



**SATIŞ PROMOSYONLARININ UFRS 15 MÜŞTERİ
SÖZLEŞMELERİNDEN HÂSILAT STANDARDINA GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: BİST PERAKENDE FİRMALARI ve
ÖRNEKLERLE AÇIKLAMA**

**ACCOUNTING OF SALES PROMOTIONS FROM IFRS 15
CUSTOMER CONTRACTS ACCORDING TO THE REVENUE
STANDARD: EXPLAINING WITH BIST RETAIL COMPANIES
and EXAMPLES**

Ayşe Nilgün ERTUĞRUL

Doç. Dr., İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi



anertugrul@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-7960-2789>

Berrin Arzu EREN

Dr. Öğr. Üyesi., Ufuk Üniversitesi



berrinarzu.eren@ufuk.edu.tr
<https://orcid.org/0000-0003-0839-5302>

ETÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi | ETU Journal of Social Sciences Institute

S.12, Nisan | April 2021, Erzurum

e-ISSN: 2717 - 8706

Makale Türü | Article Types : Araştırma Makalesi | Research Article

Geliş Tarihi | Received Date : 08.09.2020

Kabul Tarihi | Accepted Date : 07.12.2020

Sayfa | Pages : 39-61



<http://dx.doi.org/10.29157/etusbed.791909>

<https://dergipark.org.tr/etusbed>

This article was checked by

✓ iThenticate

**SATIŞ PROMOSYONLARININ UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN
HÂSILAT STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: BİST
PERAKENDE FİRMALARI ve ÖRNEKLERLE AÇIKLAMA**

Ayşe Nilgün ERTUĞRUL, Berrin Arzu EREN

ETÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (ETÜSBED), S. 12, Nisan 2021, Sayfa: 39-61

ÖZ

Müşteri sadakat programları işletmelerin potansiyel müşterilerini ikna ve mevcut müşterilerini elde tutma amaçlarıyla yapılmaktadır. Satışların arttırılması hedefini kapsayan bu uygulamalar (puan, hediye çeki, fiziki hediyeler vb) için yapılan giderleştirme ile vergi matrahı da azalmaktadır. Gerçekte bu tür işlemlerin tutarları gider yazılırken aynı zamanda beklenen hâsılatta bir artışa sebep olmuyorsa işletmeler için büyük farklılıklar ortaya çıkmamaktadır. Hatta öyle ki, satış hâsılatı yüksek büyük işletmeler, bu kalemleri finansal tablo ve dipnotlarda ayrıca gösterme gereği bile duymamaktadır. Diğer yandan UFRS gerçeğe uygun sunum amacıyla bu kalemlerin de hesaplanması ve ayrıştırılmasına önem vermektedir. Bu amaçla ilk olarak bir yorum/açıklama şeklinde IFRIC 13 Müşteri Sadakat Programları, UMS 18 Hâsılat Standardı ile birlikte ortaya çıkmıştır. UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardının yürürlüğe girmesiyle bu standart ve yorumlar ortadan kalkmış ve UFRS 15 standardı altında müşteri sadakat işlemleri toplanmıştır. Bu çalışmada müşteri sadakat program kapsamında kullanılan müşteri opsiyonlarının UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı içindeki kavramsal konumuna değinilererk muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir. Bununla birlikte çalışmada Borsa İstanbul'da (BİST) hisseleri kote olmuş, bağımsız denetime tabi ve faaliyet raporlarını halka sunan işletmelerden perakende sektöründe olanlar (on iki işletme) seçilerek raporlarında müşteri opsiyonlarını nasıl gösterdikleri ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Satış promosyonları, kârlılık, UFRS 15.

**ACCOUNTING OF SALES PROMOTIONS FROM IFRS 15 CUSTOMER
CONTRACTS ACCORDING TO THE REVENUE STANDARD: EXPLAINING
WITH BIST RETAIL COMPANIES and EXAMPLES
ABSTRACT**

Customer loyalty programs are carried out for the purpose of persuading potential customers and retaining existing customers. The tax base also decreases with the expense of being made for these applications (points, gift vouchers, physical gifts, etc.), which aim to increase sales. However, if the amount of such transactions does not cause an increase in expected revenue while the amount is written as expense, there are no big differences for the enterprises. In fact, large businesses with high sales revenue do not even need to show these items separately in their financial statements and footnotes. On the other hand, it is important to distinguish and calculate these items properly, under fair presentation concept of IFRS. For this purpose, IFRIC 13 Customer Loyalty Programs first issued in addition to IAS 18 Revenue Standard as an interpretation. With IFRS 15 Revenue from Customer Contracts, IAS 18 and related interpretations have been superseded and customer loyalty transactions are included in IFRS 15. In this study, the accounting of customer options used in customer loyalty programs, within the context of IFRS 15 Revenue from Customer Contracts, is discussed. In addition to this, retail companies whose shares are listed in Borsa Istanbul (BIST) which are subject to independent audit and publish their annual reports to public are reviewed in order to analyse how they present customer loyalty programs in their reports.

Keywords: Sales Promotion, profitability, IFRS 15.

Giriş

Her geçen gün işletmeler arasındaki rekabetin yanı sıra, üretim ve dağıtım maliyetlerindeki artış, özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki fiyatlar genel seviyesinin artması ve kur hareketlilikleri, gerek yerel gerekse küresel ölçekte iş yapan işletmelerin iş yapış modellerinde önemli değişiklikler yapmalarına neden olmuştur. Hangi sektörde ya da hangi ölçekte faaliyet göstermesinden bağımsız olarak bir işletmenin hayatta kalabilmesinin temel gerekliliği müşterileridir. Bu noktada işletmenin en önemli amaçlarından biri sadık bir müşteri portföyü yaratabilmek ve müşteri sayısını koruyabilmektir. Ancak yaşanan maliyet artışlarının yanı sıra kârlılık için işletmelerin sadık müşteri sayısını her geçen gün artırmaları günümüzde bir ihtiyacın ötesinde önemli bir gereklilik haline gelmiştir.

Günümüz koşullarında müşteri koruma ve müşteri sayısını artırmak için işletmelerin izlediği en önemli stratejilerden biri de satış promosyonlarıdır. Satış promosyonları işletmelere müşterilerine daha yüksek hacimde satış yapmalarının yanı sıra müşterilerine de yeni ürünleri denemeleri için fırsat yaratmaktadır (Yahya, Hashim, Bahsri ve Dahari, 2019). Bu nedenle işletmelerin bütçeleri ve harcamaları içinde satış promosyonlarına ayrılan rakamlar da her geçen gün artmaktadır. Yapılan araştırmalar 2018 yılında tüm dünyada işletmelerin/tüzel kişiliklerin yaptığı promosyon harcamaları büyüklüğünün bir trilyon Amerikan Doları' nı aştığını göstermektedir. Bunun en önemli nedeni ise satış promosyonlarının tüketici karar verme sürecinde önemli etkiye sahip olmasıdır (Lewis, 2006; Chaharsoughi ve Hamdard, 2011; Krnáčová ve Závodský, 2018).

Her geçen gün daha çok sayıda ve daha yüksek hacimde satış promosyonun işletmeler tarafından bir sadakat aracı olarak geniş kapsamda kullanılmaya başlanması, işletmeler için bu promosyonların nasıl muhasebeleştirileceği konusunu da gündeme getirmiştir. Bununla birlikte satış promosyonlarının hâsılata sağladığı katkının muhasebeleştirilmesi de farklı görüşleri beraberinde getiren bir soru olmaya devam etmektedir (Çopur Vardar, 2013). UFRS' ye geçişle birlikte farklı bakış açıları ve uygulamaların ortadan kaldırılması hedeflense de, henüz tüm işletmeler tarafından finansal raporlamalarda sistem benimsenmemiştir. Bununla birlikte ülkemizde kullanılan finansal raporlama standartlarının değişmesi, işletmelerin yeni sistemlere entegre olmasını gerektirmiştir.

