

Sosyal Güvenlik Primi İşveren Payı İndirimlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Uygulamalar ve Bir Öneri

Yiğit ÖZBEK*

ÖZET

Maliyetin bir unsuru olan işçiliğin bir parçası da, direkt ya da endirekt maliyet olarak değerlendirilen sosyal güvenlik primi işveren paylarıdır. Bu paylar, işverene işçiyi çalıştırması nedeniyle devlet tarafından getirilen bir yükümlülüktür. Devlet, gerek prim tahsilatını hızlandırmak gerekse işvereni teşvik etmek amacıyla, belirli koşullarla işletmeyi bu yükümlülüğünden kısmen veya tamamen muaf tutmakta ve bu da işletmenin maliyetlerinde azalmaya neden olmaktadır. Bu tür teşviklerin muhasebeleştirilmesi konusunda; teşvik tutarının gelir olarak kaydedilmesi yönteminin yanında, ilgili maliyet hesabının alacaklandırılması yöntemi de bulunmaktadır. Her iki yöntemde de düzeltme işlemi ödemenin yapıldığı ayda yapılmaktadır. Bu durum, aylık maliyet düzenleyen işletmelerde maliyetlerin bir sonraki ayda netleşmesi gibi bir sakınca yaratmaktadır. Bu çalışma, indirim tutarının ücret bordrosunun tahakkuku sırasında kayıtlara alınmasıyla, primlerin düzenli ödendiği dönemlerde düzeltme işlemine gerek bırakmayan, dolayısıyla indirim tutarının maliyetlere ilgili olduğu ayda yansıtılmasını sağlayan bir öneri getirmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sosyal güvenlik primi, işçilik maliyeti, devlet teşviği

Jel Sınıflaması: M40, M41, M48

Accounting Practices of Deductions of Employer's Share of The Social Security Premiums and A Proposal

ABSTRACT

One part of labour cost, which is a component of cost is social security premiums that can be evaluated both direct and indirect cost. This share is an obligation for employer because of employing the employee enforced by the government. Government, dispenses the firm from this obligation in whole or in part with specific conditions, with the aims of expediting the collection of premiums and countenancing the employer. And, this causes a decrease in the costs. In entering this kind of incentives in the accounts, beside reporting the amount of incentive as an income, there is one other way that credits the appertaining cost account. Adjustment transaction is done in the month which the acquittance is committed in both of the methods. This causes a disadvantage in firms which ascertain the costs monthly. This study brings a proposal which makes the adjustment transaction unnecessary in the periods which premiums are paid regularly by entering the deduction amount in the accounts while the accrual of the payroll, and consequently this study provides a proposal which makes the reflections of the deduction amount to the costs in the appertaining month.

Key Words: Social security premium, labour cost, government promotion.

Jel Classification: M40, M41, M48

* Yrd. Doç Dr. Yiğit Özbek, Gazi Üniversitesi, Endüstriyel Sanatlar Eğitimi Fakültesi, ozbek@gazi.edu.tr.

1. Giriş

Gerek uygulamada gerekse teoride, direkt ve endirekt işçilik tahakkukunda işçi çalıştırmaktan dolayı işverene yasalar tarafından yüklenen sosyal güvenlik primlerine katılma paylarının muhasebeleştirilmesinde bu payların endirekt maliyet olarak değerlendirilmesi eğilimi vardır. Esas üretim gider yerinde doğrudan işi üreten işçiye tahakkuk eden brüt ücret direkt işçilik maliyeti olarak değerlendirilirken, işverenin bu işçiyi çalıştırmaktan dolayı ortaya çıkan sosyal güvenlik primlerine katılma payları endirekt işçilik maliyeti kabul edilmekte ve bu kısım 7/A seçeneğini uygulayan üretim işletmelerinde fonksiyonel olarak “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”nda muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla üretimle ilgili birimlerde çalışan işçilerin tahakkuk eden ücretleri ve bunlara bağlı olarak doğan maliyet unsurları direkt ve endirekt maliyet olarak mamul ve yarı mamullerin maliyetini oluşturmaktadır.

Ekonomik politikaların bir gereği olarak devlet, belirli dönemlerde istihdamı artırmak, ekonomiyi canlandırmak, belirli sektörlerle ya da belirli bölgelere yatırımı teşvik etmek ve benzeri nedenlerle, bazı maliyet unsurlarını yaptığı yasalarla kısmen veya tamamen indirerek işletmelere teşvikte bulunmaktadır. Bu durumda kanun çerçevesinde yapılan indirim unsurları mamul maliyetinin belirlenmesinde muhasebeye yansımaktadır. Yapılan indirimlerin niteliğinin belirlenmesi, muhasebeleştirilmenin sağlıklı yapılmasında da belirleyici olmaktadır. Bazı teşvikler işletmeye gelir sağlayıcı bir yapıdayken bazıları da maliyeti azaltıcı niteliktedir. Her iki durum da muhasebeye farklı şekilde yansımaktadır.

