

# SEKİZİNCİ YÖNERGE ÇERÇEVESİNDE AVRUPA BİRLİĞİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

Ali ÇALIŞKAN\*

## GİRİŞ

Avrupa Birliği, 1932 yılında BENELÜKS ve 1952 yılında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunun kurulmasının ardından Avrupa ülkeleri arasında daha kapsamlı bir ekonomik birleşmenin gerçekleştirilmesi düşüncesinin sonucunda 1957 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu adıyla kurulmuştur.

1 Ocak 1958 tarihli Roma Antlaşması gereğince, Topluluğa üye ülkelerin muhasebe sistemlerini Topluluk yönergelerinde belirlenen kural ve ilkelere uygun bir yapıya kavuşturmaları gerekmektedir. Bu sayede üye ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında standardizasyon sağlanması amaçlanmıştır.

Sonraki yıllarda sırasıyla AT ve AB adlarını alan Birlik, günümüzde de ortak bir hukuk düzeni kurmak ve tüm üye ülkelerin yasaları arasında uyum sağlamak amacıyla çalışmalarını sürdürmektedir. Bu çalışmalar kapsamında şirketler hukuku başlığı altında muhasebe ve denetim konuları da ele alınmaktadır.

Birlik, üye ülkeler arasında muhasebe ve denetim konularında standardizasyonu sağlamak üzere direktifler yayımlamaktadır. Bu amaçla dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler yayımlanmıştır. 1984 yılında yayımlanan ve dünyada yaşanan finansal skandalların ardından 2006 yılında son bir değişiklik geçiren Sekizinci Yönergede bağımsız denetim ve denetim standartlarına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bu çalışmada Sekizinci Yönerge çerçevesinde AB bağımsız denetim uygulamalarına yer verilecek ve 2006 yılında getirilen değişiklikler ele alınacaktır.

## AB Öncesinde Durum

Avrupa Topluluğunun kurulmasından önce Avrupa ülkeleri arasında muhasebe konusunda uyum ve işbirliği sağlamak, muhasebe sorunlarına

---

\* Stj. Hazine Kontrolörü

çözüm getirmek ve tek düzen muhasebe uygulamasını geliştirmek amacıyla 1951 yılında Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği (L'Union Europeene des Experts-Comptable - UEC) kurulmuştur. Kurucu üyelerini, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Hollanda, İtalya, Lüksemburg, Portekiz, İspanya ve İsviçre'nin oluşturduğu Birliğe 1963 yılında İngiltere ve Hollanda da katılmıştır. UEC, AB tarafından Topluluğun çıkarlarını temsil eden bir kuruluş olarak kabul edilmiştir.

AB'ye üye ülkelerin profesyonel muhasebe kuruluşlarının oluşturduğu muhasebe çalışma grubu da (Accounting Study Group) AB'nin bu alandaki çalışmalarında önemli role sahip kuruluşlardan birisidir.<sup>1</sup>

### **AB'nin Muhasebe ve Denetim Alanındaki Düzenlemeleri**

AB, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların yaratılması amacıyla "Direktifler/Yönergeler" adı altında düzenlemeler getirmektedir. Bu düzenlemelerin üye ülkelere kendilerine tanınan belirli bir dönemin sonunda uygulamaya konması gerekmektedir. Üye ülkeler bu çerçevede, kendi yasa ve düzenlemelerini AB düzenlemelerine uyumlu hale getirmek zorundadırlar. Muhasebe ilkeleri, mali raporlar, bağımsız denetim ve ilgili diğer konuları kapsayan bu direktiflerin hazırlanması sırasında Muhasebe Çalışma Grubu'nun danışmanlığından yararlanılmaktadır. Bu grup, direktiflerin saptanmasında etkili olan önemli önerilerde bulunmaktadır.

