

**Küçük Sanayi Siteleri Yapı Kooperatiflerinde
Muhasebe Uygulamaları:
Bir Küçük Sanayi Sitesinde Örnek Olay Çalışması**

Enver BOZDEMİR (*)

Öz: Ülkemizde yoğun sanayileşmenin ortaya çıkardığı çarpık kentleşme ve çevre kirliliğinin önlenmesi amacıyla Küçük Sanayi Siteleri kurulmaya başlamıştır. Küçük sanayi sitelerinin kuruluşu, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre yapılmaktadır. Çalışmanın amacı, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan Küçük Sanayi Siteleri Yapı Kooperatiflerinin muhasebe uygulamalarının incelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda Erzurum İlinde faaliyette bulunan Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi-ne ait muhasebe uygulama örneği ele alınmıştır. Uygulama örneğindeki muhasebe uygulamaları, hem 1163 Sayılı Kanun hükümlerine hem de inşaat muhasebesi uygulamaları esaslarına göre yapılması gereği ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sanayi Bölgeleri, Küçük Sanayi Siteleri, Muhasebe Uygulamaları.

**Accounting Applications in the Small Industrial Sites' Structure
Cooperatives: A Case Study in Small Industrial Sites**

Abstract: The small industrial sites have been established in our country in order to overcome the environmental pollution and urbanization arising from the intensive industrialization of recent years. The small industrial sites are formed according to the Cooperative Act No 1163. The objective of this study is to examine the accounting applications of cooperatives formed according to the Cooperative Act No 1163. In line with this objective, the accounting applications of 'The Aziziye Otoban Small Industrial Site Structure Cooperative' is taken as an example. It has been observed and understood that the accounting applications have to be in compliance with the provisions of The Act No.1163 and also the principles of construction accounting.

Keywords: Industrial Zones, Small Industrial Sites, Accounting Applications.

*) Yrd. Doç. Dr., Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi
(e-posta: enverbozdemir@duzce.edu.tr)

Giriş

Sanayi siteleri, ülkemiz genelinde planlı bir kentleşmenin oluşturulmasında, çevre sorunlarının optimal çözümünü sağlayacak yapılanmaları ile sanayi kuruluşlarının planlı bir çevrede faaliyette bulunmalarında önemli işlevleri üstlenmişlerdir. Ülkemizde sanayi sitesi uygulamalarına; çarpık sanayinin önlenmesi ve sanayi yapılaşmalarının disipline edilmesi amacıyla, planlı kalkınma dönemi olan 1960'lı yıllarda başlanmıştır.

Ülkemizde ilk sanayi bölgesinin oluşturulmasında, ülkede kentleşmenin planlı bir biçimde gelişimini sağlamak, sınıfların üretimini arttırmak ve bölgelerarası eşitsizliği ortadan kaldırarak istihdamı bu alanlara aktarmak amacıyla, Organize Sanayi Bölgesi (OSB) uygulamasına, ilk olarak 1962 yılında Dünya Bankasından alınan krediyle gerçekleştirilen Bursa Organize Sanayi Bölgesi'nin kurulması ile başlanmıştır. OSB uygulamasına müteakiben yoğun sanayileşmenin ortaya çıkardığı çarpık kentleşme ve çevre kirliliğinin önlenmesi amacıyla özellikle 1965 yıllarından sonra Küçük Sanayi Siteleri (KSS) kurulmaya başlanmıştır.

Küçük sanayi sitelerinin (KSS) kuruluşu, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre yapılmaktadır. KSS'ler, organize sanayi bölgelerinin devamı niteliğinde kabul edilip küçük ölçekli üretimhaneler, tamirhaneler ve ticarethaneler toplu olarak bir arada bulunmalarını sağlamak için kent merkezleri dışındaki uygun bir bölgede toplanmış alt ve üst yapıları bütünleştirilerek kurulmuştur.

Çalışmanın amacı, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre küçük ölçekli üretimhaneler, tamirhaneler ve ticarethaneler gibi işletmeleri toplu olarak bir arada bulunmalarını sağlamak için kurulan KSS Yapı Kooperatiflerinin muhasebe uygulamalarının incelenmesi olup, meslek mensuplarına bu uygulamaların ışık tutmasının sağlanmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, Erzurum İlinde faaliyette bulunan ve 2001 yılında kurulmuş olan I. etabı 2010 yılında bitirilmiş, II. etabına ise 2012 yılında başlanılmış bulunan Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifine ait muhasebe uygulama örneği olarak ele alınacaktır. Çalışmanın verileri ise söz konusu kooperatife ait kuruluş aşamasından I. etabın tamamlanması olan 2010 yılına ait ara dönem mali verilerini kapsamaktadır. Muhasebe uygulama örnekleri aynı nitelikteki örnek olaylardan sadece bir tanesi üzerinde uygulama yapılacak olup, uygulama işletmesinin tüm mali verilerini yansıtmayacaktır. Ayrıca bu çalışmanın KSS'de, vergisel ve muhasebe uygulama aşamalarındaki oluşan tereddütleri ortadan kaldırarak uygulama açısından tüm ilgililere gerekli olan faydayı sağlayacağı düşüncesini taşımaktayız.

I. Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerine Genel Bir Bakış

Küçük Sanayi Siteleri, kent içinde dağınık şekilde yerleşmiş ve elverişsiz çalışma koşulları altında çalışan yapımcı ve onarımcı küçük sanayicileri çağdaş ve düzenli birer işyerine kavuşturmak, onların çalışma koşullarını iyileştirip aralarında dayanışma ve organizasyonu geliştirerek, ihtiyaçlarının daha kolay ve ekonomik olarak karşılanabilmesini ve işyerlerine yeni teknolojilerin sokulmasını sağlayarak ana sanayi-yan sanayi

ilişkilerinin geliştirilmesini teminen benzer iş kollarında çalışan küçük işletmeleri aynı yerde toplayan sitelerdir (Çolakoğlu, 2002:63).

Sanayi bölgesi fikrini, sanayileşmenin bir aracı olarak ilk ortaya koyan ülke İngiltere olup, ilk planlı sanayi bölgesi de 1896'da Manchester kenti yakınlarında bulunan Trafford Park adlı yörede kurulmuştur. Bu uygulamayı 1899'da Amerika B.D. ve 1904'te İtalya izlemiştir. Sanayi bölgelerinin, gelişmekte olan ülkelere yansması ve uygulama 1950'lerden sonraya rastlamaktadır. Sanayi bölgelerinin belirli kriterlere göre yüksek standartlarla işletilebilecek şekilde planlanması "Organize Sanayi Bölgeleri" veya "Küçük Sanayi Siteleri"ni doğurmuştur (Bayülken ve Kütükoğlu, 2012: 2).

Küçük sanayi sitelerinde % 25-30'a yakın tesis istikrarlı bir üretim yapmamakta, zaman zaman iş kolunu değiştirmek veya üretimi bırakmaktadır. Yerine yeni işletmeler devreye girmektedir. Tüm geçmiş birikim ve deneyimlerine karşın ekonomik krizlerden en fazla etkilenen küçük sanayi siteleri olmaktadır (Bayülken ve Kütükoğlu, 2012: 31).

Ülkemizde sanayi sitesi uygulamalarına, çarpık sanayinin önlenmesi ve sanayi yapılaşmalarının disipline edilmesi amacıyla, planlı kalkınma dönemi olan 1960'lı yıllarda başlanmıştır. Ağırlıklı olarak yapı kooperatifleri vasıtasıyla uygulamaya konulan küçük sanayi siteleri, daha çok tamirat ve imalatla uğraşan küçük işletmelerin yer aldığı, altyapı hizmetleri ile idare binası, çırak okulu, satış dükkânı gibi sosyal kurumlarla donatılmış işyeri topluluklarıdır. Ülkemizde, sanayi sitesi uygulamalarından önce, esnaf ve sanatkarlarımız, plansız ve denetimsiz bir şekilde yapılaşmış, oldukça dağınık bir şekilde, her türlü sağlık koşullarından ve çağdaş ticaret anlayışından uzak, dükkan ve atölyelerde, zor şartlarda üretim yapmaktaydı. Bu koşullarda gösterilen faaliyetler, başta insan sağlığını tehdit etmiş, ayrıca çevre kirliliği ve plansız kentleşme gibi olumsuz sonuçların doğmasına neden olmuştur (www.sanayi.gov.tr).

Küçük Sanayi Siteleri en az 20 işyerinden oluşan ve daha çok imalat ve tamiratla uğraşan küçük işletmelerin yer aldığı, alt yapı hizmetleri ile idare, çırak okulu, satış dükkânı gibi sosyal kurumlarla donatılmış işyeri topluluklarıdır. KSS'ler ile sanayinin az gelişmiş bölgelerde yaygınlaştırılması suretiyle geri kalmış bölgelerin kalkınmalarının teşvik edilmesi, işyerlerine yeni teknoloji girişinin kolaylaştırılarak verimlilik ve kâr artışının sağlanması, küçük sanayicilere, ortak hareket etme, çevresel faktörlerin maliyetini paylaşım gibi katılımcı yönetim biçimlerinin geliştirilmesi hedeflenmektedir (Cansız, 2010;31). Küçük sanayi sitelerinin kuruluşu 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre yapılmaktadır. KSS'ler, organize sanayi bölgelerinin devamı niteliğinde kabul edilip küçük ölçekli üretimhaneler, tamirhaneler ve ticarethaneler toplu olarak bir arada bulunmalarını sağlamak için kent merkezleri dışındaki uygun bir bölgede toplanmış alt ve üst yapıları bütünleştirilerek kurulmuştur.

Sanayi sitelerinin yapım amacı;

- Plansız ve denetimsiz bir şekilde yapılaşmış, çevre kirliliği ve plansız kentleşmeye neden olan dağınık şekildeki işyerlerini bir araya toplamak suretiyle, çevre sağlığına ve şehrin planlı gelişmesine katkıda bulunulması,

- Benzer iş kollarında çalışan ve birbirini tamamlayıcı üretim yapan işletmelerin aynı site içinde toplanmasıyla, verimliliğin ve kar artışının sağlanması, ihtiyaçların daha ekonomik karşılanması,
- Sanayinin az gelişmiş bölgelerde yaygınlaştırılması suretiyle, geri kalmış bölgelerin kalkınmalarının teşvik edilmesi,
- Tarım alanlarının sanayide kullanılmasının önlenmesidir.

Küçük sanayicilerde, ortak hareket etme, çevresel faktörlerin maliyetini paylaşma gibi katılımcı yönetim biçiminin geliştirilmesi sağlanmakta olup, sanayi siteleri içerisinde gelişimlerini tamamlayan işletmelerin, büyük işletmelere dönüşmeleri ve organize sanayi bölgelerinde yer almaları hedeflenmektedir. Başlangıçta 60 m² gibi küçük işyeri talepleri, bugün 2000 m² ye yaklaşan fabrika niteliğindeki boyutlara ulaşmıştır (www.sanayi.gov.tr).