Sıklıkla başvurulmuş bu tür teşvikler, son olarak torba yasa olarak anılan 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”da, işverenin kadın işçi alımını teşvik için, hesaplanan sigorta primlerinin işverene düşen payının İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanmasına ilişkin düzenlemeyle yeniden gündeme gelmiştir.

Ekonomi politikaları gereği yeni teşvikler ortaya çıksa da teşviklerin muhasebeleştirilmesi yeni bir konu değildir. Ancak literatür taramasına dayanan bu çalışmada, indirim tutarının ücret bordrosunun tahakkuku sırasında kayıtlara alınmasıyla, primlerin düzenli ödendiği dönemlerde düzeltme işlemine gerek bırakmayan, dolayısıyla indirim tutarının maliyetlere ilgili olduğu ayda yansıtılmasını sağlayan bir öneri getirmektedir.

2. Sosyal Güvenlik Primi İşveren Payı İndirimi Yoluyla Teşvik Uygulaması

Ekonomik ve sosyal politikalar gereği, devletin işletmelere sağladığı teşvik türlerinden birisi de işverenin işçi çalıştırmaktan dolayı katlanmak zorunda olduğu sosyal güvenlik primi işveren paylarını azaltmak, bazı uygulamalarda tamamen ortadan kaldırmaktır. Devlet, ekonomik-sosyal politikalarını yürütmek amacıyla, işverenin yerine getirmesi gereken

yükümlülüklerin bir kısmını veya tamamını Hazine, İşsizlik Sigortası Fonu veya Maliye Bakanlığı bütçesine konulan ödeneklerden karşılayarak işletmeleri teşvik etmektedir.

Ülkemizde sosyal güvenlik primi indirimiyle sağlanan teşvik uygulamaları aşağıdaki başlıklarda sıralanabilir:

- Özürlü çalıştırmaya yönelik teşvikler
- Genç çalıştırmaya yönelik teşvikler
- Kadın çalıştırmaya yönelik teşvikler
- İlave işçi çalıştırmaya yönelik teşvikler
- İşsizlik ödeneği alanları çalıştırmaya yönelik teşvikler
- Yeni yatırımlar yapmaya yönelik teşvikler
- Belirli illerde yatırım yapılmasına yönelik teşvikler
- Araştırma geliştirme faaliyetlerine yöneltmeye yönelik teşvikler
- Sektör veya başka bir özellik gözetmeden, genel olarak maliyet azaltmaya yönelik teşvikler.

Çalışmada, genel olarak maliyet azaltmayı, prim tahsilatını kolaylaştırmayı ve primini zamanında ödeyen ödüllendirmeyi (Cerit, 2009:217) amaçlayan; 2008 yılında yürürlüğe konulan ve hala geçerli olan 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun esas alınacaktır. Diğer kanunlarla düzenlenen, prim yoluyla getirilen teşviklerin konusu ve indirim oranı farklı olsa da muhasebe uygulamaları benzerlik göstermektedir.

17.4.2008 tarihli 5763 sayılı Kanun'un 24. Maddesi yoluyla, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81. Maddesine (1) bendi eklenmiş ve belirli koşullar yerine getirildiğinde, uzun vadeli sigorta kolları olarak anılan malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları işveren sigorta payının %5'lik kısmının hazine tarafından karşılanacağı hükme bağlanmıştır. (1) bendi, daha sonra çeşitli tarihlere değiştirilmiştir. Yapılan değişikliklerle; teşvikten yararlanma koşulları, uygulama kapsamı dışında kalanlar konuları yeniden düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre indirimin söz konusu olabilmesi için; işverenin kısa ve uzun vadeli sigorta kolları uygulaması bakımından hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılan sigortalıları çalıştıran özel sektör işvereni olması ön koşuldur¹. Bunun dışındaki koşullar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

¹ Ek olarak Kamu idarelerinden olmamak kaydıyla bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin tesis veya dernek olarak kurulmuş bulunan sandıklarda (506 sayılı Kanun'un Geçici 20.Maddesi) çalışan personelinin 5510 sayılı Kanuna göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortasının sorumlusu işverenler.

1. İndirimin konusu; ön koşulda belirtilen sigortalılar için hesaplanan ve uzun vadeli sigorta kolları başlığında yer alan; malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden işverenin payına düşen kısımdır.

