

DÜZENLENMEMİŞ MESLEK : MUHASEBECİLİK VE
MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

Mehmet Ali AKTUĞLU(*)

S U M M A R Y

Tax incomes, being the main figure of the National Income, and Accountancy and Financial Advising Profession, which plays an important role on figuring the tax incomes, cannot be separated from each other. In the last twentysix years, though important changes have been done in the tax-system, on the other side of this picture, in the indefiniteness medium that is brought about by the fact that no arrangement could be done, noone was interested in the struggle and desire of the Accountants and Financial Advisers on maintaining tax icreases.

The law about the establishment of the profession of Accountancy and Financial Advising which plays an important role on figuring government incomes and serves in an area related with public benefits as a consequence of their job, hasn't been published yet. It's sad not to give any responsibility to the ones who work actively in the figuring of the taxes over several trillions.

In all parts of Turkey more or less a hundred thousand of colleagues are waiting for an arrangement that will finish this mess. This matter is not only limited with the individual benefits of colleagues but also isterested with the social structure and future of the country economy.

(*) Prof. Dr., D.E.Ü.İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

GİRİŞ

Günümüz dünyasında «muhasabe» ve «vergi» konuları giderek artan bir önem kazanmış olup, her geçen gün bu konularla gerek dolaysız, gerekse dolaylı şekilde ilgilenenlerin sayısı artış göstermektedir. Örneğin;

— Yeni bir işe girişen tüccar, sanayici, tarımcı veya serbest meslek sahibi; muhasabe ve vergi konularına ilişkin yasal zorunluluklarla karşı karşıya bulunmaktadır.

— Normal eğitim ve öğretim sistemi içerisinde, klâsik okullardan geçerek, meslekî öğretim yapan okul veya fakültelere giren gençler, muhasabe ve vergi konularına yabancılik hissetmektedirler.

— Malî teşkilât içerisinde görev alan memur ve hizmetlilerin, vergi ve muhasabe alanlarında yeterince bilgi sahibi olmayışları, görevlerin yapılmasını aksatmaktadır. Özellikle vergi kontrol ve denetiminde görev alacaklar için bu bilgiler zorunlu olmaktadır.

— Malî yasaların muhatabı olan mükellefler ve sorumlular, yasal bir biçimde muhasabe tutmak ve vergiye ilişkin vecibelerini eksiksiz bir biçimde yerine getirerek tamamlamak zorunluğundadırlar. Bu anılan ilgililer, söz konusu hizmetlerini, başkalarına gördürseler bile, mükellefiyet ve sorumluluk kendilerinin olduğu için, kendi ad ve hesaplarına tutulan muhasabeleriyle yakından ilgilenmek durumundadırlar.

— Herhangi bir teşebbüste muhasabe görevi alan hizmetliler veya muhasabeciliği meslek olarak seçenler, veyahut da seçecek olan gençler; muhasabe bilgileriyle donatılmış olmaya, aynı zamanda bu bilgilerinin yasalara uygun olması için de devamlı bir şekilde malî mevzuat ile temasta kalmaya mecburdurlar.

— Yönetim veya kaza yargı organlarında aktif veya müdahil bir biçimde rol alanlar için; aynı bilgilere sahip olma gereği, kendiliğinden doğmaktadır.

Açıklanan bu hususların, bir kısmı yukarıda sayılan ve sayıları kolaylıkla arttırılabilecek olan kimselere faydalı olması gereği açıktır. Unutulmamalıdır ki, teşebbüsün başarılı olması, kesinlikle iyi bir hesaplaşma ile mümkün olabileceğinden; muhasabe hizmetlerinin kusursuz, eksiksiz ve iyi bir biçimde yürütülmesi temel şart olmaktadır.

Bu bakımdan;

— Muhasabe hizmetlerinin kusursuzluğunun, onların kuruluş, yürütülüş ve kontrol edilmişindeki bilgi, ehliyet ve iyi niyetle sağlanabileceği, ancak bu hususların ayrı ayrı birer ihtisas (uzlanım) işi olduğu,

— Her alanda olduğu gibi, özellikle işletmecilik alanında da «şüphe-nin caiz, kontrolün esas» bulunduğu,

— Muhasabe düzenindeki aksaklıkların, sonuçta ilgilileri devlet ile karşı karşıya getirebileceği,

— En küçük malî anlaşmazlıkların dahi, ehliyetli muhasabecilere ödenecek istihkaklardan çok pahalıya malolabileceği ve

— Muhasabe hizmetlerinin gerektiği gibi yürütülmesi karşılığı ödenecek veya ödenen istihkakların, ilgililer (mükellefler ve sorumlular) için fuzuli (gereksiz) bir gider olmayıp, belki de gerçek bir tasarruf sağlayabileceği gibi hususların gözönünde bulundurulması işlerde başarının anahtarı ve birinci şartı olacaktır denilebilir..

BAZI KAVRAMLAR İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

MUHASEBE KAVRAMI

Muhasabe, Osmanlı'ca ve Türkçe Sözlük'lerde yer alan geniş anlamli bir kavramdır. Aslı Arapça olan «hesap» sözcüğünden türetilmiştir.

Türkçe Sözlük'te muhasabe; hesaplaşma; karşılıklı hesap görme; hesap işleriyle uğraşma; hesapların tümü; saymanlık; bir şeyin muhasabesini yapmak; bir şeyin olumlu ya da olumsuz yönlerini gözden geçirerek bir yargıya varmak, diye tanımlanmaktadır.

Hesap ve muhasabe sözcükleri, toplumsal yaşantının her alanında kullanılan, dahası kutsal kitaplarda yer alan, çok geniş maddesel ve tinsel anlamli kavramlardır.

