



MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK-DİSİPLİN İLİŞKİSİ VE YILLAR İTİBARIYLA DİSİPLİN CEZASI ANALİZİ: 1993-2015

Vedat EKERGİL*

Öz

Muhasebe mesleği, son 30 yıldır yeniden yapılanmaktadır. Bu süreçte, etik ve disiplin cezası sistemini kurumsal düzeyde yerine getirilmeye çalışılmış, mesleğin itibarını koruma ve yükseltmeye yönelik adımlar itinayla atılmıştır. Meslek mensuplarına; kınama, uyarma, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma, staj iptali ve yeminli sıfatını kaldırma disiplin cezaları verilebilmektedir. Kınama ve uyarma cezaları dışındaki cezalar Resmi Gazetede yayımlanmakta ve 1993-2015 döneminde 1330 meslek mensubuna 1645 disiplin cezası verildiği görülmektedir. Çalışmada meslek mensuplarının disiplin cezaları; unvan, disiplin cezası türleri, cinsiyet, coğrafi bölgeler ile tek ve birden fazla ceza verilen meslek mensupları yönlerinden incelenmiştir. Araştırmada betimleyici araştırma yöntemi kullanılmıştır. 1993-2015 yılları arasında meslek mensuplarının aldığı disiplin cezalarının durumu betimlenmiştir. İlgili dönemde; en fazla sayıda SM'lerin disiplin cezası aldığı, Marmara bölgesinin tüm bölgeler içinde en büyük paya sahip 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 gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe mesleği, mesleki etik, disiplin ceza türleri, kadın meslek mensupları disiplin cezası.

* Doç.Dr. Anadolu Üniversitesi, İİBF, vekergil@anadolu.edu.tr

THE ETHICS-DISCIPLINE RELATION FOR THE ACCOUNTING PROFESSIONALS AND THE ANALYSIS OF DISCIPLINE SENTENCES THROUGH: 1993-2015

Abstract

Accounting profession is being reconstructed for nearly 30 years. During this period, ethics and disciplinary penalty are performed institutionally and steps for retaining the reputation of the accounting occupation and raising the reputation are being carried on. Discipline penalties such as condemnation, reprimand, temporarily suspension, ostracism from profession, cancelling of the internship and removal of the sworn title can be performed for the professionals. Penalties except condemnation and reprimand are promulgated in Official Journal and during the period of 1993-2015, 1645 discipline penalties are sentenced to 1330 accounting professionals. In this study, the discipline penalties of the accounting professionals are examined from the perspective of their titles, types of the sentences, gender, geographic regions. Descriptive research was carried out in this study. The availability of disciplinary action taken by members of the profession in the years 1993-2015 was described. As a result, it is figured out that within the mentioned period public accountants the maximum number of received disciplinary punishment of SM, which have the largest share in all regions of Marmara, women should disciplinary sanctions both as professionals in terms of a very small number, a time penalty given to professionals of the total criminal consequences as in the 87% level in the Institution it has been reached.

Keywords: *Accounting profession, professional ethics, types of disciplinary penalties, the disciplinary punishment of women professionals.*

1. GİRİŞ

Muhasebe mesleğinin karşı karşıya olduğu en büyük soru etik kavramının ve değerlerinin öğretilmesinin mümkün olup olmadığıdır. Bir insanın dünyaya gelirken yerleşik bir etik zihin ve etik ruh ile gelmediği bir gerçektir. Bu olgu kişinin hayatına zamanın belirli noktalarında telkin edilmektedir. Yani, bir kişinin etik değerlerinin yaratılma süreci; aile, toplum, okul, meslektaşları ve meslek kuruluşları gibi hayatın farklı aşamalarında gerçekleştirilmektedir. Bu durum tüm muhasebe mensupları için de geçerlidir.

Günümüzde muhasebe şirketlerinin karıştığı skandallar sonucunda, muhasebe dünyası bir kez daha muhasebe mesleğinin arkasındaki etik sorunlara odaklanma çabası içindedir. Kurumsal ve toplumsal çökmeler, toplumda muhasebe mesleğine karşı negatif bir enerjiyi yaymaktadır. Böylece, bir meslek olarak muhasebenin imajını iyileştirmek ve sahte (hileli) muhasebe yapısını önlemek için, muhasebe firmaları ve aynı zamanda devletler muhasebe mesleğine ilişkin çeşitli etik düzenlemelerine hız vermektedir. Bu sayede muhasebe meslek mensuplarında etik ruhu yaratmaya çalışmaktadır. Meslek kuruluşları ise, üyelerinde meslek etiğini Etik Kodları aracılığıyla standartlaştırmaya çalışmaktadır (Das Gupta, 2014: 115).

Etik, bir insanın davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür. Kişilerin nasıl davranması gerektiğini gösteren etik; görev ve sorumluluklara esas olan bir davranış kuralına ya da disipline işaret etmekte ve bir kişinin neyi yapmayı neyi yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir (Kutlu, 2008: 146). Uluslararası ve ulusal kuruluşların yayımlanmış olduğu etik ve disiplin kuralları ile kişi hak ve özgürlükleri, kamu düzen ve güvenliği, hukuk devleti, kamu sağlığı ve çevre, toplum barışını korumak ve suç işlenmesini önlemek amaçlanmaktadır.

Luca Pacioli'den günümüze muhasebe etiği ve disiplin kararlarına yönelik birçok çalışma gerçekleştirilmiştir. Araştırmaların çoğunda muhasebe uzmanlarının işletmelerin finansal yapısının etik beklentileri olduğu ifade edilmektedir. Mesleğe kabul edilinceye kadarki dönem ile mesleği icra edenlere yönelik birçok etik çalışmada; etik davranışları, bilişsel ahlak düzeyleri, cinsiyet, deneyim, eğitim düzeyi, yaş, hizmet içi eğitim düzeyleri, eğitici-öğrenci ilişkileri, eğitimcilerin etik düzeyi gibi konularda muhasebe etiği birçok boyutta incelenmiştir (Karcher, 1996;Loeb, Spring 1990; Engle ve Smith, 1990; Langenderfer, 1993; Ammstrong, Ketz ve Owsen, 2003; Hurtt ve Thomas, 2008; Abdolmohammadi ve Baker, 2007; Dunn, 2006; Thomas, 2012; Buckhoff ve Wilson. 2008).

Ayrıca sosyal muhasebe anlayışının geliştiği ve muhasebe mesleğinin bilişsel ahlaki gelişimi gibi kişisel faktörlere odaklanan çalışmalara da yer verilmiştir (Ponemon, 1992; Lamp ve Finn 1992; Warming-Rasmussen ve Windsor, 2003). Muhasebe meslek mensuplarının etik karar alma modelleri (Flanagan ve Clarke, 2007), sunulan hizmetlerde etik davranış (Ponemon, 1995), etik kodlarına yönelik düzenlemeler ve etik kurumlarının işleyişi (Mintz, 2014; Sakarya ve Kara, 2010; Demir, 2015), meslek mensuplarının etik yargı düzeyleri (Angay Kutluk ve Ersoy, 2011) gibi çalışmalar bulunmaktadır.

Muhasebe etiğinin bu kadar yoğun araştırıldığı literatürde, etik olmayan davranışlar sonucunda ortaya çıkan disiplin cezalarındaki yıllar itibariyle değişimine yönelik analizler hemen hemen yok denecek düzeydedir. Ayrıca ülkelerin uyguladıkları disiplin kuralları ve süreçleri de ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

O'Dwyer ve Canning (2007), İrlanda'daki muhasebe mesleğinde şikâyet etme süreci yapısı incelenmektedir. Parker (1994) Avustralya meslek disiplin prosedürlerinin belirlenmesinde, muhasebe mesleğinin çıkarlarını koruması için

araştırılan etik kodların rolünü araştırmaya çalışmıştır (Parker, 1994:512). Bédard (2001) kamu katılımı ve denetiminde Kanada devleti tarafından düzenlenen muhasebe meslek disiplin faaliyetlerinin kamu yararını koruma düzeyini araştırmıştır. Dava sonucunda muhasebe mensubu beraat etmiş olsa bile, adına sürülen lekenin devam etme riski söz konusu olabilir. Ama böyle bir durumda bile, mensuptan ziyade kamu yararının üstünlüğünün ön planda tutulması gerekmektedir. Garmilis ve Stokes (2007)'in yaptığı çalışmada Fransa ve ABD muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının süreci karşılaştırılmaktadır. Çalışmada; muhasebe mesleğinin kurumsallaşması, disiplin kanunlarının oluşumu, disiplin süreçlerinin özellikleri, davanın açılması, temyiz olanağı, disiplin mahkemelerinin işleyişi, disiplin cezası türleri her iki ülke içinde ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bañada-Hiréche ve Garmilis (2015) muhasebe mesleğinin etik yargısını kurumsal disiplin çerçevesinde incelemiştir. Bu incelemeyi yine Fransa ve ABD karşılaştırmasına dayandırmaktadır. Çalışmada kültürel farklılıklardan kaynaklanan ulusal faktörlerin söz konusu olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca iki ülke arasındaki disiplin cezası incelemeleri 1994-2006 dönemindeki veriler göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmektedir.

Çalışmada, 1993-2015 döneminde Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının disiplin cezalarına yönelik bir durum analizinin yapılması amaçlanmaktadır. Muhasebe mesleğinin yaklaşık 30 yılda gerçekleştirdiği kurumsallaşma sürecinde büyük adımlar atılmıştır. Ancak bu sürecin başlangıcında 27.000 meslek mensubu, mesleğe giriş şartlarını taşımadan önceki dönemden devralınmıştır. TÜRMOB'un, kurullarını kurma ve yönetmeliklerini yürürlüğe koyma sürecinde Serbest Muhasebeciler mesleğe alınmaya devam etmiştir. Bu bağlamda araştırmanın iki temel problemi söz konusudur: Bunlardan ilki; *TÜRMOB ve teşkilatının meslek etiğinin standartlaştırılması ve meslek mensuplarının bu konuda eğitim verilmesi disiplin cezalarının azalmasına katkı sağlamış mıdır?* İkincisi ise; *1993-2015 dönemlerinde faaliyet gösteren*

muhasebe meslek mensuplarının unvan, cinsiyet ve coğrafi bölgenin disiplin cezası türleri üzerinde anlamlı bir farklılık yaratmakta mıdır?

1.1. Muhasebe İçin Etik Neden Önemlidir?

İş etiği, iş dünyasına ilişkin doğru veya yanlışları tespit etme ve doğru olanın tercih edilmesidir. Kişisel etik davranış ilkeleri; güvenilirlik, dürüstlük, tarafsızlık, adaletli davranmak, işini iyi yapmak, başkalarının zarar görmesini önlemek, başkalarının iyiliği için endişelenmek şeklinde sıralanabilir. Muhasebeciler, yöneticiler, avukatlar gibi mesleki etik davranış ilkelerinin temelinde; tarafsızlık, tam açıklama, gizlilik, dürüstlük, doğruluk, sözünde durma, sorumluluklarını yerine getirme, sadakat, adalet, başkalarına yardım etme, gerekli özeni gösterme, çıkar çatışmalarından kaçınma ve önlemek gibi çok hassas karakteristik özelliklere ve yeteneklere sahip olmak durumundadır (İşgüden ve Çabuk, 2006: 62).