Konu ile ilgili geçmişte yapılan çalışmalar incelendiğinde bu çalışmaların pek çoğunun UFRS 15 öncesi döneme ilişkin olduğu görülmektedir. Çopur Vardar (2013) çalışmasında henüz taslak halindeki UFRS 15 ile o dönem

gündemde olan IFRIC 13 karşılaştırmasını yapmış, muhasebe kayıtları ile ilgili bilgiler vermiş ve hâsılâtın nasıl raporlandığına ve sürece ilişkin kavramsal ve sayısal açıklamalar yapmıştır. Tuğay ve Dokur (2015) IFRIC 13'ü temel alarak müşteri sadakat programlarının muhasebeleştirilmesine kavramsal ve muhasebe kaydı açılarından yaklaşmıştır. Pamukçu ve Pamukçu (2016), karşılaştırmalı olarak vergi mevzuatı ve IFRIC 13 müşteri sadakati muhasebeleştirme ve raporlamasına değinmiştir. Alıcı ve Yanık (2020) çalışmalarında müşteri opsiyonlarını müşteri sadakat programı olarak ele almış ve UFRS 15 ile muhasebeleştirilmesine kayıtlar açısından yer vermiştir. UFRS'ye geçiş sürecinin henüz başlangıç seviyesinde olması ve UFRS 15 sonrası literatürde sınırlı araştırma yeralmasından ötürü bu çalışmada satış promosyonlarının kavramsal ve yasal düzenlemeler açısından incelenmesi amaçlanmıştır. Buna göre çalışmada UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hâsılât Standartı kapsamında promosyonların muhasebeleştirilmesi anlatılmış ve perakende işletmeler baz alınarak tasarlanmış örneklerle açıklamalar yapılmıştır.

1. Kavramsal Çerçeve

1.1. Satış Promosyonları

1.1.1. Satış Promosyonlarının Tanımı ve Amacı

Her geçen gün gerek işletmelerin satış taktikleri, gerekse müşterilerin satınalma yöntemleri farklılaşmaktadır. Geçmişte sadece yüz yüze olan satınalma ya da satış uygulamaları bugün dünyanın bir ucundan diğer bir ucuna yüz yüze temas olmaksızın akıllı araçlar ve uygulamalar aracılığı ile gerçekleşebilmektedir. Bu da işletmelerin satış faaliyetlerini yerine getirebilmesi için her geçen gün inovatif satış yöntemleri geliştirmelerini zorunlu hale getirmektedir. İşletmeler, "kendi bünyelerine yeni müşteriler kazandırmak veya var olan müşterileri korumak adı altında bir takım satış geliştirme faaliyetleri uygulamaktadır" (Tandoğan, 2014: 32). Satış geliştirme faaliyetleri yani satış promosyonları ürün ve hizmetlerin müşteri belleğinde bir yere sahip olması temeline dayanmaktadır. Bu noktada işletmelerin müşteri bakış açısında olumlu bir algı yaratılması yoluyla mal ve hizmetlerinin bilinirliğini artırmak, kullanımını sağlamak ve sürdürülebilir tüketime ulaşmak adına sarf ettiği çabalar satış promosyonları olarak tanımlanabilir. Satış promosyonları pazarlama karmasının dört boyutundan biri olan tutundurma boyutunun araçlarından biridir. Amerikan Pazarlama Derneği (AMA) satış promosyonlarını "ürün ya da hizmeti denemeyi teşvik etmek, tüketici talebini artırmak veya ürün kullanılabilirliğini artırmak için önceden belirlenmiş, sınırlı bir süre boyunca uygulanan medya ve medya dışı pazarlama baskısı" olarak

tanımlamaktadır (<https://www.ama.org/>). Satış geliştirme ya da satış promosyonları "para ya da benzer bir biçimde ek bir fayda ya da fayda beklentisi sağlayarak, mal ya da hizmetleri daha çekici kılmak amacıyla kullanılan pazarlama araçları ve teknikleridir" (Korkmaz, Eser ve Öztürk, 2017: 547). Tek (1999: 780)'e göre ise "kişisel satış, halkla ilişkiler ve reklam dışında, tüketici veya kullanıcıların alımını harekete geçirmeye ve araçların (dağıtıcıların) etkinliğini artırmaya, özendirilmeye yönelik, süreklilik göstermeyen, olağan rutinde olmayan, kısa dönemde satın almayı teşvik edici, kendine özgü tutundurma ve satış çabaları satış promosyonları" olarak tanımlanmaktadır. Bu noktada kişisel satış, halkla ilişkiler ve reklam satış promosyonlarını oluşturan değil, destekleyen, güçlendiren stratejilerdir. Bu nedenle satış promosyonları, yüksek yatırım maliyetleri, yüksek görünürlük, zamanla sınırlılık gibi özelliklere sahip ve en kritik anlarında kullanılan önemli stratejik ve taktiksel uygulamalardan biri olması sebebiyle işletmelerin gündem maddelerinden biridir (Ogden-Barnes ve Minahan, 2015).

Satış promosyon faaliyetleri bilgi akışı ve deneyimle geliştirildiğinden, işletmelerde pek çok birimin ortak çalışmasını gerektiren bir eylemdir. Doğru tasarlanacak bir satış promosyon çalışması, yönetsel fonksiyonlar içinde satış promosyonlarının büyüklüğüne, maliyetine ve yaratacağı etkinin maliyet-fayda dengesine karar verilmesinde pazarlama birimi ile muhasebe-finans biriminin entegre çalışmasını gerektirmektedir. Ayrıca satış promosyon faaliyetlerinin toplam bütçe içindeki payının yanı sıra pazarlama faaliyetlerine ayrılan bütçe içindeki payı da önemlidir. Yapılan araştırmalar satış promosyonlarına ayrılan bütçenin toplam pazarlama bütçelerinin yüzde 25 ile yüzde 75' ine tekabül ettiğini göstermektedir (Palazón ve Delgado-Ballester, 2009).

Satış promosyon uygulamaları, müşterileri mal ve hizmetlere yönlendiren bir işletme taktiğidir. Bu noktada satış promosyonlarının amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Belch ve Belch, 2011; Ogden-Barnes ve Minahan, 2015):

- Ürünün farkındalığını sağlamak ya da artırmak
- Yeni ya da farklılaştırılmış ürünü tüketiciye denetmek
- Yeni pazarlar ve yeni müşteriler yaratmak
- Alışveriş başına harcama tutarını artırmak
- Çapraz ürün satışını sağlamak
- Satış performansını artırmak
- Sadakat yaratmak
- Rakip markaya olan bağlılığı yıkmak, çekme stratejisi olarak kullanmak

- Müşteri değeri yaratmak
- Dalgalı satış grafiğini istikrarlı hale getirmek
- Aracılar tarafında stok düzeyinin sürekliliğini sağlamak
- Halkla ilişkilere destek olmak
- Ürün, fiyat, dağıtım gibi diğer pazarlama karması öğelerinin etkinliğini artırmak
- Stok fazlası olduğunda bunu eritebilmek
- Ürün raflarında farklı ürünlere yer açmak
- Rakiplerin promosyon faaliyetleri ile rekabet edebilmek
- Çalışan bağlılığı yaratmak
- Perakendecilerle işbirliği yapmak

İşletmeler bu amaçlar doğrultusunda hareket ederek gerek müşteri gerekse işletme için en doğru olan yöntemleri kullanarak satış promosyonları faaliyetlerini planlamalı ve sürdürmelidirler.

1.1.2. Satış Promosyonlarında Kullanılan Yöntemler

Bir işletmenin uygulayabileceği farklı satış promosyon yöntemleri bulunmaktadır. Her işletme için her tip promosyon uygun olmayabilir. Çünkü her promosyon tipi operasyonel dinamiklerin, karar vericilerin, şirket sektörünün, şirket kültürünün yanı sıra farklı iç ve dış etkenlerin bulunduğu bir karar verme ortamı oluşturmak için uygun veya etkili olmayabilir (Ogden-Barnes ve Minahan, 2015).

Satış promosyon yöntemleri parasal (fiyat) ve parasal olmayan (değer) promosyonlar olarak sınıflandırılabilir (Ogden-Barnes ve Minahan, 2015). Parasal promosyonlar işletmeler tarafından fiyat indirimini ya da tüketicilerin maddi çıkarları gözetilerek yapılan satış tutundurma faaliyetleri olup; iskonto, kupon ve fiyat indirimleri bu tip promosyonlara örnek verilebilir. Parasal olmayan promosyonlar ise işletmelerin mal ve hizmetleri fiyat indirimini ya da tüketici bütçesinde ilave kazanç yaratmaksızın o mal ya da hizmetin tüketimi vasıtasıyla ilave bir değer yaratılması ya da deneyim yaşatılması şeklinde yapılan satış tutundurma faaliyetleridir. Bir ürün alana bir ürün bedava şeklindeki bonus ürün sunumu, hediye, bundling, ücretsiz ürün deneme, hayır kuruluşuna kuruluş bağı, tatil, araba çekilişine katılım hakkı bu tip promosyonlara örnek verilebilir.

