Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir

Cilt/Volume : 6 Sayı/Issue : 1 Ocak/January 2023 ISSN : 2618-5679 e-ISSN : 2619-9920

Ida Academia

Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

idacademia
Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

Balıkesir SMMMO Adına Sahibi
Owner on Behalf of Balıkesir Chamber of Certified Public Accountants

SMMM Ertuğ ASLAN, Balıkesir SMMMO, Balıkesir, Türkiye

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı
Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY – İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Editör Yardımcıları
Vice Editors

Prof. Dr. Hakan AY – Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Prof. Dr. Özgür BİYAN – Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, Bandırma, Türkiye
Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK – Kırklareli Üniversitesi, Kırklareli, Türkiye
Doç. Dr. Zafer YALÇIN – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Maliye), Balıkesir, Türkiye
Dr. Öğr. Üyesi Çağatay AKARÇAY – Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OĞUZ – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Muhasebe), Balıkesir, Türkiye
Öğr. Gör. Şahin ZENGİN – Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye

Dil Editörü
Language Editor

Doç. Dr. Gonca KUZAY DEMİR, İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Yayın Sekreteri
Editorial Staff

Dr. SMMM Hasan SEZGİN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Maliye alanlarında Türkçe yayın kabul eden, yılda 2 kez (Ocak ve Temmuz aylarında) yayınlanan ulusal, hakemli, bilimsek süreli yayın.

National, peer-reviewed scientific and periodical journal which accepts articles in Accounting and Public Finance in Turkish and publishes twice a year.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Maliye alanlarındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Public Finance depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi / Headquarter and Inquiry Address

0.266 221 31 10 (Pbx)
0.266 221 34 40
0.266 221 35 50
0.266 221 35 95

0.266 221 31 55
0.543 892 51 31
0.533 925 65 21
www.blksmmmo.org.tr

idari@blksmmmo.org.tr
balikesirsmmmo@hotmail.com
Kasaplar Mahallesi Soma Caddesi
No. 123 Altıeylül/BALIKESİR

Kapak Tasarım: Hasan SEZGİN
Baskı: Taner Ofset San.Tic.Ltd.Şti. Hacı İlbey Mh. M.Akif Ersoy Cd. No. 25/B Altıeylül/BALIKESİR Tel. : 0266 239 77 92
E.Posta : tanerofset@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na aittir.

All copyrights of this journal are reserved by Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir.

Telif: Tüm hakları saklıdır. Bu derginin tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal cannot be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanichal, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

ISSN 2618-5679
E-ISSN 2619-9920

Bu dergide ileri sürülen fikirler, makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler Balıkesir SMMMO'nun görüşlerini yansıtmaz.

Views expressed in this journal are those of authors.

Those views do not reflect the opinions of Balıkesir CCPA.

Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi Ulakbim Dergipark ve ASOS İndex arşivlerinde taranmaktadır.

Ida Academia Journal of Accounting and Public Finance is indexed by Ulakbim Dergipark and ASOS Index archives.

ASOS
indeks

Makale Gönderme Adresi
For Manuscript Submission
www.idaacademia.org

Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, Ocak 2023, 6(1), 21-41
https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1243350

idaAcademia
Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

KOOPERATİFLERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Accounting of Period-End Transactions in Cooperatives

Araştırma Makalesi

Gökay ONUR[1] **Nilgün KAYALI**[2] **Ayşe NECEF YERELİ**[3]

Gönderim Tarihi: 27.01.2023 Kabul Tarihi: 20.02.2023

ÖZ Kooperatif, ortak çıkarları doğrultusunda bir araya gelen kişilerin (örgütlerin) oluşturduğu birlikteliktir. Kooperatiflerin kuruluşlarında ekonomik etkenlerin yanı sıra sosyal amaçlar da etkili olmaktadır. Bu yüzden kooperatifler ile ticaret şirketleri arasında önemli farklılıklar vardır. Kooperatiflerin nihai amacı, kazanç elde etmekten ziyade ortaklarının sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamaktır. Buna bağlı olarak kooperatiflerin kendilerine özgü birtakım ilkeleri ve özellikleri bulunmaktadır. Kooperatiflerin esas amacı ortaklarıyla işlem yapmaktır. Dönem sonlarında olumlu gelir gider farkı gerçekleşirse, ortaya çıkan gelir fazlası kooperatifle yapılan işlem hacmine göre ortaklara iade edilmektedir. Bu işlemin adı risturn olmakla birlikte kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran en önemli farklılıktır. Kooperatiflerde özellik arz eden hususların ve muhasebe işlemlerinin anlatıldığı bu çalışmada; öncelikle kooperatif tanımına ve ilkelerine yer verilmiş, ülkemizde kooperatifçilik alanını düzenleyen temel kanun olan Kooperatifler Kanunu'nda öne çıkan maddeler açıklanmış ve kooperatiflerin ticaret şirketlerinden farklılıkları belirtilmiştir. Daha sonra ülkemizde kooperatiflere sağlanan vergi avantajları ile ilgili bilgi verilmiş, risturn terimi açıklanmış, risturnun hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile kooperatiflerde dönem sonlarında ortaya çıkan olumlu ve olumsuz gelir gider farklarının muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Sonuç kısmında ise çalışmada üzerinde durulan konulara yönelik genel olarak değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kooperatif, Muhasebeleştirme, Risturn, Gelir Gider Farkları

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49, P13

ABSTRACT A cooperative is an association of people (organizations) that is owned and controlled by the people to meet their common interests. In addition to economic factors, social objectives are also effective in the establishment of cooperatives. That is why there are significant differences between cooperatives and trading companies. The ultimate objective of cooperatives is to meet the social and economic needs of their members rather than make a profit. Accordingly, cooperatives have several principles and characteristics that are unique to them. The main purpose of cooperatives is to transact with their members. If a positive income expense difference occurs at the end of the period the excess income is returned to the members according to the transaction volume with the cooperative. Although this process is called risturn it is the most important difference that distinguishes cooperatives from trading companies. In this study, in which the features and accounting processes of cooperatives are explained; first of all, the definition and principles of cooperatives are given, the prominent articles in the Law on Cooperatives, which is the basic law regulating the field of cooperatives in our country are explained, and the differences of cooperatives from trading companies are stated. Then, information was given about the tax advantages provided to cooperatives in our country the term risturn was explained, and the calculation and accounting of risturn and the accounting of positive and negative income and expense differences at the end of the period in cooperatives were discussed. In the conclusion part, general evaluations were made on the subjects emphasized in the study.

Keywords: Cooperative, Accounting, Risturn, Income Expense Differences

JEL Classification: M40, M41, M49, P13

[1] ***Sorumlu Yazar:*** Muhasebe Finansman Bilim Uzmanı, gokay.onur@outlook.com, ORCID: 0000-0002-6089-2309.
[2] Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, nilgun.kayali@cbu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6535-5847.
[3] Prof. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, ayseyereli@gmail.com, ORCID: 0000-0003-3174-6473.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

1. GİRİŞ

İnsanların, çok eski yıllardan itibaren, isteklerinin ve ihtiyaçlarının tam olarak karşılanabilmesi ve yapılan faaliyetlerden maksimum oranda yarar sağlanması için iş bölümü yaptıklarını söylemek yanlış olmayacaktır. İş bölümü ile birlikte uzmanlaşmanın sağlanması ve uzmanlaşma ile birlikte de toplu halde çalışmanın gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bunların yanında, toplulukla elde edilen faydanın bireysel olarak elde edilen faydadan çok daha fazla olması ve toplu hareket etmenin yarattığı sinerjinin getirileri gibi nedenlerle örgütlü kuruluşların oluşturulması ve bu kuruluşlara katılım her daim söz konusu olmuştur.

Örgütlü kuruluşların önemli bir türü de kooperatiflerdir. Kooperatifler, insanların bireysel olarak yapamayacakları, yapamayacaklarını veya bireysel olarak yapıldığı takdirde, toplulukla yapılandan daha az yarar sağlayacaklarını düşündükleri işleri, örgütlü bir yapılanma ile gerçekleştirme düşüncesinden ortaya çıkmıştır.

Kooperatifler, insanların ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını diğer kişilerle iş birliği içinde karşılamak veya müşterek ekonomik menfaatlerini korumak için kurdukları ortaklıklardır. Özellikle dar ve orta gelir düzeyindeki insanların, ekonomik yaşam içinde birlikte hareket ederek amaçlarına ulaşabilecekleri düşünüldüğünde; bu kişilerin ancak ekonomik güçlerini birleştirerek bulundukları sektör ya da piyasa içinde anlamlı bir büyüklüğe ulaşabilecekleri söylenebilir (T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2014).

Kooperatifler, ihtiyaç duyulan her alanda (üretim, tüketim, eğitim, finansman, yapı, kredi, vb.) kurulabilmeleri avantajına sahip olmaları nedeniyle; yoksulluğun azaltılmasında, sosyal sermayenin artırılmasında ve gelirin adil dağıtılmasında etkin bir araçtır. Kooperatiflerin birçoğu, sosyal ve ekonomik destek sistemlerine, eğitim, sağlık, sigorta, kredi ve diğer gerekli hizmetlere erişim sağlamada önemli katkılarda bulunmaktadır. Kooperatifler, bireylerin ve özellikle yoksul insanların tek başlarına elde etmeleri zor olan ürünler ve hizmetler için katma değer yaratırlar. Bu durum, ortaklara ait kaynakların birlikte verimli şekilde kullanılmasıyla mümkün olmaktadır (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2019).

