

KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

Bilal DÜZKAYA İzzet Alpagut YALINBAŞ

1 - GİRİŞ

Çağımızda, artan rekabet, yaşanan ekonomik gelişmeler ve küreselleşme firmalar açısından kurumsallaşma ihtiyacını doğurmuştur. Firmaların ilk kuruluş anından fiilen ticari hayata başlama aşamasındaki işlemlerinden dolayı yapılan gider ve masraflar kuruluş maliyetlerini arttırmaktadır. Bundan doğan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve vergisel anlamda yeri de, kurumsallaşmaya verilen öneme paralel olarak artmaktadır.

Makalemizde; vergi kanunlarımızda, ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak adlandırılan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergi kanunlarında ne şekilde yer aldığını inceleyeceğiz.

2- KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

2.1- Niteliği:

Kuruluş ve örgütlenme giderleriyle ilgili olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye

ilişkin üçüncü kitabının "İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 282'nci maddesinde;

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

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

Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir suretle 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 şöyledir:

- 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.

Tek düzen hesap planında Maddi Duran Varlıklar bölümünde yer alan Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, 262 hesap koduyla tanımlanmış, defter-i kebir altında açılacak yardımcı hesaplar için sınırlama getirilmemiş ve işletmelere kendi ihtiyaçlarına göre diledikleri ayırım ve detayda yardımcı hesap açabilecekleri belirtilmiştir.

2.2- Kapsamı:

İşletmelerin kurulması, yeni bir şubenin açılması veya işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen kuruluş ve örgütlenme giderleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır.

-İşletmenin faaliyet konusuyla ilgili olarak kuruluş safhasında yapılan veya yaptırılan etüd, proje ve fizibilite raporu için yapılan giderler.

-Esas mukavelenin hazırlanmasıyla ilgili müşavir, noter vb. giderler ile damga vergileri, tescil giderleri

-Kuruluşla ilgili olarak alınması gereken çeşitli izinler için çeşitli mercilere ödenen harçlar,

- İşletmenin kuruluş safhasında bu maksatla yapılan seyahat giderleri,

-Aynı sermayenin değer takdiri için bilirkşiye yapılan ödemeler,

-Kuruluş genel kurul toplantıları için yapılan giderler,

-Hisse senedi ihracı ile ilgili olarak; kağıt, bası, mahkeme ve noter tasdik ve tescil harçları, damga vergisi, izahname ve broşür giderleri, ilan giderleri, ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler, hisse senedi satışı için bankaya ödenen komisyonlar ve borsaya kaydı için yapılan giderler,

-Kuruluştan sonra faaliyet dönemlerinde, sermayenin arttırımı ile ilgili giderler (hisse senedi ihraç giderleri dahil),

-Tahvil ihracıyla ilgili olarak hisse senedi ihracında söz konusu olan türden giderler,

-Yeni bir şube açılmasıyla ilgili giderler,

- Faaliyetin genişletilmesi veya değiştirilmesi ile ilgili giderler,

- İşletmenin hukuki kuruluşunu tamamladıktan sonra normal faaliyetine başladığı zamana kadar genel idare gideri niteliğindeki giderler kapsamında; yönetim personeline ödenen ücretler, bu bölümlerde kullanılan sarf malzemeleri, bu bölümde sarf edilen enerji, temizlik ve bakım giderleri, bu döneme mahsus kira giderleri, seyahat giderleri, idare servisi tarafından kullanılan araç ve demirbaşların amortismanı ile benzeri türden giderler,

- Personelin temini ve eğitimi ile ilgili giderler,

- İşletmenin tanıtılması maksadıyla yapılan reklam ve tanıtım giderleri(normal faaliyet dönemlerinde hatırlatıcı türden tanıtım ve reklamlar hariç)

- Yeni imal edilecek mallara ilişkin araştırma ve geliştirme masrafları ile yeni ürünün tanıtımı için yapılan giderler.¹

¹ Bünyamin ÖZTÜRK, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, 2006, Maliye ve Hukuk Yayınları

