



T Ü R M O B

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

Ankara, .../.../2008

Sayı :2008/

Konu :

21.08.2008+007520

GENELGE 2008/6

Y.M.M. VE S.M.M.M ODASI BAŞKANLIKLARI'NA

Bilindiği gibi, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 5786 sayılı Kanun 26.07.2008 gün ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Kanun ile 3568 sayılı Kanunun meslek mensubu olabilmenin özel ve genel koşullarını düzenleyen maddelerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanunun uygulanmasında Odalarımız arasında birliğin sağlanması amacıyla aşağıdaki hususların açıklanmasında yarar görülmüştür.

I- MESLEK MENSUBU OLABİLMENİN GENEL KOŞULLARI:

- 3568 sayılı Yasanın 4. maddesinde meslek mensubu olabilmenin genel şartları;
 - a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
 - b) Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
 - c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
 - d) ***Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.***
 - e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.” olarak sayılmıştır.

Bu kapsamda Yasa’da sayılan şartlardan ne anlaşılması gerektiği aşağıda açıklanmıştır:

a- Türkiye Cumhuriyeti Vatandaşı Olmak:

3568 sayılı Yasanın 4. maddesinin a bendi ile bu Kanun uyarınca mesleki faaliyette bulunacak olan meslek mensuplarının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunlu tutulmuş, buna mukabil aynı Yasanın 8. maddesi ile bu kurala sadece yabancı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler açısından bir istisna getirilmiştir.

22.02.1964 gün ve 11638 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 403 sayılı **Türk Vatandaşlık Kanununda**, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlığının kazanılmasına ve kaybedilmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

Bu konuda önemli üzerinde durulması gereken bir diğer husus da **Türk Soylu Yabancıların** 3568 sayılı Yasa uyarınca Türkiye’de ne şekilde faaliyette bulunacaklarıdır.

29.09.1981 gün ve 17473 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2527 sayılı Türk Soylu Yabancıların Türkiye’de Meslek ve Sanatlarını Serbestçe Yapabilmelerine, Kamu, Özel Kuruluş veya İşyerlerinde Çalıştırılabilmelerine İlişkin Kanununun 3. maddesine göre;

“Türk soylu yabancıların, **kanunlarda Türk vatandaşlarının yapabileceği belirtilen meslek**, sanat ve işlerde çalışabilme ve çalıştırılabilmeleri için, özel kanunlarda aranan nitelikleri taşımak ve Kanuna göre, İçişleri veya Dışişleri Bakanlıkları ile diğer ilgili bakanlık ve kuruluşların görüşleri alınarak **Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca izin verilir.**”

Yukarıda belirtilen hüküm uyarınca, Türk soylu yabancıların Türkiye’de mesleki faaliyette bulunabilmeleri için diğer şartların yanında Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığından çalışma izni almaları gerekmektedir. Bu konuda yapılacak başvurulara ilişkin usul ve esaslar 14.01.1983 gün ve 17928 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Türk Soylu Yabancıların Türkiye Meslek ve Sanatlarını Serbestçe Yapabilmelerine, Kamu veya Özel Kurum, Kuruluş veya İşyerlerinde Çalıştırılabilmelerine Dair Kanunun Uygulanması Hakkındaki Yönetmelik’de düzenlenmiştir.

b- Medeni Hakları Kullanma Ehliyetine Sahip Bulunmak:

3568 sayılı Yasanın 4. maddesinin (b) bendi ile medeni hakları kullanma ehliyetine (fiil ehliyeti) sahip bulunmak meslek mensubu olabilmenin genel şartları arasında sayılmıştır.

Medeni hakları kullanma ehliyeti, insanın sahip olduğu hakları kullanmada ve borç altına girmede bağımsızca hareket edebilmesi yeteneğidir. Nitekim, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 9. maddesinde “Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir” hükmüne yer verilmiştir. Aynı Kanunun 10. maddesine göre; **“Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır.”**

Yukarıda belirtilen hükmün yeterince anlaşılabilmesi için ayırt etme gücü, kısıtlılık hali ve ergin kişi kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

ba- Ayırt Etme Gücü: Yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes, ayırt etme gücüne sahiptir.

bb- Kısıtlılık: Türk Medeni Kanununun 404 ve devamı maddeleri uyarınca bir kişinin mahkeme kararı ile vesayet altına alınması halidir.

