

TÜRK YE MUHASEBE STANDARTLARI VE MÜ TER SADAKAT PROGRAMLARI KAPSAMINDA VER LEN PROMOSYON ÜRÜNLER N N MUHASEBE UYGULAMASI

Engin YARBA I

stanbul Ticaret Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Doçent Dr.

TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND ACCOUNTING APPLICATION OF THE PROMOTIONAL PRODUCTS BASED ON CUSTOMER LOYALTY PROGRAMS

Abstract: It is an undeniable and inevitable fact that the world economic growth relies heavily on ever-expanding concept of globalisation. The survival of commercial enterprises, as the most important economic units in this system, directly depends on keeping and broadening their market shares.

In the competitive atmosphere that started in the middle of the last century, the concept called Marketing Mix, the 4 P's, became a part of the literature in 1960's in order to help the economic units and corporations to maintain their survival. The elements of Marketing Mix- product, place, price and promotion, are instruments developed to lure new customers as well as keep the former loyal ones.

The concept of Promotion evolved greatly in time and companies developed innovative ways to persuade new customers and keep the loyal ones. It was later discovered that the cost of luring new customers is six times more pricy than keeping old ones thus investing in the loyal customers proved to be more attractive. Time difference of the activities of Promotion, the effort of sustaining customer loyalty or commitment of the old buyers, was influential on accounting as well and thus was included in IAS.

Keywords: Marketing Mix, Turkish Financial Reporting Standards, IFRIC 13.

TÜRK YE MUHASEBE STANDARTLARI VE MÜ TER SADAKAT PROGRAMLARI KAPSAMINDA VER LEN PROMOSYON ÜRÜNLER N N MUHASEBE UYGULAMASI

Özet: Dünya ekonomisinin küreselle me olgusu çerçevesinde gittikçe artan bir hızla geli mekte oldu u yadsınamaz ve kaçınılmaz bir gerçektir. Bu düzende yer alan en önemli ekonomik birimler olan ticari i letmelerin ömürleri pazar paylarını koruyabilmelerine ve geni letebilmelerine do rudan ba lıdır.

Geçti imiz yüzyılın ortalarında ba layan rekabet ortamında ticari birimlerin varlıklarını sürdürebilmeleri için 1960' lı yıllarda 4P olarak da adlandırılan Pazarlama Karması kavramı literatüre girmi tir. Çe itli tanımlamalar arasında mal, mekân, fiyat ve tutundurma olarak türkçeye çevrilebilecek Pazarlama Karması elemanları mü teriyi bulabilmek ve elde tutabilmek için geli tirilmi araçlardır.

Zaman içerisinde Tutundurma kavramı büyük ölçüde geni lemi , i letmeler yeni mü teri bulmak ve eski mü teriyi elde tutabilmek için çe itli yöntemler geli tirilmi tir. Yeni mü teri elde etme maliyetinin eski mü teriyi korumaktan altı kere daha pahalı oldu u görüldü ünde eski mü teriyi yatrım yapmak daha cazip hale gelmi tir. Mü teri ba lılı ı ya da sadakati olarak adlandırılan eski mü teriyi elde tutmaya yönelik faaliyetlerin zaman farklılı ı muhasebe üzerinde de etkili olmu ve uluslararası muhasebe standartlarına girmi bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Pazarlama, Tutundurma, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Yorum 13.

I. G R

Dünya ekonomisi özellikle yirminci yüzyılda ba döndürücü bir hızla geli me trendi içine girmi tir. Küreselle me ya da Globalle me olarak adlandırılan ekonominin vardı ı son nokta gerek ulusal pazarlarda gerekse uluslararası pazarlarda hem artan bir rekabet ortamı yaratmakta hem de bilgi teknolojileri ve ortak bir bilgi sistemini zorunlu kılmaktadır.

Bilgi sisteminin ortak bir düzene sokulması çalı maları Amerika Birle ik Devletler'inde 1929 Buhranı ertesinde Amerikan borsasında olu an kayıplar sonucunda olu turulan Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu'na

(Securities and Exchange Commission) kadar dayanmaktadır. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun da (Financial Accounting Standards Board) 1973 yılında kurulması ile Amerikan ekonomisi Genel Kabul Görmü Muhasebe lkeleri (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) ile tanı mı tir.

Avrupa Birli i bünyesinde bilgi sisteminin uyumlu tirma çalı maları 1970'li yıllarda ba lamı tir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (International Accounting Standards Committee – IASC) 1973 yılında kurulması ile ba layan finansal raporların uyumlu tirılması için standart olu turma hareketi

günümüzde AB ve ABD'nin ortak çalışması ekinde devam etmektedir.

Di er yandan Sanayi Devrimi ile ba layan sanayi mamulleri üretimi, özellikle yirminci yüzyılda seri üretime geçilerek aynı maldan büyük miktarlarda pazara sunulması, daha sonra mamul çe itlendirilmesi olarak adlandırılan az sayıda çok çe itli mamul üretilerek pazara sunulması talep patlamasını da beraberinde getirmi tir.

