

Derleme Makale

Kooperatiflerde Muhasebe Denetimine Yönelik Bir Değerlendirme¹

An Evaluation of Accounting Auditing in Cooperatives

Elif KARAKAŞ

Dr. Öğr. Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

elifkarakas@ohu.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-8088-1455>

Makale Geliş Tarihi	Makale Kabul Tarihi
02.05.2025	02.07.2025

Öz

Kooperatifler, genellikle küçük ve mikro işletme ölçeğinde, en az 7 gerçek veya tüzel kişinin ortak amaç uğrunda birleştikleri, kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Amaçları ortak olan üyelerden aldığı güçle çalışan ve topluluklarına hizmet eden yapılar olması sebebiyle kooperatifler, genellikle yerel ekonomilerin ve toplumların güçlenmesine katkı sağlamaktadırlar. Ancak her kurumda olduğu gibi kooperatiflerin de faaliyetlerinde sorumlu davranması, tabii olduğu düzenlemelere uyması, paydaşlarına değer yaratması beklenmektedir. Bu bakımdan diğer işletmeler gibi denetlenmeleri gereklidir.

Kooperatif denetiminde 2022 yılına kadar iç denetim anlayışı geçerli idi. Ancak 1 Şubat 2022 tarihinde yayımlanan “Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik” ile belirli şartları taşıyan kooperatiflere dış denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bu bağlamda kooperatiflerin muhasebe denetimi, onların finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetim şeklinde düzenlenmiş, sınırlı güvence denetimi ile bu ihtiyacın karşılanması öngörülmüştür. Sınırlı bağımsız denetim, bağımsız denetimde olduğu gibi makul güvence vermemektedir. Buradaki tezat, ulaşılmak istenen hedef ile tercih edilen denetimin şekline doğmaktadır.

Çalışmanın amacı, Türkiye’de kooperatiflerin denetimi ile ilgili uygulamaların incelenmesi, konu hakkında geline noktanın değerlendirilmesinin ötesinde kooperatifçilik müessesinin güçlenmesinin anahtar belirleyicilerinden biri olarak görülmesi gereken denetim mekanizmasına dair öneriler sunmaktır. Bu amaçla kooperatiflerin denetimi kooperatiflere ilişkin olarak düzenlenen kanun, yönetmelik, Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400 çerçevesinde değerlendirmeler yapılmakta; Türkiye’de kooperatiflerin denetimi safahatı ile ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kooperatif, Denetim, Dış Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı, Kamu Gözetim Kurumu

Abstract

A cooperative can briefly be defined as an autonomous, nonprofit organization of -at least- 7 natural persons or legal entities that have voluntarily joined together having a common bond of interest to fulfill their mostly economic, but also social and/or cultural needs. Each member of the cooperative makes equitable contribution to the capital required and undertakes the responsibility by accepting a fair share of possible risks and benefits derived from the cooperative. The unity of interest among the members of the cooperative are not only in favor of themselves but also of the local and national economy. Similar to any organization, cooperatives are expected to

¹ Bu çalışma 27-29 Eylül tarihleri arasında Bartın Üniversitesi’nde düzenlenen 11. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları (ICAFR 2024) Kongresinde sunulan bildirinin gözden geçirilmiş halidir.

Önerilen Atıf /Suggested Citation

Karakaş, E., 2025, Kooperatiflerde Muhasebe Denetimine Yönelik Bir Değerlendirme, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 60(3), 2186-2203.

be responsible towards their members and the society in general; comply with the regulations set out by the government; and create value for the entire stakeholders and especially for their members.

While only the internal audit practices were valid for cooperatives till the beginning of 2020s; external audit has also become mandatory to meet some certain conditions along with the declaration of "The Regulation on the Audit of Cooperatives and Their Apex Organizations" on February 1, 2022. So, it is possible to state that independent auditing is the new agenda for cooperatives.

This study aims to overview the auditing practices of cooperatives operating in Türkiye; better realize the regarding status quo; and finally provide further recommendations. Throughout this aim, the auditing of cooperatives is evaluated within the framework of related acts, regulations, and Limited Independent Auditing Standard (LIAS) 2400; and the auditing process of cooperatives in Türkiye is deeply discussed.

Keywords: Cooperative, Auditing, External Auditing, Limited Independent Auditing Standard, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority.

1. Giriş

Kooperatifler gerek çalışma tarzları gerekse amaçları sebebiyle yalnızca bir şirket türü olarak değerlendirilmemelidir. Atıl varlıkların değerlendirilmesi, dezavantaja sahip kesimlerin girişimleri ile küçük girişimlerinin birleşerek büyük organizasyonlara dönüşmesi ve dolayısıyla sermayenin tabana yayılmasına katkı sağlamaları, kooperatifleri salt bir ticaret işletmesi olmanın ötesine taşımaktadır. Çalışanları için sağladığı iş ortamı, gelir paylaşımının adil yapılması ve tüketicilerin piyasaya göre kaliteli ürünleri daha uygun fiyatla satın almasını sağlaması da kooperatiflerin avantajlarını ve önemini göstermektedir.

Kooperatifçiliğin genel anlamda ülke ekonomilerine ve bireylerin ekonomik durumlarına pek çok katkısı bulunmaktadır. Örneğin kooperatiflerin, bireylerin tek başlarına üstesinden gelemeyeceği işleri gerçekleştirmelerine yardımcı olan, gelir dağılımındaki adaletsizlik karşısında zarar gören bireylerin uğradıkları zarar karşısında denge oluşturan, üretici ve tüketici arasındaki kademeleri azaltarak kaldıran veya minimuma indiren, üreticinin zarar etmemesi için sigorta görevi gören kuruluşlar olmaları açısından önemi büyüktür. Ayrıca kooperatifler ahlâkî ve insanî kuruluşlardır. Bencilliği ve israfı önlemesi, maliyetleri düşürerek verimlilik artışını sağlaması gibi konularda topluma katkı sunmaktadır. İstihdam sağlaması açısından da kooperatiflerin insana, topluma ve ülkeye katkısı büyüktür. Bununla birlikte kooperatifler çok iyi bir demokrasi örneğidir. Göreve gelmenin ve görevden ayrılmanın seçimle yapılıyor olması, seçim kaygısı açısından insan ve toplum ihtiyaçlarına hızlı yanıt verilmesini sağlamaktadır (Özdemir, 1981: 80).

Kooperatifler sayesinde tek başına kimi zaman cesaret edilemeyen kimi zaman ise yeterli sermayeyi veya koşulları sağlayamayan bireylerin bir araya gelmeleri suretiyle iş yapabilmeleri bu bireylere bir güç odağı olmaktadır. Kooperatiflerde gönüllülük, demokratik yönetim, özgürlük ve bağımsızlık, ekonomik dayanışma, topluma hizmet ve sosyal sorumluluk gibi temel esaslar bulunmaktadır (gmka.gov.tr, 2012:17-18). Bu esaslar, kooperatiflerin ortak değerlerini ve iş yapma biçimlerini şekillendirmektedir. Sadece ekonomik kalkınmayı değil aynı zamanda toplumsal ve çevresel sürdürülebilirliği hedefleyen kooperatifler katılımcı bir iş modeli olarak önemli bir rol oynamaktadır. Toplumsal refah açısından da kooperatifler önemli bir araç olarak kabul edilmektedir.

Türkiye, toplum olarak birlik olma, ortak iş yapma, yardımcı olma gibi özelliklere sahip olan insanların yaşadığı bir ülkedir. Bu sebeple Türkiye’de kooperatifçiliğin çok eski tarihlere dayandığı bilinmektedir. Özellikle 13. yüzyılda Anadolu’da ortaya çıkan Ahi Birlikleri bu yapılaşmanın Türk kültüründe var olduğunu göstermektedir (ticaret.gov.tr, 2019). Kurulan kooperatiflerin zaman zaman savaşlardan ve ülkenin içinde bulunduğu dönemin koşullarından dolayı kapandığı görülmekte, ancak toparlanarak tekrar kuruldukları da bilinmektedir. Dolayısıyla gerek Cumhuriyet dönemi gerekse sonrasında ciddi anlamda gelişim gösteren kooperatifçilik günümüzde de gelişmeye ve yerel ekonominin güçlenmesine katkı sağlamaya devam etmektedir.

Türkiye’de 31.01.2025 tarihi itibarıyla 44 farklı türde 4.500.806 ortağa sahip olan 48.938 tane kooperatif bulunmaktadır (esnafkoop.ticaret.gov.tr/data). Faaliyet alanlarına göre kooperatifler Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı veya Çevre ve Şehircilik Bakanlığından birinin görev alanında bulunmaktadır. Türkiye’de çok sayıda kooperatif bulunması, devlet açısından da denetimi zorlaştırabilen bir unsurdur. Ancak bu konuda var olan kanunlar, yönetmelikler ve standartlar ne kadar

açık ve anlaşılır olursa kooperatifler ve devlet tarafından yapılması gereken işlemler kesinleşmiş olmaktadır. Uygulanacak süreçlerin ve yapılacak işlemlerin belirlenmiş olması, süreçleri kısaltacak, belirsizlikleri ortadan kaldırarak işlemleri kolaylaştıracaktır.

