

## AVANSLARIN DÖNEM SONU DEĞERLEMESİ

Ali Serkan ERDOĞAN<sup>(\*)</sup> Evren AYDINOĞLU<sup>(\*\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Ticaret hayatında yeri ve önemi yadsınamayacak derecede büyük olan ve ticaretin güven ortamında yapılmasına olanak sağlayan avans müessesesinin tanımı, bir işin yapılması veya yapılmaması, belli veya belirsiz bir iktisadi kıymetin alınıp satılması veya herhangi bir hizmetin ifasından dolayı ileride ortaya çıkacak olan alacak veya borcun bir kısmına veya tamamına mahsup edilmek üzere, önceden alınan veya verilen para ya da ekonomik değer olarak tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle avans, yurtiçinde veya yurtdışında yapılacak ticari işlemlerin vücut bulmasından evvel bir tarafın diğer tarafa önceden yapması gereken bir ön ödemedir.

Avansların kullanımı; yapılmak istenilen işten vazgeçilmesini önlemek, fiyat değişimlerinin etkisini gidermek gibi bazı amaçlara hizmet etmektedir.

Yani bu durumda avans; pey akçesi, ön ödeme gibi işlemlerin fonksiyonlarını yerine getirebilmektedir. Pey akçesinin tanımı: "Taraflardan birinin sözleşmenin kuruluşu sırasında, bu kuruluşun delili olmak üzere, diğerine verdiği bir miktar para veya sair bir menkule pey akçesi denmektedir. Pey akçesi, asıl borç ilişkisinin fer'idir."<sup>1</sup> şeklindedir. Pey akçesinin tanımından da anlaşılacağı üzere, pey akçesi ve avans birbirine tanım olarak uymaktadırlar. "Pey akçesi, asıl borç ilişkisinin fer'idir" ifadesi makalemizin aslında konusunu oluşturmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde ticari kazancın tespiti, öz olarak, dönem sonu özsermayesi ile dönem başı özsermayesinin karşılaştırılması şeklinde yapılır. Buradan hareketle de, işletmelerin vergi matrahları hesaplanırken, dönem başı ve dönem sonunda işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin değerleri esas alınmak suretiyle hesaplanmakta, işletmelerin sahibi oldukları iktisadi kıymetlerin değerleri toplamı ile alacaklarının toplamından

<sup>(\*)</sup> Vergi Denetmen Yardımcısı

<sup>(\*\*)</sup> Vergi Denetmen Yardımcısı

<sup>1</sup> Prof.Dr. İbrahim Kaplan, Borçlar Hukuku Dersleri (Genel Hükümler), s.114. Ankara, 2001

borçları düştükten sonra kalan tutarın tespit edilebilmesi için işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin bilanço günü itibarıyla değerlerinin bilinmesi ve ticari kazancın buna göre tespit edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin bilanço günü itibarıyla değerlerinin bilinmesi ve ticari kazancın buna göre tespit edilebilmesi için, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin değerlerinin tam olarak bilinmesi gerekmektedir. İşte burada da konumuzla ilgili olarak işletmenin sahip olduğu verilen veya alınan avansların dönem sonu değerlemesinin ne şekilde yapılacağı yani değerlendirme ölçüsünün ne olacağı sorun arz etmekte ve bu sorun için de ortak bir görüş, tam bir çözüm yolu bulunmamaktadır. Bu görüş birliğinin olmayışı denetim elemanlarının farklı uygulamalarda bulunmalarına ve avansların değerlendirme ölçüsü konusunda farklı matrahlar tayin etmelerine neden olmaktadır.

## 2- VUK'UN DEĞERLEME İLE İLGİLİ MADDELERİ

Vergi sistemimizde değerlendirme ölçüleri olarak Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili olan 267 ile 290 arasındaki maddeleri kullanılmakta ve bu çalışmamızda bakış açısına göre VUK'un bizi ilgilendiren maddeleri 281, 283, 285, 287 ve 289 olacaktır.

Vergi Usul Kanununda adı geçen değerlendirme ölçüleri ise şu şekildedir:

- 281 ve 285. maddelerde "Alacaklar" ve "Borçlar" ın değerlemesi anlatılmıştır. Adı geçen maddelerde alacakların ve borçların mukayyet değer ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Mukayyet değer ise, Vergi Usul Kanununun 265. maddesinde açıklanmış ve mukayyet değer "Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir." şeklinde tanımlanmıştır.

