

SOSYAL GÜVENLİK AÇISINDAN İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİNİN MUHASEBE UYGULAMASI VE DENETİMİ*

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Yrd.Doç.Dr. Ali GÜVERCİN**
Dr. Halil İbrahim MİL***

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2016; 9 (1): 59-74

ÖZ

Ücret, çalışanların emekleri karşılığı işverenlerden nakit para şeklinde aldığı tutarlardır. İşçilere işveren tarafından ödenen bu ücretler gider niteliği taşımaktadır. Ücretlerin muhasebeleştirilmesi olayı, yapılan hesaplamalar sonucu ücret ödeme aracı olan bordroların düzenlenmesi ve ücret tahakkuk kayıtlarının yapılması şeklinde olur. Bu çalışmanın amacı, sosyal güvenlik açısından ücret kavramı ve özellikleri anlatılarak işçi ücret giderlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanan yasal kesinti hesaplamaları ve denetimlerde bilinmesi gereken konuları ortaya koymaktır.

Anahtar Sözcükler: Sosyal Güvenlik, Ücret, Muhasebeleştirme, Denetim, Finans

JEL Kodları: H55, M41, M42

FROM THE PERSPECTIVE OF SOCIAL SECURITY ACCOUNTING OF WAGE EXPENDITURES AND AUDIT

ABSTRACT

Wage is the amount that is taken in the form of money by employees from employer in response to their labour. Accounting of wages are made through editing payrolls and wage records which is resulted in calculations. The aim of this study is to reveal the subjects that should be known in legal

* Makalenin gönderim tarihi: 15.12.2015; Kabul tarihi: 28.12.2016

** Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, aguvercin@bartin.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Personel ve Prensipler Genel Müdürlüğü, hibrahimmil@gmail.com

deduction calculations applied in accounting of employee expenditures and in auditing by explaining employee expenditures, the concept of wage and its features in terms of social security.

Keywords: Social Security, Salary, Accounting, Audit, Finance

JEL Codes: H55, M41, M42

1. GİRİŞ

Çalışma dünyasındaki en önemli konulardan biri çalışanlar ve onlara verilen ücretlerdir (Güven, Bakan ve Yeşil, 2005, s. 127). Ücret; ekonomik, toplumsal, politik yönleri bulunan önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Terzioğlu, 2008). Ücret ödemeleri belirli şartlar dâhilinde işletmeler için gider niteliğinde olan harcamalardır.

Ücretlerin gider niteliği kazanabilmesi için muhasebe kayıtlarına doğru bir şekilde kaydedilmesi büyük önem taşımaktadır. Ücret giderleri ile ilgili öncelikle yasal kesintilerin ayrıntılı gösterildiği işçi ücret bordrosu düzenlenir. Daha sonra ücret tahakkuk kaydı yapılarak kanuni defterlere kaydedilmek yoluyla muhasebeleştirilir. Bu işlemlerde asıl sorumluluk işverenlere düşmektedir. Ancak işverenler bu işlemleri muhasebeciler aracılığı ile yerine getirdikleri için muhasebecilere de önemli görevler düşmektedir.

Bu çalışmada ücret kavramı ve özellikleri; ücret ödeme bordrosu ve düzenlenmesi; ücret tahakkuk kaydı ve muhasebeleştirilmesi; son bölümde ise denetim elemanları tarafından ücret ödeme bordrosu ve ücret tahakkuk kaydı adına yapılan denetimlerde bilinmesi gerekenler anlatılmıştır.

2. ÜCRET KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Ücretin toplumsal, çalışma, ekonomik hayata, devletin işleyişine ve işçi ve işveren sendikaları açısından büyük önemi bulunmaktadır. Ücret; iş (hizmet) görme, bağımlılık ilişkisi ve süre ile birlikte hizmet sözleşmesi unsurlarından biridir. Aynı zamanda vekalet sözleşmesinin de bir ögesidir.

Ücretin iktisadi, sosyal politika, sosyal güvenlik, iş hukuk ve diğer disiplinler açısından farklı tanımları olabilmektedir. Ücret kavramı, ekonomik açıdan emeğin fiyatı; sosyal politika açısından çalışanın geçim aracı; iş hukuku adına çalışanın emeğinin karşılığı; maliye alanında vergi kaynağıdır.

