

**ÜLKEMİZDE MUHASEBE AÇISINDAN YENİ BİR DÖNEM :  
SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU**

**Prof. Dr. Sabri BEKTÖRE\***

Bugüne kadar hakkında hayli yazılar yazılan ve panel düzenlenen ve bundan sonra da, bu yazıların ve panellerin devam edeceğine inandığım Kanun ile ilgili olarak daha önce bir yazımız çıkmıştı (1). O yazımızda Kanun'un üç mesleği düzen altına aldığını ve bunların da; Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik meslekleri olduğunu belirtmiştik. Bunlardan sadece Serbest Muhasebecilik Mesleği'ni ele almış ve bu konuda Kanun'da yer alan bilgilere yer vermiştik. Bu yazımızda da, önce Serbest Muhasebecilik Mesleği konusunda birkaç satırlık yazıdan sonra, diğer iki meslekle ilgili bilgi ve düşüncelere yer vereceğiz.

**1. SERBEST MUHASEBECİLİK MESLEĞİ**

Bu mesleğin öncelikle adı ile ilgili birkaç söz söylemek yerinde olur. Zira, «serbest» sözcüğünün anlamı, mesleğin tam ba-

(\*) Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

(1) Bu yazı, Anadolu Üniversitesi Afyon İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin 15 inci Kuruluş Yıldönümü Armağanı'nda yer almıştır.

ğımsızlığını ifadeden yoksundur. Bu nedenle, bu mesleğin adının «Serbest Muhasebecilik Mesleği» değil, «Bağımsız Muhasebecilik Mesleği» olması uygun olur ve gerekirdi. Bu konuda değerli bir meslekdaşımın «serbest» sözcüğü üzerinde yaptığı inceleme ve bunun sonucu olarak ortaya koyduğu «bağımsız» sözcüğünün kullanılmasının gerekliliği fikri, gayet olumlu ve yerindedir (2). Nitekim, «bağımsız» sözcüğünü benimsediğimizi, bundan on altı yıl önce, bu konuda yazdığımız bir yazının başlığına bu sözcüğü ilave ederek, ortaya koymuştuk (3).

Kanun'un geçici birinci maddesi (a) fıkrası: «Kanun'un ikinci maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlar ve yapmış olanlar. .... Serbest Muhasebeci olmaya hak kazanırlar» demektedir. Bu hükme göre, söz konusu işleri, bir işyerine bağlı olarak yapanlar, serbest muhasebeci olamayacaklardır. Halbuki, ülkemizde muhasebeciliği meslek olarak kabul edip büyük bir inançla ömrünü bu mesleğe hasretmiş, geçimini bu mesleğe bağlamış hayli sayıda muhasebeci vardır. Bunlar sadece bir işyerine bağlı olarak çalıştıkları için Kanun'un bu geçici hükmünden yararlanamayacaklardır. Kanun kapsamına bu meslekdaşların da alınması gerekirdi. Ayrıca serbest muhasebecilikle ilgili staj sürelerine ilişkin altıncı ve geçici birincinin (b) fıkrasında yer alan «birinci derecede imza yetkisi» konusunda yine Kanun'da bir boşluk ve bunun sonucu bir haksızlık oluşturulmuştur. Zira, günümüzde muhasebenin fiilen sevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu oldukları halde, birinci derecede imza yetkisine sahip olmayan meslek mensupları da vardır. Özellikle bankalarda muhasebenin fiilen sevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu olanlar birinci değil, ikinci derecede imza yetkisine sahip bulunuyorlar (4). Bunlar sırf birinci derece imza yetkileri olmadıkları için, meslekte geçen süreleri staj süresinden sayılmamaktadır. Kanundaki bu boşluğun ve haksızlığın giderilmesi gerekir inancındayız.

Diğer bir konu da meslek odaları konusudur. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler'in bağlı ol-

(2) Mehmet YAZICI, «Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı» üzerine, 2. Dünya Gazetesi, 6 Haziran 1989. s. 4.

(3) Sabri BEKTÖRE, Türkiye'de Muhasebecilik ve Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, Ekim 1973, 50 inci Yıl Özel Sayı, s. 119 vd.

(4) Fasih İNAL, Mali Müşavirlik Paneli, Dünya, 29 Ağustos. 1989 s. 4.

dukları meslek odaları olduğu halde, Serbest Muhasebeciler'in bağlanacakları bir odaları yoktur. Serbest Muhasebeciler, odaların dışında bırakılmıştır. Bu nedenle onların ne oy ne de temsil yetkileri vardır. Bunun yanında, Kanun'daki disiplin cezalarının odalar tarafından Serbest Muhasebecilere uygulanmasının ne derece uygun olacağı tartışılabilir (5).

## 2. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

Gerek serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinde ve gerekse yeminli mali müşavirlik mesleğinde; meslek mensubu olabilmenin şartları vardır. Kanun bu şartları genel ve özel şartlar olmak üzere iki gruba ayırmıştır. Genel şartlar her üç meslek için de söz konusu olup aşağıda görüldüğü şekilde sıralanmıştır.

