

FRANSADA SERBEST HESAP UZMANLIĞI MESLEĞİNDE İMTİHAN USULLERİ

— II —

C. Nihai İmtihan

Mazhar HIÇŞAŞMAZ

1 — İmtihanın mahiyeti ve tanzimi: Başlangıç imtihanı, hesap uzmanı olmaya namzet kimsenin umumi kültür bakımından kifayeti ölçülme suretiyle, mesleğe intisap etmek isteyenlerin sıkı bir elemenden geçirilmesi imkânını sağlamaktadır. Muhasebe tekniği başta gelmek suretiyle, yüksek bir nazari bilgi seviyesine erişmiş namzetlerin tatbikat noksanları da staj devresinde tamamlandıktan sonra aşılması gereken üçüncü merhaleyi nihai imtihan teşkil etmektedir. Nihai imtihan, hem nazari hem de tatbiki bakımdan namzedin hesap uzmanlığı mesleğini icra edebilecek duruma gelip gelmediğini tahkike yarar. Birliğin mahallî meclislerinden alınacak bir vesika ile staj devresini tamamladığını tevsik eden namzet nihai imtihana girme hakkını kazanır. İmtihanın açıldığı yılın aralık ayında namzedin en az 25 yaşında bulunması da kabul şartları arasında yer alır ve bu hususta hiçbir suretle istisnai muamele yapılmaz. Nihai imtihan, Maarif Vekâleti tarafından tesbit edilen tarihte Pariste açılır. İmtihan tarihi, umumiyetle Ekim ayı başlarına raslamaktadır. İmtihan neticesi, 12 âzası bulunan bir jüri tarafından tayin edilir. Maarif Vekâleti mensubu olan bir teknik tedrisat müfettişi imtihan heyetinin başkanlığını yapar. Jüride; a — Hukuki mevzularla alakalı muhasebe ekspertizlerinde ve b — Muhasebede kontrol, ekspertiz ve hesap tetkikatı mevzularında c — Meslek faaliyetini düzenleyen mevzuat hakkında, d — Organizasyon meseleleri ve muhasebe tekniği üzerinde sual soracak ikişer mümeyyiz, e — Birliğin yüksek meclisi (30) nezdindeki hükümet komiseri veya tevkil edeceği kimse, f — Yüksek meclis (30) tarafından seçilen bir hesap uzmanı bulunur. İcap ettiği takdirde, jüri yedek mümeyyizlerle de tak-

(30) Conseil Supérieur.

viye edilir. Yedek mümeyyizler, Teknik Tedrisat Müsteşarlığı ile istişarede bulunmak suretiyle Maarif Vekili tarafından seçilir.

2 — İmtihan programları ve tatbik şekli: Nihai imtihan hem yazılı hem de şifahi olarak yapılır. Muvaffak olanlar ayrıca bir tezin müdafası ile mükellef tutulurlar. İmtihan mevzuları ve tezin mahiyeti hakkında aşağıda etraflı malûmat verilmiştir.

a— Yazılı imtihan: Bu imtihanlarda, hesap uzmanlığı mesleğinin icrasiyle alâkalı bir tatbikat meselesi sorulur. Meselelerde muhasebe tekniğiyle ilgili bütün mevzulara yer verilir. Bu bakımdan namzedin, sorulacak tatbikat meselelerinde her çeşit muhasebe problemleriyle karşılaşması daima mümkündür. Nihai imtihanlarda yazılıların büyük ehemmiyeti vardır. Bu sayede namzedin sentez kabiliyeti, fikirlerini takdim şekli kontrol edilmektedir. İmtihan müddeti azami 8 saattir. Sorulan meselenin mahiyetine göre, bu müddet jüri tarafından kısaltılabilir.

b — Şifahi imtihan: İmtihan mevzuları dört grupta toplanmaktadır:

aa. Kontrol ve ekspertiz tekniğinin esasları, hesap tetkikatı, kontrol ve ekspertiz, hesap komiserlikleri, uzlaştırıcı hakemlik (31). Bu grupta yer alan mevzular şunları kavrar:

— Bilânçonun ve hesapların kontrolü, tanzimi, neşri, alâkalı yerlere tevdi.

— Hesapların muhasebe servisi tarafından dahilen kontrolü (32), hesap uzmanına yaptırılan harici kontrol (33), hususi hallerde veya fevkalâde vaziyetlerde yapılan ekspertizler.

— Umumi kontrol usulleri, hususi hallere münhasır kontrol usulleri, organizasyon kontrolü, şeklî kontrol, vaziyet kontrolü, samimiyet kontrolü, mali kontrol, sevki idare ve verim kontrolü, iktisadî durum kontrolü.

— İktisadî, hukukî, malî bakımlardan teşebbüslerin durumunu ve işleyişini kontrol, ileriye muzaf tahminler.

— Ferdi teşebbüslerin ve şirketlerin kuruluşunda hesap uzmanlarının rolü.

— Ekspertizin safhaları, bütün işletmenin revizyona tabi tutulduğu hususi haller.

— Ekspertiz ve kontrol neticesinde tanzim edilecek muhtıra veya rapor.

— Hesap komiserliklerindeki (34) kontrolün hususiyetleri, bu hususta tanzim edilecek raporların yazılması ve tevdi.

(31) Bu gurup "Expertise extra-judiciaire" başlığını taşımaktadır.

(32) Contrôle interne.

(33) Contrôle externe.

(34) Commissariat aux comptes.

— Hesap uzmanının hakemlik ve uzlaştırıcılık bakımından rolü ve vazifesi. Bu mevzularla ilgili usuller, müeyyideler ve itiraz yolları.

bb. Mahkeme nezdindeki hakemlikle alâkalı umumi bilgiler, ehlivukufluğa ve hakemliğe dair usul hükümleri, mahkeme nezdinde ekspertiz yapılmasını icabettiren haller ve bu nevi ekspertizlerin icrasında takip edilecek yollar (35). Bu gurupta yer alan mevzular şunları kavramaktadır :

— Mahkeme nezdindeki hakemlikle ilgili faaliyetleri düzenliyen metinler ve bu husustaki me hazlar.

— Mahkemece vazifelendirilmiş olan hesap uzmanının hususiyeti, rolü ve bu nevi hizmetlerin tarihçesi ve tarifi.

— Medenî hukuk, ticaret hukuku, ceza hukuku ve idare hukuku mevzularında mahkemeler nezdinde yapılan ekspertizlerin ve hakemliklerin başlıca hususiyetleri.

— Ehlivukuf ve raportör hakemlik vazifelerinin kaza ve idare mercilerindeki farkları, birbiriyle mukayeseleri, seçim ve tayinler, aynı şahıs uhdesinde birleşemiyen vazifeler ve selâhiyetsizlik meseleleri, vazifelilerin adedi, bunlara ödenecek ücretler, yemin verdirme halleri.

— Ehlivukuf ve raportör hakemlikte cari çalışma usulleri, celp, gün tayini, mahallinde tetkik, arama, toplantılar delillerin tesbiti, vesikaların muhafazası ve iadesi, istinabe komisyonları, haciz, mühürleme, bilgi temini maksadiyle dinlenecek kimseler, tarafların ifadeleri, zabıtlar.

— Hesap uzmanının hizmetine müracaat eden resmî makamla, taraflarla, kendi meslekdaşlarıyla ve üçüncü şahıslarla münasebetleri.

— Uzlaşma. Vazifenin, uzlaştırıcı hakemlik haline inkilâbı.

— Ehlivukuf ve hakemlik raporlarının yazılması, raporun bölümleri, şekli ve üslûbu, ehlivukufun reyini, reylerin ekseriyetle kabulü hali, raporun harcı ve pulu, raporun alâkalı makama tevdi.