Kooperatiflerin en önemli özelliklerinden birisi de güvene dayalı bir işbirliği olmalarıdır. Ortak amaç etrafında toplanan çok sayıda kişinin aynı anda çıkarlarının korunması söz konusu olduğu için, güven düzeyi ne kadar artarsa kooperatiflerden sağlanan fayda o kadar fazla olmaktadır. Bu aşamada denetimin güven sağlamada etkisi oldukça fazladır. Türkiye’de 2019-2023 Ticaret Bakanlığı Stratejik Planı’ndaki tespitlerden biri, kooperatiflerin kuruluşunda ve işleyiş süreçlerinde bilgi sistemleri ile denetim işleyişinde aksaklıklar bulunmasıdır (Ticaret Bakanlığı Stratejik Planı, 2019: 43). Dolayısıyla Türkiye’de kooperatiflerin denetim problemlerinin var olduğu bilinmektedir. Ayrıca Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan 2012-2016 Strateji ve Eylem Planında da kooperatiflerde denetim ile ilgili sorunlar yaşandığı ifade edilmiştir. Etkili bir kooperatif denetimi yapılamadığı vurgulanmıştır. İfade edilen bu nedenlerle kooperatiflere olan bakış açısındaki olumsuzluklar ortaklara memnuniyetsizlik hissi ve güvensizlik yaşatmaktadır. Dolayısıyla kooperatiflerde yaşanan bu tür sorunlar devlete yansımakta, yargı süreçleri yaşanmakta ve kooperatiflerin iş süreçleri aksayabilmektedir.

Çalışmada öncelikle kooperatiflerin denetimi hakkında genel bilgi verilmekte, kooperatiflerin tabi oldukları bazı kanun ve yönetmelikler kapsamında denetim süreçleri değerlendirilmektedir. Kooperatiflerin denetiminde geline nokta, kanunlar, yönetmelikler, SBDS (Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı) 2400 ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) 22.02.2024 tarihinde yayınladığı Kooperatiflerin Denetimi ve Tabi Olacakları Finansal Raporlama Çerçevesinin Belirlenmesi konulu duyurusu bağlamında incelenmektedir.

2. Denetim Kavramı

Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, büyük ölçüde bulunduğu ülkedeki kuruluşların başarısına bağlıdır. Kuruluşların başarısı ise iyi bir muhasebe ve denetimle mümkün olabilmektedir. Muhasebe ve denetim sistemi güvenilir olmayan ülkelerde bu alanlara ilişkin etik ilkelerden, gelişmişlikten ve refahtan söz etmek çok mümkün olmamaktadır.

İngilizcesi Auditing olan denetim kavramı, Latince “işitme veya dikkatlice dinleme” kelimelerini ifade eden Audire fiiline dayanmaktadır. Eski tarihlerde seçilmiş uzman kişilerin, görevlilerin yaptıkları işleri dinleyerek doğruyu bulmaya çalışmaları anlamına gelmektedir (Bozkurt, 2012:17).

2.1. Denetimin Tanımı

Denetim, yönetim biliminin temel fonksiyonları arasında yer almakta olup, organizasyonun amaçlarına ulaşip ulaşmadığının tespit edilmesinde kullanılan ölçütlerin tümünü ifade etmektedir. Önceden saptanan kriterler doğrultusunda yapılan değerlendirmeler sonucunda kriterlere aykırılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla denetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Denetim ile ilgili tanımlamalardan bazılarını aşağıda yer verilmektedir.

Denetim, bir işin veya işlemin bilimsel veya düşünsel kurallara uygunluğunun test edilmesi amacıyla, başlangıç aşamasında, uygulama esnasında ve uygulama sonrasında gözden geçirilmesi suretiyle yazılı veya sözlü olarak dokümanite edilen faaliyetlerin tümüdür (Demirkan, 1997:3).

Bir organizasyonun ekonomik işlemlerine ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenen kriterlere uygunluğunu tespit etmek amacıyla bu faaliyetlere yönelik bilgilerle ilgili tarafsızca kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sürecinde yapılan işlemlerin tümü denetim faaliyetlerini oluşturmaktadır (Kepekçi, 2000:1).

Denetim, belirli bir örgütün belirli dönemine ilişkin mali tablolarını ve diğer bilgilerini önceden saptanan kıstaslara uygunluk bağlamında, bilgi kullanıcılarına makul güvence sağlayacak şekilde, tarafsız bir uzman tarafından yürütülen kanıt toplama, değerlendirme ve raporlama işlemleridir (Haftacı, 2011:2).

Denetimin en kapsamlı ve üzerinde hemfikir olunan tanımı, Amerika Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi (American Accounting Association Committee on Basic Auditing Concepts-CBAC) tarafından yapılan tanımdır. Bu tanımda denetim; “*Ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili*

kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.” şeklinde ifade edilmektedir (CBAC, s.2).

Denetim kavramına ilişkin yapılan tanımlara bakıldığında ortak kavramların tarafsızlık, sistematiklik, güvenilirlik kavramları üzerine olduğu görülmektedir. Denetim işlemleri, sadece ekonomik faaliyetlerin belirli standartlara uygunluğunu değerlendirmekten ziyade, bu süreçte toplanan kanıtların tarafsız bir şekilde değerlendirilerek raporlanması süreçlerini de içermektedir. Kavramın temeli, denetimin kontrol aracı olmasının yanı sıra, planlama, izleme ve karşılaştırma süreçlerini de kapsayan bütüncül bir mekanizma olmasına dayanmaktadır.

Özellikle Amerika Muhasebeciler Birliği tarafından yapılan tanımda, denetimin kapsamı geniş bir şekilde ele alınarak, ekonomik faaliyetlerin sonuçlarının kabul edilmiş ölçütlere uygunluğunu araştırmayı ve elde edilen bulguların ilgili taraflara iletilmesini içeren sistematik bir süreç olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla denetimin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin hayata geçirilmesini sağlayan kritik bir görevi olduğu ifade edilmektedir.

2.2. Denetimin Gerekliliği ve Önemi

Denetim ihtiyaçtan doğan bir zorunluluktur. Diğer bir ifadeyle ekonomik faaliyetlerin çeşitliliği ve karmaşıklığı, kaynakların etkin ve verimli kullanımı, hukuki düzenlemelere uygunluğun önem kazandığı dünyada, denetimin lüks değil zorunluluk olduğu bir gerçektir. Çünkü bireyler, kurumlar ve toplum ekonomik faaliyetlerin güvenilirliğini ve doğruluğunu kontrol etme ihtiyacı duymaktadır.

Denetim çok eski çağlardan beri var olan, örneğin Mezopotamya uygarlığının kayıtlarında finansal işlemlerin yanı sıra doğrulama işlemlerinin de yapıldığına dair işaretler bulunduğu bilinen bir kavramdır. Bir meslek unvanı olarak “denetçi” kavramı ilk kez 1289’da İngiltere’de kullanılmıştır (Kardeş Selimoğlu vd., 2011:1). Günümüze gelindiğinde denetim, hem kamuda hem özel sektörde hesap verebilirliğin sağlanması, şeffaflığın artması ve finansal raporların güvenilirliğinin teminat altına alınması açısından kritik öneme sahiptir. Teknolojik gelişmelerin de etkisiyle dijital sistemler ve otomasyon süreçleri denetim uygulamalarına entegre edilerek hata ve hilenin erken tespiti ile kurumsal yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda denetçinin rolü, yalnızca finansal tabloların doğruluğunu teyit etmekle kalmayıp aynı zamanda kurumların stratejik hedeflerine ulaşmasında yol gösterici ve risk yönetiminde etkin bir araç olarak önem kazanmaktadır.

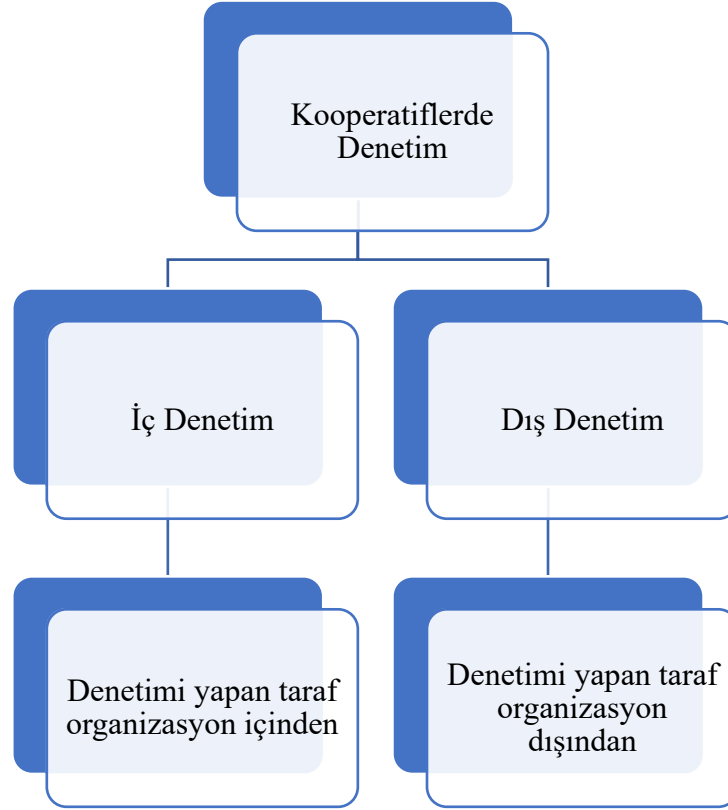
İşletme ile ilgili bilgilerin güvenilirliği hakkında ortaya çıkabilecek uyumsuzluklar bilgi riskine sebep olmaktadır. Bilgi riskinin, bilginin ulaşılamaz olması, bilgi asimetrisi, bilginin çok fazla ve karmaşık olması gibi nedenleri bulunmaktadır (Toroslu, 2012:43). Bilgi riski bilginin yanıltıcı olma riski anlamına gelmekte olup, söz konusu riske karşı alınması gereken bazı önlemler mevcuttur. Bilgi kullanıcıları istenen bilgiye kendileri ulaşarak kontrol edebilir, karşı tarafa güvenerek riske girebilir veya bağımsız denetim görüşüne başvurabilir (Kardeş Selimoğlu vd., 2011:2). İlk yöntemle göre bilgi kullanıcısının tüm bilgilere kendisinin ulaşması her zaman mümkün olmamaktadır. Karşısındaki bilgi üreticisine güvenmek de ciddi anlamda risk içermektedir. Ancak bağımsız denetimde belirlenen standartlara uygunluk derecesi değerlendirilmiş olarak bilgiye ulaşım sağlandığı için üçüncü yöntem en çok ihtiyaç duyulan yöntem olmaktadır.

