

KURULUŞUNUN 80. KAPANIŞININ 14. YILINDA HESAP UZMANLARI KURULU

29 Mayıs 2025 tarihi Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluşunun 80.; 10 Temmuz 2025 tarihi de Hesap Uzmanları Kurulu'nun kapatılışının 14. yıl dönümüdür.

İkinci Dünya Savaşı sonrasında, ülkemizde çağdaş bir vergi sistemi oluşturulması için yoğun bir çalışma sürecine girilmiştir. Başında dünyaca tanınan, ünlü maliyeci Fritz Neumark'ın yer aldığı ekip, başta gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere önemli ve çağdaş vergi yasaları üzerinde çalışarak Türkiye'nin bugün de sahip olduğu vergi sisteminin temellerini atmıştır. Yapılan bu çalışmalar sırasında, anılan yasaların yorumlanmasını ve yürütülmesini sağlayacak, aynı zamanda sistemin denetimini de gerçekleştirecek çağdaş bir birime ihtiyaç duyulmuştur. Bu çerçevede harekete geçilmiş; Neumark'ın da katkılarıyla, çalışmaları yürüten ekipten Ali Alaybek başta olmak üzere bir grup maliyeci çok titiz bir çalışma sonucunda Hesap Uzmanları Kurulu'nun temellerini atmışlardır. Beyana dayalı vergi sistemine geçiş döneminde girişilen reformların başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini ve vergi denetiminin yurt çapında yeni bir anlayışla ele alınıp organize edilmesini sağlamak üzere 29 Mayıs 1945 tarihinde Maliye Bakanı'na bağlı olarak 4709 sayılı Kanun ile kurulan Hesap Uzmanları Kurulu, üstlendiği işlevler doğrultusunda çalışmalarını 646 sayılı *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname* ile 10.07.2011 tarihinde kapatılmasına kadar 66 yıllık süre boyunca başarıyla sürdürmüştür.

I- HESAP UZMANLARI KURULU'NUN KURULUŞU

Osmanlı İmparatorluğu döneminde çağdaş bir vergi sistemi hiçbir zaman kurulamamıştı. Vergi sadece klasik anlamıyla Devlet harcamalarını karşılamak üzere alınmakta, etkin bir vergi sistemi kurulması için hiçbir şekilde bir çaba gösterilmemekteydi. Osmanlı İmparatorluğu'nun çöküş döneminde "vergi" gibi teferruat olabilecek bir konuyla uğraşılacak zaman ve niyet bulunmamaktaydı.

Osmanlı İmparatorluğu, 1854 tarihinden itibaren kontrolsüz ve yoğun biçimde dış borç kullanmaya başlamış, yükümlülüklerini yerine getiremeyince de 1875 yılında mali iflasın eşiğine gelip, moratoryum ilan etmişti. 1881 yılında, egemenlik açısından tam bir "felaket" olarak nitelendirilebilecek olan Düyun-u Umumiye İdaresi kurulmuştur. Osmanlı İmparatorluğu, 1879 yılında ilkel vergi sisteminin en önemli unsurları olan damga, alkollü içki, balık avı, tuz ve tütünden alınan vergi gelirlerini 10 yıl boyunca iç borçlar karşılığı olarak alacaklılara bırakmıştı. Ancak, alacaklı Avrupa devletleri buna tepki gösterdi ve 1881 yılında söz konusu vergileri toplama ve alacaklılara ödeme görevi de yeni kurulan Düyun-u Umumiye İdaresi'ne verildi. Düyun-u Umumiye İdaresi, 1923 yılında Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasına kadar faaliyetini sürdürdü.[\[1\]](#)

Türkiye Cumhuriyeti'nin vergi politikası, ekonomi politikasının oluşturulması için toplanan 1923 İzmir Kongresi ile başlar. Yeni kurulan düzenin ekonomi politikası için kararlar almak üzere toplanan Kongre, gündeme gelen ekonomik tercihlere bağlı olarak vergi politikasının ana hatlarını da ortaya çıkarır: Aşar kaldırılacak, yerini temettü vergisi dolduracaktır. İzmir İktisat Kongresi kararları etkisini 1925 yılında göstermeye başlar. Aşar kaldırılmış, kırsal kesimin yükü hafifletilmiş, vergi şehirli nüfusa kaydırılmıştır. Yeni getirilen vergiler, sayım vergisi, umumi istihlak vergisi ve kazanç vergisidir. Umumi istihlak vergisinin kapsamı bir yıl sonra genişletilerek adı muamele vergisi olur. Vergicilikte etkinlik sağlayabilmenin önemli bir faktörü de uygulamanın

denetimidir. Genç Türkiye Cumhuriyeti'nin sorunlarından birisi budur. Vergi beyanlarını denetleyecek yetişmiş bir kadro yoktur. Gerçi 1926 yılından itibaren Maliye Mufettişleri, tahakkuk memurları ve tahakkuk teftiş memurları belli denetimler yapmakta, ama bunların çalışmaları etkinlik sağlayamamaktadır. Bu koşullar altında, 1934 yılında Kazanç Vergisi Mütahassıslığı ve Muamele Vergisi Mütahassıslığı kadroları kurularak, bu vergilerin denetleme işi Hesap Mütahassıslarına bırakıldı.[2]

Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan bu görevliler, çalışmalarını çağdaş vergi inceleme yöntemlerinden uzak ve daha ziyade şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yürütmüşlerdir.

Türkiye'de büyük vergi reformunun başlangıç yıllarında, vergi denetiminin çok değişik bir açıdan ele alınması, bu işin inceleme tekniğini iyi bilen, dürüst, yüksek bilgi ve ihtisasa sahip, tarafsız elemanlardan kurulu bir örgütçe yapılması gerektiği anlaşılmıştır. Beyana bağlı vergi sistemine geçiş döneminde girilen reformun başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini ve yurt çapında vergi denetiminin yeni bir açıdan ele alınıp organize edilmesini sağlamak üzere 28 Mart 1945 tarihli ve 4709 sayılı Kanunla doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur. Anılan kanunun gerekçesi, aşağıdaki cümlelerle başlamaktadır:

"Maliye Vekaletine bağlı olarak merkezde bir Hesap Mütahassısları Heyeti teşkiline dair olan merbut kanun projesi, bazı varidat kanunlarının bahsettiği selahiyete müsteniden takriben on seneden beri istihdam edilen hesap mütehassısı ve muavinlerinin esaslı bir teşkilata raptedilerek her bakımdan daha mazbut ve mümtaz bir hale getirilmelerindeki aşikâr fayda ve zarurettten ve bu mevzuda Büyük Millet Meclisi ve encümenlerin de izhar edilen temennilerden ilham alınarak hazırlanılmıştır."[3]

Hesap Uzmanları Kurulu merkezde bir Kurul Başkanı'nın

yönetiminde, Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları'ndan oluşmaktaydı. Kurul'un merkezi Ankara idi.

Hesap Uzmanları'nın ülke çapındaki mesleki faaliyetleri, devamlı ve geçici inceleme yerleri esasına göre düzenlenmişti. Hesap Uzmanları gerek devamlı gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde veya tek başlarına çalışırlardı.

Devamlı inceleme yerleri Ankara, İstanbul ve İzmir Gruplarıydı. Grup, bir Grup Başkanına bağlı olarak devamlı inceleme yerlerinde teşkil edilen çalışma ünitesinden oluşmaktaydı. Grup Başkanı ve gruba dahil Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'nca belirlenirdi.

Geçici inceleme yerlerindeki faaliyetler ise turne esasına göre düzenlenirdi. Turne yapılacak geçici inceleme yerleri ve buralarda görevlendirilecek Hesap Uzmanları yıllık "Genel Çalışma Planları" ile belirlenmekteydi.

Grup oluşturulmayan yerlerdeki Hesap Uzmanı topluluğuna "Ekip" denirdi. Ekiplerde işlerin düzenlenmesi ve yürütülmesi ekip kıdemlisi tarafından sağlanırdı. Ekip kıdemlisi, Grup Başkanına ait görevleri yerine getirirdi.

Gruplar veya ekipler içinde veya dışında, belli bir konu üzerinde inceleme veya soruşturma yapmakla görevlendirilen birden fazla Hesap Uzmanı, bir komisyon oluşturlardı. Komisyon çalışmaları Hesap Uzmanları tarafından birlikte yürütülür ve Komisyona kıdemli Hesap Uzmanı başkanlık ederdi.[\[4\]](#)

II- HESAP UZMANLARI KURULU'NUN ÖZELLİKLERİ

1945 yılında özel bir Kanunla kurulan Hesap Uzmanları Kurulu, 66 yıllık süre içerisinde varlığı, işlevleri ve yaptıklarıyla Türkiye Cumhuriyeti'ne önemli katkılarda bulunmuş, "Çağdaş Devlet Birimi" özelliğiyle üstlendiği işlevlerin yanında birçok alanda öncülük de yapmıştır. Hesap Uzmanları Kurulu'nun

başlıca özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

A. Kurum Kültürüne Sahip Olunması

Kurum kültürü, çalışanların nasıl iletişimde bulunduklarını, karar aldıklarını ve birlikte çalıştıklarını şekillendiren paylaşılan ortak değerleri, ilkeleri ve davranışları içeren bir kavramdır. Kurum kültürünü oluşturan unsurlar, yazılı kural ve düzenlemelerden ziyade yazılı olmayan ilkelerden, sosyal normlardan ve genel kabul görmüş davranış biçimlerinden oluşur. Kurum kültürü, üzerinde uzlaşılmış, karar kılınmış ve uygulamada olan değerler bütünüdür. Kurum elemanlarının bu kültürün parçası oldukları sürece belirlenen değerler bütününe hassasiyetle uymaları beklenir.

