

2024/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

**Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku**

9 Eylül 2024 Pazartesi – 18.00 - 20.00 ( 2 Saat )

**Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.

[3] **Bu sınav 4 sorudan oluşmaktadır.**

**Sorular**

**Soru 1:** 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda (3568 sayılı Kanun) düzenlenen “meslek sırları” ile ilgili düzenlemeyi açıklayınız. İlgili yönetmeliklerde ve meslek kararlarında “sır saklama” ile ilgili düzenlemeleri de göz önünde bulundurarak meslek sırrı kapsamına girenleri belirtiniz. (25 Puan)

**Soru 2:** YMM Z, 20/01/2023 tarihinde vefat etmiş olup bazı bilgileri aşağıdaki gibidir.

- İki ortaklı ABC Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti. nin %50 hisseli ortağıdır.
- YMM Z, her hangi bir YMM Odasının çalışanlar listesine kayıtlı değildir.
- Mirasçı olarak eşini ve bir kız bir de erkek evlat bırakmıştır.

YMM Z'nin mirasçılıyla ilgili bazı bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Eşi Ş, memur emeklisi olup kocasının vefatı sonrasında kendisine geçen ortaklık hissesinin karşılığının tespit edilerek 2024/Mayıs ayında tarafına ödemesini istemiştir.
- Kızı SMMM ruhsat sahibi L, bir özel şirkette ücretli mali işler şefi olarak çalışmaktadır. L, yeminli mali müşavirlik sınav konularından sekizinde başarılı olmuş ve 2024 Aralık döneminde kalan iki sınav konusundan sınava girecektir. L, ABC YMM'lik Ltd. Şti.'nde ortak sıfatıyla mesleki faaliyette bulunmak istemektedir.
- Oğlu Y, 01/08/2022 tarihinde SMMM'lik stajına başlamış olup TESMER'den izin almak suretiyle Almanya'da 10/10/2023 tarihinden itibaren doktora eğitimiine başlamıştır.

Yukarıdaki örnek olayı 3568 sayılı Kanunun 45inci maddesinde düzenlenen meslek mensuplarının çalışmalarını ortaklık bürosu ve şirket şeklinde birleştirebileceklerine ilişkin hüküm ve “Mecburi Meslek Kararına İlişkin Genelge (1996/2)”nin “mesleki şirketler”, “ortakların varisleri”, “ortaklar” ile ilgili düzenlemeleri kapsamında değerlendirerek açıklayınız. (25 Puan)

**Soru 3:** 3568 sayılı Kanundaki meslek mensuplarına uyuşması mecburi meslek kararları ile ilgili düzenlemeler hakkında (mesleki kararların alınmasının teklif edilmesi, alınması ve meslek kararlarının belirlenmesi ile ilgili görevli meslek kuruluşları ve organları belirterek) bilgi veriniz. Şimdiye kadar belirlenmiş ve Resmi Gazete'de yayımlanmış olan uyuşması mecburi meslek kararlarını belirledikleri konular itibariyle yazınız. (25 Puan)

**Soru 4:** 3568 sayılı Kanun ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik çerçevesinde yeminli mali müşavirlerin çalışma konularını belirterek, 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun ve ilgili yönetmelik uyarınca yeminli mali müşavirler tarafından yapılması istenen işler hakkında bilgi veriniz. (25 Puan)

2024/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku**

**SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI**

**Cevap - 1: (25 Puan)**

Meslek sırları 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun (3568 sayılı Kanun) 43 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddededeki hükümlere göre, meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar işleri dolayısıyla öğrencikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalananamazlar. Aynı maddedede suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulmasının mecburi olduğu, adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturmanın birinci fıkra hükmü dışında olduğu, tanıklığın sırrın ifşası sayılmayacağı belirtilmiş ve maddenin son fikrasında bu hükümlerin oda ve birlik personeli hakkında da uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır. Kanuna bağlı olarak çıkarılan yönetmeliklerde ve Birlikçe yayımlanan meslek kararlarında ise sır saklama ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

Kanun hükmünde meslek sırrı ile ilgili ifşa edilemeyeceği belirtilen bilgi ve sırlar, meslek sırrı hükmüne riayet etmesi gerekenlerin işleri dolayısıyla öğrencikleri bilgi ve sırlardır. Bu hükmeye riayet etmesi gerekenlerin işleri yani çalışma konuları 3568 sayılı Kanun ve bu kanuna istinaden çıkarılan yönetmeliklerle ve diğer düzenlemelerle belirlenmiştir. Anılan kanun ve yönetmeliklerle belirlenen işler, vergi kanunları, yatırım teşvik, Ar-Ge, dış ticaret, sosyal güvenlik gibi çeşitli alanları düzenleyen çeşitli kanun ve mevzuat kapsamında olduğundan çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Dolasıyla meslek sırrı kuralına riayet etmesi gerekenler, çok geniş bir alanda ifa etmek durumunda oldukları işleri ve çalışma konuları sebebiyle çok çeşitli bilgi ve sırlara muttali olabilmektedirler. İşte bu kapsamda öğrenilen bilgi ve sırlar kural olarak meslek sırrı kapsamına girmektedir. Bu bilgi ve sırları öğrenenler bunları ifşa edemezler yani açığa vuramazlar. Bu kuralın kanunda belirtilen istisnalarından biri, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere bildirilmesidir. Kuralın bir diğer istisnası, adli ve idari her türlü inceleme ve soruşturmadada yetkili makam ve mercilere işler dolayısıyla öğrenilen bilgi ve sırların verilmesidir. Ayrıca meslek sırrı kuralına uymakla yükümlü olanların tanıklık yaptığı hallerde işleri dolayısıyla öğrencikleri bilgi ve sırları yetkili mercilere vermesi sırrın ifşai sayılmamaktadır.