Denetim, hataların ve usulsüzlüklerin önüne geçilmesi ile birlikte paydaşlara güvenilir bilgi sunmak açısından da kritik öneme sahiptir. Bu sebeple denetim sadece bir kontrol aracı değil, aynı zamanda güven tesis etme mekanizmasıdır. Gelişmiş toplumların ve kuruluşların başarısı, etkin bir denetim sisteminin zorunlu olması ile yakın ilişkilidir. Şeffaflık, hesap verebilirlik ve sürdürülebilirlik gibi gün geçtikçe önem kazanan kavramlar, ancak iyi bir denetim süreci ile hayata geçirilebilmektedir.

3. Kooperatiflerde Denetim

Kooperatifler ekonomik faaliyetlerde bulunmaları sebebiyle denetlenmesi gereken işletmelerdir. Kooperatiflerde denetim, kooperatiflerin finansal durumu, faaliyetleri ve yönetim süreçlerinin bağımsız bir gözden geçirme sürecini ifade etmektedir. Finansal raporlarını ve işleyişini değerlendirmeyi içermekle birlikte kooperatiflerde denetim, finansal tabloların şeffaflığını sağlayarak üyelerin, yasal düzenleyicilerin ve diğer paydaşların güvenini sağlama amacı taşımaktadır. Kooperatifin sürdürülebilir olması ve başarılı olması açısından denetimin önemi büyüktür.

Kooperatiflerde denetim, kooperatiflerin mali ve idari faaliyetlerinin yasal düzenlemelere, kooperatifin amaçlarına ve üyelerinin çıkarlarına uygunluğunun kontrol edilmesini ifade etmektedir. Kooperatiflerde denetim iki şekilde yürütülmektedir: iç denetim ve dış denetim.



Şekil 1. Kooperatiflerde Denetim Türleri

İç denetim, ortakların denetimi ve denetçilerin denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Ortakların denetimi, kooperatif faaliyetlerinin kooperatifin amacına ulaşmada katkı sağlayıp sağlamadığını ve varsa aksaklıkları tespit etme amacıyla gerçekleştirilmektedir. Kooperatif yöneticilerinin kooperatif faaliyetleri için yaptıkları çalışmaların yeterli olup olmadığı da ortakların denetimi ile gerçekleştirilmektedir. Denetçilerin denetimi ise, yönetim kurulunun genel kurul adına tüm işlem ve hesaplarını inceleyerek değerlendirmesini içermektedir (Çavuş, 2024). Denetçilerin, işletme hesabı ile bilançonun defterlerle uygun olup olmadığını, defterlerin düzenli olarak tutulup tutulmadığını ve ortaklar tarafından incelenmesi istenen hususları araştırma yükümlülükleri bulunmaktadır (Kooperatifler Kanunu Md.66/1-3).

Kooperatiflerde dış denetim; kamu denetimi, üst birlik denetimi ve finansal tabloların denetimi şeklinde üçe ayrılmaktadır (Satıcı Toprak, 2022:7). Kamu denetimi, ilgili bakanlıklar tarafından yürütülmekte olup, kooperatiflerin kamu yararına çalıştığının, üyelerin haklarının korunduğunun ve kamu kaynaklarının etkin kullanıldığının denetimini içermektedir. Üst birliklerin denetimi, hem merkezi yapının hem de bağlı kooperatiflerin yönetim süreçlerinin ve finansal uygulamaların denetimini kapsamaktadır. Finansal tabloların denetimi ise kooperatifin mali durumunu ve performansını doğru ve objektif bir şekilde yansıtır yansıtmadığını tespit etmeye yönelik olarak yapılmaktadır. Dış denetim türleri olan bu denetimler kooperatiflerin hem iç dinamiklerini sağlıklı bir şekilde sürmesine hem de üyeler ve toplum nezdinde güvenilirliğinin artmasına katkı sağlamaktadır.

Dış (bağımsız) denetim², Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen kriterler doğrultusunda seçilen ve denetime tabi tutulan kooperatiflerin ve üst kuruluşlarının finansal durumlarını ve işleyişlerini bağımsız bir şekilde değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Dış denetim ile kooperatiflerde gerçekleştirilen

² Literatürde “dış denetim” kavramı yerine “bağımsız denetim” kavramı kullanılmaktadır. Ancak kooperatiflerde tam bir bağımsız denetimden söz etmek doğru olmayacağı için ve Kooperatif mevzuat ve yönetmeliklerine de uyum sağlamak açısından sadece kooperatiflerin denetiminde “dış denetim” kavramı kullanılmıştır.

faaliyetlerin şeffaflığı, mevzuata uyumu ve finansal tablolarının güvenliği sağlanmış olmaktadır. Bununla birlikte dış denetimde, iç kontrol sistemleri, yasalara uygunluk ve risk yönetimi de dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir (Kovancılar, 2024:99). Dış denetim sonunda, denetimi gerçekleştiren denetçi, finansal tablolarda önemli yanlışlık olup olmadığını bilgi kullanıcılarına raporlamaktadır. Denetim raporunda denetim çalışmaları sonucunda denetçinin hangi konuyu hangi kriterlere göre denetlediğini ve sonuçta ulaştığı bulgular ortaya konmaktadır. Dış denetim kamuyu aydınlatmaya hizmet etmektedir. Bunu bazı durumlarda bilgi kalitesine etkisi nedeniyle maddi kamuyu aydınlatma hizmeti şeklinde gerçekleştirmekte, bazı durumlarda ise faaliyet sonuçlarının denetim raporu ile açıklanması ile şekli kamuyu aydınlatma şeklinde gerçekleştirmektedir (Aydoğan, 2021: 256-261).

İç denetimde daha çok işlemlerin etkin ve verimli olmasına, finansal raporların mevzuata uygunluğuna bakılmaktadır. Dış denetimde ise kamuyu aydınlatma yükümlülüğü bulunmakta olup geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması gereken finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerip içermediğine bakılmaktadır. Bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güven düzeyini artırmayı amaçlamaktadır. Kamuya hesap verme ve şeffaflık daha çok dış denetim ile sağlanabilmektedir. Bu sebeple çalışmanın kapsamı dış denetim ile sınırlıdır.

Bağımsız denetim çalışmalarında, bağımsız denetim ile yetkilendirilebilen kişileri KGK belirlemektedir. Buna göre, “*bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler*” (BDY, Md.4/1/a) bağımsız denetçi olarak nitelendirilmektedir. Bununla birlikte dış denetim, KGK tarafından belirlenen standartlara göre yapılmaktadır. Bu standartlar, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmaktadır. KGK bu standartları Türkçe’ye çevirmekte ve denetimler Türkiye Denetim Standartları (TDS) esas alınarak gerçekleştirilmektedir.

3.1. Türkiye’de Kooperatiflerin Denetiminde Tarihsel Süreç

Kooperatif hareketinin gelişimiyle paralel bir şekilde kooperatiflerde denetim de değişim ve gelişim göstermiştir. İlk oluşum dönemlerinde üyelerin kendi aralarında oluşturdukları kontrol ve hesap verebilirlik mekanizmalarından, yasal düzenlemeler ve profesyonel denetim uygulamalarının kullanılmasına kadar uzanan bir dönüşüm söz konusudur.

Kooperatifçiliğin 1800’lü yıllarda İngiltere’de başladığı kabul edilmektedir. O dönemlerde kooperatifler küçük ve yerel ölçekli olduğu için üyeler birbirini yakından tanımakta ve kooperatifin işleyişini doğrudan takip edebilme imkanları bulunmakta idi. Resmi bir denetim mekanizmasında ziyade üyelerin güven ilişkisine dayanan ve dayanışmanın ön planda olduğu bir yapının varlığından söz edilmektedir.

20. yüzyıl ortalarında, kooperatifler gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kalkınma stratejilerinin önemli bir parçası olarak görülmeye başlanmış ve bu dönem kooperatifçiliğin gelişmesinde önemli bir aşama olarak ifade edilmektedir. Türkiye’de de 1960-1970’li yıllarda devletin kooperatiflere verdiği destek artmış, bu durum kooperatif sayısında ve çeşitliliğinde artışa sebep olmuştur. 1969 yılında Kooperatifler Kanunu’nun kabul edilmesiyle birlikte kooperatiflerin kuruluşunda ve işleyişinde yasal çerçeve sağlanmış ve kooperatifçilik kurumsal bir yapı kazanmıştır (Kovancılar, 2024:4). Bu dönemlerde, kooperatifler büyüyüp yapıları karmaşılaşmaya başlamıştır. Basit denetim yöntemleri yetersiz kalmaya başlamış, özellikle büyük ölçekli kooperatiflerde üyelerin kooperatifin işleyişini doğrudan takip etmesi zorlaşmıştır. Bu sebeple profesyonel denetim mekanizmalarının geliştirilmesi zorunlu hale gelmiştir.

Kooperatiflerin ekonomik öneminin de artmasıyla birlikte devletler kooperatiflerin finansal tablolarının denetlenmesi, yasalara uygunluklarının kontrol edilmesi ve üyelerin haklarının korunması amacıyla yasal düzenlemeler yapmaya başlamıştır. Nitekim Türkiye’de de 20. yüzyılın içerisindeki en önemli gelişmelerden biri 1961 Anayasası’nın 51. maddesine kooperatiflere ilişkin bir düzenleme eklenerek, “*Hükümet, kooperatifçiliğin gelişmesi için her türlü tedbiri alır*” hükmü yer almaya başlaması olmuştur (<https://www.anayasa.gov.tr>).