Bu çalışmada ücretin özellikle sosyal güvenlik açısından tanımı ve özellikleri üzerinde durulacağından ücreti sosyal güvenlik bağlamında tanımlamakta yarar vardır. Ücret, 5510 sayılı Kanununun 3. maddesinin 12 numaralı bendinde; 4. maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak para ile ödenen

ve süreklilik niteliği taşıyan brüt tutar olarak ifade edilmiştir.Yine 4857 sayılı Kanunun 32. maddesine göre ise genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.

Ücret ödemeleri, çalışanın emeğinin fiyatı olunca hizmetin en önemli öğelerinden biri olan emeğin de fiyat faktörünün bağlı olduğu esaslara uyması gerekir. (Kestane, 2003, s. 127).

Ücret, tanımlardan da anlaşılacağı üzere para ile ödenen tutardır. Bununla birlikte ücret olayı sabit olmayabilir. Örneğin, sigortalının bazı fazla çalışmalarından ötürü hak ettiği kazanç tutarı da artmaktadır. Ücret niteliğindeki kazançlar şunlardır:

- 4857 sayılı Kanunun fazla çalışma ücreti başlıklı 41, zorunlu nedenlerle fazla çalışma başlıklı 42 ve olağanüstü hallerde fazla çalışma 43. maddeleri uyarınca ödenen fazla çalışma ücretleri,
- 4857 sayılı Kanunun hafta tatili ücreti başlıklı 46. maddesi uyarınca ödenen ücretler,
- 4857 sayılı Kanunun genel tatil ücreti başlıklı 47. maddesi uyarınca ödenen ücretler,
- 4857 sayılı Kanunun yıllık izin ücreti başlıklı 57. maddesi uyarınca ödenen ücretler,
- 4857 sayılı Kanunun hazırlama, tamamlama ve temizleme işleri başlıklı 70. maddesi uyarınca ödenen ücretler.

Sigortalıların kazandığı ücretlerin bir kısmı sigorta primine esas kazanç (SPEK) iken bir kısmı ise sigorta primine esas kazançta dâhil değildir.

5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin 1. fıkrasına göre; Kanunun 4. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançları aşağıdaki şekilde belirlenir:

a) Prime esas kazançların hesabında;

1) Hak edilen ücretlerin,

2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,

3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin,brüt toplamı esas alınır.

b) Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukla-

rı, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalılarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.

c) (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz.

d) Ücretler hak edildikleri aya mal edilmek suretiyle prime tabi tutulur.

Ücretin temel özellikleri ise yapılan iş karşılığında ödenme, işveren veya üçüncü kişiler karşılığında ödenme ve para ile ödenmedir (Akyıldız ve Korkmaz, 2009, s. 42).

Ücret kural olarak, Türk Lirası ile işyerinde veya bir banka hesabına ödenir. Ücret yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki döviz kuruna göre Türk parası ile ödenebilir. Ücret en geç ayda bir ödenir. Ücret alacaklarında zamanaşımı süresi beş yıldır.

Sigortalıların aylık ücretlerinin dörtte birinden fazlası haczedilemez veya başkasına devir ve temlik olunamaz. Ancak, işçinin bakmak zorunda olduğu aile üyelerinin hâkim tarafından takdir edilecek miktar bu paraya dâhil değildir. Nafaka borcu alacaklılarının hakları saklıdır.

3. FİNANSMAN KAYNAĞI OLARAK ÖDENECEK SİGORTA PRİMLERİ

İşletmeler faaliyetlerini sürdürmek için işçi çalıştırmak zorundadırlar. Çalıştırdıkları işçilere ödedikleri ücretlerden bazı kesintiler yaparak sorumlu sifatiyle kamu idaresine ödemek zorundadırlar. Çalışan işçilerin ücretlerinden yapılan kesintiler vade tarihinde kamu idaresine ödenene kadar işverenin sorumluluğunda olarak işletme bünyesinde kalmaktadır. Bu kesintiler vergiler ve sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır. Yapılan bu kesintiler ödeneceği zamana kadar işletme için dışarıdan sağlanan bir fon niteliğinde olduğu düşünülebilir. İşletmeler bu fonlarla günlük işletme faaliyetlerinde ihtiyacı olan kısa vadeli sermaye ihtiyacını giderebilir. Ödenecek vergi ve sosyal güvenlik kesintileri Bilanço yapısı içerisinde pasifte "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubu içerisinde yer almaktadır.

İşletmenin finansman kaynakları arasında sıfıra yakın maliyeti olan bir yabancı kaynak unsuru olarak değerlendirilmesi mümkündür. İşletmeler faaliyet konularına ve yer aldıkları sektörlerle göre değişen oranda per-

sonel istihdam etmek durumundadırlar. Emek girdilerinin yoğun olarak kullanıldığı hizmet üreten işletmelerin ve üretim işletmelerinin çalıştırdıkları işçilerin ücretlerinden kesinti yoluyla elde ettikleri bu fonlar önemli tutarda finansman kaynağı oluşturmaktadır. Türkiye’de işçi ücretlerinden kaynaklanan, işçi ve işveren paylarının vergilerle birlikte ücretin %50’sine ulaştığı görülmektedir (Aksoy ve Yalçiner, 2008, ss. 415-416). İşçi ücretleri işletmeler için gider ve maliyet unsuru olmasının yanında ödeme zamanına kadar da işletme sermayesi unsuru olarak değerlendirilecek finansman kaynağıdır.

Teori ve uygulamada Sosyal Sigorta işlemleri yönetmeliklere göre “Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri” her ayın son günü ücret bordrosunda düzenlenir. Bir sonraki ayın 23’ünde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirme aracılığıyla elektronik ortamda gönderilerek tahakkuk ettirilir. Örneğin, özel sektöre ait bir işletmede 01.11.2015 ile 30.11.2015 tarihleri arasında çalışanların 2015 yılı Kasım ayına ait aylık prim ve hizmet belgesi, SGK’ya en geç 23 Aralık 2015 tarihine kadar gönderilmelidir.

Her ayın son işlem günü de ödeme vadesinin son günü olduğu için aylık sigorta primlerinin ödemesi ister banka aracılığıyla isterse de işletmenin kasasından ödenerek gerçekleştirilir. Bu şekilde işletme her ay sigorta primleri işçi ve işveren payı kadar tutarda bir fon kaynağı kullanma imkânı bulmuş olmaktadır.

4. İŞÇİ ÜCRET BORDROSU VE DÜZENLENMESİ

Ücret ödeme/tediye bordrosu, 5510 sayılı Kanunun 86. maddesinde belirtilen prim belgelerini doğrulayan belgelerdendir (Keskin ve Şahin, 2010, s. 367).

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği (SSİY)’nin Ücret Tediye Bordrosu başlıklı 105. maddesinin 1. fıkrasında; işverenler, Kuruma verdikleri prim belgesinde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olmak ve Kanunun 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde sayılan hususları içerecek şekilde aylık ücret tediye bordrosu düzenlemekle yükümlüdürler.

5510 sayılı Kanunun 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendine göre; “işverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda; işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının *imzasının bulunması zorunludur.*”

SSİY’nin Ücret Tediye Bordrosunun Ayrı Ayrı Düzenlenmesi ve Belgenin İşyeri Kayıtları ile Mutabakatı başlıklı 106. maddesine göre;“(1) Tehlike sı-

nıfları farklı olan işyerlerinde çalışan sigortalıların aylık ücret tediye bordroları işverence ayrı ayrı düzenlenir.(2) Aynı işverene ait iş veya işyerleri ile ilgili defter veya kayıtların müştereken tutulmuş olması ve bu defter veya kayıtların, her iş veya işyeri için ayrı ayrı verilmiş olan aylık prim ve hizmet belgesinde yazılı kazançlar toplamı ile uyumlu olması hâlinde, iş veya işyeri kayıtlarının verilen bu belgelerde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olduğu kabul edilir.” hükmü mevcuttur.

Sigortalıların sigorta primine esas kazançlarının hesabında ücretlerin alt ve üst sınırlarının içerisinde olması ve ücret ödeme bordrolarının ve ücret tahakkuk kayıtlarının bu rakamlara göre düzenlenmesi gerekmektedir. Bu rakamlar 2015 yılı adına aşağıdaki şekildedir:

01.01.2015-30.06.2015 dönemi

	Alt sınır	Üst sınır
Günlük kazanç	40,05 TL	260,33 TL
Aylık kazanç	1.201,50 TL	7.809,90 TL

01.07.2015-31.12.2015 dönemi

	Alt sınır	Üst sınır
Günlük kazanç	42,45 TL	275,93 TL
Aylık kazanç	1.273,50 TL	8.277,90 TL

5. İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİNİN TAHAKKUK ETTİRİLMESİ VE MUHASEBE KAYITLARI

Muhasebe; işletmenin aktifinde yer alan mevcut varlıklarında ve bunların finanse edildiği kaynak yapısında oluşan değişiklikleri, finansal özellik taşıyan ve para ile ölçülebilen ticari nitelikteki bilgilerin kaynaklarından teyitli olarak elde edilmesi, sınıflandırılarak yasal defterlere kaydedilmesi ve oluşan sonuçların ilgi duyan üçüncü kişilere sunulması sürecini ifade etmektedir (Küçüksavaş, 1997, s. 5).

Giderin tarifi ise belirli bir dönemde işletme faaliyetlerinde kullanılarak tüketilen varlık ya da hizmetlerin para ile ölçülen değeri olarak ifade edilebilir (Büyükmirza, 1995, s. 45).

İşletme en önemli iki ana gider türünden biri olan emek girdisinin tüketilmesi sonucunda ortaya çıkan giderlere “işçilik Giderleri” anlamına da gelen işgören giderleri (personalkosten) denmektedir (Bernhard, 1976, p.4).

İşçi ücret giderlerini tanımlamak gerekirse, mal ve hizmet üretmek için kullanılan ve işletmenin her türlü faaliyetlerini yerine getirmek için istihdamı sağlanan işçilere ödenen nakdi ücretlerle birlikte bunlar için katılan ve da tahakkuk ettirilen gider türleridir (Kepekçi, 1994, s. 27).

Ücretler denilince mal ve hizmet üretiminde kullanılan işçi ya da memurlara ödenen para şeklindeki ödemeler anlaşılmaktadır.

Üretilen mal ve hizmetler için ve diğer işletme faaliyetleri için aylık ücret karşılığı çalıştırılan ve yönetim bölümüyle ilişkili olan yöneticiler, büro hizmetlerinde çalışanlar ve personel memurları için ödenen ücret giderleri, memur ücret giderleri diye adlandırılırlar (Reschke, 1982, s. 48).

Ücretler, ücret tahakkuk kaydı ile muhasebeleştirilir. Bu kayıt, ücret ödeme bordroları ile mutabık yapılır ve ilgili ayın son günü tutulması zorunlu olan defterlere işlenir.

Ücret tahakkuk kaydını son zamanlarda üzerinde durulan ve 01.01.2016 tarihinde geçerli olacağı söylenen net asgari ücretin 1.300,00 TL olduğu varsayımı üzerinden örnek verilecektir.

Ücret ödeme bordrosu hazırlanmasında ve tahakkuk kaydında bilinmesi gereken hususlar şunlardır:

İşçiden yapılacak kesintiler:

1. SSK primi işçi payı = Brüt ücret X %14
2. İşsizlik sigortası işçi payı = Brüt ücret X %1
3. Gelir vergisi matrahı = Brüt ücret - (SSK İşçi Payı + İşsizlik Sigorta İşçi Payı)
4. Gelir vergisi = Gelir vergisi matrahı X %15
5. Damga vergisi = Brüt ücret X %07,59
6. Kesintiler toplamı = İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşçi Payı + Gelir vergisi + Damga vergisi
7. Net ücret = Brüt ücret – Kesintiler Toplamı

İşverenden yapılacak kesintiler:

1. SSK Primi işveren payı = Brüt ücret x % [19 + (tehlike sınıfı / 2)]
2. İşsizlik sigortası işveren payı= Brüt ücret X %2

ÖRNEK: X Ticaret işletmesinde çalışan işçilerden biri net 1.300,00 TL almaktadır. Buna göre ücret ödeme bordrosu aşağıda verilmiştir. İşyerinin tehlike sınıfı 3'dür. 30 gün üzerinden hesaplama yapılmıştır.

X ŞİRKETİ 2015 YILI ARALIK AYI ÜCRET ÖDEME BORDROSU

X Şirketi	Brüt Ücret	SSK İşçi Payı	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	Gelir Vergisi Matrahı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Kesintiler Toplamı	Net Ücret
A Sigortalısı	1.818,41	254,57	18,18	1.545,66	231,84	13,80	518,39	1.300,00

Bu bordroda ayrıca işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının imzasının bulunması zorunludur. Ödeme banka üzerinden veya makbuz karşılığı yapıldıysa sigortalının imzasına gerek bulunmamaktadır.