Bu bağlamda en sık kullanılan satış promosyon araç, yöntem ve teknikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kotler, 1999; Kotler ve Keller, 2006; Tek ve Demirci Örel, 2008):

- Fiyat indirimi
- Örnek ürün dağıtımı ve denetme
- Ürün garantisi
- İki ya da daha fazla marka işbirliği
- Satın alma noktasında ürün sergileme
- Moda defileleri
- Kataloglar ve broşürler
- Mağaza içinde sanat faaliyetlerine yer verme
- Para iadeleri
- Kapak altı kampanyaları
- Sergi ve fuarlar
- Kuponlar
- Hediyeler
- Etiketleme ve ambalajlama
- Yarışma ve çekilişler
- Ekstralar
- Otobüs servisleri
- Hediye paketleri

İşletmeler tarafından parasal ya da parasal olmayan promosyon faaliyetlerinden biri ya da her ikisi birlikte uygulanabilir. "Aynı değere sahip farklı promosyonlar, tüketiciler tarafından kazanım ya da kayıp olarak farklı şekilde algılanabilir" (Jasman J. Ma'Ruf, Tabrani ve Abd. Madjid, 2019: 453). Bu kararın benimsenmesinde önemli olan şey ise gerek işletmenin gerekse tüketicilerin sağlayacakları faydaların her iki taraf için de maksimize edilebilir olduğu noktanın tespitidir. Bu noktada işletmenin bütçesinin yanı sıra, tüketicilerin promosyona bağlı olarak mal ya da hizmeti tercih ettiği noktada aldığı risk (Kim, 2013) ve promosyonun süreceği dönem ve bağlı olduğu olay (Keller, Deleersnyder ve Gedenk, 2019) da karar verme sürecinde etkilidir.

İşletmelerin promosyon uygulamalarının ardından elde edecekleri olumlu sonuçlar işletmenin varoluş amacı olan kârlılığında ve dolayısıyla da sürdürülebilirliğinde belirleyicidir.

1.2. UFRS 15 (Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı)

Müşteri sadakat uygulamaları ya da bilinen adıyla promosyonlar, işletmelerin potansiyel müşterilerini ikna ve mevcut müşterilerini elde tutma temel amaçlarıyla yapılmaktadır. Diğer yandan giderleştirilen sadakat uygulamaları (puan, hediye çeki, fiziki hediyeler vb) ile vergi matrahının azaltılması gibi amaçlar da gözetilmektedir. Oysa bu tür işlemlerin tutarları

gider yazılırken aynı zamanda beklenen hâsılatta bir artışa sebep olmuyorsa işletmeler için büyük farklılıklar ortaya çıkmamaktadır. Bu nedenle satış hâsılatı yüksek büyük işletmeler, bu kalemleri tablo ve dipnotlarda ayrıca gösterme gereği bile duymamaktadır. Diğer yandan UFRS gerçeğe uygun sunum amacıyla bu kalemlerin de hesaplanması ve ayrıştırılmasına önem vermektedir.

Uygulamada açıklanması gereken maddeler ya da eksik kalmış konular bulunabileceğinden standart hazırlayıcılar buna çözüm olarak ek yorumlar yayımlama yolunu seçmişlerdir. Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC) tarafından açık olmayan hususlara veya uygulamada ortaya çıkan ilave ihtiyaçlar doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartlarına ve Finansal Raporlama Standartlarına açıklık getirmek amacıyla yorumlar yayınlanmaktadır. Bu amaçla konu ilk olarak UMS 18'e ilave bir yorum/açıklama şeklinde IFRIC 13'te ele alınmıştır. UFRS 15 yürürlüğe girdiğinde IFRIC13 ve UMS18 yürürlükten kalkmış ve UFRS 15 ikisini de kapsar hale gelmiştir. Bu noktada UFRS 15 UMS 18'i ve diğer yorum ve açıklamaların tamamını kapsamakla birlikte farklı bir ifade ve dil kullanması sebebiyle UFRS 15'de önceki standart ve yorumların karşılığını net bir şekilde görmek mümkün olmamaktadır (Şavlı, 2016).

UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı temelde müşterilerle yapılan tüm sözleşmeleri kapsayıcı bir şekilde yayımlanmıştır. Dolayısıyla UFRS 15'in odağında "sözleşmeler" vardır. Finansal raporlama standartları ve muhasebe standartlarının muhasebe kaydından ziyade finansal tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili olması UFRS'nin gereği olduğundan, sözleşmelerin raporlanmasına giden sürecin nasıl olacağı UFRS 15'in konusunu oluşturmaktadır. Bu noktada değişen alım satım sistemleri, ürün ya da malların çeşitlenmesi ve ürünlerin birkaç ürün ya da mamul halinde sunulması, ürünlerin zaman zaman hizmet ile birleşik halde satılması, hâsılatın kapsamını genişletmiş ve hâsılatın raporlanmasında sözleşmenin türü ve mahiyetini daha da önemli hale getirmiştir. Hâsılatın kaydedilmesi süreci, UFRS 15'de: "Sözleşmenin tanımlanması, edim yükümlülüklerinin tanımlanması, işlem fiyatının belirlenmesi, işlem fiyatının yükümlülüklere dağıtımı, yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve hâsılatın kaydedilmesi" aşamaları ile gösterilmiştir (Şavlı, 2016). Bu bağlamda UFRS 15'te özellikle vurgulanan tanımların, sözleşme, edim yükümlülüğü, işlem bedeli ve değişken bedel olduğu görülmektedir. Bu tanımlar, hangi aşamada nasıl ayırım yapılacağını anlamada uygulamacılara rehber olmaktadır.

1.2.1. Promosyonların raporlanmasında sektörel yaklaşımlar

Hediye, hediye çeki, promosyon gibi müşteri sadakat ve tutundurma işlemleri UFRS 15'e göre hâsılat olarak kaydedilmektedir. UFRS 15'e göre, hâsılatın tespiti beş aşamadan oluşmaktadır. Bunlar sözleşmenin tanımlanması, işletmenin sözleşmede yerine getirmeye söz verdiği (taahhüt ettiği) unsurların belirlenmesi, yapılan işlemin fiyatının belirlenmesi, paylaşırma gerektiren bir sözleşme ise işlem fiyatının taahhütlere paylaştırılması ve son olarak hâsılatın kaydedilmesi olarak sıralanabilir. UFRS 15'e göre, her bir hediye unsurunun gerçeğe uygun değer içindeki nispi değeri alınacaktır. Eğer başka bir işletmede kullanılacak şekilde hediye çeki vb. veya üçüncü kişilerden alınan hediyelerin sağlanması yolu izleniyorsa bu durumda işletme hâsılat değil komisyon geliri sağlamış olacaktır. Üçüncü kişilerden sağlanan faydanın (hediye vb.) gelir dışında kalan kısmı ilk olarak borç (diğer çeşitli borç) olarak izlenir. Bu durumda hem puanı kazandırma sorumluluğu olan işletme, hem puana aracılık eden işletme hem de hediye sağlayan işletmelerin kayıtları değişecektir. Bu açıdan bakıldığında, hediye kazandıran işletmenin, kendi varlığından promosyon sağlayarak hâsılat kaydetmesi ile başka bir işletmenin hediyesini kazandırması gelir tablosuna ve brut kâra farklı şekilde yansımaktadır.

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler göre de sadakat programlarının raporlanması (UMS/UFRS uygulamasında) farklılık gösterebilir. Bu nedenle taşımacılık, sigorta, akaryakıt, enerji, perakende ve telekom için ayrı uygulamalardan bahsedilebilir.

Taşımacılık işletmeleri özellikle hava yolları alınan biletler karşılığında müşterilere verdiği puanları ve yaralandırmaları yolcu biletinden ayırmakta ve muhasebesini ayrı bir yükümlülük olarak yapmaktadır. Puanların ölçülmesinde, satış fiyatı ile puanların müşterilerce kullanılmasının oranı dikkate alınmaktadır.¹ Biletlerle ilişkili olarak kazanılan ve dağıtılan puanlar müşteriler tarafından kullanıldıkça hâsılat olarak kaydedilmektedir. Bu mantıktan hareketle, diğer işletmelerde olduğu gibi akaryakıt işletmeleri de kazanılan puanları taraflar kullandıkça hâsılat olarak kaydedecektir (KPMG Lojistik Şirketler Raporu, 2017).