Kooperatifler toplumun her kesimine hitap etmeleri, birçok alanda faaliyette bulunabilmeleri gibi nedenlerle yaygınlaşmışlardır.

Kooperatiflerin çok önemli bir işlevi de arz ve talebi aracısız olarak bir araya getirmeleridir. Üreticiden tüketiciye ulaşan bir ürüne, dağıtım kanalının her aşamasında üretim faktörlerinin payı olan kar, ücret, faiz ve rant gibi değerler yüklenmektedir. Bu yüzden, bir ürün nihai tüketiciye ulaşıncaya dek ne kadar çok el değiştirirse, yüklendiği maliyet unsurları o kadar artmakta ve sonuçta tüketiciye yansıyan fiyatı da o kadar yüksek olmaktadır. Tüketicilerin ve ihtiyaç sahiplerinin korunması, üretici ile tüketici arasındaki aracı sayısının azaltılması gibi nedenler de kooperatifçiliğin gelişmesinde önemli rol oynayan etkenler arasında sayılabilir (Koçtürk, 2006: 120).

Kooperatifler sürdürülebilir ekonomik büyümeye ve istikrarlı ve kaliteli istihdama katkıda bulunarak dünya genelinde 280 milyon kişiye, bir başka deyişle istihdam edilen nüfusun %10'una iş veya iş imkânı sağlamaktadır. Dünya nüfusunun en az %12'si, 3 milyon kooperatiften herhangi birisinin üyesidir. En büyük 300 kooperatifin ve ortaklarının 2020 yılı toplam cirosu 2,146 milyar ABD Dolarıdır (ICA, t.y.a).

Ülkemizde ise kooperatifçiliğin geliştirilmesi görevi, Anayasa'da yer alan ifade ile doğrudan devlete verilmiştir. Anayasa'nın Ekonomik Hükümler Bölümü, "kooperatifçiliğin geliştirilmesi" başlığı altında, 171. maddede "Devlet, milli ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır" denmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982).

Anayasa'da yer alarak en üst düzeyde önem verildiği belirtilen kooperatiflere katılımın ülkemizde yeterli seviyede olmamakla birlikte az olmadığını da söylemek mümkündür. Nitekim Ticaret Bakanlığı tarafından 2021 yılında yayımlanan Türkiye Geneli Kooperatif ve Birlik Raporu'nda yer alan verilere göre 34 farklı alanda 9.247 kooperatif faal durumdadır. Bu kooperatiflere üye sayısı

1.399.385'tir. Yine raporda yer alan verilere göre kooperatif üst birliği sayısı 13, bunlara katılan kooperatif sayısı 1.733 ve üye sayısı ise 1.042.821'dir (T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2021).

Kooperatifler; geniş toplum kesimine ulaşabilmeleri, gelirin ve refahın dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik destekleri, ilke ve değerlere dayalı yönetim anlayışları ve yerel ekonomilerin istikrarlarına olan katkıları gibi aynı anda hem sosyal hem de ekonomik etkileri bünyelerinde barındırmakta ve diğer işletme türlerinden ayrılmaktadır (Üstün ve Hak, 2020: 4).

Böylesine önemli amaçlara ulaşmak için kullanılan bir araç olan kooperatiflere, ülkemizde vergi kanunlarında çeşitli muafiyetler getirilmiş ve istisnalar sağlanmıştır. Kooperatiflere tanınan muafiyetler ve sağlanan istisnalar ile kooperatifçiliğin geliştirilmesinin ve teşvik edilmesinin amaçlandığını söylemek mümkündür.

Bu doğrultuda, çalışmada öncelikle literatürde karşılaşılan kooperatif tanımlarına ve ICA (International Cooperative Alliance – Uluslararası Kooperatifler Birliği) tarafından kabul edilen kooperatif ilkelerine yer verilmiş; ülkemizde kooperatifçilik alanını düzenleyen temel kanun olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda (KK) öne çıkan maddeler açıklanmış ve kooperatiflerin ticaret şirketlerinden farklılıkları belirtilmiştir. Daha sonra, ülkemizde çeşitli kanunlarda kooperatiflere sağlanan vergi avantajları ve kooperatiflerde kâr kavramı yerine kullanılan risturn terimi açıklanmış, risturnun hesaplanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamaya yer verilmiştir. Son olarak, kooperatiflerde dönem sonlarında oluşan olumlu ve olumsuz gelir gider farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalar yapılmıştır. Sonuç kısmında ise çalışmada üzerinde durulan konulara ilişkin genel olarak değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2. KOOPERATİF TANIMI VE KOOPERATİF İLKELERİ

Bu bölümde öncelikle literatürde karşılaşılan kooperatif tanımlarına ve ardından ICA tarafından açıklanan kooperatif ilkelerine yer verilecektir.

2.1. Kooperatif Tanımı

Literatürde kooperatifin birçok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Kooperatifler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olarak ekonomik faaliyetlerini sürdüren, özel yapıya sahip ekonomik ve sosyal amaçlı kuruluşlardır (Koçtürk, 2006: 119).

Kooperatifler; yardımlaşma, dayanışma ve birlikteliği merkeze alan ticari bir organizasyondur. "Birlikte iş yapmak" anlamına da gelen kooperatifçilik, daha geniş olarak tanımlandığında ekonomik bir iş birliği olup, müşterek hedeflere ulaşmak isteyen kişilerce oluşturulan bir örgüt modelidir (Durmaz, 2018: 4).

Kooperatifler, üyelerinin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esasıyla kurulan organizasyonlardır (Çevik, 2018).

Kooperatif, karşılıklı yardım ve dayanışma ile belirli ekonomik çıkarları sağlamayı amaçlayan ortaklıktır (Mucuk, 2018: 65).

Kooperatif, ekonomik ve sosyal yararlar elde etmek amacıyla, dayanışma ve iş birliği içinde ortakların güçlerini birleştirerek kurdukları ortaklıklardır (Karanlık, 2009: 3).

Kooperatif, ortaklarının ekonomik gereksinimlerini karşılamak ve korumak amacıyla, gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan, değişir ortaklı ve değişir sermayeli tüzel kişiliğe sahip bir ortaklık türüdür (Saban vd., 2016: 6).

Kooperatif, gönüllü olarak bir araya gelen kişilerin öncelikle ekonomik gereksinimlerini ve isteklerini birlikte karşılayabilmek için oluşturdukları, demokratik biçimde kendi kendini yöneten ve

denetleyen bir girişimdir. Kooperatiflerin asıl amacı, kâr elde etmekten çok, üyelerinin ihtiyaçlarını karşılayarak gelişmelerini sağlamaktır (Üstün ve Hak, 2020: 3).

ICA'nın tanımına göre kooperatif; müşterek sahip olunan ve demokratik olarak kontrol edilen bir işletme aracılığıyla, ortak ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçların ve isteklerin karşılanması amacıyla gönüllü olarak bir araya gelen kişilerin oluşturduğu özerk birlikteliktir (ICA, t.y.b).

Türk Dil Kurumu'na göre ise kooperatif, ortaklarının gereksinimlerini uygun şartlarda elde etmelerini sağlamak amacıyla kurulan birliktir (TDK, t.y.).

Görüldüğü gibi kooperatifin tek bir tanımını yapmak güçtür. Ancak tanımların hemen hemen hepsinde "belli bir amaca ulaşabilmek için birlikte ve ortaklaşa yapılacak çalışma ve dayanışma" ilkesinin olduğu görülmektedir (Karanlık, 2009: 3).

1163 sayılı KK'nin 1. maddesinde ise kooperatif şöyle tanımlanmıştır:

> Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını iş gücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklardır.

KK'de yer alan kooperatif tanımından hareketle kooperatiflerin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Kooperatifler, tüzel kişiliği haizdir.
- Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını sağlayıp korumak amacıyla kurulurlar.
- Ortaklar karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle belirlenen amaçlara ulaşmak için bir araya gelirler. Bu yüzden kooperatiflerin sosyal yapıları ön plandadır.
- Gerçek ve tüzel kişiler kooperatiflere üye olabilirler.
- Kooperatiflerin ortak sayısı ve sermayesi sabit olmayıp değişken niteliklidir.

2.2. Kooperatif İlkeleri

ICA 1995 yılında kooperatif ilkelerini kabul etmiştir. Kooperatif ilkeleri, kooperatiflerin kendi değerlerini uygulama aşamasında esas aldıkları kurallardır ve bir nevi kooperatiflere kılavuzluk eden prensiplerdir. Bu ilkeler aşağıda kısaca açıklanmıştır (ICA, t.y.c).

2.2.1. Gönüllü ve herkese açık üyelik

Kooperatifler cinsiyet, sosyal, ırk, siyasi ve dini ayrım olmaksızın, hizmetlerinden yararlanabilecek ve üyeliğin getireceği sorumlulukları kabule hazır olan herkese açık, gönüllü kuruluşlardır.

2.2.2. Üyeler tarafından gerçekleştirilen demokratik denetim

Kooperatifler, politikaların belirlenmesi ve karar alma süreçlerine aktif olarak katılan üyeleri tarafından denetlenen demokratik kuruluşlardır. Üyeler tarafından seçilen kooperatif yönetim kurulu, üyelere karşı sorumludur. "Bir üye bir oy" prensibi çerçevesinde, üyeler eşit oy hakkına sahiptir.

2.2.3. Üyelerin ekonomik katılımı

Üyeler, kooperatiflerin sermayesine adil bir şekilde katkıda bulunur ve sermayeyi demokratik olarak kontrol ederler. Genellikle sermayenin en azından bir kısmı kooperatifin ortak mülkiyetindedir. Üyeliğin bir koşulu olarak kabul edilen taahhüt edilmiş sermaye üzerinden, üyelere sınırlı miktarda tazminat ödenir. Üyeler tarafından kooperatiflere; kooperatifin gelişimi, kooperatif ile yaptıkları

işlemler oranında üyelere kâr sağlama ve üyeler tarafından onaylanan diğer faaliyetlerin desteklenmesi amacıyla gelir fazlası tahsis edilir.

2.2.4. Özerklik ve bağımsızlık

Kooperatifler, üyeleri tarafından kontrol edilen ve kendi kendine yeten özerk kuruluşlardır. Hükümetler de dâhil olmak üzere diğer kuruluşlarla anlaşmalar yapmaları veya dış kaynaklardan sermaye sağlamaları durumunda, bunu kooperatifin özerkliğini koruyacak ve üyelerinin demokratik yönetimini sürdürecek şekilde yaparlar.

2.2.5. Eğitim, öğrenim ve bilgilendirme

Kooperatifler; üyelerine, seçilmiş temsilcilerine, yöneticilerine ve çalışanlarına kooperatifin gelişimine etkin bir şekilde katkıda bulunabilmeleri için eğitim ve öğrenim imkânı sağlar. Kamuoyunu -özellikle gençleri ve kamuoyunu etkileyenleri- iş birliğinin nitelikleri ve yararları hakkında bilgilendirirler.

2.2.6. Kooperatifler arasında iş birliği

Kooperatifler; yerel, ulusal, bölgesel ve uluslararası oluşumlar ile birlikte çalışarak, üyelerine etkin bir şekilde hizmet ederler ve kooperatifçilik hareketini güçlendirirler.

2.2.7. Topluma karşı sorumlu olma

Kooperatifler, üyeleri tarafından onaylanan politikalar aracılığıyla toplumların sürdürülebilir kalkınması için çalışırlar.

3. KOOPERATİFLER KANUNU'NA GÖRE KOOPERATİFLER

Ülkemizde kooperatifçilik alanını düzenleyen temel kanun 1163 sayılı KK'dir. KK, 10/05/1969 tarihli ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, yayım tarihinden 3 ay sonra yürürlüğe girmiştir. KK, 9 bölüm ve 102 maddeden oluşmaktadır. KK haricinde özel kanunlarına tabi (1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu ile 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun) kooperatifler de (tarım kredi kooperatifleri ve birlikleri ile tarım satış kooperatifleri ve birlikleri) bulunmaktadır. KK'de kooperatiflerin işleyişine dair öne çıkan maddelere ve maddelere ilişkin değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir.

- Bir kooperatif en az yedi ortak tarafından imzalanacak ana sözleşme ile kurulur. Kooperatife giren her şahsın en az bir ortaklık payı alması gereklidir. Bir ortaklık payının değeri 100 TL'dir ve ortaklar en çok 5.000 pay taahhüt edebilirler.

Kooperatifin ilk sermayesi daha sonra yeni ortak alımlarıyla artar, ortak çıkışlarıyla da azalır. Sermayedeki bu artış ve azalışlar için ana sözleşmede değişiklik yapılmasına gerek yoktur. Çünkü kooperatifler değişir sermayeli ve değişir ortaklı kuruluşlardır ve bu durum kooperatiflere özgü bir özelliktir (Özolgun, 2012: 21). Dolayısıyla kooperatiflerin iş hacimlerinin ve sermayelerinin artırılabilmesi, üye sayısındaki artışla doğru orantılıdır.

- Ana sözleşme ile kooperatif ortaklarına ek ödeme yükümlülüğü verilebilir. Ek ödemeler sadece bilanço açıklarının kapatılmasında kullanılabilir.
- Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan işlemlerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hâsılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir.

Kooperatiflerin faaliyetleri kara yönelik olmadığı için amaçları arasında kâr elde etmek yoktur. Kooperatiflerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için ortaklarından sağladığı hasılanın, kooperatif giderlerini aşan kısmı yani olumlu fark, kâr niteliği taşımaz. Bu yüzden ortaya çıkan bu farka kâr yerine hâsıla veya olumlu gelir gider farkı denmiştir.

Kooperatiflerde dönem sonlarında ortaya çıkan olumlu gelir gider farkı, doğması muhtemel zararlar veya kooperatifin varlığını ve hizmet sunumunu devam ettirebilmesi için gerekli olan genel giderlerin karşılanması amacıyla kullanılmalıdır.

- Gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesiş öngörülmüşse, bu bölünme ortakların kooperatifle gerçekleşen işlemleri oranında yapılır.

Dolayısıyla kooperatifle çok işlem yapan ortak çok, az işlem yapan ortak da az risturn elde edecektir. Ortağın kooperatifle yaptığı işlem hacmi yükseldikçe, olumlu gelir gider farkından alacağı pay da artacaktır.

- Ana sözleşmede yer verilmek suretiyle gelir gider farkının en az %50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebilir.

Kooperatiflerde sermaye birikimini özendirmek ve ortakların kooperatifteki sermayelerini çekme ihtimalini önlemek amacıyla devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz oranını geçmemek üzere, genel kurul kararı ile sermaye paylarına faiz verilebilmektedir. Sermayeye sınırlı faiz, genellikle yıl içinde kooperatifle alışveriş yapmamış ya da çok az yapmış ortakların yıl sonunda risturn payı alamamaları nedeniyle, sermayelerini kooperatiften çekme eğilimine girmelerini önlemek amacıyla uygulanmaktadır (Karalık, 2009: 7).

- Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın, ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde bunlar, kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.

Ortaklık içi faaliyetlerden kaynaklanan hâsıla, nasıl ki ortakların kendi tasarrufları olup, bu tasarruflar da tasarrufu yapan ortakların faaliyetlerine endeksli olarak ortaklara geri yansıtılıyorsa; ortaklık dışı faaliyetlerden elde edilen hâsıla da ortak olmayanların kooperatife bıraktığı kâr olup, bu karın ortakların kooperatife koydukları sermayeye endeksli olarak ortaklara yansıtılması hakkaniyet gereğidir (Üstün ve Hak, 2020: 35).

- Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların yeterli olmaması durumunda ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır. Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz.

Kooperatiflerde kâr ve zarar kavramları olmadığı için kanunda zarar kelimesi yerine "menfi" ve "açık" kelimeleri kullanılmıştır.

Bir faaliyet dönemi içerisinde ortaklık içi veya ortaklık dışı işlemlerden, birinden olumlu diğerinden olumsuz fark elde edilmesi durumunda, bu sonuçların ilgili hesap döneminin gelir gider farkı içerisinde yapılacak mahsuplaşmayla birlikte birbirini telafi etmesi sonucu net fark (olumlu/olumsuz gelir gider farkı) elde edilecektir (Üstün ve Hak, 2020: 36).

- Gelir gider farkının en az %10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az %5'i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılamaz. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına ilişkin ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir.

Kanundaki açıklamalara göre yedek akçe; kullanılış şekil ve şartları ana sözleşme ile belirlenen, kooperatif sermayesine ilave edilmeyen, ortaklara dağıtılmayan, olumlu gelir gider farkından ayrılan ve kooperatifin aktifinde meydana gelen net artışlardır. Yedek akçe ayırmaktaki amaç, kooperatifin beklenmedik finansal sıkıntılarını gidermek ve bu anlamda bir olumsuzluk yaşanması halinde sermaye desteği olarak kullanmaktır. Yedek akçe, bu ve benzeri amaçlarla dönem karından ayrılıp yine kooperatif bünyesinde tutulur (Üstün ve Hak, 2020: 39).

Yedek akçelerin en az hangi oranda ayrılması gerektiği kanunda belirtilmiş, en fazla hangi oranda ayrılacağına dair bir hüküm belirtilmemiştir. Dolayısıyla maddede öngörülen oranların, kooperatif ana sözleşmesinde azaltılması mümkün değilken, artırılabilmesi mümkündür.

- Gelir gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun veya ana sözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paralar ayrılır. Yedek akçelerin ve özel fonların kullanılış şekil ve şartları ana sözleşmede gösterilir.

Yedek akçelerin fonlara ayrıldıktan sonra, bu fonlar üzerinden ortaklara dağıtılması kanunu dolanmak anlamına geleceğinden geçerli olmayacaktır. Dolayısıyla yedek akçeler ile özel fonların kullanılmasına ilişkin esasların, yani yedek akçelerin kullanılış şekil ve şartlarının ana sözleşmede açıkça gösterilmesi ve bu konuda genel kurula bir yetki bırakılmaması gerekmektedir (Üstün ve Hak, 2020: 43).

- Genel kurulda her ortak sadece bir oya sahiptir. Kooperatiflerin organ seçimlerinde her ortak, en fazla bir ortağı temsilen oy kullanabilir.

Her ortağın kooperatifteki sermaye payına ve kooperatife giriş tarihine bakılmaksızın genel kurulda bir oy hakkının olması, ortakların genel kurula eşit ölçüde katılımlarını sağlamaktadır.

- Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılamaz.

Yönetim kurulu üyelerini teşvik etmek ve daha verimli çalışmalarını sağlamak amacıyla dahi olumlu gelir gider farkından kendilerine pay verilemez (Koçtürk, 2006: 124).

