

VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARINDA ve DÖVİZ CİNSİ AVANSLARDA DEĞERLEME

VALUATION IN STOCK ADVANCES GIVEN AND
ADVANCES IN FOREIGN EXCHANGE



Barış BAL*

ÖZ

Avanslar ticari hayatta yoğun olarak kullanılan enstrümanlardır. Dönem içinde kullanılan avans hesaplarının, dönem sonunda kayıtlarda yer alması değerlendirme hükümleri açısından karmaşıklığa sebep olmaktadır. Bu konuya ilişkin ne kanunda ne de tebliğde herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Maliye İdaresi bu açığı yayınlamış olduğu çeşitli özelgelerle kapatmaya çalışmıştır. Bunun yanısıra bu konu hakkında çeşitli kesimlerin farklı görüşleri de mevcuttur. Bu çalışmada ticari hayatta önemli bir yer teşkil eden avansların TDHP' deki yeri ve değerlendirme hükümleri açısından mevcut olan çeşitli görüşler üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: TDHP, Özelge, Değerleme, Avanslar.

ABSTRACT

Advances are intensively used instruments in daily commercial life. Advances existing at the end of accounting period cause confusion and ambiguity. There is no provision in either the laws and communiqués on this issue. The tax administration has tried to remove this loophole with various tax rulings. There are also different opinions on this subject from various aspects. This study focuses on the position of advances, which occupy an important role in daily commercial life, in the uniform chart of accounts (UCH), and focuses on differing views on this issue.

Keywords: UCH, tax ruling, evaluation, advances

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 02.01.2018 / M.K.T.: 21.02.2018

1- GİRİŞ

Ticari hayatta avanslar sıklıkla kullanılmaktadır. Ticari hayatın riskleri karşısında taraflar bu tür araçlara yönelmişlerdir. Ayrıca nakde olan ihtiyaç da tacirleri avans kullanımına itmektedir. Bazı şirketlerin faaliyet yapıları ya da içinde buldukları sektörler gereği, bilançolarında verilen ve alınan avansların çok ciddi tutarlara ulaştığını görebiliriz. Söz konusu avansların V.U.K değerlendirme hükümleri kapsamında değerlendirme gününde TCMB döviz kurları esas alınması suretiyle değerlemeye tabi tutularak oluşan kur farklarının mali tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağı hususu uzun yıllardır tartışılmaktadır.

Avans gelecekte alınacak veya satılacak mal veya hizmetler için önceden alınan veya verilen bedeldir. Avanslar ilk bakışta gerçek anlamda bir borç veya alacak olmamakla birlikte, avansa konu edilen işin yapılmaması veya yapılamaması ya da malın sözleşme hükümlerine göre teslim edilememesi halinde ticari alacak/borç niteliğine dönüşür.¹ Avans verilmesinin veya alınmasının sebebi bir ön alım hakkı kazanılması, işlemden vazgeçilmesinin engellenmesi veya fiyat değişimlerinden etkilenmemek gibi nedenler olabilmektedir. Avans mal veya hizmet bedelinin bir bölümüne ilişkin olabileceği gibi mal veya hizmet bedelinin tamamının da avans olarak ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Mal veya hizmet bedelinin belli bir bölümünün avans olarak ödenmesi durumunda genellikle mal veya hizmetin teslimi anındaki fiyat uygulanmaktadır. Mal veya hizmet bedelinin tamamının avans olarak ödenmesi durumunda ise avansın verildiği tarihteki fiyattan mal veya hizmet alınması garanti altına alınmaktadır.

2- AVANSLARIN HUKUKİ MAHİYETİ

Avanslar, iki veya daha fazla kişi tarafından akdedilen satım, kira, hizmet, istisna ve vekâlet sözleşmeleri gibi "iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler" ile ortaya çıkan borç ilişkisinin dolaylı ürünleridir. Bu tür sözleşmeler ile kurulan ilişkide taraflardan her ikisinin de borç altına girmeleri söz konusudur.

Alıcı ve satıcının karşılıklı olarak yüklediği edimler yerine getirildiği durumda sözleşme akdi nihayete ermiş olacaktır. Ancak, bu hukuki işlemlerin en başında, sözleşmenin kararlaştırılması aşamasında, taraflar yükledikleri edimleri doğal olarak ne zaman ifa edeceklerini de serbest iradeyle kararlaştırabilirler. Avanslar bu yönden, alıcının satılan şeyin mülkiyet ve zilyetliğinin kendisine devredilmesinden önce mal bedelinin bir kısmının satıcıya ödemesidir.

Satım sözleşmesinin yazılı olarak yapılması, genel olarak kanunen gerekmez. Bu itibarla, şekle tabi olmaksızın satım sözleşmesi yapılırken satıma konu şeyin mülkiyet ve zilyetliğinin devrinden önce verilen avanslar, taraflar arasında bir sözleşmenin yapılmış olduğunun doğrulanması bakımından verilen pey akçesi (kaparo) niteliğinde de görülebilir.

Avansların ödenmesi esnasında yapılan işlem, işletme bakımından gelir ya da hasılat doğurucu nitelikte değildir. Hatta bu işlem dayanağını iki taraflı borç yükleyen bir sözleşmeden almış olsa bile, avans ödemesi ilk etapta karşılıksız bir nakit akımından öte bir anlam ifade etmemektedir. Avanslar ne kazanılmış ne de gerçekleşmiş bir hâsılat unsurudurlar. Avans alınması gerçekleşmiş mal teslimi ve hizmet ifasına dayanan bir işlem olmadığından, gelir üzerinden alınan vergiler açısından tahakkuk ilkesinden hareketle vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden vergilendirme söz konusu olmamaktadır.²

¹ Sakıp Şeker, Vergi Sorunları Dergisi Sayı:125 s.10

² M. Tufan Çaban, "Avansların Dönem Sonu Değerlemesi" Çevrimiçi: <http://mesutyigit.com/images/file/makale/avanslar.doc> Erişim Tarihi: 20 Kasım 2017

3- TEKDÜZEN HESAP PLANINDA AVANSLAR

Muhasebenin temel ilkelerinden biri olan özün önceliği ilkesi gereğince; işlemlerin muhasebe-ye yansıtılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gerekir. İşlemlerin biçimleri ile özleri arasındaki paralellik esas olmakla birlikte, bu paralelliğin ortadan kalktığı durumlarda özün önceliği esastır. Bu bağlamda, bilançonun pasifinde yer alan öz kaynak dışındaki tüm fonlara borç demek görünüşte ve toptancı bir yaklaşımla doğrudur, ancak hesapların içerikleri değerlendirildiğinde bu durum her zaman doğru değildir.³

Tek Düzen Hesap Planında, verilen ve alınan sipariş avansları, alacak ve borç kalemleri içinde mü-talaa edilmemiş, bunlara özel hesaplar açılmıştır. Verilen sipariş avanslarının "15. Stoklar" grubun-daki 159 No.lu hesapta izleniyor olması, bu avanslara para alacağı veya borcu gözüyle değil, alınacak veya satılacak mal veya hizmet gözüyle bakıldığını göstermektedir.

Alınan sipariş avansları özünde borç olup, işletmeye finansman sağlar. İşletmeler tarafından alı-nan sipariş avanslarını ikiye ayırmak mümkündür. Birincisi; bir pazarlama yöntemi olarak uygulanan avanslardır. Bazı işletmeler mal ve hizmet sunumunu belli avanslar olarak gerçekleştirir. Bir pazar-lama yöntemi olan avans alımı söz konusu iktisadi kıymetin satış fiyatını düşük tutmak ve satış ga-rantisi sağlamak içindir. Burada alınan avanslar çoğunlukla belli bir mala ilişkin olmaz. Bu uygulama genellikle bayilik ve acentelik ilişkileri çerçevesinde yapılır. Bu tür avanslar, işletmeye genel anlamda finansman sağlarlar, belli bir kıymetin alım veya üretimine tahsis edilmezler. İkincisi; sipariş üzerine üretim yapan işletmelerin, müşterilerinin sipariş ettikleri belli nitelikteki iktisadi değer üretimini finanse etmek amacıyla kullanılmak üzere alınan (sipariş maliyetinin belli oranındaki) avanslardır. Anlaşılacağı üzere bu avansların alınma nedeni, sipariş edilen malın üretilmesini sağlamak, kolay-laştırmak veya hızlandırmaktır. Bu tür avanslar genellikle üretimi büyük kaynak gerektiren, iktisadi değeri yüksek mallar için alınmakta olup, siparişe (sipariş maliyetiyle) doğrudan bağlantılıdır.⁴

Ayrıca gerek VUK.'un 2365 sayılı yasa ile değişik 3. ve 323. maddelerinin lafzı, gerekse anılan değişikliklere ilişkin gerekçelerde; mal alımı için verilen avansların, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bulunmaması nedeniyle şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve ilgili yıl sonuç hesaplarına gider yazılması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü mal teminine yönelik olarak verilen avanslar, daha önce hasılat hesaplarına (ticari ve zirai bir işletmeye dâhil bir malın satışından hizmetin yapılmasından kaynaklanmadığı için) intikal ettirilmemiştir.⁵

Tek Düzen Hesap Planında sipariş avansları için açılmış hesaplar şunlardır:

159 Verilen Sipariş Avansları,179 Taşeronlara Verilen Avanslar,259 Verilen Avanslar,269 Verilen Avanslar,279 Verilen Avanslar,340 Alınan Sipariş Avansları,440 Alınan Sipariş Avansları.

4- DÖVİZLİ SİPARİŞ AVANSLARINDA KUR DEĞERLEMESİ

Döviz bazında fiyatlandırılmış olan mal veya hizmetlerin siparişinde, bunların bedeline mahsuben yapılmış olan avans ödemelerinin mahiyeti ve bu avansların kur değerlemesi karşısındaki durumu tartışılmaktadır.

³ Eray Mercan, Vergi Sorunları Dergisi Sayı:155 s.52

⁴ M. Emin Akyol, Vergi Dünyası Dergisi Sayı:399 s.16

⁵ Maliye Hesap Uzm. Der. "Denetim İlke ve Esasları" 1. cilt, s.320

Maliye Bakanlığı tarafından son dönemlerde verilen özeldelerde döviz cinsi avansların değeri- lenmesi gerektiği görüşüne yer verilmeye başlanmıştır. Ancak, değerlendirme sonucu oluşacak kur fark- larının doğrudan gelir veya gider olarak mı yoksa avansa konu işlemin maliyetine mi dâhil edilerek muhasebeleştirilmesi gerektiği hususunda tereddütler bulunmaktadır.

Bu konuda şu görüşler ortaya çıkmıştır:

1. Görüş: Sipariş avansı alınması veya verilmesi sonucu oluşan dövizli bakiyeler, herhangi bir dö- vizli borç veya alacaktan farksızdır. Sipariş avansları da kur değerlemesine tabi tutulur, ortaya çıkan kur farkları gelir veya gider olarak dikkate alınır.

2. Görüş: Sipariş avansları, nakit alacağını veya nakit borcunu değil, mal veya hizmet alacağını- ni veya borcunu temsil eder. Alelade alacak olarak nitelendirilemez ve sipariş devam ettiği sürece hiç kur değerlendirme yapılmaz, kur farkı doğmaz.

3. Görüş: Dövizli sipariş avansları nakdî alacak veya borç olmamakla beraber, gerek dönem son- larında (daha gerçekçi bir bilanço çıkarabilmek için) gerekse işlem sonuçlandığında kur değerlendirme- sine tabi tutulmasında yarar vardır. Ancak ortaya çıkan değerlendirme farkı, gelir veya gider yazılamaz, geçici bir hesapta izlenerek, ilgili mal veya hizmet maliyeti ile veya hasılat unsuru ile ilişkilendirilir.

İlk önce Maliye Bakanlığı'nın eski yaklaşımını açıklayıp, daha sonra güncel görüş ve Danıştay'ın konuyla ilgili kararlarını inceleyelim.

4.1- Döviz Cinsi Avans Değerlemesinde Maliye Bakanlığı'nın Eski Yaklaşımı

Bilindiği üzere, ülkemizde yüksek enflasyonlu dönemlerin yaşandığı uzun yıllar boyunca döviz kurları sürekli bir yükseliş süreci içindeydi. Buna bağlı olarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergisel düzenlemeler genellikle kur farkı giderlerinin vergi matrahına yapacağı olumsuz etkiyi ola- bildiğince azaltmak yönünde olmuş; varlık ediniminde ortaya çıkan kur farklarının aktifleştirilmesi yönünde düzenlemeler yapılmış, diğer taraftan konumuz ile ilgili olarak avansların değerlendirilmesi hu- susunda ise söz konusu avanslar avansa konu işlemin gerçekleştiği tarihe kadar değerlemeye tabi tutturulmamış, ne zaman ki avansa konu mal veya hizmet teslimi gerçekleşmiş o tarihte söz konusu avanslar alacak veya borç kabul edilmek suretiyle değerlendirilmesine müsaade edilmiştir.⁶

4.2- Döviz Cinsi Avans Değerlemesinde Maliye Bakanlığı'nın Güncel Yaklaşımı

Yürürlükteki vergi mevzuatında döviz cinsinden alınan veya verilen avanslar için değerlendirme hü- kümlerinin uygulanması gerektiğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi idaresinin tebliğler ile açıklanmış bir görüşü de mevcut değildir. Vergi idaresi konuya vermiş olduğu özeldeler ile yön vermiştir.

Maliye Bakanlığı, yabancı para cinsine endekli olarak verilen veya alınan döviz cinsi avansların değerlendirme gününde geçerli döviz kuru üzerinden değerlendirilmesi ve oluşan kur farkı giderlerinin ya da kur farkı gelirlerinin kayıtlarına alınması görüşünü uzun yıllar benimsememiştir. Ancak, son dönem- lerde verilen özeldelerde aksi yönde görüş beyan etmeye başladığını görmekteyiz.

⁶Güray Öğredik, "Döviz Cinsi Avansların Değerlenmesi Sonucunda Oluşan Kur Farkları Nasıl Muhasebeleştirilmelidir?" Çevrimiçi: <http://docplayer.biz.tr/252330-Doviz-cinsi-avanslarin-degerlenmesi-sonucunda-olusan-kur-farklari-nasil-muhasebelestirilmelidir.html> Erişim Tarihi:04 Ekim 2017

Aşağıdaki özetlerden de görüleceği üzere Maliye Bakanlığı artık döviz cinsi hesapların değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir. Söz konusu özetlerde kısaca aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir:

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/07/2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özeldesinin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

"Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinde "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285'inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine icra edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır." denilmektedir.

Buna göre, şirketinizce yapılacak yatırımlar için döviz cinsinden verilen avanslar, döviz cinsinden alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir."

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı özeldesinin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

*"...bu itibarla, avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiğinden ve anılan avans gemi inşaat işi kapsamındaki işle ilgili olarak alındığından, bahse konu avans hesaplarının değerlemesinden kaynaklanan **kur farklarının bu işe ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.**"*

Bir mükellefin enflasyon düzeltme işleminde, alınan ve verilen dövizli sipariş avanslarının geçici vergi dönemleri itibarıyla değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının gelir veya gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda görüş talep etmesi üzerine, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 04.05.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2968-298-405-17626 sayılı özeltede "...alınan ve verilen dövizli sipariş avansları yabancı para ile borç ve alacak niteliğinde olduğundan dönem sonunda Bakanlığımızca ilan edilen kurlara göre değerlendirilmek suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olacaktıdır." görüşüne yer verilmiştir.

Söz konusu özetlere göre, mükelleflerin **ticari faaliyetleri ile ilgili olarak** aldıkları ya da verdikleri yabancı para cinsinden **avansların değerlendirme gününde geçerli kur esas alınmak suretiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farklarının vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.**

Ticari faaliyet (ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi) ile doğrudan ilişkisi kurulamayan, makul bir süre içinde avansa konu işlem tamamlanarak kapanmayıp uzun süre kayıtlarda avans olarak gözükken bedellerin değerlendirilmesinin sorun yaratabileceği kanaatindeyiz.

4.3- Danıştay Kararları

Yabancı para cinsi avansların değerlendirilmesine gerektiği yönündeki bazı Danıştay kararları ise aşağıdaki gibidir:

Danıştay 3. Dairesinin, 03.10.2002 tarih ve E.2001/01762 – K. 2002/03064 sayılı kararı: **"Döviz cinsinden peşin tahsil edilen bir kısım ihracat bedelinin VUK Madde 280 kapsamında değerlemeye tabi tutularak hesaplanan kur farkının gider kaydedilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır."**

Danıştay 4. Dairesinin, 29.09.2004 tarihli ve E.2001/00950 – K. 2004/1848 sayılı Kararı: “Avansların gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiği, bu haliyle avansların gerçek bir borç veya alacaktan farksız olduğu, avansa konu işlem den vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağı dönüştüğünden verilen avanslar işletmenin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerekeceği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de bu hususun benimsendiği, Verilen Sipariş Avanslarının “159-Verilen Sipariş Avansları” hesabında izlendiği, aksi halde işletmenin gerçek mali durumunun ortaya çıkması mümkün olmadığı gibi, döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağını oluşturduğundan ve yılsonunda Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerektiği.”

Danıştay’ın görüşü ağırlıklı olarak yabancı para cinsi avansların VUK Madde 280 kapsamında borç veya alacak kabul edilerek değerlendirilme gününde geçerli döviz kuru üzerinden değerlendirilmesi gerektiği yönünde olmakla birlikte, bazı aksi yönde kararları da mevcuttur

4.4- Örnek Muhasebe Kayıtları:

(X) A.Ş 10.01.2016 tarihinde emtia mal alımı için (Y) LTD şirketine emtia bedelinin %10’ u olan 10.000-\$ (1 \$ =3,2 TL) tutarında avansı banka aracılığıyla ödemiştir. 31.12.2016 tarihi itibarıyla emtia henüz teslim edilmemiştir. (31.12.2016 tarihinde 1 \$=3,4 TL) Söz konusu emtia 19.03.2017 tarihinde teslim alınmış ve kalan tutar ile KDV peşin ödenmiştir. (19.03.2017 tarihinde 1 \$=3,5 TL) Buna göre yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.(KDV oranı=%18)

10.01.2016		
159-Verilen Sipariş Avansları	32.000	
102-Bankalar		32.000
/		
31.12.2016		
159-Verilen Sipariş Avansları	2.000	
646-Kanbiyo Karları		2.000
/		
19.03.2017		
153-Ticari Mal	350.000	
191-İndirilecek KDV	63.000	
100-Kasa		378.000
646-Verilen Sipariş Avansları		34.000
646-Kambiyo Karları		1.000
/		

5- SONUÇ

Döviz cinsinden alınan veya verilen avansların değerlendirilmesi öteden beri tartışma konusu olmuştur. Konunun bu kadar tartışılmasının temel nedeni vergi kanunlarında avansların değerlendirilmesine ilişkin yasal düzenleme bulunmamasıdır. Maliye İdaresi bu konuya vermiş olduğu özgelgeler ile açıklık getirmeye çalışmıştır.

Buna göre gerek Danıştay kararları gerekse de özgelgeler incelendiğinde; yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekir. Ancak alınan veya verilen avanslar sonucu ortaya çıkan kur farklarının icra edilen ticari işle ilgili olması hususu önem arz etmektedir. Ticari işle ilgisi olmayan kur farklarının dönem kazancıyla ilişkilendirilip gider yazılması bizce yanlış olacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun
- 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Genel Tebliği
- Danıştay Kararları
- Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri
- Döviz Cinsinden Alınan Avanslar Değerlenir mi?, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Sayı Mart 2014
- Maliye Hesap Uzm. Der. "Denetim İlke ve Esasları" 1. Cilt
- MERCAN, E. Yabancı Para Cinsinden Alınan Sipariş Avanslarının Değerlemeye Tabi Tutulmasının Vergisel Boyutu, Vergi Sorunları Dergisi Sayı 155, Ağustos 2001
- ÖĞREDİK, G. Döviz Cinsi Avansların Değerlenmesi Sonucunda Oluşan Kur Farkları Nasıl Muhaşebeliştirilmelidir?, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2014
- ŞEKER, S. Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlemesi, Vergi Sorunları Dergisi Sayı 125, Ocak 2001
- CEYHAN, A., SUBAŞI Ö. Döviz Cinsinden Alınan Avanslar Değerlenir mi? , Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2014, s.58