



AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Kamil Erdem ERYILMAZ^(*)

1 - GİRİŞ

Avans, literatürde genel kabul gördüğü şekliyle; gelecekte alınacak veya satılacak mal veya hizmetler için önceden alınan veya verilen bedel olarak tanımlanmaktadır.

Avans verilmesinin ve alınmasının, işlemin tarafları açısından; iş veya işin güvence altına alınması, güven telkin edilmesi, finansman sağlanması, fiyat ve kur değişikliklerinden daha az etkilenilmesi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak gibi avantajları bulunmakta olup; bunlar ve benzeri nedenlerle ticari hayatta sıkça karşılaşılan bir işlemdir.

Ancak, avansların vergisel bakımdan değerlendirilmesi konusunda uygulamada birçok ihtilaf bulunmaktadır. Konu hakkında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir değerlendirme ölçütünün -açıkça- hüküm altına alınmamış olması, vergi idaresinin "Tebliğ" yoluyla uygulamaya henüz yön vermemiş olması, konuya ilişkin verilen "Özelgeler"de yer alan görüşlerin ve yargı organlarının konuya ilişkin kararlarının müstakar hale gelmemiş olması anılan ihtilafların halen devam etmesine neden olmaktadır.¹

Bu çalışmamızda, mevcut yasal düzenlemeler kapsamında avansların ne şekilde değerlendirilmesi gerektiğine yönelik kanaatimize, gerekçeleriyle birlikte yer vermeye çalışılacaktır.

2- AVANS KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Sözlük anlamıyla, çalışmamıza konu olan avans kavramı, "alacağına sayılmak üzere önceden yapılan ödeme, öndelik", "yapılacak bir hizmet veya satın alınacak bir mal için anlaşmaya göre önceden

^(*) Vergi Müfettişi

¹ Söz konusu örnek özelgeler ve yargı kararları için Bkz. AYGÜN Fethi, "Döviz Cinsinden Avanslarda Değerleme", Lebib Yalın Mevzuat Dergisi, Aralık 2008 Sayısı; Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuatı İzleme Komisyonu 03.01.2001 tarih ve 22 No'lu Kararı (<http://www.ankara.ymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=87>)

ödenen miktar” ve “yapılacak bir hizmet ya da satın alınacak bir mal karşılığı gerçekleşecek borçtan öncelikle ödenen bir bölümü”² olarak karşımıza çıkmaktadır. Tanımlar kısa olmakla birlikte, asıl olarak konuya ilişkin birçok unsuru içinde barındırmaktadır. Şöyle ki;

- Yapılan bir ödeme bahis konusu olduğundan, işin doğası gereği bu ödemeyi alacak bir taraf da bulunacaktır. Bir başka deyişle, avans işlemi iki taraflı bir işlemdir ve esas itibariyle tarafların karşılıklı iradelerin uyumu neticesinde meydana gelen, taraflara edimler yükleyen yazılı veya yazısız bir akit kapsamında yapılan işlemlerden biridir.

- Ödeme alacağı sayılmak üzere, “önceden” yapılmış olduğundan, henüz alacağın gerçek manada doğmadığı, ödemeyi alan açısından da borcun henüz doğmadığı, akdin taraflara yüklediği yükümlülüklerin tüm unsurları itibariyle henüz gerçekleşmediği anlaşılmaktadır.

- Taraflar arasındaki akit gereği, avansın konu olduğu iş ve işlemin ne olduğunun belli olduğu, karşılıklı edimlerin de baştan belli edildiği anlaşılmaktadır.

- Yapılan/alınan ödemenin (avansın), geri alınmak/geri verilmek üzere yapılmadığı, iş ve işlemin tamamlanmasını (karşılıklı edimlerin yerine getirilmesini) müteakip doğan alacağı/borça karşılık mahsup edileceği anlaşılmaktadır.

Bu bakımdan, avansların verildiği ve alındığı tarih itibariyle, henüz alacak ve borç ilişkisinin tamamlanmaması, hukuki manada da edimlerin zamanında yerine getirilip getirilmeyeceğinin henüz belirsiz olması nedeniyle, alacak ve borcun doğmadığının kabulü gerekmektedir.