Bu amaca yönelik olarak, küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri büyük oranda altyapı ve üstyapı yapım kredisi ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından desteklenmektedir.

Bakanlık “Sanayi Sitelerinin Kredilendirilmesine İlişkin Yönetmelik” kapsamında, KSS yapı Kooperatiflerine yapım aşamasında üstyapı inşaatlarının %70 'ine kadar olan kısmı, altyapı inşaatlarının tamamının Bakanlık kredi desteği ve takibinde tamamlanması ve inşaatının tamamlandığının Bakanlıkça tespit edildiği tarihten iki yıl sonra başlamak üzere, Bakanlık kredisinin 11 ila 15 yıl içinde geri ödenmesi şart ile kredi desteği sağlamaktadır.(Sanayi Sitelerinin Kredilendirilmesine İlişkin Yönetmelik)

Ülkemizde KSS uygulamaları 1965 yılında başlatılmış ve 2012 yılı sonuna kadar hizmete sunulan toplam 448 adet sanayi sitesi ile 93.104 işyerinde yaklaşık 466.000 kişiye, daha sağlıklı şartlarda çalışma imkanı sağlanmıştır. Bu projeler için 2013 yılı fiyatlarıyla toplam 3.866.000.000.-TL tutarında kredi kullanılmıştır. 2013 yılında toplam 5.181 işyerine sahip 49 adet küçük sanayi sitesi devam etmektedir. Bu projelerin proje tutarı 489.948.000.-TL olup, bu projeler için 2012 yılı sonuna kadar, 2013 yılı fiyatlarıyla 93.886.000.-TL harcama yapılmıştır. Kredi kullanmayan sanayi siteleri bu veriler içinde yer almayıp, bu sitelerin yapımı tamamen sanayi sitesi yapı kooperatiflerince gerçekleştirilmektedir (www.sanayi.gov.tr).

II. Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe Uygulamaları

Çalışmanın amacı doğrultusunda Erzurum İlinde imalat ve tamiratla ilgili çeşitli meslek kollarında faaliyet gösteren sanayicilerin, modern ve teknik şartları haiz birer işyerine sahip olmalarını sağlamak amacıyla kurulan Sınırlı Sorumlu Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifine ait mali veriler ışığında vergi ve muhasebe uygulamaları ele alınacaktır.

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

yapı kooperatiflerinde muhasebe alanını düzenleyen hükümler, Kooperatifler Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kooperatifler Muhasebe Yönetmeliği, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda yer almaktadır. Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu gibi vergi mevzuatı da yapı kooperatiflerini ve muhasebe işlemlerini yakından ilgilendirmektedir (Çalışkan, 2011: 78).

KSS Yapı Kooperatiflerindeki muhasebe usul ve tutacakları defterleri 1163 Sayılı Kanunun 89. maddesinde belirtilmektedir. Yine Kooperatifler, Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez Birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifleri Birliği Muhasebe Yönetmeliği'ne göre Kooperatifler, Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Envanter Defteri, Karar Defterleri ve Ortaklar Pay Defterini tutmak zorundadırlar.

A. Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Hakkında Genel Bilgiler

2001 yılında Erzurum İli kuzey çevre yolu mevkiinde 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu hükümlerine göre değişir ortaklı, değişir sermayeli ve sınırlı sorumlu 45 ortaklı bir Sınırlı Sorumlu Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi ana sözleşmesi hazırlanarak kurulmuştur. Kooperatifin amacı; bu anasözleşmede sayılan imalat ve tamiratla ilgili meslek kollarında faaliyet gösteren esnaf ve sanatkarlar ile sanayicilerin, günün icaplarına uygun modern ve teknik şartları haiz birer işyerine sahip olmalarını sağlamak ve topluluğun genel hizmetlerini karşılayacak tesisleri içine alan bir küçük sanayi sitesi kurarak ana sözleşmenin 6. maddesinde geçen faaliyet konularını ifa etmek amacıyla kurulmuştur. (Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi ana sözleşmesi, madde 6)

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu çerçevesinde kuruluş işlemini tamamlayan söz konusu küçük sanayi sitesi yapı kooperatifince ana sözleşmede yer alan meslek gruplarına uygun üyelere ait belgeler, genel üye listesi, mesleki dağılım listesi ve "KSS Bilgilendirme Raporu" ile birlikte Erzurum Valiliğine (Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü) başvurularak 2001 yılında kurulmuştur. İlgili evraklar Valilik aracılığı ile Bakanlığa gönderilerek Bakanlık yatırım programına alınmıştır.

Bakanlık tarafından Yatırım Programına alınan Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi (AOKSS) üstyapı ve altyapı yapım işlerine ait, metrajlı keşif özetleri, AOKSS tarafından hazırlanarak, onaylanmak üzere Bakanlığa sunulmuştur. Bakanlıkça onaylanan keşif özetleri esas alınarak, AOKSS'nin talebi üzerine Bakanlık ve AOKSS temsilcilerinden oluşturulan İhale Komisyonu marifetiyle, ihale Bakanlıkta gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda, üstyapı inşaatlarının % 70'ine kadar olan kısmı, altyapı inşaatlarının ise tamamı Bakanlık tarafından 2.891.700,00 TL kredilendirilmiştir. Krediler, yapılan imalat karşılığı AOKSS'nin taşınmazlarına ipotek konulmak suretiyle verilmiştir. İşyeri inşaatları I.

etabı AOKSS'nin sorumluluğunda, kredi açısından Bakanlık denetiminde tamamlanarak, AOKSS'ce kura çekimi yapılmak suretiyle 2010 yılında 45 üyeye teslim edilmiştir. Söz konusu sanayi sitesinin II. etabının yapımına 2012 yılında başlanılmıştır. Çalışmamızdaki örnek olayların verileri AOKSS'nin I. etabı ile ilgilidir.

B. Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifindeki Vergi Uygulamaları

Kurumlar vergisi uygulaması; Sanayi sitesi yapı kooperatifleri 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa tabi olmalarına rağmen bir işyeri olduklarından Vergi Usul Kanunu hükümlerine de tabidirler. Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4. Maddesinin 1/n bendi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Buna göre; "...küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaftır." (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu madde 4, 1/n bendi) denilmektedir. Bu ifade doğrultusunda AOKSS kurumlar vergisinden muaf olduğu için Kurumlar Vergisi Beyannamesi vermeyecektir.

Katma değer vergisi uygulaması; 4369 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 17/4 üncü maddesine (k) bendi eklenerek; "organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri istisna kapsamına alınmıştır." (3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu madde 17/4-k) Yapılan kanun değişikliği ile KSS Kooperatifleri sadece arsa teslimleri ile işyeri teslimleri istisna kapsamına alınmıştır. AOKSS Yapı Kooperatifi, arsa ve işyeri teslimleri ile ilgili yapacağı her türlü işlemler açısından Katma Değer Vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Emlak vergisi uygulaması; 3365 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen fıkrada 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 5/f maddesine göre "Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır" (1319 Sayılı Kanun, madde 5/f) ifadesine göre AOKSS emlak vergisinden geçici bir süre ile muaf tutulmuştur.

Bina inşaat harcı ve yapı kullanma izni harcı uygulaması; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 3365 sayılı Kanunla değişik 80. madde son fıkrası ile Sanayi ve Küçük Sanat Sitelerinde yapılan Yapı ve Tesisler Bina İnşaat Harcı ve Yapı Kullanma İzni Harcından muaf tutulmuştur. (2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu)

Stopaj sorumluluğu; AOKSS, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddelerine göre yapmış olduğu bazı ödemelerden sorumlu sıfatıyla gelir kurumlar vergisi kesintisi yapması ve muhtasar beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir.

C. Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Muhasebe Uygulama Örneği

Çalışmanın verileri söz konusu kooperatife ait kuruluş aşamasından I. etabın tamamlanması olan 2010 yılına ait ara dönem mali verilerini kapsamaktadır. Muhasebe uygulama örnekleri, aynı nitelikteki örnek olaylardan sadece bir tanesi üzerinde muhtelif tarihte meydana gelen uygulama örneği yapılacak olup, uygulama işletmesinin tüm mali verilerini yansıtmayacaktır. Ayrıca, söz konusu kooperatife ait dönem sonu işlemlerine ait muhasebe uygulamalarına da aşağıda yer verilmiştir.

AOKSS Muhasebe kaydı örnekleri şu şekildedir;

- Sınırlı Sorumlu Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi 2001 yılında 45 üye olarak bir ortak pay değeri 1,00 TL olmak üzere kurulmuştur.

10/01/2001	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS. 500 SERMAYE HS.	45,00	45,00
AOKSS 45 üye ile kuruluş kaydı.			
10/01/2001	100 KASA HS. 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	45,00	45,00
Üyelerin sermaye taahhütlerini nakit olarak yerine getirmeleri.			
/			

- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından 2010 yılında yayımlanan 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununa Tabi Kooperatiflerde Bir Ortaklık Payının Değerinin 100 (yüz) Türk Lirasına Yükseltilmesi ve Yeni Pay Değerine Göre Kooperatiflerce Yapılması Gerekli Olan İşlemlere İlişkin Tebliğe göre AOKSS Yapı Kooperatifi bir ortaklık pay değerini 1,00 TL'den 100,00 TL'ye çıkarmaya karar vermiş ve ortaklardan nakit tahsil edilmiştir. Sermaye artırımını ile ilgili gerekli muhasebe kaydı;

15/01/2010	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS. 500 SERMAYE HS.	4.455,00	4.455,00
45 üyeye ait (45*99,00) sermaye artırımını.			
20/01/2010	100 KASA HS. 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	4.455,00	4.455,00
Üyelerin sermaye artırım taahhütlerini nakit olarak yerine getirmeleri.			
/			

- Kooperatife ait hakedişleri ve muhtelif giderleri karşılamak üzere üyelere yıl içerisinde aidat geliri olarak toplam 270.000,00 TL Halk Bankası Sanayi Şubesinde açtırılan vadesiz mevduat hesabına yatırılmıştır ve 10.000,00 TL daha sonra kasaya alınmıştır.