2. Çalıştırılan sigortalılara ait aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na verilmesi gerekir.

3. Sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı payına düşen tutarlar ile indirim dışında kalan işveren payının tamamı yasal süresi içinde ödenmelidir.

4. İşverenin Sosyal Güvenlik Kurumu'na prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcu (tecil edilenler, taksitlendirilenler ve yeniden yapılandırılanlar hariç) olmaması (işveren bazında değil, işyeri dosya numarası bazında (Terzioğlu, 2008:176)) gerekir.

5. İndirim tutarları gelir ve kurumlar vergisinin belirlenmesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.

6. Bu fıkıyla düzenlenen destek unsurundan diğer ilgili mevzuat uyarınca ayrıca yararlanmakta olan işverenler aynı dönem için ve mükerrer olarak bu destek unsurundan da yararlanabilirler, işverenin destekler arasında bir tercihte bulunmasına gerek yoktur. Bu durumda, her iki teşvik kanunu kapsamına giren sigortalılardan dolayı öncelikle %5'lik prim indiriminden, ardından diğer kanunda öngörülen destekten de yararlanılabilir (Demirci, 2011:237).

7. Yapılan kontrol ve denetimlerde sigortasız olarak işçi çalıştırdığı belirlenen işverenler bir yıl süreyle bu indirimden yararlanamaz.

8. İndirim uygulamasında herhangi bir süre sınırlaması yoktur.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim alacaklarını zamanında tahsil edebilmesini sağlamayı amaçlayan, gerçek anlamda bir devlet teşviki niteliği taşımayan (Şeker ve Özdemir, 2011:8) bu indirim, işletmelere gerek üretim maliyetlerinde gerekse işletme maliyetlerinde bir azalma yaratmaktadır. İşletmenin primlerini Kanun'da belirtilen şekilde ödemesi durumunda üretim ve işletme maliyetlerinde sosyal güvenlik primi işveren payının %5'i oranında bir azalma gerçekleşmektedir.

3. Sosyal Güvenlik Primi İşveren Payı İndiriminin Muhasebeleştirilmesi

Prim indirimlerinin muhasebeleştirilmesine örnek oluşturması amacıyla, işletmede asgari ücretli bir işçinin çalıştırıldığı varsayılmış ve ücret bordrosu aşağıda verilmiştir:

Brüt ücret	837,00
Sigorta primi işçi payı (%14)	117,18
İşsizlik Sigortası primi işçi payı (%1)	8,37
Gelir Vergisi Matrahı	711,45

Gelir Vergisi (%15)	106,72
Damga Vergisi (%0,66)	5,52
Kesintiler Toplamı	237,79
Net ücret	599,21
Asgari Geçim İndirimi (bekar, çocuksuz)	59,74
Ele Geçen Ücret	658,95
Sigorta primi işveren payı (%19,5)	163,22
İşsizlik Sigortası primi işveren payı (%2)	16,74
İndirim tutarı (837x%5)	41,85

Uygulamada indirimlerin muhasebeleştirilmesi iki şekilde karşımıza çıkmaktadır: Bir yöntem, prim ödemesi gerçekleştiğinde indirim tutarının bir gelir unsuru olarak kayıtlara alınmasıdır. Diğer yöntem ise, bordro tahakkuku yapıldığında tüm prim borcunu giderlere/maliyet hesaplarına alıp, prim ödemesi yapıldığında bu hesapları indirim tutarı kadar alacaklandırmak yoluyla maliyetlerin azaltılmasını sağlamaktır. Bunların dışında tarafımızdan önerilen yöntem, bordronun muhasebeleştirilmesi sırasında indirim tutarının maliyetlere alınmayıp farklı bir hesapta muhasebeleştirilmesidir. Gününde ödeme yapıldığında bu hesap kapatılarak, primler maliyetlere gerçek değeriyle yansıtılmış olacaktır.

3.1. İndirim Tutarının Gelir Olarak Değerlendirilmesi

Prim ödemesi gerçekleştiğinde indirim tutarının bir gelir unsuru olarak kayıtlara alınması yönteminde bordro tahakkuk ettirildiğinde iskonto tutarı da dahil olmak üzere işçilik maliyetlerinin tamamı ilgili fonksiyon hesabına kaydedilir. Buna göre bordro tahakkukunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

././20XX	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	1.016,96
730.10 Esas Üretim Gider Yeri	
730.10.1 İşçi Ücret ve Giderleri	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.	112,24
360.00 Ödenecek Gelir Vergisi	
360.10 Ödenecek Damga Vergisi	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PİRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
335 PERSONELE BORÇLAR H.	599,21

Çalışmada, tamamı esas üretim gider yerinde gerçekleşen endirekt maliyet olduğu kabul edilen işçilik maliyetleri, brüt ücret, işveren sigorta primi payı ve işsizlik sigortası işveren payı toplamından (837,00+163,22+16,74=1.016,96) oluşmuştur.

