

AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Özlem YÜCE ^(*)

I - GİRİŞ

Avans, belli veya belirsiz bir iktisadi kıymeti veya hizmeti belli bir zamanda belli kişiden almak veya kişiye satmak amacıyla alım satım bedeline mahsuben alıcı tarafından verilen, satıcı tarafından alınan ön ödeme niteliğinde bir bedeldir. Sipariş avansı ise vasıfları ve miktarı önceden belirlenmiş iktisadi kıymet teslimine veya hizmet ifasına ilişkin avanslardır.

Başka bir ifadeyle avans, yurt içinde veya yurt dışında yapılacak alım veya satım işlemlerinin yapılmasından önce söz konusu işlemin ulaşacağı taraftan önceden yapması gereken bir ön ödemedir. Yapılan bu ön ödeme ile ilerde gerçekleştirilmesi üstlenilen işten doğabilecek fiyat değişimlerinin etkisi giderilmeye çalışılmakta, yapılmak istenilen işten vazgeçilmesinin önlenmesi ve işin güven ortamında yapılması sağlanmaya çalışılmaktadır.

Avanslar, mal teslimi ve hizmet ifasından önce alınan ve verilen tutarlar olmaları dolayısıyla alış ve satış bedellerinin bir unsuru olup satıcı işletme için ön finansman niteliği taşımaktadır. Avansa konu mallar henüz teslim, hizmetlerse ifa edilmemiş oldukları için avanslar taraflardan biri açısından alacak diğeri açısından ise borç niteliğindedir.

Gelir Vergisi Kanunumuzda dönem kazancının tespiti dönem sonu ile dönem başı öz sermaye karşılaştırılmasına bağlanmıştır . Vergi matrahı dönem sonu işletmeye dahil iktisadi unsurlar ile dönem başı işletmeye dahil iktisadi unsurların değerleri esas alınmak suretiyle tespit edilmektedir. Vergi matrahının tespit edilmesinde ve hesaplanacak olan vergi değerinin belirlenmesinde değerlendirme esas ve ölçüleri büyük önem taşımaktadır. Çünkü işletmeye dahil iktisadi unsurlar Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme hükümleri göz önünde bulundurularak vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun Aktif Geçici Hesap Kıymetleri başlıklı 283'üncü madde hükmünde dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak "gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Vergi Usul Kanunu'nun Pasif Geçici Hesap Kıymetleri başlıklı 287'nci madde hükmünde ise "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." denilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun Yabancı Paralar başlıklı 280'inci madde hükmünde; alacak ve borçlarda yabancı para unsuru olması halinde borsa rayici veya Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kurlar üzerin-

(*) Vergi Denetmen Yrd.

den değeri olacağına dair bir hüküm bulunmasına karşın, vergi kanunlarında avansların değerlendirilmesiyle ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Verilen sipariş avanslarını sonraki hesap dönemlerine ait peşin ödenen bir gider, alınan sipariş avansları ise peşin tahsil edilen bir hasılat olarak değerlendirilebiliriz.

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olmasından dolayı cari döneme ait olup da tahsil edilmemiş olan hasılatın mukayyet değer ile aktifleştirilmesi, ödenmemiş olan giderlerin de mukayyet değer üzerinden pasifleştirilmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 265'inci madde hükmünde mukayyet değer "Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir." şeklinde tanımlanmıştır.

2. ALINAN VE VERİLEN AVANSLARA İLİŞKİN TEKDÜZEN HESAP PLANINDA YER ALAN HESAPLAR

Alınan ve verilen avanslar bilanço hesaplarında izlenir. Dolayısıyla işletmelerin dönem kazancının tespitinde, alınan avanslar satış hasılatı, verilen avanslar ise alış maliyeti olarak değerlendirilmeyip bilançoda yer alır. Avanslara ilişkin bilanço hesaplarının içerikleri ve bu hesapların işleyişleri 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Avans hesaplarının bazılarına ilişkin yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2.1. 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malı teslimi üzerine alacak kaydedilir.

