

DÖVİZ CİNSİ AVANSLARIN DEĞERLENMESİ SONUCUNDA OLUŞAN KUR FARKLARI NASIL MUHASEBELEŞTİRİLMELİDİR?

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

MAZARS/DENGE Vergi Departmanı Kıdemli Müdür

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2014 sayısında yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Ticari hayatta avanslar sıklıkla kullanılmaktadır. Bilhassa yüksek tutarlı siparişlerde taraflar kendilerini garantiye almak amacıyla avans uygulamasına sıklıkla başvurmaktadırlar. Hatta bazı şirketlerin faaliyet yapıları ya da içinde buldukları sektör gereği bilançolarında verilen ve alınan avansların çok ciddi tutarlara ulaştığını söyleyebiliriz. İşte bu durumda söz konusu avansların VUK değerlendirme hükümleri kapsamında değerlendirme gününde TCMB döviz kurları esas alınması suretiyle değerlemeye tabi tutularak oluşan kur farklarının mali tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağı hususu uzun yıllardır tartışıla gelmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından son dönemde verilen özelgelerde döviz cinsi avansların değerlendirilmesi gerektiği görüşüne yer vermeye başlanmıştır. Ancak, değerlendirme sonucu oluşacak kur farklarının doğrudan gelir veya gider olarak mı yoksa avans konu işlemin maliyetine mi dahil edilerek muhasebeleştirilmesi gerektiği hususunda tereddütler bulunmaktadır.

2. DÖVİZ CİNSİ AVANS DEĞERLEMESİNDE MALİYE BAKANLIĞI'NIN ESKİ YAKLAŞIMI

Bilindiği üzere, ülkemizde yüksek enflasyonlu dönemlerin yaşandığı uzun yıllar boyunca döviz kurları sürekli bir yükseliş süreci içindeydi. Buna bağlı olarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergisel düzenlemeler genellikle kur farkı giderlerinin vergi matrahına yapacağı olumsuz etkiyi olabildiğince azaltmak yönünde olmuş; varlık ediniminde ortaya çıkan kur farklarının aktifleştirilmesi yönünde düzenlemeler yapılmış, diğer taraftan konumuz ile ilgili olarak avansların değerlendirilmesi hususunda ise söz konusu avanslar avansa konu işlemin gerçekleştiği tarihe kadar değerlemeye tabi tutturulmamış, ne zaman ki avansa konu mal veya hizmet teslimi gerçekleşmiş o tarihte söz konusu avanslar alacak veya borç kabul edilmek suretiyle değerlendirilmesine müsaade edilmiştir. Örneğin, Hesap uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 25.09.2002 tarih ve 292/1 Genel Sıra Numaralı kararında özetle aşağıdaki açıklamalar yer verilmiştir:

“Avanslar gerçek birer alacak veya borç değildir ve bu nedenle VUK'nun alacak ve borçların değerlendirilmesine ilişkin hükümlerine tabi olmazlar. Avanslar alacak veya borç haline dönüştükleri zaman VUK'nun alacak ve borçlarla ilgili değerlendirme hükümlerine göre değerlendirilirler. Dolayısıyla, alınan ve verilen avansların avans olarak kaldıkları sürece mukayyet değerler değerlendirilmesi gerekir.

Avansların değerlendirilmesinin nasıl yapılacağı VUK'nda açık olarak belirlenmediğinden Kanunun 289. Maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu hükme göre; “Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine

imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.” Bu açık hüküm karşısında; değerlendirme ölçüsü Kanunda açık bir şekilde belirtilmeyen avansların varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleriyle değerlendirilmesi icap eder. Anlaşılacağı üzere, döviz cinsinden verilen ve alınan avansların “Borsa Rayici” ile değerlendirilmesi kanun hükmü gereği olmaktadır. Zira, bir iktisadi kıymet nev’i olarak avansların değerlendirme ölçüsü VUK’nda açık olarak belirtilmediğinden, söz konusu 289. madde hükmünün uygulanması gerekmektedir. Ancak, borsa rayici bulunmaz veya bu rayicin muvazaalı olduğu anlaşılır ise, mukayyet değerle değerlendirilmesi gerekecektir. Döviz cinsinden olmayan avansların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği ise zaten açıktır.”

Komisyonunda aksi görüşler de dile getirilmiş, ancak nihayetinde avansların mukayyet değerle değerlendirilmesi gerektiğine karar verilmiştir.

