

Muhasebe Mesleğinin Teşkilatlandırılmasının Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkisi (*)

Prof.Dr. Erhan Kotar

Uludağ Üniversitesi, İİBF

Giriş

Yeminli muhasebecilik ve denetçilik mesleğinin eğitimi iki planda ele alınmalıdır. Bunlardan birincisi meslek eğitimine hazırlık niteliğinde olan temel mesleki eğitim, ikincisi ise temel mesleki eğitim elde edildikten sonra, mesleğin gerektirdiği formasyonu kazanmak ve bu formasyonu devam ettirmek, geliştirmek için yapılan meslek eğitimidir.

Temel mesleki eğitim, yüksek okullarda ve üniversitelerde yapılan ön lisans, lisans eğitimleri içinde yer almaktadır.

Meslek okulları orta öğretim düzeyinde ticaret liseleri, yüksek öğretim düzeyinde meslek yüksek okulları, muhasebe-maliye yüksek okulları gibi belirli bir meslek eğitimini amaçlayan okullardır. Üniversitelerimizin iktisadi ve idari bilimler fakülteleri, iktisat, siyasi bilimler, işletme fakültelerinin ilgili bölümlerinde, (işletme, maliye, iktisat gibi) yapılan eğitim doğrudan doğruya bir meslek kazandırmak için değil, ilgili bilim dalında araştırma ve uygulama yapabilmek için gerekli formasyonu vermeyi hedef almaktadır.

() Bu araştırma, 18-19 Nisan 1985 tarihinde Gazi Üniversitesi'nde mesleğin örgütlenmesi konusunda yapılan toplantıda sunulmak üzere Prof. Dr. Erhan Kotar tarafından hazırlanmıştır. 5 Mart 2015 tarihinde vefat eden Prof. Kotar'ın arşivinde bulunmuştur.*

Meslek eğitimi mesleğe girerken sınavlara hazırlama sırasında, mesleğe girildikten sonra kendini yenilemek, bilgileri güncelleştirmek için sürekli olarak yürütülen bir eğitimidir.

Muhasebe mesleğinin yasal bir niteliğe kavuşturulması sonucu muhasebe uzmanı olabilmek için en önemli koşul yüksek öğrenim yapmış olmaktır. Öğretim kurumlarında yapılan biçimsel (forrel) eğitimle bütünleşmiş, yüksek lisansa eş değer bir üniversite sonrası sürekli meslek eğitimi bağımsız muhasebe uzmanı ve denetçilik mesleğinin vazgeçilmez bir unsurudur. Bu görev kimlere düşmektedir? Muhasebe uzmanının yetişmesi için temel mesleki eğitim yüksek öğretim kurumlarında nasıl ve ne ölçüde verilmelidir? İyi bir temel mesleki eğitimin nitelikleri nelerdir? Sürekli mesleki eğitimi hangi kurumlar üstlenecektir? Mesleki eğitimin etkin olabilmesi için muhasebenin standartlaştırılması ile ilgili ne gibi tedbirler alınmalıdır? Tebliğimizde bu konulara kısaca değineceğiz ve bazı öneriler getireceğiz.

Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi

Muhasebe mesleğinin hızla gelişmesinin nedenleri aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1. Mesleğin öneminin ve yaygınlaşmasının nedenlerinden ilki tartışmasız bir biçimde sanayi devrimi ve ekonomik gelişme olmaktadır.

Büyük sermayelerin yatırılması sonucu yöneticilerle sermaye sahipleri arasında tarafsız, objektif ve güvenli raporların düzenlenme zorunluluğu, kredi verilmesi sırasında ticari ve sınai bankaların objektif raporlara olan ihtiyacı bağımsız bir meslek grubunun oluşmasını gerektirmiştir.

2. Anglo-Sakson ülkelerinde muhasebe mesleğinin yasal ve kamusal bir nitelik taşıması mesleğin gelişmesini hızlandırmıştır. İngiltere’de L’institute of Chartered Accountants ve Society of Incorporated Accountants’ın kurulması ve meslek mensuplarına ‘Chartered’ veya ‘Incorporated’ ünvanının verilmesi öte yandan ABD devlet sınavı ile meslek mensuplarına resmi bir nitelik verilmesi sonucu ABD’inde meslek mensuplarına ‘certificate’ verilerek ‘Certified Public Accountant’ denilmesi sonucu bu yasal himaye, mesleğin ününü aşmış ve seviyesini önemli bir biçimde yükseltmiştir.

3. Mesleğin gelişmesini etkileyen bu iki unsurdan başka anglo-sakson ülkelerinde iş çevrelerindeki zihniyet mesleğin gelişmesine uygun bir ortam olmuştur.

Nitekim Avrupa ülkelerinde günümüzde dahi, muhasebe denetimine karşı olan bir görüş mevcuttur. Muhasebe denetimi masraflı ve sıkıcı bulunuyordu, bunu bir sağlık kontroluna benzetirsek, sağlık ancak bozulduğu zaman kontrol edilir deniyordu, oysa İngiltere’de ve Amerika’da iş adamları için muhasebe denetimi bir alışkanlık olmuştur. Namusluluk sadece moral bir fazilet değildi ve iş adamlarının aksiyonlarında yer alması gerekiyordu, iş yapmak için ve işte başarı sağlamak için güven gerekiyordu. Namuslu bir davranış ‘chartered Accountants’ların mesleki faaliyetlerinin zahmetsizce yerleşmesi sonucu bir alışkanlık halini aldı. Buna uymayan işletmeler kamu oyu karşısında güvensiz duruma düştüler.

4. Dördüncüsü, çağımızda muhasebe uzmanlığı mesleğinin olumlu olarak gelişmesidir. Zira ekonomik ve sosyal yaşantıda devlet bu konuya gittikçe ağırlığını koymaktadır.

Devletin ekonomik ve sosyal yaşantıda etkinliğinin büyümesi, devlet gelirlerinin artması birçok yasal zorunluluklar getirmiştir. Ekonomik ve mali yasaların bu denli artışında muhasebe uzmanı işletmeleri aydınlatan, ihtiyatlı bir politika izlemelerine yardımcı olan bir unsur olmuştur.