Söz konusu kurum kültürü bir anda oluşmamakta ya da belli kişiler tarafından oluşturulmamakta yılları bulan süreç içinde erdemlilik ve sadakat ölçüsünde, bireylerin değiştiremeyeceği ortak değerler olarak ortaya çıkmaktadır.

Kurum kültürüne sahip devlet kuruluşları ve firmalar geleceğe yönelik devamlılık ve sahip oldukları itibar açısından da benzerlerinden farklılık gösterirler.

Kurum kültürünün başlıca özellikleri, kuruma güvenme, saygı, objektiflik ya da eşitlik, aidiyet, gurur duyma, değerlere sahip olma ve yeniliğe açık olmadır.

Hesap Uzmanları Kurulu, ülkemizde kendine özgü kurum kültürü oluşan nadir Devlet kurumlarından. Kurum kültürünün gereği olarak, din, dil, ırk, doğum yeri, siyasi görüş gibi her türlü farklılık, kurum kültürünün altında sadece önemsiz bir teferruattan ibarettir. Kurum kültürünün bozulmasına, hasar görmesine yol açabilecek herhangi bir farklılığın dominant hale gelmesine asla izin verilmez.

Hesap Uzmanları Kurulu'nun bu çerçevedeki başlıca özellikleri aşağıdaki gibidir:

1. Kıdem Esasının Geçerli Olması

Hesap Uzmanları Kurulu'nda kıdem, Hesap Uzmanları Kurulu'na giriş tarihini ve girişten itibaren 3. yılın sonunda yapılan yeterlik sınavı ile alınan kalıcı kıdem numarasını ifade etmektedir. Kıdem sıralaması, ayrılanların çıkarılması ve yeni alınan Hesap Uzman Yardımcılarının ilavesiyle her yıl düzenli olarak yayınlanan hizmete özel Genel Çalışma Planı'nda Hesap Uzmanları Kıdem Tablosu başlığı altında ilan edilmektedir. Kıdem, bir "emir-komuta" hiyerarşisini değil, sadece bir saygı ve öncelik göstergesini ifade etmektedir.

Kıdem esası, son derece objektif, herhangi bir şekilde ayrımcılığa neden olabilecek kriterlerden arındırılmış, üzerinde tereddütsüz uzlaşmış, tüm çalışanların kabul ettiği bir ölçüttür.

Kıdem, Hesap Uzmanları Kurulu içindeki hakların yanı sıra Gruplarda ya da turne adı verilen Grup dışındaki ekip çalışmalarında da önem taşımaktadır. Ekip çalışmalarında gözetim, kıdemli Uzmanın başkanlığında sürdürülür. Söz konusu gözetim, inceleme hazırlıklarından raporlama aşamasına dek tüm denetim süreci boyunca, ekibi oluşturan Uzmanlar arasındaki kesintisiz bilgi akışının sağlanmasını, iş bölümü ve koordinasyonun gerçekleştirilmesini, yapılan çalışmaların elde edilen bulguların gözden geçirilerek tüm ekip üyeleriyle birlikte değerlendirilmesini, karşılaşılan her türlü sorunun ve yorum farklılıklarının yine ekip üyelerinin tamamının katılımıyla tartışılıp çözümlenmesini ifade eder. Bu husus, bir başka Hesap Uzmanı tarafından yapılması talep edilen karşıt incelemeler için de geçerlidir.

Hesap Uzmanları, mesleki bilgi ve ihtisaslarını derinleştirmek üzere düzenli olarak yurt dışına gönderilmektedir. Burada da en önemli kriter "kıdem"dır. Kıdem atlanılarak, farklı referanslarla ya da kriterlerle yurt dışına gidilmesi uygulanmayan, talep etmeye cesaret dahi edilemeyen, asla hoş görülemeyecek bir olaydır. Hesap Uzmanlarının lojman talebi,

iş yerinde çalışacağı odanın seçimi, Hesap Uzman Yardımcısı, Hesap Uzmanı, Baş Hesap Uzmanı unvanlarına sahip olma, aldığı ücretin hesaplanması da kıdem esasına göre yapılmaktadır.

Kıdem esası, Hesap Uzmanları Kurulu'nun kurum kültürünün, üzerinde hiçbir itiraz konusu olmaksızın uzlaşmış en önemli unsurlarından birisidir.

2. Vergi Mükellefleriyle Olan İlişkide Belli Mesafenin Korunması:

Vergi incelemesi esnasında mükelleflerle olan ilişkiler, Hesap Uzmanlarının en hassas olduğu konulardan birisidir. İnceleme sürecini en az zarar ile tamamlamak isteyen vergi mükelleflerinin kullanmasına açık olan bu durum, inceleme elemanı-vergi mükellefi ilişkisinde belli mesafenin korunmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle Hesap Uzman Yardımcısı olarak işe başlayan meslek mensuplarına daha ilk günden itibaren, "refakat" adı verilen Hesap Uzmanının yanında ve gözetiminde çalışılması sürecinde vergi mükellefleri ile olan ilişkiler uygulamalı olarak anlatılmaktadır. Bu yaklaşım, vergi mükellefleriyle olan ilişkilerde belli mesafenin korunmasını kurum kültürünün bir parçası haline getirmiştir.

Bu özelliği aşağıdaki uygulamalarla somutlaştırabiliriz:

- İnceleme esnasında, vergi mükelleflerinden asla hediye kabul edilemez.
- İnceleme esnasında, vergi mükellefi ile herhangi bir şekilde ticari alışveriş yapılmaz. İndirim, iskonto, vade gibi işlemlere asla teşebbüs edilmez.
- İncelemenin mükellefin iş yerinde yapılması gerekiyorsa, öğle yemeklerinde birlikte firma dışında pahalı lokantalara veya benzeri yerlere gidilmez. Mümkünse çalışanlarla beraber yemek yenir.
- Dairede yapılan incelemelerde mükellef ile mahremiyet konusu

olabilecek özel bir konu görüşülmüyorsa, oda kapıları sürekli açık tutulur. Vergi ve vergiyi ilgilendiren konular dışında tartışma, sohbet ve görüşme yapılmaz.

– İş saatleri dışında mükellef ile birlikte sosyal aktivitelere katılınmaz. Resmi davetler dışında birlikte görölmek uygun değildir.

– Vergi mükellefleri ile birlikte kamuyu ilgilendiren ya da ilgilendirmeyen bağış-yardım organizasyonlarına girilmez.

– Vergi mükellefleri ile çalışanları veya vekalet verdiği müşaviri ya da avukatı dışında inceleme ile alakası olmayan kişilerin inceleme sürecine katılmasına kesinlikle izin verilmez.

– Vergi mükellefleri ile mükellefin iş yeri ya da inceleme elemanının çalıştığı resmi daire dışında hiçbir yerde görüşme yapılmaz.

– İnceleme konusu ile alakası bulunmayan vergi mükellefleri ile asla görüşülmez, vergi mevzuatı konusunda öneri, telkin ya da danışmanlık kapsamında değerlendirilebilecek biçimde görüş verilemez.

3. Kurum Kimliğinin ve Unvanının İş Dışında Asla Kullanılmaması:

Hesap Uzmanları, kurum kimliklerini ve unvanlarını yaptıkları işin kapsamı dışında, özel işlerinde kendilerine avantaj sağlayacak ya da bu şekilde bir algı oluşacak biçimde asla kullanmazlar. Mesleğe girişlerinin üçüncü yılında, yeterlik sınavını başarıyla veren Hesap Uzman Yardımcılarının, Hesap Uzmanlığı'na atanması Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Maliye Bakanı tarafından imzalanan üçlü kararname ile gerçekleşmekte ve Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmektedir. Benzer şekilde mesleğe girişlerinin onuncu yılında, Hesap Uzmanlığı'ndan Baş Hesap Uzmanlığı'na atanmada da aynı süreç izlenmektedir.

Mesleğe yeni başlayan Hesap Uzman Yardımcılarına atamalarının yapılmasından sonra bir kurum kimliği verilir.

Başbakan, Maliye Bakanı ve Hesap Uzmanları Kurulu Başkanı tarafından ıslak imza ile imzalanan kimliğin içinde yazılı olan metin aynen aşağıdaki gibidir:

“Gelir kanunları ile Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve diğer mali mevzuat gereğince inceleme ve soruşturmalarda bulunmak ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etüdleri yapmak üzere bu hüviyet cüzdanı sahibine tam yetki verilmiştir.

Görevini yaparken mülkiye âmirleri, emniyet âmir ve memurları ile kamu müesseseleri tarafından kendisine, talep edeceği her türlü yardım ve kolaylığın gösterilmesi mecburidir.”

Görüleceği üzere, yapılan iş ile ilgili olarak son derece geniş kapsamdaki yardım ve kolaylığın sağlanmasını Başbakan, Maliye Bakanı ve Hesap Uzmanları Kurulu Başkanı’nın imzasıyla güvence altına alan bu kimliğin gücü ortadadır.

