

Derleme Makale

Kooperatiflerde Dış Denetim

External Audit in Cooperatives

Emrah ERTUGAY

Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Üniversitesi

Siyasal Bilgiler Fakültesi

ertugay@politics.ankara.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0003-2049-395X>

Makale Geliş Tarihi	Makale Kabul Tarihi
29.01.2024	26.02.2024

Öz

Kooperatifler, derneklerden ve geleneksel yapısıyla şirketlerden farklı özellikler taşıyan, kâr elde etmeyi ve paylaşmayı değil birbirleri arasındaki yardımlaşma ile “bireyin ekonomisini geliştirme”yi amaçlayan kişi birlikleridir. Bu açıdan bakıldığında kooperatif birliğini oluşturan tarafların arasında “güven” ilişkisinin önemli bir yapı olduğu görülmektedir. Kooperatif birliğini oluşturan tarafların arasındaki bu güven ilişkisini daha da güçlendirmek ve kooperatif faaliyetlerinden etkilenen kooperatif dışı taraflara güvence sağlayacak en önemli araç denetimdir.

Kooperatiflerde dış denetim, profesyonel denetçiler tarafından yapılmaktadır. Kooperatiflerdeki dış denetim çalışmaları da finansal raporlama yapan şirketlerde olduğu gibi finansal raporlamayı etkileyen mevzuata uygunluğun ve ekonomik sonuçların görüldüğü finansal tabloların kooperatifin gerçek durumunu ne ölçüde yansıttığına odaklanmaktadır.

Ticaret Bakanlığı “Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik” ile kooperatif ve üst kuruluşlarının denetimleri ile birlik ve merkez birliklerinin denetim için yetkilendirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Bu çalışmada söz konusu Kanun ve Yönetmelikte yer alan, kooperatiflerin dış denetimine ilişkin düzenlemeler, bağımsız denetime dair düzenlemelerle karşılaştırılarak açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kooperatif, Denetim, SBDS 2400, Dış Denetim, Üst Kuruluş Denetimi

Abstract

Cooperatives are unions of individuals that have different characteristics from associations and companies with their traditional structure, aiming not to make and share profits but to “improve the economy of the individual” through cooperation between each other. From this perspective, it can be seen that the “trust” relationship between the parties forming the cooperative union is an important structure. Audit is the most important tool to further strengthen this trust relationship between the parties that make up the cooperative union and to provide assurance to non-cooperative parties affected by cooperative activities.

External audit in cooperatives is carried out by professional auditors. External audit studies in cooperatives, as in companies that make financial reporting, focus on compliance with the legislation affecting financial reporting and to what extent the financial statements reflecting the economic results reflect the real situation of the cooperative.

Önerilen Atıf /Suggested Citation

Ertugay, E., 2024, Kooperatiflerde Dış Denetim, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 59(1), 437-454.

The Ministry of Trade has determined the procedures and principles regarding the inspection of cooperatives and their parent organizations and the authorization of unions and central unions for inspection with the "Regulation on the Inspection of Cooperatives and Parent Organizations".

In this study, the regulations regarding the external audit of cooperatives in the said Law and Regulation are explained by comparing them with the regulations regarding independent audit.

Keywords: Cooperatives, Auditing, ISRE 2400, External Audit, Superior Organization Audit

1. Giriş

Kooperatifler, derneklerden ve geleneksel karakteristiğiyle şirketlerden farklı özellikler taşıyan kişi birlikleridir. Şirketlerin amacı, yürüttükleri ticari faaliyetler neticesinde kâr elde etmek ve bu kârı ortaklar arasında paylaşmaktır. Derneklerin amacı; bilim, iyilik, insanlık vb. olgulardaki iyileşmeleri sağlayarak ideal hedeflere ulaşmaktır. Kooperatifler ise kâr elde etmeyi ve paylaşmayı değil "bireyin ekonomisini geliştirme"yi amaçlarlar (Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu 2023, s. 639). Bu amacın gerçekleştirilmesindeki temel araç ise birliği oluşturan kişilerin birbirleri arasında oluşturdukları yardımlaşmadır. Bu yardımlaşma sayesinde kooperatifi oluşturan kişiler birbirlerinin eksikliklerini gidererek toplulukla beraber kendi ekonomilerini de geliştirmiş olurlar.

Kuruluş amaçları ve yürüttükleri faaliyetler açısından geleneksel anlamdaki şirketlerden önemli farklılıklar içermelerine karşın kooperatifler, TTK 124. maddede kollektif, komandit, anonim ve limited şirketlerle beraber ticaret şirketleri arasında sayılmakta ve TTK'nın 16. maddesine göre de diğer şirketlerle beraber tacir sıfatını taşımaktadırlar. Bu açıdan bakıldığında kooperatiflerin diğer ticaret şirketleri gibi ticari işlem ve fiiller de yürütebildikleri görülmektedir.

Hem tacir sıfatını taşımaları hem de gerçekleştirdikleri ticari işlem ve fiiller nedeni ile kooperatifler, ticari defterleri tutmak zorundadırlar. Bunun yanında tüm kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi oldukları için Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 177. maddesinde belirtilen hadlere tabi olmadan bilanço esasına göre defter tutmak ve finansal tablo oluşturmak durumundadır (VUK m. 177/5, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) m. 2).

Kuruluş amaçları ve mevzuat ile ilgili hususlar göz önüne alındığında, kooperatiflerin yürütmüş oldukları faaliyetlerden ve bu faaliyetler neticesinde oluşturdukları finansal tablolardan etkilenen önemli bir kesim olduğu görülmektedir.

Finansal raporlama, iktisadi organizasyonların iç ve dış çevresinin bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla yapılmaktadır. Bu çevreler, alacakları ekonomik kararlarda söz konusu raporları kullanırlar. Tarafların aldığı ekonomik kararların rasyonel nitelikte olabilmesi için ise farklı çevrelere yönelik olarak üretilen bilgilerin doğruluğu büyük önem taşımaktadır. Bu durum da beraberinde, oluşturulan finansal tablolara duyulacak güven ihtiyacını ön plana çıkarmaktadır. Üretilmiş olan finansal bilgilerin bilgi kullanıcıları için güvenilir olmasını sağlamaya yönelik araçlardan en önemlisi de "denetim"dir (Aydoğan ve Ertugay 2024, s. 1).

Bu çerçevede kooperatiflerde denetimin amacı, kuruluş amacının yerine getirilmesi, faaliyetlerinde başarılı olunması, ortakların hak ve menfaatlerinin korunması ve kooperatifin devamlılığının sağlanmasıdır (Üstün ve Yüksel 2023, s. 155). Kooperatif ortaklarının, incelemesine ve bilgi edinmesine müsaade edilen belgelere bağlı ve onlarla sınırlı bir denetleme hakkı vardır. Hakkın sınırlı olmasının nedeni denetlemenin denetçiler tarafından yürütülüyor olmasıdır (Poroy ve ark. 2023, s. 697; Kooperatifler Kanunu (KoopK) m. 24, 25, 65).

Söz konusu denetim çalışmaları hem kooperatifin zorunlu bir organı konumunda olan denetim kurulu aracılığıyla içi denetim hem de belli kriterleri taşıyan kooperatiflerde dış denetim aracılığıyla iki şekilde yürütülmektedir. Bu çalışmada dış denetim aracılığıyla yürütülen denetim çalışmaları ele alınıştır.

2. Kooperatif Kavramı

Kooperatiflerin yasal çerçevesinin kaynaklarına ilişkin olarak, farklı çıkış noktaları bulunmaktadır: kooperatif, değişken sermayeli özel bir şirket türü olarak (örneğin Fransa'da), özel bir topluluk türü olarak (örneğin Birleşik Krallık'ta) veya özgün bir tasarım (Almanya'da) olarak algılanmaktadır. Bazıları kooperatif topluluklarını esas olarak üyelerinin çoğulcu bir piyasa ekonomisinin parçası olan, ekonomik ve kendi kendine yardım kuruluşları olarak görürken, bazıları da üyelerini ve üye

olmayanlarını teşvik eden ve sosyal kalkınmanın bir parçası olarak genel çıkara hizmet eden sosyal organizasyonlar olarak algılandılar (Fajardo, Fici, Henry, Hiez, Meira, Münkner ve Snaith 2017, s. 98).

Kooperatifçiliğin önemli teorisyenlerinden Kessler, kooperatifleri “*ortaklarına, üretime ya da tüketime dair konularda yardım etmek amacıyla kendi işletmeleri etrafında çalışmak için insanların serbestçe iktisaden birleşmeleri, bir araya gelmeleridir*” şeklinde tarif etmektedir (Kessler 1940, s. 3).

Kooperatiflere ilişkin bir diğer tanımı da International Cooperative Alliance (ICA) tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre kooperatif “*ortak ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçlar ve istekleri müşterek sahip olunan ve demokratik olarak kontrol edilen bir işletme yoluyla karşılamak üzere gönüllü olarak bir araya gelen insanların oluşturduğu özerk bir teşkilat*”tır (Üstün ve Yüksel 2023, s. 4).