Bugüne kadar avansların değerlendirilmemesi gerektiğini savunan bazı görüş sahipleri ise VUK’nun “Aktif geçici hesap kıymetleri” başlıklı 283. maddesi ile “Pasif geçici hesap kıymetleri” başlıklı 287. maddesini dayanak almışlardır. Bu görüş sahiplerine göre, VUK’nun 283. maddesinde “*Gelecek bir hesap dönemine ait olarak pesin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hâsılat mukayyet değeri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. ...*” hükmü ile verilen avansların; aynı Kanununun 287. maddesinde ise “*Gelecek hesap dönemlerine ait olarak pesin tahsil olunan hâsılat... Mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.*” hükmü ile de alınan avansların değerlendirme ölçüsü tespit edilmiştir. Buna göre avansların “mukayyet değer” ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

3. DANIŞTAY KARARLARI

Yabancı para cinsi avansların değerlendirilmesine gerektiği yönündeki bazı Danıştay kararları ise aşağıdaki gibidir:

Danıştay 3. Dairesinin, 03.10.2002 tarih ve E.2001/01762 – K. 2002/03064 sayılı kararı: “*Döviz cinsinden peşin tahsil edilen bir kısım ihracat bedelinin VUK Madde 280 kapsamında değerlemeye tabi tutularak hesaplanan kur farkının gider kaydedilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır.*”

Danıştay 3. Dairesinin 31.10.2000 tarih ve E.1999/03044 – K. 2000/03464 sayılı kararı: “*Davacı şirketin ihracat yapacağı yabancı firmalardan döviz cinsinden aldığı avanslar davacı şirketin borcu olup, VUK’nun 280. Maddesi uyarınca ilgili genel tebliğ hükümleriyle belirlenen kur üzerinden değerlemeye tabi tutulması ve kur farkı giderinin de kaydedilmesi gerekmektedir.*”

Danıştay 3. Dairesinin 25.02.1999 tarih ve E.1997/2370 - K.1999/692 sayılı kararı: “*Yapılacak ithalatın bedeline mahsuben, yabancı satıcıya ödenen sipariş avansı dövizli olacaktır. Dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulması ve kur farkının gelir yazılması gerekir.*”

Danıştay 3. Dairesinin, E.1997/01308 – K. 1999/02437 sayılı kararı: “*Döviz cinsinden alınan avansların borç olarak kabulü gerektiğinden, değerlemeye tabi tutulması sonucu oluşan kur farklarının da gider olarak yazılması gerekir.*”

Danıştay 3. Dairesinin, 04.06.1996 tarih ve E.1995/2225 - K.1996/2127 sayılı kararı: "**Yurt dışındaki alıcıdan alınan sipariş avansları işletmenin borcudur, yılsonunda değerlendirir ve kur farkı gider yazılır.**"

Danıştay 3. Dairesinin, E.1995/02225 – K. 1996/02127 sayılı kararı: “**Davacı şirketin yurt dışındaki firmalardan peşin ihracat bedeli olarak almış olduğu sipariş avanslarını VUK Madde 280 kapsamında döviz kuruyla yıl sonunda değerlemeye tabi tutmasında oluşan ve kur farkı giderini de kayıtlarına almasında yasaya aykırılık bulunmamaktadır.**”

Danıştay 4. Dairesinin, 29.09.2004 tarihli ve E.2001/00950 – K. 2004/1848 sayılı kararı: “**Avansların gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiği, bu haliyle avansların gerçek bir borç veya alacaktan farksız olduğu, avansa konu işlemde vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağı dönüştüğünden verilen avanslar işletmenin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerekeceği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de bu hususun benimsendiği, Verilen Sipariş Avanslarının "159-Verilen Sipariş Avansları" hesabında izlendiği, aksi halde işletmenin gerçek mali durumunun ortaya çıkması mümkün olmadığı gibi, döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağını oluşturduğundan ve yılsonunda Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerektiği.**”

Danıştay 4. Dairesinin, 14.04.2004 tarihli ve E.2002/04121 – K. 2004/00196 sayılı kararı: “**Avanslar, gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder. Bu haliyle avanslar gerçek bir borç veya alacaktan farksızdır. Zira avansa konu işlemde vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağı dönüşmektedir. Bu durumda verilen avansların işletmenin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerekir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel tebliğinde de bu husus benimsenmiştir. Verilen sipariş avansları "159- Verilen Sipariş Avansları" Hesabında izlenmektedir. Aksinin düşünülmesi halinde ise, işletmenin gerçek mal durumunun ortaya çıkması mümkün değildir. Bu durumda, döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağını oluşturduğundan ve yıl sonunda Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerektiğinden aksi gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.**”

Danıştay'ın görüşü ağırlıklı olarak yabancı para cinsi avansların VUK Madde 280 kapsamında borç veya alacak kabul edilerek değerlendirilme gününde geçerli döviz kuru üzerinden değerlendirilmesi gerektiği yönünde olmakla birlikte, bazı aksi yönde kararları da mevcuttur.