Muhasebe mensupları da işletmenin diğer alanlarında olduğu gibi sıklıkla etik ikilemlerle karşılaşır. Bu ikilemler bazen basit ve kolay bir şekilde çözümlenir. “Gelir tablosunun alt bölümünde yer alan kâr-zararın en yüksek düzeyde olması”, “küresel rekabette karar almayı kolaylaştıracak yeterlilikte ve zamanında finansal bilgiye erişme” ve “sonuçları kısa sürede izleyebilme” gibi konularda işletme yöneticileri muhasebecilerini zorlamaktadır. Bu durum muhasebecilerin devlet-işletme-toplumun çıkarları arasında çatışmasına ve baskı altında kalmasına neden olmaktadır (Kieso, Weygnt ve Walfied, 2011: 17). Muhasebeciler doktorlar gibi müşterilerinin her türlü özel bilgilerine (TC kimlik/vergi nosu, banka hesap numaraları, şifreler) sahiptirler. Müşteriler ile muhasebeciler arasında öylesine bir güven söz konusudur ki, sadece müşterilerin bilmesi gereken bilgiler bile muhasebecilerle paylaşılabilir. Muhasebeciler, sahip oldukları bilgilerle ve çelişen çıkarlar karşısında müşterilerine isteyerek ya da istemeden zarar verebilir. Bu nedenle

muhasebeciler; müşterinin kendilerine duyduğu güveni suistimal etmeyerek, toplumun çıkarlarını kendi ve müşterisinin çıkarlarının önünde tutacak bir mesleki ahlak ilişkisi içinde olmak zorundadırlar. Bu durumda muhasebe mesleği, hem toplumun etik anlayışını düzenleyen hem de toplumun ekonomik gelişimini, gelir dağılımını, tasarruf politikasını doğru yapılandırılmasını sağlayan bir toplum beklisidir.

Muhasebe toplumun finansal yapısının sağlamlığını sağlayan bir meslektir. Finansal yapının aktörleri olan işletmelerden, toplum ve devlet; muhasebecilerin sunduğu finansal bilgileri, mesleki kanaatlerine dayalı kararları ve rehberliklerine sonsuz bir güven duymak istemektedir. Bu durum muhasebecileri buldukları konum gereği toplumda özel bir konuma taşımaktadır. Bu nedenle muhasebecilerden, mesleki olarak toplumun yasalarının ötesinde bir ahlaki davranış seviyesini korumaları ve sergilemeleri beklenir (Senaratne, 2011).

Meslek etiğiyle ilgili olan değerlerin bir kısmı vicdani kanaatlere dayanırken, bir kısmı da o işin bağlı bulunduğu oda, dernek, cemiyet, birlik vb. organizasyonlar tarafından düzenlenmiş yazılı kurallara dayanmaktadır. Subjektif olduğu için vicdani kanaatin yaptırımı diğerlerine göre çok daha hafif veya çok daha ağır olabilir. En üst seviyede ise yasalaşmış kurallar yer almaktadır. Türkiye’de muhasebe mesleğine ilişkin uluslararası etik kuralları meslek örgütleri tarafından kabul görmüştür. Meslek mensuplarının etik kuralları ihlal etmesi durumunda ise, yaptırımların yasalarca mesleki örgüt tarafından uygulanması emredilmektedir.

Bir toplumun ahlaki değerleri diğer toplumla uyuşmayabilir. Bir toplum için rüşvet, yolsuzluk gibi değerler yapılması doğal davranış modelleri haline gelmiş olabilir. Ancak uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin finansal piyasada söz sahibi olmasıyla birlikte, kültürel farklılıklar azalarak ortak etik değerler ön plana çıkmaktadır. Bu durum global etiği yerleştirmeye çalışan iş dünyasında, muhasebenin öneminin ve değerinin daha da artmasına neden olmaktadır.

1.2. Etik ve Disiplin İlişkisi

İnsan davranışlarının nasıl olması gerektiğini inceleyen etik, küreselleşen dünyanın sadece para kazanmaktan ibaret olmadığını göstergelerinden birisidir. Disiplin kurallarına aykırı davranışlara her ülkede ve her çeşit örgütte rastlamak mümkündür. Gerçek girişimciler, etik değerlere sahip bir muhasebecinin ne kadar kutsal olduğunu bilirler. İşletmeler iş yasaları çiğnemekten ve müşteri ilişkilerine zarar gelmesinden kaçınarak, etik değerlere bağlı kalmayı tercih etmektedir.

Tüm insanlar için geçerli toplumun genel etik standartları; insan ilişkilerinin yoğun yaşandığı, gizlilik, sadakat, adalet, dürüstlük gibi meziyetlerin ön plana çıktığı tıp, yargı ve muhasebe gibi meslekler için de öncelikli değerlerdir. Bu nedenle toplumun bu mesleklerden beklentileri çok daha yüksektir. İnsanlar bu meslekler tarafından sağlanan karmaşık hizmetlerin kalitesine güvenmeye ihtiyaç duymaktadır. Bu yüksek beklenti nedeniyle meslek etiği, etik kodları (mesleki davranış kuralları) ile standartlaştırılmaya çalışılmaktadır. Etik kodlar, devletlerin çıkardığı kanunların ve düzenlemelerin ötesinde kendi öz disiplin seviyelerini korumak ve sürdürmek için meslek üyeleri tarafından yaratılmış ve kabul görmüş kurallar bütünüdür. Bunlar şöyle sıralanabilir:

- Doğruluk ve dürüstlük,
- Güvenilir olma,
- Sadakat,
- Adalet,
- Başkalarına yardım etme,
- Başkalarına saygı gösterme,
- Vatandaşlık sorumluluğuna sahip olma,
- Mükemmeliyeti arama,
- Karşısındakinin güç durumundan yararlanmama,
- Yalan söylememe,
- Başkasının hakkını yememe,
- Acısı olanın acısını paylaşma,
- Dayanışma,
- Bireylerin eşitliğinin kabul edilmesi,
- Kaynakların adil dağıtılması.

Disiplin; sıkı düzen, yöntem, yol, yordam, eğitime, yol gösterme ve güdüleme anlamına gelmektedir. Meslek mensuplarının kendilerine verilen görevleri istekle yerine getirdikleri ve örgüt içinde yerleşik davranış ve disiplin kurallarına tam bir bağlılık gösterdikleri hallerde “örgüt içinde iyi bir disiplin vardır” denilebilir. İyi bir disiplin ise, yapıcı ve olumlu bir liderlik becerisi ile gerçekleştirilebilir (Cem, 1969: 821). Bu nedenle disiplin kavramını ceza ve cezalandırma sözcükleri ile eşanlamlı olarak düşünmek oldukça hatalı bir yaklaşımdır. Tanım içinde yer alan; “yol, yordam gösterme”, “eğitime” ve “güdüleme” kavramları disiplinin temelini oluşturmaktadır. Disiplin, “kurallar dâhilinde davranış eğitimi” ya da “doğru davranış ve hareketi geliştirmek için tasarlanmış talimatlar” anlamına gelmektedir. Aslında disiplin, sorumlu davranmayı öğretmek ve yönlendirmek amacıyla oluşturulan kurallardır. Meslek mensubunun bilgi toplaması, seçenekler ve sonuçlar aralarından toplum için en iyisini seçmesi, “iç disiplin”i ifade eder. İtaat ise bir dış disiplindir ve kişiler tarafından sorgulanmadan kabul edilir. Disiplin, cezalandırma değildir. Çünkü ceza, istenmeyen bir davranışı geçici bir süre engelleyebilir, ama meslek mensubuna nasıl davranması gerektiğini öğretmemektedir. Bu nedenle etik ve disiplin birbirine bağlı ve birbirini destekleyip bütünleştiren iki kavramdır. Etik ve disiplin ilişkisi TÜRMOB tarafından da aynı şekilde yorumlanmış olacak ki, 2014 yılında Odaların meslek mensuplarına “etik eğitimi” vermesi bir tebliğ ile hükmedilmektedir.

Meslek etiği ilkeleri uyulması gereken ilkeleri belirlediği gibi, yapılmaması gereken etik dışı davranışların da belirleyicisidir. Yazılı olmayan ahlak kurallarında, dini kurallarda ve mesleki etik yönergelerinde hem uyulması gereken kurallar hem de yapılmaması gereken kurallar yer almaktadır. Aslında bunların hepsi insan davranışlarının şekillendirilmesinde önemli birer etkidir. Böylece etik ilkeler, yapılması ve yapılmaması gereken davranışların sınırlarını da çizmekte ve disiplin kurallarının oluşmasını sağlamaktadır.

Disiplin cezalarının temel amacı, meslek mensubunu görevine bağlamak ve kamu hizmetlerinin en üst düzeyde yürütülmesini sağlamaktır. Kısaca disiplin cezaları; kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde gereğini yapmak, toplum yararını ve çıkarlarını ön planda tutmak, hiyerarşik düzen içinde uyumlu hareket etmek, tüm meslek mensuplarının meslek itibarını ve ilkelerini korumak, mensubu toplumun beklentileri doğrultusunda iyi yola yönlendirilmek amaçlarına yönelik düzenlemeleri ortaya koymak ve uygulamak için oluşturulur. Bu durumda etik bu amaçları yerine getirmeye yönelik kuralları oluştururken, disiplin cezaları kurallara uyulması için alınan önlemlerdir.

2. YÖNTEM

Araştırmada geçmişte kalan veya süregelen bir durumu mevcut şekliyle ortaya koymak amacıyla belgesel tarama gerçekleştirilerek betimleyici araştırma yöntemi yapılmıştır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2014:37). Araştırmanın konusu olan disiplin cezası verilmiş meslek mensuplarının sahip olduğu koşullar içerisinde ve dışarıdan hiçbir müdahale olmaksızın tanımlanmaya çalışılmaktadır. Böylece mesleki etik eğitimleri, etik sözleşmesi, disiplin yönetmelikleri gibi önleyici tedbirlere rağmen, disiplin cezalarında değişim yaşanmamasının nedenleri incelenmektedir. Ayrıca disiplin cezalarının 1993 - 2015 yılları arasında gerçekleşen değişim zaman serisi analizinden yararlanarak modellenmektedir.

2.1. Veri Toplama Araçları

1993-2015 dönemleri arasında 1330 meslek mensubuna verilen 1645 disiplin cezasının tümü araştırma kapsamına alınmıştır. Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları, ilgililere Maliye Bakanlığı tarafından Resmi Gazetede ilan edilmek suretiyle bildirilmektedir. Araştırmada, 1993-2015 dönemleri arasında muhasebe meslek mensuplarının disiplin cezalarının ilan edildiği ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 211 adet Resmi Gazete'deki birincil veriden yararlanılmaktadır. Bu kapsamda disiplin ceza türleri; geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma (GOMFA),

meslekten çıkarma (MÇ), yeminli sıfatının kaldırılması (YSK) ve staj iptali (Si) cezaları söz konusudur. Oluşturulan veri setinde; meslek odası, meslek mensubu unvanı, cinsiyeti, meslek mensubunun adı soyadı ve disiplin ceza türü, cezanın verildiği yıl, Resmi Gazete tarihi ve sayısı yer almaktadır. Meslek mensuplarının disiplin cezalarını karara bağlayan meslek odalarından ve TÜRMOB'dan 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu kapsamında farklı veriler de talep edilmiş, ancak odalardan ve TÜRMOB'dan Kanununun 7. maddesi uyarınca bilgi verilemeyeceği ifade edilmiştir. Bu nedenle çalışmada sadece Resmi Gazete'lerde ilan edilen verilerden yararlanılmaktadır.