Kanunda meslek sırrı kuralına uymakla yükümlü olanlar, meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar olarak ifade edilmiş, oda ve birlik personeli de bu kapsamında sayılmıştır. Meslek mensupları 3568 sayılı Kanununda serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler olarak belirlenmiştir. Serbest muhasebeciler de kanunun uygulanmasında meslek mensubu olarak kabul edilmektedir. Meslek mensuplarının yanlarında çalışanlara ilişkin hususlar ile oda ve birlik personeli ile ilgili düzenlemeler Kanuna istinaden çıkarılmış olan çeşitli yönetmeliklerde bulunmaktadır. Ayrıca yine Kanuna istinaden Birlik/TÜRMOB tarafından çıkarılan mecburi meslek kararlarıyla, mesleki ortaklık bürosu ve şirketler de bu kapsamda alınmıştır.

**Meslek mensupları** 3568 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ile Yeminli Mali Müşavirler (YMM) olarak belirlenmiştir. Ayrıca Kanunun Geçici 11 inci maddesiyle Kanunun uygulanması bakımından serbest muhasebeciler (SM) de meslek mensubudurlar. Aynı hükmün uyarınca serbest muhasebeci olarak faaliyet gösterenler Kanunun 45 inci maddesinde belirtilen yasaklara uymak zorunda olup meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabidirler.

**Meslek mensuplarının yanlarında çalışanlar** ile ilgili hususlar 3568 sayılı Kanuna bağlı yönetmeliklerde düzenlenmiştir. **Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik** in “İşyerlerinde Çalıştırılabilen Kişiler” başlıklı

22 nci maddesine göre meslek mensupları; yalnız mesleki faaliyetlerini yapabilmek için gerekli olan yardımcı elemenlari çalıştırabilirler. Yetkili mercilerce bu mesleği yapmaları yasaklananları, yanlarında çalıştırılamazlar. Çalıştırılacak kişilerde öncelik, ruhsatlı meslek mensubu veya stajyer (aday) meslek mensubunundur. Kanunda “Meslek Sırı” başlığı altındaki hükümlere benzer bir düzenlemeye anılan yönetmeliğin 7 nci maddesinde “Sır Saklama” başlığı altında yer verilmiştir. Bu yönetmeliğin geçici 6 ncı maddesinde serbest muhasebecilerin de yönetmelik hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir. Buna göre meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalananamazlar. Ayrıca *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliğinde* Kanunun öngördüğü şartları taşıyan ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğini ifa için mesleğe hazırlayıcı temel bilgileri edinmek üzere, bir meslek mensubu yanında veya denetim ve gözetiminde mesleki çalışmalar yapan kimse (Md.4) olarak tanımlanan aday meslek mensupları da, meslek mensuplarılarındaki disiplin hükümlerine tabi oldukları hususu dikkate alındığında meslek mensupları yanında çalışanlar sıfatıyla sır saklama ve meslek sırrı ile ilgili düzenlemeler kapsamına girmektedirler.

**Oda ve birlik personeli** de kanun hükmü uyarınca meslek sırrı kuralına uymakla yükümlüdür. *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Personel Yönetmeliği*'nde işveren ve personel tanımlarına yer verilmiş ve meslek sırrı ile ilgili Kanunda belirtilen kural, “sır saklama” başlıklı 24 üncü maddede düzenlenmiştir. Buna göre; Yönetmeliğin 4/1 (d) ve (e) bentlerine göre **personel**, TÜRMOB ile Odaları ve bunların bağlı kuruluş ve iktisadi işletmeleri (*işveren*) tarafından hizmetin gereği olarak belirsiz süreli ve sürekli iş akdi ile istihdam edilen kişileri ifade etmektedir. Diğer yandan *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Organlarının Denetimine İlişkin Yönetmeliğin* 16 ncı maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığında yaptırılacak denetimlerde görevlendirilen vergi müfettişleri tarafından odalar ve Birlik personelinin Kanunun 43 üncü maddesinde düzenlenen meslek sırları ile ilgili hükümleri yerine getirip getirmediği incelenir.

