

SOSYAL GÜVENLİK PRİMİNDE BEŞ PUANLIK İNDİRİM UYGULAMASI VE MUHASEBE KAYITLARINDA GÖSTERİLMESİ

Sakıp ŞEKER*

Fevzi Serkan ÖZDEMİR**

ÖZET

Kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmiş olması durumunda, işverenlere beş puanlık sosyal güvenlik primi indirimi yapılmaktadır. Yapılan prim indiriminin niteliği, indirimin nasıl değerlendirilmesi ve kaydedilmesi gerektiğine de yön vermektedir. Prim indirimi işverenler için bir devlet teşviki olarak görülebilir. Ancak burada, diğer devlet teşviklerinden farklı olarak, ne işverenin aktif bir katılımı ne de üstlendiği bir risk söz konusu değildir. Zira düzenleme prim borçlarının erken tahsil edilebilmesi amacıyla değil, zamanında ödeme yapılmasını özendirmeye yöneliktir. Bu da zaten kanuni olarak prim borcunu vadesinde (zamanında) ödemek zorunda olan işverenlerin, herhangi bir finansal tercihte bulunmalarının gerekmediğini göstermektedir. Öte yandan belirli niteliklere sahip bir zümreyi ya da topluluğu değil; herkesi kapsayan bu uygulamanın, seçicilik yönünün bulunmaması da prim indiriminin “teşvik” niteliğini zayıflatmaktadır. Bu çalışmanın amacı, prim indirimi desteğinin, nasıl değerlendirilmesi gerektiğini incelemek ve prim indirimine ilişkin muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğini ele almaktır.

Anahtar Sözcükler: Sosyal güvenlik primi, prim indirimi, devlet yardımı, istihdam odaklı yatırım teşviki

ABSTRACT

If the conditions are fulfilled the relevant law, a five-point deduction is made for employers' social security contributions. The nature of the premium reduction is also affecting how to evaluate, and recognize this discount. Premium discounts for employers can be considered as a government promotion. But here, unlike other government promotions,

* Yeminli Mali Müşavir, sakipseker@kanitymm.com.tr

** Araştırma Görevlisi, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, fsozdemir@gmail.com

neither any risk is taken by employers nor do they participate actively. The purpose of statutory regulation is not to be charged on premium loans early. The purpose of statutory regulation is to encourage timely payment of debt premium. In this case, the employers already legally have to pay premiums when due debt and that means there is no financial decision made by employers. On the other hand, since everyone rather than certain group or community is entitled to get benefit from this regulation, it makes to mitigate the expected effects of this regulation. In this study, we are considering how this premium reduction should be evaluated and also be recognized in the accounting process.

Keywords: Social security premium, premium discount, government promotion, employment-oriented investment promotion

1. GİRİŞ

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81nci maddesine göre, bu kanunun 4üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran **özel sektör işverenlerinin**, uzun vadeli sigorta kolları olarak ifade edilen malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin **beş puanlık** kısmına isabet eden tutarı 01.10.2008 tarihinden itibaren Hazine tarafından karşılanmaktadır. Sosyal güvenlik prim ödemelerinde sağlanan beş puanlık prim indirimi uygulamasının amacı; tahakkuk eden prim borçlarını vadesinde ödeyen işverenleri ödüllendirmek veya sigorta prim borçlarının vadesinde ödemeyi özendirmeğidir.

Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının % 20'si olup, bunun % 9'u sigortalı hissesi, % 11'i işveren hissesinden oluşmaktadır¹. Dolayısıyla normal koşullar altında, kanunda belirtilen koşulları yerine getiren özel sektör işverenleri, çalışanları için malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primini % 11 yerine 5 puan noksanıyla, % 6 olarak ödemektedir. Bunun anlamı, işverenler tarafından işsizlik sigortası dahil ödenmesi gereken toplam % 36,5 oranındaki prim oranının, yaklaşık % 13,69 oranında² indirim ile ödenebilme imkanının doğmasıdır. Öte yandan

1 Özel sektör işverenleri tarafından ödenecek malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası primi, işin tehlike derecesine göre 1 ila 3 puan arasında artmakta ve bu suretle artan primin tamamı da kanun gereği işverenler tarafından ödenmektedir. Kanunda belirtilen fiilî hizmet süresi zammı uygulanan işlerde 4 üncü maddenin birinci fıkrasının; (a) bendi kapsamında çalışan sigortalılar için uygulanacak malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, bu maddenin (a) bendinde belirtilen % 20 oranına; 40ıncı maddeye göre 60 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1 puan, 90 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1,5 puan, 180 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 3 puan, eklenmesi suretiyle belirlenir ve bu şekilde bulunan oran ile bu maddenin (a) bendinde belirtilen % 20 oranı arasındaki farka ait primin tamamı işveren tarafından ödenir.

2 $5 / 36,5 = 13,69$

özel sektör işverenleri tarafından ödenecek malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası primi, işin tehlike derecesine göre 1 ila 3 puan arasında artmakta ve bu suretle artan primin tamamı da kanun gereği işverenler tarafından ödenmektedir. Buna göre işin tehlike derecesine göre işverenlerin işsizlik sigortası dahil ödemesi gereken prim oranı % 39,5'e kadar yükselirken, ödenmesi gereken prim oranı üzerinden gerçekleşecek indirim oranı da yaklaşık % 12,65'e tekabül etmektedir³. Kanunda belirtilen fiilî hizmet süresi zammı uygulanan işlerde ise 4üncü maddenin birinci fıkrasının; (a) bendi kapsamında çalışan sigortalılar için uygulanacak malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, bu maddenin (a) bendinde belirtilen % 20 oranına; 40ıncı maddeye göre 60 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1 puan, 90 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1,5 puan, 180 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 3 puan, eklenmesi suretiyle belirlenir ve bu şekilde bulunan oran ile bu maddenin (a) bendinde belirtilen % 20 oranı arasındaki farka ait primin tamamı işveren tarafından ödenir. Dolayısıyla fiili hizmet zammı kapsamında çalıştırılan işçiler yönünden toplam sigorta prim oranı % 45'e kadar yükselebildiğinden en düşük teşvik oranı⁴ % 11,11 olarak hesaplanmaktadır⁵. Hesaplanan bu oranlara karşılık gelen prim tutarları, özel sektör işverenleri tarafından değil, hazine tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenmektedir.