— Hesap uzmanının mahkeme celselerinde bulunması, uzmanın mesuliyetleri, uzmanın alacağı ücretin kimler tarafından ödeneceği, bu hususta mahkemeden talepeedilecek yardım, itirazlar.

— Medenî hukuk ve ticaret hukuku tatbikatında hesap uzmanının vazifeleri, alacakların borçların, servet durumlarının, aksiyonların, şirket hisselerinin, şerefiyelerin kıymetlerini tayin, ücret ve maaşların miktarlarını tesbit, hasarları ve zararları tahmin etmek, ticaret senetlerini ve sınai mülkiyet meselelerine müteallik işlerde hizmet görmek.

— Ceza hukuku tatbikatında hesap uzmanının vazifeleri: Dolandırıcılık, itimadın suistimali, sahte kayıtlar, sahte çekler, şirketler hukuku

(35) Bu gurup "Expertise comptable judiciaire" başlığını taşımaktadır.

ile alâkalı suçlar (müzakereler, aksiyon ve obligasyon ihracı, yanlış bilâncolar, hayalî kâr tevzii), iflâs, borsa muameleleri (mukabil tarafı gizleme, fiatları suni şekilde indirme ve yükseltme) ve sigorta (ihtiyatların gösterilmesi) tatbikatına ait meseleler, ceza hukukunda hesap uzmanının hizmetine başvurulmuş başlıca halleri kavramaktadır.

— İdare hukuku tatbikatında hesap uzmanının vazifeleri: Vergi ihtlâflarıyla alâkalı işlerde, amme hizmetlerinden dolayı vukua gelen ihtlâflar dolayısıyla, ezcümle idarenin kusurundan ileri gelen hasarların takdirinde hizmet görmek.

c. Hesap uzmanlığı mesleğinin tanzimiyle alâkalı metinler, meslekî vazifeleri düzenleyen nizamname (36) ve staja müteallik hükümler.

— Hesap uzmanları ve Serbest Musahipler Birliğinin mevzuu ve maksadı.

— Hesap uzmanlığı ve bu mesleklerin icrası için gereken şartlar, aynı şahsın uhdesinde birleşemeyecek vazifeler ve bunu meneden hükümler, mesleğin gayrikanunî olarak icrası.

— Şirketlere ve yabancılara ait hususi hükümler.

— Birliğin idaresi, isimlerin kaydedildiği tablo, disiplin, hükümet komiserleri,

— Mesleki vazifeleri düzenleyen nizamnamenin maksadı, mevzuu ve koyduğu müeyyideler. Birliğe mensup azaların hususi hayatlarında ve mesleklerini icra ederlerken dikkat edecekleri hususlar. Birlik azalarının kendi aralarındaki münasebetleri, müşterilerle, Birlikle, İdarî makamlarla, stajla ve stajiyerlerle meşgul bulunan yetiştirici elemanlarla olan münasebetleri, Birlikçe tanınmış bulunan şirketlere düşen vazifeler. Meslekî teşekküller ve sendikalar.

— Staj devresinin tanzimi; Staja kabul, Stajın kontrolü.

dd. Muhasebe çalışmalarının tanzimi.

— Teşebbüslerde muhasebe servislerinin umumi organizasyon prensipleri. Muhasebe servisinin diğer servislerle münasebetleri, muhasebede normalizasyon.

Tasnif vasıtaları ve tasnif metodları.

— Muhasebe vesikaları, bu hususta cari metodlar, büro faaliyetleri, müteharrik yapraklı vesika tanzimi ile alâkalı usuller, vesikaların kopyalarını çıkarma, sarfedilen zamanın kayıt şekilleri.

— Muhasebe işlerinin görülmesi için kullanılan usuller, tesisler, makineler, (hesap makineleri, istatistik makineleri v.s.)

— Vesikaların elden ele geçmesi, büro faaliyetlerinde normalizasyonun lüzumu.

(36) Bu hususta bakınız. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi Yıl 1955. Sayı 1 sa. 18.

— Organizasyonlar, organizasyonun işleyişi ve diğer servislerle olan irtibat durumu hakkında devamlı bilgi temini.

Namzetlerin şifahi imtihanlarda geçirecekleri müddet herhangi bir tahdide tabi değildir.

c) Tez müdafaası: Tez için seçilecek mevzu, hesap uzmanlığı mesleğinin tatbikatı ile ilgili bulunmalıdır. Bu itibarla, tez mevzuunda çalışmaya başlamadan jürinin muvafakatını almak iktiza eder. Maamafih, iktisadî, hukuki ve mali meselelerle ilgili mevzular tezlerde daima yer almaktadır. Seçilen mevzu, namzede, şahsi fikirlerini ortaya koymak imkânını vermelidir. Tasviri mahiyette yazılan ve derleme karakterini haiz tezler jüri tarafından kabul edilmez. Tez mevzuları seçilirken, görünüşte çekici olan ve fakat birçok müellifler tarafından üzerinde durulmuş bulunan konulardan kaçınılması namzetlere yapılan tavsiyeler arasında yer almaktadır. Tez mevzuunun şahsi düşüncelerin ortaya konulmasına imkân hazırlayıcı mahiyette olmasına dikkat edilmesi, namzedin menfaati icabıdır. Mevzu, mahiyeti itibariyle aynı neviden benzer hadiselerin halline ve mukayeseler yapılmasına imkân verecek neticeler istihsalini mümkün kılmalıdır. Tez işlenirken me hazlar ve aynı konu üzerinde evvelce yapılmış çalışmalardan geniş ölçüde faydalanılmalı, bibliyografya müfredatı titizlikle gösterilmelidir. Başka metinlerden aynen alınan kısımlar dolayısıyla müellifin ismi, ünvanı, kitabın adı, tabı ve sayfası hakkında referans verilmesine büyük bir dikkat sarfetmeli, ekler ve cetveller metnin sonuna eklenmelidir. Mevzuun, mantıkî bakımdan gayet sağlam bir plâna istinat etmiş olmasına ve fikirlerin müphem kalmamasına jüri tarafından bilhassa dikkat edilir. Üslûb, imlâ ve gramer kaidelerine riayet derecesi, noktalamalar ayrıca ehemmiyeti haizdir. Tez mevzuunun staj sırasında ve imtihandan en geç 6 ay önce Teknik Tedrisat Müdürlüğüne bildirilmesi lâzımdır. Hazırlanan tez, jüri tarafından uygun görülürse 5 nüsha olarak imtihandan en geç iki ay önce Maarif Vekâletine tevdi edilir. Tez'in müdafaası sözlü imtihanlarla birlikte yapılır. Namzet, imtihana girmek için müracaatta bulunduğu sırada, tezini sözlü imtihanlardan sonra müdafaadeceğini bildirdiği takdirde, nihai imtihanın bu safhası ilerki devreye bırakılır veya icabı halinde imtihan heyeti hususi olarak toplanır. Jüri, tezleri, umumiyetle yazılı ve sözlü imtihanları takibeden altıncı ve sekizinci aylar arasında dinlemektedir. Tezin müdafaası için ayrılan zaman bir ilâ iki saattir.