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.	270.000,00	270.000,00
431 ORTAKLARA BORÇLAR HS.* Üyelerden aidat gelirlerinin tahakkuk kaydı.		
102 BANKALAR HS. 102.01. Halk Bankası Sanayi Şb.	270.000,00	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS. Üye aidat gelirlerinin banka hesabına yatırılması.		270.000,00
100 KASA HS.	10.000,00	
102 BANKALAR HS. 102.01. Halk Bankası Sanayi Şb. Bankadan kasaya nakit çekilen.		10.000,00

(*) KSS Yapı kooperatifinde 100,00 TL'lik düşük sermaye ile sanayi sitelerinin yapılmasının mümkün olmayacağından, üyelere toplanan aidatlar, yabancı kaynak olarak nitelendirilip ve 431 Ortaklara Borçlar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Kooperatiflerin sermayesi çok sınırlı olup, inşaat maliyeti ortaklardan alınan aidatlarla 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. Aidatların alınan avanslar hesabında izlenmesi gerektiği şeklinde görüşlere de rastlanmaktadır. 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. Şeker (1997:2)'e göre ise, ortaklardan alınan aidatların konut veya işyerinin karşılığı olarak ortaklardan tahsil edilen paraların inşaatların genellikle bir yıldan fazla sürmesi nedeniyle, 431 No.lu hesapta (veya boş bulunan 435 No.lu hesabın "Ortaklara Aidat Borçları" adı altında açılması ve bu hesapta) izlenmesi gerektiği şeklindedir.

- AOKSS'ne ait yıl içerisinde muhtelif giderler yapılmıştır. Bu giderler şu şekildedir; Posta ve Kargo Giderleri: 50,00 TL, Oda Aidat Giderleri:120,00 TL, Tapu Giderle-

ri: 28.445,00 TL, Seyahat ve Konaklama Giderleri: 692,00 TL, Proje ve Etüt Giderleri: 8.045,00 TL ve Muhtelif Giderler: 3.536,00 TL'dir. Bu giderlerin 4.398,00 TL'si nakit diğerleri bankadan ödenmiştir.

	/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		40.888,00	
100 KASA HS.			4.398,00
102 BANKALAR HS.			36.490,00
102.01. Halk Bankası Sanayi Şb.			
Muhtelif giderlerin ödenmesi.			
	/		

- Kooperatif, 45 adet işyeri sitesini yapmak için Kuzey Çevre yolu üzeri Soğukçermik Bozoklar Mevkiinde 230.000,00 TL değerinde arsa satın almıştır. Arsa sahiplerine 200.000,00 TL değerinde senet verilmiş kalanı bankadan havale ile gerçekleştirilmiştir.

	/		
250 ARAZİ VE ARSALAR HS.		230.000,00	
102 BANKALAR HS.			30.000,00
321 BORÇ SENETLERİ HS.			200.000,00
Sanayi sitelerinin yapımı için arsa alınması.			
	/		

- Bakanlık tarafından 45 adet sanayi sitesi üstyapı inşaatları için ihaleye çıkılmış ve ihaleyi Karataş İnş. Taah. Ltd. Şti. kazanmıştır. Söz konusu şirket tarafından 1. hakediş tutarı olarak %18 KDV dahil 572.300,00 TL fatura edilmiştir. Hakediş faturası kesilmeden önce şirkete 100.000,00 TL avans verilmiştir. Fatura bedelinin %70'i Bakanlık tarafından onaylanan krediyle karşılanmıştır.

	/		
195 İŞ AVANSLARI HS.**			
195.01. Karataş İnş. Ltd. Şti.		100.000,00	
102 BANKALAR HS.			100.000,00
Yüklenici firmaya iş avansı verilmesi.			
	/		

(**) Yüklenici firmaya verilen avanstaki %3'lük stopaj kesintisi hakediş faturasının düzenlenmesinden sonra yapılacaktır.

- Bakanlık tarafından hakediş tutarının %70'inin ödenmesi için 400.610,00 TL kredi borçlanması bankadaki hesaba havale edilmiştir.

102 BANKALAR HS. 102.01. Halk Bankası Sanayi Şb. 499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HS. 499.01. Sanayi ve Tic. Bakanlığı Kredisi 1 nolu hakediş ödemesi için Bakanlıktan havale edilen gelen kredinin kaydı.	400.610,00	400.610,00
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS. 431 ORTAKLARA BORÇLAR HS. Üyelere inşaat yapımı için kullanılan Bakanlık kredisinin tahakkuk kaydı.	400.610,00	400.610,00

Bakanlıktan alınan kredinin ilk taksit miktarı 31/12/2011 tarihinde başlamak üzere 26 taksitte geri ödenecektir. Bu nedenle ortakların kredi borçlanmaları “231” nolu hesapta izlenmiştir.

- 1 nolu hakediş bedelinin ödenmesi ile ilgili muhasebe kaydı;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. I Nolu Hakediş Bedeli 102 BANKALAR HS. 195 İŞ AVANSLARI HS. 360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR HS.*** 1 nolu hakediş bedelinin ödenmesi.	572.300,00	457.750,00 100.000,00 14.550,00
---	------------	---------------------------------------

(***) Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca, 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden (avans olarak ödenenler dahil) istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben vergi tevkifatı yapılması zorunludur. Tevkifat oranı, % 3'tür. Bu nedenle bu yasal zorunluluk gereği AOKSS, Karataş İnş. Taah. Ltd. Şti.'ne ödemiş olduğu hak ediş bedel üzerinden stopaj kesintisi yapmıştır. Yapılan bu tevkifat bir sonraki ayda muhtasar beyanname ile beyan edilip ilgili vergi dairesine ödenmiştir.

