

AVANSLARIN DÖNEM SONU DEĞERLEMESİ

Yadigar AVCI (*)

- 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 da alınan ön ödeme niteliğinde bir bedeldir. Avanslar mal teslimi ve hizmet ifasından önce alınan ve verilen (ön ödeme niteliğinde) bir bedeldir. (1)

Tekdüzen hesap planında yer alan tanımlamadan anlaşılacağı üzere gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla, gerekse diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avanslar "alınan avanslar" hesabında izlenmektedir. Bu bağlamda yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili yapılan avans ödemeleri de "verilen avanslar" hesabında takip edilir. (2) Türk Ticaret Yasası'nın 22. maddesi hükmü gereği olarak da, "Tacir olan veya olmayan bir kimseye, ticari işletmesiyle ilgili bir iş veya hizmet görmüş olan tacir, münasip bir ücret isteyebilir. Bundan başka, verdiği avanslar veya yaptığı masraflar için ödeme tarihinden itibaren faize de hak kazanır."

İşletmelerin vermiş veya almış oldukları avansın vergi hukuku açısından nasıl değerlendirileceği hususu uygulamada duraksama ve sorun yaratır hale gelmiştir. "Değerleme hukuku" açısından ortaya çıkan duraksamanın nasıl giderileceği henüz belirsiz-

dir. Uygulamada avansların değerlendirilmesi konusunda üç farklı görüş ortaya çıkmış bulunmaktadır. Şöyle ki:

- Birinci görüşe göre, "Avanslar, gerçek borçtur veya alacaktır. Dolayısıyla değerlendirme ölçüsü olarak Vergi Usul Yasası'nın 281 ve 285'inci maddelerinde yer alan ilkeler geçerlidir."

- İkinci görüşe göre, "Avanslar aktif ve pasifi düzenleyici değerlerdir. Bu bağlamda değerlendirme ölçüsü Vergi Usul Yasası'nın 283 ve 287. maddelerinde yer alan ilkelerdir."

- Üçüncü görüşe göre, "Avanslar özel niteliklere sahip iktisadi kıymetlerdir. Değerleme ölçüsü, Vergi Usul Yasası'nın 289. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır."

Yazımızın konusu olarak avansların değerlendirmesinde ortaya çıkan tereddütleri belirttiğimiz farklı görüşler açısından ele almaya çalıştık. Bu görüşler ile birlikte aşağıda karşılaşılan sorunlar ve olması gereken durum açısından da kısa değerlendirmelere yer verdik.

1. Birinci görüşe göre:

İşletme varlıkları içinde yer alan ve ticari alacak olarak nitelendirilen alacaklar, işletmelerin ticari işlemleri sonucu oluşan alacaklardır. Ticari alacaklar şu alacak kalemlerinden oluşur:

- Alıcılar (senetsiz alıcı borçları),
- Alacak Senetleri,
- Verilen Depozito ve Teminatlar,

(*) Vergi Denetmeni

- Avanslar (Verilen),
- Şüpheli Ticari Alacaklar.

Verilen avanslarda işletmenin alacağı, diğer parasal alacaklardan farklı olarak özünde, bir iktisadi kıymetin (sipariş edilen) teslimi veya bir hizmetin ifası alacağını içerir. Ancak bu nüans, verilen sipariş avansının finansman sağlama durumunu değiştirmedikinden bu alacağın değerlendirme olarak diğer alacaklardan ayrılması gerekmektedir. Başka bir anlatımla parasal alacak; vadesinde belli bir parayı (ve varsa faizini) tahsil etmeyi içermekte, avans alacağı ise, belli bir tarihte belli bir malın alımını ve avans alacağının mal alış bedeline mahsubunu içermektedir. Bu anlamda avans alacağı da her halükarda 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.

Yine işletme yabancı kaynakları içinde yer alan ve ticari borçlar olarak nitelendirilen borçlar, işletmelerin ticari işlemleri çerçevesinde doğan borçlardır. İşletme ticari borçları şu borç kalemlerinden oluşur.

- Satıcılar (senetsiz satıcı alacakları),
- Borç Senetleri,
- Alınan Depozito ve Teminatlar,
- Alınan Avanslar,
- Diğer Ticari Borçlar.

Alınan avanslarda işletmenin borcu, diğer parasal borçlardan farklı olarak özünde, bir iktisadi kıymetin (sipariş edilen) teslimi veya bir hizmetin ifası borcunu içerir. Ancak bu nüans, alınan avansın finansman sağlama fonksiyonunu etkilemeyeceğinden, bu borcun değerlendirme yönünden diğer borçlardan ayrılması gerekmektedir. Başka bir anlatımla parasal borç; vadesinde belli bir parayı (ve varsa faizini) ödemeyi içermekte, avans borcu ise, belli bir tarihte belli bir malın teslimini ve avans borcunun mal satış bedeline mahsubunu içermektedir. Bu anlamda avans borcu da her halükarda parasal bir borcu ifade etmektedir. Nitekim sipariş konusu malın herhangi bir nedenle teslim edilememesi halinde, avans borcu diğer borçlar gibi sadece parasal bir

kıymeti ifade eder.

