

"MUHASEBE MÜTEHASSISLARI KANUNU TASARISI"
HAKKINDA RAPOR (*)

"Muhasebe Mütehassısları Kanunu Tasarısı" gibi çok mühim ve hayati bir vesikayı hazırlamak şerefini yüklenmiş olan Maliye Vekâletini ve Vekâletin kıymetli idarecilerini, bu hususi gayretlerinden dolayı hararetle tebrik etmek gerekir.

İktisaden az gelişmiş bir memleket olan Türkiye'mizin istikbalini görmek, bu istikbalin icaplarını şimdiden düşünüp gerekli müessese ve imkânları yaratmak bu günkü idarecilerin temel vazifesini teşkil eder. Hükûmet etmek sanatı, ileriye görüp tedbirler alınması demek olduğuna göre hızla kalkınan memleketimizin yarın şiddetle ihtiyaç duyacağı bir mesleği kurup temellerini bu günden atmak suretiyle Maliye Vekâleti, cidden şayanı şükran bir hizmette bulunmuştur.

Asrımızın fazlasiyle gelişmiş olan modern cemiyet hayatında, iktisadî kalkülâsyonunun ifade ettiği mâna, izaha ihtiyaç bırakılmayacak kadar açıktır ,bu hâl, yeni yeni cihazlanmağa başlayan memleketler için de doğrudur. İktisaden az gelişmiş bir ülkenin halledeceği çetin dâvaların başında muhakkakki iktisadî kalkülâsyon meselesi gelir. Garbin modern ekonomilerinde, iktisadî kalkülâsyon fonksiyonunu ifa eden, bu suretle de cemiyet ekonomisine büyük kıymetler sağlayan müesseseler içerisinde ön safhı, serbest hesap mütehassıslığı işgal etmektedir. Gerçekten iktisadî kalkülâsyon herşeyden evvel "Hesaba" dayanır. İktisadî mânada hesabın, en mükemmel şeklini de "Muhasebe" teşkil eder. Binaenaleyh, serbest hesap mütehassıslığını memleketimizde kurup geliştirmek gayesiyle kaleme alınmış olan bu tasarımı şükranla karşılamamak imkânsızdır.

Serbest Hesap Mütehassıslığı umumî bir kültürle beslenen geniş bir muhasebe, iktisat, maliye ve hukuk bilgi ve müktesebatına dayandığı için garpte bilhassa XIX. asrın ikinci yarısından itibaren yeni bir istihsal unsuru olarak kabul ve mütalâa edilmiş; serbest hesap mütehassısının faaliyeti ile millî ekonominin prodüktivite ve müsmüriyet

(*) Bu rapor Maliye Vekâletinin talebi üzerine Siyasal Bilgiler Fakültesi tarafından hazırlanmış ve adı geçen Vekâlete sunulmuştur.

derecesi arasındaki yakın alâka her vesile ile kabul ve teslim olunmuştur.

"Muhasebe Mütahassısları Kanunu Tasarısı", serbest hesap mütahassıslığı müessesesini memleketimizde modern mânasiyle kurup iktisadî kalkülâsyonun yerleştirilip geliştirilmesi gayesini güttüğü için tetkiklerimiz bu zaviyeden yapılmıştır. Tasarı evvelâ esası, ruhu bakımından ele alınmış; bu esas veya ruha hâkim olan ana prensiplerin tahliline çalışılmıştır. İkinci olarak tasarının, şekil bakımından incelenmesi cihetine gidilmiştir. Esas ve şekil bakımından yapılan bu tahliller sonunda varılan hükümler, tasarının yeniden kaleme alınması sırasında faydalanılması için Vekâletlerinin istifadesine arz olunmuştur.

1 — Tasarının, "Muhasebe Mütahassıslığı ve Tarihçesi" ne ait Birinci Bölümü ile "Türkiye'de mesleğin tanzimi zarureti"ni izah eden Üçüncü Bölümü tetkik edildiğinde metnin ruhuna hâkim olan esas prensibin: Memleketimizde serbest hesap mütahassıslığı müessesesini garpteki gibi modern esaslara göre kurmaktan ibaret olduğu anlaşılıyor. Tasarı, bu ana prensibin tahakkukunu sağlamak için kaleme alındığına göre, iktisaden kalkınan Türkiye'mizin hali ve istikbali bakımından ciddi büyük bir memnunluk duymak gerekir. Çünkü tasarının ruhuna hâkim olan ana prensibin fiiliyata intikali halinde millî ekonomimiz hâlen mahrum bulunduğu yeni bir istihsal unsuruna, yani garpteki mânada serbest hesap mütahassıslarına sahip olacak; iktisadî hayatımızın gerek âmme, gerekse hususi sektörlerinde iktisadî kalkülâsyon mefhumu tam mânasiyle yerleşmek imkânını bulacaktır.

Bu günün serbest hesap mütahassısı, her şeyden evvel gerçek mânada bir muhasebeci (Accountant) dir; ve bu vasfı ile de modern ekonomik hayatın kaçınılması imkânsız bir istihsal âmilidir. Ekonomik kalkülâsyon ameliyesinin bütün inceliklerine vakıf bulunması gereken serbest hesap mütahassısının gördüğü hizmetler yüzde yüz ekonomik olma karakteri taşımaktadır. Gerekçe ve izahname ile getirilmek istenen serbest hesap mütahassısının göreceği fonksiyonlarla millî iktisadın mükemmellik derecesi arasında çok yakın bir sebep-netice münasebetinin mevcut olduğu aşikârdır. Gerekçede de buyurulduğu gibi, serbest hesap mütahassısı yaptığı hizmetlerin bir kısmı ile millî ekonomiye direkt olarak fayda sağlar. Diğer bir kısmı ile, yani âmme sektörü ile hususi sektörde yer almış bulunan münferit teşebbüslere sağlayacağı hizmetlerle millî iktisadın randıman ve müsmüriyet derecesine endirekt olarak tesir eder.

Adı geçen bölümler, serbest hesap mütahassıslığını yukarıda arzettiğimiz anlamda kurmak gayesini gütmekte ve bu hususu da açıkça

belirtmektedirler. Kanun tasarısı hakkındaki umumî izahat ile 55 maddelik esas hükümleri ve geçici maddeleri ihtiva eden Dördüncü Bölüm tetkik ve tahlil olunduğu vakit yukarıki gayenin, aynı kuvvet ve bütünlükle takip olunamadığı; bazan da bu temel gayeye zıt düşen mühim inhiraf lar yapıldığı görülüyor. Bu sapmalar bazan o kadar bariz bir kılığa bürünüyor ki, hareket noktaları ve dayandıkları esas prensipler bakımından gerekçe ve izahname ile tasarı arasında mühim tezatların mevcut olduğu kanaati uyanıyor. Filhakika gerekçenin kurmak istediği serbest hesap mütehassıslığı müessesesi, İkinci Bölümle güzel bir şekilde ortaya konmuş olan garp memleketlerindeki serbest hesap mütehassıslığıdır. En az onlar kadar ideale yakın olması lâzım gelen yepyeni bir meslek, yepyeni bir iktisadî-içtimaî müessesedir.

Tasarının esas hükümleri ile muvakkat maddelerine hâkim olan ruhun, gerekçe ile getirilmiş bulunan bu güzel ideali tahakkuk ettirecek kadar uzun vadeli ve geniş ölçülü olmadığı müşahade ediliyor. Bir başka deyimle, tasarının bizzat kendisi gerekçesinde anlatılmak istenen mânada serbest hesap mütehassıslığını kurmaktan oldukça uzaktır.

2 — Kanun tasarısının tümüne hâkim olan esas prensiplerden münakaşaya değer bulduğumuz bir diğerini serbest hesap mütehassıslığı mesleğinin memleketimizde halen mevcut olup olmadığı yolundaki görüş farkı teşkil ediyor.

Gerekçenin izahına çalıştığı mânada garptekine müşabih bir serbest hesap mütehassıslığı mesleğinin memleketimizde *yeniden* kurulacağı muhakkaktır. Bu şekilde yepyeni bir müessesenin tesisi için de bir takım ön çalışmalar yapılması lâzımgelecektir. Meselâ, mevcut muhasebe tedriatı bütün tahsil kademelerinde yeni bir reforma tâbi tutulacak; müstakbel hesap mütehassıslarının yetiştirilmesini mümkün kılacak şekilde islâh olunacaktır. Bunun için de tabiatıyla *zaman*'in geçmesi icabedecektir. Diğer bir ifade ile memleketimizde yeniden kurulacak olan serbest hesap mütehassıslığının teşekkül ve taazzuvunun *tedrici* olması tekamül kanunlarına uyarak normal inkişaf seyri- ni tamamlaması iktiza edecektir. Halbuki tasarının hem esas hükümleri, hem de muvakkat maddeleri ile serbest hesap mütehassıslığının ani olarak kurulması yolunun seçildiği görülüyor. Bir başka deyimle, tasarının serbest hesap mütehassıslığının ve bu meslek mensuplarının halen mevcut olduğu, bu müessesenin yeniden kurulmadığı faraziyesinden hareket ettiği, bunun tabii bir neticesi olarak da sayıları bir hayli kabarık resmî ve hususi sektör mensuplarına otomatik bir şekilde muhasebe mütehassıslığı unvan ve selâhiyetlerini verdiği görülmektedir. Garpteki serbest hesap mütehassıslığı müessesesinin uğra-

dığı tarihi tekamül seyri tetkik buyurulursa durumun orada da gerekçe ile aynı ruhu taşıdığı müşahade edilir. Serbest hesap mütehassıslığının beşiği olan İngiltere'de bu meslek ilk önce bir kaç kişi ile başlamış; keyfiyet ve emniyeti itibariyle bu günkü seviyesine erişebilmesi için uzun yılların geçmesi lâzım gelmiştir.

