



Doç. Dr.
Kerim Banar



Yrd. Doç. Dr.
Ümmühan Aslan

Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezaları Üzerine Bir Araştırma (2000–2008 Dönemi)

Doç. Dr. Kerim BANAR

Anadolu Üniv., İİBF.

Yrd. Doç. Dr. Ümmühan ASLAN

Bilecik Üniv., Bozüyük MYO.

Özet

Ülkemizde muhasebecilik mesleği 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı yasa ile hukuksal kimlik kazanmıştır. Bu yasa ile muhasebeci olmak için gerekli ön koşullar, mesleğe giriş ile ilgili yapılacak sınavlar, mesleği fiili olarak yapmak için gerekli işlemler ilgili yasa ile belirlenmiştir. Yasanın 48. Maddesi ise meslek mensuplarına verilecek olan disiplin cezalarını düzenlemektedir. Bu çalışmada 2000 ve 2008 yılları arasında muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları incelenmiştir. 2000 ve 2008 yılları arasındaki disiplin cezalarının ele alınmasının sebebi daha önceki dönemlerdeki verilere ulaşmadaki sınırlılıktan kaynaklanmıştır.

Araştırmada, 2000–2008 yılları arasında Resmi Gazetede yayınlanan, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarından, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezaları derlenmiştir. Yıllara, bölgelere, mükellef türü ve sayısına, muhasebe meslek mensubu türü ve sayısına göre, alınan disiplin cezalarının durumu ortaya konulmuştur. 2000–2008 yılları arasında Resmi Gazetede yayınlanmış olan, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezaları bağımlı değişkenlerinin, , mükellef türü, meslek mensubu türü, bölgeler ve yıllar bağımsız değişkenlerinden nasıl etkilendiği STATA 10 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe mesleği, disiplin cezaları, disiplin ceza türleri.

Jel Sınıflaması: K42, M48.

Abstract (A Research on Disciplinary Penalties Received by Members of Accounting Profession (2000-2008 Term))

Accounting profession gained a legal identity in our country through the Law No. 3568 enacted in 1989. This law sets the qualifications that should be possessed to be a member of the profession and defines the exams to be accepted to the profession and the procedure required to render services in this field as professionals. Article 48 of the law regulates the disciplinary action to be taken against the members of this profession committing crimes. This study investigated the disciplinary penalties applied to the members of accounting profession in Turkey between 2000 and 2008. This study focused only on the penalties imposed in this interval because of the limitations faced in accessing the data about more previous times.

Among all the disciplinary penalties against members of accounting profession promulgated in the Official Gazette of Turkey between 2000 and 2008, this study gathered data on the penalty of temporary suspension from professional activities and the penalty of expulsion from the profession. The disciplinary penalties were examined according to years, regions, the number and type of taxpayer, and the number and type of accountancy profession member. How the dependant variables of the penalty of temporary suspension from professional activities and the penalty of expulsion from the profession, promulgated in the Official Gazette of Turkey between 2000 and 2008, were influenced

by the independent variables of taxpayer type, profession member type, regions and years was analyzed by means of STATA 10 software.

Anahtar Sözcükler: Accounting profession, disciplinary penalties, types of disciplinary penalties.

Jel Classification: K42, M48.

1. Giriş

3568 sayılı yasanın 48. maddesi meslek mensuplarının mesleki özen ve dikkat konularında gerekli titizliği göstermemeleri durumunda alacakları disiplin cezalarını düzenlemektedir.

Bu maddeye göre, *“mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre, uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma gibi disiplin cezalarının verilmesi”* uygun görülmektedir.

Bu maddeye göre, *Uyarma ve Kınama cezaları hariç* diğer disiplin cezaları; Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara duyurulmakta ve duyuru yapılan ilgili kurum ve kuruluşlar gerekli önlemleri almaktadırlar. *Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırma cezaları;* Resmi Gazete yayınlanarak ilan edilmesi gerekmektedir.¹

¹ 31 Ekim 2000 Tarih ve 24216 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği’ nin 7. ve 9. Maddelerinde “Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası” ve “Meslekten Çıkarma Cezası” uygulanması gereken haller düzenlenmiştir. İlgili yönetmeliğin 7. Maddesine göre “geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının” şu hallerde uygulanması gerekmektedir.

a) Üç yıllık bir dönem içinde kınama cezası gerektiren hallerin ve eylemlerin yinelenmesi,

b) Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınca sahip olunan unvanla 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2 nci maddesinde yer alan işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere

Bu çalışmada öncelikli olarak literatürde bu konuda yapılan çalışmalar incelenmiştir. Daha sonra bölge bazında yıllara göre disiplin cezalarının durumu ortaya konulmuştur. Son bölümde ise disiplin cezaları üzerinde etkili olan faktörlerin neler olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

2. Literatür

Gerek uluslararası alanda gerekse ülkemizde muhasebe mesleği hakkında birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmaların büyük çoğunluğu, muhasebe mesleğinin algılanma biçimi, muhasebe mesleğinde etik vb. konular üzerinde yoğunlaşmıştır.

bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık veya gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılması,

c) Meslek mensuplarınca mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle işbirliği yapılması,

d) Ticari faaliyet yasağına uyulmaması,

e) Meslek mensuplarınca, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya beyanname imzalama yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması,

f) Yeminli Mali Müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması. Aynı yönetmeliğin 9. Maddesi ise, “Meslekten çıkarma cezasının” uygulanması ile ilgili şartları şöyle sıralamıştır.

a) Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi,

b) Mesleğin yürütülmesi sırasında, meslek dolayısıyla işlenen suçlardan dolayı ağır hapis cezası ile cezalandırılmış olunması,

c) Meslek mensuplarının kasten vergi zıyanına sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,

d) Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi veya herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması,

e) Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması,

f) Meslek mensuplarının 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 4. Maddesindeki koşulları taşımaması veya bu koşulların sonradan kaybedilmesi.

Disiplin cezaları ve bunlar ile ilgili uygulamalar üzerinde çok durulmamıştır. Bu konuda ulaşabildiğimiz uluslararası çalışma Ghislaina Garmilis, Leonard Stokes tarafından yapılan çalışmadır (Garmilis, Stokes. 2007). Bu çalışmada ABD ve Fransa'da muhasebe meslek mensuplarına ait disiplin cezaları ve bunlar ait düzenlemelerin nasıl olduğu ele alınmıştır.

Adı geçen çalışmada Fransa ve ABD'de muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının süreci karşılaştırılmıştır.

- Disiplin cezalarının nasıl ortaya çıkarıldığı,
- Disiplin cezasının verilme sürecinin hangi aşamalardan oluştuğu,
- Verilen cezalarının temyiz imkânlarının olup olmadığı,
- Disiplin suçlarının verilmesinde mahkemelerin ne tür bir fonksiyona sahip olduğu,
- Ne tür disiplin cezalarının verildiği,
- Araştırma yapılan yıllar arasında ne kadar disiplin cezasının verildiği üzerinde durulmuştur.

Araştırmaya göre, Fransa'da disiplin suçlarını, bir şirketin bölge başkanı, ulusal başkanı, adalet bakanı, savcılık iddianamesi, kamu avukatları ortaya çıkarılmaktadır. Disiplin cezaları bir denetçi ya da ortaklar tarafından ilgili makama iletilmektedir. ABD'de ise, disiplin suçlarının ortaya çıkarılmasında Fransa'ya göre daha az prosedür uygulanmaktadır. Herhangi bir kişi veya yönetici tarafından ilgili resmi kurum ya da kuruluşa disiplin suçu duyurusunda bulunabilmektedirler. Ayrıca AICPA tarafından görevlendirilen bir hakem tarafından da ortaya çıkarılabilmektedir. Bir muhasebeci hatalı bulunduğu zaman AICPA ya da muhasebe meslek örgütünün kontrolü altında tekrar gözden geçirilmekte ve verilen ceza muhasebeciler derneğinin düzeyinde bir disiplin cezası kapsamına girmektedir.

Fransa'da meslek mensuplarının almış oldukları cezalar, uyarı, kınama, suçlu bulmak, geçici olarak meslekten uzaklaştırma, meslekten ihraç şeklinde olmaktadır. ABD'de ise, kınama, şiddetli uyarı,

her hatalı davranış için 10.000\$'a kadar para cezası, belirli bir deneme süresi içinde meslekten uzaklaştırma, bir kaç kez görevi kötüye kullananların meslekten uzaklaştırılması şeklinde olmaktadır.

Fransa'da 1990 yılına kadar meslek mensuplarına verilen cezalar muhasebe odaları birliğinin dökümantasyon bölümünde elde edilebilmiştir. Bu bilgiler aynı zamanda bir muhasebe dergisinde de yayınlanmıştır. Ancak 1992 yılından sonra bu cezalar yayınlanmamaya başlamıştır. Fakat disiplin cezalarına ilişkin istatistikî raporlar, mesleki bir dergide yayınlanmaya devam etmektedir. ABD'de ise muhasebe meslek odalarının web sayfasında verilen cezalar isim isim yayınlanmaktadır. Sadece meslekten atılanların cezaları yayınlanmamaktadır. ABD'deki bu anlayışın sebebi diğer meslek mensuplarının bu tür hatalarda bulunmalarının önüne geçebilmektir. Verilen disiplin cezalarının ağırlık derecelerine bakılmaksızın hepsinin yayınlanması Fransa ile karşılaştırıldığında büyük önem taşımaktadır.