1993-2015 dönemleri aralığında muhasebe meslek mensuplarının disiplin cezaları; ilgili Resmi Gazete'lerin "Çeşitli İlanlar"da "TÜRMOB Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden:" başlığında ilan edilmektedir. TÜRMOB ise web sayfasında "Disiplin Kurulu Kararları" başlığı altında 1993 yılından itibaren tüm disiplin cezalarını toplamaktadır. Araştırmada Resmi Gazete Sayıları, TÜRMOB'un web sayfasından yararlanılmış ve söz konusu web sayfasında tüm ilanların ve verilen disiplin cezalarının yayımlandığı varsayılmaktadır [<http://www.turmobil.org.tr/MBS/Default.aspx> (01.06.2015); <http://www.turmobil.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx> (3.3.2015); <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx#> (1.6.2015)]

2.2 Verilerin Analizi

Elde edilen veriler kontenjans tablolarında bir araya getirilmiştir. Kontenjans tabloları incelendiğinde gözlemlere düşen gözlem sayılarının beşten az olmasından dolayı ki-kare analizi yürütülmemiştir. Ayrıca meslek mensuplarının yıllar itibariyle disiplin cezası dağılımlarındaki artış ve azalışları gözlemleyebilmek için basit sabit indeks hesaplaması yöntemine gidilmiştir.

Meslek mensuplarının yıllar itibariyle disiplin ceza dağılımlarına ilişkin zaman serisi grafiği oluşturulmuştur. Yıllara göre disiplin cezalarının değişiminin modellenmesi

için doğrusal regresyon analizi yardımıyla regresyon denklemi hesaplanmıştır. Hesaplanan regresyon denklemi ve ilgili regresyon doğrusu çizilmiştir.

Zaman serisinde bir sapma olup olmadığını ve serinin belirli bir tarihten sonra farklı bir yapıya dönüp dönmediğini tespit etmek amacıyla değişim noktası analizi (change-point analysis) uygulanmıştır. Değişim noktasına bağlı olarak doğrusal regresyon modeli araştırması yapılmıştır. Doğrusal regresyon modeline bağlı serinin rassal bir yürüyüş olabileceği ve regresyon denklemi kullanımının uygun olmayabileceği kararına varılmıştır. Değerlerin rassal bir yürüyüş olup olmadığını anlamak için Phillips-Perron birim kök testi işlemi gerçekleştirilmiştir.

3. BULGULAR

Türkiye'nin yirmi birinci yüzyıla girerken yaşadığı gelişmeler, muhasebe mesleğini doğrudan etkilemiştir. 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı yasa ile TÜRMOB kurulmuş ve Birlik'in teşkilatlanma çalışmaları ve kurulların etkin bir şekilde çalışmaya başlaması, beş yıllık bir süreyi gerektirmiş. Bu nedenle bu süreçte TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilmiş bir disiplin cezasına rastlanılmamaktadır.

1989 yılında 16.000 civarında olan SM sayısı, 1993 yılında Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER)'nin kurulmasına kadar ki süreçte 25.000 ulaşmış ve 2008 yılındaki 5786 nolu Kanun yürürlüğe girdiğinde SM'lerin sayısı 28.999'dur (2008 Yılı TÜRMOB Çalışma Raporu). 2008 yılından sonra meslekte "Serbest Muhasebecilik" sınıflaması ortadan kaldırılarak "Özel SMMM Sınavları" ile SM'lerin SMMM'ye geçişine olanak tanınmıştır. Böylece SM'lerin yasal zeminde ortadan kaldırılması sağlanmaya çalışırken, SMMM'lerin nitelik ve davranış özelliklerinde belirsizlik yaratacağı düşünülmektedir. 1994 yılında meslek mensuplarının %60'ı SM iken, 2015 yılında %10 seviyesine gerilemiştir. Tablo 1'de meslek mensuplarının 1994 ve 2015 dönemlerine ilişkin sayısal bilgileri yer almaktadır.

Tablo 1. Türkiye'deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Gelişimi: 1994-2015

Unvan/ Cinsiyet	1994				2015			
	Kadın	Erkek	Toplam	Kadın%	Kadın	Erkek	Toplam	Kadın%
SM	1.748	23.337	25.085	%7	1.736	8.408	10.144	%17
SMMM	995	13.287	14.282	%7	24.469	61.271	85.740	%29
YMM	108	2.294	2.402	%4	351	4.334	4.685	%7
Toplam	2.851	38.918	41.769	%7	26.556	74.013	100.569	%26

Unvan	1994				2015			
	Bağımlı	Bağımsız	Toplam	Bağımlı%	Bağımlı	Bağımsız	Toplam	Bağımlı%
SM	13.631	11.454	25.085¹	%54	5.262	4.882	10.144	%52
SMMM	6.982	7.300	14.282	%49	39.367	46.383	85.750	%46
YMM	1.506	896	2.402²	%63	2.200	2.485	4.685	%47
Toplam	22.104	19.639	41.743	%53	46.829	53.750	100.579	%47

Unvan/ Eğitimet	1994				2015			
	L.Öncesi	Lisans	L. Üstü	Toplam	L.Öncesi	Lisans	L. Üstü	Toplam
SM	16.602	8.386	97	25.085	7.142	2.952	50	10.144
SMMM	162	14.066	54	14.282	11.458	70.132	4.150	85.740
YMM	0	1.770	632	2.402	0	3.682	1.003	4.685
Toplam	16.764	24.222	783	41.769	18.600	76.766	5.203	100.569
	%40	%58	%2	%100	%19	%76	%5	%100

	Akdeniz	Ege	Marmara	Karadeniz	İç Anadolu	Doğu Anadolu	G. Doğu Anadolu	Toplam
SM	%12,4	%15,5	%37,9	%7,9	%20,5	%2,0	%3,8	%100
SMMM	%9,7	%12,2	%50,5	%4,4	%18,3	%1,6	%3,2	%100
YMM	%4,9	%8,9	%51,1	%0,0	%32,5	%0,0	%2,6	%100
Toplam	%9,8	%12,4	%49,2	%4,6	%19,2	%1,6	%3,2	%100

Kaynak:Özbirecikli, 2009: 83; Güvemli, 2009: 10; Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 153; <http://www.turmob.org.tr/TurmobilWeb/Istatistikler.aspx> (10.1.2016)

¹ Mustafa A. Aysan'ın "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi" isimli makalesinde yer alan 1996 yılı verilerinden yararlanılarak hesaplanmıştır.

² Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 154

Cinsiyetleri bakımından meslek mensupları sınıflandırıldığında; 1994 yılında toplam meslek mensubunun sadece %7'si kadın iken, 2015 yılında bu oran %26'ya çıkmıştır. Bu durum kadınların mesleğe karşı olan ilgisinin arttığını göstermektedir. 1994 yılı ile 2015 yılındaki meslek mensuplarının cinsiyet durumları karşılaştırıldığında, kadın SM'lerde neredeyse oransal bir değişimin yaşanmadığı belirlenmektedir. Ancak erkek SM'lerde %64'lük bir azalma (ölüm, istifa, sildirme veya SMMM olma gibi nedenlerle olabilir) gerçekleştiği ve SM statüsünden çıktıkları tespit edilmektedir.

Meslek mensuplarının çalışma şekline göre bağımlı veya bağımsız (serbest) çalışabilme olanakları söz konusudur. Tablo 1 incelendiğinde, 1994 yılında toplam meslek mensuplarının %53'ü bağımlı olarak bir işyerinde çalışırken, 2015 yılında bu oranın %47'ye gerilediği görülmektedir. Ancak 2015 yılı itibariyle bağımlı SM'lerin sayısı hâlâ bağımsız SM'lerin sayısından fazladır.

1989 yılında yürürlüğe konulan 3568 nolu Kanunun meslek mensubu olma şartları incelendiğinde, mesleği yürütmekte veya yürütebilecek olanları kucaklayacak bir yasal düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Her ne kadar Kanuna göre; SMMM olmak için en az lisans mezunu olmak, iki yıl SMMM veya YMM yanında staj yapmak ve SMMM sınavını kazanmak şartları yer almış olsa da, en az 8 yıl Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ve öğretim üyeleri veya görevlileri staj yapmaksızın SMMM unvanı almışlardır. Ayrıca önlisans mezunları (5A/a bendinde sayılan alanlarda) 4 yıl, ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezunları 6 yıl staj şartını yerine getirmeleri durumundan sınavsız SM unvanı alabilmektedir. Ayrıca vergi denetmenleri, kamu kuruluşlarında veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine sahip olanlar ve öğretim üyelerinin hizmet süreleri staj olarak kabul edilmiştir. 3568 nolu Kanun yürürlüğe girdiğinde muhasebe mesleğini icra etmekte olanlar da sınavsız bir şekilde mesleğe kabul edilmiştir. Yasal düzenlemeye ılımlı geçme çabaları; SM'lerin %0,3'ünün sadece okur- yazarlığı olanlardan ve %63'ünün ilköğretim ve lise dengi okullardan mezun olanlardan kabul edilmesine neden olmuştur. Ayrıca Tablo 1'de görüldüğü gibi 162 kişi de eğitim açısından SMMM olma koşullarına sahip olmamasına rağmen, SMMM olarak kabul edilmiştir. Mesleğin yasallaştığı dönemden bugüne kadar, 26 yıllık süreçte, eğitim anlamında büyük bir yol katedildiği anlaşılmaktadır. Ancak bugün bile, SMMM unvanına sahip ancak eğitim düzeyi lisans öncesi diplomaya sahip 11.458 SMMM'nin olması Birlik'in daha fazla önlem alması gerektiğini göstermektedir.

Meslek mensuplarının faaliyet gösterdiği coğrafi bölgeler incelendiğinde, Marmara bölgesinin diğer tüm bölgelerdeki meslek mensubu sayısına sahip olduğu görülmektedir. Marmara bölgesini; %19,2 ile İç Anadolu Bölgesi, %12,4 ile Ege Bölgesi ve %9,8 ile Akdeniz Bölgesi izlemektedir. Bu bölgelerde öne çıkan iller incelendiğinde; İstanbul (%39,1), Ankara (%13,3), İzmir (%7,2), Bursa (%4,6), Antalya'nın (%2,8) toplam meslek mensubunun %67'sini oluşturduğu görülmektedir.

3.1. Yıllar İtibariyle Disiplin Cezaları

3568 Sayılı Kanun ile mesleğin disiplin kuralları 1989 yılından itibaren yasal zemine oturtulmuştur. 1989-2000 yılları arasında meslek mensuplarına etik ve disiplin kuralları sadece 3568 Sayılı Kanunla sağlanırken, 31 Ekim 2000 tarihinde 24216 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Disiplin Yönetmeliği ile disiplin kurallarının uygulanma detayları ortaya konulmuştur. Yönetmelik, 2007 yılında 26656 Sayılı ve 2015 yılında 29435 Sayılı Kanunla değişiklikler yapılarak güncellenmiştir. Ayrıca 2007 yılında 26675 Sayılı Resmi Gazete ile meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinden uyacakları etik ilkelere hakkında yönetmelik yayımlamıştır.