4. GÜNCEL ÖZELGELER VE MALİYE'NİN YENİ YAKLAŞIMI

Maliye Bakanlığı, yabancı para cinsine endeksli olarak verilen veya alınan döviz cinsi avansların değerlendirilme gününde geçerli döviz kuru üzerinden değerlendirilmesi ve oluşan kur farkı giderlerinin ya da kur farkı gelirlerinin kayıtlarına alınması görüşünü uzun yıllar benimsememiştir. Ancak, son dönemlerde verilen özelerde aksi yönde görüş beyan etmeye başladığını görmekteyiz. Sirkülerimiz ekinde yer alan özelerden de görüleceği üzere (ki, üç özelge www.gib.gov.tr özelge havuzunda kayıtlıdır.) Maliye Bakanlığı artık döviz cinsi hesapların değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir.

Söz konusu özelerde kısaca aşağıdaki görüşe yer verilmiştir:

“Avanslar gelecekte yapılacak olan 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 yapılmaktadır.

Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesine göre borsa rayici ile, yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. 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 Kanunu'nun 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 gemi inşaat işi kapsamındaki işle ilgili olarak alındığından, bahse konu avans hesaplarının değerlemesinden kaynaklanan **kur farklarının bu işe ait kazancın tespitinde dikkate alınması** gerekmektedir.”*

Yukarıdaki görüşe Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 24.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı özelgesinde yer verilmiş olup, söz konusu özelge www.gib.gov.tr özelge havuzunda kayıtlıdır. Diğer taraftan bire bir aynı açıklamaları içeren ve avansların değerlendirilebileceğini açıklayan bir diğer özelge ise İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 07.03.2014 tarih ve 62030549-125(6-2014/50)-484-1427 sayısı ile verilmiştir.

Bir mükellefin enflasyon düzeltme işlemi, alınan ve verilen dövizli sipariş avanslarının geçici vergi dönemleri itibarıyla değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının gelir veya gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda görüş talep etmesi üzerine, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 04.05.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2968-298-405-17626 sayılı özelgede “...*alınan ve verilen dövizli sipariş avansları yabancı para ile borç ve alacak niteliğinde olduğundan dönem sonunda Bakanlığımızca ilan edilen kurlara göre değerlendirilmek suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olacaktırlar.*” Görüşüne yer verilmiştir. Söz konusu özelge www.gib.gov.tr özelge havuzunda kayıtlıdır.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen (www.gib.gov.tr özelge havuzunda kayıtlı olan) 02.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-57-12 sayılı özelgede de aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir.

“Bilindiği üzere; avanslar gelecekte yapılacak olan 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 avanslar da, 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 yapılmaktadır.

Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonunda Vergi Usul Kanununun 263 üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilmesi ve ortaya çıkan **kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi** gerekmektedir.

Diğer taraftan, kur farkları ile ilgili açıklamalar 163, 238 ve 334 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.”

Söz konusu özelgelere göre, mükelleflerin **ticari faaliyetleri ile ilgili olarak** aldıkları ya da verdikleri yabancı para cinsinden **avansların değerlendirilme gününde geçerli kur esas alınmak suretiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farklarının vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.**

Ticari faaliyet (ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi) ile doğrudan ilişkisi kurulamayan, makul bir süre içinde avansa konu işlem tamamlanarak kapanmayıp uzun süre kayıtlarda avans olarak gözüken bedellerin değerlendirilmesinin sorun yaratabileceği kanaatindeyiz.

5. AVANS HESAPLARI KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

5.1 Vergi Mevzuatı Düzenlemeleri Açısından

Döviz cinsi avans hesaplarının VUK değerlendirilme hükümleri kapsamında değerlendirilme gününde geçerli döviz kuruna göre değerlendirilmesi gerektiği hususunda artık bir tereddüt olmadığı ortadadır. Ancak, oluşacak kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği; doğrudan gider veya gelir olarak mı yoksa bir varlık edinimine yönelik verilmiş avans veya üretilecek bir mamule yönelik alınmış avans söz konusu ise oluşan kur farklarının malın/üretimin maliyeti ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmemesi noktasında tereddütler oluşmaktadır.

Aynı yıl içinde avansa konu işlem tamamlanıyorsa (mal satılıyor/mal satın alınıyor ise) netice itibarıyla sonuç hesapları açısından (+) (-) değişen bir şey olmayacaktır. Ama avansın alındığı/verildiği yıl ile avansa konu mal/hizmet tesliminin yapıldığı yıl farklı ise cari yıldaki değerlendirmeler sonucu oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi tereddüde konu olacaktır.

Keza yukarıda da yer verdiğimiz 02.02.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-57-12 özgelgenin son iki fıkrası aşağıdaki gibidir:

“Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonunda Vergi Usul Kanununun 263 üncü

maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilmesi ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, kur farkları ile ilgili açıklamalar 163, 238 ve 334 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.”

İki fıkra arasında bir tezat var gibi? Önce kur farkı gelir veya gider olacak denirken, son cümlede kur farklarının aktifleştirilmesine yönelik düzenlemeler içeren tebliğlere atıf yapılmıştır.