Beş puanlık prim indirimine ilişkin düzenlemeyi, işletmelere ekonomik destek sağlamaktan ziyade, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim alacaklarının vadesinde tahsilini **özendirmek** ve prim borçlarını vadesinde ödemeyenlerden ise beş puan daha fazla prim tahsil etmek şeklinde yorumlamak da mümkündür. Zaten yüksek olan sigorta prim oranının vadesinde ödeyenlerden indirimli olarak tahsil edilmesini ve bu nedenle meydana gelen açığın Hazine tarafından karşılanması sosyal devlet olmanın gereği olarak da yorumlanabilir.

İşverenlerin kanuni prim oranına göre düzenledikleri ücret bordrolarını esas alarak kaydettikleri muhasebe kayıtlarının, beş puanlık indirim hakkından yararlananlar adına Hazine tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenmesi halinde muhasebe kayıtlarında da gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Uygulamada, genellikle indirim tutarının devlet yardımı gibi kabul edildiği ve indirim tutarının **doğrudan gelir hesabına** kayıt

3 En yüksek tehlike sınıfı için % 5 puanlık indirim karşılık gelen indirim oranı $5 / 39,5 = 12,65$ olacaktır.

4 $5 / 45 = 11,11$

5 En düşük (standart) prim oranı işsizlik sigortası dahil % 15 oranında işçi payı, %21,5 oranında ise işveren payı olmak üzere toplam % 36,5'tir. İşin tehlike derecesine göre ayrıca % 5,5 puana kadar ilave işveren primi ile fiilî hizmet zammı kapsamındaki işçiler için % 3 puana kadar malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası hesaplandığında, toplam azami prim oranı % 45'e kadar yükselmektedir.

yapmak suretiyle düzeltme işleminin yapıldığı görülmektedir. Yapılacak düzeltmenin **maliyet hesabından geri çekme** yaklaşımı çerçevesinde gerçekleştirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

İşte bu çalışmanın amacı, söz konusu prim indiriminin her iki yaklaşıma göre düzeltilmesinin sonuçlarını muhasebe ilkeleri, vergi ve diğer ilgili mevzuat çerçevesinde incelemek ve değerlendirmektir.

2. BEŞ PUANLIK PRİM İNDİRİMİ UYGULAMASINA İLİŞKİN DÜZENLEME VE UYGULAMADAN YARARLANMANIN KOŞULLARI

2.1. Kanun Hükmü

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 5754, 5763 ve 5797 sayılı Kanunlarla değişik 81nci maddenin (I) bendinde yer alan beş puanlık prim indirimine ilişkin hüküm aşağıdaki gibidir:

"Bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin, bu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır.

İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak bu Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna vermeleri, sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarı yasal süresinde ödemeleri, Sosyal Güvenlik Kurumuna prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcu bulunmaması şarttır.

Ancak Kuruma olan prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarını 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre tecil ve taksitlendiren işverenler ile 29/7/2003 tarihli ve 4958 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununa ve 22/2/2006 tarihli ve 5458 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile diğer taksitlendirme ve yapılandırma Kanunlarına göre taksitlendiren ve yapılandıran işverenler bu tecil, taksitlendirme ve yapılandırmaları devam ettiği sürece bu fıkra hükmünden yararlandırılır.

Bu fıkra hükümleri Kamu idareleri işyerleri ile bu Kanuna göre sosyal

güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurt dışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz.

Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz. Bu fıkra ile düzenlenen destek unsurundan diğer ilgili mevzuat uyarınca ayrıca yararlanmakta olan işverenler aynı dönem için ve mükerrer olarak bu destek unsurundan yararlanamaz. Bu durumda, işverenlerin tercihleri dikkate alınmak suretiyle uygulama, destek unsurlarından sadece biriyle sınırlı olarak yapılır.

Bu Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerde çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedigi tespit edilen işverenler bir yıl süreyle bu fıkra ile sağlanan destek unsurlarından yararlanamaz.

Bu fıkroda düzenlenen teşvik, kamu idareleri hariç bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalılara ilişkin matrah, oran ve esaslar üzerinden 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamındaki sandıkların statülerine tabi personel için de uygulanır.

Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenir.

Devlet, Kurumun ay itibarıyla tahsil ettiği malullük, yaşlılık ve ölüm sigortalı ile genel sağlık sigortası priminin dörtte biri oranında Kuruma katkı yapar. Devlet katkısı olarak hesaplanacak tutar talep edilen tarihi takip eden 15 gün içinde Hazinece Kuruma ödenir.”

2.2. Prim İndiriminden Yararlanabilmenin Koşulları

İlgili düzenlemeye göre beş puanlık sosyal güvenlik prim indiriminden yararlanabilmek için belirtilen koşulların birlikte yerine getirilmesi gerekmektedir.

- i)** İşverenin özel sektör işvereni olması ve 4/a statüsünde sigortalı işçi çalıştırması (Kamu işverenleri bu haktan yararlanamazlar),
- ii)** Aylık prim ve hizmet belgesini kuruma yasal süresi içerisinde internet ortamında vermesi (Bildirgenin izleyen ayın 23. günü sonuna kadar verilmiş olması gerekir),
- iii)** Tahakkuk eden sigorta prim borcunun (Hazine tarafından karşılanacak tutar hariç) yasal süre içerisinde (izleyen ayın son gününe kadar) ödenmesi,
- iv)** İşverenin kuruma muaccel herhangi bir borcunun bulunmaması (Tecil

ve taksitlendirilmiş borçlar hariç). Birden fazla işyeri olan işletmelerde her işyeri ayrı değerlendirilir. Asıl işverenin borcunun bulunması alt işverenin indirim hakkından yararlanmasını etkilemez, ancak alt işverenin borcunun bulunması asıl işverenin indirim hakkından yararlanmasını engeller.

v) Sigortasız işçi çalıştırılmaması (sigortasız işçi çalıştırdığı tespit edilenler 1 yıl süre ile indirim hakkından yararlandırılmaz).

