

TEKDÜZEN MUHASEBE HESAP PLANININ KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNDE UYGULANMASI

Sakıp ŞEKER *

I— GENEL AÇIKLAMA

Kooperatifler Kanunu'nun 89. maddesinde kooperatiflerin muhasebe usulleri ve mecbur olarak tutacakları defterler Ticaret Bakanlığı'nca belirlenir. Vergi Usul

Kanunu'nun bu hususlarla ilgili hükümleri saklıdır denilmektedir. Bu hüküm karşısında, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre çıkartılan Tekdüzen Hesap Sisteminde belirtilen usul ve esaslara kooperatifler de uymak zorundadırlar. Çünkü, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde kooperatifler için herhangi bir istisna getirilmemiştir. Ülkemizde konut üretimi alanında büyük bir yer tutan konut yapı kooperatiflerince uygulanabilecek bir hesap planının olmayışı ve Tekdüzen Hesap Planında genel olarak kooperatifler için farklı bir uygulama öngörülmediğinden özellikle konut yapı kooperatiflerinde TMS'de belirtilen hesap planı açıklamaları ve tanımlarına uymayan birtakım hesapların kullanıldığı görülmektedir. Böyle bir durum TMS'den beklenen yararların gerçekleşmesini geciktirmekte veya engellemektedir. Bu yazımızda konut yapı kooperatiflerinin inşaat işleri ile ilgili muhasebe işlemleri Tekdüzen Muhasebe Planı çerçevesinde tartışılacak ve bazı önerilerde bulunulacaktır.

Bilindiği gibi 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.

H— KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNCE İZLENECEK MALİYET TESPİT YÖNTEMİNİN SEÇİMİ VE MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN ZORUNLULUKLAR

3 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan değişikliğe göre, **"bir önceki yıl aktif toplamı 25 Milyar lirayı veya net satışlar toplamı 50 Milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri için"** maliyet hesaplarının izlenmesinde 7/A seçeneği zorunlu tutulmuştur. Aynı tebliğ ile yapılan diğer bir değişiklik ise, ek mali tabloların düzenlenmesi ile ilgilidir. Buna göre, kuruluş şekli ne olursa olsun bir önceki yıl aktif toplamı 25 Milyar liranın veya net satışlar toplamı 50 Milyar liranın üstünde kalan işletmeler temel mali tablolarla birlikte ek mali tabloları da düzenlemek mecburiyetindedirler. Ancak, 5 No.lu MUG Tebliği ile Nisan/1995 ayı içinde verilecek kurumlar vergisi beyannameleri ile ilgili olarak sadece 1994 yılına ait kurumlar vergisi beyannamelerine ilişkin olmak üzere aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır. **"1— Bir önceki yıl aktif toplamı 25 Milyar lirayı veya net satışlar toplamı 50 Milyar lirayı aşan kurumlar vergisi mükellefleri ek mali tablolarını kurumlar vergisi beyannamelerine ekle-yeceklerdir.**

2— Temel mali tabloların (bilanço ve gelir tablosu) "cari dönem" sütunları yanında "önceki dönem" sütunları da mükellefler tarafından doldurulacaktır. Ek mali tabloları (satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, yıllara ilişkin özkaynak değişim tablosu) düzenlemek zorunda bulunan mükelleflerin ek mali tablolarda yer alan "önceki dönem" sütunlarını dol-

durmaları zorunluluğu bulunmamaktadır."

