

**Ticari İşletmelerde Promosyon
Uygulamalarının Muhasebe Açısından
Değerlendirilmesi
(Yüksek Lisans Tezi)
Faruk OKTAŞ
Eskişehir - 1995**

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TİCARİ İŞLETMELERDE PROMOSYON
UYGULAMALARININ MUHASEBE AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Davut AYDIN

Faruk OKTAŞ

Eskişehir - 1995

ABSTRACT

Applications of promotion which are widely used as a component of marketing concept in the management is used in the competition of economy for withdrawn of sales. Even though, this concept is also used for the increasing of sales as a must.

International firms were the pioneers of promotions in Turkey. These applications had been widely used by different methods.

These methods which had been progressed and changed were put forward some problems on accountancy These problems and have been often seen. Consideration of promotion into the accountancy concept by taking and giving promotions of commercial firms are evaluated.

As a result, some contradictions were detected between the accountancy concepts and the conceptions of tax administration in this study. Some recommendations were put forward about this concept.

ÖZET

İşletmelerde pazarlama kavramı bileşeni olarak yaygınlaşan promosyon uygulamaları, rekabet ekonomisinde satışların düşmemesinde kullanıldığı gibi artırımında da kullanılan vazgeçilmez bir yöntem olmuştur.

Ülkemizde ilk olarak uluslararası şirketlerce uygulanmasına başlanılan promosyon uygulamaları, değişik yöntemler ile yaygınlaşmıştır.

Değişen ve gelişen bu yöntemler, muhasebe açısından bir takım sorunları ortaya çıkarmıştır. Ortaya çıkan bu sorunlar ile sıkça karşılaşmaktadır. Bu çalışmada promosyon uygulamalarının ticari işletmelerce alınması ve verilmesi halinde muhasebeleştirilmesi değerlendirilmiştir.

Sonuç olarak, Muhasebe Kavram ve İlkeleriyle, Vergi İdaresinin savunduğu görüşler arasında çelişki saptanmış, bu konuda öneride bulunulmuştur.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

PROMASYON KAVRAMI VE GELİŞİMİ

1. PROMOSYON KAVRAMI	3
2. PAZARLAMA KARMASI BİLEŞENLERİ	5
2.1. Reklam	5
2.2. Kişisel Satış	5
2.3. Halkla İlişkiler/Duyurum	6
3. PROMOSYONUN AMAÇLARI	7
4. PROMOSYONA İHTİYAÇ DOĞURAN NEDENLER	8
4.1. Rekabetin Artması	8
4.2. Yeni Mamüllerin Sürülmesi	9
4.3. Reklam Maliyetlerinin Yüksek Oluşu	9
5. PROMOSYON FAALİYETLERİNİN HEDEF KİTLE/ KİTLELERİ VE PROMOSYON YÖNTEMLERİ	10
5.1. Üretici İşletmelerin Promosyon Yöntemleri	11
5.1.1. Tüketicilere Yönelik Promosyon.....	11
5.1.1.1. Yeni Ürün Promosyon Yöntemleri	11
5.1.1.2. Tutunmuş Ürünler Promosyon Yöntemleri ..	12

	<u>Sayfa No</u>
5.1.2. Aracılara Yönelik Promosyon Yöntemleri	13
5.1.3. Satış Gücüne Yönelik Promosyon	16
5.2. Perakendecilerin Promosyon Yöntemleri	16

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE AÇISINDAN PROMASYON UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA	18
2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI	19
2.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı	19
2.2. Kişilik Kavramı	19
2.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı	20
2.4. Dönemsellik Kavramı	20
2.5. Para İle Ölçülme Kavramı	20
2.6. Maliyet Esası Kavramı	21
2.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	21
2.8. Tutarlılık Kavramı	21
2.9. Tam Açıklama Kavramı	21
2.10. İhtiyatlılık Kavramı	22
2.11. Önemlilik Kavramı	22
2.12. Özün Önceliği Kavramı	22
3. TEMEL MALİ TABLOLARI DÜZENLEME İLKELERİ	23
3.1. Gelir Tablosu İlkeleri	23
3.2. Bilanço ilkeleri	25
3.2.1. Varlıklara İlişkin ilkeler	26
3.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler	28
3.2.3. Özkaynaklara ilişkin ilkeler.....	29

	<u>Sayfa No</u>
4. TİCARİ İŞLETMELER AÇISINDAN PROMOSYON UYGULAMASININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	30
4.1. Ticari İşletmelerin Vermiş Buldukları	
Promosyonların Muhasebeleştirilmesi	30
4.1.1. Ticari Stoklarında Bulunan Malların Promosyon Olarak Verilmesinin Muhasebeleştirilmesi	30
4.1.2. Dışarıdan Temin Edilen Malların Promosyon Olarak Verilmesinin Muhasebeleştirilmesi	33
4.2. Ticari İşletmelerin Almış Buldukları	
Promosyonların Muhasebeleştirilmesi	36
4.2.1. Satılmak Amacıyla Alınan Promosyonların Muhasebeleştirilmesi	36
4.2.2. İşletmelerce Bünyelerinde Kullanılmak Üzere Alınan Promosyonların Muhasebeleştirilmesi	39

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YASALARI AÇISINDAN PROMASYON UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA	41
2. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	42
3. KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	44
4. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	48
SONUÇ	50
YARARLANILAN KAYNAKLAR	53

GİRİŞ

Son yıllarda Pazarlama karmasının bileşenleri arasında yer alan promosyon, diğer pazarlama karması bileşenleri olan Reklam, Kişisel Satış ve Halkla ilişkiler ile birlikte rekabet piyasası da işletmelerin ayakta kalabilmesi ve gelişerek büyümesi için vazgeçilmez bir unsur olarak yer almaktadır. Rekabetin her geçen gün artması, promosyon faaliyetlerinin çoğalması sonucunu da ortaya çıkarmaktadır.

Uluslararası Şirketlerin ülkemizde faaliyet göstermeye başlamasıyla, promosyon uygulamaları da pazarlama bileşenleri arasındaki yerini almıştır.

Başlangıçta detarjan sektöründe yer alan rakip Lever-İş ve Procter Gambler gibi uluslararası firmalarda görülen promosyon uygulamaları, daha sonra yerli firmalarca da pazarlama bileşeni olarak uygulamaya geçirilmiştir. Ülkemizde 5 Nisan kararlarından sonra ortaya çıkan ekonomik durgunluk sonucu, pazar daralması nedeniyle oluşan stokların eritilmesinde de promosyon bir strateji olarak kullanılmıştır.

İşletmelerde pazarlama bileşeni olan promosyon yöntemlerinin çok çeşitli olması, muhasebe açısından da değerlendirilmesini gerekli kılmıştır.

Promosyon uygulamalarının bedelsiz olarak teslim alınması nedeniyle, işletmelerce genelde muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemektedir. Bu da muhasebe kavramlarına ters düşmektedir. İşletmelerce mal fazlası olarak alınan promosyon uygulamalarının muhasebeleştirilmesinde ise kayıtlarda bazı görüş farklılıkları söz konusudur. Bu da bir takım tartışmalara neden olmaktadır.

Promosyon uygulamaları, gerek üretici, gerek toptancı, gerekse perakendeci işletmelerin kendi sektörlerinde de çok çeşitlilik kazanmakta ve araştırma kapsamını genişletmektedir. Bu nedenle, incelememizde sadece ticari işletmelerde promosyon uygulamalarının muhasebeleştirilmesi uygun görülmüştür.

Birinci bölümde promosyon kavramı ve gelişimi ele alınmıştır. Bu bölümde pazarlama karması bileşenleri, promosyon amaçları, promosyona ihtiyaç doğuran nedenler, promosyon faaliyetlerinin hedef kitleleri ve yöntemleri öz olarak incelenmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde muhasebe açısından promosyon uygulamalarının değerlendirilmesi ele alınmıştır. Bu bölümde ticari işletmeler açısından promosyon uygulamalarının muhasebeleştirilmesi, toptancı işletmelerin perakendeci işletmelere uyguladıkları promosyon, perakendeci işletmelerin tüketiciye uyguladıkları promosyonlar örneklenerek Muhasebe Kavram ve İlkeleri açısından incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise Türk Vergi Yasaları açısından promosyon uygulaması değerlendirilmiş Gelir ve Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi açısından görüş ve yasalar belirtilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

PROMOSYON KAVRAMI VE GELİŞİMİ

1- PROMOSYON KAVRAMI

Promosyon, tüketiciler ve işletmeler tarafından sıkça kullanılan günlük hayata yerleşmiş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Son yıllarda uluslararası markalarında ülke pazaramıza girmesiyle artan ürün ve marka çeşitliliği nedeniyle, ürün farklılıklarıyla karşı karşıya kalan tüketiciler satın almada promosyonlu olarak tanımladığı ürünleri tercih etmektedir. İşletmeler de yoğun rekabet ortamında tüketicinin satın alma tercihini kendi ürünleri lehine çevirebilmek için pazara ard arda promosyonlu ürünler sürmektedirler.