2.2. 259 VERİLEN AVANSLAR

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar. Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen malze-

me teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

2.3. 269 VERİLEN AVANSLAR

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi gerekse yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Ödeme yapıldığında hesaba borç, varlıklar elde edildiğinde ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

2.4. 279 VERİLEN AVANSLAR

Özel tükenmeye tabi varlıklar için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Avans ödemesi yapıldığında hesaba borç, kesinleşen ödemelerde, önceki avans ödemesi mahsup edilmek üzere hesaba alacak kaydedilir.

2.5. 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır. Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna kaydedilir.

2.6. 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

İşletmenin satış sözleşmesine dayanarak mal ve hizmetin tesliminden önce tahsil ettiği bir yılı aşan avansların izlendiği hesaptır. Alıcılardan alınan avanslar bu hesaba alacak, vadesi bir yılın altına düşenler 340 hesabına aktarılacak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.

3. ALINAN VE VERİLEN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Çalışmamızın bir önceki bölümünde yer alan açıklamalar ışığında; alınan ve verilen avansların, para alacağı veya para borcunu ifade etmediğini, ileride teslim alınacak veya teslim olunacak mallara ve hizmetlere ait bedellerin tamamını veya bu bedellerin bir bölümünü temsil ettiğini, nitekim Tek Düzen Hesap Planı'nda alacak veya borç kalemleri içinde mütalaa edilmemiş olup bunlara özel hesaplar açılmış olduğunu söylemek mümkündür.

Verilen avanslarda işletmenin alacağı, diğer parasal alacaklardan farklı olarak özünde, sipariş edilen malın teslimi veya hizmetin ifası alacağını içerir. Parasal alacak; vadesinde belli bir parayı tahsil etmeyi içerirken avans alacağı belli bir tarihte, belli bir malın alımını ve avans alacağının mal alış bedeline mahsubunu kapsar. Bu anlamda avans alacağı da parasal bir alacağı ifade eder. Nitekim sipariş edilen malın herhangi bir nedenle teslim alınamaması halinde, avans alacağı diğer alacaklar gibi sadece parasal bir alacak haline dönüşür.

Avans alacağının parasal bir alacağı temsil edip etmediği hususunun değerlendirme açısından önem arzettiği açıktır. Avansların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinden, 281'inci maddesinde yer alan alacaklara ilişkin değerlendirme hükmüne göre mi, yoksa 283'üncü maddede yer alan aktif geçici hesap kıymetlerine ilişkin değerlendirme hükmüne göre mi değerlendirileceği sorusunun cevabı kesin olmamakla beraber; alacaklar ile aktif geçici hesap kıymetlerinin değerlemesine ilişkin ölçüler aynıdır. Her iki kıymet de mukayyet değerle değerlendirilir. Mukayyet değer ise, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

Alınan avanslarda işletmenin borcu, diğer parasal borçlardan farklı olarak özünde, sipariş edilen bir iktisadi kıymetin veya hizmetin ifası borcunu içerir. Parasal borç; vadesinde belli bir parayı ödemeyi içermekte iken avans borcu mal satış bedeline mahsubunu kapsar. Dolayısıyla avans borcu da parasal bir borç niteliğindedir. Nitekim sipariş konusu malın herhangi bir nedenle teslim edilememesi halinde, avans borcu diğer borçlar gibi sadece parasal bir borç haline dönüşür.

Avans borçlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinden, 285'inci maddede yer alan borçlara ilişkin değerlendirme hükmüne göre mi, yoksa 287'nci maddede yer alan pasif geçici hesap kıymetlerine ilişkin değerlendirme hükmüne göre mi değerlendirileceği sorusunun cevabı da avans alacaklarında olduğu gibi kesin olmamakla beraber; borçlar ile pasif geçici hesap kıymetlerinin değerlemesine ilişkin ölçüler aynıdır. Her iki kıymet de mukayyet değerle değerlendirilir.

4. DÖVİZ CİNSİNDEN ALINAN VE VERİLEN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Avanslarla ilgili tartışmalı hususlardan bir diğeri de döviz cinsinden verilen ve alınan avansların değerlemesine ilişkindir. Türk Lirası cinsinden avansların değerlendirilmesinde her durumda mukayyet değerle değerlendirme yapılacağı açıkken, kredili ithalat yapılması veya mal bedelinin döviz cinsinden belirlenerek avans alınması ya da verilmesi durumunda döviz cinsinden borçlanılan veya alacaklanılan avansın dönem sonunda değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı tartışmaya sebep olmaktadır.

Bir görüşe göre, sipariş avansı alınması veya verilmesi sonucu oluşan dövizli bakiyeler, herhangi bir dövizli borç veya alaktan farksızdır. Sipariş avansları da kur değerlemesine tabi tutulur, ortaya çıkan kur farkları gelir veya gider olarak dikkate alınır.

Başka bir görüşe göre, sipariş avansları, nakit alacağını veya nakit borcunu değil, mal veya hizmet alacağını veya borcunu temsil eder. Sıradan alacak olarak nitelendirilemez ve sipariş devam ettiği sürece hiç kur değerlemesi yapılmaz, kur farkı doğmaz.

Bir başka görüşe göre ise, dövizli sipariş avansları, nakdi alacak veya borç olmamakla beraber, gerek dönem sonlarında (daha gerçekçi bir bilanço çıkarabilmek için) gerekse işlem sonuçlandığında kur değerlemesine tabi tutulmalıdır. Ancak ortaya çıkan değerlendirme farkı, gelir veya gider yazılamaz, geçici bir hesapta izlenerek ilgili mal veya hizmet maliyeti ile veya hasılat unsuru ile ilişkilendirilir.

Alınan ve verilen sipariş avanslarında kur değerlendirilmesi yapıp yapılmayacağı, yapılacaksa ortaya çıkan kur farklarının hangi işleme tabi tutulacağı konusunda Maliye Bakanlığı'nın ve Danıştay'ın görüşlerine değinmek gerekir.

Maliye Bakanlığı'nın döviz cinsinden avansların kur değerlendirilmesi konusundaki görüşü 30.11.1999 tarih ve 2711 sayılı muktezasında belirtilmiştir. Buna göre, avansın döviz olarak alınması halinde, bu borcun değerlendirilmesi neticesinde oluşan kur farkı kambiyo gideri olarak kaydedilecektir.

Konuyla ilgili Danıştay kararları incelendiğinde; Danıştay 3. Dairesinin, döviz olarak alınan ve verilen avansların değerlendirilmeyeceği yönünde bir kararı bulunduğu¹; ancak aynı dairenin verdiği başka kararlarda ise döviz cinsinden olan avansların değerlemeye tabi tutulması gerektiği yönünde görüş verildiği görülmüştür.² Danıştay 4. Dairenin konu ile ilgili kararlarında ise yabancı para cinsinden alınan ve verilen avansların yabancı para cinsinden alacak ve borç hükmünde olduğu ve değerlemeye tabi tutulacağı şeklindedir.³ Görüldüğü gibi Danıştay'ın döviz cinsinden avansların değerlemesine ilişkin görüşü henüz netleşmemiştir.

5. AVANSLARDA ŞÜPHELİ ALACAK UYGULAMASI

Verilen avansları iki gruba ayırabiliriz. Birincisi; sipariş yöntemi ile mal alan işletmelerin, sipariş ettikleri belli nitelikteki iktisadi değerün üretiminde finansman amacıyla kullanılmak üzere verilen avanslar (bunların verilme nedeni sipariş edilen malın üretilmesini sağlamak, kolaylaştırmak veya hızlandırmaktır), ikincisi ise bir pazarlama yöntemi olarak uygulanan avanslardır. Bir pazarlama yöntemi olan avans alımı, söz konusu iktisadi kıymetin satış fiyatını düşük tutmak ve satış garantisi sağlamak içindir. Bu uygulama, genellikle bayilik ve acentelik ilişkileri çerçevesinde yapılır.

