

PERSONELE VERİLEN HEDİYE ÇEKLERİNİN VERGİSEL BOYUTU ile TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ve TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TAXATION AND TFRS AND TAS RECOGNITION OF GIFT CARDS GIVEN TO PERSONNEL



Gülden BALCI*



Alim Çağdaş ÜNLÜTÜRK**

ÖZ

Hediye çekleri, firmalar tarafından pazarlama faaliyetlerini ya da personelin motivasyonunu arttırmak gibi amaçlarla kullanılan, üzerinde bir bedelin bulunduğu, bu bedel kadar alışveriş yapabilme olanağı sağlayan ödeme araçlarıdır. Firmaların özellikle yeni yıl, bayram gibi özel günlerde motivasyonu arttırmaya yönelik olarak personellerine verdikleri hediye çeklerinin mevcut Türk Vergi Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uygun olarak değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi, olası vergisel kayıpların önüne geçilmesi ve finansal tabloların doğruluğu açısından önem arz etmektedir. Bunlara ek olarak, hediye çeklerinin son yıllarda Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) açısından da dikkatle değerlendirilmekte, bu kapsamda yeni standartlar ortaya konulmaktadır.

ABSTRACT

Gift cards are payment instruments which allow users to make purchases up to limits of cards. This payment method is frequently used by companies for purposes such as marketing activities or to increase the motivation of their personnel. It is necessary and important for the companies to evaluate correctly the gift cards, given to their personnel in order to increase the motivation especially on special days like new year, religious holidays and other special occasions, in terms of Turkish Taxation System and Turkish Accounting Standards to avoid potential loss of tax and for correctness of financial statements of them. In addition to these, gift cards are also important in terms of Financial Reporting Standards of Turkey, and discussed widely nowadays.

Keywords: Taxation of gift cards, tax, Turkish

* SMMM Stajyeri, Vergi Uzmanı, TUSAŞ, balcigulden.gb@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-7108-4887

** SMMM Bağımsız Denetçi, TFRS Şefi, TUSAŞ, acunluturk@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-8616-7140

Balci, G., Ünlütürk, A.Ç. (Mart 2019). Personele Verilen Hediye Çeklerinin Vergisel Boyutu ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi, *Vergi Raporu*, 234, (203-211).

Anahtar Kelimeler: Hediye Çeklerinin Vergilendirilmesi, Vergi, Türk Vergi Uygulamaları, Hediye Çeklerinin Muhasebeleştirilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları, TFRS 15, Hasılat

JEL Sınıflandırması Kodları: H50, H59, B23

tax practices, accounting of gift cards, Turkish Accounting Standards, TFRS 15, revenue

JEL Classification Codes: K34, M42

GİRİŞ

Hediye çekleri, üzerinde bir bedel bulunan ve kullanıcıya üzerindeki bedel kadar alışveriş yapma imkânı sağlayan ödeme araçlarıdır. Günümüz ticari hayatında bu çekler çoğunlukla firmalar tarafından satın alınarak ticari faaliyetlerini arttırmak üzere müşterilerine ya da motivasyonlarını arttırma, ödüllendirme gibi amaçlarla kendi personellerine verilmektedir. Firmalar tarafından özellikle yılbaşı, dini bayramlar gibi özel günlerde sıkça kullanılan bu ödeme yöntemi, kullanımındaki pratikliğin yanında, hediye çeki kullanan firmaların dikkatli olmasını da gerektirmektedir. Bir ödeme yöntemi olması sebebiyle kullanılan bu çeklerin mevcut muhasebe ve vergi uygulamaları açısından doğru değerlendirilmesi firmalar açısından önem arz etmekte, satın alma aşamasından çeklerin kullanılması aşamasına kadar titizlikle takip edilmesi gerekmektedir.

1 Ocak 2018 itibarıyla uygulanmaya başlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı,¹ literatüre kazandırdığı “müşterilerin kullanılmamış hakları”, “eksik talep” gibi kavramlar aracılığıyla, hediye çeklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin yenilikler getirmektedir.