Nihai imtihanlarda notların takdirine gelince; gerek yazılı ve şifahi imtihanlarda ve gerekse tez müdafaasında notlar jüri tarafından verilir ve her mevzua iki mümeyyiz not takdir eder. Notlar sıfır ile yirmi arasında değişir. Notlar takdir edilirken; yazılılarda kompozisyona hakim olan plâna, ifade tarzına, gramer kaidelerinin ihmal edilip edilmediğine

de bilhassa bakılır. Şifahi imtihanlarda namzedin bildiklerini hayata tatbik kabiliyeti araştırılır. Bu bakımdan hafızaya tali derecede kıymet verilir. Sözlü ve yazılı imtihanlarda 20 üzerinden verilen notların vasatı 10 olduğu ve herhangi bir mevzudan 6 dan aşağı not alınmadığı takdirde, namzet tez müdafaasına girebilir. Tezin kabulü için, 20 üzerinden verilecek notun en az 10 olması lâzımdır. Başarı elde edemeyenler, tezlerini müteakip devrede müdafa edebilmek hakkını haizdirler. Verilen notlara ayrıca tatbik edilecek olan emsallere gelince; yazılı imtihan notuna 6, sözlü imtihan notlarına, yukarıda mevzu bahis edilen dört guruba müte nazıran sırasıyla 2, 1, 1, 2 ve tez müdafaasına ait nota da 6 emsali tatbik edilir. Bütün bu safhaları geçirdikten sonra muvaffak olduğu tesbit edilen namzetlerin listesi, jürinin başkanlığını yapan kimse tarafından Maarif Vekâletine tevdi edilir. Maarif Vekâleti de diplomaları (37) hazırlıyarak alâkalılara dağıtır.

Başlangıç imtihanlarında esasen sıkı bir elemenden geçirilen namzetler, nihai imtihanlarda da son derece esaslı bir seçime tabi tutulmaktadır. Bu itibarla, Fransada serbest hesap uzmanı sayısındaki artış yavaş yavaş olmaktadır. Bu hususta bir fikir vermek maksadı ile 1951 Kasım ayında yapılan nihai imtihan neticelerine ait rakkamların gözden geçirilmesini uygun buluyoruz (38). Bahis konusu devrede nihai imtihana girmek için gerek Paristen gerekse diğer mahallerden 301 müracaat yapılmış ve bunlardan yalnız 224 kişi imtihana girmiştir. Neticede, yazılı ve sözlü imtihanlarda 152 kişi muvaffak olduğu halde aynı zamanda tez müdafaasını da başarıyla Devlet Diplomasını elde edenlerin sayısı 13 kişiden ibaret kalmıştır.

3 — İmtihanlarda sorulmuş suallerden seçilmiş örnekler: Yukarıda, programlar, tatbik şekilleri incelenen yazılı ve şifahi imtihanlar itibariyle hesap uzmanlarının haiz oldukları bilgi seviyesi hakkında daha açık bir fikir edinilebilmesi için imtihanlarda sorulan suallerden bazı örnekler verilmesinin faydadan hali kalmıyacağını sanıyoruz.

a) 27 Ekim 1952 tarihinde yapılan imtihanda tatbiki bir meselenin halli dolayısıyla sorulan sualler:

Birinci Soru :

1945 Nisanında kurulmuş olup muhtelif memleketlere mensup şirketlerin bir araya gelerek meydana getirdikleri bir şirketler gurubunun azası bulunan "Chimique du Rhin" namındaki Fransız şirketine, merkezi ecnebi memlekette bulunan ana şirket müdürü bay S. nin öbür gün teftiş

(37) Diplôme de l'Expert Comptable.

(38) Rakkamlar Maarif Vekâleti neşriyatı olan "Expert Comptable" adlı broşürden alınmıştır.

maksadı ile bir ziyarette bulunacağı haber verilmiştir. “Chimique du Rhin” devamlı şekilde bir hesap uzmanının hizmetinden istifade etmemekle beraber şirketin müdürü bay F., daha başka türlü bir iş hayatı içinde yaşayan ana şirket müdürünün kabulü sırasında bir hesap uzmanının da bulunmasını uygun görmüş ve ana şirket müdürü bay S. nin muhasebe ile alakalı tetkikatında hazır bulunmak üzere sizin hizmetinize başvurmuştur.

Bu vazifeyi kabul ederek günü gelince her iki müdürle birlikte aşağıdan telhisen gösterilen şirket bilânçolarını tetkike başlıyorsunuz.

Bilânçoları tetkik eden bay S. şu neticeleri çıkarmaktadır: 5 milyon franklık malzeme, yeni mübayaalar sebebiyle 1951 de 20 milyon Frank olmuştur. Kendisine daha önce fabrikanın her türlü teçhizatı tam olarak satın alındığı söylendiği için malzeme mübayaasında bir gayritabiilik vardır.

Fransadaki fiatların artmasına rağmen stoklar kıymet bakımından 1950 denberi aynı kalmıştır. Bu durum, kendisine verilen malûmata ve işin ruhuna uygun düşmemektedir.

Faaliyet mevzuu iş itibariyle son senelerdeki durum iyi olduğu halde, elde edilen kârlarda 1950 den beri bir azalma mevcuttur.

Bilânçodaki “Hususi reevalüasyon ihtiyatı” ve “satıştan mütevellit tekrar aktifleştirilecek kıymet fazlası” kalemlerine gelince; muhatabınız bunların tesis maksadını anlayamamaktadır. Siz de müdüre, müessese bilânçolarının tamamıyla vergi mevzuatının icaplarına göre hazırlandığını, bu itibarla sevki idareye faydalı olan ve iktisadî bakımdan gerçeği ifade eden rakkamların temini hususunda titizlik gösterilmediğini izah ediyorsunuz. Bunun üzerine müdür size şu şekilde mukabelede bulunuyor: “Her memleketin mali mevzuatına büyük bir titizlikle riayet edilmesine son derece taraftarım. Ancak Fransadaki mali mevzuatın iktisadi bakımdan enteresan bilânçolar hazırlanmasına mani teşkil eder mahiyette olduğunu da sanmıyorum. Kanun icaplarını ihlâl etmeden “Chimique du Rhin” de iktisadî bakımdan mânası olan bilânçolar çıkarılıp çıkarılamayacağını bana söylemenizi rica edeceğim. Enflasyon kurbanı bir çok memleketlerde, farklı para birimlerinin bir arada mütalâa edilmesi veya birbiriyle irtibatlı kısmı reevalüasyonlara gidilmesi yüzünden bilânçoların kıymetlerinden pek çok şeyler kaybettiklerini biliyorum. Bununla beraber, vergi mevzuatı bazan iktisadî bakımdan faydalı hesapların tesisine imkân vermese bile sırf malûmat temini için muhasebe dışı bir takım cetveller hazırlanması daima mümkündür. Sizden (bilhassa Fransız mali mevzuatını izaha girişmeksizin) bana sadece zaruri olan hususları ihtiva eden kısa bir

muhtıra hazırlamanızı istiyör ve şu noktalar hakkında bilgi vermenizi rica ediyorum:

A — İleride, mali mevzuatı ihlâl etmeksizin aynı zamanda Frangın bugünkü kıymeti nazarı itibara alınmak suretiyle iktisadî bakımdan doğru bilânçoların tesisi ne gibi esaslara istinat ettirilebilir?

B — Mali mevzuatın, iktisaden doğru bir bilânço ile şekli bakımından ayrıldığı noktalar var mıdır? Varsa, durumu bilmek ve anlamak için resmî bilânçolar üzerinde müessesenin sadece kendisini alâkadar etmek üzere muhasebe dışı nasıl tadiller yapılmalıdır?

“Gurubun bir çok memleketlerde müesseseleri bulunduğundan mukayeseler yapmama imkân verecek rakkamların da elde edilmesine ihtiyaç vardır. Bu arada, müessesenin idaresinden mütevellit neticeler ile sırf enflasyon devresine bağlı bulunan neticelerin ileride birbirinden daha açık şekilde ayırt edilebilmesini ve para kıymetinin sebep olduğu tashiherin sadece bazı hesaplarda değil bütün hesaplarda yapılmasını bilhassa arzu ediyorum.