bc- Erginlik: Erginlik (rüş), onsekiz yaşın doldurulmasıyla başlar. Evlenme kişiyi ergin kılar. Onbeş yaşını dolduran küçük, kendi isteği ve velisinin rızasıyla mahkemece ergin kılınabilir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, ayırt etme gücüne sahip, kısıtlı olmayan ve ergin olan kişilerin medeni hakları kullanma ehliyeti vardır.

c- Kamu Haklarından Mahrum Bulunmamak:

3568 sayılı Yasanın 4. maddesinin (c) bendinde kamu haklarından mahrum bulunmamak meslek mensubu olabilmenin genel şartları arasında sayılmıştır.

Kamu haklarından yoksunluk, kişinin kasten işlemiş olduğu bir suçtan dolayı hapis cezasına mahkumiyetin yasal sonucu olarak yargı merciince sürekli, süreli veya geçici bir kamu görevini üstlenmesinden mahrum bırakılması halidir.

d- Mahkumiyet Hali:

26.07.2008 günlü, 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5786 sayılı Yasa’nın 2. maddesiyle 3568 sayılı Yasa’nın “meslek mensubu olabilmenin genel şartlarını düzenleyen” 4. maddesinin (d) bendi değiştirilmiş ve **“Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile;** kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da **affa uğramış olsa bile** devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan

kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından **mahkum olmamak**" bu genel şartlar arasında sayılmıştır.

3568 sayılı Yasanın 4. maddesinin (d) bendinde yapılan değişikliğin anlam ve kapsamını ortaya koyabilmek için öncelikle Türk Ceza Kanununun 53. maddesinin anlamını ve amacını açıklamak gerekmektedir.

- **Türk Ceza Kanununun (T.C.K.) 53. maddesinin anlamı ve amacı:**

Türk Ceza Kanununun 53. maddesi, kişilerin "kasten" işlemiş oldukları bir suçtan dolayı hapis cezasına "mahkum" olmaları halinde kimi haklarını kullanmaktan yoksun bırakılmalarını öngörmüş ve bu **yoksunluğun mahkumiyet süresi ile sınırlı olduğunu düzenlemiştir.**

Bir örneği genelge ekinde bulunan maddenin birinci fıkrasında kişilerin işledikleri suç dolayısıyla hangi haklardan yoksun bırakılacağı tek tek belirlenmiştir.

Söz konusu maddenin gerekçesinde "İşlediği suç dolayısıyla toplumda kişiye karşı duyulan güven sarsılmaktadır. Bu nedenle, suçlu kişi özellikle güven ilişkisinin varlığını gerekli kılan belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılmaktadır..."

Ancak, bu hak yoksunluğu süresiz değildir. Cezalandırılmakla güdülen asıl amaç, işlediği suçtan dolayı kişinin etkin pişmanlık duymasını sağlayıp tekrar topluma kazandırılması olduğuna göre, suça bağlı hak yoksunluklarının da belli bir süreyle sınırlandırılması gerekmiştir. Bu nedenle, madde metninde söz konusu hak yoksunluklarının mahkum olunan cezanın infazı tamamlanıncaya kadar devam etmesi öngörülmüştür. Böylece, kişi mahkum olduğu cezanın infazının gereklerine uygun davranarak bunun tamamlanmasıyla kendisinin tekrar güven duyulan bir kişi olduğu konusunda topluma da bir mesaj vermektedir. Bu bakımdan, hak yoksunluklarının 'en geç' cezanın infazının tamamlanması aşamasına kadar devam etmesi, suç ve ceza politikasıyla güdülen amaçlara uygun düşmektedir.

Bu sistemde süresiz bir hak yoksunluğu söz konusu olmadığı için yasaklanmış hakların geri verilmesinden artık söz edilemeyecektir" denilmektedir.

- **(d) bendinde yer alan "Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile" ibaresinin anlamı:**

(d) bendindeki düzenleme iki yönlü olup; iki grup suçluyu hedef alan bir içerik taşımaktadır:

A- Kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla hapis cezasına mahkum olmuş olanlar:

Bu durumdaki kişiler, ceza mahkumiyetlerini ve buna bağlı hak yoksunluğu sürelerini “doldurmuş olsalar bile”, durumları artık 3568 sayılı Yasa’nın 5786 sayılı Yasa ile değişik 4. maddesinin (d) bendindeki koşula uymadığı için “meslek mensubu” olamayacaklardır. Çünkü 4. maddenin değişik yeni metniyle, kasta dayalı bir suç nedeniyle bir yıl veya daha fazla süreli bir cezaya mahkumiyet meslek mensubu olmaya engel sayılmıştır. Başka bir ifadeyle, bu kişiler bir yıl veya daha fazla süreli hapis cezaları tamamen infaz olunduktan ve buna bağlı hak yoksunluğu süreleri de sona erdikten sonra, kural olarak diğer bir kısım kamu görevlerini üstlenebilecek ya da seçme ve seçilme, velayet ve vesayet gibi kimi yetkileri kullanılabilir duruma gelecek olmalarına karşılık (d) bendiyle getirilen sürekli yasaklama kuralı nedeniyle artık **“meslek mensubu”** olamayacaklardır.

Bu noktada şu hususları özellikle vurgulamak gerekli görülmüştür:

- **“Kasten işlenen suçlarda” mahkumiyet süresi bir yıldan az ise, aşağıda B bendinde yazılı suçlar hariç bu durum meslek mensubu olmaya engel sayılmamıştır.**
- Kasten işlenen bir suç nedeniyle hükmedilen bir yıl ya da daha fazla süreli **hapis cezası affa uğramış ise** aşağıda B bendinde yazılı suçlar hariç bu durumda alınan ceza kişinin **meslek mensubu olmasına engel değildir.**
- **Taksirle işlenen suçlarda,** hükmedilen hapis cezası bir yıl veya daha fazla hapis cezası olsa bile bu ceza **meslek mensubu olmaya engel bir neden olarak görülmemiştir.**

B- Bu durumlara karşılık; Yasa koyucu, kimi suçların niteliğini, toplum hayatı yönünden ağırlığını ve özellikle yüz kızartıcı bir suç olup olmadığını gözeterek, bu suçları işleyenleri ayrı bir kategoride ve “özel” olarak düzenlemek gereği duymuştur. 3568 sayılı Yasanın 4. maddesinin 5786 sayılı Yasa ile değişik (d) bendinin **“... ya da affa uğramış olsa bile...”** ibaresiyle başlayan bölümü bu gruptaki kişileri kapsamaktadır.

(d) bendinin bu bölümünde tek tek sayılan bu suçlardan mahkum olanlar için “sürekli” bir memnuiyet (yasaklama) kuralı getirilmekte ve **bu suçlardan mahkum olan kişilerin (aldıkları hapis cezasının süresine ve bu cezanın infaz edilip edilmediğine bakılmaksızın) hiçbir zaman meslek mensubu olamayacakları öngörülmektedir.**

Mahkumiyet süresi ne olursa olsun “meslek mensubu” olmaya engel sayılan bu suçlar şunlardır:

- 1- Devletin güvenliğine karşı suçlar (TCK md. 302-308)
- 2- Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar (TCK md. 309-316)

- 3- Milli savunmaya karşı suçlar (TCK md. 317-325)
- 4- Devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk (TCK md. 326-339)
- 5- Zimmet (TCK md. 247)
- 6- İrtikap (TCK md. 250)
- 7- Rüşvet (TCK md. 252)
- 8- Hırsızlık (TCK md. 141)
- 9- Dolandırıcılık (TCK md. 157)
- 10- Sahtecilik (TCK md. 204-207)
- 11- Güveni kötüye kullanma (TCK md. 155)
- 12- Hileli iflas (TCK md. 161)
- 13- İhaleye fesat karıştırma (TCK md. 235)
- 14- Edimin ifasına fesat karıştırma (TCK md. 236)
- 15- Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama (TCK md. 282)
- 16- Kaçakçılık (5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu md.3, V.U.K md.359)

e- Ceza ve Disiplin Kovuşturması Sonucunda Memuriyetten Çıkarılmış Olmamak:

3568 sayılı Yasanın 4. maddesinin (e) bendinde ceza ve disiplin kovuşturması sonucu memuriyetten çıkarılmış olan kişilerin meslek mensubu olamayacakları düzenlenmiştir.

f- Meslek Şeref ve Haysiyetine Uymayan Durumları Bulunmamak:

3568 sayılı Yasanın 4. maddesinin (f) bendinde meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak meslek mensubu olabilmenin genel şartları arasında sayılmıştır.