1- HEDİYE ÇEKLERİNİN SATIN ALINMASI

Çeklerin satın alınması sırasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, çeklerin Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumudur. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun² 2

nci maddesinin 1’inci fıkrasında “Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen sürücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimidir.” hükmü yer almaktadır. Bu maddeye göre, hediye çeklerinin müşteriye teslim edilmesi, mal veya hizmet teslimi anlamına gelmediğinden hediye çeklerinin müşteriye teslimi Katma Değer Vergisi’nin (KDV) konusuna girmemektedir. Başka bir deyişle, hediye çeklerinin müşteriye teslimi sırasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden, bu teslimler KDV’ye tabi olmayacak, söz konusu çekler ile mal teslimi veya hizmet ifası satın alınması sırasında KDV ortaya çıkacaktır.

Satın alma işlemi gerçekleştikten sonra, hediye çeklerini teslim alan firma, çekleri personeline dağıtmadığı sürece, söz konusu çeklerin firma açısından hazır değer niteliğinde olduğunu göz önünde bulundurmamak ve aşağıdaki kaydı müteakip aktifinde tutmak mecburiyetindedir. Bu aşamada, gider veya maliyet kaydı yapılamayacaktır.

Çeklerin toplam bedelinin 10.000 TL olduğunu varsayarsak, hediye çeklerinin personele hemen dağıtılmaması durumunda, alıcı firmanın yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

¹ “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

² 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	10.000 TL
320 SATICILAR	10.000 TL

2- ÇEKLERİN PERSONELE DAĞITILMASI

Çeklerin personele dağıtılması sırasında dikkat edilmesi gereken en önemli konu çeklerin Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumudur. Personele dağıtılan çekler, firmanın personellerine sağladığı bir menfaat olduğundan ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi gerektiği üzerinde dikkatle durularak gerekli işlemlerin yapılması, olası vergi kayıplarının önüne geçilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'na ek olarak, çekler, Kurumlar Vergisi, Ücret Damga Vergisi, SGK kesintileri ve yine KDV açısından değerlendirilmelidir.

2.1- Gelir Vergisi Kanunu'na Göre

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun³ 61'inci maddesinde ücret, "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." şeklinde tanımlanmıştır. Bu açıklamaya göre, sadece nakit para ödemeleri değil, kendisine para ile bir değer biçilebilen menfaat ve ayınlar da ücret mahiyetinde ödemelerdir.

Aynı Kanun'un 63'üncü maddesinde "Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki

ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir." hükmüne yer verilmiştir.

GVK 23'üncü maddesine göre, hizmet erbabına işverenlerce yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir. Kanun'a göre, işverenler tarafından işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda "çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 19 TL'yi⁴ aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir." Ayrıca, "Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler" aynı maddeye göre Gelir Vergisi'nden istisna tutulmuş olup brüt alanı 100 m²'yi aşan konutlarda, aşan kısım bu istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir. Aynı madde kapsamında, "Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri" de Gelir Vergisi'nden istisna tutulmuştur. Bunlara ek olarak, aynı Kanun'un 25 ve

³ 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ Bu tutar, 2019 takvim yılında uygulanmak üzere 31.12.2018 Tarih ve 30642 (3. Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir.

27'nci maddelerinde de Gelir Vergisi'nden istisna tutulan çeşitli menfaatler ayrıntılı olarak sayılmış olup uygulanacak istisnaların sınırları belirlenmiştir. Kanunda istisna ya da muafiyet olarak tanımlanmayan ödeme ya da menfaatlerin personele sağlanması durumunda, söz konusu ödeme ya da menfaatlerin vergiden istisna edilmesi mümkün olmayacak, bu ödemelerin Gelir Vergisi'ne tabi tutulması gerekecektir.

Yukarıda sözü edilen ücret tanımı kapsamında, personele verilen hediye çekleri "ücret" mahiyetinde ödemeler olup Gelir Vergisi'ne tâbi tutulması gerekmektedir. Dağıtılan hediye çeklerinin bedeli "net ücret" olarak kabul edilmeli ve personel gideri olarak kayda alınırken brüt tutarı dikkate alınmalıdır.

