



**İSTANBUL SMMM ODASINDA KAYITLI MUHASEBE MESLEK  
MENSUPLARINA VERİLEN DİSİPLİN CEZALARININ SUÇ DAĞILIMI VE  
ANALİZİ: 2008-2015**

**THE ANALYSIS AND DISTRIBUTIONS OF DISCIPLINE PUNISHMENTS  
FOR CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS REGISTERED IN ISTANBUL  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: 2008-2015**

Vedat EKERGİL<sup>1</sup>

**Öz**

*Muhasebe mesleğinde disiplin sürecinin başlangıcı 1989 yılında yürürlüğe konulan 3568 Sayılı Kanuna dayanmaktadır. İlk Disiplin Yönetmeliği 2000 yılında yayımlanmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bünyesinde IESBA Etik Kurallara bağlı olarak 2007 yılında Disiplin Yönetmeliği güncellenmiş ve 2015 yılında son şeklini almıştır. Türkiye'de 2008-2015 döneminde verilen disiplin cezalarının sayısı 738 iken, bu cezalar 591 meslek mensubu tarafından gerçekleştirilmiştir. Meslek mensuplarının sadece %9'u Serbest Muhasebeci unvanına sahip olmasına rağmen, aynı dönemde Resmi Gazetede yayımlanan disiplin cezalarının %61,6'sı Serbest Muhasebeciler tarafından gerçekleştirilmiştir. Uyarma ve kınama cezaları Resmi Gazetede yayımlanmamasına rağmen, diğer disiplin cezalarının ortaya çıkmasında bir tetikleyici niteliktedir.*

*Meslek mensupları için verilen disiplin cezalarının temelinde; cezaların azaltılması, daha kaliteli hizmet verilmesi ve daha nitelikli meslek mensubunun yaratılması yatmaktadır. Bu nedenle amaç daha çok ceza vermeye çalışmaktan ziyade, etik değerleri yüksek bir meslek mensubu oluşturmaktadır. Çalışmada İstanbul SMMM Odasına bağlı meslek mensuplarından 2008-2015 dönemde disiplin cezası almış olanların suçlarının dağılımı ve nedenleri araştırılmaktadır. Bu amaçla Odanın faaliyet raporlarında yer alan disiplin kurulu raporları incelenerek, Disiplin Yönetmeliği'nde disiplin cezaları olarak tanımlanan 5., 6., 7., ve 9. maddelerin bentler bazında dağılımı gerçekleştirilmektedir. 2008-2015 döneminde İstanbul'a ilişkin toplam 223 disiplin cezası Resmi Gazetede yayımlanmasına rağmen, İstanbul SMMM Odası aynı dönemde 1016 disiplin dosyası incelemiştir. Bu dosyaların %74,7'si uyarma ve kınama cezalarına aittir. Disiplin suçlarının ortaya çıkış nedenleri arasında; Serbest Muhasebeci unvanının kaldırılması çabası, işletmelerin yaşadığı*

<sup>1</sup> Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, Uzaktan öğretim bölümü, vedatekerkil@gmail.com

yoğun rekabet ortamında çıkar çatışmaları arasında meslek mensubunun yalnız kalması, devletin meslek mensubu üzerinde kurduğu baskı vb. sayılabilir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe mesleği, Disiplin ceza türleri, Disiplin süreci, TÜRMOB, IESBA.

**Jel Kodları:** M40, M41, M49

### **Abstract**

*The beginning of discipline process in accounting profession is based on law no. 3568 effectuated in 1989. The initial regulation was published in 2000. The Discipline Regulation was updated according to the IESBA Ethic Codes which is under IFAC and was last released in 2015. The discipline punishments given in Turkey are 738 in the period 2008-2015 and 591 accountants were sentenced. The 61.6% of the discipline punishments are for the Certified Public Accountants though only the 9% of the members have the title Certified Public Accountants. Though warning and reprobation aren't published on the Official Gazette, have a triggering effect for occurring the other discipline punishments.*

*The underlying concept for organizing the discipline punishments is the decreasing the number of punishments, increasing the quality of the services given and qualifications of the members. Except giving more discipline sentences to the members, it must be aimed to raise more ethical members. In the study, the crimes committed, causes and the distribution of the crimes during the period 2008-2015 by the Certified Public Accountants registered in Istanbul Chamber of Certified Public Accountants were examined. For this the reports of the discipline committee published in the annual reports of the chamber were examined and the distributions were made according to the disciplinary codes no 5, 6, 7 and 9. During the period 2008-2015 though it is published 223 discipline punishments in Official Gazette, the chamber examined 1016 discipline files. 74.7% of the files are about warning and reprobation sentences. The causes for the discipline punishments are; the removal of Certified Accountant title, the effect of high competitive environment on the members and the pressures of the government on the members, etc.*

**Keywords:** Accounting profession, Types of disciplinary penalties, Disciplinary process, TÜRMOB.

**Jel Classification:** M40, M41, M49

## **1. GİRİŞ**

Türkiye'de muhasebe mesleğinin tarihi yüzyıllara dayanmış olsa da, kurumsallaşma süreci son 30 yıl içinde gerçekleşmiştir. Muhasebe mesleğinin toplumun vazgeçilmezi olması, meslek mensuplarının etik ve disiplin kurallarına gösterdiği riayet ve duyarlılıkla doğrudan ilgilidir. Mesleğin kurumsallaşma sürecindeki en önemli adımlar bu alanda atılmasına rağmen, meslek mensubu sayısındaki hızlı artış, rekabet, devlet-işletme çatışmasında taraf olmaya zorlanma gibi birçok nedenden dolayı disiplin cezalarında yıllar itibariyle artış söz konusudur.

Türkiye'de muhasebe meslek mensupları; disiplin kuralları ile ilk kez 1989 yılında çıkartılan 3568 Sayılı Meslek Yasası ile tanışmıştır. Kanunun ikinci bölümünde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları hakkındaki hükümler yer almaktadır. Oda Disiplin Kurulu ve görevleri Kanununun 25. ve 26. maddelerinde, Birlik Disiplin Kurulu ve görevleri 38.

Maddede açıklanmaktadır. Kanunun son bölümünde disiplin cezalarının türleri, tanımları ve açıklamaları 47., 48. ve 49. Maddelerde ifade edilmektedir.

22/06/1990 tarihli ve 20556 Sayılı Resmi Gazetede meslek mensuplarına yönelik ilk disiplin yönetmeliğinin yürürlüğe girmesiyle hem disiplin cezalarına yönelik eylemler hem de disiplin süreci tanımlanmış olmaktadır. 31/10/2000 tarihli 24216 Sayılı disiplin yönetmeliği ile 20556 Sayılı disiplin yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yönetmelik ile disiplin cezalarına neden olan durumlar yeniden tanımlanmıştır. TÜRMOB tarafından 2006 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Standartlar Kurulu (IESBA)'nın yayımladığı "Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar (IESBA Etik Kurallar)" kitabı esas alınarak 2007 yılında 26656 Sayılı Resmi Gazetede Disiplin Yönetmeliği yayımlanmıştır. 04/08/2015 tarihli 29435 Sayılı Kanunla da disiplin yönetmeliğinden "Serbest Muhasebecilik" ibaresi yürürlükten kaldırılmasına yönelik değişiklik yapılmıştır.

Ayrıca TÜRMOB Eylül 2008'de "meslek mensuplarının uyması ve sahip çıkması gereken kuralları" yayımlamıştır. TÜRMOB, bu kurallara uyulmasının sonucunda arzulanan disiplinin sağlanabileceğini ve mesleğin gerektirdiği etik değerlere sahip meslek mensuplara ulaşabileceğini vurgulamıştır. Böylece meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarında bir azalmanın sağlanması hedeflenmiştir (<http://www.turmob.org.tr/MBS/Default.aspx>).

Örgüt içinde düzeni ve mesleki hizmetlerin pürüzsüz bir şekilde yürütülmesinde başarıyı sağlamada disiplin kuralları bir amaç değil, tersine bir araç olarak düşünülmelidir. Bu araç bir bütün olarak "disiplin hukuku"dur. Disiplin hukukunda kamu düzeni ve kamu hizmetlerinin iyi görülüp yürütülmesi esastır. İdari bir fonksiyon üstlenen disiplin hukuku ile; hizmet kusurlarının ve hilelerinin ortadan kaldırılması veya azaltılması amaçlanmaktadır. Aslında disiplin kavramının anlamı da buna yöneliktir. Bu kurallar bütünü işletilmesi disiplin süreci ile gerçekleştirilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarına yönelik uygulanan disiplin süreci ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir (Ekeril vd. 2016:108).

Türkiye'de disiplin cezalarına Maliye Bakanlığı tarafından resmîyet kazandırılmaktadır. TÜRMOB, Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı disiplin cezalarının listesi hazırlamaktadır. TÜRMOB söz konusu raporu, 77 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının ve 8 Yeminli Mali Müşavirler Odasının disiplin kurullarında alınan kararların ve Birlik Disiplin Kurulu'nda nihai karara bağlanması sonucunda oluşturulmaktadır. Meslek Odalarına meslek mensuplarına ilişkin olarak gelen şikâyet veya ihbar, Oda/Birlik kurullarının talebi ya da mahkeme kararının Odaya iletilmesiyle disiplin süreci başlamaktadır. Oda Disiplin Kurulu; olayı soruşturmakta ve kovuşturma sonucunda karara bağlanan disiplin cezalarını Birlik Disiplin Kuruluna gönderilmektedir. Birlik Disiplin Kurulu tüm dosyaları tekrar görüşerek nihai karara ulaşmaktadır. Bu süreç sonunda Disiplin Kurulu, meslek mensubunun isnat edilen suçu işlediği sonucuna ulaşırsa, eylemin niteliğine göre ilgilinin Disiplin Yönetmeliğinin 5., 6., 7., 8. ve 9. maddelerinde belirtilen cezalardan biri veya birden fazlasıyla cezalandırılmasına karar vermektedir. 3568 Sayılı Kanun ve Disiplin Yönetmeliğinde disiplin cezaları; kınama, uyarma, geçici olarak mesleki

faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma, staj iptali, yeminli sıfatını kaldırma ve tedbir niteliğinde geçici men olarak sınıflandırılmaktadır.

Eylül 2011’de TÜRMOB tarafından gerçekleştirilen “Odalar Arası Uygulama Birlikteliği: Haksız Rekabet İşlemleri ve Disiplin İşlemleri” çalıştayan “Giriş” kısmında aşağıdaki ifadelere yer verilmektedir (Odalar Arası Uygulama Birlikteliği, 2011:35).