Maddenin (d) bendinde meslek mensubu olabilmeyi engelleyen suçlar sayılmasına rağmen, (f) bendi ile meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumların da ayrıca engel olarak yasada yer alması, bu yasa ile **düzenlenen mesleklerin özellikleri dikkate alınarak, bazı fiillerin daha titizlikle irdelenmesi amacına matuftur. Yani bazı fiiller (d) bendine göre suç teşkil etmese dahi (f) bendi uyarınca mesleğin şeref ve haysiyetine uymadığı takdirde kişiler meslek mensubu olamamaktadır.**

Diğer taraftan, özellikle yukarıda 16 madde halinde sıralanan yüz kızartıcı suçlardan mahkum olan kişilerin aynı zamanda meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumlarının bulunduğu kabulü de zorunludur.

II- SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR OLABİLMENİN ÖZEL ŞARTLARI

3568 sayılı Yasanın 5. maddesine göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları şunlardır:

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı Yükseköğretim Kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) **En az üç yıl staj yapmış olmak.**

c) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

d) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.”

5786 sayılı Yasanın 3. maddesi ile, 3568 sayılı Yasanın 5. maddesinin (b) bendi ve (c) bendinin ikinci paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişikliklerin uygulamada yaratabileceği sıkıntılar dikkate alınarak aşağıdaki açıklamaların yapılması zorunlu görülmüştür.

a- 5786 sayılı Yasa ile 3568 sayılı Yasanın (b) bendi değiştirilmiş ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajı iki yıldan üç yıla çıkarılmıştır.

5786 sayılı Yasa **26.07.2008** tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmış ve **yayımlı tarihinde** yürürlüğe girmiştir.

Öte yandan, 5786 sayılı Yasanın 20. maddesi ile 3568 sayılı Yasaya Geçici 8. maddeden sonra gelmek üzere bazı geçici maddeler eklenmiştir.

Yasaya eklenen Geçici 14. maddede; “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce **Oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olanlar** hakkında, 5. maddenin (A) fıkrasının (b) bendinin bu Kanunla değişmeden önceki hükmü uygulanır” şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiş ve bu suretle müktesep hakların korunması amaçlanmıştır.

Yasanın Geçici 14. maddesinin anlamı şudur:

- 26.07.2008 tarihinden önce Oda nezdinde staj dosyası açtıran ve staja başlama sınavında başarılı olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adayları için **staj süresi iki yıldır.**

- Buna karşılık, 26.07.2008 tarihinden sonra staj dosyası açtıran ya da daha önce staj dosyası açtırmakla beraber staja başlama sınavını kazanamamış olan adaylar için **staj süresi üç yıldır**.

Diğer taraftan, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajının nasıl yapılacağı ve hangi hizmetlerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj süresinden sayılacağı Yasanın 6. maddesinde ayrıntılarıyla açıklanmıştır.

- b- 5786 sayılı Yasanın 3. maddesi ile 3568 sayılı Yasanın 5. maddesinin (c) bendinin ikinci paragrafında yer alan;** “Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkileri aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz” **hükmü değiştirilmiştir** ve bu hükmün yerine “Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz” şeklinde bir düzenleme getirilmiştir.

Bahse konu Yasa değişikliğinin anlam ve amacı ile bu değişiklik nedeniyle ortaya çıkan hukuksal durum aşağıda açıklanmıştır.

- **Bazı meslek gruplarına Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavı için tanınan muafiyet kaldırılmıştır.** Ancak, 3568 sayılı Yasaya eklenen Geçici 9. madde ile 5786 sayılı Yasanın yayımlandığı tarihte (26.07.2008) sınavsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olma hakkı elde etmiş kişilerin bu hakkı korunmuştur.
- 3568 sayılı Yasanın 6. maddesi ile **vergi inceleme yetkisi** alanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen hizmet süreleri, Türkiye genelinde mali denetim yapan **banka müfettişlerinin** bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren bankalarda ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve Kanununun 5/A-a bendinde sayılan konularda **öğretim üyesi, öğretim görevlisi veya araştırma görevlisi** olarak çalışanların bu görevlerde geçen hizmet süreleri **stajdan sayılan hizmetler** arasında düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, yukarıda belirtilen görevlerde **en az 3 yıl çalışan** veya daha az çalışmakla beraber 3 yıldan arta kalan kısmı staj yaparak tamamlayan kişiler **SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVINDA BAŞARILI OLARAK ruhsat almaya hak kazanabilecektir.**

- Yasanın 5. maddesinin (c) bendinin ikinci paragrafında yapılan değişikliğin yeterince anlaşılabilmesi için bu hükmün Yasanın 9. maddesinin son fıkrasında yapılan değişiklik ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Aşağıda ayrıntılarıyla açıklanacağı üzere, 3568 sayılı Yasanın 9. maddesinde yapılan değişiklik ile, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi alan ve mesleki yeterlilik sınavını veren kişilerin, mesleki yeterlilik sınavını verdikten sonra Yeminli Mali Müşavirlik sınavlarına genel hükümler uyarınca katılabileceği düzenlenmiş, ancak bunların Yeminli Mali Müşavir olabilmeleri için on yıllık süreyi tamamlamaları şart koşulmuştur.

Bu düzenlemeden de anlaşılacağı gibi, vergi inceleme yetkisi alan ve mesleki yeterlilik sınavını veren kişiler 9. maddede belirtilen **on yıllık süreyi doldurmasalar bile** Yeminli Mali Müşavirlik sınavına katılabilecektir.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini alan ve mesleki yeterlilik sınavını verdikten sonra açılan **YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVINDA BAŞARILI OLAN** kişilerin, 9. maddede öngörülen **ON YILLIK SÜREYİ TAMAMLAMADAN KAMU KURUM VE KURULUŞLARINDAN AYRILMALARI DURUMUNDA**, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmeleri için ayrıca **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmaları şartı aranmayacaktır.**

Yasanın 5. maddesinin (c) bendinin ikinci paragrafında yapılan değişikliğin anlamı budur.

III- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR OLABİLMENİN ÖZEL ŞARTLARI

3568 sayılı Yasanın 9. maddesine göre;

“Yeminli mali müşavir olabilmek için:

- a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,

şartları aranır.

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve **bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri** ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. **Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı**

olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır.”

3568 sayılı Yasanın yukarıda metnine yer verilen 9. maddesinde 5786 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin anlamı aşağıda açıklanmıştır.

- **5786 sayılı Yasanın 5. maddesi ile hangi hizmetlerin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilebileceği yeniden düzenlenmiştir.** Bu kapsamda özellikle vergi inceleme yetkisini alanların bu yetkiyi aldıkları tarihten sonra bilanço usulüne göre defter tutan kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin **bir işyerine bağlı** olarak çalışmaları halinde bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilmiştir.

3568 sayılı Yasanın 9. maddesinin 2. fıkrasında yapılan bu değişiklik ile; **bağımlı-bağımsız çalışma ayrımı nedeniyle meydana gelen haksızlıklar giderilmiştir.** Ayrıca, 3568 sayılı Kanuna eklenen **Geçici 12.** madde ile de, bağımlı-bağımsız çalışma ayrımı nedeniyle 10 yıllık süreyi doldurmadığı gerekçesiyle ruhsatı iptal edilen meslek mensuplarının, yeniden sınava girmelerine gerek olmaksızın Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatı alabileceği düzenlenmiştir.

- 3568 sayılı Yasanın 9. maddesinin son fıkrasında yer alan “ Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için **sınav şartı aranmaz**” hükmü değiştirilmiş ve böylece **bazı meslek gruplarına Yeminli Mali Müşavirlik sınavı için tanınan muafiyet kaldırılmıştır.** Ancak, 3568 sayılı Yasaya eklenen Geçici 9. madde ile 26.07.2008 tarihi itibarıyla sınavsız Yeminli Mali Müşavir olma hakkı kazananların bu hakkı korunmuştur.
- Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanların, (a) bendinde belirtilen 10 yıllık süreyi tamamlamasalar bile, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak Yeminli Mali Müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilecekleri düzenlenmiş ancak, bu kişilerin Yeminli Mali Müşavir


ruhsatı alabilmeleri için 10 yıllık süreyi doldurmaları gerektiği öngörülmüştür.