Fransa'da 2001 yılı verilerine göre toplamda 15000 muhasebeci görev yapmaktadır. Daha önce yapılan çalışmalar göstermiştir ki yıllık ortalama 66 disiplin cezası verilmektedir. Bu ceza toplamının genel toplama oranı ise %0,5 seviyelerine denk gelmektedir. 1991–2004 yılları arasında alınan disiplin cezaları üzerine yapılan bir diğer çalışmada ise ilgili yıllar arasında toplamda 179 disiplin cezası verilmiş ve bunların 82 tanesi temyiz edilmiştir. ABD'de 2002 yılı itibarı ile 35.000 muhasebeci bulunmaktadır. 1994–2004 yılları arasında alınan disiplin cezaları ile ilgili yapılan çalışmada ortalama olarak her yıl yaklaşık 23 disiplin cezası verilmiştir. Bu da toplam muhasebecilerin %0.07'sinin ceza aldığını göstermektedir.

Yapılan incelemelerde, disiplin cezalarının yaptırımları, farklı kurum veya kuruluşlar tarafından uygulanmaktadır. Bu farklılık cezanın seviyesine göre değişmektedir. Diğer bir deyişle cezaların ağırlığı yaptırımın farklı kurumlar tarafından uygulanmasına neden olmaktadır. Örneğin, devlet mahkemeleri, meslek odaları ya da birlikleri ve bazı kamuya ait kurum-

lar tarafından yaptırım uygulanabilmektedir.

Ülkemizde ise disiplin cezaları, yukarıda da ifade edildiği gibi 3568 sayılı yasanın 48. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, verilen disiplin cezalarının türü Fransa ve ABD 'de verilen disiplin cezaları ile benzerlik göstermektedir. ABD ve Fransa'da olduğu gibi Ülkemizde de verilen her disiplin cezası kamuya ilan edilmemektedir.

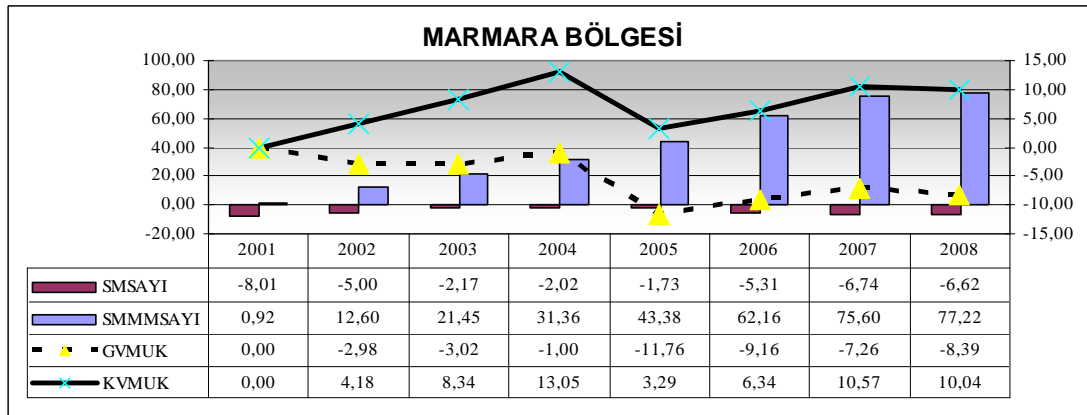
3. Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarının Aldıkları Disiplin Cezalarının Genel Durumu

2000–2008 yılları arasında muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının(geçici olarak mesleki faaliyetlerinden alıkoyma ve meslekten

çıkarılma) bölgelere ve yıllara, mükellef sayısına, meslek mensubu sayısına göre durumu incelendiğinde aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

3.1 Marmara Bölgesi

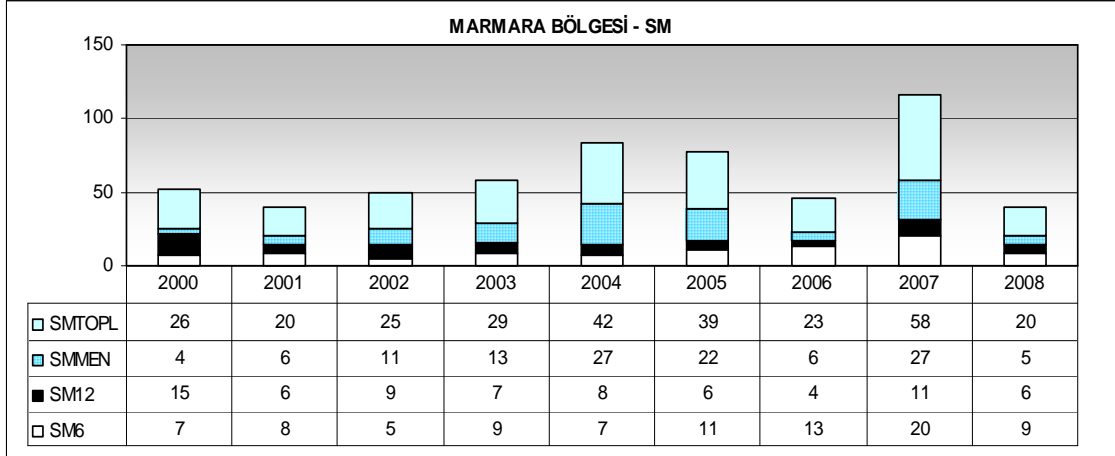
Tablo 1'de, yıllara göre Marmara Bölgesine ait meslek mensubu ve vergi mükelleflerinin durumu görülmektedir. Bu tabloya göre, Marmara Bölgesinde inceleme dönemi olan 2000–2008 yılları arasında Serbest Muhasebeci sayısının (SM) 2000 yılı baz alındığında, azalış trendinde olduğu, buna karşın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMMM) sayısının yıllar itibariyle arttığı; yine 2000 yılı baz alındığında kurumlar vergisi mükellefi sayısının arttığı, gelir vergisi mükellefi sayısının ise azaldığı görülmektedir.



Tablo 1: Marmara Bölgesindeki meslek mensupları ve vergi mükelleflerinin yıllar itibariyle değişimi

Marmara bölgesinde faaliyette bulunan Serbest Muhasebecilerin(SM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 2'de görülmektedir. Marmara Bölgesindeki SM'lerin aldıkları toplam 282 cezanın 121' i meslekten çıkarılma ceza iken, 89' u 6 ay, 72' si 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoymadır. En çok ceza alınan yıllar ise 2004 ve 2007 yılları arasındadır. Bu yıllar arasında alınan cezaların toplamı (162), toplam cezaların % 57' sidir.

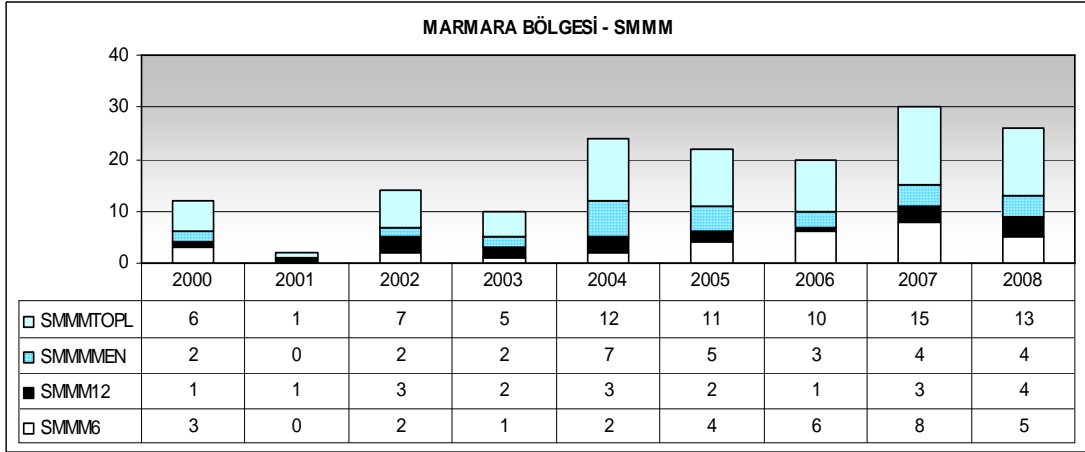
rılma ceza iken, 89' u 6 ay, 72' si 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoymadır. En çok ceza alınan yıllar ise 2004 ve 2007 yılları arasındadır. Bu yıllar arasında alınan cezaların toplamı (162), toplam cezaların % 57' sidir.



**Tablo 2: Serbest Muhasebecilerin
2000-2008 döneminde aldıkları cezalar (Marmara Bölgesi)**

Marmara bölgesinde faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 3'de görülmektedir. Marmara Bölgesindeki SMMM'lerin aldıkları toplam 80 cezanın

29'u meslekten çıkarılma ceza iken, 31' i 6 ay, 20' si 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoymadır. En çok ceza alınan yıllar ise 2004 ve 2007 yılları arasındadır. Bu yıllar arasında alınan cezaların toplamı (48), toplam cezaların % 60'ıdır.



