

AVRUPA BİRLİĞİ DENETİM VE DENETÇİYE İLİŞKİN ESASLARIN UYUMLAŞTIRILMASI (HARMONİZASYON) ÇALIŞMALARI

Figen ZAİF*

Özet:

Yetkili Denetime ve Denetçiye ilişkin esasları düzenleyen 8. Kurul Yönergesinin yetersizliği nedeniyle Avrupa Birliği bu konuda düzenlemeler yapmıştır. Yetkili Denetim ve Denetçi konusunda tanımlamalara, mesleki yeterlilik standartlarına, denetçinin bağımsızlığı, denetim kalite güvencesi ve mesleki ahlak ve sır saklama konularında esaslar getiren bu düzenlemeler Avrupa Birliği üye devletlerinde bu konuda uyumu hedeflemektedir.

2001 yılının sonunda güçlü bir Amerikan şirketi olan Enron şirketinin iflasını ilan etmesi denetçinin rolü ve yükümlülüklerinin belirlenmesi açısından Avrupa Birliğinde de yankı bulmuştur.

Bu nedenlerle Avrupa Birliği 1996 yılında yayınlanan rapordaki eleştirileri dikkate alarak bir takım düzenlemeler ve öneriler getirmiş ve bu çalışmalar 16 Mart 2004 yılında yayınlanan yönerge teklifiyle sürmüştür. 1996 da başlayan ve 2004 yılında yönerge teklifinin yayınlanmasıyla devam eden bu süreç içinde beş çalışma yayınlanmıştır. Bunlar, 29 Nisan 1998 tarihinde "Avrupa Birliğinde Yetkili Denetim" başlıklı bildiri, 15 Kasım 2000 tarihinde "Avrupa Birliğinde Yetkili Denetim için Kalite Güvencesi" başlıklı bildiri, 16 Mayıs 2002 tarihli "Avrupa Birliğinde Yetkili Denetçinin Bağımsızlığı: Temel Esaslar başlıklı bildiri, 21 Mayıs 2003 tarihinde "Avrupa Birliğinde Yetkili Denetimi Güçlendirme" başlıklı bildiri ve 16 Mart 2004 tarihli "Konsolide Tabloların ve Yıllık Finansal Tabloların Yetkili Denetim ve 4. ve 7. Kurul Yönergelerinin Islahı" konulu yasa teklifi yayınlanmıştır. Çalışmamızda bu düzenlemelerin getirdikleri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, denetim, yetkili denetim , yetkili denetçi

HARMONIZATION OF THE BASES ABOUT STATUTORY AUDIT AND AUDITOR IN EU

Abstract:

The EU approach to Statutory Audit and Auditor changed because of the lack of precision of the Eighth Council Directive. The absence of common

* Yrd. Doç. Dr. Gazi Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, figena@gazi.edu.tr

definitions about Statutory Audit, Statutory Auditor, Independence, Professional Standards, Ethics and Quality Assurance causes a gap in legislation in EU. Moreover both the inadequacy of definitions about Audit and recent scandals such as Enron launched a new approach to Statutory Audit and Auditor.

The steps started to be taken by Green Paper published in 1996 and continued with the proposal of directive published in first period of 2004. During this period EU published five different issues to harmonize the Audit standards. In 29 April 1998 the recommendation The Statutory Audit In The European Union: The Way Forward, in 15 November 2000 "Quality Assurance for The Statutory Audit In The EU: Minimum Requirements", in 16 May 2002 "Statutory Auditors' Independence In The EU: A Set of Fundamental Principle" in 21 May 2003 "Reinforcing the Statutory Audit In EU" and in 16 March 2004 "Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives" has been published In this study the EU approach to Statutory Audit will be examined and determined with proof of the communications and recommendations.

Keywords: European Union, auditing, statutory audit, statutory auditor

GİRİŞ

Avrupa Birliğinin hem ekonomik hem de siyasal açıdan Tek olma idealleri dünyada yaşanan küreselleşme akımı karşısında değişikliğe uğramış ve Tek Pazar hedefi küreselleşen finansal piyasalar nedeniyle farklılaşmıştır. Birliğe üye devletlerin işletmeleri yeni finansal kaynaklar bulabilmek için dış piyasalara açılmak zorunda kalmışlardır. Bunun sonucunda birlik işletmeleri için finansal raporlama sorunları ortaya çıkmıştır. İlk kez Alman Mercedes Benz firması bu dışa açılmanın finansal raporlama boyutunda sıkıntısını yaşamıştır.

Dış finansal piyasalara açılmanın yanı sıra tüm dünyada farklı açılardan yankı bulan Enron olayı da Birlik bünyesinde denetime ilişkin getirilen düzenlemelerin nedenlerinden biri olmuştur.

1984 yılında yayınlanan Avrupa Birliği 8. Kurul Yönergesi Denetçiye İlişkin esasları düzenlemektedir. 1996 yılında yayınlanan bir raporda (*Green Paper*) bu yönergeye ilişkin eleştiriler getirilmiştir. Finansal raporlama standartlarına ilişkin uyuma ihtiyaç olduğunun belirtildiği 14.11.1995 tarihinde yayınlanan "Muhasebe Uyum: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum" ("*Accounting Harmonization: A New Strategy Vis-à-vis International Harmonization*") başlıklı bildiri ve 24 Temmuz 1996 yılında yayınlanan "Avrupa Birliğinde Yetkili Denetçinin Rolü, Durumu ve Yükümlülükleri" başlıklı Raporun (*Green Paper*) sonucunda ilk toplantısının 28 Ocak 1999 tarihinde yapıldığı ve sağlıklı bir finansal piyasanın oluşturulmasını amaçlayan

Finansal Hareket Planında da (28 Ocak 1999) yer alan çeşitli başlıklarda Birlik içinde yasal düzenlenmemelerin yapılmasını gerektirir. Bunlar;

- Finansal Raporlama
- Denetim (Yetkili Denetim (*Statutory Audit*))
- Şeffaflık
- Finansal Analiz ve Rating Kuruluşlarının rolü ve
- Kurumsal Yönetim (*Corporate Governance*) başlıklarıdır.

Bunu takip eden yıllarda ise Enron olayının yankıları da Avrupa Birliğini etkilemiştir. 12-13 Nisan 2002 tarihinde yapılan toplantıda Enron olayının benzerlerinin Birlik içinde de gerçekleşebileceği ve bu nedenle bu tür olayları önlemek amacıyla çeşitli düzenlemelerin yapılması gerektiği dile getirilmiştir.

Finansal Hareket Planında konulan hedeflerden, Finansal Raporlamaya ilişkin uyumun sağlanması için 2005 yılından itibaren birlik üye devletlerinin halka açık ve borsaya kote edilmiş şirketleri konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alacakları Birlik içinde bir yasal düzenleme ile belirlenmiştir (IAS Regulation 19 Temmuz 2002, EC/1606/ 2002).

Denetime ilişkin getirilen düzenlemeler ise Yetkili Denetim ve Denetçiyeye ilişkin esasların belirlenmesi ve Uluslararası Denetim Standartlarının denetime ilişkin uygulamalarda esas alınması olarak şekillenmiştir.

Halen yasa teklifi olan Avrupa Birliği'nde denetime yönelik getirilen düzenlemelerin, geçmişteki uygulamalarla karşılaştırmalı olarak incelendiği bu makalede Avrupa Birliği'nde Uluslararası Denetim Standartlarına geçiş nedenleri ve süreci aktarılmıştır.

1) AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DENETİME YÖNELİK GETİRİLEN İLK DÜZENLEMELER

Avrupa Birliği Finansal Hizmetler Politika Grubu'nun (*Financial Services Policy Group*) 28 Ocak 1999 tarihinde yaptığı ilk toplantıda etkin bir şekilde faaliyet gösteren Tek Finansal Piyasanın oluşturulması için bir Finansal Hareket Planı oluşturulmuştur. Bu planda hedef etkin sermaye piyasasının oluşturulması için gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasıdır.

Bu toplantıda alınan kararlar içinde muhasebe ve denetime yönelik düzenlemeler de yer almaktadır. Buna göre muhasebe ve denetime yönelik hedefler olarak finansal raporlamada Uluslararası Muhasebe Standartlarının geçiş, denetimde ise

Yetkili Denetim ve denetçiye ilişkin esasların belirlenmesi ve Uluslararası Denetim Standartlarına geçiş olarak belirlenmiştir. Finansal raporlamaya ilişkin hedefler gerçekleştirilmiş, denetime ilişkin hedefler ise yasa teklifi aşamasına gelmiştir.