Meslek yasasına 1989 yılında kavuşan muhasebe mesleği 1994 yılına kadar, mesleğe giriş ve sınav esasları, TESMER'in kurulması, tutulacak defter ve kayıtlar ile meslek mensuplarının bildirme mecburiyeti, ücret esasları, çalışma esasları gibi birçok yönetmelikle kurumsallaşma sürecini tamamlamaya çalışmıştır. Birlik Disiplin Kurulu'nun kesinleştirdiği disiplin cezaları Maliye Bakanlığı tarafından Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. Resmi Gazete incelemeleri sonucunda ilk disiplin cezasının 1993 yılında yayımlandığı tespit edilmiştir.

Disiplin yönetmeliğinin amacı; tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek

mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri ve disiplin kurallarını belirlemektir. Bu amaçlara uymayan meslek mensuplarının disiplin ceza sayıları yıllar itibarıyla Tablo 2’de gösterilmektedir.

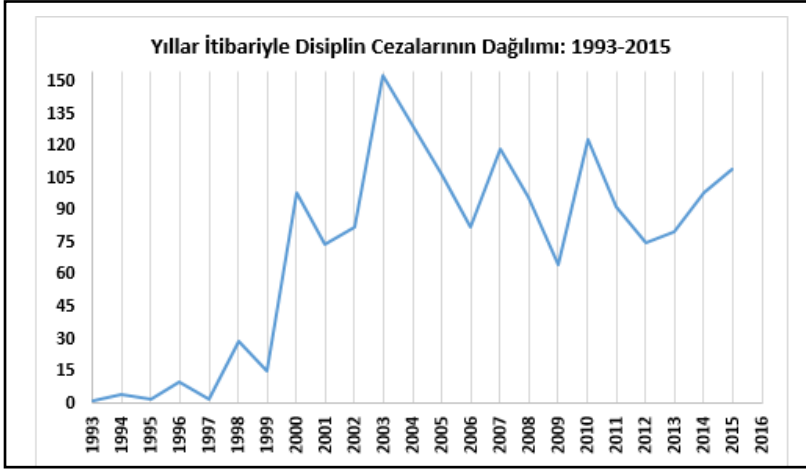
Tablo 2. Meslek Mensuplarının Yıllar İtibarıyla Disiplin Cezası Dağılımı

Yıllar /Ceza	Geçici Olarak Faaliyetten Alıkoyma			Meslekten Çıkarma	Staj İptali	Yeminli Sıfatını Kaldırma	Genel Toplam
	6 Ay	6-12 Ay Arası	12 Ay Ve Üstü				
1993	0	0	0	1	0	0	1
1994	2	0	0	2	0	0	4
1995	0	0	1	1	0	0	2
1996	4	0	3	3	0	0	10
1997	1	0	0	1	0	0	2
1998	12	0	7	10	0	0	29
1999	6	1	4	4	0	0	15
2000	48	0	31	15	4	0	98
2001	33	2	20	16	3	0	74
2002	25	3	29	19	6	0	82
2003	49	3	45	47	9	0	153
2004	23	2	40	63	2	0	130
2005	31	1	33	41	0	0	106
2006	29	1	27	25	0	0	82
2007	41	1	27	50	0	0	119
2008	40	3	28	25	0	0	96
2009	20	1	20	24	0	0	65
2010	43	3	36	41	0	0	123
2011	40	1	25	26	0	0	92
2012	31	3	26	15	0	0	75
2013	30	0	30	19	0	1	80
2014	28	1	35	31	0	3	98
2015	39	1	46	20	0	3	109
Toplam	575	27	513	499	24	7	1645
	%34,95	%1,64	%31,19	%30,33	%1,46	%0,43	%100

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKurulularKararlari.aspx> (03.03.2016); <http://www.turmob.org.tr/MBS/Default.aspx> (05.09.2015)

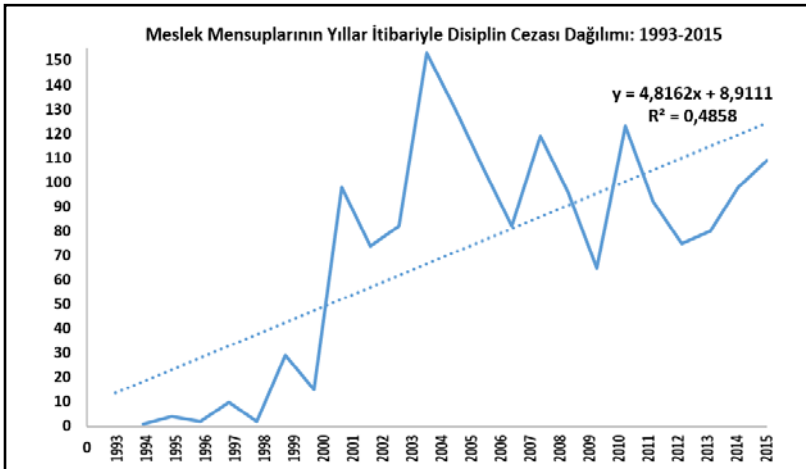
Tablo 2’de yıllar itibarıyla Odaların meslek mensuplarına vermiş olduğu ve Resmi Gazete ilan edilmiş disiplin cezaları, tür bazında yer almaktadır. Disiplin cezalarının 2000 yılından itibaren arttığı görülmektedir. Yıllar arasında en fazla disiplin cezası 2003 yılında verilmiştir. 1993-2015 dönemleri arasında en fazla

disiplin cezası %67,8 ile GOMFA cezasıdır. Bu cezayı %30,3 ile MÇ cezası izlemektedir. Meslek mensuplarının yıllar itibariyle disiplin ceza dağılımlarına ilişkin zaman serisi grafiği Şekil 1’de verilmektedir.



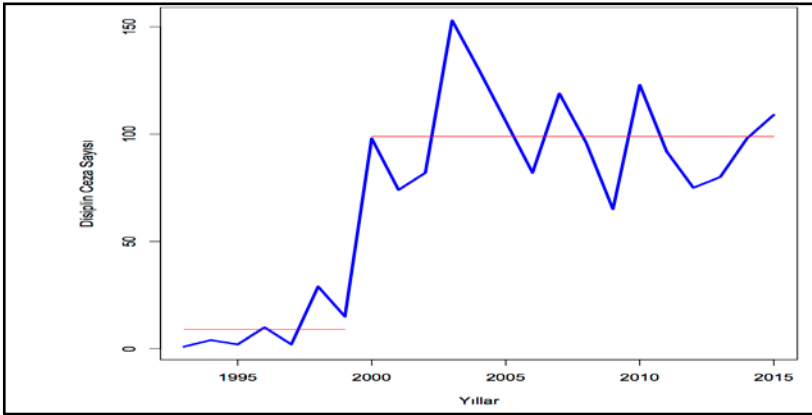
Şekil 1. Yıllar İtibariyle Disiplin Cezaları Zaman Serisi: 1993-2015

Yıllara göre disiplin cezalarının değişiminin modellenmesi için doğrusal regresyon analizi yardımıyla regresyon denklemi hesaplanmıştır. Hesaplanan regresyon denklemi ve ilgili regresyon doğrusu Şekil 2’de verilmektedir.



Şekil 2. Yıllara Göre Disiplin Cezalarının Modellenmesi:1993-2015

Şekil 2’de verilen regresyon doğrusu bize uzun dönemde artan bir trend olduğunu göstermektedir. Modele ilişkin belirlilik katsayısı 0,48 olarak hesaplanmıştır. Ancak grafik incelendiğinde 1993 ile 1999 aralığında yer alan veriler ile 2000 sonrasında yer alan veriler için iki farklı model olabileceği görülmektedir. Zaman serisinde bir sapma olup olmadığını, serinin belirli bir tarihten sonra farklı bir yapıya dönüp dönmediğini tespit etmek amacıyla değişim noktası analizi (change-point analysis) uygulanmıştır. Analiz sonucunda zaman serisinde bir tane değişim noktası olduğu dolayısıyla zaman serisinin iki farklı dönem olarak ele alınması gerektiği sonucu elde edilmiştir. Değişim noktası analizi sonucunda ortaya çıkan iki seri Şekil 3’te gösterilmiştir. Bu sonuçlara göre zaman serisinin 1993-1999 aralığının bir seri, 2000 ve sonrasında ise bir başka seri olarak ele alınması gerekmektedir.



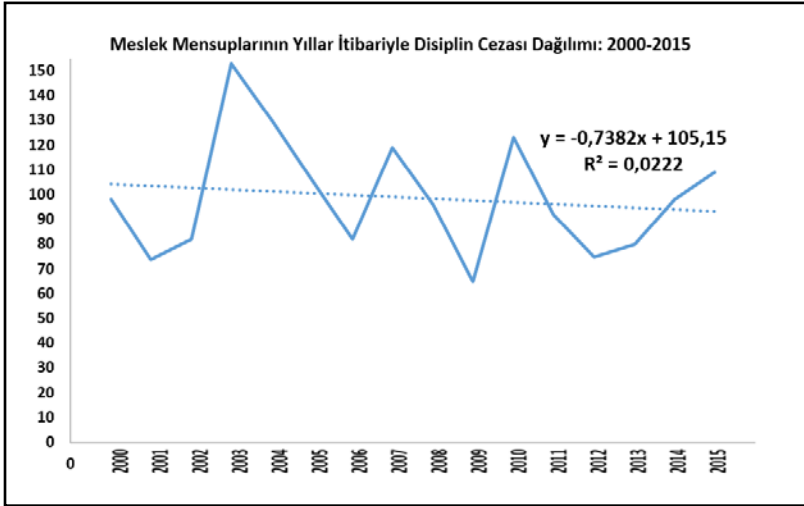
Yıllar	Ceza Sayısı	(Baz Yıl 1994)
1993	1	
1994	4	100
1995	2	50
1996	10	250
1997	2	50
1998	29	725
1999	15	375

Yıllar	Ceza Sayısı	(Baz Yıl 2000)
2000	98	100
2001	74	76
2002	82	84
2003	153	156
2004	130	133
2005	106	108
2006	82	84
2007	119	121

Yıllar	Ceza Sayısı	(Baz Yıl 2000)
2008	96	98
2009	65	66
2010	123	126
2011	92	94
2012	75	77
2013	80	82
2014	98	100
2015	109	111

Şekil 3. Disiplin Cezalarının Değişim Noktası Analizi Grafiği

2000 yılından sonraki değerler için yeni bir doğrusal regresyon modeli araştırması yapılmıştır. Analiz sonucunda elde edilen doğru denklemi ve tahmin edilen regresyon doğrusu Şekil 4'te verilmektedir. Şekil 4 incelendiğinde hesaplanan doğru denklemine göre belirlilik katsayısı değerinin 0,0222 gibi çok küçük bir değer olduğu görülmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan serinin rassal bir yürüyüş olabileceği ve regresyon denklemi kullanımının uygun olmayabileceği kararına varılmıştır. Değerlerin rassal bir yürüyüş olup olmadığını anlamak için Phillips-Perron birim kök testi işlemi gerçekleştirilmiştir. Test sonucunda elde edilen test istatistiği değeri -3,19 ve p değeri ise 0,12 olarak tespit edilmiştir. Bu değerlere göre 2000 sonrasında meslek mensuplarının yıllar itibari ile aldıkları ceza sayılarının rassal bir yürüyüş yapısına sahip oldukları söylenebilir.