C — Frangın bugünkü değeri ile ifade edilmek suretiyle; sermaye karşılığı konulan ilk kıymetlerle yukarıdaki esaslara uygun olarak reevalüasyonu yapılan 1952 mart sonu bilânçosundaki net aktif arasındaki farkı bir sayfa kâğıt üzerinde rakkamlarla çabucak gösteriverin.

D — Bu suretle hesap edilen neticelerde, borçluların kıymeti düşük paralarla borçlarını ödemelerinden mütevellit kısımla bizatihi işletme faaliyetinden mütevellit kısmı kabataslak tefrik ediverin.

E — Size izah ettiğim düşünceleri göz önünde tutmak suretiyle yapılan düzeltmelerden sonra, 1952 nihayetindeki bilânçoju kanuni defterler haricinde küçük bir cetvelde gösterin. (Maksadım, umumi bir fikir edinmektir. Tam bir riyazi kat'iyet aramıya mahal yoktur, aşağı yukarı bir fikir edinilebilmesi benim için kâfidir).

İstenilen muhtıra aşağıdaki malûmlara göre kaleme alınacaktır :

— Reevalüasyon için teşebbüs tarafından münasip görülen endisler şu şekildedir :

1946 da kapanan hesap dönemi için	=	4
1947	=	3
1948	=	2
1949, 1950, 1951, 1952 dönemleri için	=	1 (39)

(39) Basitleştirmek gayesiyle, 1949 ilâ 1952 dönemleri 1 itibar edilmiştir.

Her sene 31 Martta kapanan 12 şer aylık hesap dönemlerine ait bilançolar
(1000 Frank hesabıyla)

	1946	1947	1948	1949	1950	1951	1952
AKTİF							
Malzeme	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	20.000	18.000
— Malzeme amortismanı (Senede % 10 hesabile)	— 500	— 1.000	— 1.500	— 2.000	— 2.500	— 8.400	— 10.170
Stoklar	20.000	23.000	44.000	40.000	60.000	60.000	60.000
Borçlular, Emanetçiler, Kasa...	10.000	10.000	10.000	20.000	20.000	20.000	20.000
Müsbet yekûn	35.000	38.000	59.000	65.000	85.000	100.000	98.000
Menfi yekûn	— 500	— 1.000	— 1.500	— 2.000	— 2.500	— 8.400	— 10.170
Safi yekûn	34.500	37.000	57.500	63.000	82.500	91.600	87.830
PASİF							
Alacaklılar	22.000	22.000	41.500	40.000	31.500	43.600	36.030
Sermaye	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000
İhtiyatlar	—	500	3.000	4.000	11.000	19.000	24.000
Hususi reevalüasyon ihtiyatı ...	—	—	—	—	—	12.000	12.000
Satıştan mütevellit tekrar ak- tifleştirilecek kıymet fazlası	—	—	—	—	—	—	800
Kâr	500	2.500	8.000	7.000	8.000	5.000	3.000
Yekûn	34.500	37.000	82.500	63.000	82.500	91.600	87.830

— 1948 de satın alınmış bulunan ve maliyeti 10 milyon frank olan kısım hariç, 1952 Mart sonundaki stokun tamamı bu hesap dönemi içinde mübayaa edilmiştir. Stokun hepsi iyi vaziyette olup herhangi bir kıymet tenezzülü bahis konusu değildir.

İkinci Soru :

Bay S., Guruba dahil her bir şirkete ait sermaye hisselerini bir arada ve bugünkü kıymetleriyle mukayese etmeyi arzuladığından, sermaye hisselerinin aynı esaslardan hareket edilerek aynı şekilde değerlendirilmesi için şirketlere gönderilecek talimatla alâkalı olarak sizden gayet kısa bir muhtıra hazırlamanızı istiyor. Şirketlere ait hiçbir hisse senedi borsada muamele görmemektedir. Bay S., Guruba dahil şirketlerin bazılarında başka şirketlerin hisse senetlerinden bulunduğunu ve fakat şirketlerin kendi aralarında iştirak vaziyeti bahis konusu olmadığını ayrıca bildirmiştir.

Mesleğine iyi vâkıf bulunduğu kabul edilen muhasebe şeflerine hitaben yazılan ve güttüğü maksat muhasebe usullerinin normalize edilmesini temin etmekten ibaret bulunan muhtıra gayet kısa şekilde kaleme alınacaktır.

Üçüncü soru :

Vazifenizi yaparken bir takım istatistik makinelerinin kullanıldığını müşahede ediyorsunuz Bunların müfredatı şöyledir :

- 6 adet kart delici makine
- 1 „ kontrol makinesi
- 1 „ ayırma makinesi
- 1 „ tasnif makinesi .
- 1 „ rakam dökücü

Bu makineler, münhasıran tediyaatla ilgili işlerde kullanılmakta ve ortalama olarak ayda 8 iş günü çalıştırılmaktadır. Şirket müdürü bay F., bu makinelerden, boş kaldığı zamanlarda halen ne suretle istifade edileceğini ve şimdiki duruma kıyasla bir tasarruf sağlayabilmek şartıyla yapacağınız teklifin neden ibaret bulunduğunu sorduğundan siz de bu hususta kendisinin bazı hususlarda dikkatini çekmek durumunda kalıyorsunuz.

Yaptığınız tetkikat sonunda aşağıdaki hususları ortaya koyuyorsunuz :

a) Kart delici makineler için ödenen kira ücreti, aşağı yukarı bu makineleri çalıştıran personel için yapılan masraflara denk bulunmaktadır.

b) Yapılan işin hacmi şu rakamlarla taayyün etmektedir :

— Bayilere ait hesapların miktarı	300
— Her aya isabet eden bayi faturası miktarı	280
— Müşterilere ait hesapların miktarı	18.000
— Her aya isabet eden müşteri faturası miktarı	26.000
— Bayi faturalarında mevcut satırların ortalama miktarı	4
— Müşteri faturalarında mevcut satırların ortalama miktarı	4
— Stok fişlerinin miktarı	7.140
— Her ay ambara iptidaî madde, yarı mamul madde ve mamul madde giriş ve çıkışları dolayısıyla kullanılan fişlerin miktarı	12.320

c) Bayilere ve müşterilere ait hesaplar, tamamiyle otomatik olan küçük klavyeli muhasebe makineleri ile tutulmaktadır.

d) Müşteri faturaları; yekûnları müfredatiyle birlikte ambar çıkış fişlerini işleyen makineler ve bu fişleri ayrıca bir kere daha yazan daktilolar kullanılmak suretiyle tanzim edilmektedir.

e) Stok fişleri elle yazılmakta ve tevazün ettirilmiş ortalama maliyet fiyatına göre düzenlenmektedir. İdare, bunların standart maliyet fiyatlarına göre tutulmasına muhalif olmamakla beraber, mesele bu bakımdan şimdiye kadar ele alınmamıştır.

f) Muhasebe işleri, çalışkan ve ciddi olan personel tarafından iyi tanzim edilmiş bürolarda sağlam makineler kullanmak suretiyle görülmektedir.

Bütün bu hususları gözönünde tutarak, kart delici makineler kullanmak suretiyle yapılacak veya yapılmayacak işleri tayin edeceksiniz.

Tercih sebeplerini ortaya koymak, tekliflerin ne şekilde yürütüleceğini gayet kısa şekilde açıklamak ve tahmin ettiğiniz tasarrufun derecesini göstermek maksadiyle bay F. tarafından talep edilen projeyi çok muhtasar bir not halinde kaleme alınız.