- T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Yukarıda sıralanan şartlar, daha önce de belirtildiği gibi üç mesleğe de esas olan genel şartlardır. Bir de her meslek için özel

(5) Fevzi Şafak SOYKAN, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu üzerine görüşler, Dünya Gazetesi, 5.Eylül.1939.

şartlar getirilmiştir. Kanunda, Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği için getirilen özel şartlar da şöyledir.

- 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 öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak.
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Söz konusu kanun aşağıda belirtilen hallerde bulunan kişiler için sınav şartı aramamıştır.

- Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri,
- Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar,
- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler konularında en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır. Sınav komisyonu 7 üyeden oluşur. Üyelerin ikisi Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nı temsil eder. Diğer üç üye Yüksek Öğretim Kurulu'nca teklif edilecek beş aday arasından diğer iki üye ise Birlik'çe teklif edilecek dört üye arasından Maliye ve Gümrük Bakanı tarafından seçilir. Sınav komisyon üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, idari bilimler dallarından lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda on beş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevlisi yapmış bulunmaları şarttır.

Kanun'da sekizinci madde ile, yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler'e de yer verilmiştir. Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini resmen düzenlemiş olan yabancı bir devletin tabiiyetindeki kişilerin, T.C. tabiiyetindeki serbest muhasebeci mali müşavirliklerde aranan nitelikleri taşımak şartıyla, kendi memleketlerinde elde etmiş oldukları haklardan ikinci madde kapsamına giren hizmetleri, karşılıklılık şartı ile serbest muhasebeci mali müşavir unvanı altında Türkiye'de de yapmalarına Maliye ve Gümürük Bakanlığı'nın teklifi üzerine Başbakan'ın onayı ile izin verilebilir.

Yukarıda sözü edilen ve ikinci madde kapsamına giren hizmetler, Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusunu oluşturan hizmetlerdir. Bunlar sırasıyla aşağıda belirtilmiştir.

- Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilânço, kâr ve zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- Gerçek ve tüzelkişilere 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.
- Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, 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.

Kanun'da, yukarıda sayılan işleri; bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlara «Serbest Muhasebeci Mali Müşavir» denir, denmektedir.

Kanun, geçici ikinci maddesiyle, Serbest muhasebeci mali müşavirler için getirmiş olduğu özel şartları, sadece geçiş dönemine mahsus olmak üzere yumuşatmıştır. Bununla ilgili kanun maddesini aynen aşağıya alıyoruz.

«Bu kanun yürürlüğe girdiği tarihte, Kanununun 4 üncü maddesindeki şartları taşıyanları ve hukuk, iktisat, maliye işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, sayılan bu bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla;

- a. Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankaları müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan; bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren en az 3 yıl kamu hizmetinde çalışmış ve kamu hizmetinden ayrılmış olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında en az üç yıl öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanlar,
- b. Kanun'un 2 nci maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri bir iş yerine bağlı olmaksızın en az 5 yıl yapanlar veya yapmış olanlar, (Bu işler, Serbest muhasebecilik mali müşavirlik mesleğinin konusu olan işler olup daha önce teker teker sayılmıştır.)
- c. Kamu kuruluşlarının veya bilanço usulünde defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz olarak muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetimden sorumlu olarak en az 5 yıl çalışmış olanlar,

Serbest muhasebeci mali müşavir olmaya hak kazanırlar.

Serbest muhasebeci mali müşavir olmaya hak kazananlardan (a) ve (b) fıkrasında sayılanlar, ilgili vergi dairelerinden veya ilgili kuruluşlardan alacakları çalışma sürelerini tevsik eden belgeleri Kanun'un yürürlük tarihinden itibaren 6 ay içerisinde, (c) fıkrasında sayılanlar ise 5 yıl içerisinde yetkili mercie ibraz etmek zorundadırlar.

Bu maddede yazılı şartları taşıyanlara geçici 4 üncü maddede belirtilen geçici kurul tarafından Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik İzin Belgesi düzenlemek suretiyle, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik unvanı verilir.

İzin belgesi, Birliğin kurulmasından sonra, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ruhsatı ile değiştirilir.»

Yukarıda da görüldüğü gibi kanun geçici maddesiyle, Serbest muhasebeci mali müşavirlik özel şartlarına sadece geçici dönemde geçerli olmak üzere, bir esneklik bir yumuşama getirmiştir. Ancak, Kanun'un ikinci maddesinin sonunda ve ayrıca geçici ikinci maddesinin (b) fıkrasında: «yukarıda sayılan işleri; bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir» denmektedir. Serbest muhasebecilik mesleği bölümünde de bu konuya daha geniş bir şekilde değinilmişti. Bu nedenle sonuç olarak, söz konusu işleri bir iş yerine bağlı olarak yapanlara da bu unvan verilmeliydi görüşünderiz. Ayrıca, geçici ikinci maddenin (c) fıkrasında, daha önce de sözü edilen, «birinci derece imza yetkisi» konusu için yine aynı görüşleri tekrarlayacağız. Kamu kuruluşlarının veya bilanço usulünde defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde, muhasebenin fiilen sevk ve idaresinden veya mali denetiminden sorumlu olup ancak, birinci derece imza yetkisini haiz olmayan nice meslek mensupları bulunmaktadır. Bunlar Kanun'un kapsamı dışında kalmışlardır. Yine Kanun'un beşinci maddesinin (c) fıkrasında; sekiz yıllık hizmet süresini dolduran kamu bankalarının müfettişlerine sınavsız, serbest muhasebeci mali müşavirlik yapma hakkı tanınırken, özel banka müfettişleri bu haktan mahrum edilmişlerdir.