**Tablo 3: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin
2000-2008 döneminde aldıkları cezalar (Marmara Bölgesi)**

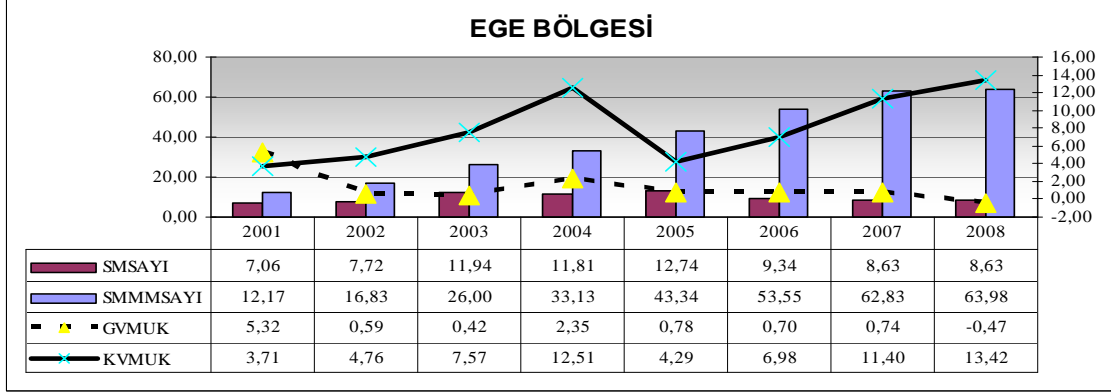
3.2.Ege Bölgesi

Tablo 4' te yıllara göre Ege bölgesine ait meslek mensubu ve vergi mükelleflerinin sayıları durumu görülmektedir. Bu tabloya göre Ege Bölgesinde 2000 yılı baz alındığında hem Serbest Muhasebeci sayı-

sının (SM) hem de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) sayısının arttığı, ancak SMMM'lerin artış hızının, SM'lere göre daha fazla olduğu ve ayrıca yine 2000 yılı baz alındığında kurumlar vergisi mükellef sayısının 2004 yılına kadar yükselme eğiliminde olduğu, 2004 ve 2005 yıllar-

rında düştüğü, 2006 yılından itibaren de tekrar artış eğilimi gösterdiği görülmektedir. Gelir vergisi mükellef sayısındaki

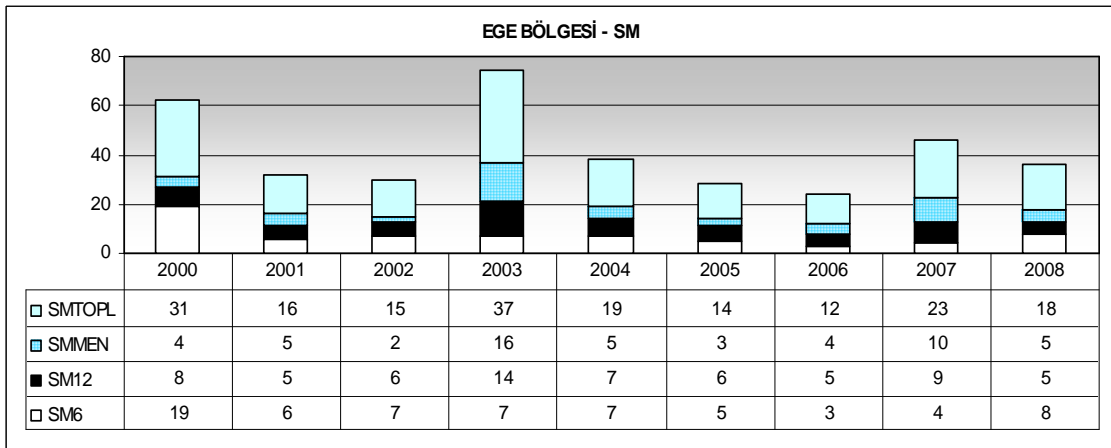
artış 2008 yılına kadar durağan bir seyir izlemiş, 2008 yılında ise azalma eğilimine girmiştir.



Tablo 4: Ege Bölgesindeki meslek mensupları ve vergi mükelleflerinin yıllar itibariyle değişimi

Ege bölgesinde faaliyette bulunan Serbest Muhasebecilerin(SM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 5’de görülmektedir. Ege Bölgesindeki SM’lerin aldıkları toplam 185 cezanın 54’ ü meslekten çıkarılma ceza iken, 66’ sı 6 ay, 65’ i 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoymadır. En çok ceza alınan

yıllar ise 2000–2001 ve 2007 yıllarıdır. 2000 yılında cezaların 6 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasında yoğunlaştığı görülürken; 2003 ve 2007 yıllarında 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten men cezalarında önemli artışlar olduğu görülmektedir.

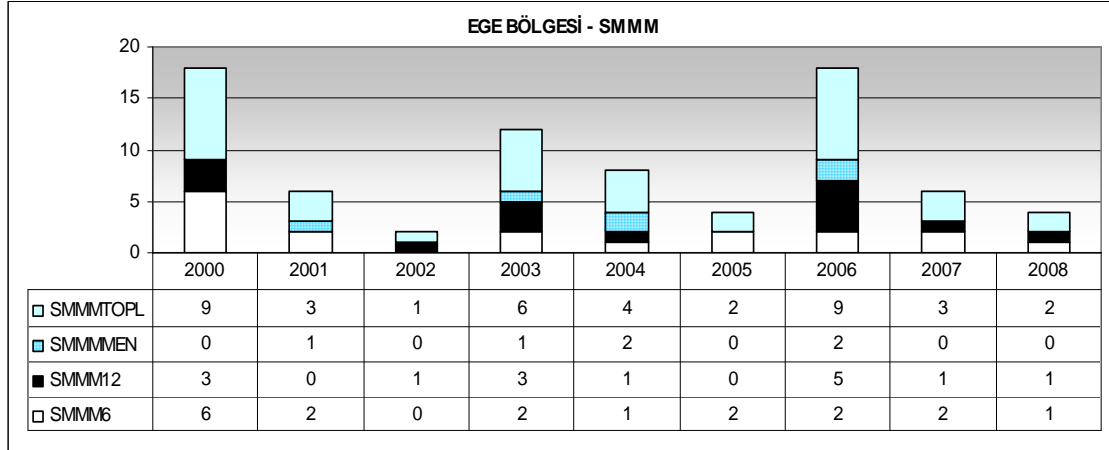


Tablo 5: Serbest Muhasebecilerin 2000–2008 döneminde aldıkları cezalar (Ege Bölgesi)

Ege bölgesinde görev yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin(SMMM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 3’de görülmekte-

dir. Ege bölgesindeki SMMM’lerin aldıkları toplam 39 cezanın 6’ sı meslekten çıkarılma ceza iken, 18’ i 6 ay, 15’ i 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoymadır. En çok

ceza alınan yıllar ise 2000, 2003 ve 2006 yıllarıdır. Bu yıllarda alınan cezaların toplamı (24), toplam cezaların % 62' sidir.

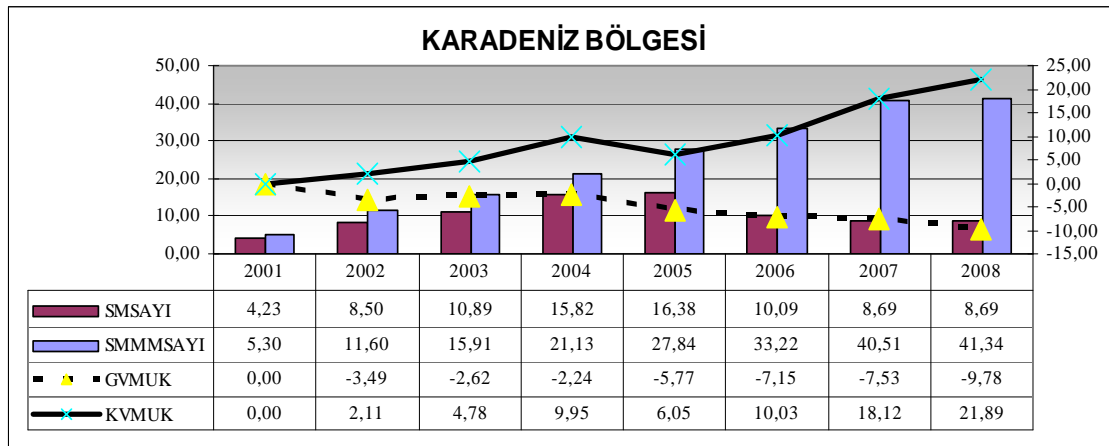


Tablo 6: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin 2000-2008 döneminde aldıkları cezalar (Ege Bölgesi)

3.3. Karadeniz Bölgesi

Aşağıdaki tabloda yıllara göre Karadeniz Bölgesine ait meslek mensubu ve vergi mükelleflerinin durumu görülmektedir. Tablo7'ye göre Karadeniz bölgesinde inceleme dönemi olan 2000–2008 yılları arasında hem Serbest Muhasebeci sayısının (SM) hem de Serbest Muhasebeci Mali

Müşavir(SMM) sayısının 2004 yılına kadar arttığını, 2005 yılından sonra SM sayısında azalma olurken SMM sayısında artış olduğu görülmektedir. Karadeniz Bölgesinde kurumlar vergisi mükellefi sayısı yıllar itibari ile artarken gelir vergisi mükellefi sayısında azalma olduğu saptanmaktadır.

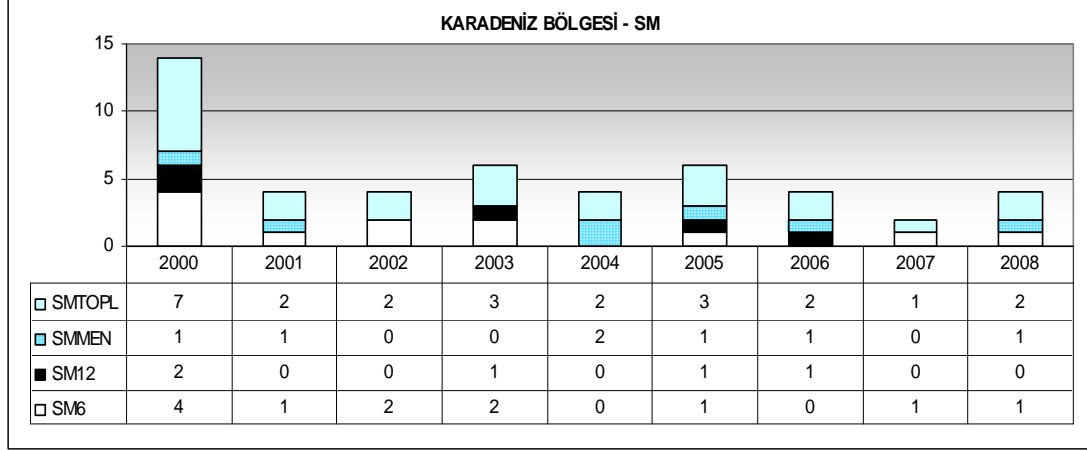


Tablo 7: Karadeniz Bölgesindeki meslek mensupları ve vergi mükelleflerinin yıllar itibariyle değişimi

Karadeniz bölgesinde faaliyette bulunan Serbest Muhasebecilerin(SM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 8'de görülmektedir.