Yapılan işin kapsamında kendisine verilen gücün ve yetkinin farkında olan Hesap Uzmanları, bu olağanüstü ayrıcalığı hiçbir zaman özel işlerinde kullanmamış, yalnızca gerekli olması halinde yaptıkları iş kapsamında değerlendirmiştir.

Kendilerine verilen gücün ve yetkinin kapsam dışında kullanılmaması üzerinde hassasiyetle durulan bir diğer kurum kültürü unsurudur.

4. Mutlak Bir Aidiyet Duygusunun Olması:

Giriş sınavından başlayıp, kurum içi eğitime, ekip çalışmasına, turne düzenine, iş perspektifine, çalışma koşullarına kadar birçok alanda ortak noktaları bulunan ve süreç içinde söz konusu ortak noktaların paylaşım ve birliktelikle mesleki dayanışmaya dönüşmesi sonucu oluşan yoğun bir aidiyet duygusu Hesap Uzmanlarının tamamında vardır.

Bu aidiyet duygusu, gurur ve sahiplenmenin etkisiyle meslekten ayrılınsa bile asla kaybolmayan bir “Hesap Uzmanı Ruhu”nun oluşmasına neden olmaktadır. Temel dayanağı mesleki birliktelik olan ve diğer tüm farklılıkların teferruat haline geldiği söz konusu Hesap Uzmanı Ruhu”, kurum kültürünün en önemli unsurudur.

5. Vizyon ve Misyon Belirlenmesinde İfade Özgürlüğü:

Hesap Uzmanları Kurulu’nun evrensel ve çağdaş gelişmeler doğrultusunda oluşturulacak vizyon ve misyonunun belirlenmesinde tüm üyelerinin katkıda bulunma, görüş açıklama ve öneri getirme özgürlüğü vardır. Bu konuda en küçük kısıtlama bulunmamaktadır. Önemli kararların alınması çerçevesinde yapılan toplantılara Hesap Uzmanları Kurulu’na son giren kişiden, en kıdemli kişiye kadar tüm üyeler katılmakta, serbestçe görüşlerini ifade etmektedirler. Bunun dışında, herhangi bir Hesap Uzmanı önemli olduğunu ve harekete geçilmesini düşündüğü konularda Başkanlık’a iletilmek üzere, kendi inisiyatifleriyle, herhangi bir kısıt olmaksızın “Görüş ve Öneri Raporu” yazabilmektedir. Konu üzerinde uzlaşılması halinde de harekete geçilmektedir. Bu sürecin çok sayıda örneği vardır.

B. Kuruludan İtibaren Uluslararası Çağdaş Denetim Standartlarının Tamamına Sahip Olunması:

Hesap Uzmanları Kurulu’nun kuruluş tarihi olan 1945 yılında, günümüzün kabul edilen çağdaş denetim standartlarının tamamına sahip olması, kuruluş aşamasında ne denli titiz ve uluslararası gelişmelerin yakından izlenerek çalışıldığını göstermektedir. Uluslararası genel kabul gören denetim standartlarının [\[5\]](#) ilk kez ABD’de AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından 1937 yılında yayınlandığını göz önüne alırsak, döneminin teknolojik olanakları çerçevesinde kurulan birimin çağdaşlığı çok şaşırtıcıdır. II. Dünya Savaşı koşullarında, iletişimin son derece sınırlı olduğu bir ortamda söz konusu 10 standartın

Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluşunda dikkate alınmasında Prof. Dr. Fritz Neumark gibi dünyada son derece iyi tanınan ve uluslararası gelişmeleri yakından takip eden bir bilim adamının payının büyük olduğunu düşünebiliriz.

Denetim bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulamasıdır. Bu faaliyetin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerektiği kuşkusuzdur. Sözü edilen kalite ve güvenilirliğin teminatı ise denetim faaliyetinin, yine kendi tanımında olduğu gibi önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik bir dizi ölçüte, yani "denetim standartları"na ulaştırmaktadır.

Çok genel bir belirlemeyle, denetimin giderek daha örgütlü bir faaliyet olmasına zemin hazırlayan denetçi örgütlerinin ve meslek kuruluşlarının ortaya çıkmasıyla beraber, denetim standartları fikrinin de oluşmaya ve olgunlaşmaya söylenebilir. Kısa bir özet verecek olursak; çağdaş anlamda denetim ilk defa İskoçya'da uygulanmaya başlanmıştır. 1854 yılında İskoçya'da kurulan İskoç Sertifikalı Mali Müşavirler (Muhasebeciler) Enstitüsü (ICAS) ile 1880 yılında kurulan İngiltere ve Galler Sertifikalı Mali Müşavirler (Muhasebeciler) Enstitüsü (ICAEW), muhasebe denetiminin diğer ülkelerde de benimsenip gelişmesinde örnek rol oynamışlardır. Büyük Britanya'dan ABD'ye göç eden muhasebeciler 1887 yılında Amerikan Kamu Mali Müşavirleri (Muhasebecileri) Birliği'ni kurmuşlardır. Bu kuruluş, bugünkü Amerikan Sertifikalı Kamu Mali Müşavirleri (Muhasebecileri) Enstitüsü'nün (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants) çekirdeğini oluşturmuştur.

AICPA, ABD'deki bütün mali müşavirleri kapsayan ulusal ve profesyonel bir örgüttür. Amacı, üyelerine kaynak, bilgi sağlamak ve onlar için önderlik görevi görmektir. Bu amaçla, örgüt bir yandan üyelerinin mesleki davranışlarının, performans ve uzmanlıklarının sürekli geliştirilmesini desteklemeye gayret ederken, bir yandan da denetim

standartlarına uyulup uyulmadığını gözlemlemektedir.[\[6\]](#) Bir başka deyişle AICPA, tarihsel olarak mesleki standartları oluşturma işlevini de üstlenmiştir. Gerçekten de denetim standartlarının tarihsel gelişimi konusunda yapılacak bir araştırma, bizi AICPA bünyesinde kurulan Denetim Standartları Uygulama Komitesi'nin yayınladığı ve bugüne kadar pek az değişikliğe uğramış olan kurallara (genel kabul görmüş denetim standartları) kadar götürecektir.

AICPA'in ilk kez 1937 yılında yayımladığı denetim standartları başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir:

1. Genel Standartlar :

- a) Denetim, uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip bulunan kişi ve kişilerce yapılmalıdır.
- b) Denetçi veya denetçiler, denetim görevi ile ilgili bütün konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır.
- c) Denetimin yapılmasında ve raporun hazırlanmasında gereken mesleki titizlik gösterilmelidir.

2. Çalışma Standartları:

- a) Çalışma iyi planlanmalı ve varsa, yardımcılar iyi kontrol edilmelidir.
- b) Denetim yöntemlerinin bağlı olduğu testlerden alınacak sonuçların saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.
- c) İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe varmak için, makul bir temel sağlayacak olan soruşturmalar, gözlemler ve incelemeler yoluyla yeterli ölçüde sağlam kanıtlar elde edilmelidir.

3. Raporlama Standartları:

a) Denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.

b) Denetim raporu, bu muhasebe ilkelerinin, cari dönemde de aynen geçmiş dönemdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.

c) Raporda aksi belirtilmedikçe, mali tablolardaki açıklayıcı notlar, makul ölçüde yeterli sayılarak bunlara itibar edilmelidir.

d) Rapor, bir bütün olarak mali tablolar hakkındaki kanaati açıklayan bir ifadeyi veya kanaat belirtilemeyeceğine ilişkin bir ispatı içermelidir. Genel bir görüş belirtilmediği zaman, bunun nedenleri de açıklanmalıdır. Mali tablolarda bir denetçinin isminin yer aldığı bütün durumlarda, rapor, bu denetçinin incelemesinin niteliğini ve eğer varsa sorumluluk düzeyini de açıklıkla ortaya koymalıdır.

Bu standartların tamamı Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluşundan itibaren istisnasız uygulanmıştır. Söz konusu standartlar kuruluş kanununda, Kurul Yönetmeliğinde, Kurul Yönergelerinde, çalışma planlarında, Kurul içi talimatlarda tek tek belirtilmiş olup 1995 yılında tek metin haline getirilerek topluca yayınlanmıştır.

C- Giriş Sınavındaki Kriterler

Hesap Uzmanları Kurulu'nun açtığı giriş sınavına katılmak için belli kriterler vardır. Bu kriterlerin başlıcaları, üniversitelerin vergi ile doğrudan bağlantısı olan iktisat, işletme, finans, muhasebe, hukuk gibi derslerin olduğu 4 yıllık eğitim veren bölümlerinden birinden mezun olmaktır. KPSS sınavından oldukça yüksek olarak belirlenmiş belli bir puanın alınması son dönemde getirilmiş zorunlu bir şarttır. Bir diğer kriter 35 yaşını geçmemiş olmaktır. Sağlık koşullarının yurdun her tarafında görev yapmaya elverişli olması başka bir kriterdir. Ayrıca, giriş sınavına en fazla

iki kez girilebilmektedir. Bu koşulları yerine getiren adaylar giriş sınavına katılabilmektedir.