Muhasabe, başka bir söyleyişle «hesap yapma», «hesap görme», «hesap verme» ve «hesaplaşma», insanlar içindir. İnsanın hak ve sorumluluğu muhasabe ile saptanır. Bu haklar ve sorumluluklarla muhasabe içiçedir.

Bir ülkenin gelişmesi ve yükselmesi, o ülkede yaşayanların oluşturduğu hesap, hukuk ve teknik düzene bağlıdır. Hesap ve muhasebe düzeni bulunmayan ülkede, sağlam bir hukuk düzeni de olamaz. Haklar, adil olarak verilemez. Muhasebe düzeni olmayan ülkelerde, mahkemelere başvuranların çoğu bir tesadüf değildir. Bunların çoğu, hesapsal anlaşmazlıkların çözümü için mahkemelere başvururlar.

Toplumu oluşturan her gerçek kişi; aile, kurum, işletme, vakıf, dernek, sendika, siyasal parti ve devlet gibi hesapsal kişiler için muhasebe aynı ölçüde önemlidir. Bunların herbiri muhasebesini, yani varlık, alacak ve borçlarıyla, gelirlerini ve giderlerini iyi hesapladığı ve ona göre davrandığı oranda ölçülü ve dengelidir.

İhtiyaçların ve harcamanın sınırı yoktur. Gelirinden çok harcayan tutumsuz ve savurgandır. Gelirinden çok az harcayan, cimridir; mülk ve varlık edinme hastasıdır. Her iki doğrultu aşırılığa götürmektedir. Oysa, yapılacak iş, tutumlu davranma, gelire göre harcama ve gelir ile gideri denkleştirmedir. İşte, bunun aracı da muhasebedir.

Çok yönlü ve çok geniş anlamı olan muhasebe kavramına tek bir tanım yapılamaz, ancak çeşitli açılardan tanımlar yapılabilir. Muhasebenin temeli, matematiğin dört temel işleminden ilk ikisine, yani «toplama» ve «çıkarma»ya, diğer bir deyişle artı (+) ve eksi (—)'ye dayanır. Bu açıdan muhasebe, toplama-çıkarma, toplumsal çıkarma ile tasnif işlemlerinin hepsi ve uygulamaya dayalı bir hesaplaşma bilimidir.

Uzun yıllar muhasebe bir tekniktir, muhasebe bir bilimdir tartışmaları ile geçmiştir. Ancak, gelişmeler, insanları, bilimde de yeni uzlanım alanları açmaya zorlamıştır. Örneğin, bir bakıma, ilâhiyat biliminden hukuk; hukuk biliminden iktisat; iktisat biliminden işletme iktisadı; işletme iktisadı biliminden de «hesaplaşma bilimi» doğmuş ve bu tartışma yıllar önce bitmiştir.

Günümüzde ekonomik yönden ileri olan ülkelerde muhasebe kendine özgü yasa, kural, ilke, yöntem, kuram ve tamamlayıcı elemanlarıyla başlıbaşına bir bilim olarak ilgi ve saygı görmektedir. Bu ülkelerde, muhasebeye ve muhasebe mesleğine büyük ölçüde önem verilmekte ve özen gösterilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde ve bu arada Türkiye'de bu konuya eğilmemiş önemli mevkilerdeki bazı bürokratlar ve bilim adamları bile, henüz muhasebenin bir bilim olduğunu kabul etmemekte, muhasebenin ba-

sit bir teknik olduğunu ileri sürmekte ve önemini benimsememektedir. Bir ülkedeki muhasebe uygulama ve bilim düzeyi, o ülkenin ekonomik gelişme düzeyinin ve gelir dağılım adaletinin göstergesidir.

Osmanlı İmparatorluğu'nun yükselme döneminde hicri 765, milâdi 1363 yılında muhasebe konusunda, Abdullah Püser Mohammed bin Kiya el Mazenderânî'nin yazdığı «Risale-i Felekiyye» 'Kitab-us Siyagat' adlı eserin başlangıç bölümünde, muhasebenin önemi şu şekilde belirtilmiştir:

«Güzel ve tesirli konuşanlarla kalem erbabınca muhasebe fenninin diğer yüksek ve en değerli fenlere nisbetle daha şerefli olduğunda ittifak edilmektedir. Memleket ve devlet işleri ile memleketin ihtiyaçları, hesap kaidesi olmadıkça yürümez ve batıl olur. Maliyenin gelir ve giderlerinde kalem hakim olmaz ve onların doğru yürütülmesine yarayacak hesap açılmazsa, bu işler kısa zamanda bozulmaya yüz tutar...»

Bu kitap, Osmanlı İmparatorluğu'nun fenne, tekniğe, bilime ve özellikle muhasebe bilimine ilgi ve saygı duyup büyük ölçüde önem vererek yükselip, yaklaşık 600 yıl üç kıta üzerinde hüküm sürdüğünün; fenne, tekniğe, bilime ve özellikle muhasebe bilimine ilginin ve saygının gittikçe azalması ile düşüş gösterip, yıkılıp yok olduğunun önemli bir kanıtıdır.

MUHASEBENİN TANIMLANMASI

Eskiden muhasebe denilince belli usullerle mevcut bilgileri belirli defterlere geçirmek anlaşılırdı. Bugün ise, bir geçirme usulü olmaktan çok, işletmeye getirilmiş bulunan değerlerin izlenmesi anlamındadır. Bu anlam içerisinde «kayıt» (geçirme-geçirim) işlemi de vardır. Geçirim olmadığı takdirde, işletmedeki değerlerin izlenmesi imkânsızlaşacaktır.

