

PANDEMİ ÖNCESİ VE PANDEMİ DÖNEMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA VERİLEN DİSİPLİN CEZALARININ ANALİZİ: 2018-2021 DÖNEMİ*

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 07.04.2022
Makale Kabul Tarihi : 19.09.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1100044

Prof. Dr. Meral EROL FİDAN**

Esra BAŞ***

Bibliyografik Bilgiler

Erol Fidan, M., & Baş, E. (2023). "Pandemi Öncesi ve Pandemi Döneminde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Analizi: 2018-2021 Dönemi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 1-22) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1100044>

ÖZ

Muhasebe mesleğinde 1989 yılında yürürlüğe konulmuş olan 3568 Sayılı Kanun meslek mensupları ile ilgili disiplin kurallarının başlangıcını oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının yürürlükteki mesleki standartlar ile etik ilkeler dışına çıkan faaliyetleri varsa bunlar disiplin cezaları kapsamına girmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nin amacı meslek mensuplarına daha çok ceza vermekten ziyade, etik değerleri yüksek olan meslek mensubu sayısını artırmak ve meslek örgütüne olan güveni oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, bu yönetmelik kapsamında 2018-2021 yılları arasında meslek odaları tarafından yönetmelik kapsamında verilen disiplin cezalarını incelemektir. Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları; cezanın türü, verildiği dönem, meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu coğrafi bölgesi, tek seferde bir meslek mensubuna verilen ceza sayısı, cezanın pandemi öncesi ya da pandemi döneminde verilmiş olması ve unvanları açısından değerlendirilmiştir. Çalışmada 2018-2021 yılları

* Bu çalışma "Muhasebe Meslek Mensuplarının Aldığı Disiplin Cezalarının Analizi:2016-2021 Dönemi" başlıklı tez çalışmasından türetilmiştir. Çalışma Uluslararası Bilimsel Çalışmalar Kongresi 15-17 Mart 2022'de tezden türetilen bir bölümü sözlü olarak sunulmuştur.

** Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, meral.fidan@bilecik.edu.tr
<https://orcid.org/0000-0002-3954-676X>

*** Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Finansman ABD Yüksek Lisans Öğrencisi, esra.bas9719@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-9309-7205>

arasında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) internet sayfasında ilan edilmiş disiplin cezaları kullanılmıştır. Çalışmada derlenen veriler içerik analizi ile değerlendirilmiş ve belirlenen değişkenlere ait sayısal veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir. Pandemi dönemi olan 2020 ve 2021 yıllarında meslek mensuplarına verilmiş olan cezalarda sayısal olarak artış olduğu görülmekle birlikte yapılan test sonucunda istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir. Ayrıca meslek mensuplarına verilen cezalar ile diğer değişkenlerin (unvan, coğrafi bölge, dönem) tamamında yapılan analizler sonucunda istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Disiplin Cezaları, Muhasebe Meslek Mensubu, Pandemi.

Jel Sınıflandırılması: M42, K41.

ANALYSIS OF DISCIPLINARY PENALTIES GIVEN TO PROFESSIONAL ACCOUNTANTS BEFORE AND DURING THE PANDEMIC: 2018 – 2021

ABSTRACT

Law No. 3568, which was put into effect in 1989 in the accounting profession, constitutes the beginning of the disciplinary rules regarding the members of the profession. Professional accountants are obliged to comply with professional standards and ethical codes while performing their professional activities. Certified Public Accountant and Certified Public Accountant Law Disciplinary Regulation aims to increase the number of professionals with high ethical values and to establish the trust in the professional organization, rather than punishing the members of the profession more. The aim of this study is to examine the disciplinary penalties given by the professional chambers within the scope of the regulation between 2018-2021. Disciplinary penalties in the study were evaluated in terms of the type of punishment, period of issue, the geographical region of the chamber where the member of the profession is registered, the number of penalties given to a member of the profession at a time, whether the penalty was given before or during the pandemic period and the title of the professional. In the study, disciplinary penalties announced on the website of the Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey between the years 2018-2021 were used. The collected data in the study were evaluated by content analysis and the numerical data of the selected variables were analyzed via a SPSS program. While there was an increase in the number of penalties received by the members of the profession in 2020 and 2021, i.e., the pandemic period, no statistically significant difference was observed as a result of the test. In addition, it has been determined that there is no statistically significant difference as a result of the analyzes made in all of the penalties given to the members of the profession and other variables (title, geographical region, period).

Keywords: Disciplinary Penalties, Professional Accountant, Pandemic

Jel Classification: M42, K41.

1. GİRİŞ

Muhasebe mesleği işletmeyle ilgili tüm kişi, kuruluş ve devlete ihtiyaç duydukları finansal bilgileri üreterek bunları çeşitli raporlar vasıtasıyla sunan ve bunu yaparken de kamu yararını gözetilen bir meslektir. Muhasebe bilgileri iç ve dış paydaşların karar vermelerinde etkin bir rol oynamaktadır. Bu yüzden muhasebe bilgilerinin doğru, güvenilir, tam ve açıklayıcı olması finansal bilgiye ihtiyaç duyan kişiler açısından önem arz etmektedir. Bu da finansal bilgileri hazırlamakla görevli olan muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde diğer mesleklere nazaran etik kavramının önemini daha fazla artırmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarını engellemek adına çeşitli yaptırımlar geliştirilmiştir. Bu yaptırımlar 2000 yılında 24216 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği’nin ikinci bölümünde açıklanmıştır. Bu bölümde belirtilen disiplin cezaları; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarmadır. Uyarma ve kınama dışındaki cezalar Resmi Gazete ve Birlik web sayfası ile ilan edilmektedir.

Dünyada muhasebe mesleği ile ilgili söz sahibi olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği olan (ACCA) ve Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) gibi örgütler başta olmak üzere meslekte disiplinle ilgili cezalara ait çalışmalar yapmışlardır. AICPA disipline aykırı durumlarda verilecek cezaları; kınama, meslekten uzaklaştırma ve meslekten men etme şeklinde bölümlendirmiştir.

Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından Covid-19 virüsü olarak adlandırılan hastalık Türkiye’de ilk virüsün bulaşma vakasının görüldüğü 11.03.2020 tarihinde “pandemi” hastalık dünyaya ilan edilmiştir (TC Sağlık Bakanlığı, 2022).

Covid-19 süreci birçok ülkenin kısıtlamalar ve tedbirler almasına neden olmuş ve bu insanların yaşamlarında ve dünya ekonomisinde büyük olumsuzluklar meydana getirmiştir. Virüsün ve dolayısıyla kısıtlamaların ne zaman biteceği bilinmemektedir. Bu belirsizlikle birlikte devam eden olumsuzluklar ekonomi, sosyal hayat, sağlık, ticaret, eğitim vb. birçok alanda kendini göstermiştir (Güngör Karyağdı & Yolci, 2021, s.238).

İki yıldan uzun süredir tüm dünyayı olumsuz etkileyen Covid-19 pandemi süreci insanların sosyal ve iş yaşantısını önemli ölçüde aksatmıştır. Öncelikle insan etkileşiminin daha fazla olduğu sektörlerde ve mesleklerde faaliyetlerin sürmesi ve mesleklerin ifası zorlaşmıştır. Mali müşavirlik mesleği de Covid-19 sürecinden oldukça etkilenen meslek gruplarından biri olmuştur. Devlet ve mükellefler arasında öncelikle vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde önemli bir aracı görevi olan muhasebe meslek mensupları pandemi sürecinde daha da artan iş yükleri altında işlerini yetiştirme stresiyle de karşı karşıya kalmışlardır. Yoğun stres altında çalışan muhasebe meslek mensuplarının bu süreçte dikkat dağınıklığı ile hata yapma olasılıkları artabilmekte ve bunun sonucunda cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalma olasılıkları da artabilmektedir.

Bu çalışmada 2018-2021 dönemi arasında Birlik Disiplin Kurulu’nca alınan kararlara göre meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının türleri, verildiği dönem, cezanın Covid-19 öncesi ya da pandemi

döneminde verilmesi durumu, unvanları ve meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın coğrafi bölgesine göre dağılımı ve elde edilen bu sayısal verilerin istatistiki olarak dönemler arasında farklılaşım farklılaşımının tespit edilmeye çalışılmıştır.

2. MUHASEBE MESLEĞİ ve MESLEKTE DİSİPLİN CEZASI

Muhasebe mesleğinin konusu; işletmelerin defterlerini tutmak, finansal rapor ve beyannameler başta olmak üzere belgelerini düzenlemek, muhasebe sistemlerini işletmeler için kurup geliştirmek, mali yapıdaki mevzuatlar hakkında yardımcı olmak, denetleme ya da rapor hazırlamaktır (Resmi Gazete, 1989: 3568 Sayılı Kanun).

Muhasebe mesleği 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile meslek olarak tanınmıştır. Kanunun amacı “işletme faaliyetlerinin ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir olarak işleyişlerini sağlayarak, faaliyetlerinin son halini mevzuata dayanarak denetlemek, değerlendirecek paydaşların ve resmi kurumların işletmenin gerçek durumlarını tarafsız olarak sunmak ve mesleki standartları gerçekleştirmek ... şeklindeki esasları düzenlemek şeklinde belirtmektedir” (Resmi Gazete, 1989: 3568 Sayılı Kanun).

Türk Dil Kurumu (TDK)’ da etik “farklı meslek dalları içinde tarafların riayet etmesi ve kaçınılması gerekli davranışlar ve ahlakla ilgili” anlamlarını ifade etmekte iken, meslek TDK’da “bir eğitimin sonucunda kazanılabilen, sistemli bilgi ve beceriye dayalı olan, topluma faydalı ürünler üretmek, hizmet etmek ve karşılık olarak da para kazanabilmek üzere yapılan, süreç kuralları önceden tespit edilmiş iş ve uğraş” olarak tanımlanmaktadır (sozluk.gov.tr, 2022). Meslek etiği ise, meslek mensuplarının mesleklerini yerine getirirken davranışlarını düzenleyen, uyması gereken ilke ve standartların bütünüdür (Taşçı, 2019, s.64). Muhasebe mesleği kamu yararı gözetmesi gereken bir meslek olması sebebiyle etik açıdan son derece önem arz etmektedir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanan, mensupların uyması gereken uluslararası etik kurallar el kitabında uyulması gereken temel ilkeler (TÜRMOB, 2021, s.22):

- Dürüst olmak,
- Tarafsız olmak,
- Meslekte yeterli olmak ve özen,
- Sır saklama,
- Mesleğe uygun davranış olarak belirlenmiştir.

Dünyada muhasebe mesleğinin tarihi uzun yıllara dayanmasına karşın meslek mensupları için etik değerlere uymamaları durumlarında uygulanacak yaptırımların yasal düzenlemesi ülkemizde günümüze yakın bir tarihte gerçekleşebilmiştir. Türkiye’de 1989 yılında muhasebe meslek mensupları için ilk disiplin kuralları 3568 Sayılı Kanun ile yasal boyut kazanmıştır. İlk disiplin yönetmeliği 1990 yılında, 20556 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. 2000 yılında ise yönetmelikte değişiklik yapılmıştır

(Ekergil, Çavuş, Kodalak, 2016, s.110). TÜRMOB tarafından 2007 yılında mesleğin itibarını koruyacak, standartlara uygun, etik değerleri ön planda tutan meslek mensupları oluşturmak için Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girmiştir (Resmi Gazete, 2007: Sayı: 26675). 2015 yılında serbest muhasebecilik (SM) unvanı meslek unvanları arasından kaldırıldığı için disiplin yönetmeliğinden de kaldırılmıştır (Resmi Gazete, 2015: Sayı: 29435).

Disiplin cezası kamu ve özel hukuk kurumlarının iyi bir şekilde işleyebilmesi, faaliyetlerde disiplini sağlayabilmek ve bunun ihlal edilmesi durumunda da ihlalin özelliğine göre yaptırımlar uygulamak amaçlarını taşımaktadır (Günel, 1958: 190). Disiplin Yönetmeliğinin ikinci bölümde yer alan disiplin cezaları; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma şeklindedir.