Bu toplantıda alınan kararlardan ilk ve öncelikli uygulama, var olan düzenlemelerin ıslah edilmesi ve geliştirilmesidir. Bilindiği gibi Avrupa Birliğinin 1978 yılında yayınladığı 4. Kurul Yönergesi ve bu yönergeyi takip eden 7. Kurul Yönergesi (1983) ve 8. Kurul Yönergesi (1984) Birlik bünyesinde işletmelerin finansal bilgilerinin sunumu ve raporlaması konusunda esasları düzenlemektedir.

Ancak bu yönergeler, yalnızca Birlik içinde kabul gördüğü için üye devletlerin dış piyasalara açılma niyetinde olan işletmeleri finansal raporlamada sorunlarla karşılaştılar.

Bu çerçevede muhasebe ve denetime ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Avrupa Birliği yönergeleri de 18 Haziran 2003 tarihinde yayınlanan bir yasal düzenleme (EC/51/2003) ile ıslah edilmiş ve geliştirilmiştir.

A) Avrupa Birliği 4.Kurul Yönergesinde Denetime İlişkin Düzenlemeler

25 Temmuz 1978 yılında yayınlanan Avrupa Birliği 4. Kurul Yönergesi Finansal Tabloların Yapısı ve Düzenlemesine İlişkin Esasları içermektedir. Yönergede temel finansal tablo olarak bilanço ve gelir tablosu tanımlanmış ve bu tabloların ve bunlara ait dipnotların düzenlenmesine ilişkin esaslara yer verilmiştir. Yönerge faaliyet raporları ve denetime ilişkin düzenlemeleri içeren 12 bölümden oluşmaktadır.

Bu yönergede muhasebe politikaları ve finansal raporlamada uyum arayışlarının nedenlerinden biri olan finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun bilgiler yansıtması ve finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarının korunması amaçlanmaktadır (Yalkın, Akdoğan; 1994: 1-60).

Avrupa Birliği yaptığı ve yapacağı finansal raporlama ve denetime ilişkin yeni düzenlemelerinde yönergeleri yürürlükten kaldırmamaktadır.

Bu nedenle, 13.06.2000 tarihinde "Avrupa Birliği Finansal Raporlama Stratejisi" ("EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward") başlıklı bir bildiriye yer alan yönergelerin ıslahı 18 Haziran 2003 tarihinde yayınlanan yasal düzenleme (EC/51/2003) ile gerçekleştirilmiştir.

Yasal düzenlemede 4. Kurul Yönergesinin Finansal Raporlama ve Değerleme ilkelerine ilişkin değişiklikler yapılmakla beraber çalışma konumuzla ilgili olarak 4. Yönergenin yıllık faaliyet raporu ve denetime ilişkin bölümlerde bazı maddeleri kaldırılmış ve yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Yönergenin 9., 10. ve 11. bölümleri denetim ve yıllık faaliyet raporuna ilişkin düzenlemelere yer vermektedir. 9. Bölümde Yıllık Faaliyet Raporunun bilgi vereceği konular arasında yer alan “Faaliyet sona ermesinden sonra ortaya çıkan olaylar, şirketin gelecekteki muhtemel gelişmesi” ifadelerinin yer aldığı 46. madde 1. paragraf aşığıdaki gibi yeniden düzenlenmiştir.

“1a) Yıllık rapor işletmenin karşılaştığı temel risk ve belirsizliklerle birlikte durumunu performansını ve gelişmesine ilişkin en azından doğru ve gerçekçi bilgileri içermelidir. Bu bakış işletmenin büyüklüğü ve yapısı dikkate alınarak faaliyetlerinin performansı, gelişmesiyle ilgili ayrıntılı analizleri içermelidir.”

“1b) İşletmenin gelişmesi, performansı ve durumu hakkında gerekli kapsamlı bilgileri edinmek için, analizler finansal bilgilere ek olarak çevre ve işgücünü içerecek finansal olmayan performans göstergelerini de kapsamalıdır.”

“1c) Bu ayrıntılı analizleri gerçekleştirebilmek için yıllık raporlar, her bir hesapta yer alan tutarlara atıfları içermelidir.”

1. paragrafta yukarıdaki düzenlemelerin yanı sıra “Üye devletler Yönergenin 27. maddesinde (ki, bu madde üye devletlerin farklı tipte gelir tablosu düzenlemesine ait bilanço toplamı, net satışlar ve personel sayısı gibi bir takım büyüklükleri içermektedir) açıklanan işletmeleri finansal olmayan bilgilerin raporlanması konusunda (Paragraf 1b) muaf tutabilir” ifadesi de eklenmiştir (EC/51/2003; md. 1/14).

Yönergenin 10. Bölümün 49. maddesinde denetim raporunun yayınlanmasına ilişkin esaslara yer verilmiş ve denetim raporunun mali tablolarla birlikte yayınlanması konusunu üye ülkelerin tercihine bırakmıştır. Yönergelerin islahına ilişkin düzenleme ile 49.maddenin “Denetim raporu mali tablolarla birlikte yayınlanmayabilir” ifadesi “Finansal Tabloların denetiminden sorumlu Yetkili Denetçinin (*Statutory Auditor*) denetim raporu mali tablolara iştirilmeyebilir ancak, denetim görüşü (olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınma görüşlerinden biri) açıklanmalıdır. Denetim görüşünün oluşmasına etki eden durumlar da açıklanmalıdır” şeklinde değiştirilmiştir (EC/51/2003, md.1/16)

4. Kurul Yönergesinin *Denetim* başlıklı yönergenin 11. Bölümü (md.51) yeniden düzenlenmiştir. Buna göre 51. maddenin 1. paragrafı “Yıllık finansal tablolar 8. Yönergede belirtilen esaslar çerçevesinde üye devletler tarafından yetkilendirilen denetçi veya denetçiler tarafından denetlenecektir. Yetkili denetçiler aynı mali yıla ilişkin finansal tabloların denetimi sonucu bir görüş bildirmelidir.” (EC/51/2003, md.1/17) şeklinde değiştirilmiştir.

Ayrıca 51. maddeye aşığıdaki ifadeler de eklenmiştir.

- a. Raporun giriş kısmında yasal denetime konu olan yıllık finansal tabloların düzenlenmesinde esas olan finansal raporlama genel kabul görmüş ilke ve esaslar yer almalıdır.
- b. Raporun ikinci kısmında yasal denetimin yapılma amacı ve denetim işinin denetim standartlarına göre yürütüldüğü belirtilmelidir.
- c. Denetime konu olan finansal tabloların doğru ve gerçekçi bilgiyi yansıtır yansıtmadığına yönelik olarak yasal denetçi en azından Olumlu, Olumsuz, Şartlı ve Görüş Bildirmekten kaçınma görüşlerinden birini denetim görüşü olarak belirtilmelidir. Açıklanan denetim görüşüne ilişkin açıklamalara yer verilmelidir. Aynı finansal yıla ait muhasebe kayıtları ve raporlar arasındaki tutarlılık raporda denetçinin görüşü olarak yer bulmalıdır (2003/51/EC; md.1/18).

4. Kurul Yönergesi genel hatlar itibariyle temel finansal tablo olan bilanço ve gelir tablosu (finansal tablo kapsamı 18 Haziran 2003 tarihli düzenleme ile genişletilmiştir) hazırlanması, sunulması ve değerlemeye ilişkin esasları içermektedir. Ancak yönergenin iki bölümünde denetime ve raporlamaya ilişkin esaslara da yer verilmiş ve Birliğin denetime ilişkin düzenlemeler getirmeyi planlaması nedeniyle bu maddelere ilişkin düzeltmeler yapılmıştır. Yönergelerin uzun yıllardır yürürlükte olması ve üye ülkeler tarafından ilgili yasalarına alınması nedeniyle finansal raporlamada Uluslararası Standartların kabul edilmiş olmasına rağmen tamamen yürürlükten kaldırılmamışlardır. Bir başka ifadeyle 4. Kurul Yönergesi halen Birlik içinde geçerliliğini korumaktadır.

