

İSTİHDAMA YÖNELİK İŞVEREN SİGORTA PRİMİ TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE-FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS-20) AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Dr. Enver BOZDEMİR*

ÖZET

Uygulamada istihdam teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde tereddütlerin olduğu ve yanlışlıkların yapıldığı görülmektedir. Çalışmamızda bu tereddüt ve yanlışlıkları önlemek için halen yürürlükte olan istihdama yönelik işveren sigorta prim teşviklerinin neler olduğu ve bunların Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-20) açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

İstihdam teşvikleri “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına uygun bir biçimde muhasebeleştirilmeli ve raporlanmalıdır. Bu standarda göre teşviklerin gelir tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar brüt ve net yöntemlerdir. Brüt yöntemde teşvikler “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar” hesabında izlenmelidir. Net yöntemde ise teşvik ilgili giderlerden düşülerek gösterilir. İşletmeler kendileri açısından en uygun yöntemi uygulayabilirler.

Anahtar Kelimeler: İstihdam Teşvikleri, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi, Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı.

EVALUATION AND ACCOUNTING FOR EMPLOYMENT OF EMPLOYER INSURANCE PREMIUMS INCENTIVES IN TERMS OF TURKISH ACCOUNTING FINANCIAL REPORTING STANDARDS (TAS-20)

Abstract

It is seen that in application there are indecisions and mistakes when entering employment incentives in accounting. In our study, to prevent these indecisions and mistakes, what is the insurance premium of employer incentives for employment are still walking and their in terms of Turkey

* Muhasebe-Finansman Bilimi Doktoru ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Accounting Standards (TAS-20) focuses on how accounting is required.

Employment incentives "TAS-20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance" standards in a manner appropriate to accounting should be and reported. According to this Standard incentives for reporting in the income statement there are two methods. They are gross and net methods. Incentives in the gross method "649 Other Ordinary Income and Profit" account should be monitored. Net method, the incentive is shown dropped of related costs. Companies for themselves can implement the most appropriate method.

Key Words: Employment Incentives, Accounting for Government Grants, Other Ordinary Income and Profit Account

1. GİRİŞ

Günümüz ekonomisinin çok değişken bir yapıya sahip olması, ülke ekonomisinin dengede tutulması, ülke sanayisinin tesis edilmesi, korunması ve rekabete hazır hale getirilmesi amacıyla Ülkemizde Devlet tarafından destekleyici ve koruyucu teşvik sistemleri geliştirmiştir. Teşvikler, toplumsal nitelikli kaynakların, devlet eliyle, öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektör veya kesimlere net transferi şeklinde yapılmaktadır.

Devlet teşvikleri iş hayatının çeşitli dönemlerinde, çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Parasal teşvikler, parasal olmayan teşvikler, yatırım teşvikleri, istihdam teşvikleri, kalkınmada öncelikli yörelere ilişkin teşvikler v.b. adlarla anılmaktadır.

Bu bağlamda Ülkemizde Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından parasal teşvik olarak nitelendirilebileceğimiz işveren sigorta primlerinin tamamını veya belli bir kısmını karşılamaya yönelik istihdam teşvikleri uygulanmaktadır. Bu teşvikler arasında istihdamı artırmaya yönelik olarak kalkınmada öncelikli yörelere ilişkin 5084 sayılı Kanunla ilgili teşvik, prim tahsilâtını artırmaya yönelik olarak malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık bir indirim teşviki, özürlü çalıştırmaya yönelik teşvik, genç ve kadın istihdamını artırmaya ilişkin teşvik, işsizliği azaltmaya yönelik teşvikler ile yeni yatırımlara ve ar-ge çalışmalarına yönelik teşvikler halen yürürlükte bulunmaktadır.

Çalışmamızın asıl amacını oluşturması nedeniyle yukarıda sayılan istihdama yönelik teşviklerin uygulamada nasıl muhasebeleştirilmesi sorunun ortaya çıktığı görülmektedir. Meslek mensupları tarafından sigorta primlerinin işveren hissesi kısmının devlet tarafından karşılanması durumlarında muhasebe kaydının yapılması hususu önem zar etmektedir. Sosyal

Güvenlik Kurumu tarafından veya Hazine tarafından karşılanan istihdam teşviklerinin muhasebe kaydı yapılırken çoğu meslek mensubu bu teşvikleri 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) izah edilen “602 Diğer Gelirler” kısmında izlemektedirler. Böyle bir muhasebe kaydının yapılması mali tabloların ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Çünkü 602 nolu hesap, Gelir Tablosunun “Brüt Satış Karı” bölümünde yer aldığı ve işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili gelirleri ifade etmektedir. Devlet teşviklerinin ana faaliyet konusu dışında arazi nitelik taşıması nedeniyle teşviklerin muhasebeleştirilmesinde bu hesabın yerine “649 Diğer Olan Gelir ve Karlar Hesabı”nın kullanılması daha doğru olacaktır.

İstihdam teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, “TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına göre yapılmalıdır. Bu standardın gelire ilişkin teşviklerin gelir tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Buna göre ilki teşviğin, gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak “649 Diğer Olan Gelir ve Karlar Hesabı” genel başlığı altında muhasebe kaydının yapıldığı brüt yöntemdir. Diğer yöntem ise teşvikin ilgili giderlerden düşülerek gösterildiği net yöntemdir.

Bu çalışmada halen yürürlükte olan istihdama yönelik teşvik türleri ve bunların Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-20) açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği üzerinde durulacaktır. Ayrıca muhasebe uygulamacılarının istihdam teşviklerini Tekdüzen Muhasebe Sistemi içerisinde “602 Diğer Gelirler” adı altında yanlış bir hesapta muhasebe kaydının yapıldığı yanlışının izahı yapılacaktır.