Dördüncü soru :

Yaptığınız müdahalelerden memnun kalan bay F., hususî bir nokta üzerinde sizinle istişarede bulunuyor: müessese, mamullerinin satışında ambalâjları müşterilerine ya konsinye olarak tevdi etmekte veya tamamiyle onlara bırakmaktadır. Bay F., mamullerin satış fiyatlarını gösterir kataloglar tanzim edilirken konsinye ambalâjlar dolayısıyla ödenen vergilerin tamamiyle hesaba katıldığından emin olmak istemektedir. Bunun için bay F. meseleyi iyice anlamasını mümkün kılacak ve muhtelif vergiler muvacehesinde konsinyasyon suretiyle verilen ambalâjların durumunu izah edecek olan son derece kısa bir not vermenizi istemektedir. Bu notu yazınız.

Not baremi :

Soru : 1	tam not :	8
Soru : 2	tam not :	4
Soru : 3	tam not :	5
Soru : 4	tam not :	3
		20

Namzetler imtihan sırasında hiçbir metinden faydalanamazlar.
b) Diğer bir nihaî imtihan yazılısında sorulan sualler :

SORU : I

“Laboratoires Bouguerda” müessesesi, tıbbî müstahzarat imalâtiyle iştigaleden ve mevcut nizamlar mucibince perakende satış yapması mümkün bulunmayan bir limitet şirkettir.

Şirketin kuruluşunda, B ve G namındaki şerikler sermaye hissesi olarak şirkete çeşitli “lisanslar ve formüller” vazetmişlerdir. Bu lisans ve formüllere istinaden yapılan mamûl satışları, “A mamûl satışları” ismini taşıyan bir hesaptan takip edilmektedir.

Bouguerda şirketi, M.F. ile yaptığı mukavele mucibince, 1 Ocak 1951 tarihinden itibaren, “formüllerin” kullanılma hakkı inhisarını uhdesine almış bulunmaktadır. Bu formüllere istinaden yapılacak mamûllerin satışları “F. mamûlü satışları” ismi altında açılacak bir hesaptan takibedilmektedir.

M. F. (veya yerlerine geçenler) perakende satış fiyatı üzerinden % 4 nisbetiyle hesaplanmak üzere muayyen bir aidat (40) tahsil edecektir. Bu aidat dolayısıyla borçlanılan nihaî neticeyi gösterir hesap hülâsası her yıl en geç 31 mart tarihine kadar M. F. e tevdi edilmiş bulunacaktır.

Mezkûr aidat, herbiri 45.000 franktan aşağı olmamak üzere aylık taksitler halinde tediye edilecektir. İlk imalât senesi yani 1951 senesi için, “F mamûlü” istihsalâtının aylık taksitleri mukavelede derpiş edilen asgari miktara müsavi olacaktır. Bundan sonraki senelerde aylık taksitler, kapanan hesap dönemine ait aidat tutarından % 20 bir tenzilat yapıldıktan sonra hesaplanacaktır. Anlaşmaya, ayrıca bir tazminatı mucip olmaksızın mukaveleden rücu imkânlarını sağliyan hükümler de konulmuş bulunmaktadır.

“F. mamûlü satışları” hesabına kaydedilen meblâğlar, faturaların safi tutarı olarak mütalâa edilecektir. Perakendeci eczacılara % 30 nis-

(40) Redevance = Royalty.

betinde götürü olarak kiralanan markalar faturaların safi tutarına dahildir.

Bouguerda lâboratuvarının herhangi bir imalâthanesi yoktur. Bütün mamûller ücret karşılığında dışarda imâl ettirilmekte, buna mukabil, iptidaî maddeler ve şişe, karton, mantar, etiket v.s. gibi ambalâj malzemesi lâboratuvarın kendisi tarafından temin olunmaktadır.

Diğer taraftan, "F. mamûlünün" istihsalı için ücret mukabili imalât yapan M. ismindeki bir şahıs ile lâboratuvar arasında müsavi hisseli bir "Hususî şirket" tesis edilmiş bulunmaktadır. Hususî şirket mukavelesine göre, limitet şirket hususî şirketin idare hizmeti karşılığı olarak, "F. mamûlü" satışları dolayısıyla elde edilen kârdan % 20 alacaktır. Hususî şirketin faaliyeti vergi idaresince bilinmektedir ve M. ye tahsis edilen kâr, bu şahıs namına, hem % 18 nisbî vergiyle hem de müterakki munzam vergiyle teklif edilmektedir. (Menkul kıymet gelirlerinden alınan nisbî verginin, hususî şirket ortaklarının vergi idaresince bilinmediği ahvalde ödeneceği hatırlatılır.)

Bouguerda müesseselerinin envanter muamelelerinden önceki 31 aralık 1951 tarihli mizanı (EK) de gösterilen bakiyeleri vermektedir.

Envanter muameleleriyle alâkalı bilgiler :

a) M.F. aidata müteallik hesapları miazndan ve mukaveleden istihraç edildiği gibi aynen kabul etmektedir.

b) Teşebbüs, 1951 aralık ayı zarfında, demirbaş ve büro levazımını, taşıt vasıtalarını ve bunlara müteallik amortismanları reevalüasyona tâbi tutmuştur. Şimdiye kadar kullanılan amortisman nisbetlerinin bundan sonra da aynen tatbikine devam edilecektir. Şöyle ki:

İlk tesis masrafları için :	% 25
Demirbaş ve büro levazımı için :	% 10
Taşıt vasıtaları için :	% 25
Lisanslar ve formüller için :	% 10

amortisman ayrılacaktır.

c) Kendisine ücret mukabili iş yaptırılan bayi M., aralık ayına ait faturayı göndermiştir :

Ücret :	285.000 f.
Nakliye:	85.000 f.

(M., imal edilen maddeleri, doğrudan doğruya lâboratuvarın müşterilerine sevketmektedir.)

d) Aşağıdaki hususların, muhasebe kayıtları henüz yapılmamıştır.

Sosyal Sigorta patron hissesi :	94.300 f.
Aralık ayına ait vasıtalı vergiler :	680.000 f.

e) Ticarî ambalâj stokları henüz tahkik edilmemiştir. Yalnız kullanılan ambalâjların maliyetinin 236.982 frank olduğu ve bu meblâğın 185.922 franklık kısmının "A. mamûlü" 51.060 franklık kısmının da "F. mamûlü" için sarfedildiği malûm bulunmaktadır. (Maliyet fiyatına göre, nihai stokun kıymeti tayin edilecektir.)

f) Müşterilerde olan muhtelif alacaklardan sadece 6.900 franklık kısmının tahsil imkânı kalmamıştır.

g) Aşağıdaki bilgiler, mizandaki stoklarla, sene sonundaki stokların mukayesesi neticesinde elde edilmiştir :

Stoklar	Mamûllere tevzi		Yekûn
	A	F (41)	
1.1.1951 deki iptidaî maddeler :	98.000	63.000	161.000
1.1.1951 deki ambalâj malzemesi:	21.000	10.000	31.000
1.1.1951 deki mamûller :	418.000	340.000	758.000
31.12.1951 deki iptidaî maddeler :	124.000	52.000	176.000
31.12.1951 deki ambalâj malzemesi:	18.000	12.000	30.000
31.12.1951 deki mamûller :	560.000	380.000	940.000

İptidaî madde mubayaatının 27.140.000 franklık kısmı "A mamulü"ne ve 10.045.000 franklık kısmı "F mamulü"ne sarfolunmuştur.

Ambalâj malzemesi mubayaatının 128.750 franklık kısmı "A mamulü"ne ve 64.500 franklık kısmı "F mamulü"ne ait bulunmaktadır.

İmal ücretlerinin 12.102.000 franklık kısmı "A mamulü" ve 5.045.000 franklık kısmı "F mamulü" için ödenmiştir.

İşletmeden mütevellit diğer bilûmum masraf ve zararlar, her işletme kolundan elde edilen kârın tayini için çeşitli mamûl satışlarıyla mütenasip olarak bölünecektir.

