

MUHASEBE VE FİNANS İNCELEMELERİ DERGİSİ

Dergi Anasayfası: www.dergipark.gov.tr/mufider

GARANTİLERİN MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ* ACCOUNTING OF GUARANTEES WITHIN THE FRAMEWORK OF ACCOUNTING STANDARDS

*Metin SABAN^a, Metehan KÜÇÜKER^{b**}, Hilal KÜÇÜKER^c*

a Prof. Dr., Bartın Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, metinsaban@bartin.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5998-6543

*b** Sorumlu Yazar, Öğr. Gör., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Çaycuma MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Doktora Öğrencisi, metehankucuker@gmail.com, ORCID: 0000-0002-5468-0465*

c Bartın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, YL Mezunu, hlkcucuker@gmail.com, ORCID: 0000-0002-2969-9906

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihiçesi:

Gönderilme Tarihi 31.01.2019

Düzenleme 19.02.2019

Kabul Tarihi 26.02.2019

Anahtar Kelimeler: Garantiler,
Muhasebe Standartları, TMS 37,
TFRS 15

JEL Kodları: M40, M41, M49

ARAŞTIRMA MAKALESİ

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate : %17

ÖZET

Günümüz işletmeleri, gerek tüketici hakları kapsamındaki yasal sorumluluklarını yerine getirmek gerekse küresel rekabet ortamında müşteri odaklı bir yaklaşımla avantaj elde etmek amacıyla garanti hizmetlerine önem vermektedir. Bir mal ya da hizmetin satışına bağlı olarak garanti verilmesi günümüz işletmeleri için alışlagelmiş bir durum olmakla birlikte garanti hizmetlerinin nitelikleri, sektör uygulamalarına, ürünlerin niteliklerine ve sözleşme şartlarına göre farklılık gösterebilmektedir. Bazı garantiler, yalnızca bir ürünün işlevini yerine getireceğini güvence altına alırken, bazı garantiler ise ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave olarak müşteriye bir hizmet sağlamaktadır. Bu nedenle garantilerin muhasebeleştirilmesi de garanti hizmetinin niteliğine bağlı olarak değişebilmektedir. Bu çalışmada, garanti hizmetlerinin TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve TFRS 15 Hasılat Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi konusunda bilgi verilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda garantilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin tasarlanmış örneklere de çalışmada yer verilmiştir.

* Bu çalışma, 17-20 Ekim 2018 tarihleri arasında düzenlenen 5. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi (ICAFR'18) kapsamında özet olarak kabul edilmiş, sunulmuş ve yayınlanmamış bildiri çalışmasının genişletilmiş halidir.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 31.01.2019

Revised 19.02.2019

Accepted 26.02.2019

Keywords: Guarantees,
Accounting Standards, IAS 37,
IFRS 15
JEL Codes: M40, M41, M49

ABSTRACT

Today's businesses attach importance to warranty services to fulfill their legal responsibilities under consumer rights and to gain advantage in a global competitive environment with a customer-focused approach. Guaranteeing the sale of a good or service is a common occurrence for today's businesses, and the qualities of warranty services may vary according to sectoral practices, product qualifications and contractual conditions. Some guarantees ensure that only one product will function, and some guarantees provide a service to the customer, in addition to providing the customer that the product conforms to agreed specifications. For this reason, accounting of guarantees may vary depending on the nature of the guarantee service. In this study, it is aimed to give information about the accounting of warranty services within the framework of IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets Standard and IFRS 15 Revenue Standards. For this purpose, designed examples of accounting for guarantees are included in the study.

1. GİRİŞ

Son yıllarda işletmelerin garanti kavramına daha çok önem verdiklerini ve garanti hizmetlerinde çeşitliliğe giderek garanti hizmetlerinin kapsamını genişlettiğini söylemek mümkündür. Bununla birlikte garanti hizmetlerinin niteliklerinin, sektör uygulamalarına, ürünlerin özelliklerine ve sözleşme şartlarına göre farklılık gösterdiğini belirtmek gerekmektedir. Bazı sektörlerde ürünlerin belirli bir garanti çerçevesinde satışı söz konusu iken, bazen de müşterinin söz konusu garantiyi ayrıca satın alma hakkı bulunmaktadır. Uygulamaya bakıldığında ise satış sözleşmelerinde her iki garanti formatının da kullanıldığı söylenebilir. Bunun yanı sıra özellikle dayanıklı tüketim malları ve otomobil satışlarında ilave bir süre için garanti satın alma seçeneğine yer veren sözleşmelerle daha çok karşılaşılmaktadır (Şavlı, 2016: 71).

İşletmelerin garanti hizmetleri ile ilgili farklı seçenekler sunmaları ve garanti kapsamlarını genişletmeleri sonucunda garanti hizmetleri sadece pazarlama ve satış açısından değil muhasebe açısından da önemli hale gelmeye başlamıştır. Zira garantilere ilişkin mali verilerin niteliklerine uygun olarak finansal tablolarda sunulması önem arz etmektedir. Bu nedenle çalışmada garantilerin muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmıştır. Öncelikle kavramsal açıdan ve yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenen garanti hizmetlerinin TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartları uyarınca muhasebeleştirilmesi konusu, tasarlanan örneklerle açıklanmıştır.

2. GARANTİ KAVRAMI

Fransızcadan dilimize geçen ve aslı “*garantie*” olan garanti sözcüğü en genel anlamı ile güvence anlamına karşılık gelmektedir. Bu anlamda kullanıldığında garanti sözcüğü; bir anlaşmada taraflardan birinin sorumluluğu üzerine almasını ifade etmektedir.

Güvence anlamının yanı sıra literatürde garanti kavramına ilişkin olarak farklı tanımlamalar da mevcuttur. Bu farklılığın sebebi, günlük hayatta garanti kavramının farklı anlamlara karşılık gelmesidir. Garanti kavramının kullanımında bazen kesinlik, bazen teminat, bazen de taahhüt manasının ağır bastığı görülmektedir. Bununla birlikte bu kullanımların birbirine yakın anlam taşıdığını da söylemek mümkündür (Göçer, 2013: 4-5).

Garanti ile ilişkin olarak hukuki anlamda yapılan bir tanımlamaya göre ise garanti; bir kişinin kesin bir başarı için ya da henüz gerçekleşmemiş bir zarar için güvence vermesidir. Bu noktada garantinin en temel özelliğinin, garantörün ekonomik bir risk taşıması olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu riskin iki farklı yönünün olduğunu söylemek mümkündür. Birincisi, garantörün ödeme yapmak zorunda olup olmayacağını kesin olmaması durumudur. Bir başka ifade ile ödeme yükümlülüğü garantiyi gerektirecek bir durumun ortaya çıkmasına bağlıdır. Riskin ikinci yönü ise; kusursuz da olsa garanti verenin sorumlu olmasıdır (Malsch, 2005: 35).

Tüm bu tanımlamalar ışığında Garanti kavramını, satıcının, satılan ürünün üzerinde anlaşmaya varılan şartnamelere uygun olarak çalışılacağı konusunda vermiş olduğu bir güvence olarak ifade etmek mümkündür. İşletmelerin mal veya hizmetlerin satışına bağlı olarak sözleşme, yasalar ya

da ticari teamüller doğrultusunda vermiş olduğu garantiler, ürünün önceden belirlenen işlevleri yerine getireceği konusunda müşterisine vermiş olduğu teminatlar veya vereceği hizmet verme yükümlülüğü olarak da ifade edilebilir.

3. YASAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE GARANTİLER

İşletmelerin son yıllarda artan rekabet karşısında garanti kapsamlarını genişlettiğini söylemek mümkündür. Bunun en önemli nedeni rekabet olmakla birlikte bazı yasal düzenlemeler de işletmelerin garanti kapsamlarını genişletmelerini sağlamıştır.

Herhangi bir ürün için garanti vermeyi taahhüt eden taraflar bu taahhüdü farklı yollarla gerçekleştirebilmektedir. Örneğin satılan mal ya da hizmet için sözlü olarak garanti taahhüdü verilebileceği gibi, satış sözleşmesinin içinde de garanti şartları belirtilebilir. Bu bağlamda Garanti belgelerindeki garanti kavramının bunlardan farklı nitelik taşıdığını söylemek mümkündür. Garanti belgelerinde garanti verenin garanti alanı belirli bir ürün almaya sevk etmek amacıyla garanti belgesindeki şartlar kapsamında ekonomik risk alması ve bu yönde güvence vermesi durumu söz konusudur. Garanti belgesini diğer garanti taahhütlerinden ayıran kriterler, yazılı olması ve içeriğinin sadece garanti taahhüdüne yönelik olmasıdır (Göçer, 2013: 8-9).

Garantilerle ilgili olarak ülkemizdeki yasal düzenlemeler incelendiğinde, garantilerin yalnızca, tüketici garanti belgesi çerçevesinde ele alındığı görülmektedir. Borçlar Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda ise doğrudan garanti belgeleri ile ilgili bir düzenlemenin mevcut olmadığını belirtmek gerekmektedir (Göçer, 2013: 9-10). 7.11.2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 56. ve 84. maddelerine dayanılarak hazırlanan ve 13.06.2014 tarihli ve 29029 sayılı resmi gazetede yayımlanan “Garanti Belgesi Yönetmeliği’nde” garanti belgesinin tanımına yer verilmiştir. Yönetmeliğin 4. maddesinin (c) fıkrasında: “Garanti belgesi: Üretici ve ithalatçılar tarafından, tüketiciye yönelik üretilen, ithal edilen veya satılan mallar için düzenlenen ve tüketicinin sahip olduğu hakları gösteren belgeyi ifade eder.” şeklinde bir tanım bulunmaktadır. Aynı yönetmeliğin 7. maddesinde ise garanti belgesinde bulunması gereken zorunlu bilgiler aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- “Üretici veya ithalatçı firmanın unvanı, adresi, telefonu ve diğer iletişim bilgileri ile yetkilisinin imzası ve kaşesi,”
- “Satıcının unvanı, adresi, telefonu ve diğer iletişim bilgileri ile yetkilisinin imzası ve kaşesi,”
- “Fatura tarih ve sayısı,”
- “Malın cinsi, markası, modeli ile varsa bandrol ve seri numarası,”
- “Malın tüketiciye teslim tarihi ve yeri,”
- “Garanti süresi,”
- “Azami tamir süresi,”
- “Bütün parçaları dâhil olmak üzere malın tamamının garanti süresince garanti kapsamında olduğuna ilişkin bilgi,”
- “Kanunun 11 inci maddesinde tüketiciye sağlanan seçimlik haklara ilişkin bilgi,”
- “Kullanım hatalarına ilişkin bilgi,”
- “Tüketicilerin şikâyet ve itirazları konusundaki başvurularını tüketici mahkemelerine ve tüketici hakem heyetlerine yapabileceklerine ilişkin bilgi,”
- “Varsa tüketiciye sağlanan diğer haklar.”

Garantiler ile ilgili bir başka yasal düzenleme ise Avrupa Birliği mevzuatında yer almaktadır. Tüketim mallarına ilişkin olarak, 07.07.1999 tarihinde yürürlüğe giren 1999/44 sayılı AB Yönergesinde garanti kavramı; “Satım konusu tüketim malı, satıcının garanti taahhüdünü içeren beyanında ya da ilgili malın reklâmında belirtilen özelliklere uygun düşmediği takdirde, tüketiciye karşı karşılıksız borçlanma taahhüdünde bulunan satıcı ya da üreticinin, satım bedelini iade etme, o tüketim malının yerine yenisini verme, onarma (ayıbın giderilmesi) ya da bir başka yoldan çare bulmak zorunda kalması” şeklinde tanımlanmıştır. Bu yönerge, tüketim malları için verilen garantiler konusunda, tüketicilerin korunmasını sağlamak amacıyla uyumlulaştırma amacını gütmektedir (Demir, 2005: 28). Ülkemiz Avrupa Birliğine üye olmamakla birlikte, Avrupa Birliği ile müzakere sürecinin devam etmesi, Avrupa Birliği mevzuatına uyumlu düzenlemelerin oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Garanti belgeleri ile ilgili düzenlemelerde de Avrupa Birliği müktesebatına uyum esas alınmıştır. Hatta zorunlu garanti belgeleri hakkındaki düzenleme ve doğrudan üreticiye başvurabilme hakkının tanınmasında olduğu gibi bazı ülkelerden daha yüksek düzeyde korunma sağlanmıştır (Göçer, 2013: 36).

4. GARANTİLERİN MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmeler gerek yasal düzenlemeler nedeni ile gerekse rekabet avantajı elde etmek için garanti hizmetlerine önem vermektedirler. Bununla birlikte verilen garantinin niteliği; sektör uygulamaları, yasalar ve sözleşme koşullarından önemli ölçüde etkilenmektedir. Bu nedenle, işletme tarafından sağlanan garanti türünün değerlendirilmesi, işletmenin çevre ve sözleşme şartlarının yeterli bir şekilde anlaşılmasına bağlıdır (MNPLLP, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide, 2017: 40).

Muhasebe standartları çerçevesinde ele alındığında garantilerin, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartları esas alınarak muhasebeleştirileceğini söylemek mümkündür. Ancak bu noktada belirtmek gerekir ki; müşterilere verilen garanti türünün belirlenmesi garantilerin muhasebeleştirilmesi açısından oldukça önem arz etmektedir.

Firmalar müşterilerine standart garanti hizmeti yanında, müşterinin talep etmesine bağlı olarak ilave veya artırılmış garanti hizmeti sağlamaktadırlar. Standart garanti satılan mal veya hizmetin işlem bedeline dahil iken, ilave garanti hizmeti almak isteyen müşteri ise bu garanti hizmetini ayrıca satın alması gerekmektedir. İlave garantiler, standart garanti sürelerini uzatan veya verilen standart hizmetlerin yanında ilave hizmetler verilmesi şeklinde olabilmektedir. Örneğin satışı yapılan ürünün bakım ve onarım sürelerini kısaltan, kısa sürede yedek parça temin olanağı sağlayan, kullanılan makine ve ekipmanların performanslarının izlenerek onlardan daha etkin bir şekilde yararlanılmasını sağlayacak bakım planının geliştirilmesi, sistem iyileştirilmesi, olası problemlerin önceden tahmin edilerek satılan ürünün taahhüt edilen performansa uygun olarak çalışmasına yönelik hizmetler sağlanabilmektedir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında, müşterilere niteliklerine göre iki tür garanti verildiği belirtilmiştir.

Bunlar (TFRS 15/B28);

- Ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun bir şekilde çalışacağı ve işlevini yerine getireceği konusunda verilen teminat,

- Müşteriye verilen teminata ilave olarak, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna yönelik sağlanan hizmet.

Bu durumda müşterinin garanti ile ilgili olarak karşısına iki ayrı seçenek çıkmaktadır;

- Müşterinin garantiyi ayrıca satın alma opsiyonunun olmaması
- Müşterinin satın aldığı ürün yanında ek olarak ayrıca garantiyi satın alma opsiyonunun olması

Müşterinin garanti için ayrı bir satın alma opsiyonunun olmaması durumunda sağlanan garanti, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilmelidir. Müşterinin satın aldığı ürün yanında ek olarak ayrıca garantiyi satın alma opsiyonunun olması durumunda ise garanti farklı bir hizmet olarak değerlendirilir. İşletme bu durumda garantiyi ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirerek muhasebeleştirilir ve toplam işlem bedelini satılan ürün ve sağlanan bu ilave garanti arasında dağıtır. Çünkü işletme, sözleşmede anlaşılan işlevlere sahip olan ürünle birlikte ayrıca bu ek hizmeti müşteriye sunmayı taahhüt etmektedir (TFRS 15/B28-29).

TFRS 15 standardı uyarınca, birden fazla mal ve hizmet satışı içeren sözleşmelerin muhasebeleştirilebilmesi için işletmenin öncelikli olarak her bir mal veya hizmet taahhüdüne ilişkin edim yükümlülüklerinin ayrı ayrı belirlenmesi gerekmektedir. Taahhüt edilen mal veya hizmetler müşteriye devredilerek işletme edim yükümlülüklerini yerine getirmiş olur ve hasılat finansal tablolara alınır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde veya geçtikçe varlık müşteriye devredilmiş olur (Demir ve Bahadır, 2018: 331).

Tablo 1: Garanti Seçenekleri

Müşteri sözleşme konusu ürünü satın almıştır	Müşteri sözleşme ürünü ile birlikte ilave garantiyi de satın almıştır.
--	--

<ul style="list-style-type: none"> • Bu durumda müşteriye ürünle birlikte sadece temel garanti hizmetleri sağlandığından, bu durumda sağlanan garanti ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmeyecektir. Şirket temel garantiyi “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı” doğrultusunda muhasebeleştirmelidir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Bu durumda müşteriye ürünle birlikte sadece temel garanti hizmetleri yanında ilave garantiyi de satın almış olduğundan, ek garanti “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” kapsamında ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmelidir.
--	--

Örneğin “Z işletmesi otomotiv perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren bir şirkettir. Araç kiralama sektöründe faaliyet gösteren müşterisi FK şirketine 100 adet araç filosundan oluşan bir satış sözleşmesi yapmıştır. Satışı yapılan araçlar için 150.000 km veya üç yıl süre ile (hangisi önce biterse) üretim hatalarına karşı mekanik ve boya garantisi sağlamaktadır. Kaporta için korozyon (pas) garantisi sekiz yıldır. Verilen garanti kapsamında verilecek hizmetler hatalı parçaların değiştirilmesi ve onarımıdır. Garanti; rutin bakım işlemleri ile hatalı kullanım, uygun olmayan yedek parça ve yakıt kullanımı ile yetkisiz kişilerin yapmış olduğu müdahaleler nedeniyle ortaya çıkacak arızaları kapsamamaktadır. Şirket ayrıca müşterilerine yıl ve kilometre olarak uzatılmış garanti hizmetini de sağlamaktadır. Uzatılmış ek garanti için müşterilere yıl olarak 2+1 yıl veya 2+2 yıl ve 50.000 km şeklinde opsiyon önerilmektedir.”

Müşterinin garanti için ayrı bir satın alma opsiyonunun olmaması durumunda garanti, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilecektir.

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır. Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir. Karşılık ayrılacak konu bir grup unsurla ilgili olması durumunda karşılıkların hesaplanmasında beklenen değer (istatistiksel tahmin metodu) kullanılmaktadır (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 538).

Bu nedenle, ilgili karşılık, belirli bir tutarın zarar olasılığının örneğin %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında bu durum şu örnekle açıklamaktadır;

“Bir işletme, satmış olduğu ürünleri, müşterilerin alım tarihinden itibaren ilk 6 ay içerisinde görülen her türlü üretim hatasına ilişkin onarım maliyetlerini karşılama garantisi altında satmaktadır. Satılmış olan tüm ürünlerde küçük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 1 milyon TL’yi bulacaktır. Satılmış olan tüm ürünlerde büyük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 4 milyon TL’yi bulacaktır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri, gelecek yıl satılan ürünlerin %75’inin hatasız olacağı, %20’sinin küçük hatalar içereceği, %5’inin ise büyük hatalar içereceğini göstermektedir, işletme garanti yükümlülüklerine ilişkin olarak doğabilecek bir çıkış olasılığını bütün olarak değerlendirmelidir.”

Onarımların maliyetinin beklenen değeri:

$$(%75 \times 0) + (%20 \times 1 \text{milyon TL}) + (%5 \times 4 \text{milyon TL}) = 400.000 \text{ TL.}$$

Müşterinin satın aldığı ürün yanında ek olarak ayrıca garantiyi satın alma opsiyonunun olması durumunda ise garanti farklı bir hizmet olarak değerlendirilir. İşletme bu durumda garantiyi ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirerek, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uyarınca muhasebeleştirecek ve toplam işlem bedelini satılan ürün ve sağlanan bu ilave garanti arasında dağıtacaktır. Çünkü işletme, sözleşmede anlaşılan işlemlere sahip olan ürünle birlikte ayrıca bu ek hizmeti müşteriye sunmayı taahhüt etmektedir (TFRS 15/B28-29). Bir garantinin, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave bir hizmet sağlayıp sağlamadığı değerlendirilirken ise işletme aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurmalıdır (TFRS 15/B31).

- Garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı
- Garanti süresinin uzunluğu
- İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliği

Bir garantinin, müşteriye verilen teminata ilave olarak bir hizmet sağlaması durumunda, taahhüt edilen hizmet ayrı bir edim yükümlülüğü olup, işletme işlem bedelini ürün ve hizmet arasında dağıtır. İşletme, teminat türü ve hizmet türü garantinin ikisini birlikte taahhüt etmiş ancak bunları makul şekilde ayrı olarak muhasebeleştirilmemişse, her iki garanti tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecektir. Ürünlerinin hasara veya zarara yol açması durumunda ise işletmenin bunları telafi etmesini zorunlu kılan bir kanun varsa bu bir edim yükümlülüğüne yol açmaz. Benzer bir biçimde, işletme ürünlerinin yol açtığı marka, patent, telif hakkı ve diğer hak ihlalleri iddialarından kaynaklanan yükümlülük ve zararlar için işletmenin müşteriye koruma taahhüdü bir edim yükümlülüğüne yol açmaz. İşletme bu tür yükümlülükleri TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilecektir (TFRS 15/B32-B33).

Aşağıda garantilerin muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak iki farklı örnek sunulmuştur. Birinci örnekte satılan ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun bir şekilde çalışacağı ve işlevini yerine getireceği konusunda verilen teminat söz konusu iken ikinci örnekte ise müşterinin satın aldığı ürün yanında ek olarak ayrıca garantiyi satın alma opsiyonunun olması durumu ele alınmıştır.

Örnek: -Mobilya sektöründe faaliyet gösteren A işletmesi satmakta olduğu ürünler için müşterilerine 1 yıl garanti vermektedir. 31.12.2018 tarihi itibari ile garanti kapsamında olan 120.000 adet ürün satmıştır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri, gelecek yıl satılan ürünlerin %80'inin hatasız olacağı, %15'inin küçük onarım gerektirecek hatalar içereceği, %5'inin ise büyük onarımlar gerektirecek hatalar içerebileceğini göstermektedir. Küçük tamiratların her birinin ortalama 50 TL, büyük tamiratların ise her birinin ortalama 200 TL olarak gerçekleşeceği tahmin edilmektedir. İşletmenin benzer bir çalışma ile 31.12.2017 tarihi itibariyle finansal

tablolarına yansıtılmış olduğu garanti karşılığı ise 2.000.000 TL'dir.

Yukarıdaki örnekte müşterinin garanti için ayrı bir satın alma opsiyonunun olmadığı görülmektedir. Bu durumda sağlanan garanti ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmeyecektir. İşletme temel garantiyi TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilecektir. Ancak öncelikle onarım maliyetlerinin beklenen değeri hesaplanmalıdır.

Onarım maliyetlerinin beklenen değeri:

$$120.000 \times (\%80 \times 0) + (\%15 \times 50\text{TL}) + (\%5 \times 200 \text{ TL}) = 2.100.000 \text{ TL.}$$

Daha önceki dönemde ayrılan karşılık tutarı 2.000.000 TL olduğundan, 31.12.2018 tarihli bilançoda garanti karşılığı olarak ayrılacak tutar **100.000 TL** olacaktır. Böylece garanti yükümlülükleri kapsamında finansal tablolara yansıtılan karşılık tutarı 2.100.000 TL olacaktır. Buna göre söz konusu işlemin muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

31.12.2018	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI	100.000
375 GARANTİ KARŞILIKLARI HESABI ¹	100.000
2018 itibari ile garanti karşılıklarının düzeltilmesi	

Yıl içinde meydana gelen garanti masraflarının bu hesaptan karşılama gerekir. Ancak uygulamada garanti kapsamında oluşan her tamiratın karşılık hesabından düşülerek muhasebeleştirilmesi pratik olmadığı için, oluşan masraflar doğrudan maliyet hesaplarına yansıtılırken, karşılık tutarı da dönem sonunda yeniden hesaplanarak aradaki fark maliyet hesaplarına yansıtılınca finansal tablolar

¹ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 25.12.2018 tarihinde yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda işletmelerin satmış olduğu mal ve hizmetlerle ilgili olarak müşterilere alım tarihinden itibaren belirli bir süre içerisinde görülen her türlü üretim veya hizmet kalitesi hatasına

ilişkin maliyetleri karşılama garantisi vermesi durumunda beklenen garanti yükümlülükleri karşılıkların izlenmesi için 375 GARANTİ KARŞILIKLARI HESABI önerilmiştir.

açısından doğru bir sunum sağlanmış olacaktır (Şavlı, 2016: 71).

Örnek: -*Dayanıklı tüketim malları perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren B işletmesi 19.10.2018 tarihinde satış fiyatı 3.000 TL olan XYZ model buzdolabını peşin olarak satmıştır. Söz konusu ürün için işletme ayrıca 450 TL karşılığında 3 yıl süreli ilave garanti opsiyonunu sunmuş ve müşteri bu opsiyonu kabul ederek ürünü satın almıştır.*

Bu örnekte satış sözleşmesi kapsamında iki ayrı yükümlülük bulunmaktadır. Birincisi buzdolabı satışı, ikincisi ise ilave 3 yıl için garanti hizmeti satışıdır. Bunlar ayrılabilir niteliktedir ve televizyon müşteriye teslim edildiğinde kontrol karşı tarafa geçtiği için hasılat kaydı yapılabilir. İlave garanti kapsamındaki yükümlülük ise henüz yerine getirilmemiş, hizmet müşteriye sunulmamıştır; dolayısıyla, ertelenmesi ve ilgili dönemde hasılat olarak kar veya zarara yansıtılması gerekir. Toplam 3.450 TL tutarındaki sözleşme bedelinin ilgili yükümlülükler, tek başına satış fiyatları dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir.

Ertelenen 450 TL ilgili dönemlerde kar veya zarar tablosuna yansıtılacaktır.

5. SONUÇ

Garantiler ülkemizdeki yasal düzenlemeler açısından yalnızca Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun çerçevesinde düzenlenen “Garanti Belgesi Yönetmeliği’nde” ele alınmıştır. Borçlar Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda ise doğrudan garanti belgeleri ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle hukuki açıdan garanti kavramına ilişkin net bir tanımlama bulunmadığını söylemek mümkündür. Bununla birlikte garanti kavramı, işletmelerin sattıkları ürünlerin önceden belirlenen işlevleri yerine getireceği konusunda müşterilerine vermiş oldukları

teminat ya da hizmet verme yükümlülüğü olarak ifade edilebilir.

İşletmeler günümüzde tüketici hakları kapsamındaki yasal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla yanı sıra rekabet avantajı sağlama amacı ile garanti yükümlüklerini yerine getirmektedirler. Bununla birlikte özellikle de pazarlama satış faaliyetleri açısından işletmelerin garanti kapsamlarını genişlettiklerini ve garanti hizmetlerini çeşitlendirdiklerini söylemek mümkündür. Bu bağlamda garantilerin yalnızca pazarlama ve satış

19.10.2018	
100 KASA HESABI	3.450
600- YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	3.000
480- ERTELENMİŞ GELİRLER ²	450
<i>XYZ model buzdolabı ve ilave garanti satışı</i>	

faaliyetleri açısından değil aynı zamanda muhasebe açısından da önem arz ettiğini belirtmek gerekmektedir. Zira farklı niteliklerdeki garanti yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde de farklılıklar oluşacaktır.

Muhasebe standartları çerçevesinde ele alındığında garantilerin, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartları esas alınarak muhasebeleştirileceğini söylemek mümkündür. 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 01.01.2018 tarihi itibari ile uygulanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında garantilerin iki farklı şekilde değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Birincisi; ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun bir şekilde işlevini yerine getireceği konusunda verilen teminat, ikincisi ise; müşteriye verilen teminata ilave olarak, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna yönelik sağlanan hizmettir. Standarda göre, müşteriye ürünle birlikte sadece temel garanti hizmetleri sağlanıyorsa, sağlanan garanti ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmemeli ve işletme temel garantiyi TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı doğrultusunda

² Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 25.12.2018 tarihinde yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’nda gelecek hesap dönemlerine

ait peşin tahsil olunan gelirlerin on iki aydan uzun süreye ait kısımlarının izlenmesi için 480 ERTELENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER HESABI önerilmiştir.

muhasebeleştirmelidir. Ancak müşteri sözleşme konusu ürün ile birlikte ilave garantiyi de satın almışsa, bu ilave garanti hizmeti TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmeli ve hasılat olarak kaydedilmelidir.

Garantilerin TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı çerçevesinde ele alındığı bu çalışmada garanti hizmetlerinin niteliklerine göre muhasebeleştirilmesi konusu örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Bundan sonra yapılacak olan çalışmalar için farklı niteliklere sahip garantilerin farklı sektör uygulamaları kapsamında incelenmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Demir, M. (2005). Tüketim Mallarının Satımındaki Garantilere İlişkin AB Yönergesi ve Ülkemizdeki Yasal Düzenleme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), 23-51.

Demir V. ve Bahadır O. (2018). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Açıklamalar ve Uygulamalar*, İstanbul: İSMMMMO Yayınları.

Garanti Belgesi Yönetmeliği, Erişim tarihi: 29.12.2018, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.19782&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=garanti>

Göçer, A. A. (2013). *Garanti Belgeleri*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gökçen G., Ataman B. ve Çakıcı C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2018), *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*, www.kgk.gov.tr/

Malsch, C. (2005). *Die Herstellergarantie im Schuld-, Kartell- und Wettbewerbsrecht*, Inaugural

Dissertation zur Erlangung des Akademischen Grades eines Doktors der Rechte der Universität Mannheim

MNP LLP, (2017). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Guide*, Erişim tarihi: 28.12.2018, <https://www.mnp.ca/SiteAssets/media/PDFs/APSG/2017-02-IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf>

Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*, İstanbul: İSMMMMO Yayınları.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 (TFRS 15) Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Hakkında Tebliğ

Türkiye Muhasebe Standardı 37 (TMS 37) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Standardı Hakkında Tebliğ