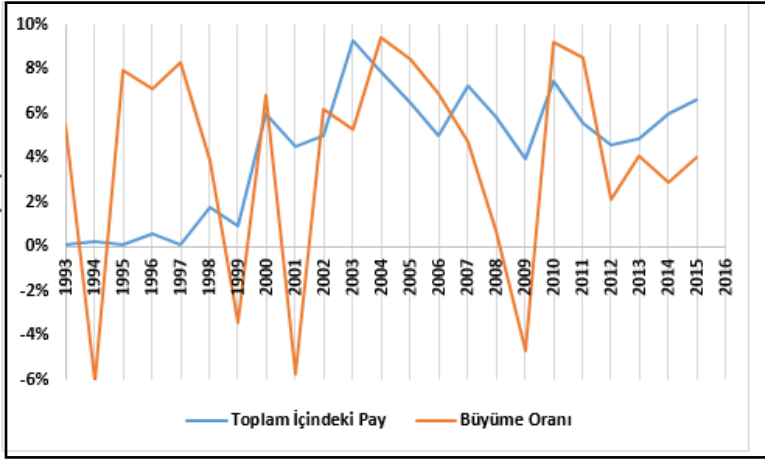


Şekil 4. Meslek Mensuplarının Disiplin Cezaları Modellemesi: 2000-2015

Tablo 2 incelendiğinde, meslek mensuplarına verilen cezaların bazı yıllarda aşırı yükselme eğiliminde ve bazı yıllarda ise düşme eğiliminde olduğu görülmektedir. Meslek mensupları hizmetlerini genellikle tüzel kişiliklere sunmaktadır. Bu nedenle de ister bağımlı ister bağımsız olarak faaliyetlerini yürütürler, her hâlükârda işletmelerle ilişki içindedir. İşletmeler ise, hem ulusal hem de

uluslararası ekonomik ve finansal olayların doğrudan etkisi altındadır. Ekonomik ve finansal krizler ise küreselleşmenin etkisi altındadır. Türkiye’de son 30 yılda iç ve dış kaynaklı çeşitli krizlerle karşılaşmıştır. Devlet ve işletmeler yaşanan krizlerden kurtulma çabası içinde yapısal yenilenme ve içsel sorunlara karşı önlem alma mücadelesinde, muhasebeciler üzerinde baskı kurmuşlardır. İşletmeler kriz sonucunda; yönetim kararlarında merkezileşme, hızlı karar verme baskısı, uyum yeteneğinin azalması, gerilimin artması, güvenin sarsılması ve beklenmeyen maliyetlerin artması ile karşı karşıya kalmışlardır (Titiz ve Çarıkçı, 2001: 205). Şekil 4’te görüldüğü gibi 2000 yılı sonrasında yeni bir serinin oluşmasının nedeninin, Türkiye’de yaşanan ekonomik ve finansal krizlerden kaynaklandığı söylenebilir. Meslek mensupları en fazla sayıda disiplin cezasını 2003 yılında almıştır. 2004 yılında ise meslekten çıkarılan meslek mensubu sayısı 63’tür ve bu değer yıllar içinde en fazla MÇ cezasının olduğu yıldır. Staj iptallerinin ise sadece 2000-2004 yılları arasında gerçekleştiği görülmektedir. Meslek mensupları, en az 6 ay ve en fazla 12 ay mesleki faaliyetlerden alıkonulabilmektedir. Bu cezanın en yoğun verildiği dönem de 2003 yılıdır.

Türkiye’deki ekonomik büyüme ile disiplin cezaları arasında ters bir ilişki olduğu Şekil 6’da gösterilmektedir. Ekonomik büyümenin eksi olduğu dönemlerin sonrasında disiplin cezalarında bir artış gerçekleşmektedir. Disiplin cezalarının bu yıllar arasında yoğunlaşmasının en önemli sebebi, ekonomik ve finansal kriz sonrasındaki sosyal çöküşün etkilerinin yansımaları olarak düşünülmektedir. Türkiye’deki ekonomik dalgalanmaların yaşandığı 1999-2001 ekonomik kriz, 2002-2003 Irak krizi, 2008-2010 uluslararası finansal kriz gibi dönemlerde, büyüme hızı ile disiplin oranları arasında ters bir ilişki söz konusudur.



Şekil 5. Disiplin Cezaları ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki

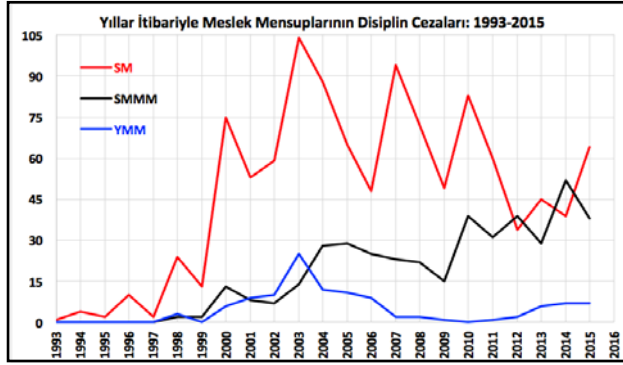
3.2. Meslek Mensubu Unvanı ve Disiplin Cezası İlişkisi

Yıllara göre disiplin cezalarının dağılımının yanında cezaların meslek mensubuna göre dağılımı son derece önemlidir. Tablo 3'te 1993-2015 dönemleri arasında aldığı disiplin cezaları meslek unvanı bazında gösterilmektedir.

Tablo 3. Meslek Mensuplarının Disiplin Cezası Dağılımı: 1993-2015

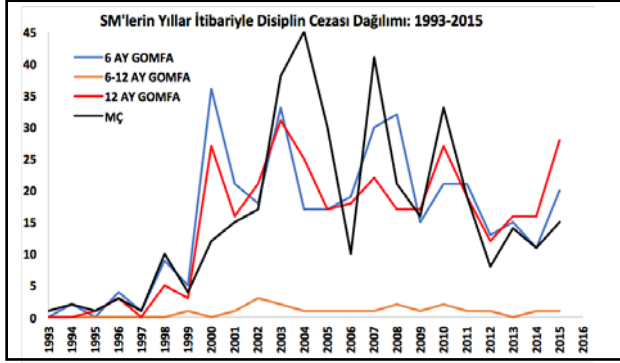
Unvan/ Ceza	Geçici Olarak Faaliyetten Alkoyma			Meslekten Çıkarma	Staj İptali	Yeminli Sfatını Kaldırma	Genel Toplam	Genel (%)
	6 Ay	6-12 Ay Arası	12 Ay Ve Üstü					
SM	%33 360	%2 20	%31 341	%34 367	%0 0	%0 0	%100 1088	%66,1
SMMM	%40 166	%1 6	%33 135	%26 109	%0 0	%0 0	%100 416	%25,3
STAJYER	%4 1	%4 1	%4 1	%4 1	%84 24	%0 0	%100 28	%1,7
YMM	%42 48	%0 0	%32 36	%20 22	%0 0	%6 7	%100 113	%6,9
GENEL TOPLAM	%35 575	%2 27	%31 513	%30 499	%2 24	%0 7	%100 1645	%100

Meslek mensupları arasında disiplin cezalarının %66,1'i Serbest Muhasebecilere verilmiştir. Bu durum Şekil 6'da verilmektedir.



Şekil 6. Yıllar İtibariyle Meslek Mensuplarının Disiplin Cezalarındaki Değişim

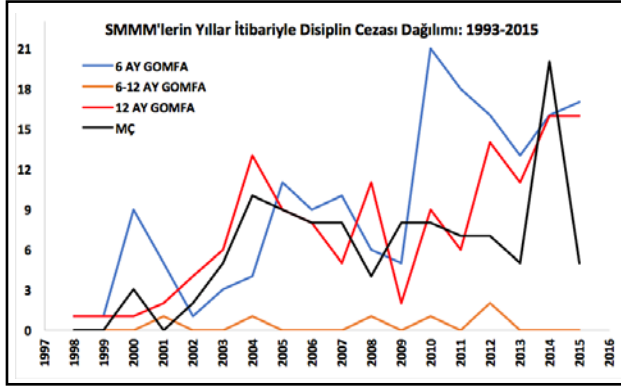
Özellikle 1999-2012 yılları arasında SM'lere verilen disiplin cezaları önemli boyutlara ulaşmaktadır. Tablo 1 incelendiğinde; 1994 yılında meslek mensuplarının %60'ı SM iken, 2015 yılında bu oranın %10'a gerilediği görülmektedir. Meslek yasası yürürlüğe konulduğunda meslek, SM'lerin hâkimiyetindeydi. Meslek mensuplarının mesleğe kabul edilmesinde bugünkü şartlar olmadığı için, herhangi bir etik standardı beklentisi de yoktu. Meslek yasasının yürürlüğe girdiği dönemde okuma-yazma bilmeyen SM'ler bile bulunmaktaydı. Mesleğin yasal bir kimliğe kavuşması ve hızla kurumsallaşması, Birlik'in nitelikli meslek mensubu talebinde ısrarlı olması, mesleğe giriş koşullarını yerine getirerek meslek mensubu olanlarının sayısındaki artışı, işletmelerin meslek mensuplarından mesleki faaliyetlerine yönelik beklentilerin artması ve Maliye Bakanlığı'nın e-devlet hizmetini yürürlüğe koyması ile SM'ler üzerinde baskının önemli ölçüde arttığı tahmin edilmektedir. Bu baskı ise büyük bir olasılıkla SM'ler üzerinde disiplin cezasında artışa neden olmuştur. Şekil 7'de, SM'lerin 1999-2012 döneminde en fazla sayıda MÇ cezası verildiği görülmektedir.



Şekil 7. Yıllar İtibariyle SM'lerin Disiplin Cezalarındaki Değişim

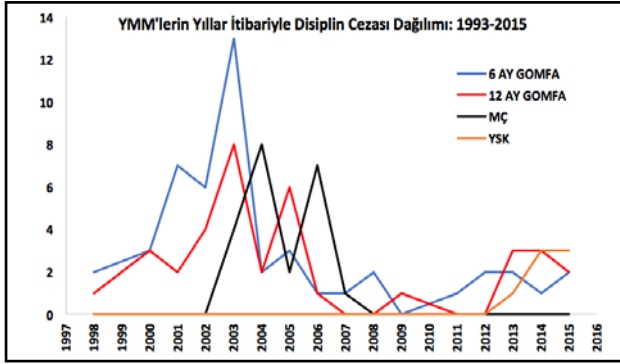
Meslek mensupları açısından bakıldığında geçici olarak faaliyetten alıkoyma cezalarında SM'lerin payı %64,7'dir. Meslekten çıkarılan meslek mensuplarının %73,5'i de SM'dir. 1993-2015 döneminde verilen 1645 disiplin cezalarının; geçici olarak faaliyetten alıkoyma cezasının ortalama %43,8'i ve meslekten çıkarma cezasının %21,1'i SM'lere aittir.