*3568 sayılı meslek Yasamızda ve Disiplin Yönetmeliğinde; meslek onuruna veya mesleki standartlara aykırı eylem ve davranışlarda bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahut görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında; muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi amacıyla birtakım disiplin esasları düzenlenmiştir.*

*Birliğimizin kuruluşundan bu yana geçen süre içerisinde gerek uygulamada görülen sorunlar, gerekse yargıya intikal etmiş olaylardan çıkarılan sonuçlar dikkate alınarak disiplin uygulamalarında birlikteliği sağlamak amacıyla bir çalıştay düzenlenmesi uygun görülmüştür.*

TÜRMOB tarafından ortaya konulan soruna bağlı olarak çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren 85 Oda Disiplin Kurulu tarafından alınan disiplin kararlarının ne ölçü Birlik Disiplin Kurulu tarafından kabul gördüğü veya farklı bir bakış açısıyla Oda disiplin Kurulları ne ölçüde doğru karar olarak kabul edildiği araştırılacaktır. Bu amaçla TÜRMOB’un resmi internet sayfasında ilan ettiği 2009-2015 dönemindeki disiplin kurulu raporları incelenerek ve istatistiki sonuçlar tartışılacaktır.

## 2. YÖNTEM

Bu çalışma bir tanımlayıcı araştırmadır. Tanımlayıcı araştırmalar, araştırma probleminin özelliklerini ve oluş sıklığını belirleme, problem üzerinde etkili olan değişkenleri ve bu değişkenlerin önem derecelerini ortaya çıkarmak, problemin ortaya çıkış biçimini tahmin etmek ve değişkenler arasındaki ilişkiyi belirleyerek genellemelere varmak için yapılmaktadır. Bu araştırmaların amacı, nedensel bir ilişki kurarak genellemelere varmak, sistemleştirip sınıflandırmak ve tahminlerde bulunmaktır. (İslamoğlu, 2009:34)

Oda Disiplin Kurulları tarafından verilen disiplin kararları ile Birlik Disiplin Kurulunda filtre edilmektedir. Birlik Disiplin Kurulunun karar almada hakim bir otorite olduğunu kabul edersek, Oda Disiplin Kurullarının ne kadar doğru karar vermekte oldukları da ölçülebilmektedir. Bu amaçla çalışmada 2008-2015 döneminde İstanbul SMMM Odasının disiplin kurulu raporları incelenerek, disiplin suçlarının dağılımı ve nedenleri tespit edilmeye çalışılacaktır. İstanbul SMMM Odasının almış olduğu disiplin cezası kararlarının Disiplin Yönetmeliğinde yer alan maddelerin bentleri bazında değerlendirilerek, dağılımda frekansı yüksek olan bentlerin nedenleri araştırılacaktır. Bu kapsamda İstanbul SMMM Odasının internet sayfasındaki disiplin kurulu raporlarından yararlanılacaktır.

### 2.1. Araştırmanın Evreni ve Veri Toplam Aracı

İstanbul Türkiye’nin en önemli ticari merkezidir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının da en yoğun olduğu bölgedir. Tablo 1’de de görüldüğü gibi, Türkiye’deki meslek mensuplarının ortalama

%35-37'si İstanbul'da faaliyet göstermektedir. Bağımlı ve bağımsız faaliyet gösteren meslek mensupları bakımından bu dağılım özellikle SMMM ve YMM unvanlarında daha yüksektir.

**Tablo 1. Bağımlı Bağımsız Bakımından İstanbul'un Türkiye'ye oranı**

İstanbul Türkiye	SM		SMMM		YMM		Ortalama
	Bağımlı	Bağımsız	Bağımlı	Bağımsız	Bağımlı	Bağımsız	
2009					%46	%55	%34
2010	%26	%16	%56	%32	%47	%56	%35
2011	%33	%21	%56	%29	%45	%55	%37
2012	%31	%20	%53	%28	%44	%55	%36
2013	%32	%20	%54	%28	%43	%54	%36
2014	%31	%19	%54	%28	%41	%54	%36
2015	%31	%20	%55	%28	%41	%53	%37

**Kaynak:** İstanbul SMMMO Faaliyet Raporları: 2008-2015

Ayrıca meslek üyelerinin unvanı bazında Türkiye'deki Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarının toplam meslek mensupları içindeki dağılımı ile İstanbul'da faaliyet gösteren meslek mensuplarının unvan bakımından dağılımının benzerlik gösterdiği Tablo 2'de görülmektedir.

**Tablo 2. Meslek Mensubu Türlerinin Toplam Meslek Mensubuna Oranı**

		Top.SM	Top.SMMM	Topl YMM
2009	Türkiye	%36	%59	%5
	İstanbul	%25	%68	%7
2010	Türkiye	%26	%70	%5
	İstanbul	%14	%79	%6
2011	Türkiye	%16	%80	%5
	İstanbul	%11	%83	%6
2012	Türkiye	%14	%82	%5
	İstanbul	%9	%85	%6
2013	Türkiye	%13	%83	%5
	İstanbul	%9	%86	%6
2014	Türkiye	%11	%84	%5
	İstanbul	%7	%87	%6
2015	Türkiye	%10	%85	%5
	İstanbul	%7	%88	%6

**Kaynak:** İstanbul SMMMO Faaliyet Raporları: 2008-2015

Araştırmada, 2008-2015 dönemlerinde TÜRMOB'un ve İstanbul SMMM Odasının internet sayfasında yayımlanan *disiplin kurulu raporları*ndan yararlanılmaktadır. Disiplin Yönetmeliğinde disiplin cezaları her ne kadar uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetlerden alıkoyma, meslekten çıkarma, yeminli sıfatının kaldırılması şeklinde sınıflandırılmış olsa da, bu cezaları oluşturan nedenler alt maddeler halinde tanımlanmaktadır. Örneğin Disiplin Yönetmeliği'nin 6. maddesinde kınama cezası türleri 25 bente açıklanmaktadır. İstanbul SMMM Odasının raporlarında disiplin cezalarının türleri raporlanmaktadır. 2008-2015 dönemleri arasında Birlik Disiplin Kurulu'na SMMM Odalarından gelen toplam dosya sayısı Bu raporlara göre araştırmanın evreni 2008-2015 döneminde Oda Disiplin

Kurullarından Birlik Disiplin Kurulu'na gönderilen 2.304<sup>2</sup>tür (TÜRMOB Disiplin Kurulu Raporları 2008-2015). Aynı dönemde İstanbul SMMM Odası 1.016<sup>3</sup> disiplin dosyasını karara bağlamıştır (İstanbul SMMM Disiplin Raporları 2008-2015). Buna göre İstanbul SMMM Odasının TÜRMOB'a gönderdiği disiplin dosyalarının toplam içindeki payı %44,1'dir.

## 2.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

TÜRMOB ve İstanbul SMMM Odası internet sayfasında verilen istatistiki bilgilerin doğru ve birbirini tamamlayarak anlamlı bir bütün olduğu varsayılmaktadır. İstanbul YMM Odasının internet sayfasında disiplin cezalarına yönelik istatistik verisine ulaşamadığı ve Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde talep edilen veriler alınmadığı için, çalışmada bu verilere yer verilememiştir.

İstanbul SMMM Odasının 2008-2015 döneminde 2009, 2012 ve 2015 dönemlerine ilişkin disiplin cezalarının suçlara göre dağılımı tabloları yer verilmemektedir. Bu veriler ilgili Odadan talep edilmesine rağmen alınmadığından, çalışmada bu yıllara ait ceza türlerine ilişkin veriler diğer yılların verilerinin ortalamasına dayalı olarak dağıtılarak tespit edilmiştir.

## 2.3. Verilerin Analizi

Çalışmanın temelini oluşturan verilerin hangi kaynaklarda olduğunun tespitinden sonra verilerin ilgili kaynaklardan toplanması, verilerin filtelenmesi ve analize uygun olacak şekilde verinin dönüştürülmesi aşamaları veri hazırlamayı oluşturmaktadır. TÜRMOB internet sayfalarında yer alan verilere bağlı olarak oluşturulan veri seti Excel 2013 programında PivotTable yardımıyla analize hazır hale getirilmektedir. Bu analizler sonucunda 2008-2015 döneminde Odaların disiplin sürecindeki başarıları yıllar itibariyle ölçülmeye çalışılmaktadır.

## 3. DİSİPLİN SÜRECİ

Meslek Odaları, Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye Bakanlığı tarafından tüzelkişilik kazandırılmaktadır. Bu nedenle Türkiye'de disiplin süreci TÜRMOB'un yetkisi dâhilinde yürütülmektedir. 3568 Sayılı Kanununun 14. Maddesinde Odaların kurulma amaçları ifade edilmektedir. Odalar;

*'... meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak'*

ile görevlendirilmiştir. Odalar faaliyetlerini sahip olduğu meslek mensupları arasından belirlediği üyelerle Oda organları vasıtasıyla yürütmektedir. Odalarda disiplin süreci, Disiplin Kurulu tarafından yerine getirilmektedir. Kanuna göre, Oda Disiplin Kurulu, üye sayısı 50'ye kadar olan Odalarda üç asil bir yedek üyeden, 50'den fazla olan Odalarda beş asil üç yedek üyeden oluşmaktadır. Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilmektedir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmamakta, süresi dolan üye yeniden seçilebilmektedir.

<sup>2</sup> Disiplin dosyaları, SMMM Odalarından gelen dosyalara ilişkin veridir.

