

## KOOPERATİFLERDE DİŞ DENETİM

Yusuf Üstün 

Ticaret Başmüfettişi, Türkiye, e-mail: ysfstn@hotmail.com

### 1. KOOPERATİFLERDE DİŞ DENETİM <sup>11</sup>

#### 1.1. Kooperatiflerde Dış Denetimin Konusu ve Kapsamı <sup>12</sup>

Ülkemizde kooperatifçilik alanında temel yasa niteliğinde olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda (KK) değişiklik yapan 21/10/2021 tarih ve 7339 sayılı yasayla, kooperatiflerde denetim sistemi yeniden düzenlenmiş ve etkin bir denetim modelinin kurulması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda etkin bir denetim için dünya kooperatifçiliğinin Almanya, Japonya, Kanada, İspanya, Polonya ve İtalya gibi örneklerinde bulunan zorunlu dış denetim sisteminin ülkemizde de uygulamaya geçirilmesi hedeflenmiştir.

Diğer bir deyişle, kooperatiflerdeki iç denetim diyebileceğimiz mevcut denetim kurulunun yanı sıra; ilk defa, çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslara göre belirlenecek kooperatifler ve üst kuruluşlarına, dış denetim yaptırılması zorunluğu getirilmiştir.

Yapılan değişiklikle, Ticaret Bakanlığı (TB) tarafından çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslar dikkate alınarak belirlenen kooperatif ve üst kuruluşların dış denetime tabi olacağı belirtilmiştir.

Dış denetimin konusu ise yalnızca finansal tabloların denetimi olarak sınırlanmamış; kooperatif yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin de denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığının, gerçeği yansıtmadığının denetim kapsamı içerisinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, yapılacak dış denetime ilişkin usul ve esaslar, denetçilerin nitelikleri, uyacakları etik ilkeler, görev ve yetkileri, seçilmeleri, görevden alınmaları veya ayrılmaları, denetimin ve denetim raporlarının içeriği ve raporun genel kurula sunulması ile üst kuruluşların yetkilendirilmesine ilişkin hususların Ticaret Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle<sup>13</sup>

Citation/Atf: ÜSTÜN, Y. (2024). KOOPERATİFLERDE DİŞ DENETİM. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 7(1): 117-132

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Yusuf Üstün

E-mail: ysfstn@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

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

düzenleneceği belirtilmiştir.

Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmeliğe (Kooperatif Denetim Yönetmeliği) göre kooperatiflerin finansal tablolarının;

- Kooperatiflerin tabi olduğu 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer ilgili mevzuatına göre hazırlanıp hazırlanmadığı,
- Gelir ve giderlerinin dayanağını oluşturan belgelerin ilgili mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği,
- Gelir ve gider hesapları ile bilanço hesaplarının defter, kayıt ve belgelerle uyumlu olup olmadığı,
- Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu içerisinde yer alan finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı, hususları dış denetimin konusunu oluşturmaktadır.

Burada “Bağımsız Denetim” kavramı ile “Dış Denetim” kavramını birbirine karıştırmamak gerekir.

**Bağımsız Denetim;** SMMM ve YMM ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilerin, TTK, 660 sayılı KHK ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.<sup>14</sup>

**Dış Denetim;** SMMM, YMM, Bağımsız Denetçiler ve ilgili Bakanlıkça denetim yetkisi verilen birliklerde/merkez birliklerinde dış denetimle görevli personel tara-

findan belirli şartları sağlayan kooperatiflerin, finansal tablolarındaki bilgilerin, mevzuatta belirtilen esaslara uygunluğu ve doğruluğu hususunda, sınırlı güvence sağlayacak denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesini ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

Bağımsız denetim, mevzuatta belirlenen şartları sağlayan şirketlerde/kooperatiflerde uygulama alanı bulurken, dış denetim sadece kooperatiflere özgü bir kavramdır.

Bu husus, Kooperatif Denetim Yönetmeliğinin 36. Maddesinin 5.fikrasında “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 olmadığı**nın açıkça belirtildiği ifadeye yer verilir.” şeklinde ifade edilmiştir:

Dış denetimle karıştırılmaması gereken diğer denetim ise “**kooperatif denetleme organı**” tarafından yapılacak denetimdir. KK’da kooperatiflerde denetim faaliyetlerini yürüten organa ilişkin yalnızca “denetim kurulu” ifadesi kullanılmamakta, Kanunun farklı yerlerinde aynı organ için “denetim organı”, “denetleme organı”, “denetçiler kurulu”, “denetçiler” şeklinde farklı ifadeler de kullanılmaktadır.

Kooperatif denetleme organı tarafından yapılan denetim, genel kurul adına kooperatif veya üst kuruluşlarının işlem ve hesaplarını tetkik eden, kooperatif denetim kurulu üyelerince yapılan denetimi ifade etmektedir.

Kooperatif anasözleşmesinde belirlenen faaliyet konuları çerçevesinde gerçekleştirilen tüm işlemlerinin mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği, gelir tablosu hesaplarıyla bilançonun defterlerle uyumluluk halinde bulunup bulunmadığı, defterlerin düzenli bir surette tutulup tutulmadığı ve gelir tablosu hesaplarıyla

mameleki hakkında uyulması gerekli olan hükümlere göre işlem yapıp yapılmadığı hususları kooperatif denetleme organı tarafından yapılacak denetimin konusunu oluşturur.<sup>15</sup>

## 1.2. Dış Denetime Tabi Kooperatifler, Dış Denetim Yapabilecekler ve Bunların Nitelikleri

### 1.2.1. Dış Denetime Tabi Kooperatifler

KK m.65 ve 69, 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununun (TKK) m.20, 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunun (TSKB) m.5'e dayanılarak hazırlanan "Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik" uyarınca, aşağıdaki belirtilen şartlardan birini sağlayan faal kooperatiflerin dış denetime tabi olacağı hükme bağlanmıştır.

#### Dış Denetime Tabi Kooperatif Türleri<sup>16</sup>

- Tarım Satış Kooperatifleri,
- Tarım Kredi Kooperatifleri,
- Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri,
- Pancar Ekicileri Kooperatifleri.

Yapı ruhsatı alınmış ve ortak sayısı 100 veya daha fazla olan;

- Yapı Kooperatifleri,
- Turizm Geliştirme Kooperatifleri
- Gayrimenkul İşletme Kooperatifleri
- Faaliyet konusuna bakılmaksızın 30 milyon Türk lirası ve üstü net satış hasılatı olan kooperatifler.

- Faaliyet konusuna bakılmaksızın 2.000 ve daha fazla orta1 bulunan kooperatifler.

Yukarıdaki tabloda yer almayan kooperatif türleri, dış denetime tabi değildir.

Örneğin Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifleri, net satış hasılatı 30 milyon Türk Lirası ve üstü değilse ya da 2.000 ve daha fazla ortağı yoksa dış denetime tabi

olmayacaktır. Yine yapı ruhsatı alınmamış ya da ortak sayısı 100 veya daha fazla olmayan yapı kooperatifleri, turizm geliştirme kooperatifleri ve gayrimenkul işletme kooperatifleri de dış denetime tabi değildir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, mezkur kooperatiflerin yapı ruhsatını alması ve ortak sayısının 100 veya daha fazla olmasıdır. Bu örnekler tabloda yer almayan diğer kooperatif türleri için çoğaltılabilir.

Ayrıca art arda iki hesap döneminde 30 milyon Türk Lirası net satış hasılatı şartını sağlayan kooperatifler, müteakip hesap döneminden itibaren dış denetime tabi olacaklardır. Art arda iki hesap döneminde yıllık net satış hasılatı 30 milyon Türk Lirasının altında kalan kooperatifler ise müteakip hesap döneminden itibaren dış denetim kapsamından çıkarılacaklardır.

Kooperatiflerin yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınacaktır. Kooperatiflerin yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında varsa bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır. Ancak müteakip dönemde bu şartı sağlaması durumunda bir sonraki dönemde dış denetim kapsamına dahil olur.

Kanuni yükümlülükleri nedeniyle TTK'nın ilgili hükümleri kapsamında bağımsız denetim yaptıran kooperatifler, yaptırmaları gereken dış denetimden muaftır. Örneğin, TTK'ya göre bağımsız denetime tabi olan bir tarım satış kooperatifi KK'ya göre ayrıca dış denetim yaptırmak zorunda değildir.

Dış denetime tabi olduğu halde söz konusu dış denetimi yaptırmayan kooperatiflerin finansal tabloları, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ve ibra konularında alınan genel kurul kararları geçersizdir. Bu nedenle yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğunu ortadan kaldıran söz

konusu kararların alınabilmesi için yapılacak olan genel kurul toplantılarına ilişkin olarak hazırlanan gündem maddelerinin içerisinde “*dış denetçinin seçilmesi ile dış denetçiye verilecek ücret hakkında karar alınması*” hususuna yer verilmesi uygun olacaktır.

Yine gündemde böyle bir maddenin bulunmaması durumunda kooperatif genel kurul toplantılarına katılacak Bakanlık Temsilcilerince durumun yeni seçilecek yönetim kurulu üyelerine, eğer seçimli bir toplantı değilse mevcut yönetim kurulu üyelerine açıklanması, dış denetçi seçimi için genel kurulun hızlı bir şekilde olağanüstü toplantıya çağırılması gerektiği ifade edilmelidir.

### 1.2.2. Dış Denetim Yapabilecekler

Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik uyarınca kooperatiflerin dış denetimi; ancak ve ancak aşağıda yer alan kişiler tarafından yapılabilir.

#### Dış Denetim Yapabilecekler<sup>17</sup>

KGK tarafından yetkilendirilen **Bağımsız Denetçiler**,

- 3568 sayılı Kanuna tabi **meslek mensupları**, (SMMM ve YMM'ler)
- İlgili Bakanlıkça **dış denetimle yetkilendirilen**, bağlı olunan **merkez birlikleri** veya merkez birliği kurulamamışsa bağlı olunan **birlikler**,

Yukarıda yer alan ilgili Bakanlık ifadesinden, tarımsal amaçlı kooperatifler ve üst kuruluşları için Tarım ve Orman Bakanlığını (TOB); yapı kooperatifleri ve üst kuruluşları için Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığını (ÇŞB); diğer kooperatifler ve üst kuruluşları için Ticaret Bakanlığını (TB) anlamak gerekmektedir.<sup>18</sup>

İlgili Bakanlıkça yetki verilmesi halinde dış denetim, merkez birliği olan kooperatiflerde merkez birliği, merkez birliği kurulamamışsa ortağı olduğu birlik tarafından gerçekleştirilebilir.

Dış denetime yetkili merkez birlikleri kendi ortakları dışındaki kooperatif ve birlikleri; birlikler de kendi ortakları dışındaki kooperatifleri denetleyemezler. Kooperatifler merkez birliğine/birliğe ortak olsalar dahi genel kurullarında alacağı kararla dış denetimi bağımsız denetçilere, SMMM'lere ya da YMM'lere yaptırabilir.

Örneğin; Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri Birlikleri Merkez Birliği (TESKOMB), sadece kendi ortakları olan esnaf ve sanatkarlar kredi kefalet kooperatiflerinin dış denetimini yapabilirken, kendi ortağı olmayan bir birliği ya da kooperatifi örneğin yapı kooperatiflerini ya da motorlu taşıyıcılar kooperatiflerini ya da tarım kredi kooperatiflerinin dış denetimini yapamazlar . Yine bu kooperatifler genel kurullarında alacakları kararla dış denetimlerini TESKOMB yerine dış denetçi niteliklerini haiz dışarıdan bağımsız denetçilere, SMMM'lere ya da YMM'lere yaptırabilirler.

İlgili Bakanlığın, dış denetim işleviyle yetkilendireceği birlikler/merkez birliklerinin;

- En az 7 ortak kooperatifinin bulunması,
  - Dış denetimi gerçekleştirebilecek kurumsal kapasiteye sahip olması, organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin denetim faaliyetini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi için yeterli olması,
  - Denetim rehberinin yazılı olarak oluşturulması,
  - Dış denetimi gerçekleştirmek üzere denetim biriminde yukarıda yer verilen dış denetçi niteliklerine haiz ve ortağı olan dış denetime tabi birim kooperatif sayısı;
  - 500 ün altında olanlarda en az 1/20si kadar,
  - 500-750 arası olanlarda 1/30u kadar,
  - 750 ve üzeri olanlarda 1/401 kadar,
- tam zamanlı dış denetimle görevli perso-

nel istihdam etmesi şarttır.

Örneğin; ilgili Bakanlığın dış denetimle yetkilendirdiği birliklerden olan TESKOMB'un ortak kooperatif sayısı yaklaşık 2023 yılı sonu itibariyle 1.000'dir. 19 Bu nedenle TESKOMB'un dış denetim biriminde, dış denetçi niteliklerine haiz tam zamanlı dış denetimle görevli personel sayısının en az 25 ( $1000 \times 1/40 = 25$ ) olması gerekmektedir.

Birlik/merkez birliğinde istihdam edilecek dış denetimle görevli personelde dış denetçi niteliklerine haiz olmanın yanısıra aşağıdaki şartlar aranır:

- Üniversitelerin en az dört yıllık lisans eğitimi veren siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği yetkili makamlar tarafından kabul edilen yurt dışındaki üniversitelerden veya yüksek okullardan mezun olmak.

- Usul ve esasları Bakanlıkça belirlenecek sınavda başarılı olmak.

- Sağlık durumu, her türlü iklim ve yolculuk koşullarına elverişli olmak.

- Birlik/merkez birliğinde istihdam edilecek dış denetimle görevli personelin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçi olması hariç, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması halinde yukarıda belirtilen hükümler (en az dört yıllık lisans mezunu, Bakanlıkça belirlenecek sınavda başarılı olma, sağlık durumu) şartı bu kişiler için de uygulanır.

Denetimle yetkilendirilen birlik/merkez birliği, ilgili Bakanlığa, her yılın ocak ayında dış denetime tabi tutulacak kooperatiflerin bir listesini teslim etmek zorundadır. Ayrıca bu kuruluşlar her yıl yürüttükleri denetimler hakkında bilgileri içeren bir rapor ve denetimle ilgili diğer konular hakkındaki bilgileri ilgili Bakanlığa vermekle yükümlüdürler.

### 1.2.3. Dış Denetçinin Nitelikleri<sup>20</sup>

Kooperatiflerde dış denetim faaliyeti yürütebilmek için dış denetçinin aşağıdaki şartlara haiz olması gerekmektedir.

- Türk vatandaşı ve medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak ,

- Kamu haklarını kullanmaktan yoksun bırakılmış olmamak,

- 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,

- 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 ön görülen diğer niteliklere sahip olmak koşuluyla denetim yetkisi verilen birlik/merkez birliğinde denetimle görevli personel olmak,

- KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler hariç olmak üzere dış denetçi eğitimini tamamlamış olmak,

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

- Dış denetim faaliyeti yapacağı kooperatif ile ortaklık ilişkisi bulunmamak, (Örneğin; SMMM, YMM ya da bağımsız denetçi sıfatına haiz olan bir kişi, ortağı olduğu bir yapı kooperatifinin dış denetimi yapamaz.)

- Son 5 yıl içinde gerçekleştirdikleri kooperatif dış denetimlerinde bu Yönetme-

lik hükümlerine üç seferden fazla aykırı davranışlarda bulunmamış olmak,

- 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, (Örneğin, SMMM, YMM ya da bağımsız denetçi sıfatına haiz olan bir kişinin, kendisi, eşi ile üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından birisi denetlenen bir sigorta kooperatif ile borç veya alacak ilişkisine girmişse, o kişi o sigorta kooperatifinin dış denetimini dış denetçi sıfatıyla yapamaz.)

- 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 olmak.

- Ayrıca dış denetçinin mevzuata uygun denetim raporu hazırlaması, süresi içinde tamamlaması ve hazırladığı raporu usulüne uygun olarak sunması gerekir.

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

Yine burada da “Bağımsız Denetçi”, “Dış Denetçi” ve “Kooperatif Denetçisi” kavramları birbirine karıştırılmamalıdır. Tekrar vurgulamak gerekirse;

- **Bağımsız Denetçi**, bağımsız denetim yapmak üzere, SMMM, YMM ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişileri,

- **Dış Denetçi**, SMMM, YMM, Bağımsız Denetçiler ve ilgili Bakanlıkça denetim yetkisi verilen birliklerde/merkez birliklerinde dış denetimle görevli personeli,

- **Kooperatif Denetçisi**, kooperatif denetleme organı üyelerinden her birini ifade etmektedir.

Kooperatif denetçileri, genel kurul adına kooperatif veya üst kuruluşlarının işlem ve hesaplarını tetkik eder.

### 1.3. Dış Denetçinin Görev, Yetki ve Yükümlülükleri<sup>21</sup>

Dış denetçi; finansal tabloların kayıtlara uygun, doğru ve dürüst şekilde hazırlanmasına ilişkin görüş oluşturabilmek amacıyla denetimi planlar, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplar ve finansal tablolar ile diğer denetim konuları hakkında sınırlı güvence sağlayacak sonuca ulaşır.

Denetim planlarının hazırlanmasında ve denetimin yürütülmesinde risk unsurları öncelikle dikkate alınır. Risk düzeyinin yüksek olduğu sonucuna varılan alanlarda denetim faaliyetleri artırılır. Risk düzeyinin düşük olduğu durumlarda yeterli kanıt elde etmek şartıyla denetim faaliyetleri sınırlı düzeyde gerçekleştirilebilir.

Dış denetçi, kooperatifin işletme konusuna aykırı işlemlerde bulunup bulunmadığını denetler ve düzenleyeceği raporda yaptığı bu denetimin sonucuna ilişkin görüşünü belirtir.

Dış denetim raporu ortakların denetim faaliyetleri ve sonuçları hakkındaki bilgilere tam ve doğru bir şekilde ulaşmasını sağlayacak ayrıntıda hazırlanır.

Rapor, hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içerisinde hazırlanarak genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna teslim edilir. Ancak her halde dış denetim raporları, denetimi yapılan kooperatifin genel kurul toplantısı yapmasını engellemeyecek şekilde sunulur.

Yönetim kurulu, dış denetim raporunu genel kurul toplantısından en az on beş gün önce, ortakların incelemesine hazır bulundurmakla yükümlüdür.

### 1.3.1. Görevleri

Dış denetçinin görevleri:

- TTKda sayılan ticari defterlerin usulüne uygun bir şekilde tutulup tutulmadığını, gerekli onayların yaptırılıp yaptırılmadığını incelemek.
- 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.
- Hatalı finansal raporlama ile kooperatif iş ve işlemlerinde usulsüzlüğe neden olabilecek risk unsurlarını belirlemek ve bu unsurları düzenli aralıklarla kontrol etmek.
- Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının mali açıdan ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmek.
- Envanter işlemlerini kontrol etmek.
- Kooperatifin sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığını veya kooperatifin borca batık olup olmadığını kontrol etmek, sermaye karşılıksız kalmışsa karşılıksız kalan tutarı belirlemek.
- Kooperatiflerin gelir gider farklarının dağıtımlarına ve giderlerin paylaşımına ilişkin hususlarda anasözleşmeye uygun hareket edilip edilmediğini incelemek.
- Ortakları şahsen veya ek ödeme ile yükümlü olan kooperatiflerde, ortaklar listesinin usulüne uygun olarak oluşturulup oluşturulmadığını, pay defteri ile uyumlu olup olmadığını incelemek.

şeklinde sıralanabilir.

Dış denetçi yaptığı denetim faaliyetleri esnasında kooperatif ortakları veya alacaklılar aleyhine telafisi güç veya imkânsız sonuçlar doğuracak bir hususu tespit ettiğinde, konuyu derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmek zorundadır. Bu hususa dış denetim raporunda ayrıca yer verilir. Dış denetçi, gerektiğinde açıklama yapmak üzere genel kurul toplantılarına

katılır, ancak oy kullanamaz.

### 1.3.2. Yetkileri

Dış denetçi;

- Kooperatif yönetim kurulundan ve bu kurulun bilgisi dâhilinde diğer kooperatif görevlilerinden, denetim için gerekli olan elektronik ortamdakiler dâhil olmak üzere bütün bilgilerin kendilerine verilmesini ve dayanak oluşturabilecek belgelerin sunulmasını isteme,
- Kooperatif yönetim kurulunca düzenlenip onaylanan finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun gecikilmeksizin kendisine ibrazını talep etme,
- Kooperatifin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, yükümlülüklerini, kasasını, kıymetli evrakını ve envanterini inceleme,
- Kooperatifin yönetim kurulundan, denetim çerçevesinde gerekli imkânların sağlanmasını isteme,
- Denetim çerçevesinde üçüncü kişilerden fiziki, elektronik veya başka bir ortamda bilgi isteme, yetkilerine sahiptir.

Dış denetçinin bu yetkileri sınırlandırılmaz.

Dış denetçi, denetlenen kooperatif tarafından bu yetkilerin sınırlandırılması ya da haklı bir sebebin varlığı halinde, dış denetim sözleşmesini feshedebilir. Sözleşmenin feshi yazılı ve gerekçeli olmak zorundadır.

### 1.3.3. Yükümlülükleri

Dış denetçi,

- Dış denetimleri, KK, Kooperatif Denetim Yönetmeliği, mesleki etik ilkelere uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirmek,
- Dış denetimi, dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak, dış denetimi gerçekleştirirken, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dâhil olmak üzere, tüm belgeleri ekleriyle birlikte denetim dosyası haline getirmek, denetim dosyasının aslına uygun bir nüshasını 10 yıl bo-

yunca muhafaza etmek ve talep halinde ilgili Bakanlığa ibraz etmek,

- Sır saklamakla ve denetleme ile ilgili olan iş ve kooperatif sırlarını izinsiz olarak kullanmamak, gerektiğinde; genel kurul toplantılarına iştirak etmek ve denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda genel kurula açıklamalarda bulunmak,

- Dış denetim sözleşmesinin feshi halinde, yeni dış denetçiye verilmek üzere, fesh tarihine kadar elde ettiği sonuçları bir rapor haline getirerek yönetim kuruluna vermek, dış denetim sonuçlarını içeren raporunu ve varsa sözleşmesi feshedilmiş dış denetçinin elde ettiği sonuçlara ilişkin raporları genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna vermek,

- Görevleri sırasında KK, TTK veya VUK'da yer alan adli veya idari ceza öngörülen bir hususu tespit ettiklerinde gecikmeksizin yetkili makamlara iletmek, ile yükümlüdür.

Dış denetçiler, görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun (TCK) kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.

İlgili Bakanlık ayrıca dış denetçilerin faaliyetlerine ilişkin olarak ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli gördüğü diğer hallerde inceleme ve denetim yapabilir.

Dış denetime tabi kooperatiflerin yönetim kurullarının yükümlülükleri ise;

- Finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu düzenlettirip onaylayarak gecikmeksizin dış denetçiye vermek,

- Yönetim Kurulundan ve söz konusu kurulun bilgisi dâhilinde dier kooperatif görevlilerinden, denetim için gerekli olan elektronik ortamdakiler dâhil olmak üzere bütün bilgilerin dış denetçiye verilmesini ve dayanak oluşturabilecek belgelerin

sunulmasını sağlamak,

- Kooperatifin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının, envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için dış denetçiye gerekli imkânları sağlamak,

- KKya uygun ve özenli bir denetim için gerekli olan bütün bilgi, belge ve defterler ile elektronik kayıtlarını, bunların örneklerini noksansız ve gerçeğe uygun olarak dış denetçiye vermek, dayanak oluşturabilecek belgelerin sunulmasını sağlamak, yazılı ve sözlü bilgi taleplerini karşılamak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermektir.

#### 1.4. Dış Denetçinin Seçimi, Görevden Alınması ve Dış Denetçiliğin Boşalması<sup>22</sup>

Dış denetime tabi olan kooperatiflerde bir dış denetçi görev yapar. Dış denetçiler, kuruluştaki anasözleşmeyle, sonraki dönemlerde genel kurul kararıyla görev yapacağı hesap dönemi içerisinde seçilirler. Seçilen dış denetçinin görevi kabul etmemesi durumunda görev yapmak veya dış denetçiliğin herhangi bir sebeple boşalması durumunda kalan sürede görev yapmak üzere aynı genel kurulda yedek dış denetçi de seçilebilir. İlgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, merkez birlikleri veya birlikler tarafından yapılan dış denetim hariç olmak üzere aynı dış denetçi bir kooperatifte en fazla 4 hesap dönemi görev yapabilir, tekrar görev alabilmesi için 2 yıl geçmiş olması gerekir.

Bir dış denetçinin ülke ve il genelinde en fazla kaç kooperatifte denetim yapabileceğini ilgili Bakanlık belirleyebilir.

Genel kurul haklı sebeplerin varlığı halinde dış denetçiyi görevden alabilir. Daha önce yedek dış denetçi seçilmemişse aynı genel kurulda yeni dış denetçinin seçimi zorunludur. Dış denetçinin belirlenen şartlara ve ilkelere uymaması, görevini ihmal etmesi veya kasten yerine getirmemesi, mevzuat hükümlerine aykırı olarak kooperatifin faaliyetlerini aksatacak davranışlarda bulunması ve benzeri sebepler



haklı sebep sayılır.

Bir dış denetçinin ölümü, çekilmesi, görevini yapmaya engel hal oluşması, kısıtlılığına karar verilmesi, tarafsızlığının ortadan kalkması veya Kooperatif Denetim Yönetmeliğinde belirlenen şartlardan birini kaybetmesi gibi sebeplerle dış denetçiliğin boşalması ve varsa yedek dış denetçinin de denetim görevini herhangi bir sebeple yerine getirmesinin mümkün olmaması halinde yönetim kurulu yeni dış denetçiyi seçmek üzere genel kurulu bir ay içerisinde olağanüstü toplantıya çağırır.

Dış denetçinin seçimi ile görevden alınması veya ayrılması ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirilir. Dış denetçinin tescilinde, dış denetçinin seçimine ilişkin genel kurul kararının bir örneği, dış denetçi ile yapılan denetim sözleşmesinin bir örneği ve TTK m.400'de sayılan denetçiliğe engel hallerden birinin kendisinde bulunmadığına ilişkin dış denetçinin yazılı beyanı, ticaret sicili müdürlüğüne sunulur.

Yedek dış denetçi, ancak dış denetçinin görevi kabul etmemesi veya herhangi bir sebeple dış denetçiliğin boşalması durumunda dış denetçi olarak tescil edilebilir.

## 1.5. Dış Denetçinin Uyacağı Etik İlkeler

### 1.5.1. Kooperatif ve Üst Kuruluşların Denetimine Dair Yönetmelikte Yer Alan Etik İlkeler<sup>23</sup>

Kooperatif Denetim Yönetmeliğine göre dış denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin doğru olmayan hususlar içerebileceğini dikkate alarak, denetim sürecini mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür.

Dış denetçi, denetim çalışmalarında kooperatif yönetim kurulunun veya ilgili diğer kişilerin etkisinde kalmadan denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütmek zorundadır.

Dış denetçi ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük

ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadır.

Dış denetçinin, tarafsızlığını tehdit eden unsurlar ile bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarına hazırlayacağı raporda belgeleriyle birlikte yer vermesi zorunludur.

TTK m.400'ün birinci fıkrasının ikinci cümlesi ile (a) ilâ (h) bentlerinde belirtilen hususların varlığı 24, Kooperatif Denetim Yönetmeliği uyarınca denetim yapacak dış denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldırır.

Denetimle yetkili birlik/merkez birliğinde istihdam edilen denetçiler için TTK m.400'ün birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen, denetlenecek kooperatifle çalışılan birlik/merkez birliği arasındaki bağlantı, tarafsızlığı ortadan kaldırmaz.

Dış denetçi, dış denetimini yaptığı kooperatife, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dâhil, danışmanlık veya hizmet veremez. Bu şekilde hizmet veren ve halihazırda dış denetime tabi kooperatifin defterlerini tutan ya da bir şekilde vergi konularında ya da diğer konularda danışmanlık veya hizmet veren kooperatifin SMMM'si ve/veya YMM'si mezkur kooperatifin dış denetçisi olamazlar.

Dış denetçi, denetimin planlanması, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve denetim sonucunda düzenlenecek raporların hazırlanması safhalarında gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadır.

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.

Dış denetçi ve dış denetçinin yanında çalışanlar ile dış denetçiye dışarıdan hizmet verenler, faaliyetleri sırasında öğrendik-

leri ve açıklanmasında kooperatifin veya ortakların şahısları için zarar umulan hususları kooperatif ortaklarına ve üçüncü şahıslara açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar. Mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurular sır sayılmaz. Her türlü adli veya idari inceleme ve soruşturma hallerine ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.

Dış denetim yapanlar, denetimini yaptıkları kooperatiflerin faaliyet konuları ile ilgili olarak denetim faaliyetinin yapıldığı dönemde ve bu dönemi takip eden bir yıl içinde ticari faaliyetlerde bulunamaz, bu konularda faaliyet gösteren ticari teşekküllerde yönetici olamaz.

Dış denetçi, başka bir dış denetçi tarafından denetlenen bir kooperatifin aynı döneme ilişkin dış denetim hizmetini kabul edemezler.

Dış denetçi doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamaz, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamaz. Ancak, dış denetçi, meslek etiğine uygun şekilde tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilir, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilir ya da mesleki konularda seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyebilir veya eğitim verebilir.

Fakat, işin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması, işin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde davranılması, abartılmış hissi, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatici ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin oluşturulmaması, yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler oluşturulmaması, dış denetçinin başka bir dış denetçiyle karşılaştırılmaması gerekir.

### 1.5.2. KGK tarafından Yayımlanan ve Kıyasen Kooperatiflerin Dış Denetimlerinde Dış Denetçilerin Uyacağı Etik Kuralları<sup>25</sup>

Kooperatif Denetim Yönetmeliğinde, dış denetçilerin gerçekleştirecekleri denetimlerde uyacakları etik kurallara ilişkin olarak KGK tarafından bağımsız denetçiler için yayımlanmış olan etik kuralların **kıyasen** uygulanacağı<sup>26</sup> hüküm altına alınmıştır.

Dış denetçiler için kıyasen uygulanacağı belirtilen ve KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetçiler için uygulanacak etik kurallar ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Dış denetçiler için beş temel etik ilke bulunmaktadır: Bu ilkeler, Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlik ve Özen, Sır Saklama ve Mesleğe Uygun Davranıştır. Temel etik ilkeler, dış denetçiden beklenen standart davranışı belirler. Dış denetçi, temel ilkelerin her birine uyar.<sup>27</sup> , 28

**(a) Dürüstlük:** Dış denetçi; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma zorunluluğu getiren dürüstlük ilkesine uyar. Dürüstlük, doğru iş yapma ve güvenilir olmayı içerir.

**(b) Tarafsızlık:** Dış denetçi; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemesini ve kararlarını etkilemesine izin vermemesini gerektiren tarafsızlık ilkesine uyar. Herhangi bir durum veya ilişkinin, yürüttüğü mesleki faaliyetle ilgili muhakemesini uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda denetçi, söz konusu mesleki faaliyeti üstlenmez.

**(c) Mesleki Yeterlik ve Özen:** Dış denetçi, güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek hususlarının yerine getirilmesini zorunlu kılan mesleki

yeterlik ve özen ilkesine uyar.

Sürekli mesleki gelişim, denetçinin mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlar. Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar. Mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar-ken denetçi, mesleki faaliyet kapsamında, maiyetinde çalışan kişilerin uygun hizmet içi eğitim almasını ve gözetime tabi olmasını temin etmek üzere gerekli adımları atar.

Dış denetçi, uygun hâllerde, müşterilerin ve denetçinin mesleki hizmetlerinden veya faaliyetlerden faydalanan diğer tarafların, sunulan hizmetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan/kısıtlardan haberdar olmasını sağlar. Örneğin, Dış denetçinin, dış denetim müşterisi kooperatife çok düşük bir ücret teklif etmesi mesleki yeterlik ve özen ilkesine yönelik bir tehdittir.

**(d) Sır Saklama:** Dış denetçi; mesleğin icrası sırasında edindiği bilgilerin gizliliğine saygı duymasını gerektiren sır saklama ilkesine uyar. Dış denetçinin, gizli bir bilgiyi açıklamasının gerektiği veya gerekebileceği ya da bu tür bir açıklamanın uygun olabileceği durumlar;

- Mevzuat tarafından açıklama yapmanın zorunlu tutulması: Örneğin, hukuki takip sürecinde belgelerin ve diğer kanıtların toplanması veya ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin ilgili kamu yetkililerine açıklanması.

- Mevzuat tarafından açıklamaya izin verilmesi ve kooperatif tarafından açıklama yapmak üzere yetkilendirilmesi,

- Dış denetçi tarafından öğrenilen bilgilerin, yetkili mercilerce yapılan bir sorgulamaya veya araştırmaya/incelemeğe cevap vermeyi zorunlu tutması, hukuki takip sürecindeki bir dış denetçinin mesleki çıkarlarını koruma veya etik hükümler dâhil, teknik ve mesleki standartlara uygunluk sağlama amacına hizmet etmesi durumun-

da açıklanması, şeklinde özetlenebilir.

**(e) Mesleğe Uygun Davranış:** Dış denetçi; kendisine, ilgili mevzuata uyma ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getiren mesleğe uygun davranış ilkesine uyar.

Dış denetçi, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelere veya mesleğin itibarına zarar veren veya verebilecek ve sonuç olarak temel ilkelere uyumsuzluk teşkil edebilecek herhangi bir iş, meslek veya faaliyet ile bile- rek uğraşamaz.

Mesleğin itibarını zedeleyebilecek tutum ve davranışlar; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın, mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tutum ve davranışları içerir. Dış denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Dış denetçiler, açık sözlü ve dürüst olurlar ve sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya başkalarının işleriyle ilgili kötüleyici referanslar veremezler veya mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar.

Etik Kurallar, dış denetçinin temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve sunar. Buna göre dış denetçinin maruz kalabileceği, tehditlere ve çıkar çatışmalarına değinmek gerekirse;<sup>29</sup>

**(a) Kişisel Çıkar Tehditleri:** Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, dış denetçinin muhakemesini veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehditidir.

Örneğin;

- Dış denetçinin, kooperatifte dorudan finansal ç1kar1n1n bulunması
- Dış denetçinin, yeni bir iş almak amacıyla, işin teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütülmesini zorlaştırabilecek kadar düşük fiyat teklifinde bulunması
- Dış denetçinin, dış denetim yaptığı kooperatifle yakın bir iş ilişkisinin bulunması
- Dış denetçinin, kişisel kazanç amacıyla kullanılacak gizli bilgilere erişiminin bulunması
- Dış denetçinin, çalıştığı denetim şirketindeki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğu mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi

**(b) Kendi Kendini Denetleme Tehditleri:** Dış denetçinin; kendisi veya çalıştığı denetim şirketindeki bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir faaliyetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü faaliyetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendiremeyecek olması tehditidir.

Örneğin;

- Bir dış denetçinin, finansal sistemleri uyguladıktan sonra bu sistemlerin işleyiş etkinliğine ilişkin güvence raporu düzenlemesi.
- Bir dış denetçinin, güvence denetiminin konusunu teşkil eden kayıtları oluşturmak için kullanılacak olan orijinal verileri hazırlaması.

**(c) Taraf Tutma Tehditleri:** Dış denetçinin, bir kooperatifin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehditidir.

Örneğin;

- Dış denetçinin, dış denetimini yaptığı ko-

operatifin çıkarlarını gözetmesi veya kooperatif lehine tanıtım yapması.

- Dış denetçinin, üçüncü taraflarla yaşanan hukuki bir davada veya anlaşmazlıkta, dış denetim yaptığı kooperatif adına bir avukat gibi hareket etmesi.

- Dış denetçinin, dış denetim yaptığı kooperatifin lehine bir yasal düzenleme yapılması için çalışması.

**(d) Yakınlık Tehditleri:** Dış denetçinin, bir kooperatif ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişinin çıkarları lehine fazlasıyla temayül göstermesi veya bunun çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehditidir.

Örneğin;

- Dış denetçinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, kooperatifin yöneticisi veya yetkilisi olması.

- Kooperatif yöneticisinin veya yetkilisinin ya da kooperatife sunulan hizmetin konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda istihdam ettiği diğer bir çalışanın, yakın bir zamanda dış denetçi olarak hizmet vermiş olması.

- Dış denetim ekibinin bir üyesinin, dış denetim kooperatifiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması.

- Dış denetçinin küçük veya önemsiz olmadığı sürece, dış denetimini yaptığı kooperatiften hediye alması veya ayrıcalıklı muamele görmesi yakınlık tehdidi oluşturmaktadır.

**(e) Yıldırma Tehditleri:** Dış denetçi üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları dâhil olmak üzere, dış denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehditidir.

Örneğin;

- Dış denetçinin, mesleki bir husustaki anlaşmazlık sebebiyle sözleşmenin veya denetim şirketindeki işinin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi.

- Dış denetim yapılan kooperatifin ilgili konu hakkında daha fazla bilgi sahibi -uzmanlığı- olması nedeniyle, kooperatifin vardığı yargılarla hemfikir olması konusunda, dış denetçinin kendisine baskı yapıldığını hissetmesi.

- Dış denetçinin, uygun olmayan bir muhasebe uygulamasını onaylamaması durumunda, önceden planlanmış bir terfinin olmayacağına dair bilgilendirilmesi.

- Dış denetçinin, kooperatiften önemli bir hediye kabul etmiş olması ve bu durumun kamuya açıklanacağı hususuyla tehdit edilmesi, yıldırma tehdidi oluşturur.

Dış denetçinin tüm ilgili gerçekleri öğrenmeden işi kabul etmesi durumunda mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi olabilir. Dış denetçiden, mevcut veya önceki denetçinin işlerini tamamlayıcı veya ilave nitelikteki işleri üstlenmesinin istenmesi durumunda da, -bilgi eksikliği gibi sebeplerden dolayı- mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.

Dış denetçinin bir kooperatifle ilgili yönlendirme ücreti ödemesi veya alması ya da komisyon alması, tarafsızlık ve mesleki yeterlik ve özen ilkelerine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

Teşvik teklifinde bulunulması veya teşviklerin kabul edilmesi; dürüstlük, tarafsızlık ve mesleğe uygun davranış ilkeleri başta olmak üzere, temel ilkelere uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi, yakınlık tehdidi veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Dış denetçi, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan (veya denetçinin, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın bu niyetle yapıldığı sonucuna varmasının daha muhtemel olduğunu dü-

şündüğü) bir teşvik teklifinde bulunamaz veya başkalarını teklifte bulunmak için destekleyemez.

Bir müşteriye kurumsal finansman hizmeti sunarken söz konusu müşteriye satın alması muhtemel biri tarafından denetçiye ağırlanma teklifinde bulunulması kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

Dış denetçinin, mevcut veya potansiyel bir müşteriye düzenli olarak spor faaliyetlerine götürmesi yakınlık tehdidi oluşturur.

Dış denetçinin, müşterisi kooperatiften, kamuoyuna açıklandığında uygunsuz olarak algılanacak niteliğe sahip bir ağırlanmayı kabul etmesi yıldırma tehdidi oluşturur.

Dış denetçi tarafından bir denetim müşterisinden alınan ücretlerin, dış denetçinin tek bir ortağına veya kilit yöneticisine ya da tek bir ofisine ait gelirin büyük bir kısmını oluşturması durumunda da, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.

Dış denetçi, müşterisi kooperatifin hediyesini ve ağırlanma teklifini kabul edemez. Dış denetçi, müşterisi kooperatifin işe alma hizmetlerini sunarken, müşteri adına arabuluculuk/müzakerecilik yapamaz.

Dış denetçi tarafından güvence işiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez. Şarta bağlı ücret, bir işlemin çıktısıyla veya sunulan bir hizmetin sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir esasa göre hesaplanan ücretlerdir. Bir aracı vasıtasıyla talep edilen şarta bağlı bir ücret, dolaylı şarta bağlı ücrete bir örnek olarak verilebilir. Fakat, mahkeme veya başka bir kamu idaresi tarafından belirlenmiş ücretler, şarta bağlı ücret olarak kabul edilmez.

Dış denetçi, mesleki veya işe ilişkin muhakeremesinden taviz -ödün- verdirecek hiçbir çıkar çatışmasına izin veremez. Çıkar çatışmasına yol açabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Dış denetçinin; yürüttüğü denetim esnasında müşterisi kooperatife ilişkin (satın

alma işlemiyle ilgili) sır niteliğindeki bilgileri edinmesi ve söz konusu müşterisini satın almak isteyen bir müşteriye işlem danışmanlığı hizmeti sunması.

- Aynı ticari işlemle ilgili, hem satıcı hem de alıcı firma için hizmet sunulması.
- Belirli varlıklarla ilgili olarak karşıt pozisyonda bulunan iki taraf için, varlıkların değerlendirilmesinin yapılması.
- Kooperatife, (örneğin) dış denetçinin eşinin finansal çıkarının bulunduğu bir işe yatırım yapması yönünde tavsiyelerde bulunulması.
- Müşterisi kooperatifin başlıca rakiplerinden biriyle iş ortaklığına veya benzer çıkarlara sahipken, kooperatife, rekabetçi pozisyonuna yönelik stratejik tavsiyelerde bulunulması.
- Dış denetçi, etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve -varsa- bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin (denetim ağına dâhil diğer kooperatif personeli dâhil) bağımsızlığının sağlanması hususunda sınırlı güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını zorunlu kılar. Bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle bağlantılıdır.

Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri söz konusu olduğunda Etik Kurallar; kavramsal çerçevenin, bu denetimlerle ilgili bağımsızlığa yönelik tehditlere uygulanmasıyla oluşturulan Bağımsızlık Standartlarını belirler. Finansal tabloların sınırlı denetiminde Etik Kurallar uyarınca denetçinin, denetlenen işletmeden bağımsız olması gerekmektedir.

Etik Kurallar, bağımsızlığı hem esasta hem de şekilde bağımsızlığı kapsayacak biçimde tanımlar. Denetçinin işletmeden bağımsız olması, varacağı sonucu herhangi bir etki altında kalmadan oluşturabilmesini temin eder. Bağımsızlık, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüphesini sürdürmesini sağlar.

Bağımsızlık, esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlıktan oluşur:

Esasta bağımsızlık, Dış denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphesini içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.

Şekilde bağımsızlık, Dış denetçinin, makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphesizlikten ödün verdiği intibahı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

## 1.6. Kooperatifçilik Eğitimi

### 1.6.1. Dış Denetim Yapabileceklerin (SMMM, YMM ve Merkez Birliklerinde Görevli Personelin) Almak Zorunda Olduğu Zorunlu Kooperatifçilik Eğitimi <sup>30</sup>

KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler, dış denetçilik eğitiminden muaf tutulmuşlardır. Bağımsız denetçiler dışında dış denetim yapabilecek olan SMMM, YMM ve Birliklerde/Merkez Birliklerinde görevli personel dış denetçi eğitimini almak zorundadır.

Bu eğitimi ise Bakanlık veya Bakanlık tarafından yetkilendirilmiş kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları veya üniversiteler vermektedir.

SMMM, YMM ve Birliklerde/Merkez Birliklerinde görevli personele dış denetçi eğitimi sağlayıcısı olarak mezkur dış denetçilik eğitimini verebilecek 5 kurum/kuruluş<sup>31</sup> bulunmakta olup aşağıdaki şekilde Ticaret Bakanlığı tarafından ilan edilmiştir. Bakanlık tarafından yetkilendirilmeyen ve aşağıdaki tabloda yer alan 5 kurum/kuruluş dışında herhangi bir kurum/kuruluş tarafından dış denetçiler için zorunlu olan (mezkur) kooperatifçilik eğitimi verilemez.

Sıra	Dış Denetim Yapabileceklerin (SMMM, YMM ve Birliklerde/Merkez Birliklerinde Görevli Personelin) Almak Zorunda Olduğu Dış Denetçi Eğitimini Verebilecek Kurum/Kuruluşlar
1	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
2	Bursa Uludağ Üniversitesi
3	İstanbul Topkapı Üniversitesi
4	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)
5	Sakarya Esnaf ve Sanatkarlar Odaları Birliği

Bağımsız denetçiler dışında dış denetim yapabilecek olan SMMM, YMM ve Birliklerde/Merkez Birliklerinde görevli personel, seksen ders saatinden az olmamak üzere, yenileme eğitimi ise yirmi ders saatinden az olmamak üzere Dış Denetçi Eğitimi Sağlayıcısı tarafından belirlenir ve Genel Müdürlüğe bildirilir.

Dış Denetçi Eğitimi, aşağıdaki derslerden oluşur.

EĞİTİM KONUSU	SÜRE
Kooperatifçilik Mevzuatı	12 saatten az olmamak üzere
Kooperatiflerde Vergilendirme	8 saatten az olmamak üzere
Temel Muhasebe ve Muhasebe Standartları	16 saatten az olmamak üzere
Denetim Standartları ve Sınırlı	12 saatten az olmamak üzere
Bağımsız Denetim Standardı 2400	
Dış Denetimde Raporlama	8 saatten az olmamak üzere
Bankacılık ve Sigortacılık Mevzuatı	4 saatten az olmamak üzere
Kurumsal Yönetim İlkeleri, Finansal Yönetim ve Finansal Raporlama	16 saatten az olmamak üzere
Etik Kurallar	4 saatten az olmamak üzere
Toplam	80 saatten az olmamak üzere

Yukarıdaki tabloda yer alan 80 saatlik kooperatifçilik eğitimi konularından, SMMM ve YMM'ler;

- 16 saatten az olmamak üzere Temel Muhasebe ve Muhasebe Standartları,

- 16 saatten az olmamak üzere Kurumsal Yönetim ülkeleri, Finansal Yönetim ve Finansal Raporlama ve

- 4 saatten az olmamak üzere Etik Kurallar ders konularından, muafırlar.

Yani denilebilir ki SMMM ve YMM'ler geriye kalan 44 saatlik ders konularını almak zorundadırlar. 80 saatten az olmamak üzere belirlenen bu ders konularının tamamından, sadece ilgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, bağlı olunan merkez birlikleri veya merkez birliği kurulamamışsa bağlı olunan birliklerde görevli personel sorumludur.

Dış Denetçi Eğitimi Sağlayıcısı tarafından eğitimi tamamlayanlara katılım belgesi verilir. Katılım belgesinde, eğitimi tamamlayanların adı ve soyadı, kimlik numarası, verilmiş tarihi ve geçerlilik süresine ilişkin bilgilerin yanı sıra belge numarası ve benzeri bilgiler bulunur. Katılım belgesinin geçerlilik süresi beş yıldır. Bu süre dolmadan dış denetçilerin yenileme eğitimi olarak katılım belgelerini yenilemeleri şarttır. Katılım belgesine sahip olmayanlar ve belgelerini yenilemeyenler dış denetim yapamazlar.

Dış denetçi eğitimi ve yenileme eğitiminde katılım belgesi alabilmek için her bir ders konusunun en az yüzde yetmiş beşine katılım zorunludur.<sup>32</sup>

Eğitimi verecek olan eğitimcilerde;

- Ders vereceği alanda en az doktora düzeyinde eğitimini tamamlamış olması,

- İlgili Bakanlıklarda kooperatifçilik alanında en az beş yıl çalışmış olması,

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen ve bağımsız denetimde en az üç yıl deneyime sahip olan bağımsız denetçi olması,

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunda uzman veya daha üstü görevlerde en az beş yıl çalışmış olması,

- Mesleki tecrübesi ve ders konularındaki yetkinliğinin Bakanlıkça uygun görülmesi, şartlarından en az biri bulunmalıdır.

Eğiticiler, kendi uzmanlık alanları dışındaki ders konularında eğitim veremezler.

### Dipnot

<sup>11</sup> 24/4/1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun "Dış Denetim" başlıklı 69 uncu maddesi

<sup>12</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.13

<sup>13</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, 1.2.2022 tarih ve 31737 sayılı RG

<sup>14</sup> 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı RG, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m.4/(b)

<sup>15</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.4 / (ç)

<sup>16</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.15

<sup>17</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.14

<sup>18</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.4 (i)

<sup>19</sup> <http://www.teskomb.org.tr>

<sup>20</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.16

<sup>21</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.21

<sup>22</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.27-29

<sup>23</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.31-37

<sup>24</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 400'üncü maddesinin birinci fıkrasının ikinci cümlesinde "Bazı hâllerden birininin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz"

hükmüne yer verilmiştir.

<sup>25</sup> Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar - Bağımsızlık Standartları Dâhil, (erişim: [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

<sup>26</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik, m.37

<sup>27</sup> SBDS 2400, Paragraf 21

<sup>28</sup> Özkorkut, Korkut, "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim", Ankara 2013, s.308-309

<sup>29</sup> Kepekçi, Celal, "Denetim", Ankara 1995, s.11-12

<sup>30</sup> Kooperatif ve Üst Kuruluşlarında Dış Denetim Yapacakların Eğitimine İlişkin Usul ve Esaslar

<sup>31</sup> Güncellemeler için bkz. (<https://esnafkoop.ticaret.gov.tr/>) (Erişim tarihi: 1.1.2024)

<sup>32</sup> Eğitimler yüz yüze veya uzaktan eğitim yöntemiyle ve bir sınıfta en fazla elli katılımcının bulun-masıyla yürütülür.