



KONSİNYE MALLARIN DEĞERLEMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

*VALUATION OF CONSIGNMENT GOODS
AND ITS ACCOUNTING*

Ömer ALANLI^(*)

ÖZ

Serbest piyasa ekonomisinde ticari işletmeler satış hedeflerine ulaşabilmek için birçok pazarlama tekniğini aynı anda uygulayabilmektedirler. Ticari işletmelerin satış işlemlerinde başarıya ulaşabilmeleri için kısa zamanda daha çok müşteriye ulaşmaları gerekmektedir. Gerek ekonomik koşullar gerekse izlenen pazarlama politikaları sonucu bazı ticari işletmeler satış işlemlerinin bir kısmını direkt alıcılara yapmakta iken bazı ticari işletmeler direkt alıcıya ulaşmak yerine satış işlemlerini komisyoncular veya konsinye aracılığı ile yapmaktadırlar. Komisyoncular veya konsinye aracılığıyla yapılan satışlarda komisyoncuya veya konsinyeye emtianın gönderilmesi nihai satış işlemi olmadığı için konsinye satışlarının muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi de diğer satışlarından bazı farklılıklar göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Konsinye Mallar, Konsinyatör, Konsinyi,

ABSTRACT

In free market economies, businesses may use a lot of marketing techniques at the same time in order to accomplish their sales targets. In order to be successful, businesses must reach more customers in a very short time period. While some businesses sell their products directly to their customers due to different economic conditions and marketing policies, some others prefer selling them through consignment. Because consigning products does not mean that consignee business has sold its products, accounting of consignment sales and its valuation is different from other sales methods.

Keywords: Consignment goods, consignor, consignee

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Satış işlemleri, satıcı ve alıcı arasında her zaman dolaysız olarak gerçekleşmemekte, bazen satıcı malın, nihai alıcısına satılmasında bir komisyoncunun veya konsinyenin hizmetinden yararlanmaktadır. Komisyoncu ile konsinyasyon suretiyle satış yöntemleri birbirlerinden bağımsız görünmekle beraber iç içe geçmiş bulunmaktadır.

Komisyoncu vasıtasıyla yapılan işlemlerin hukuki mahiyeti ve özellikleri 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununda¹ yer almaktadır. Söz konusu kanunun 532. maddesinde *“Alım veya satım komisyonculuğu, komisyoncunun ücret karşılığında, kendi adına ve vekâlet verenin hesabına kıymetli evrak ve taşınırın alım veya satımını üstlendiği sözleşmedir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun 546. maddesi ise *“Malzemesi işsahibi tarafından verilmek üzere imal edilecek taşınır hakındaki komisyon işleri, eşya misli şeylerden olmasa da, alım ve satım komisyonculuğu hükmündedir. Alım ve satım komisyonculuğu sayılmayan işleri, ücret karşılığında kendi adına ve vekâlet verenin hesabına üstlenen alım ve satım komisyoncusu ile komisyon işlerini kendisine meslek edinmeyip arada bir üstlenen tacir hakkında da bu bölüm hükümleri uygulanır. Taşıma işleri komisyonculuğu hakkındaki özel hükümler saklıdır.”* şeklindedir.

Konsinye sözcüğünün anlamı, mülkiyet devri yapılmaksızın, malların satış sorumluluğunu yüklenen bir kişiye (komisyoncuya) gönderilmesidir. Konsinye işlemi, bir işletmenin daha önce tespit edilen bir fiyatla yada günün koşullarına göre satılmak üzere diğer bir işletmeye emanet mal göndermesi işlemidir. Buna göre, bir işletme mallarının bir kısmını satmak amacıyla ve emanet olarak diğer bir işletmeye göndermektedir. Gönderilme ile malın mülkiyetinin değil, yalnızca zilyetliğinin devri söz konusu olmaktadır. Konsinye satışta mallar; gönderenin belirleyeceği fiyatlarla müşterilere satılmak üzere (satılmadığı takdirde iade edilmek üzere) gönderilenin zilyetliğine bırakılır.

Malı gönderen işletmeye veya tüccara “konsinyatör” (Consignor), malı satmak amacıyla teslim alan tüccar veya işletmeye de “konsinyi” (Consignee) ve yapılan bu işlem türüne de konsinyasyon suretiyle satış denir. Konsinye işleminde, malın konsinyiye gönderilmesi satış aktine dayanmadığından emtianın mülkiyeti devredilmez. Konsinye mal satılincaya kadar malın mülkiyeti konsinyatörün üzerinde kalmakta; konsinye gönderilen mallar, konsinyatörün mal mevcutları arasında görünmektedir. Konsinyi ise malın zilyetliğini devir almakta, satışa aracılık yapmaktadır. Başka bir deyişle konsinyi, konsinyatörün satış temsilcisi veya acentesi durumundadır.²

Konsinyasyon suretiyle yapılan mal satışlarında, tüketicinin malı konsinyiden (kendisine mal bırakan kişi) satın alması ile mal sahibinin konsinyiye mal satması aynı anda gerçekleşmektedir. Konsinye satış işlemi, satılacak malın konsinyiye gönderilmesi ve konsinyi tarafından fiili satışının yapılması olarak iki aşamada gerçekleşmektedir. Konsinyasyon suretiyle satışta konsinyi malı kendi nam ve hesabına satar. Konsinyasyon suretiyle satışta, satışın kar ve zararı konsinyiye aittir. Konsinyi malı kararlaştırılan bedelden yukarı satmak suretiyle kar elde eder. Komisyoncular ve konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, satılmak üzere bekleyen malın mülkiyeti satış vukuu buluncaya kadar malı gönderenin üzerinde kalmaktadır.³

¹ 04.02.011 tarih ve 227836 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır

² A.Tugay Yücel, “Genel Muhasebe” 3. Baskı İstanbul Nisan 2014, s.367

³ Talha Apak, Vergi Dünyası “Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku Ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu” Vergi Dünyası Dergisi, 2002-Eylül, Sayı 253

Konsinasyon suretiyle yapılan satışla komisyoncu aracılığıyla yapılan satış arasındaki en büyük fark ise, konsinasyon suretiyle yapılan satış işleminde konsinyenin kendi adına satış yapıp kar veya zarara katlanırken, komisyoncu aracılığıyla yapılan satış işleminde komisyoncunun satıcı hesabına satış yapıp satış tutarı üzerinden komisyon almasıdır.

2- KONSINASYON SURETİYLE SATIŞ ŞEKİLLERİNİN VERGİ KANUNLARINDAKİ YERİ

2.1- Konsinasyon Suretiyle Satışta VUK'a Göre Belge Düzeni

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun⁴ 229'uncu maddesinde *"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."* şeklinde tanımlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230'uncu maddesi ise *"Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir."* hükmünü içermektedir.

Konsinasyon suretiyle yapılan satışlarda malın konsinyeye gönderilmesi durumunda sevk irsaliyesinin; konsinye malın konsinyatör tarafından konsinyeye gönderilmesi halinde konsinyatör tarafından, konsinyi tarafından taşınması halinde ise konsinyi tarafından tanzim edilmesi gerekmektedir. Ayrıca düzenlenen sevk irsaliyesinde, malın konsinye işlemi ile sevk edildiğine ilişkin açıklama yapmak gerekmektedir.

Aynı kanunun 231/5'inci maddesi ise *"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."* hükmünü içermektedir.

Komisyoncuya veya konsinyeye emanet olarak verilen mallar komisyoncuların veya konsinyenin mülkiyetine geçmez. Komisyonculara veya konsinyeye malın satılmak üzere gönderilmesinde VUK'un 230/5. maddesi gereğince sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerekmektedir. Malın komisyoncu veya konsinyi tarafından satılmasında, malın satıldığının süratle mal sahibine bildirilmesi ve mal sahibinin de VUK 'nun 230 ve 231. maddelerine uygun bir şekilde satış faturasını tanzim etmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus konsinye olarak satılmak üzere teslim edilen emtia için faturanın, irsaliye tarihinden itibaren değil, satışın gerçekleştirildiği tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmesidir.

Danıştay'ın bu konudaki bir kararının özeti aşağıdaki gibidir.

"Olayda yükümlü şirketin müşterisi durumundakiSanayi Anonim Şirketine konsinye olarak gönderdiği kaynak ve punto makinaları için kanuni süreden sonra fatura düzenleyip katma değer vergisi beyannamesi verdiği gerekçesiyle adına ikmalen tarh olunan katma değer vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; ekonomi literatüründe konsinye'nin, bir işletmenin sahip olduğu malın bir kısmını satmak koşulu ile ve emanet olarak diğer bir işletmeye gönderilmesi işlemi olarak tanımlandığı, bu tanımlama karşısında, davacının imalatını yaptığı iki adet kaynak makinasının müşteri firmaya 31.03.1989 gün ve 182912 sayılı sevk irsaliyesi ile gönderildiği, adı geçen irsaliyede

⁴ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

ise, “ konsinye olarak gönderilmiştir” ibaresinin görüldüğü, bu durumda özel imalata konu emtianın müşteriye denemek üzere gönderildiğinin kabulü gerekeceği, bu durumda, 31.03.1989 tarihli sevk irsaliyesi ile gönderilen makinaların müşteriye teslim tarihi, satın almanın kabul edildiği 11.09.1989 tarihi olduğuna göre, kabul tarihinden 4 gün sonra 15.09.1989 tarihinde satıcı tarafından fatura düzenlenmesinin ve bu satışa ait katma değer vergisinin süresinde (Eylül döneminde) beyan edilmesinin vergi ziyaına yol açmadığı gerekçesi ile kabul ederek tarhiyatı terkin eden Vergi Mahkemesinin 12.03.1991 gün ve 1991/328 sayılı kararının; satışların konsinye satış olmadığı, satıcı ile alıcı arasında bir temsilci veya aracının bulunmadığı, bir makinanın 6 ay gibi bir süre denemesinin mümkün olmadığı iddialarıyla bozulması isteminin reddine karar verilmiştir.”⁵

Konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malın konsinyiye gönderilmesi satış sözleşmesine dayanmamakta ve mülkiyet devri gerçekleşmemektedir. Bu nedenle malın konsinyatör tarafından konsinyiye gönderilmesi durumunda fatura kesilmesi söz konusu değildir. Ancak konsinyi tarafından malın alıcıya teslimi anında satış işlemi gerçekleşmiş olacağından konsinyi alıcı adına satış bedeli üzerinden, konsinyatör ise daha önce kararlaştırılan bedel üzerinden konsinyi adına fatura düzenleyecektir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelde bu husus özetle aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.⁶

“.....Malın konsinyiye teslimi bir satış değil emanet işlemi niteliğindedir. Zira malın mülkiyeti, konsinyi tarafından satılincaya kadar konsinyatör üzerinde kalmaktadır. Esas itibarıyla konsinyinin görevi, malın satışına aracılık yapmaktır.

Bu itibarla, konsinye malın konsinyatör tarafından konsinyiye gönderilmesi halinde konsinyatör tarafından; konsinyi tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde ise konsinyi tarafından konsinye işlemiyle sevk edildiğine ilişkin açıklama yapılmak suretiyle sevk irsaliyesi tanzim edilmesi gerekmektedir.”

Öte yandan, konsinyatörle konsinyi arasında yapılan yazılı bir sözleşmeyle konsinyasyon suretiyle satılacağı belirlenen konsinye malın satılması halinde, bu satış işlemine ait belgenin, malı satan konsinyi tarafından gerçek satış bedeli üzerinden malın alıcısına düzenlenmesi, konsinyatörün de konsinye kendi sattığı bedel üzerinden fatura düzenlemesi gerekmektedir.

2.2- Konsinyasyon Suretiyle Satışların Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun⁷ 1’inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Burada geçen teslim aynı kanunun 2’nci maddesinde şu şekilde tarif edilmiştir. *“Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun 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 nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.”*

⁵ Talha Apak, Vergi Dünyası “Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku Ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu” Vergi Dünyası Dergisi, 2002-Eylül, Sayı 253

⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 09.06.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229/7799-395 Sayılı Özelge

⁷ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/d maddesinde vergiyi doğuran olay açısından özel bir durum düzenlenmiş ve komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın, malların alıcıya teslimi ile gerçekleşeceği belirtilmiştir.

Malın satılmak üzere komisyoncuya gönderilmesi veya konsinye suretiyle satılmak üzere konsinye gönderilmesi teslim sayılmayacaktır. Çünkü bu gibi durumlarda malın mülkiyeti ve tasarruf hakkı devredilmiş olmamaktadır. Mala ilişkin mülkiyet hakkı, ancak mallar alıcısına satıldığı tarihte intikal etmiş olduğundan teslim de bu tarihte gerçekleşecektir.

Her ne kadar kanunun 2'nci maddesinde malın alıcı adına hareket edenlere gönderilmesi teslim olarak kabul edilmiş olsa da komisyoncu veya konsinyeci, alıcı adına hareket eden kişiler kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla bu kişilere mal gönderilmesi, malın emaneten gönderilmesi mahiyetinde olduğu için tek başına teslim ve vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmeyecektir.

Komisyoncu vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle satışlarda taraflar arasında Türk Borçlar Kanunu'nun 532-546'ncı maddelerinde tanımlanan türde ilişkinin bulunması gerekir. Böyle bir ilişkinin bulunmaması halinde komisyoncuya mal gönderilmesi, alıcıya mal gönderilmesi şeklinde olacaktır.⁸

Danıştayın bu konuda 22.04.1996 tarih ve 1996/1662 sayılı kararı da aşağıdaki şekildedir.

".....vergiyi doğuran olayın varlığından söz edebilmek için mal teslimi veya hizmet ifasının kesin olarak yapılmış olması gerektiği, emtia ticaretinde sözü edilen kesinleşmenin ancak kesin satışla yani malın işletmeden çekilmesiyle mümkün olacağı, numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla veya konsinye olarak satılmak üzere sevk irsaliyesine bağlanarak mal sevkiyatı yapılması hallerinde, kesin satıştan söz edilemeyeceği, bu tür satışlarda malın işletme kayıtlarından kesin çıkışının yapılabilmesi için yazılı sözleşme uyarınca kabulün gerçekleşmesi gerektiği, faturaların da ancak kabul kararının işletmeye bildirilme tarihi esas alınarak Vergi Usul Kanununda öngörülen usuller ve süreler dairesinde düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu durumda, yükümlü şirketin aralarındaki yazılı sözleşme uyarınca ve alıcı Devlet Malzeme Ofisinin teknik şartnamesine göre sevk irsaliyesine bağlanarak sevk ettiği malların, satın alma komisyonunca yapılan muayeneye teknik şartnameye uygun oldukları tespit edilerek durumun yükümlü şirkete bildirilmesi üzerine vergiyi doğuran kesin satış işleminin bildirim tarihleri itibarıyla gerçekleştiği açık olup yükümlü şirketin kabulün yapıldığı veya konsinye malın satıldığı tarihten sonra 213 sayılı Yasada öngörülen sürede faturaları düzenlemesinde ve satış bedelini fatura tarihi itibarıyla ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerine intikal ettirmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığı cihetle vergi mahkemesince, malın teslimi halinde katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay vuku bulmuş olduğundan teslim tarihlerine nazaran geç olarak düzenlenen faturalara göre incelemeyle bulunan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatın yasal olduğu gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir."⁹

Özetle, malların konsinyide kalma süresine ilişkin herhangi bir sınırlama yoktur. Konsinye satış faturasında gösterdiği KDV'yi o döneme ait KDV beyannamesinde beyan edecektir. Malın konsinye tarafından satışı ile aynı anda kendi alışı da gerçekleştiğinden, konsinyatörün bu satışa ait faturayı

⁸ Nihat Uzunoğlu, "KDV Kanunu Yorum ve Açıklamaları", 2014-Ocak, 1.Cilt, s.976

⁹ Danıştay 11. Dairenin 22.04.1996 tarih ve 1996/1662 sayılı kararı

düzenleyerek katma değer vergisini KDV beyannamesine dahil etmesi gerekmektedir. Ancak, fatura kesmede 7 günlük süre olmakla beraber bu süre KDV uygulaması açısından geçerli değildir. **Örneğin**, 28 Mart tarihli fatura ile konsinyi malı alıcıya teslim etmiş olsun. Bu durumda konsinyatörün faturayı en geç 4 Nisan günü kesmesi gerekir. Ancak KDV'yi doğuran olay mart ayında gerçekleştiğinden fatura nisan ayında kesilse dahi KDV'sinin mart ayı beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Bu konuda karışıklığın önlenmesi ve fatura muhatabının mart ayında KDV indirimi yapabilmesi için faturanın mart tarihli olarak kesilmesi isabetli olacaktır.¹⁰

3- DEĞERLEME, EMTİA DEĞERLEMESİ ve KONSİNYE MALLARIN DEĞERLEMESİ

3.1- Değerleme

Her türlü teşebbüsteki iktisadi kıymetler az veya çok hareket halinde bulunurlar. Yani, hammadde-ler yarı mamul, yarı mamul maddeler de mamul emtia haline gelirler. Demirbaş, alet, edevat, makine-ler, nakil vasıtaları ve benzerleri ile gayrimenkuller, işletmelerde kullanılmalarından dolayı zamanla yıpranır, eskir veya kullanılamaz hale gelir. Emtia, borç ve alacak miktarında artma ve azalmalar meydana gelir. Ayrıca emtia, bina, arsa ve arazinin veya diğer kıymetlerin değerlerinde artma yada azalmalar olabilir.

İşte, böyle bir durumda defterdeki kayıtlarla, gerçek yani fiili değerler birbirine uymaz hale gelir. Yani, belli dönemler sonunda çıkarılan bilançodaki kıymetler ile gerçekte var olan kıymetler birbirine uymazlar. Halbuki, bilançoda gözüken değerlerin daha gerçekçi, doğru ve o günkü durumu yansıtır olması gerekir. Bunu sağlamak için de, belli zamanlarda sayım yapmak suretiyle miktarı tespit edilen iktisadi varlıkların belli bir para birimi ile değerlendirilmesi lazımdır.¹¹

Değerleme, Vergi Usul Kanunu'nda vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili olan iktisadi kıymetle-rin takdir ve tespiti olarak tanımlanmış olup, ticari kazancın doğru bir şekilde tespit edilmesi amacını taşımaktadır. İşletmeler, sahip oldukları ticari malların bir kısmını satarken, bir kısmı da dönem sonun-da stoklarında kalabilmektedir. Stokta kalan bu malların envanterinin çıkarılması ve kanuni ölçülere uygun olarak değerlemeye tabi tutulması mali karın doğru tespiti, dolayısıyla da ödenecek verginin doğru hesaplanmasına etki etmektedir.

İktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde kullanılacak ölçünün mutlaka Vergi Usul Kanunu'nda sayılan değerlendirme ölçülerinden birisi olması gerekir. Kanun değerlendirme ölçüsünde herhangi bir esneklik bı-rakmamıştır. Bir başka ifade ile vergi matrahının tespitiyle ilgili olarak yapılacak değerlemede mutlaka Vergi Usul Kanunu'nda bulunan değerlendirme ölçülerinden birisi esas alınmalıdır.

Değerleme ölçüleri Vergi Usul Kanunu'nun 261'inci maddesinde sayılmıştır. *Söz konusu maddede sayılan değerlendirme ölçüleri şunlardır:*

- Maliyet bedeli
- Borsa rayici
- Tasarruf değeri
- Mukayyet değer
- İtibari değer

¹⁰ Mehmet Maç, Müge Erentürk, "Konsinye Suretiyle Satışlarda Belgeleme, KDV ve Muhasebeleştirme", Vergi Sorunları Dergisi, 2010-Nisan, Sayı259

¹¹ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, "Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu" 4. Baskı, Ankara-2009, s.463

- Vergi değeri
- Rayiç bedel
- Emsal bedeli ve ücret.

3.2- Emtia Mevcudunun Değerlemesi

Mükellefler dönemsellik ilkesinin sonucu olarak dönem sonu işlemleri kapsamında envanter çıkarmak yani işletmeye dahil iktisadi kıymetleri miktar ve tutar olarak tespit etmek zorundadır. Envanter işlemi VUK'un 186. maddesinde düzenlenmiş ve *"bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmek"* olarak tanımlanmıştır. Envanter çalışmasında miktar tespiti fiili ve kaydi sayım ile, tutar tespiti ise bulunan miktarlara değerlendirme ölçüleri uygulanarak yapılır.

Emtia mevcudu veya stok mallar; bir işletmenin normal faaliyet döneminde satılacak veya işletmede başka bir emtianın imal edilmesinde kullanılacak olan ve değerlendirme (bilanço) gününde, işletmenin tasarrufundan henüz çıkmamış bulunan maddi kıymetlerdir.

Bilindiği üzere; işletme faaliyetlerinin büyük bir çoğunluğu emtia hareketleri üzerine yoğunlaşır. İşletmede mallar ya alındığı gibi ya da belli değişikliğe uğrayarak veya tamamen başka bir mal imal edilerek satılırlar. Birinci durumda satın alınan mallar ikinci ve üçüncü durumda ise işlenen (manipüle) veya imal edilen mallar söz konusudur.

Ticari bir işletmede emtianın değerlendirilmesi çok önemli bir konudur. Zira, emtia mevcudunun yanlış değerlendirilmesi durumu, ilgili dönem kazancının azalması veya olduğundan fazla gösterilmesine sebep olur. Yani, emtia mevcudu noksan değerlendirilirse o hesap dönemine ait kazanç azaltılmış, fazla değerlendirilmiş olursa o hesap döneminin kazancı olduğundan fazla tespit edilmiş olur. Bu nedenle, emtia mevcudunun hesap dönemi sonunda yapılan değerlendirme işleminde gerekli titizliğin gösterilmesi gerekir.¹²

Emtiaların değerlendirilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede şu şekildedir; *"Emtia Madde 274- Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir."*

Maliyet bedeli, Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde yapılan tanıma göre, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. Buna göre, emtianın değerlendirilmesinde esas ölçü maliyet bedeli olup, emtianın maliyet bedeline dahil edilecek belli başlı maliyet unsurları şunlardır:

- 1- Satın alma bedeli,
- 2- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri, yükleme-boşaltma giderleri,
- 3- İthal edilen emtia için gümrükte ödenen vergiler ve emtianın gümrükten iş yerine gelinceye kadar yapılan nakliye, komisyon ve benzeri giderler,
- 4- Ödenen alış komisyonları,
- 5- Finansman tedariki yoluyla yapılan alımlarda (Akreditif kullanılarak) ödenen finansman giderleri,

¹² Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, "Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu" 4. Baskı, Ankara-2009, s.507

Yukarıdaki maliyet unsurlarına ek olarak, özellikle bilinmesi gereken 238 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde yapılmış olan açıklamalar uyarınca işletmelerin finansman temini amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kurumlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden, malın maliyetine pay verilmesi zorunlu değildir. Buna göre mükellefler, söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi diledikleri takdirde malın maliyetine de kaydedebileceklerdir. Ayrıca, mükellefler gider hesaplarında takip ettikleri bu tür faiz ve komisyon giderlerini değerlendirme günü itibarıyla maliyete intikal ettireceklerdir.¹³

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmış olmasına rağmen maliyet bedelinin hangi yönteme göre belirleneceği açıkça düzenlenmemiştir. Vergi Usul Kanunu maliyet bedelinin tespit yöntemi konusunda açıkça bir belirleme yapmamakla birlikte maliyet bedelinin ne olduğuna dair bir tanım içermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesine göre maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmektedir. Bu tanım değerlemede fiili maliyetin esas alınmasını gerektirmektedir. Bu nedenle stokların maliyet bedeli de fiilen stoklarda hangi mal mevcut ise o malın kendi maliyeti esas alınarak saptanmalıdır. Ancak stokta fiilen hangi malların bulunduğu saptanması olanağı olmayan birinin diğerinin yerine konulması mümkün olan mallarda fiili duruma en yakın sonucu vermesi nedeniyle ortalama maliyet yöntemi de uygulanabilir.

3.3- Konsinye Malların Değerlemesi

Emtia mevcudu veya stok mallar; bir işletmenin normal faaliyet döneminde satılacak veya işletmede başka bir emtianın imal edilmesinde kullanılacak olan ve değerlendirme (bilanço) gününde, işletmenin tasarrufundan henüz çıkmamış, işletmenin mülkiyetinde bulunan maddi kıymetlerdir. VUK'un 186. maddesine göre envanter çıkarmak, bilanço günündeki işletmeye dahil iktisadi kıymetleri saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Konsinye işleminde, malın konsinyeye gönderilmesi satış aktine dayanmadığından emtianın mülkiyeti devredilmez. Konsinye mal satılınca kadar malın mülkiyeti konsinyatörün üzerinde kalmakta; konsinyeye gönderilen mallar, konsinyatörün mal mevcutları arasında görünmektedir. Konsinyi ise malın zilyetliğini devir almakta, satışa aracılık yapmaktadır.

Konsinye mallar alıcı işletmelerde emanet olarak tutulan mallardır. Bir satış yöntemi olarak uygulanan konsinyasyon usulünü uygulayan işletmeler alıcılarda konsinye olarak duran malların envanterini kayıtlar üzerinden çıkartacaklar ve değerleyerek bilanço aktifine kaydedeceklerdir. Değerleme diğer ticari mallara uygulanan yönteme göre yapılacaktır. Bünyesinde başka işletmelerin konsinye malı bulunan işletmeler ise bu malları stoklarına dahil etmeyecekler ve değerlendirme konusu yapmayacaklardır. Bu mallar her iki işletmenin de nazım hesaplarında ayrıca izlenecektir.¹⁴

İşletmeler envanter işlemleri sırasında stok mevcutlarını belirlerken, işletmeler tarafından konsinye olarak gönderilmiş stokların stok mevcudu içinde dikkate alınması, konsinye olarak işletmelerin elinde bulunan stokların ise stok mevcudu içinde dikkate alınmaması gerekmektedir.

¹³ Nadir Gülhan, "Dönem Sonu Emtiaların Değerlemesi ", Vergi Dünyası Dergisi, 2013-Aralık,Sayı 388

¹⁴ <http://www.ozdogrular.com/content/view/17679/>, "Dönem Sonu Stok Değerleme İlkeleri" 2011/Aralık

4- KONSİNASYON SURETİYLE veya KOMİSYONCULAR VASİTASIYLA YAPILAN SATIŞLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Genel olarak muhasebe literatüründe, konsinye satışlar ile malların konsinyasyon suretiyle veya komisyoncular vasıtasıyla yapılan satışları kast edilmektedir. İşletmeye ait mallar komisyoncular vasıtasıyla satılmakta ve bu yöntemle yapılan satışta komisyonculara gönderilen mallar, emanet niteliği kazanmaktadır. Buna göre, işletmeye ait mallar önce emanet olarak gönderilmekte, satışların gerçekleşmesi ile birlikte emanet mal olmaktan çıkartılmaktadır.

4.1- Konsinyasyon Suretiyle Satışların Muhasebeleştirilmesi

Bilindiği gibi işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde mallar toptancılara, aracı firmalara veya tüketiciye satılmakta; satışla birlikte satıcı işletmenin sorumluluğu sona ermektedir. Bu bağlamda satılan malların mülkiyet hakkı, malları satın alan gerçek ve tüzel kişilere geçmekte, bu nedenle de satılan mallar işletmenin kayıtlarından çıkartılmaktadır. Ancak konsinyasyon veya komisyoncular vasıtasıyla yapılan satışlarda ise malların işletmeden çıkmasına rağmen satış işleminin kesinleşmemesi nedeniyle, gönderilen mallar üzerindeki işletmelerin sorumluluğu devam etmektedir. Buna göre işletmeler, ticari mallarını satılmak üzere başka işletmelere veya komisyonculara emanet olarak göndermektedirler. Diğer bir deyişle ticari mallar, konsinye olarak, mülkiyet devri yapılmaksızın, satış sorumluluğunu üstlenen işletmelere gönderilmektedir. Bu şekilde gönderilen malların anılan işletmeler tarafından satışı ile de mülkiyet, gerçek alıcılara geçmektedir.

Konsinyasyon suretiyle veya komisyoncular vasıtasıyla yapılan mal satışlarının farklı aşamalardan geçmesi nedeniyle, bu işlemlerin muhasebesi de diğer satış işlemlerinden farklı özellikler arz etmektedir.¹⁵

Konsinye satışlarda malın mülkiyeti, mal nihai alıcısı tarafından satın alınana kadar konsiyatör üzerinde kalmaktadır. Ancak konsinyatörün mal üzerindeki sahipliği devam etse bile mal, fiziken konsinyatörün stoklarında yer almadığından, konsinye olarak gönderilen malın 152 - Mamuller veya 153-Ticari Mallar hesabı altında açılacak bir alt hesapta ve nazım hesaplarda gösterilmesi gerekmektedir.

Örnek: “XYZ Limited Şirketi” İstanbul’da beyaz eşya ticaretiyle uğraşmaktadır. XYZ Limited Şirketi konsinyasyon sözleşmesi yaptığı “ABC Limited Şirketi” ile 2014 yılında gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir.

Konsinyatör “XYZ Limited Şirketi” maliyet bedeli (adet) 1.000 TL olan buzdolaplarını konsinyasyon suretiyle KDV hariç (adet) 1.300 TL’ye satmak üzere “ABC Limited Şirketi” ile sözleşme imzalamışlardır. Konsinyatör “XYZ Limited Şirketi” 10.02.2014 tarihinde ABC Limited Şirketine sözleşme gereğince 10 adet buzdolabını satılmak üzere göndermiştir. Konsinye “ABC Limited Şirketi” 16.05.2014 tarihinde 5 adet buzdolabını tanesi 1500 TL’ye (KDV hariç) peşin olarak satmış ve alıcılar adına fatura düzenlemiştir. Konsinye “ABC Limited Şirketi” 16.05.2014 tarihinde konsinyatör XYZ Limited Şirketi’ne satış işlemini bildirmişti. Konsinyatör XYZ Limited Şirketi de aynı tarihte konsinyasyon sözleşmesinde belirtilen satış fiyatı üzerinden Konsinye “ABC Limited Şirketi” adına fatura düzenlemiştir. Her iki işletmede emtia hareketlerini aralıksız yöntemle izlemektedir.

¹⁵ A.Tugay Yücel, “Genel Muhasebe” 3.Baskı İstanbul Nisan 2014, s.367

Konsinyatör "XYZ Limited Şirketi" nin kayıtları;

10.02.2014

153 TİCARİ MALLAR	10.000
153.01 Konsinye verilen Mallar	
153 TİCARİ MALLAR	10.000

Malın Konsinye "ABC Limited Şirketi"ne gönderimleri

10.02.2014

900 NAZIM HESAPLAR	15.340*
900.01 Konsinye Maldan Borçlular	
950 NAZIM HESAPLAR	15.340
950.01 Konsinye Maldan Alacaklar	

Konsinye mal alacaklarının muhasebeleştirilmesi

*Sözleşme gereği, KDV Dahil Satış Fiyatı= 1.300*1,18=1.534-TL

10 adet Buzdolabının Toplam Satış Tutarı=1.534*10=15.340-TL

Konsinyenin 16.05.2014 tarihinde 5 adet buzdolabının satıldığını bildirmesi üzerine yapılacak kayıtlar;

16.05.2014

120 ALICILAR	7.670
120.01 "ABC Limited Şirketi"	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	6.500
391 HESAPLANAN KDV	1.170

Konsinyeye mal satışı

16.05.2014

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	5.000
153 TİCARİ MALLAR	5.000
153.01 Konsinye Verilen Mallar	

Satılan malın maliyet kaydı

16.05.2014

950 NAZIM HESAPLAR	7.670
950.01 Konsinye Maldan Alacaklar	
900 NAZIM HESAPLAR	7.670
900.01 Konsinye Maldan Borçlular	

Konsinyi "ABC Limited Şirketi"nin kayıtları;

12.02.2014

900 NAZIM HESAPLAR	15.340
900.01 Konsinye Alınan Mallar	
950 NAZIM HESAPLAR	15.340
950.01 Konsinye Maldan Borçlar	

Konsinye Emtia Borçlarının Muhasebeleştirilmesi

Konsinyenin 16.05.2014 tarihinde 5 adet buzdolabını satması üzerine yapılacak kayıtlar;

16.05.2014		
100 KASA	8.850	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		7.500
153 TİCARİ MALLAR		1.350
5 Adet Buzdolabı Satışının Muhasebeleştirilmesi		
16.05.2014		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	6.500	
153 TİCARİ MALLAR		6.500
Satılan Malın Maliyet Kaydı		
16.05.2014		
153 TİCARİ MALLAR	6.500	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.170	
320 SATICILAR		7.670
320.01 XYZ Limited Şirketi		
16.05.2014		
950 NAZIM HESAPLAR	7.670	
950.01 Konsinye Maldan Borçlar		
900 NAZIM HESAPLAR		7.670
900.01 Konsinye Alınan Mallar		
Konsinye Emtia Borçlarının Kaydı		

4.2- Komisyoncular Vasıtasıyla Satışların Muhasebeleştirilmesi

Komisyoncular vasıtasıyla satışlarda, satıcı ile komisyoncu arasında yapılan sözleşme ile ticari mallar komisyoncu tarafından satıcının tespit ettiği fiyatlar üzerinden satılmakta ve komisyoncu satış hasılatı üzerinden komisyon almaktadır. Komisyoncu tarafından satılamayan mallar ise satıcıya iade edilmektedir. Komisyoncu vasıtasıyla yapılan satış işleminde de malın mülkiyeti komisyoncu tarafından satılana kadar satıcı üzerinde kalmakta ve satıcının hesabında izlenmektedir. Komisyoncu malın satışını yapmakta ve satış işlemini satıcı firmaya bildirmektedir. Satıcı, komisyoncunun satış yaptığı gerçek ve tüzel kişiler adına fatura düzenlemektedir. Komisyoncu ise satıcı adına komisyon faturası düzenleyerek satış işlemini gerçekleştir olmaktadır.

Komisyoncu vasıtasıyla satışlarda da malın mülkiyeti, mal nihai alıcısı tarafından satın alınana kadar satıcı üzerinde kalmaktadır. Ancak satıcının mal üzerindeki sahipliği devam etse bile mal, fiziken satıcının stoklarında yer almadığından, konsinye olarak gönderilen malın 152 - Mamuller veya 153-Ticari Mallar hesabı altında açılacak bir alt hesapta ve nazım hesaplarda gösterilmesi gerekmektedir. Konsinyasyon suretiyle yapılan satışa ilişkin vermiş olduğumuz örneği bu defa komisyoncu vasıtası ile yapacak olursak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Örnek: XYZ Limited Şirketi" İstanbul'da beyaz eşya ticaretiyle uğraşmaktadır. "XYZ Limited Şirketi" ile "ABC Limited Şirketi" arasında 2014 yılında gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir.

Satıcı "XYZ Limited Şirketi" 10.02.2014 tarihinde her birini maliyet bedeli 1.000 TL olan buzdolaplarını 10 adet satılmak üzere komisyoncu "ABC Limited Şirketi" göndermiştir. Satıcı ve komisyoncu arasında yapılan sözleşmeye göre buzdolaplarının herbirinin satış fiyatı (KDV hariç) 1.500 TL olarak tespit edilmiş olup komisyoncu "ABC Limited Şirketi"ne satış bedelinin %10'u oranında komisyon ödenecektir. Komisyoncu "ABC Limited Şirketi" 16.05.2014 tarihinde 5 adet buzdolabını D işletmesine veresiyeli olarak satmış ve durumu Satıcı "XYZ Limited Şirketi"ne bildirmiştir. Satıcı "XYZ Limited Şirketi" de buzdolapların satışına ilişkin faturayı "D" işletmesi adına kesmiş ve "D" işletmesine verilmek üzere komisyoncu "ABC Limited Şirketi" göndermiştir. Komisyoncu "ABC Limited Şirketi" 17.05.2014 tarihinde satış bedeli üzerinden %10 oranında hesapladığı komisyon tutarı için komisyon faturasını kesmiş ve satıcı "XYZ Limited Şirketi"ne göndermiştir. Satıcı "XYZ Limited Şirketi" emtia hareketlerini aralıksız yöntemle izlemektedir.

Satıcı "XYZ Limited Şirketi"nin kayıtları;

	10.02.2014	
153 TİCARİ MALAR		10.000
153.01 Komisyoncu "ABC Limited Şirketi"ne verilen mallar		
153 TİCARİ MALLAR		10.000
Malların komisyoncu "ABC Limited Şirketi"ne gönderilmesi		
	10.02.2014	
900 NAZİM HESAPLAR		17.700*
900.01 Komisyoncuya Verilen Maldan Borçlular		
950 NAZİM HESAPLAR		17.700
950.01 Komisyoncuya Verilen Maldan Alacaklılar		
*Sözleşme gereği, KDV Dahil Satış Fiyatı= 1.500 x 1,18=1.770-TL		
10 adet Buzdolabının Toplam Satış Tutarı=1.770 x 10=17.700-TL		

Komisyoncuya gönderilen 5 adet buzdolabının satıldığıнын bildirilmesi üzerine;

	16.05.2014	
153 TİCARİ MALLAR		5.000
153 TİCARİ MALLAR		5.000
153.01 Komisyoncu "ABC Limited Şirketi"ne verilen mallar		
5 adet buzdolabının satılması		
	16.05.2014	
950 NAZİM HESAPLAR		8.850
950.01 Komisyoncuya Verilen Maldan Alacaklılar		
900 NAZİM HESAPLAR		8.850
900.01 Komisyoncuya Verilen Maldan Borçlular		

16.05.2014		
120 ALICILAR	8.850	
120.01 D İşletmesi		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		7.500
391 HESAPLANAN KDV		1.350
Mal Satış Kaydı		
16.05.2014		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	5.000	
153 TİCARİ MALLAR		5.000
Satılan 5 adet buzdolabının maliyet kaydı		
17.05.2014		
760- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	750*	
760.01 Komisyon Giderleri		
191-İNDİRİLECEK KDV	135	
320 SATICILAR		885
320.01 Satıcılar "XYZ Limited Şirketi"		
* Satış Tutarı X %10 = 7.500 X %10 = 750-TL		
Komisyoncu "ABC Limited Şirketi"nin kayıtları;		
10.02.2014		
900 NAZIM HESAPLAR	17.700	
900.01 Konsinye Alınan Mallar		
950 NAZIM HESAPLAR		17.770
950.01 Konsinye Maldan Borçlar		
Emanet malların Satıcı "XYZ Limited Şirketi"den alınması		
16.05.2014		
950 NAZIM HESAPLAR	8.850	
950.01 Konsinye Maldan Borçlar		
900 NAZIM HESAPLAR		8.850
900.01 Konsinye Alınan Mallar		
Emanet malların satılması		
17.05.2014		
120 ALICILAR	885	
120.01 "XYZ Limited Şirketi"		
643 KOMİSYON GELİRLERİ		750
391 HESAPLANAN KDV		135
Komisyon gelirini kaydı		

5- SONUÇ

Konsinye mallar alıcı işletmelerde emanet olarak tutulan mallardır. Bir satış yöntemi olarak uygulanan konsinyasyon usulünü uygulayan işletmeler, alıcılarda konsinye olarak duran malların envanterini kayıtlar üzerinden çıkartacaklar ve değerleyerek bilanço aktifine kaydedeceklerdir. Değerleme diğer ticari mallara uygulanan yöntemle göre yapılacaktır. Bünyesinde başka işletmelerin konsinye malı bulunan işletmeler ise bu malları stoklarına dahil etmeyecekler ve değerlendirme konusu yapmayacaklardır. Konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malın konsinyeye gönderilmesi satış sözleşmesine dayanmamakta ve mülkiyet devri gerçekleşmemektedir. Bu nedenle malın konsinyatör tarafından konsinyeye gönderilmesi durumunda fatura kesilmesi söz konusu olmayacak ancak konsinye tarafından malın alıcıya teslimi anında satış işlemi gerçekleşmiş olacağından konsinye alıcı adına satış bedeli üzerinden, konsinyatör ise daha önce kararlaştırılan bedel üzerinden konsinye adına fatura düzenleyecektir. Bu mallar her iki işletmenin de nazım hesaplarında ayrıca izlenecektir.

KAYNAKÇA

- 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- AKYOL, M. E., KÜÇÜK, M. Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Yaklaşım Yayıncılık-2013
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 09.06.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229/7799-395 Sayılı Özelge
- APAK, T. Vergi Dünyası "Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku Ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu" Vergi Dünyası Dergisi, 2002-Eylül, Sayı 253
- Danıştay 11. Dairenin 22.04.1996 tarih ve 1996/1662 Sayılı Kararı
- GÜLHAN, N. "Dönem Sonu Emtiaların Değerlemesi ", Vergi Dünyası Dergisi, 2013-Aralık, Sayı 388
- <http://www.ozdogrular.com/content/view/17679/>, "Dönem Sonu Stok Değerleme İlkeleri" 2011/ Aralık
- MAÇ M., ERENTÜRK, M. "Konsinye Suretiyle Satışlarda Belgeleme, KDV ve Muhasebeleştirme", Vergi Sorunları Dergisi, 2010-Nisan, Sayı259
- ÖZYER, M. A. "Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması" 2. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği
- UYSAL, A., EROĞLU, N. "Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu" 4. Baskı, Ankara-2009
- UZUNOĞLU, N. "KDV Kanunu Yorum ve Açıklamaları", 2014-Ocak, 1.Cilt
- YÜCEL, A.T. "Genel Muhasebe" 3.Baskı İstanbul Nisan 2014