Taşımacılığa örnek olarak Türk Hava Yolları'nın mil kredisi verilebilir. THY finansal tablo dipnotlarında da buna ilişkin olarak şu ifadeye yer vermektedir: "Grup, üyelerine "Miles and Smiles" adında bir Sık Uçuş Programı

¹ Standart bedelin hizmet ve sadakat puanları arasında dağıtılmasında bakiye yönteminin kullanılmasına izin vermektedir.

(Frequent Flyer Program - FFP) dâhilinde birikmiş mesafe üzerinden ücretsiz uçuş ödülü vermektedir. Uçuş ödülü satış işlemlerinin farklı bir bileşeni şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Tahsil edilen bedelin rayiç değerinin bir kısmı müşteriye sağlanan menfaatlara dağıtılarak, söz konusu menfaatler müşteri tarafından kullanıldıkça (taşıma hizmeti alındığında) gelir kaydedilmektedir. Grup, aynı zamanda "Miles&Smiles" kredi kartı ve diğer program ortakları ile gerçekleştirilen promosyonlar dâhilinde katılımcılara mil kredisi satmaktadır. Tutarlar, taşıma gerçekleştikçe gelir olarak kaydedilmektedir."

Perakende sektöründeki uygulamalar incelendiğinde işletmelerin müşterilerine iskonto, bedava ya da indirimli ürün gibi promosyonlar sunduğu görülmektedir. UFRS 15'e göre indirim, para iadesi, geri ödeme, krediler, fiyat avantajı, performans primleri ve bunun gibi teşvikler "değişken bedel" olarak ele alınmaktadır (KPMG Perakende Şirketler Raporu, 2017).

Telekom sektöründe ise uygulamalar farklılaşabilmektedir. Şöyleki, bazı telekomünikasyon işletmeleri müşteri sadakati için dönemsel indirimler yapabilmekte ya da promosyonlu teklifler sunabilmektedirler. Bu durumu ya değişken bedelli işlem olarak ele almak ya da pazarlama işlemi olarak ele almak gerekmektedir. Bu noktada yeni bir sözleşme mi yoksa aradaki fark kadar mı giderleştirme yapılacağıın tespiti ile promosyonların muhasebeleştirilmesi farklılık göstermektedir (KPMG Telekomünikasyon Şirketleri Raporu, 2017).

Bu noktada UFRS 15, promosyonlarla ilgili olarak IFRIC 13'teki kayıt ve raporlamaları genel olarak takip etmiş olmakla birlikte bazılarını dahil etmemiştir.

1.2.2. Sözleşme Açısından Promosyonlar

Sözleşme, UFRS 15'e göre, "İki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır". Bu tanımın Türk Borçlar Hukuku'ndaki sözleşme tanımından çok farklılaşmadığı görülmektedir. Nitekim Türk Borçlar Kanunu birinci maddesinde "Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur. İrade açıklaması, açık veya örtülü olabilir" ifadesi yer almaktadır.

UFRS 15 açısından sözleşmelerin kayda alınabilmesi için öncelikle sözleşmenin tanımlanması gerektiği belirtilmektedir. İşte bu noktada sözleşmenin bir ürün ya da hizmeti mi yoksa bir paket halinde ürünü mü ifade ettiğinin açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Bu noktada anlaşılacağı gibi, ürünün promosyonlu, hediyeli ya da kuponlu, opsiyonlu olup olmadığının sözleşme aşamasında bilinmesi gerekmektedir.

UFRS 15, sözleşmenin yazılı ya da sözlü olabileceğini ifade etmektedir. Türk Borçlar Kanunu da sözleşmeyi irade beyanı olarak ifade ederek paralel şekilde açıklamıştır. Ancak bir sözleşmenin UFRS 15 kapsamında olması için ticari öze sahip olması gerekmektedir. Bu haliyle ise Borçlar Hukuku'ndan ayrılmaktadır. Bu açıklamalara göre, UFRS 15 sözleşmeler tanımında, "promosyon, hediye, kupon ya da opsiyon nerede ne şekilde yer almalıdır?" sorusunun yanıtlanması önemlidir. İşletme, sözleşmede, ürünün alımı halinde puan vereceğini açıkça taahhüt etmiş olabilir. Ya da devamlı iş yapılması sebebiyle, sözleşmede aksi bir durum belirtilmemiş ise bu sebeple devamlı sağlanan puan bekleniliyor olabilir. Söz konusu durum "değişken bedel" kısmında ayrıca açıklanacaktır.

Sözleşmenin açık ya da zımni (örtülü, kapalı) olması ve ticari bir işlemle gerçekleşmesi yeterli olduğundan promosyon ya da diğer opsiyonların sağlanacağı sözlü olarak da ifade edilmişse yükümlülük oluşturacaktır.

1.2.3. Edim Yükümlülüğü Açısından Promosyonlar/Hediyeler

Edim yükümlülüğü (performans yükümlülüğü) işletmenin sözleşme ile birlikte müşteriye "Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) ya da büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini" verme taahhütüdür. Diğer bir ifadeyle "İşlemler birleştirilmeli mi? Paket halinde mi sunmalı? Yoksa tamamen ayrı yükümlülüklerden mi bahsediliyor?" bunun tespiti yapılmalıdır.

Özetle edim (performans) yükümlülüğü, sözleşmedeki devir sözünü (taahhüt) ifade etmektedir. UFRS 15'e göre devir sözü, sözleşme tanımlandıktan sonra ikinci sırada tespit edilir. Edim yükümlülüğü promosyonlu ürünlerde hem ürünün hem de opsiyonun teslim sözüne ilişkindir. Dolayısıyla bir paketten söz edilmektedir ve ürün ile promosyonun birleşik kâbul edilmesi durumunda ürün hâsılatı opsiyonla birlikte toplam işlem fiyatına işaret etmektedir.

1.2.4. İşlem Bedeli Açısından Promosyonlar/Hediyeler

Promosyon/hediye ya da kuponlar sebebiyle işlem bedeli asıl ürün ve promosyon/kupon arasında paylaştırılmaktadır. Böylece hak edilen bedel, safi mal satışından edinilecek bedelden farklılaşmaktadır. Muhasebeleştirme ve raporlamada bu dağıtım dikkate alınacaktır. İşlem bedeli değişken olarak kâbul edilecek ve ürün ve opsiyonun tek başına satış bedeli önemini yitirecektir. Dolayısıyla dağıtım sonrasındaki haliyle değerlendirilecektir.

1.2.5. Müşteriye Yapılacak Ödemeler

“Müşteriye (veya işletmenin mal veya hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara) ödenebilir bedel, işletmeye borçlu olunan tutarlara karşı işletilebilecek puan veya diğer unsurları da (örneğin kupon veya hediye çeki gibi) kapsar.” (UFRS 15, md.70).

UFRS 15 Ek B: Uygulama Rehberi madde B39 ile B43 arasında müşteri opsiyonlarına açıklık getirilmiştir. Burada “Satış teşvikleri, müşteri ödüllendirme kredileri (veya puanları), sözleşme yenileme opsiyonları veya gelecekteki mal veya hizmetlere ilişkin diğer indirimler dâhil olmak üzere ilave mal veya hizmetleri bedelsiz veya indirimli elde etmek için müşteriye sunulan fırsatlar pek çok şekilde karşımıza çıkar.” denilmektedir. Yine madde B42 de bu ilave opsiyonların ürün fiyatı ile opsiyon tutarı arasında dağıtılması gerektiği vurgulanmaktadır.

1.2.6. Değişken Bedel

Bazı kaynaklarda müşteri opsiyonları olarak geçen müşterilere tanınan indirim, puan, hediye, promosyon haklarının muhasebeleştirilmesi, standart içinde müşteriye yapılacak ödemeler ve değişken bedel tespiti ile birlikte incelenebilir.

Değişken bedel, işlem bedelinin standartta belirtilen belirli şartlar yerine geldiğinde değişmiş olan halidir. Standarda göre “Bedel; indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle değişebilir.” Dolayısıyla hâsıllatta artış ya da azalışa neden olacak ayrı bir sözleşme maddesinin kaydı ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır.

