

**T.C.**  
**CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KİMYASAL GÜBRE SEKTÖRÜNDE PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM**  
**GİDERLERİNİN ANALİZİ**

HATİCE ÖZTEKİN

**DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ**  
PROF.DR. SEMRA ÖNCÜ

**MANİSA**  
**2006**

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

**TEZ VERİ FORMU**

**Tez No:**

**Konu:**

**Üniv.Kodu:**

**Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.**

**Tezin yazarının**

**Soyadı:** ÖZTEKİN

**Adı:** HATİCE

**Tezin Türkçe adı:** KİMYASAL GÜBRE SEKTÖRÜNDE PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİNİN ANALİZİ

**Tezin Yabancı adı:** ANALYSIS OF MARKETING SALES AND DISTRIBUTION EXPENSES IN CHEMICAL FERTILIZERS

**Tezin yapıldığı**

**Üniversite:** CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ **Enstitü:** SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ **Yılı:**2005

**Diğer kuruluşlar:**

**Tezin Türü:** 1- Yüksek Lisans

2- Doktora

3- Tıpta uzmanlık

4- Sanatta yeterlilik

**Dili:**

**Sayfa sayısı:**

**Referans sayısı:**

**Tez Danışmanlarının**

**Ünvanı:** PROF.DR.

**Adı:** SEMRA

**Soyadı:** ÖNCÜ

**Ünvanı:**

**Adı:**

**Soyadı:**

**Türkçe anahtar kelimeler:**

**İngilizce anahtar kelimeler:**

1- Gider

2- Kimyasal Gübre Sektörü

3- Pazarlama Maliyetleri

4- Satış Giderleri

5- Dağıtım Maliyetleri

1- Sales

2- Chemical Fertilizers

3- Marketing Costs

4- Selling Expenses

5- Distribution Costs

**Tarih:**

**İmza :**

## ÖZET

Yoğun rekabet ortamında aynı sektör içinde faaliyet gösteren bir çok firma karlarını maksimize etmek ve ticari hayatlarını sürdürmek amacıyla modern pazarlama ve tekniklerini uygulamaktadır.

İşte bu süreçte birbirleriyle rekabet halinde olan üretici ve satıcı firmalar, piyasaya arz ettikleri ürünlerin, satışın son noktası sayılan nihai tüketici tarafından alınıp tüketilmesine kadar zorunlu olan pazarlama satış ve dağıtım giderlerini bünyelerinden karşılayarak, bu giderleri maliyetlerine yansıtmak durumundadırlar,

Gerek ürün üzerinden uygulanacak gerekse aracı firma yada tüketicilere yönelik her türlü pazarlama ve satış enstrümanı firmanın rakiplerinden bir adım öne geçmesini sağlayacak önemli bir etkidir.

Pazarlama, satış ve dağıtım üçgeninin çok uyumlu bir şekilde işler durumda bulunması bu kriterlere ait giderleri minimum seviyede tutacak bu da firmanın karlılığı üzerinde pozitif etki meydana getirecektir.

Firmaların piyasada daha fazla pazar payına sahip olarak karlılıklarını yükseltmeleri için yapılan pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin şirket cirolarına oranlarının minimum seviyede olması şirketin karlılığı açısından önemlidir. İşte bu giderlerin belirli bir sistematik içinde düzenli olarak takibi tek düzen hesap planında sağlanmaktadır. Sistemin doğru kurulması bu giderlerin maliyetlere doğru bir şekilde yansıtılmasını beraberinde getirecektir.

Bu giderler bir çok sanayi kolunda yoğun bir şekilde geçerli olduğu gibi kimyasal gübre sektöründe de uygulanmaktadır.

## **ABSTRACT**

Many firms which work within a dense competitive environment in the same sector carry out modern marketing techniques in order to maximize their profits and survive in the trade world.

The producer and seller firms, competing with each other during this process, pay themselves the sales, marketing and distribution expenses of their products which are compulsory until the last step on which the final consumer buy and consume the product. And they have to reflect those expenses on cost.

All kinds of marketing and sales instruments, applied on products and are for the intermediary firms or consumers, are the major factors which make the firm go one step further than its rivals.

That sales, marketing and distribution work in harmony will minimize the expenses related to these criteria and this, as a result, will have positive effect on the profitability of the firm.

It's important to minimize the ratio of those expenses to the firm's endorsement. The systematic and regular control of those expenses is provided in "single order calculation plan". The formation of the system in the correct way will make those expenses to be reflected on costs in a suitable way.

Those expenses are applied in chemical fertilizers sector as well as they are valid in many trade branches.

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “**Kimyasal Gübre Sektöründe Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Analizi**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../2005

Hatice ÖZTEKİN

### TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 03/05/2006 tarih ve 9/19 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman yüksek lisans programı öğrencisi Hatice ÖZTEKİN'in "Kimyasal Gübre Sektöründe Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinin Analizi" konulu tezi incelenmiş ve aday 04/05/2006 tarihinde saat 11.00 de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra...60... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

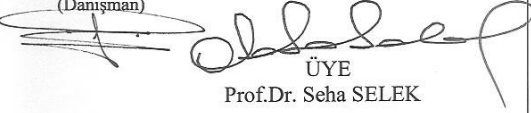
BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ   
DÜZELTME yapılmasına  \* OY ÇOKLUĞU   
RED edilmesine  \*\* ile karar verilmiştir.

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN  
Prof. Dr. Semra ÖNCÜ  
(Danışman)

  
ÜYE  
Prof. Dr. Tuna TANER

  
ÜYE  
Prof. Dr. Seha SELEK

Evet Hayır

\*\*\* Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

İÇİNDEKİLER  
I BÖLÜM  
PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİNİN V.U.K. KAPSAMINDA TİCARİ  
KAZANCIN TESPİTİNDE MALİYETLERE ETKİSİ

A - PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİNİN MALİYETLERİN  
İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

1- Maliyet Muhasebesinin Tanımı .....	1
2 - Maliyet Muhasebesinin amaçları .....	1
2- 1. Ticari Malların Maliyetinin Hesaplanması .....	2
2- 2. Kontrole Yardımcı Olmak .....	2
2- 3. Planlamaya yardımcı Olmak .....	3
2- 4. Alınacak Kararlara Yardımcı Olmak .....	3
3 – Pazarlama Maliyetinin Tanımı .....	4
4 - Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyetlerinin Önemi .....	4

B - PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİNİN YAPISAL ANALİZİ

1- Maliyetlerin Ticari Kazancın Belirlenmesinde İndirilen Giderler.....	5
1 – 1. Ücret Giderleri.....	5
1 – 2. Enerji, Su Giderleri.....	5
1 – 3. İletişim Giderleri.....	6
1 – 4. Kira Giderleri.....	7
1 – 5. Temsil Ve Ağırılama Giderleri.....	9
1 – 6. Sigorta Giderleri.....	10
1 – 7. Finansman Giderleri.....	11
1 – 8. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri.....	15
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri.....	15
2 – 1. Genel Açıklama.....	15

2 – 2. Reklam, Pazarlama,Satış ve Dağıtım Giderlerinin Gider Yazma Zamanı Ve Aktifleştirilmesi Gereken Giderler.....	15
2 – 3. Radyo, Televizyon, Gazete, Dergi ve Benzeri Basın Yayın Kuruluşlarına Verilen Reklamlar.....	16
2 – 4. Reklam Panoları.....	17
2 – 5. Reklam Amacıyla Yapılan Köprü, Üst Geçit ve Benzeri Tesisler İçin Yapılan Harcamalar .....	17
2 – 6. Numuneler, Promosyonlar.....	18
2 – 7. Dağıtılan Hediye ve Eşantyonlar.....	21
2 – 8. Hediye Çekleri.....	22
2 – 9. Satış Kampanyaları.....	22
2 – 9 - 1. Bayilere veya Satıcı Firmalara Yönelik Kampanyalar.....	22
2 – 9 - 2. Tüketicilere Yönelik Kampanyalar.....	23
2 – 9 - 3. Yüksek Giderlerde İndirilmeyen KDV'nin Durumu.....	25
2 – 9 - 4. Satış Kampanyası Giderlerinin Gider Yazma Zamanı.....	26
2 – 10. Bayilerin Seyahate Gönderilmesi.....	30
2 – 11. Okul, Dershaneler Tarafından Öğrencilere Verilen Hediyeler.....	31
2 – 12. Yurt Dışı Reklam ve Komisyon Giderleri .....	32
2 – 13. Yurt Dışı Reklamasyon Giderleri.....	32
2 – 14. Seyahat Giderleri.....	33
2 – 14 -1. Yurtiçi Seyahat Giderleri.....	34
2 – 14 -2. Yurtdışı Seyahat Giderleri.....	37
2 – 15. Ambalaj Giderleri.....	38
2 – 16. Yılbaşı Eşantyonları.....	40
2 – 17. Sponsorluk Faaliyetleri.....	42
2 – 18. Pazarlama Elemanlarına Yapılan Ödemeler.....	45

## II BÖLÜM

### KİMYASAL GÜBRE SEKTÖRÜ VE PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

1- Kimyasal Gübre Sektörü.....	46
1 – 1. Genel Açıklama.....	46
1 – 2. Türkiye' de Gübre Sanayii.....	49



2- Kimyasal Gübre Sektöründe Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Analizi.....	53
2 – 1. Tekdüzen Hesap Planı İçinde Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Yeri.....	53
2 – 2. Giderlerin Maliyetler Üzerine Etkisi.....	54
2 – 2 – 1. Değişken Giderler.....	55
2 – 2 – 2. Sabit Giderler.....	56
2 – 3. Oran Analizi .....	56
2 – 4. Ayrıntılı Hesap Planı.....	60

### III BÖLÜM

#### KİMYASAL GÜBRE SANAYİ İŞLETMELERİNİN PAZARLAMA SATIŞ GİDERLERİ ANALİZ UYGULAMALARI

1- Ege Gübre A.Ş.....	64
1- 1 .31.12.2003 - 31.12.2004 GELİR TABLOSU .....	64
1- 2. Ege Gübre A.Ş. 31/12/2003 – 31/12/2004 Gelir Tablosu Analizi.....	66
1- 3. Kârlılık Oranları –Ege gübre A.Ş.....	67
2- Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.....	68
2- 1 .31.12.2003 - 31.12.2004 GELİR TABLOSU .....	68
2- 2. Bağf. A.Ş. 31/12/2003 – 31/12/2004 Gelir Tablosu Analizi.....	70
2- 3. Kârlılık Oranları –Bağf. A.Ş.....	71
3- Gübre Fabrikaları T. A.Ş.....	72
3- 1 .31.12.2003 - 31.12.2004 GELİR TABLOSU .....	72
3- 2. Gübre T. A.Ş. 31/12/2003 – 31/12/2004 Gelir Tablosu Analizi.....	74
3- 3. Kârlılık Oranları – Gübre T. A.Ş.....	75

4- Toros Gübre A.Ş.....	76
4- 1 .31.12.2003 - 31.12.2004 GELİR TABLOSU .....	76
4- 2. Toros Gübre A.Ş. 31/12/2003 – 31/12/2004 Gelir Tablosu Analizi.....	78
4 - 3. Kârlılık Oranları –Toros Gübre A.Ş.....	79
5- Oranların Karşılaştırması .....	80
Sonuç .....	81
Kaynakça.....	82

## GİRİŞ

Dünya üzerinde olduğu gibi ülkemizde de gün geçtikçe tarım alanlarının azalması, tarımla uğraşan kesimin çeşitli nedenlerle tarımdan uzaklaşması bu sektördeki üretimin kalitesinin ve miktarının artış sorununu beraberinde getirmiştir. Gerek gıda üretimi gerekse enerji sektöründe büyük önem kazanmaya başlayan tarımsal üretim çalışmaları bu sektöre girdi sunan firmaların pazarlama ve satış faaliyetlerinin daha bir önem kazanmasına yol açmaktadır. Özellikle tarım sektöründe verimlilik artışını sağlayan temel girdilerden olan kimyasal gübre üretimini gerçekleştiren firmaların pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin toplam ürün maliyeti içindeki etkileri ve bu firmaların karlılık durumlarına etkilerini analiz ederek tarımsal üretimin temel girdisi olan kimyasal gübre maliyetlerinin olumluluğunu ne şekilde etkileyebileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Ülkemizde yakın zamana kadar bu sektörde uluslararası ve ulusal çapta birkaç büyük firma faaliyet gösterirken, pazarın büyümesi ve bu yönde taleplerin artması beraberinde çeşitli ölçekte yerel firmaları da bu rekabetin içine dahil etmiştir.

Çalışmamızda, inceleme konumuz olan kimyasal gübre sektöründe faaliyet gösteren uygulama kapsamı içerisinde yer alan firmaların öncelikle maliyetlerine etki eden pazarlama satış ve dağıtım giderlerin firma karlılıkları üzerine etkileri araştırılmakta ve ülkemizde gelişen kimyasal gübre sektörüyle ilgili firmaların karlılıklarına etkilerinin analizleri yapılmaktadır.

Yapılan bu çalışma ile ülkemizde faaliyet gösteren kimyasal gübre sektörü işletmelerinin pazarlama satış ve dağıtım giderleri 2003 ve 2004 yılı verileri ele alınarak analiz edilmiş ve adı geçen bu giderlerin işletme karlılıklarında ne derece etken olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

# I BÖLÜM

## PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİNİN V.U.K. KAPSAMINDA TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE MALİYETLERE ETKİSİ

### A- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİNİN MALİYETLERİN İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

#### 1- Maliyet Muhasebesinin Tanımı

Faaliyet gösteren tüm işletmelerin gerçekleştirmiş oldukları tüm faaliyetlerin belirli bedeli ya da maliyeti vardır.

Maliyet muhasebesi de yapılan faaliyetlerin maliyetini ölçen sonuçları ilgili yöneticilere raporlayan, maliyet sürecini kontrol eden ve üst yönetimin geleceğe ilişkin alacağı kararlarda öncü görevi gören bir muhasebe türüdür. Diğer bir deyişle maliyet muhasebesi mali nitelikli olan faaliyetlerin veya işlemlerin maliyeti ile ilgilenmektedir.

Maliyet, yapılan faaliyetin ilgili kişi yada kuruma getirmiş olduğu mali veya finansal yüküdür. Bir başka tanıma göre, “ bir amaca ulaşmak, bir nesneye sahip olabilmek için katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesidir.” “ üretim- sanayi işletmeleri açısından maliyet gideri; üretim işletmelerinde üretilmesi amaçlanan mamulün elde edilebilmesi için kullanılan veya tüketilen mal ve hizmetlerin parasal olarak ifadesidir.” biçiminde tanımlanabilir.<sup>1</sup>

Ticari işletmeler için satın alınan mal bedeli ile bu malın elde edilmesi için yapılmış olan tüm giderler toplamı (taşıma, sigorta, komisyon, depolama v.b. gibi) o malın maliyetini oluştururken üretim işletmeleri için ise , üretilen malın tamamen mamul hale gelmesi amacıyla katlanılan üretimle ilgili tüm fedakarlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturmaktadır.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Yükücü Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Geliştirilmiş Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, İzmir, Anadolu Matbaacılık,1998, s:42,43

<sup>2</sup> Feyzulova Limon, Ticari Faaliyetlerde Maliyet Muhasebesinin Önemi ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2002 s.43

## **2- Maliyet Muhasebesinin Amaçları**

Ticari işletmelerde maliyet muhasebesinin amaçlarının aşağıda belirlenen şekilde açıklayabiliriz.

### **2 - 1. Ticari Malların Maliyetinin Hesaplanması**

Maliyet muhasebesinin birinci amacı olan ticari malların maliyetlemesi başka bir deyişle ticari işletmelerde satılan malların, hizmet işletmelerinde yapılan hizmetin kaç mal olduğunu belirlemesidir.

Maliyet hesaplamalarında maliyet muhasebesinin kullanabileceği bir çok hesaplama, maliyetlendirme teknikleri ve diğer dağıtım anahtarları bulunduğu için otoriteler maliyet muhasebesinin hesapladığı birim maliyetleri %100 doğru maliyetler olarak kabul etmeyip, doğruya en yakın maliyetler olarak kabul ederler.<sup>3</sup>

Ticari malların maliyet hesaplamaları işletmeler için satılacak malların satış fiyatının belirlenmesinde sağlayacağı karın tespitinde ve dağıtım için büyük rol oynamaktadır.

### **2 - 2. Kontrole Yardımcı Olmak**

Maliyet raporları ilgili yöneticileri bilinçlendirerek maliyetlerin kontrolü ve üretim için gerekli olan kaynağın planlanmasını sağlamış olacak, bunun sonucunda ilgili yöneticilerin performans ölçümleri de değerlendirilebilecektir<sup>4</sup>.

İşletme yöneticileri pazarlayacağı malların maliyetlerini önceden bilmek isterler. Çünkü kazançlarını arttırmanın tek yolu giderlerini azaltılması yada kontrol altında tutulmasıdır. Bu da belirli analizler sonucu gerçekleşebilir.

Maliyet muhasebesi bu analizler için veri sağlar. Ancak maliyet muhasebesinin sağladığı verilerin eksik bir tarafı bulunmaktadır. Tüm bu veriler, olaylar yaşandıktan sonra ve belirli dönem sonlarında elde edilir. Veriler elde

---

<sup>3</sup> Yükü Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 1999, s.27

<sup>4</sup> Feyzulova Limon, Ticari Faaliyetlerde Maliyet Muhasebesinin Önemi ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2002 s.44

edildiğinde hatalar işlenmiş, fazla gider harcamaları da gerçekleşmiştir. Çözüm için hataların, giderlerin yoğun olduğu anda görülmesi ve o anda düzeltilmesi daha kolay ve verimli olacaktır. Tarihsel maliyet sisteminin yarattığı bu eksikliği geleceğe yönelik maliyet sistemleri ile ( standart maliyet sistemi gibi) kapatmak mümkündür<sup>5</sup>.

## **2 – 3. Planlamaya Yardımcı Olmak**

Kısıtlı kaynak varsayımı altında maksimum verime ulaşabilmek için işletmelerin iki temel soruya cevap aramaları gerekmektedir. Bunlar “gerçekten olması gerekenin yapılıp yapılmadığı ve yapılanların ne ölçüde iyi olduğu” dur. Bu sorulardan ilkinin cevabı, işletmenin toplum gereksinimlerine karşılık verebilmesi ile ilgilidir. İkinci sorunun cevabı ilkine oranla daha kolaylıkla ve belirleyici göstergelerle aranabilir. Burada “iyi” nin ölçüsünü, işletmenin “amaçlarına ulaşma derecesi” ve “amaçlarını en düşük maliyetle gerçekleştire oranı” ortaya koyacaktır<sup>6</sup>.

Bu amacın birim maliyetlerin tespiti ve kontrol amaçları ile de yakın bir ilişkisi olduğu şüphesizdir. Planlar gelecekle ilgilidir, gelecekte izlenecek yolu ve alınacak sonuçları belirler. Planlarda işletmenin gelecekteki faaliyetleri, bunların gerektireceği giderler, bu faaliyetler sonucu oluşturulacak değerler, satılacak mamul ve kar belirtilir. Söz konusu planlardaki tüm değerler tahmine dayalıdır. Bundan dolayı maliyet muhasebesinin verileri direkt olarak planlarda kullanılmaz. Fakat bu veriler kullanılarak planlar için iyi tahminler yapılabilir. İyi tahminlerin de sağlıklı verilere dayanması gerektiği açıktır<sup>7</sup>.

## **2 – 4. Alınacak Kararlara Yardımcı Olmak**

İşletmenin mal gruplarının içerisinde hangi malların satışına devam edip edilmeyeceği, satışı süren malların gelecekteki satış fiyatının ne olacağı, hangi departmanların kapatılıp kapatılmayacağı gibi soruların cevaplandırılması ve bu sorulara ilişkin sağlıklı kararlar alınabilmesi için maliyet muhasebesi bilgi

---

<sup>5</sup> Yükü Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Geliştirilmiş Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, İzmir, Anadolu Matbaacılık,1998, s.31

<sup>6</sup> Taner Tuna, İşletmelerde Bütçeleme- Planlama Yaklaşımı, İzmir, Kaçkar Ofset, 1988, s.3

<sup>7</sup> Yükü Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 1999, s.29-30

sisteminden sağlanacak maliyete ilişkin bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca üretim ve pazarlama bölümüyle sıkı ilişki kurularak stok politikaları ve kapasite kullanım oranları dahilinde doğru kararların alınmasına özen gösterilmelidir.<sup>8</sup>

### **3 – Pazarlama Maliyetlerinin Tanımı**

Pazarlama maliyetleri kavramı yerine, dağıtım maliyetleri, satış giderleri veya satış ve dağıtım giderleri kavramlarının da kullanıldığını görebiliriz.

Bir işletmenin pazarlama akışını gerçekleştirmek üzere yapmış olduğu fedakarlıkların parayla ifade edilmesi pazarlama maliyetlerini oluşturur.yani malın tedarik edilip depoya konulduğu andan, müşteriye ulaştırılıp paraya dönüşüncüye kadar geçen zaman süresi içinde yapılan giderleri kapsar.

Pazarlama maliyetleri sadece satış giderleri değil satışla ilgili yönetim, finansman ve genel giderleri içermektedir.

### **4 – Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyetlerinin Önemi**

Bir işletme için sadece malların üretilmesi değil malların tüketicilere ulaştırılıp paraya çevrilmesi de çok önemlidir. Bir üretici kendi pazarlama satış ve dağıtım maliyetleri dışında, malını tüketiciye ulaştırmada ona yardımcı olan işletmelerin maliyetleri ile de ilgilenmektedir. Aracı işletmelerin sağladığı hizmetlerin maliyetleri yüksek olduğu halde malların satış fiyatı da yüksek tutulur, dolayısıyla zaman içerisinde üretici işletmelerin malarına olan talep azalır. Bu yüzden pazarlama satış ve dağıtım maliyetlerinin bilinmesi ve kontrol altında tutulup düşürülmesi çok önemlidir.

Ticari işletmelerin pazara sundukları malın maliyeti iki ana maliyet grubundan oluşur. Üretim maliyetleri ve pazarlama maliyetleri. Pazarlama maliyetleri üretim maliyetlerine göre daha çabuk etkilenen değişken bir özelliğe sahiptir. Üretim maliyetleri elde bulunan teknolojiye ve üretim faktörlerinin fiyatına bağlı olduğundan, işletme yönünden maliyet ve fiyat arasındaki ilişkiyi etkileyen pazarlama maliyetidir.

Pazarlama işlevlerinin etkinliğinin değiştirilmeden daha ucuza yapılması üretime başlıca üç türlü olanak sağlamaktadır:

---

<sup>8</sup> Weston, J.F., Eugene, F.B., Essential of Managerial Finans, s:9

- Fiyatları düşürmeden birim başına karı arttırarak toplam karı çoğaltmak,
- Birim başına karı sabit tutarak fiyatları düşürüp sürümü arttırmak ve böylece toplam karı hiç değilse bir süre için yükseltmek,
- Düşen fiyatlar karşısında toplam karın azalmasını, sıfır yada negatif olmasını önlemek

## **B - PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİNİN YAPISAL ANALİZİ**

### **1- Maliyetlerin Ticari Kazancın belirlenmesinde indirilen Giderler**

#### **1 –1. Ücret Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendi kapsamında indirilen giderlerin en yaygın türünün ücretler olduğu söylenebilir. İşle ilgili olarak ödenen ve ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için ödenen ücretler, ne ad altında ödenirse ödensin bu kapsamda gider yazılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendi kapsamında gider kaydedilen ücretler, üretim ünitelerinde çalışan personel ücretleri dışındaki, idari personelin ücretleridir. Üretim ünitelerinde çalışan personelin ücretleri Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesi gereğince üretilen malların maliyetini hesaplanmasında dikkate alındığından, doğrudan gider yazılamaz.

#### **1 – 2. Enerji, Su Giderleri**

Ticari işletmelerin temel genel giderlerinden birisi, ısıtma ve aydınlatma amacıyla yapılan enerji ve su giderleridir, işletmenin üretim tesislerinde kullanılanlar dışındaki yerlere ait enerji ve su giderleri daha önceki bölümlerde açıklanan koşullara bağlı olarak ticari kazancın safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılır.

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerlidir. Bu nedenle bir giderin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması yeterlidir. Bu kapsamda, bir hesap döneminde tüketilen elektrik ve su giderlerine ilişkin bedeller, hesap dönemi sonu itibarıyla tahakkuk etmiş sayılır ve bu giderlere ilişkin faturalar daha sonraki bir tarihte



düzenlenmiş olsa dahi, ilgili olduğu döneme ilişkin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekir.<sup>9</sup>

Bununla birlikte, gider tutarının mükellefçe bilinmemesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde, ilgili yılda indirim konusu yapılamayan giderlerin, faturaların düzenlendiği döneme ilişkin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması da mümkündür.<sup>10</sup>

Ancak bir dönemde tüketilen elektrik ve su bedellerine ait faturaların bir sonraki yılda düzenlenmesi halinde, faturalardaki katma değer vergisinin, bu teslim ve hizmetleri satın alan mükelleflerce söz konusu belgelerin defterlerine kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, elektrik, su ve havagazı faturalarının zamanında ödenmemesi nedeniyle tahakkuk ettirilen gecikme zammı vade farkı mahiyetinde bir ödemedin ve ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.<sup>11</sup>

### **1 – 3. İletişim Giderleri**

Ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan iletişim [posta, telefon, telgraf, faks, vb.] giderleri, ticari kazancın safi tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Çoğu zaman işletme ile ilgili görüşmelerin yapıldığı telefonlar işletme adına kayıtlı olmamakta veya işletme aktifine dahil edilmemiş olmakta ya da bunun tersine işletme aktifine kayıtlı telefonlar özel işlerde de kullanılabilir. Bu durumların her birinde, telefon giderlerinin ticari kazançtan indiriminin kabul edilip edilmeyeceği veya kabul edilecekse ne kadarlık kısmının kabul edileceği sorun olmaktadır.

Kanımızca, işletme faaliyetleri ile ilgili, kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan telefon giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Telefonun işletme adına kayıtlı olup olmadığının veya aktive dahil olup olmamasının gider yazma açısından önemi yoktur. Buna göre, işletme sahiplerinin

<sup>9</sup> Maliye Bakanlığının 15/08/2000 tarih ve 40/4041-47/38601 sayılı özelgesi

<sup>10</sup> Dn. 4. D.'nin; 19/12/1979 tarih ve E:1978/3109 K1979/3541 sayılı, 24/02/1982 tarih ve E:1981/1436 K:1982/242 sayılı, 10/06/1971 tarih ve E:1970/6367 K:1971/4784 sayılı, 16/05/1979 tarih ve E:1978/2767 K:1979/1343 sayılı Kararları.

<sup>11</sup> İstanbul Defterdarlığının 16/09/1996 tarih ve GVK/40-1-4842-8493 sayılı özelgesi, Gelir Vergisi Muktezalari 1976-1997. İstanbul Maliye Vakfı Yayınları-1, İSTANBUL 1997, Sy. 286.

adına kayıtlı olan ve işletme aktifine kayıtlı olmayan ancak işletme faaliyetleri için kullanılan telefon giderleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.<sup>12</sup> Örneğin, özel telefon ve bu telefona bağlı faks cihazı ile yurt dışında bulunan firmalar ile yapılan görüşmelere ait telefon giderleri, söz konusu görüşmelerin işle ilgili olduğunun belgelendirilmesi halinde, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.<sup>13</sup>

Öte yandan, işletme aktifine dahil olsa da işletme sahiplerinin özel işleri için yapılan konuşma bedellerinin gider yazılması mümkün değildir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapmak her zaman kolay olmayabilir. İşletme aktifine kayıtlı telefonların özel işlerde de kullanılması veya aktive dahil olmayan telefonların işletme faaliyetleriyle ilgili olarak kullanılması mümkündür. Bu nedenle, telefonların aktive kayıtlı olup olmadığı önemlidir. Aktife kayıtlı telefonlar belirli sınırlar içinde işletme sahiplerinin özel işlerinde de kullanılsa, giderlerinin tamamının kabul edilmesi günlük hayatın ve giderleri ayırtırmanın zorluğunun bir gereğidir. Bunun aksine, işletme aktifine kayıtlı olmayan telefon giderlerinin indirilmesi, giderin doğrudan işle ilgili olduğunun tespiti halinde mümkündür. Maliye Bakanlığınca verilen çeşitli özelgelerde, özellikle cep telefonlarının harcamalarının gider olarak kabul edilmesinde, cep telefonunun işletmeye kayıtlı olup olmadığı da bir ölçü olarak kabul edilmektedir.<sup>14</sup>

Enerji ve su giderleri ile ilgili bölümde yapılan gider yazma zamanı ile ilgili açıklamalar, aynı nitelikte bulunan iletişim giderleri için de geçerlidir, iletişim giderleri ilgili oldukları dönem kazancının tespitinde dikkate alınabileceği gibi ödendiği yıl gider yazılması da mümkündür.

Öte yandan telefon faturalarının zamanında ödenmemesi nedeniyle tahakkuk ettirilen gecikme zammı da işletme ile ilgili bulunmak şartıyla ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir

---

<sup>12</sup> Maliye Bakanlığının 13/10/1995 tarih ve 40/4019-4/57076 sayılı özelgesi.

<sup>13</sup> Maliye Bakanlığının: 05/06/1937 tarih ve GVK/1- 2126-1470/40993 sayılı 03/03/1997 tarih ve 442/4204-7/8293 sayılı özelgeleri, İstanbul Defterdarlığının 27/08/1993 tarih ve GVK-40/1-3215-13392 sayılı özelgesi, Gelir Vergisi Muktezalari 1976-1997, İstanbul Maliye Vakfı Yayınları-1, İS TANBUL 1997, s. 285

<sup>14</sup> Maliye Bakanlığının 24/03/1999 tarih ve 40/4069-5/11976 sayılı özelgesi; İstanbul Defterdarlığının 15/10/1991 tarih ve GVK-40-4437-12052 sayılı özelgesi, Gelir Vergisi Muktezalari 1976-1997, İstanbul Maliye Vakfı Yayınları-1, İSTANBUL 1997, s. 259.

## 1 – 4. Kira Giderleri

Ticari işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olarak kiraladıkları;

- iş yerleri,
- Alet, edevat, makine ve tesisler,
- Taşıt araçları,

için ödedikleri kira bedelleri, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendi hükmüne göre genel gider olarak dikkate alınan giderlerdir.

işletmeye ait işyerinin işletme sahibinin eşine veya diğer yakınlarına ait olması durumunda, bunlara ödenen kira tutarı gider olarak dikkate alınır. Adi ortaklık olarak faaliyet gösteren işletmenin işyerinin ortaklardan birine ait olması durumunda da ortağa ö-denene kiranın gider kaydedilmesine bir engel yoktur.

Yukarıda belirtilen kiralama konusu kıymetlerden üretimle ilgili olanlar için ödenen kira bedelleri, üretilen malların maliyet bedeli ile ilgilendirilir. Bunun dışındaki kira giderleri ise doğrudan gider olarak dikkate alınır.<sup>15</sup>

Kiralanan taşıtla ilgili kira giderleri, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan ve kiralama yoluyla edinilen taşıtların giderleri kapsamında değil, 1 numaralı bentteki genel giderler kapsamında dikkate alınır. 180 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, taşıt giderlerinin taşıtların kira giderlerini kapsamadığı açıkça belirtilmiştir.

Diğer giderlerde olduğu gibi kira giderleri de dönemsellik esasına uygun olarak tahakkuk ettiği tarih itibariyle gider yazılır. Bu anlamda kiralanan bir mal veya hakkın kira bedeli kira hizmetinin alındığı dönem itibariyle ve ödeme koşuluna bakılmaksızın gider yazılır. Kira bedelinin peşin ödenmesi durumunda ise peşin ödenen kira bedeli ilgili döneme kadar aktifleştirilir ve gider yazılmaz. işletme faaliyete geçmeden ödenen kira ve kira ile ilgili diğer giderler, ödeme tarihine bakılmaksızın faaliyete geçilen yılın hasılatından indirilir.

Öte yandan, ihtilafli olup, miktarı kesin olarak belli olmayan giderler ilgili yılda değil, uyuşmazlığın çözümlendiği yılda gider kaydolunabilir. Örneğin mahkeme

---

<sup>15</sup> Bıyık, Recep ve Kırathı, Aydın; Giderler ve İndirimler, s:74

kararı gereği geçmiş yıllara ilişkin olarak ödenmesi gereken kira ve kira bedeli üzerinden hesaplanan gecikme faizinin hukuki durumun ortaya çıktığı yılda gider yazılması gerekir.

## **1 – 5. Temsil Ve Ağırlama Giderleri**

Ticari gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan giderlerden birisi de temsil ve ağırlama giderleridir. Ancak temsil ve ağırlama giderleri, giderin yapılması ile gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi ilişkisinin kurulması en zor olan giderlerdir.

Temsil ve ağırlama giderleri günümüzde yaygın olarak yapılmakta ve çoğunlukla bu giderler, işletmelerin ticari ilişki içinde bulunduğu işletme ve kişilerle sınırlı da kalmamaktadır. İşletmenin ticari açıdan ilişkide bulunmadığı bir kişi veya işletme için yaptığı harcamanın, ticari faaliyetle ilgisinin olmadığı açıktır. Ancak ticari hayatta bulunan işletmelerin, bu tür giderlerinin bulunmaması da düşünülemez. Bu nedenle, işletmenin büyüklüğü, faaliyet konusu, ilişkide bulunduğu işletme ve kişilerin durumu dikkate alınarak, işle doğrudan ilişkisi olmasa da belirli sınırlar içinde yapılan harcamaların, temsil ve ağırlama gideri olarak dikkate alınması gerekir.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunca verilen bir Karar, işletmelerin ticari ilişki içinde bulunmadıkları kişiler için yapılan harcamaların da temsil ve ağırlama gideri olarak kazancın tespitinde dikkate alınabileceği yönündedir. Söz konusu Kararda; bankalar ve diğer bazı müesseselerin, ülkeye hizmet etmiş kişiler ile bankaya uzak veya yakın bir alakası bulunan kişiler veya bunların aileleri için çelenk bedeli, ziyafet ve hediye gibi masrafları, temsil ve ağırlama gideri kapsamında bulunmuştur.

Danıştay tarafından verilen bazı kanarlarda da işletmeyle ve işle ilgili olmayan, ortakların kendilerine ait yemek ve benzeri giderleri, işletmenin cirosu dikkate alınarak kabul edilmiştir.<sup>16</sup>

Bu açıklamalar çerçevesinde, ticari işletmelerin işleriyle ilgili olarak ticari örf ve adetlere uygun, işletmenin cirosu ve beyan ettiği gelir ile orantılı temsil ve

---

<sup>16</sup> Dn. 4. D.'nin 24/01/1996 tarih ve E:1995/1907 K:1996/198 sayılı Kararı.

ağırlama giderlerinin kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasına engel yoktur. Ticari ilişkisi bulunmayan kişiler için yapılan bazı temsil ve ağırlama giderlerinin de indirim konusu yapılması mümkün olmakla birlikte bu konuda daha dikkatli olunması gerekmektedir.

işletme ile ticari ilişkisi bulunan işletme sahip ve ortaklarının kendileri ve yakınlarına, cenaze, nikah gibi günlerinde gönderilen çiçek ve çelenk bedelleri ile bunların vefatı nedeniyle verilen ilan bedelleri, belirli sınırlar içinde gider olarak kabul edilir, işletme sahip veya sahiplerinin kendilerine ait bu türden giderlerin ise kabul edilmesi mümkün değildir.

Genel giderlerle ilgili açıklamaların sonunda yer alan konu ile ilgili yargı karar özetlerinde ve özelge özetlerinde görüldüğü üzere, gerek idare gerekse de yargı, temsil ve ağırlama giderlerinin tevsikini istemekte ve giderin kimin için, ne zaman ve ne münasebetle yapıldığının belli olmasını aramaktadır.<sup>17</sup>

## **1- 6. Sigorta Giderleri**

Ticari işletmelerin çeşitli risklerini koruma altına almak için yaptırdıkları sigortalar nedeniyle ödedikleri primler, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendi kapsamında genel gider olarak gider kaydedilir.

İşletmelerin aktiflerindeki sabit kıymetleri sigortalanabileceği gibi, taşıdıkları mallar, bir kısım alacakları veya ileride doğacak her türlü riskleri için sigorta yapılmış olabilir. Sigorta primi ödemesi işletmenin kendi isteği ile yaptırdığı sigorta nedeniyle doğabileceği gibi yasal zorunluluklar gereği de olabilir. Bankalardaki tasarruf mevduatının, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından sigorta edilmesi yasal zorunluluk gereği yapılan sigortalara örnektir.

Yasal zorunluluk gereği olsun veya olmasın, işle ilgili sigorta giderleri ticari kazancın tespitinde genel gider olarak indirim konusu yapılır. Bankalar Kanununun 15. maddesinde yer alan, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna

---

<sup>17</sup> Maliye Bakanlığının; 18/03/1987 tarih ve GVK/1 -2126-32-1143-21974 sayılı özelgesi, Gelir Vergisi Muktezalari 1976-1997, İstanbul Maliye Vakfı Yayınları-1, İSTANBUL 1997, Sy. 279; istanbul Def terdarlığının 14/11/1990 tarih ve VSZ-VUK-11229-788-16587 sayılı özelgesi, Gelir Vergisi Muktezalari 1976-1997, istanbul Maliye Vakfı Yayınları-1, İSTANBUL 1997, Sy. 256, Dn. 4. D.'nin 29/12/1972 tarih ve E:1970/7252 K:1972/8350 sayılı Kararı

bankalarca ödenen primlerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılacağına ilişkin hüküm, bu anlamda bütünüyle fazla ve gereksizdir.

Diğer giderlerde olduğu gibi sigorta giderleri de dönemsellik ilkesine uygun olarak tahakkuk tarihi itibarıyla gider kaydedilir. Genel olarak sigorta poliçeleri yıllık olarak yapılmakta olup, dönemsellik ilkesi gereği, bir yıl için ödenen sigorta giderinin, sonraki yıllara ilişkin kısmının ödendiği yıl peşin ödenen gider olarak aktifleştirilmesi ve ilgili olduğu yılda gider olarak dikkate alınması gerekir.<sup>18</sup>

Böyle olmasına rağmen, dönemsellik esasına bakılmaksızın sigorta primlerinin ödendiği dönemde gider yazılabileceği yönünde yargı kararları da bulunmaktadır.<sup>19</sup>

## **1 – 7. Finansman Giderleri**

### **- Genel Olarak Finansman Giderleri**

Finansman giderleri, işletmelerin kredi kullanımı, borçlanma, vadeli mal ve sabit kıymet alımı gibi nedenlerle ödedikleri faiz, vade farkı, kur farkı, finansal kiralama bedeli gibi giderlerle teminat mektubu komisyonları ve benzeri giderlerdir.

Ülkemizde uzun süre yaşanan kronik enflasyon, bir yandan işletmelerin öz kaynaklarının faaliyetlerinin yürütülmesinde yetersiz olması sonucunu yaratırken, bir yandan da yabancı kaynak kullanımının getirdiği vergisel avantajlar, finansman giderlerinin boyutunu oldukça büyütüştür.

Gerek öz kaynak yetersizliği nedeniyle, gerekse de vergisel avantajlarla olsun, işletmelerin ticari faaliyetlerini yürütebilmek için kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin giderler, işletmelerin ticari kazançlarının tespitinde indirilecek genel giderlerdendir. Finansman giderlerinin indirilmesinde, aşağıda açıklanacak koşullara uygun olmak kaydıyla bir sınırlama yoktur. İşletmeler bütün faaliyetlerini yabancı kaynaklarla sürdürseler dahi, finansman giderlerinin tamamını gider kaydedebilirler.

<sup>18</sup> Danıştay Yedinci Dairesinin 30/04/1973 tarih ve E:1971/3588 K:1973/1318 sayılı Kararı

<sup>19</sup> Dn. 3. D.'nin 07/12/1995 tarih ve E:1994/3283 K:1995/4118 sayılı, Dn. 4. D.'nin; 06/06/1979 tarih ve E:1979/683 K:1979/1673 sayılı. 16/03/1982 tarih ve E:1981/300 K:1982/661 sayılı Kararları

- Finansman Giderlerinin Gider Kaydedilmesi için Aranılan Koşullar

i- Gider İşle İlgili Olmalıdır

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi veya devam ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın tespitinde gayrisafi kazançtan indirileceği hükmü yer almaktadır.

Düzenlemeye göre ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecek giderler, şarta bağlı giderlerdir. Ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğu yükümlü tarafından tevsik edilemeyen giderler ticari kazancın tespitinde dikkate alınamaz.<sup>20</sup>

Genel giderlerden biri olan finansman giderlerinin de ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için, giderin bütün genel giderlerde olduğu gibi işle ilgili olması gerekir. İşle ilgili olmayan, örneğin;

- işletme sahiplerinin veya ortaklarının kişisel borçlarıyla ilgili kredi faizleri,<sup>21</sup>
- Karşılıksız düzenlenen borç senetleri nedeniyle katlanılan faiz ve komisyon giderleri,<sup>22</sup>
- ihtiyacı olmayan krediyi alarak başkasına kullandıran işletmenin, bu krediyle ilgili giderleri,<sup>23</sup>
- Ticari işle ilgili olmayan şahsi kefalet nedeniyle ödenen finansman giderleri,<sup>24</sup>

ticari kazancın tespitinde gider yazılamaz.

<sup>20</sup> Dn. 13. D.'nin 05/02/1975 tarih ve E:1973/473 K:1975/386 sayılı Kararı; Dördüncü Dairesinin 27/12/1969 tarih ve E:1969/3169 K:1969/6806 sayılı Kararı; Üçüncü Dairesinin 12/02/1991 tarih ve E:1989/4105 K:1991/440 sayılı Kararı, Danıştay Dergisi Yıl 22, Sayı 82-83 Sy. 236.

<sup>21</sup> Dn. 4. D.'nin 25/09/1975 tarih ve E:1975/765 K:1975/2445 sayılı, Dn. 13. D.'nin; 22/01/1975 tarih ve E:1973/187 K:1975/216 sayılı, 03/06/1975 tarih ve E:1973/4880 K:1975/2053 sayılı Kararları.

<sup>22</sup> Dn. 3. D.'nin 02/02/1989 tarih ve E:1988/1751 K:1989/269 sayılı Kararı

<sup>23</sup> Dn. 3. D.'nin 02/02/1989 tarih ve E:1988/1751 K:1989/269 sayılı, Dn. 4. D.'nin; 25/09/1975 tarih ve E:1975/765 K:1975/2445 sayılı, 13/10/1970 tarih ve E:1968/890 K:1970/4925 sayılı; 12/05/1982 tarih ve E:1982/421 K:1982/2144 sayılı Kararları

<sup>24</sup> Dn. 13. D.'nin 29/05/1974 tarih ve E:1973/1307 K:1974/2308 sayılı Kararı

## ii- Gider Mal veya Sabit Kıymet Alımı veya Yatırımla İlgili Olmamalıdır

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendi kapsamında doğrudan gider kaydedilecek finansman giderleri, gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan ve Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre satın alınan mal, sabit kıymet veya yapılan yatırım maliyetlerine eklenmesi gerekmeyen finansman giderleridir.

Aşağıda hangi finansman giderlerinin satın alınan mal, sabit kıymet veya yapılan yatırım maliyetlerine eklenmesi gerektiği ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Bu giderlerin doğrudan gider kaydedil-meyip, satılan mal maliyeti olarak dikkate alınması veya maliyetine eklendiği sabit kıymet veya yatırımın maliyeti ile birlikte amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekir.

## iii- Yeniden Değerleme Yapan veya LIFO Yöntemini Kullananlarda Finansman Giderlerinin Bir Kısmı Gider Kabul Edilmez

Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 8 numaralı bendinde; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına yatırım maliyetine eklenenler hariç) indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'inin gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin 13 numaralı bendinde de; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son gider ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların bankalar, sigorta şirketleri ve finans kurumları hariç], Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Bu madde hükümlerine göre, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyen veya dönem sonu stoklarını LIFO yöntemine göre değerleyen



işletmeler, finansman giderlerinin tamamını genel giderler kapsamında gider kaydedemezler.

Aşağıda finansman gider kısıtlaması uygulaması ayrı bir bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağından, bu bölümde ayrıntıya girilmeyecektir.

- Satın Alınan veya Üretilen Mallarla ilgili Finansman Giderleri

Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmış, aynı Kanunun 262. maddesinde ise maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bütün giderlerin toplamını ifade ettiği belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen maddeler uzun süredir yürürlükte olmasına ve bir değişiklik göstermemesine rağmen, satın alınan veya üretilen mallarla ilgili olarak kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin doğrudan gider kaydedilip edilemeyeceği bugüne kadar yeterli açıklığa kavuşmamıştır.

Maliye Bakanlığınca 238 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan yorum konu ile ilgili yeterli açıklamayı kapsamamış, bu güne kadar olan yargı kararları da yeteri açıklıkta konuyu aydınlatamamıştır.

238 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde konu ile ilgili madde hükümleri hatırlatıldıktan sonra aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

**"Bu hüküm uyarınca, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir.**

**Bu itibarla, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.**

**İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak**

**kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir."**

Maliye Bakanlığınca yapılan bu yoruma göre, alınan kredi doğrudan mal alımının finansmanında kullanılsa dahi, faizlerinin tamamının doğrudan gider kaydedilmesi mümkündür, işletmeler faiz giderinin stokta bulunan mallara isabet eden kısmını doğrudan gider olarak kaydetmeyip, maliyete dahil etmekte serbestiye sahiptirler.

Tebliğde döviz cinsinden ve vadeli olarak alınan mallar için, malların stoklara giriş tarihine kadar olan kur farklarının mal maliyetlerine intikal ettirilmesinin zorunlu olduğu yorumu yapılmıştır. Malların stoklara girdiği tarihten sonra oluşan kur farklarının doğrudan gider veya mal maliyetlerine eklenmesi konusunda da yine işletmeler seçimlik hakka sahiptirler.

## **1 – 8. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri**

Mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderleridir. Aşağıda ayrıntılı bir şekilde anlatılacaktır.

## **2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri**

### **2 – 1. Genel Açıklama**

Reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri işletmelerin üredikleri mal ve hizmetlerin satışlarını ve buna bağlı olarak da satış hasılatlarını ve karlarını arttırmak için yaptıkları en önemli giderlerden biridir. Bu giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40, maddesinin 1 numaralı bendi hükmü çerçevesinde ticari kazancın safi tutarının tespitinde dikkate alınır.

Bu bölümde bütün reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderlerine yer verilecektir. Sadece işletmelerin pazar paylarını ve satış gelirlerini arttırmak, ürünlerini tanıtmak için yaptıkları giderler incelenecektir.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın; Giderler ve İndirimler, s:96

## **2 – 2. Reklam, Pazarlama,Satış ve Dağıtım Giderlerinin Gider Yazma Zamanı Ve Aktifleştirilmesi Gereken Giderler**

Diğer giderlerde olduğu gibi, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri de dönemsellik ilkesine uygun olarak tahakkuk tarihi itibariyle gider kaydedilir. Yapılan harcamanın birden fazla yılla ilgili bulunması, örneğin reklam alacak televizyon kuruluşuyla yapılan anlaşmanın birden fazla yılı kapsamı durumunda, yapılan giderler dönemsellik ilkesine uygun olarak ilgili yıllar itibariyle kayıt edilir.

Yapılan reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri karşılığında maddi veya gayri maddi bir sabit kıymet iktisap edilmesi ve diğer koşulların da bulunması durumunda yapılan giderlerin aktif kıymet hesabı ile aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekir. İşletmelerin sahip olduğu reklam panoları buna örnek olarak verilebilir.

Öte yandan, amortismanlarla ilgili ilk tesis ve örgütlenme giderleri sayılırken, yeni malların ve işletmenin tanıtılması için yapılan tanıtma ve reklam giderleri de bu kapsamda sayılmıştır.Yeni bir işletmenin veya ürünün tanıtımı için yapılan yoğun tanıtım ve reklam kampanyaları giderleri bu kapsamda ilk tesis ve örgütlenme gideri niteliğindedir. Bu giderlerin amortisman yoluyla itfa edilmesi veya doğrudan gider yazılması konusunda yükümlüler seçimlik hakka sahiptir.<sup>26</sup>

## **2 – 3. Radyo, Televizyon, Gazete, Dergi ve Benzeri Basın Yayın**

### **Kuruluşlarına Verilen Reklamlar**

Günümüzde en yaygın yapılan reklam ve pazarlama gideri, basın yayın kuruluşlarına verilen ilan ve reklamlar nedeniyle yapılan giderlerdir. Bu şekilde yapılan reklamlar doğrudan reklam verilmesi şeklinde olabileceği gibi, bir program sponsorluğunun yapılması şeklinde de olabilir.

---

<sup>26</sup> Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın; Giderler ve İndirimler, s:97

İşletme veya ürün tanıtımı amaçlı bu tür reklam giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağına tereddüt yoktur. Bu reklamlar alınan reklam hizmetinin ilgili olduğu dönem itibariyle tahakkuk tarihinde gider yazılır.<sup>27</sup>

## **2 – 4. Reklam Panoları**

Genellikle yol kenarlarına, binalara, spor karşılaşmalarının yapıldığı alanların kenarlarına konan panolar işletmenin mülkiyetindeki aktif kıymetlerdir ve bunların maliyet bedeli amortisman yoluyla yok edilir.

Reklam panoları için Belediye Gelirleri Kanunu gereğince ödenen ilan ve reklam vergisi ile panoların normal bakım onarım giderleri doğrudan gider kaydedilir.<sup>28</sup>

## **2 – 5. Reklam Amacıyla Yapılan Köprü, Üst Geçit ve Benzeri Tesisler İçin Yapılan Harcamalar**

İşletmelerin belirli süre ile reklamlarının yapılması karşılığında inşa ettirdikleri ve çoğunlukla genel bütçeye dahil dairelere veya belediyelere bağışladıkları çeşitli tesisler için yaptıkları harcamalar, harcamanın emsal reklam harcamalarına göre bariz fazlalık göstermesi koşulu ile gider kaydedilebilir.

Maliye Bakanlığı'nca verilen özeldede;

- Otelcilik faaliyeti ile uğraşan şirketin, ortalama on yıllık reklamını yapmak amacıyla şehir girişine yaptırdığı üst geçit için yaptığı harcamaların reklam süresi içinde eşit olarak kazançtan indirilmesi gerektiği ancak yapılan harcama tutarının emsal reklam harcamalarına göre bariz fazlalık göstermesi halinde, yapılan harcamaların bu kısmının bağış olarak kabul edilmesi ve bu bağışların gider yazılması şartları çerçevesinde indirim konusu yapılması gerektiği,

---

<sup>27</sup> Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın; Giderler ve İndirimler, s:98

<sup>28</sup> Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın; Giderler ve İndirimler, s:98

- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-a ve 34. maddelerine göre, mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini;
  - Verginin fatura ve benzeri belge üzerinde ayrıca gösterilmesi
  - Bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesişartıyla indirim konusu yapabileceklerdir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere ait katma değer vergisinin indirilmesinin Kanununun 30/d maddesi uyarınca mümkün bulunmadığı, bu nedenle, inşa edilen üst geçitle ilgili olarak yapılan giderlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edilmesi halinde bu giderlere ait katma değer vergisinin de indirim konusu yapılabileceği, aksi halde indirim konusu yapılamayacağı, açıklanmıştır.<sup>29</sup>

## 2 – 6. Numuneler, Promosyonlar

İşletmeler halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel talep etmeksizin mevcut veya potansiyel müşterilerine vermektedirler.

Özellikle ilaç üretimi sektöründe doktorlara verilen numune ilaçların üretimi ile tekstil sektöründe renkli, baskılı, konfeksiyonlaşmış malların numune olarak üretilmesi çok yaygındır. Tekstilde üretilen bu numunelerin müşterilere ücretsiz gönderilmesiyle satış olanakları yaratılmaya çalışılır.<sup>30</sup>

Numune kelimesi 50 Sıra No.lu KDV Genel Tebliği'nde<sup>31</sup>; **“Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedirler. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla**

<sup>29</sup> Maliye Bakanlığının 19/03/1999 tarih ve 55/5529-610/010950 sayılı özelgesi

<sup>30</sup> Yükücü Süleyman, Yükücü Canan, Yaklaşım Dergisi / Haziran 2004 / Sayı 138

<sup>31</sup> 50 Sıra No.lu KDV Genel Tebliği'nde 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

**sınırlı olan ve üzerinde “numunedir, parayla satılmaz, vb. “ibareleri taşıyan bu mallar...”** şeklinde tanımlanmıştır.

Numuneler asıl malların özelliklerini taşımakla birlikte satışa konu edilemeyecek miktarda işletme içerisinde üretilebilir veya dışarıda fason olarak üretilebilirler. İki biçimde de bu tür malları 157- Diğer Stoklar hesabında izlemekte yarar bulunmaktadır.

Numune malları işletme içerisinde üreten firmalar, özellikle tekstil firmalarının konfeksiyon sektöründe ayrı bir **“Numune Gider Yeri”** oluşturdukları gözlenmektedir. Bu durumda numune gider yerinde tahakkuk eden tüm giderleri pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak muhasebeleştirmek gerekecektir

Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel almaksızın teslimi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir<sup>32</sup>

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilmeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde **“Numunedir, Parayla Satılmaz. vb.”** ibareleri taşıyan bu mallar da, işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel almaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi, hesaplamasını gerektirmemektedir.<sup>33</sup>

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen malların;

---

<sup>32</sup> Mehmet TİMUR, “Bedelsiz Katkı Payı, Ciro Primi Karşılığı vb. Şekilde Gerçekleştirilen Promosyon Mallarında KDV”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 44, s. 80

<sup>33</sup> Mehmet TİMUR, “Bedelsiz Katkı Payı, Ciro Primi Karşılığı vb. Şekilde Gerçekleştirilen Promosyon Mallarında KDV”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 44, s. 80

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
  - Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,
- halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekmektedir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Promosyon, ticareti yapılan mallara olan talebin arttırılması amacıyla satışı yapılan bir malın yanında ayrıca bir bedel alınmaksızın başka bir malın verilmesidir.

Firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya arttırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır.<sup>34</sup>

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Ancak Maliye Bakanlığı katma değer vergisi sistemindeki farklı oran uygulanması nedeniyle düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verilmesi durumunda, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından bir haksız rekabet durumunun ortaya çıktığını belirterek aşağıdaki düzenlemeleri yapmıştır.

---

<sup>34</sup> Mehmet TİMUR, "Bedelsiz Katkı Payı, Ciro Primi Karşılığı vb. Şekilde Gerçekleştirilen Promosyon Mallarında KDV", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 44, s.77-78

Promosyon ürünü olarak verilen malın tabii olduğu katma değer vergisi oranının ;

- a) Satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

## **2 – 7. Dağıtılan Hediye ve Eşantyonlar**

İşletmeler bir pazarlama taktiği olarak var olan ve/veya hedef müşterilerine eşantyonlar verebilirler. Uygulamada özellikle yılbaşı bayram vb. günlerde takvim ajanda gibi ürünler verilmektedir. Bu ürünler işletmenin bir pazarlama faaliyeti olarak değerlendirilecek olup katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Firmalar halihazırda satışını yaptıkları ürünleri de eşantyon olarak verebilirler. Bu tip teslimlerde de katma değer vergisi hesaplanması söz konusu değildir. Sigara firmalarının zaman zaman eğlence yerlerinde tanıtım amacıyla dağıttıkları sigaralar konuya ilişkin örnek niteliğindedir.

Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus yukarıda sayılan ürünlerin dağıtılmasının yapılan işle orantılı ve ticari teamüle uygun olmasıdır.

İşletmeler gerek yasal zorunluluklarından dolayı gerekse müşteri memnuniyetini sağlamaya yönelik olarak satmış oldukları mamulleri veya bunların eklentilerini satış garantisi kapsamında yenileyebilirler. Bu tip teslimlerde bedelsiz teslim olarak kabul edilip katma değer vergisi hesaplanması söz konusu değildir. Örneğin bir televizyon satıcısı televizyona ait uzaktan kumandanın bozuk çıkması halinde müşterisine yeni bir kumanda verebilir. Satıcının verdiği uzaktan kumandanın teslimi esnasında katma değer vergisi söz konusu olmayacaktır.

Her ne kadar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "**Teslim ve Teslim Sayılan Haller**" maddelerine göre bir malın tasarruf hakkının bir alıcıya veya alıcı adına hareket edene verilmesi katma değer vergisine tabii olsa da yukarıda izah edilen şekilde yapılan teslimler işletmenin pazarlama taktiği olarak nitelendirilir ve katma değer vergisine tabii değildir.



## **2 – 8. Hediye Çekleri**

Günümüzde bazı işletmeler çeşitli gerekçelerle hediye vermek yerine hediye çekleri vermeyi tercih etmektedirler. Bu uygulamanın esas olarak hediye vermek suretiyle yapılan giderlerden bir farkı yoktur ve aynı çerçevede gider kaydedilebilir.<sup>35</sup>

## **2 – 9. Satış Kampanyaları**

İşletmeler zaman zaman gerek müşterilere gerekse de bayilere veya satıcılara yönelik satış kampanyaları yapmaktadırlar. Son yıllarda özellikle gazetelerin, büyük marketlerin ve otomobil üreticilerinin bu tür kampanyalar yaptıkları ve satışlarını bu yolla önemli ölçüde arttırdıkları görülmektedir.

Satış kampanyalarında çekilişle bazı müşteri veya bayilere hediyeler verilmekte veya satış hacmine bağlı olarak herkese hediyeler veya bedelsiz mallar verilmektedir.

Satış kampanyalarında verilen hediyelerin veya bedelsiz malın, tüketiciye verilmesi ile başka bir ticari işletmeye verilmesi arasında farklılıklar vardır. Bu nedenle aşağıdaki ayırım dikkate alınmalıdır.

### **2 – 9 - 1. Bayilere veya Satıcı Firmalara Yönelik Kampanyalar**

Satıcı Firmalara satış kampanyalarında verilen hediyeler ciro primi niteliğindedir ve başka özelliği yoktur. Ciro primi niteliğindeki hediye'nin bütün satıcı firmalara verilmesi veya bir kısmına çekilişle belirlenerek verilmesi arasında da vergisel açıdan bir fark yoktur.

Ciro primi niteliğindeki kampanyalarda iki teslimin varlığı kabul edilmektedir. İki teslimin her biri için belge düzenlenmesi gerekmekte olup, kampanyayı veren işletmenin bayii veya satıcı işletmeye bedelsiz verdiği mallar için, bayi ve diğer işletmenin ise kampanyayı yapan diğer işletmeye ciro primi faturası düzenlemesi gerekmektedir.

---

<sup>35</sup> Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın; Giderler ve İndirimler, s:102

Bu durumda kampanyayı yapan işletmenin yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur.

----- / -----		
157 DİĞER STOKLAR	XXX	
191 İNDİRİLECEK KDV	XXX	
320 SATICILAR		XXX
bedelsiz olarak verilen hediye veya malın alımı		
----- / -----		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD.	XXX	
191 İNDİRİLECEK KDV	XXX	
157 DİĞER STOKLAR		XXX
391 HESAPLANAN KDV		XXX
Bedelsiz olarak verilen hediye veya malın		
Teslimi ve ciro primi faturasının alımı		
----- /-----		

## 2 – 9 - 2. Tüketicilere Yönelik Kampanyalar

Hediye kampanyalarının nihai tüketicilere yönelik yapılması durumunda karşılıklı iki işlem yoktur, işletmeler tarafından bedelli olarak satılan bir malın yanında başka bir mal verilmesi veya mal alan tüketicilerin bir kısmına çekilişle hediye verilmesi hallerinin her ikisinde de bedelsiz olarak verilen malın bedeli, kampanyayı yapan işletme açısından pazarlama ve satış gideri olarak kaydedilir.

Böyle olmakla birlikte tüketicilere verilen malların, alıcıların tamamına verilmesi ile çekilişle bazılarına verilmesinin vergisel açıdan bazı farklılıkları vardır.

Her hangi bir çekiliş olmaksızın bir malı alanlara başka bir malın bedelsiz olarak verilmesi durumunda, gerçek anlamda bir bedelsiz teslim söz konusu değildir. Bu anlamda satılan malın bedeli, görünüşte bedelsiz olarak verilen malın bedelini de içermektedir.

Nitekim 50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde;

- Firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme,

üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla,

bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmadığı,

- Firmaların genişleyen faaliyetleriyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer arttığı,

- Piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesinin, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşımak

ta olduğu ve bu malların alış bedellerinin Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin

1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebildiği,

açıklanmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, bir malın yanında bir başka malın tüketiciye bedelsiz olarak verilmesi halinde, bedelsiz verilen mal için fatura düzenlenmesine ve katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta, malın bedelinin ise 40. maddenin 1 numaralı bendi çerçevesinde gider kaydedilmesi gerekmektedir.

Tüketicilere yukarıdaki şekilde verilen bedelsiz mallarla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

157 DİĞER STOKLAR [153 TİCARİ MALLAR]	XXX	
191 İNDİRİLECEK KDV		XXX
320 SATICILAR		XXX
Bedelsiz olarak verilen malın alımı		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD. 157 DİĞER STOKLAR (153 TİCARİ MALLAR)	XXX	XXX
Bedelsiz olarak verilen malın teslimi		

Promosyon ürünü olarak dağıtılan malların bünyesinde yer alan katma değer vergisinin indirimi ile ilgili olarak 50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup, bu kitabın konusuna girmediğinden burada söz konusu açıklamalara yer verilmemiştir.

Satış kampanyasının bütün tüketicileri kapsamaması, sadece çekilişte kazanan talihlilere bedelsiz mal verilmesi halinde teslimde bir karşılıksız intikal söz konusudur ve veraset ve intikal vergisi açısından da konuya bakılması gerekmektedir.

Satış kampanyalarında çekilişle kazanan tüketicilere bedelsiz verilen mallar için fatura düzenlenmesi ve katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Çekilişle verilen mallarla ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir

_____ / _____		
157 DİĞER STOKLAR	XXX	
(153 TİCARİ MALLAR)		
191 İNDİRİLECEK KDV	XXX	
320 SATICILAR		XXX
Bedelsiz olarak verilen malın alımı		
_____ / _____		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	XXX	
191 İNDİRİLECEK KDV	XXX	
157 DİĞER STOKLAR		XXX
[153 TİCARİ MALLAR)		
391 HESAPLANAN KDV		XXX
Bedelsiz olarak verilen malın teslimi		
_____	_____	

### **2 – 9 - 3. Yüksek Giderlerde İndirilmeyen KDV'nin Durumu**

50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, Katma Kİleğer Vergisi Kanununun 29. maddesinde verilen yetki çerçevesinde; promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu katma değer vergisi oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranından yüksek olması halinde, promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması uygun bulunmuş, yapılan düzenleme çerçevesinde indirilemeyen kısmın ise gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır.

### **2 – 9 - 4. Satış Kampanyası Giderlerinin Gider Yazma Zamanı**

Satış kampanyalarında çeşitli şekillerde bedelsiz olarak verilen mallar ve yapılan giderler daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendi kapsamında gider kaydedilmektedir.

Kampanyanın aynı takvim yılı içinde başlaması ve bitmesi durumunda, giderlerin dikkate alınması zamanı konusunda bir tereddüt yoktur. Ancak bir takvim yılında başlayıp bir başka takvim yılında sona eren kampanya giderlerinin gider yazma zamanı bu kadar açık değildir.

Kural olarak giderler dönemsellik esasına uygun olarak tahakkuk ettikleri tarih itibariyle gider kaydedilir. Bir sonraki takvim yılı ile ilgili olarak yapılan harcamalar, söz konusu yılda dikkate alınmak üzere aktifleştirilir. Buna göre, kampanya sonunda verilmek üzere satın alınan malların, alındığı tarih itibariyle ilgili stok hesaplarına kaydedilmesi, yıl sonunda ise kampanyanın bu yıla tekabül eden kısmı için yapılan harcamanın gider olarak dikkate alınması gerekir.

Satış kampanyalarında kampanyanın başlaması ile birlikte kampanyanın sonuçlan görülmeye başlar. Yani işletmenin satış ve gelirleri bu tarih itibariyle

kampanyadan etkilenir. Oysa kampanya ile verilmesi vaat edilen mallar kampanyanın sonunda teslim edilir. Kampanyanın başlaması ile birlikte satış hasılatı ve gelirler artmaya başladığına göre, gelir artırıcı etki yapan taahhütler nedeniyle doğacak giderlerin de dönemsellik gereği kampanya sürecine uygun olarak dikkate alınması gerekir. Maliye Bakanlığınca verilen ve aşağıya bir kısmı alınan özgelelerde daha sonraki yıl yapılacak giderin ilgili dönem hesaplarına karşılık yoluyla yansıtılması gerektiği belirtilmiştir.

Sonuç olarak verilen özgeldeki açıklama uygun olmakla beraber, bu sonucun karşılık ayrılması yoluyla sağlanması kanımızca olanaksızdır. Çünkü öteden beri kabul edilen görüş ve uygulama, karşılıkların ancak kanunlarda belirtilenlerle sınırlı olduğu şeklindedir. Vergi Usul Kanununda veya diğer kanunlarda böyle bir karşılık öngörülmemiştir ve bu şekilde ayrılan karşılıklar kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Bir sonraki yıl kampanya sonunda verilecek malların bir kısmının içinde bulunulan yılın gideri olarak dikkate alınması gerektiği açıktır. Bunun için karşılık ayırmaya da gerek yoktur. Tahakkuk ve dönemsellik esası bunun için yeterlidir. Tahakkuk esası kampanyanın bitmesini, bedelsiz olarak verilecek malların satın alınmasını ve teslimini gerektirmemektedir. Kampanyanın başlaması ile birlikte tahakkuk esası gerçekleşmeye başlamıştır ve dönem sonu itibarıyla çeşitli ölçüler kullanılarak hesaplanan tutar, tahakkuk etmiş gider olarak ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilir.

Öte yandan, satılan maldan daha yüksek orana tabi malın promosyon ürünü olarak verilmesi durumunda, promosyon ürünü nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin bir kısmının indirim konusu yapılmayıp gider olarak dikkate alınması gerektiği bir önceki bölümde açıklanmıştır. Tüketicilere verilen promosyon ürünlerinin tedarikinde yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayan kısmı, promosyon ürününün ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönemde gider veya maliyet hesaplarına alınması gerektiğinden, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde de aynı dönemde dikkate alınması gerekir.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Maliye Bakanlığının 14/03/1997 tarih ve 50/5014-61/10755 sayılı özelgesi.

Satış kampanyaları ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca verilen birden çok özelge mevcut olup, bunlarda yer alan açıklamanın bir bölümü aşağıya aynen alınmıştır.<sup>37</sup>

"5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde, "Kurumlar vergisi, 1. maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır." denilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili olarak 38. maddesinde de, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.

2- İşletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, safi kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesindeki giderler hasılatından indirim konusu yapılmaktadır.

Günümüzde günlük gazete yayımı ve satışı faaliyetinde bulunan bir çok kuruluş çıkarmış oldukları gazetenin tirajını artırmak için promosyon kampanyaları düzenlemektedirler. Bu kampanyalarda piyasadan satın alınan ve ithal edilen mallar gazete alıcısına belli sayıda biriktirilen kupon karşılığında veya kuponsuz olarak bedelsiz verilmektedir.

Promosyon kampanyalarının düzenlenmesindeki amaç, gazetenin tirajının, dolayısıyla işletmenin ticari kazancının artırılmasıdır. Bu nedenle, şirketinizce bedelsiz olarak verilen malların "işletmeden çekilen mallar" olarak değerlendirilmeyip,

---

<sup>37</sup> Maliye Bakanlığının; 20/09/1995 tarih ve 29/2957-288-38/52644 sayılı, 12/02/1996 tarih ve 51/5114-17/06844 sayılı, 14/03/1997 tarih ve 50/5014-61/10755 sayılı, 05/03/1996 tarih ve 49/4914-28/08915 sayılı özelgeleri

gazetenin satışını artırmak için yapılan pazarlama harcaması olarak kabul edilmesi gerekir.

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin birinci fıkrasında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edileceği belirlenmiştir. İşletme ile ilgili pazarlama harcamaları da genel giderler niteliğindedir.

Buna göre, şirketinizce kurumlar vergisi mükellefi olarak düzenlenen promosyon kampanyalarında piyasadan satın alınan veya ithal edilen bazı malların bedelsiz olarak verilmesi halinde, bedelsiz verilen bu malların alış bedelleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak hasıllattan indirilmesi gerekir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 283. maddesinin birinci fıkrasında, "Gelecek bir hesap dönemine ait olarak, peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." hükmü , aynı Kanunun 287. maddesinde, "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." hükmü, 288. maddesinde ise "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.

Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, şirketinizin promosyon kampanyası için yaptığı giderlerin bir kısmının, içinde bulunulan yılın hasılatının elde edilmesi ile ilgili olmayıp, sonraki dönemin hasılatının elde edilmesine yönelik olduğu; 1996 yılında dağıtım yapılacak eşyalarla ilgili giderlerin bir bölümünün ise 1995 yılı hasılatının elde edilmesi ile ilgili olduğu açıktır.

Bu nedenle gelecek hesap dönemine ait olarak yapılan ve peşin ödenen pazarlama ve benzeri harcamalara ait giderlerin mukayyet değerleri üzerinden yıl sonu itibarıyla aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilmesi gerekmektedir.



Diğer taraftan, promosyon kampanyası nedeniyle gelecek hesap döneminde şirketinizce dağıtımı yapılacak olan televizyon ve sair eşyaya ilişkin giderlerden, 1995 yılı hasılatını ilgilendiren kısım için, 1995 takvim yılında dağıtılmış olan kupon adedi ve birim eşya maliyetleri gibi kriterlerin dikkate alınması suretiyle, pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır."

Satış kampanyaları yoluyla yapılan giderlerin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir. [Aşağıdaki örnekte bir yılda başlayan kampanyanın diğer yılda son bulunduğu, kampanyada verilecek malların kampanyanın başladığı yılda satın alındığı ve kampanya sonunda dağıtıldığı kabul edilmiştir.]

----- / -----		
157 DİĞER STOKLAR	XXX	
191 İNDİRİLECEK KDV	XXX	
320 SATICILAR		XXX
Bedelsiz olarak verilecek malın alımı		
_____ / _____		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	XXX	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		XXX
_____ / _____		
Teslim tarihinin bir sonraki yıl olması halinde		
dönem sonu gider tahakkuku		
_____ _____		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	XXX	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	XXX	
1 57 DİĞER STOKLAR		XXX
_____ / _____		
Kampanya sonunda mal teslimi		

## 2 – 10. Bayilerin Seyahate Gönderilmesi

Satıcı firmalarla bayilerin, üretimi ve satışı yapılan malların pazar payının büyütülmesi ve müşteri yelpazesinin genişletilmesi gibi ticari konuların görüşülmesi amacıyla yaptıkları toplantılar nedeniyle satıcı firmanın yaptığı harcamalar, pazarlama ve satış gideri niteliğindedir ve harcama belgelerine

dayanılarak gider kaydedilmesinde bir sorun yoktur. Bu tür toplantıların yurt içinde veya yurt dışında yapılmasının da bu açıdan önemi bulunmamaktadır.

Bayilerin bir kısmının veya tamamının ödüllendirilmesi amacıyla bayilerin yurt dışına gönderilmesinde durum farklıdır. Bu durumda bayilere verilmiş primden bahsedilebilir ve ciro priminde olduğu gibi bayilerce satıcı firmaya bunun karşılığında fatura düzenlenmesi gerekir. Bu tutar satıcı firmanın kaydedebileceği gider niteliğindedir.

Bazı durumlarda satıcı firmalar bayilerden isteyenleri yurt dışına göndermekte, isteyenlere ise nakit ödeme yapmaktadır. Bu durumda ödemenin veya yurt dışında yapılan harcamanın prim niteliği açıkça ortadadır ve nakit prim alan bayinin satıcı firmaya prim faturası düzenlemesi, satıcı işletmenin de bu tutarı pazarlama ve satış gideri olarak kayıtlarına intikal ettirmesi gerekir.

## **2 – 11. Okul, Dershaneler Tarafından Öğrencilere Verilen Hediyeler**

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmış olup, reklam harcamaları da bu kapsamda yapılan giderlerdendir.

Buna göre, okul veya dersane işletmeleri tarafından, okul veya dersane öğrencilerine başarılı olmaları koşuluyla verilen ödüller ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili reklam harcaması olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilir.<sup>38</sup>

## **2 – 12. Yurt Dışı Reklam ve Komisyon Giderleri**

Yurt dışına mal veya hizmet ihraç eden işletmelerin yurt dışında yaptıkları reklam ve pazarlama giderleri, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerdendir.

Yurt dışı reklam ve komisyon giderlerinin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması konusunda bir tereddüt yoktur. Yurt dışı harcamaların belgelendirilmesi ile ilgili olarak öteden beri istenen, tevsik edici belgelerin alınmış olduğu ülkede

---

<sup>38</sup> Maliye Bakanlığının; 19/01/2000 tarih ve 49/4914-97/01909 sayılı, 12/06/2000 tarih ve 50/5014-138/28195 sayılı özelgeleri.

bulunan yurt dışı temsilciliklerimizde Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilmesi şartının kaldırılması ile birlikte, belgelendirme ile ilgili de bir özellik kalmamıştır.

253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre; yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu yoktur. Yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstermeleri gerekir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.

Öte yandan, yurt dışında yapılan ve belgelendirilemeyen bir kısım giderlerin de götürü olarak dikkate alınması mümkündür.

## **2 – 13. Yurt Dışı Reklamasyon Giderleri**

Reklamasyon, satılan bir malın istenen kalitede olmaması nedeniyle yenisiyle değiştirilmesidir. Özellikle yurt dışına yapılan satışlarda, satılan ve istenen kalitede olmadığı anlaşılan malın iadesi ve yerine yenisinin verilmesi ekonomik olmadığı durumlarda, istenen kalitede olmayan mal iade olarak alınmamasına rağmen yerine yeni mal verilir.

Satılan malın geri alındığı durumda ticari kazancın tespiti açısından bir sorunla karşılaşılmaz, iade edilen mal fatura ile veya gider makbuzu ile iade alınır, yerine fatura ile yeni bir mal verilir.

Satılan malın geri alınmadığı durumda reklamasyon bedellerinin ve bunların geç ödenmesinden doğan kur farklarının ihracat yapıldığı ülkedeki müşterinin vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsiki koşuluyla ticari kazancın tespitinde gider kaydedilmesi mümkündür.

## 2 – 14. Seyahat Giderleri

Seyahat giderlerinin matrahtan indirilmesini öngören Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 4 no.lu bendi aynen aşağıdaki gibidir: **“İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile müteasip seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreye mahsus olmak şartıyla)...”**

Yukarıdaki hükümlerden de açıkça anlaşıldığına göre, seyahat harcamalarının gider kaydedilebilmesi için;

1. Yapılan seyahatin işle ilgili olması,
2. Seyahat süresinin, işin gerektirdiği süreyi aşmaması,
3. Seyahat giderlerinin işin genişliği ve önemi ile orantılı olması gerekir.

Bu esaslar doğrultusunda, şirket yönetim kurulu üyeleri ile kurucu ortaklarının, şirketin faaliyet konusu ile ilgili temaslarda bulunmak amacıyla yaptıkları seyahat ve ikamet giderlerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde belgelendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 4 no.lu bendinde yer alan şartlar dahilinde safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

İndirim konusu yapılacak giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesine ilişkin giderlerden olması hususunun tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, yapılan giderlerle kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekir.<sup>39</sup>

### 2 – 14 -1. Yurtiçi Seyahat Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/2. maddesi aşağıdaki hükümleri içermektedir: **“Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare müessesesi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık**

---

<sup>39</sup> Ufuk, M.Tahir, Baş Hesap Uzmanı, Yaklaşım Dergisi,2002

**seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur)."**

Buna göre, hizmet erbabı ve kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına, gerçek yol giderleri dışında yeme ve yatma giderleri karşılığı olarak yapılacak ödemeler, devlet memurlarına ayın nev'i giderler karşılığında yapılacak ödeme ile sınırlandırılmış, bu sınır içinde yapılacak ödemelerin, ödeme yapılan bakımından vergiye tabi olmadığı kabul edilmiştir.

seyahat harcamalarının safı ticari kazancın tespitinde, gider olarak indirilebilme şartlarını ayrıntılı olarak açıklamaya çalışalım.

#### **A- SEYAHAT İŞ İLE İLGİLİ OLMALIDIR**

Seyahat giderlerinin işle ilgili sayılabilmesi için, bu giderlerin ticari işletmeyle ilgili geçici veya devamlı bir görevin yerine getirilmesi amacıyla yapılan bir seyahatten doğması gerekmektedir. Bir seyahatin işle ilgili sayılabilmesi için, ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi amacı ile yapılmış olması şarttır.

Seyahat giderinin ticari kazançtan indirilebilmesi için seyahatin işle ilgili olduğunun açık olması veya işletme sahiplerince bu durumun tevsik edilmesi gerekir. İşle ilgisi açık olmayan seyahat giderleri ticari kazançtan indirilemez. Yapılan seyahatin meslek kuruluşlarınca yapılmış olması, işle ilgili olduğunu göstermez. Meslek örgütlerince düzenlenmiş olsa da, turistik amaçlı ve işle ilgisi olmayan seyahat harcamalarının gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

İşle ilgili seyahat giderlerini oluşturan unsurlar, gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/2 ve 40/4. maddelerinde ve gerekse Harcırah Kanunu'nun 5. maddesinde ifade edilmiştir.

Seyahat giderlerini oluşturan unsurlar şunlardır:

#### **1- Yol Giderleri**

Yol giderleri, görevli kişinin devamlı veya geçici bir görevle, hizmetli

görülebileceği yere gitmesi veya dönmesi için gerekli gider unsurlarını içerir.

Şehirlerarası yada uluslararası kara, deniz ve hava nakil vasıtalarının ücretleri, konaklama veya görev yeri ile gar, iskele, terminal ve havalimanı arasındaki şehir içi taşıt giderleri, bagaj taşıma hammaliyesi ve bahşışleri bu kapsamdadır.

## **2- Yolculuk Sırasındaki Yemek ve Konaklama Giderleri**

Görevli kişilerin, yaptıkları yolculuk sırasında, yemek ve konaklama giderlerini karşılamak maksadıyla yapılan harcamalardır.

İşle ilgili kişilere, tevsik edilmek koşuluyla ödenecek gerçek yemek ve yatma giderleriyle ilgili tek kısıtlama, bunların Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/4. maddesinde yer alan "**yapılan işin önem ve genişliği ile orantılı**" olmaları kaydıdır.

Bu koşula uygun olarak yapılan yemek ve yatma giderlerinin tevsik edilmek kaydıyla gider yazılması mümkün ve zorunludur.

Gerçek gider usulü yerine, gündelik usulünün tercihi halinde, hizmet erbabına yemek ve yatma giderlerine karşılık olmak üzere verilen gündeliklerin, aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündelik seviyesini veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşmamak şartı ile gider karşılığı sayılarak gider yazılabileceği hükme bağlanmıştır.

Gündeliklerin bu tutarları aşan kısımları ise ücret sayılarak vergilendirilmek suretiyle gider yazılacaktır.

## **3- İş Seyahatlerinde Yapılan İşle İlgili Diğer Harcamalar**

İş seyahatine giden kişinin, bulunduğu şehirde yapmış olduğu şehir içi taksi giderleri, yetkisi dahilindeki izah edilebilir temsil giderleri ve işle ilgili diğer müteferrik giderleri (kişisel harcamaları hariç) belgelerine istinaden kendisine ödenerek gider yazılabilir.

### **B- SEYAHATİN SÜRESİ İŞİN GEREKTİRDİĞİ SÜREYİ AŞMAMASI GEREKİR**

Seyahat giderlerinin işle ilgili sayılabilmesi, dolayısıyla da gider yazılabilmesi için, bu giderlerle ilgili seyahat süresinin, işin gerektirdiği süreyle

kısıtlı ve işle doğrudan ilgili olması zorunludur. Seyahat süresini aşan günlere ilişkin masraflar özel bir harcama olarak nitelendirilmektedir. Bu husus, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/4. maddesinde açıkça, 24/2. maddesinde de, Harcırah Kanunu'na atıf yapılarak dolaylı bir şekilde belirtilmiştir.

Her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nun 24/2. maddesinde, hizmet erbabına verilen gerçek yol giderlerinin tamamının vergiden müstesna gider karşılığı sayılacağı anlamı çıkmakta ise de yol giderlerinin işin gerektirdiği süreyi aşan kısmının, ticari kazancın elde edilmesi yada sürdürülmesiyle ilgisi yoktur. Hizmet erbabına sağlanan özel bir yarar haline dönüşen bu ödemenin ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir.

### C- SEYAHAT GİDERLERİNİN İŞİN GENİŞLİĞİ VE ÖNEMİ İLE ORANTILI OLMASI GEREKİR

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde temel ilke belirlenmiş ve işle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin **“yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı”** olması koşuluyla gider yazılabileceği hükme bağlanmıştır.

**“İşin önemi ve genişliği ile orantılı olmak”** deyiminden anlaşılacak mana Kanun'da açıkça belirtilmemiştir. Bu konuda kesin bir ölçü koymak da mümkün değildir. Ancak durum, her müessese ve seyahat yönünden özel olarak irdelenmelidir. Küçük çapta iş yapan bir şirket yönetim kurulu başkanının işle ilgili seyahati sırasında özel uçak kiralaması veya en lüks otellerde özel daireler tutması hallerinde, bununla ilgili masrafların gider yazılamayacağı açıktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun gerek 40/4 ve gerekse 24/2. maddeleri hükmüne göre yol giderlerinin ilke olarak gerçek tutarları üzerinden gider yazılması zorunluluğu vardır.

### 2 – 14 -2. Yurtdışı Seyahat Giderleri

Yurtdışı seyahatlerde, giderler yeme ve yatma ve gerçek yol giderleri dışında, pasaport masrafı ve varsa, seyahatle ilgili diğer ödemeleri de kapsar.

Esas itibarıyla, ticari işletmelere tahsis edilen, ticari dövizle yapılan Yurtdışı seyahatlerde giderlerin, kazancın tespitinde nazara alınması için şu esaslara

uyulması gerekir:

- Yurtdışı seyahatin işle ilgili olduğunu, süresi ve güzergahının seyahat konusu için gereklerine uygun bulunduğunu tevsik ve ispat edilmesi gerekir. Seyahatin ticari dövizle yapılmış olması, mutlaka işle ilgili olduğunun kabulü ve gerektiğinde aksinin vergi idaresince ispatını gerektirmez. Kaldı ki, vergi hukukunun bağımsızlığı ve olayları fiili yönü ile kavraması kural ve ilkesi karşısında, kambiyo mevzuatı açısından yapılan bir tahsis, vergi uygulaması açısından masraf kaydının, gerekçe ve dayanağı olamaz.
- Bu esas ve ölçü içinde, gerçek yol giderleri ile, yeme ve yatma giderleri karşılığı ödemeler, pasaport harcı ve benzeri giderler, masraf yazılabilir.
- Başlangıç ve bitimi, yurtdışında olan güzergahlar dahil, yol giderlerinin Türk parası ile ödenmesi halinde, tahsis edilen ticari döviz tutarına kadar yatma ve yemek giderleri yapılabilir.
- Ancak, yemek ve yatma giderlerinin masraf olarak kabul edilecek kısmının azami tutarı, devlet memurlarına yurtdışı seyahatlerde verilen gündeliğin azami haddini geçemez.
- Bazen tahsis edilen ticari dövizin bitmesine rağmen, işle ilgili seyahatin yapılması zorunlu olabilir. Bu hallerde, iş sahibi veya personel seyahati turistik dövizle yapılabilir. Seyahatin işin gereği olduğu ispat ve tevsik edilmek şartıyla, gider kaydedilmesi mümkündür.

İşle ilgili olarak yapılan yurtdışı seyahat ve ikamet giderlerinin kabul edilebilmesi için mutlaka belgelendirilmeleri gerekmektedir. Maliye Bakanlığı vermiş olduğu Özelgelerde<sup>40</sup>, Vergi Usul Kanunu'nun 215 ve 227. maddelerine değinerek yabancı ülkelerden alınan yabancı dille düzenlenmiş gider belgelerinin, ilgili ülkede bulunan yurtdışı temsilciliklerinde veya yurtiçinde Türkçe'ye tercüme ve noterden tasdik ettirilmesi suretiyle gider kaydedilebileceğini belirtmiştir.

Yurtdışı seyahatlerde yapılabilecek gider tutarının azami sınırı, işin önemi ve genişliği ile birlikte maksadın gerektirdiği süre ile sınırlıdır.

Aynı zamanda yapılan giderlerin belgelendirilmesi de şart kılınmıştır.

---

<sup>40</sup> 18.09.1984 tarih ve 22113-979 sayılı; 11.11.1988 tarih ve 2/2445-232-739/70906 sayılı özelgeler



## 2 – 15. Ambalaj Giderleri

Ambalajlar, ürünlerin; satın alınması aşamasından kullanıldığı ve tüketildiği aşamaya varıncaya kadar, güvenli ve pratik bir şekilde nakledilmesine yardımcı olması ile işgücü, zaman ve enerji tasarrufu sağlaması nedeniyle satıcısına, ürün özellikleri ve yasal şartlara uygunluğu hakkında kullanıcıya bilgi vermesi nedeniyle de alıcısına faydalar sağlamaktadır.

Her ne kadar ürün maliyeti üzerinde olumlu bir katkı yapsa da ambalaj malzemesinin bizzat kendisi de bir maliyettir ve bu maliyetler içerisinde vergi de önemli bir yere sahip bulunmaktadır. Dolayısıyla, diğer faktörler gibi vergisel düzenlemeler de, uygulamacılar için dikkatle irdelenmesi ve bilinmesi gereken konular arasında yer almaktadır.

Vergi kanunları açısından ambalajlar; ürünün ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesinin zaruri olup olmaması ya da geri verilmesinin mutad olup olmaması gibi kriterler çerçevesinde vergilendirilmektedir. Yazımızda ambalaj hakkında genel bir bilgi verildikten sonra, vergi kanunları karşısındaki durum ele alınacaktır.

Ambalaj maliyetinin toplam maliyet içindeki payı çok değişebilmektedir. Bu pay daha ziyade, ürünün tabiatı, taşıma şekli, dağıtım zinciri, ürünün değeri ve söz konusu pazardaki tüketici tercihleri tarafından belirlenmektedir.

Ağır sanayi ürünleri için ambalaj maliyeti/toplam maliyet oranı % 1 veya daha düşük oranlarda gerçekleşirken; bu oran, kozmetik ve kişisel bakım ürünlerinde % 25 düzeylerinde veya daha yüksek, işlenmiş gıda ürünlerinde ise % 12-25 arasında gerçekleşmektedir.

Ambalaj malzemesi; ürünün imalatçısı, dağıtımçı, perakendeci ve son olarak da tüketici için maliyetlerin azaltılmasına birçok açıdan yardımcı olur. Bu yararlarından bir kısmı şu şekilde sıralanabilir:

- İyi ambalajlanan mallar hasara maruz kalmadığı ve neredeyse hiç atık yaratmadığı için ürünün yenisiyle değiştirme maliyetinden tasarruf sağlanır.
- İmalat aşamasında, otomatik dolum hatları için tasarlanmış ambalaj malzemesi kullanılmak suretiyle işgücü maliyetinden büyük oranda tasarruf edilebilir.

- Dağıtım araçlarında ve depolarda mekanın en iyi şekilde kullanılmasını sağlayan ambalaj sayesinde dağıtıcılar da nakliye, yakıt ve enerji maliyetlerinden tasarruf ederler. Yakıt ve enerji tasarrufu da çevrenin iyileştirilmesine yardımcı olur.
- Ambalaj endüstrisinde “**en aza indirme**” işlemi olarak bilinen ve ambalaj malzemesinin dayanıklılığında taviz vermeden ağırlığını azaltma anlamına gelen alanda kaydedilen ilerleme de nakliye ve yakıt masraflarından tasarruf edilmesine yardımcı olur. Son 40 yıl içinde ambalaj endüstrisinde, belli bir işin gerçekleştirilmesi için gereken ambalaj miktarını azaltma ve dolayısıyla da maliyetleri ve sonuçta oluşan atığı azaltma yolunda önemli ilerlemeler kaydetmeye yönelik yeni teknolojiler ve yeni malzemeler ortaya çıkmıştır.
- Rafa konacak şekilde hazırlanan ambalaj malzemeleri sayesinde, perakendeci, rafa dizmek için gereken işgücü maliyetinden kurtulmuş olup, ambalajda yazılı barkodu okuyan modern ekipman sayesinde müşteri hizmetleri çok hızlanmış, personele ayrılan para azalmış olacaktır.

Ambalaj, sahip olduğu satış fonksiyonu ile iyi kullanıldığında çok önemli bir silah haline gelebilmekte ve ürün satış hacminde tek başına etkili olabilmektedir. Gerçekten de, ambalajı iyi tasarlanmış bir ürünün; fiyat ayarlaması, dağıtım kanalı, tutundurma faaliyetleri gibi diğer pazarlama stratejilerinin de dikkatli bir şekilde oluşturulmasıyla, aynı kalitede diğer bir üründen daha fazla ciro ve kârlılık sağlayabileceği rahatlıkla söylenebilir.<sup>41</sup>

## **2 – 16. Yılbaşı Eşantionları**

Yılbaşlarında firmaların eşantion eşya dağıtımları geleneksel hale gelmiştir. Eşantion olarak dağıtımı yapılan ürünler genellikle, firmaların üzerlerinde kendilerini tanıtan unvan, işaret, logo, resim vb.’lerin yer aldığı ajanda, anahtarlık, takvim, kalem, sanat, vazo, kül tablası, şapka, fular, kravat, gömlek, tişört vb.dir. Tamamen bedelsiz olarak gerçekleştirilen eşantion eşya dağıtımı genellikle reklam ve tanıtım amacıyla yapılmaktadır.

Bu şekilde bir bedel karşılığı olmaksızın tamamen reklam ve tanıtım amaçlı olarak dağıtımı yapılan eşantion malların bedellerinin gelir ve kurumlar

---

<sup>41</sup> Bayrak, Serbülent; E-Yaklaşım, Temmuz-2005, sayı: 24

vergileri açısından vergilendirmeye esas safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı, bedelsiz dağıtımı yapılan bu ürünler nedeniyle emsal bedel üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ve bu ürünler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı konularında tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

Aşağıda, yılbaşlarında dağıtımı yapılan eşantiyon mallarla ilgili olarak uygulamada ortaya çıkan söz konusu konular incelenecektir.

#### A- EŞANTİYON OLARAK DAĞITILAN MALLARIN BEDELLERİNİN GVK VE KVK YÖNÜNDEN GİDER OLARAK DİKKATE ALINIP ALINAMAYACAĞI

İşletmelerin mal ve hizmet satışlarını ve dolayısıyla kârlarını artırmak, pazar paylarını genişletmek için yaptıkları en önemli giderlerden birisi de, reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleridir. Bu giderler gazete, dergi, televizyon ve diğer basın ve yayın organlarına reklam verilmesi, hediye ve eşantiyon dağıtımı vb. şeklinde gerçekleşebilmektedir.

GVK'nın 40. maddesinde, ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler belirlenmiş, maddenin 1 numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın safi tutarının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. KVK'nın 13. maddesinde ise, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Firmaların reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlerdendir.

Öte yandan, 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (A/2) bölümünde yapılan açıklamalara göre, **mükelleflerin belirli zamanlarda özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın ticari yaşantıda eşantiyon olarak adlandırılan kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri ürünleri dağıtmaları işlemi, aynı pazarlama gideri niteliğindedir.**

Bu açıklamalara göre, işletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtımaya yönelik olarak eşantiyon mallar verilmesi aynı pazarlama gideri niteliğinde bulunduğundan, bu mallara ait satın alma ya da imal giderleri GVK

ve KVK yönünden safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir<sup>42</sup>. Ancak, bu şekilde dağıtımı yapılan eşantyonların ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması gerekir.

Belirtilen şekilde bedelsiz dağıtımı yapılan eşantyon mallar için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bu mallar işletmeler tarafından stoklardan çıkarılarak, maliyet bedelleri doğrudan gider olarak dikkate alınmalıdır. Kişisel görüşümüze göre, birim değeri yüksek olan eşantyon malların gider kaydedilmesinde ileride herhangi bir sorunla karşılaşılması bakımından, bu malların kime, ne zaman ve ne amaçla verildiğinin işletmeler tarafından düzenlenecek bir tutanak (liste) ile tevsik edilmesinde yarar bulunmaktadır.

#### B- EŞANTİYON MAL DAĞITIMININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (A/2) bölümünde, mükelleflerin belirli dönemlerde özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel karşılığı olmaksızın teslim ettikleri (dağıttıkları) kalem, anahtarlık, ajanda, takvim vb. nitelikteki eşantyon malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi

halinde KDV'ye tabi olmayacağı açıklanmıştır. Buna göre, belirtilen şartlar çerçevesinde yapılan eşantyon mal dağıtımları KDV'ye tabi olmayacaktır. Eşantyon mal dağıtılması işlemi, işletmelerin reklam ve tanıtımının yapılması amacıyla gerçekleştirildiğinden, bedelsiz olarak dağıtılan bu mallar nedeniyle KDV Kanunu'nun 3/a ve 27. Maddelerine göre emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması söz konusu değildir.

Ayrıca, belirtilen şekilde dağıtılan eşantyon malların bedelleri GVK ve KVK yönünden aynı pazarlama gideri olarak kabul edildiğinden, eşantyon mallar nedeniyle yüklenilen KDV, indirim konusu yapılabilecektir.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Şükrü KIZILLOT, **KDV Kanunu ve Uygulaması**, (Föy-Volant), Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, C. 1, s. 408, Ayrıca Bkz. Abdullah TOLU, "Yılbaşı Eşantyonlarının Gider Kaydedilmesi ve KDV Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım**, Sayı: 121, Ocak 2003, s.238

<sup>43</sup> Hayrettin, Erden; E-Yaklaşım, Ocak/2005, Sayı:18

Mükelleflerce geleneksel hale gelen yılbaşlarında eşantiyon dağıtılması işlemi reklam ve tanıtım faaliyeti olarak kabul edildiğinden, (eşantiyon, malların üzerinde firmanın unvanı, işaret, logo, resim vb. bulunması zorunludur) eşantiyon malların satın alma ya da imal bedellerinin GVK ve KVK yönünden aynı pazarlama gideri olarak GVK'nın 40/1. maddesi çerçevesinde safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması ve bunlara ait yüklenen KDV'nin ise indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, eşantiyon malların dağıtımının KDV'ye tabi olmaması için, ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda, ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi gerekir. Ayrıca, dağıtımı yapılan eşantiyon mallarla ilgili olarak bir liste düzenlenmesinde fayda bulunmaktadır.<sup>8</sup>

## 2 – 17. Sponsorluk Faaliyetleri

Günümüzde rekabet, fiyat rekabetinden çok satış koşullarının iyileştirilmesine dolayısıyla tüketicileri etkilemeye yönelik olduğundan, aslında yapılan firmalar ile tüketiciler arasındaki psikolojik bir savaştır. Bu da geniş bir reklam veya tanıtım faaliyeti şekline dönüşmüştür ve reklamların çeşitliliği artmıştır.

İşte bu çeşitli reklam faaliyetlerinden biri de **sponsorluktur**. Sponsorluk faaliyetinde, kişi veya kurum, reklamının yapılması amacıyla bir radyo ve TV yayınının, bir spor organizasyonunun bir kültürel etkinliğin masraflarının tamamını veya bir kısmını, adının yayın veya gösteri sırasında anılması karşılığında üstlenmektedir.

Ancak; bir çeşit reklam gideri olan sponsorluk giderlerinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden irdelenmesi ve bu giderlerin muhasebeleştirilmesi ayrı bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

21.05.1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 12.04.2001 tarih ve 4644 sayılı Kanunla değişik ek 3. maddesinin 3. fıkrasında; **“Genel Müdürlüğün gençlik ve Spor Hizmet ve Faaliyetlerini desteklemek amacıyla özel ve tüzel kişiler sponsorluk yapabilir. Sponsorların uluslar arası resmi spor organizasyonları ile Genel Müdürlükçe uygun görülen spor tesisleri için**

**yapacakları aynı ve/veya nakdi harcamalar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre gider sayılır. Sponsorluk ile ilgili esas ve usuller yönetmelikle belirlenir.” hükmü yer almaktadır.**

Yönetmeliğin “**Amaç**” başlığını taşıyan 1. maddesinde yapılan düzenleme ile “**Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün gözetim ve denetiminde yapılan her türlü uluslar arası resmi spor organizasyonları ile Genel Müdürlük tarafından yapımı ve/veya onarımı uygun görülen tesisler ile yarım kalan spor tesislerinin tamamlanması için özel ve tüzel kişiler tarafından sponsorluk yapılması ve bu amaçla yapılan harcamaların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre gider kaydedilmesi hakkında uyulacak usul ve esasları düzenlemektedir.” denilmektedir.<sup>44</sup>**

Yönetmeliğin 6. maddesine göre; ilgili birimler tarafından yapılan duyuru üzerine sponsorluk yapmak isteyen özel ve tüzel kişiler;

a- Yarım kalan, yeni yapılacak gençlik ve spor tesisleri ile mevcut gençlik ve spor tesislerinin onarımı için Genel Müdürlüğe ve/veya il müdürlüklerine,

b- Organizasyonlar için ilgili federasyona, ilgili daire başkanlığına veya il müdürlüğüne

sponsorluk için başvuruda bulunmalıdır.

Sponsorların yapacakları sponsorlukla ilgili sözleşme düzenlemeleri, yönetmelikle zorunlu kılınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde hasılattan indirilebilecek giderler düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin 1. fıkrasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan her türlü giderin hasılattan indirilebileceği belirtilmiştir. Ancak; 40. maddenin lafzında ve ruhunda, yapılan giderlerin işle ilgili ve işin önemi ve genişliğiyle orantılı olması gerektiği açıkça ortaya konulmuştur.

İşletmelerin daha geniş bir müşteri kitlesine hitap ederek cirolarını yükseltebilmeleri, artan rekabet karşısında pazar paylarını koruyabilmeleri,

---

<sup>44</sup> Doğan, Gün; Vergi Denetmeni; E-Yaklaşım; Ağustos/2004; Sayı:13

kısacası ayakta kalabilmeleri için reklam veya tanıtım yapmalarının vazgeçilmez bir unsur olduğu kuşkusuzdur.

Dolayısıyla, firmaların satışlarını arttırmak amacıyla yapmış oldukları her türlü reklam ve tanıtım faaliyeti için katlandıkları harcamaları GVK'nin 40/1. maddesi hükmü gereği safi kazancın tespitinde bir gider kalemi olarak indirimleri mümkündür.

Firmaların, isimlerini duyurmak hatta marjinal reklamlarla tüketicilere isimlerini ezberletmek, kamuoyunda olumlu imaj yaratmak, firmanın ve ürünün tanıtımına katkıda bulunmak üzere düzenlenmiş oldukları bir organizasyon çerçevesinde ve/veya düzenlenen bir organizasyona sponsorluk faaliyeti ile iştirak edip, reklam amacıyla üstlendikleri harcamaları bir gider unsuru olarak matrahlarından indirilebilmeleri mümkündür.

Buna mukabil, yurt dışından konser verdirmek veya defile düzenlemek amacıyla getirttikleri kişilere yapmış oldukları ödemeleri ve reklam amacıyla sponsor firma olup, gerekli harcamaları finanse ederek, yapılan harcamaları gider yazabilmeleri de normal olarak karşılanmalıdır.<sup>45</sup>

Konunun kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerini yakından ilgilendiren kısmı ise sponsorluk kapsamında yapılacak (aynı ve/veya nakdi) bu harcamaların;

- Amatör spor dalları için % 100'ünün,
- Profesyonel spor dalları için ise % 50'sinin

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'yla 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeler neticesinde hiçbir sınırlama olmaksızın gelir ve kazançtan indirileceğidir.

Sonuç olarak, yapılan bu yeni düzenleme ile özellikle amatör spor dallarının desteklenmesine yönelik gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri teşvik edilmeye çalışılmıştır.

---

<sup>45</sup> Doğan, Gün; Vergi Denetmeni; E-Yaklaşım; Ağustos/2004; Sayı:13

## 2 – 18. Pazarlama Elemanlarına Yapılan Ödemeler

Türkiye'de özellikle son yıllarda çeşitli malların tanıtım ve satımı amacıyla pazarlama elemanları çalıştırılmaktadır. Bunlar; sigorta poliçeleri, çelik tencere, kozmetik ürünleri, elektrikli ev aletleri ve dayanıklı tüketim malları vb. malların tanıtımını yapan sipariş alan ve bu suretle satışa aracılık edenlerdir. Sözü edilen ürünlerin pazarlanmasına aracılık eden pazarlama elemanlarına ilgili firmalar tarafından yapılan ödemelerin; ücret mi, ticari kazanç mı, yoksa serbest meslek kazancı olarak mı değerlendirileceği konusunda Maliye Bakanlığı ve yargı organlarınca farklı görüşler verilmektedir.<sup>46</sup>

Türk Ticaret Kanunu'nun 12. maddesinde, acentelik, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işlemlerinin ticari faaliyet sayılacağı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin birinci fıkrasında da, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca hizmet organizasyon sözleşmesi ile çeşitli firmaların malını tanıtarak sipariş aldıktan ve bu suretle satışa aracılık ettikleri ve yaptıktan bu aracılık işi karşılığında komisyon aldıkları, bu nedenle, söz konusu satış elemanlarının ücretli duruma girmeksizin belirtilen şekilde yürüttükleri faaliyetin ticari faaliyet olduğu ve bu faaliyet sonucu elde edilen gelirin de ticari kazanç olarak vergilendirilmesinin gerektiği yönünde, idare tarafından görüş verilmiştir<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Özkan, Nevzat; Maliye Müfettişi Pazarlama Elemanlarına yapılan Ödemeler, E-Yaklaşım; Ağustos/2005; Sayı:27

<sup>47</sup> Dn. 4. D., 18.1.1988 Tarih ve E: 1987/2794, K: 1988/227 Sayılı kararı.



## II BÖLÜM

### KİMYASAL GÜBRE SEKTÖRÜ VE PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

#### 1 - Kimyasal Gübre Sektörü

##### 1 – 1. Genel Açıklama

Bitkisel üretimde verimliliği artırmanın yolu, tarımsal girdilerin arttırılmasıdır.Tarım sektöründe birim alandaki üretime katkısı bakımından gübre üretimi, açlıkla mücadele ve dengeli beslenmeyi sağlayan önemli bir sanayi koludur.

Kimyevi gübreler, verim artırıcı girdilerden olup tarımsal ürün maliyetlerinde, % 10-15 paya sahip olmakla birlikte ürün verimliliğini, % 50 arttırmaktadırlar.

Kimyasal gübre sanayi, 1840 yılında mineral bitki besleme görüşünün ve yeni üretim tekniklerinin geliştirilmesi sonucunda doğmuştur.

2.Dünya Savaşı sonrasında nüfus artışına bağlı olarak, tarım ürünleri talebinin karşılanabilmesi için gübre üretimine yönelik yatırımlarda fabrikaların ürün çeşitleri ve kapasitelerinde önemli artışlar olmuştur.

Azotlu, fosfatlı ve potaslı gübreler olarak bilinen Amonyum Nitrat, Amonyum Sülfat, Üre, Triple, Süper Fosfat, Di Amonyum Fosfat, Potasyum Sülfat, Potasyum Nitrat ve çeşitli Kompoze gübreler yanında susuz Amonyak ve azotlu gübre çözeltileri gübrelemede kullanılmaktadır.

Gübre sanayi ürünleri; gübreler ve gübre hammaddeleri ile ara maddeler olarak guruplandırılmaktadır. Gübre tesisleri, sermaye yoğun ve büyük ölçekli entegre tesislerdir.

Dünya gübre pazarı, 2001 yılında yaşanan düşmeden sonra tekrar toparlanmıştır. Hammadde ve ara madde üretim ve ticaretinde % 3-10 arasında artışlar olmuştur.

Temel bitki maddesi olan azot piyasalarında artışlar olmakla birlikte, doğalgaz fiyatlarının yüksekliği ve hammadde teminindeki sıkıntılar ticareti zorlaştırmaktadır.<sup>48</sup> Ancak 2005-2006 döneminde ihracata yönelik yeni tesislerin devreye girmesiyle arz-talep dengesinin de değişmesi beklenmektedir.<sup>49</sup>

Gübre ile ilgili olarak değişik ülkelere ait kaynakların incelenmesinden, gübrelerin farklı şekillerde sınıflandırıldığı anlaşılmıştır. Kimi araştırmacılar gübreleri:

- 1- Doğal gübreler
- 2- Yapay gübreler

şeklinde sınıflandırmışlardır. Bu sınıflandırmada temel olarak gübrelerin elde edilme durumları ele alınmıştır. Doğal şekilde oluşan gübreler doğal gübreler sınıfına sokulmuştur. Amonyum sülfat, amonyum nitrat, süperfosfat gibi yapay şekilde üretilen gübreler ise yapay gübreler sınıfına sokulmuştur. Buna karşın kimi araştırmacılar gübreleri:

- 1- Organik gübreler
- 2- Mineral gübreler

şeklinde sınıflandırmışlardır. Bu sınıflandırmada temel olarak bitki besin elementlerinin gübrelerde bulunuş şekilleri ele alınmıştır. Bitki besin elementlerinin organik şekilde içerenler organik gübreler olarak sınıflandırılmıştır. Örneğin yeşil gübre, kemik unu ve benzeri gübreler organik gübreler sınıfına girmektedir. Bitki besin elementlerini inorganik şekilde içeren gübreler ise mineral gübreler olarak sınıflandırılmıştır. Örneğin sodyum nitrat, amonyum sülfat ve benzeri gübreler bu sınıfa girmektedir.

Kimi araştırmacılar ise gübreleri:

---

<sup>48</sup> Eğilmez Ayfer, [www.petrol-is.org.tr/Web\\_Arastirmalar/sector\\_ARASTIRMALAR...](http://www.petrol-is.org.tr/Web_Arastirmalar/sector_ARASTIRMALAR...) 25.09.2005

<sup>49</sup> Eğilmez Ayfer, [www.petrol-is.org.tr/Web\\_Arastirmalar/sector\\_ARASTIRMALAR...](http://www.petrol-is.org.tr/Web_Arastirmalar/sector_ARASTIRMALAR...) 25.09.2005

- 1- İşletme gübreleri
- 2- Ticaret gübreleri

şeklinde sınıflandırmışlardır. Tarım işletmesinde elde olunan gübreler işletme gübreleri ve tarım işletmesinde elde olunmayıp dışarıdan satın alınan gübrelerde ticari gübreler olarak isimlendirilmiştir. Yeşil gübre yapay ahır gübresi işletme gübresi içinde gösterilmiştir. Buna karşın bir yada birden fazla bitki besin elementlerini içeren ve ticaret amacıyla üretilmiş bulunan azotlu, fosforlu gübreler ticaret gübreleri olarak gösterilmiştir. Ancak işletme içerisinde elde olunan gübrelerin de zamanımızda satın alınması nedeniyle bu sınıflandırmanın dayanağı geçerliliğini büyük ölçüde yitirmiştir.

Günümüzde çoğu kaynaklarda gübreler:

- 1- Organik gübreler
- 2- Kimyasal gübreler

şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada bitki besin elementlerini organik şekilde içerenler organik gübreler olarak değiştirilmiştir. Buna karşın bileşimlerinde bir yada birden fazla besin elementlerini içeren ve kimyasal yöntemlerle üretilmiş bulunan gübreler kimyasal gübreler olarak sınıflandırılmıştır. Örneğin azotlu, fosfatlı, potasyumlu, kalsiyumlu v.b. gübreler kimyasal gübreler olarak adlandırılmıştır.

Görüldüğü gibi değişik kaynaklarda yer alan ve yukarıda açıklanan sınıflandırmalar arasında temelde önemli bir ayırım yoktur. Ancak ayırım kullanılan sözcüklerden ileri gelmektedir.<sup>50</sup>

## **1 – 2. Türkiye’de Gübre Sanayii**

Türkiye’de tarımın en önemli girdilerinden olan gübre üretimi, planlı dönemle birlikte öncelikli teşvik edilen sanayi olmuş, zamanla hızla gelişerek

---

<sup>50</sup> Kaçar Burhan, Katkat A.Vahap, Gübreler ve Gübreleme Teknikleri, s: 14-15

belirli bir potansiyel ve teknoloji düzeyi ile iç ve dış pazarda rekabet gücüne sahip konumdadır.

Türkiye’de ilk gübre üretimi, 1939 yılında Karabük Demir Çelik Fabrikalarında taş kömürünün koklaşması sırasında elde edilen gazlar içindeki amonyak gazının sülfirik asit ile birleştirilmesiyle elde edilen Amonyum Sülfat(% 21N) ile gerçekleştirilmiştir.Bunu yan ürün olan Normal Süper Fosfat üretimi izlemiştir.<sup>51</sup>

1954 yılında Azot Sanayi T.A.Ş. kurulmuş ve kuruluşa bağlı Kütahya, Samsun, Gemlik, Elazığ tesisleri kamu kuruluşları olarak üretimlerini sürdürmüşlerdir.

08.06.1984 tarihinde bu kuruluşumuz, sermayesinin tamamı devlete ait TÜRKİYE GÜBRE SANAYİ A.Ş.(TÜGSAŞ) adı altında İktisadi Devlet Teşekkülü statüsünde faaliyetlerini yürütmeye devam etmiştir.

Ancak 18.08.1998 tarih ve 98/58 sayılı Özelleştirme Yüksek Kurulu(OYK) Kararı ile TÜGSAŞ, özelleştirme kapsamı ve programına alınmıştır. Elazığ Gübre Sanayi A.Ş. 2000 yılında ÖYK kararı ile Fırat Üniversitesi’ne devredilmiştir.

Türkiye’de bugün TÜGSAŞ dahil toplam 8 üretici kuruluş bulunmaktadır. Toplam 5.596.900 ton gübre üretim kapasitesi mevcuttur.

TÜGSAŞ’ın toplam kapasitedeki payı % 35-40, Toros Gübre’nin % 25, Gübretaş’ın ise % 15 dolayındadır.

Fiziki olarak 3.560.199 ton olan gübre üretiminin % 45’i TÜGSAŞ’a, % 25’i Toros Gübre’ye, % 15’i BAĞFAŞ’a, % 9’u Gübretaş’a aittir.1996 yılında

---

<sup>51</sup> Eğilmez Ayfer, [www.petroil-is.org.tr/Web\\_Arastirmalar/seytor\\_ARASTIRMALAR...](http://www.petroil-is.org.tr/Web_Arastirmalar/seytor_ARASTIRMALAR...) 25.09.2005

gübre fiziki üretiminin tüketimi karşılama oranı % 84.3 iken, 2001 yılında % 61.7'ye düşmüştür.

2000 yılında 1996 yılına göre gübre ithalatı fiziki olarak, % 110 oranında artarak 2.4 milyon tona yükselmiştir. 2005 yılında gübre talebinin % 3 oranında artması beklenmektedir.

Özellikle BDT ülkelerinden dumpingli fiyatlarla ithal edilen AN33 ve Üre yerli üreticilerin AN26 ve üreyi maliyetlerinin altında satmasına yol açmaktadır. Böylece ulusal gübre üreticisi kuruluşlarımız, haksız rekabetle karşı karşıya geldikleri gibi ülkemiz, standart dışı kalitesiz ürünlerin pazarı haline gelmektedir.

Türkiye gübre üretim kapasitesinin % 39-40'ına sahip olan ve en büyük gübre üreticisi konumundaki TÜGSAŞ'a bağlı Gemlik, Kütahya, Samsun ve ülkemizin üre üreten tek kuruluşu İGSAŞ, 2004 yılında özelleştirilerek gübre sektöründe hiçbir deneyimi olmayan özel şirketlere devredilmiştir.

Fiyatları düzenleyici, yüksek kârlılığı ve gübre ithalatını önleme işlevi olan Tügsaş'a bağlı kuruluşların özelleştirilmesi, toplum yararı gözardı edilerek fiyatlarda ve ithalatta artışlara yol açmıştır. Özelleştirmeler sonrasında işçi çıkarmalar yoluyla istihdamda daralmalar görülmüştür.

Oysa kamu denetimi ve kontrolünde olmayan ithalata ve kâra dayalı gübre politikaları doğayı, bitkileri, hayvanları ve en önemlisi insanları olumsuz etkilemektedir.

Tamamen bitkisel maddelere dayalı gübre sektörü, geniş halk kesimini doğrudan etkilediğinden üretimi, dağıtımı ve kullanımı açısından bir kamu hizmetidir. Kamu eliyle yürütülmesiyle toplumsal yarar sağlanabilir.

Uluslar arası gübre fiyatları, arz/talep dengesine göre belirlenmektedir. Büyük ihracatçı ülkeler arzı kısmadan fiyatları son on yılın en düşük seviyelerine düşürmüşlerdir. Özellikle Rusya, yerli üreticilerine ucuz doğal gaz vererek desteklemektedir. Ayrıca AB halen AN33 ve üreye antidamping vergisi uygulamaktadır.

Gübre ithalatının menşelerine göre dağılımı incelendiğinde; ithalatın yarısından fazlasının

BDT ülkelerinden, yarısı da AB, Kuzey Afrika, ABD, Romanya ve Bulgaristan'dan olduğu görülmektedir.

Türkiye azotlu hammadde ihtiyacını BDT'nden, fosfatlı hammaddeyi ise Kuzey Afrika ve Ortadoğu'dan karşılamaktadır.

Oysa 1961'li yılların başında artan gübre ihtiyacı karşısında fosfat aramalarına ağırlık vermiş, özellikle Mardin Mazıdağı'nda zengin yataklar bulunmuştur. Ayrıca Gaziantep, Adıyaman çevresindeki yataklarından çıkan değişik kalitedeki fosfat ve Mazıdağı'nın Batı-Kasrık bölgesindeki fosfatların birlikte işlenerek değerlendirilebileceği DPT, 5.Beş Yıllık Kalkınma Planlarında yer almasına karşın bu olanak değerlendirilmeyerek fosfat ihtiyacının dışarıdan karşılanması tercih edilmiştir.

Güney Doğu Anadolu bölgesinde kükürt, bakırlı ve bakırsız piritlerin işletilerek ve sülfürik asit fabrikaları kurulması ile Mazıdağı çevresinde yeni fosfatlı gübre ve fosforik asit fabrikalarının maden işleme ve konsantrasyon tesislerine ek olarak kurulması olanaklıdır.

Kurulacak bu entegre tesisler yoluyla kimyasal gübre fiyatları düşebilir ve üretim arttırılabilir. Burada önemli olan mevcut fosfatların en ekonomik işletilmesidir. Aksi durumda maliyetlerin çok önemli kısmı, tekel fiyatlarıyla ithal edilen hammaddelere karşılık yurtdışına aktarılmaya devam edecektir.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> Eğilmez Ayfer, [www.petroil-is.org.tr/Web\\_Arastirmalar/seytor\\_ARASTIRMALAR...](http://www.petroil-is.org.tr/Web_Arastirmalar/seytor_ARASTIRMALAR...) 25.09.2005

Türkiye ekonomisi içinde ağırlığı oransal olarak giderek azalmasına rağmen, Tarım politikaları çok geniş bir nüfusu ilgilendirdiğinden hükümetlerin, üzerinde özenle durması gereken bir konudur.

Toplam nüfustaki payı % 34.4 olan tarım sektörünün, GSMH'dan aldığı pay ise ancak % 14 oranındadır. Ciddi sorunları olan sektör yeterince desteklenmemektedir.

2000 yılında DB ve IMF ile yapılan mutabakat çerçevesinde DB kredisi ağırlıklı Tarım Reformu Uygulama Projesi, 2001 yılında yürürlüğe girmiştir. Buna göre tarımsal destekler, fiyat ve girdi desteği yerine doğrudan gelir desteği haline dönüştürülmüştür.

Desteklenmeyen, ithalata bağımlı, yüksek fiyatlardaki gübrenin, üretim maliyetleri içindeki payının artmasıyla, gübre kullanan bölge ve çiftçilerin gübre kullanımını düşürerek, zaten düşük olan tarımsal verimlik daha da gerilemektedir.

Bu anlamda desteklemenin çeşitli araç ve kurumlarını, gıda güvenliğini, toplumsal dengeleri ve çıkarları göz önüne alan uzun vadeli planlara dayalı olarak birleştiren programların devreye girmesinde kararlı bir duruş gösterilmelidir.<sup>53</sup>

## **2- Kimyasal Gübre Sektöründe Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Analizi**

### **2 – 1. Tekdüzen Hesap Planı İçinde Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Yeri**

Dönem içerisinde bilanço hesapları ile gelir hesaplarına kayıt yapmak için izin verilmiş iken, gider hesaplarının kullanımı ise yasaklanmış, giderlerin

---

<sup>53</sup> Eğilmez Ayfer, [www.petroil-is.org.tr/Web\\_Arastirmalar/sector\\_ARASTIRMALAR...](http://www.petroil-is.org.tr/Web_Arastirmalar/sector_ARASTIRMALAR...) 25.09.2005

öncelikle yedinci grupta yer alan aracı ve geçici hesaplara A veya B seçeneklerine göre kayıt edilmesi zorunlu tutulmuştur. Dönem sonlarında yansıtma hesapları da kullanılarak kalanlarının gelir tablosu hesaplarına aktarılması istenilmiştir. Bu anlayış hem hesap planının uygulanış ve eğitimini zorlaştırmakta hem de yanlışlıklara neden olmakta; iş yükünü gereksiz yere arttırmaktadır. Maliyet hesapları aracı ve geçici hesaplarının; işlevlere göre örgütlenmeyi benimseyen muhasebe örgütleri için de maliyet muhasebesi bağlantı hesaplarının kullanılması akılcı ve gereklidir. Maliyetlerin hesaplanması için geliştirilmiş yöntemler olarak isimlendirilen, maliyetleme sistemlerinden olan ve maliyet kavramını en geniş anlamı ile ele alan tam maliyetleme sistemi bile endüstriyel maliyet anlayışı içerisinde hareket ederek genel yönetim ile pazarlama, satış ve pazarlama giderlerinin dönem gideri olarak kabul etmiş ve bu külfetlerden üretilen ürünlerin maliyetlerine pay verilmemesi ilkesi benimsenmiştir.

Bu nedenlerle öncelikle 760 Kodlu Pazarlama ,Satış ve Dağıtım, 770 Kodlu Genel Yönetim Giderleri hesaplarına borç kaydedilen parasal külfetlerin - giderlerin – bir aracı ve geçici hesap kullanılmaksızın dönem içerisinde doğrudan altıncı grupta bulunan 631 Kodlu Pazarlama ,Satış ve Dağıtım Giderleri, 632 Kodlu Genel Yönetim Giderleri hesaplarına borç kaydedilmesi yapılabilecek olası yanlışları önemli oranda azaltabilecektir<sup>54</sup>

## **2 – 2. Giderlerin Maliyet Üzerine Etkisi**

Giderlerin maliyetlere etkisini irdelemeden önce iş hacmi kavramını tanımlamakta yarar vardır. İş ölçüsü (üretim kapasitesi) nedir? İşletmenin belirli bir faaliyet döneminde verimliliğinin ölçütüdür. Bu ölçü zamana ve işletmeye göre değişir.

- Üretim giderlerini ve maliyetleri önemli derecede etkileyen ya da en azından bu gider ve maliyetlere göre paralel olarak değişen ölçü olmalıdır.

- Seçilecek iş ölçüsü, çalışma hacmi dışındaki etkenlerden fazla etkilenmeyen bir ölçü olmalıdır.

---

<sup>54</sup> Selek, Seha; [www.sehaselek.netfirms.com/muhkaysist.htm...](http://www.sehaselek.netfirms.com/muhkaysist.htm...) 25.09.2005



- Seçilecek iş ölçüsünün hesaplanması ve izlenmesi kolay olmalıdır.

Bu ölçüler neler olabilir; işletmenin üretim miktarı, üretim makinelerinin çalışma saatleri, direkt işçilik vs. Örneğin; üretimde makine teknolojisi ağırlıklı bir işletmede ölçüt elbette ki makine saati olmalıdır. Üretim kapasitesi ayrıca maliyetlerin ölçülmesinde de önemlidir. Giderin maliyetlere yüklenmesinde kullanılan ölçülerin gideri maliyetlere yansıtacak en uygun ölçü olmalıdır. Bir üretim işletmesinde maliyetlerin;

a- Stok maliyeti,

b- Üretim maliyeti,

c- Satılan mamul maliyetinin,

tespitinde giderlerin ve üretim kapasitesinin (iş ölçüsünün) etkisi önemlidir.

Bu nedenle de giderlerin değişen ve sabit gider ayrımı yapılarak ve iş ölçüsü ile bağlantı kurularak irdelenmesinde yarar vardır. Önce değişken gideri ve sabit gideri tanımlamakta yarar vardır. **Maliyetlerin saptanmasında muhasebe yönteminde, giderler değişken ve sabit gider şeklindedir.**<sup>55</sup>

## 2 – 2 – 1. Değişken Maliyetler

Belirli bir zaman diliminde üretim veya kapasiteye bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir. Değişken gider ile iş ölçüsü arasındaki ilişki muhasebede doğrusal olarak kabul edilir. Değişken giderlerle iş ölçüsü arasındaki artma veya azalma oranı sabit kabul edilir. Matematiksel izah etmek gerekirse eğimi (değişim oranı) sabittir. Örneğin; ilk madde giderleri ile iş ölçüsünün üretim miktarı olduğu kabul edilirse, değişken gider olan ilk madde ve malzeme gideri ile üretim miktarı arasında ilişki kurulduğunda, üretim miktarı 100 birim artıyorsa ilk madde gideri 1.000 TL artıyor varsayılırsa Eğimi = 1.000:100= TL/br ikinci ay ilk madde ve malzeme giderinin 2.000 TL olduğu ve üretim miktarının da 200br olduğu kabul edilirse yine eğim =2.000 TL/200br=10 TL/br olacaktır.

**Maliyet** = Değişken gider + sabit gider

Fonksiyon olarak ifade edersek;  $M = ax + b$

---

<sup>55</sup> Şahin. Savaşan; Hacettepe Üniv. Ankara MYO

$a =$  eğimi,  $x =$  iş ölçüsünü,  $b =$  sabit giderleri ifade etmektedir.

Muhasebe değişken giderlerin eğimini her noktada aynı olduğu varsayımına dayandırmıştır. Ekonomi ilmi ise; değişken giderlerin eğimini her noktada sabit kabul etmemektedir. Değişken giderin her birim iş hacmi artışında ek gideri önce azalarak artmakta, sonra sabit bir hal almakta daha sonrada ek gider artmakta ve verim azalmaktadır. Teknoloji aynı kalmak şartı ile ekonomide değişken giderlerin kapasiteye bağlı olarak belirli noktadan sonra verimi azalmaya başlar ve verim sıfıra düşer. **Ekonomide azalan verimler kanunu** ile ifade edilir.

Giderler ve iş hacmi arasındaki ilişkilerin saptanmasında muhasebe yöntemlerine yardımcı olmak üzere matematik ve istatistik teknikleri uygulanabilir. Bu teknikler<sup>56</sup>

- Grafik tekniği,
- En yüksek ve en düşük hacimler tekniği,
- Çifte ortalama tekniği, en küçük kareler tekniği,
- Teknik **olarak bazı** değişken giderler birim mamulde ne kadar kullanılacağı tahmin edilebilmektedir.

Örneğin; ilk madde veya direkt ilk madde gideri gibi değişken giderin ne kadar kullanılacağı teknik olarak hesaplanabilmektedir. Bu nedenle de üretim maliyetine katılan direkt ilk madde giderinin mamulde ne kadar tüketildiği miktar ve tutar olarak saptanabilir.

Bazı değişken giderlerin mamul maliyetinde ne kadar olduğu hesaplanması ya ekonomik değildir yada hesaplanması teknik olarak zordur. Muhasebe bu tür giderleri belli bir faaliyet hacmine göre maliyetlere yükler. Bu tür giderler maliyetlere yüklenirken optimal faaliyet ölçüsü ne olmalıdır? Sorusu karşımıza çıkar. Örneğin; işçilere ait sosyal yardım giderlerini maliyetlere yüklerken, direkt işçilik saatinin iş ölçüsü olarak alınmasında yarar vardır.

Fiyat artışları veya azalışlarda giderleri dolayısıyla maliyetleri etkiler.

Toplam değişken gider; (birim fiyat x fiyat katsayısı x kullanılan miktar) x iş hacmi

---

<sup>56</sup> Selçuk USLU, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara 1991, s. 339

Üretim artıkça değişken giderler artacak ve ek maliyetleri asgariye indirirsem, ne kadar üretim yaparım sorunu karşımıza çıkacaktır.

## 2 – 2 – 2. Sabit Giderler

Belirli dönemlerde iş hacminden etkilenmeyen giderlerdir. Belirli dönemlerden kasıt işletmenin hangi dönemlerde maliyetlerini tespit ettiğidir. Bazı işletmeler satışları çok düşse bile sabit giderlerinin karşılanabilmesi için üretime devam etmeyi tercih etmektedirler.<sup>57</sup> Örneğin; işletme aylık maliyet çıkartıyorsa bu dönemde bazı giderler sabit olabilir. Altı aylık maliyet çıkartıyorsa aynı gider değişken görünümüne girebilir.

Bir kısım sabit giderlerde belli bir üretim hacmine kadar sabittir. Bu üretim hacmi aşıldığında sıçrama yaparak değişken gider niteliğine bürünebilir. **O halde sabit giderlerin değişken niteliğine bürünebilmesi, döneme ve iş hacmine bağlı olarak değişir.** Muhasebede kural olarak maliyet hesaplanmasında, bir gider ya sabittir yada değişkendir.

Sabit giderlerin yükü, birim maliyette üretim artıkça azalacaktır. Bunun tersi durumda olabilir. Üretim azaldıkça birim maliyetteki sabit giderlerin yükü artacaktır. Örneğin; sabit giderlerin aylık 300.000 TL olduğu ve üretim miktarının 1.000 olduğu varsayımı ile birim maliyette sabit giderlerin yükü  $300.000/1.000=300$  TL/b DİE, aynı ay üretim miktarının 1.200 birim olduğunu varsayarsak birim maliyette sabit giderlerin yükü  $300.000/1.200= 250$  TL/b olacaktır. Giderin yükünün azalması maliyetleri olumlu yönde etkileyecektir.

## 2 – 3. Oran Analizi

Oran analizi, şirketlerin mali tablolarında bulunan kalemlerin sayısal verilerinin birbirlerine bölünerek matematiksel olarak değerlendirilmesidir.<sup>58</sup> Bu değerlendirme yapılırken, genel kabul görmüş olan oranlar kullanılır. Oranlar, bize mali tablolarda açıklanmış olan verileri hem kolay yorumlanabilir, hem de karşılaştırılabilir hale getirmede yardımcı olur. Örneğin bir şirketin karını bilmek

<sup>57</sup> Keown, A.J., Scott, D.F., Martin, J., Petty, J.W., Mc Pear, D.W., Ahmad, A., Foundations of Finance, s:216

<sup>58</sup> Lambert, J.C., Andrews, W.T., Billington, J., Gutberlet, L, McKee, T.E., Wolker, D.L.: s.154

fazla bir şey ifade etmeyebilir ve bu veriyi başka bir şirketin karı ile karşılaştırmak istediğimizde de sağlıklı bir sonuç elde edemeyebiliriz. Fakat, bu şirketlerin sermayelerini bildiğimizde ve hisse başına karını hesapladığımızda, bu oran sayesinde şirketin karlılığı ile ilgili daha açıklayıcı yorumlarda bulunabiliriz ve aynı sektördeki diğer şirketler ile karşılaştırılma olanağını elde ederiz. Sonuçta oranlar, kalemler arası basit matematiksel işlemlerdir. Analizler finansal verilerin birbirleri ile ne dereceye kadar ilişkili olduğu konusunda bilgi verir<sup>59</sup>

Oran analizi iki şekilde yapılabilir;

- Kesit Analizi (Cross Section Analysis): Bir şirketi diğer şirketlerle veya endüstri/sektör ortalamaları ile karşılaştırarak
- Trend Analizi (Trend Analysis): Bir şirketin cari dönemdeki oranlarını geçmiş dönemdeki oranları ile karşılaştırarak.

Sekiz ana grupta sınıflandırmış olduğumuz oranlar nitelik itibarıyla başlıca iki kısma ayrılırlar: İlk gruba oluşturan oranlar şirketlerin açıklamış oldukları mali tablo verilerinin diğer bir deyişle şirketlerin mali performanslarının ölçülmesinde kullanılırken , ikinci gruba oluşturan oranlar ise hem şirketlerin mali tablo verilerinin hem de borsadaki fiyat verilerinin birlikte değerlendirilmesine olanak tanıyan oranlardır. Oran analizi ile ilgili dikkat edilmesi gereken bir nokta, bir oranın tek başına analiz için yeterli olmayabileceğidir. Oranları değerlendirirken gerekli diğer oranları ve diğer analiz tekniklerini de kullanmak gerekebilir; çünkü analiz yöntemlerinin hepsi ve bulguların tamamı temel analizin bütünlüğüdür. Örgütler ve bireyler, diğer bir ifade ile işletme ile ilgili çıkar grupları söz konusu işletmeyi mali tabloların finansal analiz yolu ile kısmen de olsa değerlendirirler<sup>60</sup>

## **Oran Analizi**

### **1. Likidite Oranları**

---

<sup>59</sup> Moore, C., Rober, j., Yönetim Muhasebesi, Çev. Alparslan Peker, s:195

<sup>60</sup> Rachman, D.J., Mescon M.H., Bovee C.L., Thill J.V., Business Today, Sixth Edition, Mc Graw- Hill NY. S:440

- Dönen Varlıklar
- a) Cari Oran:  $\frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vd. Yab. Kay.}}$
- b) Likidite (Asit - Test) Oranı:  $\frac{\text{Dönen Varlıklar - Stoklar}}{\text{Kısa Vd. Yabancı Kaynaklar}}$
- Hazır Değerler
- c) Nakit Oranı:  $\frac{\text{Hazır Değerler}}{\text{Kısa Vd. Yab. Kay.}}$

## 2. Finansal Yapı Analizinde Kullanılan Oranlar

- a) Finansal Kaldıraç Oranı =  $\frac{\text{Yab. Kay. Top.}}{\text{Aktif Top.}}$
- b)  $\frac{\text{Öz Kaynak}}{\text{Aktif Top.}}$  veya  $\frac{\text{Öz Kaynaklar}}{\text{Y. Kay + Ö. Kay}}$
- c)  $\frac{\text{Öz Kaynaklar}}{\text{Top. Yabancı Kay.}}$
- d)  $\frac{\text{Kısa Vad. Yab. Kay.}}{\text{Top. Kaynak.}}$
- e)  $\frac{\text{Uzun Vad. Yab. Kay.}}{\text{Toplam Kaynaklar}}$
- f)  $\frac{\text{Öz Kaynaklar}}{\text{Duran Varlıklar}}$
- g)  $\frac{\text{Devamlı sermaye}}{\text{Toplam Kaynaklar}}$

## 3. Çalışma Durumunun Analizinde Kullanılan Oranlar (Faaliyet Oranları)

- Mamul Stok. Dev. Hızı Or. =  $\frac{\text{Satılan Mamul Maliyeti}}{\text{Ortalama Mamul Stoku}}$
- Alacakların Dev. Hızı Ort. =  $\frac{\text{Kre. Net Sat. Tutarı}}{\text{Ortalama Tic. Alacakl.}}$
- Alackl. Ort. Tah. Süresi =  $\frac{\text{Ticari Alacaklar}}{\text{Kredili Satış/360 (365)}}$
- Hazır Değ. Devir Hızı Ort. =  $\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ortalama Stok}}$

$$\text{Dönen Var. Dev. Hızı Or.} = \frac{\text{Ort Hazır Değeri. Net Satışlar}}{\text{Dönen Varlıklar}}$$

$$\text{Duran Var. Dev. Hızı Or.} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ort. Duran Varlıklar}}$$

$$\text{Top. Aktifi. Dev. Hızı Or.} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ort. Toplam Aktif}}$$

$$\text{Özsermaye Dev. Hızı Or.} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ort. Öz Sermaye}}$$

#### 4. Kârlılık Oranları

$$\text{a) } \frac{\text{Brüt Satış Kârı}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{b) } \frac{\text{Faaliyet Kârı}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{c) } \frac{\text{Net Kâr}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{d) } \frac{\text{Faaliyet Giderleri}}{\text{Net satışlar}}$$

$$\text{e) } \frac{\text{Net Kâr}}{\text{Öz Kaynak}}$$

$$\text{f) Ekonomik Rantabilite Or.} = \frac{\text{Vergiden Önceki Kâr + Faiz Giderleri}}{\text{Öz Kaynaklar + Yabancı Kaynaklar}}$$

$$\text{g) Varlıkların Kârlılığı} = \frac{\text{Net Kâr}}{\text{Toplam Varlıklar}}$$

$$\text{h) Faizleri Kars. Or.} = \frac{\text{Vergiden Önceki Kâr + Faiz Giderleri}}{\text{Faiz Gid.}}$$

## 2 – 4. Ayrıntılı Hesap Planı

### Kebir Toplayıcı Muavin

		<b><u>PERSONEL ÜCRET VE SOSYAL YARDIM</u></b>
<b>760</b>	<b>100</b>	<b><u>GİDERLERİ</u></b>
		001 Maaş ve Ücretler
		002 Fazla Mesai Ücretleri
		003 İkramiyeler
		004 Kıdem Tazminatları
		005 İhbar Tazminatları
		006 İşveren S.S.Primi Payı
		007 İşveren İşsizlik Sigorta Payı
		008 Personel Sağlık Sigortası
		009 Personel Yemek Ücreti
<b>760</b>	<b>101</b>	<b><u>ENERJİ, YAKIT VE SU GİDERLERİ</u></b>
		001 Elektrik
		002 Fuel Oil
		003 Motorin
		004 Doğalgaz
		005 Su
		010 Diğer
<b>760</b>	<b>102</b>	<b><u>BAKIM-ONARIM GİDERLERİ</u></b>
		001 Gayrimenkul Bakım-Onarım Giderleri
		002 Tesis, Makine, Cihaz Bakım-Onarım Giderleri
		003 Büro Makine ve Demirbaş Bakım-Onarım Giderleri
		004 Gider Yazılabilecek Kapsamdaki Demirbaşlar
<b>760</b>	<b>103</b>	<b><u>HABERLEŞME GİDERLERİ</u></b>
		001 Telefon, Teleks, Faks Giderleri
		002 Direkt Telefon, Bilgisayar Hat Giderleri
		003 Telsiz Giderleri
		004 Posta ve Kargo Giderleri

		<b><u>DIŞARIDAN SAĞLANAN TEKNİK HİZMET</u></b>
<b>760</b>	<b>104</b>	<b><u>GİDERLERİ</u></b>
		001 Etüd, Araştırma, Proje, Teknik Müřavirlik Giderleri
		002 Ekspertiz, Gözetim, Bilirkiři Giderleri
		003 Yerli-Yabancı Uzman Giderleri
<b>760</b>	<b>105</b>	<b><u>DIŞARIDAN SAĞLANAN İDARİ HİZMET GİDERLERİ</u></b>
		001 Bilgi-İşlem Hizmet Giderleri
		002 Hukuki Müřavirlik Dava Takip Giderleri
		003 Noter Giderleri
		004 İdari Diğer Hizmet Giderleri
<b>760</b>	<b>106</b>	<b><u>NAKLIYE GİDERLERİ</u></b>
		001 Gübre Nakliye Giderleri
		002 Tahıl ve Yem Hammaddesi Nakliye Giderleri
		003 Tohum Nakliye Giderleri
		004 Yükleme-Bořaltma ve Aktarma Giderleri
		005 Bölge Depo Hizmet Giderleri
		010 Diğer Nakliye-Hammaliye Giderleri
<b>760</b>	<b>107</b>	<b><u>SİGORTA GİDERLERİ</u></b>
		001 Bina ve Tesis Sigorta Giderleri
		002 řahıs ve Mali Mesuliyet Sigorta Giderleri
		003 Elektronik Cihaz Sigorta Giderleri
		004 Nakliye Sigorta Giderleri
<b>760</b>	<b>108</b>	<b><u>KİRA GİDERLERİ</u></b>
		001 Gayrimenkul ve Tesis Kira Giderleri
		002 Araç ve İş Makineleri Kira Giderleri
		003 Bayi Depoları Kira Giderleri
		010 Diğer Kira Giderleri
<b>760</b>	<b>109</b>	<b><u>PAZARLAMA GİDERLERİ</u></b>
		001 Numune Giderleri
		002 Promosyon, Satış Teşvik Giderleri
		003 Fuar, Sergi, Tanıtım Giderleri



		004	İlan ve Reklam Giderleri
		005	İhaleye İştirak ve Şartname Giderleri
		006	Borsa Tescil Ücretleri
<b>760</b>	<b>110</b>		<b><u>ÜYELİK, TEMSİL, AĞIRLAMA VE ÇEŞ.GİDERLER</u></b>
		001	Üyelik Aidatları
		002	Temsil ve Ağırlama Giderleri
		003	Bağış ve Yardımlar
		004	Müteferrik Giderler
<b>760</b>	<b>111</b>		<b><u>VERGİ, RESİM VE HARÇLAR</u></b>
		001	Emlak Vergileri
		002	Damga Pulu ve Damga Vergisi
		003	Belediye Vergi ve Resimleri
		010	Diğer Vergi, Resim ve Harçlar
<b>760</b>	<b>112</b>		<b><u>DiĞER GİDERLER</u></b>
		001	Seyahat ve İkamet Giderleri
		002	Şehiriçi Ulaşım ve Diğer Giderler
		003	Personel Taşıma ve Servis Giderleri
		004	Personel Yemek Giderleri
		005	Personel Eğitim Giderleri
<b>760</b>	<b>113</b>		<b><u>GENEL KULLANIM AMAÇLI TAŞIT GİDERLERİ</u></b>
		001	Taşıit Araçları Yakıt Giderleri
		002	Taşıit Araçları Tamir-Bakım Giderleri
		003	Motorlu Taşıit Vergileri
		004	Taşıit Araçları Sigorta Giderleri
		010	Taşıit Araçları Diğer Giderleri

### III BÖLÜM

#### KİMYASAL GÜBRE SANAYİ İŞLETMELERİNİN PAZARLAMA SATIŞ GİDERLERİ ANALİZ UYGULAMALARI

Çalışmamızda uygulama kapsamı içerisine aldığımız işletmeler, İstanbul menkul kıymetler borsasında hisse senetleri işlem gören ve ülkemizin en yüksek kimyasal gübre üretimini gerçekleştirerek pazarlama işlemini yapan dört işletmedir. Söz konusu işletmeler Ege Gübre A.Ş., Bandırma Gübre Fab. A.Ş., Toros Gübre A.Ş. ve Gübre Fabrikaları T. A.Ş.dir.

Yapılan uygulama çalışması kapsamı içerisindeki işletmelerin 2003 ve 2004 yılı finansal verileri, gelir tablolarındaki veriler üzerinden finansal oranlar dahilinde değerlendirmeler yapılmıştır. Çalışma kapsamında her işletmenin verileri işletme bazında ele alınmış, elde edilen veriler teker teker incelenen işletme için değerlendirme ve analize tabi tutulmuştur. Ayrıca tek tek işletme bazında incelenerek analiz edilen veriler uygulama kapsamı içerisinde bulunan sektördeki en büyük dört işletme için birbirleri ile karşılaştırmalı olarak analize tabii tutularak kimyasal gübre sektörü işletmelerinin pazarlama satış ve dağıtım giderleri analiz sonuçları elde edilmiştir

#### 1- EGE GÜBRE A.Ş.

## 1- 1 . 31.12.2003 - 31.12.2004 GELİR TABLOSU

KARZARAR.ENF	EGGUB 2003/12	EGGUB 2004/12
A. Brüt Satışlar	97.173.057	128.277.802
1. Yurtiçi Satışlar	92.056.280	125.143.113
2. Yurtdışı Satışlar	4.941.585	3.134.688
3. Diğer Satışlar	175.192	0
B. Satışlardan İndirimler (-)	-770.058	-82.279
1. Satıştan İadeler (-)	-4.676	-29.419
2. Satış İskontoları (-)	-765.382	-52.860
3. Diğer İndirimler (-)	0	0
C. Net Satışlar	96.402.999	128.195.523
D. Satışların Maliyeti (-)	-81.300.281	-107.571.688
Satılan Mamüller Maliyeti (-)	0	0
Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0	0
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0	0
Diğer Satışların Maliyeti (-)	0	0
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)	15.102.718	20.623.835
E. Faaliyet Giderleri (-)	-9.558.040	-12.403.269
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-7.096.995	-8.738.212
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	-2.461.045	-3.665.058
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	5.544.678	8.220.565
F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar	4.022.723	2.889.815
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	0	0
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0	0
3. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	2.130.041	175.294
4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar	1.892.682	2.714.521
5. Menkul Kıymet Satış Karları	0	0
6. Kambiyo Karları	0	0
7. Reeskont Faiz Geliri	0	0
Komisyon Gelirleri	0	0
Konusu Kalmayan Karşılıklar	0	0
Diğer Gelir ve Karlar	0	0
G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)	-3.666.573	-1.570.820

KARZARAR.ENF	EGGUB 2003/12	EGGUB 2004/12
Komisyon Giderleri (-)	0	0
Karşılık Giderleri (-)	0	0
Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0	0
Kambiyo Zararları (-)	0	0
Reeskont Faiz Giderleri (-)	0	0
Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0	0
H. Finansman Giderleri (-)	-649.706	-1.011.309
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-649.706	-1.011.309
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0	0
FAALİYET KARI (ZARARI)	5.251.122	8.528.252
FAALİYET KARI (ZARARI)	5.251.122	8.528.252
I. Olağanüstü Gelirler ve Karlar	132.218	48.366
1. Konusu Kalmayan Karşılıklar	0	0
2. Önceki Dönem Gelir ve Karları	0	0
3. Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	132.218	48.366
J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	-666.808	-656.864
1. Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	-641.400	-588.212
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0	0
3. Diğer Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	-25.408	-68.653
K. Parasal Pozisyon Öncesi Kar	0	0
K. Net Parasal Pozisyon Karı / (Zararı)	3.146.290	2.483.565
DÖNEM KARI (ZARARI)	7.862.822	10.403.319
L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	-820.876	-2.117.803
L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	-820.876	-2.117.803
1.Cari Dönem Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
1.Cari Dönem Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
M. ENFLASYON KAYBI / KAZANCI	0	0
M. Ana Ortaklık Dışı Kar / (Zarar)	0	0
NET DÖNEM KARI (ZARARI)	7.041.946	8.285.516

## 1 – 2. EGE GÜBRE A.Ş. 31/12/2003 – 31/12/2004 GELİR TABLOSU ANALİZİ

Ege Gübre A.Ş.'nde 2003 ve 2004 gelir tabloları incelendiğinde gözle görülür değişimler mevcuttur. Şirketin genel faaliyet giderleri % 30 oranında artış göstermiştir. Araştırmamıza konu olan pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin genel faaliyet giderleri içindeki oranı 2003 yılında %74 iken, 2004 yılında %70 e düşmüştür. Ancak pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin aynı yıllar arasında kendi içinde değerlendirirsek % 23 lük bir artış söz konusudur. Yine 2003 ve 2004 yılları karşılaştırmasında genel yönetim giderleri ise %49 artış göstermiştir. Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin %23 artmasına karşın, şirket net satışları %33 artmış, faaliyet karı artışı ise %62 olarak gerçekleşmiştir. Bu bağlamda pazarlama satış ve dağıtım giderleri için yapılan harcamalar şirket satışlarını ve bununla birlikte faaliyet karını arttırmıştır. Bu durum şirket yönetimi açısından pazarlama, satış ve dağıtım bölümüne yapılan yatırımın kendisini finanse etmekle kalmayıp, şirkete ek katkı sağladığı yönünde de yorumlanabilir. Böylece öngörülen şirket hedeflerinin gerçekleşmiş olduğu da belirlenecektir.

Aynı dönemler arasında şirketin net dönem karı %17 artış göstermiştir. Bu durum şirketin faaliyet karı artışından daha düşüktür. O halde şirketin faaliyet konusu dışındaki gelir ve giderleri dönem net karlılığını daha fazla etkileyen faktörlerdir.

### 1 – 3. Kârlılık Oranları –EGE GÜBRE A.Ş.

	2003		2004	
a)	Brüt Satış Kârı	15.102.718	20.623.835	
	-----	=	-----	=0.16
	Net Satışlar	96.402.999	128.195.523	
b)	Faaliyet Kârı	5.544.678	8.220.565	
	-----	=	-----	=0.06
	Net Satışlar	96.402.999	128.195.523	
c)	Net Kâr	7.041.946	8.285.516	
	-----	=	-----	=0.06
	Net Satışlar	96.402.999	128.195.523	
d)	Faaliyet Giderleri	15.102.718	20.623.835	
	-----	=	-----	= 0.16
	Net satışlar	96.402.999	128.195.523	
	Paz.Sat.Dğ.Gid	7.096.995	8.738.212	
	-----	=	-----	= 0.06
	Net satışlar	96.402.999	128.195.523	
e)	Net Kâr			
	-----			
	Öz Kaynak			
f)	Ekonomik Rantabilite Or.	=	Vergiden Önceki Kâr + Faiz Giderleri	
			-----	
			Öz Kaynaklar + Yabancı Kaynaklar	
g)	Varlıkların Kârlılığı	=	Net Kâr	
			-----	
			Toplam Varlıklar	
h)	Faizleri Kars. Or.	=	Vergiden Önceki Kâr + Faiz Giderleri	
			-----	
			Faiz Gid.	

Şirketin 2003 ve 2004 yılı karlılık oranlarını karşılaştırdığımızda, net kar, faaliyet giderleri, faaliyet karı ve pazarlama satış ve dağıtım giderleri net satışlar içinde payının çok büyük değişme göstermemiştir. Hatta faaliyet karının net satışlara oranı sabit kalmıştır. Bu durum şirketin ticari faaliyetlerini istikrarlı bir şekilde sürdürdüğünü ortaya koymaktadır.

**2 – BANDIRMA GÜBRE FABRİKALARI A.Ş.**  
**2 – 1. 31.12.2003 - 31.12.2004 GELİR TABLOSU**

KARZARAR.ENF	BAGFS 2003/12	BAGFS 2004/12
A. Brüt Satışlar	152.638.846	157.691.748
1. Yurtiçi Satışlar	142.380.101	148.704.127
2. Yurtdışı Satışlar	10.028.981	8.987.621
3. Diğer Satışlar	229.764	0
B. Satışlardan İndirimler (-)	-109.656	-31.606
1. Satıştan İadeler (-)	-15.142	-30.389
2. Satış İskontoları (-)	0	-746
3. Diğer İndirimler (-)	-94.514	-471
C. Net Satışlar	152.529.190	157.660.142
D. Satışların Maliyeti (-)	-131.332.065	-138.206.530
Satılan Mamüller Maliyeti (-)	0	0
Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0	0
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0	0
Diğer Satışların Maliyeti (-)	0	0
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)	21.197.125	19.453.612
E. Faaliyet Giderleri (-)	-21.013.771	-18.821.019
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-15.923.735	-12.899.874
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	-5.090.036	-5.921.145
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	183.354	632.593
F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar	12.396.597	13.134.161
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	3.463	2.625
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0	0
3. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	2.443.669	1.415.581
4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar	9.949.465	11.715.955
5. Menkul Kıymet Satış Karları	0	0
6. Kambiyo Karları	0	0
7. Reeskont Faiz Geliri	0	0
Komisyon Gelirleri	0	0
Konusu Kalmayan Karşılıklar	0	0
Diğer Gelir ve Karlar	0	0
G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)	-10.937.152	-7.450.490
Komisyon Giderleri (-)	0	0

KARZARAR.ENF	BAGFS 2003/12	BAGFS 2004/12
Karşılık Giderleri (-)	0	0
Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0	0
Kambiyo Zararları (-)	0	0
Reeskont Faiz Giderleri (-)	0	0
Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0	0
H. Finansman Giderleri (-)	-3.425.989	-4.067.434
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-3.274.681	-3.926.862
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-151.308	-140.572
FAALİYET KARI (ZARARI)	-1.783.190	2.248.830
FAALİYET KARI (ZARARI)	-1.783.190	2.248.830
I. Olağanüstü Gelirler ve Karlar	23.285	1.952.784
1. Konusu Kalmayan Karşılıklar	18.702	341.626
2. Önceki Dönem Gelir ve Karları	0	443.613
3. Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	4.583	1.167.545
J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	0	0
1. Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	0	0
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0	0
3. Diğer Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	0	0
K. Parasal Pozisyon Öncesi Kar	0	0
K. Net Parasal Pozisyon Karı / (Zararı)	3.113.944	1.528.130
DÖNEM KARI (ZARARI)	1.354.039	5.729.744
L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	-1.320.710	0
L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	-1.320.710	0
1.Cari Dönem Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
1.Cari Dönem Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
M. ENFLASYON KAYBI / KAZANCI	0	0
M. Ana Ortaklık Dışı Kar / (Zarar)	0	0
NET DÖNEM KARI (ZARARI)	33.329	5.729.744



## 2 – 2. BAGF. A.Ş. 31/12/2003 – 31/12/2004 GELİR TABLOSU ANALİZİ

Kimyasal gübre sektörünün önde gelen firmalarından olan Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.'nin 2003 yılı gelir tablosu hesaplarına baktığımızda dikkat çeken konunun şirketin ilgili yılı çok az bir karla kapatmış olduğunun görülmesidir. 2003 ve 2004 yıllarının karşılaştırmasını yaptığımızda pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin %19 azalmış, buna karşılık genel yönetim giderlerinin %16 artmıştır. Genel faaliyet giderlerinde ise % 10luk bir azalma meydana gelmiştir. Pazarlama satış ve dağıtım giderlerinde azalma olduğu halde net satışlar %3 oranında artarken, faaliyet karında % 245 oranında artış olduğu tespit edilmektedir.

Bagfaş şirketinin pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin faaliyet giderleri içindeki oranı 2003 yılında %75 iken, bu oran 2004 yılında %68'e gerilemiştir. Bu giderlerde azalma görülmesine karşılık, şirketin net satışlarının ve faaliyet karının artması, şirketin üretip piyasaya sunduğu ürünlerin rekabete açık olmadığı yönünde yorumlanabilir. Bu tür rekabete açık olmayan ürünlerde satış ve pazarlama için ek bir yatırım yapmadan şirketi kara geçirmenin mümkün olduğu yorumu yapılabilir.

## 2 – 3. Kârlılık Oranları - BAGF. A.Ş.

	2003		2004	
a)	Brüt Satış Kârı	21.197.125	19.453.612	
	-----	=	-----	= 0,14
	Net Satışlar	152.529.190	157.660.142	= 0,12
b)	Faaliyet Kârı	183.354	632.593	
	-----	=	-----	= 0,001
	Net Satışlar	152.529.190	157.660.142	= 0,004
c)	Net Kâr	33.329	5.729.744	
	-----	=	-----	= 0,0002
	Net Satışlar	152.529.190	157.660.142	= 0,03
d)	Faaliyet Giderleri	21.013.771	18.821.019	
	-----	=	-----	= 0,14
	Net satışlar	152.529.190	157.660.142	= 0,12
	Paz.Sat.Dğ.Gid	15.923.735	12.899.874	
	-----	=	-----	= 0,10
	Net satışlar	152.529.190	157.660.142	= 0,08
e)	Net Kâr			
	-----			
	Öz Kaynak			
f)	Ekonomik Rantabilite Or.	$\frac{\text{Vergiden Önceki Kâr} + \text{Faiz Giderleri}}{\text{Öz Kaynaklar} + \text{Yabancı Kaynaklar}}$		
g)	Varlıkların Kârlılığı	$\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Toplam Varlıklar}}$		
h)	Faizleri Kars. Or.	$\frac{\text{Vergiden Önceki Kâr} + \text{Faiz Giderleri}}{\text{Faiz Gid.}}$		

2003 ve 2004 yılı karlılık oranları karşılaştırmasına baktığımızda, genel faaliyet giderleri ve pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin,2003 yılına göre net satışlar içindeki oranları azalırken faaliyet karı ve net karın net satışlara oranları ise artmıştır. Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerindeki azalma oranına göre net satışların artış oranının düşük bir seviyede kaldığı belirgindir. Bu durum şirketin pazarlama, satış ve dağıtım giderleri konusunda aynı politikayı izlemesi halinde bir sonraki yılda net satışlar ve karlılık açısından olumlu veriler alınamayacağı yönünde yorumlanabilir.

### 3 - GÜBRE FABRİKALARI TİC. A.Ş.

#### 3 – 1. 31.12.2003 - 31.12.2004 GELİR TABLOSU

KARZARAR.ENF	GUBRF 2003/12	GUBRF 2004/12
A. Brüt Satışlar	262.353.981	433.857.042
1. Yurtiçi Satışlar	259.626.805	428.830.433
2. Yurtdışı Satışlar	2.727.176	2.711.819
3. Diğer Satışlar	0	2.314.790
B. Satışlardan İndirimler (-)	-2.050.988	-6.149.490
1. Satıştan İadeler (-)	-1.894.287	-828.094
2. Satış İskontoları (-)	-129.757	-2.922.240
3. Diğer İndirimler (-)	-26.944	-2.399.156
C. Net Satışlar	260.302.993	427.707.552
D. Satışların Maliyeti (-)	-228.092.950	-373.531.274
Satılan Mamüller Maliyeti (-)	0	0
Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0	0
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0	0
Diğer Satışların Maliyeti (-)	0	0
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)	32.210.043	54.176.278
E. Faaliyet Giderleri (-)	-22.327.644	-36.423.433
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-16.986.717	-29.244.904
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	-5.340.927	-7.178.529
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	9.882.399	17.752.845
F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar	10.376.675	11.086.316
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	21.352	0
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0	0
3. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	5.729.412	4.350.261
4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar	4.625.911	6.736.055
5. Menkul Kıymet Satış Karları	0	0
6. Kambiyo Karları	0	0
7. Reeskont Faiz Geliri	0	0
Komisyon Gelirleri	0	0
Konusu Kalmayan Karşılıklar	0	0
Diğer Gelir ve Karlar	0	0
G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)	-1.788.744	-4.364.959
Komisyon Giderleri (-)	0	0
Karşılık Giderleri (-)	0	0
Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0	0

KARZARAR.ENF	GUBRF 2003/12	GUBRF 2004/12
Kambiyo Zararları (-)	0	0
Reeskont Faiz Giderleri (-)	0	0
Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0	0
H. Finansman Giderleri (-)	-8.309.836	-8.948.097
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-8.309.836	-8.948.097
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0	0
FAALİYET KARI (ZARARI)	10.160.494	15.526.105
FAALİYET KARI (ZARARI)	10.160.494	15.526.105
I. Olağanüstü Gelirler ve Karlar	7.139.898	3.293.601
1. Konusu Kalmayan Karşılıklar	5.612.104	631.815
2. Önceki Dönem Gelir ve Karları	1.554	770
3. Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	1.526.240	2.661.016
J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	-5.507.374	-6.229.155
1. Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	-5.364.782	-5.438.276
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0	0
3. Diğer Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	-142.592	-790.879
K. Parasal Pozisyon Öncesi Kar	0	0
K. Net Parasal Pozisyon Karı / (Zararı)	-3.638.040	-1.140.899
DÖNEM KARI (ZARARI)	8.154.978	11.449.652
L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	-3.623.521	-4.933.422
L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	-3.623.521	-4.933.422
1.Cari Dönem Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
1.Cari Dönem Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ( - )	0	0
M. ENFLASYON KAYBI / KAZANCI	0	0
M. Ana Ortaklık Dışı Kar / (Zarar)	0	0
NET DÖNEM KARI (ZARARI)	4.531.457	6.516.230

### **3 – 2. GÜBRE FAB. T.A.Ş. 31/12/2003 – 31/12/2004 GELİR TABLOSU ANALİZİ**

Gübre Fabrikaları T.A.Ş. 2004 yılında finansal tablolarından görüldüğü üzere pazarlama satış ve dağıtım giderleri konusunda ciddi bir yatırım yapmıştır. 2003 yılına göre bu giderler %72 oranında artmıştır. 2003 yılında pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin faaliyet giderleri içindeki payı %76 iken, 2004 yılında bu pay %80 'e çıkmıştır. Bu giderlerle birlikte faaliyet giderleri de %63 'lük artış gösterirken bu hesaplardaki artış net satış ve faaliyet karına da yansımıştır. Firmanın net satışları 2003 yılına göre %64 artmakla birlikte, faaliyet karı %79 artmıştır.

Firma yönetimi pazarlama satış ve dağıtım giderleri politikasını yeni ürün yatırımları ile desteklediğinde gelecek yıllarda net satış ve karlılığın üst seviyelere çıktığını izleyebilecektir. 2004 yılında yapılan bu yatırım gelecek yıllar içinde olumlu bir veri olarak değerlendirilebilir.

Firmanın pazarlama satış ve dağıtım giderleri konusunda aldığı yatırım kararı; "net satışlar ve faaliyet karının artışı ile doğruluğunu ortaya koyduğu" şeklinde yorumlanabilir.

### 3 – 3. Kârlılık Oranları – GÜBRE FAB. A.Ş.

	2003		2004	
a) Brüt Satış Kârı	32.210.043	=	54.176.278	=
Net Satışlar	260.302.993	= 0,12	427.707.552	= 0,12
b) Faaliyet Kârı	9.882.399	=	17.752.845	=
Net Satışlar	260.302.993	= 0,03	427.707.552	= 0,04
c) Net Kâr	4.531.457	=	6.516.230	=
Net Satışlar	260.302.993	= 0,01	427.707.552	= 0,01
d) Faaliyet Giderleri	22.327.644	=	36.423.433	=
Net satışlar	260.302.993	= 0,08	427.707.552	= 0,08
Paz.Sat.Dğ.Gid	16.986.717	=	29.244.904	=
Net satışlar	260.302.993	= 0,06	427.707.552	= 0,07
e) Net Kâr				
Öz Kaynak				
h) Ekonomik Rantabilite Or.		=	Vergiden Önceki Kâr + Faiz Giderleri	=
			Öz Kaynaklar + Yabancı Kaynaklar	
h) Varlıkların Kârlılığı		=	Net Kâr	=
			Toplam Varlıklar	
h) Faizleri Kars. Or.		=	Vergiden Önceki Kâr + Faiz Giderleri	=
			Faiz Gid.	

Karlılık oranlarının 2003 ve 2004 yılları arasında karşılaştırması yapıldığında, pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin, net satışlara oranı %1 artarken faaliyet giderlerinin net satışlara oranı değişmemiştir. Net karın net satışlara oranı sabitken faaliyet karının aynı yıllar itibarı ile net satışlara oranı %1 artmıştır. Bu durum yukarıda da belirtildiği gibi 2004 yılı sonrasında pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinde belirgin bir artış yapmadan, araştırma ve ürün yatırımları ile desteklendiğinde sonuç alınabileceğinin bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

#### 4 - TOROS GÜBRE A.Ş.

#### 4 – 1. 31.12.2003 - 31.12.2004 GELİR TABLOSU

KARZARAR.ENF	TOROS GÜB.2003/12	TOROS GÜB.2004/12
A. Brüt Satışlar	349.039.170	447.645.857
1. Yurtiçi Satışlar	343.338.580	431.015.499
2. Yurtdışı Satışlar	5.700.590	1.630.358
3. Diğer Satışlar		
B. Satışlardan İndirimler (-)	- 353.651	- 265.234
1. Satıştan İadeler (-)	- 149.729	- 9.245
2. Satış İskontoları (-)	- 203.922	- 90.625
3. Diğer İndirimler (-)		- 165.264
C. Net Satışlar	348.685.519	447.380.622
D. Satışların Maliyeti (-)	- 298.140.732	- 392.474.119
Satılan Mamüller Maliyeti (-)	- 259.232.078	- 352.959.704
Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	- 23.657.748	- 23.067.114
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	- 15.250.904	- 16.447.000
Diğer Satışların Maliyeti (-)		
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)	50.544.787	54.906.503
E. Faaliyet Giderleri (-)	- 42.355.405	- 48.154.671
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		- 47.186
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	- 35.836.048	- 39.011.664
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	- 6.519.357	- 9.095.820
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	8.189.381	6.751.832
F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar	12.506.827	17.521.934
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri		
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	657.268	857.938
3. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	3.594.506	3.628.726
4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar		
5. Menkul Kıymet Satış Karları	636.679	497.334
6. Kambiyo Karları	6.298.849	8.800.372
7. Reeskont Faiz Geliri Komisyon Gelirleri		

KARZARAR.ENF	TOROS GÜB.2003/12	TOROS GÜB.2004/12
Konusu Kalmayan Karşılıklar		
Diğer Gelir ve Karlar	1.319.523	1.865.689
G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)	- 11.186.297	- 12.594.345
Komisyon Giderleri (-)		
Karşılık Giderleri (-)	- 3.709.089	
Menkul Kıymet Satış Zararları (-)		
Kambiyo Zararları (-)	- 7.316.083	- 12.238.942
Reeskont Faiz Giderleri (-)		
Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	- 161.124	- 355.402
H. Finansman Giderleri (-)	- 424.164	- 551.133
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 100.807	- 551.133
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 524.971	
FAALİYET KARI (ZARARI)	9.934.076	11.128.287
FAALİYET KARI (ZARARI)		
I. Olağanüstü Gelirler ve Karlar	56.928	167.328
1. Konusu Kalmayan Karşılıklar		
2. Önceki Dönem Gelir ve Karları	3.592	
3. Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	53.335	167.328
J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	- 537.311	- 1.324.545
1. Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)		- 934.961
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	- 10.708	- 916
3. Diğer Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	- 526.603	- 388.667
K. Parasal Pozisyon Öncesi Kar		
K. Net Parasal Pozisyon Karı / (Zararı)		
DÖNEM KARI (ZARARI)	9.453.693	9.971.071
L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	- 2.817.663	-2.015.601
L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)		
1.Cari Dönem Vergi Yükümlülüğü (-)		
1.Cari Dönem Vergi Yükümlülüğü (-)		
2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (-)		
2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (-)		
M. ENFLASYON KAYBI / KAZANCI		1.871.873
M. Ana Ortaklık Dışı Kar / (Zarar)		
NET DÖNEM KARI (ZARARI)	6.634.029	7.955.469



#### **4 - TOROS GÜBRE A.Ş.**

##### **4 – 1. 31/12/2003 – 31/12/2004 GELİR TABLOSU ANALİZİ**

Sektörde faaliyet gösteren Toros Gübre A.Ş. incelenen firmalar içerisinde en yüksek ciroya sahip firma görünümündedir. Firmanın pazarlama, satış ve dağıtım giderleri 2004 yılında %9 artarken, genel yönetim giderleri ise %39 oranında artış göstermiştir. Bu artışların yanında net satışları da %28 oranında artış göstermiş, ancak faaliyet karı %17 oranında düşmüştür.

Firmanın pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinde yüksek bir artış olmadığından faaliyet karının azalması diğer etkenlere bağlıdır. Gelir tablosunu incelediğimizde genel yönetim giderlerindeki artış ile 2004 yılında araştırma ve geliştirme giderlerinin devreye girmesi net karlılığı etkilemiş olabilir şeklinde yorumlanabilir.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin faaliyet giderleri içindeki payı 2003 yılında %84 iken 2004 yılında bu oran %71 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum da yukarıda belirtilen yorum destekler niteliktedir.

#### 4 – 3. Kârlılık Oranları – TOROS GÜBRE A.Ş.

	2003		2004
a) $\frac{\text{Brüt Satış Kârı}}{\text{Net Satışlar}} =$	$\frac{50.544.787}{348.685.519} = 14,4$		$\frac{54.906.504}{447.380.622} = 12,2$
b) $\frac{\text{Faaliyet Kârı}}{\text{Net Satışlar}} =$	$\frac{8.189.381}{348.685.519} = 0,02$		$\frac{6.751.832}{447.380.622} = 0,01$
c) $\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Net Satışlar}} =$	$\frac{6.634.029}{348.685.519} = 0,02$		$\frac{7.955.469}{447.380.622} = 0,01$
d) $\frac{\text{Faaliyet Giderleri}}{\text{Net satışlar}} =$	$\frac{42.355.405}{348.685.519} = 0,12$		$\frac{48.154.671}{447.380.622} = 0,11$
$\frac{\text{Paz.Sat.Dğ.Gid}}{\text{Net satışlar}} =$	$\frac{35.836.048}{348.685.519} = 0,10$		$\frac{39.011.664}{447.380.622} = 0,09$
e) $\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Öz Kaynak}}$			
f) Ekonomik Rantabilite Or.	$\frac{\text{Vergiden Önceki Kâr} + \text{Faiz Giderleri}}{\text{Öz Kaynaklar} + \text{Yabancı Kaynaklar}}$		
g) Varlıkların Kârlılığı	$\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Toplam Varlıklar}}$		
h) Faizleri Kars. Or.	$\frac{\text{Vergiden Önceki Kâr} + \text{Faiz Giderleri}}{\text{Faiz Gid.}}$		

Toros Gübre A.Ş. karlılık oranları incelendiğinde, 2003 ve 2004 yılları arasında, tüm kar ve giderlerin, net satışlara oranının düştüğü görülmektedir. Bu durum şirket yöneticileri tarafından gelecek yıllar için yapılacak planlamalar açısından önemli bir göstergedir. Yönetim, “faaliyetlerini karlılık içeren oranların artışı,gider içeren oranların da sabit veya azalmasını hedefleyecek şekilde gözden geçirmelidir” şeklinde yorumlanabilir.

FİRMALAR	2003-2004 ARASINDA PAZARLAMA GİDERLERİNİN KÜMÜLATİF GİDERLER İÇİNDEKİ PAYININ ARTIŞ ORANI	P.S.D.GİD. 2203-2204 ARTIŞ ORANI	2003- 2004 ARASI CİRO ARTIŞ ORANI	2004 YILINDA PAZ.GİD.ARTIŞ ORANI İLE CİRO ARTIŞ ORANI FARKI*
GÜBR.FAB.	4,2	72	64,3	-8
EGE GÜBRE	-4,7	21	33	12
BAGFAŞ	-7,2	- 18,9	3	21,9
TOROS G.	-3,6	8,8	28,3	19,5

FİRMALAR	PAZ.GİD. KÜMÜLATİF GİD. GİD.İÇİNDEKİ ORANI (%)		
	2003	2004	FARK
GÜBRE FAB.	76	80,2	4,2
EGE GÜBRE	47	42,3	-4,7
BAGFAŞ	75,7	68,5	-7,2
TOROS G.	84,6	81	-3,6

Genel olarak yukarıdaki tablonun, firmalar açısından yorumlanması durumunda, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri konusunda yapılacak yatırımların, net satışlar ve faaliyet karlılığı açısından pozitif yönde etki yaratacağı söylenebilir. Unutulmamalıdır ki bu alanda yapılacak yatırımlar araştırma,geliştirme ve yeni ürün yatırımları ile desteklendiğinde daha büyük anlam ifade edecektir.

## SONUÇ

Satışlar, kar ve giderler arasındaki ilişkileri gösteren oranların birlikte incelenmesi, firmanın faaliyetinin ve faaliyet sonuçlarının daha iyi kavranmasına olanak sağlar. Bu detaylı analizler sonucu firmalar, buldukları ülkede ki piyasa içinde rekabet koşullarına daha iyi uyum sağlayacak ve kendilerini geliştirerek büyüme olanağı elde edeceklerdir. Örneğin incelediğimiz firmalarda ilgili dönemler içinde farklı oranlar görülmektedir. Bir firmada yıllar arasında pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin kümülatif giderlere oranı artış gösterirken diğer firmalarda bu oran azalış yönündedir. Ancak bu farklılığa rağmen dört firmanın cirosu da artış göstermektedir. Yine incelenen yıllar arasında bir firmanın cirosu pazarlama satış ve dağıtım giderlerine göre azalış gösterirken diğer üç firmada ciro bu giderlere göre artış göstermiştir. Satışlara göre karlılığı gösteren çeşitli oranların birlikte ele alınması, sorunları tanımlamayı kolaylaştırdığı gibi, analizin hangi noktalarda derinleştirilmesi gerektirdiği konusunda da ışık tutar.

Çeşitli gider kalemlerinin satışlara oranlarının hesaplanarak, geçmiş dönemlerle karşılaştırmalar yapılması, olumlu ve olumsuz gelişmelerin nerelerden kaynaklandığının finans yöneticisi tarafından kavranmasına olanak verir.

Doğru, aktarılabilir ve etkin bir şekilde yapılan incelemeler, ortaya konan rakamlar globalleşen dünya sisteminde şirketlere gelişme olanakları sağlayacaktır. Tüm girdi ve satış maliyetlerini iyi analiz edebilen firmalar dünya ticareti içinde gerek ucuz gerekse kaliteli ve belli bir fiyat çizgisine sahip mal üretimi konusunda söz sahibi olmaya hazır duruma geleceklerdir. Ülkemizde ve dünya çapında her sektörün kendi içinde yer alan öncü firmaları, bir çok teknik, mali ve finansal araştırma ve analizden en iyi şekilde yararlanarak, mevcut konumlarına ulaşmışlardır.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- Akdoğan, Nalan; Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 2000, Ankara
- Akdoğan, Nalan ve Tenker,Nejat; Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Yayınevi, 2004, Ankara
- Akıncı, Nejat; Erdoğan, Necmettin; Maliyet Muhasebesi, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 1995, İzmir
- Akyol, M.Emin ve Küçük, Muzaffer; Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar Yaklaşım Yayınevi, 2001, Ankara
- Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın; Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayınları, 2005,Ankara
- Demir, Ahmet; Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Kaptan Ofset, 1997, İstanbul
- İslamoğlu, Ahmet Hamdi; Pazarlama Yönetimi, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000, İstanbul
- Feyzulova Limon, Ticari Faaliyetlerde Maliyet Muhasebesinin Önemi ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Kaçar, Burhan ve Katkat, A.Vahap;. 1999.Gübreler ve Gübreleme Tekniği, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı, Yayın No: 144, Bursa
- Keown, A.J., Scott, D.F., Martin, J., Petty, J.W., Mc Pear, D.W., Ahmad, A., Foundations of Finance, Prentice Hall Canada Inc., , 1985, Ontario
- Lambert, J.C., Andrews, W.T., Billington, J., Gutberlet, L, McKee, T.E., Wolker, D.L., Auditing Concepts Standarts Prosedures ,1983, U.S.A.
- Moore, C., Rober, j., Yönetim Muhasebesi, Çev. Alparslan Peker,2. Baskı, 1998, İstanbul
- Tek, Ömer Baybars; Pazarlama İlkeleri, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1999, İstanbul
- Özer, Mevlüt; Denetim I, Özkan Matbaa ve Gazetecilik, 1997, Ankara
- Özkan, Nevzat; Maliye Müfettişi
- Rachman, D.J., Mescon M.H., Bovee C.L., Thill J.V., Business Today, Sixth Edition, Mc Graw- Hill NY. 1990

Taner Tuna, İşletmelerde Bütçeleme- Planlama Yaklaşımı, Kaçkar Ofset, 1988, İzmir,

Uslu, Selçuk; Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi, Gazi Üniversitesi Yayını, 1991, Ankara

Yükçü Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Geliştirilmiş Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Anadolu Matbaacılık, 1998, İzmir,

Yükçü Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 1999,

Weston, J.F., Eugene, F.B., Essential of Managerial Finans, Tenth Edition, The Dryden Press, 1993, Fort Worth

50 Sıra No.lu KDV Genel Tebliği'nde 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

## **ÖZELGELER**

18.09.1984 tarih ve 22113-979 sayılı; 11.11.1988 tarih ve 2/2445-232-739/70906 sayılı özelgeler

Maliye Bakanlığının 19/03/1999 tarih ve 55/5529-610/010950 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 15/08/2000 tarih ve 40/4041-47/38601 sayılı özelgesi

İstanbul Defterdarlığının 16/09/1996 tarih ve GVK/40-1-4842-8493 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 13/10/1995 tarih ve 40/4019-4/57076 sayılı özelgesi.

Maliye Bakanlığının: 05/06/1937 tarih ve GVK/1- 2126-1470/40993 sayılı

03/03/1997 tarih ve 442/4204-7/8293 sayılı özelgeleri,

İstanbul Defterdarlığının 27/08/1993 tarih ve GVK-40/1-3215-13392 sayılı özelgesi,

Maliye Bakanlığının 24/03/1999 tarih ve 40/4069-5/11976 sayılı özelgesi; İ

İstanbul Defterdarlığının 15/10/1991 tarih ve GVK-40-4437-12052 sayılı özelgesi,

Maliye Bakanlığının; 18/03/1987 tarih ve GVK/1 -2126-32-1143-21974 sayılı özelgesi,

İstanbul Defterdarlığının 14/11/1990 tarih ve VSZ-VUK-11229-788-16587 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 19/03/1999 tarih ve 55/5529-610/010950 sayılı özelgesi  
Maliye Bakanlığının 14/03/1997 tarih ve 50/5014-61/10755 sayılı özelgesi.  
Maliye Bakanlığının; 20/09/1995 tarih ve 29/2957-288-38/52644 sayılı,  
12/02/1996 tarih ve 51/5114-17/06844 sayılı, 14/03/1997 tarih ve 50/5014-  
61/10755 sayılı, 05/03/1996 tarih ve 49/4914-28/08915 sayılı özelgeleri  
Maliye Bakanlığının; 19/01/2000 tarih ve 49/4914-97/01909 sayılı, 12/06/2000  
tarih ve 50/5014-138/28195 sayılı özelgeleri.  
18.09.1984 tarih ve 22113-979 sayılı; 11.11.1988 tarih ve 2/2445-232-  
739/70906 sayılı özelgeleri

### **DANIŞTAY KARARLARI**

Dn. 4. D.'nin; 19/12/1979 tarih ve E:1978/3109 K:1979/3541 sayılı,  
24/02/1982 tarih ve E:1981/1436 K:1982/242 sayılı, 10/06/1971 tarih ve  
E:1970/6367 K:1971/4784 sayılı, 16/05/1979 tarih ve E:1978/2767 K:1979/1343  
sayılı Kararları.

Dn. 4. D.'nin 24/01/1996 tarih ve E:1995/1907 K:1996/198 sayılı Kararı.

Dn. 4. D.'nin 29/12/1972 tarih ve E:1970/7252 K:1972/8350 sayılı Kararı

<sup>1</sup> Danıştay Yedinci Dairesinin 30/04/1973 tarih ve E:1971/3588 K:1973/1318 sayılı  
Kararı

Dn. 3. D.'nin 07/12/1995 tarih ve E:1994/3283 K:1995/4118 sayılı, Dn. 4. D.'nin;  
06/06/1979 tarih ve E:1979/683 K:1979/1673 sayılı. 16/03/1982 tarih ve  
E:1981/300 K:1982/661 sayılı Kararları

Dn. 13. D.'nin 05/02/1975 tarih ve E:1973/473 K:1975/386 sayılı Kararı;  
Dördüncü Dairesinin 27/12/1969 tarih ve E:1969/3169 K:1969/6806 sayılı Kararı;  
Üçüncü Dairesinin 12/02/1991 tarih ve E:1989/4105 K:1991/440 sayılı Kararı,

Dn. 3. D.'nin 02/02/1989 tarih ve E:1988/1751 K:1989/269 sayılı, Dn. 4. D.'nin;  
25/09/1975 tarih ve E:1975/765 K:1975/2445 sayılı, 13/10/1970 tarih ve  
E:1968/890 K:1970/4925 sayılı; 12/05/1982 tarih ve E:1982/421 K:1982/2144  
sayılı Kararları

Dn. 4. D.'nin 25/09/1975 tarih ve E:1975/765 K:1975/2445 sayılı, Dn. 13.D.'nin;  
22/01/1975 tarih ve E:1973/187 K:1975/216 sayılı, 03/06/1975 tarih ve  
E:1973/4880 K:1975/2053 sayılı Kararları.

Dn. 4. D., 18.1.1988 Tarih ve E: 1987/2794, K: 1988/227 Sayılı kararı.  
Dn. 13. D.'nin 29/05/1974 tarih ve E:1973/1307 K:1974/2308 sayılı Kararı

### **MÜKTEZALAR**

Gelir Vergisi Muktezalari 1976-1997. istanbul Maliye Vakfı Yayınları-1,  
İSTANBUL 1997,

### **MAKALELER**

Danıştay Dergisi Yıl 22, Sayı 82-83 Sy. 236.

Yükçü Süleyman, Yükçü Canan ,Yaklaşım Dergisi / Haziran 2004 / Sayı 138  
50 Sıra No.lu KDV Genel Tebliği'nde 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi  
Gazete'de Yayımlanmıştır

Mehmet TİMUR, "Bedelsiz Katkı Payı, Ciro Primi Karşılığı vb. Şekilde  
Gerçekleştirilen Promosyon Mallarında KDV", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 44,  
Ufuk, M.Tahir, Baş Hesap Uzmanı, Yaklaşım Dergisi,2002

Şükrü KIZILOT, KDV Kanunu ve Uygulaması, (Föy-Volant), Yaklaşım Yayınları,  
Ankara, 1999,

Abdullah TOLU, "Yılbaşı Eşantyonlarının Gider Kaydedilmesi ve KDV  
Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı: 121, Ocak 2003,

Hayrettin, Erden; E-Yaklaşım, Ocak/2005, Sayı:18

Doğan, Gün; Vergi Denetmeni; E-Yaklaşım; Ağustos/2004; Sayı:13

Özkan, Nevzat; Maliye Müfettişi Pazarlama Elemanlarına yapılan Ödemeler,E-  
Yaklaşım; Ağustos/2005; Sayı:27

Yükçü Süleyman, Yükçü Canan ,Yaklaşım Dergisi / Haziran 2004 / Sayı 138

Ufuk, M.Tahir, Baş Hesap Uzmanı, Yaklaşım Dergisi,2002

Bayrak, Serbülen; E-Yaklaşım, Temmuz-2005, sayı: 24

### **İNTERNET SAYFALARI**

Eğilmez Ayfer,[www.petrol-İs.org.tr/Web\\_Arastirmalar/seytor\\_ARASTIRMALAR](http://www.petrol-İs.org.tr/Web_Arastirmalar/seytor_ARASTIRMALAR)  
... 25.09.2005

Selek, Seha; [www.sehaselek.netfirms.com/muhkaysist.htm](http://www.sehaselek.netfirms.com/muhkaysist.htm)... 25.09.2005