Yukarıda belirtilen kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere, kamu idarelerine ait işyerlerinde çalıştırılan işçi ve memurların sigorta primleri, işyerlerinde sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalıştırılan emekliler, 4/b kapsamında sigortalı olanlar beş puanlık prim indirimi uygulaması kapsamı dışında tutulmuştur.⁶

3. BEŞ PUANLIK PRİM İNDİRİMİNİN DEVLET YARDIMINLARINDAN VE ERKEN ÖDEME İNDİRİMİNDEN FARKI

Devlet teşviki “devlet yardımı” ile eş anlamlı bir kavram değildir. Devlet yardımı; belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletme grubuna ekonomik fayda sağlamak amacıyla devlet organları ve yerel, ulusal veya uluslararası ve benzeri kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Devletin herhangi bir işletmeye yardımda bulunmasındaki amaç ise; bu işletmenin normal koşullar altında (devlet yardımı sağlanmaksızın) yapmayacağı/yapamayacağı bir takım işlere girmesini özendirme. Devlet yardımları, yapılan yardımın niteliğine ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak çeşitlilik gösterebilmektedir.

Devlet teşviki ise, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye yapılan kaynak transferi biçimindeki yardımlardır. Başka bir ifade ile teşvikler, devlet yardımlarının bir türüdür. Bu nedenle devlet teşvikleri zaman zaman devlet desteği, sübvansiyon veya prim gibi adlar ile de anılmaktadır (TMS 20, m.3-6). Örneğin ülkemizde özel sektör kuruluşları, dış ticaret açığının azaltılması, ihracat hacminin yükseltilmesi, üretim ve istihdamın artırılması amacıyla yeni yatırımlar ya da yeni buluş ve teknolojilerin geliştirilmesi konusunda teşvik edilmekte; bunlara AR-GE faaliyetleri için nakdi ve aynı olarak destek verilmektedir.

Öte yandan ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi bir değer atfedilemeyen devlet yardımları veya işletmenin satışlarının

6 4/b statüsünde sigorta primi ödeyen ticari kazanç veya serbest meslek kazanç sahipleri, limited şirket ortakları, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeleri, muhtarlar ve benzerlerinin 5 puanlık indirim hakkından yararlanılmaması sigortalılar arasında eşitsizlik yaratmaktadır.

bir bölümünü devlet tarafından satın alınacağı yönündeki garanti verme politikası gibi işletmenin normal faaliyetinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımları da vardır. Bunlar; teşvik olarak nitelendirilemez. Bu türden devlet yardımları; işletmeye fayda sağlamalarına karşın, yardımların güvenilir biçimde ölçülmesi ve raporlanması mümkün olmaz.

Teşvik niteliğindeki devlet yardımları muhasebeleştirilir ve işletmenin söz konusu yardımdan ne ölçüde fayda sağladığı de ayrıca açıklanır. Teşvik niteliğinde olmayan yardımların da türü, kapsamı ve süresi gibi konularda gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

Erken ödeme indirimi ise, işletmelerin devlet başta olmak üzere kamu kurum ve kuruluşlarına olan borçlarının vadesinden önce ödemesi karşılığında, cari faiz oranı dikkate alınarak borç tutarından belli bir oranda indirim yapılmasıdır. Erken ödeme indirimi bir devlet yardımı değil, işletmenin nakit paradan vazgeçmesi karşılığında elde ettiği ekonomik bir değeri, diğer bir ifade ile faizi ifade eder. Erken ödeme indirimine ilişkin düzenleme 6183 sayılı kanunun ek 1nci maddesinde yer almıştır. 5510 sayılı Kanunun 88nci maddesinde bu kanunun 87nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen yükümlülerin primlerini en fazla 360 günle sınırlı olmak üzere peşin olarak 6183 sayılı kanunun ek 1nci maddesine göre ödeyebilecekleri belirtilmekle birlikte, henüz bu uygulama yürürlüğe girmemiştir. Erken ödeme indirimi kapsamına kanunun 4/b maddesine tabi olanlar ile bu kapsamda sayılan kişilerden sosyal güvenlik destek primine tabi olanlar, isteğe bağlı olanlar ve benzeri kişiler girmektedir.

5510 sayılı Kanunun 81nci maddesinde belirtilen “beş puanlık sigorta prim indirimi” ne ilişkin kanun gerekçesinde, “uluslararası rekabette istihdam üzerindeki yüklerin önemli bir engel olduğu, bu nedenle işsizliğin azaltılması, yatırımların istihdam odaklı artırılması amacıyla sigorta primi işveren hisselerinde beş puan indirimine gidilmesinin” kararlaştırıldığı belirtilmektedir⁷. Sigorta işveren primi indiriminin sadece prim borcu olmayanlara tanınması, söz konusu düzenlemenin bir prim tahsil yöntemi mi, yoksa yeni bir istihdam ve yatırım politikasına ilişkin teşvik mi, olduğu konusunda tereddüt yaratmaktadır.

Ayırım yapılmaksızın tüm teşebbüslere uygulanan genel nitelikli ekonomik ve mali tedbirler devlet desteği sayılmaz.⁸ Bize göre yapılan söz konusu düzenleme, işletmeler için gerçek anlamda bir devlet teşviki niteliği

⁷ 5510 sayılı Kanunun 81. Maddesinde değişiklik yapan 5763 sayılı Kanunun gerekçesinden

⁸ 6015 sayılı Devlet Desteklerinin İzlenmesi ve Denetlenmesi Hakkında Kanun. Mad:3/4 (23.10.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

taşımamaktadır. Çünkü yapılan düzenleme genel nitelikli olup, gerçek anlamdaki teşviklerde olduğu gibi, işverenin **aktif katılımı** olmadığı gibi, üstlendiği bir **risk** de söz konusu değildir. Oysa ihracatı veya yatırımları teşvik amacıyla yapılan devlet desteklerinde işveren ciddi bir risk almaktadır. Buna karşın, beş puanlık prim indirimi şeklindeki uygulama sonuç itibariyle prim borcunu vadesinde ödemeyenlere göre ödeyen işletmelere ekonomik fayda sağlamaktadır.