2. TEŞVİK KAVRAMI ve TÜRLERİ

2.1. Teşvik Kavramı

Literatürde teşvik kavramı, “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, devlet tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirme” şeklinde tanımlanmaktadır. Teşviklerin esası, ülkenin refah seviyesinin yükseltilmesi, bölgelerarası dengesizliklerin giderilmesi ve belirli mal ve endüstri gruplarının dış rekabete dayanabilir hale getirilmesidir. (Sönmez, 2005,125)

Tanımdan da anlaşılacağı üzere teşviklerin temelinde, kaynakların ülke ekonomisi açısından daha yararlı kabul edilen alanlara aktarılması gerçeği vardır. Burada önemli olan unsur teşvikler ile hedeflerin neler olduğu ve bunlara karşılık devlet tarafından ne tür ödünlerin verilmesi gereğidir. Devlet teşviklerinin nihai hedefi halkın refah seviyesinin yükseltilmesi olmalıdır.(Çiloğlu, 1997, 1.) Teşvik uygulamalarına, ülkelerin gereksinimleri ve yapısal koşullarına bağlı olarak birçok ülkede ekonomi politikası

aracı olarak sıklıkla başvurulmaktadır. Teşvik politikaları, devletin çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak amacıyla uyguladığı arz yönlü bir mali politika aracı olarak nitelendirilebilir.(Aykın, 2006, 1.)

Teşvik kavramı yerine literatürde “sübvansiyon”, “iktisadi gayeli mali yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “primler”, “ucuz krediler”, “aynı yardımlar” gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Teşvik kavramı kullanılış amacına göre farklı şekillerde tanımlanabilir.(Ulusan, 2008, 416.)

Teşvikler, toplumsal nitelikli kaynakların, devlet eliyle, öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektör veya kesimlere net transferi şeklinde genel tanımı yapılmaktadır. Ekonomi sistemlerinde önemli bir olgu olarak teşvikler, toplam yatırım hacminin artırılması, yatırımların verimli alanlara yapılmasının sağlanması, toplam yatırımlar içinde öz kaynakların çoğaltılması, geri kalmış bölgelere yatırımların özendirilerek gelişmişlik farkının minimuma indirilmesi, teknolojik gelişmelere adaptasyon ve dış rekabete dayanıklılığın artırılması gibi yararlar görmesi amaçlanmıştır. (Sönmez, 2005, 126.)

Devlet teşvikleri, International Accounting Standards (IAS) -20 ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)- 20'nin 3. paragraflarında “işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.”(Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Devlet Tevsiklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ Sıra No: 8, 2005.) Bu tanıma benzer bir tanım, TMS- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) gibi temelde IAS- International Financial Reporting Standards (IFRS) kaynaklı olan Sermaye Piyasası Kurulu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri: XI, No: 25 (SPK Tebliği Seri: XI, No: 25)'in “Devlet Teşvik ve Yardımları”nı inceleyen 26. Kısım madde 576'da da yapılmıştır.

Teşvike konu olan varlıklar parasal ve parasal olmayan olarak ikiye ayrılmaktadır.

a) Parasal Teşvikler: Bu teşvikler işletmelere doğrudan finansman desteği sağlamak amacıyla karşılıksız ya da karşılıklı olarak verilebilir. Karşılıksız parasal teşvikler devletin yaptığı karşılıksız para yardımlarıdır. Karşılıksız parasal teşvikler direkt hibe şeklinde olabileceği gibi prim şeklinde de olabilir.(Aktan, 22/04/2010) Karşılıksız parasal teşviklere; tarımda tohumluk, gübre, mücadele ilaçlarının bedelsiz dağıtımı örnek olarak verilebilir. Düşük fiyat karşılığında üreticiler ucuz tohumluk, akaryakıt, kömür v.s sağlanabilir. Parasal teşviklerde devlete karşı olan yükümlülüklerin azaltılması suretiyle de gerçekleştirilebilir. Bunların en önemli olanı ise istihdam teşvikleridir.

Bu teşviklerde devlete olan yükümlülüklerde işveren prim ödemelerinde örneğin %80'lik bir oranla maliyet azaltılması söz konusudur.

b) Parasal Olmayan Teşvikler: Bir devlet teşviki, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvike konu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvikin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel bir uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem varlık ve değer nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 315.)

1.2. Teşvik Türleri

Teşvikler amaçlarına, kapsamına, kullanılan araçlarına, kaynaklarına ve verilmiş aşamalarına göre beş ayrı sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Ancak, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından teşviklerin kullanılan araçlara göre sınıflandırılması daha uygun olmaktadır. Kullanılan araçlara göre teşvikler kendi içinde üç grup altında toplamak mümkündür. (Örten ve diğerleri, 2007, 315.)

a) Geçmişte Gerçekleşmiş Gider ve Zararların Karşılanması Amacıyla Yapılan Teşvikler: Bu tür teşviklerin amacı, işletmenin geçmişte katlanmış olduğu bir maliyetin karşılanmasıdır. Örneğin deprem bölgesindeki işletmelerin zararlarını telafi etmek için Sosyal Güvenlik yükümlülüklerinin bir kısmının silinmesi bu tür bir teşviktir.

b) Koşulsuz Yapılan Teşvikler: Bu tür teşvikleri hak etmek için işletmenin belli bir yükümlülük altına girmesi gerekmemektedir. Teşvik çoğunlukla işletmelerin genel finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılır. Örneğin, organik tarımın özendirilmesi amacıyla organik tarımla uğraşan işletmelere yapılan maddi yardımlar bu tür bir teşviktir.

c) Koşullu Yapılan Teşvikler: Bu tür teşviklerde, işletmelerin belli yükümlülükleri yerine getirmeleri veya getirmeği taahhüt etmeleri istenir. İşletmelerin yerine getirecekleri yükümlülük türüne göre bu tür teşvikler de ikiye ayrılır.