2.1- Damga Vergisi Kanunu'na Göre

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun⁵ ilk maddesi, Kanun'a ekli "(I) Sayılı Tablo" da yer alan "Yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerin" Damga Vergisi'ne tabi olduğunu hüküm altına almaktadır. Söz konusu tablonun 4/1-b bölümünde "Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar"ın binde 7,59 oranında Damga Vergisi'ne tabi olduğu ifade edilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında, personele verilen hediye çekleri ücret niteliğinde ödemelerden olup söz konusu personelin maaş bordrosunda yer alacağından, ücret niteliğindeki diğer ödemeler gibi binde 7,59 oranında Damga Vergisi'ne tabi tutulmalıdır.

2.2- Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun⁶ 6'ncı maddesine göre kurumlar vergisi, Kanun'un 1 inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır ve safi kurum kazancının tespitinde, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış, maddenin 1'inci maddesinin 1'inci bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde indirim konusu olarak dikkate alınabileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu maddelere göre, firmaların personeline dağıttığı çekler firmaların ticari faaliyetlerini elde etmek ve idame ettirmek amacıyla katlanmış olduğu maliyetler olduğundan, safi kazancın tespitinde indirim konusu olarak dikkate alınabilecektir.

2.3- Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir. Aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde teslim sayılan haller düzenlenmiş, "vergiye tabi malların işletme personeline ücreti prim, ikramiye, hediye gibi namlarla verilmesi" hükmüne yer verilmiştir. Buna ek olarak, vergiye

⁵ 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 21.06.2016 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tabi bir hizmetten işletme personelinin karşılıksız olarak yararlanması aynı kanunun 5'inci maddesine göre hizmet sayılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin⁷ "Verginin Konusu İle İlgili Çeşitli Hususlar" isimli bölümünde, belirli şartlar ve limitler dâhilinde, personele işyerinde yemek verilmesi, yatacak yer veya konut tahsis edilmesi, personelin işyerine toplu olarak gidip gelmesini sağlamak amacıyla taşıma hizmeti verilmesi gibi personele karşılıksız olarak sağlanan bazı menfaatlerin vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, bu menfaatlerin "işletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru" olduğu ifade edilerek maliyetin bir parçası olduğu ve bu menfaatlerin sağlanması sırasında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Dikkat edilmesi gereken nokta şudur ki, mevzuatta açıkça belirtilenler dışında personele sağlanan menfaatler sebebiyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Personele verilen hediye çekleri ücret olarak değerlendirilen menfaatler kapsamında olduğundan, söz konusu çeklerin KDV dâhil toplam bedeli üzerinden ücret hesabı yapılarak personelin bordrosuna dâhil edilmesi gerekmektedir.

2.4- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Göre

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun⁸ "Prime Esas Kazançlar" başlıklı 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde "Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya

kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin yüzde 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde, personele sağlanan aynı yardımların sigorta primine esas kazanç olarak dikkate alınmayacağı, sigorta primi kesintisine tabi tutulmayacağı anlaşılmaktadır.

Ek olarak, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun⁹ "İşsizlik Sigortası Primleri İle Sosyal Güvenlik Primlerine İlişkin Hükümler" başlıklı 49'uncu maddesinde, 5510 sayılı Kanun'un yukarıda açıklanan 80'inci maddesine atıfta bulunmuş, işsizlik primi kesintilerinin bu madde kapsamında yapılacağını hükme bağlamıştır. Söz konusu madde ile aynı yardımların prime esas kazançtan istisna tutulmuş olması sebebiyle aynı yardımlar üzerinden işsizlik sigortası primi de hesaplanmayacaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, personele verilen hediye çeklerinin para yerine geçen bir ödeme aracı olarak düşünülse de para yerine geçme durumu oldukça sınırlı olduğundan aynı yardım olarak değerlendirilmekte olup bu sebeple sigorta primine esas kazanç olarak dikkate alınmaması, bu sebeple sigorta primi ve işsizlik kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Personele verilen hediye çeki tutarının 10.000 TL, Gelir Vergisi oranının yüzde 20 olduğunu varsaydığımızda, yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

⁷ 26.04.2014 Tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 16.06.2006 Tarih ve 26200 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 08.09.1999 Tarih ve 23810 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.075,90 TL
((ya da başka bir maliyet hesabı) – Personel Giderleri)	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.075,90 TL
360.01 (GV Stopajı)	2.000,00 TL
360.02 (Ücret Damga Vergisi)	75,90 TL
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER (Hediye Çekleri)	10.000,00 TL

3- HEDİYE ÇEKLERİ İLE İLGİLİ TFRS UYGULAMALARI

Müşteri sözleşmelerinden doğan gelirin hesaplanması ve kaydedilmesine ilişkin standart Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board–IASB) ve ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board–FASB) tarafından Mayıs 2014 tarihinde yayımlanmıştır. “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (TFRS 15)” Standardı, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri Standartlarının yerini de almak üzere, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından, 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanmak üzere 09.09.2016 tarihinde yayımlanmıştır. Standartın yayınlanmasındaki temel amaçlar aşağıdaki gibi açıklanabilir (IFRS-15, 2014: IN5; Özerhan, diğ., 2015: 194):

- Gelirin tanınması ile ilgili mevcut standarttaki tutarsızlık ve zayıflıkları ortadan kaldırmak,
- Hasılatın tanınması ile ilgili daha güçlü ve sağlam bir çerçeve oluşturmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak işletmeler, sektörler, karar vericiler ve sermaye piyasaları açısından daha iyi bir karşılaştırılabilirlik sağlamak,

- Finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sağlamak için dipnotlarda sunulan bilgileri nicelik ve nitelik açısından iyileştirmek,
- İşletmenin açıklamak zorunda olduğu çok sayıdaki bilgilerin sayısını azaltmak yoluyla finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek.

TFRS 15’in yukarıda sayılan amaçlara hizmet etmek üzere getirdiği yeniliklerden birisi de hediye çeklerine ait hasılatın nasıl kaydedileceği hususudur. TFRS uygulayan işletmeler, hediye çeklerini sattıkları anda hasılat olarak kaydedememektedirler. Hediye çeklerinin satışı gerçekleştiğinde henüz bu çeklere karşılık olacak ürünlerin çıkışı gerçekleşmediğinden ötürü sözleşme yükümlülüğü olarak kaydedilmektedir (ödemesi alınmış fakat bu ödemeye karşılık gelen edim yükümlülüğü henüz yerine getirilmemiş). Müşterilere satılan hediye çekleri kullanılmaya başlandıkça ilgili tutarlar oranında sözleşme yükümlülüğü azaltılmakta ve karşılığında hasılat oluşturulmaktadır. Süresinde kullanılmayan hediye çekleri ile ilgili olarak ise artık herhangi bir edim yükümlülüğü gerçekleşmeyeceği için direkt olarak hasılat kaydedilebilmektedir. Tüm bu muhasebeleştirme mantığı TFRS 15’in uygulama rehberinde yer alan 44 üncü maddesindeki şu metne dayanmaktadır: “106 ncı paragraf uyarınca müşteriden bir ön ödeme alınması üzerine, işletme, gelecekte mal veya hizmetleri devretmesine veya devretmeye hazır olmasına ilişkin edim yükümlülüğü karşılığında alınan ön ödeme tutarı

üzerinden bir sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolara alır. İşletme bu mal veya hizmetlerin devrini gerçekleştirdiğinde ve dolayısıyla edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde bu sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolardan çıkarır (ve hasılat olarak finansal tablolara alır”).