Promosyon, satışta teşvik, satış tahriki, satışa özendirme, diğer satış çabaları, satış geliştirmek ve satış tutundurma gibi farklı kavramlarla ifade edilebilmektedir. Bu çalışmada promosyon kavramının kullanılması tercih edilecektir. Bu kavramlar doğrultusunda promosyon tek bir tanım şeklinde değil de farklı görüşlerce ileri sürülmüş tanımlarla ifade edilebilme imkanı vardır. Şöyleki;

- Marc CARLHY, Basic Marketing kitabında promosyonu şöyle tanımlamıştır. Nihai müşterilerde, aracilar ve endüstriyel satınalıcılarda ilgiyi, denemeyi, satınalmayı özendiren, reklam, duyurum (publicite) ve kişisel satış dışında, kısa dönemde sonuç almayı hedefleyen özendirir¹.

- American Marketing Association şu tanımlamayı yapmaktadır: Tüketiciyi satınalmaya ve bayileri etkinliğe özendiren kişisel satış, reklam, duyurum dışındaki pazarlama eylemlerine promosyon denir ki, bu eylemler sergiler (show), örnek uygulamalar, öğretici göstermeler ve yinelenmeyen bir başka deyişle, olagelen (rutin) uygulamalar niteliği taşımayan, dönemsel karakteri olmayan özendirir².

- Ürüne ek bir değer veya özendirici şeyler katarak aracılari, satıcıları veya tüketicileri doğrudan doğruya etkileyen eylem ve/veya materyeller satış tutundurma olup bunlar kişisel satış, reklam, duyurum ve paketleme dışında tüm özendirir³.

- Pazarlama karmasının promosyon bileşeni tüketicilerde davranış değişikliği yaratmak ve/veya tüketici davranışlarını pekiştirmek amacıyla, tüketicileri ikna edici ve teşvik edici iletişim çabaları olarak tanımlanabilir⁴.

- Promosyon, kişisel satış ve reklam dışında kalan çabalardır⁵. Tüketicileri satın almaya özendirir ve aracılari işlevlerini daha etkin kılmak için yapılan her türlü çabalardır.

1 Mehmet OLUÇ, Pazarlama Dünyası, Kasım/Aralık 1989,Sayı:18, s.3

2 a.g.k. s.3

3 a.g.k. s.7

4 Sevgi Ayşe ÖZTÜRK, Tüketicilere Yönelik Satış Tutundurma Faaliyetleri ve Planlama Süreci: Tüketim Malları Üreten İşletmelerde Bir Araştırma,(Eskişehir: Basılmamış Doktora Tezi,1993), s.6

5 İlhan CEMALCILAR. Pazarlama,Eskişehir 1979, s.471

2- PAZARLAMA KARMASI BİLEŞENLERİ

Promosyon kavramına daha açıklık getirmek amacıyla pazarlama karmasının diğer bileşenlerini de ele almak yararlı olacaktır. Promosyonların içeriği tüm pazarlama faaliyetlerinin talep ve teşviklerini düzenler. Bu faaliyetler kapıdan kapıya satılan malın, inceden inceye yapılan araştırmalarının harekete geçirilmesinin sıralanmasıdır. Fakat profesyonel faaliyetler üç ana katagoride gruplandırılabilir ⁶. Pazarlama karması promosyon dışında reklam, kişisel satış ve halkla ilişkilerden oluşur. Bunları ayrı ayrı ele alalım.

2.1. Reklam

Kimliği belirli bir kaynak tarafında çeşitli medyalar (reklam ortamları) aracılığıyla iletilebilen, parası ödenmiş, kişisel olmayan ve ikna edici özellikte iletişim biçimidir⁷. Bir mala yada hizmete ilişkin bir iletiyi, sözlü ya da görüntü olarak pazar birimlerine sunmak için yapılan eylemlere reklam yapmak denir. İleti ya da mesaj da reklam diye adlandırılır ⁸. Reklam, Tv, gazete, radyo, dergi ve PTT aracılığı ile tüketicilere gönderilen iletiler şeklinde yapılır.

2.2. Kişisel Satış

Satıcı ile alıcı arasında gerçekleşen yüzyüze diyalogdur⁹. Alıcının ihtiyaçlarına, güdülerine, davranışlarına ve satış çabası karşısında göstericeği tepkilere bakılarak satış işi yürütülür. Kişisel satış bireysel bir

⁶ Thomas J.ADAMS, Business of Business An Introduction, Carlfield Press, San Francisco, 1976, s. 253

⁷ ÖZTÜRK, a.g.e. s.7

⁸ CEMALCILAR, a.g.e. s.395

⁹ William ZIKMUND - Michael D'AMICA, Marketing (NewYork; John Wiley and Sons, Inc. 1984), s.126

iletişim biçimi olduğu için, mesajları muhtemel alıcının özelliklerine göre düzenleyebilme ve daha ikna edici olabilme gibi bir üstünlüğe sahiptir.

2.3. Halkla İlişkiler/Duyurum

Halkla ilişkiler iki yönlü bir olay olup, ilişkide bulunulan kitleye birşeyler verebilmekte ve ordan birşeyler alınmaktadır. Halkla ilişkiler çalışmaları daha çok işletme imgesinin oluşmasına yönelik faaliyetler dizisidir¹⁰. Duyurum ise halkla ilişkilerin önemli araçlarından biridir. Duyurum ücret ödemedi basın ve yayın araçlarından yararlanarak, işletme yöneticileri, ürün ve hizmetleri hakkında haber niteliği olan bilgiler vermektedir¹¹.

Tanımlar ve bileşenlerin açıklamasının ışığında promosyon faaliyetlerinin ayırt edici özellikleri şu şekilde özetlenebilir:

- Promosyon faaliyetleri ürünler ve hizmetler için geçerlidir,
- Promosyon faaliyetleri işletmenin arzuladığı tüketici ve aracı davranışlarının oluşturulmasında teşvik edici rol oynamaktadır,
- Sunulan teşviklere satışlar üzerinde doğrudan etki yapmaya yöneliktir,
- Sunulan teşvikler parasal ya da maddeseldir,
- Promosyon faaliyetleri kısa süreler için uygulanan ve geçici uygulamalardır ¹²
- Promosyon faaliyetleri incelendiği ve uygulandığında görülecektir ki promosyon;

¹⁰ Tunç BALTACIOĞLU, İşletmelerde Satış Arttırma Çabaları, Ankara; A.i.T.İ. Ya: 5, 1980, s.126

¹¹ BALTACIOĞLU, a.g.k. s.121

¹² ÖZTÜRK, a.g.e. s.10

- . Reklam değildir,
- . Satış değildir,
- . Uygulamaya konmuş pazarlama değildir,
- . Satış sonrası değildir,
- . Halkla ilişkiler değildir,
- . Mal alım satım bilgisi değildir¹³.

3- PROMOSYONUN AMAÇLARI

İşletmeler promosyondan değişik amaçlarla yararlanırlar¹⁴. Bir promosyon eylemi bir tek veya bir çok amaca hizmet edebileceği gibi, birden çok promosyon eylemi tek bir amaç ya da bir çok amaçlar dizisine hizmet edebilir.

Promosyonun başlıca amaçları şunlardır;

- 1-Yeni müşterileri tanımak veya onları çekmek.
- 2-Yeni ürünü sunmak.
- 3-Tutunmuş bir markanın kullanma sayısını artırmak.
- 4-Eski müşterilerin daha çok kullanmalarını özendirme.
- 5-Müşterileri ürün iyileştirmeleri hakkında eğitmek.
- 6-Perakendeci mağazalarına daha çok müşteri getirmek.
- 7-Satışlardaki oynamaları istikrara kavuşturmak.
- 8-Aracıların stoklarını artırmalarını sağlamak.
- 9-Rakibin pazarlama çabalarını karşılayıcı önlemler almak.
- 10-Süpermarketlerde ve bölmeli mağazalarda (departman store) raflarda ve standlarda daha fazla yer ve teşhir sağlamak.