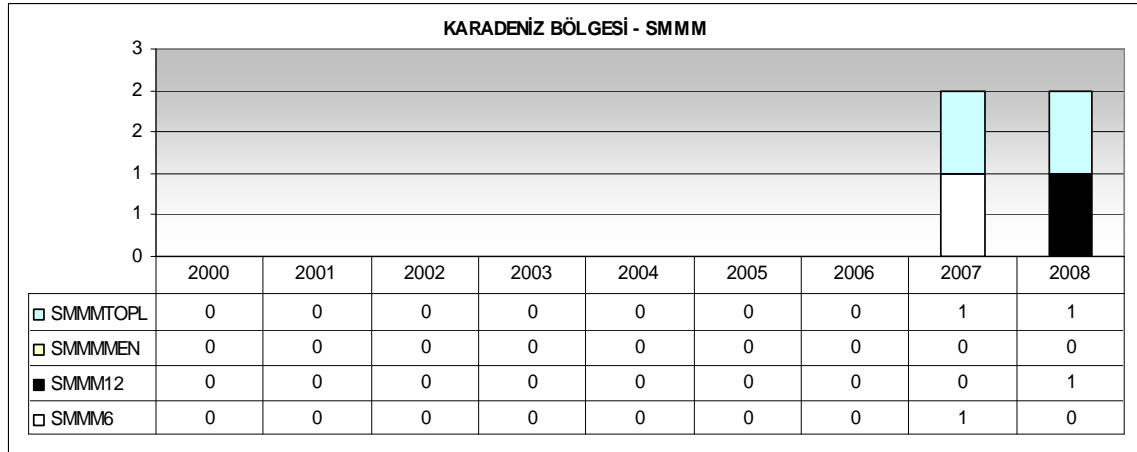
Karadeniz Bölgesindeki SM'lerin aldıkları toplam 24 cezanın 7' si meslekten çıkarılma ceza iken, 12' si 6 ay, 5' i 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoymadır. En çok

ceza alınan yıl 2007 yılıdır. İzleyen yıllarda alınan cezalarda çok fazla bir dalgalanma olmadığı görülmektedir.



**Tablo 8: Serbest Muhasebecilerin
2000-2008 döneminde aldıkları cezalar (Karadeniz Bölgesi)**

Karadeniz Bölgesinde görev yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin(SMM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 9'da görülmektedir. Tablo 9'a göre Karadeniz Bölgesinde SMM'lerin son iki yılda meslekten men ve 12 ay meslekten uzaklaştırılma cezalarını aldıkları görülmektedir.



**Tablo 9: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin
2000-2008 döneminde aldıkları cezalar (Karadeniz Bölgesi)**

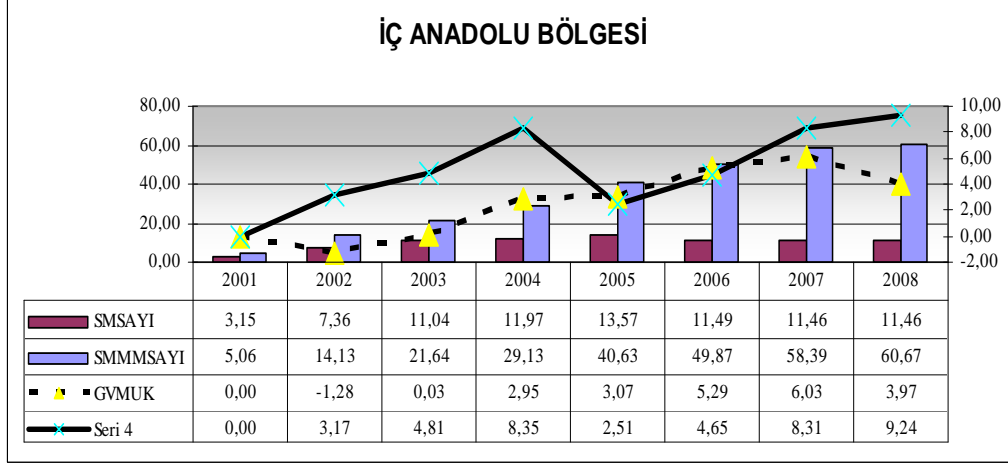
3.4. İç Anadolu Bölgesi

Aşağıdaki tabloda yıllara göre İç Anadolu Bölgesine ait meslek mensubu ve vergi mükelleflerinin durumu görülmektedir. Tablo 10'a göre İç Anadolu bölgesinde inceleme dönemi olan 2000-2008 yılları arasında hem Serbest Muhasebeci sayısı

nın (SM) hem de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMM) sayısının 2005 yılına kadar arttığını, 2005 yılından sonra SM sayısında azalma olurken SMM sayısında artış olduğu görülmektedir. İç Anadolu Bölgesinde kurumlar vergisi mükellefi sayısı yıllar itibari ile artarken gelir vergi-

si mükellefi sayısında 2004 yılına kadar bir artışın daha sonra bir azalmanın ve

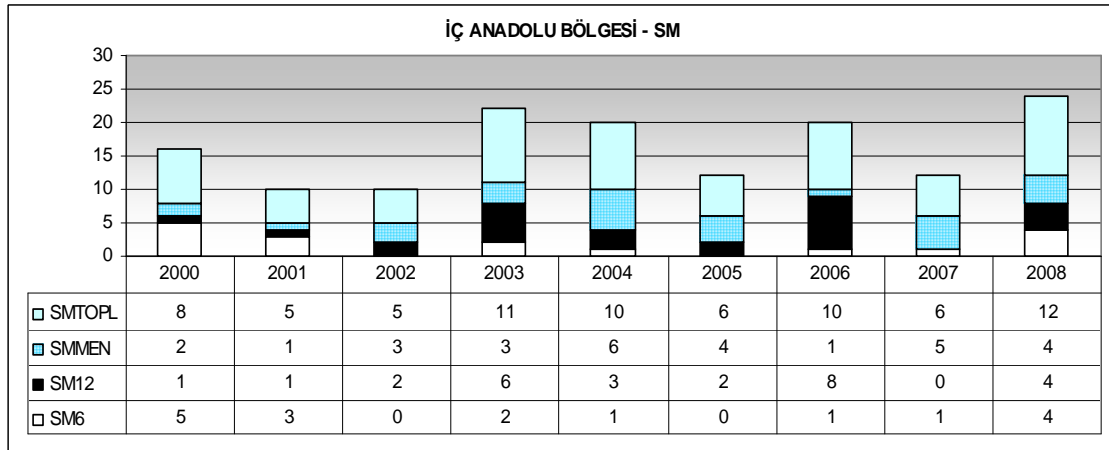
2006 yılından sonra ise yine bir artışın olduğu görülmektedir.



Tablo 10: İç Anadolu Bölgesindeki meslek mensupları ve vergi mükelleflerinin yıllar itibariyle değişimi

İç Anadolu bölgesinde faaliyette bulunan Serbest Muhasebecilerin(SM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 11'de görülmektedir. İç Anadolu Bölgesindeki SM'lerin aldıkları toplam 73 cezanın 29' u meslekten çıkarma ceza iken, 17' si 6 ay, 27' si 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoymadır. En çok ceza alınan yıllar ise 2003, 2004, 2006 ve 2008 yıllarıdır. Bu dört yıl içinde alınan cezaların toplamı (43), toplam cezanın yaklaşık % 60' ını oluşturmaktadır.

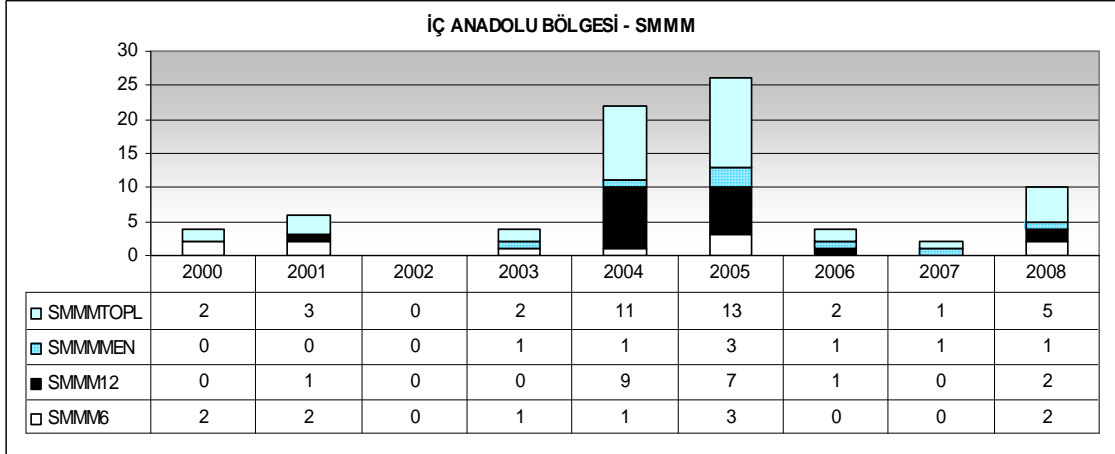
rılma ceza iken, 17' si 6 ay, 27' si 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoymadır. En çok ceza alınan yıllar ise 2003, 2004, 2006 ve 2008 yıllarıdır. Bu dört yıl içinde alınan cezaların toplamı (43), toplam cezanın yaklaşık % 60' ını oluşturmaktadır.