Yönergelerin ıslah edildiği düzenlemede 8. Kurul Yönergesine ilişkin düzeltmelere yer verilmemiştir. Çünkü bu yönerge denetçiye ilişkin esasları düzenlemekte ve bu yönergeye getirilen eleştiriler nedeniyle Yetkili Denetim ve Yetkili Denetçiye ilişkin esaslar yeniden düzenlenmektedir. Ancak 8. Kurul Yönergesi halen yürürlükte olması nedeniyle genel hatları itibariyle düzenlemeyi incelemekte fayda vardır.

B) Avrupa Birliği 8. Kurul Yönergesinde Denetçiye İlişkin Düzenlemeler

10 Nisan 1984 tarihinde yayınlanan 8. Kurul Yönergesi (EEC/253/84) finansal tabloların yasal denetiminden (*Statutory Audit*) sorumlu kişilere (*Statutory auditors*) ilişkin esasları içermektedir. Yönerge 5 Bölümden oluşmaktadır.

1. Bölümde, finansal tabloların birlik mevzuatına uygunluğunun ve yıllık faaliyet raporlarının finansal tablolarla tutarlılığının yapılan denetimlerde kanıtlanması

gerektiği belirtilmiştir (ECC/253/84, md.1). Bir başka ifadeyle finansal tabloların uygunluk ve tutarlılık denetimi denetim kapsamı olarak belirlenmiştir.

2. Bölümde, Yetkili Denetimi (*Statutory Audit*) yapacak Yetkili Denetçilerin ve Denetim Ortaklıklarının sahip olması gereken nitelikler, bilgi düzeyi, mesleki tecrübesi ve hangi sınavlardan geçmeleri gerektiği konusunda esaslara yer verilmiştir.

Bu esaslara göre, denetçinin ve denetim ortaklığının üye devlet mevzuatında yer alan yüz kızzartıcı suç işlememiş olması veya bunlara ilişkin faaliyette bulunmamış olması gerekmektedir (ECC/253/84, m.3).

Yine yönergenin ilgili maddelerinde denetçinin en azından üniversiteye girebilme düzeyinde olması, teorik ve uygulamaya ilişkin eğitimini tamamlamış olması ve üye devlet yasalarında da kabul edilen mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması gerekmektedir.

Teorik bilginin ölçüldüğü bu meslek sınavında en azından;

- Denetim
- Finansal Tablolar Analizi
- Konsolide Finansal Tablolar
- Maliyet ve Yönetim Muhasebesi
- İç denetim
- İlgili yasal mevzuat (Şirketler Hukuku, İcra İflas Hukuku, Vergi Hukuku, Medeni Hukuk)
- Muhasebe standartları
- Finansal Yönetim
- İşletme Ekonomisi ve Finansman konularını içermelidir (EEC/253/84, md.6)¹

Yapılacak meslek sınavında yukarıda ifade edilen konularda eğitim veren bir üniversitenin lisans mezuniyet derecesine sahip olmayan denetçiler bazı konulardan muaf tutulabileceğine yer verilmiştir.

Denetçi adayları mesleki yeterlilik sınavlarına girmeden önce Yetkili bir denetçi yanında denetim faaliyetlerinde en az 3 yıl çalışmalıdır (EEC/253/84, md. 7).²

Yönergenin 3. Bölümünde denetçinin, denetim ortaklık üyelerinin veya hissedarlarının denetimi yapılan işletmenin üst yönetimi ile bağımsız görüş bildirmesini zedeleyecek bir ilişkinin olmaması durumu üye devletlerin yasal mevzuatlarında düzenlenmesi gerektiği öngörülmüştür (ECC/253/84, md.25, 27).

Bu düzenlemede “bağımsızlık” kavramının tanımı yapılmamış ve bağımsızlığı zedeleyecek haller sayılmamıştır. Düzenlemede bağımsızlığın üye devletler tarafından belirlenmesi ve bu konuda gerekli yasal düzenlemelerin yapılması belirtilmiştir.

4. Bölümde denetçi ve denetim ortaklıklarına ait bilgilerin (pay sahiplerinin, yetkili denetçilerin ve yöneticilerinin adı soyadı ve adres bilgilerinin, ortaklığın sermayesine ait bilgilerin) kamuya bildirilmesi ve kolay ulaşılabilir bilgiler olması konusunda düzenlemelere yer verilmiştir (ECC/253/84, md. 28).³

8. Kurul Yönergesinin hem denetime hem de denetçiye ilişkin esasların düzenlenmesinde yetersiz kalması (ki bu görüş Birliğin bu konuda yayınladığı çeşitli rapor, bildiri ve yasa önerilerinde ifade edilmiştir) nedeniyle bu yönergeye ilişkin 18 Haziran 2003 tarihinde yayınlanan yasal düzenlemede bir güncelleme yapılmamıştır.

Birlik Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçmiş olmasına rağmen halka kapalı şirketler ve yıllık finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarının esas alınmasını üye devletlerin tercihine bıraktığı için 4. Kurul Yönergesini yürürlükte tutmaktadır. Ancak Avrupa Birliği şu aşamada 8. Kurul Yönergesinin uygulamada kalıp kalmayacağı konusunda bir görüş bildirmemiştir.

II) AVRUPA BİRLİĞİNDE DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN YAŞANAN GELİŞMELER

Avrupa Birliğinde denetime yönelik getirilen ilk düzenleme 1978 ve 1984 yıllarında olmuş ve özellikle denetçilere ilişkin temel esasların düzenlendiği 8. Kurul Yönergesinde 1984 yılından itibaren hiçbir güncelleme yapılmamıştır.

1978 yılında yayınlanan 4. Yönerge ise Avrupa Birliğinde Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulamaya konulması nedeniyle güncelleme ihtiyacı duyulmuştur.

A) Denetim Standartlarına Geçiş Nedenleri

Özellikle 8. Kurul Yönergesinin denetçiye ilişkin esaslarda birlik içinde uyumu sağlaması beklenirken yönergenin getirdiği düzenlemelerin kesin hatlar çizmemesi ve esasların belirlenmesini üye devletlerin inisiyatifine bırakması nedeniyle farklı standartlarının oluşması durumu ortaya çıkmıştır.

İlk kez 5-6 Aralık 1996 yılında Finansal Hizmetler Komisyonunun Brüksel’de yaptığı toplantıda 8. Kurul Yönergesinin denetçiye ilişkin standartlar konusunda yetersiz kaldığı ve yönergenin aksayan yönleri konuşulmuştur. Bu toplantı sonucu Komisyon 24 Temmuz 1996 yılında “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetçinin Rolü,

Durumu ve Yükümlülükleri (The Role, The Position And The Liability Of Statutory Auditor Within European Union)” başlıklı bir Rapor (Green Paper) yayınlamıştır (COM/338/96).

Raporun amacı Yetkili Denetçinin Birlik içinde rolü, durumu ve yükümlülüklerini tanımlama konusunda bir tartışma başlatmaktır. Nitekim, raporda 8. Kurul Yönergesinin yetersizlikleri başlıklar halinde açıklanmıştır. Buna göre,

- 8. Kurul Yönergesi, “Denetçinin Bağımsızlığı” konusunda tam bir açıklama getirmemiştir,
- Birlik bünyesinde “Yetkili Denetim ve Denetçinin” genel bir tanımlamasının olmaması beklenti boşluğu yaratmaktadır,
- Kamunun denetimden beklentisi ile denetim meslek sahiplerinin denetçiye bakışı arasında ciddi farklılıklar vardır,
- 8. Kurul Yönergesinde Yetkili Denetçinin mesleki yeterliliğine ilişkin yüksek standartlar getirilmesine rağmen bu üye ülkelerin ulusal yasalarında farklılık göstermektedir ve her üye ülkenin eğitim sistemi bu standartları sağlamada yeterli değildir,
- 8. Kurul Yönergesinde etkin bir iç kontrol sisteminin önemi vurgulanmamıştır,
- Genel mesleki standartların eksiklikleri üye devletler arasında eş düzeyde bir kalite kontrol standardının oluşturulmasını engellemektedir,
- Yetkili Denetçinin yükümlülükleri bir üye devletten diğerine farklılık göstermektedir,
- Üye devletler “Denetçinin Bağımsızlığı” konusunda bu yönergeden daha katı kurallar ve yasalar uygulamakta bunun sonucu olarak da birlik içinde uygulanan politikalarda uyum hedefinden uzaklaşmaktadır (COM/338/96, Başlık 3).