Varlıklara İlişkin Teşvikler; Devlet bu teşviki işletmenin duran varlık satın alması, inşa etmesi veya edinmesi amacıyla yapmaktadır. Devlet, çoğunlukla varlığa ilişkin koşulları kendi belirler. Bu teşvikteki amaç, işletmenin belirli nitelikteki duran varlık edinmesini sağlamaktır. Örneğin Tarım Bakanlığı tarafından sulama sistemlerinin %50'sinin karşılanması bu tür teşviklerdir.

Gelire İlişkin Teşvikler; Varlıklara ilişkin teşvikler dışında kalan teşvikler gelire ilişkin teşvik türüdür. Bu teşviklerdeki amaç, işletmeyi katlanacağı giderlerin tamamını yada bir kısmını karşılamayı amaçlamaktadır. Bu teşvik

türünün en önemli örneği istihdam teşvikleridir. Devletin istihdamı artırmak için 4447 Sayılı Kanunun geçici 7. maddesinde çalıştırılan personele ilave olarak genç ve bayan işçi çalıştırılması amacıyla Sosyal Güvenlik kesintisinin işveren hissesini, ilk yıl %100, ikinci yıl %80, üçüncü yıl %60, dördüncü yıl %40 ve beşinci yıl ise %20'sinin karşılaması örneği verilebilir.

3. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU TARAFINDAN GERÇEKLEŞTİRİLEN İŞVEREN SİGORTA PRİMİNE YÖNELİK İSTİHDAM TEŞVİKLERİ

Halen uygulamada olan Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigorta primi işveren paylarının Devlet tarafından karşılanan istihdam teşvikleri mevcuttur. Bu teşvikler arasında istihdamı arttırmaya yönelik olarak kalkınmada öncelikli yörelere ilişkin 5084 sayılı Kanunla ilgili teşvik, prim tahsilâtını arttırmaya yönelik olarak malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık bir indirim teşviki, özürlü çalıştırmaya yönelik teşvik, genç ve kadın istihdamını arttırmaya ilişkin teşvik, ekonomik krizde oluşan işsizliği azaltmaya yönelik teşvikler, yeni yatırımlara ve ar-ge çalışmalarını destekleyen teşvikler mevcuttur. Bu teşvikleri sırasıyla aşağıda sınıflandırıp inceleyebiliriz.

3.1. Prim Tahsilâtını Sağlamaya Yönelik Teşvik

5763 sayılı Kanunun 24. maddesi ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (ı) bendi eklenmiştir. Bu maddeye göre;

1) 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.” (5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,2008) Söz konusu değişiklikle, ekonomik kriz ortamında bir yandan işletmelere işçilik maliyetlerini azaltarak rekabet gücü kazandırılmaya öte yandan sosyal güvenlik primlerinin kurumca düzenli tahsilâtının sağlanması amaçlanmaktadır.(Uygun, 26/04/2010)

İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için;

- İşverenlerin 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 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununa göre tecil ve taksitlendiren işverenler ile 4958 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması Kanuna göre yapılandıran işverenler tecil, taksitlendirme ve yapılandırmaları devam ettiği sürece bu fıkra hükmünden yararlandırılır.

- Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.
- Bu Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerde çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedeği tespit edilen işverenler bir yıl süreyle bu fıkıyla sağlanan destek unsurlarından yararlanamaz.

3.2. Özürlü Çalıştıran İşverenlerin Teşviki

5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 2. maddesi ile 4857 sayılı İş Kanununun 30. maddesinde yapılan düzenlemede Özürlü ve eski hükümlü çalıştırma zorunluluğu ile ilgili olarak bazı düzenlemelere gidilmiş olup istihdam teşviki sağlanmıştır. Yapılan değişikliklerle özel sektör işverenleri işyerlerinde elli veya daha fazla işçi çalıştırmaları durumunda %3, kamu sektörü ise %4 oranında özürlü işçi çalıştırmak zorundadır. İşletmeler eski hükümlü olarak da %2 oranındaki işçiyi meslek, beden ve ruhi durumlarına uygun işlerde çalıştırmakla yükümlüdürler.

Yapılan düzenleme ile “Özel sektör işverenlerince bu madde kapsamında çalıştırılan 17/7/1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa tabi özürlü sigortalılar ile 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinde belirtilen korumalı işyerlerinde çalıştırılan özürlü sigortalıların, aynı Kanunun 72 nci ve 73 üncü maddelerinde sayılan ve 78 inci maddesiyle belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin tamamı, kontenjan fazlası özürlü çalıştıran, yükümlü olmadıkları halde özürlü çalıştıran işverenlerin bu şekilde çalıştırdıkları her bir özürlü için prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin yüzde ellisi Hazinece karşılanır. İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 506 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olması şarttır. Bu fıkraya göre işveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Hazinece Sosyal

Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı, işverenden tahsil edilir. Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken belirlenir” (5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun , 2008.) denilmektedir.

1- Kapsamdaki işyerleri;

- Özel sektör hükümlerine tabi olma
- Özürlü statüsünde çalıştırılan sigortalılara ilişkin İş-Kur’a onaylatılmış belgenin kuruma verilmesi
- Teşvik dönemine ait Aylık Prim ve Hizmet Belgesi’nin (APHB) yasal süresi içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) verilmesi
- Teşvik dönemine ait primlerin süresinde ödenmesi.

2- Kapsamdaki sigortalılar;

- İş-Kur’a kayıtlı özürlü olma
- 4/a kapsamında çalışan sigortalısı olma
- Tüm sigorta kollarına tabi çalışma
- Sigortalının diğer teşviklerden yararlanmaması.

3- Seçilecek kanun türü ise;

Özürlü çalıştırmak zorunda olan işyerleri ile korumalı işyeri işverenlerince kanun türü 1/4857, özürlü sigortalı çalıştırmakla yükümlü olmayan veya kontenjan fazlası çalıştıran işverenler ise kanun türünü 5/4857 olarak seçmeli, APHB’sini e-sigorta yoluyla yasal süresi içinde SGK’ya vermelidir.

3.3. Genç ve Kadın İstihdamına Yönelik Teşvik

Bu teşvik türü 18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük olanlar ile yaş şartı aranmaksızın 18 yaşından büyük kadınların istihdamı kapsamaktadır.

5763 sayılı kanun madde 20 ile 4447 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici 7 nci madde eklenmiştir. İlgili maddeye göre; “18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük olanlar ile yaş şartı aranmaksızın 18 yaşından büyük kadınlardan; bu maddenin yürürlük tarihinden önceki altı aylık dönemde prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalılar dışında olması şartıyla, bu maddenin yürürlük tarihinden önceki bir yıllık dönemde işyerine ait prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama sigortalı sayısına ilave olarak bu maddenin yürürlük tarihinden itibaren bir yıl içinde işe alınan ve fiilen çalıştırılanlar için; 506 sayılı Kanununun 72 nci ve 73 üncü maddelerinde sayılan ve 78

inci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin;

- a) Birinci yıl için yüzde yüzü,
- b) İkinci yıl için yüzde sekseni,
- c) Üçüncü yıl için yüzde altmışı,
- d) Dördüncü yıl için yüzde kırkı,
- e) Beşinci yıl için yüzde yirmisi,

İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanır” (5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2008.) denilmektedir.

İşveren hissesine ait primlerin İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanabilmesi için işverenlerin;

- Çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 506 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi gerekir.
- Sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olması şarttır.
- Bu maddeye göre işveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, İşsizlik Sigortası Fonundan Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı, işverenden tahsil edilir.
- İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.

5838 sayılı Kanun metninin 32. maddesinde bu uygulamanın süresinin uzatılmasına ilişkin olarak; “4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 7 nci maddesinin birinci fıkrasındaki “bu maddenin yürürlük tarihinden önceki altı aylık dönemde” ibaresi “bu maddenin yürürlük tarihinden önceki altı aya veya 2008 yılı Aralık ve 2009 yılı Ocak aylarına ilişkin Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen” şeklinde ve “bir yıl” ibaresi “iki yıl” olarak değiştirilmiştir. (5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2009.)

3.4. İşsizlik Ödeneği Alanları Çalıştıran İşverenlerin Teşviki

Bu teşvik türü, 5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 1. maddesine göre işsizlik ödeneği alanları çalıştıran işverenlere sağlanan bir teşviktir. Bu kanunun 1. maddesine göre;

“Bu kapsamda; işsizlik ödeneği alanların, işe alındığı tarihten önceki aydan başlayarak işe alan işyerine ait son 6 aylık dönemde, prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama sigortalı sayısına ilave olarak işe alınmış olması kaydıyla, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan kısa vadeli sigorta primi tutarının yüzde 1’i, işçi ve işveren payı sigorta primleri ile genel sağlık sigortası primi, kalan işsizlik ödeneği süresince İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanmaktadır.” (5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2009)

Söz konusu primlerin İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanabilmesi için, işverenlerin, işverenin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 5510 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde SGK’na vermeleri, varsa prime esas alt kazanç sınırı ile prime esas kazanç arasındaki fark ve kısa vadeli sigorta kollarına ilişkin prim tutarı farkı ile işsizlik sigortası primlerini SGK’na ödemiş olmaları gerekmektedir. Bu teşvik kategorisinde kriter anlamında işveren açısından önemli olan, işe alınan kişinin, son 6 ayda çalıştığı ortalama sigortalı sayısına ilave bir çalışan olmasıdır. Sigortalı açısından ise, 01.10.2009 veya sonraki bir tarihte işe alınmış olması ve işe giriş tarihi itibarıyla işsizlik ödeneği almaya hak kazanmış olması gerekmektedir. (İstanbul Sanayi Odası, 2010, 11)

3.5. İlave İstihdam Teşviki

İşsizliğin azaltılması ve istihdamın artırılması amacıyla çıkartılan 5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 18/08/2009 tarih ve 27323 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun 1.maddesinde;

“İşsizlik ödeneği alanların; işe alındığı tarihten önceki aydan başlayarak işe alan işyerine ait son altı aylık dönemde, prim ve hizmet belgelerinde bildirilen ortalama sigortalı sayısına ilave olarak işe alınması kaydıyla, 5510 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan ve 82 nci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan kısa vadeli sigorta primi tutarının yüzde biri olmak üzere işçi ve işveren payı sigorta primleri ile genel sağlık sigortası primi, kalan işsizlik ödeneği süresince Fondan karşılanır. Bu süre başlangıçta belirlenen toplam hak sahipliği süresinden düşülür.” (5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2009) denilmektedir.

5921 sayılı yasa ile getirilen ve “ilave istihdam teşviki” olarak bilinen söz konusu işveren sigorta pirime teşvikinden, 5951 sayılı Kanunla değişiklik

yapılmadan önce 18.08.2009 ile 31.12.2009 tarihleri arasında işe alınan sigortalılardan dolayı yararlanılabilmekte idi. Şubat 2010 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5951 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucunda, 01.01.2010 tarihleri arasında işe alınan sigortalılardan dolayı da yararlanma imkanı getirilmiştir.

5951 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca 01.01.2010 ile 31.12.2010 tarihleri arasında işe alınan sigortalılar için söz konusu geçici maddede öngörülen işveren sigorta primi teşvikinden yararlanılabilmesi için, Sigortalılar açısından;

- 01.01.2010 ile 31.12.2010 tarihleri arasında işe alınmış olması,
- İşe giriş tarihinden önceki üç aylık dönemde herhangi bir işyerinden SGK'na verilen

aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı olmaması,

- Fiilen çalışması,

İşveren açısından;

01.01.2010 ile 31.12.2010 tarihleri arasında işe alınan sigortalıların 2009/ Ekim ayına ilişkin düzenlenmiş prim ve hizmet belgesinde kayıtlı sigortalı sayısına ilave olarak işe alınmış olması gerekmektedir.