Tablo 11: Serbest Muhasebecilerin 2000-2008 döneminde aldıkları cezalar (İç Anadolu Bölgesi)

İç Anadolu Bölgesinde görev yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin(SMM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 12'de görülmektedir. Tablo 12'ye göre İç Anado-

lu Bölgesinde SMM'lerin en çok 12 ay meslekten uzaklaştırılma cezası aldıkları ve en çok yoğunlaşmanın ise 2004 -2005 yıllarında olduğu görülmektedir.

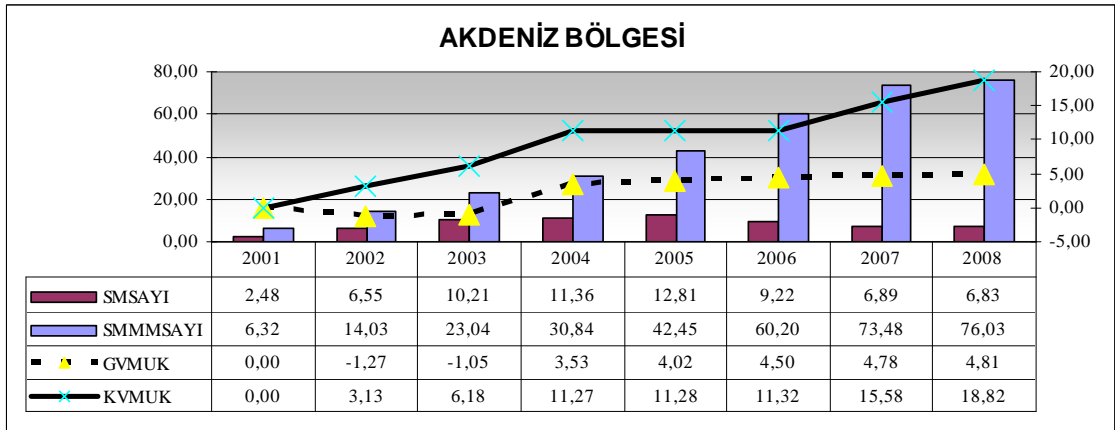


**Tablo 12: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin
2000–2008 döneminde aldıkları cezalar (İç Anadolu Bölgesi)**

3.5. Akdeniz Bölgesi

Aşağıdaki tabloda yıllara göre Akdeniz Bölgesine ait meslek mensubu ve vergi mükelleflerinin durumu görülmektedir. Tablo 13'e göre Akdeniz bölgesinde inceleme dönemi olan 2000–2008 yılları arasında hem Serbest Muhasebeci sayısının (SM) hem de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMM) sayısının 2005 yılına ka-

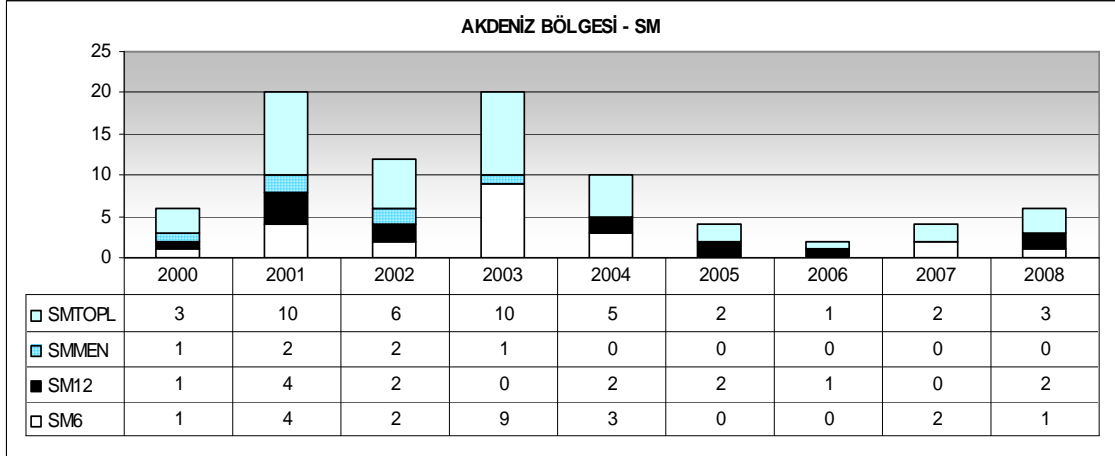
dar arttığını, 2005 yılından sonra SM sayısında azalma olurken SMM sayısında artış olduğu görülmektedir. Akdeniz Bölgesinde kurumlar vergisi mükellefi sayısı yıllar itibari ile artarken gelir vergisi mükellefi sayısında 2004 yılına kadar bir artışın olduğu, daha sonra bir azalmanın ve 2006 yılından sonra ise sabit kaldığı görülmektedir.



**Tablo 13: Akdeniz Bölgesindeki meslek mensupları ve
vergi mükelleflerinin yıllar itibariyle değişimi**

Akdeniz bölgesinde görev yapan Serbest Muhasebecilerin(SM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 14'de görülmektedir. Tablo 14'e göre Akdeniz Bölgesinde SM'lerin sırası-

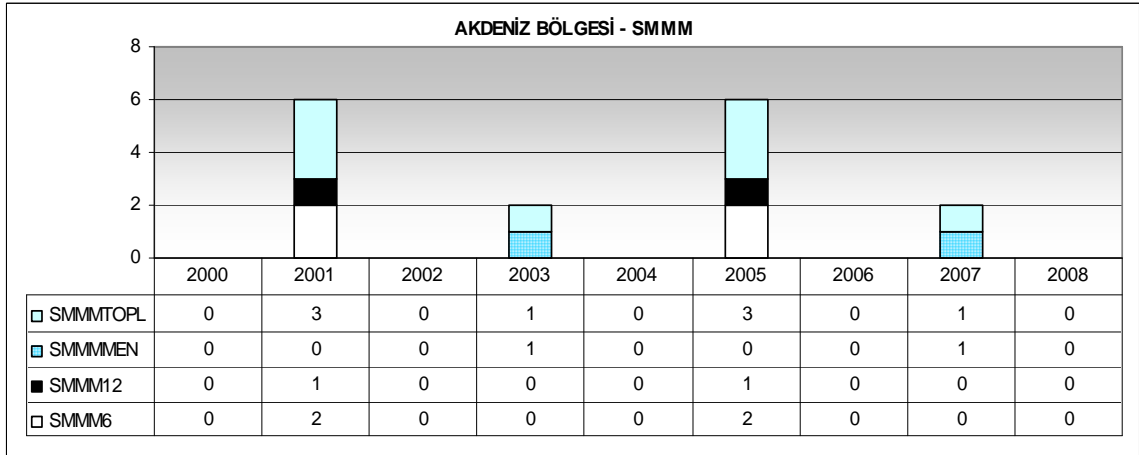
yla en çok 6 ay meslekten uzaklaştırma aldıkları ve en çok cezanın 2001 ve 2003 yılında alındığı son yıllarda cezaların sayısında oldukça bir düşmenin yaşandığı görülmektedir.



**Tablo 14: Serbest Muhasebecilerin
2000–2008 döneminde aldıkları cezalar (Akdeniz Bölgesi)**

Akdeniz Bölgesinde görev yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin(SMM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 15’de görülmektedir. Tablo 15’e göre Akdeniz Bölgesinde

SMM’lerin en çok 12 ay ve 6 ay meslekten uzaklaştırılma cezası aldıkları ve yıllara göre çok cezanın 2001 ve 2005 yıllarında alındığı görülmektedir.

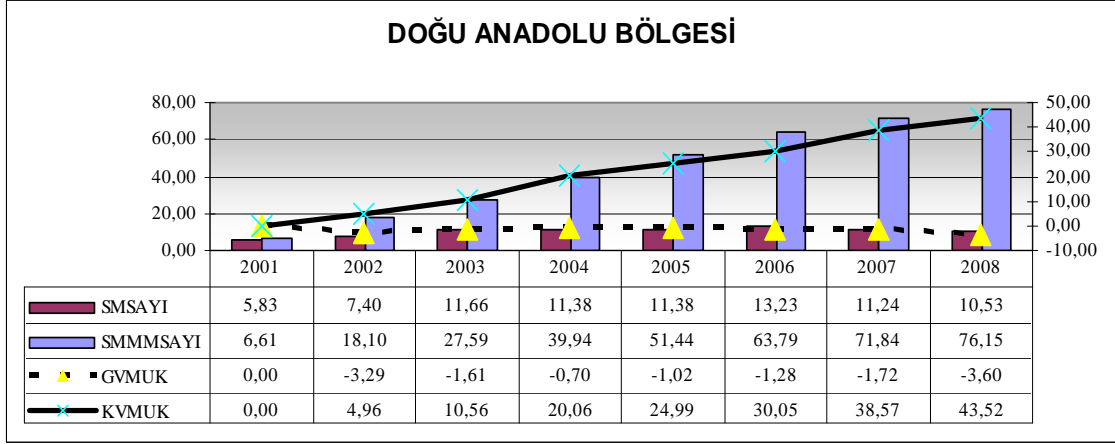


**Tablo 15: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin
2000–2008 döneminde aldıkları cezalar (Akdeniz Bölgesi)**

3.6. Doğu Anadolu Bölgesi

Aşağıdaki tabloda yıllara göre Doğu Anadolu Bölgesine ait meslek mensubu ve vergi mükelleflerinin durumu görülmektedir. Tablo 16’ya göre Doğu Anadolu bölgesinde inceleme dönemi olan 2000–2008 yılları arasında hem Serbest Muhasebeci

