

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALDIĞI DİŐİPLİN CEZALARININ
ANALİZİ: 2016-2021 DÖNEMİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ESRA BAŞ

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. MERAL EROL FİDAN

BİLECİK, 2022

10424630

T.C.
BİLECİK ŐEHY EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALDIĞI DİŐİPLİN CEZALARININ
ANALİZİ: 2016-2021 DÖNEMİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ESRA BAŞ

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. MERAL EROL FİDAN

BİLECİK, 2022

10424630

BEYAN

“Muhasebe Meslek Mensuplarının Aldığı Disiplin Cezalarının Analizi: 2016-2021 Dönemi” adlı yüksek lisans tezi hazırlık ve yazımı sırasında bilimsel araştırma ve etik kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, tezin herhangi bir kısmının Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunulmadığımı, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Bu çalışmanın, Bilimsel Araştırma Projeleri (BAP), TÜBİTAK veya benzeri kuruluşlarca desteklenmesi durumunda; projenin ve destekleyen kurumun adı proje numarası ile birlikte, ETİK KURUL onayı alınması durumunda ise ETİK KURUL tarih karar ve sayı bilgilerinin beyan edilmesi gerekmektedir.			
DESTEK ALINMIŞTIR	<input type="checkbox"/>	DESTEK ALINMAMIŞTIR	<input checked="" type="checkbox"/>
Destek alındı ise;			
Destekleyen kurum;			
Desteğin Türü		Proje Numarası	
1- BAP (Bilimsel Araştırma Projesi)			
2- TÜBİTAK			
Diğer;.....			
ETİK KURUL onayı var ise;			
ETİK KURUL karar tarih/sayı:	/.....	

Esra Baş

Tarih

.....

İmza

.....

ÖN SÖZ

Çalışmamın her aşamasında bilgi ve deneyimleriyle bana yol gösteren ve destek olan, değerli danışman hocam Sayın Prof. Dr. Meral Erol Fidan'a, her zaman yanımda olan annem Özlem Çiçek ile kardeşim Cemalcan Baş' a teşekkürü bir borç bilirim.

Esra Baş

2022

ÖZET

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALDIĞI DİSİPLİN CEZALARININ ANALİZİ: 2016-2021 DÖNEMİ

Tarihi çok eski zamanlara dayanmakta olan muhasebe mesleği yıllar içerisinde değişim ve gelişim göstermiştir. Muhasebe mesleğinde küreselleşme ve deniz aşırı ticaretin gelişimi muhasebe mesleğinde bir birlik oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir. Buna istinaden Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu gibi standart ve kurumlar oluşturulmuştur. Muhasebe mesleği kamu ile şirketler arasında bir köprü görevi görmekte olan bir meslek olması nedeniyle son derece önem arz etmektedir. Finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemesi nedeniyle meslek mensupları mesleğin gereğini yerine getirirken etik ilke ve standartlara uygun hareket etmelidir.

Muhasebe mesleği için önemli olan etik değerler tarihsel süreç içerisinde geliştirilen ilkeler, standartlar ve yönetmeliklerle muhafaza edilmeye ve geliştirilmeye çalışılmıştır. Bu nedenle Türkiye’ de muhasebe mesleği 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal güvenceye sahip olmuştur. 3568 sayılı meslek yasasının 50. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği” ile muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve standartlar dışındaki eylemleri bu yönetmelik çerçevesinde değerlendirilerek mesleğin itibarı korunmaya çalışılmıştır.

Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve standartlar dışındaki eylemleri baz alınarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği’nin dördüncü maddesinde ifade edilen uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma cezalarından uyarma ve kınama dışında TÜRMOB web sayfasında yayınlanan cezalar içerik analizine tabii tutulmuştur. Çalışmada meslek mensuplarına verilen cezanın türü, cezanın verildiği yıl, meslek mensubunun unvanı, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda’nın bulunduğu coğrafi bölge, tek seferde verilen ceza sayısı, Covid 19 pandemisi öncesi ve sonrası dönemler değişkenleri açısından istatistiksel farklılık olup olmadığı değerlendirilmiştir.

Çalışma sonucuna göre Covid 19 pandemisi sonrası olan 2020-2021 yılları ile Covid 19 pandemisi öncesi olan 2016-2017 yılları arasında verilen cezaların sayısal olarak farkı az olmakla birlikte 2018-2019 yılları ile kıyaslandığında verilen cezaların sayısı olarak daha fazla olduğu tespit edilmiştir. İstatistiksel açıdan ise meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının

sıklık sayısı ile verildiği dönem arasında ve meslek mensuplarının kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge olan Marmara bölgesi ile diğer bölgeler arasında disiplin cezaları açısından anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği, Muhasebe Meslek Mensupları, Meslek Etiği, Etik İlkeler, Disiplin Cezaları.

ABSTRACT

THE ANALYSIS OF DISCIPLINARY PENALTIES RECEIVED BY MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSION: BETWEEN THE YEARS OF 2016-2021

The history of the accounting dates back to ancient times and the accounting profession has changed and developed over those years. With the globalization of accounting and the development of overseas trade, it has become necessary to establish a union for the profession. In this context, standards and institutions such as the International Financial Reporting Standards and the International Accounting Standards Board have been created and established. Accounting profession has a critical importance as it serves as a bridge between the state and companies. Since the financial information influences the decisions of its users, accountants should act in accordance with ethical principles and standards in the best way required by their profession.

Efforts have been made to preserve and develop ethical values, which are extremely important for the accounting profession, through the development of principles, standards and regulations over time. Accounting profession in Turkey has gained legal assurance with the Law no. 3568 enacted in 1989. The reputation of the profession has been promoted by evaluating the actions of accounting professionals not complying with ethical principles and standards within the scope of the "The Disciplinary Regulation on the Law of Certified General Accountancy, Certified Public Accountancy and Sworn-in Certified Public Accountancy" prepared based on Article 50 of the Law No. 3568 on Accounting Profession.

In this study, taking the actions of professional accountants which are not in compliance with ethical principles and standards as a basis, content analysis is made for the penalties published on the TÜRMOB website, except for the warning and reprimand from the warning, reprimand, temporarily retention from professional activities, removal of the Sworn-in CPA title and dismissal from the profession penalties stated in the fourth article of the Disciplinary Regulation of the Law on Certified Public Accountant and Certified Public Accountant. In the study, statistical differences are evaluated in terms of variables such as the type of punishment given to the member of the profession, the year when the punishment is given, the title of the member of the profession, the geographical region where the member of the profession is registered, the number of punishments given at once and the periods before and after the Covid 19 pandemic.

According to the results of the study, a minor difference is found between the number of penalties given in the years 2020-2021, after the Covid-19 pandemic, and 2016-2017, before

the COVID-19 pandemic. However, it is also determined that the number of penalties given between these years is higher when compared to the years 2018-2019. Statistically, it is found that there is a significant difference in terms of the frequency of disciplinary punishments given to the professionals and the period when they are given, and also between the Marmara region, which is the geographical region where the Chamber of professional members is located, and other regions.

Keywords: Accounting Profession, Professional Accountants, Professional Ethics, Ethical Principles, Discipline Punishments.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KAVRAMI, TEORİSİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

1. Muhasebe ve Muhasebe Bilimi	3
1.1. Muhasebenin İşlevleri.....	3
1.2. Muhasebe Bilgilerinin Nitelikleri	4
2. Muhasebenin Teorik Yapısı	5
2.1. Muhasebenin Temel Kavramları	6
2.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartları.....	7
3. Muhasebe Mesleği.....	8
3.1. Serbest Muhasebeci (SM).....	12
3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM).....	12
3.3. Yeminli Mali Müşavir (YMM)	12
4. Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi.....	13
4.1. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi	13
4.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi	14
4.2.1. Osmanlı Dönemi’nde Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi.....	14
4.2.2. Cumhuriyet Dönemi’nde Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi	15

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK VE DİSİPLİN

1. Etik Kavramı	18
1.1. Temel Etik Değerler ve İlkeler	19
1.2. Etik Dışı Davranışın Nedenleri.....	20
1.2.1. Kişisel Nedenler.....	20
1.2.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler	21
2. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar/Teoriler	22
2.1. Teolojik Teori	23
2.2. Deontolojik Teori	23
3. Meslek Mensuplarında Etik.....	24
3.1. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Temel Etik İlkeler	24
4. Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri.....	25
4.1. Türkiye’de Meslek Etiği Düzenlemeleri	26
4.1.1. 3568 Sayılı Meslek Kanunu.....	26
4.1.2. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	26
4.1.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler	30
4.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	31
4.2. Uluslararası Alanda Meslek Etiği Düzenlemeleri	31
4.2.1. AICPA Tarafından Yapılan Düzenlemeler	31
4.2.2. IFAC Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	33
5. Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezaları	35
5.1. Türkiye’de Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezaları	35

5.1.1. Uyarma Cezası	35
5.1.2. Kınama Cezası	36
5.1.3. Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası	38
5.1.4. Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezası	39
5.1.5. Meslekten Çıkarma Cezası	39
5.1.6. Diğer Cezalar	40
5.2. Uluslararası Alanda Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezaları	41
5.2.1. IFAC Disiplin Cezaları	41
5.2.2. ACCA Disiplin Cezaları	41
6. Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci	47
6.1. Türkiye’de Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci	48
6.1.1. Şikayet	49
6.1.2. Değerlendirme ve Soruşturma	50
6.1.3. Kovuşturma ve Karar Alınması	50
6.1.4. İlan ve Temyiz	52
6.2. Uluslararası Alanda Disiplin Cezaları Süreçleri	52
6.2.1. ACCA’ nın Disiplin Süreci	52
6.2.2. IFAC’ ın Disiplin Süreci	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALMIŞ OLDUKLARI DİSİPLİN CEZALARININ ANALİZİ

1. Literatür	55
2. Araştırmanın Amacı ve Konusu	60
3. Araştırmanın Evreni ve Sınırlılıkları	61
4. Araştırmanın Metodolojisi	61
5. Araştırmanın Hipotezleri	61
6. Araştırmanın Bulguları	62

6.1. Frekans Dağılımları Sonuçları.....	62
6.2. Hipotez Testleri Sonuçları.....	66
6.2.1. Independent Sample T- Testi Analizi Sonuçları.....	66
6.2.2. One Way ANOVA Testi Sonuçları	69
SONUÇ	77
KAYNAKÇA	79

TABLULAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 2.1. TÜRMOB, AICPA VE IFAC' in Etik İlkelerine Uygun Kuralları	33
Tablo 2.2. Cezalar ve Cezanın Verileceği Üye	46
Tablo 3.1. Disiplin Cezalarının Yıllara Göre Frekans Ve Yüzdelerle Dağılımları (2016-2021)	62
Tablo 3.2. Disiplin Cezalarının Unvanlar Açısından Frekans Ve Yüzdelerle Dağılımları (2016-2021).....	63
Tablo 3.3. Disiplin Cezalarının Frekans Ve Yüzdelerle Dağılımları (2016-2021)	63
Tablo 3.4. Birden Fazla Verilen Disiplin Cezalarının Frekans Ve Yüzdelerle Dağılımları (2016-2021).....	64
Tablo 3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Kayıtlı Oldukları Oda'nın Bulunduğu İl Açısından Verilen Disiplin Cezalarının Frekans Ve Yüzdelerle Dağılımları (2016-2021)	64
Tablo 3.6. Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının Miktarına Göre Frekans Ve Yüzdelerle Dağılımları (2016-2021)	65
Tablo 3.7. Meslek Mensuplarının Kayıtlı Olduğu Oda'nın Bulunduğu Bölgeye Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı (2016-2021)	66
Tablo 3.8. Disiplin Cezalarının Covid-19 Sürecine Göre Dağılımı (2016-2021)	66
Tablo 3.9. İki Grup Halinde Oluşturulan Bölgelere Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı (2016-2021).....	67
Tablo 3.10. Meslek Mensuplarının Kayıtlı Olduğu Oda'nın Bulunduğu Coğrafi Bölge Olan Marmara Bölgesi İle Diğer Bölgeler Açısından Disiplin Cezalarının Independent Sample T-Testi Analizi (2016-2021)	67
Tablo 3.11. Disiplin Cezalarının SM Ve SMMM Unvanlı Meslek Mensupları Üzerindeki Dağılımının Independent Sample T- Testi Analizi (2016-2021)	68
Tablo 3.12. Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının Yıllara Göre Dağılımının Independent Sample T- Testi Analizi (2016-2021)	68
Tablo 3.13. Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının Üç Gruba Ayrılarak Oluşturulmuş Dönemler Açısından Independent Sample T- Testi Analizi (2016-2021)	68

Tablo 3.14. Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının Cezalar Üzerindeki Etkisi Independent Sample T- Testi Analizi (2016-2021).....	69
Tablo 3.15. Yıllara Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı (2016-2021)	70
Tablo 3.16. Disiplin Cezaları İle Dönemler Arasındaki İlişki İçin Anova Ve Scheffe Testi Sonuçları (2016-2021).....	70
Tablo 3.17. Disiplin Cezaları İle Covid-19 Dönemleri Arasındaki İlişki İçin Anova Ve Scheffe Testi Sonuçları (2016-2021).....	72
Tablo 3.18. Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı	72
Tablo 3.19. Disiplin Cezaları İle Meslek Mensubu Unvanı Arasındaki İlişki İçin Anova Ve Scheffe Testi Sonuçları (2016-2021)	73
Tablo 3.20. Meslek Mensuplarının Kayıtlı Oldukları Oda'nın Bulunduğu Coğrafi Bölgeye Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı	74
Tablo 3.21. Meslek Mensuplarının Kayıtlı Olduğu Oda'nın Bulunduğu Bölge İle Disiplin Cezaları Arasındaki İlişki İçin Anova Ve Scheffe Testi Sonuçları (2016-2021).....	75

KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

ACCA: Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği

AICPA: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

IAESB: Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu

IESBA: Uluslararası Etik Standartlar Kurulu

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

SM: Serbest Muhasebeci

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TDK: Türk Dil Kurumu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UES: Uluslararası Eğitim Standartları

YMM: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Muhasebe bilim dünyası tarafından günümüz muhasebe mesleğinin kökeninin M.Ö. 5000 yılı gibi uzun bir geçmişe dayandığı kabul görmektedir. Süreç içerisinde Sanayi Devrimi, deniz aşırı ticaretin artması, küreselleşen ekonomi ile birlikte muhasebe mesleği de değişim ve gelişim göstermiştir. Bununla birlikte finansal kararlarda önem arz eden bilgilerin ortak paydada yer alabilmesi için zamanla muhasebede ortak bir dil oluşturulmaya çalışılmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu gibi standart ve kurumlar buna örnek teşkil etmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının paylaştıkları bilgiler finansal bilgi kullanıcıları tarafından önemlidir. Paylaşılan bu bilgiler eşliğinde kararlarını yönlendiren kullanıcılar yanıtıcı bir bilgi paylaşılması durumunda alınacak yanlış kararlar muhasebe mesleğinin itibarını zedeleyecektir. Meslek mensupları bu nedenle mesleğin onurunu ve itibarını zedelemekten kaçınarak mesleğin gerekliliklerine uygun hareket etmelidir. Bu noktada etik değerler diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de önem arz etmektedir.

Etik, çeşitli görev, yetki ve sorumlulukların yerine getirilmesinde ortaya çıkan iyi-kötü, doğru-yanlış gibi ikilem durumlarında karar verme mekanizmasındaki ilke ve değerler topluluğu olarak ifade edilebilir. Meslek mensupları bazı durumlarda etik ikilemde kaldıklarında çıkarlarını ön planda tutarak hareket edebilmektedir. Bunu önlemek ve mesleğin itibarının zedelenmemesi için çeşitli yönetmelikler, kanunlar, ilke ve standartlar yayınlanmıştır. Buna örnek olarak Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 3568 Sayılı Kanun, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik verilebilir.

Muhasebe mesleğinin tarihi çok eski zamanlara dayanmasına karşın mesleğin yasal boyut kazanması yakın tarihe dayanmaktadır. Muhasebe mesleğinin en iyi şekilde yürütülmesi için ilke, standart, yönetmelikler ile etik değer muhafaza edilmeye çalışılmıştır. Türkiye’de muhasebe mesleği 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı kanun ile yasal dayanağa kavuşmuştur. 3568 sayılı meslek yasasının 50. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği” ile muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve standartlar dışında bulunan eylemleri için meslek mensuplarına uygulanacak olan yaptırımlar açıklanmıştır. Bu yönetmelikte yer alan disiplin

cezaları uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırmadır. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırma cezaları kamuoyuyla paylaşılmaktadır ve çalışmanın temelini oluşturmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe kavramı, muhasebe teorisi, muhasebe mesleği ve muhasebenin tarihsel gelişimi açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde etik kavramı, temel etik değerler ve ilkeler, etik dışı davranışın nedenleri, meslek mensuplarında etik, meslek mensuplarında etik teoriler, muhasebe meslek etiğinde yapılan düzenlemeler, meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları ve disiplin süreci açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde literatür taranarak benzer çalışmalara yer verilerek, TÜRMOB web sayfasında 2016-2021 yılları arasında ilan edilen, meslek mensuplarının etik dışı eylemleri için verilen disiplin cezaları analiz edilmiştir. Bu amaçla geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırma cezaları içerik analizi yöntemi kullanılarak; cezanın türü, verildiği yıl, meslek mensubunun unvanı, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge, tek seferde verilen ceza sayısı, pandemi dönemi öncesi ve süreci açısından değerlendirilerek istatistiksel farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KAVRAMI, TEORİSİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

Bu bölümde muhasebe kavramı, muhasebe teorisi, muhasebe mesleği ve muhasebenin tarihsel gelişimi açıklanmaya çalışılmıştır.

1. Muhasebe ve Muhasebe Bilimi

Arapça kökenli bir kelime olan muhasebe, aritmetik ve saymak anlamını ifade etmek için kullanılan hesap kelimesinden türetilmiştir (Terzi, 2010: 5).

Muhasebe Türk Dil Kurumu (TDK)'na göre "Hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesapların bütünü, hesap işleriyle uğraşma ve bu işlerle uğraşılan yer" anlamlarına gelmektedir (TDK, 2021).

Muhasebe mali nitelikteki olayları saptayıp, sınıflandırıp, kaydedip, raporlayıp, yorumlayan bir bilgi sistemi olarak ifade edilebilir. Saptama işleminde işletme için gerekli belgeler tespit edilir. Saptanan belgeler tek düzen hesap planında niteliklerine göre sınıflandırılır. Belgeler yasal dayanaklarına göre kaydedilir (Güner, 2013: 3-4). Kaydedilen bilgiler rapor haline getirilir. Elde edilen bilgiler, işletme ile ilgisi olan kişi ve kurumların bu bilgileri daha iyi anlaması için yorumlanır.

Muhasebe departmanı kaydedip sınıflandırarak rapor haline getirip yorumladığı mali nitelikteki bilgileri kullanıcılara sunmaktadır. Bu kullanıcılar; iç kullanıcılar (işletme sahipleri, yöneticileri, işletme çalışanları) ve dış kullanıcılarıdır (bankalar, satıcılar, kreditorler gibi). Finansal bilgi kullanıcılarına sunulan bilgiler kararları etkileyici pozisyonda olması sebebiyle muhasebe bilgilerinin niteliklerine uygun şekilde sunulması kullanıcıların en doğru kararı alması sağlar (Özyürek, 2009: 35).

1.1. Muhasebenin İşlevleri

Muhasebe süreci, mali niteliğe sahip olan ve parayla ifade edilebilen olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanması şeklindedir (Kaya, 2021: 6). Bu işlevlerin açıklaması şöyledir (Soylu, 2010: 34):

1. Finansal nitelikli olayları tespit etme ve belge toplama: Varlık ve kaynak hesaplarındaki değişimleri tespit ederek bunlar ile ilgili belge toplanmasıdır.
2. Kaydetme İşlevi: Orijinal belgelere dayandırılarak güvenilir, doğru bir şekilde, ilke ve standartlara uygun olarak finansal nitelikteki olayların kayıt altına alınmasıdır. Bu kayıtlar sırasıyla önce günlük deftere daha sonra büyük deftere yapılır.

3. Sınıflandırma İşlevi: Kaydedilen mali nitelikteki olayların niteliklerine göre sınıflara ayrılmasıdır.
4. Özetleme İşlevi-Raporlama: parayla ifade edilebilen olayların kaydedilip sınıflandırılan bilgilerin finansal bilgi kullanıcıları için özetlenerek rapor haline getirilmesidir.
5. Analiz ve Yorumlama İşlevi: Özetlenen bilgilerin aralarındaki ilişkiler ifade edilir. Tablo ve raporlarda yer alan bilgiler açıklanır.

Açıklanan bu işlevleri üç ana bölüme ayırdığımızda girdi, süreç ve çıktı olarak isimlendirilebilir. Girdi, finansal nitelikli belgelerdir. Süreç, kayıt ve sınıflandırmayı ifade eder ve çıktı parayla ifade edilebilen olayların kaydedilip sınıflandırılan bilgilerin özetlenmesini ifade eder ve bunlar temel işlevlerdir. Muhasebe sürecindeki ikincil işlev analiz ve yorumlamadır (Kaya, 2021: 7). Bu işlevler ile süreçler yerine getirilirken orijinal belgelere dayandırılmalı, ilke, standartlara ve muhasebe bilgilerinin niteliklerine uygun olmalıdır.

1.2. Muhasebe Bilgilerinin Nitelikleri

Muhasebe bilgileri oluşturulurken kişisel yargılardan uzak, objektif bir şekilde oluşturulmalıdır. Objektif bir şekilde oluşturulmasındaki temel amaç bilgilerin herkes tarafından aynı sonuca ulaşmasını sağlamaktır (Güner, 2013: 6).

İşletmelerin etkin bir şekilde yarar sağlayabilmesinde muhasebe niteliklerinin önemi büyüktür. Muhasebe niteliğine uygun olarak düzenlenmesi, gerekli yararı sağlayacaktır. Finansal bilgi kullanıcıları için hazırlanan bilgilerin taşınması gereken nitelikler şunlardır (Taşçı, 2019: 45-51):

1. Anlaşılabilirlik: Finansal bilginin, bu bilgiye ihtiyaç duyanlara karşı açık ve anlaşılır bir şekilde sunulmasıdır.
2. İhtiyaca Uygunluk: Finansal bilgiye ihtiyaç duyanların karar vermesinde etkili olacak finansal bilgiyi hazırlarken fazla ya da eksik olmadan ihtiyaca uygun şekilde hazırlanmasıdır. Finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek bilginin gelecek bir dönem için kullanılması onun tahminlerde kullanılma özelliği taşıdığı, eski kararlarını gözden geçirmek için bilgiye ihtiyaç duymasında bu bilgi teyit etme özelliği taşımaktadır ve ihtiyaca uygunluk açısından bilginin bu iki özellikten birini taşıması beklenmektedir (Demiral, 2014: 6).
3. Karşılaştırılabilirlik: Karar alıcıların ya da kullanıcıların farklı dönemlerdeki hesap kalemleri arasındaki benzerlik ve farklılıkları anlayabilmesidir (Özdemir ve Özata, 2019; 122). Kullanıcılar finansal bilgileri birden fazla dönemi baz alarak incelemelerde

bulunabilir. Muhasebe politikaları değiştirilmeden yıllar içerisinde aynı kalması önemlidir (Demiral, 2014: 9). Finansal bilgi kullanıcılarının incelemeler sırasında dönemlerdeki gelişmeleri daha kolay kavramasına, karşılaştırmada bulunabilmesine olanak sağlayacaktır.

4. **Güvenilirlik:** Finansal bilgiyi hazırlayanların tarafsız ve önyargısız bir şekilde mali tabloları hazırlamasıdır. Finansal bilginin güvenilir olması ya da gerçeğe uygun sunumunda finansal bilgiler oluşturulurken doğru yöntem seçilerek uygun politikalarla hareket edilmelidir. Bu durum, elde edilecek bilgide hata olmasını engelleyecektir (Demiral, 2014: 8).
5. **Zamanlılık:** Zamanında sunulmayan bilgiler diğer niteliklerde olduğu gibi finansal bilgi kullanıcılarının karar verme sürecinde etkin rol oynayacaktır. Bu etkin rolün olumsuz olması kaçınılmazdır (Demiral, 2014: 10).

Finansal bilgi kullanıcıları için hazırlanan raporların faydalı olabilmesi için yukarıda açıklandığı şekilde anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir, güvenilir olması ve zamanında sunulması gerekmektedir. Bu açıklamalara ek olarak finansal bilginin sunumunda gerekli bilgilerin eksik aktarılması finansal bilgi kullanıcılarının bilgileri elde etmede katlanacağı maliyeti artıracığından finansal tabloların sunumunda fayda maliyet oranı göz ardı edilmemelidir (Demiral, 2014: 6).

2. Muhasebenin Teorik Yapısı

İktisadi açıdan muhasebe, değişen ihtiyaçların ve bu ihtiyaçların getirmiş olduğu değişikliklere uygun olarak sistemlerdeki değişme ile birlikte farklılaşmıştır. Buna ithafen muhasebe bazıları için sanat, bazıları için bilim ve bazıları için ise bir sistem olarak görülmüştür (Terzi, 2010: 6). Muhasebe, sistem olarak ele alındığında, muhasebe teorisi ve uygulaması olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Alkan, 2018: 822). Muhasebe teorisi ile uygulama arasındaki bağlantıda muhasebe teorisi temelinde neden sorusu yer almaktadır. Örneklendirecek olursak stok değerlendirme yöntemlerinden olan ilk giren ilk çıkar yöntemi ile son giren ilk çıkar yöntemlerinde kayıtlar muhasebe uygulamasını, bu yöntemlerin neden kullanıldığı muhasebe teorisini oluşturmaktadır (Demiral, 2014: 6). Muhasebe teorisi genel olarak muhasebe uygulamalarını değerlendirirken objektif bir ölçüt olmalı ve bunların geliştirilmesinde yol gösterici bir özellik taşımalıdır. Muhasebenin temel kavramları, ilkeler gibi unsurlar muhasebe teorisine yön vermektedir (Güner, 2013: 6).