Bu yöntemde sigorta primlerinin zamanında beyan edilmesi ve vadesinde ödenmesi halinde indirim tutarı gelir kaydedilir. Gelir kaydında “602 Diğer Gelirler Hesabı” kullanılabildiği gibi “649 Diğer Olağan Gelirler Hesabı” da kullanılmaktadır:

././20XX	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PİRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
102 BANKALAR H.	263,66
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR H.	41,85

Devlet Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında belirtilen; teşviklerin işletme ortakları tarafından sağlanmadığı gerekçesiyle gelir tablosuna yansıtılması düşüncesine dayanan (TMS 20, paragraf 15/a) gelir yaklaşımını esas alan Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki (gib.gov.tr, 1992) “602 Diğer Gelirler Hesabı”nda, *“işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri izlenir”*. Prim indiriminin, bu hesabın açıklamasında yansıtılan türden bir devlet yardımını ifade etmemesi, bu hesabın kullanılmasını olanaksız kılmaktadır. 60 grubu, işletmenin satışları, yani pazarlama fonksiyonunu ilgilendiren bir unsur iken, prim indirimi maliyeti dolayısıyla üretim fonksiyonunu ilgilendirmektedir. Bu nedenle, prim indirimlerinin bir satış geliri kaleminde raporlanması, kanaatimizce gelir tablosunun bütünlüğünü bozan bir uygulama olarak değerlendirilmektedir. Bu hesabın kullanılması konusunda farklı bir görüş; 602 numaralı hesabın işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili gelirleri ifade ettiği, ancak devlet teşviklerinin arızı bir nitelik taşıması nedeniyle bu hesabın teşviklerin muhasebeleştirilmesinde doğru bir hesap olmadığıdır (Bozdemir, 2010:95). Ancak, özellikle örneklerimize esas aldığımız genel nitelikteki %5’lik prim indiriminin geçici (arızı) olmayıp, kalıcı bir uygulama olduğu dikkat çekmektedir.

İşletmenin üretim unsuru dışındaki; yönetim, pazarlama ve araştırma-geliştirme fonksiyonları gibi fonksiyonlarındaki düzeltmelerin “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı” kullanılarak düzeltilmesi makul bir uygulama kabul edilebilir. Gelir tablosu incelendiğinde her ne kadar diğer faaliyetlerden gelir ve giderler, işletmenin ana faaliyet giderlerinden ayrı bir bölüm olarak oluşturulmuşsa da, faaliyet kar/zararını oluşturan kısımda bu niteliğe uygun bir hesap bulunmaması nedeniyle, “602 Diğer Gelirler Hesabı”yla karşılaştırıldığında daha uygun bir hesap olarak değerlendirilebilir.

İndirim tutarının gelir olarak kaydedilmesinde bir başka kayıt yöntemi ise indirim tutarının bordro tahakkuku esnasında gelir tahakkuku olarak değerlendirilmesidir (Apak, 2008). İndirim tutarının gelir olarak değerlendirilmesindeki sakıncaları aynen taşıyan bu yöntemle göre kayıtlar aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

Bordro tahakkuku:

././20XX	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	1.016,96
730.10 Esas Üretim Gider Yeri	
730.10.1 İşçi Ücret ve Giderleri	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.	112,24
360.00 Ödenecek Gelir Vergisi	
360.10 Ödenecek Damga Vergisi	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PİRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
335 PERSONELE BORÇLAR H.	599,21
././20XX	
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.	41,85
181.80 Hazine Tarafından Karşılancak SGK Primi İşveren Payı	
602 DİĞER GELİRLER H.	41,85

Sigorta primlerinin zamanında beyan edilmesi ve vadesinde ödenmesi halinde, daha önce gelir olarak kaydedilmiş olan indirim tutarına ilişkin tahakkuk kapatılır:

././20XX	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PİRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
102 BANKALAR H.	263,66
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.	41,85
181.80 Hazine Tarafından Karşılancak SGK Primi İşveren Payı	

