



# vergi dünyası

www.vergidunyasi.com.tr



MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ  
YAYINIDIR.  
www.hud.org.tr



**Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulamaları,  
Sorunlar ve Çözüm Önerileri**



ISSN 1300 851X

EYLÜL 2018 YIL: 38 Sayı: 445 AYLIK DERGİ 45,00 TL (KDV DAHİL)

### YAYIN HAKEM ve DEĞERLENDİRME KURULU

Prof. Dr. Günerl Akahn	Istanbul Aydın U.
Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan	Başkent Ü.
Prof. Dr. Ercan Bayazıtılı	Ankara U.
Prof. Dr. Turgay Berksoy	Marmara U.
Prof. Dr. Oktay Güvenil	MUFTAV
Prof. Dr. Küstem Hacıüstemoğlu	Galatasaray Ü.
Prof. Dr. Yusuf Karakoç	Dokuz Eylül U.
Prof. Dr. Sadık Kırbaş	Okan U.
Prof. Dr. Ahmet Kırmızı	Galatasaray U.
Prof. Dr. Kamil Mutluer	Bilkent U.-Sarıyay Eski Bşk.
Prof. Dr. Salim Ateş Oktar	Istanbul Ü.
Prof. Dr. İzzettin Önder	Istanbul Ü.-Emekli
Prof. Dr. Abuzer Pınar	Harran Ü.
Prof. Dr. Nevzat Saygınoğlu	Atılım U.-Eski Baş Hesap Uzmanı
Prof. Dr. Orhan Sevilengül	Başkent Ü.
Prof. Dr. Burhan Şenatalar	Bilgi U.
Prof. Dr. Doğan Şenyüz	Uludağ U.
Prof. Dr. Selahattin Tuncer	Anadolu Ü.-Eski Baş Hesap Uzmanı
Prof. Dr. Billur Yalı	Koç U.
Prof. Dr. Süleyman Yükçü	Dokuz Eylül Ü.
Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşır	Marmara U.
Prof. Dr. İdil Kaya	Galatasaray Ü.
Prof. Dr. Volkan Demir	Galatasaray U.
Prof. Dr. Veyal Seviğ	T.C.C Vergi Komisyonu Uyesi-Marmara Ü.
Doç. Dr. Cenker Güker	Ankara U.
Yrd. Doç. Dr. Yalçın Alganer	Marmara U.
Yrd. Doç. Dr. Bumin Doğrusöz	Marmara U.
Dr. Öztin Akçüç	Istanbul Ü.-Eski Hesap Uzmanı
A. Tuğay Yücel	Eski Baş Hesap Uzmanı
Pınar Büyükkışık	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Mehmet Şafak	Eski Baş Hesap Uzmanı
N. Yener Mercimekçi	Eski Baş Hesap Uzmanı
Rifat Yüret	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mustafa Özdil	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ahmet Aslan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Yılmaz Bodur	Eski Baş Hesap Uzmanı
Namık Yıldırım	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mustafa Akkaya	Eski Baş Hesap Uzmanı
Süleyman Şimşek	Eski Baş Hesap Uzmanı
İlhan Taşbaş	Eski Baş Hesap Uzmanı
M. Emin Akyol	Eski Baş Hesap Uzmanı
M. Tahir Ufuk	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ö.Tufan Palabıyık	Eski Baş Hesap Uzmanı
İsmail Kocaoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Fikret Akdeniz	Eski Baş Hesap Uzmanı
Adnan Sak	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mehmet Dikici	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ekrem Yıldırım	Eski Baş Hesap Uzmanı
Vedat Gürbüz	Eski Baş Hesap Uzmanı
Turgut Özcan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ruhi Önoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Yrd. Doç. Dr. Sezai Türker	Okan Ü.-Eski Baş Hesap Uzmanı
Metin Kayrak	Eski Baş Hesap Uzmanı
Yılmaz Budak	Eski Baş Hesap Uzmanı
Celalettin Şahin	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Turgay Bozoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Tuncay Kapusuzoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ramazan Beklen	Eski Baş Hesap Uzmanı
Cenk Murat Arslan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Hayri Konuk	Eski Baş Hesap Uzmanı
Turan Emeksiz	Eski Baş Hesap Uzmanı
Özcan Bostancı	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mehmet Ataç	Eski Baş Hesap Uzmanı
Muzaffer Kökver	Eski Baş Hesap Uzmanı
İsmail Akmaz	Eski Baş Hesap Uzmanı
Yusuf Tıpır	Eski Baş Hesap Uzmanı

Sedat Çırtlık	Eski Baş Hesap Uzmanı
Cemal Özel	Eski Baş Hesap Uzmanı
Erhan Doğan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mehmet Demiroğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mürsel Ali Kaplan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Yılmaz Ay	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ayla İpekoğlu	Eski Baş Hesap Uzmanı
Eyüp Taşkömür	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mehmet Yaşar	Eski Baş Hesap Uzmanı
A. Naci Arıkan	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ata Diliçik	Eski Baş Hesap Uzmanı
Suat Taş	Eski Baş Hesap Uzmanı
Ayten Conker Sarısoy	Eski Baş Hesap Uzmanı
Dr. Salih Bayram	Eski Baş Hesap Uzmanı
Birgül Dikmen	Eski Baş Hesap Uzmanı
Gülallı Palı	Eski Baş Hesap Uzmanı
Mustafa Yalçın	Eski Baş Hesap Uzmanı
Arif Yıldırım	Eski Baş Hesap Uzmanı
Abdülkadir Demirel	Eski Baş Hesap Uzmanı
Aykut Bakırcı	Eski Baş Hesap Uzmanı
Figen Sarıkın Şahin	Eski Baş Hesap Uzmanı
Kahraman Çengeller	Eski Baş Hesap Uzmanı
Berrak Atilla	Eski Baş Hesap Uzmanı
Bilgi Gülmez	Eski Baş Hesap Uzmanı
İsmail Onay	Eski Hesap Uzmanı
Halil Çağdaş Baran	Eski Hesap Uzmanı
İdris Şenyurt	Eski Hesap Uzmanı
H. Özge Yıldırım	Eski Hesap Uzmanı
Gülşen Özkın	Eski Hesap Uzmanı
İlknur Suyun	Eski Hesap Uzmanı
Ahmet Kurt	Eski Hesap Uzmanı
İsmail Karayığılı	Eski Hesap Uzmanı
Hakan Boztaş	Eski Hesap Uzmanı
Sinan Aksu	Eski Hesap Uzmanı
Kurtuluş Ozan Keser	Eski Hesap Uzmanı
Celal Şahin	Eski Hesap Uzmanı
Övül Çüçgezen Batun	Eski Hesap Uzmanı
Ramazan Oruç	Eski Hesap Uzmanı
Derviş Altınok	Eski Hesap Uzmanı
Süleyman Demir	Eski Hesap Uzmanı
Yılmaz Şahin	Eski Hesap Uzmanı
Çağrı Çakar	Eski Hesap Uzmanı
Cemal Aba	Eski Hesap Uzmanı
Zekeriya Kaya	Eski Hesap Uzmanı
Haldun Çetinkaya	Eski Hesap Uzmanı
Ahmet Özkan Buyruk	Eski Hesap Uzmanı
Fazıl Boyraz	Eski Hesap Uzmanı
Musa Topaloğlu	Eski Hesap Uzmanı
Recep Aygün	Eski Hesap Uzmanı
Ahmet Tunalı	Eski Hesap Uzmanı
Gökhan Özcübuğ	Eski Hesap Uzmanı
Gökçen Gülşüm Köroğlu	Eski Hesap Uzmanı
Okan Şakar	Eski Hesap Uzmanı
Ali Gümüş	Eski Hesap Uzmanı
İsmail Barınır	Eski Hesap Uzmanı
Caner Atık	Eski Hesap Uzmanı
Fisun Türkmen	Eski Hesap Uzmanı
Hande Tortop Bayraktar	Eski Hesap Uzmanı
Şaban Altıncı	Eski Hesap Uzmanı
Abdullah Altınörs	Eski Hesap Uzmanı
Ali Kılıç	Eski Hesap Uzmanı
Adem Bilgili	Eski Hesap Uzmanı
Alper Cihad Demir	Eski Hesap Uzmanı
Borç Kayacan	Eski Hesap Uzmanı

### YAYIN DANIŞMA KURULU

Cemal Türkoğlu	Eski HUD Bşk.
Sezal Onaral	Eski HUD Bşk.
Cavit Doğu	Eski HUD Bşk.
Şefik Çakmak	Eski HUV Bşk.
M. Erol Karşan	Eski HUD Bşk.
Ahmet Senvar Doğu	Eski HUK Bşk.
Abdullah Aslan	Eski HUK Bşk.
Hüseyin Arif Bilgen	Eski HUD Bşk.
Orhan İyiler	Eski HUD Bşk.
Cahit Dirik	Eski HUD Bşk.
Metin Özşahin	Eski HUV Bşk.
İ. Aydın Günter	Eski HUV Bşk.
Mehmet F. Ökten	Eski HUV Bşk.
Oğuz Tezmen	Eski HUV Bşk.
Yaşar Baskın	Eskişehir YMM Odası Başkanı
Özal Korkmaz	Eski HUV Bşk.
Akın Tari	Eski HUD Bşk.
Şahin Topbaş	Eski HUD Bşk.
Necdet Gökmen	Eski HUD Bşk.
Orhan Befentepe	Eski HUD Bşk.
Nurettin Çekici	Ankara YMM Odası Bşk.
Hasan Basri Aktun	Eski HUK Bşk./Eski HUD Bşk.
Mustafa Dağüstü	Eski HUD Bşk.
Ali Atagün	Danıştay Daire Başkanı
Vehbi Karabıyık	Istanbul YMM Odası Bşk.
Buyram Çakar	Eski HUD Bşk.
Mehmet Durusoy	Eski HUD Bşk.
Nihat Uzunoglu	Eski HUD Bşk.
İsa Coşkun	Maliye Bakanlığı Bakanlık Müşaviri
Adnan Sak	Eski HUD Bşk.
Muhmut Vural	Danıştay Uyesi/Eski HUK Bşk.
H. Ümit Aksoy	Danıştay Uyesi
Suat Kayuhan	Eski HUD Bşk.
Dr. Mehmet Ali Özyer	Sarıyay Uyesi
Azmi Demirel	Eski HUD Bşk.
H. İbrahim Yumuşak	Eski HUD Bşk.
M. Mete Uslu	Eski HUD Bşk.
Adem Durak	Eski HUD Bşk.
Şinasi Candan	Kamu İhale Kurulu Uyesi
Ömer Duman	TCMB Meclis Uyesi
Fahri Arıkan	Eski HUD Bşk.
Ertan Erüz	Muhasebat Genel Müdürü
Hidayet Altınbaş	ÖİB TTA Gayr. A.Ş. Gn. Md.
Adem Karabayır	Eski HUD Bşk.
S. Ahmet Baş	Sarıyay Başkanı
Mahmut Sütçü	Gelir İdaresi Bşk. Yrd.
Sema Küçük	Sarıyay Uyesi
Hadi Eklci	Eski HUK Bşk.
İbrahim İzzet Polat	KGK Kurul Uyesi
Bekir Bayraktar	Istanbul Vergi Dairesi Başkanı
M. Burçin Dikmen	Eski HUD Bşk.
Fahrettin Özdemirel	Istanbul Defterdarı
Osman Dereli	MASAK Başkanı
Hakan Ay	Bütçe ve Mali Kontrol Gn. Md.
Himmət Karadağ	Borsa İstanbul A.Ş. Y.K. Başkanı
Fatih Kuyu	MKK Gn. Md. Yrd.

