

Yıllık Hesapların ve Konsolide Hesapların Kanunî Denetimi ve Değiştirilen 78/660/EC ve 83/349/EEC Sayılı Konsey Direktifleri ve Yürürlükten Kaldırılan 84/253/ECC Sayılı Konsey Direktifi Hakkında

17 MAYIS 2006 TARİHLİ AVRUPA PARLAMENTOSU VE KONSEYİNİN 2006/43/EC SAYILI DİREKTİFİ

Bölüm I

Konu ve Tanım

Bölüm II

Onay, Sürekli Eğitim ve Karşılıklı Tanıma

Madde 3 Yasal Denetçilerin ve Denetim Firmalarının Onayı

Madde 5 Verilen Onayın Geri Alınması

Madde 6 Eğitime İlişkin Koşullar

Madde 7 Mesleki Yeterlilik Sınavı

Madde 8 Teorik Bilgi Sınavı

Madde 10 Pratik Eğitim

Madde 13 Sürekli Eğitim

Madde 14 Diğer Üye Ülkelerden Gelen Yasal Denetçilerin Onaylanması

Bölüm III

Sicil

Madde 15 Resmi Sicil

Madde 16 Yasal Denetçilerin Sicili

Madde 17 Denetim Firmalarının Sicil

Madde 18 Sicil Bilgilerinin Güncellenmesi

Madde 19 Sicil Bilgilerinin Sorumluluğu

Bölüm IV

Profesyonel etik, bağımsızlık, tarafsızlık, gizlilik ve profesyonel sır

Madde 21 Profesyonel Etik

Madde 22 Bağımsızlık ve tarafsızlık

Madde 23 Gizlilik ve Mesleki Sırlar

Madde 24 Denetim Firmaları Adına Yasal Denetim Yürüten Yasal Denetçilerin Bağımsızlıkları ve Tarafsızlıkları

Madde 25 Denetim Ücretleri

Bölüm V

Denetim standartları ve denetim raporlaması

Madde 26 Denetim Standartları

Madde 28 Denetim Raporlaması

Bölüm VI

Kalite Kontrol

Madde 29 Kalite Güvence Sistemleri

Bölüm VII

Soruşturmalar ve Yaptırımlar

Madde 30 Soruşturma ve Yaptırım Sistemleri

Madde 31 Denetçinin Sorumluluğu

Bölüm VIII

Kamu gözetimi ve Üye Ülkeler arasında düzenleyici anlaşmalar

Madde 32 Kamu Gözetimi İlkeleri

Madde 33 Topluluk seviyesinde kamu gözetim sistemleri arasında işbirliği

Madde 34 Üye Ülkeler arasındaki yasal düzenlemelerin karşılıklı kabulü

Madde 35 Yetkili mercilerin belirlenmesi

Madde 36 Üye Ülkeler arasında mesleki sır ve mevzuat işbirliği

Bölüm IX

Atama ve görevden alma

Madde 37 Yasal Denetçilerin veya Denetim Firmalarının Atanması

Madde 38 Yasal Denetçilerin ya da Denetim Firmalarının Görevden Alınması ve İstifası

Bölüm X

Kamu yararı işletmelerin yasal denetimine ilişkin özel hükümler

Madde 39 Borsaya kayıtlı olmayan kamu yararı işletmelere uygulanması

Madde 40 Şeffaflık Raporu

Madde 41 Denetim Komitesi

Madde 42 Bağımsızlık

Madde 43 Kalite güvencesi

Bölüm XI

Uluslararası Özellikler

Madde 44 Üçüncü Ülkelerden Gelen Denetçilerin Onayı

Madde 45 Üçüncü Ülke Denetçilerinin ve Denetim Firmalarının Tescili ve Gözetimi

Bölüm XIII

Geçici ve Nihai Hükümler

(EEA ile ilgili metin)

AVRUPA PARLAMENTOSU VE AVRUPA BİRLİĞİ KOMİSYONU,

Avrupa Topluluğunu kuran Antlaşmayı ve özellikle bu Antlaşmanın 44(2) sayılı Maddesini göz önünde bulundurarak,

Komisyunun teklifini göz önünde bulundurarak,

Avrupa Ekonomik ve Sosyal Komitesinin görüşünü göz önünde bulundurarak ¹

Antlaşmanın 251. Maddesinde ortaya konulan usule uygun şekilde hareket ederek²

Ve aşağıda sıralanan hususları dikkate almak suretiyle:

- (1) Halen, belli tipteki şirketlerin³ yıllık hesapları hakkındaki 25 Temmuz 1978 tarihli 78/660/EEC sayılı Dördüncü Konsey Direktifi, konsolide hesaplar⁴ hakkındaki 13 Haziran 1983 tarihli 83/349/EEC sayılı Yedinci Konsey Direktifi, bankalar ve diğer finansal kuruluşlarının⁵ yıllık hesapları ve konsolide hesapları hakkındaki 8 Aralık 1986 tarihli 86/635/EEC sayılı Konsey Direktifi ve sigorta şirketlerinin⁶ yıllık hesapları ve konsolide hesapları hakkındaki 19 Aralık 1991 tarihli 91/674/EEC sayılı Konsey Direktifine göre yıllık hesaplar ve konsolide hesapların bu gibi denetimleri yürütmekle yetkilendirilmiş bir veya birden fazla kişi tarafından denetlenmesi gerekmektedir.
- (2) Muhasebe belgelerinin kanunî denetimlerini yürütmekten sorumlu kişilerin onaylanması hakkındaki 10 Nisan 1984 tarihli 84/253/EEC sayılı Sekizinci Konsey Direktifi kapsamında kanunî denetimi yürütmekten sorumlu olan kişilerin onaylanma şartları belirlenmişti⁷.
- (3) Topluluk içindeki kanunî denetimlere ilişkin uygun bir yaklaşım olmaması sebebiyle Komisyon, Avrupa Birliği içinde kanunî denetim hakkındaki 1998 Tebliği kapsamında, önümüzdeki dönemde⁸ muhasebe mesleği ve Üye Devletler ile yakın işbirliği içinde çalışarak faaliyetlerini artıracak bir Denetim Komitesi'nin oluşturulmasını önermiştir.
- (4) Bu Komitenin çalışması sonucunda, Komisyon, 15 Kasım 2000 tarihinde Avrupa Birliği kanunî denetçi için kalite güvencesi hakkında bir Tavsiye kararı çıkartmış ve asgari şartları⁹ öngörmüştür.

¹ OJC 157, 28.6.2005, s1 15

² 28 Eylül 2005 tarihli Avrupa Parlamentosu kararı (henüz Resmi Gazete'de yayınlanmadı) ve 25 Nisan 2006 tarihli Konsey Kararı

³ OJ L 222, 14.8.1978, s. 11, Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2003/51/EC sayılı Direktifiyle en son tadil edilen Direktif olarak

⁴ OJ L 193, 18.7.1983, s.1, 2003/51/EC sayılı Direktif tarafından son değiştirildiği haliyle Direktif.

⁵ OJ L 372, 31.12.1986, s.1, Direktif 2003/51/EC tarafından son değiştirildiği haliyle Direktif.

⁶ OJ L 374, 31.12.1991, s. 7, Direktif 2003/51/EC tarafından değiştirildiği haliyle.

⁷ OJ L126, 12.5.1984, p.20.

⁸ OJ L 143, 8.5.1998, s.12

⁹ OJ L 91, 31.3.2001, s.91

Bunun yanı sıra 16 Mayıs 2002 tarihinde Temel Prensipler Seti¹⁰ adı altında AB içinde Kanunî Denetçinin Bağımsızlığı hakkında bir Tavsiye kararı çıkarmıştır.

- (5) Bu Direktif, kanunî denetim şartlarının, her ne kadar tam olmasa da, üst düzey uyumunu hedeflemektedir. Kanunî denetim gerektiren bir Üye Devlet, Direktifte aksi öngörülmedikçe daha sıkı şartlar uygulayabilir.
- (6) Bu Direktife bağlı olarak kanunî denetçinin kazandığı denetim kalifikasyonları, eşdeğer sayılacaktır. Bu nedenle, artık, Üye Devletlerin, bir denetim firmasında oy kullanma haklarının çoğunluğunun yerel olarak onaylanmış denetçiler elinde olmasının zorunlu kılınması veya bir denetim firmasının idari veya yönetim organı üyelerinin çoğunluğunun yerel olarak onaylanmış olması konusunda ısrar etmeleri mümkün olmayacaktır.
- (7) Kanunî denetim; şirket hukuku, mali hukuk ve medeni hukuk gibi konularda yeterli bilgiyi gerektirmektedir. Bu tür bilgi, başka bir Üye Devletten gelen bir kanunî denetçi kabul edilmeden önce kontrol edilmelidir.
- (8) Üçüncü tarafları korumak amacıyla, tüm onaylanmış denetçiler ve denetim firmaları, kamuya açık olan ve kanunî denetçiler ve denetim firmaları ile ilgili temel bilgileri içeren bir sicile kaydedileceklerdir.
- (9) Kanunî denetçiler en yüksek etik standartlara bağlı olmalıdır. Bu nedenle, denetçilerin en azından kamu yararı faaliyetlerini, dürüstlüklerini ve tarafsızlıklarını ve yanı sıra mesleki yeterlilik ve ihtimamı kapsayan mesleki etik kurallarına tabi olmaları gerekmektedir. Kanunî denetçilerin kamu yararı faaliyetleri, daha geniş insan ve kurum topluluğu tarafından kanunî denetçinin işinin kalitesine güvenilmesi anlamına gelmektedir. Denetim kalitesinin iyi olması, finansal tabloların doğruluğunun ve etkinliğinin geliştirilmesi yoluyla piyasaların düzgün işlemesine katkıda bulunur. Komisyon, meslek etiği hakkında asgari standartlar gibi uygulama önlemleri alabilir. Bunu yaparken, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Etik Kurallarında belirtilen ilkeleri dikkate alır.
- (10) Kanunî denetçiler ve denetim firmalarının müşterilerinin gizliliği oldukça önem arz etmektedir. Bu nedenle, bu Direktifin tam uygulanmasını engellemeyecek şekilde gizlilik ve meslek sırlarına ilişkin sıkı kurallara uymaları gerekmektedir. Bu gizlilik kuralları, özel bir denetim görevine dâhil olması durdurulmuş herhangi bir kanunî denetçi ya da denetim firmasına da uygulanacaktır.
- (11) Kanunî denetçiler ve denetim firmaları, kanunî denetimi yürütürken bağımsız olmalıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan konulardan denetlenen işletmeyi haberdar edebilirler, ancak denetlenen işletmenin iç karar alma süreçlerinden kaçınmalıdırlar. Böylesi tehditleri azaltmaya yönelik önlemlerin uygulanmasından sonra bile, denetim bağımsızlıklarını tehdit eden bir durumla karşı karşıya kalırlarsa, denetim sözleşmesinden çekilmeleri gerekmektedir. Denetçinin bağımsızlığını tehlikeye atan durumlara ilişkin olarak ortaya çıkacak olan sonuç; ağ ve denetlenen işletme arasındaki ilişkiye bağlı olarak denetçi ve denetlenen işletme arasındaki ilişkiye göre değişiklik gösterebilir. Madde 2 (14) hükümlerine tabi olan bir kooperatifin ya da 6/635/ECC sayılı Direktifin Madde (15) hükümlerine tabi olan benzeri bir işletmenin, kamu yararına çalışan denetleme firması üyesi olmasına izin verilmesi ya da gerekmesi durumunda; bu tür bir denetleme işletmesi, üyelerinden birinin kanunî denetimini yürütürken, denetimi yürüten denetçilere bağımsızlık ilkeleri uygulanır ve bu kişiler kanunî denetim üzerinde yetki kullanma hakkına sahip olması durumunda objektif, kabul edilebilir ve bilgilendirilmiş taraflar, üyelik temelindeki ilişkinin kanunî denetçinin bağımsızlığını tehlikeye atacağı sonucuna varamaz. Bir kanunî denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığına karşı olan tehditlere örnek olarak, denetlenen işletmede doğrudan veya dolaylı finansal çıkar ve ilave denetim dışı hizmetler sağlamak gösterilebilir. Bunun yanı sıra, denetlenen bir işletmeden alınan ücret düzeyi ve/veya ücretlerin yapısı da kanunî denetçi ya da

¹⁰ OJL191, 19.7.2002, s.22

denetim firmasının bağımsızlığını tehdit edebilir. Söz konusu tehditleri azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik olarak uygulanan önlem türleri; yasaklama, kısıtlama, diğer politikalar ve usuller ile ifşa etmeyi içermektedir. Kanunî denetçiler ve denetim firmaları, bağımsızlıklarını tehlikeye sokan herhangi bir ilave denetim-dışı hizmeti kabul etmemelidirler. Komisyon, bağımsızlık konusunda asgari standartlar şeklinde uygulama önlemleri alabilir. Bunu yaparken, Komisyon yukarıda bahsedilen 16 Mayıs 2002 tarihli Tavsiyede yer alan ilkeleri dikkate alacaktır. Denetçilerin bağımsızlığını belirleyebilmek için, içinde denetçilerin çalıştığı "ağ" kavramının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda, çeşitli durumlar göz önüne alınmalıdır. Buna örnek olarak, bir yapının, kar ya da zarar paylaşımını amaç edinmesi sebebiyle "ağ" olarak tanımlanması gösterilebilir. Bir "ağ"ın var olduğunu gösteren kriterler, ortak sürekli müşteriler olup olmaması gibi gerçeğe dayalı tüm durumlar dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

(12) Öz-değerlendirme ya da kişisel çıkar durumlarında, kanunî denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığını korumak için önlemler almasının uygun olduğu yerlerde, söz konusu denetim müşterisiyle ilgili olarak kanunî denetçinin ya da denetim firmasının denetim sözleşmesinden feragat etmesi veya çekilmesi kararını kanunî denetçi ya da denetim firmasından ziyade Üye Devlet verecektir. Ancak bu durum, Üye Devletlerin, kanunî denetçileri ya da denetim firmalarını, müşterilerine denetim dışı hizmetler sağlamaktan korumak gibi genel bir görev vermeyecektir. Öz-değerlendirme ve kişisel çıkar durumlarında, kanunî denetçi ya da denetim firmasının bağımsızlığı için önlem almak amacıyla kanunî denetçi veya denetim firmasının kanunî denetimleri yürütmemesinin uygun olup olmadığının belirlenmesi için denetlenen kamu yararı işletmenin, finansal araçlardaki pikanunîar hakkındaki 21 Nisan 2004 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 2004/39/EC sayılı Direktifin Madde 4(1)'inin 14. fıkrası¹¹ kapsamında düzenlenmiş bir piyasada işlem görmesine izin verilmiş birtakım menkul kıymetler çıkarıp çıkarmadığı konusu dikkate alınan faktörler arasında yer alacaktır.