3.2. Prim Ödemesi Yapıldığında Fonksiyon Hesabının Alacaklandırılması

Ödeme gerçekleştiğinde indirim tutarının maliyetleri azaltacak şekilde kayıtlara alınması yönteminde, bordro tahakkuk ettirildiğinde indirim tutarı dahil olmak üzere işçilik maliyetlerinin tamamı ilgili fonksiyon hesabına kaydedilir. Bu yöntemle göre bordro tahakkukunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

././20XX	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	1.016,96
730.10 Esas Üretim Gider Yeri	
730.10.1 İşçi Ücret ve Giderleri	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.	112,24
360.00 Ödenecek Gelir Vergisi	
360.10 Ödenecek Damga Vergisi	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PİRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
335 PERSONELE BORÇLAR H.	599,21

Sigorta primlerinin vadesinde ödenmesi halinde indirim tutarı maliyeti azaltan bir unsur olarak ilgili fonksiyon hesabının alacağına kaydedilir:

././20XX	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PİRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
102 BANKALAR H.	263,66
151 ÜRETİM-YARI MAMUL H. ²	
152 MAMULLER H.	41,85
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ H.	

Fonksiyon hesabını ya da fonksiyon hesabının aktarıldığı hesapları alacaklandırarak maliyet düzeltmesi sağlayan bu yöntem, fonksiyon hesabında sürekli olarak yarattığı alacak kaydıyla bir yandan denetlenebilirliği güçleştirirken, diğer yandan da aylık maliyet çıkartan işletmelerde maliyetlerin tespitinde hatalı sonuçlara neden olmaktadır. Çünkü indirim sonucu, hesaplara bordro tahakkukunu takip eden ay sonunda, prim ödemesi yapıldığında yansıtılmakta, dolayısıyla gerçek maliyetler ancak bir ay sonra, düzeltme yapıldıktan sonra tespit edilebilmektedir. İşçilerin ücretlerini çalıştıktan sonra aldıkları dikkate alındığında, örneğin nisan ayı çalışmalarına ilişkin bordro nisan ayı sonunda yapılacak, muhasebeleştirilecek ve maliyete alınacaktır. Ancak sigorta primlerinin ödemesi takip eden ayın (mayıs) sonunda yapılacaktır. Maliyetin yansıtıldığı hesaplardaki düzeltme, sigorta primlerinin ödendiği ayda, mayıs ayında oransal olarak yapılacaktır. Bu örnekte, nisan ayının maliyetleri ancak mayıs ayı sonunda netleşecektir. Yöntemin uygulaması halinde; üretim fonksiyonuyla ilgili, özellikle aralık ayı hesapları, ocak ayında düzeltileceği için dönemsel kavramına aykırı bir sonuç da doğacaktır.

² Aylık maliyet hesaplayan işletmede, "730 Genel Üretim Giderleri Hesabı"ndaki tutarların ilgili hesaplara yansıtıldığı varsayılmıştır.

Bu yöntemde indirim, üretim dışı fonksiyonlara ilişkin fonksiyonlarda doğrudan fonksiyon hesabı alacaklandırılarak muhasebeleştirilmektedir. Örneğin işçiliğin yönetim fonksiyonuna ait olduğu varsayılırsa, düzeltme aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

././20XX	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
102 BANKALAR H.	263,66
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	41,85
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri	
770.70.1 İşçi Ücret ve Giderleri	

Sigorta primlerinin zamanında ödendiği, tahakkuku takip eden ayda (mayıs) maliyetlerden çıkartılan tutar, fonksiyon hesabı alacaklandırılarak hesaplardan çıkartılır. Oysa indirim tutarı nisan ayının maliyetleri ile ilgilidir. Aralık ayı düzeltmesinin ocak ayında yapılacak olması nedeniyle dönemsellik kavramına aykırı bir durum yaratılması yine gündeme gelmektedir.

Muhasebe tekniği açısından uygun görünse de, bu yöntemin bir başka sakıncası, primlerini düzenli ödeyen bir işletmelerde rutin bir maliyet azaltma unsurunun, sanki bir düzeltmeymiş gibi ele alınması ve işletmeyi her ay bir düzeltme işlemine tabi tutma zorunda bırakması, denetimi zorlaştırmasıdır.

3.3. İndirim Tutarının Ücret Tahakkukunun Muhasebeleştirilmesi Sırasında Dikkate Alınması

Bu yöntemde indirim tutarı, prim borcunun vadesinde ödenmesi koşulunda ortaya çıkmasından dolayı iskontolu değeri yaratan bir unsur olarak değerlendirilmekte ve koşul yerine getirilene kadar bir hesapta bekletilmektedir. Yasada belirtilen koşullar yerine getirilip indirim sağlandığında, hesap kapatılmaktadır. Koşullar yerine getirilmediğinde, hesap gidere dönüştürülerek kapatılmaktadır. Bunun için kullanılması önerilen hesap “36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler Grubu”nda; “Koşullu/Ertelenmiş Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Hesabı” veya “Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Reeskontları Hesabı”dır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında, tarafımızdan yukarıda önerilen hesap isimlerinden “Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Reeskontları Hesabı” 367 kod numarasıyla kullanılacaktır.