Yukarıda sözü edilen amaçlardan bir kısmı araçların taleplerini ve etkinliklerini artırmaya yönelik, bir kısmı tüketicilerin talebini artırmaya

¹³ Maurice COHEN, Satış Promosyonu Politikası, İstanbul, 1972, s.20

¹⁴ OLUÇ, a.g.k. s.7

yönelik, bir kısmı da hem araçların hem de tüketicilerin taleplerini artırmaya yöneliktir.

Promosyon hem saldırı, hem savunma amaçlarına hizmet eder. Ancak promosyon amaçlarının, işletmenin bütün amaçları ile pazarlama amaçları ve promosyon amaçları ile tutarlı ve uyumlu olması çok önemlidir. Promosyon, pazarlama programının bir parçası olarak programı bütünler, destekler, güçlendirir ve böylece firma karının ve başarısının artırılmasında bir katalizör rolü oynar¹⁵.

4- PROMOSYONA İHTİYAÇ DOĞURAN NEDENLER

Promosyonun ortaya çıkmasına etkili olan nedenler arasında; rekabetin artması, yeni mamüllerin sürülmesi, reklam maliyetlerinin yüksek oluşu, yeni dağıtım şekillerinin yayılması, halk zevklerinin esnekliği, günümüzdeki dünyanın genel olarak gelişmesi sayılabilir¹⁶.

4.1. Rekabetin Artması

Rekabetin artması, promosyon faaliyetlerinin çoğalması sonucunu doğurmaktadır.

Yoğun rekabete karşı işletmeler durumlarını korumak için, savunma ve karşı koyma teknikleri uygulamak zorunda kalmışlardır. Yeni ticaret stratejisi rakip markaları, geleneksel savunma araçlarını değil olağanüstü vurucu yetenekte silahların kullanılması gerektirir.

Buna bağlı olarak rekabet ekonomisinin yeni verileri, kaçınılmaz olarak yeni bir ticaret mücadelesini şart koşar bu da promosyondur.

¹⁵ İsmail KAYA, Pazarlama Dergisi, Eylül 1985, s.21

¹⁶ COHEN, a.g.e. s.9

Ekonominin durgunluk dönemlerinde, pazar daralması nedeniyle stokların eritilmesinde de promosyon bir strateji olarak uygulanmaktadır.

4.2. Yeni Mamüllerin Sürülmesi

Bu rekabetin her alandaki dolaylı sonuçlarından biri, her an yeni mamüllerin belirmesidir. Bunun sonucu olacak hızla hareket, rakipten evvel davranmak şarttır. Çağımız teknolojik yarışma çağıdır. Kitle tarafından kabul edildiği anda, mamülün, tüketicinin değişen zevk ve ihtiyaçlarına uydurulması, onlara göre değiştirilmesi söz konusudur.

4.3. Reklam Maliyetlerinin Yüksek Oluşu

Özellikle ABD'de yapılmış olan bazı işletmelerin etüdlerinden anlaşılmış olduğuna göre, reklam maliyetinin gittikçe artma eğiliminde olması, promosyona olan önemi gösterir. Araştırmalar pek çok üretici firma harcamalarının 2/3'ünü promosyon için, yalnızca 1/3'ünü reklamlar için harcadığını göstermektedir¹⁷.

Harward Üniversitesinden Prof. Quelch'in promosyon faaliyetlerine ilişkin 1987'de açıkladığı trendler, 1990'da bir gerçek haline gelmiştir. Aşağıda belirtilen bu trendlerdeki artışlar devam etmektedir.

- Promosyon harcamalarındaki artış reklam harcamalarındaki artıştan daha fazla olacaktır.
- Tüketicilere yönelik promosyon harcamaları, araçlara yönelik promosyon harcamalarından daha hızlı artacaktır.
- Hizmet işletmeleri ve lüks tüketim malları üreticileri promosyon tekniklerinin geliştirilmesine öncülük edeceklerdir ve bu teknikleri de

¹⁷ Robert C.C. BLATBERG - Scott A. NESLIN, Sales Ppromotion, Concept, Method and Strategies, s.xi

strateji olarak kullanacaklardır.

- Bilginin sınırlar ötesi akışındaki artışla promosyon faaliyetleri uluslararası düzeyde uygulanabilecektir.

- Promosyon faaliyetleri alanında hizmet veren ajanslar dahada uzmanlaşacaktır. Müşterileri olan şirketlere stratejik düzeyde önerilerde bulunabileceklerdir.

Clarence ELDRIDGE adında bir pazarlama uzmanı ise promosyon faaliyetlerindeki artışı farklı nedenlere bağlamaktadır. ELDRIDGE, imaj yaratan reklamın yavaş bir süreç olduğunu ve bir çok pazarlamanın reklamın pazardaki uzun dönem etkilerini beklemek yerine daha doğrudan satışa yönelik yaklaşımları, benimsediğine inanmaktadır. Ayrıca reklamda yaratıcılığın çok arttığını ve günümüzde reklamların ürünü satmaktan çok, izleyicileri eğlendirmek için tasarlandığını öne sürmektedir¹⁸. Dolayısı ile ürününü hemen satmak isteyen işletme promosyon faaliyetlerini benimsemektedir.

5- PROMOSYON FAALİYETLERİNİN HEDEF KİTLE/KİTLELERİ VE PROMOSYON YÖNTEMLERİ

Üretici işletmeler ve perakendeciler pazarlama stratejilerinde promosyon faaliyetlerini kullanan temel işletme türleridir. Promosyon faaliyetlerinin yöneldiği hedef kitleler tüketiciler, aracılar ve satış gücüdür. Üretici işletmeler bu üç kitleye yönelik promosyon faaliyetleri düzenlerler. Perakendeciler ise temel olarak tüketicilere yönelik faaliyetlerde bulunurlar¹⁹.

Promosyon yöntemlerini üretici ve perakendeci açısından ele alacağız.

¹⁸ ÖZTÜRK, a.g.e. s.13-14

¹⁹ Sales Promotion ya da Satış Arttırma Dedikleri, Marketing Türkiye, 1 Ağustos 1991, s.7

5.1. Üretici İşletmelerin Promosyon Yöntemleri

Üretici işletmeler yukarıda da değinildiği gibi tüketicilere, araçlara ve satış gücüne yönelik promosyon faaliyetlerinde bulunurlar.

5.1.1. Tüketicilere Yönelik Promosyon

Tüketicilere yönelik teşvikler, uygulamada gösterdiği çeşitlilik, tüketici davranışlarını etkileme gücü ve tüketicilerin günlük yaşamlarında hissedilirliği nedeniyle araçlara ve satış gücüne yönelik çabalardan daha popülerdir²⁰. Tüketicilere yönelik promosyon faaliyetlerinin en önemli özelliklerinden biri bu faaliyetlerinin çoğunun katılımcı bir yapıya sahip olmasıdır²¹.

İşletmeler tüketicilere yönelik promosyon faaliyetlerinde tüketiciye ürünü satın alması için ek bir değer sunarlar. Bu değerlerin bir kısmı parasal, bir kısmı maddeseldir.

Üretici işletmelerin tüketicilere yönelik promosyon yöntemlerini; yeni ürün promosyon yöntemleri ve tutunmuş ürünler için promosyon yöntemleri şeklinde iki ayrıma tabi tutabiliriz²².

5.1.1.1 Yeni Ürün Promosyon Yöntemleri

Bedava Örnek Ürün

Yeni bir ürünün denemesini özendirmek, yaşam eğrisinin başlarında satış hacmini artırmak ve değişik bölgelere dağıtımını arzu edilen biçimde yaymak için bedava örnek ürün verilir. Örnek ürünün olabildiğince küçük ancak, tüketicinin denemesini sağlayacak ölçüde

²⁰ ÖZTÜRK, a.g.e. s.20-21

²¹ BLATBERG / NESLIN, a.g.e. s.xi

²² OLUÇ, a.g.k. s.9

büyük olmalıdır. Dağıtım, Belli bir bölgedeki evlerin dolaşılmasıyla olabileceği gibi posta ile, perakendeci işletmeler ile dağıtım yöntemleri de seçilebilir²³.