Belirtilen sözleşme yükümlülüğü kavramının oluşturulmasına dayanak olan ve yukarıdaki maddenin girişinde atf yapılan TFRS 15'in 106 ncı maddesi ise şu şekildedir: “İşletme, bir mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce, söz konusu müşterinin bedeli ödemesi veya işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkının (başka bir ifadeyle, bir alacağının) bulunması durumunda, sözleşmeyi ödemenin yapıldığı veya ödemenin vadesinin geldiği tarihte (hangisi erken ise o esas alınmak kaydıyla) bir sözleşme yükümlülüğü olarak gösterir. Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsil etmeye hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür”.

TFRS 15'in hediye çekleri konusunda getirdiği bir diğer yenilik ise “eksik talep” kavramıdır. Bu kavram standardın ekinde yer alan uygulama rehberinin 45 ve 46'ncı maddelerinde şu şekilde tanımlanmıştır: “Müşterinin işletmeye yaptığı iadesiz ön ödeme, müşteriye bir malı veya hizmeti gelecekte alma hakkı verir (ve işletmeyi mal veya hizmeti devretmeye hazır olmaya mecbur eder). Bununla birlikte, müşteriler sözleşmeye dayalı haklarının tamamını kullanmayabilir. Kullanılmayan bu haklar, genellikle eksik talep olarak adlandırılır. İşletme, bir sözleşme yükümlülüğünde eksik talep tutarına hak kazanmayı bekliyorsa, müşterilerin hakları kullanma eğilimi oranında beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır. İşletme, bir eksik talep tutarını hak etmeyi beklemiyorsa, müşterinin kalan haklarını kullanma olasılığı

azaldığında beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır”. Bu maddenin pratikte uygulaması ise, işletmelerin geçmiş tecrübelerine dayanarak kullanılmayan hediye çekleri ile ilgili olarak oransal bir hesaplama yapmasını ve kayıt işlemlerinde bu oranı göz önünde bulundurmasını gerektirecektir. Tüm bu açıklanan TFRS uygulamaları aşağıda bir örnek ile somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

Örnek uygulama:

A mağazası geçerlilik süresi satın alma tarihinden itibaren 1 yıl olan hediye çekleri satmaktadır. Müşteriler, kartların kullanılmayan kısımları ile ilgili olarak herhangi bir nakdi ödeme talep edememektedir. Bir yıl sonunda kullanılmayan tutarların bedeli mağazaya kalmaktadır. A mağazası geçmiş tecrübelerine dayanarak süresinde kullanılmayan hediye çeklerinin oranının %10 olarak belirlemiştir. 60 müşteri 30 Ağustos tarihinde 100 TL tutarında hediye çeklerinden almıştır. Yıl sonu itibarıyla müşteriler tarafından kullanılan hediye çeki tutarı 3.600 TL'dir. Bu kapsamda 30 Ağustos tarihinde ve yıl sonunda yapılacak muhasebe kayıtları ve açıklamaları aşağıdaki gibi olacaktır (örnek uygulamada PWC-Retail and Consumer IFRS 15 Solutions adlı rehberden esinlenilmiştir (PWC, 2018)):

A mağazası ilk önce satılan tüm tutarı sözleşme yükümlülüğü olarak kaydedecek, daha sonrasında ise hasılat kayıtlarını hediye çeki kullanımları oldukça kaydedebilecektir. Bu işlemleri yaparken %10 oranında kullanılmaması beklenen hediye çekleri üzerinden bir eksik talep hesaplama yapacaktır. Toplam satış bedeli 6.000 TL olan hediye çekleri üzerinden hesaplanacak eksik talep tutarı 600 TL olacaktır. Dolayısı ile müşteriler tarafından kullanılması beklenen toplam hediye çeki miktarı 5.400 TL'dir. 30 Ağustos tarihinde yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

100 KASA	6.000 TL
341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER	6.000TL

Yılsonunda ise şirket, eksik talep hesaplamasını toplam kullanım olan 3.600 TL'ye oranlayarak ilgili döneme isabet eden tutarı bulacaktır.

