

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS
PROGRAMI

SATIŞLARDA GARANTİ KARŞILIKLARI: TÜRKİYE UYGULAMASI,
SORUNLAR VE ÖNERİLER

Yüksek Lisans Tezi

YASEMİN GÜL
200015784

İSTANBUL, 2022

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS
PROGRAMI

SATIŞLARDA GARANTİ KARŞILIKLARI: TÜRKİYE UYGULAMASI,
SORUNLAR VE ÖNERİLER

Yüksek Lisans Tezi

YASEMİN GÜL

200015784

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ
İSTANBUL, 2022

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCİ lisansüstü yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesi'nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Yasemin Gül



ÖZET

SATIŞLARDA GARANTİ KARŞILIKLARI: TÜRKİYE UYGULAMASI, SORUNLAR VE ÖNERİLER

Günümüzde gelişen teknolojiyle birlikte garantili ürünlerinde satışı artmaktadır. Satış sonrası verilen garanti hizmeti hem üretici açısından hem tüketici açısından önemli bir yere sahiptir. Yasal garanti süreci, ürünün satışı yapıldığı anda başlamaktadır. Üretici, garanti belgelerinde yer alan maddelere göre garanti süresi boyunca tamir masraflarını karşılamak zorundadır. Oluşan bu garanti masrafları, işletmeler açısından oldukça önemli bir yere sahiptir. Garanti masraf tutarı, finansal tablo raporlarını ve ürünün maliyetini büyük oranda etkilemektedir.

Türkiye’de firmaların çoğunluğu, finansal raporlarını Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda yer alan hükümlere göre düzenlenmektedir. Fakat pasif tarafındaki yükümlülük VUK’a göre karşılık ayrılmadığı için mali tablo kullanıcılarını yanıltmaktadır. Doğru ve gerçeği yansıtmadığı için, firma hakkında doğru karar verilmesinde engel olmaktadır. Bağımsız denetime tabi çok az sayıda firma, finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’na göre düzenlenmektedir.

Garanti karşılıklar konusunu, detaylı olarak inceleyen standart TMS 37 Standardıdır. Bu standart kapsamında; standardın amacı ve önemi, karşılığın tanımı, hesaplama yöntemleri, ölçme kuralların uygulanması ve muhasebeleştirilme süreçleri incelenmiştir.

Çalışmada Vergi Mevzuatına göre, satışlarda garanti karşılıkları konusu açısından yeni bir düzenleme yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Standart ve Vergi Mevzuatları açısından garanti karşılıkları konusu farklılıkları tespit edilmiştir. Garanti karşılık oranı hesaplayabilmek için geliştirilmiş yazılım programının simülasyon çalışmasına yer verilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, satışlarda garanti karşılıkların Türkiye uygulaması, uygulanırken ne gibi sorunların oluşturduğunu ortaya koymak ve sorunlar için öneriler sunmaktır.

Kamu Aydınlatma Platformu (KAP)'nda Borsa İstanbul'da işlem gören 2020 yıllarındaki 20 farklı firmanın finansal tablolarına göre TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı (TMS 37) kapsamındaki garanti karşılık tutarları analiz edilmiştir. 2018, 2019 ve 2020 yıllarındaki geçmiş dönem garanti maliyet tutarları satış tutarlarına oranlaması yapılmıştır. Bu garanti oranı ile satışlara kıyasla garanti tutarının artış ve azalışları ortaya konmuştur.

Bu çalışma sonucunda, Türkiye'de garanti karşılık tutarının hesaplama yöntemlerine ulaşırken, karşımıza çıkan sorunlar ve engeller tespit edilmiştir. Standartlar ve vergi mevzuat çerçevesinde çözüm önerileri sunulmuştur. Borsada işlem gören firmaların garanti maliyet konuları çoğunlukla kilit denetim konusuna dahil edilip bilgi vermekten kaçındığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Garanti Karşılıkları, Vergi Usul Kanunu, Standartlar.

ABSTRACT

WARRANTY PROVISIONS FOR SALES: TURKEY APPLICATION, PROBLEMS AND RECOMMENDATIONS

Today, with the developing technology, the sale of guaranteed products is increasing. The warranty service provided after the sale has an important place both from the point of view of the manufacturer and from the point of view of the consumer. The legal warranty process begins as soon as the product is sold. The manufacturer is obliged to cover the repair costs during the warranty period according to the items in the warranty documentation. These warranty costs, which are formed, have a very important place from the point of view of enterprises. The amount of warranty costs greatly affects the reports of the financial statements and the cost of the product.

The majority of companies in Turkey prepare their financial reports in accordance with the provisions contained in the Tax Procedure Code (TPC). However, since the liability on the passive side is not allocated in accordance with TPC, it misleads the users of the financial statements. Since it is true and does not reflect the truth, the right decision will not be made about the firm. A very small number of companies that are subject to independent audit, their financial statements are regulated in accordance with the Turkish Accounting Standards (TAS). According to the current contracts, approximate amounts have been calculated based on past experience.

The standard that examines the guarantee provision issue in detail is TMS 37 Standard. Within the scope of this standard; The purpose and importance of the standard, definition of provision, calculation methods, application of measurement rules and accounting processes are examined.

In the study, according to the Tax Legislation, the need to make a new regulation in terms of guarantee provisions in sales has emerged. Differences in the subject of guarantee provisions have been determined in terms of Standard and Tax Legislation. The simulation study of the developed software program is included in order to calculate the guarantee reserve ratio.

The aim of this study is to reveal the Turkish practice of guarantee reserves in sales, what kind of problems they cause while applying, and to offer suggestions for the problems.

Guarantee provision amounts within the scope of TAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets Standard (TAS 37) were analyzed according to the financial statements of 20 different companies traded in, Exchange Istanbul in the Public Disclosure Platform (PDP) in 2020. The ratio of the previous period warranty cost amounts to the sales amounts in 2018, 2019 and 2020 has been made. With this guarantee rate, the increase and decrease of the guarantee amount compared to the sales are revealed.

As a result of this study, the problems and obstacles that we encounter while reaching the calculation methods of the guarantee provision amount in Turkey have been determined. Solution proposals were presented within the framework of standards and tax legislation. It has been determined that the companies traded in the stock exchange avoid giving information by including the warranty cost issues mostly in the key audit subject.

Keywords: Guarantee Provisions, Tax Procedure Code, Standards.

İÇİNDEKİLER

ONAY FORMU	ii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ	1
1. GARANTİLİ SATIŞ KAVRAMI ve YASAL DÜZENLEMELERLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	3
1.1. Garantili Satışlara İlişkin Kavramlar	3
1.1.1. Garanti Kavramı	3
1.1.2. Garanti Belgesi Kavramı	3
1.1.3. Garanti Sözleşmesi Kavramı	3
1.1.4. Garanti Süresi Kavramı	4
1.1.5. Garanti Satış Karşılıkları Kavramı	4
1.2. Türkiye’deki Garantili Satışlara İlişkin Yasal Düzenlemeler	5
1.2.1. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunu	5
1.2.2. Türk Ticaret Kanunu	6
1.2.3. Türk Borçlar Kanunu	6
2. TMS 37 STARDARDI VE VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA KARŞILIKLARIN İNCELENMESİ	8
2.1. TMS 37 Standardın Kapsamında Karşılıkların İncelenmesi	8

2.1.1. Standardın Amacı ve Önemi.....	8
2.1.2. Standarda Göre Karşılık Kavramı.....	9
2.1.3. Karşılıklar ile İlgili Diğer Kavramlar	9
2.1.4. Karşılığın Tahakkuk Ettirilmesi için Şartlar	10
2.1.5. Karşılık Tutarının Tahmin Edilmesi ve Değişikliği.....	11
2.1.6. Karşılık Tutarının Ölçülmesi	11
2.1.7. En Gerçekçi Tahmin	12
2.1.8. Riskler ve Belirsizlikler	13
2.1.9. Bugünkü Değer.....	13
2.1.10. Gelecekteki Olaylar	15
2.1.11. Varlıkların Elden Çıkarılmasının Beklenmesi.....	15
2.1.12. Tazminatlar	15
2.1.13. Karşılıklarla İlgili Finansal Tablo Dipnotlarında Yapılması Gereken Açıklamalar ...	16
2.1.14. Karşılıkların Muhasebeleştirme ve Ölçme Kurallarının Uygulanması.....	16
2.2. Vergi Mevzuatı Kapsamında Karşılıkların İncelenmesi	22
2.2.1. Muhasebe Literatürüne Göre Karşılık Kavramı	22
2.2.1.1. Aktif Değer Düzeltimi Karşılıkları.....	22
2.2.1.2. Borç ve Gider Karşılıkları	23
2.2.1.3. Yedek Niteliğindeki Karşılıklar	24
2.2.2. Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Karşılıklar	24
2.2.3. Karşılıkların Diğer Yükümlülüklerden Farkı.....	25
3. GARANTİLİ SATIŞ KARŞILIĞININ HESAPLANMASI YAKLAŞIMLARI ve SÜRECİN İNCELENMESİ	26
3.1. Garanti Karşılık Tutarının Hesaplanması Yaklaşımları	26
3.2. Garanti Karşılık Modeli	32
3.3. Simülasyon Çalışma Örneği.....	33
3.4. Vergi Mevzuatına Göre Garanti Karşılıkların Sürecinin İncelenmesi	35

3.5. Garanti Karşılıklarının TMS 37 ve TFRS 15 Standartlarına Göre Seçenekleri	37
3.6. Üretici Firmanın Başka Firmaya Garanti Onarımı Devredilmesi Süresi	40
3.7. Garanti Karşılıklarının Dönem Sonu İşlemleri ve Finansal Tablolarda Raporlanması.....	41
4. SATIŞLARDA GARANTİ KARŞILIKLARI TÜRKİYE UYGULAMASI: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	42
4.1. Satışlarda Garanti Karşılıklarında Türkiye Uygulaması	42
4.1.01. Otomotiv Sektörü / Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	44
4.1.02. Dayanıklı Tüketim ve Tüketici Elektronik Üretimi / Arçelik A.Ş.....	45
4.1.03. Endüstriyel Tip Soğutucu ve Dondurucu Üretimi / Klimasan Klima A.Ş.....	46
4.1.04. Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler / EGE Profil Tic. ve A.Ş.....	46
4.1.05. Elektrikli Ev Aletleri / Arzum Elektrikli Ev Aletleri San. ve Tic. A.Ş.....	47
4.1.06. Teknoloji ve Savunma / Aselsan Elektronik San. ve Tic. A.Ş.	47
4.1.07. Otomotiv / Doğuş Otomotiv Servis ve Tic. A. Ş.....	48
4.1.08. Tarım Makineleri / Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A. Ş	49
4.1.09. Otomotiv / Ford Otomotiv San. A.Ş.	50
4.1.10. Elektroteknik Sahada Kablo ve İmalatı / Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.Ş ...	50
4.1.11. Otomotiv / Anadolu Isuzu Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.	51
4.1.12. Otomotiv / Karsan Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.	52
4.1.13. Otomotiv / Otokar Otomotiv ve Savunma San. A. Ş.....	52
4.1.14. Otomotiv / Emek Elektrik Endüstrisi A.Ş	53
4.1.15. Otomotiv dış ve iç lastik üretimi vb./ Goodyear Lastikleri T.A.Ş.....	54
4.1.16. Mobilya / Doğtaş Kelebek Mobilya San. ve Tic. A. Ş.	54
4.1.17. Lastik vb. İşler / Brisa Bridgestone Sabancı Lastik San. ve Tic. A.Ş.....	55
4.1.18. Araç Üstü Ekipman Üretimi / Katmerciler Araç Üstü Ekipman San. ve Tic. A.Ş. ...	55
4.1.19. Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları / Tümosan Motor ve Traktör San. A.Ş.....	56
4.1.20. Tüketici Elektronik ve Beyaz Eşya / Vestel Elektronik San. ve Tic. A. Ş.	57
4.2. Satışlarda Garanti Karşılıkları Türkiye Uygulaması; Sorunlar ve Çözüm Önerileri	57

4.2.1. Vergi Mevzuatında Garanti Karşılıkları ile İlgili Türkiye’de Yaşanan Sorunlar	58
4.2.2. TMS 37’nin Garanti Karşılıkları Uygulamasında Türkiye’de Yaşanan Sorunlar	59
4.3. Satışlardaki Garanti Karşılıklarının Türkiye Uygulamasında Çözüm Önerileri	61
5. SONUÇ	63
6. KAYNAKÇA.....	66



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. BIST100'de İşlem Gören 7 Farklı Firmanın Otomotiv Sektörünün Garanti Karşılık Oranlar Tablosu.....	30
Tablo 2. 2020 Yıllarında BIST100 Endeksinde İşlem Gören Şirketler.....	43
Tablo 3. Tofaş Türk Otomobil Fabrika A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	44
Tablo 4. Arçelik A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu.	45
Tablo 5. Klimesan Klima A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu.....	46
Tablo 6. EGE Profil Tic.ve A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu.....	46
Tablo 7. Arzum Elektrikli Ev Aletleri San. ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	47
Tablo 8. Aselsan Elektronik San.ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	48
Tablo 9. Doğuş Otomotiv Servis ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	48
Tablo 10. Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	49
Tablo 11. Ford Otomotiv San. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu.....	50
Tablo 12. Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	51
Tablo 13. Anadolu Isuzu Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	51
Tablo 14. Karsan Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	52

Tablo 15. Otokar Otomotiv ve Savunma San. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	52
Tablo 16. Emek Elektrik Endüstrisi A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu.....	53
Tablo 17. Goodyear Lastikleri T.A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu.....	54
Tablo 18. Doğtaş Kelebek Mobilya San ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	54
Tablo 19. Brisa Bridgestone Sabancı Lastik San. ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	55
Tablo 20. Katmerciler Araç Üstü Ekipman San. ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	56
Tablo 21. Tümosan Motor ve Traktör San. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	56
Tablo 22. Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu	57

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Optimum Garanti Maliyetli Amaç Fonksiyonlu Grafiği 34

Şekil 2: Garanti Karşılığı Karar Ağacı TMS 37 ve TFRS 15'e Göre Karar Verme Şeması 39



KISALTMALAR

A.Ş	: Anonim Şirket
BIST	: Borsa İstanbul A.Ş
GBY	: Garanti Belgesi Yönetmeliği
KAP	: Kamu Aydınlatma Platformu
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TKHK	: Tüketicinin Koruması Hakkında Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüz piyasalarında ürün kalitesini ve tüketiciye olan güvenilirliği artırmak adına özellikle işletmeler, satış esnasında taahhüt edebilecekleri garanti hizmetleri daha da önemli bir hale gelmiştir.

Garantili ürün satışından sonra, üretici firma tarafından garanti süresi boyunca onarım masraflarını üstlenmektedir. Üstlenen onarım masrafları firmaların finansal tablolarını ve karlılığını önemli bir derecede etkilemektedir.

Muhasebenin temel kavramlarında biri olan ihtiyatlılık kavramı; muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını ve işletmenin ileride karşılaşılabileceği risklerin göz önünde tutulması gereğini ifade etmektedir. Bu ifadeye göre, işletmeler muhtemel giderler ve zararlar için karşılık ayırması gerekmektedir. Diğer muhasebe temel kavramlarından biri olan dönemsellik kavramı gereği; garanti maliyeti gerçekleştiği yılda değil giderin o döneme ait olduğu (dönem sonlarında) giderleştirilmelidir. Fakat, mevcut uygulamada garanti onarım masrafının ortaya çıktığı dönemde giderleştirilmektedir. Vergi mevzuatında garanti karşılık ayrılması işlemi uygulanmamaktadır. Bu da işletmelerin kar/zarar durumunu ve finansal tablo raporlarını etkilemektedir.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de satışlarda garanti karşılıkların, Standartlar ve Vergi Mevzuatı kapsamında incelenerek, uygulamaları, sorunları ve sorunlara yönelik çözüm önerileri getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda çalışma dört bölümden ve sonuç kısmında oluşmaktadır.

Birinci bölümde; garantili satışlara ilişkin genel tanımlar ve Türkiye’deki garanti satışlara ilişkin yasal düzenlemelerden; Tüketicinin Koruması Hakkında Kanunu (TKHK), Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Türk Borçlar Kanunu (TBK) açısından garanti satış mevzuatları tanımlamalar yapılmıştır.

İkinci bölümde; TMS 37 Standardın amacı ve önemi, karşılıklar kavramı, karşılıklarla ilgili diğer kavramların tanımları ve karşılıkların tahakkuk edebilmesi için gereken şartlar açıklanmaktadır. Karşılık tutarının ölçülmesi ve hesaplama yöntemleri

incelenmiştir. Finansal tablolardaki dipnotları ve muhasebeleştirme kalemleri örneklerle birlikte açıklanmıştır. Satışlarda garanti karşılığı tutarı ile ilgili tahmin değişikliği konusu incelenmiştir.

Vergi mevzuatına ve Türk Ticaret Kanunu'na göre, karşılık konusu incelenmiştir. Muhasebe literatüründe karşılık terimini tanımları açıklanmıştır. Karşılıkların diğer yükümlülüklerden farkları açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde; garanti karşılıkları konusu, TMS 37 garanti maliyet tutarının hesaplanması simülasyon çalışmasına yer verilmiştir. Burada garanti karşılık tutarını hesaplarken tasarlanan yazılım programı açıklanmıştır. Vergi Mevzuatına göre, garanti karşılıklar konusu incelenmiştir. Garanti; sözleşme niteliğine göre standart konuları ayrılmaktadır. TMS 37 ve TFRS 15 Standardına göre, garanti seçenekleri ve farklarına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Üretici firmanın başka firmaya garanti onarımı devredilmesi süresi kapsamı incelenmiştir. Garanti karşılıklarının dönem sonu işlemleri ve finansal tablolarda raporlanmasıyla ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.

Dördüncü bölümde; satışlarda garanti karşılıkların Türkiye uygulaması, Kamu Aydınlatma Platformu (KAP)'nda 2020 yılında borsada işlem gören 20 farklı firmanın son 3 yıla ait (2017-2018-2019) dönemlerindeki garanti karşılık maliyetleri incelenmiştir. Sektör bazlı bazı dönemlerde garanti karşılık tutarı farklılık göstermektedir. İlgili yorumlar ve tespitler ortaya konmuştur. Türkiye'de uygulanan satışlarda garanti karşılık konusunun, Standartlar ve Vergi Mevzuatına göre; hesaplama yöntemleri, sorunları ve çözüm önerileri ortaya konulmuştur.

Bu tezde, tüketici açısından garanti masraf konuları incelenmemiştir.

1. GARANTİLİ SATIŞ KAVRAMI ve YASAL DÜZENLEMELERLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Çalışmanın bu bölümünde garantili satış kavramlarıyla ilgili açıklamalar yapılacaktır. Türkiye ‘deki garantili satışlara ilişkin yasal düzenlemeler incelenecektir.

1.1. Garantili Satışlara İlişkin Kavramlar

1.1.1. Garanti Kavramı

Günümüzde garanti kelimesi ve aslı “garantie” olarak Fransızcadan geçmiştir. Eş anlamlısı güvencedir.” *Bir antlaşmadan taraflardan birinin sorumluluğun üzerine alması, teminat, garantidir*” (Wiktionary, 2021).

Garanti, üreticinin ürününün durumu ile ilgili olarak yaptığı garanti türüdür. Ayrıca, ürünün amaçlandığı şekilde çalışmaması durumunda, onarımlarını veya değişimlerin yapılacağını durumları ifade etmektedir (Investopedia, 2021).

Garanti kavramı; bir şirketten belirli bir süre zarfında arızalan bir ürünün, onarılması veya değiştirilmesi için yapılan yazılı bir taahhüttür (Cambridge Dictionary, 2022).

1.1.2. Garanti Belgesi Kavramı

İmalatçı-üretici sattıkları ürettikleri mallar için, düzenlenen ve malın garanti süresi içerisinde, malın ücretsiz olarak yenisi ile değiştirilmesinin, tamirinin veya iadesinin taahhüt edildiği satıcı ile tüketicinin yükümlülüklerini gösteren belgedir (GBY, 2021).

1.1.3. Garanti Sözleşmesi Kavramı

Garanti sözleşmesi; garanti veren ve garanti alan arasında bir borç konusuna girdiği üçüncü kişinin borcundan doğacak olan zararların üstlendiği sözleşmedir (Turan, 2006, s. 28).

Garanti sözleşmesi garanti olayın gerçekleşmesi üzerine, garanti veren tarafın sözleşme hükümlerine göre belirli bir miktar tutarı garanti alan tarafa ödemesini yapılacak koşulunu veren ve tek taraflı borç ödeyen sözleşme türüdür (Göçer, 2013, s. 59).

1.1.4. Garanti Süresi Kavramı

Garanti Belgesi Uygulama Esaslarına Dair Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinin ikinci bölümünde garanti süresi, malın tüketiciye teslim tarihinden itibaren başlar. Bu süre en az iki yıl ve / veya ilgili Yönetmeliğin ekli listesinde yer alan ölçü birimi ile tespit edilen değer kadardır (GBY, 2021).

Üreticinin kendi standart garantisinin sona ermesinden sonra ek olarak tüketiciye sunulmuş olan garanti türüne uzatılmış garanti denilmektedir. Standart garanti 2 yıla kadar sürerken, uzatılmış garantiler 3 ile 5 yıl boyunca devam etmektedir. Elektrik veya mekanik arıza kapsamındadır. Uzatılmış garanti ek ücrete tabidir (Consumer, 2022).

Avrupa Birliği'nin "Tüketiciyi Koruma Politikası" ile Türk Tüketici Hukukunun uyumlaştırılması sağlamak için Tüketicinin Koruması Hakkında Kanunu (TKHK), tasarıdan önemli yenilikler getirmektedir. Düzenlemeye göre garanti süresi 2 yıla kadar yükseltilmesine ve garanti süresinde devamlı bozulan üründen tüketici yararlanamamasından veya tamirin olmadığı durumlarda; ayıplı malın, yenisi ile değiştirilmesi veya iadesinde kullanabilecektir (Demir , 2005, s. 45).

TKHK'nun 9. maddesine göre, tüketici ücretsiz olarak tamir hakkını kullanması halinde; malın garanti süresi içerisinde tekrar arızalanması, onarımı için gereken azami süresinin aşılması durumlarında; tüketici malın bedel iadesini, ayıp oranı tutarından bedel indirimi veya değiştirilmesini satıcıdan talep edebilir. Eğer bu müşteri talebi yerine getirilmemesi durumundan; satıcı, üretici ve ithalatçı müteselsilden sorumludur (TKHK, 2013).

1.1.5. Garanti Satış Karşılıkları Kavramı

İşletmeler satmış oldukları ürünler için, belirli bir süre için garanti veriyorsa ve bu kapsamda gelecekte işletmeye zarara uğrama ihtimali var ise ayrılması gerekli olan karşılıktır. Bu karşılık, işletmenin geçmiş tecrübelerinden faydalanarak yaklaşık olarak hesaplanan bir tutardır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2008, s. 576).

Garantili satış gerçekleştikten sonra satıcı, firma malın garanti süresi zarfında üretici firma hatalarından dolayı arızalanan veya bir başka malzeme değişimi için tamir işini yapmakla mükelleftir. Herhangi bir ücret alınmadan bu onarım işini yapmaktadır.

Garanti karşılıkları, satışı yapılan ürünlerin hasılat ile aynı dönemde muhasebeleştirilir. Muhasebedeki eşleştirme kavramından dolayı gelirlerle aynı zamanda giderlerinde rapor edilmelidir. Gelirler ve giderler belirli bir süre zarfında gelir tablosunda eşleştirilmelidir (Pharoskc, 2022).

1.2. Türkiye’deki Garantili Satışlara İlişkin Yasal Düzenlemeler

Türkiye’de garantili satışlara ilişkin yasal düzenlemelerden; Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunu, Türk Ticaret ve Türk Borçlar Kanunları aşağıda detaylıca incelenmiştir.

1.2.1. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunu

Türkiye’de yasal düzenlemelerde garanti taahhüdü ile ilgili 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunu (TKHK) ve 13.06.2014 tarihli Resmî Gazete ’de Garanti Yönetmeliği (GBY)’nde yer verilmiştir. TKHK’nun 56. ve 84. maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır (TKHK, 2013).

TKHK’nun 5. maddesine göre üretici ve ithalatçılar, tüketiciye yönelik üretilen ve ithal edilen mallar için, yönetmelikte belirtildiği üzere garanti belgesi düzenlemesi zorunluluğu bulunmaktadır.

TKHK’nun 6. maddesine göre, garanti süresi malın teslim tarihinden başlamak üzere asgari 2 yıl veya ölçü birimi farklı Yönetmelik ek listesinde tespit edilen ölçü kadardır.

TKHK’nun 8. maddesine göre, satıcı ücretsiz onarım hakkını seçmesinde, herhangi bir ücret talep etmeksizin tamirini yapmakla sorumludur.

TKHK’nun 9. maddesine göre, tüketicinin tamir hakkını ücretsiz kullanması durumunda;

- Garanti süresinde tekrar arızalanması,
- Tamirinde gerekli sürenin aşılması,
- Tamirinin olmaması durumunda bir raporla belirlenmesi

durumlarında; tüketici malın iade talebinde, malın ayıpsız ile değiştirilmesini satıcıdan isteyebilir. Satıcı, tüketicinin bu talebini geri çeviremez.

TKHK'nun 10. maddesine göre, garanti süresi içerisinde değiştirilen malın garanti süresi satın alınan malın kalan süresi kadardır.

Yönetmeliğe göre, Türkiye'de aksi belirtilmedikçe garanti süresi 2 sene olarak belirlenmiştir. Özellikle malların ölçü birimi ile tespit edilen değeri kadardır. Garanti Belgesi Yönetmeliği'nde garanti kapsamında olması gereken malların garanti süreleri listeleri ve başka ölçü birimleri kullanıyorsa bu süreleri yönetmeliğin ekinde yayınlanmıştır (Mert & Eren, 2018, s. 8).

1.2.2. Türk Ticaret Kanunu

Türkiye'de yasal düzenlemelerde garanti ile ilgili 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 'nda;

TTK'nun 75. maddesine göre, işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için TMS'nın öngördüğü kurallar göre karşılık ayrılmaktadır.

TTK'nun 77. maddesine göre; kefaletlerden, garanti sözleşmelerinden, üçüncü kişilerin yükümlülükleri için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler için doğan sorumluluklar ile TMS'nda öngörülen diğer sorumluluklar belirtilmemişse, bilanço tablosunun altında veya ekte TMS'na göre açıklanır. Borçlar ve rücutan doğan alacaklar ekte belirtilmektedir.

1.2.3. Türk Borçlar Kanunu

Türkiye'de yasal düzenlemelerde garanti ile ilgili 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK)'nın 04.02.2011 tarihiyle Resmî Gazete 'de yayınlanmıştır (TBK, 2011).

TBK'nun 128. maddesine göre; *“üçüncü bir kişinin fiilini başkasına karşı üstlenen, bu fiilin gerçekleşmemesinden doğan zararı gidermekle yükümlüdür”*.

Yukarıdaki maddede, garanti belgelerinin üçüncü kişinin fiilini taahhüdü düzenleyen nitelikte olup olmadığı konusudur. Garanti belgesinde taahhüdü, garanti verilen ürün için garanti veren açısında kendi adına yaptığı ve genellikle ürünün mevcut özelliklerini taşıması sebebiyle oluşan zararın garanti belgesinde giderileceği taahhüdüdür (Göçer, 2013, s. 82).

TBK'na göre, ürün satışlarında özel garanti taahhütlerine değinilmiştir.  rnek olarak bir satıcı 2 yıl süreli olmak üzere garanti taahhüdünde bulunabilir. Bu garanti süresi sözleşmeden ortaya çıkmaktadır. Burada garanti süresi ürünün ayıplarını ihbar süresi olarak değerlendirilebilmektedir. Alıcı  r n ayıplarını garanti süresinde satıcıdan gidermesini talep edebilecektir (Yıldırım & Karanlık, 2008, s. 114).



2. TMS 37 STARDARDI VE VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA KARŞILIKLARIN İNCELENMESİ

Karşılıkların; standardın amacı ve önemi, karşılık teriminin kavramı, karşılıkları tahakkuk ettirilmesi için şartlar, karşılık tutarının ölçülmesi, finansal dipnot açıklamaları ve muhasebeleştirilmesi dair açıklamalar yapılmıştır

2.1. TMS 37 Standardın Kapsamında Karşılıkların İncelenmesi

2.1.1. Standardın Amacı ve Önemi

Bu standardın amacı; uygun finansal tablolara alma kriterlerini ve ölçüm esaslarını karşılıklar, koşullu borç ve varlıklara uygulanmasını ve tutarlarını anlamak için kullanıcılara bunların nitelikleri ve zamanları için gerekli bilgileri dipnotlarda gösterimini sağlamaktır.

TMS 37 standardı yürürlüğe girmeden önce karşılığın nasıl uygulanacağı konusunda belirsizlikler bulunuyordu. Bu uygulamanın eksikliği, şirketlerin muhasebesinde suiistimallerine neden olmuştur. Özellikle şirketler ilk yıllarından itibaren yeniden yapılandırma için büyük karşılık ayırdılar. Bu durum işletmenin karlılığını azaltmasına neden olmuştur. Daha sonraki yıllarda da karşılıkları ayırmadılar bu da işletmenin karlılığını yüksek görünmesine neden olmuştur. Bu nedenle mali tablo kullanıcılarını, karşılıkların tahsil edilmesinden dolayı şirketlerdeki gerçek temel karları belirlemekte zorluk yaşamasına sebep olmuştur (Foley, 2018).

Karşılık ayırma, şirketlerin finansal tabloların şeffaf ve güvenilir olmasını sağlamaktadır. Çünkü karşılıklar, işletmeler hakkında geleceğe ait tahminlerde bulunulmasını sağlayan kesinleşmemiş borçlardır. Karşılık ayıran işletmeler, finansal tablo kullanıcılarına, şirket sahipleri ve yatırımcılara doğru, güvenilir ve faydalı bilgiye ulaşmasını sağlayacaktır.

2.1.2. Standarda Göre Karşılık Kavramı

TMS 37'e göre karşılıklar; *“gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir”* (TMS 37, 2019).

Karşılıklar, gelecekte doğabilecek gerçek tutarı belli olmayan olası bir zararı karşılamak amacıyla ayrılır. Aktif değerlere ilişkin ya da teşebbüslerin faaliyetlerinden veya istisnai olaylardan kaynaklanan riskleri karşılamak için ayrılırlar (Kaban, 2007).

Karşılıklar yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların en iyi tahmini ile (riskler dahil) ölçülür ve paranın zaman değeri önemli olduğu durumlarda yükümlülüğü yerine getirebilmek için gerekli harcamaların bugünkü değerini yansıtmaktadır (Deloitte, 2021).

Karşılıklar değişik şekillerde ortaya çıkabilirler. Borç karşılık kalemleri aşağıdaki gibidir (Sağlam, Eflatun, & Yolcu, 2018, s. 508):

- Satışlarda garanti karşılıkları,
- Yeniden yapılandırma karşılıkları,
- Çevre düzenleme karşılıkları,
- Maddi duran varlıklar sökme ve restorasyon maliyetleri,
- Kıdem tazminatı karşılıkları,
- Satış primi karşılıkları,
- Dezavantajlı sözleşme muhtemel zarar karşılıkları,
- Hizmet süresi sonrası tesisin ilk duruma getirilmesi karşılıklarıdır.

Bunlar genelde karşılık ayrılması gereken durumlardır. Her hesap dönemi sonunda karşılık tutarı tekrar gözden geçirilmelidir.

2.1.3. Karşılıklar ile İlgili Diğer Kavramlar

TMS 37'nin 10. maddesine göre, standartta geçen tanımların açıklamaları aşağıdaki gibidir.

- **Yükümlülük:** Geçmiş olaylardan kaynaklanır, ifası halinde ekonomik kaynakların işletmeden çıkmasını gerektirir.
- **Sorumluluk Doğuran Olay:** İşletmenin söz konusu yükümlülüğünü yerine getirmekten başka bir seçeneğinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülüğün oluşmasıdır.
- **Hukuki yükümlülük:** Sözleşme yasal düzenleme veya diğer kanuni uygulamadan kaynaklanan yükümlülüklerdir.
- **Zımni kabulden doğan yükümlülük:** İşletmenin geçmiş uygulamaları, yayımlanmış olduğu politikalar veya işletmenin belirli sorumlukları üstleneceğine ilişkin taahhüt etmesine üçüncü kişilerin bir beklenti içine girmiş durumu zımni kabulden doğan yükümlülük olarak tanımlanmaktadır (TMS 37, 2019).
- **Koşullu yükümlülük:** İşletmenin kontrolünde bulunmayan gelecekte gerçekleşip gerçekleşmemesi belli olmayan, geçmiş de kaynaklanan olaylardır. Eğer yükümlülük tutarı ölçülemiyorsa ve ekonomik fayda içeren kaynakların çıkma ihtimalinin bulunmaması durumları var ise mali tablolara yansıtılamaz (TMS 37, 2019).
- **Koşullu varlık:** İşletmenin kontrolünde bulunmayan gelecekte gerçekleşip gerçekleşmemesi belli olmayan, geçmişte kaynaklanan olaylardır (TMS 37, 2019).

2.1.4. Karşılığın Tahakkuk Ettirilmesi için Şartlar

TMS 37'nin 14. maddesine göre; bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olmasıdır.

Yukarıdaki koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık tutarı finansal tablolara yansıtılmaz (TMS 37, 2019).

TMS 37'nin 1. maddesine göre, karşılıklar, koşullu borç ve varlıkların muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki hükümler uygulanmaktadır.

- Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan ve,
- Başka bir Standart düzenlenmiş olan.

2.1.5. Karşılık Tutarının Tahmin Edilmesi ve Değişikliği

Karşılık olabilmesi için; geçmiş bir olaydan kaynaklı yükümlülük, bu yükümlülüğün işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve bu tutarın güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor olması gerekmektedir.

Karşılıklardaki değişimleri TMS 37'nin 59. maddesine göre, karşılıklar dönem sonu itibariyle gözden geçirilir ve eğer düzeltmek gerekiyorsa düzeltme işlemleri yapılır. Karşılık tutarı olması gerekenden fazla ayrıldıysa, ayrılan fazla karşılık tutarı iptal edilir. Yükümlülüğün gerçekleşebilmesi için, ekonomik fayda kaynak çıkma ihtimalinin kaybolması halinde de karşılık tutarı iptal edilmektedir.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı'nın 32. maddesine göre; finansal tablo kalemlerinden biri olan garanti yükümlülükleri, tahmin gerektiren işlemlerdir. İşletmeler belirsizliklerden dolayı yükümlülükleri tutarını tam olarak ölçememektedir. Bu sebeple, yükümlülük tutarı tahmine dayanmaktadır. Tahminler güncel ve güvenilir bilgelere dayanarak yapılması gerekmektedir (TMS 8, 2017).

TMS 37'nin 62. maddesine göre, karşılık tutarı ayırırken, sadece o karşılıkla ilişkin harcamalar mahsuplaştırılır. Başta farklı gaye için muhasebeleştirilmiş harcamaların mahsuplaştırılması halinde iki farklı işlemin etkisi gizlenmişine neden olmaktadır (TMS 37, 2019).

2.1.6. Karşılık Tutarının Ölçülmesi

TMS 37' e göre karşılık tutarları belirlenirken; en gerçekçi tahmin, riskler ve belirsizlikler, bugünkü değer, gelecekteki olaylar ve varlıkların elden çıkarılmasının beklenmesi, tazminatlar, karşılıklardaki değişimler ve karşılıkların kullanım gibi durumlarda karşılık tutarının ölçülmesinde dikkat edilmesi gereken durumlardır.

Karşılıklar güvenilir bir şekilde ölçülmelidir. Güvenilir ölçüm, bilgiye dayalı ölçümün tam ve doğru olmasıdır. Aşağıda detaylı olarak açıklanmaktadır.

2.1.7.En Gerçekçi Tahmin

En gerçekçi tahmin; borca ilişkin, işletmenin geçmiş deneyimleri ve benzer durumlarda uzman fikirleri ile görüşleri alınarak tahmin edilen hesaplamalardır. Eğer bu tutar oranı belirsiz ise aşağıdaki iki yöntemle başvurulmaktadır (Deloitte, 2015).

- Beklenen değer
- En muhtemel sonuç

Beklenen değer yöntemi (istatistiksel tahmin yöntemi): Eğer değerlendirme konu karşılığı birden çok kalemden oluşuyorsa, gerçekleşme olasılıklarına göre ağırlanması ile ölçülen metoda beklenen değer yöntemi denir (TMS 37, 2019).

Örneğin; %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuç aralığının bulunduğu bu aralıklardaki her bir noktanın bir değerine benzediği durumlarda, aralığın orta noktası kullanılmaktadır (Gençoğlu, 2007, s. 276).

Beklenen değer istatistiksel olarak bir değişkeninin alacağı tüm değerlerinin, olasılık oranları ile çarpılması ve bu tüm değerlerin toplanmasıyla oluşan değerdir. Bu değer; belli bir işlevsel özelliğinin bulunduğu durumlarda, kendi değişkeninin bağlı en büyük olasılıkla meydana gelen büyüklüğüdür (Akarçay, 2007, s. 78).

Özellikle garantili satışlarda beklenen değer yöntemi ile karşılık tutarı hesaplanmaktadır. Çünkü risk ve olasılık tutarının en iyi hesaplama yöntemlerinden biridir. Garantilerde yasal süreç içerisinde hatalı üretim maliyetlerini işletme karşılamaktadır. Örneğin; bir klima üreticisi %60 kusurlu, %5 kusursuz ve %2 çok kusurlu olacağını tahmin etmektedir. Çok kusurlu maliyeti 40.000 TL ve kusurlu maliyeti 10.000 TL bulunmaktadır. Garanti karşılığı hesaplanırken, bu olasılıkları tamamı göz önünde bulundurulmalıdır.

Yılsonunda beklenen değer yöntemine göre;

$(\%60 \times 10.000 + \%2 \times 40.000 \text{ TL}) + (\%5 \times 0) = 14.000 \text{ TL}$ garanti karşılığı ayrılması gereken tutardır.

En muhtemel sonuç yöntemi: TMS 37'nin 40.maddesine göre, tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda borcun en gerçekçi tahminidir. İşletme diğer olası sonuçları da değerlendirmektedir.

Örnek olarak, bir işletme inşa ettiği binanın büyük bir hatasını düzeltme işlemi yapacaktır. Tek başına olması en muhtemel sonuçtur. Bu hasarı düzeltme maliyeti ise 5000 TL, eğer ilave tutar var ise daha yüksek oranda karşılık ayrılmaktadır.

2.1.8. Riskler ve Belirsizlikler

Karşılıkların tutarını en gerçekçi tahmini ölçmek için, birçok olayların kaçınılmaz olarak kapsayan risk ve belirsizlikler göz önünde bulundurulur. Belirsizlik durumu ölçülmesinde varlıkların ve yükümlülüklerin olduğundan yüksek veya olduğundan düşük gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilmesi gerekmektedir (Gençoğlu, 2007, s. 274).

2.1.9. Bugünkü Değer

TMS 37'nin 45. maddesine göre bugünkü değer; paranın zaman değeri önemli olduğu olaylarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği öngörülen giderleridir.

TMS 37'nin 46. maddesine göre, paranın zaman değeri nedeniyle bilanço döneminde meydana gelen nakit çıkışlarına göre karşılıklar, sonradan çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu yüzden, karşılıklar iskonto edilir. İskonto durumu etkinin önemli olduğu durumlarda yapılmaktadır.

TMS 37'nin 47. maddesine göre; iskonto oranı, paranın zaman değeri ile alakalı piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır (TMS 37, 2019).

İskonto oranı kavramının, iki farklı anlamı ve kullanımı bulunmaktadır (Investopedia, 2021).

- İskonto oranı, ticari bankalara ve diğer finansal kuruluşlara bankadan aldıkları kısa vadeli kredi için uygulanan faiz oranıdır.
- İskonto oranı ise gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplamak belirlemek için indirgenmiş nakit akışı analizinde kullanılan faiz oranını ifade etmektedir.

Bugünkü değer yönteminin amacı, ilerideki piyasa durum fiyatını öngörmektir. Yani yükümlülüğün görevini yerine getirmek için ihtiyaç olan varlıkların tutarını öngörmektir. Bu yöntem borçların ölçülmesinden daha çok varlıklar için tercih edilen bir metot türüdür. Bugünkü değer formülü aşağıdaki gibidir (Uluslan, 2004, s. 33).

Karşılık tutarı : $X / (1+i)^n$

X : karşılık tutarı

i : iskonto oranı

n : karşılık tutarının ödeneceği zaman kadar yıl sonu toplamı

Örnek: İşletmeye açılan dava için tazminat karşılık tutarın hesaplanması örneği aşağıdaki gibidir.

Jasmino adında bir market firması fahiş fiyat rekabet soruşturması kapsamında idari para cezası kesilmiştir. Dava sonucu mahkemenin 5000 TL ceza verdiğini açıklamıştır. Kararın iptali için dava açılacaktır. Fakat incelemeler sonrası nihai kararın iki yıl sonra çıkacağı belirlenmektedir. Paranın bugünkü değeri ile %5 iskonto edildiğinde;

Karşılık tutarı : 5000 TL

İskonto: %5 oranı

Karşılık tutarın ödeneceği zaman: 2

Karşılık tutarı: $5000 / (1+0,05)^2 = 4535$ TL'dir.

Garantili satış karşılık tutarına ilişkin örnek aşağıdaki gibidir (Reporting, 2019).

Örnek: Jasminum Rose işletmesi akıllı telefon üreten bir şirkettir. Garanti süresi yaklaşık 3 yıldır. 2015 yılında yaklaşık 10.000.000 TL maliyetinde garantili akıllı telefon satışı bulunmaktadır. Geçmiş tecrübelerini ve varsayımlarını inceleyerek satışların yaklaşık %10 oranında garanti gider karşılığı gerçekleştiği tespit edilmiştir. Dönem sonunda her birinde garanti tahmini onarım; 2015 'de %50, 2016'da %40 ve 2017'de %20 yapılması beklenmektedir. İskonto oranları (2015 %2, 2016 %3, 2017 %5) başka riskin olmadığı varsayımı yapıldığında iskonto oranı kullanılmaktadır. Yıllara göre garanti karşılık tutarı nedir?

Çözüm: Garanti Karşılık Maliyeti: Toplam Satışlar Tutarı x Garanti Gider Ortalaması

: $10.000.000 \times \%10$

Garanti Karşılık Maliyeti 1.000.000 TL

Garanti karşılık tutarı: Garanti Maliyeti x Garanti Karşılık Oranı

2015 yılı için garanti karşılık tutarı: 1.000.000 x %50 = 500.000 TL

2016 yılı için garanti karşılık tutarı: 1.000.000 x %40 = 400.000 TL

2017 yılı için garanti karşılık tutarı: 1.000.000 x %20 = 200.000 TL

Bugünkü Değer Yöntemi: $X / (1 + i)^n$

= Karşılık Tutarı / $(1 + \text{iskonto oranı})^{\text{karşılık ödeneceği zaman kadar yıl toplamı}}$

2015 yılı için garanti karşılık tutarı: $= 500.000 / (1 + 0,02)^1 = 490.196$ TL

2016 yılı için garanti karşılık tutarı: $= 400.000 / (1 + 0,03)^2 = 377.038$ TL

2017 yılı için garanti karşılık tutarı: $= 200.000 / (1 + 0,05)^3 = 172.1771$ TL'dir.

2.1.10. Gelecekteki Olaylar

Yükümlülük tutarını etkileyebilecek gelecekteki olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli kanıt olması halinde ilgili karşılık tutarında yansıtılmaktadır. Gelecekte olması beklenen olaylar, karşılık tutarı hesaplarken dikkate alınmaktadır (Karabınar, 2012, s. 7).

2.1.11. Varlıkların Elden Çıkarılmasının Beklenmesi

Yükümlülüğün yerine getirmede bir varlık kaleminin elden çıkarılması söz konusu ise, bir kazanç elde edileceği bekleniyorsa karşılık hesabında hesaplanamaz. Varlığın elden çıkarılması suretiyle elde edileceği kazanç, elden çıkarmanın gerçekleştiği dönem içerisinde geliri olarak finansal tablolara yansıtılacaktır (Şavlı, Tuba, 2014, s. 195).

2.1.12. Tazminatlar

TMS 37 madde 53'e göre, yükümlülük tutarının belli bir kısmı veya bütününün karşı tarafın tazmin edilmesi beklendiğinde, bu tazminat işletme yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceği durumun kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

TMS 37 madde 55'e göre, işletme bazen yükümlülük görevini yerine getirmek için gerekli olan harcama tutarının belirli bir kısmını veya tümünü karşı taraftan talep eder. Örnek olarak; sigorta poliçeleri. Söz konusu taraf, işletmenin ödediği tutarı işletmeye geri ödeyebilir veya doğrudan kendisi ödeyebilir.

2.1.13. Karşılıklarla İlgili Finansal Tablo Dipnotlarında Yapılması Gereken Açıklamalar

TMS 37'nin 84. maddesine göre, karşılıklar ayrı olarak dipnotlarda açıklanır. Aşağıdaki hususlara göre finansal dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir.

- Dönem başı ve sonu itibari ile defter değeri,
- Dönem içerisinde ayrılan karşılıklar ile mevcut kayıtlı olan karşılıklara yapılan ilave karşılıklar,
- Dönem içerisinde kullanılmayan karşılıklar veya kullanılan karşılık tutarları,
- İskonto oranının değişikliklerinde dönem boyunca meydana gelen artışlardır.

Yukarıdakilerle ilgili olarak karşılaştırmalı olarak bilgi verilmesine gerek yoktur (TMS 37, 2019).

2.1.14. Karşılıkların Muhasebeleştirme ve Ölçme Kurallarının Uygulanması

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi için; geçmiş olaydan yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğü sağlamak için ekonomik fayda içeren kaynak çıkışının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir olarak tahmin edilebiliyor olması gerekmektedir. Karşılığın bu üç şartı sağlaması gerekmektedir. Karşılık olmayan durumlarda ise, eğer işletmeden çıkmasının muhtemel olmaması durumunda ve varlıkların elden çıkması durumunda bir kazanç var ise bu durum bir karşılık değildir.

Standartta belirtilen karşılıkların muhasebeleştirilmesi, aktif düzenleyici karşılık hesaplarından farklıdır. Bu karşılıklar için “654 Karşılık Giderleri” hesabı kullanılmaz. Dönemsellik gereği; vadelerine göre 37 veya 47 hesaplarını kullanılması tavsiye edilmektedir (Yükçü & Yaşar, 2013, s. 7).

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut yükümlülüğünü yerine getirebilmek için bilanço tarihi itibari ile harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır (Gençoğlu, 2007, s. 275).

Karşılıklar en iyi tahmin olacak şekilde hesaplanmalı ve her bilanço tarihinde gözden geçirilmelidir.

Bir karşılık, başlangıçta hangi harcama ile ilgili olarak tahakkuk ettirilmişse yalnız o harcama için kullanılmalıdır. Fakat gelecekteki faaliyet zararları için karşılık tahakkuk ettirilmemelidir (Ataman & Akay, 2004, s. 183).

Örnek: Tarım makinalarından çim biçme makinası üreten bir firma garantili ürün satışı yapmaktadır. Garanti taahhüdü ile satışın yaptığı ürünler için 3 sene boyunca onarım masraflarını karşılamaktadır. 2019 yılı için yılsonu itibariyle satılan çim makinaların satış tutarı 8.000.000 TL’dir. Ürün satışı süresi 3 senedir. Geçmiş son üç yılın garanti oranları (%2, %3 ve %5) gerçekleştiği tespit edilmiştir Birinci yılda; %20’lik kısmı, ikinci yılda %30’luk kısmı ve üçüncü yılda %40’lık kısmı garanti süresinde meydana gelen onarım masrafı gerçekleşmektedir. Başka riskin olmadığı varsayımı yapılarak (İskonto oranı %2) kullanılmaktadır.

Garanti karşılık oranı ortalaması :

(1.Yılın Garanti Oranı+2. Yılın Garanti Oranı + 3.Yılın Garanti Oranı) / 3

(%3+%4+%5) / 3 =%4

Garanti karşılık oranı ortalaması son 3 yılın = %4

Garanti karşılık tutarı	: 8.000.000 x %4 = 320.000
1.yıl garanti	: 320.000 x %20 = 64.000
2.yıl garanti	: 320.000 x %30 = 96.000
3.yıl garanti	: 320.000 x %40 = 128.000

Bugünkü Değer Yöntemi: $X / (1 + i)^n$

=Karşılık Tutarı/ $(1 + \text{iskonto oranı})^{\text{karşılık ödeneceği zaman kadar yıl toplamı}}$

1. yıl -2019 yılı için garanti karşılık tutarı: $64.000 / (1+0,02)^1 = 62.745\text{TL}$

2. yıl -2019 yılı için garanti karşılık tutarı: $96.000 / (1+0,02)^2 = 92.272 \text{ TL}$

3. yıl -2019 yılı için garanti karşılık tutarı: $128.000 / (1+0,02)^3 = 120.618 \text{ TL}$

Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (Örnek, 2017, s. 485).

Muhasebeleştirilmesi; TMS

1 yıldan kısa vadeli borçlar 37’li hesaplarda, 1 yıldan uzun vadeli borçlar 47’li hesaplarda izlenmektedir.

31 / 12/ 2019		
65X KARŞILIK GİDERLERİ HS	275.635	
37X GARANTİ KARŞILIKLARI HS.		62.745
47X GARANTİ KARŞILIKLARI HS.		212.890
<i>Garanti karşılık kaydı</i>		

Bilanço tarihinde kaydedilen karşılık tutarları ayrıca nazım hesaplarda izlene bilinir.

31 / 12/ 2019		
90X KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER. HS.	275.635	
90XMATRAHA EKL. TUTARLAR ALA.HS.		275.635
<i>Nazım hesap kaydı</i>		

Gerçekleşmeyen karşılıkları VUK göre KKEG olarak kabul edildiğinden mali kara eklenmesi gerekmektedir. Mali kara eklenen KKEG tutarına kurumlar vergisi oranı ile vergi varlığı karşılığı ayrılmalıdır. Aşağıdaki gibi muhabeleştirilir.

(Kurumlar vergisi oranı %22)

31 / 12/ 2019		
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	60.640	
69X SÜRDÜRÜLEN FAALİYET ERT. VERGİ GELİR ETK. HS.		60.640
<i>Vergi etkisi kaydı</i>		

Birinci yıl için gerçekleşen fiili mamul kaydını yapacak olursak; aşağıdaki gibi muhasebe kayıtları yapılmaktadır. Birinci yılın içerisinde 30.000 TL malzeme,10.000 TL işçilik ile toplamda 40.000 TL garanti masrafı yapılmıştır. Gerçekleşen fiili garanti onarım masrafı kaydı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

2021 yılında gerçekleşen fiili garanti onarım masrafı kaydı;

31 / 12/ 2020		
72X İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	10.000	
73X GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	30.000	
İLGİLİ HESAPLAR (360-361-)		40.000
<i>Garanti maliyet kaydı</i>		

2021 yılında gerçekleşen fiili garanti onarım masrafı mamuller hesabına kaydı;

31 / 12/ 2020		
15X MAMULLER HS.	30.000	
72X İŞÇİLİK GİDER.YANSITMA HS.		10.000
71XD.İLK MALZ GİDER. YANSITMA HS.		20.000
<i>Garanti maliyet kaydı</i>		

Garanti kapsamında fazla ayrılan karşılık için kaydı;

31 / 12/ 2020		
37X GARANTİ KARŞILIKLARI HS.	30.000	
15X MAMULLER HS		10.000
64X KONUSU OL. GARANTİ KARŞI. HS.		20.000
<i>Garanti karşılık iptal kaydı</i>		

Aynı şekilde nazım hesap kaydı kaydı;

31 / 12/ 2019		
90X KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER. HS.	32.745	
90XMATRAHA EKL. TUTARLAR ALA.HS.		32.745
<i>Nazım hesap kaydı</i>		

Vergi etkisi kaydı; Kurumlar Vergisi oranı %22 olarak hesaplanmıştır.

31 / 12/ 2020		
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	7.204	
69X SÜRDÜRÜLEN FAALİYET ERT. VERGİ GELİR ETK. HS.		7.204
<i>Vergi etkisi kaydı</i>		

Örnek: (Şavlı, Tuba, 2014, s. 191)

Gerbera işletmesi satmakta olduğu dayanıklı tüketim malları için müşterilerine bir yıl garanti vermektedir. 31.12.20X9 tarihi itibari ile, satışı yapılmış ve garanti kapsamında olan 200.000 adet ürün bulunmaktadır. İşletme geçmiş tecrübelerine dayanarak satılan ürünlerin %85’inde herhangi bir problem çıkmayacağını, %10’unda her biri ortalama 20 TL tutması beklenen küçük tamiratlar gerekebileceğini, %5’inde ise maliyet ortalama 80 TL olan büyük tamiratlar gerekeceğini tahmin etmektedir. İşletmenin benzer bir

Çalışma ile 31.12.20X9 tarihi itibariyle finansal tablolarına yansıtılmış olduğu garanti karşılığı 800.000 TL’dir. 31.12.2018 tarihi itibariyle;

Garanti kapsamında tahmin edilen hasar oranları	%5	%10	%85
Garanti kapsamındaki toplam satış 200.000 adet	10.000	20.000	170.000
Öngörölen birim maliyet	80 TL	20 TL	
Tahmin edilen toplam maliyet	800.000 TL	400.000 TL	
Ayrılması gereken garanti karşılığı	1.200.000 TL		

31.12.20X9 tarihi itibariyle hazırlanacak olan finansal tabloda yansıtılacak olan garanti karşılığı tutarı: 1.200.000 TL’dir. İşletmenin 31.12.20X9 tarihi itibari ile hesaplanmış garanti karşılığı 800.000 TL, 20X9 yıl sonunda hesaplanan tutar ile arasındaki fark 400.000 TL’nin düzeltilmesi yeterli olacaktır.

31.12.20X9 karşılık tutarının 31.12.20X9 finansal tablolarına etkisi;

31 / 12/ 20X9		
57XGEÇMİş YILLAR KARLARI HS.	800.000	
37XGARANTİ KARşILIKLARI HS		800.000
<i>Dönem garanti karşılık kaydı</i>		

31.12.20X9 tarihi itibariyle karşılık tutarının düzeltilmesi;

31 / 12/ 20X9		
47X SATIşLARIN MALİYETİ HS	400.000	
37XGARANTİ KARşILIKLARI HS		400.000
<i>Dönem garanti yükümlölük kaydı</i>		

Muhtemel borç gider kalemleri için, “Diğer Borç ve Gider Karşılıkları” hesabı kullanılır. Bu hesap; tutarı ve zamanı kesin olarak bilinmeyen gider karşılık tutarı için bu hesapta ayrılır. “Karşılığın Tahakkuk Ettirilmesi İçin şartlar” başlığında bahsedilen üç kriteri de sağlaması gerekmektedir. Bu koşulları sağladıktan sonra karşılık tutarı muhasebeleştirilir. Garantili satış kapsamında sattığı ürün ile ilgili maliyet, “Garanti Karşılıkları” hesabında izlenmektedir. Garanti karşılığı kısa vadeli ve uzun vadeli oluşuna göre 37X ve 47X hesapları seçilmektedir.

Muhabeleştirilmesi adımlarında; ürünün gerçekleşmesi beklenen garanti karşılık tutarı, “Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” ya da “Satılan Ticari Mallar Maliyetine” hesabı borçlandırılır. Gerçekleşmesi beklenen garanti, karşılık tutarı “Garanti Karşılıkları” hesabının borcuna kaydedilir (KGK, 2018).

Eğer karşılık tutarı fazla hesaplanmış ise “Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı kullanılmaz. Onun yerine “Geçmiş Dönem Gelir ve Karları” hesabı kullanılmaktadır. Eğer tutar az hesaplanmış ve ilave ödeme yapılacaksa “Geçmiş Dönem Gider ve Zararları” hesabı kullanılmalıdır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2008, s. 579).

Sonrasında Vergi Mevzuatında gider kabul edilmediğinden ertelenmiş vergi tutarı hesaplanmaktadır.

Örnek: Yasemin firması beyaz eşya ürünleri satmaktadır. Firma geçmiş deneyimlerinden hasar maliyet tutarlarını tahmin etmektedir. Yaklaşık olarak hesaplanan tutar 200.000 TL’dir. Üç yıl içerisinde meydana gelen her türlü tamir maliyetini karşılama garantisi altında ürünlerini satmaktadır. Bu işlemler sonucunda satılmış olan ürünlerin yükümlülüğü için karşılık belirlemektedir. Pazarlama satışla ilgili olduğu için; aşağıdaki şekilde muhasebe kaydı olacaktır (Sağlam, Eflatun, & Yolcu, 2018, s. 838)

76X PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ HS	200.000	
47X DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS.		200.000
<i>Garanti karşılık kaydı</i>		

Analiz:

Geçmişte gerçekleşen beyaz eşya satış işlemi vardır. Müşteri arıza ürünün tamir edildiği halde ürün arıza yapmaya devam etmektedir. Müşteri, ürünün iadesi talebinde bulunmuştur. Bu durumda, işletme iadeyi kabul etmektedir. TMS 37 ‘nin 14. maddesindeki karşılıkların muhasebeleştirilmesi için gerekli şartları yerine getirmektedir. İşletmeden kaynak çıkışı muhtemel ve tutarı tahmin edilmektedir.

Yeni bir ürün stoktan çıktığı için 15X Mamüller Hesabı alacaklandırılır. Bu tahmin edilen tutar 10.000 TL’dir.

47X DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS.	10.000	
15X MAMÜLLER HS.		10.000
<i>Garantili ürün stok kaydı</i>		

Garanti süresi 3 yıl olduğundan, ikinci yılın sonunda dönem sonu işleri yapılırken borç karşılıkları uzun vadeliiden kısa vadeliye aktarılmalıdır.

47X DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS.	190.000	
37X DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS.		190.000
<i>Garantili ürün dönemsellik kaydı</i>		

Başka bir iade olmadığı varsayılmıştır. Üçüncü yılın sonunda kullanılmayan garanti karşılık tutarı “Önceki Dönem Gelir ve Karları” hesabına aktarılarak kapatılmalıdır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

37X DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ. HS.	190.000	
67X ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI HS.		190.000
<i>Garantili ürün kapanış kaydı</i>		

2.2. Vergi Mevzuatı Kapsamında Karşılıkların İncelenmesi

2.2.1. Muhasebe Literatürüne Göre Karşılık Kavramı

Karşılıklar Türk muhasebe literatüründe iki şekilde ayrılmaktadır. Bunlar;

- Aktif Değer Düzeltimi Karşılıkları,
- Borç ve Gider Karşılıklarıdır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2008, s. 572).

2.2.1.1. Aktif Değer Düzeltimi Karşılıkları

Aktif düzenleyici hesaplar, bilançonun aktif bölümünde pasif karakterli ve sonunda “(-)” işareti yer almaktadır. “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı”, stokların değerinde azalmasına neden olan hasarında değer ne kadar azaldığını göstermektedir. Aynı şekilde “Menkul kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabı da menkul kıymetlerin piyasa değerinde oluşan azalmalar bu hesapta gösterilmektedir. Buradaki karşılıklar

varlıklardaki değer ayarlamaları veya düzeltmeleridir. TMS 37 standardın bahsettiği karşılık terimi bu hesaplardaki karşılıklar değildir. Aşağıda, Tekdüzen Hesap Planında yer alan karşılık terimi geçen hesaplardır. Hepsinin ortak noktası birbirinden farklı kullanım amaçlıdır. Bu standart karşılığın konusu değildir. Bu hesaplar bilançonun aktif kısmında yer alan varlıkların değer düzeltmeleri için kullanılan karşılık hesaplarıdır.

119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)

229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Düşüklüğü Karşılığı (-)

249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)

298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

2.2.1.2. Borç ve Gider Karşılıkları

Bilanço tarihinde ortaya çıkan tutarı ve zamanı tam olarak bilinmeyen borç ve gider hesaplarıdır. Standart bu karşılıkları düzenlemektedir. İşletme geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik kaynakların işletmeden çıkması durumunda ve yükümlülüğün tutarının güvenilir tahmin edilebiliyor olması durumunda karşılık ayrılır. Aşağıdaki Tekdüzen Hesap Planında karşılık terimi geçen hesaplardır.

370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı

373 Maliyet Giderleri Karşılığı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

2.2.1.3. Yedek Niteliğindeki Karşılıklar

Yedek niteliğindeki karşılık, karın dağıtılmamış kısmını içermektedir. Duran varlıkları yenileme için işletmede bırakılması halinde veya özel fonlar gibi işletme sahibi haklarından olan bu öz kaynak unsurunu tanımlamak için kullanılmaktadır (Cemalcılar, 2001, s. 6).

Karşılıklar her türlü zarar veya giderler için değil, ileride doğabilecek benzer taahhütlerden oluşan zararlar için ayrılabilirler. Karşılıkların kanunda kullanım amacı sınırlı olarak sayılmamakla birlikte yedek akçelere göre daha kısıtlı tutulmuştur (Ulusoy & Tuncer, 2017, s. 1977).

2.2.2. Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Karşılıklar

VUK'nun 288. maddesine göre karşılık; *“Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara* “olarak tanımlanmıştır (V.U.K, 2021).

Mevcut yasal düzenlemelere göre, karşılıklar bir amaca yönelik olarak ayrılmamaktadır. Her türlü zarar için değil, yalnız ileride yerine getirilecek olan teslim ve teslim mükellefiyetlerinde ve benzer taahhütlerden doğan zararlar için ayrılmaktadır (Akdoğan, 2013, s. 99).

Karşılıklar genellikle karşımıza aşağıdaki şekilde çıkmaktadır. Hepsi birbirinden farklı kullanım amaçlıdır.

- Değer Azalış Karşılıkları,
- Gider Karşılıkları,
- Yedek Niteliğindeki Karşılıklardır.

Vergi Kanununda belirtilen karşılıklar varlıkların defter değerindeki değişikliğe neden olan karşılıklardır.

129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

TTK'nun 75. maddesine göre karşılıklar, standardın belirlediği kurallara göre gerçekleşmesi şüpheli olan yükümlülük ve işletmeden muhtemel kayıp çıkışı olan durumlar için karşılık ayrılmaktadır (TTK, 2011).

Yukarıdaki maddede belirtildiği üzere, Türkiye Muhasebe Standart kurallarına uyulması gerektiği mevzuatta bir hükme bağlandığı görülmektedir.

2.2.3. Karşılıkların Diğer Yükümlülüklerden Farkı

Karşılık; işletmenin gerçekleştirmiş veya gerçekleştirebilecek zararlara karşı önlemdir. Bu önlemler varlıklardaki değer azalışları ve işletmenin doğabilecek yükümlülüklerine karşı önlemdir (Muhasebe Türk , 2021).

Karşılık; güvenilir bir şekilde tahmin edilen zamanı belirsiz bir borçtur. Karşılık tutarı güvenilir olarak tahmin edilemiyor ise muhasebeleştirilemez. Bu tür yükümlülük şarta bağlı olarak değerlendirilir. Dipnot bölümünde detaylar açıklanmaktadır (FASB, 2003).

Karşılık doğuran olay yükümlülüktür. Eğer yükümlülük yoksa karşılıkta doğmamaktadır. İşletme yönetimi veya işletme bazı durumlarda yükümlülük için karar veremeyebilir. Yükümlülüğün olma ihtimali olmama ihtimalinden yüksek ise yükümlülük varmış gibi kabul edilmektedir. Yükümlülük sebebi ne ise sorumluluk doğuran olay o dur. Sorumluluk doğuran olay ise iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Hukuki kabul; hukuki olarak sorumlu olduğu kabuldür. Zımni kabul ise; işletme veya işletme yönetimin kendi kabulünden sorumlu olduğu yükümlülüğüdür.

Karşılıklar, gelecekteki muhtemel yükümlülüklerdir. Bu yükümlülüğün zamanı ve tutarı bilinmediğinde karşılık ayrılmaktadır. Ticari borçlardan farkı ise, mal ya da hizmet için harcamanın zaman ve tutarı belirli olmamasıdır. Ticari borçlar da ise ödemeye ilişkin tutar belirlidir. Karşılıkların tahakkuklardan farkı ise, tahakkukların ödenmemiş ve faturası düzenlenmemiştir. Tahakkuk gelecekte kesin olarak beklenen maliyettir. Karşılıklar ise gelecekteki maliyeti kesin değildir.

3. GARANTİLİ SATIŞ KARŞILIĞININ HESAPLANMASI YAKLAŞIMLARI ve SÜRECİN İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, garanti karşılıkların hesaplanması yaklaşımları, garanti karşılık modeli ve simülasyon çalışmasıyla ilgili açıklamalar yapılmıştır. Garanti karşılık tutarı ve onarımın hesaplama yöntemleri formülle birlikte açıklanmıştır. Garanti sözleşme seçeneğine göre standartlar tarafından ayırım yapılmadığıdır. TMS 37 ve TFRS 15 Standartları garanti karşılık konusu değerlendirilmiştir. Garanti karşılıkları Vergi Mevzuatına göre süreç incelenmiştir. Sözleşme ile başka firmaya garanti onarımın devredilmesi ve bedelinin ödenmesi, bizzat üretici tarafından garanti masrafları konusu açıklanmıştır.

3.1. Garanti Karşılık Tutarının Hesaplanması Yaklaşımları

Garanti karşılığı işletmenin sattığı ürünlerde gelecekteki onarım gider maliyetlerin tutarıdır. Bu tutar oranı garanti süresi boyunca hesaplanır. Eğer bu süre sona erdiyse işletme garanti yükümlülüğü üstlenmez. Karşılık oranı geçmişteki talep eğilimleri analiz edilir. Talepler ve satışlar karşılaştırılır. Geçmiş tamir ve onarım maliyetlerinin küçük ve büyük onarım geçmiş veriler maliyetleri analiz edilir.

Garanti giderleri; bir yönetim bakış açısına, temerrüt oranına ilişkin görünümüne ve garanti süresi boyunca muhtemel taleplere dayanmaktadır. Bu, öznel bir bakış açısına dayanır ve genellikle karlılığı artırmak için yönetimin takdir yetkisinden etkilenmektedir. Garanti hükmünün daha düşük bir tahmini dolaylı olarak işletme için daha yüksek karla sonuçlanmaktadır.

Garanti karşılık giderinin oluşması için iki koşul bulunmaktadır (Formula, 2016).

- Tamir ve onarımın gerçekleşmesi için muhtemel olması gerekmektedir.
- Gelecekteki gider harcamanın en iyi tahmini yapılabilmektedir.

Garanti karşılık tutarı yaparken ürün satışı sonrasında aşağıdaki kalemler göz önünde bulundurulmalıdır.

- Gelecek dönemdeki tamir ve onarım parça maliyetlerinin tahmin oranları,
- İşçilik giderleri tahmin tutarları,
- Geçmiş dönemlere ait garanti karşılık kullanım oranları,
- Son üç yıla ait şirketin geçmiş dönem garantileri,
- Ürün başına düşen garanti gider maliyeti,
- Garanti süre zamanlarıdır.

Garanti karşılık oranını aşağıdaki formül ile hesaplanmaktadır. Bu oran ile garanti karşılık tutarına ulaşmak için satışlarla çarpılır (Financiaopedia, 2021).

Garanti Karşılık Oranı = Toplam geçmiş garanti maliyeti / Toplam geçmiş satışlar

Garanti Karşılığı Tutarı = Garanti Karşılık Oranı x Satış Tutarı

Özellikle gelecekte beklenen garanti taleplerinin sıklığı ilgili bir hesaplama yapılması bekleniyorsa, aşağıdaki formül kullanılmaktadır.

Garanti Karşılık Oranı = (Beklenen küçük onarım sayısı x Küçük onarım maliyeti) + (Beklenen büyük onarım sayısı x Büyük onarım maliyeti) / Toplam geçmiş satışlar

Ödenecek Garanti Karşılığı: Bir işletmenin hatalı ürünlerin onarım yükümlülüğünü ödenecek garanti karşılığı ifade etmektedir. Ödenecek garanti (garanti yükümlülüğü veya garanti karşılık giderini) tutarını tahmin etmek için, satış maliyeti ile gider masrafını hesaplamakla ulaşılmaktadır. Ödenecek garanti tutarını geçmiş veriler göz önünde bulundurarak aşağıdaki formül uygulanmaktadır (Jan, 2015).

Ödenecek Garanti Karşılık Tutarı: $(X / Y) * Z$

X=Tüm dönemlerde oluşan toplam garanti karşılığı

Y=Garanti yükümlülüğünün belirlendiği toplam geçmiş satışlar

Z=Dönem içinde satılan filli satışlar

Örnek: Aşağıdaki firmasının garanti karşılık tutarı hesaplama yöntemi mevcuttur (Financiaopedia, 2021).

Jasminum Officinale şirketi beyaz eşya üreten bir firmadır. 31 Aralık 2018 finansal tablolarını hazırlamaktadır. Şirket tüm ürünlerine 12 ay satılan ürünleri için garanti taahhüdü vermektedir.

2018 yıl sonu itibarı ile beyaz eşya satış tutarı 5.000.000 TL’dir. Garanti karşılık tutarını hesaplamak için firma kusurlu ürünlerin ve onarım maliyetlerinin son üç yılın verileri aşağıdadır. Garanti karşılık için ödenen bakiye tutarı 50.000 TL’dir. 2018 yılındaki garanti karşılık tutarı nedir?

Geçmiş garanti taleplerin maliyet tablosu;

Yıl	Satışlar	Küçük onarım maliyeti	Büyük onarım maliyeti	Toplam onarım maliyeti
1	1.000.000	5.000	80.000	85.000
2	1.500.000	8.000	100.000	108.000
3	2.000.000	10.000	150.000	160.000
Toplam	4.500.000	23.000	330.000	353.000

Garanti Karşılık Oranı: Σ Geçmiş Maliyet / Σ Geçmiş Satışlar

1.yıl garanti karşılık oranı=85.000 / 1.000.000 = %8,5

2.yıl garanti karşılık oranı=108.000 / 1.500.000 = %7,2

3.yıl garanti karşılık oranı=160.000 / 2.000.000 = %8

(Son 3 yılın ortalaması alınırsa)

Garanti karşılık ortalaması: $(\%8,5 + \%7,2 + \%8) / 3 = \%8$

Garanti Karşılığı: Garanti Karşılık Oranı x Satış Tutarı

Garanti Karşılığı: $\%8 \times 5.000.000 = 400.000$

Açılış bakiyesi 100.000

Yıl içinde ayrılan karşılık 400.000

Yıl içinde gerçekleşen garanti karşılıkları (50.000)

Kapanış bakiyesi 450.000

Aşağıdaki gibi yevmiye kaydı olacaktır.

31 / 12/ 2018		
76X PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ HS veya 62X SATILAN MAMUL MALİYETİ HS.	400.000	
37X GARANTİ KARŞILIKLARI		400.000
<i>Garanti karşılık kaydı</i>		
31 / 12/ 2018		
37X GARANTİ KARŞILIK HS.	500.000	
102 BANKA		50.000
67X ÖNCEKİ DÖN. GEL. VE KAR. HS		450.000
<i>Hatalı ürünlerin onarım bedeli ve kalan karşılığı kapatma kaydı</i>		

Sapma Oranını Hesaplama

İşletmeler her dönem sonunda garantili ürünleri için ayırdığı onarım masrafı için planlanan ve gerçekleşen tutarların sapma oranlarını analiz etmelidir. Bu analiz sonunda eğer %5 (rasgele seçim) eğer üzerinde sapma varsa garanti masraflarının nedenleri araştırılmalıdır.

Bu hesaplama yöntemi ile işletmeler garanti onarım masrafı için ayrılan tutarlarının ileride oluşabilecek ve gerçekleşen maliyetler arasındaki sapma oranlarına ulaşabilecektir.

Hesaplama Yöntemi: = (Gerçekleşen-Planlanan) / Planlanan

$$= (250.000-200.000) / 200.000=0,25 = \%25$$

Garantili Ürünler	Planlanan	Gerçekleşen	Sapma Oranı
A ÜRÜNÜ	200.000	250.000	25%
B ÜRÜNÜ	300.000	100.000	-67%
C ÜRÜNÜ	400.000	450.000	13%
D ÜRÜNÜ	500.000	250.000	-50%
E ÜRÜNÜ	600.000	700.000	17%

Standart Sapma Formülü ile Garanti Karşılık Oran Sapmaları Hesaplama

Serideki değerlerinden ortalamadan ne kadar uzaklaştığını gösterir. Excel’de =STNSAPMA (sayı 1:2) aralık seçimi yapıldıktan sonra orana ulaşabiliyoruz.

Standart sapma küçükse veriler aralısındaki uzaklık fazla değildir. Eğer sapma oranı yüksekse veriler arasında uzaklık çok fazladır. Eğer sıfıra yakınsa ortalama sapmanın az olduğu, eğer 1’den büyükse ortalama sapmanın yüksek olduğunun göstergesidir.

$$\text{Standart Sapma} \\ S = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2}{n-1}}$$

Kap.gov.tr üzerinden finansal tablolarına ulaştığımız aşağıdaki firmaların; 7 farklı firma aynı sektörün değerleri karşılaştırılmıştır.

(Garanti Tutarı / Satış Tutarı) ile oranı yapıldıktan sonra, garanti karşılık oranına ulaşılmış olacaktır. Aşağıda TOFAŞ firmasının garanti ve satış tutarları aşağıdaki gibidir.

Garanti Gider Karşılıkları-TOFAŞ	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	147.956	139.277	258.478
SATIŞLAR	18.603.331	18.896.914	23.556.747

Garanti Karşılık Oranı = (Satış Tutarı / Garanti Tutarı)

2018 yılı için = (147.956 / 18.603.331) = 0,8

Aşağıdaki oranlarda, garanti karşılık oranı formülü ile hesaplanmıştır.

Tablo 1.BIST100’de İşlem Gören 7 Farklı Firmanın Otomotiv Sektörünün Garanti Karşılık Oranlar Tablosu

GARANTİ KARŞILIK ORANI			
SEKTÖR	2018	2019	2020
TOFAŞ-Otomotiv	0,8	0,74	1,1
DOĞUŞ-Otomotiv	0,38	0,36	0,26
FORD-Otomotiv	0,58	0,53	0,72
ANADOLU-Otomotiv	0,81	0,8	1,08
KARSAN-Otomotiv	2,00	2,75	3,91
OTOKAR-Otomotiv	2,61	3,2	4,62
EMEK-Otomotiv	0,76	0,28	0,19
Standart Sapma	0,8327036	1,2086730	1,8013394

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Eğer; Excel’de değil hesaplama yöntemi ile yapmak istenirse, aşağıdaki standart sapma formülü uygulanacaktır.

2018 yılı için;

1.Adım: Aritmetik Ortalaması:

$$\frac{(0,8 + 0,38 + 0,58 + 0,81 + 2 + 2,61 + 0,76)}{7}$$

Sonuç 1,05

2.Adım: Standart Sapma

$$\frac{\sqrt{(0,8-1,05)^2+(0,38-1,05)^2+(0,58-1,05)^2+(0,81-1,05)^2+(2-1,05)^2+(2,61-1,05)^2+(0,76-1,05)^2}}{7-1}$$

Sonuç:0,83

X TEKNOLOJİ SANAYİ FİRMASININ GARANTİ KARŞILIKLARINI HESAPLANMASI

Türkiye’de bilgisayar üreten bir firma garanti ile ilgili bilgileri aşağıdaki tabloda bulunmaktadır. İşletmenin, birçok malzemeleri yurtdışında tedarik edilmiştir. Direkt olarak bilgisayarlar parçalarının hammadde üretimi yapılmamaktadır.

Garanti süresi malın teslim tarihinden itibaren başlamaktadır. Garanti süresi 2 yıldır. Ürünün tüm parçaları garanti kapsamındadır. Tüketici ücretsiz onarım hakkına sahiptir. Tamirde geçen süre garanti süresine eklenir. Arıza kullanıcı hatası ortaya çıkıp çıkmadığı yetkili servis veya üretici firmanın düzenleyeceği raporla belirlenmektedir.

Fiziksel olarak, sıvı teması ve düşmeler (çarpma, darbe) kullanıcı hatası sayılmaktadır. Ürünün aşırı nemli, tozlu veya sıcak ortamlarda kullanılması, elektrik (voltaj değişikliği), yanlış kullanımı ve nakliye sırasında kırılması ve çizilmesi gibi durumlar kullanıcı hatası sayılmaktadır.

Ürün üretilirken notebook müşteri geri bildirimleri-testlerin sonucunda hata sapma oranı %5 kabul edilmektedir. Hata sapma payı %7 ve %8 oranları ürünleri tekrar gözden geçirilecektir. %15 yeni ürün ile değişim sağlanmaktadır.

Bu oranlar genelde notebook için standart oranlardır. Yetkili servis tarafından onarılan ürünler “Doa ürün” olarak nitelendirilmektedir. Tüketici kullanıma başladığında ortaya çıkmışta olabilir. Doa üründe; ücretsiz onarım yapılır, para iadesi veya ürünün aynısı stokta mevcut ise değişimi yapılmaktadır.

Hesaplama yöntemi şu şekildedir (Demir F. , 2019, s. 65);

Satışlar	Notebook-A	Notebook-B	Notebook-C	Toplam
	6.000.000	7.000.000	15.000.000	28.000.000

Tutar	İskonto Oranı	Hata Oranı	Garanti Süresi
28.000.000	2%	5%	2 yıl

	Süre	Toplam Tutar	Tutar*Karşılık Oranı	Bugünkü Değer Formülü	Toplam
Karşılık tutarı	1.yıl	28.000.000	1.400.000	$1400.000 / (1+0,02)$	1.372.549
	2.yıl	28.000.000	1.400.000	$1400.000 / (1+0,02)^2$	1.345.636
					2.718.185

3.2. Garanti Karşılık Modeli

Garanti Politikalarına Göre

Garantiler onarım masrafları üretici tarafından karşılanmaktadır. Onarım masrafları garanti şartlarına göre tanımlanır. Garanti politikaları yaygın olarak kullanılan türleri aşağıdaki gibidir.

Ücretsiz değiştirme garantisi (Free Replacement Warranty-FRW) : Garanti süresi boyunca arızalanan ürün için müşteriden hiçbir ücret alınmadan onarım hizmeti sağlamaktadır. Bu tarz garantiler genellikle; elektrikli ev aletleri, araçlar ve bilgisayarlardır (Stamenković, Popović, Spasojević-Brkić, & Radivojević, 2011, s. 458).

Garanti analizini bir başka yönü arıza sonrası onarım ile ilgilidir. Bu konuda birkaç onarım türü vardır. Fakat en yaygın kullanılan mükemmel (veya yeni kadar iyi), minimal onarım ve kusurlu onarımdır. Mükemmel onarımdan sonra ürün yeni bir ürün ile aynı duruma getirilir. Onarım sonrasında ürünün arıza dağılımı yeni bir ürün ile aynı kapasitedir (Samatlı, 2006, s. 8).

Orantılı garanti (Pro-rata Warranty-PRW): Bu kapsamda garantisi süresi devam eden bir ürün arızalanırsa, tüketici ürünü tamir edilir ya da ürün yaşına göre ücretini

belirli bir kısmı geri ödenir. Ücret iadesi alabilir. Bu tür garantiler genellikle tamir edilemez ürünlerdir. Örnek olarak: lastik, ampul ve pil gibi tamir edilemez ürünler. (Stamenković, Popović, Spasojević-Brkić, & Radivojević, 2011, s. 458).

Bu orantı türü daha çok üretici ve tüketici arasında orantılı olarak maliyetlerin dağıtıldığı garanti türüdür.

3.3. Simülasyon Çalışma Örneği

(Tahiri, 2020, s. 150) Üretici ve tüketici açısından garanti süre ve politikasının en düşük maliyetlerle çalışma modeli incelenmiştir.

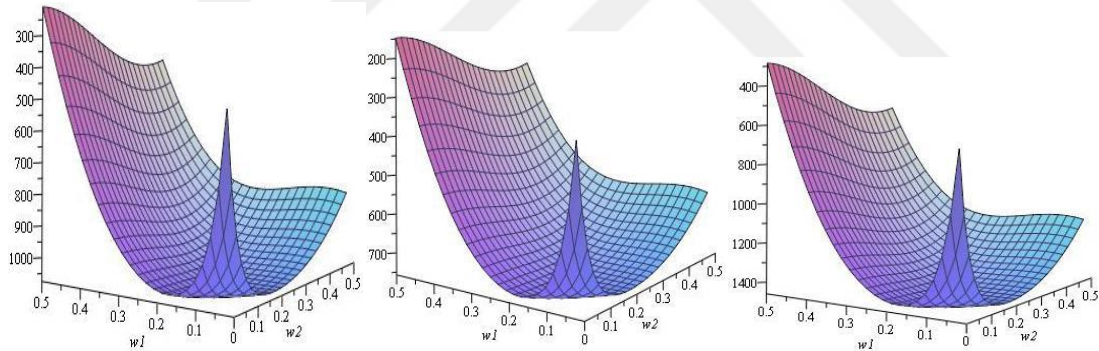
Bu arada kap.gov.tr işlem gören beyaz eşya üretici Arçelik firmasının 2017 ve 2018 dönemlerindeki finansal tablo verilerinden yararlanılmıştır. 2019 yılındaki 10 farklı buzdolabı satış fiyatları üzerinden hesaplanmıştır. Bu çalışmadan ürün arızalanma anındaki geçen süre rasgele seçilmiştir. 0 – 1 aralığı sınırlandırılmıştır.

Simülasyon çalışma sonuçları şu şekildedir;

Geliştirilen formüllerde; garanti politikası ve süreleri göz önüne alınarak MATLAB programı geliştirilen modelde garanti maliyet hesabına ulaşılmıştır. MATLAB programında; değişim garanti, orantılı garanti ve bileşik garanti politika kapsamında sonuçlar değerlendirilmiştir. Burada birleşik garanti politikasının en uygun garanti maliyeti sahip olduğu anlaşılmıştır. MATLAB programı ile çizilen grafikler sonucunda garanti devir sayısı optimal değerler seçilmiştir. Optimal değerler sonucunda; garanti maliyetinin ürün satış fiyatlarına %3 olarak tespit edilmiştir. Eğer garanti devir sayısı $g_1=0.054\dots g_2=0.120\dots$ değerlerinde seçilirse en düşük garanti maliyetine ulaşılabacaktır. Bu arada Arçelik A. Ş'nin Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'nda finansal tablo raporlarından satışlar ve maliyet bilgilerinden yararlanılmıştır (Ürün Maliyeti = Ürün Fiyatı*0,68). Satış ve maliyet oranı temel alınmıştır. Ürün maliyetinin, satış fiyatı oranı %68 olarak tespit edilmiştir. %3 garanti maliyeti / satış fiyatına oranına denk geldiği görülmüştür. Toplamda %71 tüm maliyet giderleri oluşmaktadır (Tahiri, 2020, s. 165).

Bu program ile üretici-satıcı müşteriye verdiği hangi garanti süresinin ve hangi politikanın ne kadarlık maliyet oluşturduğunu, net karı ve garanti maliyetinin ne kadarının satış fiyatına ait olduğu imkânı sunmaktadır.

- Bu programda hiper parametleri kullanılmıştır (gamma ve ters gamma grafik çizimleri).
- Ürünün bozulma anında, devir sayısı rasgele seçilmiştir.
- Üretici ve tüketici açısından en düşük maliyetli politika göz önünde tutularak birleşik politikası uygulanmıştır.
- Farklı satış ve maliyet fiyatları ile optimum garanti oranı aralığı çalışılmıştır.
- MAPLE paket programı aracılığıyla çizdirilmiştir. Aşağıdaki üç grafikte garanti sürelerin devir sayısı 0.00-0.30 olarak tüm değerler tek tek denemesi yapılarak bu sonuca varılmıştır.
- Grafikte ürünün satış fiyatı ve satış maliyet tutarı üzerinden hesaplanmıştır Maksimum Net Kar (Satış tutarı-Maliyet-Garanti Maliyeti).
- x ve y eksenler, (w_1 ve w_2) Garanti süreleri (devir sayısı) z eksen Maksimum Net Kar (dikey eksen): Maksimum Net Kar



Şekil 1: Optimum Garanti Maliyetli Amaç Fonksiyonlu Grafiği

Programın Çalışma Şekli;

- 1-Ürünün Satış Fiyatını Giriniz.
- 2-Ürünün Maliyetini Giriniz.
- 3-Ürünün İlk Garanti Süresini Giriniz (Garanti aralık süresi orantılı garanti politikası gereği 0 değeri girilmiştir).
- 4-Ürünün Son Garanti Süresini Giriniz.

5-Sonuç ekranında; satıcının üründen elde ettiği maksimum net kar ve garanti maliyet tutarının satış fiyatının yüzdesel oranına ulaşılmaktadır.

3.4. Vergi Mevzuatına Göre Garanti Karşılıkların Sürecinin İncelenmesi

Vergi Mevzuatını incelediğimiz zaman 288. maddesinde karşılıklardan bahsedilmektedir. Fakat karşılıkları gider olarak yazabilmesi için gerçekleşmesi beklenmektedir. Standarda göre ise muhtemel borçlar ve gerçekleşmeyen tutarlar için karşılık ayrılmaktadır. Buradaki karşılık maddesi standarda göre karşılık terimini tanımlamamaktadır. VUK' nun 323. maddesinde ise ilgili belli koşullar sağlandığı takdirde karşılık ayrılmaktadır. Fakat garanti karşılıklarıyla ilgili kanunda bir madde düzenlenmediğinden gider olarak dönem sonunda muhasebeleştirilmesi mümkün değildir.

Vergi Mevzuatında garanti karşılığı, satılan ürün için hasar oluştuğunda muhasebe işlemleri yapılmaktadır. Yani tahakkuk esası yerine nakit esası olmaktadır. Vergi Mevzuatında karşılıklarla ilgili bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bu yüzden garanti karşılık giderinin faaliyetinin gerçekleştiği zaman karşılık tutarı giderleştirilir. Standartta ise hasar maliyeti oluşmadan önce karşılık tutarı hesaplanmaktadır. Burada tahakkuk esası yapılmaktadır. Çünkü finansal tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanmaktadır.

Vergi kanunları açısından garanti karşılığı KKEG olarak işlem görmektedir. Satılan mal ve hizmet için vergi kanununda garanti ilgili bir madde bulunmamaktadır. Satıştan sonra garanti karşılığı ayrılmaz. VUK'a göre, garantiler için karşılık ayrılmamaktadır. Çünkü, vergi mevzuatında garanti karşılığı ile ilgili ayırma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak gider ne zaman oluşursa garanti karşılık tutarı o zaman gider gösterilmektedir.

Kıdem tazminat karşılığı da garanti karşılık konuları Vergi Mevzuatında benzer konulardır. Çünkü kıdem tazminatı karşılığı da Vergi Mevzuatına göre, işçiye ödenmediği için KKEG olarak kabul edilmektedir. İhtiyatlılık kavramı gereği önceden karşılık ayrılması gerekmektedir. Fakat vergisel açıdan henüz ödenmemiş karşılık tutarını gider olarak kabul etmemektedir (Yılmaz, 2014, s. 231).

Konuya ilişkin örnek aşağıdaki gibidir (Akbulut, 2012, s. 897).

Örnek: X A.Ş. 2012 yılında, maliyet bedeli tutarı 800.000 TL olan 1.000.000 TL peşin bedel karşılığı ile el feneri ürünü satmıştır. Satılan malın garantisi bir yıldır.

Geçmiş tecrübelerinden ve deneyimlerinden, satılan malların %90'ının garanti kapsamında tamir gerektirmediğini, %6'sının satış fiyatının yüzde %30'una denk maliyetinin küçük tamiratlar gerektirdiğini, %4'ünün ise satış fiyatının %70'ine denk maliyeti büyük tamirat veya ürün değişimi gerektirdiğini göstermektedir. X. A.Ş., dönem sonunda garanti karşılığı ayırmıştır.

TMS 37 Uygulaması

TMS 37 karşılık olarak dikkate alınan tutarlar, bir bedel karşılığında garanti veren bir işletmede olduğu gibi, gelirin finansal tablolara yansıtılması ile ilgili olabilir. TMS 37 Standardı gelirin muhasebeleştirilmesi konusunda bahsetmez. Gelirin muhasebeleştirilmesi ile ilgili “TFRS 15 Hasılat Standardı” bahseder ve muhasebeleştirme koşullarında yol göstermektedir. TMS 37 Standardı TFRS 15’le öngörülen düzenlemeleri değiştirmez. Raporlama tarihinden önce satılmış garantili ürünün üretim hatalarına ilişkin yapılabilecek en gerçekçi tahmin üzerinden garanti karşılığı muhasebeleştirilir.

Garanti maliyetleri aşağıdaki tabloda bulunmaktadır.

Garanti maliyetinde tahmini tamirat oranları	90%	6%	4%
Tahmini maliyet	1.000.000x %90x0	1.000.000x%6x%30	1.000.000x%4x%70
Toplam maliyet	0 TL	18.000 TL	28.000 TL
Ayrılması gereken garanti karşılığı	46.000 TL		

-Hasılat yazılacak satış tutarı 1.000.000.-TL

-Satılan malın maliyeti 900.000.-TL

-Satılan malın garanti gider karşılığı (-) 46.000.-TL

-2012 yılında satışlardan muhasebeleştirilecek hasılat

(1.000.000 – 46.000) (+) 954.000.-TL

Vergi Uygulaması

-Garanti gider karşılığı vergi kanunlarında bulunmamaktadır.

-2012 yılındaki yapılan satışlar	(+) 1.000.000.-TL
-Satılan malın maliyeti	(-) 900.000.-TL

Sonuç olarak;

Dönemler kurumlar vergisi hesabı için;

31.12.2012’de karşılık ayrılarak ticari kardan indirim konusu yapılan 46.000 TL’nin mali kara geçerken tekrar ticari kara eklenerek etkisinin giderilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan gerçekleşmeyip karşılık ayrılan giderler, gerçekleştiğinde vergi kanunlarında gider olarak kabul edileceğinden ertelenmiş vergi açısından “geçici” bir fark olacak ve ertelenmiş vergi hesabına dahil olacaktır.

Ertelenen Vergi Varlığı $46.000 \times \%22 = 10.120$ TL’dir.

Muhasebeleştirilmesi;

10X BANKA	1.000.000	
62X SATILAN MALIN MALİYETİ	900.000	
28X ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	10.120	
60X YURTIÇİ SATIŞLAR		954.000
15X STOKLAR		900.000
65X KARŞIKLAR		46.000
65x.01 Garanti Gider Karşılığı		
69X ERTELEN VERGİ GELİR ETKİSİ		10.120
<i>Garantili ürün kaydı</i>		

3.5. Garanti Karşılıklarının TMS 37 ve TFRS 15 Standartlarına Göre Seçenekleri

TMS 37’e göre Garanti Satış Karşılığı: İşletmenin müşterilere satmış olduğu mal ve hizmetlerin alım tarihinden itibaren belirli bir süre içerisinde her türlü ürünün hatası ve onarımına ilişkin maliyetleri karşılama garantisi vermesi durumunda on iki ay içerisinde veya daha uzun süreçte meydana gelecek garanti yükümlülükleri için ayrılan karşılıklardır (Sağlam, Eflatun, & Yolcu, 2018, s. 511).

TFRS 15’e göre Garanti Satış Karşılığı: TFRS 15’in 28. maddesine göre; garantinin türü, sektörlere ve sözleşmelere bağlı olarak değişebilir.

Bazı garantiler, anlaşılan ürünün özelliklere uygun olarak, işlevlerine yerine getireceğine dair müşteriye teminat vermektedir. Diğer garantiler ise ürünün özellikle uygun olarak müşteriye ek olarak teminat hizmeti sağlamaktadır (TFRS 15, 2018).

TFRS 15'in 30. maddesine göre, müşteri ürünün garantisini ayrı olarak değil ürünün üzerinden anlaşılan özelliklere göre ilave bir hizmet sağlanmaması durumunda garanti, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" standardı kapsamında karşılık ayrılması gerekmektedir (TFRS 15, 2018).

Bir ürünün satışıyla ilgili sözleşme, kanun veya ticari teamülleri uyarınca garanti verilmesi işletme için olağan bir durumdur. Garantinin niteliği, sektöre ve sözleşmelere bağlı olarak değişebilir. Bazı garantiler, müşteriye teminat vermektedir. Bazıları ise teminata ilave olarak müşteriye hizmet sağlamaktadır (Sağlam & Yolcu, 2019, s. 912).

Örnek: İşletme sattığı çamaşır makineleri için teknik arızalara ve üretim hatalarına karşı 3 yıl garanti vermektedir. Müşteri garanti hizmeti için ayrı bedel ödememektedir. Müşteriye sattığı bu ürün için garanti harcamalarını geçmiş deneyimlerinden tahmin ederek bu tutarda karşılık ayıracaktır. Satılan ürünler 3 yıl içinde belirtilen sebeplerle arızalandığında masraf tahmini garanti karşılığından düşecektir. Ancak işletme bu 3 yıllık garanti süresini isteğe bağlı olarak bedel tahsil etmek koşulu ile 5 yıl daha uzatırsa müşterini satın aldığı bu ürün artık bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. İşlem bedeli ürün satışı ve garanti satışı olarak dağıtılmaktadır. Satılan garanti tutarı ertelenmiş gelir olarak bilançoda gösterilir. İlgili dönemlerde gelir tablosuna hasılat olarak aktarılır (Şavlı, 2016, s. 70).

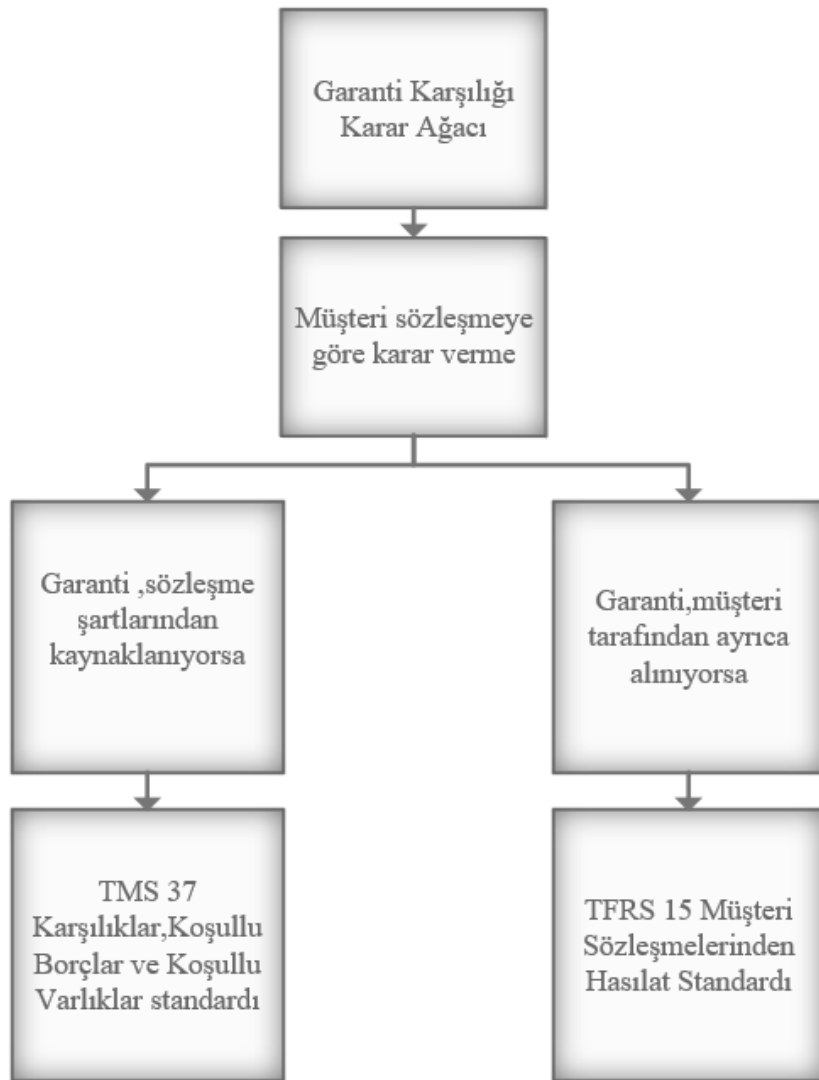
TFRS 15'in 31. maddesine göre, işletme bir garantinin sözleşmesine göre anlaşılan müşteriye verilen teminata ilave bir hizmet sağlayıp sağlamadığını tespit ederken, aşağıdaki maddelere dikkat edilir;

- Garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı; kanunlardan kaynaklanan garantiler bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmez. Bu hükümler müşteriyi ayıplı mal ve hizmetlerden korumayı amaçlamaktadır.
- Garanti süresinin uzunluğu, garanti süresi uzar ise garantinin edim yükümlülüğü olasılığı yüksektir. Böylelikle ürüne verilen teminata ilave bir hizmet sağlama olasılığı bir o kadar yüksektir.

- İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliğine göre belirlemektir (TFRS 15, 2018).

Aşağıdaki karar ağacına göre garanti satış karşılık tutarı sözleşmeye göre karar verilir;

- Ürünlerin garanti satış sonrasında anlaşılan sözleşme (yasal süresi boyunca) içerisindeyse TMS 37 'e göre karşılık ayrılır.
- Ürünün garanti süresi dışındakilere ücret ödeyerek garanti süresi uzatıldı ise TFRS 15'e göre değerlendirilir (TMS 37, 2019).



Şekil 2: Garanti Karşılığı Karar Ağacı TMS 37 ve TFRS 15'e Göre Karar Verme Şeması

3.6. Üretici Firmanın Başka Firmaya Garanti Onarımı Devredilmesi Süresi

Türkiye’de özellikle teknoloji sektöründe garantili ürün satışlarında firmalar tarafından distribütörlüğü yapılmaktadır. Ürün satış işlemi gerçekleştikten sonra garanti maliyetleri karşılığını üretici firma bizzat kendisi karşılamaktadır. Üreticilerin atadığı firmalar onarım tamir işlemlerini yapmaktadır. Onarım sonrası garanti kapsamında eğer değiştirilmesi gereken ürün var ise yeni ürün temin edilir. Bu değiştiren ürünün garanti maliyet tutarı üretici firmalar tarafından karşılanmaktadır.

Özellikle bilgisayar onarımlarında çoğunlukla yedek parçalar ithal edilmektedir. Buralarda üretici tarafından masraflar üstlenmektedir. Sözleşme ile başka firmaya garanti onarımın devredilmesi ve bedelinin ödenmesi, bizzat üretici tarafından garanti masrafı giderilmektedir. Böylelikle aracı bulunan firmalar için garanti yükümlülüğü bulunmaz. 1ay içerisinde hatalı ürün varsa “DOA” (dead on arrival-vardığıında ölü kelimesinin kısa halidir) sürecine girer ve değişim yapmak zorunda. Çünkü kutusundan bozuk çıkan bir üründür. Sonrasında 20 iş günü zaman içerisinde onarımı beklenmektedir.

Örnek: Nudiflorum adındaki firma beyaz eşya üretmektedir. Jasmino adındaki firmada ana firmanın yetkili teknik servis işlerini yapmaktadır. Tüm garanti masraflarını üretici firma üstlenmektedir. Arızalanan buzdolabı ürünün garanti kapsamı süresi içindedir. Yetkili servis garanti masrafını üretici firmaya fatura düzenleyecektir. Yetkili servis firması şu şekilde muhasebeleştirme işini yapacaktır (eğer firma üreticiden gelen ürünlerini stoğa aldı ise).

31 / 12/ 2020 15X DİĞER STOKLAR HS. 15X-01 Garanti Kapsamındaki Tic. Mal. 15X TİCARİ MALLAR HS. <i>Garanti maliyet kaydı</i>	15.000	15.000
31 / 12/ 2018 76X PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ HS 15X DİĞER STOKLAR HS. <i>Garanti gider kaydı</i>	15.000	15.000

3.7. Garanti Karşılıklarının Dönem Sonu İşlemleri ve Finansal Tablolarda Raporlanması

Garanti karşılık tutarı dönem sonu işlemlerinde;

- Her bilanço döneminden önce garanti karşılık tutarı kontrol edilir. Eğer tutarda fazlalık varsa düzeltme işlemleri yapılmalıdır.
- Garanti karşılıkların dönemsellik gereği kısa ve uzun vadeli olarak ayrımı yapılmalıdır.
- Garanti sürelerin, kalan süreleri ile karşılık tutarları her dönem sonunda kontrol edilmelidir.
- Garanti gider kaleminin hesaplama yönteminde farklı bir uygulama geçilmiş ise dipnotlarda belirtilmelidir.
- Garanti karşılık tutarı eğer ek garanti hizmeti sağlandığı ise TFRS 15' göre; eğer satışın içerisinde ise TMS 37'e göre ayrı hesaplarda sınıflandırılmalıdır.
- Vergi etkisi kaydı hesaplanır (TMS 12 veya TMS 18).

4. SATIŞLARDA GARANTİ KARŞILIKLARI TÜRKİYE UYGULAMASI: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Satışlarda garanti karşılıklarında Türkiye uygulaması: sorunlar ve çözüm önerileri incelenmiştir. Kamu Aydınlatma Platformu (KAP)’nda 2020 yılında borsada işlem gören 20 farklı firmanın son 3 yıla ait (2017-2018-2019) dönemlerindeki garanti karşılık maliyetleri incelenmiştir. İnceleme yaparken 80 farklı firma göz önünde bulundurulmuştur. 80 farklı firmanın hepsinin garanti karşılık tutarı ayırmadığı görülmüştür. Bu çalışmada, garanti yükümlülük karşılığı ayıran 20 farklı firma değerlendirilmiştir. Özellikle üretim yapan firmalardan; otomotiv, elektrikli ev aletleri, beyaz eşya ve tarım makinaları vb. incelenmiştir. Yurtdışı üretici firmaların Türkiye’deki distribütörlerin garanti karşılıklarını tablolarda ayırmadığı tespit edilmiştir. Örnek olarak; Mercedes-Benz çok uluslu Alman otomotiv şirketidir. Ana üretici firma garanti karşılık maliyetini üstlenmiştir. Türkiye’deki firma garanti karşılığı yükümlülüğü bulunmamaktadır. Eğer garanti kapsamında onarım yapıldı ise, onarım masrafı üretici firmaya fatura edilmektedir. Borsada işlem gören diğer bir firma, bilişim teknoloji şirketlerinden biri olan İndeks Bilgisayar’dır. Bilişim teknoloji ürünlerinin Türkiye distribütörlüğünü yapmaktadır. Tamir bakım için oluşan masraflar ana firmaya fatura edilmektedir. Finansal tablolarını incelediğimizde garanti karşılığı yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu yükümlülüğü ana firma üstlenmiştir.

4.1. Satışlarda Garanti Karşılıklarında Türkiye Uygulaması

Satışlar garanti karşılık uygulamadaki örneklerini değerlendirmek için kap.gov.tr sitesinden (K.A.P, 2020) Borsa’da işlem gören BIST100 endeksinde bulunan şirketlerin 2018, 2019 ve 2020 yılları için firmaların finansal tablolarında karşılık kaleminin uygulamaları incelenmiştir. Burada incelenen 20 firmanın son 3 yıla ait; satış tutarı ve garanti karşılık tutarları tablolar ile analiz edilmiştir. Farklılıklarıyla ilgili yorumlar yapılmıştır.

Tablo 2.2020 Yıllarında BIST100 Endeksinde İşlem Gören Şirketler

No	FİRMA	SEKTÖR
1	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	Otomotiv
2	Arçelik A.Ş.	Dayanıklı Tüketim ve Tüketici Elektronik Üretimi
3	Klimasan Klima A.Ş.	Endüstriyel Tip Soğutucu ve Dondurucu Üretimi
4	EGE Profil Tic.ve A.Ş.	Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler
5	Arzum Elektrikli Ev Aletleri San. ve Tic. A.Ş.	Elektrikli Ev Aletleri
6	Aselsan Elektronik San.ve Tic. A.Ş.	Teknoloji ve Savunma
7	Doğuş Otomotiv Servis ve Tic. A.Ş.	Otomotiv
8	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.	Tarım Makineleri
9	Ford Otomotiv San. A.Ş.	Otomotiv
10	Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.Ş.	Elektroteknik Sahada Kablo ve İmalatı
11	Anadolu Isuzu Oto. San. ve Tic. A.Ş.	Otomotiv
12	Karsan Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.	Otomotiv
13	Otokar Otomotiv ve Savunma San. A.Ş.	Otomotiv
14	Emek Elektrik Endüstrisi A.Ş.	Otomotiv
15	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	Otomotiv dış ve iç lastik üretimi vb.
16	Doğtaş Kelebek Mobilya San ve Tic. A.Ş.	Mobilya
17	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik San. ve Tic. A.Ş.	Lastik vb. İşler
18	Katmerciler Araç Üstü Ekipman San. ve Tic. A.Ş.	Araç Üstü vb. Ekipman Üretimi
19	Tümosan Motor ve Traktör San. A.Ş.	Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları
20	Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş.	Tüketici Elektronik ve Beyaz Eşya

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

4.1.01. Otomotiv Sektörü / Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş

Garanti gider karşılıklar satışı gerçekleşen mallar için yetkili servislerin bedel almaksızın yaptıkları işçilik ve malzeme giderlerini içermektedir. Geçmiş verilerden kaynaklanan tahmin sonuçlarıyla birlikte; garanti giderleri cari dönemde muhasebeleştirilir. Bir otomobil fabrikasının son üç yılın finansal tablolarında garanti gider karşılıkları aşağıdaki gibidir.

Garanti karşılıkları kilit denetim konusudur. Kilit denetim konuları bağımsız denetim çerçevesinde finansal tablolara ilişkin görüşlerin oluşturulması ve ayrı bir görüş bildirilmemesidir.

Tablo 3.Tofaş Türk Otomobil Fabrika A. Ş'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	147.956	139.277	258.478
Garanti Karşılık-TFRS 15	2.372	2.817	5.438
SATIŞLAR	18.603.331	18.896.914	23.556.747

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Firmanın yurt içi ve yurt dışı satışları; 2018 yılındaki 18.389.724, 2019 yılı 18.896.914, 2020 yılı için 23.556.747 her dönem satışlar ve garanti karşılık tutarları paralel olarak artış göstermektedir. Yaklaşık olarak; garanti tutarlarını satış tutarlarına oranladığımızda 2018 yılında %0,80, 2019 yılında %0,74 ve %1,10 ulaşılmaktadır. Özellikle 2018 yıllarında satışlar düşük olduğu halde garanti tutarı diğer yıllara göre tutarı yüksek hesaplanmıştır. Ağustos tarihinde kur hareketlerinde önemli artış olmuştur. Burada satışların tutarları düşük olduğu halde garanti karşılık tutarı yüksek çıkmıştır. Karşılıkları döviz ve fiyat artışlarına doğrudan duyarlı olarak etkilenmiş olabilir. Bu dönemde hatalı üretimden ve işçilikten kaynaklı garanti masrafları gerçekleşmiş olabilir. Firma “Diğer kısa vadeli karşılıklar” kaleminde raporlamaktadır. Dönemsellik gereği kısa vadeli yükümlülükler 1 yıldan kısa, 1 yıldan uzun vadeli yükümlülüklerde raporlanması tavsiye edilmektedir.

2018 yılın TFRS 15 Hasılat Standardın ilk uygulaması yapıldığından dolayı 6.491 TL’lik fark oluşmaktadır. Geçmiş yıla yönelik düzeltmeler yapılmıştır.

Ek garanti kalemi ayrı olarak değerlendirilmektedir. Bu yüzden grup uzatılmış garanti satışları nedeniyle verilecek hizmeti ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmektedir.

Bu kalem tutarı “Müşteri sözleşmelerinden doğan yükümlülükler” kaleminde raporlanmaktadır. Firma 2018 yılında kur riskini hesaplamalarda göz önünde tutulması tavsiye edilir.

Kap.gov.tr sitesinden bağımsız denetçi raporuna göre, şirket garanti karşılıklarını hesaplarken; ürün satışı gerçekleştikten sonra geçmiş dönemdeki garanti karşılıkların kullanım oranları, işçilik maliyetleri ve gelecek dönemdeki parça maliyetlerin tahmini ile varsayımlar hesaplanmaktadır.

4.1.02. Dayanıklı Tüketim ve Tüketici Elektronik Üretimi / Arçelik A.Ş.

Firma garanti karşılıklarını satışı gerçekleştirilen ürünler için karşılık ayırmaktadır. Müşteriden bedel almaksızın garanti kapsamında onarım bakım maliyetini içermektedir. 1-5 yıl arası yasal garanti taahhütleri bulunmaktadır. Eğer 1 yıldan kısa vadede gerçekleşmesi bekleniyorsa kısa vadeli yükümlülükler de 1 yıldan daha uzun vadede ki garanti yükümlülükleri uzun vade yükümlülüklerinde hesaplanmaktadır. Karşılık hesaplama yöntemi geçmiş verilerinden faydalanmaktadır. Cari dönemde muhasebeleştirilmektedir. Uzatılmış garanti, kalemi “Hasılatlar” kaleminde ayrı bir edim yükümlülüğü olarak TFRS 15’e göre muhasebeleştirilmiştir.

Tablo 4.Arçelik A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	489.106	552.513	862.365
Garanti Karşılık-TFRS 15	155.868	139.281	289.640
Satışlar	26.904.394	31.941.773	40.872.483

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Firma yurt içi ve yurt dışı satışlarıyla birlikte garanti karşılık tutarını hesaplamaktadır. 2018 yılında 26.904.394, 2019 yılında 31.941.773 ve 2020 yılında 40.872.483 gerçekleşmiştir.

Garanti tutarlarını satış tutarlarına oranladığımız zaman; 2018 yılında %1,82, 2019 yılında %1,73 ve 2020 yılında %0,21 oranları ortaya çıkmıştır. En yüksek oran 2018 yılında gerçekleşmiştir. Satışların en düşük olduğu dönemde garanti tutarı diğer

dönemlere göre yüksek oranda gerçekleşmiştir. Bu dönemde kurdan, hatalı üretim veya geçmiş yıllardan satılan garantili ürünlerin tamir onarım masrafları bu dönemde gerçekleşmiş olabilir.

4.1.03. Endüstriyel Tip Soğutucu ve Dondurucu Üretimi / Klimasan Klima A.Ş.

Endüstriyel tip soğutucu ve dondurucu satılan ürünler için garanti hizmeti vermektedir. Garanti maliyet satış tarihinde muhasebeleştirilmektedir. Garanti karşılıkları yurt içi ve yurt dışı satışlardan tahminler yapılmaktadır. Ek garanti satışı bulunmamaktadır.

Tablo 5.Klimasan Klima A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	5.633.884	8.576.724	9.735.982
Satışlar	717.082.314	1.023.111.849	895.019.133

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Yurtiçi ve yurt dışı toplam satışları; 2018 yılı için, 717.082.314, 2019 yılı 1.023.111.849 ve 2020 yılı için 895.019.133 gerçekleşmiştir. Yaklaşık olarak; garanti tutarlarını karşılık tutarlarına oranladığımızda 2018 yılında %0,79, 2019 yılında %0,84 ve 2020 yılında %1,09 oranları ortaya çıkmıştır. En yüksek oran 2020 yılında gerçekleşmiştir. Satışların bir önceki döneme göre düşük olduğu halde; 2020 yılında hatalı üretim veya işçilik, döviz kurundan veya geçmiş dönem onarım maliyetleri bu dönem içinde gerçekleşmiş olabilir.

4.1.04. Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler / EGE Profil Tic. ve A.Ş.

Firma garanti karşılığını yurtiçi satışları üzerinden geçmiş deneyimlerine göre tahmin edilerek karşılık ayrılmaktadır. Satışlar üzerinden olası yükümlülük hesaplanmıştır. Ek garanti satışı bulunmamaktadır. Mevcut kanun kapsamındaki garanti yükümlülükleri sağlamaktadır.

Tablo 6.EGE Profil Tic.ve A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	1.137.437	1.901.629	2.115.400
Satışlar	968.382.863	986.275.790	1.323.254.745

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Satışlarda; 2018 yılında 968.382.863, 2019 yılında 986.275.790 ve 2020 yılında 1.323.254.745 gerçekleşmiştir. Garanti karşılıklarını satış tutarlarına oranladığımızda 2018 yılında %0,12, 2019 yılında %0,19 ve 2020 yılında %0,16 oranları ortaya çıkmıştır. Satışlara oranla garanti karşılık tutarı artmıştır.

4.1.05. Elektrikli Ev Aletleri / Arzum Elektrikli Ev Aletleri San. ve Tic. A.Ş.

Muhtemel olasılık yöntemi ve son 3 yılın verilerinden tahmin edilerek hesaplanmıştır. Garanti gider karşılıkları “Satışların Maliyeti” kaleminde muhasebeleştirilmektedir. Garanti gider karşılıkları kısa ve uzun vade olarak ayrılmıştır. Ek garanti satışı bulunmamaktadır.

Tablo 7.Arzum Elektrikli Ev Aletleri San. ve Tic. A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	3.761.450	4.312.772	7.219.849
Satışlar	1.105.842.698	986.272.790	1.323.254.745

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Yurtiçi ve yurtdışı satışlarında; 2018 yılı için 1.105.842.698, 2019 yılı 986.272.790 ve 2020 yılı için 1.323.254.745 satış gerçekleşmiştir. Garanti tutarlarını satış tutarlarını oranladığımızda; 2018 yılında %0,34, 2019 yılında %0,44 ve 2020 yılında %0,55’tir. Satışların en yüksek olduğu dönemde garanti karşılık tutarı hesaplanmıştır.

4.1.06. Teknoloji ve Savunma / Aselsan Elektronik San. ve Tic. A.Ş.

Garanti gider karşılığı satışlardan tahmin ve geçmiş veriler kullanılarak tutarlar hesaplanmaktadır. Ek garanti satışı bulunmamaktadır. Bağımsız denetçi raporunda başka bilgilere ulaşamıyoruz. Halka açık bir firma olduğundan hesaplama yöntemi hakkından daha detaylı bilgi vermesi tavsiye edilmektedir. Firma dönemsellik gereği kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri ayrı ayrı raporlanmalıdır. Fakat sadece “Diğer kısa vadeli karşılıklar kaleminde raporlanmaktadır. 1 yıldan uzun vadeli garanti karşılıklar da raporlanması tavsiye edilmektedir.

Tablo 8.Aselsan Elektronik San.ve Tic. A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	87.772	731.395	1.045.2015
Satışlar	9.008.516	13.102.551	16.104.455

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Yurtiçi ve yurtdışı satışlarında, 2018 yılında 9.008.516, 2019 yılında 13.102.551 ve 2020 yılında 16.104.455 satış gerçekleşmiştir. Satışlar ile paralel olarak 2018 yılından itibaren artarak devam etmiştir. Garanti karşılık tutarını satışlara oranladığımızda; 2018 yılında %0,97, 2019 yılında %5,58 ve 2020 yılında %6,74 ve 2020 yılında satışların yüksek olduğu dönemde garanti karşılık tutarı da diğer dönemlere göre yüksektir.

4.1.07. Otomotiv / Doğu Otomotiv Servis ve Tic. A. Ş.

Firma geçmişteki verilerden ileride oluşabilecek onarım bakım gideri için tahmini hesapladığı yükümlülüklerdir. Tahmin ve varsayım içermesi nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Karşılık hesaplamasında birim maliyet örneklem yoluyla test edilmektedir. İstatiksel bilgilere dayanarak hesaplanmıştır. Firma garanti giderleri ile garanti gelirleri arasında oluşabilecek tahmini garanti karşılığı ayırmaktadır. Bu karşılık geçmişteki satmış olduğu araçlara ve yedek parçalara ile ilgili gelecekte oluşması beklenen giderlerdir. Kısa ve uzun vadeli garanti karşılığını kapsamaktadır. Garanti karşılıkları uzun ve kısa vade olarak kalemlerin ayrılması gerekmektedir. Garanti karşılıkların içerisinde yedek parça satışlarından doğan gelirleri de kapsamaktadır. Bu gelir kalemi “Hasılatlar” kaleminde raporlanabilir. Garanti giderleri gerçekleştiğinde “Faaliyet Giderlerine” dahil edilmektedir. Duyarlılık analizi yapılmıştır. Garanti karşılıkları kilit denetim konusudur. Kilit denetim konuları bağımsız denetim çerçevesinde finansal tablolara ilişkin görüşlerin oluşturulması ve ayrı bir görüş bildirilmemesidir.

Tablo 9.Doğu Otomotiv Servis ve Tic. A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	40.362	35.412	48.666
Satışlar	10.688.489	9.844.133	18.900.148

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

2018 yılında 10.688.489, 2019 yılında 9.844.133 ve 2020 yılında 18.900.148 gerçekleşmiştir. Garanti karşılık tutarını satışlara oranladığımızda 2018 yılında %0,38, 2019 yılında %0,36 ve 2020 yılında %0,26'dır. Tutar olarak karşılaştırdığımızda 2020 yılında en yüksek garanti karşılık tutarı gerçekleşmiştir. Fakat satışlara oranla karşılaştırma yaptığımızda satışların en düşük olduğu dönemde en yüksek garanti karşılık maliyetleri gerçekleşmiştir. Bu dönemde kurdan veya hatalı üretim kaynaklı garanti masrafları etkilenmiş olabilir.

4.1.08. Tarım Makineleri / Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A. Ş

Garanti karşılık tutarını; şirket öngördüğü tamir masraflarını, geçmiş satışlardan söz konusu olacak geri dönüş olasılıklarını tahmin ederek hesaplamıştır. Şirket geçmiş yıllardaki istatistikleri verilerini kullanarak varsayımda bulunmuştur. 2 yıl yasal garanti süresini ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmektedir. Ek garanti satışı yapmaktadır. Ayrı bir edim yükümlülük olarak hesaplanmıştır. Duyarlılık analizi yapılmıştır. Yani garanti karşılıkların hesaplanmasında kullanılan satılan ürünlerin geri dönüş olasılığıdır. Analizdeki varsayımlarda gerçekleşecek %10 oranın artış ve azalış olması karşılık tutarını etkilememektedir.

Garanti karşılıkları kilit denetim konusudur. Kilit denetim konuları bağımsız denetim çerçevesinde finansal tablolara ilişkin görüşlerin oluşturulması ve ayrı bir görüş bildirilmemesidir.

Tablo 10.Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	49.833.149	33.068.681	56.504.868
Satışlar	3.908.943.513	3.806.474.633	6.243.308.297

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Satışlar 2018 yılında 3.908.943.513, 2019 yılında 3.806.474.633 ve 2020 yılında 6.243.308.297 Garanti tutarlarını satışlara oranladığımızda; 2018 yılında %1,27, 2019 yılında %0,87 ve 2020 yılında %0,91'dir. En yüksek oran 2018 yılında gerçekleşmiştir. Bu dönem hatalı üretim kaynaklı masraf onarım da artış görülmüş, hatalı garanti karşılık oranı hesaplama yapılmış olabilir. Firma sadece "Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar"

kalemünde raporlanmaktadır. Dönemsellik gereği 1 yıldan uzun vadeli karşılıkları uzun vadeli karşılıklarda raporlanması tavsiye edilmektedir.

4.1.09. Otomotiv / Ford Otomotiv San. A.Ş.

Garanti karşılığı yurtiçi satışlarından hesaplanmaktadır. Karşılık hesabı temel olarak şirket geçmiş dönemde gerçekleşen garanti taleplerinden göz önünde bulundurularak ve Ford Motor Company 'nin yayımladığı talimatlara göre hesaplanmıştır. Araç başı garanti maliyetleri döviz cinsinden belirlendiğinden kur tahmini de içermektedir. Duyarlılık analizi yapılmış olup, tahminlerin etkisi değerlendirilmiştir. 1 yıl içinde öngörülen karşılık kısa vadede, 1 yıldan uzun olanla uzun vadeli yükümlülüklerde hesaplanmıştır. Uzatılmış garanti gideri ayrı bir edim yükümlülük olarak raporlanmıştır. Edim yerine getirildikten sonra zamanla hasılat finansal tablolarda yer almaktadır.

Tablo 11.Ford Otomotiv San. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	194.326	209.168	354.216
Satışlar	33.292.030	39.209.019	49.451.407

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Garanti karşılıkları kilit denetim konusudur. Kilit denetim konuları bağımsız denetim çerçevesinde finansal tablolara ilişkin görüşlerin oluşturulması ve ayrı bir görüş bildirilmemesidir. Garanti karşılık tutarını satış tutarına oranladığımızda 2018 yılında %0,58, 2019 yılında %0,53 ve 2020 yılında %0,72'dir. Satışların en yüksek olduğu dönemde garanti karşılık tutarı da en yüksektir.

4.1.10. Elektroteknik Sahada Kablo ve İmalatı / Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.Ş

Garanti karşılığı ürünün satışından itibaren muhasebeleştirilmektedir. Tahmini yönetim tarafından yapılmaktadır. Firmanın bağımsız denetçi raporunda, garanti karşılık konusuyla ilgili başka bilgilere erişim sağlanamamıştır. Kilit denetim konusunda da garanti karşılıklar konusu bahsedilmemiştir. Şeffaflık gereği, firmanın daha detaylı bilgi vermesi tavsiye edilmektedir. Satışlar; 2018 yılında 1.373.378.408, 2019 yılında 1.462.576.746 ve 2020 yılında 1.802.184.466 olarak gerçekleşmiştir. Yıllara oranla satışlarla birlikte garanti karşılık giderinde artış gözlemlenmektedir.

Kısa ve uzun vadeli yükümlülük ayrı hesaplanması tavsiye edilmektedir. Karşılıklar sadece “Uzun Vadeli Karşılıklar” kaleminde yer almaktadır. Uzatılmış garanti gider karşılığı bulunmamaktadır.

Tablo 12. Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	1.086.538	1.187.714	1.903.937
Satışlar	1.373.378.408	1.462.576.746	1.802.184.466

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Firmanın garanti karşılık tutarını satış tutarına oranladığımızda 2018 ve 2019 yılında %0,08 ve 2020 yılında %0,11’dir. Satışların diğer dönemlerde yüksek olduğunda garanti karşılık tutarı da yükselme eğiliminde bulunmuştur.

4.1.11. Otomotiv / Anadolu Isuzu Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.

Garanti karşılığı, her bir araç modeli için geçmiş yıllarda gerçekleşen araç başına düşen giderin ve garanti süresileri kontrol edilerek hesaplatılmaktadır. Ek garanti satışı bulunmamaktadır. “Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar” kaleminde raporlanmaktadır. Firma sadece kısa vadeli borçlarda garanti karşılık giderlerini raporlamaktadır. Fakat dönemsellik gereği 1 yıldan uzun vadeli borçlar “Uzun Vadeli Borçlar” kaleminde raporlanması tavsiye edilmektedir.

Tablo 13 .Anadolu Isuzu Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	9.647.216	11.436.342	13.412.222
Satışlar	1.187.862.785	1.422.987.899	1.241.213.253

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Satışlar; 2018 yılında 1.187.862.785, 2019 yılında 1.422.987.899 ve 2020 yılında 1.241.213.253 gerçekleşmiştir. Garanti karşılık tutarını satış tutarına oranladığımızda 2018 yılında %0,81, 2019 yılında %0,80 ve 2020 yılında %1,08’dir. 2020 yılında bir önceki yıla göre satış tutarı düşük olduğu halde garanti tutarı yüksektir. Bu dönemde kur etkisinde, hatalı üretim veya işçilik, geçmiş dönemlerde satılan garanti ürünlerin masrafları bu dönemde gerçekleşmiş olabilir.

4.1.12. Otomotiv / Karsan Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.

Garanti karşılıkları yönetim tarafından tahmin edilerek; her bir araç modeline göre, geri dönüş olasılıklarını, tamir giderlerini satış tarihinde muhasebeleştirilmektedir. Firma ek garanti satışı yapmaktadır. Aynı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir. Garanti karşılığı kısa ve uzun vadeli olarak yükümlülükleri ayrı olarak hesaplanmaktadır.

Tablo 14. Karsan Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	28.664.413	46.797.128	61.006.000
Satışlar	1.441.587.850	1.704.291.496	1.560.367.000

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Garanti karşılıkları kilit denetim konusudur. Kilit denetim konularında bağımsız denetim çerçevesinde finansal tablolara ilişkin görüşlerin oluşturulması ve ayrı bir görüş bildirilmemesidir.

Satışlar; 2018 yılında 1.441.587.850, 2019 yılında 1.704.291.496 ve 2020 yılında 1.560.367.00 gerçekleşmiştir. Garanti karşılık tutarını satış tutarlarını oranladığımızda 2018 yılında %2, 2019 yılında %2,75 ve 2020 yılında %3,91'dir. 2020 yılında bir önceki yıla göre satış tutarı yüksek olduğu halde garanti karşılık tutarı yüksek oranda gerçekleşmiştir. Bu dönemde kur etkisinde veya geçmiş garantili ürünlerin tamir masrafları gerçekleşmiş olabilir.

4.1.13. Otomotiv / Otokar Otomotiv ve Savunma San. A. Ş.

Garanti gider karşılığı bağımsız denetçi raporuna göre hesaplamalar, araç başına tahmini düşen garanti giderlerinin gerçekleşme olasılığı ve kur etkisi hesaplanarak varsayımlar yapılmaktadır. Garanti sürelerinde araç başına düşen kalan süreler hesaplanmaktadır.

Tablo 15. Otokar Otomotiv ve Savunma San. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	43.778	77.897	134.240
Satışlar	1.678.661	2.430.643	2.908.711

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Firma yurt içi ve yurt dışı satışlarında; 2018 yılında 1.678.661, 2019 yılında 2.430.643 ve 2020 yılında 2.908.711 satış gerçekleştirmiştir. Satışlarla ve garanti karşılığı tutarları paralel olarak bir önceki yıla göre artış göstermektedir. Garanti karşılık tutarını satış tutarını oranladığımız zaman 2018 yılında %2,61, 2019 yılında %3,20 ve 2020 yılında %4,62'dir. 2020 yılında satışların en yüksek olduğu dönemde garanti karşılık tutarının en yüksek olduğu dönemdir. Firma yasal garanti süresi biten ürünler için uzatılmış garantili satışlar gerçekleştirmektedir. Ek garanti taahhütlerini ayrı bir edim yükümlülüğü olarak uzatılmış garanti satışlarında muhasebeleştirilmektedir.

Kap.gov.tr sitesinden bağımsız denetçi raporuna göre, garanti karşılığı geçmiş yıl verileri kullanılarak ve tamir masrafları, araç başına kalan garanti süreleri tahmin edilerek garanti gideri hesaplanmaktadır. Firma 2 yıl boyunca ürünleri garanti kapsamına almaktadır. Garanti karşılıklarını sadece kısa vadeli olarak hesaplamaktadır. Dönemsellik ve öngörülerin daha tutarlı olması için 1 yıldan uzun süre olanlar için uzun vadeli yükümlülüklerde raporlanması tavsiye edilmektedir. "Borç Karşılıkları" kaleminde raporlanmaktadır.

Garanti karşılıkları kilit denetim konusudur. Kilit denetim konularında finansal tablolar bağımsız denetimi çerçevesinde görüş bildirilmiştir. Bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirilmemesidir.

4.1.14. Otomotiv / Emek Elektrik Endüstrisi A.Ş

Firma garanti karşılıklarını satış tarihinden itibaren muhasebeleştirilmektedir. Yükümlülük tutarı yönetim tarafından hesaplanmaktadır. Sadece kısa vadeli yükümlülüklerde garanti karşılık tutarı ayrılmıştır. Dönemsellik ve öngörülerin daha tutarlı olması için 1 yıldan uzun süre olanlar için uzun vadeli yükümlülüklerde raporlanması tavsiye edilmektedir. Uzatılmış garanti satışı bulunmamaktadır.

Tablo 16.Emek Elektrik Endüstrisi A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	581.095	264.134	200.000
Satışlar	76.483.280	95.886.884	103.215.877

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Satış tutarlarını garanti karşılık tutarına oranladığımızda; 2018 yılında %0,76, 2019 yılında %0,28 ve 2020 yılında %0,19 raporlanmaktadır. 2018 yılında satışlar düşük olduğu halde bu garanti karşılık oranı diğer yıllara göre yüksek hesaplanmıştır. Hatalı üretim veya hatalı karşılık tutarı hesaplanmış olabilir.

4.1.15. Otomotiv dış ve iç lastik üretimi vb./ Goodyear Lastikleri T.A.Ş

Firma garanti karşılıklarını bilanço tarihi itibari ile geçmiş dönemlerde gerçekleşen garanti giderleri baz alınarak hesaplanmaktadır. Garanti süresi iki yıldır.

Tablo 17.Goodyear Lastikleri T.A.Ş'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	471.045	791.457	81.403
Satışlar	2.462.610.151	3.003.248.689	3.194.516.530

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Firmanın satışlarında; 2018 yılında 2.462.610.151, 2019 yılında 3.003.248.689 ve 2020 yılında 3.194.516.530 gerçekleşmektedir. Satışlar bir önceki yıllara göre artış göstermektedir. Fakat 2020 yılında satışlarda artış görünmesine rağmen garanti karşılığı 2019 ve 2018 yıllarına göre azalış göstermektedir. Garanti karşılıklarını kısa ve uzun vadeli olarak ayrı ayrı hesaplanmamaktadır. Dönemsellik ve öngörülerin daha tutarlı olması için 1 yıldan uzun süre olanlar için uzun vadeli yükümlülüklerde raporlanması tavsiye edilmektedir.

4.1.16. Mobilya / Doğtaş Kelebek Mobilya San. ve Tic. A. Ş.

Firma garanti karşılıkları şirket yönetim talep bilgisine ve geçmişteki garanti taleplerine göre değerlendirmektedir. Garanti süresi iki yıldır. Tahminlerde %10 oranında tolerans edilir. Hesaplama yönteminde; parça ve işçilik maliyetleri içerir.

Tablo 18.Doğtaş Kelebek Mobilya San ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	1.924.033	1.249.460	1.256.207
Satışlar	591.311.311	602.401.733	994.831.594

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Firmanın satışlarında; 2018 yılında 591.311.311, 2019 yılında 602.401.733 ve 2020 yılında 994.831.594 gerçekleşmiştir. Bir önceki yıllara göre satışlarda artış görülmektedir. Fakat 2020 yılında satışların 2018 ve 2019 yıllarına göre artış göstermesine rağmen garanti karşılık tutarı düşük kalmıştır. Garanti karşılıklarını kısa ve uzun vadeli olarak ayrı ayrı hesaplanmaktadır.

4.1.17. Lastik vb. İşler / Brisa Bridgestone Sabancı Lastik San. ve Tic. A.Ş.

Firma garanti karşılıklarını ürün satışlarından itibaren ayrılmaktadır. Bu karşılık tutarı garanti süresi içerisinde yani iki yıl içerisinde üretim hatası sonucu oluşabilecek geri dönüşler üzerinden hesaplanmaktadır. Yönetim tarafından geçmişteki garanti karşılıkları baz alınarak oluşturulmaktadır.

Tablo 19. Brisa Bridgestone Sabancı Lastik San. ve Tic. A.Ş.'nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	470.316	559.243	1.311.677
Satışlar	2.998.775.696	3.654.321.859	4.236.875.447

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Satışlarda; 2018 yılında 2.998.775.696, 2019 yılında 3.654.321.859 ve 2020 yılında 4.236.875.447 gerçekleşmektedir. Satışlarda bir önceki döneme göre artış göstermektedir. Garanti karşılıklarını kısa ve uzun vadeli olarak ayrı ayrı hesaplamamaktadır. Dönemsellik ve öngörülerin daha tutarlı olması 1 yıldan uzun süre olanlar için kısa vadeli yükümlülüklerde raporlanması tavsiye edilmektedir. Ek garanti satışı bulunmamaktadır.

4.1.18. Araç Üstü Ekipman Üretimi / Katmerciler Araç Üstü Ekipman San. ve Tic. A.Ş.

Firma araç üstü ekipmanlar üretmektedir. Bağımsız denetçi raporunu incelediğimizde garanti karşılıkları ile ilgili bilgilere ulaşamıyoruz. Herhangi bir açıklayıcı bilgilere erişilememektedir. Firmanın halka açık olduğundan şeffaflık ilkesi gereği daha faydalı bilgiler ile açıklayıcı olması tavsiye edilmektedir.

Tablo 20.Katmerciler Araç Üstü Ekipman San. ve Tic. A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	493.000	1.466.393	1.867.858
Satışlar	270.481.715	278.914.003	353.082.258

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Firma 2019 konsolide finansa tablolarına göre garanti gider karşılığı (513.000) raporlamıştır. 2020 finansal tablolarında (1.466.393) olarak raporlanmıştır. Aradaki fark durumları ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler raporu da incelenmiştir. Bu rapor farklılığı için dipnotlarda belirtilmesi gerekmektedir. Satış tutarlarını garanti karşılık tutarlarına oranladığımızda 2018 yılında %0,18, 2019-2020 yılında %0,53 orana denk gelmektedir. 2018 yılındaki garanti karşılık oranı satışlara oranla çok düşüktür. Firmanın tekrar gözden geçirmesi tavsiye edilmektedir. Hatalı hesaplanmış veya önceki yıllardan oluşan maliyet kalemi oluşmamış olabilir.

4.1.19. Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları / Tümosan Motor ve Traktör San. A.Ş.

Firma elektrikli cihaz ve ulaşım araçları üretmektedir. Bağımsız denetçi raporunda garanti karşılıkları ile ilgili herhangi bir bilgi paylaşılmamıştır. Sadece finansal tablolarda tutar olarak görmektedir. Halka açık olan bu tarz firmaların şeffaflık ilkesi gereği açıklayıcı bilgiler eklemesi tavsiye edilmektedir.

Tablo 21.Tümosan Motor ve Traktör San. A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	5.835.467	3.319.916	6.731.467
Satışlar	415.996.979	367.150.171	836.085.406

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

2018 yılında 415.996.979, 2019 yılında 367.150.171 ve 2020 yılında 836.085.406 gerçekleşmiştir. Satış tutarlarını garanti karşılık tutarlarına oranladığımızda 2018 yılında %1,40, 2019 %0,90 ve 2020 yılında %0,81 oranında gerçekleşmiştir. Satışlara oranla 2018 yılında en yüksek tutar hesaplanmıştır. Bu tutarın yüksek olması varsayımları şu

şekildedir; hatalı üretim, garanti karşılık tutarı hatalı hesaplanmış ve geçmiş garanti tamir onarım maliyetleri 2018 yılında gerçekleşmiş olabilir.

4.1.20. Tüketici Elektronik ve Beyaz Eşya / Vestel Elektronik San. ve Tic. A. Ş.

Şirket garanti karşılıklarını yasal süre içerisinde olan gider karşılıkları için geçmiş yıl deneyimlerini ve tahminler doğrultusunda hesaplanmaktadır. Garanti karşılığı montaj gider karşılığı ile raporlanmaktadır.

Bağımsız denetçi raporuna göre; montaj gider karşılığı ise cari döneme hasılat olarak kaydedilen fakat müşteri tarafından montaj işleri yapılmamış ürünlerdir. Gelecek dönemde montajdan doğacak masraflar için hesaplanmaktadır. Firma garanti ve montaj giderleri karşılığı kalemini tek kalemde raporlanmaktadır.

Firma için, garanti ve montaj gider karşılıklarını ayrı ayrı hesaplaması tavsiye edilmektedir.

Tablo 22. Vestel Elektronik San ve Tic. A.Ş.’nin 2018, 2019 ve 2020 Yılları Garanti Karşılıklar ve Satışlar Tablosu

Garanti Gider Karşılıkları	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Garanti Karşılık-TMS 37	297.326	308.920	387.814
Satışlar	15.852.300	17.174.123	12.896.358

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Satışlar; 2018 yılında 15.852.300, 2019 yılında 17.174.123 ve 2020 yılında 12.896.358 gerçekleşmiştir. 2020 yılında satış tutarı 2019 yılına göre düşük olduğu halde garanti gider karşılığı tutarı 2019 yılına göre artış göstermektedir. Bu dönemde hatalı üretim veya işçilik, geçmiş dönemlerde satılan garantili ürünlerin tamir masrafları bu dönemde gerçekleşmiş olabilir.

4.2. Satışlarda Garanti Karşılıkları Türkiye Uygulaması; Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Satışlarda garantili karşılıkların sorunları; Vergi Mevzuatına ve Standartlara göre ayrı ayrı incelenmiştir. Standartlara göre; Türkiye’de BIST100 endeksinde işlem giren 20 firmanın finansal tabloların raporlarına göre, “Satışlarda Garanti Karşılıklarında Türkiye Uygulaması” başlığında incelenen 20 firmanın 2018, 2019 ve 2020 yıllarına göre

garanti karşılıkları analiz edilmiştir. Analiz sonucunda; sorunları ve çözüm önerileri maddeler halinde açıklanmıştır.

4.2.1.Vergi Mevzuatında Garanti Karşılıkları ile İlgili Türkiye’de Yaşanan Sorunlar

- Garanti karşılığı ayrılmayan firmaların finansal tablolarında, karlılıkları olduğunda daha yüksek (öz kaynakları yüksek ve borçları düşük) gözükmektedir. Bu da finansal tablo kullanıcılarını ve yatırımcıları yanıltmaktadır.
- Türkiye’de mevcutta garanti kapsamındaki harcamalar garanti taahhütlü satışın gerçekleştiği dönem de değil garanti harcamanın işleminin yapıldığı zamanda giderleştirilmiştir. Yükümlülük, satış yapıldığı dönemde ortaya çıkmıştır. Aynı dönemin kar ve zararının daha doğru hesaplanabilmesi için satışın yapıldığı dönemde raporlanması gerekmektedir (Karabınar, 2012, s. 3).
- Vergi kanunlarında, gelir ve giderin ait olduğu dönem içerisinde vergilendirilmesini ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Satış bedelinin bir kısmı sonraki yıllarda yapılacak harcamaların karşılığı olduğu için sonraki yıllara aktarılmadığı için de bedelsiz hizmetler için karşılık ayrılamıyor. İlgili bir mevzuat olmadığı için giderler olarak matrahtan indirim de yapılamamaktadır (Bıyıklı, 2016).
- Mali kazancının tespiti açısından karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve gider olabilmesi için, mevzuatta belirtilen şartların olması gerekmektedir. Fakat bu şartların sağlanmaması halinde standart düzenlenmesine uygun olsa da karşılıklar mali kazancın tespitinde dönem karının azaltıcı olsa da dikkate alınmayacaktır. Bundan dolayı gider veya zarar kayıtlarında mali karın tespiti zamanında düzeltilmesi gerekmektedir (Küçük, 2012, s. 194).
- Yetkili servisler üreticiye fatura düzenlerken işçilik ve malzemeleri ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir. Fakat bu konuda belirsizlik vardır. Bunun için ek düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır. Ya da hesaplama yöntemlerine yer verilmelidir.
- Vergi Mevzuatı ile Standartlar birlikte garanti karşılıklarıyla ilgili, benzer çalışma yapılırsa hem şirketler ve hem denetçilerin çalışmalarını kolaylaştıracaklar.

4.2.2.TMS 37'nin Garanti Karşılıkları Uygulamasında Türkiye'de Yaşanan Sorunlar

- Türkiye'de kap.gov.tr den halka açık firmaların bağımsız denetçi raporlarını incelediğimizde; garanti karşılıkları konusu çoğunlukla kilit denetim konusu olarak geçmektedir. Ne firma ne de bağımsız denetçiler hesaplama yöntemleri ile ilgili bilgi vermekten kaçınmaktadırlar. Bu da garanti karşılıklarla ilgili detaylı hesaplama yöntemlerine ulaşmamızı engellemektedir (Tofaş, Karsan, Otokar, Doğuş, Türk Traktör). Halbuki finansal tabloların amaçlarından biri olan şeffaflık ilkesi gereği, firmaların doğru, anlaşılabilir ve kapsamlı bir biçimde bilgilerin paylaşılır olması gerekmektedir.
- Garanti karşılık konusu bağımsız denetçi raporu sonuncunda; genellikle yönetim tarafından varsayımlar değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bilime dayalı olmalıdır. İstatiksel ve matematiksel bakış açısına dayanmalıdır. İşletme karlılığında yönetim kararlarından etkilenmektedir. Yönetimden bağımsız kişinin düşüncelerine ve kararlarına dayanmamalıdır.
- İletişime geçirilen firmaların çoğu bağımsız denetçi raporundaki detaylardan başka bilgiye sahip değiller. Bilgiye sahip olsalar da bilgi paylaşmaktan kaçınıyorlar. Hâlbuki halka açık olan bu firmalar, işletmenin kar ve zarar durumunu etkileyen durumlarda bilgi paylaşması gerekmektedir.
- Katmerciler Araç Üstü firmasının 2019 konsolide finansa tablolarına göre garanti gider karşılığı (513.000) raporlamıştır. 2020 finansal tablolarında (1.466.393) olarak raporlanmıştır. Aradaki fark durumları ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Finansal tablolarda tutarsızlık mevcuttur. Burada bağımsız denetçilerin herhangi bir değişiklikte muhasebe politika değişikliklerinde bahsetmesi gerekmektedir.
- Dönemsellik gereği 1 yıldan kısa vadeli borçlar için kısa vadeli karşılıklarda ,1 yıldan uzun için uzun vadeli karşılıklar kaleminde raporlanması gerekmektedir. Fakat birçok firma sadece kısa vadeli karşılıklarda raporlanmaktadır (Brisa Bridgestone, Emek Elektrik, Otokar Otomotiv, Türk Prysmian, Türk Traktör, Aselsan, Goodyear).
- Firmaların bağımsız denetçi firmaların değişikliğinden dolayı bazı dipnotlarda garanti karşılık giderlerinin detaylı hesap yöntemlerine ulaşamıyoruz.

Firmaların finansal raporlarında farklılık oluştuğu için bağımsız denetçilerin değişiklik göstermemesi tavsiye edilmektedir (Bosch Fren Sistemleri).

- Otomotiv sektöründe aynı dönemde (2020 yılı) satışlar bir önceki yıla göre düşük olduğu halde garanti karşılık tutarı yüksek oranda hesaplanmıştır (Karsan Otomotiv-Anadolu Isuzu-Otokar Otomotiv).

Garanti tutarını düşük göstererek karı düzeltmesi yapılarak ticari karını yükseltmek istemiş olabilirler.

- Beyaz eşya sektöründe 2020 yılında satış tutarı 2019 yılına göre düşük olduğu halde garanti gider karşılığı tutarı 2019 yılına göre artış göstermektedir (Vestel Elektronik). Bu dönemde kar düzeltmesi amacıyla garanti karşılık tutarı düşük gösterilmiş olabilir.
- Garanti karşılıklarının içerisinde yedek parça satışlarından doğan gelirleri de kapsamaktadır. Muhasebe de özün önceliği gereği; bu elde edilen gelir garanti kapsamından ayrılması gerekmektedir (Doğuş Otomotiv).
- Garanti Hesaplama Yönteminde bahsettiğimiz standart sapma formülünü aşağıdaki tabloda uygulandığında; özellikle Karsan Otomotiv ve Otokar otomotiv diğer otomotiv firmalara göre; 2018, 2019 ve 2020 yıllarında garanti karşılık oranında sapma görünmektedir. Bununla ilgili bağımsız denetim raporunda herhangi bir açıklamalar bulunmamaktadır. Raporda bunlar detaylıca açıklanmalıdır. Finansal tablolar bağımsız denetçiler tarafından makul güvence verilmiştir. Garanti maliyet tutarları yeniden gözden geçirilmesi tavsiye edilmektedir.

GARANTİ KARŞILIK ORANI

SEKTÖR	2018	2019	2020
TOF-Otomotiv	0,8	0,74	1,1
DOG-Otomotiv	0,38	0,36	0,26
FOR-Otomotiv	0,58	0,53	0,72
ANA-Otomotiv	0,81	0,8	1,08
KAR-Otomotiv	2,00	2,75	3,91
OTO-Otomotiv	2,61	3,2	4,62
EME-Otomotiv	0,76	0,28	0,19

Standart Sapma	0,8327036	1,2086730	1,8013394
----------------	-----------	-----------	-----------

4.3. Satışlardaki Garanti Karşılıklarının Türkiye Uygulamasında Çözüm Önerileri

- Türkiye’deki firmalar garanti karşılık tutarında; iletişime geçirilen firmalar, bağımsız denetçi raporlarında belirtilen bilgiler dışında başka bir bilgi paylaşımı yapmamaktadırlar. Şeffaflık ilkesi gereği firmalar hangi hesaplama yöntemlerini kullandıklarını ve nasıl bir yol izlediklerini raporlarda açıkça belirtilmesi tavsiye edilmektedir.
- Karşılıklar, döviz ve fiyat artışlarına bağlı olarak doğrudan duyarlıdır. Hesaplamalar yapılırken döviz kurları göz önünde bulundurulmalıdır.
- Bağımsız denetçi raporlarına göre garanti karşılık oranı hesaplanırken döviz endeksli çalışıp çalışılmadığı bilgisi yer almamaktadır. Bu arada kur endeks çalışma raporu eklenmelidir.
- Sektör bazlı her dönem için garanti karşılık oranı belirlenmesi gerekmektedir. Böylelikle firmalar aynı dönemde önlem alarak risklerini azatmış olacaktır.
- Bazı firmalar garanti karşılıkların içerisinde yedek parça satışlarından doğan gelirleri de kapsamaktadır. Bu elde edilen gelir garanti kapsamından ayrılarak hasılatı dahil edilmesi tavsiye edilmektedir (Doğuş Otomotiv).
- Her firmanın garanti karşılık oranları ürün ve yıl bazlı olarak sapma oranlarını dönem sonu analiz etmelidir. Bu garanti karşılık oranı çevresel kaynaklı mı ya da üretim kaynaklı mı olduğu tespit edilmelidir. Döviz kurundan, iklim koşullarından, işçilik kaynaklı yanlış montaj işlemlerinden kaynaklanmış olabilir. Bunun için analiz veri sonucu değerlendirilmelidir.
- Yukarıda belirtilen sorunların önüne geçmek için vergi kanunlarına göre, garanti gider karşılığı ayrılmasına imkân tanınmalıdır. Böyle bir karşılık ayrılmasının kabul edilmesi durumunda hali hazırda muhasebe standartlarına uygun mali tablo hazırlayanların kullandığı yöntem kullanılabilir. Tecrübelerle dayanarak; son üç veya beş yılın ortalaması dikkate alınarak, geçmiş yıl ile kur ve enflasyon etkisi, işçilik-üretim hataları, geçmiş garanti talep sayısı, ürün bazlı garanti onarım masrafı göz önünde bulundurulmalıdır.
- Garanti karşılığı hesaplarken garanti süresi bitimine yaklaşan ürünler için kıst yöntemi uygulanmalıdır. Fakat bu hesaplamalar yapılmamaktadır. Standart karşılık hesaplamalarında “Kıst Yöntemi Karşılık” hesaplama metot yöntemine yer verilmelidir.