Daha sonra yayınlanan 1995/1 Sıra No.lu İç Genelge ile 5 No.lu Tebliğdeki "**bir önceki yıl**"dan 1994 yılının kastedildiği belirtilerek ilk uygulama yılı olması nedeniyle, ek mali tablolar ve önceki dönem sütunları doldurulmuş temel mali tabloların Haziran/1995 ayı sonuna kadar vergi dairelerine verilmesi imkanı getirilmiştir. (Ek süre gelir vergisi mükellefleri içinde geçerlidir.) Görüleceđi üzere Tebliğ ile getirilen esneklik temel mali tabloların veya ek mali tabloların düzenlenmesi ile ilgili değil vergi dairesine verilmesi ile ilgilidir. Diğer bir anlatımla vergi mükellefi olmayan veya kooperatifler gibi kurumlar vergisinden muaf olan kurumların temel ve ek mali tabloları düzenlemeleri ile ilgili kriterlerde 5 No.lu Tebliğ ile bir değişiklik yapılmamıştır. Bu nedenle **3 No.lu Tebliđe göre mali tabloları düzenlemek zorunda olan yani belirtilen hadleri aşan bütün işletmeler vergi beyannamesi versinler veya vermesinler temci mali tablolarla birlikte ek mali tabloları da düzenlemek zorundadırlar.** Mali tablolar sadece vergi dairelerine verilmek amacıyla düzenlenmemektedir. 5 No.lu Tebliğ ile getirilen esneklik sadece vergi dairelerine verilecek kurumlar vergisi beyannamelerine eklenip eklenmeyeceği ile ilgilidir. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler vergi dairelerine herhangi bir mali tablo vermeyecektir. Konut yapı kooperatiflerinde satış söz konusu olmadığı için maliyet hesaplama yönteminin seçiminde ve mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında aktif toplamları kriterini kullanmak zorundadırlar.

Konutların ortaklara dağıtımının yapıldığı yıl "net satışlar" toplamı tebliğlerde belirtilen haddi aşmış olabilir. Ancak ertesi yıl kooperatifin faaliyeti hemen hemen bitmiş olduğundan temel mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında kooperatiflere ilave yükümlülüklerin getirilmesi anlamsızdır. Gerek mali tabloların düzenlenmesi gerekse kooperatiflerin maliyet ve gelirlerinin izlenmesinde hangi hesapların kullanılması gerektiği konusunda Maliye Bakanlığı'nın bir tebliğ yayınlamasında yarar olduğu kanısındayız.

III— KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN GELİR VE GİDERLERİNİN İZLENMESİNDE KULLANILMASI GEREKEN HESAPLAR

I— Gelirlerin Kaydı

Konut yapı kooperatiflerinin en önemli geliri kuşkusuz ortaklardan toplanan aidatlardır. Ancak aidat gelirleri inşaat giderlerini karşılamak amacıyla toplanmaktadır. Diğer gelirler arasında; bankalara yatırılan paralar için tahakkuk ettirilen faiz ve benzeri menkul kıymet gelirleri, üyelere geç yatırılan aidat borçları için hesaplanan gecikme faizleri, bağışlar, üyeliğe daha sonra kabul edilen ortaklardan alınan değer artışı farkları, kooperatife ait demirbaşlar ile ihtiyaç fazlası inşaat malzemeleri ve artıklarının satılmasından elde edilen gelirler ile genel giderleri karşılamak için ortaklardan alınan ilave aidatlar sayılabilir. Bu gelirler içinde inşaat giderleri için toplanan aidat gelirlerinin durumu diğer gelirlerden farklıdır. Bu gelirler ortaklara ileride teslim edilecek konutların bedeli karşılığı alınmakta olup, inşaat gideri için harcanmaktadır.

Hesap Planında konut yapı kooperatiflerinin ortaklarından aldıkları söz konusu aidatların hangi hesaplarda izleneceği konusunda da bir belirleme yapılmamıştır. Konut yapı kooperatiflerinin diğer kooperatiflerden farklı bir yanı bulunmaktadır. Bu tür kooperatifler konutlar tamamlandı ortaklara dağıtım yapılırca tasfiye edilmektedirler ve ömürleri inşaat süresi ile sınırlıdır. Kooperatif sermayesi ise çok sınırlı olup, inşaat maliyeti ortaklardan alınan aidatlardan karşılanmaktadır. İnşaat gideri için ortaklardan alınacak aidatların hangi hesaplarda izleneceği konusunda da farklı görüş ve uygulamalar bulunmaktadır. Bir görüşe göre kooperatif ortaklarından alınacak inşaat gider payları da sermayenin bir unsuru olup, sermaye yedekleri arasında izlenmesi gerekir. **Bu konuda diğer bir görüş ise, ortaklardan alınan aidatların Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap sınıfında bulunan 431 No.lu Ortaklara Borçlar hesabında izlenmesi gerektiği şeklindedir.** Bizim görüşümüze göre de ortaklardan alınan aidatların inşaatların genellikle bir yıldan fazla sürmesi nedeniyle, konut satış bedeli karşılığı olarak ortaklardan tahsil edilen paraların 431 No.lu hesapta (veya boş bulunan 435 No.lu hesabın "**Ortaklara Aidat Borçları**") adı altında açılması ve bu hesapta) izlenmesi gerektiği şeklindedir. Bir yıldan kısa süreli borçların ise 331 (veya boş bulunan 334 No.lu hesapta) No.lu hesapta iz