SMMM'lerin özellikle 2003 yılından itibaren disiplin cezalarında artış olduğu gözlemlenmektedir. SMMM'lerin ise toplam ceza içindeki payı %25,3'tür SMMM'lere verilen cezaların çoğunluğu (%77,6) geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasıdır. Meslekten çıkarılan meslek mensuplarının %22'si ise SMMM'dir. SMMM'ler, toplam meslek mensuplarının 1994 yılında %34'ünü oluştururken 2015 yılında %85'ine ulaşmıştır. Bu hızlı artışa rağmen SMMM'ler toplam disiplin cezalarının sadece %25,3'üne sahip olması olumlu bir gelişme olarak yorumlanmalıdır. Şekil 8 incelendiğinde disiplin cezalarının özellikle 2009 yılından itibaren artış eğiliminde olduğu görülmektedir. 2008 yılında yürürlüğe giren 5786 Sayılı Kanun ile "Serbest Muhasebecilik" unvanının kaldırılması ile Birlik tarafından SM'den SMMM'ye geçişe olanak sağlanmıştır. Bu geçişin SMMM'lerin disiplin cezası yapısını bozduğu tahmin edilmektedir.



Şekil 8. Yıllar İtibariyle SMMM'lerin Disiplin Cezasındaki Değişim

YMM'lerin toplam disiplin cezaları içindeki payı %6,9'dur. YMM'lere verilen disiplin cezalarının %6'sı yeminli sıfatının kaldırılması şeklinde iken, %20'si meslekten çıkartılmadadır. YMM'lerin GOMFA ise toplam GOMFA cezaları içinde sadece %7,5 düzeyindedir. Şekil 9 incelendiğinde, YMM'lerin 2000'li yılların başında ekonomik krizden olumsuz bir şekilde etkilendikleri görülmektedir.



Şekil 9. Yıllar İtibariyle YMM'lerin Disiplin Cezasındaki Değişim

Ancak özellikle 2007'den itibaren disiplin cezalarında önemli bir düşüş sergilemişlerdir. YMM'lerden toplumun beklentileri oldukça yüksektir. YMM unvanını elde edebilmek için oluşturulan koşulların ağırlığı, disiplin cezalarının alt seviyelere inmesine önemli ölçüde katkı sağlamıştır.

3.3. Meslek Mensubu Unvanı ve Coğrafi Bölge İlişkisi

Meslek mensuplarının 1993 ile 2015 arasındaki yıllardaki disiplin cezalarının coğrafi bölgelere dağılımı Tablo 4'te verilmiştir. Tablo 4'teki bilgiler incelendiğinde, en fazla disiplin cezasının Marmara Bölgesi'nde gerçekleştiği görülmektedir. Bu bölgeyi sırasıyla; Ege, İç Anadolu, Akdeniz, Güneydoğu Anadolu, Karadeniz ve Doğu Anadolu bölgeleri takip etmektedir. Tablo 1'deki verilere göre, meslek mensuplarının %49,2'sinin Marmara bölgesinde faaliyetlerini sürdürdükleri tespit edilmişti. Benzer bir şekilde disiplin cezalarının da %42'si Marmara Bölgesi'nde gerçekleşmiştir. Marmara, Ege, İç Anadolu ve Akdeniz bölgelerinin toplam disiplin cezalarındaki oranı %90,9 iken, aynı bölgelerde faaliyet gösteren meslek mensuplarının toplam içindeki payı %90,6'dır. Mesleki unvanlar açısından her bölgede SM'ler en fazla disiplin cezası alırken, SMMM'ler ikinci sırada kalmaktadır. YMM'ler diğer unvanlardan farklı olarak İç Anadolu bölgesinde en fazla sayıda disiplin cezası alan gruptur. Stajyerler ise Marmara Bölgesi'nden sonra en çok Ege Bölgesi'nde disiplin cezası almıştır. Doğu Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren meslek mensubunun toplam içindeki payı %1,6'dır. Bu bölgenin 23 yıldaki toplam disiplin cezası ise sadece 11'dir.

Tablo 4. Disiplin Cezalarının Unvan ve Coğrafi Bölgelere Göre Dağılımı

Unvan/ Bölge	Akdeniz	Ege	Marmara	Karadeniz	İç Anadolu	Doğu Anadolu	G.Doğu Anadolu	Toplam
SM	%12 133 %76	%24 256 %72	%42 454 %65	%5 56 %79	%12 131 %49	%1 10 %91	%1 48 %69	%100 1088
SMMM	%9 37 %22	%21 87 %25	%43 181 %26	%3 12 %21	%19 78 %29	%0 1 %9	%5 20 %29	%100 416
STAJYER	%4 1 %1	%32 9 %2	%46 13 %2	%0 0 %0	%11 3 %1	%0 0 %0	%7 2 %2	%100 28
YMM	%3 3 %1	%3 3 %1	%43 49 %7	%0 0 %4	%51 58 %21	%0 0 %0	%0 0 %0	%100 113
Toplam	%11 174 %100	%22 355 %100	%42 697 %100	%4 68 %100	%16 270 %100	%1 11 %100	%4 70 %100	%100 1645

Meslek Odaları, meslek mensuplarına yönelik şikâyetleri disiplin kurullarında değerlendirerek, ceza verme ya da vermeme yetkisini kullanmaktadır. 1993-2015 dönemi arasında Artvin, Bartın, Bilecik, Bitlis, Diyarbakır, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Fethiye, Gümüşhane, Kırşehir, Osmaniye, Sinop ve Sivas SMMM Odaları ile Bursa, Eskişehir ve Gaziantep YMM Odaları hiçbir meslek mensubuna disiplin cezası vermediği görülmüştür. Bu Odaların başarı ya da başarısızlığının araştırılması gerekmektedir.

3.4. Disiplin Cezası Verilen Meslek Mensubunun Belirlenmesi

Çalışmanın bu bölümüne kadar Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının disiplin ceza dağılımı gösterilmiştir. Oda Disiplin Kurulları, disiplin cezaları 24216, 26656 ve 29435 Sayılı Disiplin Yönetmelikleri ve 3568 Sayılı Meslek Kanununun ilgili maddelerine dayandırarak vermektedir. Yönetmelikte disiplin cezaları; geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası 8, yeminli sıfatını kaldırma cezası 1, meslekten çıkarma cezası 4 ve aday meslek mensuplarının cezası 1 fıkra da tanımlanmaktadır. Meslek mensuplarının işlemiş olduğu kusurlu, hatalı veya suç teşkil edecek haller bu fıkralardan hangisi veya hangilerini kapsıyorsa, her bir fıkraya ilişkin ceza ayrı ayrı verilmektedir. Yani bir meslek mensubu işlemiş olduğu bir suçun farklı unsurları için birden fazla disiplin cezası alabilmektedir. Ayrıca meslekten çıkarılma cezası almış ve Resmi Gazete’de ilan edilmiş olsa bile, sonraki dönemlerde meslek mensubu hakkında yeni bir şikâyet söz konusu olması durumunda, meslek mensubu olmayan bu kişi hakkında da yeni bir cezaî hüküm verilebilmektedir. Bu uygulamanın nedeni, meslekten çıkartılan meslek mensubunun mahkeme kararı ile yeniden meslek hayatına dönmesi durumunda söz konusu ceza ile muhatap edilmek istenmesidir. Bu nedenle, önceki başlıklarda ifade edilen her bir disiplin cezanın bir meslek mensubu tarafından işlenmediğini belirtmek yararlı olacaktır. Disiplin cezası verilmiş meslek mensubu sayısı Tablo 5’te verilmektedir.

Tablo 5. Disiplin Cezası Verilmiş Meslek Mensuplarının Disiplin Cezası Dağılımı

	Unvan/ Ceza/ Cinsiyet	GOMFA		Meslekten Çıkarma		Staj İptali		Yeminli Sıfatını Kaldırma		Toplam		
		Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Toplam
Tek Ceza Alanlar	SM	439	57	252	31	0	0	0	0	691	88	779
	SMMM	212	21	70	9	0	0	0	0	282	30	312
	STAJYER	0	3	0	0	19	6	0	0	19	9	28
	YMM	25	4	0	0	0	0	0	0	25	4	29
	Ceza	676	85	322	40	19	6	0	0	1017	131	1148
Birden fazla Ceza Alanlar	SM	53	11	60	7	0	0	0	0	113	18	131
	SMMM	15	1	15	2	0	0	0	0	30	3	33
	STAJYER	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	YMM	12	0	4	0	0	0	2	0	18	0	18
	Ceza	80	12	79	9	0	0	2	0	161	21	182
Genel Toplam	756	97	401	49	19	6	2	0	1178	152	1330	

1993-2015 döneminde toplam 1330 kişi disiplin cezası almıştır. Ceza alanların %88,5'i (1178 kişi) erkek ve %11,5'i (152 kişi) kadın meslek mensubudur. TÜRMOB'un verilerine göre 2015 dönem sonu itibariyle toplam meslek mensubu 100.569'dur. Söz konusu meslek mensubu sayısı; TÜRMOB'un faaliyet raporlarında 1990 yılında kabul ettiği sayıların üzerine yeni girişlerin eklenmesi ve vefat, kayıt silme, fesih veya meslekten çıkarma gibi nedenlerle düşürülmesi sonucu ortaya çıkan birikimli bir değerdir. Benzer şekilde yıllar itibariyle gerçekleşen ve Resmi Gazetelerin ilgili Sayılarından tespit edilebilen disiplin cezaları ve bu cezaları alan meslek mensupları sayıları da birikimli bir değerdir. Ancak 1993 yılı öncesindeki disiplin cezalarına ulaşamamaktadır. Tüm unsurlar göz önünde bulundurulduğunda 2015 yılı itibariyle toplam disiplin cezası alan meslek mensuplarının toplam meslek mensuplarına oranı istatistiki olarak doğruyu yansıtmayacağı bir gerçektir. Ancak sadece görüş bildirmesi açısından, bu oran %1,32 düzeyindedir. Toplam disiplin cezası alan kadın mensupların toplam kadın meslek mensuplara oranı ise %0,57 iken, erkek meslek mensupları için aynı oran %1,59'dur. 2015 sonu itibariyle kadın meslek mensuplarının toplam içindeki payı %26 düzeyinde olmasına rağmen, toplam disiplin cezası sayısı içindeki payı

%11,5'dir. Bu durum kadın meslek mensuplarının mesleğini daha etik kurallara göre yürüttüğü şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 5'te meslek hayatında bir kez disiplin cezası alanlar ile birden fazla disiplin cezası alanlar birbirinden ayrılmıştır. Ayrıca söz konusu meslek mensuplarına ilişkin disiplin cezaları da bu tabloda sınıflandırılmıştır. Birden fazla ceza alan bir meslek mensubunun cezası 2 ile 16 arasında değişmektedir. Bu nedenle birden fazla ceza alan meslek mensuplarının disiplin cezaları sınıflandırıldığında, cezalarının arasında MÇ, YSK veya Sİ cezaları söz konusu ise bu cezalar esas alınmış ve GOMFA cezaları göz ardı edilmiştir. Ancak sadece GOMFA cezaları söz konusu ise GOMFA cezası olarak kabul edilmiştir. Örneğin bir meslek mensubuna 2001-2005 dönemlerinde 16 disiplin cezası verilmiştir. Bunlardan 5 tanesi 6 ay GOMFA, 2 tanesi 12 ay GOMFA, 9 tanesi ise MÇ cezalarıdır. Bu meslek mensubunun disiplin cezası Tablo 5'te "birden fazla ceza alanlar" grubunda "MÇ" cezası almış olarak gösterilmektedir.