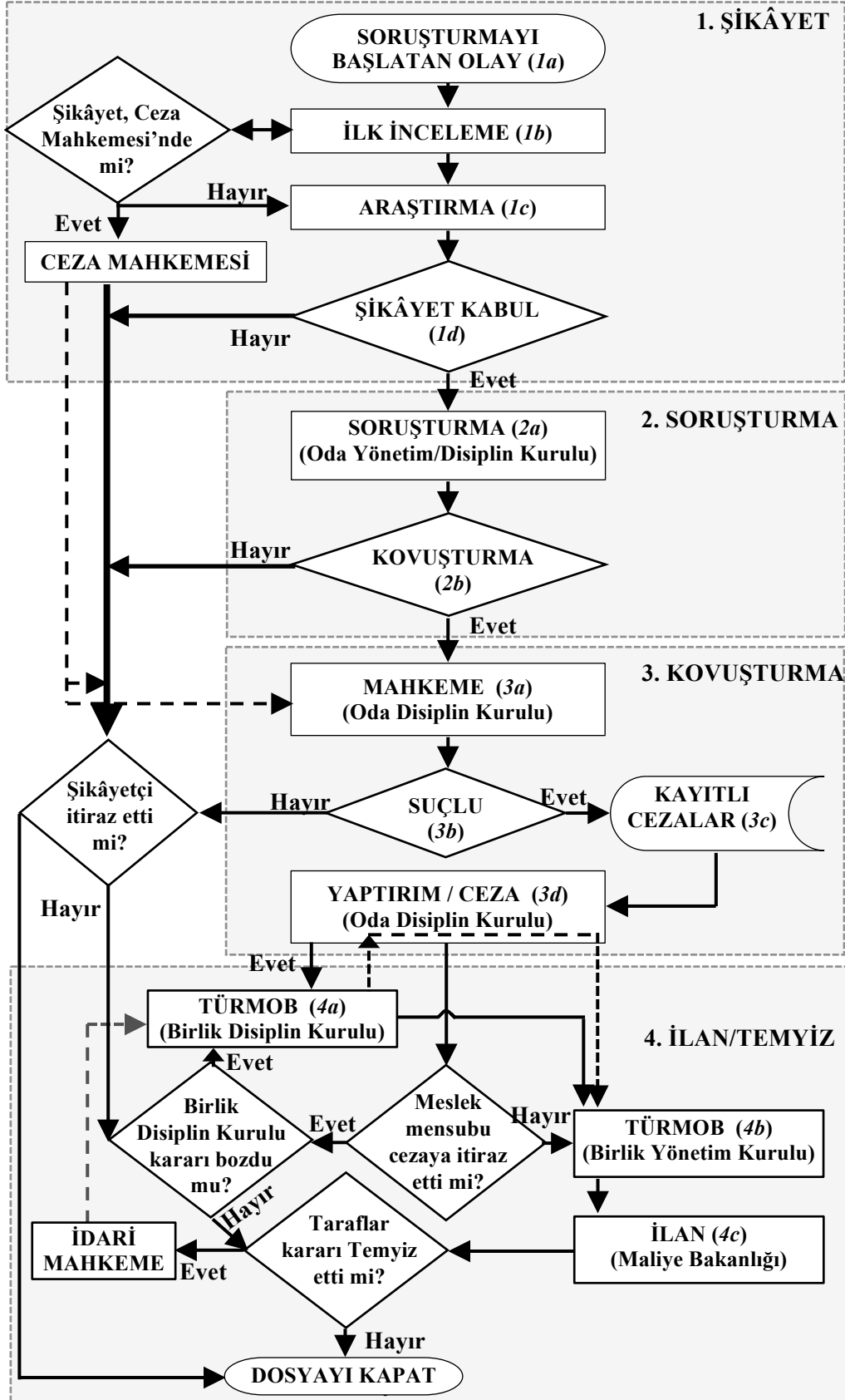
<sup>3</sup> Disiplin Yönetmeliğinin 5., 6., 7., 8., 9. ve 30. maddelerine ilişkin disiplin cezaları alınmıştır.

Üyeler kendi aralarından bir başkan seçmektedir. Asil üyenin görevinden ayrılması durumunda yerine en çok oy alan yedek üye getirilmektedir. Disiplin Kurulu en az üç kişinin hazır bulunması halinde toplanabilmektedir. Kararlar üye tam sayısının salt çoğunluğu ile verilir. Oylarda eşitlik halinde Başkanın bulunduğu taraf üstün kabul edilmektedir. Disiplin Kurulunun kararlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edilebilmektedir. Disiplin Kurulunun görevleri, Oda Yönetim Kurulunun disiplin soruşturması açılması kararı üzerine üyeler hakkında disiplin soruşturması yaparak disiplinle ilgili kararları ve cezaları vermek ve Kanunla verilen diğer yetkileri kullanmaktır (3568 Sayılı Kanun, Madde 25 ve 26).

TÜRMOB meslek odalarının vermiş olduğu kararlarda yeknesaklık sağlamak amacıyla 2011 yılında “Odalar Arası Uygulama Birlikteliği” adında bir çalıştay düzenlemiş ve haksız rekabet işlemleri ile disiplin işlemleri konuları hakkında bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda disiplin işlemleri; soruşturma ve kovuşturma olmak üzere iki aşamada tanımlanmaktadır. Rapora göre disiplin sürecinin soruşturma aşaması; soruşturmayı başlatan olay, ihbar ve şikâyet üzerine yapılması gereken işlemler, soruşturmanın yapılması, soruşturma raporu ve soruşturma raporunun yönetim kurulunda değerlendirilmesi olmak üzere beş kısımda incelenmektedir. Kovuşturma aşaması ise savunmanın alınması, duruşma, karar aşaması ve disiplin kurulu kararlarının kesinleşmesi kısımlarından oluşmaktadır. Bu işlemlerde Odaların aynı olaya aynı kararı almalarına yönelik bir standardın oluşturulması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda disiplin sürecinde hazırlanması gereken tüm raporlar matbu hale getirilerek standartlaştırılmıştır. Böylece şikâyet veya ihbarda bulunan, meslek mensubu, Oda ve Birlik arasında iletişimin kurulmasında kâğıda dayalı bir belgeleme sistemi ve dosyalama sistemi yaratılmış olmaktadır.

Bu bilgi sisteminin yürütülmesinde bilişim ve iletişim ağından uzak bir sistemin kurulmuş olması ve Türkiye'nin farklı özelliklerini bünyesinde barındıran Odalarda disiplin sürecinin işletilmesi standartlaşmada sorunların yaşanmasında önemli unsurlardır. Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir. Bu üyelerin genellikle Oda başkanının çalışma ekibi arasından seçilmektedir. Ayrıca disiplin sürecinde kovuşturma aşamasında ‘duruşma’ söz konusu olmasına rağmen, disiplin kurulu üyeleri arasında hukuk eğitimi olan veya bu alanda faaliyet gösteren avukat, savcı, hâkim gibi uzmanlardan yararlanılmamaktadır. Bunun yanında dava konusu olayda soruşturma veya kovuşturma aşamalarından bilirkişi olabilecek Oda dışından birisinin bulunmasına da izin verilmemektedir. Bu eksiklikler Odalardan gelen kararların Birlik Disiplin Kurulunda alınan kararlarla ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

Şekil 1. Türkiye Muhasebe Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci



Kaynak: Bédard, 2001:407; 31.10.2000 tarih ve 24216 Sayılı Resmi Gazete; 27.09.2007 tarih ve 26656 Sayılı Resmi Gazete; 04.08.2015 tarih ve 29435 Sayılı Resmi Gazete.



Disiplin süreci bir şikâyet ve ihbar ile başlayıp kovuşturmasının başlamasıyla tamamlanmaktadır. Disiplin yönetmeliğinin ‘disiplin kovuşturması’ bölümünde; “ihbar/şikâyet ve ilk inceleme”, “soruşturma”, “kovuşturma” ve “temyiz” aşamalarından oluşmaktadır. TÜRMOB hazırladığı raporla disiplin sürecini iki temel aşamada gerçekleştirilmesini önerirken, disiplin yönetmeliği sürecin dört aşamada değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Disiplin yönetmeliğine göre disiplin süreci aşamaları Şekil 1 ile özetlenmektedir.

### **3.1. Şikâyet**

Soruşturmayı başlatan olay; ihbar, şikâyet, Oda veya TÜRMOB’un tespiti ya da hükümlülükle biten bir yargılamanın sonucunda ortaya çıkabilmektedir (1a). Meslek mensubu hakkında yapılan ihbar veya şikâyet sözlü veya yazılı olarak gerçekleşebilir, ancak sözlü şikâyetin mutlaka bir tutanakla yazılı hale gelmesi gerekmektedir. Şikâyet edilen olaya ilişkin soruşturma açılıp açılmama kararı Oda Yönetim Kurulu kararına bağlıdır. Ancak bazı durumlarda kesinlikle soruşturma açılmaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir:

- Şikâyetçinin dilekçesi gerekli şartları taşıyorsa bile, Yönetim Kurulu tarafından olayın re’sen soruşturulmasına karar verilebilir.
- Oda Genel, Denetleme veya Disiplin Kurulları ya da Birlik Kurullarından herhangi biri soruşturma açılmasını talep edebilir.
- Oda Yönetim Kuruluna sonucun ulaşması koşuluyla hükümlülükle sonuçlanan bir ceza davasının konusu oluşturan eyleme ilişkin olarak ayrıca disiplin soruşturması açılmaktadır.

Oda Yönetim Kurulu en geç iki ay içerisinde şikâyet, ihbar veya istemi ilk incelemesini yapmak zorundadır (1b). Olayın; meslek mevzuatına uygunluğu, Disiplin Yönetmeliğine göre yaptırımına bağlanabilirliği ve ceza davasına konu olup olmadığı araştırılır (1c). Meslek mensupları hakkında soruşturma kararı alma yetkisi Yönetim Kuruluna aittir. Bu aşamada Yönetim Kurulu dosyanın işlemden kaldırılmasına, soruşturma açılmasına ya da açılmamasına yönelik karar vermektedir (1d).

### **3.2. Soruşturma**

Yönetim Kurulu soruşturma açılmasına karar vermesi durumunda, üyeler arasından görevlendireceği bir veya birkaç kişiyi ‘soruşturmacı’ olarak atamaktadır. Soruşturma, ihbar ve şikâyetin Odaya ulaşmasından dosyanın Disiplin Kuruluna sevkine kadar geçen aşamayı ifade etmektedir (Odalar Arası Uygulama Birlikteliği, 2011:35). Soruşturma süreci; olaya ilişkin kanıt toplama, meslek mensubunu dinleme, gerekli görmesi halinde defter ve belgeleri inceleme veya her türlü adli ve idari mercilerden bilgi ve belge isteme şeklindedir. Bunun sonucunda ortaya çıkan rapor, Oda Yönetim Kurulu’na teslim edilmektedir ve Kurul uygun görürse raporu Oda Disiplin Kuruluna sevk etmektedir. Genel Kurulların istediği soruşturmalar ilgili Disiplin Kurulu tarafından yürütülmektedir (2a). İlgili Oda Yönetim Kurulu veya Disiplin Kurulu dosyayı ve raporu inceleyerek, hakkında şikâyet veya ihbar bulunan meslek mensubu için disiplin kovuşturması başlatmasına yer olmadığı veya disiplin kovuşturmasının başlatılmasına karar verebilmektedir (2b).

Kovuşturmanın başlatılmasına gerek olmadığına yönelik alınan karar, şikâyetçiye ve şikâyet edilen meslek mensubuna üç ay içinde yazılı olarak bildirilir. Şikâyetçi, bu karara bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edebilir. Birlik disiplin kurulu rapor üzerinde incelemeler yaptıktan sonra ya oda yönetim kuruluna veya oda disiplin kuruluna disiplin kovuşturmanın başlatılmasını isteyebileceği gibi, kararı doğru bulup dosyayı kapatabilir.

### 3.3. Kovuşturma

Kovuşturma, soruşturma dosyasının Oda Disiplin Komitesine tesliminden kararın kesinleşmesine ve kararın Birlik Disiplin Kuruluna raporlanmasına kadar geçen aşamaları ifade etmektedir (Odalar Arası Uygulama Birlikteliği, 2011:35). Oda Disiplin Kurulu hakkında disiplin cezası istenilen meslek mensubunun savunmasına ilişkin inceleme evrak üzerinde ya da duruşma şeklinde yapılabilir. Disiplin işlemleri içerisinde en önemli konu meslek mensubunun savunmasının alınmasıdır, bu Anayasal bir haktır. Disiplin Kurulu tarafından yapılan duruşma sorgu yapma şeklinde gerçekleştirilmektedir. Meslek mensubuna savunma yapma hakkını kullanması yasal bir zorunluluktur ve bu hak kullandırılmadan disiplin cezası verilemez. Duruşma, Disiplin Yönetmeliği gereğince ya meslek mensubunun talebi veya Disiplin Kurulunun uygun görmesi durumunda gerçekleştirilir. Duruşma gizli olarak yapılmaktadır. Ancak meslek mensubu isterse avukatı ile duruşmaya katılabilir. Oda Disiplin Kurulu en geç bir yıl içinde kararını kesinleştirmesi gerekmektedir. Karar; ‘ceza verilmesine yer olmadığına’ veya ‘cezalandırma kararı’ şeklinde olabilir. Cezalandırma kararları, Disiplin Yönetmeliğinin 5., 6., 7., 8. ve 9. maddelerinde belirtilen cezaları içermektedir. 3568 Sayılı Kanuna göre alınan disiplin cezası kararının bir derece hafif veya ağırının uygulanması Disiplin Kurulunun yetkisi içindedir. Kurul böyle bir yetki kullanımını gerekçeleriyle raporunda açıklamak zorundadır.