lenmesi TMS'ye daha uygun düşmektedir. Ortaklardan tahsil edilen aidatların kâr yedekleri hesap grubunda izlenmesi halinde, konutların ortaklara dağıtılmasına rağmen ortaklar kooperatife borçlu gözükecektir. Bu durumda tasfiye aşamasında sermaye ortaklara dağıtılacak ve konut bedelleri sermaye paylarından mahsup edilebilecektir. Böyle bir kayıt sistemi ise bize göre hatalıdır.

Ortaklardan yapılacak tahsilatlarla ilgili kayıtların aşağıdaki gibi yapılması gerekir. **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. Böyle bir bilanço, TMS'de belirtilen "**bilanço ilkeleri**" ne aykırı olacaktır.

-----/-----
131 Ortaklardan Alacaklar
 435 Ortaklara Aidat Borçları
-----/-----
100 Kasa 102 Banka
 13i Ortaklardan Alacaklar
-----/-----

Dönem sonlarında tahakkuk ettiği halde ortaklarca ödenmeyen borçlar alacak olarak bilançoda görünecektir.

Kooperatiflerin diğer gelirlerinin ise 64 ve 67 hesap grupları içinde yer alan ilgili gelir hesaplarında izlenmesi gerekir. Bu hesaplar şunlardır.

642- Faiz gelirleri

643- Komisyon gelirleri

645- Menkul kıymet satış kârları

646- Kambiyo kârları

647- Reeskont faiz gelirleri

649 Diğer olağan gelir ve kârlar

671 Önceki dönem gelir ve kârları

679 Diğer olağandışı gelir ve kârlar

2— Giderlerin Kaydı

Tekdüzen Hesap Planı açıklamalarında inşaat taahhüt işleri imalat işi olarak değil, hizmet işi olarak kabul edilmiştir. Ancak, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulü ile yaptıkları inşaatların özel inşaat işinden farklı bir yanı bulunmadığı için inşaat maliyetlerinin 7/A seçeneğinde 710, 720 ve 730 No.lu maliyet hesaplarının kullanılması gerekir (1). Dönem sonlarında ise bu hesapların stok hesapları arasında bulunan 151 Yarı Mamuller Üretim hesabına veya boş bulunan hesaplardan biri bu amaçla kullanılarak devredilmelidir. Bilindiği gibi Tekdüzen Hesap Planında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin dışındaki inşaat işleri için özel hesap açılmamıştır. Bu nedenle özel inşaat işlerinde henüz tamamlanmamış inşaat maliyetleri 151 Yarı Mamuller Üretim hesabında izlenmek durumundadır. Konut yapı kooperatiflerince yürütülen inşaat işleri için özel bir hesap adı bulunmadığı için 151 No.lu hesabın veya 15 Stoklar hesap grubunda boş bulunan 154, 155 veya 156 No.lu hesaplardan birisinin kullanılabilmesini düşünmekteyiz. Ancak, konut yapı kooperatiflerinde inşaat farklı usullerde yürütülmektedir. Bilinen inşaat yapım yöntemleri şunlardır.

a Emanet usulü b İhale usulü

c Kısmen ihale kısmen emanet usulü inşaat yapım usulünün farklı olması uygulanacak muhasebe planı üzerinde de etki yapacaktır. Bu nedenle açıklamala-

rımızın inşaat yapım şekli dikkate alınarak yapılması daha doğru olacaktır.

a) Emanet Usulüne Göre İnşaat İşi Yapan Kooperatiflerde Hesapların İşleyişi

Gerek kamu kurum ve kuruluşlarınca gerekse konut yapı kooperatiflerince yaptırılan inşaat işlerinin araya bir müteahhit koymadan görevlendirilecek "**emanet komisyonu**" eliyle emaneten yaptırılmasıdır. Kamuya ait emanet komisyonları ita amirince görevlendirilir. Konut yapı kooperatiflerinde ise genel kurul kooperatif yönetim kurulunu "**emanet komisyonu**" olarak görevlendirmektedir. Devlet İhale Kanunu'na tabi kurum ve kuruluşların hangi işleri emanet komisyonları eliyle yaptırabileceği anılan Kanun'un 81.maddesinde belirtilmiştir. Emanet komisyonları yapılacak işlerin belli bölümlerini taşeron kullanmak suretiyle de yürütebilir.