“Sır saklama” ile ilgili olarak **Mecburi Meslek Kararlarında** da bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Mesleki Ortaklık Bürosu ve Şirketlerle ilgili düzenlemeler yapan **Mecburi Meslek Kararına İlişkin Genelge**'nin (1996/2) 21 inci maddesine göre mesleki ortaklık bürosu ve şirketler, meslek mensubu ortakları, çalışan meslek mensupları ve diğer meslek mensubu olmayan çalışanlar sır saklama ile yükümlüdürler. Benzer şekilde **Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararında** da (madde 10) sır saklama ile ilgili düzenleme bulunmaktadır. Buna göre ruhsatlı meslek mensupları, mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına **personellerinin** de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranışan personeli bir daha çalıştırılmamaları ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gereklidir.

## Cevap – 2: (25 Puan)

ABC YMM lik Ltd. Şti. nin %50 hisseli ortağı YMM Z nin vefatı üzerine mirasçılara geçen hisseleriyle ilgili olarak yapılacak değerlendirmede esas alınacak mevzuat düzenlemelerine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

3568 sayılı Kanunun “Yasaklar” başlıklı 45inci maddesinin dördüncü fıkrasına göre birden çok meslek mensubu çalışmalarını; serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.

Ortaklık bürosu ve şirket ile ilgili düzenlemeler “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*” de yapılmıştır. Yönetmelikte “**Ortaklık Bürosu veya Şirket:** Kanunun 45. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen aynı unvana sahip birden çok meslek mensubunun kurduğu adı ortaklıklar veya şirketleri, ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Yönetmelikteki düzenlemelerden mesleki ortaklık bürosunun adı ortaklık şeklinde, mesleki şirketin ise Türk Ticaret Kanununda düzenlenen hisseli komandit şirket, limitet şirket ve anonim şirket şeklinde kurulabileceği anlaşılmaktadır. Öte yandan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 573 üncü maddesi, tek kişilik şirketler kurulmasına imkân tanımıştır. 3568 sayılı Kanunda tek kişilik şirket kurulamayacağına dair açık bir hüküm bulunmadığından meslek şirketlerinin tek kişi ortaklı olarak faaliyet göstermesi mümkünür. Nitekim TÜRMOB/Birlik, 2012/5 sayılı Genelgesiyle mesleki şirketlerin tek kişi ortaklı olabileceğini aynı gereğeyle uygun bulmuş olup uygulama da bu yöndedir. Yukarıda anılan Yönetmeliğin 30uncu maddesinde birden çok meslek mensubunun, ortaklık bürosu veya şirket kurarak mesleki faaliyette bulunabileceği belirtilmiştir. Maddede mesleki ortaklık bürosu ve şirketlerle ilgili ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre,

- a) Meslek mensuplarının ortaklık bürosu veya şirketlerde sürdürdükleri faaliyetleri ticari faaliyet sayılmaz;
- b) Ortaklık bürosu veya şirket ancak aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabilir;
- c) Kanunda belirtilen kendi faaliyet konuları dışında başka işlerle uğraşamazlar.
- d) Şirket veya ortaklık bürosu, meslegen icrasına taalluk eden işlerde ancak ortak veya ortaklar tarafından temsil edilir;
- e) **Varislere intikal eden hisselerin** en geç bir yıl içinde tasfiye edilmeleri gereklidir, bu müddet içinde mirasçılar meslek mensubu sayılmaz ve mesleki faaliyette bulunamazlar;
- f) Ortaklık bürosu veya şirketlerde yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluğu işi yapan meslek mensubuna aittir;
- g) Ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanında meslek unvanının açık şekilde kullanılması zorunludur;
- h) Ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanlarında yabancı isim ve unvanlar kullanılmaz (Kanunun 8inci madde hükmü saklıdır);
- i) Çalışanlar listesine kayıtlı olmayan veya farklı odanın çalışanlar listesine kayıtlı olan meslek mensupları ortaklık bürosu kuramazlar ve ortaklık büroları şube açamazlar.

Diger yandan mesleki ortaklık ve şirketlerle ilgili ayrıntılı düzenlemeler 3568 sayılı Kanunun 29uncu maddesine istinaden çıkarılan **Mecburi Meslek Kararına İlişkin Genelge (1996/2)** ile belirlenmiştir. Sorudaki örnek olayda mesleki şirket Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi olduğundan değerlendirmelerde, anılan Genelgenin “**Limited Şirketler**” başlıklı 7/c maddesindeki düzenlemeler esas alınmalıdır. Buna göre; “Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi” unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulacak Limited Şirketlerin ortaklarının “Yeminli Mali Müşavir” unvanına sahip olmaları ve en az birinin çalışanlar listesine kaydolması gerekmektedir. Aynı Genelgenin 23 üncü maddesinde, mesleki ortaklık bürosu ve şirket ortaklarının ve mensuplarının tümünün bireysel olarak ilgili meslek odalarına kaydolmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Ancak, ortaklık bürosu veya şirket faaliyet izni için en az bir kişinin çalışanlar listesine kaydolması şarttır.

