



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku

25 Nisan 2019 Perşembe – 18.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

Soru 1- “ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi, müşterilerine proje yönetimi, iş süreçleri ve organizasyon şeması optimizasyonu, verimlilik ve performans ölçüm sistemleri kurulumu, proje bazlı nitelikli işgücü temini ile diğer çeşitli yönetim danışmanlığı hizmetleri sunan İstanbul merkezli bir şirkettir. Şirketin sunduğu hizmetler ana başlıklar halinde ve ayrıntısıyla şirketin kurumsal internet sayfasında tanıtılmaktadır. Kurumsal internet sitesinde “Yeminli Maliye Müşavirlik Hizmetleri” başlığı altında “Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak” verilen hizmetler arasında sayılmıştır. Sitede ayrıca, sayılan bu yeminli maliye müşavirliği hizmetlerinin, alanlarında uzman ve tecrübeli kurum bünyesindeki yeminli maliye müşavirleri aracılığıyla verildiği de belirtilerek bu konuda hizmet verilen bazı firmalara ait firma unvanları da referans olarak gösterilmiştir.”

Yukarıdaki örnek olayı 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili ikincil mevzuat çerçevesinde analiz ederek, fiillerin mevzuat karşısındaki durumunu sonuçları ile birlikte değerlendiriniz. (25 Puan)

Soru 2- “Yeminli Mali Müşavirlik sınavında başarı göstermiş olan Bayan A, yeminli mali müşavirlik mesleği genel ve özel şartlarını da sağlamış durumdadır. En kısa sürede bir şirket kurarak mesleki faaliyet yürütmek niyetinde olan Bayan A, işlerini Ankara ve Antalya’da sürdürmek istemektedir. Şirket merkezinin Ankara’da olmasını arzu etmekte olan Bayan A, Antalya’daki çalışmalarını bir şube aracılığıyla yürütmeyi planlamaktadır. Bayan A’nın bizzat şirket merkezinde mesleki faaliyet yürütmesi, arkadaşı Bayan B’nin ise Antalya şubesinde çalışması planlanmaktadır.”

Yukarıdaki örnek olayı 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili ikincil mevzuat çerçevesinde analiz ederek, YMM Bayan A’nın şirket ve şube kuruluşunda dikkat etmesi gereken konuların mevzuat karşısındaki durumunu değerlendiriniz. (20 Puan)

Soru 3- “1150 üyesi bulunan A İli Yeminli Mali Müşavirler Odası, 13 Mayıs 2018’de olağan genel kurul toplantısını yapmış, bütçe ve gündemdeki diğer maddeler görüşülmüştür. Gerekli seçimlerin de yapılmış olduğu olağan genel kurul toplantısı neticesinde mevcut oda başkanı Bay C tekrar Yönetim Kurulu Başkanı seçilmiş; YMM Odası, mevzuat kapsamındaki görevlerini ifa etmeye başlamıştır. Bir müddet sonra, Yönetim Kurulu Başkanı Bay C, oda organları arasındaki çalışma uyumsuzluğunu gerekçe göstererek oda genel kurulunun 5-6 Ocak 2019 tarihlerinde gerçekleşecek olağanüstü toplantıya çağrılmasına karar vermiştir. Toplantının yeri, günü, saati ve gündemine ilişkin duyuru, 20 Aralık 2018’de ulusal bir gazetede ilan ile odanın web sayfası ve sosyal medya hesaplarında yayımlanmak suretiyle yapılmıştır. İlan edilen tarihte, 1065 üyenin katılımıyla, yargı gözetiminde gerçekleşen genel kurul toplantısında yapılan gizli oylamada oda organları için üyeler ile Birlik temsilcileri seçilmiştir. Seçim sonuçlarını tespit eden imzalı bir tutanak, 6 Ocak 2019’da seçim yerine asularak geçici seçim sonucu ilan edilmiştir. Yönetim kuruluna seçilen isimler arasında mevcut yönetim kurulu başkanı Bay C de bulunmaktadır.”



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Yukarıdaki örnek olayı 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili ikincil mevzuat kapsamında analiz ediniz; aşağıdaki soruları bu çerçevede yanıtlayınız.

- Yönetim Kurulu Başkanı Bay C'nin oda genel kurulunu toplantıya çağırma yetkisi bulunmakta mıdır? Gerekçesiyle açıklayınız. (3 Puan)
- Oda genel kurulunun toplantı türleri nelerdir? Açıklayınız. (9 Puan)
- Oda genel kurulunun toplantıya çağırılma sürecindeki faaliyetlerin mevzuat karşısındaki durumunu sonuçları ile birlikte değerlendiriniz. (6 Puan)
- Oda genel kurul toplantısında yapılan Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulu üyeleri ile Birlik temsilcisi seçimlerinin mevzuat karşısındaki durumunu sonuçları ile birlikte değerlendiriniz. (7 Puan)

Soru 4- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca, meslek mensupları açısından "meslekle bağdaşan işler" nelerdir? (10 Puan)

Soru 5- Denetim çalışma dosyasını ve bu dosyanın içeriğini 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında açıklayınız. (10 Puan)

Soru 6- Yeminli Mali Müşavir Bay E, yürüttüğü denetim faaliyeti sırasında hileli ve mevzuat hükümlerine aykırı işlemler tespit etmiş durumdadır. Yeminli Mali Müşavir Bay E'nin yapması gerekenler 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında nelerdir? Açıklayınız. (10 Puan)



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku

25 Nisan 2019 Perşembe – 18.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1 – Bu soruda;

- (i) Meslek konusuna giren hizmetleri verebilecek ortaklık veya yapılar,
- (ii) Meslek unvanının kullanılması,
- (iii) Ticari faaliyet yürütülen bir işyeri bünyesinde mesleki faaliyet yürütülmesi,
- (iv) Mesleki faaliyetin bağımsız ya da bağımlı olarak ifa edilmesi,
- (v) Mesleki tanıtım yapılması,

durumlarının mevzuat çerçevesinde analiz edilerek değerlendirilmesi ve konunun varsa disiplin ve cezai açıdan sonuçlarıyla birlikte ortaya konulması beklenmektedir.

Cevapların, etik değerlere bağlı, güvenilir ve saygın yeminli mali müşavirlik mesleğinin gerektirdiği en üst derecede mesleki bilgi ve analiz seviyesini yansıtması gerektiği açık olduğundan, bu sınava katılan yeminli mali müşavirlik unvanı kazanmak ve mesleği icra etmek niyetindeki adayların cevap kâğıtlarında yer alabilecek “*mevzuatın çerçeve veya konuya ilişkin maddelerinin örnek olayla ilişkilendirmeksizin belirtilmesi ya da sıralanmasıyla yetinilmesi, örnek olayla ilişkilendirilmeyen genel nitelikli bilgi ve tespitlere yer verilmesi, bilginin organize edilemediği soyut kurguların sıralanması*” şeklindeki ifadelerin yanıt olarak kabul edilmemesi gereği adayların da malumdur.

ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’nin disiplin ve cezai açıdan sonuçları da bulunan fiillerinin bu açılardan değerlendirilmesinde, soruşturma ve kovuşturma usul ayrıntılarına girilmemesi, konunun 3568 sayılı Kanun çerçevesinde genel hatlarıyla ele alınması makuldür. Sorunun, aşağıdaki sınırlar içerisinde kalarak cevaplanması yeterlidir.

A. Meslek Konusuna Giren Hizmet Verilebilmesi ile Meslek Unvanının Kullanılması Bakımından Değerlendirme: Örnek olay konusu ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’nin verdiği hizmetler ve yürüttüğü faaliyetler çerçevesinde mevzuat karşısındaki durumunun ortaya konulması gerekmektedir.

ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi, “*müşterilerine proje yönetimi, iş süreçleri ve organizasyon şeması optimizasyonu, verimlilik ve performans ölçüm sistemleri kurulumu, proje bazlı nitelikli işgücü temini ile diğer çeşitli yönetim danışmanlığı*” hizmetlerini sunmaktadır. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*’in “*Ortaklık Bürosu veya Şirket Kurarak Mesleki Faaliyette Bulunma*”ya ilişkin 30’ncu maddesinde, birden çok meslek mensubunun ortaklık bürosu veya şirket kurarak mesleki faaliyette



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

bulunabileceği belirtilerek; 3568 sayılı Kanun uyarınca meslek mensuplarınca yürütülebilecek faaliyet konuları dışında başka işlerle uğraşamayacakları ve ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanında meslek unvanının açık şekilde kullanılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Bu bakımdan, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi, ticari faaliyetleri bulunan bir şirket olup bir meslek şirketi değildir. Zira, şirketin ticari unvanı “... *Yeminli Mali Müşavirlik Şirketi*” değil “... *İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi*” olup 3568 sayılı Kanun uyarınca meslek mensuplarınca yürütülebilecek faaliyet konuları dışında “*proje yönetimi, iş süreçleri ve organizasyon şeması optimizasyonu, verimlilik ve performans ölçüm sistemleri kurulumu, proje bazlı nitelikli işgücü temini*” gibi hizmetleri ticari faaliyet niteliğinde vermektedir.

ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi kurumsal internet sitesinde “*Yeminli Maliye Müşavirlik Hizmetleri*” başlığı altında belirttiği “*Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak*” hizmeti, 3568 sayılı Kanun’un 2’nci maddesinin (b) fıkrasında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin meslek konusu arasında sayılmıştır. Bu çerçevede, bu hizmetlerin bizzat bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazanan meslek mensupları (“*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir*”, “*Yeminli Mali Müşavir*”) veya aynı unvana sahip birden çok meslek mensubunun kurduğu ortaklık bürosu ya da şirketler tarafından verilmesi, bu meslek ve hizmetlere dair esasları düzenleyen 3568 sayılı Kanun tarafından açık hükme bağlanmıştır. Meslek mensupları ticari faaliyette bulunamazlar, Türk Ticaret Kanununa göre ‘tacir’ veya ‘esnaf’ sayılmalarını gerektiren bir faaliyette bulunamazlar; ve işyerleri başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile iç içe olamaz. Bu açıdan, meslek şirketi olmayan ve ticari faaliyet yürüten ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’nin “*Yeminli Maliye Müşavirlik Hizmetleri*” başlığı altında beyan ettiği ancak 3568 sayılı Kanunu’un 2’nci maddesinde zikredilen meslek konusuna giren hizmetleri vermesi mevzuata aykırıdır.

Örnek olayda, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’nin kurumsal internet sitesinde “*Yeminli Maliye Müşavirlik Hizmetleri*” başlığı altında saydığı “*yeminli maliye müşavirliği hizmetlerinin, alanlarında uzman ve tecrübeli kurum bünyesindeki yeminli maliye müşavirleri aracılığıyla verildiği*” belirtilmiştir. Açıkça, yeminli mali müşavirlik hizmeti verdiğini beyan etmemiş ya da yeminli mali müşavir unvanı kullanılmamış olsa da bu kavram ve unvanlara karışacak ibare ve unvan kullanılmış durumdadır.

3568 sayılı Kanun’un “*Meslek Unvanlarının Haksız Kullanılması*” başlıklı 3’üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca, “*Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare ve remizlerin kullanılması yasaktır*”. 3568 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesinin 2’nci fıkrasında, “*Odalar, yukarıdaki fıkraya aykırı davranışları öğrendiklerinde Cumhuriyet Savcılığına bildirmek mecburiyetindedirler. Cumhuriyet Savcılığınca tahkikatın sonucu*



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

odaya ve ilgililere bildirilir” denmekte, “Ceza Hükmi”ne ilişkin 49’uncu maddesinin birinci fıkrasında da “3’üncü maddenin birinci fıkrasına aykırı davrananlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezası” hükmolunacağı ifade edilmektedir.

ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki faaliyetleri yerine getirmeye ve meslek unvanlarını kullanmaya “kanunen kullanma yetkisi olmayan” bir şirkettir. Bu açıdan;

- İstanbul YMM Odası, yeminli mali müşavirlik meslek unvanının veya bu unvan veya kavrama karışacak veya ona benzer unvan, ibare ve remizlerin haksız kullanılması,
- İstanbul YMM Odası, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’nin kanunen yetkisi olmamasına rağmen verdiği belirttiği hizmetlerin 3568 sayılı Kanun’un 2’nci maddesi uyarınca yeminli mali müşavirlik meslek konusuna girdiği,
- İstanbul SMMM Odası, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’nin kanunen yetkisi olmamasına rağmen verdiği belirttiği hizmetlerin 3568 sayılı Kanun’un 2’nci maddesi uyarınca serbest muhasebeci mali müşavirlik konusuna girdiği,

gerekçeleriyle 3568 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığına bildirim yapmak durumundadır. İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığı yürüteceği tahkikat hakkındaki sonuçları ilgili oda veya odalara bildirecektir.

İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığınca yürütülen tahkikat sürecinde, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’nin tahkikata konu fiillerinin meslek mensuplarınca ifa edildiği yönünde tespitler bulunması halinde bu meslek mensupları hakkında disiplin işlemleri de yürütülecektir. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği* uyarınca meslek mensupları hakkında başlamış ceza kovuşturması, disiplin işlem ve kararlarının uygulanmasına engel oluşturmaz.

ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi, 3568 sayılı Kanun kapsamında bir meslek şirketi olmadığından, ayrıca mevzuattaki disiplin hükümleri meslek mensupları için uygulanabilir olduğundan ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi hakkında 3568 sayılı Kanun ile *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği* kapsamında yapılacak bir husus bulunmamaktadır.