Kooperatife ait inşaat işlerinin emanet usulüne göre yaptırılması halinde, yapılan iş bir maliyet oluşumu sonucunda ortaya çıkmaktadır. TMS'de bir maliyet oluşumunu gerektiren imalat işlerinin maliyetinin 7 Hesap sınıfı hesaplarında izlenmesini gerektirmektedir. Bu durumda konut yapı kooperatiflerinin yaptığı inşaat işinin "**özel inşaat**" işlerinden bir farkı yoktur. Bu durumda konut maliyetine ait bütün inşaat giderlerinin 7/A seçeneğinin kullanılması halinde 710, 720 ve 730 No.lu maliyet hesaplarının kullanılması, dönem sonlarında ise bu hesapların yansıtma hesapları ile kapatılarak 15 hesap grubundaki 151 Yarı Mamuller Üretim hesabına veya bu grup içinde boş bulunan hesaplardan 154, 155 veya 156 No.lu hesaplardan birisinin "**Yarı Mamul Konutlar**" adı altında kullanılması gerektiği düşüncesindeyim. "**Yarı Mamul Konutlar**" hesabının 155 Kodlu hesapta izlenmesi uygun olacaktır. 7/B seçeneğinin kullanılması halinde ise gider çeşitleri gider dağıtım tablosu yardımıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek inşaat henüz tamamlanmamışsa dönem sonunda ilgili stok (Yarı Mamul Konutlar Hesabı) hesabına 798 No.lu gider çeşitleri yansıtma hesabı karşılığı devredilmesi gerekir. İnşaat tamamlandıktan sonra bu hesabın 152 No.lu Mamuller hesabına devredilmesi, 152 No.lu hesabın da konutların ortaklara dağıtım sırasında 620 Satılan

Mamuller Maliyeti hesabı ile karşılaştırılması gerekmektedir. Hesapların işle-
yişi aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____		
] 50 İlkmadde ve malzeme		
100 Kasa		
-----/-----		
710 Direkt ilkmadde ve malzeme		
gideri		
150 İlkmadde ve malzeme		
-----/-----		
720 Hirekt işçilik gideri		
381 Gider Tahakkukları		
-----/-----		
730 Genel lretim giderleri		
100 Kasa		
-----/-----		
155 Yarı Mamul Konutlar		
711 Direkt ilkmadde ve		
malzeme gideri yansıtma	721 Direkt işçilik giderleri	
yansıtma	731 Genel üretim giderleri	
yansıtma		
-----/-----		
711 Direkt ilkmadde ve malzeme		
gideri yansıtma		
721 Direkt işçilik giderleri		
yansıtma		
731 Genel üretim giderleri		
yansıtma		
710 Direkt ilkmadde ve		
malzeme gideri	720 Direkt işçilik giderleri	730 Genel
üretim giderleri		
-----/-----		
152 Mamuller		
(Konut Maliyetleri)		
155 Yan Mamul Konutlar		

b) İhale Usulü

Konut yapı kooperatiflerince emanet usulü ile yapılmayan ve herhangi bir müteahhide anahtar teslimi ihale edilen inşaatlara ait ödenen hakediş bedellerinin 159 Verilen Sipariş Avansları hesabında izlenmesi, inşaat tamamlandıktan ve geçici kabul işlemi yapıldıktan sonra 159 No.lu hesabın, emanet usulde olduğu gibi 152 Mamuller hesabına devredilmesi gerekir. Mamuller hesabının ise konutların ortaklara dağıtım sırasında 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına devredilerek oluşan maliyetin dönem sonu hesaplarına intikali sağlanmalıdır. Müteahhite yapılan hakedişin tahakkuk ve ödeme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ ^ _____		
159 Sipariş Avansları	1.000.000	
320 Satıcılar	945.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		55.000
360.1 Stopaj G.V.	50.000	
360.2 Fon Payı	5.000	
320 Satıcılar	945.000	
100 Kasa	945.000	
_____ l _____		