Oda disiplin kurulunun kararına ilgililer oda aracılığıyla veya doğrudan Birlik Disiplin Kurulu’na itiraz edebilir. Birlik Disiplin Kurulu itiraza bağlı kararı dosya üzerinde incelemektedir. Geçici olarak mesleki faaliyetlerden alıkoyma, yeminli sıfatının kaldırılması veya meslekten çıkarma cezalarına yapılan itirazlarda, meslek mensubunun talebi veya Birlik Disiplin Kurulunun gerekli görmesi durumlarında tekrar duruşma yapılabilir, ancak bu tamamen Birlik Disiplin Kurulunun takdirindedir. Birlik Disiplin Kurulu, itiraza bağlı olarak verilen kararı aynen onaylayabilir, kararı değiştirebilir veya kararı bozarak kovuşturmanın derinleştirilerek yeniden kovuşturulması için ilgili odaya gönderebilir.

### 3.4. İlân ve Temyiz

Oda Disiplin Kurulu kararına 30 gün sonunda itiraz gelmez ise, karar kendiliğinden kesinleşmektedir. Karar, Oda Yönetim Kurulu aracılığıyla Birlik Disiplin Kuruluna gönderilmektedir. Birlik Disiplin Kurulu, kesinleşen disiplin kararını Maliye Bakanlığı’na göndermekte ve Resmi Gazetede yayımlanarak ilgililere duyurulmaktadır. Resmi Gazetede yayım cezanın kesinleşmesine yönelik bir işlem olmayıp, kesinleşen cezanın üçüncü şahıslara duyurulması amaçlanmaktadır. Oda, cezanın uygulanmaya başlama ve bitiş tarihlerini bir yazı ile TÜRMOB’a, Gelir İdaresi Başkanlığı’na, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı’na, Vergi Dairesi’ne, Sermaye Piyasası Kurulu’na, BDDK’ya ve EPDK’ya, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na bildirerek, gerekli önlemlerin alınmasını talep etmektedir.

Disiplin cezası kesinleşmesinden sonra ilgili Oda Yönetimi Kurulu Başkanlığı tarafından uygulanmaktadır.

Meslek mensubu veya şikâyetçi kesinleşen karara itirazını cezanın tebliğinden itibaren 60 gün içinde idari yargıya dava açarak gerçekleştirebilir. İdari yargının ilk kademesi Ankara İdare Mahkemeleridir. Daha sonra Danıştay nezdinde temyiz edilebilmektedir.

#### **4. DİSİPLİN CEZALARI**

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının disiplin cezaları, 3568 Sayılı Yasa ve 2000 2007 ve 2015 yıllarında güncellenen Disiplin Yönetmeliği’nde düzenlenmektedir. Buna göre disiplin cezaları; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarmadır. Disiplin Yönetmeliğinin (2007) 4. maddesinde meslek mensuplarına ve aday meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezalarını şöyle açıklamaktadır:

**Uyarma (U):** Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

Uyarma suçları, Disiplin Yönetmeliğinin 5. maddesinde 12 bent ile açıklanmaktadır. 27/09/2007 tarihli Disiplin Yönetmeliği ile 5/d bendi kaldırılırken, 5/a, f, k, l ve m bentlerinde değişiklik yapılmıştır. 5/e ve i bentleri ise 4/8/2015 tarihli Disiplin Yönetmeliği ile değişikliğe uğramıştır.

**Kınama (K):** Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.

Kınama suçları, Disiplin Yönetmeliğinin 6. Maddesinde 25 bent ile açıklanmaktadır. 27/09/2007 tarihli Disiplin Yönetmeliği ile 6//a ve g bentlerinde değişiklik yapılırken, 6/r, s, ş, t, u, ü, v ve y bentleri bu Yönetmelik ile eklenmiştir. 6/q bendi 4/8/2015 tarihli Disiplin Yönetmeliği ile kaldırılmıştır. Ayrıca aynı Yönetmelikte; 6/c, d, ve p bentlerinden “Serbest Muhasebeci” ibaresi çıkarılmış, 6/z bendi eklenmiş ve 6/ş bendi değiştirilmiştir.

**Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma (GOMFA):** Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.

GOMFA suçları, Disiplin Yönetmeliğinin 7. maddesinde 8 bent ile açıklanmaktadır. 27/09/2007 tarihli Disiplin Yönetmeliği ile tüm bentler değişikliğe uğramıştır.

**Yeminli sıfatını kaldırma (YSK):** Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.

Yeminli sıfatının kaldırılması suçları Disiplin Yönetmeliğinin 8. maddesi ile açıklanmaktadır.

**Meslekten çıkarma (MÇ):** Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

Meslekten çıkarma suçları, Disiplin Yönetmeliğinin 9. maddesinde 4 bent ile açıklanmaktadır. 27/09/2007 tarihli Disiplin Yönetmeliği ile 9/d bendinde değişiklik yapılmıştır. 9/b, f ve g bentleri ise 4/8/2015 tarihli Disiplin Yönetmeliği ile kaldırılmıştır.

Disiplin Kurulu raporları incelendiğinde, Odaların yukarıdaki cezaların dışında bekletme, tedbir niteliğinde men, staj iptali gibi disiplin cezalarını da uyguladıkları görülmektedir.

**Bekletme:** Meslek mensubu hakkında başlamış olan ceza kovuşturması; disiplin işlem ve kararına konu olacak bir eylem ve işlemde bulunmuş olan meslek mensubu hakkında aynı eylemlerden dolayı Ceza Mahkemesinde dava açılmış ise; disiplin soruşturma ve kovuşturma davanın sonuna kadar bekletilir (Disiplin Yönetmeliği, 2007, Madde 30).

**Tedbir Niteliğinde Men:** Meslek mensubunun disiplin işlemine ilişkin eylemi, ceza davasına konu olsun veya olmasın hakkında “geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma” veya “meslekten çıkarma” cezasını gerektirecek nitelikte bir eylemden dolayı kovuşturma yapılıyorsa, Oda meslek mensubu hakkında tedbir niteliğinde karar alabilmektedir. Oda Yönetim Kurulunun isteği ve bu isteğin Disiplin Kurulunca uygun görülmesi veya disiplin kurulunun gerekli görmesi durumunda, meslek mensubuna ilişkin karar ilan edilinceye kadar, ilgili meslek mensubu tedbir niteliğinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulabilmektedir (Disiplin Yönetmeliği, 2007, Madde 30).

**Aday meslek mensupları:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği uyarınca, Kanunun ve bu Yönetmeliğin meslek mensupları hakkında düzenlemiş olduğu disiplin esasları aday meslek mensuplarına da uygulanır (Disiplin Yönetmeliği, 2007, Madde 10). Bu kapsamda aday meslek mensuplarına verilen disiplin cezası genellikle ‘staj iptali’dir.

Meslek mensubunun aynı kararda birden fazla eyleme ilişkin disiplin cezası gerektiriyorsa, her bir eylem için ayrı ayrı ceza uygulanabilmektedir. Ayrıca üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilmektedir. Disiplin cezası kesinleşen ve ilgiliye bildirildikten sonra, aynı cezayı gerektiren bir eylemin yinelenmesi durumunda bir üst ceza uygulanmaktadır (Disiplin Yönetmeliği, 2007, Madde 11).

Bir olay herhangi bir şikâyet dilekçesi olmasa bile, re’sen disiplin soruşturmasının yapılmasını gerekli kılıyor ise, şikâyetten vazgeçilmesi disiplin soruşturmasını sonlandırmamaktadır. Bunun yanında suç re’sen soruşturmayı gerektirmese bile, Oda Yönetim Kurulunca disiplin kovuşturması açılmasına karar verilmesi durumunda şikâyetçinin şikâyetinden vazgeçmese bile kovuşturmaya devam edilebilmektedir (Odalar Arası Uygulama Birlikteliği, 2011:66).

Türkiye’de 2008-2015 döneminde Maliye Bakanlığının onadığı ve Resmi Gazetede yayımlanan disiplin cezaları incelendiğinde toplam 738 disiplin cezasının 55 meslek odası tarafından verildiği görülmektedir. Bu meslek odalarından İstanbul, Ankara ve İzmir meslek odalarının 2008-2015 döneminde verdiği disiplin cezaları toplam disiplin cezalarının %53’ünü oluşturmaktadır. Türkiye’de meslek mensuplarının işlediği suçlara verilen cezalardan %72,2’sinin ‘geçici olarak mesleki

faaliyetlerden alıkoyma' ve %27,2'sinin 'meslekten çıkarma' oldukları tespit edilmektedir. Bu durum Tablo 3'te verilmektedir. Ayrıca yapılan araştırma sonucunda söz konusu dönemde 738 ceza, 591 meslek mensubuna ait olduğu belirlenmektedir. Bu meslek mensuplarının; 364'ü (%61,6) SM, 214'ü (%36,2) SMMM, 1'i Stajyer ve 12'si (%2,0) YMM'dir. Ceza verilen meslek mensuplarının 537'si (%90,9) erkek iken, 54'ü (%9,1) kadındır.