Raporda yukarıda ifade edilen nedenler doğrultusunda Uluslararası Denetim Standartları denetim ve denetçi konusunda genel tanımlamaların oluşturulmasında başlangıç noktası olabileceği vurgulanmıştır.

Avrupa Birliğinde denetime ilişkin düzenlemelere ihtiyaç duyulmasının bir başka nedeni ise, 2001 yılında Athur Anderson Denetim Şirketinin denetiminde bulunan Enron şirketinin iflasını ilan etmesidir.

14 Nisan 2002 tarihinde resmi olmayan Birlik görüşünde Enron ilişkili yayınlara Avrupa Birliğinin ilk cevabı açıklanmıştır. Enron olayının yansımaları analiz edilerek

benzer olayların Birlik bünyesinde gerçekleşmemesi için bir dizi kararlar alınması gerektiği raporda yer almıştır. 2005 yılında etkin ve rekabetçi bir sermaye piyasasının oluşturulması için bu yapının oluşturulmasına etki eden unsurlar 5 başlıkta yayınlanmıştır. (Note for The Informal EcoFin Council, 12-13 Nisan 2002) Bunlar,

- Finansal Raporlama
- Denetim (Yetkili Denetim (Statutory Audit))
- Şeffaflık
- Finansal Analiz ve Rating Kuruluşlarının rolü ve
- Kurumsal Yönetim başlıklarıdır.

Etkin ve rekabetçi sermaye piyasasının oluşturulması doğrultusunda finansal raporlama konusunda 1995 yılında başlayan ve 2005 yılında Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçişle uyum sağlanmıştır.

Denetime ve denetçiye ilişkin uygulanacak esaslarda ise uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir.

B) Denetim Standartlarına Geçiş Süreci

Denetim Standartlarına geçiş süreci 1996 yılında yayınlanan "*Avrupa Birliğinde Yetkili Denetçinin Rolü, Durumu ve Yükümlülükleri*" başlıklı Raporun (*Green Paper*) yayınlanmasıyla başlamıştır (24 Temmuz 1996, COM/338/96). Bu raporda Yetkili Denetim ve Denetçiye ilişkin standartların belirlenmesinde Birlik yönergelerinin yetersizliği ve kamunun denetim kurumundan ve denetçiden beklentileri bir görüş olarak açıklanmıştır.

Bu rapordaki görüşleri dikkate alan Avrupa Birliği 29 Nisan 1998 tarihinde "*Avrupa Birliğinde Yetkili Denetim (The Statutory Audit In The European Union: The Way Forward)*" başlıklı bildiri yayınlanmıştır (COM/143/98). Bu bildiri Birlik bünyesinde denetçinin rolü, durumu ve yükümlülükleri konusunda kesin bir görüşün olmaması denetim kalitesi üzerinde olumsuz etki yarattığı vurgulanmıştır (COM/143/98, md. 1.1). Yine bildiri denetçinin bağımsızlığı, denetimin kalitesi ve denetçinin mesleki yeterliliği konularının önemi vurgulanmıştır. Bu konularda çözüme ulaşmak için yeni yasal düzenlemelere veya var olan düzenlemelerin ıslah edilmesine ihtiyaç olduğuna yer verilmiştir.

Bu bakış açısının gerçekleştirilebilmesi için ise üye devletlerin bu konuda uzman kişilerden oluşan Denetim Komisyonu (Committee on Auditing) kurulmasına

karar verilmiştir (COM/143/98/, md.3.2). Bu komisyon aynı zamanda iç denetime ilişkin esasları da belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Komisyon aynı zamanda Uluslararası Denetim Standartlarının Birlik bünyesinde uygulanabilirliğini de inceleyecektir. Nitekim 2004 yılında yayınlanan yasa önerisinde Uluslararası Denetim Standartlarının Birlik bünyesinde denetim standardı olarak kabul edilmesine yer verilmiştir.

İlk toplantısının 28 Ocak 1999 tarihinde yapıldığı Finansal Hareket Planında da Muhasebe ve Denetim konusunda Birlik içinde uyum sağlanması bir hedef olarak yerini almıştır. Planda yer alan hedefler üç başlıkta gruplanmıştır. Bunlar, Denetimin Kalitesi, Denetçinin Bağımsızlığı ve Denetim Standartlarıdır.

Bu doğrultuda 15 Kasım 2000 tarihinde “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetim için Kalite Güvencesi (Quality Assurance for The Statutory Audit In The EU: Minimum Requirements)” başlıklı bildiri yayınlanmıştır (EC/256/2001).

Bu bildiriye 16 Mayıs 2002 tarihli “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetçinin Bağımsızlığı: Temel Esaslar (Statutory Auditors’ Independence In The EU: A Set of Fundamental Principles)” başlıklı komisyon tavsiyesi izlemiştir (EC/590/2002).

Her iki çalışmada birlik üye devletleri tarafından ilgi görmüş ve ilgili komisyon 21 Mayıs 2003 tarihinde “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetimi Güçlendirme (Reinforcing the Statutory Audit In EU)” başlıklı bildiriye yayınlamıştır (COM/236/2003).

Birlik bünyesinde denetim ve denetime ilişkin 1996 yılında bir raporla başlayan standardizasyon çalışmaları en son 16 Mart 2004 tarihli “Konsolide Tabloların ve Yıllık Finansal Tabloların Yetkili Denetim ve 4. ve 7. Kurul Yönergelerinin Islahı (Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives 78/660/EEC ve 83/349/EEC)” birlik yönerge teklifi yayınlanmıştır.

III) AVRUPA BİRLİĞİ DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN GETİRDİKLERİ

A) “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetim için Kalite Güvencesi: Asgari Esaslar” Başlıklı Bildirinin Getirdikleri

Yayınlanan rapor ve bildirimlerde Birlik içinde denetime ilişkin kalite standardının olmaması ve her bir üye devletin kendi içinde farklı standartlar oluşturmasının sakıncalarından bahsedilmiştir. Bu tür farklılıkların olduğu bir ortamda *Denetim Kalitesi* Avrupa Birliği için yeni bir olgudur. (EC/256/2001, md. 5).

Bildiride kalite güvencesi konusunda asgari gereklilikler düzenlenmiştir. Komisyon konulan bu asgari esasların üye devletler içinde cevap bulup bulmayacağı konusunda da süreye yer vermiştir. Buna göre, eğer bu bildiri kalite güvencesi konusunda beklenen uyumu sağlamazsa Birliğin ilgili komisyonu yasal düzenleme ihtiyacını yeniden inceleyecektir ve Komisyon bu etkiyi 3 yıl boyunca gözlemleyecektir (EC/256/2001, md. 13)

Bildiride düzenlenen asgari esaslar 12 başlıkta açıklanmıştır. Buna göre getirilen asgari esaslar şöyledir:

Kalite güvencesinin Kapsamı: Yetkili Denetçi ve Denetim Firmaları

Metodoloji (Yöntem): (EC/256/2001, md. 2) İki yöntem önerilmektedir. *Yeniden İnceleme* (Peer Review) ve *Gözlem* (Monitoring).

Gözlemin Kapsamı: Yetkili Denetçiler veya Denetim firmaları belli bir dönem boyunca incelemenin kapsamına alınmıştır. Bu dönem

- halka açık anonim şirketler için en fazla 6 yıl (daha önce incelenen denetçiler için bu süre kısaltılabilir (EC/256/2001, md.3.4, 3.5))
- küçük işletmeleri denetleyen denetim firmaları için bu gözetim sürecinin 10 yıla kadar uzatılabilir

Gözlemcilerin Seçimi: Gözlemciler, meslek mensubu olmayan ancak mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişi ve kuruluşlardan seçilmelidir.

Kalite İncelemesinin Kapsamı: Kalite İncelemesi şu konuları kapsamalıdır:

- Çalışma kağıtlarında yer alan kanıtların kalitesi,
- Denetim standartlarına uygunluğu,
- Denetçi bağımsızlığını da içeren etkin kurallara uygunluğu,
- İç Denetim Sisteminin varlığı,

İncelemede Denetim raporunun, uygun formatta hazırlanması ve denetim görüşüne yer verilmesi, finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygunluğu ve finansal tabloların uygunluk denetimi sırasında aksaklıkları içerip içermediği konularına da yer verilmelidir.