Ancak talep patlaması ulusal ve hatta uluslararası pazarlarda rekabetin de aynı oranda artmasına neden olmu tur. “Her kör satıcının bir kör alıcısı vardır” ya da “Ne üretirsem onu satarım” olarak ifade edilebilecek üretim anlayı ı dönemi yerini Hedef Maliyetleme (Target Costing) anlayı na bırakmı tur. Bu yeni anlayı ta bir mamulün üretimine geçmeden önce pazar ara tırmasının yapılması ve mamulün pazarda kabul görece i fiyatın belirlenmesi önem kazanmaktadır. Mamulün bu fiyat üzerinden beklenen kârı sa layacak maliyetten üretililece i durumda üretimine geçmek fikri hakimdir.

Bu ortamda, firmaların pazar paylarını korumaları ve geli tirebilmeleri için pazarlama konusunda önemli çalı malar sonucunda de i ik yöntemler geli tirilmi tir. En önemli geli melerden biri olarak kabul edilen Kurumsal Performans Karnesi (Balanced Scorecard) Finansal Perspektif, Çalı mlar Perspektifi, ç Süreçler Perspektifi ve Mü teri Perspektifi olarak dört temel dayanaktan olu maktadır.

Kurumsal Performans Karnesi günümüzde i letmelerin de erinin hesaplanmasında yalnızca finansal raporların de il di er unsurlarının da katıldığını göstermektedir. Mü teri perspektifi ya da Mü teri Sermayesi kavramları Entellektüel Sermayenin yani i letmenin defter de eri ile piyasa de eri arasındaki farkı olu turan en önemli unsurlarından birisi olarak “Yapısal Sermaye” ba lı ı altında sayılmaktadır [1].

letmelerin hem piyasa de erini etkileyen hem de sürdürülebilirli inin ölçütü olan Mü teri kavramı artık günümüzde mü teri odaklı pazarlamanın nedeni olmakta ve ayrı bir yatırım konusunu olu turmaktadır.

Pazarlama konusundaki bir di er önemli geli me ise, Pazarlama Karması ya da kısaca 4P olarak adlandırılan ve Product (Mamul), Place (Yer), Price (Fiyat) ve Promotion (Tutundurma) kavramlarından olu an bir çalı madır.

Bu kavramlardan Tutundurma, i letmelerin faaliyetlerinde kazandı ı önem ile harcamalardan aldı ı pay ve bu harcamaların yapısal özelli i nedeniyle di erlerinden ayrılmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee) tarafından yayımlanan ve TMSK tarafından da Türkçe'ye çevrilen

17 No.lu Yorum bu konunun finansal raporlar açısından ne kadar önemli oldu unu ve enformasyon teknolojisi bakımından yapılması gerekenleri açıklı a kavu turmaktadır.

II. TUTUNDURMA ARACI OLARAK MÜ TER SADAKAT PROGRAMI

Tutundurma genel olarak pazarlamanın bir bile eni olarak tanımlanmakla birlikte firmanın faaliyeti ile ilgili bilgilerin hedef kitlelere uygun biçimde ula tırılmasını sa layan ve birçok elemandan olu an bir ileti im süreci olarak kabul edilmektedir [2].

letmenin temel i levlerinden olan pazarlamanın bir bile eni olarak belirtilen Tutundurma, varolan mü terilerin daha çok sipari vermeleri ya da alım yapmaları ve potansiyel mü terilerin fiili mü teri durumuna getirilmesi için yapılan de i ik faaliyetlere verilen genel bir tanımlamadır.

Tutundurma faaliyetleri Tutundurma Karması olarak tanımlanan dört ana elemandan olu maktadır. Bu elemanlar;

- Reklam,
- Ki isel Satı ,
- Halkla li kiler,
- Satı Özendirme,

olarak belirlenmektedir.

Pazarlama yöneticisinin görevi kaynakların tutundurma karması elemanları arasında en uygun da ılımını saptamaktır.

Satı Özendirme faaliyetinin muhasebe açısından özel bir durumu bulunmaktadır. Hediye Puan ya da sadece Puan olarak sadık mü terilere vaat edilen ileriye yönelik olarak bedelsiz ya da indirimli mal ya da hizmet tesliminde, ilk satı ile puan kar ılı ı mal teslimindeki zaman farkının muhasebe kayıtlarında do ru yu yansıtmak açısından finansal raporlama standartları kapsamında alınmı bulunmaktadır.

Gerçekte satı özendirme kapsamında satı ı te vik amacı ile yapılabilecek eylemler çok çe itlidir. Bu eylemler u ekinde sıralanabilmektedir:

- Kupon da ıtımı,
- Arma an verilmesi,
- Nakit iskontoları,

- Ürün tanıtımları,
- Yarı ma ve çekili ler.