Dönem sonu işlemleri ile ilgili açıklamalarımız aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

c) Emanet ve İhale Usulünün Birarada Yapılması

Konut yapı kooperatifleri inşaatları genellikle emanet ve ihale usulünün birarada uygulanması şeklinde gerçekleştirilmektedir. İnşaatın kaba inşaat kısmı ihale yöntemi ile ince işleri ise emanet usulü ile yaptırılmaktadır. **Ortak aidatlarının yetersiz olması nedeniyle müteahhidin inşaatın başından sonuna kadar işi götürmesi pek mümkün olamamak**

tadır. Başlangıçta ihale usulüne göre yaptırılan inşaatın daha sonra emanet usulüne dönülmesi halinde, 159 Verilen Sipariş Avansları'ndaki meblağın 155Yarı Mamul Konutlar hesabına devredilmesi gerekir. Bu suretle bilançoda inşaat maliyeti bir tek hesapta toplu olarak gözükecektir. Kayıtların görünümü şu şekilde olacaktır.

İhale usulüne göre yaptırılan işlerin kaydı:

-----/-----
159 Verilen sipariş avansları O! Taşeronlara avanslar 02

Hakedişler

320 Satıcılar

360 Ödenecek vergi ve fonlar

-----/-----
Emanet usulü ile yaptırılan işlerin kaydı:

-----/-----
710 Direkt ilkmadde ve malzeme
giderleri

720 Direkt işçilik giderleri 730 Genel üretim giderleri

100 Kasa

102 Bankalar

320 Satıcılar

381 Gider tahakkukları

257 Birikmiş amortismanlar

150 Ilkmadde ve malzeme

-----/-----
155 Yan Mamul Konutlar

711 Direkt ilkmadde ve malzeme

giderleri yansıtma 721 Direkt işçilik

giderleri yansıtma 731 Genel üretim

giderleri yansıtma

-----•-----/-----

-----/-----
711 Direkt ilkmadde ve malzeme
giderleri yansıtma 721 Direkt işçilik giderleri
yansıtma
731 Genel üretim giderleri yansıtma
710 Direkt ilkmadde ve
malzeme giderleri 720 Direkt işçilik giderleri 730 Genel
üretim giderleri
155 Yan Mamul Konutlar
159 Sipariş avansları
-----/-----

İnşaat tamamlandıktan sonra aşağıdaki kayıt yapılır.

-----/-----
152 Mamuller
(Konut maliyetleri)
155 Yarı mamul konutlar
-----/-----

IV— KOOPERATİFLERDE GELİR GİDER FARKI

Bilindiği gibi kooperatiflerde bir yıl içindeki gelirler ile giderler arasındaki farka "**gelirgider farkı**" adı verilmektedir. Konut yapı kooperatiflerinin herhangi bir gelir elde etme amacı olmadığı için inşaat devam ederken yapılan faaliyet giderlerinin ne şekilde kayıtlarda izleneceği ve bu tür giderlerin karşılığı olarak ortaklardan ayrıca bir aidat alınıp alınmayacağı konusunda da yeterli açıklık yoktur. Uygulamada bazı kooperatiflerde ortaklardan toplanan paraların bir kısmının işletme giderleri için bir kısmının ise inşaat giderleri için toplandığı görülmektedir. Bazı kooperatiflerde ise işletme veya cari giderler için hiç bir para alınma

makta olup dönem sonunda gelir olmadığı için faaliyet dönemi zararla sonuçlanmakta ve bu işlem kooperatifin tasfiyesine kadar devam etmektedir. Faaliyet giderleri ise inşaat için toplanan paralardan karşılanmaktadır. Bazı kooperatiflerde ise, bankalardan elde edilen faizler dönem gelirleri arasında gösterilerek faaliyet giderleri bu paralardan karşılanmaktadır. Faiz gelirleri; kira, kırtasiye, huzur hakları, muhasebecilik giderleri, ağırlama ve temsil giderleri gibi giderleri karşılıyorsa "**gelirgider farkı**" olumlu olmaktadır. Aksi halde zarar söz konusu olmaktadır.

Kooperatifler kâr amacı taşımazlar. Bunu vurgulamak ve kooperatifleri ticaret işletmelerinden ayrı tutmak için olsa gerek, faaliyetleri sonucundaki gelir ve giderleri arasındaki farkı ifade etmek için Kooperatifler Kanunu'nda "kârzarar" deyimini yerine "**gelirgider farkı**" deyimini kullanılmıştır.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinde, "**ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonucunda elde edilen hasılının tamamı gelir gider farkı olarak kooperatif yedek akçelerine eklenir**" hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin izleyen fıkrasında ise, "**bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların kafi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır**" denilmektedir.

Gelirgider farkının en az %10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az %5'i fevkalade yedek akçe ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılamaz (Md. 39).

Öte yandan, anılan Kanun'un 94. maddesine göre, "**kooperatiflerin yıllık bilançolarına göre hasıl olan müspet gelir gider farkının %1'i Ticaret Bakanlığı emrinde bir fona yatırılır**" hükmü yer almaktadır.

V— DÖNEM SONU İŞLEMLERİ VE KONUTLARIN ORTAKLARA DAĞITILMASI

Konut yapı kooperatiflerinde konutlar ortaklara maliyet bedeli üzerinden devredilir. Devir işlemi için vergi muafiyeti olduğundan fatura düzenlenmemektedir. Devir işlemi noter huzurunda çekilen kur'a sonucunda tapuda tescil işlemi ile gerçekleştirilmektedir. Tapuda tescil işlemi yapılmamış olan kooperatiflerde ortaklara konutun tahsis edilmesi ve teslimi satış hükmündedir. Satış bedeli konutların birim maliyet bedelidir.

İnşaat tamamlandığı zaman 155 Yarı Mamul Konutlar hesabının 152 No.lu Mamuller hesabına devri gerekir. İnşaat tamamlanınca konutların ortaklara dağıtımını yapılı. Dağıtım için kooperatif tüzel kişiliğinin sona ermesi beklenmez.

Yapımı tamamlanan konutların ortaklara dağıtımında aşağıdaki kayıtların yapılması gerekir.

----- /-----

131 Ortaklardan Alacaklar

(Ortaklara konut tahsisinden) 600 Yurtiçi satışlar

(Ortaklara konut tahsisi)

-----:----- /-----

-----/-----
620 Satılan mamuller maliyeti
152 Mamuller hesabı (Konut maliyetleri)
-----/-----

Ortaklardan olan alacaklar hesabının 435 No.lu "**Ortaklar?» Aidat Borçları**" hesabından mahsup edilmesi gerekir. 435 No.lu hesap tutan konut maliyetlerine eşitse ortaklardan herhangi bir tahsilat yapılmayacaktır.

----- ^ -----
435 Ortaklara Aidat Borçları
131 Ortaklardan Alacaklar
600 No.lu satışlar hesabının 620 No.lu Satılan Mamuller Maliyeti hesabına devredilmesi, daha sonrada GelirGider Farkının (Dönem Kârı veya Zararı) hesaplanması gerekir. Kayıt işlemleri aşağıdaki sırayı izleyecektir.
690 Dönem Kârı veya Zararı (GelirGider Farkı)
620 Satılan Mamuller Maliyeti

-----/-----
600 Yurtiçi Satışlar
(Ortaklara konut tahsisi)
690 Dönem Kârı veya Zararı (GelirGider Farkı)
Dönem sonunda 690 No.lu hesabın alacak kalanı kân, borç kalanı zararı gösterecektir. Kooperatifin başka bir işleminin olmadığı varsayılırsa, konutların ortaklara dağıtımı sonucunda herhangi bir kâr veya zarar doğmayacaktır. Diğer bir ifade ile kâr veya zarar sıfır olacaktır. Çünkü kooperatiflerde konutlar ortaklara maliyet bedeli üzerinden devredilmektedir. Kooperatiflerde kâr veya zarar konut satışlarından (devrinden) değil diğer işlemlerden doğar. Konut yapı kooperatiflerinin 690 No.lu hesabın alacak ve borç tarafına yazabilecekleri muhtemel hesap adları aşağıda gösterilmiştir.