Hesap Uzmanları Kurulu giriş sınavında herhangi bir kontenjan bulunmamaktadır. Zira, alışan sayısı tahsis edilen kadronun oldukça altındadır. Bu durum, sınavda başarılı olanların herhangi bir kadro sıkıntısı olmadan rahatlıkla atanabilmeleri olanağını sağlamıştır. Yani, kaç kişi başarılı olmuşsa, bu adayların tamamı Hesap Uzman Yardımcısı olarak göreve başlamaktadırlar. Ana unsur, sınavda başarılı olmaktır. Tahsis edilen kontenjanı doldurmak için sınav kriterlerini gevşetmek hiçbir zaman uygulanan bir yöntem olmamıştır. Nitelik her zaman eleman alımında en önemli unsur olmuştur. Yazılı sınavda başarılı olanlar sözlü sınavı davet edilmektedir. Burada da başarılı olanların Hesap Uzmanı olarak atamaları yapılmaktadır.

Günümüzün sorunlu sistemi olan “sözlü sınav”, Hesap Uzmanları Kurulu’nun sınavlarında hiçbir zaman tartışma konusu olmamış, kazananlar kadar kaybedenler de sınavın objektifliği konusunda asla tereddüt yaşamamıştır. Kontenjan sorunu olmadığı için sözlü sınav tamamen niteliğin ve duruşun tespitine yönelik bir süreç olmuştur. Sözlü sınavda esas alınan kriter, bilginin test edilmesinin yanında mesleği yapabilecek yapı, dirayet ve dirence, ayrıca gerekli temsil yeteneğine sahip olunup olunmadığının gözlemlenmesidir. Zira, ülkenin en büyük firmalarını incelerken çok sayıda müdahale ile karşılaşması mümkün olan inceleme elemanının belli bir duruşa sahip olması zorunlu bir husustur.

Hesap Uzmanları Kurulu’nun en büyük imkanlarından birisi sınavı başvuran ve kazanan adayların hemen tamamının ülkenin en iyi okullarının en alışkan öğrencileri arasından çıkmasıdır. Girişteki bu nitelik yüksekliği, ilerleyen dönemlerde yetiştirme esnasında büyük kolaylık sağlamakta, ülkesini, dünyayı yakından takip eden, bilgili, kendine güvenen gençler 3 yıllık eğitimin sonunda, yeterlik sınavını verdiklerinde amaçlanan “Hesap Uzmanı” özelliğine sahip

inceleme elemanları olarak Hesap Uzmanları Kurulu içindeki yerlerini almaktadırlar.

Alınan nitelikli eleman, 3 yılın sonunda nitelikli bir Hesap Uzmanı olmaktadır.

D- Üçlü Kararname ile Atanmak ve Bakan'a Bağlı Olmak:

Zamanının ötesinde bir yapıyla, uluslararası gelişmeler izlenerek, özenle kurulan Hesap Uzmanları Kurulu için ülkemiz koşulları dikkate alınarak 2 güvenlik unsuru oluşturulmuştur. Bunlar: 1) Hesap Uzmanlarının doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak çalışması, 2) Hesap Uzmanlarının üçlü kararname ile atanmalarıdır. Yukarıda bahsettiğimiz denetim standartlarından "bağımsızlık ilkesi"nin uygulanmasında çok önem taşıyan bu iki unsur, Hesap Uzmanları Kurulu'nun günümüze kadar başarı ile çalışmasının ve kurum kültürünü oluşturabilmesinin en büyük nedenlerinden birisi olmuştur. Vergi denetiminde incelemenin tarafsız bir şekilde yapılabilmesi ve bizzat inceleme elemanının bağımsızlığının sağlanabilmesi gerekmektedir. İncelemenin tarafsızlığından kasıt, incelemenin seçilmesinde, yürütülmesinde ve sonuçlandırılmasında dışarıdan hiçbir etkinin olmaması; olması durumunda da bu etkinin oluşturulacak sistem tarafından ortadan kaldırılmasıdır. İnceleme elemanının bağımsızlığından ise yine incelemenin tüm aşamalarında doğrudan ya da dolaylı olarak inceleme elemanının kararlarına etki edebilecek bütün girişimlerin ve oluşumların engellenmesi, incelemenin hiçbir müdahale olmaksızın sağlıklı bir şekilde yürütülmesi anlaşılmalıdır. Burada dolaylı müdahaleden kasıt, inceleme elemanına ya da incelemeye sonuçları üzerinden yapılan doğrudan müdahalenin ötesinde, inceleme elemanının üzerinde oluşturulabilecek psikolojik baskıları ifade etmektedir. Belirtilen durum, sadece günümüzde değil, geçmişte de geçerli olduğu için, üst düzeyde yolsuzluk ve mali suç soruşturmaları ile büyük mükellefler nezdindeki vergi incelemelerini yürüten "Hesap Uzmanları"nın ve "Maliye Müfettişleri"nin üçlü kararnameyle atanmaları ve doğrudan "Maliye Bakanı"na bağlı olarak çalışmalarını sağlanarak, belli

olumsuzlukların önüne geçilmeye çalışılmıştır. Üçlü kararname ve Bakan'a bağlı olma, fiziksel bir bağlılıktan ziyade, siyasi ve ekonomik çeşitli güç merkezlerinin müdahalelerini engelleyerek, incelemelerin sağlıklı yapılmasını ve inceleme elemanının bağımsız çalışmasını sağlamaya yönelik bir düzenlemedir. Bunun ötesinde başkaca hiçbir amacı yoktur. Sonuçlara baktığımızda da, bu amaçların büyük ölçüde gerçekleştirildiğini söylemek mümkündür.

Bakan'a bağlılığın amacı bellidir, bu amaca ulaşmanın önü çeşitli yollarla kesilirse, kâğıt üzerinde Bakan'a bağlı olmanın da bir anlamının olmayacağı açıktır. Bu nedenle Bakan'a bağlılığın amaçlanan hususlarla birlikte bir bütün olarak değerlendirilmesi ve amaçlanan hususlara engel teşkil eden düzenlemelerin de hiçbir şekilde bulunmamasına özen gösterilmesi gerekmektedir.[\[7\]](#)

Faaliyette bulunduğu 66 yıllık süre içinde hiçbir siyasi İktidar, herhangi bir Hesap Uzmanı'nın yaptığı işin sürecine müdahale edememiş, incelemeyi durduramamış, inceleme sonuçlarına etki edememiştir. Bu durum, siyasi iktidarlara kontrol mekanizmalarının zaman zaman oldukça zayıfladığı ülkemiz için inanılması güç bir olaydır.

E- Sürekli Mesleki Eğitim

Hesap Uzmanlarının sürekli mesleki eğitimi, kavramın son dönemdeki sık sık kullanıldığı üzere, hiçbir zaman formalite olarak yapılan, görünüşte bir uygulamadan ibaret olmamıştır. Vergi mevzuatı, ekonomi, finans, muhasebe, psikoloji, sosyoloji, tarih gibi çok geniş alandaki bilimlerle doğrudan ilişkisi olan karmaşık bir düzenleme zinciridir. Bu yapının gereği olarak yurt içindeki uygulamalarda bilimselliğin, yurt dışında da evrensel gelişmelerin takip edilmesi mutlaka uyulması gereken zorunlu işlemlerdir. Bu zorunluluk da sürekli eğitimi beraberinde getirmektedir.

Sürekli eğitimin ilk aşaması mesleğe yeni başlayan Hesap Uzman

Yardımcılarının temel vergi kanunları, denetim standartları ve ilişkili mevzuat ile ilgili olarak, tam mesai sarfedecek şekilde 8 aylık kesintisiz kursa tabi tutulmasıdır. Bu kurslardaki eğitimler alanında deneyimli Hesap Uzmanları tarafından verilmektedir. Sonrasında, 3 ayrı Hesap Uzmanı'nın yanında yaklaşık 3'er aylık dönemler halinde "refakat" adı verilen vergi denetimi çalışmaları yapılmakta; meslek pratik yönüyle öğrenilmektedir. Bu eğitim sürecinin sonunda yapılan "Yetki Sınavı"nda başarılı olan Hesap Uzman Yardımcıları, mühürlerini teslim alarak bağımsız vergi incelemesine başlamaktadırlar. Hesap Uzman Yardımcıları, mesleğe girişlerinin 3. yılının sonunda "Yeterlik Sınavı"na tabi tutulmakta, başarılı olanlar üçlü kararname ile Hesap Uzmanı olarak atanmaktadırlar. Yetki sınavı telafisi olan, birden fazla kez girilebilen bir sınav olmakla birlikte, yeterlik sınavı sadece bir kez yapılmakta, sınavda başarısız olanlar Hesap Uzmanları Kurulu'ndan ayrılmaktadırlar. Yeterlik sınavı öncesinde her Hesap Uzman Yardımcısı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı tarafından kendilerine bildirilen konuda bir "Etüt" hazırlamakla yükümlüdür. Söz konusu bilimsel etüt çalışmasının yeterlik sınavı öncesinde Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'na teslimi zorunludur.

Hesap Uzmanları'nın sürekli mesleki eğitiminin bir unsuru da her yıl belirlenen Hesap Uzmanlarının güncel vergi konularıyla ilgili olarak İstanbul, Ankara ve İzmir Gruplarında konferans vermeleridir. Mevzuattaki değişikliklerle birlikte dünyadaki güncel gelişmeler de söz konusu konferansların konuları arasındadır. İlgili Hesap Uzmanı'nın belli bir hazırlık aşamasından sonra verdiği konferansların yazılı hali, her zaman yararlanılmak üzere bilim raporu olarak Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'na iletilmektedir.

