



AVANSLARIN DÖNEM SONU DEĞERLEMESİ

Murat DURSUN^(*)

1 - GİRİŞ

Türk Dil Kurumu Sözlüğünde kelime anlamı “öndelik” olan avans, ileride gerçekleştirilmesi üstlenilen bir iş nedeniyle fiyat değişimlerinden etkilenmemek ve işin güvenceye alınmasını sağlamak amacıyla bedelin bir kısmının veya tamamının işi alan yönünden önceden tahsil edilmesi, işi yaptıran yönünden ise önceden ödenmesidir.

Avansların dönem sonu değerlemesi konusunda vergi mevzuatında kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada verilen ya da alınan avansların işletmeler açısından gerçek bir alacak veya borç olup olmadığı yönünde yaşanan tartışmalar, avansların dönem sonu değerlemesi noktasında farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bu yazımızda avansların Tekdüzen Hesap Planına göre hangi hesaplarda izlendiklerini be-

lirttikten sonra, avansların vergi hukuku açısından dönem sonu değerlemesi ile ilgili uygulamada yaşanan sıkıntıları, bu husustaki farklı görüşlere yer vererek inceleyeceğiz.

2- TEKDÜZEN HESAP PLANINDA AVANSLAR

26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 sıra no’lu Muhasabe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 hesap döneminden başlamak üzere tüm işletmeler, tekdüzen hesap planı uygulamakla yükümlü hale getirilmiştir.

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

2.1- Verilen Avanslar

İşletmenin satın alma sözleşmelerine istinaden yurt içinden veya yurt dışından her türlü mal ve

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

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 olabileceklerinden, 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- TL CİNSİNDEN ALINAN VEYA VERİLEN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

TL cinsinden verilen ya da alınan avansların hangi değerleme ölçüsü ile değerlendirileceği hususunda uygulamada yaşanan bir sıkıntı bulunmaktadır. Şöyle ki:

1. Avanslar işletmeler açısından gerçek bir borç veya alacak olarak kabul edilirse; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 281. ve 285. maddelerinde alacak ve borçlar için öngörülen değerlendirme ölçüsüne göre, yani mukayyet değerleri ile değerlendirilecek;

2. Aktifi veya pasifi düzenleyici geçici hesaplar olarak kabul edilirse; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 283. ve 287. maddelerinde bu hesapların öngörülen mukayyet değerleri ile değerlendirilecek;

3. Eğer gerçek bir borç veya alacak olarak kabul edilmez ise; o zaman da 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Özel Haller” başlıklı 289. maddesinde öngörülen mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Görüleceği üzere TL cinsinden verilen ya da alınan avanslar her halükarda mukayyet değerleri ile değerlendirilecektir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 265. maddesinde mukayyet değer “bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir” şeklinde tanımlanmıştır.

4- YABANCI PARA CİNSİNDEN ALINAN VEYA VERİLEN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Uygulamada yaşanan asıl sorun yabancı para cinsinden verilen ya da alınan avansların dönem sonu değerlendirme ölçüsünün ne olacağıdır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 280. maddesinde yabancı paraların ne şekilde değerlendirileceği anlatılmıştır. Söz konusu maddede, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin ta-

karrüründe 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.

Ancak avansların işletmeler açısından gerçek bir alacak veya borç olup olmadığı yönünde yaşanan tartışmalar, yabancı para cinsinden verilen ya da alınan avansların dönem sonu değerlemesi noktasında farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Yabancı para cinsinden verilen ya da alınan avansların dönem sonu değerlemesi ile ilgili üç farklı görüş bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre: yabancı para cinsinden verilen ya da alınan avanslar işletmeler açısından gerçek bir alacak veya borç olarak değerlendirilmekte, bunun sonucu olarak kur değerlemesine tabi tutulması ve oluşan kur farkının mali karın tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.

İkinci görüşe göre: yabancı para cinsinden verilen ya da alınan avansların işletmeler açısından gerçek bir alacak veya borç olmadığı, bu nedenle kur değerlemesine tabi tutulmayacağı, dolayısıyla da kur farkı oluşmayacağı belirtilmiştir.

Üçüncü görüşe göre de: yabancı para cinsinden verilen ya da alınan avansların işletmeler açısından gerçek bir alacak veya borç olmamakla birlikte mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtması açısından değerlendirme yapılması gerektiği; ancak, değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kur farklarının mali karın tespitinde gelir veya gider olarak yazılmayıp, geçici bir hesapta takip edilerek mal veya hizmet maliyeti ile ya da hasılat unsuru ile ilişkilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

4.1- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Görüşü:

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü ise yabancı para cinsinden verilen ya da alınan avansların işletmeler açısından gerçek bir alacak veya borç olduğu, bunun sonucu olarak kur değerlemesine tabi tutulması ve oluşan kur farklarının mali karın tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir. Ancak bu görüşünü tebliğ ile açıklamamıştır. Aşağıda özeti yer alan özgelelerde; yabancı para cinsinden verilen ya da alınan avansların veren açısından alacak, alan açısından da borç olarak niteleneceği, dolayısıyla kur farklarının dönem sonuçlarını etkilemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.02.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02/498 sayılı muktezasında "...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.

Antalya Defterdarlığı'nın 2004 yılı ve B.07.4.DEF.0.07.11/VUK.ÖZ.04.27. sayılı muktezasında ise ".....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.

4.2- Danıştay Kararları:

Yabancı para cinsinden verilen ya da alınan avansların vergi hukuku açısından dönem sonu değerlemesi ile ilgili uygulamada yaşanan sıkıntıların sebeplerinden biri de bu konuda farklı Danıştay kararlarının bulunmasıdır. Aşağıda Danış-

tay'ın aynı konuda vermiş olduğu iki farklı karar yer almaktadır.

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 vermiştir. Kararın özeti aşağıdaki gibidir;

"Taraflar arasında yapılan mukavelenin yürürlükte bulunması, ihracattan vazgeçilmemiş olması 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. Dairesi tarafından verilen 10.6.1999 tarih ve E.1997/1308, K.1999/ 2437 sayılı kararda ise yabancı para cinsinden alınan avanslardan kaynaklanan kur farklarının gider yazılabileceğine karar vermiştir. Kararın özeti aşağıdaki gibidir;

"İhracata ilişkin olarak peşin tahsil olunan dolar avans davacı şirketin borcudur. Kur değerlemesine tabi tutulur ve kur farkı gider yazılır."

5- SONUÇ

Avansların dönem sonu değerlemesi ile ilgili vergi mevzuatında bulunan boşluk, bu konu ile ilgili tartışmaların günümüze kadar güncelliğini korumasına neden olmuştur. "Avanslar işletmeler açısından gerçek bir borç veya alacak mıdır?" sorusu ise tartışmaların odağında yer almaktadır. TL cinsinden verilen ya da alınan avansların hangi ölçü ile değerlendirileceği hususunda uygulamada sorun yaşanmamaktadır. Bu tür avanslar her halükarda mukayyet değerleri ile değerlendirilecektir.

Asıl sorun ve uygulamada çözüm bekleyen nokta yabancı para cinsinden avansların değerlemesidir. Yabancı para cinsinden avansların değerlemesi ile ilgili üç farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre; avanslar gerçekte bir alacak veya borç olup, kur değerlemesine tabi tutulmalı ve oluşan kur farkı mali karın tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınmalıdır. İkinci görüşe göre; avanslar gerçek bir alacak veya borç değildir, bu nedenle kur değerlemesine tabi tutulmamalıdır. Dolayısıyla da kur farkı oluşmayacaktır. Üçüncü görüşe göre de; avanslar gerçek bir alacak veya borç olmamakla birlikte mali karın tespitinde gelir veya gider olarak yazılmayıp, geçici bir hesapta takip edilerek mal veya hizmet maliyeti ile ya da hasılat unsuru ile ilişkilendirilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı yabancı para cinsinden avansların kur değerlemesine tabi tutulması ve oluşan kur farklarının mali karın tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınması gerektiği yönündeki görüşünü vermiş olduğu özlere belirmekle birlikte, aynı konuda farklı Danıştay kararlarının bulunması sorunun devam etmesine neden olmaktadır.

Sonuç olarak konu ile ilgili günümüze dek yaşanan tartışmaları ve farklı uygulamaları sona erecek gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

KAYNAKÇA

- KAYA Ömer, "Avans'ların Çeşitleri ve Bilanço Tekniği Açısından Değerlendirmesi", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:343
- AKSOYOĞLU Volkan, "Avansların Dönem Sonu Değerlemesi", Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2009, Sayı:123

- ERDOĞAN Ali Serkan, AYDINOĞLU Evren, "Avansların Dönem Sonu Değerlemesi", Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2008, Sayı:111

- ÖZTÜRK Bünyamin, "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri", Kasım 2006

- ŞEKER Sakıp, "Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlemesi", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2001

- SEViÇ Veysi, "Yabancı Para Cinsinden Oluşan Avans Değerlemesi", Dünya gazetesi, 18.04.2001