Diğer taraftan dikkat edilmesi gereken bir başka husus da, inşaat taahhüt ve onarım işlerinde KDV tevkifatıdır. KDV Genel Tebliği 89, 91 ve 99 serileri gereği inşaat taahhüt ve onarım işlerinde KDV tevkifatı söz konusudur. Buna göre birbirleriyle yaptıkları işlemler hariç olmak üzere inşaat taahhüt işi yaptıran kurumlar ve işletmeler sayılmıştır. Bunlarda Yapı Kooperatifleri yahut KSS bunlar arasında sayılmamıştır. Kaldı ki KSS Yapı Kooperatifleri KDV Beyannamesi mükellefi de değildirler. Ayrıca yüklenici firmasının kesmiş olduğu hak ediş bedellerindeki KDV, AOKSS KDV'den muaf olduğu için KDV dahil toplam tutar "740" nolu hesapta izlenmiştir.

Hakediş ödemesinin kesin ödeme niteliğinde olması halinde, (örneğin; özel sektörün, müteahhit veya taşeron firmaya iş yaptırması, sözleşmede hakediş düzenleneceğine ilişkin hükümler bulunması durumu) hakediş faturada yazılı işin içeriğini açıklar nitelikte bir belge olacağından damga vergisine tabi değildir. Diğer bir ifade ile, resmi daireler dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerce yaptırılan inşaat taahhüt ve onarım işlerine ilişkin (hakediş ödemesi) ödemeler damga vergisine tabi değildir (Şenlik 2011: 94). Damga Vergisi Kanununun 8. Maddesinde damga vergisi kesintisi yapacak olan kurum ve kuruluşlar ise; "Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

- Kooperatif, brüt tutar üzerinden I. Başkana 10.000,00 TL, II. Başkana 8.000,00 TL ve muhasebe 6.000,00 TL toplam 24.000,00 TL huzur hakkı ödemesi yapmıştır. Yönetim kurulunun almış oldukları huzur hakları ödemeleri sadece gelir ve damga vergileri kesintisine tabidir. Huzur hakkı damga vergisi oranı binde 6,6' olarak dikkate alınmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	24.000,00
Huzur hakkı ödemesi	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.	20.241,60
360 ÖD. VERGİ ve FONLAR HS.	
Gelir Vergisi: 3.600,00	3.758,40
Damga Vergisi: 158,40	
Yönetim kurulu üyelerine huzur hakkı tahakkuk kaydı.	

Kooperatif yönetim kuruluna yapılan huzur hakkı ödemesi gideri "740" nolu hesapta izlenebileceği gibi "770" nolu hesapta da izlenebilir. Yönetim kurulu üyeleri personel olarak istihdam edilmediklerinden bunlara ödenecek ücretler genel kurul kararı ile huzur hakkı ödemesi olarak değerlendirilmelidir. Yapılan ödemeden sosyal güvenlik kesintisi yapılmayıp sadece gelir ve damga vergisi kesintisi yapılmalıdır. Yapılan bu kesinti muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirilme ve beyannamenin arka yüzüne yönetim kurulu üyelerine ait bilgilerin girilmesi gerekmektedir.

"740" nolu hesap dönem sonunda yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyet hesabı olan "170" nolu hesaba yansıtılarak aşağıdaki şekilde kapatılmalıdır.

31/12/20..	741 HİZM. ÜRET. MALY. YANSITMA HS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740 nolu hesabın 741 nolu hesaba yansıtılması	XXX	XXX
31/12/20..	170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETİ HS. 741 HİZM. ÜRET. MALT. YANSITMA HS. 741 nolu hesabın 170 nolu hesaba yansıtılması.	XXX	XXX
/			

İnşaat yapım dönemleri içerisinde AOKSS her yıl genel olağan kurulunu yapmış olup, hesapların düzenlenmesinde bilanço ve gelir tablosu çıkarılmıştır. Gelir tablosunda oluşan olumlu farklar gelir fazlası, olumsuz farklar ise gider fazlası hesabı olarak gösterilmiştir.

AOKSS Yapı Kooperatifi bahsi geçen 45 adet işyerinin üst yapımı işini 2010 yılında geçici kabul tutanağı hazırlayarak tamamlamıştır. Gelir Vergisi Kanununun 44. maddesi uyarınca, yapım ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Geçici kabulün yapılp işyerlerinin üyelere teslim edilmesi durumunda yapılacak olan muhasebe kayıtları ise şu şekilde olacaktır.

- Söz konusu satın alınan arazi ve arsalar inşaat bitirildikten sonra vasıflarını yitirdiklerinden "170" nolu hesaba aktarılmalıdır. "170" nolu hesapta biriken inşaat ve onarım maliyeti hesabı ise ortaklardan inşaat yapım maliyeti karşılığında alınan "622" nolu hesaba aktarılmalıdır.

/	170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETİ HS. 250 ARAZİ VE ARSALAR HS. 250 nolu hesabın 170 nolu hesaba devri.	230.000,00	230.000,00
31/12/20..	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETİ HS. 170 nolu hesabın 622 nolu hesaba devri.	XXX	XXX
/			

- Geçici kabul tutanağının düzenlenmesinden sonra yapılan sanayi siteleri işyerlerinin üyelere teslim edilmesi durumundaki muhasebe kaydı ise şu şekilde yapılacaktır;

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 45 adet işyerinin üyelere teslim edilmesi.	XXX	XXX
--	-----	-----

Konut yapı kooperatiflerinde işyerleri 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. Dağıtım için kooperatif tüzel kişiliğinin sona ermesi beklenmez. Yapımı tamamlanan işyerlerin ortaklara dağıtımında "131" nolu hesap borçlu "600" nolu hesap ise alacaklı muhasebe kaydı yapılması gerekir (Şeker, 1995;10).

"600" nolu Yurt İçi Satışlar hesabının toplam tutarı işyerlerinin toplam maliyeti kadar olmalıdır. Kooperatifler amaçları gereği kar amacı gütmeye için inşaat toplam maliyet ve giderler için üyelere aidat toplanmış olmalı ve bu toplanan miktar karşılığında işyerlerinin devir değerinin olması gerekmektedir.

"131" nolu ortaklardan olan alacaklar hesabının "431" nolu ortaklara borçlar hesabından mahsup edilmesi gerekir. 431 Nolu hesap toplam işyeri maliyetlerine eşitse ortaklardan herhangi bir tahsilat yapılmayacaktır. Ayrıca dönem sonu başka bir işlem olan 600 nolu hesap 622 nolu hesaba kapatılmalıdır.

431 ORTAKLARA BORÇLAR HS. 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS. 131 nolu hesabın 431 nolu hesaba yansıtılması.	XXX	XXX
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 622 nolu hesabın 600 nolu hesaba yansıtılması.	XXX	XXX

- 45 adet işyeri üyelere 2010 yılında teslim edilmiştir. Kooperatifin üst yapı inşaatı yapımı için Bakanlıktan almış olduğu kredi borcunu 2 yıl sonra ödemeye başlamıştır. AOKSS Yapı Kooperatifi, Bakanlığa olan Anapara+Faiz+Komisyon bedelleri dahil toplam borcu; 2.891.700,00 TL/45=64.260,00 TL'dir. Ortaklar bu borcu 26 ay vadeli yılda son ödeme tarihi olarak 6. ve 12. aylarda olmak üzere 2 taksit şeklinde Halk Bankası Sanayi Şubesine ödemeye başlamışlardır. Geri ödeme planı ise şu şekildedir.

Tablo 1: AOKSS Bakanlık Kredisi Geri Ödeme Planı

SIRA NO	TARİH	TUTAR
1	31/12/2011	2.652,00
2	30/06/2012	2.641,00
3	31/12/2012	2.624,00
4	30/06/2013	2.610,00
5	31/12/2013	2.595,00
6	30/06/2014	2.580,00
7	31/12/2014	2.566,00
8	30/06/2015	2.551,00
..
..
26	30/06/2024	2.290,00
	TOPLAM	64.260,00

Geride ödeme planı ile ilgili muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır;

31/12/2011			
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.	2.652,00		2.652,00
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS. ****			
231 nolu hesabın 131 nolu kısa vadeli hesaba devri.			
31/12/2011			
102 BANKALAR HS.	2.652,00		
102.01.Halk Bankası Sanayi Şb.			
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.			2.652,00
Üyeler tarafından kredi borcunun yatırılması.			
31/12/2011			
499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HS.	2.652,00		
499.01. Sanayi ve Tic. Bakanlığı Kredisi			
399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKAR HS.			2.652,00
Bakanlık kredisinin kısa vadeli kaynak haline gelmesi.			
31/12/2011			
399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKAR HS.	2.652,00		
102 BANKALAR HS.			2.652,00
102.01. Halk Bankası Sanayi Şb.			
Bakanlığa olan kredi borcun I. taksidinin ödenmesi.			
//			

(****) “231” nolu hesabın borcunda Bakanlık kredisi borcu olarak toplam (üst yapı inşaat maliyetinin %70’i) 2.891.700,00 TL borç bulunmaktadır. Kredi borcu işin teslim tarihi olan 2010 yılından sonraki 2. yıldan başlamak üzere 31/12/2011 tarihine kadar ilk taksit miktarı olan 2.652,00 TL Bakanlığa ödemesi yapılmıştır. Daha sonraki tarihlerde ödemesi gereken kredi borcu Tablo 1’de gösterilmiş olup bu tablo verilerine göre ödemelerin yapılması gerekmektedir.

Sonuç

Küçük Sanayi Sileri, kent içinde dağınık şekilde yerleşmiş olan yapımcı ve onarımcı küçük sanayicileri, çağdaş ve düzenli birer işyerine kavuşturmak, çarpık sanayinin önlenmesi ve sanayi yapılaşmalarının disipline edilmesi amacıyla çeşitli iş kollarında çalışan küçük işletmeleri aynı yerde toplayan sitelerdir. Bu sitelerin oluşturulması hususu, en az 20 küçük işletmenin bir araya gelerek modern ve teknik şartlara haiz birer işyerine sahip olmalarını sağlamak ve topluluğun genel hizmetlerin karşılayacak tesisleri içine alan bir küçük sanayi sitesi kurmak amacıyla 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun hükümlerine göre kurulurlar. Bu amaca yönelik olarak, küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından üstyapı inşaatlarının %70’ine kadar olan kısmı ile altyapı inşaatlarının tamamı Bakanlık kredi desteği desteklenmektedir.

KSS yapı kooperatiflerinde muhasebe ve vergi uygulamaları çeşitli kanun hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi açısından önem arz etmektedir. Vergisel açıdan en önemli husus, KDV ve Kurumlar Vergisinden istisna olup Gelir Vergisi Kanunu açısından stopaj yapma sorumluluğunun olması ve buna göre muhasebe kayıtlarının yapılmasıdır.