Yine yukarıda bahsettiğimiz 07.03.2014 tarih ve 62030549-125(6-2014/50)-484-1427 sayılı özgelgenin son fıkrası; *“Bu itibarla, avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiğinden ve anılan avanslar şirketinizin faaliyeti ile ilgili olarak alındığından, bahse konu avans hesaplarının değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farklarının söz konusu işe ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.”* şeklindedir. Yukarıda yer verdiğimiz 24.02.2011 tarihli özgelgenin de sonuç kısmı bu şekildedir.

“İşe ait kazancın tespiti” ne demektir? Özelge isteyen mükellefin faaliyet alanı üretim sektörüdür. Bu durumda, avansların her bir sipariş için ayrı ayrı takip edilmesi mi gerekecek ve tabii ki söz konusu siparişe konu mamul üretilip satılma kadar oluşan kur farkları nasıl muhasebeleştirilecek? Örneğin: Müşteri (A)’ya satılacak 5.000 kilo mamul için 500.000 USD üzerinden anlaşılmıştır. Mamul teslimi Şubat 2014’de yapılacaktır. Kasım 2013’de 250.000 USD avans alınmıştır. 31.12.2013 tarihinde 340-Alınan Sipariş Avansları Hesabında kayıtlı 250.000 USD’nin değerlendirilmesi sonucu 45.000 TL kur farkı gideri oluştuğunu varsayalım. Bu 45.000 TL 656-Kambiyo Zararları Hesabına doğrudan gider mi yazılacak yoksa üretim maliyetleri içinde (151-Yarı Mamuller Hesabı örneğin) aktifleştirilerek satılacak mamul maliyetine mi dahil edilecek?

Dikkat edileceği, yukarıdaki bölümlerde yer verdiğimiz Danıştay kararlarında genel olarak kur farklarının gelir ya da gider olarak dikkate alınacağı yönünde ifadeler kullanılmıştır. Özgelgelerde ise, aansa konu hesapların değerlendirilmesi gerektiğine yer verilmiş ancak oluşan kur farklarının doğrudan gider veya gelir olarak dikkate alınması hususunda tereddüde yer bırakmayacak şekilde açık ve net ifadelerle yer verilmemiştir. Örnek verdiğimiz bir özelgede, kur farkının gelir veya gider olarak dikkate alınması gerekir dendiğinden sonra, kur farklarının aktifleştirilmesine yönelik düzenlemeler içeren 163, 238 ve 334 sayılı VUK Genel Tebliğlerine atıf yapılmıştır.

Ankara YMM Odası Mevzuat İzleme Komisyonu’nun 03.01.2001 tarih ve 22 sayılı kararının sonuç bölümünde aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir:

“Prensip olarak alınan avansın ilgili olduğu işte kullanıldığının kabulü gerekir. Bu nedenle alınan avansın ilgili olduğu proje veya iş için sağlanan faizsiz krediden (yabancı kaynaktan) bir farkı yoktur. Bu özelliği nedeniyle alınan avansa ait kur farkının dönem sonunda değerlendirilmesinden doğan kur farkının aynen bağlı kredilerde olduğu gibi ilgili olduğu işin maliyetine kaydedilmesi Vergi Usul Kanunu’nun 262.maddesindeki maliyet bedeli tanımının gereğidir.

Bununla birlikte avansın henüz kullanılmayıp kasa veya banka hesabında tutulduğu durumlarda, hesaplanan kur farkının gelir olarak kaydedilmesi halinde, avansın da borç olarak değerlendirilmesi ve hesaplanacak kur farkının gider olarak kaydedilmesi gerekir.

*Avansa konu edilen işin yapılmaması veya yapılamaması yada malın sözleşme hükümlerine göre teslim edilememesi halinde, avanslar gerçek bir ticari alacak ve borç niteliğine dönüşür. Bu durumda avansı alan aldığı parayı aynen iade etmekle yükümlüdür. Avanslar ilgili olduğu mal veya hizmetin teslim edildiği tarihte avans niteliğini kaybedip, veren için alacak, alan için borç niteliğine dönüşür. **Bu taktirde meydana gelen kur farkı, o dönemin gelir veya zararı olarak dikkate alınmalıdır.** Bu durumda, avansın değerlemesinden doğan kur farkının kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmesi hiçbir vergilendirme ilkesiyle açıklanamaz.*

Özellikle yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın geçici kabulün yapıldığı veya işin tamamlandığı tarihte tespit edilmesi kanun gereği olduğundan, ilgili iş devam ettiği halde avansın hesap dönemleri (31.12) sonlarında değerlendirilip kur farkının dönem kazancı ile ilgilendirilmeyip maliyet hesaplarına kaydedilmesi gerekir. Bu kural bir yılı aşan diğer avans işlemlerinde de geçerli olmalıdır.