Son olarak, mevzuatımızda KoopK tarafından yapılan tarife de yer verilmesi gerekir. Bu tarife göre; “*Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif*” denir (KoopK m. 1).

Her üç belirlemenin de ortak noktası kooperatiflerin temelde yardımlaşma için kurulmuş olmaları ve amaçlarına ulaşmak için birtakım iktisadi faaliyetler yürütüyor olmalarıdır. Yani ortaklık içi işlemlerde dayanışma amacı varken, ortaklık dışı işlemlerde kazanç sağlama amacı bulunmaktadır. Dolayısıyla kooperatifler hem ekonomik hem de sosyal fonksiyonlar gerçekleştiren bir iş modelidir (Üstün ve Yüksel 2023, s. 5). Yürüttükleri bu iktisadi faaliyetler de doğal olarak kooperatifleri ticaret hukukunun ve mali mevzuatın bir parçası haline getirmektedir. Ticaret hukukunun parçası olmaları onları tacir haline getirmekte, mali mevzuatın parçası olmaları da finansal tablo hazırlama sorumluluğunu doğurmaktadır.

Hazırlanan finansal tablolar her ne kadar diğer ticaret şirketlerinin kullanmış oldukları formatta olsa da kooperatifler yürüttükleri faaliyetler açısından finansal tablo içeriği olarak önemli farklılıklar barındırmaktadır. Hatta kooperatifler kendi içerilerinde bile birçok farklı işlemin gerçekleştiği çok farklı faaliyet alanlarına da ayrılmaktadır.

Yürüttükleri ekonomik faaliyetler bakımından kooperatifler; üretim kooperatifleri, tüketim kooperatifleri, kredi kooperatifleri, yapı kooperatifleri ve hizmet kooperatifleri olarak sınıflandırılabilirler (Öksüz 1982, s. 336-339).

Görüleceği üzere, yapılan sınıflandırma içerisinde üretim, ticaret ve hizmet işletmesi gibi faaliyetler yürüten kooperatifler bulunurken, finans kuruluşu gibi faaliyetler yürüten kooperatifler de bulunmaktadır. Bu durum özellikle, finansal rapor okuyucularının dikkate alması gereken önemli bir noktadır.

Kooperatiflerin çok çeşitli alanlarda faaliyet gösterdikleri dikkate alındığında, yürütmüş oldukları faaliyetlerden ve bu faaliyetler neticesinde oluşturdukları finansal tablolardan etkilenen önemli bir kesimin varlığı da söz konusu olacaktır. Bu çerçevede, muhasebenin de temel kavramlarından biri olan “sosyal sorumluluk” kavramı kooperatifçilik ilkeleri arasında “toplumsal sorumluluk ilkesi” olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ilkeye göre kooperatifler, ortaklarınca onaylanan politikalar aracılığıyla aynı zamanda toplumun sürdürülebilir kalkınması için de çalışırlar. Bu durumda da yürüttükleri faaliyetlerin sonucu olarak ortaya çıkan finansal raporların gerçeğe uygunluğu karar alıcılar açısından büyük önem taşımaktadır.

3. Dış Denetim Kavramı

Denetleme kavramının sözlük anlamı “*bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma*”dır (TDK 2024). Yani temelde, yapılan bir işin, doğru yapıp yapılmadığı konusunun incelenmesidir. Böyle bir olguya ihtiyaç duyulmasının nedeni işi yapan ve bu işten etkilenen taraflar arasındaki bilgi seviyesi ve bilginin doğruluğu hakkındaki farklılıklardır. Taraflar, oluşan bilgilerin iyi veya kötü olduğu konusunda fikir sahibi olamadıkları için yanlış karar verme riski ile karşı karşıya kalırlar (Akerlof 1970, s. 493-494). İşte denetim kavramı da taraflar arasında bilgi kalitesine dair güvence sunan en önemli araçtır.

Taraflara sunulan bu güvence, denetim çalışmasını yapan tarafın denetime konu organizasyon içinden veya dışından olması durumuna göre farklılık göstermektedir.

Denetimi yapan taraf organizasyon içinden ise buna “iç denetim¹” denilmektedir. İç denetim genel anlamda “*bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti*” olarak tanımlanmaktadır (Kaya 2015, s. 77). İç denetim bir kurumun; operasyonlarının etkin ve verimli olmasına, mali ve operasyonel raporların doğru olmasına ve mevzuata uygunluk hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır.

Denetimi yapan taraf organizasyon dışından ise buna da “dış denetim²” denilmektedir. Bu denetim türünde denetim çalışmasını yürütenler denetime konu organizasyonun çalışanı olmadıkları gibi denetime konu bilgiler de temelde faaliyet sonuçlarını gösteren finansal nitelikli bilgilerdir. Yani iç denetimden farklı olarak dış denetimde “kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak” amacıyla bir denetim çalışması yapılmamaktadır.

Denetleme kavramındaki “görev” ifadesi ile iktisadi organizasyonların finansal raporlarının gerçeğe uygunluğu ifade edilmek istendiğinde muhasebe denetimi kavramına ulaşılır. Muhasebe denetimi “*bir işletmenin faaliyet sonuçlarına ilişkin iddiaların eleştirel bir biçimde incelenmesi ve ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının finansal rapor kullanıcıları için yanıltıcı bilgi içerip içermediğine ilişkin yapılan bir çalışma*” olarak tanımlanmaktadır (Özkorkut 2013, s. 3).

Bağımsız denetimin amacı, “*hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır*” (Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200) p. 3). Daha önce de ifade edildiği gibi burada denetime konu bilgiler finansal tablolardır. Finansal tablolar da yine BDS 200’de şu şekilde tanımlanmaktadır: “*açıklamalar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumudur*”. Hem bağımsız denetimin amacı hem de finansal tablo tanımından da anlaşılabacağı üzere yapılan denetim çalışması geniş bir kullanıcı kitlesine hitap etmektedir.

Bağımsız denetim temel olarak, yönetim tarafından geçerli finansal raporlama çerçevesine³ uygun olarak hazırlanması gereken finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesine olan uyumuna bakmaktadır. Diğer bir ifade ile olması gereken ile raporlanan bilgiler arasındaki fark tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu çalışma sonunda denetçi, finansal tablolarda önemli⁴ bir yanlışlık⁵ olup olmadığını düzenlediği denetim raporuyla bilgi kullanıcılarına sunmaktadır.

Denetim raporu denetçinin, neyi hangi kriterlere göre denetlediğini ve yaptığı denetim çalışması sonucunda hangi bulgulara ulaştığını ortaya koyar. Bağımsız denetim bir yönüyle bilginin kalitesine olan etkisiyle maddi kamuyu aydınlatmaya hizmet ederken diğer taraftan bu faaliyetin sonuçlarının denetim raporu ile ortaya konulması ve yayımlanması şekli kamuyu aydınlatmaya hizmet etmektedir (Aydoğan 2021, s. 256-261).

¹ Makalenin odak noktası kooperatiflerde dış denetim olduğu için iç denetime ilişkin esaslar ayrıntılı inceleme konusu yapılmamıştır.

² Genel anlamdaki denetim literatüründe “dış denetim” kavramı yerine “bağımsız denetim” kavramı kullanılmaktadır. Bu çalışmada literatüre atıfta bulunulan noktalarda “bağımsız denetim” kavramı kullanılırken, kooperatiflerin denetimi ile ilgili kısımlarda kooperatif mevzuatı ile uyumlu olmak için “dış denetim” kavramı kullanılmıştır.

³ “Finansal tabloların hazırlanmasında yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından kullanılan, işletmenin yapısı ve finansal tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya mevzuatın zorunlu kıldığı çerçeve”dir (BDS 200 p. 13/j).

⁴ “Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının finansal bilgileri sağlayan finansal raporlara dayanarak vereceği kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir” (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve p. 2.11).

⁵ “Raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık” (BDS 200 p. 13/l).

Yapılan denetim çalışması bağımsız denetim olarak sınıflandırıldığı için kimlerin denetçilik yapabileceğine dair yetkilendirme “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu KGK)” tarafından yapılmaktadır. KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ne göre bağımsız denetçi “*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 arasında Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler*” olarak tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşıldığı üzere bir kişinin bağımsız denetim faaliyeti yürütebilmesi için mutlak düzeyde muhasebe meslek mensubu olması gerekmektedir.

Bağımsız denetim çalışmalarında uygulanacak kriterler yine KGK tarafından yayımlanan yönetmelikte belirtilmektedir. Bu yönetmeliğe göre denetim çalışmaları Türkiye Denetim Standartları’na (TDS) göre yürütülmektedir. Söz konusu standartlar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants, IFAC) bünyesindeki Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) tarafından hazırlanan ve Türkiye de dâhil birçok ülkede model olarak kullanılarak yürürlüğe konulan belirli standartlardan oluşmaktadır (Aydoğan ve Ertugay 2024, s. 2). Türkiye de denetim alanındaki uluslararası standartların mevzuatımıza kazandırılabilmesi amacıyla IFAC ile telif anlaşması yapmıştır (Tekinalp ve ark. 2019, s. 505). Söz konusu standartların Türkçe’ye çevrilerek yürürlüğe konulması yetkisi de 2011 yılında yayımlanan 660 sayılı KHK ile kurulan KGK’ya verilmiştir.

4. Kooperatiflerde Dış Denetim

Yukarıdaki başlıkta, kooperatif özelinde ele alınmamış olsa da kooperatiflerde de denetim işlevi, hem denetim kurulu aracılığıyla iç denetim olarak hem de profesyonel denetçiler tarafından dış denetim olarak yerine getirilmektedir. Bu bölümde iç denetime ve kooperatif üyelerinin yaptıkları kontrol çalışmalarına destek sağlayan, kooperatif dışındaki profesyoneller aracılığı ile yapılan dış denetim ele alınmaktadır.

Dış denetim olgusu daha önce de ifade edildiği gibi temel olarak finansal tablolar üzerinden yürütülmektedir. Bu nedenle kooperatiflerdeki dış denetim çalışmaları da finansal raporlama yapan şirketlerde olduğu gibi yasalara uygunluk ve ekonomik sonuçların (yani finansal tabloların) kooperatifin gerçek durumunu ne ölçüde yansıttığına odaklanmaktadır (Fajardo ve ark. 2017, s. 97). Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken önemli iki nokta kooperatiflerin gerek organizasyon yapılarının ve gerekse ticari işlemlerinin şirketlerden çok farklı olmasıdır.

Yukarıda ifade edilen farklılıklara ek olarak kooperatiflerle ilgili önemli bir sorun da kooperatiflerin faaliyet konularının kendi içlerinde çok farklı olması ve Türkiye mevzuatında faaliyet konularına göre farklı bakanlıkların düzenlemelerine tabi olmalarıdır. Şöyle ki; tarımsal amaçlı kooperatifler Tarım ve Orman Bakanlığı’nın, yapı kooperatifleri Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının, Tarım ve Orman Bakanlığına bağlı tarımsal amaçlı kooperatifler ve üst birlikleri, yapı kooperatifleri ve üst birlikleri hariç olmak üzere, tarım satış kooperatifleri ve birlikleri ile genel hükümlere tabi kooperatif ve birlikler Ticaret Bakanlığının düzenlemelerine tabidir (Üstün 2014, s. 7-8). Tüm bunlara ek olarak kooperatifler TTK’da ticaret şirketleri arasında sayıldıkları için bir de TTK ve ilgili mevzuat hükümleri de kooperatiflerle ilgili süreçleri belirlemektedir.

Kooperatiflerin tabi oldukları mevzuattaki bu tür farklılıklar doğal olarak onların denetimi ile ilgili hususları da etkilemektedir. Bu karmaşıklığı ortadan kaldırmak amacıyla 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7339 sayılı “Kooperatifler Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile KoopK’da yapılan değişiklikle Ticaret Bakanlığı’na çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslar dikkate alınarak dış denetime tabi olacak kooperatif ve üst kuruluşları belirleme yetkisi verilmiştir.

Yapılan değişiklikte dikkat edilmesi gereken iki önemli husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki farklı düzenlemelere tabi kooperatiflerin denetiminin bu değişiklik ile tek bir kanuna indirgenmesi⁶ ve “çalışma konusu” ibaresi ile bu hususu düzenleme yetkisinin sadece Ticaret Bakanlığı’na verilmesidir.

⁶ 7339 sayılı Kanunun 23. maddesiyle; TTK’nın 397. maddesinin beşinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları” ibaresi de çıkartılarak bu husus desteklenmiştir.

Diğer önemli husus ise yine kooperatifler için bu noktadan sonra “bağımsız denetim” kavramı yerine “dış denetim” kavramının kullanılmaya başlanmasıdır. Kooperatiflerin denetimi ile ilgili böyle bir kavram değişikliğinin gerekçesinin ana faaliyet alanı ticaret yapmak olan şirketlerden kooperatifleri farklılaştırmak olduğu düşünülmektedir. Eğer kavram “bağımsız denetim” olarak kalsaydı bağımsız denetime tabi “ticaret şirketleri”nde olduğu gibi kooperatiflerin denetimine ilişkin hususları düzenlemek de belki de KGK’nın yetki alanında olacaktı ve bu şekilde de yetki karmaşası devam edecekti.

Ticaret Bakanlığı da Kanundan aldığı yetki ile 1 Şubat 2022 tarih ve 31737 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik” ile kooperatif ve üst kuruluşlarının denetimleri ile birlik ve merkez birliklerinin denetim için yetkilendirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Bu Yönetmeliğe göre dış denetime tabi kooperatifler;

- a) Tarım satış, tarım kredi, esnaf ve sanatkârlar kredi ve kefalet, pancar ekicileri kooperatifleri,
- b) Yapı ruhsatı alınmış ve ortak sayısı 100 veya daha fazla olan yapı, turizm geliştirme ve gayrimenkul işletme konularında faaliyet gösteren kooperatifler,
- c) Faaliyet konusuna bakılmaksızın 30 milyon Türk lirası ve üstü net satış hasılatı olan kooperatifler,
 - Kooperatifler art arda iki hesap döneminde bu şartı sağlamaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren dış denetime tabi olurlar.
 - Yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır.
- d) Faaliyet konusuna bakılmaksızın 2.000 ve daha fazla ortağı bulunan kooperatifler,

olarak belirlenmiştir.

4.1. Dış Denetimin Konusu

Daha önce de ifade edildiği gibi dış denetim denilince akla ilk gelen kavram bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim kavramı ise Türkiye’de, “şirketlerin” denetimi için kullanılmaktadır. Bağımsız denetime tabi şirketlerin denetim çalışmaları KGK tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” çerçevesinde yapılmaktadır.

Bu Yönetmelik’e göre bağımsız denetime tabi şirketlerin denetime tabi finansal tabloları “Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca hazırlanması gereken finansal tablolar”dır. Yani bağımsız denetime tabi şirketler için geçerli finansal raporlama çerçevesi Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak belirlenmiştir. Bu standartlar ilgili yönetmelikte “*Kurum tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için Kurum tarafından belirlenen standartlar ile bunlarla ilişkili diğer düzenlemeler*” olarak tanımlanmaktadır.

Bu kapsamda bağımsız denetime tabi şirketlerin hazırlamaları gereken tablolar “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”de şu şekilde belirtilmektedir:

- a) Finansal Durum Tablosu (finansal tablolara alınan varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar),
- b) Finansal Performans Tablosu (gelir ve giderler),
- c) Nakit Akış Tablosu,
- d) Özkaynak Değişim Tablosu (Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin katkıları ve onlara yapılan dağıtımlar),
- e) Finansal tablolara ait açıklamaları yer aldığı dipnotlar.

Görüleceği üzere, Bağımsız Denetim Yönetmeliği şirketlerle ilgili olarak finansal raporlama kapsamını önemli ölçüde geniş tutmuştur. Söz konusu geniş kapsam sadece raporlanması gereken bilgiler değil

aynı zamanda TMS'lerin içerinden de kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, TMS seti genel olarak; 42 adet standart ve bu standartlara ilişkin 19 adet yorumlardan oluşmaktadır⁷.

Yapılacak denetimin merkezinde kooperatifler olunca denetime konu finansal tablolar Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan “Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik” ile belirlenmektedir. İlgili Yönetmelikte finansal tablolar, “*Kooperatifin tabi 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 mevzuatına göre hazırlanması gereken finansal tablolar*” olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile kooperatifler için geçerli finansal raporlama çerçevesi “*Tekdüzen Muhasebe Sistemi*”dir. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre de Bilanço ve Gelir tablosu temel finansal tablo olarak ifade edildiği için denetime tabi temel tablolar da bunlardır.

Görüldüğü üzere kooperatiflerin finansal raporlama anlamındaki süreçleri bağımsız denetime tabi şirketlere göre daha dar kapsamlıdır. Elbette bunun nedeni kooperatiflerin bağımsız denetime tabi şirketler kadar kapsamlı ticari faaliyet yürütmüyor olmalarıdır. Bu durumun doğal sonucu olarak dış denetim kapsamında denetimin konusu da bağımsız denetime tabi şirketlere göre daha dar kapsamlı kalmaktadır.

“Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik” çerçevesinde dış denetimin konusu;

- Finansal tablolara ilişkin olarak,
 - İlgili mevzuata uygunluk
 - Gelir ve giderlere ilişkin belgelerin mevzuata uygunluğu
 - Gelir, gider ve bilanço hesaplarının defteri kayıt ve belgelerle uyumlu olup olmadığı
- Yıllık faaliyet raporuna ilişkin olarak, raporda yer alan finansal bilgiler

olarak ifade edilmiştir. Yani denetim konusu aslında temel olarak gelir, gider ve bilanço hesapları (varlık, borç ve özkaynak hesapları) ve bunların defter, kayıt ve belgelerle uyumluluğu üzerinedir.

Yıllık faaliyet raporu⁸ içerisinde temel finansal tablolarda yer alan bilgilerin bir kısmı ile bu bilgilerin oluşumunda etkili olan detay bilgiler (çeşitli faiz oranları, gelir, gider, borç dökümleri gibi) yer aldığı için de doğal olarak dış denetimin konusuna dahil olmaktadır.

4.2. Dış Denetimde Dikkate Alınacak Kriterler

Dış denetime tabi kooperatifler ile bağımsız denetime tabi şirketler arasındaki finansal raporlamaya ilişkin konu (kapsam) farklılığından, doğal olarak dış denetimde dikkate alınacak kriterler de etkilenmektedir.

Bağımsız denetime tabi şirketlerin yıllık denetiminde esas alınacak olan kriterler KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartlarıdır. Bu standartlar bir şirketin yürütmüş olduğu ticari faaliyetlerin denetimine ilişkin neredeyse her birine özgü hususları barındıran 38 adet standarttan⁹ oluşan bir settir. Öyle ki denetçi denetimle ilgili tüm BDS'lerin hükümlerine uymadığı sürece, raporunda denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğünü belirtmez (BDS 200, p.20). Bu durum aynı, finans raporlamada olduğu gibi denetim olgusunun da şirketlerde ne kadar kapsamlı olarak yürütüldüğünü göstermektedir.

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz.

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4105/TurkiyeMuhasebeStandartlar%C4%B1>

⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.

[https://ticaret.gov.tr/data/5d41a2df13b87639ac9e0154/Y%C3%B6netim%20Kurulu%20Faaliyet%20Raporu%20Formu%20\(1\).doc](https://ticaret.gov.tr/data/5d41a2df13b87639ac9e0154/Y%C3%B6netim%20Kurulu%20Faaliyet%20Raporu%20Formu%20(1).doc)

⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz.

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10439/TDS-2023-Seti>

Kooperatiflerde ise söz konusu kriterler Ticaret Bakanlığı'nın çıkardığı Yönetmelik¹⁰ ile belirlenmiştir. Yönetmeliğin 23. maddesinin ikinci fıkrasında “*bu Yönetmelik uyarınca yürütülecek dış denetimlerde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi*”¹¹ (SBDS 2400) standardı kıyasen uygulanır” denilmektedir¹².

SBDS 2400’ün kapsamı “*işletmenin tarihi finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini yürütmek üzere görevlendirilmiş, ancak finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmemiş bir denetçinin sorumluluklarını ve finansal tablolara ilişkin sınırlı denetim raporunun şekil ve içeriğini düzenlemek*” şeklinde ifade edilmektedir (p. 1).

Fajardo ve ark. (2017) Avrupa ülkelerindeki kooperatif düzenlemelerini detaylı bir şekilde ele aldıkları kitaplarında “*dış denetimin kriterleri doğru tasarlanırken ve dış denetimin ne kadar ileri gidebileceğine karar verirken, kooperatif özerkliği ile yetkililerin kontrolü arasındaki olası bir çatışma dikkate alınmalıdır. Karışıklığı ve suiistimali önlemek için özellikle dış denetim konusunda net kurallar konulmalıdır*” demektedirler (s. 100).

Ancak ilgili Yönetmelikte belli bir Standarda atıf verilmesine rağmen “kıyasen” gibi belirsizliğe sebep olan bir ifadenin bulunması ve SBDS 2400 maddeleri ile farklılıkları olan yönetmelik hükümlerinin bulunması, olması gereken “net kuralları” maalesef gölgelemektedir. Elbette Standart hükümleri ile mevzuat hükümleri arasında farklılıklar olması durumunda mevzuat hükümleri geçerli olacaktır. SBDS 2400 mevzuatı geçersiz kılmaz ancak bu durumda mevzuata uygun olarak yürütülen bir sınırlı denetimin, doğrudan SBDS 2400’e uygun olarak yürütüldüğü de kabul edilmez (SBDS 2400, p. A14). Yani denetçi, SBDS’nin söz konusu sınırlı denetimle ilgili tüm hükümlerine uymadığı sürece, sınırlı denetimin SBDS 2400’e uygun olarak yürütüldüğünü denetim raporunda belirtmez (p. 20).

Bu durum denetçilerin denetim çalışmaları sonucunda oluşturacakları “kanaatin” isabetsiz olması¹³ veya denetim raporlarına göre karar alacak tarafların denetim raporunu yanlış anlamaları gibi risklere sebep olmaktadır.

Söz konusu risklere sebep olan, Yönetmelik ile SBDS 2400 arasındaki farklılıklar aşağıdaki başlıklarda ele alınmıştır.

4.2.1. Verilen Güvence Düzeyine Karşılık, Ulaşılan “Kanaatin” İsimlendirilmesine İlişkin Farklılık

Yapılan denetim çalışmalarında denetlenen iktisadi birimin finansal tablolarının gerçeği ne düzeyde yansıttığına dair denetçi tarafından bir güvence sunulmaktadır. Bu güvence düzeyi finansal tablolara olan güveni artırmak amacıyla sunulmaktadır. Güvence düzeyi, bilgi kullanıcılarına “makul güvence (*reasonable assurance*)” ve “sınırlı güvence (*limited assurance*)” olmak üzere iki farklı seviyede

¹⁰ 01.02.2022 tarih ve 31737 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik”.

¹¹ SBDS 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardının son sürümü, 28/12/2020 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/231] sayılı Kurul (KGK) Kararıyla yayımlandığı tarihte uygulanmak üzere 30/12/2020 tarihli ve 31350 (2.M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹² Bu hüküm Yönetmelikte yer alan ve “kriter” olarak ifade edilebilecek tek hüküm değildir. Yönetmeliğin Yedinci Bölümünde bulunan “Görev, Yetki ve Sorumluluklar” başlığı altında “denetim kriterleri” olarak tanımlanacak hükümlerden oluşmaktadır. Söz konusu hususlar Yönetmelikte uzunca yer aldığı için bu çalışmada her biri tek tek verilmemiştir. Bunun yerine özellikle bağımsız denetim çalışmalarından farklılık olarak ifade edilebilecek ve yapılacak dış denetim çalışmalarında denetçileri bir nevi ikilemde bırakılabilecek özel hususlara değinilmiştir.

¹³ Bu durum denetim literatüründe ve BDS/SBDS’lerde denetim riski olarak ifade edilmekte ve “*Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski*” olarak tanımlanmaktadır (BDS 200 p.13/c).

güvence sunulmaktadır. İki güvence seviyesinin temel belirleyici unsuru yapılan denetim çalışmasının detay düzeyi ve denetim çalışması esnasında ulaşılan kanıtların¹⁴ yeterlilik ve uygunluk¹⁵ düzeyleridir.

Bağımsız denetime tabi şirketlerde denetçi, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur (BDS 200, p. 5). SBDS 2400 ise yapılan denetim çalışmasını “sınırlı güvence denetimi” olarak tanımlamaktadır. Sınırlı güvence ise “uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirdiği güvence düzeyidir” (GDS 3000, par. 12/i.i.a-b). Buradan da görüleceği gibi makul güvence denetimlerinde yüksek bir güvence sağlanırken sınırlı güvence denetimlerinde verilen güvence düzeyi daha düşüktür.

Verilen güvence düzeyindeki bu farklılık, denetçinin denetim raporunda ulaştığı “kanaatin” isimlendirilmesinde de bir farklılığa sebep olmaktadır. Genel kullanıcı gruplarının hedef alındığı bağımsız denetim çalışmalarında denetçinin ulaştığı kanaat için BDS 700, par. 23’de “görüş (opinion)” terimi kullanırken SBDS 2400, p. 69’da “sonuç (conclusion)” terimi kullanılmıştır.

SBDS 2400’ün “sonuç” terimini kullanımına karşın kooperatiflerin denetimine ilişkin Yönetmelikte denetçinin ulaştığı kanaat için “görüş” terimi kullanılmıştır (m. 38). Bu iki kavram arasındaki en belirgin fark “olumlu görüş” ile “olumlu sonuç” arasında görünür olmaktadır.

Olumlu Görüş (Yönetmeliğe göre)	Olumlu Sonuç (SBDS 2400’e göre)
Belgelerle kayıtlar arasında önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda	Finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varılmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkat çekmediği durumlarda

Her iki ifadenin içeriği dikkate alındığında, kooperatifler için hazırlanan denetim raporunda verilen “olumlu görüş”ün sanki makul güvence sağladığı düşünülmektedir. Bunun nedeni kullanılan ifadenin “finansal tablolarda raporlanan bilgilerin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarları ile kooperatif yönetiminin raporladığı bilgiler arasında önemli bir uyumsuzluk olmadığı” anlamına geliyor olmasıdır.

Halbuki hem Yönetmelik hem de SBDS 2400 yapılan denetim çalışmasını “sınırlı güvence” olarak sınıflandırmaktadır. Her iki güvence düzeyi (makul ve sınırlı güvence) arasındaki farkı belirleyen temel noktanın denetçinin kabul etmiş olduğu risk düzeyi olduğu dikkate alındığında sınırlı güvencede denetçinin kabul etmiş olduğu risk düzeyi makul güvenceye göre daha yüksektir. Bunun nedeni sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürlerin nitelik, kapsam ve zamanlama¹⁶ olarak makul güvence denetimine göre daha dar kapsamlı olması ve bunun sonucunda da verilen güvence düzeyinin daha düşük olmasıdır (Aydoğan ve Ertugay 2024, s. 8). Bu da “olumlu sonuç” içerisinde yer alan “herhangi bir hususun dikkat çekmediği” ifadesinden anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak, Yönetmeliğin bir yandan SBDS 2400’ün “kıyasen” uygulanması gerektiğini söylemesi bir yandan da denetçi kanaatini sanki verilen rapor makul güvence veriyormuş gibi hem “görüş” olarak isimlendirmesi hem de tanımlaması, denetim raporunun kullanıcılar tarafından yanlış anlaşılması gibi önemli sonuçları olabilecek bir riskin doğmasına sebep olmaktadır.

BDS 210; bazı ülkelerde mevzuatla, özellikle denetçi görüşü dâhil, BDS’lerden önemli derecede farklılıklar gösteren bir denetçi raporu şeklinin veya metninin öngörüldüğü durumları da ele almaktadır. Bu tür durumlarda BDS 210 denetçinin kullanıcıların finansal tabloların denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlama ihtimalini ve böyle bir ihtimalin olması durumunda, denetçi raporunda

¹⁴ “Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir” (BDS 500, par. 5/b).

¹⁵ Uygunluk, “denetim kanıtının kalitesinin ölçütü”; yeterlilik ise “denetim kanıtının sayısının ölçütü”dür (BDS 500, par. 5/b,c).

¹⁶ Bir sonraki başlıkta detaylı olarak ele alınmıştır.

yapılacak ilâve açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltamayacağını değerlendirmesini zorunlu kılmaktadır (BDS 700, p. 43 ve A74; BDS 210, p. 21).

4.2.2. Denetim Prosedürlerinin Nitelik, Kapsam ve Zamanlamasına İlişkin Farklılık

Yukarıdaki başlıkta detaylı olarak ele alındığı üzere denetim çalışması neticesinde finansal bilgi kullanıcılarına finansal tabloların gerçeği ne derece yansıttığına dair makul veya sınırlı olmak üzere iki farklı seviyede güvence verilebilmektedir. Hangi seviyede güvence verileceğini belirleyen temel ayırım noktası da denetim kanıtı elde edebilmek için yürütülen denetim prosedürlerinin nitelik, kapsam ve zamanlamasıdır.

Hem Yönetmelik hem de SBDS 2400 yapılan denetim çalışmasını sınırlı güvence denetimi olarak ifade ettiğine göre, kanıt toplama prosedürlerinin nitelik, kapsam ve zamanlama birleşiminin, denetçinin asgari olarak “anamlı düzeyde” bir güvence elde etmesi için yeterli olması gerekir. Ancak burada da kanıt toplama prosedürleri açısından iki düzenleme arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu durum özellikle denetim çalışmasını yapan denetçi için önemli bir risk barındırmaktadır. Bu riskin temeli denetim çalışmasının sunduğu güvence seviyesine göre denetçinin yeterli ve uygun kanıtı toplayıp toplamadığına dair vereceği karar ile ilgilidir.

4.2.2.1. Denetim Prosedürlerinin Niteliği ve Kapsamı

Bir denetim çalışmasının ilk iki aşaması denetim riskinin tespit edilmesi ve tespit edilen risk düzeyine göre tasarlanan denetim prosedürlerinin gerçekleştirilmesidir. Eğer denetçi denetim riskini yüksek görecektir olursa denetimin niteliğini ve kapsamını genişletecektir.

Yönetmelik ile SBDS 2400 arasındaki önemli bir fark denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı ile ilgilidir. Denetim prosedürünün niteliği BDS 330, p. A5’e göre, “*söz konusu denetim prosedürünün amacını (kontrol testi¹⁷ veya maddi doğrulama prosedürü¹⁸) ve türünü (tetkik, gözlem, sorgulama, teyit etme, yeniden hesaplama, yeniden uygulama veya analitik prosedür)*” ifade eder. Denetim prosedürünün kapsamı ise “*uygulanacak prosedürlerin miktarını (örneğin örneklem büyüklüğü veya bir kontrole ilişkin gözlem sayısını)*” ifade eder (BDS 330, p. A7).

SBDS 2400 denetimin niteliği ile ilgili olarak 7. paragrafta “*Denetçi, bu SBDS hükümlerine uygun bir şekilde bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin bildireceği sonuca dayanak oluşturan yeterli ve uygun kanıtları elde etmek için öncelikle (başta) sorgulama¹⁹ yapar ve analitik prosedürleri²⁰ uygular*” demektedir. Ancak denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceği kanaatine varmasına sebep olacak bir hususun farkına varması durumunda, içinde bulunulan şartlar altında gerekli olduğunu düşündüğü ilave denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir (p. 8). Diğer bir ifade ile denetçi bir gereklilik hissetmediğinde sadece sorgulama ve analitik prosedürler tekniklerini kullanarak denetim görüşünü (sonucunu) oluşturabilir. Görüldüğü üzere, SBDS 2400, bağımsız denetime tabi şirketlerin denetimlerinde kullanılan BDS’lerden farklı olarak, uygulanacak denetim teknikleri içerisinde bir sıralama yapmıştır.

Yönetmelik ise böyle bir sıralamaya değinmeden 23. maddede, “*Dış denetçi, aşağıda sayılan tekniklerin bir kısmını veya hepsini ya da bunlara benzer diğer denetim tekniklerini kullanarak ve ikinci fıkrada belirtilen denetim standardındaki hükümleri kıyasen uygulayarak yeterli ve uygun kanıtları toplar*”

¹⁷ Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları önleme veya tespit edip düzeltmede kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür (BDS 330, p. 4a).

¹⁸ Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür. Detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin detay testleri) ve analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur (BDS 330, p. 4b).

¹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. BDS 500 Denetim Kanıtları A26 – A29 paragrafları, SBDS 2400 A84 – A89 paragrafları.

²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. BDS 520 Analitik Prosedürler, SBDS 2400 A90 – A92 paragrafları.

demektedir. Denetim teknikleri olarak da “*tetkik, gözlem, dış teyit, sorgulama, kayıt sisteminin kontrolü, yeniden hesaplama, analitik prosedürler, örnekleme*”²¹ ve *yeniden uygulama*” teknikleri sayılmıştır²².

Denetim çalışmalarında uygulanan her bir tekniğin doğal olarak, zaman ve maddi (parasal) maliyeti vardır. Denetçi ise, denetim riski ve maliyetler gibi çeşitli değişkenleri dikkate alarak yani bir anlamda fayda maliyet analizini gözeterek bir çalışma yürütmek (BDS 200, p. A50) ve bu tekniklerin nasıl bir bileşimle ve kapsamda uygulanacağına dair doğru bir karar vermek durumundadır. Bu kararlar denetim riski üzerinde doğrudan etkilidir. Buna karşın Yönetmeliğin 23. maddesinde “kıyasen” ile “tekniklerin bir kısmını veya hepsini” gibi muğlak ifadelerin yer alması kooperatiflerin finansal tabloları ile ilgili kanıt toplayarak görüş (sonuç) oluşturmaya çalışan denetçiyi önemli bir ikilemde bırakmaktadır. Örneğin, denetim çalışmasında gerek olmamasına rağmen sırf Yönetmelikte yer aldığı için bir denetim tekniğini uygulayan denetçi, gereksiz bir maliyete katlanmış olacağı gibi buradan elde ettiği kanıt ile hatalı bir görüşe (sonuca) ulaşma riski de almış olur.

4.2.2.2. Denetim Prosedürlerinin Zamanlaması

Denetim prosedürünün zamanlaması BDS 330, p. A6’ya göre, “*söz konusu prosedürün ne zaman uygulandığını veya denetim kanıtının ait olduğu dönem veya tarihi*” ifade etmektedir. SBDS 2400 denetimin zamanlamasına dair herhangi bir hüküm getirmemektedir. Yani SBDS 2400 kullanılarak denetlenecek finansal tabloların ara dönemlere mi ait olduğu yoksa yıllık mı olduğunun bir önemi yoktur²³.

Yönetmelikte de dış denetim ile denetlenecek finansal tabloların yıllık finansal tablo olup olmadıklarına dair açık bir hüküm bulunmamaktadır²⁴. Buna karşın Yönetmeliğin dış denetim ile ilgili kısımlarında “hesap dönemi” ifadesi sıklıkla geçmektedir. TTK’ya göre kooperatifler tacir olarak sınıflandırıldığı için TTK madde 68’e göre kooperatiflerin yıllık finansal tablo hazırlamak zorunda oldukları göz önüne alındığında Yönetmelik çerçevesinde yapılacak dış denetimlerin esas olarak yıllık finansal tablolar üzerinden yapılması gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Elbette bu hususun denetleme organı tarafından yapılacak denetimlerde olduğu gibi daha açık bir şekilde yönetmelikte ifade edilmesi daha faydalı olacaktır.

Kooperatif finansal tablolarının yıllık denetiminin yanında Yönetmelikte, dış denetçinin çalışma yöntemi ve görevlerini düzenleyen 21. maddesinde denetçinin “*en az altı ayda bir kooperatif faaliyetleri hakkında bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli bir biçimde tutulmasını sağlamak amacıyla kooperatif defterlerini ve diğer evrakını incelemek*” gibi bir görevinin de olduğu hükme bağlanmıştır. Yani, her ne kadar “ara dönem finansal tablo denetimi” olarak ifade edilmese de denetçi, belirlenmiş olduğu denetim prosedürlerini yıl içerisinde de yürütmek ve bu prosedürlerden denetim kanıtı elde etmek durumundadır.

²¹ Konunun dağılmaması için metin içerisine yazılmamış olsa da burada önemle belirtmek gerekir ki “örnekleme” bir denetim tekniği değildir. Örnekleme için BDS’lerde ayrı bir standart düzenlenmiştir. BDS 530 Bağımsız Denetimde Örnekleme standardında denetim örnekleme (örnekleme) “*denetçinin, anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anakitle içindeki kalemlerin %100’ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanması*” şeklinde tanımlanmıştır. Yani örnekleme, görüşe (sonuca) dayanak teşkil edecek denetim kanıtlarının toplanacağı birimin belirlenebilmesi sürecinde kullanılan bir yöntemdir.

Örneklemenin mevzuatta bir denetim tekniği olarak sayılmış olması denetçileri uygulama esnasında yanlış kanıtların toplanmasına sebep olmak gibi önemli bir sakıncası olacaktır.

²² Detaylı bilgi için tetkik, gözlem, sorgulama, kayıt sisteminin kontrolü, yeniden hesaplama ve yeniden uygulama hakkında BDS 500, dış teyit hakkında BDS 505 standartlarına bakınız.

²³ Bağımsız denetime tabi şirketler ile mevzuat gereği bağımsız denetime tabi kooperatiflerde denetim BDS’lere göre yapılmaktadır. BDS’ler temelde yıllık finansal tabloların denetimine ilişkin hususları düzenlemektedir. Eğer denetlenen kooperatif bağımsız denetime tabi bir kooperatifse ve yıllık finansal tabloları denetleyen bağımsız denetçi aynı zamanda kooperatifin ara dönem finansal tablolarını da denetliyorsa ara dönem finansal tabloların denetimi “*SBDS 2410 Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi*” standardına göre yapılır (SBDS 2410, p. 1).

²⁴ Denetleme organı tarafından yapılacak olan denetimler için 8. maddenin a bendince açıkça “yıllık bilanço ve gelir tablosu hesapları” ifadesi kullanılmıştır.

Böyle bir ayrımın önemi, denetim kanıtının zamanlamasının kanıtın uygunluğunu ve güvenilirliğini etkiliyor olmasıdır (Durmuş, Otlı ve Özkan, s. 73). Denetim kanıtının ait olduğu dönem veya tarihi ile ilgili olarak hem BDS’ler hem de SBDS 2400 temel olarak, denetim kanıtlarının denetim sırasında uygulanan prosedürlerden elde edilmesi gerektiğini ifade etmektedir (BDS 500, p. A5; SBDS 2400, p. A13).

4.3. Dış Denetim Yapabilecekler

KoopK’nın 65. maddesinde “*denetçi, genel kurul namına kooperatifin bütün işlem ve hesaplarını tetkik eder*” denilmektedir. Yani denetçiler (denetim organı) bu görevi genel kurul adına gerçekleştirmektedir. Kanundaki bu ifade, denetleme yetkisinin de genel kurulda olduğunu ifade etmekte ve böylece denetçilerin bağımsız organ sıfatlarına gölge düşürmektedir (Poroy ve ark. 2023, s. 720). Bu nedenle kooperatif denetimi, kooperatiflerin özerkliğini sağlayacak biçimde bağımsız denetçiler tarafından yapılmalıdır (Fajardo ve ark. 2017, s. 97).

Kooperatiflerde dış denetçiler, Yönetmeliğin 16. maddesinde belirtilen nitelikleri taşıyanlar arasından, kuruluştaki ana sözleşmeyle, sonraki dönemlerde genel kurul kararıyla görev yapacağı hesap dönemi içerisinde seçilmelidir (m. 27).

Ticaret Bakanlığı yayımladığı Yönetmelik ile kimlerin kooperatif dış denetimi gerçekleştirebileceğini belirlemiştir. Yönetmeliğin 14. maddesinde dış denetim yapabilecek olanlar şu şekilde sayılmıştır:

- “*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler*”
- “*3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensupları*” (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir)
- “*İlgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, bağlı olunan merkez birlikleri veya merkez birliği kurulamamışsa bağlı olunan birlikler*”

Yukarıda belirtilen taraflar incelendiğinde KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler dışında iki tarafın daha dış denetim yapabilecek olması dikkat çekmektedir. Bunun nedeninin, dış denetimin kooperatifler için bir maliyet baskısı oluşturmamasını sağlamak olduğu düşünülebilir.

“Bağımsız denetçiler” bir bağımsız denetim şirketi bünyesinde bağımsız denetime tabi şirketlerin de denetimini gerçekleştirdikleri için talep edebilecekleri denetim ücretleri kooperatiflerin finanse edebileceği tutarları aşabilir. Şöyle ki; Türel, Yılmaz ve Özveren 2022’de yaptıkları çalışmada 2020 ve 2021 yıllarında halka açık şirketlerin bağımsız denetim için ödemiş oldukları ücretleri araştırmışlardır. Araştırma sonucunda aşağıdaki tabloda verilen ortalamalara ulaşılmıştır (s. 69).

Tablo 1. Mali Kuruluşlar Dışındaki Sektörlerin Ödedikleri Ortalama Denetim Ücretleri

	2020	2021
Dört büyükler	739.974 TL	1.075.907 TL
Diğer	96.234 TL	160.082 TL

Araştırma her ne kadar halka açık şirketlerde yapılmış olsa da kooperatiflerin karşılaşılabilecekleri ortalama ücretlerin bir göstergesi olarak önemli bir veridir.

Fajardo ve ark. (2017) bu durumu şu şekilde ifade etmektedir: “*Denetleyen kurum, denetçinin gerçekleştirdiği faaliyetin yanı sıra denetlenen kooperatifin faaliyeti, büyüklüğü ve mali kapasitesi dikkate alınarak denetim maliyetlerinin makul olmasını sağlamalıdır*” (s. 114). Yazarlar burada denetim maliyetlerinin makul olması ile ilgili misyonu sadece “denetleyen kurum” a yüklemişlerse de Türkiye uygulamasında kooperatifler piyasanın belirlemiş olduğu ücretlere zorunlu kalmasınlar diye Ticaret Bakanlığı tarafından KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler dışındaki taraflar da dış denetim sürecine dahil edilmiş olabilir.

Kooperatifler açısından muhtemel bir maliyet kaygısıyla Yönetmelik ile belirlenmiş başka bir konu da bir kooperatifin denetimini gerçekleştirecek olan dış denetçinin sayısıdır. Yönetmeliğe göre dış denetime tabi olan kooperatiflerde “bir” dış denetçi görev yapabilmektedir (m. 27/1).

Tabi burada mutlaka belirtmek gerekir ki, denetçi sayısının “bir” gibi çok düşük bir sayıyla sınırlandırılmış olması doğru değildir. Bu sakıncanın iki temel gerekçesi vardır. İlki, “mesleki yeterlik ve özen” etik ilkesine göre denetim yapmak zorunda olan denetçinin tek başına baş edemeyeceği özel bir durumla karşılaşması durumunda yardım alabileceği, o kooperatifin denetimi için görevlendirilmiş (yani kooperatifin bilgilerine ulaşma yetkisi olan) başka birisinin olmamasıdır. İkincisi ise hem kooperatifi hem de rapor kullanıcılarını etkileyebilecek çok önemli bir kararı (yani görüşü) tek bir kişinin verecek olmasıdır. Görüş tek bir kişinin kararına bırakılamayacak kadar hayati bir noktadadır. Denetçi her iki durumda da bir başka kişiden yardım alır veya fikir alışverişi yaparsa bu durum etik ilkelerden özellikle “sır saklama yükümlülüğü” açısından da önemli bir risk unsuru olacaktır.

Buna ek olarak dış denetçi sayısının “bir” gibi düşük bir sayı ile sınırlandırılması denetimi gerçekleştiren dış denetçiye “tek başına” büyük bir sorumluluk yüklemektedir. Bunun nedeni Yönetmeliğin, SBDS 2400’ün kıyasen uygulanacağını ifade etmesinden; SBDS 2400’de geçen “denetçi, bağımsız denetçi, denetim ekibi, sorumlu denetçi ve denetim şirketi” ifadelerinden dış denetçinin anlaşılması ve dış denetimin KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler ya da SMMM’ler veya YMM’ler tarafından yapılması durumunda denetim raporunda dış denetçinin denetim raporuna kendi adına imza atıyor olmasıdır (Üstün, Uzun ve Aydoğdu 2024, s. 46).

Yönetmelikte bu sayının gerekli koşullarda artırılabilmesine dair hüküm de yoktur. Yönetmelikte yedek denetçiden bahsediliyor olsa da yedek denetçi Yönetmeliğe göre sadece “*seçilen dış denetçinin görevi kabul etmemesi durumunda görev yapmak veya dış denetçiliğin herhangi bir sebeple boşalması durumunda kalan sürede görev yapmak üzere*” yine kooperatif genel kurulu tarafından görevlendirilmektedir (m. 27/2). Kaldı ki, denetim bir ekip işidir ve denetim kalitesi ile denetim ekibinde yer alan kıdemli denetçi sayısı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu literatürde kabul edilmektedir (Hossain, Yazawa ve Monroe 2017, s. 1).

Denetçinin bağımsızlığı ile birlikte diğer önemli bir konu da kooperatiflere özgü özellikler nedeniyle dış denetçilerin taşımaları gereken özelliklerdir. Bu çerçevede dış denetim faaliyeti kooperatiflerin kendine özgü özellikleriyle tutarlı olacak biçimde özel nitelikli denetçiler tarafından yapılmalıdır (Fajardo ve ark. 2017, s. 97). Ticaret Bakanlığı da kimlerin kooperatif dış denetimi gerçekleştirebileceğinin yanında dış denetçilerin eğitimi ve deneyimine ilişkin kuralları da belirlemiştir.

4.3.1. KGK Tarafından Yetkilendirilen Bağımsız Denetçiler

Yapılan düzenleme ile KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler için eğitim ve deneyim kapsamında özel koşullar getirilmemiştir. Bunun nedeni KGK’dan bağımsız denetçilik yetkisinin alınabilmesi için gerekli koşulların sıkı bir şekilde belirlenmiş olmasıdır. Bu koşullar önemli nitelikte eğitim ve deneyim içermektedir²⁵.

4.3.2. 3568 Sayılı Kanuna Tabi Meslek Mensupları ile Denetim Yetkisi Verilen Birlik/Merkez Birliğinde Denetimle Görevli Personel

Yönetmelik kapsamında dış denetçi olabilecek ikinci taraf 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa tabi meslek mensuplarıdır. 3568 sayılı Kanun, muhasebe meslek mensuplarının “Meslek Yasası” olarak ifade edilmektedir. 1989 yılında kabul edilen Kanun çerçevesinde faaliyetlerini yerine getiren meslek mensupları önemli bir eğitim sürecinden geçmektedirler. Bu açıdan Kanun, muhasebecilik mesleğinde nitelikli işgücü oluşmasına büyük katkı sağlamıştır (Güvenli 2005, s. 24).

Yönetmeliğe göre dış denetçilik yapabilecek üçüncü taraf da serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) veya yeminli mali müşavir (YMM) ünvanına sahip olmamakla birlikte denetim yetkisi verilen birlik/merkez birliğinde denetimle görevli personellerdir. Bu denetçiler de önemli bir eğitim ve

²⁵ Detaylı bilgi için bkz. Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği.

deneyime sahiptirler ancak mevcut görevlerinde yaptıkları denetim çalışmaları “bağımsız denetim” kapsamında yapılan denetim çalışmalarından önemli derecede farklıdır.

Dış (bağımsız) denetim olgusu ayrı bir eğitim ve deneyim gerektirmektedir. Bu nedenle de Ticaret Bakanlığı SMMM’lerin, YMM’lerin ve bu ünvanlara sahip olmamakla birlikte denetim yetkisi verilen birlik/merkez birliğinde denetimle görevli personellerin kooperatiflerde dış denetim gerçekleştirebilmeleri için “dış denetçi eğitimi”ni tamamlamalarını bir zorunluluk olarak getirmiştir (m. 16/1.d).

Dış denetçilik eğitimi, Bakanlık veya Bakanlık tarafından yetkilendirilmiş kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları veya üniversitelerce verilebilmektedir. Eğitim içeriği sadece denetimden oluşmamaktadır. Daha önce de vurgulandığı gibi kooperatiflerin kendine özgü yapı ve faaliyetleri nedeniyle bu eğitimde kooperatiflere ilişkin kapsamlı bir içerik²⁶ bulunmaktadır.

5. SONUÇ

Kooperatifler, derneklerden ve şirketlerden farklı özellikler taşıyan, kâr elde etmeyi ve paylaşmayı değil birbirleri arasında oluşturdukları yardımlaşma ile “bireyin ekonomisini geliştirme”yi amaçlayan kişi birlikleridir. Bu açıdan bakıldığında kooperatifler aslında kendi üyelerinin refahları için faaliyet gösteren bir organizasyon olarak düşünülebilir. Söz konusu amaca ulaşabilmek için doğal olarak dış çevreleri ile ticari nitelikli önemli birtakım faaliyetler yürütürler. Bu faaliyetler nedeniyle de mevzuatımız onları tacir olarak tanımlamış ve finansal tablo düzenleme zorunluluğu getirmiştir.

Kooperatifler her ne kadar kendi üyelerinin refahına hizmet ediyor olsalar da yasal bir kurum ve aynı zamanda tacir olarak kooperatif topluluklarını, kooperatifin üyelerini, kooperatiften alacaklı olanları ve kamuoyunu korumak için kooperatif finansal tablolarının denetimi gerekmektedir. Aksi durumda kooperatiflerin kendi oluşturdukları finansal tablolara olan güven az olacaktır. Kooperatif finansal tablolarına duyulan güveni artırmanın en önemli aracı dış denetimdir. Bu sayede kooperatif dışı profesyonel denetçiler tarafından kooperatif finansal tablolarının ne ölçüde gerçeği yansıttığına dair güvence verilmektedir.

Kooperatiflerin tabi oldukları mevzuattaki farklılıklar doğal olarak onların denetimi ile ilgili hususları da etkilemektedir. Mevzuatta bu karmaşıklığı ortadan kaldırmak amacıyla 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7339 sayılı “Kooperatifler Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile KoopK’da yapılan değişiklikle Ticaret Bakanlığı’na çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslar dikkate alınarak dış denetime tabi olacak kooperatif ve üst kuruluşları belirleme yetkisi verilmiştir.

Ticaret Bakanlığı da Kanundan aldığı yetki ile 1 Şubat 2022 tarih ve 31737 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik” ile kooperatif ve üst kuruluşlarının denetimleri ile birlik ve merkez birliklerinin denetim için yetkilendirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Bu düzenleme son derece önemli ve faydalı olmasına karşın, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sürecine birtakım karışıklıklara sebep olabilecek bazı hükümler de barındırmaktadır. Yönetmelik, her ne kadar kooperatiflerin dış denetimini düzenliyor olsa da denetimin adeta bağımsız denetime tabi şirketlerde olduğu gibi yapılmasını istemektedir.

Söz konusu farklılıklar şu şekilde özetlenebilir:

- 1) Dış denetimlerde kullanılacak kriterlere ilişkin olarak SBDS 2400’ün “kıyasen” uygulanması gerektiğine dair “muğlak” bir ifadenin yer alması,

²⁶ Kooperatifçilik Mevzuatı, Kooperatiflerde Vergilendirme, Temel Muhasebe ve Muhasebe Standartları, Denetim Standartları ve Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400, Dış Denetimde Raporlama, Bankacılık ve Sigortacılık Mevzuatı, Kurumsal Yönetim İlkeleri, Finansal Yönetim ve Finansal Raporlama, Etik Kurallar.

Detaylı bilgi için bkz. Kooperatif ve Üst Kuruluşlarında Dış Denetim Yapacakların Eğitimine İlişkin Usul ve Esaslar.

- 2) Yapılan dış denetim çalışmasının Yönetmelikte “sınırlı güvence denetimi” olarak ifade edilmesine karşın sanki “makul güvence denetimi” yapılmış gibi denetçi kanaatinin “görüş” olarak isimlendirilmesi,
- 3) Kıyasen uygulanması gerektiği ifade edilen SBDS 2400’den farklı olarak, denetimde kullanılacak denetim tekniklerinin Yönetmelik ile belirlenmesi ve bu teknikler içerisinde “örnekleme”nin BDS ve SBDS’lerden farklı bir şekilde denetim tekniği olarak sayılması,
- 4) Denetim prosedürlerinin zamanlamasına dair açık bir hükmün bulunmaması,
- 5) Muhtemel bir maliyet kaygısıyla kooperatif dış denetimini yapacak denetçi sayısının “bir” ile sınırlandırılması ve gerektiğinde bu sayının artırılabilmesine dair bir hükmün bulunmaması.

Yukarıda ifade edilen hususlar temelde mevzuat ile BDS’ler ve SBDS’ler arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Elbette standart hükümleri ile mevzuat hükümleri arasında farklılıklar olması durumunda mevzuat hükümleri geçerli olacaktır. Ancak kooperatif denetçisinin sürekli standart ve mevzuat arasında farklılık var mı diye gidip gelmesi, denetçinin karışıklık yaşayarak hata yapma ve isabetsiz bir görüş bildirme riskini artıracaktır.

Sonuç olarak, mevzuat ile standartlar arasındaki bu tür farklılıkların mümkün olduğunca ortadan kaldırılması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akerlof G. A. (1970), The Market for ‘Lemons’: Quality Uncertainty and the Market Mechanism, The Quarterly Journal of Economics, 84(3): 488-500.
- Aydoğan G. (2021), Anonim Şirketlerde Kamuyu Aydınlatma Belgelerinden Doğan Hukuki Sorumluluk, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Aydoğan G. ve Ertugay, E (2024), Güvence Denetimi Standartları ve Hukuki Altyapısı, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi.
- BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı.
- BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardı.
- BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler Standardı.
- BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı.
- BDS 505 Dış Teyitler Standardı.
- BDS 520 Analitik Prosedürler Standardı.
- BDS 530 Bağımsız Denetimde Örnekleme Standardı.
- Durmuş A., Otlı F. ve Özkan, Ö. (2018), Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, İlkbahar 2018 Cilt: 9 Sayı:1.
- Fajardo, G., Fici, A., Henry H., Hiez D., Meira, D., Münkner, H.-H. ve Snaith, I. (2017), Principles of European Cooperative Law, Intersentia Ltd., Cambridge, United Kingdom.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.
- GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri
- Güvemli O. (2005), 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'nın 15. Yılı Üzerine, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 25.
- Hossain S., Yazawa K. ve Monroe, G.S. (2017), The Relationship between Audit Team Composition, Audit Fees, and Quality, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 36 (3).
- Kaya B. (2015), Kurumsal Performansı Artırmak için İç denetim, İç Kontrol ve Risk Yönetimi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

- Kessler G. (1940), Kooperatifçilik, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Yayınları, No 11, İstanbul.
- Öksüz E. (1982), Kooperatifçilik Kavramı ve İlkelerinin Işığında, Türkiye'de Köy Kalkınma Kooperatifleri, Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, Sayı: 31, 329 – 358.
- Özkorkut K. (2013), Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Poroy R., Tekinalp Ü. ve Çamoğlu, E. (2023), Ortaklıklar Hukuku II, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- SBDS 2400 Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardı.
- SBDS 2410 Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardı.
- TDK Türk Dil Kurumu Sözlüğü.
- Tekinalp Ü., Poroy R. ve Çamoğlu, E. (2019), Ortaklıklar Hukuku I, (İstanbul: Vedat Kitapçılık).
- Türel A., Yılmaz F. ve Özveren, C. (2022), Türkiye’de Bağımsız Denetim Ücretlerinin Analizi, Mali Çözüm Dergisi, 32(172).
- Üstün Y. (2014), Normlar Hiyerarşisi ve Kooperatiflerin Denetimi Meselesi, Tematic Ticaret ve Mevzuat Araştırmaları Dergisi, Sayı: 2.
- Üstün Y. ve Yüksel, Ş. E. (2023), Temel Kooperatifçilik Bilgisi, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Eflatun Matbaacılık, Ankara.
- Üstün Y., Uzun E. ve Aydoğdu M. (2024), Kooperatiflerin Dış Denetimi ve Dış Denetimde Raporlama, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

Review Article

Kooperatiflerde Dış Denetim

External Audit in Cooperatives

Emrah ERTUGAY

Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Üniversitesi

Siyasal Bilgiler Fakültesi

ertugay@politics.ankara.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0003-2049-395X>

Extensive Summary

Cooperatives are associations of individuals with different characteristics from associations and partnerships. Cooperatives aim to “improve the individual's economy” rather than making and sharing profits. The main tool in achieving this goal is the cooperation between the people who form the union.

Although they have significant differences from companies in terms of their establishment purposes and the activities they carry out, cooperatives are considered among commercial companies in Turkish legislation. Cooperatives are obliged to keep commercial books, both because they are merchants and because of the commercial transactions and acts they carry out. In addition, since all cooperatives are corporate tax payers, they have to keep books and create financial statements on a balance sheet basis, without being subject to the limits specified in Article 177 of the Tax Procedure Law.

Financial reporting is done to meet the information needs of the internal and external environment of economic organizations. These circles use these reports in their economic decisions. In order for the economic decisions taken by the parties to be rational, the accuracy of the information produced for different environments is of great importance. This situation also brings to the fore the need for trust in the financial statements created. The most important tool to ensure that the financial information produced is reliable for information users is “audit”.

External auditing is basically carried out through financial statements. For this reason, external audit studies in cooperatives focus on compliance with the law and to what extent the economic results (i.e. financial statements) reflect the real situation of the cooperative, as in companies that make financial reporting. However, two important points to consider at this point are that both the organizational structures and commercial transactions of cooperatives are very different from companies.

An important problem with cooperatives is that their fields of activity are very different within themselves and they are subject to the regulations of different ministries according to their fields of activity in Turkish legislation. In addition to all these, since cooperatives are considered among commercial companies, the Turkish Commercial Code and relevant legislation also determine the processes related to cooperatives.

Such differences in the legislation to which cooperatives are subject naturally also affect issues related to their supervision. In order to eliminate this complexity in Turkish legislation, with the amendment made to the Cooperatives Law, the Ministry of Trade has been given the authority to determine the cooperatives and parent organizations that will be subject to external audit, taking into account criteria such as the field of work, the number of partners and turnover.

The Ministry of Trade, with the authority it receives from the Law, has determined the procedures and principles regarding the inspection of cooperatives and their parent organizations and the authorization

of unions and central unions for inspection, with the “Regulation on the Inspection of Cooperatives and Parent Organizations”.

The current financial reporting framework for cooperatives is the “Uniform Accounting System”. Since the Balance Sheet and Income Statement are expressed as the basic financial statements according to the Uniform Accounting System, these are the basic statements subject to audit.

In the second paragraph of Article 23 of the Regulation, it is stated that “ISRE 2400 Engagements to Review Historical Financial Statements standard is applied by analogy in external audits to be carried out in accordance with this Regulation”. However, although there is a reference to a certain standard in the relevant regulation, the presence of a word that causes ambiguity such as “comparative” and the existence of provisions that differ from the ISRE 2400 articles unfortunately overshadow the “clear rules” that should be there. Of course, in case of differences between the standard provisions and the legislative provisions, the legislative provisions will prevail, that is, ISRE 2400 does not invalidate the legislation, but a limited audit carried out in accordance with the legislation cannot be considered to be carried out directly in accordance with ISRE 2400.

ISRE 2400 defines the audit work as a “limited assurance audit”. Limited assurance is “the level of assurance in which the auditor expresses a conclusion based on the procedures applied and the evidence obtained, indicating whether any matter has come to the auditor's attention that causes the auditor to conclude that the information subject to audit contains material misstatement”. As can be seen here, while a high level of assurance is provided in reasonable assurance audits, the level of assurance provided in limited assurance audits is lower. This difference in the level of assurance provided also causes a difference in the naming of the “opinion” reached by the auditor in the audit report. In independent audit studies targeting general user groups, the auditor's opinion is based on ISA 700, par. 23 uses the term “opinion” in ISRE 2400, par. 69 the term “conclusion” is used.

Since both the Regulation and SBDS 2400 define the audit work as a limited assurance audit, the combination of nature, scope and timing of the evidence gathering procedures must be sufficient for the auditor to obtain at least a “significant level” of assurance. However, here too, there are significant differences between the two regulations in terms of evidence collection procedures. This situation poses a significant risk, especially for the auditor performing the audit work. The basis of this risk relates to the auditor's decision about whether he has collected sufficient and appropriate evidence for the level of assurance he will provide.

There is no clear provision in the regulation as to whether the financial statements to be audited by external audit are annual financial statements. On the other hand, the expression “accounting period” is frequently used in the sections of the Regulation related to external audit. Considering that cooperatives are classified as merchants according to the Turkish Commercial Code and are obliged to prepare annual financial statements, it would not be wrong to say that external audits to be carried out within the framework of the Regulation should mainly be carried out on annual financial statements. Of course, it would be more useful to express this issue clearly in the Regulation.

As a result, since there are significant differences between the Regulation and the ISAs and ISREs, the cooperative auditor's constant examination of whether there are differences between the standards and the legislation will increase the risk of the auditor experiencing confusion, making mistakes and expressing an inaccurate opinion. It would be beneficial to eliminate such differences between the regulation and auditing standards as much as possible.