Meslek şirketinin ortağı olan meslek mensubunun vefatı halinde varislere intikal eden hisselere ilişkin yapılacak işlemler ile ortaklara ilişkin düzenlemeler ise aynı Genelgenin 24 ve 25inci maddelerinde belirlenmiştir. Genelgenin **“Ortakların Varisleri”** başlıklı 24 üncü maddesine göre ortak meslek mensubunun vefatı halinde, varislerine intikal eden hisseleri bir yıl içinde tasfiye edilir. Ancak, varisler arasında **meslek mensubu olma şartlarını taşıyanlar** varsa bunlar için süre, **staj ve sınavın gereklidir** süre kadar uzatılır. Bu süre zarfında mirasçılar **mesleğin icrası ile ilgili kararlara iştirak edemezler ve yetki kullanamazlar**. Aynı Genelgenin **“Ortaklar”** başlıklı 25inci maddesine göre meslek mensubu olarak ruhsat sahibi olamayanlar, ortaklık bürosu veya şirketlere ortak olamazlar. Maddenin parantez içi cümlesinde 24 üncü madde hükmünde belirtilen **mirasçıların haklarının saklı olduğu** belirtilmiştir.

Örnek olayda aday meslek mensubunun staj ve yurt dışı eğitiminden bahsedildiği için bu hususa dair düzenlemelerden de kısaca bahsetmekte yarar vardır. **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği** ne göre (md.8) aday meslek mensuplarının staj süresi 3 yıl olup aday meslek mensuplarının TESMER den izin alarak yurt dışında eğitime başlamaları durumunda, SMMM stajına ara verilmesi mümkündür. Bu durumda yurtdışı eğitim tamamlandıktan sonra eksik kalan staj, TESMER Şube yönetim kurulu kararı ile tamamlattırılır. **YMM ve SMMM Sınav Yönetmeliğine** göre Yeminli Mali Müşavirlik sınavı en az 10 yıllık Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik dönemi sonunda yılda üç kez; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavı ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adayları için staj sonunda staj dönemleri gözetilerek yılda üç kez yapılır (Md. 7 ve 8). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavına girebilmek için, aday meslek mensubunun stajı tamamlamış ve yanında veya denetim ve gözetiminde staj yaptığı meslek mensubundan staj değerlendirme notu olarak en az 100 üzerinden 60 almış olması gerekdir. Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için 3568 sayılı Kanunun 4, 5, 8 ve 9'uncu maddelerindeki şartları taşımak gerekdir (Md.9). 3568 sayılı Kanunun 5inci maddesine göre, SMMM olabilmek için en az üç yıl staj yapmış olmak, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmak ve serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak gerekdir. 3568 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine göre yeminli mali müşavir olabilmek için, en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak, yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak ve yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak şartları aranır. Aynı Yönetmeliğin 21inci maddesine göre, yeminli mali müşavirlik sınavında başarılı olamayanlar, ilk sınav tarihinden itibaren 2 yıl içerisinde yılda 3 kez açılacak tüm sınavlara girebilirler. Sınav süresi hiç bir nedenle uzatılamaz. Bu sınav haklarını süresinde kullanmayanlar veya başarılı olamayanlar, altı ay süreyle meslek sınavlarına alınamazlar. Altı aylık süreyi dolduranlardan dileyenler yeniden tüm konuları kapsamak üzere bu Yönetmelik hükümlerine göre sınavlara katılabılırler.

Genelgenin 7/c maddesi hükmü uyarınca, Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi ortaklarının yeminli mali müşavir ruhsatı sahibi olması gerekdir. Kararın aynı hükmü uyarınca YMM lik Ltd. Şti.nin ortaklarının en az birinin YMM Odasının çalışanlar listesine kayıtlı olması gereklili ve yeterlidir. Bununla birlikte şirket ortağı meslek mensuplarının hepsi odaya kayıtlı olmalıdır.

Genelgenin 25inci maddesi uyarınca, mesleki şirketlerde ortak olmak için meslek mensubu olarak ruhsat sahibi olmak gerekdir. Aynı maddedeki parantez içi cümle uyarınca 24 üncü madde hükmündeki mirasçıların hakları saklıdır. Diğer bir deyiyle vefat eden ortağın mirasçıları arasında meslek mensubu olmanın şartlarını taşıyanlar var ise 24 üncü maddedeki bir yıllık süre staj ve sınavın gereklidir süre kadar uzayacaktır. Bu düzenleme ortağı vefat eden meslek şirketinde ortak olabilecek durumdaki mirasçılara bu hakkı elde edebilmeleri için imkân tanınmıştır.

Genelgenin 24 üncü maddesi uyarınca mirasçıların hisselerinin maddede belirtilen hususlara bağlı olarak belirli bir sürede tasfiye edilmesi gerekdir. Meslek şirketinin ölen ortağının mirasçıları arasında **meslek mensubu olma şartlarını taşıyanlar** bulunması halinde süre, staj ve sınavın gereklidir süre

kadar uzar. Ayrıca ortaklık hisselerinin tasfiye süresi içinde, mirasçı ortaklar şirkette mesleğin icrasıyla ilgili kararlara iştirak edemezler ve yetki kullanamazlar.

