

YAPI KOOPERATİFLERİNDE AYRILAN ORTAKLARA YAPILACAK ÖDEMELER VE VARLIKLARDAN PAY VERİLMESİ

Merdan ÇALIŞKAN*

Öz

Bu çalışmanın amacı, çeşitli nedenlerden dolayı bir yapı kooperatifinden ayrılan ortağın, kooperatife yaptığı ödemelerin hangi şartlarda ve ne şekilde kendisine geri ödeneceğini ortaya çıkarmaktır. Bu kapsamda, kooperatifleri ilgilendiren mevcut mevzuat hükümlerinden ve uygulanmakta olan işlemlerden faydalanılarak, ayrılan ortağa kooperatif tarafından nasıl bir ödeme yapılacağına, yapılacak olan ödemelerin ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiğine ve yine ödemenin objektif kriterlere dayalı bir değerlendirme sistemine tabi tutularak verilmesinin önemine değinilmiştir. Ayrıca ayrılan ortaklara varlıklardan pay verilmesi hususu da tartışılmıştır.

Anahtar Sözcükler : Kooperatif Ortaklığından Çıkma, Yedek Akçe, Olumlu Gelir Gider Farkı, Varlık, Değerleme

1. Giriş

Yapı kooperatiflerinde ortaklar, uzun yıllar boyunca ortaklık aidatları ödemekte ve konut veya işyeri sahibi olabilmek amacıyla çabalamaktadır. Bununla birlikte bazı ortaklar yüksek enflasyon, işsizlik, ekonomik krizler, durgunluk, kişisel iflaslar, karar değiştirmeler vb. nedenlerle kooperatif ortaklığından ayrılmakta, mevzuat ve yanlış muhasebe uygulamaları nedeniyle, yıllar boyunca ödedikleri aidatların çok küçük bir kısmını geri alabilmektedirler.

Diğer taraftan bu olumsuzluk yapı kooperatiflerinin cazibesini azaltmakta, kredi olanaksızlıkları, arsa temininde güçlükler gibi diğer sebeplerle birlikte yapı kooperatiflerinin gerileme ivmesi artmaktadır. Bu durum şehircilik planlaması ve gecekondulaşma olgularını da etkilemektedir.

Ayrıca, yapı kooperatiflerinde profesyonel muhasebe anlayışı bulunmamakta, aynı muhasebe işlemleri farklı şekillerde kayıtlanmakta, mali

* Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Başmüfettişi

tabloların bazıları (nakit akış tablosu gibi) hiç düzenlenmemekte, bilanço ve gelir tabloları açıklık, tutarlılık, karşılaştırılabilirlik ilkeleri olmaksızın düzenlenmekte, mali tablolarda dipnotlar kullanılmamaktadır.

Buna ek olarak, denetçilerin vasıfsız olmaları nedeniyle kooperatiflerde muhasebe denetimi yapılamamakta, mali tabloların kayıtlara uygun olup olmadığı tespit edilememekte, bu durum bazı yöneticilerce kötüye kullanılmaktadır.

Özellikle inşaa konusu olan varlıkların değerlemiş haliyle, muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış mali tablolar baz alınarak, ayrılan ortaklara verilecek payın hesaplanması oldukça önemlidir.

Diğer önemli bir husus ise, mevzuatta yer alan ve fakat uygulaması pek bulunmayan, ayrılan ortaklara varlıklar üzerinden pay verilmesidir. Amaç, ortağın ayrıldığı tarihte kooperatifin gerçek değeri üzerinden kendine düşen payın verilmesidir. Bu uygulamanın, muhasebesel etkileri yanında, özellikle nakit akışı ve bütçeleme gibi finansal ve yönetsel alanlarda etkilerinin olacağı da açıktır.

2. Yapı Kooperatiflerinde Muhasebeyle İlgili Düzenlemeler

Yapı kooperatifleri için özel muhasebe mevzuatı bulunmamaktadır. Diğer kooperatifler ve şirketler için uygulanan hükümler, yapı kooperatiflerine de uygulanır.

Dolayısıyla yapı kooperatiflerinde muhasebe alanını düzenleyen hükümler, Kooperatifler Kanunu, 6762 ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kooperatifler Muhasebe Yönetmeliği, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda yer almaktadır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu gibi vergi mevzuatı da yapı kooperatiflerini ve muhasebe işlemlerini yakından ilgilendirmektedir.

Yapı denetim mevzuatından kaynaklanan, yapı denetim şirketine denetim yaptırma zorunluluğu, bu sorumluluk ve ödeme şekil ve şartları da yapı kooperatiflerinin muhasebesini oldukça etkilemektedir.

Kooperatif inşaatlarında çalışan kişilerin sosyal güvenceleri, iş bildirimleri, kıdem ve ihbar tazminatları, işçi ve işveren payları, inşaat yüzölçümü üzerinden hesaplanan asgari sigorta bedeli gibi hususlar nedeniyle Sosyal Güvenlik Hukuku mevzuatı da önem arz etmektedir.

Diğer taraftan, belediyelerle ilgili harç ve katılım payları, imar ve iskan ruhsatları, yerel vergiler gibi düzenlemeler nedeniyle, yerel yönetimler ve imar mevzuatı da muhasebeyi yakından ilgilendirmektedir.

Kooperatife alınacak arsalar, bunların birleştirilmesi, bölünmesi, irtifak ve mülkiyet işlemleri, kullandırma hakları, ipotek, şerh, ferdi mülkiyete aktarma gibi işlemler nedeniyle tapu mevzuatının da, yapı kooperatifleri muhasebesinde etkisi vardır.

3. Yapı Kooperatiflerinde Ortaklar Ve Kooperatif Arasındaki İlişki

Kooperatiflerde “üyelik” yerine “ortaklık” müessesesi mevcuttur. Diğer taraftan, KK’nın 18’inci maddesinde “üyelik hakları”, 49’da ise “üyelik sayısı”ndan bahsedilmiştir. Kanunda yer alan bu ikiliğin, kooperatifin tanımında yaşanan sıkıntıdan kaynaklandığı, 1’inci maddenin değişmeden önceki halinde yer alan “teşekküller” tanımlamasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Kanunun 1’inci maddesinde 2004 yılında yapılan değişiklikle, kooperatiflerin bir “ortaklık” olduğu açıklığa kavuşturulmuştur.

Kooperatifler aynı zamanda, TTK’nın 136’ncı maddesine göre de ticaret şirketleri arasında yer almaktadır.

Kooperatiflerde ortaklar, kooperatife sermaye ödemekle mükellefler. Ancak kooperatiflerde sermaye kayda alınmayacak derecede düşüktür. Nitekim 1 ortaklık payının değeri, 1989 yılından 2003 yılına kadar 100.000 TL, 2003 yılından 2009 yılına kadar 1 YTL/TL idi. Bu tutar 2009 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile 100 TL’ye yükseltilmiştir (Bak. Kur. Kararı: 2002 ve 2009).