2.3- Aktifleştirilmesi:

İşletmeler tarafından belli bir faaliyet döneminde yapılan giderler kural olarak yapıldıkları dönemde sonuç hesaplarına aktararak dönem kar veya zararının tespitinde dikkate alınırlar. Kuruluş ve örgütlenme giderleri ise, diğer giderler gibi yapıldıkları dönemde sonuç hesaplarına aktararak dönem kar veya zararın tespitinde dikkate alınabilecekleri gibi, işletmeler tarafından aktifleştirilerek sonraki dönemlerde 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 giderlerinin 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. Bu seçimlik hak, normal olarak giderlerin tümü itibarıyla kullanılır.

Bir kısım giderlerin yapıldığı yıl zarar yazılıp, diğerlerinin aktifleştirilmesi mümkün değildir. Buna paralel olarak, yıllar itibarıyla farklı seçimler yapılması da söz konusu olamaz. Örneğin üç yıl süren kuruluş devresinde birinci yıl aktifleştirme yoluna gidilmişse ikinci ve üçüncü yıllarda da aynı usulün uygulanması gerekir.² Kısaca, giderlerin aktifleştirilmesinden sonra bu usulden vazgeçilip, kalan kısmın bir defada gider yazılması mümkün değildir.

2.4- Değerlemesi:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesine göre, işletmeler tarafından aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri mukayyet(kayıtlı) değeri ile değerlendirilir. Ayrıca anılan maddenin 2. fıkrası hükmü gereği bu değer, kuruluş ve örgütlenme için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kanun koyucu 2. fıkra düzenlemesiyle, kurumların henüz muhasebe sistemlerini kurmadan yaptıkları kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, gerçek harcamalardan daha yüksek bir tutarda deftere kaydedilmelerini önlemek istemektedir.

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

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ile değerlendirilmesi sırasında özellik arzeden durumlar aşağıdaki gibidir;

² Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2007

2.4.1- Kuruluş Döneminin Belirlenmesi:

Bir işletmenin ne zaman kurulmuş sayılacağı veya kuruluş döneminin hangi zaman dilimini kapsadığı, hangi giderlerin bu dönemde yapılmış olacağının tespit edilmesi açısından önem taşımaktadır.

İşletmelerde kuruluş dönemi iki farklı anlama gelmektedir. Birincisi, sermaye şirketlerinde hukuki sürecin tamamlanması, tüzel kişiliğin kazanılması 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.

2.4.2- Kuruluş ve Örgütlenme**Giderleri-Gayrimaddi Hak Ayırımı:**

Kuruluş ve örgütlenme dönemlerinde gayrimaddi hakların satın alınması için yapılan harcamaları ilk tesis ve taazzuv gideri olarak değerlendirmek mümkün değildir. Bu giderlerle ilk tesis ve taazzuv gideri niteliğindeki ödemelerin birbirine karıştırılmaması gerekir. Aslında gayrimaddi hak iktisabı için yapılan ödemeler karşılığında da maddi bir kıymet elde iktisap edilmektedir. Ancak gayrimaddi haklar, mülkiyete konu olan ve müstakilen alınıp satılabilen kıymetlerdir. Bu nedenle “ilk tesis ve taazzuv gideri” olarak değil “hak” olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Örneğin, lisans ve ihtira beratları, kiracılık hakkı, peştamallık, telif ve patent hakları gibi kıymetlerin iktisabı için yapılan ödemeler, gayrimaddi hak bedeli olarak ve gayrimenkullerin değerlendirilmesi ile ilgili esaslar dahilinde aktifleştirilir. Gayrimaddi haklara ait esaslar dahilinde itfa edilir.

2.4.3- Tecrübe İmalatı Giderleri**Aktifleştirilebilir mi? :**

Tecrübe imalatı giderlerinin kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında değerlendirip değerlendirilmeyeceği hususunda tereddütler yaşanmaktadır. Konu ile ilgili olarak çıkarılan 182 Yayı Sıra Numaralı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı’na göre, tecrübe imalatı giderleri karşılığında bozuk ve düşük kalitede de olsa bir miktar mamul (maddi kıymet) elde edildiğinden, tecrübe imalatı giderleri kuruluş ve örgütlenme gideri sayılmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu giderlerin aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması mümkün görülmemektedir.

2.4.4- Kuruluş Döneminde Elde Edilen Arızı**Gelirlerin, Kuruluş ve Örgütlenme****Giderlerinin Aktifleştirilmesi Sırasında****Bu Giderlerden İndirip İndirilemeyeceği:**

Kuruluş sırasında ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi tercih edildiğinde, elde edilen kur farkı, banka faizi geliri gibi arızı gelirlerin gider azaltıcı(maliyet düşürücü) bir unsur olarak dikkate alınıp, yapılan giderlerden düşülmesi mümkün değildir. Söz konusu gelirler sadece, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin yapıldıkları hesap döneminde gider yazılmaları tercih edildiğinde mahsup edilebilirler. Aktifleştirme yönteminin kabul edilmesi halinde kurumların, banka faizi, kur farkı geliri vb. şekillerdeki arızı gelirlerini, elde edildiği dönemin kazancı olarak beyan etmesi gerekir.

2.4.5- Yatırım İndirimi Yönünden İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri:

Aktifleştirilmiş ilk tesis ve taazzuv giderlerinin yatırımın bir unsuru şeklinde değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira bu giderler, öz sermayede kesin bir kaybı ifade eden giderlerdir. Dolayısı-

la ilk tesis ve taazzuv giderlerinin, maddi bir kıymeti ifade eden yatırımın bir parçasını teşkil etmesi düşünülemez.³

2.5- İtfası:

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi yolu seçildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 326.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 Kanun 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 itfasında, işletmelerin tam olarak normal faaliyete 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 işlet-

me tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 326. maddesi hükmüne uygun olarak 5 yıl içinde amortismanına tabi tutulabilecektir.

2.6- 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 hesaplara 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.

³ Alpaz Güraydın, Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri İle Peştaamallıkların Mahiyeti, Muhasebeleştirilmesi ve İtfa Edilmesi

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak şu örnek verilebilir;

Örnek : Kaya A.Ş. 2007 yılı içerisinde 100.000,00-YTL tutarında proje ve fizibilite etüt çalışmaları niteliğinde ilk tesis ve taazzuv gideri yapmış ve aynı yıl faaliyetine başlamıştır. Şirketin bu giderlerini doğrudan gider olarak muhasebeleştirme ve aktifleştirme seçenekleri için ayrı ayrı kayıtlarını yapalım.

1- Doğrudan gider kaydedilmesi durumunda;

a) 7/A seçeneğinin uygulandığı işletmelerde;

/	
770-Genel Yönetim Giderleri	100.000,00
102-Bankalar	100.000,00
Giderin yapılması kaydı	
31.12.2007	
632- Genel Yönetim Giderleri	100.000,00
771 - Genel Yönetim Giderleri	
Yansıtma	100.000,00
Giderlerin yansıtılması	
31.12.2007	
771 - Genel Yönetim Giderleri	
Yansıtma	100.000,00
770- Genel Yönetim Giderleri	100.000,00
31.12.2007	
690-Dönem Karı veya Zararı	100.000,00
632- Genel Yönetim Giderleri	100.000,00
Giderlerin kar/zarar hesabına devri	

b) 7/B seçeneğinin uygulanması durumunda;

/	
794-Çeşitli Giderler	100.000,00
102-Bankalar	100.000,00
Giderin yapılması	
31.12.2007	
632- Genel Yönetim Giderleri	100.000,00
798-Gider Çeşitleri Yansıtma	100.000,00
Giderlerin yansıtılması	

31.12.2007

798-Gider Çeşitleri Yansıtma 100.000,00

794-Gider Çeşitleri 100.000,00

31.12.2007

690-Dönem Karı veya Zararı 100.000,00

632- Genel Yönetim Giderleri 100.000,00

Giderlerin kar/zarar hesabına devri

2- Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin

Aktifleştirilmesi durumunda; (Amortisman süresi 5 yıl kabul edildiğinden)

a) 7/A seçeneğinin uygulandığı işletmelerde;

/	
262-Kuruluş ve Örgütlenme	
Giderleri	100.000,00
102-Bankalar	100.000,00
Giderin yapılması	
31.12.2007	
770-Genel Yönetim Giderleri	20.000,00
268-Birikmiş Amortismanlar	20.000,00
Amortisman ayırma kaydı	
31.12.2007	
632- Genel Yönetim Giderleri	20.000,00
771- Genel Yönetim Giderleri	
Yansıtma	20.000,00
Giderlerin yansıtılması	
31.12.2007	
771 - Genel Yönetim Giderleri	
Yansıtma	20.000,00
770- Genel Yönetim Giderleri	20.000,00
31.12.2007	
690-Dönem Karı veya Zararı	20.000,00
632- Genel Yönetim Giderleri	20.000,00
Giderlerin kar-zarar hesabına devri	

31.12.2007

690-Dönem Karı veya Zararı 20.000,00

632- Genel Yönetim Giderleri 20.000,00

Giderlerin kar-zarar hesabına devri

31.12.2007

b) 7/B seçeneğinin uygulandığı işletmelerde;

/	
262-Kuruluş ve Örgütlenme	
Giderleri	100.000,00
102-Bankalar	100.000,00
Giderin yapılması	

31.12.2007

796-Amortisman ve Tükenme Payları	20.000,00
268-Birikmiş Amortismanla Amortisman kaydı yapılması	20.000,00

31.12.2007

632- Genel Yönetim Giderleri	20.000,00
798-Gider Çeşitleri Yansıtma Giderlerin yansıtılması	20.000,00

31.12.2007

798-Gider Çeşitleri Yansıtma Paylan	20.000,00
796-Amortisman ve Tükenme Payları	20.000,00

31.12.2007

690-Dönem Karı veya Zararı	20.000,00
632- Genel Yönetim Giderleri	20.000,00
Giderlerin kar-zarar hesabına devri	

Aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri, beş yıl içinde ve %20 oranında eşit miktarlarda itfa edilecektir. Bir diğer ifade ile 2011 yılına kadar amortisman ayırmak suretiyle giderleştirilecektir. 2011 yılında, son olarak ayrılan amortisman giderinden sonra kuruluş ve örgütlenme giderinin yok edilmesine ilişkin yevmiye kaydı hem 7/A hem de 7/B seçeneğini seçen işletmelerde aşağıdaki gibi olacaktır:

268-Birikmiş Amortismanlar	100.000,00
262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	100.000,00

3 - SONUÇ

Makalemizde de açıklandığı üzere ilk tesis ve taazzuv giderleri, kurumsallaşmanın teşvik edilmesi bakımından önem taşımaktadır. Kurumların, kuruluş ve örgütlenme süreçlerinin birden fazla yıllık kapsamı, kuruluş dönemi uzayan işletmelerin

bu dönemde yapılan giderlerini de arttırmaktadır. Bundan dolayı yapılan bu yüksek tutarlı giderlerin, kurumların gelişmesini sağlamak bakımından kurum kazancından indirilebilecek ya da aktifleştirilebilecek bir gider olarak kabul edilip yasalarla teminat altına alınması ve kayıtlı değerleri üzerinden faydalı ömürleri içinde itfa edilmeleri sağlanmıştır.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nda "ilk tesis ve taazzuv giderleri" olarak yer alan müessesenin adı, "kuruluş ve örgütlenme giderleri" olarak düzenlenmeli ve muhasebe uygulamaları ile paralellik sağlanmalıdır.

Yaralanılan Kaynaklar :

- 1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2- Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2007, Oluş Yayıncılık
- 3- Taner KIRAN, "Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri", Vergi Raporu Dergisi, Sayı 99, Aralık 2007, s.122-127