4. KOOPERATİFLERİN TİCARET ŞİRKETLERİNDEN FARKLILIKLARI

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 124. maddesinde ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler olarak belirtilmiştir. Bu şirketlerden, kollektif ile komandit şahıs şirketi; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi olarak sayılmıştır. Kooperatifler ise ticaret şirketi olarak sayılmasına rağmen, ne şahıs şirketi ne de sermaye şirketi kategorisine alınmamış; adeta üçüncü bir şirket türü olarak ayrıma tabi tutulmuştur.

Kanunda yapılan bu ayrımın nedeni şüphesiz kooperatiflerin, ticaret şirketleri ile olan farklılıklarıdır. En önemli farklardan birisi, ticaret şirketlerinin kâr elde etmek ve elde edilen karı sermaye paylarına göre ortaklarına dağıtmak üzere kurulmuş olmalarına karşın; kooperatiflerin temel amacı ortaklarının istek ve ihtiyaçlarını karşılamak ve menfaatlerini korumaktır. Bu yüzden kooperatiflerde asli unsur ortaktır ve esas ilke ortaklarla iş yapmaktır. Buna bağlı olarak ortaklar ile müşteriler aynı kişilerden oluşur. Ticaret şirketlerinde ise asli unsur sermayedir.

Esas itibariyle ortak bir ihtiyacı karşılamak için kurulan kooperatiflerde, karşılanması söz konusu olan ihtiyaç şüphesiz ekonomik bir menfaattir. Ancak bu menfaat ticaret şirketlerinin gayesini teşkil eden kâr olgusundan tamamen farklıdır. Örneğin; ortakları için, istenilen nitelikte ve ucuz maliyetle konut sağlamak amacıyla kurulan bir yapı kooperatifinin sağladığı yarar ile konut inşa edip satmak veya kiraya vermek suretiyle kazanç elde etmek üzere bir araya gelen kişilerin sağladıkları yarar, nitelikleri itibariyle ekonomik olsa dahi içerikleri itibariyle tamamen farklıdır. Birinci durumda hedef, konut ihtiyacını karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma yoluyla temin etmek iken; ikinci durumda kazanç sağlayıp bunu paylaşma düşüncesi hâkimdir (Pehlivan, 1990).

Belirtilen bu farklılığa paralel olarak bir diğer önemli fark, kooperatiflerin hiç gelir fazlası elde etmemesine rağmen ortaklarının istek ve ihtiyaçlarını karşılayabildiği ölçüde varlıklarını devam ettirebilmesidir. Aynı durum ticaret şirketleri için geçerli değildir. Kâr edemeyen bir ticaret şirketinin varlığı büyük ihtimalle sonlandırılır.

Önemli bir diğer farklılık da kontrol yapısıdır. Kooperatiflerde "bir üye bir oy" prensibine dayalı demokratik bir yönetim vardır. Dolayısıyla kararlar hissedarlar tarafından değil üyeler tarafından alınır. Üyeler, kooperatifin türüne göre; çalışanlar, üreticiler veya müşteriler olabileceği gibi aynı

zamanda kooperatif işletmesinin sahipleridir (Cooperatives Europe, t.y.). Ticaret şirketlerinde ise kontrol, sermaye payına bağlıdır. Sermayenin yarısından fazlasına sahip olan kişi ya da kişiler kurum yönetimini ele geçirmektedir.

Diğer önemli bir farklılık da gelir fazlasının dağıtımıdır. Bu dağıtım kooperatiflerde, kooperatifle yapılan işlem hacmiyle doğru orantılı şekilde "risturn" adıyla yapılırken; ticaret şirketlerinde "temettü" adıyla sermaye paylarına göre yapılmaktadır.

Kooperatifler ve ticaret şirketleri arasındaki farklılıklara ilişkin ICA tarafından yayımlanan tabloya aşağıda yer verilmiştir (ICA, 2012).

Tablo 1

Kooperatifler ile ticaret şirketleri arasındaki farklılıklar

Özellikler	Kooperatifler	Ticaret Şirketleri
Mülkiyet	Üyelere aittir.	Yatırımcılara aittir.
Kontrol	Bir üye bir oy kuralına dayalı demokratik yönetim ve sermaye paylarına bakılmaksızın eşit söz hakkı vardır.	Hissedarlar tarafından yatırım paylarına göre kontrol edilir. Kararlar ve işletme politikası, yönetim kurulu ve şirket yetkilileri tarafından belirlenir.
Yönetim kurulu üyeliği ve ücretler	Yönetim kurulu, üyeler tarafından seçilen kooperatif üyelerinden oluşmakla birlikte; genellikle gönüllülük esasına dayalı, ücretsiz hizmet vermektedir.	Yönetim kurulu, bağımsız yöneticiler ile yönetim ve kurumla mali veya ticari ilişkileri olan diğer yöneticilerin birleşiminden oluşur. İcra kurulu başkanı (CEO), yönetim kurulu başkanı olarak görev yapabilir. Yönetim kuruluna hizmetleri için önemli miktarda ödeme yapılır.
Yönetim kurulu adaylığı ve seçimler	Doğrudan üyeler tarafından aday gösterilebileceği gibi üyelerden oluşan aday belirleme komitesi tarafından da aday gösterilebilir. Genellikle her üye bir yönetici adayı gösterebilir. Yönetim kurulu, üyeler tarafından bir üye bir oy esasına göre seçilir.	Adaylar genellikle bir aday gösterme komitesi veya yönetim kurulu tarafından belirlenir. Hissedarların aday gösterme ve yönetici adaylarını belirlemede sınırlı yetkileri vardır.
Sorumluluk	Yönetim kurulu, aday gösterme ve seçim prosedürleri yoluyla doğrudan üyelere karşı sorumludur.	Yönetim kurulu seçimi ve aday gösterme prosedürleri, hissedarlar için çok az gözetim fırsatı sağlar. Hissedarların, yönetim kurulu üyelerini görevden alma olasılığı yoktur.
Kazançlar/Temettüler	Kooperatif tarafından kazanılan gelir fazlası işletmeye yeniden yatırılır ve/veya yıl içinde kooperatifle ne kadar iş yaptıklarına bağlı olarak üyelere iade edilir. Birçok kooperatif her yıl "gelir fazlası"nın bir kısmını üyelerine iade etmekle yükümlüdür. Üyeler zararları ve kazançları paylaşırlar.	Kârlar, pay oranlarına göre hissedarlara dağıtılır. Şirketler genellikle kâr payı (temettü) ödemekle yükümlü değildir. Ödenecek kâr payının miktarı ve zamanlaması yönetim kurulu tarafından belirlenir.
Amaç/Motivasyon	Müşteri hizmetini ve memnuniyetini maksimize etmektir.	Hissedar getirilerini maksimize etmektir.
Fon kaynakları/Para temini	Ortaklık payları (doğrudan yatırım, yedek akçeler ve ortaklara dağıtılmayan risturnlar) aracılığıyla kaynak oluşturulur.	Genellikle sermaye piyasaları aracılığıyla fon sağlanır.
Toplum	Toplum gelişimini teşvik etmekte ve desteklemektedir.	Hayırseverlik faaliyetleri yapılabilir.

5. KOOPERATİFLERE SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI

Kooperatiflerin sadece üyeleri ile işlem yapmak, üyelerinin sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kuruldukları varsayılarak; kazanç gayesi gütmeyecekleri, ortaklarının istek ve ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hareket ederek sosyal amaçlarının ön planda olduğu kabul edilmiştir. Bu yaklaşım ülkemizde vergi kanunları açısından kabul edilerek, kooperatiflerin vergi kanunları karşısındaki durumu özel olarak düzenlenmiştir (Dündar, 2018).

Ülkemizde kooperatifçiliğin gelişmesinde şüphesiz devletin sağladığı desteklerin önemli bir payı vardır. Bu desteklerin başında da vergi muafiyet ve istisnaları gelmektedir. Ekonominin kayıt altına alınmasında önemli görevler üstlenen kooperatifler, piyasaların denge unsuru olmalarının yanı sıra vergi gelirlerinin artırılmasını da sağlamaktadır (Koçtürk, 2006: 135).

Ülkemizde kooperatiflere Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) ve Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) muafiyetler tanınmıştır. Bunun yanında Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu, Damga Vergisi Kanunu gibi bazı kanunlarda ve bazı harçlardan ve resimlerden istisnalar sağlanmıştır.

Bu bölümde KK, KVK ve GVK'de kooperatiflere sağlanan vergi avantajları ele alınacaktır.

5.1. Kooperatifler Kanunu'nda Sağlanan Avantajlar

Kanunun 93. maddesinde "muaflıklar" başlığı altında kooperatiflere sağlanan vergi avantajlarına yer verilmiştir. Ancak kanun maddesinde sayılan vergi avantajları, vergi muafiyeti değil vergi istisnalarıdır. Çünkü "muaflık" bir mükellefin veya kurumun vergi dışında bırakılması iken "istisna" bir konunun (gelirin, servetin, kıymetin, mal tesliminin, hizmet ifasının, vb.) kısmen, tamamen, geçici veya sürekli olarak vergilendirilmemesi anlamına gelmektedir (Karanlık, 2009: 53-56).

Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;

(a) Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden (BSMV),
(b) Her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisi'nden (DV),
(c) Kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir hizmete tahsis edilmediği sürece sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,
(d) Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harçtan, muaftır.
(e) Yönetim kurulunun, ana sözleşmeye uygun olarak yapılan isteğe rağmen, bir ortağın kooperatiften istifasını kabulden kaçınması durumunda, ortağın çıkma isteğini noter aracılığıyla kooperatife bildirmesi halinde, verilecek bildiri DV'ye ve diğer harç ve resimlere tabi değildir.

Kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birlikleri faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, "b" bendi haricinde yer alan muaflıklardan yararlanamazlar.

Görüldüğü gibi kooperatiflere BSMV, DV, gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerden ve bazı işlemlerin tabi olduğu harçlar ve resimlerden istisnalar sağlanmıştır.

5.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Sağlanan Avantajlar

5520 sayılı KVK'nin 1. maddesinde, kooperatiflerin kazançlarının Kurumlar Vergisi'ne (KV) tabi olduğu belirtilmiştir. Kanunun "muafiyetler" başlığı altında 4. maddesinin birinci fıkrasının k bendinde, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatiflerin belirli şartlarla KV'den muaf tutuldukları belirtilmiştir.

Kooperatiflerin KV muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ve
- sadece ortaklarla iş görülmesine, dair hükümlerin bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması gerekmektedir.

Yukarıda sayılan şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle birlikte bu şartlara fiilen uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamamaktadır. Söz konusu şartlar 1 Seri No.lu KV Genel Tebliği'nde (KVGT) açıklanmış olup, bu açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması: Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerinin bir özelliğidir. Kooperatiflerin, kazançları ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin KV muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir.
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi: Kooperatiflerde kişisel kazançlar değil, kolektif kazançlar söz konusu olduğundan yönetim kurulu başkan ve üyelerine yıllık kazançlar üzerinden hisse dağıtılması gibi bir ayrıcalık tanınamaz (Karanlık, 2009: 55).

Ayrıca yönetim kurulu başkan ve üyelerine, kazanç üzerinden hisse verilmesi sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin KV muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir.

- Yedek akçelerin dağıtılmaması: Kooperatiflerde ayrılan yedek akçelerin, ortakların sermayeye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları işlem miktarlarına ya da başka bir esasa göre dağıtılmasına izin verilmemiştir. Bu nedenle, bir kooperatifin KV muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde, ayrılan yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir.
- Sadece ortaklarla iş görülmesi: Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin KV muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir.

Kooperatiflerin, ortakları dışında üçüncü kişilerle işlem yapmaları kooperatifçiliğin ruhuna aykırıdır (Koçtürk, 2006: 125).

5520 sayılı KVK'nin aynı maddesinin sonuna 05/12/2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı "Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 88. maddesiyle parantez içi hüküm işlenmiştir. Buna göre; kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir (Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2017). Bu durumun üç istisnası bulunmaktadır. Bunlar;

- Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismana tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, faaliyetin icrasına tahsis edilen varlığın ekonomik ömrünü tamamlamış olmasıdır. Ekonomik ömrün tespitinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen amortisman oranları kullanılmalıdır.

Örneğin; bir üretim kooperatifinin amacını gerçekleştirmek üzere kullanmış olduğu iş makinesini, ekonomik ömrünü tamamladıktan sonra satması ortak dışı işlem sayılmayacaktır (Kurumlar Vergisi'nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2017).

- Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.
- Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı oluştuğu kabul edilen iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından, kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur.

Örnek: B Tohum Üretim Kooperatifi, gıda ürünleri üreten K A.Ş.'nin sermayesinin %20'sine iştirak etmiş ve bu iştirakinin 2017 hesap dönemine ait karını, 2018 yılı Haziran ayında dağıtması sonucunda 1.500.000 TL kâr payı elde etmiştir. B Tohum Üretim Kooperatifi, elde ettiği bu kâr payının 600.000 TL'lik kısmını 2019 yılı içerisinde ortaklarına dağıtmıştır. B Tohum Üretim Kooperatifi'nin sermaye şirketine iştirak etmesi, bu iştirakinden kazanç elde etmesi ve elde ettiği bu kazancı ortaklarına dağıtması kooperatifin muafiyetine etki etmeyecektir (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007).

01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun ile kooperatiflerin 01/01/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde KV'ye tabi tutulacaktır.

Sonuç olarak, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde KV'ye tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının KV'ye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla KV mükellefiyeti, ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı oluştuğu kabul edilen iktisadi işletme adına tesis edilecektir (Kurumlar Vergisi'nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2017).

Örnek: A Narenciye Üretim Kooperatifi'nin ortaklarından almış olduğu narenciyeyi, niteliğini değiştirmeden üçüncü kişilere satması ortak dışı işlem sayılmazken, niteliğini değiştirerek reçel olarak satması durumunda, kooperatif ortak dışı işlem yapmış olacağından, bu işlem nedeniyle kooperatife bağlı oluşan ayrı bir iktisadi işletme nezdinde, bu işlemden doğan kazançlar KV'ye tabi tutulacaktır (Kurumlar Vergisi'nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2017).

Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007).

5520 sayılı KVK'nin 5. maddesinin birinci fıkrasının i bendi, 7061 sayılı Kanun'un 89. maddesiyle aşağıdaki gibi değiştirilmiş ve kooperatiflere, KV karşısında iki istisna getirilmiştir.

- Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ve
- Tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturn'un nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Öte yandan şarta bağlı muafiyet tanınan kurum ve kuruluşların yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları veya kaybetmeleri halinde KV'den muaf olacakları veya KV'ye tabi olacakları tarih önem arz etmektedir.

KV'den belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren KV'ye tabi tutulması, muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması gerekmektedir (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007). Bu hüküm doğal olarak kooperatifler için de geçerlidir.

Örnek: Muafiyet şartlarına haiz Y Yapı Kooperatifi'nin, 22/06/2016 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 22/06/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KV mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

KV mükellefi olan Z Yapı Kooperatifi'nin 10/03/2018 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda ise anılan kooperatif 01/01/2019 tarihinden itibaren KV'den muaf tutulacaktır.

5.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda Sağlanan Avantajlar

193 sayılı GVK'nin 75. maddesinde kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar menkul sermaye iradı sayılmış ve kanunun 2. maddesinde menkul sermaye iratlarının Gelir Vergisi'ne (GV) konu olduğu belirtilmiştir. Ancak yukarıda bahsedilen 75. maddenin devamında, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan karların, ortaklara, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtımının kazanç dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak kooperatif karlarının, kooperatifin ortakları ile yaptıkları işlemler oranında ortaklara dağıtımı GV'ye konu olmazken; başka bir şekilde dağıtımı GV'ye tabidir.

6. RİSTURN KAVRAMI, RİSTURN'UN HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde öncelikle risturn kavramı açıklanacak, daha sonra risturnun hesaplanmasına ve muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamaya yer verilecektir.

6.1. Risturn Kavramı

Kooperatifler kâr elde etmek amacıyla kurulan ve çalışan kuruluşlar değildir. Birlikte çalışma düşüncesi üzerine bir araya gelmiş ortakların kendi iş ve işlemlerinden kâr elde etmeye çalışmaları düşünülemez. Ancak kooperatifin varlığını devam ettirebilmesi, çalışmalarını sürdürebilmesi ve iş ve hizmetlerini üyelerine sunabilmesi için bazı giderlere (bina kirası, personel ücreti, vb.) katlanması gereklidir. Bu giderlerin karşılanabilmesi için de ortaklara sunulan mal ve hizmet bedellerine az da olsa kâr payı eklenmesi gerekmektedir. Mal ve hizmet bedellerine eklenen kâr paylarının, dönem sonunda işletim giderlerinden fazla olması durumunda olumlu gelir gider farkı oluşmaktadır. Bu fark, ortaklardan yıl içinde fazladan alınan karların birikimi olarak değerlendirilir ve ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlem hacmine göre kendilerine iade edilir. Bu işleme "risturn" adı verilmektedir. Risturn, geri verme anlamındadır (Karanlık, 2009: 6-7).

Bir başka ifadeyle risturn, kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları ve kooperatif hesaplarında geçici olarak tuttukları tasarrufların, kooperatifle yapılan işlem hacmi oranında ortaklara geri verilmesi ya da iade edilmesidir (Üstün ve Hak, 2020: 50-51).

47 Seri No.lu KVGT'de ise risturn; kooperatiflerin, ortakları ile yaptığı işlemlerden doğan karların, ortaklara kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtımı olarak tanımlanmıştır. Dağıtılan risturn, kooperatifin kazancı olmayıp ortakların parasıdır.

6.2. Risturn'un Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

5520 sayılı KVK'nin 5. maddesine göre; ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dâhil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş

hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu karlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilemeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007).

Sonuç olarak risturn şeklindeki kazanç dağıtımı, hem KV'den hem de GV'den muaf tutulmuştur.

Örnek 1: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki verileri aşağıdaki gibidir:

Toplam satış hasılatı = 2.500.000 TL

Ortaklık içi işlem sonucunda elde edilen hasılat = 1.000.000 TL

Olumlu gelir gider farkı = 400.000 TL

Bu verilere göre risturn tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Öncelikle risturn oranı hesaplanacak ve dağıtılacak toplam risturn tutarına ulaşmak için, bulunan oran ile olumlu gelir gider farkı çarpılacaktır.

Risturn Oranı = Ortaklık içi işlem sonucunda elde edilen hasılat / Toplam satış hasılatı

Risturn Oranı = 1.000.000 / 2.500.000 = 0,4

Risturn Tutarı = Olumlu gelir gider farkı x Risturn Oranı

Risturn Tutarı = 400.000 x 0,4 = 160.000 TL

160.000 TL ortaklara dağıtılacak toplam risturn tutarıdır. Bir ortağın bu tutardan (160.000 TL) ne kadar pay alacağını bulmak için de ortağın yıl içinde kooperatifle yaptığı işlem tutarının risturn oranıyla çarpılması gerekmektedir.