2.1. Muhasebenin Temel Kavramları

Mesleki faaliyetlerinde muhasebe meslek mensuplarına yardımcı olacak muhasebenin temel kavramları (Özçelik, 2020: 9) 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yayınlanmıştır. Bunlar (Resmi Gazete, 1992: Sayı: 21447 Mükerrer):

- Sosyal Sorumluluk: Muhasebe uygulamalarının yürütülmesi, raporların düzenlenmesinde çıkarlardan uzak, tarafsız, doğru ve güvenilir şekilde hazırlanmasıdır.
- İhtiyatlılık: İşletmeler herhangi bir olumsuz durum yada risk ile karşı karşıya kalabileceğinden karşılık ayrılması gibi önlemlerini ifade etmektedir.
- İşletmenin Sürekliliği: İşletmeler kurucularının yaşam süreleri ile ilişkilendirilemez. İşletmelerin kurulumunda belirli bir süre olmamasını ifade etmektedir.
- Kişilik: İşletmenin özel bir kişiliği olduğu, işletme sahibi, yöneticisi gibi bir kişiliğe sahip olmadığı, bunun dışında değerlendirilmesi gerektiği ve her türlü işlemlerde bunun ön planda tutularak işlemlerin yapılmasıdır.
- Parayla Ölçme: Muhasebe, parayla ifade edilebilen işlemleri konu edinmektedir. Bu noktada parayla ifade edilen işlemler muhasebe kayıtlarında yer almaktadır.
- Tam Açıklama: Finansal tablolara ihtiyaç duyanlara tablolar gerçekleşmiş ya da karar alıcıların kararlarını etkileyecek gerçekleşmesi olası görünen durumların açık ve anlaşılır bir şekilde sunumunu ifade eder.
- Dönemsellik: Belirsiz süreli kurulan işletmeler belirli zamanlarda dönemlere ayrılmaktadır ve bu dönemlerde faaliyet sonuçları diğer dönemlerden ayrı tutulmaktadır.
- Tarafsızlık ve Belgelendirme: Orijinal belgelere dayandırılarak doğru bir şekilde, çıkar çatışmalarından uzak, tarafsız kalarak yöntemlerin seçilmesidir.
- Tutarlılık: Uygulanmakta olan muhasebe politikalarının dönemler itibariyle değiştirilmeyerek (istisnai durumlarda değiştirilmesi durumunda dipnotlarda açıklanmalıdır) uygulanmasıdır.
- Önemlilik: Finansal bilgiye ihtiyaç duyanların alacağı kararlarda etkin rol oynayacak işlemleri ifade etmektedir.
- Özün Önceliği: Bazı durumlarda işlemlerin biçimsel özellikleri ile özleri farklılık göstermektedir. Bu durumlarda işlemin özü esas alınır.

- Maliyet Esası: İşletmeler kâr elde etmek amacıyla açılmasından dolayı kar elde edip etmedikleri satın aldıkları mal üzerinden analiz edilebilmektedir. Satın alınan malın maliyeti ile işlem yapılması kârı analiz etmede olanak sağlayacaktır.

Muhasebeleştirilen, sunulan mali tabloların daha güvenilir, sağlıklı, tutarlı ve karşılaştırılabilir olması gerektiği gibi, meslek mensuplarının yukarıda açıklanan on iki temel kavramı uygulaması gerekmektedir.

2.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartları

İşletme faaliyetlerinde, varlık ve kaynak yapısında meydana gelen değişmelerde, finansal bilgiye ihtiyaç duyan yatırımcılar ve kredi kuruluşları ile nakit akımları hakkında bilgi talep edenler için bilgi sağlayan finansal tablolar karşılaştırılabilir, güvenilir, anlaşılır, ihtiyaca uygun olarak zamanında sunulmalıdır. Finansal tablolar: bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tabloları, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosudur. Bunlardan bilanço ve gelir tablosu temel mali tablo iken, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, fon akım tabloları, kar dağıtım tablosu ek mali tablolarıdır (Resmi Gazete, 1992: Sayı: 21447 Mükerrer). BASEL II.'ye göre temel mali tablolar dört adettir. BASEL II. ile birlikte günümüzde işletmelerin ticari kredi talepleri durumunda bankalar işletmelerden bilanço ve gelir tablosuna ilaveten nakit akım tablosu ve öz kaynak değişim tablosu talep etmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde temel mali tablo ilkeleri olarak gruplandırılmış muhasebe uygulamalarında önem arz eden, faydalı olduğu kesinleşmesiyle ilke kabul edilmiş, ihtiyaca göre şekillendirilen genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri şunlardır (Güner, 2013: 7-8); Gelir Tablosu İlkeleri:

- Gerçekleşmiş Hâsılat İlkesi
- Dönemsel Hâsılat-Maliyet Eşleştirmesi İlkesi
- Uygun Amortisman İlkesi
- Uygun Maliyet Dağıtım İlkesi
- Olağan Dışı Gelir ve Giderlerin Ayrı Gösterilmesi İlkesi
- Bütün gelir ve giderlerin gösterilmesi ilkesi
- Uygun karşılık ilkesi
- Değerlemede tutarlılık ilkesi
- Şarta bağlı giderlerin gelir tablosuna yansıtılması İlkesi

Bilanço İlkeleri:

- Varlıklara İlişkin İlkeler
- Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler
- Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler

Temel mali tablolardan olan gelir tablosu ilkelerinde belirli bir dönemde işletmedeki satışlar, kârlar, maliyetler gibi unsurlar yer alır. Bilanço ilkeleri, işletmenin belirli bir dönemde mali hareketlerini göstermektedir. Satışların maliyeti tablosu dönem içerisindeki satışlarda hareketlilik meydana getiren ticari mal, satılan hizmetlerle satılan mamullerin maliyetlerinin yer aldığı tablolardır. Nakit akım tablosu işletmenin belirli bir dönemdeki amortisman, karşılıklar gibi nakit akışları dışındaki hareketliliğin açıklandığı tablolardır. Öz kaynak değişim tablosu belirli bir dönem içerisinde öz kaynak kalemlerinde (ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri gibi) meydana gelen değişimleri ifade eder. Fon akım tabloları işletmelerin belirli bir dönemde ihtiyaç duydukları kaynakların miktarı ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri ifade eder. Kâr dağıtım tablosu işletmelerin dönem içerisinde elde etmiş oldukları kâr tutarının, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin tabloda gösterilmesidir (Resmi Gazete, 1992: Sayı: 21447 Mükerrer).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 4487 sayılı kanun ile Türkiye’de muhasebe ile finansal raporlamanın farklı uygulamalarını engellemek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı baz alarak Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı yayınlamıştır (Uluslararası, 2010: 77). 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur ve günümüzde uyulması gereken yirmi beş adet standart mevcuttur.

3. Muhasebe Mesleği

Muhasebe mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin defterlerini tutmak, mali nitelikli tablolarını ve beyannameler başta olmak üzere belgelerini düzenlemek, muhasebe sistemlerini işletmeler için kurup geliştirmek, mali yapıdaki mevzuatlar hakkında yardımcı olmak, denetleme, rapor işlemlerini yapmaktır (Resmi Gazete, 1989: Sayı: 20194).

Muhasebe mesleği 1989 yılında 3568 sayılı kanunla yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal bir boyut kazanmıştır. Kanunun birinci maddesinde yer alan amaç şu şekilde ifade edilmiştir: “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine

tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek ... esasları düzenlemektir”. Meslek mensubu olabilmenin genel şartları 3568 sayılı kanunun dördüncü maddesinde açıklanmıştır. Bunlar (Resmî Gazete, 1989: Sayı: 20194):

- a) T.C. vatandaşı olmak,
- b) Medeni haklarını kullanabilme ehliyetine sahip olmak,
- c) Kamu haklarını kullanmaktan mahrum olmamak,
- d) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, (...) zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,
- e) Memuriyetini ceza veya disiplin soruşturması ile kaybetmemiş olmak,
- f) Meslek şeref ve onuruna uymayan davranışlarda bulunmamaktır.

Meslek mensuplarının kanunlarca belirlenen şartları taşımalarının yanı sıra küreselleşen dünyanın hızla gelişimine ayak uyduracak beceri, bilgi ve niteliklere de sahip olmaları gerekmektedir. Bunlar (Özyürek, 2009: 71-74):

1. İletişim Becerileri: Etkin bir şekilde görüşlerin sunulması, bir konu üzerinde tartışma veya savunma yapabilme yeteneğinin bulunması, etkin bir dinleyici olunması ve takım çalışması ruhuna sahip olabilmeyi ifade etmektedir.
2. Entelektüel Beceriler: Analitik zeka ile ortaya çıkan problemlere çözüm bulabilme, basiretli davranma, etik meseleler çerçevesinde etik değerlere uygun davranış sergileme, örgütleme ve kıt kaynaklar ile en doğru şekilde hareket edebilme becerilerini ifade eder.
3. Kişisel Beceriler: Etik konusunda sorumluluk sahibi, kendine saygısı olan, kişisel sorumluluklarını bilen, dürüst olan kişileri ifade etmek ile birlikte işleri organize eden, farklı kültür ve mezhep gibi ayrılıkların olmadığı bir çalışma ortamı yaratan, birlikte çalıştığı kişileri motive eden kişilerin sahip olduğu becerilerdir.
4. Genel Bilgi: Meslek mensubunun ekonomi, istatistik, psikoloji, matematik gibi konularda bilgi temelinin olmasını ifade eder.
5. Örgüt ve İşletme Bilgisi: Meslek mensubunun, işletme faaliyetlerinin bulunduğu yasal, ekonomik, politik, sosyal ve kültürel etkenler ve etkileri ile finansal araçlarda, ulusal ve

uluslararası sermaye piyasalarındaki hareketlilik durumlarında işletme üzerindeki etkileri anlamasına yönelik bilgi birikimine sahip olmasını ifade eder.

6. Muhasebe Bilgisi: Meslek mensubunun mesleki ve etik sorumluluklarına uygun, ilke ve standartlar çerçevesinde mesleğinin gerektirdiği donanımına, bilgi birikime sahip olmasını ifade etmektedir.
7. Sosyal Sorumluluk: Topluma karşı yerine getirilmesi gereken sorumlulukların meslek mensubunun ya da üçüncü bir kişinin çıkarımını baz alınmadan mesleğin gerekliliklerinin yerine getirilmesini ifade etmektedir.
8. Doğruluk ve Dürüstlük: Meslek mensubunun mesleğini yerine getirirken meslek ahlâkını baz alarak hazırlayacağı bilgilerin doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmasını ifade etmektedir.
9. Bağımsızlık: Meslek mensubunun mesleğini icra ederken tarafsız kalarak yerine getirmesini ifade etmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken özelliklerde, üye olunan kuruluşların kuralları da göz önünde bulundurulmalıdır. Muhasebe mesleğini geliştirmeyi amaç edinerek 1977 yılında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) TÜRMOB 1994 yılında üye olmuştur. IFAC bünyesinde kurulan Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (UMESK) (IAESB – International Accounting Education Standards Board) muhasebe eğitimini iyileştirmek adına Uluslararası Eğitim Standartları'nın (UES) (IES – International Education Standards) uygulanmasını desteklemiştir (Okan Gökten ve Gökten, 2016: 52).

Uluslararası Eğitim Standartları şunlardır (TÜRMOB, 2015a: 51):

- UES 1 Muhasebe Mesleği Eğitim Programına Giriş Kuralları
- UES 2 İlk Mesleki Gelişim – Teknik Yeterlilik
- UES 3 İlk Mesleki Gelişim – Mesleki Beceriler
- UES 4 İlk Mesleki Gelişim – Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar
- UES 5 İlk Mesleki Gelişim – Staj
- UES 6 İlk Mesleki Gelişim – Mesleki Yeterliliğin Değerlendirilmesi
- UES 7 Sürekli Mesleki Gelişim
- UES 8 Finansal Tabloların Denetimlerinden Sorumlu Sözleşme Sorumlu Ortağı İçin Mesleki Yeterlilik

Aday meslek mensubunun mesleğin gerekliliklerini yerine getirmede başarılı olabilmesi için göreviyle ilgili her türlü teknik bilgiyi ilk mesleki gelişiminin sonuna kadar kazanması gerekmektedir. UES 2' de yer alan teknik yeterlilik alanları şunlardır: Finansal Muhasebe ve Raporlama, Yönetim Muhasebesi, Finans ve Finansal Yönetim, Vergilendirme, Denetim ve Güvence, Yönetişim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol, İş Hukuku ve Düzenlemeleri, Bilgi Teknolojisi, İşletme ve Organizasyonel Çevre, Ekonomiler. Aday meslek mensubunun mesleğin gerekliliklerini yerine getirmede başarılı olabilmesi için göreviyle ilgili UES 3' de açıklanan mesleki becerileri şunlardır (TÜRMOB, 2015a: 62-79):

- 1) Entelektüellik: Sorunlar karşısında kritik analizlerle ya da yenilikçi fikirler üretmek sorunları çözmeye çalışmak, çözemediği takdirde bunların çözümüne yönelik uzmanlarla görüşmek, araştırmalarda bulunmak, farklı görüşlere pozitif bakmaktır.
- 2) Kişilerarası ve İletişim: Grup halinde ekip çalışmalarında destekleyici görev üstlenilerek oluşabilecek karmaşayı en aza indirmek, etkin yazılı ve sözlü ifade kullanımını güçlendirmek, din, dil ve ırk ayrımını gözetmeksizin uygun ortam yaratılabileceğini göstermektir.
- 3) Kişisel: Basiretli davranarak geleceğin ön görülmesi, sürekli öğrenmeye açık olmak mesleğin getirdiği yükümlülükler için kaynak ve zaman kullanımını en doğru şekilde yönetmek ve açık fikirli olunması gerektiğini ifade eder.
- 4) Organizasyonel: İnsan yönetimi, temsilci ve liderlik becerilerinin geliştirilmesini ifade eder.

Yukarıda muhasebe meslek mensubu olunabilmesi için gereken genel şartlar ve meslek mensubunun sahip olması gereken bilgi, beceriler açıklanmıştır. Türkiye'de profesyonel muhasebe meslek mensuplarının unvanları 2008 yılından önce üçe ayrılmaktaydı. Bu unvanlar; serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavirdir (YMM). 2008 yılında 26948 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 5786 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile serbest muhasebeci unvanı 3568 sayılı Kanun'dan, 04/08/2015 tarihli 29435 sayılı Resmi Gazete ile serbest muhasebeci unvanı disiplin yönetmeliğinden kaldırılmıştır (Resmi Gazete, 2008: Sayı 26948; Resmi Gazete, 2015: Sayı: 29435). Bu unvanlara sahip olunabilmesi için gerekli olan şartlar aşağıda yer alan başlıklarda açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1. Serbest Muhasebeci (SM)

SM olabilmenin şartları (Resmi Gazete, 1989: Sayı: 20194):

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe gibi bilim dallarından ön lisans seviyesinde mezun olanlar ile ticaret ve ya maliye meslek liselerinden mezun olanlar b maddesinde belirtilen süreler dahilinde stajını tamamlayıp sınav şartı olmaksızın serbest muhasebeci unvanı ile çalışabilirler.

SM' ler SMMM sınavına girerek serbest muhasebeci mali müşavir olabilmektedir. Günümüzde bütün serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olmadıkları için serbest muhasebeci mali müşavirlerin uymak zorunda olduğu 2000 yılında 24216 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği' ne tabiidirler (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

SMMM, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuatlar çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmeler için mali tabloları, beyanname gibi belgeleri düzenleyen, defter tutan, sistem kurarak geliştiren, mevzuat gerekliliğine uygun düzenlemeler yapan, bu konular hakkında müşavirlik hizmeti sunan, belgeler çerçevesinde tahlil, denetim, bilirkişilik yapanlara verilen unvandır. SMMM olabilmenin özel şartları 3568 sayılı kanunun beşinci maddesinde açıklanmıştır. Bunlar (Resmi Gazete, 1989: Sayı: 20194):

- a) Fakülte ve yüksekokulların (denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumları da dahil) hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe gibi bilim dallarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olanlar için belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- b) 2008 yılında 26948 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 5786 sayılı Kanun ile iki yıl olan staj süresi kaldırılarak yerine getirilen en az üç yıl staj yapma şartını sağlamak.
- c) SMMM sınavında başarılı olmak.
- d) SMMM ruhsatına sahip olmak.

3.3. Yeminli Mali Müşavir (YMM)

YMM 3568 Sayılı Kanun'un 2. maddesinin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde ifade edildiği şekilde muhasebe sistemi kurarak geliştiren, mevzuat gerekliliğine uygun düzenlemeler

yapan, bu konular hakkında müşavirlik hizmeti sunan, belgeler çerçevesinde tahlil, denetim, bilirkişilik ve tasdik işlemlerini yapanlara verilen unvandır. YMM olabilmenin özel şartları 3568 sayılı kanunun dokuzuncu maddesinde açıklanmıştır. Bunlar (Resmî Gazete, 1989: Sayı: 20194):

- a) SMMM unvanı ile en az 10 yıl çalışmak,
- b) YMM sınavında başarılı olmak,
- c) YMM ruhsatına sahip olmak.

YMM' ler SMMM' ler gibi defter tutamamaktadır. Bununla birlikte muhasebe bürosu açamadıkları gibi herhangi bir muhasebe bürosuna ortak olamamaktadırlar (Resmî Gazete, 1989: Sayı: 20194).

4. Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

4.1. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

M.Ö. 5000 yılında envanter listesi, ücret ödemesi gibi kil tabletlerin üzerine yazıldığı görülen muhasebe kayıtları Babil, Mısır, Eski Yunan, Roma ve Asurlar 'da görülmüştür. 1363 yılında İlhanlılar'da uygulanan devlet muhasebesinde devletin gelirini artırarak giderlerini belirli sınırdan tutmak amaçlanmıştır (Güner, 2013: 4-5).

Muhasebe ve muhasebe mesleğindeki gelişmelerin sebeplerinden birkaçının çift taraflı kayıt sistemine geçiş ve ülkeler arası ticaretin gelişmesi olduğunu söyleyebiliriz (Terzi, 2010: 22). İtalyan matematikçi ve rahip Luca Pacioli tarafından 1494'te yayımlanan "Summa di Aritmetica Geometria Proportioni et Proportionalita" (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti) isimli kitabında kendi buluşu olmadığını aktardığını ifade eden çift taraflı kayıt yönteminden bahsetmiştir. Çift taraflı kayıt sistemi 13.-14. yüzyıllarda geliştirilmesiyle birlikte muhasebe kayıtlarında ortaya çıkabilecek hata ya da eksikliklerde daha kolay bulma olasılığının arttığını söyleyebiliriz. (Kurtcebe, 2008: 16).

18. yüzyılın sonlarına doğru İngiltere'nin ticaret merkezlerinde muhasebe mesleği uzman bir meslek olarak ortaya çıkmıştır. İngiltere'de özellikle sanayi devrimiyle birlikte gelişen ekonomi, muhasebeye olan ihtiyacı artırırken 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren muhasebe meslek mensupları organize olmaya başlamışlardır. 1870 yılında kurulan Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü bunun bir örneğidir (Kurtcebe, 2008: 16-17).

Muhasebe mesleğine verilen önemin artması ve mesleğin itibarının korumasına yönelik olarak ülkeler meslek kanunları çıkarmışlardır. İngiltere'de 1870, Fransa'da 1881, Amerika'da

1886, Hollanda'da 1895, Almanya'da 1899, İsviçre'de 1941, Arjantin'de 1945, Brezilya ve Meksika'da 1946, Hindistan'da 1949, Yunanistan'da 1950, Nijerya'da ise 1955 yılında, muhasebe mesleği yasal bir boyut kazanmıştır (Okan Gökten ve Gökten, 2016: 51).

Muhasebe mesleğine katkı sağlanması açısından kurulan sivil toplum örgütlerinden olan (Okan Gökten ve Gökten, 2016: 51) ve 1977 yılında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) muhasebe mesleğinin en doğru şekilde yapılmasına yönelik standartlar ve yönergeler yayınlamıştır (Kurtcebe, 2008: 17).

Küreselleşme ile birlikte gelişen ticaret ağıyla ortak bir finansal rapor yayınlanmasına yönelik 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) 2001 yılında muhasebe standartları geliştirme görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir (Kurtcebe, 2008: 18).

ABD'de 2002 yılında muhasebe ve denetim mesleğini önemli ölçüde etkileyecek düzenlemeler finansal skandallara tepki olarak çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası, Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board) (PCAOB) muhasebe skandallarını önlemek amacıyla oluşturulmuştur (Acar ve Senal, 2011: 37). 2005 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) geçilmeye başlanmıştır (Yılmaz, 2020: 10).

4.2. Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

4.2.1. Osmanlı Dönemi'nde Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Osmanlı Devleti'nde devlet için önemli olan muhasebe mesleğinin eğitimi sadrazam ve vezirlere verilmiştir ve muhasebe eğitimi verilen Enderun isimli okulların olduğu bilinmektedir (Soylu, 2018: 15).

Muhasebe kayıt sisteminde meydana gelen geçişte Osmanlı Devleti'nin ticaret yaptığı Avrupa'da özellikle Venedik, Macaristan, Felemenkililer' in etkisi bulunmaktadır (Güner, 2013: 5). Osmanlı döneminde merdiven yöntemi, muhasebe yöntemi olarak kullanılmıştır. Muhasebe eğitiminde günümüzde bir çok meslekte olduğu gibi usta çırak ilişkisi baz alınarak bu yöntem izlenmiştir. Osmanlıca yazılan ilk muhasebe öğretisi kitabı Ahmet Münir'in yazdığı Fenn-i Defteri'dir ve çift yanlı kayıt yöntemini konu edinmiştir. Muhasebe mesleğinin Osmanlı Devleti'nde yeniden doğuşu devlet muhasebesinde olmuştur. Muhasebe kayıtlarının tutulduğu Muhasebe-i Umumiye örgütünün yerine Tanzimat sonrası ilk gelişme olarak Maliye Nezareti kurulmuştur ve mali nitelikte tüm kararlar burada alınmıştır. Tanzimat sonrası Fabrika-i

Humayun kurulmuş ancak kullanılan merdiven yönteminde ortaya çıkan güçlükler, muhasebenin gerekli desteği sunamaması kuruluşun başarısız olmasının nedenleri arasında gösterilmiştir (Güvemli vd., 2013: 21-23).

Muhasebe anlayışı Türkiye’de ilk defa 1807 Fransız Ticaret Kanunu tercümesi niteliğinde olan 1850 yılındaki Kanunname-i Ticaret ile düzene girmiştir ve bu kanunda çift taraflı kayıt yöntemi ile tutulması gereken defterlerin oluşturulması gereken düzen yer almasına karşın bu yöntemin uygulanmasını bilen kişinin olmaması neticesinde Fransa’ya o dönemlerde gönderilen öğrencilerin ülkeye geri dönmesiyle muhasebede Fransız etkisi görülmüştür. (İbasalilgiller, 1999: 38; Güvemli vd., 2013: 23). 1926 yılında Alman Ticaret Kanunu esas alınarak 856 Sayılı Ticaret Kanunu’nun hazırlanmasıyla muhasebede Fransız etkisi yerine Alman etkisinin yer almaya başladığını söyleyebiliriz. (Öz ve Çevikcan, 2010: 116). 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret yerine geliştirilerek 29.5.1926 tarihinde Türk Ticaret Kanunu olarak kabul edilerek yürürlüğe giren bu ticaret kanununda zorunlu defterler; mevcudat ve muvazene defteri (bilanço ve envanter defteri), yevmiye defteri ve kopya defteridir (ticari yazışmaların olduğu defter) (Sipahi ve Küçük, 2011: 185).

1883 yılında kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi ile özel kesim için muhasebe anlayışında gelişmelerden birisidir. Gayrimüslimlerden alınan cizye vergisinin kaldırılması ile yerine temettü vergisi (kâr vergisi) getirilmesiyle devlet üzerinden hareket eden muhasebe anlayışı özel kesime doğru hareket etmiştir (Güvemli vd., 2013: 25-26).

4.2.2. Cumhuriyet Dönemi’nde Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

1926-1930 yılları arasında muhasebe uygulamalarını etkileyerek muhasebenin gelişmesine yol açan vergi yasaları çıkarılmıştır. 1925 yılında aşar vergisi kaldırılmış, Kazanç Vergisi Kanunu (1926), Muamele Vergisi Kanunu (1927), Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu (1930) yürürlüğe konulmuştur. Muhasebe kayıtlarının esas alındığı, Ticaret Kanunu’ndan farklı olarak defter-i kebirin kullanılmasının zorunlu olduğu, bilanço, kar ve zarar tabloları bu yasa ile gündeme geldiği Kazanç Vergisi Kanunu daha sonra yerini Kurumlar Vergisi Kanunu’na bırakmıştır. Muamele Vergisi Kanunu günümüzdeki Katma Değer Vergisi Kanunu’nun temelini oluşturur. Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu 1950’lere kadar yürürlükte kalabilmiştir (Arıkan ve Güvemli, 2013: 43-44).

Muhasebe mesleği yasal statüye 1989 yılında 3568 sayılı kanun ile kavuşmuştur ve aynı yıl Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’nin kurulması ile bu mesleğin Türkiye’de gelişmesine katkı sağladığı görülür.

1989 yılına kadar kurulan örgüt ve kuruluşların muhasebe mesleğinin gelişime katkı sağladığını söyleyebiliriz (Kurtcebe, 2008: 23). 1932 yılında Ticaret Vekaleti tarafından muhasebe mesleğinin ilk yasal örgütlenme girişimi yapılmıştır. Hesap Mütahassıslığı Kanun Tasarısı adı ile hazırlanan yasa bakanlıklar arası yazışmaların uzaması neticesinde bu yasallaşamamıştır. Mesleğin ikinci örgütlenme girişimi 1938 yılında yine Ticaret Vekaleti tarafından ve aynı isimde hazırlanmıştır. Avukatlık kanununun hazırlanması sırasında hazırlanan bu taslak, yargılamada muhasebe meslek mensuplarına temsil yetkisi verilmesinin istenmesi neticesinde avukatların müdahalesi sonucu yasalaşamamıştır (Güvemli vd.,2013: 40). Muhasebe mesleğinde önemli bir girişim kabul edilen, 1942 yılında kurulan Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ismini almıştır. Bu dernek muhasebe mesleği için Türkiye’deki ilk özel kuruluştur ve muhasebe mesleğinin tanımlanmasında, dünyada uygulanan uygulamaları Türkiye’ye taşınmasında, meslek yasasının çıkarılmasında görev almıştır. Bu derneklerin dışında 1974 yılında Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu, 1976 yılında Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur (Kurtcebe, 2008: 22-23).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu 1971 yılında hazırladığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri’nde (KİT) uygulanmaya başlanmıştır ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri muhasebe uygulamalarında kullanılmaya başlanmıştır (Öz ve Çevikcan, 2010: 116). 1980 yılında Türkiye’nin dışarıya açılmasıyla yoğun uluslararası sermaye karşısında 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur. SPK, bu kurula tabii işletmeler için 1984 yılında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin benimsendiği Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı’nı yayımlamıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 271).

Türkiye’de Maliye Bakanlığı’nın 1992 yılında yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, ABD’de kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) dikkate alınmıştır ve Türkiye’de 1994 yılından itibaren zorunlu tutulmakla birlikte muhasebe hukuku açısından yapılan önemli bir gelişme olduğunu söyleyebiliriz. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin muhasebeleştirilen işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir olması, sunulan mali tabloların karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını, denetimin kolay gerçekleştirilmesi esas alınarak oluşturulmuştur (Altıntaş, 2011: 177-178).

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile (Erol ve Arslan, 2017: 66);

- Muhasebenin Temel Kavramları,
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- Mali Tabloların İlkeleri,
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır.

TÜRMOB'a bağlı olarak 1994 yılında finansal tabloların düzeni ve muhasebe ilkelerinde tekdüzelik sağlanması amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur ancak yasal yaptırım olmaması sebebiyle TMUDESK'in yayınladığı standartlar sadece tavsiye niteliğinde olmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanununa eklenen maddeyle kurulmuştur (Parlakkaya, 2004: 130-132). 2011 yılında yayımlanan Türk Ticaret Kanunu'nun da yer alan TMSK'nın yerine uluslararası standartlar ile uyumlu, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak gibi nedenlerle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur (Dinç ve Atasel, 2016: 273).

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK VE DİSİPLİN

Bu bölümde etik kavramı, temel etik değerler ve ilkeler, etik dışı davranışın nedenleri, meslek mensuplarında etik, meslek mensuplarında etik teoriler, muhasebe meslek etiğinde yapılan düzenlemeler, meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları ve disiplin süreci açıklanmaya çalışılacaktır.