### 3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

Yeminli mali müşavirlik mesleğine gelince, bu mesleğe girebilmenin genel şartları, bundan önce anlatılan iki meslek için ileri sürülen şartlar olup bunlar daha önce belirtilmişti. Yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları ise, aşağıda sıralandığı gibidir.

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak.

Ancak, Kanun bu konuda da (süre ve sınavla ilgili) bir ekleme yapmıştır.

«Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 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.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.» diyerek, bazı şartlarla bazı kişiler için sınav şartı aranmamış hizmet sürelerini bu meslekte geçmiş süre olarak kabul etmiştir.

Kanun, geçici üçüncü maddesiyle de, Yeminli mali müşavirler için getirmiş olduğu özel şartları, geçiş dönemine mahsus olmak üzere yumuşatmıştır. Bununla ilgili kanun maddesi aşağıda yer almaktadır.

«Bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte, Kanun'un 4 üncü maddesindeki şartları (Bunlar meslek mensubu olabilmenin genel şartları olup yukarıda sayılmıştır.) taşımaları ve 5 inci maddesinde belirtilen konularda (Bu konular; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler'dir.) lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, sayılan bu bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla;

- a) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavı vermiş olanlarda, inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra Maliye, Muhasebe ve İşletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı 8 yıl olanlar,
- b) Hukuk, İktisat, Maliye, İşletme, Bankacılık, Kamu Yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarından birinden profesör unvanı almış olanlar,
- c) En az 12 yıldan beri; Kanununun 2 nci maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri (Bu işler, Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğinin konusu olan işler olup daha önce belirtilmiştir.), bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlardan ve kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz olarak sorumlu bulunanlardan, son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin



bilançolarının aktif toplamları yıllık ortalaması 10 milyar lirayı aşmış olanlar,

Yeminli mali müşavir olmaya hak kazanırlar.»

Yukarıda da görüldüğü gibi Kanun, geçici maddesiyle, Yeminli Mali Müşavirlik özel şartlarına sadece geçici dönemde geçerli olmak üzere, bir esneklik bir yumuşama getirmiştir.

Kanun'un geçici 3 üncü maddesinden yararlanarak Yeminli mali müşavir olanlara, geçici 4 üncü maddede belirtilen geçici kurul tarafından Yeminli Mali Müşavirlik İzin Belgesi düzenlenmek suretiyle yeminli mali müşavir unvanı verilir. İzin belgesi Birliğin teşkilinden sonra Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsatı ile değiştirilir,

Kanuna göre, Yeminli müşavir olabilmenin özel şartlarından birinin «Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak» olduğunu daha önce de belirtmiştik. Bu sınav, Kanun'un 7 nci maddesinde belirtilen komisyon tarafından yapılır. Bu komisyon, Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı anlatılırken sözü edilen ve hakkında bilgi verilen komisyondur.

Bu komisyonun yaptığı sınavı başararak, Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesi'nde aşağıda yazılı şekilde yemin ederler.

«Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.»

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı iş-

lemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Bu kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.

Meslek mensupları, kişisel veya ortak bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramayacakları gibi, bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği yapamazlar.

Yeminli mali müşavirlikle ilgili olarak Kanun'dan aktardığımız yukarıda yer alan bilgilerden sonra, şimdide bu konudaki düşüncelerimizi belirtelim. Kanunun, yeminli mali müşavirlikle ilgili dokuzuncu maddesinin (c) fıkrasından sonraki ilave kısmında: «..... kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, .....kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ..... serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.» denmektedir. Böylece, aynı konuda özel kuruluşlarda geçen süreler maddenin kapsamı dışında bırakılmıştır. Aynı şekilde geçici üçüncü maddenin (a) fıkrasında da bu dışlama tekrarlanmıştır. Geçici aynı maddenin (c) fıkrasına göre; Kanun'un ikinci maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri yapanlar, bir iş yerine bağlı değillerse, yeminli mali müşavir olmaya hak kazanırken, bir iş yerine bağlı iseler bu haktan mahrum olmaktadırlar. Yine aynı fıkraya göre, birinci derecede imza yetkisini haiz olmayanlar, yeminli mali müşavir olmaya hak kazanamıyorlar. Daha önceki açıklamalarımızda da belirttiğimiz gibi, bütün bunlar giderilmesi gereken ve Kanunda boşluk veya eksiklik yaratan hususlardır.

