

KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

Taner KIRAN (*)

- GİRİŞ

Ülkemizde son yıllarda yaşanan ekonomik ve mali olaylar ve bu olaylarla ilgili uygulamaya konulan politikalar kurumsallaşmayı teşvik edici niteliktedir. Bu durum, büyük çaplı işletmelerin ve sanayi kuruluşlarının kuruluş ve örgütlenme süreçlerinin birden fazla yılı kapsamı sonucunu doğurmaktadır ve dolayısıyla kuruluş süreci uzayan işletmelerin kuruluş ve örgütlenme sırasında yaptıkları bir takım giderler de büyük tutarlara ulaşmaktadır. Bu nedenle kuruluş ve örgütlenme giderlerinin ne şekilde değerlendirilip muhasebeleştirileceği, gerek işletme politikası, gerekse vergi mevzuatı yönünden üzerinde durulması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda "İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri" olarak ifade edilen bu giderlerin niteliklerinin, değerlemesinin ve muhasebeleştirilmesinin anlatıldığı yazımızda, söz konusu giderler Tek Düzen Hesap Planı'ndaki ifade şekli olan "Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri" şeklinde ifade edilecektir.

II- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

A- Niteliği

Kuruluş ve örgütlenme giderleriyle ilgili olarak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin ikinci kitabının "İktisadi İşletmelere Dahil Kıy-

metleri Değerleme" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 282'nci maddesinde;

"Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir.

Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.

Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubesinin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir."

hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm dikkate alındığında kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, işletmelerin faaliyete geçebilmesi amacıyla ve faaliyet başlayıncaya kadar yapılan ancak karşılığında maddi bir varlık ediniminin söz konusu olmadığı "kuruluş giderleri" ile işletmelerin faaliyetlerine devam ettiği sırada bu faaliyetleri genişletmek amacıyla yaptığı ve aynı şekilde maddi bir varlık ediniminin söz konusu olmadığı "örgütlenme giderleri" olmak üzere iki kısımdan oluştuğu söylenebilir.

İster kuruluş gideri, isterse de örgütlenme gideri niteliğinde olsun, yapılan bir harcamanın kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilebilmesi için bir takım koşulları taşıması gerekir. Bu koşullar şunlardır:

(*) Vergi Denetmeni

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri işletmeye ait olmalıdır.
- Yapılan harcama ilk kuruluş, örgütlenme ya da işlerin devamlı olarak genişletilmesine ilişkin olmalıdır.
- Yapılan gider karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olmalıdır.

B- Kapsamı

Yukarıda genel olarak nitelikleri belirtilen kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kapsamına nelerin girdiğinin belirlenmesi de ayrıca önem arz etmektedir. Bu kapsamın belirlenmesinde ise kuruluş giderleri ile örgütlenme giderlerini ayrı ayrı ele almak gerekecektir.

1- Kuruluş Giderleri

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 282'nci maddesi hükmünün de dikkate alınması suretiyle kuruluş giderleri, işletmelerin kuruluş aşaması sırasında faaliyete geçebilmesi amacıyla ve faaliyetleri başlatacaya kadar yaptıkları ancak karşılığında maddi bir kıymet edinemedikleri giderler olarak tanımlanabilir.

İşletmelerin kuruluş gideri olarak dikkate alabileceği bu tür giderlere örnek olarak şu giderler verilebilir:

- Şirket ana sözleşmesinin hazırlanması, imzalanması, tescil ve ilanı ile ilgili giderler,
- Kuruluşla ilgili iş ve piyasa araştırması ile proje ve fizibilite raporlarının hazırlanması ile ilgili giderler,
- Kuruluşla ilgili damga vergileri, harçlar ve gider niteliğindeki diğer vergiler,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili olarak yapılan seyahat giderleri,
- Kuruluş veya açılışla ilgili ilan, reklam, tanıtma giderleri,
- Sermayenin aynı olarak konulması halinde, konulan iktisadi kıymetlerin değerinin tespiti için yapılan giderler,
- Hisse senedi ve tahvil ihracına ilişkin giderler,
- İşçi ve personelin eğitim giderleri,
- Kuruluş tamamlanıncaya kadar yapılan genel yönetim gideri niteliğindeki diğer giderler (Bu tür

giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilebilmesi için sabit kıymetin maliyetine eklenmesi gereken giderlerden olmaması gerekir.)

Kuruluş döneminde söz konusu olan genel yönetim giderlerine örnek olarak, idare servisi ile muhasebe servisi personeline ödenen ücretler, idare servisinde kullanılan malzeme bedelleri, idare servisinin ısıtma, aydınlatma ve temizleme giderleri, idare servisi tarafından kullanılan araç ve demirbaşların amortismanı, kuruluş döneminde ödenen kiralara, idari personelin seyahat giderleri ile bunlara benzer diğer giderler verilebilir.