Disiplin cezası verilmiş tüm meslek mensupları incelendiğinde; toplam meslek mensuplarının %64,1'inin GOMFA, %33,8'inin MÇ, %1,9'unun Sİ ve %0,2'sinin YSK cezası aldığı görülmektedir. Her ne kadar GOMFA cezasının toplam disiplin cezaları arasında yüksek orana sahip olması olumlu yorumlanabilirse de, Disiplin Yönetmeliği'nin 9/a maddesinde, "*beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi*" durumunda meslekten çıkarılma cezası verileceği ifade edilmektedir. Tek ceza alanlar grubunda 212 kişi ve birden fazla ceza alanlar grubunda 46 kişi bu riski taşımaktadır. Birden fazla ceza alan meslek mensuplarının toplam değerleri incelendiğinde GOMFA cezası alanlar (86) ile MÇ ve YSK sayıları (86) birbirine eşittir. Bu durum birden fazla disiplin cezası meslek mensuplarının meslekten çıkarılma riskinin çok daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Ayrıca Tablo 5’te disiplin cezası alan meslek mensuplarının; %68,4’ünün SM, %25,9’unun SMMM, %2,1’inin stajyer ve %3,5’inin YMM olduğu tespit edilmiştir. Tek ceza alanlar ile birden fazla ceza alanlar karşılaştırıldığında, tek ceza alanların sayısının tüm unvanlarda daha fazla olduğu görülmektedir. Ancak birden fazla ceza alanların tek ceza alanlara oranları incelendiğinde, YMM’lerde bu oranın daha yüksek olduğu görülmektedir. Disiplin cezası verilmiş meslek mensuplarının unvan, cinsiyet ve coğrafi bölge dağılımı Tablo 6’da verilmektedir.

Tablo 4’te disiplin cezaları unvan ve coğrafi bölgelere dağılımı gösterilmişti. Disiplin cezaları ile disiplin cezası verilmiş meslek mensupları arasında paralellik olup olmadığını belirlemek için Tablo 6 ile karşılaştırılmaktadır. Buna göre Marmara Bölgesi’nde; SM’lerin payı +%2,1 (%41,7’den %43,8’i), SMMM’lerin payı +%5,5 (%43,5’den %49’a) ve YMM’lerin payı +%12,3 (%43’den %55,3’e) artış göstermiştir. İç Anadolu Bölgesi’nde ise; SM’lerin payı -%1,1 (%12’den %11,1’e), SMMM’lerin payı -%2,8 (%18,8’den %16’ya) ve YMM’lerin payı -%14,8 (%51’den %36,2’e) azalmıştır. Bu değişimin temel nedeni, birden fazla disiplin cezası alan meslek mensuplarının disiplin cezaları ile dağılımı etkilemesinden kaynaklanmaktadır.

Tablo 6. Disiplin Cezası Verilmiş Meslek Mensuplarının Bölgelere Göre Dağılımı

Unvan/Bölge / Cinsiyet	SM		SMMM		STAJYER		YMM		Toplam			Oran (%)	
	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Toplam		
Tek Ceza Alanlar	Akdeniz	69	7	25	2	1	0	2	1	97	10	107	%9
	Ege	176	15	52	6	5	4	0	0	233	25	258	%23
	Marmara	300	48	140	19	9	4	15	2	464	73	537	%47
	Karadeniz	35	3	10	1	0	0	0	0	45	3	48	%4
	İç Anadolu	71	12	41	2	3	0	8	1	123	15	138	%12
	Doğu A.	10	0	1	0	0	0	0	0	11	0	11	%1
	G.Doğu A.	30	4	13	0	1	1	0	0	44	5	49	%4
	Çeza	691	88	282	30	19	9	25	4	1017	131	1148	%100
Birden Fazla Ceza Alanlar	Akdeniz	18	2	2	0	0	0	0	0	20	2	22	%12
	Ege	25	2	5	2	0	0	1	0	31	4	35	%19
	Marmara	41	10	9	1	0	0	9	0	59	11	70	%39
	Karadeniz	7	2	0	0	0	0	0	0	7	2	9	%5
	İç Anadolu	16	2	12	0	0	0	8	0	36	2	38	%21
	Doğu A.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	%0
	G.Doğu A.	6	0	2	0	0	0	0	0	8	0	8	%4
	Çeza	113	18	30	3	0	0	18	0	161	21	182	%100
Genel Toplam	804	106	312	33	19	9	44	4	1178	152	1330		

Tablo 6'da disiplin cezası verilmiş meslek mensuplarının coğrafi bölgelere ve tek ya da birden fazla ceza alanlar olarak sınıflandırılmıştır. Bölgelere göre disiplin cezası verilmiş meslek mensuplarının bölgelerdeki genel dağılımına bakıldığında; Akdeniz %9,7, Ege %22,0, Marmara %45,6, Karadeniz %4,3, İç Anadolu %13,2, Doğu Anadolu %0,8 ve Güneydoğu Anadolu %4,3 olduğu görülmektedir. Tek disiplin cezası alanlar grubunda sadece Marmara %46,8 ile +%1,1 artarken, İç Anadolu %12,0 ile -%1,2 azalış göstermektedir. Ancak birden fazla disiplin cezası alanlar grubunda genel oranlardan çok fazla uzaklaşıldığı tespit edilmiştir. Bu grupta; Akdeniz %12,1 ile +%2,4 ve İç Anadolu %20,9 ile +%7,6 artarken, Ege %19,2 ile -%2,8 ve Marmara %38,5 ile -%7,2 azalış göstermektedir. Birden fazla disiplin cezası alanların genel ortalamadan bu kadar uzaklaşmış olmasına rağmen, genel ortalamayı çok fazla etkilememesinin temel nedeni ise, toplam içindeki payının %13,7 düzeyinde olmasıdır.

4. TARTIŞMA ve SONUÇ

Muhasebe sosyal çelişkileri ve çıkar çatışmalarını çözümlmek için önemli bir araçtır. Mesleğin itibarının devamlılığı meslek mensuplarının etik kuralları koruması ve özenli bir şekilde uygulaması ile mümkün olabilir. Etik dışı davranışın nedenlerini; kişinin karakteri, kendisinden kaynaklanan eksiklikleri, ikilemleri, sosyo-psikolojik yapısı ve yetersizlikleri oluşturur. Kişinin mesleğinin gereklerini yerine getirebilmesi için gerekli yeteneğinin olmaması ve gereken bilgi düzeyine ulaşamaması, sorun çözme, karar verme becerilerinin gelişmemesi vb. durumlar etik dışı davranış sergilemesine neden olmaktadır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015: 61).

1990 yılından itibaren Birlik tarafından disiplin ve etik yönetmelikleri yürürlüğe konulmasıyla; meslek mensuplarının belirli bir standart niteliğe ve meslek itibarının yükseltilmesi amaçlanmıştır. 2016 yılbaşı itibarıyla, %47'si bağımlı ve %53'u bağımsız olmak üzere 100.569 meslek mensubu faaliyetlerini

sürdürmektedir. Yine 2016 yılbaşı itibariyle 3568 Sayılı Kanunun SMMM olma şartları arasında yer alan “lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olma” koşulunu yerine getirmediği halde SMMM unvanı sahibi olan 11.458 meslek mensubu söz konusudur.

1993-2015 dönemleri arasında meslek mensuplarına verilmiş olan; geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma, yeminli sıfatının kaldırılması ve staj iptali disiplin cezaları ve meslek mensubu sayıları araştırılmaktadır. Buna göre; ilgili yıllarda Odalar tarafından toplam 1645 disiplin cezası verilmiştir. Bu cezaların; 1115’i GOMFA, 499’u MÇ, 24’ü Sİ ve 7’si YSK’dır. Ayrıca ilgili dönemde 1330 meslek mensubunun disiplin cezası verildiği belirlenmiştir. Bu meslek mensuplarının 910’u SM, 345’i SMMM, 28’i Stajyer ve 47’si YMM’dir. Yapılan araştırmada muhasebe meslek mensuplarına verilmiş olan disiplin cezalarının durumları incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır:

- 1993-2015 dönemleri arasında disiplin cezalarının zaman serisi oluşturulmuş ve serinin 1993-1999 ile 2000-2015 dönemlerinin iki farklı model olduğu tespit edilmiştir. Modellere Phillips-Perron birim kök testi işlemi yapılmış ve 2000-2015 dönemlerinin rassal bir yürüyüş yapısına sahip olduğu görülmüştür. 1993-1999 döneminde disiplin cezası yıl bazında ortalama 9 ceza ve meslek mensubu bazında 7,85 kişi iken, 2000-2015 döneminde disiplin cezası yıl bazında ortalama 98,875 ceza ve meslek mensubu bazında 79,68 kişidir.
- En fazla verilen disiplin cezası, %67 ile “geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma” cezasıdır.
- Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezaları içinde en fazla sayıda “6 ay” süreli ceza verilmiştir.
- En az verilen disiplin cezası “yeminli sıfatının kaldırılması” cezasıdır.
- Meslek mensuplarına en fazla sayıda 2003 yılında disiplin cezası

verilmiştir.

- Disiplin cezalarının yıllar itibariyle dağılımı incelendiğinde, disiplin cezalarının Türkiye’de yaşanan ekonomik ve finansal krizlerden etkilendiği görülmüştür. Ekonomik büyümenin eksiye düştüğü dönemlerde disiplin cezalarında da artış olduğu belirlenmiştir. Örneğin, meslekten çıkarma cezasının en fazla verildiği dönemlerin 2003-2010 döneminde olduğu belirlenmiştir.
- Meslek mensuplarının unvanları bakımından en fazla disiplin cezasının SM’lere verildiği tespit edilmiştir. SM’lerin disiplin cezaları toplam içinde %67,6 iken, SMMM’lerin %26,4, YMM’lerin %7,2 ve stajyerlerin %1,6’dır.
- Meslekten çıkarma cezasının en fazla verildiği meslek unvanı da SM’lerdir.
- En fazla disiplin cezası Marmara Bölgesi’ndeki Odalar tarafından verilmiştir. Toplam cezaların %43’ü bu bölgeye aittir. İstanbul SMMM Odası’nın disiplin cezası verme payı %39,1’dir.
- Marmara, Ege, İç Anadolu ve Akdeniz bölgelerinin toplam meslek mensubu içindeki payı %90,6 iken bu bölgelerde verilen disiplin cezalarının toplam içindeki payı %90,9’dur. Odaların meslek mensubu sayısı ile verilen disiplin cezaları arasında anlamlı bir ilişki söz konusudur.
- En az disiplin cezası Doğu ve Güneydoğu bölgelerinde verilmiştir.
- 1993-2015 döneminde bir meslek mensubuna en fazla 16 ceza verilmiştir.
- 1993-2015 döneminde toplam 1330 meslek mensubuna disiplin cezası verilmiştir. Ceza alanların %88,5’i (1178 kişi) erkek ve %11,5’i (152 kişi) kadın meslek mensubudur. Kadın meslek mensuplarının toplam içindeki payı %26 iken, toplam disiplin cezası içindeki payın %11,5 olması kadınların etik değerlerinin daha güçlü olduğu şeklinde yorumlanabilir.