3.6. Yeni Yatırımlara Bağlı İstihdamın Teşviki

Bu teşvik ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında kararlar çerçevesinde teşvik edilen yatırımları teşvik amacıyla çıkartılan 5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 1. maddesinde;

“Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlar çerçevesinde teşvik edilen yatırımlara bağlı olarak gerçekleştirilecek istihdam için, 5510 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan ve 82 nci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hisselerinin tamamına kadar olan kısmı Hazinece karşılanır. Hazinece karşılanacak tutarın uygulama süresini, karşılama oranını ve kapsamını; yatırımın sektörü, büyüklüğü ve bulunduğu illere göre farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

İşveren hissesine ait primlerin karşılanabilmesi için işverenlerin, çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 5510 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna vermesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarın Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarını ödemiş olması şarttır. Bu maddeye göre işveren tarafından

ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Hazineden Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammı, işverenden tahsil edilir.” (5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2009)

3.7. 5084 Sayılı Kanunla İlgili Teşvik

06 Şubat 2004 Tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazetede 5084 sayılı Yatırımların ve istihdamın teşviki ile bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun amacı, bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmaktır. Bu kanunun 4. maddesinde sigorta primi işveren paylarıyla ilgili olarak;

“31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere, 2 nci maddenin (a) bendi kapsamındaki illerde, 1.10.2003 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile 1.10.2003 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tarihten önce ilgili idareye vermiş oldukları en son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilâve olarak yeni işe aldıkları ve bu iş yerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçiler için, 17.7.1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73 üncü maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için % 80’i Hazinece karşılanır.

Hazinece karşılanacak tutar, organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki iş yerleri için 506 sayılı Kanunun 78 inci maddesi uyarınca belirlenen kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarını, diğer yerlerdeki iş yerleri için 506 sayılı Kanunun 78 inci maddesi uyarınca belirlenen kazanç alt sınırına göre hesaplanan işveren hissesi prim tutarının % 80’ini aşamaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlıkça müştereken belirlenir” (5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2004) denilmektedir. Bu kanun uygulamasındaki genel ve özel şart olarak ifade edebileceğimiz bazı unsurlar ifade edilmiştir. 7. maddede Kanunun 4. maddesinin uygulanmasında;(5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2004)

- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine tâbi olan hizmet ve yapım işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetlerde uygulanmaz.

- Mevcut ve faaliyette bulunan işletmelerin devredilmesi, birleşmesi, bölünmesi veya nevi değiştirmesi gibi hallerde bu maddenin uygulamasında yeni işe başlama olarak değerlendirilmez.

- Dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirilen işçi sayısı olarak bordronun ilgili olduğu dönemin son ayına ilişkin işçi sayısı dikkate alınır. Kapsama dahil olan 49 ilde bulunan iş yerleri dolayısıyla birden fazla bordro verilmesi durumunda işçi sayısı olarak, bu Kanunun 6 ncı madde uygulamasında ilgili işkolu veya sektörde faaliyet gösteren işletmelere ilişkin bordrolardaki işçi sayısının toplamı dikkate alınır. Mevcut bir işletmenin kapatılarak değişik bir ad veya unvan veya bir iş birimi olarak açılması halinde, bu faaliyet ile ilgili olarak bu Kanun hükümleri uygulanmaz.

- Yönetim ve kontrolü elinde bulunduracak şekilde doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunan şirketler arasında istihdamın kaydırılması, şahıs işletmelerinde işletme sahipliğinin değiştirilmesi gibi ek bir kapasite ve istihdam artışına neden olmayan, sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemler, bu Kanunla getirilen teşviklerden yararlanamaz.

- Hazinece karşılanan prim tutarları gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz, ilgili dönemde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınır.

- Kamu işletmeleri hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

- Uygulamadan sadece gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan işverenler yararlanabilecektir.

Öte yandan, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 24. maddesi ile 29/01/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun bazı maddeleri değiştirilerek şu şekli almıştır.

“3 üncü ve 4 üncü maddelerinin birinci fıkralarının (a) bentlerinde geçen “otuz” ibareleri “on” olarak, (b) bentleri ise “1.4.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgarî on işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin,” şeklinde değiştirilmiştir. (5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2007) İstihdam edilecek işçi sayısına, yatırım konusu işletmenin faaliyete geçtiği tarihten itibaren beş yıl süreyle uyulması zorunludur.

5615 sayılı Kanunla 5084 sayılı Kanunda yapılan değişiklik uyarınca 1.5.2007 tarihinden itibaren, 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan işverenler

için sigortalı sayısını % 20 artırma koşulu aranmadığından, 2007 Mayıs ayından itibaren 10 veya üzerinde sigortalı çalıştıran işverenler, sigortalı sayısının %20 artırılıp artırılmadığı üzerinde durulmaksızın, çalıştırdıkları sigortalıların tamamından dolayı (topluluk sigortası ile sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalışanlardan dolayı tahakkuk eden primler hariç) işveren hissesi prim tutarı teşvikinden istifade edebileceklerdir

Anılan Kanun kapsamına giren işverenlerin, organize sanayi veya endüstri bölgesinde faaliyet göstermeleri ve bu hususu Organize Sanayi Bölgesi Yönetim Kurulu veya ilgili Ticaret veya Sanayi Odalarınınca düzenlenen bir belge ile kanıtlamaları halinde ise, yine ilgili Sigorta İl Müdürlüğüne bilgisayar programlarında gerekli kodlama yapılacak ve aylık prim ve hizmet belgeleri bu defa 0/5615 sayılı Kanun çeşidi seçilmek suretiyle Kuruma gönderilecektir. Bu durumda, bahse konu işverenler, işveren hissesi prim tutarı teşvikinden % 100 ölçüde istifade edeceklerdir. (5084 sayılı Kanunda 5568 ve 5615 sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler Hakkındaki 15/6/2007 tarihli Genelge 2007)

3.8. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerini Destekleyen Teşvik

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek amacıyla çıkarılmıştır. Bu kanunun 3. maddesinin 3. alt bendinde;

“(3) Sigorta primi desteği: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır” (5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu, 2008) denilmektedir.

İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanmak için;

İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşamaz. Küsurlü sayılar tama iblağ edilir. Destek personeli sayısının tam zamanlı Ar-Ge personelinin %10'unu aşması

durumunda ücreti en düşük destek personelinden başlanarak işlem yapılır. Destek personellerinin ücretlerinin aynı olması durumunda işveren istediği personel için uygulama yapılabilir.

İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanmak için kanunda aranan şartlar taşındığında 31 Temmuz 2008 tarihli yönetmeliğin ilgili maddeleri gereğince destekten yararlanmaya hak kazanıldığına ilişkin ilgili kurum, kuruluş veya denetimle görevli şirket tarafından düzenlenen belgenin alındığı tarihten itibaren yararlanır.

Bir başka şart, Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin ilgili Sigorta Kurumuna zamanında verilmiş olması gerekmektedir. Süresinden sonra verilmesi durumunda Sigorta Primi Desteğinden yararlanılamaz.

İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanacak her bir personel yukarıda belirtilen şartları taşımak kaydıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna bu kapsamda bildirildiği tarihten itibaren 5 yıl süreyle bu haktan yararlanır. Hiçbir sebeple 5 yıllık sürenin üzerine çıkılamaz. (Cihan, 27/04/2010)

4. İSTİHDAM TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRME YÖNTEMLERİ

4.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Muhasebeleştirilmesi

Uygulamada meslek mensupları tarafından sigorta primlerinin işveren hissesi kısmının devlet tarafından karşılanması durumlarında muhasebe kaydının yapılması hususu önem arz etmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından veya Hazine tarafından karşılanan istihdam teşviklerinin muhasebe kaydı yapılırken çoğu meslek mensubu bu teşvikleri 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) izah edilen “602 Diğer Gelirler” kısmında izlemektedirler. Kanaatimizce böyle bir muhasebe kaydının yapılması mali tabloların ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Teşviklerin bu hesapta takip edilebilmesi için Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde bu hesabın ve ait olduğu grubun niteliğine bakıldığında;

“60. BRÜT SATIŞLAR: İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir. Brüt Satışlara Katma Değer Vergisi dahil edilmez. Brüt Satışlar; yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler şeklinde bölümlenir.

602. DİĞER GELİRLER: İşletmenin 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 bu hesapta izlenir” (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1, 1992) denilmektedir.

Dikkat edilirse bu kaleme ait bir kayıt işletmeye dışarıdan bir nakit girişinin olmasıdır. Oysaki yukarıda bahsettiğimiz teşviklerde devletin işletmeye katkısı sadece işverenin ödeyeceği priminin eksik ödenmesinden ibarettir. Zira 602 nolu hesabın Gelir Tablosunun “Brüt Satış Karı” bölümünde yer aldığını ve işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili gelirleri ifade ettiğini belirterek, devlet teşviklerinin ana faaliyet konusu dışında arızı nitelik taşınması nedeniyle teşviklerin muhasebeleştirilmesinde bu hesabın yerine “649 Diğer Olan Gelir ve Karlar Hesabı”nın kullanılması daha doğru olacaktır. Teşviklerin satışlar hesabında kullanılması işletme yönetimine de yanlış bilgiler verecektir. Bu yanlışın giderilmesi için kar zarar hesaplarından biri olan ve önceden öngörülebilir ayrıca olağan bir durum arz eden teşviklerin 649 nolu hesapta izlenmesi doğru bir yaklaşım olacaktır. Ayrıca, muhasebe kayıt yöntemi olarak da MSUGT’de açıkça belirtilmemiş olsa bile aşağıda izah edeceğimiz netleştirme yöntemi değil brüt yöntemin uygulanması gerekmektedir. Giderlerin azaltılması yöntemi değil işletme yönetimine daha doğru bilgilerin sunulması açısından teşviklerin ayrı bir hesap olan olağan kar zarar hesabında izlenmesi gerekmektedir.

4.2. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-20) Açısından Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşvikleri, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardına uygun bir biçimde muhasebeleştirilmeli ve raporlanmalıdır. TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı 01/11/2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete’de Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın raporlanması yolu ile işletmenin gerek performansının belirlenebilmesini, gerekse işletmenin dönemler ve diğer işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır.(Örten ve Diğerleri, 2007, 311)

Standardın 13. maddesinde belirtildiği ve daha sonraları 113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik

Yapılmasına İlişkin Tebliğin 5. maddesiyle değiştirilerek “Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”(113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, 2008) olarak ifade edilmektedir.

1) Sermaye Yaklaşımı

Standardın 14. maddesinde sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

“- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir.

- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.”(TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı) Bu yöntemde teşviktan yaralanmayan diğer işletmelere göre özkaynaklarının daha güçleneceği gerçeğinden hareket edilmektedir.

2) Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:

“- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;

- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve

-Gelir vergisi ve diğer vergilerin birtür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.” (113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ)

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması

amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir. (113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ)

Standardın 9. ve 12. maddelerinde Devlet teşvikinin elde edilme şekli teşvikin muhasebeleştirilmesi yöntemine etki etmez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir. Bu teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı ilgili dönemler boyunca sistematik şekilde gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Devlet teşvikleri, doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilmez. (TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Madde 9 ve 12.)Standardın 12. maddesi 113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğin 4. maddesiyle “Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır” (113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, Madde 4.) olarak değiştirilmiştir.

Gelire ilişkin teşviklerin gelir tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Buna göre teşvik;(TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı, Madde 29, 30 ve 31.)

- Gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında (Brüt Yöntem),
- İlgili giderlerden düşülerek gösterilir. (Net Yöntem)

Brüt yöntemde teşvikler bir gelir hesabına gelir olarak kaydedilir ve gelir tablosunda gösterilir. Net yöntemde ise, teşvik teşviği elde etmek için katlanılan giderleri azaltıcı bir unsur olarak muhasebeleştirilir. Gelir olarak elde edilen teşviklerin brüt yönetime göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının taraftarları, gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin

uygun olmadığını ve teşviğin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. Net yöntemde ise, teşviğin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderin yapılmayabileceği ve dolayısıyla da gider ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir raporlama şekli olmayacağı ileri sürülmektedir. Her iki yöntemin uygulanmasına da Muhasebe Standartlarında izin verilmektedir. Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No:1'e göre ise, teşviklerin brüt yönetime göre kaydedilmesi gerekmektedir. (Uluslan, 2008, 428)

Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşviğe ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması genellikle uygundur. (Örten ve Diğerleri, 2007, 323)

Devlet teşviği alınmaması ve ilgili harcamalara katlanılacağı durumlarda gider hesabından düşülerek sadeleştirme yapmak yerine "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı" altında göstermek daha uygundur. Eğer Devlet teşviği alınmadığı zaman böyle bir harcama olmayacaksa ilgili gider hesabından düşülerek sadeleştirmek uygun olabilir. Yukarıda belirtilen her iki yöntem de gelire ilgili teşviklerin gösterimi için kabul edilebilir. Mali tabloların doğru bir biçimde anlaşılabilmesi için teşviklerin gelir ve gider kalemleri üzerindeki etkisi dipnotlarda gösterilerek açıklanmalıdır. Ancak finansal tablolarda işletme yönetimine gerekli olan bilgilerin ayrı ayrı gösterilmesi durumunda "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı" altında bir alt başlıkta izlenmesi daha uygun bir muhasebe kaydı olacaktır. Yani netleştirme yönteminden ise brüt yöntemin tercih edilmesi finansal tabloların sunumundaki ilkelerle daha uygun olacaktır.

İşte bu bağlamda Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından işveren sigorta primlerine yönelik istihdam teşviklerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin olarak aşağıda bir örnek uygulama yapılacaktır. Bu örnek uygulama daha önce izah edilen istihdam teşviklerinin işveren primlerinin tamamını ya da belli bir yüzdesinin Hazinece ya da Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılanması durumları sadece oransal olarak değişmekte ancak muhasebe kaydı açısından aynı olması nedeniyle sadece bir örnek uygulama yapılmıştır.

ÖRNEK BİR UYGULAMA

Bir üretim işletmesinin esas üretim maliyet yerinde 10 işçinin istihdam edildiği ve 5084 Sayılı Kanundan yararlandığı varsayılarak muhasebe kaydının nasıl yapılması gerektiğini izah edelim. Ücret tahakkukunun asgari

ücret üzerinden 30/04/2010 tarihli olduğu varsayılmaktadır.

BRÜT AYLIK ÜCRETİ (10 İŞÇİ)	7.290,00
İŞÇİ İŞSİZLİK SİGORTASI (%1)	72,90
İŞÇİ SSK PAYI (%14)	1.020,60
GELİR VERGİSİ MATRAHI	6.196,50
GELİR VERGİSİ TUTARI (%15)	929,50
DAMGA VERGİSİ TUTARI (%06,6)	48,10
KESİNTİLER TOPLAMI	2.071,10
NET ELE GEÇEN TUTAR (+ AGİ Eklenecek)	5.218,90
BRÜT AYLIK ÜCRETİ	7.290,00
İŞVEREN SSK PAYI (%19,5)	1.421,60
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORTASI (%2)	145,80
TOPLAM MALİYET	8.857,40
TOPLAM ASGARI GEÇİM İNDİRİMİ TUTARI	820,10
NET ÖDENECEK TOPLAM TUTAR	6.039,00

İşçi ücret giderlerine ait Nisan 2010 dönemine ilişkin olarak yapılacak

30 Nisan 2010			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		7.290,00	
Normal Mesai Ücreti	7.290,00		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.567,40	
SSK İşveren Primi	1.421,60		
İşsizlik Sig. İşveren Primi	145,80		
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			977,60
Gelir Vergisi	929,50		
Damga Vergisi	48,10		
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ			2.660,90
SSK İşveren Primi	1.421,60		
İşsizlik Sig. İşveren Primi	145,80		
SSK İşçi Primi	1.020,60		
İşsizlik Sig. İşçi Primi	72,90		
335- PERSONELE BORÇLAR			5.218,90
/			

Asgari Geçim İndirimlerinin (AGİ) işçi ücretine tahakkuk ettirilmesi

30 Nisan 2010			
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		820,10	
Gelir Vergisi	820,10		
335- PERSONELE BORÇLAR			820,10
/			

Bu kayıt aracı bir hesap kullanılarak da muhasebeleştirilebilir.

30 Nisan 2010			
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		820,10	
Gelir Vergisi	820,10		
336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR			820,10
/			

AGİ'nin personel ücretlerine tahakkuk ettirilmesi;

30 Nisan 2010			
336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		820,10	
	335- PERSONELE BORÇLAR		820,10
/			

İşçi ücretlerinin ödenmesi durumunda yapılacak muhasebe kaydı;

01 Mayıs 2010			
335- PERSONELE BORÇLAR		6.039,00	
	102- BANKALAR		6.039,00
/			

İşletmenin 5084 Sayılı Kanunun tüm şartlarını yerine getirdiğini ve işveren sigorta priminin %80'lik kısmının indiriminden yararlandığı durumunda yapılacak muhasebe kaydı;

1- Brüt Yönteme göre muhasebe kaydı;

23 Mayıs 2010			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		1.137,28	
SSK İşveren Primi	1.137,28		
649 DİĞER OLAN DIŞI GELİR ve KARLAR			1.137,28
5084 S.K. Teşviği	1.137,28		
/			

2- Net Yönteme göre muhasebe kaydı;

23 Mayıs 2010			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		1.137,28	
SSK İşveren Primi	1.137,28		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			1.137,28
SSK İşveren Primi	1.137,28		
/			

SSK primlerinin Mayıs 2010 ayı sonu itibariye SGK'na ödenmesi durumu;

.... Mayıs 2010			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		1.523,62	
SSK İşveren Primi	284,32		
İşsizlik Sig. İşveren Primi	145,80		
SSK İşçi Primi	1.020,60		
İşsizlik Sig. İşçi Primi	72,90		
	102 BANKALAR		1.523,62

Prim ve belgelerin yasal süre içinde verilememesi, ödemenin zamanında yapılmaması veya herhangi bir nedenle kanun indiriminden yararlanma avantajının yitirilmesi durumunda ise teşvikten yararlanma imkânı ortadan kalkacaktır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır.

Örneğimizde Brüt Yönteme göre; bir sonraki aya geçilmiş olması nedeniyle teşvikten yararlanamamanın neden olacağı maliyetin 681-Önceki Dönem Gider ve zararları hesabına aktarılması gerekmektedir.

01 Haziran 2010			
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI		1.137,28	
5084 S.K. Teşviği			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ			1.137,28
SSK İşveren Primi	1.137,28		
/			

Net yönteme göre ise şu kayıt yapılmalıdır.

01 Haziran 2010			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.137,28	
SSK İşveren Primi	1.137,28		
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ			1.137,28
SSK İşveren Primi	1.137,28		
/			

Teşvikten yararlanma imkânının kaybedilmesi durumunda SGK'ya ödenmesi gereken tutarın muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır. (Bu kayıta herhangi bir gecikme zammı dikkate alınmamıştır.)

02 Haziran 2010			
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		2.660,90	
SSK İşveren Primi	1.421,60		
İşsizlik Sig. İşveren Primi	145,80		
SSK İşçi Primi	1.020,60		
İşsizlik Sig. İşçi Primi	72,90		
102 BANKALAR			2.660,90
/			

SONUÇ

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından veya Hazine tarafından karşılanan istihdama yönelik işveren sigorta primi teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde açık bir şekilde izah edilmemiş olmasına rağmen istihdam teşviklerinin işletmeler açısından ana faaliyet konusu dışında arzi nitelik taşıması nedeniyle "649 Diğer Olan Gelir ve Karlar Hesabı" kullanılarak muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

İstihdam teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak bir diğer husus ise bu teşviklerin muhasebeleştirilmesinde "TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardına göre yapılmalıdır. Bu standarda göre gelire ilişkin teşviklerin gelir tablosunda raporlanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Bunlardan ilki teşviğin, gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak "649 Diğer Olan Gelir

ve Karlar Hesabı” genel başlığı altında muhasebe kaydının yapıldığı brüt yöntemdir. Diğer yöntem ise teşvikin ilgili giderlerden düşülerek gösterildiği net yöntemdir.

Brüt yöntemde teşvikler bir gelir hesabına gelir olarak kaydedilir ve gelir tablosunda gösterilir. Net yöntemde ise teşvik, teşviği elde etmek için katlanılan giderleri azaltıcı bir unsur olarak muhasebeleştirilir. Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir.

Devlet teşviği alınmaması durumunda ilgili harcamalara katlanılacağı durumlarda gider hesabından düşülerek sadeleştirme yapmak yerine “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı” altında göstermek daha uygundur. Eğer Devlet teşviği alınmadığı zaman böyle bir harcama olmayacaksa ilgili gider hesabından düşülerek sadeleştirmek uygun olabilir. Yukarıda belirtilen her iki yöntem de gelirle ilgili teşviklerin gösterimi için kabul edilebilir. Mali tabloların doğru bir biçimde anlaşılabilmesi için teşviklerin gelir ve gider kalemleri üzerindeki etkisi dipnotlarda gösterilerek açıklanmalıdır. Ancak finansal tablolarda işletme yönetimine gerekli olan bilgilerin ayrı ayrı gösterilmesi durumunda “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı” altında bir alt başlıkta izlenmesi daha uygun bir muhasebe kaydı olacaktır. Yani netleştirme yönteminden ise brüt yöntemin tercih edilmesi finansal tabloların sunumundaki ilkelerle daha uygun olacaktır. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşviğe ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşviğin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Aktan, C, (2010) “Plütokrasi ve Teşvik Kollamacılık”, <http://www.canaktan.org/dinahlak/ahlak/rant-kollama/plutokrasi.htm>, (22/04/2010).

Aykın, H, (2006) “Uluslar arası Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Teşviklerinin Etkinliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2006, <http://www.mmd.org.tr/eserler/> (27/04/2010).

Cihan, O, (2010) “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Yöntemleri ve Örnekler”, <http://alomuhasebe.net/makaleler/Devlet%20Tevsiklerinin%20Muhasebelestirilmesi.doc> (27/04/2010)

Çiloğlu, İ, (1997) “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Hazine Dergisi*, 1-15.

İstanbul Sanayi Odası, (2010). İstihdama Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşvikleri, Araştırma Şubesi, İstanbul.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1, 26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

Örten,R, Kaval,H ve Karapınar, A, (2007) Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları -TMS-TFRS, Gazi Kitapevi, Ankara.

Sosyal Sigortalar Genel Müdürlüğü, 5084 sayılı Kanunda 5568 ve 5615 sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler Hakkındaki 15/6/2007 tarihli Genelge 2007/48.

Sönmez,F, (2005) “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**.

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ Sıra No: 8, 01.11.2005 Tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete.

Ulusan,H, (2008) “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.

Uygun, R, (2010) “İşçilik Maliyetlerini Azaltmaya Yönelik Devlet Teşvikleri ve Muhasebeleştirilmesi”, www.kokerymm.com/dosyalar/gonder1/.../rahmiuygun06.02.09.doc (26/04/2010).

113 Nolu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete.

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06/02/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete.

5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 04/04/2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu, 12/03/2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete.

5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 26/05/2008 tarih ve 26887 sayılı Resmi Gazete.

5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 28.02.2009 tarih ve 27155 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.

5921 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 18/08/2009 tarih ve 27323 sayılı Resmi Gazete.