2- Örgütlenme Giderleri

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 282'nci maddesi hükmünün de dikkate alınması suretiyle örgütlenme giderleri, işletmelerin faaliyetlerine devam ettikleri sırada bu faaliyetlerini genişletmek amacıyla yaptıkları ve kuruluş giderlerine benzer şekilde karşılığında maddi bir kıymet ediminin söz konusu olmadığı giderler olarak tanımlanabilir.

İşletmelerin örgütlenme gideri olarak dikkate alabileceği bu tür giderlere örnek olarak şu giderler verilebilir:

- Sermaye artırımı için yapılan giderler (hisse senedi ihraç giderleri dahil),
- Tahvil ihracı için yapılan giderler,
- Yeni bir şube açılışı için yapılan giderler,
- Yeni şubenin tanıtımı için yapılan giderler,
- Yeni imal edilecek mallara ilişkin araştırma ve geliştirme giderleri,
- Yeni ürünün tanıtımı için yapılan giderler.

C- Aktifleştirilmesi

İşletmeler tarafından belli bir faaliyet döneminde yapılan giderler kural olarak yapıldıkları dönemde sonuç hesaplarına aktarılarak dönem kar veya zararının tespitinde dikkate alınırlar. Kuruluş ve örgütlenme giderleri ise, diğer giderler gibi yapıldıkları dönemde sonuç hesaplarına aktarılarak dönem kar veya zararının tespitinde dikkate alınabilecekleri gibi işletmeler tarafından aktifleştirilerek sonraki dönemlerde de itfa edilebilir.

Genellikle kurulduktan belli bir süre sonra kara geçebilecek olan bir işletme, kuruluş ve örgütlenme giderini doğrudan gider kaydettiği takdirde, ilk

yıllarda ortaya çıkması muhtemel zararları beş yıl içinde itfa etmek zorunda kalacağından, kuruluş ve örgütlenme giderinin yüküne katlanacak, ilk yıllarda daha düşük bir vergi yüküyle karşılaşmasına rağmen gelecek dönemlerde kuruluş ve örgütlenme giderlerinden kaynaklanacak olan zararların itfa edilememesi sonucunda işletme uzun dönemde daha büyük bir vergi yüküyle karşılaşacaktır. Bu nedenle işletmelere bu tür giderleri aktifleştirme imkanı tanınmıştır.

Vergi kanunları açısından kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış bir haktır. Gelir vergisi mükellefleri ise bu tür giderleri doğrudan sonuç hesaplarına aktarmak suretiyle muhasebeleştirebilirler. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri, kuruluş ve örgütlenme giderlerini yapıldığı yılda doğrudan gider olarak indirim konusu yapmak veya aktifleştirmek hususunda seçimlik hakka sahiptir.

D- Değerlemesi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 282'nci maddesine göre, işletmeler tarafından aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri, mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirilir. Bu değer, kuruluş ve örgütlenme için yapılan giderlerden fazla olamaz.

Mukayyet değer aynı kanunun 265'nci maddesinde "bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir" şeklinde tanımlanmaktadır. Buna göre, işletmeler tarafından aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değerleri ile değerlendirilir.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ile değerlendirilmesi sırasında özellik arzeden birtakım durumlar vardır. Bu durumlar ile bunlara ilişkin çözüm yolları aşağıda ifade edilmiştir.

1- Kuruluş Döneminin Belirlenmesi

Bir işletmenin ne zaman kurulduğunun belirlenmesi, hangi giderlerin bu dönemde yapılmış olacağıнын tespit edilmesi açısından önem taşımaktadır.

İşletmelerde kuruluş dönemi iki farklı anlama gelmektedir. Birincisi, sermaye şirketlerinde hukuki sürecin tamamlanması ile oluşan "hukuki kuruluş"; ikincisi ise, normal faaliyete başlandığı anda tamamlanmış olan "fiili kuruluş"tur.

Uygulamada, kuruluş döneminin işletmenin ilk kuruluş aşamasından fiili kuruluşunu tamamlayıp normal faaliyete geçtiği tarihe kadar; entegre tesislerde ise bir bütün halinde normal üretime başlandığı tarihe kadar olan dönem olduğu kabul edilmektedir.

