

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALMIŞ OLDUĞU MESLEKTEN ÇIKARMA DİSİPLİN CEZALARININ YARGI KARARLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi İsa KILIÇ**

Dr. Türker ALPTEKİN***

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Mart 2023, 25(1), 150-181

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarına verilen meslekten çıkarma cezalarına karşı idari yargıda açılan iptal ve tam yargı davalarının kararları üzerinden görüş ve önerilerde bulunmaktır. Belirlenen amaç doğrultusunda Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP)'nde yapılan taramada 141 (yüz kırk bir) mahkeme kararına erişilmiş olup bu kararlardan 91 (doksan bir)'i araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırmada yöntem olarak doküman analiz yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda; disiplin soruşturmalarında odalar tarafından gerekli dikkat ve özenin gösterilmediği, bazı meslek mensuplarına savunma sürelerinin verilmediği, meslek kanunu ile disiplin yönetmeliğinde yer alan meslekten çıkarma disiplin cezasına ilişkin düzenlemenin üst hukuk normuna aykırılık teşkil ettiği gibi hususlar tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Meslek Mensubu, Disiplin Cezası, Meslekten Çıkarma

JEL Sınıflandırılması: M40, M41

* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 25.04.2022; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 26.12.2022

** İskenderun Teknik Üniversitesi, İskenderun Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi, isa.kilic@iste.edu.tr, orcid.org/0000-0001-7406-2245

*** Adalet Bakanlığı, Cumhuriyet Savcısı, turkeralptekin@outlook.com.tr, orcid.org/0000-0003-3732-9507

Atıf (Citation): Kılıç, İ. ve Alptekin, T. (2023). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Olduğu Meslekten Çıkarma Disiplin Cezalarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 150-181. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1108490>

INTERPRETATION OF DISMISSAL DISCIPLINE PENALTIES OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN THE CONTEXT OF JUDICIAL DECISIONS

ABSTRACT

The aim of this study is to analyze the decisions of the annulment and full remedy lawsuits filed in the administrative jurisdiction against dismissal penalties given to professional accountants. 91 of the 141 court decisions found in the National Judicial Network Information System (UYAP) are analyzed using document analysis method in the research. The findings indicate that necessary attention and care are not given and proper defense periods are not allowed by the professional chambers during the disciplinary investigations. It has been determined that the dismissal penalty regulation in professional law constitutes a violation of the upper level legal norms.

Keywords: Professional Accountant, Disciplinary Penalty, Dismissal

JEL Classification: M40, M41

EXTENDED SUMMARY

PURPOSE AND MOTIVATION

TURMOB publishes the disciplinary penalties given to professional accountants. However, no studies have been undertaken so far on whether the disciplinary punishments given by the chambers were accepted or rejected by the courts as a result of the objections made to the relevant administrative courts. Accordingly, the objective of this study is to give opinions and make suggestions based on the results of this research, by evaluating the cancellation and full remedy lawsuits in different categories of dismissal penalties given to the accountants.

METHODOLOGY

In the study, the dismissal penalties that have been brought to the judiciary by professional accountants are examined. For this purpose, the National Judicial Network Information System (UYAP) is scanned by entering the keywords "Certified Accounting and Financial Advisor" and "Relegation from the Profession" until March 15, 2022. During the scan, 141 court decisions, including the decisions of the Regional Administrative Court (BİM) and the Council of State, are accessed. 91 of these decisions are directly related to our study and are included in the content screening. The content of 24 court decisions includes more than one dismissal criteria mentioned in disciplinary regulations of the Law on Certified Public Accountancy and Sworn-in CPA. Since separate court decisions are made for each determined criterion, the decision number 24 appears repeatedly in the research. Document analysis method, which is a qualitative research method, is used in the study in accordance with the purpose of

the research. The reasons for the court decisions are examined and these decisions are used as the main data in the research. In the analysis of the data obtained, the following procedures are followed in order of priority:

- The court decisions relevant to our study are divided into two main headings: dismissal penalties that are subject to annulment action and those subject to full remedy action.
- The dismissal penalties that are subjects of annulment actions are also divided into sub-headings: decisions made on the basis of the preconditions of the action for annulment, its merits, and the decisions regarding the request for stay of execution.
- Decisions made according to the preconditions of the action for annulment are examined on the basis of fees, authorization, time, and the existence of a final and necessary transaction; decisions made on the basis of its merits are examined in terms of justification, form and subject.
- The dismissal penalties that are the subjects of full jurisdiction are examined by taking into account the justifications of the court decisions.

The data obtained during the research process are classified in line with the above-mentioned titles, and the findings and results are described and interpreted with the help of tables in the study.

RESULTS AND DISCUSSION

There are five court decisions that are subject to dismissal from profession and annulment cases in terms of time-out. In annulment lawsuits filed for the annulment of dismissal penalties, not filing the lawsuit within the prescribed time frame in accordance with the legislation of administrative courts causes the lawsuits to be rejected in accordance with Article 15/1-b of the Code of Administrative Procedure (İYUK). It is of vital importance for members of the profession to file their lawsuits on time so that they can apply to the judiciary against the penalties of dismissal. As a matter of fact, these periods are periods of deprivation of rights and if the lawsuits filed are rejected in terms of time, lawsuits can be filed again.

Another prerequisite for the penalty of dismissal is the existence of a definite and necessary action. In this regard, two court decisions have been reached. An annulment action cannot be filed for an unfinalized and non-executive administrative act in administrative law. If a lawsuit is filed in this regard, the lawsuit is rejected in accordance with Article 15/1-b of the İYUK. For this reason, members of the profession are required to file a lawsuit for an administrative act that is finalized and has an executive nature.

As a result of the examination of the annulment lawsuits filed for dismissal from the profession, 18 court decisions are found unlawful in terms of subject. Regarding these court decisions, the Council of State finally approved all the requests for the cancellation of the dismissal penalties. In other words, the

members of the profession won these disciplinary actions in terms of subject and the dismissal penalties were canceled. In the justifications of 15 of the approved decisions, it is stated that a disciplinary offense that is not included in the law cannot be regulated by a regulation, and the provision of the regulation that is the basis of the disciplinary punishment cannot be against the law.

Upon appeal by the parties at the legal remedy stage of the dismissal decisions rendered by the administrative courts, the members of the profession made the requests for stay of execution together with the appeal request and 23 court decisions were reached. Regarding these court decisions, the Council of State rejected all requests for stay of execution during the appeals phase of the dismissal penalties.

To conclude, it would be beneficial for the judicial authorities to evaluate the requests for a stay of execution more carefully in order to prevent the emergence of irreparable future damages as a result of disciplinary penalties for dismissal from the profession, which terminates the professional activities of the members of the profession and significantly affects their private life.

CONCLUSION AND IMPLICATION

The general results of 91 court decisions analyzed in this research and our general evaluations are as follows:

✓ Out of the 60 cancellation cases, 26 were concluded against and 27 were concluded in favor of the members of the profession. In addition, it is expected that the number of lawsuits concluded in favor of the members of the profession will be higher as a result of the evaluation that will be made by taking into account the latest case-law of the Council of State. The final status of two decisions could not be determined, and five decisions were evaluated in terms of the preconditions of annulment action and were not subject to the merits review

✓ All of the appeals and stay of execution requests in 23 cancellation cases were concluded against the members of the profession.

✓ In seven full remedy cases, one of the pecuniary and non-pecuniary damage claims was concluded in favor of the professional member and four against them. Since one other full remedy case was not filed in due time, it was evaluated in terms of the preconditions and was concluded without proceeding to the main examination.

In general, the opinions and suggestions made here on the basis of the enumerated research results should be taken into account by the disciplinary committees conducting the investigations on behalf of the relevant chambers, the executives taking part in the investigation committees and the professionals who are party to the investigations. If these suggestions are followed, we expect that the success rate of

the decisions taken will increase, the bonding of the parties to the person/institution/organization will be strengthened, and the number of lawsuits filed will be reduced.

1. GİRİŞ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarına sahip muhasebeciler, 3568 sayılı *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*'nda "Meslek Mensubu" olarak kabul edilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının stajyerlik dönemi, mesleğe kabulü ve mesleği icra ederken uymaları gereken usul ve esaslar yine anılan kanunda ve bu kanun doğrultusunda çıkarılan yönetmeliklerde düzenlenmiştir. Staj döneminde olan aday meslek mensuplarının ve meslek mensuplarının bu görevlerde buldukları süre zarfında mesleki faaliyetlerini icra ederken mevzuatta belirtilen iş ve işlemlere aykırı bir faaliyette buldukları tespit edilir veya böyle bir durum iddia edilirse haklarında disiplin soruşturması başlatılmaktadır. Yürütülen soruşturmalar neticesinde meslek mensuplarının mevzuata aykırı bir eylemde bulunduğu ilgili disiplin kurulları tarafından tespit edilirse mevzuata aykırı eylemin türüne göre ilgili meslek mensubuna kanunda belirtilen uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma cezalarından birisi verilmektedir. Meslek mensuplarına verilen bu cezaların bir kısmı; meslek mensubu ile ilişkili tarafların da bu durumdan haberdar olması gerektiği için meslek mensubunun faaliyet gösterdiği yerin yerel basınında, ilgili odaya ait internet sitesinde ve resmî gazetede ilan edilmektedir. Meslek mensuplarının tamamı, kendilerine verilen cezalara ait idari işlemlerin iptali için 60 gün içerisinde idari yargıda iptal davası açabilme hakkına sahiptir. Meslek mensuplarının bazıları kendilerine verilen disiplin cezalarına karşı idare mahkemelerinde; söz konusu cezaların kanuni olmadığı, cezanın usulsüz bir soruşturma süreci sonunda verildiği, eylemine karşılık verilen cezanın ağır olduğu gibi durumları gerekçe göstererek dava açabilmektedirler. Bu çalışmada TÜRMOB tarafından muhasebe meslek mensuplarına verilen meslekten çıkarma cezalarına karşı açılan iptal ve tam yargı davalarının; gerekçeleri, seyri, benzerlikleri, farklılıkları ve sonuçlarının karşılaştırılması amaçlanmaktadır. Belirlenen amaç doğrultusunda ulusal yargı ağı bilişim sistemi (UYAP)'nden elde edilen mahkeme kararları araştırmaya dâhil edilmiştir. Çalışma; giriş, kavramsal çerçeve, literatür araştırması, araştırma ile sonuç ve değerlendirme bölümlerinden oluşmaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Meslek Mensubu