Avanslar, Vergi Usul Kanunu'nun aktif ve pasif geçici kıymetlerinin değerlemesine ilişkin hükümleri çerçevesinde değerlendirilir. Aktif ve pasif geçici kıymetlerin değerlemesine ilişkin değerlendirme ölçütü ile borç ve alacakların değerlemesine ilişkin değerlendirme ölçütü aynıdır. Bu da avansların bir anlamda borç veya alacak olduğu anlamına gelir.

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde

şüpheli alacak uygulaması açıklanmıştır. Anılan maddede geniş kapsamlı olarak yapılan düzenlemeye istinaden, ticari işlemlerin bir gereği olarak ortaya çıkan avans alacağının da şüpheli alacak uygulamasına konu olabileceği; ancak avans alacağına ayrılan karşılık giderinin kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Gelir idaresinin görüşü de avans alacağına ayrılan karşılık giderlerinin KKEG olarak dikkate alınması ve dönem matrahına ilave edilmesi yönündedir.

6. TİCARİ MAL ALIM İÇİN VERİLEN

AVANSLARA İLİŞKİN ÖRNEKLER

6.1. Yabancı Para Cinsinden Verilen Sipariş Avanslarının Muhasebe Kaydı

Türkiye 'deki A firması A.B.D.' deki bir firmadan mal ithal ederek bu malı yurt içinde satmayı düşünmektedir. İlerde doğabilecek fiyat değişimlerinden de etkilenmemek için A.B.D.' deki firmaya 13.03.2006 tarihinde 10.000\$ tutarında avans ödemesi yapmıştır. Malın firmaya teslim tarihindeki bedeli=20.000\$

Avansın Ödeme Tarihindeki Kur: 1\$ = 1,40-YTL
K.D.V Oranı:%15 olarak kabul edilir.

6.1.1. Sipariş Kaydı

..... 13.03.2006	
159 Verilen Sipariş Avansları	14.000,00
(10.000x1,40)	
100 Kasa	14.000,00
..... /	

Avans verilerek ithal edilecek mal aynı hesap dönemi içerisinde işletmeye girerse kur değişse bile değerlendirme yapılmaksızın avansın mahsup işlemi yapılır.

¹ Dn.3.D.'nin 06.02.1997 tarih ve E.1995/4705, K.1997/486 sayılı Kararı.

² Dn.3.D.'nin 04.06.1996 tarih ve E.1995/2225, K.1996/21217 sayılı Kararı.

Dn.3.D.'nin 31.10.2000 tarih ve E.1999/3460, K.2000/3449 sayılı Kararı.

³ Dn.4.D.'nin 20.11.1997 tarih ve E.1996/342, K.1997/4449 sayılı Kararı, aynı Dairenin 06.03.2002 tarih ve E.2001/2917, K.2002/375 sayılı, aynı Dairenin 10.12.2003 tarih ve E.2002/2992, K.2003/3150 sayılı Kararı.

**6.1.2. Avansın Değerlemeye Tabi Tutulmaması
Halinde Muhasebe Kaydı**

..... 13.03.2006

153 Ticari Mallar 14.000,00

159 Verilen Sipariş Avansları 14.000,00

..... /

**6.1.3. Avansın Değerlenmesi Durumunda Mu-
hasebe Kaydı**

Eğer verilen sipariş avansı hesap dönemi sonun-
da değerlemeye tabi tutulursa muhasebe kaydı aşağı-
ğıdaki gibi olur ;31/12/2006'da 1\$ =1,45-YTL