5. Muhasebe mesleğinin gelişmesine imkan veren bu dört nedene işletmelerin bünyesinde yer alan muhasebenin rolünün değişmesini de eklemek gerekir.

Muhasebenin geçmiş olayları kaydeden ve vergi mevzuatının gerektirdiği bir teknik olmaktan ziyade, geleceğe dönük tahminler yapmak ve karar almak için başvurulmuş bir yönetim bilimi olduğu olgusu, muhasebe mesleğinin gelişmesini ve öneminin artmasını, fonksiyonunun derinleşmesini sağlamıştır.

6. Nihayet ‘iş dünyası’ diye adlandırılan kesimin yönetime katılma fikrinin işletmelere yavaş yavaş nüfuz etmesi, muhasebe mesleğinin sosyal rolünü arttırmıştır. İşletmede sosyal barışın sağlanması ve sosyal çatışmaların giderilmesi, adil ücret, ve gelirin dağıtılması muhasebe mesleğinin sosyal

yönünü oluşturmaktadır. Muhasebenin sosyal sorumluluğu, sosyal muhasebe uygulamaları; bu perspektif içinde muhasebe uzmanının rolünün meslek hayatında özel bir nitelik taşıyan bir sorumluluğa bürünmesine yol açmıştır.

Muhasebe Uzmanı ve İşletme İlişkisi

Muhasebe uzmanının faaliyetleri işletmenin kuruluşu, organizasyonu, yönetimi, yeni bir hukuki statü kazanması ve tasfiyesini de içeren geniş bir alan içine yayılmıştır.

Bazen muhasebe uzmanı işletme yöneticisine tavsiyelerde bulunur, bazen denetim görevini gerçekleştirirken hassas bir analiz yaparak işletmenin durumunu ortaya serer, işletme yöneticisi ile tartışırken geniş bir sentez kabiliyeti ile fikrini belirler. İşletmeler eski çağlarda işletmeye sermaye koyan, satın alan, satan, üreten ve yöneten bir kimse olarak bir tek şahıs ile özdeşleştirilirdi. Ancak ekonomik faaliyetler geliştikçe ticaret, teknik ve yönetim görevlerini kişiliğinde toplayan bu şahıs, fonksiyonların ve görevlerin ayrılması gereğini duydu. Bu nedenle işletmenin gelişme derecesine göre her görev önem kazandı ve ancak bir uzman tarafından yapılması uygun görüldü.

Bu çeşitli fonksiyonların uyumlu hareketi işletmede bir birlik oluşturdu. Muhasebe bu fonksiyonlardan ayrılamaz. Muhasebe işletme fonksiyonlarının tümü ile ilişkilidir. İşletmenin fonksiyonlarının bir ölçü aracıdır ve bu fonksiyonları birleştiren bir esas oluşturmaktadır.

Venedik'te 1494 yılında yayınlanan, ünlü İtalyan matematikçisi Luca Pacioli tarafından yazılan ilk muhasebe kitabında bu işletme ünitesinden söz edilmiştir. Pacioli kitabında papazlara değil tacirlere sesleniyor ve muhasebenin işletme yöneticisinin düşüncesinin bir desteği olduğunu ifade ediyordu.

İşletmenin bir ekonominin ünitesi olması, ekonomi ile ait olduğu sektör açısından yatay, diğer ekonomik sektörlerle dikey bütünleşmesi imkanını verir. İşletmeler büyüklüklerine göre coğrafi açıdan bölgesel, ulusal ve uluslar arası bütünleşmeler yaparlar.

İşletmeler uzun vadeli olarak kurulurlar; işletme faaliyetlerine belirli olmayan bir sürede devam ederler ve işletmeye ayrılan kaynaklar işletmenin kişiliğine aittir, zira işletmenin sahiplerinden ayrı bir kişiliği vardır.

İşletmenin topluma hizmet etmesi ve toplum refahının artmasına çalışması toplumun bir parçası olan işletme sahiplerini de mutlu edecektir. Çünkü topluma rağmen kişilerin mutluluğu uzun süreli olamaz. İşletme bu sosyal amacını gerçekleştirirken, işletmecinin kişisel menfaatlerinden soyutlanabilmesini sağlayacak bağımsız bir iş arkadaşına ihtiyacı olacaktır. Bu iş arkadaşı bağımsız bir muhasebe uzmanıdır.

Bağımsız muhasebe uzmanı, bu görevini yerine getirirken yapmış olduğu denetim görevi sonucu elde ettiği doğru bilgileri aynı sosyal ideali taşıyan yönetime, hissedarlara ve ilgililere verecektir.

Muhasebe Uzmanının Kişiliği ve Formasyonu İle İlgili Düşünceler

A. Yönetici sınıfına girmek için gerekli koşullar

1. Önce Karakter

a) Bir İdeale sahip olma

Yönetim kadrosuna giren kimselerin bir ideali olması gerekir. Materyalist olarak ifade edilen içinde yaşadığımız devirde bir mücadelenin kazanılması için sadece para ve gelirin gücü yetmez, bu araçlar sadece fikirlerin başarısı için pratik bir destektir. Öte yandan mücadele menfaatlerin çatışması değil, doktrinlerin çatışmasıdır.

Mesleki faaliyet sadece ihtiyaçların karşılanması için, gelir elde etmek değil, kişilerin varlığının amacıdır; kişiliklerini tamamlayan ve oluşturan bir unsurdur. Ancak bu amaç maalesef beşeri faaliyetlerde ekseriya bulunmamaktadır.

b) Bazı niteliklere sahip olma.

- . İrade ve sebat,
- . Yumuşaklık,
- . Mantık ve aklın duygu ve tutkularından önce gelmesi,
- . Yasalara uyma ve doğrulu,

c) Risklere katlanmasını bilmek.

2. Sonra temel eğitim

Eğitimin insan ilişkilerinde devamlı ve derin bir etkisi vardır. Felsefi ve edebi bir temel medeni ilişkileri arttırır.

Üniversite çevresi ile sıkı ilişkiler konferanslar, entelektüel faaliyetlere katılma, bilgi düzeyini ve mesleki olgunluğu arttırır.

3. Yabancı dil bilme, mesleki seyahatler ve ekonomik formasyon.

4. Yeniliklere açık bir kafa yapısı.

5. Çalışma eğilimine sahip olma.

Sekiz saatlik çalışma süresi entellektüel için düşünülmemiştir, zira entellektüel zamanını fikri gelişmesi için en iyi kullanmasını bilen bir kimsedir. Entellektüel her zaman gergin ve dikkatlidir. Entellektüel geceleri de devamlı ve düzenli olarak çalışan bir kimsedir; hatta pazarının bir kısmını da çalışma ile geçirir; ve belki de en verimli zamanları dinlencesinden ayırdığı bu zamanlarıdır.

Muhasebe uzmanları özel işletmeler veya mahkemelerin görevlendirmesi halinde kamu adına görev yaparlar ve kendilerine ait bir büro açarlar; bu çok iyi organize edilmiş büroda büyük gelirler sağlayabilirler. Ancak bu faaliyet tasasız ve gevşek kimseler için değildir; bu denli bir faaliyetin yürütülmesi için teorik bir temele dayalı uzun bir uygulama ile kazanılmış tecrübe ve bilgi birikimi gerekir.

B. Yöneticilerin düşünce yapısı ile ilgili nitelikler

Yöneticilerin öngörü, algılama, uyum sağlama, neşeli, canlı olma, yaratıcı bir hayal gücüne sahip olması, yapıcı bir espri niteliklerine ve ikna edebilme kapasitesine sahip olması gerekir.

Stuart Mill'in dediği gibi 'Uygarlık, bir işi, insanlarla birlikte yapma sanatındaki ustalık üzerine kurulmuştur.

C. Bir şefin yetenekleri

Olumlu

- İnsanları tanımak. karşındaki insanı tanımak ve ne hissettiğini bilebilmek.
- Objektiflik. Herkes için doğru ve eşit olmak, yardım etmeyi, kolaylaştırmayı aramak, her şeyi olduğu gibi görebilmek.
- Kendine güveni olma. İsteddiği şeyi bilme kararlarında güvenli olmak.
- İnsiyatif sahibi olma. Sezgi kabiliyeti olma, yeni İmkanlar görebilme ve onları kullanabilme.
- Karar alabilme. Değişken koşullara uyabilen yeni kararları almayı bilme.
- Girişkenlik. Sorumluluk almaktan ve sorumluluk hissetmekten mutlu olma.
- İradesi olma. İşletmesindeki son adama kadar iradesini geçirebilme yeteneğinde olma.

Karşıt

- Anlama noksanlığı, katılık, kuruluk, uyum sağlayamama.
- Hissi olma, dar bir espriye sahip olma, her şeyi kendi üzerine çekme değişken mizaçlı olma.
- Etkilenebilir olma, fikrini ve kararlarını devamlı olarak değiştiren bir kişiliğe sahip olma.
- İyi istikameti tayin edememe. Rüzgarın nereden eseceğini bilememe, rutin durumlardan çıkamama, geriye dönememe.
- Tereddüt. Karar alamama, kararlarında geç kalma, kötüye gidildiği zaman müdahale edememe.
- Sorumluluk almaktan korkmak, her şeyden önce sorumluluğun olmadığı durumları arama.
- Zayıf olma. İradesi yeterli olmama, her engelin önünde gerileme.

D. Zekanın Formasyonu

Zekanın formasyonu daima yenilenmek zorundadır; zekanın nitelikleri arasında en önemli olan kanaate göre gerçeği yansıtan gözüpek bir istek olmalıdır. Gerçeğe aşk derecesinde bağlılık gerekir. Gerçeği isteme niteliği hiçbir zaman bir menfaate bağlı olmamalı ve lütfu rıza göstermemelidir.

Düşünceye hiçbir şey bu mükemmel doğruluk kadar önemli olamaz. Şüpheli ve karışık bir anlam yaratan düşüncelerden uzak bir zihin berraklığına sahip olunmalıdır. Önce kendine çevrilmiş eleştirel, daima doğruyu arayan bir espriye önem verilmelidir. Hataların lütfu zekayı oluşturan bir ilke değildir.

Zeka, yöntemlerin ve tekniklerin esiri olmamalıdır. Güçler köleleştirildikçe, güçlerin etkisi artar, araçlar insanların hizmetindedir, insanlar araçların hizmetinde değildir. Paskal'ın dediği gibi 'iyi düşünmek için çalışalım'.

E. Muhasebe Uzmanında Olması Gereken Yetenek ve Nitelikler

Bir uzmanda genel anlamda, bilme, bildiğini yapma, yaptığını bilme niteliği aynı dozda bulunmalıdır.

Paris Muhasebe Uzmanları Birliğince özet olarak muhasebe eksperleri; 'kamuya yararlı hizmet sunmak için, her cins hesapları ve muhasebeleri değerlendiren, doğruluğunu onayan, denetleyen, organize eden, düzelten çalışmaları yapabilecek ölçüde olgunluk kazanmış bir meslek sahibidir.

i) Muhasebe uzmanında bulunması gereken nitelikler

Muhasebe uzmanı anlayışlı, yumuşak, açık, kararlarında tarafsız ve takdirlerinde iyi huylu olmalıdır. İşlerinde doğruluk ve kesin bir tavır koymayı sağlayan tam bir dürüstlikle bezenmiş ahlaki bir kişiliğe sahip olmalıdır.

ii) Psikolojik unsurlar

Psikoloji, muhasebe uzmanının çalışmasında önemli bir rol oynar. Bir başkasının işini denetlemek büyük bir incelik ve tedbir ister. Başkalarının itimadını kazanmak için bilgi sahibi olmak, gözlem yapabilmek, dinlemesini bilmek gerekir. Muhasebe uzmanı sakin tabiatlı, uyuşma sağlayacak bir yapıya sahip olmalı, hatta biraz da uyuşma sağlama konusunda inatçı olmalıdır.

iii) Gerçekleri anlama

Muhasebe uzmanı geniş bir anlayışa sahip olmalıdır. Çalışmasında ayrıntılara girmesi halinde, bağlı olduğu birliğin ilkelerini daima hatırd tutmalı, görevi ile ilgili konular ile, ilgili olmayanları birbirinden ayırmalıdır.

iv) Bağımsız bir düşünceye sahip olma

Muhasebe uzmanı kesin bir fikri bağımsızlığa sahip olmalıdır. Kişisel çıkarımın yönlendirdiği bir vicdana değil, eleştiri yapabilen, görevini tam ve eksiksiz yerine getirmesini sağlayan bir vicdana sahip olmalıdır.

Diğer bir görüşe göre muhasebe uzmanında önce yetenek, karar verebilme ve iyi niyet, irade, sükûnet, yöntem, doğruluk ve fikri bağımsızlık, saygı, ihtiyat aramalıdır.

Muhasebe uzmanı devletle birlikte çalışan bir kişidir ve devlete yön verir; ancak bu görevini yaparken kişinin de hakkını korur, hakemlik yapar, adaletin tecellisinde yardımcı olur; objektif ve tarafsızdır, mesleğin icrasında özen gösterir.

Bir bistürinin cerrahın dışında bir kimsenin elinde hiçbir şey ifade etmediği gibi, bir radyografinin yorumu radyoloğun dışında bir kimse tarafından yapılamıyorsa, çok mükemmel bir mikroskop meslekle ilgisi olmayana yararlı değilse; bir köprünün projesi ancak mühendis ve mimarlar tarafından yapılabiliyorsa, muhasebenin kaydı, sentezi, analizi, yorumu, raporlanması ve denetimi muhasebe mesleği mensupları tarafından yapılmalıdır.

Gittikçe artan bilgiler, ilgi alanları ve bunların getirdiği gittikçe artan sorumluluklar bir muhasebe düşüncesini ve muhasebe kültürünü oluşturmaktadır. Muhasebe uzmanı bu kültür ve düşüncüyü kendi bağımsız düşüncesiyle birleştirmelidir.

Öte yandan, bir diğer kaynağa göre, bir muhasebe uzmanında bulunması gereken temel nitelikler:

- Tüm mesleki formasyonun temelini oluşturan genel kültür,
- Tüm muhasebe ve ticaret hukuku alanlarında tam bir uzmanlık,
- Mesleki ve entellektüel olgunluk,

- Çeşitli işletmeler hakkında derin bir bilgi,
- Devamlı olarak yenilenen ve tamamlanan teorik bilgiler ve pratik deneyimler kazandıran toplantılara katılma,
- Hayat tecrübesi, kendine güven, sorumluluk duygusu,
- Sabır ve sebat,
- Maddi bağımsızlık, sözlerinde ve hareketlerinde ihtiyat, objektiflik, tarafsızlık,
- Meslek aşkı ve yaşamasını bilme.

Bu niteliklere iyi bir hafıza, çabuk anlama ve sezgi yeteneği, engelleri aşabilme için metanet ve irade de eklenebilir.

Amerika’da CPA (Certified Public Accountant) Fermanlı Kamu Muhasebecisi’nin nitelikleri konusunda (American Institute of Accountants) Amerikan Muhasebe Enstitüsü’nün aradığı başlıca nitelikler:

- i) Doğrudan doğruya bir gözetim bulunmasa dahi titiz, özlü ve bilinçli bir çalışmanın gereğini duymak,
- ii) Sentez ve analiz yapabilme yeteneğine doğal olarak sahip olmak,
- iii) Yabancı olayları ifade ve takdim edebilecek, anlamlarını yorumlayabilecek ve bu olaylardan açık ve veciz bir dille sonuçlar çıkarabilen bir yeteneğe sahip olmak,
- iv) Ayrıntıların etkileyemediği açık bir görüş,
- v) İş adamlarıyla ilişkilerde rahatlık sağlayan bir davranış, sükunet , feraset ve saygı uyandıran hoş bir kişilik,
- vi) Matematik bulgulara karşı büyük bir saygı,
- vii) Gizli bilgileri ifşa etmeden kaydetme yeteneği.

Fransa’da ‘Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrees’ (Muhasebe Uzmanları ve Kabul Edilmiş Muhasebeciler Birliği) nin bir toplantısında muhasebe denetimi ile ilgili olarak ‘Tahkik etmek, doğruluğu, gerçeği ortaya koymaktır; teknik yetenek ve ahlaki bir değer isteyen muhasebede gerçeği ortaya koymak, zor, sınırlı, hassas ve biraz da hırslı bir iştir’ diye ifade edilerek; muhasebe denetçisinin bağımsızlığı ile ilgili olarak denetçinin entellektüel bir namus anlayışı, öte yandan ahlak kurallarına bağlı

olması, denetimini yaptığı olaylar insanlara karşı aynı anlayışı göstermesi, kişisel yargılarında ve tahminlerinde birçok araştırma yaparak bir kanaate varması, çalışması sırasında aydınlatıcı açıklamalara yer vermesi tüm ispat edici belgeleri sunmaya özen göstermesi, aynı zamanda denetçinin denetimini yaptığı kimselerle ve kuruluşlarla ince ve ölçülü davranışlarda bulunması, faaliyetlerini geciktiren ve engelleyen davranışlara karşı sabırlı olmasının gerektiği belirtilmektedir. Denetçi sarsılmaz bir inatçılıkla görevini yapmalı, kararlarında aynı ısrarı göstermelidir.

Bir tanınmış yazar, ‘Muhasebe mesleğinin icrasında zihni melekelerin rolü’ isimli kitabında muhasebe uzmanında müşahade, analiz ve olaylara nüfuz edebilme yeteneği olarak üç temel nitelikten söz etmiştir.

‘Müşahade görsel ve işitsel bir iletişim ile derinliklere nüfuz eden ve kuvvetli bir intiba bırakacak biçimde yoğun olan işitme ve görmedir’. Ayrıntılara kadar inebilen teksif edilmiş bakış, bilinçten bilinç altına iner. Hanımların bir bakışta başka bir hanımın tuvaletini en ince ayrıntılarına kadar görebilmesi yeteneğine benzer bir yetenek muhasebe uzmanında bulunmalıdır.