1. Etik Kavramı

Türk Dil Kurumu'na göre etik "töre bilimi", "çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü", "etik bilimi", "ahlak, ahlakla ilgili" anlamlarını ifade etmektedir (TDK, 2021).

Yunanca 'ethos' sözcüğünden türeyen etik, insanların eylem ve davranışlarını temeline indirgeyen karakter anlamına gelmektedir. Eski Yunan filozofu Aristoteles'e uzanan etik (ethics) ile ilgili çalışmaların 2500 yıl öncesine dayandığı görülmüştür. (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005: 26).

Etik, davranışlarda iyi-kötü ya da doğru-yanlış ifadelerin belirlenmesinde kullanılan ilke ve standartlardır. Bireylerin neyi yapıp yapmamaları konusundaki kurallar bütünüdür (Varinli, 2004: 45).

Eylemin etik olup olmaması bireylerin oluşturduğu kodlara göre şekillenmiş kalıplardan oluşmaktadır. Etik bir davranış olmayan kırmızı ışıktaki geçmek açısından bakılacak olursa ambulansın kırmızı ışıktaki geçmesi olumlu karşılanarak bir sorun teşkil etmeyecektir ve etik sayılabilecektir (Sayiner, 2005: 5).

Etiğin ortaya çıkışını somut olarak üç yaklaşımla ele alınabilir. Felsefi açıdan etik, insanların davranışlarının nasıl olması konusunda bir çerçeve belirlerken neyin, nasıl iyi olması konusuna değinmektedir. Toplumsal açıdan etik, genel ahlak olarak da tanımlayabileceğimiz, bireylerin toplum içerisindeki davranışlarının nasıl olması gerektiğini belirleyen kurallardır. Bu iki madde dışında daha yeni olan meslek etiği, belirli bir alanda uyulması beklenen kurallar ile o alana uygun davranılmasını ifade etmektedir (Yıldırım ve Kadioğlu, 2007: 76).

Ahlak felsefesi olarak da tanımlanan etik, ahlakı konu alan disiplin olmasının yanında etik ve ahlak birbirleriyle karıştırılsa da farklı anlamları ifade etmektedir (Uçma, 2007: 4). Yunanca 'morality' olarak kullanılan ahlak kavramı adet, gelenek, görenek anlamlarını taşımaktadır (TÜSİAD, 2005; 49). Arapça' da huy, mizaç, yaratılış anlamında kullanılan 'hulk'

kavramı halk kavramının çoğulu anlamına gelmektedir (Yılmaz Adalı, 2019: 5). Ahlak, Türk Dil Kurumu'nun güncel sözlüğünde "Bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları, aktöre, sağıtöre ve huylar" anlamlarında kullanılmaktadır (sozluk.gov.tr, 2021).

Ahlak, toplumda uyulması gereken kurallar, iyi ya da kötü huyları ifade ederken etik bunları araştıran bir felsefe disiplini (Gökçelik, 2010: 56). Etik ve ahlakı kısaca özetlersek etik karşılaşılan olay ya da durumda doğru ve yanlış davranışta düşünülen değerler topluluğu, bir teori iken, ahlak bunun gerçekleştirilmesidir (Yıldız, 2010: 160).

Etik evrensel bir olgu olarak genele hitap ederken, kültür farklı gelenek, görenek, edimlerini içine almasından dolayı etik olan değerler farklı toplumların kültürüne göre etik açısından önem teşkil etmeyebilir (Özçelik, 2020: 44).

Etik ve hukuk insanların yaşamlarında daha rahat ve doğru olanı göstermek açısından oluşturulmuşlardır. Hukuka ya da etiğe karşı olan bir davranış sergilediklerinde bireyler bu davranışları için mazeret sunmakta ya da savunma yapmaktadır. Etik ve hukuk arasında benzerlik ve farklılıklar mevcuttur. Etik ve hukuk arasındaki farklılıklardan bir tanesine bakacak olursak etik, olayın gerçekleşmesinden öncesini ifade ederken hukuk yapılan davranışın, eylemin sonucunda oluşan durumu ifade eder (Kaya, 2021: 51). Hukuk kuralları genellikle yazılı olmakla birlikte etik kurallar genellikle yazılı değildir ancak bazı etik kurallar yazılıdır ve bu çalışmada gösterileceği üzere yapılan etik ihlaller karşısında yaptırımlar mevcuttur.

Törel kurallar olarak da ifade edilebilen etik, ahlak, doğruluk, dürüstlük gibi kavramları da kapsamaktadır. Etiğin farklı anlamlarının mevcut olmasındaki temel sebep bu kavramın durağan bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır. Nitekim toplum durağan değildir. Gelişir, değişir ve bu kavram bu yüzden kesin bir anlatımla ifade edilememektedir (Karalar, 2004: 75).

1.1. Temel Etik Değerler ve İlkeler

Temel etik değerler ve ilkeler başlıca dört temel madde halinde adalet, doğruluk-dürüstlük, tarafsızlık, sorumluluk şeklinde sıralanabilir (Şimşek, 2010: 52).

- Adalet: Bireyler arasında herhangi bir çıkar ilişkisi gözetmeksizin adil olmaktır.
- Doğruluk- Dürüstlük: Her koşulda eylemlerin doğru ve dürüst bir şekilde yalan söylemeden yerine getirilmesidir.

- Tarafsızlık: Çıkar ilişkisi gözetilmeksizin yapılan eylemlerde bireyler arası eşitlik ön plana alınarak eylemlerin gerçekleştirilmesidir. Herkese eşit davranmayı ifade eder.
- Sorumluluk: Kişisel görev ve sorumlulukların bilincine uygun davranılmasını ifade eder.

1.2. Etik Dışı Davranışın Nedenleri

Etik dışı kabul edilen davranış, bireylerin toplum tarafından genel kabul görmüş iyi, güzel gibi ahlak kurallarını göre değil de tersine davranış göstermesidir. Bireylerin etik ya da etik olmayan davranışlarını belirleyen sebeplerin, ailesinden almış olduğu eğitim ve sosyal çevre gibi etkenlerden olduğunu söyleyebiliriz (İşgüden, 2007: 60-61).

Toplum tarafından kabul edilen davranışların tersine yapılan eylemler etik dışı davranıştır ve bu durum iş yaşamında da ortaya çıkabilmektedir. İş hacminin artması, işin karmaşıklaşması ile çalışanlar etik dışı davranış gösterebilmektedir (Şahin Dağlı, 2013: 12). Bu nedenle mesleklerde etik dışı davranışlara yönelik yaptırımlar mevcuttur. Etik dışı davranışların nedenleri kişisel nedenler ve dışarıdan kaynaklanan nedenler olarak iki başlıkta incelenmiştir.

1.2.1. Kişisel Nedenler

Meslek mensubunun kişiliğinden kaynaklanan kendi bilgi eksiklikleri, karar verme aşamasında yetilerinin gelişmemesi nedeniyle oluşan ikilemleri ya da mesleğini yerine getirebilmesi için gereken yeteneğinin olamamasıdır (İşgüden, 2007: 61). Kişisel nedenleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Etik ölçüleri farklı yorumlama: Bireyler yaşadıkları çevreye, topluma, eğitim düzeylerine ve kültürlerine göre oluşturdukları kişisel özellikleri doğrultusunda etik algı oluşturarak hareket ettiğinden toplumun etik ölçüsüyle etik kavramı çatıştığında kendi belirlediği etik düzeyi topluma göre daha baskın gelmektedir ve bireylerin etik dışı davranmasıyla sonuçlanmaktadır (Şahin Dağlı, 2013: 13).
- Mesleki bilgi yetersizliği: Meslek mensubu mesleğinin getirdiği sorumlulukları en iyi şekilde yerine getirebilmesi için yeterli bilgi birikimine sahip olmalıdır. Yeterli bilgi birikimi olmayan meslek mensubunun yaptığı iş beğenilmediğinde, kalite yetersizliği görüldüğünde meslek mensubu işini kaybetmemek adına rasyonel kararlar alabilir. Bu durum hem yapılan işte hata oranını arttırabilir hem de etik olmayan davranış ile sonuçlanabilir. Bu nedenle meslek mensubu sürekli öğrenmeye açık olmalı ve yeterli bilgiye sahip olmalıdır (Akdoğan, 2003: 14).

- Bencil davranma: Bireyin kendi çıkarlarını ön planda tutarak eylemlerini gerçekleştirmesidir. Bunu üç ana bölümde açıklayacak olursak: bireyin yapmış olduğu eylemde yanlış bir şey görmeyerek karşı tarafın iyiliği olarak ifade etmesi kendine düşkünlük olarak ifade edilirken, kendini korumak ise bireyin haksızlığa uğrayabileceğinin düşüncesini temel aldığı ve yalan söylemek gibi eylemlerde bulunmasını ifade eder. Kendini haklı görmek, bireyin her durumda yanlış olduğunu bilmesine karşın eylemi bilerek yapmasını ve bu durumda bile kendini haklı görmesini ifade etmektedir (Kırel, 2000: 53-54).
- Etik ikilemler: Bireyler karar vermesi gereken bir durumla karşı karşıya kaldıklarında etik olup olmaması açısından değerlendirme yapmaktadır. Bazı durumlarda bireylerin karşı karşıya kaldıkları durum etik açıdan ters olan iki bakış açısına sahip olabilir ve doğruluğu tartışılabilir. Bu durum etik ikilim olarak adlandırılmaktadır (İşgüden, 2007: 63).

Yukarıda açıklanan kısımda bireyin etik dışı davranışı kişisel nedenlerden kaynaklanmaktadır ancak bireyin etik dışı davranmasının sebepleri her zaman kendisi ile ilgili değildir. Bunlar dışarıdan kaynaklanan nedenler olarak ifade edilerek alt başlıkta açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler

Bireylerin kendileri dışında etik dışı davranmasının nedenleri şunlardır:

- Etik davranışları algılama farkı: Bireyin çalışmış olduğu işletmede etik dışı davranışlar sergilenebilir. Çalışanlar etik dışı davranışa katılabilir ya da görmezden gelebilir. Bunun sebebi işletme içerisinde etik dışı davranışların bazen işletmede yükselmek için bir yol olmasındandır. Birey kendisi ile ilgili olmamasına karşın bu etik dışı eyleme karşı gelmelidir yoksa sorumlu durumuna düşebilir (Akdoğan, 2003: 14).
- Rekabet: Dürüstlük kurallarına aykırı olarak hareket edilen durum haksız rekabeti meydana getirir. Bu durumda mesleğe uygun olmayan davranışlar haksız kazanç gibi durumlara yol açar ve bu etik dışı davranıştır. Yasal düzenleme yapılarak meslek mensupları arasında haksız rekabet yasağı konulmasına karşın gizliden gizliye meslektaşlar arasında haksız rekabet vardır ve bu etik dışı eylemleri meydana getirir (İşgüden, 2007: 66).

- Karşılıklı güvensizlik: İşletmede çalışanlar arasında güven esas olmalı ve eylemler bu durumda yapılmalıdır. Güvensizlik olan ortamda etik dışı eylemler görülebilmektedir (Akdoğan, 2003: 13).
- Sahte ve yanıltıcı belge düzenleme: Şekil açısından uygun olan ancak içerik olarak uygun olmayan belgeler yanıltıcı belge, zorunluluk ve yeterlilik açısından bu unsurların bulunmadığı belgeler sahte belgelerdir ve konu ile ilgisi bulunmayan kişileri zor durumda bırakabileceğinden etik dışıdır (Özkaya, 2008: 21). Bu belgelerin ortaya çıkması için bir sebep gerekmektedir, kendi kendine ortaya çıkamaz. Ortaya çıktığında ise eylemin etik olmadığı bir kanıtı niteliğindedir (İşgüden, 2007: 67).
- Etik davranışın esnetilmesi: İş dünyası ile toplumun belirlemiş olduğu etik değerler birbirleri ile aynı değildir. İş dünyasında etik değerler daha esnektir. Küreselleşme ile farklı coğrafyalarla, farklı etik değerlere sahip işletmelerle etkileşim halinde olunması etik davranışın esnetilmesini ön planda tutmaktadır, bu durumda etik dışı davranış gerçekleşebilmektedir (Akdoğan, 2003: 16).
- Meslek ücreti: 26675 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan yönetmeliğin 40. maddesine göre; bir meslek mensubu sunmuş olduğu hizmete göre ücret belirleyebilirken, birlik tarafından belirlenen asgari ücretin altında bir ücret belirleyememektedir (Resmi Gazete, 2007: Sayı: 26675).

Bireyler kişisel nedenlerle ya da dışarıdan kaynaklanan nedenlerle etik dışı davranış sergilediğinde muhasebe mesleğinde mesleğin itibarını etkileyeceğinden muhasebe mesleğinde etik önem taşımaktadır.

2. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar/Teoriler

Etik olup olmadığı konusunda karar verilemeyen bir durumda etiğin öznel olmasından dolayı her bireyde farklı bir cevapla karşı karşıya kalınabilecektir. Etik teoriler bu konuda genellemeler yaparak bu durumu düzenlemektedir (Uçma, 2007: 10).

Literatürde felsefe üzerine çalışan araştırmacılar etiği meta-etik, normatif etik ve uygulamalı etik olarak sınıflandırmıştır (Kaya, 2021: 60). Normatif etik “nasıl davranmalıyım?”, meta-etik “iyilik nedir?” soruları üzerinden hareket ederken uygulamalı etik ise ötenazi gibi tartışmalı ahlaki konuları içermektedir. Normatif ahlak felsefesinde bireylerin ikilemde yol göstericisi olarak kurallar ve ilkelerin mevcut olması, muhasebe meslek mensuplarının da etik konularda hazırlanmış ilkelerinin mevcut olmasından dolayı çalışmada

normatif etik baz alınarak açıklanmaya çalışılacaktır. Normatif etik teleolojik ve deontolojik teoriler olmak üzere başlıca ikiye ayrılır (Karabınar ve Çevik, 2014: 31-32).

2.1. Teolojik Teori

Teolojik etiğe göre eylemlerin merkezinde bireyin kendisi yani kişinin yararına uygun olması vardır. Yapılan eylemin doğru ya da yanlış olmasına bakılmaksızın eylem yanlış olsa bile eylemin sonucu iyi ise etik açıdan doğru olduğu söylenebilir (Yılmaz, 2012: 10).

Sonuşalcı etik olarak anılan teolojik etik teori, bireylerin eylemlerinin sonucunda mutlu olup olmamasından yola çıkarak eğer bireyler mutlu ise eylemi etik olarak değerlendirir kısaca eylemin kendisi yerine sonucuna önem verir (Karabınar ve Çevik, 2014: 33).

Ahlaki değer teorisi olarak da ifade edilen bu yaklaşımda alınan kararların sonuçlarıyla ilgilenmekte, davranış ve kararların sadece sonuçları önemsenmektedir. Bu yaklaşımda fayda/maliyet karşılaştırması yapılarak en yüksek fayda sağlayan seçenek tercih edilmektedir. Teolojik etik teoriler egoizm ve faydacılık olmak üzere iki teoriye ayrılır.

- Egoizm (Bencilik): Genellemelerden uzak kişisel çıkarın ön planda olmasıdır. Egoizm teorisine göre yapılan eylemin doğru ya da yanlışlığı bireye sağladığı faydası ile ölçülmektedir. Yapılan eylem neticesinde kişinin faydası maksimize edildiğinde o eylemi etik kabul etmektedir (Yılmaz, 2012: 11).
- Faydacılık: Eylemin, davranışın etik kabul edilmesinde sonucun önemi üzerinde duran ve buna istinaden erdem etiğini reddeden John Stuart Mill faydacılık felsefesinin önde gelen ismidir (Yüksel, 2005: 55). Davranışın etik kabul edilebilmesi için çok sayıda kişiye fayda sağlaması esasını teşkil eder (Demir, 2018: 20).

2.2. Deontolojik Teori

Yapılması gerekeni temel alan ve eylemlerde bunu baz alarak hareket eden deontoloji Yunanca deon (ödev) ve Logos (bilim) dan türemiştir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015: 25). Bir davranışın, eylemin etik kabul edilebilmesi ödev, ilke, iyi niyet gibi niteliklere bağlıdır (Görmez vd., 2009: 5). Kant'a göre de davranışın, eylemin etik ya da ahlaki olması onun sonunda yarar sağlamasına göre değil ödev ya da dürüstlük ilkesinden meydana gelen benimseniş ile oluşmasına bağlıdır (Yüksel, 2015: 14).

Karar, faaliyet ve davranışların sonuçları yerine uygulanan ilke ve kuralların doğruluğunu dikkate alan deontolojik teori, haklar yaklaşımı ve adalet yaklaşımı olmak üzere ikiye ayrılır.

- Haklar Yaklaşımı: Meslek mensuplarının mesleki açıdan aldıkları herhangi bir kararda bireylerin hak ve özgürlüklerinin olduğunun bilincinde olarak aldıkları kararlarda bireylerin bu hak ve özgürlüklerine dikkat etmeleridir (Demir, 2018: 20).
- Adalet Yaklaşımı: Eşitlikçi yaklaşım olarak da adlandırılan adalet yaklaşımı, yapılan davranış toplulukta çoğunluğun faydasına olsa bile adaletsizliğe uğrayanların olması durumunda bu davranışı etik kabul etmemektedir (Karaman, 2015: 22).

3. Meslek Mensuplarında Etik

Meslek etiği, mesleğin itibarının zedelenmemesi için genel kabul görmüş etik kuralların meslek grubuna uyarlanarak mesleğin ve mensubunun onurunu, saygınlığını korumasıdır. Meslek mensuplarının aldıkları kararlar; yasal düzenlemeler, ahlak kuralları ve özgür seçim haklarından meydana gelmektedir (Demir, 2018: 14-19). Meslek mensupları özgür seçimlerini belirlenen kurallar ve yasal düzenlemeler çerçevesinde denge kurarak oluşturmalıdır (Akdoğan, 2003: 30).

3.1. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Temel Etik İlkeler

19.10.2007 tarihinde 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” in Ek-1 kısmında da yer almakta olan açıklanan maddeler muhasebe meslek mensupları için IFAC tarafından hazırlanmış olan uluslararası etik kurallar el kitabını TÜRMOB Türkçeye çevirerek uygulamıştır.

Muhasebe meslek mensupları için uluslararası etik kurallar el kitabına göre meslek mensuplarının uyması gereken temel ilkeler, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ile mesleğe uygun davranıştır (TÜRMOB, 2021: 22):

- Dürüstlük: Muhasebe meslek mensubunun mesleğinin gerektirdiği şartlarda ve iş ilişkileri karşısında her türlü bilgi ve işlemlerinde karşı açık, doğru, dürüst ve güvenilir olmasıdır. Mesleki sorumluluklarda Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)’ ne göre dürüstlük hissi önem arz etmektedir. TÜRMOB’ un yayınlamış olduğu mecburi meslek kararı 16. maddesine göre “ruhsatlı meslek mensupları mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunamaz” ibaresi dürüstlüğün önemini ifade etmektedir. 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan yönetmeliğin 6. ve 7. maddelerine göre meslek mensubu mesleki ilişkilerinde doğru davranışları sergilemeli, açık sözlü ve güvenilir olmalıdır (Özkaya, 2008: 41).

- Tarafsızlık: Muhasebe meslek mensubunun önyargılı olmadan çıkar çatışmalarına karşı durarak mesleğini yerine getirmesidir. İlgili yönetmeliğin 8. ve 9. maddelerine göre meslek mensupları taraf tutmayarak, üçüncü kişilerin isteklerini göz ardı ederek ve bu durumlara maruz kalmaktan kaçınarak mesleğini sürdürmelidir (Resmi Gazete, 2007: Sayı: 26675).
- Mesleki yeterlilik ve özen: Muhasebe meslek mensubunun yeterli eğitimi alması, mevzuata uygun hareket etmesi, mesleğin gerektirdiği teknik ve standartlara uygun ve özenli davranarak faaliyetlerini yerine getirmesidir. İlgili yönetmeliğin 10. ve 11. maddelerine göre meslek mensuplarının gerekli bilgi beceriye sahip olmasını, mesleğe giriş şartlarını sağlamasını, mesleği ile ilgili gelişmeleri takip etmesini, mesleki faaliyetinde dikkatli ve zamanı doğru kullanmasını ifade eder (Resmi Gazete, 2007: Sayı: 26675).
- Sır saklama: Muhasebe meslek mensubunun mesleki faaliyetinde elde ettiği bilgileri gizliliğine dikkat ederek farklı bir amaçla kullanmamasıdır. İlgili yönetmeliğin 12., 13., 14. ve 15. maddelerine göre meslek mensubu, elde etmiş olduğu bilgileri yetkililerce izin verilmediği sürece üçüncü kişilerle ve çıkarları için paylaşmaması, iş ilişkileri sonlanması durumu da dahil bunun devam etmesi gerektirir. Kanun ya da bir yasal süreç için muhasebe meslek mensubu, edinmiş olduğu bilgileri paylaşırken müşterinin ya da işverenin onayı dahilinde doğru bilgi paylaşımı yapmalıdır (Resmi Gazete, 2007: Sayı: 26675).
- Mesleğe uygun davranış: Muhasebe meslek mensubunun mesleğin gerekliliklerini yerine getirirken bu mesleğin itibarını kötüye düşürecek her türlü durumdan kaçınmaları, gerekli yasalara ve kurallara uygun davranmasıdır. İlgili yönetmeliğin 16. ve 17. maddelerine göre kanun ve düzenlemelere uygun, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınarak diğer meslek mensuplarına yönelik de küçültücü söylemlerden uzak durmalıdırlar (Resmi Gazete, 2007: Sayı:26675).

Muhasebe meslek mensubu, mesleğin itibarını korumak için etik ilkelere uymalıdır. Etik ilkelere uyulmadığı takdirde meslek mensubu yaptırımlarla karşı karşıya kalabilecektir.

4. Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri

Küreselleşen dünya ile birlikte yaşanan gelişmeler, skandallar, ekonomik krizler ve yüksek enflasyon etik, ahlak konusunu gündeme getirmiştir. Yazılı olmayan ve yaptırım içermeyen genel etik kurallar uygulanması konusunda sorun teşkil ettiğinden bunun yerine

yazılı etik kurallar ve uyulmaması sonucunda karşılaşılabacak yaptırımlar zorunlu hale gelmiştir (Türk, 2004: 99). Bu nedenle Türkiye’de ve dünyada muhasebe meslek mensupları için etik düzenlemeler yapılmıştır. Muhasebe meslek etiği ile ilgili Türkiye’de Maliye Bakanlığı, SPK ve TÜRMOB’ un düzenlemeleri mevcut iken, uluslararası alanda IFAC ve AICPA tarafında oluşturulan mesleğe yönelik ilke ve standartlar meslek etiği için önem arz etmektedir (Hacıhasanoğlu, 2013: 359)

4.1. Türkiye’de Meslek Etiği Düzenlemeleri

1942 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin toplantısında meslek elemanları ile özel kesim işletmelere yönelik etik kurallarını yaygınlaştırmak, meslek etiği kurallarının kabullenilmesini sağlamak gibi amaçlar doğrultusunda ilk çalışma yapılmıştır. Bu dernek ve üniversite işbirliği ile oluşan 14. Türkiye Muhasebe Kongresi’nde batı ülkelerinin meslek ahlakı ve kurallarına yönelik Türkiye’de yasal düzenlemeler olmuştur (Demir, 2018: 38).

4.1.1. 3568 Sayılı Meslek Kanunu

Türkiye’de 1989 yılında 20194 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan ve muhasebe mesleğine bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki dikkat ve özen, reklam yasağı, sır saklama gibi etik, mesleki düzenlemeler açısından önemli bir kanun olan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmiştir. (Demir, 2015: 347-348).

4.1.2. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Muhasebe meslek mensupları için ilk disiplin yönetmeliği 22/06/1990 tarihli, 20556 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikte disiplin cezası uygulanacak haller ile disiplin süreci yer almıştır. 20556 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan disiplin yönetmeliği 31/10/2000 tarihinde 24216 sayılı Resmi Gazete ile yürürlükten kaldırılmıştır (Ekergil, 2017: 330).

TÜRMOB 03.01.1990 tarihinde 20391 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan yönetmeliğin ikinci bölümünde “Genel Mesleki Standartlar” başlığı altında belirtilen kurallar, muhasebe meslek etiği açısından Türkiye’de atılmış ilk ve önemli bir adım olarak nitelendirilebilir. Bu standartlar şunlardır (Çiftci ve Çiftci, 2017: 110): Meslek unvanı ve yeterlilik, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık (mesleki özen ve titizlik de bu madde kapsamındadır), sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık, haksız rekabettir.

3568 Sayılı kanun ve bunu baz alarak oluşturulan yönetmeliklerde 2001 yılında oluşturulan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı'nda meslek mensubunun nitelik, davranış ve sorumlulukları düzenlenmiştir (Demir, 2018: 39). Mecburi Meslek Kararı'ndaki bazı etik kurallar; dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, sır saklama, ücretler, haksız rekabet yasağıdır (TÜRMOB, 2001: 3-6).

19.10.2007 tarihinde uluslararası standartlara uygun, etik değerleri göz ardı etmeyen, güvenilir ve mesleğin itibarsızlaşmasını engelleyen meslek mensupları oluşturmak için 19.10.2007 tarihinde 26675 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelik TÜRMOB tarafından yürürlüğe girmiştir (Demir, 2015: 348). Bu yönetmelik etik açısından en kapsamlı yönetmeliktir ve meslek mensupları için IFAC' ın (IESBA Etik Kuralları) belirlemiş olduğu etik ilke ve kuralları değişikliğe uğratmadan aynı şekilde kabul etmiştir (Çiftci ve Çiftci, 2017: 110-111). Bu yönetmelikte etik ile ilgili ilkeler; tüm meslek mensupları için temel etik ilkeler, bağımsız çalışan meslek mensupları ve bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumlar olmak üzere üç bölümü içermektedir. Tüm meslek mensupları için etik ilkeler “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Temel Etik İlkeler” başlığı altında açıklanmıştır. Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler (Resmi Gazete, 2007: Sayı:26675):

- Müşteri Kabulü: Müşteri, dürüstlük veya meslekî davranış ilkelerine tehdit olabileceğinden (müşterinin yasadışı işlerinin olması, dürüst olmaması gibi) müşteriye kabul etmeden önce tehditler önem açısından kontrol edilerek, tehditler önemsiz oluncaya kadar ortadan kaldırılmalı ya da en aza indirilmeye çalışılmalıdır, eğer gerçekleşmiyorsa müşteri kabul edilmemelidir. Ek olarak güncel sözleşmeler dikkate alınmalıdır.
- Sözleşme Kabulü: Meslek mensubu sözleşmeyi kabul etmeden önce sözleşme ekibinin sözleşme hükümlerine yönelik koşullarını yerine getirmede yeterliliği olup olmadığı kontrol edilmelidir. Meslekî yeterlilik ve özen ilkesine karşı tehdit oluşturabileceğinden dikkat arz etmektedir.
- Meslekî Atamalarda Değişiklikler: Meslek mensubuna gelen müşteri hakkında, mevcut meslek mensubunun gizlilik ilkelerine uygun olarak müşterinin etik ilkelerle ilgili bir sorun teşkil edip etmediği bilgisi verilmelidir. Müşterinin yeni meslek mensubunun müşteri hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması meslekî yeterlilik ve özen ilkesine aykırı bir sonuç oluşturabilir.

- Çıkar Çatışmaları: Meslek mensubunun müşteriye kabul etmeden önce aralarında tehdit oluşturabilecek potansiyel bir çıkar ilişkisi olup olmayacağını değerlendirmesidir. Tarafsızlık, gizlilik ve meslekî davranış gibi ilkelere aykırı bir sonuç oluşturabileceğinden çıkar ilişkisi olup olmadığı iyi analiz edilmelidir.
- İkincil Görüşler: Müşteri mevcut meslek mensubu dışında denetim, raporlama gibi konularda bağımsız çalışan meslek mensubundan ikinci bir görüş talep edebilmektedir. Bu ilkeye uyulmaması meslekî yeterlilik ve özen ilkesine aykırı olur ve tehdit oluşturabilmektedir.
- Ücretler ve Diğer Gelirler: Meslek mensubu işi için belirlediği bir ücret talep edebilmektedir ancak bu ücret belirlenen asgari ücretin altında olamamaktadır.
- Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması: Meslek mensubu yeni iş ve müşteri arayışında olduğunda sunduğu iş ile ilgili abartılı söylemlerde bulunmamalı, meslektaşları hakkında asılsız konuşmalardan kaçınmalı, Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun davranışlar sergilemelidir.
- Hediyeler ve Ağırlama: Kişisel çıkar açısından ve tarafsızlık açısından tehdit oluşturabileceğinden hediye ve ağırlamanın altında yatan amaç analiz edilmeli, eğer karşı taraf için önemsiz kabul ediliyorsa kabul edilmelidir.
- Müşteri Varlıklarının Muhafazası: Meslekî davranış ve objektiflik ilkelerine aykırı olabileceğinden müşterinin para veya diğer varlıkları yasal olarak emanet alınamaz.
- Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık: Ailevi, kişisel ya da yakın bir ilişki tarafsızlık ilkesine aykırılık oluşturabileceğinden müşteri yönetici ile yakın bir ilişki kurulmamalıdır.
- Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi: Güvence sağlama amaçlı sözleşmelerde temel amaç hedef kullanıcıların ulaşılan sonuca duydukları güvenin artırılmasıdır. Bağımsızlık, meslek mensubunun kararlarının üçüncü kişilerden bağımsız olarak vermesini ifade etmektedir. Sözleşme dönemi ise güvence hizmetinin sağlanmasıyla başlar, güvence raporunun sunumuyla sona erer.

Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacıkları Etik İlkeler şunlardır:

- Potansiyel Çıkarlar: İşletmeye bağlı olarak çalışan meslek mensubuna işletme içerisinden uygulanan baskı karşısında etik olmayan değerlere karşı durmalıdır.
- Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması: Meslek mensubu finansal bilgi kullanıcılarına bilgi ve rapor hazırlamaktadır. Bu aşamada bilgileri ve raporları baskı altında olsa dahi etik değerler çerçevesinde hazırlamalıdır.

- Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme: Meslek mensubunun işverenine yeterliliği ve uzmanlığı hakkında doğru bilgi vererek yeterliliği ve uzmanlığına yönelik iş ve işlemleri yapmasını ifade eder.
- Finansal Çıkarlar: Meslek mensubu ya da yakınlarının meslek mensubunun çalıştığı işletme ile aralarında herhangi bir finansal çıkar ilişkisinin olmamasını ifade etmektedir. Meslek mensubu işletme ile ilgili bilgileri kendi çıkarı için kullanmamalıdır.
- Teşvikler: Meslek mensubu veya yakınına teşvik (hediye, ayrıcalıklı davranış gibi) teklifi işletme hakkında gizli bilgiye erişim için olabileceğinden etik değerlere aykırı olmasını ifade eder.

Yukarıdaki maddelere uygun davranılması ile tüm üyeler en iyi meslekî bilgiye sahip, etik değerlere uygun, rekabeti hizmet kalitesinde artış göstermek olarak gören, güvenilir ve saygın meslek mensupları olacaklardır (Resmi Gazete, 2007: Sayı:26675).

TÜRMOB, etik eğitiminin önemli olmasından dolayı 27 Mart 2014 tarihinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğ ile birlikte etik öğrenme yönünde istekliliği artırmak, etik davranış üzerinde gelişme sağlamayı hedeflemiştir (Demir, 2015: 349). Etik sözleşme yapılması hakkında tebliğde eğitimin nasıl yapılacağı 5. maddesinde açıklanmıştır. Eğitimin teorik kısmı uzaktan eğitim şeklinde, uygulamalı kısmı ise yüz yüze eğitim şeklinde yapılmaktadır. Tebliğin 6. maddesinde belirtilen eğitim konuları şu şekildedir (Resmi Gazete, 2014: Sayı: 28954):

A. Etik bilgisi;

- 1) Muhasebede etik beklentiler ve tehditler,
- 2) Muhasebe skandalları, itibar ve güvenin yeniden oluşturulmasının önemi,
- 3) Etik teoriler,
- 4) Ahlaki gelişim teorisi,
- 5) Muhasebe üzerinde ahlaki düşünce geliştirme.

B. Etik duyarlılık;

- 1) Mesleki nitelikler,
- 2) Muhasebede Etik Standartlar ile ahlaki davranış kuralları,
- 3) Meslek mensubunun mesleğe olan sorumluluğu,
- 4) Meslek mensubunun müşteriye karşı sorumluluğu,
- 5) Meslek mensubunun kamuya karşı sorumluluğu,
- 6) Disiplin suçları.

C. Etik karar verme;

- 1) Etik karar verme modelleri,
- 2) Muhasebede etik sorunlar,
- 3) İlke bazında yaklaşım ile mesleki yargı,
- 4) Denetçinin bağımsızlığı,
- 5) Gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ile kazançların yönetimi,
- 6) İşletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi ve sosyal raporlama,
- 7) İşyeri etiği,
- 8) Kültürlerarası etik,
- 9) İşletmelerde etik ortam, kurumsal yönetişimin önemi,
- 10) Muhbirlik politikası.

D. Etik davranış

- 1) Örnek olay çalışmaları

SMMM ya da YMM ruhsatına sahip katılımcıların uzaktan eğitimi yirmi saat ve iki haftalık süreç içerisinde tamamlanır. Yukarıda bahsedilen konu başlıklarından eğitim değerlendirilmesi yapılır ve başarılı olan katılımcılara uzaktan etik eğitimi tamamlama belgesi takdim edilir. Katılımcıların yüz yüze eğitimi altı saat ve iki günlük süreçte tamamlanır ve başarılı olanlara etik eğitimi tamamlama belgesi verilir (Resmi Gazete, 2014: Sayı: 28954).

4.1.3. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Meslek etiğine yönelik Maliye Bakanlığı 3 Ocak 1990 tarihinde 3568 sayılı Kanunun 50. ve geçici 4. maddelerine göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yayınlamıştır (Demir, 2018: 42).

1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde on iki temel muhasebe kavramı açıklanmıştır. Açıklanan bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı meslek etiği ile ilgilidir (Göçerdir, 2016: 25):

- Sosyal Sorumluluk Kavramı: Meslek mensubunun mali tabloların düzenlenmesi gibi işlemlerinde kişilerin çıkarlarına yönelik olmadan mesleğin gerekliliklerini yerine getirmesidir. Mesleğini yerine getirirken objektif, dürüst olmalıdır.
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Muhasebe kayıtları objektif, esaslara uygun, doğru ve gerçek durumu göstermelidir.

- Tutarlılık Kavramı: İşletmelerin faaliyet durumlarını karşılaştırabilmeleri için belirlenmiş muhasebe politikasında devam etmeleri gerekmektedir. Birbirini izleyen dönemlerden birinde geçerli bir sebeple politikasını değiştirecekse bunu dipnotlarında belirtmelidir.
- Tam Açıklama Kavramı: İşletmeler üçüncü kişilere karşı da sorumludur. Mali tablolarını üçüncü kişilerle paylaşırken doğru, açık, yeterli bir şekilde paylaşmalıdır. İşletmenin başına gelebilecek herhangi bir durumu gözeterek bunu da paylaşması gerekmektedir.

4.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1981 yılında kurulan SPK, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yayınladıkları 1 ve 16 numaralı tebliğlerde etik ile ilgili konular mevcuttur. 1 No' lu Tebliğ'de açıklanan temel kavramlardan tutarlılık, tam açıklama, sosyal sorumluluk, ihtiyatlılık, tarafsızlık ve özün önceliği kavramları ile 16 No' lu Tebliğ'deki mesleki yeterlilik, mesleki özen ve titizlik, sır saklama yükümlülüğü, bağımsızlık, reklam yasağı, ticarete ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet, ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımı etik ile ilgilidir (Demir, 2015: 350). SPK' nın belirtilen mevzuatındaki etik ile ilgili kurallar tüm meslek mensuplarını değil bağımsız denetim yapan meslek mensuplarını kapsamaktadır (Çiftci ve Çiftci, 2003: 87).

4.2. Uluslararası Alanda Meslek Etiği Düzenlemeleri

Uluslararası alanda meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yapan kuruluşlar; AICPA, IFAC iken, Amerika'da muhasebe mesleği için meslek etiği konusunda çalışmaları olan diğer kuruluşlar; Amerikan Devlet Muhasebecileri Birliği (AGA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Ulusal Muhasebeciler Birliği (NAA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA) vb.dir (Uçma, 2007: 41).

4.2.1. AICPA Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Muhasebe mesleğinde etik ile ilgili ilk çalışma kodlarının oluşturulması 1917 yılında AICPA tarafından yapılmıştır. AICPA meslek etiği için ilk düzenlemeyi 1966 yılında "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları" nı yayınlamıştır. Yayımlanan bu standart 1988 yılında "Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı" adı altında, prensipleri ve davranış kurallarını içeren "Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları'nı" kapsamaktadır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015: 46).

Meslek Yasasındaki altı ilke ve on bir davranış kuralı maddeler halinde şöyledir (Özkaya, 2008: 50-51): Mesleki davranış yasası ilkeleri;

- Sorumluluklar: Meslek mensuplarının kamuya, meslektaşlarına ve müşterisine olan sorumlulukları eşit şekilde yerine getirmesidir.
- Kamu Yararı: Kişisel çıkarlardan uzak kamu yararının ön planda tutularak eylemlerin yerine getirilmesidir.
- Dürüstlük: Bütün taraflara karşı eşit bir şekilde dürüst davranılmasıdır.
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık: Meslek mensubunun işletme ile ilgili herhangi bir taraf tutmaksızın ve kararlarında üçüncü kişilerinde etkisinde kalmaksızın mesleğini icra etmesidir.
- Mesleki Özen Gösterme: Meslek mensubunun mesleğin sorumluluklarını en iyi şekilde etik kurallara uygun yerine getirmesidir.
- Hizmetin Kapsamı ve Niteliği: Meslek mensubunun kararlarında mesleğin niteliğine uygun davranarak etik ilkeler çerçevesinde mesleğinin sorumluluklarını yerine getirmesidir.

Davranış kuralları;

- Bağımsızlık: Meslek mensubunun kararlarını üçüncü kişilerin kararlarından uzak bir şekilde bağımsız olarak vermesidir.
- Dürüst ve Tarafsız Olma: Meslek mensubunun çıkar çatışmalarından uzak kalarak sunduğu bilgilerin doğru, dürüst bir şekilde olmasını ifade eder.
- Genel Standartlar: Meslek mensubunun mesleğin getirdiği sorumlulukları yerine getirirken uyması gereken standartları ifade etmektedir.
- Standartlara Uyuma: Meslek mensubunun meslek örgütleri tarafından belirlenen standartlara uymasını ifade eder.
- Muhasebe İlkeleri: Meslek mensuplarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkelerine uygun davranmasını ifade eder.
- Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği: Meslek mensubunun müşterisi olan işletme ile ilgili bilgileri izinsiz üçüncü kişilerle paylaşmamasıdır.
- Şartlı Ücret: Meslek mensubunun sunduğu hizmet karşılığında talep edeceği ücreti işin başında belirtmesidir.
- Uygunsuz Davranışlar: Meslek mensubunun mesleğin itibarını zedeleyecek eylemlerde bulunmasını ifade etmektedir.
- Reklam Yapma Yasağı: Doğru olmayan, abartılı söylemlerde bulunmaktır.

- Komisyon ve Başvuru Ücretleri: Meslek mensubunun kendi faaliyeti dışındaki eylemlerden elde ettiği ücretleri ifade etmektedir.
- Mesleği İcra Biçimi ve İsim: Meslek mensubunun hak etmiş olduğu unvan dışında başka bir unvan ile işlem yapmasını ifade eder.

Yukarıda ifade edilen ilkeler etik çerçeveyi ifade etmektedir. Davranışlar, tüm meslek mensuplarının uymakla mükellef olduğu, uymadığında yaptırımlara maruz kaldığı kuralları ifade etmektedir (Çiftci ve Çiftci, 2017: 108).

4.2.2. IFAC Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1990'lı yıllarda etik ile ilgili çalışmalara başlayan IFAC 1992 yılında Muhasebeciler için Meslek Etiği: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama yönetmeliğini yayınlamıştır (Uçma, 2007: 41). 1998 yılında IFAC, etiğe uygun davranışlarının şekillenmesini detaylı açıklayan “Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği Kuralları” nı çıkarmıştır. (Özer, 2017: 32).

Profesyonel muhasebeciler açısından IFAC’ a bağlı olan IESBA, etik standartları oluşturmaktadır. Üç gruba ayrılan kurallar; tüm meslek mensuplarınca uygulanacak kurallar (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleğe uygun davranış), bağımsız çalışanlarca uygulanacak kurallar (mesleki görevlendirme, çıkar çatışması, ikinci görüşler, ücret ve diğer çeşit ödemeler, mesleki hizmetlerin pazarlanması, hediye ve ikramlar, müşteriden emanet olarak alınan varlıklar, tarafsızlık, bağımsızlık, denetim ve inceleme hizmetleri, diğer güvence sözleşmeleri gibi) ve bağımlı çalışanlarca uygulanacak kurallar (potansiyel anlaşmazlıklar, bilginin hazırlanması ve raporlanması, yeterli uzmanlıkla hareket etme, finansal çıkarlar, rüşvetler) şeklindedir (Demir, 2015: 345- 346). Bu maddeler yukarıda “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Temel Etik İlkeler” ve “TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler” isimli başlıklarda açıklanmıştır.

TÜRMOB, AICPA ve IFAC’ ın etik ilkeleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.1. TÜRMOB, AICPA VE IFAC' in Etik İlkelere Uygun Kuralları

Kural	TÜRMOB	AICPA	IFAC
Bağımsızlık	Bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık	Bağımsızlık	Bağımsızlık ve bu ilke ile bağdaşmayan uygulamalar
Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik	Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik, bağımsızlık, dürüstlikle bağdaşmayan	Dürüstlük ve tarafsızlık, uygunsuz davranışlar	Doğruluk ve tarafsızlık, bağdaşmayan uygulamalar, bilginin sunuluşu ve vergi uygulaması

Tablo 2.1. Tablonun Devamı

Genel standartlar, standartlara ve muhasebe ilkelerine uyum	Mesleki uzmanlık, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu, mesleki özen ve titizlik, denetim standartları ve öngörü yasağı	Genel standartlar, standartlara uyum muhasebe ilkeleri, özenli çalışma, mesleği icra biçimi	Mesleki yeterlilik, muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına ilişkin sorumluluk
Sır saklama	Sır saklama	Mükellefle ilgili bilgilerin gizliliği	Gizlilik
Sorumluluklar (mükellef, kamu ve meslektaş)	Denetimde kamu sorumluluğu, sır saklama, diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı, haksız rekabet yasağı,	Sorumluluklar, kamu yararı, mükellefle ilgili bilgilerin gizliliği	Meslektaşlar ile ilişkiler, meslektaşlara destek, gizlilik, tanıtım ve vergi uygulaması
Etik çatışmalar			Etik çatışmaların çözümü ve sadakat çatışması
Ücretler	Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı	Şartlı ücret, komisyon ve başvuru ücretleri	Şarta bağlı ücretler, ücretler ve komisyonlar, müşteri hesapları
Meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler	Bağdaşmayan işler	Bağımsızlık	Bağımsızlık, meslekle bağdaşmayan uygulamalar ve tanıtım
Reklam yasağı	Reklam ve teşvik yasağı		Tanıtım, reklam ve teşvik
Vergi Uygulaması			Vergi Uygulaması
Sınır Ötesi Faaliyetler			Sınır Ötesi Faaliyetler
Yayın Tarihleri	2001	1988	1998

Kaynak: (Çiftci ve Çiftci, 2003: 89)

Tablo 2.1’de TÜRMOB kısmında belirtilen maddeler Mecburi Meslek Kararları’ndan, AICPA, Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Davranış Kuralları’ndan, IFAC ise Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği Kuralları’ndan oluşturulmuştur. Tabloda kurallar genellikle her üç kuruluş için de paralellik gösterirken etik çatışmalar konusunda TÜRMOB ve IFAC’da reklam yasağıyla ilgili ise AICPA’da herhangi bir kural olmadığı, vergi uygulaması ve sınır ötesi faaliyetleri kuralının sadece IFAC’da olduğu görülmektedir.

Bağımsızlık kuralı, meslek mensubunun karar verirken kendi bilgi birikiminden yola çıkarak kararlarında başkalarının görüşlerini dikkate almamasıdır. Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik somut kavramlar olmasına karşın kuruluşlarca açıklanmaya çalışılmıştır. Genel standartlar, standartlara ve muhasebe ilkelerine uyum kuralında TÜRMOB meslek mensubunun yanında çalışan personelin bu kuralı en iyi şekilde uyguladığı denetlemesi önemli bir düzenlemedir ve TÜRMOB' un önceki iki kurala göre daha kapsamlı olarak bu kuralı ele aldığını söyleyebiliriz. Sır saklama kuralı müşterilerin bilgilerini paylaşmamayı ifade etmektedir. Sorumluluk kuralı meslektaşlara, kamuya karşı sorumlulukları ifade etmektedir. Etik çatışmalar kişisel ve toplumsal açıdan etik farklılığın oluşturduğu bir sonuçtur ve sadece IFAC bu kurala açıklama getirmiştir. Ücretler kuralında komisyon yasağı, ücret sınırı gibi ifadeler açıklanmıştır. Reklam yasağı kuralı IFAC ve TÜRMOB' da açıklanmıştır ancak AICPA da bu kural yer almamaktadır. Vergi uygulaması kuralı sadece IFAC' da açıklanmıştır ve vergi uygulamalarındaki sorumlulukları ele almıştır. Sınır ötesi faaliyetler kuralı da sadece IFAC tarafından açıklanmıştır ve hizmet sunulan ülke ile IFAC arasında etik açıdan farklılık olması durumunda daha sıkı olan uygulanır (Çiftci ve Çiftci, 2003: 90-92).

5. Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezaları

Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları Türkiye'de ve Ulusal alanda olmak üzere iki başlık altında incelenmeye çalışılmıştır.

5.1. Türkiye'de Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezaları

Muhasebe meslek mensubunun etik dışı davranışının yaptırımları mevcuttur. 31.10.2000 tarihli 24216 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel hükümler, ikinci bölümde disiplin cezaları, üçüncü bölümde disiplin kovuşturması, dördüncü bölümde son hükümler yer almaktadır. İkinci bölümde belirtilen disiplin cezaları; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarmadır. Aşağıda başlıklar halinde SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği kapsamında bu cezalar açıklanmıştır (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

5.1.1. Uyarma Cezası

SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nin 4. maddesine göre meslek mensubunun ve aday meslek mensubunun mesleki faaliyetlerinde daha dikkatli olması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

Yönetmeliğin 5. maddesinin d bendi 27/09/2007 tarihinde kaldırılırken aynı tarihte a, f, k, l, m bentlerinde, 04/08/2015 tarihinde e ve i bentlerinde değişiklik olmuştur. Yapılan değişikliklerle birlikte uyarma cezası uygulanacak durumlar şunlardır:

- a) Meslek mensubunun müşterilerinin işlerine, sözleşmeye uygun davranmaması, herhangi bir nedenle sözleşme feshedilmesinden itibaren otuz gün içerisinde tutanağın düzenlenerek gerekli defter ve belgelerin teslim edilmemesi (devir teslim işlemlerindeki herhangi bir aksaklık nedeniyle gerçekleşemediği durumda meslek mensubunun bu durumu bağlı olduğu Odaya bildirmesi bu durumun dışında tutulmuştur),
- b) TÜRMOB' un meslek mensupları için belirlemiş olduğu hükümlere aykırı hareket edilmesi,
- c) Aday meslek mensubu açısından, mesleği itibarsızlaştıracak herhangi bir davranışına neden olması, izin vermesi, göz yumması,
- e) Meslek mensubunun kullandığı tabelada mevzuat dışına çıkması,
- f) Odaya bildirilecek müşterilerin listelerinin tam ve süresinde bildirilmemesi,
- g) Belirtilen ve uyulması gereken sosyal sorumluluk ile ilgili hükümlere uyulmaması,
- h) Odaya verilmesi gereken aidat borçlarının en az iki kez (yazılı olarak) meslek mensubundan istenmesine karşın meslek mensubunun ödemediği durum için haklı bir gerekçe belirtememesi ve ödemesini yapmaması,
- i) Meslek mensubunun herhangi bir sebepten adres değiştirmesi sonucunda yönetmeliğe uygun olarak, süresinde adresini değiştirdiğini bildirmemesi,
- j) Mesleki faaliyeti sırasında, görevi olmamasına rağmen bir konuda çıkar çatışmalarına taraf olması,
- k) Oda Yönetim, Denetim ve Disiplin Kurulu'nun meslek mensuplarından talep etmiş olduğu görevlerine istinaden istenen belgelerin ya da bilgilerin ilgili mercilerle paylaşmaması,
- l) Başka meslek mensubu çalışanlarıyla iletişime geçerek meslek mensubu ve onların mükellefleri hakkında bilgi sahibi olmaya çalışması,
- m) Belirtilen maddelerden farklı olarak meslek mensubunun mesleğin itibarını zedeleyecek, güveni sarsacak herhangi bir davranışta bulunmasıdır.

5.1.2. Kınama Cezası

SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nin 4. maddesine göre meslek mensubunun ve aday meslek mensubunun mesleki faaliyetlerinde ve sorumlu olduğu kişilere davranışlarında kusur olduğunun yazı ile bildirilmesidir.

Yönetmeliğin 6. maddesinde 27/09/2007 tarihinde yapılan değişiklikle a, g, r, s, t, u, ü, v ve y bentlerinde, 04/08/2015 tarihinde yapılan değişiklikle c, d, p, ş ve z bentlerinde değişiklik olurken q bendi kaldırılmıştır. Kınama cezası uygulanacak durumlar bentlerdeki değişikliklerle birlikte şunlardır:

- a) Uyarma cezası alınmasından itibaren üç yıllık sürede bu cezanın tekrarlanması,
- b) Meslek mensuplarının kendisine ait olmayan unvanı sahipmiş gibi kullanması,
- c) Yeminli mali müşavirlerin, boşanmış dahi olsa eşinin, birinci ve üçüncü dereceye kadar akrabaların ya da bunların ortak veya yönetiminde oldukları işletmelerin işleri ya da bu yakınlıktaki akrabalarından olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin işlerinin tasdik edilmesi,
- d) Meslek mensuplarının yönetmelikte belirtilen şekliyle yazılı bir sözleşme yapmadan iş kabul etmemesi durumuna aykırı olarak sözleşme yapmadan işi kabul etmesi,
- e) Sahte, yanıltıcı belge düzenleyerek işlemler yaptığı tespit edilen firma sahiplerinin odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra (oda tarafından herhangi bir görev verilmediği durum hariç) meslek mensubunun firma sahibinin defterlerini tutmaya, işlerini yapmaya devam etmesi,
- f) Meslek mensuplarının belirtilen reklam yasağına uymaması,
- g) Meslek mensupları için belirlenen ücret tarifesinde altında bir ücretle iş kabul etmesi ve müşterilerinden ödeme alamamasına karşın işi daha sonraki yıllarda da sürdürmesi,
- h) Bir üst maddede belirtilen ve ilan edilen müşterinin işini meslek mensubunun kabul etmesi,
- i) Mesleki faaliyette bulunulabilmesi için gereken listeye kaydolmadan unvanı kullanarak iş kabul edilmesi,
- j) Yeminli mali müşavirler defter tutamazlar, buna aykırı olarak (kendi defterleri hariç) meslek mensubunun defter tutması, muhasebe bürosu açması ya da ortak olması,
- k) Başka meslek mensubunun müşterilerine iş önerilmesi, meslektaş hakkında olumlu olmayacak yorumlar yapması,
- l) Unvanı aynı olan meslektaşının görev ya da yetkisi olmadığı halde görüş bildirerek meslek mensubunun uygulamaları için müşterisine meslektaş hakkında olumsuz yorum yapması,
- m) Mesleğin gerektiği şekilde yürütülmesini sağlayarak; çalışanlar kütüğüne kayıtlı (şubenin bağlı bulunduğu odanın) sorumlu ortak görevlendirmeden, ortak sayısından fazla şube açılması,

- n) Meslek mensuplarının gerekli özen ve dikkat göstermeksizin, yanlışlıkla belirlenmiş standartların dışında beyanname, bildirim imzalaması, denetlemelerde, tasdik işlemlerinde hata yapması,
- o) Oda ve birlik kurullarında görevli başkan ve üyelerinin görevlerindeki konumların mütevellit kanun ve yönetmeliklere aykırı davrandıklarının tespit edilmesi,
- p) SMMM' in çalışanlar kütüğünde kayıt işlemleri bulunmadan birden fazla beyanname imzalaması,
- r) Büroda bulunması gereken bir belge olan büro tescil belgesi alınmaması ya da süresi geçmeden teslim işlemlerinin yapılmaması,
- s) Birlik' in belirlemiş olduğu standartların dışına çıkılarak bağımsız olması gereken büronun bağımsız olmayarak başka bir ticari faaliyeti serbest meslek faaliyetini de kapsaması, ev adresi ikametgahı bulunan yerde büro açılması, meslek mensubunun ortaklık dışında birden fazla büroya sahip olması,
- ş) Mesleki bürolarda çalışan meslek mensupları ve stajı bitip meslek ruhsatını alan meslek mensupları iki yıl geçmeden, ayrıldıkları ya da stajı tamamladıkları meslek mensubunun izni olmadan müşterileri ile çalışmaya başlaması,
- t) Meslek mensubunun, şahsı, yapmış olduğu hizmet ya da faaliyetleri için abartı, yanıltıcı, gerçekdışı söylemlerde bulunması,
- u) Araya farklı kişilerin sokularak çıkar ya da ücret vaadiyle iş sağlanmaya çalışılması,
- ü) Rekabette avantaj yaratmaya çalışmak için mevzuata aykırı hareket edilmesi,
- v) Meslek mensubunun meslektaş hakkında kuruluşlara aslı olmayan, yalan ihbar ve şikayette bulunması,
- y) Meslek mensubunun doğrudan ya da dolaylı bir şekilde menfaat, çıkar sağlamak amacıyla başka bir meslek mensubunun çalışanlarına, vekillerine işlerini yerine getirirken aykırı davranmaya yöneltebilecek önerilerde bulunması,
- z) Belirtilen yönetmelikte yer almamasına karşın 3568 sayılı Kanuna aykırı eylemlerde bulunulması, Birlik' in çıkarmış olduğu diğer yönetmelik hükümlerine, zorunlu meslek kararlarına uyulmamasıdır.