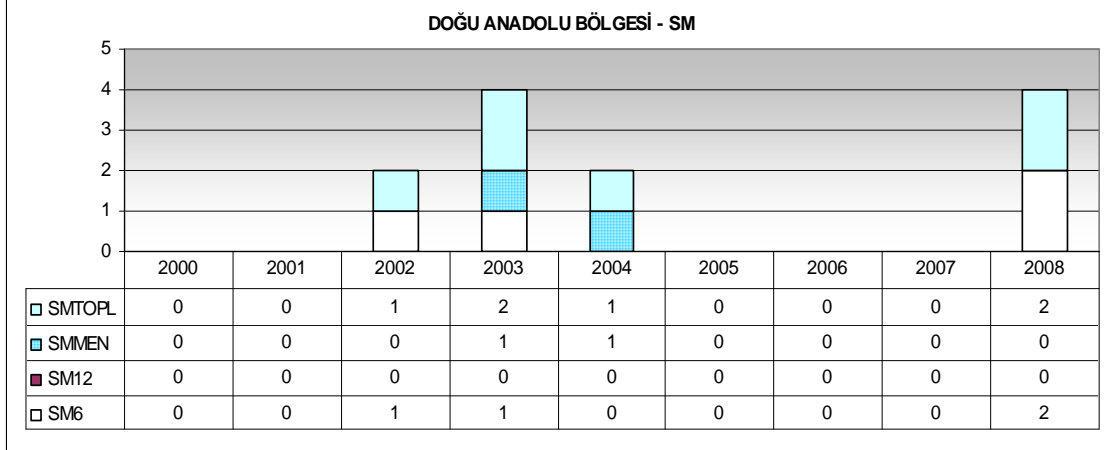
sayısının (SM) hem de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMM) sayısının arttığı görülmektedir. Yıllar itibari, Kurumlar vergisi mükellefi sayısı artarken gelir vergisi mükellefi sayısında 2004 yılına kadar bir artışın olduğu, daha sonra ise sabit kaldığı görülmektedir.



Tablo 16: Doğu Anadolu Bölgesindeki meslek mensupları ve vergi mükelleflerinin yıllar itibariyle değişimi

Doğu Anadolu bölgesinde görev yapan Serbest Muhasebecilerin (SM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 17’de görülmektedir. Tablo 17’ ye göre Doğu Anadolu Bölgesinde

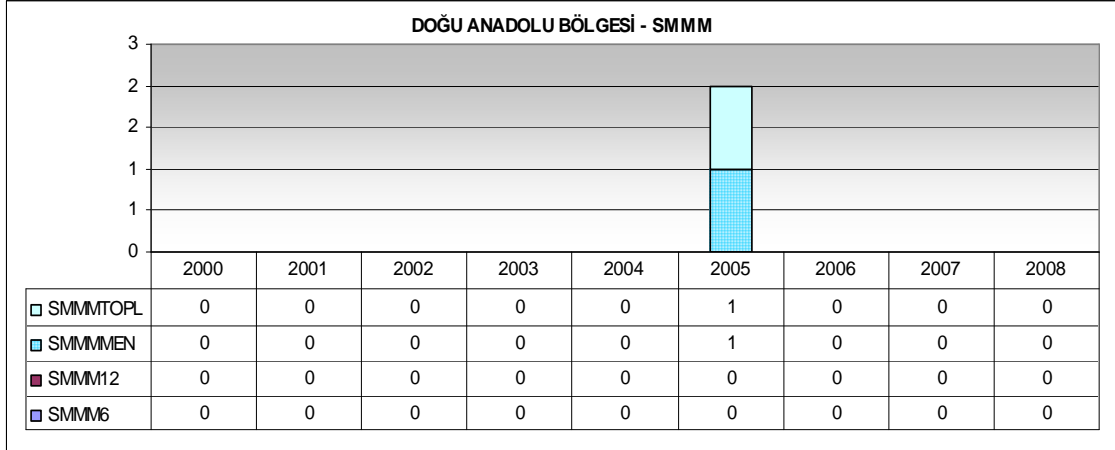
SM’lerin sırasıyla en çok 6 ay meslekten uzaklaştırma aldıkları ve en çok cezanın 2003 ve 2008 yılında alındığı görülmektedir.



Tablo 17: Serbest Muhasebecilerin 2000–2008 döneminde aldıkları cezalar (Doğu Anadolu Bölgesi)

Doğu Anadolu Bölgesinde görev yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin(SMM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 18’de

görülmektedir. Tablo 18’e göre Doğu Anadolu Bölgesinde SMM’lerin bir tane meslekten men cezası dışında ceza almadığı görülmektedir.

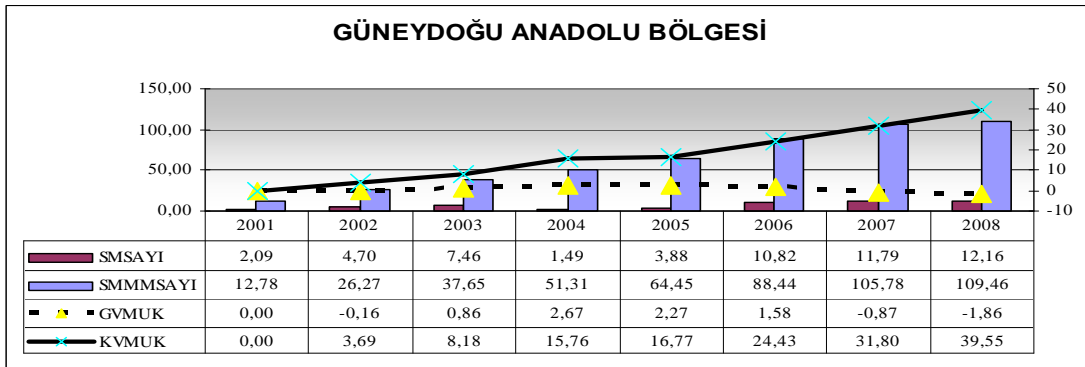


**Tablo 18: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin
2000-2008 döneminde aldıkları cezalar (Marmara Bölgesi)**

3.7. Güneydoğu Anadolu Bölgesi

Aşağıdaki tabloda yıllara göre Güney Doğu Anadolu Bölgesine ait meslek mensubu ve vergi mükelleflerinin durumu görülmektedir. Tablo 19'a göre Güney Doğu Anadolu bölgesinde inceleme dönemi olan 2000–2008 yılları arasında hem Serbest Muhasebeci sayısının (SM) azaldığı,

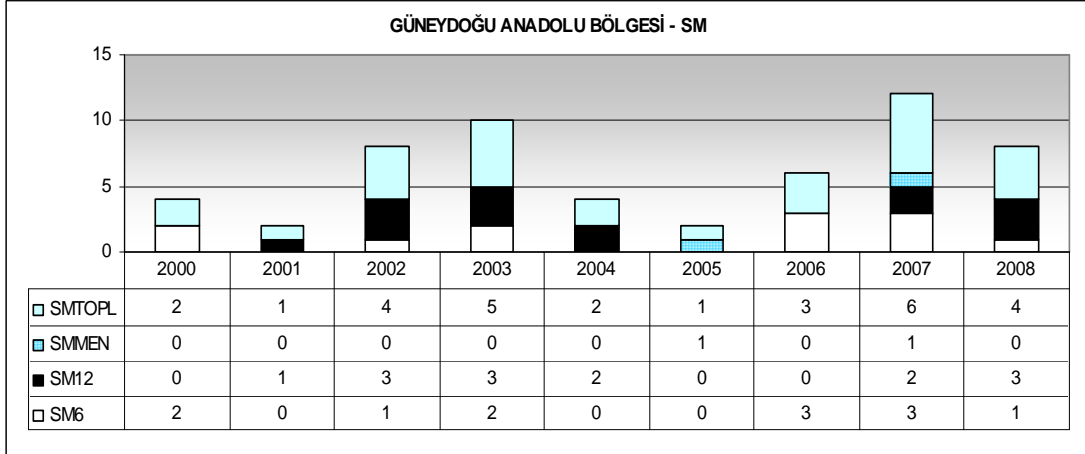
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMM) sayısının arttığı görülmektedir. Yıllar itibari ile Kurumlar vergisi mükellefi sayısı artarken gelir vergisi mükellefi sayısında 2004 yılına kadar bir düşüşün olduğu, daha sonra ise sabit kaldığı ve 2006 yılından sonra tekrar düştüğü görülmektedir.



Tablo 19: Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki meslek mensupları ve vergi mükelleflerinin yıllar itibariyle değişimi

Güney Doğu Anadolu bölgesinde görev yapan Serbest Muhasebecilerin(SM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 20'de görülmektedir. Tablo 20' ye göre Güney Doğu Anadolu

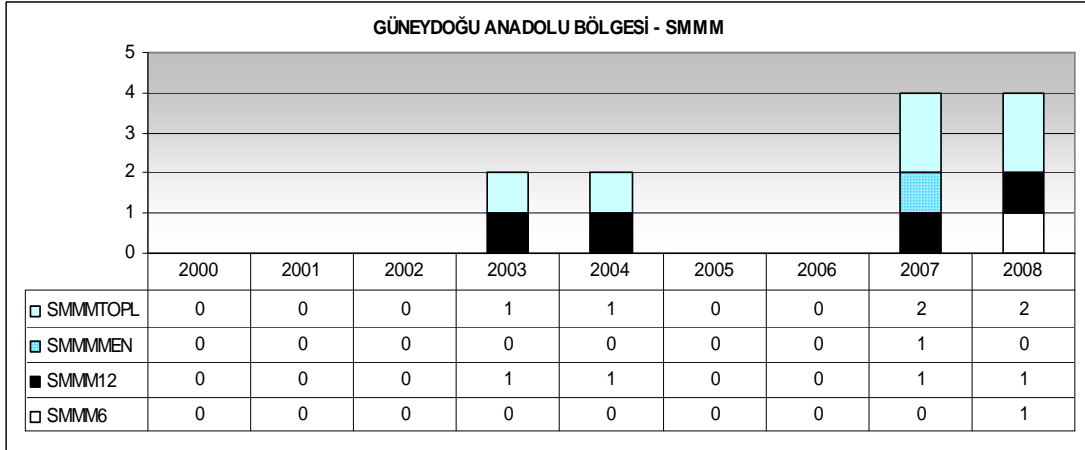
Bölgesinde SM'lerin sırasıyla en çok 6 ay meslekten uzaklaştırma aldıkları ve en çok cezanın 2003 ve 2008 yılında alındığı görülmektedir.