Yukarıda sayılan eylemlerin büyük ço unlu u anında gerçekleştirilerek sonuçlandırılması nedeniyle Dönemsellik kavramına aykırılık oluşturmamaktadır. Diğer yandan, kupon ya da hediye puan da tımı ilk satı tan do an ileride kullanılabilen bir hakkı ifade etmesi nedeniyle Dönemsellik Kavramı açısından özel bir öneme sahip olmaktadır.

Bir mal, hizmet, marka ya da firmaya ba mlılık olarak tanımlanabilecek Mü teri Sadakati programlarından Tutundurma konusu bu özelli i nedeniyle TMSK tarafından yayımlanan YORUM 13 (IFRIC 13) kapsamına alınmı ve muhasebeleştirilmesi kurallara ba lanmı bulunmaktadır.

III. TÜRK YE F NANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI YORUM 13

Ulusal muhasebe sistemimizdeki uyumlaştırma çalışmaları 90'lı yıllarda 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebli i'nin 26.12.1992 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla yasal zemine oturtulmu tur.

Tebli in birinci bölümünde Muhasebenin Temel Kavramları ikinci bölümünde Muhasebe Politikaları açıklanmakta daha sonra da Tekdüzen Hesap Planı verilmektedir. Tebli in temel amacı yatırımcıların ve işletme yöneticilerinin gelece e yönelik kararlarına yardımcı olmak, do ru karar için do ru ve tekdüze bilgi üretilmesini sağlamaktır.

Söz konusu tebli in birinci bölümünde tanımlaması yapılan Muhasebenin Temel Kavramlarından Dönemsellik Kavramı karar a masında büyük önem ta ınmakta ve bir dönem içinde elde edilen gelirler ile bu gelirleri elde etmek için yapılan harcamaların karşılanması olarak tanımlanmaktadır.

Ancak, tebli in yayımlandığı tarihlerden günümüze küreselle me olgusuna paralel olarak ekonomik birimlerin rekabetlerinin yoğunlaşması, faaliyetlerinin karma ıklılaşması ve uluslararası alanda yayılması muhasebe biliminde de gereksinimlerin artmasına ve yeni çözümlerin araştırılması faaliyetlerini beraberinde getirmi tir.

Bu çalışmalardan önemli bir kısmı vadeli satı lar, alacaklar ve borçlar ekinde ileriye yönelik finansal hareketlerin bilanço ve gelir tablosu gibi finansal raporlarda gösterilmesi konusundadır.

Son zamanlarda işletmelerin tutundurma (promosyon) faaliyetlerinin de ileriye yönelik faaliyetler

kapsamında oldu u ve muhasebeleştirilmesi konusunda tekdüzeleştirme çalışmaları yapılması gerekti i konusunda fikir birliğine ula ılmıştır. Konu ile ilgili olarak IASB tarafından IFRIC 13 **Customer Loyalty Programmes** adı altında bir standart yönlendiricisi yayımlanmı , TMSK tarafından da TFRS YORUM 13 **Mü teri Sadakat Programları** adı altında Türkçe'ye çevrilerek 30 Haziran 2008 tarihinden sonra ba layan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 13 A ustos 2008 Tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmı bulunmaktadır.

Yorum, öncelikle Mü teri Sadakat Programlarının tanımlarını yapmaktadır. Bu tanımlara göre;

- Mü terilerin mal ya da hizmet alımını te vik etmek amacıyla bedelsiz ya da iskontolu mal veya hizmet alımlarında kullanılmak üzere işletme tarafından hediye puan verilmesi,

- Hediye puanlar asgari alıma ya da sürekli mü teri olunmasına ba lı olabilir; programı işletme kendi yürütebilir ya da üçüncü taraflarca yürütülen bir programa katılabilir; hediye mal ya da hizmetler işletme tarafından kar ılanabildi i gibi üçüncü taraflardan mal ya da hizmet talep etme hakkını içerebilir.

Yorumun en önemli kısmı uygulanacak durumlara açıklayan **Kapsam** kısmıdır. Bu kısma göre;

- Hediye puanların mü teriye mal ya da hizmet satı ı, işletme varlıklarının mü teri tarafından kullanılması gibi bir satı ı leminin parçası olarak verilmesi,

- Gerekli artları yerine getiren mü terinin hediye puanlarını **gelecekte** bedelsiz ya da iskontolu mal ya da hizmet elde etmek için kullanılabilmesi durumlarında geçerlilik kazanmasıdır.

Yorumun **Konular** bölümünde mü teri sadakat programlarının muhasebeleştirilmesi konusundaki alternatifler ortaya konulmaktadır. Mü teri sadakat programlarının hasılatı arttırmak için yapılan bir program oldu undan hareketle konu TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında ele alınmaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardında, satı bedellerinin kaydı konusunda, satı sonrası olabilecek ve satı ın hasılat olarak kaydı için güvenilir biçimde ölçülebilmesi gereken giderlerin bu özelli ine ba lı olarak 13. ve 19. paragraflarında bilgi verilmektedir.