Vefat etmiş olan YMM Z nin odanın çalışanlar listesine kayıtlı olmaması, ABC YMM Ltd. Şti.nin kuruluşu ve mesleki faaliyeti bakımından engel oluşturmaz. Diğer ortağın çalışanlar listesine kayıtlı olması yukarıdaki düzenlemeler kapsamında yeterlidir. Ayrıca ilgili mevzuata göre şirketin kurulması ve faaliyetinin devamı için meslek mensubu ortakların hepsinin odaya kayıtlı olması gereklidir. Örnek olayda YMM Z nin çalışanlar listesine kayıtlı olmadığı açık olup kurulu ve faal bir meslek şirketinde ortak olması da odaya kayıtlı olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla YMM Z nin oda çalışanlar listesinde kayıtlı olmaması, ABC YMM lik Ltd. Şti. ne ortaklık şartı bakımından ve şirketin faaliyet izni açısından herhangi bir engel oluşturmaz.

Örnek olayda mirasçılar arasında bir meslek mensubu, bir de meslek mensubu adayı bulunmaktadır. Bunlar SMMM L ve aday meslek mensubu Y dir. Bu mirasçıların YMM lik Ltd. Şti. ortağı olabilecek meslek mensubu olma şartlarını taşıyıp taşımadığı belirlenmelidir. Zira bu mirasçı ortakların hisselerinin tasfiyesi, bunların staj (SMMM) ve sınavlarının (SMMM ve YMM) gerektirdiği süre sonuna kadar uzayacaktır. Buradaki staj süresi SMMM lik ile ilgili olup bu durum bahse konu şirket SMMM lik Ltd. Şti. olsaydı mirasçının hisselerinin tasfiye süresini uzatması bakımından söz konusu edilebilirdi. Fakat ortakları YMM olmak zorunda olan ABC YMM lik Ltd. Şti. açısından bu durumun bir önemi yoktur. SMMM ve YMM sınavlarının gerektirdiği süre, SMMM lik ve YMM lik Ltd. Şti.lerinde meslek mensubu olabilmenin şartlarını taşıyan mirasçı ortakların hisselerinin tasfiye süresinin uzaması bakımından önem arz etmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında değerlendirildiğinde, muris YMM. Z nin mirasçıları olan eşi, kızı ve oğlu, mirasçı sıfatıyla ABC YMM lik Ltd. Şti. nin %50 hissesine sahip olmaları sebebiyle şirketin meslek mensubu olmayan hissedarları olmuşlardır. Bununla birlikte mirasçı ortakların hiçbir YMM ruhsat sahibi olmadıkları için hisselerinin tasfiye edilmesine ilişkin süre zarfında, şirkette mesleğin icrasına ilişkin kararlara iştirak edemezler ve yetki kullanamazlar.

Genelgenin 24 üncü maddesi uyarınca mirasçı eşe ait hissenin tasfiyesinin bir yıllık sürenin sonunda yani 20/01/2024 tarihinde yapılmış olması gereklidir. Hisse bedelinin bu tarihte veya daha sonra (Mayıs 2024) ödenmesinin bu bakımından bir önemi yoktur.

Genelgenin 24 üncü maddesi kapsamında meslek mensubu olma şartlarını taşıyan mirasçıların hisselerinin tasfiye süresi, staj ve sınavların gerektirdiği süre kadar uzayacaktır. Örnek olaya göre SMMM L ABC YMM lik Ltd. Şti. nde YMM ruhsatlı ortak olmak istemektedir. On yıllık çalışma süresini kanıtlamak suretiyle YMM sınavına kabul edilmiş olan SMMM L nin YMM olmanın şartlarını kısmen taşıdığı, YMM sınavında başarılı olup YMM ruhsatını alması durumunda şartları tamamen sağlamış olacağı anlaşılmaktadır. YMM sınavlarında başarılı olup YMM ruhsatı alabileceği öngörlülebilir olduğu için mirasçı SMMM L nin mirasçı sıfatıyla sahip olduğu hisselerinin tasfiyesi, Genelge uyarınca YMM lik sınavlarının gerektirdiği süre sonuna kadar uzayabilecektir. Öte yandan YMM sınavlarına girme hakkının ve süresinin başarılı olana kadar veya vaz geçilene kadar devam ettiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla mirasçı SMMM L nin hisselerinin tasfiye edilmesi gereken süre, YMM lik sınavının gerektirdiği süre kadar uzayacaktır. Buna göre mirasçı SMMM L, Aralık 2024 tarihindeki iki sınavda başarılı olup YMM ruhsatını almasını müteakip ABC YMM lik Ltd. Şti. nin YMM ortağı olabilir. Mirasçı SMMM L nin hisselerinin tasfiyesi, YMM lik sınavlarında başarılı olup YMM ruhsatı alınmeye kadar bekletilebilecektir.