(13) Topluluk yasının gerektirdiği tüm kanunî denetimlerin her zaman yüksek kalitede olması son derece önemlidir. Dolayısıyla tüm kanunî denetimler, uluslararası denetim standartları seviyesinde yürütülmelidir. Topluluk içinde bu standartları uygulama tedbirleri, Komisyona verilen yürütme yetkisine ilişkin usulleri tertip eden 28 Haziran 1999 tarihli 1999/468/EC sayılı Konsey Direktifine¹² göre alınmalıdır. Denetim konusunda bir teknik komite ya da grup, tüm uluslararası denetim standartlarının teknik sağlamlığının değerlendirilmesinde Komisyona yardım etmelidir ve Üye Devletlerin kamu gözetim kurulları sistemine de dâhil olmalıdırlar. Azami uyum seviyesine ulaşmak için, yıllık ya da konsolide hesapların kanunî denetim kapsamına ilişkin özel ulusal gerekliliklerden kaynaklanması durumunda, birtakım ek denetim prosedürleri ya da gerekliliklerin Üye Devletler tarafından kullanılmasına izin verilmelidir. Yani, bu özel şartlar, uygulanan uluslararası denetim standartlarıncı kapsanmamaktadır. Denetim usulleri ya da şartları, sonradan kabul edilen uluslararası denetim standartları kapsamına girene kadar, Üye Devletler sözü geçen ilave denetim usullerini muhafaza edebilirler. Ancak kabul edilen uluslararası denetim standartları, denetim usullerini içeriyorsa, bunların performansı kanunî denetimin kapsamına ilişkin özel ulusal gerekliliklerden kaynaklanan ulusal kanunîarla uyumsuzluklara sebep olacaktır. Bu durumda, Üye Devletler, Madde 26(3)'te bahsedilen tedbirleri uyguladıkları sürece uluslararası denetim standartlarının uyumsuzluğa sebep olan kısımlarını çıkartabilirler. Üye Devlet tarafından yapılan herhangi bir ekleme ya da çıkarma, şirketlerin yıllık hesapları bakımından yüksek güvenilirlik sağlamalı ve kamu yararına hizmet etmelidir. Yukarıda bahsedilenler doğrultusunda, Üye Devletler denetleme kuruluna sunulacak ek bir denetçi raporu şart koşabilir ya da ulusal kurumsal yönetim kurallarına göre başka raporlama ve denetim şartları öngörebilir.

(14) Komisyonun, Topluluk içinde uygulanması amacıyla bir uluslararası denetim standardını kabul etmesi için, bu standardın, uluslararası düzeyde kabul görmesi, açık ve şeffaf bir prosedür izleyerek ilgili tüm tarafların tam katılımı ile geliştirilmiş olması, yıllık hesapların ve konsolide hesapların

¹¹ OJL 145, 30.4.2004, s. 1.

¹² OJL 184, 17.7.1999, s. 23.

güvenilirliğine ve kalitesine katkıda bulunması ve Avrupa kamu yararına yardım etmesi gerekmektedir. Uluslararası Denetim Uygulamaları Beyanını standardın bir parçası olarak kabul etme ihtiyacı, 1999/468/EC sayılı Karar çerçevesinde durum bazında değerlendirilmelidir. Kabul sürecinin başlamasından önce, Komisyon, söz konusu şartların karşılanıp karşılanmadığını tespit etmek için bir inceleme yürütmeli ve bu incelemenin sonuçlarını bu Direktif kapsamında kurulmuş Komite'nin üyelerine rapor etmelidir.

- (15) Konsolide hesaplar bakımından, grubun bileşenlerini denetleyen kanunî denetçiler arasındaki sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması önemlidir. Bunun amaçla, grup denetçisi, denetim raporunun tam sorumluluğunu üstlenmelidir.
- (16) Benzer muhasebe standartlarını uygulayan şirketler arasındaki karşılaştırılabilirliği artırmak ve denetim faaliyetlerinde kamu güvenini sağlamak için, Topluluk seviyesinde bu tür bir rapor için uygun bir standart belirlenmemişse, Komisyon, hazırlanmış yıllık hesaplar ve konsolide hesapların denetimi için kabul edilmiş uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanmış ortak bir denetim raporu benimseyebilir.
- (17) Düzenli teftişler, kanunî denetimlerde yüksek kaliteyi sürekli hale getirmenin en iyi aracıdır. Bu nedenle, kanunî denetçiler ve denetim firmaları, incelenen kanunî denetçiler ve denetim firmalarından bağımsız bir biçimde düzenlenen bir kalite güvence sistemine bağlı olacaklardır. Kalite güvence sistemi hakkındaki Madde 29'un uygulanması için, şayet bireysel denetçilerin ortak bir kalite güvence politikası varsa Üye Devletler, sadece denetim firmaları için olan şartların dikkate alınması gerektiğine karar verebilirler. Üye Devletler, tüm bireysel denetçilerin en az her altı yılda bir kalite güvence incelemesine tabi olmaları şeklinde bir kalite güvence sistemi kurabilirler. Bu bakımdan, kalite güvence sisteminin finansmanı, uygunsuz kullanımdan arınmış olmalıdır. Komisyon, kalite güvence sistemine ilişkin konularda ve sistemin finansmanına ilişkin olarak da kalite güvence sistemine olan kamu güveninin ciddi biçimde azaldığı durumlarda uygulama tedbirlerini alabilecek kapasiteye sahip olmalıdır. Üye Devletlerin kamu gözetim sistemleri, ilgili tarafların üzerine gereksiz yük bindirilmesinden kaçınmak amacıyla, kalite güvence incelemeleri yürütülmesine ilişkin ortak yaklaşım bulmaya teşvik edilmelidirler.
- (18) Teftiş ve yaptırımlar, kanunî denetimin yetersiz uygulanmasının önlenmesi ve düzeltilmesine katkıda bulunmaktadır.
- (19) Kanunî denetçiler ve denetim firmaları, işlerini gereken ihtimamla yürütmekten sorumludurlar ve dikkat eksikliğinden kaynaklanan mali zararlardan yükümlü olmalıdırlar. Ancak, denetçi ve denetim firmalarının mesleki tazminat sigorta kapsamına girebilmeleri, sınırsız mali sorumluluğa tabi olup olmamasından etkilenebilir. Bu bölüm için Komisyon, Üye Devletlerdeki yükümlülük politikalarının önemli ölçüde farklılık gösterebileceği gerçeğini hesaba katarak, bu konuları araştırma niyetindedir.
- (20) Üye Devletler, kanunî denetçiler ve denetim firmaları için ev sahibi ülke kontrolü temeline dayanan etkili bir kamu gözetim sistemi düzenlemelidir. Kamu gözetimi için kural koyucu düzenlemeler Üye Devletlerin gözetim faaliyetleri konusunda Topluluk düzeyinde etkili bir işbirliğini mümkün kılmalıdır. Kamu gözetim sistemi, kanunî denetimle ilgili alanlarda bilgi sahibi ancak uygulayıcı olmayanlar tarafından yönetilmelidir. Söz konusu uygulayıcı olmayan kişiler, denetim mesleğinde hiç çalışmamış uzmanlar ya da mesleği bırakmış eski uygulayıcılar olabilir. Ancak, Üye Devletler kamu gözetim sisteminin yönetimine az sayıda uygulayıcının katılmasına izin verebilir. Üye Devletlerin yetkili mercileri, kendilerinin onayladığı kanunî denetçiler ve denetim firmaları üzerindeki gözetim görevlerini yürütme amacı doğrultusunda gerekli olduğu hallerde birbiri ile işbirliği yapmalıdırlar. Bu işbirliği, Topluluk içinde kanunî denetimde sürekli yüksek kalite sağlanmasına önemli bir katkıda bulunacaktır. Üye Devletler tarafından belirlenmiş yetkili merciler arasında Avrupa düzeyinde etkili işbirliği ve koordinasyon sağlanması gerekli olduğundan, işbirliğinden sorumlu bir işletmenin belirlenmesi, her bir merciin Üye Devletlerdeki diğer yetkili mercilerle doğrudan işbirliği yapma kapasitesine zarar vermeden olmalıdır.

- (21) Kamu gözetimi ilkeleri hakkındaki Madde 32(3) ile uyumu sağlamak için, ya geçmiş mesleki becerileri ya da alternatif olarak Madde 8'de sayılan konulardan en az birinde bilgisi olması nedeniyle uygulayıcı olmayan bir kişinin kanunî denetimle ilgili alanlarda bilgi sahibi olduğu farz edilmelidir.
- (22) Kanunî denetçi veya denetim firması, denetlenmiş işletmenin hissedarlarının ya da üyelerinin genel kurulunda atanmalıdır. Denetçinin bağımsızlığını korumak için, görevden alınma sağlam temellere dayanmalı ve bu temellerin kamu gözetiminden sorumlu merci veya mercilere iletilmesi zorunlu olmalıdır.
- (23) Kamu yararına çalışan işletmelerin daha açık olmaları ve ekonomik olarak daha önemli olmalarından dolayı yıllık ve konsolide hesaplarının kanunî denetimine yönelik daha sıkı yükümlülükler uygulanmalıdır.
- (24) Denetim komiteleri ve etkili bir iç kontrol sistemi finansal, operasyonel ve uyum risklerinin en aza indirilmesine yardım eder ve finansal raporlamanın kalitesini artırır. Üye Devletler, denetim komitelerinin nasıl kurulacağı ve işleyeceğini belirleyen 15 Ocak 2005 tarihli (denetim) kurul komiteleri¹³ ve borsaya kayıtlı şirketlerin yönetim ve denetim dışı komitelerinin rolleri hakkındaki komisyon Kararını göz önünde bulundurabilirler. Üye Devletler, denetim komitesi ya da buna denk fonksiyonları yerine getiren bir kurula yüklenen fonksiyonların, idari ya da denetleme kurulu tarafından bütün halinde yerine getirilebilmesini belirleyebilirler. Madde 41'de yer alan denetim komitesinin görevleriyle ilgili olarak, kanunî denetçi ya da denetim firması, söz konusu komiteye hiçbir şekilde tabi olmayacaktır.
- (25) Bunun yanı sıra Üye devletler, menkul kıymetleri düzenlenmiş bir piyasada işlem gören ve kamu yararına çalışan yatırım fonlarını, bir denetim komitesine sahip olma şartından muaf tutabilirler. Bu seçenek, bir yatırım fonunun yalnızca varlıkların birleştirilmesi amacına hizmet ettiği durumlarda, denetim komitesi istihdam etmenin her zaman uygun olmayacağı gerçeğini hesaba katar. Finansal raporlama ve buna ilişkin diğer riskler, diğer kamu yararı işletmelerinin riskleri ile karşılaştırılmaz. Bunun yanında, devredilebilen menkul kıymetlerdeki yatırım fonları (UCITS) ve bunların yönetim şirketleri, keskin kurullarla tanımlanmış düzenleyici bir ortamda çalışmaktadır ve emanetçileri tarafından uygulanan kontrollere benzer özel yönetim mekanizmalarına tabidirler. 85/611/ECC sayılı Direktif¹⁴ ile uyum göstermeyen fakat söz konusu Direktifle belirlenen eşdeğer önlemlere tabi olan yatırım fonlarıyla ilgili olarak, bu gibi özel durumlarda Üye Devletlerin, Toplulukla uyumlu hale gelmiş yatırım fonları ile eşit muamelelerde bulunmasına izin verilir.
- (26) Kamu yararına çalışan işletmelerin denetçilerinin bağımsızlığını desteklemek için, söz konusu işletmeleri denetleyen baş denetim ortağı (ortakları) rotasyona tabi olacaklardır. Bu rotasyonu düzenlemek amacıyla, Üye Devletler, baş denetim ortağı (ortakları) nın ilgili olduğu denetim şirketin, denetlenen işletmenin kanunî denetçisiyle devam etmesine izin verirken, denetlenen şirketle ilgili baş denetim ortağı (ortakları) nın değiştirilmesini şart koşmalıdır. Bir Üye Devlet, hedeflenen amaçlara ulaşmak için bunun uygun olduğuna karar verdiğinde, söz konusu Üye Devlet, alternatif olarak Madde 42(2)'ye aykırı olmamak üzere, denetim firmasının değiştirilmesini şart koşabilir.
- (27) Sermaye piyasası kanunlarının karşılıklı ilişkisi, Topluluk sermaye piyasası ile ilişkili üçüncü ülkelerin denetçileri tarafından gerçekleştirilen işin yüksek kalitede olmasının sağlanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla ilgili denetçiler, kalite güvence incelemelerine ve tahkikat ve yaptırım sistemlerine tabi olmaları amacıyla tescil edilmelidir. Karşılıklılık ilkesine dayanan derogasyonlar, Üye Devletlerle işbirliği içinde Komisyon tarafından gerçekleştirilen eşdeğer bir sınamaya tabi olacaklardır. Her halükarda, söz konusu üçüncü ülkenin, gözetim, kalite kontrolü sistemleri ile soruşturma ve yaptırım sistemleri ilkeleri alanındaki Topluluk gerekliliklerine eşit şartları yerine

¹³ OJL 52, 25.2.2005, p. 51.

¹⁴ Menkul kıymetlerdeki ortak yatırım işletmelerle (UCITS) (OJ L 375, 31.12.1985, s. 3) ilgili kanunlar, kuralları ve idari uygulamaların koordinasyonu hakkında 20 Aralık 1985 tarihli 85/611/ECC sayılı Direktif. En son Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 2005/1/EC sayılı Direktifiyle (OJ L 79, 24.3.2005, p. 9) tadil edilmiş haliyle olan Direktif

getirdiğine dair, Topluluk ya da bir Üye Devlet tarafından tanınması ve bu düzenlemenin karşılıklılık temelinde olması halinde, 2004/39/EC sayılı Direktifin Madde 4(1)'inin 14'üncü fıkrası kapsamında düzenlenmiş bir piyasaya devredilebilir menkul kıymet çıkarmış olan bir işletme, devamlı olarak ya bir Üye Devlete kayıtlı bir denetçi tarafından ya da denetçinin geldiği üçüncü ülkenin yetkili mercileri tarafından gözetlenen bir denetçi tarafından denetlenmelidir. Bir Üye Devletin üçüncü bir ülkenin kalite güvence sistemini eşdeğer kabul etmesi halinde diğer Üye Devletler bu değerlendirmeyi kabul etmek durumunda olmayacaklardır. Komisyon kararının da buna göre önceden belirlenmesi zorunlu değildir.