**Tablo 3. Türkiye'deki Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezası Dağılımı**

Yıllar	Disiplin Cezaları																	Toplam	
	12 AY GOMFA				6 AY GOMFA				6-12 GOMFA				MÇ				YSK		
	SM	SMMM	YMM	Toplam	SM	SMMM	YMM	Stajyer	Toplam	SM	SMMM	YMM	Toplam	SM	SMMM	YMM	Toplam		YMM
2008	17	11	0	28	32	6	2	0	40	2	1	0	3	21	4	0	25	0	96
2009	17	2	1	20	15	5	0	0	20	1	0	0	1	16	8	0	24	0	65
2010	27	9	0	36	21	21	0	1	43	2	1	0	3	33	8	0	41	0	123
2011	19	6	0	25	21	18	1	0	40	1	0	0	1	19	7	0	26	0	92
2012	12	14	0	26	13	16	2	0	31	1	2	0	3	8	7	0	15	0	75
2013	16	11	3	30	15	13	2	0	30	0	0	0	0	14	5	0	19	1	80
2014	16	16	3	35	11	16	1	0	28	1	0	0	1	11	20	0	31	3	98
2015	28	16	2	46	20	17	2	0	39	1	0	0	1	15	5	0	20	3	109
<b>Toplam</b>	<b>152</b>	<b>85</b>	<b>9</b>	<b>249</b>	<b>148</b>	<b>112</b>	<b>10</b>	<b>1</b>	<b>271</b>	<b>9</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>13</b>	<b>137</b>	<b>64</b>	<b>0</b>	<b>201</b>	<b>7</b>	<b>738</b>

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKurulKararlari.aspx> (12.10.2016)

İstanbul'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının Resmi Gazetede yayımlanan disiplin cezaları 2008-2015 döneminde 223'tür. İstanbul'daki meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları Tablo 4'te incelendiğinde; %71,7'sinin 'geçici olarak mesleki faaliyetlerden alıkoyma' ve %25,1'inin 'meslekten çıkarma' cezasına ilişkin olduğu tespit edilmektedir. Bu cezalar; 2008-2015 döneminde 110'u (%54,5) SM, 87'si (%43,0) SMMM ve 5'i (%2,5) YMM olmak üzere 202 meslek mensubu tarafından gerçekleştirilmiştir. Ceza verilen meslek mensuplarının 177'si (%87,6) erkek iken, 25'i (%12,4) kadındır.

**Tablo 4. İstanbul'daki Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezası Dağılımı**

Yıllar	Disiplin Cezaları																	Toplam	
	12 AY GOMFA				6 AY GOMFA				6-12 GOMFA				MÇ				YSK		
	SM	SMMM	YMM	Toplam	SM	SMMM	YMM	Stajyer	Toplam	SM	SMMM	YMM	Toplam	SM	SMMM	YMM	Toplam		YMM
2008	2	3	0	5	10	2	0	0	12	1	1	0	2	5	3	0	8	0	27
2009	1	1	0	2	5	2	0	0	7	1	0	0	1	8	4	0	12	0	22
2010	7	6	0	13	6	13	0	0	19	0	0	0	0	11	3	0	14	0	46
2011	2	2	0	4	5	6	0	1	12	0	0	0	0	4	3	0	7	0	23
2012	0	2	0	2	5	6	0	1	12	0	0	0	0	1	2	0	3	0	17
2013	4	2	0	6	6	5	0	1	11	0	0	0	0	1	1	0	2	1	21
2014	2	2	3	7	9	9	0	0	18	0	0	0	0	6	2	0	8	3	36
2015	1	0	1	2	12	10	0	2	22	0	0	0	0	2	0	0	2	3	31
<b>Toplam</b>	<b>19</b>	<b>18</b>	<b>4</b>	<b>41</b>	<b>58</b>	<b>53</b>	<b>0</b>	<b>5</b>	<b>116</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>38</b>	<b>18</b>	<b>0</b>	<b>56</b>	<b>7</b>	<b>223</b>

**Kaynak:** <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKurulKararlari.aspx> (12.10.2016)

Meslek örgütlerinin disiplin yönetmeliklerini hazırlama amacı, ceza mahkemesinin amacından oldukça farklıdır. Disiplin yönetmeliğinin temel amacı, meslek mensuplarını suç işlemekten kaçınmaya ikna etmektir. TÜRMOB'un meslek mensuplarının suçtan caydırmaya ve etik davranmaya yönlendirme amacını gerçekleştirip gerçekleştirmediğini ölçebilmesi için, ortaya çıkan disiplin cezalarının analiz edilmesi ve sapmalara yönelik gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Tablo 3 ve 4'e göre; 2008-2015 dönemindeki toplam cezaların %30,2'si ve meslek mensuplarının %34,2'si İstanbul'da faaliyet gösteren meslek mensuplarına aittir. İstanbul meslek mensupları, TÜRMOB'a kayıtlı meslek mensupları içinde önemli bir yere sahiptir. İstanbul meslek mensupları sayısı bakımından örneklem büyüklüğü yeterli olmasına rağmen, örneklem olarak Türkiye'yi temsil edememektedir. Yine de TÜRMOB'un İstanbul'da faaliyet gösteren meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarını önemsemesi, gerekli önlemlere yönelik strateji geliştirmesi ve Türkiye'yi kapsayan bir çalışma yapması gerekmektedir.

## 5. İSTANBUL'DA FAALİYET GÖSTEREN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SUÇ DAĞILIMI

Muhasebe meslek mensuplarının disiplin kuralları, 3568 Sayılı Kanunu ve Disiplin Yönetmeliklerinde düzenlenmiştir. Meslek mensubuna yönelik bir suçlama yapıldığında, ilgili Oda disiplin sürecini işleterek, meslek mensubuna ceza verilmesine yer olmadığına ya da disiplin cezalarından birinin veya birkaçının verilmesi gerektiğine karar verebilmektedir. Oda meslek mensubuna disiplin cezası verilmesine karar vermesi durumunda bu durumu TÜRMOB'un Disiplin Kuruluna raporlamaktadır. Birlik Disiplin Kurulu disiplin cezasına ilişkin nihai kararı vererek, Maliye Bakanlığı aracılığıyla kararı resmileştirmektedir. Tüm bu süreçte, Kanun ve Yönetmelikte belirtilen disiplin cezaları altı başlıkta toplanmış olmasına rağmen her başlığın altında cezayı oluşturan unsurlar bentler halinde belirtilmektedir. Çalışmada muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının hangi suçlar üzerinde yoğunlaştığı araştırılmaktadır. Bu amaçla İstanbul SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının verilerinden yararlanılmaktadır.

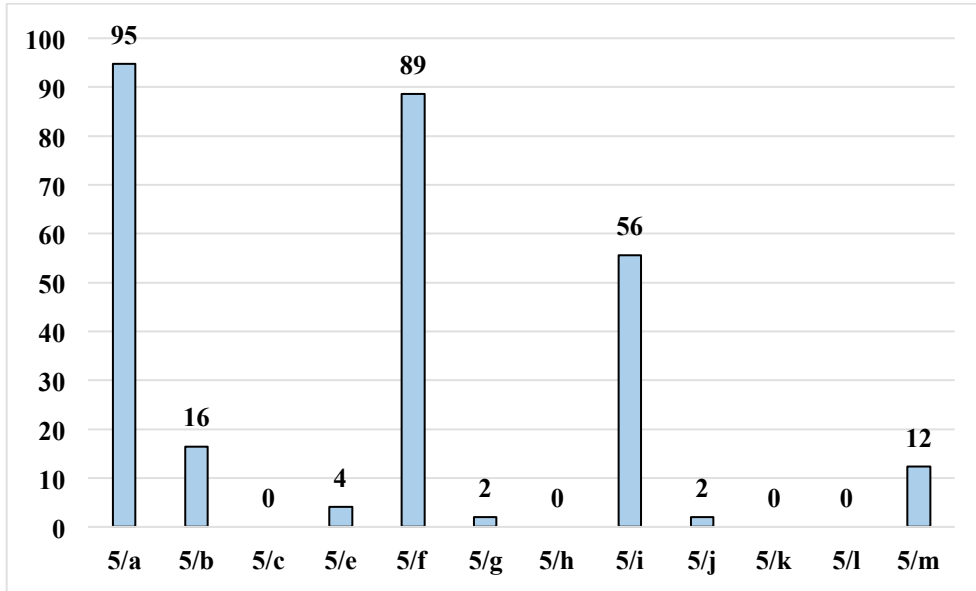
2008-2015 dönemleri arasında İstanbul SMMM Odasında 1016 disiplin dosya için karar verilmiştir. Bu kararların 276'sı (%27,2) uyarma, 483'ü (%47,5) kınama, 190'ı (%18,7) geçici olarak mesleki faaliyetlerden alıkoyma, 62'si (%6,1) meslekten çıkarma ve 5'i (%0,5) tedbiren geçici men olarak gerçekleşmiştir. Bu kararlar, İstanbul SMMM Odasının Faaliyet Raporları içinde Disiplin Kurulu Raporu olarak yayımlanan ve TÜRMOB'a iletilen kararlardır. Disiplin cezaları Birlik Disiplin Kurulunda değerlendirildikten sonra, Birlik tarafından onanan geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırma cezaları Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Disiplin Yönetmeliğinde yer alan 5., 6., 7., ve 9. Maddelerin bentlerinde yer alan suçların yoğunlaştığı durumlar aşağıda açıklanacaktır.

### 5.1. Uyarma Disiplin Cezası

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma cezası uygulanmaktadır.

İstanbul'da faaliyet gösteren meslek mensuplarından 'uyarma' cezası alanların suçlarının dağılımı Şekil 2'de gösterilmektedir.

Şekil 2. Disiplin Cezalarının Suçlara Göre Dağılımı: Uyarma



Kaynak: İstanbul SMMMO Faaliyet Raporu: 2008-2015.

Şekil 2 incelendiğinde, İstanbul'da faaliyet gösteren meslek mensuplarından 'uyarma' cezası alanların 5/a, 5/f ve 5/i bentleri üzerinde yoğunlaştığı ve 5/b ve 5/m bentlerinin de dikkate alınabilir olduğu görülmektedir.

- Yönetmeliğin 5/a bendinde;
  - Müşterilerin işlerine karşı, kayıtsız ve ilgisiz kalınması,

- Müşterilerle mesleki konularda yapılacak sözleşme hükümlerine aykırı davranılması,
  - Sözleşmenin taraflarca feshedilmesi hâlinde, iş sahibinin defter ve belgelerinin otuz gün içinde devir ve teslim tutanağı düzenleyerek teslim edilmemesi.
- Yönetmeliğin 5/f bendinde; müşteri bildirim listelerinin tam ve doğru olarak Odaya süresinde verilmemesi,
- Yönetmeliğin 5/i bendinde; adres değişikliklerinin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak süresinde bildirilmemesi,
- Yönetmeliğin 5/b bendinde; Birlikçe yayımlanan, genelge ve yönerge hükümlerine aykırı olarak, meslek disiplinini bozucu hareketlerde bulunulması,
- Yönetmeliğin 5/m bendinde ise; yukarıda sayılanlar dışında, mesleğin vakar ve onuruna aykırı davranışlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunulması
- hükümleri yer almaktadır. Bu bentlerin genel özellikleri göz önünde bulundurulduğunda meslek mensuplarının müşterileri ile olan ilişkilerindeki sorunlardan kaynaklandığı görülmektedir.