- 283 ve 287. maddelerde "Aktif geçici hesap kıymetleri" ve "Pasif geçici hesap kıymetleri" nin değerlendirilmesi anlatılmıştır. Aktif geçici hesap kıymetleri başlığında; "Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hâsılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir" denilmekte; pasif geçici hesap kıymetleri başlığında ise, "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hâsılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir" denilmektedir. Bu iki maddeden de anlaşılacağı üzere; avansa konu işlem bir sonraki dönemi ilgilendiriyor ise cari dönem kazancını ilgilendirecek şekilde bir değerlendirme yapılmayacağı, yani dönem sonunda iktisadi değer bilançoda mukayyet değer ile gösterileceği ve bunun sonucunda da sonuç hesaplarına aktarılmayacağından bahsedilmektedir.

- 289. maddede ise "Özel Haller" durumu anlatılmıştır. Özel haller başlığında; "Bu bölümde yazılı olmayan veyahut da yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." denilmektedir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere; ***eğer bir iktisadi kıymetin değerlendirme ölçüsü mevcut ölçüler içerisinde değilse veya içerisinde olup da değerlendirme ölçüsünün uygulama imkânının bulunmaması durumunda bu maddenin uygulanacağı*** belirtilmektedir.

Yukarıda da ifade etmiş olduğumuz gibi 3 değişik madde de avansların dönem sonu değerlemesine bir şekilde uymaktadır ve bu da uygulamada sorun arz etmektedir. Bu sorunun kaynağı avansların gerçek bir borç-alacak ilişkisini yansıtır

yansıtmadığıdır. Avansın **YTL** cinsinden olması durumunda herhangi bir sorun ortaya çıkmamakta; ancak işleme konu olan iktisadi kıymet döviz veya altın ya da başka bir değerli iktisadi kıymet olduğunda, bu dövizin veya başka bir değerli iktisadi kıymetin dönem sonunda olumlu veya olumsuz şekilde kur farkı ya da değer farkı ile sonuç hesaplarına yansıtılıp yansıtılmayacağı, yansıtılsa bile bu kur farkları ya da değer farklarının mali kara ulaşırken hesaba katılıp katılmayacağı hususu tartışmalıdır.

Bu 3 değerlendirme ölçüsü içinde bizce en uygun olanı *Vergi Usul Kanununun 289. maddesi olan özel haller değerlendirme ölçüsü* olup, bu yazımızda da neden böyle düşündüğümüzü ve avansların gerçekte bir borç-alacak ilişkisi olmadığını ortaya koymaya çalışacağız.

### 3- TÜRK LİRASI ve DÖVİZ OLARAK ALINAN veya VERİLEN AVANSLARDA DEĞERLEME

Türk Lirası olarak verilen avanslarda, bilanço gününde ya da değerlendirme gününde sipariş verilen ticari mal ya da herhangi bir iktisadi değer henüz alınmamış ise mukayyet değer ile değerlendirilecek ve bilançonun aktif kısmına geçirilecektir. Ters durumda da yine mukayyet değer ile değerlendirilecek ve bilançonun pasif kısmına geçirilecektir.

VUK'un 280. maddesinde yabancı paraların ne şekilde değerlendirileceği anlatılmıştır. Söz konusu maddede, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınacağı, yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kurun

Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı, bu değerlendirme esaslarının yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.<sup>2</sup> Alınan veya verilen avanslar bu şekilde dövizli ise, döviz mutlaka değerlemeye tabi tutulacak; ancak dönem mali karına ulaşırken bu gelir ya da gider ticari kara eklenecek ya da ticari kardan çıkarılabilecektir. Asıl sorumuz da dövizin değerlendirilip değerlendirilmediği değil, alınan veya verilen avansın dönem matrahını etkileyip etkilememesi sorunudur.

### 4- AVANS BİR BORÇ veya ALACAK İLİŞKİSİ DEĞİLDİR

Borç ilişkisi; taraflardan birinin diğerine karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu bir davranışı ifade eder. Yapma, verme, yapmama şekillerinden birinde beliren bu davranış, borç ilişkisinin konusunu oluşturan edimdir.<sup>3</sup>

Tanımın "Borç ilişkisi; taraflardan birinin diğerine karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu bir davranışı ifade eder." cümlesindeki ifadeden de anlaşılacağı üzere; bir tarafın diğerine karşı bir edimi yüklenmesi gerekmektedir. Avans alınması ya da verilmesi durumlarında ise herhangi bir edim yüklenilmemekte, yapılan sözleşmenin ön ödemesi yapılmaktadır. Dolayısıyla burada herhangi bir borç ilişkisi ortaya çıkmamaktadır.