3.3.1. İndirim Tutarının Üretim Maliyetine Etkisi

Çalışmanın gerçekleştiği aya ait bordronun muhasebeleştirilmesi sırasında, işveren sigorta priminin yalnızca indirimsiz tutarı maliyetlere yansıtılırken, koşullar sağlandığında indirime tabi tutulacak tutar maliyetlere alınmayıp, önerilen “367 Vergi ve Diğer Yasal

Yükümlülük Reeskontları Hesabı”nda muhasebeleştirilir. Gerekli koşullar yerine getirilip prim ödemesi vadesinde yapıldığında bu hesap kapatılarak, primler ilgili olduğu ayda maliyetlere gerçek değeriyle yansıtılmış olacaktır. Böylece herhangi bir düzeltme kaydına gerek kalmadan ve dönemsellik kavramına aykırı bir yol izlenmeden indirim tutarı maliyetlere yansıtılmamış, dolayısıyla maliyetler ilgili olduğu dönemde doğru raporlanmış olacaktır.

Gününde ödeme yapılmadığı, indirim koşulları ortadan kalktığı takdirde, ödeme zamanının geçtiği gün, prim tutarı “361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Primleri Hesabı”ndan çıkartılarak “368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı”na alınırken, “367 Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Reeskontları Hesabı” da kapatılarak beklenen indirim tutarı maliyetlere yansıtılmış olacaktır. Böyle bir düzeltme, normal koşullarda çalışan, yükümlülüklerini vadesinde yerine getiren bir işletmenin, bir aksaklık sonucunda yükümlülüğünü yerine getirememesi nedeniyle yapılan bir düzeltmedir. Bu yöntemde bordronun tahakkuku aşağıdaki gibi yapılacaktır:

././20XX	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	975,11
730.10 Esas Üretim Gider Yeri	
730.10.1 İşçi Ücret ve Giderleri	
367 VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK REESKONTLARI H.	41,85
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.	112,24
360.00 Ödenecek Gelir Vergisi	
360.10 Ödenecek Damga Vergisi	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
335 PERSONELE BORÇLAR H.	599,21

İndirim tutarını maliyetlerine yansıtmayan işletmenin sigorta primlerini vadesinde koşulları yerine getirerek ödemesi durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

././20XX	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
102 BANKALAR H.	263,66
367 VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK REESKONTLARI H.	41,85

Bu kayıttta ödeme yapılırken indirim konusu gerçekleştiğinden, ilgili hesap kapatılmıştır. Sigorta primlerinin zamanında odenmemesi durumunda, prim tutarı öncelikle “368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler Hesabı”na aktarılacaktır:

././20XX	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PİRİMLERİ H.	305,51
361.00 denecek İşveren Primi Payları	
361.10 denecek İşçi Primi Payları	
368 VADESİ GEçMİş ERTELENMİş VEYA TAKSİTLENDİRİLMİş VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER H.	305,51
368.00 denecek İşveren Primi Payları	
368.10 denecek İşçi Primi Payları	

Primlerin zamanında odenmemesiyle, işletme indirim hakkını kaybetmektedir. Dolayısıyla indirim hakkının kaybedildiği tarihte indirim tutarı maliyetlere düzeltme yoluyla yansıtılacaktır. Daha önce maliyete yansıtılmayan tutarın düzeltme kaydı yapılırken; üretim maliyetleriyle ilgili “151 retim-Yarı Mamuller Hesabı”, “152 Mamuller Hesabı” ve “620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabı”nın son bakiyeleri dikkate alınarak bir orantı kurulur. Kurulacak orantı yardımıyla hesaplanan tutarlar, yine bu hesaplara yüklenir. Her üç hesaba ilişkin son bakiyelerin sırasıyla 1.000TL, 2.000TL ve 3.000TL olduğu varsayılırsa, düzeltme tutarlarının hesaplanması ve kaydı aşağıdaki gibi yapılır:

Düzeltme tutarlarının hesaplanması:

Hesaplar	Tutarlar	Orantı	Dağıtılacak Tutar	Dztilmiş Tutar
151	1.000	1000/6000	41,85	6,98
152	2.000	2000/6000	41,85	13,95
620	3.000	3000/6000	41,85	20,92
Toplam	6.000			41,85