Yargı organlarının alınan avansların hesap dönemi sonunda yabancı para cinsinden olan borçlar gibi değerlendirilebileceği yönünde kararları bulunmaktadır. Ancak, bu kararlarda kur farkının maliyet unsuru olarak mı, dönem geliri olarak mı değerlendirileceği konusunda tam bir açıklık bulunmamaktadır.

Verilen sipariş avansı bir mal veya sabit kıymetin satın alınması nedeniyle verildiği için, onun maliyetinin bir unsurudur. Verilen avans, geri almak amacıyla ödenmediğinden bir alacak sayılmaz ve üzerinde tasarruf hakkı olmadığı için değerlemesi ve vergiye tabi kazanç içinde gösterilmesi de söz konusu edilemez. Bu konunun, ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olduğu kuralı ile bir ilgisi yoktur. Aksi taktirde tasarruf imkanı bulunmayan ve stok veya duran varlık hesap grubunda gösterilen bir değer, vergiye tabi tutulması söz konusu olur ki, bu durum vergilendirme ilkeleriyle açıklanamaz. Mala veya makinaya bağlandığı açık olan paranın vergiye tabi kazanca kaynaklık etmesi sermayeden veya stokta bulunan maldan vergi almak anlamına gelir. Fatura tarihindeki bedel üzerinden maliyet oluşturulması halinde, meydana gelen kur farkının maliyet bedelinden indirim (maliyet düzeltme) şeklinde kayıtlara alınması mümkündür.”

Aynı şekilde, İstanbul YMM Odası yayını olan Mali Mevzuat Platformu'nun Mayıs 1998 sayısında, dövizle yapılması mutad işlemlerde avansların dönem sonlarında kur değerlemesine tabi olacağı, fakat bulunan kur farkının gelir veya gider yazılmayarak, gelecek dönem gider veya gelir tahakkukları arasında yer alacağı şeklinde fikir beyan edilmiştir.

*Yeminli Mali Müşavir Sayın Mehmet Maç tarafından kaleme alınan bir makalede “avanslar herhangi bir nedenle dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutulursa, ortaya çıkan **kur farkları gelir veya gider yazılamaz.** Bu farklar, alınan siparişe konu mal veya hizmetten sağlanacak **hasılat ile veya verilen siparişe konu mal veya hizmetin maliyeti ile ilgilendirilmek üzere geçici bir hesaba kaydedilir.** Böyle bir değerlendirme ve kayıt, sadece*

değerleme günü itibariyle çıkarılan bilançonun görünümünü etkiler, gelir tablosunu etkilemez ve vergisel sonuç doğurmaz." görüşüne yer verilmiştir. ¹

5.2 Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Düzenlemeleri Açısından

Konuya ilişkin Sermaye Piyasası Kanuna mevzuatı kapsamında yapılan düzenlemeleri ise aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz. ²

Sermaye Piyasası Kurulu döviz cinsinden alınan ve verilen avansların dönem sonunda ancak "İhtiyatlılık Kavramı" gereği geçici bir hesapta bilançoda gösterileceğini ve oluşan kur farklarının da gelir veya gider yazılarak gelir tablosuna aktarılamayacağını belirtmiştir. Söz konu görüş aşağıda yer alan özelge ile yayımlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığının **15.08.2001** tarih ve MSD-10/599-6820 sayılı muktezasında "*Bilindiği üzere, Kurulumuzun Seri : IX, No:1 sayılı "Sermaye Piyasasındaki Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'inin (Tebliğ) "Döviz Dayalı İşlemler" başlıklı 28'inci maddesinde; döviz dayalı işlemlerin işlem tarihinde geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirilmesi gerektiği; değerlendirme gününde, işletmenin kasa ve bankalar hesabı içinde yer alan dövizleri ile döviz dayalı alacakları ve borçlarının; varsa oluşan borsa kuru, borsa kurunun bulunmaması halinde ise, Merkez Bankası'nca ilan edilen kurlar üzerinden değerlendirileceği ifade edilmektedir.*

Diğer taraftan; anılan Tebliğin "Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar" başlıklı (3) no.lu ekinde; "Verilen Sipariş Avansları Hesabı"na ilgili olduğu siparişin niteliğine göre "Stoklar" ya da "Duran Varlıklar" ana hesap grupları içerisinde yer verilmiş olup, hesapta yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen stok veya duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izleneceği ve bu hesabın sipariş avanslarıyla ilgili giderleri de içerdiği belirtilmektedir. "Verilen Sipariş Avansları" hesap kaleminin değerlemesi ise; bu hesapta izlenen siparişe konu olan varlık unsurlarının değerlendirme esaslarına tabi bulunmaktadır.

Yukarıda yer alan Tebliğ hükümleri değerlendirildiğinde; bedeli döviz olarak belirlenmiş sipariş avanslarının kur değerlemesine tabi tutulması; ancak, Tebliğin 9'uncu maddesinde belirtilen "İhtiyatlılık Kavramı" uyarınca kur farklarının gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin verilen siparişe konu olan varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmek üzere, bilançoda geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir." ifadelerine yer verilmiştir.

Yukarıdaki açıklamadaki dayanak Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığının 15.08.2001 tarihli görüşüdür. Bilindiği üzere, SPK mevzuatında finansal raporlama uzun bir süreden beri Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre yapılmaktadır. 2012 yılında yayınlanan 6362 sayılı Kanun ile söz konusu standartlar Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak değiştirilmiştir. Ancak bilindiği üzere TFRS'ler hemen hemen UFRS'lerin bire bir tercümesi şeklindedir.

¹ Mehmet MAÇ, "Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?"

<http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DOVIZLI-SIPARIS-AVANSLARINDA-KUR-DEGERLEMESI-YAPILIR-MI/0a0dfd0f-4582-40a1-b3c3-ab47b1946abe> (Erişim: 10.04.2014)

² Alaattin Ceyhan ve Ömer Subaşı, "Döviz Cinsinden Alınan Avanslar Değerlenir mi?" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2014 sayısı, Sayfa: 58

Bu durumda avans hesaplarının değerlenmesi sonucu oluşan kur farklarının gelir veya gider olarak gelir tablosuna mı dahil edileceği yoksa geçici hesaplarda tutulmak suretiyle bilançoda mı gösterileceği hususunda TFRS'lerin de incelenmesi faydalı olacaktır.

5.2.2 TFRS Kapsamında Avans Hesaplarının Değerlenmesi

TMS-21 standardında konu ile ilgili düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

“TMS 21 – KUR DEğİŞİMİNİN ETKİLERİ

Parasal kalemler:

16. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. rnek olarak; nakit ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; nakit olarak ödenecek karşılıklar; yükümlülük olarak muhasebeleştirilen temettüler gösterilebilir. Benzer Şekilde, işletmenin değişen sayıdaki kendi zkaynak araçlarının alınması (ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine eşdeğer olarak sabit ya da belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişen tutarda varlıkların alınması ya da verilmesi parasal bir kalemdir. Tersine, parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. rnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (rneğin peşin denmiş kira); Őerefiye; maddi olmayan duran varlıklar; stoklar; maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir.

Kur farklarının muhasebeleştirilmesi:

28. Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında evrildiklerinden farklı kurlardan evrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, 32'nci Paragrafta belirtilenler hariç olmak üzere, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir.”

TMS-21 Standardına göre anladığımız:

Döviz cinsi avanslar karşılığında eğer parasal olmayan bir varlık elde edilecekse (mal, sabit kıymet ya da hizmet satın alınması gibi) ya da parasal olmayan bir varlık teslim edilecekse, söz konusu avans hesabı parasal olmayan kalem olarak nitelendirilecek; dolayısıyla döviz değerlemesine konu olmayacaktır. Ya da değerlense dahi kur farkı etkisi gelir tablosunda değil bilançoda gösterilecektir.

SPK'nın yaklaşımına göre de; **avans belirli bir malın alınını garanti ediyor ise, yani satıcı bunu mal olarak ödemek zorunda ise değerlemeye konu olmaz.** Bu durumda **verilen sipariş avansı bir mal gibi düşünülür** ve parasal olmayan varlık olarak nitelenir. Dolayısıyla işlem tarihindeki kur ile değerlenir ve **kur farkı doğmaz.** Eğer bu Şekilde bir avans değerlemeye tabi tutulursa, henüz mal teslim alınmadan, riskler alıcı Őirket adına geçmeden kar veya zarar yazılması ile sonuçlanır ki, bu da gerçekçi olmaz. Temel yaklaşım alınan veya verilen avansın bir mal cinsinden ifade edilip edilmemesine bağlı olarak parasal

kalem veya parasal olmayan kalem olarak nitelenmesidir. Parasal kalemler değerlemeye konu olur. Parasal olmayan kalemler ise işlem tarihindeki kur ile değerlendirilir.³

TMS-23 standardında konu ile ilgili düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

“TMS 23 – BORÇLANMA MALİYETLERİ

Temel ilke:

1. Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.

Kapsam:

İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu Standardın uygulanması gerekli değildir:

(a) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin bir canlı varlık,

(b) Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar.

Tanımlar:

5. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Borçlanma maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak UZUN BİR SÜREYİ gerektiren varlıklardır.

6. Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdaki sayılabilir:

(e) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

7. Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak, özellikli varlık olabilir:

(a) Stoklar,

Finansal varlıklar ve **KISA SÜRE** içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık değildir. **Eldedildiklerinde** amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da, özellikli varlık değildir.