İşletmelerin yapmış olduğu ticari faaliyetlerin kayıt altına alınması SMMM'ler tarafından, bu ticari faaliyetlerin usulüne uygun bir şekilde kayıt altına alınmadığına dair tasdik işlemleri de YMM'ler

tarafından yapılmaktadır. Hem SMMM hem de YMM'ler muhasebe meslek mensubu olarak kabul edilmektedir. 1989 yılı öncesine kadar farklı idari düzenlemelere göre icra edilen muhasebecilik mesleği, 3568 sayılı kanun ile yasal bir statüye kavuşmuştur. Muhasebe mesleğinin 3568 sayılı kanun ile yasal statüye kavuşmasından sonra dünyadaki uygulamalara paralel olarak mesleki unvan verme ve mesleki yeterliliği değerlendirme yetkisi ülkemizde muhasebe mesleğinin üst örgütü olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) verilmiştir (Akın & Özdaşlı, 2014). 3568 sayılı kanun; ilk yayımlandığında Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarını meslek mensubu olarak kabul etmiştir. 10/07/2008 tarih 5786 sayılı kanun ile Serbest Muhasebeci (SM) unvanı, 3568 sayılı kanundaki muhasebe meslek mensupları arasından çıkarılmıştır. Ancak bu değişiklik öncesinde kazanılmış olan SM unvanları ise mesleki faaliyetlerini bu unvan altında icra etmeye devam etmektedir. Anılan bu kanun değişikliği ile ayrıca muhasebe meslek mensubu olabilmek için gereken şartlarda ve meslek mensubu olabilmek için geçirilen staj sürelerinde de düzenlemeler yapılmıştır. 3568 sayılı kanun, muhasebe meslek mensubu olabilmek için gerekli şartları *genel* ve *özel* şartlar olmak üzere iki ayrı başlıkta düzenlemiştir.

Genel şartlarda; meslek mensubunun uyuşu, medeni hakları kullanma ehliyeti, kamu haklarından faydalanılmasına engel bir şartın olup olmadığı gibi hususlar yer almakta olup genel şartlar hem SMMM hem de YMM unvanlarına sahip olunabilmesi için her iki unvanda da aranan ortak şarttır.

Özel şartlar ise SMMM ve YMM unvanlarına sahip olabilmek için her bir unvanda aranan ayrı ayrı şartlar olup bu şartlarda da SMMM staj sınavı, staj süresi gibi daha çok müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik yeterliliklerine ait hususlar yer almaktadır.

3568 sayılı kanunda sayılan bu genel ve özel şartları taşıyan kişiler meslek mensubu kabul edilirler. Muhasebe mesleğinin icra edilmesi için gerekli olan unvanların kazanılması, mesleğin ifa edilmesine başlanması için yeterlidir. Ancak, her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleği de belirli usul ve esaslar çerçevesinde icra edilmektedir. Meslek mensupları mesleklerini icra ettikleri sürece gerekli usul ve esaslara uymak zorundadır. Bu usul ve esaslara uymayan meslek mensupları hakkında uygulanacak disiplin kuralları ve onlara verilecek disiplin cezaları, meslek yasasında ve bu yasa doğrultusunda çıkarılan yönetmeliklerde düzenlenmiştir.

2.2. Disiplin Cezaları

Ülkemizde muhasebe mesleğinde disiplin sürecinin başlangıcı, 1989 yılında yürürlüğe konulan 3568 Sayılı Kanun'a dayanmaktadır. 22/6/1990 tarihli ve 20556 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği" yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni disiplin yönetmeliği, 3568 sayılı kanununun 50'nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmıştır ve 31.10.2000 tarihinde yayımlanmıştır (Aslan & Özdemir, 2020).

Bu yönetmeliğin amacı; meslek mensupları ve aday meslek mensupları hakkında, disiplin kovuşturması yapılmasına karar verecek yetkili organları, disiplin cezalarını vermeye yetkili organları, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazların usul ve esasları ve disiplinle ilgili diğer hususları düzenlemektir (Disiplin Yönetmeliği, md. 1) şeklinde belirtilmiştir.

Disiplin yönetmeliğinde; meslek mensuplarının hangi eylemlerinin disiplin cezalarına tabi olacağı, bu eylemlerinin karşılığında hangi cezaların hangi yetkili organlar tarafından verileceği, verilen cezaların nasıl iptal edileceği ve cezalara itiraz işlemlerinin hangi süre içerisinde nerelere yapılacağı düzenlenmiştir.

Meslek mensuplarının hangi eylemlerinin disiplin cezasına tabi olduğu, disiplin yönetmeliğinin 14'üncü maddesinde belirtilmiştir. Meslek onuruna veya mesleki standartlara aykırı eylem ve davranışlarda bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahut görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları ve aday meslek mensupları hakkında; muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi amacı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre Kanunda yazılı disiplin cezaları uygulanır (Disiplin Yönetmeliği, md. 14)

Meslek mensuplarına verilecek olan disiplin cezaları meslek kanununda ve disiplin yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Disiplin cezaları, ağırlık derecelerine göre beş grupta ele alınmaktadır. Bu disiplin cezaları; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma şeklinde düzenlenmiştir (Disiplin Yönetmeliği, md. 4):¹

Meslekten çıkarma: Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları, yapmış oldukları eylemlerin ağırlık derecelerine göre verilmektedir. 3568 Sayılı Kanun'a Göre Meslekten Çıkarma Cezasını Gerektiren Haller (3568 Sayılı Kanun, md. 48):

✓ Mükellefle birlikte kasten vergi ziyanına sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,

✓ Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiilin yeniden işlenmesi durumlarında ilgili meslek mensuplarına meslekten çıkarma cezası verilir.

Disiplin Yönetmeliği'ne Göre Meslekten Çıkarma Cezasını Gerektiren Haller (Disiplin Yönetmeliği, md. 9):

¹ Çalışmanın içeriği gereği burada sadece meslekten çıkarma cezalarına değinilmiştir.

- ✓ Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi,
- ✓ Meslek mensuplarının kasten vergi ziyaına sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,
- ✓ Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi, herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması veya meslek mensubunun mesleki konulardaki yetkilerini genel vekâletname ve/veya düzenleme şeklinde vekâletname ile veya muvazaa yoluyla yahut da başka kanunlardaki düzenlemeleri kötüye kullanarak, mesleğini bizzat yapmayıp, yetkilerini devamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması, kendi adına müşteri kabul edilmesi, resmî belgelerde mühür ya da kaşesinin kullanılmasına izin verilmesi,
- ✓ Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak beyanname düzenlenmesi ve imzalanması,

Meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının ilk defa uygulanması veya verilen cezaların da önceden de tekrür etmesi durumunda, uygulanacak disiplin cezaları bir alt veya bir üst türdeki cezalardan verilebilmektedir. Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir. Ancak, disiplin cezası kesinleşip ilgiliye bildirildikten sonra aynı cezayı gerektiren bir eylemin yinelenmesi durumunda bir üst ceza uygulanır. Disiplin kurulları, her iki durumda da yaptıkları incelemeler sonucu bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezası uygulamasına karar verebilirler (Disiplin Yönetmeliği, md. 11).

Muhasebe meslek mensuplarının disiplin soruşturmaları kayıtlı oldukları oda eliyle yürütülür (Gül, 2016). Meslek mensubunun ve aday meslek mensubunun savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 15 (on beş) günden az olmamak üzere bildirim hükümlerine göre verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar (Disiplin Yönetmeliği, md.23). Yönetmelikte belirlenen usul şartlarıncı gerekli süreler verilip soruşturma bitiminde oda disiplin kurulunca meslek mensubu hakkında verilen karar ilgisine tebliğ edilir. Birlik Disiplin Kuruluna otuz gün içinde itiraz edilmeyen ilgili Oda Disiplin Kurulu kararları, itiraz süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden kesinleşir ve gereği ilgili Oda tarafından derhâl yerine getirilir. Süresinde itiraz edilen dosyalarda ise, Birlik Disiplin Kurulunun verdiği kararlar kesindir. Ancak, Birlik Disiplin Kurulunun itirazların reddine ait kararları, Maliye Bakanlığının onayı ile kesinleşir. İlgililer bu kararlara karşı, kararların iş veya ikametgâh adreslerine bildirim tarihinden itibaren idarî yargıya başvurabilirler (Disiplin Yönetmeliği, md. 29). Verilen disiplin cezalarının bazıları ise muhasebe meslek mensubunu ilgilendiren taraflara duyurulması gerekmektedir.

Uyarma ve kınama cezaları hariç diğer disiplin cezaları; Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara duyurulur. Duyuru yapılan ilgili kurum ve kuruluşlar gerekli önlemleri alırlar. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatının kaldırılması cezaları; Resmî Gazete’de ve meslek mensubunun bağlı olduğu Oda ve Birlik internet sayfasında yayımlanır ve yöresinde uygun araçlarla ilan olunur (Disiplin Yönetmeliği, md.12).

2.3. İdari Yargıda Disiplin Cezalarına Karşı Yargı Yolları ve Yürütmeyi Durdurma

Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları idari bir işlem mahiyetinde olduğu için meslek mensupları bu disiplin cezalarına karşı yapmış oldukları idari itirazın dışındaki her türlü talebi idari yargı üzerinden yapmaktadır. Meslek mensupları idari yargıda yapmış oldukları başvurularda ilgili disiplin cezalarının iptalini veya yürütmesinin durdurulmasını isteyebilir ya da idarenin kusurunun bulunması durumunda maddi manevi tazminat gibi taleplerde bulunabilirler. İdari yargıda yapılan bu başvurular, iptal davaları ve tam yargı davaları adı altında iki hususta değerlendirilmektedir.

2.3.1. İptal Davaları

İdari yargılama hukukunda iptal davası, “*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan*” dava olarak tanımlanmıştır (İYUK 2/1-a md). Gözler ve Kaplan (2011)’e göre, “İptal davası, hukuka aykırı bir idari işlemin idare mahkemesi tarafından iptal edilmesini yani geçmişe etkili olarak bütün hüküm ve sonuçlarıyla ortadan kaldırılmasına yönelik olan bir dava türüdür.” (Gözler & Kaplan, 2011). İptal davasının incelenmesi konusunda farklı tasnifler yapılmakla birlikte çalışma konumuz açısından meslek mensuplarına verilen meslekten çıkarma cezalarına ilişkin idari yargıda açılan iptal davalarının incelenmesini ve değerlendirmesini davanın *ön koşulları ve esası yönünden* ifade etmeye çalışmanın araştırmanın bulgularını daha anlaşılır kılacağı düşünülmektedir (Gözler & Kaplan, 2011).