././20XX	
151 ÜRETİM-YARI MAMULLER H.	6,98
152 MAMULLER H.	13,95
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ H.	20,92
367 VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK REESKONTLARI H.	41,85

Daha sonraki bir tarihte sigorta primleri gecikmeli olarak ödendiğinde yapılacak kayıta, indirim söz konusu olamayacağı için sigorta priminin tamamı ödenecektir (eklenecek gecikme faizi dikkate alınmamıştır):

././20XX	
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER H.	305,51
368.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
368.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
102 BANKALAR H.	305,51

İşletmenin prim borcunu vadesinde yerine getiremeyeceği tahmin ediliyorsa, indirimden yararlanılamayacağı için işveren priminin tamamını maliyetlere yansıtacak aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

././20XX	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	1.016,96
730.10 Esas Üretim Gider Yeri	
730.10.1 İşçi Ücret ve Giderleri	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.	112,24
360.00 Ödenecek Gelir Vergisi	
360.10 Ödenecek Damga Vergisi	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PİRİMLERİ H.	305,51
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları	
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları	
335 PERSONELE BORÇLAR H.	599,21

3.3.2. İndirim Tutarının Faaliyet Giderlerine Etkisi

Üretim fonksiyonu dışındaki fonksiyonların muhasebeleştirilmesinde de benzer uygulamalar yapılabilir. Örneğin aynı tutarların yönetim fonksiyonuna ait olduğu varsayıldığında, bu yöntemde bordro aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir:

././20XX	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	975,11
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri	
770.70.1 İşçi Ücret ve Giderleri	
367 VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK REESKONTLARI H.	41,85
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.	112,24
360.00 Ödenecek Gelir Vergisi	
360.10 Ödenecek Damga Vergisi	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PİRİMLERİ H.	305,51

361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları		
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları		
335 PERSONELE BORÇLAR H.		599,21

İndirim tutarını gider olarak kaydetmeyen işletme, sigorta primlerini vadesinde ödemesi durumunda herhangi bir düzeltme işlemine gereksinim duymayacağından aşağıdaki kaydı yapar:

././20XX		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ H.	305,51	
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları		
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları		
102 BANKALAR H.		263,66
367 VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK REESKONTLARI H.		41,85

Sigorta primlerinin zamanında ödenmemesi durumunda, prim tutarı öncelikle “368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler Hesabı”na aktarılır:

././20XX		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ H.	305,51	
361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları		
361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları		
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER H.		305,51
368.00 Ödenecek İşveren Primi Payları		
368.10 Ödenecek İşçi Primi Payları		

Aynı zamanda giderlere yansıtılmayan indirim tutarı, düzeltme kaydıyla ilgili hesaba yansıtılır.

././20XX		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	41,85	
770.70 Genel Yönetim Gider Yeri		
770.70.1 İşçi Ücret ve Giderleri		
367 VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK REESKONTLARI H.		41,85

Ancak bu kayıta giderin gerçekte bir önceki aya ait olduğu, dolayısıyla giderin ilgili olduğu ayda muhasebeleştirilemediği unutulmamalıdır.

Özellikle ücret tahakkukunun aralık ayına ait olduğu dikkate alındığında, dönemsellik kavramı açısından sakıncalı bir durum ortaya çıkacaktır. Böyle bir durumda düzeltme yapılırken ilgili fonksiyon hesabının kullanılması yerine, kanaatimizce “681 Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı”nın kullanılması uygun olacaktır.

././20XX	
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR H. 367 VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK REESKONTLARI H.	41,85 41,85

Sigorta primlerinin zamanında ödenmemesi durumunda, “368 Vadesi Geçmiş Ertelemiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı”na alınmış prim tutarı gecikmeli olarak ödenirken, yapılacak kayıta, indirim söz konusu olamayacağı için sigorta priminin tamamı ödenecektir (eklenecek gecikme faizi dikkate alınmamıştır):

././20XX	
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER H. 368.00 Ödenecek İşveren Primi Payları 368.10 Ödenecek İşçi Primi Payları 102 BANKALAR H.	305,51 305,51

İşletme prim borcunu vadesinde yerine getiremeyeceğinden eminse işveren priminin tamamını gider olarak kaydedecektir:

././20XX	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H. 770.70 Genel Yönetim Gider Yeri 770.70.1 İşçi Ücret ve Giderleri 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H. 360.00 Ödenecek Gelir Vergisi 360.10 Ödenecek Damga Vergisi 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ H. 361.00 Ödenecek İşveren Primi Payları 361.10 Ödenecek İşçi Primi Payları 335 PERSONELE BORÇLAR H.	1.016,96 112,24 305,51 599,21