B. Hizmetleri Yerine Getiren Kişiler ya da Meslek Mensupları Bakımından Değerlendirme:

ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’nin kurumsal internet sitesinde “*Yeminli Maliye Müşavirlik Hizmetleri*” başlığı altında saydığı “*yeminli maliye müşavirliği hizmetlerinin, alanlarında uzman ve tecrübeli kurum bünyesindeki yeminli maliye müşavirleri aracılığıyla verildiği*” belirtilmiştir. Beyanından anlaşıldığı üzere ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi, 3568 sayılı Kanun’un 2’nci maddesi uyarınca bizzat meslek mensuplarınca verilebilecek hizmetleri “*alanlarında uzman ve tecrübeli kurum bünyesindeki yeminli maliye müşavirleri aracılığıyla*” verdiği görülmektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Örnek olay metninde hizmetin nasıl ve hangi şartlarda verildiğine ilişkin ayrıntılara girilmemiş olsa da ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi verdiği ilan ettiği hizmetlerin ifa edilebilmesi bakımından iki temel durum söz konusudur. Bunlar;

- ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi'nin ortaklarının meslek mensubu olması ve hizmetlerin bizzat bu ortaklar tarafından, ve/veya,
 - Hizmetlerin kurum çalışanı niteliğindeki meslek mensupları veya açık ve gizli hizmet akdiyle çalışan meslek mensupları eliyle,
- verilmesi durumlarıdır.

B.i. ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi'nin ortaklarının meslek mensubu olması ile hizmetlerin bizzat bu ortaklar tarafından verilmesi durumu: 3568 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin (b) fıkrasında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin meslek konusu arasında sayılmıştır. Bu çerçevede, bu hizmetlerin bizzat bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazanan meslek mensupları (“Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “Yeminli Mali Müşavir”) veya aynı unvana sahip birden çok meslek mensubunun kurduğu ortaklık bürosu ya da şirketler tarafından verilmesi, bu meslek ve hizmetlere dair esasları düzenleyen 3568 sayılı Kanun tarafından açık hükme bağlanmıştır. 3568 sayılı Kanun'un “Yasaklar”a ilişkin 45'inci maddesinde, birden çok meslek mensubunun çalışmalarını, serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirketi şeklinde birleştirebileceği ve bu bürolarda yapılan faaliyetlerin ticari faaliyet sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in “Ortaklık Bürosu veya Şirket Kurarak Mesleki Faaliyette Bulunma”ya ilişkin 30'ncu maddesinde, birden çok meslek mensubunun ortaklık bürosu veya şirket kurarak mesleki faaliyette bulunabileceği belirtilerek;

- Meslek mensuplarının bu büro ve şirketlerde sürdürdükleri faaliyetlerin ticari faaliyet sayılmayacağı,
 - Ortaklık bürosu veya şirketlerin ancak aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabileceği,
 - 3568 sayılı Kanunda belirtilen meslek mensuplarınca yürütülebilecek faaliyet konuları dışında başka işlerle uğraşamayacakları,
 - Ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanında meslek unvanının açık şekilde kullanılmasının zorunlu olduğu,
 - Çalışanlar listesine kayıtlı olmayan veya farklı odanın çalışanlar listesine kayıtlı olan meslek mensuplarının ortaklık bürosu kuramayacağı,
- ifade edilmiştir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi, tamamı ya da bir bölümü ilgili oda/odaların çalışanlar listesine kayıt olan ya da olmayan meslek mensuplarının bulunduğu bir ortaklık yapısına sahip olması mümkündür. Mesleki unvanlarını kullanmadıkları, mesleki faaliyet yürütmedikleri sürece ortaklık yapısı içerisinde meslek mensuplarının bulunması, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi'nin bu unvanla kurulmasına ve 3568 sayılı Kanun kapsamına girenler dışında beyan ettiği hizmetleri vererek faaliyetlerine devam etmesine engel değildir. Halbuki, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi diğer ticari faaliyetleri yanında, “*Yeminli Maliye Müşavirlik Hizmetleri*” başlığı altında beyan ettiği ve ancak 3568 sayılı Kanunu'un 2'nci maddesinde zikredilen meslek konusuna giren hizmetleri de vermektedir; ve bu meslek mevzuatına aykırıdır. Bu yönüyle, şirket ortağı meslek mensuplarının, 3568 sayılı Kanun uyarınca meslek mensuplarınca verilebilecek hizmetleri bizzat vermiş olmasalar dahi 3568 sayılı Kanun kapsamında yürütülebilecek faaliyet konuları dışında başka işlerle uğraşan ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi'nde 3568 sayılı Kanun çerçevesindeki hizmetler verildiğinden dolayı bu şirketin meslek mevzuatı bakımından karşı karşıya bulunduğu sorumluluktan cezai ve disiplin açısından payları bulunacaktır. Şirketin ortağı olan meslek mensuplarının bu unvan ve sıfatları ile bu hizmetleri bizzat vermiş olmaları halinde de ayrıca cezai ve disiplin açısından sorumlulukları bulunacağı tabiidir.

ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki faaliyetleri yerine getirmeye ve meslek unvanlarını kullanmaya “*kanunen kullanma yetkisi olmayan*” bir şirket olduğundan İstanbul YMM Odası 3568 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığına bildirim yapması gerekmektedir. ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi'nin kanunen yetkisi olmamasına rağmen verdiği hizmetlerin 3568 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca serbest muhasebeci mali müşavirlik konusuna da girdiğinden İstanbul SMMM Odası 3568 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığına bildirim yapılmalıdır. İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığı yürüteceği tahkikat hakkındaki sonuçları ilgili oda veya odalara bildirecektir.

İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığınca yürütülen tahkikat sürecinde, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi'nin tahkikata konu fiillerinin meslek mensuplarınca ifa edildiği yönünde tespitler bulunması halinde bu meslek mensupları hakkında disiplin işlemleri de yürütülecektir. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği* uyarınca meslek mensupları hakkında başlamış ceza kovuşturması, disiplin işlem ve kararlarının uygulanmasına engel oluşturmayacak olup disiplin işlem ve kararına konu olacak bir eylem ve işlemde bulunmuş olan meslek mensupları hakkında aynı eylemlerden dolayı ceza mahkemesinde dava açılmış ise disiplin soruşturma ve kovuşturması bu dava sonuna kadar bekletilecektir.

Fiili, ceza davasına konu olsun veya olmasın hakkında “*Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma*” veya “*Meslekten çıkarma*” cezasını gerektirebilecek nitelikteki eylemlerinden dolayı kovuşturma yapılacak meslek mensubu ortaklar ilgili oda yönetim kurulunun isteği ve bu isteğin disiplin kurulunca uygun görülmesi veya disiplin kurulunun gerekli gördüğü hallerde, son karar verilene



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

kadar, tedbir niteliğinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulabilecektir. Oda yönetim kurulu, sonucu kendilerine ulaştırılmış olması koşuluyla hükümlülükle sonuçlanan bir ceza davasının konusunu oluşturan bir eylemden dolayı ayrıca meslek mensubu ortaklar hakkında disiplin soruşturması açmak zorunda olduğu açıktır.

B.ii. Hizmetlerin kurum çalışanı niteliğindeki meslek mensupları ya da açık veya gizli hizmet akdiyle çalışan meslek mensupları eliyle verilmesi durumu: ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi'nin verdiği beyan ettiği hizmetlerin;

- meslek mensubu olmayan kişiler,
 - çalışanlar listesine kayıtlı olan veya olmayan kurum çalışanı niteliğindeki meslek mensupları,
 - açık veya gizli hizmet aktiyle çalışan bağımsız meslek mensupları,
- aracılığıyla veriliyor olması mümkündür.

Meslek ruhsatnamesinin başkasına kiralanması veya herhangi bir şekilde bir başkasına kullanılması, meslek mensubu olmayanların meslek unvanı kullanması ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin yeminli mali müşavir unvanıyla hizmet veriyor olması da bu kapsamdadır.

3568 sayılı Kanunun “Yasaklar”a ilişkin 45’inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, meslek mensuplarının Kanun’un 2’nci maddesinde yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağı olarak hizmet akdi ile çalışamayacakları, ticari faaliyette bulunamayacakları hüküm altına alınmıştır. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*’in 14’üncü maddesi uyarınca, her meslek mensubunun işe başlamadan önce bağı olduğu oda bünyesinde işyeri açmak zorunda olduğu ve bağımsız büro şeklinde olması gereken bu işyerlerinin başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile iç içe olamayacağı belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanun’un “Ceza Hükmü”ne ilişkin 49’uncu maddesinde, 45’inci maddesinin birinci fıkrası hükümlerine aykırı davranışlarda bulunanlar hakkında fiil davranışı daha ağır bir cezayı gerektiren daha ağır bir suç oluşturmadığı takdirde yüz güne kadar adli para cezasına hükmolunacağı belirtilmiştir. Bu noktada, meslek şirketi olmayan ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’ne 3568 sayılı Kanun kapsamındaki hizmetleri kurum bünyesinde çalışarak veren ya da gizli veya açık hizmet akdi ile verilmesine aracılık eden meslek mensupları hakkında İstanbul YMM Odası ve/veya İstanbul SMMM Odası gerekli kovuşturmanın yapılabilmesi için harekete geçecek, İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunacaklardır. İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığı yürüteceği tahkikat hakkındaki sonuçları ilgili oda veya odalara bildirecektir.

İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığınca yürütülen tahkikat sürecinde, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi’nin tahkikata konu fiillerinin meslek mensuplarınca ifa edildiği yönünde tespitler bulunması halinde bu meslek mensupları hakkında disiplin işlemleri de yürütülecektir. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği* uyarınca meslek mensupları



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

hakkında başlamış ceza kovuşturması, disiplin işlem ve kararlarının uygulanmasına engel oluşturmaz. Şu kadar ki; disiplin işlem ve kararına konu olacak bir eylem ve işlemde bulunmuş olan meslek mensupları hakkında aynı eylemlerden dolayı ceza mahkemesinde dava açılmış ise disiplin soruşturma ve kovuşturması bu dava sonuna kadar bekletilir. Fiili, ceza davasına konu olsun veya olmasın hakkında “Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma” veya “Meslekten çıkarma” cezasını gerektirecek nitelikte bir eylemden dolayı kovuşturma yapılan meslek mensubu ilgili oda yönetim kurulunun isteği ve bu isteğin disiplin kurulunca uygun görülmesi veya disiplin kurulunun gerekli gördüğü hallerde, son karar verilene kadar, tedbir niteliğinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulabilir. Oda yönetim kurulu, sonucu kendilerine ulaştırılmış olması koşuluyla hükümlülükle sonuçlanan bir ceza davasının konusunu oluşturan bir eylemden dolayı ayrıca meslek mensupları hakkında disiplin soruşturması açmak zorundadır.

Hizmetlerin her türlü şekillerde bizzat meslek mensuplarınca ifa edilmesi durumunda, söz konusu meslek mensuplarının ayrıca disiplin mevzuatı çerçevesinde sorumluluklarının bulunacağı da açıktır. Hizmetleri verenlerin meslek mensubu olup olmaması, oda çalışanlar listesine kayıt olup olamamaları, meslek mensuplarının mesleki faaliyette bulunamayacak bir şirket bünyesinde veya ticari faaliyette bulunan bir şirketle iç içe faaliyet gösterilmesi, gizli veya açık sözleşme hizmet aktiyle çalışması ya da sahip olunmayan unvanların kullanıyor olması mümkündür. İlgili meslek mensupları hakkındaki disiplin cezaları da bu özel durum ve değişkenler dikkate alınarak verilecektir. Bu çerçevede, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği* kapsamında ;

- Sahip olunmayan unvanları kullananlara “Kınama” cezası (Disiplin Yönetmeliği madde 6/b),
- Çalışanlar listesine kaydolmadan unvan kullanarak mesleki faaliyette bulunanlara “Kınama” cezası (Disiplin Yönetmeliği madde 6/i),
- Büro standartlarına uymayan ve ticari faaliyet ile iç içe mesleki faaliyet yürütenlere “Kınama” cezası (Disiplin Yönetmeliği madde 6/s),
- Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınca sahip olunan unvanla 3568 sayılı Kanun’un 2’nci maddesinde yer alan işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek veya tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık veya gizli hizmet sözleşmesiyle çalışanlara “Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma” cezası (Disiplin Yönetmeliği madde 7/b),
- Meslek mensuplarınca, meslek mensubu olmayan veya mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle Kanun ve Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak işbirliği yapanlara “Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma” cezası (Disiplin Yönetmeliği madde 7/c),
- Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi, herhangi bir şekilde bir başkasına kullanılması, yetkilerini devamlı veya geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması halinde “Meslekten Çıkarma” cezası (Disiplin Yönetmeliği madde 9/d),



verilir.

Disiplin soruşturması ve kovuşturmasına ilişkin usul ve esaslar, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği*'nde belirtilmiş olup soru cevaplanırken bu usul süreçlerine ilişkin bilgi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

C. Meslek Mensuplarının Reklam Yasağı Kapsamında Değerlendirme: Sorudan, ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi'nin kurumsal internet sitesinde verdiği hizmetlerin reklamını yaptığı görüldüğünden konunun meslek mevzuatı bakımından reklam yasağı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülebilir. Reklam yasağına ilişkin düzenlemelere *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik* ve *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği*'nde yer verilmiştir. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*'in 45'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca “*meslek mensupları iş elde etmek için açık veya kapalı, dolaylı veya dolaysız reklamlarını yapamazlar ve yaptırılmazlar*”. Meslek mensuplarının iş elde etmek için reklam sayılabilecek eylem ve işlemlerinin kapsam, sınır ve esaslarını belirleyen ve *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği*'n “*Kapsam*”na ilişkin 2'nci maddesinde bu yönetmeliğin “*3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirleri ve meslek mensuplarının her türlü ortaklıklarını*” kapsayacağı belirtilmiştir.

Her iki Yönetmelik çerçevesinde değerlendirme yapıldığında, ortaklarının arasında meslek mensubu niteliği bulunanlar olabilsede dahi ticari faaliyet niteliğindeki verdiği hizmetler ile bu pozisyonunu yansıttığı unvanı bakımından mesleki şirket olmayan ABC İnsan Kaynakları Müşavirlik Şirketi'nin kurumsal internet sitesinde verdiği hizmetleri tanıtmasının mesleki faaliyetlerin “reklam yasağı” kapsamında değerlendirilemeyeceği görülecektir. Zira, reklam yasağına ilişkin esas ve sınırlamalar, 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyet yürüten meslek mensupları, ortaklıkları ile mesleki faaliyet yürüten mesleki şirketler için söz konusudur.

Cevap 2 - Bu soruda, örnek olayın,

- (i) Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine başlarken,
 - (ii) Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini bağımlı, bağımsız, ortaklık veya şirket kurarak yürütmeyi planlamaları,
- durumlarında karşı karşıya buldukları meslek mevzuatı hükümleri çerçevesinde analiz yapılması, ile;
- (iii) Merkez ve şube şeklinde mesleki faaliyet yürütülmesi,



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

durumunda uyulması gereken ilke ve sınırlamalar kapsamında değerlendirilmesi beklenmektedir.

Cevapların, etik değerlere bağlı, güvenilir ve saygın yeminli mali müşavirlik mesleğinin gerektirdiği en üst derecede mesleki bilgi ve analiz seviyesini yansıtması gerektiği açık olduğundan, bu sınava katılan yeminli mali müşavirlik unvanı kazanmak ve mesleği icra etmek niyetindeki adayların cevap kâğıtlarında yer alabilecek “*mevzuatın çerçeve veya konuya ilişkin maddelerinin örnek olayla ilişkilendirmeksizin belirtilmesi ya da sıralanmasıyla yetinilmesi, örnek olayla ilişkilendirilmeyen genel nitelikli bilgi ve tespitlere yer verilmesi, bilginin organize edilemediği soyut kurguların sıralanması*” şeklindeki ifadelerin yanıt olarak kabul edilmemesi gereği adayların da malumudur.

Sorunun, aşağıdaki sınırlar içerisinde kalarak cevaplanması yeterlidir.

A. Çalışanlar Listesine Kaydolma Açısından Değerlendirme: Yeminli mali müşavirlik sınavında başarı gösteren, meslek mevzuatının gerekli genel ve özel şartları da taşıyan Bayan A, mesleki faaliyetini yürütebilmek amacıyla oda çalışan listesine kaydolmak ve bir işyerine sahip olmak durumundadır. 3568 sayılı Kanun’un 15’inci maddesinin dördüncü fıkrasında “*Odalara üye olmayan meslek mensupları mesleki faaliyette bulunamazlar*” hükmü yer almakta olup *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*’in “*Başvurma ve Eklenecek Belgeler*”e ilişkin 11’inci maddesi uyarınca “*Ruhsatını almış meslek mensupları, bağımsız olarak tek başına veya ortaklık veyahut şirket kurarak mesleki faaliyette bulunmak istedikleri takdirde ‘çalışanlar listesine’ kaydolmak üzere işyerlerinin bağlı olduğu ilgili odaya başvururlar*”.

Bu açıdan Bayan A, Ankara YMM Odası’nın çalışanlar listesine kaydolmak zorundadır; çalışan listesine kaydolmadan çalışmak meslek disiplin mevzuatına da uygun değildir. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği*’nin “*Kınama Cezası*”na ilişkin 6/i maddesi uyarınca “*çalışanlar listesine kaydolmadan unvan kullanarak mesleki faaliyette bulunulması*” kınama cezası uygulanması gereken haller arasında sayılmıştır.

YMM Bayan A, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in “*Başvurma ve Eklenecek Belgeler*”e ilişkin 11’inci maddesi uyarınca “*çalışanlar listesi*”ne kaydolmak amacıyla;

- Yönetmelikte gösterilen şekilde doldurulmuş bildirim formu,
- Ruhsatın verildiği tarihten, ruhsatın verildiği tarihte kamu görevlisi ise kamu görevinden ayrıldığı tarihten itibaren 12 ay geçtikten sonra yapılacak başvurular için Cumhuriyet Savcılığından alınacak sabıka kaydı belgesi,
- Yemin ettiği dair yemin belgesi,

içeren iki nüsha düzenlenmiş başvuru dilekçesiyle Ankara YMM Odasına başvurusunu yapacaktır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Bayan A'nın mesleki faaliyet yürütebilmesi için kamu görevlisi ise bu görevinden ayrılması gerektiği açıktır.

Soru cevaplanırken, Bayan A'nın yeminli mali müşavirlik ruhsatnamesini alması süreci dikkate alınmamalıdır; zira yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları arasında sayılmış olup soruda Bayan A'nın yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartlarını sağladığı belirtilmiş durumdadır.

B. Şirket Kuruluşu ve Antalya'da Şube Açılması Bakımından Değerlendirme: 3568 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin (B) fıkrasında Yeminli Mali Müşavirlerin meslek konusu sayılmıştır. Bu çerçevede, bu hizmetlerin bizzat bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazanan meslek mensupları veya aynı unvana sahip birden çok meslek mensubunun kurduğu ortaklık bürosu ya da şirketler tarafından verilmesi, bu meslek ve hizmetlere dair esasları düzenleyen 3568 sayılı Kanun tarafından açık hükme bağlanmıştır. 3568 sayılı Kanun'un "Yasaklar"a ilişkin 45'inci maddesinde, birden çok meslek mensubunun çalışmalarını yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirketi şeklinde birleştirebileceği ve bu bürolarda yapılan faaliyetlerin ticari faaliyet sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Ortaklık Bürosu veya Şirket Kurarak Mesleki Faaliyette Bulunma"ya ilişkin 30'ncü maddesinde, birden çok meslek mensubunun ortaklık bürosu veya şirket kurarak mesleki faaliyette bulunabileceği belirtilerek;

- Meslek mensuplarının bu büro ve şirketlerde sürdürdükleri faaliyetlerin ticari faaliyet sayılmayacağı,
- Ortaklık bürosu veya şirketlerin ancak aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabileceği,
- Ortaklık bürosu veya şirketlerde yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluğun işi yapan meslek mensubuna ait olacağı,
- 3568 sayılı Kanunda belirtilen meslek mensuplarınca yürütülebilecek faaliyet konuları dışında başka işlerle uğraşamayacakları,
- Ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanında meslek unvanının açık şekilde kullanılmasının zorunlu olduğu,
- Çalışanlar listesine kayıtlı olmayan veya farklı odanın çalışanlar listesine kayıtlı olan meslek mensuplarının ortaklık bürosu kuramayacağı,

ifade edilmiştir.

Bir şirket kurarak çalışmayı planlayan Bayan A, Antalya'da şube açmayı da amaçlamaktadır. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında*



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Yönetmelik'in "Kurulan Ortaklık Bürosu ve Şirketin Bildirilmesi"ne ilişkin 13'üncü maddesi uyarınca, Ankara merkezli şirketin kurulması ve Antalya'da şube açılması sürecinin tamamlanması "Şirket sözleşmesinin yayımlandığı Türk Ticaret Sicili Gazetesinin aslı veya Ticaret Sicilinden alınmış onaylı bir örneği veya aslı götürülerek ilgili odasında onaylanmış bir sureti"nin birer dilekçe ekinde bir ay içinde ortaklar tarafından Ankara ve Antalya YMM Odalarına verilmesiyle gerçekleştirilecektir.

Antalya'da şube açılabilmesi için gerek şartlardan diğeri, Antalya YMM Odası çalışanlar listesine kayıtlı, şirketi temsil ve ilzama yetkili bir ortak görevlendirilmesidir. Bu açıdan, Bayan B'nin de meslek mensubu olması ve özellikle Antalya YMM Odası çalışan listesine kaydolmuş bir yeminli mali müşavir olması gerekmektedir. Bayan B de Bayan A gibi ruhsat hakkını yeni elde etmiş bir meslek mensubu ise yukarıda belirtildiği üzere *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*'in 11'inci maddesindeki başvurusunu Antalya YMM Odasına yapmış olması gerekmektedir. Antalya YMM Odasına kayıtlı bir Yeminli Mali Müşavir görevlendirmeden şube açmak meslek disiplin mevzuatına da uygun değildir; zira *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği*'nin "Kınama Cezası"na ilişkin 6/m maddesi uyarınca "Mesleğin gereği gibi yürütülmesi sağlayacak şekilde, şubenin bağlı bulunduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açılması" kınama cezası uygulanmasını gerektiren haller arasında sayılmıştır.

Bayan B'nin meslek mensubu olmaması (yeminli mali müşavir) olmaması durumunda Bayan A'nın Bayan B ile ortaklık kurması ve Antalya'da şube açılabilmesinin mümkün olmayacağı tabiidir. Sorunun mesleki faaliyetin şirket kurarak merkez ve şube şeklinde yürütülebilmesi için mevzuatın gerektirdiği şartları ölçme amacı göz ardı edilmeden cevaplanması gerektiği göz ardı edilmemelidir.

C. Büro Edinme Mecburiyeti Açısından Değerlendirme: Şirket merkezi olan Ankara ve şube Antalya'da büro ve işyerinin bulunması mevzuat açısından gereklidir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Büro Edinme Zorunluluğu"na ilişkin 14'üncü maddesi uyarınca, her meslek mensubu, mesleki faaliyetine başlamadan önce bağlı olduğu oda bilgisinde işyeri açmak zorundadır. Şirket kurulması halinde de işyeri açılması mecburidir.

Büro edinme gereği, usulü ve büro standartlarına aykırılıklar meslek disiplin mevzuatına uygun olmayıp *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği*'nin "Kınama Cezası"na ilişkin 6/s maddesi uyarınca "Büro standartlarına uyulmaması, açılan işyerlerinin bağımsız büro şeklinde olmaması, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet ile iç içe olmaması, ev olarak kullanılan ikametgahların aynı zamanda büro olarak kullanılması, bir meslek mensubunun(ortaklık durumu hariç) birden fazla bürosunun olması" kınama cezası uygulanmasını gerektirmektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 14'üncü maddesi uyarınca, işyerlerine ilişkin yoklamalar, şirket merkezinin bulunacağı Ankara'da Ankara YMM Odası, şubenin kurulacağı Antalya'da ise Antalya YMM Odası tarafından yapılacak, ilgili vergi dairelerince mükellefiyet tesisinde oda sicil belgesi aranacaktır. YMM Bayan A ve Bayan B, odaya kayıt olduktan itibaren üç ay içinde Büro Tescil Belgesi almak zorundadır, Bayan A bu belgeyi iki yılda bir revize ettirecektir. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği*'nin "Kınama Cezası"na ilişkin 6/r maddesi uyarınca "Büro Tescil Belgesi alınmaması ve süresinde revize ettirilmemesi" kınama cezası uygulanmasını gerektirmektedir.

D. Mesleğin Merkez ve Şube Şeklinde İfasında Bilinmesi ve Dikkate Alınması Gereken İlke ve Sınırlamalar Açısından Değerlendirme: Bir mesleki şirket kurarak çalışmayı planlayan YMM Bayan A, Antalya'da şube açmayı da planlamakta olup şirket merkezinde ve şubede mesleki faaliyet yürütülürken dikkate alınması gereken usul ve esaslar bulunmaktadır. *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*'in "Ortaklık Bürosu veya Şirket Kurarak Mesleki Faaliyette Bulunma"ya ilişkin 30'uncu maddesinde şirket kurarak mesleki faaliyette bulunmaya ilişkin standart ve sınırlamalar belirlenmiş durumdadır.

Şirket kurarak mesleki faaliyet yürütmek isteyen Bayan A ve Bayan B'nin bilmesi gereken ve maddede belirlenen önemli birkaç ilke ve sınırlama aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

- Şirketlerinde sürdürdükleri faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz.
- 3568 sayılı Kanunda belirtilen mesleki faaliyet konuları dışında başka işlerle uğraşamazlar.
- Şirket ancak aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabilir.
- Şirket unvanında meslek unvanının açık şekilde kullanılması zorunludur.
- Yapılacak işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.
- Mesleğin icrasına taalluk eden işlerde şirket ancak ortaklar tarafından temsil edilebilir.
- Varislere intikal eden hisselerin en geç bir yıl içinde tasfiye edilmeleri gerekmektedir. Bu müddet içinde mirasçılar meslek mensubu sayılmaz ve meslek mensubu sayılmazlar.

Bayan A ve Bayan B'nin, mesleki faaliyetlerini yürütürken bu maddede belirlenen ilke, standart ve sınırlamalara uygun hareket etmeleri gerektiği açıktır.

Cevap 3 - Bu soruda, adayın olağan ve olağanüstü oda genel kurul toplantıları, genel kurul ilan usulü, kurullara üye ve Birlik temsilcisi seçimleri hakkında mevzuat bilgisi ölçülmektedir.

Cevapların, etik değerlere bağlı, güvenilir ve saygın yeminli mali müşavirlik mesleğinin gerektirdiği en üst derecede mesleki bilgi ve analiz seviyesini yansıtması gerektiği açık olduğundan, bu sınava



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

katılan yeminli mali müşavirlik unvanı kazanmak ve mesleği icra etmek niyetindeki adayların cevap kâğıtlarında yer alabilecek “*mevzuatın çerçeve veya konuya ilişkin maddelerinin örnek olayla ilişkilendirmeksizin belirtilmesi ya da sıralanmasıyla yetinilmesi, örnek olayla ilişkilendirilmeyen genel nitelikli bilgi ve tespitlere yer verilmesi, bilginin organize edilemediği soyut kurguların sıralanması*” şeklindeki ifadelerin yanıt olarak kabul edilmemesi gereği adayların da malumdur.

Örnek olayda, olağanüstü genel kurul çağrısındaki toplantı gündemi metnine yer verilmemiştir. Gündem metnine yer verilmemiş olsa da örnek olayda toplam üye sayısının büyük bölümünün çağrıya icabet ederek toplantıya katıldığı belirtilmiş olup bu durumun gündem metninde kurullara üye seçimi dışında makul gerekçelerin de bulunduğu ve genel kurul üyelerinin bu bilgi ışığında büyük çoğunlukla toplantıya katıldığı sonucuna işaret etmektedir. Örnek olayın analizinde mevcut bu durum da dikkate alınmalıdır.

Genel kurul toplantısı ve seçimlere ilişkin usul 3568 sayılı Kanun’da hükme bağlanmış olup sorunun bu Kanun çerçevesinde ve aşağıdaki sınırlar içerisinde kalarak cevaplanması yeterlidir.

Cevap 3a:

3568 sayılı Kanun’un “*Oda Genel Kurul Toplantısı*”na ilişkin 20’nci maddesinin ikinci fıkrasında “*Oda yönetim kurulu başkanı, yönetim veya denetleme kurulu gerekli gördüğü hallerde genel kurulu toplantıya çağırabilir*” denilmektedir.

Bu açıdan, Bay C Oda Yönetim Kurulu Başkanı sıfatıyla oda genel kurulunu toplantıya çağırabilecektir.

Cevap 3b:

Örnek olayda konu, yeminli mali müşavirlik odası olduğundan cevaplamanın bu tür odaların genel kurul toplantıları açısından yapılması gerekmektedir. 3568 sayılı Kanun uyarınca, oda yönetim kurullarının olağan ve olağanüstü toplanma usulü bulunmaktadır.

Olağan Toplantı Usulü: 3568 sayılı Kanun’un 20’nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, “*Genel kurul, üç yılda bir Mayıs ayı içinde başkanın daveti üzerine bütçeyi ve gündemdeki diğer maddeleri görüşmek ve gerekli seçimleri yapmak üzere toplanır*” denilmektedir. Bu fıkra, olağan genel kurul toplantılarına ilişkin usulü belirlemiş durumdadır.

Olağanüstü Toplantı Usulü: Oda genel kurulunun olağanüstü toplantıya çağırılmasında üç usul bulunmaktadır:

(i) 3568 sayılı Kanun’un 20’nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca “*Oda Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim veya Denetleme Kurulu gerekli gördüğü hallerde genel kurulu toplantıya çağırabilir.*”

(ii) 3568 sayılı Kanun’un 20’nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca “*Oda Yönetim Kurulu Başkanı, odaya kayıtlı üyelerin beşte birinin görüşme konularını belirten yazılı talebi ile en geç onbeş gün içinde genel kurulu toplantıya çağırarak zorundadır.*”



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

(iii) 3568 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca "Yönetim kurulunun toplu olarak görevinden ayrılması veya asıl üye sayısının yarısından aşağıya düşmesi ve yedeklerinin de kalmaması halinde oda genel kurulu, oda denetçileri veya Maliye Bakanı tarafından olağanüstü toplantıya çağrılır ve düşen kurulların görev süresini tamamlamak üzere seçimler yapılır."

Cevap 3c:

3568 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinin dördüncü fıkrasında "Genel kurul toplantısına odaya kayıtlı üyeler yazı ile çağrılır. Çağrı mektubunun toplantı gününden en az on gün önce taahhütlü olarak postaya verilmiş veya üyeye tevdi edilmiş olması gereklidir. Davetiyede, toplantının yeri, günü, saati ile gündemi ve ilk toplantıda yeterli çoğunluk olmadığı takdirde yapılacak ikinci toplantının yeri, günü, saati ile gündemi yazılır" denilmektedir. 3568 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinin beşinci fıkrasında ise "Oda Genel Kurulu üye tamsayısının salt çoğunluğu ile toplanır. İlk toplantıda yeterli çoğunluk sağlanamazsa ikinci toplantıda çoğunluk aranmaz. Ancak, ikinci toplantıya katılan üye sayısı; Yönetim, Disiplin ve Denetleme Kurulları asil üyelerinin toplamının iki katından aşağı olamaz" hükmü yer almaktadır.

Örnek olayda, ulusal bir gazetede ilan ile odanın web sayfası ve sosyal medya hesaplarında yayımlanan genel kurul toplantısı çağrısı, mevzuata uygun şekilde, toplantı gününden on gün önce 20 Aralık 2018'de yapılmıştır. Çağrı metninde, kurul toplantısında yeterli çoğunluk olmadığı takdirde yapılacak ikinci toplantının yeri, günü, saati hakkında bilgi yer almamış, davet metni taahhütlü olarak postaya verilmemiş veya üyeye tevdi edilmemiştir. Ancak, toplantıya mevzuata uygun yeterli sayıda üye katılmış durumdadır.

Kurul toplantısı çağrısında, mevzuat yönünden bir kısım eksiklikler bulunsa da, genel kurul üyelerinde çağrının yapılması usulü ve/veya diğer sebeplerle toplantıya katılımı engelleyecek bir tereddüt oluşmadığı soru metninden anlaşılmakta olup sürecin itiraz konusu yapılmadığı da görülmüştür. Genel kurul toplantısı ve seçimler, ilan edilen tarihte mevzuata uygun yeterli katılımı ve 3568 sayılı Kanun'un 40'ıncı maddesi uyarınca il/ilçe seçim kurulları gözetiminde gerçekleştirilmiştir.

Genel kurul toplantısı çağrısı, gerek üyelere bildirim usulü ve gerekse ilk toplantıda yeterli çoğunluk olmadığı takdirde yapılacak ikinci toplantı hakkında bilgi verilmemiş olması yönüyle eksiklik içermektedir; bu yönüyle, gerek genel kurul toplantısı daveti ve gerekse toplantı ve seçimlere yargıda itiraz mümkün olduğu göz ardı edilmemelidir.

Genel kurul toplantısı, çağrıda ilan edilen tarihte, mevzuatın gerek gördüğü katılım sayısı ile yargı gözetiminde gerçekleşmiştir. Toplantının gerçekleştirilmesi ile seçimlerin yapılması süreç ve sonuçları, yargısal itiraz yollarının kullanılmaması ya da kullanılsa dahi iptal yönünde karar verilmemesi hallerinde geçerliliğini koruyacaktır.

Cevap 3d:



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Örnek olayda, oda genel kurul toplantısı neticesinde oda kurullarına üyeler ile birlik temsilcileri seçildiği belirtilmiş, üst üste ikinci kez aynı göreve seçilen mevcut yönetim kurulu başkanı Bay C'nin yönetim kurulu üyesi seçildiği vurgulanmıştır.

Seçimlerin mevzuat karşısındaki durumunu değerlendirmeden önce, oda kurullarına yapılan seçimler yanında özellikle vurgulanan iki seçim hakkında açıklama yapılması beklenmektedir. Bunlardan;

- İlki, üst üste iki kez Yönetim Kurulu Başkanı seçilmiş bulunan Bay C'nin yeniden yönetim kurulu üyesi seçilemeyeceğidir. Zira, 3568 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinin birinci fıkrasında “*Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa yönetim kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe yönetim kurulu üyeliğine seçilemezler*” hükmü yer almaktadır.

- İkincisi, Birlik temsilcisi seçimlerinin yalnızca olağan genel kurul toplantılarında yapılabileceğidir. Zira, 3568 sayılı Kanun'un 32'nci maddesinin ikinci fıkrasında Birlik Genel Kurulu temsilcilerinin “*her odanın, olağan genel kurul toplantısında üç yıl için*” seçileceği hüküm altına alınmıştır.

Oda genel kurulunda yapılan seçimler bütünüyle ele alındığında, gerçekleştirilen seçim sonuçlarını etkileyecek ölçüde usulsüzlük veya kanuna aykırı uygulamalar iddiasıyla seçimlerin mevzuata aykırı olduğu yönünde itiraz mümkündür.

Olağan genel kurul toplantılarına ilişkin 3568 sayılı Kanun'un 20'ni maddesinin birinci fıkrası uyarınca, “*Genel kurul, üç yılda bir Mayıs ayı içinde başkanın daveti üzerine bütçeyi ve gündemdeki diğer maddeleri görüşmek ve gerekli seçimleri yapmak üzere toplanır*” denilmiş; olağanüstü genel kurul toplantısına ilişkin 3568 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında “*Yönetim kurulunun toplu olarak görevinden ayrılması veya asıl üye sayısının yarısından aşağıya düşmesi ve yedeklerinin de kalmaması halinde oda genel kurulu, oda denetçileri veya Maliye Bakanı tarafından olağanüstü toplantıya çağrılır ve düşen kurulların görev süresini tamamlamak üzere*” seçimler yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Oda genel kurulu tarafından yapılabilecek oda kurullarına üye seçimleri yalnızca 3568 sayılı Kanun'un yukarıdaki iki fıkrası hükmü uyarınca gerçekleştirilebilecektir. Bu kapsamda, (i) Oda kurullarına üyeler ancak 3568 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca olağan, 3568 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca kalan süre tamamlamak üzere olağanüstü genel kurul toplantıları neticesinde seçilebilecek; (ii) Birlik temsilcileri ise yalnızca 3568 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca olağan genel kurul toplantısı neticesinde seçilebilecektir. Bu yönüyle, yapılan seçimlerin mevzuata aykırı olduğu yönünde itiraz getirilmesi mümkündür.

3568 sayılı Kanun'un 40'nci maddesinin 12'nci fıkrasında “*Seçimin devamı sırasında yapılan işlemler ile tutanakların düzenlenmesinden itibaren iki gün içinde seçim sonuçlarına yapılacak itirazlar, hakim tarafından aynı gün incelenir ve kesin olarak karar bağlanır*” denilmekte; 13'üncü fıkrasında ise “*Hakim, seçim sonuçlarını etkileyecek ölçüde bir usulsüzlük veya kanuna aykırı*



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

uygulama sebebiyle seçimlerin iptaline karar verdiği takdirde, süresi bir aydan ay ve iki aydan fazla olmamak üzere seçimin yenileneceği pazar gününü tespit ederek oda ve birliğe bildirir. Belirlenen günde yalnız seçim yapılır” denilmektedir.

Genel kurul seçiminin yargı gözetiminde gerçekleştiği belirtilmiş olsa da seçim sırasında ve sonrasında itiraz yukarıdaki şekilde yapılabilecek; itiraz yapılması durumunda eksiklikler giderilebilecek ya da seçimin sonuçlarını etkileyecek ölçüde usulsüzlük veya kanuna aykırı uygulamaların tespiti durumunda seçim iptal edilerek yenilenebilecektir.

Cevap 4 - Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Meslekle Bağdaşan İşler" başlıklı 47'nci maddesinde meslekle bağdaşan işler sıralanmış olup bu işlerin yapılmasında meslek mensupları bakımından sakınca yoktur:

- a- Bilirkişilik, tasfiye memurluğu, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunmak,
- b- Limited ve anonim şirketlerde ortak, komandit şirketlerde komanditer ortak olmak veya murakıplık yapmak,
- c- Meslek mensuplarının üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları üyelikleri görevlerinde bulunmak,
- d- Kadrolu olarak çalışmamak kaydıyla öğretim ve eğitim amacı ile ders vermek,
- e- Devamlılık arz etmemek kaydı ile gazete ve dergilerde yazı ve makale yazmak,
- f- Seminer ve konferanslara katılmak,
- g- Her türlü yazılı ve görsel sanat ve edebiyat faaliyetinde bulunmak.

Cevap 5- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Denetim çalışma kağıtları ve çalışma dosyası"na ilişkin 56'ncı maddesi uyarınca, meslek mensubu denetimini düzenli bir kayıt sistemi içinde yapmalıdır. Bu kayıt düzeni, çalışma kağıtları ve bunları toplayan çalışma dosyası ile yerine getirilir.

“Çalışma dosyası”, çalışma kâğıtlarının, doğruluk testlerinin, yazışmaların, denetlenen kuruluşa ait mukavelelerin, talimatların, yönetim karar suretleri gibi meslek mensubunun denetlenen kurum ve kuruluştan ibrazını istediği belgelerin muhafaza edilmesi amacıyla kullanılan denetim dosyasıdır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Cevap 6 - *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*'in “Kanunsuz işlemleri bildirim yükümlülüğü”ne ilişkin 57'nci maddesi uyarınca, meslek mensupları, mesleki sorumluluğunun bilincinde, denetim faaliyeti sırasında mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettikleri takdirde, müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini teklif ederler. Bu teklife rağmen, hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde durum Yönetmeliğin 59(c) maddesinde belirtilen “Olumsuz Rapor”la ilgili mercilere aksettirilir. Adli yargıya intikali gerekli olan ve suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.