Bütün bu sebeplere binaen tasarının görüşünden farklı bir yol tutulmasının daha rasyonel olacağına inanıyoruz. Çünkü halen yurdu-muzda serbest hesap mütehassıslarının yapmakta oldukları işlerden bir kısmını çeşitli namlar altında ve serbest meslek halinde icra eyleyen kimseler mevcutsa da bunlardan ancak pek azını gerçek mânada serbest hesap mütehassısı olmaya ehil kimselerin teşkil ettiğine kâni bulunuyoruz. Maddeleri tahlil ve tenkidimiz sırasında da müşahade buyurulacağı üzere tasarı kanunlaştığı takdirde hesap mütehassıslığı ile ilgili bazı işlerle fiilen uğraşanlara bu vasfı, idarî bir tetkik ve karar neticesi ve otomatik olarak vermek yoluna gittiği için gerekçe ile kurulmak istenen güzel müessesenin mahiyeti tamamiyle değişmekte; Mad: 15 gibi bir takım hükümlerle de bu unvanı otomatik bir şekilde alacak olanlara tanınan uzun bir fiili inhisar devresi dolayısıyla bir ihtisas konusu olan serbest hesap mütehassıslığının geleceği tehlikeye girmektedir.

3 — Tasarıya hâkim prensiplerden gerekçenin ruhuna uymayan diğer bir tanesinin de şundan ibaret olduğunu görmekteyiz: Kanun tasarisının esas ve geçici hükümleri ile serbest hesap mütehassıslarının tâli bir önemi haiz olmaktan ileri geçmemesi lâzım gelen "Vergi beyannamelerini tasdik fonksiyonu" nun ön plâna alındığını müşahade etmiş bulunuyoruz. Gerekçe memleketimize getirilmek istenen hesap mütehassıslığının iktisadî karakterdeki fonksiyonlarının çok daha mühim ve hayati olduğunu kabul ve ifade eylediğine göre vergi beyannamesinin tasdiki gibi hususiyle fiskal önemi fazla olan bir hizmetin esas alınması ve bütün kanunun bu esas üzerine inşa edilmesi isabetli olmuştur.

Tasarı iktisadî kalkülâsyonun yerleşip gelişmesine yardım edecek serbest hesap mütehassıslığını tanzim eylediğine göre daha ziyade "Vergi Mütehassısları"nın vazifesini teşkil etmesi gereken beyanname tasdiki mevzuunda bu kadar ısrarla durmamalı idi.

4 — Esasa müteallik tahlillerimiz sonunda elde ettiğimiz ve zikrinde fayda bulduğumuz neticelerden biri de şu olmuştur: Gerekçe ile kurulması arzu edilen serbest hesap mütehassıslığı, serbest bir meslek olacağına göre bu meslekle alâkalı teşekküller ve bu teşekküllerin işleyişi üzerinde âmme makamlarının murakabe ve müdahalesinin müm-

kün olduğu kadar asgari bir seviyede tutulması gerekir. Tasarı ile bu meslek üzerinde Maliye Vekâletinin murakabe ve müdahalesine çok geniş bir yer verilmiştir. Bu hal, korkarız hem mesleğin normal gelişmesini önler ve geciktirir hem de zaten ziyadesiyle mahmül olan Maliye Vekâletinin değerli teftiş ve murakabe uzuvları ile sair teşkilâtının yükünü bir kat daha arttırır.

"Muhasebe Mütehassısları Kanunu Tasarısı" için şekil bakımından da bazı temenni ve tavsiyelerde bulunulmasının mümkün olacağını sanıyoruz. Tasarının kaleme alınışında, kanun yazma tekniği bakımından hatalı diyebileceğimiz bazı hususlara rastlanılmıştır. Meselâ maddelerin bazıları bu bakımdan revizyona tâbi tutulacak bir durumdadır. Gene, kanun yazma tekniği bakımından cevaz verilmemesi icabeden bir cihet de bazan esas hükümlerle geçici hükümlerin birbirine karıştırılmış olmalarında görülüyor. Meselâ esas hükümler arasında yer alması gereken bir maddenin muvakkat maddelere karıştırıldığı; aksine olarak, muvakkat maddeler arasında zikri icabeden bir hükmün esas maddeler arasına konulduğu oldukça sık rastlanılan hallerdendir.

Şekil bakımından zikri lâzım gelen diğer bir husus da şu olabilir: Tasarı, nizamname ve talimatnamelerle tedvini gereken bazı tâli hususlara sinesinde yer vermiştir. Bazan da aksine tasarıda yer alması icabeden hükümlerin nizamname ve talimatnamelere bırakıldığı görülmüştür.

Gerekçe ile tasarıya ait görüşlerin giriş mahiyetinde ve umumî olarak ifadesinden sonra bizzat gerekçe ve tasarı metinlerini ele alıp etraflı bir şekilde ve madde madde tahlil ve tenkit etmenin yerinde olacağına kaniyiz.

Tasarının 63 üncü sahifesinden itibaren, bu yeni mesleğin lüzumu ve memleketimize sağlayacağı faydalar meselesi ele alınıyor. Adı geçen faydalar da:

- 1 — İktisadî (sahife 64-67)
- 2 — Malî (Sahife 68-69)
- 3 — İdarî (Sahife 70-71)
- 4 — İçtimaî (Sahife 72)

diye dört gruba ayrılıyor.

İktisadî faydalar cümlesinden olarak da: a) Sermaye piyasasının teşekkülüne yardım; b) Yabancı sermayenin memlekete celbini sağlamak, diye iki fonksiyon üzerinde duruluyor ve etraflı olarak izah ediliyor. Serbest hesap mütehasssının ifa edeceği hizmetlerin hemen tamamının iktisadî karakter taşıdığını yukarıda arzetmiştik. Tasarının

derpiş eylediği iki iktisadî fayda, muhakkakki varittir. Ancak, bu müessesese garpte anlaşıldığı şekilde kurulduğu takdirde sağlayacağı diğer ekonomik faydaların çok daha mühim olacağı muhakkaktır. İktisadî faydalar zikredilirken, önce muhasebe mütehassıslığı mesleği ile Türkiye'nin iktisadî kalkınması arasındaki çok yakın ve sıkı alâkayı belirtmek ve ondan sonra da muhasebe mütehassıslığının, millî ekonominin heyeti umumiyesi için sağlayacağı direkt ve endirekt iktisadî faydaların başlıcalarını açıklamak daha isabetli bir hareket olurdu. Filhakika, bu şekilde bir sunuş memleket efkârı umumiyesine yeni getirilen müessesenin iktisadî ehemmiyeti hakkında çok daha geniş ve faydalı bilgiler verilmesine yarardı. Evvelce de belirttiğimiz gibi serbest hesap mütehasssının faaliyeti, gördüğü hizmet ile millî iktisadın prodüktivite derecesi arasında müsbet bir alâka vardır. Çünkü o, çalışmaları ile iktisadî kalkülâsyon fikir ve itiyadının yerleşmesinde baş rolü oynar. Serbest hesap mütehasssı, iktisadî fonksiyonlarını ne kadar iyi görürse, mensup olduğu memleketin millî refah ve gelir seviyesi de o kadar hızlı artar. Burada, modern mânada bir hesap mütehasssının ifa edeceği iktisadî fonksiyonlarla bunlardan hâsıl olacak iktisadî faydalardan en mühimlerini zikretmeği isabetli buluyoruz. Serbest hesap mütehasssı:

- 1 — İktisadî politikanın tâyini, tanzimi ve tatbiki işlerinde,
- 2 — Millî tasarruf, sermaye, yatırım ve istihlâk hareketlerinin plânlanmasında ve sevki idaresinde;
- 3 — Millî para ve sermaye piyasalarının kuruluş ve idaresinde;
- 4 — Dış ticaretin tanzim ve idaresinde;
- 5 — Millî muhasebenin kurulup işletilmesiyle millî bilânço ve netice hesaplarının elde edilmesinde vazife alan;

Bütün bu mevzulardaki istişarî ve icraî çalışmaları ile ilgililere faydalı olan bir teknisyendir. Serbest hesap mütehasssı hususi sektörle âmme sektörüne yaptığı iktisadî bir takım hizmetlerle, millet ekonomisine endirekt olarak bazı faydalar daha sağlar. Ezcümle:

- 1 — Münferit teşebbüslerin umumî muhasebe ve maliyet muhasebesi sistemlerini kurmak, işletmek ve kontrol eylemek;
- 2 — Çeşitli işletme program ve plânlarını inşa eylemek;
- 3 — Her türlü envanter muamelâtını ihzar ve ifa etmek;
- 4 — İşletmeye ait çeşitli kıymetlerin değerlendirilmesini yapmak, işletmenin bilânço kıymeti ile hasılât, cüz'ütam değerlerini hesaplamak;

5 — İşletmelerin optimal cesametlerini, iştigal derecelerini tâyin ve tesbit eylemek;

6 — İşletmenin yapacağı sabit yatırım ve uzun vadeli iştirak ameliyeleri ile ilgili işletme hesaplarını yapmak;

7 — Finansman müesseselerinden kredi talebinde bulunmak isteyen işletmelere teferruatlı malî ve iktisadî bünye tahlillerini havi raporlar tanzim eylemek;

8 — Haricî (External) kontrolleri yapıp verification ameliyesini icra etmek suretiyle işletmelerin dahilen (İnternal) yaptıkları mura-kabeyi tamamlamak;

Şeklinde hülâsa edebileceğimiz hizmetler, serbest hesap mütehas-sısının hususi sektör için yaptığı çalışmaların belli başlıları olup bun-ların ifası ile millet ekonomisine sağlanacak iktisadî faydaların değeri pekbüyüktür.

