



AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Fatih KOTAY(*)

1 - GİRİŞ

Satış sözleşmeleri veya diğer nedenlerle işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avanslar “alınan avanslar”, yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili yapılan avans ödemeleri de “verilen avanslar” hesabında izlenmekte olup bu hesapların değerlendirme yöntemleri ile ilgili gerek bilim çevreleri gerekse yargı organları arasında herhangi bir uygulama birliği bulunmadığı anlaşılmaktadır. Her ne kadar idare tarafından belirlenmiş bir değerlendirme uygulaması var ise de bu uygulamanın temelini oluşturması gereken yasal altyapı olmadan kanun maddeleri ile ilgili yorum yapılarak olay irdelendiğinden, inceleme elemanları tarafından yazılan raporlarda idarenin görüşü ile çeliştikleri görülmektedir. Yasal boşluk çerçevesinde konu ele alınıp var olan değerlendirme

yöntemleri ve kanun koyucunun gerçekleştirmek istediği amaç doğrultusunda yapılan yorumlar uygulamada standart oluşmasını engellerken konuya muhatap olan mükellef ve ilgili kişilerin uygulama konusunda ne yapmaları gerektiğini bilmedikleri ve sıkıntıya düştükleri gözlemlenmektedir. Bu sebeple avanslar ile ilgili bilim çevreleri, yargı organları ve idare tarafından yapılan yorumlara ve bize göre olması gereken değerlendirme yöntemine çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilecektir.

2- AVANS KAVRAMI ve TANIMI

Avans; belli veya belirsiz bir iktisadi kıymeti veya hizmeti belli bir zamanda belli kişiden almak veya kişiye satmak amacıyla alım-satım bedeline mahsup edilmek üzere alıcı tarafından verilen satıcı tarafından da kabul edilen ön ödeme niteliğinde bir bedeldir. Avanslar mal teslimi ve hizmet ifasından önce alınan ve verilen ön ödeme niteliğinde bir bedeldir. Bir başka deyişle ile alış ve satış bedelinin bir unsuru olup satıcı işlet-

(*) (EVD), Denetim Koordinatörü

me için ön finansman (borç) niteliğindedir. Avansa konu mallar henüz teslim, hizmetler ifa edilmiş olduğu için söz konusu avans; işleme taraf olanlardan biri için alacak diğeri için de borç niteliğindedir. Bu sebeple, bu tür ödemeler tahsil eden yönünden "Alınan Avans" ödeyen yönünden "Verilen Avans" olarak adlandırılmakta ve muhasebe kayıtlarında da bu adlar altında gösterilmektedir.

Avans, alacaktan bir kısmının süresinden önce ödenmesi olduğundan yapılan bu ön ödeme ile ileride gerçekleştirilmesi üstlenilen işten doğabilecek fiyat değişikliklerinin etkisi giderilmeye, yapılmak istenilen işten vazgeçilmesinin önlenmesi ve işin güven ortamında yapılması sağlanmaya çalışılmaktadır.

Avanslar gelecekte yapılacak mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder, 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 avanslarda, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilmekte ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır¹.

Verilen avansları iki gruba ayırmak gerekir. İlki; sipariş yöntemi ile mal alan işletmelerin, sipariş ettikleri belli nitelikteki iktisadi değerlerin üretiminde finansman amacıyla kullanılmak üzere verilen avanslar olup bu avansların verilme ne-

deni sipariş edilen malın üretilmesini sağlamak, kolaylaştırmak veya hızlandırmaktır.

Diğeri ise bir pazarlama yöntemi olarak uygulanan avanslar olup bazı işletmeler mal ve hizmet satışını belli avanslar olarak gerçekleştirir. Bir pazarlama yöntemi olan avans alımı (ön ödeme kabulü) söz konusu iktisadi kıymetin satış fiyatını düşük tutmak ve satış garantisi sağlamak içindir. Bu uygulama, genellikle bayilik ve acentelik ilişkileri çerçevesinde yapılır. Bu tür işlemlerde verilen avanslar çoğunlukla belli bir mala ilişkin olmaz. Dolayısıyla bu avans alacağının diğeri ticari alacaklardan farkı yoktur.

3- AVANSLARIN DEĞERLEMESİ İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER

Tekdüzen hesap planında yer alan tanımlanmadan anlaşılacağı üzere gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla, gerekse diğeri 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 edilmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 20. maddesi hükmü gereği olarak da, "Tacir olan veya olmayan bir kişiye, ticari işletmesiyle ilgili bir iş veya hizmet görmüş olan tacir, uygun bir ücret isteyebilir. Ayrıca, tacir, verdiği avanslar ve yaptığı giderler için, ödeme tarihinden itibaren faize hak kazanır."

Kısaca ileride ortaya çıkacak olan bir alacağa mahsuben önceden ödenen peşinata avans denilmekte olup uygulamada avansların değerlendirilmesi konusunda üç farklı görüş ortaya çıkmış bu-

¹ Gelir İdaresi Başkanlığının 24/02/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 Sayılı Özelgesi

lanmaktadır. Şöyle ki:

- Birinci görüşe göre, avanslar, gerçek borçtur veya gerçek alacaktır. Dolayısıyla değerlendirme ölçüsü olarak Vergi Usul Yasası'nın 281 ve 285'inci maddelerinde yer alan "Alacaklar" ve "Borçlar"ın değerlemesi ile ilgili hükümler geçerlidir. Bu görüşe göre, borç tarihinin kesinleşmesinin mal ve hizmetin teslim edildiği tarihe ertelenmesine gerek olmadığı, avansın alındığı andan itibaren işletme için bir borç olduğu, bilançonun düzenleniş tekniği yönünden de bunun kabulü gerektiği savunulmaktadır.²

- İkinci görüşe göre, avanslar özel niteliklere sahip iktisadi kıymetlerdir. Değerleme ölçüsü, Vergi Usul Yasası'nın 289. maddesinde düzenlenmiş "Özel Haller" başlıklı bölümde bulunmakta olup Vergi Usul Yasası'nın 289. maddesi uyarınca söz konusu yasa da mevcut değerlendirme ile ilgili düzenlemeler içerisinde yer almayan ve yahut 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 bedeliyle değerlendirilir.³

-Üçüncü görüşe göre, avanslar aktif ve pasif düzenleyici değerler olup bu sebeple değerlendirme ölçüsü Vergi Usul Yasası'nın 283 ve 287. maddelerinde yer alan "Aktif Geçici Hesap Kıymetleri" ve "Pasif Geçici Hesap Kıymetleri" başlığında yer alan hükümlerdir.