Kamuyu Aydınlatma ve Raporlama: Bildiride yapılan inceleme ve gözetim sonucunda oluşan görüşün rapor olarak yayınlanması ve kamu görüşüne sunulması vurgulanmıştır. Rapor asgari düzeyde aşağıdaki esasları içermelidir:

- Kalite Garanti sisteminin yönetiminin (planlama ve kontrol) denetimi
- Gözlem sonuçlarının değerlendirilmesi

– Sonuçların raporda yer alması ve yayınlanması (EC/256/2001, md. 6.1)

Gözlemcilerin görüşlerini destekleyecek ve gerçekçi kılacak yeterli kaynağa ulaşılması gerektiği bildiride yer almıştır (EC/256/2001, md. 11)

Sır Saklama:– Denetçi denetim dosyalarını gözlemciye teslim ettiğinde sır saklama standardını ihlal etmiş olmamaktadır (EC/256/2001, md. 8.1). Bir başka ifadeyle kalite güvencesi sistemi içinde denetçi denetim sır saklama standardını zedelemiş olmamaktadır.

Gözlemcinin Kalitesi, Bağımsızlığı ve Objektifliği: Gözlemcilere her türlü bilgi teslim edilmesi nedeniyle gözlemcinin kalitesi, bağımsızlığı ve objektif olması önem kazanmaktadır. Bu nedenle bildirin 9. ve 10. başlıklar gözlemcilere ilişkin esasları düzenlemiştir. Gözlemci denetim kalitesini ölçecek yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalı ve kalite güvencesi konusunda özel eğitime tabi tutulmalıdır (EC/256/2001, md.9).

Yetkili denetim için kalite güvencesinin denetimin kalitesi için temel esas olması nedeniyle denetim kalitesinin iyi olması yayınlanan finansal bilgilerin kalitesini de arttıracaktır. Bildirinin amacı finansal bilgilerin güvenilirliğini denetim kalitesini koruyarak sağlamaktır. Böylece finansal tabloların güvenilirliği artmış olacak ve kamuda bir güven oluşacaktır. Nitekim bu düzenleme üye devletler tarafından ilgi görmüş ve uygulamaya alınmıştır (COD/0065/2004, md. 4).

B) “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetçinin Bağımsızlığı: Temel Esaslar” Başlıklı Bildirinin Getirdikleri

8. Kurul Yönergesine ilişkin getirilen eleştirilerden biri de yönergenin denetçinin bağımsızlığı konusunda tam bir açıklama getirmemesidir.

Bu nedenle de Denetçinin bağımsızlığını belirleyen temel esaslar ve tanımlar her bir üye devlette farklılık göstermektedir (EC/590/2002). Bu önerinin yayınlanmasında da amaç birlik bünyesinde Denetçinin Bağımsızlığına ilişkin temel esas ve tanımlamalarda uyumu sağlamaktır. Bu da denetim kalitesini arttırmada bir aşama olarak değerlendirilmektedir (EC/590/2002, md.14).

Öneride *Bağımsızlık* ifadesi objektif olma, dürüstlikle birlikte açıklanmıştır.

Denetçi denetimi yapılan işletmenin finansal tabloları üzerinde objektif görüş bildirebilmesi için, denetçi objektif görüşünü tehlikeye atabilecek faaliyetlerden kaçınmalı ve denetimi yapılan işletmeden tamamen bağımsız faaliyet gösteriyor olmalıdır (EC/590/2002, md 1.3).

Bildiride denetçinin bağımsızlığını etkileyecek temel hususlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Denetim Görüşünü Etkileyecek Kişiler:

- Yetkili denetim ve denetim firmasıyla yasal ilişkisi ne olursa olsun, denetimin yürütülmesi ve kabulüyle ilişkili olan kişiler (Anlaşma grubu (Engagement Team)),
- Yetkili denetimle doğrudan ilişkili bulunan denetçi grubu (çalışanları ve yöneticileri),
- Yetkili Denetimle ilgili diğer uzmanlık alanlarında (Hukuk, vergilendirme, finansman uzmanları) görevlendirilen çalışanlar,
- Denetim kalite kontrolünü yapan gözlemciler,
- Denetim şirketinin idarecileri, danışmanları ve elektronik ortam üzerinden üye olan denetim firmaları veya denetçilerdir (EC/590/2002, md.2.3).

Ailevi İlişkiler: Müşteri ile denetçi veya denetim firması arasında ailevi veya özel ilişkinin olması durumunda bağımsızlık zedelenecektir.

Ücret: Ücret finansal tablo dipnotlarında kamuya açıklanmalı ve ücret bilgisinin 4 ana gruba bölünmesi ve bu kategorilerin: Yetkili Denetim Hizmetleri, Garanti Hizmetleri, Vergi Danışma Hizmetleri ve Diğer Denetim Dışı Hizmetler olması gerektiği belirtilmiştir (EC/590/2002, md.5.3).

Önerinin özel hükümler başlığı altında yayınlanan bir grup düzenlemede ise Yetkili Denetçi, Denetim Firması, Denetim Anlaşması Grubu ve Denetim Firmasının bir üyesinin denetimi yapılacak işletme (müşteri) ile dolaylı veya doğrudan bireysel finansal çıkarının olmasının "bağımsızlığı" zedeleyeceği vurgulanmıştır (EC/590/2002, md.1.2).

Düzenlemede Denetçinin veya denetim şirketinin bağımsızlığını korumak için,

- Denetlenen İşletmelere İlişkin Esaslara (denetlenen işletmenin yapısı, denetlenen işletmenin yöneticileriyle ilişkiler)
- Kalite güvencesine
- Yetkili Denetçiye İlişkin Esaslara (Denetim firması sahiplerinin kontrol gücü ve denetim firması iç kontrol sistemi) özen gösterilmelidir.

Bir öneri niteliğinde üye devletlerin görüşüne sunulan bu düzenleme de üye devletler tarafından ilgi görmüş ve uygulamalarına alınmıştır (COD/0065/2004, md. 4).

C) “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetimi Güçlendirme”

Başlıklı Bildirinin Getirdikleri

“Yetkili Denetimi Güçlendirme” başlıklı bu bildirinin amacı finansal tabloların güvenilirliğini ve denetim mesleğinin itibarını arttırmaktır. Birlik 8. Kurul Yönergesinin bu konuda yetersiz kaldığı Avrupa Birliğinin çalışmalarında ve raporlarında defalarca ifade edilmiştir. Bu bildiride de bu yetersizliği ortadan kaldıracak şekilde Denetçinin Rolü, Durumu ve Yükümlülüklerini belirleyecek esaslar ve yapılacak çalışmalar düzenlenmiştir.

Buna göre bildiride modern bir düzenlemenin iskeleti,

- 8. Yönergenini güncellenmesi ve
- Kurumsal yönetim bünyesinde “Denetim Düzenleme Komitesi”nin kurulması olmak üzere iki kısımda açıklanmıştır (COM/236/2003, md.2).

Meslek mensubu uzman kişilerden oluşacak Denetim Düzenleme Komitesi Avrupa Birliği Denetim Komitesine çalışmalarında katkıda bulunacak ve denetçiyeye ilişkin esasları belirlerken, eğitim, kamu adına gözetim, kalite güvencesi, disiplin cezaları, denetim standartları, ahlaki kurallar ve bağımsızlık gibi konuları da dikkate alacaktır (COM/236/2003, md.2.2).

Avrupa Birliği finansal raporlamaya ilişkin aldığı kararlar doğrultusunda 2005 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulayacaktır. Bu uygulamaya paralel olarak denetim kurumunun Birlik bünyesinde güçlendirilebilmesi için 2003 yılında yayınladığı bu bildiride 2005 yılından itibaren Uluslararası Denetim Standartlarını esas almanın denetime ve denetçiyeye ilişkin esasların belirlenmesinde fayda sağlayacağı belirtilmiştir (COM/236/2003, md.3.1).

Bu nedenle Denetim Komitesi Avrupa Birliği ve üye devletlerin denetim konusunda Uluslararası Denetim Standartlarında yer alan düzenlemelerin analiz ve uygulanabilirliğini tespit etmiştir. Nitekim 2004 yılında yayınlanan direktif önerisinde Uluslararası Denetim Standartları yeterli ve kaliteli esasları içerdiğinden kabul görmüştür.