Avans değerlemesinin Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285. maddelerine uyabilmesi, yani alacak ve borçların değerlemesine tabi tutulabilmesi için; kanımızca, yapılan sözleşmenin feshedilmesi gerekmektedir. Ancak bu şekilde alınan veya verilen sipariş avansları ve diğer avanslar borç ya

<sup>2</sup> Bünyamin Öztürk, Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, s.217. Kasım, 2006

<sup>3</sup> Prof.Dr. İbrahim Kaplan, Borçlar Hukuku Dersleri (Genel Hükümler), s.3. Ankara, 2006

da alacak hükmü kazanacak ve değerleme sonucunda oluşacak değer artışı ya da değer azalışı iktisadi işletmenin bir geliri ya da gideri olabilecektir. Çünkü bu durumda artık verilen avansın bir karşılığı kalmayacak ve geri istenebilir duruma gelecektir. Sonuçta verilen veya alınan avans borç veya alacak niteliği kazanacaktır.

Borçlar Kanunu'nda bahsedilen feshin şartları ise;

Feshin *Genel Şartları* olarak şu hususları sayabiliriz.

- Borçlunun üzerine düşen edimini ifa etmeyecek temerrüde düşmesi,

- Alacaklının, temerrüde düşen borçluya uygun bir ek süre tanıması ve borçludan edimini bu ek sürede yerine getirmesini istemesi, aksi halde akdi feshedeceğini bildirmesi,

- Ancak borçlunun bu ek sürede de üzerine düşen edimini ifa etmemesi,

Fesih için gereken *Özel Şartları* ise şu şekilde özetleyebiliriz.

- Borç, iki tarafa borç yükleyen bir akitten mütevellit olmalıdır.

- Borçlu mütemerrit olmalıdır.

- Alacaklı borçluya süre tayin ederek borcun ifasını talep etmelidir. Borcun ifasını talep eden alacaklı, borçluya münasip bir mühlet tayin etmeli veya bu süreyi hâkime tayin ettirmelidir. Bu ihtar gayet açık bir mühlet ihtiva etmelidir. Mühletin bitiminde akdin feshedileceği borçluya bildirilmelidir.

- Alacaklı, akdi feshettiğini borçluya bildirmelidir. Fesih beyanı bizzat borçluya veya yetkili bir temsilcisine yapılmalıdır. Aksi halde akit devam eder.<sup>4</sup>

Feshin bu genel ve özel şartları gerçekleştiği durumda sözleşme sona erecektir. Bu durumda artık verilen avansın bir karşılığı kalmayacak ve geri istenebilir duruma gelecektir. Sonuçta verilen veya alınan avans borç veya alacak niteliği kazanmıştır. Avansı alan tarafın aldığı avansın bu şekilde borcuna dönüştüğü durumda ödemekle yükümlü hale geldiği bu avans tutarını ifa etmezse, avansı veren taraf, Borçlar Kanunu hükümlerine göre istirdat davası açabilir ve sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre vermiş olduğu bu avans tutarını dava konusu yapabilir.

Avanslar borç veya alacağın bütün unsurlarını taşımamaktadır. Borç veya alacak tahakkuk etmiş, sonuç hesaplarına intikal etmiş, daha doğrusu edimlerin karşılıklı olarak yerine getirilmesiyle tekemmül etmiş bir işlemde doğar. Oysa avans gelecekte gerçekleşmesi istenen edimlerin henüz yerine getirilmemesi nedeniyle tekemmül etmemiş, kısaca sonuç hesaplarıyla ilişki kurulmamış bir işlemde doğmaktadır.<sup>5</sup> Bundan dolayı avansların, sonuç hesaplarıyla ilişkisi kurulmaksızın aktifleştirilmek veya pasifleştirilmek suretiyle mali tablolara yansıtılması gerekir.

## 5- VERİLEN AVANSLARA KARŞILIK AYRILMASI DURUMU

Avansların alacak niteliği kazanması, avansın tahsil edilmesinin tehlikeye girmesi durumunda alacaklıya karşılık ayırmak suretiyle gider yazma hakkı da vermektedir. Uygulamada Gelir İdaresinin görüşü ise, VUK'un 323. maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde, avansa borç niteliği kazanmadığı durumlarda da karşılık ayrılıp gider yazılabileceği ancak yazılan bu giderin mali

<sup>4</sup> Sedat Abdullah Arısoy, Vergi Dünyası, Sayı: 255

<sup>5</sup> Bünyamin Öztürk, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, s.214. Kasım, 2006

kara ulaşırken kanunen kabul edilmeyen gider olarak göze alınıp matraha eklenmesi yönündedir.