2- Tecrübe İmalatı Giderlerinin Aktifleştirilmesi

Tecrübe imalatı giderlerinin kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği sorun arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak çıkarılan 182 Yayın Sıra Numaralı Hesap Usmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı'na göre, tecrübe imalatı giderleri karşılığında bozuk ve düşük kalitede de olsa bir miktar mamül (maddi kıymet) elde edildiğinden, tecrübe imalatı giderleri kuruluş ve örgütlenme gideri sayılmamaktadır. Dolayısıyla sözkonusu giderlerin aktifleştirilerek amortisman tabi tutulması mümkün değildir.

3- Kısmen Aktifleştirilme Konusu

İşletmeler kuruluş ve örgütlenme giderlerini yaptıkları yılda gider yazmak veya aktifleştirmek konusunda seçimlik hakka sahiptirler. Bu seçimlik hakkın normal olarak giderlerin tümü itibarıyla kullanılması gerekir. Bir kısım giderlerin yapıldığı yıl doğrudan gider yazılıp, diğerlerinin aktifleştirilmek suretiyle giderleştirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca yıllar itibarıyla farklı tercih yapılması da mümkün değildir. Bu nedenle bir yıldan fazla süren kuruluş döneminde kuruluş dönemi içinde kalan yılların birinde gider yazma, diğerinde ise aktifleştirme yoluna gidilemez.

4- Elde Edilen Gelirlerin Giderlerden Mahsubu

İşletmeler tarafından kuruluş döneminde elde edilen kur farkı, banka faizi gibi arızı gelirlerin kuruluş ve örgütlenme giderlerinin maliyetini düşürücü bir unsur olarak kullanılmak suretiyle yapılan giderden indirilip indirilemeyeceği hususunda iki temel görüş vardır. Bu görüşlerden ilki, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin yapıldıkları dönemde doğrudan gider yazılması halinde, kuruluş döneminde elde edilen arızı gelirlerin de doğrudan gelir yazılması suretiyle mahsup işleminin yapılabilmesidir. İkinci görüş ise, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi halinde, kuruluş döneminde elde edilen arızı gelir-

lerin bu giderlere hiçbir şekilde mahsubunun yapılamaması ve doğrudan elde edildikleri dönemin kazancı sayılarak beyan edilmesidir.

E- İtfası

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi yolu seçildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 326'ncı maddesine göre bunların mukayyet (kayıtlı) değerleri üzerinden normal itfa süresi olan beş yıl içinde eşit tutarlarla itfa edilmesi (giderleştirilmesi) gerekir. Giderlerin aktifleştirilmesinden sonra bu usulden vazgeçilip, kalan kısmın bir defada gider yazılması mümkün değildir.

5024 sayılı kanun ile getirilen düzenlemeye göre çıkartılan 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde iktisadi kıymetler için "faydalı ömür" esasına göre amortisman süreleri belirlenmiştir. Bu esasa göre de aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri için tespit edilen faydalı ömür 5 yıldır.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin itfasıyla ilgili olarak belirtilmesi gereken son husus, bu giderlerin itfasına hangi dönemde başlanacağıdır. Buna göre kuruluş ve örgütlenme giderlerinin itfasına, işletmenin tam olarak normal faaliyetine başladığı hesap döneminden itibaren başlanır. İşletmenin faaliyetine itfa süresinin tamamlanmasından önce herhangi bir sebeple son verilmesi halinde, henüz itfa edilmemiş kuruluş ve örgütlenme giderleri bir defada gider yazılır.

İşletmenin başka bir işletmeye devredilmesi halinde, Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına tabi tutulmamış kısmı, diğer iktisadi kıymetlerle birlikte aktif bir kıymet olarak devir alan işletmeye intikal edeceğinden, bu işletme tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 326'ncı maddesi hükmüne uygun olarak 5 yıl içinde amortismanına tabi tutulabilecektir.

F- Muhasebeleştirilmesi

Tek Düzen Hesap Planı'nda maddi olmayan duran varlıklar bölümünde yer alan "262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabı"nda izlenen kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi seçeneğine karar verildiğinde, yapılan giderler bu hesaba borç ve ödeme şekline göre ilgili hesap veya hesap-

lara alacak kaydı yapılır.

Aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri, faydalı ömürlerinin de dikkate alınması suretiyle 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilir. Bu itfa, her dönem sonunda kuruluş ve örgütlenme giderlerinin mukayyet (kayıtlı) değerinin beşte birinin "268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı"na alacak ve 7/A seçeneğinin kullanılması durumunda "770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı" ; 7/B seçeneğinin kullanılması durumunda ise "796 Amortisman Ve Tükenme Payları Hesabı"na borç kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Beşinci yılın sonunda itfası tamamlanan kuruluş ve örgütlenme giderleri "262 Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri Hesabı" ile "268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı"nın ters kayıt yapılması suretiyle kapatılır.