5.1.3. Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası

Meslek mensubunun mesleğini bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük gibi temel ilkelere aykırı olarak yapan ya da kanunda belirtilen maddelerin dışında mesleğini yerine getirenlere geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Her bir ceza için mesleki faaliyetine altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere alıkoymadır (Resmi Gazete, 1989:

3568 Sayılı Kanun). 27/09/2007 tarihinde yapılan değişlikle birlikte yönetmeliğin 7. maddesine göre geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanacak durumlar şunlardır:

- a) Kınama cezası alınan bir eylemin üç yıl içeresinde tekrarlanması,
- b) Kanunun 2. maddesinde yer alan işler için çalışanlar listesinde yer alan meslek mensubunun unvanıyla açık ya da gizli bir sözleşme ile gerçek ya da tüzel kişilere ve işyerlerine karşı bağımlı çalışması,
- c) Meslek mensuplarının, kanun ve yönetmeliklere aykırı olarak meslek mensubu olmayan ya da meslekten çıkarılmış kişilerle işbirliği yapması,
- d) Meslek mensubunun çeşitli yöntemlerle müşterilerden topladığı para ya da para benzerlerinin, emanetinin inkar edilerek kendisine ya da bir başkasına mal edilmesi,
- e) Meslek mensubunun ticaret yasağına aykırı hareket etmesi,
- f) Meslek mensubunun beyanname, bildirim imzalama ya da yapmış olduğu denetim yetkisinde belirlenen ilke ve normlara aykırı davranarak bilerek yanıltıcı, gerçekdışı işlemler yapması,
- g) Yeminli mali müşavirlerin yaptığı tasdik işlemlerinde kurallar, normlara aykırı işlemler yapması, yetkinin meslek mensubunca bilerek gerçekdışı kullanılması,
- h) Meslek mensubunun bu cezası kesinleşmiş olmasına karşı mesleki faaliyetine devam etmesidir.

5.1.4. Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezası

SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nin 4. maddesine göre yeminli mali müşavirlerin mesleki sıfatının kaldırılarak mührünün alınmasıdır.

Yönetmeliğin 8. maddesine göre yeminli sıfatını kaldırma cezası uygulanacak durumlar: Yeminli Mali Müşavirlerin, mükerrer şekilde işlemlerinde tasdik için belirtilen ilke, kurallar, norm ve standartlara bilerek uymadıkları anlaşıldığı bir durumda mahkeme kararı kesinleştiği tarihte yeminli sıfatı kaldırılarak mührü alınır.

5.1.5. Meslekten ıkarma Cezası

Disiplin Yönetmeliği'nde meslek mensubunun mesleki faaliyetine devam etmemesi için ruhsatının elinden alınmasını ifade etmektedir.

Yönetmeliğin 9. maddesinde 27/09/2007 tarihinde d bendinde değişiklik yapılırken, 04/08/2015 tarihinde yapılan değişiklikle b, f ve g bentleri yönetmelikten kaldırılmıştır. Meslekten çıkarma cezası uygulanacak durumlar bentlerdeki değişiklikle birlikte şunlardır:

- a) İki kez mesleki faaliyetten alıkoyma cezası alan meslek mensubunun beş yıl içerisinde yeniden bu cezayı gerektirecek bir durumda bulunması,
- c) Mahkeme kararı ile meslek mensubunun vergi zıyana neden olduğunun saptanması,
- d) Meslek mensubunun mesleğini kendi icra etmeyip başkasının yapmasına izin vermesi, müşteri kabul etmesi, resmi belgelerde kaşesinin ya da mührünün kullanılmasına göz yumması, ruhsatnamesini kiraya vermesi,
- e) Başka meslek mensuplarının adının, unvanının kullanarak beyanname düzenleyerek imzalanmasıdır.

5.1.6. Diğer Cezalar

Aday meslek mensuplarının staj yönetmeliğinde hangi durumlarda staj iptalinin olacağı bildirilmiştir. Staj iptali disiplin cezası olmaması nedeniyle bu karar Oda Disiplin Kurulu değil Oda Yönetim Kurulu tarafından verilmektedir (TÜRMOB, 2011: 68). Aday meslek mensuplarının disiplin esasları Disiplin Yönetmeliği'nin 10. Maddesinde yer almaktadır. 04/08/2015 tarihinde yapılan değişiklikle meslek mensupları için düzenlenmiş cezalar aday meslek mensupları için de geçerlidir (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

Ceza Mahkemesinde davası olan meslek mensubunun disiplin suçu ile ilgili aynı eylem için soruşturma ve kovuşturması davası sonuçlanana kadar bekletilir. 04/08/2015 tarihinde yapılan değişiklikle bu bekletme süresi davanın sonuçlanma tarihinin kurula bildirilmesine kadardır (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ya da meslekten çıkarma cezalarında meslek mensubu hakkında kovuşturma yapılırken uygun görülmesi halinde tedbir niteliğinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyulması kararın netleşmesine kadar uygulanabilir (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

Meslek mensubunun üç yıllık bir süre içerisinde iki ya da daha fazla disiplin cezası alması durumunda bir öncekine göre daha ağır bir ceza verilebilir. Aynı cezayı ikinci kere gerçekleştiren meslek mensubuna üst bir ceza verilir. Disiplin Kurulu ceza işlemlerinde bir derece alt ya da bir derece üst ceza verebilir (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

5.2. Uluslararası Alanda Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezaları

Bu başlık altında üyesi olduğumuz kuruluşlardan IFAC, ACCA' nın disiplin cezaları açıklanmaya çalışılmıştır.

5.2.1. IFAC Disiplin Cezaları

IFAC üye olan kuruluşlar için "Statements of Membership Obligations" isimli yönergesinde soruşturma ve disiplin (Investigation & Discipline) başlığı altında, ceza durumu gerektiren eylemler, eylemler sonucu uygulanacak yaptırımlar ve disiplin süreçleri yer almaktadır. IFAC tarafından ceza verilen durumlar şunlardır (IFAC, 2004: 39):

- Suç faaliyetini gerçekleştirme,
- Muhasebe mesleğinin itibarını zedeleyecek eylemlerde bulunmak,
- Mesleki standartlarda meydana gelen ihmaller,
- Etik gerekliliklerde meydana gelen ihlaller,
- Mesleğin getirdiği hakların kullanımına uygun olmayan davranışlar,
- Mesleğin getirdiği sorumluluklara uygun çalışmamadır.

IFAC tarafından yukarıda yer alan cezalardan bir veya daha fazlasının işlenmesi durumunda üyeye verilen disiplin cezaları şunlardır (IFAC, 2004: 40):

- Kınama
- Hakların kısıtlanması ya da kaybı
- Masrafların ödenmesi
- Unvanın kaybı
- Meslekten dışlanma

5.2.2. ACCA Disiplin Cezaları

1904 yılında kurulan, Kraliçe Elizabeth'in 1974 yılında Kraliyet Fermanı ile resmiyet sağlamış olduğu, 1996 yılında isim değiştirerek bugünkü şeklini alan ACCA 2004 yılında TÜRMOB ile anlaşma imzalayarak küresel boyutta güncel muhasebe eğitimini Türkiye'de de sağlamış oldu (İbiş Oğuz, 2020: 72).

TÜRMOB ve ACCA arasında 28 Nisan 2015 tarihinde 10. Türkiye Muhasebe Forumu'nda Stratejik Ortaklık Sözleşmesi imzalanmıştır. TÜRMOB üyelerinin ACCA meslek ruhsatı almasında muafiyetlere sahip olması açısından önemli bir anlaşmadır. Bu anlaşmaya ilişkin ACCA Başkanı Anthony Harbinson'ın "... ACCA ve TÜRMOB, özellikle etik, yüksek kalitede eğitim standartları ve profesyonelleşme konusunda benzer değerler ve hedefleri paylaşmaktadırlar. Bu

sözleşmenin birliğinde, muhasebe mesleğinin gelişimi ve sürdürülebilirliğine yönelik bağlılığı paylaşıyoruz” sözleri ile bu anlaşmanın disiplin konusunda da benzer olması gerekliliği düşünülmektedir (TÜRMOB, 2015b).

Şikayetlerin hepsi ACCA’ nın alanına girmediğinden kuruma yapılabilecek şikayetler şunlardır (ACCA Complaints which ACCA will investigate):

1. Muhasebe veya ilgili hizmetlerin sağlanmasıyla bağlantılı davranışlar:

- Düşük kalitede iş yaparak hizmette bulunmak,
- Yetkisi bulunmadığı halde denetim raporlarını imzalamak,
- Dürüst olmayan yanıltıcı davranışlarda bulunmak,
- Mesleki yeterlilik sağlayamamak,
- Çalışanları için yeterli eğitim ve denetlenmede bulunmamak,
- Gizli bilgileri kullanarak gizlilik ihlalinde bulunmak,
- Meslektaşlarının müşterilerini almaya çalışmak,
- Pazarlama faaliyetleri sırasında abartılı iddialarda bulunmak veya meslektaşları için aşağılayıcı ifadeler kullanmak,
- ACCA’ nın düzenlemelerini ihlal etmek,
- Yetkisi bulunmadığı halde kamuya açık uygulamalarda bulunmak,
- Mesleki tazminat sigortası yaptırmamak,
- Profesyonel bilgi transferi sağlanamaması.

2. Her durumu kapsayan bağlantılı davranışlar:

- Cezai hüküm gereklilikleri,
- Mahkeme veya heyet tarafından sahtekârlık suçu bulgularının bulunması,
- Yönetimden men edilmesi,
- Başka bir kurumun disiplin sürecinde olunması veya disiplin cezası alınması,
- Mahkeme kararı ile verilen karar borcunun iki ay içerisinde ödenmemesi,

Değerlendirmeye Kabul Edilmeyen Şikayetler:

- ACCA’ dan önce direkt olarak üyeye yapılması gereken şikâyetler,
- ACCA’ nın kuralları ve etik kodlarına uygun olmayan şikâyetler,
- Şikâyet sebebinin gerçekleşmesinden 12 ay sonra yapılan şikâyetler,
- Tek seferde değil aşamalı şekilde yapılan şikâyetler,
- Şikâyet sahibinin aynı şikâyet hakkında birden fazla şikâyette bulunması,

- Bir başkasında dava konusu olan veya olması gereken şikâyetler,
- Mahkûmiyet kararının bulunmadığı bir üye hakkında cezai suç işlediği yönünde olan şikâyetler,
- Üye hakkında mahkemede yalan söyleme veya teşebbüsünde bulunması hakkındaki şikâyetler,
- Diğer muhasebe organlarının üyeleri hakkındaki şikâyetler,
- Artık bir ACCA üyesi olmayan muhasebeci hakkındaki şikâyetler,
- Bir üyenin hakkında yasal işlem başlatılacağı veya başlattığı üzerine tehdidini yapması hakkındaki şikâyetlerdir.

ACCA tarafından verilen disiplin cezaları, ACCA'nın "Disiplin Yaptırımları Kılavuzu'nda" açıklandığı şekilde şunlardır: bir işlem yapılmasına gerek olmaması, uyarı, kınama, şiddetli kınama, üyelikten/öğrenci veya bağlı kuruluş kayıtlarından çıkarma, para cezaları, tazminat, ücretlerden feragat, muhasebe tecrübesinin belirli bir süresinin kabul edilmemesi, belirli bir süre için üyelikten çıkarma, belirli bir süre için ACCA sınavlarına girememek, bir veya daha fazla sınavdan diskalifiye, sertifikalar, lisanslar ve üyelik için gelecekteki başvurularla ilgili işlemlerin sevki (ACCA, 2021b: 10-17).

ACCA üyelerinin uyarı cezası alacağı durumlar şunlardır (ACCA, 2021b: 11):

- a) Müşteri ya da kamu üyelerinin bu duruma karşın olumsuz etki ile karşılaşarak kayıp yaşamadığının ispatlanması,
- b) Şikâyet edilen gerçek durumun süreci uzatmaksızın kabul edilmesi,
- c) Başarısızlıklara ilişkin kabulleniş,
- d) Hatalı eylemin tekrar edilmemesi,
- e) Kasıtlı olmayan yanlışlık sonucu oluşan hatalar,
- f) Olay sonrası pişman olunarak olayın telafi edilmesi,
- g) Hatayı düzeltmeye yönelik eylemlerin yapılması,
- h) Tatmin edici işlerin gerçekleştirilmesi,
- i) Uygun referanslara sahip olmak.

Bu maddelere sahip olunması durumunda Komite uyarı cezası verebilecektir.

Yapılan hatalı eylemin halk için devam edecek bir risk teşkil etmediği durumlarda kınama cezası uygulanmaktadır. ACCA üyelerinin kınama cezası alacağı durumlar şunlardır (ACCA, 2021b: 12):

- a) ACCA tarafından belirtilen tavsiyelere ve talimatlara uygun hareket etmeme,
- b) Yapılan eylemin, başarısızlığın bir hata sonucu yapıldığının öne sürülmesi,
- c) Meslek mensuplarının mesleğin gerektirdiği yükümlülüklere bilerek aykırı davranmaması,
- d) Yapılan yanlış eylemin en kısa sürede durdurulmuş olması,
- e) Yapılan yanlış eylemden erkenden farkına varılıp bu hatadan dönülmesi,
- f) Hatanın maddi bir sorun ya da kayıp gibi büyük bir sonuca neden olmaması,
- g) Sürecin uzatılmayarak hatanın kabulünün sağlanması.

Yapılan hatanın ciddiyet taşımamasına karşın kamuya karşı bir risk oluşturulmaması durumlarında şiddetli kınama cezası uygulanmaktadır. ACCA üyelerinin şiddetli kınama cezası alacağı durumlar şunlardır (ACCA, 2021b: 13):

- a) Üyenin kasıtlı olarak yapmadığı anlaşılan eyleminin devam etmemesi,
- b) Yapılan hatalı eylemin herhangi bir zarara neden olmayacağını ispatlanmış olması,
- c) Başarısızlıklara ilişkin kabulleniş,
- d) Olay sonrası pişman olunduğunun ifadesi,
- e) Önceki iyi kayıt,
- f) Hatalı eylemin tekrar edilmemesi,
- g) Hatalı davranışı düzeltici hareketlerde bulunma,
- h) Uygun referanslara sahip olmak,
- i) Soruşturma aşamasında ilgili kişilerle işbirliği içerisinde olmak.

Komite bir işlem yapılmasına gerek olmaması, uyarı, kınama, şiddetli kınama cezalarında koşulları yeterli bulmadığı takdirde bir üst ceza vermeyi gözden geçirecektir (ACCA, 2021b: 11-13):

ACCA üyelerinin üyelikten/öğrenci veya bağlı kuruluş kayıtlarından çıkarma cezası alacağı durumlar şunlardır (ACCA, 2021b: 14):

- a) Hatalı eylemlerin tekrarlanması,
- b) Hatalı eylemlerin sonucu olarak başka bir müşteri, halk açısından olumsuz durumlar teşkil etmesi,
- c) Mesleğin güveninin, bulunulan pozisyonun durumunun kötüye kullanılması,
- d) Sahtekarlık,
- e) Yapılan hatanın ciddiyet taşımasıyla birlikte eylemin sonuçlarına ilişkin anlayış eksikliğinin bulunması,

- f) Yapılan hatalı eylemin devam etmesi,
- g) Yapılan hatalı eylemin çok sayıda müşteriyi, halkı olumsuz etkilemesi, etkilemeye gücünün bulunması,
- h) Yapılan hatayı örtbas etmeye çalışmak,
- i) Yapılan hatalı eylemin inkar edilmesi,
- j) Yapılan hatalı eylemin oluşturulan belirli bir düzeni ihlal etmesi,
- k) Bir önceki maddelerde belirtilen konularla alakalı ihtar ya da mahkumiyet alınması,
- l) Yapılan hatalı eylemin örtbas edilmesi için yapılan gizli anlaşmaların olması.

Bu cezayı alan üye/öğrenci cezanın verildiği tarihten itibaren en az 12 ay sonrasına kadar geri kabul başvurusunda bulunamaz Üyenin/öğrencinin geri dönebileceği Kabul ve Lisans Komitesinin değerlendirmesine bağlıdır (ACCA, 2021b: 14).

Öğrenciler ile bağlı kuruluşlar dışındaki üyelere 50.000 Sterlin' e kadar para cezası verilebilmektedir. Para cezasının uygun olup olmamasını anlamak için şu maddeler dikkate alınır (ACCA, 2021b: 15):

- a) Kınama ya da şiddetli kınama cezaları tek başına caydırıcı bir yaptırım olamıyorsa,
- b) Üye yapmış olduğu hatalı eyleminden fayda ya da mali kazanç sağlamışsa,
- c) Yapılan hatalı eylem ile büyük miktarda paranın kaybına ya da kayıp olması riskine neden olunduysa,
- d) Herhangi bir komisyonun, ödülün boyutunun taahhüt değeri,
- e) Üyelerin ödemesi gereken, standartlarla belirtilmiş olan ödemelerin gerçekleştirilmemesi,
- f) Üyenin kınama gerektiren bir eylem için diğer üyeleri etkilemesidir.

Para cezası tek başına uygulanabildiği gibi başka yaptırımlarla da birlikte uygulanabilir.

ACCA'nın üyelerine verdiği diğer disiplin cezaları şunlardır (ACCA, 2021b: 16-18):

- Bir işlem Yapılmasına Gerek Olmaması: Mevcut düzenlemelere göre Komite her durumda yaptırım uygulamayabilir. Komite' ye verilen yetkiye göre davada bir işlem yapmadan sonuçlandırabilir.
- Tazminat: Üyelerin ya da firmaları cezalandırmak yerine onları işlerini daha profesyonel yapmasını sağlamak, şikayetçinin maruz kaldığı durumu düzeltmek adına en fazla 1.000 £ olan ödemedir.
- Ücretlerden Feragat: Komisyonun üye veya firmalara gerekli görmesi durumunda ücretlerini düşürmeleri yetkisinin verilmesidir.

- Muhasebe tecrübesinin belirli bir süresinin kabul edilmemesi: ACCA üyesi olunabilmesi için gerekli tecrübenin Komite tarafından bir bölümünün sayılmaması durumunu ifade eder.
- Belirli bir süre için üyelikten çıkarma: Başta üyelik için uygun olmasına karşın Komite tarafından belirli bir süre için üyelik statüsü kaldırılır.
- Belirli bir süre için ACCA sınavlarına girememek: Kayıttan çıkarılmayan öğrencilere verilen bir cezadır. Komite öğrencinin bir süre sınava girmesini engeller.
- Bir veya daha fazla sınavdan diskalifiye: Sınav sonucu henüz belli olmayan öğrencilerin kaydı silinmesidir.
- Sertifikalar, lisanslar ve üyelik için gelecekteki başvurularla ilgili işlemlerin sevk: Komite, kamunun ve mesleğin itibarı için üyenin işlem yapmasını engellemek adına üyenin sertifika ve lisansını askıya almasıdır.

Tablo 2.2’de yukarıda açıklanan cezaların hangi üyeleri verileceği gösterilmektedir.

Tablo 2.2. Cezalar ve Cezanın Verileceği Üye

Cezalar	Üye	Eski Üye	Kayıt olması taahhüt edilenler	Şirket	Eski Şirket	Kayıtlı Öğrenci	Önceden Kayıtlı Öğrenci	Bağlı Kuruluş	Önceden Bağlı Kuruluş
Bir işlem yapılması gerek olmaması	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Uyarı	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Kınama	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Şiddetli Kınama	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Kayıt dışı bırakılması / Kaldırılması (Beş yıla içinde yeniden kabule ilişkin bir uygulama dışındaki emir ile birleştirilebilir)	X					X		X	
50.000 £ aşmayan para cezası	X	X	X	X	X				
Üye tarafından şikâyetçiye ödenen 1.000 £ aşmayan tazminat	X	X	X	X	X				
Ücretlerden Feragat	X	X	X	X	X				
Mesleki deneyiminde belirli bir sürenin dikkate alınmaması						X		X	
Belirli bir süre için üyeliğe kabul edilmeye uygun olmadığının beyan edilmesi						X		X	
Belirli bir süre için sınava girememek						X	X		
Bir veya daha fazla sınavdan diskalifiye						X	X		

Tablo 2.2. Tablonun Devamı

Kabul ve Lisanslama Komitesinden yapılan emre kadar sertifika veya lisans veya Düzenleme Dışı Faaliyetler (ERA) yapma uygunluğunun 12 aya kadar askıya alınması veya şartlı kullanılabilmesi	X		X	X		X	X		X
Bir sertifika veya lisans için veya ERA'nın yürütülmesi için yapılacak herhangi bir başvuru, Kabul ve Lisanslama Komitesine sevk edilmesi	X		X	X		X	X	X	X
Gelecekte üyelik için yapılan herhangi bir başvurunun Kabul ve Lisanslama Komitesine sevk edilmesi	X		X	X		X	X	X	X

Kaynak: (ACCA, 2021b: 23)

Tablo 2.2'ye göre işlem yapılmasına gerek olmaması, uyarı, kınama ve şiddetli kınama cezaları her kesime verilebiliyorken diğer cezalar üyenin türüne göre değişiklik göstermektedir. Kayıt dışı bırakılma cezası sadece üye, kayıtlı öğrenci ve bağlı kuruluşlara verilmektedir. 50.000 £ aşmayan para cezası, üye tarafından şikâyetçiye ödenen 1.000 £ aşmayan tazminat ve ücretlerden feragat cezaları üye, eski üye, kaydolması taahhüt edilenler, şirketler ve eski şirketlere verilmektedir. Mesleki deneyiminde belirli bir sürenin dikkate alınmaması cezası ve belirli bir süre için üyeliğe kabul edilmeye uygun olmadığının beyan edilmesi cezası kayıtlı öğrenci ve bağlı kuruluşlara verilmektedir. Belirli bir süre için sınava girememek ve bir veya daha fazla sınavdan diskalifiye cezaları kayıtlı öğrenci ve önceden kayıtlı öğrencilere verilmektedir. Kabul ve Lisanslama Komitesinden yapılan emre kadar sertifika veya lisans veya Düzenleme Dışı Faaliyetler (ERA) yapma uygunluğunun 12 aya kadar askıya alınması veya şartlı kullanılabilmesi cezası eski üye, eski şirket ve bağlı kuruluş dışında kalan bütün üyelere verilmektedir. Bir sertifika veya lisans için veya ERA'nın yürütülmesi için yapılacak herhangi bir başvuru, Kabul ve Lisanslama Komitesine sevk edilmesi cezası ve gelecekte üyelik için yapılan herhangi bir başvurunun Kabul ve Lisanslama Komitesine sevk edilmesi cezası eski üye ve eski şirket dışında kalan bütün üyelere verilmektedir (ACCA, 2021b: 13):

6. Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci

Meslek mensuplarının etik dışında davranışlarında yaptırımlar mevcuttur. Bu yaptırımlar, cezalar önceki başlıkta açıklanmıştır. Geçici olarak mesleki faaliyetten

alikonulanlar, yeminli sıfatı kaldırılanlar ve meslekten çıkarılanlar haklarında belirtilen yasaklara uymak zorundadır. Yasaklara uymadıkları durumda Oda ya da Birlik tarafından haklarında suç duyurusu Cumhuriyet Savcılığına yapılır (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

6.1. Türkiye’de Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci

Disiplin süreci Türkiye’de TÜRMOB tarafından gerçekleştirilmektedir. Disiplin süreci Odaların Disiplin Kurulu olan Oda organları tarafından yürütülür. (Ekergil, 2017: 333). Oda Disiplin Kurulu, Odadaki üye sayısı 50’ ye kadar olması durumunda üç asil, bir yedek üye, üye sayısı 50’ den fazla olması durumunda beş asil üç yedek üye seçilir. Seçilecek bu üye mesleki faaliyetine devam eden, odaya üç yıldır kayıtlı olmalı ve üç yıllık bir süre için seçilmektedir ancak üyenin süresi dolması durumunda üye tekrar seçilebilir. Seçilen üyeler aralarında bir başkan belirlemektedir. Başkanın olmadığı durumlarda en kıdemli üye başkanın yerine Kurula başkanlık eder. Üyeler herhangi bir nedenden dolayı ayrılırlarsa yerlerine en çok oy alan yedek üye getirilmektedir. Disiplin Kurulunun toplanabilmesi için en az üç üyenin hazır bulunması gerekmektedir. Üye tam sayısının salt çoğunluğuyla kararlar verilirken oylarda eşitlik olması durumunda başkanın bulunduğu taraf üstün olmaktadır. Tebliğ edilen cezalar Birlik Disiplin Kurulu’na otuz gün içerisinde itiraz edilebilmektedir (Resmi Gazete, 1989: Sayı: 20194).

SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği’nin üçüncü bölümü olan disiplin kovuşturmasında disiplin cezalarının süreci yer almaktadır ve şikayet, soruşturma, kovuşturma, temyiz aşamalarından oluşmaktadır. Kısaca bu süreç şikayet ile başlayıp disiplin cezasının kesinleşmesiyle son bulmaktadır.

2011 yılında TÜRMOB, uygulamada yaşanan sorunlar, yargıya intikal edilmiş olaylardan edinilen sonuçları göz önüne alarak disiplin uygulamalarında ortak bir birliktelik sağlamak amacıyla “Odalar Arası Uygulama Birlikteliği” çalıştayını düzenlemiştir. Çalıştayda disiplin işlemleri soruşturma ve kovuşturma olarak baz alınarak açıklanmıştır. Soruşturma, ihbar ve şikâyetin Odaya bildirilmesinden itibaren dosyanın Disiplin Kuruluna sunulmasına kadar olan aşamayı, kovuşturma ise dosyanın disiplin kuruluna sunulmasından kararının neticelenmesine kadar olan aşamayı ifade eder. Soruşturma aşamaları şu şekilde ifade edilebilir: Soruşturmayı başlatan olay, ihbar ve şikayet üzerine yapılması gereken işlemler, soruşturma yapılması, soruşturma raporu, soruşturma raporunun yönetim kurulunda değerlendirilmesi iken; kovuşturma aşamaları: savunma alınması, duruşma, karar aşaması, disiplin kurulu kararlarının kesinleşmesidir (TÜRMOB, 2011: 35-50).

Kesinleşen disiplin cezalarında, cezanın kesinleşme tarihinden itibaren otuz gün içerisinde kararın bir örneği Birlik Disiplin Kurulu Başkanlığına sunulur. Cezalar ilgili odanın yönetim kurulu başkanlığı tarafından uygulanır. 27/09/2007 tarihinde Disiplin Yönetmeliği'nde yapılan değişiklikle disiplin cezaları meslek mensubunun dosyasında muhafaza edilir. Uyarma, kınama cezaları dışındaki cezalar Maliye Bakanlığı, Resmî Gazete, meslek mensubunun bağlı olduğu Oda ve Birlik internet sayfasında yayımlanır. İlgili kurul ve kuruluşlarca önlemler alınır. Uyarma ve kınama cezası dışındaki cezalarda işler cezanın kesinleştiği tarihten itibaren altmış gün içerisinde meslek mensubunca kaydının bulunduğu odaya teslim edilir. İş sahipleri defter ve belgelerini buradan alır ya da iş sahibinin isteği üzerine Oda tarafından bir meslek mensubu görevlendirilerek ona teslim edilir. 27/09/2007 tarihinde yapılan değişiklikle yönetmeliğin yirmi dokuzuncu maddesine göre kınama ve uyarma cezası dışında belirtilen cezası kesinleşen meslek mensubunun 04/08/2015 tarihinde Disiplin Yönetmeliği'nde yapılan değişiklikle Odalar, Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara yapılan bildirim yanında önlem olarak YMM mührü, SMMM ruhsatnamesi ve kaşesi alınır. 27/09/2007 tarihinde yapılan değişiklikle mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatının kaldırılması ve meslekten çıkarma cezalarının yargı tarafından iptal edilmesi durumunda Oda ve Birlik internet sitesinde yayınlar (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

6.1.1. Şikayet

Odalara ya da Birlik' e meslek mensubu hakkında şikayet sözlü ya da yazılı olarak yapılmaktadır. Şikayette bulunan kişi yazılı bir şekilde şikayette ve ihbarda bulunuyorsa dilekçe vermelidir. Burada meslek mensubunun kimliği, konu, maddi olaylar ile ihbar edilen tarih yazılırken 27/09/2007 tarihinde Disiplin Yönetmeliği'nde yapılan değişiklikle ihbar ve şikayette bulunan kişinin kimliği, adresi ve imzası bulunmalıdır aksi takdirde işleme koyulmamaktadır ancak Odalar Arası Uygulama Birlikteliği çalıştayında (2011: 36) dilekçe belirtilen şartlara göre hazırlanmasa bile konu değer görürse Oda Yönetim Kurulu tarafından olaya re' sen soruşturma açılabilir. Sözlü ihbar ya da şikayette dilekçe yerine şikayette ya da ihbarda bulunan bireyin imzası ve Oda, Birlik kurul başkanları, Kurul üyelerinden birinin imzası ile yapılan tutanak yer alır diğer kurallar sözlü şikayet ya da ihbar için de geçerlidir. Birlik' e yapılan ihbar ya da şikayet geçerli görüldüğü takdirde otuz gün içerisinde ilgili Oda' ya gönderilmektedir. 27/09/2007 tarihinde Disiplin Yönetmeliği'nde yapılan değişiklikle Oda yönetim kurulu ihbar, şikayet, istemin bildiriminden en geç iki ay içerisinde inceleme yapmaktadır (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

İhbar ve şikayet ile ilgili işlemler (TÜRMOB, 2011: 38-39):

- Oda' ya gelen ihbar ya da şikayet evrak kayıt defterine kaydedilir, yönetim kurulu ihbar ya da şikayet için soruşturma açmaya karar verirse dosyaya soruşturma numarası verilir.
- En geç iki ay içerisinde ihbar, şikâyet, istem incelenir.
- İhbar ya da şikayet edilen meslek mensubu için soruşturma kararını yönetim kurulu vermektedir. Yönetim Kurulundaki tek bir üye, dosya için soruşturma açılıp açılmamasına ya da kaldırılmasına karar verememektedir.
- Yönetim Kurulu gelen ihbar ya da şikayet meslek mevzuatından kaynaklanmıyorsa ve Disiplin Yönetmeliğinde bir yaptırımı bulunmuyorsa soruşturma açılmasına yer olmadığına dair karar verir ve ihbar ya da şikayet eden kişiye bildirilir. Otuz gün içerisinde itiraz etme hakkı mevcuttur.
- Oda Yönetim Kurulu önceki madde dışında bir şikayet ya da ihbarda soruşturma için kurul ya da oda üyelerinden soruşturmacı görevlendirir.
- Yönetim Kurulu tarafından atanan soruşturmacıya belgeler tebliğ edilir.

6.1.2. Değerlendirme ve Soruşturma

Oda yönetim kurulunun belirlediği bir ya da bir kaç üye soruşturma için görevlendirilir. Görevliler kanıt toplar, defter ve belgeler üzerine inceleme yapar, gerekli görmesi durumunda adli ya da idari mercilerden belge ya da bilgi talebinde bulunur, şikayetçi ve meslek mensubunun dinlenmesini sağlar (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

Soruşturmacılar hazırladığı raporu Oda yönetim kuruluna gönderir (ihbar ya da şikayet üzerine ayrıca bir dava var ise yönetim kurulu ceza mahkemesi sonucunu beklemez). Yönetim kurulu raporu inceleyerek, kovuşturma açılmasına ya da kovuşturma açılmasına yer olmadığına dair karar verir. Kovuşturma açılmasına yer olmadığına karar verilirse üç ay içerisinde şikayet, ihbar ya da istemde bulunan kişiye (ya da kuruma) bildirilir, kişi otuz gün içerisinde Oda ya da Birlik Disiplin Kurulu'na itiraz edebilir ve Birlik Disiplin Kurulu kovuşturmaya gerek olduğu kanaatine varırsa dosya Oda Yönetim Kurulu'nun kararı alınmaksızın Oda Disiplin Kurulu'na gider. Soruşturma aşaması altı ay içerisinde tamamlanmalıdır (TÜRMOB, 2011: 41-43).

6.1.3. Kovuşturma ve Karar Alınması

Dosya hakkında kovuşturma kararı verilmesi durumunda kovuşturma dosyası disiplin kuruluna sevk edilir. Meslek mensubunun işlemiş olduğu etik dışı davranış mesleği bırakmadan, Oda'dan kaydını sildirmeden önce gerçekleşmiş ise bu davranışı, eylemi meslek

mensubuna disiplin kavuşturmasının yapılmayacağı anlamını taşımamaktadır (Resmi Gazete, 2000: Sayı: 24216).

Herhangi bir hata ya da eksiklik görülmeyen dosyaya takvim yılı başından itibaren oluşturulan dosya numarası verilir ve meslek mensubunun dosyası incelenirken farklı bir eylem sonucunda mevzuata aykırı bir duruma rastlanırsa bu kovuşturmasına dahil edilemeyerek Yönetim Kurulu'na bildirilir. Disiplin Kurulu dosyaya karar verirken Oda Yönetim Kurulu'nun önerisinden farklı bir ceza verebilirken ceza verilmesine yer olmadığı sonucuna da varabilir (TÜRMOB, 2011: 44).

Meslek mensubunun savunma yapması temel hakkı olmasının yanında disiplin cezası verilebilmesi için meslek mensubunun savunma yapması gerekmektedir. İncelemede meslek mensubu ya da disiplin kurulu tarafından duruşma yapılması istenirse (duruşma sorgu şeklinde olmasından dolayı savunma yerine geçmemektedir ve bu nedenle yapılması zorunlu değildir) duruşmaya davet için on beş gün öncesinden tebliğ gönderilir, meslek mensubunun duruşmaya katılmadığı durumda gıyabında duruşma yapılırken gizli yapılan duruşmalara meslek mensubu avukatı ile de katılabilmektedir. Meslek mensubu disiplin kurulunun vermiş olduğu on günden az olmayan süre içerisinde savunma yapmaz ise savunmalar mevzuat açısından yazılı olmak zorundadır, savunma hakkından vaz geçmiş sayılır (Resmi Gazete, 1989: Sayı: 20194; TÜRMOB, 2011: 45-47).

Oda Disiplin Kurulu yapılan işlemler sonucunda meslek mensubuna ceza verilmesine ya da ceza verilmesine yer olmadığına karar verebilir. Ceza verilmesine yer olmadığı sonucuna varılırsa Oda Disiplin Kurulu Oda Yönetim Kurulu Başkanlığı'na ve o da Birlik Disiplin Kurulu'na otuz gün içerisinde durumu bildirir. İtiraz hakkı mevcuttur. Meslek mensubuna ceza verilmesine yönelik bir karar çıkması sonucunda Disiplin Yönetmeliği'nin 5,6,7,8 ve 9. maddelerinden uygun ceza(lar) verilir. Oda Disiplin Kurulu dosyayı Oda Yönetim Kurulu Başkanlığı'na verir, karar meslek mensubuna ve ihbar, şikayeti yapan kişiye tebliğ edilir. Karara itiraz olup olmamasına bakılmaksızın Oda Yönetim Kurulu Başkanlığı kararın bir örneğini Birlik Disiplin Kurulu'na otuz gün içerisinde bildirir. Karara itiraz var ise Birlik Disiplin Kurulu dosyayı inceleyerek itirazı haklı bulursa dosyanın tekrar karara bağlanması için Oda Disiplin Kuruluna gönderir. Karara yapılan itirazı Birlik Disiplin Kurulu reddederse dosya Maliye Bakanlığı'na gönderilerek kesinleşir. Karara itiraz yok ise otuz gün içerisinde karar kendiliğinden kesinleşmiş olur. Meslek mensubu idari yargıya cezanın kesinleşme tarihinden itibaren altmış gün içerisinde iptal davası açabilmektedir (TÜRMOB, 2011: 48-52).

6.1.4. İlan ve Temyiz

Meslek mensubu idari yargıya cezanın kesinleşme tarihinden itibaren altmış gün içerisinde iptal davası açabilmektedir (TÜRMOB, 2011: 52).

Disiplin cezalarının uygulanabilmesi cezanın kesinleşmesi ile başlar. Kesinleşen disiplin cezaları Oda Yönetim Kurulu Başkanlığı'nca uygulanır. Uyarma ve kınama cezaları meslek mensubunu tebliğ edildikten sonra bir hafta içerisinde siciline işlenirken, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezaları tebliğ tarihinden itibaren birinci günü uygulanmaya başlar. Meslek mensubuna bildirilen cezanın kesinleştiğine dair tebliğe göre meslek mensupları bu tarihten itibaren yeni iş kabul edemez, mevcut işlerini altmış gün içerisinde ilgili yönetmeliğe uygun olarak tasfiye etmeli, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca e-bildirim şifreleri YMM'ler için bir hafta iken, SMMM'ler için bir ay içerisinde iptal edilir, SMMM'ler ruhsat ve kaşelerini Oda'ya teslim etmelidir. Bu kurallara uyulmaması durumunda Cumhuriyet Savcılığı'na haklarında suç durusu yapılabilir (TÜRMOB, 2011: 55-56).

Oda, kesinleşen cezayı kurumların önlem alması sağlamak amacıyla başlangıç bitiş tarihiyle ilgili kurumlara bildirir. Bu kurumlar; TÜRMOB, BDDK (Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu), Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, Vergi Dairesi (meslek mensubunun bağlı olduğu), Sermaye Piyasası Kurulu, EPDK, Gelir İdaresi Başkanlığı, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'dur. Meslek mensubunun aldığı cezası uygulanırken tekrar bir ceza alması durumunda sonraki ceza uygulanan cezanın bitiminden itibaren başlar (TÜRMOB, 2011: 56).

6.2. Uluslararası Alanda Disiplin Cezaları Süreçleri

Bu başlık altında ACCA ve IFAC'ın disiplin süreci açıklanmaya çalışılmıştır.

6.2.1. ACCA'nın Disiplin Süreci

Bir önceki başlıkta TÜRMOB'un Türkiye'de meslek mensuplarına uyguladığı disiplin cezaları ve disiplin süreci açıklanmaya çalışılmıştır. Bu başlık altında disiplin konusunda benzer temele sahip olması gerektiği düşünülen, uluslararası anlaşma ile karşılıklı ilişki elde edilmiş kurum olan ACCA'nın disiplin cezaları ve süreci ele alınacaktır. ACCA'nın temel disiplin süreci; şikâyet, soruşturma ve karar aşamalarından oluşmaktadır.

ACCA üyesi olan bir firma hakkında şikayette bulunulmasında ilk önce ACCA'ya değil firmanın şikayet prosedürlerine uygun olarak konuyu çözmesi beklenmektedir. Firmanın konuyla direkt ilgisi olmayan kıdemli personeli dört hafta içerisinde konuyu çözemez ise

şikayette bulunan kişi ACCA' nın uzlaştırma servisinden yardım isteyebilir. ACCA' nın web sayfasında bulunan şikayet formunu gerekli kanıtların kopyalarıyla birlikte e-posta yoluyla ya da posta yoluyla göndererek şikayette bulunulur. Şikayet formunun kullanılmaması şikayetin ertelenmesine ya da reddedilmesine neden olabileceği için bu formun kullanımı önemlidir (ACCA, 2021a: 3).

Şikayet edilen üye şikayet edenin kimlik bilgileri hakkında bilgi sahibi olmayı isteyebilir ancak şikayet eden kişi bilgilerinin paylaşılmamasını talep etmesi durumunda istisnai durumlar hariç bilgileri paylaşamayacaktır. Bu durumda şikayet eden kişi şikayetçi olarak gözükmeyerek şikayet kapsamındaki kararlara itiraz etme veya soruşturmanın gidişatından haberdar olmayacaktır (ACCA, 2021a: 3-4).

Yapılan şikayet uzlaştırmaya veya soruşturmaya uygunluğu açısından değerlendirilir. Soruşturma açılmasına uygun olmayan şikayetler reddedilirken, soruşturma açılması uygun görülen şikayetler değerlendirilir. Soruşturma açılması uygun bulunan şikayetlerde şikayetin yanlış anlamalar nedeninden meydana gelmesi, ücret anlaşmazlıkları (ücret anlaşmazlıkları disiplin konusu olmamakla birlikte ACCA'nın uzlaştırma servisi bu konunun çözümünde yardımcı olmaktadır) gibi bir durumdan ortaya çıktığı görüldüğünde uzlaştırma yoluyla çözülmeye çalışılacaktır ancak şikayet uzlaştırma yoluyla çözülemeyecek daha ciddi bir konu ise soruşturma açılacaktır (ACCA, 2021a: 3).

Soruşturma memuru uygun bulması dahilinde şikayetin değerlendirme, uzlaştırma ya da soruşturma aşamalarındaki davada erteleme talep edebilmektedir. Bu durumla ilgili tebliğ kendisine gelen şikayetçi otuz gün içerisinde yazılı olarak ek bir beyanda bulunacaksa yazılı olarak bildirim yapması gerekmektedir (ACCA, 2016: 215-216).

Yapılan şikayet kamu yararı gözetiyorsa bu şikayette bulunan kişi daha sonra bu şikayetinden vazgeçse dahi ACCA şikayet hakkında soruşturma yapabilmektedir (ACCA, 2021a: 3).

Soruşturma aşamasında, soruşturma memuru ilgili şikayet ile ilgili taslak bir rapor hazırlar ve ilgili kişiden yazılı bir görüş bildirmesini talep eder. Bilgilerin toplanarak oluşturulduğu dosya ile soruşturma memuru davayı kapatma kararı alabilmektedir. Bu durumda şikayetçi ve şikayet edilen ilgili kişi alınan kararın bir değerlendirici tarafından değerlendirilmesini talep edebilmektedirler. Değerlendirilen şikayet Disiplin Komitesi'ne yönlendirilmeye uygun bulunursa soruşturma memurunun hazırladığı dosya savcılığa gider. Birlik dosyayı Disiplin Kuruluna sunması için bir vaka sunucusu görevlendirir. Vaka sunucusu

Disiplin Kurulundaki dosyayı tekrar gözden geçirilmesi için değerlendiriciye gönderebilir. Disiplin Kurulu'na havale edilen dava 28 gün önceden şikayet edilen kişiye bildirim yapılır. Bu bildirimde davanın yapılacağı yer, gün, saat, incelenen iddia(lar) vb. yer almaktadır. Duruşma gününde her iki taraf için sunumunun yapılması ve sorgulamaların tamamlanması ile belirtilen bir konu hakkında beyan için süre verilir. Hukuk danışmanı eşliğinde Komite kararını uygulanacak yaptırım, verilecek masraf ya da para cezasını ve kararın nedenini ilan eder. Taraflardan herhangi biri karara ilişkin 21 gün içerisinde temyize başvurabilir (ACCA, 2016: 218-225).

6.2.2. IFAC' ın Disiplin Süreci

IFAC' da disiplin süreci iki şekilde başlamaktadır. Bunlardan birincisi bilgiye dayalı diğeri şikayete dayalıdır. Bilgiye dayalı, kamu yararını ön planda tutar, yanlış eylemlerin önceden fark edilmesine olanak sağlar, üyelere güvence verir. Bu nedenle şikayet olmamasına karşın soruşturma açılabilir.

Kanıtların toplanıp soruşturma komitesi şikayeti gözden geçirerek dava açılıp açılmamasına karar verir. Soruşturma komitesi dava açılmasını gerekli bulduğu takdirde disiplin konularından sorumlu bir mahkeme ya da bir organ oluşturur. Yargılanan üye veya üye firma, disiplin mahkemesine herhangi bir biçimde beyanda bulunma hakkına sahiptir. Soruşturma Komitesinin sonuçlarını desteklemek için kanıta dayalı, usule ilişkin konularda bağımsız danışman olarak bir avukat bulundurulabilir. Kovuşturma aşamasında dışarıdan bir avukat veya uygun niteliklere sahip başka bir kişi kovuşturma yapabilir. Yargılanmakta olan üye veya üye firma, herhangi bir biçimde vekalet verme hakkına sahiptir. Bu süreçte bir avukatın disiplin duruşmalarında davalıya eşlik etmesine ve davalıyı temsil etmesine ve soruşturma ve disiplin süreci boyunca davalıya tavsiyede bulunmasına izin verilir. Şikayet edilen tarafın cezasına itiraz hakkı bulunmaktadır. Soruşturma komitesi cezanın yeterli olmadığını düşünürse temyiz mahkemesine başvurularak cezanın değiştirilmesini talep edebilir. Üyelere verilen cezalarda sadece kamuya açıklanması izin verilen cezalar üçüncü kişilere açıklanır (IFAC, 2004: 41-44).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALMIŞ OLDUKLARI DİSİPLİN CEZALARININ ANALİZİ

Bu bölümde literatürde yer alan benzer çalışmalar, araştırmanın amacı, konusu, evreni, sınırlılıkları, metodoloji, hipotezleri, bulguları ve sonuç bölümleri yer almaktadır.

1. Literatür

Bu başlık altında uluslararası alandaki çalışmalar ve Türkiye’de TÜRMOB web sayfasında ve Resmi Gazete’ de ilan edilen muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları kesinleşmiş disiplin cezaları üzerine yapılan benzer çalışmalar ile muhasebe meslek mensuplarına yönelik Covid-19 pandemi süreciyle ilgili yapılmış olan bazı çalışmalar yer almaktadır.

Bédard (2001), çalışmasında 1974-1995 yılları arasında Kanada’daki muhasebe meslek mensuplarının disiplin sürecini 159 dava dosyası üzerinden analiz etmiştir. Meslek kanununun yayınlanmasından sonra şikayet oranlarında artış olduğu, yıllar içerisinde disiplin giderlerinde meydana gelen artış ile disiplin sürecinin pahalılaştığını, disiplin davalarında beraat de azalma görüldüğü, kamu çıkarları üzerine açılan davaların özel çıkarların üzerinde tutulduğu, buna istinaden daha ağır yaptırımların olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Canning ve O'Dwyer (2001), çalışmalarında 1990-1999 yılları arasında İrlanda Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün 123 disiplin vakası analiz edilmiştir. Analizde en yaygın suç, üyelerin yeterli mesleki tazminat sigortasına sahip olmaması ya da denetim kuruluşunun mesleki davranış kurallarının belirlediği yeterli sigortaya sahip olup olmadığı konusunda bilgi vermemesi olduğu görülürken üyelere en fazla verilen cezanın kınama ve uyarma cezaları olduğu görülmüştür. Hesap verebilirlik ve şeffaflık açısından ICAI disiplin sürecinin zayıf olduğu sonucuna varılmıştır.

Garmilis ve Stokes (2007), çalışmalarında Fransa ve ABD’deki muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının süreci ele alınarak iki ülkenin disiplin cezalarının ortaya çıkışını, sürecini, disiplin cezaların türleri gibi konuları karşılaştırmışlardır. Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri'nin devletin muhasebe mesleğini disipline etme gücü açısından çok yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Banar ve Aslan (2009), çalışmalarında 2000-2008 yılları arasında meslek mensuplarına verilen 815 disiplin cezası üzerinden analiz yapmışlardır. Çalışmada muhasebe meslek

mensuplarını geçici olarak mesleki faaliyetlerinden alıkoyma ve meslekten çıkarma cezalarında en fazla cezanın verildiği coğrafi bölgenin Marmara Bölgesi olduğu, en fazla ceza alınan dönemin 2003-2005 dönemi olduğu belirtilmektedir. Analiz sonucunda SM' lere verilen meslekten çıkarma cezası ile SM' lerin sayısı değişkeni arasında ve SM' lere verilen meslekten çıkarma cezası ile kurumlar vergisi mükellefi olmaları değişkeni arasında anlamlı istatistiksel ilişki olduğu sonucuna varılmıştır.

Armitage ve Moriarity (2016), çalışmalarında ABD'de 1980-2014 yılları arasında verilen 2316 veri seti ile elde ettikleri sonuçlarda standart altı hizmet vakalarının tespit edilme oranının arttığını, çok yüksek işbirliği yapmama/uyumsuzluk oranları olduğu, soruşturma sürecinin çok maliyetli olarak görüldüğü sonuçlarına ulaşılmıştır.

Leonard vd. (2016), çalışmalarında Kanada'da 1987-2013 yılları arasında 1040 disiplin suçunda kadınların erkek meslektaşlarına oranla daha az ceza aldığı, ceza alan meslek mensuplarında ortaklardan daha fazla oranla tek uygulayıcıların ceza aldığı sonuçlarını elde etmiştir. Mesleki davranış kurallarının ihlallerinin, denetimlere katılan kamu uygulaması istihdam sektöründe daha sık meydana geldiği ve disiplin sürecinin yıllar içerisinde altı kat azaldığı görülmüştür.

Gül (2016), çalışmasında 2001-2015 döneminde verilen 1514 disiplin cezasını incelemiştir. Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının almış olduğu disiplin cezalarının, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu bölge ile o bölgedeki meslek mensuplarına verilen cezalar arasında farklılık olduğu sonucuna varılırken, SMMM unvanına sahip meslek mensubunun diğer unvanlara göre ve kadınların erkeklere göre daha az ceza aldığı belirtilmektedir.

Ekerkil (2016), çalışmasında 1993-2015 döneminde 1330 muhasebe meslek mensubunun aldığı 1645 disiplin cezasını incelemiştir. Resmi Gazete' de yayınlanan disiplin cezaları üzerine yaptıkları analizde en fazla verilen cezanın geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu, en fazla ceza verilen yılın 2003 olduğu görülürken, SM unvanına sahip meslek mensuplarının en fazla ceza alan meslek mensubu unvanı olduğu çalışmada belirtilmiştir. En fazla disiplin cezasının Marmara Bölgesi'nde kayıtlı olan meslek mensuplarına verildiği görülürken, cinsiyet açısından ise en fazla cezanın erkeklere verildiği belirtilmektedir.

Yaşar (2016), çalışmasında 2001-2015 döneminde verilen 1508 disiplin cezasını incelemiştir. Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının mesleğin gerektirdiği kurallara

duyarlılık açısından disiplin cezalarının analizinde erkek meslek mensupları kadınlara oranla daha fazla ceza aldığı, alınan cezanın türü açısından en fazla alınan cezanın geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma olduğu sonucuna varılmıştır.

Gül (2017), çalışmasında Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının 2001-2015 döneminde aldıkları 1514 disiplin cezasında, cezanın verildiği dönemler ile disiplin cezaları arasında istatistiksel farklılıklar görülürken, meslek mensubuna en fazla cezanın verildiği coğrafi bölgenin Marmara Bölgesi olduğu görülmüştür. Analiz sonucunda en fazla cezanın SM'lere verildiği ve meslek mensuplarının cinsiyeti ile disiplin cezaları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık olmadığı sonuçlarına varılmıştır.

Ekergil (2017), çalışmasında 2008-2015 döneminde Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarının aldığı 738 disiplin cezası üzerinden analiz yapmıştır. Analiz sonuçlarında meslek mensuplarının en fazla aldığı ceza geçici olarak mesleki faaliyetlerden alıkoyma cezası olduğu sonucuna varılırken, SM unvanına sahip olan meslek mensuplarının diğer unvanlara oranla ve erkek meslek mensuplarının kadın meslektaşlarına oranla daha fazla ceza aldığı görülmüştür. İstanbul SMMM Odası'nda Resmi Gazete' de yayınlanmayan cezalarda ceza verilen 1016 dosyada en fazla alınan cezanın kınama cezası olduğu görülmüştür.

Karabınar ve Çevik (2018), çalışmalarında Türkiye'de bir SMMM'nin 2008-2013 döneminde meslek mensuplarına verdiği 64 dosya üzerinden disiplin cezalarını analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda aidat borcu dışında şikayet üzerine verilen cezalar en fazladan en aza doğru sırasıyla; uyarma, kınama, geçici olarak meslekten alıkoyma ve meslekten çıkarma olduğu görülmüştür. Disiplin cezaları genel olarak değerlendirildiğinde etik anlayış bakımından deontolojik ve erdem etiği yaklaşımları açısından aykırılık olduğu sonucuna varılmıştır.

Alkan (2018), çalışmasında 2008-2014 yılları arasında meslek mensuplara verilen 1786 ceza dosyası üzerinden yaptığı analizde en fazla verilen cezanın kınama cezası olduğu, en az verilen cezanın meslekten çıkarma olduğu görülürken, en fazla ceza verilen yılın 2011 yılı olduğu ve en fazla ceza verilen ilin İstanbul olduğu sonuçlarına varılmıştır.

Swahn Mah (2018), çalışmasında 1988-2013 yılları arasında (CPA) Avustralya ile Avustralya ve Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler (CAANZ) tarafından oluşturulan 1547 disiplin suçu analizinde en fazla görülen suç olumsuz bulgu ve en az görülen suç yönergeye uymamadır. En fazla verilen ceza kınama, para cezaları gibi hafif cezalardır. Çıkarımsal analizin sonuçlara bakıldığında kamu yararına karşı suçun özel çıkar niteliğinin üye adının ifşası olasılığı üzerinde hiçbir etkisi görülmemiştir.

Dursun (2019), çalışmasında 2008-2017 yılları arasında Resmi Gazete' de yayınlanan 721 adet cezanın analizinde, SM' lerin en fazla ceza alan meslek unvanı olduğu sonucuna varılırken, erkek meslek mensuplarının kadın meslektaşlarına oranla daha fazla ceza aldıkları görülmüştür.

Baranek ve Kinory (2020), çalışmalarında 2014-2017 yılları arasında meslek mensuplarına verilen 624 disiplin cezasının analizinde en fazla ceza verilen yılın 2016 en az ceza verilen yılın 2015 yılı olduğu görülmüştür. En fazla yaptırım eylemi olan on eyaletten sadece ikisi etik kodu benimsediği görülmüştür.

Korukoğlu (2020) çalışmasında 2011-2019 yılları arasında 3.718 disiplin cezasını incelemiştir. SMMM ve YMM odalarından Birlik' e gönderilen dosyalarda cezalar için verilen kararlar yıl, oda ve il bazında analiz edilmiştir. Araştırmanın sonucuna göre 2011 yılı baz alındığında SMMMO karara bağlanan dosya sayısı giderek azalırken YMMO dosyalarında yıllar itibariyle artış olduğu görülmüştür. Unvan açısından bakıldığında SM ve SMMM unvanlarında en çok dosya 2011 yılında görülmüş ve diğer yıllarda daha az sayıda ceza verildiği görülürken YMM' lerin aldığı cezalarda artış olduğu görüldüğü belirtilmiştir Cezalar açısından bakıldığında en çok verilen karar kovuşturma açılmaması olduğu belirtilmiştir. İstanbul, İzmir ve diğer illerde 2011 yılında SMMM odaları için en fazla, 2017 yılında YMM dosyasının en fazla olduğu görülürken, 2011 yılında Ankara ve diğer iller YMM odaları için en az dosyanın olduğu görülmüştür. Alınan kararlarda SMMM ve YMM odaları için yıllar ile birlikte cezanın verildiği iller arasında bağımlılık olduğu sonucuna varılmıştır

Aslan ve Özdemir (2020), çalışmasında Türkiye' de 2009 -2019 döneminde verilen 708 cezada en fazla cezanın alındığı dönemin 2010 yılında olduğu sonucuna varmışlardır. Meslek mensuplarının en fazla aldığı ceza 6 ay geçici olarak meslekten uzaklaştırma olduğu görülürken, erkek meslek mensuplarının daha fazla ceza aldığı, analizde en fazla cezanın verildiği coğrafi bölgenin Marmara Bölgesi olduğu görülmüştür. SM' lerin diğer unvanlardaki meslektaşlarına oranla daha fazla ceza aldıkları sonucuna varılmıştır. 20 yıllık süreç içinde ceza türü, bölge, cinsiyet ve unvan açısından verilen cezalarda Banar ve Aslan (2009)' ın çalışması ile bu çalışma bulguları arasında bir farklılığın olmadığı sonucuna görülmektedir.

Güney (2020), çalışmasında Türkiye' de 2017-2019 yılları arasında muhasebe meslek mensuplarına verilen 194 disiplin cezaları üzerine yaptığı analizinde erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına oranla daha fazla ceza aldığı görülürken, en fazla cezanın verildiği dönemin 2017 olduğu belirtilmektedir. En fazla ceza verilen ayın eylül ayı

olduğu sonucuna varılırken, en fazla verilen cezanın 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu ve SMMM unvanına sahip meslek mensuplarına diğer unvanlara oranla daha fazla ceza verildiği belirtilmektedir.

Papadopoulou ve Papadopoulou (2020), Yunanistan’da bulunan 171 muhasebecinin katılımıyla yaptığı çalışmada COVID-19 ile muhasebe meslek mensuplarının iş taleplerinin ve çalışma saatlerinin arttığı, mesleki ücretlerinin tahsilinde ise azalma görüldüğü sonuçlarına ulaşılmıştır.

Gül (2021), çalışmasında 2000-2009 ve 2010-2019 dönemlerine ayırarak oluşturduğu TÜRMOB disiplin kurulu kararlarının raporlarını incelemiştir. 2000-2009 döneminde 1249 adet ve 2010-2019 döneminde 2414 adet disiplin cezasının görüldüğü dönemlerde iki dönemde de en fazla ceza verilen bölge Marmara Bölgesi’nde yer alan İstanbul ili olduğu görülmüştür. 2000-2009 yılları arasında en fazla verilen cezanın geçici men cezası olduğu, 2010-2019 yılları arasında ise en yaygın ceza türünün kınama olduğu sonucuna varılmıştır.

Utku (2021), çalışmasında 2011-2020 yılları arasında oda disiplin kararlarına yapılan itirazlar sonucunda TÜRMOB’ un vermiş olduğu 3959 disiplin cezası kararlarını incelemiştir. Birlik’ e gelen dosyaların %74’ü aynen onanmıştır, bu dosyalardan en fazla SMMM unvanlı oldukları ve SMMMO tarafından gönderildiği sonuçlarına varılmıştır.

Topçu ve Demirkol (2021), alışmalarında Yalova SMMMO üyesi 59 meslek mensubu üzerinde anket çalışması yapmışlardır. Covid19 öncesi ve süreci ele alındığında muhasebe meslek mensuplarının mesleki ücretlerinin tahsilinde azalma olmasıyla gelir kaybının meydana geldiği görüldürken iş yükünde herhangi bir farklılığın olmadığı görülmüştür. Virüse yakalanma korkusunun getirdiği stres ile birlikte işlerin yetiştirilmeye çalışılması ve maddi sıkıntılar iş stresinde artışa neden olduğunu göstermiştir.

Güngör Karyağdı (2021), alışmasını Muş ilindeki 43 muhasebe meslek mensubuna anket yöntemi uygulayarak oluşturmuştur. Covid-19 sürecinde az oranda da olsa işletmelerin geçici olarak hizmetlerine devam etmemesi muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısında azalmaya neden olmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki ücretlerinin tahsilinde azalma görülmesi maddi açıdan meslek mensuplarını olumsuz etkilemiştir. Tam zamanlı çalışan meslek mensupları müşterilerle iletişimlerini teknolojik aletlerle sürdürerek tedbirleri dikkate aldığı belirtilmektedir.

Selimoğlu ve diğer. (2021), çalışmalarında COVID-19 virüsü nedeniyle yaşanan stresin muhasebe meslek mensupları üzerindeki etkisini ölçmek için yarı yapılandırılmış görüşme

yöntemi ile araştırma yapmışlardır. Çalışma sonunda stres nedenleri virüsün yayılmasından öncesine göre mesleğin işleyiş kısmında meydana gelen değişimler, iş yoğunluğunda ve iş yükünde artış ve virüsün bulaşma riskinin getirmiş olduğu stres derecesinde artış olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Buyruk Akbaba ve Bulut (2021) çalışmalarında iş stresi başta olmak üzere stres yönetimini sağlayamayan meslek mensuplarının tükenmişlik düzeyleri üzerine analiz yapmıştır. Çalışmada Bitlis ile Diyarbakır'da mesleğini icra eden 29 meslek mensubuna açık uçlu sorular yönelterek tükenmişlik düzeylerini saptamaya çalışmışlardır. Çalışmada pandemi ile meslek mensuplarının fiziksel ve duygusal yorgunluk hissettiklerini, fiziksel şikayetlerde artış olduğunu ifade etmişlerdir. Sağlık ve ekonomik açıdan geleceğin öngörülememesi meslek mensuplarının umutsuzluk hissine kapıldığı ve kaygılarının artış gösterdiği sonuçlarına varıldığı görülmüştür.

Jabın (2021), çalışmasında Bangladeş' de bulunan 190 muhasebe meslek mensubuna anket yöntemi uygulamıştır. Covid-19' dan önce uzaktan çalışmayan muhasebeciler virüsün yayılmasıyla birlikte uzaktan çalışmaya başlamış, eğitim ve konferanslar video konferans şeklinde yapılması gibi değişikliklerle birlikte teknoloji kullanımının arttığı, iş güvensizliğinde artış görüldüğü, bu süreçte verimin azaldığı kısaca Covid-19' un muhasebe mesleğini fazlasıyla etkilediği belirtilmektedir.

2. Araştırmanın Amacı ve Konusu

Bu çalışmanın amacı 2016-2021 yılları arasında meslek mensuplarının bilerek ya da bilmeyerek gerçekleştirdiği etik ilkeler, standartlar dışındaki eylemlerine verilen disiplin cezalarının içerik analizi yöntemi kullanılarak; cezanın türü, verildiği yıl, meslek mensubunun unvanı, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge, tek seferde verilen ceza sayısı, pandemi dönemi öncesi ve pandemi açısından değerlendirmek ve istatistiksel farklılık olup olmadığını analiz etmektir.

Literatür incelendiğinde pandemi döneminde meslek mensuplarının almış oldukları cezalarla ilgili çalışmanın olmaması çalışmanın diğerlerinden farkını gösterirken gelecek çalışmalarda verilen cezaların nedenlerinin açıklanarak oluşturulacak bir çalışma literatüre katkı sağlayacaktır.

3. Araştırmanın Evreni ve Sınırlılıkları

Çalışmanın evreni 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarında TÜRMOB web sayfasında ilan edilen, meslek mensuplarına verilmiş, kesinleşmiş disiplin cezalarıdır.

TÜRMOB web sitesinde ilan edilen kesinleşmiş disiplin cezalarında meslek mensuplarına verilen cezalardan olan 8 ve 10 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası 2016-2021 yılları arasında sadece birer adet ve yeminli sıfatını kaldırma cezasının üç adet olması sebebiyle analizde frekans tablolarında gösterilmiş ancak hipotez testlerine dâhil edilmemiştir. Meslek mensuplarına verilen uyarma ile kınama cezalarının kamuoyuyla paylaşılması nedeniyle analize dahil edilmemiştir. Ayrıca aday meslek mensuplarına ait disiplin cezalarına da analizlerde yer verilmemiştir.

4. Araştırmanın Metodolojisi

Bu çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden olan içerik analizi yöntemi kullanılarak nicel veriler elde edilmiştir. İçerik analizi, metin halinde olan verilerdeki kelimelerin sayısal hale getirilmesi ve bu metinde gizli halde olan anlamların ortaya çıkarılarak değişkenler haline getirilerek incelenmesidir (Zhang & Widemuth, 2009: 1). Elde edilen nicel veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilerek belirlenen hipotezler test edilmiştir.

5. Araştırmanın Hipotezleri

- H₁: Meslek mensuplarının kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge olan Marmara Bölgesi ile diğer bölgeler arasında disiplin cezaları açısından anlamlı farklılık vardır.
- H₂: SM ve SMMM unvanlı meslek mensupları ile disiplin cezaları arasında istatistiksel açıdan farklılık vardır.
- H₃: Meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının sıklık sayısı (tek seferde verilen ceza sayısı) ile cezanın verildiği dönemler arasında istatistiksel farklılık vardır.
- H₄: Meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının üç gruba ayrılarak oluşturulmuş dönemler ile disiplin cezalarının sıklık sayısı arasında istatistiksel farklılık vardır.
- H₅: Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları ile disiplin cezalarının sıklık sayısı arasında istatistiksel anlamlı farklılık vardır.
- H₆: Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları ile cezanın verildiği dönemler arasında istatistiksel farklılık vardır.

- H₇: Covid-19 öncesi ve sonrası dönemler ile verilen disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık vardır.
- H₈: Meslek mensubunun unvanı ile disiplin cezaları arasında anlamlı farklılık vardır.
- H₉: Meslek mensuplarının kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge ile disiplin cezaları açısından anlamlı farklılık vardır.

6. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bulguları frekans dağılımları ve hipotez testlerinin analizlerinin sonuçları olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir.

6.1. Frekans Dağılımları Sonuçları

Meslek mensubuna ceza verilen yıl, meslek mensubunun unvanı, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda' nın bulunduğu il ve bölge, meslek mensubuna verilen ceza, meslek mensubuna tek seferde verilen ceza sayısı ve Covid-19 öncesi ya da sonrası dağılımları frekans dağılımları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 3.1. Disiplin Cezalarının Yıllara Göre Frekans ve Yüzdeler Dağılımları (2016-2021)

Yıllar	Frekans	Yüzde
2016	82	17,8
2017	91	19,7
2018	49	10,6
2019	55	11,9
2020	102	22,1
2021	82	17,8
Toplam	461	100

Kaynak: (TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları' ndan derlenmiştir.)

Tablo 3.1' de disiplin cezalarının yıllar içerisindeki nitel verileri yer almaktadır. 2016 yılında verilen disiplin cezaları %17,8 iken, bu oran 2017 yılında %19,7, 2018 yılında düşüş göstererek %10,6'ya gerilemesine karşın 2019 yılında %11,9 olmuştur. 2020 yılında bu oran 2019 yılının neredeyse iki katı kadar artış göstererek %22,1 olurken, 2021 yılında %17,8'e gerilemiştir. Türkiye'de ilk Covid-19 vakası 2020 yılında görülmüştür bu nedenle 2020 yılı öncesi, pandemi öncesi olarak adlandırabileceğimiz yıllara göre baktığımızda pandemi öncesi olarak adlandırdığımız 2016-2017 yılları ile pandemi sonrası olarak adlandırdığımız 2020-2021 yılları arasında oransal olarak fazla bir fark olmamasına karşın pandemi öncesi olan 2018-2019 yılları ile pandemi sonrası olan 2020-2021 yılları arasında yaklaşık olarak iki kat fark olduğu görülmektedir.

Tablo 3.2. Disiplin Cezalarının Unvanlar Açısından Frekans ve Yüzdeler Dağılımları (2016-2021)

Unvanlar	Frekans	Yüzde
SM	176	38,2
SMMM	264	57,3
YMM	21	4,6
Toplam	461	100,0

Kaynak: (TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.)

Tablo 3.2'de muhasebe meslek mensuplarının unvanları açısından disiplin cezalarının sayısal verileri görülmektedir. 2016-2021 yılları arasında en fazla cezaya sahip olan unvan %57,3 ile SMMM unvanı olan meslek mensupları olurken onu %38,2 ile SM unvanlı meslek mensuplarının takip ettiği görülmüştür. En az ceza alanların %4,6 ile YMM unvanına sahip meslek mensuplarının olduğu görülmektedir.

Tablo 3.3. Disiplin Cezalarının Frekans ve Yüzdeler Dağılımları (2016-2021)

Alınan Cezalar	Frekans	Yüzde
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	235	51,0
8 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	1	0,2
10 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	1	0,2
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	158	34,3
Meslekten Çıkarma	63	13,7
Yeminli Sınıfının Kaldırılması	3	0,7
Toplam	461	100

Kaynak: (TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.)

Tablo 3.3'te meslek mensuplarının uyarma ve kınama cezalarının dışında kamuoyuyla paylaşılarak Resmi Gazete'de ve TÜRMOB'un web sayfasında ilan edilmiş kesinleşmiş disiplin cezalarının dağılımı verilmektedir. Tabloya göre en fazla verilen ceza %51 ile 6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma olurken, onu %34,3 ile 12 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası, %13,7 ile meslekten çıkarma cezası ve %0,7 oran ile yeminli sınıfını kaldırma cezası takip etmektedir. En az verilen cezalar %0,2 oranlı olan 8 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile 10 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu görülmüştür.

Tablo 3.4. Birden Fazla Verilen Disiplin Cezalarının Frekans ve Yüzdeler Dağılımları (2016-2021)

Alınan Cezalar	Frekans	Yüzde
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	29	6,3
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	21	4,6
Meslekten Çıkarma	19	4,1
Yeminli Sıfatının Kaldırılması	1	0,2
Toplam	70	15,2
Sistem	391	84,8
Genel Toplam	461	100

Kaynak: (TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.)

Meslek mensuplarının yönetmelik, ilke ve standartlar gibi düzenlemelere aykırı davranışları sonucunda her bir davranış için ayrı ayrı olmak üzere ceza verilmektedir. Bu cezalar bir derece alt veya bir derece üst dereceden verilebilmektedir. Tablo 3.3.'de 2016-2021 yılları arasında meslek mensuplarının aldıkları cezalar gösterilmektedir. Bazı meslek mensupları tek seferde birden fazla ceza aldığından birden fazla ceza alan meslek mensuplarının bir derece alt veya üst derece cezalarının da yer aldığı dağılımlar Tablo 3.4' de gösterilmektedir. Birden fazla ceza alan meslek mensuplarının diğer cezalarında en fazla "12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma" cezası verildiği görülmektedir.

Tablo 3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Kayıtlı Oldukları Oda'nın Bulunduğu İl Açısından Verilen Disiplin Cezalarının Frekans ve Yüzdeler Dağılımları (2016-2021)

İller	Frekans	Yüzde	İller	Frekans	Yüzde
Adana	21	4,6	İzmir	23	5,0
Afyon	1	0,2	Karaman	1	0,2
Aksaray	1	0,2	Kars	1	0,2
Amasya	1	0,2	Kayseri	9	2,0
Ankara	51	11,1	Kırklareli	6	1,3
Antalya	11	2,4	Kocaeli	12	2,6
Aydın	7	1,5	Konya	3	0,7
Balıkesir	9	2,0	Kütahya	1	0,2
Bartın	1	0,2	Malatya	2	0,4
Batman-Siirt	2	0,4	Manisa	1	0,2
Bursa	19	4,1	Mersin	4	0,9
Çorum	6	1,3	Muğla	2	0,4

Tablo 3.5. Tablonun Devamı

Denizli	14	3,0	Ordu	4	0,9
Diyarbakır	3	0,7	Sakarya	3	0,7
Düzce	2	0,4	Samsun	4	0,9
Elazığ	1	0,2	Şanlıurfa	5	1,1
Eskişehir	5	1,1	Tekirdağ	1	0,2
Gaziantep	14	3,0	Tokat	2	0,4
Hatay	8	1,7	Trabzon	4	0,9
Isparta	2	0,4	Van	1	0,2
İstanbul	193	41,9	Toplam	461	100

Kaynak: (TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.)

Tablo 3.5'te meslek mensuplarının kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu il açısından disiplin cezalarının değerlendirilmesi yapılmıştır ve sonuca göre meslek mensuplarına verilen 461 cezanın en fazla verildiği iki il İstanbul (%41,9) ve Ankara (%11,1)'dir.

Tablo 3.6. Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının Miktarına Göre Frekans ve Yüzdeler Dağılımları (2016-2021)

Tek seferde alınan ceza	Frekans	Yüzde
1	389	84,4
2	39	8,5
3	13	2,8
4	7	1,5
5	5	1,1
6	2	0,4
7	2	0,4
10	1	0,2
11	2	0,4
27	1	0,2
Toplam	461	100

Kaynak: (TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.)

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'ne göre meslek mensubu işlemiş olduğu her hatalı davranış için ayrı ayrı cezalandırılmaktadır. Tablo 3.6'te 2016-2021 yılları arasında meslek mensuplarının yaptıkları hatalı davranışlarının sonucu olarak aldıkları, kamuoyuyla paylaşılan disiplin cezalarından her meslek mensubunun kınama ve uyarma cezası dışında kaç defa ceza aldığını göstermektedir. Meslek mensupları 2016-2021 yılları arasında %84,4 oran ile bu tarihler arasında en fazla bir adet ceza aldığı görülürken, meslek mensubu tek seferde en az %0,2 oran ile on ve yirmi yedi adet ceza aldığı görülmektedir.

Tablo 3.7. Meslek Mensuplarının Kayıtlı Olduğu Oda'nın Bulunduğu Bölgeye Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı (2016-2021)

Bölgeler	Frekans	Yüzde
Doğu Anadolu	5	1,1
Karadeniz	23	5,0
Güneydoğu Anadolu	24	5,2
Akdeniz	46	10,0
Ege	49	10,6
İç Anadolu	70	15,2
Marmara	244	52,9
Toplam	461	100

Kaynak: (TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.)

Meslek mensuplarının kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölgeye göre dağılımlar Tablo 3.7' de görülmektedir. Meslek mensuplarına en fazla ceza verilen coğrafi bölgenin %52,9 ile Marmara Bölgesi olduğu görülmektedir. Marmara Bölgesi'ni sırasıyla %15,2 ile İç Anadolu Bölgesi, %10,6 oran ile Ege Bölgesi, %10,0 oran ile Akdeniz Bölgesi, %5,2 ile Güneydoğu Anadolu Bölgesi, %5,0 ile Karadeniz Bölgesi'nin takip ettiği görülmektedir. En az ceza verilen coğrafi bölgenin ise %1,1 ile Doğu Anadolu Bölgesi olduğu görülmektedir.

Tablo 3.8. Disiplin Cezalarının Covid-19 Sürecine Göre Dağılımı (2016-2021)

Covid-19 Dönemi	Frekans	Yüzde
(2016-2017) Covid Öncesi 1	173	37,5
(2018-2019) Covid Öncesi 2	104	22,6
(2020-2021) Covid Sonrası	184	39,9
Toplam	461	100

Kaynak: (TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.)

Tablo 3.8' de Covid-19 dönemi süreçlere ayrılarak analiz edilmiştir. Covid öncesi 1. dönem 2016-2017 yıllarını, Covid öncesi 2. dönem 2018-2019 yıllarını ve Covid sonrası 2020-2021 yıllarını kapsamaktadır. En fazla ceza verilen dönem %39,9 oran ile Covid sonrası olurken, onu %37,5 ile Covid öncesi 1.dönemin takip ettiği görülmüştür. En az ceza verilen dönem %22,6 oranlı olan Covid öncesi 2. Dönem olduğu görülmektedir.

6.2. Hipotez Testleri Sonuçları

6.2.1. Independent Sample T- Testi Analizi Sonuçları

T testi iki bağımsız örneklemin karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Çalışmada verilere t testi çeşitlerinden biri olan independent samples t-testi uygulanmıştır. Bağımsız iki

örneklem arasında herhangi bir anlamlı farklılık olup olmadığı test edilmiştir (Coşkun vd., 2007, s. 188-189).

Tablo 3.9. İki Grup Halinde Oluşturulan Bölgelere Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı (2016-2021)

Cezalar	Marmara Bölgesi	%	Diğer bölgeler	%	Toplam	%
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	61	13,4	88	19,3	149	32,7
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	152	33,3	97	21,3	249	54,6
Meslekten Çıkarma	30	6,6	28	6,1	58	12,7
Toplam	243	53,3	213	46,7	456	100

Tablo 3.9’ de Marmara Bölgesi ile Marmara Bölgesi dışındaki bölgelerin bir araya getirilerek oluşturulduğu diğer bölgeler isimli grup ile arasındaki dağılım yer almaktadır. En fazla verilen cezanın %54,6 orana sahip “6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma” cezasının olduğu ve Marmara Bölgesi’ nde bulunan Oda’ lara kayıtlı meslek mensuplarına verildiği görülmektedir. En az verilen ceza %12,7 oranlı olan meslekten çıkarma cezasıdır ve Marmara Bölgesi dışındaki diğer bölgeler olarak adlandırılan bölgelere kayıtlı olan meslek mensuplarına verilmiştir.

Tablo 3.10. Meslek Mensuplarının Kayıtlı Olduğu Oda’ nın Bulunduğu Coğrafi Bölge olan Marmara Bölgesi ile Diğer Bölgeler Açısından Disiplin Cezalarının Independent Sample T-Testi Analizi (2016-2021)

Bölge	Ceza Sayısı	f	Sig. Levene	t	sd	Sig. (2-tailed)
Marmara Bölgesi	243	19,328	,000	2,564	454	,011
Diğer Bölgeler	213			2,542	425,036	,011

Independent Sample T- Testi analizinde Tablo 3.10’de yer alan sigma değerinin $p < 0,05$ olması ile H_1 hipotezinin kabul edildiği sonucu elde edilmiştir. Meslek mensuplarının kayıtlı oldukları Oda’ nın bulunduğu coğrafi bölge olan Marmara Bölgesi’ ne verilen ceza miktarları ile ceza verilen diğer bölgeler arasında istatistiksel olarak anlamlı fark vardır.

Tablo 3.11. Disiplin Cezalarının SM ve SMMM Unvanlı Meslek Mensupları Üzerindeki Dağılımının Independent Sample T- Testi Analizi (2016-2021)

Unvan	Ceza Sayısı	f	Sig. Levene	t	sd	Sig. (2-tailed)
SM	174	,122	,727	-,061	433	-,061
SMMM	261			-,061	366,356	-,061

SM ve SMMM unvanlı meslek mensupları ile disiplin cezaları arasında anlamlı farklılık olup olmadığının anlaşılmasına yönelik olarak verilere Independent Sample T- Testi uygulanmıştır. Analiz Tablo 3.11’da gösterilmektedir. Sigma değerinin $p>0,05$ olması neticesinde H_2 hipotezi reddedilmiştir. SM ve SMMM unvanlı meslek mensupları ile disiplin cezaları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık yoktur.

Tablo 3.12. Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının Yıllara Göre Dağılımının Independent Sample T- Testi Analizi (2016-2021)

Sıklık	Ceza Sayısı	f	Sig. Levene Testi	t	sd	Sig. (2-tailed)
1	389	1,186	,277	-2,876	459	,004
2 ve üstü	72			-2,711	94,435	,008

Tablo 3.12’de sıklık olarak isimlendirilen meslek mensuplarına tek seferde verilen disiplin cezası sayısıdır. Meslek mensuplarına tek seferde verilen disiplin cezası sayısının bir veya birden fazla olmasında yıllara göre istatistiki açıdan farklılık gösterip göstermediği Independent Sample T- Testi ile test edilmiştir. Sigma değeri $p<0,05$ olarak elde edilmiştir ve H_3 hipotezi kabul edilmiştir. Tek seferde verilen disiplin cezalarının bir veya birden fazla olması ile yıllar arasında istatistiki anlamlı farklılık vardır.

Tablo 3.13. Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının ile Üç Gruba Ayrılarak Oluşturulmuş Dönemler Açısından Independent Sample T- Testi Analizi (2016-2021)

Sıklık	Ceza Sayısı	f	Sig. Levene Testi	t	sd	Sig. (2-tailed)
1	389	2,589	,108	-2,681	459	,008
2 ve üstü	72			-2,602	96,629	,011

Tablo 3.13'te sıklık sayıları Tablo 3.8'de Covid-19 süreci dönemleri baz alınarak oluşturulmuştur. Yıllar 2016-2017, 2018-2019, 2020-2021 dönemlerine ayrılarak, tek seferde verilen disiplin cezaları sayısının bir veya birden fazla olmasının yıllar içerisinde farklılık gösterip göstermediğine yönelik Independent Sample T- Testi analizi yapılmıştır. Sigma $p < 0,05$ olarak elde edilmiştir ve H_4 hipotezi kabul edilmiştir. Tek seferde verilen disiplin cezası sayısı ile dönemler arasında istatistiki olarak anlamlı farklılık vardır.

Tablo 3.14. Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının Cezalar Üzerindeki Etkisi Independent Sample T- Testi Analizi (2016-2021)

Sıklık	Ceza Sayısı	f	Sig. Levene Testi	t	sd	Sig. (2-tailed)
1	389	1,580	,209	-,871	454	,384
2 ve üstü	72			-,796	92,600	,428

Tablo 3.14' de sıklık sayılar ile disiplin cezaları arasındaki ilişki Independent Sample T- Testi ile analizi edilmiştir. Tek seferde verilen disiplin cezaları sayısının bir veya birden fazla olmasının cezalar üzerinde farklılık olup olmadığı analizinde sigma $p > 0,05$ olarak elde edilmiştir ve H_5 hipotezi reddedilmiştir. Tek seferde verilen disiplin cezaları sayısının bir veya birden fazla olmasının cezalar üzerinde istatistiki farklılığa neden olmadığı sonucuna varılmıştır.

6.2.2. One Way ANOVA Testi Sonuçları

One Way ANOVA Testi, varyans analizi olarak da ifade edilebilmektedir. İki den fazla örneklemin karşılaştırılmasında bu test kullanılmaktadır. İki den fazla farklı grubun aralarında istatistiksel açıdan farklılık olup olmadığını ortaya koymak amacıyla kullanılmakta olup, bu test ile birlikte yapılan Scheffe testi ise farklılık yaratan grubun hangisi olduğunun bulunmasında kullanılmaktadır (Coşkun vd., 2007, s.182-183).

Tablo 3.15. Yıllara Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı (2016-2021)

Cezalar		2016	2017	2018	2019	2020	2021	Toplam
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	Sayı	17	27	18	25	33	29	149
	%	3,7	5,9	3,9	5,5	7,2	6,4	32,7
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	Sayı	51	52	23	27	53	43	249
	%	11,2	11,4	5,0	5,9	11,6	9,4	54,6
Meslekten Çıkarma	Sayı	11	11	8	3	16	9	58
	%	2,4	2,4	1,8	0,7	3,5	2,0	12,7
Toplam	Sayı	79	90	49	55	102	81	456
	%	17,3	19,7	10,7	12,1	22,4	17,8	100

Tablo 3.15'te altı döneme göre disiplin cezalarının dağılımı sonuçları yer almaktadır. En fazla verilen cezanın "6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma" olduğu görülürken en fazla ceza 2020 yılında verilmiştir. 2020 yılında verilen disiplin cezaları 2016-2017 yıllarına göre çok az bir farka sahipken 2018-2019 yıllarının yaklaşık olarak iki katı fazla ceza verilme oranına sahip olduğu görülmektedir. Meslek mensubuna verilen disiplin cezaları ile dönemler arasında farklılık olup olmadığının bulunabilmesi için verilere Tablo 3.16'te gösterildiği üzere One Way ANOVA ve Scheffe Testi uygulanmıştır.

Tablo 3.16. Disiplin Cezaları ile Dönemler Arasındaki İlişki İçin Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2016-2021)

Dönem	Dönemler	N	AO	F	sd	Sig. p	Sig.
2016	2017	79	1,92	1,825	5	,107	,957
	2018				450		,944
	2019				455		,144
	2020						,971
	2021						,724
2017	2016	90	1,82				,957
	2018						1,000

Tablo 3.16. Tablonun Devamı

2017	2019			,536
	2020			1,000
	2021			,992
<hr/>				
2018	2016	49	1,80	,944
	2017			1,000
	2019			,789
	2020			1,000
	2021			1,000
<hr/>				
2019	2016	55	1,60	,144
	2017			,536
	2018			,789
	2020			,451
	2021			,867
<hr/>				
2020	2016	102	1,83	,971
	2017			1,000
	2018			1,000
	2019			,451
	2021			,982
<hr/>				
2021	2016	81	1,80	,724
	2017			,992
	2018			1,000
	2019			,867
	2020			,982

Tablo 3.16’da verilere disiplin cezaları ile cezanın verildiği yıllar arasında istatistiksel açıdan anlamlı farkın olup olmadığının tespitine yönelik Anova ve Scheffé Testi uygulanmıştır. Sig. $p>0,05$ sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre disiplin cezaları ile verildiği dönem arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılık yoktur. H_6 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3.17. Disiplin Cezaları ile Covid-19 Dönemleri Arasındaki İlişki İçin Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2016-2021)

Dönem	Dönemler	N	AO	F	sd	Sig. p	Sig.
2016-2017	2018-2019	169	1,87	2,462	2	,086	,087
	2020-2021				453		,576
2018-2019	2016-2017	104	1,69				,087
	2020-2021						,409
2020-2021	2016-2017	183	1,80				,576
	2018-2019						,409

Tablo 3.17, bir önceki tablodan (Tablo 3.16) farklı olarak Covid-19 için oluşturulan üç dönem baz alınarak analiz oluşturulmuştur. Sig. $p > 0,05$ sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre disiplin cezaları ile Covid-19 dönemleri arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılık yoktur. H_7 : Covid-19 öncesi ve sonrası dönemler ile verilen disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık vardır hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3.18. Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı

Cezalar	SM	%	SMMM	%	YMM	%	Toplam	%
12 Ay Geçici Olarak								
Mesleki Faaliyetten	57	12,5	83	18,2	9	2,0	149	32,7
Alıkoyma								
6 Ay Geçici Olarak								
Mesleki Faaliyetten	94	20,6	145	31,8	10	2,2	249	54,6
Alıkoyma								
Meslekten Çıkarma	23	5,0	33	7,2	2	0,4	58	12,7
Toplam	174	38,2	261	57,2	21	4,69	456	100

Çalışmada disiplin cezalarının meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı Tablo 3.18’de gösterildiği şekilde gruplandırılmıştır. İncelenen altı dönemde %54,6 oranına sahip “6

Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma” cezası diğer cezalara göre en fazla verilen ceza olduğu görülmektedir. Meslek mensubunun unvanı ile verilen disiplin cezaları arasında farklılık bulunup bulunmadığının bulunabilmesi için verilere Tablo 3.19’te gösterildiği üzere One Way ANOVA ve Scheffe Testi uygulanmıştır.

Tablo 3.19. Disiplin Cezaları ile Meslek Mensubu Unvanı Arasındaki İlişki İçin Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2016-2021)

Unvan		N	AO	F	sd	Sig.	Sig.
SM	SMMM	174	1,80	,475	2	,622	,998
	YMM						,652
SMMM	SM	261	1,80		453		,998
	YMM						,626
YMM	SM	21	1,67				,652
	SMMM						,626

Meslek mensuplarının unvanları ile disiplin cezaları ile arasında istatistiki farklılığın bulunup bulunmadığının analizi Tablo 3.19’de gösterilmektedir. Sig. $p>0,05$ olarak elde edilmiştir. Meslek mensubunun unvanı ile disiplin cezaları arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilerek, H_8 : Meslek mensubunun unvanı ile disiplin cezaları arasında anlamlı farklılık vardır hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3.20. Meslek Mensuplarının Kayıtlı Oldukları Oda'nın Bulunduğu Coğrafi Bölgeye Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı

Cezalar		Akdeniz	Ege	İç Anadolu	Karadeniz	Marmara	Doğu /Güneydoğu Anadolu	Toplam
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	Sayı	23	15	34	10	60	7	149
	%	5,0	3,3	7,5	2,2	13,2	1,5	32,7
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	Sayı	19	27	25	9	154	15	249
	%	4,2	5,9	5,5	2,0	33,8	3,3	54,6
Meslekten Çıkarma	Sayı	4	6	10	5	28	5	58
	%	0,9	1,3	2,2	1,1	6,1	1,1	12,7
Toplam	Sayı	46	48	69	24	242	27	456
	%	10,1	10,5	15,1	5,3	53,1	5,9	100

Tablo 3.20’da disiplin cezaları ile meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda’nın bulunduğu coğrafi bölge dağılımları yer almaktadır. Tablo 3.8’de gösterilen bölgelerin frekans dağılımları tablosundan farklı olarak bu tabloda 5 adet verisi olan Doğu Anadolu Bölgesi ile 24 adet verisi olan Güney Doğu Anadolu Bölgesi birleştirilerek analiz edilmiştir. Tabloya göre en fazla verilen disiplin cezasının “6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma” cezası olduğu ve bu cezanın en fazla verildiği bölgenin Marmara Bölgesi olduğu görülmektedir. En az verilen disiplin cezası meslekten çıkarma cezası olduğu ve bu cezanın Akdeniz Bölgesi’ ne kayıtlı meslek mensuplarına verildiği görülmektedir.

Meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda’nın bulunduğu coğrafi bölge ile disiplin cezaları arasında farklılık bulunup bulunmadığının bulunabilmesi için verilere Tablo 3.21’de gösterildiği şekilde One Way ANOVA ve Scheffe Testi uygulanmıştır.

Tablo 3.21. Meslek Mensuplarının Kayıtlı Olduğu Oda'nın Bulunduğu Bölge ile Disiplin Cezaları Arasındaki İlişki İçin Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2016-2021)

Bölge	Bölge	N	AO	F	sd	Sig.	Sig.
Akdeniz	Ege			1,320	5	,254	,605
	İç Anadolu				455		,997
	Karadeniz				460		1,000
	Marmara	46	1,65				,615
	Doğu /Güneydoğu Anadolu						,984
Ege	Akdeniz						,605
	İç Anadolu						,798
	Karadeniz						,916
	Marmara	48	1,94				,997
	Doğu /Güneydoğu Anadolu						,982
İç Anadolu	Akdeniz						,997
	Ege						,798
	Karadeniz	70	1,73				1,000
	Marmara						,830
	Doğu /Güneydoğu Anadolu						,999
Karadeniz	Akdeniz						1,000
	Ege						,916
	İç Anadolu						1,000
	Marmara	25	1,72				,962
	Doğu /Güneydoğu Anadolu						1,000
Marmara	Akdeniz						,615
	Ege						,997
	İç Anadolu						,830
	Karadeniz	243	1,87				,962
	Doğu /Güneydoğu Anadolu						,997

Tablo 3.21. Tablonun Devamı

Doğu /Güneydoğu Anadolu	Akdeniz			,984
	Ege			,982
	İç Anadolu	29	1,79	,999
	Karadeniz			1,000
	Marmara			,997

Meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge ile verilen disiplin cezaları arasında anlamlı farklılık bulunup bulunmadığının analizi için verilere Tablo 3.21'de gösterildiği şekilde One Way ANOVA ve Scheffe Testi uygulanmıştır. Sig. $p>0,05$ olarak elde edilmiştir ve H_0 : Meslek mensuplarının kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge ile disiplin cezaları açısından anlamlı farklılık vardır hipotezi reddedilmiştir. Meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge ile verilen disiplin cezaları arasında anlamlı farklılık yoktur.

SONUÇ

Tarihi çok eski zamanlara dayanan muhasebe mesleği zaman içerisinde küreselleşmenin de etkisiyle gelişime uğramıştır. Küreselleşme ile deniz aşırı ticaret muhasebede birliğin oluşmasını zorunlu tutmuştur. Muhasebe mesleğinin en iyi şekilde yürütülmesi için ilke, standart, yönetmelikler hazırlanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu gibi standart ve kurumlar buna örnek teşkil etmektedir.

Meslek mensupları kişisel sebeplerden ya da dışarıdan kaynaklanan sebeplerden etik dışı davranışlar sergileyebilmektedir. Bunu önleyerek mesleğin itibarının zedelenmemesi için çeşitli yönetmelikler, kanunlar, ilke ve standartlar yayınlanmıştır. Buna örnek olarak Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 3568 Sayılı Kanun, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik verilebilir.

Türkiye’ de muhasebe mesleği 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı kanun ile yasal dayanağa kavuşmuştur. 3568 sayılı meslek yasasının 50. maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği” ile muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve standartlar dışında bulunan eylemleri için meslek mensuplarına uygulanacak olan yaptırımlar açıklanmıştır. Bu yönetmelikte yer alan disiplin cezaları uyarı, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma, yeminli sıfatını kaldırmadır. Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırma cezaları kamuoyuyla paylaşılmaktadır ve çalışmanın temelini oluşturmaktadır.

TÜRMOB web sayfasında 2016-2021 yılları arasında ilan edilen, meslek mensuplarının etik dışı eylemleri için verilen disiplin cezalarından geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırma cezaları içerik analizi yöntemi kullanılarak; cezanın türü, verildiği yıl, meslek mensubunun unvanı, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda’nın bulunduğu coğrafi bölge, tek seferde verilen ceza sayısı, pandemi dönemi öncesi ve süreci açısından değerlendirilerek istatistiksel farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir. Çalışmada verilere SPSS veri analiz programı ile frekans analizi ve hipotez testi uygulanmıştır. Buna göre frekans analizi sonuçları: Pandemi öncesi olarak adlandırdığımız 2016-2017 yılları ile pandemi süreci olarak adlandırdığımız 2020-2021 yılları arasında oransal olarak fazla bir

fark olmamasına karşın pandemi öncesi olan 2018-2019 yılları ile pandemi süreci olan 2020-2021 yılları arasında yaklaşık olarak iki kat fark olduğu görülmüştür. 2016-2021 yılları arasında en fazla cezaya sahip olan unvan %57,3 ile SMMM unvanı olan meslek mensupları olurken en az ceza alanların %4,6 ile YMM unvanına sahip meslek mensuplarının olduğu görülmektedir. En fazla verilen ceza “6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma” olurken, en az verilen cezalar 8 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile 10 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu görülmüştür. Birden fazla ceza alan meslek mensuplarının diğer cezalarında en fazla “12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma” cezası verildiği görülmektedir. Meslek mensuplarına en fazla ceza verilen il İstanbul’dur. (2021 yılı sonu itibarıyla İstanbul’da kayıtlı 48220 meslek mensubu bulunmaktadır. 2016-2021 yılları arasında meslek mensuplarına 193 disiplin cezası verilmiştir.) Meslek mensupların tek seferde 2016-2021 yılları arasında en fazla bir adet ceza aldığı görülürken, en az on ve yirmi yedi adet ceza aldığı görülmektedir. 2020-2021 en fazla ceza verilen dönem olurken, 2018-2019 dönemi en az ceza verilen dönem olduğu görülmektedir.

Hipotez testi sonuçlarına göre dokuz hipotezden sadece “Meslek mensuplarının kayıtlı olduğu Oda’nın bulunduğu coğrafi bölge olan Marmara Bölgesi ile diğer bölgeler arasında disiplin cezaları açısından”, “Meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının sıklık sayısı (tek seferde verilen ceza sayısı) ile cezanın verildiği dönemler arasında” ve “Meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının üç gruba ayrılarak oluşturulmuş dönemler ile disiplin cezalarının sıklık sayısı arasında” istatistiksel farklılık tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının kayıtlı olduğu coğrafi bölge ve il açısından bakıldığında en fazla cezayı Marmara bölgesi ve il açısından ise İstanbul iline kayıtlı meslek mensuplarının aldığı görülmektedir. Bunun nedeninin bu bölgede ve ilde bulunan meslek mensubu sayısının fazla olmasından olduğu düşünülmektedir. Unvan açısından SMMM unvanlı meslek mensuplarının SM unvanlı meslek mensuplarından daha fazla ceza almasının nedeni olarak SM unvanının kaldırılmasından dolayı yeni SM unvanlı meslek mensubu olmamasından olduğu düşünülmektedir.

Meslek mensuplarının çıkar ilişkisini ön planda tutarak etik yargıların dışında eylem gerçekleştirmesini önlemek, ceza oranlarının azaltılmasına yönelik olarak meslek mensuplarına karşı Birlik tarafından denetimlerin artırılması gerekmektedir. Meslek mensuplarının etik yargılar dışındaki eylemleri bilgi eksikliğinden de kaynaklanabilmektedir. Bu durumda ceza oranının azaltılması için başta etik değerler olmak üzere eğitimlerin gözden geçirilmesi ve lisans eğitiminden itibaren etik eğitimi verilmeye başlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, D., & Senal, S.** (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 35, 33-50.
- ACCA.** (2016). *Rulebook*. [Erişim: 23.04.2022, <https://www.accaglobal.com/gb/en/about-us/regulation/rulebook/regulations.html>]
- ACCA.** (2019). *Guide to ACCA's Hearings team and Disciplinary Regulatory committees*. [Erişim:05.05.2022, https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/news/2019/February/Guidance%20for%20Hearings%20Team%20-%20Feb%202019.pdf]
- ACCA.** (2021a). *Guide To Complaints And Disciplinary Procedures*. [Erişim: 23.04.2022, <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/ComplainantsGuideDisciplinaryProcedures.pdf>]
- ACCA.** (2021b). *Guidance for Disciplinary Sanctions*. [Erişim: 03.05.2022, https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/news/2021/Guidance2021/Disciplinary%20Sanctions%20-%20Guidance%202021.pdf]
- ACCA.** (2022). *Complaints which ACCA will investigate*. (Erişim Tarihi: 23.04.2022, [ACCA_Global/disc/complain/complaints ACCA-willinvestigate.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/complaints/ACCA-willinvestigate.pdf)).
- Akdoğan, H.** (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Alkan, A. T.** (2018). Under Disciplinary Regulations, The Distribution of Disciplinary Action of Accounting Profession Members and Ranking By Cities: Case of Turkey (2008-2014), Roman Dorczak vd. Ed., *Recent Researches On Social Sciences*, Monographs and Studies of the Jagiellonian University Institute of Public Affairs, Kraków, s. 45-62.
- Alkan, B. Ş.** (2018). Muhasebe Teorisi ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 819-837.
- Altıntaş, N.** (2011). Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 175-188.

Altuk, V. E. (2006). *Türkiye' de Muhasebe Etiği Eğitimi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Arıkan, Y., & Güvemli, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (5), 33 – 67.

Armitage, J. L., & Moriarity, S. R. (2016). An Examination of AICPA Disciplinary Actions: 1980–2014. *Current Issues In Auditing*, 10(2), 1-13.

Aslan, Ü., & Özdemir, G. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının 2009-2019 Yılları Arasındaki Durumu Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(Özel Sayı), 162-175.

Aymankuy, Y., & Sarioğlan, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14), 23-45.

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.

Baranek, D., & Kinory, E. (2020). Statewide Adoption of the AICPA Code of Professional Conduct: A Review of Recent AICPA Disciplinary Actions. *Accounting and Finance Research*, 9(1), 16-27.

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.

Buyruk Akbaba, A. N., & Bulut, N. (2021). Pandemi Sürecinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeylerinin İncelenmesi. *International European Journal of Managerial Research Dergisi*, 5(Özel Sayı1), 35 – 48.

Canning, M., & O'Dwyer, B. (2001). Professional Accounting Bodies' Disciplinary Procedures: Accountable, Transparent and in the Public Interest?. *European Accounting Review*, 10(4), 725–749.

Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S., & Yıldırım, E. (2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı (5. baskı)*. Sakarya Kitabevi, Sakarya.

Çiftci, Y., & Çiftci, B. (2003). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması). *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 3(10), 79-96.

Çiftci, Y., & Çiftci, B. (2017). Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*, 3(11), 106-125.

Demir, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.

Demir, M. (2018). *Muhasebe Mesleğinde Etik ve Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları Üzerinde Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.

Demiral, N. (2014). *TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve Finansal Tablolar İlişkisi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Dinç, E., & Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 267-283.

Dursun, G. D. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Cinsiyet ve Mesleki Unvan Açısından Analizi: 2008 – 2017 Dönemi. *Maliye ve Finans Yazıları*. (111), 387-402.

Ekerkil, V. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik-Disiplin İlişkisi ve Yıllar İtibariyle Disiplin Cezası Analizi: 1993-2015. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(22), 363-402.

Ekerkil, V. (2017). İstanbul SMMM Odasında Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Suç Dağılımı ve Analizi: 2008-2015. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 328-352.

Erol, M., & Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.

Garmilis, G., & Stokes, L. (2007). Convergence of the Disciplinary Process of Accounting Organization? A Comparison Between the United States and France American. *Accounting Association Annual Meeting*, 5-8 Ağustos, Chicago.

- Göçerdir, T.** (2016). *Kazanç Yönetimi Ekseninde Etik Değer Algı Analizi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Gökçelik, Ö.** (2010). Etik Kavramının Kamu Yönetimi ve İç Denetim Bağlamında Değerlendirilmesi. *Denetim Dergisi*, (5), 54-63.
- Görmez, K., Atan, M., Altan, Ş., Sancak, H.Ö., Güleç, S., Eralp, A., & Parıltı, C.** (2009). “Etik, Kültür ve Toplum”, Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi. *Akademik Araştırma Çalışması*, 1-67.
- 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.
- Gül, H.** (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezaları Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Social Sciences Studies Journal*, 3(12), 2357-2368.
- 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.
- Güner, S.** (2013). *Muhasebe Bilgi Sistemi Algısı: Karabük Üniversitesi Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.
- Güney, C.** (2020). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen “Disiplin Cezaları” Üzerine Bir Araştırma (2017-2019). *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 22-43.
- Güngör Karyağdı, N.** (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Covid-19 Pandemi Krizini ve Etkilerini Mesleki Açıdan Değerlendirmeleri: Muş İlinde Bir Araştırma. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 20-40.
- Güvemli, O., Aytulun, A., & Şişman, B.** (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği- 1942. *Accounting and Financial History Research Journal*, (4), 19-49.
- Hacıhasanoğlu, T.** (2013). Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 357-372.

IFAC. (2004). *Statements of Membership Obligations 1 – 7*. [Erişim: 05.05.2022, <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/1157.pdf>]

İbasalilgiller, A. (1999). *Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

İbiş Oğuz, A. (2020). Birleşik Krallık’taki Muhasebe Meslek Örgütleri. *İda Akademia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3(1), 63-84.

İşgüden, B. (2007). *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

Jabın, S. (2021). The Impact of Covid- 19 on the Accounting Profession in Bangladesh. *Journal of Industrial Distribution & Business*, 12(7), 7-14.

Karabınar, S., & Çevik, Z. (2018). Bir Muhasebe Meslek Odasında 2008-2013 Yıllarında Verilen Disiplin Cezalarının Yapısal Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (77), 69-90.

Karabınar, S., & Z. Çevik, (2014). Türkiye’deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 29-44.

Karalar, R. (2004). *Genel İşletme*, 4. Baskı, G. N. Berberoğlu (Ed.), Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 71-94.

Karaman, E. S. (2015). *Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Kurallara Bakışı (Balıkesir İli Örneği)*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.

Kaya, H. (2021). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Algı, Tutum ve Davranışlarının İncelenmesi: TRB1 Bölgesinde Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.

Kırel, Ç. (2000). *Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1211, Eskişehir.

Korukoğlu, A. (2020). TÜRMOB Disiplin Kurulu’na Alınan Kararlara İlişkin Bir Araştırma: 2011-2019 Dönemi. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 73-96.

Kurtcebe, E. (2008). *21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Leonard, V. M., Belanger, C. H., & Wardley, L. J. (2016). Examining the Ethical Behavior of Ontario Chartered Accountants: A Longitudinal Review of the Disciplinary Process. *Accounting Perspectives*, 15(3), 169-199.

Okan Gökten, P., & Gökten, S. (2016). Uluslararası Eğitim Standartlarına Genel Bakış: Geçerliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 49-66.

Öz, E., & Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(1), 113-128.

Özçelik, A. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algılamaya Yönelik Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Özdemir, F. S., & Özata, S. N. (2019). Kamu Reformu ile Gelişen Devlet Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama: Unesco Örneği. *Muhasebe Denetime Bakış Dergisi*, 58, 119-138.

Özer, M. (2017). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimine Bakışı: Bilecik İli Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik.

Özkaya, İ. N. (2008). *Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.

Özyürek, H. (2009). *Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ufuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Papadopoulou, S., & Papadopoulos, I. (2020). Second Language Learners “read” picture-books: a first attempt in Greek education. *Paper of the 6th International Conference on Second Language Studies*, 17-18 April, Dubai.

Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (7), 119-139.

Resmi Gazete. (1989). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*. [Tarih: 1.06.1989, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>]

Resmi Gazete. (2000). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği.* [Tarih: 31.10.2000, https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/14-Disiplin%20Yonetmeliği.pdf]

Resmi Gazete. (2001). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı.* [Tarih: 18.10.2001, https://www.turmobil.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf]

Resmi Gazete. (2007). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik.* [Tarih: 19.10.2007, https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/13-Etik%20ilkeler%20Hak_Yonetmelik.pdf]

Resmi Gazete. (2008). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, Değişik Başlık: RG-26.07.2008-26948.* [Tarih: 26.07.2008, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080726-2.htm>]

Resmi Gazete. (2014). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ,* [Tarih: 27.03.2014, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327-6.htm>]

Resmi Gazete. (2015). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, Değişik Başlık: RG-04.08.2015-29435,* [Tarih: 04.08.2015, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150804-13.htm>]

Sayiner, M. A. (2005). *Yönetmelik Kavramının Örgütlerde Uygulanması.* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Selimoğlu, S., Cengiz, A. A., Özdemir, A., & Yalı, B. (2021). Covid-19 ile Birlikte Muhasebe Mesleğindeki Stresin Yeni Halleri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (63), 1-18.

Sipahi, B., & Küçük, İ. (2011). Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 yıllık öyküsü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 181 – 193.

Soylu, A. (2018). *Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarının Etik Algısı Üzerine Bir Araştırma.* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Soylu, Y. (2010). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerinin Meslek Etiğinin Algılanması Üzerindeki Etkisi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Subaşı, Ş., & Erol Fidan, M. (2015). *Muhasebede Etik Eğitimi: SMMM Adayları Üzerinde Bir Araştırma*. Dora Yayınları.

Swahn Mah, L. C. (2018). *Understanding The Public And Private Interest Roles Of Professional Accounting Bodies' Disciplinary Processes: A Review Of The Australian Experience*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). RMIT University, Australia.

Şahin Dağlı, S. (2013). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Şimşek, N. (2010). *İşletmelerin Sosyal Sorumluluk Projelerinin Etik Boyutu*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Taşçı, D. (2019). *Türkiye'de Muhasebe Mesleği, Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Sorunları ve Beklentileri: Kars- Ardahan- Iğdır İllerinde Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Kars.

TDK. (2021). *Etik*. [Erişim: 22.10.2021, <https://sozluk.gov.tr/>].

TDK. (2021). *Muhasebe*. [Erişim: 28.11.2021, <https://sozluk.gov.tr/>].

Terzi, A. (2010). *Muhasebe Mesleği ve Rize'deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

Topcu, N., & Demirkol, V. (2021). Covid-19 Pandemi Sürecinin Muhasebe Meslek Elemanları Üzerindeki Etkisi: Yalova Örneği. *Journal of Academic Value Studies*, 7(3), 344-353.

Türk, Z. (2004). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Nobel Kitabevi.

TÜRMOB. (2011). *Odalar Arası Uygulama Birlikteliği: Haksız Rekabet İşlemleri ve Disiplin İşlemleri*. TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 422, Ankara.

TÜRMOB. (2015a). *Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı*, Masum TÜRKER vd. (Ed.), TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 482, Ankara.

TÜRMOB. (2015b). *Stratejik Ortaklık Sözleşmesi*. (Erişim: 23.04.2022, <https://www.turmob.org.tr/DBContent.aspx?param=g590GLuL5aLPp/TAFqG3JJ4VQiez0A52rrhIkF1sw4tKYmFU4G80sLDSIM/tXSSCSxO5NZTrY9Kn4cKYi18ejcrrnh5TpUg>).

TÜRMOB. (2021). *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı (2020 baskısı)*, Masum Türker vd. (Ed.), TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 470, Ankara.

TÜSİAD. (2005). *Devlette Etikten Etik Devlete: Kamu Yönetiminde Etik*, Cilt I, TÜSİAD Yayınları.

Uçma, T. (2007). *Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.

Ulusan, H. (2010). Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi. *SÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(19), 75-99.

Utku, M. (2021). Muhasebe Mesleğinde Disiplin Süreci ve TÜRMOB' un Karara Bağlanan Disiplin Dosyalarının Analizi: 2011 – 2020 Dönemi. *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi İİBF Uluslararası Muhasebe ve Finansman Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, 23-24 Haziran.

Varinli, İ. (2004). Hizmet İşletmelerinde Çalışanların Etik Olmayan Davranışlara İlişkin Değerlendirmeleri Otel İşletmelerinde Bir Uygulama. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 4(1), 44-53.

Yaşar, A. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Kurallara Duyarlılığının Cinsiyet Yönünden Karşılaştırılması: 2001-2015 Disiplin Cezaları Yönünden Bir İnceleme. *Journal of Human Sciences*, 13(2), 3413-3428.

Yıldırım, G., & Kadioğlu, S. (2007). Etik ve Tıp Etiği Temel Kavramları. *Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 29(2), 7-12.

Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ağustos-Aralık (36), 155-178.

Yılmaz Adalı, B. (2019). *Muhasebe Eğitiminde Etik: İşletme Bölümü Öğrencilerinin Etik Algılarına Yönelik Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Yılmaz, N. (2020). *Kurumsal Raporlamanın Tarihi: Dönemsel Bir Yaklaşım*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Yılmaz, S. E. (2012). *İnsan Kaynakları Yönetimindeki İş Etiği Uygulamaları ile Örgüt Performansı Arasındaki İlişki: Fortune Türkiye En Büyük 500 Şirket Örneği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Yüksel, C. (2005). *Devlette Etikten Etik Devlete: Kamu Yönetiminde Etik*. TÜSİAD, Cilt 1. İstanbul: Türkiye Sanayicileri ve İşadamları Derneği Yayını, Yayın No:11/412.

Yüksel, M. (2015). Etik Kodlar, Ahlak ve Hukuk. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 9-26.

Zhang, Y., & Wildemuth, B. M. (2009). Qualitative analysis of content. *Applications of Social Research Methods to Questions in Information and Library Science*, 308-319.