Bu duruma göre muhasebe denilince; önce işletmeye getirilmiş değerlerin izlenmesi ve sonra da bu değerlerin geçirilmesi hatıra gelecektir. Bunlardan birincisi «muhasebenin geniş anlamı»nı, ikincisi ise «muhasebenin dar anlamı»nı ortaya çıkarmaktadır.

Geniş anlamında muhasebe; işletmeye getirilen değerleri izler, işletmenin üçüncü kişilerle olan ilişkilerini düzenler, devlet ile olan münasebetleri ayarlar, tanıtlama (ıspat) müessesesine hukuken ve fiilen katılır, yönetime yol gösterir, teknik, türel ve ekonomik gereksinimlere cevap verir. Dar anlamında muhasebe ise; işletmenin geçirmelerinin yapılmasını sağlar.

Kısmen veya tamamen malî karakterdeki ve para ile ifade edilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak şekilde donelerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının tesbit edilmesine, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz edilmesine ve yorumlanmasına «m u h a s e b e» denilir.

Pratikte muhasebe denildiğinde; yapılmış işlemlerin geçirilmesi (kaydedilmesi), bu geçirmelerin çeşitli amaçlara göre değerlendirilmesi ve sonuçlarının belirtilmesini sağlayan kuralları öğreten bir «bilim dalı ve bilgiler topluluğu» anlaşılmaktadır.

MUHASEBE BİLGİLERİ

Günümüzde ticari veya sınai veyahut da tarımsal faaliyetlerde bulunabilmek için, parasal ve maddesel bir kapital ile birlikte, bir takım bilgilere de sahip olmak gerekmektedir. Fikrî Sermaye (Düşünü Kapitali) denilebilecek olan bu tür bilgilere haiz olmayan veya bu bilgilere önem vermeyen veyahut bu bilgilere gereksinim göstermeyen kapitalistlerin; teknik bilgileri ve piyasa tecrübeleri ne kadar fazla, paraları ve kredileri ne kadar çok olursa olsun, sonuç olarak başarısızlıklara uğradıkları ve güç durumlara girdikleri, uygulama alanında pek çok örnekleriyle görülmektedir.

Kurulacak veya kurulmuş işletmeye ait işlemlerin doğru ve eksiksiz bir biçimde usulüne uygun olarak bir takım defter ve belgelere geçirilmesi, gerektiğinde bunlara dayanılarak kuruluş ile ilgili kişilerle hesaplaşılması veya işin yönetim ve yürütümünde adı geçen kayıtlardan yararlanılması da, yukarıda söz konusu olan «düşünü kapitali» içerisinde yer almaktadır. İşte yukarıdanberi açıklanagelen bu tür bilgilere «M u h a s e b e B i l g i l e r i» denilmektedir.

Türkiye'de muhasebeciliğin bir meslek olarak yasalarla henüz düzenlenmemiş olması ve uygulamada adı geçen meslek unvanlarının herkes tarafından yeterlik belgesi (ehliyet) aranmaksızın kullanılabilmesi sebebiyle mükellef ve sorumlular bu tür görevlerini yetkili meslek mensuplarına bırakabilme imkânlarına da sahip değildirlir. Birçok il ve ilçede, yetecek sayıda yetişmiş muhasebeci dahi bulunamamaktadır.

Bugünün muhasebecilik ve vergicilik konuları; bu işi yapanları her biri ayrı uzmanlık mesleği durumuna gelmiş, meslekî tahsili, tecrübeyi ve bilgileri gerektiren «iki ayrı işi aynı zamanda» ve özellikle bu alanlarda hiç bilgisi olmayan veya çok az bir bilgisi olan kimselerin, defter ve

belgeleri düzenleme, derleme ve de kayıtlarını yapma durumunda bırakmıştır. Bu nedendir ki, uygulama alanında birbirinden çok farklı olan bazı kavramlar, karıştırılmakta, sanki aynı kavramlar imiş gibi kullanılmakta ve hiçbir zaman bu kavramlar gerçek değerleri üzerinden takdir edilmemektedirler.

Bu durumun en açık örneğini uygulamada hemen hemen okuma yazması olan herkesin yaptığı «defter tutma» işi ile «muhasebecilik» mesleğinin, sanki aynı iş imiş gibi değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Esasında bu iki kavram birbirinden çok farklılıklar gösteren işlemlerin yapılmasını ifade eder. Ancak her ikisinin birbirleriyle çok yakın ilişkilerinin olması ve bugün küçük bir işletmede dahi muhasebeci ile defter tutan'ın (yani defteri yazan'ın, deftere kayıtları yapanın) aynı kimse olması; başka bir söyleyişle ortaya çıkan işlemleri muhasebeleştirinin, hesapları değerlendirenin ve «muhasebe diline çeviren»in; defter kayıtlarını yapanla birleşmesi, bu karışıklığa sebep olmaktadır.

Konuyu açıklığa kavuşturmak bakımından, «muhasebeleştirme», «muhasebeci» ve «defter tutan» hakkında aşağıdaki açıklamaları yapmak mümkündür :

Gerek genel muhasebede ve gerekse ihtisas muhasebelerinde, muhasebe anlamı içerisinde «muhasebeleştirme», «defterlere geçirme» ve «sonuç çıkartma» olarak nitelendirilebilecek olan birbirinden ayrı üç konu yer almaktadır.

Muhasebeleştirme işi, herhangi bir işlemin kasa veya mahsup fişleri kullanılarak, belirli hesaplara borç veya alacak verilmesi işidir. **Defterlere geçirme işi**, fişler üzerinde muhasebeleştirilmiş olan işlemlerin, bu fişler yardımı ile muhasebe usulüne, esaslarına ve metotlarına uygun olarak ilgili esas ve yardımcı defterlere geçirilmesi işidir. **Sonuç çıkartma işi**, defter kayıtlarının, bu kayıtların toplamlarının ve kalanlarının yardımı ile hesap dönemleri sonunda veya istenildiğinde sonuçların çıkartılması işidir.

İşletme içerisinde, hesap veren ve muhasebe bilgilerini tam bilen bir kişi olarak sorumluluğu sebebiyle «hesap kuran» kimse «m u h a s e b e c i» dir. Muhasebeci defter kayıtlarını sınıflayarak ve düzenleyerek hazırladığı ve ortaya çıkardığı bilgilerle, işletmeciye ve işletmeye ışık tutan bir kimsedir.

Muhasebeci bir taraftan bilânço ve kâr ve zarar cetvelleriyle, diğer taraftan işletme bütçelerinin hazırlanması ve bunların uygulanması işle-

riyle uğraşarak işletmenin geleceğine ait faaliyetler ile de meşgul olur. Sayılan bu nedenlerle muhasebeci, bir işletmede geçmişte kalan işlemleri tarih sırasıyla (kronolojik olarak) defterlere geçiren, yani defterlere kayıt yapan kimseden, daha açık bir deyimle defter tutandan tamamiyle ayrılmaktadır.

Defter tutan (mukayyit) yalnızca işletmenin geçmişe ait faaliyetleri ile ilgilenerek çalışır. Bir muhasebecinin denetimi altında, onun gösterdiği kural ve usullere uygun, onun göstereceği yöne ve vereceği talimata göre, ortaya çıkan işlemleri deftere geçirir. Bu arada defterlerdeki kayıtları ispatlamaya yarayan ve tevsik edici çeşitli belgeleri de hazırlar. Uygulama alanında bu işlerde yüksek öğrenimi olanlardan çok, el yazısı düzgün, güzel ve okunaklı olan kimseler tercih edilir. Bu kimselere «muhasebeci yardımcısı» veya «muhasebe yardımcısı» gibi isimler verilir.

MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN TARİHÇESİ

Hesap ve muhasebe fikri insanlık tarihi kadar eskidir. Yazının icat edilmesinden sonra, hesabın bir yere kaydedilmesiyle «defter» ortaya çıkmıştır. Uygulamada «defter» kelimesi geçtiğinde, Yunanca'dan dilimize geçmiş bulunan bu kelime ile «yazı yazmak için kullanılan ve kitap biçiminde dikilmiş olan kâğıt destesi»nin söz konusu olduğu gözlemlenmektedir. Defter tutma denildiğinde ise, «işlemleri veya hesapları yazmak üzere defter kullanmak fiili» amaçlanır.

Hesap ve defterlerin bir metot ve bir kural içerisinde tutulması «muhasebeyi» ortaya çıkarmıştır. Muhasebeyi tutan ve yorumlayan meslek erbabı, toplumda saygın bir yer tutmuştur. Daha sonraları bu meslek, kanunlarla nizam altına alınmıştır.

Bugün yurdumuzda her meslek sahibinin bağlı olduğu bir meslek kuruluşu, meslek disiplini ve uyacağı kurallar bakımından başvurulacak bir yasa veya bir tüzük vardır da, muhasebeciler ve malî müşavirler için yoktur. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bu meslekleri yürütenler, örgütlendirilerek meslekî çalışmalarını düzene sokulmuştur. Örneğin, İngiltere 1870, Fransa 1881, A.B.D. 1886, Hollanda 1895, Almanya 1886, İsviçre 1899, Venezuela 1940, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yıllarında muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğini düzenlemişlerdir. Bu ülkelerde bu mesleklerle giriş ve çıkışlar, meslek sahibinin uyacağı kurallar ve meslek disiplini belli esaslara oturtulmuştur.

Ülkemizde 1932 yılından bu yana çeşitli muhasebecilik ve malî müşavirlik yasa tasarıları hazırlanmış ve yasama organına sunulmuş, fakat bugüne kadar yasalasamamıştır. Ancak, Vergi Usul Yasası'na 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı yasanın 13. maddesi ile 141. maddeyi takiben eklenen «Yeminli Malî Müşavirlik» ile ilgili hüküm uyarınca, Yeminli Malî Müşavirler Kurulu, biri başkan, biri başkan vekili olmak üzere 20 kişiden oluşacaktır. Yeminli Malî Müşavirlik unvanının kazanılması, bunların yapacağı işler, sorumluluk sınırları, yönetim, çalışma ve disiplinle ilişkin esaslar ve diğer hususlarla, Yeminli Malî Müşavirler Kurulunun kuruluş, görev, çalışma ve denetim ilkeleri, seçilme usulü ve diğer konular Bakanlar Kurulu'na belirlenecektir.

MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN TANIMLANMASINDA BELİRTİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Muhasebeci işletmenin dışında gerekli teknik bilgi ve maharete haiz, yüksek ahlâk prensiplerine bağlı, güvenilir ve disiplinli bir elemandır. Muhasebecinin bu nitelikleri üzerinde toplamasına, tetkikinden geçen veya doğrudan doğruya hazırladığı malî rapor v.b. bildirimlere toplumun tam bir itimat göstermesi bakımından kesin gereklik vardır. Bu mesleğin tanımlanmasında belirtilmesi gereken hususları altı maddede özetlemek mümkündür :

1. Düzenli bir uzmanlık düzeyinde bir bilgi şubesinin olması,
2. Meslek ile ilgili eğitim ve bilgiyi kazanma sürecinin olması,
3. Mesleğe kabulde belli bir standarda ve ölçüye bağlı kalınması,
4. Meslekî ahlâk standardına sahip olunması,
5. Mesleğin resmen tanınmış bir statüye sahip bulunması,
6. Kamuya karşı hizmet sorumluluğu kabul edilmesi.

MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ

Muhasebecilik mesleğini daha yakından tanıtmak amacıyla, mesleğin kendine özgü meselelerini ve hareket ediş biçimlerini ele alarak, karakteristik yönleri aşağıdaki gibi sıralanabilir :

1. Muhasebecilik mesleği, önemli görevleri taşıyan bir meslektir.
2. Muhasebecilik mesleği, geniş bilgiler isteyen bir meslektir.
3. Muhasebecilik mesleği, uzun tecrübeleri gerektiren bir meslektir.
4. Muhasebecilik mesleği, sorumluluk taşıyan bir meslektir.

5. Muhasebecilik mesleği, sır saklamayı isteyen bir meslektir.
6. Muhasebecilik mesleği, yanlışları ve ihmalleri kabul etmez bir meslektir.
7. Muhasebecilik mesleği, devamlı suçlanan bir meslektir.
8. Muhasebecilik mesleği, yorucu bir meslektir.
9. Muhasebecilik mesleği, zor bir meslektir.

MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN TÜRKİYE'DEKİ BUGÜNKÜ DURUMU

Memleketimizde bugün muhasebe ve muhasebecilik ile ilgili olarak Ticaret Kanunu, Bankalar Kanunu, Vergi Kanunları ve Sermaye Piyasası Kanunu başlıca kaynaklar durumundadır. Ticaret Kanunu ile, anonim şirket denetçileri çok ciddi görevleri yükledikleri halde, kanun kendilerinden hiçbir nitelik aramamaktadır.

Vergi kanunlarında, muhasebe işleri ile meşgul olan kimselerde var olması gereken nitelikler konularında bir tek satırlık dahi olsa, hiçbir hüküm yoktur.

Sermaye piyasası kanununda halka açık anonim şirketlerin bir disiplin altına alınmış olmasına rağmen, bu şirketlerin hesap ve kayıtlarını tutanlarla denetleyenler konularında hiçbir «nitelik» aranmamaktadır.

Türkiye'de muhasebe, muhasebeciler ve malî müşavirler yasal bir disipline kavuşturulmadıklarından;

— Sermaye piyasası teşekkül etmemiş, tasarruflar altın ve gayrimenkule kaymıştır,

— Birkaç yıl önce yaşanan bankerlik faciası, tam bir çözüme ulaştırılamamıştır,

— İşçi şirketleri kurulmuş, ancak «sağlam hesap olmadığı» için, birçok iyi niyetli işçilerimizin dövizleri çarçur olmuştur,

— Yapı kooperatiflerinde binlerce az gelirli vatandaşın mütevazı tasarrufları yok olup gitmiştir,

— Çalışanlar ile çalıştıranları yıpratıcı toplu sözleşmeler imzalanmıştır,

— Belge düzeni halâ tam olarak kurulamamıştır,

— Vergi kaçakçılığı büyük boyutlara ulaştığından, bütçe yükü ücretli kesimin üzerine yıkılmıştır,

— İşletmelerin bilançoları doğru ve samimi olmadığından, bankaların milyarları bulan şüpheli alacakları, korkulu rüya haline gelmiş ve seffaf bankacılık sağlanamamıştır,

— Türkiye, yabancı sermayeye «hesap» yönünden ferahlık ve itimat verememiştir. Yabancı kuruluşlar, hesaplarını yabancı meslek erbabına inceletmişlerdir.

Çağdaş olma «hesap» fikrinden başlamaktadır. Hesap, defter bilmeyen, tutmayan, bunları gelecek için kullanmayan kişi; çağdaş olamaz, kaynak kullanmasını bilemez ve gelişemez.

Muhasebe, ülkemizde geçmiş ile ilgilidir. Geçen olayları bir metotla kaydeder ve saklar. Buna karşılık batı dünyasında geleceğin muhasebesi tutulmaktadır. Bugünden, ileriki yılların bilançosu inceleme konusu yapılmaktadır.

MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN EKONOMİMİZDEKİ YERİ

İşletmelerde oluşan olayların, yasalara uygun olarak ticarî defterlere ve zamanında kaydedilmesi temel kuraldır. Olayların bu biçimde defterlere kaydedilebilmeleri için muhasebecilerin malî ve ticarî konuları ve muhasebe tekniklerini kavramış ve yorumlama yeteneğine sahip olmaları gerekmektedir.

Türkiye'mizde muhasebenin, vergi kanunları ön plânda tutularak değerlendirildiği ve yönlendirildiği bir gerçektir. Muhasebe yalnız vergi kanunları için tutulmaz. Fakat vergi kanunları dikkate alınmadan da muhasebenin yürütülmesi düşünülemez. Bu nedenle de, muhasebecilere ve malî müşavirlere talep çok artmıştır. Buna karşılık muhasebe ilke ve kuralları çağın gerçeklerine göre geliştirilememiştir.

Muhasebe ilke ve kuralları muhasebe mesleğinin teşkilâtlandığı memleketlerde, meslekî kuruluşların yaptıkları sürekli ve yoğun çalışmalar sonucunda değişikliklere uğramaktadır. Çağdaş muhasebe ilkeleri, meslekî teşkilâtlanmanın ve dayanışmanın gerçekleştirildiği bir ortamda belirlenebilir. Ülkemizde birçok meslek dalı teşkilâtlandığı halde, maalesef ülke kalkınmasına temel teşkil edecek muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin teşkilâtlanması ve yasal güvence altına alınması, meslek mensuplarının çalışmasına rağmen, bugüne kadar mümkün olamamıştır.

Bugün bu mesleği yürütenler hukukî güvenceden yoksun, bilgi akımından uzak ve sorumluluğu olmayan bir durumdadır. Devlet dairelerinin çeşitli kesimlerinde çalışan bazı memurlar defter tutmakta, muhasebe işleri yapmakta ve mesleğin gelişmesini önledikleri gibi, vergi kaçakçılığına da sebep olmaktadırlar. İsteyen doktorluk, avukatlık, eczacılık, mimarlık, mühendislik, öğretmenlik, ... yapamayacağı ve yapamadığı gibi, ülkemizin milli çıkarları gereği kaçak olarak serbest muhasebecilik ve malî müşavirlik de yapılmaması gerekmektedir.

MESLEKLE İLGİLİ OLARAK VERGİ USUL KANUNUNDA YAPILAN YENİ DÜZENLEME

Takriben yarım asırdan fazla bir süre ile, çıktı çıkacak derken T.B.M.M. nin 19 Kasım 1985 tarihli toplantısında, «Yeminli Mali Müşavirlik» kurumu 213 sayılı V U K ' na bir ek ve iki geçici madde ile girmiş bulunmaktadır. 11 Aralık 1985 tarih ve 18955 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ilgili maddeler şöyledir :

T.C. Resmi Gazete — 11 Aralık 1985 Çarşamba Sayı : 18955
Kanun No. : 3239 Kabul Tarihi : 4/121985

BİRİNCİ BÖLÜM

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile ilgili Değişiklikler

MADDE 13 — 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 141. maddeyi takiben aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

Yeminli Mali Müşavirlik :

Ek Madde — Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu : Gerçek ve tüzel kişilerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin malî tablolarını ve beyannamelerini ilgili malî mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmektir.

Yeminli Mali Müşavirlerce gerçek ve tüzel kişilerin malî tabloları ve vergi beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde; bu belgeler kamu idaresinin yetkili elemanlarınca tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir.

Ancak, bu Kanun'la ve diğer kanunlarla kamu idaresine tanınan, teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılması ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikle ilgili işlemlerden sorumludurlar.

Yeminli Mali Müşavirlik ünvanının kazanılması, bunların yapacağı işler, sorumluluk sınırları, yönetim, çalışma ve disipline ilişkin esaslar ve diğer hususlar Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenir.

Yeminli Mali Müşavirler Odaları'nın kuruluşuna ilişkin esaslar kanunla düzenlenir.

Yeminli Mali Müşavirler Kurulu, biri başkan, biri başkanvekili olmak üzere 20 kişiden oluşur.

Yeminli Mali Müşavirler Kurulu'nun kuruluş, görev, çalışma ve denetim esasları, seçilme usulü ile diğer konular Bakanlar Kurulu'nca belirlenir.

Kurul üyeleri ve personeli özlük hakları bakımından, Sermaye Piyasası Kurulu üyelerinin ve personelinin özlük hakları rejimine tabidir.

Geçici Madde 14 — «Üç yıl süre ile görev yapacak olan ilk Yeminli Mali Müşavirler Kurulu üyeleri, biri Başkan ve biri Başkanvekili olmak üzere, bu Kanun yürürlüğe girdiği tarihi takibeden altı ay içinde Bakanlar Kurulunca atanır.

Üç yıllık sürenin bitiminde yeniden üyeliğe getirilmek mümkündür.

Kurul üyeliklerine atananlar ile kurulda görevlendirilen personelden T.C. Emekli Sandığı'na tabi olanların istemleri halinde, Emekli Sandığı iştirakçiliği devam eder.»

Geçici Madde 15 — «Yeminli Mali Müşavirler Kurulu'nun giderleri üç yıl süre ile her yıl Maliye ve Gümrük Bakanlığı bütçesine konacak olan ödenekten karşılanır.»

Son 50 yıldır, bu mesleği düzenleyici bir kanuna kavuşturmak amacıyla yapılan çalışmaların bu kadarcık bir sonuca ulaşmasını dahi, mutlulukla karşılamalıdır. Bu mesleği düzenleme çabalarının genel şanssızlığı, kanunlaşan ek madde ve geçici maddelerde de vardır. Meslek, bir vergi denetim aracı olarak düşünülmüş ve kuruluşunun Maliye ve Gümrük Bakanlığınca düzenlenmesi öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanununa eklenen madde ile hükümet, mesleğin kurulması açısından büyük önem taşıyan yetkileri de almış bulunmaktadır. Bu madde ve geçici iki maddenin hükümlerine göre hükümet :

1. Ünvanın kazanılması, yapılacak işler, sorumluluk sınırları, yönetim, çalışma ve disipline ilişkin esasları bir kararname ile düzenleyecektir.

2. Yeminli Mali Müşavirler (YMM) Odalarının kuruluşuna ilişkin bir kanun tasarısı hazırlayarak, T.B.M.M. ne sunacaktır.

3. YMM Kurulu'nun kuruluş, görev, çalışma ve denetim esaslarını, seçilme usulü ile diğer konuları bir kararname ile düzenleyecektir.