HUK: Hesap Uzmanları Kurulu

HUV: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı

HUD: Maliye Hesap Uzmanları Derneği

# Ek Garanti Sözleşmelerinin Karlılığa Etkisi ve Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri

Dr. Öğr. Üyesi HÜSEYİN MERT

Okan Üniversitesi  
İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi  
İşletme Bölümü Öğretim Üyesi  
huseyin.mert@okan.edu.tr  
Gönderim Tarihi: 28.05.2018

HASAN MELİH EREN

Okan Üniversitesi  
Muhasebe ve Denetim  
Doktora Programı Öğrenci  
erenhasa@yahoo.com  
Kabul Tarihi: 27.07.2018

## Öz

Garanti, işletmelerin tüketiciye satın aldığı malın satış tarihindeki şartlarını ve özelliklerini, makul bir süre içerisinde koruyacağını taahhüt ettiği sözleşme türüdür. Bu taahhüt altında, satıcı firma tarafından ifa edilen hizmetler, teminat tipi garanti hizmetleri olarak adlandırılmaktadır. Özellikle rekabetin yoğun olduğu sektörlerde, tüketiciye standart sürelerin üzerine ek garanti süreleri verilmektedir. İşletmelerin ek garanti sürelerini teminat tipi garanti süresi olarak değerlendirdikleri ve buna göre muhasebeleştirdikleri durumlarda, işletmelerin karlılığı kısa dönemde iyileşirken, uzun vadede olumsuz etkilenmektedir. Bu çalışmanın amacı, ek garanti hizmetinin teminat tipi garantiden ne zaman ayrılması gerektiğini ortaya koymak, bir örnek üzerinden gidilerek yanlış muhasebeleştirmenin finansal tabloları nasıl etkileyeceğini incelemek ve süreç iyileştirmelerine yönelik çözüm önerileri getirmektir.

**Anahtar Kelimeler:** Teminat tipi garanti, Ek garanti, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Şirket Karlılığı.

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M49.

## Impact of Extended Warranty Contracts To Profitability and Recommendations to Issues Encountered in the Application

### Abstract

Warranty is a type of contract where there is a seller commitment to satisfy the same conditions of the product at the selling date for a reasonable period of time. The services performed under this commitment are called assurance type warranty services. Intense competition in some industries pushes firms to offer extended warranty on top of initial warranty period. If the companies treat

*extra warranty periods as assurance type warranty periods and recognize them accordingly, profitability of the companies is deteriorated in the long run in spite of the fact that it is improved in the short run. The aim of this study is to examine the separation of standard and extended warranty periods and to show the impact to profitability through an example of a wrong accounting entry.*

**Keywords:** Assurance Type Warranty, Extended Warranty, International Financial Reporting Standards, Profitability.

**JEL Classification:** M40, M41, M49.

## 1. GİRİŞ

Garanti, satıcı firmanın tüketiciye, satın aldığı malın satış tarihindeki şartlarını ve özelliklerini, makul bir süre içerisinde koruyacağını taahhüt ettiği bir sözleşme türüdür. Bu taahhüt altında işletmelerin ifa ettikleri hizmetler garanti sözleşmeleri olarak adlandırılmaktadır.

Garanti sözleşmelerinin içerisinde işçilik hizmetleri, yol ücretleri ve ürünlerdeki arızayı gidermek için katılan yedek parça giderleri en önemli maliyet unsurları olarak yer almaktadır. Garanti taahhüdünün yapıldığı süre arttıkça bu maliyetler de artış göstermekte, ayrıca ürünün yaşlanmasına bağlı olarak çoğu sektörde, garanti süresinin arttırıldığı her sene için bir önceki seneye göre daha yüksek garanti maliyetleri ortaya çıkmaktadır.

Günümüz piyasasında rekabet, özellikle bazı sektörlerde çok yoğun olarak yaşanmaktadır. İşletmeler, ürünlerini farklılaştırmak ve marka değerini arttırmak için birçok alana yatırım yapmaktadırlar. Farklılaşmanın önemli unsurlarından biri de ürünün kalitesidir. Ürünün kalitesini ortaya koymak ve tüketicileri marka tercihleri konusunda ikna edebilmek için satış esnasında, işletmeler bu kaliteyi taahhüt edecekleri bir araç olarak garanti sürelerini kullanmakta ve bu süreleri de özellikle kampanya dönemlerinde uzun tutmaktadır.

Uygulamada satışları artırıcı bir etkisi olan uzun süreli garanti süreleri, işletmeleri ileriye dönük yükümlülük altına sokmakta ve aslında malın satışından ayrı ifa edilmesi gereken bir edim yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle malın satışında taahhüt edilen uzun vadeli garanti süreleri, aslında mal satışının ve ek garanti hizmetinin beraber sunulduğu çok unsurlu

bir satışa işaret etmektedir. 1 Ocak 2018'den sonra yürürlüğe giren olan TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat<sup>1</sup> (TFRS 15) standardı, sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Bu yönüyle, TFRS 15, ek garanti sürelerinin muhasebeleştirilmesi açısından teminat tipi garanti sürelerinin karşılık olarak ele alınmasını gerektiren TMS 37 – Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar<sup>2</sup> (TMS 37) standardından farklılık göstermektedir.

Son düzenlemeler ışığında, ek garanti sürelerinin ayrı değerlendirilmediği durumların işletme karlılığına etkisi daha önemli hale gelmiş olup, işletmelerin süreçlerini ve muhasebe politikalarını gözden geçirmesi önem kazanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, ek garanti hizmetleri ile teminat tipi garanti hizmetlerinin nasıl ayrıştırılması gerektiğini ortaya koymak, yanlış muhasebeleştirilmenin işletme karlılığı üzerine etkisini bir varsayımsal işletme örneği üzerinden değerlendirmek ve son olarak işletmelerde doğru muhasebeleştirilmenin sağlanabilmesi için süreç iyileştirmeleri ile ilgili çözüm önerileri sunmaktır.

## 2. TÜRKİYE'DEKİ MEVCUT YASAL DÜZENLEMELER AÇISINDAN GARANTİ TAAHHÜDÜ

Türkiye'deki mevcut yasalarda garanti taahhüdü ile ilgili düzenlemelere özellikle Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun<sup>3</sup> (TKHK) ve bu kanuna dayanılarak 13 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 29029 sayılı Garanti Belgesi Yönetmeliği'nde (GBY) yer verilmiştir.

- 1 TFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardı 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- 2 TMS 37 "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 15/02/2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- 3 07.11.2013 tarihinde kabul edilen 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun

TKHK madde 56'ya göre, üretici ve ithalatçılar, tüketiciye yönelik üretilen veya ithal edilen mallar için içeriği yönetmelikle belirlenen bir garanti belgesi düzenlemek zorundadır. Garanti süresi malın teslim tarihinden itibaren başlamak üzere asgari iki yıl olarak belirlenmiştir. Özelliği nedeniyle ölçü birimi farklı olabilecek ürünlerin garanti süreleri GBY'de ayrıca düzenlenmiştir.

Ayıplı mal, TKHK madde 8'de, tüketiciye teslimi anında, taraflarca kararlaştırılmış olan örnek ya da modele uygun olmaması ya da objektif olarak sahip olması gereken özellikleri taşımaması nedeniyle sözleşmeye aykırı olan mal olarak tanımlanmaktadır. TKHK madde 11'e göre, ürünün garanti süresi içerisinde malın ayıplı olması durumunda tüketicinin aşağıda yer alan seçimlik hakları bulunmaktadır:

- i) Satılanı geri vermeye hazır olduğunu bildirerek sözleşmeden dönme,
- ii) Satılanı alıkoymuş ayıp oranında satış bedelinden indirim isteme,
- iii) Aşırı bir masraf gerektirmediği takdirde, bütün masrafları satıcıya ait olmak üzere satılanın ücretsiz onarılmasını isteme,
- iv) İmkân varsa, satılanın ayıpsız bir misli ile değiştirilmesini isteme,

Ayrıca, TKHK madde 12'ye göre ayıplı maldan sorumluluk, ayıp daha sonra ortaya çıkmış olsa bile, malın tüketiciye teslim tarihinden itibaren iki yıllık zamanaşımına tabidir. Bu süre, TKHK'de belirtilen garanti süresi ile de örtüşmektedir.

TKHK, ayrıca standart garanti süresinin üzerine verilebilecek ilave taahhüdü de 57. maddesinde "ihtiyari garanti" olarak düzenlemiştir. Buna göre ihtiyari garanti, tüketicinin yasal hakları saklı kalmak kaydıyla mal veya hizmetle ilgili; değişim, onarım, bakım, bedel iadesi ve benzeri hususlarda satıcı, sağlayıcı, üretici veya ithalatçı tarafından verilen ilave taahhüdü ifade eder.

GBY'ye göre de, garanti süresi, malın tüketiciye teslim tarihinden itibaren başlamakta ve asgari iki yıl veya yönetmelikte belirtilen özellikli malların ölçü birimi ile tespit edilen değeri kadar belirlenmektedir. GBY, garanti kapsamında olması gereken malların listesini, asgari garanti sürelerini ve başka ölçü birimleri kullanılıyorsa bu süreleri yönetmeliğin ekinde yayınlamıştır.

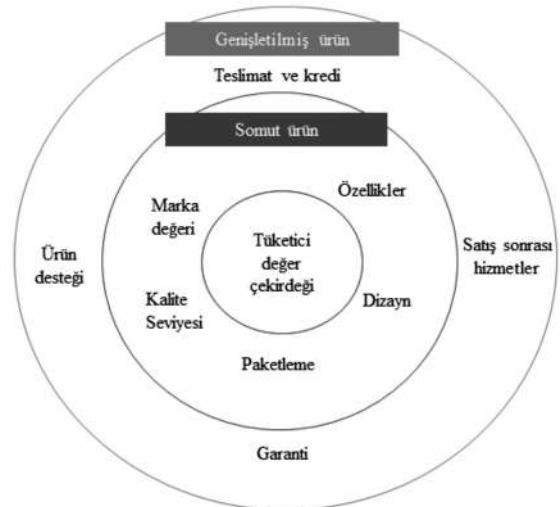
Söz konusu yönetmeliğin ve dayandırıldığı kanunun ışığında garanti taahhüdünün Türkiye'de yasal bir zorunluluk olduğundan ve aksi belirtilmedikçe asgari iki sene üzerinden belirlendiğinden bahsedebiliriz.

### 3. GARANTİ HİZMETLERİNİN PAZARLAMA VE SATIŞ TÜRLERİ

Son yıllarda, özellikle elektronik ve endüstriyel ürünlerin daha fazla birbirini ikame eder hale gelmesi, işletmelerin ürünlerini daha fazla değer yaratarak farklılaştırma çabalarına sebep olmaktadır. İşletmeler, artık sadece ürünü üretmeyi ve müşteriyle buluşturmayı değil, kendi markaları ve şirketleri vasıtasıyla müşteriye değer yaratmayı bu değeri yönetmeyi hedeflemektedirler<sup>4</sup>.

Böylece, pazarlama alanında "Genişletilmiş Ürün" kavramı önem kazanmaya başlamıştır. Genişletilmiş Ürün, tanım itibarıyla, ürünün temel değeri ile somut özelliklerine eklenen ve tüketiciye hizmetleri ve faydaları bir seviye öteye taşıyan, ürünün son pazarlama halkasıdır<sup>5</sup>. İşletmeler, ürünlerinin pazara sunumunu genişletebildikleri ölçüde pazar stratejilerinde başarılı olabilmektedir. Genişletilmiş ürünün kapsamı içerisinde yer alan önemli maddelerden biri de garanti taahhüdüdür. İşletme, garanti süresi içerisinde ürününün satış esnasındaki şartlarını koruyacağını, eğer arıza veya ayıplı bir durum ortaya çıkarsa bu durumu hemen düzelteceğini taahhüt etmektedir. Böylece, tüketicinin ürüne ait güveni sağlanmaya çalışılmaktadır.

Şekil 1 - Üç Kademe Ürün



**Kaynak:** Philip Kotler, Gary Armstrong. Principles of Marketing, New Jersey, Prentice Hall, 2012, s. 226

4 Philip Kotler ve Gary Armstrong, Principles of Marketing, 14. Baskı, Prentice Hall, 2012, s.226.

5 Philip Kotler ve Gary Armstrong, Principles of Marketing, 14. Baskı, Prentice Hall, 2012, s.226.

Garanti taahhütleri, özellikle dayanıklı tüketim malları, sağlık sektörü, ısıtma ve havalandırma cihazları, sıhhi tesisat alet ve cihazları, elektrikli ev aletleri, motorlar, elektronik, telekomünikasyon alet ve cihazları, güvenlik ve alarm sistemleri, konum belirleme cihazları, taşıtlar, müzik aletleri ve benzeri sektörlerde yoğun olarak pazara sunulmaktadır. Garanti taahhüdünün verilmesi kimi zaman ürün satışından bağımsız olduğu gibi, çoğu zaman yasal zorunluluk olması itibarıyla ürün satışının bir parçası olarak sunulmaktadır.

Pazarda genellikle kullanılan satış türlerine aşağıda yer verilmiştir:

### 3.1. Ürün fiyatı içerisinde pazarlanan garanti taahhüdü

Ürün fiyatı içerisinde pazarlanan garanti taahhüdü, taahhüdün süresine göre ikiye ayrılabilir:

#### 3.1.1. Ürün satışında verilen teminat tipi garanti hizmeti

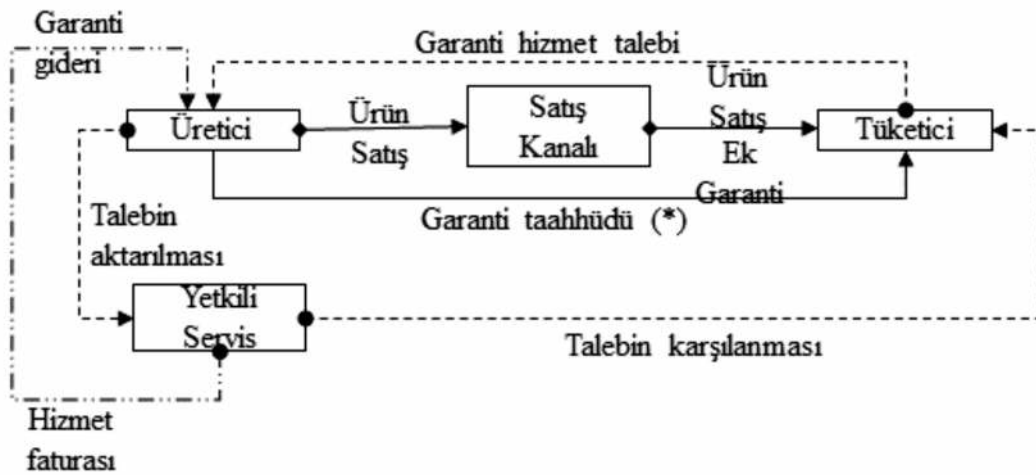
Bu garanti taahhüdü, ürün satışının ayrılmaz bir parçası olup, aslında ürünün özelliklerinden biri ve ayrılmaz parçası olarak pazarlanmaktadır. Teminat tipi garanti süresinin belirlenmesi yoruma dayalı olup, benzer sektördeki işletmelerin standart garanti süresi olarak kaç senelik garanti taahhüt ettikleri, süreyi belirleme aşamasında önemli bir ölçüt olarak dikkate alınabilir. Bu sürenin sektörde farklılık gösterdiği durumlarda teminat tipi garanti süresinin tespitinde belirsizlikler meydana gelebilir.

#### 3.1.2. Ürün fiyatının içinde sunulan ek garanti hizmeti

Ürünün satışıyla beraber verilen garanti taahhüdü olup, garanti hizmetinin bedeli ürünün içerisine saklanmış durumdadır. Ek garanti süresi, 3.1.1 maddesinde belirtilen teminat tipi garanti süresinin üzerine verilen bir süre olup çoğu zaman teminat tipi garanti süresi olarak işletmeler tarafından pazarlanır. Bu satış stratejisindeki amaç, üreticinin ürününe duyduğu güveni tüketici algısının içerisine yerleştirmektir. Ayrıca bu yolla, tüketici ürünle ilgili yaşam süresinin önemli bir bölümünü garanti altına alabilmektedir. Bu satış yönteminde, tüketici ek garanti süresinin ayrı satış fiyatını fatura üzerinde göremez. Çoğu kez, işletmeler tarafından, bu süre teminat tipi garanti süresi gibi sunulduğundan 3.1.1 maddesi ve 3.1.2 maddesindeki hizmetleri birbirinden ayırtırmak önemli düzeyde mesleki yargı gerektirmektedir. Bu tip satışlarda üretici firma taahhüdü üstlenen firma olmakta, garanti taahhüdünü pazarlayan işletmeler ise satış kanalında yer alan bayiler olmaktadır.

İşin özü değerlendirildiğinde, verilen ek garanti süreleri standart sürenin sonunda ayrı bir edim yükümlülüğü ortaya çıkarmakta ve söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla bu süre boyunca ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekmektedir. İşletmeler çoğu kez, ek garantinin maliyetini hesaplayarak bunu satış fiyatının içerisine eklemekte, buna karşılık ileride satabilecekleri ek garanti sözleş-

Şekil 2 – Teminat tipi garanti uygulamaları

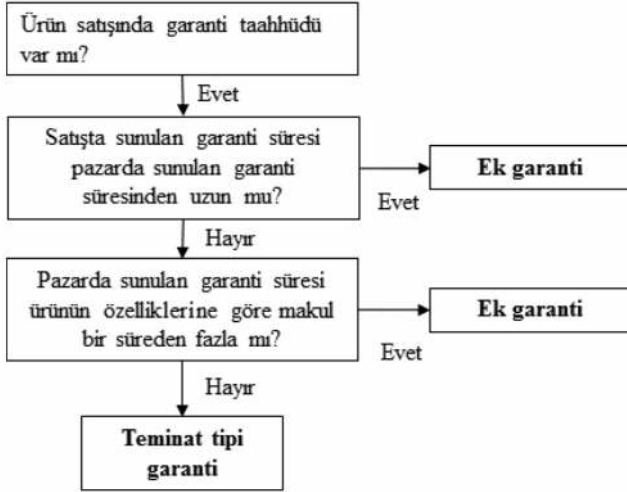


(\*) Garanti taahhüdü, ürünün montajı veya devreye alınması ile başlar.

melerinin satış karlılığından vazgeçmektedirler. Aşağıdaki şekilde, ek garanti hizmetlerini teminat tipi garanti hizmetlerinden ayırmak için dikkate alınması gereken yol haritası özetlenmiştir.

Şekil 3 –

Satış fiyatına gömülü garanti taahhüdü satışları



### 3.2. Ürün Fiyatının Haricinde ama Ürünle Beraber Satılan Garanti Hizmetleri

Satılan ürünle ilgili olarak ama ürün fiyatından bağımsız ayrı olarak pazarlanan garanti hizmeti türlerine aşağıda yer verilmiştir:

#### 3.2.1. Ürünle beraber ayrı olarak satılan ek garanti hizmeti

Bu türde, satış kanalı son tüketiciye ürün satışı yaparken tüketiciye ek garanti hizmetini ayrı satmakta-

dır. Böylece müşteri ek garanti hizmetinin bedelini fatura üzerinden görebilmekte, İşletme de kontrat bazında ek garanti hizmetini takip edebilmektedir. Müşteri ürünü satın alırken, ek garanti süresi alma kararını vermekte ve satın aldığı takdirde, ek garanti sözleşmesi imzalamaktadır.

#### 3.2.2. Üründen ayrı satılabilen teminat tipi garanti hizmeti

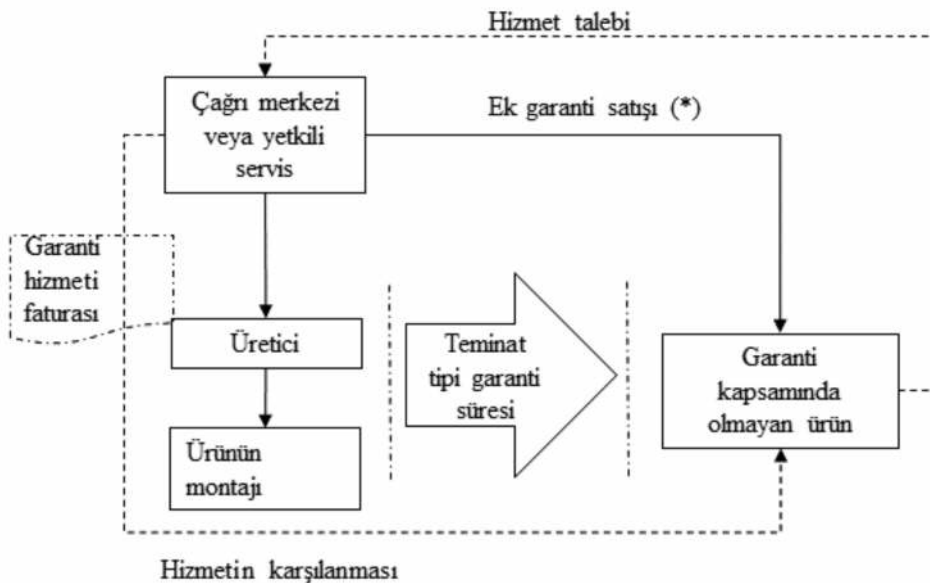
Türkiye’de TKHK açısından, özellikli durumlar hariç, garanti süresi malın tesliminden itibaren iki yıldır. Bu açıdan, garanti taahhüdünü ürün satışında vermeyip, ayrı bir ürün gibi pazarlamak mümkün değildir. Ancak, bazı ülkelerde garanti taahhüdünü ürünün kendisinden bağımsız olarak satma imkânı bulunmaktadır. Bu tip durumlarda, teminat tipi garanti hizmeti ayrı satılabilen bir hizmete dönüşebilmektedir.

#### 3.2.3. Ürün satışından bağımsız garanti sözleşmesi satışı

Genellikle üretici firma, kendi servis ağı veya çözüm merkezi vasıtasıyla ek garanti sözleşmesi satabilmektedir. Bu satış tipinde, tüketici ile temas malın satılması esnasında değil, daha sonrasında ürünün kurulumu esnasında servis personeli tarafından veya çağrı merkezi personeli tarafından ürünün kurulumu ile standart garanti süresinin sona erdiği dönem içerisinde telefon vasıtasıyla yapılmaktadır. Madde 3.2.1’de olduğu üzere, tüketici bu satış tipinde de ek garanti hizmetinin bedelini görebilmekte ve satın alma tamamlandığında üretici firma ile ek garanti sözleşmesi imzalamaktadır.

Uzaktan yapılan garanti hizmetleri satışları da kendi içerisinde satışın yapıldığı döneme ve zaman di-

Şekil 4 – Ek garanti hizmetinin uzaktan satışı



(\*) Ek garanti satışı, ürünün montajı esnasında veya ürün montajından teminat tipi garanti süresinin sonuna kadar satılabilir.

limine göre farklı kategorilere ayrılabilir. Dayanıklı tüketim malzemeleri sektörü üzerinden örnek vermek gerekirse, yetkili servisler veya servis teknisyenleri tarafından ürünün montajı esnasında bu hizmetler satılabildiği gibi, teminat tipi garanti kapsamında yerine getirilen garanti hizmetleri esnasında da tüketiciye ek garanti sözleşmesi satılabilir. Çağrı merkezi üzerinden yapılan satışlarda ise, ürünün montajı ve devreye alması Satış Sonrası Hizmetler Sistemi'ne tanımlandıktan sonra, ilgili personel tüketiciye telefon vasıtasıyla ulaşıp ürünün standart garanti süresi içerisinde ek garanti sözleşmesi satışı gerçekleştirebilir.

#### 4. ÜRÜN FİYATI İÇERİSİNDE YER ALAN GARANTİ TAAHHÜDÜNÜN TFRS AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Tahsilat Standardı, 9 Eylül 2016 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanmış olup, yürürlük tarihi 1 Ocak 2018 olarak belirlenmiştir. TFRS 15, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat standartlarını, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas İşlemleri'ni yürürlükten kaldırmaktadır. Bu yönüyle TFRS 15, müşteri sözleşmelerinden tahsilatların muhasebeleştirilmesi ile ilgili oldukça kapsamlı ve geniş bir çerçeveyi çizmektedir.

##### 4.1. Teminat tipi garanti hizmetinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi

TFRS 15'e göre, müşterinin ürünün satışından bağımsız olarak satın alabileceği garanti taahhüdü ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır. Taahhüdün kendi başına satılabilir olması, ürünün taahhüd edildiği gibi çalışmasının ötesinde ayrı bir hizmetin sağlandığını göstermektedir<sup>6</sup>. Garanti hizmeti için elde edilen gelirin, garanti sözleşmesi boyunca kayıtlara alınması gerekmektedir<sup>7</sup>.

Ayrıca satın alınamayan ve ürünle beraber verilen garanti taahhüdü, ayrı bir edim yükümlülüğü sağlayıp

sağlamadığı açısından değerlendirilmelidir<sup>8</sup>. Ürünün satıldığı koşullarda çalışacağına yönelik verilen taahhüt TFRS 15 uyarınca bir edim yükümlülüğü olarak kabul edilmez. Burada verilen garanti taahhüdü teminat tipi garanti olup, müşteriyi belirli bir süre için ayıplı mal kusurlarından korumakta ve tüketiciye ek bir hizmet sağlamamaktadır<sup>9</sup>. Satıcı firma söz konusu taahhüdü yerine getirebilmek için, tüketicinin TKHK'ya göre seçimlik haklarını hangi yönde kullanacağından hareketle, servis işçilik ücretine, yedek parça maliyetine, servis yol ücretine veya ürün değişim maliyetine katlanabilir. Bunlar aslında, satıcı tarafında ürünün ilk satışı ile ilgili katlanılan maliyetler olup, TMS 37 – Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına (TMS 37) göre muhasebeleştirilmeleri gerekir.

TMS 37'e göre, satışın gerçekleştiği anda işletme finansal durum tablosunda, o satışla ilgili olarak bir garanti taahhüt yükümlülüğü yaratmalıdır. İşletmeler geçmiş deneyimlerinden yola çıkarak veya yeni ürünler için ileriye yönelik işletmeden kaynak çıkışı beklentilerini dikkate alarak garanti yükümlülüğünü tahmin eder. Garanti süresi boyunca yedek parça maliyetlerindeki artışlar ve ürün hasar oranlarındaki değişiklikler doğrultusunda işletmeden kaynak çıkışları tahminlerden farklılık gösterebilir. Bu durumlarda, işletme yarattığı yükümlülük ile ilgili varsayımlarını ve tahminlerini gerçekleştirmeler uyarınca değiştirebilir, garanti yükümlülüğünü artırabilir veya azaltabilir. Garanti süresinin sona ermesi ile birlikte garanti taahhüdü ile ilgili garanti giderleri kar zarar tablosunda kayıtlara alınmış olduğundan, garanti teminat yükümlülüğü finansal durum tablosu dışında bırakılır.

##### 4.2. Ek garanti taahhüdünün belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi

Standart garanti süresinin dışında kalan ek garanti süreleri tüketiciye verilen ek bir hizmeti işaret etmektedir. TFRS 15'e göre bu hizmetlerin ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmesi ve ürün satışındaki garanti taahhüdünden ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. TFRS 15 Uygulama Rehberi B31 numaralı paragrafı, bir garantinin, ürünün üzerinde anla-

6 Frank Ryerson, "Will a new revenue model defer revenues on standard warranties?", the CPA Journal, Ocak 2011, s. 24-27.

7 PricewaterhouseCoopers, "Revenue from contracts with customers", <http://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15-revenue-recognition.pdf> (03.10.2017), s.188-191.

8 Chartered Professional Accountants Canada (2015). "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered". <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/financial-and-non-financial-reporting/international-financial-reporting-standards-ifrs/publications/ifrs-15-your-questions-answered> (10.09.2017), s.39-40.

9 Deloitte (2015). "Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers - A practical guide to implementation issues for the industrial products and services sector", <https://www.iasplus.com/en/publications/global/implementing-ifrs-15/industrial-products-and-services> (10.09.2017), s.16.



şılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata (teminat tipi garanti) ilave bir hizmet sağlayıp sağlamadığını değerlendirirken aşağıdaki faktörlerin göz önünde bulundurulmasını istemektedir:

#### 4.2.1. Garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı

İşletme kanun gereği bir garanti sağlıyorsa, bu kanunun varlığı taahhüt edilen garantinin bir edim yükümlülüğü olmadığını göstergesidir; çünkü bu tür hükümler genellikle müşterileri ayıplı ürünleri satın alma riskinden korumayı amaçlamaktadır.

#### 4.2.2. Garanti süresinin uzunluğu

Garanti süresi ne kadar uzun olursa, taahhüt edilen garantinin bir edim yükümlülüğü olma olasılığı o kadar yüksektir; çünkü bu durumda ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair verilen teminata ilave bir hizmet sağlama olasılığı yüksektir.

#### 4.2.3. İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliği

Bir ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair verilen teminatı yerine getirmek için işletmenin belirli işleri yapmasının gerekli olduğu durumlarda (örneğin ayıplı bir ürünün iadesi için nakliye hizmeti), bu işler muhtemelen bir edim yükümlülüğüne yol açmaz.

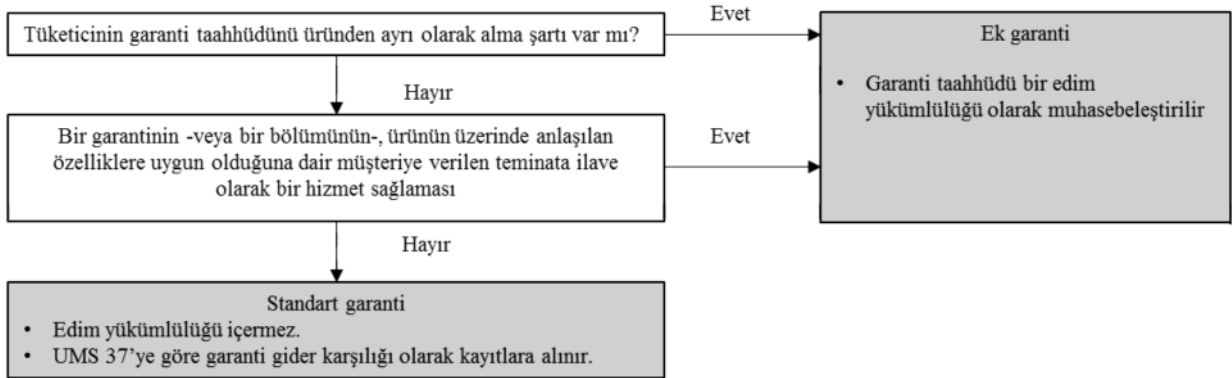
TFRS 15 Uygulama Rehberinin B32 numaralı maddesi, teminat tipi garanti ile ek garanti hizmetlerinin ayrıştırılması ile ilgili olarak, işletme iki garanti türünü de beraber satıyorsa ancak makul bir şekilde

muhasebeleştirilmiyorsa, her iki garanti türünün de bir edim yükümlülüğü olarak kabul edilmesini ve buna göre muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir.

TFRS 15'in uygulanması açısından en zor ve yoruma açık konu teminat tipi garanti hizmetleri ile ek garanti taahhütlerinin birbirinden ayrıştırılmasıdır. İşletmelerin bu konuda yargıda bulunabilmeleri için öncelikle içlerinde bulunduğu sektörlerdeki garanti teminat süresi uygulamalarına bakmalarında fayda bulunmaktadır<sup>10</sup>. Bir örnek vermek gerekirse, bir otomobil üreticisinin biri lüks, biri de orta sınıf iki tane markası olduğunu ve lüks markasına dört sene, orta sınıf markasına ise iki sene garanti verdiğini varsayalım. Burada, orta sınıf markaya verilen iki sene garanti süresini standart garanti olarak kabul etmek ve lüks markada sunulan artı iki sene garantiyi ek garanti olarak kabul etmek ilk başta makul gibi gözükebilir. Öte yandan, lüks markada kullanılan malzemelerin kalitesinin müşteriye daha uzun bir süre ayıplı ürünü satın alma riskinden koruduğundan bahsedilebilir. Bu şekilde bir yargı, işletmeyi dört sene garantinin tamamının teminat tipi garanti süresi olarak kabul edilmesi sonucuna ulaştırabilir. Son olarak, işletmenin sektörde lüks markalara verilen garanti sürelerini de kıyas olarak kullanmasında fayda bulunmaktadır. Sektörün daha kısa süre garanti vermesi, dört senelik garanti süresinin bir bölümünün ek garanti ve dolayısıyla ayrı bir edim yükümlülüğü olarak ele alınması sonucunu doğurabilir<sup>11</sup>.

Aşağıdaki diyagram, garanti taahhütlerinin muhasebeleştirilmesinde izlenecek süreçleri kısaca özetlemektedir:

Şekil 5 – Garanti taahhütlerinin muhasebeleştirilmesi



Kaynak: KPMG Insights into IFRS - 11th Edition, 960 (KPMG, 2014: 960)

10 PricewaterhouseCoopers (2016), Manual of Accounting IFRS 2017 - Volume 1, UK, Tolley, 2016, s.11050-11052.

11 Ernst&Young (2014), "A closer look at the new revenue recognition standard", [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS:\\_A\\_closer\\_look\\_at\\_the\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_\(June\\_2014\)/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf) (03.06.2017), s. 125, 128.

İşletmelerin, garanti sürelerini ayırtmadıkları durumlarda, standart garanti süreleri ile ek garanti sürelerini ayırmak için önceden belirlenmiş bir yazılı kural belirlemeleri ve bu kural uyarınca en makul tahmin ve yargıda bulunmaları, gelirleri daha erken kayıtlara alabilmeleri açısından avantajlı gözükmemektedir. Çünkü standart bu sürelerin ayırtmadığı durumlarda tüm garanti taahhüdünün tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesini istemektedir. Bu durumda daha önce maliyet değeri üzerinden karşılık alınan teminat tipi garanti hizmetinin, daha yüksek olan tahmini işlem değeri

üzerinden ertelenen gelir olarak kayıtlara alınması gerekir. Örnek vermek gerekirse, bir ayakkabı üreticisinin ürününün dış yüzeyi ile ilgili yaşam boyu garanti verdiğini varsayalım. Piyasada, bu ürünle ilgili zorunlu bir garanti süresinin olmadığını, rakip firmaların da garanti vermeyi tercih etmediklerini farz edersek, üretici firmanın edim yükümlülüğü içeren garanti süresini bulması zor olacaktır. Bu durumda, yaşam boyu garanti taahhüdünün tek bir edim yükümlülüğü olarak kayıtlara alınması gerekecektir<sup>12</sup>. Aşağıdaki diyagram bu örnek üzerinden konuyu özetlemektedir:

**Tablo 1 – Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ve süresinin tespit edilmesi**

1. Aşama - Edim yükümlülüğü testi	Kriterler	Açıklayıcı notlar
	Yasal zorunluluk var mı?	Ürünün satıldığı ülkede yasal bir zorunluluk bulunmamaktadır.
	Garanti süresi normalin üzerinde uzun mu?	Yaşam boyu verilen bir garanti süresi, standart garanti taahhüdünün üzerinde bir süreye işaret etmektedir.
	İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliği standart bir taahhüdün üzerinde mi?	Yaşam boyu verilen taahhüt, satış anında taahhüt edilen özelliklerin değişim veya tamir yoluyla korunması amacıyla öte, müşterinin ayakkabıyı kullanırken ortaya çıkacak hataların da giderilmesini öngörmektedir.
Yasal bir zorunluluğun olmaması, garanti süresinin çok uzun olması ve garanti yükümlülüğünün standart bir garanti taahhüdünün çok ötesinde olması sebebiyle işletme, bu işlemde aynı bir edim yükümlülüğü olduğuna karar verir.		
2. Aşama – Edim yükümlülüğü süresinin tespiti	Kriterler	Açıklayıcı notlar
	Yasaya belirtilen bir süre var mı?	Yasalarda bu ürünün garantisi ile ilgili bir düzenleme yoktur.
	Rakiplerde aynı uygulama var mı? Süresi ne kadar?	Üreticinin içinde bulunduğu sektörde böyle bir uygulama bulunmamaktadır.
	Bu örnekte, standart bir garanti taahhüdünden bahsetmek ve süresini saptamak zordur. Dolayısıyla verilen tüm garanti taahhüdünü ayrı bir edim süresi olarak dikkate alınması yerinde olacaktır.	

12 KPMG, "Revenue Issues In-Depth Second edition IFRS and USGAAP", <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-practice-issues-revenue.pdf> (09.10.2017), s. 255-261.

### 4.3. İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılmasında kullanılan yöntemler

Ürün satışında ek garanti taahhüdü verildiğine dair yorumda bulunulduktan sonra, işlem fiyatının ne kadarının ürün satışına ne kadarının da ek garanti taahhüdüne tahsis edileceğinin belirlenmesi gereklidir. TFRS 15'in 73 numaralı maddesi, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesini istemektedir.

TFRS 15 madde 74 uyarınca işletmenin, işlem bedelini nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtması gereklidir. Tek başına satış fiyatı esasına göre, işletme, sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatını tespit eder ve işlem bedelini bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtır. Tek başına satış fiyatı, işletmenin taahhüt ettiği bir mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satmış olması durumunda talep edeceği fiyattır<sup>13</sup>. Konuyu bir örnekle anlatmak gerekirse, işletmenin 1.000 TL bedelle bir buzdolabı sattığını ve sözleşmede belirtilen garanti taahhüdünün dört sene olduğunu varsayalım. İşletme, içinde bulunduğu piyasada teminat tipi garanti süresinin iki sene olduğundan hareketle geriye kalan iki senelik garanti süresinin ek garanti taahhüdü olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bu durumda, işletmenin ek garanti taahhüdünü ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirip, ek garanti süresi boyunca hasılat olarak kayıtlara alması gereklidir. Bu durumda işletme iki ayrı edim yükümlülüğünün işlem fiyatını belirler. İşletmenin ürünün tek başına satış fiyatını 900 TL, tek başına iki senelik garanti sözleşmesini de 300 TL olarak sattığını varsayarsak, ürünün satışına düşen bedel  $(900 / (900+300)) * 1.000 = 750$  TL olarak hesaplanır. Ek garanti sözleşmesi için saptanan bedel ise 250 TL'dir  $(1.000 - 750 = 250)$ . İşletmenin, ürünün satışıyla beraber 750 TL'yi hasılat olarak kayıtlara alması, 250 TL'yi ise ek garanti süresi başlangıca kadar ertelenen gelirler hesabında takip etmesi gereklidir.

Tek başına satış fiyatının doğrudan gözlemlenebilir olmaması durumunda, işletme, işlem bedelinin dağıtımını için tek başına satış fiyatını tahmin eder. İşletme, tek başına satış fiyatını tahmin ederken, normal şartlarda temin edilebilir piyasa koşulları, işletmeye özgü

faktörler ile müşteri veya müşteri sınıfı hakkında bilgiler gibi tüm bilgileri göz önünde bulundurur. Bunu yaparken işletme, gözlemlenebilir girdilerden azami seviyede faydalanır ve tahmin yöntemlerini benzer durumlara tutarlı bir şekilde uygular<sup>14</sup>. Yukarıdaki örnekten hareket edersek, işletmenin tek başına sattığı iki senelik garanti sözleşmesi olmadığını, ancak tek başına dört senelik garanti sözleşmesi sattığını varsayalım. Dört senelik sözleşmenin fiyatı 600 TL ise, iki senelik sözleşmenin tahmini satış fiyatı da 300 TL  $(600 / 2)$  olarak kabul edilebilir ve işlem bedelleri yine tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtılır.

TFRS 15 madde 79, aşağıdaki yöntemleri tek başına satış fiyatı doğrudan gözlemlenebilir olmaması durumunda uygun yöntem olarak kabul etmektedir:

#### 4.3.1. Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı

İşletme mal veya hizmetlerin satışını gerçekleştirdiği piyasayı değerlendirip bu piyasadaki bir müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığında ödemeye istekli olacağı fiyatı tahmin yoluyla belirleyebilir. Bu yaklaşım ayrıca işletmenin benzer mal veya hizmet satışı gerçekleştiren rakiplerinin uyguladığı fiyatları referans almasını ve gereklikçe söz konusu fiyatları işletmenin maliyet ve kar oranlarını yansıtacak şekilde düzeltmesini de kapsayabilir. Mesela, işletmenin ek garanti sözleşmesi satmadığı durumlarda, aynı pazarda yer alan ve kendi ürün konumlandırmasına en yakın rakiplerinin satış fiyatları referans olarak alınabilir. Buradaki varsayım, işletmenin bu pazara girmek istediğinde, rakiplerinin pazar fiyatlarına yakın bir işlem fiyatı belirlenmesi olasılığının kuvvetle muhtemel olmasıdır. Yukarıdaki örneğimizde, eğer işletme iç kaynaklarından tek başına işlem fiyatını belirleyemiyorsa, rakipleri bu işlemi 300 TL olarak belirlemişse, ek garanti taahhüdünün tek başına işlem fiyatı 300 TL olarak dikate alınabilir.

#### 4.3.2. Beklenen maliyet artı kar oranı yaklaşımı

İşletme bir edim yükümlülüğünü yerine getirmenin beklenen maliyetini tahmin edebilir ve daha sonra bu tahmine o mal veya hizmet için uygun bir kar oranı ilave edebilir. Örnek vermek gerekirse, işletmenin ücretli satış sonrası hizmet satışlarında tüketiciye yansıttığı işlem bedelinin 100 TL olduğunu ve iki senelik süre içerisinde istatistiki olarak müşteriye arıza kapsamında iki tane ziyaret gerçekleştirdiğini kabul ede-

<sup>13</sup> TFRS 15, madde 77

<sup>14</sup> TFRS 15, madde 77

lim. Ayrıca, satılan ürün ile ilgili iki senelik yedek parça garanti maliyetinin 50 TL olduğunu, ücretli işlerde tüketicilere uyguladığı kar oranının da yüzde 50 olduğunu varsayalım. Bu durumda, ücretli iş kapsamında garanti süresi içerisinde tüketiciye yansıtılacak muhtemel yedek parça satış fiyatı 100 TL (50 / 50%), işçilik bedeli ise 200 TL'dir (100\*2). Bu iki bedelin toplanması ile bulunacak tahmini işlem fiyatı 300 TL olup (200 + 100), tek başına işlem fiyatının belirlenmesinde makul bir bedele işaret etmektedir.

### 4.3.3. Bakiye yaklaşımı

İşletme, toplam işlem bedelinden, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir tek başına satış fiyatları toplamını çıkartmak suretiyle bulacağı tutarı referans olarak tek başına satış fiyatını tahmin edebilir. Bakiye yaklaşımının kullanılabilmesi için geçmiş işlemlerden veya gözlemlenebilir diğer göstergelerden, tek başına satış fiyatını temsil edecek bir fiyat çıkarımı yapılamaması ve satış fiyatının yüksek derecede değişken olması gerekmektedir. Ayrıca, işletmenin henüz söz konusu mal veya hizmete ilişkin bir fiyat belirlemediği ve mal veya hizmeti geçmişte tek başına satmamış olması gereklidir. Örneğimizden hareket edersek, işletmenin ek garanti taahhüdüne ait tek başına satış bedelini, daha önce satışını yapmadığı, maliyetini belirlemede zorlandığı ve piyasadaki fiyatların çok değişken olduğundan hareketle belirleyemediğini varsayalım. Bu durumda, 1.000 TL işlem bedelinin, 900 TL'si ürün satışı olarak hasılat olarak kayıtlara alınırken, geriye kalan bedel 100 TL ek garanti süresi başlangıcına kadar finansal durum tablosunda ertelenen gelirler hesabında beklentiler. Dikkat edilirse, tüm örnekler içerisinde bu yöntem diğer yöntemlere göre kısa vadede daha fazla hasılatın kar veya zarara kaydedilmesini sağlamıştır.

Konuyu kısaca özetlemek gerekirse, işlem fiyatının edim yükümlülükleri üzerine dağıtılmasında kullanılan yöntemlerde her bir edim yükümlülüğünün tek başına satış fiyatını belirlemek gerekmektedir. Tek başına satış fiyatı belirlenirken, işletme, öncelikle doğrudan gözlemlenebilir şirket içi verileri kullanmalıdır.

Doğrudan gözlemlenebilir veriler olmadığı takdirde, iç kaynaklarından veri türetebilir ve piyasadaki rakiplerin referans fiyatları kullanılabilir<sup>15</sup>. Bu yöntem-

lerle veri elde edilmesinin zor olduğu durumlarda kullanılabilir son yöntem bakiye yöntemidir. Bu yöntemin edim yükümlülüklerinin işlem fiyatını gerçeğe uygun değerinden yüksek veya düşük göstermesi olasılığı yüksek olduğundan, işletmelerin bu yöntemle başvurmadan önce diğer yöntemlerden sonuç alamadıklarını belgelendirmeleri yerinde olabilir.

### 5. BİRDEN FAZLA EDİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ OLAN ÜRÜN SATIŞLARINDA FİNANSMAN BİLEŞENİNİN VARLIĞI:

TFRS 15 madde 60 uyarınca, sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, sözleşme önemli bir finansman bileşeni içerir ve paranın zaman değerine göre düzeltme yapılması gereklidir.

İşletme sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından belirgin olup olmadığını değerlendirirken, aşağıdakilerin her ikisi de dâhil olmak üzere, ilgili tüm durum ve şartları göz önünde bulundurur<sup>16</sup>:

- Varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasındaki fark ve
- İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşterisine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve ilgili piyasada yaygın olan faiz oranlarının bileşik etkisi.

TFRS 15'in şu anda yürürlükte olan TMS 18 – Hasılat standardına göre en önemli farkı, sadece ileri vadeli sözleşmeleri değil, müşterilerin avans ödemelerini de önemli bir finansman bileşeni olarak değerlendirmesidir. TMS 18 bu konuda bir düzenleme getirmediği için TFRS 15'in uygulaması başlamadan önce işletmeler, müşteri avanslarının ödendiği tarih ile edim yükümlülüğünün yerine getirildiği tarih arasında paranın zaman değerine göre bir düzeltme yapmamaktaydı. Ancak, şu anki uygulamalarda işletmelerin müşteri avans ödemelerini yukarıdaki maddeler ışığında değerlendirip (önemli bir finansman bileşeni mi?), gerektiği takdirde düzeltme yapmasında fayda bulunmaktadır.

15 Deloitte, iGAAP2017 Volume A: A Guide to IFRS reporting Part 1, UK, Wolters Kluwer, 2017, s. 992,993.

16 TFRS 15, madde 61

Birden fazla edim yükümlülüğünü içinde barındıran, ürünle beraber ek garanti taahhüdünün satıldığı kontratlar bu konuya örnek teşkil etmektedir. Bu sözleşmelerde, ürünün müşteriye teslim edilmesi birinci edim yükümlülüğünü, standart garanti süresinin sonrasında başlayan ek garanti hizmeti ise ikinci edim yükümlülüğüne işaret etmektedir. Birinci edim yükümlülüğünün müşteriden tahsilatı genellikle ürünün müşteriye devrinden sonra makul bir süre içerisinde gerçekleşir. Öte yandan, ikinci edim yükümlülüğünün tahsilatı, birinci edim yükümlülüğünün tahsilatı ile beraber gerçekleşir. Ek garanti süresinin standart garanti süresinden sonra başlayacağı değerlendirildiğinde, hizmetin bedelinin müşteriden avans olarak tahsil edildiği ve hasılatın düzeltilmesi gereken bir önemli finansman bileşeninin doğduğu gözükücektir<sup>17</sup>.

Aşağıdaki unsurların varlığı durumunda müşteriyle yapılan bir sözleşme önemli bir finansman bileşeni olarak değerlendirilmelidir<sup>18</sup>:

- Mal veya hizmet bedelinin devirden önce ödenmiş olması ve mal veya hizmetlerin devir zamanlamasının tamamen müşterinin takdirinde olması,
- Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin önemli bir bölümünün değişken olması ve bu bedelin tutar veya zamanlamasının büyük ölçüde müşteri veya işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesine bağlı olarak değişiklik arz etmesi (örneğin; bedel, satış temelli bir telif ücreti ise),
- Mal veya hizmetin taahhüt edilen bedeliyle nakit satış fiyatı arasındaki farkın, müşteri ya da işletmeye finansman temini dışındaki sebeplerden doğması ve aradaki farkın bu sebeplerle orantılı olması. Örneğin ödeme şartları işletmeye veya müşteriye, karşı tarafın sözleşmeden doğan yükümlülüklerinin bir kısmını veya tamamını yeterince karşılayamamasına yönelik korumaya sağlayabilir.

Ürünün satış fiyatı içerisinde satılan ek garanti taahhüdü, yukarıdaki maddeler açısından incelendiğinde, birinci madde açısından ek garanti hizmetinin süresi açıkça sözleşmede belirtilmekte, hizmetin devir zamanlamasının müşterinin takdirinde olduğundan söz edilememektedir. İkinci madde açısından incelediğimizde, taahhüt edilen bedelin değişken olma ihtimali mevcut değildir. İşlem bedelinin nispi tek başına satış fiyatı esasına göre ek garanti hizmetine dağıtılması gerekmektedir ve dağıtılan tutarın tutarı hizmet süresince kar zarar tablosuna aktarılacaktır.

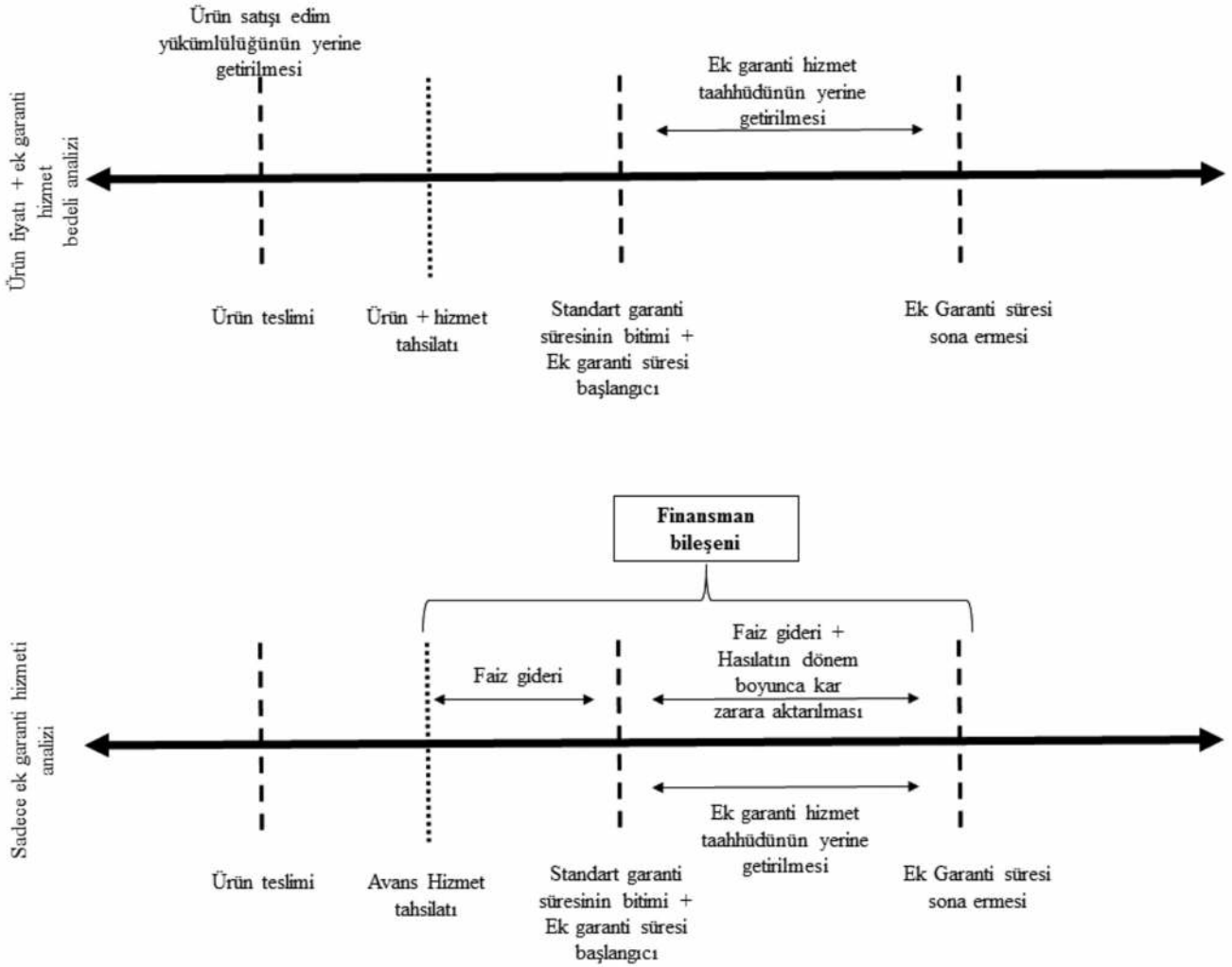
Üçüncü madde açısından incelendiğinde konu biraz daha fazla yoruma ve yargıya açıktır. İşletmenin ürün satışı esnasında müşteriden ek garanti taahhüdünün parasını tahsil etmesi, müşterinin işletmeye finansman temin etmesinden ziyade, ürünün içerisine gömülü bir hizmeti teminat tipi garanti hizmeti olarak satın almasından kaynaklandığı iddia edilebilir. Aynı zamanda işletme, satışı nakit olarak tahsil ederek kendisini müşterinin kredi riskinden korumayı da hedeflemektedir. Öte yandan, işletme müşteriden parayı erken tahsil ederek, ileride oluşabilecek maliyet artışlarından kendini korumayı da hedeflemektedir. Maliyet artışlarının gerçekleştiği ek garanti süresinde, işletme, finansman bileşenini hasılatın üzerine ilave ederek brüt karını hedeflediği seviyelerde tutabilir. Görüşümüze göre, işletme, ek garanti taahhütlerinin erken tahsilatının finansman temini dışındaki sebeplerle meydana gelip gelmediğini değerlendirmeli ve tutarlı bir muhasebe politikasını tüm dönemlerde uygulamalıdır. Özellikle, uzun vadeli garanti taahhütlerinde finansman bileşeninin dikkate alınmaması, işlemin özüne aykırı bir durum oluşturabilir.

Aşağıdaki şekil işletmenin, erken tahsil edilen garanti taahhüdünü finansman bileşeni olarak değerlendirdiği durumlar için hazırlanmıştır. Söz konusu durum, önce toplam işlem bedelinin toplam edim yükümlülüklerine ayrılması, daha sonra ise sadece ek garanti hizmetinin muhasebeleştirilmesi açısından değerlendirilmiştir:

17 Ernst & Young, International GAAP 2017 Volume 2, Global Edition 12, UK, Wiley, 2017, s.2236.

18 TFRS 15, madde 62

Şekil 6 – Ek garanti sözleşmelerinin işlem fiyatındaki finansman bileşeninin gösterimi



Konu ile ilgili bir örnek vermek gerekirse, bir işletmenin 1.000 TL bedelle hem ürün satışı yaptığını, hem de 3 yıllık garanti verdiğini varsayalım. İşletme, kontratı değerlendirdiğinde iki senelik garanti süresini teminat tipi garanti hizmeti, son seneyi ise ek garanti taahhüdü olarak kabul etmiş olsun. Ürünün tek başına satış fiyatının 900 TL, ek garanti taahhüdünün tek başına satış fiyatının ise 300 TL olduğunu farz edelim.

İşletme, nispi tek başına satış fiyatı esasını kullanarak ürün teslimine 750 TL  $(900 / (900 + 300)) * 1.000 = 750$  TL, ek garanti taahhüdüne de 250 TL dağıtmış olsun. Son olarak, kolaylık olması açısından paranın nakit tahsil edildiğini ve piyasadaki faiz oranlarını yüzde 10 olduğunu düşünelim. Bu durumda, aşağıdaki tablo her yıl bize muhasebeleştirilmesi gereken tutarları özetleyecektir:

**Tablo 2 – Ek garanti taahhüdüne ait avans ödemenin muhasebeleştirilmesi**

Satış kontratı imzalandığında ve ürün teslim edildiğinde	<p>Ürün teslimi ile ilgili 750 TL hasılat hesaplarına aktarılır. Geri kalan 250 TL ertelenmiş gelirler hesabına kayıt edilir. İşletme ayrıca finansal durum tablosunda garanti gideri karşılığı kayıtlara alır:</p> <table> <tr> <td>Br. Banka (102)</td> <td>1.000 TL</td> </tr> <tr> <td>Br. Garanti gideri (622)</td> <td>100 TL</td> </tr> <tr> <td>Al. Hasılat (600)</td> <td>750 TL</td> </tr> <tr> <td>Al. Ertelenen gelirler (380)</td> <td>250 TL</td> </tr> <tr> <td>Al. Garanti karşılığı (379)</td> <td>100 TL</td> </tr> </table>	Br. Banka (102)	1.000 TL	Br. Garanti gideri (622)	100 TL	Al. Hasılat (600)	750 TL	Al. Ertelenen gelirler (380)	250 TL	Al. Garanti karşılığı (379)	100 TL
Br. Banka (102)	1.000 TL										
Br. Garanti gideri (622)	100 TL										
Al. Hasılat (600)	750 TL										
Al. Ertelenen gelirler (380)	250 TL										
Al. Garanti karşılığı (379)	100 TL										
Birinci yılın sonu	<p>Dönem sonu ertelenmiş gelirler 275 TL(*)'ye yükselirken, kar ve zarar tablosuna 25 TL (**) faiz gideri kaydedilir.</p> <table> <tr> <td>Br. Faiz gideri (780)</td> <td>25 TL</td> </tr> <tr> <td>Al. Ertelenen gelirler (380)</td> <td>25 TL</td> </tr> </table> <p>Birinci yılın sonunda garanti gider karşılığı ile ilgili tahminler revize edilir:</p> <table> <tr> <td>Br. Garanti giderleri (622)</td> <td>30 TL</td> </tr> <tr> <td>Al. Garanti gider karşılığı (379)</td> <td>30 TL</td> </tr> </table> <p>(*) <math>250 * 10\% + 250 \text{ TL} = 275 \text{ TL}</math> (**) <math>250 * 10\% = 25 \text{ TL}</math></p>	Br. Faiz gideri (780)	25 TL	Al. Ertelenen gelirler (380)	25 TL	Br. Garanti giderleri (622)	30 TL	Al. Garanti gider karşılığı (379)	30 TL		
Br. Faiz gideri (780)	25 TL										
Al. Ertelenen gelirler (380)	25 TL										
Br. Garanti giderleri (622)	30 TL										
Al. Garanti gider karşılığı (379)	30 TL										
İkinci yılın sonu	<p>Dönem sonu ertelenmiş gelirler 302,5 TL(*)'ye yükselirken, kar ve zarar tablosuna 27,5 TL (**) faiz gideri kaydedilir.</p> <table> <tr> <td>Br. Faiz gideri (780)</td> <td>27,5 TL</td> </tr> <tr> <td>Al. Ertelenen gelirler (380)</td> <td>27,5 TL</td> </tr> </table> <p>İkinci yılın sonunda garanti gider karşılığı teminat tipi garanti hizmetinin sona ermesi ile birlikte bilanço dışı bırakılır.</p> <table> <tr> <td>Br. Garanti gider karşılığı (379)</td> <td>130 TL</td> </tr> <tr> <td>Al. Garanti giderleri (622)</td> <td>130 TL</td> </tr> </table> <p>(*) <math>275 * 10\% + 275 \text{ TL} = 302,5 \text{ TL}</math> (**) <math>275 * 10\% = 27,5 \text{ TL}</math></p>	Br. Faiz gideri (780)	27,5 TL	Al. Ertelenen gelirler (380)	27,5 TL	Br. Garanti gider karşılığı (379)	130 TL	Al. Garanti giderleri (622)	130 TL		
Br. Faiz gideri (780)	27,5 TL										
Al. Ertelenen gelirler (380)	27,5 TL										
Br. Garanti gider karşılığı (379)	130 TL										
Al. Garanti giderleri (622)	130 TL										
Üçüncü yılın sonu	<p>Dönem sonu ertelenmiş gelirler 332,75 TL(*)'ye yükselirken, kar ve zarar tablosuna 30,25 TL (**) faiz gideri kaydedilir.</p> <table> <tr> <td>Br. Faiz gideri (780)</td> <td>30,25 TL</td> </tr> <tr> <td>Al. Ertelenen gelirler (380)</td> <td>30,25 TL</td> </tr> </table> <p>(*) <math>275 * 10\% + 275 \text{ TL} = 302,5 \text{ TL}</math> (**) <math>275 * 10\% = 27,5 \text{ TL}</math></p> <p>Kolaylık olması açısından ek garanti taahhüdüne ilişkin edim yükümlülüğünün son ay gerçekleştirildiğini varsayarsak, İşletme ertelenmiş gelirler hesabını kapatır ve tüm bakiyeyi (332,75 TL) kar zarar tablosunda hasılat hesaplarına kaydeder.</p> <table> <tr> <td>Br. Ertelenen gelirler (380)</td> <td>332,75 TL</td> </tr> <tr> <td>Al. Hasılat (600)</td> <td>332,75 TL</td> </tr> </table>	Br. Faiz gideri (780)	30,25 TL	Al. Ertelenen gelirler (380)	30,25 TL	Br. Ertelenen gelirler (380)	332,75 TL	Al. Hasılat (600)	332,75 TL		
Br. Faiz gideri (780)	30,25 TL										
Al. Ertelenen gelirler (380)	30,25 TL										
Br. Ertelenen gelirler (380)	332,75 TL										
Al. Hasılat (600)	332,75 TL										

## 6. EK GARANTİ KONTRATI SATAN BİR İŞLETME ÜZERİNDEN FİNANSAL ANALİZ

Çalışmada varsayımsal bir işletme üzerinden gidilerek, ek garanti taahhüdünün ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmediği durumlarda, muhasebeleştirilmesi gereken durumlara göre, işletmenin karlılığının yıllar içerisinde nasıl değişkenlik gösterebileceği incelenmiştir.

### 6.1. Örnek işletmede kullanılan veriler

A işletmesi, bayileri vasıtasıyla, tüketicilere A marka çamaşır makinesi satmaktadır. A işletmesinin satış bölümü, satış hedeflerini yakalamak ve pazar paylarını arttırmak için ürünün garanti süresini arttırmaya karar vermiştir. Bu satış stratejisi sonucunda 1

Ocak 2017 tarihinden sonra satılan tüm ürünlere dört yıl garanti vermeye karar vermişler ve ürünün satış fiyatını da 1,000 TL olarak belirlemişlerdir.

A işletmesi, bu strateji öncesinde iki yıl garanti verdiği çamaşır makinelerini 900 TL'ye satmaktadır. Sektörün geneli incelendiğinde 2 sene garanti süresi verildiği görülmekte, kanunlar açısından da işletmelerin müşterilerine asgari iki sene garanti süresi vermesi gerekmektedir. İşletme, ek garanti sözleşmelerini tek başına da satmaktadır. A marka çamaşır makinesi için belirlenen iki senelik ek garanti sözleşmesi satış fiyatı 300 TL'dir. Yapılan istatistiksel çalışmalar neticesinde A ürününün her sene 50 TL tutarında garanti gideri ürettiği gözlemlenmiştir. Garanti giderlerinin oluşma

zamanları incelendiğinde yılın her ayında ürünle ilgili garanti hizmeti verildiği gözlenmiştir.

A ürünü, 1 Ocak 2017 tarihinde B bayisine nakit olarak 1.000 TL bedelle satılmıştır. Aynı ay içerisinde, B bayisi de A ürününün tüketiciye satışını gerçekleştirmiştir. Satış tarihinde kredi mevduatlarına uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranı yüzde 12 olarak belirlenmiştir. Ürünün tek başına maliyeti 500 TL olup, satış giderleri satışın gerçekleştiği sene 100 TL olarak gerçekleşmiştir.

### 6.2. Örnekte kullanılan verilerin analizi:

A işletmesinin tüketicilere sunduğu dört senelik garanti taahhüdünün ilk iki senelik kısmının teminat tipi garanti hizmeti, son iki senelik kısmının ise ek garanti taahhüdü olarak muhasebeleşmesi gerekmektedir; çünkü sektörde uygulanan garanti süreleri genellikle iki sene olup, yasada belirtilen asgari garanti süresi de iki sene olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda son iki senelik süre bir edim yükümlülüğüne işaret etmektedir. Ek garanti yükümlülüğüne dağıtılması gereken işlem bedeli, tek başına satış fiyatlarının nispi olarak dağıtılması yöntemiyle bulunur:

A ürününe dağıtılacak satış fiyatı:  $900 / (900 + 300) = 750$  TL

Ek garanti taahhüdüne dağıtılacak satış fiyatı:  $300 / (900 + 300) = 250$  TL

A ürünün standart garanti süresi iki sene olup, İşletmenin iki senelik 100 TL tutarında garanti gideri karşılığını kayıtlarına alması gerekmektedir. İşletme, garanti giderleri oluşma zamanı belli bir döneme denk gelmediğinden, ek garanti hizmet gelirlerini doğrusal amortisman yöntemiyle kar zarara aktarmaya karar vermiştir.

A ürününün satışında işlemin nakit yoluyla tahsil edilmesi dolayısıyla finansman bileşenine rastlanmamıştır. Ancak, A ürününe verilen ek garanti taahhüdünün satışında önemli bir finansman bileşeni olduğu göze çarpmaktadır ve bu bileşen dikkate alınarak muhasebeleştirme yapılmalıdır.

### 6.3. Sonuçların analizi

Aşağıdaki uygulama sonuçlarında, ürüne verilen dört sene garanti süresinin, standart garanti süresi olarak muhasebeleştiği ve TFRS 15 uyarınca iki senelik garanti süresinin edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirildiği senaryolar karşılığa etkisi açısından karşılaştırılmıştır.

**Tablo 3 – Ek garanti taahhütlerinin teminat tipi garanti taahhüdü veya ek garanti taahhüdü gibi muhasebeleştirilmesinin kar veya zarar tablosunda karşılaştırması**

	1. Yıl		2. Yıl		3. Yıl		4. Yıl		Toplam	
	1(*)	2 (**)	1	2	1	2	1	2	1	2
Ürün satışı	1.000	750	--	--	--	--	--	--	1.000	750
Satış sonrası hizmet geliri	--	--	--	--	--	168	--	189	--	357
<b>Hasılat</b>	<b>1.000</b>	<b>750</b>	--	--	--	<b>168</b>	--	<b>189</b>	<b>1.000</b>	<b>1.107</b>
Ürün maliyeti	(500)	(500)	--	--	--	--	--	--	(500)	(500)
Standart garanti gideri	(200)	(100)	--	--	--	--	--	--	(200)	(100)
Ek garanti gideri	--	--	--	--	--	(50)	--	(50)	--	(100)
<b>Satışların maliyeti</b>	<b>(700)</b>	<b>(600)</b>	--	--	--	<b>(50)</b>	--	<b>(50)</b>	<b>(700)</b>	<b>(700)</b>
<b>Brüt kar</b>	<b>300</b>	<b>150</b>	--	--	--	<b>118</b>	--	<b>139</b>	<b>300</b>	<b>407</b>
Sabit satış giderleri	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(80)	(80)
<b>Faaliyet ve Vergi Öncesi Kar</b>	<b>280</b>	<b>130</b>	<b>(20)</b>	<b>(20)</b>	<b>(20)</b>	<b>98</b>	<b>(20)</b>	<b>119</b>	<b>220</b>	<b>327</b>
Faiz giderleri	--	(32)	--	(36)	--	(29)	--	(10)	--	(107)
Faiz gelirleri	32	32	36	36	29	29	10	10	107	107
<b>Vergi Öncesi Kar</b>	<b>312</b>	<b>130</b>	<b>16</b>	<b>(20)</b>	<b>9</b>	<b>98</b>	<b>(10)</b>	<b>119</b>	<b>327</b>	<b>327</b>
Cari yıl vergi gideri (20%)	(102)	(102)	--	--	--	--	--	--	(102)	(102)
Ertelenmiş vergi gelirleri / (giderleri)	40	76	(3)	4	(2)	(20)	2	(23)	37	37
<b>Net Kar</b>	<b>250</b>	<b>104</b>	<b>13</b>	<b>(16)</b>	<b>7</b>	<b>78</b>	<b>(8)</b>	<b>96</b>	<b>262</b>	<b>262</b>

(\*) Senaryo 1: Dört senelik garanti süresinin standart garanti süresi gibi muhasebeleştirilmesi

(\*\*) Senaryo 2: Dört senelik garanti süresinin son iki senesinin edim yükümlülüğü gibi muhasebeleştirilmesi

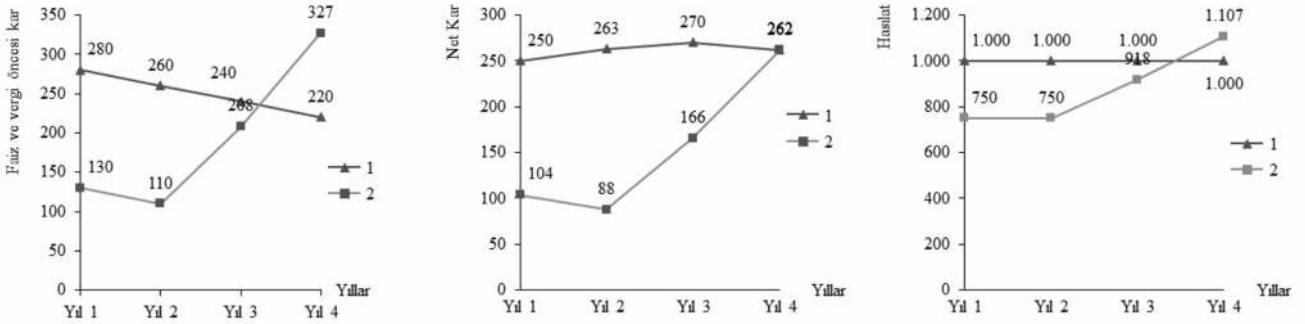


**Tablo 4 – Ek garanti taahhütlerinin teminat tipi garanti taahhüdü veya ek garanti taahhüdü olarak muhasebeleştirilmesinin bilanço üzerinde etkisi**

	1. Yıl		2. Yıl		3. Yıl		4. Yıl	
	1	2	1	2	1	2	1	2
Bankalar	512	512	325	325	284	284	224	224
Ertelenen vergi varlığı	40	76	38	80	36	60	38	38
Müşterilerden avanslar (*)	--	(250)	--	(250)	--	(125)	--	--
Ertelenen gelirler	--	(32)	--	(67)	--	(53)	--	--
Garanti karşılıkları	(200)	(100)	(100)	--	(50)	--	--	--
Ödenecek Vergi	(102)	(102)	--	--	--	--	--	--
<b>Net varlıklar</b>	<b>250</b>	<b>104</b>	<b>263</b>	<b>88</b>	<b>270</b>	<b>166</b>	<b>262</b>	<b>262</b>
Özsermaye	(250)	(104)	(263)	(88)	(270)	(166)	(262)	(262)
<b>Toplam</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>

(\*) Müşterilerden avanslar, ertelenmiş gelirler olarak da sınıflandırılabilir. Çalışmada finansmandan kaynaklı ertelenmiş gelirlerden ayrı göstermek için ertelenen ek garanti hizmet bedeli müşterilerden avanslar olarak gösterilmiştir.