Standardın 13. paragrafı kapsamında, satı a ba lı olarak ileride yerine getirilmesi gerekli yükümlülükler olması durumunda, bu yükümlülüklerin bedelinin ayrı tırılarak yerine getirildikçe hasılat olarak kaydedilir denmektedir. Standartta bir satı ı leminden do an

geleceğe yönelik bir yükümlülüğü örnekle olarak satı sonrası servis hizmeti gösterilmekte ve servis bedelinin hasılat olarak kaydı ertelenerek hizmetin sunulduğu dönemlerde verilen hizmet oranında hasılat olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilmektedir. Müteri sadakat programları kapsamında dağıtılan hediye puanları da aynı anlamı ifade etmektedir.

Standartın 19. paragrafı kapsamında ise, bir hasılatın ancak o hasılatı elde etmek için gerçekleştirilen giderler ile birlikte kaydedileceği, bunun için de giderlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerektiği, aksi halde hasılatın finansal tablolara yansıtılamayacağı ve alınan bedelin yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bu maddeye göre, servis bedelinin satı ile aynı dönemde hasılat olarak kaydedilmesi ve servis giderlerinin gerçekleştirildiği dönemlerde gider olarak kaydedilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Promosyon olarak hediye puan dağıtım firmalarının karlı olabileceği bazı başka sorunlar da Yorum'un aynı maddesinin bir sonraki paragrafında sıralanmıştır. Bu kısımda sıralanan diğer sorunlar;

- Tahsil edilen bedelden ne kadarının hediye puanlarına ayrılacağı hesaplanması,
- Ayrılaştırılan hasılatın muhasebe kayıtlarının ne zaman yapılması gerektiği,
- Hediye puan karlılığı mal ve hizmetlerin üçüncü bir tarafça karlanması durumunda hasılatın ne şekilde hesaplanacağıdır.

Yorum 13 bu seçenekler arasından uygulanacak olanların seçimi konusunda son noktayı **Görü Birli** bağı altında belirlemektedir. Söz konusu bağlamda, hediye puanlarının servis hizmeti gibi bir maliyet unsuru olmayıp ayrı hizmet ve teslimler olduğundan hareketle Hasılat Standartının 13. Paragrafı uyarınca hediye puanlarının kazanıldığı ilk satışı ile ilgili bedelleri arasında da dağıtılması yani ilk satışı bedelinin gerçekleştirildiğinin hediye puanları ile satışı diğer bedelleri arasında da dağıtılmasının doğru seçenek olduğu belirtilmektedir.

Müteri sadakat programları uygulanırken ileride bedelsiz mal ya da hizmet alımı hakkı doğuran hediye puanlarının dağıtılması durumunda bazı belirsizlikler de ortaya çıkmaktadır. Bu belirsizlikler, hediye puan karlılığı verilen promosyon ürünlerinin bedellerinin gerçekleştirildiğinin diğerlerinin ölçülebilmesi, müterilerin hediye puanları kullanabilmeleri için gerekli asgari koşulları yerine getirebilmeleri ve asgari koşulları yerine getirenlerin de puanları kullanabilme durumları olarak sayılabilmektedir.

Görü Birli bağı altında bu belirsizlikler de ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

• Hediye puan olarak kullanılan bedellerin gerçekleştirildiğinin uygun diğerlerinin bu hediye puanlarının ayrıca satılabilirliği bedel olduğu ve gerçekleştirildiğinin uygun diğerlerinden hesaplanamıyor ise tahmin yoluyla yargı kullanılarak saptanması gerektirir,

• Müterinin hediye puanları karlılığında dağıtıldığı mal ya da hizmeti kendisinin karlanması durumunda, puanların kullanıldığı dönemlerde puanların karlılığı olarak dağıtılan malların gerçekleştirildiğinin uygun diğerlerini hasılat olarak kaydetmesi, ancak bunu yaparken de kullanılan puanların kullanılması beklenen puanlara oranının dikkate alınması gerektiği,

• Hediye puanların dağıtılmasının asgari bir alım bağı olması durumunda ilk satılardan puan kazanılamaması ve müteriler tarafından talep edilmesi beklenmeyen puanların oranına bağı olarak hediye puanların gerçekleştirildiğinin uygun diğerlerinin dağıtılmasının gerektiği,

• Müterinin hediye puanları karlılığında dağıtıldığı mal ya da hizmetin üçüncü kişiler tarafından karlanması durumunda hasılatın, işletme hesaplarında tutulacak net diğer olduğu ve müterinin hediye üçüncü kişilerden talep etmesi halinde meydana geldiği açıklandıktan sonra bu net diğerinin, hediye puanların bedeli ile hediye temin eden üçüncü kişilere ödenecek tutar arasındaki farktan oluştuğunda yorumun **Ek A Uygulama Rehberi** kapsamında verilmektedir.