4. Altı ay içinde ilk YMM Kurulu üyelerini, üç yıllık görev süreleri ile atayacaktır.

Batı ülkelerindeki deneyimlere göre, (ilgili kararnameler henüz çıkmadığı, kurulun çalışma biçimi ve kurulları bilinmediği için) Kurul'un aşağıdaki işleri yapması gerekecektir:

1) YMM adaylarının başvurma yönetimini ve başvurular için kabul ölçülerini saptamak,

2) Adaylar arasından bilanço ve kâr-zarar onaylama (ve ek maddede öngörülen diğer işleri) yetkisi alabileceklerde aranacak meslekî ve ahlâkî yetişmişlik düzeyini belirli ölçülere bağlamak,

3) YMM lik yetkisini alacak olanlara uygulanabilecek meslek staj ve sınav yöntemini saptamak,

4) Meslek yetkisini sınavsız elde edecek kimseler olup olmayacağına karar vermek ve mesleğe sınavsız girecek olanlar varsa onlara uygulanacak mesleğe giriş şart ve ölçülerini tesbit etmek,

5) Bağımsız ve bağımlı çalışacak YMM lerin birbirlerinden ayrılması için gerekli ölçüleri saptamak,

6) Uzmanlık yetki belgeleri (sertifikaları) nin biçimini, içeriğini saptamak ve yetki ile ilgili sorumlulukların sınırlarını çizmek,

7) Uzmanlık yetkisinin kazanılması işlemleri ile ilgili kuralları tesbit edecek Bakanlar Kurulu kararının taslağını hazırlamak,

8) Odaların kuruluş kanunu tasarısını hazırlamak,

9) Mesleğe işlerlik kazandıracak gerekli diğer işleri yapmak.

SONUÇ

Halk sağlığı için hekimlik ve eczacılık, adaletin gerçekleşmesinde yargıcılık ve avukatlık ne ölçüde gerekli ise, işletmelerin ve ekonominin sağlığı için de muhasebecilik ve malî müşavirlik o ölçüde önemlidir. Bu

objektif gerçeği zamanında tesbit eden ülkelerin birçoğu çok önceleri bu sorunlarını çözümlenmişlerdir.

Yasal düzenleme ile 1986/Haziran sonu itibariyle göreve başlaması öngörülen ve 20 kişiden oluşan Yeminli Mali Müşavirler Kurulu'nun çalışma esasları henüz belirlenmemiştir. Bu nedenle konuşmak için erkendir. Ancak, Yeminli Mali Müşavirler Kurulu ünvanı altında büyük imtiyazlarla donatılmış ve az sayıdaki kişilerin yetkili kılınması durumunda, bu mesleği fiilen yürüten tahsil ve statüsü aynı durumda olan ve geniş bir çoğunluk oluşturan Muhasebeciler ve Mali Müşavirler aleyhine haksızlık ve eşitsizliğe yol açabilecek bir durum ortaya çıkabilir. Geçmişte denetim alanında amaçlanan hedeflere ulaşamadığı gibi, etkin ve yaygın bir denetimin gerçekleşmesi şansı zayıflar.

Birkaç bin kişilik bir denetim kadrosu yerine, bu işi yapan yüzbine yakın bir kadro ile yapılması halinde, yaygın ve etkin bir denetim sağlanabilir. Sorumluluk yüklenen ve bağımsızlığı bağlanan böyle bir kurulunun vergi artışlarını bugünkü seviyenin çok üstüne çıkaracağı bilinen bir gerçektir.

Yanlış sonunda doğruya dönüşür. Yanlış, yanlış olarak tutanlar, uzun süre götüremezler. Meslek yasal disipline kavuşturulurken, beraberinde bazı problemleri getirecektir. Mesleğin yasal disipline kavuşması, oturması için gereklidir.

Meslek, bilginin yanında, belki de bilgiden de öte, kişilik ve karakter ister. Bu yön asla ihmal edilmemelidir. Muhasebecilik yalnızca «yazma» mesleği değildir. Bilgi tek başına fayda üretmez.

Serbest muhasebecilikten ve malî müşavirlikten beklenen «dürüstlüğü hakemi» olmalarıdır. Mesleğe ait temel taşları yerine ve sağlam olarak oturtulursa, kısa sürede meslek saygınlığını kazanacaktır.

SEÇİLMİŞ KAYNAKÇA

Kitaplar :

Yazıcı, Mehmet (1986), «Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma», İstanbul Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul 1986.

Yazıcı, Mehmet (1986), «Muhasebe ve Vergi Denetimi», Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, İstanbul 1986.

Makaleler :

Aktuğlu, Mehmet Ali (1973), «Muhasebe ve Defter Tutma ile ilgili kav-

- ramlar», İzmir Ticaret Gazetesi, 18.4.1973, Sayı: 10729.
- Aktuğlu, Mehmet Ali (1973), «Muhasebecilik Mesleği», İzmir Ticaret Gazetesi, 30.4.1973, Sayı: 10729.
- Aktuğlu, Mehmet Ali, (1980), «Muhasebe, Defter Tutma ve Muhasebeleştirme Kavramları ile Muhasebecilik Mesleği Arasındaki İlişkilere Bir Bakış», Ege Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi, Yıl: 1, Nisan 1980, Sayı: 1.
- Aktuğlu, Mehmet Ali (1980), «Türkiye'de Vergi Muhasebesi Eğitimi Sorunları», Ege Ü., İktisat Fak. Der., Yıl: 1, Ağustos/1980, Sayı: 2.
- Aktuğlu, Mehmet Ali (1981), «Türkiye'de Vergi Muhasebesi Eğitimi Sorunları II», E.Ü. İktisat Fak. Derg., Yıl: 2, Ağustos/1981, Sayı: 3.
- Aktuğlu, Mehmet Ali (1983), «Yeminli Malî Müşavirlik Tasarısı Danışma Meclisinde», İzmir, Yeni Asır Gazetesi, 5.4.1983.
- Aktuğlu, Mehmet Ali (1983), «Eğitim ve Öğretim İle Muhasebe Kavramları Arasında Bir Söyleşi ve Türkiye'de Muhasebe Eğitiminin Önem Kazanması», Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 1, Kasım/1983, Sayı: 3.
- Coşkun, İlhan (1986), «Muhasebecilik Mesleği», Maliye Dünyası, Dünya Gazetesi, İstanbul 3.4.1986.
- Ervardar, Fehamettin (1983), «Düzenlenmesi Dikkat ve İtina İsteyen Malî Müşavirlik Mesleği», Türkiye İktisat Gazetesi, Ankara, 17.3.1983.
- Gören, Metiner (1984), «Serbest ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanun Tasarısı», Dünya Gazetesi, İstanbul, 19.7.1984.
- Seviğ, Veysi (1985), «Serbest Malî Müşavirlik», Dünya Gazetesi, İstanbul, 17.4.1985.
- Ulusoy, İbrahim (1986), «Serbest Muhasebecinin Ülkemiz Ekonomisindeki Önemi ve Sorunları», Mali Sorunlara Çözüm, Aylık Dergi, Ankara, Nisan 1986, Sayı: 4.
- Uzun, H. İbrahim (1985), «Düzenlenmemiş Meslek: Muhasebecilik ve Mali Danışmanlık», Dünya Gazetesi, İstanbul, 15.10.1985.
- Yazıcı, Mehmet (1986), «Muhasebe ile Denetleme İlişkisi ve Meslek Düzeni», Yüksek Ticaretçiler Dünyası, Aylık Dergi, İstanbul Temmuz/1986, Sayı: 1.

Yılmaz, Ö. Faik (1984), «Kamuoyuna Güvenilir Bilgi Sağlanması Açısından Malî Müşavirlik», Dünya Gazetesi, İstanbul, 12.6.1984.

Yurtsever, Ali Rıza (1986), «Vergi Denetiminde Serbest Malî Müşavirlik», Dünya Gazetesi, İstanbul, 7.8.1986.

Bildiriler :

Aktuğlu, Mehmet Ali (1976), «Türkiye'de Muhasebe Öğretiminde Sorunlar ve Alınması Gerekli Tedbirler», 1976 Türkiye'sinde Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları, 12. Türkiye Muhasebe Kongresine sunulan yorum, İstanbul, 22.10.1976.

Aktuğlu, Mehmet Ali (1979), «Muhasebe Eğitiminde Kullanılması Gereken Ders Araç ve Gereçleri», 1. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumuna sunulan bildiri, Marmaris/Muğla, 21.4.1979.

Aktuğlu, Mehmet Ali (1980), «Türkiye'de Vergi Muhasebesi Eğitimi Sorunları», 2. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumuna sunulan bildiri, Çeşme/İzmir, 26.4.1980.

Aysan, Mustafa A. (1986), «Yeminli Malî Müşavirlerin Eğitimi», Türkiye 8. Muhasebe Eğitimi Sempozyumuna sunulan bildiri, Bodrum/Muğla, 30.4.1986.

Ceyhan, Burhan (1985), «Serbest Muhasebecilik, Serbest ve Yeminli Malî Müşavirlik Mesleğinin Önemi ve Kanuni Nitelikleri», İzmir Ticaret Odası Seminerine sunulan bildiri. İzmir, Şubat/1985.

Çakıcı, Lâtif (1986), «Yeminli Malî Müşavirlik Mesleği ve Muhasebe Eğitimi», Türkiye 8. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'na sunulan bildiri, Bodrum/Muğla, 30.4.1986.

Sürmeli, Fevzi (1986), «Sermaye Piyasasının İşlerliği Yönünden Muhasebecilik Mesleğinin Bağımsız Bir Yasaya Dayalı Olmamasının Yarattığı Sorunlar», Türkiye 8. Muhasebe Eğitimi Sempozyumuna sunulan bildiri, Bodrum/Muğla, 2.5.1986.

Ö Z E T

Ülke ekonomisinin ana kalemini oluşturan vergi gelirleri ile bu vergilerle belirlenmede etkin bir rol oynayan «Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği» ayrılmaz bir bütündür. Son 26 yılda vergi sisteminde önemli yasal değişiklikler yapılmış olduğu halde, tablonun diğer kesitinde hiçbir yasal düzenlemenin yapılamaması ile süregelen belirsizlik ortamında, kadere ile başbaşa bırakılan muhasebeci ve mali müşavirlerin vergi artışını sağlamadaki tek yanlı istem ve çabalarına seyirci kalmıştır.

Devletin gelir kalemlerinin belirlenmesinde etkin bir rol oynayan ve görevleri gereği kamu yararı ile yakından ilgili bir alanda hizmet veren «muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği»nin kuruluş yasası henüz çözümlenmemiştir. Trilyonları aşan vergilerin saptanmasında aktif görev alanlara bir sorumluluk yüklenmemesi düşündürücüdür..

Türkiye'mizin hemen hemen bütün yörelerinde hizmet üreten yüzbin'e yakın meslek mensubu, bu belirsizliğe son verecek yasal bir düzenlemenin beklentisi içerisindeyim. Bu konu, sadece meslek mensuplarının kişisel çıkarlarıyla ilgili olmayıp, maliyenin, sosyal yapının ve ülke ekonomisinin geleceğiyle de yakından ilgilidir...