Tasarının gerekçesiyle teşkilâtlandırılmak istenen serbest muha-sebe mütehassısları, âmme sektörü için de bir takım değerli iktisadî hiz-metlerde bulunurlar. Meselâ:

1 — Merkezi ve mahallî idarelerle umumî menfaatlere hâdim cemi-yetlerin hesaplarının tutulması;

2 — Bütün bu âmme hükmü şahıslarına bağlı iktisadî karakterde-ki işletmeler için hususi sektördeki teşebbüslere yapılan iktisadî hiz-metlerin tamamının ifası;

3 — Âmme teşekkülleri ile dairelerinin her türlü reorganizasyonu;

4 — Resmî makamlara sunulacak malî vesaik ve bilgilerin ihzari hususunda hakiki ve hükmî şahıslara yardım ve onların vergi beyanna-melerini tanzim ve tasdiki;

5 — Malî istişare işlerinin ifası;

Gibi bir takım istisadî-malî fonksiyonlar yanında tahkim, bilirkişi-lik ve yedieminlik gibi bazı iktisadî-hukukî fonksiyonları icra eylemek suretiyle serbest hesap mütehassısı âmme sektörüne, endirekt olarak da millî iktisada, ekonomik değeri çok fazla olan faydalar sağlar.

Bu temel faydalar sağlandıktan sonradır ki gerekçede sözü geçen "Yabancı sermayenin memlekete gelişini kolaylaştırmak" şeklindeki fay-da da hakikat olacaktır. Bu mevzu ile ilgili olarak ileride memleketimi-ze gelen yabancı sermaye ve sermayedarın, Türkiye'mizin yüksek men-faatlerine zarar vermesini, bir başka deyimle değeri bizim için çok bü-

yük olan iktisadî kaynaklarımızı istismar edip sömürmesini önlemek gibi çok mühim ve hayati bir mesele ile karşılaşmamız ihtimali çok kuvvetlidir. İşte bu mevzuda da Türk hesap mütehassıslarının yukarıda başlıcalarını zikrettiğimiz iktisadî fonksiyonları büyük bir cesaret, derin bir bilgi ve tecrübe ile uygulamaları, mühim bir teminat teşkil edecektir.

Serbest hesap mütehassıslığı yurdumuzda bir meslek olarak taazzuv ettiği zaman sağlanacak malî, idarî ve içtimaî faydalar bahsini, iktisadî faydalardaki değişmeğe muvazi olarak tâdil ve tevsi eylemekte isabet bulduğumuzu arz etmek isteriz.

Mesleğin, mensuplarının yüksek ahlâki seviye ve örnek hareketleri sayesinde memleketimizde ekonomik hayata hâkim bulunan manevî prensipleri geniş ölçüde geliştireceğine inanıyoruz. Bu sebeple beşinci olarak "Moral" faydaların ele alınıp işlenmesini de tavsiyeye değer buluyoruz.

Sekiz Bölüm ve 55 maddeden ibaret olan tasarının Birinci Bölümünde, yani 1-4 üncü maddeleriyle meslek tarif edilmekte; mesleğe ait unvanlarla faaliyet sahaları belirtilmektedir.

Muhasebe mütehassısının kim olduğunu tarif eden Md: 1 in, ". . . ve malî hukuk mevzularında" ibaresinin ilâvesi suretiyle ipkasını uygun buluyoruz.

Mesleğin sahasını çizen Md: 2, muhasebe mütehassısının bütün temel fonksiyonlarını ihtiva edecek genişlikte değildir. Serbest hesap mütehassıslığının istikbali bakımından çok mühim olan bu maddenin mezkûr ciheti sağlayacak şekilde ve yeniden kaleme alınmasında zaruret görüyoruz. Bu madde ile alâkalı olup zikrini lüzumlu bulduğumuz bir diğer husus da şudur: (c) fıkrası ile (adlî ve idarî kaza mercilerinde temsil hariç) hükmü serdediliyor. Prensip itibariyle mutabakat halinde olmadığımız bu hüküm ile ilerde tahlilini yapmağa çalışacağımız Md. 23 arasında bir tenakus mevcut olduğuna kaniyiz. Filhakika, Md. 23 ün birinci fıkrasının sonunda: ". . . idarî ve adlî kaza mercileri nezdinde isbat, ferden veya beyan sahibi ile müştereken Yeminli Yüksek Muhasebe Mütehassısına düşer." denilmek suretiyle muhasebe mütehassıslarına idarî ve adlî kaza mercileri huzurunda örtülü bir şekilde temsil hakkı tanınmaktadır.

Maliye Vekâletinin bu mevzuda açık ve kesin bir prensip ortaya koymasını ve onu müdafaa etmesini, her bakımdan doğru ve isabetli bulmaktayız. Bu şekildeki bir hareket tarzının tabîî neticesi olarak, temsil hakkının tanınması isteniyorsa Md: 2 nin C fıkrasındaki hükmün

kaldırılması iktiza eder. Aksine olarak bu hak serbest hesap mütehas-
sıslarına tanınmayıp avukatlara bırakılmak isteniyorsa o zaman da Md:
23 deki hükmün tâdili lâzım gelir.

Muhasebe Mütehasıslarına, kaza mercileri önünde temsil ve mü-
dafaa hakkı verilmediği takdirde şu şekilde bir durumla da karşılaşıl-
acaktır. Muhasebe Mütehasıslarından bir kısmı, Avukatlık Kanununun
istediği şartları haiz oldukları için aynı zamanda avukatlıkta yapabile-
cekler; yani müşterilerini idarî ve adlî kaza mercileri huzurunda tem-
sil edebileceklerdir. Bu ise, muhasebe mütehasısları arasında, kaza
mercileri önünde temsil hakkı bakımından bir tefrik yapılması netice-
sini doğuracaktır. Yeni kurulan bir serbest meslek mensupları arasında
bu şekilde bir ayırmaya yol açılmasını, bizatihi mesleğin gelişmesi yö-
nünde isabetli bulmuyoruz.

Meslek unvanlarından bahseden Md: 3 ün muhasebe mütehasısla-
rını, tahsil dereceleri veya verecekleri imtihanlara göre üçe ayırmakta-
dır. Gene mesleğin gelişme şansı bakımından bu şekildeki ayırmada
fayda mülâhaza etmiyoruz. Kanun, muhasebe mütehasıslığını tedvin
etmek durumunda olduğuna göre, tek bir unvan kabulü en doğru hal
çaresidir. Kabul edilecek tek unvanın: "Serbest Hesap Mütehasısı" ol-
masını teklif ediyoruz. Çünkü "Serbest" kelimesi, mesleğin mümeyyiz
vasfını ifadeye yaramaktadır. "Hesap" kelimesi ise, "Muhasebe" keli-
mesinden çok daha geniş bir muhteva taşır ve muhasebe ile birlikte iş-
letme ekonomisi ve vergi hukuku ile alâkalı diğer kalkülâsyon ameliye-
lerini de kucaklar. Bir başka deyimle, "Hesap" kelimesi, muhasebe mü-
tehasıslarının fonksiyonlarının tamamını kucaklıyacak bir genişliğe
sahiptir. "Muhasebe" mefhumu ise bu fonksiyonlardan en mühimlerini
ifadeye yarayacak genişliktedir yoksa hepsini değil, "Mütehasıs" kefi-
mesi ise, mesleğin bir ihtisas işi olduğunu, meslek mensuplarının bu
ihtisası çetin merhalelerden geçtikten sonra elde ettiklerini ifadeye ya-
ramaktadır.

Serbest hesap mütehasısı unvanı, Maliye Hesap Uzmanlığı ile de
ahenkli ve mütenazır bir mahiyet taşımaktadır.

Bütün bu sebeplere dayanarak Md: 3 ün tasarıdan çıkarılmasını,
onun yerine Md: 1 de yapılacak ufak rötüşlerle maksadın teminini tav-
siye etmekte büyük isabet görüyoruz.

Mesleği bir ihtisas branşı haline getirdikten sonra mensuplarına
inhisar hakkı tanımak gayet tabii bir neticedir. Md: 4 bu gayeyi güttü-
ğüne göre çok isabetlidir.

Tasarının İkinci Bölümü, yani 5-12 maddeleri mesleğe intisap ede-
ceklerle mesleği icra edenlerde aranılacak şartları tadat eylemiştir.

Mesleğin umumî şartlarını ihtiva eden Md: 5 deki bazı fıkra hükümlerinin kaleme alınış tarzı tatbikatta bir takım yanlış tefsirlere yol açacak şekildedir. Meselâ: Fıkra 7, bu halin güzel bir numunesidir. Maddenin, ileride vukuu muhtemel bu gibi hatalı tefsirleri önleyecek şekilde ve yeniden kaleme alınmasını tavsiye eylemekte fayda mülâhaza ediyoruz.

Muhasebe mütehassıslığı için hususi şartları ihtiva eden Md: 6 ile Md: 7 nin birlikte mütalâası; iki maddenin tek madde halinde ve yeniden formüle edilmesi (Md: 3 için kabul ettiğimiz prensibin tabii bir neticesi olarak) için mucip sebepler vardır. Serbest hesap mütehassıslığının gerekçede vaz edildiği şekilde getirilmesi için mesleğe intisapta aranan şartlar arasına "Stajyerliğe kabul imtihanı" nın konulmasını teklif ediyoruz. Staj bu kabul imtihanından sonra başlamalıdır. Md: 6 ve Md: 7 ile, staj ve ehliyet imtihanı için tanınmış olan muafliklar hakkındaki görüşümüzü, Md: 10 u tahlil ederken serdedeceğiz. Şimdilik şu kadarını arz edelim: Md: 6 ve 7 i birleştirip yeniden kaleme alırken 10 uncu madde için tatbikini tavsiye edeceğimiz prensiplerin göz önünde tutulmasını bilhassa rica ederiz.

Md: 7 nin (a) fıkrası ile Hukuk Fakültesi mezunlarına da Yüksek Muhasebe Mütehassısı olabilmek hakkı tanınmaktadır. Tasarı, gerek esas gerekse geçici hükümleri ile stajsız ve imtihansız bir takım kimselelere otomatik olarak bu unvanı verme yolunu tuttuğuna göre meslek için lüzumu kadar muhasebe kültürü olmayan Hukuk Fakültesi mezunları da pekalâ Yüksek Muhasebe Mütehassısı unvanını alabileceklerdir. Bu halin, meslek mensuplarının kalitesini tehlikeye düşürmesinden korkmak lâzımdır. Tasarıda mevcut olan "Staj ve imtihandan muaflik" sistemi yanında Hukuk Fakültesi mezunlarına da Yüksek Muhasebe Mütehassısı olabilme hakkının verilmesini doğru bulmuyoruz. Tasarı yeniden kaleme alınırken gerek intikal devri, gerekse istikbaldeki normal devirler için taraftarlığını edeceğimiz *mutlak ve herkes için imtihan* şartı kabul edilir ve hiç kimseye hiç bir suretle imtihandan muafiyet tanınmazsa o vakit Hukuk Fakültesi mezunlarına da Serbest Hesap Mütehassısı olabilme hakkını bahşetmekte hiç bir mahzur görmeyiz. Çünkü bu meslekî unvanın alınması için imtihan şart olduğuna göre, diğer yüksek tahsil mezunlarına olduğu gibi Hukuk Fakültesi mezunlarına da imtihana girebilme hakkı tanınmalıdır.

Md: 8 in ". . . meslek stajına başlayabilmek için stajyerliğe kabul imtihanını vererek muhasip odasından stajyerlik belgesini almış olması şarttır." şeklinde tâdil edilmek suretile kabulünü teklif ediyoruz.

Md: 9 un ilk fıkrasının: "Stajyerliğe kabul ve ehliyet imtihanları 8 inci maddede adı geçen talimatnamedeki usuller dairesinde Türkiye Muhasip Odaları Birliği İmtihan Komisyonunca yapılır" şeklinde formüle edilmesinde isabet buluyoruz. Sebepleri ileriki maddelerin tahlili sırasında arz edilecektir.

Md: 10, tasarının üzerinde en fazla drulup münakaşa edilmesi gereken bir hükmünü ihtiva ediyor. Bu madde, evvelce de arz ettiğimiz gibi, gerekçe ile kurulması müjdelenen güzel bir eseri tehlikeye düşürmekte; serbest hesap mütehassıslığı müessesesini daha başlangıçta sarsmakta; 72 inci sahifede isabetli bir şekilde müdafaası yapılan: ". . . İktisadî ilimler sahasında tahsil gören gençler için güzel bir mahreç teşkil edecek olan bir serbest mesleğin tavazzuuna imkân verecek" tarzındaki içtimaî faydayı da gölgelemektedir. Md: 10, ikisi uzun, biri kısa üç fıkradan ibarettir. İlk fıkra, muayyen bazı resmî ve hususî teşekküllerde, müsait sicille geçen müddetleri staj müddetine saymaktadır. Bu fıkra ile muhasebe mütehassısı olacaklardan bir kısmına stajdan muafiyet tanınmakta, otomatikman ehliyet imtihanına kabul edilme imkânı sağlanmaktadır. Muhakkakki, bazı kimselere, staj muafılığı tanımak yerinde bir harekettir. Ancak, bu muafılık, Md: 10 un ilk fıkrasındaki genişlikte ve mutlak bir mânada olmamalıdır. Stajdan muafiyet çok daha dar bir çerçeveye içerisinde mütalâa olunmalı; ve bu dar çerçeveye girenler için de asgari bir staj süresi mecburi kılınmalıdır. Meselâ, normal staj süresi üç sene olarak kabul edilmişse stajdan muafiyet çerçevesine girecek kimseler için bu üç senelik müddetten bir indirim yapılabilmesi ancak bu indirim asgari bir müddeti, meselâ altı ayı geçmiyecek bir şekilde uygulanmalıdır. Yani bazı kimseler için mutlak bir stajdan muafiyet yerine nisbi bir muafılık tanınmalıdır. Staj müddetinin indirilmesi işi de, otomatikman olmamalı, bu hususta, namzedin müracaatı üzerine yetkili bir organ (Meselâ Türkiye Muhasip Odaları Birliği İdare Heyeti) ilgili şahsın durumunu inceledikten sonra kararını vermelidir. Staj süresi bu şekilde indirilen bir namzet "Stajyerliğe kabul imtihanı"ndan muaf tutulmalıdır.

Herkes için asgari ölçüde de olsa bir staj devresi geçirilmesini uygun görüşümüzün sebebi şudur: Muhasebe Mütehassıslığı, yeni bir serbest meslek olarak kurulup taazzuv edecektir. Her serbest meslek gibi onun da kendisine mahsus hususiyetleri olacaktır. Asgari bir staj mecburiyetini tavsiye ederken bu şekildeki hususiyetlerin öğrenilmesini sağlamak gayesini güdüyoruz.

Bütün bu sebepler dolayısıyla, Md: 10 a ait birinci fıkranın yukarıki tahlillerimizin ışığı altında tâdil edilerek yeniden kaleme alınmasının isabetli olacağını arzeylemek isteriz.

Md: 10 un ikinci fıkrası ise, gerekçenin ruhuna aykırı bir mahiyet taşımaktadır. Bu fıkra ile muayyen âmme hizmetlerinde muayyen müddetlerle ve müsait sicille çalışmış ve devlet bareminin muayyen derecelerine yükselmiş olan namzetlerde yedinci maddenin B ve C fıkralarındaki şartlar aranmamaktadır. Yani bu durumda bu unvanlara stajsız ve imtihansız olarak otomatik bir şekilde muhasebe mütehassıslığı unvanını alabilme imkânı sağlanmaktadır. Bu fıkra devlet memurluğunun muayyen kademelerine yükselmiş olan kimselere böyle bir hak tanımakla onların muhasebe mütehassısı olmak için bütün vasıfları nefislerinde toplamış bulduklarını peşin olarak kabul eylemektedir. İlgili fıkranın şumulüne dahil âmme hizmetlerinde geçen yıllar, Muhasebe mütehassısı olacılara çok değerli tecrübeler kazandırabilir. Ancak, bu tecrübe ve ehliyetin adı geçen durumda olan herkes tarafından elde edilemediği de bir vakiadır. Serbest hesap mütehassıslığı müstakil, yepyeni bir serbest meslek olacağına göre başka mesleklerde geçen müddetleri, muhasebe mütehassıslığının ifa ve icrası için yeter saymak doğru olmaz. Md: 10, fıkra 2 nin şumulüne giren kimselerden bir çoğunun basit muhasebe ve işletme iktisadî nasyonundan mahrum oldukları Yüksek Vekâletlerinin esasen malûmudur. Bu durumda olan ve sayılarının bir hayli yüksek olduğunda şüphemiz bulunmayan kimselere imtihansız bir şekilde muhasebe mütehassısı olabilme hakkını tanırsak ehil olmayan bir takım ellerde mesleğin geleceği için kötü bir takım tradisyonların yerleşmesine yol açmış oluruz. Serbest hesap mütehassıslığı, memleket iktisadî için fevkalâde hayati fonksiyonlar ifa eden bir meslek olmak haysiyeti iledir ki garp memleketlerinde serbest hesap mütehassıslığı unvanı ancak uzun bir tahsil, staj süresinden sonra ve çetin bir imtihan neticesinde elde edilmektedir. Tasarının gerekçesiyle getirilmek istenen ve kendisinden mühim faydalar beklenen serbest hesap mütehassıslığının, Md: 10 fıkra 2 ile sağlanmasının mümkün olabileceğini zannetmiyoruz. Bu fıkranın kabulü ve kanuniyet kesbetmesi halinde serbest hesap mütehassısları arasında kalite bakımından büyük farklılıklar doğacaktır. Gerçekten bu fıkra hükmünden faydalananlarla normal imtihan prodesüründen geçmiş olanların yanyana çalışmaları gibi gayritabiî bir durum hâsıl olacaktır. Bu da değişen şartlara göre bazan ilk bazan da ikinci grup kimselerin leh veya aleyhine bir durum yaratacaktır. (1)

Öte yandan adı geçen fıkra ile bir kısım devlet memurlarına bu hakkın verilmesi, âmme hizmetlerini görenlerin, serbest hesap mütehassıslığı yapabilmek için geniş ölçüde hususi sektöre kaymalarına yol

(1) Fransız Serbest Hesap Mütehassıslığı halen bu çeşit bir mahzurun tevhit eylediği mühim mücadelelere sahne olmaktadır.

açacaktır. Bundan da en büyük zararı, bizzat Vekâletiniz görecek; meselâ Teftiş Heyeti ile Hesap Uzmanları Kuruluna dahil bir çok değerli elemanın ayrılıp Serbest Hesap Mütahassısı oldukları müşahade edilecektir. Halbuki Serbest Hesap Mütahassıslığı mesleğinin iyi bir şekilde gelişmesi için bu mümtaz elemanların ayrılacak yerde Vekâlet bünyesi içerisindeki fonksiyonlarına çok daha kesif bir şekilde devamları iktiza eder. Fazla olarak bu fıkranın Maliye Vekâletini, tasarıyı Komisyonlar ve Büyük Millet Meclisi önünde müdafaa ederken müşküllerle karşılaştırabileceğini; asıl fenası hususi sektörden ve çeşitli menfaat gruplarından gelen baskılar dolayısıyla tasarıya yapılacak ilâveler imtihan ve stajdan muafiyetin hududunun çok daha genişletilmesine yol açılabileceğini göze almanın iktiza ettiğine kaniyiz.

Netice itibariyle bu fıkranın tasarı metninden mutlak surette çıkarılmasını tavsiye ederiz. Bu yola gitmekle, Yüksek Vekâletlerinin, her şeyden evvel bir âmme hizmeti olan Serbest Hesap Mütahassıslığı mesleği için objektif mülâhazaları ön plânda mütalâa eylediği daha iyi anlaşılacaktır.

Aynı sebeplerle, Md: 10 un son fıkrasının da tasarı metninden çıkarılmasını uygun buluyoruz.

Md: 11 in, Md: 10 için ileri sürdüğümüz sebeplere binaen tasarıdan çıkarılmasında isabet olacağına inanıyoruz.

Md: 12 nin ilk fıkrasının tâdil edilmek suretiyle kabulü yerinde olur. Bu tadilat, umumî prensiplerin vaz'ı sırasında ifade eylediğimiz istikamette; yani Maliye Vekâletinin meslek üzerindeki hâkimiyet ve müdahalelerini asgariye indirecek şekilde yapılmalıdır. İlk fıkrayı tâdil ederken son cümlelerinin: ". . . hususunda tahaddüs edecek ihtilâfların ilk mercii Türkiye Muhasip Odaları Birliği İdare Heyetidir. Nihai mercii Birlik Umumî Heyetidir" tarzında ifadesini uygun buluyoruz. Bu maddenin son fıkrasının kaldırılması da yerinde olur.

Md: 13-26 tasarının Üçüncü Bölümünü teşkil eylemekte; beyanname tasdiki fonksiyonuna sahip bulunan ve ecirsiz olarak mesleği serbest bir şekilde icra ve ifa eden muhasebe mütahassıslarına ait hükümleri ihtiva etmektedir.

Tasarı, beyanname tasdiki fonksiyonunu ön plâna alınca, bu işi yapacaklara geniş bir bölüm ayırmasında elbetteki isabet vardı. Ancak, evvelce de arzettiğimiz veçhile tahliller tamamen millî ekonomi açısından yapıldığı ve tavsiyelerde bulunulurken de meseleler global olarak mütalâa edildiği içindir ki, vergi beyannamelerini tasdik fonksiyonuna tâli bir yer ayırma yoluna gitmiştik. Bu bölüm hakkındaki temennileri-

mizi arzederken Md: 10 un yukarıdaki şekilde değişmeğe tâbi tutulduğunu kabul eylemekteyiz. Yani mezkûr madde değiştikten sonra 13-26 inci maddeler nasıl olmalıdır, سوالini cevaplandırmağa çalıştık. Bu mü-lâhaza ile Md: 13 ün tasarından kaldırılmasını yerinde buluyoruz.

Md: 14, mesleğin serbest olarak ifası cihetini derpiş eylemiştir. Kanunun tümü hakkında yapmağa çalıştığımız tahlillerin gerektirdiği rö-tuşlardan sonra bu maddenin aynen kalmasının isabetli olacağına kani-yiz. Yalnız maddenin yeri olarak ilk bölümü, bilhassa Md: 4 ile Md: 5 arasına daha uygun buluyoruz.

Md: 15 de, tıpkı Md: 10 gibi üzerinde dikkatle durulup etraflı ola-rak mütalâa ve münakaşa edilecek kadar büyük bir önem taşıyor. Bu madde dikkatle okunduğu zaman görülüyor ki Muhasebe Mütihazıslığı mesleği, tasarının kanunlaştığı tarihten itibaren ortalama 7-10 sene gibi hayli uzunca bir müddetle Md: 10 hükmüne göre Muhasebe Mütihazıslığı unvanını otomatikman almış olanların inhisarı altına konul-maktadır. Gerçekten, Md: nin ilk fıkrasına nazaran, mesleğin serbestçe icrası ve beyanname tasdik edebilmek için yeminli sıfatının tevcih edil-miş olması, ve yeminli sıfatının tevcih edilebilmesi için de 7 yıl fiilen Yüksek Muhasebe Mütihazıslığı yapmış olmak lâzımdır. Bu madde hükmü uyarınca, tasarı kanunlaştıktan sonra Yeminli Yüksek Muhase-be Mütihazıslısı olmak isteyen meselâ İktisat Fakültesi mezunu bir genç, evvelâ üç sene staj yapacak, sonra imtihan geçirecek; imtihanı mütea-kip de 7 sene fiilen Yüksek Muhasebe Mütihazıslısı olarak çalışacaktır. Ancak, 10 senelik mesaiden sonradır ki kendisine yeminli sıfatı, kanu-nun koyduğu hükümler dahilinde, tevcih olunarak beyanname tasdik eylesine imkân verilecektir. Halbuki, gene Md: 15 in: ". . . veya 10 uncu maddeye göre Yüksek Muhasebe Mütihazıslığı unvanına hak ka-zanmış olmak şarttır" hükmüne müsteniden tasarı kanunlaştığı anda, otomatikman bir çok devlet memuru yeminli yüksek muhasebe müte-hassısı olarak mesleği icraya başlayacaktır.

Netice itibariyle, Md: 15 ortalama 10 sene müddetle Serbest Hesap Mütihazıslığı mesleğini Md: 10 un ikinci fıkrasından faydalanarak stajsız-imtihansız bu unvanı kazanacak olanların inhisarına sokmakta-dır. Bu halin meslek bakımından çok mühim mahzurları tevlit edeceği muhakkaktır. Evvelâ, 10 sene sonra mesleğe girmek isteyecekler güç bir vaziyetle karşılaşacaklardır. Çünkü çalışma sahasını 10 sene müd-detle inhisarları altında tutacak muhasebe mütihazıslıları ile rekabet edip muvaffakiyet kazanabilmek bir hayli zor olacaktır. Yeni bir mes-lek kurulurken, herşeyden önce o mesleğe intisap edeceklerine fırsat ve imkânlarda müsavat tanımak icabeder. Aksi takdirde o meslek ehil ol-

mayan kimselerin elinde ve daha başlangıçta zaafa uğrar. Saniyen meslek mensupları arasında ikilik doğacak, bu hal de evvelce arzettiğimiz mahzurlu neticelere yol açacaktır. Memleketimizde garpteki mânasiyle serbest hesap mütehassıslığını kurmak gibi çok şerefli ve o nisbette de güç olan bir işin mes'uliyetini üzerine almış bulunan Maliye Vekâletinin, mesleğin daha başlangıçta sağlam esaslar üzerine kurulmasını sağlamak; meslek mensuplarının her bakımdan yüksek evsafli olmalarını temin edebilmek için daha köklü ve kesin prensiplerden hareket etmesi lâzım geldiğine inanmış bulunuyoruz. Bu inancımız dolayısıyla de Md: 15 in tasarı metninden çıkarılmasını tavsiye eylemekte isabet görüyoruz.

Md: 16 da, Muhasebe Mütehassıslığı mesleğini Maliye Vekâletinin mümkün olduğu kadar geniş bir şekilde hâkimiyet ve müdahalesine tâbi kılmak endişesinden hareket ediyor. Muhakkak ki, bu yeni mesleğin de diğer serbest meslekler gibi muayyen bir murakabe ve kontrole tâbi tutulması her türlü suiistimali önleme bakımından yerinde ve lüzumludur. Ancak bu kontrol ve murakabe işini tamamen Maliye Vekâletinin omuzlarına yükleyecek yerde, mesleğin kendi teşekkül ve uzuvlarına bırakmak her halde daha faydalıdır. Bu yola gidilirse, esasen mevcut işler dolayısıyla fevkalâde mahmûl ve meşgul olan Maliye Vekâleti yeni bir külfetten kurtarılmış olur; fazla olarak da meslek mensuplarının kuracakları mesleki teşekküllerle kendi kendilerini idare etmek suretiyle yetişmeleri imkânını sağlar. Maruz sebepler dolayısıyla maddenin mevcut şeklinin kaldırılmasını; onun yerine, beyanname imzalamak isteyen hesap mütehassısının bu husustaki talebini, mensup olduğu meslek odasının muvafakatını aldıktan sonra is'af eylemeğe, Türkiye Muhasip Odaları Birliği, Maliye Vekâleti ile İktisat ve Ticaret Vekâleti temsilcilerinden müteşekkil bir heyeti selâhiyetli kılacak şekilde yeniden kaleme alınacak bir maddenin ikâmesini uygun buluyoruz.

Md: 17 nin, "Bütün namzetler, buldukları mahal muhasip odası idare heyeti huzurunda şu şekilde yemin eder." tarzında başlamak; yemin formülü, lüzumlu rotuşlarla aynen ipka edilmek ve son fıkrası da çıkarılmak suretiyle tasarıdaki yerini muhafaza etmelidir.

Md: 18 in, unvanların birleştirilmesi yolundaki tavsiyemizin tabii bir neticesi olarak tasarıdan çıkarılması lâzım geldiği kanaatindeyiz.

Md: 19 daki hususların, nizamnameler ile tedvini pekalâ mümkündür. Bu yüzden de tasarının esas hükümleri arasında yer almasına lüzum yoktur.

Md: 20, lüzumlu rotuşlardan sonra aynen kullanılabilir.

Md: 21 in, ileride vukuu muhtemel suiistimal ve suitefsirleri önle-

yecek şekilde ve yeniden formüle edilmesinde isabet olacağına inanıyoruz.

Md: 22 nin, ilk fıkrası "Verification" ameliyesiyle "Certification" meselesini yekdiğerine karıştırmaktadır. Sözü geçen madde, ruhu itibariyle serbest hesap mütehassısına bu iki fonksiyonun ifası vazifesini de vermiştir. Yani "... beyan tasdikinden maksat", hem Verification, hem de Certification'dur. Ancak, bu iki fıkranın lafzından, sadece Verification işi anlaşılmalıdır. Fıkranın, Certification'u da ihtiva edecek tarzda dâdili çok yerinde olur.

İkinci fıkranın aynen kabulünde behis yoktur.

Md: 23 e gelince, beyanın tasdikinden doğan mes'uliyetin mahiyet ve müeyyidelerini ortaya koymuş olan bu maddede, mesleğin istikbali bakımından çok mühimdir. Bu madde, beyan tasdiki dolayısıyla, muhasebe mütehassısının ne dereceye kadar mes'ul tutulacağını göstermek gayesini güdüyor. Maddenin bu gayeyi ne dereceye kadar sağladığı hususunu münakaşa etmeden önce "Beyan tasdikinden doğan mes'uliyet" meselesini objektif bir tahlil ve tenkide tâbi tutmak istiyoruz. Garp memleketlerinden bir çoğunda olduğu, gibi, serbest hesap mütehassısının tasdik eylediği beyandan dolayı hukukî ve malî mânada mes'ul tutabilmek için ona, mükellefin beyanına ait müstenidatı tetkik için gereken soruşturma selâhiyet ve imkânlarını tanımalıdır. Eğer bu şekilde bir selâhiyet tanınmazsa serbest hesap mütehassıslarının müstenidatını bilmedikleri, aslında muallel olan bir beyanın tasdikinden dolayı da "Umumî hükümlerle veya ilgili kanunlarla müesses mes'uliyet hükümleri", dahilinde cezalandırılmaları gerekecektir. Bu takdirde, dürüst serbest hesap mütehassıslarının beyan tasdikinden kaçınmaları gibi bir ihtimalle karşılaşmak mukadder olacak; beyan tasdikinin karakter ve bilgi bakımından zayıf serbest hesap mütehassıslarının eline kalması tehlikesi baş gösterecektir. Bu da, mesleği kuruluş maksadından uzaklaştıracak; Maliye Vekâleti teftiş ve murakabe uzuvlarının omuzlarına yeni yükler tahmil edecektir. Bütün bu sebepler dolayısıyla Md: 23 ün, muhasebe mütehassısının beyan tasdiki konusundaki yetkilerini genişletip kuvvetlendirecek; buna karşılık hukukî, malî ve cezaî mes'uliyetini ağırlaştıracak bir şekilde formüle edilmesini daha uygun buluyoruz.

Ayrıca bu maddenin "... idarî ve adlî kaza mercileri nezdinde ... " temsil hakkını, kapalı bir şekilde tanıyan ilk fıkrasının, Md: 2 nin C fıkrası dolayısıyla arzetmiş olduğumuz esaslar dahilinde yeniden gözden geçirilmesinin yerinde olacağına kaniyiz.

Md: 24 ün tasarıdan çıkarılmasına taraftarız.

Md: 25 in aynen muhafazası yerinde olur.

Md: 26 nın muhafazası da isabetli olacaktır.

Meslek teşekküllerinden bahseden Dördüncü Bölüm, tasarının 27-34 üncü maddelerini kucaklamaktadır.

Md: 27 nin, umumî değişikliklerin gerektirdiği düzeltmeler yapıldıktan ve son fıkrasının son cümlesi: ". . . izin vermeğe Türkiye Muhasip Odaları Birliği yetkilidir" şeklinde tâdil edildikten sonra muhafazası yerinde olur.

Md: 28 in kaldırılmasına taraftarız.

Md: 29: ". . . mensubu en çok olan muhasip odasının bulunduğu mahalde . . . bir birlik kurmağa. . . mecburdurlar" hükmünü serdetmek suretiyle hakikatte "Türkiye Muhasip Odaları Birliği"nin merkezi olarak İstanbul şehrini seçmiş bulunmaktadır. İstanbul, arzettiği çok geniş imkânlar dolayısıyla, bu gün olduğu gibi istikbalde de "mensubu en çok olan muhasip odası" na sahip olmakta devam edecektir.

Halbuki, muhasip odaları birliğinin, Ankara'da kurulmasında çok daha büyük fayda ve zaruretler görmekteyiz. Çünkü, Muhasip Odaları Birliği, mahiyeti icabı meslekî ve idarî bir teşekkül olup meslek mensupları ile resmî makamlar arasındaki karşılıklı münasebetlerin tanziminde bir köprü vazifesi görecektir. Faaliyetleri, cemiyet hayatının her tarafına sirayet edecek kadar geniş olan ve gördükleri hizmet tamamıyla bir âmme hizmeti karakteri arzeden Serbest Hesap Mütehassıslarının faaliyeti, gerek resmî makamları gerekse memleket umumî efkârını çok yakından ilgilendirecektir. Bu bakımdan, Muhasip Odaları Birliğinin oynayacağı rol de büyük olacaktır. Bu mühim vazifenin ifası için en uygun yerin Ankara olacağına inanıyoruz. Binaenaleyh, Md: 29 un ilk fıkrasını: "Türkiye'deki bütün Muhasip Odaları, Ankara'da bir birlik kurmağa ve bu birliğe aza olmağa mecburdurlar." şeklinde tâdili uygun olacaktır. Bunun memleketimizde başka emsalleri de vardır. Gerçekten, diğer serbest meslek odaları birlikleri meselâ ticaret, sanayi odaları ve borsalar birliği, mimar odaları birliği v.s. gibi, Ankara'da kurulmuştur ve bu yüzden çok daha iyi çalışmaktadırlar.

Md: 30 un kaldırılmasında, bu husutaki hükmün muvakkat bir madde halinde tasarının sonuna eklenmesinde isabet olacağına kaniyiz.

Md: 31 in ilk fıkrasının aynen kabul edilmesinde; ikinci fıkrasının kaldırılmasında; üç ve dördüncü fıkralarının tâdil edilmek suretiyle kabullerinde; beşinci fıkranın aynen kalmasında; son fıkranın da tamamen kaldırılmasında isabet olacaktır.

Md: 32 in, bir ve ikinci fıkralarının aynen kabulünü; üçüncü fıkrasının kaldırılmasını uygun görüyoruz.

Md: 33 ile serdedilmiş olan hükmü, esas itibariyle zait buluyoruz. Çünkü bizatihi "Türkiye Muhasip Odaları Birliği" bir Muhasebe Enstitüsü karakteri taşımaktadır. Amerika Birleşik Devletlerindeki A. I. A. (American Institute of Accountants) a çok benzeyen "Türkiye Muhasip Odaları Birliği" lüzumlu göreceği mesleki tetkik, araştırma, tedris, neşir, imtihan vesair işler için gereken teşekkülleri kurmakta; devamlı ve geçici komisyonlar teşkil eylemekte esasen serbest olacaktır. Bu uğurda da mevcut yüksek ve orta tahsil müesseseleri vesair resmî ve hususî teşekküllerle işbirliği yapacaktır. Odalar Birliğinin, vezaifini tadat eden ek bir fıkranın Md: 29 a ithal edilerek ikinc fıkрасından sonra yer almasına ve Md: 33 ün de kaldırılmasına taraftarız.

Md: 34 le getirilmiş olan Maliye Komiserliğinin mahiyet ve lüzumu üzerinde biraz durulması lâzımdır. Âmme intizam ve menfaatlerinin muhafızı olan devletin, bütün müesseseler üzerindeki mutlak kontrol ve murakabe hakkı itiraz götürmiyecek kadar lüzumlu ve zaruri olan bir haktır. Bu hakkın, en normal neticesi devletin meslek teşekküllerini onların uzuvlarının işleyişini, istediği gibi kontrol edebilmesidir. Ancak âmme menfaatlerinin korunması mülâhazasına dayanan bu kontrol ve murakabe hakkı, bizatihi kontrol mevzuu olan teşekkülün gelişmesini önleyecek, onu gayesinden uzaklaştıracak ve kesafet ve şiddet de olmamalıdır. Devlet, bu hakka dayanarak, meslekî teşekküllerin normal işleyişine müdahale edecek yerde onları kendi hallerine bırakır; ancak, faaliyetleri âmme menfaatlerine aykırı düştüğü anda müdahale eder ve kontrol ve murakabe selâhiyetini o vakit kullanmağa başlarsa çok daha isabetli olur.

Serbest Hesap Mütchassıslığı, mensupları ahlâk ve bilgi bakımından yüksek seviyeli kimseler olan serbest bir meslektir. Bu meslekten olanların, kendi meslekî teşekküllerinde âmme nizam ve menfaatlerine aykırı şekilde çalışmalarını beklenemez. İşte bütün bu hakikatler dolayısıyla, Md: 34 ile getirilmiş olan Maliye Komiserliği müessesesinden vaz geçilmesini hem âmme menfaatleri, hem mesleğin gelişmesi ve hem de Maliye Vekâletine munzam külfetlerin yüklenilmemesi bakımından tavsiyeye bilhassa şayan buluyoruz.

Meslek kütüğü ile ruhsatlardan bahseden Beşinci Bölümün ilk hükmünü Md: 35 teşkil ediyor. Bu maddenin ilk fıkrasının ilk cümlesi aynen muhafaza edilip fıkranın diğer cümlelerinin kaldırılması çok isabetli olur. İkinci ve üçüncü fıkraların aynen kalmasında fayda vardır.

Md: 36 nın ilk fıkrası: "Meslek mensupları, . . . , maddelerde

sözü geçen ruhsatları yeminden sonra işyerlerinin bağlı bulunduğu mahaldeki meslek odasından alırlar. Beyan tasdikinde bulunacakların ruhsatnameleri ayrıca Maliye Vekâletinin tasdikine tâbidir." şeklinde; son fıkrası da: ". . . . yıllık aidatın on mislini geçmemek üzere odalar birliği tâyin eder." tarzında tâdilen kaleme alınmak suretiyle yeniden formüle edilmesi doğru olur.

Md: 37, şu şekle sokulduktan sonra formüle edilirse çok daha isabetli olur: "Muhasip Odaları, vermiş oldukları ruhsatların kaydını tutarlar ve bu kayıtların birer suretini Maliye Vekâleti ile Birliğe gönderirler. Ruhsatnameler, kütük kaydına ve sicil numarasına esas olur."

Md: 38 in aynen kabulünde hiç bir mahzur yoktur.

Md: 39 un ilk fıkrası: "Mesleğin bu kanunda yazılı şartlarını kaybeden, disiplin meclisleri kararı ile meslekten çıkarılan, kendi arzusu ile ayrılan veya vefat edenlerin kayıtları terkin ve ruhsatları istirdat olunur." şekline sokularak, diğer fıkraları aynen muhafaza olunmalıdır.

40-43. maddelerden müteşekkil Altıncı Bölümün heyeti umumiyesi hakkında mütalâa beyanında bulunmak istiyoruz. Türkiye'de de, Serbest Hesap Mütehassıslığı mesleği kurulduktan sonra zamanla ihtisaslaşmaya gidilerek meslek şirketlerinin taazzuv edeceği; iktisadî hayatımız mudilleştikçe serbest hesap mütehassıslığında da ihtisaslaşma ve dolayısıyla şirketleşmenin vukua gelmesi muhakkaktır. Bunu, ileriye görmek suretiyle şimdiden düşünen Maliye Vekâletinin tasarıya bu konu ile ilgili hükümler koyması fevkalâde isabetli olmuştur. Bu mevzuda tereddüt uyandıran en mühim cihet, şirket şeklindeki bir muhasebe mütehassıslığı firmasında, şahsi mes'uliyetin nasıl sağlanacağı; daha iyisi, şirket hükmü şahsının muamelâtından doğan mes'uliyet ile ortakların şahsi mes'uliyetlerinin, mevcut hukuk nizamımız muvacehesinde nasıl ve ne şekilde telif edilebilecekleri noktasında kendini gösteriyor. Tasarıda bu konu ile ilgili maddelerin, maksadı ne dereceye kadar temin ettiğini anlamak için bu bölüm hakkında hukukçularımızın mütalâalarını almanın çok uygun olacağına kaniyiz.

Müteferrik hükümleri gösteren Yedinci Bölümün, 44-48. maddelerinin aynen: 49. Md: nin de: "Üye aidatını, talimatnamede tesbit edilen müddetler zarfında ödemeyen meslek mensupları hakkında, talimatname hükümlerine göre muamele yapılır." şekline sokulmak suretiyle tâdilen kabulünü uygun buluyoruz.

Md: 50 deki disiplin cezalarının, 23 Md: için arzettiğimiz mütalâalar içerisinde ağırlaştırılmalarını; Md: nin bu maksadı sağlayacak şekilde ve yeniden kaleme alınmasını isabetli görüyoruz.

Md: 51 in, lüzumlu rötuşlardan sonra kabulü yerinde olur.

Md: 52 aynen, Md: 53 ise, umumî prensiplerdeki değişmelerin gerektirdiği düzeltmelerle tādilen kabul edilmelidir.

Muvakkat madde 1 ve muvakkat madde 2, çok mühim bir konuyu ele alarak hükme bağlamak istemiştir. Sözü geçen konu, tasarı kanunlaştığı takdirde piyasada çeşitli namlar altında çalışmakta olan serbest meslek erbabının durumunun ne olacağı meselesinden ibarettir. Gerçekten, geniş bir vatandaş kitlesi için hayati bir mahiyet arzeden intikal devresinin ne olacağı meselesini en iyi hal şekline bağlamak için kanuna bu hususta muvakkat bir takım hükümler konulması çok yerinde olmuştur.

Acaba, mevcut muvakkat hükümler maksadı ne dereceye kadar sağlamıştır? Bu husus üzerinde durmak istiyoruz. Mezkûr muvakkat maddelere göre, kanun çıktığı anda, serbest olarak 2. maddede yazılı işleri mutad sanat halinde ifa ve icra eyleyen kimselerden, 5. maddede yazılı şartları haiz olanlara, müracaatları üzerine "Ayrırma Komisyonları" tarafından muhasebe mütehassıslığı unvanı, idarî bir tetkiki müteakip stajsız ve imtihansız olarak verilecektir.

Bugün piyasada, Md: 2 deki işleri mutad sanat halinde ifa eden serbest meslek erbabı arasında, serbest hesap mütehassıslığı için zaruri olan asgari bir muhasebe formasyonundan, iktisat ve işletmeçilik bilgisinden dahi mahrum kimselerin ne kadar çok olduğunu Yüksek Vekâletleri herkesten daha iyi bilmek durumundadır. Şahsi, takdire ve subjektif hükümlere kararlarında yer vermesi çok muhtemel olan "Ayrırma Komisyonları" kanaliyle bu tip kimselerden pek çoğu, serbest hesap mütehassısı unvanını alabilecektir. Yeni doğan bir mesleğin mensuplarını, bilgi ve ehliyet bakımından gayrikâfi elemanlar teşkil ederse o mesleğin istikbali için endişeye kapılmamak mümkün olmaz. Genel muvakkat madde 1, serbest sektörde çalışanlara intikal devresi için sadece "Muhasebe Mütehassısı" ve "Yüksek Muhasebe Mütehassısı" olabilmek haklarını tanımaktadır. Bu kanaldan geçecek olanların "Yeminli Yüksek Muhasebe Mütehassısı" olmaları, yani beyanname tasdik edebilmeleri için Md: 15 hükmüne göre yedi sene "Yüksek Muhasebe Mütehassıslığı" yapmaları gerekmektedir. Halbuki aynı 15 inci maddenin ikinci fıkrası ile bu hal, Md: 10 a göre, otomatikman Yüksek Muhasebe Mütehassısı unvanını almış, resmî sektörden gelme geniş bir kitleye gene otomatik olarak tanınmaktadır. Bu da, hususi sektör aleyhine bir durum olup sayıları mahdut da olsa hakikaten değerli bazı hususi sektör mensubu elemanların mağdur olmaları tehlikesini doğurmaktadır.

Tasarıda, intikal devresine mahsus bu şekilde bir istisna kabul e-

dilirken belki memleketimizde halen yerleşmiş olan bir takım sosyal kıymet hükümleri dolayısıyla imtihan yapmaktaki güçlük; ve bir de diğer serbest meslekler (Avukatlık, Dişçilik gibi) kurulurken intikal devresine mahsus olmak üzere kabul edilmiş bulunan bu kabil istisnalar misal olarak gösterilmek istenmiş olabilir. Ancak bu iki sebebin de yeter kuvvette olmadığını söylemekle hata etmediğimizi zannediyoruz. Gerçi imtihan edilmek suretiyle bilgi ve ehliyetlerin tesbiti cihetine gidilmek istendiği takdirde, umumî ve mutlak bir mukavemete, sosyal hayatımızın hemen her sahasında ve her zaman rastlanıldığı bir vakıadır. Bu mukavemetin tipik tezahürünü de, formül haline gelmiş olan şu sualin teşkil ettiği de inkarı mümkün olmayan bir hakikattir: "Beni veya bizi imtihan edecek kimse varmı memleketimizde?" ve böylece, müsbet iş yapmak isteyenlerin samimi mukavemetleri, bu tarzdaki itirazlarla bertaraf edildikten sonra, imtihandan çok daha fena seçme usullerine gitmekten başka hal çaresi kalmamaktadır. Bir kere bu yola gidilince, çeşitli menfaat gruplarının türlü baskıları ile subjektif hal çarelerine varılmakta; bu da, ilgili müessesenin daha başlangıçta garpteki mâna ve ruhu ile kurulmasını önlemektedir. Sosyal hayatımızın çeşitli dallarında ve şimdiye kadar tutulmuş olan hatalı bir yolun, serbest hesap mütehassıslığı gibi mensupları iktisadî kalkınmamızda geniş mes'uliyet yüklenecek olan bir mesleği kurarken seçilmesine katiyen taraftar değildir. İmtihan, bilgi ve ehliyeti ölçmek için muhakkak ki en ideal olan hal çaresi değildir. Amma, iyi tertiplenmiş ve güvenilir eller tarafından yapılacak bir imtihan, mevcut kötü seçme usullerinin muhakkak ki en iyi olanıdır. Binaenaleyh, intikal devresinde, serbest hesap mütehassısı olmak isteyen hususî sektör mensupları mutlaka imtihan verdikten sonra bu şerefli ve şerefli olduğu kadar da mes'uliyetli unvana hak kazanabilmelidirler. İmtihana girmeyenlerle girip de kazanamayacak olanların durumuna gelince, bu hususta da iyi bir hal çaresi bulmanın mümkün olacağına inandığımız için netice kısmında bir takım tedbirler ileri sürmüştük bulunuyoruz.

Sair serbest mesleklerin durumuna gelince, onlar için intikal devresinde bir kereye mahsus olmak üzere tanınmış olan istisnaların da iyi netice vermediğini tecrübeler göstermiştir. Binaenaleyh, serbest hesap mütehassıslığını kurarken, diğer mesleklerin mazideki tecrübelerinden ders almak ve aynı hataları işlememek suretiyle bu mesleğin geleceğinin şimdiden teminata bağlanması yerinde olur.

İntikal devresinde de herkes için imtihan olma mecburiyetini tahmil eylemek, ve bu şekilde tasarımı komisyonlar ve Büyük Millet Meclisinin Umumî Heyetinden geçirmek, ilk nazarda imkânsız gibi görülecektir. Ancak bu günkü hali ile, Md: 10 ve Md: 15 i havi olarak, teşrii

uzvumuz önüne geldiğinde, haklı olarak hususi sektör mensuplarının baskısı ile karşılaşılacak; resmî sektör mensuplarına tanınan hak ve imtiyazların hiç değilse aynısının, hayatlarını bu yolda kazanan serbest meslek erbabına tanınması için gayretler sarfedilecektir. Bu gayretlerin semere vermesi halinde, muvakkat madde 1 ve muvakkat madde 2 ile getirilen intikal devrine ait rejimin çok daha genişletilmesinden ne kadar endişe edilse yeridir. Halbuki, esas hükümler, bu arada Md: 10 ve Md: 15, yukarıda arzettiğimiz şekilde tâdil edilir, serbest hesap mütehassısı olabilmek için mutlaka ehliyet imtihanı vermiş olma şartı konulursa, o vakit intikal devresi için hususî sektör mensuplarına da imtihan mecburiyetini tahmil eylemek kolaylaşır.

İşte bütün bu sebeplerin ışığı altında, muvakkat madde 1 ve muvakkat madde 2 nin tasarı metninden çıkarılmasını; onların yerine konulacak yeni muvakkat hükümlerle intikal devresi imtihanlarının, en objektif ve mükemmel şekli ile yapılmasının sağlanması yoluna gitmekte büyük isabet vardır. Umumî, objektif ve iyi şekilde tertiplenmiş bir imtihanın, meslek için hayati bir şart olduğunu bir kere daha tebarüz ettirmek isteriz.

Muvakkat hükümler arasına, esas hükümlerden çıkarılmalarını tavsiye ettiğimiz mühimlerini (Meselâ Md: 30 yerine konulacak muvakkat bir hüküm ile talimatnameleri hazırlayacak komisyonun terkihi derpiş edilebilir) koymanın daha uygun olacağını evvelce de arzetmiştik.

Tasarı için arzettiğimiz tahlil ve temenniler hakkında daha iyi bir fikir vermek gayesiyle, baştanberi izahına çalıştığımız hususları netice halinde toplayıp Yüksek Vekâletlerinin bir kere daha ıttılâna arzylemeği yerinde buluyoruz:

1 — Gerekçeye hâkim bulunan uzun vadeli ve geniş görüşün, bütün tasarı metnine teşmil edilmesi uygun olur.

2 — Serbest Hesap Mütehassıslığının Türkiye'de kurulması için, eğitim, araştırma ve neşriyat sahasındaki hazırlık çalışmalarını tamamlamalıdır. Bilhassa, muhasebe öğretimi yapan orta ve yüksek tahsil müesseselerimizi tedris kadrosu ve tedris vasıtaları bakımından teçhiz ve takviye eylemelidir.

3 — Bu hazırlık çalışmaları yanında, mesleğin kuruluşunu çok sıkı bir disiplin altına almalıdır. Meslek, tedricen ve yeniden kurulacaktır. Hiç değilse önümüzdeki bir kaç on sene, serbest hesap mütehassıslarımızın sayısı mahdut olmalıdır.

4 — Serbest hesap mütehassısları yanında, muhasebe ve vergi hukuku mevzuunda muayyen bir müddettenberi çalışmakta olanların

mevcudiyeti tanınmalı; kanun çıktıktan sonra, mevcuda yeni ilâve önlenerek bu çeşit serbest meslek erbabının tedrici azalışı sağlanmalıdır.

5 — Gerek intikal devresi, gerekse istikbaldeki daimî devre için mutlak imtihan prensibi kabul edilmelidir.

6 — Maliye Vekâletinin biran önce tahakkukunu arzuladığı fiskal faydaları (Beyanname tasdiki fonksiyonu), halen mevcut olan "Maliye Vekâleti Hesap Uzmanları Kurulu"nu takviye eylemek suretiyle temin edilmelidir. Memleketimizde gelir vergisi rejiminin yerleşip kök tutmasında, bu heyetin rolü ve hizmeti çok büyük olmuştur. Sinesinde kıymetli elemanlara yer veren bu heyeti, kantite ve kalite itibariyle takviye eylemek, bünyesinde lüzumlu değişmeleri yapmak suretiyle bilhassa beyannamelerin ve mükelleflerin hesap durumlarının teftiş ve murakabesini bu günkü çok düşük nisbetinden kurtarma yoluna gidilmelidir. Maliye Vekâleti Hesap Uzmanları Kurulu, ileride serbest hesap mütehassıslığına yetişmiş eleman temin edecek bir fidanlık vazifesini de görecektir.

7. — Serbest Hesap Mütehassıslığının tedrici tekamülü yanında, Maliye Vekâleti, ilim müesseselerimizle ve mesleki teşekküllerle de işbirliği yapmak suretiyle ileride serbest hesap mütehassıslarınca uygulanacak murakabe ve revizyon standartlarını tesbit etmelidir. Bu şekildedeki bir çalışmaya, Maliye Vekâleti Hesap Uzmanları Kurulunun da ihtiyacı olduğu muhakkaktır.

8 — Mesleğin garpteki anlamı ile kurulup gelişmesi arzu ediliyorsa, Maliye Vekâletinin meslek üzerindeki her türlü murakabe ve müdahalesinin asgari nisbete ircaı mutlaka zaruridir. Serbest Hesap Mütehassıslığı müessesesi, tasarıda anlaşıldığının aksine, Maliye Vekâletine bağlı bir uzuv olmaktan çok uzaktır.

9 — Tasarı, yanlış olarak, muhasebe mütehassıslarından beklediği fonksiyonları, ayrıca bir "Vergi Mütehassıslığı" kanun tasarısını kaleme almak suretiyle pekâla sağlayabilir.

10 — Tasarı, sadece Maliye Vekâleti tarafından değil de, ilim, tatbikat ve meslek adamlarının da katılacağı çok daha geniş bir komisyonda yeniden ele alınıp hazırlanmalıdır. Bu yeni şekli ile de, memleket umumî efkârının tetkik ve tenkitlerine sunulmalı, gelecek tenkitler değerlendirilmek suretiyle tasarıya en son ve en mükemmel şekli verildikten sonra kanunlaşmak üzere Büyük Millet Meclisine sevkedilmelidir.

11 — Mevzu, çok mühim ve o nisbette de hayatidir. *Acele ve sîr'atin* bu mevzuda yeri olmamalıdır. Tasarı, uzun tetkik ve çalışmalarla ne kadar tam ve mükemmel çıkarsa o kadar faydalı olur.