**Tablo 20: Serbest Muhasebecilerin
2000–2008 döneminde aldıkları cezalar (Güneydoğu Anadolu Bölgesi)**

Güneydoğu Anadolu Bölgesinde görev yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMM) inceleme dönemi içinde almış oldukları cezaların durumu Tablo 21’de

görülmektedir. Tablo 21’e göre Güney Doğu Anadolu Bölgesinde SMM’lerin bir tane meslekten men cezası dışında ceza almış görülmektedir.



**Tablo 21: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin
2000–2008 döneminde aldıkları cezalar (Güneydoğu Anadolu Bölgesi)**

4. Disiplin Cezalarını Etkileyen Faktörler

2000 – 2008 yılları arasında Resmi Gazete’de yayımlanan 6 ve 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten men ve toplam disiplin cezalarını etkileyen faktörleri belirlemek için regresyon analizi yapılmıştır.

4.1. Yöntem

Bu çalışmada, 2000–2008 yılları arasında Resmi Gazete yayımlanan muhasebe meslek mensuplarının almış olduğu disiplin cezaları veri olarak kullanılmıştır. Veri seti panel veri özelliği taşımaktadır. Çalışmada kullanılan toplam disiplin cezası sayısı 815’dir. Çalışmada, 3568 sayılı meslek yasasında belirtilen disiplin cezalarından meslekten uzaklaştırma ve meslekten men cezaları incelenmiştir.

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi; muhasebe meslek mensuplarının almış olduğu geçici olarak meslekten alıkoyma (6 ay ve 12 ay) ve meslekten çıkarma disiplin cezaları bağımlı değişken olarak; gelir

vergesi ve kurumlar vergisi mükellefi sayısı, serbest muhasebeci sayısı, serbest muhasebeci mali müşavir sayısı ise bağımsız değişken olarak kullanılmıştır.

DEĞİŞKENLER	AÇIKLAMA
Bağımlı Değişken	
SM6	Serbest Muhasebeci 6 Ay uzaklaştırma
SM12	Serbest Muhasebeci 12 Ay uzaklaştırma
SMMEN	Serbest Muhasebeci Meslekten Men
SMTOPL	Serbest Muhasebeci Toplam Ceza
SMMM6	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir 6Ay uzaklaştırma
SMMM12	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir 12Ay uzaklaştırma
SMMMMEN	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslekten Men
SMMMTOPL	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Toplam Ceza
Açıklayıcı Değişkenler	
GVMUK	Gelir Vergisi Mükellef Sayısı
KVMUK	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı
SMSAYI	Serbest Muhasebeci Sayısı
SMMMSAYI	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Sayısı

Çalışmada 2000–2008 yılları arasında Resmi Gazetede yayınlanmış olan muhasebe meslek mensuplarının almış olduğu 815 disiplin cezası ile belirlenen değişkenler arasındaki ilişkiyi bulmak amacı ile aşağıdaki regresyon modeli kullanılmıştır.

$$y_{it} = \alpha + \beta x_{it}$$

i 'ler ceza türlerini

t 'ler yılları göstermektedir.

Veriler, STATA 10,0 programı kullanılarak çoklu regresyon analizi yapılmıştır. $P < 0.05$ anlamlı kabul edilmiştir.

4.2. Bulgular

4.2.1. Serbest Muhasebecilerin (SM) Meslekten Uzaklaştırılma ve Meslekten Men Edilme Cezalarını Etkileyen Faktörler

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi, yıllara göre, serbest muhasebecilerin aldıkları, meslekten 6 ay uzaklaştırma cezası ile ($p < 0.005$ anlamlılık düzeyinde), **gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısı, serbest muhasebeci mali müşavir sayısı ile serbest muhasebeci sayısı arasında anlamlı ilişkinin olduğu** görülmektedir.

SM6	COEF	Standart Sapma	P> t
SM SAYISI	- 0,0007518	0,0002399	0.002
GVMÜKELLEFI	0,0000331	5,63e-06	0.000
KVMÜKELLEFI	- 0,0000693	0,0000148	0.000
SMMMSAYISI	0,0010263	0,000119	0.000
R-Squared	0,511	F-statistics	(18;607) 35,21

Adjusted R-Squared	0,496	Prob>F	0,000
--------------------	-------	--------	-------

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi, yıllara göre, serbest muhasebecilerin aldıkları, **meslekten 12 ay uzaklaştırma cezası ile gelir vergisi mükellefi sayısı arasında** ($p < 0.005$ anlamlılık düzeyinde) **ilişki olduğu**, diğer değişkenler ile bir ilişkinin olmadığı görülmektedir.

SM12	COEF	Standart Sapma	P>I t I
SM SAYISI	0,0003967	0,0001867	0.034
GVMÜKELLEFI	0,0000256	4,37e-06	0.000
KVMÜKELLEFI	- 0,0000303	0,0000114	0.008
SMMMSAYISI	- 0,0000963	0,0000925	0.298
R-Squared	0,570	F-statistics	(18;605) 44,62
Adjusted R-Squared	0,558	Prob>F	0,000

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi, yıllara göre, serbest muhasebecilerin aldıkları, **meslekten men cezası ile kurumlar vergisi mükellefleri ve serbest muhasebeci sayısının** ($p < 0.005$ anlamlılık düzeyinde) ilişkili olduğu, diğer değişkenler ile bir ilişkinin olmadığı görülmektedir

SMMEN	COEF	Standart Sapma	P>I t I
SM SAYISI	- 0,0009354	0,0002652	0.000
GVMÜKELLEFI	- 5,36e-06	6,20e-06	0.388
KVMÜKELLEFI	0,0000709	0,0000162	0.000
SMMMSAYISI	0,0002776	0,0001314	0.035
R-Squared	0,659	F-statistics	(18;608) 65,31
Adjusted R-Squared	0,649	Prob>F	0,000

Serbest muhasebecilerin aldıkları cezaların toplamını etkileyen faktörler analiz edildiğinde; **toplam ceza ile gelir vergisi mükellefi ve serbest muhasebeci mali müşavir sayısının** ($p < 0.005$ anlamlılık düzeyinde) ilişkili olduğu, diğer değişkenler ile bir ilişkinin olmadığı görülmektedir

SMTOPLAM	COEF	Standart Sapma	P>I t I
SM SAYISI	- 0,001296	0,0005049	0,011
GVMÜKELLEFI	0,0000528	0,0000118	0,000
KVMÜKELLEFI	- 0,0000273	0,0000309	0,378
SMMMSAYISI	0,001202	0,0002501	0,000
R-Squared	0,717	F-statistics	(18;606) 85,33
Adjusted R-Squared	0,709	Prob>F	0,000

4.2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Meslekten Uzaklaştırılma ve Meslekten Men Edilme Cezalarını Etkileyen Faktörler

Aşağıdaki görüldüğü gibi, yıllara göre, serbest muhasebeci mali müşavirlerin aldıkları, meslekten 6 ay uzaklaştırma cezası ile ($p < 0.005$ anlamlılık düzeyinde) **gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısı, serbest muhasebeci mali müşavir sayısı ve serbest muhasebeci sayısı** arasında anlamlı ilişkinin olduğu görülmektedir.

SMMM6	COEF	Standart Sapma	P>I t I
SMMM SAYISI	0,0008021	0,0000474	0.000
GVMÜKELLEFI	9,53e-06	2,24e-06	0.000
KVMÜKELLEFI	- 0,0000332	5,86e-06	0.000
SMMMSAYISI	- 0,0005884	0,0000958	0.000
R-Squared			
	0,598	F-statistics	(18;606) 20,60
Adjusted R-Squared			
	0,586	Prob>F	0,000

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi, yıllara göre, serbest muhasebeci mali müşavirlerin aldıkları, meslekten 12 ay uzaklaştırma cezası ile **gelir vergisi mükellefi sayısı ve serbest muhasebeci mali müşavir sayısı** arasında ($p < 0.005$ anlamlılık düzeyinde), **ilişki olduğu**, diğer değişkenler ile bir ilişkinin olmadığı görülmektedir.

SMMM12	COEF	Standart Sapma	P>I t I
SMMM SAYISI	0,000079	0,0000604	0.191
GVMÜKELLEFI	- 0,0000146	2,85e-06	0.000
KVMÜKELLEFI	0,0000106	7,47e-06	0.157
SMMMSAYISI	0,0007363	0,0001219	0.000
R-Squared			
	0,379	F-statistics	(18;608) 43,04
Adjusted R-Squared			
	0,360	Prob>F	0,0000

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi, yıllara göre, serbest muhasebeci mali müşavirlerin aldıkları, **meslekten men cezası ile serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavir sayısı arasında** ($p < 0.005$ anlamlılık düzeyinde) **ilişki olduğu**, diğer değişkenler ile bir ilişkinin olmadığı görülmektedir.

SMMMMEN	COEF	Standart Sapma	P>I t I
SMMM SAYISI	0,0002703	0,0000392	0.000
GVMÜKELLEFI	1,38e-06	1,85e-06	0.455
KVMÜKELLEFI	7,55e-06	4,84e-06	0.120
SMSAYISI	- 0,0004644	0,0000791	0.000
R-Squared			
	0,560	F-statistics	(18;608) 43,04
Adjusted R-Squared			
	0,547	Prob>F	0,0000

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin aldıkları cezaların toplamı analiz edildiğinde; **toplam ceza ile serbest muhasebeci mali müşavir sayısının** ($p < 0.005$ anlamlılık düzeyinde) ilişkili olduğu, diğer değişkenler ile bir ilişkinin olmadığı görülmektedir.