İstenenler :

- 1) 1951 hesap döneminde borçlanılan aidata (=royalty) ve 1952 döneminde her ay ödenecek taksitlere müteallik hesaplar tanzim edilecek.
- 2) Düzenleyici kayıtlar yapılacak.
- 3) Masrafların satışlarla mütenasip şekilde tevzi'ini sağlayan nisbet hesaplanacak.

(41) 1. 1. 1951 tarihindeki "F. mamulü" ne ait stoklar, imal etme hakkının terki sırasında, M. F. den, 1950 Aralık ayı içinde devralınmıştır.

4) Aşağıdaki hususları gösterecek malûmat bir tek cetvel halinde tanzim edilecek.

- “A mamûlü”nden mütevellit işletme kârı
- “B mamûlü”nden mütevellit işletme kârı
- Kâr yekûnu

5 Hususî şirket durumu da, nazarıtibara alınmak suretiyle kâr tevziine ait cetvel tanzim edilecek :

Mukavele hükümlerine göre :

- a. Kanuni ihtiyat
- b. İcabıhalinde ihtiyari ihtiyat
- c. Bakiye üzerinden
 - 1 inci müdüre (halen B) % 10
 - 2 inci müdüre (halen G) % 7 1/2 tefrik edilmekte,
- d. Bakiye, hisse senetleri ile mütenasiben ortaklara dağıtılmaktadır.

6) Kârın tevziinden sonra (II. inci suale göre) şirketin bilânçosu düzenlenecek.

SORU II

Bouguerda limitet şirketi ortakları, esas mukavelenemeye değiştirmeyi düşünmekte ve şirkete ortak olarak M.F. yi de almayı tasarlamaktadırlar.

M. F., kendisi tarafından kullanılmakta olan lisansları ve formülleri sermaye hissesine karşılık tutmak suretiyle aşağıdaki şartlarla şirkete ortak olmak kararındadır:

Sermaye hissesi olarak konulan “F formülleri”nin 1 Ocak 1952deki kıymeti, 1952, 1953, 1954 ve 1955 seneleri aidatına (=royalty) mesnet teşkil eden 1951 aidatının dört misline müsavi bulunacaktır. Bu kıymetin hesaplanması sırasında, senelik aidatların yıl sonlarında muacceliyet kesbettiği ve ayrıca da % 6 faiz tahakkuk ettirildiği farzolunmuştur.

Alâkalı formüle göre :

$$1.06^4 = 0.792.094 \text{ ve } \frac{1-1.06^4}{0.06} = 3.465.106 \text{ dır.}$$

Limitet şirket, bu arada her ortak şirket sermayesinin 1/3 üne sahip olmak üzere, sermayesini 12.000.000 franga çıkarmak istemektedir.

1952 yılı için derpiş olunan aidatın aylık tediye tutarları istihkaka esas teşkil etmek üzere, M.F. nin şirkette ücretle çalıştırılması mukar-

rerdir. Bu suretle M.F., şirkete 126.540 frank civarında bir masraf tahmileden içtimaî sigortadan (iş kazası, aile yardımları...) istifade imkânlarını haiz olacaktır. M.F., sermaye hissesi namiyle verdiği değerlerin, ihtiyatlar da dahil olmak üzere, şirket hisselerine ait fazlai kıymeti karşıladığını göz önünde tutarak yapılan teklifleri kabul etmiş bulunmaktadır.

İstenenler :

- 1) M.F. nin vazettiği sermaye hissesinin hakiki değeri hesaplanacaktır.
- 2) Ortak B ve G tarafından sermaye tezyidine yapılan iştirâk;
 - reevalüasyon ihtiyatının
 - ihtiyari ihtiyatın
 - ortaklara ait cari hesap bakiyelerinin şirket sermayesine ilâvesi suretiyle icra edildiğine göre, sermaye tezyidine ait yevmiye maddeleri yapılacaktır.

Şirketin esas muhavesesinde yazılı hükümler mucibince; sermayeye ilâve edilen veya ortaklara tevzi edilen bilûmum ihtiyatların, şirketin idare uzuvlarına tanınan haklar bakımından tıpkı dağıtılacak kârlar gibi mütalâası icabetmektedir.

3) Müteakip hesap dönemi için işletme şartlarının aynı kaldığı farzedilirse, elde edilecek kâr aşağı yukarı ne kadar olur? Herbir hissedara düşecek olan kâr hissesi hesaplanacak ve buna göre, yukarıda açıklanan sermaye tezyidini tayin eden sebepler bütün teferruatıyla izah olunacaktır. (Hususî ortak M. ye düşen kârın değişmediği kabul edilecektir. Sermaye tezyidi dolayısıyla yapılan masraflar nazarı itibara alınmayacaktır.)

Not baremi :

1. inci kısmın notu : 12
2. inci kısmın notu : 5
3. inci kısmın notu : 3

EK :

100	Sermaye (B. ve G., herbiri 2500 franklık 1000'er hisseye sahiptir)	
111	Kanuni ihtiyat	5.000.000
115	İhtiyari ihtiyat	300.000
118	Reevalüasyon ihtiyatı	950.000
201	Tesis masrafları	1.837.480
		690.000

208	Tesis masrafları amortismanı		517.500
2160	Demirbaş ve büro levazımı	828.000	
21680	Demirbaş ve büro levazımatı amortismanı		198.720
2164	Nakil vasıtaları	5.520.000	
21640	Nakil vasıtaları amortismanı		3.312.000
2180	Kiralama hakkı	2.000.000	
2183	Lisans ve formüller	2.070.000	
2188	Lisans ve formüller* amortismanı		621.000
27	Depozito ve teminat akçeleri	61.000	
32	İptidai maddeler	161.000	
33	Ambalâj malzemesi	31.000	
350	A mamülleri	418.000	
351	F mamülleri	340.000	
37	Ticari ambalajlar	40.000	
40	Bayiler		1.447.000
4001	Ücretle çalışan M in bayileri		358.000
41	Müşteriler	1.350.000	
440	Ortaklar: Vergi ve harçlar	210.600	
4450	Ortak B cari hesabı	488.000	
4451	Ortak G cari hesabı	375.000	
4452	Hususi ortak M cari hesabı	30.000	
4453	F. cari hesabı (aidat sahibi)		45.000
463	Sosyal sigorta		83.400
52	Borç senetleri		760.000
53	Alacak senetleri	3.200.000	
562	Banka	1.339.400	
566	Posta çekleri	1.280.500	
57	Kasa	125.328	
601	İptidai madde alış hesabı	37.185.000	
6018	Ambalâj malzemesi alış hesabı	193.250	
607	Ticari ambalajlar alış hesabı	238.982	
610	İşçilikler	4.117.920	
615	Müdür maaşları	2.208.000	
616	Sosyal sigorta aidatı	1.037.300	
62	Vergi ve harçlar	7.600.000	
630	Kiralar ve kiralama masrafları	172.500	
631	Bakım masrafları	48.300	
632	Tamirat masrafları	62.100	
635	B mamülleri aidatı	540.000	

639	Menkul ve gayri menkullere ait sair masraflar	75.900	
641	Seyahat ve yol masrafları	434.700	
645	Satışlara ait navlunlar ve taşıma ücretleri	874.000	
65	Elektrik, havagazı ve su	96.600	
655	Ücretle yaptırılan işler	16.862.000	
660	Reklâm ve nümune masrafları	1.909.920	
669	Diğer idare masrafları	.869.400	
67	Faiz ve iskontolar	41.400	
700	A mamülleri satışları		56.595.000
701	F mamülleri satışları		23.100.000
	Y e k û n	95.125.100	95.125.100