Hesap Uzmanları, kendi alanlarında dünyadaki gelişmeleri izleyebilmek, gelişmelere ayak uydurabilmek için mutlaka yabancı dil bilgilerini geliştirmek zorundadırlar. Bu hedefin gerçekleştirilmesi için her yıl kıdem esası gözetilerek belli

sayıda Hesap Uzmanı'nın tahsis edilen bütçe ölçüsünde dil kurslarına gitmesi sağlanmaktadır.

Belli sayıda Hesap Uzmanı, gerekli yabancı dil seviyesine sahip olmaları şartıyla kıdem esaslı gözetilerek çeşitli konularda inceleme ve araştırmalar yapmak üzere bir yıl süre ile yabancı ülkelerde görevlendirilmektedir. Bu sürenin sonunda kendilerine verilen araştırma konusuyla ilgili bilim raporu hazırlamakta ve yararlanılmak üzere Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'na teslim edilmektedir.

Yurt dışı geçici görevlendirme şartlarını taşıyan Hesap Uzmanları, uluslararası geçerliliği olan yabancı dil sınavlarında gerekli puanı almaları koşuluyla belirlenen kontenjan dahilinde Bakanlar Kurulu Kararı ile lisans üstü eğitim yapmak üzere yurt dışına gönderilmektedir. Aynen geçici görevlendirmede olduğu gibi lisans üstü eğitim için yurt dışına giden Hesap Uzmanları da kendilerine verilen araştırma konusuyla ilgili bilim raporu hazırlamakta ve yurda dönüşlerinde yararlanılmak üzere Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'na teslim etmektedirler.

III- 66 YILLIK SÜREDE HESAP UZMANLARI KURULU'NUN İŞLEVİ

Hesap Uzmanları Kurulu "ticari, sınai ve mali işletmelerin özelliklerini bilen, vergi denetim tekniklerinde uzmanlaşmış, mali otoriteyi tarafsızlık ve dürüstlikle temsil edecek, batı örneklerine uygun bir vergi denetim organı" niteliğiyle 4709 sayılı özel Yasa ile 29.05.1945 tarihinde kurulmuş olup, görevleri de Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile belirlenmiştir.

Hesap Uzmanları Kurulu'nun görevleri 28 Mart 1945 tarihli ve 4709 sayılı Kuruluş Kanunu'nun 1. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

"Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek

ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak üzere merkezde bir başkanın idaresi altında müşavir hesap uzmanı, hesap uzmanı ve hesap uzman muavinlerinden toplu bir (Hesap Uzmanları Kurulu) kurulmuştur”.

14.12.1983 tarihli ve 18251 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede ise görev tanımı daha ayrıntılı düzenlenmiştir. Söz konusu Kararname’nin 21. maddesindeki görev tanımı aşağıdaki gibidir:

Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı

Madde 21- Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu’nun görevleri şunlardır:

a) 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına Dair Kanun’un Hesap Uzmanları Kurulu’na verdiği görevleri yapmak, yetkileri kullanmak,

b) Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak,

c) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla hesap uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,

d) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

08.07.1970 tarihli ve 13542 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Hesap Uzmanları Kurulunun görev ve yetkileri, çalışma usul ve esaslarını düzenleyen Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği’nin 11. maddesinde Hesap Uzmanlarının görevleri aşağıdaki biçimde tanımlanmıştır:

“Hesap uzmanının başlıca görevleri şunlardır:

a) İşletmelerde vergi incelemeleri yapmak,

b) Vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu’nun ve diğer kanunların yetki verdiği her türlü vergi tekniğiyle ve vergi

suçlarıyla ilgili inceleme, kontrol ve işlemleri yapmak,

c) Kamu teşebbüsleri ve Devletin ilgili bulunduğu diğer müessese ve teşekküllerde derneklerde Maliye Bakanı'nın gerekli göreceği vergi dışı incelemeleri yapmak,

d) Mükellefleri, yetiştirmek ve aydınlatmak amacı ile danışma ve kurs yapmak, konferans vermek vesair benzeri çalışmalarını yapmak ve yürütmek,

e) HUK'un Sınav Komisyonuna, Grup ve Ekiplerine ve diğer komisyon ve komitelerine katılmak,

f) Çalışmalar sırasında rastlanan, mali hükümler ve bunların uygulanmasında düzeltilmesi, değiştirilmesi ve açıklanması gerekli görülen hususlara dair gözlem ve görüşleri Başkanlığa duyurmak,

g) Maliye Bakanı'nın isteği üzerine iktisat, maliye ve işletmecilik ve malî denet konularında ilmî ve teknik araştırma ve etüdler yapmak, tasarılar hazırlamak ve sair incelemelerde bulunmak,

h) Hesap uzmanlarının hesap uzman muavinlerinin meslekî alanda yetiştirme ve yükselmelerini sağlayıcı konferans, kurs ve seminerler ve benzeri sair çalışmalar yapmak,

l) İlgili makamlar tarafından yetkili kılınmak suretiyle soruşturmalar ve bilirkişi incelemeleri yapmak."

Kurulduğu 1945 yılından kapatıldığı 2011 yılına kadar geçen 66 yıllık süre içinde Hesap Uzmanları Kurulu'nun Türkiye Cumhuriyeti'nin ekonomi, maliye ve finans yapısında sağladığı katkılar, getirdiği yenilikler ve çözdüğü sorunlar çerçevesinde çok önemli işlevleri olmuştur.

Yapılan bu yasal açıklamalar çerçevesinde Hesap Uzmanları Kurulu'nun başlıca işlevlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

A- Vergi İncelemesi:

Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluş kanunda temel işlevi "vergi mükelleflerinin hesaplarını incelemek" olarak belirlenmiştir. Hesap Uzmanları Kurulu, kurulduğu günden kapatıldığı güne kadar bu işlevini çağdaş gelişmeleri de yakından izleyerek uluslararası standartlarda, mükemmel biçimde yerine getirmiştir. Hesap Uzmanları Kurulu'nun hedef mükellef kitlesi, gelişmiş ülkedeki benzeri birimlerde de olduğu üzere, ülkenin belli ölçeğin üzerindeki büyüklüğe sahip firmalar ile uluslararası şirketlerdir. Sadece Hesap Uzmanlarının çalışma gruplarının bulunduğu İstanbul, Ankara ve İzmir'dekilerle sınırlı olmaksızın ülkenin her tarafındaki mükellefler, ölçeklerine göre vergi incelemesine tabi tutulmuşlardır. Üç büyük şehir dışında belirlenen diğer kentlere belli plan ve programlar dahilinde yılda en az bir kez inceleme elemanları gönderilmekte, buradaki mükellefler belli kriterler dahilinde vergi incelemesine tabi tutulmaktadır. Bursa, Kocaeli, Adana, Gaziantep, Samsun gibi büyük kentlere hemen hemen her yıl vergi incelemesi yapmak üzere Hesap Uzmanları gönderilmektedir.

Ülkede belli büyüklüğe sahip firmalar yerleşik olduğu şehirlere bakılmaksızın Hesap Uzmanları Kurulu'nun hedef mükellef kitlesi içindedir. İncelemeler plan ve programlar dahilinde yürütüldüğünden, incelenen ve incelenmeyen firmalar takip edilmekte, kriterlere uyan mükellefler belli dönemlerde mutlaka vergi incelemesine tabi tutulmaktadır.

Vergi incelemelerinin objektif olarak yapılması için gruplarda vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin seçimi için dönem dönem özel ekipler kurulmaktadır. Vergi incelemelerinin seçiminde ve vergi incelemelerinde hiçbir zaman sübjektif, şahsi tercihle seçilen, inceleme elemanının tarafsızlığını etkileyebilecek husus barından bir tercihe yer verilmez. Bu yazılı olmayan kurum kültürünün önemli parçalarından birisidir.

Vergi incelemeleri, Hesap Uzmanları Kurulu'nun asli işlevi olarak yıllar içinde objektifliği, etkinliği, haklılığı,

yaklaşımı, eleştirinin yanında tavsiyeleri ve yapıcılığıyla en önemli yapıtaşlarından birisi olmuştur. Vergi mükelleflerinin göstermiş olduğu saygı ve beğeni de asli işlevin yerine getirilmesindeki başarının bir ölçütü olmuştur.

Gelişmiş ülkelerin tamamında vergi inceleme oranı çok yüksek değildir, ancak amaç incelemeden ziyade vergi kaçağının önlenmesindeki etkin caydırıcılığın oluşmasıdır. Sınırlı sayıdaki Hesap Uzmanına rağmen, vergi inceleme oranının ötesinde hedef kitle üzerinde getirdiği caydırıcılık amacın yerine geldiğinin en büyük göstergesidir.

B- Vergi Mevzuatının Oluşmasına Verilen Katkı:

Hesap Uzmanları Kurulu, kurulduğu tarihten itibaren ülkemizin vergi mevzuatının oluşmasında önemli katkılarda bulunmuştur. Vergi teorisine olan hakimiyet ile birlikte vergi pratiğiyle yoğun bir şekilde uğraşmanın sonucu olarak büyük bir vergi birikimi oluşmuştur. Bu birikim vergi mevzuatımızın oluşmasında önemli katkılar sunmuştur.

1945 yılından itibaren her önemli vergi düzenlemesinde mutlaka Hesap Uzmanları Kurulu'nun katkısı vardır. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun 1950 yılında yürürlüğe girmesiyle ülkemiz vergi sisteminde yeni bir dönem başlamıştır. Söz konusu kanunların içeriğinin ve uygulamasının vergi mükelleflerine anlatılmasında Hesap Uzmanları önemli bir görev üstlenmiş, ülkenin hemen her tarafında uygulamanın sağlıklı bir şekilde yerleşmesi için çaba göstermiştir. Yeni sistem kısa süre içinde benimsenmiş ve çağdaş vergi düzenimiz bugünkü yapısına ulaşmıştır. Sistemin kısa süre içinde etkin ve kalıcı olarak uygulanmasında Hesap Uzmanlarının önemli katkıları olmuştur. Sonraki dönemlerde de her yeni düzenlemede konunun vergi mükelleflerine anlatılmasında ve uygulamanın yerleşmesinde Hesap Uzmanları Kurulu aktif olarak çalışmıştır.

Hesap Uzmanları Kurulu, 1961-1972 yılları arasında faaliyet

gösteren ve vergi sistemimize ciddi katkılar sunan Vergi Reform Komisyonu'nun en önemli unsurlarından olmuştur. 1950 yılındaki modern vergi sistemimiz, vergi gelirlerinde yeterli artışın olmaması nedeniyle 1960'larda yeni bir reform ihtiyacı doğurmuştur. Bunun en büyük nedeni, ekonomisi büyük ölçüde tarıma dayalı olan ülkemizde zirai kazançların büyük ölçüde gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmasıdır. Bu yapıda, dönemin Maliye Bakanı Kemal Kurdaş vergi sistemini bütünüyle incelemek ve önerilerde bulunmak üzere 1961 yılında Vergi Reform Komisyonu'nu kurmuştur. 1972 yılına kadar faaliyette bulunan Vergi Reform Komisyonu'nun 15 üyesi vardı. Komisyon Başkanı Hesap Uzmanı Ali Alaybek'ti. Komisyon'da 4 Hesap Uzmanı, 4 Maliye Müfettişi, 6 Odalar Birliği ve Üniversite temsilcisi bulunmaktaydı. Vergi Reform Komisyonu, yayınladığı raporlar ve TBMM'nin talebi üzerine verdiği görüşlerle büyük etki yapmıştı.[\[8\]](#)

Ülkemizin vergi sistemindeki önemli noktalardan birisi 1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu'dur. Dönemin Gelirler Genel Müdürü olan Hesap Uzmanı Altan Tufan'ın koordinasyonundaki Katma Değer Vergisi Kanunu'nun hazırlanması ve son halinin verilmesinde Hesap Uzmanları Kurulu başat bir rol oynamıştır. Konusunda deneyimli ve yurt dışındaki uygulamalara hâkim olan Hesap Uzmanlarının önemli ölçüde katkı verdiği Katma Değer Vergisi Kanunu günümüze kadar başarıyla uygulanmış ve vergi sistemimizin önemli bir parçası olmuştur.

Vergi Konseyi bünyesinde yapılan çalışmalar sonucunda Kurumlar Vergisi Kanunu revize edilerek yeniden düzenlenmiş ve yeni düzenleme 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yeni düzenlemesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye düzenlemesi, kontrol edilen yabancı kurum kazançları gibi uluslararası uygulamalar özellikle OECD çalışmaları esas alınarak vergi mevzuatımızda yeniden kurgulanmıştır. Böylece, uluslararası vergi sistematiğine uygun düzenlemelerle vergi sistemimizin yapısı güncellenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yeniden

düzenlenmesinde sürecin başından sonuna kadar konusunda deneyimli ve birikimli Hesap Uzmanları Kurulu ve özel sektörde çalışan eski Hesap Uzmanları çok önemli katkılarda bulunmuş, yasanın kısa sürede hazırlanmasında büyük çaba göstermiştir.

Hesap Uzmanları Kurulu'nun katkısı sadece önemli gördüğümüz mevzuattaki düzenlemelere yer verdiğimiz bu bölümdeki açıklamalarla sınırlı değildir. Ülkemizde 1945 yılından itibaren yapılan her mevzuat çalışmasında Hesap Uzmanları Kurulu'nda çalışmış Hesap Uzmanlarının katkısı olmayan herhangi bir çalışma neredeyse yoktur. Bu katkılar aktif Hesap Uzmanları ile birlikte ayrılmış ve özel sektörde çalışan Hesap Uzmanlarından ve Maliye Bakanlığı bünyesinde idari görevde çalışan Hesap Uzmanlarından bir bütün halinde sağlanmıştır.

C- Vergi Literatürüne Verilen Katkı:

Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları kurulduğu tarihten itibaren yayınlar yoluyla da mükelleflere ve vergi literatürüne önemli katkılar sağlamıştır.

Vergi uygulamalarını örneklerle, yorumlarla açıklayan ve alanında bir ilk olan Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1966 yılından beri 59 yıldır düzenli olarak her yıl yayınlanmaktadır.

Vergi mevzuatı ile ilgili pratik ve teorik yazıların yer aldığı Vergi Dünyası Dergisi, 1981 yılından beri aylık olarak 44 yıldır yayınlanmaktadır. Geniş yelpazade okur kitlesine hitap eden dergi alanında önemli ve saygın bir yere sahiptir.

Hesap Uzmanı Yılmaz Özbalcı'nın 1960'lı yılların başından beri özenle ve titizlikle hazırlayarak yayınladığı hemen her vergi kanununun "Yorum ve Açıklamalar" başlıklı kitapları alanında büyük bir boşluğu doldurmuş, uzun yıllar boyunca vergi ile ilgilenen herkesin temel başvuru kaynağı olmuştur. Söz konusu yayınlar halen Hesap Uzmanları tarafından aslına sadık kalınıp güncellenerek yayınlanmaya devam etmektedir.

1984 yılında Siyasal Bilgiler Fakültesi'nde öğrenciyken Vergi Hukuku dersimize giren rahmetli Prof. Dr. Nami Çağan, bir dersinde, *"Vergi Hukuku çok önemli bir konudur, ancak ülkemizde ciddi kaynak sorunu vardır. Teorik yapıya ilişkin yeterli kaynak var, ancak uygulamaya ilişkin önümüzü aydınlatan tek kaynak Yılmaz Özbalcı'nın Yorum ve Açıklamalar serisidir. Bunlar olmasa, akademik ayağımız çok eksik kalacaktı. Kendisine çok şey borçluyuz"* demişti. Derste adını ilk kez duyduğum Yılmaz Özbalcı, birkaç yıl sonra katıldığım Hesap Uzmanları Kurulu'nda her zaman övünç kaynağı üstatlarımızdan birisi olmuştur.

Söz konusu dönemde Hesap Uzmanları Dr. Selahattin Paklar'ın, Prof. Dr. Mehmet Ali Canoğlu'nun ve Prof. Dr. Selahattin Tuncer'in vergi ve muhasebe literatürüne katkıları ayrıca önemlidir. Üstatlarımızın çalışmaları ve kitapları alanlarında bir ilki oluşturmuş, uygulamacıların da akademisyenlerinde önlerinde ışık işlevi görmüştür.

1990'lı yıllardan itibaren Hesap Uzmanlarının özellikle uygulama yönündeki yayınları önemli ölçüde artmıştır. Akademisyenlerin de vergi alanının her konusundaki yayınları ile birlikte ülkemizde vergi literatüründe kaynak sorunu neredeyse hiç kalmamıştır.

D- Devlet İdaresine Verilen Katkı

Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları Kurulu içinde verdikleri hizmetlerle beraber Devlet İdaresinde görev alarak kamuya önemli katkı ve hizmetlerde bulunmuşlardır. Kuruluşundan itibaren Maliye Bakanlığı bünyesindeki idari görevlerin yanında diğer bakanlıklarda ve kamu kuruluşlarında da görev almışlardır. Milletvekilliği, Bakanlık, Büyükşehir Belediye Başkanlığı, Siyasi Parti Genel Başkanlığı, Maliye Bakanlığı ve diğer Bakanlıklarda Genel Müdürlük, Merkez Bankası Başkanlığı, DPT Başkanlığı ve Büyükelçilik yapan Hesap Uzmanları bulunmaktadır.

Hesap Uzmanları, diğer ülkelerde mali ataşeliklerde görev almalarının yanında OECD, Birleşmiş Milletler, NATO gibi uluslararası kuruluşlarda da hizmet vermişlerdir.

E- Özel Sektöre Verilen Katkı:

Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları Kurulu içinde ve dışında verdikleri kamusal hizmetin yanı sıra özel sektörde de üst düzey yönetici olarak önemli görevlerde bulunmuşlardır. Türkiye'nin önde gelen büyük firmalarının hemen tamamında uzun yıllardır Hesap Uzmanı kökenli üst düzey yöneticiler çalışmışlardır ve halen de çalışmaktadırlar. Hesap Uzmanları kamuda olduğu gibi özel sektörde de karar mekanizmasında oldukça önemli görevler yapmışlardır.

IV- ...VE KAPANIŞ!

10 Temmuz 2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname'nin 13. maddesi ile *"8/3/1945 tarihli ve 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun yürürlükten kaldırılmıştır"*.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Denetmenliği kapatılmış; bu birimlerin tamamı birleştirilerek Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin ek 32. maddesi ile, *"190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin eki (I) sayılı cetvelin Maliye Bakanlığı'na ait bölümünde yer alan "Maliye Başmüfettişi" ve "Baş Hesap Uzmanı" kadro unvanları "Vergi Başmüfettişi" şeklinde, "Maliye Müfettişi" ve "Hesap Uzmanı" kadro unvanları "Vergi Müfettişi" şeklinde ve "Maliye Müfettiş Yardımcısı" ve "Hesap Uzman*

Yardımcısı" kadro unvanları "Vergi Müfettiş Yardımcısı" şeklinde değiştirilmiş ve ekli (1) sayılı listede yer alan kadrolar ihdas edilerek 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin eki (I) sayılı cetvelin Maliye Bakanlığına ait bölümüne eklenmiştir.

190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin eki (I) sayılı cetvelin Maliye Bakanlığına ait bölümünde yer alan "Teftiş Kurulu Başkanı" ve "Hesap Uzmanları Kurulu Başkanı" unvanlı kadrolar ile Gelir İdaresi Başkanlığına ait bölümünde yer alan "Gelirler Kontrolörleri Başkanı", "Gelirler Başkontrolörü", "Gelirler Kontrolörü", "Stajyer Gelirler Kontrolörü", "Vergi Denetmeni" ve "Vergi Denetmen Yardımcısı" unvanlı kadrolar iptal edilerek 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin eki (I) sayılı cetvelin Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na ait bölümlerinden çıkarılmıştır."

2011 yılında Maliye Bakanlığı'ndaki denetim birimlerinin kapatılmasına ilişkin 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin çıkartılmasından önce, Hesap Uzmanları Kurulu'nun yapısını değiştirmeye yönelik çabalar 2004 yılında başlamış ve giderek artan bir yoğunlukta, karşılıklı diyalog olmadığı için tek yönlü olarak nitelendirebileceğimiz girişimlerle 2011 yılına kadar devam etmiştir. Bu çabalar ilk olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, 2005'ten itibaren de isim değiştirmesiyle kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "vergi denetimi"nin tek yöneteni olması yönünde başlamış ve bu talepler 2011 yılına kadar devam etmiştir. Burada, vergi toplama, vergi politikalarını belirleme ve vergi mükellefleriyle ilgili işlemleri yürütme görevini üstlenen Gelir İdaresi Başkanlığı'na bir de tüm boyutlarıyla vergi denetimi görevinin yüklenmesi yönünde çabalar olmuştur. Böyle bir girişimin üzerinde uzun süreli çalışmayı gerektiren bir organizasyona ihtiyaç gösterdiği açıktır. Ancak söz konusu çabalar diyalog kurulmadan, enine boyuna tartışılmadan sürekli bir "oldu bittiye getirme" şeklinde gerçekleşmiştir. Kaldı ki Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenliği zaten Gelir

İdaresi Başkanlığı bünyesindeydi. Vergi incelemeleri Maliye Teftiş Kurulu'nun asli görevi olmadığı ve teftiş işlevinin tüm Bakanlığı kapsamı nedeniyle, aslında Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesine sadece Hesap Uzmanları Kurulu'nun dahil edilmesi talep edilmekteydi. Yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız Maliye Bakanı'na bağlı olma işlevinin yok edilerek, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kontrolü altına sokulmak istenen Hesap Uzmanları Kurulu'nun kapatılmasına kadar giden objektif ve tarafsızlığa dayalı "rahatsızlık veren yapısı" farklı formüllerle uzun süredir değiştirilmeye çalışılıyordu.

Bu yöndeki çabalar için IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlardan da destek talep edildi. 2006 yılında Türkiye'de hazırlanan IMF Raporu'nda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi için ayrı bir denetim birimi kurulması ve tüm denetim birimlerinin de Gelir İdaresi Başkanlığı kontrolüne bırakılması yönünde öneri getiren ve ülkenin denetim sistemi için oldukça sert eleştiriler içeren belirlemeler vardı. Bir Arjantinli, bir Danimarkalı, bir ABD'li ve bir İngiliz'den oluşan 4 kişilik IMF Heyeti, bu raporu hazırlarken, dönemin Maliye Bakanı, Gelir İdaresi Başkanı, Gelir İdaresi Başkan Yardımcıları, İstanbul Vergi Dairesi Başkanı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı KDV Şube Müdürü, Gümrük Müsteşarı, İstanbul Gümrükleri Başmüdürü, MÜSİAD VE TUSİAD temsilcileri ile görüşmüşlerdir. Rapor yazımında ülkede vergi denetimin tüm ayrıntılarını, yapısını ve sorunlarını bilen vergi incelemesinin en üst düzey birimi olan Hesap Uzmanları Kurulu ve ülkenin, Bakanlığın mali yapısını, denetim ve teftişin yapısını oldukça iyi bilen Maliye Teftiş Kurulu ile en küçük temasta bulunmamışlardır. Bu yazıda açıkladığımız kurum kültürü, ülkenin yapısı, vergi mükelleflerinin yapısı, siyasi iradenin yapısı gibi olguları ve sorunları bilmeleri mümkün olmayan IMF Heyeti'nin bunu öğrenmek için bir çaba göstermediği de ortadadır. Verilen görev üzerine, çok kısa süre içinde görüşmelerini yapmışlar, raporlarını yazmışlar ve ülkelerine dönmüşlerdir.

10 Temmuz 2011 Pazar günü Maliye Bakanlığı içindeki denetim birimlerinin tamamı yapısı, gelenekleri, nitelikleri, kültürü dikkate alınmaksızın, denetim birimlerinin görüşüne başvurulmaksızın ve herhangi bir ön çalışma yapılmaksızın “ben yaptım oldu!” mantığıyla birleştirilmiş ve 11 Temmuz 2011 Pazartesi günü karıştırılan karma birimin hiçbir şey olmamış gibi faaliyetlerine devam etmesi beklenmiştir. Ortada bilimsel ve hukuki bir yeniden yapılandırmadan ziyade, sanki öfkeyle yapılan zoraki bir birleşme gerçekleştirilmiştir. Yeni yapı sözcük anlamıyla birleştirme olarak geçse de aslında yapılan Pazar gününe denk getirilen hızlı bir yok etmedir.

03 Mayıs 2011 tarihli ve 27923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6223 sayılı “Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu” Bakanlar Kurulu’na belirlenen konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi vermiştir. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname de 6223 sayılı Kanun’un verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılmıştır.

6223 sayılı Kanun, kamu hizmetlerinin düzenli, süratli, etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere, kamu hizmetlerinin mevcut, birleştirilecek veya yeni kurulacak bakanlıklar arasındaki dağılımının yeniden belirlenerek, Kanun’da sayılan konularda düzenlemelerde bulunmak üzere Bakanlar Kurulu’na KHK çıkarma yetkisi vermek; kapsamının ise, kamu hizmetlerinin söz konusu bakanlıklar arasındaki dağılımının yeniden belirlenmesine ilişkin olarak maddenin 2’nci fıkrasının (a) bendinde toplam 19 alt bent halinde sayılan çeşitli kanun ve kanun hükmünde kararnameler ile belirtilen bu kanun ve kanun hükmünde kararnamelerle ilgisi bulunan diğer kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde sınırlı olarak belirlenen amaçlarla düzenleme yapmak olduğu anlaşılmaktadır. 6223 sayılı Kanun, Maliye Bakanlığı bünyesindeki denetim birimlerin kapatılmasına yetki

vermemektedir.

Yukarıda açıklanan gerekçe ile Hesap Uzmanları Kurulu'nda aktif olarak çalışan 10 Hesap Uzmanı konuyu yargıya taşımış; önce Danıştay'a, sonra da İdare Mahkemesi Başkanlığı'na dava açmışlardır. Danıştay'ın görev alanı yönünden reddettiği dava, İdare Mahkemesi'ne gönderilmiştir. 2011 yılında açılan dava, aradan 14 yıl geçmesine rağmen İdare Mahkemesi'nde hala dosya durumu "açık" olarak beklemektedir.

A- Kapanışın Nedenleri:

1. Ülke Koşullarına Uyumsuzluk:

Yazımızın önceki bölümlerinde de belirttiğimiz üzere Hesap Uzmanları Kurulu, ülkemizde çağdaş yapısıyla uluslararası alanda benzeri kuruluşların olması gereken standartlarına sahip nadir kuruluşlardandı. Aynı şekilde ülkemizde kurum kültürüne sahip çok az kuruluştan birisi de Hesap Uzmanları Kurulu'ydu. En iyimser bakışla gelişmekte olan bir ülke olarak kabul edebileceğimiz Türkiye'de uluslararası standartlara sahip bir kuruluşun karşılaşılabileceği tüm güçlükler Hesap Uzmanları Kurulu'nun da başına gelmiştir. Bu güçlüklerin en önemlisi, siyasi baskıdır. Kuruluşundan itibaren oluşturulan sağlam bir yapı ve işleyen mekanizmalarla siyasi baskı unsuru sürekli savuşturulmuş, inceleme yapan Hesap Uzmanına asla yansıtılmamıştır. Bu mekanizmaların en önemlilerini doğrudan Bakan'a bağlılık, üçlü kararname ile atanma ve Hesap Uzmanları'nın önünde Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'nın siyasi baskıları göğüslemesi olarak değerlendirebiliriz.