İptal davasının ön koşullarına bakıldığında davanın öncelikle görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin varlığı, süre aşımı, husumet, dava dilekçesinin usul ve şekle uygunluğu gibi hususların incelenip değerlendirildiği; esasa ilişkin incelemede ise idari işlemin unsurlarının (yetki, şekil, sebep, konu, maksat) incelenip değerlendirildiği görülmektedir (Çağlayan, 2020). İptal davaları, idari yargılama hukukunda kendine has özelliklere sahip olan bir dava türüdür. İdari yargı mercilerince yapılan yargılama sonucu, dava konusu işlemin iptaline karar verilmesi veya dava konusu işleme ilişkin iptal isteminin reddedilmesi durumlarında davanın tarafları yönünden farklı hukuki sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

İptal davasının idari yargı mercilerince ön koşullar yönünden reddedilmesi durumunda işin esası hakkında yani uyuşmazlık konusu ihtilaf hakkında bir karar verilmemektedir. Bu gibi durumlarda

yargılama, usul yönünden değerlendirilmektedir. Ön koşullar yönünden herhangi bir hukuki sorun bulunmadığı takdirde uyuşmazlık konusu ihtilafa ilişkin yargılama aşamasına yani esas incelemesine geçilmektedir. İptal davalarında esas incelemesinde idari işlemin unsurları yönünden değerlendirme yapılmaktadır. İdari yargı mercilerince yapılan değerlendirme neticesinde dava ya reddedilmekte ya da kabul edilerek iptal kararı verilmektedir. İptal davasının reddedilmesi durumunda idarenin yapmış olduğu idari işlemin hukuka uygun olduğu tespit edilmiş olmaktadır. Bu durumda aynı konuda tekrar dava açılmayacaktır.

İptal davasının kabul edilmesi ve idari işlem hakkında iptal kararı verilmesi durumunda ise idarenin yapmış olduğu idari işlemin hukuka aykırı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. İptal davası sonucu verilen iptal kararının bazı hukuki sonuçları bulunmaktadır. Öncelikle iptal kararı var olan idari işlemi sonlandırmaktadır. İdari işlemin icrai etkisi artık son bulmakta ve bu idari işlemin hukuki etkileri ortadan kalkmaktadır. İptal kararı özelliği gereği geçmişe etkili olarak sonuç doğurur. İptal kararı ile işlem önceki durumuna geri gelmekte, idari işlem hiç yapılmamış sayılmakta ve genel etkili olarak sonuç doğurmaktadır (Çağlayan, 2020).

İdari işlemlerin özelliklerinden birisi de hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasıdır. İdari işlemlerin bu özelliği gereği, bir idari işlemin tesis edildiği andan itibaren aksi ispat edilinceye kadar hukuka uygun olduğu kabul edilerek bu idari işlem derhal uygulanır. Ancak idari işlemlerin derhal uygulandığı durumlarda, idari işlemlere karşı iptal davası açılması ve dava sonucunun beklenilmesi de hakkaniyete aykırı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Bu durumun önlenmesi bakımından idari yargılama hukukunda yürütmenin durdurulması kurumu düzenlenmiştir. Yürütmenin durdurulması kurumu, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğmasını önlemek, açıkça hukuka aykırı olan bir idari işlemin hukuki etkisini ve sonuçlarını geçici olarak da olsa engellemek üzere getirilen bir düzenlemedir. Yürütmenin durdurulması kararı idari işlemin icrai etkisini durdurmakta, yargılama neticesine kadar idari işlemin uygulanmasını askıya almaktadır. Yürütmenin durdurulması, yargısal bir karar olmakla birlikte tek başına bir dava türü olmadığı için iptal davası ile ileri sürülebilecek bir yöntem olduğundan dolayı çalışma konumuz içerisinde iptal davası başlığı altında incelenmiştir (Çağlayan, 2020).

2.3.2. Tam Yargı Davaları

İdari yargılama hukukunda iptal davası yanında bir diğer dava türü de tam yargı davasıdır. Tam yargı davası, “*idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan*” dava olarak tanımlanmıştır (İYUK 2/1-b md).

Tam yargı davası da iptal davası gibi bir incelemeye tabi olmaktadır. Tam yargı davasının incelenmesi de ön koşullar ve esas yönünden değerlendirilmektedir. Tam yargı davasının ön

koşullarının incelenmesi iptal davasının incelenmesi ile aynı olmakta ise de esas yönünden inceleme bakımından iptal davasına göre farklılık göstermektedir. Tam yargı davasının esas incelenmesinde idarenin sorumluluğu yönünden bir değerlendirme yapılmaktadır. Genel olarak idarenin sorumluluğunun temeli kusur sorumluluğu ile kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır. İdarenin sorumlu olabilmesi için yapılan idari işlem veya eylem nedeniyle bir zararın doğması ve bu zarar ile idari eylem ve işlem arasında iliyet bağının olması gerekmektedir. İdarenin sorumluluğunu mücbir sebep, beklenilmeyen hal, zarar görenin veya üçüncü kişinin davranışı etkileyebilmektedir (Çağlayan, 2020). Bununla birlikte kusursuz sorumlulukta idarenin kusuru aranmamaktadır. İdari yargı mercilerince yapılan yargılama sonucu tam yargı davasının kabul edilmesi veya reddedilmesi durumlarında davanın tarafları yönünden farklı hukuki sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Tam yargı davasının idari yargı mercilerince ön koşullar yönünden reddedilmesi durumunda işin esası hakkında yani uyuşmazlık konusu ihtilaf hakkında bir karar verilmemektedir. Bu gibi durumlarda yargılama usul yönünden değerlendirilmektedir. Ön koşullar yönünden herhangi bir hukuki sorun bulunmadığı takdirde uyuşmazlık konusu ihtilafa ilişkin yargılama aşamasına yani esas incelemesine geçilmektedir. Tam yargı davasının esas incelemesinde dava reddedildiği takdirde idarenin bir hak ihlaline neden olmadığı, idarenin sorumluluğunun olayda bulunmadığı tespit edilmiş olmaktadır (Çağlayan, 2020). Tam yargı davasının kabul edilmesi durumunda ise idarenin dava konusu olayda sorumlu olduğunun tespit edilerek belirlenen miktarda idare aleyhine tazminata hükmedilmektedir. Tam yargı davası sonucu verilen kararların yerine getirilmesi de iptal davalarında olduğu gibi ilgili idare tarafından İYUK 28. maddesine göre yerine getirilmek zorundadır.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Meslek mensuplarının almış olduğu disiplin cezaları ile ilgili yapılan literatür araştırmasında aşağıdaki çalışmalara rastlanılmıştır.

Gül (2021), 3663 disiplin cezasını veri olarak kullandığı araştırmasında yöntem olarak betimleyici veri analiz yöntemini kullanmıştır. Araştırma sonucunda; 2000-2009 döneminde en fazla geçici men cezasının verildiği, 2010-2019 döneminde en yaygın ceza türünün kınama olduğu, en fazla disiplin cezasının İstanbul’da verildiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Korukoğlu (2020), 2011-2019 dönemi SMMM ve YMM Odalarından TÜRMOB’a gönderilen disiplin dosyaları hakkında Birlik Disiplin Kurulunca alınan disiplin kararları veri olarak kullanılmış olup bu veriler Ki-kare bağımsızlık testleri ile analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda SMMM odaları için alınan kararlarda; uyarma ve kınama gibi kararların öne çıkan kararlar olduğu, “geçici men-6 ay” kararının son sırada yer aldığı ve “meslekten men” kararının alınmadığı tespit edilmiştir.

Aslan ve Özdemir (2020), 2009-2019 yılları arasında verilen disiplin cezalarını veri olarak kullanmış

olup ilgili dönem aralığında verilen disiplin cezalarının durumu; ceza türüne, cinsiyete, yıllara, bölgelere ve unvana göre değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendirmeye göre erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarından daha çok ceza aldığı, en çok verilen ceza türünün 6 aylık meslekten uzaklaştırma cezası olduğu, bölge olarak en çok cezanın Marmara Bölgesi'nde verildiği, en çok cezanın SMMM unvanına sahip olan meslek mensuplarına verildiği gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Dursun (2019), 2008-2017 yılları arasında ilan edilen; geçici olarak mesleki faaliyetten alkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma türündeki disiplin cezalarını pivottable yöntemi ile sınıflandırmıştır. Sınıflandırmaya göre en fazla cezanın SMMM'lere verildiği, mesleki unvan arttıkça alınan cezaların da azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Karabınar ve Çevik (2018), bir meslek odasında 2008-2013 yılları arasında yürütülmüş olan 64 disiplin soruşturmasını veri olarak dahil etmişlerdir. İlgili meslek odasının vermiş olduğu disiplin cezalarının türü ve verilen cezaların hangi etik yaklaşımına aykırı olduğu örnek vakalar üzerinden incelenmiştir. İnceleme sonucunda; muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarına göre bazı meslek mensuplarının bir ya da birkaç kez etik olmayan davranış sergilediği, disiplin cezalarının normatif etik yaklaşımları çerçevesinde ele alındığında yapılan eylemlerin deontolojik etik yaklaşımı ve erdem etiği yaklaşımlarına aykırı olduğu tespit edilmiştir.

Ekergil (2016), 1993-2015 yılları arasındaki meslek mensuplarının disiplin cezalarını; unvan, disiplin cezası türleri, cinsiyet, coğrafi bölgeler ile tek ve birden fazla ceza verilen meslek mensupları yönünden betimleyici araştırma yöntemi kullanarak analiz etmiştir. Analiz sonucunda; en fazla ceza alan SM'ler olduğu, kadınların gerek disiplin cezaları gerekse meslek mensupları bakımından çok az sayıda olduğu, bir kez ceza verilen meslek mensuplarının toplam ceza verilenler içinde %87 düzeyinde olduğu belirlenmiştir.

Gül (2016), 2001-2015 dönemleri içerisinde TÜRMOB tarafından yayımlanan 1514 disiplin cezasını, verilen disiplin cezalarının kayıtlı oldukları oda, unvan ve cinsiyet açısından değişimlerinin SPSS ve Microsoft Excel programlarını kullanarak incelemiştir. Meslek mensuplarının sayısı ile alınan disiplin cezaları arasında herhangi bir paralellik bulunmadığı, erkek muhasebe meslek mensuplarının oransal olarak kadın muhasebe meslek mensuplarından daha çok disiplin cezası aldığı gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Yaşar (2016), 01/01/2001-31/12/2015 tarihleri arasında karara bağlanan 1508 disiplin cezasını araştırmaya veri olarak dahil etmiş olup bu verileri betimleyici veri analiz yöntemi ile analiz etmiştir. Analiz sonuçlarına göre; kadın meslek mensuplarının mesleki kurallara erkek meslek mensuplarına kıyasla daha fazla uyduğu, mesleki etik ilke ve kurullarla ilgili iki önemli düzenlemenin yapıldığı 2001 ve 2007 yılları sonrasında alınan disiplin cezaları yönünden, kadın muhasebe meslek mensuplarının mesleki kurallara ve etik ilkelere duyarlılığının erkek meslektaşlarından daha fazla olduğu gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Banar ve Aslan (2009), 2000 ve 2008 yılları arasında Resmî Gazete’de yayımlanan, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarından, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezalarının mükellef türü, meslek mensubu türü, bölgeler ve yıllar itibariyle nasıl etkilendiği hususunu paket programlar ile analiz etmişlerdir. Analiz sonuçlarına göre meslek mensuplarının meslekten çıkarma cezası ile meslek mensubu sayısı arasında bir ilişki olduğu, en az disiplin cezasının Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde verildiği gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Görüldüğü gibi meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının araştırılmasında, TÜRMOB’un yayımlanmış olduğu disiplin cezaları veri olarak kullanılmıştır. Araştırmacılar da verilen bu disiplin cezaları arasındaki benzer veya farklı yönleri, bazı araştırmalarda istatistiksel yöntemler kullanarak bazı araştırmalarda da nitel araştırma yöntemleri ile analiz etmeye çalışmışlardır. Yapılan araştırmalar sonucunda da meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının benzer, ayrık veya tamamlayıcı yönleri üzerinden değerlendirmeler yapılmıştır. Literatürde yapılan araştırmalar içerisinde mahkeme kararlarının da araştırmada veri olarak kullanıldığı bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu sebeple yapılan çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarına verilen meslekten çıkarma cezalarına karşı idari yargıda açılan iptal ve tam yargı davalarının kararları üzerinden bir araştırma yapıp araştırma sonuçları üzerinden görüş ve önerilerde bulunmaktır.

4.2. Araştırmada Kullanılan Veri ve Metodoloji

Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının almış olduğu meslekten çıkarma cezalarından yargıya intikal etmiş olanlar incelenmiştir. Bu kapsamda, Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP)’nde 15/03/2022 tarihine kadar “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “Meslekten Çıkarma” anahtar kelimeleri girilerek yapılan taramada, Bölge İdare Mahkemesi (BİM) ve Danıştay kararları olmak üzere 141 (yüz kırk bir) mahkeme kararına erişilmiştir. Bu kararlar içerisinde yapılan içerik taramasında çalışma konumuz ile doğrudan alakalı olan ve çalışmaya dâhil edilen yargı kararı sayısı ise 91 (doksan bir)’dir. 91 (doksan bir) mahkeme kararı içerisinde yer alan 24 (yirmi dört) mahkeme kararının içeriği, araştırma bölümündeki birden çok kritere sahip olması ve her bir kriter için ayrı mahkeme kararları verilmesinden dolayı 24 (yirmi dört) karar numarası mükerreren yer almaktadır. Anahtar kelimelerin değiştirilmesi veya farklı kombinasyonlarda arama yapılması durumlarında da çalışma konumuza ilişkin burada yer almayan kararlara erişilebilme ihtimali bulunmaktadır. Yine UYAP sistemi kullanılmaya

başlanmadan önce verilmiş olan ve mevcut durumda UYAP sisteminde bulunmayan mahkeme kararlarının UYAP'a aktarılması mümkündür. Bu sebeple araştırma dönemlerimiz içerisinde, araştırma konumuz ile doğrudan ilgili eski tarihli kararların da ileri tarihlerde UYAP sisteminde bulunabileceği hususu da dikkate alınmalıdır. Araştırmaya dâhil edilen bazı ilk derece mahkemelerince verilmiş olan mahkeme kararlarının UYAP'ta yer almadığı ancak ilk derece mahkemelerince verilmiş olan kararları temyiz yoluyla inceleyen Danıştay kararlarının ise UYAP sisteminde yer aldığı tespit edilmiştir. Bu şekilde olan kararlar da araştırmaya dâhil edilmiş olup bu kararlara ilişkin bilgiler ise Danıştay kararları içeriğinden temin edilmiştir. Ayrıca bazı Danıştay kararlarında da yapmış olduğumuz UYAP taramasında kullanılan anahtar kelimelerden hiçbirisinin geçmediği sadece isim veya dava dosyası numaralarının yer aldığı ama ilgili mahkeme kararlarının meslekten çıkarma cezaları ile ilgili olduğu görülmüş olup bu kararlar da araştırmaya dâhil edilmiştir.

Çalışmada, araştırmanın amacına uygun olarak nitel bir araştırma yöntemi olan doküman analiz yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi; araştırma verilerinin birincil kaynağı olarak çeşitli dokümanların toplanması, gözden geçirilmesi, sorgulanması ve analizi olarak tanımlanabilen bilimsel bir araştırma yöntemidir (Sak ve diğerleri, 2021). Doküman analizi, basılı ve elektronik materyaller olmak üzere tüm belgeleri incelemek ve değerlendirmek için kullanılan sistemli bir yöntemdir (Kıral, 2020). Mahkemelerin vermiş oldukları kararların gerekçeleri incelenerek bu kararlar araştırmada veri olarak kullanılmıştır. Elde edilen verilerin analizinde öncelik sırasına göre aşağıdaki gibi bir yöntem izlenmiştir:

- Mahkeme kararları, *iptal davasına konu olan ve tam yargı davasına konu olan* meslekten çıkarma cezaları olmak üzere iki ana başlığa ayrılmıştır.
- İptal davasına konu olan meslekten çıkarma cezaları da iptal davasının *ön koşullarına göre, esasına göre ve yürütmeyi durdurma talebi* ile ilgili kararlar olmak üzere alt başlıklara ayrılmıştır.
- İptal davasının ön koşullarına göre verilen kararlar; *harç, yetki, süre ile kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin varlığı bakımından incelenmiştir. Esasa göre verilen kararlar; sebep, şekil ve konu* yönünden hukuka aykırılıkları tespit edilip incelenmiştir.
- Tam yargı konusu olan meslekten çıkarma cezaları da verilmiş olan mahkeme kararlarının gerekçeleri dikkate alınarak incelenmiştir.

Araştırma süreci içerisinde elde edilen veriler yukarıda belirtilen başlıklar doğrultusunda tasnif edilmiş olup elde edilen bulgular ve sonuçları aşağıdaki tablolar yardımı ile betimlenmiş ve yorumlanmıştır.

4.3. Araştırma Bulguları

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular; iptal davasına konu olan meslekten çıkarma cezaları, tam yargı davasına konu olan meslekten çıkarma cezaları ve bu cezaların alt başlıkları doğrultusunda ayrı ayrı verilmiştir.

Araştırma bulgularına göre iptal ve tam yargı davalarına konu olan meslekten çıkarma cezalarından; iptal davasının ön koşullarına göre 11 (onbir), esasına göre 49 (kırkdokuz), yürütmeyi durdurma talebi ile ilgili 23 (yirmi üç) ve tam yargı davasına göre de 8 (sekiz) mahkeme kararı olmak üzere toplam 91 (doksan bir) mahkeme kararı analize tabi tutulmuş olup aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

Ön koşullara göre ayrıma tabi tutulan mahkeme kararları; harç ve posta ücretleri, yetki kuralları, süre aşımı ile kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin varlığı yönünden incelenmiştir.

Tablo 1. Harç ve Posta Ücretleri Bakımından İptal Davasına Konu Olan Kararlar

Sıra No	Davalı Taraf	Dosya No	Davacının Talebi	Kararların Verildiği Mahkemeler			Nihai Karar	Nihai Kararın Gerekçesi
				İM	BİM	Danıştay		
1	HMB TÜRMOB Amasya SMMM Odası	04/2605 05/1688	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Gönderme Kararı	-	Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması

Meslekten çıkarma cezası ile ilgili harç ve posta ücretlerinde eksiklik konusunda 1 (bir) mahkeme kararına erişilmiştir. Bu mahkeme kararı ile ilgili tablo 1’de de görüldüğü üzere meslek mensubunun meslekten çıkarılmasına ilişkin işlemi iptal eden idare mahkemesinin kararına karşı temyiz başvurusu sonucunda Danıştay, gerekli harç ve giderlerin bir kısmının ödenmemesi nedeniyle temyiz talebi incelemeyi geri göndermiştir.

Herhangi bir sebeple harç ve posta giderlerinde eksiklik bulunması ve bu eksikliğin taraflarca giderilmemesi durumunda davanın İYUK 6/4-5. maddesine göre açılmamış sayılmasına, temyiz aşamasında ise İYUK 48/6. maddesine göre kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verilmektedir.

Meslek mensuplarının idari yargılama usulüne riayet ederek davalarını takip etmeleri, idare mahkemelerince aleyhlerine verilen kararların temyiz yolu ile incelenmesini sağlamaları ve hak kaybı yaşamamaları yönünden bu hususlara dikkat etmelerinin davalarının seyri açısından önemli olacaktır.

Tablo 2. Yetki Kuralları Bakımından İptal Davasına Konu Olan Kararlar

Sıra No	Davalı Taraf	Dosya No	Davacının Talebi	Kararların Verildiği Mahkemeler			Nihai Karar	Nihai Kararın Gerekçesi
				İM	BİM	Danıştay		
2	İstanbul SMMM Odası	05/1362 05/1473	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Yetkisizlik	-	Yetki Tespiti	-	İstanbul İdare Mahkemesinin Yetkili olduğu
3	İstanbul SMMM Odası	01/406 01/827	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Yetkisizlik	-	Yetki Tespiti	-	İstanbul İdare Mahkemesinin Yetkili olduğu
4	İzmir SMMM Odası	11/635 11/489	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Yetkisizlik	-	Yetki Tespiti	-	İzmir İdare Mahkemesinin Yetkili olduğu
5	İzmir SMMM Odası	16/3724 16/3223	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Yetkisizlik	-	Yetki Tespiti	-	Ankara İdare Mahkemesinin Yetkili olduğu

Meslekten çıkarma cezası ile ilgili yetki kuralları bakımından iptal davasına konu olan 4 (dört) mahkeme kararına erişilmiştir. Bu mahkeme kararları ile ilgili tablo 2’de de görüldüğü gibi açılan meslekten çıkarma cezalarının iptaline ilişkin davalara idare mahkemelerince yetkisizlik kararı verilmiştir. Danıştay ise yetki uyuşmazlıkları hakkında yetkili idari yargı yerinin tespitini yapmıştır. Danıştay kararları incelendiğinde, meslek mensuplarına yönelik verilen meslekten çıkarma cezalarına ilişkin iptal davalarında yetkili idare mahkemesinin işlemi tesis eden idari merciin bulunduğu yerin idare mahkemesi olduğu belirtilmiştir.

Meslek mensuplarının idari yargılama usulüne riayet ederek açacakları iptal davalarında yetkili idare mahkemesine dava açmalarının, yargılamayı hızlandıracığı ve davanın esastan incelenmesine geçilmesine katkı sağlayacağı söylenebilir.

Tablo 3. Süre Aşımı ile Kesin ve Yürütülmesi Gerekli Bir İşlemin Varlığı Bakımından İptal Davasına Konu Olan Kararlar

Sıra No	Davalı Taraf	Dosya No	Davacının Talebi	Kararların Verildiği Mahkemeler			Nihai Karar	Nihai Kararın Gerekçesi
				İM	BİM	Danıştay		
6	TÜRMOB Gaziantep SMMM Odası	99/778	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	İdari dava açma süresi içinde davaya konu edilmeyen işlemin esastan inceleme olanağı bulunmadığı ve dava açma süresinin dolmasından sonra yeniden yapılan başvurunun dava açma süresini canlandırmayacağı
7	Aydın SMMM Odası	10/762 10/1545	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Açılan davanın süresinde olmadığı

Tablo 3'ün devamı. Süre Aşımı ile Kesin ve Yürütülmesi Gerekli Bir İşlemin Varlığı Bakımından İptal Davasına Konu Olan Kararlar

8	TÜRMOB	06/2681 06/3786	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Açılan davanın süresinde olmadığı
9	TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	06/2011 08/439	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Meslek mensubu hakkında verilen cezanın 30 gün içerisinde itiraz edilmemek suretiyle kesinleştiğini ortaya koyan bildirim niteliğindeki kararın, kesin ve yürütülmesi gerekli, idari davaya konu edilebilecek bir işlem olmadığı
10	İstanbul SMMM Odası	05/3176 05/2411	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Kesin ve yürütülebilir bir işlem niteliği taşımayan oda disiplin kurulu kararının iptali istemiyle açılan davanın esasını inceleme olanağı bulunmadığı
11	Bursa SMMM Odası	15/68 15/407	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Açılan davanın süresinde olmadığı

Meslekten çıkarma cezası ile ilgili süre aşımı bakımından iptal davalarına konu olan 6 (altı) mahkeme kararına erişilmiştir. Bu mahkeme kararları ile ilgili tablo 3'te de görüldüğü gibi meslekten çıkarma cezalarının iptaline ilişkin açılan iptal davalarında idari yargı mevzuatı gereğince davanın süresi içerisinde açılmaması, İYUK 15/1-b maddesi gereğince davaların reddedilmesine sebebiyet vermektedir. Meslek mensuplarının haklarında verilen meslekten çıkarma cezalarına karşı yargı yoluna başvurabilmeleri yönünden dava açma süreleri içerisinde davalarını açmaları hayati önem taşımaktadır. Nitekim bu süreler hak düşürücü süreler olup açılan davaların süre yönünden reddedilmesi durumunda tekrar dava açılmamaktadır. Meslekten çıkarma cezasına ilişkin bir diğer ön koşul ise kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin olmasıdır. Bu konuda ise iki mahkeme kararına erişilmiştir. İdari yargılama hukukunda kesin ve icrai olmayan idari işleme yönelik iptal davası açılmaz. Bu hususta dava açılması durumunda ise açılan dava İYUK 15/1-b maddesi gereğince reddedilmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarının kendilerine yönelik kesinleşen ve icrai özellik taşıyan idari işleme yönelik dava açmaları gerekmektedir.

Tablo 4. Sebep Yönünden Hukuka Uygun Olan İptal Davası Kararları

Sıra No	Davalı Taraf	Dosya No	Davacının Talebi	Kararların Verildiği Mahkemeler			Nihai Karar	Nihai Kararın Gerekçesi
				İM	BİM	Danıştay		
12	HMB TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	08/1447 09/6649	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red ²	-	Onama ³	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
13	HMB TÜRMOB	06/170 07/1465	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu

² Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatıyla davayı sonuçlandırmıştır.

³ Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davanın temyiz incelemesi İDDK tarafından yapılmıştır.

Tablo 4'ün devamı. Sebep Yönünden Hukuka Uygun Olan İptal Davası Kararları

14	HMB TÜRMOB	05/436 06/1155	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
15	HMB TÜRMOB Ankara SMMM Odası	05/2126 06/2220	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
16	HMB TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	04/2756 05/2293	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
17	HMB TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	05/508 06/1298	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
18	TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	04/3570 05/1643	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
19	HMB TÜRMOB	04/3069 05/1111	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
20	TÜRMOB	03/1602 04/1588	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
21	HMB TÜRMOB Bursa SMMM Odası	08/697 08/1774	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
22	HMB TÜRMOB	07/302 08/242	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
23	TÜRMOB İzmir SMMM Odası	05/1290 06/3088	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
24	HMB TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	05/2551 07/735	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
25	TÜRMOB Aydın SMMM Odası	04/3329 06/907	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
26	HMB TÜRMOB	05/147 05/1612	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu
27	HMB TÜRMOB	04/3312 05/740	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Disiplin cezasının hukuka uygun olduğu

Tablo 4'ün devamı. Sebep Yönünden Hukuka Uygun Olan İptal Davası Kararları

28	TÜRMOB	04/2801 05/328	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Meslek mensubu olabilmenin genel şartlarını taşımaması
29	TÜRMOB	03/1617 04/2056	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Meslek mensubu olabilmenin genel şartlarını taşımaması
30	HMB TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	07/1722 09/302	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Onama	Red	Meslek mensubunun işlediği suçun 3568'in 4. maddesinde yer alan meslek mensubu olabilmeye engel haller arasında olması

Meslekten çıkarma cezalarına karşı sebep yönünden hukuka uygun olan iptal davasına konu teşkil eden 19 (on dokuz) mahkeme kararına erişilmiştir. Bu mahkeme kararları ile ilgili tablo 4'te de görüldüğü gibi açılan meslekten çıkarma cezalarının iptaline ilişkin taleplere idare mahkemelerinin tamamı red kararı vermiş olup bu red kararlarının tamamı da Danıştay tarafından onanmıştır. Mahkemelere ait karar gerekçeleri genel olarak incelendiğinde, meslek mensuplarına disiplin yönetmeliğinin 9/d-e maddesinde yazılı eylemleri nedeniyle meslekten çıkarma cezalarının uygulandığı görülmektedir. Yönetmeliğin 9/d-e maddesinde düzenlenen eylemler ise 3568 sayılı yasanın 48. maddesinde düzenlenen meslekten çıkarma cezasının hangi hallerde uygulanabileceğine ilişkin kanuni düzenlemeye aykırı bir düzenleme içermektedir. Üst hukuk normuna aykırılık oluşturan ve normlar hiyerarşisine uymayan bu düzenlemeye rağmen mahkemelerin, meslek mensuplarına yönelik verilen meslekten çıkarma cezalarına karşı açılan iptal davalarını reddettikleri anlaşılmaktadır. Ancak aşağıdaki incelemelerimizde de görüleceği üzere Danıştay bu konudaki içtihadını değiştirmiş ve üst norm – alt norm ilişkisini dikkate alarak kanunla düzenlenmeyen bir hususta yönetmelik ile düzenleme yapılmasını ve yönetmelik hükümlerinin uygulanmasını kabul etmemiştir.

Yargı mercilerinin belirli konularda içtihatlarını oluşturmalarında ve uygulamalarında hukuki bir sorun bulunmamakla birlikte, içtihat değişiklikleri nedeniyle kişilerin hak kaybına uğraması ve mağduriyet yaşayabilmesi durumları da dikkate alınarak içtihat değişikliklerinin daha dikkatli yapılması gerektiği söylenebilir.

Tablo 5. Sebep Yönünden Hukuka Aykırı Olan İptal Davası Kararları

	Davalı Taraf	Dosya No	Davacının Talebi	Kararların Verildiği Mahkemeler			Nihai Karar	Nihai Kararın Gerekeşi
				İM	BİM	Danıştay		
31	HMB TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	11/138 12/2636	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Bozma	-	Meslek mensubu hakkında görülen ceza davasının akıbeti araştırılarak yeniden bir karar verilmesi
32	İstanbul SMMM Odası	10/721 11/349	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Bozma	-	İddiaların kesin ve somut delillerle tam olarak ortaya konulmadığı, eksik incelemeyle dayalı soruşturma raporuna istinaden disiplin cezası verildiği

Tablo 5'in devamı. Sebep Yönünden Hukuka Aykırı Olan İptal Davası Kararları

33	TÜRMOB	05/2160 06/1190	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Onama	Kabul	Meslek mensubunun meslek belgesini kullandığı yolunda yeterli tespit olmadan işlem tesis edilmesi
34	HMB TÜRMOB Afyon SMMM Odası	10/1381 11/940	Disiplin cezasının iptali istemi	Kabul	-	Onama	Kabul	Salt müşterileri tanımamasından hareketle meslek mensubunun, serbest muhasibecilik belgesini kiraya verdiği sonucuna ulaşarak meslekten çıkarma cezası ile cezalandırılmasında hukuka uyarlılık bulunmadığı

Meslekten çıkarma cezalarına sebep yönünden hukuka aykırı olan iptal davalarına konu teşkil eden dört (4) mahkeme kararına erişilmiştir. Bu mahkeme kararları ile ilgili tablo 5'te de görüldüğü gibi açılan meslekten çıkarma cezalarının iptaline ilişkin taleplerin 2 (iki)'si idare mahkemelerince reddedilmiş, 2 (iki)'si de kabul edilmiştir. Daha sonra reddedilen kararlara yapılan itirazları Danıştay haklı görmüş olup reddedilen kararları bozmuştur. Nihayetinde sebep yönünden hukuka aykırılık bakımından verilen 4 (dört) disiplin cezası da iddiaların ispat edilmemesi, yeterli delil elde edilmemesi gibi nedenlerle iptal edilmiştir.