**Şekil 7 –Faiz ve Vergi Öncesi Karın, Net Karın ve Hasılatın senaryolara göre yıllar itibarıyla birikimli gelişimi**



## 7. BULGULAR VE TARTIŞMA

Uygulamanın çıktıları analiz edildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır:

a) Ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturan ek garanti süreleri ayrıştırılmadığı ve teminat tipi garanti süresi olarak muhasebeleştirildiği takdirde (Senaryo 1), faaliyet ve vergi öncesi kar (FVÖK) ve hasılat ağırlıklı olarak ilk sene meydana gelecektir. Böylece, Hasılat ve FVÖK ilk sene kayıtlara alınacak ve işletmenin operasyonel performansı ilk sene daha kuvvetli gözükcektir. Ek garanti süresi, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak ayrıştırıldığı takdirde (Senaryo 2), daha önce kayıtlara alınmayan FVÖK son iki sene kayıtlara alınacak ve hizmetin teslim edildiği dönemde hasılat kar ve zarar tablosuna aktarılacaktır.

b) Ek garanti hizmetine dair işlem bedelinin, avans olarak malın tesliminde alınmasından dolayı ortaya çıkan finansman bileşeni, ek garanti süresi ayrı bir

edim yükümlülüğü olarak ayrıştırıldığı takdirde, hem hasılat hem de FVÖK tutarını dört senenin sonunda toplamda daha fazla gösterecektir.

c) Net karın analizinde de aynı durum söz konusudur. Net karın toplamı her iki durum için de değişmediği halde, net karın kayıtlara alınması birinci senaryoda çok hızlı bir şekilde gerçekleşirken, ikinci senaryoda ağırlıklı olarak ek garanti süresi içerisinde meydana gelmiştir.

d) Bilanço analiz edildiğinde özsermayenin birinci senaryoda ilk sene güçlü gözüktüğü, dolayısıyla finansal kaldıraç oranının da olması gerekenden daha iyi gözüktüğü söylenebilir. İşletme, ek garanti hizmetine dair edim yükümlülüklerini yerine getirmemesine rağmen sermaye yapısı olduğundan iyi gözükmekte ve finansal tablo kullanıcılarını işletmenin finansal performansı açısından yanıltmaktadır. Ayrıca, dağıtılmamış karlar ilk senelerde yüksek gözüktüğü için temettü olarak da-

ğıtıldıkları takdirde İşletmenin sermaye yapısının kötüleşmesi durumu riski de söz konusu olabilmektedir. Buna karşılık ikinci senaryoda özsermaye, ek garanti edim yükümlülüğünün yerine getirildiği dönemde iyileşmekte ve daha gerçekçi bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, müşteriler tarafından ödenen avansların finansman bileşeni, hizmet yükümlülüğü yerine getirilirken kar veya zarar tablosuna dolayısıyla dağıtılmamış karlara aktarılmakta ve özsermayenin gelişimi gerçeğe uygun olarak sunulmaktadır.

Sonuçların da işaret ettiği üzere, ek garanti sürelerinin teminat tipi garanti süresinden ayrıştırılmadığı ve ürün satışı ile beraber tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirildiği durumlarda işletmenin hasılatı, karlılığı ve özsermayesi ilk sene daha iyi gözükecektir. Bu tip bir uygulama TFRS 15'e aykırı olup, gerçeğe uygun sunumun önüne geçmekte ve finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almasına yol açabilmektedir.

Aynı zamanda, ek garanti sürelerinin ayrı bir edim yükümlülüğü olarak takip edilmesi gerekliliği, işletmelerin söz konusu edim yükümlülüklerini, Kurumsal Kaynak Planlaması sistemlerinde ayrı bir şekilde takip etmelerini gerektirmektedir. Yıl içerisinde birçok satış işlemi gerçekleştiren işletmeler edim yükümlülüklerini ayrı takip edemezlerse hasılatın kayıtlara alınmasında hata yapma olasılıkları artacaktır.

İşletmelerin kendi bünyelerinde, satış işlemlerindeki ek garanti süresinin belirlenmesi için gerçeğe uygun sunumu engellemeyecek kurallar belirlemesi ve her satış işleminde tutarlı bir şekilde bu kuralı muhasebe politikası olarak kullanması son derece önemlidir. İşletmelerin bu kuralı belirlemede zorlandıkları durumlarda, Tüketici Koruma Kanunundaki asgari iki senelik garanti şartını teminat tipi garanti hizmeti olarak belirlemesi ve bunun üzerindeki süreleri ayrı bir edim yükümlülüğü olarak dikkate alması yerinde olabilir. Ayrıca, işletmelerin 1 Ocak 2018'den sonra yürürlüğe giren TFRS 15'e yönelik hazırlıklarını yapması ve işlemlerdeki karmaşıklığı takip edebilmelerini sağlayacak bir Kurumsal Kaynak Programına yatırım yapmaları önümüzdeki dönemlerde işletme karlılığının ölçümünde kendilerine kolaylık sağlayacaktır.

## 8. SONUÇ

TFRS 15, bir satış işlemi birden çok edim yükümlülüğü içinde barındırıyorsa, söz konusu edim yükümlülüklerinin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Özellikle Türkiye'deki işletmeler, son dönemlerde rakiplerinden kendilerini ayrıştırılabilmek ve pazar paylarını arttırılabilmek için satış işlemlerinde indirim yapmak yerine satış esnasında garanti sürelerini

uzatma yolunu tercih etmektedirler. Bu durum, ürün satış fiyatının içerisinde ek garanti hizmetlerinin de verilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Bu çalışmada, özellikle ürün satış fiyatının içerisinde verilen garanti teminatları incelenmiş olup, teminat tipi garanti taahhütlerinin ek garanti hizmetlerinden ayrılmasında uygulanması gereken kıstaslar ele alınmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünün sonuçları, garanti sürelerinin analizinin yapılmadığı ve tüm sürenin teminat tipi garanti hizmeti olarak ele alındığı işletmelerin karlılığının ilk yılda çok iyi gözüktüğünü göstermektedir. Bu açıdan finansal tablo kullanıcılarının işletmenin performansını iyi değerlendirip, yanlış kararlar alması olasılığı yükselmektedir. Bunun önüne geçmek için karar alma aşamasında kullanılacak kıstasların işletmede kural olarak konulması daha sonrasında uygulamaların ihtiyari olmasının önüne geçebilir.

Bunların içerisinde en önemli olanları, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ve Garanti Belgesi Yönetmeliğinde yer alan asgari garanti süreleri ile sektörde yaygın olarak kullanılan sürelerin teminat tipi garanti hizmeti olarak ele alınmasıdır. Bu sürenin üzerinde yer alan sürelerin ek garanti taahhüdü olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. İşletmelerin, piyasada uygulanan garanti sürelerini, teminat tipi garanti süresi olarak referans aldıkları durumlarda bu sürelerin standart bir sürenin üzerinde bir süre olup olmadığını da sorgulamaları faydalı olabilir, çünkü uzun süreli garanti uygulaması pazarda yaygın bir pazarlama şeklini almış olabilir ve hatalı bir muhasebeleştirmeye yol açabilir. Önemli düzeyde yargı gerektiren garanti sürelerinin ayrıştırılmasında, işletme tereddüt içinde yer alıyorsa, yasadaki belirtilen garanti sürelerinin teminat tipi garanti süresi olarak ele alınması ihtiyatlı olmak açısından en doğru çözüm olarak gözükmektedir.

TFRS 15, ek garanti sürelerine dağıtılacak işlem fiyatının belirlenmesinde, ürünlerin ve hizmetlerin tek başına satış fiyatları uyarınca nispi olarak dağıtılmasını gerektirmektedir. İşletmelerin doğrudan gözlemlenebilir işletme fiyatına erişemedikleri durumlarda, işletme içi benzer hizmetleri, maliyet artı yöntemini veya rakiplerdeki hizmet fiyatlarını kullanmaları yerinde olacaktır. İşletmenin, bakiye yöntemini kullanarak, ürünün tek başına satış fiyatını belirleyip, toplam işlem bedelinden düşmesi ve ek garanti hizmetinin işlem bedelini bulması çoğu durumda, hasılatın yanlış dağıtılması sonucunu doğuracağından, işletmelerin ek garanti hizmetlerinin tek başına satış fiyatını belirlemek için azami çaba sarf etmeleri doğru bir uygulama olacaktır.

TFRS 15'in daha önce uygulamada olan TMS 18'e göre getirdiği önemli farklardan biri de avans ödemeleri ile hizmetin verilmiş süresi arasında önemli bir süre varsa, bu süreden kaynaklanan finansman bileşeninin hasılatın içerisinde muhasebeleştirilmesidir. Ürünün satış fiyatı içerisinde verilen ek garanti hizmetlerinde, çoğu zaman işlem bedeli, ek garanti hizmetinin verilmesinden önce tahsil edildiğinden önemli bir finansman bileşeninden söz edilebilir. Her ne kadar, TFRS 15, avans ödemesinin alacak riskinden kaçınmak amacıyla yapılmasını finansman bileşeninin değerlendirilmesinde önemli bir kıstas olarak değerlendirirse de işletmelerin tahsilat ve hizmet süresi arasında geçen süreleri önemli bir finansman bileşeni kabul edip, ona göre muhasebeleştirmeleri gerçeğe uygun sunum açısından son derece yerinde olacaktır. Bunun sebebi, işletmelerin müşteriden erken tahsil ettikleri bedellerin finansman gelirini hemen gelir olarak yazmayıp, ilerideki maliyet artışlarını dengeleyici bir unsur olarak ek garanti hizmet süresinde hasılat olarak kayıtlara almalarıdır.

Son olarak, birçok işlemin meydana geldiği işletmelerde, ek garanti sürelerinin takibi ve muhasebeleştirilmesi karmaşık bir süreç doğurmaktadır. Bu süreçlerin ayrıntılı analizinin yapılması ve süreçlerin takibinin sorunsuz olması için Kaynak Kullanım Programları gibi uygun yazılımların kullanılması gerekir. Bu işlemin istendiği gibi yapılmaması durumunda, gelirin ait olduğu dönemde kayıtlara alınmaması ve hasılatın doğru ölçülmemesi olasılığı yükselecektir. Gelecek çalışmalarda, gerçek işletmeler için sürecin analizi, yapılan hatalar ve bu hataların finansal tablolara etkisinin analiz edilmesi uygun olacaktır.

#### KAYNAKÇA

- Deloitte, **iGAAP2017 Volume A: A Guide to IFRS reporting Part 1**, 2017 baskısı, UK, Wolters Kluwer, 2017.
- Ernst & Young, **International GAAP 2017 Cilt 2, Global Edition**, 12. baskı., UK, Wiley, 2017.
- KPMG IFRG Limited, **Insights into IFRS**, 11. baskı., UK, Thomson Reuters, 2014
- PriceWaterhouseCoopers LLP, **Manual of Accounting IFRS 2017 - Volume 1**, 2017 baskısı, UK, Tolley, 2016.

- Kotler, Philip ve Armstrong, Gary, **Principles of Marketing**, 14. Baskı, USA, New Jersey: Pearson Education Inc., 2012

- Ryerson, Frank, "Will a new revenue model defer revenues on standard warranties?", CPA Journal, Ocak 2014, ss. 24-27.

- Chartered Professional Accountants Canada. (2015). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered. 39-40. Canada: CPA Canada. 09.10.2017 tarihinde <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/financial-and-non-financial-reporting/international-financial-reporting-standards-ifrs/publications/ifrs-15-your-questions-answered> adresinden alındı.

- Deloitte. (2015). Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers - A practical guide to implementation issues for the industrial products and services sector. UK: Deloitte. 03.06.2017 tarihinde <https://www.iasplus.com/en/publications/global/implementing-ifrs-15/industrial-products-and-services> adresinden alındı

- Ernst&Young. (June 2014). A closer look at the new revenue recognition standard. 03.06.2017 tarihinde [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS:\\_A\\_closer\\_look\\_at\\_the\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_\(June\\_2014\)/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf) adresinden alındı.

- KPMG. (2016). Revenue Issues In-Depth Second edition IFRS and USGAAP. KPMG IFRG Limited. 09.10.2017 tarihinde <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-practice-issues-revenue.pdf> adresinden alındı.

- PricewaterhouseCoopers. (2016). Revenue from contracts with customers. United States: PricewaterhouseCoopers LLP. 03.04.2017 tarihinde <http://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15-revenue-recognition.pdf> adresinden alındı

- Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Kanun No: 6502, 28 Kasım 2013.

- Garanti Belgesi Yönetmeliği, 29029 sayılı Yönetmelik, 13 Haziran 2014.