Genelgenin 24 üncü maddesindeki mirasçı ortaklar arasında “meslek mensubu olabilmenin şartlarını taşıyanlar” ifadesinde geçen “meslek mensubu” deyiminin, YMM lik ortaklık büro ve şirketleri için YMM, SMMM lik ortaklık büro ve şirketleri için SMMM olarak anlaşılması gereklidir. Dolayısıyla örnek olayda yapılacak değerlendirmede aday meslek mensubu Y nin, YMM olabilmenin şartlarını taşıyıp taşımadığını bakılmalıdır. 3568 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine göre yeminli mali müşavir

olabilmek için, en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak, yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak ve yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak şartları aranır. Bu hususlar kapsamında konu değerlendirildiğinde, mirasçı aday meslek mensubu Y'nin, YMM lik Ltd. Şti. nin ortağı YMM olabilme şartlarını taşımadığı anlaşılmaktadır. Henüz aday meslek mensubu aşamasında olup staj ve SMMM sınavlarına girmek suretiyle SMMM ruhsatı alsa bile YMM olabilmesi için en az on yıl SMMM lik yapması gereklidir. Bu durumda SMMM lik staj ve sınavının gerektirdiği süre, mirasçı Y nin ABC YMM lik Ltd. Şti. ndeki hisselerinin tasfiye süresini uzatması mümkün değildir. Dolayısıyla mirasçı oğul Y nin şirketteki hissesinin 20/01/2024 tarihine kadar tasfiye edilmesi gereklidir.

### Cevap – 3: (25 Puan)

Mecburi Meslek Kararlarının teklifi, belirlenmesi ve alınmasıyla ilgili meslek kuruluşları ve organları ile ilgili değerlendirmelerde esas alınacak mevzuata ilişkin açıklama şu halde özetlenebilir. 3568 sayılı Kanun (Kanun) kapsamında meslek mensupları serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerdir. Serbest muhasebeciler de Kanun uygulamasında meslek mensubu sayılmaktadır (Geçici md.11). Anılan Kanuna göre kurulan meslek kuruluşları, ayrı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler odaları (SMMM Odaları) ile yeminli mali müşavirler odalarıdır (YMM Odaları) (Md.14) ve bu odaların katılımıyla kurulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB/Birlik) (Md.28). Odalar tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır. Kanuna göre Odaların organları, genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme kurulu (Md.17). Odaların hukuki temsilcisi yönetim kurulu başkanıdır (Md.21). TÜRMOB/Birlik, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Kanuna göre Birliğin organları, genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme kurulu (Md.31). Birliğin hukuki temsilcisi Birlik yönetim kurulu başkanıdır (Md.35). Meslek mensuplarının uyması zorunlu meslek kararlarıyla ilgili düzenlemeler Kanunun 19, 29 ve 33 üncü maddelerinde bulunmaktadır. Kanunun 19uncu maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre Meslek mensuplarında uyulması zorunlu meslek kararları alınması konusunda Birliğe tekliflerde bulunmak, SMMM ve YMM Odalarının genel kurullarına verilmiş bir görevdir. Aynı Kanunun 29uncu maddesinin (d) bendine göre, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek Birliğe; 33 üncü maddesinin (f) bendine göre, uyulması mecburi meslek kararları almaktır, Birlik Genel Kuruluna verilmiş görevlerdir.

Yukarıdaki hükümler birlikte değerlendirildiğinde, uyulması zorunlu meslek kararlar alınması konusunda tekliflerde bulunmakla görevli meslek kuruluşları SMMM ve YMM Odalarıdır. Meslekî kararlar alınması yönündeki teklifler, meslek odalarının genel kurullarında alınan kararlar sonucunda ortaya çıkmaktadır. Odalar genel kurullarınca meslekî karar alınması konusundaki tekliflerini, Birliğe gönderir. Birlik meslek mensuplarında uyulması mecburi meslek kurallarını belirler ve meslek kararları alır. Meslek mensuplarında uyulması mecburi meslek kararları Birlik genel kurulunda alınır. Birlik tarafından belirlenen mecburi meslek kararları Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer. Mecburi meslek kararlarını yürütme yetkisi Birlik yönetim kuruluna aittir.

Şimdiye kadar Resmi Gazetedede TÜRMOB tarafından yayımlanmış olan 7 (yedi) adet Mecburi Meslek Kararı bulunmaktadır. Mecburi meslek kararları, Resmi Gazete yayım tarihi ve sayıları ile belirledikleri konuları itibariyle aşağıda gösterilmiştir.

RG. Tarih	RG. No	Mecburi Meslek Kararı belirlediği konular
20/01/1996	22535	Mecburi Meslek Kararlarına İlişkin Genelge 1996/1 Meslek mensupları müşteri adına üçüncü kişilere (vergi dairesi, SGK benzeri kurumlara) ödeme yapmak için mali değerler (çek, senet, para, menkul değerler vb.) alamazlar, <b>Emanet Para Makbuzu</b> kullanamazlar, kullananlar hakkında disiplin yönetmeliği uygulanır.
20/03/1996	22586	Mecburi Meslek Kararına İlişkin Genelge 1996/2 <b>Meslekî Ortaklık Büroları ve Şirketler</b> hakkında
18/10/2001	24557	SMMM lerin VUK Mük. 227 nci Maddesi Uyarınca <b>İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde</b> Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı
18/10/2001	24557	SM, SMMM Ve YMM lerin <b>Meslek Ahlak Kuralları</b> ile İlgili Mecburi Meslek Kararı
18/10/2001	24557	SM, SMMM lerin <b>Kaşe Kullanmaları Usulleri</b> ile İlgili Mecburi Meslek Kararı

13/12/2013	28850	Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık İşletmeleri İçin <i>İşyeri, Hizmet ve Kalite İzleme İlke ve Esasları</i> Hakkında Mecburi Meslek Kararı
13/12/2013	28850	<b>Haksız Rekabetle Mücadele Yazılıminın Meslek Mensuplarında Kullanılması</b> Hakkında Mecburi Meslek Kararı

TÜRMOB web sitesinde (<https://www.turmob.org.tr/Mevzuat/20/mecburi-meslek-kararlari>) sayfasında uyulması mecburi meslek kararları aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

1. **Emanet Para Makbuzu** İle İlgili Mecburi Meslek Kararı
2. **Ortaklık Bürosu** ile İlgili Mecburi Meslek Kararı
3. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin **Kaşe Kullanma Usulleri** İle İlgili Mecburi Meslek Kararı
4. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci Maddesine Göre **İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara** İlişkin Mecburi Meslek Kararı
5. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik **Meslek Ahlak Kuralları** ile İlgili Mecburi Meslek Kararı
6. Muhasebe, Denetim ve Danışmanlık **İşletmeleri İçin İşyeri, Hizmet ve Kalite İzleme İlke ve Esasları** Hakkında Mecburi Meslek Kararı
7. **Haksız Rekabetle Mücadele Yazılıminın Meslek Mensuplarında Kullanılması** Hakkında Mecburi Meslek Kararı

#### Cevap – 4: (25 Puan)

Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma konularına ilişkin mevzuat açıklamaları şu halde özetlenebilir. 3568 sayılı Kanunun “Meslegen konusu” başlıklı 2 nci maddesinin A fikrasında serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin, B fikrasında ise Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin çalışma konuları belirlenmiştir. Buna göre yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu (A) fikrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmak, bunun yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktadır. 3568 sayılı Kanunun 2 ve 12 nci maddelerindeki hükümler esas alındığında yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu üç başlık altında toplanabilir. Bunlar;

1. Gerçek veya tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin **muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek**, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların **uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek** veya bu konularda **müşavirlik yapmak**,
2. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, **belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak**, mali tablo ve beyannamelerle **ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek**, tahkim, **bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak**,
3. Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin **mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini** tasdik etmek. Tasdik işleri, 3568 sayılı Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılmış olan 02/01/1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Yeminli mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdiķe İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” (Tasdik Yönetmeliği) kapsamında yapılır. Tasdik Yönetmeliğinin 7 nci maddesi ile yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdik yapabilecek konu ve belgeler sıralanmıştır. Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdiķe ilişkin diğer usul ve esaslar bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirlenmektedir. Yönetmelikte belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça Tebliğ çıkartılmadıkça yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar. Anılan Yönetmelikle YMM lerin tasdik konuları (Tam tasdik, KDV iadesi, ÖTV ile ilgili üretim, tespit ve istisna, vakıf muafiyeti, Kurumlar vergisi istisnası gibi) belirlenmiştir.

Kanundaki çalışma konularına 3568 sayılı Kanuna istinaden çıkarılarak 03/01/1990 Tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve Hazine ve Maliye Bakanının yürütmeye yetkili olduğu “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” le yeni konular eklenmiştir. Buna göre bu yönetmeliğin, “Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları” başlıklı 19 uncu maddesinin (a), (b) ve (c) fikralarında 3568 sayılı Kanunun 2/A maddesinde belirtilen çalışma konuları tekrar edilmiş bunlara ilaveten (d) fikrasında **ilgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmi mercilerce belirlenecek işler** yeminli mali müşavirlerin çalışma konuları arasına alınmıştır. Maddenin (c) fikrasında “**değerleme ve derecelendirme**” işleri, bu Yönetmelikle yeminli mali müşavirlerin çalışma konuları kapsamına dahil edilmiştir. Böylece çeşitli Kanunların ve kanunlardaki yetkiyle çıkarılmış yönetmelik gibi mevzuatın öngördüğü işler ile resmi merciler (bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları gibi) tarafından belirlenen işler ile değerlendirme ve derecelendirme işlerini yapmak yeminli mali müşavirlerin çalışma konuları arasına alınmıştır.