- (28) Uluslararası grup denetimlerinin karmaşıklığı, Üye Devletler ve üçüncü ülke yetkili mercileri arasında iyi bir işbirliğini gerektirmektedir. Bu nedenle Üye Devletler, üçüncü ülke yetkili mercilerinin kendi ulusal yetkili mercileri aracılığıyla denetim çalışma kâğıtlarına ve diğer dokümanlarına erişmelerini mümkün kılmalıdır. Tarafların haklarını korumak ve bu dokümanlara erişimi kolaylaştırmak amacıyla, Üye Devletler, ulusal yetkili mercinin yaptığı anlaşmaya tabi olan üçüncü ülke yetkili mercilerine doğrudan erişim izni vermeye yetkili olmalıdır. Erişime izin verilmesiyle ilgili kriterlerden birisi de üçüncü ülkelerdeki yetkili mercilerin Komisyonun belirlediği şartları sağlayıp sağlamadığıdır. Komisyon tarafından bu kararın bekletilme sürecinde ve hükümler saklı kalmak koşulu ile Üye Devletler şartların yeterli olup olmadığını değerlendirebilirler.
- (29) Madde 36 ve 47'de belirtildiği üzere bilgilerin açıklanması, söz konusu bilgilerin serbest dolaşımı hakkındaki kişisel bilgilerin işlenmesi ile ilgili kişilerin korunması hakkındaki 24 Ocak 1995 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 95/46/EC sayılı Direktifinde¹⁵ belirtildiği üzere, üçüncü ülkelere kişisel bilgilerin gönderilmesi hakkındaki kurallara göre olmalıdır.
- (30) Bu Direktifin uygulanması için gerekli olan tedbirler, 1999/468/EC sayılı Karara ve finansal hizmetler mevzuatının uygulanması ile ilgili 5 Şubat 2002 tarihinde Avrupa Parlamentosunda Konsey'in yaptığı deklarasyona göre alınmalıdır.
- (31) Avrupa Parlamentosu'na, kanun taslaklarının ve uygulama tedbirlerinin ilk aktarımından itibaren inceleme ve görüş bildirme için üç aylık bir süre verilmelidir. Ancak durumun aciliyeti söz konusu ise bahsedilen süre kısaltılabilir. Eğer bu süre zarfında, Avrupa Parlamentosu tarafından bir çözüm kabul edilirse, Komisyon kanun taslaklarını ve tedbirleri yeniden incelemelidir.
- (32) Bu Direktifin amaçları arasında tek bir uluslararası denetim standartları setinin uygulanması, eğitim gerekliliklerinin güncellenmesi, mesleki etik kurallarının tanımlanması ve Topluluk içinde kanunî denetimin kalitesinin daha ileri seviyede uyumlaştırılması ve artırılması ile kanunî denetime güvenin güçlendirilmesi amacıyla Üye Devletler ile üçüncü ülkeler arasında işbirliğini kolaylaştırmak için Üye Devletlerin yetkili mercilerinin kendi aralarında ve bu yetkili merciler ile üçüncü ülke yetkili mercilerinin arasında teknik işbirliğinin uygulanması yer almaktadır. Direktifin büyüklüğü ve etkileri dolayısıyla, bu amaçlara Üye Devletler tarafından tam olarak ulaşılamaz, ancak Topluluk seviyesinde daha iyi ulaşılır. Bu nedenle Topluluk, Antlaşmanın Madde 5'inde belirtilen yardımcı ilkelere göre tedbirler uygulayabilir. Bu Maddede belirtildiği üzere, ölçülülük ilkesine göre, bu Direktif söz konusu amaçlara ulaşmak için gerekli olanın dışına çıkmaz.
- (33) Kanunî denetçi veya denetim firması ve denetlenmiş işletme arasındaki ilişkilerde daha fazla şeffaflık sağlamak amacıyla, 78/660/EEC ve 83/349/EEC sayılı Direktifler, yıllık hesaplar ve

¹⁵ OJL 281, 23.11.1995, s. 31. 1882/2003 sayılı Düzenleme (EC) tarafından tadil edilmiş Direktif (OJL 284, 31.10.2003, s. 1).

konsolide hesaplara ilişkin açıklamalarda denetim ücreti ve denetim dışı hizmetlere ödenen ücretin ifşasının gerekli olması nedeniyle değiştirilmelidir.

- (34) Kamu gözetimi, disiplin sistemleri ve kalite güvence sistemleri gibi uygun bir denetim altyapısı sağlanmasına yönelik kapsamlı ilkelerden yoksun olması ve Üye Devletler ile üçüncü ülkeler arasında düzenleyici bir işbirliği sağlamaması sebebiyle 84/253/EEC sayılı Direktif yürürlükten kaldırılmalıdır. Kanunî kesinliği sağlamak için, 84/253/EEC sayılı Direktife uygun olarak onaylanmış olan kanunî denetçiler ve denetim firmalarının bu Direktife göre onaylanmış gibi kabul edilmesi gerekmektedir.

BU DİREKTİFİ KABUL ETMİŞTİR:

BÖLÜM I

KONU VE TANIMLAR

Madde 1

Konu

Bu Direktif, yıllık ve konsolide hesapların kanunî denetimine ilişkin kuralları belirlemektedir.

Madde 2

Tanımlar

Bu Direktifin amaçları bakımından aşağıdaki tanımlamalar kullanılacaktır:

- (1) "**Kanunî Denetim**", Topluluk Yasası uyarınca, yıllık hesaplar veya konsolide hesapların denetimi anlamına gelmektedir.
- (2) "**Kanunî Denetçi**", kanunî denetimi yürütmek üzere bu Direktif uyarınca bir Üye Ülkenin yetkili mercileri tarafından onaylanan gerçek kişi anlamına gelmektedir.
- (3) "**Denetim Firması**", kanunî biçimine bakılmaksızın kanunî denetim yürütmek üzere bu Direktif uyarınca bir Üye Ülkenin yetkili mercileri tarafından onaylanan tüzel kişi veya herhangi bir firma anlamına gelmektedir.
- (4) "**Üçüncü ülke denetim şirketi**", kanunî biçimine bakılmaksızın üçüncü bir ülkede kurulmuş olan bir şirketin yıllık ya da konsolide hesaplarının denetimlerini yürüten şirket anlamına gelmektedir.
- (5) "**Üçüncü ülke denetçisi**" üçüncü bir ülkede kurulmuş olan bir şirketin yıllık ya da konsolide hesaplarının denetimlerini yürüten gerçek kişi anlamına gelmektedir.
- (6) "**Grup Denetçisi**", konsolide hesaplar üzerinde kanunî denetim yürüten kanunî denetçi/denetçiler veya denetim firması/firmaları anlamında kullanılmaktadır.
- (7) "**Ağ**":
 - Bir işbirliğine yönelik olan ve bir kanunî denetçi ya da denetim firmasının mensubu olduğu, ve
 - Açıkça kar - maliyet paylaşımı veya ortak mülkiyet paylaşımı, kontrol veya yönetim, ortak kalite kontrol politikaları ve usulleri, ortak bir iş stratejisi, ortak bir marka kullanımı ya da profesyonel kaynakların önemli bir kısmını kullanmayı amaçlayan daha büyük bir yapı anlamına gelmektedir.
- (8) "**Bir denetim firmasının bağlı kuruluşu**", kanunî yapısına bakılmaksızın, ortak mülkiyet, kontrol ya da yönetim açısından denetim firmasına bağlı olan işletmeler anlamında kullanılır.

- (9) **“Denetim raporu”** 78/660/EEC Sayılı Direktifin 51a Maddesi ve 83/349/EEC Sayılı Direktifin 37. Maddesinde bahsedilen, kanunî denetçi ya da denetim firması tarafından hazırlanan rapor anlamına gelmektedir.
- (10) **“Yetkili Merciler”**, kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının düzenlenmesi ve/veya gözetiminden sorumlu olmak üzere yasa tarafından belirlenmiş yetkili merciler ya da kuruluşlar anlamındadır; özel bir maddede "yetkili merci" den kasıt, bu Maddede sayılan işlevlerden sorumlu merci ya da kuruluş(lar) anlamındadır.
- (11) **“Uluslararası Denetim Standartları”**, Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve kanunî denetime ilgili olduğu ölçüde diğer Uluslararası Denetim Bildirileri ve Standartları anlamına gelmektedir.
- (12) **“Uluslararası Muhasebe Standartları”** Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan ya da benimsenen Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve ilgili Yorumlar (SIC-UFRS yorumlar), bu standartlar ve açıklamalara ilişkin sonradan yapılan değişiklikler ve gelecekte uygulamaya girecek olan standartlar ve bunlarla ilgili açıklamalar anlamına gelmektedir.
- (13) **“Kamu Yararı İşletmeler”**, 2004/39/EC sayılı Direktifin 4(1) Maddesinin, 14. fıkrası kapsamında menkul kıymetlerinin bir Üye Devletin düzenlenmiş piyasasında işlem gördüğü bir Üye Devlet tarafından kanunla kurulmuş işletmeler; kredi kuruluşlarının¹⁶ işlerini yapılması ve takibine ilişkin Avrupa Parlamentosu ve Konseyin 20 Mart 2002 tarihli 2000/12/EC sayılı Direktifinin 1. Maddesinin 1. fıkrasında belirtilen kredi kuruluşları ile 91/674/EEC sayılı Direktifin 2(1) Maddesi kapsamındaki sigorta işletmeleri anlamına gelmektedir. Üye Ülkeler, faaliyet alanları, boyutları veya istihdam ettikleri çalışanlar açısından büyük ölçüde kamu ile ilgili başka işletmeleri de kamu yararına çalışan işletmeler olarak tanımlayabilirler.
- (14) **“Kooperatif”** Avrupa Kooperatif Topluluğu (SCE)¹⁷ Kanununu hakkındaki 22 Temmuz 2003 tarihli 1435/2003 sayılı Konsey Tüzüğü'nün (KT) 1. Maddesinde tanımlanan bir Avrupa Kooperatif Topluluğunu veya 2000/12/EC sayılı Direktifin 1. Madde 1. fıkrasında belirtilen kredi kuruluşları ile 91/674/EEC sayılı Direktifin 2(1) Maddesinde belirtilen sigorta şirketleri gibi Topluluk Yasasına göre kanunî denetim gerektiren diğer kooperatifler anlamına gelmektedir.
- (15) **“Uygulayıcı Olmayan”**, kamu gözetim sisteminin yönetimine girmesinden bu yana en az üç yıl geçmiş ve kanunî denetim yürütmeyen, bir denetim firmasında oy hakkı bulunmayan, bir denetim firmasının idari ya da yönetim kurulu üyesi olmayan, bir denetim firmasınınca istihdam edilmemiş ya da bir şekilde ilişkisi olmamış gerçek kişi anlamında kullanılmaktadır.
- (16) **“Baş denetim ortağı (ortakları)”**;
- Denetim firması adına, kanunî denetimin yürütülmesinden birinci derecede sorumlu olan belirli bir denetim sözleşmesi için denetim firması tarafından atanan kanunî denetçi/ler;

¹⁶ OJ L 126, 26.5.2000, p. 1. En son 2005/1/EC sayılı Direktifle tadil edilmiş Direktif

¹⁷ OJ L 207, 18.8.2003, s. 1.

- Grup denetimine ilişkin olarak, grup düzeyinde kanunî denetimin yürütülmesinden birinci derecede sorumlu olmak üzere denetim firması tarafından atanmış kanunî denetçi(ler) ve önemli şubeler düzeyinde birincil derecede sorumlu olmak üzere atanan kanunî denetçi(ler); veya
- Denetim raporunu imzalayan kanunî denetçi/ler anlamında kullanılmaktadır.

BÖLÜM II

ONAY, SÜREKLİ EĞİTİM VE KARŞILIKLI TANIMA

Madde 3

Kanunî Denetçilerin ve Denetim Firmalarının Onayı

1. Bir kanunî denetim, münhasıran kanunî denetimin uygulandığı Üye Ülke tarafından onaylanan kanunî denetçiler ya da denetim firmaları tarafından uygulanacaktır.

2. Her Üye Devlet, kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının onaylanmasından sorumlu yetkili mercileri belirleyecektir.

Yetkili Merciler, Bölüm VIII'de sözü edilen kamu gözetimi sistemine tabi olmaları koşuluyla, mesleki kuruluşlar olabilirler.

3. Madde 11'e aykırı olmamak koşuluyla Üye Devletlerin yetkili mercileri, Madde 4 ve 6 ile Madde 10 arasındaki bölümde yer alan şartları taşıyan gerçek kişileri kanunî denetçi olarak onaylayabilirler.

4. Üye Devletlerin yetkili mercileri, aşağıda belirtilen koşulları yerine getiren şirketleri denetim firmaları olarak onaylayabilirler:

- Denetim firması adına kanunî denetim yürüten gerçek kişilerin, Madde 4 ve 6 ile Madde 10 arasındaki bölümde yer alan koşulları yerine getirmeleri ve ilgili Üye Devlet tarafından kanunî denetçiler olarak onaylanmış olmaları gerekmektedir;

- Bir şirketteki oy hakkının çoğunluğu, herhangi bir Üye Devlet tarafından onaylanan denetim firmalarının ya da Madde 4 ve 6 ile Madde 12 arasındaki bölümde yer alan koşulları yerine getiren gerçek kişilerin elinde bulunmalıdır. Üye Devletler, bu gerçek kişilerin diğer bir Üye Devlette onaylanmış olmasını şart koşabilirler. Üye Devletler, 86/635/ECC sayılı Direktifin 45. Maddesinde bahsedilen kooperatif ve benzeri şirketlerin kanunî denetimi amacıyla, oy hakları ile ilgili olarak başka özel koşullar saptayabilirler;

- İşletmenin idari ya da yönetim organında yer alan üyelerin çoğunluğunu, -azami %75'e kadar- herhangi bir Üye Devlet tarafından onaylanan denetim firması ya da Madde 4 ve 6 ile Madde 12 arasındaki bölümde yer alan koşulları yerine getiren gerçek kişiler oluşturmalıdır. Üye Devletler, bu gerçek kişilerin diğer bir Üye Devlette onaylanmış olmasını şart koşabilirler. Söz konusu organın ikiden fazla üyesinin bulunmaması durumunda, bu üyelerden birinin bu fıkrada belirtilen koşulları sağlaması gerekmektedir;

- Firmanın 4. Maddede belirlenen koşulları yerine getirmesi gerekmektedir.