Bildiride denetime ilişkin kamu adına da gözetim yapacak bir üst kurulun kurulması gerektiği belirtilmiştir. Bu üst kurulun çalışmaları eğitim, denetçi belgesi verme, standart oluşturma, kalite güvencesi ve disiplin sistemlerini kapsamalıdır. Kurulun yaptırım gücü olması ve şeffaf olması gerekmektedir.

Enron olayına Avrupa Birliğinin tepkisi olarak 12-13 Nisan 2002 tarihinde yapılan toplantı ve yayınlanan raporda düzenleme yapılacak alanlardan biri de Kurumsal Yönetimdir. Bu karar doğrultusunda Yetkili Denetimi Güçlendirme

bildirisinde Kurumsal Yönetimin denetçi, denetim komitesi ve iç denetimle ilişkide olması gerektiği belirtilmiştir. Burada denetçinin işletme yöneticilerinden bağımsız olması amaçlanmaktadır. Denetçinin ve denetim komitesinin işletme kurumsal yönetim sisteminden bağımsız yapısı ve denetçinin rolü tanımlanmalıdır (COM/256/2003, md. 3.3). Yine iç kontrol sistemi de kurumsal yönetim içinde dikkate alınmaktadır. Kurumsal Yönetim, iç kontrol sisteminin kalitesi ve işlerliğinden sorumludur (COM/256/2003, md. 3.3).

Bu çalışmada Yetkili Denetime ilişkin hareket planı konusunda hedefler konulmuştur: Buna göre;

- Kısa dönem Hedefler (2003-2004)
- Şirketler Hukuku Yönergesinin güncellenmesi
- Birlik içinde yasal alt yapının oluşturulması
- Denetim mesleği üzerinde kamu gözetimini güçlendirme
- Yetkili Denetim için 2005 yılından itibaren Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanması
- Uzun Dönem Hedefler (2004-2006)
- Disiplin cezaları sistemini geliştirme
- Denetim firmalarını ve network bağlantılarının şeffaflaştırma
- Kurumsal Yönetim ve İç kontrol sisteminin güçlendirilmesi
- Denetçinin Bağımsızlığı ve Ahlaki Kuralların belirlenmesi
- Denetim hizmetleri için iç piyasanın derinleştirilmesi
- Denetçi yükümlülüklerini incelemesidir (COM/256/2003, s.12).

2004 yılının ilk yarısında (16.3.2004 tarihinde) yayınlanan direktif önerisinde bu bildiride kısa dönem hedefi olarak konulan yasal alt yapının oluşturulması ve denetim için Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanması yer almış ve yayınlanan bu çalışma henüz bir yasa önerisi olmasına rağmen tüm üye devletler ilgi göstermişlerdir.

D) “Konsolide Tabloların ve Yıllık Finansal Tabloların Yetkili Denetim ve 4. ve 7. Yönergelerin Islahı” Yönerge Teklifi Getirdikleri

8. Yönergenin yetersizliğiyle ve ilk kez 1996 yılında yayınlanan Yeşil Rapor (Green Paper) gündeme gelen denetim standartlarının oluşturulması 16 Nisan 2004 tarihinde yayınlanan bu yönerge teklifiyle şekillenmiştir. Bu yönerge teklifinin hazırlanmasında en önemli etken daha önce 2000 ve 2002 yıllarında yayınlanan

önerilerin üye ülkeler tarafından uygulamaya alınmış olmasıdır (COD/0065/2004, md. 4).

Birlik içinde hedeflenen 2005 yılında etkin ve rekabetçi bir sermaye piyasasının oluşumunu ve finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak ve üçüncü kişileri korumak için denetçilere ilişkin standartların geliştirilmesi ve kamuya açık bir sistemde denetçilerin kayıtlı olması bir gereklilik haline gelmiştir (COD/0065/2004, md. 7)

Kurumsal yönetim bünyesinde oluşturulacak denetim komitelerinin finansal ve faaliyet riskinin azaltılmasına ve etkin iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkı sağlayacağı bir kez daha teklifte belirtilmiştir. Öneride 13 başlıkta denetim ve denetçiyeye ilişkin esaslar belirlenmiştir.

Düzenlemenin 1. Başlığında yer alan tanımlamalar aşağıdaki gibidir:

Yetkili Denetim; bu yönergede yer alan hükümler ve Birlik yasaları doğrultusunda yıllık ve konsolide finansal tabloların denetlenmesidir.

Yetkili denetçi ise üye devletlerin ilgili otoriteleri tarafından bu yönergedeki hükümler doğrultusunda yetkilendirilen kişilerdir (COD/0065/2004, md. 1 ve md. 2).

İlgili Otorite ise Yetkili Denetçi veya Denetim Firmasını denetleyen ve bu konuda bu yönergede yer alan hükümler çerçevesinde gerekli düzenlemeleri yapmakla sorumlu kuruluştur(COD/0065/2004, md.8) şeklinde tanımlanmıştır.

Teklifin 2. Başlığında Yetkili Denetçilerin ve Denetim Firmalarının Yetkilendirilmesine ilişkin esaslara yer verilmiştir.

Düzenlemeye göre, yetkili denetçi veya denetim firması her üye devletin kendi içinde oluşturacağı bir kurum (ilgili otorite) tarafından yetkilendirme ve onay koşulları belirleyecektir. Bu kurum ayrıca denetimi yürüten kişi veya kuruluşların iyi bir üne sahip olduğunu da onaylayacaktır (COD/0065/2004, md.4).

Onay mekanizmasını yürütecek ilgili kurum eğer denetçinin veya denetim firmasının saygınlığına ve güvenilirliğine bir zarar geldiğini veya iyi ününü tehlikeye attığını gözlemlerse, denetçi veya denetim şirketinin yetkilerini geri alabilir (COD/0065/2004, md.5)

2. Başlığın Sürekli Eğitime ilişkin düzenlemelerinde bir kişinin yetkili denetçi olabilmesi için en az lise mezunu olması, mesleki bilgileri içeren gerekli teorik eğitimi almış olması, mesleki tecrübeye sahip olması ve üniversite bitirme düzeyinde bir mesleki yeterlilik sınavını geçmiş olması esasına yer verilmiştir (COD/0065/2004, md.6).

Mesleki bilgi ve mesleki tecrübenin sınırları yönergede çizilmiştir. Mesleki bilginin ölçüldüğü mesleki yeterlilik sınavı mesleğe ilişkin şu konuları içermelidir;

- Genel Muhasebe
- Yasal düzenlemeler ve Yıllık ve Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması Standartları
- Uluslararası Muhasebe Standartları
- Finansal Analiz
- Maliyet ve Yönetim Muhasebesi
- Risk yönetimi ve iç kontrol
- Denetim
- Mesleki Standartlar
- Uluslararası Denetim Standartları
- Mesleki Özellikler
- Mesleki Etik ve Bağımsızlık

Yine denetimle ilgili

- Şirketler hukuku ve Kurumsal Yönetim
- Vergi Hukuku
- Ticaret Hukuku
- Sosyal Güvenlik Hukuku
- Yönetim Bilgi Sistemleri
- İşletme, Genel ve Finansal Ekonomi
- Matematik ve İstatistik
- İşletme Yönetiminin Temelleri konuları da sınav kapsamına alınmıştır.

Bu konu başlıkları lise mezunu bir denetçi adayı için geçerli olacak konulardır. Bu konuların eğitiminin verildiği bir bölümden lisans derecesine sahip olanlar bu mesleki yeterlilik sınavından muaf tutulur (COD/0065/2004, md.9). Şunu da belirtmek gerekir ki, sahip olunan lisans derecesi sınav konularının tamamını kapsamak kaydıyla muaf tutulur.

Denetçi adayları mesleki bilginin yeterliliğine ilişkin sınavın bir kısmını da mesleki tecrübe oluşturmaktadır. Amaç teorik bilginin uygulamaya yansıtılmasını ölçmektir.

Buna göre, en az 3 yıllık bir staj dönemini tamamlamalı ve bu staj süresinin 2/3'ü üye devletlerin biri tarafından yetkilendirilen denetçi ve denetim firmasında yapılmış olmalıdır (COD/0065/2004, md. 10).

