



AVANSLARIN DÖNEM SONU DEĞERLEMESİ

Volkan AKSOYOĞLU (*)

1 - GİRİŞ

Ticari hayatta, henüz teslim alınmamış emtia veya ifa edilmemiş hizmetlere karşılık olmak üzere, yazılı veya sözlü anlaşmaya dayalı önceden kararlaştırılan belli bir paranın ödenmesi uygulaması oldukça yaygındır.

Avans, Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca her şekilde yapılacak olan bir sözleşme nedeniyle, bir işin yapılması veya yapılmamasından dolayı ileride ortaya çıkacak olan alacak ve borcun bir kısmına veya tamamına mahsup edilmek üzere, önceden alınan veya verilen para veya ekonomik değer olarak tanımlanabilmektedir.

Avans ticari hayatta ise, herhangi bir kişi veya firmaya sipariş edilen bir mal, makine yahut yatırım dolayısıyla, sipariş bedelinin belli bir yüzdesinin önceden verilmesi olarak tanımlanabilmektedir.¹

İşletmelerin vermiş veya almış oldukları avan-

sın vergi hukuku açısından nasıl değerlendirileceği hususu uygulamada duraksamalara neden olmaktadır. Bu duraksamanın nedeni avansların işletmeler için gerçek bir borç veya alacak olup olmadığı konusunda farklı görüşlerin olmasıdır.

Biz de bu yazımızda öncelikle genel olarak alınan ve verilen avansların çeşitlerini ve Tekdüzen Hesap Planına göre hangi hesaplarda izlendiklerini açıkladıktan sonra, alınan ve verilen avansların işletmeler için gerçek bir borç ve alacak olup olmadığını ve buna göre değerlendirmenin nasıl yapılması gerektiğini bu husustaki farklı görüşlere yer vererek açıklamaya çalışacağız.

2- AVANS ÇEŞİTLERİ ve TEK DÜZEN HESAP PLANINDA KAYIT USULLERİ

Verilen ve alınan avanslar amaçlarına göre kendi içlerinde farklılık arz etmekte ve farklı hesaplarda izlenmekte olup, bunların çeşitleri ve izlendikleri hesaplar aşağıda açıklandığı gibidir.²

(*) Vergi Denetmeni

¹ KARADOĞAN, Uğur, "Döviz Cinsinden Alacak Ve Borçların Hesap Dönemi Sonu Değerlemesi", Maliye Ve Sigorta Yorumları, Sayı:428

² KAYA, Ömer, "Avans'ların Çeşitleri Ve Bilanço Tekniği Açısından Değerlendirmesi", Maliye Ve Sigorta Yorumları, Sayı:343

2.1- Verilen Avanslar

İşletmenin satın alma sözleşmelerine istinaden yurt içinden veya yurt dışından her türlü mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak peşin ödediği paralarla, çeşitli nedenlerle personeline yaptığı ön ödemelerdir. Verilen avanslar amaçlarına göre çeşitleri ve bunların izlendikleri hesaplar şunlardır.

1- Verilen Sipariş Avansları:

Yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili yapılan ödemelerdir. Bu amaçla yapılan avans ödemeleri 15 Stoklar Grubu'nda yer alan 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında izlenmektedir.

2- İş Avansları:

İşletme adına yaptırılacak hizmet ve giderleri karşılamak amacı ile işletme personeline verilen paralardır. Bu kapsama giren avans ödemeleri 19 Diğer Dönen Varlıklar Grubunda yer alan 195 İş Avansları Hesabında takip edilmektedir.

3- Personel Avansları:

İşletme personel ve işçilerine maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen paralardır. Bu tür avanslar da iş avanslarının yer aldığı 19 Diğer Dönen Varlıklar Grubundaki 196 Personel Avansları Hesabında izlenmektedir.

4- Maddi Duran Varlıklarla İlgili Avanslar:

Yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak ödenen avanslardır. Bu ödemeler 25 Maddi Duran Varlıklar Grubunda yer alan 259 Verilen Avanslar Hesabında takip edilmektedir.

5- Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Avanslar:

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak

gerek yurtiçi gerekse yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemeleridir. Bu ödemeler de 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Grubundaki 269 Verilen Avanslar Hesabında izlenmektedir.

6- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar İçin Ödenen Avanslar:

Özel tükenmeye tabi varlıklar için yapılan avans ödemeleridir. Bu amaçla yapılan avans ödemeleri 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Grubundaki 279 Verilen Avanslar Hesabında izlenmektedir.

2.2- Alınan Avanslar

Alınan avanslar, işletmenin satış sözleşmelerine dayanarak ileride teslim edeceği mal veya hizmetin bedeline mahsuben tahsil ettiği paralardır. İşletmeler mal ve hizmet teslimi dışındaki işlemlerle ilgili olarak da avans almış olabileceğinden, alınan avanslar, Alınan Sipariş Avansları ve Alınan Diğer Avanslar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1- Alınan Sipariş Avansları:

İşletmenin satış amacı ile gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği paralardır. Satış sözleşmelerine dayanarak alınan bu tür avansların bir yıldan kısa vadeli olanları 34 Alınan Avanslar Grubunda yer alan 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabında, bir yıldan uzun vadeli olanları ise 44 Alınan Avanslar Grubundaki 440 Alınan Sipariş Avansları Hesabında izlenmektedir.