İşçilerden Yapılacak Kesintiler:

SSK işçi payı: brüt ücret x %14

$$1.818,41 \times 0.14 = 254,57$$

İşsizlik sigortası işveren payı: brüt ücret x %1

$$1.818,41 \times 0.01 = 18,18$$

Gelir vergisi matrahı: brüt ücret - (SSK işçi payı + İşsizlik sigortası işçi payı):

$$1.818,41 - (254,57 + 18,18) = 1.545,66$$

Gelir vergisi: Gelir vergisi matrahı x %15

$$1.545,66 \times 0.15 = 231,84$$

Damga vergisi: Brüt ücret x %07,59

$$1.818,41 \times 0.00759 = 13,80$$

Kesintiler toplamı: SSK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşveren Payı + Gelir Vergisi + Damga Vergisi

$$A \text{ sigortalısı} = 254,57 + 18,18 + 231,84 + 13,80 = 518,39 \text{ TL}$$

Net ücret: brüt ücret - kesintiler toplamı:

$$A \text{ sigortalısı} = 1.818,41 - 518,39 = \mathbf{1.300,00 \text{ TL}}$$

İşverenden Yapılacak Kesintiler:

SSK işveren payının oranı = Brüt ücret x %[19 + (tehlike sınıfı / 2)]:

$$SSK \text{ işveren payının oranı} = 19 + (3 / 2) = 20,5$$

SSK Primi işveren payı = Brüt ücret x işveren payının oranı:

$$SSK \text{ Primi işveren payı} = 1.818,41 \times \%20,5 = \mathbf{372,77 \text{ TL}}$$

İşsizlik sigortası işveren payı = Brüt ücret x % 2:

$$İşsizlik sigortası işveren payı = 1.818,41 \times \%2 = \mathbf{36,36 \text{ TL}}$$

441 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca 2014 Aktif toplamı 2.221.800 TL veya net satışlar toplamı 4.443.400 TL'yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri 2015 yılında maliyet hesaplarını 7/A seçene-

ğine göre tutmak zorundadırlar. Aşağıda tebliğ dikkate alınarak 7/A seçeneğine göre hesaplanan net işçi ücretlerinin, vergilerin ve tüm kesintilerin tahakkuku ve ödemesinin muhasebe kayıt uygulamaları yapılacaktır:

31.12.2015			
1	770 GENEL YONETİM GİDERLERİ HESABI		2.227,54
	770.01 İşçi Ücret Giderleri	2.272,54	
	770.01.01 Brüt Ücretler	1.818,41	
	770.01.02 SSK İşveren payı	372,77	
	770.01.03 İşsizlik sigortası işveren payı	36,36	
	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		1.300,00
	A Sigortalısı	1.300,00	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS		245,64
	360.01 Gelir Vergisi	231,84	
	360.02 Damga Vergisi	13,80	
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.		681,88
	361.01 SSK İşçi Payı	254,57	
	361.02 SSK İşveren Payı	372,77	
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	18,18	
	361.04 İşsizlik sigortası İşveren Payı	36,36	
	7/A Seçeneğine göre 2015/Aralık ayı ücret tahakkuk kaydı	/ /	

Söz konusu ücret tahakkuk kayıtlarının muhasebeleştirilmesi yapılırken 770 hesabı haricinde, 720 (Direkt İşçilik Giderleri), 730 (Genel Üretim Giderleri), 740 (Hizmet Üretim Maliyetleri ve 760 (Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri) gibi diğer maliyet hesaplarına da kayıt yapıldığı görülmektedir.

01.01.2016			
2	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		1.300,00
	A Sigortalısı	1.300,00	
	100 KASA HESABI		1.300,00
	Sigortalının 2015/Aralık ayı ücretinin banka hesabından ödenmesi kaydı	/ /	

Aşağıdaki ücretlerin banka hesabından ödenmesi halinde yapılması gereken yevmiye kaydı yer almaktadır. Çünkü işletmeler,10 ve daha fazla çalışan olması halinde ücretleri banka üzerinden yapması gerekmektedir (Kaya, 2012).