Beş puanlık prim indirimine ilişkin düzenlemenin amacı, işletmelere ekonomik destek sağlamaktan ziyade, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim alacaklarının vadesinde tahsilini **özendirmek** ve prim borçlarını vadesinde ödemeyenlerden beş puan daha fazla prim tahsil etmek şeklinde de yorumlanabilir. Bütün işverenlerin prim borçlarını vadesinde ödemesi halinde, uzun vadeli sigorta prim oranı fiilen % 20'den % 15'e inmiş olmakla birlikte, tahsilattaki verimlilik nedeniyle belki kurum bu düzenleme ile önceki duruma göre daha fazla prim dahi tahsil etmiş olabilir. Söz konusu prim indiriminden yararlanabilmek için işletmelerin herhangi bir ilave çaba veya faaliyette bulunmaması, sadece yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi yeterli görülmektedir. Bu haliyle prim indirimi uygulaması, ne bir devlet yardımı ne de erken ödeme indirimi niteliği taşıyamamaktadır⁹. Kural olarak herkese tanınan mali kolaylığın "teşvik" olarak anılması doğru olmayacaktır. Kanun gerekçesine bakıldığında, söz konusu düzenleme, "**istihdam odaklı yatırımların teşviki**" için geliştirilmiş bir uygulama niteliğindedir.

4. DEVLET TEŞVİKLERİNİN GELİR KAVRAMI İLE İLİŞKİSİ

Gelir kavramı; vergi kuramında; bir kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı biçiminde tanımlanır. Gelir kavramının Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve'deki tanımı ise; brüt tutarıyla ele alınan ve hesap dönemi boyunca sermayedarların katkıları dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar ya da özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar biçimindedir. Kavramsal çerçeve'deki bu tanımda gelirin hem hasılatı hem de kazancı kapsadığı görülmektedir.

Hasılat; işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkmakta ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar alabilmektedir. Hasılat Standardında (TMS 18); mal satışları, hizmet sunumları ve işletme

9 Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 115. Maddesinde, 5510 Sayılı Kanunun 87. Maddesinin (b) bendinde belirtilen yükümlülerin (4/b bendine tabi olanlar, isteğe bağlı sigortalı olanlar ile yabancıların) prim borçlarını Bakanlar Kurulunca belirlenecek erken ödeme prim oranı üzerinden peşin olarak en fazla 360 güne kadar erken ödeyebilecekleri belirtilmiştir.

varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler hasılat kapsamında değerlendirilmiştir.

Kazanç ise; işletmenin olağan faaliyetlerinden doğduğu gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de doğabilir ve ekonomik yararlardaki artışları ifade eder. Bu anlamda kazanç, gelirden farklı değildir. Kazancın tespiti konusunda ise gerek muhasebe standartları, gerekse vergi hukuku *öz kaynak kıyaslaması* yöntemini benimsenmiştir. İkisi arasındaki temel fark ise, vergi uygulamasında, yasa gereği bazı gelir ve giderlerin kazancın hesabında dikkate alınır alınmamasıdır.

Teşvik kavramının, gelir ile ilişkisi değerlendirilecek olursa; işletmenin faaliyet hacmini (satışlarını) artırıcı nitelikteki teşvikler ile maliyetlerde tasarruf sağlayan teşviklerin ayrı ayrı ele alınması gerekir. Bize göre işletmenin faaliyet hacmini (satışlarını) artırıcı nitelikteki teşvikler; işletmenin gelirlerinde artışa neden olur ve bu gelirlerin brüt satışlar içinde gösterilmesi uygundur. Öte yandan maliyetlerde tasarruf sağlayan teşvikler, işletmenin gelirlerinde doğrudan bir artış sağlamaz. Bu teşvikler, işletmenin maliyetlerinde azalmaya neden olduğu için maliyetlerin yansıtıldığı gider kalemlerinin de azalmasına neden olur.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Tekdüzen Hesap Planı Açıklamasında da, işletmelerin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan veya tahakkuk ettirilen toplam değerler ile satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonların, ihracatla ilgili kur farkları ve vergi iadelerinin (katma değer vergisi iadeleri hariç) “60 Brüt Satışlar” grubunda gösterileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda işletmelerin 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) ile ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi ve benzeri hasılat kalemlerinin Brüt Satışlar hesap grubu içinde “602 Diğer Gelirler” hesabında gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Beş puanlık sosyal güvenlik primi indirimine ilişkin düzenlemeye bakıldığında; prim indirimin işletmenin faaliyet hacmini (satışlarını) artırıcı nitelikteki bir teşvik olmadığı, aksine maliyetlerde tasarruf sağlayan bir teşvik niteliğinde olduğu görülmektedir. Bu bağlamda sigorta primi indiriminin gelir tablosunda brüt satışlar içinde gösterilmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