Örnek

X toptan satış işletmesi, perakende sektörü müşterileri için yaptığı bir kampanya ile her 500 adet 5 kg lık deterjan paketine karşılık yanında 50 paket hediye edeceğini belirtmiştir. 5 kg lık 1 paket deterjanın maliyeti 25 TL satış fiyatı 40 TL dir. X işletmesinin satış yaptığı perakende işletmesinin gerçekleşmiş alımı 400 adettir. Hedefin yakalanacağı beklenmektedir.

UFRS 15'e göre sözleşme açısından bakıldığında, bu kampanyaya bir sona erme tarihi belirlenmedikçe perakende işletmesinin beklentisi bu promosyonun verileceği yönünde olacağından X işletmesi için bir yükümlülük doğuracaktır.

Kayıt için gerekli birim satış fiyatının ne olacağını bulalım. Buna göre, satılan, 500 paket deterjan değil, 550 paket deterjan gibi olacaktır. Böylece: Birim satış fiyatı= $(40 \text{ TL} \times 500 \text{ br}) / 550 \text{ br} = 36,4 \text{ TL}$ olacaktır. Aradaki fark, $40 - 36,4 = 3,6 \text{ TL}$ olmaktadır.

Satış için düzenlenen fatura, $40 \times 400 = 16.000$; hediye ürün karşılığı olması gereken, $36,4 \times 400 = 14.560$ TL dir. Aradaki fark da $16.000 - 14.560 = 1.440$ TL ertelenmiş gelir olacaktır. Perakende firması alımı gerçekleştirdiğinde ve hediye ürün hâsılat olarak kaydedilecektir.

Satış kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 1: Satış Kaydı

Alicılar	16.000	
Yurtiçi Satışlar (Hâsılat)		14.560
Ertelenmiş Gelirler		1.440

100 adetlik satış öngörüsü gerçekleştiğinde;

Tablo 2: Satış Kaydı

Ertelenmiş Gelirler	1.440	
Yurtiçi Satışlar (Hâsılat)		1.440

Satış hedefi 500 paket olarak gerçekleşmiş ve müşteri 50 paketi hak etmiştir, şimdi 100 paket daha gerçekleşmiş oldu; $100 \times 36,4 = 3640$

Tablo 3: İlave Satış Sonucu Satış Kaydı

Alicılar	4000	
Yurtiçi Satışlar (Hâsılat)		3640
Ertelenmiş Gelirler		360

Hediye ürünler hak edildiğine göre, ertelenmiş gelir hâsılatlara aktarılır:

Tablo 4: Ertelenmiş Gelire İlişkin Satış Kaydı

Ertelenmiş Gelirler	360	
Yurtiçi Satışlar (Hâsılat)		360

Müşteri puan kartı örneği

Müşteriler puan kart ile yaptıkları alışverişten her alışverişin %5'i kadar puan kazanmaktadırlar. Müşteriler Eylül 2020 itibariyle toplam 125.000 TL alışverişin 90.000 TL'sini puan kart ile yapmıştır. Biriken puanların ne kadarının kullanılacağı tahmin edilmiş ve geçmiş verilere dayanılarak yüzde 70'inin kullanıldığı tespit edilmiştir. İşlem fiyatı ile puan arasında dağıtım yapılarak hâsılat kaydı yapmak gereklidir.

Kartlı satılan ürün fiyatı 90.000 TL üzerinden, yüzde 5 elde edilmesi gereken maksimum puan yüzdesi ve kullanılacağı tahmin edilen miktar

çarpılarak kullanılabilir puan bulunur. Böylece, $90.000 \times 5\% \times 70\% = 3.150$ TL kullanılabilir puan olur.

Hâsılatı bulmak için toplam üzerinden kayıtlanacak hâsılat ve puan arasında dağıtım yapmak gereklidir. $90.000 + 3.150 = 93.150$ TL

Tablo 5: Fiyat Tablosu

	Tekli satış fiyatı	Toplam içindeki yüzdesi	Dağıtılan işlem fiyatı
Kartlı satılan ürün	90.000	%96,6	86.940
Puan	3.150	%3,4	3.060
Toplam	93.150	%100	90.000

90.000 TL satış gerçekleştiğinde, 86.940 TL hâsılat kaydedilir, 3.060 TL yine ertelenmiş gelir kaydedilir ve puan harcaması yapıldıkça ertelenmiş gelirden hâsılatı aktarım yapılır. Ek hediye verilmesi ile aynı temel mantıktadır.

Puanlı ürün satışı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre puan oluştuğunda nazım hesapta izlenmek ve hâsılat tümüyle kaydedilmek suretiyle kaydedilir. Puanlar kullanıldıkça ise pazarlama gideri kaydedilmektedir.

1.2.7. Hizmet İşletmesi Promosyon Dağıtımı

Promosyonların dağıtımını hizmet işletmesinin boyutuna bağlı olmakla birlikte, hediyelik eşyalar, ufak bedelsiz ikramlar, gider olarak ve promosyon malzemesi alacaklandırılarak kaydedilir. Bunun sebebi muhasebedeki "önemlilik" kavramı ile ilişkilendirilebilir. Zira büyük taşımacılık işletmelerinde özellikle de hava yolu işletmelerinde söz konusu promosyonlar finansal tablo okuyucularının, bilgi paydaşlarının kararlarını etkileyecek büyüklükte olmayacaktır. Aşağıdaki örnekler de büyük boyutta uluslararası bir hava yolu şirketi varsayımıyla verilmiştir. Diğer taraftan mil ya da yol puanlar, nicelik olarak büyük olduklarından yukarıda verilen perakende işletmesi örneklerindeki gibi hâsılatı değişiklik oluşturacak şekilde kaydedilecektir.

İşletme, promosyon malzeme satınalma ve dağıtım kayıtlarını aşağıdaki gibi yapmaktadır:²

² Kaydetme ve raporlama bilgileri bir hava yolu şirketinden alınmıştır.

Tablo 6: Promosyona Yönelik Yapılan Kayıt

Açıklama	Borç	Alacak
Diğer Stoklar	xxxx	
Promosyon Malzeme Deposu		xxxx
Satıcılar		
Genel Üretim Giderleri	xxxx	
Promosyon Malzeme Giderleri		xxxx
Diğer Stoklar		
Promosyon Malzeme Deposu		

1.2.8. IFRIC ile Kayıt ve Raporlama

IFRIC 13, müşteri opsiyonlarını değerlendirirken, bedelsiz ürünün ya da ileride kullanılacak puanın gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesini öngörmekteydi. Oysa UFRS 15'e göre esas ürün ve bedelsiz ürün arasında dağıtım yapmakta kullanılacak bedel, toplam işlem bedeli olmaktadır. UFRS 15' de bu açıdan, IFRIC 13'e göre daha somut bir yöntem izlendiği söylenebilir. Diğer yandan ürün ve opsiyonun ayrı satış bedellerinin satış anındaki değerleri olması sebebiyle gerçeğe uygun değer tanımını karşıladığını ifade etmek yanlış olmayacaktır. Yine daha önce IFRIC 13'de olduğu gibi UFRS 15 de hâsılat oluştuğça ve puan ya da promosyonun kullanımı gerçekleştikçe ertelenen gelirin hâsılatı aktarımı söz konusudur.

Ürün ve opsiyon arasında tutarların dağıtılarak hâsılat kaydını öngören UFRS 15 ile yine IFRIC 13 benzer bir dil kullanmıştır. Diğer yandan yukarıda anlatıldığı gibi dağıtımın yapılma şekline ilişkin olarak UFRS 15 asıl ürünün satış bedeli ile puan ya da diğer opsiyonun bedelinin toplamını almakta ve bu toplam ile tek başına satış bedellerini oranlamaktadır. IFRIC 13'te ise bu yöntem kâbul edilmekle birlikte, hâsılat kaydı nispi değerle yapılmak yerine, toplam değerden opsiyon değerinin çıkartılması ile yapılmaktadır. Yani yukarıdaki örnekte, 500 paket deterjan için 500x40 TL=20.000 TL hâsılat hesaplanır ve 50 paket deterjan için ise 50x40 TL=2.000 TL ertelenmiş gelir kaydı, 18.000 TL satış kaydı yapılması gerekirdi. Bu işlem UFRS 15'teki nispi dağıtım mantığına uymamaktadır.