D. İmtihan Programlarının Tenkidi :

Evvelce belirtildiği veçhile, muhasebe teknisyenlerinin seçilmesi bakımından imtihan programları Fransada iki istikamette gelişmiş bulunmaktadır. Bunlardan bir kısmı, esas itibariyle müesseselere bağlı olarak çalışan muhasebe tatbikatçılarının yetiştirilmesiyle alâkalıdır. 21 Ocak 1946 tarihli kararname hükümlerine göre alınan şahadetname (42) daha ziyade defter tutmakla iştigal eden (43) muhasebe yardımcılarının hazırlanmasına imkân vermekte, 19 Mayıs 1948 tarihli kararname mucibince geçirilecek imtihanlar sonunda elde olunan ehliyetname (44) ise, serbest muhasip (45) yetiştirilmesini mümkün kılmaktadır. Serbest muhasebeciler, icabında teşebbüslere bağlı olarak muhasebe servislerinde şef sıfatiyle de vazife görebilmektedirler Bununla beraber, muhasebe servislerinde şeflik yapmak için bahis konusu ehliyetnameyi haiz bulunmak mecburiyeti yoktur. 19 Temmuz 1948 tarihli kararname ile hazırlanan imtihan programları münhasıran serbest hesap uzmanı yetiştirilmesiyle alâkalıdır ve bu yazının mevzuunu teşkil eden "Başlangıç imtihanı" ile "nihaî imtihan" ları düzenleyen hususlarla ilgili bulunmaktadır (46). Başlangıç imtihanlarını başaranlar "stajyer serbest hesap uzmanı" (47) unvanını almakta, nihai imtihanda muvaffak olanlar da "diplomalı serbest hesap uzmanı" (48) sıfatını ihraz etmektedirler.

-
- (42) Certificat d'aptitude professionnelle.
(43) Teneur des livres.
(44) Brevet professionnel de comptable.
(45) Comptable agréé.
(46) 10 Temmuz 1948 tarihli kararname ve tadilleri.
(47) Expert-Comptable Stagiaire.
(48) Expert-Comptable Diplômé.

İki seri hauinde gelişmiş olup, netice itibariyle muhasebe teknisyeni yetiştirilmesiyle ilgili bulunan programlar arasında acaba bir münasebet var mıdır? Bu programlarda benzerlikler olmakl aberaber birbirlerinden tamamiyle ayrıldıkları noktalar da mevcuttur. Böyle bir mukayeseden çıkan pratik netice şudur ki; birinci seride yer alan programlar seviye itibariyle, başlangıç imtihanlarıyla ilgili programların dúnunda kalmakta ve yukarıda zikredilen “şahadetname” yi veya “ehliyetname” yi iktisap edenler serbest hesap uzmanlığı istikametinde formasyonlarını geliştirmeye imkân bulamamaktadırlar. Başlangıç imtihanlarını verenlerin de “serbest muhasip” (49) olabildikleri gözönünde tutularak “brevet professionnel” i temin eden imtihanlarla, başlangıç imtihanlarının birinci kısmı arasında bir program birliği yaparak, bu imtihanları geçirenlerin hesap uzmanı sıfatını alabilmek için aşılacak merhaleleri tamamlama bakımından aynı imkânları haiz olmaları yapılan temenniler arasında yer almaktadır. Fakat, hâkim temayül, serbest hesap uzmanı yetiştirilmesiyle ilgili imtihan programlarının diğer imtihan programlarından tamamiyle ayrı kalması istikametindedir (50). Esasen, halen serbest hesap uzmanı olabilmek için aşılması gereken merhaleleri düzenleyen kararname de bu gibi temennilerin gerçekleşmesine set çekmiştir. Mesleğe girmek isteyenlerden iyi hazırlanmamış namzetlerin veya kabiliyeti yeter olmayan kimselerin tefriki bakımından başlangıç imtihanlarının bugünkü programlarını daha aşağı seviyeli programlarla birleştirilmesinden endişe edenler de halihazır durumun idamesini arzu etmektedirler.

Serbest hesap uzmanı yetiştirilmesiyle alâkalı imtihan programlarının kıymeti nedir? Fransada halen mesleği düzenleyen metinler gözden geçirildiğinde; hesap uzmanı, “mutad faaliyeti itibariyle her türlü hesabatı ve her çeşit muhasebeyi kuran, tetkik eden, değerleyen, mevcut yanlışlıkları düzenleyen” (51) bir teknisyen olarak tarif edilmektedir (52). Bu anlayışa göre, uzmanın faaliyetine esas olan husus, hesapların tesisi, kontrolü ve teşebbüslerin geride bıraktıkları çalışmaları ile ilgili kıymet ve miktar hareketlerinin tahlilinden ibarettir. Bu anlayışa göre, mevcut programların tenkid edilecek tarafı pek yoktur. Filhakika, uzmana icra edeceği mesleğin anahtarı olan yüksek bir muhasebe kültürü kazandırmak, iktisat hukuk mevzularında, sosyal mevzuat ve malî kanunlar üzerinde zaruri olan bilgileri vermek bakımından programlar ve bu program-

(49) “Serbest muhasip” ler. Bakınız: Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi Mart 1955. Sayı: 1. Sahife: 21.

(50) Léo Chardonnet. Reglements et programmes des examens comptables. Delmas. Sahife: 9.

(51) Bu vazifelerin mahiyetleri için. Bakınız: Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. Mart 1955. Sayı: 1.

(52) 19 Eylül 1945 tarihli kararname. Md. 2.

lara istinaden yapılan imtihanlar maksada kâfi gelmektedir. Hesap uzmanlığı mesleğinin yukarıda zikredilen tarif çerçevesi içinde anlaşılmasında, henüz, muhasebenin geçmiş faaliyetleri aksettiren tarihi bir vasıta, bir ispat vasıtası olarak görülmesinden ileri gelmektedir. Bu anlayışa göre; hesap uzmanının vazifesi, muhasebe kayıtlarının tefsiridir. Muhasebe kayıtları ise; belli bir hukuki durumun veya muamelenin ifadesinden başka bir şey değildir. Bu takdirde, hesap uzmanlığı mesleğinde yetişmek için temel bilgiler hukuka ve kanunlarda yazılı kaidelere istinat etmelidir. Fakat, hesap uzmanının deruhte ettiği vazifeler modern mânada bu çerçeveyi çok aşmaktadır. Hesap uzmanının esas fonksiyonu, müteşebbisin iktisat müşaviri olmasındadır. Bu noktadan hareket edildiği takdirde Fransada serbest hesap uzmanlığı mesleğine hazırlayan programların kifayetsiz bulunduğu ve boşlukları haiz olduğu anlaşılmaktadır. Filhakika, hesap uzmanının teşebbüsler nezdinde iktisat müşaviri sıfatıyla hareket edebilmesi için; sinai veya ticari bir teşebbüsün sevki idaresine (53) müessir bilgilerle mücehhez şekilde, istihsal, sürüm, finansman ve sosyal münasebetler mevzularında geniş bilgiye sahip bulunması, bütçe ve standart maliyet fiyatları tatbikatı ile alâkalı muhasebe tahlillerini kıymetlendirebilmesi gerekir. Her ne kadar 19 Eylül 1945 tarihli kararnamede, hesap uzmanı: "muhasebe tekniği ile alâkalı usullerle, teşebbüslerin iktisadî hukuki ve mali bakımlardan işleyişini ve hali hazır durumu ile alâkalı tahlilleri de yapar." ibaresi mevcutsa da buradaki "dahi" edatı hesap uzmanına iktisadi müşavirlik fonksiyonunu kazandıracak olan teşebbüslerin sevki idaresi ile alâkalı mevzuları, prodüktivite ve rantabilite ile alâkalı çalışmaları ikinci plânda bırakmış bulunmaktadır. Diğer taraftan, modern işletmecilik prensiplerini ihata eden ve hesap uzmanlarına iktisadî müşavirlik sıfatını kazanabilmeleri için gereken bilgileri sağlayacak mevzuların esasen programlarda yer almadığı müşahede edilmektedir. Bu mahiyetteki boşlukların doldurulabilmesi için, muhasebe tekniği ile alâkalı mevzular lehine hukuk mevzularında daraltmalar yapılmasına zaruret vardır. Bu zaruret, modern işletmecilik prensiplerine bağlı kimseler tarafından bilhassa duyulmaktadır. Mevcut programlarda bu istikamete yapılacak tadillerle, ileride yetişecek elemanlardan orta ve küçük işletmelerin de istifade imkânları sağlanmış olacaktır. Fransada modern işletmecilik meselelerine, prodüktivite ve rantabilite mevzularının tatbikatına karşı alâka duyulması nisbeten yenidir. Bu itibarla, yetişmiş elemanlardan da ancak büyük çaptaki teşebbüsler faydalanabilmektedir. Çünkü, bunlar, istifade edecekleri teknisyenleri mutabık kalmamak muayyen bir ücret mukabilinde muhasebe hizmetlerinin başına geçirebilmek imkânlarına her zaman sahiptirler. Mevcut programlarda mahiyetlerini

(53) Gestion, Management Audit.

ortaya koymaya çalıştığımız boşlukların telâfisi güç görülmemektedir. Bir defa, iyi evsafli hesap uzmanı yetiştirmeye elverişli denenmiş bir imtihan sistemi esasen mevcuttur. Diğer taraftan, hesap uzmanlarının formasyonu ile alâkalı meseleler üzerinde çalışan istişari bir komisyon (54), programların ve nizamların noksanlarını daimi şekilde müşahede edebilecek durumdadır. Programların, modern işletmeciliğe yer verecek tarzda tadili, daha geniş meseleler ortaya koymaktadır. Bu nevi tadillere sürükleyen ihtiyaçlar, aslında tamamen muhasebe mevzuları ile ilgili bir yüksek tahsil tedrisat kolu tesisini icabettirecek mahiyette görülmekte ve hukuk tahsil edenler için nasıl bir yüksek tahsil diploması mevcutsa, muhasebe mevzularında çalışanlar için de bir yüksek tahsil diplomasının ihdasına ihtiyaç duyulmaktadır (55). Bu diplomanın elde edilmesi için muhasebe tekniği ve iktisadî mevzular ön plânda yer alacak, hukuki bilgilerini artırmak isteyenler ayrıca hususi kursları takip edebilme imkânına sahip olabileceklerdir. Hesap uzmanı sıfatının kullanılmasına imkân veren "Devlet diploması" gene bütün tahsil kademelerinin üstünde bir seviyeye sahip olacaktır. Yani, staj mecburiyeti ve tez müdafaası aynen kalacak imtihan mevzuları da hesap uzmanının tatbikat mevzularına inhisar ettirilerek tamamen ihtisaslaşmaya gidilecektir.

Hesap uzmanlarının yetiştirilmesi bakımından Fransada halen cari tatbikatın tenkidi yapılırken, staj devresinde noksan kalan hususlara da işaret etmek yerinde olacaktır. Staj için üç yıllık bir müddet konulmasına rağmen, hesap uzmanı namzetleri pratik çalışmalar bakımından yeter derecede inkişaf etmek imkânını bulamamaktadır. Nihai imtihanlarda sorulan tatbikat sualleri, çeşitli hadiseler görmek ve bol dosya tetkik etmek imkânına sahip olmayan namzetleri başarısızlığa sürüklemektedir. Pariste çalışabilenler, staj devrelerini daima daah iyi değerlemek fırsatını elde etmektedir. Diğer vilâyetlerde çalışan stajyrlerin tatbikat bilgileri ise zayıf kalmaktadır. Bu itibarla, hesap uzmanlığı imtihanlarına hazırlayan müesseselerde ve staj devresinde, hayattan alınmış tatbikat meselelerinin halli için fazla zaman ayrılması ve bu nevi meselelerin mesleği bizzat icra edenlere yaptırılması ve gene bu kimseler tefsir ettirilmesi tavsiye olunmaktadır. Hayattan alınmış misaller üzerinde çalışmak usulü, yalnız muhasebe tedrisatına has bir şey değildir. Tıpta bu usulün geniş tatbikatı vardır. Eski Yunan filozofları da talebelerin bilgi seviyelerini ve düşünme kabiliyetlerini müşahhas misaller üzerinde tahliller yaparak ge-

(54) Maarif Vekâleti ile Millî İktisat Vekâletleri tarafından teşkil edilen bu istişari komisyon "Commission Consultative" 19 Temmuz 1948 tarihli kararname- nin 38. inci maddesiyle kurulmuştur.

(55) "Commission de Formation professionnelle de la Société des Experts Comptables Français" nin (L'Union Européenne des Experts Comptables) tarafından Ekim 1953 de Floransa ve eRomada yapılan toplantısı için hazırlanan rapordan.

liştiriyorlardı. Muhasebe çalışmalarında da tatbikat meseleleri yeter derecede artırılırsa aynı zamanda staj müddetinin daha kısaltılabileceği düşünülmektedir.

Mevcut programlara istinaden muhasebe teknisyenleri nasıl yetiştirilmektedir? Ayrı bir yazıya ihtiyaç gösterecek kadar geniş bir mahiyeti olan bu konunun sadece esaslı noktalarını belirtmekle yetinmek istiyoruz. Kanun ve kararnamelerle düzenlenmiş çeşitli imtihanlara hazırlayıcı muhasebe tedrisatı yapan müesseselerin bir kısmı resmî mahiyettedir. Bir kısmı ise, hususî teşebbüs elindedir. Fransanın muhtelif vilâyetlerine yayılmış bulunan bu müesseselerin bir kısmı mektep bir kısmı enstitü unvanı altında çalışmaktadır. Enstitülerin bazıları da fakültelere bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Kabul şartları, yaş haddi, tabiiyet ve tahsil müddeti bakımlarından, müesseselerin ekseriya değişik esasları vardır. Halen hesap uzmanlığı mesleğine hazırlayıcı mahiyette en kuvvetli tedrisatı yapan üç müessese Pariste faaliyette bulunmaktadır (56).

Netice olarak; hesap uzmanı sıfatını almak isteyen elemanların seçimini düzenleyen 19 Temmuz 1948 tarihli kararname tatbikatı sayesinde Fransada gerçekten yüksek seviyeli teknisyenler yetiştirilmekte gayet sıkı imtihanlar sayesinde talipler daha ilk kademelerde ayıklanmakta, orta ve zayıf seviyeli namzetlerin kolaylıkla reddi sağlanabilmektedir.

İki ayrı makale halinde (57) ve ana hatlariyle tetkik etmeye çalıştığımız, Fransada bugünkü serbest hesap uzmanlığı müessesesiyle alâkalı tatbikatın, günün mevzuu halinde bulunan muhasebe mütehassıslığı mesleğinin (58) ihdası için istifade edilecek pek çok hususları kavradığına ayrıca işaret ederek yazımıza burada son veriyoruz.

(56) — L'Institut National des Techniques Economiques et Comptables.

— L'Ecole Nouvelle d'organisation Economique et Sociale.

— L'Institut des Sciences Juridiques et Financières appliquées aux affaires.

(57) İlk makale Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi Mart 1955 sayısında negredilmiştir.

(58) Son zamanlarda, Maliye Vekâleti tarafından "Muhasebe Mütehassısları Kanunu Tasarısı" adını taşıyan bir çalışma yapılmıştır.