Yılsonu itibarıyla eksik talep tutarı = Yılsonu itibarıyla kullanılan hediye çeki tutarı / Kullanıl-

*ması beklenen toplam hediye çeki tutarı * Toplam eksik talep tutarı = (3.600 / 5.400 * 600) = 400TL*

Dolayısı ile şirket yıl sonu itibarıyla aşağıdaki kaydı atarak, toplam kullanılan hediye çeki miktarını ve bu miktara karşılık gelen eksik talep tutarını hasılat olarak kaydedebilecektir.

341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER	4.000,00 TL
600 YURTIÇI SATIŞLAR (Ürün Satışı)	3.600,00 TL
600 YURTIÇI SATIŞLAR (Eksik talep tutarı hasılatı)	400,00 TL

Şirket, aynı hasılat kaydetme yöntemine hediye çeklerinin bir yılı dolana kadar devam edecek, gerekmesi halinde ilgili tarih itibarıyla kullanılmayan hediye çekleri (eksik talep tutarı) tutarına göre kayıtlarını düzeltecektir.

SONUÇ

Firmaların, ücretli olarak çalışan personellerine, kanunlar kapsamında istisna olarak belirlenmiş menfaatler dışında sağladıkları her türlü aynı yardım, hizmet ve menfaatlerde olduğu gibi hediye çeklerinin de ücret olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu hediye çeklerinin KDV dâhil tutarları net ücret olarak değerlendirilmeli, bu değerlendirmede çeklerin perakende fiyatları tespit edilmeli, menfaat sağlanan personellerin buldukları vergi dilimlerine göre gelir vergisi ve ücret damga vergisi hesaplanarak söz konusu personellerin bordrolarına yansıtılmalıdır. Ancak, ilgili kanunlarda hükme bağlandığı üzere bu çekler, prime esas kazanç olarak değerlendirilmeyerek üzerinden sigorta primi ve işsizlik

primi kesintileri yapılmamalıdır. Bunun yanında, bordroda personele borç olarak hesaplanan bu tutarlar personele ayrıca ödenmeyecektir. Aynı yardım olarak değerlendirilen menfaatlerin sağlanması sırasında yüklenen KDV'ler, personele dağıtılmadan önce indirimine konu edilmiş ise, bu KDV'lerin muhasebe hesaplarında ve Katma Değer Vergisi Beyannamesi üzerinde ilave Edilecek KDV olarak düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak, hediye çeklerinin müşteriye teslimi sırasında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi sebebiyle bu teslimler KDV'ye tabi olmadığından, satın alınan ve dağıtılan hediye çeklerine ilişkin olarak böyle bir düzeltme söz konusu olmayacaktır.

Hediye çeklerinin TFRS'ye göre nasıl muhasebeleştirileceğinin yeni hasılat standardında detaylı bir şekilde açıklanması konunun önemine işaret etmektedir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre hediye çekleri bir sözleşme yükümlülüğü olarak değerlendirilmekte, çekler müşteriler tarafından kullanıldıkça hasılat kaydedilebilmektedir. Bu işlemlerin yanı

sıra işletmelerin kullanılmayan hediye çekleri oranını geçmiş tecrübelerine göre belirlemesi, eksik talep tutarlarını bu orana göre hesaplayarak kayıtlarına yansıtması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Özerhan, Y., Marşap, B., & Yanık, S. S. (2015, Haziran). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Söz-

leşmelerden Doğan Hasılat Standardının İncelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(2), s. 193-226-<http://web.a.ebscohost.com/abstract?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=1302258X&AN=108659061&h=l-8Fd1MymAuyXUA%2fCRP-hakwR2wv3T6E%2b6IVUPRBTBeRuMyCi-Aw31fT%2bfwwBZGil2qEWSIOhoF0z%2bNi5zRM9VwkQ%3d%3d&crl=f&resultNs=AdminWebAuth&resultL> (Erişim Tarihi:17 Ocak 2019)

- <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/ifrs-15-solutions-retail-consumer-industry-pwc.pdf> (Erişim Tarihi:17 Ocak 2019)