Alınan ve verilen avanslar gelir tablosu hesaplarına kaydedilmeyip bilanço hesaplarında izlenir. Dolayısıyla dönem kazancının tespitinde, alınan avanslar satış hasılatı, verilen avanslar da alış maliyeti olarak değerlendirilmez, bilançoda borç veya alacak olarak yer alır. Verilen avanslara ilişkin aktif hesaplar (dönen ve duran varlık olarak) çeşitli hesap grupları içinde yer alır. Bunlar; 159, 195, 196, 259, 269 ve 279 no.lu hesaplardır. Alınan avanslara ilişkin olarak bilanço pasifinde kısa ve uzun vadeli olmak üzere iki (34 ve 44 no.lu) hesap grubu bulunmaktadır.

Verilen TL avanslar mukayyet bedelle değerlendirilir. Döviz olarak verilen avansların mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanan kur üzerinden yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltililecektir. Kur değerlemesinde tespit edilecek lehte kur farkları gelir (656 no.lu hesap), aleyhte kur farkları da gider (646 no.lu hesap) kaydolunacaktır.(3) Alınan avanslar mukayyet bedelle değerlendirilir.. Döviz olarak alınan avansların mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanan kur üzerinden yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltililecektir. Kur değerlemesinde tespit edilecek lehte kur farkları gelir (656), aleyhte kur farkları da gider (780/797) kaydolunacaktır. Ancak **sipariş avanslarına ilişkin finansman (kur farkı) giderleri sonuç hesaplarına intikal ettirilmeyerek sipariş mal maliyetine eklenmelidir.**

2.İkinci görüşe göre:

Bilançonun pasifi işletmenin öz sermaye unsurlarının ve borçlarının, bir başka ifade ile kaynaklarının izlendiği kısımdır.Pasifte, öz sermaye unsurları ve borçlarla birlikte aktif hesaplarla ilgili fiktif olarak yapılması gereken düzenlemelerin izlendiği hesaplar yer alır. Bu hesaplar dönem sonunda bilanço çıkarılırken cari dönemin sonuç hesaplarına intikal ettirilmeyip sonraki dönem sonuç hesaplarına intikal etmesi gereken unsurların intikalini sağlamak için kullanılırlar.(4)

Kanunda pasif geçici hesap, gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil edilen hasılat ile cari hesap dönemine ait olup, henüz ödenmemiş

olan giderler olarak sayılmıştır. Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil edilen hasılat iki şekilde ortaya çıkabilir. Birincisi henüz mal satılmamış veya hizmet ifa edilmemiş ama mal veya hizmet satışı için bağlantı kurularak satışa mahsuben bedelin tamamı veya bir kısmı peşin olarak alınmıştır. Bu şekilde yapılan tahsilat avanstır. Alınan avanslar hesabında izlenir. Fakat alınan avanslar esas olarak borç niteliğindedir. Burada borçlardan farklı olarak parasal olmaktan çok bir malı satmak veya bir hizmeti yapmak edimi söz konusudur.

Vergi Usul Yasası'nın 283. maddesinde yer alan düzenleme gereği olarak, "Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, **mukayyet (muhasabe)** değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. "Buna paralel olarak aynı yasanın 287. maddesi gereği olarak da, "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler de **mukayyet (muhasabe)** değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir."

Danıştay, gelecek dönemlere ilişkin olarak peşin tahsil edilen kira bedellerinin VUK' un 287'nci maddesi uyarınca pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilebileceğine (5), özel okul işletmeciliğinde de ders yılının ilk dört ayında tahsil edilen ücretlerin ilgili bulunduğu hizmetin bir kısmının izleyen yıl yapıldığından, tahsil edilen ücretlerin izleyen yılda yapılan hizmete tekabül eden kısmının VUK' un 287'nci maddesi uyarınca pasifleştirilmesinin ve izleyen yılın hasılatı olarak kabul edilmesinin gerektiğine karar vermiştir.(6)