Kupon Verme

Üzerinde belirli bir değer yazan ve tüketiciye belirtilen mamülü aldığıında, o değer kadar indirim sağlayan bir yöntemdir. En çok kullanılan mallar:

- Günlük gazetelerde ya da dergilerde kupon yayınlama,
- Posta ile kupon gönderme,
- Ürün paketi üzerinde kupon vermek²⁴.

Aradaki fiyat farkı ya indirilir ya da satın alıcıya nakit olarak geri ödenir. Kuponların en büyük sakıncası hileye elverişli olması ve kupon bedelinin uzun süre olabilmesidir.

Para Geri Ödemeleri

Satınalma delilleri sunulduğunda tüketiciye belirli bir miktarda para postalanır. Üretici, tüketicinin birden çok kez satın almasını özendirilmeye çalışır.

5.1.1.2. Tutunmuş Ürünler Promosyon Yöntemleri

Armağanlar

Bunlar bedelsiz veya az bir maliyetle satın almalarına karşılık müşteriye ikramiye olarak verilen eşya kalemleridir. Perakendeci mağazalarına dağıtılır veya ürün paketin üstüne takılır ya da içine konulur ²⁵.

²³ BALTACIOĞLU, a.g.k. s.120

²⁴ a.g.k. s.120

²⁵ OLUÇ, a.g.k. s.9

Çeşitli biçimlerde uygulanan armağan vermede esas olan, belirli bir mamülün satışını hızlandırmak için tüketiciye bedava ya da çok düşük fiyatla bir armağan sunulmalıdır.

Fiyat Kesintisi Önerileri (İndirimler)

Tüketiciler paketin üzerindeki fiyattan belirli bir miktarı kesilmiş fiyatla satın alırlar. Bu da kısa dönemli satış artışlarına neden olur.

Tüketici Yarışmaları

Tüketici Yarışmaları: Tüketicilere analitik veya yaratıcı marifetlerini koyarak yarışır. Sözgelisi Sana ve Yayla margarini ile böreği yapma veya en iyi sos yapma vb. gibi yarışmalar perakende mağazalara müşteri gidişini artırır. Başka promosyon yöntemleri ile bir arada kullanılır.

5.1.2. Aracılara Yönelik Promosyon Yöntemleri

Bir ürün tüketici düzeyinde kabul görmeden önce; aracı işletmeler ürünü dağıtmaya ve satmaya isteklendirilmelidir.

İşletmeler yeni ve geliştirilmiş ürünleri tanıtmak, perakendeci stoklarını artırmak, perakendeci raflarındaki yerlerini artırarak ürünlerinin daha iyi sergilenmesini sağlamak, fazla stoklarını eritmek ve satış devir hızını artırmak amacıyla aracılara yönelik bir dizi promosyon faaliyetlerinde bulunurlar Bu yöntemler şunlardır;

Ticari İndirimler (Trade Allowances)

Toptancı ya da perakendecinin promosyon döneminde belirli miktarda ürün olması sonucunda uygulanan iskontolardır. Genellikle fatura fiyatından indirim ya da bedava ürün biçiminde olabilir.

Sergileme İndirimleri (Display Allowances)

Promosyon dönemi boyunca, üreticinin malı için mağaza içi sergilemeleri yapması amacıyla sunulan iskontolardır.

Ortaklaşa Reklam İndirimleri (Cooperative Advertising Allowances)

Ortaklaşa reklam indirimleri genellikle işletme ve aracı arasında yapılan bir anlaşma sonucudur. Ortaklaşa reklam indirimleri genellikle yerel gazetelerde ve yerel radyolarda yayınlanan reklamlar için kullanılır²⁶.

Satış Yarışmaları (Sales Contests)

Bu yöntem toptancıları, perakendicileri, satışçıları firmanın ürünlerini satışta üstün sonuçlar almaları için güdülemeyi amaçlar²⁷.

Ticari Gösteriler (Trade Shows)

Üretici işletmeler kendi başlarına ya da diğer işletmelerle birlikte ürünlerini ticari gösterilerde sergilerler.

Bayi Toplantıları

İşletmelerin yıllık olarak belirledikleri satış hacmine ulaşan ya da geçen toptancı ve perakendecileri teşvik gezileriyle ödüllendirilmesi yaygın bir uygulamadır.

²⁶ ÖZTÜRK, a.g.e. s.23

²⁷ OLUÇ, a.g.k. s.10

Sonradan Satınalma

Bir önceki alışveriş dönemi sona erdiğinde satın alınan her birim için satın alıcıya belirli bir miktar para ödenir²⁸.

Başında Say Sonunda Say

Belirlenen sürenin başlangıcında aracının deposundaki üreticinin ürettiği ürün kaleminin veya ürün kalemlerinin miktarı sayılır. Belirli sürenin sonunda ne kadar kaldığı yeniden sayılır. Böylece bu süre içinde depodan çekilmiş ürün kaleminin birim başına düşecek para miktarı çarpılarak aracının borcu azaltılır²⁹. Böylece toptancının, perakendecinin stoklarını eritmeleri özendirilir

Emtia İkramları

Aracının reklam veya teşhir gibi özel bir promosyon çabasında bulunması karşılığında ve bunun yerine getirildiği saptandıktan sonra üreticinin sözleşme ile aracıya vermeyi öngördüğü belirli bir para miktarı emtia ikramı olarak nitelendirilir³⁰.

Bayi listeleme

Reklamda firmanın ürünlerini satan perakendecilere, ünvanlarını ve adreslerini içeren listenin yayınlanması durumunda bayi listeleme söz konusu olur³¹.

²⁸ OLUÇ, a.g.k. s.10

²⁹ a.g.k. s.10

³⁰ a.g.k. s.10

³¹ a.g.k. s.10

Bayi Tepsisi

Buna bayi hediyesi de denilebilir. Belli miktarda ürün satın alan perakendecilere özellikle ürünlerini sergilemesine yarayacak araçlar verilir ki ürünler bu araçlar üzerinde sergilenir³².

5.1.3. Satış Gücüne Yönelik Promosyon Yöntemleri

Çeşitli promosyon yöntemleri satış gücünün teşvik edilmesi ve güdülenmesi amacıyla kullanılır. Bunlar şöyle sıralanabilir³³.

- Satış toplantıları,
- Satış el kitapçıkları,
- Ürün modelleri,
- Örgüt içi yayınlar,
- Satış mektupları ve bültenleri,
- Yarışma ve teşvik kampanyaları.

5.2. Perakendecilerin Promosyon Yöntemleri

Perakendeci işletmeler çoğu kez üretici işletmelerin tüketicilere yönelttikleri promosyon faaliyetlerinin tüketicilere ulaştırılmasında aracılık ederler.

Üretici işletmelerin promosyon faaliyetlerinin başarılı olmasında perakendecilerin desteği ve işbirliği yapmaya istekli olması çok önemlidir. Ancak üreticiler dışında, perakendeciler de tamamı kendileri tarafından başlatılan ve finanse edilen tüketicilere yönelik promosyon

³² OLUÇ, a.g.k. s.10

³³ ÖZTÜRK, a.g.e. s.26

faaliyetleri düzenleyebilirler. Genellikle süpermarketler, bölümlü mağazalar gibi büyük perakendecilerin kendi mağazalarında alışveriş etmelerini sağlamak amacıyla çeşitli teşvikler sunarlar.

Perakendecilerin kullandığı promosyon yöntemleri şöyle özetlenebilir³⁴.

Perakendeci Kuponları

Bunlar genellikle fiyat kesintisi kuponları biçimindedir.

Örnek Uygulama Gösterileri

Bunlar imalatçı tarafından perakende mağazalarda genellikle bazı alet ve aygıtların nasıl kullanıldığını göstererek müşteriye sınıma kullanımına veya satın almaya özendirirler.

Ticaret Pulları

Bu pullar satın alınan miktarlarla orantılı olarak müşterilere dağıtılır. Müşterilerce biriktirilip emtia satın alışında para gibi kullanılırlar.

Satış Noktası Teşhirleri

Buna mağaza dış işaretler, vitrin düzenlemeleri, tezgah göstermelikleri, teşhir rafları, seçal (self service) kartonlarından oluşur.

³⁴ OLUÇ, a.g.k. s.7-9

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE AÇISINDAN PROMOSYON UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA

Promosyon uygulamalarının bedelsiz olarak teslim alınması nedeniyle, işletmeler genelde muhasebe kayıtlarına geçmemektedir. Bu şekilde düşünen işletmeler yıl sonunda fiili envanter neticesinde bu durumun kendiliğinden muhasebe kayıtlarına girdiğini savunmaktadırlar. Bu düşünce Muhasebe Kavram ve İlkelerine ters düşmektedir. Bu nedenle, Muhasebe Sistemi Uygulama genel tebliğinde yayınlanan Muhasebenin Temel Kavramlarını ve Temel Mali Tabloların düzenleme ilkelerinin aşağıda açıklamasında yarar görülmüştür.

Promosyon uygulamalarının Üretici ve Ticari İşletmelerde olduğu gibi bu sektörlerin kendi işlerinde de ayrı ayrı uygulamaları mevcuttur. Uygulama çeşitliliğinin çok olması nedeniyle Ticari işletmelerde

promosyon uygulamalarının muhasebeleştirilmesinin değerlendirilmesi uygun görülmüştür. Bu değerlendirme yapılırken, Ticari İşletmeler önce Toptancı ve Perakendeci (tüketiciye satış yapan işletmeler) olarak ele alınmıştır. Promosyon uygulaması bu Ticari İşletmelerde;

- Ticari stoklarında bulunan malların promosyon olarak verilmesi, ve alınması.

- Dışarıdan temin edilen malların promosyon olarak verilmesi, ve alınması olarak sınıflandırılmış, örneklendirilmiş ve Tek Düzen Hesap Planı içerisinde değerlendirilmiştir.

2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

2.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

2.2. Kişilik Kavramı

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

2.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

2.4. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

2.5. Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder.

Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

2.6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder

2.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

2.8. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

2.9. Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan kişi ve

kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

2.10. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

2.11. Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

2.12. Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve

onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde özün biçimi önceliği esastır.

3. TEMEL MALİ TABLOLARIN DÜZENLEME İLKELERİ

3.1. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve karlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kar kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:

1- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

2- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

3- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

4- Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

5- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

6- Bütün kar ve zararlardan önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

7- Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

8- Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

9- Bilanço tarihinde var olan sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağılı durumları ifade eden, şarta bağılı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağılı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılamaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

3.2. Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesaplarının altında açıkça gösterilmesi esastır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibariyle aşağıda belirtilmiştir:

3.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler

1- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

2- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

3- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler içinde geçerlidir.

4- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5- Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

7- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

8- Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

10- Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar içinde geçerlidir.

Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

3.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

1- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

2- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

3- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

4- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6- Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele,

iştiraklere ve bağı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

3.2.3. Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler

1- İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan karları ile dönem net karı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

2- İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa, esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kar ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtabacak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

3- İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hemde kümülatif olarak izlenmeli veya kaydedilmelidir.

4- Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

5- Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karı (zararı)ndan oluşur. Kar

yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

4. TİCARİ İŞLETMELER AÇISINDAN PROMOSYON UYGULAMASININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1. Ticari İşletmelerin Vermiş Buldukları Promosyonların Muhasebeleştirilmesi

Ticari işletmeler satışlarını korumak ve artırmak amacıyla perakendeci işletmelere ve/veya tüketicilere promosyon uygularken ya stoklardaki malları ya da dışarıdan temin edilen malları verirler.

4.1.1. Ticari Stoklarında Bulunan Malların Promosyon Olarak Verilmesinin Muhasebeleştirilmesi

Ticari işletmeler daha önceden stoklarına almış oldukları malları promosyon olarak da vermektedirler. Bu konuyu bir örnekle açıklayacağız.

ÖRNEK

(X) Toptancı Limited Şirketi (Y) Perakendeci Anonim Şirketine dönem içerisinde 100 adet beş litrelik Ayçiçek yağı almasına karşılık 10 adet aynı yağdan promosyon vermiştir.

Emsal bedel üzerinden kesilen faturaya bedelsiz ibaresini koyarak (Y)

Perakendeci Anonim Şirketine teslim etmiştir.

Faturadaki bilgiler şu şekildedir.

<u>Malın Cinsi</u>	<u>Adet</u>	<u>Birim Fiyat</u>	<u>Tutar</u>	<u>K.D.V Oranı</u>
Olin Ayçiçek Yağı 5 Lt.	10	200.000.-	<u>2.000.000.-</u>	% 8
		TOPLAM	2.000.000.-	
		K.D.V.	<u>160.000.-</u>	
<u>BEDELSİZ</u>		GENEL TOPLAM	2.160.000.-	

Bu durumda (X) Toptancı Ltd.Şti. ilgili yevmiye madde kaydını tek düzen hesap planına göre aşağıda belirtilen şekilde yapması gerekmektedir.

----- / -----	
760.PAZ.SAT.ve DAĞ.GİDERLERİ	2.160.000
760.00 Promosyon Giderleri	
600.YURTIÇI SATIŞLAR	2.000.000
600.00 Ticari Mal Satışlar	
391.HESAPLANAN K.D.V.	160.000
391.00 Satışlardan Hes. Kdv.	

../../.. Tarih,..Nolu (Y) Anonim
Şirketine Promosyon Faturasının
Kaydı

----- / -----

Toptancı firma stoklarında bulunan malı alarak bedelsiz olarak promosyon edebilmek için emsal fiyatı Üzerinden fatura etmiş ve K.D.V. belirleyerek Satışlar Hesabına alacak kaydetmiştir. İlgili Stok Malın daha Önce işletmeye girmesinde İndirilecek Katma Değer Vergisi olarak hesaba alındığından, bu yevmiyede Hesaplanan K.D.V. bedeli karşılığı faturanın bedelsiz olması nedeniyle Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri niteliğindedir. Bu düşünce Gelir Tablosu İlkelerinde uygundur.

Katma Değer Vergisi kanunu açısından K.D.V. gider yazılamaz.

Bu kanun hükmüne göre; Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri içersinde yer alan 160.000.-Tl. hesaplanan Katma Değer Vergisi yasal kabul edilmeyen gider gibi düşünüldüğünden, dönem sonunda Ticari Kara ilave edilerek vergi matrahının hesaplanması gerekmektedir. Tek düzen hesap planına göre dönem sonunda yasal kabul edilmeyen giderlerin belirlenebilmesi için yukarıdaki kayda ek olarak Nazım Hesap kayıtlarının da yapılması gerekmektedir; ilgili kayıt ise,

----- / -----	
900.NAZIM HESAPLAR	160.000
900.00 Yasal Kabul	
Edilm. Gid.	
	900.NAZIM HESAPLAR
	160.000
	900.01 Y. Kabul
	E. G. Kar.

../../.. Tarih,..Nolu (Y) A.Ş.'ne
Bedelsiz Promosyon Ft. K.D.V.Kaydı

----- / -----
olacaktır.

4.1.2. Dışarıdan Temin Edilen Malların Promosyon Olarak Verilmesinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler stoklarında bulunan malları promosyon olarak verdikleri gibi, dışarıdan satın almış buldukları malları ya da sabit kıymetleri de promosyon olarak vermektedirler.

Değişik bir örnek olması için bu kez dışarıdan satın alınan sabit kıymetin promosyon olarak verilmesini inceleyelim.

ÖRNEK

(X) Limited Şirketi, alıcısı durumunda olan (Y) Anonim Şirketine, dönem içerisinde almış olduğu mallara karşılık promosyon olarak işletmesinde kullanılmak üzere bir adet buzdolabı teslim etmiştir. Teslimini yaptığı buzdolabı için emsal üzerinden faturasını kesmiş ve üzerine bedelsiz ibaresini koymuştur.

Fatura şu şekildedir.

<u>Malın Cinsi</u>	<u>Miktarı</u>	<u>Birim Fiyat</u>	<u>Tutarı</u>
Buzdolabı	1 Adet	15.000.000.-	15.000.000.-
		K.D.V. % 23	<u>3.450.000.-</u>
<u>BEDELSİZ</u>		TOPLAM	<u>18.450.000.-</u>

İşletme promosyon olarak vermeyi düşündüğü 1 adet buzdolabını önce stoklarına alacaktır. Bu durumda yevmiye madde kaydını şu şekilde yapacaktır.