Avrupa Birliği Konseyi, bağımsız denetim alt bölümünün de içinde bulunduğu şirketler hukuku konusunda üye ülkelerin mevzuatlarında yapılacak yasal ve idari işlemlerle ilgili, uyulmaları zorunlu nitelikte yedi direktif kabul etmiş bulunmaktadır. Dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler AB'ye üye ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacı ile yayımlanmıştır.

AB'nin muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerini oluşturan bu direktiflerle ilgili olarak genel itibarıyla 4. ve 7. yönergelerin muhasebe standartları, 8. yönergenin ise denetim standartları ile ilgili konuları içerdiği söylenebilir. 1978 yılında kabul edilen 4. yönergede yıllık finansal tablolar, 1983 yılında kabul edilen 7. yönergede ise konsolide finansal tablolar ele alınmaktadır. 1984 yılında kabul edilen ve konumuz açısından önem taşıyan 8. yönerge ile ise, AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirme amacı güdülmüştür.

---

<sup>1</sup> T. Aksoy, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 91

## Sekizinci Yönerge

10 Nisan 1984 tarihinde kabul edilen 8. Yönergenin ana hedefinin, yasal dış denetim ve bu denetimi yapacak kişilerin niteliklerini ve uygulama standartlarını saptamak ve topluluk üyesi ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlu hale getirmek olduğunu söyleyebiliriz. Şöyle ki, sekizinci yönergede kabul edilen ilkeler uluslararası denetim standartları ve ABD genel kabul görmüş denetim standartları ile paralellik göstermektedir.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından kabul edilen denetim standartları ile 1984 yılında kabul edilen Sekizinci Yönerge karşılaştırılacak olursa Sekizinci Yönerge maddelerinde sadece mesleki yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki özen ve titizlikten oluşan genel standartlara ilişkin açıklamalara yer verildiği, çalışma alanı ve raporlama standartlarına değinilmediği görülmektedir. Ancak 25.04.2006 tarihinde sekizinci yönergede önemli değişiklikler yapılmış, muhasebe alanında yaşanan gelişmelere paralel olarak, 1984 yılında kabul edilen düzenlemede yer almayan bir çok konu ele alınmıştır.<sup>2</sup>

10.04.1994 tarihli Yönerge'de mesleki eğitim ve yetkinlik konusunda ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Yönergeye göre meslek mensubu olacakların muhasebe alanında en az üniversite mezunu olmaları, teorik bir bilgi birikimine sahip olmaları, 2 yılı denetim yetkisine sahip bir yasal denetçinin gözetimi altında olmak üzere 3 yıl staj yapmaları ve son olarak da teorik bilgiyi ve bunu uygulama becerisini ölçen mesleki yeterlilik sınavında başarılı olmaları gerekmektedir (4 - 9. Maddeler).

Yönergenin 24. maddesinde, AB'ye üye ülkelerin denetimde bağımsızlık ölçütlerini belirleme konusunda serbest oldukları belirtilmiş, 26. maddede ise denetim yetkisine sahip olanların denetimlerini bağımsız olarak yürütmedikleri takdirde üye devletlerce özel yaptırıma tabi tutulacakları belirtilmiştir.

25.04.2006 tarihli Yönerge ile şirket hesaplarının denetimine ilişkin ilave hükümler getirilmiştir. Bu değişikliklerle yasal denetçilerin uyması gereken asgari koşullar belirlenerek finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması amaçlanmıştır.

---

<sup>2</sup>([http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004\\_0177en01.pdf#search=%22%22directive%20establishes%20rules%20concerning%20the%20statutory%22%22](http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004_0177en01.pdf#search=%22%22directive%20establishes%20rules%20concerning%20the%20statutory%22%22))

Yönerge, mevcut AB mevzuatının uygulama alanını genişletmektedir. Yönerge’de yasal denetçilerin görevleri, denetçi bağımsızlığı ve etik ilkelere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Yönerge’de ayrıca özellikle denetim mesleği üzerinde daha güçlü bir kamu gözetimi sağlamak amacıyla dış kalite güvencesi ile ilgili kurallara da yer verilmiştir.