## 4. MESLEK ODALAR BİRLİĞİ VE MESLEK ODALARI

### A. MESLEK ODALARI BİRLİĞİ

Kanun, yirmi sekizinci maddesinde, «Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulur.» diyerek Türkiye'deki bütün meslek odalarını bir birlik altında toplamıştır. Birlik deyiminin de, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini ifade edeceğini de belirtmiştir.

Birlik, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır.

Birlik organları kuruluş amaçları ve bu Kanun'da belirtilenler dışında hiç bir faaliyet gösteremez, kendilerine Kanun'la verilen görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayan toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleyemezler, siyasetle uğraşamazlar, siyasi partiler, sendikalar ve derneklerle ortak hareket edemezler, siyasi partilere maddi yardım yapamazlar, onlarla siyasi ilişki ve işbirliği içinde bulunamazlar, milletvekili ve mahalli idarelerin seçimlerinde belli adayları destekleyemezler.

Yukarıda belirtilen yasaklara uymayan Birlik sorumlu organları hakkında, Odaların organları hakkındaki 15 inci maddenin beşinci ve takibeden fıkraları hükümleri uygulanır.

Birliğin görevlerine gelince, Kanun yirmi dokuzuncu maddeyle bunları teker teker sayarak göstermiştir. Bunlar;

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- Bu Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.

- Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenilen bilgi ve görüşleri vermek.

Birlik, yukarıda sayılan görevleri yerine getirebilmek için bir takım masraflar ve harcamalarda bulunacaktır. Bunun için de gelire ihtiyacı olacaktır. Birlik, bu gelirlerini, birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan sağlayacaktır. Kanun'un otuzuncu maddesi bu konudadır.

Birliğin organlarına gelince, Kanun otuzbirinci madde ile bunları sırasıyla şöyle saymıştır. Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulu.

Birlik Genel Kurulu, Odaların üyeleri arasından seçecekleri temsilcilerden meydana gelir. Her oda, üyelerinin yirmibeşte biri oranında temsilci ile aynı oranda yedek temsilci seçer. Bu oranın yarısından az olanlar nazara alınmaz, fazla olanlar ise tüme tamamlanır. Temsilciler, her odanın olağan genel kurul toplantısında iki yıl için seçilir. Yeniden seçilmek mümkündür.

Birliğin Genel Kurulu'nun görevleri Kanun'un otuz üçüncü maddesiyle aşağıda görüldüğü gibi sıralanmıştır.

- Birlik Yönetim, Disiplin ve Denetleme Kurulu üyelerini seçmek.
- Birlik Yönetim Kurulunca hazırlanacak yönetmelik ve raporları incelemek ve onaylamak.
- Odalar arasında işbirliği kurmak ve bunların gelişmelerini sağlayıcı lüzumlu tedbir ve kararları almak.
- Birlik bütçe ve kesinhesabını görüşerek karara bağlamak, odalardan alınacak pay miktarını tespit etmek.
- Birlik için gerekli taşınmazların satın alınması veya mevcut taşınmazların satılması hususunda Yönetim Kuruluna yetki vermek.

- Uyulması mecburi mesleki kararları almak.
- Yönetim Kurulunu ibra etmek, sorumlu görülenler hakkında disiplin soruşturmasına karar vermek.
- Kanunla verilen diğer görevleri yapmak.

Birlik Genel Kurulu her yıl Eylül ayında Birlik Yönetim Kurulu Başkanı'nın daveti üzerine toplanır.

Birlik Yönetim Kurulu Başkanı, Birlik Yönetim ve Denetleme Kurulu'nun gerekli gördüğü hallerde Genel Kurulu olağanüstü toplantıya çağırabilir. Ayrıca, mevcut temsilcilerin beşte birinin yazılı talebi ile Genel Kurul'un olağanüstü toplantıya çağırılması mecburidir.

Genel Kurul, temsilcilerinin tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır. İlk toplantıda yeterli çoğunluk aranmaz. Ancak ikinci toplantıya katılan temsilci sayısı Birlik Yönetim, Disiplin ve Denetleme kurulları asıl üyeleri toplamının iki katından az olamaz. Genel Kurul toplantılarında hazır bulunanların salt çoğunluğu ile karar verilir.

Birlik Yönetim Kurulu, Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından iki yıl için seçilen dokuz asil ve dokuz yedek üyeden kurulur. Yönetim Kurulu üyelerinden beşinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Üyeler arasında yönetim kuruluna seçilecek yeminli mali müşavir yoksa, onlara ait noksan serbest muhasebeci mali müşavirden tamamlanır.

Yönetim Kurulu Başkanı ve Üyeleri, Genel Kurul toplantılarına katılma ve oy kullanma hakkına sahiptirler. Yönetim Kurulu Başkanı yeminli mali müşavirler arasından seçilir. Birliğin hukuکی temsilcisi Yönetim Kurulu Başkanı'dır.

Birlik Yönetim Kurulu'nun görevlerine gelince, bunlar Kanun'un otuz altıncı maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- Genel Kurul kararlarını yerine getirmek.
- Birlik adına kanunla tanınan yetkiler dairesinde iktisap ve yüklenmelerde bulunmak.
- Birlik adına taşınır ve taşınmaz mal almak, satmak, ipotek etmek ve bunlar üzerinde hertürlü aynî hak tesis etmek, kaldırmak; bu konuda Yönetim Kurulu Başkanı veya Yönetim Kurulu üyesine yetki vermek.