----- / -----	
157. DİĞER STOKLAR	15.000.000
157.00 Promosyon Stok	
191. İND. K.D.V.	3.450.000
191.01 Mal ve Hiz. Alış kdv	

320. SATICILAR	18.450.000
320.38 Eski A.Ş.	

../../..Tarih,..Nolu Eski A.Ş.
faturası ile promosyon olarak
verilmek üzere alınan 1 adet
buzdolabı kaydı.

----- / -----

(Y) işletmesine promosyon olarak vermiş olduğu 1 adet buzdolabı
faturasının ilgili yevmiye maddesi kaydı

----- / -----	
760. PAZ. SAT. ve DAĞ. GİD.	18.450.000
760.00 Promosyon Gid.	

157. DİĞER STOKLAR	15.000.000
157.00 Promosyon Stokları	
391. HESAPLANAN KDV	3.450.000.
391.02 A. İade Kdv	

../../.. Tarih,..Nolu (Y) A.Ş.
bedelsiz kesilen promosyon
faturasının kaydı.

----- / -----

olacaktır.

----- / -----	
153. TİCARİ MALLAR	2.000.000
153.01 Mal Alışları	
191.İND. K.D.V.	160.000
191.01 Mal ve Hiz.Alış	
Alış Kdv	
602. DİĞER GELİRLER	2.160.000
602.00 Hizmet	
Gelirleri	

../../..Tarih,..Nolu X Ltd.Şt.' den
hizmet karşılığında alınan
bedelsiz promosyon.

----- / -----

Bu örnekte ikinci olarak uygulanan muhasebe kaydı **Gelir Tablosu İlkelerine** uygun olmadığından birinci kaydın kullanılmasında yarar vardır. Şöyle ki;

(Y) işletmesinin dönem sonu gelir tablosuna ilişkin bilgilerinin bu mal için aşağıda sunulduğu gibi olduğunu kabul edersek;

D.B.M.M.	=	10 Ad. x 120.000	=	1.200.000.-
Dönem İçi Alışlar	=	110 Ad. x 177.636	=	19.540.000.-
Yurtiçi Satışlar	=	105 Ad. x 194.343	=	20.406.000.-

1. Yevmiye Madde Kaydına Göre

D.S.M.M.	=	15 Ad. x 104.667	=	1.570.000.-
-----------------	---	------------------	---	-------------

2. Yevmiye Madde Kaydına Göre

D.S.M.M.	=	15 Ad. x 198.579	=	2.978.685.-
-----------------	---	------------------	---	-------------

Stok değerlendirilmesinde ortalama maliyet yöntemi kullanılmıştır.

1. Yevmiye Madde Kaydına Göre S.M.M. Hesaplanması:

$$\text{S.M.M.} = [(\text{D.B.M.M.} + \text{Alışlar} - \text{Al.İsk.}) - \text{D.S.M.M.}]$$

$$\text{S.M.M.} = [(1.200.000 + 19.540.000 - 2.160.000) - 1.570.000]$$

$$\text{S.M.M.} = 17.010.000.-$$

2. Yevmiye Madde Kaydına Göre S.M.M. Hesaplanması:

$$\text{S.M.M.} = [(\text{D.B.M.M.} + \text{Alışlar}) - \text{D.S.M.M.}]$$

$$\text{S.M.M.} = [(1.200.000 + 19.540.000) - 2.978.685]$$

$$\text{S.M.M.} = 17.761.315.-$$

İşletmenin sadece bu malı sattığını varsayarsak her iki görüşe göre de Gelir Tablosunu Brüt Satış Karı bölümü şu şekilde olacaktır.

<u>GELİR TABLOSU</u>	<u>I. GÖRÜŞ</u>	<u>II. GÖRÜŞ</u>
- YURT İÇİ SATIŞLAR	20.406.000.-	20.406.000.-
- DİĞER GELİRLER	-----	2.160.000.-
- SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	-----	-----
	-----	-----
NET SATIŞLAR	20.406.000.-	22.566.000.-
- SATIŞLARIN MALİYETİ	17.010.000.-	17.761.315.-
	-----	-----
BRÜT SATIŞ KARI	3.396.000.-	4.804.685.-

İkinci görüşte, gerçekleşmemiş satışlar, gerçekleşmiş gibi gösterildiğinden, gelir tablosu birinci ilkesine ters düşmektedir.

İkinci görüşe göre 1.408.685.- Tl.'lik fazla kar gözükmektedir. Bu kar fiktif bir kar olup, bu da,

- Ödenmesi gereken vergi ve fon payı yüksek olacak,
- Elde edilmemiş bir kar dağıtılmış olacak.

Şöyleki ; bu dağıtım işletmenin özkaynağından yapılmış olacaktır. Bu da işletme özkaynağının dağıtım kadar küçülmüş olması sonucunu doğuracaktır.

- Üçüncü şahıslar açısından karın fazla, net satışlara göre maliyetin düşük olması tercih edilen bir durumdur. Ancak örneğimizdeki ikinci görüşte oluşan fiktif kar yanaltıcı olacaktır. Bu da muhasebe kavram ve ilkelerine ters düşmektedir.

Promosyon stoklarının hepsinin satılması fiktif karın oluşmamasına neden olacaktır. İki görüşe göre de brüt satış karının eşit çıkmasını sağlayacaktır.

Uygulamada ise işletmeler belirlenen kotaya ancak dönem sonlarında ulaşabilmekte, böylece promosyon stokları da dönem sonu envanterinde görünmektedir. Bu da yukarıdaki görüşleri doğrulamaktadır.

4.2.2.İşletmelerin Bünyelerinde Kullanılmak Üzere Alınan Promosyonların Muhasebeleştirilmesi

Dışarıdan temin edilen malların promosyon olarak verilmesinin muhasebeleştirilmesinde ele alınan buzdolabı örneğini alıcı (Y) A.Ş. kendi defter kayıtlarında, muhasebe kavram ve ilkeleri açısından aşağıda belirtilen şekilde muhasebeleştirecektir.

----- / -----	
255. DEMİRBAŞLAR	15.000.000
255.20 Buzdolabı	
191. İND. K.D.V.	1.150.000
191.03 Sabit Kıymet	
İnd. Kdv	
291. GEL. YIL. İND. K.D.V.	2.300.000
649. DİĞER OL. GELİR	18.450.000
VE KARLAR	
649.00 Promosyon	
Gelirleri	

../../..Tarih, Nolu fatura ile X Ltd.Şti.'den
promosyon olarak alınan buzdolabının
demirbaş kaydı.

----- / -----

Tek düzen hesap planında promosyon gelirlerine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle gelir tablosuna ilişkin;

- 602 Diğer Gelirler,
- 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar

- 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlardan herhangi birine işlenmesi düşünülebilir. Ancak, muhasebe temel kavramlarından Özün Önceliği Kavramına uygunluğu açısından düşünüldüğünde bu örnekteki uygulama işletmenin de esas faaliyetinin dışında gerçekleştiği için Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına işlenmesi uygun görülmüştür. İşletme bir K.D.V. ödemesinde de bulunmadığı için ilgili tutar gelir içerisinde yer almaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YASALARI AÇISINDAN PROMOSYON UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA

Piyasada mal alım satımı yapan ya da hizmet veren işletmeler, gerek kendi ürettikleri, gerekse piyasadan satın aldıkları malları;

- Satışlarını artırmak gayesi ile ana malla birlikte bedelsiz olarak vermeleri,
- Alıcılara veya satıcılara eşantiyon olarak vermeleri,
- Ciro primi adı altında yine bedelsiz vermeleri halleri alışa gelmiştir.

Bedelsiz olarak verilen mallara ait tutarların Gelir ve Kurumlar vergileri açısından gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı ve bu mallar

için hesaplanan Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapıp yapılmayacağı konularında tereddütler bulunmakta ve tam bir uygulama birliği sağlanamamaktadır³⁵. Bu uygulama birliğinin sağlanamaması bu konuda Maliye Bakanlığının bazı hallerde vermiş bulunduğu muktezalardan (özelgeler) kaynaklanmaktadır³⁶. Bu durumda konuyu sırasıyla öncelikle işletmeler için Gelir ve Kurumlar vergisi, daha sonrada Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefi olmayan tüketiciler için de Veraset ve İntikal vergisi yönünden ele almakta fayda vardır.

2. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesinin 2.fıkrasında safi kurum kazancının tesbitine Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesinin 1.fıkrasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edileceği belirtilmiş bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre, işletmeyle ilgili giderlerin safi kurum kazancının tespitinde hasılatın indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu genel giderler ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, temsil, ağırlama, reklam, tanıtma, mesleki aidat gibi giderlerdir.

³⁵ V.Arif ŞİMŞEK, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 1993, s.26

³⁶ Veysi SEVİÇ, Dünya Gazetesi, 22.11.1993, s.4

Bir giderin genel gider olabilmesi için;

- Harcamalar ile faaliyet arasında açık ve kesin bir ilişki olmalıdır.
- Harcamalar, kazanç sağlamaya yönelik olarak yapılmalıdır.
- Harcamalar, işletme sahibinin kişisel tatmini için yapılmamalıdır.

Bu durumda, mükelleflerin satışlarını arttırmak amacıyla; ticari amaçla ellerinde bulundurdukları veya piyasadan satın aldıkları mallardan alıcılarına promosyon, reklamasyon veya ciro primi olarak vermeleri halinde, bu malların emsal bedellerinin, öncelikle defter kayıtlarına hasılat olarak yapılması gerekir. Öte yandan, mükelleflerin gerek reklam amacıyla, gerekse cirolarını arttırmak amacıyla alıcılarına verdikleri bu mallara ait belgelerin, belirtilen amaçla verildiğinin tevsiki şartıyla safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Diğer taraftan, mükelleflerin yine reklama yönelik olarak bazı giderlerinin bulunması halinde, bu giderlerin de işle ilgili olduğunun, tevsiki şartıyla safi kazancın tespitinde gider yazılmasında kanunun ruhuna uygundur³⁷.

Promosyon yöntemlerinden biri olarak uygulanan satıcılar belirli bir kotayı aşan alıcılarını yurtdışı seyahatler düzenlemektedirler. Bu uygulamada Gelir Vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi kanununun geçici 35. maddesi ve mükerrer 116.maddelerine göre hayat standartları ek göstergesinde belirtilen turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerde, seyahate katılan mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve yükümlü olduğu diğer kişilerden her birinin her seyahati için Gelir Vergisi beyannamelerine ek olarak verilen hayat standartı ilave göstergelerinde beyan etmeleri gerekmektedir.

³⁷ ŞİMŞEK, a.g.k. s.39

3. KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Promosyon ürünlerinin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumuna ilişkin belli başlı üç görüş bulunmaktadır. Bu görüşler aşağıda gerekçeleriyle belirtilmiştir³⁸.

1- Promosyon olarak bedelsiz verilen malların emsal bedelleri üzerinden K.D.V. hesaplanması gerekir. Hesaplanan bu vergi, indirim konusu yapılamıyacağı gibi, Gelir ve Kurumlar Vergileri açısından gider olarak da yazılamaz.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3/a maddesine göre, vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılan hal kapsamında Katma Değer Vergisine tabi bulunmaktadır.

Buna göre, yükümlülerin gerek kendi ürettikleri gerekse piyasadan satın aldıkları malları, satışlarını arttırmak veya başka amaçlarla eşantiyon, ciro primi v.s. adlar altında bedelsiz olarak vermeleri işlemi, Kanunun 27. maddesi gereğince emsal bedel üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanıp; beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, anılan kanunun 58. maddesinde, yükümlünün vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinin Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarından gider olarak indiriminin kabul edilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

³⁸ Abdullah TOLU, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 320 s.72

Bu hüküm gereğince, çeşitli amaçlarla alıcılarına hediye, eşantiyon v.s. adlar altında bedelsiz olarak verilen mallar nedeniyle hesaplanan Katma Değer Vergisinin, Gelir veya Kurumlar vergileri açısından gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Diğer taraftan, kanunun 29. maddesinde indirilebilecek Katma Değer Vergisinin neler olduğu bentler halinde sayılması, mükellefçe hesaplanan Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Dolayısıyla, yükümlülerin satışlarını artırmak amacıyla alıcılarına verdikleri promosyon malzemeleri malları nedeniyle hesaplanan Katma Değer Vergisi indirim konusu da yapılamayacaktır.

Vergi idaresinin görüşünde aynı olup, uygulamada bu görüş doğrultusunda yönlendirmektedir. Vergi idaresi; vergiye tabi bir malı kim özel tüketime konu ediliyorsa, verginin yüküne de o, katlanacaktır. Bu husus K.D.V. teorisine uygundur. Promosyon olarak bedelsiz olarak verilen mallar, işletme bünyesinde özel tüketime konu edildiğinden, verginin yükünde işletme katlanacaktır düşüncesiyle bu görüşü savunmaktadır.

2- Yükümlülerin, bedelsiz olarak verdikleri promosyon ürünlerinin emsal bedelleri üzerinden K.D.V hesaplanmalı, ancak hesaplanan vergi, aynı dönemde indirim konusu yapılmalıdır.

Bu görüşün dayanağını K.D.V. kanununun 3/a, 27, 30/d ve 58; Gelir Vergisi kanununun 40, Kurumlar Vergisi kanununun 13/2 maddeleri oluşturmaktadır.

Promosyon şeklinde bedelsiz olarak verilen malların emsal bedelleri üzerinden K.D.V. kanununun 3/a ve 27. maddelerine göre hesaplanan K.D.V. kanununun 58. maddesine göre Gelir ve Kurumlar Vergileri açısından gider olarak dikkate alınamamaktadır. K.D.V. kanununun 30/d maddesi ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları açısından kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen K.D.V.'nin indirim konusu yapılamayacağı hükmüne bağlanmıştır. Bu hükmün tersinden hareketle, Gelir ve Kurumlar Vergileri açısından kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderler dolayısıyla ödenen K.D.V., indirim konusu yapılabilir.

Promosyon olarak bedelsiz verilen mallar nedeniyle hesaplanıp beyan edilen K.D.V. tahsil edilmediğinden; yükümlüler açısından sonuç itibariyle "yüklenilen K.D.V." niteliğindedir.

Bu çerçevede, promosyon olarak verilen malların bedellerinin Gelir ve Kurumlar Vergileri yönünden hem hasılat, hemde gider yazıldığı hususu dikkate alınarak, bu mallar nedeniyle hesaplanan K.D.V.'nin de aynı vergilendirme döneminde indirilebilir K.D.V. olarak dikkate alınması gerekir. İşletmeler açısından gider niteliğinde olan promosyon ürünleri nedeniyle hesaplanan K.D.V., aynı zamanda yüklenilen K.D.V. hüviyetinde bulunmaktadır. Bu görüş doğrultusunda, yükümlülerce hesaplanan vergi, aynı zamanda indirilebilir vergi olarak dikkate alınacağından, yükümlüler üzerinde yük olarak kalmayacaktır. K.D.V. kanunu teorik olarak yüklenilen K.D.V.'nin yükümlüler üzerinde kalmamasını öngörmektedir.

Örneğin; satıcı, alıcısına bedelsiz ürün vermek yerine dışarıdan reklam hizmeti alsaydı, bunun için ödeyeceği K.D.V.'ni indirebilecekti.

Ayrıca malın tasarrufu hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi de şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe) vergiye tabi olacaktır. Bu gibi durumlarda kanunun 27 .maddesinde belirtildiği üzere emsal bedeli matrah olacağı tabidir³⁹.

Alıcının belli tutarlar üzerinde alışlarda bulunarak satıcının mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine belli bir oran yada tutarlarda verilen promosyonlar; borçlar kanununun 232. maddesine göre trampa şeklinde düşünülebilir.

Katma Değer Vergisi kanununun 2/5 maddesine göre trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf içinde teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeylerde alınması halinde bunlarda vergiye tabi tutulacaktır⁴⁰.

Bu şekilde bir nevi bir mal ve hizmet trampası söz konusu olduğundan karşılıklı faturalaşma suretiyle işlemin kayıtlara intikal ettirilmesi gerekecektir.

3- Promosyon olarak verilen mallar, vergiye tabi bir malın, vergiye tabi diğer bir işlem için kullanıldığından; vergilendirme yapılmamalıdır.