5. DEVLET TEŞVİKLERİNİN DEĞERLEMESİ, MUHASEBESİ VE KAYIT YÖNTEMLERİ

Devlet teşviklerinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak, TMS 20'de **gerçeğe uygun değerle** değerlendirileceği ve finansal tablolara yansıtılacağı hükmü yer almaktadır¹⁰. Değerlemenin koşulu olarak; işletmenin teşviki elde etmek için üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmiş olması ya da getireceği konusunda makul bir güvencenin varlığı gösterilmiştir. Henüz işletme tarafından yükümlülük yerine getirilmemiş olmasına rağmen, teşvik fiilen elde edilmiş olsa bile, bu durumda teşvik ile ilgili değerlendirme yapılmaz ve finansal tablolarda yer almaz.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde, **iki farklı yaklaşım** söz konusudur. Bunlar; sermaye ve gelir yaklaşımlarıdır. **Sermaye yaklaşımında**, devlet teşvikleri gelir tablosu ile ilişkilendirilmez ve doğrudan bilançoda gösterilir. Bunun nedeni, sermaye yaklaşımına göre devlet teşvikinin kazanılmış bir gelir olmaması ve maliyetinin bulunmamasıdır. **Gelir yaklaşımında** ise; devlet teşviklerinin nadiren karşılıksız olduğu, işletmelerin belli koşullara uymak için bir risk ve maliyete katlandığı, bu nedenle hissedarlar dışından elde edilen bu tür kaynakların, işletmenin kar/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Beş puanlık prim indirimi şeklindeki devlet teşvikinin bu yaklaşımlardan hangisi ile muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda ise standardın 15. maddesinin "c" fıkrasında mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşviklerinin kar ve zarar ile ilişkilendirilmemesi gerektiği yönündeki hüküm nedeniyle gelir yaklaşımı içinde muhasebeleştirilmemesi gerektiği ifade edilebilir. Uygulamada ise, beş puanlık SGK primi indiriminin işletme için bir gelir olduğu kabul edilerek, 60 hesap grubu içinde yer alan "602 Diğer Gelirler" hesabında muhasebeleştirildiği görülmektedir. Oysaki burada prim indiriminin hem muhasebe kuramı hem de TMS 20'nin yukarıdaki hükmü açısından gelir olarak kayda alınması doğru olmadığı gibi, işletmenin esas faaliyetiyle bir ilgisi olmadığı halde esas faaliyet gelirlerinin izlendiği 60 hesap grubu içinde (satış gelirleri içinde) muhasebeleştirilmesi de doğru değildir. Eğer söz konusu prim indirimi gelir olarak kabul edilebilseydi; bu gelire herhangi bir maliyet atfedilemeyeceği için, uygun olan hesap "64 Olağan Gelir ve Karlar hesap grubundaki" "649 Diğer Olağan Faaliyetlerden Doğan Gelir ve Karlar" hesabı olabilirdi. Çünkü

¹⁰ Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir. Gerçeğe uygun değer VUK'daki değer tanımları arasından "rayiç bedele" karşılık geldiği ifade edilebilir.

beş puanlık SGK primi indirimi işletmenin esas faaliyetiyle ilgili bir mal satışı veya hizmet sunumundan ya da varlıklarının başkaları tarafından kullanımı karşılığı elde edilmemektedir. Yapılan indirimin işletme için bir gelir olduğu kabul edildiği takdirde de, bu gelirin işletmenin esas faaliyetiyle bir ilgisi kurulamayacağından esas faaliyet gelirlerinin izlendiği 60 hesap grubu içinde yer alan “602 Diğer Gelirler” hesabında değil, “649 Diğer Olağan Faaliyetlerden Doğan Gelir ve Karlar” hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan söz konusu prim indiriminin sermaye yaklaşımı ile bağlantısı yoktur. Nitekim, öncelikle prim giderleri, ücret tahakkuku sırasında fonksiyonel gider hesaplarına dağıtılan paylar ile gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilirken; indirim sonrasında dağıtım anahtarına ve mamul üretiminin tamamlanma derecesine bağlı olarak yeniden fonksiyonel gider hesaplarında¹¹ ve/veya stok hesaplarında (151 Yarı Mamuller - Üretim ve 152 Mamuller) ve/veya satılan mamul maliyeti hesabında düzeltme yapılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda; **beş puanlık prim indirimi teşvikinin, temelde diğer devlet teşviklerinden olan niteliksel farklılığının**, standartta öngörülen muhasebeleştirme yaklaşımları ile de uyumsuzluk doğurduğu; sanki üçüncü bir yaklaşımın (maliyetten indirim yönteminin) ortaya çıktığı ifade edilebilir.

Bazı durumlarda gelir borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Beş puanlık prim indirimi işletmenin borcunda bir azalma ve özkaynaklarında bir artışı ifade etmektedir. **Alacaktan vazgeçme** durumu, Vergi Usul Kanunu'nun 324'ncü maddesinde düzenlenmiş olup, belli koşullarda borcu azalan veya ortadan kalkan taraf bilançosundaki bu iyileşmeyi gelir olarak kayıtlarında göstermekle yükümlüdür. Söz konusu SGK prim indirimini alacaklının alacağına bir kısmından vazgeçmesi şeklinde nitelendirilmesi, indirimin yasal bir kurala bağlanmış olması nedeniyle mümkün görünmemektedir.

6. BEŞ PUANLIK SOSYAL GÜVENLİK PRİM İNDİRİMİNİN ESAS FAALİYET GELİRİ OLARAK GÖSTERİLMESİNİN YARATACAĞI SAKINCALAR

6.1. Beş Puanlık SGK Prim İndiriminin Gelir Olarak Gösterilmesinin Vergi Uygulamasında İşletme Aleyhine Yarattığı Etki

Kanunda, “**Hazinece karşılanan prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağı**” belirtilmektedir. Bunun anlamı bize göre bordro tutarı ile birlikte gider veya maliyet hesaplarına kaydedilen söz konusu prim tutarının, daha

11 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerde fonksiyonel gider hesaplarının yerine gider çeşitleri hesapları kullanılır.

sonra gelir yazılması suretiyle de olsa gider veya maliyet hesaplarında kalmasının istenmediği anlamı taşımaktadır. Örneğin, Aralık ayında gider kaydedilen prim tutarının izleyen Ocak ayında gelir yazılması, ödenmeyen prim tutarının Aralık ayındaki gider yazılma durumunu ortadan kaldırmaz.