Ancak bu noktada birtakım hususları daha açıklamakta fayda vardır. Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, avansın ileride alacak/borç doğuracak “belli” bir iş ve işlemin karşılığı olan bir ön ödeme olduğu sabittir. Günlük hayatta avans olarak nitelendirilmesine ve/veya adlandırılmasına karşın; avansın, yukarıda belirtilen anlamı dışında bir uygulama kapsamında, örneğin; baştan “belli olmayan” bir iş ve işlem karşılığı verilmesi ve alınması halinde, yapılan işlemin esas itibariyle finansman temini ve/veya kredi verme işleminden bir farkı kalmayacak olup; böyle bir durumda borcun ve alacağın taraflar açısından verme/alma anında doğduğunun kabulü gerekecektir. Benzer şekilde, baştan “belli” edilen iş ve işlemin, ileride hiç yapılmamış olması/yapılamayacağının anlaşılmış olması durumlarında da, alınan ve verilen avanslar, avans olma niteliklerini kaybedecek ve bu durumun kendiliğinden yarattığı yeni bir borç ve alacak ilişkisi içinde borç ve alacak mahiyeti kazanacaktır.

Bu bağlamda, avansların ya da günlük hayatta avans olarak nitelendirilen işlemlerin, öncelikli olarak gerçek mahiyetinin tespiti (henüz borç ve alacak ilişkisinin tekamül edip etmediğinin tespiti) yapılacak değerlendirme işlemlerinin doğruluğu açısından son derece önemlidir.

3- AVANSIN TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ ve BİLANÇO TABLOSU İÇİNDEKİ YERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Avans (avanslar), Tekdüzen Muhasebe Sistemi içinde de karşılık bulmuştur. Avansların bilanço kalemleri içerisindeki yerlerine bakıldığında; karşımıza “159 Verilen Sipariş Avansları”, “179 Taşeronlara Verilen Avanslar”, 259 ve 269 numaralı “Verilen Avanslar” ile 340 ve 440 numaralı “Alınan Sipariş Avansları” hesapları çıkmaktadır.

² Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük (<http://tdkterim.gov.tr>)

Bu noktada, muhasebe sistemi ve bilanço tekniği açısından, verilen sipariş avanslarının “stoklar hesap grubu” altında; alınan sipariş avanslarının da bağımsız bir hesap grubu olarak düzenlemeye tabi tutulmuş olması hususu da önem arz etmektedir. Şöyle ki, hesapların bu şekilde terkip edilmesi ve avansların “Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar”, “Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar” hesap grupları altında gösterilmemiş olması, 2’inci bölümde açıklamaya çalıştığımız “avansların verildiği ve alındığı tarih itibarıyla, henüz ... alacak ve borcun doğmadığı” hususuyla birebir örtüşmektedir.

4- AVANSIN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Birinci bölümde de belirtildiği üzere, avansların değerlemesi hususunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda herhangi bir değerlendirme ölçütü -açıkça- hüküm altına alınmamış bulunmaktadır.

Bununla birlikte, anılan Kanunu’nun “Özel Haller” başlıklı 289 uncu maddesinde “Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirir” düzenlemesi yapılmış olup; Kanun koyucu tarafından, değerlendirme ölçütü Kanun’da açıkça belirtilmeyen kıymetlerin ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği hususunda yasal bir boşluk bırakılmamıştır.