#### **6- TEK DÜZEN HESAP PLANINDA AVANSLARIN DURUMU**

Tek düzen hesap planında avansların, alacak ve borçlardan farklı olduğu göz önüne alınarak farklı hesap gruplarında gösterilmiştir. Örneğin 159 Verilen Sipariş Avanslarıyla işletme bir malın teslimini isteme hakkını kazanır. Avansın verilmesindeki amaç stok veya duran varlık edinmek olduğu için stoklar hesap gurubunda gösterilmiştir. Alınan sipariş avansları da borç ödeme yükümlülüğünden daha çok mal teslimi veya hizmet ifası amacıyla alındıkları için ticari borçlar hesap gurubunda gösterilmemiştir.<sup>6</sup>

Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de sipariş avansları ve diğer avans türleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- “159-Verilen Sipariş Avansları” 15.Stoklar başlığı altında,
- “195-İş Avansları” ve “196-Personel Avansları” 19.Diğer Dönen Varlıklar başlığı altında,
- “269-Verilen Avanslar” 26.Maddi Olmayan Duran Varlıklar başlığı altında,
- “279-Verilen Avanslar” 27.Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar başlığı altında
- “340-Alınan Sipariş Avansları” ve “349-Alınan Diğer Avanslar” 34.Alınan Avanslar başlığı altında,
- “440-Alınan Sipariş Avansları” ve “449-Alınan Diğer Avanslar” 44.Diğer Avanslar başlığı al-

tında, yer almaktadırlar. Herhangi bir borç veya alacak kalemi içerisinde sayılmamaktadırlar.

#### **7- DANIŞTAY ve GELİR İDARESİNİN GÖRÜŞLERİ**

Aşağıda avansların borç ya da alacak olması veya olmaması hakkında, Danıştayın vermiş olduğu kararlar, Gelir İdaresinin özelgeleri yer almaktadır.

“Taraflar arasında yapılan mukavelenin yürürlükte bulunan ihracattan vazgeçilmemiş olması nedeniyle alınan avansla borç niteliği kazandığı söylenemeyeceğinden, borç olarak değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir.”

“Yurt dışındaki alıcıdan alınan sipariş avansları işletmenin borcudur, yılsonunda değerlendirir ve kur farkı gider yazılır. Zira ihracat gerçekleşmemiş, avans para borcuna dönüşmüştür.”<sup>7</sup>

“Alınan avans alelade borç niteliği taşımaz, dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutulmaz. Zira sipariş iptal edilmemiş olduğundan bu avans para borcu değildir.”<sup>8</sup>

“İhracat için alınan avans, kur değerlemesine tabi tutulur ve kur farkı gider yazılır. Kaldı ki bu olayda, ihraç işlemi durdurulmuştur.”<sup>9</sup>

“İhracat Körfez Krizi dolayısıyla gerçekleşmemiş olduğundan buna ilişkin olarak alınan avans; para borcu niteliği kazanmıştır, diğer alacak ve borçlar gibi değerlendirir.”<sup>10</sup>

“1993 yılında ihraç edilecek emtiaya karşılık olarak alınan dövizlerin ekonomik kriz nedeniyle ihracatın yapılamayacağı anlaşıldığı için 1994

<sup>6</sup> Hasan Mutař, Avansların Değerlemesi

<sup>7</sup> D.3.D.04.06.1996 t. ve E.1995/2225; K.1996/2127 sayılı kararı, Yaklaşım, Sayı 49, s.116

<sup>8</sup> D.3D.6.2.1997 t. ve E:1995/4701, K.1997/486 sayılı kararı

<sup>9</sup> D.3D.15.12.1997 t. ve E.1996/5110, K.1997/4886 sayılı kararı, Yaklaşım, Sayı 49, s.116

yılında ithalatçı şirkete iade edilen döviz cinsi avansların şirketin borcu olduğunun kabulü gerekir. Bu durumda yabancı para cinsinden olan borçların Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesine göre değerlemeye tabi tutularak kur farkının gider yazılması yasaya aykırı görülmemiştir.”<sup>11</sup>

Yukarıda belirttiğimiz Danıştay kararlarının ortak yönü; avansların bir borç olarak değerlendirilemeyeceği; avansların sözleşme iptal edildikten sonra asıl borç-alacak ilişkisine dönüşeceği ve değerlemeye tabi tutulabileceğidir.

“Yabancı para cinsinden alınan avansların dönem sonunda cari kurla değerlendirilerek kur farkının gider yazılması yerindedir.”<sup>12</sup>

“Yapılacak ithalatın bedeline mahsuben, yabancı satıcıya ödenen sipariş avansı dövizli olacaktır. Dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulması ve kur farkının gelir yazılması gerekir.”<sup>13</sup>

“Gerçekleşmeyen ihracat nedeniyle artık kalan (alınan. avans, borç olarak değerlendirilemez ve kur farkı gider yazılamaz.”<sup>14</sup>

“İhracata ilişkin olarak peşin tahsil edilen ..... dolar avansı davacı şirketin borcudur. Kur değerlemesine tabi tutulur ve kur farkı gider yazılır.”<sup>15</sup>

“Avans ödemeleri, alıcı için satıcı firmadan alacağı mal karşılığında bir alacak teşkil ettiğinden X A.Ş.'nin makine alımı için satıcı firmaya döviz cinsinden ödediği avans hesap dönemi sonlarında VUK'nun 263. maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nda tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilecek ve ortaya çıkan kur farkı dönem kazancıyla ilişkilendirilecektir.”<sup>16</sup>

“Şirketin döviz olarak almış olduğu avanslar şirket için bir borç niteliğinde olacağından, döviz olarak alınan bu avansların dönem sonunda da değerlemeye tabi tutulması ve değerlendirme sonucu oluşacak kur farklarının da kar-zarar hesabına yazılması mümkün bulunmaktadır.”<sup>17</sup>

“... avansın döviz olarak alınması halinde, bu borcun değerlemesi neticesinde oluşan kur farkının gider kaydedileceği tabidir.”<sup>18</sup>

“...ihracatın yapılmasından önce tahsil edilen ihracat bedelleri avans mahiyetinde bulunduğundan, tahsilât tarihinde hâsılât olarak kaydedilmemesi, tahsilât tarihi ile faturanın tanzim tarihi arasında oluşan kur farklarının da, kambiyo gideri olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.”<sup>19</sup>

“Bilançonun pasif tablosunun öz sermaye ve borçlardan oluştuğu, dolayısıyla bilançonun pasif

<sup>10</sup> D.4.D.27.02.1998 t. ve E:1996/5110, K.1997/4886 sayılı kararı

<sup>11</sup> Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemler Cilt:4, s.1693

<sup>12</sup> 16.12.1997 tarihli, E. 1996/5110, K. 1997/4886

<sup>13</sup> D.3.D.25.02.1999 t. ve E:1997/2370, K:1999/692 sayılı kararı

<sup>14</sup> D.D.13.10.1998 t. ve E:1997/186, K:1998/3459 sayılı kararı

<sup>15</sup> D.3.D.10.06.1999 t. ve E:1997/1308, K:1999/2437 sayılı kararı, Süryay Danıştay Kararları

<sup>16</sup> 17.09.1998 tarihli, B.07.0.GEL.0.29/2949-280-270/32756 sayılı özelge

<sup>17</sup> 05.06.2001 tarihli, B.07.0.Gel..29/2949-280-282/30621 sayılı özelge;

<sup>18</sup> 30.11.1999 tarihli, 2711 sayılı mukteza, Vergi Dünyası Sayı 229, s.142

bölümündeki avans, öz sermaye olarak değerlendirilemeyeceğinden borç sayılmasının uygun olacağı, aksinin düşünülmesi halinde hangi değerlendirme ölçüsü içinde yer alacağını belirlenemeyeceği ve buna bağlı olarak avans hesabının kapatılmasının muhasebe ilkeleri bakımından mümkün olmayacağı, 1 sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de avansın borç olarak sayıldığı, alınan avansın bir kısmının Dolar olarak döviz tevdiat hesabında tutulduğu ve dönem sonu kur farklarının gelir olarak yazıldığı, bu durumda alınan avansın borç olarak nitelendirilip, dönem sonu itibarıyla değerlemeye tabi tutularak oluşan kur farkının gider yazılmasının kabulü gerektiği<sup>19</sup>

Yukarıdaki Danıştay Kararlarının, Gelir İdaresi özelgelerinin ortak yönü ise avansların bir borç ya da alacak ilişkisini ifade ettiği ve diğer borç-alacak ilişkileri gibi değerlemeye tabi tutulabileceğidir.

Görüldüğü gibi, İdarenin de bu konu hakkında zıt görüşleri bulunmakta ve görüş birliğine varamamaktadır. İdarenin bu tutumu konuyu daha da duraksama içine sokmaktadır.

## 8- MUHASEBE UYGULAMALARI

X. AŞ. ticari iliskide olduğu Y. AŞ'ye 25.000,00 dolarlık bir ticari mal siparişi vermiştir. 8.000 dolarını avans olarak ödemiştir. Ticari mal aktife girdiğinde sipariş avansı mahsup edildikten sonra kalan kısım peşin olarak ödenmiştir. Ticari malın Y.AŞ'ye maliyeti 20.000,00 dolardır (KDV %18).