#### **25.04.2006 Tarihli Sekizinci Yönerge İle Getirilen Yenilikler**

Son dönemde ortaya çıkan uluslararası finansal skandallar karşısında Avrupa Birliği denetlenmiş finansal tablolara olan güveni sağlamak ve AB bünyesinde benzeri skandalların ortaya çıkmasını önlemek amacıyla 2004 yılının Mart ayında yeni bir tasarı hazırlanmış, söz konusu tasarı 25.04.2006 tarihinde kabul edilerek 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Revize yönerge kamu gözetimi, denetimde kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetim ücretinin açıklanması, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum, grup denetçilerinin sorumluluğu konularında değişiklikler getirmiştir.

Aşağıda her iki düzenleme arasındaki farklılıklara ve 25.04.2006 tarihli Sekizinci Yönerge ile getirilen yeniliklere yer verilecektir (Yönerge sözcüğü yeni düzenlemeyi ifade etmektedir)<sup>3</sup>:

- Yönergede, yasal denetçi ve denetim firması ayrı ayrı tanımlanmıştır. Getirilen yeni hükümler 1984’ten bu yana denetim firmalarının önem ve büyüklük bakımından geçirdiği değişimi yansıtmaktadır. Şöyle ki getirilen hükümlerin önemli bir bölümü denetim firmaları ile ilgilidir.
- Yönerge, yıllık veya konsolide hesapların yasal denetimi ile ilgili kuralları belirlemektedir. Yönerge’nin amacı, üye ülkelerde yasal denetim (statutory audit) konusundaki düzenlemelerin, tamamıyla olmasa da büyük ölçüde harmonizasyonunun sağlanması olarak belirlenmiştir. Üye devlet, yönergede aksi belirtilmemişse yasal gereklilikler konusunda daha katı kurallar belirleyebilecektir.

---

<sup>3</sup> Council of The European Union, 8635/06 Presse 115  
([http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/89293\\_en.pdf#search=%22press.office%20council%20adopted%20directive%20accounts%22](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/89293_en.pdf#search=%22press.office%20council%20adopted%20directive%20accounts%22))

- 1984'ten bu yana AB'de yasal denetim yalnızca onaylı bir yasal denetçi veya denetim firması tarafından yapılabilmektedir. Her üye ülke, yasal denetçilerin ve denetim firmalarının onaylanmasından sorumlu yetkili mercileri belirleyecektir.
- Üye devletteki yetkili otoriteler sadece iyi şöhrete sahip kişi ya da firmalara onay verebilirler. Bu iyi şöhretin tehlikeye düşmesi durumunda onay geri alınacaktır (Madde: 4, 5).
- 6. maddede, yasal denetçi olarak kabul edilebilmek için gerekli eğitim koşulları belirlenmiştir. Bu konudaki hükümler önceki yönergedekiyle aynıdır. 11. madde hükümleri saklı kalmak koşuluyla, bir denetçinin yasal denetim gerçekleştirme konusunda yetkili kılınması için en az üniversite düzeyinde eğitim görmüş olması, teorik bir eğitimden geçmiş olması, bir staj döneminden geçmesi ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması gerekmektedir. (11. maddede uzun dönemli pratik deneyim yoluyla yasal denetçi unvanı sahibi olma koşulları yer almaktadır. Buna göre, 15 yıl mesleki aktivitelerde bulunmak suretiyle finans, muhasebe ve hukuk alanlarında yeterli deneyime sahip olanlar ya da söz konusu alanlarda 7 yıl faaliyette bulunup ayrıca 10. maddede sözü edilen staj dönemini geçirenler mesleki yeterlilik sınavını geçmek suretiyle denetçi olabilmektedirler.)
- Mesleki yeterlilik sınavı yasal denetime ilişkin gerekli teorik bilgiyi ve bu bilgiyi uygulama yeteneğini ölçmeye yönelik olmalıdır. Sınavın en azından bir bölümü yazılı olmalıdır.
- 8. maddede sınav konuları belirtilmiştir.
- Staj dönemi, iki yılı bir yasal denetçi ya da denetim firmasının gözetimi altında olmak üzere üç yıl sürecektir.
- Üye devletler, her bir yasal denetçi ve denetim firmasının elektronik ortamda sicilinin tutulmasını ve bu sicildeki bilgilerin güncellenmesini sağlamalıdır. Sicil bilgileri elektronik ortamda kamunun erişimine açık olacaktır.
- Üye ülkeler, yasal denetçilerin, teorik bilgi, mesleki beceri ve değerlerinin yeterince yüksek düzeyde olduğunu teyit etmek üzere uygun sürekli eğitim programlarına katılmalarını ve sürekli eğitim konusunda öngörülen koşullara uymayanların 30. maddede

("Soruşturma ve Yaptırım Sistemleri") belirtildiği biçimde uygun yaptırımlara tabi olmalarını sağlayacaklardır.

➤ Yasal denetçi ya da denetim firması denetlenen kuruluşun bağımsız olmalıdır ve denetlenen kuruluşun karar alma sürecinde hiçbir şekilde yer almamalıdır.

➤ Yönerge, tüm yasal denetçiler ve denetim firmaları için bir kalite güvencesine tabi olma zorunluluğu getirmektedir. Kalite güvence sistemi, incelenen yasal denetçiler ve denetim firmalarından bağımsız bir şekilde organize edilmeli ve kamu gözetimine tabi olmalıdır. Yasal denetimler ayrıca uluslararası denetim standartlarına uygun şekilde gerçekleştirilecektir.

➤ Üye ülkeler yasal denetime ilişkin yetersiz uygulamaların belirlenmesi, düzeltilmesi ve önlenmesine yönelik etkin soruşturma ve yaptırım sistemleri oluşturacak, denetçiler ve denetim firmalarına ilişkin alınan önlemlerin ve uygulanan yaptırımların uygun bir şekilde kamuya ifşası sağlanacaktır.

➤ Üye ülkeler, yasal denetçiler ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetimi sistemi organize edecekler ve tüm denetçiler ve denetim firmaları kamu gözetimine tabi olacaklardır. Bu sistem ile gerektiği hallerde denetçi ve denetim firmaları hakkında soruşturma yapılabilecek ve gerekli önlemler alınacaktır. Sistem şeffaf olmalıdır.

➤ Denetçi ve denetim firmalarının görevlendirilmeleri sürecinde, denetçi ve denetim firmasının, denetlenen şirketin finansal tablolarını hazırlayan kimselerden bağımsız olmaları gözetilmelidir.

➤ Denetçi ya da denetim firması, ancak denetçinin denetimi tamamlamasını engelleyen önemli bir etkenin varlığı halinde o denetim görevinden alınabilecektir. Görevden alma ve çekilme halleri sorumlu gözetim otoritelerine açıklanmalıdır.

➤ Üye ülkeler, onay, tescil, kalite güvencesi, soruşturma ve disiplin konularında bir ya da birden fazla yetkili otorite belirleyecektir. Yetkili otoriteler, işbirliği içinde ve çıkar çatışmasına yol açmayacak şekilde organize edilmelidir. Yetkili otoritelerde çalışanlara mesleki sır saklama yükümlülüğü getirilmelidir.

➤ Üye ülkelerdeki yetkili otoriteler, AB'de geçerli menkul kıymetleri ilgilendiren denetim raporlarını düzenleyen üçüncü ülke denetçi ve

denetim firmalarını sicile kaydedecekler ve bunlar üye ülkenin gözetim, kamu güvencesi, soruşturma ve yaptırım uygulamalarına tabi olacaklardır. Üçüncü ülke denetim firmalarının tescil ve gözetim konusunda eş sistemlere tabi olması halinde bu uygulamalardan muafiyet sağlanacaktır.

➤ Denetlenen şirketler denetçi ya da denetim firmasına (denetim hizmetleri, diğer güvence hizmetleri, vergi hizmetleri ve diğer denetim dışı hizmetler için) ödenen ücretleri açıklayacaklardır.

➤ Üye ülkelerin yeni yönerge ile uyum sağlamak amacıyla yönergenin yürürlüğe girmesinden itibaren iki yıl içinde gerekli düzenlemeleri yapmaları gerekmektedir.

Topluluk yönergeleri topluluğa üye ülkelerde doğrudan doğruya uygulanan hukuki düzenlemeler değildir. Daha açık bir ifadeyle bir çerçeve anlaşması niteliğindedir. Yönergelerde, yapılacak düzenlemelerin niteliği yer alır. Yönergelerle belirlenen iskelet, üye ülkeler tarafından yapılacak ulusal düzenlemeler ile bütünlüştür. Bu itibarla üye ülkelerdeki mali tabloların ve muhasebe belgelerinin denetimine ilişkin hükümleri düzenleyen söz konusu Yönerge, denetime ilişkin bir çerçeve çizmekte ve üye ülkeler tarafından bu konularda ulusal düzenlemeler yapılmasını istemektedir.<sup>4</sup>

Avrupa Birliği'nin 2000 yılında aldığı bir karar ile 01.01.2005 tarihinden itibaren, Avrupa Birliği'ne üye bütün ülkelerin borsaya kayıtlı işletmeleri için finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (International Financial Reporting Standards - IFRS) uyumlu bir şekilde hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. IFRS'nin amacı, finansal piyasaların küresel düzeyde gelişimini ve güçlenmesini destekleyebilmek için Avrupa genelindeki tutarsızlıkları en aza indirmek ve finansal tablolarda şeffaflığı sağlamaktır. Bütün ülkelerde aynı tutarlılık ve şeffaflıkta hazırlanacak finansal tablolar, hem bağımsız denetimin kolay ve sağlıklı bir şekilde yapılmasına hem de yapılan denetimin güvenilirliğine ve karşılaştırılabilirliğine önemli ölçüde katkıda bulunacaktır.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Aksoy, a.g.e, s.91-93

<sup>5</sup> A. Dönmez, P. B. Berberoğlu, A. Ersoy, Ülkemiz Bağımsız Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, Akdeniz İİBF Dergisi (9), 2005, s.59

## **SONUÇ**

Avrupa Birliği, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konularında belli ölçüde uyum sağlanması amacıyla bu konularda yönergeler yayımlamaktadır. Dünyada son dönemde yaşanan finansal skandallar, bağımsız denetim ile ilgili hükümlerin yer aldığı Sekizinci Yönergede 2006 yılında önemli değişiklikler yapılması ihtiyacını doğurmuştur.

25.04.2006 tarihinde kabul edilen yönerge, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir. Söz konusu değişikliklerle daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amaçlanmıştır.

## **KAYNAKÇA**

AKSOY, T. (2002). Tüm Yönleriyle Denetim. Ankara: Yetkin Yayınları.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION, 8635/06 Presse 115

([http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/89293\\_en.pdf#search=%22press.office%20council%20adopted%20directive%20accounts%22](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/89293_en.pdf#search=%22press.office%20council%20adopted%20directive%20accounts%22))

DÖNMEZ, A, BERBEROĞLU P.B, ERSOY, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi, 9, 52-78.

KAYIM, A. (2006). 1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal (Mali) Denetim: Revize Sekizinci Direktif Neler Getiriyor. Mali Çözüm, 76, 147-155

SEKİZİNCİ YÖNERGE. ([http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004\\_0177en01.pdf#search=%22%22directive%20establishes%20rules%20concerning%20the%20statutory%22%22](http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004_0177en01.pdf#search=%22%22directive%20establishes%20rules%20concerning%20the%20statutory%22%22))