- Bütçeyi yapmak ve uygulamak.
- Odalarca tespit edilen giriş ve yıllık aidatların listesini Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın tasdikine sunmak.
- Odaların görüşlerini almak suretiyle hazırlayacağı asgari ücret tarifelerini Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın tasdikine sunmak.
- Bu Kanun hükümlerine göre yapılması gereken sınavları yapmak.
- Mesleki ruhsatları vermek.
- Kanunlarla verilen diğer işleri yapmak.

Birlik Yönetim Kurulu, birlik başkanı tarafından, doğrudan doğruya veya üyelerden en az ikisinin görüşme konusunu taşıyan yazılı isteği üzerine toplantıya çağırılır. Yönetim Kurulu salt çoğunlukla toplanır ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verir. Oylarda eşitlik halinde, Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur. Birlik başkanı veya Yönetim Kurulu üyeleri, ilgili oldukları işlerin görüşülmesine katılamazlar.

Birlik Disiplin Kurulu, Genel Kurulu üyeleri arasından iki yıl için seçilecek beş asıl ve beş yedek üyeden meydana gelir. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir. Asıl üyelerin üçünün yeminli mali müşavir olması mecburidir. Genel Kurulda bu sayıda yeminli mali müşavir yoksa bulunanlarla yetinilir. Disiplin Kurulu, Oda Disiplin kurullarının kararlarına karşı yapılacak itirazları incelemek ve bu konularda gerekli kararları vermekle görevlidir. Birlik Disiplin Kurulu üye tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır ve tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verir. Oylarda eşitlik halinde Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur. Birlik Disiplin Kurulu'nun itirazların reddine ait kararları Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın tasdiki ile kesinleşir. Yönetim Kurulu üyeleri, Disiplin Kurulu'na seçilemezler.

Birliğin dördüncü ve son organı, Birlik Denetleme Kurulu'dur. Birlik Denetleme Kurulu; Genel Kurulun üyeleri arasından iki yıl için seçilecek, biri yeminli mali müşavir, ikisi de serbest muhasebeci mali müşavirden olmak üzere üç üyeden oluşur. Ayrıca üç yedek üye seçilir. Yeniden seçilmek mümkündür. Üyeler arasında yeterli sayıda yeminli mali müşavir yoksa, eksiklik serbest muhasebeci mali müşavirden tamamlanır.

Yönetim Kurulu üyeleri ile Disiplin Kurulu üyeleri Denetleme Kurulu'na seçilemezler. Denetleme Kurulu, Birliğin işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu hususta Genel Kurula rapor vermekle görevlidir. Denetçiler Birlik Yönetim Kurulu toplantılarına katılabilirler, ancak oy kullanamazlar.

Birlik organlarının görevlerini kanun hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını ve mali işlemlerini hazırlayacağı yönetmelikte belirlenecek esaslara göre denetlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Birliği temsil etmek üzere milletlerarası toplantı ve kongrelere katılmak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın iznine tabidir.

Kanun'da, Birlik organlarının denetimi ve milletlerarası toplantı ve kongrelere katılma konusunda olsun, kurul ve komisyonların oluşturulmasında olsun, meslek mensuplarına hiç itibar edilmemiş ve güven duyulmamıştır. Bunun sonucu olarak da, onlara gereken yetki ve sorumluluğun verilmesinden adeta kaçınılmıştır. Bu da, tamamen bağımsız olması gereken mesleğin bağımsızlığını zedelemiştir. Bu durumun da, Birlik organlarının çalışmasını zorlaştıracağı ve görevlerini zamanında ve kusursuz olarak yapmalarında, olumsuz etkileri olacağı görüşündeyim.

## B. MESLEK ODALARI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler'in mesleki faaliyette bulunabilmeleri ilgili oldukları odalara üye olmalarıyla mümkündür. Kanun, Odalara üye olmayan meslek mensupları mesleki faaliyette bulunamazlar şeklinde kesin hüküm koymuştur. Yine aynı Kanun, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler'in odaları ayrı ayrı kurulur. Bu Kanunda kullanılan oda deyimi, ayrı ayrı kurulacak olan serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler odalarını ifade eder, diyerek her iki mesleğin ayrı ayrı odasının kurulmasını öngörmüştür. Odaların herbiri tüzelkişiliğe sahip olup, ayrıca kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları olarak kabul edilmişlerdir.

Odaların kuruluş amacı; Kanun'da yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun ola-

rak gelişmelerini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumaktır.

Odalar kuruluş amaçları ve Kanun'da belirtilenler dışında hiç bir faaliyet gösteremezler, kendilerine Kanunla verilen görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayan toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleyemezler, siyasetle uğraşamazlar, siyasi partiler, sendikalar ve derneklerle ortak hareket edemezler, siyasi partilere maddi yardım yapamazlar, onlarla siyasi ilişki ve işbirliği içinde bulunamazlar, milletvekili ve mahalli idarelerin seçimlerinde, belli adayları destekleyemezler.