Avans tahsilatının döviz olarak yapılması durumunda, döviz olarak tahsil edilen tutar tahsilatın yapıldığı günkü Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilip hesaplara kaydedilir. Döviz cinsinden tahsil edilen bu avanslar dönem sonunda değerlendirilerek doğan kur farkları sonuç hesaplarına yansıtılır. Danıştay'ın içtihadı yurt dışındaki firmalardan peşin ihracat bedeli olarak döviz cinsinden alınan sipariş avanslarının, yıl sonunda değerlemeye tabi tutulması ve doğan kur farklarının gider olarak kaydedilebi-

leceği yönündedir.(7) Bir Danıştay kararında yabancı firmalardan döviz cinsinden aldığı avansların şirketin borcu olduğunun kabul edilmesi gerektiği, buna göre yabancı para cinsinden borçların 280'nci madde gereğince değerlendirileceği ve kur farklarının gider yazılacağı açık olarak belirtilmiştir.(8) Avans almanın ters yönü ise avans vermektir. Avansın niteliği aynı olduğuna göre alınan avans ile verilen avansın aynı şekilde işleme tabi tutulması gerekir. Verilen avanslarla ilgili olarak aynı Dairenin bir kararında "makine ve teçhizat ithalinin yapılacağı yabancı firmalara döviz cinsinden verilen avansların davacı şirketin alacağı olduğunun kabulü..." gerektiği belirtildikten sonra, yabancı para cinsinden alacakların 280'nci madde hükmüne göre değerlendirileceği, vergi mahkemesince, sipariş avanslarının ticari bir alacak mahiyetinde olmadığı gerekçesiyle tahiyatın kaldırılmasına karar verilmesinde yasaya uyarlık görülmediğine karar verilmiştir.(9) Yani verilen sipariş avansları ticari bir alacak olarak kabul edilmiştir.

Fakat aynı Dairenin bir başka kararında ise, aşağıdaki gerekçe ile döviz cinsinden alınan avansların borç olarak değerlemeye tabi tutulamayacağına karar verilmiştir. (10)

" Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinde; yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlendirmeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı bu madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçlar hakkında da cari olacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan madde, ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının cari olması nedeniyle sonraki dönemlerde gerçekleşecek gelir veya giderlerin tespit ve kayıtlara intikalini temin için getirilmiş bir düzenlemedir. Olayda, ileride teslim edilecek (ihraç edilecek) emtianın karşılığı olarak peşin alınmış bir döviz dolayısıyla tahakkuk esasına bağlı olarak, gelir veya gider unsuru teşekkül etmemiştir. İhracat 1993 yılında gerçekleşmemiş olduğundan yabancı paranın 1993 yılında ihraç bedeli olarak işletmeye dahil bir para gibi değerlendirilmesi mümkün değildir. Nitekim yükümlü şirket de avans olarak aldığı bu

parayı kanuni defterlerine gelir olarak kaydetmemiş, "alınan avans" hesabına kaydetmiş bulunmaktadır.

Öte yandan, taraflar arasında yapılan mukavele- nin yürürlükte bulunması, ihracattan vazgeçilmemiş olması nedeniyle alınan avansların borç niteliği kazandığı söylenemeyeceğinden borç olarak değerle- meye tabi tutulması mümkün değildir.

Bu durumda, davacı şirketin ihracat karşılığı aldığı dövizlerin yabancı para cinsinden borç olarak kabul edilip yıl sonuna kadar değerlemeye tabi tutula- rak doğan kur farklarının gider yazılmasından dola- yı tespit edilen matrah farkında hukuka aykırılık bu- lunmamaktadır."

Aynı Dairenin farklı kararlarının bulunması uy- gulayıcıyı tedirgin etmekte, duraksamaya düşür- mektedir. Ancak, Danıştay'ın olayına özgü olarak düşündüğünü düşünmek sanırız yerinde olacaktır. Yukarıdaki kararı ele alalım. Bu karara konu olay- da dolar kuru 600.000 TL iken 100.000 dolar avans alındığını ve bu paranın bankaya yatırıldığını, dö- nem sonunda bankada dolar olarak durduğunu ve kurun 650.000 lira olduğunu düşünelim. Bu durum- da, firmanın bankadaki dövizini 280'nci madde gere- ğince değerlemesi gerekecektir. Bu değerlemede 5.000.000.000 lira kur farkı doğacaktır. Değerleme 280. madde uyarınca yapıldığına göre bu kur farkı- nın gelir yazılması istenecektir. Firmanın avansı aldığı firmaya mal teslim etmesi, mal teslimini gerçek- leştirmezse bu parayı geri ödemesi gerekmektedir. Yani mal teslim edilmedikçe bir borç olarak de- ğil de bir emanet olarak görülmesi durumunda işle- meye girdiği tarihten çıktığı tarihe dek emanet işle- mi görmesi gerekir. Emanet işlemi görmesi ise, ban- kada duran dövizin 280'nci maddeye göre değil, ka- yıtlı değeriyle değerlendirilmesidir. Bu durumda döviz aynen durduğu ve kayıtlı değeriyle değerlendirildiği için işlem gerçekleşinceye dek vergisel bir sonuç doğur- mamış olur. Ancak bankada duran para değerleme- ye tabi tutulurken, paranın gerçek sahibinin ithalat- çı firma olduğu, mal teslimi gerçekleşmez ise iade edilmek zorunluluğu yok varsayılır ise bunun açıkla- ması olamaz.

Uzun dönemli kiralamalarda da, döviz cinsinden peşin olarak tahsil edilen tutar toplam kira süresi

için tahsil edilmiş tutardır. Tahsilatın yapıldığı günün kuru ile değerlendirilerek ilgili yılın kirası gelir olarak yazılır, sonraki yıllara ait kira bedeli de avans olarak kaydedilir. Kanımızca bu durumda sonraki yıllarda tekrar döviz değerlemesi yapılarak, peşin tahsil edil- miş ve tahsil tarihinde değerlendirilerek avans hesaplara alınmış olan tutarının kur farkının da gelir yazıl- masına gerek yoktur. Böyle bir uygulamaya gidilme- si durumunda, değerlendirme sonucunda çıkan fark ka- dar tutarın kur farkı gideri olarak kaydedilmesi gere- kir. Kanımızca böyle bir uygulamaya hiç gerek yok- tur.

Birinci görüşü savunan yazarların ikinci görüşü savunanlara getirdikleri bir kısım eleştiriler şöyledir:

Uygulamada yabancı para birimine göre alınan avansların değerlendirilmesi devamlı bir biçimde duraksama yaratmaktadır. Çünkü, döviz cinsinden alınan avansın dönem sonunda değerlendirilmesi halinde; hasılatı dönem kazancına dahil edilmemiş bir işe ilişkin zarar (gider) veya avans verilmesi ha- linde ise aktifte alınmamış bir mal veya hizmet için ortaya çıkan kur farkı gelir olarak kaydedilebilmek- tedir.(11)

Geçmişte konuya ilişkin olarak oluşmuş bulunan bazı yargı kararlarına göre alınan avanslar dolayısıy- la ortaya çıkan kur farklarının giderleştirilmesi mümkün değildir. Örneğin, "Davacı şirketin ihracat karşılığı aldığı dövizlerin yabancı para cinsinden borç kabul edilip, yıl sonunda değerlemeye tabi tu- tularak doğan kur farklarının gider yazılmasından dolayı tespit edilen matrah farkında hukuka aykırılık bulunmamaktadır." (Danıştay 3. Daire E. No: 1995/4701, K. No: 1997/486)

Bazı yazarlar bu noktanın üzerinde durarak ya- bancı para cinsinden olan avansların 280'nci mad- deye göre değerlemeye tabi tutulamayacağı gibi, hesaplanan kur farklarının da kâr – zarara intikal et- tirilemeyeceğini ileri sürmektedir.(12) Onlara göre avans gerçek bir borç veya alacak sayılmamakta- dır. Çünkü "gerçek borç veya alacak tahakkuk etmiş, sonuç hesaplarına intikal etmiş, daha doğrusu edim- lerin karşılıklı olarak yerine getirilmesiyle tekemmül etmiş bir işlemde doğar. Oysa avans gelecekte ger- çekleşmesi istenen edimlerin tekemmül etmemiş kı-

saca sonuç hesaplarıyla ilişki kurulmamış bir işlem-
den doğmaktadır.”

Vergi idaresinin avans niteliğindeki alacak senet-
lerinin reeskonta tabi tutulamayacağı şeklindeki ge-
nelgesi (13) dövizli avansların değerlendirilemeyeceği
görüşüne gerekçe olarak gösterilmektedir. Muhasebe
Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, verilen avans-
ların alacaklar arasında değil stok kalemleri arasın-
da, alınan avansların da ticari borçlar arasında değil
diğer borçlar arasında gösterilmiş olması da bu ya-
zarlarca avansların alacak veya borç niteliği bulun-
madığının bir gerekçesi olarak ileri sürülmektedir.

Bu gerekçelere katılmak mümkün değildir.(14)
Çünkü bir kere değerlemeye tabi alacak ve borçları
mutlaka kayıtlara hasılat veya maliyet kaydedilmiş
bir işleme dayandırmak gerekmez. Günümüzde iş-
letmelerin finansman ihtiyaçları o kadar genişlemiştir
ki bulunan bütün finansman kaynakları mal temini
veya üretim giderleri için kullanılmamaktadır. Sözelimi vergi borcunu ödemek için alınan krediye ilişkin kur farkı ve faizlerin veya ihalelere katılabilmek için verilen teminat mektuplarına ilişkin komisyonların yazarlarca bahsedilen gerçek borçla ilgisi bulunmamaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde
avanslar için yapılan sınıflandırma ise kendi içinde
çelişmektedir. Zira verilen avanslar stoklarla ilişki-
lendirilirken alınan avanslar borçlarla ilişkilendiril-
mektedir. Eğer alınan avans işletme için bir borç ni-
teliğinde ise verilen avansın neden alacak niteliği
bulunmadığını anlamak güçtür. Kaldı ki verilen
avansları bu sistemde alacak olarak nitelememenin
hiçbir dayanağı bulunmamaktadır.

Vergi idaresinin avans niteliğindeki alacak senet-
lerinin reeskonta tabi tutulamayacağı yolundaki iç
genelgesi ile döviz cinsinden avansların değerlendiril-
mesi arasında bir paralellik kurmak da güçtür. Çün-
kü söz konusu iç genelgede reeskontuna izin veril-
meyen alacak senetleri ile gerçekten doğmamış bir
gelir için gider kaydedilmesi önlenmekte ayrıca mu-
vazaaya dayalı bir biçimde vergiye tabi matrahın
ayartılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Çünkü alacak senedini avans olarak alan, bu senetler dolayısıyla başka bir vergi yüküne katlanmaz-

ken borç senedi veren için de reeskont yapmak ihti-
yari olmaktadır. Oysa döviz cinsinden alınan ve ve-
rilen avanslarda kârın azalıp artması karşılıklı ol-
maktadır. Veren olumlu kur farkı hesaplarken alan
olumsuz kur farkı hesaplayacaktır. Ayrıca avans ala-
nın, bunu nakit olarak kasasında veya döviz olarak
banka hesabında tutması halinde bunları 280'nci
madde uyarınca değerlemesi gerekir.

Yazarların avanslar için şüpheli alacak ayırlamaz
şeklindeki görüşlerini döviz cinsinden avansların
değerlenemeyeceğinin gerekçesi olarak göstermele-
rine katılmak da mümkün değildir çünkü verilen
avanslar için gerek idarenin gerek çeşitli yazarların
görüşü Vergi usul Kanunu'nun 323'ncü maddesinde
belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ay-
rılabilceği şeklindedir.(15-16-17)

Alınan ve verilen avansları Vergi Usul Kanu-
nu'nun 283 ve 287'nci maddeleri kapsamında gele-
cek yılın gelir ve giderleri olarak değerlendirip bu
maddeler uyarınca bunların mukayyet değerle de-
ğerlenecekleri şeklindeki görüş ise avansları sadece
gelir ve gider için alınan ve verilen avanslarla sınır-
lamaktadır. Oysa bu açıdan bakıldığında alınan
avansın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebli-
ğinde diğer borç hesabına değil ticari borç hesabına
alınması gerekirdi.

Alınan avansın döviz olarak değerlendirilmemesi ha-
linde başka bir dengesizlik doğmaktadır çünkü alı-
nan avans banka veya kasada bulunuyorsa veya
aşağıdaki örnekte olduğu gibi üçüncü bir kişiye ve-
rilmişse bu takdirde avansı alan kişinin bunu banka
veya kasa hesabında tuttuğu için (veya üçüncü bir
kişiye verdiğinde alacak olarak) 280'nci madde uya-
rınca değerleyerek ortaya çıkan kur farkını kar-zara-
ra intikal ettirmesi gerekir. Nitekim vergi idaresi, ih-
racat karşılığı peşin olarak alınan ve değerlendirme gü-
nünü itibarıyla mevcut dövizlerin avans olarak 280'nci
madde uyarınca değerlendirilmesi gerektiği şeklinde gö-
rüş bildirmiştir.(18) Oysa mükellef nakit olarak aldı-
ğı avans dolayısıyla borçlandığı tutarı değerleyebil-
miş olsa herhangi bir gelir doğmayacaktır. Bu durum
mükellefin, gelir elde etmediği bir faaliyetine ilişkin
olarak kur farkından dolayı vergilenmesi anlamına
gelmektedir.

Vergi Usul Yasası'nın 280. maddesi ile getirilen kural, yabancı para biriminin ve yabancı para birimine göre oluşmuş borç ve alacakların değerlendirilmesine yöneliktir. Buna göre;

"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 Bakanlığı'nca tespit edilir. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir..."

Böyle bir durumda avans, "taahhüt edilen bir iş veya satılması önceden kabul edilen bir malın bedelidir". Yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, yabancı para ile ifade edilen değerlerin (kasa, alacak ve borçlar) dönem sonundaki kurla işleme tabi tutulması gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak idarenin vermiş bulunduğu bir görüşe göre de, "Sipariş avanslarının bankada döviz olarak tutulması nedeniyle oluşan kur farkının gelir olarak ilgili yıl ticari kazancına dahil edilmesi gerekir."

Avansın mevcut özellikleri de işletmeler açısından borç ve alacak özelliklerine sahip olduğunu göstermektedir. Konuya ilişkin olarak yapılan bir çalışmada da belirtildiği üzere; (19)

* Avans borcu veya alacağı, diğer borç veya alaklardan ayrı nitelikte değildir.

* Avansların doğrudan gider yazılması mümkün değildir, borç ve alacak olarak bilançoda yer alması gerekmektedir.

* Avans borç veya alacağı ile diğer borç ve alacakların işletme varlık ve kaynakları ile ilişkisi birbiri ile örtüşmektedir.

* Avanslar için gündeme gelen sorunlar diğer borçlar için de aynı şekilde gündeme gelmektedir.

* Avansların diğer borç ve alaklardan ayrı olarak değerlemeye tabi tutulması daha farklı ve daha büyük sorunları beraberinde getirecektir. Bu nedenle, Vergi Usul Yasası'nda borç ve alacak ile aktif-pasif geçici kıymet değerlendirme ölçüleri farklılaştırılmıştır.

* Avans borcu ve alacağının diğer finansal borç ve alaktan hiçbir farkı yoktur. Bu tür avans işlemleri işletmeler için teşvik edilmesi gereken daha sağ-

lam ve daha ucuz finansal yöntemidir.

* Finansman gelir ve giderlerinin dönem kazancına etkisinde daha etkin dağıtım ve ayırım yöntemlerinin geliştirilmesi gerekmektedir.

Gerçekte avans alan veya verenin taahhütlerini yerine getirmemesi halinde ortaya çıkan hukuki ve cibe ve hakları borç ve alacak ilişkisi sonuçlarından bazı ayrıntılar hariç, farklı değildir. Konuya ilişkin olarak oluşan yargı kararları da aynı doğrultudadır (Bakınız, Danıştay 4. Dairesi E. No: 1996/110, K. No: 1999/4886). Dolayısıyla avansın da finansal borç ve alacak gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. (20)

3. Üçüncü görüşe göre:

Verilen veya alınan sipariş avansları, para alacağını veya para borcunu ifade etmez. Bunlar, ileride teslim alınacak veya teslim olunacak mallara veya hizmetlere ait bedellerin tamamını veya bu bedellerin bir bölümünü temsil eder. (21)

Nitekim Tek Düzen Hesap Planında, verilen ve alınan sipariş avansları, alacak ve borç kalemleri içinde mütalaa edilmemiş, bunlara özel ana hesaplar açılmıştır. Verilen sipariş avanslarının "15 STOKLAR" grubundaki 159 no.lu hesapta izleniyor olması, bu avanslara alacak veya borç gözüyle değil, alınacak veya satılacak mal veya hizmet gözüyle bakıldığını göstermektedir.

VUK nun 280 inci maddesindeki "senetli veya senetsiz alacaklar veya borçlar" tabiri ile para alacağı veya borcu kastedildiği için, döviz cinsinden verilen veya alınan avansların bu madde uyarınca kur değerlemesine tabi tutulması söz konusu olamaz

Avanslar, Vergi Usul Kanunu'nun 269-288 inci maddelerinde değerlendirme ölçüleri belirtilmiş aktif ve pasif kalemlerden hiçbirine uymadığı için, aynı Kanun'un 289 uncu maddesine göre "mukayyet değeri" ile değerlendirilmelidir. Vergi Usul Yasası'nın 289. maddesi uyarınca söz konusu yasada mevcut değerlendirme ile ilgili düzenlemeler içerisinde yer almayan veya bu düzenlemeler içerisinde yer almasına rağmen kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet (muhasabe) değerleri, o da yoksa emsal be-

deliyle değeri lenir.

Kanaatimize göre avanslar döviz olarak alınıp verilmiş olsalar ve bedeli döviz olarak belirlenmiş mal veya hizmetle ilgili olsalar dahî, kayıtlı değeri ile değeri lenirler ve böylelikle dönem sonlarında değeri leme farkı (kur farkı) doğurmazlar.

Şayet avanslar herhangi bir nedenle dönem sonlarında kur değeri lemesine tabi tutulursa, ortaya çıkan kur farkları gelir veya gider yazılamaz. Bu farklar, alınan siparişe konu mal veya hizmetten sağlanacak hasılat ile veya verilen siparişe konu mal veya hizmetin maliyeti ile ilgilendirilmek üzere geçici bir hesaba kaydedilir. Böyle bir değeri leme ve kayıt, sadece değeri leme günü itibariyle çıkarılan bilançonun görünümünü etkiler, gelir tablosunu etkilemez ve vergisel sonuç doğurmaz.

Avansa konu mal veya hizmetten (siparişten) vazgeçildiği takdirde avans, para alacağı veya borcu haline gelir ve avans dövizli ise, dövizli alacak veya borç olarak kur değeri lemelerine konu olur, hesaplanan kur farkları ise gelir veya gider kaydedilir.

Alınan veya verilen dövizli sipariş avanslarında kur değeri lemesi yapıp yapılmayacağı, yapılacak ise ortaya çıkan kur farklarının hangi işleme tabi tutulacağı konusunda, Maliye İdaresi'nin ve Danıştay'ın tespit edebildiğimiz görüşleri şöyledir:

4. Maliye İdaresi'nin görüşü:

Maliye İdaresi'nin sipariş avanslarının kur değeri lemesi konusunda Tebliğle açıklanmış bir görüşü yoktur.

Bu konuda rastladığımız tek mukteza olan Bakanlığın 30.11.1999 tarih ve 2711 sayılı muktezasında "... avansın döviz olarak alınması halinde, bu borcun değeri lemesi neticesinde oluşan kur farkının gider kaydedileceği tabiidir." denilmiş, yani 1 inci görüş benimsenmiştir. (Vergi Dünyası Sayı 229, s. 142)

İnceleme elemanlarının tatbikatı ise çelişkilidir. Aşağıda sözünü ettiğimiz Danıştay kararlarından da anlaşılacağı üzere, alınan sipariş avanslarının değeri lenmesinden oluşan kur farkı giderlerinin reddedilmesi suretiyle matrah farkı ihdas edilmesine karşın, verilen sipariş avanslarının değeri lenmeyerek gelir yaratılmamış olmasının da tenkit konusu edildiği,

yani genellikle matrah farkı yaratacak yaklaşımlar gösterildiği müşahade edilmektedir

Danıştay Daire No	Karar Tarihi ve No	Kararın Özeti
3	6.2.1997 E.1995/4701 K.1997/486	Taraflar arasında yapılan mukavelenin yürürlükte bulunm ihracattan vazgeçilmemiş olması nedeniyle alınan avansla borç niteliği kazandığı söylenemeyeceğinden, borç olarak değeri lemeye tabi tutulması mümkün değildir.
3	4.6.1996 E.1995/2225 K.1996/2127	Yurt dışındaki alıcıdan alınan sipariş avansları işletmenin borcudur, yıl sonunda değeri lenir ve kur farkı gider yazılır Zira ihracat, gerçekleşmemiş avans, para borcuna dönüşmüştür.
3	6.2.1997 E.1995/4701 K.1997/486	Alınan avans alelade borç niteliği taşımaz, dönem sonlarında kur değeri lemesine tabi tutulmaz. Zira sipariş iptal edilmemi olduğundan bu avans, para borcu değildir.
4	15.2.1997 E.1996/5110 K.1197/4886	İhracat için alınan avans, kur değeri lemesine tabi tutulur ve kur farkı gider yazılır. Kaldı ki bu olayda ihrac işleminin durdurulmuştur.
3	13.10.1998 E.1997/186 K.1998/3459	Gerçekleşmeyen ihracat nedeniyle artık kalan (alınan) avans borcu değeri lenilemez ve kur farkı gider yazılamaz.
4	27.2.1998 E.1996/5110 K.1997/4886	İhracat Körfez krizi dolayısıyla gerçekleşmemiş olduğundan buna ilişkin olarak alınan avans; para borcu niteliği kazanmıştır, diğer alacak ve borçlar gibi değeri lenir.
3	10.6.1999 E.1997/1308 K.1999/ 2437	İhracata ilişkin olarak peşin tahsil olunan dolar avans davacı şirketin borcudur. Kur değeri lemesine tabi tutulur ve kur farkı gider yazılır.
3	25.2.1999 E.1997/2370 K.1999/692	Yapılacak ithalatın bedeline mahsuben, yabancı satıcıya ödenen sipariş avansı dövizli olacaktır. Dönem sonunda kur değeri lemesine tabi tutulması ve kur farkının gelir yazılmasına gerekir.

5. Danıştay'ın görüşü:

Konu hakkındaki Danıştay Kararları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir :

Görüldüğü gibi bu kararların bir kısmında avansın, sipariş iptali veya siparişin gerçekleşmemesi nedeniyle para borcuna dönüşmesi hali mevcuttur. Diğer kararlar ise sayıca yetersiz ve çelişkilidir. Bu itibarla Danıştay'ın bu konudaki görüşü henüz netleşmemiştir.

II-SONUÇ

Sonuç olarak, "Alınan ve verilen avansların değeri leme ölçüsünün ne olması gerektiği konusunda tartışmalar(22) güncelliğini korumakta, kanuni düzenleme yapılmaması, Maliye Bakanlığı'nın bu konuda bir tebliğ çıkarmaması, Danıştay tarafından içtihadı birleştirme kararı alınmaması, konuyla ilgilenen yönetici ve denetleyici kadroların farklı yaklaşımları sebebiyle çözölmeyi bekleyen bir sorun olarak beklemektedir. Günümüzde ekonominin adeta vazgeçilmez bir parçası olan avans alma ve verme işlemlerinde karşılaşılan problemlerin kanuni düzenlemeler yapılması suretiyle çözölmesi" gerekmektedir. (Arısoy, Sedat, Abdullah, "Avansların

Avans Olarak Kaldığı Sürece Kurum Kazancını Etkilememesi ve Avansların Değerleme Ölçüsü", Vergi Dünyası, Kasım 2002, s. 89)

Bağlayıcı bir kanuni veya idari düzenleme yapılacağı ana kadar uygulamanın nasıl olacağı konusu devam eden sorunun ana kaynağıdır. Bu bağlamda uygulamada oluşan görüşler çerçevesinde avansların özel niteliklere sahip iktisadi kıymet olduğu hususu ağırlık kazanmaktadır. Bunun sonucunda söz konusu görüş taraftarlarına göre, "...avansa konu işlemin gerçekleştiği anda meydana çıkan menfi ya da müspet farkında maliyet bedelini azaltıcı veya satılan malın maliyetini artırıcı şekilde değerlendirilmesi gerekecektir."

KAYNAKÇA:

- (1) Yaklaşım, Ocak 2005
- (2) Seviğ, Veysi, 27.11.2002, "Avans hesaplarının değerlendirilmesinde duraksama" Dünya gazetesi
- (3) Avans alacağının gerçek bir alacağı ifade etmediğinden hareketle bazı maliyeciler avans alacağına ilişkin kur farkı giderinin KKEG olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Her iki görüş yönünde de Danıştay kararları mevcuttur.
- (4) Yılmaz Kazım, VUK,GVK,KVK ve KDVK açısından Değerleme,s. 230
- (5) D.3.D.7.1.1992 tarih ve E:1990/2397; K:1992/15 sayılı kararı, Ş.KIZILOL, agk c.2,s.2558
- (6) D.4.D.7.4.1976 t. ve E:1975/1520; K:1976/843 s. Kararı, Ş.KIZILOL, agk c.2,s.2559
- (7) D.3.D.4.6.1996 t. ve E:1995/2225; K:1996/2127 sayılı kararı, Yaklaşım, sayı 49, s.116, aynı dairenin 15.12.1997 t. ve E:1996/5110, K:1997/4886 sayılı kararı
- (8) D.3.D. 10.6.1999 t. ve E:1997/308, K:1999/2437 sayılı kararı, Süryay Danıştay kararları
- (9) D.3.D. 25.2.1999 t. ve E:1997/2370, K:1999/692 sayılı kararı
- (10) D.3.D.6.2.1997 t. ve E:1995/4701, K:1997/486 sayılı kararı
- (11) Seviğ, Veysi, "Yabancı Para Cinsinden Oluşan Avans Değerlemesi", Dünya gazetesi,18.04.2001
- (12) Kökver,M.-Yakışıklı, R.: "Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlenmesi" , Vergi Dünyası, Eylül 1996, s.181, s. 56.
- (13) 26.01.1993 tarihli ve 1993/1 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi
- (14) ÖZYER,M. Ali, Açıklama ve örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s.489
- (15) Özbalcı, Y.:A.g.e., s. 744
- (16) Yılmaz, K.: A.g.e., s.378
- (17) Aksini savunan yazarlar da vardır.Bkz. Sağlam,E.: "Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması ve Birkaç Sorun", Vergi Dünyası, Temmuz 1994, s.:155, s. 40
- (18) TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün Hatay Valiliğine gönderdiği 5.8.1997 tarih ve 33053 sayılı yazı.
- (19) Küçük, Sema, "Avansların Kur Değerlemesi", Yaklaşım, Eylül 2000
- (20) Küçük, Sema, agm, Daha geniş bilgi için bakınız Özyer, M. Ali, "Vergi Usul Kanunu Uygulaması", HUD Yayınları, 2000, Sf: 402-405
- (21) Maç, Mehmet, Temmuz 2001, Yaklaşım
- (22) Seviğ, Veysi, 27.11.2002, "Avans hesaplarının değerlendirilmesinde duraksama" Dünya gazetesi