Eğer denetçi lise mezunu değilse veya üniversite sınavına girmeye hak kazanmamışsa, yetkili denetçi olabilmesi için, finans, hukuk ve muhasebe alanında 15 yıllık tecrübeye sahip olmalı ve mesleki yeterlilik sınavını geçmiş olmalıdır. Yine denetçi adayı finans, hukuk ve muhasebe alanında 7 yıllık tecrübeye sahip olup, Üye devletler tarafından yetkilendirilen bir denetçi veya denetim firmasında 2 yıl (3 yıllık tecrübenin 2/3'ü) çalışmış olması ve mesleki yeterlilik sınavını almış olması gerekmektedir (COD/0065/2004, md.11). Mesleki tecrübeye sahip bir denetçi 1 yıldan az olmamak kaydıyla teorik eğitim almalıdır (COD/0065/2004, md.11).

Yetkili denetçi niteliğini kazanan ve denetçi belgesini alan kişi veya kuruluş mesleki yeterliliğin devamı için sürekli eğitime tabi tutulması düzenlemede vurgulanmıştır.

3. Başlıkta Yetkili denetçi niteliğine sahip denetçi ve denetim firmalarının kimlik numaralarının olacağı ve kolaylıkla ulaşılabilen elektronik ortamda oluşturulacak sicile kayıtlı olmaları gerektiği belirtilmiştir. Burada yer alan kimlik bilgileri düzenli olarak güncellenmelidir.

4. Başlıkta mesleki ahlak kurallarına ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Buna göre denetçi topluma karşı sorumluluk taşıdığıın bilincinde olarak dürüstlük, objektiflik ve mesleki yeterlilik konusunda gerekli hassasiyeti göstermelidir (COD/0065/2004, md.21). Yine denetçi denetimini yaptığı firmaya ilişkin belge ve bilgilerde yer alan işletme sırlarını güvenilirlik esasına dayalı olarak saklamalıdır.

16 Mayıs 2002 tarihli "Avrupa Birliğinde Yetkili Denetçinin Bağımsızlığı: Temel Esaslar (Statutory Auditors' Independence In The EU: A Set of Fundamental Principles)" başlıklı komisyon tavsiyesi yönerge teklifinin 5. Başlığı olarak yer almıştır. Buna göre denetim firması veya denetçi objektif denetim görüşünü etkilemeyecek şekilde bağımsız olmalıdır (COD/0065/2004, md.23). Bağımsızlığı etkileyecek etmenlerden biri olan "Denetim Ücreti" denetim kalitesinin sağlanması için yeterli olmalı, herhangi bir tereddüt içermemesi ve ek denetim hizmetleriyle belirlenmemesi gerektiği belirtilmiştir (COD/0065/2004, md.25).

Birlik bünyesinde 2000 ve 2002 yılında yayınlanan "Denetim Kalitesi" ve "Denetçinin Bağımsızlığı" konulu bildirimlerde bu konu ayrıntılı olarak açıklanmış ve üye devletler bu çerçevede yasal alt yapılarını oluşturmuşlardır.

6. Başlığında Yetkili denetçi veya denetim firmasının standartlar çerçevesinde (Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları) uygunluk ve tutarlılık denetimi sonucunda ulaştığı "GÖRÜŞ"ü denetim raporunda yer almalıdır. Bu konu Birliğin 4. Kurul Yönergesinde Denetim Raporuna ilişkin "görüş bildirme" esasına ilişkin düzenlemelerinde de yer almıştır ve yönerge bu çerçevede güncellenmiştir.

7. Başlık Birliğin ilk düzenleme önerisi olan "Kalite Güvencesi"ne yöneliktir. Buna göre denetim firmaları kalite güvencesini sağlayacak kalite sistemlerini oluşturmaları gerektiği belirtilmiştir (COD/0065/2004, md.29). Avrupa Birliği üye devletleri de Kalite Güvencesine yönelik düzenlemeyi dikkate alarak gerekli yasal düzenlemeleri yapmışlardır.

9. Başlıkta tüm yasal denetçilerin kamu gözetimine tabi olmaları gerektiği vurgulanmıştır. Kamu gözetimi sistemi denetimle ilgili ancak uygulamacı olmayan kişilerce yönetilmeli ve yöneticilerin bağımsız ve şeffaf aday gösterme yoluyla seçilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Kamu gözetim sistemi,

- Yetkili denetçi ve denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve sicile kaydı,
- Ahlaki standartların uygulanmasını ve denetim firmalarının iç kalite kontrol sistemini,
- Sürekli eğitimi, kalite güvencesini ve soruşturma ve disiplin sistemini denetleyecektir.

Kamu gözetim kurumu gerekli kararları alabilmek için denetçi ve denetim firmaları hakkında soruşturma açma hakkına da sahiptirler (COD/0065/2004, md.31/5) ve kurum raporlarını şeffaflık esası çerçevesinde yayınlamalıdır.

Düzenlemede kurumun finansal yapısına ilişkin esaslara da yer verilmiştir. Kuruma yeterli fon yetkili denetçi ve denetim şirketleri dışında bağımsız bir kurum yada kuruluş tarafından sağlanmalıdır (COD/0065/2004, md.31/7).

Avrupa Birliği bünyesinde kamu gözetim kurumunun faaliyetlerine ve bu konudaki yasal düzenlemelerde uyumun sağlanması için üye ülkelerle iş birliği içinde olunması gerektiği de yönerge teklifinde vurgulanmıştır. (COD/0065/2004, md.32).

Kamu gözetimi konusunda düzenlemelerin getirildiği bu başlıkta, üye ülkelerin karşılıklı getirdiği yasal düzenlemelerin kabulü, soruşturmalarda ülkeler arasında işbirliğine ilişkin düzenlemelerin getirilmesi gibi esaslara da yer verilmiştir.

12. başlıkta birlik dışında üye olmayan ülkelerin denetçilerinin yetkilendirilmesi, sicile kaydı, denklik verilmesi ve üye olmayan ülkelerin ilgili otoriteleriyle işbirliği konularına yer verilmiştir.

Birliğe üye olmayan bir ülkenin denetçisine,

- ülkesinde denetçi olarak yetkilendirilmesi,
- bu yönerge teklifinde yer alan teorik yeterliliğe ve mesleki tecrübeye sahip olması ve üye devletle ilgili yasal düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olması koşuluyla, üye devletin ilgili otoritesi tarafından istenirse yetkili denetçi olarak onay verilebilir (COD/0065/2004, md.44).

Bu şartları taşıyan denetçi aşağıdaki durumlarda onay veren üye devletin siciline kayıt olmalıdır. Bunlar;

- Birlik üyesi olmayan bir ülke işletmesinin hisse senetleri üye devletlerin sermaye piyasasında işlem görüyorsa,
- Denetçi bu işletmenin yıllık ve konsolide finansal tablolarını denetliyorsa ve
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ana şirket üye devlet yasal düzenlemelerine tabi ise Yetkili Denetçi onayı verilen denetim firması veya denetçi sicile kayıt olmalıdır (COD/0065/2004, md.45).

Bu başlıkta yer alan esaslar henüz resmen üye olmayan ülkemiz için geçerli olacaktır.

16 Mart 2004 tarihinde yayınlanan bu yönerge teklifi yasal nitelik kazanması Avrupa Birliğinin Ekonomik ve Sosyal komitesinin kararıdır. Şunu da belirtmek gerekir ki, bu düzenleme henüz yönerge teklifi aşamasında olmasına rağmen üye devletler tarafından ilgi görmüş ve ulusal yasalarında ilgili düzenlemeleri yapmıştır ve yapmaktadırlar (IP/340/04).

Finansal Raporlama ve Denetim konusunda uyumun hedeflendiği Finansal Hareket Planı neticesinde Avrupa Birliği üye devlet işletmeleri 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alacaklardır. Denetim konusunda da Yetkili Denetim ve Denetçiyeye ilişkin esaslarda uyumun sağlanması için Uluslararası Denetim Standartları düzenlemede önerilmiş, bunun yanı sıra da denetim kalitesini arttırma, denetçinin bağımsızlığı ve denetçiyeye ilişkin mesleki yeterlilik esasları da önerilmiştir. Bu önerilerin kabul görmesi Avrupa Birliğinin 2005 yılı ortalarında bu konuda yasal düzenlemelerin yapılacağıının sinyallerini de vermektedir (IP/340/04).

SONUÇLAR

Avrupa Birliğinde 1984'den bu yana yürürlükte bulunan ve Denetçiye İlişkin Esasları düzenleyen 8. Kurul Yönergesine 1996 yılında yayınlanan bir raporla eleştiriler getirilmiş ve yönergenin yetersizliği vurgulanmıştır. 2001 yılında yaşanan Enron olayı etkisiyle ve bu rapor sonucunda Finansal Hareket Planında Denetime ilişkin esasların uyumlaştırılması hedefine yer verilmiştir.

1996 yılında başlayan bu süreç aşama aşama 16 Mart 2004 tarihinde yönerge teklifinin yayınlanmasıyla devam etmiştir. Birlik bünyesinde yayınlanan bildiri ve önerilerde Yetkili Denetim ve Denetçiye ilişkin aşağıdaki düzenlemeleri getirmiştir:

- Denetçilere ilişkin mesleki standartlar (hem teorik hem de mesleki tecrübe konularında) getirilmiş ve Uluslararası Denetim Standartları kabul edilmiş,
- Yetkili Denetçilere denetim yetkisinin verilebilmesi için mesleki yeterliliğin bir sınavla belgelenmesi düzenlenmiş ve Birlik bünyesinde üniversite düzeyinde teorik bilgi kapsamında bulunan konularda eğitim veren bölüm ve fakültelerde Socrates programı çerçevesinde uyumun sağlanması hedeflenmiş,
- Yetkili Denetçi belgesi alan denetçilerin sicile kayıtlı olması (elektronik ortamda) ve denetçi hakkında bilgilere bu elektronik sicil kaydından kolayca ulaşılabilmesi,
- Mesleki ahlak, sır saklama ve denetçinin bağımsızlığı hakkında temel esaslar düzenlenmiş,
- Üye devletlerin denetçiye ilişkin soruşturma ve disiplin cezaları konusunda gerekli yatırımları getirmesi,
- Denetim Kalitesini Garanti Sisteminin kurulması ve gerekliliği konusunda esaslara yer verilmiş,
- Yetkili Denetçi ve Denetim Firmalarının kamu gözetimine tabi olması ve kamu gözetim kurumu uygulamacılar dışında ancak denetimle ilgili bilgi sahibi kişilerden oluşturulması ve,
- Üye olmayan devletlerin denetçilerinin yetkili denetçi statüsünü kazanması konusunda esaslar düzenlenmiştir.

Ülkemizde bu konuya ilişkin düzenlemelere baktığımızda, denetim ve denetçiye ilişkin esaslar hem Sermaye Piyasası Kurulunun Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği'nde hem de Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra Bankacılık

Düzenleme ve Denetleme Kurulu "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ve Türkiye Bankalar Birliğinin "Bankacılıkta Etkin Gözetim Ve Denetime İlişkin Temel Prensipler Basel Komite" başlıklı bir çalışma yayınlanmıştır.

SPK'nın bu konuda getirdiği düzenleme etkin bir sermaye piyasasının oluşturulmasına yönelik olarak halka açık anonim şirketlerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve esaslarına uygun olup olmadığının denetlenmesidir. Bu konuda denetçiyeye ilişkin bir takım mesleki standartlar getirilmiştir.

Hem SPK'nın ilgili tebliğinde hem de meslek yasasında denetime ve denetçiyeye ilişkin esaslar getirilmekle birlikte, Avrupa Birliği düzenlemelerinde yer alan teorik bilgi yeterliliğini gösterecek mesleki konular açıkça belirtilmemiştir.

Teorik bilgi için İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinden veya Hukuk Fakültelerinden mezun olmaları yeterli görülmüştür. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda meslek sınavı konuları Avrupa Birliği düzenlemesinde olduğu kadar kapsamlı değildir.

Mesleki tecrübeye ilişkin ise her iki düzenlemede de denetçinin uygulama bilgisini ölçmek için staj ve meslekle ilgili belli sürelerde çalışma şartları getirilmiştir.

Avrupa Birliği düzenlemelerinde yer alan bir başka husus denetçinin sicil kaydının olmasıdır. Bu konuda ülkemizdeki düzenlemelerde de denetçinin veya denetim kuruluşunun adı, unvanı ve adreslerinin kayıtlı olması ve ilan edilmesi esası yer almaktadır.

Kamu gözetimi konusunda Avrupa Birliği düzenlemesinde yer alan esas, ülkemizde de mevcuttur. Hem meslek kuruluşu olan TURMOB ve meslek odaları denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerini gözetlemek ve denetlemekle yetkilidir.

Ülkemizde denetim ve denetçiyeye ilişkin düzenlemeler Avrupa Birliği çalışmalarıyla karşılaştırıldığında büyük bir çoğunlukla uyum içinde olduğu görülmektedir. Ancak ülkemizde muhasebe ve raporlamaya ilişkin düzenlemeleri de dikkate aldığımızda her bir kurum kendi içinde düzenlemeler yayınlamakta bu da ülkemiz içinde getirilen düzenlemelerde uyumun sağlanmasını güçleştirmektedir.

Bunun yerine yetkili bir kurum tarafından finansal raporlama ve denetim konusunda tek bir düzenlemenin yayınlanması ülkemizde muhasebe ve denetim konusunda uyumun sağlanmasında faydalı olacaktır.

SONNOTLAR

- ¹ Yayınlanan yasa teklifinde (16.3.2004) konuların kapsamı genişletilmiştir.
- ² Yayınlanan yasa teklifinde (16.3.2004) mesleki tecrübenin tespiti için farklı çalışma süreleri getirilmiştir.
- ³ Yayınlanan yasa teklifinde (16.3.2004) bu sicil kaydının elektronik ortamda olması gerektiği düzenlenmiştir.
- ⁴ 8. Yönerge (8th Directive) olarak adlandırılan bu yönerge, çalışmamızda yer alan 8. Kurul Yönergesinden (8th Council Directive) farklıdır. 8. Yönerge Şirketler Hukuku hakkındadır.

KAYNAKÇA

- COD/0065/2004** “Konsolide Tabloların ve Yıllık Finansal Tabloların Yetkili Denetim ve 4. ve 7. Kurul Yönergelerinin Islahı (Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives 78/660/EEC ve 83/349/EEC)” 16 Mart 2004
- COM/338/96** “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetçinin Rolü, Durumu ve Yükümlülükleri (The Role, The Position And The Liability Of Statutory Auditor Within European Union)” başlıklı bir Rapor (Green Paper), 24 Temmuz 1996
- COM/143/98** “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetim (The Statutory Audit In The European Union: The Way Forward)”, 29 Nisan 1998
- COM/236/2003** “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetimi Güçlendirme (Reinforcing the Statutory Audit In EU)” 21 Mayıs 2003
- COM/286/2003** Opinion of the European Economic and Social Committee on the “Communication From the Commission to the Council and the European Parliament Reinforcing the Statutory Audit in the EU, 30 Mart 2004
- EC/2002/1606** Regulation (EC) No 1606/2002 Of The European Parliament And Of The Council On The Application Of International Accounting Standards, 19 Temmuz 2002
- EC/256/2001** “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetim için Kalite Güvencesi (Quality Assurance for The Statutory Audit In The EU: Minimum Requirements)” 15 Kasım 2000
- EC/590/2002** “Avrupa Birliğinde Yetkili Denetçinin Bağımsızlığı: Temel Esaslar (Statutory Auditors’ Independence In The EU: A Set of Fundamental Principles)” 16 Mayıs 2002
- EC/51/200** Directive 2003/51/EC, amending Directives 78/660/EEC, 86/635/EEC and 91/674/EEC on the annual and consolidated accounts of certain types of companies, banks and other financial institutions and insurance undertakings, 18 Haziran 2003.
- EEC/253/84** EIGHTH COUNCIL DIRECTIVE, 10 Nisan 1984
- EEC/660/78** FOURTH COUNCIL DIRECTIVE, 25 Temmuz 1978
- IP/340/04** Frequently Asked Questions, 16 Mart 2004

Avrupa Birliği Denetim ve Denetçiyeye İlişkin Esas. Uyumlaştırılması Çalışması / 177

**Yalkın Y. ve
Akdoğan, N.**

(1994), *Avrupa Topluluğu 4., 7. 8. Yönergeleri*, TÜRMÖB Yayınları 9,
Ankara

**Avrupa Birliği
Resmi Gazetesi**

<http://europa.eu.int/eur-lex/en/archive>

**AB Denetime
İlişkin Haber
Portali**

http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing

http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/1134.htm