

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
KOOPERATİFÇİLİK BİLİM DALI

YAPI KOOPERATİFLERİNDE İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ
VE MUHASEBE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

SİBEL TARI

İstanbul, 2010

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
KOOPERATİFÇİLİK BİLİM DALI

YAPI KOOPERATİFLERİNDE İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ
VE MUHASEBE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

SİBEL TARI

Danışman: PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı KOOPERATİFÇİLİK Bilim Dalı Yüksek Lisans
öğrencisi SİBEL TARI'nın YAPI KOOPERATİFLERİNDE İNŞAAT YAPIM
YÖNTEMLERİ VE MUHASEBE UYGULAMASI adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim
Kurulunun 01.03.2010 tarih ve 2010-3/27 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 19.04.2010

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. OSMAN ALTUĞ

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN



İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR	IV
TABLO LİSTESİ	V
ŞEKİL LİSTESİ	V
0. GİRİŞ	1
BÖLÜM 1. GENEL BİLGİLER	5
1.1. KOOPERATİFÇİLİK KAVRAMI	5
1.2. KOOPERATİF ÇEŞİTLERİ	6
1.2.1. Yapı Kooperatifleri	7
1.2.2. Tüketim Kooperatifleri	8
1.2.3. Üretim Kooperatifleri	8
1.2.4. Taşıma Kooperatifleri	9
1.2.5. Kredi Kooperatifleri	9
1.3. KOOPERATİFÇİLİK İLKELERİ	9
1.3.1. Gönüllü ve Serbest Giriş İlkesi	10
1.3.2. Ortağın Demokratik Yönetimi	11
1.3.3. Ortağın Ekonomik Katılımı	11
1.3.4. Özerklik ve Bağımsızlık	12
1.3.5. Eğitim, Öğretim ve Bilgilendirme	12
1.3.6. Kooperatifler Arası İşbirliği	12
1.3.7. Toplumsal Sorumluluk	13
1.4. KOOPERATİFİN ORGANLARI VE YÖNETİMİ	13
1.4.1. Genel Kurul	13
1.4.2. Yönetim Kurulu	15
1.4.3. Denetim Kurulu	18
1.5. KOOPERATİF ÜST BİRLİKLERİ	19
1.5.1. Kooperatif Birlikleri	20
1.5.2. Kooperatif Merkez Birlikleri	21
1.5.3. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği	21
1.6. YAPI KOOPERATİFİNİN KURULUŞU	21
1.6.1. Ana Sözleşmenin Hazırlanması	22
1.6.2. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı veya İl Müdürlüğü'nden İzin Alınması	22
1.6.3. Tescil ve ilan	23
1.7. KOOPERATİF ORTAKLARI	23
1.7.1. Kooperatife ortak olabilme yolları;	23
1.7.2. Ortakların Taşınması Gereken Nitelikler;	24
1.7.3. Ortaklığın Sona Ermesi	25
BÖLÜM 2. YAPI KOOPERATİFLERİNİN GELİRLERİ VE VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI	28
2.1. YAPI KOOPERATİFLERİNİN GELİRLERİ	28
2.1.1. Ortaklardan Alınan Paralar	29
2.1.1.1. Sermaye Payları	29

2.1.1.2. Aidatlar (Ödentiler)	32
2.1.1.3. Gecikme Farkı	37
2.1.1.4. Kaydiyeler	38
2.1.1.5. Başırlar	40
2.1.1.6. Güncelleştirme Farkı	40
2.2. YAPI KOOPERATİLERİNİN VERGİ MÜKELLEFİYETLERİ.....	41
2.2.1. Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü ve Muafiyet Şartları.....	41
2.2.1.1. Ana Sözleşmede Bulunması Zorunlu Unsurlar	43
2.2.1.2. Ana Sözleşme Hükümlerine Fiilen Uyulması	44
2.2.1.3. İhale Usulü İnşaat Mütahhidi Durumu	44
2.2.1.4. Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Konusunda Özellik Arzeden Durumlar.....	45
2.2.1.5. Kurumlar Vergisi Muafiyetinin İnşaat Maliyetlerine Etkisi	48
2.3.2. Yapı Kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Yükümlülüğü ve İstisnalar	48
2.3.2.1. Arsası Kendisine Ait Olan Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Yapacakları Konut Teslimlerinde Yeni KDV Uygulaması	49
2.3.2.2. Başkalarının Arsası Üzerine İnşaat Yapan Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Yapacakları Konut Teslimlerinde Yeni KDV Uygulaması.....	50
BÖLÜM 3. YAPI KOOPERATİFLERİNDE TEK DÜZEN HESAP PLANI VE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMASI	51
3.1. YAPI KOOPERATİFLERİNDE MUHASEBE DÜZENİ.....	51
3.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Kapsamı	51
3.1.2. Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe Düzeni	52
3.2. TEKDÜZEN HESAP PLANI UYGULAMASI.....	53
3.2.1. Yapı kooperatiflerinde TDHP Uygulaması	54
3.2.2. Yapı kooperatiflerinde TDHP'nın Uygulanmasında Yasanan Sıkıntılar	55
3.3. TUTULACAK DEFTERLER	56
3.3.1. Defterlerin Tasdiki ve Kullanılması.....	57
3.3.2. Defterlerin ve Belgelerin Saklanması	58
3.4. YAPI KOOPERATİFLERİNDE MALİYET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ VE MALİYET HESAPLARININ İŞLEYİŞİ	59
3.4.1. MALİYET KAVRAMI.....	59
3.4.1.1. Maliyet ve Maliyet Muhasebesi Kavramları.....	59
3.4.2. Yapı Kooperatiflerinde Maliyet Muhasebesi.....	60
3.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Sınıflandırılması	61
3.4.3.1. Hazırlık Maliyeti	61
3.4.3.2. Faaliyet Maliyeti.....	61
3.4.3.3. İnşaat Maliyeti	62
3.5. YAPI KOOPERATİFLERİNDE MALİYET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMLERİ.....	64
3.5.1. 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları ve İşleyişi	65
3.5.1.1. Gider Çeşitleri.....	66
3.5.1.2. Gider Yerleri	67
3.5.1.3. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi	68
3.5.2. 7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları ve İşleyişi.....	73
3.6. YAPI KOOPERATİFLERİNDE UYGULANABİLECEK MALİYET SİSTEMLERİ	74
3.7. TMS – 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDININ YAPI KOOPERATİFLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	74

BÖLÜM 4. İNŞAAT KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ VE YAPI KOOPERATİFLERİNDE İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ.....	76
4.1. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ.....	76
4.2. İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ.....	78
4.2.1. Emanet Usulü.....	78
4.2.2. İhale Usulü	82
4.2.2.1 İhale Yöntemleri	83
4.3. YÜKLENİCİNİN VE KOOPERATİFİN BORÇLARI	86
4.3.1. Yüklenicinin Borçları.....	86
4.3.2. Kooperatifin Borçları:.....	87
4.4. TEMİNAT	88
BÖLÜM 5. YAPI KOOPERATİFLERİNDE İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ VE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	90
5.1. EMANET USULÜ.....	90
5.1.1 Arsa Temini ve Muhasebeleştirilmesi	91
5.1.1.1. Plan Proje Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	96
5.1.1.2. Alt Yapı Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	97
5.1.1.3. Yapı Denetim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	98
5.1.1.4. Yapı Ruhsatının Alınması ve Belediye Harçlarına Ait Gdi. Muhasebeleştirilmesi	99
5.1.1.5. İnşaat Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	101
5.1.1.5.1.Malzeme Maliyetleri	101
5.1.1.5.2.İşçilik Maliyetleri	105
5.1.1.5.3. Taşeron Giderleri	112
5.1.1.5.4. Genel Üretim Giderleri	115
5.1.1.6. Geçici Maliyetlerin Belirlenmesi	118
5.1.1.7. Kesin Maliyetlerin Belirlenmesi	119
5.1.1.8. Konut veya İşyerlerinin Ortaklara Teslim Edilmesi.....	124
5.2. İHALE USULÜ	126
5.2.1. Arsa Temini	126
5.2.2. Plan Proje Giderleri	126
5.2.3. Alınan Teminatların Muhasebeleştirilmesi	127
5.2.4. İnşaat Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi.....	128
5.2.5. Hakediş Ödemeleri ve Muhasebeleştirilmesi	129
5.2.6. Geçici Kabul	131
5.2.7. Kesin Kabul	131
5.2.8. Geçici Maliyetlerin Çıkarılması.....	132
5.2.9. Kesin Maliyetlerin Çıkarılması.....	133
BÖLÜM 6. S.S. ISISAN KÜÇÜK SAN. SİTESİ YAPI KOOP. UYGULAMASI	134
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	153
KAYNAKÇA.....	157

KISALTMALAR

DİK	:	Devlet İhale Kanunu
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
ICA	:	Uluslararası Kooperatifler Birliği
ILO	:	Uluslar arası Çalışma Bürosu
IAS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KK	:	Kooperatifler Kanunu
Koop	:	Kooperatif
KMY	:	Kooperatifler Muhasebe Yönetmeliği
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	:	Madde
Örn. Ana. Söz:	:	Örnek Ana Sözleşme
SSK	:	Sosyal Sigortalar Kurumu
TDHP	:	Tek Düzen Hesap Planı
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: İşçi Ücretleri ve kesintileri Tablosu	107
Tablo 2: Yard. Hiz. Çalışan İşçilerin Ücretleri ve Kesintileri Tablosu.....	108
Tablo 3: İşçilik maliyetlerinin aylar itibariyle dökümü Tablosu	109
Tablo 4: İnşaatla ilgili bilgi Tablosu	115
Tablo 5: Genel Üretim Giderleri Tablosu	115
Tablo 6: Genel Üretim Giderleri Dağıtım Tablosu	116
Tablo 7: Toplam İnşaat Maliyetleri Tablosu	118
Tablo 8: Şerefiye Bedelleri Tablosu	121
Tablo 9: Isısan Küç. San. Sit. Yapı Koop. 2008 ödeme planı	135
Tablo 10: S.S. Isısan Küç. San. Sit. Yapı Koop. 2008 Kesin Mizan.....	147
Tablo 11: Isısan Küç. San. Sit. Yapı Koop. 2008 şerefiye tablosu	146
Tablo 12: S.S. Isısan Küç. San. Sit. Yapı Koop. 2008 Genel Geçici Mizan ..	146

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: İnşaatların emanet yöntemine göre yaptırılmasında maliyet akım şeması..	100
Şekil 2: İn-şaatların ihale yoluyla yaptırılmasında maliyet akım şeması	127

0.GİRİŞ

İnşaat sektörü, gelişmekte olan ve nüfusu artmaya devam eden ülkemizde, ekonominin önemli üretim sektörlerinden biridir. Gerek barınma ihtiyacının karşılanması için yapılan konutlar gerekse işyeri olarak kullanılacak olan alanlar günümüzde önemli bir ihtiyaç oluşturmaktadır. Yapı kooperatifleri bu ihtiyaçları minimum maliyetlerle gidererek dar gelirli vatandaşın ihtiyacını karşılamaktadırlar. Yapı Kooperatifleri, bu amacı gerçekleştirmek için arsa ve arazi satın alır, birleştirir, imar planına uygun şekilde böldürerek altyapı, plan proje ve maliyet hesapları hazırlatarak ortaklarına konut veya işyeri yaptırır.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 42/7. maddesinde; inşaat işlerinin yaptırılma yöntemini belirleme yetkisi genel kurulun devir ve terk edemeyeceği yetkiler arasında sayılmıştır. Aynı husus kooperatif anasözleşmesinde de belirtilmiştir. İnşaat işlerinin yaptırılmasında ihale veya emanet usulünün hangisinin uygulanacağı, ihale usulünün kabulü halinde bunun ilan ve hangi usulde yapılacağı, ihale komisyonunun nasıl teşkil edileceği, emanet usulünün tercih edilmesi halinde emanet komisyonunun kimlerden oluşacağı hususlarının genel kurul kararında belirtilmesi anasözleşmede hüküm altına alınmıştır.

Diğer sektörlerde olduğu gibi, yapı kooperatiflerinde de özellikle muhasebeden kaynaklanan bir takım problemler mevcuttur. 1994 yılından beri zorunlu olarak uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi birçok işletmede özellikle maliyet hesaplarının kullanımında değişik şekillerde yorumlanarak farklı uygulamalara yol açmıştır. Maliyet hesaplarının kullanımında yapı kooperatiflerinde de farklı uygulamalara rastlanmaktadır.

Emanet yöntemine göre inşaatlarını üreten yapı kooperatiflerinde inşaat maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesapları aşağıdaki şekilde gruplandırmak mümkündür;

- 1. Uygulamada yapı kooperatiflerinin ortaklarının ihtiyacını karşılamak amacıyla hizmet faaliyetinde bulunduğu varsayılmakta ve inşaatlarla ilgili yapılan tüm harcamalar “740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı”nda takip edilmektedir. Dönem sonunda 740 nolu hesapta biriken tüm giderler yansıtma hesabıyla “ 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve

Onarım Maliyetleri Hesabı"na aktarılmakta ve inşaatlar tamamlandığında " 152 Mamuller Hesabı"na devredilmektedir.

- 2. uygulamada kooperatif tarafından yapılan tüm giderler "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı"na kaydedilmekte, inşaatlar tamamlandıktan sonra " 152 Mamuller Hesabı"na devredilmektedir.

- 3. uygulamada yapılan inşaatların üyelerinin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapıldığı düşünülerek özel inşaat işi olarak değerlendirilmektedir. Buna göre direkt malzeme maliyetleri " 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı"nda, direkt işçilik giderleri " 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı"nda, üretimle ilgili diğer giderler ise "730 Genel Üretim Giderleri Hesabı"nda izlenmektedir. Dönem sonunda bu giderler yansıtma hesapları ile " 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı"na aktarılmakta tamamlandıktan sonra " 152 Mamuller Hesabı"na aktarılmaktadır.

İhale yöntemine göre inşaatlarını üreten yapı kooperatfleri uygulamada daha fazla yer tutmakla birlikte inşaat maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde tek düzelik sağlanamamıştır. Kooperatifin inşaat maliyeti kayıtları ödenen hakedişlerden oluşmaktadır. Hakedişler aşağıdaki şekillerde kaydedilmiştir:

- 1. uygulamada ödenen hakedişler " 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı"na kaydedilmiş, dönem sonlarında " 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı"na devredilmiştir. Kesin kabul yapıldığında bu hesaptanda "152 Mamuller Hesabı"na aktarılmıştır.

- 2. uygulamada verilen hakedişler "740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı"nda takip edilmelidir. Dönem sonunda 740 nolu hesapta biriken tüm giderler yansıtma hesabıyla "170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı"na aktarılmakta Kesin kabul yapıldığında 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı'na bu hesaptanda "152 Mamuller Hesabı"na aktarılmıştır.

- 3. uygulamada kooperatif tarafından yapılan tüm hakediş ödemeleri "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı"na kaydedilmekte, Kesin kabul yapıldığında 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı'na bu hesaptanda "152 Mamuller Hesabı"na aktarılmıştır.

- 4. uygulamada hakediş olarak yapılan ödemeler “ 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”nda izlenmektedir. Kesin kabul yapıldığında 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı’na bu hesaptanda “152 Mamuller Hesabı”na aktarılmıştır.

- 5. uygulamada hakediş olarak yapılan ödemeler “ 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı”nda izlenmektedir. Kesin kabul yapıldığında 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı’na bu hesaptanda “152 Mamuller Hesabı”na aktarılmıştır.

Bu çalışmanın amacı; yapı kooperatifleri tarafından yapılan inşaatların bir hizmet işi değil mamul üretimi olarak nitelendirilmesi gerektiğini ortaya koyabilmektir. Yapı kooperatiflerinin emanet ve ihale yöntemlerine göre ürettiği inşaatların arsanın temin edilmesinden başlayarak inşaatların teslim edilmesine kadar geçen süreçteki işlemlerin muhasebe kayıtlarına ayrıntılı bir şekilde yer verilmesidir.

Çalışmanın önemi; yapı kooperatiflerinin inşaat harcamalarının inşaat yapım yöntemlerine göre muhasebe kayıtlarında neden olduğu farklılıkların vurgulanmasıdır. Ayrıca inşaat üretimini, üretim eylemi, hizmet eylemi, sabit varlık edinmek için yapılan faaliyetler şeklinde sınıflandırmaya tabi tutularak muhasebe kayıtlarında neden olduğu farklılıklar ortaya koyulacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde, genel olarak kooperatifçilik ve yapı kooperatifinin kuruluşu ve ortaklık işlemleri konularına değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, maliyetlerin karşılanmasında kullanılan gelirler ve kanunlarla sürekli olarak değişen ve kooperatif için bir ayrıcalık olarak sunulan Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi muafiyet ve mükellefiyetlerine değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde yapı kooperatiflerinde tek düzen hesap planının uygulanması ve 7VA seçeneğine göre maliyet hesaplarının işleyişi açıklanmıştır. Ayrıca yapı kooperatifleri TMS 11 kapsamında değerlendirilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde inşaat yapım yöntemleri inşaat yapım türüne göre inşaat süreçlerine, ihale ve teminat kavramlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümünde, yapı kooperatiflerinde inşaat yapım türüne göre inşaat süreçlerinde oluşan maliyet unsurlarından ve bu unsurların Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre nasıl muhasebeleştirileceğinden bahsedilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ihale usulüne göre inşaatlarını yaptıran S.S. Isısın Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifinin kuruluşundan işyerlerinin ortaklara teslimine kadar yapılan kayıtların yer aldığı bir uygulamaya yer verilmiştir.

BÖLÜM 1. GENEL BİLGİLER

1.1. KOOPERATİFÇİLİK KAVRAMI

K.K.'nın 1. maddesine göre “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.”

Uluslar arası Çalışma Bürosu (ILO)'ya göre kooperatif “Aynı ekonomik güçlüklerle karşı karşıya bulunan kişilerin ortaklaşa maddi ve manevi gereksinimlerini gidermek suretiyle, bu güçlükleri ortadan kaldırmak için kendi aralarında eşit hak ve görevlerle bireysel sorumluluk esasına göre, serbestçe birleşerek ekonomik görevlerinden bir veya bir kaçını devretmek üzere kurdukları ortaklıklardır.”¹

Gökalp'a göre kooperatif “bireylerin tek başlarına yapamayacakları veya birlikte yapmalarında yarar bulunan işleri en iyi bir biçimde ve maliyet fiyatına yapmak üzere dayanışma suretiyle ekonomik güçlerini bir araya getirmeleridir.”²

Prof. Fındıkoğlu'na göre “İstihsal, kredi, tüketim ve konut temini gibi başlıca ekonomik gereksinimlerinin tatmini amacıyla kendi arzu ve iradeleri ile bir araya gelen, bu gereksinimlerini karşılamak için kendi ekonomik amaçlarıyla bir işyeri ve işletme meydana getiren insanların birleştikleri teşebbüslere kooperatif denir.”³

6762 Sayılı Türk Ticaret Yasasına göre kooperatif “Ortaklarının ekonomik çıkarlarını ve hususiyle meslek ve geçime ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve kefalet sayesinde sağlayıp korumak amacıyla bir ticaret unvanı altında kurulan değişir ortaklı değişir sermayeli bir şirkettir.”⁴

¹ Hakan Koç, **Kooperatifçilik Bilgisi**, Nobel Yayınları, Ankara, 2001, s. 2

² Ziya Gökalp Mülayim, “Kooperatifçilik”, Yetkin yayınları, ankara, 2003, s. 17

³ Koç, s. 2

⁴ “Koopep Projesi Eğitimcilerin Eğitimi Ders Notları”, Ankara, 2000, s. 1

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 07.05.2004 tarihli ve 25455 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5146 Sayılı Kanunun 1. maddesiyle değişen şekline göre kooperatifin tanımı değiştirilmiştir. "Tüzel kişiiliğe haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgünü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı değişir sermayeli kuruluşlara kooperatif denir."

Yapılan bu değişiklikle kooperatife tüzel kişilerin ortak olması sağlanmıştır. Kanunun eski haliyle şirketlerin kooperatif ortağı olamaması; üretim ve pazarlama faaliyetlerini limited ve anonim şirketler kurmak suretiyle birleştirerek büyümeye çalışan küçük sanayicinin, özellikle küçük işletmelerin yoğun olarak faaliyet gösterdiği; küçük sanayi siteleri, toplu işyeri siteleri ve organize sanayi bölgeleri gibi kooperatife ait alanlarda bu şirketler aracılığı ile yatırım yapma eğilimleri önünde bir engel oluşturmakta ve gerek kooperatiflerin gerekse kooperatiflerce yapılan işyerlerinin büyümesini ve verimli bir şekilde çalışmasını engellemektedir. Bu engellemeler nedeniyle zaman zaman şirketlerin kooperatife ortak yapılması için kanuna karşı hile yoluna gidilmesinden dolayı kooperatifler ile şirket ve ortaklar arasında hukuki, mali ve idari birçok sorun ortaya çıkmaktadır.⁵

şirketlerin kooperatiflere ortak olmasının önündeki kanundan kaynaklanan sınırlamaların kaldırılması bahsedilen sorunları giderebileceği gibi, küçük sanayicinin; sanayi siteleri, toplu işyerleri ve organize sanayi bölgelerinde yatırım yapmaları, böylece bu alanlarda faaliyet gösteren kooperatiflerin faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliklerinin artırılması da mümkün olabilecektir. Ayrıca özellikle tüketim kooperatiflerinin daha çok işyerlerinde örgütlendiği dikkate alınacak olursa, özel sektör çalışanlarının kurdukları kooperatiflere, çalışanların şirketlerinin kurucu ve ortak olabilmesinin tüketim kooperatiflerinin de teşvik edilmesine ve gelişmeşine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.⁶

1.2. KOOPERATİF EşİTLERİ

⁵ Nazif Kaçak, **Açıklamalı, İçtihatlı, rneklerle Konut Yapı Kooperatifleri**, Seçkin Yayınları, Ankara 2004 s.189

⁶ Kaçak, s.46

Kooperatiflerin ortak olan özelliklerini daha iyi kavrayabilmek, aynı özellikte olanları benzer biçimde değerlendirebilmek için sınıflandırma yapmak gerekir. Kanunlara aykırı olmamak şartıyla değişik konularda ortaklarına menfaat sağlamak amacıyla kooperatif kurulması mümkündür.

Kooperatiflerin sınıflandırılmasında çeşitli ölçüler kullanılmıştır. Kullanılan bu ölçülere göre değişik sınıflandırmalar ortaya çıkmıştır. Kooperatiflerin amaçlarına, faaliyet konularına, çalışma bölgelerine, tabi oldukları kanunlara, hukuki yapılarına göre çeşitli sınıflandırmalar yapılmıştır. Bu çalışmada sadece faaliyet konularına göre kooperatifler ele alınacaktır.

- Yapı kooperatifleri
- Tüketim kooperatifleri
- Üretim Kooperatifleri
- Taşıma kooperatifleri
- Kredi kooperatifleri

1.2.1. Yapı Kooperatifleri

Yapı kooperatiflerini, konut yapı kooperatifleri ve işyeri yapı kooperatifleri olarak incelemek mümkündür. Yapı kooperatiflerinin amacı ortaklarının konut veya işyeri ihtiyaçlarını karşılamaktır.

Konut kooperatifleri, birlikte iş görme, iş birliği ve dayanışma anlayışının gereği olarak; insanların konut gereksinimlerini karşılamak üzere, olanaklarını kullanmak için kurulan bir kooperatif türüdür.⁷

İşyeri veya küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri, ortakları küçük zanaatkar veya küçük sanayicilerin, günün teknik koşullarına uygun birer işyeri edinmelerini sağlamak

⁷ Remzi Fındıklı, "Konut Yılında Konut Kooperatifçiliğine Genel Bir Bakış", T.K.K. Karınca Dergisi, Ankara, 1987, s. 605, s. 18.

amacıyla kurdukları kooperatiflerdir. Bu tür işyeri yapı kooperatiflerinin diğer bir amacı da, ayrıca işyeri sitesi topluluğunun genel hizmetlerini karşılayacak tesislerin yapılmasıdır.⁸

Yapı kooperatiflerinin ana çalışma konusunu, konut ya da işyerlerinin yapımları oluşturmaktadır. Yönetim kurulları, ortak sayısını dikkate alarak yeterli büyüklükte arsa veya arazi temin ederek, proje, ruhsat vb. işlemleri yapmakta veya yaptırmaktadırlar. Ayrıca ortakların sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını göz önünde tutarak çeşitli sosyal tesisleri de kurabilmektedirler.

1.2.2. Tüketim Kooperatifleri

Tüketim kooperatifi, tüketicilerin özellikle de dar gelirli tüketicilerin, tüketim maddeleri gereksinimlerini en iyi biçimde ve olabildiğince ucuza sağlamak üzere dayanışma suretiyle ekonomik güçlerini bir araya getirmeleridir.⁹

Tüketim kooperatiflerinin temel amacı ortaklarının tüketim ihtiyaçlarını, aracılarını ortadan kaldırarak veya onların kar düzeylerini en düşük seviyeye indirerek daha ucuza karşılamaktır.

1.2.3. Üretim Kooperatifleri

Ortakların belli bir ürünü üretmek için bir araya geldiği ve ortaklaşa üretim yapacak biçimde toprak, üretim araçları ve insan gücünün bir araya getirildiği kooperatiflerdir.

Kooperatife üye (ortak) olan üreticiler, ürünlerini kooperatif aracılığıyla satarak, tek başlarına elde edemedikleri fiyat avantajlarını elde etmektedirler. Ticaret, sanayi, tarım gibi birçok alanda üretim yapan kişiler, kooperatifleşmek suretiyle bir araya gelmekte bazen ürünleri işleyerek çeşitli üretim tesisleri de kurmaktadır. Bu şekilde birçok mamulün ucuz

⁸ Gökalp, s. 555

⁹ Gökalp, s. 503

bedelle imalatı gerçekleştirilmekte ve aracısız olarak satışları yapılarak yüksek gelirler elde edilmektedir.¹⁰

1.2.4. Taşıma Kooperatifleri

Taşıma sektöründe faaliyet gösteren kişilerin kurdukları kooperatiflerdir. Bu kooperatifler; ortaklarına iş bulma, sözleşme yapma, yük bulma sorununu çözme, yükleme istasyonları kurma, yakıt, lastik, yedek parça alma, bakım onarım gibi konularda kolaylık sağlamaktadır. Ülkemizde bu alanda özellikle motorlu taşıyıcılar adı altında çok sayıda kooperatif bulunmaktadır.

1.2.5. Kredi Kooperatifleri

Düşük maliyetli kredi sağlamak amacıyla kişilerin bir araya gelerek kurdukları kooperatif türüdür. Kooperatife ortak olan çiftçi, esnaf sanatkâra mesleki faaliyetleri için gerekli krediyi sağlamak veya kredi ve banka teminat mektubu almak üzere kefil olmaktadır. Tarım kredi kooperatifleri 1929 yılında Ziraat Bankasının desteğiyle¹¹, esnaf ve sanatkârlar, kredi ve kefalet kooperatifleri de Halk Bankasının desteğiyle 1951 yılında kurulmuştur. Bu tür kooperatifler hem devlet desteklerinden yararlanmakta, hem de kendi imkanlarıyla elde ettikleri kaynakları ihtiyaç duyan ortaklarına ihtiyacına en uygun şekilde kullanmaktadır.

1.3. KOOPERATİFÇİLİK İLKELERİ

Kooperatifçilikte geçerli olan bütün kurallar, dayanışma ve karşılıklı yardımlarla güçlüklerin yenilmesi, temel ilkesinden doğmuştur. Kooperatifler, kendi kendine yardım, kendine karşı sorumluluk, demokrasi, eşitlik, adalet ve dayanışma gibi temel değerler

¹⁰ Sebahattin Karanlık, **Kooperatifler ve Muhasebesi**, Nobel Yayınları, ANKARA 2001 s.11

¹¹ Gökalp, s. 240

üzerine kurulurlar.1995 yılında İngiltere'nin Manchester kentindeki uluslar arası kooperatifler birliği kongresi'nde, kooperatifçilikte ilgili yedi ilke kabul edilmiştir.¹²

Bu yedi ilke, kooperatifin esasını oluşturmaktadırlar ve birbirlerine sıkı sıkıya bağlıdırlar. Yani bu ilkeler birbirlerinde bağımsız değildirler. Öyle ki, biri ihmal edildiğinde, tümünün değeri azalır. Bu nedenle bir kooperatif, herhangi bir ilkeye göre değil, tüm ilkelere göre değerlendirilmelidir. Diğer taraftan kooperatifler için rehber oluşturulmalıdır.¹³

Herhangi bir ilkenin gereğini yerine getirilmemesi, kooperatifin amacının gerçekleşmesini engeller. ICA' nın belirlediği kooperatif ilkeleri şöyledir.

- Gönüllü ve serbest giriş ilkesi
- Ortağın demokratik yönetimi ilkesi
- Ortağın ekonomik katılımı ilkesi
- Özerklik ve bağımsızlık ilkesi
- Eğitim, öğretim ve bilgilendirme ilkesi
- Kooperatifler arası işbirliği ilkesi
- Toplumsal sorumluluk ilkesi

1.3.1. Gönüllü ve Serbest Giriş İlkesi

Açık kapı ilkesi de denilen bu ilkeye göre kooperatife girişte sosyal, politik, dini veya ırk yönünden bir ayırım yapılamaz.¹⁴

Kooperatifler tabi oldukları yasaları dikkate alarak kooperatifin amacı, çalışma konusu, ortaklık sıfatını kazandıran ya da kaybettiren durum ve koşullar vb. hükümleri

¹² “ Koopep Projesi Eğitimcilerin Eğitimi Ders Notları”, Ankara, 2000, s. 2.

¹³ Gökalp, s.75

¹⁴ “ Koopep Projesi Eğitimcilerin Eğitimi Ders Notları”, Ankara, 2000, s. 2.

kuruluş aşamasında bir ana sözleşme hazırlayarak belirtir. Örneğin kuruluş amacı ortaklarının konut ihtiyacını karşılamak olan bir yapı kooperatifine, konut edinme gibi bir amacı ve ihtiyacı olmayan birinin üye alınması doğru ve anlamlı olmayacaktır.

1.3.2. Ortağın Demokratik Yönetimi

Kooperatif belirli bir amaca ulaşmak için bir araya gelen kişilerin oluşturduğu bir örgütlenme biçimi olduğundan; yönetim görevinin, kooperatifi meydana getiren kişilerce yürütülmesi gerekir. Bu nedenle kooperatifin faaliyetleri, ortaklar tarafından seçilen yönetim kurulu ve bu kurulca atanan kişilerce yerine getirilir. Bu kontrol, kooperatifteki sermayesi ne olursa olsun her ortağın sahip olduğu bir oy ile sağlanmaktadır.¹⁵ Gerek ortakların yönetim ve denetim kurullarını seçmesi, gerekse onları eleştirmesi hatta değiştirme yetkisinin olması kooperatiflerin demokratik yönetiminin bir sonucudur.

1.3.3. Ortağın Ekonomik Katılımı

Ortaklar, kooperatifin sermayesine adil bir şekilde katılır ve kooperatifin sermayesini demokratik olarak kontrol ederler. Her ortak ana sözleşme ile getirilen ek ödeme yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Kooperatifinin etkinliği sırasında gerektiğinde ortaklardan normal aidatları dışında istenebilen maddi katılıma ek ödeme denir. Ortaklar, genel kurulca belirlenen aidatları zamanında ödemekle yükümlüdür. Bütün maddi sorumluluklarını yerine getiren ortaklar, yatırdıkları paraların gereği gibi harcanıp harcanmadığını da denetleme hakkına sahiptirler.

Ortakların ekonomik katılımı olumlu gelir gider farkının dağıtımında da ortaya çıkar. Çünkü olumlu gelir gider farkı kooperatiften yapılan alış veriş oranında ortaklara dağıtılabileceği gibi, bir bölümü de kooperatifte bırakılabilir. Ortaklar olumlu gelir gider farkını kooperatifte yedek akçe oluşturması ve başka kooperatiflere destek olunması gibi nedenlerle bırakabilirler.

¹⁵ Koç, s. 4

1.3.4. Özerklik ve Bağımsızlık

Kooperatifler, ortakları tarafından yönetilen özerk ve karşılıklı yardıma dayanan bağımsız kuruluşlardır. Kooperatiflerin, devlet ve diğer kuruluşlarla anlaşma ve işbirliği yapmaları veya dış kaynaklardan sermaye sağlamaları durumunda, bütün bu ilişkiler özerkliğe ve ortakların kooperatiflerini demokratik olarak yönetmelerine bir zarar getirmeyecek biçimde yürütmelidir.¹⁶

1.3.5. Eğitim, Öğretim ve Bilgilendirme

Bu ilkenin amacı, kooperatiflerin ortaklarına, çalışanlarına ve halka kooperatifçilik ilkeleriyle yararlarını ekonomik ve demokratik açıdan öğretmektir.¹⁷

Kooperatifçiliğin gelişmesi, ortakların desteğe ve kooperatifçilik eğitimi ile sağlanır. Tüm kooperatifler, fırsat buldukça ortaklarını, yöneticilerine ve halka gerekli kooperatifçilik eğitimi vermelidir. Ayrıca, kooperatifler, eğitim faaliyetlerini gerçekleştirme için fonlar oluşturarak kamuoyunu kooperatifçiliğin yapısı ve yararları hakkında bilgilendirme çalışmaları yapmalıdır.

Kooperatifler halka dayanan ve gücünü halktan alan demokratik kuruluşlardır. Kooperatifler geniş bir halk kitlesine, geniş bir meslek grubuna yönelik faaliyetlerini sürdürmektedirler. Yine kooperatif girişimine özgü olarak ortaklar kooperatiflerin hem müşterisi hem de yöneticileridir. Ortakların, çalışanların ve nihayet halkın kooperatifçilik açısından eğitilmesi, bu kurumların başarısı için son derece önemlidir. Kooperatif açısından eğitim, sermaye ve yasalardan çok daha önemlidir.

1.3.6. Kooperatifler Arası İşbirliği

Bu ilkeye göre; kooperatifler, ortaklarına daha etkin hizmet edebilmek ve tümüyle kooperatifçilik hareketini güçlendirmek için diğer kooperatiflerle, yerel, bölgesel, ulusal ve uluslararası düzeyde iş birliği yaparlar.¹⁸

¹⁶ Koopep Projesi Eğitimcilerin Eğitimi Ders Notları", Ankara, 2000 s. 4

¹⁷ Koç, s. 6

Kooperatifler gereksinimlerini daha ekonomik ve kolay sağlayabilmek için diğer kooperatiflerle dayanışma içinde olmalıdır. Bir tüketim kooperatifi satacağı malları, bu malları üreten kooperatiflerden alarak hem maliyetleri düşürecek hem de diğer kooperatife yardımcı olacaktır. Ayrıca kooperatifler bir araya gelip kooperatif birlikleri kurarak iş birliği ve dayanışmayı yaygınlaştırır.

1.3.7. Toplumsal Sorumluluk

Bu ilkeye göre kooperatifler, ortaklarınca onaylanan politikalar aracılığıyla içinde yaşadıkları toplumun sürdürülebilir kalkınması için çalışırlar.¹⁹ Bu ilke, ortakların çıkarlarının yanında, kooperatiflere bir de sosyal sorumluluk yüklenmiştir.

Kooperatifler, toplumun ekonomik ve sosyal açıdan gelişmesine olumlu katkılarda bulunur. Zaten kooperatiflerin uğraşı alanları, toplumla iç içe ve toplumun her kesimiyle ilişki içinde olmalarını gerektirir. Bu nedenle bir ülke için kooperatifçiliğin gelişmesi, ülkenin gelişmesinde önemli etkenlerden biridir. Kooperatifler, etkinliklerinde bu bilinçle hareket etmeli, sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmek için çalışmalıdır.

1.4. KOOPERATİFİN ORGANLARI VE YÖNETİMİ

Kooperatifler tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. Kooperatifler her türlü faaliyet ve işlemlerini organları vasıtasıyla yürütürler. Kooperatifin organları şunlardır:

- Genel Kurul
- Yönetim Kurulu
- Denetim Kurulu

1.4.1. Genel Kurul

¹⁸ Mülayim, s. 87

¹⁹ Mülayim, s. 88

Kooperatif ortaklarının tamamının, bir başka ifadeyle oy kullanma hakkına sahip ortakların, oluşturduğu topluluğa genel kurul denir. Genel kurul kooperatifin bütün ortaklarını temsil eden ve karar alan en yetkili organıdır. Genel kurulda alınan tüm kararlar toplantıda hazır bulunsun veya bulunmasın tüm ortakları bağlayıcı niteliktedir.

Genel kurul; ortaklara, kooperatifin yönetimi ile ilgili bilgiler vermek, kooperatif yönetim ve denetim kurullarını seçmek, bir önceki yıl görev yapan yönetim ve denetim kurullarının çalışmalarını incelemek gibi amaçlarla olağan ve olağanüstü olmak üzere 2 şekilde merkezinin bulunduğu yerde toplanabilir. Genel kurulun olağan olarak yılda en az bir kez hesap dönemi sonundan itibaren 6 ay içinde toplanması gerekir.