4. Sonuç

Devlet, istidamı artırmak, ekonomiyi canlandırmak, yatırımı teşvik etmek ve benzeri ekonomik-sosyal politikaların uygulanabilmesini sağlamak amacıyla işletmelerin katlanmak zorunda olduğu bazı maliyet unsurlarını kısmen veya tamamen indirerek teşvikte

bulunmaktadır. Sosyal güvenlik primi işveren priminde kısmen ya da tamamen yapılan indirimler de bu teşviklerden birisi ve sıklıkla başvurulandır.

Bu indirimlerin muhasebeye yansımaları konusunda yapılan uygulamalar, ödemenin yapıldığı ayda hesapların düzeltilmesi ya da gelir kaydedilmesini esas almaktadır. Gelir kaydedilmesi yöntemi bu tür indirimlerin karakteristiğine uygun olmayan bir uygulama niteliği taşıırken, indirimlerin ilgili hesapların prim ödeme zamanında alacaklandırılarak düzeltilmesi, maliyetlerin zamanında doğru olarak hesaplanamamasına, düzeltme kavramının anlamı dışına çıkılmasına, ayrıca aralık ayının tahakkukunda dönemsellik kavramına aykırı bir uygulama yapılmasına neden olmaktadır.

Özellikle aylık maliyet çıkartan üretim işletmelerinde, maliyetlerin sürekli ertesi ay düzeltme yoluyla netleştirilmesi, işletmenin sağlıklı maliyet bilgileri üretememesi sonucunu doğurmaktadır. Bu sakıncaların ortadan kaldırılabilmesi için, prim ödemesini düzenli olarak yapan işletmelerde, bordro tahakkuku sırasında indirim tutarı bir iskonto olarak değerlendirilerek peşin değer maliyetlere yansıtılırken, indirim tutarı yasada belirtilen koşul sağlanıncaya kadar bir hesapta bekletilir. Koşullar işletme tarafından yerine getirilip indirim hak edildiğinde de bu hesap kapatılır. Beklenmeyen/planlanmayan durumlar ortaya çıkıp da yükümlülük zamanında yerine getirilemezse, düzeltme yapılması gereği ortaya çıkacaktır. Ancak bu durumda düzeltme kavramı, ifade ettiği anlamı taşıyacaktır.

Önerilen bu yöntem yalnızca üretim işletmelerinde kullanılan maliyet hesapları için değil, gerek üretim gerekse ticaret işletmelerinde üretim fonksiyonu dışında kullanılan; araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri hesapları için de uygulanabilir.

KAYNAKLAR

- Apak, Talha (2008), “Hazinece Karşılancak Sigorta Priminin Beş Puanlık İşveren Hissesinde Muhasebeleştirilmesi”, http://www.alomaliye.com/2008/talha_apak_hazinece2.htm (6 Mart 2011)
- Bozdemir, Enver (2010), “İstihdama Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşviklerinin Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-20) Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi,” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 3, ss.93-116.
- Cerit, Mustafa (2009), “Sigorta Primi İşveren Payında Beş Puanlık İndirim Uygulaması,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 92, Mart – Nisan, ss.217-225.
- Demirci, Eyüp Sabri (2011), “Torba Kanun İle Yapılan Değişikliklerin Ardından Beş Puanlık Prim İndirimi İle 4447 Sayılı Kanun’un Geçici 7 ve Geçici 9. Maddelerinde Öngörülen

Teşviklerden Yararlanma Şartları” *Yaklaşım Dergisi*, Cilt 19, Sayı 219, Mart, ss.236-240.

Gelir İdaresi Başkanlığı (1992), “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı Ve Hesap Planı Açıklamaları”,<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>, (10 Mart 2011)

Şeker, Sakıp - Özdemir, Serkan (2010), “Sosyal Güvenlik Priminde Beş Puanlık İndirim Uygulaması ve Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi,” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 3, Sayı 3, ss.1-19.

Terzioğlu, Ali (2008), “%5 İşveren Sigorta Primi Hissesi Teşviği ve Hangi Teşviğin Avantajlı Olduğu Hususunda İpuçları,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 89, Eylül-Ekim, ss. 175-181.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ”, 1.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete.

5510 sayılı “Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu”, 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete.

5763 sayılı “İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, 26.05.2008 tarih ve 26887 sayılı Resmi Gazete.

6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, 25.02.2011 tarih ve 27857 mükerrer sayılı Resmi Gazete (1.mükerrer).