İşletme tarafından yapılan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin doğrudan gider yazılması seçeneğine karar verildiğinde ise, 7/A seçeneğinin kullanılması durumunda "770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı"na; 7/B seçeneğinin kullanılması durumunda ise "794 Çeşitli Giderler Hesabı"na borç ve ödeme şekline göre ilgili hesap veya hesaplara alacak kaydı yapılır.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak şu örnek verilebilir:

Örnek: Deniz Yapı Limited Şirketi 2007 yılı içerisinde 152.000 YTL tutarında proje ve fizibilite etüt çalışmaları niteliğinde kuruluş ve örgütlenme gideri yapmış ve aynı yıl faaliyetine başlamıştır. (Ödemeleri banka kanalıyla yapılmıştır.)

1- Doğrudan gider kaydedilmesi durumunda a) 7/A seçeneğinin uygulandığı işletmelerde

770 Genel Yönetim Giderleri	152.000
102 Bankalar	152.000
Giderlerin yapılması	

632 Genel Yönetim Giderleri	152.000
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	152.000
Giderlerin yansıtılması	

MAKALELER

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	152.000
770 Genel Yönetim Giderleri	152.000
Giderlerin yansıtılması	
31.12.2007	
690 Dönem Karı veya Zararı	152.000
632 Genel Yönetim Giderleri	152.000
Giderlerin kar/zarar hesabına devri	

b) 7/B seçeneğinin uygulandığı işletmelerde

794 Çeşitli Giderler	152.000
102 Bankalar	152.000
Giderlerin yapılması	
31.12.2007	
632 Genel Yönetim Giderleri	152.000
798 Gider Çeşitleri Yansıtma	152.000
Giderlerin yansıtılması	
31.12.2007	
798 Gider Çeşitleri Yansıtma	152.000
794 Çeşitli Giderler	152.000
Giderlerin yansıtılması	
31.12.2007	
690 Dönem Karı veya Zararı	152.000
632 Genel Yönetim Giderleri	152.000
Giderlerin kar/zarar hesabına devri	

2- Aktifleştirilmesi durumunda

a) 7/A seçeneğinin uygulandığı işletmelerde

262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	152.000
102 Bankalar	152.000
Giderlerin yapılması	
31.12.2007	
770 Genel Yönetim Giderleri	30.400
268 Birikmiş Amortismanlar	30.400
Amortisman kaydı	
31.12.2007	
632 Genel Yönetim Giderleri	30.400
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	30.400
Giderlerin yansıtılması	

31.12.2007	
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	30.400
770 Genel Yönetim Giderleri	30.400
Giderlerin yansıtılması	
31.12.2007	
690 Dönem Karı veya Zararı	30.400
632 Genel Yönetim Giderleri	30.400
Giderlerin kar/zarar hesabına devri	

(Kalan 4 yıl sonunda yukarıdaki kayıtlar tekrar yapılacaktır.)

b) 7/B seçeneğinin uygulandığı işletmelerde

262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	152.000
102 Bankalar	152.000
Giderlerin yapılması	
31.12.2007	
796 Amortisman ve Tükenme Payları	30.400
268 Birikmiş Amortismanlar	30.400
Amortisman kaydı	
31.12.2007	
632 Genel Yönetim Giderleri	30.400
798 Gider Çeşitleri Yansıtma	30.400
Giderlerin yansıtılması	
31.12.2007	
798 Gider Çeşitleri Yansıtma	30.400
796 Amortisman ve Tükenme Payları	30.400
Giderlerin yansıtılması	
31.12.2007	
690 Dönem Karı veya Zararı	30.400
632 Genel Yönetim Giderleri	30.400
Giderlerin kar/zarar hesabına devri	

III- SONUÇ

Yaşanan ekonomik gelişmeler sonucunda artan kurumsallaşmayla birlikte, büyük çaplı işletmelerin kuruluş ve örgütlenme nedeniyle yaptıkları giderler büyük tutarlara ulaşmıştır. İşletmenin normal faaliyetlerine başlayınca kadar yaptıkları kuruluş giderleri ile faaliyetlerine devam ettikleri sırada bu

faaliyetlerini genişletmek amacıyla yaptıkları örgütlenme giderlerinden oluşan kuruluş ve örgütlenme giderleri, işletmeler tarafından gider olarak yazılabileceği gibi, yalnızca kurumlar vergisi mükellefleri bakımından aktifleştirilebilirler de. Bu şekilde aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri, kayıtlı değerleri üzerinden faydalı ömürleri içinde itfa edilirler.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2004
- ERGENÇ Ömer, İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı: 232, Aralık 2000
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2007
- 182 Yayın Sıra No'lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı
- ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa, Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara SMMM Odası Yayını No:20