Kanun on beşinci maddesiyle, bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulur, demektir. Aynı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, buldukları ilin adıyla anılır. Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Birlikçe karar verilir. Bu karar Maliye ve Gümrük Bakanlığına bildirilir. Odalar, kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığına bildirmekle tüzelkişilik kazanırlar. Odaların yasaklara uymaması halinde, sorumlu oda organlarının görevlerine nasıl son verileceği ve yerlerine yenilerinin nasıl seçileceğine dair açıklama Kanun'un on beşinci maddesinde yer almaktadır. Ancak yine aynı madde hükmü gereğince, göreve son verme ve görevden uzaklaştırma hükümleri oda genel kurulu hakkında uygulanamaz.

Odaların gelirlerinin; odaya giriş ücreti, yıllık üye aidatları, yardım ve bağışlar, çeşitli gelirler'den ibaret olduğu Kanunun on altıncı maddesinde belirtilmiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalarının organlarına gelince, Kanun on yedinci maddesiyle bunları aşağıdaki şekilde saymıştır. Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulu.

Genel Kurul, Odanın en yüksek organı olup odaya kayıtlı bütün meslek mensuplarının katılmasıyla meydana gelir. Oda Genel Kurulu'nun görevleri Kanun'un on dokuzuncu maddesiyle aşağıdaki gibi sıralanmıştır.



- Odaların amaçlarının gerçekleştirilmesi için gereken karar ve tedbirleri almak.
- Oda Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulu üyeleri ile Birlik temsilcilerini seçmek.
- Oda için gerekli taşınmazların satın alınması veya mevcut taşınmazların satılması hususunda Yönetim Kurulu'na yetki vermek.
- Yönetim Kurulu'nca yapılacak teklifleri incelemek ve karara bağlamak.
- Meslek mensuplarınca uyulması zorunlu mesleki kararlar alınması konusunda Birliğe tekliflerde bulunmak.
- Yıllık bütçeyi ve kesinhesapları tasdik etmek.
- Yönetim Kurulu'nu ibra etmek, gerektiğinde sorumlu görülenler hakkında disiplin soruşturmasına karar vermek.
- Odaya yazılacak adayların giriş ücretlerini ve Odaya yazılı üyelerin yıllık aidatlarını tesbit etmek ve bunların ödeneceği tarihleri belirlemek.
- Oda Yönetim Kurulu'nun çalışma raporunu incelemek, kabul etmek.
- Odaların görevlerine giren diğer işleri gündeme dayanılarak veya üyelerin teklifi üzerine inceleyip karara bağlamak.
- Kanunlarla verilmiş diğer görevleri yapmak.

Oda Genel Kurulu yılda bir defa Mayıs ayı içinde, başkanın daveti üzerine bütçeyi ve gündemdeki diğer maddeleri görüşmek ve gereken seçimleri yapmak üzere toplanır. Ayrıca, Oda Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim veya Denetleme Kurulu gerekli gördüğü hallerde Genel kurulu toplantıya çağırabilir. Oda Yönetim Kurulu Başkanı, Odaya kayıtlı üyelerin beşte birinin görüşme konularını belirten yazılı talebi ile en geç on beş gün içinde, Genel Kurulu toplantıya çağırarak zorundadır.

Oda Genel Kurulu, üye tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır. İlk toplantıda yeterli çoğunluk sağlanamazsa ikinci toplantıda çoğunluk aranmaz. Ancak, ikinci toplantıya katılan üye sayısı; Yönetim, Disiplin ve Denetleme Kurulları asıl üyelerinin toplamının iki

katından aşağı olamaz. Genel Kurul toplantılarında kararlar hazır bulunanların salt çoğunluğu ile alınır.

Oda Yönetim Kurulu, Genel Kurulca kendi üyeleri arasından iki yıl seçilen beş asıl ve beş yedek üyeden oluşur. Odanın hukuki temsilcisi Yönetim Kurulu Başkanı'dır. Yönetim Kurulu üyeleri, Odaya kayıtlı en az beş yıl kıdemli olan üyeler arasından seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda beş yıllık kıdem şartı aranmaz. Süresi biten üyenin yeniden seçilmesi mümkündür. Yönetim kurulu normal olarak ayda bir defa toplanabileceği gibi Oda Yönetim Kurulu Başkanı tarafından, doğrudan doğruya veya üyelerden en az ikisinin görüşme konusunu taşıyan yazılı isteği üzerine toplantıya çağrılır. Yönetim Kurulu salt çoğunlukla toplanır ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verir. Oylarda eşitlik halinde, Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur. Oda Yönetim Kurulu'nun görevleri, Kanun'un yirmi üçüncü maddesiyle aşağıda görüldüğü gibi belirtilmiştir. Bunlar;

- Odanın bütçe teklifini düzenlemek ve bunu Genel Kurulun onayına sunmak.
- Oda Genel Kurulu'na çalışmalarını hakkında rapor vermek ve Genel Kurul kararlarını yerine getirmek.
- Oda adına taşınır ve taşınmaz mal almak, satmak, ipotek etmek ve bunlar üzerinde her türlü aynî hak tesis etmek, kaldırmak gibi konularda Yönetim Kurulu Başkanı'na veya bir Yönetim Kurulu üyesine yetki vermek.
- Kanunlarla verilmiş diğer işleri yapmak.

Oda Disiplin Kurulu ile ilgili yirmi beş ve yirmi altıncı maddeler, şu düzenlemeleri getirmektedir. Oda Disiplin Kurulu, üye sayısı 50'ye kadar olan Odalarda üç, 50'den fazla olan Odalarda beş üyeden kurulur. Ayrıca, Disiplin Kurulu üyesi üç olan Odalarda bir, beş olan Odalarda üç yedek üye seçilir. Disiplin Kurulu iki yıl için seçilir. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir.

Oda Disiplin Kurulu en az üç kişinin hazır bulunmasıyla toplanır. Kararlar üye tam sayısının salt çoğunluğu ile verilir. Oylarda eşitlik halinde Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur. Oda Disiplin Kurulunun kararlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edilebilir.

Başkanın bulunmadığı zamanlarda meslekte en kıdemli üye Oda Disiplin Kurulu'na başkanlık eder.

Oda Disiplin Kurulunun görevlerine gelince, Oda Yönetim Kurulunun disiplin soruşturması açılması kararı üzerine üyeler hakkında disiplin soruşturması yaparak disiplinle ilgili kararları ve cezaları vermek ve Kanunla verilen diğer yetkileri kullanmaktan ibarettir.

Oda Denetleme Kurulu hakkında Kanun'un yirmi yedinci maddesi şu bilgileri vermektedir. Oda Denetleme Kurulu, Genel Kurul üyeleri arasından iki yıl için seçilecek üç üyeden oluşur. Ayrıca bir yedek üye seçilir. Yönetim Kurulu üyeleri ile Disiplin Kurulu üyeleri Denetleme Kuruluna seçilemezler. Denetleme Kurulu, Odanın işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu hususta Genel Kurula rapor vermekle görevlidir.

Oda organlarının görevlerini kanun hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını ve mali işlemlerini hazırlayacağı yönetmelikte belirlenecek esaslara göre denetlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Odaları temsil etmek üzere milletlerarası toplantı ve kongrelere katılmak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nun iznine tabidir.

Yukarıda yer alan Kanun bilgilerinden de anlaşılacağı gibi, Kanun, meslek mensuplarına duyulması gereken güveni göstermemiştir. Bunun sonucu olarak da, meslek mensuplarına verilmesi gereken tam yetki ve sorumluluğu da verememiştir. Zira, Oda organlarının denetimi konusunda olsun, Odaları temsil etmek üzere milletlerarası toplantı ve kongrelere katılması konusunda olsun meslek mensupları kendi iradeleri dışında bırakılmıştır. Bütün bunların, Oda organlarının ve dolayısıyla meslek mensuplarının görevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmelerinde olumlu etkileri olmayacağı inancındayım. Ayrıca, serbest muhasebecilerin de mutlaka bir Oda'ya dahil edilmeleri ve temsil ve oy haklarının olmaları gerekirdi, görüşündeyim.

## 5. KANUNLA İLGİLİ YÖNETMELİKLER

Kanun'un ellinci maddesi, kanunla ilgili bazı hususların ilerde çıkarılacak yönetmeliklerle düzenleneceğini belirtmiştir. Kanunun yönetmeliklerle düzen altına alacağını bildirdiği konular şunlardır:

- a) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esasları.
- b) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınavı için teşekkül ettirilecek komisyonun çalışma usulleri, sınav esasları, sınav konuları, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında çalışma şekli, süresi (staj) ile ilgili diğer hususlar.
- c) Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerine dair işlemler.
- d) Müracaat usulleri.
- e) Ruhsat verilmesi ve unvanın kullanılması.
- f) Üye kayıt defteri, meslek kütüğü ve meslek sicil numarası.
- g) Üye aidatları.
- h) Taşınmaz mallara sahip olma.
- i) Müşavirlik ve muhasebecilik ücretinin esasları.
- j) Meslek mensuplarınca tutulacak defter ve kayıtlar ile bunların bildirim mecburiyeti.
- k) Disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları, disiplinle ilgili diğer hususlar.
- l) Oda ve birlik personelinin istihdam ve özlük hakları ile ilgili hususlar.
- m) Kanun'un uygulanması ile ilgili diğer hususlar.
- n) Değerlendirme ve sınav komisyonları ile geçici kurulun çalışma usul ve esasları, bunların kimlerden oluşacağı, nereelerde ve ne zaman çalışmaya başlayacakları ve diğer hususlar.

a,b,c,j,k,l,m bentlerinde belirtilen yönetmelikler Odalar Birliği'nce birliğin kurulmasından itibaren bir yıl içinde hazırlanır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın uygun görüşü alındıktan sonra Resmi Gazete'de yayımlanır.