Örnek 2: Örnek 1'de yer alan verilere ilave olarak Ortak A'nın yıl içinde kooperatifle 22.000 TL'lik işlem yaptığı varsayılmaktadır. Bu durumda Ortak A'ya ödenecek risturn tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ödenecek Risturn Tutarı = Kooperatifle yapılan işlem tutarı x Risturn Oranı

Ödenecek Risturn Tutarı = 22.000 x 0,4 = 8.800 TL

Bu durumda Ortak A'nın risturn olarak alacağı 8.800 TL, kooperatif tarafından kendisine ödendiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

Risturn, "331 – Ortaklara Borçlar" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

/ XX.XX.XXXX /

331 ORTAKLARA BORÇLAR	8.800	
331.07 Risturn 8.800		
331.07.001 Ortak A 8.800		
100 KASA		8.800

/

7. DÖNEM SONLARINDA OLUŞAN OLUMLU VE OLUMSUZ GELİR GİDER FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kooperatiflerde dönem sonlarında ortaya çıkan olumlu gelir gider farkının dağıtımı ve olumsuz gelir gider farkının karşılanması ile ilgili açıklamalar, üçüncü bölümde yapıldığı için burada tekrar edilmeyecektir.

Kooperatiflerde kâr ve zarar olgusu olmadığı için "olumlu gelir gider farkı", "hâsıla" veya "açık" kavramlarının kullanıldığından daha önce bahsedilmiştir. Ancak Tekdüzen Hesap Planı'nda (TDHP) bu isimlerde hesaplar olmadığı için, kooperatiflerde de mevcut kar/zarar hesapları kullanılmaktadır.

Bu bölümde öncelikle olumlu gelir gider farkının dağıtımı açıklanacaktır. Olumlu gelir gider farkı, olumlu gelir gider farkından sadece zorunlu kesintilerin ayrılması ve zorunlu kesintilerle birlikte isteğe bağlı kesintilerin ayrılması olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımlar da kooperatifin KV muafiyetinin bulunması ve bulunmaması şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Olumsuz gelir gider farkı da; yedek akçelerin, farkı karşılamaya yeterli olması ve olmaması şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Dönem sonlarında ortaya çıkan olumlu gelir gider farkından yapılacak kesintileri genel olarak iki kısma ayırmak mümkündür. Kanunlarda öngörülen kesintiler "zorunlu kesintiler", ana sözleşmelerde belirtilen kesintiler ise "isteğe bağlı kesintiler"dir. Yapılacak kesintiler şunlardır (Karanlık, 2009: 143):

- Kârdan yapılacak zorunlu kesintiler:

  Yedek akçe (en az %10)*
  Üst Birlik Fonu (üye olunmuş ise üst birliğin belirlediği oranda
- Vergi muafiyetini kaybetmiş kooperatiflerde bunlara ek olarak:

  Kurumlar Vergisi
  Gelir Vergisi
- Kârdan yapılacak isteğe bağlı kesintiler (ana sözleşmede yer almış ise):

  Risturn
  Ortak ve Personele Yardım Fonu
  Yatırım ve Geliştirme Fonu

Görüldüğü gibi kooperatif ana sözleşmesinde isteğe bağlı herhangi bir kesinti yer almıyorsa, olumlu gelir gider farkından sadece zorunlu kesintiler ayrılacaktır. Dolayısıyla risturn, ancak kooperatif ana sözleşmesinde dağıtılabileceğine dair bir hüküm varsa ve zorunlu kesintiler ayrıldıktan sonra dağıtılabilir.

Bu noktada Ortak ve Personele Yardım Fonu ile Yatırım ve Geliştirme Fonu'nu açıklamakta yarar bulunmaktadır. Ortak ve Personele Yardım Fonu, ortaklara ve personellere yardım etmek, kış aylarında yakacak yardımında bulunmak, gıda ve giyecek yardımı yapmak, öğrencilere burs vermek, vb. mali imkânlar sağlamak amacıyla kurulabilmektedir. Böyle bir fonun kurulması ve bu fona kaynak aktarılabilmesi için ana sözleşmede hüküm bulunması ve genel kurulun karar alması gerekmektedir.

Yatırım ve Geliştirme Fonu ise kooperatiflerin mevcut çalışmalarını geliştirmek ve planladıkları yatırımları gerçekleştirmek amacıyla ihtiyaç duyacakları finansal kaynakları oluşturabilmek için kurabildikleri fondur. Bunun için ana sözleşmede hüküm bulunması ve kardan ayrılacak paylar için genel kurulun karar vermesi gerekmektedir. Ayrıca kooperatiflerin ortak dışı işlemler yapması ve KV muafiyetini kaybetmesi durumunda, ortak dışı işlemlerden kaynaklanan kazançlardan KV ve GV hesaplanmasından sonraki kısmın, ortaklara dağıtılmayıp kooperatifin gelişmesine yarayacak bir fona aktarılması öngörülmektedir. İşte bu kazançlar da Yatırım ve Geliştirme Fonu'na aktarılacak kaynaklar arasında yer almaktadır (Karanlık, 2009: 65).

* Kooperatif üst kuruluşlarında, en az %10'a ilave olarak, en az %5 oranında fevkalade yedek akçe ayrılmalıdır.

7.1. Kooperatifin Kurumlar Vergisi'nden Muaf Olması ve Olumlu Gelir Gider Farkından Sadece Zorunlu Kesintilerin Ayrılması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 3: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 15.000 TL'dir. Bu gelir fazlasının tamamı kooperatifin kendi ortaklarıyla yapmış olduğu işlemlerden kaynaklanmıştır. Kooperatifin ana sözleşmesinde risturn dağıtımı ve diğer fonlarla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Kooperatif KV ve GV muafiyet şartlarına uymakla birlikte, üst birliğe üye olduğu için olumlu gelir gider farkının %25'ini ilgili fona aktaracaktır. Bu durumda olumlu gelir gider farkından yapılacak kesintiler aşağıdaki gibidir.

Üst Birlik Fonu = 15.000 x 0,25 = 3.750 TL

Yedek Akçe = 15.000 (1 – 0,25) = 11.250 TL[**]

İşleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

/ XX.XX.XXXX /		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	15.000	
369 ÖD. DİĞ. YÜKÜM.		3.750
369.02 Üst Birlik Fonu 3.750		
540 YASAL YEDEKLER		11.250
/		

7.2. Kooperatifin Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması ve Olumlu Gelir Gider Farkından Sadece Zorunlu Kesintilerin Ayrılması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 4: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 25.000 TL'dir. Bu gelir fazlasının 18.000 TL'lik kısmı ortakları ile yapılan 100.000 TL'lik işlemlerden kaynaklanmıştır. Gelir fazlasının 7.000 TL'lik kısmı ise ortak dışı kişi veya kuruluşlarla yapılan 75.000 TL'lik alışverişlerden kaynaklanmıştır. Kooperatif üst birliğe üye olduğu için gelir fazlasının %20'sini ilgili fona aktaracaktır. Kooperatif ana sözleşmesinde risturn dağıtımı ve diğer fonlarla ilgili bir hüküm bulunmamakla birlikte, ortak dışı işlemlerden elde edilen gelir fazlasının sermaye payları oranında ortaklara dağıtılacağı belirtilmiştir.

Bu durumda kesinti tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Üst Birlik Fonu = 18.000 x 0,20 = 3.600 TL

Yedek Akçe = 18.000 x (1 – 0,20) = 14.400 TL

Kurumlar Vergisi matrahı = 7.000 TL

Kurumlar Vergisi = 7.000 x 0,20 = 1.400 TL

Gelir Vergisi matrahı = (7.000 – 1.400 =) 5.600 TL

Gelir Vergisi = 5.600 x 0,15 = 840 TL

Kalan Tutar (ortaklara sermaye payları oranında dağıtılacak[***]) = [7.000 – (1.400 + 840)] = 4.760 TL

İşleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

[**] Olumlu gelir gider farkının, üst birlik fonuna ayrılan kısımdan arta kalanı yedek akçe olarak ayrılmaktadır. Çünkü kooperatif ana sözleşmesinde isteğe bağlı kesintiler yer almamaktadır.

[***] KK md 38'e göre, ortak dışı işlemlerden elde edilen hasıla, ana sözleşmede yer alacak bir hükümle sermaye payları oranında ortaklara dağıtılabilir. Bu hasıla ortaklara dağıtılmadığı takdirde kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda (Yatırım ve Geliştirme Fonu'nda) toplanır. Örnek uygulamada ilgili hasılanın, sermaye payları oranında ortaklara dağıtılacağı varsayılmıştır.

/ XX.XX.XXXX /

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	25.000	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		4.760
331.09 Ort. Diğ. Borç. 4.760		
360 ÖD. VERGİ ve FON.		2.240
360.01 KV 1.400		
360.02 GV 840		
369 ÖD. DİĞ. YÜKÜM.		3.600
369.02 Üst Birlik Fonu 3.600		
540 YASAL YEDEKLER		14.400

/

7.3. Kooperatifin Kurumlar Vergisi'nden Muaf Olması ve Olumlu Gelir Gider Farkından İsteğe Bağlı Kesintilerin de Ayrılması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 5: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 70.000 TL'dir. Bu gelir fazlasının tamamı kooperatifin kendi ortaklarıyla yapmış olduğu işlemlerden kaynaklanmıştır. Kooperatif KV ve GV muafiyet şartlarına uymaktadır. Kooperatifin ana sözleşmesinde risturn ve diğer fonlara kesinti yapılmasına dair hüküm bulunmakla birlikte kesinti oranları aşağıdaki gibidir.

Yedek Akçe = %30

Üst Birlik Fonu = %15

Risturn = %40

Ortak ve Personele Yardım Fonu = %5

Yatırım ve Geliştirme Fonu = %10

Bu durumda kesinti tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yedek Akçe = 70.000 x 0,30 = 21.000 TL

Üst Birlik Fonu = 70.000 x 0,15 = 10.500 TL

Risturn = 70.000 x 0,40 = 28.000 TL

Ortak ve Personele Yardım Fonu = 70.000 x 0,05 = 3.500 TL

Yatırım ve Geliştirme Fonu = 70.000 x 0,10 = 7.000 TL

İşleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

/ XX.XX.XXXX /

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	70.000	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		28.000
331.07 Risturn 28.000		
369 ÖD. DİĞ. YÜKÜM.		10.500
369.02 Üst Birlik Fonu 10.500		
540 YASAL YEDEKLER		21.000
549 ÖZEL FONLAR		10.500
549.01 Ort. ve Per. Yar. F. 3.500		
549.02 Yat. ve Gel. F. 7.000		

/

7.4. Kooperatifin Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması ve Olumlu Gelir Gider Farkından İsteğe Bağlı Kesintilerin de Ayrılması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 6: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 400.000 TL'dir. Bu gelir fazlasının 250.000 TL'lik kısmı kendi ortakları ile yapılan 2.000.000 TL'lik işlemlerden kaynaklanmıştır. Gelir fazlasının 150.000 TL'lik kısmı ise ortak dışı kişi veya kuruluşlarla yapılan 1.500.000 TL'lik alışverişlerden kaynaklanmıştır. Kooperatifin ana sözleşmesinde risturn ve diğer fonlara kesinti yapılmasına dair hüküm bulunmakla birlikte kesinti oranları aşağıdaki gibidir.

Yedek Akçe = %20

Üst Birlik Fonu = %5

Risturn = %40

Ortak ve Personele Yardım Fonu = %15

Yatırım ve Geliştirme Fonu = %20

Bu durumda kesinti tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yedek Akçe = 250.000 x 0,20 = 50.000 TL

Üst Birlik Fonu = 250.000 x 0,05 = 12.500 TL

Risturn = 250.000 x 0,40 = 100.000 TL

Ortak ve Personele Yardım Fonu = 250.000 x 0,15 = 37.500 TL

Yatırım ve Geliştirme Fonu = 250.000 x 0,20 = 50.000 TL

Kurumlar Vergisi matrahı = 150.000 TL

Kurumlar Vergisi = 150.000 x 0,20 = 30.000 TL

Gelir Vergisi matrahı = (150.000 – 30.000 =) 120.000 TL

Gelir Vergisi[****] = 10.500 + [(120.000 – 70.000) x 0,20] = (10.500 + 10.000 =) 20.500 TL

Kalan Tutar (Yatırım ve Geliştirme Fonu'na aktarılacak[*****]) = [150.000 – (30.000 + 20.500)] = 99.500 TL

İşleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

/ XX.XX.XXXX /

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		400.000	
	331 ORTAKLARA BORÇLAR		100.000
	331.07 Risturn 100.000		
	360 ÖD. VERGİ ve FON.		50.500
	360.01 KV 30.000		
	360.02 GV 20.500		
	369 ÖD. DİĞ. YÜKÜM.		12.500
	369.02 Üst Birlik Fonu 12.500		
	540 YASAL YEDEKLER		50.000
	549 ÖZEL FONLAR		187.000
	549.01 Ort. ve Per. Yar. F. 37.500		
	549.02 Yat. ve Gel. F. 149.500		

/

[****] 323 Seri No.lu GVGT'nin 3(3) maddesine göre; 70.000 TL'lik tutar için 10.500 TL, fazlası (120.000 – 70.000 = 50.000 TL) için de %20 oranında GV hesaplanmıştır.

[*****] Kalan tutar sermaye payları oranında ortaklara dağıtılmadığı için Yatırım ve Geliştirme Fonu'na aktarılmıştır.

7.5. Yedek Akçelerin Olumsuz Gelir Gider Farkını Karşılamaya Yeterli Olması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 7: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonu olumsuz gelir gider farkı 200.000 TL'dir ve bu fark kooperatifin yedek akçeleri ile karşılanacaktır.

Bu durumda, işleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

/ XX.XX.XXX /		
540 YASAL YEDEKLER	200.000	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		200.000
/		

7.6. Yedek Akçelerin Olumsuz Gelir Gider Farkını Karşılamaya Yeterli Olmaması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 8: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonu olumsuz gelir gider farkı 200.000 TL'dir. Farkın 70.000 TL'si yedek akçelerden, 100.000 TL'si ortak sermaye paylarından ve 30.000 TL'si de ortaklardan alınacak ek ödemelerle karşılanacaktır[******].

Bu durumda, işleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

/ XX.XX.XXXX/		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	30.000	
500 SERMAYE	100.000	
540 YASAL YEDEKLER	70.000	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		200.000
/		

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

Karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma suretiyle üyelerinin ekonomik ve sosyal gereksinimlerini karşılamak amacıyla kurulan kooperatifler, en basit ifadeyle güç birliği olarak tanımlanabilir. Ekonomik ve sosyal amaçlı olarak kurulan, hatta çoğu zaman sosyal tarafı öne çıkan kooperatiflerin kendilerine özgü ve diğer işletmelerden farklı olmalarını sağlayan ilkelerinin bulunması kaçınılmazdır.

Kooperatiflerde öne çıkan ilkelerden biri demokratik kontroldür. "Bir üye bir oy" prensibinin sonucunda üyelerin sermaye paylarına ve kooperatife giriş tarihlerine bakılmaksızın eşit oy hakları vardır. Böylece tüm üyeler kooperatif yönetiminde söz sahibi olmaktadır. Bu durum aynı zamanda kooperatifleri diğer işletmelerden ayıran önemli bir farklılıktır.

Kooperatifleri diğer işletmelerden ayıran bir diğer önemli farklılık da kazanç sağlama amacının ön planda olmamasıdır. Kooperatifler üyelerinin çıkarları için oluşturulmuş birlikteliklerdir. Kooperatiflerde nihai amaç üyelerinin istek ve ihtiyaçlarını minimum maliyetle ve maksimum fayda ile karşılamaktır. Bu yüzden kooperatifler verimli çalışmak zorundadır. Verimli çalışan her işletmede olduğu gibi kooperatiflerde de faaliyet dönemleri sonlarında ekonomik bir fazlalığın ortaya çıkması

[******] KK md 31'e göre, ortaklardan alınan ek ödemeler yalnızca olumsuz gelir gider farklarının kapatılmasında kullanılabilir.

muhtemeldir. Ancak bu ekonomik fazlalık diğer işletmelerde olduğu gibi kazanç sağlamaya yönelik faaliyetlerden kaynaklanmadığı için kâr olarak nitelendirilemez.

Kooperatiflerde nihai amaç üyelerinin gereksinimlerini karşılamak olduğu için, esas olan üyeleriyle işlem yapmak ve var olan işlem hacmini artırmaktır. Bu yüzden kooperatifler "içe dönük" birlikteliklerdir. Ancak üçüncü kişilerle işlem yapılmasının önünde de herhangi bir engel yoktur. Kooperatiflerin, üçüncü kişilerle işlem yaptığında, çok fonksiyonlu işletmelere dönüştüğünü söylemek mümkündür.

Kooperatiflerde faaliyet dönemleri sonunda ortaya çıkan gelir fazlalıkları, sunulan hizmetler için üyelerden alınan ücretlerin, hizmet maliyetlerini aşan kısmıdır. Bu yüzden ortaya çıkan gelir fazlalığı, kooperatifle yapılan işlem hacmine göre üyelere iade edilmelidir. Çünkü bahsedilen gelir fazlalığı üyelerin kooperatif hesaplarında geçici olarak tuttukları tasarruflarıdır.

Risturn adı verilen bu iade işlemi, kooperatifçiliğin temel ilkelerinden olup; kooperatifleri diğer işletmelerden ayıran en önemli farklılıktır. Örneğin; ticaret şirketlerinde faaliyet dönemi sonunda ortaya çıkan kar, sermaye paylarına göre hissedarlara dağıtılırken; kooperatiflerde faaliyet dönemi sonunda ortaya çıkan fazlalık, yıl içinde kooperatifle yapılan işlem hacmine göre risturn olarak üyelere geri ödenmektedir. Bu yüzden kooperatiflerde, sermaye payı yüksek olan ancak yıl içinde kooperatifle hiç işlem yapmamış bir üye, gelir fazlasının oluşumuna katkıda bulunmadığı için risturn alamayacaktır.

İhtiyaç duyulan her alanda kurulabilmeleri, ülke ekonomilerine ve gelir dağılımına olumlu katkıları, refahın artırılıp yoksulluğun azaltılmasında önemli etkilerinin bulunması gibi ekonomik getirilerin yanı sıra sosyal yararlar da sağlayan kooperatiflerin desteklenmesi ve teşvik edilmesi toplumlar için önem arz etmektedir.