IV. MÜTERİ SADAKAT PROGRAMLARI MUHASEBE KAYDI

Vergi Usul Kanunu içeriğinde hasılat ile ilgili bir uygulama kararı bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 40/1 maddesi hasılatın indirilebilecek giderleri açıklarken **“Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler (ihracat, yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini a) mamak artışıyla yurtdışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karlılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler”** demektedir. Bu maddeye göre de satışı faaliyetini arttırmak amacıyla ilgili yurt içi ve belli bir oranda yurtdışı her tür gider de Gelir Vergisi Kanunu açısından gider olarak kabul edilmektedir.

Mevzuatımıza uygun klasik uygulamada müteri sadakat programları kapsamında dağıtılan bedelsiz ya da indirimli mal teslimatının pazarlama faaliyeti olarak görülmesi ve Gelir Vergisi Kanunu açısından uygun

sayılmasından ötürü hediye puanların genellikle pazarlama gideri olarak kaydedildi i ya da satı gelirinden dü üldü ü görülmektedir.

letmelerin farklı uygulamalara yönelmeleri finansal raporların i letme ile ilgili karar verme durumunda olanlara bilgi sunma özelliklerini kaybetmesine neden oldu u sonucunu vermektedir.

Farklı uygulamaların ortadan kaldırılması amacı ile ba latılan çalı malar sonucu yayımlanan TFRS Yorum 13 ile konuya açıklık getirilmi olmaktadır.

Yorum yürürlü e girmeden önce firmaların hediye puan uygulamalarında hasılat ile ilgili i letmelerin muhasebe kaydı TMS 18 Hasılat standardı kapsamında gerçekleştirilmekle birlikte yine de bir tekdüzeli in elde edilemedi i görülmektedir.

Hasılat standardı, hasılatın tanımını verdikten sonra, Madde 13'te **lemin Ayır ırılması** ba lı ı altında standart ilkelerinin herbir i letme ayrı ayrı uygulanması gerekti ini belirttikten sonra da i lemin özünün yansıtılabilmesi amacıyla tek bir i lemin ayrı ırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekebilece ini de ortaya koymaktadır. Bir satı n gelecekteki servis hizmet bedellerinin bu kapsamda ele alınması gerekti i belirtilmektedir.

Standartın 19. Maddesinde ise bir i lem ile ilgili hasılat ve giderlerin güvenilir biçimde ölçülebildi i durumlarda e zamanlı olarak kayıt altına alınması gere i belirtilmi tir. Ancak hemen ardından, giderlerin güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda ili kili kısmın hasılat olarak kaydedilemeyece i, daha önce alınmı bedelin yükümlülük olarak kabul edilerek kar ılık ayrılması ekinde muhasebele tirilmesi istenmektedir.

Bu ortamda i letmelerin muhasebe kayıtları finansal raporlama standartları Yorum 13 öncesi ve sonrasında a a ıda görülebilece i gibi farklı ekollerde olabilmektedir [3].

Tablo.1. Finansal Raporlama Standartları

	Yorum 13 Öncesi	Yorum 13 Sonrası
GEL R TABLOSU	Satı bedelinden dü üldü ya da pazarlama giderlerine kaydedilir.	Satı bedelinden dü üldü.
B LANÇO	Kar ılık ayrılarak tahakkuk ettirilir	Ertelenmi gelirlere kaydedilir.
DE ERLEME	Yükümlülü ün yerine getirilmesindeki ilgili maliyet de eri	Gerçe e uygun de er
KAYIT	Yükümlülük yerine getirildi inde	Yükümlülük yerine getirildi inde

V. MÜ TER SADAKAT PROGRAMLARI MUHASEBE UYGULAMASI

Bir perakende satı firması mü terilerinin her 1.000 TL tutarındaki alımlarına 80 TL tutarında bedelsiz mal verece ini ilan etmi tir. Kampanyada süre 3 ay olarak sınırlandırılmı tir. Buradaki sorunlar 1.000 TL tutarındaki alım bedelini doldurabilmenin ortalama olarak 2,5 ay sürece i ve mü terilerin %30 oranında bir kısmının ise limitlerini dolduramayaca ı için bedelsiz mal alımından yararlanamayaca ı olarak öngörölmü tür. Bedelsiz verilecek mallar firmanın kendi ubelerinden kendi ürünleri arasından kar ılanacaktır.

TFRS Yorum 13 öncesi, mü terinin 250 TL tutarında bir alım yapması ve bu alımda teslim edilen malların maliyet bedelinin 110 TL olması durumunda gerçekleştirilmesi gereken kayıtlar:

120 ALICILAR		295 TL	
120.01 YURT Ç ALICILAR			
120.01.001 ALICI XXX			
600 YURT Ç SATI LAR			250 TL
391 HESAPLANAN KDV			45 TL
Satı faturasının kaydı (KDV %8).			

Satı faturasında teslim edilen malların maliyet kaydı:

621 SATILAN T CAR MALLAR MAL YET		110 TL	
153 T CAR MALLAR			110 TL
İgili faturanın maliyet kaydı.			

Tutundurma kavramı çerçevesinde taahhüt edilen belirli satı tutarına ula ıldı ı takdirde bedelsiz teslim edilecek mal bedellerinin satı hasılatından dü ülmesi ve aynı mü terinin alaca ına kaydedilmesinin kabul edilmesi durumunda yapılacak kayıt:

$$(80 / 1.000 * 250 = 20 \text{ TL})$$

600 YURT Ç SATI LAR		20 TL	
379 D ERBORÇ VE G DER			20 TL
KAR ILIKLARI			
İgili fatura kar ılı ı verilecek bedelsiz malların hasılatından dü ülmesinin kaydı.			

Bedelsiz teslim edilecek mal bedellerinin pazarlama gideri olarak kabul edilmesi durumunda yapılacak kayıt:

760 PAZARLAMA SATI VE DA ITIM G DERLER	20 TL
379 D ERBORÇ VE G DER KAR ILIKLARI	20 TL
İlgili fatura kar ılı ı verilecek bedelsiz malların pazarlama gideri kaydı.	

Kayıtlardan görülebilece i gibi tahsil edilen bedelin tamamı hasılat olarak kaydedilmekte, alınan bedelin gerçe e uygun de erinin satın bile enleri arasında da ıtımı dikkate alınmamaktadır. Satı faturasında teslim edilen malların maliyet de erleri ile de ıkı ı yapılmaktadır. Fatura ile ilgili olup ileride satı tutarının 1.000 TL'yi geçmesi durumunda teslim edilecek malların bedeli de firmanın seçimine ba lı olarak ya satı hasılatından dü ülmekte ya da pazarlama gideri olarak kayıtlara alınmaktadır. Mü teriler tarafından hakedildi i takdirde hakedildi i tarihte teslim edilmesi gereken malların bedeli henüz mü teriler tarafından istenebilir hale gelmedi i için Di er Borç ve Gider Kar ılıkları hesabına alınmı tır.

Mü terinin son alımlarının bedelinin tanınan süre içerisinde 1.000 TL'yi geçerek promosyon kapsamı malları haketmesi ve söz konusu malların bedelsiz olarak teslim edilmesi anında firmanın yapaca ı muhasebe kaydı:

379 D ER BORÇ VE G DER KAR ILIKLARI 153 T CAR MALLAR	80 TL
Promosyon kapsamında bedelsiz teslim edilen malların teslim kaydı.	

Kayıtlardan da görülebilece i gibi mü teri sadakat programları çerçevesinde bedelsiz ya da indirimli bedelle teslim edilen malların kaydında kullanılacak farklı kayıt ekilerinin bulunması finansal tablolarda farklı sunumlara neden olabilecek ve karar vericiler açısından yanıltıcı fikirler verebilecektir.

TFRS Yorum 13, program çerçevesinde da ıtılması planlanan bedelsiz ya da indirimli mal teslimlerinin kaydında önemli bazı yenilikler getirmektedir. Bu yenilikler;

- Da ıtılacak malların bedellerinin gerçe e uygun de erlerinin saptanması ve bu de er üzerinden kayıtlara alınması ki gerçe e uygun de er bu malların ayrı olarak satılabilece i de erdir, bu de er do rudan hesaplanamazsa bile tahmin edilmesi zorunludur,

- İlk satı ta mü teri tarafından hakedilememi ya da belirtilen süre sonunda yeterli alım yapılamadı ndan kullanılamamı hakların bedellerinin dü ülmesi ile

bedelsiz teslim edilecek malların gerçe e uygun de erlerinin azaltılması,

- Bedelsiz da ıtılacak malların mü terinin seçimine ba lı olması durumunda bu malların seçilme sıklıklarına göre saptanmı oranların uygulanması istenmektedir.

Örneğimizde bedelsiz teslim edilecek malların i letmenin ticaretini yaptı ı mallardan olması nedeniyle gerçe e uygun de erinin söz konusu malların satı bedellerine e it oldu u kabul edilebilecektir. Ancak bedelsiz mal teslimlerinin satı ların %80'i oranında gerçe kmesi beklendi inden gerçe e uygun de erin de aynı oranda azaltılması gerekecektir.

$$(80 \text{ TL} / 1.000 * 250) * \%80 = 16 \text{ TL}$$

$$\text{KDV} = 234 \text{ TL} * \%8 = 18,72 \text{ TL}$$

120 ALICILAR	268,72 TL
120.01 YURT Ç ALICILAR	
120.01.001 ALICI XXX	
600 YURT Ç SATI LAR	234,00 TL
382 ERTELENM GEL RLER	16,00 TL
391 HESAPLANAN KDV	18,72 TL
Satı faturasının kaydı (KDV %8).	

Muhasebe kaydında KDV'nin satı tutarı üzerinden hesaplanmı oldu u, bedelsiz da ıtılması muhtemel olan sadakat programı kapsamındaki bedelin hesaplanmaya katılmadı ı görülebilmektedir.