Kooperatif genel kurulu; yönetim kurulu, gerektiğinde denetim kurulu, kooperatifin ortak olduğu üst birlik ve tasfiye memurları tarafından toplantıya çağırılabilir. Genel kurul bu şekilde toplanamadığı takdirde, ilgili bakanlığın da çağırma yetkisi vardır. Ayrıca azınlığın isteği üzerine; yönetim kurulunca, ilgili bakanlıkça veya mahkeme kararıyla toplantıya çağırılabilir.²⁰

Konut ve Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinde Genel Kurulun görevleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:²¹

- Bilanço hesaplarının dökümü, gelir-gider farkı hesapları ile yönetim kurulu ve denetçiler tarafından verilen raporları inceleyerek kabul veya reddetmek
- Yönetim Kurulu üyeleri ile denetim kurulu üyelerini seçmek, ibra etmek veya sorumluluklarına karar vermek, gerektiğinde bunları azletmek.
- Yönetim ve denetim kurulu üyelerine verilecek aylık ücret, huzur hakkı ve yolluk miktarı ile bütçeyi görüşerek karar bağlamak
- Yönetim kurulu tarafından verilen ortaklıktan çıkarma kararlarına yapılan itirazları inceleyip karara bağlamak
- Kanun, ana sözleşme ve iyi niyet esasları ile genel kurul kararlarına aykırı olduğu ileri sürülen yönetim kurulu kararlarının iptal edilip edilmeyeceği konusunda karar vermek

²⁰ Cafer Tayyar Çöklü, "Yapı Kooperatiflerinde Genel Kurulu Kimler Toplantıya Çağırabilir? " Yaklaşım Dergisi, Sayı 135, Mart 2004

²¹ Konut Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m. 23

- Ortaklardan tahsil edilecek taksit miktar ve ödeme şartları ile gecikme halinde uygulanacak esasları tespit etmek
- Üst kuruluşa girme kararı vermek ve bu kuruluşa görevlendirilecek temsilcileri seçmek
- Ana sözleşmede yapılması öngörülen değişiklikler hakkında karar vermek
- Gayrimenkul alımında ve satımında takip edilecek usul ile alınacak gayrimenkulun niteliğini, yerini ve azami fiyatını, satılacak gayrimenkulun asgari fiyatını belirlemek
- İmalat ve inşaat işlerinin yaptırma yöntemini kararlaştırmak
- Kooperatifin ortak sayısı ile yapılacak konut (işyeri ²²) sayısını tespit etmek
- Kooperatifin dağılması hakkında karar vermek, tasfiye kurulunu seçmek
- Kanun ve ana sözleşme ile genel kurula tanınmış olan diğer konular hakkında karar vermek
- Kura çekimi aşamasına gelindiğinde işyerlerinin şerefiyelerine ilişkin genel hususları görüşerek karara bağlamak ve işyeri maliyet hesapları ile şerefiye bedellerini hesaplayacak olan teknik heyeti belirlemek.²³

1.4.2. Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu, kanun ve ana sözleşme hükümlerine göre kooperatifin faaliyetlerini yöneten ve kooperatifi temsil eden yürütme organıdır. Ortaklar arasından seçilerek oluşturulan yönetim kurulu işlerinin yürütülmesi görevini yerine getirirken, kooperatifi borç altına sokabileceğinden ve kooperatifin gidişatını etkileyecek işlemleri yapabileceğinden dolayı önemli bir yere sahiptir.

²² Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m.23

²³ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m.23

Yönetim kurulu üyeleri genel kurul tarafından seçilen en az üç üyeden oluşur. Yönetim kurulu en az bir yıl ve en çok 4 yıl için seçilir. Sözleşmede aksi belirtilmiyorsa; yönetim kurulu üyeleri çalışma süreleri bittiğinde tekrar seçilebilir. Seçilen üye sayısı kadar da yedek üye seçilir. Yönetim kurulu kanun, ana sözleşme, diğer mevzuat hükümleri, genel kurul ve yönetim kurulu kararlarına aykırı davranamaz. Aksi takdirde kooperatif değil bu faaliyetleri yapanlar sorumlu olur.

K.K.'nın 56. maddesinde bir kişinin yönetim kurulu üyesi olabilmesi için aşağıda belirtilen şartları taşıması gerekir. Bu şartlar:

- Kooperatif ortağı olmak ve medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- Türk vatandaşı olmak,
- Aynı türde başka bir kooperatifin yönetim kurulu üyesi olmamak,
- Türk Ceza Kanunu'nun zimmet, ihtilas, irtikâp, rüşvet, görevi kötüye kullanma, sahtekarlık, hırsızlık, dolandırıcılık, hileli iflas, emniyeti suistimal ve devletin şahsiyetine karşı işlenen suçlara ilişkin hükümlerine veya Kooperatifler Kanunu'na göre mahkum olmamak,
- Aynı zamanda kooperatifte denetçi olmamak.

Yönetim kurulu üyesi olarak seçilen kişilerin bu şartları taşıyıp taşımadığı denetçiler tarafından araştırılır. Bu şartları taşımadıkları halde seçilenler ile daha sonradan bu şartları kaybedenlerin görevlerine son verilir.

Kooperatif yönetim kurulu; ana sözleşmeye, yasalara ve genel kurulun almış olduğu kararlara uygun davranmak suretiyle kooperatifi yönetir. Yönetim kurulunun bazı görev ve yetkileri şunlardır:²⁴

- Kooperatifin amaçlarına, ortakların menfaatlerine ve genel kurulca belirlenen esaslara uygun arsa bulmak, arsa alımına ilişkin işlemleri yürütmek, arsayı tapu devri veya tapuya şerh verdirilecek satış vadi sözleşmesi ile satın almak, imar planı ile arsaların parselasyonunun yaptırmak
- Yıllık bilanço ile gelir - gider hesabının hazırlanmasını sağlamak

²⁴ Konut Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m. 44

- Ortaklar ile ortak olmak için başvuranlarını ana sözleşmede belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının araştırmak

- Alınana arsada yaptırılacak konutlar ve diğer tesisler için gerekli plan, proje ve haritalar yaptırmak, kooperatifin amaçlarının gerçekleşmesinde kullanılmak üzere ilgili kuruluşlardan borç para almak

- Kredi alma işlerinde, kooperatife kredi açacak müesseselere olan taahhüt ve vecibelerinden ortakları haberdar etmek

- Satın alınacak arsa ile bunlar üzerinde yapılacak konutların bedellerinin gerek sermaye mevcuduna, gerekse ortakların veya kredi kuruluşlarının verdikleri paralardan ödemek

- Kooperatife yapılan bağışları kooperatif amacına uygun işlerde kullanmak

- Bakanlıkça istenecek her türlü evrak ve vesaiki ibraz etme, bilgi vermek ve denetim için gönderilen yetkili elemanlara gerekli kolaylığı göstermek

- Kooperatifi resmi dairelerde mahkemelerde ve üçüncü şahıslara karşı temsil etmek

- İbra etmek, dava açmak, sulh olmak veya davadan vazgeçmek

- Genel kuruldan karar almak şartı ile kooperatifin taşınır ve taşınmaz mallarını satmak, rehine koymak veya mülkiyetlerini aktarmak

- Doğacak sorumluluk yönetim kuruluna ait olmak üzere kendi ortakları arasından veya hariçten bir veya birkaç kişiyi kooperatifi ilzam edecek tasarruflarda bulunmaya veya muayyen işlerde kooperatifi temsil etmeye yetkili kılmak

- Kamu kaynaklı kredi kullanımı için kooperatif gayrimenkullerini ipotek ettirmek

- Kuraya esas genel yerleşim planındaki meslek dağılımını genel kurulun onayına sunmak.²⁵

²⁵ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m. 44

- Sitenini çevre düzenlemesini, ağaçlandırılmasını, bakımını, korunmasını sağlamak, sitede temiz ve düzenli bir çevrenini sürekliliğini aidame ettirmek²⁶

1.4.3. Denetim Kurulu

Denetçiler, genel kurul tarafından seçilen ve genel kurul adına kooperatifin bütün işlem ve hesaplarını inceleyen ve denetleyen bir organdır.²⁷ Genel kurulca en az bir yıl içinde ortaklar arasından veya dışarıdan en az iki veya daha fazla denetim kurulu üyesi ile yedeği seçilir.²⁸ Denetim kurulu üyelerinde aşağıdaki şartlar aranır:

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak ve medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak
- Türk Ceza Kanunu'nun zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, görevi kötüye kullanma, sahtekarlık, hırsızlık, dolandırıcılık, hileli iflas, emniyeti suistimal ve devletin şahsiyetine karşı işlenen suçlara ilişkin hükümlerine veya Kooperatifler Kanunu'na göre mahkum olmamak,
- Aynı zamanda yönetim kurulu üyesi, kooperatif personeli veya yönetim kurulu üyeleri ile üçüncü derece dâhil kan ve sıhrî kısım olmamak, yönetim kurulu üyeleri ile aralarında iş ortaklığı bulunmamak

Denetim kurulunun görev ve yetkileri şunlardır:²⁹

- Yıllık bilanço ve sonuç hesaplarını inceleyerek bu husustaki görüşlerini birlikte veya tek başına genel kurula bir raporla bildirmek
- Kooperatif işlemlerinden bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli olarak tutulmasını sağlamak amacıyla en az üç ayda bir defa kooperatifin defterlerini incelemek
- En a üç ayda bir defa kooperatifin nakit mevcudu ile menkul değerlerini kontrol etmek

²⁶ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz. , m.44

²⁷ Karanlık, Sebahattin, "kooperatifler ve Muhasebesi", s. 33

²⁸ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m. 52

²⁹ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m. 52

- Bütçe, bilanço ve gelir gider cetvelini denetlemek
- Yönetim kurulunun ihmali halinde genel kurululu olağan veya olağanüstü toplantıya davet etmek
- Yönetim kurulu üyelerinin kanun ve ana sözleşme hükümleri ile iyi niyet esaslarına uygun davranmalarına nezaret etmek
- Yönetim kurulu üyelerinin gerekli şartların taşıyıp taşımadıklarını araştırmak, toplantı nisabının kaybedilmesi halinde oluşan üyeliklere geciktirmeksizin yeteri kadar yedek üye çağırmak
- Alınan arsaya ilişkin proje altyapı ve inşaat işlerinin usulüne uygun yürütülmesini teminen bunlarla ilgili hesap ve işlemleri denetlemek
- Kooperatif ortaklarının, yönetim kurulu üyeleri ve kooperatif personeli hakkındaki şikayetlerini incelemek ve inceleme sonucunu yıllık raporunda açıklamak
- Uygun gördükleri teklifleri yönetim kurulu ve genel kurul toplantıları gündemine koydurmak

İç denetim dışında Kooperatif Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın denetimine tabidir. Bakanlık kooperatif üst kuruluşlarını, ilgili müesseseleri ve bağımsız denetim kuruluşlarını kooperatifi denetlemekle görevlendirebilir.³⁰

1.5. KOOPERATİF ÜST BİRLİKLERİ

Aynı amaçlı kooperatiflerin kendi aralarında işbirliği yaparak bir üst kuruluş\birlik kurmaları söz konusu olabilir.³¹ Kooperatif üst kuruluşlarının görevleri şunlardır:³²

- Kooperatiflerin müşterek menfaatlerini korumak,
- Kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyette bulunmak,

³⁰ Kooperatifler Kanunu, m. 88

³¹ Karanlık, s.37

³² Tüneri İleri, **Kooperatifler Uygulaması**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 387

- Kooperatiflerin faaliyetlerini denetlemek ve koordine etmek,
- Kooperatiflerin dış memlekette olan münasebetlerini düzenlemek,
- Koooperatifçiliği geliştirmek ve eğitim yapmak,
- Kooperatifçilik konularında tavsiyelerde bulunmak.

Kooperatif üst kuruluşları şunlardır:

1. Kooperatif Birlikleri,
2. Kooperatif Merkez Birlikleri,
3. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği.

1.5.1. Kooperatif Birlikleri

Konuları aynı veya birbirleriyle ilgili nitelikte olan 7 veya daha çok kooperatif tarafından birlikler kurulur.³³ Kooperatif birlikleri; kooperatiflerin ortak çıkarlarını korumak, amaçlarına yönelik faaliyetlerde bulunmak, bağlı kooperatifler arasında koordinasyonu sağlamak, üyelerinin gelişimi ve eğitimi için çaba harcamak, gibi nedenlerle kurulabilir.

Kooperatif Birliklerinin amacı; idari, mali ve teknik konularda üye kooperatiflere faydalar sağlamaktır. Ancak ilgili bakanlık tarafından bölgeler belirlendiği takdirde, bu bölgelerde aynı çalışma konularına sahip birden fazla kooperatifler birliği kurulamaz.³⁴ Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı 404 kooperatif birliği ve bunlara ortak olan 13.938 kooperatif bulunmaktadır.³⁵

³³ Tüneri, s. 388

³⁴ Karanlık, s.38

³⁵ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=3436>, (25.10.2009)

1.5.2. Kooperatif Merkez Birlikleri

Aynı çalışma konularına sahip kooperatif birliklerinin kooperatif şeklinde birleşerek kurdukları daha üst birliklerdir. Kooperatif Merkez Birliklerinin amacı, üye kooperatif birliklerine iktisadi, mali ve teknik konularda fayda sağlamaktır.³⁶ Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı Merkez birliği sayısı ise 5 olup, bu merkez birliklerine 98 birlik ortaktır.³⁷

1.5.3. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği

Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'nin amacı, ortağı olan Kooperatifler Merkez Birliklerinin ve Kooperatif Birliklerinin ortak yararlarını korumak, aralarında eş güdüm sağlamak, amaçlarını gerçekleştirmeleri için çalışmalar yapmak, çalışmalarını denetlemek, verimliliklerini artırmak, dış ülkelerle ilişkilerini düzenlemek, Türk Kooperatifçiliğinin gelişmesine katkıda bulunmaktır.³⁸ Türkiye'de faaliyet gösteren Kooperatif Birlikleri ve Kooperatif Merkez Birlikleri'nin kooperatif şeklinde bir araya gelerek kurulan en üst kuruluştur. Bu birlik 30 Aralık 1991 tarihinde 2 Merkez Birliği ve 5 Birliğin kurduğu Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'ne bugün 6 Merkez Birlik ve birlik ortaktır³⁹.

1.6. YAPI KOOPERATİFİNİN KURULUŞU

Yapı kooperatiflerinin kuruluşu sırasında yerine getirilmesi gereken hazırlık işlemleri şunlardır:

1. En az 7 gerçek veya tüzel kişi araya gelerek kooperatifin kuruluşunu kararlaştırırlar.
2. Sanayi ve ticaret bakanlığı tarafından hazırlanan örnek ana sözleşmeden 5 adet⁴⁰ temin edilerek ilgili bölümleri tamamlanır.

³⁶ Karanlık, s.39

³⁷ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=3436>, (25.10.2009)

³⁸ <http://www.turkiyemillikoop.org.tr/anasozlesmenew.htm>, p.3 (25.10.2009)

³⁹“ Koopep Projesi Eğitimcilerin Eğitimi Ders Notları”, Ankara, 2000 s. 131

⁴⁰ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=3420>, (25.20.2009)

3. Ana sözleşmenin bütün sayfaları kurucu ortaklar tarafından imzalandıktan sonra notere tasdik ettirilir.⁴¹

4. Kooperatifin kurucu ortaklarının taahhüt etmiş olduğu sermayesinin (en az 100 TL)⁴² 1/4'ü kurucu ilk yönetim kurulu üyelerinde birine teslim edilir.

5. Kurucu ortakların nüfus cüzdanı suretleri, ikametgah belgeleri hazırlattırılır.

6. Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifleri ile Küçük Sanat Kooperatifleri'nin kuruluşlarında kurucu ortakların anasözleşmelerinin ilgili maddelerinde belirtilen ortaklık şartlarını taşıdıkları belirtilir. İlgili esnaf odası veya sanayi ve ticaret odaları ile vergi dairelerinden verilmiş belgeler eklenir.

1.6.1. Ana Sözleşmenin Hazırlanması

Kooperatifin kuruluşu ile ilgilenen ortaklar Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanmış bulunan konut yapı kooperatifi için; "Örnek Konut Yapı kooperatifi Ana Sözleşmesi"nden, işyeri yapı kooperatifi için; "Örnek Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Ana Sözleşmesi"nden 5 adet Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın il müdürlüklerinden temin ederek her sayfasını noter huzurunda imzalarlar. Böylece ortakların imzaları ve ana sözleşme noterce onaylanmış olur.

1.6.2. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı veya İl Müdürlüğü'nden İzin Alınması

Kurucu ortaklar, bir dilekçe ile notere onaylattıkları ana sözleşme örneklerini, kurucu ortaklara ait nüfus cüzdan suretlerini, kuruluş bilgi formunu, Sermayenin kurucu ortaklardan birinin adına yatırıldığını gösterir beyanı; kuruluş dilekçesine ekleyerek Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın kooperatifin faaliyet göstereceği yerdeki İl Müdürlüğü'ne başvurur.

⁴¹ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=983>,

⁴² 23/7/2009 tarih, 27297 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 14/7/2009 tarih, 2009/15233 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca; 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa bağlı kooperatiflerde, bir ortaklık payının değeri 100 (Yüz) Türk Lirasına yükseltilmiştir.

1.6.3. Tescil ve ilan

Kurucu ortaklar, yetkili makamlardan kuruluş iznini aldıktan sonra 15 gün içinde kooperatifin bulunduğu yerdeki Ticaret Sicil Memurluğu'na tescil ettirmeleri gerekir. Kooperatifler tescil ile tüzel kişilik kazanır. Kooperatifin tüzel kişilik kazanmadan önce yaptığı işlemlerinden kurucu ortaklar sorumludur. Kooperatif tüzel kişilik kazandıktan sonra kurucuların yetki ve sorumlulukları sona erer ve kooperatif adına yönetim kurulu, kendi temsil ve yetki sınırları içerisinde iş ve işlemleri yürütür. Kooperatifin tescili yapıldıktan sonra Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilir.⁴³

1.7. KOOPERATİF ORTAKLARI

1.7.1. Kooperatife ortak olabilme yolları;

Konut Yapı ve Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinin Ana sözleşmelerinde belirtilen ortaklık nitelik ve şartları taşıyan gerçek veya tüzel kişiler, bu kooperatiflere ortak olabilirler. Kooperatiflere birden fazla ortak olma yolları bulunmaktadır. Bunlar:

1. Kooperatifin kuruluşu sırasında kurucu ortak olabilirler.
2. Kooperatif tüzel kişilik kazandıktan sonra, kooperatife ortak olunabilir.
3. Başka bir ortağın kooperatif hissesini devralmak suretiyle ortak olunabilir.

4. Kooperatif ortaklarından birinin ölümü halinde kanuni mirasçıları ortaklığın devam etmesini istiyorlarsa 3 ay içinde bir temsilci tayin ederek kooperatife bildirdiklerinde, ölen ortağın hak ve yükümlülükleri mirasçılara geçeceğinden kooperatife ortak olurlar.⁴⁴

⁴³ Karanlık, s.18

⁴⁴ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz. , m.83

1.7.2. Ortakların Taşınması Gereken Nitelikler;

Konut Yapı kooperatifi ortaklarının şu şartları taşıması gerekmektedir;⁴⁵

1. Medeni Haklarını kullanma ehliyetine sahip gerçek kişi olmak,
2. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak veya 2644 Sayılı Tapu Kanunu ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre Türkiye’de gayrimenkul edinmesine imkan sağlanmış kişilerden olmak.

Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi ortaklarının şu şartları taşıması gerekmektedir;⁴⁶

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı ve medeni hakları kullanma ehliyetine sahip gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerinden olmak
- Ana sözleşme hükümlerini ve getirilen yükümlülükleri kabul etmek
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’ndan kredi alan küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri ortaklarının krediden bir defa faydalanacağını taahhüt etmek
- 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanununa göre kurulmuş odalar ile 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununa göre kurulan ticaret ve sanayi odalarına kayıtlı olmak ve bu anasözleşmede gösterilen küçük sanayi kollarından birinde imalat veya tamirat işleriyle uğraşmak
- Mesleğini sitenini kurulduğu İl’de icra etme, bağımsız bir işyeri sahibi olmak, örnek anasözleşmede gösterilen küçük sanayi kollarından birine mensup olmak ve niteliğini bağlı bulunduğu oda ve vergi dairesi kayıtları ile belgelendirmek.

Gerekli şartları taşıyıp da, kooperatife ortak olmak isteyenler yazılı olarak yönetim kuruluna başvururlar. Yönetim kurulu başvuruda bulunanların anasözleşmesini 10. maddesindeki ortaklık koşullarını taşıyıp taşımadıklarını inceleyerek başvuruda bulunan

⁴⁵ Konut Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz. , m.10

⁴⁶ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz. , m.10

kişilerin ortaklığa kabulü veya başvurunun reddi şeklindeki verdikleri kararı 15 gün içinde başvuru sahibine bildirmelidir.

Yönetim kurulu tarafından ortaklığa kabul edilen kişi ortaklık defterine kaydedildikten sonra ortaklık sıfatı kazanır ve ortakların tüm hak ve sorumluluklarına sahip olur. Kooperatife daha sonra katılan kişi katılma tarihinden önceki işlemler içinde sorumlu olurlar. Daha önce faaliyete geçmiş bir kooperatife sonra ortak olan kişilerden;

- En az bir pay sermaye taahhüt etmesi
- Ortaklığa kabul tarihine kadar diğer ortaklar tarafından yapılmış ödemelere eşit tutarı ortaklığa kabul edildiği kendisine bildirildikten sonra 1 ay içinde tek seferde ödemesi istenir.
- Ayrıca genel kurulun bu yönde bir kararı olması halinde, devir yoluyla ortaklığa alınanlar hariç olmak üzere diğer ortakların o tarihe kadar yapmış oldukları ödeme tutarına ek olarak para talebinde bulunması da mümkündür.⁴⁷

1.7.3. Ortaklığın Sona Ermesi

• **Ortağın Kendi İradesi İle Ortaklıktan Ayrılması;** Açık Kapı İlkesi Gereği Her Ortak istediği zaman, kendi iradesi ile kooperatiften çıkma hakkına sahiptir. Ana sözleşmeye göre ortak, ortaklıktan çıkma talebini hesap kesim tarihinden en az 1 ay önce yönetim kuruluna yazılı olarak yapar. Yönetim kurulu çıkma talebini kabulden kaçınırsa ortak çıkma isteğini noter aracılığıyla yönetim kuruluna bildirir ve bildirim tarihinden itibaren çıkma gerçekleşmiş sayılır.⁴⁸

• **Ortağın Ortaklıktan Çıkarılması;** Kooperatif ortaklığından çıkarılmayı gerektiren durumlar ana sözleşmede belirtilmelidir. Kooperatif ana sözleşmesinde belirtilmeyen nedenlerde ortak ortaklıktan çıkarılamaz. Ortaklıktan çıkarılmayı yönetim kurulu teklif eder

⁴⁷ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m. 11

⁴⁸ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m. 13

genel kurul onaylar. Bu yetki genel kurul tarafından yönetim kuruluna verilebilir ancak çıkarılan ortak itiraz için genel kurula başvurur.

Yapı kooperatifleri ortaklıktan çıkarılma nedenleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;⁴⁹

- Örnek ana sözleşmenin 10. maddesinde yazılı ortaklık şartlarını kaybedenler,
- Parasal yükümlülüklerini 30 gün geciktirmeleri üzerine, yönetim kurulunca noter aracılığı ile yapılacak ihtar takip eden 10 gün içinde bu yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere yine aynı kurulca 2. İhtar takip eden 30 gün içinde de yükümlülüklerini yerine getirmeyenler,
- Kura çekimi sonucunda kendilerine düşen işyerlerini (konutları) kabul etmeyenler,
- İşyerlerinde (konutlarında) yaptıkları tahribat veya tadilatı ihtara rağmen düzeltmeyenler,
- İşyerlerini kiraya verenler.
- İşyerlerini anasözleşmede sayılan kücak sanayi kolları dışındaki işlerde kullananlar.

Ortaklıktan çıkarılma kararını verecek olan organ genel kuruldur. Genel kurul bu yetkisini sözleşme ile yönetim kuruluna devredebilir. Yönetim kurulu çıkarılma gerekçesini karar defterine yazar ve 10 gün içinde noter aracılığıyla ortağa bildirir. Hakkında çıkarılma kararı bulunan ortak tebliğ tarihinden itibaren 3 ay içinde itiraz davası açabilir veya genel kurula itiraz edebilir. 3 ay içinde itirazını genel kurula veya mahkemeye bildirmeyen ortağın çıkarılma kararı kesinleşmiş sayılır.

İtiraz ve dava yollarını bitirmeden ortağın ortaklıktan çıkışı kesinleşmediğinden ortağın yerine yeni bir ortak alınamaz. Bu süre içerisinde ortağın hak ve yükümlülükleri devam eder. Mahkemede açılan itiraz davasını kazanan ortaga tahsis edilen veya kurada çıkan konutu\ işyerini teslim edilir. Ortak itiraz davasını kaybederse ortaklık sıfatını da

⁴⁹ Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz., m. 14

kaybeder ve çıkarma tarihine kadar yapmış olduğu ödemeleri kooperatiften isteyebilir. Ancak ortakların ödemelerinin uğradığı değer kaybını telafi edecek herhangi bir ilave para (faiz vb.) istemeleri söz konusu değildir.⁵⁰

Çıkarılmayı gerektirecek nedenlerden biri bu örnekteki gibi olabilir; parasal yükümlülüklerini 30 gün geciktiren ortağa yönetim kurulunca noter aracılığıyla ihtar yazısı gönderilir ve 10 gün beklenir. Bu süre içinde yükümlülüğünü yerine getirmeyen ortağa ikinci ihtar yapılır İkinci ihtar takibeden bir ay içinde yükümlülüğünü yine yerine geritmeyen ortağın çıkarılma işlemi yapılır.⁵¹

• **Ortaklık Hakkının Devri;** Yapı kooperatifi ortakları ortaklıktaki hak ve yükümlülüklerini, ana sözleşmede belirtilen ortaklık şartlarını taşıyan kişilere devredebilirler. Devir işleminin gerçekleşebilmesi için taraflar durumu bir dilekçe ile yönetim kuruluna bildirmelidir. Yönetim kurulu devir işlemini kabul edip etmediğini devir alan kişiye bildirir. Devir tarihinden itibaren hakkını devreden ortağın tüm hak ve yükümlülükleri geçmiş dönemleri de kapsamak üzere devralan ortaga geçer. Ancak devir sırasında düzenlenen devir senedine, geçmiş döneme ait borçların devreden ortaktan isteneceğine dair özel bir hükme yer verilmişse bu borçlar eski ortaktan istenebilir

Ortağın ölmesi ile ortaklık sıfatı sona erer. Ana sözleşmede hüküm varsa ortaklık hakkı yasal mirasçılara geçer. Mirasçı durumunda olanlar ölen ortağın kooperatifteki haklarını elde etmiş olurlar.

⁵⁰ Cafer Tayyar Çöklü, "Kooperatiften Çıkarılan Ortağın Hak Arama Yolları" Yaklaşım Dergisi, Sayı 137, Mayıs 2004

⁵¹ Karanlık, s: 24

BÖLÜM 2. YAPI KOOPERATİFLERİNİN GELİRLERİ VE VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

2.1. YAPI KOOPERATİFLERİNİN GELİRLERİ

Yapı kooperatiflerinin gelirleri şunlardır;

1. Ortaklardan alınan paralar

a) Sermaye Payları

b) Aidatlar (Ödentiler)

c) Gecikme Faizleri

d) Kaydiyeler

e) Bağışlar

2. Diğer Gelirler

a) Faiz gelirleri – Repo gelirleri

b) Kambiyo gelirleri

c) Komisyon gelirleri

d) Menkul kıymet satış gelirleri

e) Gayrimenkul satış gelirleri

2.1.1. Ortaklardan Alınan Paralar

Yapı kooperatiflerinin asıl ve en önemli gelirleri ortaklardan aldıkları aidatlar ve diğer gelirlerdir. Kooperatif bu paraları inşaat maliyetlerini karşılamak üzere toplanmaktadır. Kooperatif üyeleri yaptıkları ödemeler sonucunda bir gayrimenkul edilmeyecektir. Kooperatif, ömrünün sonuna geldiğinde ortağına başından beri ödemiş olduğu aidatların karşılığında bir gayrimenkul verecektir.⁵² Kooperatifin faaliyetini sürdürmesi için ortaklardan alınan sermaye miktarı sembolik kalmaktadır. Faaliyetlerini sürdürmesi, genel giderleri ve inşaatların tamamlanması için ortaklardan para alınmaktadır. Alınan bu paralar ve muhasebeleştirme işlemleri aşağıda anlatılmıştır.

2.1.1.1. Sermaye Payları

Bir yapı kooperatifi en az 7 ortak tarafından imzalanmış olan ana sözleşme ile kurulmuş sayılır. Kooperatifler kanununda yer alan ve izah edilen kuruluş prosedürü gerçekleştirilir. Kurucu ortakların ve kooperatife ortak olanların en az 100 TL sermayeyi kuruluş aşamasında taahhüt etmesi gerekir. Kooperatifin sermaye hareketleri ortak giriş çıkışlarına göre değişmektedir. Bu kooperatifleri ticari şirketlerden ayıran özelliklerdendir. Tanımda da belirtildiği gibi değişir ortaklı değişir sermayeli kuruluşlardır.

Kooperatiflerde her ortağın ödemesi gereken sermaye payı çok düşük miktardadır. Çünkü amaca ulaşmak için sermayeden değil karşılıklı yardım, dayanışma ve kefaletten yararlanır.⁵³

İşlemlerin muhasebeleştirilmesinde önce tahakkuk işlemi sonra da tahsilat işlemi yapılır. Böylece ortakların sermaye ve diğer yükümlülüklerinden dolayı kooperatife yaptıkları ödemelerle borçları bilançoda rahatlıkla görülebileceği gibi, hem genel kabul görmüş

⁵² Kazım Yılmaz, “İnşaat Muhasebesi, Vergilendirme ve Asgari İşçilik”, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Eylül, 2007, s. 548

⁵³ Fatma Pamukçu, “Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 1992) s.4

muhasabe ilkelerine hem de TTK'deki açıklık ve doğruluk ilkelerine uygun hareket edilmiş sayılır.⁵⁴

Sermaye Taahhüdü

Kurucuların ve sonradan ortak olanların taahhüt ettikleri sermaye payları "501 Ödenmemiş Sermaye hesabı"na borç, "500 Sermaye Hesabı"na alacak yazılır. Sermaye payları ödendikçe, "100 Kasa (102 Bankalar vb.) hesabı"na borç, "501 Ödenmemiş Sermaye hesabı"na alacak yazılır.

Örnek: 01.08.2009 tarihinde 7 ortak bir araya gelerek Yaşamkent Konut Yapı kooperatifini kurmuşlardır. Her kurucu ortak 500 TL sermaye taahhüdünde bulunmuşlardır.

01.08.2009			
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		3.500	
501.01. ort. A	500		
501.02. ort. B	500		
501.03. ort. C	500		
501.04. ort. D	500		
501.05. ort. E	500		
501.06. ort. F	500		
501.07. ort. G	500		
	500 SERMAYE HS.		3.500
	500.01. ort. A	500	
	500.02. ort. B	500	
	500.03. ort. C	500	
	500.04. ort. D	500	
	500.05. ort. E	500	
	500.06. ort. F	500	
	500.07. ort. G	500	
ortakların sermaye taahhüdünde bulunmaları			

Kurucu ortaklar, kuruluş sırasında ana sözleşmede belirttikleri ve sermaye olarak ödemeyi tahhüt ettikleri tutarın 1/4'ünü Sanayi ve Ticaret Bakanlığı adına bankaya bloke

⁵⁴ Ahmet Kurtulan, **Yapı Kooperatiflerinde Tek Düzen Hesap Planı Uygulaması ve Muhasebeleştirme** Ankara, Gözlem Yayıncılık, 2000 s. 175

ettirebilecekleri gibi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın 20 Ocak 1998 tarih ve 23236 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1998\1 sayılı Tebliğinde, taahhüt edilen sermayenin 1\4'nü bankaya bloke ettirmek yerine kurucu ortaklardan birine ödenmesini de uygun görmüştür. Bu hususun kuruluş dilekçesinde belirtilmesi gerekir.

Örnek: Kurucu ortaklar taahhüt ettikleri sermayelerinin 1\4'ünü kurucu ortaklardan A'ya ödemişlerdir.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR ortak A	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE 501.01. Ort. A 125 501.02. Ort. B 125 501.03. ort. C 125 501.04. ort. D 125 501.05. ort. E 125 501.06. ort. F 125 501.07. ort. G 125 ort.ların sermaye taahhütlerinin 1\4'ünü ort. A'ya ödedi	875	875
---	--	-----	-----

Örnek: Ortaklar taahhüt ettikleri sermayenin geri kalanını kooperatif adına açılan banka hesabına yatırmışlardır.

102 BANKALAR ortak A	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE 501.01. Ort. A 375 501.02. Ort. B 375 501.03. ort. C 375 501.04. ort. D 375 501.05. ort. E 375 501.06. ort. F 375 501.07. ort. G 375 ortakların sermaye taah. geri kalanın banka hesanına yatırmaları	2625	2625
--------------------------------	--	------	------

2.1.1.2. Aidatlar (Ödentiler)

Bugünün koşullarında sermaye payı ile inşaat işlemlerinin yürütölme olanağı bulunmamaktadır. Yapı kooperatiflerinde aidatlar ana sözleşmeye göre genel kurul kararı ile yapılacak inşaatın keşif bedeline ve alınacak krediye göre hesaplanır. Yapı kooperatiflerini diğer kooperatiflerden ayıran en önemli özelliği aidatların toplanma ve kullanma şeklidir. Arsa ve inşaat payına karşılık alınan aidatları bütün yapı kooperatifleri almaktadır. Alınan arsa ve inşaat payının ortaklar defterine yazılması zorunludur.

Ortaklardan aidat olarak alınan arsa, altyapı ve inşaat payları inşaat bitiminde kendilerine konut / işyeri olarak geri dönecektir. Alınan bu aidatların hangi hesapta izleneceğine dair Tekdüzen Hesap Planında (TDHP) bir açıklık bulunmamaktadır. Bu nedenle aidatların muhasebeleştirilmesinde uygulamada ve literatür taramasında farklı hesaplarda izlendiği görülmektedir. (331\431-Ortaklara Borçlar Hesabı, 340\440-Alınan Sipariş Avansları Hesabı, 336\436 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı, 529 Diğer Sermaye Yedekleri vb.)

Altyapı, arsa ve inşaatın maliyetine göre hesaplanan aidatların öncelikle ortaklara tahakkuk kaydı yapılır. İnşaatın süresinin planlanmasına göre uzun vadeli ya da kısa vadeli hesaplarda takip edilir. Ortaklara göre hesaplanan maliyetler alt hesaplara kaydedilmek üzere 331 Ortaklara Borçlar / 431 Ortaklara Borçlar hesaplarından birine kaydedilir. Bu hesapların karşılığında 131 Ortaklardan Alacaklar / 231 Ortaklardan Alacaklar hesapları borçlandırılır. Ortakların arsa, altyapı ve inşaat katılım payları ayrı ayrı hesaplanmış ise ilgili hesapların altında ayrıca alt hesap olarak gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca her ortağın kooperatife olan borcunu ve ödediği aidatların toplamını kolayca takip edebilmek için kooperatifteki ortaklık numarasına göre alt hesaplar açılarak takip edilebilir.

Kayıtlamada önce tahakkuk işlemi, sonra ise tahsilat işlemi yapılmalıdır. Böylelikle borçlu bulunan ortakların durumu bilançodan izlenebilecektir. Tahakkuk kaydı yapılmadığı takdirde, borcunu ödemeyen ortakların durumu bilançodan izlenemeyeceği için düzenlenen bilanço gerçek durumu yansıtmayacaktır.⁵⁵

⁵⁵ Şeker, Sakıp, "Tekdüzen muhasebe hesap planının konut yapı kooperatiflerinde Uygulanması" Yaklaşım Dergisi, Temmuz, 1995

Örneğin; Yaşamkent Sitesi Yapı kooperatifi 7 kurucu üye tarafından kurulmuş olup üyelerine aynı büyüklükte 7 daireden oluşan bir bina yapmayı taahhüt etmektedir. Genel kurul kararına göre inşaatlar 2 yıl içinde tamamlanacak olup ortaklardan aidatlar 24 eşit taksit halinde tahsil edilecektir. Arsa ve inşaat maliyetleri aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır;

Kooperatif arsası:	70.000.- TL
Tapu Harcı:	700.- TL
İnşaat Payı:	350.000.- TL

.../.../...

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		210.350	
131.01. Arsa Payı	35.350		
131.01.01. Ortak A	5.050		
131.01.02. Ortak B	5.050		
131.01.03. Ortak C	5.050		
131.01.04. Ortak D	5.050		
131.01.05. Ortak E	5.050		
131.01.06. Ortak F	5.050		
131.01.07. Ortak G	5.050		
131.02. İnşaat Payı	175.000		
131.02.01. Ortak A	25.000		
131.02.02. Ortak B	25.000		
131.02.03. Ortak C	25.000		
131.02.04. Ortak D	25.000		
131.02.05. Ortak E	25.000		
131.02.06. Ortak F	25.000		
131.02.07. Ortak G	25.000		
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		210.350	
231.01. Arsa Payı	35.050		
231.01.01. Ortak A	5.050		
231.01.02. Ortak B	5.050		
231.01.03. Ortak C	5.050		
231.01.04. Ortak D	5.050		
231.01.05. Ortak E	5.050		
231.01.06. Ortak F	5.050		
231.01.07. Ortak G	5.050		
231.02. İnşaat Payı	175.000		
231.02.01. Ortak A	25.000		
231.02.02. Ortak B	25.000		
231.02.03. Ortak C	25.000		
231.02.04. Ortak D	25.000		
231.02.05. Ortak E	25.000		
231.02.06. Ortak F	25.000		
231.02.07. Ortak G	25.000		
431 ORTAKLARA BORÇLAR			420.700
431.01. Ortak A		60.100	
431.02. Ortak B		60.100	
431.03. Ortak C		60.100	
431.04. Ortak D		60.100	
431.05. Ortak E		60.100	
431.06. Ortak F		60.100	
431.07. Ortak G		60.100	
Arsa ve İnşaat payının ortaklara tahakkuku			

Ortaklar zamanı gelen aidatlarını ödedikçe “131-Ortaklardan Alacaklar Hesabı” alacaklandırılır. Karşılığında ilgili hesap borçlandırılır. (100 Kasa, 102 Bankalar vb.)

Yukarıdaki örnekteki ortaklardan, ortak A hesaplanan aidatının ocak ayı aidatını kooperatifin bankada açtığı hesaba yatırması halinde yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır;

.../.../...			
102 BANKALAR		2.504	
	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		2.504
	131.01. Arsa Payı		
	131.01.01. Ortak A	421	
	131.02. İnşaat Payı		
	131.02.01. Ortak A	2.083	
Arsa Payı: 5.050 / 12 = 421 TL			
İnşaat Payı: 25.000 / 12= 2083 TL			

Yılsonunda tahsili izleyen yılda yapılacak olanların “231-Ortaklardan Alacaklar” hesabından çıkartılarak “131-Ortaklardan Alacaklar Hesabı”na devredilmesi gerekmektedir. Bu durumda “231-Ortaklardan Alacaklar Hesabı” borçlandırılır, “131-Ortaklardan Alacaklar Hesabı” alacaklandırılır.

Yıl Sonunda vade 1 yılın altına indiğinde;

		31.12.2009					
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR				210.350			
131.01. Arsa Payı			35.350				
131.01.01. Ortak A	5.050						
131.01.02. Ortak B	5.050						
131.01.03. Ortak C	5.050						
131.01.04. Ortak D	5.050						
131.01.05. Ortak E	5.050						
131.01.06. Ortak F	5.050						
131.01.07. Ortak G	5.050						
131.02. İnşaat Payı			175.000				
131.02.01. Ortak A	25.000						
131.02.02. Ortak B	25.000						
131.02.03. Ortak C	25.000						
131.02.04. Ortak D	25.000						
131.02.05. Ortak E	25.000						
131.02.06. Ortak F	25.000						
131.02.07. Ortak G	25.000						
			231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR				
			231.01. Arsa Payı		35.350		
			231.01.01. Ortak A	5.050			
			231.01.02. Ortak B	5.050			
			231.01.03. Ortak C	5.050			
			231.01.04. Ortak D	5.050			
			231.01.05. Ortak E	5.050			
			231.01.06. Ortak F	5.050			
			231.01.07. Ortak G	5.050			
			231.02. İnşaat Payı		175.000		
			231.02.01. Ortak A	25.000			
			231.02.02. Ortak B	25.000			
			231.02.03. Ortak C	25.000			
			231.02.04. Ortak D	25.000			
			231.02.05. Ortak E	25.000			
			231.02.06. Ortak F	25.000			
			231.02.07. Ortak G	25.000			
taksitlerin vadesi 1 yılın altına indi							

“131- Ortaklardan Alacaklar” ve “231- Ortaklardan Alacaklar” hesaplarının borç kalanı ortakların ödemeleri gereken aidatları gösterir. **“131- Ortaklardan Alacaklar” ile “331 - Ortaklara Borçlar”** (“231 Ortaklardan Alacaklar “ – “431 Ortaklara Borçlar) hesaplarının arasında ki fark ise ödenen aidatları gösterir.

2.1.1.3. Gecikme Farkı

Yapı kooperatiflerinin amaçlarına ulaşabilmesi için en önemli gelirlerinin ortaklardan alınan aidatlardır. Aidatların miktarı ve zamanı “eşitlik ilkesi” gereği genel kurul tarafından belirlendiği şekilde yapılmalıdır. Kooperatif genel kurullarında ödemesini zamanında yapmayan ortaklardan “gecikme faizi” alınacağı şeklinde bir karar alınabilir.

Gecikme farkının hesaplanması ile ilgili süreleri ve miktarı Genel Kurul bilirler. Uygulama sırasında gecikmeye yönelik bileşik faiz söz konusu olamaz.⁵⁶ Çıkma ve çıkarılmalarda vade farkı, gecikme faizi, gecikme cezası gibi adlarla alınan bu paralar geri ödenemez, ortaklar defterine de yazılmaz. Ancak, yöneticilerin bilgilenmeleri için cari hesap şeklinde takip edilebilir.⁵⁷

Taahhuk eden gecikme faizlerinin, “131- Ortaklardan Alacaklar Hesabı” na borç “649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı”na alacak kaydedilmelidir. Tahsil edildiğinde “131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı” kapatılır.

Örneğin; ortak B aidatını 15 gün geciktirerek ödediğinden aidatına 92 TL gecikme faizi hesaplanarak tahsilat yapıldığında;

⁵⁶ Kemal Özmen, **Yapı kooperatifleri ve Uygulaması**, Genişletilmiş 5. Baskı: Temel Yayınları No:113, 2000, s. 397

⁵⁷ Murat Akyol, “Yapı Kooperatiflerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemine Uygun Muhasebe Kayıt ve Raporlama Sistemi ve Uygulama Önerisi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2002) s. 69

Ortak B ocak ayı aidatını vadesinde ödemediğinde;

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	92,00	
131.03 Gecikme Faizi		
131.03.01 Ortak B		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR		92,00
ortak B'ye gecikme faizi tahakkuku		
VE KARLAR		
102 BANKALAR	2596,00	2596,00
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		
131.01. Arsa Payı		
131.01.01. Ortak B	421,00	
131.02. İnşaat Payı		
131.02.01. Ortak B	2083,00	
131.03 Gecikme Faizi		
131.03.01 Ortak B	92,00	
Ortak B'den ocak ayı tahsilatı		

2.1.1.4. Kaydiyeler

Her hangi bir kuruluşa ortak olmak için kayıt olurken alınan paralara kaydiye denir. Kaydiye kooperatifin isteğine bağlı olarak alınmaktadır.

Yapı kooperatiflerinde de kaydiye kayıt sırasında alınmakla birlikte kaydiyeninin alınmasının asıl amacı kooperatifte zamanla meydana gelen değer artışları ve önce giren ortakların çıkarlarını korumaya yöneliktir. Bu nedenle kooperatifin ilk yıllarında kaydiye alınmamakta fakat zamanla taşınmaz değerlendikçe gittikçe artan miktarlarda kaydiye alınmaktadır. Bu miktarlar Genel Kurul tarafından belirlenir.⁵⁸

Kaydiye aşağıdaki şekillerden birine uygun olarak alınır:⁵⁹

- Gider karşılığı olarak geri verilmemek üzere alınır. Bu durumda aidatlar gibi işlem görür.

⁵⁸ Akyol, s. 68

⁵⁹ Özmen, s. 397

- İnşaatta kullanılmak üzere, fakat geri verilmemek koşulu ile alınır. Bu durumda kooperatif bilançosunun pasifinde bir fon oluşturur. Ortak çıktığında veya çıkarıldığında kaydiye adı ile ödediği parayı geri alamaz.

- İnşaatta kullanılmak ve geri verilmek koşulu ile alınır. Bu durumda yine koop. bilançosunun pasifinde oluşan bir fondur. Koop. Site maliyetinden düşülür. Ortak çıktığında veya çıkarıldığında ödediği kaydiye geri iade edilir.

Kaydiyenin muhasebe kaydı herhangi bir nedenle ortağın kooperatiften ayrılması durumunda geri ödenip ödenmeyeceği durumları göz önünde bulundurularak yapılır.

Eğer kaydiye ortak ayrılırken geri ödenmeyecekse o zaman kooperatif açısından gelir olarak nitelendirilir ve “ **649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı**” na kaydedilir. Yevmiye Kaydı aşağıdaki şekilde yapılır.

Örnek: Kooperatife yeni ortak olan ortak X' den geri verilmemek üzere 500 TL kaydiye alınmıştır.

...	...		
100 KASA HS		500	
ortak x'den alınan kaydiye	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS		500

Eğer kaydiye ortak ayrılırken geri ödenecekse alınan para gelir yazılmayıp “ **426 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı**” na kaydedilir. Yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde yapılır;

Örnek: Kooperatife yeni ortak olan ortak X'den ortaklıktan ayrılma durumunda geri verilmek üzere 500 TL kaydiye alınmıştır.

...	...	...
100 KASA HS.	426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.	500
Ortak X'den geri verilmek üzere alınan kaydiyenin kaydı		500

2.1.1.5. Bağışlar

Kişilerin kendi hür iradeleri ile bir kişi veya kuruma yaptıkları ödemelere bağış denir. Ancak uygulamaya bakıldığında yapı kooperatiflerinde alınan bağış daha çok ortakların kendi isteği dışında, kooperatife kayıt ya da ortaklığın devralınması sırasında meblağı da belirtilmek üzere tahsil edilmektedir.

Örnek: Kooperatife yeni ortak olan Ortak Y'den bağış adı altında 1.000 TL nakden alınmıştır.

...	...	...
100 KASA	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	1000
Ortak Y'den alınan bağış		1000

2.1.1.6. Güncelleştirme Farkı

Bazı kooperatiflerde kaydiye dışında, kaydiyenin yetersiz gelmesi durumunda eski ortakların çıkarlarını korumak adına enflasyon etkisini azaltmak ve aradaki değer artışını yakalamak için alınan paralara güncelleştirme farkı denir. Enflasyon hesaplamaları ile konut veya işyerinin güncel değerleri hesaplanır. Hesaplanan bu değer farkı yeni ortaklardan alınır.

Örnek: Ortak X kooperatife yeni ortak olduğundan 2.000 TL güncelleştirme farkı tahsil edilmiştir.

100 KASA	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	2000	2000
ortak X'den alınan güncelleştirme farkı			

2.2. YAPI KOOPERATİLERİNİN VERGİ MÜKELLEFİYETLERİ

TDK' vergiyi "Kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin veya devletin yetkilendirdiği diğer kamu tüzel kişilerinin, hukuki zorunluluk altında, yasayla belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerin gelir ve malları üzerinden nakdi ya da aynî olarak aldıkları pay." Şeklinde tanımlamıştır.

Bu çalışmada verginin ele alınmasının nedeni özel inşaatlarla karşılaştırıldığında yapı kooperatiflerine bazı vergilerde istisnalar tanınmıştır. Bu istisnalar üyeleri için edinecekleri konut veya işyerlerinin maliyetini azaltmaktadır. Yapı kooperatiflerinde, vergi mükellefiyetleri ve kooperatife tanınan vergi muafiyetleri, inşaat maliyetleri artması veya azalmasına neden olmaktadır. Yapı kooperatifleri; Kurumlar Vergisi, Katma Deger Vergisi, vergi sorumlusu sıfatıyla Gelir Vergisi, sahip oldukları araçlar nedeniyle Motorlu Taşıt Alım Satım Vergisi, sahip oldukları gayrimenkulleri nedeniyle Emlak Vergisi vb... vergileri ödemekle yükümlüdürler. Yapı kooperatiflerinde belirtilen koşulları taşımaları şartıyla bazı muafiyetler tanınmıştır. Tanınan muafiyetlere bu bölümde yer verilecektir. Yapı kooperatiflerine vergi konusunda tanınan bu muafiyet sayesinde, kooperatif ortakları düşük maliyetle konut \ işyeri sahibi olabilmektedir. **Kooperatiflere tanınan muafiyetler daha çok kurumlar ve katma değer vergisi yönünden olduğu için bu vergilere değinilecektir.**

2.2.1. Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü ve Muafiyet Şartları

Kooperatifler kar amacı güden ticaret şirketlerinden farklı bir yapıya sahip olmakla birlikte vergi hukuku bakımından doğrudan doğruya vergi mükellefi sayılmışlardır. KVK.'nın 1. maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükellefleri arasında kooperatifler de yer

almaktadır.⁶⁰ Bu maddeye göre aşağıda yazılı kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir;⁶¹

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu Müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları

Kooperatiflere sağlanan kurumlar vergisi muafiyeti ile kanunu koyucunun başlıca iki amacı takip ettiği söylenebilir. Birinci amaç, toplum refahının artırılması açısından kooperatiflerin desteklenmesi gerektiği düşüncesidir. İkincisi ise, kooperatiflerin amacından uzaklaştırılarak kar amacı güden işletmelere benzetilmesinin önlenmesidir. Günümüzde kooperatifler açısından en önemli tehlike, kooperatif görüntüsü altında, kar amacı güden, görünüşte kooperatiflerin ortaya çıkmasıdır. Bu nedenle, KVK kooperatiflere vergi muafiyeti hakkı tanırken, gerçek kooperatif ilkelerine uygunluğu ölçü ve esas almış bulunmaktadır.⁶²

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için belirli şartları yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu şartlar dört başlıkta toplanabilir:⁶³

1. Ana sözleşmelerinde;
 - a) Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
 - b) Yönetim Kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
 - c) Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması

⁶⁰ Mustafa İme “ Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu “archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../04-MUSTAFAIME17.doc, 01.11.2009, s.3

⁶¹ Ümmehan Erdil Şahin, “ Konut Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya SBE,2006) s.25-26

⁶² Mustafa İme “ Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu “archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../04-MUSTAFAIME17.doc, 01.11.2009,s.4

⁶³ Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 4(1) k

d) Sadece ortaklarla iş görölmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) hükümlerinin bulunması gerekir.

2. Bu hükümlere fiilen bu kayıt ve şartlara uyulması

3. Kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen

4. Yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri

2.2.1.1. Ana Sözleşmede Bulunması Zorunlu Unsurlar

a) Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Konut Yapı kooperatifi Örnek Ana Sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağı ve gelir-gider farkının ne şekilde dağıtılacağı 70. madde ile aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.⁶⁴

“Gelir-gider farkı genel kurulca onaylanan yıllık bilançoya göre tespit edilir. Yönetim ve denetim kurulu üyelerine gelir-gider farkından pay verilmez ve kooperatif yalnız üyeleri ile işlem yapar. Gelir-gider müspet farkının % 1’i, bilanço tarihinden itibaren 3 ay içinde 1163 sayılı kanunun 94. maddesi uyarınca Sanayi ve Ticaret Bakanlığı emrindeki fona yatırılır. Ortaklarla yapılan işlemlerden doğmuş bulunan geri kalan farkın tamamı yedek akçe olarak ayrılır. Yedek akçeler ortaklara dağıtılamaz, sermaye üzerinden kazanç dağıtılamaz. Gelir-gider farkı menfi olduğu takdirde, ortaya çıkan açık yedek akçelerden, bunun yetmemesi halinde ortak sermaye paylarından ve ortak dışı işlemlerden oluşan kazancın kooperatifin gelişmesine yarayacak işlemlerde kullanılması için aktarılarak oluşturulan özel fondan karşılanır.

⁶⁴ Konut Yapı Kooperatifi Örn. Ana. Söz. m.70

b) Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi

Yönetim ve denetim kurulu üyelerine kooperatif ile ilgili çalışmalarından dolayı “huzur hakkı” denilen bir ödeme yapılmaktadır. Bu ödemenin miktarı genel kurul tarafından belirlenir. Kooperatif ana sözleşmesinin 70. maddesine göre kazanç üzerinden yönetim kurulu üyelerine hisse verilemez. Aksi halde kooperatif kurumlar vergisi muafiyet şartlarından birini taşımadığından kurumlar vergisi mükellefi sayılır.

c) Yedek Akçelerinin Ortaklara Dağıtılmaması

Yedek akçelerin ortaklara dağıtılması örnek ana sözleşmenin yukarıda bahsi geçen 70. maddesi gereği mümkün değildir. Aksi halde kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti ortadan kalkar.

d) Sadece Ortaklarla İş Görülmesi

Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için kooperatiflerin ana sözleşmelerinde münhasıran ortaklarla iş yapılacağı hükmünün yer alması gerekmektedir. Bunun yanı sıra ana sözleşmede bunun bu hükmün bulunması yeterli olmayıp bu hükme fiilen uyulması da gerekmektedir.⁶⁵ Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmak için öngörülen koşullar ticari amaç güden kurumların vergi dışı kalmasını önleyerek rekabet eşitliğini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini sağlanıp korunması amacıyla kurulurlar. Bu nedenle kural olarak faaliyetlerinin ortakları ile sınırlı olması gerekir.

2.2.1.2. Ana Sözleşme Hükümlerine Fiilen Uyulması

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için yukarıda belirtilen hükümlere ana sözleşmede yer alması yeterli olmayıp bu hükümlerin fiilen uygulanması da gerekmektedir.

2.2.1.3. İhale Usulü İnşaat Mütahhidi Durumu

⁶⁵ Yılmaz, s.532

Yeni kurumlar vergisi kanununda yapı kooperatiflerine yukarıda açıklanan koşullara ek olarak yönetim ve denetim organlarında yer alanlarla kooperatife karşı iş yüklenen kişiler için de özel koşullar getirilmiştir.

Kooperatifin muafiyetten yararlanabilmesi için kuruluşundan inşaatın bitimine dek yönetim veya denetim kurulunda görev alan kişilerin, kooperatife inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen kişi veya bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişi ya da bunlarla işçi işveren ilişkisi içinde bulunan kişi, tüzel kişi temsilcisi olmaması gerekmektedir. Bir başka açık anlatımla yönetim denetim kurullarında hiçbir şekilde müteahhit veya müteahhidin herhangi bir şekilde üçüncü dereceye kadar akrabası, temsilcisi, işçisi, işvereni görev almaması gerekmektedir.⁶⁶

2.2.1.4. Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Konusunda Özellik Arzeden Durumlar

2.2.1.4.1. Kooperatif Arsasının Satılması

Yapı kooperatifleri, satın aldıkları arsaları, çeşitli nedenlerle amaçlarının gerçekleştirilmesine uygun olmadığı gerekçeleriyle üçüncü kişilere satabilmektedirler.⁶⁷ Kurumlar vergisi muafiyetinde, kooperatifin kendi ortaklarıyla iş görmesi şart olup genel olarak ortak içi işlemler muafiyet kapsamındadır. Ne sebeple olursa olsun kooperatif arsasının üçüncü kişilere satılması durumu ortak dışı işlem sayılmakta ve kurumlar vergisi muafiyet koşullarından sadece ortaklarla iş görülmesi şartı ihlal edilmiş sayılır. Kooperatif arsasının ortaklardan birine satılması da ortak içi işlem sayılmamakta ticaret ilişkisi sonucunu doğurmaktadır. Kooperatif arsasının satışı bir zorunluluk dolayısıyla aşağıdaki nedenlerden kaynaklanıyorsa ortak dışı işlem sayılmaz;

Kooperatif arsasının Kamulaştırılması; kamulaştırma sonucu kooperatif arsasının alınarak bedelinini ödenmesi, kooperatifin diğer normal alım – satım işlerinde olduğu gibi

⁶⁶ Yılmaz, s. 536

⁶⁷ Recep Selimoğlu, **İnşaat İşlerinde ve Yapı Kooperatiflerinde Vergilendirme-Muhasebe Uygulamaları**, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2003 s.130

serbest iradesine dayanan bir işlem ya da işin niteliğinde olmadığı açıktır. Olay, kamunun tek tarafı olarak kullandığı iradesine dayanmakta ve cebir unsurunu taşımaktadır.⁶⁸

Zorunlu olarak satış yapılması; kooperatiflerce, bazı arsalar ortak olmayan kişilere satılarak ortak dışı işlem yapılmış olmaktadır. Ancak bu satışlar bir zorunluluk dolayısıyla yapıldığından ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Örneğin kooperatif arsaları içerisinde yol veya köprü ayagı geçirilmesi nedeniyle yapılan kamulaştırma sonucu, istimlak artığı halinde bazı arsalar elde kalmaktadır. İmar durumu olmayan bu arsaların kooperatifçe değerlendirilmesi için satılmasından başka çare yoktur. Keza; imar planı uygulamaları sonucu arsalardan bir kısmı amacına uygun olarak kullanılamaz hale gelmiş olabilir; yeşil sahaya ayrılmış olabilir. Bu durumdaki arsaların satılması zorunluluk ve çaresizlik gereği olduğu kabul edildiğinden bu satışlardan elde edilen kazancın kurumlar vergisinden muaf tutulması Danıştay tarafından karara bağlanmıştır.⁶⁹

2.2.1.4.2. Kooperatif Arsasının Kat Karşılığı Temin Edilmesi

Yapı kooperatiflerinin, arsa sahibine konut \ işyeri vererek arsa temini yoluna gittikleri uygulamada rastlanan bir durumdur. Kurumlar vergisi muafiyet şartlarından biri de “ sadece ortaklarla iş görülmesi”dir. Burada amaç, yapı kooperatiflerinin ticari faaliyet sergileyerek ticaret şirketleri haline dönüşmemelerini sağlamaktır. Yapı kooperatifleri kar amaçlı kuruluşlar değildir. Alınan, ortakların ekonomik menfaatlerini karşılıklı yardım ve dayanışma suretiyle sağlayıp korumak olduğuna göre, ortakların dışında üçüncü kişilerle faaliyette bulunulması, kurumlar vergisi muafiyet şartlarından olan sadece ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal etmiş sayılır. Dolayısıyla arsanın kat karşılığı veya daile karşılığı temin edilemesi durumunda yapı kooperatifi kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

Yeni değişen kurumlar vergisi muafiyetlerinde ayrıca yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenleme ile yapı kooperatifinin yap-satçılık faaliyetlerinin önüne geçilmesi için düzenleme getirilmiştir.

2.2.1.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Sosyal Tesis Kurup İşletilmesi

⁶⁸ “İnşaat ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları” TESMER Eğitim Semineri Notları. İstanbul, s. 21

⁶⁹ “İnşaat ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları” TESMER Eğitim Semineri Notları. İstanbul, s. 21

Ana sözleşmelerinde “ortakların sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere tesisleri kurar, bu tesisleri işletir veya kiraya verir” şeklinde hüküm bulunan kooperatiflerde, sadece ana sözleşmelerinde böyle bir hükmün yer almış olması kurumlar vergisi muafiyetini ortadan kaldırmaz. Bu tesislerin fiilen kurulup işletmeye açılması halinde muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır.⁷⁰

Yapı kooperatifleri gerçek amaçları olan konut \ işyeri yapımı faaliyetlerini tamamladıktan sonra ortaklarının sosyal ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik faaliyetleri amaç dışı faaliyettir. Birçok kooperatif bu faaliyetlerini yerine getirdikten sonra işletme kooperatifine dönüşerek ortaklarının sosyal ihtiyaçlarını yerine getirmektedir ki bu farklı bir işletme olarak algılanmaktadır.

2.2.1.4.4. Yapı Kooperatiflerinin Faiz Gelirleri (Mevduat Faizi/ Repo Faizi)

Yapı kooperatifleri ortaklarından aldıkları paraları genellikle enflasyon etkisinden korumak amacıyla bankalarda vadeli veya vadesiz mevduat hesaplarına yatırmakta ve kooperatif tarafından hesabının durumuna göre faiz veya repo geliri elde etmektedir. Bankalarda açılan bu hesaplara tahakkuk eden faiz gelirlerinin beyana tabi olup olmadığı ve üzerinden stopaj yapılıp yapılmayacağı söz konusu faiz gelirinin 01.01.2006 tarihinden önce mi yoksa sonra mı elde edildiğine bağlıdır.

Kurumlar vergisinden muaf bulunan kooperatiflerin bankalarda bulunan mevduat hesaplarından elde ettikleri faizleri ortaklarına dağıtmayıp, kooperatif amaçları doğrultusunda harcamaları halinde kooperatifin muafiyeti devam edecektir ⁷¹ Kooperatif Kurumlar vergisi muafiyet şartlarını taşııyorsa; bu durumda elde edecekleri mevduat faizleri stopaja tabi tutulur ve faiz gelirleri düzenleyecekleri kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilir. 01.06.2006 tarihinden sonra elde edilecek faiz gelirleri ise 5281 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 67. madde gereği 31.12.2015 Tarihine kadar kurumlar vergisinden

⁷⁰ Selimoğlu, s. 134

⁷¹ Sezgin Özcan, “Bankaya Yatırılan Kooperatif ve Apartman Aidatlarında Vergilendirme” Yaklaşım Dergisi, sayı 123, Mart 2003, s.265-266

muaf olsun veya olmasın tüm kooperatifler bu gelirler üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılacaktır.⁷²

2.2.1.4.5. Kira Gelirleri

Yapı kooperatiflerine ait konut \ işyerlerinin kiraya verilmesi ile kurumlar vergisi muafiyet şartlarından “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartı ihlal edilmiş olmaktadır. Yapı kooperatiflerinde amaç kira geliri elde etmek değildir. Kooperatifin sahibi olduğu konut \ işyerlerinin kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelir kurumlar vergisine tabidir.

2.2.1.4.6. Yapı Kooperatiflerinde Yabancı Paralara Ait Kur Farkı Gelirleri

Yapı kooperatifi ortaklarının aidat vb. ödemelerini bazen yabancı para cinsinden yaptıkları görülmektedir. Ortaklardan alınan yabancı paralar, kooperatif kasasında tutulmakta ve harcamanın yapıldığı gün ulusal paraya çevrilmektedir. Doayısıyla, yabancı paranın kooperatif kasasına alınışı ile harcama nedeniyle kasadan çıkışı arasında olumlu kur farkları oluşabilmektedir. Bu olumlu fark ortaklara dağıtılmadığı ve kooperatif amacının gerçekleşmesine yönelik olarak kullanıldığı kooperatif için bir gelir olmasına rağmen vergi muafiyetini bozmamaktadır.

2.2.1.5. Kurumlar Vergisi Muafiyetinin İnşaat Maliyetlerine Etkisi

Yapı kooperatiflerini maliyet açısından özel inşaat şirketlerinden ayıran unsur kooperatiflere vergi açısından sağlanan avantajlardır. Vergi avantajları kooperatiflerin inşaat maliyetlerini azaltmaktadır. Uygulamada kooperatif faaliyetleri genellikle zararlı sonuçlansada bazen kar da ortaya çıkmaktadır. Bu durumda eğer kooperatif muafiyet şartlarını taşıyorsa kurumlar vergisi ödemeyeceğinden kazancı inşaat maliyetlerinin karşılanmasında kullanılabilir.

2.3.2.Yapı Kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Yükümlülüğü ve İstisnalar

⁷² İrfan Vural, “Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflerin Elde Etmiş Oldukları Mevduat Faizleri ve Repo Gelirleri Üzerinden Yeni Düzenlemelere Göre Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı” Yaklaşım Dergisi, Sayı 158, Subat 2006, s.130

Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinde herhangi bir istisna ve değişiklik bulunmadığından bu bölümde sadece Konut Yapı Kooperatiflerinin KDV karşısında ki durumu ele alınacaktır.

03.07.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri hariç olmak üzere, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yaptıkları konut teslimlerinde uygulanmakta olan KDV istisnası yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan istisna uygulamasının devamı, Kanun'a eklenen geçici 28. maddede bina inşaat ruhsatının 03.07.2009 tarihinden önce kooperatif adına düzenlenmiş olmasına bağlanmıştır. Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, madde metninde geçen "bina inşaat ruhsatı" ibaresi, sadece konut yapı kooperatifleri adına düzenlenmiş bina inşaat ruhsatlarını ifade etmektedir. Yürürlükteki mevzuat gereği inşaat ruhsatı, arsa kime ait ise onun adına düzenlenmektedir. Diğer bir ifade ile inşaat ruhsatı, arsa kooperatife ait ise kooperatif adına, kat karşılığı inşaat işi yapılıyorsa kooperatif adına değil arsa sahibi adına düzenlenmektedir.

Bu nedenle, konuyu ikiye ayırarak incelemekte yarar bulunmaktadır:

2.3.2.1. Arsası Kendisine Ait Olan Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Yapacakları Konut Teslimlerinde Yeni KDV Uygulaması

Arsası kendisine ait olan kooperatiflerin üyelerine konut teslimlerindeki KDV uygulaması, bina inşaat ruhsatının 03.07.2009 tarihinden önce alınıp alınmaması durumuna göre farklılık göstermektedir:

Bina inşaat ruhsatını 03.07.2009 tarihinden önce alan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri, herhangi bir tarih ve metrekare sınırlaması olmaksızın Kanun'un geçici 28. maddesi uyarınca KDV'den istisna bulunmaktadır. Buradaki tek ölçü, bina inşaat ruhsatının 03.07.2009 tarihinden önce alınması ve bu ruhsatın verildiği inşaattaki konutların üyelere teslim edilmesidir. Örneğin, bina inşaat ruhsatı 01.07.2009 tarihinde kooperatif adına düzenlenen inşaatın 2011 yılında tamamlandığını ve konutların aynı yıl içerisinde üyelere teslim edildiğini varsayalım. Bu durumda, bina inşaat ruhsatı 03.07.2009

tarihinden önce alındığından, bu inşaattaki konutların 2011 yılında da olsa üyelere teslimi KDV'den istisna olacaktır.

Arsası kendisine ait olmakla birlikte 03.07.2009 tarihinden sonra (bu tarih dahil) bina inşaat ruhsatını almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri, geçici 28. maddede düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir. Buna göre, bu kooperatiflerin üyelerine yapacakları net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri % 1, net alanı 150 m² ve üzeri konut teslimleri ise % 18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

2.3.2.2. Başkalarının Arsası Üzerine İnşaat Yapan Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Yapacakları Konut Teslimlerinde Yeni KDV Uygulaması

Mevcut mevzuata göre, bina inşaat ruhsatı sadece arsa sahibi adına düzenlenmektedir. Dolayısıyla, başkalarının arsası üzerine kat karşılığı inşaat yapan konut yapı kooperatifleri adına bu inşaatlar nedeniyle bina inşaat ruhsatı düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır. İncelenmesinden de fark edileceği üzere, geçici 28. maddede yer alan istisna düzenlemesinin kapsamına sadece 03.07.2009 tarihinden önce kendi adına bina inşaat ruhsatı almış konut yapı kooperatifleri girmektedir. Buna göre, başkalarının arsası üzerine konut inşa eden konut yapı kooperatiflerinin 03.07.2009 tarihinden itibaren üyelerine yapacakları net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri % 1, net alanı 150 m² ve üzeri konut teslimleri ise % 18 oranında KDV'ye tabi olacaktır. İnşaata başlama tarihi bu kooperatifler açısından önem taşımamaktadır.

BÖLÜM 3. YAPI KOOPERATİFLERİNDE TEK DÜZEN HESAP PLANI VE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMASI

3.1. YAPI KOOPERATİFLERİNDE MUHASEBE DÜZENİ

3.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Kapsamı

Muhasebe, işletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlamak, geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerini planlamak, işletmeyle ilgili etkin kararlar alabilmeleri için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir.

Muhasebe, işletmenin parasal (mali) nitelikteki işlemlerin saptanması, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlama ve analize tabi tutularak yorumlanması süreci olarak ifade edilebilir.⁷³ Muhasebede verilerin toplanması; bilgi ve belgelerin derlenmesi, kaydedilmesi ile sağlanırken, verilerin iletilmesi ise; mali tablolarla özetleme ve yorumlama ile sağlanır. Muhasebenin, işletme başarısının ölçülmesini sağladığı söylenebilir.

Muhasebenin ürettiği bilgilerle ilgilenen birçok taraf vardır. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolarıdır. İşletmelerin muhasebe verileri ile ilgilenen taraflar şunlardır:

- İşletme sahip veya sahipleri,
- Yöneticiler ve diğer operasyonel personeller,
- Kredi ve borç verenler,
- Çalışanlar ve teşekkülleri,
- Müşteriler,

⁷³ Gürbüz Gökçen, “ Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları ”, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2009, s. 3

- Vergi alanlar (Devlet, SSK, vb.),
- Düzenleyici otoriteler (İMKB, SPK, vb.),
- Kamuoyu

Muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri değişmediği halde işletmelerin faaliyet konularının farklı olması, farklı işlemlerin işletme içinde yürütülmesi ve farklı işletme hedefleri güdülmesi nedenleriyle, birbirinden ayrı muhasebe çeşitleri geliştirilmiştir. Örneğin; mal pazarlaması ile uğraşan bir ticaret işletmesinin muhasebesi ile mal imal eden üretim işletmesinin muhasebesi birbirinden farklıdır. İmalat işletmesinde, temel muhasebe işlemlerinin yanı sıra malın maliyetini saptama yolunda da ayrıca muhasebe işlemlerinin yapılması söz konusudur. Bu nedenle farklı muhasebe çeşitleri oluşmuştur. Bunlar tekdüzen hesap planında da görüleceği gibi temel olarak;

- Genel muhasebe ile
- Maliyet ve yönetim muhasebesinden oluşmaktadır.

Ayrıca, işletmelerin türlerine bağlı olarak uygulama yöntemi değişen ve muhasebe eğitiminde de detaya inebilmeyi sağlayan şu muhasebe türleri vardır:

- Şirketler muhasebesi,
- İnşaat muhasebesi,
- Kooperatif muhasebesi,
- Banka muhasebesi,
- Sigorta muhasebesi.

3.1.2. Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe Düzeni

Kooperatifler, ekonomik ve sosyal nitelikli kuruluşlardır. Kooperatiflerde alım, satım, borç, alacak vb. faaliyetler yapılmakta ve unlar muhasebe defterlerine uygun şekilde

kaydetmektedirler.⁷⁴ Dönem sonunda ticaret şirketlerinde olduğu gibi bilanço ve gelir tablosu gibi mali tablolar düzenlenmekte ve ortaklarına genel kurulda sunulmaktadır. Hazırlanan bu mali tablolarla gelir fazlası ya da gider fazlası gibi sonuçlara ulaşabilmektedirler. Hem mali konulardaki bilgi ihtiyacını karşılamak, hem de ilgili yasa hükümlerine uyabilmek için yapı kooperatiflerinde iyi işleyen bir muhasebe sistemine ihtiyaçları vardır.

Faaliyet konusu ile sınırlı olan yapı kooperatiflerinin amacı, ortaklarının konut veya işyeri gereksinimlerini sağlamaktır. Bu amaçla kuruluşunu gerçekleştirdikten sonra, ortak kaydeder, arsa satın alır, plan ve projesini çizdirir, konut veya işyerini inşa ettirir, ortakları adına tahsis ve tescil ettirdikten sonra fesih olur ya da işletme kooperatifi olarak amaç ve tür değiştirir.⁷⁵ Yapı kooperatifleri yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirme sürecinde meydana gelen mali işlem ve olayları muhasebeleştirir.

Kooperatifler, 1163 Sayılı Kanun çıkmadan önce, sermaye şirketleri içinde kabul edilmekte ve Türk Ticaret Kanunu'nun 6.faslında yer alan hükümlere tabi tutulmaktaydılar. Bütün şirketlerde asıl amaç kar olduğu halde, kooperatiflerde temel amaç ortaklar arasında karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle ihtiyaçların karşılanması ve ekonomik menfaatlerin korunmasıdır. Bu temel farklılık kooperatiflerin, ticaret şirketlerinden ayrı tutulmasına ve 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununun (24.4.1969) çıkarılmasına yol açmıştır.⁷⁶

3.2. TEKDÜZEN HESAP PLANI UYGULAMASI

Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması, farklı alanda çalışan işletmelerde aynı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırmalarının yapılması, mali tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm kesimler için aynı anlamı ifade etmesi, muhasebede terim birliğinin oluşturulması ve muhasebe bilgilerinin anlaşılır olması, işletmeler ile ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulması esas alınarak

⁷⁴ Karanlık, s. 59

⁷⁵ Özmen, s. 392

⁷⁶ Hasan Balaban, "Konut Yapı Kooperatiflerinde Şerefiyeler Hesaplanması ve Muhasebe Düzeni" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi SBE, 2006) s.17.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) geliştirilmiştir.⁷⁷ Bu sistemin uygulama usul ve esaslarını gösterir Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) , 26.12.1992 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayımlanan 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur.

01.01.1994 tarihinden itibaren uygulamaya konulan TDHP'na I. Sınıf tacir kabul edilen ve bilanço esasına göre defter tutan yapı kooperatifleri de uymak zorundadır. İşletmeler kullanacağı hesapları önceden planlayarak bunların bir listesini yapar. Hesapların, sistemli ve gruplandırılmış olarak yer aldığı listeye hesap planı denir. Tek düzen hesap planı muhasebe kayıtlarında standartlık sağlamak amacıyla oluşturulmuş olmakla birlikte, işletmelerin özellik arzeden işlemleri için boş bırakılan hesapların kullanılmasına izin verilmiştir. Bu hesaplar kullanılırken muhasebe standartlarına ve muhasebe ilkelerine uyulması gerekir.

Bu düzenleme bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerinin koruyarak gerçek durumu yansıtmasını sağlanması ve işletmelerden denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.⁷⁸

Uygulamada yapı kooperatiflerinin TDHP'na uygun kayıt yürüttükleri, özellik arz eden durumlarda boş bırakılmış olan hesaplarda yeni hesaplar açıldığı ayrıca ayrıntılarında alt hesaplarda takip edildiği görülmektedir.

3.2.1. Yapı kooperatiflerinde TDHP Uygulaması

“Kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin muhasebe usulleri ve mecbur olarak tutacakları defterler Ticaret

⁷⁷ Erol Mikail- Metin Atmaca, , “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin İş Dünyasında (Sanayi-Ticaret-Hizmet Sektöründe) Uygulama Sonuçların Değerlendirilmesi ve Ampirik Bir Çalışma”, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Biga İ.İ.B.F. Yönetim Bilimleri Dergisi, cilt:1, Sayı:1-2, 2003-2004

⁷⁸ Kurtulan, s. 60

Bakanlığınca belirtilebilir. Vergi Usul Kanununun bu hususlarla ilgili hükümleri saklıdır".⁷⁹ Hüküm getirilmiştir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bu hükme dayanarak kendisi kooperatiflere yönelik bir hesap planı belirlemiş ve kooperatiflerin muhasebe kayıtlarını bu hesap planına göre yapmalarını şart koşmuştur. Ancak 01.01.1994 yayınlanan TDHP doğrultusunda yapılan düzenleme ile kooperatifler bu hesap planına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Yapı kooperatifleri de diğer tüzel kişilikler gibi TDHP'ni uygulamak zorundadırlar. Böylece kooperatifler arasındaki işlem birliği sağlanmış olacaktır.

Kuruluştan dağılmasına kadar yaptığı ve yapması gereken iş ve işlemler göz önüne alındığında yapı kooperatiflerinin muhasebe işlemleri genel olarak dört bölümde toplanır:⁸⁰

1. Kuruluş işlemlerine ait muhasebe kayıtları,
2. Ortaklık işlemlerine ait muhasebe kayıtları,
3. Arsa, proje ve inşaat işlemlerine ait muhasebe kayıtları,
4. Diğer işlemlere ait muhasebe kayıtları.

Kuruluş ve ortaklık işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarından bazıları önceki bölümde anlatılmıştı. Arsa, proje ve inşaat işlemlerine ait muhasebe kayıtlarına ise 4. bölümde yer verilecektir.

3.2.2. Yapı kooperatiflerinde TDHP'nin Uygulanmasında Yasanan Sıkıntılar

Ülkemizde konut ve işyeri üretimi alanında büyük bir yer tutan yapı kooperatiflerince uygulanabilecek bir hesap planının olmayışı ve Tekdüzen Hesap Planında genel olarak kooperatifler için farklı bir uygulama öngörülmediğinden yapı kooperatiflerinde TMS'de belirtilen hesap planı açıklamaları ve tanımlarına uymayan birtakım hesapların kullanıldığı

⁷⁹ Kooperatifler Kanunu, m. 89

⁸⁰ Akyol, s. 44 – 45

görülmektedir. Böyle bir durum TMS'den beklenen yararların gerçekleşmesini geciktirmekte veya engellemektedir.⁸¹

1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması, hukuki durumlarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından faydalanmaları muhasebe usul ve esaslarına uymalarına engel değildir. Bu bakımdan kooperatiflerin de diğer ticaret işletmeleri gibi TMS'de belirtilen usul ve esaslara uymak zorunluluğu bulunmaktadır. Bu durum özellik arz eden yapı kooperatifleri kayıtları açısından sorun yaratmakta muhasebecinin kendi görüşüne göre kayıt yapmasına neden olmaktadır.

3.3. TUTULACAK DEFTERLER

Kooperatifler Kanunu'nda kooperatiflerin tutacağı defterlerle ilgili olarak; “Kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin muhasebe usulleri ve mecbur olarak tutacakları defterler Ticaret Bakanlığınca belirtilebilir. VUK’ un bu hususlarla ilgili hükümleri saklıdır.” hükmü mevcuttur. Bu kanun maddesinden, KK’ ye göre kooperatiflerin tutacağı defter ve belgelerle ilgili bir hüküm bulunmadığı ve kooperatiflerin de TTK ve VUK hükümlerine göre defter tutacağı anlaşılmaktadır. Bunlardan da anlaşılabileceği üzere, yapı kooperatiflerinin tutacakları defterler konusunda KK, TTK, VUK ve KMY’ deki (Kooperatifler Muhasebe Yönetmeliği) hükümlere göre hareket etme zorunluluğu bulunmaktadır. Kooperatif muhasebe yönetmeliğinin 2. maddesine göre kooperatiflerinde tutulması gereken defterler aşağıda sıralanmıştır.

A) Kanuni Defterler

— Yevmiye Defteri

— Defteri Kebir

— Envanter bilanço defteri

⁸¹ Sakıp Şeker, “Yapı Kooperatiflerinde Maliyet Hesaplama Yöntemleri Ve Dönem Sonu İşlemleri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 60, Aralık, 1997

— Ortaklar defteri

— Karar defterleri

— GK karar defteri

— YK karar defteri

B) Yardımcı Defterler

— Kasa defteri

— Stok giriş çıkış defteri ve kartları

— Sabit kıymetler ve demirbaş defteri

— Kıymetli evrak defteri

— Teftiş defteri

— Gelen giden evrak kayıt defteri

3.3.1. Defterlerin Tasdiki ve Kullanılması

Tutulması zorunlu olan defterler ve bunların tasdikine ilişkin hükümler Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup, üç tür tasdik bulunmaktadır. Bunlar; açılış tasdiki, ara tasdiki ve kapanış tasdikidir. Açılış tasdiki defterler kullanılmaya başlanılmadan önce Aralık ayında yaptırılan tasdik olup, hem VUK, hem de TTK' da yer almıştır. Ara tasdik, sadece VUK' da düzenlenmiş olup tutulmakta olan mevcut defterlerin yeni yılda da kullanılmasının istenmesi halinde defterlerin kullanılacağı dönemin Ocak ayı içinde yaptırılan tasdik işlemidir. Kapanış (Görölmüştür) tasdiki ise sadece TTK' da düzenlenmiş olup defterlerin kullanıldıkları dönem sona erdikten yaptırılan tasdik işlemidir.⁸²

⁸² Hanifi Ayboğa, "Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Kanıt Niteliği", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/54MaliCozum/08/>, 28.01.2010

Kooperatifler Muhasebe Yönetmeliği'nin 4. maddesinde defterlerin tastik zamanları belirlenmiştir. Buna göre “yevmiye, kebir, döküm ve bilanço defterleri ile karar defterlerinin” kullanılmaya başlanılmadan önce notere tasdik ettirilmesi gerekir hükmü bulunmaktadır.

. Tasdik edilen bu defterlerde kayıtların;

— Türkçe olarak tutulması

— Mürekkeple veya makine ile yazılması gereklidir

3.3.2. Defterlerin ve Belgelerin Saklanması

VUK' da adı geçen zorunlu defter ve belgelerin ilgili ulundukları yılı takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl süreyle saklanması gerekir. Türk Ticaret Kanununa göre, defterlerin son kayıt tarihinden ve saklanması mecburî olan diğer hesap ve kağıtların tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklanması mecburidir. (TTK. m. 68)

Kooperatiflerin, işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kâğıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafların kopyalarını ve mukavelenameleri, taahhüt ve kefalet vesair teminat senetleri ve mahkeme ilâmları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir.(TTK.m.66)

Bu defterler ve kâğıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanunî müddet içinde ziyaa uğrarsa, ziyanın öğrenildiği tarihten itibaren 15 gün içinde kooperatif yetkilileri kooperatifin bulunduğu yerin salâhiyetli mahkemesinden kendilerine bir vesika verilmesini isteyebilirler. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir vesikanın alınmamış olması halinde defterlerin ibrazından kaçınılmış sayılır. (T.T.K. mad. 68)

Dolayısıyla on yıllık saklama süresi dolan defter ve belgelerin imha edilmesinde yasal bir sakınca yoktur. Ancak, kooperatifin yer ve imkanları elverdiği ölçüde on yıllık süreyi dolduran defter ve belgelerin de tasfiye sonuna kadar saklanmasında fayda görülmektedir. Bu defter ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni

müddet içinde ziyaa uğrarsa, ziyanın öğrenildiği tarihten itibaren Yeni TTK Tasarısı m. 64, f. 3'e göre; kapanış onayları izleyen faaliyet dönemlerinin altıncı ayına kadar yapılır. Gün içinde kooperatif yetkilileri kooperatifin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendilerine bir vesika verilmesini isteyebilirler.⁸³

3.4. YAPI KOOPERATİFLERİNDE MALİYET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ VE MALİYET HESAPLARININ İŞLEYİŞİ

3.4.1. MALİYET KAVRAMI

3.4.1.1. Maliyet ve Maliyet Muhasebesi Kavramları

Maliyet, amaçlanan bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken fedakarlıkların parasal değeridir.⁸⁴ Bir başka deyişle maliyet; “herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır. Maliyet muhasebesi ise, “işletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini belirleyerek, maliyet kontrolünü sağlamaya yönelik işlemlerini içeren ve yöneticilere kara almada yardımcı olacak bilgileri derleyen ve sunan bir muhasebe türüdür.”⁸⁵ şeklinde tanımlanabilir. Maliyet muhasebesi, sadece belirli bazı faaliyetler ve faaliyet kolları için değil, her türlü üretim faaliyeti için maliyet hesaplamalarına olanak sağlamaktadır.

Maliyet muhasebesi, belirli üretimleri için her çeşit üretim için kullanılan bir hesaplama ve kayıt tekniğidir. Üretim araçları çoğaldıkça, üretim süresi uzadıkça ve bölümler arttıkça maliyetlerin hesaplanması da zorlaşmaktadır. Bu nedenlerden dolayı işletme içi sorunlara

⁸³ Balaban, s.22

⁸⁴ Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Altın Nokta Basım Yayım Dağıtım, İzmir 1999 s. 1

⁸⁵ Nalân Akdoğan, **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara, Haziran, 2000 s.11

cevap verebilmek için maliyet muhasebesinin de birtakım amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlar:⁸⁶

- Mamullerin maliyetlerini bulmak
- Masraf kontrolü sağlamak
- Planlamaya yardımcı olmak
- Özel Kararlarda yardımcı olmak

3.4.2. Yapı Kooperatiflerinde Maliyet Muhasebesi

Yapı kooperatiflerinin esas faaliyeti, bir yapının imal edilmesidir. Yapı kooperatifleri ortaklarının konut \ işyeri ihtiyacını kar amacı gütmeyen karşılamak üzere faaliyet gösteren organizasyonlardır. Yapılan konut \ işyerleri; madde, malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetlerine katlanılarak ortaya çıkartılır ve bu yapılar bir imalatın ürünüdür. İnşaatlarla ilgili çeşitli kararların verilmesinde maliyet muhasebesinin verilerinden yararlanılır. Yapı kooperatiflerinde, üretilen inşaatların fiyatlarının doğru tesbit edilebilmesi, kooperatifin faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirilmesi, inşaatla kullanılacak stokların değerlemesi için maliyet muhasebesi sisteminin doğru kullanılmasına bağlıdır.

Yapı kooperatiflerinde maliyet muhasebesi aşağıdaki faydaları sağlar:⁸⁷

- Her bir döneme ait inşaat maliyetleri doğru bir şekilde tespit edilebilir,
- Gelecek döneme ait faaliyetlerin planlanmasını sağlayarak, işlerin belli bir düzen içerisinde yürütülmesini sağlar,
- Alternatif inşaat yöntemleri arasında maliyeti düşük olanının seçilmesi için gerekli bilgileri sağlar,

⁸⁶ Erol Mikail, **Maliyet Muhasebesi**, s. 5

⁸⁷ Şahin, s.53

- İşgücüne ait giderlerin kontrolünü sağlar. (Duruma göre işçilik taşeron firmalara devredilebilir).

3.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Sınıflandırılması

Yapı kooperatiflerinde maliyet; bir konutun \ işyerinin üretilmesi için yapılan harcamaların tamamını ifade eder. Yapı kooperatiflerinde 3 çeşit maliyet unsuru vardır.

- **Hazırlık Maliyeti**
- **İnşaat Maliyeti**
- **Faaliyet Maliyeti**

3.4.3.1.Hazırlık Maliyeti

Hazırlık maliyeti bir işin veya projenin uygulama aşamasına getirilinceye kadar yapılan giderlerin toplamıdır. Örneğin; bir konut yapı kooperatifinin tamamlanabilmesi için ihtiyaç duyulan sermayesinin hesaplanması, kooperatifin yapılacağı yerin seçilmesi, arsanın temin edilmesi için ön araştırmanın yapılması, üyelerin ekonomik durumları göz önünde bulundurularak piyasa analizlerini yapılması, inşaatların yapım yöntemleri arasında karar vermek için maliyet analizlerinin yapılması, projelerin hazırlanması için yapılacak olan personel, mühendis ve danışman ücretleri hazırlık gideri olarak değerlendirilir.

3.4.3.2.Faaliyet Maliyeti

Yapı kooperatifinde faaliyet maliyetleri üretim dışında, faaliyetlerin sürdürülebilmesi için yapılan her türlü giderden oluşur. Örneğin; büro giderleri, muhasebe giderleri, tanıtım ve pazarlama giderleri, kira giderleri vb.

3.4.3.3. İnşaat Maliyeti

Projenin uygulanmasına karar verilmesi ve üretimine başlamasından teslimine kadar yapılan, üretim faaliyetlerini kapsayan her türlü inşaat maliyeti olarak değerlendirilir. İnşaat maliyetleri aşağıda belirtilen maliyetlerden oluşur:

1. Direkt malzeme maliyetleri
 2. Direkt işçilik maliyetleri
 3. Taşeronlara yaptırılan işlerin maliyeti
 4. Diğer maliyet ve giderler
- Endirekt maliyetler

3.4.3.3.1. Direkt Malzeme Maliyeti

Direkt malzeme; mamulün içine giren, hangi mamul için ne kadar kullanıldığı ölçülebilen, mamulün temel bünyesini oluşturan, maliyetler içindeki payı ekonomik bakımdan önemli olan malzemeler için yapılan harcamaları ifade eder.

Yapı kooperatiflerinde direkt malzeme giderleri; kum, çimento, çakıl, tuğla, kiremit, kereste, demir, seramik, kapı pencere doğramaları, cam vb. malzemelerden oluşmaktadır.⁸⁸

3.4.3.3.2. Direkt İşçilik Maliyeti

Direkt işçilikler mamulü oluşturan malzeme ve hammaddelerin yapısını ve niteliğini değiştiren işçiliklerdir. Direkt işçilik giderleri hangi mal ve hizmet için ne kadar gerçekleştiği bilinen dolayısıyla o mal veya hizmete doğrudan yüklenen giderlerdir.⁸⁹

Direkt işçilik maliyetleri, inşaat maliyetleri içinde önemli bir maliyet unsurudur.

⁸⁸ Şahin, s. 54

⁸⁹ Selim Yüksel Pazarçaviren, **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya Kitabevi, Sakarya 2003 s.71

3.4.3.3.3. Taşeron Giderleri

İnşaat işinin belirli kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen, alanında uzmanlaşmış gerçek ve tüzel kişilere taşeron denir. Yapı kooperatifleri üyeleri için yaptırdıkları inşaatlar sırasında bazı işleri taşeronlara yaptırabilir. İnşaat işlerinde inşaatın bazı bölümlerinin taşeronlara devredilmesinin nedenleri şu şekilde sıralanabilir.⁹⁰

- Taşeronlar inşaat sektörünün bazı alanlarında uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler. Bu nedenle o alanlara giren işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yaparlar.

- İnşaatın bazı bölümlerinin yapılması özel makine ve teçhizatın kullanılmasını gerektirir. Bu araçlara sahip taşeronlara iş yaptırmak bu araçları satın almaktan daha ekonomiktir. Örneğin, konut ve işyeri inşaatlarında gerekli harfiyat ve alan temizliği işleri için pahalı olan gerekli makineleri satın almaktansa, taşeronlarla anlaşmaya gidilmektedir.

- İnşaat taahhüt işleri riskli bir faaliyet alanıdır. Ayrıca büyük sermaye gerektirir. İşlerin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi sermaye yetersizliğinin giderilmesine olanak sağlar. Yapı kooperatiflerinde inşaatın emanet usulü yapılması halinde malzeme kooperatif tarafından alındıktan sonra işçilik taşeron firmalara devredilmektedir. İşin ihale usulü müteahhide devredilmesi halinde de müteahhitler işin bir bölümünü veya tamamını taşeronlara devredebilirler. Ancak işin yapılmasından dolayı kooperatife karşı sorumlu olan müteahhidin kendisidir. Müteahhit konutları sözleşmede belirttiği şekilde kooperatife teslim etmek zorundadır. İnşaata ilişkin olarak taşeronlarla müteahhit arasındaki anlaşmazlıklar kooperatifi bağlamaz.

3.4.3.3.4. Diğer Maliyet ve Giderler

Endirekt Maliyetler

Endirekt maliyetler, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında inşaatla ilgili tüm giderleri ifade eder. Endirekt maliyetler genel üretim giderleri olarak adlandırılmaktadır. Genel üretim giderleri çeşitli gider unsurlarından oluşmaktadır.

⁹⁰ Erden Selman Aziz, "İnşaat İşletmelerine İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri, Muhasebe ve Denetime Bakış", Ocak 2004, s.20

Genel üretim giderlerinin belli başlı özellikleri şunlardır: ⁹¹

- GÜG ile üretilen mamuller arasında direkt ilişki yoktur.
- GÜG içinde yer alan çoğu maliyet çeşitleriyle maliyet yerleri arasında da direkt ilişki bulunmayabilir.
- GÜG birbirinden farklı birçok maliyet çeşidinden oluşur. Bunların bir kısmı değişken bir kısmı ise sabittir.
- GÜG'nin bir bölümü zaman içerisinde düzensiz seyir gösterir.

Genel Üretim Giderleri şu şekilde sınıflandırılabilir;

1. Endirekt malzeme giderleri
2. Endirekt işçilik giderleri
3. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
4. Çeşitli giderler
5. Vergi resim ve harçlar
6. Amortisman ve tükenme payları

Yapı kooperatiflerinde inşaatta kullanılan endirekt malzemeler, mühendis, tekniker ve makine operatörlerinin ücretleri, arsanın emlak vergisi, alt yapı giderleri, inşaatla ilgili sigorta giderleri vb. giderler genel üretim giderlerinin içerisinde sayılabilir.

3.5. YAPI KOOPERATİFLERİNDE MALİYET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMLERİ

Maliyet hesapları; İşletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve faaliyet konusu olan mamul ve hizmetlerin üretiminde planlanan biçim ve niteliklere getirilmesi amacıyla yapılan

⁹¹ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999, s.208

gider ve maliyetlerin izlendiği hesaplardır. TDHP’nda 7 nolu hesap sınıfı maliyet hesaplarına ayrılmış ve uygulamada 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek halinde sunulmuştur.

3.5.1. 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları ve İşleyişi

Yapı kooperatifleri kendisi için (üyeleri) konut \ işyeri ürettiği için özel inşaat statüsünde sayılır ve özel inşaatlarda uygulanan esaslara göre muhasebe kayıtlarını tutar. Yukarıda belirtilen hadleri aşan kooperatifler 7/A seçeneğini kullanarak maliyet hesaplarını kullanır. 7/A seçeneğinde; giderler esas ana hesaplarda fonksiyonlarına göre kaydedilirken, söz konusu giderler yardımcı hesaplarda hem gider yeri, hem de gider çeşidi bazında takip edilerek eş zamanlı kayıt yöntemi izlenir.

Eş zamanlı kayıt yöntemi, giderlerin muhasebe kayıtlarını yaparken aynı zamanda yardımcı defterlere de gider çeşidi ve gider yeri kayıtlarının yapılması demektir. Giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hemde ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden, muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademedan üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.⁹² 7/A seçeneğinde maliyet hesaplarının fonksiyonlarına göre bölümlenmesi şöyledir;

71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

72 Direkt İşçilik Giderleri

73 Genel Üretim Giderleri

74 Hizmet Üretim Maliyeti

75 Araştırma Geliştirme Giderleri

76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

77 Genel Yönetim Giderleri

78 Finansman Giderleri

⁹² Yükçü, s.516

Her bir hesap grubu, gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

Maliyet muhasebesinde 7/A seçeneğinin kullanılması halinde kayıt düzeni aşağıdaki şekilde olacaktır;

- İnşaatla ilgili giderler yapıldıkça 710–720–730 nolu hesaplar borçlandırılır. Gider çeşitleri ve gider yerleri eş zamanlı olarak alt hesaplarda takip edilir. Dönem boyunca gider hesaplarında toplanan giderler, dönem sonunda 711–721–731 nolu yansıtma hesapları aracılığı ile “151-Yarı Mamuller - Üretim Hesabı”na aktarılır. Yansıtma ve gider hesapları karşılaştırılarak kapatılır.

- İnşaatlar tamamlandıktan sonra “151-Yarı Mamuller - Üretim Hesabı”nda biriken tutar “152-Mamuller Hesabı”na devredilir. Konutların\işyerlerinin ortaklara teslim edilmesiyle hesabın bakiyesi, “620-Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı”na devredilir.

- Yapı kooperatifleri Özel yap-sat inşaat işletmelerinden farklı olarak kar amacı gütmendiğinden konutların \ işyerlerinin maliyeti ile satış değeri eşittir. Kooperatifin kuruluşundan tasfiyesine kadar geçen dönemde yapılan genel giderler de inşaatlar tamamlandıktan sonra maliyetlere yüklenmektedir.

3.5.1.1. Gider Çeşitleri

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetleri, bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder.⁹³ Gider çeşitleri hesapları kooperatifin büyülerine uygun biçimde detaylandırılır.

0 İlk madde ve malzeme giderleri

1 İşçi ücret ve giderleri

2 Memur ücret ve giderleri

3 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler

⁹³ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, “Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2003, s. 646

4 Çeşitli giderler

5 Vergi resim ve harçlar

6 Amortisman ve tükenme payları

7 Finansman giderleri

3.5.1.2. Gider Yerleri

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetleri oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar.⁹⁴ Gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon yapıları esas alınır. Gider yerlerinin sınıflandırılması:

- Esas retim gider yerleri
- Yardımcı retim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim gider yerleri
- Finansman gider yerleri

⁹⁴ Akdoğan, Sevilengül, s. 658

3.5.1.3. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı

Bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamülün bünyesine giren, mamülün temel ögesini oluşturan ve mamülün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir.⁹⁵ Yapı kooperatiflerinde inşaatlarda kullanılan, inşaatın bünyesini oluşturan ve birim inşaat başına maliyetleri hesaplanabilen tuğla, demir, kum vb. malzemelere ait giderlerin izlendiği hesaptır. İnşaatlarda kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu hesabın borç bakiyesi üretimde kullanılan malzemenin maliyetini gösterir.

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "710- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı"nın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden hesaplanmış giderler, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında "151- Yarı Mamüller-Üretim Hesabı"na borç kaydedilir. Dönem sonlarında "710- Direkt İlkmadde ve Malzeme Giderleri Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.⁹⁶

720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamül veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamül veya mamül grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.⁹⁷ Yapı kooperatiflerinde duvar ustası, sıva ustası, kalıp ustası vb. ne kadar çalıştığı ölçülebilen

⁹⁵ "Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı" İSMMMO Mevzuat Serisi 2, İstanbul, 2005, s. 203

⁹⁶ "Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı" İSMMMO Mevzuat Serisi 2, İstanbul, 2005, s. 203

⁹⁷ "Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı" İSMMMO Mevzuat Serisi 2, İstanbul, 2005, s. 205

işçilere ödenen ücretler bu hesabın borcuna kaydedilir. İnşaatçı çalışan ustalara yapılan bir takım ödemelerde direkt işçilik maliyetleri içerisinde yer almaz.

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "720- Direkt İşçilik Giderleri Hesabı"nın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış direkt işçilik giderleri, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında "151- Yarı Mamüller Üretim Hesabı"na borç kaydedilir.⁹⁸

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı

Kooperatifin inşaat yapımı ve buna bağlı hizmetleri için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır.

Bu giderlerin;

Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliği taşıması,

Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.⁹⁹

İnşaat yapımı ile ilgili endirekt gider gerçekleştikçe bu hesaba borç yazılır. Endirekt giderler üretim konusu mamul için ne kadar kullanıldığı tam olarak ölçülemeyen maliyetlerdir. Bu nedenle genel üretim giderlerinin hangi konut için ne kadar gerçekleştiğinin hesaplanması güçtür. Bu hesabın borcunda biriken tutarın konut maliyetlerine aktarılması için;¹⁰⁰

- Kooperatif tek tip konut inşa etmişse herhangi bir dağıtım ihtiyacı duyulmayıp, doğrudan inşaat maliyetlerine yüklenebilir,

⁹⁸ "Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı" İSMMMO Mevzuat Serisi 2, İstanbul, 2005, s. 205

⁹⁹ Osman Altuğ, Nevzad Odyakmaz, **Kooperatifler Kanunu, Muhasebesi ve İlgili Mevzuat**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1997, s. 389

¹⁰⁰ Şahin, s.63

- Ancak kooperatif farklı tip ve büyüklüklerde konut inşa etmiş ise genel giderlerin konutların bu özellikleri dikkate alınarak uygun bir dağıtım anahtarı vasıtasıyla konut maliyetlerine yüklenmesi gerekmektedir.

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

İnşaatla ilgili oluşan genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesi için kullanılan hesaptır. "730- Genel üretim Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderleri, bu hesabın alacağı karşılığı "151- Yarı Mamüller Üretim Hesabı" ile diğer aktif, gider ve zarar hesaplarına borç kaydedilir.

740 Hizmet Üretim Maliyeti

Bu hesap, hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlenmesinde kullanılır. Giderler taahhük ettikçe bu hesaba yazılır.¹⁰¹

İnşaat maliyetlerinin kaydı inşaatın yapılış şekline göre farklılık göstermektedir. İnşaat girdileri ile farklı bir çıktının elde edilmesi nedeniyle yapım işleri aslında bir imalat işidir. Literatürde yapı kooperatiflerine ait maliyet hesaplarının muhasebeleştirilmesinde de sıkça kullanılmakla birlikte bu hesap daha çok taahhüde dayalı inşaat işi yapan müteahhit firmaların kullandıkları hesaptır. Taahhüt işlerinde yapılan iş bir imalat olmakla birlikte, yapılan iş sipariş üzerine yapılan bir imalattır ve arsanın mülkiyeti işi yapana değil, siparişi verene aittir. Yapılan imalat satılmak üzere değil fason ile sipariş üzerine imalatın karışımı işlemidir. Bu özelliğe bağlı olarak muhasebede hizmet üretimi olarak değerlendirilmektedir.¹⁰² Yapı kooperatiflerinin ortakları için yaptıkları inşaat işi "özel inşaat" olarak değerlendirildiğinden, özel inşaatlara ilişkin hükümlere tabidir. Bu nedenle inşaatla ilgili maliyetler türüne göre 710, 720, 730 nolu hesaplardan birinde takip edilmektedir. Bu nedenle yapı kooperatiflerinde, inşaat maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu hesabın kullanılması uygun görülmemektedir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

Bu hesap hizmet maliyetini oluşturan giderlerin "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına, taahhüt işleri yapan inşaat şirketlerinde ise dönem içinde yapılan inşaat giderlerini

¹⁰¹ Akdoğan, Sevilengül, s. 646

¹⁰² Yılmaz, s.44

“170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabına devrinde kullanılır.¹⁰³ Dönem sonunda 740 nolu hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

750 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Hesabı

Yapı kooperatiflerinde inşaat maliyetlerinin düşürülmesinin düşürülmesi için yapılan çalışmalar, inşaat yapım usulünün seçimi konusundaki danışmanlık giderleri, daha uygun ve kaliteli malzeme satın almak için yapılan piyasa araştırmaları için katlanılan giderler Ar-Ge kapsamında değerlendirilebilir. Giderler yapıldıkça bu hesabın borcuna kaydedilir. Ve dönem sonunda “751 Ar-Ge Giderleri Yansıtma Hesabı” aracılığı ile sonuç hesaplarına aktarılır.

751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

Bu hesap; dönem boyunca katlanılan Ar-Ge giderlerinin dönem sonunda “630 Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabı”na devredilmesi için kullanılır.

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı

Mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderler bu hesaba borç katedilir.¹⁰⁴ Yapı kooperatiflerinde pazarlama faaliyeti inşaatların tamamlanmasından değil inşaatlara başlamadan önce yapılmaktadır. Kooperatife üye bulmak amacıyla çeşitli ilan ve reklamlar yapılabilir. Bu faaliyetlerle ilgili yapılan giderler bu hesabın borcuna kaydedilir.

761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

Yapı kooperatifinde inşaatların tamamlanıp, sahiplerine teslim edilinceye kadar yapılan ilan ve reklam giderlerinin olması durumunda “760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı”nın borç bakiyesi bu hesabın alacağına karşılık “632 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı”nın borcuna kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap 760 nolu hesap ile karşılaştırılarak kapatılır.

770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı

¹⁰³ Akdoğan, Sevilengül, s. 608

¹⁰⁴ Altuğ, s. 392

Yapı kooperatiflerinin amacına uygun olarak yönetilmesi için katlanılan giderlerin izlendiği hesaptır. Kooperatif yöneticilerinin ücretleri, huzur hakları, yönetim yerinin kira, elektrik, vb. giderleri, avukatlık ücretleri, muhasebeciye ödenen ücret, gibi giderler bu hesabın borcuna kaydedilir.

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

Bir dönem boyunca katlanılan genel yönetim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılmasında kullanılan hesaptır. Dönem sonunda “770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı”nın borç bakiyesi bu hesabın alacağına “632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı”nın borcuna kaydedilir. Daha sonra 770 ile 771 nolu hesaplar karşılıklı olarak kapatılır.

780 Finansman Giderleri Hesabı

Yapı kooperatifleri, inşaatların aksamadan yürütülmesi ve hızla tamamlanması amacıyla çeşitli kurum ve kuruluşlara borçlanabilirler. Borçlanılan tutarla ilgili ödenen faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesaba borç kaydedilir.

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

Yapı kooperatiflerinde kullanılan krediye karşılık ödenen finansman giderleri bu hesabın alacağına karşılık, vadesi 1 yıldan kısa olan kredi giderleri “660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı”na, vadesi bir yıldan uzun olan kredi giderleri ise “661 Orta ve Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı”na devredilir. Dönem sonunda ise 780 ile 781 nolu hesaplar karşılaştırılarak kapatılır.

3.5.2. 7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları ve İşleyişi

İsteyen ticaret işletmeleri, ek mali tablo düzenlemek zorunda olmayan isteyen küçük işletmeler, isteyen küçük üretim işletmeleri giderlerinin izlenmesinde bu seçeneği uygulalar. Bu uygulamada giderler maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. İşletmeler isterlerse yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini izleyebilirler. Bu suretle gider çeşitleri taahhuk ettikçe ilgili gider hesaplarında izlenirken, aynı anda yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarılabilir.¹⁰⁵

7/B seçeneğinde maliyet hesapları gider türlerine göre sınıflandırılmış olmakla birlikte, giderlerin gelir tablosu ile ilişkilendirilmesinde, TDMS'de verilen gelir tablosu formatında dönem giderleri işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırıldığında giderlerin fonksiyonlarına dönüştürülmesi kaçınılmazdır. Bu durum, 7/B seçeneğini uygulayan kişiler açısından dönem sonunda 7/A seçeneğine dönüştürmek anlamına gelmektedir. Bu nedenledir ki işletmelerin neredeyse tamamına yakını 7/A seçeneğini uygulamaktadırlar.¹⁰⁶

7/B seçeneğinde ki maliyet hesapları şunlardır:

- 790 İlk madde ve malzeme giderleri hesabı
- 791 İşçi ücret ve giderleri hesabı
- 792 Memur ücret ve giderleri hesabı
- 793 Dışarıdan sağlanana fayda ve hizmetler hesabı
- 794 Çeşitli giderler hesabı
- 795 Vergi, resim ve harçlar hesabı
- 796 Amortismanlar ve tükenme payları hesabı
- 797 Finansman giderleri hesabı

¹⁰⁵ Akdoğan, Sevilengül, s. 659

¹⁰⁶ Mevlüt Karakaya, “ **Maliyet Muhasebesi**”, Gazi Kitapevi, Ankara, 2006,s. 15

798 Gider çeşitleri yansıtma hesabı

799 Üretim maliyeti hesabı

3.6. Yapı Kooperatiflerinde Uygulanabilecek Maliyet Sistemleri

Bir takım hesap ve kayıtlar arasındaki düzenin kurulması maliyet hesaplama sistemi ya da maliyet hesaplama yöntemi adıyla ele alınmaktadır. Uygulamada kullanılabilecek herhangi bir maliyet hesaplama sistemi; maliyetlerin kapsamı, hesaplama tarihi ve hesaplama şekli ile ilgili bir takım yöntemlerin, bir arada kullanılmasından meydana gelen bir bütün olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁰⁷ Yapı kooperatifleri, inşaat üretimi yapan işletmelerdir. İnşaat işleri proje tipi üretim kapsamında değerlendirilir. Proje tipi üretim bir mamulün özel bir projeye dayalı olarak bir kez üretilmesi işlemidir. Projenin başında ortaklarına tahmini bir maliyet çıkartılır. Tahmini maliyette, geçmiş verilerden ve cari girdi fiyatlarından hareketle tahmin yoluyla maliyetler saptanarak, muhasebe kayıtlarına geçirilmektedir.

Yapı kooperatifi yönetimi üyeleri kaydedip inşaatların yapım aşamasında üyelerinden toplayacağı aidatları tahmini maliyet yöntemine göre saptayacağı tutarlar üzerinden belirleyecektir. Ancak maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde ise giderler gerçekleştikçe kayıtlara alınacağından fiili maliyetin uygulanması uygun olacaktır. Ayrıca tahmini bir maliyet oluşturulmuş olsa dahi, kooperatif ortakları ticari amaç gütmeksizin uygun maliyetlerle konut \ işyeri sahibi olmak istemektedirler. Dolayısıyla inşaatın her aşamasında gerçekleşen maliyetleri fiili rakamlar üzerinden takip etmek isteyebilirler. Bu nedenle yapı kooperatiflerinde fiili maliyet sisteminin uygulanması amaca daha uygun görülmektedir.

3.7. TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Yapı Kooperatifleri Açısından Değerlendirilmesi

TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardında, yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlaması ile

¹⁰⁷ Recep Şener, “ Maliyet Yöntemleri ve Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Gazi Kitabevi, Ankara, Nisan, 2008, s. 3.

işin tamamlanması farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir. TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının amacı, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasını düzenlemektir.

İnşaat sözleşmesi, gerçek ya da tüzel kişilere ait bir inşaat işinin yüklenici tarafından düzenlenen sözleşme koşullarına uygun olarak belli bir ücret karşılığında yapılması ve teslimi işlemidir.

Standart, yüklenici (müteahhit) işletmelerin, inşaat sözleşmelerinin, muhasebeleştirilmesinde ve finansal tablolarda sunumu sürecinde uygulanmaktadır. Standartta sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kâr sözleşmesi olmak üzere iki çeşit inşaat sözleşmesi tanımlanmaktadır.

Standartın kapsamını “müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri” oluşturmakta olup, sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterileceği ile ilgili muhasebeleştirme ilkelerini esas alınmaktadır. Buna göre; kendi adına inşaat yapanlar, yap – sat usulüyle inşaat yapanlar ve yap – işlet – devret sistemine göre inşaat yapanlar bu standart çerçevesinde muhasebe kayıtlarını tutmak zorunda değillerdir.

Standartı yapı kooperatifleri açısından değerlendirdiğimizde; yapılan inşaatların süresinin 1 yıldan daha uzun sürmesi nedeniyle TMS 11 kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülebilir. Ancak işin yapısı gereği daha önceki bölümlerde de belirttiğimiz gibi yapı kooperatifleri hizmet üretimi yapan işletmeler gibi değerlendirilmemelidir. Kooperatifin amacı üyelerinin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla en uygun koşullarda konut veya işyeri yapmaktır. Bu açıdan bakıldığında yapılan inşaatları kooperatif kendi adına yapmakta yani mamul üretmektedir. Ayrıca TMS 11'nin kapsamı kar ve maliyeti belirlemektir. Oysa kooperatiflerde kar gayesi yoktur. İnşaat ve işletme maliyetlerini karşılamak amacıyla üyelerden toplanan aidatlar maliyetlerden fazla olursa (olumlu fark) konutlar teslim edildiğinde üyelerin aidatlarından düşülür. Bu açılardan konu irdelendiğinde yapı kooperatiflerinin yaptığı inşaat ile ilgili muhasebe işlemleri TMS 11 kapsamında değerlendirilmemektedir.

BÖLÜM 4. İNŞAAT KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ VE YAPI KOOPERATİFLERİNDE İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ

Arazi ile birleştirilmiş malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeylerdir.¹⁰⁸ Kamu ihale kanununa göre yapılan tanımda inşaat; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi işler inşaat işleri, bu işlerin sonucunda ortaya çıkan yapım inşaat olmaktadır.

Genel olarak inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerini tümünü içermekte olup, inşaat ve imalat kavramı aynı anlama gelmektedir.¹⁰⁹

4.1. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ

Medeni kanunun yapılan inşaat tanımına göre, inşaat işleri menkul inşaatlar ve menkul olmayan (taşınmaz) inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılır.

a) Menkul (taşınır) inşaatlar: temelli kalmak maksadı olmaksızın bazılarının arsasına yapılan kulübe, baraka gibi hafif inşaatlardır.¹¹⁰

Menkul inşaatlara örnek olarak barakaları, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırarda inşa olunan tezgâhları, bayramlar ve törenler nedeniyle inşa olunan tribünleri gösterebiliriz. Bu tür inşaatların tapu siciline kaydı gerekmez, inşa edenin mülkü olurlar.

b) Menkul olmayan (taşınmaz) inşaatlar (gayri menkul): bu tür inşaatlar, insan eliyle toprağa bağlı olarak (arazi ve arsa üzerinde) sürekli kalmak üzere meydana getirilen, ekonomik değer taşıyan varlıklardır. Bu tür inşaatlara yolları, köprüleri, binaları örnek olarak gösterebiliriz.

¹⁰⁸ Medeni Kanun Md. 652\1

¹⁰⁹ Recai Alihocagil, "Yapı kooperatiflerinde tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması" yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Erzurum,1999

¹¹⁰ Medeni Kanun Md. 654

Taşınmaz mallar grubuna giren inşaatların özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden dolayı üç ayrı grupta toplanabilir;

- 1- Konutlar: ev, apartman, villa
- 2- Ticari, sınaî, sosyal ve kültürel yapılar: iş yeri, fabrika yapısı ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri (stat, yüzme havuzu) vb.
- 3- Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: yol, köprü, baraj, liman, hava alanı vb

Vergi Hukuku yönünden inşaatlar 2'ye ayrılır.

1. Özel inşaatlar

Özel inşaatlar kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir. Yapanın kendi adına yapması esastır. Yapımın amacı önemli değildir. Kendileri kullanmak üzere yapabilecekleri gibi satmak amacıyla da yapabilirler. Bu inşaatların kimin arsasının üzerinde yapıldığı da önemli değildir. Arsa inşaatı yapanın kendi malı olabileceği gibi, kiralanmış ya da işgal etmiş dahi olabilir. Arsa sahibi kimliği de inşaatın özel inşaat olma özelliğini değiştirmez.

Özel inşaatlar inşaat sahibi tarafından yapılabileceği gibi, başkasının taahhüdüne bırakılmak yoluyla da yapılabilir. Başkasının taahhüdüne bırakılması durumunda inşaat işi hem müteahhit tarafından taahhüt şeklinde hem de işin sahibi tarafından işveren sıfatıyla başkasına yaptırılmakla birlikte, inşaatın sahibi olma bakımından özel inşaat yapılmış olmaktadır.

Özel inşaatların iktisadi bir işletmeye dâhil olup olmaması özel inşaat olma özelliğini değiştirmez. Bu bakımdan, bir gecekondur yapılması da, bir iş merkezi veya büyük ve lüks bir site yapılması da özel inşaatır.

Özel inşaatlar işe yapılış şekillerine göre 2'ye ayrılır

- Daire, kat ve dükkân halinde satmak amacıyla yapılan inşaat,
- Kendi gereksinimi için satmak amacı olmadan yapılan inşaatlar

2. Taahhüt şeklindeki inşaatlar

Taahhüt kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli veya sözleşmesiz bir işin yapılması veya bir malın teslimini üstlenmektir. Bir işin taahhüt edilmesi ise taahhüt edenin (müteahhit) ' işi yaptırana (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği ve bir bedel karşılığında bir malın imalini kapsar. Bu konuda bir iş (imalat) bir bedelle üstlenen müteahhit ve bir bedel karşılığında müteahhide iş yaptıran iş sahibi olmak üzere 4 unsur mevcuttur.

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar kamuya yapılabileceği gibi özel sektör firma ve kişilerine de yapılabilir. Özel sektör işletmelerinde işin ne şekilde ihale edileceğine ve kime verileceğine ilişkin konulmuş kurallar bulunmamaktadır. Bu kuralları iş sahibi kendisi koyacağı gibi, işi de istediğine yaptırabilir. Ancak, kamuya ait inşaat işlerinin yaptırılması kamu ihale kanununa tabidir.

4.2. İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ

Yapı kooperatiflerinin amacı, önceki bölümlerde de değinildiği gibi ortaklarının konut / işyeri ihtiyacını en ekonomik şekilde karşılayarak, ortaklarına sağlıklı ve yaşanabilir yapılar inşa etmektir. İnşaatlarının ne şekilde yapılacağının belirleme yetkisi Kooperatifler Kanunu tarafından kooperatif genel kuruluna bırakılmıştır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 42/7. maddesinde; inşaat işlerinin yaptırılma yöntemini belirleme yetkisi genel kurulun devir ve terk edemeyeceği yetkiler arasında sayılmıştır. Aynı husus kooperatif anasözleşmesinde de belirtilmiştir. (Anasöz. 60)

Genel kurul inşaata başlamadan önce bu kararı vermelidir. Genel kurul kooperatifin inşasını aşağıdaki yapım yöntemlerinden birini seçerek gerçekleştirir.

1. Emanet Usulü

2. İhale Usulü

4.2.1. Emanet Usulü

Kooperatif inşaatlarının araya bir müteahhit girmeksizin bizzat kooperatif tarafından yaptırılmasına emanet denilmektedir. Emanet usulü inşaatlarda araya müteahhit girmeksizin

iş idare tarafından bizzat yaptırılır. Emanet usulünde gerekli personel, işçi, inşaat malzemesi, makine ve inşaat araçları kooperatifçe sağlanır. Bu nedenle müteahhit karı diye bir ödeme söz konusu olmaz. Ancak, personel, inşaat malzemesi, makine parkı gibi gereksinimler bir organizasyonu gerektirir. Ayrıca, kooperatifin karşısında bir müteahhit olmaması nedeniyle sorumluluk kendisine aittir. Taşeronlara iş yaptırılması da emanet usulü kapsamındadır. Emanet usulüyle hangi işlerin yapılabileceği Devlet İhale Kanununun 81. maddesinde düzenlenmiştir.

İnşaatların emanet yöntemi ile yaptırılmasına;

- İşin emanet yöntemiyle yaptırılması halinde, toplam maliyette belli ekonomik tasarrufun sağlanabileceği,
- İşin özelliği ve/veya ivediliği nedeniyle yükleniye yaptırılmasının uygun olmayacağı
- İhaleye çıkarılan iş için verilen tekliflerin yeterli görülmemesi ve tekrar ihaleye çıkarılsa da sonucun değişmeyeceği
- Kaynak akışının belirsiz olması nedeniyle, işin ihale edilmesinin sakınca yaratabileceği gibi durumlarda karar verilebilir.¹¹¹

Birinci keşfe veya tahmini bedele göre yapılacak her türlü emanet işi yönetim kurulunun verdiği yetkiye dayanarak yürüten ve kooperatif yetkili kurullarınca belirlenen en az üç kişiden oluşan komisyona emanet komisyonu denir. Emanet komisyonunun görevi kesin kabul işlemi yapılınca kadar devam eder.

Emanet Komisyonunun Görevleri:

Konut yapı kooperatifleri tarafından yaptırılacak emanet-inşaat işlerine ait yönetmeliğin 8. maddesine göre emanet komisyonunun görevleri şunlardır:¹¹²

- Emanet iş dosyası açılması ve işlerin planlanması,
- Uygulama projelerinin sağlanması

¹¹¹ Cafer Tayyar Çöklü , “ **Uygulamada Yapı Kooperatifleri**”, Beta Yayın Dağıtım A.Ş., 5. Basım,Aralık, 2004, s. 829

¹¹² Çöklü, s. 832

- Şartnamelerin hazırlanması,
- Yürütme şeklinin belirlenmesi, emanet harcalarının izlenebilmesi için gerekli defter hesapların açılması,
- Gerekli her türlü malzemenin araç ve gerecin piyasadan satın alınması, iş sonunda artanların iadesi, satılması ya da saklanmak üzere tutanağa bağlanması,
- Gerekli her türlü teksir, ozalit, fotokopi ve fotoğraf ve benzeri işlerin yürütülmesi,
- Her türlü işçi ve uzman elemanlar ile şantiye şefi sürveran çalıştırılması puantajlarının tutulması,
- İş yerlerinde, iş süresince iş güvenliğinin sağlanması veya sağlatılması
- İşte çalıştırılanların her türlü ücret, vergi, S.S.K primi ve benzeri işlemlerinin yürütülmesi
- İş yürütme şeklinin belirlenmesinden sonra ilgililere çağrıda bulunulması, açık eksiltme, arttırma, teklif alma veya pazarlığın sonuçlandırılması ve sözleşmelerin yapılması,
- İş süresince yapılan işlerin ve satın alınan malzemenin şartnamelere ve projelere uygunluğunun sağlanması ölçülmesi ve kesin hesabın yaptırılması,
- İşin geçici ve kesin kabulünün yaptırılması,
- Kesin hesapların birleştirilmesi ve maliyet hesabının yaptırılması,
- Emanet Hesaplarını İnceleme Komisyonuna yapılan işlerle ilgili bilgi ve belgelerin verilmesi
- Bunların dışında yasaların, diğer mevzuatın ve işin sağlıklı yürütülmesinin gerektirdiği her türlü önlemi alır.

Emanet İş Dosyası

Komisyon tarafından iş süresince bir emanet iş dosyası tutulur. Dosya içerisinde;

- Emanet komisyonunun kuruluş kararı,

- Birinci keşif ya da tahmini bedel, projeler, şartnameler ve ekleri,
- Komisyon kararları,
- İş için düzenlenen her türlü tutanaklar,
- Taşeronlarla yapılan sözleşmeler,
- Bordro ve faturalar ile mutemede ve taşeronlara verilen avanslara ait belgeler ve taşeron hakedişleri,
- Komisyonca yapılan yazışmalar, iş hakkındaki raporlar ve diğer evraklar, bulunur.

İşin herhangi bir bölümünün taşeronla ihalesi ilan yoluyla, kapalı zarf, çağrılı kapalı zarf veya pazarlık yöntemiyle gerçekleştirilebilir. Hangi yöntemin uygulanacağına emanet komisyonu karar verir.

Taşeron hakedişleri, en az ayda bir olmak üzere proje, yeşil defter, ataşman v.b. belgelere dayanılarak emanet komisyonunun görevlendireceği bir teknik üye tarafından hazırlanır ve komisyonca onaylanarak ödenir.

Taşeronlarla yapılan sözleşmenin ilgili madde hükümlerine göre gerekli kesintiyi emanet komisyonu yapar.

Doğrudan komisyonca çalıştırılan işçi ve personelin ücretleri, en az ayda bir defa olmak ve her türlü yasal kesintiler gösterilmek suretiyle hazırlanan bordrolar üzerinden ödenir.

Taşeronlar tarafından çalıştırılanların ücretleri taşeronca hazırlanan bordrolara göre ödenir ve bir sureti komisyona verilir.

İşin proje, şartname ve eklerine uygun olarak, teknik kurallar gereğince yürütülmesinden sorumlu olanlar teknik elemanlardır.

Emanet komisyonunun başvurusu ile kabul heyeti kurulur. Kabul heyeti yapılan işleri inceleyerek kabul tutanağı düzenler. Emanet işin geçici ve kesin kabulü birlikte yapılır. Ancak kabul heyeti zaman içinde ortaya çıkabilecek noksan ve kusurları göz önünde bulundurarak sadece geçici kabul yapmakla yetinebilir.

Kesin kabul işlemi yönetim kurulunca onaylanır. Kabulü ve kesin hesabı yapılan iş için “ Emanet İş Kesin Hesap Dosyası ” düzenlenir. Dosya içinde;

- İş ile ilgili kararlar, birinci keşif ve projeler,
- Her türlü tutanaklar, Emanet komisyonu kararları, Taşeron sözleşmeleri,
- İkinci keşifler, uygulama projeleri, işçi bordroları toplamını gösterir cetvel, taşeron hakedişleri, malzeme ve nakliye bedelleri v.b. her türlü ödeneklere ait harcama cetvelleri ve bunların toplamı,
- Maliyet hesabı,
- Kabul tutanağı, bulunur.
- Emanet komisyonu kooperatif yönetim kurulu kararı ile aklanır.

4.2.2. İhale Usulü

İhale; İş, mal ve hizmetlerin, açık ve rekabetçi bir ortamda eksiltme veya artırma yöntemleriyle en uygun teklifte bulunana verilmesine denir. İhale, inşaat işinin birçok istekli arasından en uygun koşullarla kabul edene bırakmayı ifade eder. İhalenin temel amacı en uygun koşullarla işi yapacak kişi veya firmanın saptanarak, işin o kişi veya firmaya yaptırılmasıdır. En uygun koşul, uygun fiyat (düşük fiyat), yeterlilik ve dürüstlük gibi unsurların birleşmesi ile oluşur.

İhale Usulü; kooperatif inşaatının, kooperatifin belirlediği şartlara göre müteahhit firmaya yaptırılması işlemidir. Kooperatif, inşaatın tamamını bir müteahhite yaptırabileceği gibi, farklı işleri farklı müteahhitlere de verilebilir. Örnek anasözleşmenin 60. maddesi gereği; genel kurul inşaatın ihale usulü yaptırılmasına karar vermişse; ihalenin hangi usule göre yürütüleceği ve ihale komisyonunun nasıl teşkil edileceğine karar verir.

4.2.2.1 İhale Yöntemleri

Yapı Kooperatifleri ihalelerinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa tabi olmamakla birlikte, uygulamada bu kanun ile birlikte resmi kuruluşların uymak zorunda oldukları yönetmelik ve şartname hükümlerinden yararlanılmaktadır.

Devlet İhale Kanunun 35. maddesine göre İhale usulleri beşe ayrılır:¹¹³

1. Kapalı teklif usulü,
2. Belli istekliler arasında kapalı teklif usulü,
3. Açık teklif usulü,
4. Pazarlık usulü,
5. Yarışma usulü.

İhale Çalışmaları:

Kooperatif yönetim kurulu ihale çalışmaları konusunda karar alır. Yönetim kurulu kararlarına istinaden ihale dosyasının hazırlanması için ilgililer görevlendirilir. Görevlendirilecek kişiler kooperatif içinden kişiler olabileceği gibi, dışarıdan kişi veya firmalar da olabilir.

Hazırlanan ihale dosyası daha çok aşağıdaki belgeleri kapsar:¹¹⁴

1. Teklif alma şartnamesi,
2. Sözleşme taslağı,
3. Özel idari şartname,
4. Özel teknik şartname,
5. Yapı işleri genel teknik şartnamesi,
6. Birim fiyat cetveli ve rayiç listesi,
7. Keşif özeti,
8. Proje,
9. Proje özel şartnamesi.

¹¹³ <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/637.html>, (02.11.2009)

¹¹⁴ Kemal Özmen, "İçtihatlı Konut ve İşyeri Yapı Kooperatifleri ve Uygulaması", Temel Yapınları, Genişletilmiş 5. baskı, s. 133

İhale konusu işin türüne göre ihale dosyasında bulunması gereken belgeler artırılıp azaltılabilir. Yönetim kurulu hazırlanan ihale dosyasını yeterli bulduğu takdirde ihaleyi yapar.

İhalenin ilanından sonra kooperatif tarafından iki komisyon oluşturulur. Bu komisyonlar:

- Yeterlilik Komisyonu
- İhale Komisyonu

Yeterlilik Komisyonu:

Bu komisyon ihaleye iştirak edecek kişi veya firmaların yeterli olup olmadıklarını saptar. Yeterlilik Komisyonu kişi veya firmaların yeterli olup olmadıklarını aşağıdaki belgelere göre saptar. Bu belgeler Bayındırlık Bakanlığının Yapı Tesis ve Onarım İşleri İhalelerine Katılma Yönetmeliğinin 3. maddesinde sayılan belgelerdir.¹¹⁵

a- Bayındırlık Bakanlığından alınmış müteahhitlik karnesi,

b- Yapı araçları bildirisi,

c- Bu işte kullanacağı sermaye ve kredi olanaklarını açıklayan mali durum bildirisi,

d- Teknik personel bildirisi,

e- Son iki yılda bitirilmiş ve dilekçenin verildiği tarihte adına taahhüde bağlanmış veya bağlanacak olan işleri belgeleri ile açıklayan taahhüt bildirisi.

Yukarıda sayılan yeterlilik belgeleri kooperatifin en az bulunmasını istediği belgelerdir. Yapı araçları bildirisinde kooperatifin özellikle istediği yapı aracının, teknik personel bildirisinde de istenilen teknik personelin bulunması göz önünde tutulacak konulardır.

İhale Komisyonu:

İhale komisyonu ihale konusu işin ihalesine iştirak eden kişi veya firmaları saptayan komisyondur. Bu komisyonun ilanda belirtilen tarihte oluşturulması esastır. Kapalı zarf usulüne göre yapılan ihalelerde dış zarf ve iç zarf olmak üzere iki tür zarf kullanılır.

¹¹⁵ <http://www.mo.org.tr/mevzuatDocs%5CACF70.doc>, (02.11.2010), s. 1

Dış zarfta ihale ile ilgili belgeler bulunur. İç zarfta ise sadece teklif mektubu bulunur. Teklif mektubunda kazıntı silinti olmaması gerekir. Teklif edilen fiyatın rakam ve yazı ile açıkça yazılı olması ve yetkililerce teklif mektubunun imzalanmış olması şarttır.

İhale komisyonu tutanağına göre, yönetim kurulu ihalenin verileceği kişi veya firmayı saptar. Bunun için gerekli çalışmalar yapılarak en uygun koşulları teklif eden kişi veya firma belirlenir. Kooperatifler kapalı zarf usulü ile ihale yapabilecekleri gibi diğer usullerle de ihale yapabilirler.

İhale komisyonu tutanağına göre kooperatif yönetim kurulu ihalenin verileceği kişi veya firmayı saptar. Bunun için gerekli çalışmalar yapılarak en uygun koşulları teklif eden kişi veya firma belirlenir. Yönetim kurulu firma, ihale bedeli ve indirimi belirterek ihale kararını alır. İhale kararının alınmasını müteakip “ İnşaat Sözleşmesi ” taraflarca imzalanarak uygulamaya konulur. İnşaat sözleşmesinin noterce düzenlenmesinde yarar vardır.

Yükleniciye yer teslimi yapılarak inşaat işlerine başlanması temin edilir. Bu işler için “ Yer teslim tutanağı ” veya “ İşe başlama tutanağı ” düzenlenir.

Kooperatif yönetim kurulu ihalede en uygun koşulu teklif edeni saptamaya çalışmalıdır. Bu anasözleşmeye göre yönetim kurulunun görevidir. Ancak, her çalışma açıklık ilkesi ve genel kabul görmüş ihale kuralları içerisinde yapılmalıdır. Dürüstlük ise yönetim kurulunun en çok özen göstermesi gereken unsurdur. Yeterlilik kooperatif yönünden en büyük güvencedir. Kısaca, fiyat, dürüstlük ve yeterlilik yönetim kurulunun dikkat edeceği en temel unsurlardır.

Burada, yönetim kuruluna önerilecek konu, ihale konusu işin ilan edilerek verilmesidir. Çoğu kooperatifler, tasarruf gerekçesi ile ihaleyi ilan etmemektedirler. Ancak, ilan giderinin, sözleşmeye bu yönde hüküm konularak, ihale üzerinde kalan kişi veya firmaya devir olanağı vardır.

İhaleye ilişkin tüm belgeler saklanmalıdır. Ayrıca, yönetim kurulu çalışma raporlarında ihale ile ilgili bilgilere yer verilmelidir. İhale usulüyle inşaat yapımında, işin yapımı ve sorumluluğu müteahhide aittir.

İhale usulü ile emanet usulü arasındaki farklar:

İhale usulü ile emanet usulü arasındaki belli başlı farklar şunlardır :¹¹⁶

- 1- İhale usulünde işi yapan müteahhit olduğu halde Emanet usulünde kooperatiftir.
- 2- İhale usulünde işin sorumluluğu müteahhide ait olduğu halde emanet usulünde kooperatife aittir.
- 3- İhale usulünde çalışanlar müteahhidin personeli olduğu halde, emanet usulünde kooperatifin personelidir. (İhale usulünde kooperatifin sadece kontrollük teşkilatı mevcuttur.)
- 4- ihale yönteminde inşaatın sigortadan alınacak numarası yükleniciye ait olduğu halde emanet yönteminde sigorta numarası kooperatife aittir.

4.3. YÜKLENİCİNİN VE KOOPERATİFİN BORÇLARI

4.3.1. Yüklenicinin Borçları

İhale veya emanet usulü ile kooperatif inşaatının yapımını yüklenen yüklenicinin bu görevini sorumluluk bilinci içinde gereği gibi yerine getirebilmesi için birtakım borçları olacağı doğaldır. Bu borçların neler olacağı yüklenici ile kooperatif arasındaki sözleşme ile belirlenir.

Sözleşmede yer alsın veya yer almasın müteahhidin borçlarını Borçlar Kanunu hükümleri saptamıştır.

Borçları Kanuna göre yüklenicinin borçlarını aşağıdaki şekilde sayabiliriz:¹¹⁷

- Kooperatif inşaatının dürüstlikle yapılması
- Kooperatif inşaatının özenle yapılması
- Yüklenicinin işi bizzat kendisinin yapması veya kendi yönetimi altında yaptırması
- Yüklenicinin kaliteli inşaat malzemesi kullanması
- Yüklenicinin çalışma araçları ve aletlerini sağlama borcu
- Yüklenicinin işe zamanında başlama ve bitirme borcu
- Yüklenicinin sözleşmeye uyma borcu

¹¹⁶ Özmen, s. 183

¹¹⁷ Kemal Özmen, “ İçtihatlı Konut ve İşyeri Yapı Kooperatifleri ve Uygulaması”, Temel Yapınları, Genişletilmiş 5. baskı, s. 188

- Yüklenicinin projeyi uygulama borcu
- Yüklenicinin teslim borcu
- Yüklenicinin bozukluklara karşı sağlama borcu

Borçlar Kanununun 362/3. maddesine göre kusurların çıkması halinde işi yapanın haberdar edilmesi gerekir.

İş kusurlu ise kooperatifin seçimlik hakları şunlardır:

- 1- Sözleşmeden dönme,
- 2- Fiyattan indirim yapılmasını isteme,
- 3- Kusurların giderilmesini isteme,
- 4- Tazminat isteme.

Ne yargıç ne de yüklenici kooperatifin bu seçimlik haklarını sınırlayamaz (B.K. 360).

Yapının sözleşme ve projeye uygun olduğu kabul edilmediği sürece, tersini ispat yükü yükleniciye aittir. Yapının teslim alınmasından sonra ise bozukluğun varlığının kooperatifçe ispatı gerekir.

Kusurlu işlerden doğan yüklenicinin sorumluluğu beş yıl devam eder. Eğer bozukluk aldatma ve hile ile gizlenmiş ise yüklenicinin sorumluluğu on yıldır.

4.3.2. Kooperatifin Borçları:

İnşaat işlerinde de yüklenici ile birlikte kooperatifin de borçları vardır. Bu nedenle yüklenici kooperatifin karşılıklı imzaladıkları sözleşmede kooperatifin borçları da yer alır. Kooperatifin borçları;¹¹⁸

1. işyeri teslim borcu
2. Ücret ödeme borcu
3. Kredi alma koşullarının yerine getirilmesi borcu
4. Yükleniciye rahat çalışma ortamı hazırlama borcu
5. Yapılan işleri teslim alma borcu

¹¹⁸ Özmen, s. 192

4.4. TEMİNAT

Yapı Kooperatiflerinde inşaat işlerinde veya diğer işlerinde (nakliye v.b.) bu işlerin yüklenicilerinden teminat alınır. Teminat o işten doğabilecek zarar ziyanı kısmen de olsa karşılamak suretiyle kooperatifin çıkarını koruyucu bir değerdir.

Teminat Alma Nedenleri:

- 1- Sözleşme konusu işin sözleşme hükümleri çerçevesinde yapılmasını sağlamak,
- 2- Söz konusu işten dolayı yüklenicinin kooperatife bir borcunun doğması halinde bu borcu karşılamak,
- 3- Yüklenicinin Sosyal Sigortalar Kurumuna çıkabilecek sigorta pirim borçlarını karşılamak,
- 4- Yüklenicinin, yükleniminde bulunan işin daha sonra, kusurlu yapılmasından, ortaya çıkacak bozuklukların düzeltilmesini sağlamak,
- 5- Yüklenicinin, yükleniminde bulunan işle ilgili ücret ve ücret sayılan ödemelerden yasal kesintilerin ödenmeyen kısımlarını karşılamak,
- 6- Yüklenicinin, yükleniminde bulunan işte çalışanların ödenmemiş ücretleri için.

Bu nedenlerin temelinde, daha sonra ortaya çıkabilecek zararların (borçların) kooperatifin çıkarını zedelemekten giderilmesi yer almaktadır.

Teminat Olarak Alınacak Değerler:

- 1- Türk Parası,
- 2- Banka teminat mektubu,
- 3- Devlet tahvilli ve hazine bonoları,
- 4- Hükümetçe belirlenecek ulusal hisse senedi ve tahvil,
- 5- Taşınmaz ipoteki.

Bu sayılanların dışında kalan değerleri teminat olarak alma olanağı yoktur.

Teminat eşitleri:

a- Geçici Teminat

b- Kesin teminat

Teminat Oranları:

Geçici teminat oranı: İhale konusu işin tahmini veya keşif bedelinin % 3' üdür.

Kesin teminat oranı: Geçici teminatın iki katıdır. Ancak, geçici teminat keşif bedeli üzerinden hesaplandığı halde, kesin teminat ihale bedeli üzerinden hesaplanmaktadır. Bu nedenle, kesin teminat % 6 olduğu halde geçici teminatın iki katı değildir.

Teminatı Alma Zamanları:

Geçici teminat, teklif mektubunda önce alınır. Kesin teminat ise, ihalenin kimin üzerine kaldığı saptandıktan sonra, sözleşmenin imzalanmasından önce, tamamı alınabilir veya geçici hakedişlerden % 10 kesilerek geçici teminat kesin teminat rakamına çıkarılır.

Kesin Teminatın Geri Verilmesi:

Teminat almadan amaçlanan koşulların olumlu sonuçlanması halinde kesin teminat geri verilir.

Bu koşullar:

1- Yüklenicinin, yükleniminde bulunan işin sözleşme ekleriyle şartname hükümlerine bağlı kalınarak, tamamen yerine getirilmesi ve durumun kesin kabul komisyonu tarafından tutanakla saptanması,

2- Söz konusu işten dolayı yüklenicinin kooperatife herhangi bir borcunun olmadığı ve olmayacağının kesinlik kazanması,

3- Yüklenicinin S.S.K' dan prim borcu olmadığı konusunda ilişiksiz belgesini getirmesi,

4- Bu işte çalışan işçilerin ücretlerinin tam olarak ödendiğinin saptanması ve bu kişilere ödenen ücret ve ücret sayılan ödemelerden yasal olarak kesilen vergilerin tam olarak ödendiğinin belgelerle kanıtlanması,

5- Kesin kabul işlemlerinin tamamlanıp tutanağın düzenlenmiş olması,

6- Yüklenici ile kooperatifin ibralaşmış olması.

BÖLÜM 5. YAPI KOOPERATİFLERİNDE İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ VE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yapı kooperatiflerinin amacı, önceki bölümlerde de değinildiği gibi ortaklarının konut / işyeri ihtiyacını en ekonomik şekilde karşılayarak, ortaklarına sağlıklı ve yaşanabilir yapılar inşa etmektir. Kooperatifler kanunu, inşaatların hangi yöntemle yapılacağını belirleme yetkisi kooperatif genel kuruluna bırakılmıştır. Genel kurul inşaata başlamadan önce ilk toplantısında bu kararı almalıdır. Genel kurul kooperatifin inşasını aşağıdaki yapım yöntemlerinden birini seçerek gerçekleştirir.

1. Emanet Usulü

2. İhale Usulü

İnşaat maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi kooperatif inşaatının yapılış yöntemine göre farklılık göstermektedir. İnşaat maliyeti; inşaatın yapımının başlamasından sahiplerine teslim edilmesine kadar geçen sürede yapılan harcama ve katlanılan fedakârlıkların tamamını içerir. Bu bölümde inşaat yapım yöntemlerine göre muhasebeleştirilme işlemlerinden ayrıntılı bir şekilde bahsedilecektir.

5.1. EMANET USULÜ

Kooperatife ait inşaat işlerinin emanet usulüne göre yaptırılması halinde, yapılan iş bir maliyet oluşumu sonucunda ortaya çıkmaktadır. TDMS'ye göre bir maliyet oluşumunu gerektiren imalat işlerinin maliyetinin 7 nolu hesap sınıfı hesaplarında izlenmesi gerekmektedir. Bu durumda yapı kooperatiflerinin yaptığı inşaat işlerinin “özel inşaat” işlerinden bir farkı yoktur. Yapı kooperatiflerine ait bütün inşaat giderlerinin 7/A seçeneğinin kullanılması halinde 710–720–730 nolu maliyet hesaplarının kullanılması, dönem sonlarında ise bu hesapların yansıtma hesapları ile kapatılarak üretim maliyeti hesabına aktarılması, 7/B seçeneğinin kullanılması durumunda ise maliyet hesaplarına kaydedilen tutarların (790–797) gider dağıtım tablosu aracılığı ile fonksiyonlarına dönüştürülerek dönem sonunda

Üretim maliyetine aktarılması gerekir.¹¹⁹ Yapı kooperatiflerinin inşaatın başlamasından tamamlanmasına kadar aşağıdaki maliyetlere katlanır.

- Arsa maliyetleri
- Malzeme maliyetleri
- İşçilik maliyetleri
- Taşeron giderleri
- İşletme Giderleri

5.1.1 Arsa Temini ve Muhasebeleştirilmesi

Yapı kooperatiflerinin kuruluşlarını takip eden ilk işleri kooperatifin amacına uygun bir arsa temin edilmesidir. Kooperatifler kanununa göre amaca uygun arsanın yerinin secimi, azami fiyatının belirlenmesi genel kurulun devir ve edilemeyecek yetkileri arasında sayılmıştır. Genel kurul arsa ile ilgili karar verirken kooperatif amaçlarını ve çıkarlarını göz önünde bulundurmalı ve amaca uygun bir arsa almalıdır.

Yapı kooperatifleri arsalarını iki şekilde temin edebilirler;

1. Kooperatif arsası 3. kişilerden satın alınır, bedeli kooperatif ortaklarından alınır.
2. Kooperatif arsasının, kat karşılığı temin edilmesi

VUK'nun 269. maddesi göre iktisadi işletmelere ait gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlenir. Arsanın maliyeti, temin bedeli ile temine ilişkin olarak yapılan tüm giderlerin toplamından oluşmaktadır. VUK'nun 270. maddesi ile kooperatiflere, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile tapu harçlarının maliyet bedeline yansıtılması veya genel gider olarak gösterilmesi konusunda serbestlik getirilmiştir. Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olduğu düşünülürse söz konusu giderlerin arsanın maliyetini doğru tespit ederek inşaat maliyetlerine doğru aktarabilmek için arsa maliyetine eklenmesi yerinde olacaktır.

¹¹⁹ şeker, s.44

Yapı kooperatiflerinde satın alınan arsanın muhasebeleştirilmesinde iki farklı yaklaşım benimsenmiştir. Birinci yaklaşımı benimseyenlere göre arsa kooperatif inşaatlarının yapılabilmesi için temel malzemedir ve satın alındığında “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”na kaydedilir.¹²⁰Kooperatif inşaatlarının yapımına başlanmasından sonra ise bu hesaptan ya sabit yatırım olduğu gerekçesi ile “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”na ya da inşaaata başlanması için temel ve direkt malzeme olduğu gerekçesi ile “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabı”na aktarılmaktadır.

Örneğin: Yaşamkent Konut Yapı Koop. 7 konutluk bir bina yapmak amacıyla 7 üye tarafından kuruluyor. İnşaatın yapımı için 70.000.- TL'ye bir arsa peşin olarak satın alınmıştır.

.../.../...			
250 ARAZI VE ARSALAR		70.000	
250.01. Arsa Bedeli			
	100 KASA		70.000
Kooperatif Arsasının satın alınması			

VUK'un 269. maddesine göre kooperatifin tüm taşınmaz malları maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Maliyet bedeli ve arsa arsanın satın alım bedelinin ve yapılan tüm giderlerini ifade etmektedir. Arsanın temin edilmesi ile ilgili tüm giderler maliyeti oluşturduğundan 250 Arsa ve Araziler hesabında gösterilmelidir.

.../.../...			
250 ARAZI VE ARSALAR		2.500	
250.02. Noter Gid.	500		
250.03. Tapu Harçları	1000		
250.04. Komisyon Gid.	1000		
	100 KASA		2.500
Arsa alımı ile ilg. Gid.			

¹²⁰Çetin Deniz, “Konut Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe Düzeni”, (Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE, Sakarya 2001) s.68

Emlak vergisi arsanın maliyetine dahil olmadığından 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına izlenmesi gerekir.

Örneğin; Kooperatif arsasının alımı ile ilgili 2.000 TL emlak vergisi ödenmiştir.

.../.../...			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2000	
770.05 Vergi Resim ve Harçlar			
01. Emlak Vergisi			
	100 KASA		2000
<u>Emlak vergisinin ödenmesi</u>			

Arsa sahibine arsaya karşılık olarak tapu devri veya tapuya şerh verilmeden önce yapılan ödemeler avans niteliğinde olup “**259 Verilen Avanslar Hesabı**”na borç kaydedilerek burada izlenir.

Örneğin; Arsanın satın alınması için mal sahibi ile yapılan anlaşma gereği 70.000.- TL’lik arsa bedelinin % 10’u kadar avans ödenmiştir.

.../.../...			
259 VERİLEN AVANSLAR		7000	
	100 KASA		7000
avans tutarı: $70.000 * \%10 = 7000$			
<u>Arsa alımı ile ilgili avans ödendi</u>			

İnşaatın başlamasıyla arsanın temel malzeme olarak kabul edilmesi ve inşaat maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi için 250 Arsa ve Araziler hesabında biriken giderler 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına devrederek izlenir.

.../.../...			
150 İLK MADDE VE MALZEME		72.500	
01. Arsa ve Araziler			
	250 ARSA VE ARAZİLER		72.500
	250.01. Arsa Bedeli	70.000	
	250.02. Noter Gid.	500	
	250.03. Tapu Harçları	1.000	
	250.04. Komisyon Gid.	1.000	
Arsanın inşaat maliyetine devri devri			

İnşaat için kullanılan arsa ile kooperatif tarafından yapılan sosyal tesisler, yeşil alan olarak bırakılan yerlerle ilgili arsaların konut \ işyeri maliyetlerinin tam olarak hesaplanabilmesi için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. İnşaat alanı olarak kullanılan arsa “ 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı’nda, diğer arsaların “ 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”nda takip edilmesi gerekir.

Örneğin; Yaşamkent Konut Yapı kooperatifi 60 adet konut yapmak üzere 2.000 m² arsayı 120.000.- TL’ye satın alıyor. 60 adet konut 400 m²’den oluşan 3 blokta inşaa edilecektir.

$$\text{Konut Arsası} = 400 \text{ m}^2 \times 3 = 1.200 \text{ m}^2$$

$$\text{Sosyal Alan Arsası} = 2.000 \text{ m}^2 - 1.200 \text{ m}^2 = 800 \text{ m}^2$$

$$\text{Arsanın m}^2 \text{ maliyeti} = 120.000 \text{ TL} / 2.000 \text{ m}^2 = 60 \text{ TL}$$

$$\text{Konut arsası maliyeti} = 1.200 \text{ m}^2 \times 60 \text{ TL} = 72.000 \text{ TL}$$

$$\text{Sosyal alan arsa maliyeti} = 800 \text{ m}^2 \times 60 \text{ TL} = 48.000 \text{ TL}$$

İnşaat alanına düşen arsanın maliyeti “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı”na, Sosyal alanlara düşen arsa maliyeti “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”nda izlenecektir.

Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

...	...	...
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	72.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	48.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME GİD.		120.000
150.01 Arsa ve Araziler		
Arsa mal. Üretim mal. Aktarılması		

Dönem Sonunda;

...	...	...
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM HS.	120.000	
711 DİR. İLK MAD. MAL. GİD. YANS. HS		72.000
731 GEN. ÜRT. GİD. YANS. HS.		48.000
Dönem sonunda gid. Mamul mal. Aktarıldı		

Yılsonunda gider hesapları ile yansıtma hesapları kapatılır.

...	...	...
711 DİR. İLK MAD. MAL. GİD. YANS. HS	72.000	
731 GEN. ÜRT. GİD. YANS. HS.	48.000	
710 DİREKT İLK MAD. MAL. GİD.		72.000
730 GENEL ÜRETİM GİD.		48.000
Dönem sonunda gider ve yansıtla hes. Kapatılması		

Kooperatif arsasının muhasebeleştirilmesindeki diğer bir yaklaşım ise; arsa maliyetinin takibinin daha kolay olması, genel kurullara sunulan bilançolarda arsa maliyetinin daha rahat bir şekilde görülebilmesi için kooperatif arsasının “250 Arsa ve Araziler Hesabı”nda takip edilmesidir.¹²¹ Bu kayıt şekli uygulamada sık sık görülmektedir. Ancak arsa alındıktan sonra yeterli üye sayısına ulaşmak, dolayısıyla inşaatlara başlamak uzun zaman

¹²¹ Çankaya, “Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe ve Vergi Sorunları, s.45

alacaksa bu hesabın kullanılması uygundur. Bu durumda arsa alış işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

...	...	...
250 ARSA VE ARAZİLER		120.000
250.01. Arsa Bedeli		
	100 KASA	120.000
Kooperatif Arsasının peşin alımı		

İnşaatlar bitirildikten sonra arsa maliyeti 250 nolu hesaba alacak kaydedilerek diğer inşaat maliyetleri ile birlikte “151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı”na devredilerek konut/işyerlerinin maliyetine aktarılmış olur.

Kooperatif arsasının kat karşılığı satın alınması halinde;

Yapı kooperatiflerinde kooperatif arsasının kat karşılığı satın alınması çok sık uygulanan bir yöntemdir. Bu yöntemden taraflar noter huzurunda sözleşme yaparlar.

Bu uygulamada arsa sahibine verilen daire ya da işyerlerinin maliyetleri toplamı, arsanın maliyetini oluşturmaktadır. Arsa sahibine verilecek daire ya da işyerlerinin maliyetleri inşaatın tamamlanmasından sonra belli olacağına göre, arsanın maliyeti de ancak bu tarihte saptanabilecektir. İnşaat sözleşmesi yapıldığında durum nazım hesaplarda izlenebilir ¹²²

5.1.1. Plan Proje Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İmar Kanunu gereği inşaatların yasal yollarla, imar planına uygun bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla proje hazırlanır. İnşaatlarla ilgili projeler mimar ve mühendisler tarafından hazırlanır. Yapı kooperatiflerinde inşaat alanı genellikle büyük

¹²² Çankaya, **İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın**, s.458-459

oldugundan proje masrafı da fazladır. Ön izin alınması amacıyla hazırlanan proje belediyeye sunulmasında yarar bulunmaktadır. Ancak yapı ruhsatının alınması ve inşaatın yapımına başlanması için uygulama projesinin eksiksiz bir şekilde tamamlanması gerekmektedir. İnşaatla ilgili tüm harcamalar uygulama projesine göre yürütülür. Bir uygulama projesi her biri kendi alanında proje çizme yetkisine sahip mimar ve mühendisler tarafından hazırlanmış alt projelerin bir araya gelmesiyle oluşur.

İnşaat projelerinin çizdirildiği mühendisler serbest meslek erbabı olarak nitelendirildiklerinden bunlara yapılan ödemeler üzerinden GVK'nun 94. maddesi gereği %22 oranında gelir vergisi kesintisi yapılır. İnşaat projesine karşılık yapılan ödemeler maliyet kayıtları 7/A seçeneğine göre tutuluyorsa "730 Genel Üretim Giderleri Hesabı"na, 7/B seçeneğine göre tutuluyorsa "793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Hesabı"na kaydedilir. 7/A seçeneğine göre proje maliyetlerinin kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

Örneğin; Şen Mühendislik firmasına proje çizimi için 10.000,- TL % 15 G.V. kesintisinden sonra ödenmiştir.

.../.../...			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		10.000	
730.30. Plan - Proje Gid.			
100 KASA			1.500
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			8.500
<u>Proje bedeli olarak ödene</u>			

5.1.2. Alt Yapı Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yapı kooperatiflerinin arsası temin edildikten sonra gerekli alt yapı çalışmalarının kooperatifçe karşılanması gerekir. Tabi bu kooperatif için bir maliyet unsurudur. Genellikle belediye sınırları içindeki yerlerde belediyeler kooperatif sitesinin önüne kadar alt yapı ile ilgili işlemleri kendisi üstlenmekle birlikte, site içerisinde yapılacak işlemler kooperatif tarafından sürdürülmektedir.

Örneğin: kooperatif arsasına ulaşımın sağlanması amacıyla mevcut patika yol genişletilme ve asfalt çalışması yapılmış. Bedeli kooperatif tarafından karşılanmıştır. Bununla ilgili olarak 10.000.- TL ödeme yapılmıştır.

.../.../...		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10000	
730.40. Altyapı Giderleri		
100 KASA		10000
Altyapı giderleri için ödenen		

5.1.3. Yapı Denetim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Ülkemiz ; yeryüzünün en aktif deprem kuşaklarından birinde yer almaktadır. Üst üste meydana gelen depremler , büyük can ve mal kayıplarına neden olmuştur. Buna rağmen " yapı denetimi " konusunda bugüne kadar gereken adımlar atılmamıştır. Ülke ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir denetim sistemi oluşturulmamıştır. Aksine nüfus artışına paralel göçler , plansız kentleşme , kaçak yapılaşma , kalitesiz ve kontrolsüz yapılar, sık sık uygulana imar affı uygulamaları , can ve mal kayıplarını daha da arttırmıştır ülkemizde inşa edilecek her türlü yapı , pek çok şartların ve geniş bir teknik kadronun sağlanması sonucunda T.C. Bayındırlık Bakanlığı'ndan alınan "İzin Belgesi" ile çalışan ve münhasıran "yapı denetimi" ile uğraşan tüzel kişiliğe sahip Yapı Denetim Kuruluşları'nın denetimine tabi tutulmuştur.

Yapı denetim firmaları yaptıkları denetim işini bir bedel karşılığında yaparlar. Yapı denetim firmalarında uygulanan Hizmet bedeli taksitleri Yapı Denetimi Uygulama Usul Ve Esasları Yönetmeliği'nin 14. maddesinde şöyle verilmiştir.¹²³

1. taksit: Proje inceleme ve subasmana kadar olan kısım için denetim hizmet bedelinin % 20 sidir.

2 . taksit: Taşıyıcı sistem bölümü için denetim hizmet bedelinin % 40'ıdır.

¹²³ <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/20822.html>, (03.11.2009), m.14

3. taksit: Çatı, dolgu duvarları, kapı ve pencere kasaları, tesisat alt yapısı dahil yapının sıvaya kadar hazır duruma getirilmiş bölümü için denetim hizmet bedelinin % 20 sidir.

4. taksit: Mekanik ve elektrik tesisatı ile kalan yapı bölümü için denetim hizmet bedelinin % 20 sidir. Bu bedelin ödenmesinde ilgili idare tarafından inşaatın tamamlandığına dair tutulan tutanak yeterli olacaktır.

Yapı kooperatifleri tarafından yapılan konut ve işyerleri de yapı denetimine tabi bulunmaktadır. Kooperatif tarafından yapı denetim firmalarına yapılan ödemeler dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler içerisinde değerlendirilmekte ve 7/A seçeneğinde “730 Genel Üretim Giderleri hesabı”na, 7/B seçeneğinde ise “793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Hesabı”na kaydedilir. 7/A seçeneğine göre hakediş bedelleri ödendikçe yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

Örneğin bir yapı denetim firmasıyla 30.000.- TL'ye anlaşma sağlanmış ve anlaşmaya göre inşaatın 1. hakediş ödenmiştir.

.../.../...		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	6.000	
730.31. Yapı Denetim Gideri		
100 KASA		6.000
30.000 * %20 = 6.000		
<u>Yapı denetim gideri olarak ödenen</u>		

5.1.4. Yapı Ruhsatının Alınması ve Belediye Harçlarına Ait Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Yapı kooperatifi, inşaatlara başlayabilmek için belediye sınırları içindeki inşaatlarda belediyeden, belediye sınırları dışındaki inşaatlar da ise Bayındırlık ve İskân Bakanlığından izin alması gerekmektedir. Yapı kooperatifinin inşaatla başlamadan önce inşaat iznini alabilmesi için aşağıdaki işlemleri yerine getirmesi gerekmektedir:

a) İmar Durumunun Öğrenilmesi

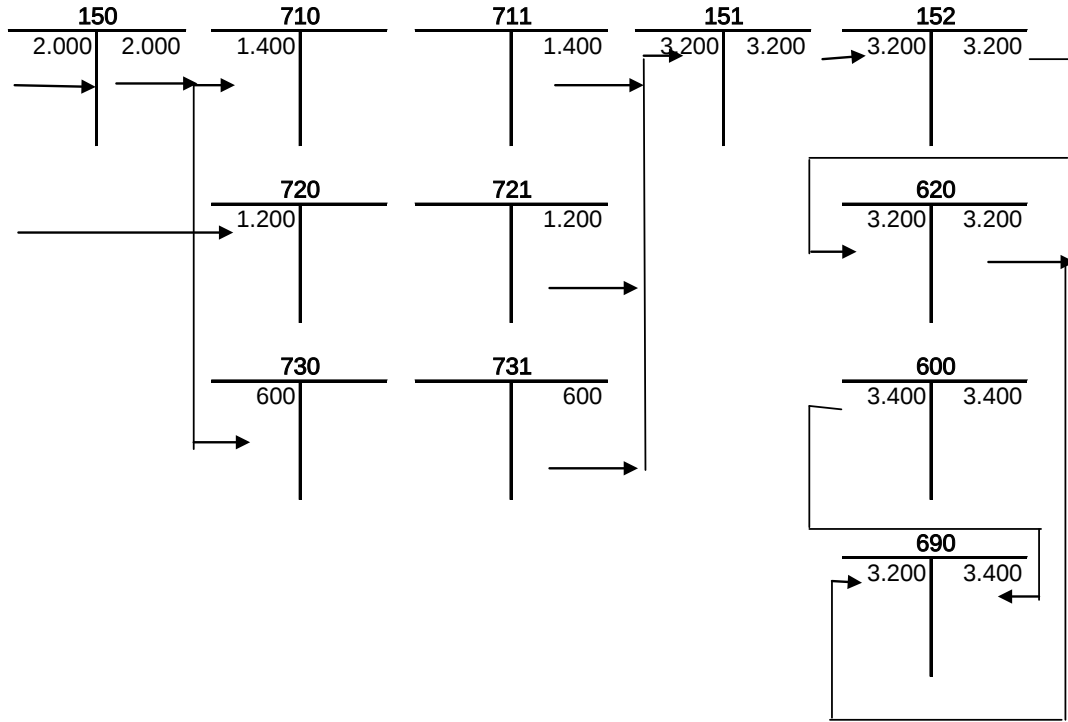
Kooperatif, inşaatlara başlanmadan önce üzerinde inşaat yapılması düşünülen arsa için belediyeden “imar durumu” nu öğrenmesi gerekmektedir. İmar durumunu öğrenmek için belediyeye arsa tapusu ve çapının ekleneceği bir dilekçe ile başvurulur. İmar durumu belgesinde; arsanın bina yapımına uygun olup olmadığı, uygun ise hangi büyüklükte ve kaç katlı bina yapılabileceği, binanın hangi amaçla kullanılacağı belirtilmektedir. İmar durumu belgesinin verilmesi sırasında belediye tarafından arsanın yüzölçümüne göre hesaplanan belli bir harç tahsil edilmektedir.

b) Yapı Ruhsatının Alınması

Arsanın imar durumunun inşaat yapımına uygun olduğu anlaşıldıktan sonra, inşaatlara başlanabilmesi için “Yapı Ruhsatı” için bağlı bulunulan belediyeye başvurulur. Yapı ruhsatının alınabilmesi için, yapı denetim firmaları tarafından standartlara uygunluğu onaylanmış uygulama projesi belediyeye sunulur. Yapı ruhsatının verilmesi sırasında da, Belediye Kanunu tarafından belirlenmiş olan harçlar belediyeye ödenir.

Belediye Gelirleri Kanunu’nun ek 2. maddesine göre işyeri yapı kooperatifleri harçlara ilişkin muafiyet tanınmış olmakla birlikte konut yapı kooperatifleri için bir istisna getirilmemiştir. Bu nedenle yapı kooperatifleri gerek imar durumu belgesi alırken, gerek yapı ruhsatının alınması sırasında belediye tarafından hesaplanacak harçları ödemekle yükümlüdür. Belediyeye ödenen harçlar 7/A seçeneğinde “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”na, 7/B seçeneğinde ise “795 Vergi Resim ve Harçlar Hesabı”na kaydedilir;

5.1.5. İnşaat Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi



Şekil 1: İnşaatların emanet yöntemine göre yaptırılmasında maliyet akım şeması

5.1.5.1. Malzeme Maliyetleri

İnşaat adıyla tanımlanan yapı çeşitli inşaat malzemelerinden oluşur. Kooperatif inşaatlarının yapımında kullanılan veya inşaat sürecinin tamamlanmasına yardımcı olan malzemelerin parasal tutarına malzeme maliyeti denir.

İlk madde ve malzemelerin alındığı yerden, işletme stoklarına intikal edene dek yapılan giderlerin tamamı (yükleme, boşaltma, nakliye, sigorta, gümrük vergileri vb.) alınan ilk madde ve malzemenin alış fiyatına eklenerek maliyet fiyatı saptanacaktır. TDMS'nin gereği olara; inşaatlarda kullanılmak amacıyla satın alınan ilk madde ve malzemeler maliyet değeri üzerinden "150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı"nda izlenecektir.¹²⁴

¹²⁴ Çankaya, İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın – Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, s.133-134

5.1.5.1.1. Stok Değerleme Yöntemleri

Kooperatif inşaatının emanet usulüne göre herhangi bir yüklenici firmaya vermeden bizzat kooperatif tarafından oluşturulan bir komisyon tarafından yaptırılmasında, üretimde kullanılan malların çeşitli fiyatlardan satın alınması ve bunların değerlendirilmesinde zorluklarla karşılaşıldığından, stok kartı açılmalıdır¹²⁵

Stok değerlemesinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden en yaygın olarak kullanılanları:

1. Gerçek parti maliyet yöntemi
2. İlk giren ilk çıkar yöntemi
3. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi

1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

İşletmede üretilen mamulün ya da satılan malın hangi partiden olduğu kesin olarak bilinebilen maliyet bedeli ile değerlendirilir. Envanter gününde de kalan stokların hangi partiden olduğu kesin olarak bilinebildiği için o partinin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi

Bu yöntemde, üretime gönderilecek malzeme maliyeti işletmeye giriş tarihine göre yapılır. Üretime gönderilen malzemeler, önce alınan partinin fiyatı ile değerlendirilecektir. Dolayısıyla bu yöntemde düşük maliyetli malzemeler öncelikle üretimde kullanılırken, yüksek maliyetli malzemeler stoklarda beklemektedir.

3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, alınan her malzemedan sonra “ortalama maliyet” hesaplamak gerekir. Üretime malzeme bu ortalama maliyetle gönderilir. Ortalama birim maliyetleri bulmak için;

¹²⁵ Yagmur Çiçek, (Konut Yapı Kooperatiflerinde Standart Hesap Planına Göre Maliyet Hesaplarının Kapatılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 2001) s.46

her alıştan sonra malzeme maliyeti toplamının, malzeme miktarına bölmek gerekmektedir. Böylece dönem içindeki malzeme fiyatlarındaki çıkışların maliyete etkisi önemli ölçüde giderilmiş olmaktadır. Böylece inşaatta kullanılan malzemeler ortalama fiyat üzerinden maliyetlere yansıtılmış olur.

5.1.5.1.2. Malzeme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

a) Malzeme Alış Kaydı

Kooperatif tarafından inşaat eyleminin sürdürülebilmesi için alınan malzemeler “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”na borç kaydedilirken ödemenin yapılış şekline göre ilgili hesap alacaklandırılır. Alınan malzeme için ödenen kdv “191 İndirilecek Kdv hesabı”¹²⁶ na kaydedilir. Bu durumda malzeme alış kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

Örneğin; İnşaatta kullanılmak amacıyla 10.000 TL’ye çimento, 5.000 TL’ye kum satın alındı. % 18 kdv hariç. Mal bedeli peşin ödendi. Bu durumda malzeme alış kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

.../.../...			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		15.000	
150.01. İlk Madde ve Malzeme			
150.01. Kum	5.000		
150.02. Çimento	10.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		2.700	
	100 KASA		17.700
Alınan inş mal kaydı			

b) Kullanılan Malzemenin Kaydı

Kooperatif İnşaatında kullanılan malzemelerin kaydı, malzemenin direkt malzeme yada endirekt malzeme olmasına göre farklılık göstermektedir. Kullanılan direkt malzemeler

¹²⁶ 03.07.2009 Tarihli Resmi Gazete ‘Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimlerindeki istisna uygulaması kaldırılmıştır. Ancak, 03.07.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisi istisnasından yararlanmaya devam edecektir.”

“710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı”na, endirek Malzemeler ise “ 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”na kaydedilir.

Örneğin; İnşaatda 5000 TL’lik kum, 8.000 TL’lik çimento kullanılmıştır.

..././...		
710 DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD. HS	13.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		13.000
150.01. İlk Madde ve Malzeme		
150.01. Kum	5.000	
150.02. Çimento	8.000	
Üretime gön. Direkt mal. Kaydı		

Örneğin; İnşaatda 4.000 TL’lik çivi, 2.000 TL’lik alçı kullanılmıştır.

..././...		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	6.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		6.000
150.01. İlk Madde ve Malzeme		
150.03. Çivi	4.000	
150.04. Alçı	2.000	
Üretime gön. endirekt mal. Kaydı		

c) Malzeme Maliyetlerine İlişkin Dönem Sonu İşlemleri

Niteliğine göre **“710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı”** veya **“ 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”** na kaydedilen malzeme maliyetleri dönem sonunda yansıtma hesapları (711 DİMMG Yansıtma Hesabı veya 731 GÜG Yansıtma Hesabı) aracılığı ile **“151 Yarı Mamuller Üretim Hesabı”**na aktarılıp, inşaatlar tamamlandıktan sonra ise **“152 Mamuller Hesabı”**na devredilirler.

Örneğin; dönem sonunda 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabının borç kalanı 38.000 TL 730 Genel Üretim Giderleri hesabının borç kalanı 27.000 TL’dir.

..././. 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HS			
711 DİR. İLK MAD. MAL GİD. YANS.HS. 731 GEN. ÜRT. GİD. YANS. HS.		65.000	38.000 27.000
Dönem sonunda gid. Malzeme mal. Üretim mal. Devri			

Yıl sonunda hesaplar 710 ve 730 nolu gider hesapları yansıtma hesaplarıyla aşağıdaki şekilde kapatılır;

..././. 711 DİR. İLK MAD. MAL GİD. YANS.HS. 731 GEN. ÜRT. GİD. YANS. HS.		38.000 27.000	
710 DİR. İLK MAD. MAL GİD. HS. 730 GEN. ÜRT. GİD. HS.			38.000 27.000
Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması			

5.1.5.2.İşçilik Maliyetleri

İşçilik maliyetleri, yapı kooperatifleri tarafından üyeleri için inşa edilen konutların \ işyerlerinin üretiminde kullanılan emeğin bedeli olup inşaatın malzeme maliyetlerinden sonra gelen en önemli maliyet unsurudur. İnşaatın yapımı sırasında doğrudan inşaat alanında çalışan işçiler ile genel üretim gideri niteliği taşıyan ustabaşı, inşaat mühendisi vb. personele ödenen ücretler işçilik maliyeti olarak değerlendirilir. İşçilik maliyetlerinin tam olarak saptanabilmesi için işçilerin inşaatta geçirdikleri sürenin doğru olarak saptanması gerekmektedir.

5.1.5.2.1. Ücretten Yapılan Kesintiler

a) SSK primleri

İnşaatlarda çalışan işçilerin ve idari personelin (Yönetim ve denetim kurulu üyelerinin ücretleri hariç) brüt ücretleri üzerinden % 14 oranında SSK primi kesilir. Ayrıca

kooperatif çalıştırdığı işçiler için işyerinin tehlike derecesine göre % 19,5 ile % 22,5 arasında işveren sigorta primi öder.

b) İşsizlik Sigortası

İşsizlik sigortası; bir işyerinde çalışırken, çalışma istek, yetenek, sağlık ve yeterliliğinde olmasına rağmen, kendi istek ve kusuru dışında işini kaybedenlere, uğradıkları gelir kayıplarını kısmen de olsa karşılayarak kendilerinin ve aile fertlerinin zor duruma düşmelerini önleyen, sigortacılık tekniği ile faaliyet gösteren, Devlet tarafından kurulan zorunlu bir sigorta koludur. İşsizlik sigortası prime esas brüt kazançlar üzerinden % 3 oranında hesaplanır. Bunun %1'i işçi ücretlerinden %2'si ise işveren tarafından karşılanır. Ücretlerden kesilen SSK primleri ile kooperatif kendi payına düşen sigorta primlerini izleyen ayın son gününe kadar aylık sigorta primleri bildirgesi ile bağlı bulunduğu kuruma öder.

c) Gelir Vergisi

Çalışan işçiler gelirleri ile orantılı olmak üzere gelir vergisi ödemek zorundadır. İşçilerin ödeyecekleri vergiler işveren sıfatıyla kooperatif tarafından her ay stopaj yoluyla kesilerek muhtasar beyanname ile bağlı bulundukları vergi dairesine ödenir.

d) Damga Vergisi

İşçilerin almış oldukları brüt ücretleri üzerinden % 06 oranında damga vergisi kesintisi yapılır. Yapılan bu kesintiler muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödenir.

5.1.5.2.2. Ücretlerin Muhasebeleştirilmesi

a) Dönem İçi Kayıtları

Ücretler, malzeme maliyetlerinde olduğu gibi direkt ve endirekt olmak üzere ikiye ayrılır. İnşaatın temel yapısını oluşturan ilk maddelerin şeklini, yapısını ve niteliğini değiştiren işçilik giderleri “ direk işçilik giderleri”dir. “720 Direk İşçilik Giderleri Hesabı”nda izlenir.

Endirekt işçilik giderleri, direkt işçilik giderleri dışında kalan ve inşaatlara doğrudan doğruya yüklenilemeyen işçilik giderleridir. Bu işçilikler yardımcı işçilik ve yönetici işçilik

şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Endirekt işçilikler ortak üretim giderleri niteliğini taşıdığından dönem sonunda inşaatların çeşidine göre bir dağıtım anahtarı ile mamul maliyetlerine yansıtılırlar.

İnşaatlarla ilgili karşılaşılabileceğimiz Endirek işçilik giderlerini şöyle sıralayabiliriz:¹²⁷

- Hazırlama, tamamlama, temizleme işçiliği,
- Yardımcı işçilikler,
- Hafta ve genel tatil ücretleri,
- İkramiyeler, primler, kar payları,
- Boş zaman ücretleri,
- İş arama izin ücretleri,
- Nezaretçi ücretleri,
- İhbar tazminatları,
- Kıdem tazminatları,
- Sosyal yardımlar,
- SSK, işveren primleri vb.

Örnek: Yaşamkent Konut Yapı Kooperatifini inşaat işinde çalışan 30 işçinin Mart 2009 ücretlerinin brüt tutarı 35.000.- TL olup yasal kesintiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

¹²⁷ Çankaya, “Yapı Kooperatiflerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi Vergilendirme”, s. 109

Tablo 1: İşçi Ücretleri ve kesintileri Tablosu			
1	Brüt Ücretler		35.000,00
2	SSK Primi İşçi Payı (1x%14)		4.900,00
3	İşsizlik Sigortası İşçi Payı (1x%1)		350,00
4	Gelir Vergisi Matrahı (1-(2+3))		29.750,00
5	Gelir Vergisi (4x%15)		4.462,50
6	Damga Vergisi (1x%06)		210,00
7	Kesintiler Toplamı (2+3+5+6)		9.922,50
8	Net Ücret		25.077,50
9	SSK Primi İşveren Payı (1x%21,5)		7.525,00
10	İşsizlik Sigortası İşv. Payı (1x%2)		700,00
11	asgari Geçim İnd. (73,93x30)		2.247,90
Asgari Geçim İndiriminde evli ve 2 çocuklunun rakamı alınmıştır.			

		31.03.2009		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ			35.000,00	
01. İşçi Ücret ve Giderleri				
01. Brüt Ücret	35.000,00			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			8.225,00	
01. İşçi Ücret ve Giderleri				
01. SSK İşv. Payı	7.525,00			
02. İşsizlik Sig. İşv. Payı	700,00			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			2.247,00	
01. Asgari Geçim İnd.				
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR				4.672,50
01. Gelir vergisi	4.462,50			
02. Damga Vergisi	210,00			
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.				13.475,00
01. SSK İşçi Payı	4.900,00			
02. SSK İşv. Payı	7.525,00			
03. İşs. Sig. İşçi Payı	350,00			
04. İşs. Sig. İşv. Payı	700,00			
335 PERSONELE BORÇLAR				27324,50
01. Net Ücret	25.077,50			
02. Asg. Geç. İnd.	2.247,00			
.../.../...				

Endirekt İşçilik giderlerinin kaydı ise şu şekilde olacaktır;

Örnek: Yaşamkent Konut Yapı Kooperatifinde yardımcı hizmetlerde çalışan 2 işçinin Mart 2009 ücretlerinin brüt tutarı 2.000 TL olup yasal kesintiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2:Yardımcı Hizmetlerde Çalışan İşçilerin Ücretleri ve kesintileri Tablosu

1	Brüt Ücretler	2.000,00
2	SSK Primi İşçi Payı (1x%14)	280,00
3	İşsizlik Sigortası İşçi Payı (1x%1)	20,00
4	Gelir Vergisi Matrahı (1-(2+3))	1.740,00
5	Gelir Vergisi (4x%15)	261,00
6	Damga Vergisi (1x%06)	12,00
7	Kesintiler Toplamı (2+3+5+6)	573,00
8	Net Ücret	1.427,00
9	SSK Primi İşveren Payı (1x%21,5)	430,00
10	İşsizlik Sigortası İşv. Payı (1x%2)	40,00
11	asgari Geçim İnd. (73,93x2)	147,86

Asgari Geçim İndiriminde evli ve 2 çocuklunun rakamı alınmıştır.

31.03.2009

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	2.470,00	
01. İşçi Ücret ve Giderleri		
01. Brüt Ücret	2.000,00	
01. SSK İşv. Payı	430,00	
02. İşsizlik Sig. İşv. Payı	40,00	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	147,86	
01. Asgari Geçim İnd.		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		273,00
01. Gelir vergisi	261,00	
02. Damga Vergisi	12,00	
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		770,00
01. SSK İşçi Payı	280,00	
02. SSK İşv. Payı	430,00	
03. İşs. Sig. İşçi Payı	20,00	
04. İşs. Sig. İşv. Payı	40,00	
335 PERSONELE BORÇLAR		1574,86
01. Net Ücret	1.427,00	
02. Asg. Geç. İnd.	147,86	
.../.../...		

b) İşçilik Maliyetlerine İlişkin Dönem Sonu İşlemleri

İşçilik maliyetleri de malzeme maliyetlerinde olduğu gibi dönem sonunda yansıtma hesaplarıyla inşaat maliyetlerine yansıtılır. İnşaat tamamlanana kadar inşaat maliyetleri 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı’nda izlenir.

Örneğin; Yaşamkent Konut Yapı Kooperatifinde çalışan işçilik maliyetlerinin dönem sonu toplamlarına ilişkin defter-i kebir dökümlerini içeren tablo aşağıdaki gibidir: (işçilik giderlerinin aylara göre değişmediği varsayılmıştır:)

Tablo 3: İşçilik maliyetlerinin aylar itibariyle dökümü Tablosu

AYLAR	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
TEMMUZ	35.000	10.695
AĞUSTOS	35.000	10.695
EYLÜL	35.000	10.695
EKİM	35.000	10.695
KASIM	35.000	10.695
ARALIK	35.000	10.695
TOPLAM	210.000	64.170

..././...			
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM HS		274.170	
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS..		210.000
	731 GEN. ÜRT. GİD. YANS. HS.		64.170
Dönem sonunda gid. işçilik. Üretim mal. Devri			

Yılsonunda hesaplar gider yansıtma hesaplarıyla aşağıdaki şekilde kapatılır;

.../.../... 721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS.. 731 GEN. ÜRT. GİD. YANS. HS.	720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. 730 GEN. ÜRT. GİD. HS. Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması	210.000 64.170	210.000 64.170
---	---	-------------------	-------------------

5.1.5.2.3. Asgari İşçilik Uygulaması

Düzenli prim ödeyen işverenler ile düzenli prim ödemeyen işverenlerin ayırt edilmesi ve düzenli prim ödemediği anlaşılan işverenlerin etkin bir şekilde takibe alınması amacıyla, inşaat işyerleriyle ihale konusu işler için 07.07.1994 tarihinden itibaren 16/86 Ek sayılı genelge yayımlanmak suretiyle asgari işçilik uygulaması başlatılmıştır.

Asgari işçilik uygulamasının nedenleri 3 başlıkta özetlenebilir:¹²⁸

- Çalışanların hiç bildirilmemesi
- Çalışanların bildirilmelerine karşın, ücretlerinin eksik bildirilmesi,
- Çalışanların gün sayılarının eksik bildirilmesi.

İşveren işin emsali, niteliği, kapsamı ve kapasitesini belirler. İşin yürütülmesi açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit edilirse asgari işçilik uygulamaya girer. İşin yürütülmesi açısından gerekli olan asgari işçilik tutarı; yapılan işin niteliği, kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak tespit edilir. Söz konusu tespitler, kurumun denetim ve kontrole görevlendirilmiş memurları tarafından saptanacaktır. Bu düzenleme ile sigortasız işçi çalıştırma, prime esas kazançların ve prim ödeme gün sayılarının eksik gösterilmesi gibi konularda daha etkin bir denetimin sağlanması amaçlanmıştır.

¹²⁸ Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 1123

Emanet usulüne göre yapılan yapı kooperatifleri özel inşaat gibi değerlendirildiğinden özel inşaat işlerine uygulanan asgari işçilik oranına tabidir. Özel inşaat işlerinde asgari işçilik oranı % 25 eksiği uygulanarak hesaplanır. Asgari işçilik oranı, ilgili meslek kuruluşlarının da görüşleri doğrultusunda çeşitli işleri kapsayacak şekilde kurum tarafından belirlenmektedir. İnşaatlara ilişkin yaklaşık maliyet bedeli ise inşaat ruhsatında yazılı bulunan m² ile her yıl Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nca yayınlanan inşaatın yıllar itibariyle sınıfı ve grubuna göre belirlenmiş m² fiyatının çarpılması ile bulunur. Bina maliyetinin tespitinde inşaat işinin yıllara yaygın olup olmadığı fark yaratmaktadır.

Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarının hesaplanabilmesi için ;¹²⁹

- İnşaatın yapı ruhsatında yazılı alanının (m²)
- Birim m² maliyet bedelinin
- İşçilik ücreti oranının
- İnşaatın başlama tarihinin
- İnşaatın bitiş tarihinin
- İnşaatın niteliğinin bilinmesi gerekir.

Asgari işçilik miktarının hesaplanmasında kullanılacak formül şöyledir:

$\text{ASGARİ İŞÇİLİK MİKTARI} = \text{Yapı Yüzölçümü} \times \text{m}^2 \text{ Maliyet Bedeli} \times \text{İşçilik Oranı}$
--

5.1.5.3. Taşeron Giderleri

Taşeron; asıl yüklenicinin eseri meydana getirme borcunun ifasını kendi adına ve hesabına yaptığı bir istisna sözleşmesiyle ona bıraktığı kendi hesabına çalışan yardımcı

¹²⁹ Selimoğlu, s. 244

kişidir. ¹³⁰ Günümüzde ki inşaat endüstrisindeki bir işletmenin tüm inşaat faaliyetlerini başından sonuna kadar kendi eleman ve araç – gereçleri ile gerçekleştirmesi pek karşılaşılan bir durum değildir. Bunun nedenleri, belirli alanlarda uzmanlaşmış olan elemanlara her zaman için müteahhidin vereceği iş olmaması, her bir uzmanlık alanı için gereksinim duyulan araç - gereçlerin finansmanının büyük tutarlara ulaşması v. b. olumsuz etkenler olmaktadır. ¹³¹

Emanet usulüne göre inşaatlarını yapan yapı kooperatifleri, inşaatın yapımında taşeronlardan yardım alabilirler. Taşeronlar yaptıkları işlerde uzmanlaşmış kuruluşlardır. Bu da yapılan işin verimini artıracaktır. Taşeronlar yaptıkları bu işten ücret almaktadırlar. Taşeronlara yapılan ödemelerden yapacakları iş bir yılı aşıyorsa % 3 Gelir Vergisi kesintisi uygulanır. Eğer yapılan iş bir yılı aşmıyorsa gelir vergisi kesintisi uygulanmaz.

Taşeronlara ödenen avanslar inşaatın yapımı için ödendiğinden ve mamul sayılan inşaatın yapılması için sipariş olarak kabul edildiğinden '159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında' ¹³² izlenmelidir. Sipariş teslim alındığında inşaat maliyetlerine eklemek için 730 Genel Üretim Giderleri hesabına, dönem sonunda da 151 Yarı Mamuller hesabına devredilmelidir.

Yapılacak İşin Süresi bir yıldan daha uzun sürecekse;

Örneğin: Yaşamkent Konut Yapı Kooperatifinin boya işi Arif Ticarete 5.000.- TL karşılığında yaptırılmıştır.

.../.../...		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVASLARI	5.000	
159.01 Taşeronlara verilen avanslar		
01. Arif Başkan		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		750
360.01. Gelir Vergisi	750	
100 KASA		5250
Boyacı A. Başkana ödenen ücret		

¹³⁰ İzzet Karataş, " Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri, Ankara, 2004, Sözkese Matbaacılık,

¹³¹ Ali Kartal, " Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyetlerinin Muhasebesi ile Uyumlaştırılması", Anadolu Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 1991, s. 36

¹³² Nalan Akdoğan - Orhan Sevilengül , s.816

Yapılacak İşin Süresi bir yıldan az sürecekse;

Taşeronlara Yapılan Ödemeler;

.../.../...			
159 VERİLEN SİPARİŞ AVASLARI	5.000		
159.01 Taşeronlara verilen avanslar			
01. Arif Başkan			
100 KASA		5.000	
Boyacı A. Başkan'a ödenen ücret			

Taşeron işi teslim ettiğinde;

.../.../...			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	5.000		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVASLARI		5.000	
159.01 Taşeronlara verilen avanslar			
01. Arif Başkan			
İşin teslim alınması			

Taşeron yaptırılan işe ait malzeme kooperatif tarafından temin edilerek, işçilik ile ilgili giderler taşeronu devredilmiş olabilir. Bu durumda taşeronu verilen malzemeler 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına devredilir.¹³³

Örneğin: Boyacı Arif Başkan'a 8.000.- TL kooperatifin dış cephe boyasının yapılması için ödenmiştir. Ödenen bu tutarın 5.000.- TL'si işçilik gideri için, 3.000 TL'lik kısmı da boya malzemesinin temininde kullanılacaktır.

.../.../...			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	3.000		
710.01. İlk Mad. Ve Mal. Gid.			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	5.000		
730.03. Dış. Sağ. Fay. Ve Hiz.			
01. Taşeron Gid.			
159 VERİLEN SİPARİŞ AVASLARI		8.000	
İşin teslim alınması			

¹³³ Şahin, s. 92

5.1.5.4. Genel Üretim Giderleri

Üretim giderleri sadece işçilik ve malzeme giderlerinden oluşmaz. Buna ilave olarak bir de genel üretim gideri vardır. Malzeme ve işçilik giderleri dışında, giderlerin üçüncü unsuru da genel üretim giderlerinden oluşur. Hangi mamule yada gider yerine ait olduğu bilinmeyen ancak çeşitli ölçütlere göre dağıtılabilen dolaylı maliyetlere genel üretim giderleri denir. Genel üretim giderleri şunlardan oluşur:

- Endirekt malzeme maliyetleri
- Endirekt işçilik maliyetleri
- Üretimde kullanılan diğer varlıkların giderlerinde oluşur

İnşaatlar için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışında kalan giderler ile çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla inşaat maliyetlerine yansıtılabilecek olan giderler “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”nda izlenir.

Örneğin: Yaşamkent Konut Yapı Kooperatifi 21\12\2009 tarihinde % 18 KDV dahil 52.700 TL elektrik faturasını nakden ödüyor.

21.12.2009			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		50.000	
730.03. Dışarıdan Sağ. Fay. Hiz.			
Elektrik Gid.			
191 İNDİRİLECEK KDV		2.700	
	100 KASA		52.700
Elektrik faturası ödendi			

Dönem sonunda genel üretim giderleri hesabında biriken maliyetler üretilen konut / işyeri maliyetlerine yüklenir. Tek tip konut / işyeri yapılıyorsa dağıtım anahtarına gerek kalmadan direkt olarak maliyetlere aktarılabilmektedir.

31.12.2009			
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM HS.	50.000		
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS.		50.000	
Dönem Sonunda genel üretim mal. Üretim mal devri			

Ancak farklı tiplerde konut / işyeri üretiliyorsa giderin türüne göre çeşitli dağıtım anahtarları kullanılarak maliyetlerin dağıtılması gerekir.

Örnek: (Değişik Tipte İnşaatlarda Genel Üretim Giderlerinin Dağıtılması İle İlgili)

Isısan Küçük San. Sit. Yapı Koop. 7 kurucu üye tarafından üyelerine işyeri yapmak amacıyla 2007 yılında kurulmuştur. Kooperatif farklı büyüklüklerdeki 150 işyerinden oluşmaktadır. İşyerlerinin sayısı ve büyüklükleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: İnşaatla ilgili bilgi tablosu

İşyeri Türü	Sayısı	Toplam Alan
150 m ²	50 adet	7.500 m ²
250 m ²	50 adet	12.500 m ²
400 m ²	50 adet	20.000 m ²
TOPLAM	150 adet	40.000 m²

Tablo 5: Genel Üretim Giderleri Tablosu

Gider Türü	Toplam
0. Endirekt Mal. Gid.	80.000
1. End. İşçilik Gid.	72.000
2. Memur Üc. Gid.	23.000
3. Dış. Sağ. Fay. Gid.	645.000
4. Çeşitli Gid.	75.000
6. Amor. Tük. Pay	15.000
TOPLAM	910.000

Tablo 6: Genel Üretim Giderleri Dağıtım Tablosu

Gider Türü	Toplam	150 m ²	250 m ²	400 m ²
0. Endirekt Mal. Gid.	80.000	15.000	25.000	40.000
1. End. İşçilik Gid.	72.000	13.500	22.500	36.000
2. Memur Üc. Gid.	23.000	4.313	7.188	11.500
3. Dış. Sağ. Fay. Gid.	645.000	120.938	201.563	322.500
4. Çeşitli Gid.	75.000	14.063	23.438	37.500
6. Amor. Tük. Pay	15.000	2.813	4.688	7.500
TOPLAM	910.000	170.625	284.375	455.000

Endirekt Mal. Gid. Dağılımı = (diğer giderlerde aynı şekilde hesaplanmıştır.)

150 m² için = 7.500 / 40.000 x 80.000 = 15.000.-

250 m² için = 12.500 / 40.000 x 80.000 = 25.000.-

400 m² için = 20.000 / 40.000 x 80.000 = 40.000.-

1 adet dairenin yaklaşık genel üretim gideri maliyetleri:

150 m² için = 170.625 / 50 = 3.412,5 TL

250 m² için = 284.375 / 50 = 5.687,5 TL

400 m² için = 455.000 / 50 = 9.100 TL

.../.../...			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		910.000	
150 m ² lik işyeri	170.625		
250 m ² lik işyeri	284.375		
400 m ² lik işyeri	455.000		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			910.000
0. Endirekt Mal. Gid.			
1. End. İşçilik Gid.			
2. Memur Üc. Gid.			
3. Dış. Sağ. Fay. Gid.			
4. Çeşitli Gid.			
6. Amor. Tük. Pay			
genel üretim gi. Gider yerlerine dağıtımı			

5.1.6. Geçici Maliyetlerin Belirlenmesi

Daha önceki bölümlerde belirttiğimiz gibi inşaat bir üretim işidir. Yapı kooperatifleri, ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçip konutların \ işyerlerinin ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Yapı kooperatiflerinde, ferdi münasebet işlemlerinin sonuçlanması için, öncelikle konutların geçici maliyetlerinin çıkarılması, konut kuralarının çekilmesi, kesin maliyetlerin hesaplanması, yapı kullanım izninin alınması ve nihayet ortaklara tapunun verilmesi gerekmektedir. ¹³⁴ Mevcut ana sözleşmelere göre; inşaat maliyeti ve yol, su, elektrik gibi müşterek tesis masrafları, (varsa) okul, kütüphane, satış mağazaları, bahçe ve spor alanı gibi genle hizmet tesisleri, bedellerinden her konuta\ işyerine düşecek olan miktar ile genel giderler ve yönetim giderlerinden ortakalar düşecek paylar hesaplanmak suretiyle konutların\işyerlerinin geçici maliyetleri bulunur. ¹³⁵

Bu bilgilere göre geçici maliyetlerin çıkarılması sırasında yapılacak kayıt;

¹³⁴ Deniz, s.75,76

¹³⁵ Ahmet Kurtulan, “ **Kooperatifler Kanunu ve Açıklaması Defterler- Belgeler ve Muhasebe İşlemleri**”,Seçkin Yayınları, İstanbul, 2009, s. 1035

Tablo 7 : Toplam İnşaat Maliyetleri Tablosu

Maliyet Hesapları	150 m² lik işyeri	250 m² lik işyeri	400 m² lik işyeri	
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	200.000	400.000	800.000	1.400.000
720 Direkt İşçilik Giderleri	100.000	150.000	200.000	450.000
730 Genel Üretim Giderleri	170.625	284.375	455.000	1.850.000
Toplam	470.625	834.375	1.455.000	2.760.000

31.12.2009

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM HESABI

01. 150 m ² İşyeri	470.625
02. 250 m ² işyeri	834.375
03. 400 m ² işyeri	1.455.000

711 DİREKT İLK MAD. MAL. GİD. YANS.
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS. HS.
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. HS.

Yıl içinde gerçekleşen inşaat maliyetlerinin bilanço hesaplarına aktarılması

2.760.000

1.400.000
450.000
910.000

Kooperatif inşaatı için yapılan tüm inşaat harcamalar, kooperatif faaliyetlerini yürütebilmek için yapılan tüm harcamalar ve arsa maliyetlerinin tamamı toplam inşaat maliyetlerini oluşturur. Toplam maliyet inşa edilen konut \ işyeri sayısına bölünerek birim maliyetler hesaplanır.

5.1.7. Kesin Maliyetlerin Belirlenmesi

Konut \ işyerlerinin toplam geçici maliyetleri hesaplandıktan sonra birim geçici maliyetleri bulunur. Konut \ işyerlerinin sahiplerine teslim edilmelerinden önce serefiyeler ve gerekse ferdileşme işlemleri sırasında yapılacak giderler nedeniyle birtakım farkların meydana gelmesi kaçınılmazdır. İnşaatlar tamamlandıktan sonra, ferdileşme işlemleri süresince katlanılacak giderler, geçici maliyetleriyle orantılı olarak konut \ işyeri maliyetlerine yüklenerek konut\işyerlerinin kesin maliyetleri hesaplanır.

a) Şerefiye Bedellerinin Tespiti

Şerefiye, bir tür değerlemeye ifade eder. Şerefiye uygulamasıda öngörülen amaç; eşit koşullarda maliyete katlanıp da edinilen mallarda çeşitli nedenlerle ortaya çıkan değer farklılıklarını ortadan kaldırmaktır. Kooperatifler kanununun 23. maddesinde kooperatif ortaklarının bu kanunun kabul ettiği esaslar dahilinde hak ve vecibelerinde eşit oldukları belirtilmiştir. Ortakların eşit şartlarda girdikleri kooperatiften eşit değerinde konut edinmiş olarak ayrılması da söz konusu kanunun gerçekleşmesini beklediği bir sonuç olmaktadır.

Kooperatiflerde kur'a sonucu farklı değere (ranta) sahip olacak ortaklar arasından ki haksızlığı gidermek için anasözleşmenin 61. maddesi hükmü kapsamında uygulanan, dairelerin konum ve özelliklerine göre nefaset, değer farkı tespiti çalışmasına verilen addır. Arsa bedeli ile yapıya masrafları ve yol, su, elektrik gibi müşterek tesisi masrafları, okul, kütüphane, satış mağazaları, bahçe ve spor alanı gibi genel hizmet tesisi bedellerinden her konuta düşecek olan miktar ile genel giderler ve yönetim masraflarından ortaklara düşecek paylar hesaplanmak suretiyle konutların geçici maliyetleri bulunur. Bundan sonra yönetim kurulu kararıyla oluşturulacak en az üç kişilik bir teknik heyet tarafından konutların yeri, konumu, yapı durumu, sair özelliklerine göre kıymet takdir olunur.

Teknik heyet kararı bir rapora bağlanarak, tanzim tarihi ve imzaların doğruluğu bakımından noterce onandıktan sonra yönetim kuruluna tevdi edilir. Bu karar yönetim kurulunca, noter vasıtasıyla, taahhütlü mektupla veya elden imza karşılığında ortaklara tebliğ edilir. Ortaklar tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde bu kıymetlere itiraz edebilir. 15 gün geçtikten sonra itiraz hakkı düşer. İtiraz durumunda, teknik heyet ile yönetim kurulunun kendi üreleri arasından birer, itirazda bulunana ortaklar tarafından seçilecek bir kişiden oluşan üç kişilik yeni bir kurul marifetiyle tekrar kıymet takdir olunur. İtiraz sonucu bulunan fark, geçici maliyet tesfitinden sonra yapılan masraflar kesinleşen kıymet takdiriyle orantılı olarak bölünerek kesin maliyetler bulunur.

Yapı kooperatiflerinde şerefiyelendirme konusunda farklı uygulamaların yapıldığı bilinmektedir. Bazen daha inşaatın başlangıcında kur'alar çekilerek diğer aidatlarla birlikte her yıl genel kurulca belirlenmektedir. Bu halde, kooperatif ortaklarına şerefiye payı

vermemekte ve alınan tüm şerefiyeler diğer aidatlar gibi inşaata harcanmaktadır.¹³⁶ Kur'aların henüz işin başında çekilmesi anasözleşmesini 61. maddesine aykırı düşmektedir.

Mevcut anasözleşmeye uygun olarak yapılacak şerefiyelendirmede ise, geçici maliyetlerin hesaplanmasından sonra puanlama sistemi ile mevcut konutların değerleri, ortalama konut değeri baz alınarak hesaplanır ve baz alınan değerden yüksek değerlemeye tabi tutulanlar şerefiye payı ödemekle yükümlü tutulurken, düşük değerlemeye tabi tutulanlar ise şerefiye paylarında istifade ederler. Ancak şerefiyelerin yüksek tutulmasının önünde geçilmek amacıyla, maliyet bedellerinin esas alınması, çok büyük farklılıklar olmaması halinde de rayiç bedellerine itiar edilmesi gerekmektedir.

Şerefiyelendirmede mevcut konutların, konumlarının, manzaralarının, güneş alma durumlarının, ısıtma-mahremiyet-rutubet durumlarının, emniyet özelliklerinin, ulaşım durumlarının, balkon vs. gibi eklentilerinin, büyüklüklerinin dikkate alınması gerekmektedir.

TMS'de şerefiyelerin Maddi Olmayan Duran Varlıklar içinde 261 Şerefiyeler hesabı altında izlenmesi öngörülmüştür. Ancak tebliğde belirtilen bu hesabın kooperatifler için uygun olmadığı açıktır.

Ortaklardan alınacak şerefiye paylarının; 13 nolu hesap grubunda boş bulunan 134 no'lu hesapta açılacak olan "134- Ortaklardan Şerefiye Alacakları Hesabı"na borç, "431 – Ortaklara Borçlar Hesabı"nın alt hesaplarından birine alacak, kooperatifin ödeyeceği şerefiye paylarının ise 33 hesap grubunda boş bulunan 334 no'lu hesapta açılacak olan "334 - Ortaklara Şerefiye Borçları Hesabı"na alacak, "431 – Ortaklara Borçlar Hesabı"nın alt hesaplarından birine borç kaydedilerek alınacak ve ödenecek şerefiye paylarının tahakkuk ettirilmesini; şerefiye payları ortaklardan tahsil edildikçe "134 – Ortaklardan Şerefiye Alacakları Hesabı"na alacak, şerefiye paylarının ödenmesinde ise "334- Ortaklara Şerefiye Borçları hesabı"na borç kaydedilmesi önerilmektedir.¹³⁷

Örnek: Yaşamkent Konut Yapı Kooperatifinde şerefiye bedelleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir. Kooperatif aynı büyüklükteki 10 daireden oluşmaktadır.

¹³⁶ Kurtulan, s. 226

¹³⁷ Kurtulan, s. 227–228

Tablo 8: Şerefiye Bedelleri Tablosu

Daire	Ortak Adı	Geçici maliyet	(+) ve (-) Şerefiye Payı	(+) ve (-) Şerefiyeli Maliyet	Gider Bölüşümü	Kesin Maliyet
1	Ortak A	60000	(-) 5000	55000	11400	66400
2	Ortak B	60000	(-) 12000	48000	10560	58560
3	Ortak C	60000	(-) 2000	58000	9600	67600
4	Ortak D	60000	(-) 15000	45000	11040	56040
5	Ortak E	60000	(-) 7000	53000	15000	68000
6	Ortak F	60000	5000	65000	13560	78560
7	Ortak G	60000	12000	72000	10800	82800
8	Ortak H	60000	2000	62000	14040	76040
9	Ortak I	60000	15000	75000	12000	87000
10	Ortak J	60000	7000	67000	10200	77200
		600.000	0	600.000	118.200	718200

31.03.2009

134 ORTAKLARDAN ŞEREFİYE ALACAKLARI

01. Ortak A	5000
02. Ortak B	12000
03. Ortak C	2000
04. Ortak D	15000
05. Ortak E	7000

431 ORTAKLARA BORÇLAR

04.Şerefiyeler

01. Ortak A	5000
02. Ortak B	12000
03. Ortak C	2000
04. Ortak D	15000
05. Ortak E	7000

Ortaklardan alınacak şerefiye paylarının tahakkuk ettirilmesi

431 ORTAKLARA BORÇLAR

04. Şerefiyeler

06. Ortak F	5000
07. Ortak G	12000
08. Ortak H	2000
09. Ortak I	15000
10. Ortak J	7000

334 ORTAKLARA ŞEREFİYE BORÇLARI

06. Ortak F	5000
07. Ortak G	12000
08. Ortak H	2000
09. Ortak I	15000
10. Ortak J	7000

Ortaklara ödenecek olan şerefiye paylarının tahakkuk ettirilmesi

41.000

41.000

41000

41.000

b) Ferdileşme Sürecindeki Genel Giderlerin Konut \ işyeri Maliyetlerine Eklenmesi

Yapı kooperatifleri, ana sözleşmelerinde gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Yapı kullanma izninin alınmasını takip eden en geç bir yıl içinde ferdi mülkiyet işlemlerinin sonuçlandırılması gerekir. Ancak, tapuların ortaklar adına tescil edilmesi tarihinden itibaren usulüne uygun olarak ana sözleşme değişikliği yapılarak, kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde, dağılamaya ilişkin hükümler uygulanmaz.

Geçici maliyetlerin çıkarılıp, kuraların çekilmesinden sonra, kooperatiflerin bazı masrafları yapması kaçınılmaz bir durumdur. Konut \ işyerlerine ilişkin şerefiye payları hesaplanarak konut \ işyerlerinin değeri takdir edildikten sonra, yapı kullanımı izin belgesi alınarak, ferdileşme işlemi tamamlanıncaya kadar yapılan tapu harçları, yapı kullanım izin harçları, tasfiye giderleri vb.giderler, maliyetlerle orantılı olarak bölünerek geçici maliyetlerine eklenmesiyle konutların \ işyerlerinin kesin maliyetleri bulunur. Ferdileşme işlemlerinin yapıldığı dönem boyunca yapılan genel giderler maliyetlere eklenir.

Örneğin; Yaşamkent konut yapı kooperatifi konutların tamamlanmasından sonra ferdi mülkiyete geçinceye kadar aşağıdaki giderleri yapmıştır.

- Sitenin korunması ve bakımı için brüt 1.000.- TL'ye çalışan bir bekçi çalıştırılmıştır.. Avans olarak 300.- TL ödenmiştir.
- bahçenin ağaçlandırılması için kdv dahil 354.- TL ödenmiştir.

31.12.2009			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		600	
01. İşçi Ücret ve Giderleri	300		
04. Çeşitli Giderler	300		
191 İNDİRİLECEK KDV		54	
100 KASA			654
Ferdileşme sürecinde yapılan giderler			

.../.../...			
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		600	
 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA			600
ferdileşme sürecinde yapılan gid. Mamul mal. Eklenmesi			
152 MAMULLER		600	
 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM			600
ferdileşme sürecinde yapılan gid. Mamul mal. Eklenmesi			

5.1.8. Konut veya İşyerlerinin Ortaklara Teslim Edilmesi

Kooperatifler kanunun 81. maddesinin 1. fıkrasına göre yapı kooperatifleri yapı kullanma izin belgesinin alınmasından müteakip en geç bir içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanununa göre ferdi müasebet işlemlerinin sonuçlandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Yapı kooperatiflerinde kar etme amacı olmadığından konutlar önce maliyet bedeli üzerinden ortaklara tahsis edilmekte daha sonra tapu devir işlemleri yapılmaktadır. İnşaatların tamamlanıp, bir yıl içinde ortaklara dağıtılacağı kesinleştikten sonra, daha önce tahakkuk ettirilen aidatlar “431 Ortaklara Borçlar Hesabı”ndan, “331 Ortaklara Borçlar Hesabı”na aktarılır.

...	...		
431 ORTAKLARA BORÇLAR		420.700	
431.01. Ortak A 60.100			
431.02. Ortak B 60.100			
431.03. Ortak C 60.100			
431.04. Ortak D 60.100			
431.05. Ortak E 60.100			
431.06. Ortak F 60.100			
431.07. Ortak G 60.100			
	331 ORTAKLARA BORÇLAR		420.700
	331.01. Ortak A 60.100		
	331.02. Ortak B 60.100		
	331.03. Ortak C 60.100		
	331.04. Ortak D 60.100		
	331.05. Ortak E 60.100		
	331.06. Ortak F 60.100		
	331.07. Ortak G 60.100		
konutların teslim süresinni 1 yılın altına inmesi nedeniyle			

...	...		
331 ORTAKLARA BORÇLAR		420.700	
331.01. Ortak A 60.100			
331.02. Ortak B 60.100			
331.03. Ortak C 60.100			
331.04. Ortak D 60.100			
331.05. Ortak E 60.100			
331.06. Ortak F 60.100			
331.07. Ortak G 60.100			
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		420.700
	01 Konut Teslimi		
konut inşaatlarının 2007 yılında başlaması nedeniyle			
konut teslimleri kdv'den muaf tutulmuştur.			
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		420.700	
01. Konut Maliyeti			
	152 MAMULLER		420.700
Ortaklara teslim edilen konutların maliyeti			

5.2. İHALE USULÜ

5.2.1. Arsa Temini

Kooperatif inşaatı için temin edilecek arsanın satın alma biçimi ve satın alma ile ilgili muhasebe kayıtları emanet usulünde olduğu gibidir. Kooperatif genel kurulu kooperatifin amacına uygun arsayı temin eder. Arsanın temin edilme yolu; arsayı satın alma olabileceği gibi kat karşılığı temin etmede olabilir.

5.2.2. Plan Proje Giderleri

Yapı kooperatifi arsayı temin ettikten sonra birinci aşamada ki ilk işi yaptırmayı düşündüğü inşaatla ilgil projenin hazırlanmasıdır. Kooperatif yönetim kuru, kendi kuruluşundaki ememanlara veya bu işte uzmanlaşmış kişi ya da kuruluşlara kendi isteklerine göre “avan projesi çizdirir.” Avan projesi üzerine yapılması istenilen değişikliklerin ardından son halini alan projeye “uygulama projesi” denir. Oluşturulan bu proje ihale dosyasına konulan projedir.

Yapılacak inşaatın türüne ve özelliklerine göre, inşaat projesi, çeşitli alt projelerin bir araya gelmesinden oluşur. Bir inşaat projesinde;

Mimari proje

Betonarme projesi

Sıhhi tesisat projesi

Elektrik tesisatı projesi

Kalorifer projesi veb. Alt projeleri bulunur.

Uygulamada ihale usulünde genellikle proje müteahhit firma tarafından çizilmektedir. Proje giderleri müteahhit giderleri arasında değerlendirilip maliyetlere yansıtılmaktadır.

5.2.3. Alınan Teminatların Muhasebeleştirilmesi

D.İ. K'nun 54. maddesi gereği müteahhit firma ile anlaşma yapılmadan önce teklif bedelinin % 6'sı oranında kesin teminat alınmaktadır. Alınan teminatın niteliğine göre kaydı farklı olacaktır.

a) *Teminat olarak teminat mektubu alınması*

Uygulamada en sık rastlanılan teminat türlerinden bir bankalardan alınan teminat mektuplarıdır. Kooperatif teminat olarak aldığı bu mektupları nazım hesaplarda izler.

Örneğin: Güzelevler konut yapı kooperatifi 50 adet konut yapım işini eksiltem yoluyla 600.000.- TL bedelle Çakar İnşaat Tic. Ltd. Şti.'ne vermiştir. işi ile ilgili olarak müteahhit firmadan % 6 oranında teminat mektubu almıştır.

900 BORÇLU NAZIM HS Teslim Alınan Teminat Mektupları	36.000	
901 ALACAKLI NAZIM HS Teminat Mektubunu Teslim Edenler		36.000
Müteahhitten alınan teminat mektubunun kaydı		

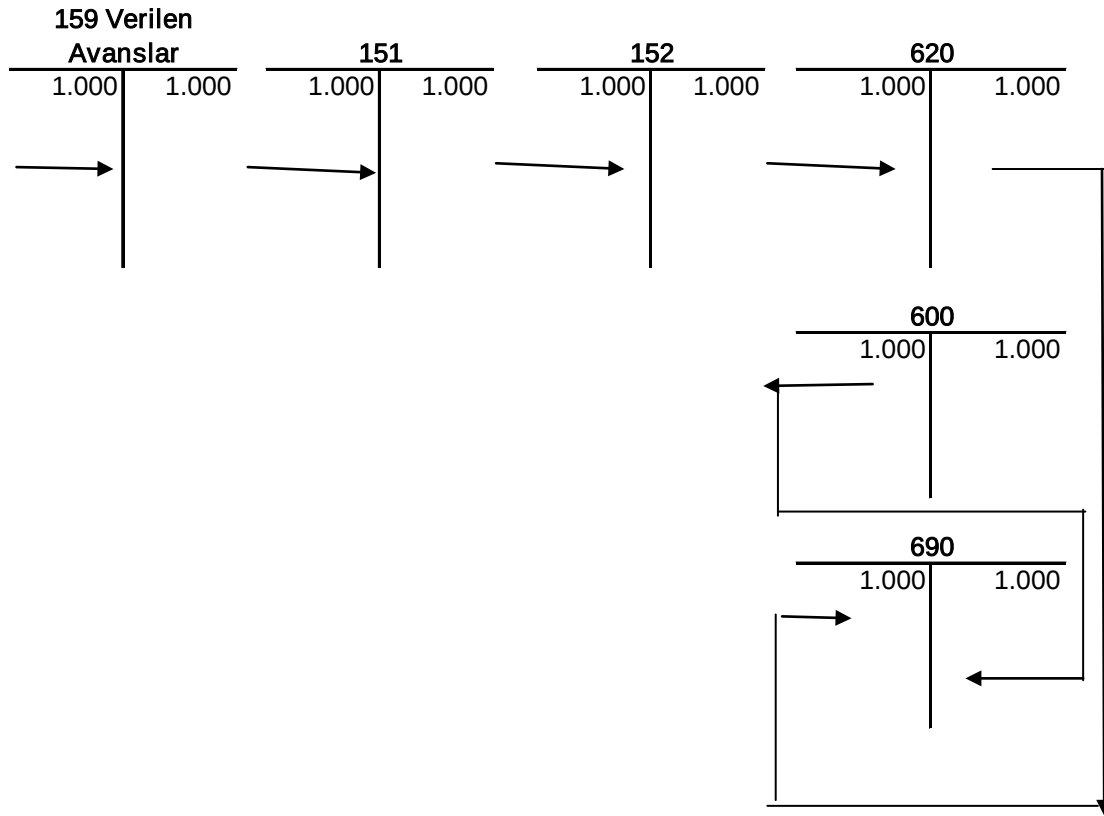
b) *Teminat olarak para alınması*

100 KASA	36.000	
326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		36.000
Müteahhitten alınan nakit teminat kaydı		

c) *Teminat olarak hazine bonosu alınması*

900 BORÇLU NAZIM HS. Teslim Alınan Hazine Bonoları	36.000	
910 ALACAKLI NAZIM HS. Hazine Bonosunu Teslim		36.000
Müteahhitten teminat olarak alınan hazine bonosu		

5.2.4. İnşaat Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi



Şekil 2: İnşaatların ihale yoluyla yaptırılmasında maliyet akım şeması

Yapı kooperatifinin genel kurulu inşaatların ihale usulü ile yaptırılmasına karar verdikten sonra ihale komisyonunu belirler. İhale komisyonu, yapılan ihale sonucunda inşaatın yapımını üstlenen firma ile kooperatif arasında yapılan anlaşma gereği, plan, proje, alt yapı, yapı denetim vb. işlemlerin tamamı müteahhit firmaya devredilebilir. İnşaatın ihale

usulü yapılmasında inşaat maliyetleri hakediş ödemeleri ve fiyat farkı olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır.

Fiyat Farkı; İnşaat malzemelerinde (tuğla, demir vb.) beklenenin üzerinde artış olması halinde söz konusu olur. Sözleşmede fiyat farkı verileceğine dair bir hüküm konulmuşsa müteahhit firmaya kooperatif tarafından fiyat farkı ödemesi yapılır.

5.2.5. Hakediş Ödemeleri ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin başlamasından sonra gerçekleştirilen; inşaat, ihzarat, taşıma işlerinin ölçülmesi ve parasal değerlendirmesinin yapıldığı firma ve ihale makamı tarafından onaylanmış belgeye “hakediş” denir.¹³⁸ Yapı kooperatifi tarafından yüklenici firmaya, yaptığı inşaat işleri ve kullandığı malzemeler için belirli aralıklarla yapılan ödemelere “geçici hakediş” , inşaat taahhüt ve onarım işinin tamamlanmasından sonra işin ihale komisyonuna teslim edilmesiyle yapılan kesin kabulün ardından yükleniciye yapılan son ödemeye ise “kesin hakediş” denir.

İnşaat maliyetleri kesin kabulün yapılması ile ortaya çıkmış olur. Hesaplanan inşaat maliyetlerinden, o güne kadar müteahhit firmaya yapılan hakediş ödemeleri düşüldükten sonra kesin hakediş tutarları belirlenir. Müteahhit firma, inşaatla ilgili yapmış olduğu tüm işlemleri ayrıntılı bir şekilde gösterdiği hakediş belgesini düzenler. Müteahhitin düzenlediği bu belge VUK'ta sayılan belgeler arasında olmadığından ayrıca müteahhit hakediş tutarını gösteren fatura düzenlemektedir.

Yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri daha önce belirtildiği gibi %1 oranında KDV'ye tabidir. Hakediş bedeli üzerinden hesaplan %1 KDV faturada ayrıca gösterilmelidir.

Hakediş bedelleri üzerinden yapılacak kesintiler;

Yapı kooperatifi müteahhit firmaya yapacağı GVK' nun 42 maddesinde sayılan inşaat ve onarım işlerine ait hakediş ödemeleri üzerinden % 5 oranında gelir vergisi kesintisi yapmaktadır. Ancak müteahhide yaptırılan işin yıllara yaygın olmaması halinde bu kesinti yapılmamaktadır. Bunun dışında hakediş bedelleri ile müteahhide ödenen avanslar

¹³⁸ Çankaya, İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın, s.174

üzerinden DVK' nun I. maddesi gereği %06 oranında Damga Vergisi kesintisi yapılmaktadır.¹³⁹

Müteahhit firmaya avans verildikçe veya hakediş ödendikçe “ 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı”na borç kaydedilir. (Ödemenin avans veya hakediş olduğu tali hesaplarda belirtilir.)¹⁴⁰

Örnek: Güzelevler konut yapı kooperatifi 50 adet konut yapım işini eksiltem yoluyla 600.000.- TL bedelle Çakar İnşaat Tic. Ltd. Şti.'ne vermiştir. Yüklenici firmaya 80.000.- TL avans ödemesi gerçekleştirilmiştir. Bu avanstan % 5 Gelir Vergisi, % 06 damga vergisi kesildikten sonra kalan tutar için çek verilmiştir.

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	80.000	
159.01 Hakediş Avansları		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		75.520
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON		4480
360.01 Gelir Ver. 4000		
360.02 Damga Ver. 480		
1 nolu hakedişe avans ödemesi		

VUK. Gereğince; yüklenici firmanın, hakediş tutarı kadar üretim faturası düzenlemesi gerektiğini önceki bölümlerde belirtmiştik. Bu fatura kooperatife verildiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır.

Örneğin; yüklenici firma yaptığı işin karşılığında 150.000.- TL hakediş faturası düzenlemiş kesintilerden sonra kalan tutar müteahhite çekle ödenmiştir.

Toplam 1 nolu hakediş:	150.000.-
Avans Olarak Ödenen:	<u>(80.000.-)</u>
Ödenecek Tutar:	70.000.-

¹³⁹ Şahin, s. 109

¹⁴⁰ Akdoğan, Sevilengül, s.816

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM 151.01 Dönem Üretimi		150.000	
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		76.080
	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		70.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FON		3.920
	360.01 Gelir Ver.	3.500	
	360.02 Damga Ver.	420	
Gelir Vergisi= 70.000 * 0,05: 3.500			
Damga Vergisi= 70.000 * 0,006: 420			
1 nolu hakedişe ödemesi			

5.2.6. Geçici Kabul

İhale komisyonu, yüklenicinin işi bitirmesinden sonra tamamlanan konut \ işyerlerinin sözleşme şartlarına uygun olup olmadığını denetlemek isteyebilir. Bu durumda yüklenicinin inşaatı tamamladığını bildirmesi üzerine geçici kabul yapılır. İhale komisyonu üyeleri işin başında yapılan sözleşme hükümlerine göre bitirilen inşaatların durumunu değerlendirir.

Bu durumda müteahhidin talebi üzerine oluşturulacak komisyonca geçici kabul tutanağı düzenlenmekte, düzenlenen bu tutanak işi ihale eden kurum veya kuruluşun yönetimince onaylandıktan sonra yürürlüğe girmektedir.¹⁴¹

5.2.7. Kesin Kabul

Müteahhit tarafından yapılan konut \ işyerlerinin geçici kabulünün ardından kooperatif yönetim kurulu, inşaatları dolaşarak eksiklik veya istenilenin dışında bir uygulama yapıp yapılmadığını inceler. Sözleşmede belirtilen hususların bazılarının eksik bırakılması halinde, müteahhide bu eksikliklerin giderilmesi için talimat verilir. Müteahhit kooperatif tarafından kendisine verilen işin bir kısmını veya tamamını taşeron firmalara yaptırmış olabilir. Bu durumda taşeron firmaların eksik yapmış olduğu işlerden dolayı müteahhitle taşeron arasındaki ilişki kooperatifi bağlayıcı değildir. İşin kooperatife tam ve eksiksiz

¹⁴¹ Harun Kaynak, "Bir Tartışmanın Sonu: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Yönünden "onay esası" Tutanagin Onaylandığı Tarih İsin Bitim Tarihidir" , Vergi Dünyası, Yıl 23,sayı 271, Mart 2004 s.61

verilmesinden sorumlu olan kişi müteahhittir.¹⁴² Bitirilen inşaatların sözleşme şartlarına göre yapıldığı tesbit edildikten sonra kooperatif tarafından kesin kabul yapılır.

Teminat olarak, teminat mektubu alınmışsa, iade kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır;

901 ALACAKLI NAZIM HS. Teminat Mektubunu Tes. Edenler	36.000	
900 BORÇLU NAZIM HS. Teslim Alınan Tem. Mek.		36.000
Müteahhitten alınan teminat mektubunun geri verilmesi		

Teminat olarak nakit vb. bir teminat alınmışsa kesin kabulün yapılmasıyla birlikte alınan teminatlar müteahhide yapılacak son hakediş ödemesinden mahsup edilebilir.

5.2.8. Geçici Maliyetlerin Çıkarılması

Kooperatif inşaatının ihale usulü yapılması halinde geçici maliyetlerin hesaplanmasında, emanet usulünden farklı olarak inşaat giderleri müteahhit firma tarafından yapıldığından maliyetler müteahhit firmaya ödenen hakediş ve fiyat farkından oluşmaktadır. Hakediş ödemeleri yapıldıkça borçlandırılan “159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı” geçici maliyetlerin çıkarılması sırasında 151 nolu hesaba devredilir. Bunun dışında genel giderlerin ve arsa paylarının devri emanet usulünde olduğu gibidir.

Örneğın; Güzelevler konut yapı kooperatifi 50 adet konut yapıım işini eksiltem yoluyla 600.000.- TL bedelle Çakar İnşaat Tic. Ltd. şti.’ne vermiştir. Yüklenici firmaya 80.000.- TL ve 70.000.- TL’lik avans ödemeleri 151 nolu hesabına kaydedilmiştir.

- 151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabına kayıtlı olan arsa ve arazi bedeli 150.000.- TL’dir.

¹⁴² şahin, s. 113

- 580 Geçmiş Yıl Zararları hesabında biriken giderler ve yönetim giderleri 80.000.- TL'dir.

- Teminat olarak alınan 36.000.- TL nakit teminat geri ödenecektir.

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	450.000	
151.01 Dönem Üretimi		
326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	36.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		460.800
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON		25.200
360.01 Gelir Ver. 22.500		
360.02 Damga Ver. 2.700		
Gelir Vergisi= 450.000 * 0,05: 22.500		
Damga Vergisi= 450.000 * 0,006: 2.700		
1 nolu hakedişe ödemesi		
152 MAMULLER	830.000	
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		600.000
151.01 Dönem Üretimi		
250 ARSA VE ARAZİLER		150.000
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		80.000
teslim alınan konutların kaydı		

Geçici maliyetlerin toplam tutarı bulunduğundan sonra bu tutar, yapılan konut \ işyeri sayısına bölünerek her bir alana ait birim maliyet hesaplanır.

5.2.9. Kesin Maliyetlerin Çıkarılması

Geçici maliyetlerin çıkartılmasının ardından, kuraların çekilmesi, şerefiye paylarını hesaplanması, konutları \ işyerlerinin sahiplerine teslim edilmesi süreci emanet usulünde olduğu gibidir. Bununla ilgili toplu örnek 6. bölümde örnek uygulama bölümünde değinilecektir.

BÖLÜM 6. S.S. ISISAN KÜÇÜK SAN. SİTESİ YAPI KOOP. UYGULAMASI

Yedi kurucu ortak biraraya gelerek Isisan Küçük San. Sit. Yap. Koop.'ni kurmaya karar vermişlerdir.

Kurucu ortaklar:

- Yusuf Günerhan
- Metin Oğuz
- Mert Sakallı
- Tolga Çengel
- Sami Güven
- Mehmet Çınar
- Oğuz Akar

Kooperatifin kuruluşu ile ilgili bilgiler

- Ortaklardan her biri, tanesi 100 TL olan kooperatif hisselerinden 2 pay alacağı konusunda taahhütte bulunmuşlardır.
- Ortaklar taahhütlerinin 1/4'ünü kurucu üyelerden Yusuf Günerhan'e teslim etmişlerdir.
- Kooperatifin kuruluşu sırasında noter, kırtasiye, vb. gibi giderler için 1.500.- TL Yusuf Günerhan tarafından karşılanmıştır.
- Kuruluş işlemleri 01.11.2008 tarihinde tamamlanmış 15.11.2008 tarihinde genel kurul yapılmıştır. Genel kurulda alınan kararlar şunlardır:
 - Kooperatif arsasının en az 5.000 m² olması ve değerinin 380.000 TL'den fazla olmaması konusunda karar alınarak bu yetki yönetim kuruluna bırakılmıştır.

- Yapılacak işyeri sayısının 12 adet olması kararlaştırılmıştır. İşyerleri 2 tip olup 6 adeti 120 m²'lik 3 kattan oluşmaktadır. 6 adedi 150 m²'lik 3 kattan oluşmaktadır. İşyerlerinin inşaatı anahtar teslimi yapılacaktır.
- Kooperatif inşaatlarının ihale usulüyle yapılmasına karar verilmiştir. İhale kapalı zarf usulü ile yapılacaktır. En uygun fiyatı veren müteahhite inşaatlar yaptırılacaktır. İnşaatların yapımı 2 yılı geçmemesi konusunda taahhüt alınacaktır.
- Yönetim kuruluna;
 - o Yusuf Günerhan
 - o Metin Oğuz
 - o Mert Sakallı
- Denetim kuruluna Oğuz Akar seçilmiştir.
- Yönetim kurulu üyelerinden Yusuf Günerhan'a ayda 400 TL huzur hakkı adında ödeme yapılacaktır. Yusuf Günerhan inşaat mühendisi olduğu için hakedişlerin denetimini yapacaktır.
- Kooperatife sonradan üye olacıklardan diğer üyelerin o güne kadar yapmış oldukları ödemeler peşin tahsil edilecek ayrıca 1.000.- TL bağış olarak alınacaktır.
- Kooperatifin büro işlemleri Yusuf Günerhan'ın bürosunda takip edilecektir. Kooperatifin işlerini takip etmesi için asgari ücretle çalıştırılmak üzere Çiğdem Çarık işe alınmıştır.
- Genel Kurulda alınan kararlar üyelerin yapacağı ödeme planı aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Tablo:9 S.S. Isısan Küç. San. Sit. Yapı Koop. Ödeme Planı

Rakamlar 1.000 TL/dir.																	
		peşin	ocak	şubat	mart	nisan	mayıs	haziran	ara ödeme	temmuz	ağustos	eylül	ekim	kasım	aralık	ara ödeme	toplam
120 m ²	2008	30 TL												3 TL	3 TL		36 TL
	2009		3 TL	3 TL	3 TL	3 TL	3 TL	3 TL	15 TL	3 TL	3 TL	3 TL	3 TL	3 TL	3 TL	15 TL	66 TL
	2010		3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	20,0	3,5	3,5	3,5	3,5				55 TL
														toplam		157 TL	
150 m ²	2008	35 TL												3,5	3,5		42 TL
	2009		3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	20,0	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	20,0	82 TL
	2010		4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	25,0	3,5	3,5	3,5	3,5				63 TL
toplam																187 TL	

TOPLANAN AİDATLARLA İLGİLİ BİLGİLER:

- Alınan peşinat arsa payı karşılığıdır.
- Toplanan aidatların aylık 150 TL'si genel giderlerin karşılığıdır.
- Aidatlar kooperatif adına İş Bankası'da açılacak olan hesaba yatırılacaktır. Ödemesini zamanında yapmayan üyelerden % 5 gecikme faizi alınacaktır.

Kooperatifin faaliyetleri:

1. 05.01.2008 tarihinde kurucu ortakalar, 3\4 sermaye taahhütlerini kooperatifin banka hesabına yatırmışlardır. Bankadan çek karnesi alınmıştır. Alınan karara göre bütün ödemeler banka üzerinden yapılacaktır.
2. 03.01.2008 ortak Yusuf Günerhan kooperatifin parasını bankaya yatırıyor.
3. 04.01.2008 tarihinde Ortak Metin Oğuz arsa payına karşılık 35.000.- TL'yi kooperatife nakit ödemiştir. hesabına yatırmıştır.
4. 05.01.2008'de Yusuf Günerhan'a olan borç ödeniyor.

5. 05.01.2008 tarihinde inşaat arsası yönetim kurulu ortakları tarafından 350.000.- TL'ye satın alınmıştır. Arsa bedeli için çek keşide edilmiştir. Aracılık eden kişiye % 2 komisyon ödenmiştir. Arsanın tapu devri için 1.000.- TL ödenmiştir.
6. 10.01.2008 tarihinde inşaatların yapımı için ihale süreci başlatılmış en düşük 1.500.000.- TL teklif veren Güzeller İnşaat Ltd. Şti.'ne inşaatların yapım işi verilmiştir. Müteahhit firmaya ödeme hakediş faturası karşılığında ödenecektir.
7. Güzeller İnşaat Ltd. Şti. teminat olarak 1.500.000.- TL'lik banka teminat mektubu vermiştir.
8. 12.11.2008'de müteahhit firmaya 20.000.- TL avans ödemesi yapılmıştır.
9. 12.11.2008 ortaklar peşinatlarını kooperatifin bankadaki hesabına yatırmışlardır. Peşinatlar arsa payına karşılık olarak alınmıştır.
10. 15.11.2008'de müteahhit firma çeki bankadan tahsil etmiştir.
11. 15.01.2008 tarihinde kooperatif arsası alındıktan sonra mimarlık ve mühendislik hizmeti veren bir kurum ile anlaşma yapılmış ve bir uygulama projesi çıkartılmıştır. Uygulama projesinde 1 adet konut maliyeti yaklaşık 150.000.- TL olarak belirlenmiştir. Proje bedeli olarak Ağah Mimarlık'a 20.000.- TL aşağıdaki kesinti ve eklentiler yapıldıktan ödeme çekle yapılmıştır.

Brüt Tutar:	20.000.-
G.V. Stopajı: % 20	<u>4.000.-</u>
Net Ücret:	16.000.-
Kdv % 18:	<u>3.600.-</u>
Ödenecek Kdv:	19.600.-

12. 20.11.2008 tarihinde projenin yapı deneminden geçirilmesi için Dilan Yapı Denetim Firmasına denetim bedeli olarak 30.000.- TL'ye anlaşma sağlanmıştır. Anlaşma gereğince ödeme aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

-% 20'si projeye onay verilmesinin ardından

- % 40'ı temel atıldıktan sonra,
- % 20 si inşaatın kaba işleri tamamlandıktan sonra,
- % 20'si ise inşaatın ince işleri tamamlandıktan sonra ödenecektir.

13. 20.11.2008 tarihinde belediyeye 6.000.- TL harç ödenerek inşaat ruhsatı alınmıştır.
14. 25.11.2008 tarihinde arsa ihaleyi alan Güzeller İnşaat Ltd. Şti'ne inşaatın yapımı için teslim edilmiştir.
15. 30.11.2008 mevcut ortaklar ocak ayı aidatlarını kooperatifin bankadaki hesabına yatırmışlardır.
16. 30.11.2008'da plan-proje ve yapı denetim gid. Çeklerinin bankadan ödendiği alınan ekstreden anlaşılıyor.
17. 30.11.2008 Çiğdem Çatal'ın ocak ayı ücreti bankadaki hesaptan ödenmiştir.
18. 30.11.2008 de Yusuf Günerhan'ın huzur hakkı ödenmiştir. (huzur hakkı ödemeleri 3 ayda bir yapılacaktır.)
19. 30.11.2008'da SMMM'lik ücreti olarak aylık 300 TL ödenmiştir. (Brüt)
20. 01.12.2008'de kooperatife 5 yeni ortak üye olarak alınıyor. Ortaklardan o güne kadar olan ödemeler nakit olarak tahsil ediliyor. Ayrıca yeni ortaklardan 1.000.-'er TL bağış alınmıştır.
21. 23.12.2008'de muhtasar beyanname ile ödemeler yapılıyor.
22. 25.12.2008'de kdv dahil 118 TL'lik telefon faturası ödendi.
23. 30.12.2008'de kasım ayı SSK primleri ödendi.
24. 31.12.2008'de kurucu ortaklar aralık ayı aidatlarını bankadaki hesaba yatırdı.
25. 31.12.2008'de Çiğdem Çatal'ın aralık ayı ücret taahhaku yapılarak ödemesi yapıldır.
26. 31.12.2008'de aralık ayı SMMM ücreti ödendi.

27. 31.12.2008'de müteahhit firma 100.000.- TL'lik hakediş faturası düzenledi. Düzenlenen fatura inşaat mühendisi tarafından onaylandı. 20.000.- avans düşüldükten sonra ödeme yapıldı. (% 6 G.V, % 0,006 D.V'si kesintisi yapıldı.)

28. 31.12.2008'de 2008 yılı dönem sonu işlemleri yapıldı. Ve genel geçici mizan ve kesin mizan düzenlendi.

		01.11.2008			
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI			1.400,00		
501.01 Yusuf Günerhan	200				
501.02 Metin Oğuz	200				
501.03 Mert Sakallı	200				
501.04 Tolga Çengel	200				
501.05 Sami Güven	200				
501.06 Mehmet Çınar	200				
501.07 Oğuz Akar	200				
		500 SERMAYE HESABI		1.400,00	
7 Kurucu ortağın sermaye taahhüdü					
		01.11.2008			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			350,00		
Yönetim Kurulu Yusuf Günerhan					
		501 ÖDENMEMİŞ SER. HES		350,00	
		501.01 Yusuf Günerhan	50		
		501.02 Metin Oğuz	50		
		501.03 Mert Sakallı	50		
		501.04 Tolga Çengel	50		
		501.05 Sami Güven	50		
		501.06 Mehmet Çınar	50		
		501.07 Oğuz Akar	50		
Taahhüt edilen sermayenin 1/4'ünün Y.Günerhan'a teslim edilmesi					
		01.11.2008			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			1.500,00		
770.04. Çeşitli Giderler					
01.Kuruluş ve Örg. Gid.					
		331 ORTAKALARA BORÇLAR		1.500,00	
		331.01. Yusuf Günerhan			
Kuruluş gid. kurucu ortak tarafından ödenmesi					
		01.11.2008			
102 BANKALAR			1.050,00		
102.01 İş Bankası					
		501 ÖDENMEMİŞ SER. HES		1.050,00	
		501.01 Yusuf Günerhan	150		
		501.02 Metin Oğuz	150		
		501.03 Mert Sakallı	150		
		501.04 Tolga Çengel	150		
		501.05 Sami Güven	150		
		501.06 Mehmet Çınar	150		
		501.07 Oğuz Akar	150		
Kurucu ortakların ser. tah. yerine getirmeleri					
		03.11.2008			
102 BANKALAR			350,00		
102.01 İş Bankası					
		136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		350,00	
		Yön. Kurulu Yusuf Günerhan			
Kurucu ortağın sermayenin 1/4'ünü koop. teslim etmesi					
		03.11.2008			
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR			288.000,00		
131.01 Arsa Payı	240.000				
131..01.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan)	35.000				
131.01.02 2 nolu ort. (M. Oğuz)	35.000				
131.01.03 3 nolu ort. (M. Sakallı)	35.000				
131.01.04 4 nolu ort. (T. Çengel)	35.000				
131.01.05 5 nolu ort. (S. Güven)	35.000				
131.01.06 6 nolu ort. (M. Çınar)	35.000				
131.01.07 7 nolu ort. (O. Akar)	30.000				
131.02 İnşaat Payı	48.000				
131.02.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan)	7.000				
131.02.02 2 nolu ort. (M. Oğuz)	7.000				
131.02.03 3 nolu ort. (M. Sakallı)	7.000				
131.02.04 4 nolu ort. (T. Çengel)	7.000				
131.02.05 5 nolu ort. (S. Güven)	7.000				
131.02.06 6 nolu ort. (M. Çınar)	7.000				
131.02.07 7 nolu ort. (O. Akar)	6.000				

	431.02.05 5 nolu ort. (S. Güven)	152.000			
	431.02.06 6 nolu ort. (M. Çınar)	152.000			
	431.02.07 7 nolu ort. (O. Akar)	127.000			
ortaklara arsa ve inşaat payının taahhüt ettirilmesi	04.11.2008				
100 KASA 102.01 İş Bankası			35.000,00		
		131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 131.01 Arsa Payı 131.01.02 2 nolu ort. (M. Oğuz) 35.000		35.000,00	
Ortak M. Oğuz'un arsa payını yatırması	04.11.2008				
331 ORTAKALARA BORÇLAR 331.01. Yusuf Günerhan			1.500,00		
		100 KASA		1.500,00	
Y. Günerhan'a olan borcun ödenmesi	04.11.2008				
250 ARSA VE ARAZİLER 250.01 Arsalar 350.000 250.02 Tapu Harçları 1.000 250.03 Temin Giderleri 7.000			358.000,00		
Koop. arsasının satın alınması	05.11.2008				
900 BORÇLU NAZIM HS. 900.01. Teslim Alınan Teminat Mektupları			1.500.000,00		
		901 ALACAKLI NAZIM HS. 901.01. Teminat Mektubunu Teslim eden		1.500.000,00	
Müteahhitten alınan teminat mektubunun kaydı	12.11.2008				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 159.01 Müteahhite verilen avaslar			20.000,00		
		103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.		20.000,00	
Müteahhide işe başlaması için yapılan avas ödemesi					
	15.11.2008				
102 BANKALAR 102.01 İş Bankası			205.000,00		
		131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 131.01 Arsa Payı 131..01.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan) 35.000 131.01.03 3 nolu ort. (M. Sakallı) 35.000 131.01.04 4 nolu ort. (T. Çengel) 35.000 131.01.05 5 nolu ort. (S. Güven) 35.000 131.01.06 6 nolu ort. (M. Çınar) 35.000 131.01.07 7 nolu ort. (O. Akar) 30.000		205.000,00	
Kurucu ort.arsa payını ödemesi	15.11.2008				
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.			200.000,00		
		102 BANKALAR 102.01 İş Bankası		200.000,00	
Arsa bedeli için verilen çekin tahsil edilmesi	15.11.2008				
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			23.600,00		

15.11.2008			
102 BANKALAR		205.000,00	
102.01 İş Bankası			
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR			205.000,00
131.01 Arsa Payı			
131.01.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan)	35.000		
131.01.03 3 nolu ort. (M. Sakallı)	35.000		
131.01.04 4 nolu ort. (T. Çengel)	35.000		
131.01.05 5 nolu ort. (S. Güven)	35.000		
131.01.06 6 nolu ort. (M. Çınar)	35.000		
131.01.07 7 nolu ort. (O. Akar)	30.000		
Kurucu ort.arsa payını ödemesi			
15.11.2008			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.		200.000,00	
102 BANKALAR			200.000,00
102.01 İş Bankası			
Arsa bedeli için verilen çekin tahsil edilmesi			
15.11.2008			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		23.600,00	
730.01 Plan - Proje Giderleri			
730.01. 01 Plan Proje Gid. 20.000			
730.01.02 İndirilmeyecek Kdv 3.600			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			4.000,00
360.01 Gelir Ver. 4000			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.			19.600,00
Plan proje gid. ödemesi			
20.11.2008			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		6.000,00	
730.02 Yapı Ruhsat Harcı			
100 KASA			6.000,00
Belediye yapı ruhsat harcının ödemesi			
20.11.2008			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		6.000,00	
730.03 Yapı Denetim Gid.			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.			6.000,00
Yapı denetim gid. 1. hakediş öd.			
30.11.2008			
102 BANKALAR		20.500,00	
102.01 İş Bankası			
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR			20.500,00
131.02 İnşaat Payı	20500		
131.02.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan)	3.500		
131.02.02 2 nolu ort. (M. Oğuz)	3.500		
131.02.03 3 nolu ort. (M. Sakallı)	3.500		
131.02.05 5 nolu ort. (S. Güven)	3.500		
131.02.06 6 nolu ort. (M. Çınar)	3.500		
131.02.07 7 nolu ort. (O. Akar)	3.000		
Mevcut ort. İnş payına karşılık ocak ayı ödemeleri (4 nolu ort. Dışında)			
30.11.2008			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.		25.600,00	
102 BANKALAR			25.600,00
102.01 İş Bankası			
plan - proje ve yapı denetim gid. Çekleri ödendi			
30.11.2008			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.		20.000,00	
102 BANKALAR			20.000,00
102.01 İş Bankası			
Müteahhide verilen avans çekinin bankadan ödemesi			

01.11.2008	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		1.400,00	
	501.01 Yusuf Günerhan	200		
	501.02 Metin Oğuz	200		
	501.03 Mert Sakallı	200		
	501.04 Tolga Çengel	200		
	501.05 Sami Güven	200		
	501.06 Mehmet Çınar	200		
	501.07 Oğuz Akar	200		
	500 SERMAYE HESABI			1.400,00
7 Kurucu ortağın sermaye taahhüdü				
01.11.2008	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		350,00	
	Yönetim Kurulu Yusuf Günerhan			
	501 ÖDENMEMİŞ SER. HES			350,00
	501.01 Yusuf Günerhan	50		
	501.02 Metin Oğuz	50		
	501.03 Mert Sakallı	50		
	501.04 Tolga Çengel	50		
	501.05 Sami Güven	50		
	501.06 Mehmet Çınar	50		
	501.07 Oğuz Akar	50		
Taahhüt edilen sermayenin 1/4'ünün Y.Günerhan'a teslim edilmesi				
01.11.2008	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.500,00	
	770.04. Çeşitli Giderler			
	01.Kuruluş ve Örg. Gid.			
	331 ORTAKALARA BORÇLAR			1.500,00
	331.01. Yusuf Günerhan			
Kuruluş gid. kurucu ortak tarafından ödenmesi				
01.11.2008	102 BANKALAR		1.050,00	
	102.01 İş Bankası			
	501 ÖDENMEMİŞ SER. HES			1.050,00
	501.01 Yusuf Günerhan	150		
	501.02 Metin Oğuz	150		
	501.03 Mert Sakallı	150		
	501.04 Tolga Çengel	150		
	501.05 Sami Güven	150		
	501.06 Mehmet Çınar	150		
	501.07 Oğuz Akar	150		
Kurucu ortakların ser. tah. yerine getirmeleri				
03.11.2008	102 BANKALAR		350,00	
	102.01 İş Bankası			
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			350,00
	Yön. Kurulu Yusuf Günerhan			
Kurucu ortağın sermayenin 1/4'ünü koop. teslim etmesi				
03.11.2008	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		288.000,00	
	131.01 Arsa Payı			
	131.01.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan)	240.000		
	131.01.02 2 nolu ort. (M. Oğuz)	35.000		
	131.01.03 3 nolu ort. (M. Sakallı)	35.000		
	131.01.04 4 nolu ort. (T. Çengel)	35.000		
	131.01.05 5 nolu ort. (S. Güven)	35.000		
	131.01.06 6 nolu ort. (M. Çınar)	35.000		
	131.01.07 7 nolu ort. (O. Akar)	30.000		
	131.02 İnşaat Payı			
	131.02.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan)	48.000		
	131.02.02 2 nolu ort. (M. Oğuz)	7.000		
	131.02.03 3 nolu ort. (M. Sakallı)	7.000		
	131.02.04 4 nolu ort. (T. Çengel)	7.000		
	131.02.05 5 nolu ort. (S. Güven)	7.000		
	131.02.06 6 nolu ort. (M. Çınar)	7.000		
	131.02.07 7 nolu ort. (O. Akar)	7.000		

		15.12.2008			
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR					
131.01 Arsa Payı			150.000		180.000,00
131.01.08 8 nolu ort. (E. Güzel)			30.000		
131.01.09 9 nolu ort. (S. Uçar)			30.000		
131.01.10 10 nolu ort. (H. Geçer)			30.000		
131.01.11 11 nolu ort. (M. Ray)			30.000		
131.01.12 12 nolu ort. (A. Tuna)			30.000		
131.02 İnşaat Payı			30.000		
131.02.08 8 nolu ort. (E. Güzel)			6.000		
131.02.09 9 nolu ort. (S. Uçar)			6.000		
131.02.10 10 nolu ort. (H. Geçer)			6.000		
131.02.11 11 nolu ort. (M. Ray)			6.000		
131.02.12 12 nolu ort. (A. Tuna)			6.000		
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR					605.000,00
231.01 İnşaat Payı			605.000		
231.01.08 8 nolu ort. (E. Güzel)			121.000		
231.01.09 9 nolu ort. (S. Uçar)			121.000		
231.01.10 10 nolu ort. (H. Geçer)			121.000		
231.01.11 11 nolu ort. (M. Ray)			121.000		
231.01.12 12 nolu ort. (A. Tuna)			121.000		
431 ORTAKLARA BORÇLAR					785.000,00
431.01 Arsa Payı			150.000		
431.01.08 8 nolu ort. (E. Güzel)			30.000		
431.01.09 9 nolu ort. (S. Uçar)			30.000		
431.01.10 10 nolu ort. (H. Geçer)			30.000		
431.01.11 11 nolu ort. (M. Ray)			30.000		
431.01.12 12 nolu ort. (A. Tuna)			30.000		
431.02 İnşaat Payı			635.000		
431.02.08 8 nolu ort. (E. Güzel)			127.000		
431.02.09 9 nolu ort. (S. Uçar)			127.000		
431.02.10 10 nolu ort. (H. Geçer)			127.000		
431.02.11 11 nolu ort. (M. Ray)			127.000		
431.02.12 12 nolu ort. (A. Tuna)			127.000		
5 yeni ortağın arsa ve inşaat payının taahhüt ettirilmesi					
		15.12.2008			
102 BANKALAR					185.000,00
102.01 İş Bankası					
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR					180.000,00
131.01 Arsa Payı			150.000		
131.01.08 8 nolu ort. (E. Güzel)			30.000		
131.01.09 9 nolu ort. (S. Uçar)			30.000		
131.01.10 10 nolu ort. (H. Geçer)			30.000		
131.01.11 11 nolu ort. (M. Ray)			30.000		
131.01.12 12 nolu ort. (A. Tuna)			30.000		
131.02 İnşaat Payı			30.000		
131.02.08 8 nolu ort. (E. Güzel)			6.000		
131.02.09 9 nolu ort. (S. Uçar)			6.000		
131.02.10 10 nolu ort. (H. Geçer)			6.000		
131.02.11 11 nolu ort. (M. Ray)			6.000		
131.02.12 12 nolu ort. (A. Tuna)			6.000		
649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KARLAR					5.000,00
5 yeni ortağın arsa ve inşaat payını ve 1.000'er TL başışın ödeme kaydı					
		15.12.2008			
102 BANKALAR					3.510,00
102.01 İş Bankası					
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR					3.500,00
131.02 İnşaat Payı					
131.02.04 4 nolu ort. (T. Çengel)					
642 FAİZ GELİRLERİ					10,00
Gecikme faizi:	3500*5*20/36500	10,00			
		23.12.2008			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR					4.192,66
360.01. Gelir vergisi			4.186,43		
360.02. Damga Vergisi			6,23		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR					45,00
100 KASA					4.147,66
Muhtasar beyanname ödemeleri yapıldı					

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI 501.01 Yusuf Günerhan 200 501.02 Metin Oğuz 200 501.03 Mert Sakallı 200 501.04 Tolga Çengel 200 501.05 Sami Güven 200 501.06 Mehmet Çınar 200 501.07 Oğuz Akar 200 7 Kurucu ortağın sermaye taahhüdü	01.11.2008	500 SERMAYE HESABI	1.400,00	1.400,00
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR Yönetim Kurulu Yusuf Günerhan Taahhüt edilen sermayenin 1/4'ünün Y.Günerhan'a teslim edilmesi	01.11.2008	501 ÖDENMEMİŞ SER. HES 501.01 Yusuf Günerhan 50 501.02 Metin Oğuz 50 501.03 Mert Sakallı 50 501.04 Tolga Çengel 50 501.05 Sami Güven 50 501.06 Mehmet Çınar 50 501.07 Oğuz Akar 50	350,00	350,00
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.04. Çeşitli Giderler 01.Kuruluş ve Örg. Gid. Kuruluş gid. kurucu ortak tarafından ödenmesi	01.11.2008	331 ORTAKALARA BORÇLAR 331.01. Yusuf Günerhan	1.500,00	1.500,00
102 BANKALAR 102.01 İş Bankası Kurucu ortakların ser. tah. yerine getirmeleri	01.11.2008	501 ÖDENMEMİŞ SER. HES 501.01 Yusuf Günerhan 150 501.02 Metin Oğuz 150 501.03 Mert Sakallı 150 501.04 Tolga Çengel 150 501.05 Sami Güven 150 501.06 Mehmet Çınar 150 501.07 Oğuz Akar 150	1.050,00	1.050,00
102 BANKALAR 102.01 İş Bankası Kurucu ortağın sermayenin 1/4'ünü koop. teslim etmesi	03.11.2008	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR Yön. Kurulu Yusuf Günerhan	350,00	350,00
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 131.01 Arsa Payı 240.000 131..01.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan) 35.000 131.01.02 2 nolu ort. (M. Oğuz) 35.000 131.01.03 3 nolu ort. (M. Sakallı) 35.000 131.01.04 4 nolu ort. (T. Çengel) 35.000 131.01.05 5 nolu ort. (S. Güven) 35.000 131.01.06 6 nolu ort. (M. Çınar) 35.000 131.01.07 7 nolu ort. (O. Akar) 30.000 131.02 İnşaat Payı 48.000 131.02.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan) 7.000 131.02.02 2 nolu ort. (M. Oğuz) 7.000 131.02.03 3 nolu ort. (M. Sakallı) 7.000 131.02.04 4 nolu ort. (T. Çengel) 7.000 131.02.05 5 nolu ort. (S. Güven) 7.000 131.02.06 6 nolu ort. (M. Çınar) 7.000	03.11.2008		288.000,00	

360		361		335	
4.192,66	4.000,00	233,13	233,13	502,63	502,63
	85,26		233,13	502,53	502,63
	62,40				
	45,00				
	85,26				
	45,00				
	5.600,00				
4.192,66	9.922,92	233,13	466,26	1.005,16	1.005,26
431		500		501	
	1279000		1400	1400	350
	785000		1000	1000	1050
					1000
	2064000		2400	2400	2400
642		649		730	
	10		5000	23600	
				6000	
				6000	
				35600	
	10		5000	71200	
770		250			
1500		358000			
776,02					
400					
354					
118					
776,02		358000			
354					
4278,04					

31.12.2008

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

131.02 İnşaat Payı

131.02.01 1 nolu ort. (Y. Günerhan)	82000
131.02.02 2 nolu ort. (M. Oğuz)	82000
131.02.03 3 nolu ort. (M. Sakallı)	82000
131.02.04 4 nolu ort. (T. Çengel)	82000
131.02.05 5 nolu ort. (S. Güven)	82000
131.02.06 6 nolu ort. (M. Çınar)	82000
131.02.07 7 nolu ort. (O. Akar)	66000
131.02.08 8 nolu ort. (E. Güzel)	66000
131.02.09 9 nolu ort. (S. Uçar)	66000
131.02.10 10 nolu ort. (H. Geçer)	66000
131.02.11 11 nolu ort. (M. Ray)	66000
131.02.12 12 nolu ort. (A. Tuna)	66000

888.000,00

231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

231.02 İnşaat Payı

231.02.01 1 nolu ort. (Y. Günerh	82000
231.02.02 2 nolu ort. (M. Oğuz)	82000
231.02.03 3 nolu ort. (M. Sakallı	82000
231.02.04 4 nolu ort. (T. Çengel	82000
231.02.05 5 nolu ort. (S. Güven	82000
231.02.06 6 nolu ort. (M. Çınar)	82000
231.02.07 7 nolu ort. (O. Akar)	66000
231.02.08 8 nolu ort. (E. Güzel	66000
231.02.09 9 nolu ort. (S. Uçar)	66000
231.02.10 10 nolu ort. (H. Geçer	66000
231.02.11 11 nolu ort. (M. Ray)	66000
231.02.12 12 nolu ort. (A. Tuna)	66000

888.000,00

	31.12.2008				
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM					
151.01 120 m ² lik işyeri	16.020,00			35.600,00	
151.02 150 m ² lik işyeri	19.580,00				
		731 GEN. ÜRETİM GİD.YANS.			35.600,00
151.01 120 m ² lik işyeri = 71200*0.45=	16.020,00				
151.02 150 m ² lik işyeri 71200*0.60=	19.580,00				
Altyapı., denetim vb gibi gid. İnş mal yük					
	31.12.2008				
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ				4.278,04	
		771 GEN. YÖNT. GİD. YANS			4.278,04
731 GEN. ÜRETİM GİD.YANS.				35.600,00	
771 GEN. YÖNT. GİD. YANS				4.278,04	
		730 GENEL ÜRETİM GİD.			35.600,00
		770 GENEL YÖNETİM GİD.			4.278,04
Yansıtma ve maliyet hesaplarının kapatılması					
	31.12.2008				
642 FAİZ GELİRLERİ				10,00	
649 DİĞ. OL. GELİR VE KARLAR				5.000,00	
Gelir hesaplarının 690'a devri		690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI			5.010,00
	31.12.2008				
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI				4.278,04	
		632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			4.278,04
Gider hesaplarının 690'a devri					
	31.12.2008				
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI				731,96	
		590 DÖNEM NET KARI			731,96
690 nolu hesabın zarara devredilerek kapatılması					
	31.12.2008				
		TOPLAM		977.776,08	977.776,08

Tablo 10: S.S. ısısan Küçük Sanayi Sitesi Yapı Koop. 2008 Kesin Mizanı

HESAP NO	HESAP ADI	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	35.350	31.960	3.390	
102	BANKALAR	450.060	245.600	204.460	
103	VERİLEN ÇEK. ÖD. EMİR.	245.600	470.000		224.400
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	1.356.000	468.000	888.000	-
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	440	395	45	
151	YARI MAMULLER- ÜRETİM	135.600		135.600	
159	VERİLEN SİP. AVANSLARI	20.000	20.000	-	-
231	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	1.596.000	888.000	708.000	-
250	ARSA VE ARAZİLER	358.000	-	358.000	-
331	ORTAKLARA BORÇLAR	1.500	1.500	-	-
335	PERSONELE BORÇLAR	1.005	1.005	-	-
360	ÖD. VERGİ VE FONLAR	4.193	9.923	-	5.730
361	ÖD. SOS. GÜV. KES.	233	466	-	233
431	ORTAKLARA BORÇLAR	-	2.064.000		2.064.000
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE	2.400	2.400	-	-
500	SERMAYE	-	2.400	-	2.400
590	DÖNEM NET KARI	-	732	-	732
632	GENEL YÖNT. GİD.	4.278	4.278	-	-
642	FAİZ GELİRLERİ	10	10	-	-
649	DİĞER OL. DIŞI GEL. KAR.	5.000	5.000	-	-
690	DÖNEM KAR VEYA ZARARI	5.010	5.010		
730	GENEL ÜRETİM GİD.	35.600	35.600	-	-
770	GENEL YÖNT. GİD.	4.278	4.278	-	-
731	GEN ÜR. GİD. YANS	35.600	35.600		
771	EN YÖNT GİD. YANS	4.278	4.278		
	TOPLAM	4.300.435	4.300.435	2.297.495	2.297.495

Tablo 11: Isısan Küçük Sanayi Sitesi Yapı Koop. 2008 Şerefiye Tablosu

İşyeri	Ortak Adı	Geçici maliyet	Arsa maliyetleri	(+) ve (-) Şerefiye Payı	(+) ve (-) Şerefiyeli Maliyet	Gider Bölüşümü	Kesin Maliyet
1 nolu 150 m ²	Yusuf Günerhan	146.630	32.817	5.000	184.447	4.675	189.122
2 nolu 150 m ²	Metin Oğuz	146.630	32.817	5.000	184.447	4.675	189.122
3 nolu 150 m ²	Mert Sakallı	146.630	32.817	5.000	184.447	4.675	189.122
4 nolu 150 m ²	Tolga Çengel	146.630	32.817	(-) 5000	174.447	4.675	179.122
5 nolu 150 m ²	Sami Güven	146.630	32.816	(-) 5000	174.446	4.675	179.121
6 nolu 150 m ²	Mehmet Çınar	146.630	32.816	(-) 5000	174.446	4.675	179.121
7 nolu 120 m ²	Oğuz Akar	119.970	26.850	3.000	149.820	3.825	153.645
8 nolu 120 m ²	Engin Güzel	119.970	26.850	3.000	149.820	3.825	153.645
9 nolu 120 m ²	Salih Uçar	119.970	26.850	3.000	149.820	3.825	153.645
10 nolu 120 m ²	Hüseyin Geçer	119.970	26.850	(-) 3000	143.820	3.825	147.645
11 nolu 120 m ²	Murat Ray	119.970	26.850	(-) 3000	143.820	3.825	147.645
12 nolu 120 m ²	Ali Tuna	119.970	26.850	(-) 3000	143.820	3.825	147.645
		1.599.600	358.000	0	1.957.600	51.000	2.008.600

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ			01.12.2010	152 MAMULLER		2.008.600,00	1.599.600,00
120 m ² lik işyeri	2.008.600 * 0,45=	903.870		151.01 120 m ² lik işyeri	719.820		
150 m ² lik işyeri	2.008.600 * 0,55=	1.104.730		151.02 150 m ² lik işyeri	879.780		
			01.12.2010				
331 ORTAKLARA BORÇLAR				600 YURTIÇİ SATIŞLAR		2.008.600,00	2.008.600,00
Ortaklara işyerlerinin teslim edilmesi							

Tablo:12 S.S. Isısan Küç. San. Sit. Yapı Koop. 2008 Genel Geçici Mizan

HESAP NO	HESAP ADI	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	35.350	31.960	3.390	
102	BANKALAR	450.060	245.600	204.460	
103	VERİLEN ÇEK. ÖD. EMİR.	245.600	470.000		224.400
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	468.000	468.000	-	-
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	440	395	45	
151	YARI MAMULLER- ÜRETİM	100.000		100.000	

159	VERİLEN SİP. AVANSLARI	20.000	20.000	-	-
231	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	1.596.000	-	1.596.000	-
250	ARSA VE ARAZİLER	358.000	-	358.000	-
331	ORTAKLARA BORÇLAR	1.500	1.500	-	-
335	PERSONELE BORÇLAR	1.005	1.005	-	-
360	ÖD. VERGİ VE FONLAR	4.193	9.923	-	5.730
361	ÖD. SOS. GÜV. KES.	233	466	-	233
431	ORTAKLARA BORÇLAR	-	2.064.000		2.064.000
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE	2.400	2.400	-	-
500	SERMAYE	-	2.400	-	2.400
642	FAİZ GELİRLERİ	-	10	-	10
649	DİĞER OL. DIŞI GEL. KAR.	-	5.000	-	5.000
730	GENEL ÜRETİM GİD.	35.600	-	35.600	
770	GENEL YÖNT. GİD.	4.278	-	4.278	-
	TOPLAM	3.322.659	3.322.659	2.301.773	2.301.773

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünyada ve ülkemizde, sanayinin gelişmesiyle birlikte kentleşmenin yoğun olduğu alanlarda konut pazarına arzda bulunan diğer konut üreticilerinin yetersiz kalması nedeniyle yapı kooperatifleri kurularak konut ihtiyaçları karşılanmaya çalışılmaktadır. Yapı kooperatifleri konut üretimi yaparken ayrıca düzenli, alt yapısı oluşturulmuş, planlı ve aynı sektörde çalışanları bir araya toplayan Küçük Sanayi Sitesi oluşturarakta karşımıza çıkmaktadır. Küçük Sanayi Siteleri sayesinde işyerleri şehrin içinden çıkartılarak kendilerine gösterilen alanlarda faaliyetlerini yürütmektedir. Yapı kooperatifleri sayesinde hem konut hem de işyeri ihtiyacı karşılanmış olmaktadır.

Ancak ülkemizde kooperatifçilik kavramını ve ilkelerini özümseyemeyen ve hiçe sayan yöneticilik anlayışı nedeniyle yapı kooperatifleri bir müteahhit şirket gibi çalışmaya başlamış; kanun istismarı nedeniyle devlet, maddi istismarlar nedeniyle de konut sahibi olmak isteyen vatandaş mağdur duruma düşmüştür. Bu da halkın yapı kooperatiflerine önyargı ile bakmasına ve çekingen davranmasına neden olmuştur. Dünyada büyük geçerliliği ve önemi olan yapı kooperatifleri ülkemizde hak ettiği konuma ulaşamamıştır. Devletin kooperatiflerle ilgili mevzuatı tekrar gözden geçirmesi, yasalarda istismar edilen boşlukların doldurulması ve denetimlerin arttırılması ile haksızlıkların ortadan kaldırılması sağlanabilir.

Yapı kooperatiflerinin faaliyetleri; devleti vergi yönünden, sektörde çalışanları istihdam ve ücret yönünden, sektörle bağlantılı diğer kişileri iş imkanları yönünden ilgilendirmektedir. Bu nedenle kooperatifin finansal bilgilerini üreten etkili bir muhasebe sisteminin oluşturulması gerekir.

Yapı kooperatiflerinde inşaat maliyetleri inşaatını edinmek isteyen üye için önemli bir unsur olup doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir. İnşaatların muhasebe kayıtlarında diğer işletmelerde olduğu gibi TDHP uygulanmaktadır. İnşaat maliyetleri 7A ve 7B seçeneklerinden biri kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Ancak uygulamada TDHP'nin kullanılmasında tek düzelik sağlanamamıştır. Uygulamacıların aynı olayı farklı şekilde kayıt altına aldığı görülmektedir.

Yapılan literatür taramasında ve kooperatif muhasebesi tutan uygulamacılarla yapılan görüşmelerde inşaat maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde görülen farklılıkların nedeni ile ilgili şu saptamalar yapılmıştır:

- TDHP’da yer alan hesapların kooperatif faaliyetleri için yeterli değildir.
- TDHP’daki hesapların işleyişinde kooperatifle ilgili işlemlerde nasıl uygulanacağı belirtilmediğinden uygulamacılar ve akademisyenler kendi yorumlarını katarak muhasebeleştirme yapmışlardır.
- Yapı kooperatifleri müteahhit firma gibi düşünülerek yapılan inşaat işi taahhüt işi olarak değerlendirilmekte ve muhasebe kayıtlarında buna göre yapılmaktadır.
- Kooperatifle ilgili kayıtlar muhasebe sürecini bilen kişiler tarafından denetlenememektedir.

Yapı kooperatifleri iki şekilde inşa edilir. Bunlardan birincisi emanet yöntemi ikincisi ise ihale yöntemidir. Bu yöntemler hem inşaat maliyetlerini hem de muhasebe kayıtlarında farklılık yaratmaktadır.

İnşaatların emanet usulü ile yapılması özel inşaat işi olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda maliyet unsurları şu hesaplarda izlenmelidir.

- 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri
- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 730 Genel Üretim Giderleri

Uygulamada kooperatifin yaptığı inşaatlar bir taahhüt işi olarak değerlendirilmekte ve 740 nolu hesapta izlenmektedir. Oysa kooperatif kendisi için yani üyeleri için inşaat yapmakta ve özel inşaat gibi değerlendirilerek oluşan giderlerin 710 – 720 ve 730 nolu hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. Bu hesapların toplamı dönem sonunda “151 Yarı Mamuller – Üretim Hesabı”na inşaatlar tamamlandığında da “152 Mamuller Hesabı”na aktarılmalıdır.

İnşaatların yaptırılmasında kullanılan yöntemlerden bir tanesinde ihale yöntemidir. İnşaatta kullanılacak araç gereç temini, kalifiye elemanların bulunması ve tecrube gibi nedenlerle bu yöntem daha çok tercih edilir. İnşaatların ihale yöntemi ile yapılmasında oluşan giderler hakediş ödemeleri ve oluşan fiyat farklarından ibarettir. İhale yönteminde inşaat malzeme ve işçilik maliyetleri bulunmamaktadır. Bu maliyetler ihaleyi alan müteahhit firma tarafından karşılanmakta yapılan iş hakediş faturası ile belgelendirilmekte ve kooperatif tarafından ödeme yapılmaktadır.

Uygulamada müteahhite yapılan hakediş ödemelerinde bazı kooperatifler tarafından “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı” kullanıldığı görülmektedir. Oysa bu hesap kooperatif için yaptırılan ve bittiğinde kooperatifin aktifine kaydedilecek olan varlıklar için kullanılması gereken bir hesaptır. Bu nedenle bu hesabın kullanılması uygun görülmemektedir.

Bazı kooperatifler “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”nı kullanmaktadırlar. Bu hesapta kooperatifin giderlerinin genel giderlerden ibaret olduğu gibi bir izlenim yaratmaktadır.

Uygulamada kooperatifin yaptığı inşaatlar bir taahhüt işi olarak değerlendirilmekte ve 740 nolu hesapta izlenmektedir. Emanet usulünde belirttiği gibi yapılan inşaat işi özel inşaat olarak değerlendirildiği için bu hesapta uygun görülmemektedir.

Bazı kooperatiflerin de hakediş ödemelerini “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı”da takip ettiği görülmektedir. Bu hesap yansıtma hesapları aracılığıyla borçlanır. “740 Hizmet Üretim Maliyetleri”nde oluşan maliyetler “741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı”yla bu hesaba yansıtılır. Dolayısıyla dönem içinde kullanılması uygun değildir.

Müteahhite yapılan ödemeler bir sipariş olarak değerlendirilerek, faturaya bağlı olarak yapılan hakediş ödemeleri “159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı”da izlenmeli kesin kabul yapıldığında “151 Yarı Mamuller - Üretim” bu hesaptan da “152 Mamuller Hesabı”na aktarılmalıdır.

Kooperatif faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla yapılan giderler, giderin türüne göre gider hesaplarına kaydedilir. Dönem sonunda gelir hesapları ile karşılaştırılır. Ortaya zarar çıkarsa inşaat maliyetlerine eklenir, kar ortaya çıkarsa inşaat maliyetlerinden indirilir.

Sonuç olarak, yapı kooperatiflerinde maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde karşılaşılan bu sorunların kooperatif faaliyetinin farklı yorumlanmasına bağlı olduğu görülmektedir. Bu farklılıkların ortadan kaldırılabilmesi yapı kooperatifinin yaptığı işin doğru anlaşılmasına bağlıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

Akdoğan, Nalân. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara, Haziran, 2000

Akdoğan, Nalan - Sevilengül, Orhan “Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Gazi Kitapevi, 11. Baskı, Ankara, 2003

Altuğ, Osman. Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999

Altuğ, Osman – Odyakmaz, Nevzad. Kooperatifler Kanunu, Muhasebesi ve İlgili Mevzuat, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1997

Can, Ahmet Vecdi. Maliyet Muhasebesi, Sakarya Kitabevi, Sakarya 2003

Çaldağ, Yurdakul. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara 2005

Çankaya, İslam. Ayrıntılı Tekdüzen Hesap Planı, Meslek Yapıtları, Ankara 1997

Çankaya, İslam. İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın – Özel (Yap-Sat) İnsaatlar, Meslek Yapıtları, Ankara 2003

Çöklü, Cafer Tayyar . Uygulamada Yapı Kooperatifleri, Beta Yayım Dağıtım A.Ş., 5. Basım, Aralık, 2004, s. 829

Erden, Selman Aziz. “İnşaat İşletmelerine İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri, Muhasebe ve Denetime Bakış”, Ocak 2004

Erol, Mikail. Maliyet Muhasebesi, Orion Kitapevi, Ankara, 2008

Gürbüz Gökçen, “ Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları” Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2009

Kaçak, Nazif. Açıklamalı, İçtihatlı, Örneklerle Konut Yapı Kooperatifleri, Seçkin Yayınları, Ankara 2004

Karakaya, Mevlüt. Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006

- Karanlık, Sebahattin. Kooperatifler ve Muhasebesi, Nobel Yayınları, Ankara, 2001
- Kızılot, Şükrü. İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008
- Koç, Hakan. Kooperatifçilik Bilgisi, Nobel Yayınları, Ankara, 2001
- Kurtulan, Ahmet. Yapı Kooperatiflerinde Tek Düzen Hesap Planı Uygulaması ve Muhasebeleştirme Ankara, Gözlem Yayıncılık, 2000
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı” İSMMMO Mevzuat Serisi 2, İstanbul, 2005
- Mülayim, Ziya Gökalp. “ Kooperatifçilik”, Yetkin yayınları, Ankara, 2003
- Özmen, Kemal. Yapı kooperatifleri ve Uygulaması, Genişletilmiş 5. Baskı: Temel Yayınları No:113, 2000
- Pazarçaviren, Selim Yüksel. Maliyet Muhasebesi, Sakarya Kitabevi, Sakarya 2003
- Selimoğlu, Recep. İnşaat İşlerinde ve Yapı Kooperatiflerinde Vergilendirme-Muhasebe Uygulamaları, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2003
- Selimoğlu, Recep. Konut Yapı Kooperatifleri , İSMMMO Yayınları, İstanbul, 1999
- Şener, Recep. Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara 2004
- Tüneri, İleri. Kooperatifler Uygulaması, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007
- Yılmaz, Kazım. “İnşaat Muhasebesi, Vergilendirme ve Asgari İşçilik”, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Eylül, 2007
- Yükçü, Süleyman. Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Altın Nokta Basım Yayım Dağıtım, İzmir 1999

Sürelî Yayınlar:

Ayboğa, Hanifi, “Ticari Uyuşmazlıklarda Ticari Defterlerin Kanıt Niteliği”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/54MaliCozum/08/>

Çöklü, Cafer Tayyar, “Kooperatiftten Çıkarılan Ortakın Hak Arama Yolları” Yaklaşım Dergisi, Sayı 137, Mayıs 2004

Çöklü, Cafer Tayyar, “Yapı Kooperatiflerinde Genel Kurulu Kimler Toplantıya Çağırabilir? ” Yaklaşım Dergisi, Sayı 135, Mart 2004

Erol, Mikail- Atmaca Metin, , “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin İş Dünyasında (Sanayi-Ticaret-Hizmet Sektöründe) Uygulama Sonuçların Değerlendirilmesi ve Amprik Bir Çalışma”, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Biga İ.İ.B.F. Yönetim Bilimleri Dergisi, cilt:1, Sayı:1–2, 2003–2004

Fındıklı, Remzi “Konut Yılında Konut Kooperatifçiliğine Genel Bir Bakış”, T.K.K. Karınca Dergisi, Ankara, 1987

İme, Mustafa “ Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu “archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../04-MUSTAFAIME17.doc

Kaynak Harun, “Bir Tartışmanın Sonu: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Yönünden “onay esası” Tutanağın Onaylandığı Tarih İsin Bitim Tarihidir” , Vergi Dünyası, Yıl 23,sayı 271, Mart 2004

Özcan, Sezgin, “Bankaya Yatırılan Kooperatif ve Apartman Aidatlarında Vergilendirme” Yaklaşım Dergisi, sayı 123, Mart 2003

Öztürk Bünyamin-Özer Mustafa, “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı ile ilgili sorunlar” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 169, Ekim 2002

Şeker Sakıp, “ Yapı Kooperatiflerinde Maliyet Hesaplama Yöntemleri Ve Dönem Sonu İşlemleri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 60, Aralık, 1997

Şeker, Sakıp, “Tekdüzen muhasebe hesap planının konut yapı kooperatiflerinde Uygulanması” Yaklaşım Dergisi, Temmuz, 1995

Vural, İrfan, “Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflerin Elde Etmiş Oldukları Mevduat Faizleri ve Repo Gelirleri Üzerinden Yeni Düzenlemelere Göre Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı” Yaklaşım Dergisi, Sayı 158, Şubat 2006

Yayınlanmamış Tezler:

Deniz Çetin, “Konut Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe Düzeni”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE, Sakarya 2001)

Fatma Pamukçu, “Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 1992)

Hasan Balaban, “Konut Yapı Kooperatiflerinde Şerefîyeler Hesaplanması ve Muhasebe Düzeni” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi SBE, 2006)

İslam Çankaya, “Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe ve Vergi Sorunları”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 1987)

Murat Akyol, “Yapı Kooperatiflerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemine Uygun Muhasebe Kayıt ve Raporlama Sistemi ve Uygulama Önerisi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2002)

Recai Alihocagil, “Yapı kooperatiflerinde tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum, 1999)

Ümmehan Erdil Şahin , “ Konut Yapı Kooperatiflerinde Maliyetlerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya SBE, 2006)

Yağmur Çiçek, “Konut Yapı Kooperatiflerinde Standart Hesap Planına Göre Maliyet Hesaplarının Kapatılması”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 2001)

Seminerler:

“İnşaat ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları” TESMER Eğitim Semineri Notları. İstanbul

“ Koopep Projesi Eğitimcilerin Eğitimi Ders Notları”, Ankara, 2000

Diğer Kaynaklar:

Kooperatifler Kanunu

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Resmi gazete

Konut Yapı Kooperatifi Ana Sözleşmesi

Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Ana Sözleşmesi

1 no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

<http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=3436>

<http://www.turkiyemillikoop.org.tr/anasozlesmenew.htm>

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html>