Hesap Uzmanları Kurulu'nun hedef mükellef kitlesi olan büyük şirketlerin ve uluslararası şirketlerin ülke ekonomisindeki gücü kadar ülke siyasetinde de büyük bir gücü olduğu açıktır. Bu güç, zaman zaman vergi incelemelerinden rahatsız olsa da hiçbir zaman incelemeyi yapan Hesap Uzmanı'na etki edememiştir. Yapılan müdahaleler öncelikle Bakanlık, sonrasında da Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'nda etkisiz

hale getirilmiştir. Tarihi boyunca Hesap Uzmanları Kurulu'nda hiçbir Hesap Uzmanı'nın incelemesi durdurulamamış, geri çekilememiş, içeriğine müdahale edilememiştir. Bu, Türkiye Cumhuriyeti için inanılması güç ve nadir karşılaşılabilecek bir yapıdır. Türkiye koşullarını bilen siyasetçi, bilim adamı ve bürokratlar tarafından 1945 yılında kurulan Hesap Uzmanları Kurulu, tüm bu müdahaleler tahmin edilerek gerekli mekanizmaların mükemmel bir şekilde yerleştirilip, işletilmesiyle ülkenin seçkin kuruluşlarından birisi haline gelmiştir.

Mükemmel işleyen ve müdahale edilemeyen bir vergi denetim biriminin verdiği rahatsızlık nedeniyle Hesap Uzmanları Kurulu 2004 yılından itibaren çeşitli gerekçeler üretilerek saldırıya uğramaya başlamış ve nihayetinde 2011 yılında tamamen kapatılmıştır.

2. Yapılan İncelemelerin Siyasi Boyutunun Tedirgin Etmesi:

1990'lı yıllardan itibaren Devlet tarafından yapılan büyük ölçekli operasyonların mali incelemelerinde Hesap Uzmanları Kurulu'ndan destek alınmıştır. Söz konusu operasyonların adları ve siyasetçi-işadamı-bürokrat boyutu, kamuoyunda büyük yankı uyandırmıştır. Anılan operasyonların mali ayağının titizlikle ve ayrıntılı olarak incelenmesi ve ciddi yolsuzluk tutarlarının tespit edilmesi her ne kadar kamuoyunda takdir görmüş olsa da söz konusu siyasetçi-işadamı-bürokrat çevresinde büyük bir tedirginlik oluşmasına yol açmış, biriken tepki yıllar sürse de kaybolmamıştır. Gerektiği zaman ve talep edildiğinde harekete geçebilecek olan uluslararası standartlara, niteliklere ve güce sahip, işini mükemmel yapan ve müdahale edilemeyen Hesap Uzmanları Kurulu'nun tedirgin eden yapısı, bahsettiğimiz siyasetçi- işadamı-bürokratların sürekli hedefi olmuştur. Oluşturulan zayıf gerekçeler, büyük bir velveleyle öne sürülmüş ve 2011 yılındaki kapanış gerçekleşmiştir.

3. Bürokratik Rekabet:

Hesap Uzmanları Kurulu'nun sadece kuruluş amacı doğrultusundaki vergi inceleme faaliyetleri ile sınırlı olmaksızın Devlet içinde diğer Bakanlıkların ve kuruluşların üst düzey yöneticileri olarak talep görmesi ve özel sektörde üst yönetim kademesinde başarılı çalışmalarının buradaki talebi de sürekli artırması, vergi konusundaki üst düzey akademik çalışmalarla literatürde öncülük yapması, bürokrasi çevresinde rekabetin getirdiği doğal bir kıskançlık oluşmasına yol açmıştır. Bu kıskançlık, iş kapatılma noktasına geldiğinde Hesap Uzmanları Kurulu için hiçbir şekilde destek verilmemesine, aksine kapatılmasının "hayırlara vesile olacağına" dair oldukça heyecanlı teşviklere ve yazılara neden olmuştur.

4. Vergi Mevzuatındaki Karmaşanın Sorumluluğunun Hesap Uzmanları Kurulu'na Yüklenmesi:

Ülkemizde vergi mevzuatının karmaşıklığı ve farklı yorumlara açıklığı öteden beri en önemli sorunlardan birisidir. Bunun en büyük nedeni vergi kanunlarını yapan yasama organının zaman zaman bilimsellikten ziyade siyasi kaygılarla düzenlemeler yapmasıdır. Vergi kanunlarındaki karmaşa mükellefleri de güç durumda bırakmakta, açıklamaları net olmayan konularda vergi inceleme elemanları tarafından eleştirilebilmelerine neden olmaktadır. Bu rahatsız edici yapının sorumluluğu vergi düzenlemesini yapanlardan ziyade vergi inceleme elemanlarına yönelmektedir.

Bunun tipik örneği, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği tartışmalı özeldelerin Hesap Uzmanlarınca eleştiri konusu yapılması durumudur. Bu durum uygun bir yöntem ya da yol bulunarak çözülebilecekken, hatalı ya da eksik özeldelerin yarattığı sorunun sorumlusu olarak Hesap Uzmanlarının gösterilmiştir. Sonuçta, "rahatsızlık veren birim" kapatılarak, konu çözüme kavuşturulmuştur.

B- Kapanıştaki Tepkisizlik:

10 Temmuz 2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Hesap Uzmanları Kurulu’nun kapatılması, gerek kamuoyunda gerekse de Hesap Uzmanları Camiası’nda büyük bir sessizlikle karşılanmıştır. Bu tepkisizliğin en büyük nedeni, uzun bir sürecin sonunda kapanışın artık beklenen bir sonuç olması ve büyük bir kitlenin kapanma kararını alan İktidar’ı karşısına almak istememesidir. Kapatılma kararının hukuki boyutu son derece sorunlu olmasına rağmen Maliye Bakanlığı bünyesindeki konuyla ilgili diğer birimler de dahil sadece aktif olarak çalışan 10 Hesap Uzmanının yapılan işlemi yargıya götürmesi, geniş kitledeki kabullenmenin ve tepkisizliğin açık bir göstergesidir.

Bahsettiğimiz tepkisizlik, yargıda sonuç almanın ötesinde Hesap Uzmanlarının moral değerlerini oldukça olumsuz etkilemiş, kurum kültürüne sahip dev yapının çöküşünün bu kadar sessizce gerçekleşmesi şaşkınlık yaratmıştır. Bu sessizliğin ve tepkisizliğin dönemin siyasi koşullarını da içeren diğer nedenleri üzerinde uzun uzun tartışılıp analiz yapılabilecek çeşitliliktedir.

Bu tepkisizlik aynı şekilde Maliye Bakanlığı’nın diğer denetim birimlerinde de gözlemlenmiştir.

V- ÜLKENİN GELECEĞİNDE HESAP UZMANLARI

1945 yılında kurulan ve 2011 yılında kapatılan Hesap Uzmanları Kurulu 66 yıllık faaliyet hayatında ülkemizde kalıcı bir iz bırakmıştır. Halen ülkemizde özel sektörde ve kamuda başarıyla çalışma hayatına devam eden çok sayıda Hesap Uzmanı vardır. Bireysel olarak kullanılan bu birikimin kitlesel hale dönüşerek ülkemizin vergi yapısında teorik ve pratik olarak sağlayacağı potansiyel katkı ortadadır. Ülkemizin önümüzdeki dönemde alacağı yapı doğrultusunda, Hesap Uzmanlarının vergi ve denetim sisteminin yeniden yapılandırmasında vereceği çağdaş, hukuki ve adil yön, katkı ve şekil son derece açık biçimde ortadadır. Deyim yerindeyse yeterli malzeme fazlasıyla

vardır. 1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti'nin bütün özelliklerini taşıyan Hesap Uzmanları Kurulu'nun, Cumhuriyet'in kuruluşundaki aynı heyecan, azim ve çalışkanlıkla ülke için yapacağı çok şey vardır.

[1] Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluşu, kuruluş nedenleri ve tarihçesi konusunda Mete USLU'nun 05.09.2024 tarihinde Vergi Platformu'nda yayınlanan "79. Yılın Hatırlattığı Makûs Tarihimiz" başlıklı yazısında ayrıntılı açıklamalar vardır.

[2] Bülent SOYLAN; "Türk Vergi Sistemi", Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi, 10. Cilt, İletişim Yayınları, İstanbul, 1983. sf. 2796, 2797.

[3] Maliye Hesap Uzmanları Vakfı; "Hesap Uzmanları Kurulu", <https://huzv.org/hesap-uzmanlari-kurulu/>

[4] Maliye Hesap Uzmanları Vakfı; "Hesap Uzmanları Kurulu", <https://huzv.org/hesap-uzmanlari-kurulu/>

[5] Söz konusu denetim standartlarının ayrıntısı için bkz. "Denetim, Cilt 1, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2003".

[6] <http://www.aicpa.org>

[7] Bu konuda Azmi DEMİRCİ'nin 28.12.2024 tarihinde Vergi Platformu'nda yayınlanan "Vergi İncelemesine Yetkililer ve Yetkileri" başlıklı yazısında ayrıntılı açıklamalar vardır.

VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİLER VE YETKİLERİ

[8] Tuncay KAPUSUZÖĞLU; Mesut KOYUNCU; "Vergi Reform Komisyonu ve Ali Alaybek Üzerine Prof. Dr. Halil Nadaroğlu ile Söyleşi", Vergi Dünyası, Kasım 2001. Sf. 6-15.