• Siparişin verildiği gün dolar kuru 1.3 YTL'dir.

- 31.12.2007 dolar kuru 1.4 YTL'dir.
- Malın aktife alınma tarihi olan 09.01.2008'de dolar kuru 1.5 YTL'dir.

### I- Verilen Sipariş Avanslarının Muhasebe Kayıtları:

#### A- Değerleme Yapılması Durumu:

##### a) Sipariş verildiğinde yapılacak kayıt:

|                                 |                |           |
|---------------------------------|----------------|-----------|
| -----09.09.2007-----            |                |           |
| 159-Verilen Sipariş Avansları   | 10.400,00      |           |
|                                 | (1.3 x 8.000=) |           |
|                                 | 100-Kasa       | 10.400,00 |
| Verilen Sipariş Avansının Kaydı |                |           |
| -----/-----                     |                |           |

##### b) Dönem sonunda yapılacak değerlendirme kaydı:

|                                       |        |  |
|---------------------------------------|--------|--|
| -----31.12.2007-----                  |        |  |
| 159-Verilen Sipariş Avansları         | 800,00 |  |
| 649-Diğer Faal. Olağ. Gelir ve Karlar | 800,00 |  |
| Sipariş Avansının Değerlemesi         |        |  |
| (1,4 - 1,3) x 8.000 = 800             |        |  |
| -----/-----                           |        |  |

##### c) Mal aktife alındığında yapılacak kayıt:

|                                                       |           |  |
|-------------------------------------------------------|-----------|--|
| -----09.01.2007-----                                  |           |  |
| 159-Verilen Sipariş Avansları                         | 800,00    |  |
| 649-Diğer Faal. Olağ. Gelir ve Karlar                 | 800,00    |  |
| Sipariş Avansının Değerlemesi                         |           |  |
| (1,5 - 1,4) x 8.000 = 800                             |           |  |
| -----09.01.2007-----                                  |           |  |
| 153-Ticari Mallar                                     | 37.500,00 |  |
| 191-İndirilecek KDV                                   | 6.750,00  |  |
| 100-Kasa                                              | 32.250,00 |  |
| 159-Verilen Sipariş Avansları                         | 12.000,00 |  |
| Sipariş Edilen Ticari Malın Teslimi (1,5 x 25.000,00) |           |  |
| -----/-----                                           |           |  |

<sup>19</sup> Gelir İdaresi Muktezası, Bünyamin Öztürk, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, s.216. Kasım, 2006

<sup>20</sup> Sakıp ŞEKER Dönem Sonu İşlemleri Cilt:4, s.1694

Yukarıda çözülen örnekte, işletmenin diğer faaliyetlerden olağan karları adı altında elde etmiş gözüktüğü karının nazım hesaplarla vergi matrahından düşülmesi gerekmektedir. Eğer bu şekilde bir işlem yapmadan faaliyet karı şirketin mali karı olarak hesaplanırsa ticari mal işletmeye girdiği anda işletme kazanç elde etmiş gibi bu tutarı vergi matrahına dâhil ederek vergisini ödemek durumunda kalacaktır. Satın alınan bir ticari maldan, işletmeye giriş esnasında kar elde etmek de anlamsız olacaktır. Çünkü kar denen olgu ticari malın satışında ortaya çıkan bir olgudur. Sonuçta, şirketin elde etmiş gözüktüğü bu kazanç gerçek bir alacak-borç ilişkisine dayalı bir kazanç değildir.

#### B- Değerleme Yapılmaması Durumu:

##### a) Sipariş verildiğinde yapılacak kayıt:

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| 09.09.2007                      |           |
| 159-Verilen Sipariş Avansları   | 10.400,00 |
| (1.3 x 8.000=)                  |           |
| 100-Kasa                        | 10.400,00 |
| Verilen Sipariş Avansının Kaydı |           |
| /                               |           |

##### b) Dönem sonunda yapılacak değerleme kaydı:

Değerleme yapılmaması durumunda dönem sonunda (31.12.2007. herhangi bir kayıt yapılmayacaktır.

##### c) Mal aktife alındığında yapılacak kayıt:

|                                           |           |
|-------------------------------------------|-----------|
| 09.01.2008                                |           |
| 153-Ticari Mallar                         | 37.500,00 |
| 191-İndirilecek KDV                       | 6.750,00  |
| 100-Kasa                                  | 32.250,00 |
| 159-Verilen Sipariş Avansları             | 10.400,00 |
| 649-Diğer Faal. Olağ. Gelir ve Karlar     | 1.600,00  |
| Sipariş Edilen Ticari Malın Teslimi       |           |
| (1,5 x 25.000,00) ve                      |           |
| Verilen Sipariş Avansının Değerleme Farkı |           |
| /                                         |           |

Ticari işlemin gerçekleştiği, yani ödemenin yapıldığı anda, işletmenin 2008 hesap dönemi için ortaya çıkan 1.600,00 YTL'lik değerleme farkının ne olacağı tartışma konusudur.