Üye Devletler, sadece (c) fıkrası ile ilgili olarak, ek şartlar getirebilirler. Söz konusu şartlar, izlenen hedeflerle orantılı olmalı ve kati şekilde gerekli olan kısmının ötesine geçmemelidir.

Madde 4

Saygınlık

Üye Devletlerin yetkili mercileri, sadece saygınlık sahibi gerçek kişilere ya da firmalara onay vereceklerdir.

Madde 5

Onayın Geri Çekilmesi

1. Bir kanunî denetçiye ya da denetim firmasına verilen onay, ilgili kişi ya da firmanın saygınlığının ciddi bir biçimde zarar görmesi durumunda geri alınır. Bununla birlikte, Üye Devletler, saygınlık gerekliliklerinin karşılanması için makul bir süre tanıyabilir.
2. Bir denetim firmasına verilen onay, Madde 3(4), (b) ve (c) fıkralarında öngörülen koşulların artık yerine getirilmediği durumda geri alınır. Ancak Üye Devletler, denetim firmasının bu koşullara yeniden uygunluk sağlayabilmesi için makul bir süre tanıyabilirler.
3. Bir kanunî denetçiye ya da denetim firmasına verilen onayın herhangi bir sebepten ötürü geri alınması durumunda, onayın geri alındığı Üye Devletin yetkili mercisi, Madde 16 (1) (c)' ye göre ilk Üye Devletin siciline kayıtlı kanunî denetçi ya da denetim firmasının onaylandığı Üye Devletin yetkili mercilerine onayın geri alınması ardındaki gerçekleri ve nedenleri bildirecektir.

Madde 6

Eğitime İlişkin Koşullar

Madde 11'e aykırı olmamak koşuluyla, bir gerçek kişinin kanunî denetim faaliyetlerinde bulunabilmesi için, önce üniversiteye giriş ya da eşit düzeyde eğitim veren bir eğitim kurumuna girmiş olması, daha sonra teorik bir eğitim programını tamamlamış olması, konuyla ilgili pratik eğitimi görmüş olması ve ilgili Üye Devlet tarafından düzenlenen ve resmen tanınan üniversite final sınavı ya da eşdeğer düzeyde bir mesleki yeterlilik sınavını vermiş olması gerekir.

Madde 7

Mesleki Yeterlilik Sınavı

Madde 6'da belirtilen mesleki yeterlilik sınavı, adayın kanunî denetim alanındaki konulara ilişkin teorik bilgi düzeyinin yeterliliğinin ve adayın bu bilgileri başarıyla pratiğe uygulayabildiğinin kanıtlamaktadır. Söz konusu yeterlilik sınavının en azından bir bölümünün yazılı olarak yapılması gerekir.

Madde 8

Kuramsal Bilgi Sınavı

1. Yeterlilik sınavının kapsamında yer alan teorik bilgi sınavı, öncelikle aşağıda belirtilen konuları kapsayacaktır:
 - Genel muhasebe teorisi ve ilkeleri,
 - Yıllık ve konsolide hesapların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan koşullar ve standartlar,
 - Uluslararası muhasebe standartları
 - Finansal analiz
 - Maliyet ve yönetim muhasebesi
 - Risk yönetimi ve iç kontrol

- Denetim becerileri ve mesleki beceriler
 - Kanunî denetim ve kanunî denetçilere ilişkin kanunî koşullar ve mesleki standartlar,
 - Uluslararası denetim standartları
 - Mesleki etik kuralları ve bağımsızlık
2. Sınav aynı zamanda, denetime ilişkin oldukları ölçüde, aşağıda belirtilen konuları da içerecektir:

- Şirket hukuku ve şirket yönetimi,
- İflas kanunu ve benzeri prosedürler,
- Vergi hukuku
- Medeni hukuk ve ticaret kanunu,
- Sosyal Güvenlik Hukuku ve İş Kanunu,
- Bilgi teknolojisi ve bilgisayar sistemleri,
- Ticari, finansal ve genel ekonomi,
- Matematik ve istatistik
- Kurumların finansal yönetimine ilişkin temel ilkeler

3. Komisyon, Madde 48(2)'de belirtilen usule uygun olarak, yukarıda 1. bentte belirtilen kuramsal bilgi sınavının kapsamında yer alacak olan konuları belirleyebilir. Bu uygulama ölçütlerini uygulamaya koyarken Komisyon, denetim ve denetim mesleğindeki gelişmeleri göz önünde tutar.

Madde 9

Muafiyetler

1. Madde 7 ve Madde 8'de yer alan hükümlerden farklı olarak bir Üye Devlet, Madde 8'de bahsedilen konuların biri ya da birkaçı ile ilgili üniversite seviyesinde ya da buna eşdeğerde bir sınavda başarılı olan, ya da ilgili konu ya da konularda üniversite diploması ya da buna eşdeğerde bir dereceye sahip bulunan bir adayı, ilgili sınav ya da diploma kapsamında yer alan konularla ilgili teorik bilgi sınavına girmekten muaf tutabilir.
2. Madde 7'de yer alan hükümlerden farklı olarak bir Üye Devlet, Madde 8'de sayılan konuların birinden ya da birkaçından üniversite diploması ya da buna eşdeğerde bir dereceye sahip olan bir adayı, Üye Devlet tarafından resmen tanınan bir sınav ya da bir diploma ile söz konusu alanlarda pratik eğitime sahip olduğunu kanıtlaması durumunda, sahip olduğu teorik bilgiler üzerindeki pratik becerilere ilişkin sınavdan muaf tutabilir.

Madde 10

Pratik Eğitim

1. Sınav kapsamına dahil edilen bir test aracılığı ile adayın sahip olduğu teorik bilgileri pratiğe uygulamadaki becerilerini geliştirmek üzere ilgili adayın, yıllık hesapların, konsolide hesapların ya da benzeri mali tabloların denetimi de dahil olmak üzere, ilgili konuları içeren asgari üç yıl süreli bir pratik eğitim sürecini tamamlaması gerekmektedir. Söz konusu pratik eğitimin az üçte ikisini kapsayan kısmı, Üye Devlet tarafından onaylanan bir kanunî denetçi yanında, ya da bir denetim firmasında tamamlanacaktır.
2. Üye Devletler, eğitimin, pratik eğitimi vermeye ehil kişiler tarafından verilmesini sağlayacaklardır.

Madde 11

Uzun Vadeli Pratik Eğitimle Kazanılan Yetkinlik

Üye Devlet, Madde 6'da belirtilen koşulları yerine getirmemiş bir adayı, aşağıdaki şartlardan birini yerine getirmesi durumunda, kanunî denetçi olarak onaylayabilir:

- a. Adayın 15 yıl süreyle, kendisine finans, hukuk ve muhasebecilik konularında yeterli deneyim kazandıran mesleki faaliyetlerde bulunmuş olması ve Madde 7'de belirtilen mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması
- b. Adayın 7 yıl süreyle, bu alanlarda mesleki faaliyetlerde bulunması ve ayrıca Madde 10'da belirtilen pratik eğitimi tamamlaması ve Madde 7'de belirtilen mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması

Madde 12

Pratik ve Teorik Eğitimin Birleştirilmesi

1. Üye Devletler, Madde 8'de belirtilen alanlarda sağlanan teorik eğitimin süresini, söz konusu eğitimin almış olduğu Üye Ülke tarafından resmen tanınan bir sınav ile tasdik edilmesi halinde, Madde 11'de belirtilen profesyonel faaliyet süresine eklenmesini kabul edebilirler. Söz konusu eğitim bir yıldan kısa olamaz veya teorik eğitim, mesleki faaliyet süresini 4 yıldan fazla bir süre için kısaltamaz.
2. Mesleki faaliyet ve pratik eğitim süresi, Madde 10'da öngörülen teorik ve pratik eğitim sürelerinin toplamından daha kısa olamaz.

Madde 13

Sürekli Eğitim

Üye Devletler kanunî denetçilerin, teorik bilgi, mesleki beceri ve değerlerinin yeterince yüksek düzeyde olduğunu belirlemek için uygun bir sürekli eğitim programına katılmalarını sağlayacak ve sürekli eğitim konusunda öngörülen koşullara uymayanların Madde 30'da belirtildiği üzere yaptırım uygulayacaktır.

Madde 14

Diğer Üye Ülkelerden Gelen Kanunî Denetçilerin Tasdiki

Üye Devletlerin yetkili mercileri, diğer Üye Devletlerde onaylanan kanunî denetçilerin tasdikine ilişkin usulleri belirleyeceklerdir. Bu usullerin kapsamı, en az üç yıl süreli mesleki eğitim ve öğretimin tamamlanması sonucunda yüksek öğretim diplomasının tanınmasına ilişkin genel sistem hakkındaki 21 Kasım 1988 tarihli 89/48/EEC Sayılı Konsey Direktifinin 4. Maddesi¹⁸ uyarınca uygulanan yetenek testinde başarılı olma koşulunun ötesine geçmeyecektir. Yetenek testi, ilgili Üye Devlette uygulanan dil kurallarına göre izin verilen dillerin birinde yapılabilir, kanunî denetim sürecine ilişkin olduğu ölçüde sadece kanunî denetçinin ilgili Üye Devletin kanunîleri ve yönetmelikleri hakkındaki yeterli bilgi düzeyini kapsar.

¹⁸ OJ 19, 24.1.1989, p. 16. Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2001/19/EC sayılı Direktifi (OJ L 206,31.7.2001, p.1) ile tadil edilen direktif.

BÖLÜM III

SİCİL

Madde 15

Resmi Sicil

1. Her bir Üye Devlet, Madde 16 ve 17'ye göre, kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının resmi bir sicile girmelerini temin edeceklerdir. İstisnai durumlarda, Üye Ülkeler kişinin şahsi güvenliğini kaçınılmaz ve büyük zarara uğratmasını azaltmaya yönelik olarak Madde 16'da belirtilen şartları uygulamayabilirler.
2. Üye Devletler, her kanunî denetçinin ve denetim firmasının münferit bir sicil numarası altında resmi sicilde tanımlanmalarını sağlayacaklardır. Sicil bilgileri elektronik ortamda saklanacak ve kamunun erişimine elektronik ortamda açık olacaktır.
3. Resmi sicil aynı zamanda Madde 3'te belirtildiği biçimde onaydan, Madde 29'da belirtildiği biçimde kalite kontrolünden, Madde 30'da belirtildiği biçimde kanunî denetçiler ve denetim firmaları hakkındaki yaptırımlardan ve Madde 32'de belirtildiği biçimde kamu gözetiminden sorumlu yetkili mercilerin adını ve adresini de içerecektir.
4. Üye Devletler, söz konusu resmi sicilin 29 Haziran 2009 tarihi itibariyle tamamen kullanımda olmasını temin edeceklerdir.

Madde 16

Kanunî Denetçilerin Sicili

1. Kanunî denetçilerle ilgili olarak, resmi sicil kayıtlarında aşağıda belirtilen bilgiler yer alacaktır:
 - a) İsim, adres ve sicil numarası;
 - b) Varsa, kanunî denetçinin istihdam edildiği, ya da ortak sıfatıyla veya başka bir unvanla görev yaptığı denetim firmasının adı, adresi, web adresi ve sicil numarası;
 - c) Sicil merciinin adı (adları) ve varsa, sicil numarası (numaraları) da dâhil olmak üzere, diğer Üye Devletlerin yetkili mercilerinde kanunî denetçi olarak ve üçüncü ülkelerdeki denetçi adına tutulan tüm diğer kayıt(lar)
2. Madde 45'e göre sicili tutulmuş üçüncü ülke denetçilerin, kanunî denetçi olup olmadıkları sicil kaydında açıkça belirtilecektir.

Madde 17

Denetim Firmalarının Sicili

1. Denetim firmalarıyla ilgili olarak, resmi sicilde en azından aşağıda belirtilen bilgiler yer alacaktır:
 - a) İsim, adres ve sicil no;
 - b) Kanunî yapı,
 - c) İrtibat bilgileri, temas kurulacak birincil kişi ve varsa, web sitesi adresi;

- d) Üye Devletteki her bir ofisin adresi;
- e) Denetim firmasında istihdam edilen ya da ortak sıfatıyla veya başka bir unvanla görev yapan tüm kanunî denetçilerin adı ve sicil numarası;
- f) Tüm sahiplerin ve hissedarlarının adı ve iş adresi;
- g) İdari ya da yönetim organındaki tüm üyelerin adı ve iş adresi;
- h) Varsa, bir ağ üyeliği ve üye firmaların ve bağlı kuruluşların adları ve adreslerinin listesi, ya da bu tür bilgilerin halka açık biçimde nereden temin edilebilecekleri konusunda açıklama,
- i) Sicil mercii'nin adı(adları) ve varsa, sicil numarası (numaraları) da dahil olmak üzere, diğer Üye Devletlerin yetkili mercilerinde denetim firması olarak ve üçüncü ülkelerdeki denetim işletmesi olarak tutulan tüm diğer kayıt(lar)

2. Madde 45'e göre sicile işlenmiş üçüncü ülke denetim işletmelerinin denetim firması olup olmadıkları sicilde açıkça belirtilecektir.

Madde 18

Sicil Bilgilerinin Güncellenmesi

Üye Devletler, kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının, resmi sicilde yer alan bilgilerdeki herhangi bir değişikliği derhal resmi sicilden sorumlu resmi merciiye bildirmesini sağlayacaklardır. Sicil, bildirimden sonra güncellenecektir.

Madde 19

Sicil Bilgilerinin Sorumluluğu

Madde 16, Madde 17 ve Madde 18 uyarınca ilgili yetkili mercilere sağlanan bilgiler, kanunî denetçi ya da denetim firması tarafından imzalanacaktır. Yetkili mercii elektronik imzaya ilişkin olarak Topluluk çerçevesi hakkındaki 13 Aralık 1999 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 1999/93/EC Sayılı Direktifi'nin¹⁹ 2. Maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği şekilde bu bilginin elektronik olarak erişilebilirliğini sağlıyorsa elektronik imza şeklinde yapılabilir.

Madde 20

Dil

1. Resmi sicile girilen bilgiler, ilgili Üye Devletlerde uygulanan dil kuralları uyarınca izin verilen dillerden birinde olacaktır.
2. Üye Devletler ek olarak, söz konusu bilgilerin resmi sicile, Topluluğun diğer resmi dillerinden birinde girilmesine izin verebilirler. Üye Ülkeler bilginin çevirisinin tasdik edilmesini talep edebilirler.

Her durumda, ilgili Üye Devlet, çevirinin tasdik edilip edilmediğini sicilde belirteceklerdir.