- Yasaya eklenen Geçici 9. maddesinin son fıkrası ile de; 26.07.2008 tarihinden önce kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen 10 yıllık süreyi tamamlamamış olanların, usul ve esasları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek ve Bakanlık'ça yapılacak özel Yeminli Mali Müşavirlik sınavında başarılı olmaları kaydıyla, Yeminli Mali Müşavir unvanını almaya hak kazanacakları düzenlenmiş ancak, bunların Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını alabilmeleri için 10 yıllık süreyi tamamlamaları şart koşulmuştur.
- Diğer taraftan, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan mesleki yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra **vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın** kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet sürelerinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikte geçmiş süre olarak dikkate alınamayacağı düzenlenmiş ve böylece uygulamada ortaya çıkan bazı sıkıntılar ortadan kaldırılmıştır.

3568 sayılı Yasanın meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartlarını düzenleyen maddeleri ve bu maddelerde 5786 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikler yukarıda açıklanmıştır.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederiz.

Saygılarımızla,


Mehmet TIMUR
Genel Başkan

Ek: T.C.K. md. 53

TÜRK CEZA KANUNU

Belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma

MADDE 53. - (1) Kişi, kasten işlemiş olduğu suçtan dolayı hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni sonucu olarak;

a) Sürekli, süreli veya geçici bir kamu görevinin üstlenilmesinden; bu kapsamda, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliğinden veya Devlet, il, belediye, köy veya bunların denetim ve gözetimi altında bulunan kurum ve kuruluşlarca verilen, atamaya veya seçime tâbi bütün memuriyet ve hizmetlerde istihdam edilmekten,

b) Seçme ve seçilme ehliyetinden ve diğer siyasî hakları kullanmaktan,

c) Velayet hakkından; vesayet veya kayımlığa ait bir hizmette bulunmaktan,

d) Vakıf, dernek, sendika, şirket, kooperatif ve siyasî parti tüzel kişiliklerinin yöneticisi veya denetçisi olmaktan,

e) Bir kamu kurumunun veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tâbi bir meslek veya sanatı, kendi sorumluluğu altında serbest meslek erbabı veya tacir olarak icra etmekten,

Yoksun bırakılır.

(2) Kişi, işlemiş bulunduğu suç dolayısıyla mahkûm olduğu hapis cezasının infazı tamamlanıncaya kadar bu hakları kullanamaz.

(3) Mahkûm olduğu hapis cezası ertelenen veya koşullu salıverilen hükümlünün kendi altsoyu üzerindeki velayet, vesayet ve kayımlık yetkileri açısından yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanmaz. Mahkûm olduğu hapis cezası ertelenen hükümlü hakkında birinci fıkranın (e) bendinde söz konusu edilen hak yoksunluğunun uygulanmamasına karar verilebilir.

(4) Kısa süreli hapis cezası ertelenmiş veya fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında birinci fıkra hükmü uygulanmaz.

(5) Birinci fıkrada sayılan hak ve yetkilerden birinin kötüye kullanılması suretiyle işlenen suçlar dolayısıyla hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde, ayrıca, cezanın infazından sonra işlemek üzere, hükmolunan cezanın yarısından bir katına kadar bu hak ve yetkinin kullanılmasının yasaklanmasına karar verilir. Bu hak ve yetkilerden birinin kötüye kullanılması suretiyle işlenen suçlar dolayısıyla sadece adlî para cezasına mahkûmiyet hâlinde, hükümde belirtilen gün sayısının yarısından bir katına kadar bu hak ve yetkinin kullanılmasının yasaklanmasına karar verilir. Hükümün kesinleşmesiyle icraya konan yasaklama ile ilgili süre, adlî para cezasının tamamen infazından itibaren işlemeye başlar.

(6) Belli bir meslek veya sanatın ya da trafik düzeninin gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla işlenen taksirli suçtan mahkûmiyet hâlinde, üç aydan az ve üç yıldan fazla olmamak üzere, bu meslek veya sanatın icrasının yasaklanmasına ya da sürücü belgesinin geri alınmasına karar verilebilir. Yasaklama ve geri alma hükmün kesinleşmesiyle yürürlüğe girer ve süre, cezanın tümüyle infazından itibaren işlemeye başlar.