- a) Uyarma cezası; meslek mensubunun ve stajyerlerin mesleki faaliyetlerinde daha dikkatli olması gerektiğinin yazı ile bildirilmesi şeklindeki hallerden oluşmaktadır.
- b) Kınama cezası; meslek mensubunun ve aday meslek mensubunun mesleki faaliyetlerinde ve sorumlu olduğu kişilere davranışlarında kusur olduğunun yazı ile bildirileceği halleden oluşmaktadır.
- c) 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 uygulanmaktadır. Mesleki unvanı saklı kalmak üzere en az altı ay, en fazla bir yıl olmak üzere, mesleki faaliyetlerden alıkoyma şeklinde uygulanmaktadır.
- d) Yeminli sıfatı kaldırılma cezası; Yeminli Mali Müşavirlerin, mükerrer şekilde işlemlerinde tasdik için belirtilen ilke, kurallar, norm ve standartlara bilerek uymadıkları anlaşıldığı bir durumda mahkeme kararı kesinleştiği tarihte mühürün alınması şeklinde uygulanmaktadır.
- e) Meslekten çıkarma cezası; meslek mensubunun ruhsatının geri alınıp, mesleğinin bir daha icrasına izin verilmemesi durumudur.

Aday meslek mensuplarının staj yönetmeliğinde hangi durumlarda staj iptalinin olacağı bildirilmiştir. 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.

Ceza Mahkemesi'nde davası olan meslek mensubunun disiplin suçu ile ilgili aynı eylem için soruşturma ve kovuşturma davası sonuçlanana kadar Birlik Disiplin Kurulu'nda bekletilir. Yine Disiplin Yönetmeliği, madde 30'da; geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ya da meslekten çıkarma cezalarında meslek mensubu hakkında kovuşturma yapılırken uygun görülmesi halinde tedbir niteliğinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyması kararın netleşmesine kadar uygulanabilir denmektedir.

Disiplin Yönetmeliği, madde 11'e göre 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

3. LİTERATÜR

Bu kısımda muhasebe meslek mensuplarına verilmiş disiplin cezaları ile ilgili hazırlanmış diğer akademik çalışmalar ile Covid-19 pandemi süreciyle ilgili muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılmış çalışmalar yer almaktadır. Yapılan literatür taramasında pandemi sürecinde ve pandemi öncesi dönemlerde meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının birlikte değerlendirildiği henüz literatürde yayınlanmış bir çalışmanın olmadığı görülmüştür.

Garmilis ve Stokes (2007), çalışmalarında Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nin muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının süreci ele alınarak iki ülkedeki disiplin cezalarını; ortaya çıkış, süreç, tür gibi konular açısından kıyaslamışlardır. Fransa ile ABD'de devletin muhasebe mesleğini disipline etme gücü açısından birbirlerine çok yakın sistemler olduğu belirtilmiştir.

Banar ve Aslan (2009), çalışmalarında 2000–2008 döneminde verilen 815 disiplin cezasını incelemiştir. Yapılan çalışmada en fazla disiplin cezasının Marmara Bölgesi'ne kayıtlı meslek mensuplarınca alındığı sonucuna varılmıştır. En fazla alınan cezanın 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma olduğu ve cezaları SM'lerin aldıkları sonucuna varılırken SMMM'lerin aldıkları meslekten çıkarma cezasının en az alınan ceza olduğu sonucuna varılmıştır. 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 istatistiki ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca 6 ve 12 aylık disiplin cezaları ile gelir vergisi mükellef sayısı arasında anlamlı ilişki olduğu sonucuna varılmıştır.

Leonard vd. (2016), çalışmalarında Kanada'da 1987-2013 yılları arasında tespit edilen 1040 disiplin suçlarını incelemiştir. Çalışma sonucunda kadın muhasebecilerin erkek muhasebecilere göre daha az ceza aldığı belirtilmiştir. Mesleki davranış kurallarının ihlallerinin incelemelere katılan istihdam sektöründe daha sıklıkla meydana geldiği ve disiplin sürecinin yıllar içerisinde 6 kat azaldığının görüldüğü belirtilmiştir.

Ekerkil (2016), çalışmasında 1993-2015 döneminde verilen 1645 disiplin cezasını incelemiştir. Aynı dönemde bir ceza alan ve birden fazla kere alınan cezalar ayrı ayrı incelenmiştir ve ceza dağılımlarının bir ya da daha fazla olmasının dağılımda etki etmediği sonucuna varılmıştır.

Yaşar (2016), çalışmasında 2001-2015 döneminde verilen 1508 disiplin cezasını incelemiştir. Çalışma sonucunda erkek muhasebe meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına oranla daha fazla ceza aldıkları belirtilmiştir. Kadınların etik duyarlılığının daha fazla olduğu sonucuna varılmıştır.

Gül (2016) ve (2017) yıllarında yayınladığı iki makale çalışmasında 2001-2015 döneminde verilen 1514 disiplin cezasını incelenmiştir. Yapılan çalışmada en fazla cezayı SM'lerin, en az cezayı ise YMM'lerin ve cinsiyet değişkeni açısından da en fazla cezayı erkek meslek mensuplarının aldığı görülmüştür. SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının oransal olarak daha az ceza aldığı görülmüştür. 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 varılmıştır. En fazla cezanın verildiği coğrafi bölgenin Marmara Bölgesi olduğu, meslek mensuplarının aldığı cezanın verildiği dönemler ile disiplin cezaları arasında istatistiksel farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Ekergil (2017), çalışmasında 2008-2015 döneminde verilen 738 disiplin cezasını incelemiştir. Meslek mensuplarının en fazla aldığı cezanın 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 belirtilmektedir. İstanbul'a ilişkin toplam 223 disiplin cezası Resmi Gazete'de yayımlanmasına karşın İstanbul SMMM Odası'nda ceza verilen 1016 dosyada en fazla alınan cezanın kınama cezası olduğu belirtilmektedir.