Bu noktadan hareketle UFRS 15, IFRIC 13'teki opsiyon muhasebesini de kapsayacak şekilde ilgili yorumu ortadan kaldırmıştır. İşlemsel açıdan opsiyonun nasıl raporlanacağı IAS 18 Hâsılat Standardında bulunmadığı için bir yoruma ihtiyaç duyulmuş, ancak ayrıntılı tanımların yer almasıyla, UFRS 15, sözleşme tanımın ve ayrıntılarının içinde opsiyonlara yer vermiştir. Böylece

opsiyonlar açıkça tanımlanmıştır. IFRIC 13'te bir opsiyonlu sözleşme tanımı bulunmamakta yalnızca IAS 18 Hâsılat standardına yorum getirilmektedir. Uygulama açısından büyük fark görülmesi de anlaşılabilirlik açısından ve kavramsal temele dayalı olması açısından farklılık görülmektedir.

1.2.9. Vergi Kanunları Açısından Promosyonlar

Hediye çekleri UFRS'ye göre pazarlama gideri olarak kaydedilmeyip, hâsılatın bir parçası olarak kaydedilir. Tekdüzen Hesap Sistemi'ne göre ise, pazarlama satış dağıtım gideri olarak kaydedilerek vergiden düşülür.

Giderin vergi matrahından (vergiye tabi kazanç) indirim sayılabilmesi için işletmenin yürüttüğü ticari faaliyetlerle ilişkili olması "illiyet bağı" gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında pazarlama ve satışa yönelik yapılan harcamaların "gider" olarak vergi matrahından indirilebileceği ve kanunen kâbul edilmeyen gider yazılmayacağı anlaşılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu 40/1 maddesinde "Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kâbul edilir: 1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler." denilmektedir.

Katma Değer Vergisi (KDV) açısından bakıldığında, promosyon olarak sağlanan ürünün/malın KDV oranı, eğer satılan malın KDV'sinden daha az ya da ona eşit ise KDV'nin tamamı indirilecek KDV olur. Eğer, promosyon ürünün KDV'si satışı yapıldan daha fazla ise, aradaki fark indirilecek KDV olarak değerlendirilmeyip, kurumlar vergisi açısından gider kâbul edilecektir (Çengel, 2018).

1.3. Borsa İstanbul Perakende Endeksine Kayıtlı İşletmelerin Müşteri Opsiyonlarını Takibine İlişkin İnceleme

UFRS, temelde ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunuma yönelik oluşturulacak finansal tabloların hazırlanmasındaki ilkelerden oluşan bir standart setidir. Bu açıdan bakıldığında esasında, temel finansal tabloların sunumu, muhasebeleştirmeden daha öncelikli tutulmuştur. Ancak, faydalı bilgi sağlayan finansal tabloya ulaşmanın yolu muhasebeleştirmenin uygunluğundan geçer. Buna karşın ülkemiz ana uygulaması vergiye yönelik muhasebeleştirme olduğundan, pek çok firma ayrı bir UFRS muhasebesi tutmak yerine, finansal tablolar üzerinden uluslararası standartlara uygun hale dönüştürme uygulamaları kullanmaktadırlar. Asıl muhasebesini UFRS'ye göre yapan işletmeler için muhasebeleştirmeden finansal tablo oluşturmaya ulaşan sistem çok daha açık olacaktır. Bu açılardan Borsa İstanbul'a hisseleri kote olmuş halka açık işletmelerin finansal tablolarında nasıl uygulama ve açıklamalar olduğuna

bakmakta yarar vardır. Dipnotlar, özet halde sunulmuş olan finansal tablolara netlik kazandırmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında promosyonların ya da müşteri opsiyonlarının borsaya kote firmalarda nasıl açıklandığını göstermek için, BİST Perakende ticaret işletmelerinin dipnotlarındaki açıklamalar incelenmiştir. BİST Sektör ayrışması temel alınarak perakende ticaret sektörüne kayıtlı 12 firma olduğu tespit edilmiş olup, araştırma kapsamında bu firmaların hepsi ele alınmıştır. Buna göre BİST Perakende 2019 12 aylık finansal tablo dipnotlarında müşteri opsiyonu (promosyon, hediye, kupon v.b.) ile ilgili aşağıdaki bilgilerin yer aldığı tespit edilmiştir:

ADESE Alışveriş Merkezleri Ticaret A.Ş. (KAP, 2020a) hâsılat dipnotunda, "Satışlar, belirlenen fiyattan satış sırasında varsa iskontolar ve iadeler düşüldükten sonraki tutarlar kaydedilir" şeklinde açıklama yapmıştır. Burada bir promosyondan bahsedilmemiştir. Standarttaki tespit şeklinin uygulanıp uygulanmadığı dipnottan çıkarılamamaktadır.

BİM Birleşik Mağazalar A.Ş. (KAP, 2020b) "Net satışlar, mal satışlarından iadelerin ve Katma Değer Vergisinin düşülmesi suretiyle gösterilmiştir." şeklinde net hâsılatını ifade etmiştir. Ancak hediye çeklerini açıkladığı ayrı bir başlık açarak, "Hediye Çeki muhasebeleştirilmesi: Grup'un müşterilerine sattığı hediye çekleri bilançoda ertelenmiş gelirler kaleminde sınıflanmaktadır. Söz konusu hediye çekleri müşteri tarafından kullanıldığında ise satış geliri kaydedilmektedir." açıklamasını yapmıştır. Standardın açıklaması ile tutarlı şekilde, öncelikle ertelenmiş gelir ile takip ettiği hediye çeklerini kullanıldıkça hâsılat kaydetmektedir. Diğer yandan hediye çeki kullanım tahminin nasıl yapıldığı açık değildir. Faaliyet raporunda "BİM'de promosyon, kampanya, sadakat kartları gibi uygulamalar bulunmadığından, müşterilerin fiyat indirim kampanyalarını takip etmesine gerek yoktur." anlatımı yer almaktadır. Buna göre "hediye çekinden" kastın, başka firma ya da kişilerce sağlanan BİM alışveriş çeki olduğu anlaşılmaktadır.

Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş. (KAP, 2020c) ise müşteri opsiyonlarıyla ilgili bir açıklama yapmamıştır. Bu sebeple şirketin müşteri opsiyonu uygulaması varsa bunu müşteri pazarlama gideri olarak mı kaydettiği yoksa hâsılattan indirim olarak mı gösterdiği belirlenememiştir.

Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş. (KAP, 2020d) promosyonları IFRIC 13'teki gibi "müşteri sadakat programı" olarak tanımlamış ve şu ifadeye yer vermiştir: "Müşteri sadakat programları: Grup, müşterilerin yaptıkları satınalma işlemleriyle biriken puan sistemiyle, müşterilere gelecekte

yapacakları alışverişlerinde geçerli olacak indirim imkânı tanıyan bir sadakat programı yürütmektedir. Müşterilerin kazanmış olduğu bu puanlar ilk satışın ayrılabilir bir parçası olarak görülür ve ödül puanlar ile satışın diğer kısımlarının makul değeri dağıtılarak, ödül puanlara ilişkin kısmı ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilir. Puanların müşteri tarafından kullanılması ile birlikte bu puanlardan elde edilen gelir hâsılat olarak tanımlanır. Önceden belirlenmiş oranlar doğrultusunda, ödül puanlarından elde edilen hâsılat dönemsel olarak muhasebeleştirilir". Dikkat edileceği gibi burada ödül ve hâsılat dağılımdan bahsedilmiştir. Diğer bir ifadeyle hâsılat ve ödül puanlar arasında bir dağıtım söz konusu olduğu anlaşılabilmektedir. Ancak diğer firmalarda olduğu gibi dağıtım tahminlerini dipnotlardan çıkarmak olanaklı değildir.

Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş. (KAP, 2020e) "Müşterilere verilen kurumsal kartlar verildiği tarihte ertelenmiş gelir olarak kayıtlara alınır. Raporlama dönemi içerisinde verilen kurumsal kartların belirli bir vadeleri bulunmamaktadır. Vadesinde kullanılmayan kurumsal kartlar gelir olarak kayıtlara alınır. Müşteri sadakat programı: Müşteri bağlılık programları uyarınca, ilk satış işlemine bağlı olan alacak haklarının gerçeğe uygun değeri, Kartuş Kart Puan' a aktarılmaktadır. Kartuş Kart Puan'larının müşteriler tarafından ileride yapılacak alışverişlerde indirim olarak kullanılacak olan tutarların bugünkü değeri, bu kullanımların beklenen oranı ve zamanlamasına bağlı olarak tahmin edilir. Bu tutar ertelenerek kaydedilir ve sadece puanların kullanılması ve Grup'un satışı indirimli olarak tanzim edilmesi konusunda bütün yükümlülüklerini yerine getirdiği durumda gelir olarak kaydedilir. Buna göre gelirleştirilen tutarlar, indirim için kullanılan puanlar ile kullanılması beklenen puanlara göre belirlenir." ifadesini kullanmıştır. Burada dikkat çeken, ertelenmiş gelir ve hâsılat ayırımının standarda uygun olarak yapıldığı ancak 2019/ 12. ay faaliyet/finansal raporu olmasına karşın UFRS 15'e uygun şekilde dağıtım olarak değil, gelecekte kullanılacak tutarın bugünkü değerinin hesaplanması şeklinde ve IFRIC 13'e uygun olarak tespit edildiği görülmektedir.

MİGROS A.Ş. (KAP, 2020f) dipnotlarda, "müşteri çekleri", "peşin ödenmiş giderler ve ertelenmiş gelirler" başlığı altında müşteri sözleşmelerinden doğan kısa vadeli ertelenmiş gelirler olarak raporlamıştır. Dikkat çeken bir başka açıklama da "müşteri sadakat programı kapsamındaki karşılıklar" kalemidir. Bu kalem, "Karşılıklar, koşullu varlıklar ve yükümlülükler" başlığı altında olarak raporlamıştır. Ancak sadakat programı altında raporlanan tutarın içeriğinin ne olduğunun açıklanmadığı görülmektedir. Yine müşteri çekleri ve hâsılat arasında dağıtımın nasıl yapıldığı

dipnotta ayrıntılı verilmemiştir. Bu yüzden de nasıl bir uygulama olduğu halka açık mevcut verilerle anlaşılamamaktadır.

Şok Marketler A.Ş. (KAP, 2020g) dipnotlarına göre, “Grup, gıda ve gıda dışı hızlı tüketim ürünlerini, nakit, kredi kartı veya müşteri kartları (IBB Sosyal Kart, Şok Kart) yolu ile tahsil ederek perakende olarak kendi mağazalarında doğrudan müşteriye satmakta ve malın mülkiyeti müşteriye devredildiğinde hâsılat olarak kaydedilmektedir.” Ancak müşteri kartı ve benzeri kayıtları nasıl gösterdiği belirsizdir. Bu tür işletmelerde, puanların indirim olarak hâsılatan indirildiği varsayılabilir.

TeknoSA A.Ş. (Yatırımcı, 2020) hediye çekleriyle ilgili faaliyet raporunda şu açıklamayı yapmıştır: “Şirket’in müşterilerine sattığı hediye çekleri bilançoda ertelenmiş gelirler hesabında gösterilmektedir. Söz konusu hediye çekleri müşteri tarafından kullanıldığında ise ertelenmiş gelirlerden sınıflanan ilgili tutar satış geliri olarak kaydedilmektedir. Şirket ayrıca geçmiş verilere dayanarak hediye çeklerinin ne kadarının kullanılacağı yönünde bir tahminde bulunarak bu hediye çekleri için tahsis edilen tutarı da gelir olarak kaydeder. Kullanılmayan hediye çekleri ertelenmiş gelirler altında sınıflandırılmaktadır. Hediye çeklerinden elde edilen hâsılat dönemsel olarak muhasebeleştirilir.” “Şirket geçmiş verilere dayanarak hediye çeklerinin ne kadarının kullanılacağı yönünde bir tahminde bulunarak bu hediye çekleri için tahsis edilen tutarı gelir olarak kaydeder. 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla hediye çeki satışlarına ilişkin finansal durum tablosunda ertelenmiş gelirlerdeki tutarı 6.262.000 TL’dir (31 Aralık 2018: 7.380.000 TL)”. Buna göre, TeknoSa ertelenmiş gelirin ne kadarının hediye çekinden oluştuğu açık ve net bir şekilde açıklanmıştır. Böylece, “Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler” başlığı altında “kısa vadeli ertelenmiş gelir” olarak, “Hediye kartı satışlarına ait gelirler” ismi ile dipnotta raporlanmıştır. Burada TeknoSA firmasının hasılatı raporlama şekli ve hediye çeklerini kaydettiği görülse de, hediye çeklerinden kastın, bedeli ödenerek müşteri tarafından alınan hediye kartları olduğu anlaşılmaktadır.

VAKKO A.Ş. (KAP, 2020h) dipnotlarında şu ifadeyi kullanmıştır: “Grup’un müşterilerine sattığı hediye çekleri bilançoda ertelenmiş gelirler kaleminde sınıflanmaktadır. Söz konusu hediye çekleri müşteri tarafından kullanıldığında ise satış geliri kaydedilmektedir. Grup ayrıca geçmiş verilere dayanarak hediye çeklerinin ne kadarının kullanılacağı yönünde bir tahminde bulunarak bu hediye çekleri için tahsis edilen tutarı da gelir olarak kaydeder. Hediye çeklerinin son kullanım tarihi bir yıldır”. Yine VAKKO A.Ş. “Peşin Ödenmiş Giderler Ve Ertelenmiş Gelirler” altında, “kısa vadeli

ertelenmiş gelir” olarak, hediye çeklerini raporlanmıştır. Kullanılmayan hediye çeklerinin de “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” altında, “Kullanılmayan hediye/değişim kart geliri” olarak raporlandığı gözlenmiştir. Buradaki dipnotlarda da dağıtımın nasıl yapıldığı, tahminlerin hangi yöntemle yapıldığı açık olmamakla birlikte, rakamlar net bir şekilde verilmiştir. Yine bu firmada da bahsedilen kartların daha önce bedeli ödenmiş olan diğer bir deyişle müşteri sadakati desteleme amacı gütmeyen hediye ya da değişim kartları olduğu anlaşılmıştır.

Bu noktada BİST Perakende sektöründeki işletmelerin bir bölümün net şekilde UFRS 15’ e göre raporlama yaptığı görülürken, bazı işletmelerin ise (Casa Emtia Petrol Kimyevi Ve Türevleri Sanayi Ticaret A.Ş., MEPET Metro Petrol Ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş., Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi Ve Ticaret A.Ş) UFRS 15’ deki müşteri opsiyonlarına ya da IFRIC 13 yorumuna hiç yer vermediği görülmektedir.

Sonuç

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları temelinde, finansal tabloların ihtiyaca ve gerçeğe en uygun sunuma yönelik olarak finansal tabloların hazırlanmasına yön gösterici olmaktadır. Bu standartlar yayımlanmaya başladıktan sonra uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle, açıklamalı yorumlar da ek olarak yayımlanmıştır. Ancak IAS’lar değiştirilip UFRS olarak yenilenirken yorumları kapsayıcı halde düzenlendiği için öncesinde çıkan yorumu iptal etmiştir. Bu açıdan promosyonlarla alakalı standart incelendiğinde, eski IAS 18 Hâsılat Standardında yeterli açıklama olmadığı için IFRIC 13 Müşteri Sadakat Programları yorumu ortaya çıkmıştır. Bu nedenle işletmeler, UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı yayınlanana kadar bu yoruma göre müşteri opsiyonlarını raporlamışlardır.

UFRS 15 ile birlikte, bütünleşik, ayrı ayrı ya da promosyonlu ürünlerin raporlanması netlik kazanmıştır. Zira bu standart, tamamen sözleşmenin yapısına bağlı olarak hâsılatın kaydını öngörmektedir. Çünkü UFRS 15, müşteri opsiyonu olan satışların gelirlerinin hâsılat ile birlikte olduğu varsayımıyla, toplam hâsılatın tahmini oranlarla ayrıştırarak, çalışmamızda örneğini gösterdiğimiz şekliyle hâsılat ve opsiyon arasında dağıtmak gerektiğini göstermektedir. Bu bağlamda çalışmada BİST Perakende sektörüne kayıtlı 12 işletmenin finansal tablo dipnotları incelenmiş ve hangi işletmenin nasıl ve hangi kapsamda raporlarında opsiyonları gösterdiği ortaya konularak niteliksel bir çalışma yapılmıştır. BİST Perakende sektöründe faaliyet gösteren 12 işletmenin tamamı müşteri opsiyonlarına ilişkin bilgileri dipnotlarında sunmuşlardır. Bununla birlikte 12 işletme arasına yalnızca Carrefoursa

Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş ve Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş. işletmeleri UFRS 15'e uygun olarak finansal tablo dipnotlarında müşteri opsiyonlarını tanımlayarak, ertelenmiş gelir ve hasılatın nasıl muhasebeleştirildiğini açıkça ortaya koymuştur. Ancak perakende işletmelerinin büyük kısmının raporlarında konu ile ilgili net bir açıklamaya rastlanmamıştır. Hatta işletmelerin büyük kısmının hediye çeki kapsamında ele aldıkları tutarlar gerçekte alışveriş çekleri ile ilgili olup, müşteri opsiyonları kapsamı dışındadır. Bu nedenle çalışma bu araştırma konusu çerçevesinde yapılan geçmiş çalışmalardan farklı olarak UFRS 15'e göre muhasebe kayıtlarına ek olarak uygulayıcıların bakış açılarını da sunmaktadır.

Pazarlama disiplini açısından yarattığı harcamaların yanı sıra, promosyonların satış artışı üzerindeki etkisi yadsınamaz bir gerçektir. Bu noktada, finansal olmayan verilerin işletme satışları ve dolayısıyla kârlılık üzerindeki etkisi işletmeler için daha da önemli bir boyut kazanmaktadır. Satış hacminin artmasına ek olarak, satış promosyonları da yeni müşterilere giden yolda önemli bir penceredir. Ayrıca, tüketici tanıtımlarının yarattığı olumlu algılamalar alışveriş başına harcamayı artırmanın yanı sıra müşteri memnuniyeti ve sadakati de önemli bir katkı sağlamaktadır. Bu bağlamda, işletmelere giderler açısından zarar vermeyecek, ancak iş yararlarını en üst düzeye çıkaracak satış promosyonlarının kullanılması tavsiye edilmektedir. Bu noktada, uygulanacak promosyonun büyüklüğü, benzer işletmeler, sektörler ve yıllık satış tahminleri çerçevesinde planlamak işletmenin yararına olacaktır. Bununla birlikte özellikle büyük ölçekte ya da global pazarlarda faaliyet gösteren işletmelerin de promosyon uygulamalarını finansal tablolarında sıkıntı yaşamadan tek bir dilde ortaya koymalarını sağlayan UFRS 15'e göre sunmaları çağımızın gerekliliklerinden biridir.

Gelecek Çalışmalar

Sonraki çalışmalarda, söz konusu promosyon uygulamalarını kullanan firmalarla temasa geçilip promosyonları raporlarına nasıl dahil ettikleri öğrenilene bu raporlamaların karlılığa etkileri analiz edilebilir. Böylece sektör bazında karşılaştırmalar yapılarak da promosyonların kâra etkisi sunulabilir.

Kaynakça

Alicı, M. ve Yanık, S.S. (2020). "Müşteri Sadakat Programları Çerçevesinde Hâsılâtın Ölçülmesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 37-52.

Amerian Marketing Assosiation <https://www.ama.org> (14 Temmuz 2020).

Belch, G.E. and Belch, M.A. (2017). *Advertising and Promotion: An Integrated Marketing Communications Perspective*. New York: McGraw-Hill Education.

Chaharsoughi, S. A. and Hamdard, J. (2011). "The Affect Of Sales Promotion On Consumer Interest To Purchase in IKCO Automotive Company". *Journal of Knowledge Management, Economics ve Information Technology*, 4 (1), 1-17.

Çengel, D. (2018). Vergisel Açıdan Promosyon Giderleri, <http://www.alomaliye.com/2018/10/30/promosyon-giderleri/> (16 Kasım 2019).

Çopur Vardar, G. (2013). "Müşteri Sadakat Programlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi". *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (2), 93-124.

Jasman J. Ma'Ruf, N., Tabrani, M. and Abd. Madjid, M.S. (2019). "The Effect Of Non-Monetary Framing Sales Promotion On Customer's Purchase Intention With Believability Of The Deal Offer As Mediation Variables". *Social Sciences on Sustainable Development for World Challenge: The First Economics, Law, Education ve Humanities International Conference, KnE Social Sciences*, 453-463.

KAP, (2020a). <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/819672> (24 Ağustos 2020).

KAP, (2020b). <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/824414> (24 Ağustos 2020).

KAP, (2020c). <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/743537> (24 Ağustos 2020).

KAP, (2020d). <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/780352> (24 Ağustos 2020).

KAP, (2020e). <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/754392> (24 Ağustos 2020).

KAP, (2020f). <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/780315> (24 Ağustos 2020).

KAP, (2020g). <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/745735> (24 Ağustos 2020).

KAP, (2020h). <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/756847> (24 Ağustos 2020).

Keller, W. I. Y., Deleersnyder, B. and Gedenk, K. (2019). "Price Promotions and Popular Events". *Journal of Marketing*, 83 (1), 73-88.

Kim, H. (2013). "How Variety-Seeking Versus Inertial Tendency Influences The Effectiveness Of Immediate Versus Delayed Promotions". *Journal of Marketing Research*, 50 (3), 416-26.

Korkmaz, S., Eser, Z. ve Öztürk, S.A. (2017). *Pazarlama Kavramlar, İlkeler, Kararlar*. Ankara: Siyasal Kitapevi.

Kotler, P. (1999). *Marketing Management*. New Jersey: Prentice Hall.

Kotler P. and Keller, K.L. (2006). *Marketing Management*. New Jersey: Prentice Hall.

KPMG Lojistik Şirketler Raporu (2017). UFRS 15 - Hasılat Muhasebesi Değişiyor <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/07/ufrs-15-tasimacilik.pdf> (04 Haziran 2020).

KPMG Perakende Şirketler Raporu (2017). Hasılat Muhasebesi Değişiyor <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-perakende.pdf> (04 Haziran 2020).

KPM Telekomünikasyon Şirketler Raporu (2017). Hasılat Muhasebesi Değişiyor, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-telekom.pdf> (04 Haziran 2020).

Krnáčová, P. And Závodský, M. (2018). "Consumer-Oriented Sales Promotion Of Organic Food in Slovakia and The Czech Republic". *Studia commercialia Bratislavensia*, 11 (40), 194-207.

Lewis, M. (2006). "The Effect Of Shipping Fees On Customer Acquisition, Customer Retention and Purchase Quantities". *Journal of Retailing*, 82 (1), 13-23.

Ogden-Barnes, S. and Minahan, S. (2015). *Sales Promotion Decision Making: Concepts, Principles, and Practice*. New York: Business Expert Press.

Palazón-Vidal, M., and E. Delgado-Ballester (2009). "Effectiveness of Price Discounts and Premium Promotions". *Psychology ve Marketing*, 26 (12), 1108-1129.

Pamukçu, P. ve Pamukçu, N. (2016). "Müşteri Sadakat Programları Çerçevesinde Yapılan Satışların Mevcut Yasal Düzenlemeler Ve Türkiye

Finansal Raporlama Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları". *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim, 75-90.

Şavlı, T. (2016). "UFRS 15 Kapsamında Açıklama Ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması". İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul.

Tek, Ö. B. (1999). *Pazarlama İlkeleri*. Ankara: Beta.

Tek, Ö.B. ve Demirci Örel, F. (2008). *Perakende Pazarlama Yönetimi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Türk Borçlar Kanunu (2011). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf> (22 Şubat 2020).

Tuğay, O. ve Dokur, Ş. (2015). "Müşteri Sadakat Programları Kapsamında Verilen Promosyon Ürünlerinin Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Muhasebeleştirilmesi". *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13 (1), 48-73.

Yahya, S. F. H., Hashim, N. A., Bahsri, N. and Dahari, N. A. (2019). "The Effect Of Sales Promotion Strategy On Online Fashion Shopping Behavior Among Employee Of Sahawan Sdn Bhd". *Global Business ve Management Research: An International Journal*, 11 (2), 1-12.

Yatırımcı (2020). TeknoSA Finansal Tabloları <https://yatirimci.teknosa.com/finansal-tablolar> (24 Nisan 2020).