Çalışmamızın 1 inci ve 2’nci bölümlerinde açıkladığımız üzere, baştan “belli” edilen bir iş ve işlem karşılığı olarak avans verilmesi ve alınması durumunda alacak ve borcun henüz doğmadığının kabulünün gerektiği” yönündeki kanaatimiz ve “avansların Tek Düzen Muhasebe Sistemi içerisindeki yerinin “alacak” ve borçlara” ilişkin hesap grupları altında gösterilmemiş olması” tespitimiz uyarınca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen alacakların değerlendirilmesi ve borçların değerlendirilmesine ilişkin hükümlerin; avansların değerlemesinde geçerli olamayacağı ve avansların, anılan Kanunun 289 uncu madde hükmü mucibince “mukayyet değer” ile değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 287’nci maddesinde de, “Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ... mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirir” hükmü mevcuttur. Bu madde de geçen, “gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat” tabirinin “alınan sipariş avansları” karşılığı olup olmadığı hususu değerlendirmeye açık olmakla birlikte; netice itibarıyla avansların “mukayyet değerle” değerlendirilmesi gerektiği yönündeki kanaatimizle çelişmemektedir.

Diğer taraftan, yine çalışmamızın 1 inci bölümünde açıklandığı üzere, avans ve/veya avans olarak adlarından işlemin gerçek mahiyetinin “ileride alacak/borç doğuracak “belli” bir iş ve işlemin karşılığı olan bir ön ödeme” olmadığı durumlarda, avans vb. adlar altında yapılan ödemelerin, ödeme anında gerçekte taraflar açısından bir alacak/borç ilişkisi doğurduğunun kabulü kaçınılmaz olacaktır. Bu durumda bu tip alacak ve borçlar, Tekdüzen Muhasebe Sistemi içerisinde “Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar”/“Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar” hesap grupları altında gösterilecek ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen alacakların değerlendirilmesi ve borçların değerlendirilmesine ilişkin hükümler mucibince değerlemeye tabi tutulacaklardır.

5- YABANCI PARA CİNSİNDEN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Çalışmamızın 3 üncü bölümünde gerekçeleriyle birlikte açıkladığımız üzere, kanaatimiz avansların “mukayyet değerle” değerlendirilmesi gerektiği yönündedir.

Bu bakımdan, avansın muhteviyatı ister Türk Lirası ister yabancı para olsun, “mukayyet değer” bir başka deyişle, muhasebe kayıtlarına alındığı günkü hesap değeriyle değerlendirilmesi gerekmekte olup; değerlendirme günü itibarıyla ayrıca yapılacak bir değerlendirme işlemi olmayacaktır.

Ancak, ayrı bir durum olarak nitelendirilebilecek bir husus; yabancı para cinsinden alınan sipariş avanslarının karşılığı olan bedelin dönem sonlarında “kasa”da ve/veya “banka”larda vadesiz döviz hesaplarında bulunması halidir.

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 caidirdir. 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” düzenlemesi yapılmıştır. Uygulamada ise, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunmaktadır.

Anılan Kanunun 284 üncü maddesi hükmü uyarınca da, yabancı para cinsinden olan kasa mevcutlarının 280 inci madde hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anılan Kanunun amir hükümleri gereği, değerlendirme günü itibarıyla “kasa”da ve/veya “banka”larda vadesiz döviz hesaplarında bulunan yabancı paraların, kaynağına bakılmaksızın kendi içinde ayrıca değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir.

Yabancı para cinsinden alınan sipariş avanslarının varlığı halinde, mevcut yabancı para değerlendirme gününde Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan kur üzerinden değerlemeye tabi tutulacak olup; buna göre ortaya çıkan kambiyo karı/zararı doğrudan sonuç hesaplarına intikal ettirilerek dönem kar/zararının tespitinde nazara alınacaktır. Ancak, mukayyet değerle değerlendirilmesi gereken “alınan sipariş avansları” hesabında herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

6- SONUÇ

Çalışmamızda, avansların neden “mukayyet değer” ölçüsü ile değerlendirilmesi gerektiği yönündeki kanaatimize gerekçeleriyle yer verilmeye çalışılmıştır. Ancak, çalışmamızın başında da belirtildiği üzere, avansların ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği hususunda bir görüş birliği olmadığı gibi, vergi idaresinin uygulamaları ve yargı organlarının kararları da müstakar hale gelmemiştir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu’nun 03.01.2001 tarih ve 22 no’lu Kararı
- AYGÜN Fethi, “Döviz Cinsinden Avanslarda Değerleme”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2008 Sayısı
- Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük (<http://tdkterim.gov.tr>)