Promosyon giderleri bir malın maliyetini oluşturan giderler

³⁹ K.D.V. Genel Tebliğ, Seri No:1, II-A/3

⁴⁰ K.D.V. Genel Tebliğ, Seri No:1, II-A/7

arasında bulunmakta ve bu giderler malın satış fiyatı tespit edilirken dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, promosyon olarak verilen mallara ait bedeller, ana malın satış bedeli içinde vergilendirilmektedir.

Promosyon olarak verilen mallar vergiye tabi bir malın vergiye tabi diğer bir işlem için sarfı niteliğinde olmaktadır. Vergiye tabi bir malın vergiye tabi bir işlem için sarfı ise Katma Değer Vergisi kanununun 3/b maddesine göre vergiye tabi değildir⁴¹.

Bu itibarla promosyon ürünlerinin müşterilere bedelsiz verilmesinin vergiye tabi bir malın vergiye tabi olmayan işlemler için işletmeden çekilmesi şeklinde değerlendirilerek vergilendirilmesi yerine, dahili sarf olarak değerlendirilmek suretiyle vergiye tabi tutulmaması gerektiği; ancak vergilendirme yapılmaması için, ürünlerin promosyon amacıyla verildiğinin çeşitli belgelerle ispat ve tevsik edilmesi gerekir düşüncesi hakim olmaktadır.

Yukarıda her üç görüşde kendi içinde tutarlıdır ve kanuni dayanakları mevcuttur. Vergi hukukçularının ve müşavirlerin büyük bir kısmı 2. görüşün daha uygulanabilir ve kanunun genel espirisine uygun olduğu düşüncesindedir.

4. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

7388 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi kanunu 1. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahısdan diğer bir şahısa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.

⁴¹ ŞİMŞEK, a.g.k. s.39

Kanunun bu konuyla ilgili olan diğer maddelerini şöyledir;

- Kanunun 2/b maddesi mal tabiri olarak;mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları, 2/d maddesi ise ivazsız intikal tabirini; hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade eder.

- Kanunun 4/d maddesi ivazsız suretle vaki intikallerin 20.000.000.- lirası istisnaya tabi tutulmuştur.

- Kanunun 5.maddesi Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarkiyle **veya ivazsız bir tarzda iktisab eden şahıstır.**

- Kanunun 9/2 maddesinde diğer suretle vaki intikallerde mallar, hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içerisinde beyanname verilir.

- Kanun 8.maddesinde belirtildiği üzere beyannameler vergi dairelerine, yurt dışında olan kişiler konsolosluklara verirler, hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda Veraset ve İntikal Vergisi maddelerinde anlaşılacağı üzere, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olmayan ve karşılıksız bir şekilde mal teslim alan şahıslar, almış buldukları **bedelsiz promosyonlar** yirmi milyonu aştığı takdirde Veraset ve İntikal beyannamelerini vergi dairelerine vermesi ve bu beyannamelerden tahakkuk eden vergilerini ödemeleri gerekmektedir.

SONUÇ

Ülkemizde son dönemlerde özellikle temizlik malzemesi ve gıda satışlarında başlayan ve gazete satışlarına kadar yaygınlaşan yoğun bir promosyon kampanyası gündemdedir. Alınan mal ve hizmetin yanında ek bir şey verilmesi, artık satışın doğası, bir parçası halini almıştır. Oysa promosyon ile birlikte sunulan mal ve hizmette kullanıcının, tüketicinin unutmaması gereken bir gerçek vardır. Bu gerçek kalitedir.

Promosyon ya da mal ile birlikte sunulan ek, ne kadar çekici olursa olsun, asıl tüketim malının kıyaslanmasını geride bırakmamalıdır. Ancak, görülen odur ki, zaman zaman tüketici promosyonun çekiciliği ile asıl malın kalitesini unutmaktadır. Esas fonksiyonu temizlik olan bir maddenin satışı sırasında verilen otomobil, eğer daha iyi yıkama fonksiyonu olan bir deterjan yerine, daha kötü olanı aldırıyorsa burada bir sapma söz konusudur⁴².

Alıcı firmalar açısından bakıldığında çok karlı bir uygulama gibi görülen promosyon, satın alma kararlarını yanlış yönde etkilerse işletme stoklarının artması sonucu firmaya stok maliyet yükü getirir.

Promosyon ancak daha büyük satış noktalarına, daha geniş pazarlara ulaşılabilmenin aracı olarak firmanın kendi karından fedakarlık etmesiyle gerçekleştirilen bir fonksiyonsa doğru içeriklidir.

⁴² Osman S. AROLAT, Dünya Gazetesi, 07/11/1994, s.7

Promosyon uygulamalarının muhasebeleştirilmesi hususunda Tek Düzen Hesap Planında hesap isimlerinin açıklamalarında bile yer almamış olması, uygulamada çok değişik hesapların kullanılmasına neden olmaktadır. Bu da mali tabloların yanlış düzenlenmesine neden olacaktır. Ayrıca Tek Düzen Hesap Planının; Düzenlemenin Niteliği kısmında yer alan aşağıda belirtilen hükümlere de;

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerle, ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına ters düşmektedir.

Bunların dışında, Tek Düzen Hesap Planının düzenlenmesinin amacı olan; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilir niteliklerini koyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasına uygun düşmemektedir.

Bu nedenle Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine ek düzenleme yapılarak yeni bir tebliğ yayımlanması gerekmektedir.

Konuyu Katma Değer Vergisi açısından da değerlendirirsek, üçüncü bölümde belirtildiği üzere bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın üç özeldesi vardır. Bu üç görüş de Katma Değer Vergisi yasasına uygun, kendi içlerinde de tutarlıdır. Fakat, üç görüş de birbirleriyle çelişmektedir. Bu sorun muhasebe kayıtlarına da yansımakta olup, değişik şekillerde muhasebe kayıtları düşülmektedir. Yine bu da mali tabloların yanlış düzenlenmelerine neden olmaktadır.

Tüm bu açıklama ve özeldeler dikkate alındığında, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın konuya ilişkin olarak vermiş bulunduğu özeldelerde henüz bir birliğe varılamadığı kolayca anlaşılmaktadır.

Yapılan vergi incelemeleri sırasında inceleme elemanları da konuya ilişkin olarak ikileme düşmekte farklı görüşlerle yükümlüler hakkında işlem yapabilmektedirler.

Dolayısıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Muhasebe Kavram ve İlkelerini dikkate alarak yayımlayacağı bir genel tebliğ ile konuya açıklık getirmesi ve böylece uygulama beraberliğini sağlaması zorunlu olmaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ADAMS Thomas J. : Business of Business An Introduction,
Corlfield Press, San Francisco, 1976.
- AROLAT Osman S. : Dünya Gazetesi, İstanbul, T. 07/11/1994.
- BALTACIOĞLU Tunç : İşletmelerde Satış Arttırma Çabaları,
Ankara; A.İ.T.İ. Ya:5 1980.
- BLATBERG Robert C.C.
A.NESLIN Scott : Sales Promotion, Concept, Method and
Strategies.
- CEMALCILAR İlhan : Pazarlama, Eskişehir 1979.
- COHEN Mavrice : Satış Promosyon Politikası, İstanbul 1972.
- KAYA İsmail : Pazarlama Dergisi, İstanbul, Eylül 1985
- OLUÇ Mehmet :Pazarlama Dünyası, İstanbul, Kasım/Aralık 1989.

- ÖZTÜRK Sevgi Ayşe : Tüketicilere Yönelik Satış Tutundurma Faaliyetleri ve Planlama Süreci: Tüketim Malları Üreten İşletmelerde Bir Araştırma, (Eskişehir, Basılmamış Doktora Tezi, 1993).
- SEVİĞ Veysi : Dünya Gazetesi, İstanbul, T. 22/11/1993
- ŞİMŞEK V. Arif : Yaklaşım Dergisi, Ankara, Mayıs 1993.
- TOLU Abdullah : Maliye Postası Dergisi, Ankara 1994.
- ZİKMUND William
D'AMICA Michael : Marketing, (Newyork; John Wiley and Sons, Inc.1984.)
- : Sales Promotion yada Satış Arttırma Dedikleri, Marketing Türkiye, 1 Ağustos 1991.

DİĞER KAYNAKLAR

- Gelir Vergisi Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu ve Genel Tebliği
- Borçlar Kanunu
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği