

İsviçre, Alman ve İngiliz Hukuku ile Karşılaştırmalı Türk Kooperatifler Hukukunda Denetim Sistemine İlişkin Bir Değerlendirme^(*)



*An Evaluation of the Audit System in
Turkish Cooperatives Law Comparative
with Switzerland, German and British Law*

Sevgi BOZKURT YAŞAR



Doçent Doktor
Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Ticaret Hukuku Anabilim Dalı

Anahtar Kelimeler

İç Denetim,
Denetim Kurulu,
Üst Denetim,
Bağımsız Denetim,
Dış Denetim.

Öz

Anonim şirketlerin denetimine ilişkin mülga 6762 sayılı TTK m. 347 ve devamında şirketin zorunlu bir organı olarak denetçiler düzenlenmişti. 6102 sayılı TTK ile iç denetim sisteminden vazgeçilerek, bağımsız denetim esası kabul edildi. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda ise kooperatiflerde denetçi/denetçiler anonim şirketlerden farklı olarak şirketin zorunlu bir organı olmaya devam etmektedir. Kooperatiflerde denetim sistemi 7339 sayılı Kanun ile önemli şekilde değiştirilmiş olup bazı ölçütlere göre belirlenen bir kısım kooperatiflerin iç denetimin yanı sıra dış denetime tabi olmaları gerekliliği düzenlenmiştir. Geniş anlamda dış denetim şirketin dışarıdan denetlenmesi anlamına gelmekte, şirketin zorunlu organı niteliğinde olmayan, şirketle organik bağı bulunmayan kişi ve kuruluşlar eli ile yapılan denetimi ifade etmektedir. Ancak Kooperatifler Kanunu'nun 69. maddesinde dış denetim, yalnızca hükümde şartları belirtilen denetimle sınırlı tutulmuştur. Çalışmada Kooperatifler Kanunu'nun denetime ilişkin düzenlemeleri, Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik hükümleri ile seçilmiş hukuklardaki denetim sistemleri dikkate alınarak incelenmiştir.

Keywords

Internal Audit,
Audit Board,
Senior Audit,
Independent Audit,
External Audit.

Abstract

Auditors were regulated as a mandatory organ of the company in the repealed Turkish Commercial Code No. 6762, Article 347 et seq., regarding the audit of joint stock companies. The principle of independent audit was adopted, and the internal audit system was abandoned with the Turkish Commercial Code No. 6102. In the Cooperatives Law No. 1163, auditors in cooperatives continue to be a mandatory organ of the company, unlike joint stock companies. The audit system in cooperatives has been significantly changed by Law No. 7339, and it has been regulated that some cooperatives determined according to certain criteria must be subject to external audit as well as internal audit. In a broad sense, external audit means auditing the company from outside and refers to the audit carried out by persons and organizations that are not mandatory organs of the company and have no organic connection with the company. However, in the Cooperatives Law Art. 69, external audit is limited only to the audit whose conditions are specified in the provision. In the study, the audit regulations of the Cooperatives Law were examined by considering the provisions of the Regulation on the Auditing of Cooperatives and their Parent Organizations and the audit systems in selected laws.

^(*) Araştırma Makalesi.
Hakem denetiminden geçmiştir.
Gönderim Tarihi: 14.05.2024, Kabul Tarihi: 31.08.2024.

GİRİŞ

Anonim şirketlerde zorunlu organlar yönetim kurulu ve genel kuruldur. Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) denetçi/denetçiler anonim şirketlerde zorunlu organ olarak düzenlenmemiştir. Kooperatifler Kanunu'nda (KoopK) ise denetçi/denetçiler anonim şirketlerden farklı olarak zorunlu organ niteliğini sürdürmektedir. Kooperatifler Kanunu'nda 7339 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹ ile denetim ile ilgili hükümlerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden en önemlisi dış denetime ilişkin KoopK m. 69'da getirilen düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre “*Ticaret Bakanlığı tarafından çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslar dikkate alınarak belirlenen kooperatif ve üst kuruluşları dış denetime tabidir.*”. Anılan hükümde KoopK m. 69 ve 65 kapsamında yapılacak 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 ilgili bakanlıkların görüşü alınarak Ticaret Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür. Bu hükme dayanılarak Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik² çıkarılmıştır. Kooperatifler ayrıca ilgili Bakanlık ve kredi veren kurum ve kuruluşlarca da denetime tabidir. Bu denetleme türlerinin yanı sıra 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'a tabi kooperatiflerde ve KoopK m. 69/3 uyarınca ilgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen birlik ve merkez birliklerinde Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre bağımsız denetim söz konusudur. Çalışmada kooperatiflerde denetim sistemi, Kooperatifler Kanunu'nun denetime ilişkin düzenlemeleri, Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik hükümleri ve seçilmiş hukuklarda denetim sistemleri birlikte ele alınmış ve incelenmiştir.

I. DENETİME İLİŞKİN ESASLAR

A. Kavram Olarak Denetim

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre denetim, denetlemek işi anlamına gelmektedir. Denetlemek ise “*Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek*” olarak tanımlanmaktadır³. Denetim, genel olarak, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçülere göre uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili olanlara bildirilmesi amacı ile objektif şekilde delilleri toplayan, elde edilen bulguları ve delilleri değerlendiren sistematik süreç olarak tanımlanabilir⁴. Kooperatifler özelinde denetim ise, kooperatifin yapısının, faaliyetlerinin, iş ve işlemlerinin herhangi bir tutarsızlık, hata, çelişki, noksanlık içerip içermediğinin mevzuat, ana sözleşme, genel kurul kararları ve iyiniyet kuralları kapsamında ölçülmesi, değerlendirilmesi, gözlenmesi, izlenmesi için yapılan tüm faaliyetler olarak belirlenebilir⁵.

Denetim, dar anlamda şirkette bu amaç için görevlendirilmiş ve yetki verilmiş organ veya kuruluşlar tarafından yapılan iç denetimi ifade etmektedir⁶. Dış denetim ise şirketin dışarıdan denetlenmesi anlamına gelmekte ve şirketin zorunlu organı niteliğinde bulunmayan ve şirketle organik bağı bulunmayan kişi ve kuruluşlar eli ile yapılan denetimi belirtmektedir. Kooperatifler özelinde ise dış denetim kooperatifin bağlı olduğu bakanlık ve ticaret sicil müdürlüğü ile bağımsız denetime tabi ise bağımsız denetçiler ve ilgili durumlarda kredi veren kurum ve kuruluşlarca yerine getirilir⁷. Ancak Kooperatifler

¹ 26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmî Gazete.

² 01.02.2022 tarihli ve 31737 sayılı Resmî Gazete.

³ www.tdk.gov.tr (ET: 16.02.2024).

⁴ GÜREDİN, Ersin: *Denetim*, 10. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000, s. 5.

⁵ ÜSTÜN, Yusuf / AYDIN, Muhittin: *Kooperatifler Hukuku*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 329.

⁶ Doktrinde yapılan diğer ayrımlar için bkz. YAZICI, Ali Said: *1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na Göre Kooperatiflerin Denetimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 85.

⁷ YAZICI, s. 181.

Kanunu'nda değişiklik yapan 7339 sayılı Kanun m. 9, KoopK m. 69'un başlığını "dış denetim" olarak değiştirmiş, dış denetimi yalnızca bu düzenlemede koşulları tespit edilen denetime özgülemiştir. Doktrinde, KoopK m. 69'un başlığının "Dış denetim" olarak kaleme alınmış olmasına rağmen, bu ifadenin sadece KoopK m. 69 kapsamındaki denetimi değil, aynı zamanda *şirkete yabancı* olanlar eliyle yürütülen tüm denetimleri de kapsadığı ve bu sebeple hükmün başlığının yanıltıcı olduğu ifade edilmektedir⁸.

B. Denetimin Amacı

Denetim ortaklar, alacaklılar ve kamu açısından önemli bir rol oynamaktadır⁹. Denetçiler, ortakların genellikle sahip olmadıkları uzmanlık bilgisine ve özel deneyime sahip olduklarından, ortaklar için kontrol makamı rolünü üstlenir ve şirketin denetiminin ve işlerinin kontrolünün bir parçasını oluşturur¹⁰. Bu bağlamda yıllık finansal tabloların ve yönetim kurulunun bilanço kârının kullanım önerisinin yasal ve ana sözleşmesel hükümlere uygun olup olmadığının kontrol edilmesi ortakların menfaatlerine hizmet eder. Denetim ayrıca şirket ve yönetiminin performansının ölçülmesine, planlanan iş ve faaliyetlerin gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesine ve şirket yönetiminin faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirilmesinde işlev görür. Denetçiler, incelemeleri ile şirketin mali durumu ve sorumluluk alt yapısı hakkında bilgi sağlayarak, şirketle sözleşme ilişkisi içinde bulunan kişilere veya sözleşme ilişkisi içerisine girmek isteyenlere de fayda sağlarlar¹¹. Denetim, kamu açısından ise ticari işlemlerde güvenilirliği ve ekonomik kuruluşların iç kontrolünü gerçekleştirir¹².

II. SEÇİLMİŞ HUKUKLARDA KOOPERATİFLERDE DENETİM

İlk kooperatif hareketlerinin başladığı ve kooperatifçilikte başarılı bulunan İngiltere ile sonrasında Almanya ve onları takip eden İsviçre'de uygulanan denetim modellerinin incelenmesi 7339 sayılı Kanun ile getirilen dış denetim sisteminin değerlendirilmesinde önem taşımaktadır. Bu ülkelerde gerçekleştirilen profesyonel denetim sistemi kooperatifçilik hareketinin başarılı olmasının en önemli etkenlerinden biridir.

A. İsviçre Hukukunda Kooperatiflerde Denetim

1. Olağan veya Sınırlı Denetim (*ordentliche oder eingeschränkte Revision*)

İsviçre hukukunda Ocak 2008 tarihinde yürürlüğe giren kanun değişikliği¹³ ile İsvBK m. 906/1'de kooperatiflerde denetim anonim şirket hükümlerine atıf yapılmak sureti ile düzenlenmiştir. Böylece anonim şirketlere ilişkin İsvBK m. 727 vd. düzenlemeleri kooperatifler bakımından da geçerli hale

⁸ NARBAY, Şafak / AL KILIÇ, Şengül: "7339 Sayılı Kanun'un Kooperatifler Kanunu ve Diğer Kanunlarda Yaptığı Değişiklikler Üzerine Düşünceler", *REGESTA*, 2022, Cilt 7, Sayı 1, s. 45. Ayrıca bkz. ARI, Zekeriya: "Anonim Şirketin Denetimi ve Hesapları", (Ed.) KARAHAN, Sami: *Şirketler Hukuku*, 2. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2013 (Şirketler Hukuku), s. 443 vd.

⁹ BERTSCHINGER, Urs: "Revisionsstelle und «Corporate Governance»", WEBER, Rolf H. / STOFFEL, Walter A. / CHENAUX, Jean-Luc / SETHE, Rolf (Hrsg.): *Aktuelle Herausforderungen des Gesellschafts und Finanzmarktrechts, Festschrift für Hans Caspar von der Crone zum 60. Geburtstag*, Schulthess Verlag, Zürich, 2017, s. 93.

¹⁰ Karş. Botschaft Revisionspflicht 2004, s. 3975.

¹¹ Botschaft Revisionspflicht 2004, s. 3975. HERZOG, Martina Johanna: *Lenkung, Führung und Kontrolle in Genossenschaften*, Dike Verlag, Zürich-St. Gallen, 2021, s. 129.

¹² Botschaft Revisionspflicht 2004, s. 3976.

¹³ BG vom 16. Dez. 2005, I 3, (AS 2007 4791; BBl 2002 3148, 2004 3969). 1992 yılı değişikliğine kadar anonim şirket ile kooperatiflerde denetim büyük ölçüde aynı şekilde düzenlenmişti. Ancak 1992 yılında denetçi olma şartlarını ve görevlerini önemli ölçüde ağırlaştıran anonim şirketler hükümleri değişikliği, kooperatif hukukundaki ilgili hükümleri etkilemediğinden, kooperatif hukukunda eski düzenlemeler aynı şekilde yürürlükte kaldı. Bu düzenlemelerde özellikle denetçilerin bağımsızlık veya uzmanlık kriterleri gibi gereklilikler bulunmuyordu. Denetim görevlilerinin ticaret siciline kaydının yapılmaması, üçüncü kişilerde belirsizlik oluşturuyordu. Ayrıca İsvBK m. 906/1 lafzı anonim şirketlere ilişkin düzenlemeleri de aşarak sadece muhasebe denetimi değil, kooperatif yönetiminin denetimini de denetim konusu haline getiriyordu. WATTER, Rolf / MAIZAR, Karim: "Art.906", HONSELL, Heinrich / VOGT, Peter Nedim / WATTER, Rolf (Hrsg.): *Basler Kommentar, Obligationenrecht II Art. 530-964 OR Art 1-6 SchlT AG Art.1-11 ÜBest GmbH*, 4. Baskı, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2012 (Yazar, Basler Kommentar), N. 1.

gelmiştir¹⁴. Bu değişiklikten önce kooperatiflerde denetime ilişkin hükümler daha basit bir şekilde ele alınmış, yönetim ile denetim arasında personel ayrımı yapılmamıştı. Ayrıca denetçilerde aranan mesleki gereklilikler güncel düzenleme ile karşılaştırıldığında önemli ölçüde düşüktü¹⁵. Getirilen yeni düzenleme ile ortaya çıkan en önemli değişiklikler ise kooperatiflerde denetim bakımından, “*Kontrollstelle* (kontrol merci)” yerine “*Revisionstelle* (denetim kurulu)” teriminin kullanılması, kooperatiflerin belirli koşullar altında yalnızca sınırlı bir denetim gerçekleştirmesine veya denetçi atamaktan tamamen vazgeçmesine olanak tanınması, denetçilere yönelik uzmanlık gerekliliklerine ve bağımsızlık düzenlemelerine uyulması şartlarının aranmasıdır. Ayrıca önceki düzenlemelerle karşılaştırıldığında denetçilerin görevleri yeni hükümlerle daha açık ve kesin bir şekilde düzenlenmekle kalmayıp aynı zamanda genişletilmiştir¹⁶. Öte yandan yönetim, denetimin zorunlu bir konusu olmaktan çıkmıştır¹⁷. Yapılan değişiklik ile kooperatifin olağan denetime tabi olması şartı ile genel kurula kapsamlı bir denetim raporunun sunulması gerekliliği öngörülmüş olup denetçinin ticaret siciline tescil edilmesi gerekmektedir¹⁸. Ayrıca denetçilerin görev süresi sınırlanmıştır¹⁹.

İsvBK m. 727/1’de sayılan şirketlerin yıllık finansal tablolarının ve gerekiyorsa konsolide finansal tablolarının bir denetçi tarafından uygun şekilde denetlenmesi gerekir. Bu şirketler halka açık ortaklıklardır ki bunlar, borsada işlem gören pay senetlerini haiz şirketler, çıkarılmış tahvilleri bulunan şirketler veya bu şirketlerin (İsvBK m. 727/1/a veya b bentlerinde sayılan) konsolide hesaplarında varlıklarına veya cirosuna %20 oranında katılımı bulunan şirketlerdir. Ayrıca İsvBK m. 727/1 (2)’de art arda iki mali yılda hükümdeki ölçütlerden ikisini aşan şirketlerin olağan denetime tabi olduğu belirtilmiştir. Anılan hükme göre; (a) toplam 20 milyon frank bilanço, (b) 40 milyon frank satış geliri, (c) yılda ortalama 250 tam zamanlı çalışmanı olmak kriterlerinden ikisini aşan şirketler olağan denetime tabidir. İsvBK m. 727/1 (3)’te ise konsolide finansal tablo hazırlaması gereken şirketlerin de olağan denetime tabi olduğu düzenlenmiştir.

Bu halde İsvBK m. 727/1’e göre halka açık şirketler, İsvBK m. 963 maddesi anlamında konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü şirketler ve ekonomik açıdan önemli şirketler olağan denetim yaptırmak zorundadır. Halka açık şirketlerde bu denetimin devlet tarafından denetlenen bir denetim şirketi tarafından yapılması gerekir. Diğer olağan denetim durumlarında ise lisanslı bir denetim uzmanı yeterlidir. İsvBK m. 906/1’de anonim şirket denetim hükümlerine atıf yapılmış olması nedeniyle bu düzenleme kooperatifler için de geçerlidir. Kooperatiflerin paylarının borsada işlem görme imkanının bulunmaması sebebiyle, devlet denetimindeki bir denetim şirketi tarafından olağan denetim yapılması zorunluluğu İsvBK m. 727/1 (1) b ve c bentlerinde öngörülen hallerle sınırlıdır²⁰. Bu bağlamda İsvBK m. 727/2’de²¹ öngörülen sınır değerlerden ikisinin üst üste iki mali yılda aşılması durumunda, konsolide finansal tablo hazırlanması gerektiğinde, ana sözleşme bunu öngördüğünde veya genel kurul tarafından karar verilmesi halinde lisanslı bir denetim uzmanı tarafından olağan denetim yapılması gerekir²².

¹⁴ 16 Aralık 2005 tarihli kanunda yapılan değişiklikle, tüzel kişiler için temelde hukuksal açıdan tarafsız bir denetim yükümlülüğü kavramı getirilmekle kalmamış, aynı zamanda denetçilere ilişkin uzmanlık gereklilikleri ve görevleri arasında da bir uyum sağlanmıştır. Düzenlemeler ile şirketin ekonomik önemine göre bir ayırım yapılır (İsvBK m. 727, 727a). WATTER / MAIZAR, *Basler Kommentar*, Art 906, N. 2.

¹⁵ HERZOG, s. 128; WATTER / MAIZAR, *Basler Kommentar*, Art. 906, N. 1.

¹⁶ Muhasebe sürecinin bir parçası olarak, kooperatifin düzenli denetim yükümlülüklerine tabi olması koşuluyla, bir iç kontrol sisteminin varlığı ve seçilen özel muhasebe standardına uygunluğu özellikle kontrol edilmelidir. WATTER / MAIZAR, *Basler Kommentar*, Art. 906, N. 2.

¹⁷ WATTER / MAIZAR, *Basler Kommentar*, Art. 906, N. 2; HERZOG, s. 141; MEIER-HAYOZ, Arthur / FORSTMOSER, Peter / SETHE, Rolf: *Schweizerisches Gesellschaftsrecht*, 12. Baskı, Stämpfli, Bern, 2018, § 16, N. 774.

¹⁸ WATTER / MAIZAR, *Basler Kommentar*, Art. 906, N. 2.

¹⁹ İsvBK m. 730/a uyarınca denetçiler 1 ila 3 yıl için seçilebilirler. Görev süresi son finansal tabloların kabul edilmesi ile sona erer. Denetçilerin tekrar seçilmeleri mümkündür. Olağan denetimi yöneten, bu görevi en fazla yedi yıl süreyle yerine getirir. Ancak üç yıllık bir aradan sonra aynı göreve devam edebilir (İsvBK m. 730a/2). Ayrıca bkz. WATTER / MAIZAR, *Basler Kommentar*, Art. 906, N. 2.

²⁰ HERZOG, s. 134-135. Çıkarılmış tahvilleri bulunan şirketler ile 727/1 (1) a veya b’de sayılan şirketlerin konsolide hesaplarında varlıklarına veya cirosuna %20 oranında katılımı bulunan şirketler.

²¹ İsvBK 727/2 uyarınca art arda iki mali yılda aşağıdaki sınır değerlerden ikisini aşan şirketler olağan denetime tabidir: (a) toplam varlıkları 20 milyon frank, (b) 40 milyon frank satış geliri, (c) yılda ortalama 250 tam zamanlı çalışmanı bulunması.

²² HERZOG, s. 134-135.

Ayrıca İsvBK m. 727/2'de sermayenin en az yüzde 10'unu temsil eden pay sahiplerinin talep etmesi halinde olağan denetim yapılması gerekliliği düzenlenmiş olup anılan hükmün üçüncü fıkrasında ise kanun gereği olağan denetim gerekmediği hallerde, esas sözleşme veya genel kurul kararı ile yine de olağan denetimin (*ordentliche Revision*) öngörülmesine imkân tanınmıştır. Ancak kooperatifler bakımından İsvBK m. 906/2'de ortakların olağan denetim isteme hakkı özel olarak düzenlenmiştir. Anılan düzenlemede anonim şirketlerden farklı olarak kooperatiflerin belirli sermayeye sahip olması gerekmediği dikkate alınmış ve kooperatiflerde ortakların %10'unun da sermayenin %10'unu temsil eden kooperatif ortaklarının yanı sıra olağan denetim talebinde bulunmasına imkân tanınmıştır. Ayrıca bu hükümde şahsi sorumluluğu veya ek yükümlülüğü bulunan kooperatif ortaklarının olağan denetim talebinde bulunabileceği düzenlenmiştir²³.

İsvBK m. 727a/1 uyarınca olağan bir denetim şart değilse, şirketin yıllık finansal tablolarının bir denetçi tarafından sınırlı ölçüde denetlenmesi gerekir (*ingeschränkte Revision*). Bununla birlikte hükmün ikinci fıkrasında şirketin yılda ortalama ondan fazla tam zamanlı çalışanı bulunmuyorsa tüm pay sahiplerinin onayı ile sınırlı denetimden vazgeçilebileceği düzenlenmiştir. Yönetim kurulu bunu sağlamak için pay sahiplerinin/ortakların onayını yazılı olarak isteyebilir. Ayrıca hükümde pay sahiplerine cevap için en az 20 günlük bir sürenin verilmesi gerektiği ve cevap verilmemesinin denetimden vazgeçilmesine ilişkin onay sayılacağı belirlenebileceği düzenlenmiştir (İsvBK m. 727a/3). Pay sahiplerinin/ortakların sınırlı denetimden feragat etmeleri halinde, bu feragat sonraki yıllar için de geçerlidir. Ancak her pay sahibinin genel kurul toplantısından en az on gün önce sınırlı denetim yapılmasını talep etme hakkı vardır. Bu durumda denetçilerin genel kurul tarafından seçilmesi gerekir (İsvBK m. 727a/4). Yönetim kurulu gerekli hallerde esas sözleşmeyi uyarlayarak, denetçinin terkin veya kaydedilmesini ticaret siciline bildirir (İsvBK m. 727a/5).

Kooperatif birliklerinde ise birlik genellikle denetçiye genel bir yetki verir ve bu yetkiyle atanan denetçi hem birliği hem de üye kooperatifleri denetler. Birlik ile üye kooperatifler arasındaki bağlantılar göz önüne alındığında, farklı denetçilerin görevlendirilmesi esasen pratik olmayacaktır. Ancak genel bir yetki verilmesi, birlik ve üye kooperatiflerdeki aynı hataların veya tutarsızlıkların fark edilmemesi ve bunun sonucunda birçok şirketin etkilenmesi riskini de taşır. Bu tehlike, nitelikli bir denetimle önlenabilir ve birliklerin, denetimini yürütmek üzere devlet denetimindeki denetim şirketlerine görev vermesiyle en aza indirilebilir²⁴.

Olağan ve sınırlı denetimler, atanacak denetçiye ilişkin şartlar ve denetçinin görevinin kapsamı, denetimin derinliği bakımından farklılık yaratmaktadır. Sınırlı denetim durumunda denetçinin uzmanlık gereklilikleri daha sınırlıdır ve denetimin İsvBK m. 727c uyarınca *Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren* (Denetçilerin Kaydı ve Gözetimine İlişkin Federal Kanun-*Revisionsaufsichtsgesetz-RAG*) m. 5 anlamında lisanslı bir denetçi tarafından yapılması gerekir. Olağan denetimin ise İsvBK m. 727b/2 RAG m. 4 uyarınca lisanslı bir denetim uzmanı tarafından gerçekleştirilmesi gerekir²⁵.

Olağan denetimde, bağımsızlık denetçilerin denetimlerinde özgür olmasını ve gerek denetlenen şirketten gerekse kendi çıkarlarından etkilenmeksizin sonuca ulaşmalarını gerektirir. Hem görünüş itibarı ile hem de maddi gerçeklik olarak bağımsızlık korunmalıdır. Bu bağımsızlık muhasebe ve denetimin güvenliği bakımından özellikle önem taşır. İsvBK m. 728/2'de bağımsızlık ile bağdaşmayan

²³ İsviçre hukukunda kooperatiflerde denetim anonim şirket hükümlerine atıf yoluyla düzenlendiği için her iki ortaklık türünde büyük ölçüde aynıdır. Farklılıklar kooperatifler bakımından kanunda ayrıca düzenleme yapılmış olması halinde söz konusudur. Bu anlamda İsvBK m. 906/2'de kooperatiflerde ortakların %10'unun, birlikte sermayenin %10'unu temsil eden kooperatif ortaklarının veya şahsi sorumluluğu veya ek yükümlülüğü bulunan kooperatif ortaklarının olağan denetim talebinde bulunabileceği düzenlenmiştir. Anonim şirketlerde ise olağan denetim talebinde bulunabilecekler sadece İsvBK m. 727/2'de sermayeye katılım esas alınarak düzenlenmiştir. HERZOG, s. 142.

²⁴ Dış denetçilerin ek kontrol organlarıyla desteklenmesi konusunda kooperatif birlikleri ve büyük kooperatifler genellikle iç denetim gibi diğer kontrol araçlarını kullanırlar ve dolayısıyla etkili kontrolün gerekliliklerini karşılamaya çalışırlar. HERZOG, s. 141-142.

²⁵ HERZOG, s. 129-130.

olgular sıralanmıştır. Yönetim kurulu üyesi olma, şirkette başkaca karar işlevini yerine getirme veya şirketle istihdam ilişkisi, şirkete önemli bir mali katılım, muhasebenin tutulmasına iştirak veya ekonomik bağımlılık yaratacak bir vekaletin üstlenilmesi bağımsızlık ile uyumlu değildir (İsvBK m. 728/2)²⁶. Daha önceleri kabul edilen kooperatifi ortaklarının denetlemesi esas bu halde artık olanaklı değildir (İsvBK m. 728/2). Kural olarak, denetçilerin muhasebenin tutulmasına katılabilmeleri ve denetlenen şirket için diğer hizmetleri sağlayabilmeleri dışında (İsvBK m. 729/2), aynı bağımsızlık kriterleri sınırlı denetim ve denetçiler için de geçerlidir. Sınırlı denetimler için İsvBK m. 729/1'de denetçilerin bağımsız olması ve denetime ilişkin görüşlerini objektif olarak oluşturması gerektiği düzenlenmiştir. Kanun, sınırlı denetim için, olağan denetim bakımından İsvBK m. 728/2'de düzenlenen bağımsızlık ile uyumsuzluk arz eden olguları içeren katalogun bir benzerini düzenlememiştir. İsvBK m. 729/2'e göre denetçinin, denetlenen şirketin muhasebesinin tutulmasına katılmasına ve diğer hizmetlerin sağlanmasına izin verilmektedir. Ancak kendi işini kontrol etme riski ortaya çıkarsa, güvenilir bir denetim sağlamak için uygun organizasyonel ve personel önlemlerinin alınması şarttır²⁷. İsvBK m. 729b/1 (3) uyarınca bu konuda şeffaflık sağlanmalı ve denetim raporunda bağımsızlık durumu ve şirkete sağlanan muhasebe ve diğer hizmetlere katılım hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir²⁸.

2. Denetçilerin Görevleri

Denetçilerin denetim yükümlülükleri çerçevesinde, raporlama ve bilgilendirme yükümlülükleri ve istisnai durumlarda yönetim görevleri vardır. Denetçi, ticari defterleri ve yıllık finansal tabloların maddi doğruluğunu biçimsel ve rastgele örnek almak sureti ile kontrol eder. Biçimsel doğruluk kontrolü, tüm belgelerin mevcut olup olmadığının ve muhasebenin matematiksel olarak doğru olup olmadığının kontrol edilmesini içerirken, maddi doğruluk açısından denetim ise borçların belirtilip belirtilmediği, bunların doğru değerde yazılıp yazılmadığı ve kooperatif aktiflerinin doğru olarak listelenip listelenmediğinin kontrolünü kapsar²⁹. Defter tutma ve muhasebe, şirkete kişisel bilgi sağlamaya hizmet eder, yatırımcıların, yönetimin ve çalışanların çıkarınadır ve bu nedenle organlar tarafından alınan kararların temelini oluşturur. Defter tutma ve muhasebe, ortaklar tarafından çeşitli koruyucu hakların kullanılması için de önemlidir. Zira yıllık finansal tablolara güvenilerek, yatırılan sermayenin korunup korunmadığı, kar dağıtımının uygun olup olmadığı gibi konularda karar verilebilir³⁰.

İnceleme yoğunluğu olağan veya sınırlı denetim yapılmasına göre farklılık gösterir. Olağan denetim kapsamındaki denetimin konusu ve kapsamı geniş olup, İsvBK m. 728a'ya göre belirlenmektedir. Denetim, yıllık finansal tabloların ve varsa konsolide finansal tabloların yasal hükümlere, ana sözleşmeye, belirlenmiş diğer kurallara, bilanço kârının kullanımına ilişkin yönetim kurulunun genel kurula sunduğu teklifin mevzuat hükümlerine ve ana sözleşmeye uygun olup olmadığına ve iç denetim sisteminin varlığına ilişkindir³¹. Sınırlı denetimde ise İsvBK m. 729a dikkate alınır. İsvBK m. 729a/1 uyarınca yıllık finansal tabloların veya yönetim kurulunun bilanço kârının dağıtılmasına yönelik önerisinin yasal düzenlemelere uygun olmadığını ortaya koyan herhangi bir emare olup olmadığı denetlenir. Bu nedenle, sınırlı denetim yasaya aykırı olguların bulunmadığına ilişkin olumsuz tespitle sınırlıdır. Denetim yalnızca yüzeysel şekilde gerçekleştirilir. Bu durum doğal olarak yasa ve ana sözleşme ihlallerinin yanı sıra maddi yanlışlıkların da fark edilmemesi riskini artırmaktadır³². İsvBK m. 907'de ayrıca kooperatiflere özgü bir denetim yükümlülüğü getirilmiştir. Kooperatif ortaklarının kişisel sorumlu-

²⁶ HERZOG, s. 130.

²⁷ BERTSCHINGER, Urs: "Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten und ordentlichen Revision - Gleichlauf und Differenz", *AJP/PJA*, 2012, Sayı 9 (Unabhängigkeit), s. 1224.

²⁸ HERZOG, s. 131. Botschaft Revisionspflicht 2004, s. 4026. BERTSCHINGER, *Unabhängigkeit*, s. 1224.

²⁹ MEIER-HAYOZ / FORSTMOSER / SETHE, § 16, N. 719; HERZOG, s. 131.

³⁰ HERZOG, s. 131.

³¹ İsvBK m. Art. 728a. MEIER-HAYOZ / FORSTMOSER / SETHE, § 16, N. 724 vd.; HERZOG, s. 132.

³² HERZOG, s. 133.

luğu veya ek katkı yapma yükümlülüğü bulunan kooperatiflerde denetçiler, kooperatif ortaklarının kayıtlarının doğru şekilde tutulup tutulmadığını tespit etmelidir.

Denetçiler denetim sonuçları hakkında bir raporla bilgi verirler. Olağan denetimde denetçilerin, muhasebe, iç kontrol sistemi ve denetimin uygulanmasına ve sonuçlarına ilişkin tespitleri içeren ve münhasıran yönetim kuruluna gönderilen kapsamlı bir rapor hazırlamaları gerekir (İsvBK m. 728b). Ayrıca yıllık finansal tabloların ve gerekiyorsa konsolide finansal tabloların onaylanması ve kâr dağıtımının oylanması için ön şartı oluşturan genel kurul toplantısı için özet rapor hazırlanması zorunludur³³.

Rapor, denetim sonuçlarına ve bağımsızlığına ilişkin bir açıklamayı ihtiva etmelidir. Ayrıca denetçi hakkında bilgi ve onun mesleki becerileri ile yıllık finansal tablolara ilişkin önerisini içermelidir. İsvBK m. 728c uyarınca kanun, tüzük veya organizasyonel düzenlemelere aykırılıkların idareye bildirilmesi gerekir. Önemli ihlallerin olması veya yönetim kurulunun gerekli önlemleri almaması durumunda genel kurulun da bu konuda bilgilendirilmesi gerekmektedir³⁴.

Sınırlı denetimde ise rapor verme yükümlülüğü daha sınırlı düzenlenmiş olup, denetçinin yönetim kuruluna rapor vermesine gerek bulunmamaktadır. Denetçiler yalnızca genel kurula özet olarak rapor vermekle yükümlüdür. Ayrıca yıllık finansal tabloların onaylanması konusunda öneride bulunmazlar. Herhangi bir ihlalin yönetime ve genel kurula bildirilmesi zorunluluğu da ortadan kalkar³⁵.

Kanunda düzenlenen iki istisnai durumda ise yönetimin hareketsiz kalması halinde denetçilerin yönetim kurulunun görevlerini üstlenmeleri gerekmektedir. Buna göre, şirketin aşırı borçlu olması/borca batıklık halinde, yönetim kurulunun görevlerini ihmal ederek hareketsiz kalmaları durumunda denetçilerin bu durumu mahkemeye bildirmesi gerekir (İsvBK m. 729 c). Ayrıca yönetim kurulunun genel kurulu çağırma yetkisini kullanmaması halinde denetçiler genel kurulu toplantıya çağırma hakkına sahiptirler (İsvBK m. 881/1).

3. Kooperatif Birliklerinin Gözetim ve Kararların İptalini Talep Hakkı (*Überwachungs- und Anfechtungsrecht*)

İsvBK m. 924/1'e göre, birlik yönetimi, birlik ana sözleşmesinde öngörülmüş olması halinde, üyelerinin ticari faaliyetlerini gözetim (*Überwachungsrecht*) hakkına sahiptir. Ayrıca İsvBK m. 924/2'de birlik ana sözleşmesinde üyeler tarafından alınan kararların iptalini talep edilebileceğinin düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır (*Anfechtungsrecht*)³⁶. Birlik üyesi, birlik tarafından yapılan kontrole tolerans göstermeli ve birliği bilgilendirmelidir. Denetimin içeriğinde herhangi bir sınırlama bulunmadığından sadece muhasebenin değil yönetim ve işlerinin izlenmesi mümkün olmaktadır. Bu bağlamda birliğin denetimi, yalnızca defterlerin kontrolünü değil, tüm organizasyonun ve faaliyetlerin gözetimini içerir. Ancak birliğin denetim hakkı, kooperatif kararlarının geçerliliğinin birliğin onayına bağlı olması anlamına gelmemektedir³⁷.

İsvBK m. 924/2 çerçevesinde birliğe üye kooperatif kararlarının iptalini talep hakkı tanınması için birliğin ana sözleşmesinin yanı sıra üye kooperatif ana sözleşmelerinde de düzenleme olması gerekli-

³³ WATTER, Rolf / PFIFFNER, Daniel C.: "Art 728b", HONSELL, Heinrich / VOGT, Peter Nedim / WATTER, Rolf (Hrsg.): *Basler Kommentar, Obligationenrecht II Art. 530-964 OR Art 1-6 SchlT AG Art.1-11 ÜBest GmbH*, 4. Baskı, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2012, N. 18.

³⁴ MEIER-HAYOZ / FORSTMOSER / SETHE, § 16, N. 738; WATTER / PFIFFNER, *Basler Kommentar*, Art. 729b, N. 4 vd.

³⁵ HERZOG, s. 134.

³⁶ İsvBK 924/1'de yer alan gözetim hakkının getirilme gerekçesi, birliğin kendisinin bağlı üyeleri bakımından kooperatif ortağı sayılması ve bu nedenle birliğin İsvBK m. 856'da kooperatif ortaklarına tanınan kontrol hakları olarak nitelenen inceleme ve bilgi edinme haklarını haiz olmamasıdır. SCHMID, Ernst Felix: "Art. 924", HONSELL, Heinrich / VOGT, Peter Nedim / WATTER, Rolf (Hrsg.): *Basler Kommentar, Obligationenrecht II Art. 530-964 OR Art 1-6 SchlT AG Art.1-11 ÜBest GmbH*, 4. Baskı, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2012, N. 1.

³⁷ SCHMID, *Basler Kommentar*, Art. 924, N. 2.

liği hususu doktrinde tartışmalıdır³⁸. Doktrinde ağırlıklı olarak savunulan görüşe göre hem birlik hem de üye kooperatif ana sözleşmesinde birliğin üye kooperatifin kararlarının iptalini talep edebileceğine ilişkin bir düzenlenmenin yer alması gerektiği kabul edilmektedir³⁹. Aksi takdirde, üye kooperatif ortaklarının, yalnızca birlik ana sözleşmesine başvurarak iptal hakkı konusunda bilgi edinmelerinin mümkün olacağı bunun ise üye olunan birliğin tespitinin her zaman kolay olmaması nedeni ile bir sorun teşkil edeceği belirtilmektedir⁴⁰. İptal talebinde bulunma hakkı, üye kooperatiflerin fiilen almış oldukları ve kanun veya birlik veya bağlı kooperatif ana sözleşmesine aykırı olan tüm kararları için geçerlidir⁴¹. Bu kapsamda genel kurulun tüm olağan ve olağanüstü kararları ile temsilciler kurulu veya genel kurulun mektupla karar alma usulü ile aldığı kararların iptali talep edilebilecektir. Hâkim görüşe göre bu hakkın kapsamına yönetim kurulunun ve şirket yönetiminin kararları da dahildir⁴². Kanuni düzenlemede birliğin yönetim kurulunun (*der Verwaltung des Verbandes*) dava açma hakkından bahsetmesine rağmen, aktif dava ehliyeti birliğe aittir. Birliğe üye kooperatif ise davalıdır⁴³. Birliğin iptal talebinde bulunma hakkını kullanabilmesi, alınan kararlar konusunda bilgilendirilmesine bağlıdır. Bu aktif bilgi edinme hakkı, İsvBK m. 924/1'e dayandırılabilir⁴⁴.

B. Alman Hukukunda Kooperatiflerde Denetim

1. Gözetim Kurulu (*Aufsichtsrats*) Tarafından Yapılan Denetim

Gesetz betreffend die Erwerbs-und Wirtschaftsgenossenschaften (Genossenschaftsgesetz-GenG) m. 9/1 uyarınca kooperatiflerde anonim şirketlerde olduğu üzere yönetim ve gözetim faaliyetinin iki farklı organ tarafından yapılması öngörülmüştür. Yönetim kurulu şirketin yönetiminden sorumlu olup, şirketi üçüncü kişilere karşı temsil eder. Gözetim kurulu ise şirket yönetiminin gözetimi faaliyetini yürütür⁴⁵. Ortak sayısı 20'yi geçmeyen kooperatiflerde ana sözleşmede düzenleme yapılması şartı ile gözetim kurulunun oluşturulmasından vazgeçilebilir. Ana sözleşmede ayrı bir hüküm bulunmuyor ise genel kurul bu görevi üstlenir⁴⁶.

GenG § 9/2 uyarınca yönetim kurulu üyelerinin ve gözetim kurulu üyelerinin kooperatif ortağı olması şarttır. Gözetim kurulu esasen genel kurul veya temsilciler kurulu⁴⁷ tarafından seçilen en az üç üyeden oluşur. Ana sözleşme bu sayıyı artırabilir. Uygulamada, ana sözleşmelerde en az ve en çok üye sayısı şeklinde bir belirleme yapılmaktadır. Ancak bu sayının üçe bölünebilir olması aranmaktadır⁴⁸.

³⁸ Tartışmalar için bkz. HERZOG, s. 144.

³⁹ Bkz. SCHMID, *Basler Kommentar*, Art. 924, N. 8; HERZOG, s. 144; NATSCH, Regina: *Die Genossenschaft im Konzern*, Stämpfli Verlag, Bern, 2002, s. 92 vd. Birliğin ana sözleşmesinde bir düzenleme olmasının yeterli olduğu yönünde bkz. GUTZWILLER, Max: *Zürcher Kommentar, Genossenschaft, Handelsregister und kaufmännische Buchführung, Band V/6/2*, Schulthess Verlag, Zürich, 1974, Art. 924, N. 8.

⁴⁰ NATSCH, s. 92 vd.

⁴¹ SCHMID, *Basler Kommentar*, Art. 924, N. 8.

⁴² SCHMID, Ernst Felix: *Genossenschaftsverbände*, Schulthess Verlag, Zürich, 1979, s. 169-170; SCHMID, *Basler Kommentar*, Art. 924, N. 6; GUTZWILLER, Art. 924, N. 26 vd. Farklı görüşte VON STEIGER, Fritz: *Grundriss des Schweizerischen Genossenschaftsrechtes*, 2. Baskı, Polygraphischer Verlag, Zürich, 1963, s. 182.

⁴³ HERZOG, s. 145; SCHMID, *Basler Kommentar*, Art. 924, N. 9; NATSCH, s. 93.

⁴⁴ SCHMID, *Basler Kommentar*, s. 169 vd.

⁴⁵ Bu kooperatiflerde anonim şirketlerde olduğu gibi ikili sistemin uygulandığı anlamına gelmektedir. WERDER, Axel: "Das duale Führungssystem der deutschen Aktiengesellschaft", RINGLEB, Henrik-Michael / KREMER, Thomas / LUTTER, Marcus / WERDER, Axel v. (Hrsg.): *Kommentar zum Deutschen Corporate-Governance-Kodex. Kodex-Kommentar*, 2. Baskı, Beck, München, 2005, s. 36, N. 91 vd.; WEITLING, Alexander: *Der Aufsichtsrat in der Genossenschaft: Besonderheiten und Probleme*, Diplomica Verlag, Hamburg, 2014, s. 42.

⁴⁶ WEITLING, s. 42.

⁴⁷ GenG 43a uyarınca 1500'den fazla ortağı olan kooperatiflerde genel kurul ortakların temsilcilerinden oluşabilir.

⁴⁸ SCHAFFLAND, Hans-Jürgen: "§ 36 Aufsichtsrat", SCHAFFLAND, Hans Jürgen / CARIO, Daniela / SCHULTE, Günther / KORTE, Otto / LENHOFF, Dirk (Hrsg.): *Lang/Weidmüller Genossenschaftsgesetz: Genossenschaftsgesetz. Gesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Mit Erläuterungen zum Umwandlungsgesetz; Kommentar (Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften); mit Erläuterungen zum Umwandlungsgesetz; Kommentar*, 35. Baskı, de Gruyter, Berlin, 2006 (Yazar, Genossenschaftsgesetz), § 36, N. 9.

Bir kooperatifin 500'den fazla çalışanı varsa, gözetim kurulunun oluşumu “*Drittelbeteiligungsgesetz* (DrittelbG)” düzenlemelerine tabidir. Bu yasaya göre gözetim kurulunun üçte biri çalışan temsilcisinden ve üçte ikisi kooperatif ortaklarının temsilcilerinden oluşur⁴⁹. Bir kooperatifte 2.000'den fazla kişi çalışıyorsa, bu halde ise “*Mitbestimmungsgesetz* (MitbestG)” hükümleri geçerlidir. Buna göre ise gözetim kuruluna ortak karar alma esası geçerlidir ve kurula bir çalışan amiri (*Arbeitsdirektor*) atanmalıdır. Bu kişinin kooperatife üye olması şart değildir⁵⁰. Gözetim kurulunun oluşumunda, üyelerin kişisel ve ekonomik bağımsızlığının sağlanması esastır. Her üye, gözetim kurulu üyesi olarak görevlerini ifa edebilecek uygun bilgi ve yeteneği haiz olmalıdır. Gözetim kurulu üyelerinin yaşlarının bu göreve uygun olması, dengeli bir üyelik yapısının bulunması bu bağlamda sektör ve meslek gruplarının makul dağılımı önem taşır. Gözetim kurulu, yönetim kurulu ile kooperatif ortakları arasındaki bağlantı niteliği taşır. Bu sebeple kooperatif ortakları ile iyi iletişim kurmaları önemlidir. Ayrıca gözetim kurulu üyelerinin üstlendikleri yükümlülükleri titizlikle yerine getirebilmeleri için görevlerini yerine getirebilecek yeterli zamana sahip olmaları gerekir. Gözetim kurulu üyeliği için belirli bir yaş sınırı ana sözleşme ile öngörülebilir⁵¹.

Kooperatifler Kanunu'nda gözetim kurullarının görev süresi belirlenmemiştir. Süre seçilen üyenin görevi kabulü ile başlar. AktG § 102(1) maddesinde gözetim kurulları için beş yılla sınırlandırılan görev süresi öngörülmüştür. Ancak bu düzenleme kooperatiflere uygulanmamaktadır. Bununla birlikte belirsiz bir süre için gözetim kurulu üyesi seçilmeye de imkân tanınmaz ve ana sözleşmede belirli süre düzenlemesi aranır⁵².

GenG § 38/1'e göre, gözetim kurulu, yönetimi izlemek ve denetlemekle yükümlüdür. 2006 yılında kooperatifler kanununda yapılan değişiklik sonucunda, GenG 38/1, AktG § 111/1 ve 2 ile uyumlaştırılmıştır. Kooperatif gözetim kurulunun görev ve hakları, anonim şirket gözetim kurulunun görev ve haklarıyla aynıdır. Gözetim kurulu, görevini yerine getirmek için kooperatifle ilgili her türlü konuda bilgi alabilir, kooperatifin defter ve belgelerini, kooperatif envanterini, menkul kıymet ve mal stoklarını inceleyebilir. Gözetim kurulunun gözetim fonksiyonu, yönetim kuruluna talimat verme hakkını içermez, gözetim kurulu bu anlamda yönetim kurulu üzerinde bir organ niteliğinde bulunmaz.

2006 yılında yapılan değişiklik ile GenG § 39/1 uyarınca gözetim kurulunun temsil yetkisi artırılmış, AktG § 112 hükümlerine atıf ile gözetim kurulu, mevcut ve daha önceki yönetim kurulu üyelerine karşı açılan davalarda, kooperatif adına dava açma konusunda karar verme ve kooperatifi temsil etme yetkisini haiz kılınmıştır. Kural olarak gözetim kurulunun dava açılmasına ilişkin bir karar alması için, genel kurul veya temsilciler kurulundan onay almasına gerek yoktur. Bununla birlikte, ana sözleşme yönetim kurulu üyelerine karşı açılacak davaların genel kurul veya temsilciler kurulunca karara bağlanmasını öngörebilir (GenG § 39/1 c. 3).

Gözetim kurulunun esas görevi işletmenin yönetimi, finansal raporlama, denetim ve kontrol sistemlerin gözetimidir. Gözetim kurulunun denetimi, genel iş politikası, kurumsal planlama, mali politika, yatırım politikası, insan kaynakları politikası ve ayrıca yönetim kurulunun günlük yönetimi alanlarındaki iş kararlarını da kapsar. Ayrıca gözetim kurulu, risk yönetimi sistemini ve tüm kurumsal yönetim düzenlemelerini ve bunların sunumunu inceleyerek kooperatifin mali durumunu ortaya koyar. Gözetim kurulu yönetim kurulunu izlerken finansman amacına uygunluğun sağlanıp sağlanmadığını da denetler⁵³.

Gözetim kurulu, görevlerini yerine getirmek üzere komiteler oluşturabilir. Gözetim kurulu özellikle kurumsal yönetim ilkelerine uygunluğu izlemek ve incelemek için komitelerin atanmasına karar

⁴⁹ LUTTER, Marcus / KRIEGER, Gerd: *Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats*, 5. Baskı, Dr. Otto Schmidt, Köln, 2008, N. 1254.

⁵⁰ LUTTER / KRIEGER, N. 1255.

⁵¹ SCHAFFLAND, *Genossenschaftsgesetz*, § 36, N. 17.

⁵² WEITLING, s. 44.

⁵³ WEITLING, s. 47.

verebilir. Komitelerin niteliği, kapsamı ve faaliyetleri, gözetim kurulunca belirlenir. Komitelere örnek olarak denetim komitesi, personel veya yatırım komitesi verilebilir. İlgili konularda yetkinliği daha fazla olan üyelerin küçük komitelerde toplanmasının sağlanması ile üyeler arasındaki iletişimin kalitesi artmakta ve karar alma süreçleri hızlanmaktadır. Böylece komiteler, gözetim kurulunun görevlerini daha etkin bir şekilde yerine getirmesine hizmet etmektedirler⁵⁴.

Gözetim kurulu üyeleri, görevlerini yerine getirir, yönetim kurulunu gözler ve denetlerken özen yükümlülüğüne uygun surette davranmalıdır. GenG § 41'e göre yönetim kurulu üyeleri için öngörülen GenG § 34 düzenlemesi gözetim kurulunun niteliğine ilişkin ayrılıklar dikkate alınarak uygulanır. Benzer şekilde anonim şirket hükümleri AktG § 116 ve 93 kapsamındaki düzenlemeler gözetim kurulu üyeleri için de geçerlidir⁵⁵.

Gözetim kurulu üyelerinin niteliği bakımından kooperatifler kanunu herhangi bir özel mesleki vasıf aramamaktadır. Ancak kurumsal yönetim ilkeleri, gözetim kurulu üyelerinin görevlerini gerekli şekilde yerine getirebilmesi için gerekli bilgi, beceri ve mesleki tecrübeye sahip olmasını arar. Kurumsal yönetim ilkeleri komiteler oluşturulurken kooperatifin hem özel koşullarının hem de üye sayısının dikkate alınmasını tavsiye etmektedir⁵⁶. Gözetim kurulu üyeleri için özel eğitim veya mesleki deneyim gibi gereklilikler ana sözleşmede belirtilebilir. Ancak bu gerekliliklerin objektif olarak gerekçelendirilmesi ve seçim özgürlüğünün kısıtlanmaması sağlanmalıdır⁵⁷.

2. Kooperatif Birliği Tarafından Yapılan Denetim (*Prüfung durch den Verband*)

Gesetz betreffend die Erwerbs-und Wirtschafts-genossenschaften (İktisap ve İşletme Kooperatiflerine İlişkin Kanun-*Genossenschaftsgesetz*-GenG) § 54 uyarınca her kooperatif, kendisine denetim yetkisi verilmiş bir birliğe (*Prüfungsverband*) üye olmak zorundadır. Üye kooperatifin mali durumu ve yönetimin işleyişi birlik tarafından düzenli olarak denetlenir. Denetimin konusu kooperatifin tesisleri, mali durumu ve yönetimidir. Bu denetim en az 2 yılda bir yapılır. Bilanço toplamı 2 milyon avroyu aşan kooperatiflerde ise denetimin her yıl yapılması gerekir (GenG § 53)⁵⁸. Kooperatiflerde denetim, denetim birliği tarafından gerçekleştirilir. Bu sebeple kooperatifin bir denetim birliğine üye olması gerekir⁵⁹. 1934 tarihli Kanun ile birliğe üye olma zorunluluğu ve birliğin denetim sorumluluğu getirilmiştir. Bu kanunla birlik, incelemeyi sorumlu kurum olarak belirlenmiştir⁶⁰.

Birlik vasıtası ile denetlemede temel amaç, kooperatifin kendi kendine örgütlenme ilkesinin geçerli olması ve yönetim kurulu üyeleri ile gözetim kurulu üyelerinin çoğunlukla yeterli ticari bilgiyi haiz olmamaları nedeniyle, mali durumun ve işlerin gidişatının uygunluğunun izlenmesidir. Bu halde denetim ile sadece kooperatifin muhasebesinin doğruluğu değil, aynı zamanda alınan iş kararlarının uygunluğu ve verimliliği de incelenir. Bu sayede şirket yönetimindeki eksikliklerin ortaya çıkarılması ve iflasların önlenmesi amaçlanmaktadır⁶¹. Bilanço toplamı 1,5 milyon avronun ve yıllık cirosu 3 mil-

⁵⁴ WEITLING, s. 47.

⁵⁵ LUTTER / KRIEGER, § 17, N. 1275.

⁵⁶ Corporate Governance Kodex für Genossenschaften, 5.3.1.

⁵⁷ SCHAFFLAND, *Genossenschaftsgesetz*, § 36, N. 17.

⁵⁸ Kooperatiflerin denetimi, Almanya'daki en eski zorunlu denetim türlerinden biridir. Birlik tarafından atanan bir denetçi tarafından kooperatifin yönetim ve tesislerinin doğruluğunun incelenmesi 1889 Kooperatifler Kanunu'ndan beri düzenlenmiştir. Ancak güncel mevzuattan farklı olarak, 1889 Kooperatif Kanunu, birliği olmayan kooperatiflere de izin veriyordu. Bu kooperatiflerde denetim, genellikle kooperatife özgü deneyimi olmayan, sicil mahkemesi tarafından atanan bir denetçi tarafından gerçekleştirildi. 1985'teki (*Bilanzrichtliniengesetz*) Muhasebe Kuralları Kanunu ile ekonomik koşulları ve yönetimin doğruluğunu belirlemek için zorunlu olan kooperatif denetimi, yıllık finansal tabloların denetimini de içerecek şekilde genişletildi. 2006 yılında yapılan kanun değişikliğiyle yıllık finansal tabloların denetimi, bilanço toplamı bir milyon avroyu aşan ve satış gelirleri iki milyon avroyu aşan kooperatiflerle sınırlandırıldı. BAUSCH, Heinz-Hermann / REHBOCK, Michael: "Die genossenschaftliche Pflichtprüfung - Aspekte zur Prüfungsdurchführung unter Anwendung der ISA", *Einschrift für das Gesamte Genossenschaftswesen*, 2012, Cilt 62, Sayı 4, s. 276.

⁵⁹ BAUSCH / REHBOCK, s. 276.

⁶⁰ BAUSCH / REHBOCK, s. 276.

⁶¹ Prüfungsordnung, des Prüfungsverbandes der kleinen und mittelständischen Genossenschaften e.V., Berlin, 2.1.

yon avronun altında olan küçük kooperatifler için GenG § 53/2 uyarınca yıllık finansal tablo denetimi yapılmamaktadır. Bu düzenlemeyle küçük kooperatiflerin ve kuruluş aşamasındaki kooperatiflerin denetimle ilgili maliyetlerden kurtarılması amaçlanmaktadır⁶².

Ana sözleşmelerinde ek ödeme yükümlülüğü getirmeyen ve denetim ile ilgili dönemde GenG § 21b/1 uyarınca ortaklarından kredi almamış olan küçük kooperatiflerde (§ 336/2 c.2; 267/a/1), iktisadi durumun incelenmesine dayalı olarak basitleştirilmiş bir denetim (*vereinfachte Prüfung*) prosedürü uygulanır (GenG § 53a). Küçük kooperatiflerin ekonomik durumları, birlik tarafından yıllık finansal tabloların ve varsa faaliyet raporunun değerlendirilmesi ve kısaltılmış denetim raporunun hazırlanması yoluyla incelenir. Küçük bir kooperatif için GenG § 53a uyarınca basitleştirilmiş denetim durumunda, yasal olarak gerekli belgeler incelendikten sonra, yalnızca düzenli bir finansal durumdan şüphe duymaya neden olacak sebepler olup olmadığı konusunda bir tespit yapılır.

Büyük kooperatifler söz konusu olduğunda ise bilanço ve faaliyet raporu da dahil olmak üzere yıllık finansal tabloların da denetlenmesi gerekir (GenG § 53/2). Bir kooperatifin ilk zorunlu denetimi her zaman GenG § 53/1 uyarınca tam bir denetimdir (*vollständige Prüfung*)⁶³. Büyük kooperatifler için denetim çalışmasının odak noktası, muhasebe ve gerekirse faaliyet raporu da dahil olmak üzere, Ticaret Kanunu ilkelerine uygun olarak yıllık finansal tabloların kapsamlı denetimidir.

Yıllık finansal tablo hazırlama yükümlülüğü ve uyulması gereken esaslar konusunda Ticaret Kanunu (§ 242 ff. HGB) hükümleri kooperatifler için de geçerlidir. Bilanço ve kâr ve zarar hesabına ek olarak, kooperatif yönetim kurulunun ayrıca faaliyet raporu (§ 336 HGB) hazırlaması gerekir⁶⁴. Şirketin ana sözleşmesinde hazırlanması gerekliliği öngörülmemiş ise kooperatifin büyüklüğü nedeniyle gerekirse faaliyet raporu hazırlanmasından imtina edilebilir (HGB § 336/1, 264/1 c.3)⁶⁵.

Yönetimin işleyişinin incelenmesinde inceleme alanları yönetimin organizasyonu, yönetim araçları ve yönetim faaliyetleridir. Somut işaretler veya şüpheler olmadığı sürece, dolandırıcılık veya güveni kötüye kullanma konularında ayrı bir inceleme yapılmaz. Ancak bu tür belirti ve şüphelerin ortaya çıkması halinde, denetçi birliğin, kooperatifin sorumlu organıyla görüşme görevi bulunur. Küçük bir kooperatif için ise GenG § 53a uyarınca basitleştirilmiş denetim durumunda, yasal olarak gerekli belgeler incelendikten sonra, yalnızca yönetimin bu tür faaliyetlerinden şüphe duymaya neden olacak nedenlerin olup olmadığı konusunda bir tespit yapılır.

Denetimin genel ilkeleri uyarınca denetim sürecinin ve denetim bulgularının yazılı olarak belgelenmesi gerekir (HGB§ 321/1c.1). Öncelikle kooperatif organlarına denetim raporu hazırlanır. Denetim raporu aracılığıyla raporun alıcıları; denetimin konusu, türü, kapsamı ve tam denetimin sonucu hakkında yazılı ve gerekli açıklıkta bilgilendirilmelidir. Birlik, denetimin yürütülmesini, varılan bulguları ve denetim sonuçlarını yansıtan genel değerlendirmesinin sonuçlarını açıklamalıdır. Raporlama titiz ve tarafsız bir şekilde yapılmalıdır. Ayrıca raporların gerçeğe uygun ve eksiksiz olması gerekir.

Küçük kooperatifler için denetim raporu; HGB § 321/1c.3 uyarınca kanuni düzenlemelerin yanlış uygulanması veya ihlal hallerini, denetlenen şirketin varlığını tehlikeye atabilecek veya gelişimine önemli ölçüde zarar verebilecek olayları⁶⁶, yasal temsilciler veya çalışanlar tarafından kanunların, ana sözleşmenin veya şirket sözleşmelerinin ciddi şekilde ihlal edilmesi durumunu, denetimin konusu, türü

⁶² Prüfungsordnung, des Prüfungsverbandes der kleinen und mittelständischen Genossenschaften e.V., Berlin, 2.1.

⁶³ Prüfungsordnung, des Prüfungsverbandes der kleinen und mittelständischen Genossenschaften e.V., Berlin, 2.1.

⁶⁴ Ayrıca bkz. MORCK, Winfried: "Art. 336", KOLLER, Ingo / KINDLER, Peter / ROTH, Wulf Henning / MORCK, Winfried (Hrsg.): *Handelsgesetzbuch Kommentar*, 8. Baskı, C.H.Beck, München, 2015 (Yazar, Handelsgesetzbuch), N. 1-2.

⁶⁵ Prüfungsordnung, des Prüfungsverbandes der kleinen und mittelständischen Genossenschaften e.V., Berlin, 2.2. MORCK, *Handelsgesetzbuch*, Art. 264, N. 2.

⁶⁶ Mevcut bir riskin işaretleri olarak maliyetleri karşılayacak üretimin bulunmaması, likidite sıkıntısı olması, açılan kredilerin iptali, tedarik alanında ciddi fiyat değişiklikleri, olumsuz sonuçları ihtiva eden yatırımlar, gerekli yatırımların yapılmaması gösterilebilir. Bkz. MORCK, *Handelsgesetzbuch*, Art. 321, N. 3.

ve kapsamı, GenG § 53/1 uyarınca denetim kapsamında elde edilen bulgular bu bağlamda ekonomik koşulların, yönetim faaliyetlerinin uygun olup olmadığının ve özet denetim sonucunu içermelidir⁶⁷.

GenG § 58/2 gereği HGB § 267/3'te yer alan büyüklük kriterlerini sağlayan kooperatiflerin denetiminde ise Ticaret Kanunu'nun denetim raporuna ilişkin HGB § 322 uygulanır. Bu halde denetçi, yıllık finansal tablolara veya konsolide finansal tablolara ilişkin raporunda denetimin sonuçlarını yazılı olarak özetlemelidir. Denetçi raporunda ayrıca denetimin konusu, türü ve kapsamını açıklamalıdır.

Büyük kooperatiflere ilişkin denetim raporu denetçilerin kanuni denetim yetkisi, temel bulgular, kanuni düzenlemelerin yanlış uygulanması veya ihlal halleri, denetlenen şirketin varlığını tehlikeye atabilecek veya gelişimine önemli ölçüde zarar verebilecek olaylar, kanunların, ana sözleşmenin veya şirket sözleşmesinin yasal temsilciler veya çalışanlar tarafından ciddi şekilde ihlal edilmesi mevcut ise bu durumu içermesi gerekir. Ayrıca uygulanan denetim ve muhasebe ilkelerinin belirtilmesi şarttır. Muhasebeye ilişkin beyan ve açıklamalar (yıllık finansal tablolar ile varlıkların analizi, mali ve kazanç durumu) ve ayrıca GenG § 53 gereği elde edilen bulgular (organların faaliyetleri, sektöre özgü faaliyetler, iş organizasyonu ve faaliyetlerin ekonomik verimliliği ve risk yönetimi) özet denetim sonucunda yer almalıdır⁶⁸. Denetçi HGB § 322/2 uyarınca denetim sonucunu şüpheye yer vermeyecek şekilde olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz veya denetçinin görüş bildirememesi nedeni ile olumsuz görüş olarak bildirmelidir. HGB § 322/3'te denetçinin olumlu görüş içeren raporunda, HGB § 317/2'ye uygun olarak yapılan denetimde herhangi bir aykırılığın bulunmadığı, denetim sırasında elde edilen bulgulara dayanılarak finansal tabloların kanuni düzenlemelere uygun olduğu ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca varlığı, finansal durumu ve yıllık faaliyet sonucu gerçeğe uygun olarak sunulduğunu açıklamalıdır⁶⁹.

C. İngiliz Hukukunda Kooperatiflerde Denetim

1. Kooperatiflerde Denetime İlişkin Esaslar

İngiltere'de kooperatiflere ilişkin ilk düzenleme 1852 yılında kabul edilen "*The Industrial and Provident Societies Partnership Act*" adını taşır. Daha önce dernekler kanununa tabi olarak kurulan kooperatiflere böylece ayrı bir hukuki statü kazandırılmıştır⁷⁰. 1965 yılında ise "*Industrial and Provident Societies Act 1965*" yürürlüğe girmiştir. Kanun 2010 yılında yürürlüğe giren *Co-operative and Community Benefit Societies and Credit Union Act 2010* ile değiştirilmiştir. Sonrasında ise 2014 yılında, yeni bir kanun olan *Kooperatif ve Toplum Yararına Çalışan Topluluklar Yasası 2014 (Co-operative and Community Benefit Societies Act 2014-CCBS Act)* ile kooperatiflere ilişkin denetim düzenlenmiştir. Şirketler hukukundan (*company law*) ayrı ele alınan kooperatiflerde, kişilere üyelik ve mali haklar, genellikle müşteri, üretici veya çalışan olarak kooperatif işlerine ne ölçüde katıldıkları dikkate alınarak tanınır⁷¹. Kooperatifler, üyelerinin sahip olduğu işletmelerdir. Ortakların hak ve yükümlülükleri, yatırımcıların sahip olduğu işletmelerden farklılık gösterir ve kooperatifler arasında farklılık gösterir⁷².

Kanun'da küçük ve büyük ölçekli olmalarına göre kooperatiflerin denetimi düzenlenmiştir. CCBS Act § 83/1 uyarınca, kooperatif her hesap yılında, o yılın hesaplarını ve bilançosunu denetlemek üzere bir veya daha fazla nitelikli denetçi (*qualified auditor*) atamak zorundadır. "Nitelikli denetçi", *Companies Act 2006* (Şirketler Yasası) 42. Bölümü uyarınca yasal denetçi olarak atanmaya uygun kişi anlamına gelir (CCBS

⁶⁷ Ayrıca bkz. MORCK, *Handelsgesetzbuch*, Art. 321, N. 3.

⁶⁸ Prüfungsordnung, des Prüfungsverbandes der kleinen und mittelständischen Genossenschaften e.V., Berlin, 4.2.

⁶⁹ Ayrıca bkz. MORCK, *Handelsgesetzbuch*, Art. 322, N. 7.

⁷⁰ DURMAZ AYOĞLU, Gülsüm Gözde: "Dünya Örnekleri ile Yenilenebilir Enerji Kooperatifleri", *Enerji Uzmanları Derneği Enerji Piyasası Bülteni*, 2014, Sayı 31, s. 31.

⁷¹ DAVIES, Paul L. / WORTHINGTON, Sarah: *Gower and Davies' Principles of Modern Company Law*, Sweet&Maxwell, London, 2012, N. 1-30.

⁷² Kooperatif ortakları bir yatırımcının pay alım satımıyla olan ilişkisinden farklı olarak kooperatife katılır ve kooperatiften ayrılırlar. ADDERLY, Ian / MANTZARI, Elisavet / MCCULLOCH, Maureen / RIXON, Daphne: "Accounting and Reporting for Co-operatives: a UK Perspective", *Journal of Co-operative Studies*, 2021, Cilt 54, Sayı 3, s. 50.

Act § 91). Denetçinin bir denetim firması veya birey olması mümkündür⁷³. Günümüzde denetçi, en azından büyük firmalarda, bireysel bir uygulayıcı değil, çoğunlukla uluslararası ölçekte bir firmanın üyesidir. Denetim, firmadaki bir veya daha fazla ortağın liderliğindeki bir denetçi ekibi tarafından gerçekleştirilir⁷⁴.

Kooperatifin hesap yılı içinde küçük ölçekli bir kooperatif niteliği taşıması halinde o yıl için ilk fıkraya göre nitelikli denetçi ataması veya o yılın hesaplarını ve bilançosunu denetlemek üzere nitelikli denetçi olmayan iki veya daha fazla kişiyi görevlendirmesi gerekir (CCBS Act § 83/2). Böylece hüküm gereği küçük ölçekli kooperatifler nitelikli denetçi yerine iki veya daha fazla sıradan denetçi atama yoluna gidebilirler⁷⁵. Bununla birlikte *Financial Conduct Authority*⁷⁶ (Finansal Yürütme Kurulu-FCA), küçük nitelikte bulunan kooperatiflere ilk fıkra uyarınca nitelikli denetçi atanmasını zorunlu kılabilir. Kooperatifin küçük ölçekli olarak nitelendirilmesi için, bir önceki hesap yılına ilişkin gelir ve ödemelerinin toplam tutarının 5.000 sterlini aşmamış olması; o yılın sonunda 500'den fazla üyesi bulunmaması ve varlıklarının toplam değerinin 5.000 sterlini aşmıyor olması gerekir (CCBS Act § 83/4)⁷⁷. Ayrıca CCBS Act § 84 uyarınca kooperatifler, belirli şartlarla bir hesap yılıyla ilgili olarak denetçi atanması yükümlülüğüne ilişkin CCBS Act § 83'ün uygulanmamasına karar verebilirler⁷⁸. Bu düzenlemeye göre kooperatifin ana sözleşmesinde tam denetim gerekliliği olmaması⁷⁹, tam denetim altında olan kooperatiflerden olmaması, bir önceki hesap yılının sonunda varlıklarının toplam değerinin 5.100.000 sterlini aşmaması ve önceki yıldaki cirosunun 10.200.000 sterlini aşmaması durumunda bu yönde bir karar alınabilir. Ancak FCA bu bildirim verildiği hesap yılı ile ilgili olarak istisnanın uygulanmamasına ilişkin talimat verebilir (CCBS Act § 84/4). FCA'nın bu yetkisi, küçük ölçekli kooperatifin denetimi devre dışı bırakmaya ilişkin olanaklarını kullandığı herhangi bir yıl için tam denetim yapılması yönünde talimat verilmesine imkân tanır. FCA talimatı, kooperatifin bir veya daha fazla yıllık tam denetimi yürütmek üzere bir veya daha fazla nitelikli denetçi atamasını ve yıllık beyanname halihazırda sunulmuşsa, tüm beyanı yansıtacak yeni bir beyanda bulunmasını gerektirecektir⁸⁰.

CCBS Act § 85'te, CCBS Act § 83. maddenin uygulanmadığı bazı durumlarda rapor alma yükümlülüğü düzenlenmiştir. Anılan hüküm uyarınca CCBS Act § 84 çerçevesinde alınan bir karar nedeni ile denetim gerekliliklerini ortadan kaldırma kararı alınmışsa ve derneğin önceki hesap yılındaki

⁷³ Denetçi tanınmış bir denetim kuruluşunun [İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*) ve Yeminli Mali Müşavirler Derneği (*Association of Chartered Certified Accountants*) gibi] üyesi olmalı ve bu kuruluşun kuralları uyarınca atanmaya uygun olmalıdır. Denetçi, kooperatifin veyahut bağlı ortaklığının çalışanı ve görevlisi olamaz. Ayrıca bir kooperatifin çalışanının veya görevlisinin çalışanı, işvereni veya ortağı olamaz. *Registration Function under the Co-operative and Community Benefit Societies Act 2014 Guide Chapter 7 Accounting and audit requirements, 7.2.5-7.2.6* (<https://www.handbook.fca.org.uk/handbook/RFCBS/7.pdf>, ET: 22.03.2024).

⁷⁴ DAVIES / WORTHINGTON, N. 22-2.

⁷⁵ Herhangi bir kişi, bir kooperatifin yöneticisi veya çalışanı olmamak veya herhangi bir kooperatifin yöneticisi veya çalışanının ortağı, çalışanı veya işvereni olmamak kaydıyla, denetçi olabilir. *Registration Function under the Co-operative and Community Benefit Societies Act 2014 Guide Chapter 7 Accounting and audit requirements, 7.2.11* (<https://www.handbook.fca.org.uk/handbook/RFCBS/7.pdf>, ET: 22.03.2024).

⁷⁶ FCA, 2006 Şirketler Yasası uyarınca kayıtlı şirketler için Şirketler Sicil Memurunun gerçekleştirdiği işleve benzer şekilde, kooperatif ve toplum yararına çalışan dernek kaydından sorumludur. SNAITH, Ian: "Principles of European Cooperative Law and Commentaries", FAJARDO-GARCÍA, Gemma / FICI, Antonio / HENRY, Hagen / DAVID, Hiez / MEIRA, Deolinda A. / MUENKER, Hans-H. / SNAITH, Ian (Ed.): *Principles of European Cooperative Law: Principles, Commentaries and National Reports*, Intersentia, Cambridge/UK, 2018 (Yazar, Principles of European Cooperative Law), s. 625.

⁷⁷ Bazı kooperatifler küçük ölçekli bir kooperatif olarak denetim muafiyetinden faydalanamaz. Bunlar, konut kooperatifleri, bağlı kooperatifler, bir veya birden fazla bağlı ortaklığı olanlar, Sigorta Hesapları Direktifi uyarınca şirket hesaplarını düzenlemek zorunda olanlar. *Registration Function under the Co-operative and Community Benefit Societies Act 2014 Guide Chapter 7 Accounting and audit requirements, 7.2.10* (<https://www.handbook.fca.org.uk/handbook/RFCBS/7.pdf>, ET: 22.03.2024).

⁷⁸ Karar yalnızca bir hesap yılı için geçerlidir. Bu nedenle bir kooperatif, tam denetim gerekliliğinden vazgeçmek istediği her hesap yılında bir karar alınmalıdır. Genel kurul, nitelikli bir denetçi atama gerekliliğini ortadan kaldırmak için bir karar almalıdır. Aşağıdaki durumlarda karar geçerli olarak alınmış sayılır: (1) kullanılan oyların %20'sinden azı karara karşysa ve (2) oy kullanma hakkına sahip tüm ortakların %10'undan azı karara karşı oy kullandıysa. CCBS Act § 84/2.

⁷⁹ Bu istisnai düzenleme CCBS Act 84/3'te belirtilen kooperatifler bakımından uygulanamaz. Kredi birlikleri, bağlı ortaklıklar, bağlı ortakları bulunanlar, mevduat sahibi veya hesapta önceki yılın sonundan bu yana herhangi bir zamanda mevduat bulundurmuş (geri alınabilir sermaye katkısı dışında), 2010 Konut (İskoçya) Yasası'nın 20(1) bölümü uyarınca tutulan sosyal ev sahipleri sicilinde kayıtlı olanlar.

⁸⁰ SNAITH, *Principles of European Cooperative Law*, s. 625 vd.

cirosu 90.000 sterlini aşmışsa kooperatif, yılın sonundan hemen sonra başlayan 28 günlük süre içinde aşağıdakileri yapmak üzere nitelikli bir denetçi atamak zorundadır: Bu düzenlemeye göre ilgili yıla ilişkin (i) gelir hesabının, raporun ilgili olduğu diğer herhangi bir hesabın ve bilançonun, 75. madde uyarınca tutulan muhasebe defterleri ile uyumlu olup olmadığı ve (ii) muhasebe defterlerinde yer alan bilgilere dayanarak gelir hesabının ve bilançonun bu Kanun'un gereklerine uygun olup olmadığı ile CCBS Act § 84. maddede verilen yetkinin kullanımına ilişkin mali kriterlerin o yıla ilişkin olarak karşılanıp karşılanmadığını belirten önceki hesap yılına ilişkin bir rapor hazırlanması gerekir. CCBS Act § 86'da ise *Financial Conduct Authority* (Finansal Yürütme Kurulu) geçmiş yıllara ait hesapların ve diğer belgelerin nitelikli denetçi tarafından denetlenmesini talep etme yetkisi düzenlenmiştir.

2. Denetçilerin Yetkileri ve Rapor İçerikleri

İngiltere'de denetçiler, kooperatif işletmesinin operasyonel yani mali denetiminin yanı sıra ortak odaklı etkinliğini de değerlendirirler⁸¹. Denetçilerin her biri kooperatifin defterlerine, senetlerine ve hesaplarına ve işleriyle ilgili diğer tüm belgelere her zaman erişim hakkına sahiptir. Denetçi, görevlerini yerine getirmesi için gerekli gördüğü bilgi ve açıklamaları kooperatifin yetkililerinden talep etme hakkına sahiptir. Denetçilerin, bilgi ve kanaatleri dahilinde, denetimlerinin amaçları açısından gerekli olan tüm bilgi ve açıklamaları elde edememeleri halinde, bu durumun raporda belirtilmesi gerekir. Denetçiler kooperatifin genel kurul toplantısına katılmak; kooperatifin herhangi bir üyesinin almaya yetkili olduğu genel kurul toplantısına ilişkin tüm bildirimleri ve diğer bilgileri almak; katıldıkları toplantıda, denetçi olarak kendilerini ilgilendiren toplantı konusunun herhangi bir kısmı hakkında bilgi vermek ve kendilerinin toplantıda dinlenilmesini sağlamak yetkilerini haizdir (CCBS Act § 87, ayrıca bkz. CCBS Act§ 88).

CCBS Act § 83 uyarınca atanan denetçiler inceledikleri kooperatifin o yıla ait gelir hesabı ve bilançosu konularında bir rapor sunmak zorundadır. Raporda denetçilerin görüşüne göre, incelenen yıla ait gelir hesabı ve bilançonun CCBS Act § 80(1)'den (3)'e kadar olan maddelerde belirtilen hususlara ilişkin doğru ve adil bir görünüm sağlayıp sağlamadığı; gelir hesabının ve bilançonun bu Kanun'un diğer gerekliliklerine uygun olup olmadığı; raporun başka hesaplarla ilgili olması halinde, bu hesapların ilgili oldukları herhangi bir konu hakkında doğru ve adil bir görüş sunup sunmadığı belirtilmelidir. Raporu hazırlarken denetçiler, kooperatifin CCBS § 75 maddesi uyarınca gerekli muhasebe defterlerini uygun şekilde tutup tutmadığı ve işlemleri üzerinde yeterli bir kontrol sistemi sağlayıp sağlamadığı, gelir hesabının raporun ilgili olduğu diğer hesapların ve bilançonun kooperatifin hesap defterleri ile uyumlu olup olmadığını değerlendirmelidir. Şayet denetçiler kooperatifin CCBS Act § 75 maddesine uymadığı veya gelir hesabının raporun ilgili olduğu diğer hesapların ve bilançonun muhasebe defterleri ile uyumlu olmadığı düşüncesinde iseler bu konuların raporda ayrıca belirtilmesi gerekir.

III. TÜRK HUKUKUNDA KOOPERATİFLERDE DENETİM SİSTEMİ

Kooperatiflerde denetim çeşitli şekillerde sağlanmaktadır. Bunlar, denetim kurulu tarafından yapılan iç denetim, kooperatiflerde üst örgütlenme tarafından gerçekleştirilen üst denetim ve dış denetim olarak sıralanabilir.

A. İç Denetim/Denetim Kurulu

6102 sayılı TTK ile anonim ve limited şirketlerde iç denetimi teşkil eden denetçiler zorunlu organ olmaktan çıkarılmış olmasına rağmen, kooperatiflerde denetçiler zorunlu organlardan biri olmaya devam etmektedir. Denetim kurulu tarafından yapılan bu denetimde denetçiler, kooperatif ortakları tarafından seçilmekte ve denetçiler kooperatifin işlem ve hesaplarını denetlemektedir.

⁸¹ Ayrıca bkz. MÜNKNER, Hans-H.: "Principles of European Cooperative Law and Commentaries", FAJARDO-GARCÍA, Gemma / FICI, Antonio / HENRY, Hagen / DAVID, Hiez / MEIRA, Deolinda A. / MUENKER, Hans-H. / SNAITH, Ian (Ed.): *Principles of European Cooperative Law: Principles, Commentaries and National Reports*, Intersentia, Cambridge/UK, 2018 (Yazar, Principles of European Cooperative Law), s. 97 vd.

Kooperatifin iş ve işlemlerinin denetimini yapmak, bunların mevzuata ve kooperatif amacına uygunluğunu incelemek, ulaşılan hata ve eksiklikleri ilgili organlara haber vermek denetçilerin görevidir⁸². 7339 sayılı Kanun m. 8 ile KoopK m. 65'te önemli değişiklikler yapılmıştır. İç denetim bakımından getirilen değişiklikler ile denetçilerin asgari sayısı ve azami görev süresi belirlenmiştir (KoopK m. 65/2). Ayrıca düzenleme ile yedek üyelerin asıl üye sayısı kadar seçilmesine olanak tanınarak, denetim kurulu üyeliğinin boşalması halinde bu pozisyonların yedek üyeler ile doldurulmasına imkân tanınmıştır (KoopK m. 65/2,4,8)⁸³. Keza çalışma konusu, cirosu veya ortak sayısı gibi ölçütlere göre tespit edilecek olan bazı kooperatiflerde, denetçilerin seçilmelerini takiben en geç dokuz ay içinde "kooperatifçilik eğitimi programını tamamlama" zorunluluğu getirilmiştir (KoopK m. 65/3). *Kooperatifçilik Eğitimi Yönetmeliği*⁸⁴ m. 5'te ise denetim kurulu üyeleri eğitim zorunluluğu altında olan kooperatifler belirlenmiştir⁸⁵.

KoopK m. 65/2 uyarınca genel kurul tarafından, denetleme organı olarak görev yapmak üzere en fazla dört yıl için en az bir denetçi seçilir⁸⁶. Denetçiler, kooperatifin faaliyet alanına giren her türlü iş ve işlemlerini, kooperatifin amacına uygunluğunu dikkate alarak gözetler ve denetlerler⁸⁷. Denetçilerin görev ve yetkileri kanun ve ilgili bakanlıkların çıkarmış oldukları örnek ana sözleşmelerde düzenlenmiştir. Denetçilerin inceleme (KoopK m. 66)⁸⁸, rapor düzenleme (KoopK m. 67) ve sır saklama (KoopK m. 68) görev ve yükümlülükleri kanunda yer almaktadır. KoopK m. 65/5 uyarınca ana sözleşme ve genel kurul kararı ile denetim organının görev ve yetkilerini artırmak ve özellikle ara denetlemeleri öngörmek mümkündür (KoopK m. 65/5). Denetçiler yönetim ve genel kurul toplantılarına katılırlar. Ancak, yönetim kurulunda oy kullanamazlar (KoopK m. 67/3).

Denetçiler, inceleme görev ve yükümlülüğü çerçevesinde yönetim kurulu tarafından hazırlanan bilançonun defterler ile uyumlu olup olmadığını, hesaplarda hata bulunup bulunmadığını inceleyerek hazırlayacakları raporda ilgili noksanlıkları, hataları ve farklılıkları belirtmelidir. Ayrıca kooperatifin tutmakla mükellef olduğu defterlerin yasal süreler içinde tutulup tutulmadığını, açılış ve kapanış tasdiklerinin yapıp yapılmadığını, bunlara yapılan kayıtların usulüne uygun olup olmadığını incelemeleri şarttır⁸⁹. Denetçiler her yıl yazılı bir raporla beraber tekliflerini genel kurula sunmaya mecburdur (KoopK m. 67). Denetçiler hüküm gereği faaliyet dönemi nihayetinde yazılı bir raporu genel kurulun bilgisine sunmalıdır. Bu raporun kooperatif genel kurulunun yıllık yapılan toplantılarından en az 15 gün önce kooperatif merkezinde ortakların incelemesine sunulması gerekir. Ayrıca rapor 1 yıllık süre boyunca ortakların incelemesine açık tutulur (KoopK m. 24).

⁸² ÇEVİK, Orhan Nuri: *Kooperatifler Hukuku Uygulaması ve İlgili Mevzuat*, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1999, s. 743-744; ÜSTÜN / AYDIN, s. 332.

⁸³ KoopK m. 65/4 uyarınca denetim kurulu üyeliğinin ölüm, istifa vb. nedenle boşalması halinde üyelerin yerlerine en çok oy alan yedekleri geçer. Genel kurul tarafından belirlenen üye sayısı yedek üyeler ile sağlanamıyor ise mevcut üye veya üyeler ilk genel kurula kadar görev yapması için gereken şartları taşıyan kişi/kişileri denetim kurulu üyeliğine atar. Hiçbir üye kalmaması durumunda ise (yedekler de dahil) yönetim kurulu tarafından denetçilerin seçilmesi için genel kurul derhal toplantıya çağrılmalıdır.

⁸⁴ 14.01.2022 tarihli ve 31719 sayılı Resmî Gazete.

⁸⁵ Kooperatifçilik Eğitim Yönetmeliği m. 5: "Aşağıdaki şartlardan birini sağlayan faal kooperatiflerin üyeleri eğitim şartına tabidir: a) Esnaf ve sanatkârlar kredi ve kefalet, tarım satış, tarım kredi ve pancar ecikçileri kooperatifleri, b) İnşaat ruhsatı alınmış ve ortak sayısı 50 veya daha fazla olan yapı, turizm geliştirme ve gayrimenkul işletme konularında faaliyet gösteren kooperatifler, c) Ortak sayısı 50 veya daha fazla olan taşıma konularında faaliyet gösteren kooperatifler, ç) Faaliyet konusuna bakılmaksızın 20 milyon Türk lirası ve üstü net satış hasılatı olan kooperatifler, d) Faaliyet konusuna bakılmaksızın 1.000 ve daha fazla ortağı bulunan kooperatifler. (2) Birinci fıkranın (b), (c), (ç) ve (d) bentlerinde yer alan kriterler için, seçimin yapıldığı genel kurul toplantı tarihi esas alınır."

⁸⁶ 21/10/2021-7339/8 md ile hükümde değişiklik yapılmıştır. Değişiklik öncesi düzenlemede ise genel kurulun denetleme organı olarak en az bir yıl için bir veya birden fazla denetçi seçebileceği belirtilmişti. Genel kurulun görev ve yetkilerine ilişkin ayrıca bkz. AKER, Halit: *Kooperatiflerde Genel Kurul*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 80 vd.

⁸⁷ ÇEVİK, s. 751; YAZICI, s. 147.

⁸⁸ Denetçiler, işletme hesabıyla bilançonun defterlerle uygunluk halinde bulunup bulunmadığını, defterlerin düzenli bir surette tutulup tutulmadığını ve işletmenin neticeleriyle mameleki hakkında uyulması gerekli olan hükümlere göre işlem yapıp yapılmadığını incelemekle yükümlüdürler. Ortakları şahsen sorumlu veya ek ödeme ile yükümlü olan kooperatiflerde denetçiler, ortaklar listesinin usulüne uygun olarak tutulup tutulmadığını da incelemek zorundadırlar (KoopK m. 66/1).

⁸⁹ ÜSTÜN / AYDIN, s. 333.

Denetçilerin sunacakları bu raporda kooperatifin ekonomik durumu, bilanço ve hesapların gerçek durum ile uygunluğu, ortaklara yapılacak ödemeler belirtilir. Keza kooperatifin herhangi bir belgesiz harcaması bulunup bulunmadığı, gelir ve gider durumu, kanunen tutması gereken zorunlu defterlerin yasaya uygun surette tutulup tutulmadığına işaret edilir. Raporda yönetim kurulunun kooperatif tüzel kişiliğine zarar verecek herhangi bir fiilinin bulunup bulunmadığı da ayrıca belirtilir⁹⁰. Denetçiler, görevleri çerçevesinde işlerin yürütülmesinde gördükleri noksanlıkları, kanun veya ana sözleşmeye aykırı hareketleri bundan sorumlu olanların bağlı buldukları organa ve gerekli hallerde aynı zamanda genel kurula haber vermekle yükümlüdürler. (KoopK m. 67). Kooperatif ortakları, denetçilerin dikkatini çekme ve gerekli gördükleri bazı konularda açıklama yapılmasını isteme yetkisini haizdir (KoopK m. 66/3). Ortaklar bu yetkilerini şikâyet niteliğinde veya bir konunun aydınlatılması amaçlı kullanabilirler⁹¹. Denetçiler özellikle yönetim kurulunun görevini yerine getirmediği, genel kurul toplantısı için çağrıyı gerçekleştirmediği durumlarda ve gereken hallerde genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırma yetkisini de haizdir (KoopK m. 43)⁹².

Denetçi ile şirket arasında sözleşme ilişkisi denetçinin görevi açık veya zımni kabulü ile doğar. Böylece denetçiler ile şirket arasında akdi bir ilişki kurulur. Doktrinde taraflar arasında bulunan akdin vekalet veya hizmet akdi olarak kabul edilebileceği belirtilmektedir⁹³. Bu anlamda denetçiler ile şirket arasında bir güven ilişkisi bulunmakta olup, denetçilerin sır saklama yükümlülüğü KoopK m. 68'de düzenlenmiştir. Hüküm uyarınca denetçiler, görevleri sırasında öğrendikleri ve açıklanmasında kooperatifin veya ortakların şahısları için zarar doğurması mümkün olan konularda kooperatifin ortaklarına veyahut üçüncü kişilere açıklayamazlar. Denetçilerin özen gösterme yükümlülüğünün kanuni dayanağı ise taraflar arasındaki akdin hukuki niteliği bakımından kabul edilecek görüşe göre, TBK m. 506/2 veya 396'da bulunur. Burada özen yükümlülüğü çerçevesinde denetçilerden beklenen şirketin menfaatleri doğrultusunda gereken ihtimamın gösterilmesi ve kooperatifin zararına olacak işlemlerden kaçınılmasıdır⁹⁴.

Denetçilerin inceleme ve denetleme görevi yönetim kurulunun iş ve faaliyetlerinin yerindeliğini değerlendirmeyi içermez. Bu görev az sayıda ortağı olan ve ortakları arasında ideal olarak yakın bir ilişkinin bulunduğu daha küçük kooperatiflerde, süreçlerde çoğunlukla gayri resmi ve profesyonelleşmemiş olsa bile, genel kurul tarafından yerine getirilebilir⁹⁵. Büyük kooperatiflerde özellikle yönetim yetkisinin yöneticilere devredildiği kooperatiflerde, bu görev yönetim kurulu tarafından yerine getirilir⁹⁶. Doktrinde denetçilerin görev alanlarının yöneticilerin performanslarını değerlendirecek şekilde genişletilmesinin de mümkün olduğu kabul edilmektedir⁹⁷.

⁹⁰ YAZICI, s. 156. Bkz. Denetim Yönetmeliği m. 8/1 a. Denetim Yönetmeliği m. 11'de ise denetleme organının yıllık çalışma raporu ve genel ilkeler detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

⁹¹ ÜSTÜN / AYDIN, s. 338.

⁹² Birden fazla denetçi olması halinde genel kurulu toplantıya çağırma konusunda bunların birlikte hareket etmesi gerektiği, bir denetçinin tek başına genel kurulu toplantıya çağıramayacağı kabul edilmektedir. Bkz. ÜSTÜN / AYDIN, s. 335; YAZICI, s. 151. Yargıtay, 11. HD., T.08.11.1978, E.1978/4527, K.1978/5066 (YAZICI, s. 151). Ayrıca bkz. Yargıtay, 11.HD., T.13.03.1981, E. 1981/1202, K.1981/1107 (Legal Bank).

⁹³ Taraflar arasındaki akdi ilişkinin hukuki niteliği konusunda doktrinde farklı görüşler ileri sürülmüştür. Denetçiler ile şirket arasındaki ilişkinin temelde vekalet akdi olduğu, ancak bu ilişkinin hizmet akdi de olabileceğine ilişkin bkz. POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin: *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, 11. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, N. 636. Mülga TTK hükümleri çerçevesinde anonim şirketler bakımından denetçilerle şirket arasındaki ilişkinin vekalet veya hizmet akdi olarak nitelenebileceğine ilişkin bkz. İMREGÜN, Oğuz: *Kara Ticareti Hukuku Dersleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005, s. 370. Kooperatif ile denetçi arasında denetçinin görevi kabul etmesi ile birlikte hizmet sözleşmesi tesis edilmiş olacağına ilişkin bkz. YAZICI, s. 159-160.

⁹⁴ ÇEVİK, s. 759; YAZICI, s. 160.

⁹⁵ HERZOG, s. 141. Ayrıca bkz. MEIER-HAYOZ / FORSTMOSER / SETHE, § 16, N. 775.

⁹⁶ İsvBK m. 902/1 ve 902/2 b.2 yönetim kurulunun üst gözetim görevi kapsamında yöneticilerin faaliyetlerinin denetiminin de bulunduğu ilişkin HERZOG, s. 141. Hukukumuz bakımından aynı sonuca KoopK m. 98 atfı ile TTK m. 375/1 a ve b ile varılabilir.

⁹⁷ HERZOG, s. 141.

B. Üst Denetim

Kooperatiflerde ayrıca üst denetim bulunmaktadır. Üst denetim kooperatif üst örgütlenmeleri ile gerçekleştirilen denetimdir. Kooperatiflerde üst örgütlenme KoopK'nun altıncı bölümünde 70 ila 79. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu yolla kooperatiflerin, kendi ortak çıkarlarını korumak ve amaçlarını gerçekleştirmek için kendi aralarında örgütlenmelerine olanak tanınmıştır⁹⁸. Üst örgütlenme KoopK m. 70/1 uyarınca kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Kooperatif Birliği'nden oluşur⁹⁹. KoopK m. 72/2'de kooperatif üst kuruluşlarının hukuki niteliğinin kooperatif olması gerektiği belirtilmiştir. Bu halde kooperatif birlikleri ortakları kooperatif olan birer kooperatif; kooperatif merkez birlikleri ise ortakları kooperatif birliği olan birer kooperatif statüsünde bulunmaktadır¹⁰⁰. Üst kuruluşlara katılım kural olarak kooperatiflerin kendi isteklerine bırakılmış olmakla birlikte¹⁰¹, bazı vergi muafiyetlerinden faydalanabilmeleri için bir üst kuruluşa girme şartı aranmaktadır (KoopK m. 93/4). 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu m. 9'da ise üst kuruluşlara girme zorunluluğu öngörülmüştür¹⁰².

Kooperatif üst kuruluşlarının bağlı kooperatifleri denetimi KoopK m. 75'te düzenlenmiştir. Anılan hükme göre kooperatif merkez birlikleri kendisine bağlı birlik ve kooperatifleri denetler, eğitim ve öğretim ihtiyaçlarını karşılar. Merkez birliği kurulmadığı durumda, birlikler kendisine bağlı kooperatifleri denetler. Hükümde esasen kooperatif merkez birlikleri üst denetim ile görevlendirilmiştir. Merkez birlikleri kurulmamış iseler bu görev kooperatif birliklerine geçer. Üst kuruluşlar denetim neticesini Bakanlığa bildirmek zorundadır (KoopK m. 75/2). Kanun koyucu Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'ne ise bu denetim türünde etkin bir görev vermemiştir. Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin esas görevi, kooperatifçilikte üst politikayı belirleme, uluslararası kooperatifçilik kuruluşları ile olan ilişkileri düzenleme ve kooperatifçilik konusunda tavsiyede bulunmaktır¹⁰³.

C. Dış Denetim

Kooperatiflerin dış denetimi kooperatifin zorunlu organı niteliğinde bulunmayan, şirket ile organik bağı olmayan kişi veyahut kuruluşlar eliyle yapılan denetimdir. Bu anlamda dış denetim kooperatifin bağlı bulunduğu ilgili bakanlık ve ticaret sicil müdürlüğü, bağımsız denetime tabi ise bağımsız denetçiler ve ilgili koşulların oluşması halinde kredi veren kurum ve kuruluşlarca yerine getirilir¹⁰⁴. Ayrıca 7339 sayılı Kanun m. 9 ile değişik KoopK m. 69'da belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde

⁹⁸ ÜSTÜN / AYDIN, s. 350.

⁹⁹ Kooperatifler "Kooperatif Birlikleri" (KoopK m. 72); Kooperatif Birlikleri, "Kooperatif Merkez Birlikleri"ni veya doğrudan "Türkiye Milli Kooperatifler Birliği"ni (KoopK m. 76,77); Kooperatif Merkez Birlikleri ise Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'ni (KoopK m. 77) kurabilirler. Üst örgütlenme, kooperatifler sisteminin kuruluş işletilmesi için yapılan bir çatı kooperatif düzeni olarak tanımlanabilir. POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin, *Ortaklıklar Hukuku II*, 14. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019, N. 1965. Kooperatiflerin örgütlenmeleri, konuları benzer olan kooperatiflerin yaygınlaşmasını, büyümesini ve güçlenmesini sağlamak, ülke çapında ve uluslararası ilişkilerde gereksinimlerini daha kolay ve tek elden gidermek bakımından önem taşımakta olup, sistemli ve düzenli örgütlenme tüm ülkenin ekonomik-sosyal yapısını etkilemektedir. ŞİMŞEK, Edip: *Kooperatif Ortaklıklar*, Yonca Matbaası, Ankara, 1981, s. 221.

¹⁰⁰ ÜSTÜN / AYDIN, s. 350; ŞİMŞEK, s. 228. Kanunda öngörülen üst kuruluşlar sınırlı sayıda olup, farklı bir üst kuruluş altında birlik oluşturmak mümkün değildir. ŞİMŞEK, s. 228-229.

¹⁰¹ Kanun tasarısında kooperatiflerin her kademede üst kuruluşlara katılması zorunluluğu kabul edilmiş olmakla birlikte, Millet Meclisi Geçici Komisyonunda yapılan değişiklikler ve KoopK m. 77 ilk fıkrasında kurulur kelimesi yerine kurulabilir ifadesine yer verilmesi ile bu zorunluluk kaldırılmıştır. ŞİMŞEK, s. 229.

¹⁰² 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu m. 9: "*Bölge birliklerinin çalışma alanı içine alınan Kooperatiflerle Bölge Birlikleri, üst kuruluşlara girmek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uymayan Kooperatif ve bölge birlikleri bu kanun hükümlerinden yararlanamazlar.*"

¹⁰³ YAZICI, s. 179. İsvBK m. 924/1'de ana sözleşmenin, birlik yönetimine bağlı kooperatiflerin ticari faaliyetlerini gözetim hakkını düzenleyebileceği ve anılan hükmün ikinci fıkrasında ise birlik yönetimi kuruluna, ana sözleşme düzenlemesi ile bağlı kooperatiflerin her biri tarafından alınan kararların iptalini dava yolu ile ileri sürme hakkının verilebileceği düzenlenmiştir. KoopK m. 75'in tasarı metninde de benzer şekilde kanun ve ana sözleşmelere aykırı olarak kooperatiflerin alacakları kararları dava yolu ile iptal ettirebilme yetkisinin birlik yönetim kuruluna tanınabilmesi imkân öngörülmüştü. Ancak hüküm kanunlaşırken bu düzenleme maddeden çıkarılmıştır. Doktrinde düzenlemenin hükümden çıkarılmasının isabetli olmadığı ve anonim şirketlerden farklı olarak kooperatiflerde üst kuruluşların varlığı ve denetimi kabul edilmiş ise bunlara en azından iptal davası açma hakkının da verilmesi gerektiği belirtilmektedir. ŞİMŞEK, s. 233.

¹⁰⁴ YAZICI, s. 181. Ayrıca bkz. ARI, *Şirketler Hukuku*, s. 443 vd.

yapılacak denetim dış denetim niteliğindedir. Anılan hükmün başlığında dış denetim kavramı kullanılmış ve dış denetim sadece hükümde şartları belirlenen denetime özgülenmiş görülmekle birlikte, geniş anlamda dış denetim sayılan bu denetim türlerinin tamamını kapsar¹⁰⁵.

1. İlgili Bakanlık Tarafından Yapılan Denetim

Kooperatiflerin hem kuruluş hem de kuruluş sonrasında gerçekleştirdiği iş ve faaliyetleri ilgili Bakanlık denetimine tabidir¹⁰⁶. Bilindiği üzere kooperatifler en az 7 ortak tarafından imzalanacak ana sözleşme ile kurulur. Kuruluş için ana sözleşmenin ticaret sicili müdürlüğünde yetkilendirilmiş personel huzurunda imzalanması gerekir. (KoopK m. 2). Ana sözleşmenin ticaret sicili müdürlüğünde yetkilendirilmiş personel huzurunda imzalanmasından sonra KoopK m. 3 gereği ilgili bakanlıktan kuruluş izni alınması gerekir. İlgili Bakanlık kooperatifin kuruluşuna izin verirse, kuruluş işlemleri tamamlanarak, kooperatif merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilan olunur¹⁰⁷. Böylece kooperatiflerin kurulması sırasında ilgili bakanlık ve ticaret sicil memuru tarafından denetim gerçekleştirilmektedir¹⁰⁸. Kooperatifler kuruluş sonrası iş ve faaliyetlerinde yine ilgili Bakanlığın denetimi altındadır. KoopK m. 90 gereği ilgili Bakanlık kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birlikleri ile Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin işlem ve hesaplarını ve varlıklarını müfettişlere, kooperatif kontrolörlerine ya da denetim için görevlendirilecek olan personele denetlettirebilir. KoopK m. 90/3 gereği denetim sonuçları uyarınca ilgili Bakanlık tarafından verilecek talimatlara denetlenen kooperatifler uymak zorundadır. Denetim sonucunda denetlenen kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin veya kooperatif merkez birliklerinin veyahut Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve bunların iştiraklerinin yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilerinin, hukuka açıkça aykırı eylem ve işlemlerinin tespit edilmesi durumunda ilgili Bakanlık -kamu yararı ve hizmet gerekleri dikkate alınarak- gecikmesinde sakınca görülen hallerde hukuka aykırı eylem ve işlemlerinin tespit edildiği bu kişilerin görevlerine tedbiren son verme yetkisini haizdir. Ayrıca bu durumda ilgili Bakanlık, bir yıl içerisinde olağanüstü genel kurul toplantısının yapılması için gerekli tedbirleri de alır. KoopK m. 86/2 çerçevesinde de ilgili Bakanlık kooperatifleri, birlikleri, merkez birliklerini ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğini teftiş etmek, denetlemek ya da denetletirmek görev ve yetkisini haizdir. Keza ilgili Bakanlık kooperatifler ile üst kuruluşlarının dağılmasını gerektiren sebepleri mahkemeye bildirmekle yetkili ve görevlidir (KoopK m. 86/3)¹⁰⁹.

¹⁰⁵ NARBAY / AL KILIÇ, s. 45.

¹⁰⁶ İlgili Bakanlık 1163 sayılı KoopK ek madde 1'de açıklanmıştır. Anılan düzenlemeye göre "İlgili bakanlık deyiminden, bu Kanun kapsamındaki tarımsal amaçlı kooperatifler ve üst kuruluşları için Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, yapı kooperatifleri ve üst kuruluşları için Bayındırlık ve İskân Bakanlığı ve diğer kooperatifler ve üst kuruluşlar için ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığı anlaşılır.". Bu bakanlıkların isimleri Tarım, Köy İşleri Bakanlığı, Tarım ve Orman Bakanlığı; Bayındırlık ve İskân Bakanlığı, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Ticaret Bakanlığı olarak değiştirilmiştir. Ayrıca bkz. YAZICI, s. 181.

¹⁰⁷ "1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesininin 453 üncü maddesinin i bendinde; "Gıda, Tarım ve Hayvancılık 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 birliklerin kuruluşuna, işleyişine ve denetlenmesine yönelik düzenlemeler yapmak, uygulamak ve uygulanmasını sağlamak, kooperatifleri ve üst kuruluşlarını denetlemek veya denetlettirmek" denilmek suretiyle hangi tür kooperatiflerin kuruluş, işleyiş ve denetimlerine ait işlem ve hizmetlerin Ticaret Bakanlığı Esnaf, Sanatkarlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü tarafından yürütüleceği belirlenmiştir.". Bkz. <http://ticaret.gov.tr> (ET: 13.05.2024).

¹⁰⁸ ÜSKÜL, M. Zafer: "Türk Hukukunda Kooperatifler Üzerindeki Devlet Denetimi", *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1976, Cilt 12, Sayı 2, s. 375 vd.; TOPALOĞLU, Mustafa: "Kooperatiflerin Genel İlkeleri ve Kuruluşu" *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, Cilt 18, Sayı 2, s. 659-660; YAZICI, s. 182. İzin mercii kuruluşla ilişkin başvuruları hem şekli hem de esas yönünden inceler. Şekil yönünden inceleme, başvuru belgelerinin mevcut olup olmadığını, bu belgelerle ana sözleşmenin genel kabul gören şekilleri içerip içermediğini araştırır. Esas yönünden incelemede ise ana sözleşmenin Kooperatifler Kanunu'nun emredici hükümlerine aykırılık taşıyıp taşımadığı ve Kooperatifler Kanunu gereği ana sözleşmeye konulması zorunlu hükümlerin konulup konulmadığı araştırılır.

¹⁰⁹ Kooperatiflerin dağılma sebepleri KoopK m. 81'de düzenlenmiştir. Kanunda öngörülen dağılma sebeplerinden biri TTK m. 210 olup, hüküm uyarınca kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlemlerde veya bu yönde hazırlıklarda ya da muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunduğu belirlenen kooperatifler hakkında Bakanlık tarafından bu tür işlem, hazırlık veya faaliyetlerin öğrenilmesinden itibaren bir yıl içinde fesih davası açılabilir. Ayrıca KoopK m. 98 atfı ile uygulama alanı bulan TTK m. 530 uyarınca kooperatifin organ eksikliği bulunması halinde ilgili bakanlık durumu bildirek fesih talebinde bulunabilir.

2. Bağımsız Denetim

4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'a tabi kooperatiflerde zorunlu organlar yönetim kurulu ve denetim kuruludur. 4572 sayılı Kanun tabi kooperatiflerde iç denetim çerçevesinde denetim organı zorunlu bir organ olarak öngörülmemiştir¹¹⁰. 4572 sayılı Kanun'a tabi Kooperatif Birlikleri ise bağımsız denetime tabidir. 4572 sayılı Kanun m. 5/1 (Değişik: 28/3/2013-6455/22 md.) "*Bakanlıkça ortak sayısı ve ciro gibi kistaslar dikkate alınarak belirlenen birlikler, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre bağımsız denetime tabidir. (Ek cümle:21/10/2021-7339/21 md.) Bağımsız denetim kapsamı dışında kalan birlikler ile kooperatifler 1163 sayılı Kanununun 69 uncu maddesi hükümlerine göre denetlenir.*" hükmünü içermekte olup, Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Tarım Satış Kooperatif Birliklerinin Belirlenmesine Dair Tebliğ* 14.06.2013 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 2015 yılında 17.01.2015 tarihli Resmî Gazete¹¹¹ bu tebliğde değişikliğe gidilmiş ve eşik değerler düşürülmüştür. Buna göre zorunlu denetime tabi olacak olan Tarım Satış Kooperatifleri Birliklerine ilişkin eşik değerler tebliğin 4. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; "*Aşağıdaki dört şarttan en az üçünü sağlayan birlikler, 6102 sayılı Kanun çerçevesinde bağımsız denetime tabidir: a) Aktif toplam: Kırk milyon ve üstü Türk Lirası, b) Yıllık net satış hasılatı: Elli milyon ve üstü Türk Lirası, c) Bağlı kooperatiflerin ortak sayısı: Üç bin ve üstü, ç) Çalışan sayısı: Yüz elli ve üstü*". 4572 sayılı Kanun m. 5/1'e eklenen c.2 sebebiyle TTK kapsamında yapılacak bağımsız denetime tabi olmayan birlikler ise KoopK m. 69 çerçevesinde dış denetime tabi tutulacaklardır. 4572 sayılı Kanun'a tabi olan kooperatiflerden KoopK m. 69 ve Denetim Yönetmeliği düzenlemeleri kapsamında dış denetim kapsamına girenler bu denetim yöntemi ile denetleneceklerdir (Denetim Yönetmeliği m. 3)¹¹².

Ayrıca KoopK m. 69/3 uyarınca "*İlgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen birlik ve merkez birlikleri 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre bağımsız denetime tabidir*". Böylece dış denetimi gerçekleştirebilecekler arasında yer alan birliklerin denetiminin TTK kapsamında bağımsız denetime göre yapılacağı düzenlenmiştir. Bu sistemle merkez birlikleri ve henüz kurulmamış ise bağlı olunan birlikler kooperatif ve üst kuruluşlarını denetlerken, onların da TTK kapsamında bağımsız denetime tabi olması ve denetlenmesi zorunluluğu getirilmiştir¹¹³.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu m. 397/5'te Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile belirlenecek olan "*zorunlu denetime tabi sermaye şirketleri dışında kalan sermaye şirketleri ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarının bağımsız denetimlerinin*" çıkarılacak olan bir yönetmelik ile belirleneceği hüküm altına alınmıştı. Bununla birlikte ilgili yönetmelik çıkarılamamıştır. Kanun'da yapılan 7339 sayılı Kanun m. 23 değişikliğiyle hükümden "*ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları*" ibaresi kaldırılmıştır. 4572 sayılı Kanun'a tabi olan tarım satış kooperatifleri ve onların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları KoopK m. 69 kapsamında dış denetime ve Denetim Yönetmeliği hükümlerine tabi kılınmıştır. Bu kooperatif ve üst kuruluşlarına TTK kapsamında bir denetim uygulanmasından vazgeçilmiştir¹¹⁴.

3. Kredi Veren Kurum ve Kuruluşlarca Yapılan Denetim

Bir diğer dış denetim yolunu düzenleyen hüküm ise kooperatifler ve üst kuruluşlarına kredi veren kamu kurum ve kuruluşları ile belediyeler ve ilgili bakanlıklar tarafından yapılan ve verilen kredilerin açılış gayesine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını, plan ve projesine uygunluğunu, teknik özel-

¹¹⁰ Ayrıca bkz. NARBAY / AL KILIÇ, s. 34, dn. 54.

¹¹¹ 17.01.2015 tarihli ve 29239 sayılı Resmî Gazete.

¹¹² NARBAY / AL KILIÇ, s. 71.

¹¹³ NARBAY / AL KILIÇ, s. 47-48.

¹¹⁴ NARBAY / AL KILIÇ, s. 72-73.

likleri ve kalite açısından denetlemelerini sağlayan KoopK m. 90/4'tür. Kredi veren kuruluşlar krediyi kullanan kooperatiflere karşı Kooperatifler Kanunu kapsamında denetim hakkını haiz olmaktadır. Kredi veren kredi kuruluşlarının bu yetkisi sınırlıdır. Kredi kuruluşları sadece verilen kredinin açılış amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını, plan ve projelere uygunluğu, teknik özellikler ve kalite açısından denetleme yetkisine sahiptir¹¹⁵.

4. KoopK m. 69 Anlamında Dış Denetim

7339 sayılı Kanun ile getirilen en önemli yeniliklerden biri kooperatiflerde uygulanacak olan dış denetime ilişkindir. Değişiklik ile kooperatifçilik bakımından başarılı bulunan ülke uygulamalarında olduğu üzere, şirket ile organik bağı bulunmayan ve konusunda uzman bulunan denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir denetim sisteminin getirilmesi sağlanmıştır. Denetçilerde aranacak şartlar özel olarak belirlenerek tarafsız, bağımsız, konusunda uzman kişiler tarafından nesnel, gerçekçi bir değerlendirme ve incelemenin yapılmasına olanak tanınmıştır.

KoopK m. 69/1'de ortak sayısı, cirosu, çalışma konusu gibi bazı ölçütlerin göz önüne alınması sureti ile belirlenecek kooperatif ve üst kuruluşlarının Ticaret Bakanlığınca dış denetime tabi tutulmasına imkân tanınmıştır. Kanuna dayalı olarak hazırlanan ikincil düzenleme "Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetimine Dair Yönetmelik" (Denetim Yönetmeliği) yürürlüğe girmiştir¹¹⁶.

Denetim Yönetmeliği m. 13 vd. düzenlemelerinde dış denetime ilişkin ayrıntılı hükümler sevk edilmiş olup, 18 vd. hükümlerinde ise dış denetimin birlik ve merkez birliklerince yapılması esasları ele alınmıştır.

Dış denetim genel olarak şirketin organı niteliğinde olmayan ve şirketle organik bağı bulunmayan kişi ve kuruluşlar eli ile yapılan denetim anlamına gelmektedir. Bununla birlikte KoopK m. 69'da dış denetim kavramı sınırlandırılmıştır. Bu kavram SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir), YMM (Yeminli Mali Müşavir), Bağımsız Denetçiler ve ilgili Bakanlık tarafından denetim yetkisi verilen birlikler/merkez birliklerinde dış denetim ile görevli personel tarafından Denetim Yönetmeliği m. 15'te belirtilen şartları taşıyan kooperatiflerin, finansal tablolarındaki bilgilerin mevzuatta belirtilen esaslara uygunluğu ve doğruluğu konularında sınırlı güvence sağlayacak denetim teknikleri kullanılması yoluyla, kooperatifin defterleri, her türlü kayıtları ile belgeleri üzerinden denetlenmesini ve elde edilen değerlendirme sonuçlarının rapor altına alınmasını ifade etmektedir¹¹⁷.

Kooperatiflerde dış denetim, KoopK m. 69'da düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeye göre "Ticaret Bakanlığı tarafından çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro gibi kıstaslar dikkate alınarak belirlenen kooperatif ve üst kuruluşları dış denetime tabidir. Dış denetim finansal tabloların denetimidir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da dış denetimin kapsamı içindedir".

KoopK m. 69/1'de "Dış denetim finansal tabloların denetimidir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da dış denetimin kapsamı içindedir" ifadesi ile denetimin kapsamı açıklanmıştır. Denetim Yönetmeliği m. 13'te ise dış denetimin konusunun kooperatiflerin finansal tablolarının, kooperatiflerin tabi olduğu 1163 sayılı Kanun, 6102 sayılı Kanun, 213 sayılı Kanun ve 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 hususlarından müteşekkil olduğu belirlenmiştir. Bu

¹¹⁵ YAZICI, s. 198.

¹¹⁶ 1.02.2022 tarihli ve 31737 sayılı Resmî Gazete. Ayrıca bkz. NARBAY / AL KILIÇ, s. 34.

¹¹⁷ ÜSTÜN, Yusuf / UZUN, Emrah / AYDOĞDU, Mehmet: *Kooperatiflerin Dış Denetimi ve Dış Denetimde Raporlama*, Eflatun Matbaacılık, Ankara, 2024, s. 22.

denetimde kooperatifin yıllık faaliyet raporu ve içeriğindeki bilgiler denetlenir. Denetçilerin görevi kural olarak muhasebenin doğruluğunu izlemekle sınırlıdır. Yönetimin faaliyetlerinin amaca uygunluğu ve yerindeliği bu kapsamda denetlenmez¹¹⁸.

Dış denetçiler, kooperatiflerin kuruluşlarında Denetim Yönetmeliği m. 16'da öngörülen şartları taşıyanlar arasından ana sözleşme ile belirlenirler. Daha sonraki dönemlerde ise denetçiler genel kurul kararıyla görev yapacağı hesap dönemi içerisinde seçilirler. Dış denetçi görevi kabul etmez ise veya dış denetçiliğin herhangi bir sebeple boşalması durumunda kalan sürede görev yapmak için dış denetçinin seçildiği aynı genel kurul toplantısında yedek dış denetçi de seçilebilir¹¹⁹.

KoopK m. 69/2 ve Denetim Yönetmeliği m. 14 uyarınca “Dış denetim genel kurulca alınan karar doğrultusunda; a) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler, b) 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa tabi meslek mensupları, c) İlgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, bağlı olunan merkez birlikleri veya merkez birliği kurulmamışsa bağlı olunan birlikler, tarafından yapılabilir”. Böylece KoopK m. 69/2’de dış denetimi gerçekleştirecek olan denetçiler arasında, anonim şirket hükümlerinden farklı olarak, Alman hukukuna paralel şekilde ilgili bakanlık tarafından dış denetim ile yetkilendirilmiş bağlı olunan merkez birlikleri ve bunlar kurulmamış ise bağlı olunan birlikler de sayılmıştır. KoopK m. 69/2 b gereği bağımsız denetçi olabilme için öngörülen kriterleri yerine getirmeye için bu nitelikte bulunmayan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler de dış denetim konusunda yetkilendirilebileceklerdir. Bu yolla bağımsız denetimi gerçekleştirebilecekler nazarında dış denetim faaliyetini yerine getirebilecek olanların kapsamı genişletilmiştir¹²⁰.

Denetçinin görevi kabul etme yükümlülüğü söz konusu değildir. Bu hem denetçinin ana sözleşme ile belirlenmesi durumunda hem de genel kurul kararı ile seçim halinde geçerlidir. Görevin kabulü ile şirket ve denetçi arasında bir sözleşme ilişkisi kurulur. Taraflar arasındaki bu sözleşme ilişkisinin hukuki niteliğinin somut şartlara bağlı olarak vekalet veya vekalet benzeri bir sözleşme olarak kabul edilmesi mümkündür¹²¹. Dış denetim müessesesine en yakın kurum olan bağımsız denetimde ise denetçiler ile şirket arasındaki ilişki doktrinde -hâkim görüş olarak- kendine özgü bir sözleşme olarak vasıflandırılmaktadır¹²². Bu nitelendirmede denetim sözleşmesine kamu kurumları tarafından belirlenen kuralların uygulanıyor olması ve kamu hukukunu ilgilendiren yönlerinin bulunması belirleyicidir¹²³. Bağımsız denetim sözleşmesine öncelikle TTK ve kamu kurumu tarafından belirlenen kurallar ve kapsamda uluslararası denetim standartları uygulanmaktadır. Ayrıca dürüstlük kuralları, iş ilişkisinde geçerli teamül ve niteliğine uygun düştüğü ölçüde benzer sözleşmelere ilişkin düzenlemeler uygulanmakta ve TBK’nun genel hükümleri ile içtihatlar ve MK m. 1’e dayanılarak hâkimin kendisinin kural koyarak sorunu çözmesi esası kabul edilmektedir¹²⁴. Aynı esasın kooperatiflerde dış denetim bakımından kabul edilmesi mümkündür. Dış denetime ilişkin KoopK m. 69’da sınırlı bir düzenleme yapılmış olmasına rağmen Denetim Yönetmeliği’nde m. 13 vd.’de yer verilen kapsamlı düzenlemeler,

¹¹⁸ HERZOG, s. 141; MEIER-HAYOZ / FORSTMOSER / SETHE, § 16, N. 774.

¹¹⁹ İç denetim bakımından KoopK m. 65/2’de genel kurul tarafından asıl üye sayısı kadar yedek üye seçilebileceği, 65/4’te ise denetim kurulunda üyeliğin herhangi bir nedenle boşalması durumunda, boşalan üyeliğe en çok oy alan yedeklerinin geçeceği, yedekleri ile birlikte üye sayısının genel kurulca belirlenen sayının altına düşmesi durumunda mevcut üye veya üyelerin ilk genel kurula kadar görev yapmak üzere şartları haiz kişileri denetim kurulu üyeliğine ataması öngörülmüştür.

¹²⁰ NARBAY /AL KILIÇ, s. 46-47.

¹²¹ Özel denetçi bakımından bkz. NARBAY, Şafak: *Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 158 vd., 283 vd.

¹²² ARI, *Şirketler Hukuku*, s. 481; ARI, Zekeriyya: *Anonim Şirketlerde Denetim*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019 (Denetim), s. 92; MEMİŞ, Tekin: “Şirketler Hukukunda Denetim”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012, Cilt 16, Sayı 3-4, s. 173; ÇELİK, Aytekin: *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 74; ULUSOY, Yasin: *Halka Açık Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 159-160; KÖKSAL, Aytaç: *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 95 vd.

¹²³ ARI, *Denetim*, s. 92-93.

¹²⁴ ARI, *Şirketler Hukuku*, s. 482; ARI, *Denetim*, s. 92-93.

dış denetim sözleşmesine uygulanacak ve yapılacak denetimde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan denetim standartlarının (Denetim Yönetmeli m. 23/2) ve etik ilkelerinin (Denetim Yönetmeliği m. 37) uygulanması gerekecektir. Bu halde dış denetçi ile kooperatif arasındaki hukuki ilişkinin de vekalet sözleşmesi unsurları ağır basan kendine özgü bir sözleşme olarak vasıflandırılması gerekmektedir. Şöyle ki denetim sözleşmesi kendine özgü bir sözleşme olmakla birlikte, vekalet sözleşmesi özellikleri ağır basmaktadır. Taraflar arasında güven ilişkisi bulunması, işin görülmesinde inisiyatifin büyük ölçüde vekilde olması, müvekkilin ancak güvendiği kişileri bu anlamda vekil olarak ataması, vekalet sözleşmesinde vekilin kişiliği ve mesleki bilgisinin özel önem taşıması dikkate alındığında denetim sözleşmesinin pek çok noktada vekalet sözleşmesi niteliği ile bağdaştığı görülür. Vekilin edimin ifa şekli, yeri, zamanı gibi hususları serbestçe belirlemesi ve TBK m. 386/2 uyarınca diğer akitler hakkındaki kanuni hükümlere tabi olmayan işlerde dahi vekalet hükümlerinin cari olması hükmü göz önüne alındığında denetim ilişkisine uygun olduğu oranda vekalet sözleşmesine ilişkin hükümlerin uygulanacağı kabul edilebilir¹²⁵.

Dış denetçinin görevi kabul etmemesi veyahut denetçinin bu sıfatının herhangi başka bir nedenle sona ermesi halinde kalan süreyi tamamlamak üzere genel kurul tarafından seçilmiş ise yedek denetçi görev alır (Denetim Yönetmeliği m. 27/2).

Denetim Yönetmeliği m. 28’de genel kurulun haklı sebeplerin bulunması durumunda dış denetçiyi görevden alabileceği düzenlenmiştir. TTK kapsamından bağımsız denetimde ise genel kurulun bu şekilde bir yetkisi bulunmamaktadır. Denetçinin görevden alınması ve yerine yenisinin atanması yetkisi mahkemeye aittir. Genel kurul veya yönetim kuruluna bu yetkisinin tanınmamasının nedeni ise, denetçinin bağımsızlığını temin etmektir. Aksi durumda denetçi şirket tarafından fesih baskısı altında kalabilir ve görevini bağımsız şekilde yerine getiremeyeceği kabul edilmektedir¹²⁶. Esasen aynı gereklilik kooperatif dış denetçileri için de söz konusudur. Doktrinde de dış denetçinin haklı sebeplerle görevden alınması konusunda genel kurula yetki verilmiş olmasının denetçiden beklenen bağımsızlık kriterine gölge düşürebileceği belirtilmiştir. Dış denetçinin haklı sebepler gerekçe gösterilmek suretiyle görevden alınması baskısı, kanun koyucunun dış denetimle sağlanmasını arzu ettiği hedefe uygun olmadığı vurgulanmıştır¹²⁷.

Ayrıca denetçinin ölümü, çekilmesi, görevini yapmaya engel hal oluşması, kısıtlılığına karar verilmesi, tarafsızlığının ortadan kalkması veya Denetim Yönetmeliği’nde belirlenen şartlardan birini kaybetmesi gibi sebepler de denetçilik sıfatını sona erdirir. Doktrinde şirket ile denetçinin anlaşarak taraflar arasındaki sözleşmeyi sona erdirmelerinin de mümkün olduğu kabul edilmektedir¹²⁸.

Denetim Yönetmeliği m. 15’te “*çalışma konusu, ortak sayısı ve ciro*” gibi unsurlar dikkate alarak yapılan bir ayırım ile dış denetime tabi kooperatifler belirlenmiştir¹²⁹. Böylece ekonomik anlamda daha

¹²⁵ Bağımsız denetim bakımından bkz. ARI, *Şirketler Hukuku*, s. 481, dn. 4; ARI, *Denetim*, s. 92, dn. 277. Ayrıca bkz. KÖKSAL, s. 76 vd.

¹²⁶ POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin: *Ortaklıklar Hukuku I*, 15 Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2021, N. 640, s. 518-519; ARI, *Şirketler Hukuku*, s. 486; ARI, *Denetim*, s. 96-97.

¹²⁷ NARBAY / AL KILIÇ, s. 45-46.

¹²⁸ Bağımsız denetçiler bakımından TOPÇUOĞLU, Metin: *Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 98.

¹²⁹ Denetim Yönetmeliği m. 15’e göre “*Aşağıdaki şartlardan birini sağlayan faal kooperatifler dış denetime tabidir: 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 Bakanlıkça daha yüksek bir tutar belirlenmemiş ise 30 milyon Türk lirası ve üstü net satış hasılatı olan kooperatifler. ç) Faaliyet konusuna bakılmaksızın 2.000 ve daha fazla ortağı bulunan kooperatifler.*” dış denetime tabidirler. Ayrıca Denetim Yönetmeliği m. 15/2 uyarınca kooperatifler art arda iki hesap döneminde 30 milyon Türk lirası net satış hasılatı şartını sağlamaları halinde 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 çıkarılırlar. Ancak müteakip dönemde bu şartı sağlaması durumunda bir sonraki dönemde dış denetim kapsamına dahil olurlar. Denetim Yönetmeliği m. 15/4 uyarınca ikinci fıkra kapsamında yapılacak değerlendirmede her bir hesap dönemine ilişkin Bakanlıkça belirlenen tutar ayrı ayrı uygulanır. Kooperatiflerin amaç veya esas faaliyet konusunda değişikliğe gitmeleri halinde, değişiklik birinci fıkranın (a) ve (b) bentleri açısından müteakip hesap döneminden itibaren dikkate alınır (Denetim Yönetmeliği m. 15/5). Ortak sayısı için birinci fıkranın (b) ve (ç) bentleri açısından değerlendirme yapılırken kooperatifin, olağan genel kurulunun yapıldığı takvim yılının ilk günü kayıtlı olan tüm ortakları dikkate alınır. Takvim yılı içerisinde kayıtlı ortak sayısında gerçekleşen artma ve azalmalar bu değerlendirmeyi etkilemez (Denetim Yönetmeliği m. 15/6).

büyük önem taşıyan kooperatifler dış denetime tabi tutulmuştur. Görece küçük kooperatiflerin ise iç denetim ile yetinmesine imkân sağlanmıştır. İncelenen modern denetim sistemlerine paralel şekilde kooperatiflerin büyüklüğü inceleme ve denetleme bakımından farklılık yaratan bir kriter olarak düzenlenmiştir. Görece küçük kooperatiflerin dış denetimden muafiyeti önemli bir konu olmakla birlikte, şüphesiz denetim ile ilgili en önemli husus denetçilerin tarafsız ve bağımsızlığıdır¹³⁰. Dış denetimde bağımsızlık, özellikle hiçbir kişisel menfaati dikkate almaksızın gerekli inceleme ve değerlendirmenin yapılması ve tamamen objektif nitelikte bir sonuca ulaşılması için en önemli gerekliliktir. Bir kişi denetlenecek şirketin yetkilisi, çalışanı veya ortağı ise denetim görevinde yer alamaz. Denetim Yönetmeliği m. 33'te de tarafsızlığı ortadan kaldıran haller belirtilmiş ve 400/1 c.2 ile a ile h bentlerinde belirtilen durumların denetçinin tarafsızlığını ortadan kaldıracakları düzenlenmiştir.

Ayrıca denetçilere ilişkin temel kaygılardan biri, denetçilerin uygun şekilde eğitilmiş ve vasıflı olmaları gerekliliğidir¹³¹. KoopK m. 69/2 ve Denetim Yönetmeliği m. 14 uyarınca dış denetimle görevlendirilecek kişilerin uzmanlıkları açık bir şekilde düzenlenerek bu gereksinim giderilmiştir. Dış denetimi gerçekleştirecek denetçilerin kimler olabilecekleri tek tek sayma suretiyle belirlenmiştir¹³². Dış denetçi olarak görev alacak kişiler ayrıca dış denetçi eğitimi almış olmaları gerekmektedir. Denetim Yönetmeliği m. 17 uyarınca “*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler hariç olmak üzere*”, dış denetimi gerçekleştirecek dış denetçilere, Bakanlık veya Bakanlık tarafından yetkilendirilmiş kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları veya üniversiteler tarafından eğitim verilir¹³³.

Dış denetçi, finansal tabloların mevzuata uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediği, doğru ve dürüst şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş oluşturmak amaçlı denetim konusu ile sınırlı şekilde kooperatifin faaliyetleri hakkında bilgi toplamalı, denetim ve çalışma programını hazırlamalı ve denetimi planlamalıdır (Denetim Yönetmeliği m. 21). Dış denetçiler yaptıkları inceleme ve kontrol faaliyetleri sonuçlarını, dış denetim raporu hazırlamak sureti ile genel kurula sunmak zorundadır¹³⁴. Dış denetçiler bağımsız denetim için TTK m. 403'te öngörüldüğü üzere olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş bildirebilir veya şartların gerektirmesi durumunda görüş bildirmekten kaçınırlırlar. Yönetmelikte raporların sonuçlarının ne olacağına ilişkin ayrıca bir açıklama bulunmamaktadır. Bu raporların ve özellikle olumsuz yönde verilen rapor ile görüş vermekten kaçınmanın hukuki sonuçlarının ne olacağına ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiş olması önemli bir eksiklik¹³⁵. KoopK m. 98 atfı ile TTK m. 403'ün kıyasen uygulanması düşünülebilir.

Denetçilerin özen ve sadakat yükümlülüğünün belirlenmesinde genel hükümler uygulanır. Bu halde TBK m. 396 ve özellikle vekilin özen yükümlülüğünü düzenleyen TBK m. 506'nın uygulanması gerektiği kabul edilmektedir¹³⁶. TBK m. 506/2 uyarınca vekil üstlendiği iş ve hizmetleri, vekâlet verenin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle yürütmekle yükümlüdür. Denetçilerden beklene-

¹³⁰ DAVIES / WORTHINGTON, N. 22-9.

¹³¹ Topluluk hukuku bakımından bkz. DAVIES / WORTHINGTON, N. 22-16.

¹³² NARBAY / AL KILIÇ, s. 46.

¹³³ 01.04.2024 tarihi itibarıyla eğitim için yetkilendirilen kamu kurum ve kuruluşları Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Bursa Uludağ Üniversitesi, İstanbul Topkapı Üniversitesi, Samsun Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Sakarya Esnaf ve Sanatkarlar Odaları Birliği, Konya Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Konya Selçuklu Ziraat Odası, Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi olarak belirlenmiştir. <https://esnafkoop.ticaret.gov.tr> (ET: 11.05.2024).

¹³⁴ Dış denetim raporu, hesap döneminin sonundan itibaren en geç üç ay içerisinde hazırlanarak genel kurula sunulmak üzere yönetim kuruluna teslim edilir. Genel kurul toplantılarının birleştirilerek yapılmasına karar verilen kooperatiflerde, birleşik genel kurul toplantısında görüşülecek birinci hesap dönemine ait dış denetim raporu, ikinci hesap döneminin sonuna kadar yönetim kuruluna teslim edilebilir. Tarım kredi kooperatiflerinde 1581 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca genel kurul toplantısı yapılmayan yıllarda ilgili hesap döneminin dış denetim raporları sonraki hesap döneminin sonuna kadar yönetim kuruluna teslim edilebilir. Ancak her halde dış denetim raporları, denetimi yapılan kooperatifin genel kurul toplantısı yapmasını engellemeyecek şekilde sunulur (Denetim Yönetmeliği m. 38/3).

¹³⁵ NARBAY / AL KILIÇ, s. 50.

¹³⁶ ARI, *Denetim*, s. 36.

cek özen, objektif özen olup, kendi işlerinde gösterdiği özeni göstermesi yeterli değildir. TBK m. 506/3 uyarınca vekilin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde benzer alanda iş ve hizmetleri üstlenen basiretli bir vekilin göstermesi gereken davranış esas alınır. Bu bağlamda özen ölçüsü olarak ortalama bilgi ve beceriye sahip ve benzer kooperatiflerde benzer işleri gören kişilerin değerlendirmede dikkate alınması gerekir. Bu anlamda özen ölçüsünün belirlenmesinde kooperatif nitelik ve büyüklüklerinin de önemi olduğu gibi, denetçinin özel uzmanlık bilgisinin de seçiminde önem taşıdığı hallerde özen ölçüsü ağırlaşmaktadır. Bu sebeple özen ölçüsünün tespitinde her bir somut durumun ayrıca değerlendirilmesi gerekir.

Denetçilerin sadakat borcundan kaynaklanan sır saklama yükümlülüğü ayrıca düzenlenmiştir. Denetçiler denetim faaliyeti esnasında öğrendikleri denetleme ile ilgili iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak açıklayamazlar. Bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar (Denetim Yönetmeliği m. 35). Kooperatif bakımından önem taşıyan ticari sır, bağımsız ekonomik bir değeri bulunan veyahut ekonomik faaliyetlerde sahibine rekabet avantajı sağlayan, herkes tarafından bilinmeyen ve sadece sınırlı bir çevrede bilinen (aleni olmayan), sırrın sahibinin gizli kalmasını istediği her türlü bilgi olarak tanımlanabilir¹³⁷. Denetim Yönetmeliği m. 35'te dış denetçi ve onun yanında çalışan kişiler ile denetçiye yanında çalışmamakla birlikte diğer şekillerde dışarıdan hizmet verenlerin denetim faaliyetleri sırasında öğrendikleri ve açıklamasında kooperatif veya ortaklar için zarar doğuracağı beklenen hususları kooperatif ortaklarına ve üçüncü kişilere açıklayamayacakları düzenlenmiştir.

Denetim yönetmeliğinde ayrıca dış denetçinin uyacağı etik ilkeler¹³⁸ düzenlenmiş ve denetçilere yönetim kuruluna bildirim yapma¹³⁹ ve genel kurul toplantılarına katılma¹⁴⁰ görevi yüklenmiştir.

Alman hukukuna paralel şekilde dış denetim ayrıca üst kuruluşlar aracılığı ile gerçekleştirilebilecektir. KoopK m. 69/2 ve Denetim Yönetmeliği m. 14/1 c'de ilgili Bakanlık tarafından bu konuda yetkilendirilen kooperatifin bağlı olduğu merkez birliği ya da merkez birliği henüz kurulamamış ise kooperatifin bağlı olduğu birlik tarafından dış denetimin gerçekleştirilmesinin gerçekleştirilmesine imkân tanınmıştır. Denetim Yönetmeliği m. 18'de ilgili Bakanlık tarafından denetim konusunda yetki verilmesi halinde Yönetmelik uyarınca yapılacak dış denetimin, merkez birliği olan kooperatiflerde merkez birliği, merkez birliği kurulamamışsa ortağı olduğu birlik tarafından gerçekleştirilebileceği, dış denetime yetkili merkez birliklerinin kendi ortakları dışındaki kooperatif ve birliklerini; birliklerin de kendi ortakları dışındaki kooperatifleri denetleyemeyecekleri düzenlenmiştir. Ayrıca kooperatiflerin merkez birliği veya birliğe ortak olsa dahi Denetim Yönetmeliği m. 14'te düzenlenen diğer dış denetim seçeneklerini kullanabileceği belirtilmiştir. Bu halde kooperatif merkez birliğine veya birliğe ortak olsa da genel kurulunda alacağı bir kararla dış denetimini bağımsız denetçilere, SMMM veya YMM yolu ile gerçekleştirebilecektir¹⁴¹. Dış denetim ile yetkilendirilebilecek olan birlik/merkez birliklerinin taşınması gereken şartlar ise Denetim Yönetmeliği m. 18/2'de düzenlenmiştir. Bu hükme göre bu bir-

¹³⁷ BİLGE, Mehmet Emin: *Ticari Sırların Korunması*, Asil Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 5. Doktrinde yapılan diğer bir tanıma göre ise ticari sır "Bir ticari işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları veya diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, gizliliği nedeniyle rakiplerince bilinmemesi ve üçüncü kişilere açıklanması gereken, ancak mevzuatın gerekli kıldığı hallerde yetkili mercilere verilebilen, ticari işletmenin ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan ve ekonomik menfaat sağlayan; işletme ya da şirketin gizli kalması için hal ve şartlara göre gerekli güvenlik önlemlerini aldığı, halihazırda ya da olası bir ekonomik değer taşıyan, sahibinin sırrın saklanması yönünde açık veya örtülü iradeye sahip olduğu gizli bilgi"dir. GÜR-BÜZ USLUEL, Aslı E.: *Anonim Şirketlerde Ticari Sırrın Korunması*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, s. 29. Ayrıca bkz. MEMİŞ, s. 173.

¹³⁸ Denetim Yönetmeliği m. 31-37.

¹³⁹ Denetim Yönetmeliği m. 21/4 uyarınca dış denetçi yaptığı denetim faaliyetleri esnasında kooperatif ortakları veya alacaklılar aleyhine telafisi güç veya imkânsız sonuçlar doğuracak bir hususu tespit ederse konuyu derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmek zorundadır.

¹⁴⁰ Denetim Yönetmeliği m. 21/5. Denetçinin raporu, ortakların bilgi edinme hakkının kaynaklarından biri olup, ortakların bilgi edinme hakkı bakımından denetçilerin genel kurula katılımı önem taşımaktadır. Bu önem nedeni ile Denetim Yönetmeliği'nde dış denetçilerin de gerektiğinde açıklama yapmak üzere genel kurul toplantılarına iştiraki öngörülmüştür. Birden çok denetçinin bulunması halinde denetçilerin tamamının genel kurul toplantısına katılımı gerekir.

¹⁴¹ ÜSTÜN / UZUN / AYDOĞDU, s. 26.

lik/merkez birliklerinin en az yedi ortak kooperatifinin bulunması, Dış denetimi gerçekleştirebilecek kurumsal kapasiteye sahip olması, bu kapsamda dış denetimi gerçekleştirmek üzere denetim biriminde 16. maddede belirtilen nitelikleri taşıyan ve ortağı olan dış denetime tabi birim kooperatif sayısının en az 1/30'u kadar ve ikiden az olmamak üzere tam zamanlı dış denetimle görevli personel istihdam etmiş olması şarttır. Denetim rehberinin yazılı olarak oluşturulması, organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin denetim faaliyetini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi için yeterli olması, şarttır¹⁴².

Denetim Yönetmeliği m. 20 uyarınca denetimle yetkilendirilen birlik veya merkez birliği ilgili Bakanlığa her yılın Ocak ayında özel hesap dönemi kullananlar ise her hesap döneminin ilk ayında dış denetime tabi tutulacak kooperatiflerin bir listesini vermek zorundadır. Ayrıca bu kuruluşlar her yıl yürüttükleri denetimler hakkında bilgileri içeren bir raporu ve denetim ile ilgili diğer konular hakkında bilgileri ilgili Bakanlığa vermek yükümlülüğünü taşırlar.

Ticaret Bakanlığı tarafından dış denetim faaliyeti yürütmek için Denetim Yönetmeliği m. 18 uyarınca yetkilendirilen kooperatif üst kuruluşları 01.04.2024 tarihi itibari ile Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri Birlikleri Merkez Birliği (TESKOMB), Trakya Yağlı Tohumlar Tarım Satış Kooperatifleri Birliği (TRAKYABİRLİK), Tarış Pamuk ve Yağlı Tohumlar Tarım Satış Kooperatifleri Birliği (TARIŞ PAMUK), Çukurova Pamuk Yerfistığı ve Yağlı Tohumlar Tarım Satış Kooperatifleri Birliği (ÇUKOBİRLİK) olarak belirtilmiştir¹⁴³.

IV. DEĞERLENDİRME

Anonim şirketler hukukunda modern denetim sistemleri, denetimin şirketin bir organı tarafından değil, şirketten bağımsız üçüncü kişiler eli ile yürütülmesini esas almaktadır. Modern sistemler, denetçilerin tarafsız ve bağımsızlığı ile mesleki niteliklerine özel önem vermekte, nitelikli denetçilerin şirket yönetiminin etkisi altında kalmadan şirket işlerini denetlemesini öngörmektedirler. Bu yolla doğru, dürüst ve tarafsız bir denetimin yapılması ve şirketin gerçek durumunun ortaya konulması hedeflenmektedir. Kooperatifler hukukunda da anonim şirketlere paralel şekilde denetimde bu yönde bir gelişme söz konusu olup, özellikle kooperatifçiliğin etkin olduğu ülkelerde daha şeffaf ve hesap verilebilir yönetimler ile kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirmesi ve başarıya ulaşması sağlanmaktadır.

Bu yönelim İsviçre hukukunda kendini göstermektedir. 2008 yılı değişikliği ile belirli büyüklüğü haiz kooperatiflerde anonim şirketlerde denetimi düzenleyen İsvBK m. 727 vd. hükümlerine atıf yolu ile denetim sistemi belirlenmiş, görece küçük kooperatiflerde sınırlı bir denetim öngörülmüş, bazı hallerde ise olağan denetiminden vazgeçilmesine olanak tanınmıştır. Büyük ölçekli kooperatifler ile görece küçük kooperatifler arasında ayırım yapılmış olması özellikle küçük kooperatiflerin yüksek denetim masraflarından kaçınmasına olanak sağlamaktadır. Ancak küçük ölçekli kooperatiflerde yapılan sınırlı denetim yasalara aykırı olguların bulunmadığına ilişkin olumsuz tespit ile sınırlı olup yüzeysel bir denetimdir. Bu durum birtakım aykırılıkların tespit edilememesi riskini taşımaktadır. Diğer kooperatifler bakımından doğrudan anonim şirket hükümlerine atıf yapılması ise denetim esaslarının belirlenmesi bakımından karmaşayı önlemektedir.

Alman hukukunda ise ikili bir denetim sistemi öngörülmüş ve şirketin bir organı olan gözetim kurulu tarafından yapılan denetim ile kooperatif birlikleri tarafından denetim esasları düzenlenmiştir.

¹⁴² Denetim Yönetmeliği m. 19/2: "Birlik/merkez birliğinde istihdam edilecek dış denetimle görevli personelde, dış denetçilerde aranacak şartlara ilave olarak (Denetim Yönetmeliği m. 16), 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 aranır. Birlik/merkez birliğinde istihdam edilecek dış denetimle görevli personelin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçi olması hali hariç, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması halinde belirlenen şartlar bu kişiler için de uygulanır."

¹⁴³ <https://esnafkoop.ticaret.gov.tr> (ET: 11.05.2024).

Ortak sayısı esasına bağlı olarak gözetim kurulunun oluşumu farklılaşmakta, ortak sayısı 20'yi geçmeyen kooperatiflerde ana sözleşmede düzenleme yapılması şartı ile gözetim kurulu oluşturulmasından vazgeçilmesine olanak tanınmaktadır. Gözetim kurulu üyesi sıfatı için özel mesleki bilgi, beceri ve mesleki tecrübe aranmamış olması denetimin uygun şekilde yerine getirilmesi hususunda birtakım kaygılar doğurmaktadır. Kooperatif birliği tarafından yapılan denetimde ise gözetim kurulu üyelerinin çoğunlukla yeterli bilgi ile donanıma sahip olmamaları göz önüne alınarak konusunda uzman kişiler eli ile denetimin gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. GenG § 53 şartları çerçevesinde büyük ölçekli ve küçük kooperatifler ayrımı yapılarak kanuni düzenlemedeki şartları haiz küçük nitelikli kooperatiflerin basitleştirilmiş bir denetim ile yetinmesine olanak sağlanmıştır. Böylece görece küçük kooperatiflerin denetimle ilgili yüksek maliyetlerden kurtarılmasına imkân tanınmıştır. Ancak basitleştirilmiş denetim kooperatiflerde bazı hukuka aykırılıkların tespitini güçleştirebilmektedir. Kooperatif birlikleri ile denetimin yürütülmesi ise kooperatiflerin ortak çıkarlarını korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için ortakların kendi aralarında örgütlenmelerine ve bu bağlamda kendi kendine örgütlenme ilkesi ile uyum içindedir.

İngiliz hukukunda da incelenen diğer hukuklarında olduğu üzere büyük ve küçük ölçekli kooperatif ayrımı yapılarak konusunda uzman ve bağımsız kişiler ile denetimin gerçekleştirilmesi, bazı şartlar ile küçük kooperatiflerde nitelikli denetçi denetimden muafiyet sağlanması olanaklı kılınmıştır. Böylece denetimin doğru, dürüst ve gerçeklere uygun surette gerçekleştirilmesi sağlanırken küçük kooperatiflerde gereksiz denetim masraflarının azaltılması hedeflenmiştir. Ancak küçük ölçekli kooperatiflerde denetimin sınırlı tutulması incelenen diğer hukuklarda olduğu üzere bazı hukuka aykırılıkların tespitini güçleştirme riskini beraberinde getirmektedir.

Türk hukukunda da modern denetim sistemi esas alınarak 7339 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kooperatiflerde denetim sistemi önemli şekilde değiştirilmiştir. Böylece mevzuatta öngörülen bazı ölçütlere göre belirlenen kooperatiflerin iç denetimin yanı sıra dış denetime tabi olmaları esası getirilmiştir. Dış denetim ile bağımsız ve tarafsız denetçilerce uluslararası standartlara göre bir denetim hedeflenmiş, aynı zamanda kooperatif organları tarafından yapılacak iç denetim saklı tutulmuştur. KoopK m. 69/1'de ortak sayısı, cirosu, çalışma konusu gibi bazı ölçütlerin göz önüne alınması sureti ile belirlenecek kooperatif ve üst kuruluşlarının Ticaret Bakanlığınca dış denetime tabi tutulmasına imkân tanınmıştır. Denetimi gerçekleştirebilecek olanlar ise KoopK m. 69/2 ve KoopK m. 69 son fıkrasına dayanılarak çıkarılan Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik m. 14'te sınırlı sayıda sayılmış olup, uzmanlık bilgisi ve bağımsızlık kriterleri getirilmiştir. Kooperatiflerde dış denetimde TTK m. 399 vd. düzenlenen bağımsız denetimden farklı olarak üst örgütlenmeden de faydalanılmış ve Alman hukukuna paralel şekilde "*ilgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, bağlı olunan merkez birlikleri veya merkez birliği kurulamamışsa bağlı olunan birlikler*" dış denetimi gerçekleştirebilecekler arasında sayılmıştır. Kooperatiflerde denetimin böylece modern denetim sistemine uygun surette daha etkin ve verimli hale gelmiştir. Ancak kooperatiflerde, içerik olarak benzer olan bağımsız denetimden farklı bir denetim sisteminin daha getirilmesi ve bu yolla birden fazla denetim türünün kooperatiflerde uygulanması kavramsal karışıklığa yol açmaktadır. Yapılan düzenlemelerde önem arz eden bazı hususlarda eksikler bulunması uygulamayı zorlaştırmaktadır.

SONUÇ

Kooperatiflerin denetimi hem ortaklar hem alacaklılar hem de kamu için önem taşımaktadır. Ancak nitelikli bir denetim konu hakkında uzmanlık ve yetkinliği gerektirdiği gibi, denetçilerin bağımsız ve tarafsızlığı da önem taşımaktadır. İç denetimi gerçekleştirecek denetçilerde, belirli bir uzmanlık bilgisi aranmaması, bu konuda takdir yetkisinin yönetim kurulu üyelerini seçen genel kurul çoğunluğuna bırakılması denetimden beklenen sonuçların sağlanmasını engellemiştir. Özellikle büyük ölçekli kooperatiflerde bu sınırlı denetim kabul edilemez nitelik taşımaktadır. Kooperatiflerde bu gereksinim,

7339 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile karşılanmaya çalışılmış ve kooperatiflerde denetim sistemi önemli şekilde değiştirilmiştir. Bu düzenlemeler ile mevzuatta öngörülen bazı ölçütlere göre belirlenen kooperatiflerin iç denetimin yanı sıra dış denetime tabi olmaları esası getirilmiştir. Dış denetim ile bağımsız ve tarafsız denetçilerce uluslararası standartlara göre bir denetim hedeflenmiştir. Dış denetim, kooperatif organları tarafından yapılacak iç denetimi ortadan kaldırmamaktadır. Dış denetim esasen finansal tabloların denetimi ile bunların yıllık faaliyet raporları ile tutarlı olup olmadığı, çelişki bulunup bulunmadığı ve bunların gerçeği yansıtır yansıtmadığının kontrolünü içermektedir. Denetimi gerçekleştirebilecek olanlar ise KoopK m. 69/2 ve KoopK m. 69 son fıkrasına dayanılarak çıkarılan Kooperatif ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik m. 14’te sınırlı sayıda sayılmış olup, uzmanlık bilgisi ve bağımsızlık kriterleri getirilmiştir. Denetçiler, ortakların genellikle sahip olmadıkları uzmanlık bilgisine ve özel deneyime sahip olarak, onların yerine işlerin kontrolünü üstlenmektedirler. Kooperatiflerde dış denetimde TTK m. 399 vd. düzenlenen bağımsız denetimden farklı olarak üst örgütlenmeden de faydalanılmış ve Alman hukukuna paralel şekilde “*ilgili Bakanlıkça dış denetimle yetkilendirilen, bağlı olunan merkez birlikleri veya merkez birliği kurulamamışsa bağlı olunan birlikler*” dış denetimi gerçekleştirebilecekler arasında sayılmıştır. Yapılan değişiklikler ile kooperatiflerde denetimin, modern denetim sistemine uygun surette daha etkin ve verimli hale geldiği söylenebilir. Bununla birlikte, esasen içerik olarak benzer denetimi yerine getiren bağımsız denetimden farklı bir denetim sisteminin daha getirilmesi ve bu yolla birden fazla denetim türünün kooperatiflerde uygulanması kavramsal karışıklığa yol açtığı gibi, yapılan düzenlemelerde de önem arz eden bazı hususlarda eksikler bulunması uygulamayı zorlaştırmaktadır. Bu bakımından dış denetimin çoğu hususta TTK m. 399 vd. düzenlenen bağımsız denetime paralel düzenlendiği göz önüne alındığında, İsviçre hukukunda olduğu gibi doğrudan KoopK’nda TTK’nın bağımsız denetimine ilişkin hükümlere atıf yapılması ve bağımsız denetimden ayrılan noktaların kanunda düzenlenmesi uygulamayı kolaylaştırmak adına daha kolay bir yöntem olabilirdi.

KAYNAKÇA

- ADDERLY, Ian / MANTZARI, Elisavet / MCCULLOCH, Maureen / RIXON, Daphne: “Accounting and Reporting for Co-operatives: a UK Perspektive”, *Journal of Co-operative Studies*, 2021, Cilt 54, Sayı 3, s. 45-57.
- AKER, Halit: *Kooperatiflerde Genel Kurul*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.
- ARI, Zekeriyya: “Anonim Şirketin Denetimi ve Hesapları”, (Ed.) KARAHAN, Sami: *Şirketler Hukuku*, 2. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya, 2013, s. 441-517 (Şirketler Hukuku).
- ARI, Zekeriyya: *Anonim Şirketlerde Denetim*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019 (Denetim).
- BAUSCH, Heinz-Hermann / REHBOCK, Michael: “Die genossenschaftliche Pflichtprüfung - Aspekte zur Prüfungsdurchführung unter Anwendung der ISA”, *Einschrift für das Gesamte Genossenschaftswesen*, 2012, Cilt 62, Sayı 4, s. 275-288.
- BERTSCHINGER, Urs: “Revisionsstelle und «Corporate Governance»”, WEBER, Rolf H. / STOFFEL, Walter A. / CHENAUX, Jean-Luc / SETHE, Rolf (Hrsg.): *Aktuelle Herausforderungen des Gesellschafts und Finanzmarktrechts, Festschrift für Hans Caspar von der Crone zum 60. Geburtstag*, Schulthess Verlag, Zürich, 2017, s. 91-110.
- BERTSCHINGER, Urs: “Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten und ordentlichen Revision - Gleichlauf und Differenz”, *AJP/PJA*, 2012, Sayı 9, s. 1221-1237 (Unabhängigkeit).
- BİLGE, Mehmet Emin: *Ticari Sırların Korunması*, Asil Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ÇELİK, Aytekin: *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- ÇEVİK, Orhan Nuri: *Kooperatifler Hukuku Uygulaması ve İlgili Mevzuat*, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1999.
- DAVIES, Paul L. / WORTHINGTON, Sarah: *Gower and Davies' Principles of Modern Company Law*, Sweet&Maxwell, London, 2012.
- DURMAZ AYOĞLU, Gülsüm Gözde: “Dünya Örnekleri ile Yenilenebilir Enerji Kooperatifleri”, *Enerji Uzmanları Derneği Enerji Piyasası Bülteni*, 2014, Sayı 31, s. 30-34.
- FAJARDO-GARCÍA, Gemma / FICI, Antonio / HENRY, Hagen / DAVID, Hiez / MEIRA, Deolinda A. / MÜNCHER, Hans-H. / SNAITH, Ian (Ed.): *Principles of European Cooperative Law: Principles, Commentaries and National Reports*, Intersentia, Cambridge/UK, 2018 (Yazar, Principles of European Cooperative Law).
- GUTZWILLER, Max: *Zürcher Kommentar, Genossenschaft, Handelsregister und kaufmännische Buchführung, Band V/6/2*, Schulthess Verlag, Zürich, 1974.
- GÜRBÜZ USLU, Aslı E.: *Anonim Şirketlerde Ticari Sırrın Korunması*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.
- GÜREDİN, Ersin: *Denetim*, 10. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000.
- HERZOG, Martina Johanna: *Lenkung, Führung und Kontrolle in Genossenschaften*, Dike Verlag, Zürich-St. Gallen, 2021.
- HONSELL, Heinrich / VOGT, Peter Nedim / WATTER, Rolf (Hrsg.): *Basler Kommentar, Obligationenrecht II Art. 530-964 OR Art 1-6 SchlT AG Art.1-11 ÜBest GmbH*, 4. Baskı, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2012 (Yazar, Basler Kommentar).
- İMREGÜN, Oğuz: *Kara Ticareti Hukuku Dersleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005.
- KOLLER, Ingo / KINDLER, Peter / ROTH, Wulf Henning / MORCK, Winfried (Hrsg.): *Handelsgesetzbuch Kommentar*, 8. Baskı, C.H.Beck, München, 2015 (Yazar, Handelsgesetzbuch).
- KÖKSAL, Aytaç: *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009.
- LUTTER, Marcus / KRIEGER, Gerd: *Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats*, 5. Baskı, Dr. Otto Schmidt, Köln, 2008.
- MEIER-HAYOZ, Arthur / FORSTMOSER, Peter / SETHE, Rolf: *Schweizerisches Gesellschaftsrecht*, 12. Baskı, Stämpfli, Bern, 2018.
- MEMİŞ, Tekin: “Şirketler Hukukunda Denetim”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012, Cilt 16, Sayı 3-4, s. 151-186.

- NARBAY, Şafak / AL KILIÇ, Şengül: “7339 Sayılı Kanun’un Kooperatifler Kanunu ve Diğer Kanunlarda Yaptığı Değişiklikler Üzerine Düşünceler”, *REGESTA*, 2022, Cilt 7, Sayı 1, s. 3-78.
- NARBAY, Şafak: *Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Ortaklıkta Özel Denetim*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- NATSCH, Regina: *Die Genossenschaft im Konzern*, Stämpfli Verlag, Bern, 2002.
- POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin, *Ortaklıklar Hukuku II*, 14. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2019.
- POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin: *Ortaklıklar Hukuku I*, 15 Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2021.
- POROY, Reha / TEKİNALP, Ünal / ÇAMOĞLU, Ersin: *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, 11. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.
- SCHAFFLAND, Hans Jürgen / CARIO, Daniela / SCHULTE, Günther / KORTE, Otto / LENHOFF, Dirk (Hrsg.): *Lang/Weidmüller Genossenschaftsgesetz: Genossenschaftsgesetz. Gesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Mit Erläuterungen zum Umwandlungsgesetz; Kommentar (Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften); mit Erläuterungen zum Umwandlungsgesetz; Kommentar*, 35. Baskı, de Gruyter, Berlin, 2006, s. 422-454 (Yazar, Genossenschaftsgesetz).
- SCHMID, Ernst Felix: *Genossenschaftsverbände*, Schulthess Verlag, Zürich, 1979.
- ŞİMŞEK, Edip: *Kooperatif Ortaklıklar*, Yonca Matbaası, Ankara, 1981.
- TOPALOĞLU, Mustafa: “Kooperatiflerin Genel İlkeleri ve Kuruluşu” *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, Cilt 18, Sayı 2, s. 645-665.
- TOPÇUOĞLU, Metin: *Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- ULUSOY, Yasin: *Halka Açık Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
- ÜSKÜL, M. Zafer: “Türk Hukukunda Kooperatifler Üzerindeki Devlet Denetimi”, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1976, Cilt 12, Sayı 2, s. 375-391.
- ÜSTÜN, Yusuf / AYDIN, Muhittin: *Kooperatifler Hukuku*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- ÜSTÜN, Yusuf / UZUN, Emrah / AYDOĞDU, Mehmet: *Kooperatiflerin Dış Denetimi ve Dış Denetimde Raporlama*, Eflatun Matbaacılık, Ankara, 2024.
- VON STEIGER, Fritz: *Grundriss des Schweizerischen Genossenschaftsrechtes*, 2. Baskı, Polygraphischer Verlag, Zürich, 1963.
- WEITLING, Alexander: *Der Aufsichtsrat in der Genossenschaft: Besonderheiten und Probleme*, Diplomica Verlag, Hamburg, 2014.
- WERDER, Axel: “Das duale Führungssystem der deutschen Aktiengesellschaft”, RINGLEB, Henrik-Michael / KREMER, Thomas / LUTTER, Marcus / WERDER, Axel v. (Hrsg.): *Kommentar zum Deutschen Corporate-Governance-Kodex. Kodex-Kommentar*, 2. Baskı, Beck, München, 2005, s. 36-37.
- YAZICI, Ali Said: *1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu’na Göre Kooperatiflerin Denetimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.