

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALMIŞ OLDUKLARI DİSİPLİN CEZALARI  
ÜZERİNE AMPİRİK BİR ÇALIŞMA**

*AN EMPIRICAL STUDY ON THE DISCIPLINARY PUNISHMENTS OF PROFESSIONAL  
ACCOUNTANTS*

**Dr. Hasan GÜL**

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Ezine Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,  
hasangul17@gmail.com, Çanakkale/Türkiye

**ÖZ**

Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yürütürken kamu yararı gözetme yükümlülüğü taşımaktadırlar. Çünkü, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri sonucu elde edilen sistematik bilginin tüm toplum kesimleri üzerinde etkisi olabilmektedir. Bu nedenle, muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyette bulunurken mesleki standartlara ve etik ilkelere uymak zorundadırlar. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki standartlara ve etik ilkelere aykırı faaliyetleri disiplin cezalarına konu olmaktadır. Bu araştırmanın amacı öncelikle muhasebe meslek mensuplarının aldığı disiplin cezalarını çapraz tablolar aracılığıyla betimlemek, daha sonra da söz konusu disiplin cezalarının, cezaların alındığı yıla, kayıtlı olunan odanın bulunduğu bölgeye, mesleki unvana ve cinsiyete göre istatistikî açıdan anlamlı farklılıklar gösterip göstermediğini belirlemektir. Bu kapsamda, muhasebe meslek mensuplarının 2001-2015 dönemleri boyunca aldıkları ve TÜRMOB resmi web sitesinde yayınlanan Disiplin Kurulu kararları incelenerek büyüklüğü 1.514 olan bir veri seti elde edilmiştir. IBM SPSS 22 istatistik programı kullanılarak elde edilen bulguların sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının aldığı disiplin cezaları, cezaların alındığı yıl, kayıtlı olunan odanın bulunduğu bölge ve mesleki unvan kategorilerine göre istatistikî açıdan anlamlı farklılıklar göstermektedir. Buna karşılık muhasebe meslek mensuplarının aldığı disiplin cezaları, meslek mensubunun cinsiyeti kategorisine göre istatistikî açıdan anlamlı farklılık göstermemektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe meslek mensupları, disiplin cezaları, disiplin yönetmeliği, disiplin süreci.

**ABSTRACT**

Professional accountants are liable for the service to the interests of public welfare, while conducting their professional activities. The underlying reason is that, the systematic information obtained as a result by the activities of professional accountants can have an impact on all segments of the society. Therefore, professional accountants are obligated to follow the terms of professional standards and ethical principles at their vocational activities. The violating activities on the professional standards and ethical principles of the professional accountants are the subject of discipline punishments. The aim of this research is, primarily to describe the disciplinary penalties taken by professional accountants through cross-tabulation, and then to determine whether the disciplinary penalties in question show significant differences in terms of; the year of the sentence received, the region where the registered room is located, professional title and gender. Within this context, a data set sized as 1.514 was obtained through examining of the decisions of the disciplinary board that taken by professional accountants, published on TÜRMOB official website along the 2001-2015 terms. Based on the results of the findings using the statistical program IBM SPSS 22, the disciplinary penalties taken by professional accountants show statistically significant differences with respect to the year of the sentence, the region where the registered room and the professional title category. On the contrary, the disciplinary penalties taken by professional accountants do not show any statistically significant differences with respect to gender category of the profession.

**Key Words:** Professional accountants, disciplinary punishments, disciplinary regulation, disciplinary process.

**1. GİRİŞ**

Muhasebe, mali nitelikteki olayları parayla ifade edilecek şekilde kaydetme, sınıflandırma, anlamlı bir biçimde özetleme ve yorumlama fonksiyonlarını yerine getirerek ilgili taraflara bilgi üreten bir sistemdir (Paton ve Dixon, 1964: 2; Sürmen, 1998: 9). Muhasebe bu fonksiyonları yerine getirirken sadece mükellef ya da işverenlere değil diğer tüm paydaşlar için gerekli olan bilgiyi sistematik şekilde üretmektedir. Çünkü, başta

işletme sahipleri/ortakları ve yöneticiler olmak üzere, yatırımcılar, kredi kuruluşları, işletme çalışanları ve sendikalar, devlet ve toplum muhasebe bilgi sisteminin fonksiyon ve sonuçlarından yararlanarak kararlar almakta ve buna göre hareket etmektedirler (Dokur ve Kaygusuz, 2009: 3; Yağız, 2016: 6). Dolayısıyla, muhasebe tüm toplum kesimleri üzerinde etkisi olan bir meslek dalıdır. Buna ek olarak, özellikle 19. Yüzyıldan itibaren artmaya başlayan uluslararası ticaret ve finans hareketleri muhasebenin ürettiği bilgiyi küresel düzeyde önemli hale getirmiştir.

Yasal açıdan muhasebeye ilişkin faaliyetler muhasebe meslek mensupları eliyle yürütülmektedir. En basit ifadeyle muhasebe meslek mensupları<sup>1</sup> muhasebe mesleğini yapma ehliyetine sahip kişilerdir. Geçmiş birkaç on yıl muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri ve mesleki ilişkilerinde kural ve standartların dışına çıkan uygulamalarının büyük ekonomik ve toplumsal maliyetleri (Duska ve Duska, 2003; Akbaş, Çalışkan ve Özarslan, 2009: 175; Özer ve Uyar, 2010: 90) olduğunu göstermiştir<sup>2</sup>. Bu nedenle günümüzde muhasebe meslek mensupları ve muhasebe kurumları artan oranda kamu denetimine tabi tutulmaktadır. Çünkü muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini etkin ve doğru biçimde yürütmesinin yasal ve önemli düzeyde kamu yararı bulunmaktadır (Canning ve O'Dwyer, 2001: 725-726).