Karabınar ve Çevik (2018) çalışmalarında 2008-2013 döneminde verilen disiplin cezalarını ahlak felsefesi anahtar kelimesini dikkate alarak seçerek incelemiştir. Aidat borcu dışında şikâyet üzerine verilen cezalar en fazladan en aza doğru sırasıyla; uyarma, kınama, geçici olarak meslekten alıkoyma ve meslekten çıkarma olduğu belirtilmektedir. Disiplin cezaları genel olarak değerlendirildiğinde etik anlayış bakımından deontolojik ve erdem etiği yaklaşımları açısından aykırılık olduğu sonucuna 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 döneminde verilen 721 disiplin cezasını incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre SM'lerin en fazla ceza alan meslek mensubu olduğu sonucuna varılırken, erkek meslek mensuplarının kadın meslektaşlarına oranla daha fazla ceza aldıkları görülmüştür. 6 ve 12 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezalarından birini alan kadın meslek mensupları 39 iken 369 erkek meslek mensubu bu üç ayrı cezadan birini almıştır.

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 döneminde verilen 3.718 disiplin cezasını incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre YMM'lerin aldığı cezalarda yıllar içerisinde artış trendi görülmüştür. SMMM Odalarında karara bağlanan dosya sayısının giderek azaldığı gözlemlenirken, YMM Odalarında karara bağlanan dosya sayısının yıllar itibariyle arttığı gözlemlenmiştir. Cezalar açısından bakıldığında en çok verilen karar kovuşturma açılmaması olduğu görülmüştür.

Aslan ve Özdemir (2020), çalışmalarında 2009 -2019 döneminde verilen 708 disiplin cezasını incelemiştir. Meslek mensuplarının en fazla aldığı cezanın 6 ay geçici olarak meslekten uzaklaştırma olduğu görülmürken, erkek meslek mensuplarının daha fazla ceza aldığı, analizde en fazla cezanın verildiği coğrafi bölgenin de Marmara Bölgesi olduğu görülmüştür. SM unvanına sahip meslek mensuplarının diğer unvanlardaki meslektaşlarına oranla daha fazla ceza aldıkları sonucuna varılmıştır. Son 20 yıl içinde ceza türü, bölge, cinsiyet ve unvan açısından verilen cezalarda Banar ve Aslan tarafından (2009) yapılan çalışma ile bu çalışma bulguları arasında bir farklılığın olmadığı görülmüştür.

Güney (2020), çalışmasında 2017-2019 döneminde verilen 194 disiplin cezasını incelemiştir. Erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına oranla daha fazla ceza aldığı görülmürken, 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 görülmüştür. Analiz sonuçlarına göre; ceza türü, meslek mensubunun üyesi olduğu odanın bulunduğu bölgeye göre farklılık gösterirken, meslek mensuplarının cinsiyetine, unvanına, cezanın verildiği yıla ve aya göre farklılık göstermemektedir.

Papadopoulou ve Papadopoulou (2020) çalışmalarında Yunanistan'da 171 muhasebeci üzerinde araştırma yapmıştır. Covid-19 pandemisinin, çalışma rutinlerinde değişiklik yapmak zorunda kalan muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini önemli ölçüde etkilediğini ve genel olarak yeni ortaya çıkan iş taleplerine uyum sağlamakta zorluk çektiklerini gösterdiği belirtmişlerdir. Yunanistan'da muhasebe mesleğinin öneminin ülke ekonomisinin risk altında olduğu bu gibi olağanüstü dönemlerde daha da belirgin olduğu belirtilmektedir.

Gül (2021), çalışmasında 2000-2019 döneminde verilen 3663 disiplin cezasını incelemiştir. TÜRMÖB faaliyet raporlarında yayımlanan 2000-2009 ve 2010-2019 dönemine ait disiplin raporları dönemler itibariyle karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre 2000-2009 döneminde en fazla geçici men cezası verilirken 2010-2019 döneminde en yaygın ceza türünün kınama olduğu ve en çok ceza verilen şehrin her iki dönem için de İstanbul olduğu tespit edilmiştir.

Topçu ve Demirkol (2021), çalışmalarında Yalova ilinde 59 SMMM üzerinde araştırma yapmıştır. Meslek mensuplarının pandemi öncesine kıyasla çalışma saatleri ve iş yüklerinde bir farklılık tespit edilemediği belirtilmiştir. Meslek mensuplarının gelir durumlarında, alacak tahsilatlarında, iş yüklerinde, iletişim ve iş stresi seviyelerinde, uzaktan çalışma sürelerinde pandemi öncesi ile pandemi döneminde istatistiki anlamlı fark olduğu belirtilmektedir. Katılımcıların genelinde pandemi sürecinde muhasebe paket programı satın almadıkları da belirtilmiştir.

Güngör Karyağdı ve Yolci (2021), çalışmalarında 43 SMMM üzerinde araştırma yapmıştır. Yapılan çalışmada Covid-19 pandemisinin muhasebe mesleğine ve mesleğin süreç içerisindeki işleyişine olan etkilerinin incelenmesi hedeflenmiştir. Elde edilen bulgulara göre pandemi sürecinin, muhasebe meslek mensuplarını gerek işlerin işleyişi açısından gerekse maddi açıdan oldukça olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının tahsilat yapılamaması, gelir elde etmede sıkıntıların ortaya çıkması, işyerlerinin geçici olarak hizmet vermemesi ve buna bağlı olarak mükellef sayılarında azalma olması, işletmelere danışmanlık yapma gibi iş yükünü arttıran ek işlerin ortaya çıkması gibi bir takım sorunlarla karşı karşıya kaldıkları tespiti yapılmıştır.

Buyruk Akbaba ve Bulut (2021) çalışmalarında 29 SMMM üzerinde araştırma yapmıştır. Çalışmada Bitlis ve Diyarbakır illerinden rastgele seçilen meslek mensuplarının Covid-19 pandemi sürecindeki tükenmişlik duyguları nitel yöntemle değerlendirilmiştir. Pandemi döneminde meslek mensuplarının, pandemi öncesine göre daha fazla fiziksel ve duygusal yorgunlukla karşı karşıya kaldıklarını, unutkanlık ve dikkatsizlik durumuyla daha sık karşılaştıklarını, bunun sonucunda da bazı meslek mensuplarının özel usulsüzlük cezası almış oldukları tespit edilmiştir.