Yapı kooperatiflerinde düşük sermaye ile amacın gerçekleştirilmesi mümkün olmayacağından, aidat, gider taksidi, ara ödeme gibi adlar altında para toplanarak işyeri ve konut yapılması yoluna gidilmiştir. Ancak bu ödemeler, kooperatif açısından birer yabancı kaynak olarak nitelendirilmekte ve 431.Ortaklara Borçlar Hesabında izlenmektedir (Kurtulan, 2000, 845-846).

4. Ortaklıktan Çıkış Ve Hesaplaşma Süreci

Kooperatiflerde ortaklık, kişinin çıkma isteğini yönetim kuruluna yazı ile bildirmesi üzerine yönetim kurulunun kabulüyle veya çıkma isteğini noter aracılığıyla bildirmesi halinde yazının tebliğ edildiği tarihte sona erer (Yasalar, 1163, md.10, 12, 13).

Ayrıca ortağın ölümü ve ortaklığın devredilmesi halinde (ortaklık payı birden fazla ise tümünün devri halinde) de ortaklık biter. Ölen ortakların mirasçılarının ortak sayılabilmesi için kooperatif anasözleşmelerinde bu yönde hüküm bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde ölen kişilerin ortaklığının, mirasçıları nezdinde devamı mümkün değildir (Yasalar, 1163, md.10, 12, 13).

Ortaklık vecibelerinin yerine getirilmemesi veya kaybedilmesi durumunda yönetim kurulunun tespiti ve genel kurul kararıyla ortaklıktan çıkarma işlemi yapılır (Yasalar, 1163, md. 13, 14, 16). Diğer taraftan Kanun, ortaklıktan çıkarma konusunda anasözleşmede hüküm bulunması halinde yönetim kurulunun yetkili kılınabileceğini ifade etmiş olup uygulama da bu yöndedir (Yasalar, 1163, md. 16/2, Ör. Anas. Md. 14).

Çıkarma işleminin yönetim kurulunca yapılması halinde, çıkarmaya ilişkin kararın ortağa tebliğinden itibaren 3 ay içerisinde, ortağın genel kurula veya mahkemeye itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Genel kurula itiraz edilmişse yönetim kurulu kararına karşı mahkemeye gidilemez. Ancak genel kurulun kararına karşı itiraz davası açılabilir.

Ortaklıktan çıkarmada, yönetim kurulu kararına karşı 3 ay içerisinde genel kurula veya mahkemeye itiraz edilmezse, çıkarma kesinleşmiş olur.

Genel kurulun verdiği karara karşı, üç aylık süre içerisinde itiraz davası açılmaması durumunda, ortaklıktan çıkış kesinleşmiş sayılır. Genel kurul kararına karşı açılan davada, Kooperatifler Kanununun 53'üncü maddesinde sayılan dava açma şartları aranmaz (Yargıtay 11.Hukuk Dairesi, 1983, 1985).

Çıkışın gerçekleştiği tarih, mahkemenin kurucu değil açıklayıcı nitelik taşıması nedeniyle, mahkeme kararının kesinleştiği veya tebliğ edildiği tarihte değil, yönetim kurulunca çıkarma kararının yapıldığı tarihtir (Çevik, 1999, 371).

Ayrıca, belli bir görev veya hizmetin yerine getirilmesi ya da belli bir taşınmaza bağlı hakların kullanılması yahut belli bir teşebbüsün işletilmesi karşılığı ortaklık durumunda, görev veya hizmetin sona ermesi, taşınmaz veya işletmenin başka bir şahsa devredilmesi halinde de ortaklık sona erer (Yasalar, 1163, md.15).

Ayrılanların alacak ve haklarının istenebileceği günden itibaren beş yıl geçmesi halinde haklarının zamanaşımına uğrayacağı KK'da düzenlenmiştir (Yasalar, 1163, md.17/3). Öte yandan KK'nın 17.maddesinde, “Kooperatifin mevcudiyetini tehlikeye düşürecek nitelikteki iade ve ödemeler, anasözleşmede daha kısa bir süre tespit edilmiş olsa bile genel kurulca üç yılı aşmamak üzere geciktirilebilir.” denilmiştir.

Örnek anasözleşmenin 15'inci maddesinde, Kanunda belirtilen süre 1 aya indirilerek bilanço tarihinden itibaren bir ay içinde geri ödeme yapılacağı, ayrılan ortak yerine yeni ortak alınması durumunda gider taksitlerinin derhal geri verileceği belirtilmiştir.

5. Ortakların Yaptıkları Ödemeler ve Ayrılan Ortaklara Yapılacak Ödemelerin Belirlenmesi

Yapı kooperatiflerinde ortaklar kooperatife çeşitli adlar altında ödeme yapmaktadır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz; Sermaye, mevduat, ek ödeme, şerefiye, sonradan ortak olanlardan, genel kurul kararıyla alınan giriş aidatı ile diğer ortakların o güne kadar ödediği tutar arasındaki fark, ödenen veya tahakkuk gecikme faizleri ve/veya gecikme cezaları, bağışlar.

KK'nın 17'nci maddesine göre ayrılan ortakların alacakları, ayrıldıkları yılın bilançosuna göre belirlenir. Ayrıca ortakların ayrıldıkları takdirde sermaye ve mevduatlarından yoksun bırakılamayacakları da ifade edilmiştir. Bu bakımdan ortakların, yukarıdaki bölümde saymış olduğumuz ödemelerinden sermaye ve mevduat kapsamına girenleri, ayrılırken alabilecekleri ortadadır.

Bu bağlamda, ayrılan ortağa 500.Sermaye Hesabı ve 501.Ödenmemiş Sermaye Hesabı fark olan “ödenmiş sermaye” ile 431.Ortaklara Borçlar Hesabı ve 131.Ortaklardan Alacaklar Hesabı arasındaki ödenen “mevduat”ın iadesi gerekmektedir. Diğer taraftan, ortakların ödedikleri aidat, ödenti, ara ödeme gibi paraların, başka hesaplarda izlendiği de görülmektedir.

Öte yandan, ortakların kooperatife yaptıkları bağışların, ödedikleri gecikme faizlerinin ve ek ödemelerin iadesi mümkün değildir. Bağış ve gecikme faizleri kooperatifin geliri olarak, ek ödeme ise zararın kapatılmasında kullanılacağından, sonuç olarak oluşan kar veya zararın, ayrılan ortağa yapılacak ödemede dikkate alınacak olması nedeniyle, bunlar ayrılan ortağa yapılacak ödemelerde hesaplanmaz. Yine, tahakkuk eden ve ortakça henüz ödenmemiş olan ek ödeme ve gecikme faizlerinin de, ayrılan ortağın alacağından indirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, ayrılan ortağa yapılacak ödemenin ayrıldığı yıl bilançosuna göre belirleneceği, KK'nın 17'nci maddesinde ifade edilmiştir. Bu bakımdan, ayrılan ortağa ödenecek tutarın bilanço kalemleri itibarıyla göz atılmasında da fayda vardır.