Yeminli mali müşavirlerin çalışma konuları arasında, ilgili mevzuatın öngördüğü işler ile çeşitli resmi merciler tarafından belirlenen işlerden biri de **6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanunun** 41 inci maddesinin üçüncü fikası hükmüne dayanılarak düzenlenmiştir. Bu kanuna göre kurulan Radyo Televizyon Üst Kurulunun (RTÜK) mali kaynakları ve bütçesine ilişkin hükümler içeren anılan fikra hükmünde, medya hizmet sağlayıcı kuruluşların ticari iletişim gelirlerinin, aracı kurumların hesaplarıyla birlikte Maliye Bakanlığıncı denetlenmesi ile bu gelirlerin beyanına ve birinci fikranın (ç) ve (d) bentlerine göre alınacak payların ödenmesine

ilişkin usul ve esasların, Maliye Bakanlığının görüşü alınarak Üst Kurulca hazırlanacak yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Anılan fikra hükmüne istinaden Maliye Bakanlığının görüşü alınarak Radyo Televizyon Üst Kurulu tarafından çıkarılan ve 26/08/2011 tarihli ve 28037 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan *Medya Hizmet Sağlayıcı Kuruluşlarının Elde Ettiği Ticari İletişim Gelirlerinin Denetimi ve Bu Gelirler Üzerinden Alınacak Üst Kurul Paylarının Beyan ve Ödenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*'in "Yeminli mali müşavirler aracılığı ile tasdik raporu düzenleme" başlıklı 10'uncu maddesine göre medya hizmet sağlayıcıları, ticari iletişim gelirlerinin ve buna isabet eden Üst Kurul paylarının Kanun ve bu Yönetmelik hükümlerine uygun ve doğru bir şekilde beyan edilip edilmediğinin denetimi ve kontrolü amacıyla 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümleri çerçevesinde yılda en az bir defa yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlettirerek ait olduğu yılı takip eden yılın Haziran ayı sonuna kadar Üst Kurula gönderir. Lisans tipleri veya beyan edilen yıllık ticari iletişim geliri büyülüğu dikkate alınarak medya hizmet sağlayıcı kuruluşlarından, yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenleme zorunluluğu bulunmayanları belirlemeye Üst Kurul (RTÜK) yetkilidir. Yeminli mali müşavir raporu düzenleme zorunluluğu bulunmayan medya hizmet sağlayıcı kuruluşları her yıla ait bilanço ve gelir tablolarını mükellefi oldukları vergi dairelerinden tasdik ettirerek takip eden yılın Haziran ayı sonuna kadar Üst Kurula gönderir. İstenilen tasdik raporlarının belirtilen sürede gönderilmemesi halinde medya hizmet sağlayıcı kuruluş uyarılır ve onbeş günlük süre verilir. Bu süre içerisinde yükümlülüğünü yerine getirmeyen kuruluş hakkında idari para cezası uygulanır ve kuruluş hesaplarının denetlenmesi Maliye Bakanlığından talep edilir. Aynı maddeye göre yeminli mali müşavir tasdik raporlarında göz önünde tutulacak usul ve esaslar Üst Kurulca (RTÜK) belirlenir. Bu kapsamda RTÜK tarafından çıkarılan *Medya Hizmet Sağlayıcı Kuruluşların Ticari İletişim Gelirleri Üst Kurul Paylarının Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik Edilmesi Hakkında Uyulacak Usul ve Esaslar* ile de YMM lerce düzenlenecek söz konusu tasdik raporunun içeriğine ve dispozisyonuna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Anlaşılacağı üzere, anılan kanun ve yönetmelikle *medya hizmet sağlayıcı kuruluşlarının elde ettikleri ticari iletişim gelirlerinin* denetimi ve kontrolü amacıyla bu kuruluşlara, yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlettirmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu yönetmeliğe göre sadece karasal ortamdan yerel ve bölgesel radyo ve televizyon yayını yapan medya hizmet sağlayıcıları hariç diğer *medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar; Ocak-Aralık dönemini kapsayan bir yıllık ticari iletişim gelirlerinin beyanı ve hesaplanan Üst Kurul (RTÜK) paylarının doğruluğunun tespiti amacıyla yeminli mali müşavir tasdik raporu düzenlettireceklerdir*. Her yıla ilişkin tasdik raporu, raporu düzenlettirmek zorunda olan medya hizmet sağlayıcıları tarafından müteakip yılın Haziran ayı sonuna kadar RTÜK e gönderilir.

Yukarıda anılan usul ve esaslara göre de yeminli mali müşavir, *medya hizmet sağlayıcı kuruluşunun ilgili dönem hesaplarını ticari iletişim gelirleri Üst Kurul (RTÜK) payları yönünden inceleyecek*, düzenleyeceği ticari iletişim gelirleri tasdik raporunda bulunması gereken asgari bilgilere yer verecek ve incelemede *füili durumun, muhasebe kayıt ve belgelerinin ve buna ilişkin beyan ve ödemelerin ilgili mevzuata uygunluğunu araştırdığını belirterek, ödenmesi gereken Üst Kurul payı tutarının ne kadar olduğu konusundaki görüşünü kesin olarak ifade edecktir*.