..... 31.12.2006

159 Verilen Sipariş Avansları 500,00

646 Kambiyo Karları 500,00

..... /

910 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler 500,00

911 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler 500,00

..... /

Verilen sipariş avanslarının dönem sonunda kur
değerlemesine tabi tutulduğu ancak işletmenin ver-
gi matrahını etkileyecek bir unsur olmaması için kur
değerlemesi yapıldığı takdirde; nazım hesaplar kul-
lanılmak suretiyle söz konusu gelirin vergiye tabi ol-
madığı kayıtlara yansımalıdır. Nazım hesaplar, dö-
nem sonlarında ters kayıt yapılarak kapatılacaktır.
Gelir idaresinin, yabancı para cinsinden avanslara
ilişkin olarak kur değerlemesi yapılabileceği yönün-
deki görüşüne uygun olarak yapılan bu kayıtta bi-
zim görüşümüz doğrultusunda da oluşan kur farkla-
rının vergiye tabi matraha dahil edilmemesi için na-
zım hesaplara yer verdik.

6.1.4. Siparişin Teslim Kaydı

25.02.2001 tarihinde sipariş teslim edilirse;

..... 25.02.2006

159 Verilen Sipariş Avansları 1.000,00

(1,55-1,45=0,10x10.000\$)

646 Kambiyo Karları

1.000,00

..... /

..... /

910 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler 1.000,00

911 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler 1.000,00

..... /

153 Ticari Mallar 20.000,00

191 İndirilecek K.D.V 3.000,00

100 Kasa 7.500,00

159 Verilen Sipariş Avansları 15.500,00

..... /

Verilen avansın değerlemesinden doğan gelir
(kambiyo geliri) elde edilmemiştir ve bu gelir üye-
rinde tasarruf etme imkanı yoktur. Dolayısıyla bu
gelir, siparişe konu mal veya hizmetin maliyetine
eklenerek gelir tablosunu etkilemeyip vergisel so-
nuç doğurmayacak şekilde kaydedilmelidir. Bu ne-
denle nazım hesapları kullanmak suretiyle yabancı
para cinsinden verilen sipariş avanslarının kur de-
ğerlemesi sonucunda vergi matrahını etkilemesi en-
gellenebilecektir.

**6.2. TL Cinsinden Verilen Sipariş Avanslarının
Muhasebe Kaydı**

Ticari mal alımı için yurtiçinde verilen sipariş
avans tutar 15.000,00-YTL.

Damga Vergisi (15.000x%0.75) 112,50-YTL.

Ödenecek avans tutarı 14.887,50-YTL.

Mal alındığı için avans ödendiğinde;

..... 10.08.2006

159 VERİLEN SİPARIŞ AVANSLARI 15.000

100 KASA 14.887,50

360 ÖDENECEK VERGİ VE FON 112,50

Sipariş avanslarının ödenmesi.

..... /

Malın teslim alınmasıyla avans kapatıldığında;
..... 31.12.2006

153 TİCARİ MALLAR 15.000

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 15.000

Sipariş avansının kapatılması.

..... /

7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmamızda, TL cinsinden ve döviz cinsinden alınan ve verilen avansların değerlemesine ve avanslarda şüpheli alacak uygulamasına ilişkin muhtelif görüş ve açıklamalara yer vermeye çalıştık.

Şüphesiz burada tartışmaya çok açık olabilecek hususlardan biri, döviz cinsinden alınan ve verilen sipariş avanslarının değerlemesine ilişkindir. Bize göre, avanslar döviz olarak alınıp verilmiş olsalar ve

bedeli döviz olarak belirlenmiş mal ve hizmetle ilgili olsalar dahi, kayıtlı değerleri ile değeri lenirler ve böylelikle dönem sonunda kur farkı doğurmazlar. Ancak avanslar herhangi bir nedenle dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulursa, ortaya çıkan kur farkları sonuç hesaplarına aktararak gelir ve gider olarak kaydedilmez. Bu farklar, siparişe konu mal veya hizmetin maliyetine eklenerek gelir tablosunu etkilemeyeip vergisel sonuç doğurmayacak şekilde kaydedilmelidir.

KAYNAKÇA

- KÜÇÜK, Sema; Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri; Ocak-2006; Yaklaşım Yayınları; Ankara
- ÖZTÜRK, Bünyamin; Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri