

FRANSA'DA SERBEST HESAP UZMANLIĞI MÜESSESESİNE TOPLU BİR BAKIŞ

Yazan : Mazhar Hiçşmaz
Maliye Vekâleti Hesap Uzmanı

I. Mesleğin doğuşu ve inkişafı

İktisadi hayatı ilerleyen memleketlerde, iş bölümünün doğurduğu zaruretler muhasebe sahasında da kendisini duyurmakta gecikmemiştir. Başlangıçta, muhasebecilik mesleği teşebbüslere bağlı çalışan elemanlarla yürütülüyordu. Ancak, her müessesenin müstakil bir muhasebeci tutacak imkânlara daima sahip olması zamanla serbest muhasebecilik mesleğine vücut vermiştir. Müteşebbislerin, çeşitli sahalarda çalışmak fırsatını bulmuş teknisyenlerin tecrübesine ve tarafsızlığına güvenerek kendi işletmeleri hakkında objektif bir bilgi edinmek istemeleri, mesleğin zamanla yeni bir veçe almasına ve serbest muhasebeciliğin çok daha ileri bir merhalesi olarak hesap uzmanlığının doğmasına yol açmıştır.

Büyük ticaret şirketlerinin, modern mânâsiyle, hesaplarını, teşebbüse tamamen yabancı uzmanlara tetkik ettirme itiyadı geçen asrın ikinci yarısında başlar. Önce İngilterede görülen bilâhare Birleşik Devletlerde ve Almanyada da yerleşen bu hareket, Fransa'da ancak birinci dünya harbinden sonra gelişebilme imkânı bulmuştur. İktisadi faaliyetlerdeki kuvvetli gelişme, muhasebenin vergi tatbikatında artan ehemmiyeti, maliyetleri ve netieleri doğru şekilde ve süratle hesaplıyabilmenin rekabet şartlarına mukavemet bakımından arzettiği ehemmiyet, hesap uzmanlarına duyulan ihtiyacı süratle arttırmıştır. Diğer taraftan, iktisadi gelişmeye muvazi olarak sayıları günden güne çoğalan sermaye şirketlerinin idaresi ile alâkalı mudil usuller, müessir bir kontrol cihazının tesisini icabettirmiştir. Müteşebbislerin, sermayedarların, alacaklıların ve işçilerin, kendi menfaatlerini korumak hususunda gösterdikleri titizlik bütün garp memleketlerinde, bu arada Fransada, hesap uzmanlığı mesleğinde devamlı bir inkişaf sağlamıştır.

Mesleğin Fransadaki tarihi seyri daha gerilere gidilerek incelenirse onyedinci yüz yılda bile hesap uzmanları tarafından görülen hizmetlerin bir düzen altına alındığı anlaşılmakta ve devlet hesaplarının kontrolü için Colbert tarafından bu günkü mânâsiyle Hesap Uzmanı istihdam edil-

diği öğrenilmektedir. (1) Mesleği tanzim eden mevzuat korporasyonların kaldırıldığı 1791 senesine kadar mer'iyette kalmıştır. Bu tarihten sonra, bütün on dokuzuncu yüz yıl boyunca Fransa'da hesap uzmanlığı faaliyeti düzenleyen her hangi bir resmî metin hazırlanmasına lüzum görülmemekle beraber, hizmetlerine ihtiyaç duyulan elemanların hususi teşebbüslerin gayretile yetiştirilmesine devam edilmiştir. Zamanla büyük teşebbüslerin inkişafı, yeni hukuki şekiller altında sermaye şirketlerinin doğması, kredinin iktisadi hayattaki ehemmiyetinin çoğalması karşısında; bilgi temin eden kontrol imkânı sağlayan bir vasıta olarak muhasebeye duyulan ihtiyaç çok artmıştır. Fransız sermayedarları, tasarruf sahipleri ve bankerler, bir işe yatırılan paraların kullanılma tarzını, her bir hesap dönemi zarfında mali şartlarda vukua gelen değişiklikleri, bağladıkları sermayelerin sağladığı menfaatleri bilmek hususunda titiz davrandıkça, hesap tetkikatının ehemmiyeti büsbütün anlaşılmış, muhasebede kullanılan metodlar üzerindeki çalışmalara hız verilmiştir. Bilanço kalemlerinin değerlendirilmesi, kâr ve zarar hesabının tahlili ile alâkalı meseleler de, organizasyon işleriyle sıkı sıkıya bağlı bulunan maliyet fiatı üzerindeki çalışmaların inkişafına yol açmıştır.

Bütün bu gelişmeler, muhasebeyi vukufia mânâlandırarak kabiliyette elemanların yetiştirilmesi mevzuunu ön plâna geçirmiş, yeniden yeniye kurulmaya başlayan teşekküllerin muhasebe tekniğindeki inkişafı sağlayacak ve öğretim usullerini tekâmül ettirecek hususlara programlarında ve statülerinde yer vermelerine sebep olmuştur. Yirminci yüz yıl başlarında, "Fransız Muhasebe Cemiyeti" (2) Hesap Uzmanlığı "Şahadetname"si (3) ihdas ederek, bunun alınabilmesi için aranan formasyonu sağlayacak bir de program hazırlamıştır. "Paris Hesap Uzmanları Şirketi"de (4) bu tarihlerde kurulmuştur. Aynı teşekkülün 1934 yılından itibaren "Devlet Şahadetnamesini haiz Paris muntıkası Hesap Uzmanları Şirketi" (5) namıyla faaliyetine devam ettiği görülmektedir.

Birinci dünya harbinden sonra mali mevzuatta yapılan reform, muhasebenin ve Hesap Uzmanlığı mesleğinin ehemmiyetini daha da arttırmıştır. Vergi matrahının tayininde ve vergi nisbetlerinin tatbikinde kârın bilinmesi zarureti, matrahın tayiniyle alâkalı hususlarda kanun va-

(1) Muhasebe tarihi üzerindeki tetkikleriyle tanınmış Hesap Uzmanı M. Garnier tarafından verilen ve "Stajyer hesap uzmanları cemiyeti" nin mesleki dergisinde 1951 Kasım ayında neşredilen konferans.

(2) La Société de Comptabilité de France

(3) Brevet d'Expert Comptable

(4) La Compagnie des Experts Comptables de Paris.

(5) La Compagnie des Experts Comptables brevetés par l'Etat de la Région Parisienne.

zının koyduğu yeni kaideler, muhasebe disiplini ile daima ve yakından ilgili bulunmuştur. Diğer taraftan, iktisadi çöküntülerin ve para siyasetinde karşılanan güçlüklerin âmme otoritelerini fiatların tesbiti istikametinde çalışmalara sevk etmesi de maliyet fiatlarının hesabındaki güçlüklerle muvazi olarak muhasebenin rolünü ve kıymetini arttırmıştır. Bütün bunlarla birlikte, sınaî muhasebenin gösterdiği incelikler, muamelelerin gerçek mânâsını kavramak bakımından teşebbüslerin mali durumlarını tahlil ettirme ihtiyacı Hesap Uzmanlığı mesleğinin ehemmiyetini kanun vazının kayıtsız kalamıyacağı derecede ileri mertebelere götürmüştür. Bu durum karşısında Fransız kanun kurucusu; tıpkı avukatlık, doktorluk, mimarlıkta olduğu gibi, icrası yüksek bir formasyonu icap ettiren hesap uzmanlığını da ayrı bir serbest meslek kolu olarak tanzim etmek zaruretini duymuştur.

II — Mesleğin ehemmiyeti ve yapılan işin mahiyeti :

Muhasebe tetkikatı sadece teknik bir iş olarak mütalâa edilemez. Muhasebe tekniğinin asıl önemi, hesap uzmanına, iktisadi hayatta son derece mudil meseleleri takip ve bunların aydınlığa çıkarma imkânını vermiş olmasındadır. Hesap Uzmanının vazifesi; muhasebenin kurulması, tetkiki ve kontrolü ile sona ermez. Muhasebe kayıtlarını kıymetlendirerek işletmenin sevki idaresine istikamet verecek olan bilgileri ortaya çıkarması itibariyle, hesap uzmanı aynı zamanda iş sahiplerine bilgi veren bir teknisyen durumundadır. Bu suretle, müteşebbisler muhataralı işlere, lüzumsuz ve aşırı istihsale girişmekten kendilerini korumuş olurlar. Muhasebenin tetkiki suretiyle, uzman, maliyet fiyatlarını kontrol ederek zaman ve maddeden yapılabilecek tasarrufları da ortaya çıkarır ve rakkamlar ianesi ile bir teşebbüsün zayıf taraflarının bilinmesine imkân hazırlar.

Hesap Uzmanının, müteşebbislerin sadece bir iktisadi müşaviri olması da kâfi değildir. Aynı zamanda hukuki sahada, bu arada bilhassa ticaret hukuku, içtimai sigorta mevzuatı ve ceza hukuku tatbikatında karşılaşılan meseleler hakkında iş sahiplerini tenvir etmek durumundadır. Hukuki sahada gösterilen faaliyetin bilhassa vergi tatbikatında hususi bir ehemmiyeti vardır. Hesap Uzmanı, mali kanunlarda mevcut hükümlerin işletme ile alakalı olan cihetlerini tesbit ederek, iş sahiplerinin bilmeyerek yapacakları hataların önlenmesini sağlar. İktisadi, hukuki ve mali mevzulardaki bilgilerine dayanarak, uzman, teşebbüslerin organizasyonunu yapar, rantabilityeyi ve prodüktiviteyi arttıracak usulleri tayin eder ve bu çalışmaları ile milli ekonomiye devamlı şekilde hizmette bulunur.

Bütün bu vazifeler, hesap uzmanına muhasiplerde ve murakıplardan ayrı bir hüviyet vermektedir. O, teşebbüse yenilik getiren, teşebbüsle kaynaşmış bulunan bir iktisat ve hukuk kılavuzudur. Ayrıca, bir kısım bilgileri tenkidî şekilde kıymetlendirmek ve mânâlandırmak için mahkemeler ve vekâletler nezdinde de hizmetinden istifade edilen bir teknisyendir.

III — Mesleğin tanzimi :

Hesap Uzmanlığının Fransadaki nisbeten âni ve dikkat çeken inkişafı, âmme makamlarını bir takım tedbirler almağa teşvik etmiştir. Öteden beri, hukuki çalışmalara karşı duyulan alâkanın verdiği alışkanlıkla Fransa'da kanun ve kararnamelerin hazırlaması ile ilgili faaliyetlere daha geniş ölçüde yer verildiği görülmektedir.

A — Kanun vazınının gayesi :

Fransız kanun vazıı, serbest hesap uzmanlığı faaliyetinin tanzimi ile alâkalı çalışmalarda şu üç hedefi gözönünde tutmuştur :

1. Hesap Uzmanları, nazari bilgilerin ve geniş tatbiki tecrübelerini ancak hususi bir diplomaya sahip bulunmakla kabul ettirebilirler. Çalışmalarının değeri ve yetiştirme devrelerinin müsbet neticeleri bu diploma ile sabit olur.

2. Hesap Uzmanları, son derece sıkı meslekî bir disipline tabi bulunmalıdır. Bu disiplinin kurulmasında iki zaruret vardır. Bunlardan birincisi, serbest, hesap uzmanlarının dürüstlükle kabili telif olmayan hareketlerini önlemektir. İkincisi, hizmetlerinden istifade edecek şahıslarla münasebetlerinde, uzmanların tam bir istiklâl içinde çalışma mecburiyetini koyan prensibin ihlâl edilmemesidir.

3. Hesap uzmanı sıfatı, münhasıran yukardaki iki maddede yazılı şartları yerine getirmiş bulunan meslek sahipleri tarafından kullanılmalıdır. Aksi halde, büyük bir itimada ihtiyaç gösteren ve hesapların tesisi, tetkiki, tefsiri ve varılan neticelerin bildirilmesiyle vazifeli teknisyenlerin şahsi kabiliyetleri, tarafsız ve müstakil olmaları ve manevi değerleri üzerinde alâkalılar büyük mikyasta tereddüde ve şüpheyeye düşerler. Böyle bir ihtimalin önlenmesi lâzımdır.

B. Mevzuat:

a) 22 Mayıs 1927 tarihli kararname:

Mesleğin, yukarıda anlatılan esaslar dahilinde düzenlenmesini hedef tutan tatbikatta, serbest hesap uzmanlığı faaliyetinin disiplin altına alın-

ması hususunda ilk adım 22 Mayıs 1927 tarihli kararname ile atılmıştır. Bu kararname "hesap uzmanlığı şahadetnamesi"ni ihdas etmiştir. (6). Adı geçen şahadetname, iki güç imtihana ve beş yıllık bir staj devresine tabi tutulan namzetlere verilmiştir. Kelimenin hakikî mânâsiyle muhasebe ekspertizi sahasında uzun müddet mesleki faaliyette bulunmuş olmak ve ayrıca imtihan geçirmek şartıyla, kararnamenin çıktığı tarihe kadar muayyen bir seviyeye erişmiş kimselere de bu diplomayı elde etmek hakkı tanınmıştır.

Çalışkan ve sabırlı namzetler, 1928 den itibaren, meslekî formasyonlarını temin için, kararname ile derpiş edilen yolda yürümeye başladılar. Ancak o tarihlerde "hesap uzmanı" sıfatının taşınması henüz kanunen himaye edilmediğinden bir çok kimseler hiç bir gayretin mukabili olmamak üzere kendilerini hesap uzmanı diye tanıtmak yolunu tuttular. Alelacele yetişmiş, bir takım muhasipler de, geniş bir reklâm gürültüsü içinde hesap uzmanlarının çalışma sahasına yayılmak temayülünü gösterdiler. Bu karışık durum karşısında, mesleğin hususiyetlerine iyi vakıf olmayan iş sahiplerinin hakiki uzmanlara takma isimli uzmanlar (7) arasındaki ayırmada güçlüğü maruz kaldıkları görülmüştür. Netice itibariyle, "hesap uzmanı" sıfatının kötüye kullanılması, hakiki teknisyenlere zarar vermekle kalmamış, Fransız teşebbüslerini de yabancı memleketlerden hesap uzmanı getirtmek suretiyle işletmelerinde tetkikler yaptırmak zorunda bırakmıştır.

b) 3 Nisan 1942 ve 19 Eylül 1945 tarihli metinler :

Hesap Uzmanlığı mesleği, "Hesap Uzmanlığı ve Serbest Muhasipler Birliği"ni (8) kuran 3 Nisan 1942 tarihli 467 ve 468 sayılı kanunlarla disiplin altına alınmıştır. Bu kanunlar, Fransanın kurtuluşunu müteakip bazı tadillere uğradıktan sonra, 19 Eylül 1945 tarihli kararname mesleğin kuruluş esaslarını yeniden düzenlemiştir.

Bu kararnamede yer alan ve mesleğin kuruluşuna istikamet veren esaslar aşağıdaki noktalarda toplanmaktadır.

1. Bir mesleki birlik kurulması :

Kanun vazı, "Hesap Uzmanları ve Serbest Muhasipler Birliği"ne hükmi şahsiyet tanımak ve "hesap uzmanları" ile "serbest muhasipleri" (9) aynı birlik içinde toplamak istemiştir. Birliğin azaları; mesleklerini

(6) Bak. alt notu: 3

(7) Pseudo - experts

(8) l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés.

(9) Comptables Agréés.

şahsen, bir yere bağlı olmaksızın ve kendi mesuliyetleri altında icra ederler. Birlik, temsil ettiği mesleklerin şerefini ve istiklâlini savunmakla vazifelidir. Amme makamları ve diğer resmî teşekküller nezdinde, hesap uzmanları ve serbest muhasiplerle alâkalı meseleler hakkında taleplerde bulunma veya bu makamlar tarafından sorulan hususları cevaplandırma işleriyle de Birlik meşgul olmaktadır.

Birliğin idaresi, aşağıda gösterilen teşekküller vasıtasıyla yürütülür :

Bölge meclisleri (10) : İktisat vekâleti tarafından tesbit olunan 19 mıntıkada kurulan herbir bölge meclisindeki âzaların üçte ikisini hesap uzmanları üçte birini serbest muhasipler teşkil eder. Bunlar gizli reyyle seçilirler. Bölge meclisleri, kendi çalışma mıntıkları dahilinde, mesleki faaliyetlerin icrasına nezarete bulunurlar ve 'Yüksek Meclis' (11) tarafından sorulan veya tavsiye edilen hususlara muhatap olurlar. Birliğin menfaatlerini müdafaa, mallarını ve mali işlerini idare, meslek mensupları arasındaki ihtilâfları önleme, tescil taleplerini yerine getirme, stajyerlerin çalışmalarını takip, bölge meclisindeki vazifeleri arasında yer alır. Meclis azalarının yarısı, her üç yılda bir değiştirilir.

Bölge umumi meclisleri (12) : Birlik azalarının teşkil ettikleri bölge umumi meclisleri, stajyer hariç olmak üzere, o mıntıkada faaliyette bulunan bütün hesap uzmanları ve serbest muhasiplerden teşekkül eder. Umumi meclis, bölge meclisi reisi tarafından yılda bir defa toplanır. Bu toplantıda meclisin faaliyeti ve mali durumu hakkında hazırlanan raporla, murakıpların raporu okunur.

Yüksek Meclis (13) : Yüksek meclis, iktisat vekâletinde kurulmuştur. Meclisin azaları, yirmi hesap uzmanı ve on serbest muhasipten teşekkül eder. her bir âza kendi meslektaşına rey vermek üzere, mıntika meclisleri mensubu olan hesap uzmanlarının ve serbest muhasiplerin heyeti umumiyesi tarafından gizli reyyle ve altı yıl müddetle seçilir. Azaların yarısı, üç yılda bir yenilenir.

Birliğin disiplinli şekilde çalışması, birliğin faaliyetini düzenleyen kanun ve nizamlara riayet edilmesi, Birlik mensuplarının mesleğin maddi ve menevi menfaatlerine zarar vermemesi, birlik menfaatlerinin idari makamlar nezdinde takibi, bölge meclislerinin müracaatlarını ve sorduklarını birbirleri ile telif etme işlerinin tek yürütücüsü Yüksek Meclistir.

(10) Conseil Régionaux.

(11) Conseil Supérieur.

(12) Assamblées générales regionalés.

(13) Conseil supérieur.

Birlik azalarının ve namzetlerin mesleki inkişaflarını sağlayacak çalışmaları tanzim etmek, aidatın muntazam şekilde tahsilini takip suretiyle mali bakımdan idarenin iyi yürümesini sağlamak işleriyle de Yüksek Meclis vazifelidir.

Birlik Meclislerinin Millî Kongresi : Yüksek Meclisin çalışmaları ile alakalı neticeleri bildirir rapor, senede bir defa toplanan kongrede müzakerelere edilir. Millî Kongre; Bölge Meclisleri azaları ile, Yüksek meclis azalarının heyeti umumiyesinden teşekkül eder.

Hükümet komiseri : Kararname ile tayin edilen komiserler, Yüksek meclis ve Bölge meclislerinde âmme makamlarının temsilcisidirler. Verilen kararlar, komiserlerin tasvibinden sonra icra edilebilir. İhtilaf vukuunda, Komiserler Devlet Şurasına baş vururlar.

Bölge Disiplin Odaları (14) : Birliğin her Bölge meclisinde bir disiplin odası kurulur. Odanın bir reisi ve iki reis muavini vardır. Bunlar, bölge meclis azaları tarafından tanzim edilen listede isimleri yazılı kişiler arasında seçilirler. Verilen cezaların en ağırı, meslek icrasının geçici veya devamlı olarak menedilmesidir. Mesleğin icrası daimî olarak menedildiği takdirde, bu husus ayrıca ilân edilir. Bölge Disiplin Odası kararlarına karşı, alakalı şahıs veya hükümet komiseri, Millî Disiplin odası nezdinde itirazda bulunabilir. Bu sonuncusu tarafından verilecek kararlar için de Devlet Şurasına müracaat olunabilir. Disiplin odaları karşısına çıkan kimse hesap uzmanı ise, disiplin heyet azalarının hepsinin uzman sıfatını taşıması lâzımdır.

2. Mesleği İcra edecek olanların tefrik ve tayini :

a) Hesap Uzmanı ve Serbest Muhasip Tefriki :

Hesap Uzmanı; "Kendi namına ve kendi mesuliyeti altında icra edilmek üzere, mutata faaliyeti itibariyle her türlü hesabatı ve her çeşit muhasebeyi kuran, tetkik eden, değerleyen, mevcut yanlışlıkları düzelter ve muhasebe tekniği ile alakalı usullerle teşebbüslerin iktisadi, hukuki ve mali bakımlardan işleyişinin ve hali hazır durumunun tahlilini yapan teknisyendir." (15)

Bu tarif, hesap uzmanlarını tereddüde mahal bırakmayacak şekilde serbest muhasiplerden ayırmaktadır. Filhakika, mutata faaliyeti "kendi namına ve kendi mesuliyeti altında icra edilmek üzere her türlü hesaba-

(14) Chambre Régionale de Discipline.

(15) 19 Eylül 1945 tarihli kararname.

batı ve her çeşit muhasebeyi tutmak, santralize etmek, kapatmak ve bu işlere nezaret etmekten ibaret olan teknisyen" serbest muhasiptir. (16)

Hesap uzmanları, serbest muhasiplerin faaliyet mevzuuna dahil işleri yapabilirler. Fakat, bu nev'i işler onların esas çalışmalarının dışında kalır ve tâli bir mahiyet gösterir. Esasen, hesap uzmanı ile serbest muhasip arasındaki bu iş bölümü her iki teknisyenin mesleki formasyonlarındaki farktan ileri gelmektedir. Hesap Uzmanı olabilmek için, önce muhasebe, iktisat ve hukuk mevzuları ile alâkalı iki imtihan verilir ve bundan sonra da üç yıl süren bir staj devresi geçirilir. Stajı müteakip, nihai bir imtihana daha tabi olunur. Bu imtihanda bilhassa muhasebe ekspertiz tekniği üzerinde durulur. Mesleki bir meselenin tetkiki istenir, keza mesleki ve orijinal bir mevzuun müdafaası yaptırılır.

Yukarıda verilen hesap uzmanı tarifinde yer alan vazifelerin kısa bir tahlili yapıldığında, serbest muhasiplerin iktidarları dışında kalan işler hakkında daha açık bir fikir edinmek kabil olacaktır.

Her türlü hesabâtı ve her çeşit muhasebeyi kurma işi çok geniş bir mahiyet taşır. Bir muhasebeyi kurmak demek; onun kadrosunu çizmek, açılacak hesapları isim üzerine tasnif ederek bunların işleyişlerini göstermek, vesikaları çizmek, muhasebe sistemini, muhasebe defterlerini, fişleri ve mekanografide kullanılacak vesika ve usulleri tayin etmek demektir. Bu çalışmalarda, kullanılan usuller teşebbüslerin mahiyetine ve varılmak istenen neticelere göre esaslı değişiklikler gösterir.

Hesapların tetkik; muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve samimiyetini ortaya koymak demektir. Kontrol, devamlı şekilde veya arızı olarak yapılır ve neticeler bir raporla bildirilir. Ayrıca işletmenin idaresi, tenkidi bir incelemeye tabi tutulur. Hesap tetkikatı için, hesap uzmanının hizmetine müracaat eden kimseler pek mütevennidir. İdare meclisleri, teşebbüsleri sevki idare edenler, şirket ortakları, alacaklılar, tasfiye memurları, iflâs masası idarecileri, adli makamlar, alacak borç ihtilâfları için mahkemeye müracaat etmek istemeyen şahıslar daima hesap uzmanlarının yardımına müracaat etmektedirler.

—Hesapların tetkiki; muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve samimiyetini ortaya koymak demektir. Kontrol, devamlı şekilde veya arazi olarak yapılır ve neticeler bir raporla bildirilir. Ayrıca işletmenin idaresi, tenkidi bir incelemeye tabi tutulur. Hesap tetkikatı için, hesap uzmanının hizmetine müracaat eden kimseler pek mütenevvidir. İdare meclisleri, teşebbüsleri sevki idare edenler, şirket ortakları, alacaklılar, tasfiye memurları, iflâs masası idarecileri, adli makamlar, alacak borç ih-

tilâfları için mahkemeye müracaat etmek istemeyen şahıslar daima hesap uzmanlarının yardımına müracaat etmektedirler.

—Muhasebenin ve hesapların değerlenmesi keyfiyeti; işletmenin nakit ihtiyaçlarının tayinini, yeni bir teşebbüse girilen hallerde mali programların tetkikini ve bunların tatbikata konulması ile alâkalı çalışmaları kavrar. Teşebbüslerin satılmaları, birleşmeleri, şirket halini almaları, şirket hisselerinin devri hususları da muhasebenin değerlenmesiyle alâkalı olup hesap uzmanlarının faaliyet mevzuları arasında yer alır.

—Muhasebedeki yanlışlıkları düzeltme; hesap tetkikatına bağlı bir iştir. Kayıtların tertibinde ve tanziminde yapılmış bulunan hataların ne şekilde ve hangi kayıtların inşası ile düzeltilebileceğini de hesap uzmanı tayin eder.

bb) Hesap Uzmanı olacak kimselerde aranan vasıflar :

Fransadaki tatbikatta, hesap uzmanlığı, otoritesi, iradesi, sabırı çok kuvvetli olan kimselere tavsiye edilmekte ve bu vasıfların bilhassa organizasyon işlerinde muvaffakiyetin ilk şartı olduğu belirtilmektedir. Daima aynı tarzda ve aynı işlerle uğraşmaya alışmış kimselerin, tekrarlama itiyatlarından kurtulamıyacakları, bu itibarla hesap uzmanlığı mesleğinde bu gibilerin başarılı neticeler elde etmelerinin mümkün olamayacağı belirtilmektedir.

Birlik Yüksek Meclisi, mesleki vazifeleri düzenleyen nizamnamenin (17) birinci maddesine; "Birliğin şerefine ve istiklâlinin müdafaası ve yapılan işlerde zaruri olan manevi nüfuzu kurabilmek için, azalarında ehliyet ve meslek şuuru, dürüstlük ve liyakat, tesir altında kalmadan çalışma ve şahsi menfaatlerini gözetmeme" vasıflarının bulunması lâzım geldiğini açık şekilde belirtmiştir. Bu vasıflar tahlil edildikte şu neticelere varılır :

—Ehliyet; tetkiki talep edilen hususlarda hesap uzmanının derin bir bilgiye sahip olması ile iktisap edilir. Bir yığın evrak ve kayıt arasından aydınlatılması istenen hususların ortaya çıkarılabilmesi için, uzman, kuvvetli bir sezgi kabiliyetine, tahlil ve tertip kudretine malik bulunmalıdır. Rakkamları ve vesikaları tanıma ve hatırd tutma hafızası, intizam ve metodlu şekilde çalışma itiyadı hesap uzmanlarında aranan vasıflar arasında yer alır :

—Meslek şuuru; tetkikine arzedilen her meseleye, hesap uzmanının aynı dikkat, sabır ve ehemmiyeti göstermesini amirdir.

(17) Le code des devoirs professionnels. (Bu nizamnamede mevcut hükümlerin ana hatları 19 Eylül 1945 tarihli kararnamede mevcuttur).

— Dürüstlük ve tesir altında kalmadan çalışma; vazifenin iyi görülmesine engel olacak her talebe ve her nevi baskıya mukavemet gösteren sağlam bir seciyeye, gayet geniş bir anlayışa ve ince bir nüfuzu nazara sahip bulunmakla mümkündür. Zıd menfaatlerin ancak bu vasıflarla bağlaştırılması kabil olur.

Bütün bunlara ilâveten, mesleki sınıfların muhafazası için lüzumlu ketumiyet de hesap uzmanının vasıfları arasında yer alır. Düzgün konuşma ve ikna kabiliyeti ayrıca ehemmiyeti haizdir.

Mesleğin muvaffakiyetle icrası için, hesap uzmanlarının fiziki kabiliyetlerinin de yerinde olmasına ehemmiyet verilir. Muhasebe ekspertizlerinin yorucu çalışmalarına, ancak sınırları ve gözleri sağlam elemanlar tahammül edebilir. Uzmanların normal gündüz çalışmaları, ekseriya geç vakitlere kadar devam eder. Yarım kalan günlük büro işlerinin tamamlanması, dosyaların tetkiki munzam mesaiye ihtiyaç gösterir. Bütün bunlara ilâveten iş sahipleri ile yapılan devamlı konuşmalara ve münakaşalara ancak fizik yapısı sağlam olan uzmanlar tahammül edebilir.

Hesap Uzmanlığı mesleği kadınlara da açık olmakla beraber, organizasyon işlerini başarma kabiliyeti ve tetkikat sırasında rastlanılan güçlükleri yenme hususunda lüzumlu nüfuzu nazar üstünlükleri bakımından erkekler daima tercih edilmektedirler. Kadınlara, esas itibariyle serbest muhasiplerin de yapabilecekleri işler verilmektedir: 1953 Ocak ayı rakkamlarına göre, kadın uzman sayısının, mevcut uzmanların % 2 sinden aşağı olması, bu kanaati teyit eder mahiyettedir.

3. Birlik listesine ismen kayıtlı bulunma :

Hesap Uzmanlığının icra edilebilmesi, alâkalının Birlikte mevcut listeye (18) ismini tescil ettirmesiyle kabil olur. Tescil talebi, namzetin faaliyette bulunacağı yerin Bölge Meclisine (19) yapılır. Tescili müteakip, alâkalı şahıs Fransanın her yerinde ve deniz aşırı vilâyetlerde mesleğini icra etme hakkını kazanır. Bölge Meclisi talepten itibaren üç ay içinde namzede cevap vermek mecburiyetindedir. Tescil talebi reddedildiği takdirde, namzet "Millî komiteye" (20) müracaat eder. İcabında bu komite kararına karşı da itirazda bulunabilir. Bu takdirde Devlet Şurasına baş vurmak lâzımdır. Millî komite, altı ay içinde alâkالیya cevap vermekle mükelleftir. Bu müddet geçtiği takdirde, namzedin ismi otomatik şekilde Birlik listesine tescil edilir.

(18) Tableau de l'Ordre.

(19) Conseil Régional.

(20) Comité National du tableau.

Birlik listesine girebilmek için, müracaat sahibinde aranan şartlar aşağıda gösterilmiştir.

- Medeni hakları kullanma ehliyetini haiz olmak.
- İtibarı haleldar eden bir mahkûmiyeti bulunmamak.
- 25 yaşını bitirmiş olmak.

—Millî Eğitim vekâletinde verilen hesap uzmanı diplomasını haiz olmak. (Fransız meslek sahiplerinden aranan diplomalara madil yabancı memleket diplomaları ve 22 Mayıs 1927 tarihli kararname hükümlerine göre ede edilen hesap uzmanı şahadetnamesi de muteberdir.)

—Birlik meclisi (21) tarafından lüzumlu görülen hallerde, ahlâki bakımdan teminat göstermek.

—Fransız vatandaşı olmak, Fransa himayesinde veya tabiyetinde bulunmak.

Birlik listesine ismen kaydedilmedikçe meslek icra edilemez. Bu mecburiyete riayet etmeyenler ceza kanunu hükümlerine göre cezalandırılır. (22)

C. Mesleğe giriş :

Fransada serbest hesap uzmanlığı faaliyetini halen düzenleyen mevzuat tetkik edildiğinde; mesleğe tek intisap yolunun, devlet diplomasının elde edilebilmesi için gerekli imtihanların muvaffakiyetli şekilde başarılmasıyla mümkün bulunduğu görülmektedir. Bu sayede, Birlik kuruluş tarihi olan 3 Nisan 1942 denberi çok büyük gayretler sarfetmek suretiyle ilmi ve manevi vasıfları itibariyle diğer garp memleketlerindeki benzerlerinden hiç de geri kalmayan bir "Hesap Uzmanları" heyeti vücade getirmeye muvafık olabilmıştır. Birlik, mesleki formasyonları itibariyle, birbirinden çok farklı bulunan iki teknisyen grubunu ayrı sıfatlarla ve aynı teşekkül içinde birleştirmekle, kanun vazı tarafından beslenen ümitlerin geniş ölçüde tahakkukuna imkân vermiş, millî ekonomiye hizmet imkânlarını sağlamaya muvaffak olmuştur.

Mesleğe intisap edebilmenin en mühim şartı, muayyen tahsil kademelerini tamamlamış kimselerin imtihan verme mecburiyetidir. Aranan tahsil seviyesi ve geçirilecek imtihanlar oldukça geniş hükümlerle kavranmıştır. Bu itibarla imtihan şekillerinin tetkikini ayrı bir yazıya bırakarak, mesleğe girişteki ehemmiyetine binaen, burada, mevcut imtihan usullerinin sadece esaslı noktaları belirtmekle iktifa edilecektir. Hesap Uzmanlığı mesleğini başarabilecek kabiliyette elemanların seçilebilmesi için; girilecek imtihanlar ve bu imtihanlara kabul şartları 19

(21) Conseil de l'Ordre.

(22) Code pénal. Madde. 259.

Temmuz 1948 tarihli kararname ile yeniden düzenlenmiş bulunmaktadır. Hesap Uzmanı diploması üç merhalede elde edilir :

a) Önce bir "başlangıç imtihanı" (23) geçirilir. Bu imtihan, teknik ve umumi bilgi bakımından, namzetlerin, yüksek bir muhasebe formasyonu elde edebilecek durumda olup olmadıklarını tayine hizmet eder. Başlangıç imtihanı, iki kısma ayrılır. Birinci kısım imtihanlar başarılıdıktan sonra ikinci kısım imtihanlara girilebilir. Her iki imtihana aynı yıl zarfında iştirak edilmesi mümkün değildir.

b) Başlangıç imtihanında muvaffak olanlar üç yıl müddetle bir hesap uzmanı yanında staja tabi tutulurlar. Başlangıç imtihanının birinci kısmını başaranlar da staja başlayabilirler. Bu takdirde, staj devresinin en az bir senesinin ikinci kısım imtihan verildikten sonra geçirilmiş olması lâzımdır. Stajyerin yanında çalışacağı yetiştirici uzman Bölge Meclisleri tarafından seçilir. Bazı hususi hallerde staj devresi en fazla bir yıl kısaltılabilmektedir.

c) Staj devresini müteakip geçirilecek "nihai imtihan" (24), namzedin, mesleği ifa edebilecek kabiliyette olup olmadığını meydana çıkarır. Bu imtihana girebilmek için, imtihanın açıldığı yılın son günü en az 25 yaşında olmak lâzımdır.

Sadece başlangıç imtihanını kazanıp, üç yıl müddetle muhasebe tatbikatı gören namzetler, nihai imtihanı veremedikleri müddetce "serbest muhasip" sıfatıyla çalışabilmektedirler.

1953 Ocak ayı rakkamlarına göre, stajyerler ve fahri uzmanlar hariç olmak üzere, faaliyette bulunan hesap uzmanlarının sayısı 2036'dır. Bunların % 50'si üç vilâyette çalışmaktadır. Milli İstatistik ve İktisadi Tetkikler Enstitüsü, bazı endisler kullanarak hesap uzmanlarının memleket içinde dağılımlarına istikamet verecek bilgiler neşretmektedir.

Hesap uzmanlarının bir kısmı, 22 Mayıs 1927 tarihli kararname hükümlerine göre "hesap uzmanı şahadetnamesi" ne sahip bulunan kişilerdir. Diğer bir kısmı birlik kurulduğu sırada fiilen muhasebe ekspertizleriyle iştigal eden, mütebakisi Milli Eğitim Bakanlığınca verilen hesap uzmanı diplomasını haiz bulunan teknisyenlerdir.

D. Mesleğin icrası ile alakalı diğer hususlar :

- Mesleğin gayrikanunî şekilde icrası şiddetle cezayı müstelzemdır.
- Her türlü reklâm memnudur.

(23) L'examen préliminaire.

(24) L'examen final.

—Birlik azaları, mesleki sırları muhafaza etmek mecburiyetindedirler.

—Birlik azaları, yaptıkları işten şahsen mesuldür.

—Birlik azaları, mesleğin icrası için aralarında şirket kurabilirler. Yalnız, Birlik tarafından tanınmış bulunan şirketler Birlik listesine kaydedilebilir. Bu gibi şirketler, aynen Birlik azalarının faaliyetini icra eder.

—Birlik azaları, müstakil çalışma prensibini ihlâl eden hiç bir iş yapmazlar. Bu itibarla, bir yere bağlı olarak ücretle çalışamaz, Ticari muamelede bulunulamaz.

—Azalar, isimlerinin Birlik listesine tescilini müteakip üç ay içinde Bölge Meclisleri huzurunda yazılı şekilde yemin ederler.

—Birlik azaları, Bölge Meclisinin de uygun gördüğü bir mahalde iş yeri tesisiyle müşterilerini burada kabul etmek mecburiyetindedirler. Mesleğe yeni girenler, ekseriya, iş yeri açacak mali imkânlarla sahip bulunmadıkları için, Birliğin Yüksek Meclisi, uzmanın faaliyette bulunacağı Bölge Meclisinin muvafakatı ile kuruluş masraflarını karşılamak maksadiyle alâkalılara ikrazatta bulunur. Genç uzmanların, müstakil bir mahalde faaliyet imkânlarına sahip oluncaya kadar mesleki mevkiini yapmış bulunan uzmanlarla teşriki mesai etmek suretiyle çalışmaya başladıkları da vakidir. Esasen hesap uzmanı sıfatını almış kimseler, Birlik listesine isimlerini kaydettirmek şartıyla, her hangi bir hususi müessesede veya devlet işletmelerinde iş bulabilirler. Mali durumlarını düzelttikten sonra da serbest olarak çalışma imkânını kazanabilirler.

—Uzmanlar, yanlarında stajyer hesap uzmanı çalıştırdıkları takdirde, bunlara ücret vermeğe mecburdurlar. Ücret, esas itibariyle haftada 32 saat çalışıldığına göre hesaplanır. Staj seneleri ilerledikçe, ödenen para artar ve başarı gösterilen hallerde uzman tarafından stajyere munzam tediyeelerde bulunulur.

Hesap Uzmanlarının kazançlarına gelince; durum, şahsi kıymete, bilgiye, temsil kabiliyetine göre değişir. Ücret (25), yapılan işin mehiyetine, uzmanla iş sahibi arasında mutabık kalınan miktara göre tesbit edilir. Ancak, alınan ücretin ifa edilen hizmete mütenasip olarak mesleğin itibarını muhafaza edecek şekilde tayin edilmesi Birliğe aza bulunmanın tahmil ettiği mükellefiyetler arasında yer almaktadır. Netice olarak, mesleğin yüksek itibarı sayesinde, hesap uzmanlarının kendilerine iyi bir hayat standardı sağladıkları ifade edilebilir.

Meslek mensupları arasında tesanüt sağlamak, bilgilerini kuvvetlen-

dirmek, tekaüdiyelerini temin edecek teşekküller tesisi gibi gayelerle ayrıca sendikalar kurulduğu da görülmektedir.

IV. Mesleğin bu günkü durumu :

“Hesap Uzmanları ve Serbest Muhasipler Birliği”, milli ekonomiye büyük hizmetlerde bulunmasına rağmen, aynı birlik içinde formasyonları birbirinden farklı iki teknisyen gurubunun mevcudiyeti büyük mahsur- lar doğurmuştur. Bilgi seviyeleri ve ehliyetleri bakımından farklı eleman- ları ihtiva eden ki teşekkülün aynı birlik içinde bulunması, idari bakı- m- dan güçlükler sebebiyet vermektedir. Serbest muhasiplerin, sayı üstün- lüklerine güvenerek Birlikteki temsil kuvvetlerini arttırmak istemeleri, “hesap uzmanı” sıfatını kullanmalarına mani olumaması için ısrarlı ta- leplerde bulunmaları Birlikteki meslek tesanüdünü sarsmaya başlamış- tır. Hesap Uzmanları, kanunen ihraz ettikleri sıfatlarını, çetin ve uzun bir çalışma neticesinde kurmaya muvaffak oldukları mesleki otoritelerini serbest muhasebecilerle paylaşmaya rıza göstermiyeceklerini ifade etmiş- lerdir. Bu durum karşısında, hesap uzmanları ile vazifeleri bir yere bağlı olmaksızın sadece muhasebe hizmetleri görmekten ibaret bulunan ser- best muhasipler arasında tam bir ayırma yapma ihtiyacı belirmiştir. Son zamanlarda hesap uzmanlarının teşvikiyle hazırlanan yeni bir kanun pro- jesinde; uzmanlarla, serbest muhasiplerin ayrı isimler taşıyan iki teşek- kül halide faaliyette bulunmaları derpiş edilmiştir. Hesap Uzmanlarının istediği kendi mesleki seviyelerine erişmiş ve nihai imtihanı vermiş ola- rak serbest muhasipleri de aralarında görmekten ibarettir. Birliğin Stras- bourg’da yaptığı toplantı neticesinde varılan karar da bu merkezdedir. Fransa’da halen durulan meselenin, mesleğin seviyesini her gün biraz da- ha yükseltecek imkânları araştırmadan ibaret bulunduğu söylenebilir. Bu itibarla, Birliğin, vasıflı olmayan kimselere hesap uzmanlığı sıfatının verilmemesi hususundaki davranışını haklı görmek lâzımdır.

Birlik dahilinde, hesap uzmanları ile serbest muhasipler arasında gittikçe artan gerginliğin önlenemediği tasavvur edilirse, hesap uzman- lığının fransadaki bu günkü seviyesi düşer ve Fransız uzmanları diğer garp memleketlerdeki meslektaşlarının gerisinde kalırlar. Bundan da mil- li ekonomi büyük ölçüde zarar görür. Fakat, Fransada halen böyle bir ihtimal mevcut değildir. Zira, memleketin kuvvetli bir hesap uzmanları heyetine sahip bulunmasının ehemmiyeti idrak edilmiştir. Alâkalı yüksek devlet memurları ve Birlik idarecileri, uzmanların iyi yetişmeleriyle a- lâkalı meselelerde yakından ilgilenmektedir. “Avrupa Hesap Uzmanları Birliği”nin 10 Ekim 1953 de Floransa’da ve Roma’da tertip ettiği çok ba- şarılı kongrenin akisleri Fransada da geniş olmuştur. Günden güne sayı-

ları artan milletler arası iktisadi ve mali teşekküllerde hesap uzmanlarının hizmetlerinden istifade yollarının aranması bu cümledendir. Bazı farklar bir yana bırakılırsa, işletmelerin idaresinde karşılaşılan meselelerin hemen her yerde aynı olması, muhtelif Avrupa memleketleri arasında hesap uzmanı mübadelesi yapmak suretiyle, ileride bütün Avrupa memleketlerinde muteber bir "Hesap Uzmanı Diploması" ihdası düşüncesine yer vermiştir. Avrupa memleketleri hesap uzmanları arasında seviye eşitliğini temin maksadiyle, muhtelif memleketlerin stajyer hesap uzmanları arasında müsabakalar tertip ederek en başarılı eserlere mükâfat verilmesi yapılan iktisat ve muhasebe meselelerini ihata edecek şekilde seçilmesi tavsiye olunmaktadır. Her Avrupa memleketinde muteber bir hesap uzmanı diploması ihdasının ancak bu gibi çalışmalarla gerçekleşebileceği kabul edilmektedir.

Buraya kadar verilen izahatla, Fransada halen tam bir ilerleme halinde bulunan hesap uzmanlığına ait esaslar, mesleğin inkişafını sağlayan amiller ve mevcut temayüller ana hatlariyle hülâsa edilmiştir. Hesap Uzmanı sıfatının alınabilmesi için tatbik edilen imtihan usulleri ve mesleğin diğer hususiyetleri üzerinde ileride ayrıca durmak istediğimizi belirterek ilk yazımıza burada son veriyoruz.