BÖLÜM IV

MESLEKİ ETİK, BAĞIMSIZLIK, TARAFSIZLIK, GİZLİLİK VE MESLEKİ SIR

Madde 21

Mesleki Etik

1. Üye Devletler tüm kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının; kamu yararı faaliyetlerini, dürüstlük ve tarafsızlıklarını ve mesleki yetkinlik ve özen konularını kapsayan profesyonel etik ilkelerine tabi olmalarını sağlayacaklardır.

¹⁹ OJL 13, 19.1.2000, s. 12.

2. Komisyon, Madde 48(2)'de tanımlanan usule uygun biçimde, denetim faaliyetlerinde güveni tesis etmek ve bu maddenin 1. fıkrasının uygulamasında birliği sağlamak için mesleki etik kurallarını yöneten ilke-tabanlı uygulamaları benimseyebilir.

Madde 22

Bağımsızlık ve tarafsızlık

1. Üye Devletler, kanunî bir denetimi yürütürken, kanunî denetçinin ve/veya denetim firmasının denetlediği işletmeden bağımsız olmasını ve denetlenen işletmenin karar alma sürecine dahil olmamasını garanti altına alacaklardır.
2. Üye Devletler, tarafsız, makul ve bilgilendirilmiş üçüncü tarafların kanunî denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığının olumsuz yönde etkilendiği durumda, kanunî denetçi, denetim firması veya denetim ağı ile denetlenen firma arasında, doğrudan veya dolaylı herhangi bir finansal, ticari, istihdam ya da -ilave denetim dışı hizmetlerin sağlanması da dahil olmak üzere- başka konularda herhangi bir ilişkinin mevcut olması durumunda, kanunî denetçi ya da denetim firmalarının kanunî denetim yürütmeyeceklerini garanti altına alacaktır. Eğer kanunî denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığı, öz-eleştiri, kişisel çıkar, taraf tutma, içli dışılık veya güven ya da gözdağı gibi tehditlerle etkilendiyse, kanunî denetçi veya denetim firması bu tehditleri azaltmaya yönelik güvenlik önlemleri almalıdır. Eğer, tehditlerin önem derecesi alınan güvenlik önlemleri ile karşılaştırıldığında, kanunî denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığı olumsuz yönde etkileniyorsa, kanunî denetçi ya da denetim firması denetimi yürütmeyecektir.

Bunun yanı sıra, Üye Devletler kamu yararına çalışan işletmelerin kanunî denetimlerinin tehlikeye girdiği ve kanunî denetçi ve denetim firmalarının bağımsızlığını korumak için önlem alınmasının uygun olduğu durumlarda, kanunî denetçi ya da denetim firmalarının öz eleştiri ve kişisel çıkar durumlarında denetimi yürütmeyeceklerini garanti altına alacaktır.

3. Üye Devletler, kanunî denetçi ya da denetim firmasının, denetim çalışma kâğıtları üzerinde, bağımsızlıklarına yönelik tüm tehditleri ve bu tehditleri azaltmaya yönelik uygulayacakları önlemleri belirtmelerini sağlayacaktır.
4. Komisyon, Madde 48(2)'de tanımlanan usule uygun biçimde, denetim faaliyetlerinde güveni tesis etmek ve bu maddenin 1. ve 2. fıkralarında uygulama birliği sağlamak amacıyla aşağıdakilerle ilgili olarak ilke-tabanlı uygulama önlemleri benimseyebilir.
 - a. Paragraf 2'de söz edilen tehditler ve güvenlik önlemleri;
 - b. Paragraf 2'de söz edilen, kanunî denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığının tehditlerin önem derecesinde tehdit edildiği durumlar;
 - c. Paragraf 2'de söz edilen öz-eleştiri, kişisel çıkar durumlarında kanunî denetimin yürütülüp yürütülmeyeceği.

Madde 23

Gizlilik ve Mesleki Sırlar

1. Üye Devletler, kanunî denetçinin ya da denetim firmasının bir kanunî denetim yürütürken erişeceği tüm bilgilerin ve dokümanların, gizlilik ve mesleki sırlara ilişkin kurullarla korunmasını sağlayacaklardır.

2. Kanunî denetçiler ve denetim firmaları ile ilgili gizlilik ve meslek sırlarına ilişkin kurallar, bu Direktifin şartlarının uygulanmasına engel olamayacaktır.
3. Bir kanunî denetçinin ya da denetim firmasının başka bir kanunî denetçi ya da denetim firmasıyla yer değiştirmesi durumunda, önceki kanunî denetçi ya da denetim firması, yeni kanunî denetçi ya da denetim firmasının, denetlenen işletmeyle ilgili olarak tüm ilgili bilgilere ulaşmasını sağlayacaktır.
4. Belli bir denetim görevinden ilgisi kesilmiş bir kanunî denetçi veya denetim firması ile önceki kanunî denetçi ile denetim firması, söz konusu denetim göreviyle ilgili olarak 1. ve 2. fıkralardaki şartlara tabi olmaya devam edeceklerdir.

Madde 24

Denetim Firmaları Adına Kanunî Denetim Yürüten Kanunî Denetçilerin Bağımsızlıkları ve Tarafsızlıkları

Üye Devletler, bir denetim firmasının sahiplerinin veya hissedarlarının ve söz konusu firmanın veya bağlı kuruluşlarının idari, yönetim ve denetleyici organlarında görev yapan üyelerinin, denetim firması adına kanunî denetimi yürüten kanunî denetçinin tarafsızlığını ve bağımsızlığını herhangi bir biçimde tehlikeye sokabilecek müdahalelerde bulunmamasını garanti altına alacaklardır.

Madde 25

Denetim Ücretleri

Üye Devletler, kanunî denetçilere ödenen ücretlerin;

- (a) Denetlenen işletmeye ilave hizmetlerin sağlanması durumunda etkilenmeyecek, ya da bunun tarafından belirlenmeyecek;
- (b) Herhangi bir beklenmedik duruma dayandırılmayacak şekilde belirlenebilmesi için gerekli kuralların oluşturulmasını sağlayacaklardır.

BÖLÜM V

DENETİM STANDARTLARI VE DENETİM RAPORLAMASI

Madde 26

Denetim Standartları

1. Üye Devletler, denetçilerin ve denetim firmalarının kanunî denetimleri, Madde 48(2)'de belirtildiği şekilde, Komisyon tarafından benimsenen uluslararası denetim standartlarına göre yürütmelerini zorunlu tutacaklardır. Üye Devletler, Komisyonun henüz konuya ilişkin bir denetim standardı kabul etmemesi durumunda, ulusal bir denetim standardı uygulayabilir. Kabul edilen uluslararası standartlar, Avrupa Birliği'nin Resmi Gazetesi'nde, Topluluğun tüm resmi dillerinde, tam metin olarak yayınlanacaktır.
2. Komisyon, Madde 48 (2)'de belirtilen usullere göre, Topluluk bünyesinde uluslararası denetim standartlarının uygulanabilirliği konusunda karar verebilir. Komisyon, Topluluk bünyesinde uygulanmak üzere aşağıda belirtilen kurallara göre uluslararası denetim standartlarını uygulamaya koyacaktır:
 - a. Amaca uygun süreçlere, kamu gözetimine ve şeffaflık ilkesine göre geliştirilmiş olmaları ve uluslararası olarak kabul görmeleri;

- b. Yıllık ya da konsolide hesapların, 78/660/EEC Sayılı Direktifin 2(3) Maddesi ile 83/349/EEC Sayılı Direktifin 16(3) Maddesinde belirtilen ilkelere uygun biçimde üst düzey bir güvenilirlik ve kalite bakımından katkı sağlaması;
- c. Avrupa'nın kamu çıkarlarına hizmet etmesi
3. Üye Devletler, söz konusu kanunî denetim kapsamına ilişkin özel ulusal kanunî gerekliliklerden ötürü, uluslararası denetim standartlarına ilave denetim prosedürleri ve şartları uygulayabileceklerdir (veya istisnai durumlarda uluslararası denetim standartlarının bir bölümünü çıkarabileceklerdir). Üye Devletler, söz konusu denetim usule ve şartlarının, 2. paragrafın (b) ve (c) maddelerinde bahsedilen kurallara uygun olmasını sağlayacaklar ve bunları yürürlüğe koymadan önce Komisyona bilgi vereceklerdir. Bir denetim standardının bazı bölümlerinin çıkarılması durumunda, Üye Devletler, kendi özel kanunî şartları ve bunları destekleyen nedenler hakkında, bunların uygulamaya girmesinden en az altı ay öncesinde veya bu şartlar bir uluslararası denetim standardının uygulama tarihinde zaten mevcutsa, ilgili uluslararası standardın uygulamaya konmasından en az üç ay içinde, Komisyona ve diğer Üye Ülkelere bilgi vereceklerdir.
4. Üye Devletler yıllık ve konsolide hesapların kanunî denetimiyle ilgili ilave şartları 29 Haziran 2006 tarihinden önceki bir süre için uygulayabileceklerdir.

Madde 27

Konsolide Hesapların Kanunî Denetimi

Üye ülkeler, bir şirketler grubunun konsolide hesaplarının kanunî denetimlerinde, aşağıda belirtilen kurallara uyulmasını sağlayacaklardır:

- (a) Grup denetçisi, konsolide hesaplarla ilgili olarak, denetçi raporunun tüm sorumluluğunu üstlenecektir;
- (b) Grup denetçisi, grup denetimi amacıyla, bir inceleme yürütür ve üçüncü ülke denetçisi (denetçileri), kanunî denetçisi (denetçileri), üçüncü ülke denetim işletmesi (işletmeleri) veya denetim firması (firmaları) tarafından yürütülmüş denetim işine ilişkin görüşlerinin belgelerini saklar. Grup denetçisinde kalacak bu belgeler, yetkili mercilerin, grup denetçisinin işlerini gerektiği gibi inceleyebilmesine imkân verecektir.
- (c) Bir şirketler grubunun bir bileşeni, Madde 47'de bahsedildiği üzere çalışma sözleşmesi olmayan bir üçüncü ülke denetçisi (denetçileri) veya denetim işletmesi (işletmeleri) tarafından denetlendiğinde, grup denetçisi, talep edildiğinde kamu gözetim mercilerine, grup denetimi ile ilgili çalışma kâğıtları da dâhil olmak üzere, üçüncü ülke denetçisi (denetçileri) veya denetim işletmesi (işletmeleri) tarafından yapılan denetim işinin belgelerinin gerektiği biçimde ulaştırılmasını sağlayacaktır. Söz konusu ulaştırmayı sağlamak için, grup denetçisi söz konusu belgelerin bir kopyasını kendisinde tutar ya da başka bir seçenek olarak üçüncü ülke denetçisi (denetçileri veya denetim işletmesi(işletmeleri) ile talep üzerine doğrudan ve kısıtsız ulaşım için anlaşacaktır veya başka bir uygun tedbir alacaktır. Eğer kanunî veya diğer engeller, denetim çalışma kâğıtlarının bir üçüncü ülkeden grup denetçisine aktarılmasına izin vermiyorsa, grup denetçisinde kalan belgeler, denetim belgelerine ulaşmak için izlenen gerekli usullere ilişkin kanıtları ve kanunî olanlar dışında ülkenin mevzuatından kaynaklanan engeller olması durumunda söz konusu engeli belirten kanıtları içerecektir.

Madde 28

Denetim Raporlaması

1. Bir denetim firmasının kanunî denetimi üstlendiği durumda, denetim raporu, denetim firması adına kanunî denetimi yürüten kanunî denetçi(ler) tarafından imzalanacaktır. İstisnai durumlarda, Üye Devletler, eğer söz konusu açıklama her hangi bir kişinin şahsi güvenliği için bir engel ya da önemli bir tehlike teşkil ediyorsa bu imzanın kamuya açıklanmamasını şart koşabilirler. Her halükarda, söz konusu kişi ya da kişilerin isimleri, ilgili kamu mercilerine bildirilecektir.
2. 78/660/ECC sayılı Direktifin 51a(1) Maddesine rağmen, eğer Komisyon, bu Direktifin Madde 26(1)'ne göre denetim raporları için ortak bir standart belirlemediyse, bu Direktifin Madde 48(2)'de belirtilen usullere uygun olarak, denetim faaliyetlerinde kamu güvenini artırmak için kabul edilmiş uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanmış yıllık ya da konsolide hesapların denetim raporları için bir ortak standart benimseyebilir.

BÖLÜM VI

GÜVENCE

Madde 29

Kalite Güvence Sistemleri

1. Üye Devletler, tüm kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının aşağıda sayılan kriterleri asgari düzeyde karşılayan bir kalite güvence sistemine tabi olmalarını sağlayacaklardır:
 - a. Kalite güvence sistemi, incelenen kanunî denetçiler ve denetim firmalarından bağımsız bir biçimde organize edilmeli ve Bölüm VIII'de açıklandığı biçimde kamu gözetimine tabi olmalıdır;
 - b. Kalite güvence sisteminin finansmanı, kanunî denetçiler ya da denetim firmalarından gelebilecek herhangi olası bir uygunsuz etkiye karşı teminat altında ve bağımsız olmalıdır;
 - c. Kalite güvence sistemi yeterli kaynağa sahip olmalıdır;
 - d. Kalite güvence incelemelerini yürüten kişilerin, uygun mesleki eğitime, kanunî denetim ve mali raporlama konularında yeterli deneyime sahip olmaları ve bu özelliklerini kalite güvence kontrol incelemelerine ilişkin özel bir eğitimi ile tamamlamaları gerekmektedir;
 - e. Özel kalite güvence incelemelerinde görevlendirilecek olan inceleme uzmanlarının seçimi, inceleme uzmanı ile incelemeye alınan kanunî denetçi ya da denetim firması arasında herhangi bir çıkar çatışması olmamasını sağlamak üzere tasarlanan tarafsız bir usule göre gerçekleşmelidir;
 - f. Seçilmiş denetim dosyalarının kontrolleriyle desteklenen kalite güvence incelemesi, uygulanan denetim standartları ve bağımsızlık şartlarına uygunluğu, harcanan kaynakların miktarı ve kalitesi, alınan denetim ücreti ve denetim firmasının iç kontrol sistemi ile ilgili bir değerlendirme içerecektir;
 - g. Kalite güvence incelemesi, kalite güvence incelemesinin temel sonuçlarını içeren bir raporun konusu olacaktır;

- h. Kalite güvence incelemeleri en az altı yılda bir yapılacaktır;
- i. Kalite güvence sisteminin genel sonuçları yıllık olarak yayımlanacaktır;
- j. Kalite incelemelerine ilişkin tavsiyeler, makul bir süre içinde kanunî denetçi ya da denetim firması tarafından yerine getirilecektir;

(j) bendinde belirtilen tavsiyelerin yerine getirilmemesi halinde, kanunî denetçi ya da denetim firması, gerekirse, Madde 30'da belirtilen disiplin cezaları ve yaptırımlarına tabi olacaklardır.

2. Komisyon, Madde 48(2)'de belirtilen usul uyarınca, denetim faaliyetlerinde kamu güvenini artırmak için ve 1. paragrafın (a), (b) ve (e)-(j) bentlerine yönelik uygulama birliğini sağlamak için uygulama önlemleri alabilir.

BÖLÜM VII

SORUŞTURMALAR VE YAPTIRIMLAR

Madde 30

Soruşturma ve Yaptırım Sistemleri

1. Üye Devletler, kanunî denetime yönelik yetersiz uygulamaların belirlenmesi, düzeltilmesi ve önlenmesine yönelik etkin soruşturma ve yaptırım sistemlerinin bulunmasını sağlayacaklardır.
2. Üye Devletlerin medeni hukuklarında yer alan rejimlere bir zarar gelmeksizin, Üye Devletler, kanunî denetimlerin bu Direktifin uygulanmasına ilişkin hükümlere uygun olarak yapılmaması halinde, kanunî denetçilere ve denetim firmalarına yönelik olarak etkin, orantılı ve caydırıcı yaptırımlar uygulayabilirler.

3. Üye Devletler, kanunî denetçiler ve denetim firmaları ile ilgili olarak alınan önlemlerin ve uygulanan yaptırımların, uygun bir biçimde kamuya ifşa dilmesini sağlayacaklardır. Yaptırımlar arasında, onayın geri alınması olasılığı da bulunmalıdır.

Madde 31

Denetçinin Sorumluluğu

Komisyon, 1 Ocak 2007'den önce, Avrupa sermaye pikanunîfarı üzerinde yürütülen kanunî denetimler hakkındaki mevcut ulusal sorumluluk kuralları ile kanunî denetçiler ve denetim firmaları için sigorta şartlarına ilişkin, finansal sorumluluğun sınırlamaları hakkında tarafsız bir analizi de içeren bir rapor sunacaktır. Komisyon, gerektiğinde kamu istişaresi yürütecektir. Komisyon, söz konusu raporun ışığında, gerekli gördüğü durumlarda, Üye Devletlere tavsiyeler sunar.

BÖLÜM VIII

KAMU GÖZETİMİ VE ÜYE ÜLKELER ARASINDA DÜZENLEYİCİ ANLAŞMALAR

Madde 32

Kamu Gözetimi İlkeleri

1. Üye Devletler, Madde 2-7’de belirtilen ilkeler bazında, kanunî denetçiler ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetim sistemi oluşturacaklardır.
2. Tüm kanunî denetçiler ve denetim firmaları kamu gözetimine tabi olacaklardır.
3. Kamu gözetimi sistemi, kanunî denetimle ilgili alanlarda bilgi sahibi fakat mesleğe dâhil olmayanlar tarafından yönetilecektir. Ancak Üye Devletler, bir kısım meslek mensubunun kamu gözetim sistemi yönetimine katılmalarına izin verebilir. Kamu gözetimi sisteminin yönetimine katılacak kişilerin, bağımsız ve şeffaf bir şekilde seçilmeleri gerekir.
4. Kamu gözetim sistemi, aşağıda belirtilen hususların gözetiminde nihai sorumluluğa sahip olacaktır:
 - a. Kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının onayı ve sicili
 - b. Mesleki etik ve denetim firmalarının iç kalite kontrolü ve denetim konularında standartlarının belirlenmesi
 - c. Sürekli eğitim, kalite güvence ile soruşturma ve disiplin sistemleri
5. Kamu gözetim sistemi, gerektiğinde kanunî denetçiler ve denetim firmaları ile ilgili olarak soruşturma, yürütme ve gerekli işlemleri uygulama hakkına sahip olacaktır.
6. Kamu gözetim sistemi şeffaf olacaktır. Bu şeffaflık, yıllık çalışma programları ve faaliyet raporlarının yayınlanmasını da kapsayacaktır.
7. Kamu gözetim sistemi yeterli biçimde finanse edilecektir. Kamu gözetim sisteminin finansmanı, kanunî denetçilerin ya da denetim firmalarının olumsuz etkilerinden bağımsız ve bunlara karşı güvenliği sağlanmış olmalıdır.

Madde 33

Topluluk Seviyesinde Kamu Gözetim Sistemleri Arasında İşbirliği

Üye Devletler, kamu gözetim sistemleri ile ilgili kanunî düzenlemelerin, Topluluk seviyesinde Üye Devletlerin gözetim faaliyetleri arasında etkin bir işbirliğini oluşturmasını sağlayacaklardır. Bu amaçla her bir Üye Devlet, özel olarak belirleyecekleri bir kuruluşu işbirliğinin sağlanması için görevlendirecektir.

Madde 34

Üye Devletler Arasında Kanunî Düzenlemelerin Karşılıklı Kabulü

1. Üye Devletlerin kanunî düzenlemeleri, kanunî denetçinin ya da denetim firmasının onaylandığı ve denetlenen kurumun kayıtlı merkezinin bulunduğu Üye Devlet tarafından yapılan ulusal mevzuata ve gözetim ilkelerine saygı gösterecektir.

2. Konsolide hesapların kanunî denetimlerinde, konsolide hesaplar üzerinde kanunî denetim talep eden Üye Devlet; başka bir Üye Devlette kurulmuş bir bağlı kuruluşun kanunî denetimini yürüten bir kanunî denetçi ya da denetim firmasının tescili, kalite güvence incelemesi, denetim standartları, mesleki etik kuralları ve bağımsızlığı hakkında kanunî denetim ile ilgili ilave koşullar öngöremez.
3. Bir şirketin menkul kıymetlerinin, kayıtlı merkezinin bulunduğu devletin dışında herhangi bir Üye Devletin kanunîarca düzenlenmiş menkul kıymetler borsasında işlem görmesi halinde, söz konusu menkul kıymetlerin işlem gördüğü Üye Devlet, o şirketin yıllık ya da konsolide hesaplarının kanunî denetimini yürüten kanunî denetçi ya da denetim firmasının tescili, kalite güvence incelemesi, denetim standartları, mesleki etik kuralları ve bağımsızlığı hakkında kanunî denetimle ilgili olarak ilave koşullar öngöremez.

Madde 35

Yetkili mercilerin belirlenmesi

1. Üye Devletler, bu Direktifte öngörülen görevleri yerine getirmek amacıyla bir veya daha fazla yetkili mercii belirleyeceklerdir. Üye Devletler, bu belirleme konusunda Komisyonu haberdar edeceklerdir.
2. Yetkili merciler, çıkar çatışmalarının bertaraf edildiği bir biçimde organize edilecektir.

Madde 36

Üye Ülkeler Arasında Mesleki Sır ve Mevzuat İşbirliği

1. Üye Devletlerin, kabul, tescil, kalite güvencesi, soruşturma ve disiplinden sorunlu yetkili mercileri, bu Direktifte belirtilen sorumluluklarını yerine getirme amacıyla, gerekli olduğu durumda bir birleriyle işbirliğinde bulunacaklardır. Bir Üye Devletteki kabul, tescil, kalite güvencesi, soruşturma ve disiplinden sorunlu yetkili merci, diğer Üye Devletin yetkili mercilerine yardımcı olacaktır. Özellikle, yetkili merciler bilgi alışverişinde bulunacaklar ve kanunî denetimlerin yürütülmesiyle ilgili soruşturmalarda işbirliği yapacaklardır.
2. Mesleki sır yükümlülüğü, yetkili mercilerce istihdam edilen veya edilmiş olan tüm şahıslara uygulanacaktır. Mesleki sırrın kapsadığı bilgiler, bir Üye Devletin yasa veya mevzuatlarının vermiş olduğu yetki veya idari usullerle zorunlu olmadıkça herhangi bir kişiye veya kuruma açıklanamaz.
3. Fıkra 2, yetkili mercilerin gizli bilgi alışverişinde bulunmalarını engellemeyecektir. Bu şekilde gerçekleşen bilgi alışverişi, yetkili mercilerce istihdam edilen veya daha önceden istihdam edilmiş kişilerin tabi olduğu mesleki sır yükümlülüğü kapsamında olacaktır.
4. Yetkili merciler talep üzerine ve en kısa sürede, Fıkra 1'de belirtilen amaçlarla ilgili olarak talep edilen her tür bilgiyi sağlayacaklardır. Gerektiği durumlarda, bu konuda bir talep alan yetkili merciler, en kısa sürede, talep edilen bilgileri toplamak üzere gerekli önlemleri alacaklardır. Bu şekilde sağlanan bilgiler, bilgiyi alan yetkili mercilerce istihdam edilen veya daha önceden istihdam edilmiş kişilerin tabi olduğu mesleki sır yükümlülüğü kapsamında olacaktır.

Talepte bulunulan yetkili mercinin, talep edilen bilgileri derhal temin edememesi durumunda, talepte bulunan yetkili mercie bunun nedenlerini açıklayacaktır.

Yetkili merciler, aşağıda belirtilen durumlar söz konusu olduğunda, kendilerinden talep edilen bilgileri vermeyi reddedebilirler:

- a) Talep edilen bilgilerin ifşa edilmesinin talebin yapıldığı Üye Devletin egemenliğini, güvenliğini ya da kamu düzenini olumsuz biçimde etkilediği veya ulusal güvenliğini ihlal ettiği durumlarda; ya da
- b) Aynı eylemler ve aynı kanunî denetçiler ya da denetim firmaları aleyhine, talepte bulunan Üye Devlet makamlarından önce, kanunî takibatın zaten başlatılmış olması durumunda; ya da
- c) Aynı eylemlerden ve aynı kanunî denetçiler ya da denetim firmaları ile ilgili olarak nihai bir yargı kararının, talebin yapıldığı Üye Ülkenin yetkili mercileri tarafından zaten verilmiş olması durumunda

Kanunî takibata tabi yükümlülükler saklı kalmak koşuluyla, Fıkra 1'e göre bilgi alan yetkili merciler, bunları yalnızca, bu Direktif kapsamında sahip oldukları fonksiyonları yerine getirmek amacıyla ve özellikle bu fonksiyonların yerine getirilmesine ilişkin idari ya da adli işlemler bağlamında kullanabilirler.

5. Bir yetkili mercinin, bir başka Üye Devletin sınırları içinde bu Direktifte yer alan hükümlere aykırı birtakım faaliyetlerin uygulanmakta ya da uygulanmış olduğu konusunda kesin bir görüşünün bulunması halinde, ilgili yetkili merci bu durumu mümkün olduğu ölçüde ayrıntılarıyla birlikte, ilgili Üye Devletin yetkili mercilerine bildirecektir. Diğer Üye Devletin yetkili mercisi, gerekli önlemleri alacaktır. İlgili Üye Devletin yetkili mercileri, işlemin sonuçları ve mümkün olduğu ölçüde, işlem sonuçlanıncaya kadar geçen süre içindeki gelişmeleri bildirimde bulunan yetkili merciyi bilgilendireceklerdir.
6. Bir Üye Devletin yetkili mercisi, diğer bir Üye Devletin yetkili mercisinden, o ülke sınırları içinde bir soruşturmanın yürütülmesini talep edebilir.

Bu soruşturma süresince, söz konusu diğer Üye Devletin yetkili mercisinin personeline eşlik etmek üzere, kendi personelinin bir kısmını görevlendirmeyi de talep edebilir.

Bu soruşturma, soruşturmanın yürütüldüğü toprakların ait olduğu Üye Devletin genel kontrolüne tabi olacaktır.

Yetkili merciler, aşağıdaki durumlarda; birinci bentte belirtildiği biçimde, bir soruşturma yürütülmesi konusundaki talebi, ya da ikinci bentte belirtildiği biçimde başka bir Üye Devletin yetkili mercisinin personelinin kendi personeline eşlik etmesi yolundaki talebi reddedebilirler.

- a) Söz konusu soruşturmanın, talepte bulunulan Üye Devletin egemenliğini, güvenliğini ya da kamu düzenini olumsuz biçimde etkileyebileceği durumlarda; ya da
- b) Aynı eylemler ve aynı kişiler aleyhine, talepte bulunulan Üye Ülke yetkili mercilerinden önce, kanunî takibatın zaten başlatılmış olması halinde, ya da

- c) Söz konusu kişi hakkında aynı eylemlerden dolayı soruşturma kapsamında bulunan kişiler ile ilgili nihai bir yargı kararının, talebin yapıldığı Üye Ülkenin yetkili mercileri tarafından zaten verilmiş olması durumunda

7. Komisyon, Madde 48(2) de belirtilen usullere göre, bu maddenin 2–4 arasındaki fıkralarında belirtildiği biçimde sınır ötesi soruşturmalarla ilgili bilgi alış verişi ve bu konudaki usullerle ilgili olarak yetkili merciler arasında işbirliğini kolaylaştırmak amacıyla uygulama tedbirleri alabilir.

BÖLÜM IX

ATAMA VE GÖREVDEN ALMA

Madde 37

Kanunî Denetçilerin veya Denetim Firmalarının Atanması

1. Kanunî denetçiler ya da denetim firmaları, denetlenen kurumun ortaklarının veya üyelerinin oluşturduğu bir genel kurulu tarafından atanacaklardır.
2. Üye Devletler, kanunî denetçi ya da denetim firmasının atanmasına ilişkin alternatif sistemlere veya usullere izin verebilirler. Söz konusu sistemler ve usuller kanunî denetçi ya da denetim firmasının, denetlenen işletmenin idari organının veya yönetim organının üst düzey üyelerinden bağımsızlıklarını garanti altına alacak şekilde düzenlenecektir.

Madde 38

Kanunî Denetçilerin ya da Denetim Firmalarının Görevden Alınması ve İstifası

1. Üye Devletler, kanunî denetçilerin ya da denetim firmalarının ancak uygun nedenlerin bulunması halinde görevden alınabilmelerini teminat altına alacaklardır. Muhasebe uygulamaları ya da denetim usulleri konusundaki görüş ayrılıkları, görevden alınma için yeterli neden teşkil etmezler.
2. Üye Devletler, denetlenen kurum ve kanunî denetçi ya da denetim firmalarının, kamu gözetiminden sorumlu merci ya da mercileri, atanmış olduğu süre boyunca görevden alınma veya istifa konusunda bilgilendirmelerini sağlayacak ve bu sürecin nedenleri hakkında yeterli bir açıklamada bulunacaktır.