(n) bendinde belirtilen yönetmelik en geç altı ay içinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca, diğer yönetmelikler Birlikçe, Birliğin kurulmasından itibaren altı ay içinde çıkarılır.

## 6. DİSİPLİN CEZALARI

Kanun, meslek mensuplarını bir disiplin altına alabilmek için kırk sekizinci maddeyle cezalar da getirmiştir. Bu cezalar; disiplin cezaları olup uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma gibi cezalardır. Bu cezalar, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre, verilir.

Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir.

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.

Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.

Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası verilir.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan ve ya kusurlu olarak yapan veyahutta bu Kanun'da yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca ilk defa tesbit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

Mükellefle birlikte kasden vergi ziyanına sebebiyet verdikleri mahkeme kararıyla kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yenden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır.

Disiplin Kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler. Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir. Ancak, meslek mensubu hakkında, savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun on günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkında vazgeçmiş sayılırlar.

Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.

Disiplin cezaları konusunda söylenecek bir husus varsa, o da şudur. Serbest muhasebecilere disiplin cezaları nasıl uygulanacaktır. Zira, serbest muhasebeciler hiçbir odaya kayıtlı olmadıkları gibi oy kullanma ve temsil yetkileri de bulunmamaktadır. Bu durumda bu meslek mensuplarına disiplin cezalarının nasıl uygulanacağı hayli düşündürücüdür.

Sonuçta Kanun'la ilgili olarak şunları söyleyebiliriz. Eksiklikleri ve fazlalıklarına, üzerinde çok uzun tartışmaların yapılabileceği yönlerine rağmen, Kanun 3568 sayı ile 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilmiştir. 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandığı 13 Haziran 1989 tarihi itibarıyla de yürürlüğe girmiştir.

Mesleğin yasallaşması için yapılan çalışmalar 1932 yılına kadar uzamaktadır. Tüm çabalara rağmen yarım asırdır yasallaşmayan bu Kanun'un Meclisce kabul edilmesi önemli bir olaydır (6). Hernekadar Kanun'un çıkmasından önce ve sonra yazılan yazılarda ve makalelerde, bu Kanun'un olması gereken şekline ilişkin

---

(6) Osman Fikret ARKUN, Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Dünya Gazetesi, 19 Haziran 1989, 10573-2626 sayı, s. 4.

öneri, düşünce ve tasarılarla bütün inancımızla katılıyorsak da, Kanun'un bugünkü haliyle çıkması yine de önemlidir, diyoruz. Zira, bu güne kadar başıboş kalmış ve hiç kimsenin ve hiçbir kuruluşun sahip çıkmadığı ve bu nedenle dejenere olmuş bir meslek, ilk defa bu Kanun'la yasal bir düzene kavuşmuş olmaktadır. Makro ve mikro açıdan bu Kanun'un ekonomideki etkinliği tartışılmaz. Meslek yasasının eksikliğinin bedelini ekonomimiz ağır ödemiştir (7).

Kanun'a sadece mesleğin yasal bir düzene kavuşturulması açısından bakıldığında bile, bu gerçekten Türkiye ve Türkiye'deki meslek mensupları açısından önemli ve büyük bir olaydır, inancındayım. Bu inancımı nedeniyledirki, ilk yazımda 1 Haziran günlerinin bundan sonra, kutlanması gereken bir muhasebeciler bayramı olmasını bile düşündüm.

Meslekle ilgili bu Kanun tasarısı hazırlanırken, «Türkiye'de bu konuyu iyi bilen tarafsız uzman ve bilim adamlarının, bununla ilgili öğretim kurumları, kurul, oda, birlik, dernek gibi kurum ve kuruluşların görüşlerinin alınmadığı; Türkiye'de bu konuda daha önce tarafsız nesnel bir biçimde hazırlanmış kanun tekliflerinin göz önünde bulundurulmadığı; Türkiye'nin katılmak istediği AT'na üye ülkelerdeki durumun incelenmediği ve Türkiye'nin gerçeklerinin göz önünde tutulmadığı anlaşılmaktadır (8). Bu nedenle Kanun'un, Türkiye'nin, bu meslekle ilgili, gerçek ihtiyaçlarına cevap vereceği söylenemez. Bunun için de, Kanun'daki noksanlıklar, boşluklar ve yanlışlıkların çok zor da olsa, çok zaman da gerekirse, bir an önce, giderilmesi çalışmaları başlatılmalıdır. Başta meslek mensupları olmak üzere tüm kurum ve kuruluşlar ve ilgililer tek tek ve birlikte devamlı olarak bu konuda çalışma ve işbirliği içinde olmaları gerekir. Ancak böyle bir çalışma ve işbirliği sonucunda Kanun, kendisinden haklı olarak beklenen amaçlara uygun ve mesleği çağdaş düzeyine ulaştıracak bir kanun hüviyetine kavuşacaktır, inancındayım.

(7) Hüseyin PUR, Yeminli Mali Müşavirlik, Milliyet Gazetesi, 9 Haziran 1989.

(8) Mehmet YAZICI, Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı üzerine, Dünya Gazetesi, 5 Haziran 1989, s. 4.