600 Yurtiçi satışlar
642 Faiz gelirleri
643 Komisyon gelirleri

645 Menkul kıymet satış kârları
646 Kambiyo kârları
647 Reeskont faiz gelirleri
649 Diğer olağan gelir ve kârlar 671 Önceki dönem gelir ve kârları 679 Diğer olağandışı gelir ve kârlar
690 Dönem Kârı veya Zaran
(Açıklama: Dönem gelir hesaplarının kapanışı)

-- /-----
690 Dönem Kârı veya Zararı
620 Satılan mamuller maliyeti
632 Genel yönetim giderleri
652 Reeskont faiz giderleri
659 Diğer olağan gider ve zararlar
660 Kısa vadeli borçlanma giderleri
661 Uzun vadeli borçlanma giderleri
689 Diğer olağandışı gider ve zararlar
(Açıklama: Dönem gider hesaplarının kapanışı)
----- /-----

VI— DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARININ HESABI VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARININ AYRILMASI
Konut yapı kooperatifleri belli şartları taşıyorlarsa kurumlar vergisinden muaf-

tırlar. **Ancak, kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olması muhasebe kayıtlarında gerçek kâr veya zararının tesbitine engel değildir.** Kooperatiflerde de dönem sonlarında TMS'ye uygun mali tabloların hazırlanması ve sunulması zorunluluğu bulunmaktadır.

Kurumlar vergisinden muaf bulunan konut yapı kooperatifleri, dönem kârının %1'ini Sanayi ve Ticaret Bakanlığı nezdinde açılan "**Tanıtma ve Eğitim Hizmetleri Fonuna**" yatırmak amacıyla karşılık ayıracaklar, gelirgider farkı üzerinden başkaca bir vergi karşılığı ayırmayacaklardır.

Karşılık ayırma işleminin aşağıdaki gibi yapılması gerekir.

690 Dönem Kârı veya Zararı

691 Dönem Kârı Vergi ve
Diğer Yasal Yükümlülükler
Karşılığı

(Tanıtma ve Eğitim Hizmetleri Fonu Karşılığı)

692 Net Dönem Kârı veya Zararı

Net dönem kârının bilançoya aktarılması ise aşağıdaki kayıtlarla gerçekleştirilir.

692 Net Dönem Kârı veya Zararı 590 Dönem Net Kâr

^
yf

Ayrılan fon yükümlülüğünün bilanço hesabına devri ise aşağıdaki gibi olacaktır.

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer

Yasal Yükümlülük Karşılıkları

(Tanıtma ve Eğitim

Hizmetleri Fonu)

370 Dönem Kâr Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

(Tanıtma ve Eğitim Hizmetleri Fonu)

370 No.lu hesabın ise ödeme zamanında 36 hesap grubunda bulunan 369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler hesabı alacaklandırılarak kapatılması gerekmektedir. **Hesap planında vergi ve sosyal güvenlik kurumlarına yapılacak yasal yükümlülüklerden başka (360 ve 361) özel amaçlı hesap açılmamıştır.** Buna göre hesabın işleyişi aşağıdaki gibi olacak ve ilgili bakanlık nezdinde açılan fona ödeme yapılırca 369 No.lu hesap kapanacaktır.

370 Dönem Kâr Vergi ve

Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

(Tanıtma ve Eğitim Hizmetleri Fonu) 369 Ödenecek Diğer

Yükümlülükler (Tanıtma ve Eğitim Hizmetleri Fonu)

Sonucun *zararla* kapanması halinde ayrılması gereken herhangi bir karşılık olmayacağı için zararın 591 No.lu Dönem Net Zararı hesabına aktarılması gerekir.

Kooperatiflerde yasal yükümlülükler karşılıkları kooperatifin kârlı olması halinde söz konusudur. Zararlı olan kooperatifler söz konusu fonu ayırmayacaklardır. Kooperatiflerde zararın yedek akçelerden veya ortaklardan bu amaçla alınacak paralardan karşılanacağı tabidir.

[\(*\)](#) Maliye Bakanlığı Eski Gelirler Kontrolörü, Yeminli Mali Müşavir

(1) MSU Genel Tebliği'ndeki 170/178 Nolu hesapların işleyişi ile ilgili açıklamada geçen "**inşaat ve onarım işleri**" ifadesi nedeniyle bütün inşaat işlerinin 740 No.lu "**Hizmet Üretim Maliyeti**" hesabında izlenmeleri gerekir, şeklinde görüşlere rastlanmaktadır. Ancak 170/178 No.lu hesapların başlığı "**Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**" şeklindedir. O nedenle, özel inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin "**hizmet**" olarak değil, imalat olarak değerlendirilmesi ve 710, 720 ve 730 No.lu hesaplarda izlenmesinin Tekdüzen Muhasebe Sistemine daha uygun olduğu görüşündeyiz.