2- Alınan Diğer Avanslar:

Sipariş avansları tanım ve kapsamına girmeyen diğer her türlü avanslar bu gruba girer. Bunların bir yıldan kısa vadeli olanları 34 Alınan

Avanslar Grubundaki 349 Alınan Diğer Avanslar Hesabında, bir yıldan uzun vadeli olanları ise 44 Alınan Avanslar Grubunda yer alan 449 Alınan Diğer Avanslar Hesabında takip edilmektedir.

3- AVANSLAR GERÇEK BİR BORÇ VEYA ALACAK MIDIR?

Yazımızın başında da belirttiğimiz üzere avansların nasıl değerlendirileceği diğer bir ifade ile değerlendirme ölçüsünün ne olacağı hususunda uygulamada görüş ayrılıkları mevcuttur. Bunun temel nedeni ise avansların işletmeler için gerçek bir alacak veya borç olup olmadığı konusunda vergi mevzuatında kesin bir hükmün bulunmamasıdır.

Aslında TL cinsinden verilen avansların dönem sonu değerlemesinde hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağı konusunda bir problem bulunmamaktadır. Şöyle ki, avanslar işletmeler açısından gerçek bir borç/alacak olarak kabul edilirse 213 sayılı VUK'nun 281. ve 285. maddelerinde alacak ve borçlar için öngörülen değerlendirme ölçüsüne göre yani mukayyet değerleri ile değerlendirilecek; aktif veya pasif düzenleyici geçici hesaplar olarak kabul edilirse 213 sayılı VUK'nun 283. ve 287. maddelerinde bu hesapların öngörülen yine mukayyet değerleri ile değerlendirilecek; eğer gerçek bir borç veya alacak olarak kabul edilmez ise o zaman da 213 sayılı VUK'nun "Özel Haller" başlıklı 289. maddesinde öngörülen yine mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Görülebileceği üzere TL cinsinden verilen avanslar, gerçek bir borç veya alacak olarak kabul edilsin veya edilmesin her halükarda mukayyet değerleri ile değerlendirilecektir. Buradaki sorun ve doktrindeki görüş ayrılıklarının olduğu nokta

yabancı para cinsinden verilen veya alınan avansların dönem sonu değerlendirme ölçüsünün ne olacağıdır.

3.1- Avansların Gerçek Bir Borç veya Alacak Olmadığını Savunan Görüş;

Avansların gerçek bir alacak veya borç olmadığını savunanlara göre avans, yurt içinde veya yurt dışında yapılacak alım veya satım işlemlerinin yapılmasından önce söz konusu işlemin ulaşacağı tarafın önceden yapması gereken bir ön ödeme niteliğindedir ve alım satım işlemi gerçekleştiğinde önceden ödenmiş olan avans, alım-satım bedelinden indirilmektedir. Alacak veya borcun mahiyetine bakıldığında ise böyle bir özelliğin bulunmadığı görülür.

Alacak, kelime anlamı olarak, bir kimsenin diğer bir kimseye, hâlen veya ileride bir şey yapmaya veya yapmamaya ya da kendisine bir şey vermeye icbar eyleme hakkıdır. Borç kavramı ise, iki veya daha çok kimse arasında karşılıklı yüklenimleri anlatan hukukî bir bağın ifadesidir. Bir anlaşmada alacaklı, borçlu ve edim olarak üç temel öge mevcuttur. Dolayısıyla, anlaşma koşullarına bağlı olarak ortaya çıkan ön ödeme, bir edim yani bir borç değildir.³

Avansın gerçek bir borç veya alacak durumuna dönüşmesi için avansın alınmasına sebep gelecekte yapılması taahhüt edilmiş mal teslimi veya hizmet ifası yerine getirilmemeli veya getirilmesi imkânsız olmalıdır. Sözleşmenin feshi ya da ifanın imkânsızlığı sebeplerinden biri oluşursa avansı almış olan taraf almış olduğu avans bedelini iade etmekle yükümlü hale gelmiş olur. Avansı alan taraf ödemekle yükümlü hale geldiği bu avans tutarını ödemezse avansı veren Borçlar Kanunu hükümlerine göre istirdat davası açar

³ MERCAN, Eray. Yabancı Para Cinsinden Alınan Sipariş Avanslarının Değerlenmeye Tâbi Tutulmasının Vergisel Boyutu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 155, Ağustos 2001, s.51

ve sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre verdiği avans tutarını dava konusu yapabilir. Eğer tarafların aralarındaki ticari ilişki hükümsüz hale gelirse verilen avans gerçek bir alacak veya borç haline dönüşür ve bu durumda dönem sonunda avansın değil de alacak veya borç haline dönüşen tutarın değerlendirilmesi yapılabilir. 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 avansın geri iade talep hakkı bulunmaz.⁴

Öte yandan Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde⁵ avansların gerçek anlamda bir alacak ya da borç olmadığını göstermektedir. Avanslar, hesap plânında alacaklar (12 – 22 veya 32 – 42 Grupları) içine değil, stoklar (15 – 25 veya 34 – 44 Grupları) içine kaydedilirler. Dolayısıyla avansların, dönem sonunda değerlemeye konu edilmeyip kayıtlarda ne şekilde yer almışlarsa o şekilde işleme tâbi tutulmaları gerekir.

Olayın diğer boyutu ise, borç veya alacak tahakkuk etmiş, sonuç hesaplarına intikal etmiş, yani edimlerin karşılıklı olarak yerine getirilmesiyle tekemmül etmiş bir işlemde doğar. Oysa avans, gelecekte gerçekleşmesi beklenen edimlerin henüz yerine getirilmeden önce tahsil edilmiş, dolayısıyla edimleri tekemmül etmemiş yani sonuç hesaplarıyla ilişkisi kurulmamış bir işlemde doğar. Avanslar, nakit alacağı veya nakit borcunu değil, mal veya hizmet alacağını veya borcunu ifade eder. Dolayısıyla avansların alelâde bir alacak veya borç olmadığı bu durumda da ortaya çıkmaktadır.

3.2-Avansların Gerçek Bir Borç veya Alacak Olduğunu Savunan Görüşü;

İkinci görüşü savunanlara göre ise avans ödemeleri; alan yönünden "borç", veren açısından "alacak" olarak kabul edilmeli ve bu nedenle avansların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281. ve 285. maddelerinde alacak ve borçlar için öngörülen değerlendirme ölçülerine göre yani mukayyet değerleri ile değerlendirilmelidir.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere birbirine eşit iki tablodan oluşmakta, işletmenin mevcut ve alacakları aktifte, borçları ile özkaynakları pasifte yer almaktadır. Bilanço usulünde dönem kazancı, dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki fark olup, öz sermaye ise aktif toplamından pasifteki borçların düşülmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Bilançonun yapısı ve bu temel formülüne göre, aktifte yer alan verilen avanslar işletme için bir alacak, pasifte yabancı kaynaklar bölümünde yer alan alınan avanslar ise işletme için bir borç sayılmaktadır.

Alınan avanslar nedeniyle işletmeye fiilen nakit girişi olmakta, verilen avanslar nedeniyle de işletmeden fiilen nakit çıkışı olmaktadır. Alınan ve verilen avanslar daha sonra sözleşme hükümlerine uygun olarak yapılan teslimlere paralel olarak mahsup edilmektedir. Alınan sipariş avanslarının bilançoda doğrudan borçlar arasında yer almayıp yabancı kaynaklar içinde Alınan Avanslar olarak yer alması bunların ileride hası-lata dönüşecek olmasından, verilen sipariş avanslarının da aktifte alacak yerine stoklar ve varlıklar arasında yer alması ise bunların ileride stok ve varlık türlerine dönüşecek olmasından

⁴ SEVİÇ, Veysi. "Avans Değerlemesi Tartışması", Dünya Gazetesi, 13/09/2001

⁵ 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ ile 1994 hesap döneminden başlamak üzere tüm işletmeler, muhasebelerinde tekdüzen hesap plânı uygulamakla yükümlü hale getirilmişlerdir.

kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla alınan ve verilen sipariş avanslarının bilançoda borç ve alacaklar arasında yer almadığı gerekçesiyle bunların bilanço tekniği açısından işletme için bir borç ve alacak olmadıklarını ileri sürmek mümkün değildir. Ayrıca avansların izlendiği hesapların düzenleyici hesap olduklarını ileri sürmekte doğru değildir. Çünkü düzenleyici hesaplar ilgili kıymetlerin bilanço günündeki değerlerine icra edilmesi ile ilgili olup bu tür hesaplar ilgili kıymetin altında indirim (-) şeklinde yer alırlar.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı üzere alınan avansların borç olmadığını iddia etmek, bunun özkaynak olduğunu kabul etmek anlamına gelir. Alınan avansın öz kaynak olmadığı tartışmasız olduğuna göre bilançonun pasifinde yabancı kaynaklar bölümünde yer alan avansın hem borç olmadığını hem de özkaynak olmadığını iddia etmek ise, işletmeye fiilen nakit girişi sağlayan hatta finansman sağlayan avans işleminin mevcudiyetini yok saymak anlamına gelir ki, bu da doğru değildir.

Sonuç olarak, alınan ve verilen sipariş avansları bilanço tekniği açısından işletme için bir borç ve alacaktır. Ancak, alınan bu avansların bir borç olmadığını ileri sürerek, buradan hareketle değerlemeye tabi tutulamayacağını iddia etmek doğru değildir.⁶

Öte yandan avansın mevcut özellikleri de işletmeler açısından borç ve alacak özelliklerine sahip olduğunu göstermektedir. Konuya ilişkin olarak yapılan bir çalışmada da belirtildiği üzere;⁷

- Avans borcu veya alacağı, diğer borç veya alacaklardan ayrı nitelikte değildir.

- Avansların doğrudan gider yazılması müm-

kün 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.

- Avansların diğer borç ve alacaklardan ayrı bir şekilde işleme tabi tutulması daha farklı ve daha büyük sorunları beraberinde getirecektir. Bu nedenle, Vergi Usul Yasası'nda borç ve alacak ile aktif ve pasif geçici kıymet değerlendirme ölçüleri farklılaştırılmamıştır.

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

4- YABANCI PARA CİNSİNDEN ALINAN VEYA VERİLEN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Yazımızın önceki bölümünde açıkladığımız üzere yabancı para cinsinden alınan ve verilen avansların değerlemeye tâbi tutulup tutulamayacağı konusundaki tartışma, alınan ve verilen avansların gerçek bir borç-alacak mahiyetinde olup olmadığı noktasında çıkmaktadır. Avansların değerlendirilemeyeceği görüşünü savunanların çıkış noktası, alınan ve verilen avansların gerçek bir borç ve alacak mahiyetinde olmadığı yönünde iken; karşı görüşte olanlar ise tam tersi avansların gerçek bir borç ve alacak mahiyetinde olduğunu savunarak değerlemeye tâbi tutulabileceği ve değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının mali karın tespitinde dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşmaktadırlar.

Maliye Bakanlığı ise kur farklarının sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesi gerektiği görüşündedir.

⁶ KAYA, Ömer, a.g.m

⁷ AVCI, Yadigar, "Avansların Dönem Sonu Değerlemesi", Vergi Raporu Dergisi, Ankara, 2007/Aralık, Sayı:99, Sayfa:76, (Ayrıntılı bilgi için bakınız, KÜÇÜK, Sema, "Avansların Kur Değerlemesi", Yaklaşım, Eylül 2000)

Ancak bakanlık bu görüşünü tebliğ ile açıklamamıştır. Aşağıda özetini verdiğimiz özgelelerde; döviz olarak alınan ve verilen avansların veren açısından alacak, alan açısından da borç olarak niteleneceği, dolayısıyla kur farklarının dönem sonuçlarını etkilemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Döviz ile ödenen avanslarda değerlemenin nasıl olacağına ilişkin mukteza örnekleri;

“İlgi dilekçenizde, Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi numaralı mükellefi olduğunuz, yurt içinde yerleşik bir firmaya yurt dışından mal teslimi konusunda hizmet verdiğiniz, bu hizmetlere ait döviz cinsinden ön avanslar aldığınız açıklanarak, geçici vergi dönemlerinde kapanmayan veya kısmi kapanan bu avanslar için değerlendirme yapıp yapılmayacağı; yine aynı şekilde şirketiniz tarafından verilen döviz cinsinden avansların geçici vergi dönemlerinde kur değerlemesine tabi olup olmadığı konusunda bilgi talep edilmektedir.

Bilindiği gibi; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 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 irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.” denilmektedir.

Diğer taraftan, borsada rayici olmayan yabancı paraların 2008 yılı için yapılacak olan değerlemelerde esas alınacak kurlar 390 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmış olup, 130 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C.Merkez Bankasınca ilan edilen kurların esas alınması gerektiği, bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar için ise döviz alış kurunun uygulanacağı belirtilmiştir.

217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti” başlıklı 3’üncü bölümünde; “...Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır.” açıklaması yapılmıştır.

Öte yandan, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslar da, gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri karşılığında bedellerinin peşin olarak tahsil edilmesidir. Teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılacaktır.

Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, geçici

vergiye esas kazançların tespitinde söz konusu avansların Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir” denilmektedir.⁸

Konu ile ilgili diğer bir muktezada ise;⁹

“ İlgide kayıtlı dilekçenizden Turizm Seyahat Acentesi İşletmeciliği faaliyetiyle iştigal ettiğiniz ve yurt dışında bulunan turizm firmalarından sezon öncesi döviz cinsinden avanslar aldığınız ve bu paraları yurt içinde bulunan otellere avans olarak verdiğiniz belirterek, yurt dışından alınan avanslar ile yurt içinde otellere verilen avans değerlemelerinin nasıl yapılacağı konusunda özelle talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere; 213 sayılı 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." hükmüne yer verilmiştir.

Bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslar; gelecekte teslim edilecek mal ve hizmetin bedellerinin peşin olarak tahsil edilmesidir. Alınan bu avanslar teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılacaktır.

Yurt dışındaki turizm firmalarının şirketinize yaptıkları avans ödemeleri, şirketinizin yurtdışı turizm firmalarına karşı bir borç teşkil ettiğinden

döviz olarak alınan avanslar hesap dönemleri sonlarında Vergi Usul Kanununun 263 üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Şirketinizin yurt içindeki otellere verdiği döviz cinsinden avanslar ise şirketiniz için yurt içi otellerden olan bir alacak teşkil ettiğinden hesap dönemleri sonlarında Vergi Usul Kanununun 263 üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilecek ve ortaya çıkan kur farkı dönem kazancıyla ilişkilendirilecektir.

Bu açıklamalara göre; döviz olarak alınan veya verilen avansların dönem sonunda borsa rayiciyle yabancı paraların borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilecek ve ortaya çıkan kur farkları dönem kazancıyla ilişkilendirilecektir” denilmektedir.

Konuyla ilgili olarak yargıya intikal eden olaylarda ise farklı kararlar oluşmuş bulunmaktadır. Avansların gerçek bir borç veya alacak olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda pek çok yargı kararı mevcuttur. Bunlardan birkaç tanesi aşağıda örnek niteliğinde sunulmuştur.¹⁰

Danıştay 3. Dairesi 06/02/1997 tarih ve E:1995/4701,K:1997/486 sayılı kararında yabancı para cinsinden alınan avanslardan kaynaklanan kur farklarının gider yazılamayacağına karar verilmiştir. Karar özeti aşağıdaki gibidir;

“Taraflar arasında yapılan mukavelenin yürürlükte bulunması, ihracattan vazgeçilmemiş olması

⁸ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/02/2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02/498 sayılı muktezası

⁹ Antalya Defterdarlığı'nın 2004 yılı ve B.07.4.DEF.0.07.11 /VUK.ÖZ.04.27. sayılı muktezası

¹⁰ SEVİÇ, Veysi. a.g.m

nedeniyle alınan avansların borç niteliğini kazandığını söylenemeyeceğinden borç olarak değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir. Bu durumda, davacı şirketin ihracat karşılığı aldığı dövizlerin yabancı para cinsinden borç olarak kabul edilip yılsonunda değerlemeye tabi tutularak doğan kur farklılıklarının gider yazılmasından dolayı tespit edilen matrah farkında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

Danıştay 3. Dairesinin bir başka kararında (Danıştay 3. Dairesi 4.6.1996 tarih ve E:1995/222, K:1996/ 2127 sayılı kararı) ise peşin ihracat bedeli olarak yabancı para cinsinden alınan sipariş avansının yılsonunda değerlendirilmesi neticesinde oluşan kur farkının gider yazılmasının mümkün olduğuna karar vermiştir. Bu kararda yabancı para cinsinde alınan avansın değerlendirilmesinde doğan kur farkının gider yazılması ihracat sözleşmesinin iptali ve alınan avansın gerçek bir borç niteliği kazanmış olması halinde mümkün olacağı belirtilmiştir.

Yabancı para cinsinden verilen veya alınan avanslar gerçek bir borç veya alacak haline dönüşmemiş ise bunların değerlendirilmesi sonucunda bulunacak olan kur farkları mali karın tespitinde dikkate alınmaması gerekir.

Danıştay 3. Dairesinin 13.10.1999 tarih ve E:1997/186,K:1998-3459 sayılı “ Gerçekleşmeyen ihracat nedeniyle artık kalan (alınan) avans borcu değerlendirilemez ve kur farkı gider yazılamaz” kararı karşısında Danıştay 4. Dairesinin 10.06.1999 tarih ve E:1997/1308,K:1999/2347 sayılı kararında “ihracata ilişkin olarak peşin tahsil olunan dolar avansı davacı şirketin borcudur. Kur değerlemesine tabi tutulur ve kur farkı gider yazılır.”demektedir. Danıştay 4. Dairesinin 25.02.1999 tarih ve E:1997/2370K:1999/692 sayılı kararında ise “yapılacak ithalatın bedeline mahsuben yabancı satıcıya ödenen sipariş avan-

sı dövizli olacaktır. Dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulması ve kur farkının gelir yazılması gerekir.”kararını vermiştir.

Danıştay 4. Dairesinin 27.02.1998 tarih ve E:1996/5110,K:1997/4886 sayılı kararında “ ihracat körfez krizi dolayısıyla gerçekleşmemiş olduğundan buna ilişkin olarak alınan avans; para borcu niteliği kazanmıştır, diğer alacak ve borçlar gibi değerlendirilir.”

Görülebileceği gibi Danıştay kararları, avansın verilmesine neden olan işlemin (mal teslimi, ihracat veya ithalâtın) gerçekleşmemesi halinde önceden verilen veya alınan avansların avans olma niteliğini kaybedeceği ve alelâde alacak veya borca dönüşeceği, alelâde alacak veya borca dönüşen avansların da kur değerlemesine tâbi tutulacağı yönünde olmuştur.

Dolayısıyla avansı doğuran işlemin gerçekleşmesi yani malın teslim edilmesi, ithalât veya ihracatın gerçekleşmesi halinde avanslar, avans olma niteliğini kaybetmeyecek sonuçta alelâde alacak veya borç gibi değerlemeye tâbi tutulamayacaktır.

Danıştay 4. Dairesi 20.11.1997 tarih ve E.1996/342,K:1997/4439 sayılı bir başka kararda ise;

“Bilançonun pasif tablosunun öz sermaye ve borçlardan oluştuğu, dolayısıyla bilançonun pasif bölümündeki avans, öz sermaye olarak değerlendirilemeyeceğinden borç sayılmasının uygun olacağı, aksinin düşünülmesi halinde hangi değerlendirme ölçüsü içinde yer alacağını belirlenmeyeceği 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 " gerekçesiyle tarh edilen vergi ve cezaları kaldıran Ankara 2. Vergi Mahkemesinin Kararının bozulmasına yönelik temyiz istemini reddetmiştir.

Alınan sipariş avansları nitelik olarak bir borç ödeme yükümlülüğünden çok bir malın teslimi veya işin görülmesini temsil ettiği için Tek Düzen Hesap Planı'nda ticari borçlar grubunda gösterilmemiş olup bu amaçla açılan ayrı bir hesap grubunda gösterilmiştir. Elbette ki avans uygulaması ticari hayatta arz ve talep dengesindeki değişmeye paralel olarak önem kazanmakta ve talebin arzdan fazla olması halinde verilen siparişin bir gereğini yansıtmaktadır.

Bu nedenle mal teslimine kadar işlem kesin bir borç alacak ilişkisinden ziyade, varılan mutabakatın bir gereği olarak yapılan bir ön ödemeyi ifade etmektedir. Tarafların cayması halinde ise, haliyle yapılan sözleşme işleme yön vermektedir. Bu nedendir ki, alınan avans alındığı tarihte gelir olarak değerlendirilmemektedir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın görüşü de, alınan avansların ticari borç olmadığı yönündedir. Maliye Bakanlığı 1993/1 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nde; malın tesliminden önce alınan paraların avans niteliğinde olduğu gerek tahakkuk esasını gerekse muhasebede dönemsellik ilkesi gereğince bilançonun pasifinde "**Alınan Sipariş Avansları**" hesabında izlenmesi gerektiği, alınan avanslar bir borç olmadığı içinde VUK'un 281. maddesine göre reeskonta tabi tutulamayacağı açıklanmıştır.

Niteliği itibarıyla döviz cinsinden borçların değerlendirilmesi ile reeskont işlemlerinin mantığı aynıdır. Her ikisi de enflasyonist ortamda paranın değer kaybı nedeniyle ortaya çıkabilecek fiktif

unsurların ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Dolayısıyla niteliği gereği kazancın tespitinde doğrudan hasılatla aktarılmayan ve gerçek anlamda bir borç sayılmayan avansların reeskonta tabi tutulmadığı gibi değerlemeye tabi tutulması ve **aradaki farkın kur farkı gideri olarak kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.**

5- AVANS OLARAK ALINAN SENETLERİN DEĞERLEMESİ (REESKONT UYGULAMASI)

İşletmelerin ticari hayatın doğal gereklerinden ve piyasa koşullarından ötürü vadeli mal ve hizmet satışında bulunmaları mümkün olup, satıcı ile alıcı arasında yapılan sözleşmeler uyarınca mal tesliminden önce bedelinin kısmen yada tamamen ödenmesi ya da bedelin taksit tutarları itibarıyla düzenlenmiş senetler aracılığıyla vadelerinde tahsil edilmesi mümkündür. Bu takdirde anılan şartlarla satılan mallara ait hasılat, malın alıcıya teslim tarihi itibarıyla düzenlenen fatura ile kayıtlara intikal ettirilmektedir. Uygulamada belirtilen şekilde yapılan mal satışlarına ilişkin olarak düzenlenen ve vadesi izleyen dönemlere sarkan senetlerin reeskont hesaplanmasına konu edilip edilmeyeceği tereddütlerin ortaya çıkmasına neden olmuş, Maliye Bakanlığı da yayınladığı 1993/1 sayılı Vergi Usul Kanunu iç genelgesi ile ortaya çıkan veya çıkması muhtemel tereddütlere son noktayı koymuştur. Anılan iç genelge uyarınca, vadeli satışlara ilişkin olarak düzenlenen alacak senetlerinde yer alan tutarlar üzerinden reeskont hesaplanması mümkün olmayıp, anılan iç genelgenin ilgili kısmı şu şekildedir;

"Bilindiği gibi, ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esasını geçerlidir. Dönem kazancının tespitinde, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait olan ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili maliyet, gi-

der ve zararlarla karşılaştırılması esastır.

Bu itibarla, sözü edilen kampanyalı satışlarda sözleşmenin yapıldığı tarih ile mal teslimi arasında geçen sürede alacak senetleri ile tahsil edilen bedeller ile vadeleri sonraki döneme isabet eden senetler, gerçekte sipariş avansı mahiyetindedir ve gerek tahakkuk esası gerekse muhasebede dönemsellik ilkesi gereğince bilançonun pasifinde "Alınan Sipariş Avansları" ve benzeri hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. Çünkü, mal veya hizmet teslimi ile satışa ilişkin belge düzenlenmesinin ileri bir tarihte gerçekleştiği bu tür satış işlemlerinde, mal ya da hizmet satışının fiili olarak gerçekleşmemesi nedeniyle satıştan doğan alacağın tahakkuk esası gereğince aktif değerlere hasılat olarak kaydı mümkün değildir. Bu nedenle, sözleşmenin yapıldığı tarih ile satışa ilişkin belgenin düzenlendiği tarih arasında tahsil edilen veya senede bağlanan alacak tutarları, işletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili avans mahiyetindedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 281'inci maddesi hükmü gereğince, alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulabilmesi için vadesi gelmemiş alacağın tahakkuk esası gereğince hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve işletme için gerçek bir alacak mahiyetini kazanmış olması gerekmektedir. Bu ise, satışa konu mal veya hizmet işleminin fiili olarak gerçekleştiğini gösterir fatura ya da perakende satış fişi düzenlenerek hasılat kaydının yapılması ve tahakkuk eden alacağın senede bağlanmasıyla mümkündür.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, vadeli satış kampanyalarında satışa konu mal veya hizmet bedeline ait belge düzenlenmeksizin senede bağlanan alacak tutarından, vadesi gelmemiş alacak senetlerinin dönem sonlarında reeskonta

tabi tutulamayacağı hususunun incelemelerde dikkate alınması ve reeskonta tabi tutulan bu tür alacak senetlerinin tespiti halinde, gider kaydedilen reeskont tutarlarının giderler arasından çıkarılarak gerekli tarhiyatın yapılması ve ziyaa uğratılan miktar dikkate alınarak ceza kesilmesi gerekmektedir."