Katma De er Vergisi Kanunu'nun verginin konusunu te kil eden i lemler ba lıklı bölümünün birinci maddesinde verginin uygulanaca ı i lemler sayılmı tır. Bu maddeye göre:

1.Ticari, sımai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2.Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3.Di er faaliyetlerden do an teslim ve hizmetler katma de er vergisine tabidir.

Kanunun ikinci ve üçüncü maddelerinde de teslim ve teslim sayılan haller açıklanmaya çalı ılmı tır. Bu maddelere göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir mal ya da hizmetin, vergiye tabi i lemler dı ndaki amaçlarla i letmeden çekilmesi, i letme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi isimler altında bedelsiz olarak da olsa, verilmesi teslim olarak kabul edilmi ve vergiye tabi oldu u kabul edilmi tir [4].

Katma De er Vergisi Kanunu'nun bu maddelerine göre, mevzuatta promosyon olarak kabul edilen ve mü teri sadakati programları kapsamında teslim edilen malların tesliminin muhasebe kayıtlarında farklı uygulamalar yapıldı ı ortaya çıkmı tır. Bu uygulama farklılı mı dikkate alan Maliye Bakanlı ı sorunun çözümü için bir genel tebli yayınlamı tır [5].

İgili tebli de promosyon ürünlerinin tanımlaması yapılmakta ve Katma De er Vergisi Kanunu kar ısındaki durumu örneklerle açıklanmaktadır.

Tebli in **1. Promosyon Ürünleri** ba lı ı altında, *firmaların iktisadi faaliyetlerini geni letme, emsal i letmelerle rekabet edebilme, üretim veya satı ını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında ba ka bir mal verilmesi ekinde gerçekleştirilen i letmelerde, promosyon ürünü açışından, firmanın geni leyn faaliyetleriyle ba lantılı olarak yaratılan katma de erin artması nedeniyle bedelsiz bir teslimin söz konusu olmadı ı ve ilgili malların gider olarak kaydedilebilece i* belirtilmektedir.

Bir sonraki paragrafta ise **“Firmanın yarattı ı katma de er içerisinde vergilenen promosyon mallarının mü terilere verilmesi sırasında katma de er vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenilen katma de er vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir”** ifadesi bulunmaktadır. Bu paragrafta dayanılarak, promosyon mallarının mü terilere teslimi sırasında katma de er vergisi hesaplanmasına gerek bulunmadı ı ve bu ürünlerin edinimi sırasında yüklenilen katma de er vergisinin indirim konusu yapılaca ı net bir ekinde açıklanmaktadır.

Aynı konuda, zmir Defterdarlı ı'nın bir otomobil satı ı yanında kampanya kapsamında telefon vermek isteyen ancak telefonun tescil edilebilmesi için P.T.T tarafından fatura talep edilmesi nedeniyle vermi oldu u 06.03.1997 Tarih ve 3030 Sayılı özelgesinde **“Fatura, satılan emtia veya yapılan i kar ılı nda emtiayı satan ya da i i yapan tarafından düzenlenmesi zorunlu bir vesikadır. Ancak asıl malla beraber satı ları hızlandırmak amacıyla promosyon olarak verilen ürünler için satı hükmünde olmadı ı ve bir bedel ödemesi gerekmedi inden fatura düzenleme zorunlulu u yoktur. Bu tür promosyonlar düzenlenmesi gerekti inde bedel yazılmadan asıl malın promosyon ürünü oldu unun belirtilmesiyle fatura düzenlenmesinde bir sakınca bulunmamaktadır”** ekinde karar verildi i görülmektedir.

Tebli de asıl sorunun, farklı katma de er vergisi oranı uygulanan malların teslimi noktasında oldu u ve dü ük oranlı bir malın satı ının yanında yüksek oranlı bir malın promosyon olarak tesliminin rekabet konusunda

haksızlıklara neden oldu una dikkat çekilmekte ve bu konuda da uyulması gereken yöntem örneklerle gösterilmektedir.

Bu çerçevede promosyon ürünü olarak teslim edilecek malların katma de er vergisi oranının;

• Satı ı yapılan malın katma de er vergisi oranına e it veya dü ük olması durumunda, promosyon ürünü için yüklenilen katma de er vergisinin tamamının indirim konusu yapılması,

• Satı ı yapılan malın katma de er vergisi oranından yüksek olması durumunda (Gazete veya gıda satı larında beyaz e yanın promosyon ürünü olarak verilmesi durumunda oldu u gibi) promosyon ürünü için yüklenilen katma de er vergisinden, satı ı yapılan malın tabi oldu u orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınmasının uygun görüldü ü belirtilmektedir.

Uygulamamızda firma tarafından satı ı yapılarak teslim edilen mallar ile mü teri sadakat programı çerçevesinde teslim edilecek malların katma de er vergisi oranlarının aynı oldu u varsayıldı ından promosyon olarak teslim edilecek malların faturasında katma de er vergisinin tamamı hesaplama dı nda tutulmu tur.