Bu görüşe göre avansların mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan gerçek anlamda bir borç ve alacak olmadığı, geçici mahiyette bir he-

sap olduğu savunulmaktadır. Çünkü avanslar ileride yapılacak iş veya teslim edilecek mal karşılığında alınan veya verilen bir tutardır. Bununla birlikte, avansların kesin bir borç veya alacak haline dönüşmesi, avansa konu işin yapılmaması veya malın teslim edilmemesi halinde veya avansa konu mal veya hizmetin alacaklısına teslim edildiği tarihte gerçekleşir. Avanslar ilgili olduğu mal veya hizmetin teslim edildiği tarihte avans niteliğini kaybedip veren için alacak, alan için borç niteliğine dönüşür. Bu sebeptir ki işin yapılmaması ve sözleşmeye uygun teslim edilmemesi hallerinde avansı alan aldığı parayı aynen iade etmekle yükümlü olur.

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 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 değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir."

Bizimde katıldığımız bu görüşü açıklamakta fayda görmekteyiz. Avansın verilmesine esas teşkil eden akdin feshedilmesi "yenilik doğurucu bir hak" olup yeni bir hukuki ilişki meydana getirmektedir. Akdin feshi ile meydana gelen yeni hukuksal ilişkiye göre, önceden tahsil edilen paraların iadesi gerektiğinden bu aşamadan itibaren alınan avansın karşılığı olan mal teslimi ya da hizmet ifası şeklindeki borç, para borcu halini

² Ankara YMM Odası, Mevzuat İzleme Komisyonu Kararı, 03.01.2001 Tarih ve 22 Sayılı Karar

³ SEViÇ Veysi, "Avans Hesaplarının Değerlendirilmesinde Duraksama", Dünya, 27.11.2002

alır; verilen avans da para alacağı niteliği kazanmış olur. Bu durum Borçlar Kanunu hükümlerinin bir sonucudur⁴.

Avanslar borç ve alacağın bütün unsurlarını taşımamaktadır. Bu sebeple Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde verilen avanslar, alacaklar arasında gösterilmemiş, stok kalemleri arasında yer almıştır. Buna paralel olarak da alınan avanslar ticari borçlarda değil, diğer borçlar arasında gösterilmiştir. Borç ve alacak tahakkuk etmiş, daha doğrusu edimlerin karşılıklı olarak yerine getirilmesi ile tekemmül etmiş bir işlem den doğmaktadır. Oysa avanslar gelecekte gerçekleşmesi istenen edimlerin henüz yerine getirilmemesi nedeniyle tekemmül etmemiş, kısaca sonuç hesaplarıyla ilişki kurulmamış bir işlem den doğmaktadır⁵. Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285. maddelerine göre yani alacak ve borçların değerlendirilmesine göre değerlendirilmesi için bu şekilde alınan ve verilen sipariş avansları ve diğer avanslar borç ya da alacak hükmü kazanması özetle alıcı ve satıcı arasındaki sözleşmenin feshedilmesi veya söz konusu malın teslimi, hizmetin ifa edilmiş olması gerekmektedir. Alınan avanslarda işletmenin borcu, diğer parasal borçlardan farklı olarak özünde, bir iktisadi kıymetin (sipariş edilen) teslimi veya bir hizmetin ifası borcunu içerir. Başka bir anlatımla parasal borç; vadesinde belli bir parayı (ve varsa faizini) ödeme yi içermekte, avans borcu ise, belli bir tarihte belli bir malın teslimini ve avans borcunun mal satış bedeline mahsubunu içermektedir. Nitekim

sipariş konusu malın herhangi bir nedenle teslim edilememesi veya edilmesi halinde, avans borcu diğer borçlar gibi sadece parasal bir kıymeti ifade eder ve geri istenebilir duruma gelir. Ancak bu durumda oluşacak değer artışı ya da azalışı iktisadi işletmenin bir geliri veya gideri olacaktır.

VUK'un 283. maddesinde "Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat mukayyet değeri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." hükmü ile verilen avansların; VUK'un 287. Maddesinde ise "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." hükmü ile de alınan avansların değerlendirilme ölçüsü tespit edilmiştir. Anılan kanun maddeleri ile, tartışmaya yer verilmeyecek derecede açık bir lafız ile avansların yabancı para Türk Lirası ayırımı yapılmadan "mukayyet değer" ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır⁶.

Kısacası verilen veya alınan avanslarda, bilanço gününde yada değerlendirme gününde sipariş verilen ticari mal ya da herhangi bir iktisadi değer henüz alınmamış ise mukayyet değer ile değerlendirilecek ve bilançonun aktif bölümüne kaydedilecek aksi durumda da yine mukayyet değer ile değerlendirilip bilançonun pasif kısmına aktarılacaktır.

4- AVANSLAR İLE MUHASEBENİN

TEMEL KAVRAMLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Muhasebenin temel kavramlarından olan dö-

⁴ CANPOLAT Mehmet, "Yabancı Para Olarak Alınan Sipariş Avansları Değerleme Konusu Yapılabilir mi?", Vergi Dünyası, 2000, Sayı:227, s.120

⁵ ÖZTÜRK Bünyamin, "Dönemsonu Envanter Ve Değerleme İşlemleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.214

⁶ KÖKVER Muzaffer, YAKIŞIKLI Ramazan, "Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlenmesi", Vergi Dünyası, Eylül 1996, s. 181

nemsellik ilkesi ile sonsuz bir ömür için kurulduğu kabul edilen işletmelerin yapmış oldukları iş ve işlemlerin işletmenin durumu hakkında bilgi sahibi olması gereken ilgililere belirli zaman aralıkları ile raporlanması amaçlanmaktadır. Dönemsellik ilkesinin bir sonucu olarak elde edilen hasılat ve yapılan giderler ilgili oldukları dönem hesapları ile ilişkilendirilmek suretiyle işletmenin kar veya zarar durumu tespit edilir. Avanslarında ilgili oldukları hesap dönemi gelir ve giderleri ile ilişkilendirilerek kayıtlara alınması dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. Buna göre verilen sipariş avanslarının aktif geçici hesaplarda, alınan sipariş avanslarının ise pasif geçici hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 283. ve 287. madde hükümlerinde aktif geçici hesap kıymetleri ve pasif geçici hesap kıymetlerinin mukayyet değer ölçüsüne göre değerlendirileceği belirtilmiştir. Anılan kanun hükümleri gereğince avanslarında mukayyet değer ölçüsüne göre değerlendirileceği açıktır.

Muhasebenin temel kavramlarından olan ihtiyatlılık kavramı ile işletmenin karşılaştığı olay ve durumlar karşısında temkinli davranması, tarafsız bir bakış açısı içerisinde karşılaştığı risk ve belirsizlikleri değerlendirerek işletmenin idaresi amaçlanmaktadır. İhtiyatlılık kavramı gereğince bir gelir ancak gerçekleşikten sonra işletme gelirleri arasına dahil edilmeli, bir gider veya zarar ise kesinleşmesi beklenilmeksizin gider veya karşılık ayrılmalı suretiyle sonuç hesaplarına intikal ettirilmelidir. Yabancı para cinsinden verilen ve alınan avanslar kurların yükselmesi veya düşmesine bağlı olarak sırayla işletmeler için verilen avanslarda gizli bir kar veya zararı; alınan avanslarda ise gizli bir zarar veya karı temsil etmektedir.

Temel kavramlardan bir diğeri tam açıklama kavramıdır. Bu kavram ile mali tablolara bakarak karar almak durumunda olan ilgililerin doğru karar

almasını sağlayacak ölçüde mali tabloların açık ve anlaşılır olması amaçlanmıştır. Hesaplara yapılan kayıtlarla bu kavram tam olarak karşılanamazsa mali tablolara konacak dipnotlarla gerekli açıklık sağlanmalıdır. Bu açıdan avansların değerlendirilmeye tabi tutulup tutulmaması vergilemeden ziyade işletmenin gerçek durumunun Muhasebenin Temel Kavramlarına uygun olarak raporlanması ile ilgili bir husustur.

5 -TEK DÜZEN HESAP PLANINDA AVANSLARIN KAYDI

Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde alınan ve verilen avanslar aşağıdaki şekilde kodlandırılarak isimlendirilmiştir.

- 159-Verilen Sipariş Avansları
 - 179-Taşeronlara Verilen Sipariş Avansları (Stoklar – Akreditifler)
 - 195-İş Avansları
 - 196-Personel Avansları (Rotatif Avansları dahil)
 - 259-Verilen Avansları (Maddi Duran Varlıklar- Akreditifler)
 - 269-Verilen Avanslar (Maddi Olmayan Duran Varlıklar)
 - 279-Verilen Avansları (Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar)
 - 340-Alınan Sipariş Avansları (Kısa Vadeli)
 - 349-Alınan Diğer Avansları (Kısa Vadeli)
 - 440-Alınan Sipariş Avansları (Uzun Vadeli)
 - 449-Alınan Diğer Avansları (Uzun Vadeli)
- Tek Düzen Hesap Planı'nda (TDHP) Verilen Avanslar 259. hesap numaralı olarak düzenlenmiş olup ayrıntılı açıklaması şu şekildedir:
- “Gerek yurt içinde gerekse yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklar için yapılan avans ödemeleri bu hesapta izlenir. Avansın ödenmesi halinde bu hesaba borç,

ilgili hesaba (kasa veya banka) alacak kaydedilir. Sipariş edilen kıymetin teslim alınması durumunda, ilgili hesaba borç, bu hesaba alacak kaydedilir ve hesap kendiliğinden kapanır.

Verilen avanslar hesabının "Maddi Duran Varlıklar" grubunda yer almasının nedeni, bu hesapta kayıtlı değerlerin ilerde bir maddi duran varlığa dönüşecek olmasından ileri gelmektedir."⁷

Yine TDHP 340 hesapta "Alınan Sipariş Avansları" şu şekilde düzenlenmiştir.

"İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır."

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.

6- YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Yabancı para cinsinde olan avansların değerlemesinde de herhangi bir uygulama birliği olmadığı ve temelde iki ayrı görüşün bulunduğu söylenebilir. Şöyle ki;

- Birinci görüşe göre; yabancı para cinsinden olan avansların değerlemeye tabi tutulması fakat değerlendirme sonucunda oluşan lehteki veya aleyhteki kur farklarının ticari karın tespitinde dikkate

alınıp, mali karın tespitinde dikkate alınmaması gerektiği şeklindeki görüştür. Muhasebenin genel ilkeleri ve uygulamaya konulan 1 Sıra numaralı Tek Düzen Hesap Planı Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde yer alan hususların yorumunda ise, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların gerçek durumu yansıtması gerektiği düşüncesinden hareketle döviz olarak verilen avansların dönem sonu bakiyelerinin değerlemeye tabi tutulmasının gerektiği belirtilmiş ancak ortaya çıkan leh ve aleyhte kur farklarının mali karın tespitinde dikkate alınmaması gerektiği savunulmuştur⁸.

- İkinci görüş ise; yabancı para cinsinden olan avansların bilanço gününde mukayyet değer ile değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Bu görüşü benimseyenlere göre; avanslar gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eder. Avans işlemlerinin, taahhütleri garanti altına alması, güven ve işin devamlılığının sağlanması, gelecekteki fiyat yükselmelerinden etkilenmeme gibi birçok fonksiyonu vardır. Alınan/verilen avanslar "Mukayyet Değer"le (VUK'un 265. maddesine göre, iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir) değerlendirilir. Bu dönemsellik ilkesinin bir sonucu olup, Vergi Usul Kanunu'nun 283 ve 287. maddelerinin getirdiği açık bir zorunluluktur. Avansın yabancı para cinsinden olması bu durumu değiştirmez. Yani yabancı para cinsinden verilen veya alınan avanslar, VUK'un 280. maddesi uyarınca

⁷ KAYA Ömer, "01.01.1994 Tarihinden İtibaren Uygulamaya Giren Muhasebe Sistemi", Maliye Sigorta Yorumları Yayınları, Ocak 1995, s. 60

⁸ GÜNESER Gürçan, "Dövizle Bağlı Avanslar Değerlemeye Tabi Tutulur mu?", Yaklaşım, 1995, Sayı: 25, s.116

değerlemeye tabi tutulamayacağı gibi, bu şekilde hesaplanan kur farkları da kar-zarara intikal ettirilemez⁹. Yine aynı görüşü benimseyenlere göre, VUK'un 280. maddesine göre bir değerlendirme işlemi yapabilmek için öncelikle ortada bir para borcu olması gerekmektedir. Alınan sipariş avanslarında ise sözleşme feshedilmediği sürece "para borcu" doğmadığı için VUK'un madde 280'e dayanılarak herhangi bir değerlendirme yapılamaz. Zira akit fesh edilmediği sürece hukuken ortada bir para borcu ilişkisi yoktur¹⁰.

Danıştay 3. Dairesinin verdiği bir kararda özetle yabancı para cinsinde alınan avansın değerlemesinde doğan kur farkının gider yazılması ihracat sözleşmesinin iptali ve alınan avansın gerçek bir borç niteliği kazanmış olması halinde mümkündür¹¹ denilmektedir. Bu durumda yabancı para cinsinden olan borçların Vergi Usul Kanun'unun 280. Maddesine göre değerlemeye tabi tutularak kur farkının gider yazılması yasaya aykırı görülmemiştir. Yine Danıştay 3. Dairesinin "Gerçekleşmeyen ihracat nedeniyle artık kalan (alınan) avans borcu değerlendirilemez ve kur farkı gider yazılamaz"¹² kararı karşısında Danıştay 4. Dairesinin bir kararında "ihracata ilişkin olarak peşin tahsil olunan.....dolar avansı davacı şirketin borcudur. Kur değerlemesine tabi tutulur ve kur farkı gider yazılır."¹³ denilmektedir. Danış-

tay 4. Dairesinin kararında ise "yapılacak ithalatın bedeline mahsuben yabancı satıcıya ödenen sipariş avansı dövizli olacaktır. Dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulması ve kur farkının gelir yazılması gerekir."¹⁴ Şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda da "ihracat körfez krizi dolayısıyla gerçekleşmemiş olduğundan buna ilişkin olarak alınan avans; para borcu niteliği kazanmıştır, diğer alacak ve borçlar gibi değerlendirilir."¹⁵ denilmektedir.

Danıştay 4. Dairesinin bir başka kararında; "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 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"¹⁶ gerekçesiyle tarh edilen vergi

⁹ KÖKVER Muzaffer, YAKIŞIKLI Ramazan, a.g.m., s.181

¹⁰ CANPOLAT Mehmet, a.g.m., s.120

¹¹ Danıştay 3. Dairesinin 4.6.1996 Tarih ve E 1995/2225, K:1996/ 2127 Sayılı Kararı

¹² Danıştay 3. Dairesinin 13.10.1999 Tarih ve E:1997/186,K:1998/3459 Sayılı Kararı

¹³ Danıştay 4. Dairesinin 10.06.1999 Tarih ve E:1997/1308,K:1999/2347 Sayılı Kararı

¹⁴ Danıştay 4. Dairesinin 25.02.1999 Tarih ve E:1997/2370K:1999/692 Sayılı Kararı

¹⁵ Danıştay 4.Dairesinin 27.02.1998 Tarih ve E:1996/5110,K:1997/4886 Sayılı Kararı

¹⁶ Danıştay 4.Dairesi 20.11. 1997 tarih ve E.1996/342,K:1997/4439 sayılı kararı

ve cezaları kaldıran Ankara 2. Vergi Mahkemesi'nin kararının bozulmasına yönelik temyiz istemini reddetmiştir.

Bunun dışında Danıştay 3. Dairesi başka bir kararında "Alınan avans alelade borç niteliği taşımaz, dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutulmaz. Zira sipariş iptal edilmemiş olduğundan bu avans para borcu değildir."¹⁷ şeklinde karar vermiştir.

Görüldüğü üzere yargı tarafından verilen kararlarda belirlenmiş ortak bir yön yoktur. Aksine kararlar bulunsa da kararların birçoğunda, avansların bir borç olarak değerlendirilmediği ancak sözleşme iptali ile avansa konu edilen işin yapılmaması veya yapılamaması ya da malın sözleşme hükümlerine göre teslim edilmesi halinde ticari alacak/borç niteliğine dönüşeceğinin hükümlere gerekçe olarak sunulduğu gözlenmektedir.

Avansların değerlendirilmesi konusunda yargı kararlarındaki mevcut çelişkili durum, vergi mevzuatımızda avansların değerlendirilmesi ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Mevzuattaki bu eksiklik yargı kararlarında çelişkili durum yaratmasının yanı sıra konu ile ilgili farklı uygulamalara da sebep olmaktadır.

Bazı yazarlara göre avanslar ile alacak veya borçlar arasında herhangi bir fark yoktur. Dolayısıyla avanslarda alacak veya borçlar gibi dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulmalıdır. Değerleme gününün avansa ilişkin malın teslimi veya hizmetin ifasındaki tarihe kadar ertelenmesine gerek yoktur. Avansın alındığı veya verildiği andan itibaren işletme için bir alacak ya da borç olduğu ve muhasebe uygulaması ve bilançonun

düzenleniş tekniği yönünden böyle kabul edilmesi gerektiği görüşünü savunmakta, diğer bir kısmı ise yurt dışına veya yurt içinden verilen sipariş avansının normal bir alacak olmadığını istenildiğinde alınamayacağı ileri sürülerek, dövizli yurt dışı sipariş avanslarının ile yurt içi sipariş avanslarının değerlemeye tabi tutulmasına gerek olmadığını iddia etmektedirler. Ayrıca avansların değerlendirilmesinde avansın kullanım yeri ve şeklinin dikkate alınması gerektiği görüşünü savunanlarda vardır¹⁸.

Konu hakkında Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre avansların aktifleştirme tarihine kadar ki zaman diliminde oluşacak kur farklarının maliyet hesaplarına dahil edilmesi, aktifleştirme sonrasında ise ya maliyete aktarılması ya da kar-zarar hesapları ile ilişkilendirmek suretiyle gider yazılması konusunda mükellefe seçimlik hak sunulması şeklindeki uygulamayı benimsediği ve halen bu uygulamayı verdiği özelgelere dayanak yaptığı söylenebilir. Yine idare kendi görüşünü güçlendirmek için konuyu vergi mevzuatı içindeki sistematik yapıya da uyarlayarak kanunlar arasındaki ilişkilere ve bu ilişkiler neticesinde karar verdiği değerlendirme yönteminin doğruluğuna dayanak bulmaya çalışmaktadır. Şöyle ki verilen özelgelerin bazılarında Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi hükümlerini de görüşlerine dahil etmek suretiyle bu çıkarsamayı yapmaktadır. Şöyle ki; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanana-

¹⁷ Danıştay 3. Dairesinin 06.02.1997 tarih ve E.1995/4701, K.1997/486 sayılı kararı

¹⁸ ŞEKER Sakıp, "Dönem Sonu İşlemleri", Yaklaşım Yayıncılık, Ocak 1999, s.1694

cağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 38'nci maddesinde de, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu ve ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerinin uygulanacağını belirtilmiştir. Bu itibarla, avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiğinden ve anılan avans işletmelerin faaliyeti kapsamındaki işle ilgili olarak alındığından, bahse konu avans hesaplarının değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının bu işe ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir¹⁹.

İdarenin verdiği yukarıda açıklanan görüşlerini destekler nitelikteki özgelgelerin bazıları aşağıda verilmiştir.

“Verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 263'üncü maddesine göre borsa rayıcı ile, yabancı paranın borsada rayıcı yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “III.Kur Farkları” bölümünde, “163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleş-

tirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır. Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir.” şeklinde açıklamada bulunmaktadır.

Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir²⁰.

Ayrıca idare tarafından başka özgelelerde de temelde aynı dayanak noktası belirlenmiş ve tüm özgelere bu görüşe bağlı olarak kalarak verilmiştir. Yargı kararlarındaki çelişkili kararlara göre idarenin özgelere de tek bir görüşü savunarak karar verdiğini söylemek yanlış olmaz. Ancak her ne kadar Maliye Bakanlığı aşağıda örnekleri verilen türde özgelere yayınlamış olsa bile Bakanlığa bağlı inceleme elemanlarının uygulamaları bu özgelere ile çelişki arz etmektedir. Zira alınan sipariş avanslarının değerlendirilmesinden oluşan kur

¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının 24/02/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 Sayılı Özgelgesi

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığının 24/02/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 Sayılı Özgelgesi

farkı giderleri çoğu zaman reddedildiği gibi, verilen sipariş avanslarının değerlendirilerek gelir yaratılmamış olmasının da tenkit edildiği gözlemlenmektedir.

İdare tarafından aynı mahiyetteki özgelere bazıları ise şöyledir. "Avans ödemeleri, alıcı için satıcı firmadan alacağı mal karşılığında bir alacak teşkil ettiğinden San. Tic. A.Ş.'nin makine alımı için satıcı firmaya döviz cinsinden ödediği avans; hesap dönemi sonlarında Vergi Usul Kanunu'nun 263 üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilecek ve ortaya çıkan kur farkı dönem kazancıyla ilişkilendirilecektir. Alıcının satıcıya avans olarak yaptığı ödemeler dolayısıyla ödemelerin yapıldığı tarih ile faturanın tanzim edildiği tarih arasında alıcı lehine oluşan kur farkları ile satıcı firma aleyhine oluşan kur farkları mal ve hizmet bedelinden mahsup edilerek emtianın maliyetine dönüştüğünden, bir başka ifade ile satıcı firma tarafından düzenlenmesi zorunlu olan fatura kur farklarını da içerdiğinden kur farkları dolayısıyla alıcı tarafından fatura düzenlenmesi gerekmemektedir."²¹

"Şirketin döviz olarak almış olduğu avanslar şirket için bir borç niteliğinde olduğundan, döviz olarak alınan bu avansların dönem sonunda da değerlemeye tabi tutulması ve değerlendirme sonucu oluşacak kur farklarının da kar-zarar hesabına yazılması mümkün bulunmaktadır."²²

"...Öte yandan, sipariş avanslarının bankada döviz olarak tutulması nedeniyle oluşan kur far-

kının gelir olarak ilgili yıl ticari kazancına dahil edilmesi gerekir. Avansın döviz olarak alınması halinde, borcun değerlendirilmesi neticesinde oluşan kur farkının gider kaydedileceği tabiidir."²³

İdare tarafından verilen görüşlerde de anlaşılacağı üzere avanslar işlemin gerçekleştiği diğer bir deyişle tekamül ettiği döneme kadar oluşacak kur farklarının maliyet olarak kabul edilmesi gerektiği vurgulanmış olup bizce bu görüşünde sakıncalı yönleri mevcuttur. Kanunda satın alınan malların maliyet bedeline nelerin gireceği ya da nelerin girmeyeceği yönünde herhangi bir belirleme yapılmamış ve yalnızca değerlendirme ölçüsünün maliyet bedeli olduğu vurgulanmıştır. Bu yüzden satın alınan malların maliyet bedelinin tespitinde, V.U.K.'nin 262. maddesinde yapılan maliyet bedeli tanımına göre belirleme yapılması gerekmektedir. Bu tanıma göre, malların maliyet bedeli, satın alma nedeniyle yapılan ödemelerle bu ödemelere ilişkin olarak yapılan bilumum giderlerin toplamıdır.

Malların maliyet bedeline giren unsurlar şu şekilde sıralanabilir:

- Satın alma bedeli, ithal edilen mallarda FOB bedeli,
- İşyerine getirilinceye kadar ödenen nakliye ve taşıma giderleri,
- İşyerine gelinceye kadar ödenen sigorta giderleri,
- Mal alımı ile ilgili olarak ödenen sigorta giderleri,
- Mal alımı ile ilgili finansman giderleri,
- Malın ithal edilmesi durumunda gümrük

²¹ Maliye Bakanlığı'nın 17.09.1998 Tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2949-280-270/32756 Sayılı Özelgesi

²² Maliye Bakanlığı'nın 05.06.2001 Tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2949-280-282/30621 Sayılı Özelgesi

²³ Maliye Bakanlığı'nın 30.11.1999 Tarih ve 2711 Sayılı Özelgesi, Vergi Dünyası, Sayı 229, s.142

vergisi, gümrük komisyonu ve malın çekilmesi için yapılan sundurma kirası ve diğer giderler,

- İthalat teminatları için yapılan giderler.

Depo kirası, ambar memuru ve bekçi ücretleri, stok mal sigortası gibi giderlerden oluşan depolama giderleri maliyet bedeline dahil edilmez²⁴.

İşletme bünyesinde imal edilen emtiada, maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan teşekkül eder:

- Mamulün vücuda getirilmesi için sarf edilen iptidai ve ham madde bedelleri,

- Mamule isabet eden işçilik,

- Genel imal giderlerinden mamule düşen pay,

- Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (Bu payın mamulün maliyetine dahil edilmesi ihtiyaridir),

- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde, ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler bu unsurları ihtiva etmek şartı ile imal ettikleri emtianın maliyetini diledikleri gibi tespit edebilirler²⁵.

Dikkat edilirse verilen sipariş avansları ne satın alınan ne de imal edilen malın maliyetine dahil edilmiştir. Verilen sipariş avanslarının muhasebeleştirilmesi bölümünde de belirttiğimiz üzere; bu hesap Tekdüzen Muhasebe Sisteminde 150 numaralı Stoklar grubunun alt hesabı olarak dikkate alınmıştır. Ancak satış işlemi gerçekleşmemiştir. Sipariştan her an cayma, satış işlemi iptal etme durumu söz konusu olabildiği gibi satış işleminin gerçekleşmesi için gereken tarafların

uygun iradelerinin birleşmesi hususu henüz tam olarak gerçekleşmemiş, tediye ve teslim konusunda bir muamele olmamıştır.

Hammadde, malzeme veya mal ithalatı için açılan akreditiflerin, diğer bir ifade ile önceden ödenmiş olan avansların ne normal alacaklar gibi, ne de henüz mala dönüşmediğinden stoklar gibi değerlendirilmesi mümkündür.

Bu yüzden firma tarafından stok edinme amacıyla bağlanan fon (Verilen Sipariş Avansları) adeta firmanın bir alacağını göstermektedir. Bu dönem sonu stok değerlemesinde stok gibi düşünmek mümkün değildir. Belki bilanço ilkeleri ve Tek Düzen Hesap Planı açısından böyle bir yaklaşım doğru kabul edilebilir. Ancak asıl amaç, kamuoyunu ve üçüncü şahısları yeterince aydınlatmak olduğu için mali bilanço çıkarılırken yani vergi matrahının hesaplanması için gereken tüm işlemler yapılırken Verilen sipariş avanslarını stok unsuru olarak değerlendirmek gerekir. Stoklara henüz fiziki olarak mal girmemiştir. Olmayan bir şeyi varmış gibi göstermek gerek hukuk gerekse işletme prensipleri ile çatışmaktadır. Bu durumda parasal olarak da stok maliyetinin bir parçası gibi düşünüldüğünden işletmenin dönem sonu stokları yüksek, o dönemde satılan mal maliyetleri düşük çıkacaktır. Bu durum mükellefin vergi matrahını dilediği gibi ayarlamasına yol açabilecektir. Karın fazla, istisna ve indirimlerin çok olduğu durum alternatiflerine göre vergi matrahında dönem kaymasına yol açabilecektir.

Bir dönemde vergilenmesi gereken bir kar unsurunun diğer dönemlerde vergilenmesi vergi hukuku ilkeleri ile çelişmektedir. Zira "dönem-

²⁴ YILMAZ Kazım, "VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1997, s.125

²⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 275. maddesi

sellik ilkesi" bu durumu kısıtlamaktadır. Kaldı ki, gelecek döneme aktarılan gelir kaleminin vergilenip vergilenemeyeceği şüphelidir. Zira istisna ve indirimlerin fazla olduğu vergi sistemimizde bunun vergileme dışına itilebilmesi mümkündür. Bizce ana faaliyet konusu malların herhangi bir işleme tabi tutulmadan satılması veya imal edilip satılması halinde ortaya çıkan faaliyet karının ve bu karın direkt etkilediği vergi matrahının hesaplanmasında verilen sipariş avansları stok maliyet unsuru olarak dikkate alınmamalıdır.

Avanslar ile borçlar birbirlerinden vadelerinin farklılığından ziyade doğuş sebeplerinden dolayı ayrılırlar. Borç ve alacak tahakkuk etmiş sonuç hesaplarına intikal etmiş bir işlemde doğar. Avans ise gelecekte gerçekleşmesi istenen edimlerin henüz yerine getirilmemesi nedeniyle tekemmül etmemiş, kısaca sonuç hesaplarıyla ilişkisi kurulmamış bir işlemde doğar. Bundan dolayı avansların, sonuç hesaplarıyla ilişkisi kurulmaksızın aktifleştirilmek veya pasifleştirilmek suretiyle mali tablolara yansıtılması gerekir²⁶.

İşletme satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarları tekdüzen hesap planına göre "Alınan Avanslar Hesabı"nda izlemesi gerekmektedir. Avans olarak alınan tutarlar işletmenin mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir taahhüt borcu niteliğinde olup, bu tutarlar bir banka kredisi veya satıcılara olan cari hesap borcu gibi geri ödenmek üzere alınan ya da ödenmesi gereken nakdi bir yükümlülük değildir. Bu tutar gelecekte tahakkuk edecek mal teslimi veya hizmet ifası bedelinden mahsup edilmek üzere peşin alınmış paradır. Ancak mal ve hizmet siparişinin iptali ve

nakden iadeyi gerektiren diğer durumlarda avansların, ticari olmayan borçlara aktarılarak bu hesapta izlenmesi ve aktarıldığı bu hesabın VUK'daki değerlendirme hükümleri çerçevesinde değerlemeye tabi tutulması gerekir. Bu da gösteriyor ki avanslar mahiyet itibarıyla geçici bir hesaptır. Buna göre alınan avanslar ile ilgili değerlendirme işleminin, mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleştiği ya da sözleşmenin feshedildiği zamana ertelenmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak diyebiliriz ki, gerek mal alımına ve gerekse hizmet alımına yönelik olarak verilen avanslar, normal şartlarda akdin feshedilmemesi halinde bir mala veya hizmete dönüşecektir. Alınan sipariş avansları, tahakkuk ve dönemsellik ilişkilerinin de bir gereği olarak mal veya hizmete dönüştüğü tarihte veya herhangi bir nedenle akit fesh edildiği tarihte sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilecektir.

Avanslar, yukarıda belirtildiği üzere VUK'un 283 ve 287. maddeleri uyarınca kayıtlı değerlendirileceği belirtilmiştir. Bir iktisadi kıymetin yalnızca bir değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği şeklindeki VUK'un 261. maddesinde yer alan prensipten hareketle, yabancı para cinsinden olan para veya senet şeklinde avansların aynı zamanda VUK'un 280. maddesine göre değerlendirilemeyeceği açıktır.

Konu hakkında başka bir bakış açısı da tahakkuk esasına göre belirlenen ve bu esasa vurgu yaparak avansların değerlemesi ile ilgili çıkarsamalar ortaya koyan yaklaşımdır. Kurum kazancının tespitinde tahakkuk esas geçerli olup yabancı para ile olan alacak ve borç tahakkuk ettiği tarihteki geçerli kurla değerlendirilmek suretiyle kayıtlara

²⁶ KÖKVER Muzaffer, YAKIŞIKLI Ramazan, a.g.m., s.181

intikal ettirilmektedir. Ayrıca avans, niteliği itibariyle ileride teslim edilecek bir iş veya işlem dolayısıyla alınan meblağlardır. Tahakkuk esasına bağlı olarak bir gelir veya gider tespit edilemediğinden alınan avansların bir borç gibi değerlendirilmeye tabi tutulması, kanunun değerlendirilmesi ile getirmek istediği amaca uygun değildir. Çünkü alınmış olan avans henüz gerçekleşmiş bir gelir olmadığından kanuni defter kayıtlarının gelir hesaplarına intikal ettirilmemiştir. Bu niteliği nedeniyle de avanslarda VUK'un 280. maddesi uyarınca değerlendirme konusu edilebilecek bir borç da olmamaktadır.

Alınan sipariş avansları hesabı, 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. Maliye Bakanlığı'nın 1993/1 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nde de "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" öngörülmüş bulunmaktadır²⁷.

Avans olarak alınan senetlerin reeskonta tabi tutulması vergi idaresince kabul edilmemektedir. Bunun temel nedeni avans olarak alınan senetle-

rin gelir yaratmamış, dolayısıyla dönem kazancını etkileyen bir unsur olmamasıdır. Bir başka anlatımla alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulabilmesi için gelir yaratıcı ya da hasılat unsuru olması gereklidir. Çünkü reeskont gelir etkisi birden fazla yıla yayılan fakat, tamamı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılda hasılat yazılan gelirin (alacağın) gelecek dönemlere ait kısmının ayıklanması işlemidir. Bu nedenle, bir alacak senedinin reeskonta tabi tutulabilmesi için ilk önce bu alacağı doğuran bir teslim veya hizmetin bulunması ve bu teslim ve hizmet dolayısıyla elde edilen daha açıkçası tahakkuk eden hasılatın dönem kazancına eklenmiş olması gerekmektedir. Olayı bu açıdan değerlendirecek olursak; gelir ve hasılat yaratıcı unsurları olmayan avans niteliğindeki senetler ile teminat senetleri ve hatır senetleri reeskonta tabi tutularak, bu aşamada ortaya çıkan farklar giderleştirilemez²⁸.

Niteliği itibariyle 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 değildir²⁹.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: 9, No:1 Sayılı Genel Tebliği'nin 26. maddesinde de avans

²⁷ ÖZYER M. Ali, "Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", HUD Yayınları, 2001, s. 573

²⁸ SEViÇ Veysi, DOĞRUSÖZ Bumin, "Bağış ve Yardım Nasıl Muhasebeleştirilir", 17.02.2010, Referans Gazetesi

²⁹ SAZAK İsmail, "Kur Farkı ve Uygulamada Özellikli Durumlar", Vergi Sorunları, 2000, Sayı: 145 (Özel Ek), s.250

niteliğindeki alacakların reeskonta tabi tutulmaması ve mukayyet değeri ile kaydedileceği belirtilmektedir.

Verilen sipariş avansları, eğer avansın verilmesine esas teşkil eden sözleşme hükümleri geçerliliğini koruduğu sürece "mukayyet değer" ile değerlendirilmektedir. Bu durum, Vergi Usul Kanunu hükümlerinin zorunlu kıldığı bir sonuçtur.

Ancak bilançodaki kalemlerin gerçek ve güncel değerlerinin gösterilmesi gerektiği bakımından yabancı para cinsinden verilen sipariş avanslarının yabancı para cinsinden alacaklar gibi değerlendirilmesi gerektiği görüşü de ileri sürülmektedir. Bu görüş ekonomik anlamda gerçekçi, hatta daha doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Ancak vergi matrahının tespitine yönelik olarak yapılacak değerlemede bu görüşten hareket etmek mümkün değildir.

Bazı durumlarda verilen avanslar, gerçek bir alacak hüviyetine bürünebilirler. Bu durum, sözleşme yok sayıldığında ya da bozulduğunda söz konusu olur. Çalışmanın 2. bölümünde açıklandığı üzere, sözleşmenin feshedilmesi sonucu ortaya yeni bir alacak hakkı çıkmakta ve verilen avanslar borçlar hukuku bakımından "para alacağı" niteliği kazanmaktadır. Aynı şekilde karşı taraf için de alınan avanslar, sözleşmenin feshi durumunda "para borcu" niteliği kazanmaktadır.

Yabancı para cinsinden verilen avansın sözleşmenin feshi sonucu para alacağına dönüşmesi halinde söz konusu alacağın VUK'un 280. mad-

desi uyarınca değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Nitekim yargı kararlarının bir kısmında bu durum dikkate alınarak yabancı para cinsinden verilen avansların VUK'un 280. maddesi uyarınca değerlendirilmesi öngörülmüştür³⁰. Avansın gerçek bir borç ya da alacak niteliği kazanmadığı haller için ise yargı kararları "mukayyet değer"le değerlendirilmesi gerektiği yönündedir³¹.

7- MUHASEBE UYGULAMALARI

Aşağıda, yabancı para cinsinden alınan ve verilen sipariş avanslarına ilişkin örnek uygulamalar yer almaktadır.

Örnek 1:

(A) A.Ş., İmalatta kullandığı hammadde ihtiyacı için, yurt dışındaki (B) firmasına 200.000 \$ avansı çalıştığı (X) Bankası aracılığı ile 05.12.2010 tarihinde havale etmiştir. Banka 1\$ =1,50-TL kur üzerinden işlemin yapıldığını ve 200.000 \$ karşılığı (200.000 x 1,50 =) 300.000-TL'yi şirketin bankadaki hesabından aldığını şirkete bildirmiştir. Mal 25.02.2011 tarihinde Haydarpaşa Giriş Gümrük Müdürlüğü'nden teslim alınmıştır. Düzenlenen Gümrük Giriş Beyannamesinde malın CIF değeri (200.000 x 1,55 =) 310.000.-TL olarak gösterilmiştir. Şirket ayrıca 1.000 TL+KDV gümrük komisyonu ve 300 TL+KDV fabrikaya taşıma ücreti ödemiştir. (Gümrük vergisi ve ithalatta ilgili akreditif giderleri vb. ihmal edilecektir.)

³⁰ Bkz.Dn.4.D.'nin 27.02.1998 Tarih ve E.1996/5110, K.1997/4886 Sayılı Kararı, Dn.3.D.'nin 04.06.1996 Tarih ve E.1995/2225, K.1996/2127 Sayılı Kararı

³¹ Bkz.Dn.4.D.'nin, 06.02.1997 Tarih ve E.1995/4701, K.1997/486 Sayılı Kararı

1.1-Verilen Sipariş Avansının Muhasebe Kaydı

05.12.2010		
159 VERİLEN SİPARİŞ	AVANSLARI	300.000
159.10.30 Satıcı (B) (200.000 x 1,50)		
102 BANKALAR		300.000
102 10 40 (X) Bankası		

1.2- Dönem Sonu Değerlemesi

31.12.2010 tarihinde söz konusu sipariş avansı VUK'un 283'üncü maddesi uyarınca mukayyet değerle değerlendirileceği için, ABD Dolarının 31.12.2010 tarihindeki kuru üzerinden değerlendirilmesi gibi yeni bir işlem yapılmayacaktır. Dolayısıyla dönem sonunda verilen sipariş avansları 300.000-TL olarak bilançoya aktarılacaktır.

1.3- Teslim Alınan Siparişin Muhasebe Kaydı

25.02.2011		
150 İLK MADDE VE MALZEME		311.300
- Hammadde Bedeli(200.000 x 1.55)	310.000	
- Komisyon Bedeli	1.000	
- Taşıma Bedeli	300	
191 İND.KDV	56.034	
646 KAMBIYO KARLARI ³²		10.000
((1.55 – 1.50) x 200.000)		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLAR		300.000
159.10.30 Satıcı (B)		
100 KASA		57.334

Örnek 2:

(X) A.Ş., yatırım teşvik belgeli yatırımı için yurtdışındaki (Y) firmasına makina siparişi vermiştir. Söz konusu makina için 15.11.2010 tarihinde çalıştığı (B) bankası aracılığı ile 50.000 \$ avansı havale etmiştir. (B) Bankası, 1\$=1.45-TL üzerinden işlemin yapıldığını ve şirketin bankadaki hesabından (50.000 x 1.45 =) 72.500-TL aldığını bildirmiştir. Makine, 20.01.2011 tarihinde Haydarpaşa Giriş

³² Örnekte Kambiyo Karı oluşmuştur. Ancak bazen kurlardaki düşüş sebebi ile Kambiyo Zararı da doğabilmektedir. Bu durumda istenirse 656 Kambiyo Zararları hesabı kullanmak suretiyle gider yazılır. İstenirse de Kambiyo Giderleri yerine 159.02 Yurtdışı Avanslar hesabının alt hesabı olarak "Kur Giderleri" hesabı da kullanılabilir. Bu durumda, Kur giderleri ithal edilen malın maliyetine dahil edilmiş olur.

Gümrüğü'nden çekilmiştir. Düzenlenen Gümrük Giriş Beyannamesinde makinenin CIF değeri $(50.000 \times 1.55) = 77.500$ -TL olarak gösterilmiştir. Şirket ayrıca gümrük komisyonu ve taşıma bedeli olarak 800-TL+KDV ödemiştir. (Gümrük vergisi ve diğer ithalatla ilgili giderler ihmal edilecektir.)

2.1- Verilen Sipariş Avansının Muhasebe Kaydı

		15.11.2010	
259 VERİLEN AVANSLAR		72.500	
259.10.60 Satıcı (Y) (50.000×1.45)			
102 BANKALAR			72.500
102.10.50 (B) Bankası			
		/	

2.2- Dönem Sonu Değerleme

31.12.2010 tarihinde söz konusu sipariş avansı VUK'un 283'üncü maddesi uyarınca mukayyet değerle değerlendirileceği için, ABD Dolarının 31.12.2010 tarihindeki kuru üzerinden değerlendirilmesi gibi yeni bir işlem yapılmayacaktır. Dolayısıyla dönem sonunda verilen sipariş avansları mukayyet değeri olan 72.500-TL olarak değerlendirilecek ve bilançoya aktarılacaktır.

2.3- Teslim Alınan Makinanın Muhasebe Kaydı³³

		20.01.2011	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		78.300	
258.00.01 Makina Teçhizat Yat.			
-Makina Bedeli (50.000×1.55)		77.500	
-Gümrük Kom. ve Taşıma Bedeli		800	
191 İND.KDV			144
646 KAMBİYO KARLARI			5.000
$((1.55 - 1.45) \times 50.000)$			
259 VERİLEN AVANSLAR			72.500
259.10.60 Satıcı (Y)			
100 KASA			944
		/	

³³ Makina yatırım teşvik belgesi kapsamında ithal edildiği için KDV istisnası şartlarını taşıdığı varsayımıyla makina bedeli üzerinden KDV hesaplanmamıştır.

Örnek 3:

(A) A.Ş. uzun zamandır anlaşmalı olarak çalıştığı yurtdışındaki (B) firmasından 100.000 \$'lık mal siparişi almıştır. Yapılan anlaşmaya göre, siparişe konu mallar üç ay içerisinde ihraç edilecek; sipariş bedelinin yarısı peşin ödenecek ve kalan kısmı ise mallar ihraç edildikten bir ay sonra ödenecektir. (B) firması, verdiği sipariş tutarının yarısı olan 50.000 \$'ı (C) Bankası aracılığı ile 20.11.2010 tarihinde (A) firmasına havale etmiştir. (C) Bankası, 20.11.2010 tarihinde gelen havaleyi 1 \$=1.50-TL üzerinden şirketin hesabına aldığını şirkete bildirmiştir. (A) A.Ş., söz konusu siparişe konu olan malları 21.01.2011 tarihinde ihraç etmiştir. İhraç tarihinde Merkez Bankası'nın ilan ettiği döviz alış kuru 1 \$=1.55-TL'dir.

3.1- Alınan Sipariş Avansının Muhasebe Kaydı

		20.11.2010	
102 BANKALAR	75.000		
102 10.65 (C) Bankası			
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		75.000	
340 20 25 (B) Firması(50.000x1.50)			
		/	

3.2- Dönem Sonu Değerleme

Dönem sonunda alınan avanslar, avansı VUK'un 287'inci maddesi uyarınca mukayyet değerle değerlendirilmesi gerekmekte olup bilançoya 75.000- TL olarak aktarılacaktır.

3.3- Siparişin İhraç Edilmesinin Muhasebe Kaydı

		21.01.2011	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	75.000		
340 20 25 (B) Firması			
120 ALICILAR		77.500	
120 20 25 (B) Firması			
656 KAMBİYO ZARARLARI	2.500		
656-.02 Kur Giderleri ((1.55 – 1.50)x50.000)			
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		155.000	
601 10 25 (B) Firması (1.55x100.000)			
		/	

8- SONUÇ

Görüldüğü üzere bilim çevreleri, yargı organları ve idare tarafından yapılan yorumlarda herhangi bir uygulama birliği bulunmamaktadır. Yasa koyucu tarafından konu hakkında gerekli yasal düzenlemeler yapılmadığı sürece bu yorumların hangisinin uygulanacağı konusunda işleme taraf olan mükellef ve ilgili kişilerin tereddütleri devam edecektir.

Ancak avansın mantığı ve yasal mevzuattaki sistematik topluca değerlendirildiğinde, şu an itibarıyla avansların aktif ve pasif düzenleyici değerler oldukları bu sebeple değerlendirme ölçüsü olarak, yabancı para Türk Lirası ayrımı yapılmadan "mukayyet değer" ile değerlendirileceği anlaşılmaktadır.

VUK'un 283. maddesinde yer alan; 'gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat mukayyet değeri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir' hükmü ile verilen avansların, VUK'un 287. maddesinde yer alan; 'gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir' hükmü ile de alınan avansların değerlendirme ölçüsü belirlenmiştir.

Kısacası verilen veya alınan avanslar, değerlendirme gününde sipariş verilen ticari mal ya da herhangi bir iktisadi değer henüz alınmamış ise mukayyet değer ile değerlendirilecek ve bilançonun aktif bölümüne kaydedilecek aksi durumda da yine mukayyet değer ile değerlendirilip bilançonun pasif kısmına aktarılacaktır.

KAYNAKÇA:

• Ankara YMM Odası, Mevzuat İzleme Komisyonu Kararı, 03.01.2001 Tarih ve 22 Sayılı Karar

• CANPOLAT Mehmet, "Yabancı Para Olarak Alınan Sipariş Avansları Değerleme Konusu Yapılabilir mi?", Vergi Dünyası, 2000, Sayı:227

• GÜNESER Gürcan, "Dövize Bağlı Avanslar Değerlemeye Tabi Tutulur mu?", Yaklaşım, 1995, Sayı: 25

• KAYA Ömer, "01.01.1994 Tarihinden İtibaren Uygulamaya Giren Muhasebe Sistemi", Maliye Sigorta Yorumları Yayınları, Ocak 1995

• KÖKVER Muzaffer, YAKIŞIKLI Ramazan, "Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlenmesi", Vergi Dünyası, Eylül 1996

• ÖZTÜRK Bünyamin, "Dönemsonu Envanter Ve Değerleme İşlemleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006

• ÖZYER M. Ali, "Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", HUD Yayınları, 2001

• SAZAK İsmail, "Kur Farkı ve Uygulamada Özellikli Durumlar", Vergi Sorunları, 2000, Sayı: 145 (Özel Ek)

• SEViÇ Veysi, "Avans Hesaplarının Değerlendirilmesinde Duraksama", Dünya, 27.11.2002

• SEViÇ Veysi, DOĞRUSÖZ Bumin, "Bağış ve Yardım Nasıl Muhasebeleştirilir", 17.02.2010, Referans Gazetesi

• ŞEKER Sakıp, "Dönem Sonu İşlemleri", Yaklaşım Yayıncılık, Ocak 1999

• YILMAZ Kazım, "VUK, CVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1997