Bu bilanço kalemlerinin de değerlendirilmesi gerekmektedir;

- Yedek Akçeler - Dağıtılmayan Karlar,
- Fonlardaki Birikimler,
- Cari Yıl Karı veya Zararı,
- Geçmiş Yıllar Karları veya Zararları.

5.1. Yedek Akçeler - Dağıtılmayan Karlar

KK'nın 38'inci maddesine göre, anasözleşmede hüküm bulunmadığı durumda, olumlu gelir-gider farkının tamamı yedek akçeye aktarılır. Kanunun 39'uncu maddesinde ise, gelir-gider farkının en az %10'unun yedek akçeye ayrılacağı ifade edilmiştir. 41'inci maddede ise yedek akçelerin kullanım şekillerinin anasözleşmede gösterileceği ifade edilmiştir.

Öte yandan Kanunun 17'nci maddesinde ayrılan ortaklara, varlıklar üzerinden pay verilmesine anasözleşme ile izin verildiği durumda, yedek akçelerin bu kapsam dışında olacağı belirtilmiş, 39'uncu maddede de yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair anasözleşme hükümlerinin geçerli olmayacağı vurgulanmıştır.

Yedek akçeler şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Sevilengül, 2005, 64):

- Yasa gereği ayrılanlar “yasal yedekler” veya “kanuni yedek akçe”,
- Anasözleşme gereği ayrılanlar “statü yedekleri”,
- Genel kurul kararına göre ayrılanlar “olağanüstü yedekler” veya “isteğe bağlı yedekler” ya da “ihtiyari yedekler”.

Dolayısıyla kooperatiflerde kanuni yedek akçe en az %10'dur. Yapı kooperatifleri örnek anasözleşmesinin 70'inci maddesinde ise, olumlu gelir gider farklarının %1'inin KK'nın 94'üncü maddesi uyarınca Tanıtma ve Eğitim Hizmetlerini Sağlayacak Fona (T.C. Yasalar, 4629, geç. md. 1/A/c)¹ aktarılacağı, kalan kısmın tamamının yedek akçelere ayrılacağı ve yedek akçelerin ortaklara dağıtılamayacağı, bunların sadece olumsuz gelir gider farklarının karşılanmasında kullanılabileceği belirtilmiştir.

Kanun ve anasözleşme hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, kanuni yedekler %10 ve statü yedekleri %89 olarak hesaplanacaktır. Öte yandan TTK'da anonim şirketlere ilişkin olarak yer alan kanuni, ihtiyari, özel ve gizli yedek akçe terimleri, KK'da ayrıca tanımlanmamıştır (Çevik, 1999, 834). Kanun sadece “yedek akçe” tanımını kullanmıştır. Bu yüzden olumlu farkın %99'unun tek bir yedek hesabında izlenmesi de mümkündür.

Ortaklara, bu yedek akçelerden pay verilmesi Kanunun açık hükmü karşısında (KK md.17/2, 39/2) mümkün değildir. Ancak 41'inci maddede yedek akçelerin nasıl kullanılacağına anasözleşmede gösterileceği belirtilmiştir. Yedek akçe, kooperatifin ileride zarar etmesi durumunda, zararın öncelikle yedek akçeden karşılanarak kooperatif sermayesinin kaybının önüne geçilmesi, ortakların zarardan en az şekilde etkilenmelerini sağlamak üzere geliştirilmiş bir uygulamadır. Kaldı ki, anasözleşmelerde de yedek akçeler, zararın kapatılmasında kullanılmaktadır. Bu nedenle düzenlemenin yedek akçelerin, kooperatiften ayrılması sözkonusu olmayan ortaklara dağıtım yapılmaması yönünde algılanması, ayrılan ortakların ise bunlar üzerinde hak sahibi olabilmesi mümkün görünmektedir.

Buna karşın hazırlanan örnek anasözleşmelerde (md.15),

1 KK'nın 94'üncü maddesi, 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun ile yürürlükten kaldırılmış, buna karşın 4629 sayılı Kanunun Geçici 1/A/c maddesi gereğince sözkonusu fon gelirinin tahsil edilmeye devam edileceği belirtilmiştir.

ayrılan ortakların yedek akçeler üzerinde pay sahibi olamayacakları açıkça belirtilmiş olup, bu sebeple kooperatifte “dağıtılmayan kar” da oluşmayacak ve ayrılan ortaklara dağıtımı söz konusu olmayacaktır.

5.2. Fonlardaki Birikimler

KK’nın 41’inci maddesinde özel fonların kullanım şekil şartlarının anasözleşmede gösterileceği ifade edilmiştir.

Yapı kooperatifleri örnek anasözleşmesinin “özel fon” başlıklı 71’inci maddesine göre, eğer ortak dışı işlemlerden olumlu gelir gider farkı mevcut ise, KK’nın 94’üncü maddesi gereğince %1’lik kısım ayrıldıktan sonra kalan tutarın tamamının özel bir fon hesabında toplanacağı, bu paraların kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılacağı belirtilmiştir.

Bu bakımdan ortak dışı işlemlerden elde edilen gelir gider farkından ayrılan fon birikimlerinin de, ayrılan ortağa verilmesi mümkün değildir.

5.3. Cari ve Geçmiş Yıl Olumlu/Olumsuz Gelir Gider Farkları

Bilançoda yer alan ve kooperatiftan ayrılan ortaklar için önemlilik arz eden bir kalem ise, cari ve geçmiş yıl kar ve zararlarıdır.

Geçmiş ve cari yıl olumlu farklarının nasıl dağıtılacağı konusu KK’da ve örnek anasözleşmede oldukça net ifade edilmiş olup bu farklar %1’lik kısmı ayrıldıktan sonra kalan kısmın yedek akçelere aktarılacaktır.

Geçmiş ve cari yıl olumsuz farklarının ise, KK’nın 38/5’inci maddesine göre olumsuz farkların yedek akçelerden, bunların yetmemesi halinde ek ödemelerle veya sermaye paylarıyla karşılanması hükme bağlanmıştır.

Örneğin bir yapı kooperatifinin anasözleşmesinde ek ödeme toplayabileceği hususunda bir hükmün bulunduğunu, kooperatifin cari yılda 2.500 TL zarar ettiğini(olumsuz gelir gider farkı), anasözleşmeye göre karın tamamının yedek akçeye ayrılacağını, yedek akçelerin tutarının 1.000 TL olduğunu varsayalım.

		/		
131	Ortaklardan Alacaklar		XX	
	131.XX Ortak Kooperatif			
...				
540	Yasal Yedekler		XX	
		591 Dönem Net Zararı		XX
Dönem net zararının yedek akçeler ve ek ödeme ile kapatılması				
		/		

Bir kaynakta, zararın ek ödeme ile kapatılmasında, ek ödemeden önce sermaye hesabının kullanıldığı, kalan tutar için ek ödeme alındığı yönünde kayıtlama yapılmıştır (Karanlık, 2005, 164). Ancak KK md. 38'e göre, zararın kapatılmasında ek ödeme veya sermayelerle kapatılmasından bahsetmiş olup kanımızca ek ödeme kararı alındı ise, sermayeden indirim yapılamaz. Öte yandan zararın kapatılması yönündeki karar (ek ödeme kararı alınmasında) genel kurulca verileceği için, genel kurula sunulan bilançoda gelir tablosu hesapları kullanılamaz. Bu bakımdan muhasebeleştirme işleminde 690 Dönem Net Karı/Zararı Hesabı yerine, 591. Dönem Net Zararı Hesabı kullanılmalıdır.

Ek ödemenin anasözleşmede yer almaması veya genel kurulca kararlaştırılmaması durumunda, eğer kooperatifte birikmiş bir fon hesabı mevcutsa, kayıtlama şu şekilde yapılır:

		/		
500	Sermaye		XX	
540	Yasal Yedekler		XX	
549	Özel Fonlar		XX	
		591 Dönem Net Zararı		XX
Dönem net zararının yedek akçeler, özel fonlar ve sermaye ile kapatılması				
		/		

Yapı kooperatiflerinde gelir getirici faaliyetlere pek rastlanmadığından olumlu gelir gider farkı ve buradan yedek akçeye aktarım yapılmasından bahsetmek pek anlamlı olmamaktadır.

Örnek anasözleşmelerde de ek ödeme yükümlülüğünün yer almadığı, anasözleşmeye bu yönde madde eklenebilmesi için KK'nın 52'nci maddesi gereğince bütün ortakların $\frac{3}{4}$ 'ünün kabulü gerekmektedir. Bu ağırlaştırıcı hüküm nedeniyle, gerekli genel kurul toplantı ve karar nisabı sağlanamamakta ve ek ödeme hükümleri işletilememektedir.

Dolayısıyla olumsuz zararların, sermaye payları ile karşılanması gerekmektedir. Ancak bahsedildiği üzere sermaye payları 2009 yılına kadar 1 TL tutarında, 2009 yılında yapılan değişikliklerle 100 TL tutarındadır. Bu sermaye payları ile yapı kooperatiflerinin geçmiş ve cari yıl olumsuz farklarını ortadan kaldırması mümkün değildir. Bu sebeple sıfır sermaye ile çalışılan veya bilançolarında sürekli büyüyen geçmiş yıl zararları bulunan kooperatiflere rastlamak hiç de nadir değildir.

Bu durumdaki kooperatiflere, ek ödeme yönünde anasözleşmelerine hüküm koymaları, ancak ek ödeme için gerekli nisabı sağlayamıyorlarsa ortaklara taahhüt edilecek asgari sermaye paylarını artırmalarını öneriyoruz. Örneğin her ortağın en az 20 pay taahhüt etmesi durumunda, ortak başına 2.000 TL (=20 x 100) sermaye konulacak 100 ortaklı kooperatifte toplam sermaye 200.000 TL olacaktır. Eğer zarar nedeniyle, sermayede azalma olursa, KK'nın 23'üncü maddesine uygun olarak ortaklar arasında nispi eşitlik gözetilerek ortaklardan azalan sermaye tutarında, yeniden sermaye tahsil edilmelidir.

Yedek akçe ve fon hesaplarında bakiye yoksa ve sermaye zararı kapatmaya yeterli değilse aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

500	Sermaye			XX	
580	Geçmiş Yıllar Zararları			XX	
		591	Dönem Net Zararı		XX
Dönem net zararının sermaye ile kapatılması,					
kalanının geçmiş yıl zararına aktarılması					

Öte yandan ayrılan ortağın, ayrıldığı yıl bilançosunda geçmiş ve cari yıl olumsuz farkları varsa ve bunlar yedek akçeyle kapatılamıyorsa, olumsuz farkın ortak başına düşen tutarı, ayrılan ortağın alacağından indirilerek kendisine verilmelidir. Bu şekilde yapılacak uygulama, muhasebe tekniği bakımından belirlenmesi mümkün olmayan “bilançoya göre genel giderlerin ortak payına düşen miktarı”na da açıklık getirmiş olacaktır.

Konuya ilişkin olarak bir Yargıtay kararında özetle; “istifa eden üyenin, istifa ettiği yılın bilânçosunun karara bağlandığı genel kurul kararından bir ay sonra, alacağı muaccel olur. Alacağın hesaplanmasında, o yıla ait genel giderlerden, çıkan üyenin payına düşen kısmı alacaktan mahsup edilir. Genel giderlerin neler olduğu açıklığa kavuşturularak dayanakları gösterilmelidir.” şeklinde karar vermiştir (Yargıtay 11.Hukuk Dairesi, 2006).

Halbuki, KK’ya göre ayrılan ortağa yapılacak ödemeler bilançoya göre belirlenir. Bununla birlikte genel giderler ile birlikte diğer tüm giderlerin sonuçları gelir tablosundan alınarak, bilançoda kar/zarar şeklinde gösterilir. Dolayısıyla, bilançodaki kar/zararın pay edilerek ortak başına düşen payın belirlenmesi daha hakkaniyetli ve eşitlik ilkesine daha uygun olacaktır.

Yargıtay’ın konuya ilişkin diğer bir görüşü ise yapmış olduğumuz yoruma daha yakın bir anlayıştır. Bu kararda “kooperatiften ayrılan ortağın, ödemiş olduğu aidatın tamamını değil ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanacak olan masraf hissesi düşüldükten sonra bakiyesinin iadesini talep hakkını haiz olduğu” şeklinde karar verilmiştir (Yargıtay 11.Hukuk Dairesi, 2006). Yine diğer bir kararda, “1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 17/1. ve dosyada mevcut davalı kooperatif anasözleşmesinin 15.maddeleri hükümleri gereğince, kooperatiften ayrılan ortak, ödemiş olduğu aidatın tamamını değil, (aynı Kanunun 17/2. maddesi uyarınca kooperatifin mevcudiyetini tehlikeye düşürecek olması nedeniyle iade ve ödemelerin geciktirilmesine ilişkin bir genel kurul kararı alınmış olmamak koşulu ile) ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanacak olan masraf hissesi düşüldükten sonra bakiyesinin iadesini talep hakkını haizdir.” hükmü verilmiştir (Yargıtay 11.Hukuk Dairesi, 2000). Burada masraf hissesinin bilançoya göre belirleneceğinden bahsedilmiştir. Ancak “masraf” tabiri yerine “olumsuz gelir gider farkı”nın kullanılması daha uygun olurdu.

6. Varlıklardan Pay Verilmesi

Varlık, kelime anlamı itibariyle para, mal, mülk, zenginlik, variyet (www.tdk.gov.tr, 10/10/2011); Medeni Hukuk'ta mamelek (www.tdk.gov.tr, 10/10/2011); iktisadi anlamda “gerçek veya tüzel bir kişinin sahip olduğu, maddi değer taşıyan mal ya da gayri maddi haklar” veya “aktif”(www.tdk.gov.tr, 10/10/2011)tir .

Varlık kavramı, mevzuata ve kullanıldığı alana göre farklı anlamlar taşımaktadır. Muhasebe alanında varlıklar, bilançonun aktif kısmında yer alan değerler olarak bilinmektedir. Diğer taraftan, “malvarlığı” kavramı Türk Ticaret Kanununda yer edinmiş olup bu kavramın haklarla birlikte borçları da kapsadığı ifade edilmektedir (TÜRK, 1999, 53-54).

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 17’nci maddesinde; “Koope-
ratiften çıkan veya çıkarılan ortakların kendilerinin yahut mirasçılarının **kooperatif varlığı üzerinde** hakları olup olmadığı ve bu hakların nelerden ibaret bulunduğu anasözleşmede gösterilir. Bu haklar, yedek akçeler hariç olmak üzere, ortağın ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanır.” denilerek bir “kooperatif varlığı”ndan söz edilmiştir.

Bu kooperatif varlığı kapsamına nelerin gireceği hususuna baktığımızda, mezkur Kanunun 85’inci maddesinde “bir kooperatifin varlığı ... devralınabilir” denilmiş ve kooperatif alacaklılarının devralınmaya itiraz edebileceği belirtilerek kooperatif varlığının borçları da kapsadığı üstü kapalı bir biçimde belirtilmiştir.

Dolayısıyla “kooperatif varlığı” teriminden, kooperatifin aktif kısmında kayıtlı değerlerinden, yabancı kaynakların düşülmesi ile elde edilen tutar anlaşılmalıdır. Nitekim kalan tutarın kaynağı olarak özsermaye yer alacaktır.

“Varlıklardan pay verilmesi” durumunda, borçların varlıklar tanımına sokulmaması halinde, varlıklardan verilecek paylar 3.kişi alacaklıların alacaklarını tahsil etme olanaklarını tehlikeye sokacaktır.

Kooperatiflerde, kar veya zarar belirtildiği üzere ayrılan ortağın alacağının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Diğer taraftan yedek akçelerin ortaklara dağıtılması mümkün görünmemektedir. Bu durumda, ayrılan ortaklara varlıklar-borçlar=özsermaye eşitliğindeki sermayeden hariç ne verilebilir sorusu akla gelmektedir. Bu sorunun cevabı, kooperatifin

yapmakta olduğu inşaatların değerinin maliyetlerin üzerinde seyretmesi nedeniyle oluşan ve sermaye yedekleri hesabında izlenen değer artışlarıdır. Bu da kooperatif varlıklarının bilanço tarihinde değerlendirilme yapılmasıyla çözüme kavuşturulacak bir konudur.

Öte yandan, hali hazırda ilgili Bakanlıkça hazırlanan örnek anasözleşmeyle ayrılan ortaklara varlıklardan pay verilmesi ile ilgili bir düzenleme bulunmamakta olup bu anasözleşmeleri kullanan kooperatiflerde ayrılanlara varlıklardan pay verilmesi mümkün değildir.

6.1. Değerleme

Değer, bir varlığın ilgili tüm kişiler için, belirli bir bakış açısıyla yaklaşıldığında sahip olduğu önemdir. Bakış açısıyla kastedilen, belli bir varlığın çeşitli sebeplerle farklı değerlendirilmesidir. Örneğin piyasada belli bir ücret tutarında alınıp satılan bir gayrimenkulün, acil durumda satılması, tasfiye veya iflas halinde satılması veya gayrimenkul piyasasında gelecekle ilgili olumlu beklentilerin olduğu ortamda satılması durumunda fiyat aralığının oldukça genişlemesi gibi.

Değeri yaratan unsurlar, fayda, kıtlık, istek ve satın alma gücü; etkileyen unsurlar ise çevresel, yasal, sosyal ve ekonomik faktörlerdir (Üreten, 2007, 15-19).

Değerleme ise, işletmenin varlıklarının ve borçlarının ulusal para cinsinden ifade edilmesi şeklinde tanımlanmakta ve “değer”in durağan, “değerleme”nin ise belli bir zaman dilimindeki olaylardan etkilendiği, hareketli olduğu belirtilmektedir (Başagaç, 2006, 19).

Değerleme, bir malın, fikrin veya hizmetin kendinden bekleneni sağlama derecesini araştırmak, bir şeyin kıymetini belirlemek amacıyla, sözkonusu nesnenin özellikleri hakkında bir görüş bildirmektir (Çınar, 2007, 6).

Değerleme konusunda farklı tanımlar mevcuttur. Bunun temelinde gerek değerlendirme yapılan varlıkların çok çeşitli olması gerekse bu varlıklara bakış açısının çeşitliliğidir.

Değerlemenin amacı, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmektir (Akbulut, 1). Bu amaçla, işletmeye ait tüm varlık ve borçlar saymak, ölçmek ve tartmak yoluyla sayısal anlamda tespit edildikten sonra, parasal değerleri ile çarpılarak işletmenin

toplam iktisadi değeri bulunur (Tire, 2009, 26). Değerleme yapılabilmesi için ekonomik varlığın işletme mülkiyetinde olması ve kullanılması gerekir (Öztürk ve Öğrendik, 2007, 9).

Değerleme işlemi özünde bir nevi subjektiflik içerir. Mali tablo kullanıcılarına baktığımızda; işletme sahip ve ortakları, yöneticileri, kredi verenler, çalışanlar, birlikler, sendikalar, SPK, borsa, yatırımcılar, alacak ve borçlular, hukukçular, mali analistler, istatistik kuruluşları, değerlendirme ve denetim kuruluşları, kamu idaresi sayılmaktadır. Bu bakımdan her mali tablo kullanıcısının amacı ile işletme amacı birleştirilerek en tarafsız biçimde değerlendirme yapılmalıdır (Küçük, 2010, 14-15).

Değerleme, yapı kooperatiflerinde genellikle uygulama alanı olmayan bir süreçtir. Bunun sebepleri arasında, yapı kooperatiflerinin işleri için tek-düzen hesap planında uygun hesapların olmayışı ve bu bakımdan hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağına bilinmemesi, kooperatifler mevzuatında da yapı kooperatiflerine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler bulunmamasıdır.

Ancak burada, konuyu kooperatifin yapmakta olduğu inşaatlarla sınırlandırarak bunların Türkiye Muhasebe Standardı 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında, “Gerçeğe Uygun Değer”le değerlendirilmesi gerektiğini, ancak TMS 16’ya tam olarak uyum sağlanmasında bazı sıkıntıların da yaşanacağını ortaya koymaya çalışacağız.

Makul değer olarak da adlandırılan bu değer, “yansız, danışıklı olmayan, ilgili taraflar arasında olmayan ve objektif bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar” olarak tanımlanmış ve ideal bir değerlendirme biçimi olarak kabul edilmiştir (Başagaç, 2006, 35).

Gerçeğe uygun değer, “arsa ve binalarda aynı türden bir işletmenin, aynı varlık için ödeyeceği değer”dir (Çorum, 2007, 72).

Yeniden değerlendirme modelinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Yeniden değerlendirme sonunda bulunan değerden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının da indirilmesi gerekir (TMSK, TMS 16, 31).

Ancak uygulamamızda, inşaatlar için amortisman uygulanmayacağından hesaplamalarda kullanılmayacaktır. Satılmak veya devredilmek üzere alınan veya inşa edilen gayrimenkuller için amortisman ayrılmaz (Başagaç, 2006, 76).

Öte yandan, VUK'un 317'nci maddesi gereğince amortismanına tabi olan duran varlığın değerinde sayılan sebeplerle düşüş olması durumunda olağanüstü amortisman oranı uygulanacağı belirtilmiş olup değer düşüklüğünden bahsedilen husus budur. Bu bakımdan, TMS 16'ya göre maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinden amortisman ve değer düşüklüğü indirimi yapılmayacaktır.

Değerleme sonunda oluşan değer artışı, özkaynaklarda yeniden değerlendirme değer artışı olarak, değer azalışları ise gelir tablosunda gösterilir. Önceki yılda bir değer azalışı olmuşsa, daha sonra oluşan değer artışının önceki yıl azalan kısım kadarı gelir olarak, kalanı ise özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Tersisi durumda ise, önceki yıllardaki artıştan cari yıl azalışı düşülür, yetmeyen kısım için gider yazılır (Akbulut, 2008, 18-19).

Yeniden değerlendirilen varlığın, yok olması, elden çıkarılması veya devredilmesi durumunda, TMS 16'ya göre (md.41) geçmiş yıl karlarına aktarma yapılabilir. Ancak yapı kooperatifleri uygulamasında kar amacı güdülmediğinden geçmiş yıl karlarına aktarma yapılması, tez konumuzun amacına da aykırı düşer. Kanımızca, yapı kooperatifleri ürettiği gayrimenkulleri maliyet değeri üzerinden ortaklarına aktaracağından, maliyet değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark kar sayılamaz.

Yapı kooperatiflerinde bu varlıkları değerlememizin amacı, amacına ulaşmadan ayrılan ortakların haklarının korunmasıdır. Buna paralel olarak yapı kooperatifinin yapmış olduğu inşaatlarda, yaratılan katma değer nedeniyle oluşan değer artışlarından, ayrılan kişilerin de yararlanması gerekir.

Kooperatiften hiçbir ortağın ayrılmadığı durumda, değer artışı nedeniyle oluşan özkaynak kalemi, gayrimenkullerin ortaklara dağıtılması ile birlikte kapatılmalıdır.

İnşa konusu varlıklarda değer azalışı olduğu takdirde, ayrılan ortağın bu azalışa da ortak olması ve kendisine düşen azalış tutarının alacağından düşülmesi gerekir. Aksi takdirde, değer düşüklüğünden kendisine düşen pay kooperatifte kalan ortaklara yüklenmiş olur. Zaten daha önce değer düşüklüğünün gidere aktarılacağı ifade edilmişti. Giderler ise sonuç halinde bilanço'ya aktarılacağından, ayrılan ortağın alacağının hesaplanmasında doğrudan dikkate alınacaktır.

Boşalan ortaklığa ilişkin gayrimenkule rastlayan değer artışı, ilgili gayrimenkul satıldığı takdirde gelir veya giderle ilişkilendirilmeden kapatılmalıdır.

Bina ve arsanın birlikte alındığı durumda dahi, değerlemelerin bina ve arsa için ayrı ayrı yapılacağı belirtildiğinden, bina ve arsa değer artışları ayrı alt hesaplarda izlenebilir (Türker, 2008, 116).

Gerçeğe uygun değerle yapılacak değerlendirme sıklığı, defter değeri ile değerlendirilen değer arasındaki farkın çok fazla olmasını önleyecek sıklıkta olmalıdır (Çorum, 2007, 73; TMSK, TMS 16, 31). Eğer değerlendirme ile oluşan fark büyükse yıllık olarak, değilse 3-5 yıl gibi aralıkla değerlendirme yapılmalıdır (Çorum, 2007, 74).

6.2. Değerleme Artışından Verilecek Payın Kapsamının Ve Derecesinin Belirlenmesi

Örnek anasözleşmelerde ve gerekirse Kanunla yapılacak bir değişiklik, ayrılan ortaklara özkaynaklarda izlenen değer artışlarından (varlıklarda) ne kadar pay verileceği belirlenmelidir. Ayrılan ortak yerine yeni ortak alınması durumunda, yeni ortağın ödeyeceği tutar, en az ayrılan ortağın ödediği tutar kadar olmalıdır.

Değer artışının toplamı ile inşaat maliyetlerinin toplamı, gayrimenkullerin piyasada alım-satım (gerçeğe uygun değer) değerine eşit olacağından, ayrılan ortaklara hiçbir zaman değer artışının tamamı verilmemelidir. Aksi takdirde sona erme, tasfiye, iflas gibi hallerde doğacak masrafların, sadece kalan ortaklarca üstlenilmesi sonucu doğacaktır.

Ayrılan ortağın yerine yeni ortak alınmaması durumunda, kooperatif ilgili gayrimenkulü doğrudan satabileceğinden, satıştan doğan vergi (kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi) ve komisyonlar (emlakçı komisyonu, tapu harç ve giderleri gibi) da gözetilmeli, ayrılan ortağa geri ödeme yapılmasında verilecek payın belirlenmesinde buna da dikkat edilmelidir.

6.3. Değer Artışı/Azalışı Ve Ortağa Aktarımının Vergisel Boyutu

Gerçeğe uygun değer kavramıyla oluşan maddi duran varlıkları değer artışının, vergi mevzuatında yeri bulunmamaktadır. 2004 yılına kadar uygulanan maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi uygulaması (mü-

kerrer madde 298), yukarıda bahsetmiş olduğumuz uygulamadan oldukça farklıdır.

Önceki uygulamada, yüksek enflasyon sebebiyle bozulan mali tabloların, enflasyonun etkilerinin giderilmesi amacıyla maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme uygulaması yapılmakta ve yeniden değerlemenin uygulanacağı oran Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekteydi (Akbulut, 2008, 19).

Daha sonra 2004 yılında madde değişikliği ile getirilen enflasyon düzeltilmesi uygulaması da, gerçeğe uygun değerden oldukça farklıdır.

Değer azalışları, vergi mevzuatında yer almadığından, mali karın hesaplanmasında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınmalı ve Matraha eklenmelidir. Değer azalışını takip eden yılda değer artışı olması nedeniyle oluşan gelirler de, vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyeceğinden Matrah hesaplanmasında indirilecek kalemler arasında yer almalıdır.

Kooperatife ödediği sermaye ve mevduattan fazla tutarda geri iade alan “ayrılan ortağın” elde ettiği kazanç, GVK’nın mükerrer 80’inci maddesinin 4.bendine göre değer artışı kazancı sayılmakta olup aynı maddenin üçüncü fıkrasında, bu şekilde elde edilen gelirin 7.700 TL’lik kısmı vergiden müstesnadır.

6.4. Belirlenen Pay Üzerinden Ödenecek Olan Tutarların Ödeme Şartlarının Belirlenmesi

KK’nın 17’nci maddesine göre, ayrılan ortağa yapılacak ödemelerin, kooperatifin mevcudiyetini tehlikeye düşürmesi halinde anasözleşmede daha kısa bir süre belirtilse dahi, üç yıla kadar geciktirilebileceği, bu durumda, kooperatifin haklı bir tazminat isteme hakkının olduğu da belirtilmiştir. Örnek anasözleşmenin 15’inci maddesine göre, ayrılan ortağa yapılacak ödeme bilanço tarihinden itibaren bir ay, ayrılan ortağın yerine yeni ortak alınması durumunda derhal yerine getirilir.

Kooperatiften ayrılan ortağa yapılacak ödemenin, kooperatifin mevcudiyetini tehlikeye düşürecek hallerin açıkça örnek anasözleşmelerde belirlenmesi suretiyle yapılması uygun olur.

Örneğin, ortak sayısının 1/10'unun aynı yıl içerisinde ortaklıktan ayrılması (çıkarılması, ölüm vb. dahil) durumunda, ödemelerin bilanço tarihinden itibaren 1 yıla yayılması, 1/5'inin aynı yılda çıkması durumunda geri ödemelerin 2 yıla yayılması, 1/4'ünün ve daha fazlasının aynı yılda ayrılması durumunda ödemelerin 3 yıla yayılması, ödemeleri 1 yıldan fazla uzun sürede yapılacaklardan alacaklarının %10'u tutarında, ödemeleri 2 yıldan fazla uzun sürede yapılacaklardan alacaklarının %20'si tutarında tazminat kesintisi yapılması, ortakların yarısının ayrılması ve bir yıl içerisinde yerine yeni ortak alınamayarak ortak sayısının genel kurulca belirlenen sayının yarısına ulaşamaması durumunda tasfiye haline girilmesi, şeklinde hükümler getirilmesi, gerek kooperatifin mevcudiyeti gerekse açıklık anlamında daha uygun olacaktır.

Bu sayede kooperatif yönetimleri de sağlıklı bir bütçeleme yapabilecektir. Genel kurullarca desteksiz ve gerekçesiz şekilde alınan, ödemelerin geciktirilmesi kararlarının ve buna bağlı davaların da önüne geçilmiş olacaktır.

6.5. İnşaatların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti

Maddi Duran Varlıkların gerçeğe uygun değerinin “genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değeri olduğu; arazi ve binalarda, bu işlemin mesleki yeterliliğe sahip uzmanlar tarafından saptanacağı”, TSM 16'da açıklanmıştır (Başagaç, 2006, 21).

Gayrimenkul değerlendirme uzmanlarında aranacak niteliklerin arasında, uygun seviyede bir eğitim alma, varlık kategorisinde gerekli deneyime sahip olma, kabul edilen değerlendirme metod ve teknikleri bilme, ulusal profesyonel değerlendirme kurumunun üyesi olma, profesyonel ve davranışları itibarıyla saygılı olma sayılmaktadır (Tatoğlu, 2008, 89).

Gayrimenkullerin değerlendirilmesinde, emsal değer, maliyet bedeli ve gelir indirgeme yöntemlerinin uygulanacağı ifade edilmektedir (Yahşi, 2007, 10-12; Nuhoğlu, 2007, 22-34; Tatoğlu, 2008, 93-124). Emsal yönteminde, benzer ve ikame mülklerin piyasa verilerini dikkate alınır ve karşılaştırma olarak bir değer belirlenir. Maliyet yönteminde, benzer bir yararlılıktaki gayrimenkulün yeniden inşa edilmesi durumunda bulunacak maliyet değeridir. Son yöntemde ilerdeki yıllara ilişkin tahmini gelir ve harcama veri-

leri dikkate alınarak ve net gelirlere iskonto yöntemi uygulanarak bugüne indirgenmiş değerin bulunmasıdır.

Kanımızca yapı kooperatiflerinde uygulanması gereken değer belirleme yöntemi, emsal yöntemidir. Diğer yöntemlerden birisi geçmiş maliyetleri, diğeri ise geleceğe yönelik tahminleri içermektedir. Emsal yönteminde ise, benzer varlıkların piyasada alınıp satıldığı fiyatlar da dikkate alındığından, varlığın bugüne ilişkin “gerçeğe uygun değeri” belirlenmiş olur.

Gayrimenkul değerleme şirketlerine ilişkin yasal düzenleme Sermaye Piyasası Kanununa göre çıkartılan Sermaye Piyasası Mevzuatı Çerçevesinde Değerleme Hizmeti Verecek Şirketlere ve Bu Şirketlerin Kurulca Listeye Alınmalarına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ’de düzenlenmiştir (Yasalar, 2499, 22/r, 22/t).

Gayrimenkul Değerleme Şirketleri’nin faaliyet konusu, gayrimenkullerin, gayrimenkul projelerinin ve veya bir gayrimenkule bağlı hak ve faydaların belli bir tarihteki muhtemel değerinin takdir edilmesidir (Üreten, 2007, 35-36).

Bir gayrimenkul şirketinin, anonim şirket olarak kurulması, TTK hükümlerine tabi olması, unvanında “gayrimenkul değerlendirme” veya “taşınmaz değerlendirme” ibaresinin bulunması, ödenmiş sermayelerinin en az 200.000 TL olması, asgari ödenmiş sermayelerini temsil eden hisse senetlerinin tamamının nakit karşılığı çıkarılmış olması, hisse senetlerinin tamamının nama yazılı olması, ödenmiş sermayesinin asgari %51’inin, en az iki sorumlu değerlendirme uzmanına ait olması, en az 2’si sorumlu değerlendirme uzmanı olmak üzere en az 5 adet değerlendirme uzmanının tam zamanlı istihdam edilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmek için yeterli mekan, personel ve donanımına sahip olması gerekir (www.spk.gov.tr, 2010).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından listeye alınan mevcutta 100 tane Gayrimenkul Değerleme Şirketi bulunmaktadır (www.spk.gov.tr, 2011).

7. Sonuç

Yapı kooperatiflerinde ayrılan ortaklara, sermayeleri, mevduatları (ödentileri), şerefiye ödemeleri, ilk girişte diğer ortakların ödedikleri toplam tutardan fazla ödenen tutar toplandıktan sonra cari yıl kar veya zararı ile geçmiş yıl kar veya zararı mahsup edildikten sonra ortaya çıkan nihai kar veya zararın eklenmesi/çıkarılmasıyla bulunan tutar ödenir.

Bu tutarın hesaplanmasında, yedek akçeler ve anasözleşmenin 71'nci maddesine göre kurulan fondaki paralar dikkate alınmaz. Diğer taraftan, yargı kararlarında yer alan “ortağa düşen gider payı” hususunun hesaplanması da, hesaplamaların bilanço üzerinden yapılması gerektiğinden mümkün değildir.

Kooperatif anasözleşmelerinde hüküm olması şartıyla, ayrılan ortaklara varlıklardan pay verilmesi de mümkündür. Özellikle kooperatifin yapmakta olduğu inşaatların maliyetlerinin üzerinde değer artışı olması durumunda, bunların bilançoda sermaye yedeklerinde depolanması, ayrılan ortaklara bu depo hesapta yer alan değer artışlarından pay verilmesi Kooperatifler Kanunu kapsamında mümkündür.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken, ayrılan ortakların mağduriyetlerini gidermekle birlikte, değer artışı üzerinden değer artışı nedeniyle ortakların kooperatiftan ayrılmak istemelerini önleyecek derecede pay verilmesidir.

KAYNAKÇA

Bakanlar Kurulu (14.07.2009). **2009/15233 sayılı Karar**. Ankara: Resmi Gazete (27297 sayılı)

Bakanlar Kurulu (24.12.2002). **2002/5089 sayılı Karar**. Ankara: Resmi Gazete (24989 sayılı)

Başagaç, Halil (2006). **Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Gazi Üniversitesi

Çevik, Orhan Nuri (1999). **Kooperatifler Hukuku: Uygulaması ve İlgili Mevzuat**. Ankara: Yetkin Yayınları

Çınar, Sami (2007). **Değerleme İlkeleri ve Türkiye Uygulaması**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Gazi Üniversitesi

Çorum, Sebehat (2007). **Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Gazi Üniversitesi

Gayrimenkul değerleme şirketleri; tam rehberi, [<http://www.spk.gov.tr>, erişim tarihi: 01.10.2011]

Gayrimenkul değerleme şirketleri; tanıtım rehberi, [<http://www.spk.gov.tr>, erişim tarihi: 08.03.2010]

Güncel Türkçe Sözlük. Ankara : Türk Dil Kurumu

İktisat Terimleri Sözlüğü. Ankara : Türk Dil Kurumu

Karanlık, Sebahattin (2005). **Kooperatifler ve Muhasebesi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Kurtulan, Ahmet (2000). **Kooperatifler Kanunu ve Açıklaması**. [y.y.] : Gözlem Yayıncılık

Küçük, Sema (2010). **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Medeni Hukuk Terimleri Sözlüğü. Ankara : Türk Dil Kurumu

Nuhoğlu, Berna Ayça (2007), **Gayrimenkul Değerleme**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Samsun, Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Özerhan Akbulut, Yıldız (2008). “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi” **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Ankara’da sunulan bildiri.

Öztürk, Bünyamin ve Öğrendik, Güray (2007). **Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**. Ankara : Ankara SMMM Odası

Sevilengül, Orhan (2005). **Genel Muhasebe**. Ankara: Gazi Kitabevi

T.C. Yasalar (24.04.1969). **1163 sayılı Kooperatifler Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (13195 sayılı)

T.C.Yasalar (30.07.1981). **2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (17416)

Tatoğlu, Hasan Emin (2008). **Gayrimenkul Değerlemesi ve Eryaman /Ankara Bölgesinde Bir Uygulama**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Gazi Üniversitesi

Tire, Hilal (2009). **Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul

Türk, Ahmet (1999). **Anonim Ortaklıkta Sermaye Kaybı ve Borca Batıklığın Hukuki Sonuçları**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Türker, Can (2008). **Maddi Duran Varlıkların Bağımsız Denetimi ve Bir Uygulama**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, Marmara Üniversitesi

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (31.12.2005) **TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Tebliği**, Ankara: Resmi Gazete (26040 sayılı).

Üreten, Akyan (2007). **Gayrimenkul Değerleme Yöntemleri ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarında Değer Tespiti**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Gazi Üniversitesi

Yahşi, Ebru (2007). **Konut Değerlemesi ve Konut Değerlerini Etkileyen Faktörlerin Regresyon Analizi İle İncelenmesi**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, İstanbul Teknik Üniversitesi

Yargıtay 11.Hukuk Dairesi (15.05.2006). **E. 2005/5645 ve K. 2006/5462 sayılı kararı**. Ankara: Yargıtay 11. Hukuk Dairesi.

Yargıtay 11.Hukuk Dairesi (16.03.2006). **E. 2005/2379 ve K. 2006/2714 sayılı kararı**. Ankara: Yargıtay 11. Hukuk Dairesi.

Yargıtay 11.Hukuk Dairesi (22.10.1985). **E. 1985/4521 ve K. 1985/5478 sayılı kararı**. Ankara: Yargıtay 11. Hukuk Dairesi.

Yargıtay 11.Hukuk Dairesi (30.09.1983). **E. 1983/3811 ve K. 1983/3952 sayılı kararı**. Ankara: Yargıtay 11. Hukuk Dairesi.

Yargıtay 11.Hukuk Dairesi (30.11.2000). **E. 2000/7986 ve K. 2000/9495 sayılı kararı**. Ankara: Yargıtay 11. Hukuk Dairesi.