SMMMTOPLAM	COEF	Standart Sapma	P>I t t I
SMMM SAYISI	0,0011512	0,0000901	0,000
GVMÜKELLEFI	- 3,70E-06	4,25E-06	0,384
KVMÜKELLEFI	- 0,0000151	0,0000111	0,175
SMSAYISI	- 0,000316	0,0001819	0,083
R-Squared	0,709	F-statistics	(18;608) 82,35
Adjusted R-Squared	0,701	Prob>F	0,000

4.3. Analiz

Serbest muhasebecilerin (SM) 2000–2008 yılları arasında almış oldukları cezalar incelendiğinde;

i) **SM meslek mensubu sayısındaki değişiminin**, bu meslek mensuplarının aldıkları cezaları açıkladığı görülmektedir. SM'lerin **sayısındaki artış** 6 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten men cezaları ile SM'lerin aldıkları toplam cezaları **azaltırken**; meslek mensubu sayısındaki **azalış**, bu cezaları **artırmaktadır**. Meslek mensubu sayısı ile 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezası arasında ise doğru yönde bir ilişki olduğu analiz sonucunda görülmektedir. Örneğin; SM sayısındaki 10.000 kişilik artış, altı ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını 8, meslekten men cezasını 9, alınan toplam cezayı 13 azaltırken; 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını 4 azaltmaktadır.

ii) **GVMUK sayısındaki artış** 6ay ve 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezaları ile

toplam cezaları **artırırken**; GVMUK sayısındaki **azalış** bu cezaları **azaltmaktadır**. GVMUK sayısındaki 100.000 mükelleflik bir artış, altı ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını yaklaşık 3, 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını yaklaşık 3 ve toplam cezayı da 5 artırmaktadır. GVMUK sayısındaki azalış ise cezalarda aynı yönde azalışa neden olmaktadır

iii) **KVMUK sayısındaki artış** 6 ay ve 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezalarında **azalışa**, meslekten men cezasında ise **artışa** neden olduğu belirlenmiştir. KVMUK sayısındaki **azalış** 6ay ve 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezalarında **artışa**, meslekten men cezasında ise azalışa neden olmaktadır. KVMUK sayısındaki 100.000 mükellef artış, altı ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasında 7, 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasında 3 adetlik azalışa neden olurken; meslekten men cezasında 7 birimlik artışa neden olmaktadır.

vi) **SMMM sayısındaki artış veya azalış ile SM'lerin almış oldukları** 6ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma, ve toplam ceza arasında doğrusal bir ilişki olduğu görülmektedir. SMMM sayısındaki 10.000 kişilik artış; altı ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasında 10, toplam cezada ise 12 ceza artışa neden olmaktadır. SMMM sayısındaki azalış ise bu cezalarda aynı yönde azalışa neden olmaktadır.

Serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin (SMMM) 2000–2008 yılları arasında almış oldukları cezalar incelendiğinde;

i) **SMMM sayısındaki değişiminin**, SMM'lerin almış oldukları 6 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten men cezaları ile bu meslek mensuplarının aldıkları toplam cezalarını açıkladığı ve

SMMM sayısındaki artışın bu cezaları artırdığı, azalışın ise cezaları azalttığı belirlenmiştir. Örneğin SMMM sayısındaki 10.000 kişilik bir artış, altı ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasında 8 adet ceza artışına neden olurken, SMMM sayısındaki 10.000 kişilik artış, meslekten men cezasında yaklaşık 3 adet ceza artışına neden olmaktadır. SMMM'lerin aldıkları toplam ceza incelendiğinde ise, meslek mensubu sayısındaki 10.000 kişilik artışın toplam cezaları yaklaşık 12 birim artırdığı görülmektedir.

ii) **Gelir vergisi mükellef (GVMUK) sayısındaki değişimin**, SMM'lerin almış oldukları 6 ve 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezalarını açıkladığı ve GVMUK sayısındaki artışın 6 ay geçici mesleki faaliyetten cezalarını artırdığı, azalışın ise azalttığını ortaya koymaktadır. GVMUK sayısındaki değişim ile 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezası arasında ters bir ilişki olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile GVMUK sayısındaki artış, 12 ay geçici meslekten uzaklaştırma cezasında azalışa, azalış ise artışa neden olmaktadır. GVMUK sayısındaki değişim ile meslekten men cezası ve toplam ceza arasında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

iii) **Kurumlar vergisi mükellef (KVMUK) sayısındaki değişimin**, meslek mensuplarının almış oldukları altı ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını açıkladığı; KVMUK sayısındaki artışın 6ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma cezasını **azalttığı**, **azalışın** ise **artırdığını** göstermektedir. KVMUK sayısındaki değişim ile 12 ay geçici meslekten alıkoyma, meslekten men cezaları ile toplam ceza arasında anlamlı bir ilişki **kurulamamıştır**.

vi) **Serbest muhasebeci (SM) sayısındaki değişimin**, SMMM'lerin almış oldukları 6 ay ve 12 ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten men cezalarını açıkladığı; SM sayısındaki artışın altı ay geçici mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten men cezalarını **azalttığını**, **azalışın** ise **artırdığını** ortaya koymaktadır. SM sayısındaki artış 12 ay geçici

meslekten alıkoyma cezasını **arttırırken**, **azalış azaltmaktadır**.

Sonuç

Yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları meslekten alıkoyma ve meslekten uzaklaştırma cezalarının durumları incelendiğinde aşağıda sonuçlara ulaşılmıştır.

1) En fazla disiplin cezası Marmara bölgesinde alınmıştır.

2) En az disiplin cezası Doğu ve Güney Doğu Bölgelerinde alınmıştır.

3) En çok ceza alınan yıllar bölgelere göre farklı olmakla birlikte en fazla 2003–2005 yılları arasında alınmıştır.

4) En fazla alınan ceza, Serbest muhasebecilerin aldıkları 6 aylık meslekten alıkoyma cezasıdır.

5) En az alınan ceza ise serbest muhasebeci mali müşavirler aldıkları, meslekten çıkarma cezasıdır.

SM'lerin aldıkları cezalar yıllar itibarıyla incelendiğinde ve 2000 yılı baz alındığında 2004, 2005, 2006 ve 2008 yıllarındaki sadece altı ay geçici faaliyetten alıkoyma cezası arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Bu yıllarda alınan cezalar 2000 yılına göre azalış eğilimindedir. 2000 yılı baz alındığında 2001, 2002, 2003 ve 2007 yıllarında alınan cezalarla 2000 yılındaki cezalar arasında anlamlı bir ilişki kurulamamıştır. SMMM'lerin aldıkları cezalar yıllar itibarıyla incelendiğinde ve 2000 yılı baz alındığında 2005 yılı hariç diğer yılların tümünde sadece altı ay geçici faaliyetten alıkoyma cezası arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Bu yıllarda alınan cezalar 2000 yılına göre azalış eğilimindedir.

SM ve SMMM'lerin almış oldukları cezalar Marmara Bölgesi esas alınarak incelendiğinde; Ege Bölgesindeki meslek mensuplarının almış oldukları cezaların Marmara Bölgesindeki Meslek mensuplarına göre daha fazla olduğu görülmektedir. Yapılan analizde Marmara Bölgesi esas alındığında Karadeniz, İç Anadolu, Akdeniz, Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu (oniki ay geçici mesleki faaliyetten alı-

koyma cezası hariç) bölgeleriyle anlamlı bir ilişki kurulamamıştır.

Alınan disiplin cezaları ve bu cezaları açıklayan değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koymak için yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre ise;

- 1) Serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin almış oldukları **6 ay meslekten alıkoyma cezası ile bağımlı değişkenler** arasında anlamlı bir ilişki elde edilmiştir.
- 2) Serbest muhasebecilerin almış oldukları meslekten çıkarılma cezası **ile kurumlar vergisi mükellefi ve serbest muhasebeci sayısı** arasında bir ilişki olduğu elde edilmiştir.
- 3) Serbest muhasebeci mali müşavirlerin almış oldukları meslekten çıkarılma cezası ile **serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavir sayısı** arasında bir ilişki olduğu elde edilmiştir.
- 4) Bu çalışmada elde edilen bulgularda, her iki muhasebe meslek mensubu türünde de, alınan 6 ve 12 aylık disiplin cezaları ile gelir vergisi mükellef sayısı arasında anlamlı ilişki olduğu elde edilmiştir. Bu bulgu Türkiye’de en fazla mükellef sayısının gelir vergisi mükellefi olması açısından da açıklayıcı olmuştur.

Bundan sonra yapılacak olan çalışmalarda muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları cezaların hangi tür eylem-

lerden kaynaklandığının bir sınıflamasının yapılması meslek mensuplarının faaliyetlerini sürdürürken mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelerine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

Canning, M. O’ Dwyer, B. “**Professional accounting bodies’ disciplinary procedures: accountable, transparent and in the public interest?**”, The European Accounting Review 2001, 10:4, 725–749.

Garmilis, G., Stokes, L., “**Convergence of the Disciplinary Process of Accounting Organization? A Comparison Between the United States and France**” *American Accounting Association Annual Meeting, Chicago, IL., 5-8 Ağustos 2007, (http://aaahq.org/AM2007/general.htm 11.08.2009)*

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (13.6.1989 ve 26.07.2008 Tarih ve 26948 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik)

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>
(mükellef sayıları için **Gelir İdari Başkanlığı Web Sayfası**)

2000–2008Dönemi**TÜRMOB**Faaliyet Raporları. (<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/istatistikselRaporlar.aspx>)

2000 – 2008 Dönemi Disiplin Cezalarının yayımlandığı **Resmi Gazeteler**.