Ülkemizde, kooperatiflerin teşvik edilmesi, desteklenmesi ve geliştirilmesi için çeşitli vergi kanunlarında kooperatiflere birtakım avantajlar sağlanmıştır. Kooperatiflere, belirli şartları taşımaları halinde vergi muafiyeti ve istisnaları getirilmiştir. Esasen sosyal devlet olmanın bir gerekliliği olarak, sosyal yararları çok fazla olan kooperatiflerin koşulsuz bir şekilde vergilerden muaf olmasının gerektiği düşünülse de piyasalarda haksız rekabet oluşmaması için belirli şartların öne sürüldüğü söylenebilir. Muafiyet şartlarının varlığıyla ilgili bir başka etken de kooperatiflerin kuruluş ve varoluş amaçlarından uzaklaşarak, kâr elde etme amacı güden ticari işletmelere dönüşmesinin engellenmek istenmesi olarak düşünülebilir.

Ülkemizde KVK başta olmak üzere bazı kanunlarda, kooperatiflere vergiler konusunda avantajlar sağlanmıştır. KVK'nin ilgili maddesine bakıldığında, tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinin ayrıma tabi tutularak, belirlenen şartları taşısalar dahi vergi muafiyetinden yararlanamayacakları görülmektedir. Tüketicilerin, özellikle dar gelirli tüketicilerin ürün ve hizmet ihtiyaçlarını minimum maliyetle karşılamak için kuruldukları göz önüne alındığı zaman, tüketim kooperatiflerinin neden vergi muafiyetinden yararlandırılmadığını anlamak güçtür.

Çalışmanın ilgili bölümünde belirtildiği üzere kooperatiflerin KV'den muaf olabilmeleri belirli şartlara bağlıdır. Söz konusu şartlara uymayan kooperatifler 7061 sayılı Kanun yürürlüğe girene kadar KV muafiyetinden yararlanamamaktaydı. 7061 sayılı Kanun ile kooperatiflerin, 2018 yılından itibaren yapacakları ortak dışı işlemler KV muafiyetini etkilememektedir. Böyle bir durumda ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançlar, kooperatife bağlı başka bir işletme tarafından elde edilmiş gibi KV'ye tabi tutulurken; kooperatifin KV muafiyeti devam etmektedir. Kooperatiflerin desteklenmesi ve teşvik edilmesi açısından 7061 sayılı Kanun ile isabetli bir karar alındığını söylemek mümkündür.

Diğer taraftan alınan bu kararla birlikte kooperatiflerin vergi kaybına neden olacağı düşünülebilir. Ancak kooperatiflerde kazanç sağlama amacı güdülmediği için böyle bir düşünce yersiz olacaktır. Ayrıca kooperatiflerin vergi muafiyetinden yararlandırılması ile ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak daha fazla miktarda vergi geliri elde edilebileceği söylenebilir.

Kooperatifler her ne kadar sosyal tarafları öne çıksa da nihayetinde ekonomik kuruluşlardır. Çünkü kooperatifler de diğer işletmeler gibi alım, satım, borç, alacak, vb. işlemler yapmaktadır. Bu yüzden kooperatiflerde iyi işleyen bir muhasebe sisteminin varlığı gereklidir. Üyelerin, devletin ve kooperatifle ilişkili kişilerin ve kuruluşların kooperatifin durumu hakkında doğru, eksiksiz ve

zamanında bilgi sahibi olabilmeleri önemlidir ve bu, ancak etkin bir muhasebe sisteminin varlığıyla sağlanabilmektedir.

Kooperatiflerde, hesapların işleyişine ilişkin birliğin sağlanması ve kooperatiflerin birbirleriyle karşılaştırılabilmesi için TDHP'nin kullanılması gerekli ve zorunludur. Ancak çalışmada, örnek uygulamaların yer aldığı yedinci bölümde de belirtildiği üzere mevcut TDHP'de olumlu ve olumsuz gelir gider farklarının muhasebeleştirilmesi için anılan isimlerde hesaplar bulunmamaktadır. Bu yüzden kâr ve zarar hesapları kullanılmıştır. Kooperatiflerde kâr ve zarar olguları bulunmadığı için, doğru bilgi elde edebilmek amacıyla TDHP'de olumlu ve olumsuz gelir gider farklarının kaydedilebileceği yeni hesaplar açılması yerinde olacaktır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The authors have no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Onur, G., Kayalı, N. ve Necef Yereli, A. (2023). Kooperatiflerde dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, 6*(1), 21-41. https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1243350

KAYNAKÇA

Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2017). Resmi Gazete, Sayı: 30261, Sayı No: 7061 (05.12.2017).

Cooperatives Europe. (t.y.). *What is a cooperative?* 20.01.2023 tarihinde https://coopseurope.coop/what-cooperative/ adresinden erişilmiştir.

Çevik, D. (2018). *Kooperatiflerde kurumlar vergisi muafiyeti ve 7061 sayılı kanun ile getirilen iktisadi işletme uygulaması*. 15.12.2022 tarihinde https://www.alomaliye.com/2018/03/09/kooperatif-kurumlar-vergisi-muafiyeti/ adresinden erişilmiştir.

Durmaz, R. (2018). *Tarım satış kooperatiflerinin pazarlama ve finansal performansında vergi muafiyet ve istisnalarının yeri ve önemi üzerine bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi.

Dündar, M. (2018). *Kooperatiflerde kurumlar vergisi muafiyeti ve iktisadi işletme uygulaması*. 06.12.2022 tarihinde

http://aydinsmmmo.org.tr/new/web_panel/ckfinder/files/files/Duyuru/kooperatif_iktisadi%20isletme_gorus_08012018.pdf adresinden erişilmiştir.
Gelir Vergisi Genel Tebliği. (2022). Resmi Gazete, Sayı: 32059 2(M), Seri No: 323 (30.12.2022).
Gelir Vergisi Kanunu. (1961). Resmi Gazete, Sayı: 10700, Sayı No: 193 (06.01.1961).
ICA. (2012). *Differences between co-operatives, corporations and non-profit organisations*. 20.10.2022 tarihinde https://ica.coop/sites/default/files/Factsheet%20-%20Differences%20between%20Coops%20Corps%20and%20NFPs%20-%20US%20OCDC%20-%202007.pdf adresinden erişilmiştir.
ICA. (t.y.a). *Facts and figures*. 02.12.2022 tarihinde https://www.ica.coop/en/cooperatives/facts-and-figures adresinden erişilmiştir.
ICA. (t.y.b). *What is a cooperative?* 04.12.2022 tarihinde https://www.ica.coop/en/cooperatives/what-is-a-cooperative adresinden erişilmiştir.
ICA. (t.y.c). *Cooperative identity, values & principles*. 04.12.2022 tarihinde https://www.ica.coop/en/whats-co-op/co-operative-identity-values-principles adresinden erişilmiştir.
Karanlık, S. (2009). *Kooperatifler ve muhasebesi*. Nobel Yayın Dağıtım.
Koçtürk, O. M. (2006). *Türkiye'de kooperatiflerin vergilendirilmesi. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 13*(2), 119-136.
Kooperatifler Kanunu. (1969). Resmi Gazete, Sayı: 13195, Sayı No: 1163 (10.05.1969).
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (1994). Resmi Gazete, Sayı: 21887, Seri No: 47 (27.03.1994).
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (2007). Resmi Gazete, Sayı: 26482, Seri No: 1 (03.04.2007).
Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). Resmi Gazete, Sayı: 26205, Sayı No: 5520 (21.06.2006).
Kurumlar Vergisi'nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (2017). Resmi Gazete, Sayı: 30279, Seri No: 14 (23.12.2017).
Mucuk, İ. (2018). *Modern işletmecilik*. Türkmen Kitabevi.
Özolgun, H. (2012). *Tarım kredi kooperatiflerinde tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Namık Kemal Üniversitesi.
Pehlivan, O. (1990). *Vergi yükümlülüğü açısından kooperatifler*. 01.12.2022 tarihinde https://www.researchgate.net/publication/348560321_VERGI_YUKUMLULUGU_ACISINDAN_KOOPERATIFLER adresinden erişilmiştir.
Saban, M., Vargün, H. ve Gürkan, S. (2016). *Finansal muhasebe*. Beta Basım Yayım Dağıtım.
T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2014). *Kooperatifler açısından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun getirdiği yenilikler*. 11.11.2022 tarihinde https://ticaret.gov.tr/data/5d4c0f2813b876180c773fc3/6102kanunkitab1ı.pdf adresinden erişilmiştir.
T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2019). *Kooperatifler nedir?* 01.11.2022 tarihinde https://ticaret.gov.tr/kooperatifcilik/kooperatifler-hakkinda-bilgiler/kooperatif-nedir adresinden erişilmiştir.
T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2021). *Türkiye geneli kooperatif ve birlik raporu*. 20.11.2022 tarihinde https://ticaret.gov.tr/data/5d43d82d13b876433065528e/TÜRKİYE%20GENELİ%20KOOPERATİF%20VE%20BİRLİK%20RAPORU.pdf adresinden erişilmiştir.
TDK. (t.y.). *Kooperatif*. 03.11.2022 tarihinde https://sozluk.gov.tr/ adresinden erişilmiştir.
Türk Ticaret Kanunu. (2011). Resmi Gazete, Sayı: 27846, Sayı No: 6102 (14.02.2011).
Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). Resmi Gazete, Sayı: 17863 (M), Sayı No: 2709 (09.11.1982).
Üstün, Y. ve Hak, İ. (2020). *Kooperatiflerin vergisel boyutu*. İSMMMO Yayınları.