Muhasebe meslek mensuplarını ilgili mevzuatlara ve mesleki standartlara uygun hareket etmeye teşvik eden unsurlardan biri de mesleki disiplin cezalarıdır. Disiplin cezaları kamu yararı bulunan hizmetlerin layık olduğu önem ve doğrulukta yerine getirilebilmesi için hizmet verenlerin üzerinde iyileştirme ve uyarı, bazen de tasfiye amacıyla konan belirli önlem ve kurallar bütünüdür. (Sorguç, 1980: 29). Bazı meslekler, özdenetimin bir parçası olarak, kendi meslek mensuplarına davranışları konusunda bazı şartlar empoze etmekte ve meslek mensuplarını disiplin cezalarını kullanarak bu şartlara uymaya zorlamaktadır (Canning ve O'Dwyer, 2001: 726). Mesleki disiplin süreçleri mesleklerin kendi kendilerini düzenledikleri bir alanda devletin de katılımını içeren bir yargılama ve gözetim alanıdır (Bedard, 2001: 399).

Muhasebe meslek mensupları arasında “meslek onuruna veya mesleki standartlara aykırı eylem ve davranışlarda bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahut görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde” (Disiplin Yönetmeliği, Madde 14) bulunanlara “durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre Kanunda yazılı disiplin cezaları<sup>3</sup> uygulanır” (Disiplin Yönetmeliği, Madde 14).

Literatür incelendiğinde muhasebe mesleğine ilişkin disiplin cezaları ve bunlar ile ilgili uygulamalar üzerinde çok durulmadığı görülmektedir (Banar ve Aslan, 2009: 92-93; Ekerkil, 2016: 366). Canning ve O'Dwyer (2001) yaptıkları çalışmada kamu yararını korumada, muhasebe mesleğinin kamu yararına duyurularında özel olarak disiplin prosedürlerinin rolünü incelemişlerdir. Onlara göre, mesleğin, kamu yararına endişeleri olduğunun yaygın şekilde deklere etmesi, sıklıkla hesap verilebilirliği ve şeffaflığı kapsayan bir taahhütleri olduğunu dile getirmesi; eleştiriyi önlemek, gücü ve devredilen özdenetim imtiyazını sürdürmek için uygun bir mekanizma olarak kullanılmaktadır. Bu argüman, özellikle sonuçların raporlanması ve mesleğin kamu yararına hareket ettiğine dair bir algı oluşmasında disiplin prosedürlerinin oynadığı rol incelenerek geliştirilmiştir.

Bedard (2001) kamu yararını korumak için muhasebe mesleğinde disiplin faaliyetlerinin rolünü incelediği araştırma sonuçlarına göre, kamu yararı ihlalleri özel çıkar ihlallerinden daha ciddi yaptırımlarla sonuçlanmakta; kamu katılımının düşük olduğu durumlarda ise sonuç disiplin sürecinin maliyetine ve davanın bilinirliğine bağlı olmaktadır. Bu bulgular, kamu yararının özel çıkarlara üstünlük sağlamasının, yönetmelik ve kamunun katılım derecesine bağlı olduğunu göstermektedir.

Garmilis ve Stokes (2007) ABD ve Fransa'da muhasebe mesleğindeki disiplin süreçlerini karşılaştırdıkları çalışmada, iki ülkede de devletin muhasebe mesleğini disiplin altına alma gücünün yakın olduğunu ve verilen

<sup>1</sup> Türkiye'de 2008 yılına kadar muhasebe meslek mensupları olarak Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip kişiler sayılıyordu. 26.07.2008 tarihinde 3568 sayılı muhasebecilik meslek kanununda değişikliğe gidilerek artık SM'ler muhasebe meslek mensubu olarak sayılmamaya başlanmıştır. Buna rağmen faaliyetlerini halen SM olarak sürdürenler mesleki standartlara, mesleğin etik kodlarına ve dolayısıyla meslek mensuplarına ilişkin tüm yasalara uymak zorundadırlar (Gül, 2016b: 8).

<sup>2</sup> Enron, Worldcom, Parmalat ve Xerox gibi büyük muhasebe skandalları bu kapsamda sayılabilir. Bu skandallar nedeniyle binlerce çalışan işlerini ve haklarını kaybetmiş, yatırımcılar da milyarlarca dolar zarara uğramıştır. Ortaya çıkan krizler sonucu işletme yöneticilerinin ve finansal analistlerin güvenilirliği zedelenmiş, muhasebecilerin ve denetçilerin imajı lekelenmiştir (Comunale, Sexton ve Gara, 2006: 638 aktaran Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 52).

<sup>3</sup> 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre meslek mensuplarına ve aday meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları şunlardır (Madde 48):

a) Uyarı; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.  
b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir.  
c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.  
d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirlerin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.  
e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

disiplin cezalarının her iki ülkede de sayıca az kaldığını belirtmişlerdir. Onlara göre bu ülkelerde meslek mensupları yaptırımlara yönelmiş bir alandan ziyade, koruyucu bir ortamda çalışmaktadırlar.

Banar ve Aslan (2009), gelir vergisi mükellef sayısı, kurumlar vergisi mükellef sayısı, SM sayısı ve SMMM sayısı bağımsız değişkenlerinin, muhasebe meslek mensuplarının almış olduğu disiplin cezaları bağımlı değişkenini nasıl etkilendiğini regresyon analizi yöntemiyle araştırdıkları çalışma sonuçlarına göre, SM ve SMMM'lerin almış oldukları 6 ay meslekten alıkoyma cezasıyla bütün bağımsız değişkenler arasında; SM'lerin almış oldukları meslekten çıkarılma cezası ile kurumlar vergisi mükellefi ve SM sayısı arasında; SMMM'lerin almış oldukları meslekten çıkarılma cezasıyla SM ve SMMM sayıları arasında; SM ve SMMM'lerin almış oldukları 6 ve 12 aylık disiplin cezalarıyla gelir vergisi mükellef sayısı arasında anlamlı ilişkiler bulunmuştur.

Gül (2016a), muhasebe meslek mensuplarının aldığı disiplin cezalarının yıllar itibariyle gelişimine bağlı olarak, bu cezaların, kayıtlı olunan odanın bulunduğu bölge, unvan ve cinsiyet kategorilerine göre değişimini betimsel yöntemler kullanarak incelediği çalışma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının yıllar itibariyle sayısal gelişimi ile muhasebe meslek mensuplarının yıllar itibariyle sayısal gelişimi paralellik göstermemektedir. Ayrıca, bölgeler bazında meslek mensupları sayısıyla, bölgeler bazında alınan disiplin cezaları sayısı; unvan bazında meslek mensupları sayısıyla, unvan bazında alınan disiplin cezaları sayısı ve cinsiyet bazında meslek mensupları sayısıyla cinsiyet bazında alınan disiplin cezaları sayısı oransal olarak farklılıklar göstermektedir.

Leonard, Belanger ve Wardley (2016) geriye dönük 27 yıllık bir süreçte Kanada'da disiplin vakalarının sıklığını, disiplin cezası alanların özelliklerini, disiplin sürecini ve verilen disiplin cezalarını inceledikleri araştırma sonuçlarına göre; bu süreçte muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık % 1,38'i disiplin kurallarını ihlal etmekle itham edilmiştir; ortalama olarak erkek muhasebe meslek mensuplarının sayısı kadın muhasebe meslek mensuplarının sayısının üç katı olmasına rağmen, erkek muhasebe meslek mensupları kadın muhasebe meslek mensuplarından onaltı kat daha fazla itham altında kalmıştır; disiplin suçlarının çoğunluğu muhasebe meslek mensuplarının dış denetçilik faaliyeti yürüttükleri sırada işlenmiştir.

Ekerkil (2016), betimleyici araştırma yöntemi kullanarak muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarını, unvan, disiplin cezası türleri, cinsiyet, coğrafi bölgeler ile tek ve birden fazla ceza alan meslek mensupları yönlerinden incelediği çalışma sonuçlarına göre, en fazla sayıda disiplin cezasını SM'lerin aldığı; alınan disiplin cezaları içinde en büyük paya Marmara bölgesinin sahip olduğu; kadın muhasebe meslek mensuplarının toplam disiplin cezaları sayısının çok az olduğu; bir kez ceza alan meslek mensuplarının toplam ceza alanlar içinde %87 düzeyinde olduğu bulunmuştur.

Mescall, Phillips ve Schmidt (2016) devlet kontrolünün muhasebe mesleğindeki suistimaller üzerine etkisini inceledikleri çalışmaya göre, artan devlet kontrolü mesleğin disiplin kurallarının verdiği cezaların şiddetini pozitif yönde etkilemektedir. Analiz sonuçlarına göre, ceza, iyileştirme ve raporların kamuoyuyla paylaşılmasının suçluların daha uygun faaliyette bulunmalarına önemli ölçüde etkisi bulunmaktadır.

## 2. YÖNTEM

### 2.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Sınırlılıkları

Bu araştırmanın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının, cezanın alındığı yıl, meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu coğrafi bölge, meslek mensuplarının sahip olduğu unvan ve meslek mensuplarının cinsiyeti kategorilerine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık gösterip göstermediği incelemektir.

Bu kapsamda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) resmi web sitesinde yayınlanan ve 2001-2015 dönemini kapsayan Disiplin Kurulu kararları incelenerek büyüklüğü 1.514 olan bir veri seti elde edilmiştir. TÜRMOB'un yayınladığı verilerden, Disiplin Kurulu kararının tarihi, disiplin cezası alan muhasebe meslek mensubunun kayıtlı olduğu oda, meslek mensubunun unvanı, meslek mensubunun ismi ve verilen disiplin cezasının türü bilgilerine ulaşmak mümkün olmaktadır.

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının (SM, SMMM, YMM) aldığı disiplin cezaları konu edilmiş, aday meslek mensuplarının aldığı disiplin cezaları kapsam dışı tutulmuştur. Araştırma, 2000 yılı Kasım ayı (2000 yılı içinde bulunan iki aylık sürede alınan disiplin cezaları 2001 yılı içinde sayılmıştır) ile 2015 yılı aralık ayı sonuna kadar olan dönemi kapsamaktadır. Bunun temel sebebi muhasebe meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezalarına ilişkin hükümlerin yayınlandığı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve

Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nin" 31.10.2010 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmesidir. Ayrıca, disiplin cezalarının tarihlenmesinde Disiplin kurulu kararlarının uygulandığı yıl değil ilan edildiği yıl baz alınmıştır. Araştırmada disiplin cezaları olarak "geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma" ve "meslekten çıkarma" cezaları konu edilmiştir. Bunun sebebi ise sadece "geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma", "meslekten çıkarma" ve "yeminli sıfatının kaldırılması" cezalarının kamuoyuyla paylaşılmasıdır. Yönetmeliğe göre "uyarma" ve "kınama" cezaları kamuoyuyla paylaşılmamaktadır. Ayrıca "yeminli sıfatının kaldırılması" cezası da 2001-2015 dönemi boyunca muhasebe meslek mensuplarının çok az sayıda alındığı için bu araştırmada kapsam dışı bırakılmıştır.

## 2.2. Araştırmanın Yöntemi

Temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının, cezanın alındığı yıl, meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu bölge, meslek mensuplarının sahip olduğu unvan ve meslek mensuplarının cinsiyeti değişkenlerine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık gösterip göstermediği incelemek olan bu araştırmada büyüklüğü 1.514 olan bir veri seti kullanılmıştır. Cezanın alındığı yıl, meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu bölge ve unvan değişkenleri Kruskal-Wallis H Testi ile; cinsiyet değişkeni ise Mann-Whitney U Testi ile analize tabi tutulmuştur.

Kruskal Wallis H Testi, ilişkisiz iki ya da daha çok örnekleme ait ortalamaların birbirinden anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test eden bir istatistik yöntemidir. (Büyüköztürk, 2014:168). Kruskal-Wallis H Testi aynı zamanda parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U Testi ile büyük benzerlik göstermektedir. Kruskal-Wallis H Testi ikiden fazla grup arasındaki farkı istatistiksel olarak test ederken, Mann-Whitney U Testi sadece iki değişik grup arasında fark olup olmadığını test etmektedir (Baştürk, 2011: 134).

Kruskal-Wallis H Testi ve Mann-Whitney U Testi sonuçlarına göre gruplar arasında istatistiki olarak farklılık olup olmadığı 0,005 anlamlılık düzeyinde ( $p$ -değeri) incelenmiştir. Test sonucu anlamlılık değerinin 0,05'den küçük çıkması ( $p < 0,05$ ) gruplar arasında istatistiki olarak farklılık olduğunu; anlamlılık değerinin 0,05'den büyük çıkması ise gruplar arasında istatistiki olarak farklılık olmadığını göstermektedir. Analizler için IBM SPSS 22 istatistik programından yararlanılmıştır.

## 2.3. Araştırma Hipotezleri

Bu araştırma kapsamında sınanacak hipotezler aşağıda sunulmuştur.

|   |
|---|
| <p>H0: Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarında yıllar itibariyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık yoktur.</p> <p>H1: Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarında yıllar itibariyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık vardır.</p>   |
| <p>H0: Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarında meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu bölgeler itibariyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık yoktur.</p> <p>H2: Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarında meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu bölgeler itibariyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık vardır.</p> |
| <p>H0: Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarında meslek mensuplarının unvanları itibariyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık yoktur.</p> <p>H3: Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarında meslek mensuplarının unvanları itibariyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık vardır.</p>   |
| <p>H0: Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarında meslek mensuplarının cinsiyetleri itibariyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık yoktur.</p> <p>H4: Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarında meslek mensuplarının cinsiyetleri itibariyle istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık vardır.</p>   |

## 3. BULGU VE YORUMLAR

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yayınlanan 2015 yılı faaliyet sonuçlarına göre oluşturulan araştırmanın değişkenlerine ilişkin sayısal veriler Tablo. 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

| Özellikler                       | n       | %     |
|----------------------------------|---------|-------|
| <b>Unvan</b>                     |         |       |
| SM                               | 10.144  | 10,1  |
| SMMM                             | 85.740  | 85,3  |
| YMM                              | 4.685   | 4,7   |
| TOPLAM                           | 100.569 | 100,0 |
| <b>Cinsiyet</b>                  |         |       |
| Kadın                            | 26.556  | 26,4  |
| Erkek                            | 74.013  | 73,6  |
| TOPLAM                           | 100.569 | 100,0 |
| <b>Kayıtlı Bölge<sup>4</sup></b> |         |       |
| Marmara                          | 49.516  | 49,2  |
| İç Anadolu                       | 19.328  | 19,2  |
| Ege                              | 12.180  | 12,1  |
| Akdeniz                          | 10.083  | 10,0  |
| Karadeniz                        | 4.594   | 4,6   |
| G.D. Anadolu                     | 3.259   | 3,2   |
| D. Anadolu                       | 1.609   | 1,6   |
| TOPLAM                           | 100.569 | 100,0 |

Kaynak: TÜRMOB Faaliyet Raporlarından düzenlenmiştir

<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Kurumsal/Raporlar/Faaliyet.aspx> (10.04.2016).

2015 yılı itibarıyla Türkiye’de toplam 100.569 muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. Bunlardan 10.144’ü SM, 85.740’ı SMMM, 4.685’i ise YMM’dir. Muhasebe meslek mensuplarının 26.556’sı kadın, 74.013’ü ise erkektir. Muhasebe meslek mensuplarının 49.516’sı Marmara Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı, 19.328’i İç Anadolu Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı, 12.180’i Ege Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı, 10.083’ü Akdeniz Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı, 4.594’ü Karadeniz Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı, 3.259’u Güneydoğu Anadolu Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı, 1.609’u ise Doğu Anadolu Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının yıllar itibarıyla gelişimi Tablo 2’de verilmiştir. Tablo 2 incelendiğinde meslek mensuplarının en fazla cezayı -143 ceza ile- 2003 yılında aldığı görülmektedir. En az ceza ise -67 ceza ile- 2009 yılında alınmıştır. Ceza türleri açısından değerlendirildiğinde ise geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının -96 ceza ile - en çok verildiği yıl 2003, en az verildiği yıl ise -43 ceza ile - 2009 yılıdır. Meslekten çıkarma cezasının en çok verildiği yıl -63 ceza ile- 2004, en az verildiği yıl ise -14 ceza ile - 2012 yılıdır.

Tablo 2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Yıllar İtibarıyla Gelişimi

| Yıllar |                | Disiplin Cezası Türü                       |                   | Toplam |
|--------|----------------|--|-------------------|--------|
|        |                | Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma | Meslekten Çıkarma |        |
| 2001   | Sayı           | 78   | 16                | 94     |
|        | Yıl İçinde (%) | 83,0                                       | 17,0              | 100,0  |
|        | Toplamda (%)   | 5,2  | 1,1               | 6,2    |
| 2002   | Sayı           | 59   | 20                | 79     |
|        | Yıl İçinde (%) | 74,7                                       | 25,3              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 3,9  | 1,3               | 5,2    |
| 2003   | Sayı           | 96   | 47                | 143    |
|        | Yıl İçinde (%) | 67,1                                       | 32,9              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 6,3  | 3,1               | 9,4    |
| 2004   | Sayı           | 65   | 63                | 128    |
|        | Yıl İçinde (%) | 50,8                                       | 49,2              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 4,3  | 4,2               | 8,5    |
| 2005   | Sayı           | 54   | 31                | 85     |
|        | Yıl İçinde (%) | 63,5                                       | 36,5              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 3,6  | 2                 | 5,6    |
| 2006   | Sayı           | 76   | 26                | 102    |
|        | Yıl İçinde (%) | 74,5                                       | 25,5              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 5  | 1,7               | 6,7    |
| 2007   | Sayı           | 72   | 51                | 123    |
|        | Yıl İçinde (%) | 58,5                                       | 41,5              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 4,8  | 3,4               | 8,1    |

<sup>4</sup> Meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu coğrafi bölge

|               |                |       |      |       |
|---------------|----------------|-------|------|-------|
| 2008          | Sayı           | 72    | 25   | 97    |
|               | Yıl İçinde (%) | 74,2  | 25,8 | 100   |
|               | Toplamda (%)   | 4,8   | 1,7  | 6,4   |
| 2009          | Sayı           | 43    | 24   | 67    |
|               | Yıl İçinde (%) | 64,2  | 35,8 | 100   |
|               | Toplamda (%)   | 2,8   | 1,6  | 4,4   |
| 2010          | Sayı           | 84    | 45   | 129   |
|               | Yıl İçinde (%) | 65,1  | 34,9 | 100   |
|               | Toplamda (%)   | 5,5   | 3    | 8,5   |
| 2011          | Sayı           | 68    | 25   | 93    |
|               | Yıl İçinde (%) | 73,1  | 26,9 | 100   |
|               | Toplamda (%)   | 4,5   | 1,7  | 6,1   |
| 2012          | Sayı           | 61    | 14   | 75    |
|               | Yıl İçinde (%) | 81,3  | 18,7 | 100   |
|               | Toplamda (%)   | 4,0   | 0,9  | 5     |
| 2013          | Sayı           | 72    | 20   | 92    |
|               | Yıl İçinde (%) | 78,3  | 21,7 | 100   |
|               | Toplamda (%)   | 4,8   | 1,3  | 6,1   |
| 2014          | Sayı           | 67    | 33   | 100   |
|               | Yıl İçinde (%) | 67,0  | 33   | 100   |
|               | Toplamda (%)   | 4,4   | 2,2  | 6,6   |
| 2015          | Sayı           | 87    | 20   | 107   |
|               | Yıl İçinde (%) | 81,3  | 18,7 | 100   |
|               | Toplamda (%)   | 5,7   | 1,3  | 7     |
| <b>Toplam</b> | Sayı           | 1.054 | 460  | 1.514 |
|               | Yıl İçinde (%) | 69,6  | 30,4 | 100   |
|               | Toplamda (%)   | 69,6  | 30,4 | 100   |

Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının, cezanın alındığı yıl değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal - Wallis H Testi sonuçlarına ilişkin bulgular Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Cezanın Alındığı Yıl Değişkenine Göre Kruskal - Wallis H Testi Sonuçları

| Yıllar | n    | Sıra Ortalaması | sd | X <sup>2</sup> | p    |
|--------|------|-----------------|----|----------------|------|
| 2001   | 94   | 656,35          | 14 | 59,56          | ,000 |
| 2002   | 79   | 719,15          |    |                |      |
| 2003   | 143  | 776,30          |    |                |      |
| 2004   | 128  | 900,09          |    |                |      |
| 2005   | 85   | 803,58          |    |                |      |
| 2006   | 102  | 720,46          |    |                |      |
| 2007   | 123  | 841,38          |    |                |      |
| 2008   | 97   | 722,60          |    |                |      |
| 2009   | 67   | 798,66          |    |                |      |
| 2010   | 129  | 791,57          |    |                |      |
| 2011   | 93   | 730,99          |    |                |      |
| 2012   | 75   | 668,81          |    |                |      |
| 2013   | 92   | 692,07          |    |                |      |
| 2014   | 100  | 777,31          |    |                |      |
| 2015   | 107  | 669,00          |    |                |      |
| Toplam | 1514 |                 |    |                |      |

Tablo 3'de gösterilen analiz sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları, cezanın alındığı yıllara göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir ( $X^2=59,56$ ;  $p<0,05$ ). Bu sonuca göre H1 hipotezi kabul edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının aldığı disiplin cezalarının, muhasebe meslek mensuplarının kayıtlı olduğu odanın bulunduğu coğrafi bölgelere göre değişimi Tablo 4'de verilmiştir. Tablo 4 incelendiğinde en fazla cezanın -624 ceza ile- Marmara Bölgesi coğrafi sınırları içinde bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarınca alındığı, en az cezanın ise -12 ceza ile- Doğu Anadolu Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarınca alındığı görülmektedir. Ceza türleri açısından değerlendirildiğinde ise geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının -413 ceza ile - en çok Marmara Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarınca alındığı; en azının ise -9 ceza ile- Doğu Anadolu Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarınca alındığı görülmektedir. Meslekten çıkarma cezasının en çok uygulandığı meslek mensupları -

211 ceza ile- Marmara Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı iken; en az alan uygulanan meslek mensupları -3 ceza ile - Doğu Anadolu Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlıdır.

Tablo 4. Meslek Mensuplarının Kayıtlı Olduğu Odanın Bulunduğu Bölgelere Göre Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Değişimi

| Coğrafi Bölge |                | Disiplin Cezası Türü                       |                   | Toplam |
|---------------|----------------|--|-------------------|--------|
|               |                | Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma | Meslekten Çıkarma |        |
| Marmara       | Sayı           | 413  | 211               | 624    |
|               | Yıl İçinde (%) | 66,2                                       | 33,8              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 27,3                                       | 13,9              | 41,2   |
| İç Anadolu    | Sayı           | 188  | 82                | 270    |
|               | Yıl İçinde (%) | 69,6                                       | 30,4              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 12,4                                       | 5,4               | 17,8   |
| Ege           | Sayı           | 218  | 94                | 312    |
|               | Yıl İçinde (%) | 69,9                                       | 30,1              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 14,4                                       | 6,2               | 20,6   |
| Akdeniz       | Sayı           | 132  | 46                | 178    |
|               | Yıl İçinde (%) | 74,2                                       | 25,8              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 8,7  | 3,0               | 11,8   |
| Karadeniz     | Sayı           | 36   | 17                | 53     |
|               | Yıl İçinde (%) | 67,9                                       | 32,1              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 2,4  | 1,1               | 3,5    |
| G. D. Anadolu | Sayı           | 58   | 7                 | 65     |
|               | Yıl İçinde (%) | 89,2                                       | 10,8              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 3,8  | 0,5               | 4,3    |
| D. Anadolu    | Sayı           | 9  | 3                 | 12     |
|               | Yıl İçinde (%) | 75   | 25                | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 0,6  | 0,2               | 0,8    |
| <b>Toplam</b> | Sayı           | 1054                                       | 460               | 1514   |
|               | Yıl İçinde (%) | 69,6                                       | 30,4              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 69,6                                       | 30,4              | 100    |

Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının, meslek mensuplarının kayıtlı olduğu odanın bulunduğu bölge değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal - Wallis H Testi sonuçlarına ilişkin bulgular Tablo 5’de verilmiştir.

Tablo 5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Kayıtlı Olunan Odanın Bulunduğu Bölge Değişkenine Göre Kruskal - Wallis H Testi Sonuçları

| Bölge       | n    | Sıra Ortalaması | sd | X <sup>2</sup> | p    |
|-------------|------|-----------------|----|----------------|------|
| Marmara     | 624  | 783,47          | 6  | 17,26          | ,008 |
| İç Anadolu  | 270  | 757,40          |    |                |      |
| Ege         | 312  | 755,57          |    |                |      |
| Akdeniz     | 178  | 723,13          |    |                |      |
| Karadeniz   | 53   | 770,31          |    |                |      |
| G.D.Anadolu | 65   | 609,02          |    |                |      |
| D. Anadolu  | 12   | 716,75          |    |                |      |
| Toplam      | 1514 |                 |    |                |      |

Tablo 5’de sunulan analiz sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları meslek mensuplarının kayıtlı olduğu odanın bulunduğu bölge değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir ( $X^2=17,26$ ;  $p<0,05$ ). Bu sonuca göre H2 hipotezi kabul edilmiştir.

Meslek mensuplarının kayıtlı olduğu odanın bulunduğu bölge değişkenine göre yapılan analiz sonucu tespit edilen farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu anlamak amacıyla yapılan ikili Mann - Whitney U Testi sonuçları Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. Bölgeler Arası İkili Mann - Whitney U Testi p-Değeri Sonuçları

| Bölge         | Anlamlılık Düzeyleri (p) |      |         |           |               |            |
|---------------|--------------------------|------|---------|-----------|---------------|------------|
|               | İç Anadolu               | Ege  | Akdeniz | Karadeniz | G. D. Anadolu | D. Anadolu |
| Marmara       | ,314                     | ,257 | ,045*   | ,797      | ,000*         | ,522       |
| İç Anadolu    |                          | ,949 | ,300    | ,806      | ,001*         | ,692       |
| Ege           |                          |      | ,313    | ,776      | ,001*         | ,704       |
| Akdeniz       |                          |      |         | ,372      | ,012*         | ,949       |
| Karadeniz     |                          |      |         |           | ,004*         | ,634       |
| G. D. Anadolu |                          |      |         |           |               | ,181       |
| D. Anadolu    |                          |      |         |           |               |            |

Tablo 6'daki analiz sonuçlarına göre Güney Doğu Anadolu Bölgesine kayıtlı meslek mensuplarının aldığı disiplin cezaları, diğer tüm bölgelerle istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar ( $p<0,05$ ) göstermektedir. Sıra ortalama değerleri dikkate alındığında ise Güney Doğu Anadolu Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarının diğer tüm bölgelerden daha düşük disiplin cezası puanına sahip oldukları söylenebilir. Ayrıca Marmara Bölgesi ve Akdeniz Bölgesi grupları arasında da istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar gözlenmektedir. Sıra ortalama değerlerine göre Marmara Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarının Akdeniz Bölgesindekilerden daha yüksek disiplin cezası puanına sahip oldukları söylenebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının, meslek mensuplarının unvanlarına göre değişimi Tablo 7'de sunulmuştur. Tablo 7 incelendiğinde en fazla cezanın -972 ceza ile- SM unvanına sahip meslek mensuplarınca alındığı, en az cezanın ise -125 ceza ile- YMM unvanına sahip meslek mensuplarınca alındığı görülmektedir. Ceza türleri açısından değerlendirildiğinde ise geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının -640 ceza ile - en çok SM unvanına sahip meslek mensuplarına verildiği, en az ise -101 ceza ile - YMM unvanına sahip meslek mensuplarına verildiği görülmektedir. Meslekten çıkarma cezasının en çok -332 ceza- SM unvanına sahip meslek mensuplarına verilirken, en az ise -125 ceza - YMM unvanına sahip meslek mensuplarına verilmiştir.

Tablo 7. Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Değişimi

| Unvan  |                | Disiplin Cezası Türü                       |                   | Toplam |
|--------|----------------|--|-------------------|--------|
|        |                | Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma | Meslekten Çıkarma |        |
| SM     | Sayı           | 640  | 332               | 972    |
|        | Yıl İçinde (%) | 65,8                                       | 34,2              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 42,3                                       | 21,9              | 64,2   |
| SMMM   | Sayı           | 313  | 104               | 417    |
|        | Yıl İçinde (%) | 75,1                                       | 24,9              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 20,7                                       | 6,9               | 27,5   |
| YMM    | Sayı           | 101  | 24                | 125    |
|        | Yıl İçinde (%) | 80,8                                       | 19,2              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 6,7  | 1,6               | 8,3    |
| Toplam | Sayı           | 1054                                       | 460               | 1514   |
|        | Yıl İçinde (%) | 69,6                                       | 30,4              | 100    |
|        | Toplamda (%)   | 69,6                                       | 30,4              | 100    |

Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının, meslek mensuplarının sahip olduğu unvanlara göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal - Wallis H Testi sonuçlarına ilişkin bulgular Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Meslek Mensuplarının Unvanları Değişkenine Göre Kruskal - Wallis H Testi Sonuçları

| Unvan  | n    | Sıra Ortalaması | sd | X <sup>2</sup> | p    |
|--------|------|-----------------|----|----------------|------|
| SM     | 972  | 786,06          | 2  | 19,76          | ,000 |
| SMMM   | 417  | 716,30          |    |                |      |
| YMM    | 125  | 672,84          |    |                |      |
| Toplam | 1514 |                 |    |                |      |

Tablo 4'de sunulan analiz sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları meslek mensuplarının sahip olduğu unvanlar değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir ( $X^2=19,76$ ;  $p<0,05$ ). Bu sonuca göre H3 hipotezi kabul edilmiştir. Bu farkın hangi grup ya da gruplar lehine olduğunu anlamak amacıyla yapılan ikili Mann - Whitney U Testi sonuçlarına göre; SM'ler ve SMMM'ler arasında ( $U=183984$ ;  $0,001$ ;  $p<0,05$ ), SM'ler ve YMM'ler arasında ( $U=51664,0$ ;  $0,001$ ;  $p<0,05$ ) istatistiki olarak anlamlı bir farklılık varken, SMMM'ler ve YMM'ler arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ( $U=24566,5$ ;  $0,185$ ;  $p>0,05$ ). Sıra ortalama değerleri dikkate alındığında SM'lerin gerek SMMM'lerden gerekse YMM'lerden daha yüksek sayıda disiplin cezası puanına sahip oldukları söylenebilir. SMMM'ler de YMM'lerden daha yüksek sıra ortalamasına sahip olmakla beraber bu farkın istatistiksel olarak anlamlı bir fark için yeterli olmadığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının meslek mensuplarının cinsiyetine göre değişimi Tablo 9'da sunulmuştur. Tablo 9 incelendiğinde erkek meslek mensuplarının 1.361 disiplin cezası aldığı, kadın meslek mensuplarının ise 153 disiplin cezası aldığı görülmektedir. Ceza türleri açısından değerlendirildiğinde ise erkek meslek mensuplarının 950 geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası,



411 meslekten çıkarma cezası aldığı görülürken; kadın meslek mensuplarının 104 geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile 49 meslekten çıkarma cezası aldığı görülmektedir.

Tablo 9. Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Değişimi

| Cinsiyet      |                | Disiplin Cezası Türü                       |                   | Toplam |
|---------------|----------------|--|-------------------|--------|
|               |                | Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma | Meslekten Çıkarma |        |
| Kadın         | Sayı           | 104  | 49                | 153    |
|               | Yıl İçinde (%) | 68   | 32,0              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 6,9  | 3,2               | 10,1   |
| Erkek         | Sayı           | 950  | 411               | 1.361  |
|               | Yıl İçinde (%) | 69,8                                       | 30,2              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 62,7                                       | 27,1              | 89,9   |
| <b>Toplam</b> | Sayı           | 1.054                                      | 460               | 1.514  |
|               | Yıl İçinde (%) | 69,6                                       | 30,4              | 100    |
|               | Toplamda (%)   | 69,6                                       | 30,4              | 100    |

Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının cinsiyet değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Mann - Whitney U Testi sonucuna ilişkin bulgular Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10. Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Cinsiyet Değişkenine Göre Mann - Whitney U Testi Sonuçları

| Cinsiyet | n    | Sıra Toplamı | Sıra Ortalaması | U        | Z    | p   |
|----------|------|--------------|-----------------|----------|------|-----|
| Kadın    | 153  | 117800,5     | 769,9           | 102213,5 | -,46 | ,64 |
| Erkek    | 1361 | 1029054,5    | 756,1           |          |      |     |
| Toplam   | 1514 |              |                 |          |      |     |

Tablo 10'da gösterilen Mann - Whitney U Testi sonuçları incelendiğinde kadın ve erkek muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark belirlenmemiştir ( $U=102213,5$ ;  $p>0,05$ ). Sıra ortalamaları dikkate alındığında kadın muhasebe meslek mensuplarının erkek muhasebe meslek mensuplarına göre daha yüksek bir ortalamaya sahip oldukları görülmekle birlikte, bu farkın istatistiksel olarak anlamlı bir fark yaratmadığı söylenebilir. Bu sonuca göre  $H_4$  hipotezi reddedilmiştir.

#### 4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Muhasebe mesleği kamu yararına faaliyette bulunma sorumluluğu olan özellikli bir meslek alanıdır. Muhasebe mesleği faaliyetleri sonucu oluşturulan sistematik bilgi pek çok tarafça kullanılmakta; ekonomik ve sosyal yapıyı etkileme potansiyeli barındırmaktadır. Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yürütürken ilgili mevzuata, mesleki standartlara ve mesleki etik ilkelere uymak zorundadırlar. Muhasebe meslek mensuplarının meslek onuruna aykırı veya mesleki standartlar dışına çıkan eylem ve davranışları, görevini yapmamaları veya kusurlu yapmaları, görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunmaları, ilgili mevzuatta belirtilen disiplin cezalarına konu olmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının 2001-2015 dönemi boyunca aldıkları disiplin cezaları araştırma konusu yapılmış; bu amaçla, meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının, cezanın alındığı yıl, meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu coğrafi bölge, meslek mensuplarının sahip olduğu unvan ve meslek mensuplarının cinsiyeti kategorilerine göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık gösterip göstermediği incelenmeye çalışılmıştır.

TÜRMOB tarafından yayınlanan Disiplin Kurulu kararlarının istatistiksel analiziyle elde edilen bulgulardan çıkan sonuçları şu şekilde özetlemek mümkündür:

(i) Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları, cezanın alındığı yıllara göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Özellikle Türkiye'de 2002 ve 2008 krizlerini takip eden yıllarda meslek mensuplarının aldığı disiplin cezalarında artış olduğu gözlenmektedir.

(ii) Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları, meslek mensuplarının kayıtlı olduğu odanın bulunduğu bölge değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Güneydoğu Anadolu Bölgesi içinde bulunan meslek mensuplarının aldığı disiplin cezaları ortalamaları, diğer bölgelere kayıtlı meslek mensuplarının aldığı disiplin cezaları ortalamalarından farklılaşmaktadır. Güney Doğu Anadolu Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarının diğer tüm bölgelerden daha düşük disiplin cezası puanına sahip oldukları söylenebilir. Ayrıca, Marmara Bölgesi ve Akdeniz Bölgesi grupları arasında da

istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Sıra ortalama değerlerine göre Marmara Bölgesi içinde bulunan odalara kayıtlı meslek mensupları Akdeniz Bölgesindekilerden daha yüksek disiplin ceza puanına sahip oldukları söylenebilir.

(iii) Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları, meslek mensuplarının sahip olduğu unvanlar değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Sıra ortalama değerleri dikkate alındığında SM'lerin gerek SMMM'lerden gerekse YMM'lerden daha yüksek sayıda disiplin cezası puanına sahip oldukları söylenebilir. SMMM'ler de YMM'lerden daha yüksek sıra ortalamasına sahip olmakla beraber bu farkın istatistiksel olarak anlamlı bir fark için yeterli olmadığı görülmektedir.

(iv) Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları, meslek mensuplarının cinsiyeti değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Sıra ortalamaları dikkate alındığında kadın muhasebe meslek mensuplarının erkek muhasebe meslek mensuplarına göre daha yüksek bir ortalamaya sahip oldukları görülmekle birlikte, bu, istatistiksel olarak anlamlı bir fark yaratmamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının aldığı disiplin cezaları üzerine yapılmış akademik manadaki araştırmalar halen yetersiz görünmektedir. Bu çalışma kapsamında tespit edilen, cezanın alındığı yıl, kayıtlı olunan bölge ve unvan kategorilerine göre istatistiksel farklılıkların sebepleri araştırılmaya muhtaç bir konulardan biridir.

## KAYNAKÇA

Akbaş, H. E., Çalışkan, A. Ö. ve Özarslan, E. (2009). Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme, *Öneri Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 32, 175-184.

Banar, K. ve Aslan, Ü. (2009). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezaları Üzerine Bir Araştırma (2000-2008 Dönemi), *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 44, 91-110.

Baştürk, R. (2011). Bütün Yönleriyle SPSS Örnekli Nonparametrik İstatistiksel Yöntemler, 2. Baskı, Anı Yayıncılık, Ankara.

Bedard, J. (2001). The Disciplinary Process Of The Accounting Profession: Protecting The Public Or The Profession? The Québec Experience, *Journal of Accounting and Public Policy*, 20, 399-437.

Büyüköztürk Ş. (2014). Veri Analizi El Kitabı, 19.Baskı, Pegem Yayınevi, Ankara.

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

Comunale, C. L., Sexton, T. R. ve Gara, S. C.. (2006). Professional Ethical Crises: A Case Study of Accounting Majors, *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 636-656.

Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S. Y. (2009). Finansal Muhasebe, 2. Baskı, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Duska, R. ve Duska, B. S. (2003). Accounting Ethics, Blackwell Publishing,

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

Garmilis, G. ve Stokes, L. (2007). Convergence of the Disciplinary Processes of Accounting Organizations? A Comparison Between the United States and France, <https://basepub.dauphine.fr/bitstream/handle/123456789/2626/garmilis.pdf?sequence=2> (03.10.2017).

Gül, H.. (2016a). Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezalarının Kayıtlı Olunan Oda, Unvan ve Cinsiyet Açısından Değişimi: 2001-2015 Dönemi, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 3, 44-62.

Gül, H. (2016b). Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık, Çalışma Ahlakı ve Mesleki Etik Davranış İlişkilerinin Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

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

Mescall, D., Phillips, F. ve Schmidt, R. N. (2016). Does the Accounting Profession Discipline Its Members Differently After Public Scrutiny?, *Journal of Business Ethics*, Cilt: 142, Sayı: 2.

- Özer, G. ve Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 48, 89-100.
- Paton, W. A. ve Dixon, R. L. (1964). Muhasebenin Temelleri, (çev. Mustafa A. Aysan), İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları VII, İstanbul.
- Sorguç, B. Disiplin ve İdari Soruşturma, 1980, Milli Eğitim Basımevi, Ankara
- Sürmen, Y. (1998). Muhasebe-I, 3. Baskı, İber Matbaacılık, Trabzon.
- T.C. Yasalar. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Ankara: Resmi Gazete No: 20194, Resmi Gazete, 13.06.1989.
- T.C. Yasalar. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, Ankara: Resmi Gazete No: 24216, Resmi Gazete, 31.10.2000.
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=1> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=2> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=3> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=4> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=5> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=6> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=7> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=8> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=9> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=10> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=11> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=12> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=13> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=14> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=15> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=16> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=17> (10.04.2016).
- TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,  
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=18> (10.04.2016).

TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,

<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=19> (10.04.2016).

TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,

<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=20> (10.04.2016).

TÜRMOB, Disiplin Kurulu Kararları,

<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx?Pager=21> (10.04.2016).

TÜRMOB, 2015 Faaliyet Raporu, <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Kurumsal/Raporlar/Faaliyet.aspx> (10.04.2016).

Yağız, M. Ali. (2016). Genel Muhasebe, 13. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Yardımcıoğlu, Mahmut ve Şebnem Ada. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi; Cilt: 3 Sayı: 1; 2013, 43-55.