Saxby vd. (2004), muhasebe firmalarında hizmet kalitesi ile müşteri tatmini arasında pozitif-doğrusal bir ilişki söz konusu iken, hizmet kalitesi ile çatışma ve memnuniyetsizlik arasında da negatif ilişkinin olduğu belirtilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının sunduğu hizmetin kalitesini pozitif boşluğa yönlendirerek müşteri memnuniyeti ve sadakatini arttırmak mümkün olacaktır. Banar ve Ekergil (2010) muhasebe firmalarının hizmet kalitesini belirlemeye yönelik yapılan araştırmalarda, hizmet kalitesi ile müşteri memnuniyeti ve sadakati arasındaki ilişkisinin “fiziksel özellikler”, “güvenilirlik” ve “empati” boyutlarında gerçekleştiği sonucuna varmışlardır. Weekes vd. (1996) ise “güven”, “empati” ve “fiziksel özellikler” boyutlarının yaygın olarak müşteri memnuniyetine etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

2008-2015 faaliyet döneminde İstanbul SMMM Odasının ‘uyarma’ disiplin cezasında ilgili bentler incelendiğinde hizmet kalitesinin ‘güvenilirlik’ boyutuyla ilgili olduğu görülmektedir. Berry ve Parasuraman’a (1992) ile Saxby vd. (2004) göre, hizmet kalitesini değerlemede güvenilirlik en önemli boyutu olduğu ifade edilmektedir. Güvenilirlik boyutu; güvenilebilirlik, doğruluk ve zamanlılık bileşenlerini içinde barındırmaktadır. Bu boyutla ‘müşterilerin meslek mensuplarının sundukları muhasebe hizmetlerinin zamanında, hatasız ve sorunlarının kesinlikle çözümlenmesi’ ifade edilmektedir. Güvenilirlik boyutu müşteri memnuniyetini artırdığı gibi, aynı zamanda muhasebe mesleğine olan bakışı da yönlendirmektedir (Banar ve Ekergil, 2010:53). Meslek mensuplarının verdiği sözleri zamanında yerine getirmesi, muhasebe kayıtlarını doğru bir şekilde tutması, hatasız çalışması gibi güvenilirlik bileşenleri “uyarma” disiplin cezası ile doğrudan ilgilidir.

Disiplin yönetmeliğinde “uyarma” cezası 12 bent ile kurgulanmasına rağmen, suçların özellikle 5/a, 5/f ve 5/i bentlerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu durum muhasebe mesleğinde hizmet kalitesinin güvenilirlik boyutundaki eksiklikleri ifade etmektedir. Muhasebe mesleği mensuplarında etik değerlerinin geliştirilebilmesi için meslekte hizmet kalitesinin ölçülmesine yönelik yapılan araştırmaların dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca Disiplin Yönetmeliğinin kurgusunda meslek mensuplarının hizmet



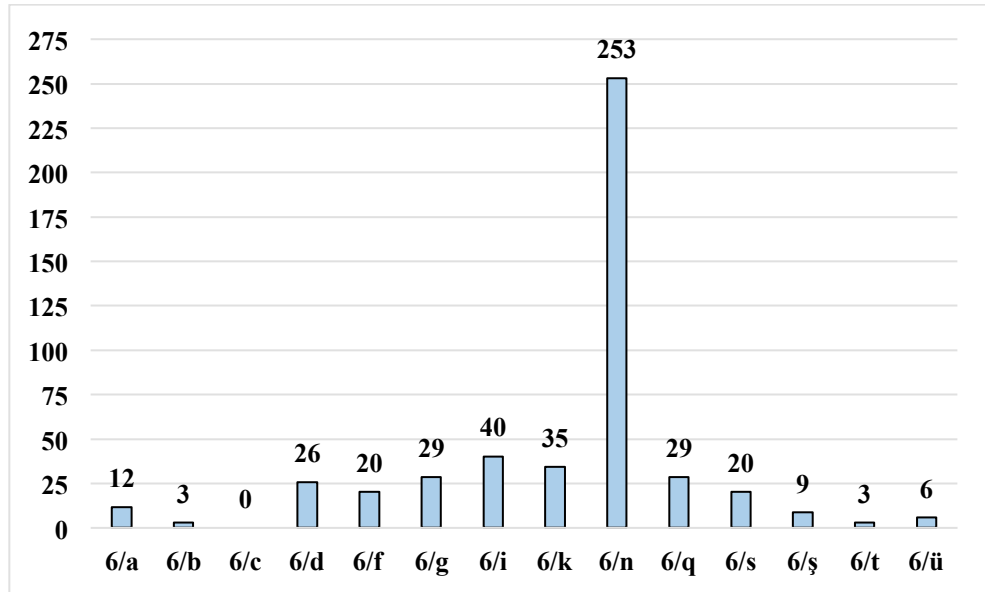
kalitesindeki eksikleri göz önünde bulundurularak düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Meslek mensuplarının en önemli sorunu olarak düşünülebilecek “güvenilirlik” sorunun “uyarma” geçirtilmemesi gerekmektedir.

### Kınama Disiplin Cezası

Uyarma cezasının bir üst cezası kınamadır. Meslek mensubu üç yıllık bir süre içinde uyarma cezasını gerektiren herhangi bir eylemi tekrarlaması durumunda da kınama cezası ile cezalandırılmaktadır (6/a). Şekil 3’te İstanbul SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının 2008-2015 döneminde kınama cezasını almak için yaptıkları suçlar gösterilmektedir. Disiplin Yönetmeliğinde 6. Maddede ‘kınama’ disiplin cezasına ilişkin suçlar bentler halinde sınıflandırılmaktadır. 2008-2015 dönemine ilişkin kınama suçlarının dağılımı verilen Şekil 3’te frekansı en yüksek olan bendin 6/n olduğu tespit edilmiştir.

Yönergenin 6/n bendinde “meslek mensuplarınca, kasıt olmaksızın gerekli özen ve titizlik yeterince gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi” ifade edilmektedir.

Şekil 3. Disiplin Cezalarının Suçlara Göre Dağılımı: Kınama



Kaynak: İstanbul SMMMO Faaliyet Raporu: 2008-2015.

Muhasebe meslek mensupları yasalar ve muhasebe standartları aracılığıyla her zaman kamu yararını gözetmek zorundadır. Bu ise meslek mensubu ile müşteri arasında sürekli çatışmaya neden olabilmektedir. Bu nedenle, hizmet kalitesinin empati boyutu muhasebe meslek mensupları için çok önemlidir. Ağa ve Şafaklı'ya (2007) göre, müşteri memnuniyetini etkileyen tek hizmet kalite boyutu empatidir ve muhasebe meslek mensupları müşterilerinin kalplerini kazanmak istiyorlarsa empati boyutunu sürekli olarak göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Bu durumda muhasebe meslek mensupları için sözlü iletişimin önemi daha da artmaktadır.

Parasuraman vd. (1988) empati boyutuna; iletişim kurma, yeterlilik, müşterileri anlama ve erişim boyutlarını eklemiştir. Empati boyutu, müşteri anlama ve müşteriye gösterilen kişisel özen ve insancılık şeklinde tanımlanabilir. Bu boyut ile ‘meslek mensuplarının müşterisini her konuda ve her zaman dikkate alması’, ‘müşterisi ile kişisel olarak ilgilenmesi’, müşterisinin ihtiyaçlarının neler olduğunu bilmesi ve tahmin etmesi’, ‘müşterisinin menfaatlerini canı gönülden desteklemesi’ni ifade edilmektedir (Banar ve Ekerkil, 2010:41, 46)

Disiplin Yönetmeliğinin ‘kınama’ disiplin cezalarına ilişkin olarak dikkate alınması gereken diğer suçlar ise şöyle sıralanabilir:

- 6/d ‘müşteri ile hizmet sözleşmesi yapmadan iş yapma’,
- 6/f ‘reklam yasağına uyulmaması’,
- 6/g ‘asgari ücret tarifesinin altında, aykırı veya ücretini tahsil etmediği halde iş ilişkisini sürdürme’,
- 6/i ‘çalışanlar listesine kaydolmadan unvan kullanarak mesleki faaliyetini sürdürme’,
- 6/k ‘başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunulması’,
- 6/s ‘Birlik Genel Kurulunca belirtilen büro standartlarına uyulmaması’dır.

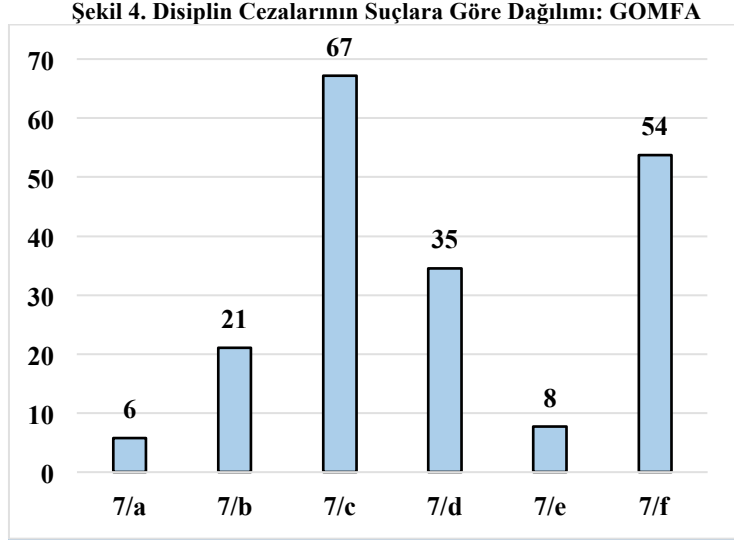
Kınama disiplin cezasında ikincil olarak yoğunlaşan suçlar IESBA Etik Kurallar kitabında detaylı bir şekilde incelenmektedir. IESBA Etik Kuralları kitabında etiğin temel ilkeleri; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gerekli özen, gizlilik ile mesleki davranış olarak sınıflandırmaktadır. Mesleki davranış ilkesi; tüm muhasebe meslek mensuplarının ilgili yasalara ve düzenlemelere uyması, muhasebe meslek mensubunun bildiği ya da bilebileceği mesleği gözden düşürücü herhangi bir hareketten kaçınması konusunda bir yükümlülük getirmektedir. Mesleği şöhretini olumsuz yönde etkileyebilecek tüm eylemlerden kaçınmayı kapsamaktadır. Meslek mensupları kendilerini ve işlerini pazarlarken ve tanıtırken, mesleğin itibarına gölge düşürmekten imtina etmelidir. Bu amaçla sunulmuş hizmetler, elde edilmiş nitelikler veya kazanılmış deneyimler hakkında abartılı iddialarda bulunulmaması ve başka bir meslek mensubunun çalışmalarını kötileyici atıflarda ya da gerçek dışı karşılaştırmaların yapılmaması gerektiği belirtilmektedir (Kısım 150 ve 250). Ayrıca muhasebe meslek mensubu, yeni bir müşteri ilişkisini kabul etmeden önce, bu kabulün temel ilkelerle uyuma yönelik herhangi bir tehdit yaratıp yaratmayacağını belirlemelidir. Muhasebe meslek mensubu, tekrarlanan müşteri sözleşmeleri için kabul kararlarını periyodik olarak gözden geçirilmelidir. (Kısım 210)

Kınama disiplin cezaları, meslek mensuplarının müşterilerine sunduğu hizmet kalitesinin güvenilirlik ve fiziksel özellikler boyutlarında yetersiz olduğunu göstermektedir.