BÖLÜM X

KAMU YARARI İŞLETMELERİN YASAL DENETİMİNE İLİŞKİN ÖZEL HÜKÜMLER

Madde 39

Borsaya Kayıtlı Olmayan Kamu Yararı İşletmelere Yönelik Uygulama

Üye Devletler, 2004/39/EC sayılı Direktifin Madde 41(1)'in 14. fıkrası kapsamında, düzenlenmiş bir piyasada işlem görmek üzere menkul kıymet çıkartmamış olan kamu yararı işletmeleri ve bunların kanunî denetçisini (denetçilerini) ya da denetim firmasını (firmalarını), bu Bölümde yer alan bir veya birden fazla şarttan muaf tutabilirler.

Madde 40

Şeffaflık Raporu

1. Üye Devletler, kamu yararı işletmelerin kanunî denetimlerini yürüten kanunî denetçilerin ya da denetim firmalarının, her bir mali yılın bitiminden itibaren üç ay içinde kendi web sitelerinde aşağıdaki bilgileri içeren yıllık bir şeffaflık raporu yayınlamalarını sağlayacaklardır:

a. Kanunî yapı ve mülkiyete dair açıklama

b. Denetim firmasının bir ağa ait olması durumunda, bu ağ ve bu ağın kanunî ve yapısal düzenlemeleri hakkında açıklama

c. Denetim firmasının yönetim yapısı hakkında açıklama

d. Denetim firmasının iç kalite kontrol sisteminin tanımı ve bu sistemin etkin bir biçimde işlediği konusunda firmanın idari ya da yönetim organı tarafından sunulan bildirim

e. Madde 29'da bahsedilen kalite güvence incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi

f. Bir önceki mali yıl içinde denetim firmasının kanunî denetimini yürüttüğü kamu yararı işletmelerin listesi

g. Denetim firmasının bağımsızlık uygulamalarını içeren ve firmanın bağımsızlık ilkelerine uygunluğu konusunda iç incelemenin de yapıldığını teyit eden bildirim

h. Madde 13'te belirtildiği biçimde, kanunî denetçilerin sürekli eğitimine ilişkin denetim firması tarafından izlenen politikayı açıklayan bildirim

i. Toplam cironun, yıllık ve konsolide hesapların kanunî denetiminden ve diğer güvence hizmetleri, vergi danışmanlığı hizmetleri ve denetimle ilgili olmayan diğer hizmetlerden elde edilen ücretlere bölünmesi sonucu elde edilen değer gibi Denetim firmasının önemini gösteren finansal bilgiler;

j. Ortakların ücretinin kaynağına ilişkin bilgi

Üye ülkeler istisnai durumlarda, bir kişinin şahsi güvenliğini kaçınılmaz ve önemli bir zarara uğratmasını azaltmak için (f) bendindeki şartları uygulamayabilir.

2. Şeffaflık raporu duruma göre, kanunî denetçi ya da denetim firması tarafından imzalanır. Bu imza, 1999/93/EC Sayılı Direktifin Madde 2(1)'de tanımlandığı biçimde elektronik imza şeklinde atılabilir.

Madde 41

Denetim Komitesi

1. Kamu yararına çalışan her bir işletmenin bir denetim komitesi olacaktır. Üye Devlet, denetim komitesini; denetlenen işletmenin idari organının icra yetkisi olmayan üyelerinden ve/veya denetim (supervisory) organı üyeleri arasından ve/veya denetlenen işletmenin hissedarlarının genel kurulu tarafından atanan bir üyeden oluşturacaktır. Denetim komitesinin en az bir üyesi bağımsız olacaktır ve denetim ve/veya muhasebe konusunda yetkinlik kazanmış olacaktır.

2003/71/EC²⁰ sayılı Direktifin Madde 2(1) (f)'deki kriterleri taşıyan kamu yararı işletmelerde, Üye Devletler, denetim komitesine verilen görevlerin, bir bütün olarak idari ya da denetim (supervisory) organı tarafından yürütülmesine, en azından söz konusu organın başkanı icra yetkisi olan bir üye ise, bu kişinin denetim komitesinin başkanı olmaması şartıyla izin verebilirler.

2. İdari, yönetim veya denetim organlarının üyelerinin veya denetlenen işletmenin hissedarlarının genel kurulu tarafından atanan diğer üyelerin sorumluluklarına ters düşmemek koşuluyla, denetim komitesi aşağıdakileri görevleri de yerine getirecektir.

- a. Finansal raporlama sürecinin takibi
- b. Şirketin iç kontrol sistemi varsa bu sistemin etkinliğinin ve risk yönetim sistemlerinin takibi
- c. Yıllık ve konsolide hesapların kanunî denetiminin takibi
- d. Kanunî denetçi ya da denetim firmasının bağımsızlığını ve özellikle denetlenen işletmenin ilave hizmetlerinin koşullarının incelenmesi ve takibi

3. Kamu yararına çalışan bir işletmede, kanunî denetçinin ya da denetim firmasının atanmasına ilişkin idari ya da denetim organının teklifi, denetim komitesi tarafından yapılan tavsiyeye dayanmalıdır.

4. Kanunî denetçi veya denetim firması, kanunî denetimde ortaya çıkan önemli konularda, özellikle de finansal raporlama süreciyle ilgili olarak iç kontroldeki maddi zayıflıklar hakkında denetim komitesine rapor verecektir.

5. Üye Devletler, 1–4 fıkralarda bahsedilen şartların, denetlenecek işletmenin kayıtlı olduğu Üye Devletteki şartlara göre kurulmuş ve faaliyet gösteren ve bir denetim komitesininkine benzer fonksiyonları yerine getiren bir organı olan kamu yararı işletmelere uygulanmamasına karar verebilir. İşletme böyle bir durumda, söz konusu fonksiyonları yerine getiren organın hangisi olduğunu ve nasıl oluştuğunu açıklayacaktır.

6. Üye Devletler, denetim komitesine sahip olma şartından aşağıdaki durumlarda muaf olabileceklerdir:

- a. 83/349/ECC sayılı Direktifin Madde (1)'in kapsamı çerçevesinde, bu Maddenin 1–4 fıkralarındaki şartları grup düzeyinde yerine getirilmesi halinde bir yan işletme olan herhangi bir kamu yararı şirket
- b. 85/611/ECC sayılı Direktifin birinci maddesinin ikinci fıkrasında tanımlandığı şekilde, bir kolektif yatırım işletmesi olan herhangi bir kamu yararı şirket. Üye Devletler

²⁰ Menkul kıymetlerin halka açıldığında veya işlem görmeye başladığında yayınlanması gereken prospektüs hakkındaki, 4 Kasım 2003 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi'nin 2003/71/EC sayılı Direktif (OJL 345, 31.12.2003, s. 64).

bunun yanı sıra tek hedefi; sermayesinin kolektif yatırımı kamu tarafından sağlanan, risk dağıtma prensipleri üzerinden çalışan, herhangi bir bağlı yatırımlarının üzerinde kanunî ya da yönetsel kontrol gütmeyen kamu yararı işletmeleri, söz konusu kolektif yatırım işletmelerinin, yetkili merciler tarafından yetkilendirilmiş ve denetime tabi olması halinde ve 85/611/ECC Sayılı Direktifte bahsedilenlere eşdeğer fonksiyonlar yürütmesi halinde muaf tutabilirler.

c. 809/2004 sayılı Komisyon Düzenlemesinin²¹ Madde 2(5)'de tanımlandığı biçimde, varlığa dayalı menkul kıymet ihraççısı gibi hareket eden tek işletme olan kamu yararı işletmeleri. Böyle bir durumda, Üye Devlet, işletmenin, bir denetim komitesi veya denetim komitesinin fonksiyonlarını yürütmek üzere görevlendirilecek bir idari ya da denetim organına sahip olmaması halinde bunun sebeplerini kamuya açıklamasını isteyecektir.

d. 2004/39/EC sayılı Direktifin Madde 4 (1) 14'ün kapsamında olan herhangi bir Üye Devletin düzenlenmiş bir piyasasından işlem görmek üzere çıkarılmamış olan ve söz konusu tüm borç senetlerinin toplam nominal büyüklüğünün 100.000.000 Avro altında kalması ve 2003/71/EC sayılı Direktife göre bir prospektüs yayınlamamış olması şartıyla yalnızca sürekli ve tekrarlar bir biçimde borç senetleri çıkarmış olan 2000/12/EC sayılı Direktifin Madde 1(1)'in kapsamındaki kredi kuruluşları

Madde 42

Bağımsızlık

1. Madde 22 ve Madde 24'te belirtilen hükümlerin yanı sıra, Üye Devletler, kamu yararına çalışan bir işletmenin kanunî denetimini yürüten kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının aşağıdakileri yerine getirmelerini sağlayacaktır:

a. Denetlenen kamu yararı işletmesinden bağımsızlıklarını her yıl yazılı olarak denetim komitesine teyit ettirmeleri

b. Denetlenen işletmeye sağlanan herhangi bir ilave hizmeti her yıl denetim komitesine bildirmeleri

c. Madde 22(3)'e uygun olarak kendileri tarafından belgelendirilen bağımsızlıklarına yönelik tehditler ve söz konusu tehditleri azaltmaya yönelik uygulanan güvenlik önlemlerini denetim komitesi ile görüşmeleri

2. Üye Devletler, kanunî denetimin yürütülmesinden sorumlu baş denetim ortağının atandığı tarihten itibaren en fazla yedi yıllık bir süre içinde, denetim sözleşmesinden rotasyona uğramasını ve en az iki yıllık bir süre sonra denetlenen işletmenin denetimine tekrar katılabilmesine izin verilmesini sağlayacaktır.

3. Kanunî denetçi ya da denetim firması adına kanunî denetimi yürüten baş denetim ortağının, denetim sözleşmesinden kanunî denetçi ya da baş denetim ortağı olarak istifa etmesinin üzerinden en azından iki yıllık bir süre geçmeden denetlenen işletmede anahtar yönetici bir pozisyon almasına izin verilmeyecektir.

²¹ OJ L 149, 30.4.2004, s. 1.

Madde 43

Kalite Güvencesi

Madde 29'da belirtilen kalite güvence incelemesi, kamu yararı işletmelerin kanunî denetimlerini yürüten kanunî denetçiler ya da denetim firmaları için, en az üç yılda bir uygulanacaktır.

BÖLÜM XI

ULUSLARARASI ÖZELLİKLER

Madde 44

Üçüncü Ülkelerden Gelen Denetçilerin Onayı

1. Karşılıklılık ilkesi bağlı olarak, bir Üye Devletin yetkili mercileri, bir üçüncü ülke denetçisini, eğer söz konusu kişi Madde 4 ve 6-13'te belirtilen şartları karşıladığını belgelendirmişse, kanunî denetçi olarak onaylayabilir.
2. Bir Üye Devletin yetkili mercileri, birinci fıkradaki şartları taşıyan bir üçüncü ülke denetçisine onay vermeden önce, Madde 14'te belirtilen şartları uygulayacaktır.

Madde 45

Üçüncü Ülke Denetçilerinin ve Denetim Firmalarının Tescili ve Gözetimi

1. Üye Devletin yetkili mercileri, Madde 15-17'ye göre 2004/39/EC sayılı Direktifin Madde 4(1) 14'te belirtildiği anlamda ilgili Üye Ülkenin düzenlenmiş piyasasında menkul kıymetleri işlem gören Topluluk dışında kurulmuş bir şirketin yıllık ya da konsolide hesapları ile ilgili olarak denetim raporu hazırlayan tüm üçüncü ülke denetçilerini ve denetim firmalarını tescil edeceklerdir. Söz konusu şirket 2004/109/EC²² sayılı Direktifin Madde 2(1)(b)'de belirtildiği üzere bir Üye Devletin düzenlenmiş piyasasında münhasıran biriminin kupürü en azından 50.000 Avro olan borç senetleri çıkarması veya borç senedinin başka bir para birimi üzerinden çıkarıldığı tarih itibarıyla en az 50 000 Avro'ya eşit olacak şekilde çıkarması durumunda yukarıda bahsedilen tescil gerçekleşmez.
2. Madde 18 ve 19 uygulanacaktır.
3. Üye Devletler tescil edilmiş üçüncü ülke denetçilerini ve denetim firmalarını, kendi bünyelerinde yer alan gözetim sistemlerine, kalite güvence sistemlerine ve soruşturma ve yaptırım sistemlerine tabi tutacaklardır. Bir Üye Devlet, eğer diğer Üye Devletin ya da üçüncü ülkenin Madde 46'ya göre eşdeğer olduğu takdir edilmiş kalite güvence sistemi yoluyla önceki üç yıl içinde söz konusu denetçi ya da denetim firması için kalite incelemesi yürütülmüşse, tescil edilmiş üçüncü ülke denetçisini ya da denetim firmasını kendi kalite güvence sistemine tabi olmaktan muaf tutabilir.
4. Madde 46 hükümleri saklı kalmak koşuluyla, bu maddenin 1. fıkrasında söz edilen yıllık ya da konsolide hesaplarla ilgili denetim raporunu yayınlayan üçüncü ülke denetçileri ya da denetim firmaları, ilgili Üye Devlette tescil edilmedikçe, o Üye Devlette kanunî herhangi bir geçerliliğe sahip olmayacaktır.
5. Bir Üye Devlet, aşağıdaki şartları yerine getirmeleri durumunda üçüncü ülke denetim firmalarını tescil edebilecektir:

²² Menkul kıymetleri düzenlenmiş bir piyasada işlem yören yayınlayıcılar hakkındaki bilgilerle ilgili olarak şeffaflık şartlarının uyumlaştırılması hakkındaki 15 Aralık 2004 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2004/109/EC sayılı Direktifi.

- a. Madde 3(3)'te belirtilen koşullara eşdeğer koşulları yerine getirmeleri
- b. Üçüncü ülke denetim firmasının idari ya da yönetim organında yer alan üyelerin çoğunluğunun, Madde 4-10'da belirtilen koşullara eşdeğer koşulları yerine getirmeleri
- c. Üçüncü ülke denetim şirketi adına denetim yürüten üçüncü ülke denetçisinin Madde 4-10'da belirtilen koşullara eşdeğer koşulları yerine getirmesi
- d. Birinci fıkrada belirtilen yıllık ya da konsolide hesapların denetimlerinin, Madde 26'da belirtilen uluslararası denetim standartlarına ve Madde 22, 24 ve 25'te belirtilen şartlara ya da eşdeğer standartlar veya şartlara uygun bir biçimde yürütülmesi
- e. Madde 40'da belirtilen bilgileri içeren yıllık şeffaflık raporunun kendi web sitesinde yayınlanması veya eşdeğer ifşa şartlarını yerine getirmesi

6. 5 (d) fıkrası bakımından uygulama birliğini saqlamak amacıyla, ilgili fıkrada belirtilen eşdeğerlilik, Üye Devletlerle işbirliği sağlanmak suretiyle Komisyon tarafından değerlendirilecek ve Madde 48 (2) de belirtilen usullere uygun biçimde Komisyon tarafından karar verilecektir. Kararın Komisyon'dan henüz çıkmamış olması durumunda, Üye Devletler 5 (d) fıkrasında belirtilen eşdeğerlilik durumunu Komisyon'dan karar çıkana kadar değerlendirebileceklerdir.

