaç yıldır?
a) 0-5 yıl arası b) 6-10 yıl arası c) 11-15 yıl arası d) 16-20 yıl arası
e) 21 yıldan fazla
7. Muhasebe işlemlerini yönlendiren sorumlunuzun 3568 sayılı yasaya göre ünvanı nedir?
a) S.M b) S.M.M.M c) Y.M.M d) Ünvanı yoktur.
8. Maliyet hesaplarınızın muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Hesap Planında öngörülen 7/A – 7/B seçeneklerinden hangisini uyguluyorsunuz?
a) 7/A b) 7/B
9. Maliye Bakanlığı'nca boş bırakılan 8 nolu hesap sınıfından muhasebe kayıtlarınızda faydalıyor musunuz?
a) Evet b) Hayır c) Bazı dönemlerde
10. İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinde direkt-endirekt işçilik ayırımı yapıyor musunuz?
a) Evet b) Hayır c) Bazı dönemlerde
11. İşletmenizde gider yeri ayırımı yapıyor musunuz?
a) Evet b) Hayır
12. Direkt işçilikleri muhasebeleştirirken önce gider yerlerine daha sonra mamullere mi yüklüyorsunuz?
a) Evet b) Hayır
13. Endirekt işçiliklerin muhasebeleştirilmesinde nasıl bir yöntem uyguluyorsunuz?
a) Direkt işçilik giderlerinde muhasebeleştiriyoruz
b) Genel üretim giderleri içerisinde muhasebeleştirip dağıtım anahtarları yardımı ile gider yerlerine ve mamullere yüklüyoruz.
c) Faaliyet giderleri içerisinde muhasebeleştiriyoruz.
d) Diğer başka hesaplarda muhasebeleştiriyoruz.
e) Direkt-Endirekt işçilik ayırımı yoktur.
14. Direkt işçilik ayırımı şu sayılan kriterlerden hangisine ya da hangilerine göre yapıyorsunuz?
a) Üretilen mamullerin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilikler
b) Fıilen üretim bölümünde çalışan ve üretilen mamullerle direkt bağlantısı kurulabilen işçilikler
c) Belgelerle tam ve doğru olarak hangi gider yerinde hangi mamul için yapıldığı izlenebilen işçilikler
d) Hepsi

15. İşçilerinizin kaç saat işletmede bulunduklarını tespit etmek için herhangi bir yöntem uyguluyor musunuz?
a) Evet b) Hayır
16. İşçilerinizin kaç saat işletmenizde bulunduklarını tespit etmek için hangi yöntemi kullanıyorsunuz?
a.) İmza yöntemi b) Marka sayma yöntemi c) İşçi kontrol kartları
d) Barkot okuyucu sistemler e) Diğer ise belirtiniz.
17. İşçilik giderlerinizin muhasebeleştirilmesinde gider yeri ayırımı yapıyor musunuz?
a) Evet b) Hayır
18. İşçilerinizin çalıştıkları gider yerlerini ve bu işlerde harcanan zamanı saptamak için "İşçi Çalışma Kartları" hazırlıyor musunuz?
a) Evet b) Hayır
19. İşçilerinizin ücretlerinin hesaplanmasında hangi yöntemi kullanıyorsunuz?
a) Zaman esasına göre ücret b) Akort esasına göre ücret
c) Prim esasına göre ücret d) Diğer ise belirtiniz.
20. Esas üretim gider yerleri ile ilgili olan işçilik giderlerini "720 Direkt İşçilik Giderleri" hesabında mı muhasebeleştiriyorsunuz?
a) Evet b) Hayır
21. İşçileriniz sosyal yardım adı altında yardım sağlıyor musunuz?
a) Evet b) Hayır
22. Sosyal yardımları işçilere ne şekilde sağlıyorsunuz?
a) Nakit b) Yiyecek c) Giyecek d) Yakacak e) Sosyal yardım yoktur.
23. Sosyal yardımda bulunuyorsanız bu ödemeleri nasıl muhasebeleştiriyorsunuz?
a) "720 Direkt İşçilik Giderleri" hesabında
b) "730 Genel Üretim Giderleri" hesabında
c) Sosyal yardımların direkt yada endirekt olmasına göre 720 ve 730 no'lu hesaplarda
d) Diğer ise belirtiniz.
e) Sosyal yardım yapılmamaktadır.
24. İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinde kullandığınız kodlama sistemini belirtiniz?
a) Defter-i Kebir Hesabı – İşçilik Gider Türü- Gider Yeri
b) Defter-i Kebir Hesabı – Gider Yeri – İşçilik Gider Türü
c) Defter-i Kebir Hesabı – İşçilik Gider Türü
25. İşçiliklerle ilgili olan SSK işveren paylarını hangi hesapta muhasebeleştiriyorsunuz?
a) "720 Direkt İşçilik Giderleri" hesabında
b) "730 Genel Üretim Giderleri" hesabında
c) Diğer ise belirtiniz.
26. Yardımcı ve hizmet gider yerlerinde gerçekleştirilen işçilik giderlerini nasıl muhasebeleştiriyorsunuz.
a) Buralarda gerçekleşen işçilik giderlerini önce esas üretim gider yerlerine, buradan mamul maliyetlerine yüklüyoruz.
b) Bunları dönem giderleri içerisinde muhasebeleştiriyoruz.
c) Bunları direkt olarak mamul maliyetlerine yüklüyoruz.
d) Diğer ise belirtiniz.

27. Üretim fonksiyonu dışındaki gider yerlerinde çalışanların ücretlerini hangi hesaplarda muhasebeleştiriyorsunuz?
- a) “750 Araş.Gel.Gid.” hesabında b) “760 Paz.Sat.Dağ.Gid.” hesabında
c) “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabında
d) Çalıştıkları gider yerlerine göre hepsinde e) Üretim dışında yok
28. Genel Muhasebe ile Maliyet Muhasebesini birlikte mi tutuyorsunuz?
- a) Evet b) Hayır
29. İşçilere fazla çalışma yaptırıyor musunuz?
- a) Evet b) Hayır
30. Fazla çalışma zamlarını nasıl muhasebeleştiriyorsunuz?
- a) “720 Direkt İşçilik Gideri” hesabında b) “730 Genel Üretim Gideri” hesabında
c) Dönem gideri hesaplarında
d) Fazla çalışmanın yapılma nedenine bağlı olarak direkt işçilik, g.ü.g.ya da dönem gideri hesaplarında
e) Fazla çalışma yapılmamaktadır.
31. İşçilerinizin izin ücretlerinin muhasebeleştirilmesinde hangi hesabı kullanıyor sunuz?
- a) “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabını
b) “730 Genel Üretim Giderleri” hesabını
c) Diğer ise belirtiniz.
32. İzin ücretleri için karşılık ayırıyor musunuz?
- a) Evet b) Hayır
33. İkramiyelerin muhasebeleştirilmesinde hangi hesabı kullanıyorsunuz?
- a) “720 Direkt İşçilik Gideri” hesabını b) “730 G.Ü.G.” hesabını
c) Esas üretim gider yerlerinde çalışanların ikramiye giderleri için 720, yardımcı ve hizmet gider yerlerinde çalışan işçilerin ikramiye giderleri için 730 nolu hesabı
d) Diğer ise belirtiniz.
34. İkramiye giderleri için karşılık ayırıyor musunuz?
- a) Evet b) Hayır
35. Kıdem tazminatları için karşılık ayırıyor musunuz?
- a) Evet b) Hayır
36. İşçilerinizin kıdem tazminatlarının muhasebeleştirilmesinde hangi gider hesabını kullanıyorsunuz?
- a) “720 Direkt İşçilik Gideri” hesabını b) “730 G.Ü.G.” hesabını
c) İşçilik giderinin direkt yada endirekt olmasına göre 720 yada 730 nolu hesapları
d) Diğer ise belirtiniz.
37. Her yıl ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarını kanunen kabul edilmeyen giderlere kaydediyor musunuz?
- a) Evet b) Hayır
38. İşçilerinizin boşa geçirdikleri zamanlarla ilgili ücretleri tespit ediyor musunuz?
- a) Evet b) Hayır
39. Boşa geçen zamanlara ilişkin işçilik giderlerini hangi hesapta muhasebeleştiriyorsunuz ?
- a) “730 G.Ü.G.” hesabı b) “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı
c) Boş işçiliğin nedenine göre 730 veya 680 nolu hesaplar
d) Boşa geçen zamanlarla ilgili bir çalışma yapılmamaktadır.

40. Harekete geçirme işiliklerini hangi hesapta muhasebeleştiriyorsunuz?
- a) “720 D.İ.G.” hesabında b) “730 G.Ü.G.” hesabında
c) Diğeri ise belirtiniz. d) Harekete geçirme işiliğı yoktur.