Muhasebeleştirme:

³ Hüseyin Öncü, “Döviz Cinsinden Verilen ve Alınan Avansların Değerlenmesi”, <http://www.batiymm.com.tr/?p=848> (Erişim: 10.04.2014)

8. İşletmelerce, **bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaaası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir.** İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

9. Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaaası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. **Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir.**

Aktifleştirilebilir borçlanma maliyetleri:

10. **Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaaası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir.**

Aktifleştirmenin sona ermesi:

22. **Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.**”

TMS-23 Standardına göre anladığımız;

Satışa hazır hale getirilmesi **UZUN BİR SÜREYİ** alan özellikli bir varlık üretimi için (stokların özellikli varlık olabileceği belirtilmiştir) **ALINAN AVANSLARIN** değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkları ilgili özellikli varlığın maliyetine dahil edilmeli; doğrudan gider ya da gelir yazılmamalıdır. Standartta, **bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaaası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyeti** kavramı; “özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir.” şeklinde açıklanmıştır. Gerçekten de uygulamada alınan avansların hangi mal siparişi için alındığı (sipariş sözleşmesi, sipariş formu..v.b. belgeler ile) tespit edilebilmektedir.

Diğer taraftan, standartta yer verilen **UZUN SÜRE** kavramı net değildir. Hangi süre uzun bir süredir. Örneğin bir yılı aşan bir imalat süreci mi uzun süredir? Uygulamada ve bazı kaynaklarda bu sürenin **bir yıldan fazla** olması gerektiği belirtilmiştir. Yani alınan mal veya malzemenin yapımı **bir yıldan fazla** süren bir iş veya üretim amacıyla alınmış olması gerekir. Örneğin: bir uçak, gemi yapımı, yap sat inşaat işlerinde olduğu gibi alınan malın üretiminin **en az bir yıl** sürmesi gerekir.⁴

Diğer taraftan, bir stok kalemine borçlanma maliyetlerinden pay verebilmek için onun yalnızca özellikli varlık niteliğinde olması yetmez. Ayrıca o **stok kaleminin çok miktarda ve tekrarlanarak üretilen bir stok kalemi niteliğinde de OLMAMASI** gerekir. Bu nedenle finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık

⁴ Şeref Demir, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları – VUK Değerleme Yaklaşımı”, Seçkin Yayınları, Sayfa.307

değildir. Ayrıca elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da özellikli varlık değildir ve borçlanma maliyetlerinden anılan malların maliyetine pay verilmez.⁵

Görüldüğü gibi, **TMS-21** Kur Değişiminin Etkileri Standardında gerek alınan gerekse verilen avanslar **parasal olmayan kalem** olarak nitelendirilmiştir. Buradan hareketle her iki avans türünün değerlendirilmemesi; değerlendirilse de çıkan kur farklarının bilançoda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. **TMS-23** Borçlanma Maliyeti Standardı ise borçlanma konusunda yazılmış özel bir standarttır. **Üretim süreci en az bir yıl süren** özel bir varlığın üretimi için **alınan avanslar bilançonun pasifinde borç olarak raporlanır**. Dolayısıyla bu hesaplar nedeniyle oluşan kur farkı giderleri borçlanma maliyeti kapsamındadır. Oluşan kur farkı giderinin üretilen özel varlığın (mamulün) maliyetine dahil edilmesi gerekir. Tabii bu ifadeden hareketle kur farkı geliri oluşması durumunda da maliyeti azaltıcı bir etkisinin olacağı tabiidir. Ancak, burada üretime konu varlığın;

- Kısa süre içinde üretilen veya
- Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen (seri üretim),

bir varlık mahiyetinde **OLMAMASI** gerekmektedir. Eğer bu mahiyette ise avans değerlemesi sonucu oluşan borçlanma maliyetinin (kur farkı giderinin) gider yazılması gerekmektedir.

Özetle, **varlık edinimi için verilmiş avanslar ile varlık imaline yönelik alınmış avansların** değerlendirilmesi sonucu oluşacak kur farklarının muhasebeleştirilmesi hususunda güncel TFRS'ler kapsamında yapılan açıklamalar, SPK tarafından verilmiş 2001 tarihli görüşü halen teyit eder niteliktedir diyebiliriz. Ancak alınan avanslar açısından, avansa konu üretilen varlığın özellikli varlık olup olmaması hususuna bağlı olarak yapılan açıklamalar (TMS-23) ile TMS-21 arasında tezat var gibi bir sonuca da ulaşılabilmektedir.

Hizmet ifaları için verilmiş ya da alınmış avansların ise TMS-21 kapsamında değerlendirilmesi (kur farklarının gelir tablosunda değil, hizmet ifası tamamlanana kadar bilançoda geçici hesaplarda izlenmesi) gerekir görüşündeyiz.

6. SONUÇ

Döviz cinsi avans hesaplarının değerlendirme gününde geçerli döviz kuru üzerinden değerlendirilmesi gerektiği mevzuu açık ve nettir. Ancak oluşacak kur farklarının doğrudan gelir tablosuna mı dahil edileceği (kur farkı gideri veya kur farkı geliri olarak mı muhasebeleştirileceği) ya da bilançoya mı alınacağı (kur farklarının ileride gerçekleşecek mal teslimi veya hizmet ifası ile oluşacak hasılat veya maliyet ile ilişkilendirilmek üzere geçici hesaplarda mı muhasebeleştirileceği) hususunda tereddütler oluşabilmektedir.

Yaptığımız araştırma ve incelemeler neticesinde vergi mevzuatı uygulaması açısından ağırlıklı görüşün döviz cinsi avans hesaplarının değerlendirilmesi sonucunda oluşan kur farklarının doğrudan gelir veya gider yazılmaması; mal teslimi veya hizmet ifası sonucunda oluşacak net kur farkının maliyet ya da hasılat ile ilişkilendirilmek üzere geçici hesaplarda izlenmesi gerektiği yönündedir. SPK/TFRS uygulaması ise, TMS-23 açısından özellikli bir varlık söz konusu ise oluşan kur farklarının gider veya gelir yazılmaması, özellikli olmayan

⁵ Akın Akbulut, "Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu", HUD yayınları, Sayfa:42

bir varlık edinimi veya imali söz konusu ise oluşan kur farklarının gelir veya gider yazılmaması yönünde, TMS-21 açısından ise avansların hiç bir şekilde değerlendirilmesi, değerlendirilse de kur farklarının gelir tablosu ile değil nihai maliyet ya da hasılat ile ilişkilendirilmek üzere bilançoda geçici hesaplarda takip edilmesi yönündedir diyebiliriz. Burada TMS-21 ile TMS-23 arasında karışıklık ve tereddüt yaratacak açıklamalar bulunmaktadır görüşüyoruz.

Maliye Bakanlığı verdiği görüşlerinde bu konuda açık ve net ifadeler kullanmamış olsa da, zımni şekilde kur farklarının nihai işlem tamamlanana kadar gelir veya gider olarak değil, geçici bilanço hesaplarında takip edilmesi görüşünü ifade etmiştir kanaatindeyiz. Bilhassa yazımızda yer verdiğimiz özelgelerde yer alan, kur farklarının **“ise ait kazancın tespitinde dikkate alınması”** ile **“163, 238 ve 334 numaralı VUK Genel Tebliğlerinin dikkate alınması”** gerektiği yönündeki açıklamalar bizi bu sonuca götürmektedir.

Avansa konu mal teslimi ya da hizmet ifasının aynı takvim yılı içinde gerçekleşmesi halinde, kur farkının geçici hesapta izlendikten sonra işlem gerçekleştiğinde hasılat veya maliyet ile ilişkilendirilmesi için işlem gerçekleşmeden önce geçici vergi dönemlerinde oluşan kur farklarının doğrudan gelir ya da gider yazılması 31.12 günü itibariyle tespit edilecek ticari kazanç ve vergi matrahı açısından (+) veya (-) bir etkisi olmayacaktır. Ancak, 31.12 günü itibariyle halen gerçekleşmemiş (mal teslimi veya hizmet ifası 31.12 günü itibariyle tamamlanmamış ve faturası düzenlenmemiş) bir işleme dair avans hesabının değerlendirilmesi sonucu oluşacak kur farkının doğrudan gelir ya da gider yazılması dönemsellik açısından ticari kazancın doğru tespiti ve tabii ki vergi matrahının da doğru tespiti açısından hatalı bir işlem doğuracaktır.

Bilindiği üzere hukuki olarak özelgeler genel düzenleyici idari işlemler değildir. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın bazı işlemlere ilişkin görüşünü yansıtmaması bakımından son derece önemlidirler. Zira özelgelerin vergi incelemelerinde etkisi V.U.K.'nin 140. maddesinde 6009 sayılı kanun ile 01.01.2011'den geçerli olmak üzere yapılan bir değişiklikle önemli ölçüde artırılmıştır. Söz konusu kanun ile VUK'nun 140. maddesine eklenen 6 numaralı bendinde; ***“vergi inceleme raporları rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir”*** hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereği, okuma komisyonları, benzeri konuda yayınlanmış bir özelveye aykırı bir vergi inceleme raporunu işleme koymayabileceğinden, özelgelerin vergi incelemelerine etkisi çok büyük oranda artmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın son dönemlerdeki özelgeleri ile paralel olacak şekilde, döviz cinsi avansların değerlendirilmesi hususunda Genel Tebliğ düzeyinde artık ilgili tarafları (vergi müfettişleri ve mükellefleri) tam olarak bağlayacak ve konu hakkında **(avans hesaplarına ait kur farklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği hususu da dahil olmak üzere)** hiçbir tereddüde yer bırakmayacak şekilde düzenleyici bir işlem yapmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.