Madde 46

Eşitlik Durumunda Madde Hükümünün Çıkartılması

1. Üye Devletler, şayet üçüncü ülke denetçileri ya da denetim firmaları, Madde 29, 20 ve 31'de belirtilenlere eşdeğer koşulları yerine getiren bir üçüncü ülkede, kamu gözetimi, kalite güvencesi ile soruşturma ve yaptırımlar sistemine tabi ise Madde 45(1) ve (3)'te öngörülen koşulları, karşılıklılık temelinde, uygulamayabilirler ya da bu hükümleri değiştirebilirler.
2. Bu maddenin 1. fıkrasında uygulama bütünlüğü sağlamak için, burada sözü edilen eşdeğerlilik kriteri, Üye Devletlerle işbirliği içinde Komisyon tarafından takdir edilecek ve Madde 48(2)'de belirtilen usullere göre Komisyon tarafından kararlaştırılacaktır. Komisyon bir karar almadığı sürece, Üye Ülkeler, bu maddenin 1. fıkrasında söz edilen eşdeğerliliği takdir edebilecekler ya da diğer Üye Ülkeler tarafında uygulanan değerlendirmelere istinat edebileceklerdir. Eğer Komisyon, bu maddenin 1. fıkrasında söz edilen eşdeğerlilik şartlarının uygun olmadığını düşünürse, uygun bir geçiş dönemi için, denetçilerin ve denetim firmalarının denetim faaliyetlerine, ilgili Üye Devletin şartlarına göre devam etmelerine izin verebilir.
3. Üye Devletler aşağıdaki konularda Komisyon ile iletişime geçeceklerdir:
 - a. 2. fıkrada söz edilen eşdeğerlilik değerlendirmeleri ve
 - b. 1. fıkra kapsamında, üçüncü ülkelerin kamu gözetimi, kalite güvencesi ile soruşturmalar ve yaptırımlar sistemleri ile ortaklaşa düzenlemelerinin temel unsurları

Madde 47

Üçüncü Ülkelerdeki Yetkili Mercilerle İşbirliği

1. Üye Devletler, aşağıdaki şartların sağlanması durumunda, kendileri tarafından onaylanan kanunî denetçiler ya da denetim firmalarına ait denetim çalışma kâğıtlarının ya da diğer belgelerin, üçüncü ülkelerin yetkili mercilerine, transferine izin verebilirler;

- a. Menkul kıymetlerini söz konusu üçüncü ülkede yayınlayan ya da söz konusu üçüncü ülkede kanunî konsolide hesaplar yayınlayan bir grubun parçası olan şirketlerin denetimleri ile ilgili denetim çalışma kağıtları ya da diğer belgeleri;
- b. Transfer işlemi, ev sahibi ülkenin yetkili mercileri aracılığı ile üçüncü ülkenin yetkili mercilerine, kendilerinden yapılan bir talep üzerine gerçekleşmesi;
- c. İlgili üçüncü ülkenin yetkili mercilerinin, 3. fıkraya göre yeterli olduğu beyan edilen koşulları yerine getirmesi;
- d. İlgili yetkili merciler arasında karşılıklılık esasına göre çalışma düzenlemeleri olması
- e. 95/46/EC sayılı Direktifin Bölüm IV' üne uygun biçimde, şahsi bilgilerin üçüncü ülkeye transfer edilmesi

2. Birinci fıkranın (d) bendinde belirtilen çalışma düzenlemeleri, aşağıda belirtilen hususları temin edecektir:

- a. Denetim çalışma kâğıtları ve diğer belgelerin talep edilmiş gerekçesi yetkili merciler tarafından sunulacaktır;
- b. Söz konusu bilgileri teslim alan üçüncü ülkenin yetkili mercileri tarafından hâlihazırda ya da geçmişte istihdam edilen kişiler, mesleki gizlilik ilkelerine tabi olacaklardır;
- c. Üçüncü ülkenin yetkili mercileri, denetim çalışma kâğıtlarını ve ilgili diğer belgelerini sadece, Madde 29, 30 ve 31'de yer alan hükümlere eşdeğer koşullarını sağlayan kamu gözetimi, kalite güvence ve soruşturma fonksiyonlarının yerine getirilebilmesi için kullanabilecektir;
- d. Bir kanunî denetçinin ya da bir denetim firmasının elinde bulunan denetim çalışma kâğıtları ya da diğer belgelerin teminine yönelik olarak üçüncü bir ülkenin yetkili merciinden gelen talebi aşağıdaki durumlarda reddedilebilir;
 - i. Söz konusu çalışma kâğıtlarının ya da belgelerin Topluluğun ya da talepte bulunulan Üye Devletin egemenliğini, güvenliğini ya da kamu düzenini olumsuz biçimde etkilediği durumlarda;
 - ii. ya da talebin yapıldığı Üye Devlet makamlarından önce aynı eylem hakkında ve aynı kişiye karşı kanunî işlemlerin zaten başlatılmış olması durumunda

3. Fıkra 1(c)'de belirtilen yeterlilik kriteri, yetkili merciler arasında işbirliğini kolaylaştırmak amacıyla, Madde 48(2)'de belirtilen prosedüre uygun bir biçimde Komisyon tarafından kararlaştırılacaktır. Yeterlilik kriterinin takdir edilmesi, Üye Ülkeler ile işbirliği içinde ve Madde 36'da yer alan koşullar ya da özünde bunlara eşdeğer işlevsel sonuçlar temel alınarak yürütülecektir. Üye Devletler, Komisyonun kararına uyulmasını sağlamak üzere gerekli tedbirleri alacaklardır.

4. İstisnai durumlarda ve 1. fıkranın çıkartıldığı hallerde Üye Devletler, aşağıda sayılan şartların yerine getirilmesi koşuluyla, onayladıkları kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının, denetim çalışma kâğıtlarını ve diğer belgeleri doğrudan üçüncü ülkelerin yetkili mercilerine transfer etmelerine izin verebilirler:

- a. Söz konusu üçüncü ülkede yetkili merciler tarafından soruşturmaların başlatılmış olması;

- b. Transferin, kanunî denetçilerin ya da denetim firmalarının kendi ülkelerindeki yetkili mercilere gönderecekleri denetim çalışma kâğıtlarının ve diğer belgelerle ilgili olarak kanunî denetçilerin ve denetim firmalarının yerine getirmeleri gereken yükümlülüklerle çelişmemesi;
- c. Üye Devletin yetkili mercilerinin karşılıklılık esasına bağlı olarak çalışma kâğıtlarına ve diğer belgelere doğrudan erişim hakkı tanıyan üçüncü ülkenin yetkili mercileriyle çalışma düzenlemelerinin bulunması;
- d. Talepte bulunan üçüncü ülkenin yetkili mercii, kanunî denetçi ya da denetim firmasının bağlı olduğu ülkenin yetkili mercii her bir doğrudan talep hakkında önceden bilgilendirmesi ve talebin nedenleri konusunda bilgi vermesi;
- e. İkinci fıkrada işaret edilen durumlar geçerlidir.

5. Komisyon, Madde 48(2)'de sözü edilen usullere uygun olarak, yetkili merciler arasında işbirliğini kolaylaştırmak ve bu Maddenin 4. fıkrasında uygulama bütünlüğünü temin etmek için fıkra 4'te belirtilen istisnai durumları tanımlayabilir.
6. Üye Devletler, 1 ve 4. fıkralarda sözü edilen çalışma düzenlemeleri ile ilgili olarak Komisyonla iletişime geçeceklerdir.

BÖLÜM XII
GEÇİCİ VE NİHAİ HÜKÜMLER
Madde 48
Komite Usulü

1. Komisyona bir komite tarafından yardım edilecektir (Bundan sonra "komite" olarak anılacaktır).
2. Bu fıkraya yapılan atıflarda, Madde 8 ile ilgili hususlarda, 1999/468/EC Sayılı Kararın 5. ve 7. Maddeleri uygulanacaktır.
- 1999/468/EC Sayılı Kararın Madde 5(6) inde belirtilen süre üç ay olarak belirlenecektir.
3. Komite, kendi Usul Kurallarını uygulayacaktır.
4. Halen uygulanmakta olan tedbirler saklı kalmak koşuluyla ve Madde 26'da belirtilen şartlar hariç olmak üzere, bu Direktifin kabulünü izleyen iki yıllık sürenin dolmasıyla, en geç 1 Nisan 2008'de, ikinci fıkraya göre teknik kurallar, değişiklikler ve kararların kabul edilmesini gerektiren direktif şartlarının uygulanması durdurulacaktır. Komisyon'dan gelen bir teklife göre hareket ederken, Avrupa Parlamentosu ve Konseyi, Anlaşmanın 251. Maddesinde belirtilen usullere uygun olarak ilgili şartları yenileyebilir ve bu durumda yukarıda belirtilen dönem ya da tarih bitiminden önce bunları gözden geçirmelidir.

Madde 49
78/660/EEC ve 83/349/EEC Sayılı Direktiflerin Değiştirilmesi

1. 78/660/EEC Sayılı Direktif aşağıdaki biçimde değiştirilmiştir:

a. Madde 43(1)'e aşağıda yer alan hüküm eklenmiştir:

"(15) ayrıca, yıllık hesapların kanunî denetimi için kanunî denetçi ya da denetim firması tarafından alınan ilgili mali yıl için toplam ücretler, diğer güvence hizmetleri için alınan toplam ücretler, vergi danışma hizmetleri için alınan toplam ücretler ve diğer denetim dışı hizmetler için alınan toplam ücretler.

Üye Devletler, şirketin 83/349/ECC sayılı Direktifin Madde 1'ine göre hazırlanması gereken konsolide hesaplara dahil edilmesi durumunda, söz konusu bilgiler konsolide hesapların notlarında belirtilmişse, bu şartın uygulanmamasını sağlayabilirler"

b. Madde 44'ün 1. fıkrası, aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"1. Üye Ülkeler, Madde 11'de belirtilen şirketlere, Madde 43(1)(5) - (12), 14(a) ve (15)'de öngörülen bilgiler yer almaksızın, kendi hesaplarına ilişkin kısa dipnotlar hazırlamalarına izin verebilirler. Ancak, söz konusu dipnotlarda, ilgili tüm kalemler için Madde 43(1)(6)'da belirtilen bilgilerin bir bütün olarak yer alması gerekmektedir."

c. Madde 45'in 2. fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

" 2. Paragraf 1(b) ayrıca, Madde 43(1)(8)'de belirtilen bilgilere de uygulanacaktır.

Üye Ülkeler, Madde 27'de belirtilen şirketlerin, Madde 43(1)(8)'de belirtilen bilgileri yayınlama hükmünü yerine getirilmemesine izni verebilirler. Üye Ülkeler ayrıca, söz konusu bilgilerin, bahsedildiği şekilde bir kamu gözetim sisteminin talep etmesi durumunda, yıllık hesapların ve konsolide hesapların²³ kanunî denetimi hakkındaki 17 Mayıs 2006 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 2006/43/EC sayılı Direktifinin 32. Maddesinde belirtilen kamu gözetim sistemine ulaştırılmış olması durumunda, Madde 27'de belirtilen şirketlerin, Madde 43(1)(15)'de belirtilen bilgileri yayınlama hükmünü yerine getirmemelerine de izin verebilirler.

2. 83/349/EEC Sayılı Direktifin 34. Maddesine aşağıdaki hüküm eklenmiştir:

"(16) Ayrıca, konsolide hesapların kanunî denetimi için kanunî denetçi ya da denetim firması tarafından alınan ilgili mali yıl için toplam ücretler, diğer güvence hizmetleri için alınan toplam ücretler, vergi danışma hizmetleri için alınan toplam ücretler ve diğer denetim dışı hizmetler için alınan toplam ücretler."

Madde 50

84/253/EEC Sayılı Direktifin Yürürlükten Kaldırılması

84/253/EEC Sayılı Direktif, 29 Haziran 2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılacaktır. Yürürlükten kaldırılan Direktime yapılan atıflar, bu direktime atıfta bulunarak yorumlanacaktır.

Madde 51

Geçici Hükümler

Madde 53(1)'de belirtilen hükümlerin yürürlüğe girmesinden önce, 84/253/EEC Sayılı Direktime göre, Üye Devletlerin yetkili mercileri tarafından onaylanan kanunî denetçiler ya da denetim firmaları, bu Direktifin hükümlerine uygun olarak onaylanmış sayılacaklardır.

²³ OJL157, 9.6.2006, s. 87.

Madde 52

Asgari Uyum

Kanunî denetimi talep eden Üye Ülkeler, bu Direktif tarafından aksi belirtilmemişse daha ağır şartlar koyabilirler.

Madde 53

Yer Değişirme

1. 29 Haziran 2008 tarihinden önce, Üye Ülkeler, bu Direktife uygunluk sağlamak üzere gerekli olan hükümleri, yürürlüğe koyacak ve yayınlayacaklardır. Üye Ülkeler konuyla ilgili derhal Komisyonu bilgilendireceklerdir.
2. Üye Devletlerin söz konusu hükümleri yürürlüğe koyduklarında, bu Direktifte bir referans verecekler ya da kendi resmi yayın organlarında böyle bir referansın bulunmasını sağlayacaklardır. Böylesi bir referansın ne şekilde duyurulacağına Üye Devletler karar vereceklerdir.
3. Üye Devletler bu Direktifle kapsanan konuları yürürlüğe koyacak ulusal mevzuatlarının ana hükümlerinin metinlerini Komisyona iletceklerdir.

Madde 54

Yürürlük

Bu Direktif, Avrupa Birliği Resmi Gazetesinde yayınlandığı tarihten itibaren 20'nci günde yürürlüğe girecektir.

Madde 55

Muhataplar

Bu Direktif tüm Üye Devletlere yöneliktir.

17 Mayıs 2006 tarihinde Strazburg'da imzalanmıştır.

K a m u G ö z e t i m i K u r u m u