Mahkeme kararlarına ait gerekçeler incelendiğinde, meslek mensuplarının bağlı oldukları odaların meslek mensupları açısından ağır sonuçlara neden olan meslekten çıkarma disiplin cezalarına yönelik disiplin soruşturmalarında gerekli dikkat ve özeni göstermedikleri, soruşturma konusunda yeterli araştırma ve incelemelerde bulunmadan karar verdikleri anlaşılmıştır. Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yapmalarına engel teşkil eden ve doğrudan özel hayatını etkileyen bu disiplin soruşturmasını yürüten kişi/kişilerin kesin ve somut delillerle hareket edip eksiksiz bir soruşturma yaptıktan sonra disiplin cezalarının verilmesini sağlamalarının daha isabetli olacağı söylenebilir.

Tablo 6. Şekil Yönünden İptal Davasına Konu Olan Kararlar

Sıra No	Davah Taraf	Dosya No	Davacının Talebi	Kararların Verildiği Mahkemeler			Nihai Karar	Nihai Kararın Gerekçesi
				İM	BİM	Danıştay		
35	İstanbul SMMM Odası	01/1639 02/1190	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Onama	Kabul	İtiraz hakkı tanımadan disiplin soruşturmasını kesinleştirme
36	HMB TÜRMOB	19/1006 19/2012	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Onama	Kabul	Savunma alınmadan disiplin cezası verilmesi
37	TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	04/1171 05/775	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Bozma	Kabul	Savunma alınmadan disiplin cezası verilmesi
38	HMB TÜRMOB	19/1007 19/2011	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Onama	Kabul	Savunma alınmadan disiplin cezası verilmesi

Tablo 6'nın devamı. Şekil Yönünden İptal Davasına Konu Olan Kararlar

39	HMB TÜRMOB	19/1005 19/2010	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Onama	Kabul	Savunma alınmadan disiplin cezası verilmesi
40	HMB TÜRMOB Amasya SMMM Odası	04/2605 05/1688	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Onama	Kabul	Usulüne uygun disiplin soruşturması başlatılmadan karar verilmesi
41	TÜRMOB	06/169 06/2897	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Bozma	Red	Meslek mensubuna verilen disiplin cezasında Tebliğat Yasası hükümlerinin uygulanamayacağı
42	TÜRMOB	06/2411 07/1622	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Onama	Kabul	Disiplin Yönetmeliğinin 19. Maddesine göre soruşturma raporunun düzenlenmemesi

Meslekten çıkarma cezalarına şekil yönünden iptal davalarına konu teşkil eden 8 (sekiz) mahkeme kararına erişilmiştir. Bu mahkeme kararları ile ilgili tablo 6'da da görüldüğü gibi açılan meslekten çıkarma cezalarının iptaline ilişkin taleplerin 7 (yedi)'si de idare mahkemelerince kabul edilmiş, kabul edilen kararların da 6 (altı)'sı Danıştay tarafından onanmıştır. Onanan kararların gerekçelerinde; savunma alınmadan ceza verilmesi, meslek mensubuna itiraz hakkı tanınmadan disiplin soruşturmasını kesinleştirme, usulüne uygun disiplin soruşturması başlatılmadan karar verilmesi gibi sebepler yer almaktadır. Tablo 5'in yorum bölümünde de ifade edildiği üzere; meslek mensuplarının bağlı buldukları odaların disiplin soruşturmasını dikkatli ve özenli yürütmeleri, yeterli araştırma ve inceleme yapmaları hak ihlallerinin önüne geçilmesinde meslek mensuplarına önemli bir güvence getirecektir. Yine soruşturma yürütücülerin soruşturmalarının şekil şartlarına uyması ve meslek mensuplarına hak edilen savunma sürelerini vermelerinin disiplin cezalarındaki isabet oranını artıracaktır düşünülmemektedir.

Tablo 7. Konu Yönünden İptal Davasına Konu Olan Kararlar

Sıra No	Davalı Taraf	Dosya No	Davacının Talebi	Kararların Verildiği Mahkemeler			Nihai Karar	Nihai Kararın Gerekeşi
				İM	BİM	Danıştay		
43	HMB TÜRMOB Muğla SMMM Odası	17/414 18/745	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	Onama	Onama	Kabul	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz.
44	TÜRMOB Şanlıurfa SMMM Odası	15/850 16/117	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Bozma	Kabul ⁴	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
45	HMB TÜRMOB Kocaeli SMMM Odası	16/2375 17/211	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	Bozma	Onama	Kabul	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz

⁴ Danıştay 8. Dairesinin 2021/3969 E., 2021/7262 K. sayılı ve 30.12.2021 tarihli karar düzeltme kararıyla ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır.

Tablo 7'nin Devamı. Konu Yönünden İptal Davasına Konu Olan Kararlar

46	HMB TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	14/443 15/2507	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Bozma	Kabul	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
47	HMB TÜRMOB Kocaeli SMMM Odası	15/1535 17/1479	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	Kabul	Bozma	Kabul ⁵	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
48	TÜRMOB İzmir SMMM Odası	17/1182 17/2993	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Bozma	Kabul ⁶	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
49	TÜRMOB	16/2042 16/3356	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Bozma	Kabul ⁷	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
50	HMB TÜRMOB Ankara SMMM Odası	14/361 14/319	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Bozma	Kabul ⁸	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
51	HMB TÜRMOB Ankara SMMM Odası	20/1117 21/1575	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	Onama	-	Kabul	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
52	HMB TÜRMOB Kayseri SMMM Odası	20/2163 21/686	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	Onama	-	Kabul	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
53	HMB TÜRMOB Ankara SMMM Odası	19/44 19/1999	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	Onama	-	Kabul	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
54	Çorum SMMM Odası	16/1430 18/24	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	Onama	-	Kabul	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
55	HMB TÜRMOB İzmir SMMM Odası	18/2404 18/2074	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	Onama	Onama	Kabul	Disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmü kanuna aykırı olamaz
56	HMB TÜRMOB Amasya SMMM Odası	12/238 13/766	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Red	-	Bozma	Kabul ⁹	Fil'in gerçekleştiği tarih itibariyle yürürlükte olan 9.maddesinin (d) bendinde, meslek mensubunun eyleminin açıkça disiplin suçu olduğuna ilişkin hükmün bulunmaması

⁵ Danıştay İ.D.D.K.'nin 2018/4844 E., 2019/2798 K. sayılı ve 29.05.2019 tarihli kararı ile Bölge İdare Mahkemesinin ısrar kararı onanmıştır.

⁶ Danıştay İ.D.D.K.'nin 2018/1513 E., 2019/2414 K. sayılı ve 15.05.2019 tarihli kararı ile ilk derece İdare mahkemesinin ısrar kararı bozulmuştur.

⁷ Danıştay İ.D.D.K.'nin 2017/173 E., 2018/4437 K. sayılı ve 01.11.2018 tarihli kararı ile ilk derece İdare mahkemesinin ısrar kararı bozulmuştur.

⁸ Danıştay İ.D.D.K.'nin 2014/4253 E., 2016/401 K. sayılı ve 24.02.2016 tarihli kararı ile ilk derece İdare mahkemesinin ısrar kararı bozulmuştur.

⁹ Danıştay 8. Dairesinin 2015/388 E., 2015/6281 K. sayılı Kararı ile ilk derece mahkemesinin red kararı, karar düzeltme ile bozulmuştur.

Tablo 7'nin Devamı. Konu Yönünden İptal Davasına Konu Olan Kararlar

57	HMB TÜRMOB Ankara SMMM Odası	17/2817 18/316	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	Onama	-	Kabul	Kanunda yer almayan bir disiplin suçunun yönetmelikle düzenlenemeyeceği, ayrıca yürürlükten kalkan bir yönetmelik maddesinin ve zaman aşımı nedeniyle düşürülen davanın dayanak alınmayacağı
58	HMB TÜRMOB Ankara SMMM Odası	19/622 19/2539	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	Onama	-	Kabul	Aynı fiilden dolayı iki kez cezalandırılmama ilkesine aykırılık, cezanın ağırlığı ve yasada açıkça koşulların sayılmış olması karşısında bir derece ağır ceza uygulanmasına olanak bulunmadığı
59	HMB TÜRMOB Ankara SMMM Odası	18/6 19/1701	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	Onama	-	Kabul	İki veya daha fazla disiplin cezası gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilmesi için işlenen fiil nedeniyle ilgiliye ceza verilmesi ve bu cezanın da tebliğ edilmesi gerektiği
60	TÜRMOB	02/542 03/439	Disiplin Cezasının İptali İstemi	Kabul	-	Onama	Kabul	Disiplin cezası verilirken tekrerrür hükümlerinin yanlış uygulanması

Meslekten çıkarma cezalarına yönelik açılan iptal davalarının incelenmesi neticesinde konu yönünden hukuka aykırılık teşkil eden 18 (on sekiz) mahkeme kararına erişilmiştir. Bu mahkeme kararları ile ilgili tablo 7'de görüldüğü gibi açılan meslekten çıkarma cezalarının iptaline ilişkin taleplerin tamamı nihai olarak Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay tarafından onanmış yani meslek mensupları konu yönünden disiplin cezası davalarını kazanmış olup meslekten çıkarma cezalarını iptal ettirmişlerdir. Onanan kararların 15 (on beş)'inin gerekçelerinde; *kanunda yer almayan bir disiplin suçunun yönetmelikle düzenlenemeyeceği, disiplin cezasına dayanak olan yönetmelik hükmünün kanuna aykırı olamayacağı* belirtilmiştir.

Meslek mensuplarına hangi eylemleri nedeniyle meslekten çıkarma cezası verilebileceği 3568 sayılı kanun'un 48. maddesinde düzenlenmiştir. Kanununun 48/6. maddesine göre, "*Mükellefle birlikte kasden vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir*". Yine Kanununun 48/8. Maddesine göre ise "*Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır*". Kanunda bu düzenlemeler olmakla birlikte Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nin 9. maddesine meslekten çıkarma cezasına yönelik kanunda bulunmayan bazı eylemler de eklenmiştir. Yönetmeliğin 9/d-e maddesine göre, (d) *Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya*

verilmesi, herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması veya meslek mensubunun mesleki konulardaki yetkilerini genel vekâletname ve/veya düzenleme şeklinde vekâletname ile veya muvazaa yoluyla yahut da başka kanunlardaki düzenlemeleri kötüye kullanarak, mesleğini bizzat yapmayıp, yetkilerini devamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması, kendi adına müşteri kabul etmesine, resmî belgelerde mühür ya da kaşesinin kullanılmasına izin verilmesi, (e) Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması, hükümleri yer almaktadır.

Üst hukuk normuna aykırılık oluşturan ve normlar hiyerarşisine uymayan bu düzenleme nedeniyle yargı mercileri disiplin cezalarının iptal edilmesine yönelik açılan davaların tamamını kabul etmiştir. Ancak yargı kararlarına rağmen yönetmelik hükmü halen yürürlükte bulunmaktadır. Kanun koyucu da bu durum tespitine rağmen yönetmelik hükümlerinde yer alan eylemleri, meslekten çıkarma cezasına konu edilebilecek eylemler olarak kanun maddesine eklememiştir. Kanaatimizce yönetmelik hükmünün yürürlükten kaldırılması daha uygun olacaktır. Ancak yönetmelik hükümlerinde yer alan eylemlerin meslekten çıkarma cezası gerektiren davranışlar arasında yer alması gerektiği düşünüldüğü takdirde ise gerekli kanuni düzenleme yapılanaya kadar geçecek olan süre içerisinde kanuna aykırılık durumunun devam etmemesi için ilgili yönetmelik hükmünün kaldırılması daha uygun olacaktır. Bununla birlikte yönetmelikte yer alan eylemlerin ilgili kanun maddesine eklenmesi için TÜRMOB'un da gerekli girişimlerde bulunması yerinde olacaktır.

Diğer üç mahkeme kararı incelendiğinde ise Odaların yürüttüğü disiplin soruşturması sonucunda meslek mensuplarının eylemleri ile alacakları disiplin cezası konusunda hatalı değerlendirme yaptıkları anlaşılmaktadır. Daha önceki açıklamalarda da ifade edildiği üzere meslek mensuplarına yönelik disiplin soruşturmalarının meslek mensubu ve ilgili Oda tarafından etkin, dikkatli ve özenli yürütülmesi hem meslek odaları hem de meslek mensupları açısından önemli olup disiplin işlemlerinde hassasiyetli bir yaklaşım gösterilmesi yerinde olacaktır.

Tablo 8. Yürütmeyi Durdurma Talebi Yönünden İptal Davasına Konu Olan Kararlar

Sıra No	Davalı Taraf	Dosya No	Davacının Talebi	Kararların Verildiği Mahkemeler			Nihai Karar	Nihai Kararın Gerekçesi
				İM	BİM	Danıştay		
61	HMB TÜRMOB Ankara SMMM Odası	05/2126 06/2220	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
62	HMB TÜRMOB	06/170 07/1465	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği

Tablo 8'in Devamı. Yürütmeyi Durdurma Talebi Yönünden İptal Davasına Konu Olan Kararlar

63	İstanbul SMMM Odası	03/220 06/2093	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
64	HMB TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	05/508 06/1298	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
65	HMB TÜRMOB	04/3069 05/1111	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
66	TÜRMOB	03/1602 04/1588	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
67	HMB TÜRMOB Bursa SMMM Odası	08/697 08/1774	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
68	İstanbul SMMM Odası	10/721 11/349	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	Dava dosyasının tekemmül etmesi nedeniyle ¹⁰
69	HMB TÜRMOB	15/2065 15/1784	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	Dava dosyasının tekemmül etmesi nedeniyle ¹¹
70	HMB TÜRMOB Kocaeli SMMM Odası	15/1535 17/1479	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	Dava dosyasının tekemmül etmesi nedeniyle ¹²
71	HMB TÜRMOB Aydın SMMM Odası	10/1381 11/940	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği

¹⁰ UYAP sisteminde meslekten çıkarma cezası nedeniyle yürütmenin durdurulması talebine yönelik yargı kararları incelendiğinde taleplerin reddedildiği görülmüştür. Ancak Danıştay 8. Dairesinin 2016/4765 E., 2017/709 K. sayılı kararı incelendiğinde, meslekten çıkarma disiplin suçuna yönelik 22.02.2006 tarihinde Ankara BİM'in yürütmeyi durdurma kararı verdiği tespit edilmiştir.

¹¹ Hazine ve Maliye Bakanlığının yürütmeyi durdurma talebi temyiz aşamasında reddedilmiştir.

¹² İ.D.D.K. kararı ile yürütmenin durdurulması talebi reddedilmiş olup meslek mensubunun aynı konu hakkında başka bir dava dosyasındaki yürütmeyi durdurma talebi de Danıştay 8. Dairesinin 2018/818 E., 2018/2485 Karar sayılı kararı ile reddedilmiştir.

Tablo 8'in Devamı. Yürütmeyi Durdurma Talebi Yönünden İptal Davasına Konu Olan Kararlar

72	HMB TÜRMOB	07/302 08/242	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
73	TÜRMOB	06/2411 07/1622	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
74	TÜRMOB İzmir SMMM Odası	05/1290 06/3088	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
75	HMB TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	05/2551 07/735	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
76	TÜRMOB	06/2681 06/3786	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
77	TÜRMOB Aydın SMMM Odası	04/3329 06/907	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
78	HMB TÜRMOB	05/147 05/1612	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
79	İstanbul SMMM Odası	05/3176 05/2411	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
80	TÜRMOB	04/2801 05/328	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
81	HMB TÜRMOB	04/3312 05/740	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği

Tablo 8'in Devamı. Yürütmeyi Durdurma Talebi Yönünden İptal Davasına Konu Olan Kararlar

82	TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	04/1171 05/775	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği
83	TÜRMOB	03/1617 04/2056	Temyiz istemi + Yürütmeyi durdurma istemi	-	-	Red	Red	İdare Mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği

Meslekten çıkarma cezalarına yönelik idare mahkemelerince verilen kararların kanun yolu aşamasında taraflarca temyiz edilmesi üzerine temyiz talebi ile birlikte yürütmenin durdurulması talepleri de meslek mensuplarınca istenilmiş ve bu konuda 23 (yirmi üç) mahkeme kararına erişilmiştir. Bu mahkeme kararları ile ilgili Tablo 8'de görüldüğü üzere açılan meslekten çıkarma cezalarının temyiz incelemesi aşamasında yürütmeyi durdurma taleplerinin tamamı Danıştay tarafından reddedilmiştir.

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini sonlandıran ve özel hayatına önemli ölçüde etki eden meslekten çıkarmaya yönelik disiplin cezaları yönünden ileride telafisi güç veya imkânsız zararların doğmasını önlemek açısından yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına yönelik taleplerin daha dikkatli bir şekilde değerlendirilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Tablo 9. Tam Yargı Davasına Konu Olan Kararlar

Sıra No	Davah Taraf	Dosya No	Davacının Talebi	Kararların Verildiği Mahkemeler			Nihai Karar	Nihai Kararın Gerekçesi
				İM	BİM	Danıştay		
84	İstanbul SMMM Odası	03/220 06/2093	Maddi Manevi Tazminat İstemi	Red	-	Onama	Red ¹³	Meslekten çıkarma cezası esas yönünden değil usul yönünden iptal edildiğinden dolayı
85	TÜRMOB Antalya SMMM Odası	04/2913 08/1708	Maddi Manevi Tazminat İstemi	Red	-	Onama	Red	Mesleki faaliyetini yapamamasının kendi tutum ve davranışları sonucunda olması
86	HMB TÜRMOB	10/705 11/45	Maddi Manevi Tazminat İstemi	Red + Kabul	-	Bozma	Kabul	Maddi zararın tespit edilebilir olması nedeniyle yeniden bir değerlendirme yapılması
87	HMB TÜRMOB	15/2065 15/1784	Maddi Manevi Tazminat İstemi	Kabul	-	Bozma	-	Kısmen kabul kısmen red kararı verildiği için avukatlık vekâlet ücretinin buna göre değerlendirilmesi
88	HMB TÜRMOB Ankara SMMM Odası	16/5098 18/1558	Maddi Manevi Tazminat İstemi	Red	Onama	-	Red	Maddi ve manevi olarak herhangi bir zarara uğramadığı anlaşıldığından

¹³ Danıştay'ın 2008/955 E., 2008/4320 K. sayılı karar düzeltme kararı ile ilk derece mahkemesi kararı esas yönünden onaylanmış, vekalet ücreti kısmından usul yönünden bozulmuş olup bu husus tabloya işlenmemiştir.

Tablo 9'un Devamı. Tam Yargı Davasına Konu Olan Kararlar

89	TÜRMOB Kocaeli SMMM Odası	20/1477 20/1166	Maddi Manevi Tazminat İstemi	Red	Onama	-	Red	Dava açma süresi geçirildikten sonra açılan davanın süre aşımı nedeniyle esasının incelenmesine olanak bulunmadığı
90	HMB TÜRMOB Amasya SMMM Odası	10/668 11/253	Maddi Manevi Tazminat İstemi	Red	-	Onama	Red	Meslekten çıkarma cezası esas yönünden değil usul yönünden iptal edildiğinden dolayı
91	TÜRMOB İstanbul SMMM Odası	12/1124 14/440	Maddi Manevi Tazminat İstemi	Red	-	Onama	Red	Dava açma süresi geçirildikten sonra açılan davanın süre aşımı nedeniyle esasının incelenmesine olanak bulunmadığı

Meslekten çıkarma cezalarından tam yargı davalarına konu teşkil eden 8 (sekiz) mahkeme kararına erişilmiştir. İdare mahkemelerince verilen kararların gerekçelerine bakıldığında tam yargı davasına konu olabilecek bir zararın olayda bulunmaması, tam yargı davasının süresinde açılmaması, idarenin tazminata konu olabilecek bir kusurunun bulunmaması, yargılamada yapılan usul yanlışlığı gibi konulardan dolayı davaların reddedildiği anlaşılmaktadır. Bir davada ise meslek mensubunun mesleki faaliyetini yerine getiremediği süre dikkate alınarak, maddi zararının bulunduğu kabul edilerek tam yargı davası kabul edilmiştir.

Meslek mensuplarının meslekten çıkarma cezası nedeniyle uğradıkları maddi veya manevi zararlarının tazmini yönünden tam yargı davası açarken hak kaybına uğramamaları açısından dava açma süresi başta olmak üzere usul kurallarına riayet etmeleri, meslek odalarının da ileride bu tür davalar ile karşılaşmaması açısından disiplin soruşturmalarını dikkatli ve özenli yürütmeleri gerektiği söylenebilir.

Tablo 10. İptal ve Tam Yargı Davalarının Genel Değerlendirme Sonuçları

İdari Dava Türü	Davacının Talebi	Nihai Karar Olarak Verilen Disiplin Cezalarının Meslek Mensubunun		Nihai Kararı Tespit Edilemeyen/Olmayan		Toplam
		Lehine Sonuçlanan (28)	Aleyhine Sonuçlanan (53)	Tespit Edilemeyen (3)	Ön Koşul/Esasa Konu Olmayan (7)	
İptal Davası	Disiplin Cezasının İptali	27	26	2	5	60
	Temyiz ve Yürütmeyi Durdurma	-	23	-	-	23
Tam Yargı Davası	Maddi Manevi Tazminat	1	4	1	2	8
Toplam		28	53	3	7	91

Araştırmaya konu olan 91 (doksan bir) mahkeme kararının genel olarak sonuçları Tablo 10'da yer almış olup genel değerlendirme sonuçları aşağıdaki gibidir.

✓ 60 (altmış) iptal davası talebinin; 26 (yirmi altı)'sı meslek mensubunun aleyhine 27 (yirmi yedi)'si meslek mensubunun lehine sonuçlanmıştır. Ayrıca, Tablo 7'de yer alan açıklamalar doğrultusunda Danıştay'ın son içtihat değişikliği dikkate alınarak yapılacak olan değerlendirme sonucunda meslek mensubu lehine sonuçlanan dava sayısının daha yüksek olacağı düşünülmektedir. 2 (iki) kararın nihai durumu tespit edilememiş olup 5 (beş) karar ise iptal davası ön koşulları yönünden değerlendirilmiş esas incelemesine konu olmamıştır.

✓ 23 (yirmi üç) iptal davasında talep edilen temyiz ve yürütmeyi durdurma talebinin tamamı ilgili meslek mensuplarının aleyhine sonuçlanmıştır.

✓ 8 (sekiz) tam yargı davasında talep edilen maddi manevi tazminat talebinin 1 (bir)'i meslek mensubunun lehine 4 (dört)'ü aleyhine sonuçlanmış olup 1 (bir) tam yargı davası da kabul edilen yargı kararı ile bağlantılı olduğu için tablo bütünlüğü açısından nihai kararı tespit edilemeyen bölümde belirtilmiştir. Yine 2 (iki) tam yargı davası da süresinde açılmadığı için ön koşullar yönünden değerlendirilerek esas incelemeye geçilmeden sonuçlanmıştır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Tanımlanmış ve kabul edilmiş her meslekte olduğu gibi muhasebe meslek mensupları da mesleklerini ifa ederken belirli bir mevzuat doğrultusunda hareket etmek zorundadır. Mevzuat hükümlerine aykırı hareket eden meslek mensuplarına da önceden belirlenmiş olan ilke ve kurallar çerçevesinde bir yaptırım uygulanmaktadır. Bu araştırmada da muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarından olan *meslekten çıkarma* cezalarına karşı açılan iptal ve tam yargı kararları araştırılmış olup aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır;

✓ Meslek mensuplarının idari yargılama usulüne riayet ederek davalarını takip etmeleri, idare mahkemelerince aleyhlerine verilen kararların kanun yolu ile incelenmesini sağlamaları ve hak kaybı yaşamamaları yönünden açılan davalarda harç ve posta giderlerinin eksiksiz yatırılması gerektiği,

✓ Meslek mensuplarının idari yargılama usulüne riayet ederek açacakları iptal davalarında yetkili idare mahkemesine dava açmalarının yargılamayı hızlandıracığı ve davanın esastan incelenmesine geçilmesine katkı sağlayacağını dikkate almaları,

✓ Meslek mensuplarının haklarında verilen meslekten çıkarma cezalarına karşı yargı yoluna başvurabilmeleri yönünden dava açma süreleri içerisinde davalarını açmalarının hayati önem taşıdığı, bu sürelerin hak düşürücü süreler olup süre yönünden davanın reddedilmesi durumunda tekrar dava açılmayacağı,

✓ Meslek mensuplarının kendilerine yönelik kesinleşen ve icrai özellik taşıyan idari işleme yönelik dava açmaları gerektiği,

✓ Yargı mercilerinin meslekten çıkarma cezasına yönelik açılan iptal ve tam yargı davalarında içtihat oluşturmalarında ve uygulamalarında hukuki bir sorun bulunmamakla birlikte, içtihat değişiklikleri nedeniyle kişilerin hak kaybına uğrama ve mağduriyet yaşayabilme durumları da dikkate alınarak içtihat değişikliklerinin daha dikkatli yapılmasının gerektiği,

✓ Meslekten çıkarma disiplin cezalarına yönelik disiplin soruşturmalarında Odalar tarafından gerekli dikkat ve özenin gösterilmediği, soruşturma konusunda yeterli araştırma ve incelemelerde bulunulmadan karar verildiği,

✓ Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yapmalarına engel teşkil eden ve doğrudan özel hayatı etkileyen meslekten çıkarma disiplin cezası yönünden disiplin soruşturması yürüten kişi/kişilerin kesin ve somut delillerle hareket edip eksiksiz bir soruşturma yaparak disiplin cezalarının verilmesini sağlamalarının zorunlu olduğu,

✓ Soruşturma yürütücülerinin soruşturmaların şekil şartlarına uymasının ve meslek mensuplarına mevzuatta bulunan savunma sürelerini vermesinin disiplin cezalarındaki isabet oranını artıracacağı,

✓ Meslek mensuplarına yönelik disiplin soruşturmalarının etkin, dikkatli ve özenli yürütülmesinin hem meslek odaları hem de meslek mensupları açısından önemli olduğu ve disiplin işlemlerinde hassasiyetli bir yaklaşım gösterilmesinin uygun olacağı,

✓ Meslekten çıkarma disiplin cezasının tanımlandığı meslek kanunu ile bu kanuna dayanak olarak çıkartılan disiplin yönetmeliğinde yer alan meslekten çıkarma disiplin cezasına ilişkin düzenlemenin üst hukuk normuna aykırılık oluşturması ve normlar hiyerarşisine uymaması nedeniyle bu husustaki mevzuat aykırılığının giderilmesinin yerinde olacağı,

✓ Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini sonlandıran ve özel hayatına önemli ölçüde etki eden meslekten çıkarmaya yönelik disiplin cezaları yönünden ileride telafisi güç veya imkânsız zararların doğmasını önlemek açısından yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına yönelik taleplerin daha dikkatli bir şekilde değerlendirilmesinin gerektiği,

✓ Meslek mensuplarının meslekten çıkarma cezası nedeniyle uğradıkları maddi veya manevi zararlarının tazmini yönünden tam yargı davası açarken hak kaybına uğramamaları açısından dava açma süresi başta olmak üzere usul kurallarına riayet etmeleri, meslek odalarının da ileride bu tür davalar ile karşılaşmaması açısından disiplin soruşturmalarını dikkatli ve özenli yürütmeleri gerektiği tespit edilmiştir.

Genel olarak, sayılan araştırma sonuçlarından hareketle yapılan görüş ve önerilerin ilgili Odalar adına soruşturma yürüten disiplin kurulları, soruşturma kurullarında görev alan yürütücüler ve soruşturmalara taraf olan meslek mensuplarınca dikkate alınması; verilen kararların isabet oranını artıracacağı, tarafların kişi ve kurumlara olan aidiyet bağını güçlendireceği ve açılacak davaların sayısını azaltacağı düşünülmektedir. Yapılan araştırma, disiplin yönetmeliğinde yer alan 5 (beş) disiplin cezasından sadece bir ceza türünü kapsamaktadır. Yapılacak olan sonraki araştırmalarda diğer ceza

türlerinin de araştırmalara dâhil edilerek elde edilen sonuçların, bu araştırmanın sonuçları ile karşılaştırılması ve diğer ceza türlerinde de çıkacak sonuçların kanun koyucuya, idari mevzuat düzenleyicilerine, soruştırmalarda taraf olan kişilere, kurumlara ve literatüre katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

AUTHORS' DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- İK, TA; Yazı Taslağı- İK, TA; İçeriğin Eleştirel İncelemesi-İK, TA; Son Onay ve Sorumluluk- İK, TA.

AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- İK, TA; Drafting Manuscript- İK, TA; Critical Revision of Manuscript- İK, TA; Final Approval and Accountability- İK, TA.

KAYNAKÇA

- Akın, O., & Özdaşlı, K. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uymaları gereken etik ilkelere uyma düzeyine yönelik meslek mensupları ile meslek yüksekokulu muhasebe bölümü öğrencilerinin algıları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (Temmuz 2014), 59-74.
- Aslan, Ü., & Özdemir, G. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının 2009- 2019 yılları arasındaki durumu üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), 162-175.
- Banar, K., & Aslan, Ü. (2009). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları üzerine bir araştırma (2000–2008 dönemi). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 44, 91-110.
- Çağlayan, R. (2020). İdari yargılama hukuku (12. Baskı). *Seçkin Yayıncılık*, Ankara.

- Dursun, G.D. (2019). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının cinsiyet ve mesleki unvan açısından analizi: 2008-2017 dönemi. *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, 111, 387-402.
- Ekeril, V. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının etik-disiplin ilişkisi ve yıllar itibariyle disiplin cezası analizi: 1993-2015. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(22), 363-402.
- Gül, M. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının 2000–2019 yılları itibariyle almış oldukları disiplin cezalarının analizi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 8(68), 933-941.
- Gül, H. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının kayıtlı olunan oda, unvan ve cinsiyet açısından değişimi: 2001-2015 dönemi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3), 44-62.
- Gözler, K., & Kaplan, G. (2011). İdare hukuku dersleri. *Ekin Kitapevi Yayınları*, Bursa.
- Karabınar, S., & Çevik, Z. (2018). Bir muhasebe meslek odasında 2008-2013 yıllarında verilen disiplin cezalarının yapısal analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 77, 69-90.
- Korukoğlu, A. (2020). TÜRMOB disiplin kurulunca alınan kararlara ilişkin bir araştırma: 2011-2019 dönemi. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 73-96.
- Yaşar, A. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki kurallara duyarlılığının cinsiyet yönünden karşılaştırılması: 2001-2015 disiplin cezaları yönünden bir inceleme. *Journal of Human Sciences*, 13(2), 3413-3428.
- Kıral, B. (2020). Nitel Bir Veri Analizi Olarak Doküman Analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 170-189.
- Sak, R., Sak, İ.T.Ş., Şendil, Ç.Ö., & Nas, E. (2021). Bir araştırma yöntemi olarak doküman analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1), 227-250.

Mevzuat

- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği.