

Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Cinsiyet ve Mesleki Unvan Açısından Analizi: 2008 – 2017 Dönemi

Günay Deniz DURSUN¹

Makale Gönderim Tarihi: 10.12.2018

Makale Kabul Tarihi: 29.03.2019

ÖZ

Resmi Gazete’de yayınlanan, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının cinsiyet ve mesleki unvan açısından bir farklılık olup olmadığının tespiti bu araştırmanın amacıdır. Meslek mensuplarının mükellefleri ile ilişkileri, işletme ile ilgili sahip oldukları bilgiler, elde ettikleri belge ve kayıtların niteliği onları işletme ile ilgili taraflar açısından önemli kılmaktadır. Bu nedenle, meslekten çıkarmaya kadar giden disiplin cezalarının trendinin analizi, cinsiyet ve mesleki unvan açısından bir farklılık olup olmadığının tespiti muhasebe ve denetim alanı için önem taşımaktadır. Çalışmanın verileri, Resmi Gazete ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Disiplin Kararlarından elde edilerek incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Meslek Mensubu, Meslek Etiği, Disiplin Cezaları

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M49

Analysis of Disciplinary Penalties from The Gender Position of Accounting Professional Members: 2008-2017 Period

ABSTRACT

The purpose of this research is to determine whether disciplinary penalties imposed by accounting professionals are a difference in gender

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, gunaydenizdursun@aydin.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1079-2879, Tel: 05452179898

and professional title published in the official gazette. The relations of professional members with their taxpayers, the information they have about the business, the documents and records they have obtained make them important to the business related parties. For this reason, analysis of the trend of disciplinary punishments ranging from dismissal to dismissal is important for accounting and auditing, determining whether there is a difference in gender and professional title. The data of the study were obtained from the disciplinary decisions of the Union of Chambers of Certified Public Accountants and Certified Public Accountants of Turkey.

Keywords: Accounting Profession Member, Professional Ethics, Disciplinary Penalties

Jel Classification: M40, M41, M49

Therefore, it is important for the accounting and auditing area to determine whether there is a difference in terms of gender and professional title. Data of the study, the Official Gazette and Turkey Certified Public Accountant and Certified Public Accountants were obtained from the Union of Chambers of Disciplinary Decisions were examined.

1. Giriş

Bir işletmenin mali nitelikteki işlemlerinin toplanması, verilerin bilgiye dönüştürülmesi ve bilgi kullanıcılarına raporlanması muhasebe meslek mensuplarının temel görevidir. Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişiminin 1981 yılında çıkarılan Sermaye Piyasası Kanunu ile başladığı kabul edilmekte olup, 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal dayanağına sahip olmuştur.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 2A maddesi Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir mesleğini, 2B maddesi ile Yeminli Mali Müşavir mesleğini tanıtmaktadır. Aynı kanunun 4.maddesi muhasebe meslek mensubu olabilmenin genel şartlarını, 5. Maddesi mali müşavir olabilmenin özel şartlarını ve 9.maddesi ise yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartlarını sıralamaktadır. Kanun kapsamında meslek mensubu olabilmenin genel şartlarında, *“kasten işlenen suçlar nedeni ile bir yıl ve üstü hapis cezası almamış olmak, (anayasal, dolandırıcılık, devlet sırları, ihaleye fesat karıştırma, rüşvet gibi) ceza veya disiplin soruşturması sonucu memuriyetten*

çıkarılmamış olmak, meslek şeref, haysiyetine uymayan durumları bulunmamak" ifadeleri yer almaktadır. Bu durum mesleğin yasal çerçevesini ortaya koymakla beraber, muhasebe meslek mensuplarının mevzuata ve etik kurallara uygun davranmaları gerektiğini de göstermektedir.

Muhasebe meslek mensubu olarak görev yapan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında oluşturulan "Disiplin Yönetmeliği"ne tabidirler. Meslek mensupları, mesleki faaliyetlerini yürütürken ilgili yönetmelik gereği; uyarı, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma cezalarını bütün meslek mensuplarının bağlı olduğu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Disiplin kurulu kararı ile almaktadırlar. TÜRMOB disiplin kurulu kararları, genel kurul onayından sonra muhasebe meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya bildirilmektedir. Disiplin cezalarından; geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma cezaları Resmi Gazete'de yayınlanarak bütün ilgililere duyurulmaktadır.

Söz konusu duyuruların gerekçelerinden biri, muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereğidir. Söz konusu kavram, işletmelerin mali nitelikteki işlemlerinde belli kişi ve grupların değil toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerektiğini (Sevilengül, 2009, s.17) böylece muhasebe bilgi sisteminden elde edilen veriler ile karar verecek olan bilgi kullanıcılarının doğru karar vermeleri sağlanmış olacaktır. Meslek mensuplarının görevlerini yerine getirirken yasal olmayan, etik olmayan, mevzuata aykırı davranışlarda bulunması, muhasebe sisteminde üretilen bilginin doğruluğunu riske atabilecek olduğundan meslek mensuplarının disiplin suçlarından aldıkları cezalar, tüm toplumla paylaşılmaktadır.

2. Mesleki Etik

İnsanlık tarihi boyunca, insan davranışının iyi ve kötü sınıflandırılması felsefenin alanı olmakla birlikte, vicdani bir tutum olarak etik kavramı bu alanda açıklanmaktadır. Bireyin, kendisine ve vicdanına karşı görevlerinin bir parçası olarak kabul edilen etik kurallar aynı zamanda, bireyin yaşadığı topluma karşı da sorumluluğunu ifade etmektedir. Bu nedenle bazı düşünürler, diğer insanlara karşı bireyin sorumluluğunu da etiğin içerisinde ele almaktadır. Ancak özünde etiğin, kişinin vicdani ve bilinci ile ilgili olduğunu savunmakta, bu nedenle de yaptırımının vicdani ölçüler içinde kaldığını belirtmektedirler (Vural ve Coşkun, 2011, s.68).

Etik kavramı Yunancadaki "ethos" sözcüğüne köken olarak dayanmaktadır. Yunancada "ethos kelimesinin iki ayrı kullanımı bulunmaktadır. Bunlardan ilki "alışkanlık, töre görenek" anlamlarını taşıırken, davranışlarını kabul gören töreye uygun olarak eğitim yoluyla düzenlemeye alışmış bireyin, toplumda genel kabul görmüş "ahlak yasası" normlarını izlediği sürece etiğe göre davrandığını ifade etmektedir. Sözcüğün bir diğer kullanımında ise "eylemde bulunan ve davranan kişi, aktarılan eylem kurallarını ve değer ölçülerini sorgulamadan uygulamayı; aksine kavrayarak ve üzerine düşünerek talep edilen iyiyi gerçekleştirmek için onları alışkanlığa dönüştüren kişi" olarak ifade edilmektedir. Bu ikinci kullanıma göre etik kavramı "karakter" kavramı ile ilişkilendirilmekte ve "erdemli olmanın temel tavrı" olarak açıklanmaktadır (Uzun, 2009, s.19).

Etik, bireyin davranışlarına esas olan ahlak ilkelerinin bütünü olarak da tanımlanmaktadır. Bu açıdan etik, bireylere işlerin nasıl yapılması gerektiğini ifade etmede yol gösteren, yardımcı olan değerler, ilkeler ve standartlar olarak ortaya konmaktadır. Etik, aynı zamanda felsefe temelli bir süreçtir ve bu süreç, kişinin karar alırken ve kararları uygularken, belirli ilkelere ve standartlara bağlı kalmasını da beraberinde gerektirmektedir (Aktaş, 2014, s.23).

Bu tanımdan yola çıkarak etik ve ahlak kavramlarının farklılığını ifade etmek gereklidir. Ahlak, bireylerin diğer bireyler ile veya bireylerin devletle olan ilişkilerinde, karşılıklı olarak yapılması istenen davranış tarzları ve toplumsal düzeni sağlayan kural ve normlar olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlamadan yola çıkarak ahlak kavramının, bütün toplumu ilgilendiren yönü ortaya konmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004, s.440). Etik ise tarih boyunca ahlaki açıdan insanların davranış ve eylemlerinin doğru olup olmadığı ile ilgilenen bir disiplindir. İnsan davranış ve eylemlerinde ahlak ve etik arasında çok yakın ve sıkı bir ilişki olduğu kabul edilmektedir. Etik, kişinin davranışları sonucu toplumdan beklenen saygı ve güvenilirlik gibi niteliklerinin kabul görmesini sağlamaktadır. Bir insanın veya toplumun davranış ve eylemlerinin sonucunun diğerleri üzerinde fayda veya zarar oluşturması durumunda ortada "etik" bir durumun varlığından söz edilebilmektedir (Aktaş, 2014, s.24).

Etik kavramı, çeşitli meslek dallarında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü (TDK) olarak tanımlanmaktadır. Meslek ise kişinin kimliğinin en önemli kaynağı olarak kabul edilmekte ve onun toplum tarafından saygı görmesine, diğerleri ile ilişki kurması-

na, toplumda bir yer edinmesine ve kendisinin işe yaradığı duygusunu yaşamasına olanak veren bir etkinlik alanıdır. Meslek seçimi bu açıdan bireyin tercih ettiği, meslekler arasından birini ayırması ve bu alanda olmak için çaba göstermesidir, insan mesleğini seçmekle yaşam tarzı konusunda da seçim yapmış olmaktadır. Çünkü meslek, bireyin kimlerle etkileşimde bulunacağını, ne giyip ne giymeyeceğini, sosyal hayatını şekillendirmektedir (Akın ve Onat, 2015, s.298).

Mesleki etik ise mesleki davranışla ilgili neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğu olarak ifade edilmektedir (Kutlu, 2008, s.147). Bu tanım, mesleki etik kavramının iş hayatında davranışları yönlendiren bir bütün olarak ele alınmasına neden olmaktadır.

Tıp, hukuk, eğitim, spor, bilişim, işletme gibi farklı bilim dallarında her meslek için geliştirilmiş etik ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler, aynı zamanda ilgili meslek alanındaki davranış biçimlerini de şekillendirmektedir.

Mesleki etik, muhasebe biliminde bütün bilgi kullanıcılarının doğru karar vermeleri açısından son derece önem taşımaktadır. Muhasebenin kurucusu olarak kabul edilen Luca Pacioli'den günümüze kadar muhasebe etiği ve disiplin kararlarına yönelik birçok çalışma gerçekleştirilmiştir. Söz konusu çalışmalarda, muhasebe meslek mensuplarının, işletmelerin finansal yapılarının etik beklentileri olduğu ifade edilmektedir (Ekerşil, 2016, s.366). İşletmeler için bu derece önemli olan meslek mensuplarının yasal olmayan ve etik olmayan davranışları ile ilgili olarak karşı karşıya kalacakları disiplin soruşturmaları yasal mevzuatla da düzenlenmiştir.

1989 yılında kabul edilen 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu dayanak oluşturularak hazırlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 2000 yılında muhasebe meslek mensupları ve aday meslek mensuplarının disiplin kovuşturma, ceza ve itirazlara ilişkin usul ve esasları belirleme amacı ile yayınlanmıştır.

Disiplin yönetmeliği 14. Maddede; "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 amacı ile durumun

niteliğine ve ağırlık derecesine göre kanunda yazılı disiplin cezaları uygulanır” şeklinde yer alan hüküm gereği disiplin soruşturması başlatılır.

Disiplin soruşturması, mesleki örgütlenmede Şekil 1’de gösterildiği gibi yürütülür. Disiplin yönetmeliği kapsamında, muhasebe meslek mensupları ile ilgili olarak disiplin sürecinde ilk inceleme yetkisi bütün meslek mensuplarının üye olduğu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu ilgili ihbar ve/veya şikayet hakkında kovuşturmayı gerekli görür ise bu durumda ilgili soruşturma dosyası disiplin kuruluna sevk edilir. Disiplin kurulu gerekli görülmesi halinde muhasebe meslek mensubunun savunmasını da alarak dosyayı sonuçlandırır. Disiplin kurulunun kararlarına itiraz Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Disiplin Kurulu’na yapılmakta ve Birlik Disiplin Kurulu itirazları dosya üzerinden incelemektedir. Birlik Disiplin Kurulu kararı bozarak ilgili oda disiplin kuruluna dosyayı tekrar gönderebilir ya da kararı onaylayabilir. Birlik Disiplin Kurulu kararları kesin olmakla birlikte, itirazların reddine ilişkin kararlar Maliye Bakanlığı tarafından verilmektedir.



Şekil 1: Disiplin Soruşturma Süreci

Söz konusu yönetmelik kapsamında meslek mensupları ve aday meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

- *Uyarma: Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.*
- *Kınama: Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.*
- *Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma: Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.*
- *Yeminli sıfatını kaldırma: Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.*
- *Meslekten çıkarma: Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.*

Yukarıda sınıflandırılan beş disiplin cezasından, Resmi Gazete'de yayınlanan ve araştırmanın konusunu oluşturan geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma cezalarının hangi durumlarda uygulanacağı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği 7., 8. Ve 9. Maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre;

Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası, her bir eylem için 6 aydan az, 1 yıldan çok olmamak üzere şu durumlarda uygulanmaktadır:

- *Üç yıllık bir dönem içinde kınama cezası gerektiren herhangi bir hâl ve eylemin yinelenmesi,*
- *Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınca sahip olunan unvanla Kanununun 2. maddesinde yer alan işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek veya tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık veya gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılması.*
- *Meslek mensuplarınca; meslek mensubu olmayan veya mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle Kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı olarak işbirliği yapılması,*
- *Müşterilerden makbuz düzenlemek veya her türlü yöntem ile topladıkları para veya para hükmündeki değerleri kendisine veya bir başkasına mal edilmesi veya emanetin inkar edilmesi,*

- *Ticari faaliyet yasağına uyulmaması,*
- *Meslek mensuplarınca, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya beyanname imzalama ve denetim yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması,*
- *Yeminli mali müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması,*
- *Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası kesinleştiği hâlde, mesleki faaliyete doğrudan devam edilmesi,*

durumlarında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanmaktadır.

Tasdik yetkisine sahip olan Yeminli Mali Müşavirlere özgür bir disiplin cezası olan yeminli sıfatını kaldırma, Disiplin yönetmeliği kapsamında uygulama esaslar şu şekilde düzenlenmiştir: *“mükerrer şekilde, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davrandıklarının veya tasdik yetkilerini mükerreren kasten gerçeğe aykırı olarak kullandıklarının anlaşılması ve bu durumun mahkeme kararı ile kesinleşmesi halinde, Yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir ve mühürü geri alınır.”*

Mali müşavir ve yeminli mali müşavirler ile aday meslek mensuplarını da kapsayan bir disiplin cezası olan meslekten çıkarmayı gerektiren haller;

- *Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren eylemin yeniden işlenmesi,*
- *Meslek mensuplarının kasten vergi zıyanına sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,*
- *Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi, herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması 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.

- *Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması, olarak disiplin yönetmeliğinde düzenlenmiştir.*

Meslek mensuplarının disiplin cezaları almalarının önüne geçmesi ve çalışmalarının mevzuat dışında da sınırlarını belirlemesi açısından mesleki etik ilkeler oldukça önemlidir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki, Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA) desteği ile 2011 yılında meslek mensupları için Etik İlkeler el kitabını yayınlamıştır. Bu el kitabı, 2013 yılında güncellenmiş ve Resmi Gazete’de de ifade edilerek TÜRMOB tarafından da meslek mensupları için duyurulmuştur. Muhasebe mesleğini diğer mesleklerden ayırt eden durum olarak kamu yararına sorumluluk kabul ederek hareket ediyor olması Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu tarafından ifade edilmektedir. Bu nedenle de muhasebe meslek mensubunun sadece bir müşterisine ya da bağlı çalıştığı işverene karşı sorumlu olmadığı düşünülerek, muhasebe meslek mensubunun, kamu yararına hareket ederken, IESBA Etik Kuralları gözetmesi ve söz konusu kurallara uyması istenmektedir.

Söz konusu el kitabı, serbest çalışan ve işletmelerde çalışan meslek mensupları için ayrı başlıklarda düzenlenmiş olup, kitabın ilk bölümü temel etik ilkeleri bütün meslek mensupları için ortaya koymaktadır.

Temel etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ile mesleki davranış olmak üzere beş ayrı başlıkta ele alınmıştır (TÜRMOB, 2014).

Dürüstlük: Meslek mensuplarının görevlerini yerine getirirken tüm taraflar ile dürüst ve açık sözlü olmaları gerektiği ifade edilmektedir. Bu ilke aynı zamanda muhasebe meslek mensubunun adil olmasını da beraberinde getirmektedir.

Tarafsızlık: Meslek mensuplarının iş hayatlarında tarafsız olmalarının çıkar çatışmalarının önüne geçmesine katkı sağlayacağı ortaya konmaktadır. Bu ilke aynı zamanda muhasebe meslek mensubunun bağımsızlığını sağladığı gibi baskı altına alınmasının da önüne geçmektedir. Kimi zaman muhasebe meslek mensubunun tarafsızlığını bozacak

durumlarla karşılaşması halinde, meslek mensubunun mesleki faaliyeti yerine getirmemesi önerilmektedir.

Mesleki yeterlilik ve özen: Meslek mensubunun nitelikli mesleki bilgi ve yetkinliğe sahip olması gerektiği bu ilke ile açıklanmaktadır. Meslek mensupları mevzuata, güncel gelişmelere, mesleki standartlara uygun hareket etmelidir. Mesleki yeterliliğin elde edilmesi ötesinde, korunması için sürekli mesleki gelişim üzerine vurgu yapılmaktadır.

Gizlilik: Yasal bir zorunluluk olmadıkça, meslek mensuplarının ilgili taraflar hakkında sahip oldukları bilgilerin ifşa edilmemesi gerektiği gizlilik ilkesi ile ifade edilmektedir. Muhasebe meslek mensubunun, iş ilişkisi sona erse dahi gizlilik ilkesine uygun davranması gerekmektedir. Bu durumun istisnası, yasal bir zorunluluk durumunda, muhasebe meslek mensubunun bilgisine başvurulduğunda gerçekleşmektedir.

Mesleki Davranış: Meslek mensubunun alanı ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uygun davranması gerekliliği bu temel ilke ile açıklanırken bu durum aynı zamanda, meslek mensuplarının meslekle bağdaşmayan hallerden de uzak durmalarını sağlamaktadır. Bu temel ilke aynı zamanda muhasebe meslek mensubunun mesleğin itibarına uygun davranmasını gerekli kılmaktadır.

Birbirini tamamlayan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış temel ilkelerine uygun davranılması ile meslek mensuplarının herhangi bir disiplin suçuna iştirak etmeleri kendiliğinden engellenmiş olacaktır.

Meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranarak mesleğin itibarına ve kalitesine katkıda bulunması meslek mensuplarının ve kurumların etik değerleri ön plana çıkarıp meslek örgütlerinin de etik konusunda düzenlemeler yapmasını beraberinde getirmiştir (Yalçın, 2011, s.47).

3. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının cinsiyet ve mesleki unvan açısından bir farklılık olup olmadığının tespitidir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili yönetmelikler kapsamında uymaları gereken kurallara aykırı davranan muhasebe meslek mensuplarının aldıkları disiplin cezalarının cinsiyet ve mesleki unvan açısından incelenmesi, yalnızca mevzuata aykırı davranış olarak ele alınmamalıdır. İşletmelerde bağımlı ya da bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri ile ilişkileri, işletme ile ilgili sahip

oldukları bilgiler, elde ettikleri belge ve kayıtların niteliği onları işletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından, kamu yararı taşıyan bir meslek mensubu olarak önemli kılmaktadır. Bu nedenle, meslekten çıkarmaya kadar giden disiplin cezalarının trendinin analizi, cinsiyet ve mesleki unvan açısından bir farklılık olup olmadığının tespiti muhasebe ve denetim alanı için önem taşımaktadır.

4. Araştırmanın Yöntemi

Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının cinsiyet ve mesleki unvan açısından bir farklılık olup olmadığının tespiti amacı ile yapılan bu araştırmanın verileri Resmi Gazete ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Disiplin Kararlarından elde edilmiştir. Verilerin analiz edilebilmesi amacı ile 2008-2017 yılları arasında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma cezaları cinsiyet ve unvan bazında Microsoft Office Excell programında pivottable yöntemi ile sınıflandırılmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin yönetmeliğinin bazı kısımları 2007 yılında değiştirilerek tekrar yayınlanmıştır. Bu değişiklik dikkate alınarak araştırmanın kapsamı 2007-2017 yılları olarak belirlenmiştir.

5. Araştırmanın Bulguları

Araştırma dönemi olan 2008-2017 yılları arasında toplam 721 disiplin cezası tespit edilmiş olup, bu cezaların %41,7'si 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, %33,6'sı 12 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, %23,7'si mesleki faaliyetten çıkarma olarak belirlenmiştir. Yeminli mali müşavirler için yeminli sıfatını kaldırma cezası ise toplam disiplin cezalarının sadece %1'ini oluşturmaktadır.

Tablo 1: Disiplin Cezalarının Frekans Dağılımı

Ceza Türü	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	301	41,7	41,7	41,7
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	242	33,6	33,6	75,3
Meslekten Çıkarma	171	23,7	23,7	99,0
Yeminli Sıfatını Kaldırma	7	1,0	1,0	100,0
Toplam	721	100,0	100,0	

Kaynak: Veriler Resmi Gazete'den elde edilmiştir.

Araştırma döneminde verilen disiplin cezalarının mesleki unvanlara göre dağılımı Tablo 2’de yer almaktadır. Toplam disiplin cezalarının %56,6’sı serbest muhasebecilerin, %39,7’si serbest muhasebeci mali müşavirlerin iken %3,7’si yeminli mali müşavirlerin cezalarından oluşmaktadır.

Tablo 2: Disiplin Cezalarının Unvanlara Göre Dağılımı

Meslek Unvanı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Serbest Muhasebeci	408	56,6	56,6	56,6
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	286	39,7	39,7	96,3
Yeminli Mali Müşavir	27	3,7	3,7	100,0
Toplam	721	100,0	100,0	

Kaynak: Veriler Resmi Gazete’den elde edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerin dağılımı ise Tablo 3’te yer almaktadır. 2008-2017 dönemindeki disiplin cezalarının %8’i kadın meslek mensuplarınca, %92’si ise erkek meslek mensupları tarafından alınmıştır.

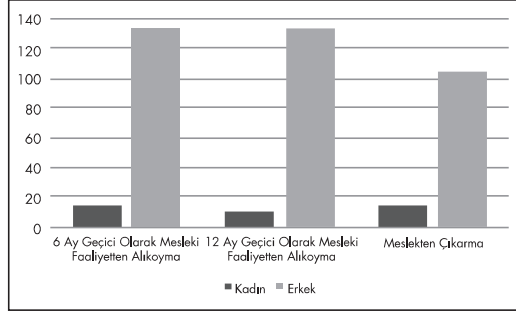
Tablo 3: Disiplin Cezalarının Cinsiyete Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kadın	58	8,0	8,0	8,0
Erkek	663	92,0	92,0	100,0
Toplam	721	100,0	100,0	

Kaynak: Veriler Resmi Gazete’den elde edilmiştir.

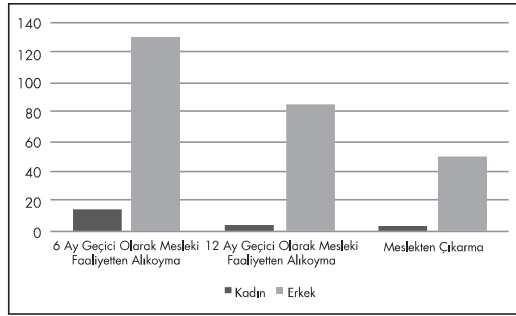
Muhasebe meslek mensuplarının unvan ve cinsiyetlerine göre aldıkları disiplin cezalarının analiz edilebilmesi ve karşılaştırılma yapılabilmesi amacı ile oluşturulan grafikler aşağıda her bir unvan için ayrı ayrı gösterilmiştir.

Grafik 1, mesleki unvanın ilk basamağı olan serbest muhasebecilerin aldıkları üç ayrı ceza türünün cinsiyete göre dağılımını göstermektedir. Buna göre, 39 kadın serbest muhasebeci üç ayrı tür ceza alırken, 369 erkek serbest muhasebeci üç ayrı tür disiplin cezası almışlardır. Disiplin cezası türlerinde ise ağırlık olarak birbirinden farklılık bulunmaktadır.



Grafik 1: Serbest Muhasebecilerin Aldıkları Disiplin Cezalarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

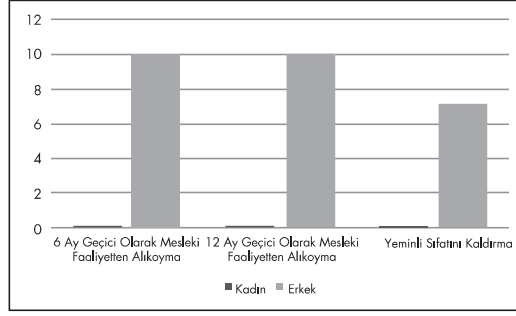
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin disiplin cezaları türleri ve cinsiyet karşılaştırmaları Grafik 2’de gösterilmiştir. 19 kadın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir disiplin cezası almışken 267 erkek Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ceza almıştır. Disiplin cezalarının en ağırı olan ve mesleki faaliyetin sonlanması anlamına gelen meslekten çıkarma cezası 2 kadın meslek mensubuna verilmiştir. Erkek Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ise meslekten çıkarma cezaları 51 olup, bu unvanda ki erkek meslek mensuplarının toplam ceza içindeki meslekten çıkarma cezası ağırlığı %19’dur. Ceza türleri ve cinsiyet açısından grafik incelendiğinde, erkek meslek mensuplarının yoğun olarak 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten altkoyma cezası aldıkları görülmektedir.



Grafik 2: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Aldıkları Disiplin Cezalarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Mesleki unvan sıralamasında en üstte yer alan yeminli mali müşavirlerin disiplin cezaları ve cinsiyet ilişkisi Grafik 3’te görüldüğü gibidir. Buna göre, disiplin cezası alan toplam 27 yeminli mali müşavirin erkek

olduğu belirlenmiştir. Erkek yeminli mali müşavirlerin aldığı toplam 27 disiplin cezası türlerinin birbirine yakın olduğu görülmektedir.



Grafik 3: Yeminli Mali Müşavirlerin Aldıkları Disiplin Cezalarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

6. Sonuç

Muhasebe meslek etiği, aynı zamanda bütün toplumu ilgilendiren bir boyut taşıması nedeni ile kamu yararı taşıyan bir meslek olarak oldukça önemlidir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği kapsamında meslek mensuplarının aldıkları geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, mesleki faaliyetten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırılması cezalarının Resmi Gazete’de yayınlanması bu durumun bir sonucudur. Bir işletmenin bütün paydaşlarına doğru, zamanında, güvenilir ve objektif bilginin sunulması muhasebe meslek mensuplarının da işlerini doğru, zamanında, güvenilir ve objektif yapmalarına bağlıdır.

Meslek mensuplarının yasal olmayan ve etik olmayan davranışlarda bulunmaları, onları meslek mensuplarının bağlı oldukları odalar ve en nihayetinde odaların da bağlı olduğu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından disiplin soruşturması ile karşı karşıya bırakmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının cinsiyet ve mesleki unvan açısından bir farklılık olup olmadığının tespiti amacı ile hazırlanan bu çalışmada 2008-2017 yılları arasında incelenen cezalar sonucu, kadın meslek mensuplarının erkek meslek mensuplarına göre daha az ceza aldığı tespit edilmiştir. Bu farklılığın, etik eğitimlerinde kadın meslek mensuplarının eğitmen olarak daha fazla yer almaları ile kullanımı bütün meslek mensupları için faydalı olacağı

düşünölmektedir. Ayrıca, oda ve birlik disiplin kurullarında kadın meslek mensuplarının yer alması etik konusunda meslek mensuplarının bakış açılarının olumlu yönde değıştirmesine katkı sağlayabilecektir.

Araştırma kapsamında, mesleki unvanlar ile muhasebe meslek mensuplarının aldıkları disiplin cezaları karşılaştırıldığında en fazla cezanın serbest muhasebeciler tarafından alındığı, mesleki unvan arttıkça alınan disiplin cezasının azaldığı hatta ceza şiddetinin de azaldığı görölmektedir. Bu durum, mesleki unvanın ve eğitimin artmasının ceza üzerinde azaltıcı bir etki yarattığını ifade edebilir. Bu farklılığın önüne geçmek ve etik kültürünü oluşturmak amacı ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından bütün meslek mensupları için düzenlenen yüz yüze ve uzaktan etik eğitimler, üniversite düzeyinde aday meslek mensupları için de ders olarak verilmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akın, O. & Onat, O.K. (2015). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Seçimini Etkileyen Faktörler: Demografik Farklılaşmalar Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 8(15), 297-312.
- Aktaş, K. (2014). Etik – Ahlak İlişkisi ve Etiğin Gelişim Süreci, *Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1 (2), 22-32.
- Ekergil, V. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik-Disiplin İlişkisi ve Yıllar İtibariyle Disiplin Cezası Analizi: 1993-2015, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(22), Sayı:22, 363-402.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170.
- Resmi Gazete. (2000). Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, Sayı 24126.
- Resmi Gazete. (2007). Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Sayı 26656.
- Sevilengül, O. (2009). Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Disiplin Kurulu Kararları, <http://www.turmob.org.tr/Mevzuat/DisiplinKuruluKararlari> (07.02.2018)
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği. (2014), *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik İlkeler El Kitabı*, http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/58717b3a-355d-48d3-8712-b7e9744b0ba4/_ (22.03.2018)
- Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori=1=veritbn&kelimesec=118065 (09.04.2018)
- Uzun, R. (2009). İletişim Etiği: Sorunlar ve Sorumluluklar, Ankara: Dipnot Yayınları.
- Vural, B.A & Coşkun, G. (2011). Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Etik, *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, 1(1), 61-68.
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:52, 47-67.