Selimoğlu ve diğ.(2021), çalışmalarında pandemi nedeniyle yaşanan stresin muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl hissedildiğinin tespiti için yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi ile araştırma

yapmışlardır. Çalışma sonunda Covid-19 pandemi sürecinde bir muhasebecinin pandemi öncesine göre daha da önemli olmasının sebepleri olarak; devlet finansman imkânlarına en hızlı erişimi araştırmaya yardımcı olmaları, mükelleflerine sürdürülebilir ve başarılı olmaları için planlama yapmaya yardımcı olmaları, vergi muafiyet veya avantajlarına ulaşmalarına yardımcı olmaları, mükelleflerini karşılaşılabilecekleri şoklardan hızlı izole olmalarına yardımcı olmaları ve farkındalık oluşturmak şeklinde sıralanmaktadır.

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının % 30'u kadın, %70'i erkek olup, eğitim durumları açısından bakıldığında ise yaklaşık % 78'inin lisans mezunu olduğu, yaklaşık %46'sının da serbest olarak çalıştığı Tablo 1, 2 ve 3'de görülmektedir.

Tablo 1: Cinsiyete Göre Meslek Mensupları Dağılımı

Cinsiyet	SM	SMMM	YMM	Toplam Sayı	%
Erkek	5784	75098	4471	85353	0,70
Kadın	1275	35110	401	36786	0,30
Toplam	7059	110208	4872	122139	

Kaynak: TÜRMOB (2022a).

Tablo 2: Eğitim Durumlarına Göre Meslek Mensupları Dağılımı

Mezuniyet	SM	SMMM	YMM	Toplam Sayı	%
İlköğretim	733	351	0	1084	0,0088
Lise	3232	7142	0	10374	0,0849
Ön Lisans	1022	2403	0	3425	0,0280
Lisans	2038	89323	3768	95129	0,7788
Yüksek Lisans	34	10792	788	11614	0,0950
Doktora	0	197	316	513	0,0040
Toplam	7059	110208	4872	122139	

Kaynak: TÜRMOB (2022b).

Tablo 3: Çalışma Şekillerine Göre Meslek Mensupları Dağılımı

Çalışma Şekli	SM	SMMM	YMM	Toplam Sayı	%
Serbest	2637	51191	2887	56715	0,46
Bağımlı	4422	59017	1985	65424	0,54
Toplam	7059	110208	4872	122139	

Kaynak: TÜRMOB (2022c).

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı 2018-2021 yılları arasında meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları ile ilgili nitel verileri içerik analiz yöntemi kullanarak; cezanın türü, verildiği yıl, ay, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu bölge, tek seferde verilen ceza sayısı, meslek mensubunun unvanı, pandemi dönemi öncesi ve pandemi süreci açısından değerlendirmek ve nicel hale dönüştürerek cezalarla ilgili belirlenen değişkenler açısından meslek mensupları arasında istatistiksel farklılık olup olmadığını incelemektir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışmada 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarında TÜRMOB web sayfasında ilan edilen meslek mensuplarına verilmiş olan ve kesinleşmiş disiplin cezaları incelenmiştir. Yeminli sıfatını kaldırma cezası 2018-2021 yılları arasında sadece bir kere olması sebebiyle analize dâhil edilmemiştir. Uyarma ve kınama cezaları kamuoyuyla paylaşılmamaktadır, bu nedenle Resmi Gazete' de yayınlanan geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırma cezaları analizde kullanılmıştır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden olan içerik analizi yöntemi kullanılarak nicel veriler elde edilmiştir. Elde edilen nicel veriler SPSS programı yardımıyla analiz 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, s. 1).

4.4. Araştırmada Test Edilen Hipotezler

Bu çalışmada test edilen hipotezler aşağıdaki gibidir;

- H₁: Pandemi öncesi ve pandemi sürecinde verilen disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık vardır.
- H₂: Meslek mensubunun unvanı ile disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık yoktur.
- H₃: Verildiği dönem ile disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık yoktur.
- H₄: Meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge ile disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık yoktur.

4.5. Araştırma Bulguları

4.5.1. Frekans Sonuçları

Tablo 4'te 2018-2021 yılları arasında verilen disiplin cezaları yer almaktadır. İncelenen dönemlerde disiplin cezaları içerisinde en fazla alınan cezanın %49 oran ile 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu görülmektedir. Cezaların %37,5'i 12 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, %13,2 meslekten çıkarma ve en az verilen disiplin cezası ise %0,3 oranı ile yeminli sıfatını kaldırma cezasıdır.

Tablo 4: Disiplin Cezalarının Frekans ve Yüzdeler Dağılımları (2018-2021)

Alınan Cezalar	Frekans	Yüzde
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	141	49,0
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	108	37,5
Meslekten Çıkarma	38	13,2
Yeminli Sıfatının Kaldırılması	1	0,3
Toplam	288	100

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Tablo 5'te 2018-2021 yılları arasında disiplin cezası alan meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı yer almaktadır. SMMM unvanına sahip meslek mensupları %57,3 oran ile en fazla ceza verilen meslek unvanı olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Disiplin Cezalarının Unvanlar Açısından Dağılımı (2018-2021)

Unvanlar	Frekans	Yüzde
SM	107	37,2
SMMM	165	57,3
YMM	16	5,6
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Tablo 6'da 2018-2021 yılları arasında verilen disiplin cezalarının yıllar itibarıyla dağılımı görülmektedir. 2020 yılında verilen disiplin cezası oranının % 35,4 olduğu görülmektedir. 2020 yılında disiplin cezalarının 2019 yılına göre yaklaşık iki katı artmış olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Disiplin Cezalarının Yıllara Göre Dağılımı (2018-2021)

Yıllar	Frekans	Yüzde
2018	49	17,0
2019	55	19,1
2020	102	35,4
2021	82	28,5
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Tablo 7: Meslek Mensuplarının Kayıtlı Olduğu Odanın Bulunduğu Bölgeye Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı (2018-2021)

Bölge	Frekans	Yüzde
Akdeniz	31	10,8
Ege	29	10,1
İç Anadolu	40	13,9
Karadeniz	17	5,9
Marmara	153	53,1
Doğu Anadolu	2	0,7
Güneydoğu Anadolu	16	5,6
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Tablo 7'de meslek mensuplarının kayıtlı olduğu meslek odasının bulunduğu coğrafi bölgeye göre 2018-2021 yılları arasında verilen disiplin cezalarının dağılımı yer almaktadır. En fazla ceza verilen coğrafi bölge %53,1 ile Marmara Bölgesi iken onu sırasıyla %13,9 ile İç Anadolu Bölgesi, %10,8 ile Akdeniz Bölgesi, %10,1 ile Ege Bölgesi, %5,9 ile Karadeniz Bölgesi, %5,6 ile Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve %0,7 ile Doğu Anadolu Bölgesi takip etmektedir.