Anlaşılacağı üzere satışları artırmak amacıyla düzenlenen, vadeli satış kampanyalarında satışa konu mal veya hizmet bedeline ait belge düzenlenmeksizin yani fatura kesilip kayıtlara geliri unuru olarak intikal ettirilmeksizin, senede bağlanan alacak tutarlarından vadesi gelmemiş alacak senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulması mümkün değildir.

Reeskonta tabi tutulan bu tür alacak senetlerinin tespiti halinde, gider kaydedilen reeskont tutarlarının giderler arasından çıkarılarak gerekli tarhiyatın yapılması ve ziyaa uğratılan miktar dikkate alınarak ceza kesilmesi gerekmektedir."¹¹

6- AVANSLAR İÇİN KARŞILIK AYRILABİLİR Mİ?

Bilindiği üzere bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için her şeyden önce bu alacağın kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekir. Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili alacak kavramından ise ne anlaşılması gerektiği hususunda uygulamada görüş ayrılıkları vardır. Bir görüşe göre karşılık ayrılması için alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması, dolayısıyla alacağın sonuç hesapları ile ilişkilendirilmiş olmasının gerektiğini savunurken, diğer bir görüş bir alacak için karşılık ayrılabilmesi için daha önce hasılat yazılmasının şart olmadığını, alacağın ticari ve zira-i kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmasının yeterli olduğunu savunmaktadır.

¹¹ YILDIZ, A. Murat, "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", TURMOB&TESMER , Ankara,2006

Tam da bu noktada yukarıda da bahsettiğimiz üzere özelliği gereği mal teslimi ve hizmet ifasından önce hasılat olarak yazılmayan mal veya hizmet teminine ilişkin “verilen sipariş avansları” için karşılık ayrılıp ayrılmayacağı konusu mükelleflerde tereddüde neden olmaktadır.

6.1-Alacağın, Şüpheli Alacak Uygulamasına Konu Edilebilmesi İçin Daha Önce Hasılat Yazılmış Olmasının Gerekli Olmadığı Yönündeki Görüş:

Bu görüşü savunanlara göre; ilke olarak kazancın oluşumunu etkilememiş yani daha önce tahakkuk esasına göre hasılat hesaplarına intikal ettirilmemiş bir alacağın değersiz veya şüpheli alacak yoluyla zarar yazılması genel kural olarak mümkün olmamakla beraber, alacağın mutlaka hasılat hesaplarına geçirilmiş olması da şart değildir. Şüpheli alacak uygulamasına konu alacağın mutlaka mal ve hizmet satışından kaynaklanmış olması gerekmez. Kaldı ki ilgili madde de böyle bir şart da öngörülmuş değildir. Alacağın ileride hasılat hesaplarına geçirilecek olması veya kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması halinde de değersiz ve şüpheli alacak uygulaması yapılabilecektir.¹²

Dolayısıyla, ticari faaliyet çerçevesinde meydana geldiği açık olan bir avans alacağı için, yada öngörülen diğer koşulların yerine getirilmesi şartıyla karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan bir firma avans vermiş, fakat avansa konu malı veya hizmeti alamadığı gibi verdiği avansı da geri almakta zorlanarak dava açmak veya icra takibine başlamak zorunda kalmışsa artık bu avans alacağı söz konusu aksama dolayısıyla avans niteliğini kaybederek alelade

alacak haline dönüşecek ve bu nedenle bu alacak için karşılık ayrılabilir.

6.2- Şüpheli Alacak Uygulamasına Konu Alacağın Daha Önce Hasılat Yazılmış Olması Gerekli Yönündeki Görüş:

VUK.’nun 3’üncü maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı durumlarda ise vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluşundaki amaç, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak yorumlanacağına hüküm altına alındığı, diğer taraftan VUK.’nda değişiklik yapılmasına ilişkin 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun gerekçesinde “karşılık ayrılmak suretiyle, zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olması, diğer bir deyişle alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerektiği” açıklamaları bizimde katıldığımız ikinci görüşün donelerini temsil etmektedir.

Bir alacağın şüpheli hale geldiğini kabul ederek karşılık ayırmak suretiyle zarar yazılabilmesi için; söz konusu alacağın mutlak surette ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması ve o alacağın, ticari ve zirai bir işleyme dahil bir malın satışından veya hizmetin yapılmasından doğması, diğer bir ifade ile alacağın; daha önce hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir. Kaldı ki, Kanun Koyucu, VUK.’nun 323’üncü madde gerekçesinde bu hususu açıkça belirtmiştir. Böylece; daha önce tahakkuk esasına göre hasılat hesaplarına intikal etmemiş bir alacağın, şüpheli sayılmak suretiyle zarar yazılması engellenmiştir.

¹² Gürol ÜREL, “VUK Uygulamasında Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar I,” Mükellefin Dergisi, Mart 2000, Sayı: 87, Sayfa: 87

Avanslar gelecekte yapılacak olan, mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder. Bu anlamıyla avanslar gerçek bir borç veya gerçek bir alacak karakteri taşımaz. Çünkü; gerçek bir borç veya alacak karşılıklı edimlerin yerine getirilmesi sonucu yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarında hasılat veya maliyet yazılmasıyla doğar. Görüldüğü gibi verilen avanslar bir mal satışı ve hizmet ifası sonucu tahakkuk edip netice hesaplarına intikal ettirilmediğinden, şüpheli alacak karşılığı ayrılmaz.

Zira Maliye Bakanlığınca yayımlanan 284 sıra no.lu VUK. Genel Tebliğin¹³ "Geçici 24'üncü maddenin uygulanmasına ilişkin usul" başlığını taşıyan bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Bu maddeye istinaden şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi veya değersiz alacak olarak doğrudan zarar yazılabilmesi için;

- Alacağın varlığının Vergi Usul Kanununda sayılan (fatura, sözleşme, müstahsil makbuzu, gider pusulası gibi) belgeler ile tevsiki ve bulunması halinde sipariş mektubu, irsaliye, alacak senedi, çek gibi belgelerle teyidi,

- Alacağın ilgili yılın kayıtlarına bir gelir unsuru olarak girmiş bir başka ifade ile hasılat kaydedilmiş ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmiş olması, gerekmektedir."

Bu bağlamda verilen sipariş avanslarına yukarıdaki tebliğde yer alan açıklamalar gereğince, şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün görülmemektedir.

Ancak Maliye Bakanlığı daha sonra 334 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁴ ile tahsil edilemeyen katma değer vergisi için şüpheli

ticari alacaklar karşılığı ayrılabilmesi açıklamasını yaparak yukarıda bahsedilen tartışmanın katma değer vergisi ile ilgili olan kısmını sona erdirmiştir. Tebliğin V'inci bölümünde konuyla ilgili yapılan açıklama aynen şöyledir.

"Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesinde bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesinde aranılan şartlar gösterilmiştir.

Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır.

Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönem kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır."

Görüldüğü gibi tebliğde yapılan açıklamada, Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine atıf yapılmış ve tahsil edilemeyen katma değer vergisi için karşılık ayrılabilmesi aynı maddede sayılan şartların mevcudiyetine bağlanmıştır.

İdarenin yapmış olduğu bu son düzenleme, şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilmenin şartı olarak öne sürdüğü ve 284 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yayımladığı, "alacağın ilgili yılın kayıtlarına bir gelir unsuru olarak girmiş bir başka ifade ile hasılat kaydedilmiş olması gerekir" açıklamasını geri mi almaktadır? Sorusunu akla getirmektedir.

Kanımızca bu düzenlemeyi bu şekilde yorumlamak hatalı uygulamaların yapılmasına yol

¹³ 05.02.2000 tarih ve 23955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ 05.05.2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

açacaktır. Zira, Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesinde yer alan temel şart; alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması şartıdır. Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesinde değişiklik yapan 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanunun gerekçesinde yer alan, "karşılık ayrılmak suretiyle, zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olması, diğer bir deyişle alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerektiği " açıklaması geçerliliğini halen korumaktadır. 334 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan açıklama sadece tahsil edilmeyen katma değer vergisinin karşılık ayırmak suretiyle zarar yazılabileceğine yöneliktir. Bu nedenle bu açıklamayı genişleterek satıcının edimini yerine getirmedeği ve ödenen tutarın tahsil edilemediği avanslar için de karşılık ayrılacağı şeklinde yorumlamak yanlış olacaktır.

7- SON SÖZ

Alınan veya verilen avansların değerlemesi hususunda mevzuatta bir belirleme yapılmadığından dolayı günümüze kadar bir tartışma süregelmiştir. Esas tartışma noktası ise avansların, alacak-borç gibi değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. TL cinsinden verilen avansların hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirileceği noktasında esasen herhangi bir sorun yoktur. Bu tür avanslar muhabet değerleri ile değerlendirilecektir. Yabancı para cinsinden avansların ise değerlendirme ölçüsü bunların gerçek bir borç veya alacak olarak kabul edilip edilmediğine göre değişecektir.

Avansları gerçek bir borç/alacak olarak kabul edenlere göre yabancı para cinsinden verilen veya alınan avanslar yabancı para cinsinden olan borçlar gibi değerlendirilecek ve dolayısıyla değerlendirme gününde oluşan kur farkları mali karın tespitinde

dikkate alınması gerekecektir. Öte yandan avansları gerçek bir borç/alacak olarak kabul etmeyen bizimde katıldığımız görüşe göre ise yabancı para cinsinden verilen avanslar bilanço hesapları gereği değerlemeye tabi tutulacak ancak oluşan lehte ve aleyhteki kur farkları mali karın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Ayrıca avans konusu mal ya da hizmetle ilgili edim herhangi bir nedenle yerine getirilmez veya getirilemezse verilen veya alınan avanslar, o zaman avans olma mahiyetini kaybederek alelade bir alacak veya borca dönüşecek, dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi gereği kur değerlemesine tâbi tutulacaktır.

Her ne kadar kişisel kanaatimiz avansların değerlemeye tâbi tutulamayacağı, değerlemeye tâbi tutulmaması halinde oluşan kur farklarının gider yazılamayacağı yönünde ise de, tartışmaların sona ermesi için, mevzuatta avanslara ilişkin tartışmaya zemin vermeyecek şekilde açık bir kanunî düzenleme yapılması gerekmektedir.

Öte yandan avansların senetli olması bunlar için reeskont uygulanmasını gerektirmeyeceği gibi, kesin bir borç veya alacağa dönüşmeyen avanslar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olamayacaktır.