## 5.2. Geçici Olarak Mesleki Faaliyetlerden Alıkoyma Disiplin Cezası

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahutta bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Geçici olarak mesleki faaliyetlerde alıkoyma ve meslekten çıkarma cezaları Resmi Gazetede yayımlanarak ilgililere duyurulan bir disiplin cezasıdır.

İstanbul'da faaliyet gösteren meslek mensuplarının 2008-2015 döneminde geçici mesleki faaliyetlerden alıkoyma disiplin cezasında sırasıyla 7/c, 7/f, 7/d ve 7/b bentlerinde yoğunlaştığı Şekil 4'te görülmektedir.



**Kaynak:** İstanbul SMMMO Faaliyet Raporu: 2008-2015.

GOMFA cezaları arasında en yoğun olarak işlenen suç ise 7/c'dir. Bu bentte; “meslek mensuplarınca; meslek mensubu olmayan veya mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle Kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı olarak işbirliği yapılması” ifade edilmektedir.

13 Haziran 1989 yılında yürürlüğe konulan 3568 Sayılı Kanun ile mesleğe ilişkin tüm organizasyon yapısının ve meslek mensubu olma, sürdürme ve çıkarılma gibi tüm süreçlerin düzenlenmiştir. Türkiye'de muhasebe mesleğinin varlığı çok eski olmasına rağmen, 1989 yılına kadar yasaya ve devlet tarafından kabul edilen bir örgüt yapısına sahip değildir. Yasa yürürlüğe girdiğinde; muhasebe mesleği; Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ve kanunları uyarınca vergi incelemesi yetkisine sahip olanlar, bilim alanına bakılmaksızın öğretim üyesi veya görevlileri, ticaret meslek lisesi veya maliye meslek lisesi mezunları muhasebe mesleğini icra etmekteydi. Kanun koyucular meslek mensuplarının niteliklerini belirlerken yumuşak bir geçiş yapmayı uygun bulmuşlardır. Örneğin ticaret meslek lisesinden mezun olan bir kişi 6 yıl staj yaptıktan sonra ‘serbest muhasebecilik’ unvanı alma hak kazanmaktaydı.

1990-1991 döneminde 25.226 meslek mensubunun 16.466'sı SM iken, 8.760'ı SMMM idi. 2002 yılında SM (28.794) ve SMMM (28.216) sayıları neredeyse eşitlenmişti. 5786 Sayılı Kanun öncesinde 2007 yılı sonu itibarıyla 71.679 meslek mensubunun 28.993'ü SM ve 42.686'sı SMMM olmuştu. 2008 yılında 5786 Sayılı Kanun ile “Serbest muhasebeci” unvanı kaldırılması ve Kanununun 20. Maddesi ile eklenen Geçici 11. Madde hükümleri uyarınca, Serbest Muhasebeci unvanına sahip meslek mensupları ‘mesleki uyum eğitimi’ olarak ‘özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı’nda başarılı olarak ‘serbest muhasebeci mali müşavir’ unvanı alma olanağı yaratılması Serbest Muhasebeci unvanının hızla azalmasına neden olmuştur.

TÜRMOB, arzuladığı Mali Müşavir niteliklerine sahip meslek mensubuna geçişi 27 yıllık bir süre içinde olabildiğince yumuşak bir geçiş süreciyle aşmaya çalışmaktadır. Ancak tüm bu çabalara rağmen, TÜRMOB internet sayfası istatistiklerinde Kasım 2016 itibariyle toplam meslek mensuplarının %9'u Serbest Muhasebeci olarak görülmektedir. Kanunen unvanı alınmış, yetkileri alınmış ve meslek hayatı bitirilmiş olan bir kesim bulunmaktadır. Bu durum Şekil 4'te de görüldüğü gibi Disiplin Yönetmeliğinin 7/c bendine yönelik suçların yoğunlaşmasına neden olmaktadır. 3568 Sayılı Kanununun 3. maddesini 'meslek unvanlarının haksız kullanılması'na ilişkindir. "Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır." Buna göre 7/c bendine ilişkin suç işleyenler Kanuna aykırı davranmış olmaktadır.

6/n bendinde kasıtlı olarak yapılmayan suçun kasıtlı olarak yapılması durumu 7/f bendi ifade edilmektedir. 2008-2015 döneminde İstanbul'daki meslek mensuplarından GOMFA cezası alanlardan %35'i 7/c suçunu işlemiş iken, %28'i 7/f suçuna aittir.

Meslek mensuplarının müşterilerden aldıkları para veya para hükmündeki değerleri kendisine veya bir başkasına mal etmesi veya emaneti inkâr etmesi 7/d suçunu ifade etmektedir. Bu suç toplam GOMFA cezasının %18'ini oluşturmaktadır.

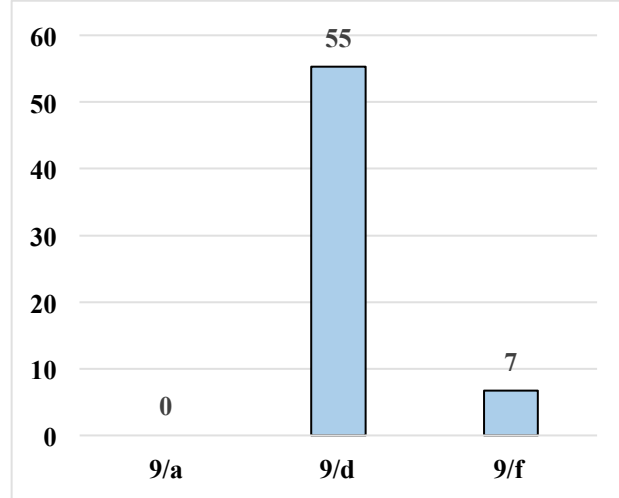
7/b bendinde ise bağımlı meslek mensuplarının işverenleri ile açık veya gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılmasını ifade edilmektedir.

### 5.3. Meslekten Çıkarma Disiplin Cezası

Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir. Mükellefle birlikte kasten vergi zıyanına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

İstanbul'da faaliyet gösteren meslek mensuplarının 2008-2015 döneminde meslekten çıkarma disiplin cezasında 9/d bendinin yoğunlaştığı Şekil 5'te görülmektedir.

Şekil 5. Disiplin Cezalarının Suçlara Göre Dağılımı: Meslekten Çıkarma



Kaynak: İstanbul SMMM Faaliyet Raporu: 2008-2015.

Muhasebe meslek mensuplarının meslek hayatını sonlandıran ‘meslekten çıkarma’ cezası genellikle 9/d suçuyla gerçekleştiği Şekil 5’te görülmektedir. Bu bentte; “meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi, herhangi bir şekilde bir başkasına kullanılması veya meslek mensubunun mesleki konulardaki yetkilerini genel vekâletname ve/veya düzenleme şeklinde vekâletname ile veya muvazaa yoluyla yahut da başka kanunlardaki düzenlemeleri kötüye kullanarak, mesleğini bizzat yapmayıp, yetkilerini devamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması, kendi adına müşteri kabul etmesine, resmî belgelerde mühür ya da kaşesinin kullanılmasına izin verilmesi” ifade edilmektedir.

Şekil 5’te görülen 9/f bendi 2015 yılındaki disiplin yönetmeliğindeki değişiklikle kaldırılmıştır.

#### **5.4. Staj İptali**

Disiplin Yönetmeliği’nin 10. maddesinde ve Staj Yönetmeliği’nin 21. maddesinde Kanunun ve Yönetmeliğin meslek mensupları hakkında düzenlemiş olduğu disiplin esaslarının aday meslek mensuplarına da uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Disiplin hukuku açısından yaşanan en önemli sorunlardan birisi Oda Disiplin Kurulları tarafından aday meslek mensuplarına ‘staj iptali’ kararı vermeleridir. Öncelikle Disiplin Yönetmeliğinde staj iptali, bir disiplin cezası olarak nitelendirmemektedir. Ayrıca staj iptali kararını verme yetkisi de Oda Yönetim Kurulu’na aittir.

Disiplin Yönetmeliğinin ceza hükümleri incelendiğinde, aday meslek mensuplarına Disiplin Yönetmeliğinin 5. ve 6. maddelerinin bazı bentleri uyarınca uyarma ya da kınama cezası verilebileceği, ancak Yönetmeliğin 7., 8. ve 9. maddelerinin aday meslek mensuplarına uygulanmasının mümkün olmadığı görülmektedir. Disiplin Yönetmeliğinin 5/b, g, i, j, k ve m bentlerinden uyarma cezası alabilmesi mümkün görünmektedir. Kınama disiplin cezasının ise 6/a ve 6/v bentlerine dayalı olarak verilebilmektedir. (Odalar Arası Uygulama Birlikteliği, 2011:67) Ancak 2008-2015 döneminde Türkiye’de verilen disiplin cezaları incelendiğinde (Tablo 3) stajyerlere sadece 2010 yılında 6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetlerden Alıkoyma cezası verildiği tespit edilmektedir.

## **6. SONUÇ**

Türkiye’de muhasebe mesleğinde yaşanan kurumsallaşma mücadelesi 1989 yılında meslek yasasının yürürlüğe konulmasıyla başlamıştır. Muhasebe mesleği işletme-tedarikçi-müşteri-devlet arasındaki çıkar çatışmalarını toplumun çıkarlarını gözeterek yönetmeye çalışan ekonomik bir birimdir. Muhasebe mesleği kurumsallaşma çalışmaları boyunca iki temel sorunu çözümlenmeye çalışmıştır. Bunlardan ilki Meslek Yasasının yürürlüğe konulduğu tarihte faaliyet gösteren meslek mensuplarının niteliğidir. İkincisi ise meslek itibarının işletme, devlet ve toplum tarafından kabullenilmesidir.

Meslek yasası yürürlüğe girdiğinde 25226 meslek mensubunun %65’i Serbest Muhasebeci unvanına sahipti. Meslek mensupları herhangi bir ölçü-değerlendirmeye tabi tutulmadan ve niteliklerinde herhangi bir standartlaştırma talebi olmadan bir unvana sahip olmuşlardı. Kanun yürürlüğe girdiğinde mevcut meslek mensuplarına yeniden unvan vermeye yönelik bir faaliyet gerçekleştirilmemiştir. 2008

yılında yürürlüğe konulan 5786 Sayılı Kanun ile Birlik “Serbest Muhasebecilik” unvanını kaldırmıştır. Bu yasa ile aynı zamanda Serbest Muhasebecilerin kademeli bir şekilde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olma olanağı da tanınmıştır.

Muhasebe mesleği; doktor, akademisyen, milletvekili gibi bir toplumun çıkarlarını ön planda tutan meslekler arasında yer almasına rağmen, toplumun mesleğe verdiği değer istenilen noktada hiçbir zaman olamamıştır. Devlet, muhasebe mesleğini işletmelerden vergi tahsil edilmesinde bir araç olarak görmüş ve muhasebecileri devletin memurları olarak tanzim etmeye çalışmıştır. İşletmeler ise muhasebe mesleğinin işletmedeki fonksiyonunu tam olarak anlayamadıkları için, mesleği devlet ile oluşabilecek çatışmadan kurtarıcı olarak değerlendirmişlerdir. Bu nedenle meslek mensuplarının işletmelerden talep etmeleri gereken ‘asgari ücret tarifesi’ne bile uymakta zorluklarla karşılaşmaktadır.

Türkiye’de 2008-2015 döneminde Maliye Bakanlığı tarafından onaylanarak Resmi Gazetede yayımlanan disiplin cezası sayısı 738’dir ve bu cezalar 591 meslek mensubu tarafından gerçekleştirilmiştir. İstanbul’da faaliyet gösteren meslek mensuplarından disiplin cezası alan 202 meslek mensubunun disiplin cezası sayısı 223’tür. Bu durumda disiplin cezası bakımından İstanbul Türkiye’nin ortalama üçte birini temsil etmektedir. Resmi Gazetede yayımlanmayan ‘uyarma’ ve ‘kınama’ disiplin cezaları dikkate alındığında Oda Disiplin Kurullarından Birlik Disiplin Kurulu’na gönderilen 2.304 disiplin dosyasının 1.016’sı İstanbul SMMM Odasına aittir. Disiplin cezaları bakımından toplam içinde önemli bir yere sahip olan İstanbul’un detaylı bir şekilde araştırması ve bir model oluşturularak cezalara yönelik tedbirlerin alınması gerekmektedir.

İstanbul’da faaliyet gösteren meslek mensuplarından disiplin cezası alanların suçları Disiplin Yönetmeliğinin 5., 6., 7. ve 9. maddelerin bentlerindeki dağılımdan çıkarılabilmektedir. Bu amaçla 2008-2015 döneminde disiplin cezalarına ilişkin suçların dağılımı tespit edilmiştir.

Uyarma disiplin cezası alanların, meslek mensubu ile müşteri arasındaki hizmet kalitesine bağlı suçlardan kaynaklandığı görülmektedir. Müşterinin işlerine kayıtsızlık, ilgisizlik, sözleşme hükümlerine aykırı davranma, müşteri bildirim listesini tam ve doğru olarak Odaya süresinde vermeme gibi suçların yoğunlukta olduğu belirlenmiştir. Meslek mensupları hizmet kalitesinin ‘güvenilirlik’ ve ‘empati’ boyunlarına yönelik sorunlar yaşadığı tespit edilmiştir.

Kınama disiplin cezası alanların büyük bir çoğunluğunun, müşterileri adına düzenleyecekleri beyanname ve bildirimlerde gerekli özen, titizlik ve hassasiyeti göstermediklerin kaynaklandığı görülmektedir. Bu suçun içeriğine göre, meslek mensupları müşterileri ile yeterince iletişim kurmakta, onları anlama ve erişim gibi unsurlarda sorunlar yaşamaktadır. Benzer şekilde eğer meslek mensubu bu suçu kasıtlı olarak gerçekleştirirse, bu durumda geçici olarak meslek faaliyetlerden alıkoyma cezası almaktadır. Bu suç, 7. Maddenin ikinci yoğunluklu suç durumundadır. Bu durumda meslek mensuplarının hizmet kalitesiyle ilgili ‘güvenilirlik’ ve ‘empati’ boyutları ile ciddi sorunlarının olduğu ve suçların bu noktalardaki eksikliklerden doğduğu görülmektedir.

Serbest Muhasebecilik unvanının kademeli olarak ortadan kaldırılma çabası, bu unvanla çalışmak durumunda kalan meslek mensuplarının disiplin suçu işlemesine neden olmaktadır. ‘Mesleği

yapmaları yasaklanmış kişilerle işbirliği yapma’, ‘meslek ruhsatnamesini bir başkasına kiralama’, mesleğini bizzat yapmayıp, yetkilerini devamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırma’ gibi GOMFA ve meslekten çıkarma disiplin cezalarına ilişkin maddeleri oluşturmaktadır. Bu suçların önlenmesi için söz konusu sorunun temelinde çözüm üretilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak 1989 yılında 25.226 olan meslek mensubunun 2015 yılı sonunda 100.500’e ulaşmasına rağmen, disiplin cezaları aynı şekilde bir artış göstermemiştir. Kanun, yönetmelik, etik kurallara, eğitimler, mesleğe nitelikli mensupların dahil edilmesi gibi unsurlar disiplin suçlarının işlenmesine ilişkin önlemlerdir. Ancak disiplin suçların TÜRMOB düzeyinde tespit edilerek, bölgesel farklılıklarda göz önünde bulundurularak detaylı analizlerin yapılması bir gerekliliktir.

### KAYNAKÇA

- Aga, Mehmet ve Şafaklı, Okan Veli (January 2007). “An Empirical Investigation of Service Quality and Customer Satisfaction in Professional Accounting Firms: Evidence from North Cyprus”, *Problems and Perspectives in Management*, 5:3, (84-138).
- Banar, Kerim ve Ekerğil, Vedat (2010). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi ve Eskişehir Uygulaması”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10:1, (39-60).
- Bédard, Jean (2001), “The Disciplinary Process of the Accounting Profession: Protecting The Public or the Profession? The Québec Experience”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 20, (399-437).
- Berry, Leonard L. ve Parasuraman, A. (1992). “Prescriptions for a Service Quality Revolution in America”, *Organizational Dynamics*, 20:4, (5-15).
- Ekerğil, Vedat; Çavuş, Gülşen; Kodalak, Erkan (2016). “Türkiye’de TÜRMOB ile Birleşik Krallık ACCA’da Muhasebe Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci ve İki Birlik Arasındaki Disiplin Sürecinin Karşılaştırılması”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8:3, (107-137). DOI: 10.20491/isarder.2016.192.
- İslamoğlu A. H. (2009). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamalı*. İstanbul: Beta Yayıncılık. ISBN: 9786053779919.
- Parasuraman, A.; Zeithalm, Valarie A. ve Berry, Leonard L. (1988). “SERVQUAL: A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality”, *Journal of Retailing*, 64:1, (12-40).
- Saxby, Carl L.; Ehlen, Craig R., ve Koski, Timothy R., (2004). “Service Quality In Accounting Firms: The Relationship Of Service Quality To Client Satisfaction And Firm/Client Conflict”, *Journal of Business & Economics Research*, 2:11, (75-85).
- Weekes, David J.; Scott, Mark E. ve Tidwell, Paula M. (1996). “Measuring Quality and Client Satisfaction in Professional Business Services”, *Journal of Professional Services Marketing*, 14:2, (25-37).
- TÜRMOB (27 Eylül 2011), *Odalar Arası Uygulama Birlikteliği: Haksız Rekabet İşlemleri ve Disiplin İşlemleri* Ankara: TÜRMOB Yayınları: 422.

- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13 Haziran 1989 tarihli 20194 Sayılı Resmi Gazete
- 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 Sayılı Resmi Gazete.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği: 31 Ekim 2000 tarih ve 24216 Sayılı Resmi Gazete.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik: 27 Eylül 2007 tarihli 26656 Sayılı Resmi Gazete.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik: 04 Ağustos 2015 tarih ve 29435 Sayılı Resmi Gazete.
- E-Kitap 81, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/Faaliyet\\_Raporu\\_2013\\_2016/5\\_Oda\\_Faaliyetleri/0005\\_uye\\_ve\\_stajler\\_bilgileri.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/Faaliyet_Raporu_2013_2016/5_Oda_Faaliyetleri/0005_uye_ve_stajler_bilgileri.pdf) (08.09.2016).
- E-Kitap 81, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/Faaliyet\\_Raporu\\_2013\\_2016/6\\_Kurul\\_Raporlari/003\\_disiplin\\_kurulu.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/Faaliyet_Raporu_2013_2016/6_Kurul_Raporlari/003_disiplin_kurulu.pdf) (08.09.2016).
- E-Kitap 80, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2015/6\\_oda\\_faaliyetleri/005\\_uye\\_ve\\_stajyer\\_bilgileri.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2015/6_oda_faaliyetleri/005_uye_ve_stajyer_bilgileri.pdf) (08.09.2016).
- E-Kitap 80, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2015/7\\_kurul\\_raporlari/0disiplin\\_kurulu.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2015/7_kurul_raporlari/0disiplin_kurulu.pdf) (08.09.2016).
- E-Kitap 75, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2014/6\\_oda\\_faaliyetleri/8\\_uye\\_ve\\_stajyer\\_bilgileri.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2014/6_oda_faaliyetleri/8_uye_ve_stajyer_bilgileri.pdf) (08.09.2016).
- E-Kitap 75, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2014/7\\_kurul\\_raporlari/0C4%B1/1\\_disiplin\\_kurulu\\_raporu.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2014/7_kurul_raporlari/0C4%B1/1_disiplin_kurulu_raporu.pdf) (08.09.2016).
- E-Kitap 72, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2013/6\\_oda\\_faaliyetleri/004\\_%C3%BCye\\_stajyer.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2013/6_oda_faaliyetleri/004_%C3%BCye_stajyer.pdf) (08.09.2016).
- E-Kitap 72, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2013/7\\_kurul\\_raporlari/001\\_disiplin\\_kurulu.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/FaaliyetRaporu2013/7_kurul_raporlari/001_disiplin_kurulu.pdf) (08.09.2016).
- E-Kitap 69, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/faaliyetraporu2012/6%20oda%20faaliyetleri/5%20%C3%BCye-stajyer.pdf> (08.09.2016).
- E-Kitap 69, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/faaliyetraporu2012/7%20kurul%20raporlari/1%20disiplin.pdf> (08.09.2016).
- E-Kitap 61, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/FaaliyetRaporu2011/6\\_3%20%C3%BCye%20ve%20stajyer.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/FaaliyetRaporu2011/6_3%20%C3%BCye%20ve%20stajyer.pdf) (08.09.2016).
- E-Kitap 61, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/FaaliyetRaporu2011/7\\_1%20disiplin.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/FaaliyetRaporu2011/7_1%20disiplin.pdf) (08.09.2016).



E-Kitap 55, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/2010/6\\_4%20uye%20ve%20stajyer.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/2010/6_4%20uye%20ve%20stajyer.pdf)  
(08.09.2016).

E-Kitap 55, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/2010/7\\_1%20disiplin%20kurulu.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/2010/7_1%20disiplin%20kurulu.pdf)  
(08.09.2016).

E-Kitap 51, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/GenelKurulKitaplari/2009/11%20odafaaliyetleri/3%20uye-stajyer.pdf> (08.09.2016).

E-Kitap 51, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/GenelKurulKitaplari/2009/12%20kurullar/1%20disiplin.pdf> (08.09.2016).

E-Kitap 43, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/GenelKurulKitaplari/2008/odafaaliyetleri.pdf>,  
(08.09.2016).

E-Kitap 43, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/GenelKurulKitaplari/2008/kurulraporlari.pdf>  
(08.09.2016).

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx> (12.10.2016).

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/Raporlar/Faaliyet.aspx> (01.09.2016).

<http://www.turmob.org.tr/MBS/Default.aspx> (07.09.2016).