Tablo 8: Disiplin Cezalarının Covid19 Öncesi ve Pandemi Dönemine Göre Dağılımı (2018-2021)

Dönem	Frekans	Yüzde
Covid-19 Öncesi	104	36,1
Covid-19 Dönemi	184	63,9
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Çalışmada Covid-19 öncesi diye değerlendirilen 2018-2019 yılları ile Covid-19 dönemi diyebileceğimiz 2020-2021 yılları arasından verilen disiplin cezalarının sayıları Tablo 8'de yer almaktadır. Covid-19 dönemi (2020-2021) yılları arasında verilen cezaların %63,9 oranda olduğu, %36,1'inin ise Covid-19 öncesi (2018-2019) olarak incelemeye aldığımız dönemde verildiği görülmektedir.

Tablo 9: Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının Miktarına Göre Dağılımı (2018-2021)

Tek Seferde Alınan Ceza Miktarı	Frekans	%
1	239	83,0
2	25	8,7
3	8	2,8
4	6	2,1
5	5	1,7
6	2	0,7
7	2	0,7
7'den fazla	1	0,3
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Meslek mensupları disiplin cezası gerektiren her eylem için ayrı ayrı olmak üzere cezalandırılmaktadır. Verilen cezalar bir diğerinden daha düşük ya da yüksek bir ceza olabilmektedir. Tablo 9'da 2018-2021 yılları arasında meslek mensuplarının ceza gerektiren her eylem için yayınlanan kesinleşmiş cezalarının dağılımı verilmektedir. Sadece bir adet ceza almış olan meslek mensubunun oranı %83 iken, iki adet ceza verilmiş meslek mensubu oranı %5,7'dir. İncelenen dosyalarda tek seferde en fazla ceza verilen meslek mensubunun yaptığı her farklı eylem nedeniyle aldığı ceza sayısının 27 olduğu görülmüştür.

4.5.2. Hipotez Testleri Sonuçları

4.5.2.1. Independent Sample T- Testi Analizi Sonuçları

T testi iki bağımsız örneklemin karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Bu testin uygulanmasındaki amaç, bağımsız iki örneklem arasında anlamlı farklılığın olup olmadığını test etmektir (Coşkun vd., 2007, s. 188-189).

Disiplin cezaları ile Covid-19 virüsünün Türkiye'de görüldüğü dönem olan 2020 ve 2021 dönemi ile virüsün Türkiye'de ortaya çıkışından öncesi olan 2018-2019 dönemi arasında istatistiki olarak anlamlı ilişki olup olmadığı test edilmiştir.

Tablo 10: Disiplin Cezaları ile Dönemler Arasındaki İlişki (2018-2021)

Dönem	Ceza Sayısı	f	Sig. Levene Testi	t	sd	Sig. (2-tailed)
Covid-19 Öncesi	104	0,58	.810	-.481	285	,631
Covid-19 Dönemi	183			-.486	220.580	,628

Independent Sample T- Testi analizi sonucunda $p>0,05$ ile H_1 hipotezi ret edilmektedir. Disiplin cezalarının pandemi öncesi ya da pandemi döneminde verilmiş olması arasında herhangi bir istatistiki ilişki olmadığı Tablo 10'daki verilerde sigma değerine bakılarak görülmektedir.

4.5.2.2. One Way ANOVA Testi Sonuçları

Varyans analizi de denilmekte olan One Way ANOVA Testi ikiden fazla örneklemin karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. One Way ANOVA iki farklı grubun aralarında farklılık olup olmadığını bulmak amacıyla kullanılmakta olup, One Way ANOVA Testi ile birlikte yapılan Scheffe testi ise farklılık yaratan grubun bulunmasında kullanılmaktadır (Coşkun vd., 2007, s.182-183).

Araştırmada tespit edilen disiplin cezaları meslek mensuplarının unvanlarına göre gruplandırıldığında Tablo 11'de görülen dağılım elde edilmiştir. İncelenen dört dönemde 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının diğer cezalara göre en fazla verilen ceza türü olduğu görülmektedir.

Tablo 11: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı

Cezalar	SM	%	SMMM	%	YMM	%	Toplam	%
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	41	14,3	58	20,2	9	3,1	99	37,6
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	47	16,4	88	30,7	6	2,1	135	49,1
Meslekten Çıkarma	19	6,6	19	6,6	-	-	38	13,2
Toplam	107	37,3	165	57,5	15	5,2	287	100,0

Meslek mensubunun unvanı ile verilen disiplin cezaları arasındaki ilişkiyi test etmek için One Way ANOVA Testi uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 12'de görülmektedir. Yapılan test sonucunda sig. $p>0,05$ bulunmuştur. Bu sonuca göre meslek mensuplarının unvanları ile disiplin cezaları arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilerek, H_2 hipotezi kabul sonucu elde edilmiştir.

Tablo 12: Disiplin Cezaları ile Meslek Mensubu Unvanı Arasındaki İlişki için Yapılan Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2018-2021)

Unvan		N	AO	F	sd	Sig.	Sig.
SM	SMMM	107	1,79	2,315	2	,101	,934
	YMM						,103
SMMM	SM	165	1,76		284		,934
	YMM						,133
YMM	SM	15	1,40				,103
	SMMM						,133

Tablo 13'te incelenen dört döneme ait disiplin cezalarının dağılımı sonuçları verilmiştir. 2020 döneminde verilen cezaların 2019 dönemine göre yaklaşık iki katı arttığı ve verilen cezalar içerisinde en fazla verilen cezanın 2020 döneminde "6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma" cezası olduğu görülmektedir.