Günümüzde kooperatif denetimi, yalnızca finansal tabloların kontrolü ile sınırlı kalmamakta, bununla birlikte kooperatif yönetiminin etkinliği, risk yönetimi ve sürdürülebilirlik konularını da kapsamaktadır.

Ayrıca modern denetim anlayışı ile kooperatiflerin sadece yasalara uygunluğu değil, toplumsal sorumluluğu ve etik değerlere uygunluğunu da değerlendirmektedir.

Türkiye’de 26.10.2021 tarihli 7339 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun denetim ile ilgili hükümlerinde yapılan bazı değişikliklerle denetim sistemi yeniden şekillendirilmiştir. Yapılan en önemli değişikliklerden biri, Ticaret Bakanlığı tarafından belirli kıstaslar dikkate alınmakta ve bu kıstaslara uygunluğu tespit edilen kooperatif ve üst kuruluşları dış denetime tabi olmaktadır.

3.2. Meri Mevzuat İçinde Kooperatiflerin Denetimi

Kooperatiflerin denetimi, yürürlükteki (meri) mevzuata göre çeşitli yasal düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Türkiye’de kooperatiflerin denetimi esas olarak Kooperatifler Kanunu, Türk Ticaret Kanunu (TTK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gümrük ve Ticaret Bakanlığı düzenlemeleri ve ilgili standart ve yönetmeliklere dayanmaktadır.

Ticaret Bakanlığı’nca hazırlanan Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, Kooperatifler Kanunu’nun 65. ve 69. maddelerine dayanılarak, 7339 sayılı Kanun kapsamında 01.02.2022 tarihli 31737 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik kapsamında dış denetimin ilke ve çerçeveleri açıklanmıştır. Bununla birlikte kooperatiflerde denetim işlemleri, Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400’de “Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Dış Denetiminde Sınırlı Bağımsız Denetim Standardının (2400) Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar” kapsamında açıklanmıştır. Bu yönetmelik ve standarda ek olarak 22.02.2024 tarihinde kooperatiflerin denetimine ilişkin “Kooperatiflerin Denetimi ve Tabi Olacakları Finansal Raporlama Çerçevesinin Belirlenmesi” konusunda KGK bir de duyuru yayımlamıştır.

Çalışmada Ticaret Bakanlığı’na göre, SBDS 2400’e göre ve son yayımlanan açıklamaya göre kooperatiflerdeki denetim işlemleri incelenmektedir. Buna göre yönetmelikteki denetim işlemlerinin standartta farklılaşan kısımları değerlendirilerek kooperatiflerde denetim işlemlerinde gelinecek nokta üzerinde durulmaktadır.

3.2.1. Ticaret Bakanlığı Kapsamında Kooperatiflerde Denetim

Ticaret Bakanlığı, Kooperatifler Kanunu gereğince kooperatiflerin, kooperatif birlik ve merkez birliklerinin, Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin işlemlerini, hesaplarını ve varlıklarını denetlemesi için müfettişlere, kooperatif kontrolörlerine veya görevlendirilecek olan diğer denetim personellerine denetlettirebilmelerine izin vermektedir. Bu denetimden elde edilen denetim sonuçlarına göre kooperatifler bakanlığın vermiş olduğu talimatlara uymak zorundadırlar (<https://ticaret.gov.tr/kooperatifcilik>).

Dış denetim, finansal tablolardaki³ bilgilerin, mevzuatta belirtilen esaslara uygun ve doğru olup olmadığı hakkında, denetim tekniklerinin uygulanarak denetlenmesini ve rapora bağlanması sürecini ifade etmektedir. Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik’te açıklandığı üzere, finansal tablolar, kooperatiflerin tabi oldukları 1163 sayılı Kanun, 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mevzuatına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir (RG, 31737).

Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik’te hem kooperatif ve üst kuruluşlarının denetimleri hem de birlik ve merkez birliklerinin denetim için yetkilendirilmesine dair usul ve esasları belirlenmiştir. Söz konusu Yönetmelik’te kooperatiflerde denetleme organı tarafından yapılacak denetimin konusunu, yapılan tüm işlemlerin mevzuatta belirtilen usul ve esaslara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği, bilanço ve gelir tablosunun defterlerle uyumlu olup olmadığı, defterlerin düzenli bir şekilde tutulup tutulmadığı ve gelir tablosu hesapları ile ilgili uyulması gereken hükümlere uyulup uyulmadığı oluşturmaktadır. Dış denetimin kapsamına, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu içerisinde bulunan finansal bilgiler de girmektedir. İlgili Yönetmelik ayrıca, 4572 sayılı Kanuna tabi kooperatifler hariç olmak üzere, dış denetime tabi kooperatifler de dâhil, tüm kooperatiflerde denetleme organı tarafından denetim

³ Kooperatifin tabii olduğu 1163 sayılı Kanun, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuata göre hazırlanması gereken finansal tablolardır.

yapılmasını mecburi kılmıştır. Buna göre aşağıdaki şartları sağlayan faal kooperatifler⁴ dış denetime tabiidir (Resmi Gazete, 31737):

- Tarım satış, tarım kredi, esnaf ve sanatkârlar kredi ve kefalet, pancar ekicileri,
- Yapı ruhsatı alınmış ve ortak sayısı 100 veya daha fazla olan yapı, turizm geliştirme ve gayrimenkul işletme konularında faaliyet gösterenler,
- Faaliyet konusuna bakılmaksızın 30 milyon Türk lirası ve üstü net satış hasılatı olanlar ve
- Faaliyet konusuna bakılmaksızın 2.000 ve daha fazla ortağı bulunan kooperatifler.

İlgili Yönetmelik gereğince, iki yıl üst üste yukarıdaki şartlardan satış hasılatı kriterini sağlayan kooperatiflerin dış denetime tabi olacakları belirtilmektedir. Dolayısıyla birbirini takip eden iki yıl satış hasılatı rakamının altında kalan kooperatifler ise dış denetime tabi olmaktan çıkarılmaktadır. Ayrıca dış denetim şartlarını sağlamasına rağmen bu denetimi yaptırmayan kooperatiflerin finansal tabloları, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları ve ibra konularında alınan genel kurul kararları geçersiz olmaktadır.

Bununla birlikte ilgili Bakanlığın dış denetimle yetkilendireceği birlikler/merkez birliklerinin (Resmi Gazete, 31737):

a) En az 7 ortak kooperatifinin bulunması,

b) Dış denetimi gerçekleştirebilecek kurumsal kapasiteye sahip olması, bu kapsamda dış denetimi gerçekleştirmek üzere denetim biriminde 16. maddede⁵ belirtilen nitelikleri taşıyan ve ortağı olan dış denetime tabi birim kooperatif sayısı;

1) 500'ün altında olanlarda en az 1/20'si kadar,

2) 500-750 arası olanlarda 1/30'u kadar,

⁴ 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 81 inci maddesine göre dağılmayan kooperatif ve üst kuruluşlarını ifade etmektedir.

⁵ MADDE 16 – (1) Bu Yönetmelik uyarınca dış denetim faaliyeti yürütebilmek için;

a) Türk vatandaşı olmak ve medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,

b) Kamu haklarını kullanmaktan yoksun bırakılmış olmamak,

c) Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından ya da 1163 sayılı Kanun hükümlerine göre mahkûm olmamak,

ç) En az lisans düzeyinde diploma sahibi olmak kaydıyla 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca ilgili meslek odasına kayıtlı serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanına sahip olmak veya bu unvanları haiz olma koşulu hariç bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında öngörülen diğer niteliklere sahip olmak koşuluyla denetim yetkisi verilen birlik/merkez birliğinde denetimle görevli personel olmak,

d) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler hariç olmak üzere dış denetçi eğitimini tamamlamış olmak,

e) Görevi süresince, dış denetim işlemleri dışında kendisi veya başkası namına, bizzat veya dolaylı olarak kooperatifle kooperatif konusuna giren bir ticari muamelesi bulunmamak,

f) Kooperatif ile ortaklık ilişkisi bulunmamak,

g) Son 5 yıl içinde gerçekleştirdikleri kooperatif dış denetimlerinde bu Yönetmelik hükümlerine üç seferden fazla aykırı davranışlarda bulunmamış olmak,

ğ) Görevi süresince, dış denetçiler ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dâhil) kan ve kayın hısımları veya dış denetçi tarafından denetlenen kooperatif veya denetlenen kooperatif ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girmemiş olmak,

h) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmişse, faaliyet izinlerinin iptal edilmemiş veya askıya alınmamış olması ya da bağımsız denetim resmi sicilinde gayri faal olarak gösterilmemiş olması, şarttır.

(2) Dış denetçi, görevini yürütürken bu Yönetmelik hükümlerine ve ilgili mevzuat hükümlerine aykırı hareket edemez. Ayrıca dış denetçinin 38 inci ve 39 uncu maddelere uygun denetim raporu hazırlaması, süresi içinde tamamlaması ve hazırladığı raporu usulüne uygun olarak sunması gerekir.

(3) Dış denetçi ile denetim yapılacak kooperatif arasında, denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldıran bir nedenin varlığı halinde, denetçi bu kooperatifte denetim yapamaz.

- 3) 750 ve üzeri olanlarda 1/40'ı kadar tam zamanlı dış denetimle görevli personel istihdam etmiş olması,
- c) Denetim rehberinin yazılı olarak oluşturulması,
- d) Organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin denetim faaliyetini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi için yeterli olması şarttır.

Özetle, Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen ve ilgili yönetmeliklerdeki şartları sağlayan kooperatiflerde dış denetim yapılmaktadır. Bu denetim, kooperatiflerin finansal bilgilerinin mevzuata uygunluğunu, defter, kayıt ve belgeler incelenerek tespit etmek ve raporlamak amacıyla gerçekleştirilmektedir.

3.2.2. SBDS 2400'e Göre Kooperatiflerde Denetim

Sınırlı bağımsız denetimin bağımsız denetimden en önemli farkı makul güvence sağlamak amacından ziyade sınırlı güvence sağlama amacının olmasıdır. Sınırlı bağımsız denetimde, bağımsız denetim için gerekli olan kanıtların tümü sağlanmamakta, tüm denetim teknikleri kullanılmamakta ve tüm yönetim iddialarına yanıt vermemektedir. Bu denetim, ara dönem finansal tabloların denetiminde veya küçük ölçekli işletmelerin yıllık finansal tablolarının denetiminde kullanılmaktadır (SPK, X, No: 22).

Sınırlı bağımsız denetimde bağımsız denetim ile benzer olarak, sözleşme öncesi işlemler, sözleşmelerin hazırlanması, genel kurul onayı, denetimin planlanması, kanıt toplama, denetimin tamamlanması ve raporlama süreçleri aynı şekilde yapılmaktadır. Ayrıca sınırlı bağımsız denetim, işletmenin yıllık bağımsız denetimini yapan denetçi tarafından veya denetim ekibi tarafından yürütülebilmektedir. Bununla birlikte farklı bir denetim ekibi de işletmenin sınırlı bağımsız denetimini gerçekleştirebilmektedir (Atabay ve Dinç, 2019:24).

KGK tarafından IFAC'ın yayımlamış olduğu Uluslararası Denetim Standartları doğrultusunda SBDS 2400 yayımlanmıştır. 2018 yılında yayımlanan ve yürürlüğe giren SBDS 2400, finansal tabloların bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmeyen, fakat işletmelerin finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini yürütmek amacıyla görevlendirilen bir denetçinin yapması gereken işlemleri ve finansal raporlara yönelik sınırlı bağımsız denetim raporunun şeklini ve içeriğini düzenlemektedir (SBDS 2400). Buna göre sınırlı bağımsız denetimi yapacak olan denetçinin veya denetim ekibinin işletmenin bağımsız denetimini yapmıyor olması gerekmektedir.

SBDS 2400'de Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Dış Denetiminde Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar da belirlenmiştir. Buna göre Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik gereğince yürütülecek dış denetimlerde KGK tarafından yayımlanan SBDS 2400'ün kıyasen uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Bu usul ve esasların genel ilkeleri ve uygulamaları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

- (1) Kooperatiflerin dış denetiminde, Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik hükümleri saklı kalmak kaydıyla SBDS 2400 kıyasen uygulanır.
- (2) SBDS 2400'de yer alan denetçi, bağımsız denetçi, denetim ekibi, sorumlu denetçi ve denetim şirketi ifadelerinden dış denetçi anlaşılmaktadır.
- (3) Dış denetim raporunda; raporun, kooperatif dış denetimine ilişkin dış denetçi raporu olduğu hususu ile raporun hazırlanmasında, Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmeliğin uygulandığına ve SBDS 2400'ün kıyasen uygulandığına yönelik açıklamanın yer alması zorunludur.
- (4) Dış denetim faaliyetinin; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler veya 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa tabi meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmesi halinde dış denetçinin imzası, dış denetçinin kendi adına atılmaktadır. Dış denetim faaliyetinin, ilgili Bakanlıkça⁶ denetim yetkisi verilen birliklerde/merkez birliklerinde dış denetimle görevli personeli

⁶ Tarımsal amaçlı kooperatifler ve üst kuruluşları için Tarım ve Orman Bakanlığını; yapı kooperatifleri ve üst kuruluşları için Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığını; diğer kooperatifler ve üst kuruluşları için Ticaret Bakanlığını ifade etmektedir.

tarafından gerçekleştirilmesi halinde ise dış denetçi imzası; dış denetimle görevli personel tarafından, kendi bilgileriyle birlikte denetim yetkisi verilen birlik/merkez birlikleri adına atılmaktadır.

4. Kooperatiflerde Denetim Sürecinin Değerlendirilmesi

Kooperatiflerde denetim, iç ve dış denetim şeklinde gerçekleştirilmekte olduğu yukarıda ifade edilmişti. Çalışma genelinde özellikle dış denetim ile ilgili işlemlere yer verilmiştir. Kooperatiflerde dış denetim diğer işletmelerde olduğu gibi, temel olarak finansal tablolar ile yürütülmekte olup, finansal raporlama yapan işletmelerdeki gibi finansal tabloların kooperatifin gerçek durumunu yansıtır yansıtmadığını incelemeye odaklanılmaktadır (Fajardo vd. 2017:97). Bu noktada kooperatifler açısından önemli bir problem, kooperatiflerin faaliyet konularının birbirinden çok farklı olmasıdır. Tabii oldukları düzenlemeler kooperatif türleri açısından farklılık göstermektedir. Örneğin, kooperatiflerin ticaret şirketleri arasında sayılması sebebiyle Türk Ticaret Kanunu, kooperatiflerin işlemlerinin belirlenmesinde etkindir.

Kooperatiflerin düzenlemelerinde var olan farklılıklar onların denetimi ile ilgili süreçleri de etkilemektedir. Süreçleri netleştirmek ve karmaşıklığı gidermek açısından 26 Ekim 2021 tarihinde 7339 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Bazı kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Kooperatif Kanunu'nda yapılan değişiklikler belirlenmiştir. Kanunda çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro gibi kriterler dikkate alınarak hangi kooperatiflerin dış denetime tabi olacakları açıklanmıştır (Ertugay, 2024: 441).

Kanun ile ayrıca, kooperatiflerin bağımsız denetimi ile ilgili süreçler açıklanırken “bağımsız denetim” ifadesi yerine “dış denetim” ifadesi kullanılmaktadır. Bunun gerekçesi, ana faaliyet konusu ticaret yapmak olan işletmelerden kooperatifleri ayırtmak olduğu tahmin edilmektedir. Eğer ifade bağımsız denetim şeklinde kullanılmaya devam etseydi, kooperatiflerin denetimine ilişkin düzenlemeler bağımsız denetime tabi ticaret şirketlerinde olduğu gibi KGK'nın yetkisinde olacaktı (Ertugay, 2024:442). Bu durumda yetki karmaşası devam edecekti. Şu anki hali ile kooperatiflerin denetimi Ticaret Bakanlığı'nın yetkisinde kalmıştır. Öyle ki konu ile ilgili bir standart yayınlanmasına rağmen Ticaret Bakanlığı tarafından yayınlanan Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik'te, kooperatifler için geçerli finansal raporlama çerçevesinin tekdüzen muhasebe sistemi olduğu açıklanmaktadır. Buna göre kooperatiflerde denetime tabi finansal tablolar, KGK tarafından yayımlanan TFRS 18'de sayılan tam set finansal tablolar değil, yalnızca bilanço ve gelir tablosudur.

Yönetmeliğe göre, “*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler ile kooperatifler arasında bu Yönetmelik uyarınca yapılacak denetimlere ilişkin sözleşmelerde, yürütülecek denetimin bir bağımsız denetim olmadığının açıkça belirtildiği ifadeye yer verilir. (Madde36/5)*” ifadesi kooperatiflerde aslında tam bağımsız denetim yapılmadığını göstermektedir. Zaten Yönetmelikte kooperatiflerin denetimi için dış denetim ifadesi kullanılmaktadır. Buradan hareketle, kooperatiflerde denetim, bilgi kullanıcılarına makul güvence vermemekte, “*Dış denetçi, denetim faaliyetini yürütürken sınırlı güvence için yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak özen ve titizlikle inceleme yapmak, ulaştığı sonuç ve görüşünü, düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır. (Madde 34/2)*” Maddesinde belirtildiği üzere sınırlı güvence vermektedir. Makul güvence, denetim sürecinde yapılan kapsamlı testler ve incelemeler sonucu yüksek güvence sağlarken, sınırlı güvence denetçinin uygun prosedürler ve kanıtlar kullanarak yaptığı incelemeler sonucu önemli yanlışlığa dair herhangi bir bulguya rastlanıp rastlanmadığına dair sonuç bildirdiği güvence türüdür. Bağımsız denetimde verilen makul güvence, kooperatiflerin dış denetiminde verilen sınırlı güvenceye göre daha geniş kapsamlı ve denetim riski daha düşüktür.

Denetime tabi finansal tabloların farklı olması, kooperatiflerin, ticaret işletmeleri kadar kapsamlı ticari faaliyet yürütmelerinden kaynaklıdır. Dolayısıyla kooperatiflerin dış denetimleri kapsamında denetimin konusu, bağımsız denetime tabi işletmelere kıyasla daha dar kapsamlıdır (Ertugay, 2024:443). Ancak bu durum kooperatiflerin denetiminin önemsiz olduğu anlamına gelmemektedir. Aksine kooperatifler, ortaklarının ekonomik çıkarlarını korumak ve şeffaf bir yönetim sergilemekle yükümlüdür. Bu nedenle finansal tablolarının doğru ve güvenilir olması, ortakların ve diğer paydaşların güvenini sağlamada kritik öneme sahiptir. Nitekim kooperatiflerde denetim konusu Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan Yönetmelik kapsamında belirtilmiş olup, bu yönetmelikte de Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400'e atıf yapılmaktadır. Kooperatiflerin dış denetiminde, Yönetmelik madde 33'te

“Bu Yönetmelik uyarınca yürütülecek dış denetimlerde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400 kıyasen uygulanır.” ifadesi bulunmaktadır. İfadeden anlaşılan, kooperatiflerin denetiminde Bakanlık tarafından yayımlanan Yönetmelikte bir standarttan söz edilmekte, ancak standardın kıyasen uygulanacağını belirterek muğlak bir ifadeye sebep olmaktadır. Bu durum denetim esnasında uygulanacak prosedürler açısından ikileme ve soruna yol açmaktadır. Problem, standartla amaçlanan ile uygulanan denetim şekline kaynaklanmaktadır. Amaçlanan kaliteli bir raporlama yapmak iken uygulamada problem yaşanmasına sebep olmaktadır. Bu da hem denetçi görüşünü hem de karar alıcıların kararını etkileyecek bir durum ortaya çıkarmaktadır.

4.1. Kamuya Hesap Verme Açısından Değerlendirme

Hesap verebilirlik, kooperatiflerin yasal, mali ve idari faaliyetlerinin, üyelerine, paydaşlarına ve toplumun geneline karşı sorumluluk taşıyarak şeffaf bir şekilde raporlanmasını ifade etmektedir. Kooperatifler, diğer işletmeler gibi, kaynaklarını verimli kullanmak ve kamuya karşı sorumluluklarını yerine getirmek zorundadır. Bu bağlamda özellikle dış denetim, kooperatiflerin hesap verebilirliğini sağlamada önemli bir araçtır.

Hesap verilebilirlik, yalnızca etik ve ahlaki davranışlar açısından değil bununla birlikte işletme ilgililerinin varlıklarını etkileyecek kararların alınmasına etki edecek noktalarda da önemli rol oynamaktadır. Özellikle yönetim kadrolarında bulunanların yetki kullanımları nedeniyle hesap vermekle yükümlü oldukları açıkça belirtildiği için bu ilkeye uymaları beklenmektedir (Samsun, 2009). Kooperatifler gibi üye sayısı fazla olan ve demokratik bir yönetim biçimi ile yönetilen organizasyonlarda iş akış şemalarının açık ve net bir şekilde hazırlanması diğer işletmelere kıyasla daha önemli olabilir. Bu şemalar ile paydaşlar, işlerin nasıl yürütüldüğü, kimlerin hangi işleri yürütmekle sorumlu olduğu gibi bilgilere ulaşabilmektedir. Sürecin ve sorumlulukların açıkça belirtilmiş olması ve tüm paydaşların kolay bir şekilde ulaşabileceği bir yerde açıklanması hesap verilebilirlik açısından önemli unsurlardır.

Hesap verilebilirliğin diğer bir boyutu denetim ile ilişkilendirilebilir. Denetim sonucunda oluşturulan raporların paydaşlara sunulması gerekmektedir. Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik’te dış denetçinin yükümlülükleri arasında sıralanan 25. Maddenin g bendinde “Dış denetim sonuçlarını içeren raporunu ve varsa sözleşmesi feshedilmiş dış denetçinin elde ettiği sonuçlara ilişkin raporları genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna vermek.” ifadesi ile mevcut uygulamaların ve yasal düzenlemelerin hesap verilebilirlik açısından herhangi bir eksiklik içermediği görülmektedir. Bununla birlikte, ilgili Yönetmelik’te madde 8/2’de “Denetleme organı üyeleri, görevleri çerçevesinde işlerin yürütülmesinde gördükleri noksanlıkları, ilgili kanun ve ana sözleşmeye aykırı hareketleri bundan sorumlu olanların bağlı bulundukları organa ve gerekli hallerde aynı zamanda genel kurula haber vermekle yükümlüdürler.” hükmü de hesap verilebilirlik açısından yeterli hüküm ve açıklamaların var olduğunu göstermektedir. Ancak bu hüküm ve düzenlemelerin uygulama noktasının da dikkate alınması gerekmektedir.

4.2. Şeffaflık Açısından Değerlendirme

Şeffaflık ise, bir kooperatifin mali durumunun, karar alma süreçlerinin ve yönetim faaliyetlerinin açık, anlaşılır ve erişilebilir şekilde sunulmasıdır. Şeffaflık, özellikle üyeler açısından önemli olup, kooperatifin içindeki demokratik yapının korunmasına ve dış paydaşların kooperatif faaliyetlerine olan güveninin sağlanmasına yardımcı olmaktadır.

Şeffaflık açısından kamuya açıklanacak bilgilerin açık, anlaşılır, zamanında ve eksiksiz olarak sunulması gerekmektedir. Bilgilerin aktarılması noktasında en temel araçlar, internet sitesi ve faaliyet raporlarıdır. Kooperatifler Kanunu’nda internet sitesi açısından bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, ilgili Kanun’un 98. Maddesinde “aksine açıklama olmayan hususlarda Türk Ticaret Kanunundaki anonim şirketlere ait hükümler uygulanacaktır” ifadesi bulunmaktadır. TTK, denetime tabi olan sermaye şirketlerinin gerekli bilgileri web sitesi üzerinden yayınlamasını zorunlu kılmıştır. Kooperatiflerin de birer sermaye şirketi olması sebebiyle, denetime tabi olma kriterlerini sağlayan kooperatiflerin, internet sitesi açması ve bilgilendirmelerini site aracılığıyla duyurması zorunludur (Gürkan, 2019:163). Türkiye’deki kooperatifler açısından düşünüldüğünde, şartları sağlayan kooperatiflerin bu zorunluluğu kısmen yerine getirdikleri görülmektedir. Örneğin Türkiye’deki birçok esnaf ve sanatkarlar kredi ve

kefalet kooperatiflerinin, konut yapı kooperatiflerinin, tarım satış kooperatiflerinin, tarım kredi kooperatiflerinin web sayfası bulunmakta, duyurular ve bilgilendirmeler bu sayfalarda yapılmaktadır (<http://www.ankaraekk.com.tr/>; <https://egekoop.org.tr/>; <https://www.tarimkredi.org.tr/>; <https://tarimkredi.org.tr/faal%C4%B1yetler/kooperatif-market/>).

Şeffaflık ilkesi, bağımsız denetim mekanizmalarıyla doğrudan ilişkilidir. Kooperatif yapılarında yönetim kurulu ve denetim komitesi, iç kontrol görevini üstlenmektedir. Dış denetim bağlamında ise kooperatifler, geleneksel olarak ilgili Bakanlık ve/veya Kooperatif Birlikleri'nin denetçileri tarafından incelenmektedir. Bununla birlikte, güncel düzenlemelerle birlikte, kooperatiflerin de belirli ölçütleri (tıpkı anonim şirketlerde olduğu gibi) karşılamaları durumunda bağımsız denetime tabi olduğu görülmektedir. İç kontrol mekanizmalarının etkinliği ile dışarıdan bağımsız denetim uygulamasının genişlemesi, kooperatiflerin denetim süreçlerinde şeffaflık ilkesine uyum düzeylerini önemli ölçüde artırdığını göstermektedir (Gürkan, 2019:164).

Kooperatifler, sadece üyelerine karşı değil, topluma ve kamuya karşı da sorumluluk taşımaktadır. Bu sorumlulukların yerine getirilip getirilmediği, şeffaf denetim süreçleri ile kontrol edilmektedir. Şeffaflık ve hesap verilebilirlik başta olmak üzere, üyelerin haklarının korunmasına yardımcı olması, risk yönetimi sağlayarak kooperatiflerin sürdürülebilirliği ve güvenilirliğini sağlama amacıyla finansal kayıpları en aza indirmesi, yasalara ve düzenlemelere uygun hareket edilip edilmediğinin kontrol edilmesi ve böylece cezai yaptırımlardan kaçınma, sorunların erken tespiti ve önlenmesini sağlayarak finansal risk ve yolsuzluklar büyümeden çözülmesi açısından denetimin önemi büyüktür. Farklı bir ifadeyle zararın gerçekleşmeden önlenmesi için denetim bir gerekliliktir.

5. Tartışma ve Sonuç

Kaliteli finansal bilgi, finansal raporların doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Bununla birlikte bağımsız denetim de bilginin kaliteli olması için gerekli koşullardan biridir. Kaliteli finansal bilgi, şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından bilgi kullanıcılarına fayda sağlarken, bilgi asimetrisini azaltarak da ortakların ve paydaşların güvenini güçlendirmekte ve karar alma süreçlerini desteklemektedir. Kooperatiflerde kaliteli finansal bilgi üretilmesi, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması açısından bazı konularda soru işaretleri oluşmaktadır. Bu sorular ve buna bağlı olarak sonuç ve öneriler aşağıda açıklanmaktadır.

- **Kooperatiflerde finansal tablolar olarak yalnızca bilanço ve gelir tablosu sunulmaktadır. Dolayısıyla denetime tabi olacak tablolar da bunlardır. Sadece bu tabloların denetlenmesi şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından yeterli midir?** Konuya fayda- maliyet açısından bakıldığında, kooperatifler bağımsız denetime tabi şirketler kadar kapsamlı ticari işlemler yapmamaktadır. Bu sebeple daha dar kapsamlı oldukları düşünülerek sadece iki temel finansal tablonun hazırlanması istenmektedir. Ancak nakit akışlarının da görülmesi ve denetlenmesi, özkaynak değişimlerinin de görülmesi son derece önemlidir. Kooperatiflere zorunlu dış denetim getirilmesi olumlu bir adım olmakla birlikte, mevcut uygulamada finansal raporların sadece bilanço ve gelir tablosuyla sınırlı tutulması ciddi bir eksiklikler. Şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin tam olarak sağlanabilmesi için, kooperatiflerin de tıpkı diğer bağımsız denetime tabi işletmeler gibi, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu gibi ek finansal tabloları da hazırlaması ve bu tabloların da denetim kapsamına alınması gerekmektedir. Aksi takdirde, yalnızca iki temel tablo üzerinden yapılan denetim, kooperatiflerin finansal performans ve pozisyonunu tam anlamıyla yansıtmaktan uzak kalacak ve denetimin sağladığı güvencenin değerini sınırlandıracaktır. Madem kooperatiflere dış denetim yapılması hakkında düzenlemeler yapılmakta, finansal raporlarının da buna uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.

- **Kooperatiflerde geçerli finansal raporlama çerçevesinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi olduğu görülmektedir. Bu çerçeve ile ulaşılacak istenen amaca ulaşılması mümkün değil ise düzenlenen SBDS'nin uygulanarak yaygınlaştırılması gerekmez mi?** Hedef dış denetim ise, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ise bu standardın uygulanması önemlidir. Finansal tabloların kalitesinin artırılması açısından da dış denetimin önemi büyüktür. Kooperatiflerin kamuya hesap verme ve şeffaflık yükümlülükleri, onların var olan standardı uygulayıp uygulamadıkları ile de anlaşılabilir. Çıkarılan standardın kooperatiflerin denetimini belirlenen amaca götürüp götürmediği hususu dikkate alınmalıdır. Eğer standart amaca götürüyorsa şeffaflıktan rahatlıkla söz edilebilmektedir. Standart amaca ulaşmak

için yayımlanmış ise KGK'nın yayımladığı duyurunun sebebi sorgulanmalıdır. Duyuru ile uygulamaya esneklik sağlanmaya çalışılmış ancak bu durum bilgi kullanıcıları açısından karmaşa yaratmıştır.

- **Beyan ettikleri bilgiler (hesap verdikleri hususlar, sağladıkları şeffaflık) güvenilebilir mi? Gerçeğe uygun mu? Finansal tablolar ihtiyaca uygun mu? Finansal raporlaması kaliteli mi?** İyi uygulanan bir dış denetim bu soruların en doğru cevabı olacaktır. Türkiye'de çok fazla kooperatif türü bulunmaktadır. Dolayısıyla kooperatifler birçok alanda (üretim, ticaret, hizmet) faaliyet yürütmektedir. Bu işlemleri yaparken de pek çok kullanıcıya bilgi sağlama işlevi bulunmakla birlikte kamuya hesap verme ve şeffaflık yükümlülükleri bulunmaktadır. Kaliteli bir dış denetimden geçmeleri en çok bu sebeple gerekmektedir.

- **Gerekli koşulları sağlayan kooperatifler dış denetime tabi olacaksa, hangi finansal raporlama çerçevesini kullanacaktır? Dış denetime tabi değil ise hangi finansal raporlama çerçevesini kullanacaktır?** Kooperatifler bağımsız denetime tabi olsa da olmasa da tercihen tam set TFRS/BOBİ FRS veya KÜMİ FRS kullanabilmektedir. KÜMİ FRS'nin, özellikle kooperatif üst birlikleri için zorunlu, diğer dış denetime tabi kooperatifler için ise isteğe bağlı olarak sunulması, daha karmaşık olan TFRS veya BOBİ FRS'nin getireceği maliyet ve bürokrasiden kaçınırken karmaşa yaratmaktadır. Karmaşayı gidermek amacıyla KGK tarafından 22/2/2024 tarihinde "Kooperatiflerin Denetimi ve Tabi Olacakları Finansal Raporlama Çerçevesinin Belirlenmesi" başlıklı duyuru yayımlanmıştır. Buna göre 01.01.2023 tarihi ve sonrası için kooperatiflerin finansal tabloları TTK'ya göre bağımsız denetime tabi olmayıp ihtiyari olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nı uygulamayan gerçek ve tüzel kişiler KÜMİ FRS uygulayabilmektedir. Bağımlı denetime tabi olmayan kooperatifler için uygulanan KÜMİ FRS, bağımsız denetime tabi olanlar tarafından da isteğe bağlı olarak kullanılabilir. Esneklik sağlanmasının sebebi KÜMİ FRS ile başlanan finansal raporlama sürecinin gelecekte TFRS veya BOBİ FRS'ye geçişi kolaylaştıracağı düşüncesi olabilir. Ancak halihazırdaki uygulayıcılar açısından yayımlanan duyuru, sorunları çözmekten ziyade aslında karmaşaya sebep olmaktadır.

KGK'nın bağımsız denetim konusundaki çerçevesi BOBİ FRS ve Tam Set TFRS'dir. KÜMİ FRS, bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal raporlamasında kullanılmaktadır. 17.12.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik kapsamında bağımsız denetim yapanlara da KÜMİ FRS'ye göre finansal raporlama yapma hakkı tanınmıştır. Bu tür düzenlemeler yapılırken sebeplerinin ve sonuçlarının iyi planlanması gerekmektedir. Aksi takdirde uygulamaya esneklik getirmeye çalışılmasına rağmen, kullanıcılar açısından belirsizliklere ve karmaşaya yol açmaktadır. Kooperatiflere bağımsız denetime geçiş gerekli görülmekle birlikte yeterli alt yapının oluşmadığı görülmektedir. Dolayısıyla yeni bir düzenleme yapılırken, yeni yapılacak olan işlemlerle daha önceki uygulamalarda nelerin değiştirileceğinin doğru tespit edilmesi önemlidir. Ayrıca yeni sisteme adapte edilirken bu süreçte önce gerekli eğitimlerin konu ile ilgili personele verilmesi ve uygun altyapının oluşturulması gerekmektedir. Uygulamaya konulan kanunun, yönetmeliğin veya uygulamanın güncellenmesi veya yenilenmesini gerektirecek durumların oluştuğundan emin olunması gerekmektedir. SBDS 2400 yayımlanmış olmasına rağmen, uygulamada standarda yönelik işlem yapılmamakta olup 22/2/2024 tarihinde KGK'nın web sayfasında "Kooperatiflerin Denetimi ve Tabi Olacakları Finansal Raporlama Çerçevesinin Belirlenmesi" başlıklı duyuru ile açıklama yapılmıştır. Duyuruda TTK uyarınca hazırlanan finansal tablolarda KÜMİ FRS'nin de isteğe bağlı olarak uygulanabileceği açıklanmıştır. Buradaki sağlanan esneklik yerine standartta bir süre belirleyerek bu süreye kadar TTK'daki uygulamaların geçerli olacağı, belirlenen süreden sonraki finansal raporlar ve denetimin ise standarttaki şekilde uygulanacağını ilan edilmesi daha net olacak ve yeni bir duyuru ile açıklama yapılmasına gerek bırakılmamış olacaktır.

Kooperatiflerde yapılan usulsüzlükler toplumda yaşanan ahlaki problemlerden, ekonomik krizlerden kaynaklanabileceği gibi, iç kontrol zafiyetlerinden ve denetim hataları ve yetersizliğinden kaynaklanıyor olması da muhtemeldir. Türkiye'de de konu ile ilgili stratejik plan ve eylem planları incelendiğinde denetim ile ilgili bazı zafiyetlerin olduğu vurgulanmaktadır. Dolayısıyla yaşanan denetim problemlerinin en aza indirilmesi, denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için finansal raporların oluşturulmasında ve denetimin yürütülmesinde belirsizliklere yer verilmemesi, konu ile ilgili kanun ve yönetmeliklerin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Denetim etkinliğinin

artırılması isteniyorsa, denetim zafiyeti ortaya çıkmadan sistemlere ve süreçlere yönelik yapılan iyileştirme ve geliştirme faaliyetlerinin planlı ve zamanında yapılması şarttır.

Yukarıdaki soru, sorun ve açıklamalar ışığında en önemli önerilerden biri, yetki karmaşası açısından dış denetim bağımsız denetim karmaşasını ortadan kaldırmak üzere Ticaret Bakanlığı'nın bu denetim düzenleme yetkisini KGK'ya devretmesi daha doğru olacaktır. Çünkü bu yetki karmaşası KGK'nın dahi bir duyuru yapmasını zorunlu kılmıştır. Dış denetim diye bir kavram artık kullanılmamaktadır. Kamuya hesap verme konusunda kooperatiflerin büyüklükleri KGK kapsamında değerlendirilmeli, ölçütlere göre bağımsız denetime tabi olanlar ve olmayanlar ayrılmalı ve ona uygun TFRS, BOBİ FRS veya KÜMİ FRS zorunluluğuna gidilmelidir.

Kaynaklar

- Akbıyık, S. (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle; Denetim ve Raporlama*. Ankara: Ekin Kitapevi.
- Atabay, E. ve Dinç, E. (2019). Türkiye Denetim Standartlarında Adı Geçen Denetim Türlerinin Genel Yapı Açısından Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 57, 19-36.
- Aydoğan, G. (2021). *Anonim Şirketlerde Kamuyu Aydınlatma Belgelerinden Doğan Hukuki Sorumluluk*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği,
<https://www.kgk.gov.tr/portalv2/uploads/files/duyurular/v2/mevzuat/bdy/guncel%20bdy.pdf>
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. 6. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Committee on Basic Auditing Concepts, A Statetment of Basic Auditing Concepts (Sarasota, Fla.:AAA,1973).
- Çavuş, A. (2024). <https://abdullahcavus.com.tr/kooperatiflerde-denetim-yollari-nelerdir/> (Erişim tarihi: 07.01.2025)
- Demirkan, U. (1977). *Kamusal Mali Denetim*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:172
- Ertugay, E. (2024) Kooperatiflerde Dış Denetim, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 59(1), 437-454.
- Fajardo, G., Fici, A., Henry H., Hiez D., Meira, D., Münkner, H.H. & Snaith, I. (2017). *Principles of European Cooperative Law*, United Kingdom: Intersentia Ltd.
- gmka.gov.tr (2012). Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı 2012-2016. Ankara: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü.
https://www.gmka.gov.tr/dokumanlar/yayinlar/2012-2016_Turkiye-Kooperatifcilik-Stratejisi-ve-Eylem-Plani.pdf (Erişim tarihi: 20.01.2025)
- Gürkan, S. (2019). Türkiye'deki Kooperatiflerde Kurumsal Yönetişim İlkelerinin Uygulanabilirliği. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*. 8(16). 157–167.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- <https://ticaret.gov.tr/kooperatifcilik/sikca-sorulan-sorular/denetim-islemleri>(Erişim tarihi: 10.01.2025)
- <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/> (Erişim tarihi: 11.01.2025)
- https://esnafkoop.ticaret.gov.tr/data/670cc06f13b876dc68d93013/Kooperatif%20Bu%CC%88lteni%20Ocak%202025_v2.pdf (Erişim tarihi: 04.01.2025)
- https://ticaret.gov.tr/kooperatifcilik/kooperatifler-hakkinda-bilgiler/tarihce#_ftnref6 (Erişim tarihi: 19.02.2024)
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Yenilenmiş 3. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*, Ankara: Siyasal Kitabevi.

- Kooperatifler Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.1163.pdf> (Erişim tarihi: 23.03.2024)
- Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/02/20220201-1.htm> (Erişim tarihi: 25.03.2024)
- Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Dış Denetiminde Sınırlı Bağımsız Denetim Standardının (2400) Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar, <https://ticaret.gov.tr/kooperatifcilik/mevzuat/kooperatif-ve-ust-kuruluslari-usul-ve-esaslar> (Erişim tarihi: 25.03.2024)
- Kovancılar, F. E. (2024). *Kooperatiflerde Denetim Sistemi ve Dinamikleri*. (Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Mülayim, Z. G. (1992). *Kooperatifçilik*, 1. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özdemir, N. (1981). *Kooperatifçilik*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:163, Ankara
- Pınar, H. (2014). Kooperatif Yöneticilerinin Görevden Alınması ve Kooperatiflerde Denetim Sorunu, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18 (2). 139-174.
- Resmi Gazete, 31737. <https://izmir.ticaret.gov.tr/haberler/kooperatiflere-iliskin-yayimlanan-yonetmelikler> (Erişim tarihi: 25.03.2024)
- Samsun, N. (2003). *Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim, İyi Yönetişimin Temel Unsurları*. T.C Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayınları. Ankara: Ayrıntı Basımevi.
- Satıcı Toprak, Ö. (2022). Kooperatiflerde İç ve Dış Denetime Yönelik Düzenlemeler. *Kooperatif Postası, Karınca*. 88 (1021). 5-8.
- Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/SBDS/SBDSyeni11092019/SBDS_2400.pdf (Erişim tarihi: 30.03.2024)
- Sermaye Piyasası Kurulu, X, No: 22. [https://spk.gov.tr/data/635b6d211b41c62c78189ce9/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Tebliğ%20\(2\).pdf](https://spk.gov.tr/data/635b6d211b41c62c78189ce9/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Tebliğ%20(2).pdf) (Erişim tarihi: 30.03.2024)
- Ticaret Bakanlığı Stratejik Planı, 2019-2023 https://ticaret.gov.tr/data/51d557c6487c8e0f30a44f53/TICARET_BAKANLIGI_014_STRATEJIK_PLAN_05.11.19_OK.pdf (Erişim tarihi: 19.04.2024)
- Toroslu, V. (2012). *Yeni Türk Ticaret kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Review Article

Kooperatiflerde Muhasebe Denetimine Yönelik Bir Değerlendirme

An Evaluation of Accounting Auditing in Cooperatives

Elif KARAKAŞ

Dr. Öğr. Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

elifkarakas@ohu.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-8088-1455>

Extended Abstract

Cooperatives are not just a type of company, they differ from others due to their working style and purpose. The evaluation of idle assets, the initiatives of disadvantaged groups, and the merging of small enterprises into large organizations carry cooperatives beyond being just a commercial enterprise. The work environment they provide for their employees, the fair distribution of income, and the fact that consumers can buy quality products at more affordable prices than the market also show the advantages of cooperatives.

Cooperatives generally contribute to national economies and individuals' economic situations in many ways. They are of great importance as they help individuals to perform tasks that they cannot do on their own, create a balance against the damage suffered by individuals who are harmed by injustice in income distribution, reduce or eliminate the levels between producers and consumers, and act as insurance to prevent producers from suffering losses.

Türkiye is a country where people have specific traits such as unity, working together, and helping each other. For this reason, it is known that cooperatives in Türkiye date back to very old times. It is seen that the established cooperatives were closed from time to time due to wars and the conditions of the period the country was in, but it is also known that they were revived and reestablished. Therefore, cooperatives, which have developed significantly both during the beginning of and afterwards, continue to develop and contribute to the strengthening of the local economy today.

Depending on their field of activity, cooperatives fall under the jurisdiction of one of the Ministry of Customs and Trade, the Ministry of Agriculture and Livestock, or the Ministry of Environment and Urbanization. The large number of cooperatives in Türkiye is a factor that can make inspection difficult for the state. However, the clearer and more understandable the existing laws, regulations, and standards on this issue are, the more definite the procedures that need to be carried out by both the cooperatives and the state will be. Having the processes to be implemented and the procedures to be carried out determined will shorten the processes, eliminate uncertainties, and make the procedures easier.

In the study, first of all, general information is given about the auditing of cooperatives, and the auditing processes of cooperatives are evaluated within the scope of the laws and regulations that they are subject to. The point reached in the auditing of cooperatives is examined in the context of laws, regulations, LIAS (Limited Independent Auditing Standard) 2400, and the announcement of POA (Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority) on 22.02.2024 titled Determination of the Auditing of Cooperatives and the Financial Reporting Framework to Which They Will Be Subject.

The framework of the POA regarding independent auditing was Financial Reporting Standards for Large and Medium Enterprises (BOBI FRS) and Full Set Accounting / Financial Reporting Standards (TMS/TFRS). Financial Reporting for Small and Micro Enterprises (KUMİ FRS) was used in the financial reporting of enterprises that were not subject to independent auditing. Within the scope of the Regulation on Amendments to the Independent Audit Regulation published in the Official Gazette dated 17.12.2022, independent auditors were also given the right to make financial reports in accordance with KÜMİ FRS. When making such arrangements, the reasons and consequences should be well planned. Otherwise, despite the efforts to bring flexibility to the application, it leads to uncertainties and confusion for users. Although the transition to independent auditing is deemed necessary for cooperatives, it is seen that a sufficient infrastructure has not been established. Therefore, when making a new arrangement, it is important to correctly determine what will be changed in previous applications with the new transactions to be made. In addition, while adapting to the new system, the necessary training should be provided to the relevant personnel in this process and the appropriate infrastructure should be established. It is necessary to ensure that there are situations that will require the law, regulation or application to be updated or renewed. Although LIAS 2400 has been published, no action is taken in practice regarding the standard, and an announcement titled “Audit of Cooperatives and Determination of the Financial Reporting Framework to Which They Will Be Subject” was made on the POA website on 22/2/2024. The announcement explained that KUMİ FRS could also be applied optionally in financial statements prepared in accordance with the Turkish Commercial Code (TCC). Instead of the flexibility provided here, it would be clearer to specify a period in the standard and declare that the practices in the TCC would be valid until this period, and that the financial reports and audits after the specified period would be applied in the manner in the standard, and a new announcement would not be necessary.

There are some disadvantages of having a large number of cooperatives, such as fragmentation of the market and resources, difficulty in coordination, management and auditing. However, thanks to cooperatives, it is likely to benefit from advantages such as diversity and competition, strengthening of solidarity and social ties, and support of the local economy. Auditing is of vital importance in cooperatives in order to benefit from its advantages. Irregularities committed in cooperatives may arise from moral problems experienced in society, economic crises, as well as internal control weaknesses, and audit errors and inadequacies. When the strategic plans and action plans related to the subject are examined in Türkiye, it is emphasized that there are some weaknesses related to auditing. Therefore, in order to minimize the auditing problems experienced and to carry out auditing activities in a healthy way, it is necessary to avoid ambiguities in the preparation of financial reports and the conduct of auditing. In addition, the laws and regulations related to the subject must be clear and understandable. If it is desired to increase auditing effectiveness, it is essential that improvement and development activities for systems and processes are carried out in a planned and timely manner before auditing weaknesses occur.

Quality information depends on the accuracy and reliability of financial reports. However, independent auditing is one of the necessary conditions for quality information. While quality information provides benefits to information users in terms of transparency and accountability, it also strengthens the trust of members and stakeholders by reducing information asymmetry and supports decision-making processes. Cooperatives have public accountability and transparency obligations. The way to fulfill these obligations is through external auditing. External auditing of cooperatives is also important in terms of preventing auditing weaknesses.

As a result, if the problem is public accountability and transparency, the importance of these concepts should be well considered and emphasized. If cooperatives have public accountability obligations, it should be determined whether they fulfill these obligations. It is important that the transparency that cooperatives declare, give accounts for, and provide is reliable. At this point, the importance of auditing and how it is done comes to the agenda. If the auditing process must be managed with a standard, these regulations should be made. However, if cooperatives that meet the necessary conditions cannot implement these regulations at the point where there are regulations, this should also be reviewed and improvements should be made. The fact that different types of cooperatives are under the supervision of different ministries makes auditing and reporting of cooperatives a problem. If the financial reporting

and auditing of cooperatives is under the authority of the POA, then the Ministries should make this mandatory.