Ücret bordrolarının indirimsiz olarak düzenlenmesi ve aylık prim ve hizmet belgelerinin de buna göre kuruma indirimsiz olarak verilmesi gerekmektedir. İndirim tutarı ilgili döneme ait borcun indirim hariç kısmının vadesinde ödenmesi halinde kurum tarafından terkin edilmektedir. Bu nedenle terkin edilen/edilecek prim tutarı, işletmenin kayıtlarında düzeltme yapılmasını gerektirir. Bu düzeltmede daha önce fonksiyonel gider hesaplarına (7/A grubu hesaplarına) kaydedilerek; ay sonunda üretilen mamul maliyeti ve dönem giderleri arasında paylaştırılan kısımların iptal edilmesi gerekir. Aksi halde, varsa yarı mamuller-üretim, mamuller ve diğer dönem giderleri, terkin edilen sigorta priminden tahakkuk sırasında verilen paylar kadar fazla gösterilmiş olur. Söz konusu sigorta prim tutarının gerek "602 Diğer Gelirler" hesabında, gerekse "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar" hesabına kaydedilmesi ise; indirim nedeniyle sözü geçen fazlalığın doğrudan ilgili hesaplar yoluyla değil; dolaylı olarak düzeltilmesi (dengelenmesi) anlamına gelir. Ancak, gider/maliyetin kaydedildiği hesap dönemi ile gelirin kaydedildiği hesap döneminin birbiriyle örtüşmediği durumlarda, gelir kaydedilen tutar işletmenin karlılığını suni olarak artırır. Diğer bir ifade ile gelir ile maliyetin aynı hesap döneminde gelir tablosunda gösterilmesi durumunda dönem karı değişmezken, gelir ile maliyetin farklı dönemlerde gelir tablosunda gösterilmesi durumunda dönemsellik ilkesinden uzaklaşmış ve Kanunun açık hükmüne aykırı bir işlem yapılmış olacaktır.

Örneğin, yıllara yaygın inşaat işinde çalıştırılan işçilere ait prim tutarı inşaat maliyetine brüt tutarı ile kaydedildikten sonra, indirilen kısmın işlemin yapıldığı hesap dönemine gelir olarak kaydedilmesi halinde, kaydedilen gelir tutarı o dönemin vergi matrahına ilave edilecek, ancak inşaat maliyetine kaydedilen tutar yıllara yaygın inşaatın tamamlandığı belki 5 yıl sonra satılan hizmet maliyeti hesabında gösterilmiş olacaktır. Böyle bir kayıt yönteminde işletme prim tutarına ilişkin kazancın vergisini erken ödemek zorunda kalacaktır. Sabit yatırım maliyetlerine kaydedilen işçilik maliyetlerindeki durum, yıllara yaygın inşaat işlerindeki durumdan daha kötüdür. Bazı durumlarda 50 yıl sonra amortisman yoluyla itfa edilecek bir değer vergisi peşin ödenmiş olabilir. İşte bu nedenlerle 5 puanlık sigorta primi indiriminin gelir olarak değil, ilgili işin gider veya maliyetinden **aynı**

dönem içinde indirim (mahsup) suretiyle geri çekilmesinin, diğer bir ifade ile düzeltilmesinin daha doğru olacağı görüşüdeyiz.

6.2.Kamu İhale Kurumu Mevzuatı Yönünden Yarattığı Sakınca

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun (KİK) "ihaleye katılımda yeterlik kuralları" başlıklı 10ncu maddesinde, ihaleye katılacak isteklilerden, ekonomik ve malî yeterlik ile mesleki ve teknik yeterliklerinin belirlenmesine ilişkin olarak bazı bilgi ve belgelerin istenebileceği, ekonomik ve malî yeterliğin belirlenmesi için; isteklinin, ilgili mevzuatı uyarınca yayınlanması zorunlu olan bilançosu veya bilançosunun gerekli görülen bölümleri, yoksa bunlara eşdeğer belgeleri ile isteklinin iş hacmini gösteren toplam **cirosu** veya ihale konusu iş ile ilgili taahhüdü altındaki ve bitirdiği iş miktarını gösteren belgeleri isteyeceği hükme bağlanmıştır.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin 36ncı maddesinin 7nci fıkrasında" ise, **toplam cironun**, gelir tablosundaki brüt satışlar tutarından, satıştan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimlerin tutarları düşülmek suretiyle ulaşılan net satışlar tutarı" olarak tanımlanmıştır.

İşletmelerin esas faaliyet geliri olmadığı halde beş puanlık SGK primi indirimini devlet yardımı kabul edilerek gelir tablosunda "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi halinde bu tutar, işletmenin cirosuna dahil edilmiş olacak ve söz konusu indirim tutarını başka hesaplara kaydedenlere göre ciro toplamına dahil edenler diğerlerinin aleyhine kamu ihalelerinde belli bir avantaj sağlayacaklardır.

Belirtilen nedenle kurum tarafından terkin edilen prim tutarının gelir olarak kaydedilmesinin tercih edilmesi halinde bu tutarın devlet yardımlarının izlendiği 602 no.lu hesapta değil, faaliyetle ilgili diğer gelirlerin izlendiği 649 no.lu hesapta izlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

7. BEŞ PUANLIK SİGORTA PRİMİ İNDİRİMİNİN MUHASEBE KAYDI VE DÜZELTME KAYIT ZAMANI

Asgari ücrete tabi bir işçinin işverene maliyeti ve beş puanlık işveren primi indirim tutarı aşağıdaki ücret bordrosunda gösterilmiştir. Asgari ücretli bir çalışan için sağlanan prim indirimi 38,03 TL¹² olmaktadır. Bu tutar tahakkuk ettirilen toplam prim tutarının % 13,70'ine¹³ karşılık gelmektedir.

12 760,50 TL x % 5 = 38, 03 TL

13 38,03 TL / 277,59 TL = % 13,70

BRÜT ÜCRET	760,50
Sigorta Primi İşçi Payı (% 14)	106,47
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (% 1)	7,61
Gelir Vergisi Matrahı	646,42
Gelir Vergisi (% 15)	96,96
Damga Vergisi (% 0,66)	5,02
KESİNTİLER TOPLAMI	(216,06)
Asgari Geçim İndirimi (Bekâr ve Çocuksuz)	54,68
NET ÜCRET	599,12

İŞVEREN MALİYETİ TABLOSU

İŞVEREN PAYLARI TOPLAMI	163,51
Sigorta Primi İşveren Payı (% 19.5)	148,30
İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı (% 2)	15,21
TOPLAM PERSONEL MALİYETİ	924,01
5 Puanlık Sigorta Primi İndirimi (-)	38,03
NET ASGARİ ÜCRETİ PERSONEL MALİYETİ	885,98

Yukarıda belirtilen ücret bordrosu aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir ve sigortalıya ait sigorta prim ve hizmet belgesi izleyen ayın 23'ncü günü akşamına kadar kuruma verilir ve beş puanlık kısım hariç prim borcu bildirim verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	924,01
- Esas Ücret Kısmı	760,50
- İşveren Sigorta Primi	163,51

335 PERSONELE BORÇLAR **544,44**

360 ÖDENECEK VERGİ VE BENZERİ YÜKÜMLÜLÜKLER **101,98**

- Ödenecek Net Vergi Kısmı	47,30
- Asgari Geçim İndirimi Kısmı	54,68

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ **277,59**

- Beş Puanlık İndirim Kısmı	38,03
- Kuruma Ödenecek Kısmı	239,56

Muhtasar beyanname sırasında asgari geçim indirimi tutarı ödenecek vergi tutarından mahsup edilmekte ve bu kısım ücret erbabına işveren tarafından ayrıca ödenmektedir. Beş puanlık indirim kısmının kuruma ödenmemesi durumunda Kanun hükmü gereği bu tutarın ilgili gider

veya maliyet hesabından çıkartılması (veya gelir hesaplarına aktarılması) gerekmektedir. Gider hesabından çıkartılma işleminin (düzeltme kaydının) aşağıdaki gibi yapılması gerekir.

1. YAKLAŞIM: Maliyet Hesaplarında Düzeltme

_____ / _____	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ	38,03
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	38,03
(Ödenmeyen beş puanlık SGK priminin düzeltilmesi)	
_____ / _____	

Yukarıdaki işlemin beş puanlık SGK priminin devlet yardımı olarak kabul edilmesi ve gelir ve giderin aynı hesap döneminde birleşmesi halinde tarafımızca önerilmemekle birlikte aşağıdaki şekilde kayıt yapılması da mümkündür. Daha önce de ifade edildiği gibi, söz konusu sigorta primi indirimi, ücret maliyetini hafifletmek suretiyle **istihdamı teşvik** (işsizliği azaltmak) amacı taşıdığından ve gayrisafi geliri artırıcı fonksiyonu bulunmadığından 602 no.lu hesapta izlenmemelidir.

2. YAKLAŞIM: Doğrudan Gelir Olarak Kayda Alma

_____ / _____	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ	38,03
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	38,03
(Ödenmeyen 5 puanlık SGK priminin gelir olarak kaydedilmesi)	
_____ / _____	

Gider veya maliyet kaydının yapıldığı dönem ile gelir kaydının yapıldığı dönemin aynı hesap döneminde birleşmemesi durumunda düzeltme kaydının 1. Yaklaşımındaki gibi yapılması uygun olacaktır. Düzeltme işleminin zamanı konusunda mevzuatta açıklık bulunmamakla birlikte, kanundaki “*Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında **gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz***” hükmü nedeniyle, fazla tahakkuk ettirilen kısmın tahakkuk işleminin yapıldığı dönem içinde maliyet hesabından çıkartılması (**geri çekilmesi**) kanunun lafzına daha uygundur.

Birinci görüşe göre prim borcunun vadesinde ödeneceği konusunda bir tereddüt yoksa düzeltme kaydının bordronun tahakkuk işleminin yapıldığı tarihte yapılması mümkündür. Bu işlem tahakkuk kaydı ile birlikte **eş zamanlı** olarak yapılabileceği gibi, **ödemenin yapıldığı tarihte**, Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesindeki kayıt süresi içinde kalmak koşulu ile ödeme tarihinde tahakkuk işleminin yapıldığı tarihe giderek de yapılmasında bir

sakınca bulunmamaktadır. Ancak bazı muhasebe programlarının geçmiş tarihe kayıt yapılmasına izin vermemesi durumunda düzeltme kaydının ödeme tarihi itibarıyla yapılması zorunludur. Kaydın tahakkuk kaydını izleyen ay içinde yapılması halinde gider kaydı ile düzeltme kaydı arasında bir aylık dönem farkı ortaya çıkacaktır. Aralık ayı için bu süre bir takvim yılı anlamına gelmektedir. Özellikle imalat hesaplarını aylık yapan işletmelerde düzeltme kaydının izleyen ay içinde yapılması muhasebe kaydının düzeltilmesini zorlaştırmaktadır. Bu takdirde, ödenmeyen prim tutarına isabet eden kısmın satılan mamul maliyetinden, stok maliyetinden ve yarı mamul maliyetinden geri çekilmesi için ayrıntılı hesapların yapılmasına ihtiyaç duyulacaktır.

Asgari ücretli tek bir çalışanı ve yalnızca bir esas üretim gider yeri bulunan A Üretim İşletmesi, maliyetlerini fiili **tam maliyet** yöntemine göre belirlemektedir. İşletme faaliyetlerinin gerektirdiği işçilik yüzdelerinin sırası ile üretim için % 50, pazarlama için % 20, genel yönetim için ise % 30 olduğunu ve maliyet dönemi sonunda tamamlanmamış mamul (yarı mamul) bulunmadığını varsayalım. Buna göre Eylül ayı işçi ücret tahakkukuna ilişkin olarak yapılan yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

_____ 30.09.2010 _____		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	462,01	
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	184,80	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	277,20	
335 PERSONELE BORÇLAR		544,44
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		101,98
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		277,59
(Eylül ayında tahakkuk eden ücret nedeniyle)		
_____ 30.09.2010 _____		
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	462,01	
631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	184,80	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	277,20	
721 DİĞ YANSITMA HS.		462,01
761 PSDG YANSITMA HS.		184,80
771 GYG YANSITMA HS.		277,20
(Maliyet hesaplarının yansıtma kaydı)		
_____ 30.09.2010 _____		
152 MAMULLER	462,01	
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		462,01

(Tamamlanan mamuller için aktarım kaydı¹⁴)

_____ / _____

14 Dönem sonunda yarı mamul bulunmadığı, başka bir ifade ile üretimine başlanan tüm yarı mamullerin tamamlandığı varsayılmıştır.

İndirim konusu edilecek işveren sigorta prim tutarı $(760,50 * \%5) = 38,03$ -TL olup, bu tutarın 19,02-TL'si (%50) üretim maliyetinden, 11,40-TL'si (%30) pazarlama giderinden, 7,61-TL'si (%20) genel yönetim giderinden geri çekilecektir. Beş puanlık prim indiriminin ödeme tarihinde yapılması halinde, indirim tutarına isabet eden kısmı aşağıdaki şekilde düzeltilmelidir.

_____ 31/10/2010 _____	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	277,59
100 KASA	239,56
152 MAMULLER ¹⁵	19,02
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	11,40
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	7,61

(Beş puanlık SGK prim indiriminin düzeltilmesi)

_____ / _____

Düzeltilme kaydı, Ekim ayında yapılan ödemeyi esas almaktadır ve düzeltilen maliyet tutarı (19,02-TL) Eylül ayına ilişkindir. Tahakkukun yapıldığı Eylül ayı sonunda hangi fonksiyonel gider hesabına kayıt yapıldı ise, indirim tutarı aynı fonksiyonel gider hesaplarına aynı oranda ters kayıt ile kayıt yapılarak düzeltilir. Tek farklılık, 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabına kaydedilen kısmın, yarı mamuller üretim hesabına oradan da mamuller hesabına aktarılmış olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısı ile düzeltme sırasında ilk olarak Eylül ayında üretimine başlanmış ancak tamamlanmamış mamul bulunup bulunmadığı, ikinci olarak da tamamlanan stokların ne kadarının satıldığı, ne kadarının ise işletme stoklarında beklediği dikkate alınarak düzeltme yapılmalıdır.

Uygulamada bu şekilde düzeltme yapılması pratik bulunmadığından söz konusu indirim nedeniyle ödenmeyen sigorta priminin doğrudan gelir yazıldığı görülmektedir. Ancak maliyette düzeltme yapmak yerine gelir hesaplarına (602 Diğer Gelirler, 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar gibi) kayıt yapılması, özellikle çok sayıda işçi çalıştıran işletmelerde, işletmenin performansına dair yapılacak değerlendirmelerin hatalı sonuç vermesine neden olabilmektedir.

8. SONUÇ

Beş puanlık prim indirimi, devlet teşviklerinin genel karakteristiklerini yansıtmamasına karşın, işverenler üzerindeki işçi maliyetlerini azaltıcı ve işletmeye maddi katkı sağlayıcı sonuçlar doğurması ve devletin

¹⁵ İşletmenin Eylül ayı içinde ürettiği mamullerin satılmadığı, işletme stoklarında beklediği varsayılmıştır.

makroekonomik amaçlarına uygun olması, söz konusu uygulamaya bir teşvik niteliği kazandırmaktadır. Zira devlet teşviklerinin nakden elde edilmesi gerekmemekte; teşvik, devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde de elde edilebilmektedir (TMS 20, m.9). Ancak yatırımların teşviki amacı ile işletmelerin devlete karşı yükümlülüğünü (standartta örnek olarak vergi indirimi veriliyor) azaltıcı destekler her ne kadar teşvik olarak anılsalar da, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı m.2/b'de yatırımları teşvik etmek amacıyla vergi yükümlülüğünü azaltan teşviklerin standart kapsamında olmadığı ifade edilmektedir (TMS 20, m.2/b). Bize göre kamu gelirleri içinde ikinci en önemli payı oluşturan sosyal güvenlik prim gelirlerinin de bu kapsamda değerlendirilmesi uygun olacaktır. Prim indiriminin bu özelliği gözetilerek, yatırım amaçlı sosyal güvenlik prim indirimi biçimindeki uygulamalar konusuna TMSK tarafından yorum getirilmesinin, bu çalışmada ele alınan sakıncaları ortadan kaldırmaya yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Öte yandan indirimli ödenen prim borcunun muhasebe kayıtlarındaki düzeltilmesi konusunda uygulamada görülen ayrılıkların da ortadan kaldırılmasında yarar bulunmaktadır. Bize göre maliyette düzeltme yapılması yöntemi, özellikle imalat işletmelerinde çok pratik bir yöntem olmamasına karşın; kuramsal olarak başvurulması gereken düzeltme yöntemidir. Aksi halde (doğrudan gelir kaydedildiğinde); satılan mamul veya hizmetin maliyeti olduğundan yüksek, işletmenin kazancı ve bu kazanç üzerinden ödenecek vergi ise daha düşük olacaktır. Bu da ne kazancın ne de kazanç üzerinden tahakkuk ettirilecek vergi tutarının gerçekçi olarak tespit edilebilmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle söz konusu prim indirimi ilgili maliyet hesabından geri çekilmek suretiyle (düzeltme yöntemiyle) muhasebeleştirilmelidir. Ancak, hak kazanılan prim indirimi mali tabloları önemli ölçüde etkilemediği takdirde, maliyette düzeltme yapmanın pratik bir yol olmadığı da düşünüldüğünde, prim indiriminin 649 no.lu hesapta izlenmesinin; 602 no.lu hesaba kıyasla; daha doğru bir yol olacağı da ifade edilebilir. Çünkü söz konusu prim indiriminin esas amacı işletmelerin satış hasılatını artırmayı değil, maliyetleri düşürmek suretiyle yatırımları istihdam odaklı artırmayı hedeflemektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

5763 Sayılı Kanun

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin

TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 20 Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanmasına ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı

Vergi Usul Kanunu

Kamu İhale Kurumu Kanunu