Tablo 13: Dönemlere Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı

Cezalar	2018	%	2019	%	2020	%	2021	%	Toplam	%
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	17	5,9	23	8,0	38	13,2	30	10,5	108	37,6
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	26	9,1	26	9,1	52	18,1	37	12,9	141	49,1
Meslekten Çıkarma	6	2,1	6	2,1	12	4,2	14	4,9	38	13,2
Toplam	49	17,1	55	19,2	102	35,5	81	28,2	287	100

Tablo 14'te disiplin cezalarının verildiği dönem ile cezalar arasındaki ilişkiye yönelik yapılan test sonuçları görülmektedir. Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları ile cezaların verildiği dönem arasında istatistiksel anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Sig. $p>0,05$ sonucu ile H3 hipotezi kabul sonucu elde edilmiştir.

Tablo 14: Disiplin Cezaları ile Dönemler Arasındaki İlişki için Yapılan Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2018-2021)

Dönem	Dönemler	N	AO	F	sd	Sig. p	Sig.
2018	2019	49	1,78	,322	3	,809	,938
	2020						,995
	2021						,997
2019	2018	55	1,69				,938
	2020						,972
	2021						,826
2020	2018	102	1,75				,995
	2019						,972
	2021						,955
2021	2018	81	1,80				,997
	2019						,826
	2020						,955

Tablo 15: Disiplin Cezalarının Coğrafi Bölgelere Göre Dağılımı

Cezalar	12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	%	6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	%	Meslekten Çıkarma	%	Toplam	%
Akdeniz	15	5,2	14	4,9	2	0,7	31	10,8
Ege	9	3,1	18	6,3	2	0,7	29	10,1
İç Anadolu	19	6,6	12	4,2	9	3,1	40	13,9
Karadeniz	6	2,1	10	3,5	1	0,3	17	5,9
Marmara	49	17,1	83	28,9	21	7,3	153	53,3
Doğu / Güney Doğu Anadolu	10	3,5	4	1,4	3	1,0	17	5,9
Toplam	108	37,6	141	49,1	38	13,2	287	100

Tablo 15’te incelenen dört dönemde meslek mensuplarının aldıkları disiplin cezalarının kayıtlı oldukları odaların buldukları coğrafi bölgelere göre dağılımları görülmektedir. En fazla meslek mensubunun kayıtlı olduğu bölge Marmara Bölgesi olduğu için en fazla alınan cezanın bu bölgede olması normal olup, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda’nın bulunduğu bölge ile disiplin cezaları arasında istatistiksel farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Tablo 16’da görülen sig. $p>0,05$ sonucu ile H4 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 16: Meslek Mensubunun Bağlı Olduğu Odanın Bölgesi ile Verilen Disiplin Cezaları Arasındaki İlişki için Yapılan Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2018-2021)

Bölge	Bölgeler	N	AO	F	Anova		Scheffe	
					sd	Sig.	Sig.	
Akdeniz	Ege	31	1,58	,906	5	,478	,958	
	İç Anadolu						281	,953
	Karadeniz							,996
	Marmara							,671
	Doğu /Güneydoğu Anadolu							1,000
Ege	Akdeniz	29	1,76				,958	
	İç Anadolu							1,000
	Karadeniz							1,000
	Marmara							,999
	Doğu / Güneydoğu Anadolu							,983
İç Anadolu	Akdeniz	40	1,75				,953	
	Ege							1,000
	Karadeniz							1,000
	Marmara							,997
	Doğu / Güneydoğu Anadolu							,983
Karadeniz	Akdeniz	17	1,71				,996	
	Ege							1,000
	İç Anadolu							1,000
	Marmara							,995
	Doğu / Güneydoğu Anadolu							,998

Marmara	Akdeniz	153	1,82	,671
	Ege			,999
	İç Anadolu			,997
	Karadeniz			,995
	Doğu /Güneydoğu Anadolu			,879
Doğu / Güneydoğu Anadolu	Akdeniz	17	1,59	1,000
	Ege			,983
	İç Anadolu			,983
	Karadeniz			,998
	Marmara			,879

5. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Disiplin cezaları etik dışı davranışın caydırıcı olması için hazırlanan yönetmelikler, standartlar ile etik dışı davranışın engellenememesi neticesinde uygulanır. Bu çalışmada 2018-2021 yılları arasında meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları içerik analizi yöntemi kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve SPSS programı yardımıyla da istatistiksel olarak değerlendirilmiştir. Meslek mensuplarına verilen cezanın türü, verildiği yıl, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge, tek seferde verilen ceza sayısı, meslek mensubunun unvanı ve pandemi dönemi öncesi ve Covid dönemi açısından yapılan analizde;

- Disiplin cezalarında en fazla verilen cezanın %49 ile 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu görülmüştür. Verilen cezaların %37,5'i 12 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, %13,2 meslekten çıkarma ve en az verilen disiplin cezasının da %0,3 oranı ile yeminli sıfatını kaldırma olduğu görülmüştür.
- Disiplin cezalarının unvanlar açısından dağılımında SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının %57,3 oran ile en fazla ceza verilen meslek unvanı olduğu, en az ceza verilen unvanının ise %5,6 ile YMM unvanına sahip meslek mensupları olduğu görülmüştür.
- Disiplin cezalarının yıllara göre dağılımında en az ceza verilen yıl 2018 yılı iken en fazla ceza verilen yıl 2020 yılı olmuştur.
- Meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölgeye göre disiplin cezalarının dağılımında en fazla ceza verilen coğrafi bölge Marmara Bölgesi iken en az ceza verilen coğrafi bölge Doğu Anadolu Bölgesi olmuştur.
- Disiplin cezalarının pandemi dönemleri açısından dağılımında, verilen cezaların %63,9'unun pandemi döneminde iken, %36,1'inin ise pandemi öncesi dönemde olduğu tespit edilmiştir.

- Meslek mensuplarına tek seferde verilen disiplin cezalarının sayılarına bakıldığında, bir meslek mensubuna tek seferde yediden fazla ceza verilmiş olduğu görülmektedir.

Hipotez testleri sonucunda meslek mensuplarının unvanları ile verilen meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları arasında, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge ile meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları arasında, cezaların verildiği dönem ile meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmüştür.

Ayrıca pandemi döneminde verilen disiplin cezalarıyla pandemi öncesi verilen disiplin cezaları arasında istatistiki fark olacağı şeklindeki test edilen hipotez sonucunda da pandemi döneminde verilen cezaların istatistiksel olarak pandemi öncesi dönemde verilen disiplin cezalarından istatistiksel olarak farklılaşmadığı görülmüştür.

Muhasebe mesleği topluma hizmet eden kamu yararını gözeten bir meslek olması sebebiyle önem arz eden bir meslektir. Etik dışı davranışı caydırmak için hazırlanan yönetmelikler ve bu yönetmeliklerde belirtilen cezaların analizine yönelik çalışmalar literatürde az bulunmaktadır. Meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının sayısının azaltılması için yapılabilecek faaliyetler ve alınabilecek tedbirler meslek odaları ve Birlik tarafından incelenerek değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

- Aslan, Ü. ve Özdemir, G. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının 2009-2019 yılları arasındaki durumu üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(Özel Sayı), 162-175.
- Banar, K. ve 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.
- Buyruk Akbaba, A. N., ve Bulut, N. (2021). Pandemi sürecinde muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeylerinin incelenmesi. *International European Journal of Managerial Research Dergisi*, 5(Özel Sayı1), 35 – 48.
- Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2007). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı* (5. baskı). Sakarya Kitabevi.
- 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 ilişkisi ve yıllar itibariyle 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.
- Ekerkil, V., Çavuş, G. ve Kodlak E. (2016). Türkiye’de TÜRMOB ile Birleşik Krallık ACCA’da muhasebe meslek mensuplarının disiplin süreci ve iki birlik arasındaki disiplin sürecinin karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(3), 107-137.
- 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.
- 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. <http://dx.doi.org/10.26450/jshsr.2357>
- Günel, Y. (1958). Disiplin cezaları. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 13 (2), 190-211.
- 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. ve Yolci, M. (2021). Covid-19 pandemi sürecinde muhasebe derslerinin uzaktan eğitimle verilmesine yönelik bir çalışma: ağırı ibrahim çeçen ve bitlis eren üniversitesinde bir araştırma. *Oltu Beşeri ve Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 237-257, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1708042>
- Karabınar, S. ve Çevik, Z. (2018). Bir muhasebe meslek odasında 2008-2013 yıllarında verilen disiplin cezalarının yapısal analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (77), 69-90.

- Korukoğlu, A. (2020). TÜRMOB disiplin kurulu'nca alınan kararlara ilişkin bir araştırma: 2011-2019 dönemi. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 73-96.
- 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.
- Papadopoulou, S., & Papadopoulou 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.
- Resmi Gazete, (1989). Sayı: 20194, (Tarih 1.06.1989), Serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>
- Resmi Gazete, (2000). Sayı No: 24216, (Tarih: 31.10.2000), Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu disiplin yönetmeliği. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/10/20001031.htm#9>
- Resmi Gazete, (2007). Sayı No: 26675, (Tarih: 19.10.2007), Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>.
- Selimoğlu, S., Cengiz, A. A., Özdemir, A., ve Yalı, B. (2021). Covid-19 ile birlikte muhasebe mesleğindeki stresin yeni halleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (63), 1-18.
- Swahn Mah, L. C. (2018). *Uunderstanding the public and private interest roles of professional accounting bodies' disciplinary processes: a review of the australian experience*. (Yayınlanmamış doktora tezi). RMIT University, Australia.
- Taşçı, D. (2019). *İşletme Anabilim Dalı Türkiye'de Muhasebe Mesleği, Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Sorunları ve Beklentileri: Kars- Ardahan- Iğdır İllerinde Bir Araştırma*. [Yayınlanmamış yüksek lisans tezi]. Kafkas Üniversitesi.
- TC Sağlık Bakanlığı, (2022). *Covid-19 bilgilendirme platformu*, <https://covid19.saglik.gov.tr/TR,66494/pandemi.html>
- TDK, (2022). <https://sozluk.gov.tr/>.
- Topcu, N., ve Demirkol, V. (2021). Covid-19 pandemi sürecinin muhasebe meslek elemanları üzerindeki etkisi: yalova örneği. *Journal of Academic Value Studies*, 7(3), 344-353.
- TÜRMOB, (2011). *Odalar arası uygulama birlikteliği: haksız rekabet işlemleri ve disiplin işlemleri*. TÜRMOB Yayınları: 422.
- TÜRMOB, (2021). *Muhasebe meslek mensupları için etik kurallar el kitabı*. TÜRMOB Yayınları.
- TÜRMOB, (2022a). Meslek mensubu dağılım tablosu. <https://turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm->
- TÜRMOB, (2022b). Meslek mensubu eğitim tablosu. <https://turmob.org.tr/istatistikler/b074a3e0-6282-41ef-8dd6-526e9f2ed59e/meslek-mensubu-egitim-tablosu>
- TÜRMOB, (2022c). Çalışanların kütüğe kayıtlı olanlar-olmayanlar özet tablosu. <https://turmob.org.tr/istatistikler/72930aad-2c4a-4592-b492-6b5f4df1c503/calisanlarin-kutuge-kayitli-olanlar---olmayanlar-ozet-tablosu>
- Yaşar, A. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki kurallara duyarlılığının cinsiyet yönünden karşılaştırılması: 2001-2015 disiplin cezaları yönünden bir inceleme. *Journal of Human Sciences*, 13(2), 3413-3428.
- Zhang Y. & Wildemuth, B. M, (2009). Qualitative analysis of content. Wildemuth B. (Ed.), In *Applications of social research methods to questions in information and library science* (pp. 308-319). Westport, CT.