Veya;

01.01.2016			
3	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		1.300,00
	A Sigortalısı	1.300,00	
	102 BANKALAR		1.300,00
	A Sigortalısı	1.300,00	
	Sigortalının 2015/Aralık ayı ücretinin banka hesabından ödenmesi kaydı	/ /	

		23.01.2016	
3	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		245,64
	360.01 Gelir Vergisi	231,84	
	360.02 Damga Vergisi	13,80	
	100 KASA HESABI		245,64
	Gelir ve damga vergilerinin peşin ödeme kaydı		
		23.01.2016	
4	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.		681,88
	361.01 SSK İşçi Payı	254,57	
	361.02 SSK İşveren Payı	372,77	
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	18,18	
	361.05 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	36,36	
	100 KASA HESABI		681,88
	Sigorta primlerinin peşin ödeme kaydı		
		/ /	

7/B seçeneğini tercih edip kullanan işletmeler için hesaplanan işçi ücretlerine aittüm ücret kesintileri ve bunlara ait muhasebe tahakkuk kayıtlarıyer almaktadır:

		31.12.2015	
1	791 İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİ HESABI		2.227,54
	791.01 Brüt Ücretler	1.818,41	
	791.02 SSK İşveren Payı	372,77	
	791.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	36,36	
	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		1.300,00
	A Sigortalısı	1.300,00	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		245,54
	360.01 Gelir Vergisi	231,84	
	360.02 Damga Vergisi	13,80	
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.		681,88
	361.01 SSK İşçi Payı	254,57	
	361.02 SSK İşveren Payı	372,77	
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	18,18	
	361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	36,36	
	7/B Seçeneğine göre 2015/Aralık ayı ücret tahakkuk kaydı		
		/ /	

Yukarıdaki hesaplamalar haricinde sigortalıların asgari geçim indirimlerini de hesaplayıp ücret ödeme bordrosunda göstermek gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde ücretlilere yönelik düzenlenen asgari geçim indirimi uygulaması vergi indirimi ve ücret iadesi anlamına gelmektedir. Güncel asgari geçim indirim (AGİ) oranları2015 yılı için şu şekildedir:

Asgari geçim indiriminden yararlanan	İndirim oranı
Çalışanın kendisi	%50
Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş	%10
1. çocuk	%7,5
2. çocuk	%7,5
3. çocuk	%5
4. çocuk	%5

“Asgari Geçim İndirimi” uygulaması, çalışan işçiler için aile durumuna göre değişen oranlarda uygulanan standart en az geçim indirimi diye adlandırılmaktadır.

Yukarıdaki örnekten devam ederek asgari geçim indirimi hesaplanması (Sigortalı evli, eşi çalışmamakta ve 2 çocuğu bulunmaktadır);

Asgari Geçim İndirimi Matrahı:

$$\text{Kendisi için oran \%50} = 1.818,41 \times 0.50 = 909,20$$

$$\text{Eşi için oran \%10} = 1.818,41 \times 0.10 = 181,84$$

$$1. \text{ çocuk için oran \%7,5} = 1.818,41 \times 0.075 = 136,38$$

$$2. \text{ çocuk için oran \%7,5} = 1.818,41 \times 0.075 = 136,38$$

Asgari Geçim İndirimi Matrahı: 1.363,80

Asgari Geçim İndirimi: Asgari Geçim İndirimi Matrahı x %15:

$$1.363,80 \times 0.15 = 204,57$$

Ödenecek Gelir Vergisi: Gelir vergisi - Asgari Geçim İndirimi

$$231,84 - 204,57 = 27,27$$

Yukarıdaki örnekten hareketle Asgari Geçim İndiriminin dâhil edildiği muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

		31.12.2015		
1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI			2.227,54
	770.01 İşçi Ücret Giderleri			
	770.01.01 Brüt Ücretler	1.818,41		
	770.01.02 SSK İşveren payı	372,77		
	770.01.03 İşsizlik sigortası işveren payı	36,36		
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI			204,57
	136.01 Asgari Geçim İndirimi	204,57		
	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI			1.504,57
	A Sigortalısı	1.504,57		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS			245,64
	360.01 Gelir Vergisi	231,84		
	360.02 Damga Vergisi	13,80		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.			681,88
	361.01 SSK İşçi Payı	254,57		
	361.02 SSK İşveren Payı	372,77		
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	18,18		
	361.04 İşsizlik sigortası İşveren Payı	36,36		
	<i>7/A Seçeneğine göre 2015/Aralık ayı ücret tahakkuk kaydı (AGİ Dahil)</i>			
		/ /		

Ayrıca, aynı işyeri sicil numarasına ait sigortalıların ücret ödeme bordroları, ücret tahakkuk kaydı ve muhasebe kayıtları birbirini doğrular şekilde tutulması gerekmektedir.

6. ÜCRET ÖDEME BORDROLARININVE ÜCRET TAHAKKUK KAYITLARININ DENETİMİ

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun denetim ve kontrolle görevli denetim elemanları olan müfettişler ve denetmenler işyeri kayıt ve belgelerinden özellikle ücret ödeme bordrolarını, aylık prim ve hizmet belgelerini ve bu kayıtlara mutabık olması gereken defterleri incelerler. Söz konusu belgeler için gerekirse ibraz etmeme ve geçersizlik hallerinden ötürü işverenlere idari para cezası verilir.

Aşağıda ücret ödeme bordrolarının denetiminde belge tam olarak düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilir. Burada, 5510 sayılı Kanununun 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde belirtilen unsurlardan herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç) ücret tediye bordroları geçerli sayılmaz ve her bir geçersiz ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.

Ücret ödeme bordrolarının düzenlenmesi herhangi bir şekle tabi değildir. Elle veya bilgisayar ortamında düzenlenmesi yeterlidir.

Genel olarak ücretlerle ilgili sosyal güvenlik denetimlerinde öne çıkan ve bilinmesi gereken hususlarise şu şekildedir (Olgaç ve Bulut, 2009, ss. 569-572):

- İşyeri kayıt ve belgelerine geçersizlik cezası verilebilmesi için 3 şart bulunmaktadır;
- Tutmakla yükümlü bulunan kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşamaz.
- Kayıt ve belgelerin tümünün yasal süresi içerisinde ibraz edilmesi gerekir.
- İbraz edilme süresi geçirildikten sonra incelemeye sunulan kayıt ve belgelere geçersizlik cezası değil, sadece ibraz etmeme cezası verilir.
- Ücretlerin ve diğer ödemelerin makbuz karşılığı veya banka aracılığıyla yapılmasının tespiti durumunda ücret tediye bordrosunda sigortalıların imza şartı aranmaz.
- İşçilikle ilgili giderlerin işlenmemiş, eksik veya fazla işlenmiş olduğu tespit edilen defterlere ilişkin aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Gerçek ve fiili çalışmaya dayanmayan halde, kayıt ve belgelerde ücret tahakkuk veya ödemesi bulunan aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Sigorta primleri hesabına esas tutulan kazançların kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde usulsüz, karışık veya noksan tutulmuş defterlere ait aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Herhangi bir ay için sigorta primleri hesabına esas tutulması gereken kazançların ve kazançlarla ilgili ödemelerin o ayın dâhil bulunduğu hesap dönemine ait defterlere işlenmemiş olması halinde o aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Durum tespiti, kamu kurum ve kuruluşları ile 5411 sayılı Kanun (Bankacılık Kanunu) kapsamındaki kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden çalıştığı tespit edilen sigortalıların kaydedilmemiş ücret tediye bordrolarının ait olduğu ay veya aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Kamu idareleri ile 5411 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlardan alınan kayıtlardan tespit edilen ücretin altında ücret tahakkuklarının bulunduğu aylara, aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- Geçersizlik hallerinde uygulanacak idari para cezalarında kıstas alınacak asgari ücret, geçersiz sayılan kayıt ve belgelerin ilişkin olduğu ayda geçerli olan brüt asgari ücrettir.

7. SONUÇ

Ücret, çalışanlara emekleri karşılığı her ay nakit para şeklinde verilen bir tutardır. Şirketlerin vasıflı ve vasıfsız en önemli sermayelerinden biri olan çalışan kesiminin ücretlerinin ve sigorta primine esas kazançlarının doğru olarak hesaplanması gerekmektedir.

Bu hesaplamalar neticesinde şirketler bu olayı muhasebeleştirirler. Bu muhasebeleştirme işlemini yukarıda da belirtilen bilgiler ışığında aylık işçi ücret ödeme/tediye bordrosu düzenlemek ve ay sonunda da ücret tahakkuk kaydı ile yasal olarak tutmak zorunda oldukları defterlere işlemek şeklinde yapmaktadır.

İşletmeler faaliyetlerini sürdürmek için işçi çalıştırmak zorundadırlar. Çalıştırdıkları işçilere ödedikleri ücretlerden yapılan yasal kesintiler vade tarihinde kamu idaresine ödenene kadar işverenin sorumluluğunda olarak işletme bünyesinde kalan vergiler ve sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır. Vade tarihine kadar işletme için dışarıdan sağlanan bir fon niteliği taşıdığı için işletmeler bu fonlarla günlük faaliyetlerinde kullanmak zorunda oldukları kısa vadeli sermaye ihtiyacını karşılama olanağı bulurlar. İşletmenin finansman kaynakları arasında sifıra yakın maliyeti olan yabancı kaynak unsuru olarak görülebilirler. Özellikle emek girdilerinin yoğun olarak kullanıldığı hizmet ve üretim işletmeleri için bu fonlar önemli tutarda finansman kaynağı oluşturmaktadır. Türkiye uygulamasında işçi ücretlerinden kaynaklanan, işçi ve işveren paylarının vergilerle birlikte ücretin %50'si gibi önemli tutara ulaşan işletmeler için gider ve maliyet unsuru olmasının yanında ödeme zamanına kadar değerlendirilmesi gereken finansman kaynağıdır.

Denetimler sırasında sosyal güvenlik alanındaki denetim elemanları, işyeri kayıt ve belgelerinden öncelikli olarak bu ikisine bakmaktadır. En çok karşılaşılan ve idari para cezaları ile sonuçlanan belgelerden olan sigorta primine esas kazançları da içeren ücret ödeme bordrolarının doğru ve düzenli tutulması gerekmektedir. 5510 sayılı Kanununun 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde belirtilen unsurların tam olarak bulunması ve ücret bordrosunda bulunan bilgilerin (rakamların) ücret tahakkuk kaydı olarak defter kayıtlarına tam ve zamanında geçirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak düzenlenmesi ve kaydedilmesi diğer muhasebe olaylarından çok daha kolay olan bu kayıt ve belgelere yasal mevzuat ışığında muhasebeciler tarafından gereken önem verilmelidir. Bu konudaki yapılacak ihmal ve dikkatsizliğin idari para cezaları gibi maliyeti de olmaktadır. Gösterilecek dikkat ve takibin gerek kendileri ve gerekse de muhatap oldukları işverenleri adına yararı bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

Aksoy A. ve Yalçiner K. (2008). *İşletme Sermayesi Yönetimi*(4. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akyıldız, H. ve A. Korkmaz.(2009). *İş ve Sosyal Sigortalar Hukuku*(1. Baskı). Ankara: Alter Yayıncılık.

Bernhard, D. (1976). *Buchhaltung*. Wien: Bilanz und Steuerlehre.

Güven, M., Bakan, İ. ve Yeşil S. (2005). Çalışanların İş ve Ücret Tatmini Boyutlarıyla Demografik Özellikler Arasındaki İlişkiler: Bir Alan Çalışması. *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:12(1)*, 127-151.

Kaya, A. H. (2012). Ücretlerin Banka Kanalı ile Ödenme Zorunluluğu. Çevrimiçi <http://www.isvesosyalguvenlik.com/ucretlerin-banka-kanali-ile-odenme-zorunlulugu/> (10.12.2015).

Kepekçi, C. (1994). *Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Keskin, M. ve Şahin, N. (2010). *Sosyal Güvenlik Mevzuatı Açısından İşveren Yükümlülükleri ve Uygulama Esasları* (1. Baskı) İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Kestane, D. (2003). Performansa Dayalı Ücret Sistemi ve Kamu Kesimine Uygulanabilirliği. *Maliye Dergisi, Sayı:142* (Ocak-Nisan), 126-144.

Küçüksavaş, N. (1997). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*. İstanbul: Beta Yayınları.

Olgaç, C. ve Bulut, M. (2009). *1001 Soruda Sosyal Güvenlik Reformu ve İlgili Mevzuat*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Terzioğlu, A. (2008). Ücretin Tarihsel Gelişimi. Çevrimiçi <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=%DCCRET%DDN%20TAR%DDHSEL%20GEL%DD%DE%DDM%DD&kimlik=1207901898&url=makaleler/aterzioglu-1.htm> (10.12.2015).

4857 Sayılı İş Kanunu. 2003

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. 2006

441 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. 2014

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. 1961

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. 1992

Sosyal Güvenlik Kurumu Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği (SSİY). 2010