



*Global Business Research Congress (GBRC), May 24-25, 2017, Istanbul, Turkey.*

## MEASUREMENT OF STANDARD AND EXTENDED WARRANTY AND RECOMMENDATIONS TO ISSUES ENCOUNTERED IN PRACTICE

DOI: 10.17261/Pressacademia.2017.679

PAP-GBRC-V.3-2017(106)-p.986-999

Huseyin Mert<sup>1</sup>, Hasan Melih Eren<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Okan University. [huseyin.mert@okan.edu.tr](mailto:huseyin.mert@okan.edu.tr)

<sup>2</sup>Okan Univeristy. [erenhasa@yahoo.com](mailto:erenhasa@yahoo.com)

### To cite this document

Mert, H. and M.Eren, (2017). Measurement of standard and extended warranty and recommendations to issues encountered in the application. PressAcademia Procedia (PAP), V.3, p.986-999.

Permament link to this document: <http://doi.org/10.17261/Pressacademia.2017.679>

Copyright: Published by PressAcademia and limited licenced re-use rights only.

### 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 standard warranty services. Nowadays, intense competition in some industries pushes firms to offer extended warranty on top of initial warranty period. This development precludes future probable revenues from spare parts and repair services during the life time of the product and concentrates significant portion of life time value of the product to the selling date. Consequently, financial performance of the companies is improved in the short run, while is deteriorated in the long run as if the companies treat extra warranty periods as standard warranty periods and accounts them accordingly. In this study, the separation of standard and extended warranty periods will be discussed and the accounting and measurement principles of those two situations in accordance with International Financial Reporting Standards will be examined. Finally, recommendations for fair presentation of warranty services across the industries will be presented.

**Keywords:** Standard warranty, Extended warranty, International Financial Reporting Standards

**JEL Codes:** M41, M42

## STANDART GARANTİ VE EK GARANTİ SÖZLEŞMELERİNİN ÖLÇÜLMESİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLARA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

### ÖZET

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, satıcı firma tarafından ifa edilen hizmetler, standart garanti hizmetleri olarak adlandırılmaktadır. Son dönemlerde, özellikle rekabetin yoğun olduğu sektörlerde, tüketiciye standart sürelerin üzerine ek garanti süreleri verilmektedir. Bu durum, satılan üründen yaşam süresi içerisinde elde edilebilecek yedek parça gelirlerini ve ücretli işleri azaltmakta ve ürünün yaşam süresi değerini hasılatın oluştuğu tarihe indirmektedir. Dolayısıyla, işletmelerin ek garanti sürelerini standart garanti süresi olarak değerlendirdikleri ve buna göre muhasebeleştirdikleri durumlarda, işletmelerin finansal performansı kısa dönemde iyileşirken, uzun vadede olumsuz etkilenecektir. Bu çalışmada, ek garanti hizmetinin standart garantiden ne zaman ayrışması gerektiği tartışılacak, her iki durumun Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından muhasebeleşmesi incelenecek, son olarak gerçeğe uygun sunumun tüm sektörlerde sağlanabilmesi için çözüm önerileri getirilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Standart garanti, ek garanti, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.

**JEL Kodları:** M41, M42

## 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 üründeki 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 arttırıcı 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 girecek olan UFRS 15 – Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (UFRS 15) standardı, sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Bu yönüyle, UFRS 15, ek garanti sürelerinin muhasebeleştirilmesi açısından standart garanti sürelerinin karşılık olarak ele alınmasını gerektiren UMS 37 – Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (UMS 37) standardından farklılık göstermektedir.

Bu çalışmada, öncelikle garanti hizmeti ve taahhüdü yasal düzenlemeler ışığında incelenecek, ikinci bölümde garanti hizmetinin satış ve pazarlama türlerinden bahsedilecek, üçüncü kısımda ise muhasebeleştirme prensipleri UMS 37 ve UFRS 15 uyarınca değerlendirilecektir. Uygulama kısmında bir örnek üzerinden gerçeğe uygun sunuma göre muhasebeleştirme yapılmadığı durumlarda oluşacak kayıtların finansal karar alma süreci etkilerinden bahsedilecek, son bölümde ise gerçeğe uygun sunumun yapılabilmesi için ve hataların önlenmesi için çözüm önerileri tartışılacaktır.

## 2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

### 2.1. Türkiye'deki Mevcut Yasal Düzenlemeler Açısından Garanti Taahhüdü

Türkiye'deki mevcut yasalarda garanti taahhüdü ile ilgili düzenlemelere özellikle Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunda ("TKHK") ve bu kanuna dayanılarak 13 Haziran 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 29029 sayılı Garanti Belgesi Yönetmeliğinde ("GBY") düzenlenmiştir.

6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, 28.11.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 28.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Kanun'un 86. Maddesine göre 23 Şubat 1995 tarihli ve 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

TKHK'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.

Kanun, ayıplı malı 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. Ürünün garanti süresi içerisinde malın ayıplı olması durumunda tüketicinin aşağıda yer alan seçimlik hakları bulunmaktadır:

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

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

TKHK, ayrıca standart garanti süresinin üzerine verilebilecek ilave taahhüdü de 57. maddesinde "İhtiyari 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. Kanuna göre, ihtiyari garanti taahhüdü süresince, taahhüt edilen hakların kullanılması nedeniyle tüketiciden masraf talep edilemez. Taahhüdün, tüketiciye yazılı olarak veya kalıcı veri saklayıcısı ile verilmesi ayrıca zorunlu tutulmuştur.

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. Yönetmeliğe göre, garanti süresinin başka bir ölçü birimi ile belirlenmiş olması halinde, malın üzerinde bu ölçü biriminin tespitine yönelik bir düzeneğin bulunması veya yapısının bu değerin tespitine uygun olması gerekir. Aksi halde, garanti süresinin 2 yıl olduğu belirtilmiştir. Söz konusu ayrı ölçü birimi, özellikle binek araç satışlarında, araç kilometrelerinin garanti süresinin belirlenmesinde ölçüt olarak kullanıldığı durumlarda geçerli olmaktadır.

GBY, garanti kapsamında olması gereken malların listesini, asgari garanti sürelerini ve başka ölçü birimleri kullanılıyorsa bu süreleri yönetmeliğin ekinde yayınlamıştır.

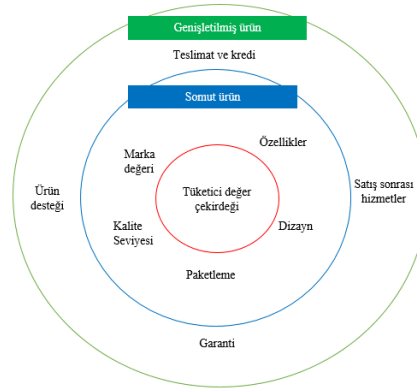
Söz konusu kanunun ve dayandırıldığı yönetmeliğin ışığında garanti taahhüdünün yasal bir zorunluluk olduğundan ve aksi belirtilmedikçe yasaya göre asgari iki sene üzerinden belirlendiğinden bahsedebiliriz. Görüşümüze göre, yasada belirtilen asgari sürelerin üzerine çıkıldığı durumlarda bu sürelerin standart garanti süresinin dışında bir süreyi temsil etme ihtimali kuvvetlidir. Bu açıdan özellikle standart süre ile ek garanti süresinin ayrıştırılmadığı durumlarda kanunda belirtilen asgari sürelerin standart süre olarak belirlenmesi ve üzerine verilen ek taahhüdün ise yasada değinilen ihtiyari garanti taahhüdü olarak ele alınması işletmeler açısından faydalı olabilir.

## 2.2.Garanti Hizmetlerinin Pazarlama ve Satış Türleri

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 (Philip Kotler, 2012).

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 (Philip Kotler, 2012). 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) 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.

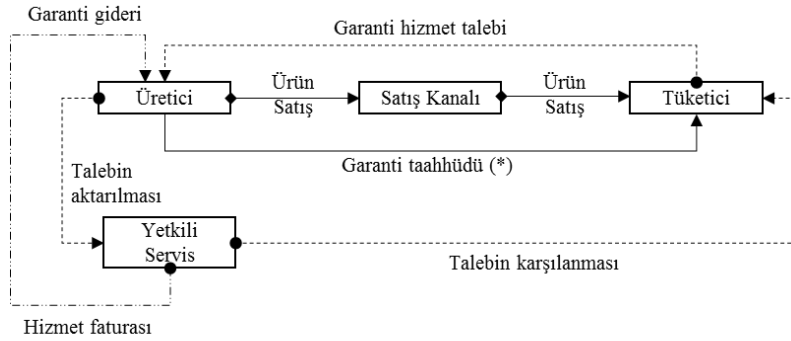
Pazarda genellikle kullanılan satış türlerine aşağıda yer verilmiştir:

i) Ürün fiyatı içerisinde pazarlanan garanti taahhüdü:

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

a) Ürün satışında verilen standart garanti taahhüdü: Bu garanti taahhüdü, ürün satışının ayrılmaz bir parçası olup, aslında ürünün özelliklerinden biri ve ayrılmaz parçası olarak pazarlanmaktadır. Standart 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 standart garanti süresinin tespitinde belirsizlikler meydana gelebilir.

Şekil 2 – Standart garanti uygulamaları

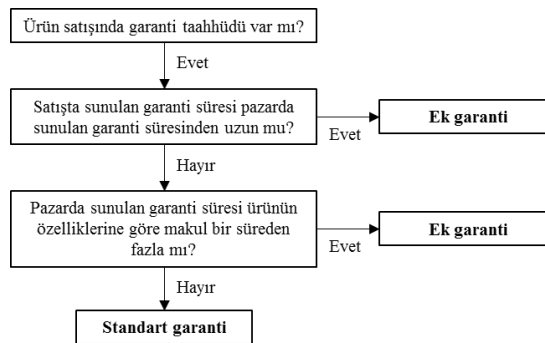


(\*) Garanti taahhüdü, ürünün montajı veya devreye alınması ile başlar.

b) Ürün fiyatının içinde sunulan ek garanti taahhüdü: Ürünün satışıyla beraber verilen garanti taahhüdü olup, garanti hizmetinin bedeli ürünün içerisine saklanmış durumdadır. Ek garanti süresi, (a) maddesinde belirtilen standart garanti süresinin üzerine verilen bir süre olup çoğu zaman normal garanti süresi olarak işletmeler tarafından pazarlanır. Bu satış stratejisindeki amaç, üreticinin ürüne 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 standart garanti süresi gibi sunulduğundan (a) maddesi ve (b) maddesindeki hizmetleri birbirinden ayırtmak 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 sözleşmelerinin satış karlılığından vazgeçmektedirler.

Şekil 2: Satış Fiyatına Gömülü Garanti Taahhüdü Satışları

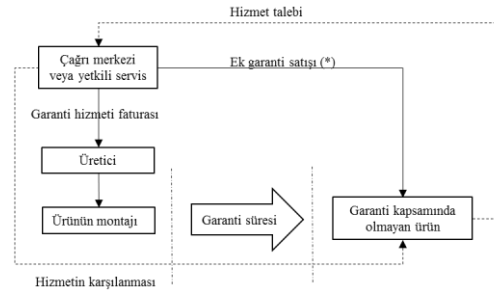


ii) Ürün fiyatının haricinde ama satılan ürünle ilgili pazarlanan garanti taahhüdü ve hizmetleri

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

- a) Ürünle beraber ayrı olarak satılan ek garanti hizmeti: Bu türde, satış kanalı son tüketiciye ürün satışı yaparken tüketiciye ek garanti hizmetini ayrı satmaktadır. Böylece müşteri ek garanti hizmetinin bedelini fatura üzerinden görebilmekte, işletme 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.
- b) Türkiye’de Tüketici Kanunu 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, standart garanti taahhüdü ayrı satılabilen bir hizmete dönüşebilmektedir.
- c) 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 (a)’da olduğu üzere, tüketici bu satış tipinde de ek garanti hizmetinin bedelini görebilmekte ve satın alma tamamlandığında üretici firma ile ek garanti sözleşmesi imzalamaktadır.

Şekil 3: Ek Garanti Hizmetinin Uzaktan Satışı



Uzaktan yapılan garanti hizmetleri satışları da kendi içerisinde satışın yapıldığı ana ve zaman dilimine göre farklı kategorilere ayrılabilir. Dayanıklı tüketim malzemeleri sektörü üzerinden örnek verilmek istenirse, yetkili servisler veya servis teknisyenleri tarafından ürünün montajı esnasında bu hizmetler satılabildiği gibi, standart 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 ulaşır ürünün standart garanti süresi içerisinde ek garanti sözleşmesi satışı gerçekleştirebilir.

Yukarıda özetlenen satış türlerinin hepsi finansal açıdan incelendiğinde ayrı ayrı muhasebeleştirme sonuçlarına yol açmaktadır. Bu açıdan, öncelikle işletmelerin garanti satışlarında hangi metodu uyguladıklarını belirlemeleri önem arz etmektedir. Çalışmanın bir sonraki bölümünde, söz konusu satış türlerinden ürün fiyatı içerisinde satılan garanti taahhüdü Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından incelenecek ve muhasebeleştirme politikaları tartışılacaktır.

### 2.3. Ürün fiyatı içerisinde yer alan garanti taahhüdünün UFRS açısından muhasebeleştirilmesi

UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Tahsilat standardı, Mayıs 2014 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış olup, yürürlük tarihi 1 Ocak 2018 olarak belirlenmiştir. UFRS 15, UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, UMS 18 Hasılat standartlarını, UFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, UFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, UFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve UMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas İşlemleri UFRS yorumlarını yürürlükten kaldırmaktadır. Bu yönüyle UFRS 15, müşteri sözleşmelerinden tahsilatların muhasebeleştirilmesi ile ilgili oldukça kapsamlı ve geniş bir çerçeve çizmektedir. Bu bölümde, ürün fiyatı içerisinde pazarlanan garanti taahhüdünün muhasebeleştirilmesi UFRS 15 açısından incelenmiştir.

#### i) Standart garanti taahhüdünün belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi

UFRS 15'e göre, müşterinin ürünün satışından bağımsız olarak satın alabileceği garanti taahhüdü ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır. Taahhüdü kendi başına satılabilir olması, ürünün taahhüt edildiği gibi çalışmasının ötesinde ayrı bir hizmetin sağlandığını göstermektedir. Garanti hizmeti için elde edilen gelirin, garanti sözleşmesi boyunca kayıtlara alınması gerekmektedir (PricewaterhouseCoopers, 2016).

Ayrıca satın alınamayan ve ürünle beraber verilen garanti taahhüdü, ayrı bir edim yükümlülüğü sağlayıp sağlamadığı açısından değerlendirilmelidir. Ürünün satıldığı koşullarda çalışacağına yönelik verilen taahhüt UFRS 15 uyarınca bir edim yükümlülüğü olarak kabul edilmez. Burada verilen garanti taahhüdü standart garanti taahhüdü olup, müşteriye belirli bir süre için ayıplı mal kusurlarından korumakta ve tüketiciye ek bir hizmet sağlamamaktadır (PricewaterhouseCoopers, 2016). 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, UMS 37 – Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına (UMS 37) göre muhasebeleştirilmeleri gerekir.

UMS 37'e göre satışın gerçekleştiği anda işletmenin finansal durum tablosunda, o satışla ilgili olarak bir garanti taahhüt yükümlülüğü yaratması gereklidir. 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 arttırabilir veya azaltabilir. Garanti süresinin sona ermesi ile birlikte garanti taahhüdü ile ilgili garanti giderleri kar zarar tablosunda kayıtlara alınmış olduğundan, garanti taahhüt yükümlülüğü finansal durum tablosu dışında bırakılır.

## ii) Ek garanti taahhüdünün belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi

Standart garanti süresinin dışında kalan ek garanti süreleri tüketiciye verilen ek bir hizmeti işaret etmektedir. UFRS 15'e göre bu hizmetlerin ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmesi ve ürün satışındaki garanti taahhüdünden ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. UFRS 15 Uygulama Rehberi B31 numaralı paragrafı, bir garantinin, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata (standart garanti) ilave bir hizmet sağlayıp sağlamadığını değerlendirirken aşağıdaki faktörlerin göz önünde bulundurulmasını istemektedir:

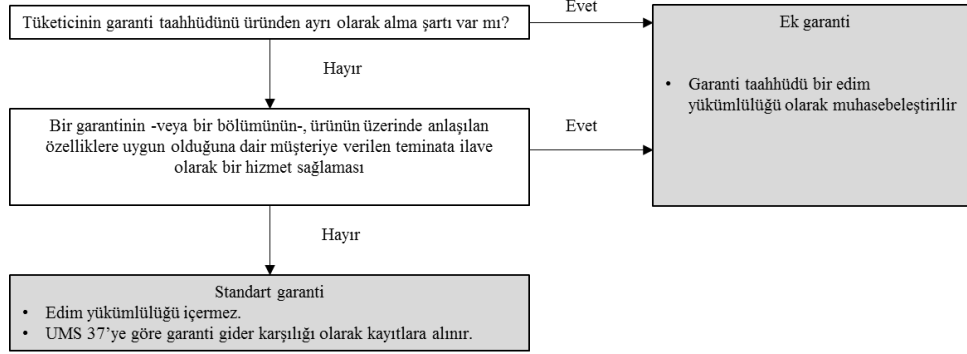
- Garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı: İşletme kanun gereği bir garanti sağlıyorsa, bu kanunun varlığı taahhüt edilen garantinin bir edim yükümlülüğü olmadığını göstergesidir; çünkü bu tür hükümler genellikle müşterileri ayıplı ürünleri satın alma riskinden korumayı amaçlamaktadır.
- Garanti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

UFRS 15 Uygulama Rehberinin B32 numaralı maddesi, standart garanti ile ek garanti taahhütlerinin 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.

UFRS 15'in uygulanması açısından en zor ve yoruma açık konu standart garanti taahhütleri ve ek garanti taahhütlerinin birbirinden ayrıştırılmasıdır. İşletmelerin bu konuda yargıda bulunabilmeleri için öncelikle içlerinde bulunduğu sektörlerdeki garanti taahhüt süresi uygulamalarına bakmalarında fayda bulunmaktadır. 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 gözükülebilir. 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 standart garanti süresi olarak kabul edilmesini 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 (Ernst&Young, June 2014).

Aşağıdaki diyagram, garanti taahhütlerinin muhasebeleştirilmesinde izlenecek süreçleri kısaca özetlemektedir:

#### Şekil 4: Garanti Taahhütlerinin Muhasebeleştirilmesi



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

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 gözükmektedir. Çünkü standart bu sürelerin ayırtılmadığı durumlarda tüm garanti taahhüdünün tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesini istemektedir. Bu durumda daha önce maliyet değeri üzerinden karşılık alınan standart garanti taahhüdünün, 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 (KPMG, May 2016). Aşağıdaki diyagram bu örnek üzerinden konuyu özetlemektedir:

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

	Kriterler	Açıklayıcı notlar
1. Aşama - Edim yükümlülüğü testi	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, 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 işlemden ayrı bir edim yükümlülüğü olduğuna karar verir.	
2. Aşama - Edim yükümlülüğü süresinin tespit	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.	

#### iii) İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılmasında kullanılan yöntemler

Ürün satışında standart garanti taahhüdü haricinde ek garanti taahhüdü verildiğine dair yorumda bulunulduktan sonra, işlem fiyatının ne kadarının ürün satışına ne kadarının da ek garanti taahhüdüne tahsis edileceğinin belirlenmesi gereklidir.

UFRS 15'in 73 numaralı maddesi, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesini istemektedir.

UFRS 15 madde 74 uyarınca işletmenin, işlem bedelini nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtması gereklidir. UFRS 15 madde 74'e göre tek başına satış fiyatı esasına göre yapmak için, 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 (UFRS 15: madde 77). Konuyu bir örnekle anlatmak gerekirse, işletmenin 1.000 TL bedelle bir kombi sattığını ve sözleşmede belirtilen garanti taahhüdünün dört sene olduğunu varsayalım. İşletme, içinde bulunduğu piyasada garanti taahhüdünün iki sene olduğundan hareketle 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 işletmenin iki ayrı edim yükümlülüğünün işlem fiyatını belirlemesi gereklidir. 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  $(1.000 - 750 = 250)$ . İşletme, ürünün satışıyla beraber 750 TL'yi hasılat olarak kayıtlara alması, 250 TL'yi ise ek garanti süresi başlayana kadar ertelenen gelirler hesabında takip etmesi gereklidir.

Tek başına satış fiyatının doğrudan gözlemlenebilir olmaması durumunda, işletme, işlem bedelinin dağıtımı 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 (UFRS 15: madde 77). 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.

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

- 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 belirlemesi 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 dikkate alınabilir.
- 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 edelim. 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.
- 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 belirlememiş 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 belirlemekte zorlandığını 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 bekletilir. 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, öncelikle işletme doğrudan gözlemlenebilir şirket içi verileri kullanmalıdır.

Doğrudan gözlemlenebilir veriler olmadığı takdirde, iç kaynaklarından veri türetebilir ve piyasadaki rakiplerin referans fiyatlarını kullanabilir. Bu yöntemlerle veri elde edilmesinin zor olduğu durumlarda kullanılacak 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.

#### iv) Birden fazla edim yükümlülüğü olan ürün satışlarında finansman bileşeninin varlığı

UFRS 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 içermektedir 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 (UFRS 15 madde 61):

- 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.

UFRS 15'in şu anda yürürlükte olan UMS 18 – Hasılat standardına göre en önemli farkı, sadece ileri vadeli sözleşmeleri değil, müşterilerin avans ödemelerini de önemli bir finansman bileşeni olarak değerlendirmesidir. UMS 18 bu konuda bir düzenleme getirmediği için UFRS 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.

Birden fazla edim yükümlülüğünü içinde barındıran, ürüne 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 gözükcektir.

Aşağıdaki unsurların varlığı durumunda müşteriyle yapılan bir sözleşme önemli bir finansman bileşenine sahip değildir: (UFRS 15 madde 62):

- 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 yükümlüklerinin bir kısmını veya tamamını yeterince karşılayamamasına yönelik koruma sağlayabilir.

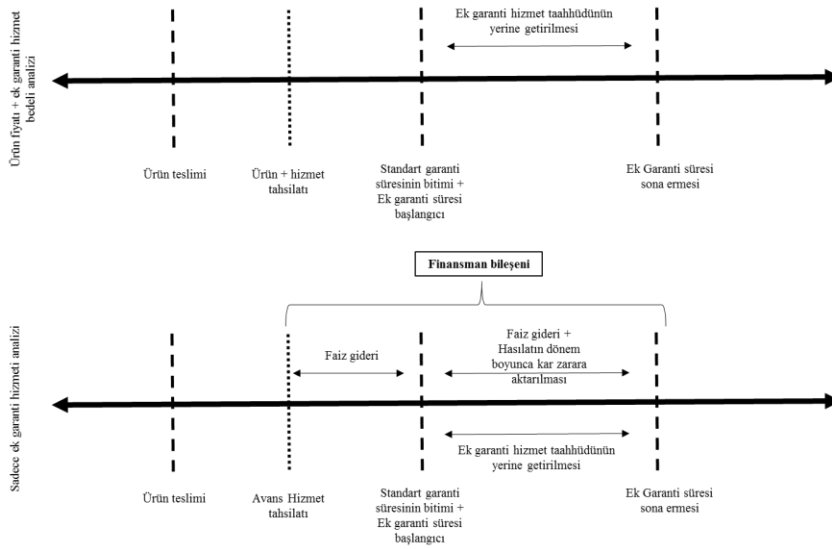
Ürünün satış fiyatı içerisinde satılan ek garanti taahhüdü, yukarıdaki maddeler açısından incelendiğinde, birinci madde açısından ek garanti hizmetinin süresi açıkça sözleşmede gözlemlendiğinden hizmetin devir zamanlamasının müşterinin takdirinde olduğundan söz edemeyiz. İkinci madde açısından incelediğimizde, 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 standart garanti taahhüdü 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 değerlendirildiği durumlar için hazırlanmıştır. Söz konusu durum, önce toplam işlem bedelinin toplam edim yükümlülüklerine ayrılması, daha sonra ise sadece ek garanti hizmetinin muhasebeleştirilmesi açısından değerlendirilmiştir:

**Şekil 5: Ek Garanti Sözleşmelerinin İşlem 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 standart garanti taahhüdü, 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  $750 \text{ TL}^1$ , 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:

$$^1 (900 / (900 + 300)) * 1.000 = 750 \text{ TL}$$

**Tablo 2: Ek Garanti Taahhüdüne Ait Avans Ödemenin Muhasebeleştirilmesi**

Satış kontratı imzalandığında	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.
Birinci yılın sonu	Dönem sonu ertelenmiş gelirler 275 TL(*)'ye yükselirken, kar ve zarar tablosuna 25 TL (**) faiz gideri kaydedilir. Birinci yılın sonunda garanti gider karşılığı ile ilgili tahminler revize edilir. (*) $250 * 10\% + 250 \text{ TL} = 275 \text{ TL}$ (**) $250 * 10\% = 25 \text{ TL}$
İkinci yılın sonu	Dönem sonu ertelenmiş gelirler 302,5 TL(*)'ye yükselirken, kar ve zarar tablosuna 27,5

	<p>TL (**) faiz gideri kaydedilir. İkinci yılın sonunda garanti gider karşılığı standart garanti taahhüdünün sona ermesi ile birlikte bilanço dışı bırakılır. (* ) 275 * 10% + 275 TL = 302,5 TL (**) 275 * 10%=27,5 TL</p>
Üçüncü yılın sonu	<p>Dönem sonu ertelenmiş gelirler 332,75 TL(*)'ye yükselirken, kar ve zarar tablosuna 30,25 TL (**) faiz gideri kaydedilir. (* ) 275 * 10% + 275 TL = 302,5 TL (**) 275 * 10%=27,5 TL Kolaylık olması açısından ek garanti taahhüdüne ilişkin edim yükümlülüğünün son ay gerçekleştirildiğini varsayarsak, işletme ertelenmiş gelirler hesabını kapatır ve tüm bakiyeyi (332,75 TL) kar zarar tablosunda hasılat hesaplarına kaydeder.</p>

### 3. VERİ VE YÖNTEM

Bu bölümde, bir uygulama üzerinden gidilerek, ek garanti taahhüdünün ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmediği durumlarda, muhasebeleştirilmesi gereken durumlara göre, işletmenin finansal performansının yıllar içerisinde nasıl değişkenlik gösterebileceği incelenmiştir.

#### i) Uygulamada 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.

#### ii) Uygulamada kullanılan verilerin analiz

A işletmesinin tüketicilere sunduğu dört senelik garanti taahhüdünün ilk iki senelik kısmının standart garanti taahhüdü, son iki senelik kısmının ise ek garanti taahhüdü olarak muhasebeleşmesi gerekmektedir; çünkü sektörde uygulanan garanti süreleri genellikle iki sene olup, yasa da 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:  $900 / (900 + 300) = 750 \text{ TL}$

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

A ürünün standart garanti süresi iki sene olup, işletmenin 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 eşit tutarlarda 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.

#### iii) Uygulama sonuçları

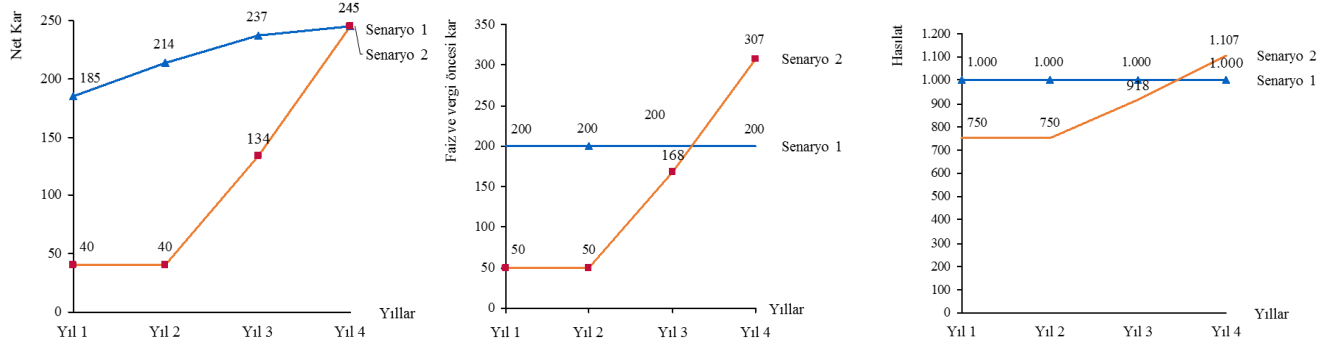
Aşağıdaki uygulama sonuçlarında, ürüne verilen dört sene garanti süresinin, standart garanti süresi olarak muhasebeleştiği ve UFRS 15 uyarınca iki senelik garanti süresinin edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirildiği senaryolar finansal performansa etkisi açısından karşılaştırılmıştır.

**Tablo 3 – Ek garanti taahhütlerinin standart garanti taahhüdü gibi veya ek garanti taahhüdü gibi muhasebeleştirilmesinin karşılaştırması**

	1. Yıl		2. Yıl		3. Yıl		4. Yıl		Toplam	
	Senaryo 1	Senaryo 2	Senaryo 1	Senaryo 2	Senaryo 1	Senaryo 2	Senaryo 1	Senaryo 2	Senaryo 1	Senaryo 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	(100)	(100)	--	--	--	--	--	--	(100)	(100)
<b>Faaliyet ve Vergi Öncesi Kar</b>	<b>200</b>	<b>50</b>	--	--	--	<b>118</b>	--	<b>139</b>	<b>200</b>	<b>307</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>232</b>	<b>50</b>	<b>36</b>	--	<b>29</b>	<b>118</b>	<b>10</b>	<b>139</b>	<b>307</b>	<b>307</b>
Vergi giderleri (20%)	(46)	(10)	(7)	--	(6)	(24)	(2)	(28)	(61)	(61)
<b>Net Kar</b>	<b>185</b>	<b>40</b>	<b>29</b>	--	<b>23</b>	<b>94</b>	<b>8</b>	<b>111</b>	<b>245</b>	<b>245</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

**Şekil 6 – Net Karın ve Faiz ve Vergi Öncesi Karın senaryolara göre yıllar itibarıyla birikimli gelişimi**

#### 4. BULGULAR VE TARTIŞMA

Uygulamanın çıktıları analiz edildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır:

- Ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturan ek garanti süreleri ayrıştırılmadığı ve standart garanti süresi olarak muhasebeleştirildiği takdirde, faaliyet ve vergi öncesi kar (FVÖK) ve hasılat 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, daha önce kayıtlara alınmayan FVÖK son iki sene kayıtlara alınacak ve hizmetin teslim edildiği dönemde hasılat kar ve zarar tablosuna aktarılacaktır.
- Ek garanti taahhüdünün 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.
- 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.

Sonuçların da işaret ettiği üzere, ek garanti sürelerinin standart garanti süresinden ayrıştırılmadığı ve ürün satışı ile beraber tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirildiği durumlarda işletmenin hasılatı ve finansal performansı ilk sene daha iyi gözükcek, finansal analizlerde işletmenin özkaynakları daha güçlü gözükcektir. Bu tip bir uygulama UFRS 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.

Sonuç olarak, işletmelerin 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 standart garanti taahhüdü olarak belirlemesi ve bunun üzerindeki süreleri ayrı bir edim yükümlülüğü olarak dikkate alması yerinde olabilir. Ayrıca, işletmelerin 1 Ocak 2018'den sonra yürürlüğe girecek UFRS 15'e yönelik hazırlıklarını yapması ve işlemlerdeki karmaşıklığı takip edebilmelerini sağlayacak bir Kurumsal Kaynak Programına yatırım yapmaları önümüzdeki dönemlerde finansal performanslarının ölçümünde kendilerine kolaylık sağlayacaktır.

## **5. SONUÇ**

UFRS 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 taahhütleri incelenmiş olup, standart garanti taahhütlerinin ek garanti taahhütlerinden ayrılmasında uygulanması gereken kıstaslar ele alınmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünün sonuçları, garanti sürelerinin analizinin yapılmadığı ve tüm sürenin standart garanti taahhüdü olarak ele alındığı işletmelerin finansal performansının 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, Tüketici Koruma Kanunu ve Garanti Belgesi Yönetmeliğinde yer alan asgari garanti süreleri ile sektörde yaygın olarak kullanılan sürelerin standart garanti taahhüdü olarak ele alınmasıdır. Bu sürenin üzerinde yer alan sürelerin ek garanti taahhüdü olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. İşletmelerin, piyasada uygulanan garanti sürelerini, standart 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, yasada belirtilen garanti sürelerinin standart garanti süresi olarak ele alınması ihtiyatlı olmak açısından en doğru çözüm olarak görülmektedir.

UFRS 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.

UFRS 15'in daha önce uygulamada olan UMS 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, standart avans ödemesinin finansman 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, ilerideki maliyet artışlarını baskılayıcı bir unsur olarak kullanmalarındır.

Son olarak, birçok işlemin meydana geldiği işletmelerde ek garanti sürelerinin takibi ve muhasebeleştirilmesi karmaşık bir süreç doğurmaktadır. Bu açıdan, işletmelerin bu süreçleri takip edebilecek, Kurumsal Kaynak Kullanımı programlarına yatırım yapması son derece yerinde olacaktır. Aksi takdirde, doğru dönemde kayıtlara alma ve hasılatı doğru ölçme esnasında hata yapılması olasılığı yükselecektir.

## **KAYNAKLAR**

Ernst&Young. (June 2014). *A closer look at the new revenue recognition standard*. EY. 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

Garanti Belgesi Yönetmeliği. (13 Haziran 2014). *Resmi Gazete Sayı 29029*.

International Accounting Standards Board. (2001). IAS 18 Revenue.

International Accounting Standards Board. (2001). Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

International Accounting Standards Board. (2014). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.

KPMG. (May 2016). *Revenue Issues In-Depth Second edition IFRS and USGAAP*. KPMG IFRG Limited.

Philip Kotler, G. A. (2012). *Principles of Marketing* (14E b.). New Jersey: Pearson Education, Inc.

PricewaterhouseCoopers. (2016). *Revenue from contracts with customers*. United States: PricewaterhouseCoopers LLP. 3 4, 2017 tarihinde <http://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15-revenue-recognition.pdf> adresinden alındı

Rabia Aktaş, İ. D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi:Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri . *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 27-50.

Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Kanun No: 6502. (28 Kasım 2013). *Resmi Gazete Sayı: 28835*.