Muhasebe uygulamaları açısından çalışma konusu örneği olarak Erzurum İlinde faaliyet gösteren AOKSS çalışma alanı olarak tercih edilmiştir. Bu KSS’nin kuruluş işlemleri 1163 Sayılı Kanun hükümlerine ve kredi kullanma başvurusunda bulunduğu için Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı denetiminde kuruluş işlemleri yapılmıştır. Üyelerin kooperatife kaydolmaları ve ortaklıktan ayrılmaları hususlarında Kooperatif Kanunu hükümleri çerçevesi içerisinde “501 ve 500” nolu hesaplar kullanılmıştır. Üyelerin sermaye payları 100,00 TL olup bu sermaye ile Kooperatifin amaçlarının gerçekleşmesinin mümkün olmayacağı dikkate alınarak ortaklardan alınan aidat tahakkukları “131” nolu hesaba borç “431” nolu hesaba ise alacak kaydedilmelidir.

Bakanlıktan alınan krediler “102” nolu hesaba borç “499 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı” ise alacak kaydedilir. Ortaların kredi borçlanmaları ise “231” nolu hesaba borç “431” nolu hesaba ise alacak kaydedilir. Kredi geri ödeme işlemleri ise uzun vadeli borç ve alacak hesapları kısa vadeli borç ve alacak hesaplarına devredilerek kredinin geri ödemesi yapılır. Kooperatifin yapmış olduğu işyeri inşaatının yıllara yaygın inşaat işi olması ve Bakanlık gözetimi ve denetiminde ihale yolu ile yaptırılması gereği değişik tarihlerde hakediş bedelleri ödenmiştir. Bu hakediş bedelleri “740” nolu hesaba borç kaydedilmiştir. Dönem sonunda “740” nolu hesap “741” nolu hesaba, “741” nolu

hesap ise 170” nolu hesaba aktarılmıştır. Yıllar yaygın inşaat işlerindeki en önemli bir başka husus ise hakediş bedelleri ödemelerinden ilgili firmadan KDV hariç tutar üzerinden %3 Gelir Vergisi Kanununa göre vergi tevkifatının yapılmasıdır.

Geçici kabulün yapıp işyerlerinin üyelere tesliminde (2010 yılında) “131 nolu hesap borçlu “600” nolu hesap ise alacaklı olarak kayıt yapılmalıdır. “170” nolu hesap “622” nolu hesaba, “622” nolu hesap “600” nolu hesaba aktarılmalıdır. Yapı Kooperatiflerinin kuruluş amacına uygun olarak işyeri maliyetlerinin üyelere işyeri teslim gelirlerine eşit olması esastır. Bu esasa istinaden “131” nolu hesabın borcunda toplanan aidatlar “431” nolu hesabın alacağında toplanan miktarın birbirine eşit olması gerekmektedir. Bu nedenle işyeri teslimlerinde “431” nolu hesap borçlu “131” nolu hesap ise alacak kaydedilerek hesaplar kapatılmalıdır.

Kaynakça

- Bayülken, Y., Kütükoğlu, C. (2012). Organize Sanayi Bölgeleri, Küçük Sanayi Siteleri, Teknoparklar, Oda Raporu, Türkiye Makina Mühendisleri Odası Yayını, No: MMO/584.
- Belediye Gelirleri Kanunu, Kanunu No: 2464, 26 Mayıs 1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete.
- Cansız, M. (2010). Türkiye’de Organize Sanayi Bölgeleri Politikaları ve Uygulamaları, Devlet Planlama Teşkilatı, Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Yayın No: 2808.
- Çalışkan, M. (2011). “Yapı Kooperatiflerinde Ayrılan Ortaklara Yapılacak Ödemeler ve Varlıklardan Pay Verilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:108, Kasım-Aralık, ss.77-98.
- Çolakoğlu, M.H. (2002). KOBİ Rehberi, TOBB Genel Yayın No Genel: 359-PM:2, Yorum Matbaacılık, ISBN 975-512-631-7, Nisan.
- Emlak Vergisi Kanunu, Kanun No:1319, 29 Temmuz 1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete.
- Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No:193, 06 Ocak 1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.
- Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun No: 3065, 25 Ekim 1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete.
- Kooperatifler Kanunu, Kanun No:1163, 10 Mayıs 1969 tarih ve 13195 sayılı
- Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun No: 5520, 13 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete.
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununa Tabi Kooperatiflerde Bir Ortaklık Payının Değerininin 100 (yüz) Türk Lirasına Yükseltilmesi ve

Yeni Pay Değerine Göre Kooperatiflerce Yapılması Gerekli Olan İşlemlere İlişkin Tebliği, No:2010/2, 14 Ocak 2010 tarih ve 27462 sayılı Resmi Gazete.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Kooperatifler, Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez Birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifleri Birliği Muhasebe Yönetmeliği, 28/11/1973 tarih ve 14726 Resmi Gazete.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Küçük Sanayi Sitelerinin Kredilendirilmesine İlişkin Yönetmelik, 14/07/2010 tarih ve 27641 Sayılı Resmi Gazete.

Sınırlı Sorumlu Aziziye Otoban Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi Ana Sözleşmesi, 2001.

Şeker, S.(1995) “Tekdüzen Muhasebe Hesap Planının Konut Yapı Kooperatiflerinde Uygulanması”. *Yaklaşım Dergisi*, 7, 1-16. <http://www.kanitymm.com.tr/makale>, (2/05/2013).

Şeker, S. (1997). “Yapı Kooperatiflerinde Maliyet Hesaplama Yöntemleri ve Dönem Sonu İşlemleri”, *Yaklaşım Dergisi*, 12, ss.1-12, <http://www.kanitymm.com.tr/makale>, (02/05/2013).

Şenlik, M. (2011). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, No:100.
www.sanayi.gov.tr