- Şirketler garanti karşılık maliyet tutarı için kullandıkları yazılım programlarının nasıl çalıştıklarını ve şirketlerine özel yazılım programı olmalıdır. Çünkü her firmanın garanti oranı aynı değildir. Hazır garanti oranları kullanmak hatalı hesaplama yol açmaktadır. Maliyetleri, işçilikleri, garanti politikaları farklıdır.



5. SONUÇ

Özellikle satışlardaki garanti süreci; işletmeler ve yatırımcılar açısından büyük bir öneme sahiptir. Garanti karşılıkları; işletmelerin finansal tablolarda kar ve zarar durumunu önemli derecede etkilemektedir.

Şirketlerin konsolide finansal tabloların incelenmesi nihayetinde şirketlerin garanti karşılıklarını ayırırken hesaplama yöntemlerine yer vermedikleri tespit edilmiştir. Garanti karşılık tutarı, ileride oluşabilecek risklere karşı alınmış bir önlemdir. Gelecekte ve geçmiş dönemlerdeki ürünlerdeki hata oranları belirlenmektedir. Bu hata oranlarını azaltmak ve yükseltmek işletmenin kendisine aittir.

Bu çalışmada satışlarda garanti karşılıklar konusunun; Türkiye uygulaması, sorunları ve önerileri incelenmiştir. Vergi Mevzuatına ve Standartlar kapsamında konu değerlendirilmiştir. Garanti karşılıklar konusunu, detaylı olarak inceleyen standart TMS 37 Standardıdır. Standart kapsamında; karşılıkların amacı, hesaplama yöntemleri ve muhasebeleştirilme konuları incelenmiştir. Garanti sözleşmesine göre, standart yasal süreç içerisinde ise TMS 37 Standart kapsamındadır. İlaveten garanti almışsa, TFRS 15 Standardın kapsamında değerlendirilmektedir. Çalışmada, TMS 37 ve TFRS 15 Standartların farklılıkları açıklanmıştır.

Türkiye’de satışlarda garanti karşılıkları; BIST 100’de yer alan 20 şirketlerin 2018, 2019 ve 2020 yıllarındaki konsolide finansal tabloları incelenmiştir. Garanti karşılıkları incelenirken; garanti karşılık tutarı-satış tutarına oranı temel alınarak, garanti karşılık oranına ulaşılmıştır (Garanti Karşılık Tutarı / Satış Tutarı). Bu oranlar neticesinde karşılık oranları satışların düşük olduğu dönemde artış gösterdiği durumlar tespit edilmiştir. Bu artış göstermesinin nedeni; işletmenin kar düzeltmesi yaptığı ya da karşılık tutarı (Tamir masrafı hatalı hesaplama, döviz endeksinden, çevresel faktörlerden) etkilendiği kanısına varılmıştır. Bu durum için bağımsız denetimciler özellikle garanti karşılık hesaplarında duyarlılık analizi yapılmalıdır.

Verilen oranın altında veya üstünde bir karşılık tutarı hesaplandığı ise tekrar gözden geçirilmelidir.

Şirketlerin birçoğu bağımsız denetim raporuna göre; garanti karşılığı hesaplaması tahminleri ve varsayımları önemli yanlışlık riski içerdiğinden kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Firmalar garanti karşılıkların; hesaplama yöntemleri, oranları ve kullandıkları yazılım programları hakkında bilgi vermekten kaçınmaktadır. Halka arz olan bu firmaların şeffaflık ilkesi gereği açıklayıcı bilgiler vermesi gerekmektedir. Garanti maliyet tutarını az göstermek karlılığı arttırdığı gibi, yüksek göstermekte karlılığı azaltmaktadır. Bu şekilde finansal tabloların manipüle edilmesinin önüne geçmek adına; bağımsız denetim raporunda, satışı yapılan garantili ürünlerin onarım masrafına ilişkin maliyet hesaplamalarında daha şeffaf ve ayrıntılı matematiksel yöntemlerin detaylıca açıklanması gerektiğine varılmıştır.

Vergi kanununda karşılık ayrılması ile ilgili tanımda; gelecekte gerçekleşecek giderler için karşılık ayrılır ibaresi bulunmaktadır. Fakat hükümde bir madde bulunmadığı için karşılık ayrılmadığı tespit edilmiştir. Vergi kanununda karşılıklar için belirtilen 288. maddesine ilaveten özel bir maddeye ihtiyaç vardır. 288. maddesinde karşılıklar ile ilgili, kesinleşmiş olmasını ifade etmektedir. Oysaki standart; gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan karşılıktan bahsetmektedir. Garanti karşılığı ile ilgili vergi kanunlarda açıkça bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla ilgili bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Standartlar ve Vergi Mevzuatı açısından bu konuyla ilgili ortak bir çalışma oluşturulması muhasebe alanında bu karışıklığı ortadan kaldıracaktır.

Garanti karşılık tutarı hesaplanırken ilgili dönemlerde vadesine göre kısa ve uzun vadeli yükümlülük olarak ayırım yapılmalıdır. Analiz sonucunda; bazı firmalar garanti karşılıklarını sadece kısa vadeli borçlarda raporlandığı tespit edilmiştir. Eğer karşılık tutarı; 1 yıldan kısa olanlar için kısa vadeli borçlarda, 1 yıldan uzun olanlar için uzun vadeli borçlar kaleminde raporlanması gerekmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından biri olan, dönemsellik ilkesi de bunu gerektirir.

Analiz sonucunda otomotiv sektöründe özellikle 2019 yılında 3 firmada garanti karşılık oranında artış görülmektedir. Satış tutarları daha önceki yıllara göre düşük olduğu halde garanti oranında artış görülmektedir. Eğer otomotiv sektöründe o dönemde araç parça üretimi, araç muayene zamanı, çevresel faktörler vb. etkilenme durumu var ise

sektör bazlı olarak risklerin önüne geçmek adına garanti karşılıkları için her yıl garanti oranları açıklanmalıdır.

Türkiye'deki firmaların bağımsız denetçi raporuna göre, garanti karşılık tutarı hesaplamasında standart geçmiş yıl verileri kullanılarak basit hesaplar yapılmaktadır. Hâlbuki garanti maliyet tutarı hesaplanırken üretim kaynaklı arıza olasılıkları, geçmiş yıl tecrübeleri, döviz kur endeksi, yedek parça maliyet ve işçilik, sapma oranları, garanti talep sayısı, aynı sektördeki diğer şirketlerin oranları ve çevresel risklerde göz önünde bulundurulmalıdır. Garanti karşılık hesabı; istatistiksel yazılım programları gerektiren matematiksel işlemlerdir.

Garanti karşılık tutarında kıst hesabı yapılmalıdır. Fakat her firmada yapılmadığı tespit edilmiştir. Amortisman hesabındaki gibi, hesaplama yöntemi kullanılması tavsiye edilir. Çünkü, 30.12.2020 yılında satılmış ürünün kıst hesabındaki tutar ile 01.01.2020 yıllarında satılan garanti ürünün maliyetleri arasında çok fazla fark bulunmaktadır. TMS 37 Standardında, garanti karşılık tutarında hesaplama yöntemleri konusu ayrı olarak incelenmelidir. Kıst Hesabı, standart sapma formülü, ortalama maliyet formülleri geliştirilmelidir.

Garanti karşılık konusu; yönetimin kararına göre değil, istatistiksel hesaplama yöntemlerine dayanması gerekmektedir. Garanti karşılık konusunun hesaplama yöntemleri, izlenen yol, prosedürler, kilit denetim konusu olmadan dipnotlarda açıklanırsa; tüm paydaşlar işletmeleri daha iyi değerlendirme yapabileceklerdir. Finansal tabloların amaçlarından biri olan, şeffaflık ilkesi de bunu gerektirir.

6. KAYNAKÇA

- Akarçay, A. Ö. (2007). *TMS 37:Karşılıklar,Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi-Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırılmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Akdoğan, U. (2013, Eylül). Tms 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulaması Üzerine TFTRS'nı İlk Defa Uygulayacak İşletmelerin Hazırlık Seviyelerinin Analizi. *MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 15, 91-113.
- Akkaş, J. (2011). *Grant Thornton Türkiye*. Grant Thornton Türkiye: <https://docplayer.biz.tr/11753558-Karsiliklar-kosullu-borclar-ve-kosullu-varliklar.html> adresinden alındı
- Aksoy, H. Ç. (2019). Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatın Özellikli Durumlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 625-649.
- Aktaş, M. (2019). *Mal Satış Sözleşmelerinin TFRS15 ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Raporlanmasındaki Farklılıklar: Bir Uygulama - Yayınlanmamış Tez*. İstanbul.
- Ataman, B. A., & Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma* (Cilt 229). İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Bıyıklı, R. (2016, 05 18). *Dünya*. 05 10, 2021 tarihinde Garanti gider karşılıkları matrahtan düşülebilmeli: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/garanti-gider-karsiliklari-matrahtan-dusulebilmeli/28174#:~:text=Kanun%20g%C3%BCn%C3%BCn%20ifadesiyle%2C%20ger%C3%A7ekle%C5%9Fen%20veya,ayr%C4%B1lan%20tutar%20ol>

- arak%20tan%C4%B1ml%C4%B1yor%20kar%C5%9F%C4%B1l%C4%B1%C4%9F%C adresinden alındı
- Cambridge Dictionary. (2022, 01 01). Cambridge Dictionary: <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/warranty> adresinden alındı
- Cemalcılar, Ö. (2001, 05). "Karşılıklar"Teriminin Yarattığı Karışıklar. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 6.
- Consumer. (2022, 15 22). [consumer.org: https://www.consumer.org.nz/articles/extended-warranties](https://www.consumer.org.nz/articles/extended-warranties) adresinden alındı
- Çilengiroğlu, Ö. (2012, 01 01). *Garanti Kapsamındaki Bedelsiz Mal ve Hizmet Teslimlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Belge Düzeni*. 02 28, 2021 tarihinde <http://dayanismadergisi.com/>: http://dayanismadergisi.com/media/451d24e8-e45d-40ab-b5a4-ae87bd9c4f10/Makaleler/121/19_pdf adresinden alındı
- Deloitte. (2015, 01 01). *UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar Uygulama Örneği*. 01 01, 2020 tarihinde Denetimnet: <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2037%20KAR%C5%9EILIKLAR%20KO%C5%9EULLU%20BOR%C3%87LAR%20VE%20KO%C5%9EULLU%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20C3%96RNE%C4%9E%C4%B0.pdf> adresinden alındı
- Deloitte. (2021, 01 01). *IAS 37 — Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. 04 19, 2021 tarihinde [iasplus.com Web Sitesi: https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37](https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37) adresinden alındı
- Demir, F. (2019). *TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardi'nin İncelenmesi Ve Bir Örnek Olay Çalışması-Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Demir, M. (2005). *Tüketici Mallarının Satımındaki Garantilere İlişkin AB Yönergesi ve Ülkemizdeki Yasal Düzenleme*. AÜHFD.
- FASB. (2003, 12 18). www.fasb.org. 10 2021, 01 tarihinde FASB, Financial Accounting Standards Board: <http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/VAS-angl-kalba/19-BAS-PROVISIONS-CONTINGENT-LIABILITIES-AND-CONTINGENT-ASSETS-AND-EVENTS-AFTER-THE-BALANCE-SHEET-DATE.pdf> adresinden alındı

- Financiaopedia. (2021, 1 5). 12 12, 2021 tarihinde Financiaopedia: <https://financiopedia.com/provision-for-warranty/> adresinden alındı
- Foley, C. (2018, 05 2018). *IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. 4 21, 2021 tarihinde CPA Ireland Web Sitesi: <https://www.cpaireland.ie/CPAIreland/media/Education-Training/Study%20Support%20Resources/2019%20Articles/F2-Fin-Acc-IAS-37-Conor-Foley.pdf> adresinden alındı
- Formula. (2016, 03 01). *Provision for warranty formula*. 12 12, 2021 tarihinde formula: <https://formula-123.blogspot.com/2016/03/provision-for-warranty-formula.html> adresinden alındı
- GBY. (2021, 02 13). *Tüketicinin Korunması ve Piyasa Gözetimi Genel Müdürlüğü*. <https://tuketici.ticaret.gov.tr/>: <http://tuketici.gtb.gov.tr/data/520c95c9487c8e456407b210/GarantiBelgesiHakkindaBilinmesigerekenler.pdf> adresinden alındı
- Gençoğlu, G. Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Göçer, A. A. (2013). *Garanti Belgeleri Doktora Tezi-Yayınlanmamış*. Konya.
- Investopedia. (2021, 4 23). Investopedia : <https://www.investopedia.com/terms/w/warranty.asp> adresinden alındı
- Investopedia. (2021, 08 29). *Investopedia*. 12 12, 2021 tarihinde <https://www.investopedia.com/terms/d/discount-rate.asp> adresinden alındı
- İSMMM. (2017, 01 01). *İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI*. 04 21, 2021 tarihinde İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI Web Sitesi: <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-Muhasebenin-Temel-Kavramlari---4003> adresinden alındı
- Jan, O. (2015, 02 20). *Warranty Payable*. Warranty Payable: <https://xplained.com/288484/warranty-payable> adresinden alındı
- K.A.P. (2020, 01 01). Kamu Aydınlatma Platformu: <https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler> adresinden alındı
- Kaban, N. (2007). *Muhasebenin İhtiyatlılık Kavramının Karşılıklar ve Yedekler Açısından İncelenmesi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Kalın, Ö. (2013, 04 05). *Garanti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler ile Hatalı ve Bozuk Malların yenilenmesi*. 03 01, 2021 tarihinde Ömer Kalın: <http://www.omerkalın.com.tr/2013/04/05/garanti-kapsaminda-yapilan-teslim-ve-hizmetler-ile-hatali-ve-bozuk-malların-yenilenmesi.html> adresinden alındı
- Karabınar, P. D. (2012, 07 01). *Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi* . Ocak 15, 2020 tarihinde Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi : <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/1.Hafta/B%C3%96L%C3%9CM%2011%20KAR%C5%9EILIKLAR,%20KO%C5%9EULLU%20BOR%C3%87LAR%20VE%20KO%C5%9EULLU%20VARLIKLAR%20STANDARTI.pdf> adresinden alındı
- KGK. (2018, 12 13). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*. Kamu Gözetimi Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf adresinden alındı
- Koçak, H. (2017, 02 24). *Garanti Kapsamında Teslimler*. 02 21, 2021 tarihinde vizyongrubu: <https://www.vizyongrubu.com/tr/makaleler/garanti-kapsamında-teslimler/> adresinden alındı
- Küçük, M. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması-Genel Bakış-*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Mert, H., & Eren, M. H. (2018, 09). Ek Garanti Sözleşmelerinin Karlılığa Etkisi ve Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri. *Vergi Dünyası*(445), 6-8.
- Muhasebe Türk* . (2021, 10 04). *Muhasebe Türk*: <https://www.muhasibeturk.org/nedir/karsilik-nedir> adresinden alındı
- Mutlu, H. T. (2020). *Üretici/Satıcı Bakış Açısından En Düşük Garanti Maliyeti Sağlayan En Uygun Garanti Politikası Ve Süresinin Belirlenmesi-Yüksek Lisans Tezi*. Düzce: Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Mutlu, Hakan Tahiri. (2020). *Üretici/Satıcı Bakış Açısından En Düşük Garanti Maliyeti Sağlayan En Uygun Garanti Politikası Ve Süresinin Belirlenmesi-Doktora Tezi*. Düzce: Düzce Üniversitesi.
- Örnek, N. (2017). *Örneklerle Kolay Muhasebe*. Bursa: Özbaran Ofset.

- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2008). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları* (2 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özkan, Ö., & Kocamış, T. U. (2011). Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*(103), 191-214.
- Pharoskc. (2022, 01 01). *What is warranty expense*. pharoskc.com: <https://pharoskc.com/1837-what-is-warranty-expense> adresinden alındı
- Reporting, A. (2019, 11 12). *Annual Reporting*. 1 1, 2021 tarihinde <https://annualreporting.info/>: <https://annualreporting.info/sales-warranties/> adresinden alındı
- Sağlam, N., & Yolcu, M. (2019). *Uygulamalı UFRS TFRS Rehberi* (Cilt 1). Ankara: Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık.
- Sağlam, P., Eflatun, A. O., & Yolcu, M. (2018). *Örneklerle UFRS Kayıtları*. Ankara: Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık.
- Samatlı, G. (2006). *Warranty Cost Analysis Under Imperfect Repair, Yüksek Lisans Tezi, Bilkent Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü*,. Ankara.
- Stamenković, M., Popović, D., Spasojević-Brkić, D., & Radivojević, M. (2011). Combination free replacement and pro-rata warranty policy optimization. *Journal of Applied Engineering Science*, 456-464.
- Şavlı, T. (2016). UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması. *İSMMMO* (s. 70). İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Şavlı, Tuba. (2014). *Uluslararası /Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (Cilt 1). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- TBK. (2011, 2 04). *Türk Borçlar Kanunu*. 02 27, 2021 tarihinde mevzuat.gov.tr: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6098&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden alındı
- TFRS 15. (2018). *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*. Kamu Gözetimi Kurumu. adresinden alındı
- TKHK. (2013, 11 7). *Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun*. 02 18, 2021 tarihinde www.mevzuat.gov.tr: <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=19782&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeligi&mevzuatTertip=5> adresinden alındı

- TMS 37. (2019, 01 15). *Kamu Gözetimi Kurumu*. 01 01, 2021 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu web sitesi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kıtap/TMS%2037.pdf adresinden alındı
- TMS 37. (2019, 01 15). *Kamu Gözetimi Kurumu*. 01 01, 2021 tarihinde Resmi Gazete Sayı 30656 S 1-89: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kıtap/TMS%2037.pdf adresinden alındı
- TMS 8. (2017, 12 31). *TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_8_2017.pdf adresinden alındı
- TTK. (2011, 02 14). *Türk Ticaret Kanunu-Mevzuat*. 02 27, 2021 tarihinde www.mevzuat.gov.tr: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102-20130328.pdf> adresinden alındı
- Turan, G. (2006). Garanti ve Kefalet Sözleşmeleri Arasındaki Farklar ve Banka Kredi Kartı Sözleşmelerindeki Şahsi Teminatın niteliği. *TBB Dergisi*, 27-50.
- Uluslan, H. (2004). Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu. *Mali Çözüm Dergisi*(69), 200-219.
- Ulusoy, Y., & Tuncer, S. Ç. (2017). Yedek Akçeler. *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1974.
- V.U.K. (2021, 01 01). *Vergi Usul Kanunu*. 01 01, 2021 tarihinde [mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr): <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> adresinden alındı
- Wikipedia. (2019, 11 1). [wikipedia.org](https://en.wikipedia.org/wiki/Extended_warranty): https://en.wikipedia.org/wiki/Extended_warranty adresinden alındı
- Wiktionary. (2021, 02 13). Vikisözlük: <https://tr.wiktionary.org/wiki/g%C3%BCvence> adresinden alındı
- Yıldırım, S., & Karanlık, S. (2008, 09). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Kapsamında Karşılıklar ve Garanti Giderleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı*, 10, 114. 02 27, 2021 tarihinde MÖDAV: <http://earsiv.ebyu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12432/1006/T%C3%BC>

rkiye%20muhasabe%20standard%C4%B1%20kapsam%C4%B1nda%20kar%C5%9F%C4%B1%C4%B1klar%20ve%20garanti%20giderleri.pdf?sequence=1&isAllowed=y adresinden alındı

- Yılmaz, E. (2014). TMS 19 Standardında Kıdem Tazminatları Karşılığının Muhasebeleştirilmesi. *Vergi Raporu*, 219-231.
- Yükçü, S., & Yaşar, Ş. (2013). KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLUVARLIKLARIN TMS 37 STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(40), 7.