#### II- Alınan Sipariş Avanslarının Muhasebe

##### Kayıtları:

##### A- Değerleme Yapılması Durumu:

##### a) Sipariş alındığında yapılacak kayıt:

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| 09.09.2007                     |           |
| 100-Kasa                       | 10.400,00 |
| (1.3 x 8.000=)                 |           |
| 340-Alınan Sipariş Avansları   | 10.400,00 |
| Alınan Sipariş Avansının Kaydı |           |
| /                              |           |

##### b) Dönem sonunda yapılacak değerleme kaydı:

|                                                 |        |
|-------------------------------------------------|--------|
| 31.12.2007                                      |        |
| 100-Kasa                                        | 800,00 |
| -Dolar Kasası                                   |        |
| 646-Kambiyo Karları                             | 800,00 |
| Kasadaki Dövizin Değerlemesi                    |        |
| 31.12.2007                                      |        |
| 659-Diğer Faal. Ola. Gid. Ve Zarar.             | 800,00 |
| 340-Alınan Sipariş Avansları                    | 800,00 |
| Avansın Değerlemesinden Dolayı Kur Farkı Gideri |        |
| /                                               |        |

##### c) Ticari mal satıldığında yapılacak kayıt:

|                                                 |           |
|-------------------------------------------------|-----------|
| 09.01.2008                                      |           |
| 659-Diğer Faal. Ola. Gid. Ve Zarar.             | 800,00    |
| 340-Alınan Sipariş Avansları                    | 800,00    |
| Avansın Değerlemesinden Dolayı Kur Farkı Gideri |           |
| /                                               |           |
| 09.01.2008                                      |           |
| 100-Kasa                                        | 32.250,00 |
| 340-Alınan Sipariş Avansları                    | 12.000,00 |
| 600-Yurtiçi Satışlar                            | 37.500,00 |
| 391-Hesaplanan KDV                              | 6.750,00  |
| Ticarın Malın Teslim Kaydı                      |           |
| /                                               |           |

**B- Değerleme Yapılmaması Durumu:****a) Sipariş alındığında yapılacak kayıt:**

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| _____09.09.2007_____           |           |
| 100-Kasa                       | 10.400,00 |
| (1.3 x 8.000=)                 |           |
| 340-Alınan Sipariş Avansları   | 10.400,00 |
| Alınan Sipariş Avansının Kaydı |           |
| _____/_____                    |           |

**b) Dönem sonunda yapılacak değerleme kaydı:**

Değerleme yapılmaması durumunda dönem sonunda (31.12.2007. avansla ilgili herhangi bir kayıt yapılmayacaktır. Ancak eldeki döviz VUK'un 280.maddesine göre değerlemeye tabi tutulacaktır.

|                              |        |
|------------------------------|--------|
| _____31.12.2007_____         |        |
| 100-Kasa                     | 800,00 |
| -Dolar Kasası                |        |
| 646-Kambiyo Karları          | 800,00 |
| Kasadaki Dövizin Değerlemesi |        |
| _____/_____                  |        |

**c) Ticari mal satıldığında yapılacak kayıt:**

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| _____09.01.2008_____                |           |
| 100-Kasa                            | 32.250,00 |
| 340-Alınan Sipariş Avansları        | 10.400,00 |
| 659-Diğ. Faal. Olağ. Gid. Ve Zarar. | 1.600,00  |
| 600-Yurtiçi Satışlar                | 37.500,00 |
| 391-Hesaplanan KDV                  | 6.750,00  |
| Ticarın Malın Teslim Kaydı          |           |
| _____/_____                         |           |

Avansı veren şirketin değerleme farkından dolayı ortaya çıkan 1.600,00 YTL'lik gelirin ne olacağına tartışmalı olduğu gibi avansı alan şirketin ortaya çıkan 1.600,00 YTL'lik zararın ne olacağı da aynı şekilde tartışma konusu olmaktadır.

**9- SONUÇ**

Bu çalışmamızda, döviz cinsinden veya başka bir iktisadi değer cinsinden alınan veya verilen avansların değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağına ilişkin görüşlerimizi ve bunları destekleyen bazı görüşlere yer vermeye çalıştık.

Avans verilmesine konu işin yapılması, yapılmaması, teslimi, ifası veya ne dersiniz deyin alınmış veya verilmiş avanslar daha sonraki bir zaman diliminde sonuçlanacak iş karşılığı olarak peşin verilmiş ve sözleşme feshedilmediği sürece Borçlar Kanunu hükümleri uyarınca borç değildir. Zira sözleşme feshedilene kadar avans alanın borcu, avans olarak aldığı para borcu değil avansın verilmesine neden teşkil eden işlemin gerçekleştirilmesi borcudur<sup>21</sup>. Avansın verilmesine neden teşkil eden işlemin gerçekleştirilmesi borcu herhangi bir nedenle feshedilirse avans, o zaman borç ya da alacağa dönüşecektir. Kanımızca sözleşme feshedilmeden alınan veya verilen avans borç ya da alacağa dönüşmeyecek ve değerlemeye de tabi tutulmayacaktır. Bir başka deyişle; taraflar arasındaki ticari ilişki devam ettiği sürece alınan veya verilen avans gerçek bir borç veya alacak olarak kabul edilemez ve anlaşma geçerli olduğu müddetçe alacaklının verdiği avansı iade talep hakkı bulunmaz. Verilen ya da alınan avansın bu şekilde nitelik değiştirmesi sonucunda, dönem sonunda avansın değil, alacak veya borç haline dönüşen tutarın değerlemesi yapılır.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirttiğimiz gibi, Gelir İdaresi de konu hakkında vermiş olduğu özgelelerde birbirine tamamen zıt iki farklı görüş belirtmiş, bu durum ise konuya tam bir açıklama getirmediği gibi konuyu daha da

<sup>21</sup> Sedat Abdullah Arısoy, Vergi Dünyası, Sayı: 255

karmaşık bir hale getirmiştir. Bu konu hakkında vergi mevzuatımızda ise herhangi bir düzenleme yapılmamaktadır. Aynı şekilde yine çalışmamızın önceki bölümlerinde ifade ettiğimiz gibi, tek-düzen hesap planında da sipariş avansları ve diğer avans türleri, alacak ve borç kalemleri içerisinde yer almamaktadır.

Alınan veya verilen avanslar dövizli ise, döviz mutlaka değerlemeye tabi tutulacak, ancak dönem mali karına ulaşırken bu gelir ya da gider ticari kara eklenecek ya da ticari kardan çıkarılabilir olacaktır. Zaten sorun, dönem sonunda dövizin değerlemesi değil, alınan veya verilen avansın dönem matrahını etkileyip etkilememesi sorunudur.

Bu anlattıklarımızdan çıkarılacak sonuç; alınan veya verilen avansların VUK'un 289.maddesine göre; mukayyet değerle o da yoksa emsal bedelle değerlendirileceğidir. Döviz cinsinden verilen veya alınan avanslar yazımızda ifade etmeye çalıştığımız gibi bir borç veya alacak haline dönüşmemiş ise bunların değerlendirilmesi sonucunda bulunacak olan kur farkları mali karın tespitinde dikkate alınmaması gerekir. Çünkü değerlendirme sonucu oluşan tutarın mali kardan düşülmemesi aslında gelir olmayan bir unsurun vergilenmesi demektir. Alınan avanslar ile ilgili değerlendirme işleminin, avansın kesin bir borç haline dönüştüğü yani mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleştiği ya da sözleşmenin feshedildiği zamana ertelenmesi gerekmektedir.<sup>22</sup>

Dönem sonlarında avansların değerlendirme konusunda durumunun ne olacağının belli olması ve uygulamadaki farklılıklarının giderilebilmesi için, vergi mevzuatımızda gerekli kanuni düzenlemeler yapılmalı ve yapılan bu kanuni düzenlemeler tartışmaya mahal bırakmamalıdır.

#### KAYNAKÇA

- YÜCE, Özlem; Avansların Değerlemesi; Vergi Raporu Dergisi; Aralık 2006, Sayı:87
- AVCI, Yadigar; Avansların Dönemsonu Değerlemesi; Vergi Raporu Dergisi; Aralık 2007, Sayı:99
- ÖZTÜRK, Bünyamin; Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri; Kasım 2006
- ARISOY, Sedat Abdullah; Avansların Avans Olarak Kaldığı Sürece Kurum Kazancını Etkilememesi ve Avansların Değerleme Ölçüsü; Vergi Dünyası Dergisi; Kasım 2002, Sayı: 255
- KAPLAN, İbrahim; Borçlar Hukuku Dersleri (Genel Hükümler); Ankara, 2001

<sup>22</sup> Sedat Abdullah Arisoy, Vergi Dünyası, Sayı: 255