Analiz müşahade sonucunu ortaya çıkarır. Bir olayı, bir konuyu veya bir seri olayı analiz etmek analiz edilen şeyi oluşturan çeşitli unsurlar arasındaki birleşik noktaları ayırmaktır, ancak bu çalışmada zekanın ciddi olarak teksif edilmesi gerekir.

Olaylara nüfuz edebilme, insan faaliyetlerindeki derin nedenleri ortaya çıkarmak, bu nedenleri meydana getiren olayları araştırmak ve aralarındaki ilişkileri belirlemektir; öte yandan görünüşte değişik olan olaylar ile açıkça görünmeyen gizli ilişkileri bulabilmektedir.

Denetim tekniği karşılaştırmalar ve yaklaşımları esas alır, aynı zamanda raporların uygunluğunu sağlamak, toplanan belgelerin karşılaştırmasını yapmaktır.

Nihayet UEC (Union Europeenne des Experts Comptables Economiques et Financiers) ‘Mali ve Ekonomik Muhasebe Uzmanları Avrupa Birliği’nin ilk kongresinde muhasebe uzmanının mesleği ve faaliyetinin moral yönü ile ilgili olarak:

- i) Muhasebe uzmanının eğitilmek zorunda olduğu moral kişiliği,
- ii) Muhasebe uzmanının mesleki faaliyetinin moral yönü,
- iii) Muhasebe uzmanının mesleki faaliyetini gerçekleştirmesinde sosyal bilince sahip olma,
- iv) Muhasebe uzmanının başarılarının moral denetimi üzerinde durulmuştur.

i) Moral Kişilik

Muhasebe uzmanı bir uzman olduğu kadar kendine itimat edilen bir kişidir. Bu itimat uzmanın rolünün ve hukuk hükümlerinin gerektirdiği güvene ve uzmanın yetenek ve bilgisine dayanır. Uzmanın moral kişiliği uzmanın uymak zorunda olduğu moral normlara bağlılığını gerektirir, bu tabii hukukun dolayısı ile pozitif hukukun gereği olan, adalet, dürüstlük, insan kişiliğinin itibarı olmaktadır ki, bu uzmanın bir yaşam kuralı olarak kabul edeceği bir haslettir. Muhasebe mesleğinde uzmanın durumu ekseriya zordur, zira, moral bir karar teknik değerlemeler sonucu olmaktadır. Muhasebe uzmanının karşısında vergi dairesi veya mükellef, büyük bir sanayici veya işçi şirketi, bir banka veya kredi alan bir işletme... bulunabilir; bu durumda uzmanın vereceği karar somut deliller ile meslek bilgisinin bir bileşkesi olmalıdır.

Muhasebe uzmanının vicdanının kabul etmediği maddi imkanlar ve fırsatlar ile karşılaşmasında kendisine yardımcı olacak olan ahlaki kişiliği olacaktır.

ii) Meslek Faaliyetinin Moral Yönü

Moral kişilik statik değil dinamik bir unsurdur ve mesleğin icrasında kendini gösterir. Meslek ahlakında en ufak bir bozulmanın reaksiyonu büyüktür ve derhal kamuoyuna yansır. Muhasebe uzmanları yasal olmayan kayıtlar, hayali hesaplar, gizlenmiş karlar, abartılmış giderler ile karşılaşabilirler... bu durumlar karşısında susmaları istenebilir; muhasebecilerin bu durumlarda kendilerine sağlanacak menfaatleri kabul etmeyecek bir meslek ahlakına sahip olmaları gerekir ki, bu, ahlaki kişilikle bütünleşmiş meslek ahlakıdır.

iii) Mesleki faaliyetin gerçekleştirilmesinde sosyal bilince sahip olma Birlik duygusu ve bu birlik duygusuna hizmet, muhasebe uzmanının samimi davranışı ve mesleki faaliyeti ile karakterize edilmek zorundadır. Muhasebe uzmanı kendi kişiliğine bağlı olmalıdır, ancak bu mali ve ekonomik olarak kendi içine kapanma değildir. İstek ve duyguların ahlaka uymayan bir sapması ve zihni bir hata, içine kapanmış bir kişiliği daha çok etkileyebilir.

Sanayi, bankalar ve mali kurumlar, ticaret, yani günümüzdeki teknolojik imkanlarla karmaşık bir durum alan ekonomik hayat ve uluslararası ilişkiler, toplum hayatına girmiş ve toplumu her yönden etkilemektedir. Ancak toplumun varolma hakkı vardır, toplum kişilerin özel yararlarına kurban edilmeyecektir. Bundan şu sonuç çıkar: ekonomik ve finansal fonksiyona sahip olanlar, kararlarını ve faaliyetlerini sosyal ahlakın ilkelerine göre yöneltmek zorundadır. Toplum ile yek vücut olan özel organların çeşitli fonksiyon ve görevleri vardır; toplumun çeşitli kesimleri ile işletmeler, işçiler, küçük veya büyük mülk sahipleri ... ile ilişkide olan muhasebe uzmanları sosyal adalet ilkelerine göre hareket etmeli, bu hareketleri soyut bir biçimde değil, ancak kültür, yer ve zamana göre somut bir davranış olmalıdır.

iv) Muhasebe uzmanının başarılarının moral denetimi

Burada başarının büyük bir kazanç sağlama açısından maddi olmayan yönü, başarının ahlaki sözkonusu değildir. Bilinç noksanlığı büyük kazançlar sağlama imkanı verebilir, ancak sonuç olarak geriye kalan bilinç noksanlığıdır.

Fakat moral başarılarından ve bir sistemin gerçekleşmesinden hakikat çıkar. Bu bir ağacın meyvesine benzer; bir işe yarar veya yaramaz. İyi ağaç kötü meyve vermez; kötü ağaçtan da iyi meyve beklenemez.

İş hayatında bir çok işler karmaşık ve başlangıçta zor anlaşılır durumdadır, zaman burada önemli bir fonksiyona sahiptir, izlenen yolun ahlaki ve meşru olup olmadığını, kişilerin ve topluluğun birbiriyle uyum sağlayıp sağlamadığını zaman gösterecektir.

Bu durumda geriye bir göz atmanın önemi büyüktür. Başarının denetimi ve bundan çıkan değer yargısı, herkesin sadece kendi yargısına dayanması halinde daha emin ve daha tam olacaktır.

Ülkemizde Muhasebe Mesleğinin Yasal Olarak Örgütlenmesi

Geçmişteki bütün çabalara rağmen bugüne kadar gerçekleşmeyen batılı anlamda ve ülke ihtiyaçlarına cevap verebilecek mesleki bir örgütlenme nihayet kanunlaşmasını beklediğimiz yasa tasarısı ile sonuçlanmak üzeredir.

Yasa tasarısında sözü edilen meslek mensupları:

- Serbest muhasebeci,
- Serbest mali müşavir,
- Yeminli mali müşavir

olarak gruplanmaktadır. Arka sayfadaki şemadan da anlaşılacağı üzere,

- Serbest Muhasebeci

Ticaret lisesi mezunu 2 yıl serbest muhasebeci yanında çalışma koşulu ile 2 yıllık, 4 yıllık meslek yüksek okulları veya üniversitelerin ilgili fakültelerinden mezun olmak koşulu ile,

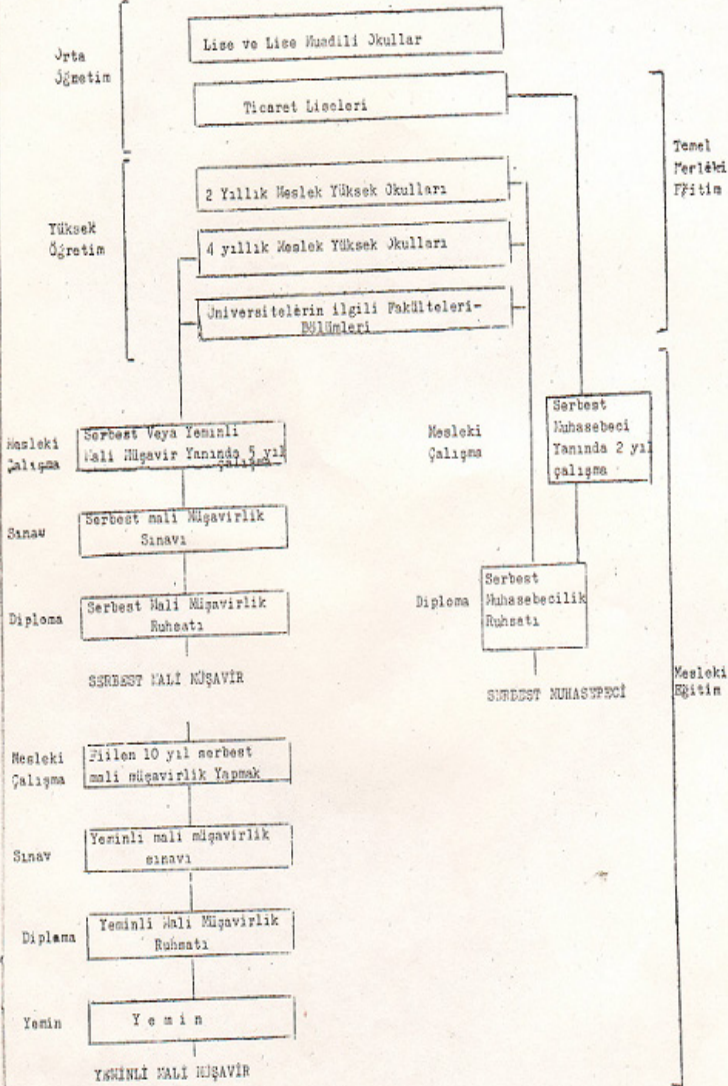
- Serbest Mali Müşavir

4 Yıllık meslek yüksek okulları, üniversitelerin ilgili fakültelerinden mezun olmak, serbest veya yeminli müşavir yanında 5 yıl çalışma, serbest mali müşavirlik sınavını verme, serbest mali müşavirlik ruhsatı alma koşulu ile,

- Yeminli Mali Müşavir

Fiilen 10 yıl serbest mali müşavirlik yapma, yeminli mali müşavirlik sınavı verme, yeminli mali müşavirlik ruhsatı alma, yemin etme koşulu ile olunmaktadır.

Muhasebe Eğitiminin "SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU TASARISI" Açısından Genel Akış Şeması



Yasa tasarısının gerekçesinden anlaşılacağı üzere muhasebe uzmanından veya tasarının ifadesine göre mali müşavirden beklenen bir işletmenin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili kanun hükümleri gereğince tutulan kayıtları sonucu çıkartılan bilançonun muhasebe usüllerine uygun olarak çıkartılıp çıkartılmadığını araştırmak, hasılat ve giderlerin doğru olup olmadığını, kayıtlara göre düzenlenip düzenlenmediğini incelemek ve çıkartılan mali tabloların muhasebe ilkeleri ve denetim standartları açısından uygunluğunu tasdik etmek, böylece işletmenin mali tablolarının özellikle bilançoların, gelir-gider, kar ve zarar hesabının, vergi beyannamelerinin doğru, tam ve güvenilir olmasının sağlanmasıdır.

Bu nedenle mali müşavir bilgisine ve yeterliğine olduğu kadar ahlaki niteliğine inanılması gereken yüksek öğrenim görmüş, staj, sınav ve ruhsat alma gibi mesleğin özel şartlarını yerine getirmiş bir kimse olarak tanımlanmaktadır.

Öte yandan tasarının gerekçesinde muhasebe uygulamasının bir yeknesaklıktan mahrum oluşunun bilgi verme açısından gerek işletmeciye ve gerekse ilgililere güvenilir ve anlaşılır bilgi sağlayamadığı belirtilerek, sözü edilen bu amaçların gerçekleşmesi için bağımsız mali müşavirlerin eğitilmesi ve onlara uzmanlık ruhsatlarının verilmesini sağlayan bir sistemin kurulmasına ihtiyaç olduğu ortaya konmuştur.

Temel Mesleki Eğitim Aşamasında Muhasebe Eğitimi

Temel muhasebe mesleği eğitiminin verildiği orta öğretim kurumları ile yüksek öğretim kurumlarında muhasebe programlarının belirlenmesi için herşeyden önce muhasebe eğitiminde bir birlik sağlanmalıdır. Bu birliği sağlayacak olan, ülkemizde uygulanmasının gereği kanaatimce tartışmasız olan genel hesap çerçevesini hazırlama çalışmalarının yapılmasıdır.

Genel hesap çerçevesi ilerde hazırlanacak genel hesap planının temelini oluşturacak ve bu temele göre genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri belirlenecektir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri muhasebe eğitimi ve muhasebe pedagojisinde esas alındıktan sonra, muhasebe usulleri ve denetim standartlarının tespiti çalışmaları yapılmalıdır.

Muhasebenin eğitimi ve uygulamasında bir birlik sağlayacak olan milli bir hesap planı çalışmaları yapılmadıkça ayrıntılı ders programlarına inmek, modeller oluşturmak kanaatimce erken sayılmaktadır.

Ancak muhasebe mesleğinin formasyonunun temel mesleki eğitim aşamasında etkin bir biçimde yapılması isteniyorsa, gerçekleştirilecek çalışmalar aşağıdaki başlıklarda toplanabilir:

- Eğitim kurumları ile meslek teşekkülleri arasında eğitim programlarının belirlenmesi açısından çalışmalar,

- Muhasebe eğitimi ile yönetim bilimleri eğitimi arasında amaç ve terminoloji birliğinin kurulması, homojenlik sağlanması,

- Üniversitelerde eğitimin uygulanmanın ihtiyaçlarına dönük olarak yapılması ve programların günün koşullarına uygulanabilmesini sağlamak için gerekli esnekliği taşıması,

- Yeni gelişen bilgisayar bilimi uygulama ile ilgili bilgi ve iletişim ilişkilerinin incelemesi ve elektronik bilgi işlem teçhizatının gelişmesi ve kullanılmasında teknik ve matematiksel bilgileri bir araya getirmesi bakımından çok önemlidir. Eğitim sisteminde bilgisayarın yer almasının avantajı muhasebecilerin bilgi işlem mühendisleri ile çalışarak sonradan işletme içinde bilgisayarın uygulanmasından sorumlu tutulması ve işlerin kolaylaşmasını sağlayarak ortak bir anlayışı yaratan ortak dilden konuşabilme imkanının sağlanması,

- Eğitim programlarının tespitinde optimal sınıf sayısı belirlenmesi,

- Seçilecek öğretim yöntemleri ile ilgili çalışmalar yapılması,

- Çağdaş öğretim yöntemleri ile ilgili çalışmalar yapılması,

- Çağdaş eğitim teknolojilerinden yararlanmak Audio-Visuel yöntemlerin öğretim yöntemi üzerindeki olumlu etkilerinin araştırılması,

- İyi eğitilmiş ve kendini sürekli olarak yenileyip geliştiren bir eğitim kadrosunun yetişmiş olması ve yetiştirilmesi,

- Nitelikli talebelerin muhasebe disiplinine yönelmelerinin sağlanması.

Sürekli Mesleki Eğitim Aşamasında Muhasebe Eğitiminin Örgütlenmesi ve Milli Bir Muhasebe Konseyinin Kurulmasının Gereği

Sürekli meslek eğitiminin önemi, mesleğin örgütlenmesi ile gittikçe artmaktadır. Kanun tasarısında da öngörüldüğü gibi mali müşavirlerin eğitilmesi ve uzmanlık ruhsatlarının verilmesini sağlayan bir sistemin kurulması sürekli mesleki eğitimin esasını oluşturacaktır. Ancak temel mesleki eğitim ile sürekli mesleki eğitim arasında ilişkileri belirleyecek ve koordinasyonu sağlayacak bir kuruluşa gerek vardır. Bu koordinasyonu sağlayarak en yakın ilgili bir bakanlığa bağlanacak olan ‘Muhasebe Milli Konseyi’nin’ kurulmasıdır. Bu konseyin milli olma niteliğini taşıması şimdiye dek çeşitli yabancı kaynaklardan gelen batı etkilerinin milli bir potada eritilmesi anlamının vurgulanmasıdır. Bu konseyin görevi kanaatimce aşağıdaki gibi olmalıdır:

- Muhasebenin metodolojik ve teknik araştırmalar ve aynı zamanda pratik uygulamalarla ilgili sentez ve koordinasyonu görevini yapması,

- Biçimsel ve biçimsel olmayan muhasebe eğitimi organizasyonu, hesapların tutulması ile ilgili tüm belgeleri yayınlamak, incelemeler yapmak, bilgileri toplamak,

- Devlet tarafından doğrudan doğruya veya dolayısı ile denetlenen kuruluşlar ve kamu kuruluşları tarafından tavsiye edilen hukuki düzenlemeler ve muhasebe ilke ve standartları hakkında fikrini söylemek,

- Bir yandan işletmelere ve mesleki kuruluşlara, öte yandan Devlet İstatistik Enstitüsü’ne ve Devlet Planlama Teşkilatı’na amaçları doğrultusunda muhasebe ile ilgili bilgiler vermek ve işbirliği yapmak, açısından tüm kuruluşlarla (öğretim kurumları, meslek kuruluşları, dernekleri...) ilişki kurmak,

- Ve özellikle ülke çapında uygulanacak genel hesap planının işletmelerin ve Devlet Planlama Teşkilatı ve Devlet İstatistik Enstitüsü’nün amaçları doğrultusunda hazırlığını yapmak, kanun tasarısında öngörülen meslek odaları, meslek kuruluşları (Odalar Birliği, Türk İş, Tüsiad, Sermaye Piyasası Kurulu... gibi), dernekleri ve öğretim kurumları ile sürekli ve geçici komisyonlar oluşturarak çeşitli sektörlerin fikrini almak, olmalıdır.

Genel hesap planı ile ilgili çalışmalar, milli muhasebe konseyinin başlıca görevi olacaktır.Bu görev statik değil, ancak dinamik bir karakter taşıyacaktır.

Sürekli mesleki eğitimin organizasyonunun tasarıda yer alan odalar birliğinin görevleri arasında zımnen yer aldığı görülmektedir.Bunların başında:

- Genel kabul görmüş muhasebe ilişkilerinin tespiti,
- Muhasebe usullerinin ayrıntılı olarak belirlenmesi,
- Denetim standartlarının tesbiti,
- Serbest mali müşavirlik ve yeminli müşavirlik sınav konularının tesbiti, ilgili kaynakların belirlenmesi ve odalar, meslek kuruluşları, öğretim kurumları aracılığı ile duyurulması,
- İşletmelere iş akdi ile bağlı olan her düzeyde görev yapan muhasebeciler ile, kanun tasarısında yer alan nitelikleri taşımayan muhasebe yardımcılarının eğitim ve organizasyonunda önlemler almak,
- Sınavlara hazırlık ile ilgili kurslar başta olmak üzere, seminer, sempozyum, mesleki toplantılar düzenlenmesi, bu amaçla yüksek öğretim kurumları ile işbirliği sağlanması.

Ayrıca Odalar Birliği muhasebe mesleğinde meslek ahlakı ve mesleğin deontolojisini belirlemelidir.Meslek ahlakı (ethique) tebliğimizde genişçe yer verdiğimiz muhasebe uzmanının ahlaki kişiliği, davranışları ve faaliyetlerini belirleyen, sadece rasyonel ilkeler üzerine kurulu olan faaliyetlerin ahlaki yönüdür.

Mesleğin deontolojisi ise muhasebe uzmanının fonksiyonel olarak iş ilişkisinde bulunduğu kişi, işletme ve kuruluşlar, öte yandan diğer muhasebe uzmanları arasındaki ilişkileri etkileyen kuralların tümüdür. Meslek ahlakı ve deontolojisinin bir ders kapsamı içinde temel mesleki eğitim ve sürekli mesleki eğitim kurumlarında oluşturulması sağlanmalıdır.

Sonuç ve Öneriler

Günümüzde muhasebecinin eğitiminin sınırları yoktur. Eskiden bir kere elde edilen bilgiler hayat boyunca yeterli olurdu. Şimdi ise bu bilgiler ancak belirli bazı alanlarda ve ancak bir kaç yıllık bir süre içinde geçerlidir. Yeni buluşlar ve gelişmeler, yeni kanunlar ve uygulama alanları sürekli bir öğrenmeyi gerektirmektedir. Bu eğitim, yayınları izlemekle elde edilebileceği gibi, ileri düzeyde seminerler ve kurslarla da elde edilebilir.

Bu hiç bitmeyen eğitim yüzünden batı ülkelerinde mesleğe girecek kişilerin sayısı gittikçe azalmaktadır. Mesleğin genellikle iyi bir şöhreti olmasına rağmen, geniş ve ayrıntılı eğitim gerekliliği pek çok kişinin kariyer olarak seçmesine engel olmaktadır. Aynı zamanda pek çok kimse çeşitli aralıklarda uzmanlık bilgisini gerektiren sınavlarda başarılı olamayacaklarını hissedebilirler. Kesin olarak tanımlanmış eğitim düzeyleri ve nitelikleri sonucu, daha derine inen ihtisaslaşma, mesleğe istekli olanları çoğaltabilir.

Amaca yönelmiş teknik eğitimin yanı sıra, hiç şüphesiz genel bilgiler için iyi bir temel olarak ve günlük olaylarla sürekli ilişki kurulmalıdır. Böylelikle etkinlik sağlanacak ve gelişmiş bir yargı olanağı doğacaktır. Özellikle bu unsurların gerçekleşmesi, fazla kısıtlı bir uzlaşma gibi görünen muhasebe mesleğini genç muhasebeciler için ilginç hale getirecektir. Bu suretle genç muhasebeciler, bize günümüzün ve geleceğin problemlerinin çözümünde yardımcı olacaktır.

Bu nedenle aşağıda yer alan önerilerimizin gerçekleşmesi halinde muhasebe mesleğinin eğitimi alanında çok önemli adımların atılacağı kanaatindeyiz.

- Milli Muhasebe Konseyinin bir kanun teklifi ile kurulmasının sağlanması,
- Muhasebe eğitimine yönelik muhasebe fakülte veya bölümlerinin yüksek öğretim kurumunca incelenerek kurulmasının sağlanması,
- Muhasebe ile ilgili yasalar (Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu... gibi) uygulamalar, kurallar, düzenlemeler ve ilkeler gözden geçirilerek bir 'Muhasebe hukuku' oluşturulması,

- Sürekli mesleki eğitimin meslek odaları ve yüksek öğretim kurumları ile birlikte organize edilerek kurumsallaştırılması,

- Meslek mensuplarına (serbest mali müşavir, yeminli mali müşavir) yüksek öğrenim kurumlarında ve sürekli mesleki eğitim kuruluşlarında eğitime katılma, öte yandan yüksek öğrenim kurumlarında ders veren ilgili öğretim üyelerinin sürekli mesleki eğitim kuruluşlarında ders verme imkanının sağlanması,

- Temel mesleki eğitim programlarının, uzun vadeli düzenlemeler beklenmeden, şimdiden mesleğin amaçlarına uygun formasyonu verebilme açısından bir geçiş dönemi ön görülerek gözden geçirilmesi.

XIX. yüzyılın sonlarında düzenlenmesine başlanılan dünya muhasebe kongrelerinin en önemli yararı, muhasebe yöntemlerinin dünyaya yayılmasını, muhasebenin niteliğinin dünya düzeyinde gelişmesini, ilerlemesini sağlamasıdır.

Vlaeminck - 1956

XX. yüzyılda doktriner kavramlar ve yazarlar arasında asla rahatsızlık yoktu.

Vlaeminck - 1956

XX. yüzyılda muhasebecilik mesleğinde yeni vizyon doğmuş, bu vizyon yeni anlamlarda muhasebe uygulamaları ve hesap teknikleri üzerindeki çalışmalarla kendisini duyurmuştur.

Vlaeminck - 1956