Tebli uyarınca bedelsiz malların teslimi sırasında yapılacak kayıt mü terinin haketmi oldu u promosyon malların gerçe e uygun de eri üzerinden satı ve teslim edilen malların maliyet de erleri ile de çıkı kaydı olarak yapılacaktır:

382 ERTELENM GEL RLER	80 TL
600 YURT Ç SATI LAR	80 TL
Bedelsiz teslim edilen malların satı kaydı.	

Promosyon ürünlerin çıkı kaydı:

760 PAZARLAMA SATI VE DA ITIM	35 TL
G DERLER	35 TL
153 T CAR MALLAR	
Bedelsiz teslim edilen malların çıkı kaydı.	

Örne imiz, promosyon ürünlerin i letmenin kendi temin etti i ürünler arasından sa landı ı noktasından hareket edilerek düzenlenmi tir.

Sıklıkla kullanılan bir di er yöntem ise, promosyon ürünlerin üçüncü bir i letmenin mal ya da hizmet ürünleri arasından yararlandırılması durumudur. Bu durumda mü teri sadakati programı uygulayan i letmenin hasılatının, promosyon ürünlerine da ıtılan

bedel ile üçüncü taraflara ödenecek bedel arasındaki fark olan net tutar olarak ölçülmesi gerekecektir.

VI. SONUÇ

İletim, teknoloji ve ulaşımla araçlarındaki hızlı gelişmeler sonrası ortaya çıkan küreselleşme yatırım kaynaklarının da uluslararası piyasaları beraberinde getirmiştir. Ancak, yatırımcıları çekmek durumunda kalan ulusal ekonomik birimlerin tekdüze bilgi üretip sunmak zorunda kalmaları sonucunda uluslararası muhasebe ve uluslararası finansal raporlama standartları gibi tekdüze kurallar hazırlanmaya ve uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye’de, uluslararası ekonominin bir birimi olarak bu gelişmelerden uzak kalamaması ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın yayımlanmasını gerçekleştirmiştir.

Standartların yayımlanması yeterli olmayıp yasal bir zemine oturtulması zorunluluğu mevzuat değişikliklerini de beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda uzun zamandır Meclis gündeminde olan yeni Türk Ticaret Kanunu [6] ve Türk Borçlar Kanunu [7] 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere Meclis’te kabul edilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 64. Maddesinin 1. paragrafında **“Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88. Madde hükümleri bağta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir şekilde ortaya koymak zorundadır”** ifadesi bulunmaktadır.

Aynı kanunun 88. Maddesinin 1. Paragrafında ise konu daha açık bir şekilde ortaya konmakta ve **“Gerçek ve tüzel kişiler finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar”** denmekte, 5. Paragrafında da **“Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır”** diyerek Türkiye’deki firmaların finansal raporlarının standartlara uygun biçimde düzenlenmesini zorunlu hale getirmiştir.

Yasal düzenlemede standartlar ve eki yorumlar ifadesi kullanılarak Kurul’un yayımladığı Yorum’ların da uygulanması gerekli olduğu açıkça belirtilmektedir. Bu yorumlardan 13 No.lu Müteri Sadakati Programları başlıklı Yorum, pazarlama kapsamında da kullanılan

promosyon ürünlerinin dağıtımında konusunda geniş kullanım alanı bulan fakat muhasebe açısından daha önce genel bir uygulama bulunmayan ve bir satış işleminde satılan malın yanında bedelsiz ya da indirimli fiyattan verilen malların muhasebe kaydı konusudur.

Söz konusu yorum, muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesinden sonra promosyon ürünleri dağıtan firmaların finansal raporlarını düzenleme çalışmalarında üzerinde titizlikle durmaları gereken konulardan biri olarak yerini alacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] Arıkoğlu, F. (2003). *Entellektüel Sermaye*. İstanbul: Derin Yayınları: 30.
- [2] İslamoğlu, A.H. (2008). *Pazarlama Yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- [3] Öztürk, C. (2009). *Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM) Bağlamında UFRS YORUM 13 Müteri Sadakat Programlarının Muhasebeleştirilmesi*. Ankara: Türmob. Muhasebe ve Denetim Bakı : 28.
- [4] (1984). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- [5] (1995). 50 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.
- [6] (2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- [7] (2011). 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu.



Engin YARBASI

(eyarbasi@iticu.edu.tr)

He has graduated from Saint Joseph French High School in 1972 and Istanbul Academy of Economics and Commercial Sciences (T.A) in 1977. He was an assistant at Marmara University where he got his PhD. He lectured as Assistant Professor at Yeditepe University and is still working at Istanbul Commerce University as Associate Professor where he teaches financial accounting, cost accounting and managerial accounting. His specific research fields are Turkish Uniform Accounting System, Accounting Standards and Financial Reporting Standards, Cost Accounting and Managerial Accounting.