- Meslek mensuplarına disiplin yönetmeliğinde belirtilen her bir fıkra için ayrı ayrı ceza verilmektedir. Bu kapsamda aynı dönemde bir meslek mensubu aynı veya birbirinden farklı cezalar alabilmektedir. Yapılan incelemelerde bir kez ceza almış meslek mensuplarının sayısı 1148 kişi iken, birden fazla ceza alan meslek mensubu sayısı 182 kişidir. Kadın (%11,5) ve erkek (%88,5) meslek mensupları sınıflamasında, tek ve birden fazla ceza alanlar açısından da ceza dağılımının değişmediği tespit edilmektedir.
- Tek ceza alan meslek mensuplarının %66,3'ü GOMFA cezası alırken, %31,5'i MÇ cezası almıştır. Birden fazla ceza alan meslek mensuplarının GOMFA ile MÇ cezaları birbirine eşittir.
- Tek ceza alanların %47'si ve birden fazla ceza alanların %39'u Marmara bölgesindedir.
- Meslek adaylarına verilen disiplin cezalarının toplam içindeki payı %1,46 seviyesinde olması ve 2000 yılından itibaren hiçbir stajyerin disiplin cezası almamış olması, meslek adaylarının etik kurallara uyma davranışının yüksek olduğunu göstermektedir.

Gelecekte yapılacak çalışmalarda; disiplin cezası verilmiş meslek mensuplarının disiplin cezası aldığı dönemdeki yaşı, deneyimi ve bağımlı/bağımsız olarak faaliyet yürütmesi gibi ölçütlerin disiplin cezalarına etkileri araştırılabilir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının ortaya çıkma nedenlerine göre sınıflandırılabilmesi için, disiplin yönetmeliğinde belirtilen maddelerden hangilerinde sıklığın arttığının araştırılması önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Abdolmohammadi, M. J. & Baker, C. R. (February 2007). "The Relationship Between Moral Reasoning and Plagiarism in Accounting Courses: A Replication Study." *Issues in Accounting Education*, 22(1): 45-55.
- Angay Kutluk, F. ve Ersoy, A. (Temmuz 2011). "Muhasebe Meslek üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma." *Ege Akademik Bakış*, 3(11): 425-438.
- Aysan, M. A. (1996). "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi." *Mali Çözüm Dergisi*, 37.
- Bédard, J. (2001). "The Disciplinary Process of the Accounting Profession: Protecting the Public or the Profession? The Québec Experience." *Journal of Accounting and Public Policy*, 20: 399-437.
- Buckhoff, T. A. & Wilson, L. E. (2008, November). "Ethical Lessons for Accountants." *The CPA Journal*, 78(11):54-56.
- Cem, C. (1969). "Disiplin ve Disiplin Hukuku." *Ankara Barosu Dergisi*, 5: 821-834.
- Das Gupta, A. (2014). *Business Ethics: Texts and Cases from the Indian Perspective*. India: Springer India, 200. [ISBN 978-81-322-1518-9 (e-book)].
- Dunn, P. (2006, December). "The Role of Culture and Accounting Education in Resolving Ethical Business Dilemmas by Chinese and Canadians." *Accounting and the Public Interest*, 6(1):116-134. [DOI:10.2308/api.2006.6.1.116]
- Flanagan, J. & Clarke, K. (2007, December). "Beyond a Code of Professional Ethics: A Holistic Model of Ethical Decision-Making for Accountants." *Abacus*, 43(4):488-518. [DOI:10.1111/j.1467-6281.2007.00242.x]
- Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011, Temmuz). "Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011." *MUFİTAD Dergisi*, 1: 146-180.

- Güvemli, O. (2009,Ekim). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı: Bir Değerlendirme." Muhasebe ve Finansman Dergisi, 44: 6-16.
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006,Aralık). "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri." Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9(16).
- Kieso, D. E., Weygnt, J.J. & Walfield, T. D. (2011). *Intermediate Accounting: IFRS Edition Volume 1*. USA: Wiley, :17. (ISBN:13-978-0470-61630-7)
- Kutlu, H. A. (2008). "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma." Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 63(2):143-170.
- Miller, P. (1994), *Accounting as social and institutional practice*. New York: Cambridge University Press, . 330. [ISBN:0 521 39092 3]
- Mintz, S. M. (2014,December). "Revised AICPA Code of Professional Conduct: Analyzing the Ethical Responsibilities for Members in Public Practice and Members in Business." The CPA Journal: 62-71.
- Özbirecikli, M. (2009, Temmuz). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri: 1992'den Günümüze Bir İnceleme." Muhasebe ve Finansman Dergisi, 43:83.
- Parker, L. D. (1994), "Professional Accounting Body Ethics: In Search of the Private Interest", *Accounting, Organizations and Society*, 19(6):507-525. [DOI: 10.1016/0361-3682(94)90021-3].
- Ponemon, L. A. (1995,July). "The Objectivity of Accountants' Litigation Support Judgments." *The Accounting Review*, 70(3):467-488.
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması." *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 12(18):57-72.

Senaratne, S. (2011, July/August). "The Role of Ethics in Accounting." CIMA Edge Newsletter [http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Newsletters/Regional/The-CIMA-Edge-South-Asia-and-Middle-East/2011/July--August-2011/The-role-of-ethics-in-accounting/(26.1.16)].

Subaşı, Ş. ve Erol Fidan, M. (2015). *Muhasebede etik eğitimi: SMMM adayları üzerine bir araştırma*. Bursa: Dora Yayıncılık. [ISBN: 978-605-9929-38-7]

Thomas, S. (2012,May). "Ethics and Accounting Education." *Issues In Accounting Education*: 399-418. [DOI:http://dx.doi.org/10.2308/iace-50119]

Titiz, İ. ve Çarıkçı, H. İ. (2001). "Krizlerin İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Küçük İşletme Yöneticilerinin Kriz Dönemine Yönelik Stratejik Düşünce ve Analizleri." *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(1):203-218.

Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2014). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri* Yenilenmiş 4. Baskı: Ankara, Detay Yayıncılık. [ISBN: 978-975-8326-98-3].

2008 Yılı TÜRMOB Çalışma Raporu.

<http://www.turmob.org.tr/MBS/Default.aspx> (05.09.2015)

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx> (03.03.2016)

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx> (10.1.2016)

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

Accounting became a social and institutional practice field that affects social life, social reality, individual and business decisions, the management and

organization of the operations together with obtaining a more important position gradually in the functioning of modern industry societies. At the same time accounting is a tool to solve social dilemmas, conflict of interests and a gadget to evaluate the conditions of changes between social elements. Thus, accounting turns into a institutional mechanism that makes decisions, evaluates and judges social preferences (Miller, 1994:6).

The biggest problem accounting faces is whether the concepts and values of ethics could be taught or not. It's a fact that a person does not born with embedded ethical mind and ethical soul. This notion is suggested to a person in certain points of his life. As a matter of fact, the process of the creation of the person's ethical values occurs in different stages of life like family, society, school, colleagues and professional organizations. This is valid for all accounting professions.

This study, aims at making a situation analysis in terms of the discipline sentences for accounting professionals in Turkey. Big steps are taken during the 30 years of institutionalisation process in accounting profession. But in the beginning of this period 2700 accounting professionals were taken into profession without having the qualifications for the profession. During the period TURMOB establishing the committees and implementing the regulations, public accountants were being taken into profession. In this respect, there appears two important questions: The first question is whether the standardization of occupational ethics and education of the professionals lead to a decrease in the sentences they faced. The second one is whether there is a significant difference between title, gender, and geographic region with the discipline sentences taken between 1993-2015.

Why is Ethics Important for Accounting?

Accountants have the conflict of interest between government-business-society. Like doctors, accountants have the confidential financial and private information

about their clients. There is such a trust between clients and accountants that, only the information that clients should know, is being shared with the accountants. Accountants can harm their clients because of the information and conflicts related to their clients intentionally or not. Thus, accountants should be in an ethical relation which would put benefits of society before his and his clients' benefits without harming the trust of his client. This makes accounting a watchmen both for regulating the ethical manner, and ensuring the economic development, income distribution, saving policy of the society.

The Relationship between Ethics and Discipline

“To show the right way to do things”, “educate” and “motivate” terms are the fundamentals of discipline concept. Discipline, is not a punishment. In this respect, ethics and discipline are two concepts which are bound to and support each other. Briefly, discipline sentences are executed in order to carrying on governmental services, putting benefits and interests of the society in the front, moving in a harmony with hierarchical order, saving all the accounting professionals and the reputation of the profession together with the principles of the occupation in terms of the expectations of the society.

Method

In the study, descriptive statistical were run. This approach is a research model which is held in order to explain the past and the current situation. 1645 discipline sentences given to 1330 accounting professionals between 1993-2015 are included in the study. In the research, 211 Official Journals that published by the Ministry of Finance are examined for the years 1993-2015 in which the discipline sentences were published about accounting professionals. Discipline penalties such as condemnation, reprimand, temporarily suspension, ostracism from profession, cancelling of the internship and removal of the sworn title were been figured out. Professional chamber, the title, gender, name and surname of the

professional, the type and date of the discipline sentence given and the date and the number of the official journal are given place in the data set.

Finding (Results)

After accounting occupation gained an official status in 1989, the first 5 years were performed as institutionalization process. As for 1994, only 7% of the 41.769 professionals were women. 60% of these professionals were public accountants, 34% were certified public accountants and 6% were sworn certified public accountants. 40% of the professionals had an undergraduate degree. As for 2015 the rate of women in 100,569 professionals increased to 26%. The distribution of the titles are 10% of public accountants, 85% are certified public accountants and 5% are sworn-in certified public accountants. Undergraduate degree decreased to 19%.

In the research the results shown below are figured out:

- The most frequent penalty is temporarily suspension with the rate of 67% and lasts for 6 months.
- The least frequent penalty is removal of the sworn title.
- Year 2003 had the most discipline penalties.
- It was seen that discipline sentences were affected by financial and economic crisis in Turkey. For example, ostracition from profession sentence were the most between the years 2003-2010.
- The most frequent sentenced title is public accountant. The rate of discipline sentences for public accountants is 66.1% while certified public accountants are 25.3%, sworn certified public accountants 6.9% and interns 1.6%.
- Ostracition from profession sentence were given most to public accountants.
- The most frequent discipline sentences were issued by Marmara Region

chambers. 42% of the total sentences belong to these chambers.

- While the rate of professionals in Marmara, Aegean, Central Anatolia and Mediterranean regions is 90.6%, the rate of discipline sentences issued in these regions in total number of sentences is 90.9%. There is a significant relation between the number of Professionals registered to these chambers and the number of discipline sentences issued.
- The least number of discipline sentences were issued in Eastern Anatolia and South-East Anatolia Regions.
- A total number of 1330 professionals were sentenced between 1993-2015. 88.5%(1178) of professionals who were sentenced was male, and 11.5%(152) was women. Whereas the number of women Professionals in the total is 26%, the sentenced professionals were 11%. This can be interpreted as the ethical values women are stronger.
- Between 1993-2015 one professional had the maximum of 16 sentences.
- 65% of the single sentenced professionals had the temporarily suspension, while 32.5% had ostracism from profession. Multiple sentenced professionals have the same rate of sentences temporarily suspension and ostracism from profession.

According to the findings of this study, further studies can be focused on the age, experience, dependency of the accounting professional in the year that he/she was sentenced, and the item number of the regulation.