



Türkiye’de TÜRMOB ile Birleşik Krallık ACCA’da Muhasebe Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci ve İki Birlik Arasındaki Disiplin Sürecinin Karşılaştırılması

The Disciplinary Process of Accounting Professionals and Comparison of Disciplinary Process Between Two Union The ACCA in United Kingdom with TURMOB in Turkey

Vedat EKERGİL¹
Anadolu Üniversitesi
Açıköretim Fakültesi,
Uzaktan Öğretim Bölümü
Eskişehir, Türkiye
vekergil@anadolu.edu.tr

Gülşen ÇAVUŞ
Anadolu Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi, İşletme Bölümü
Eskişehir, Türkiye
gulsencavus@anadolu.edu.tr

Erkan KODALAK
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü,
Muhasebe Bilim Dalı
Eskişehir, Türkiye
erkankodalak@gmail.com

Özet

Muhasebe mesleği, son 30 yıldır kurumsallaşma sürecindedir. Bu süreçte, etik ve disiplinin muhasebe mesleğinin vazgeçilmezleri olduğunu meslek mensuplarına yerleştirilmeye çalışılmıştır. Meslek mensuplarının disiplin süreci şikâyet veya ihbar aşamasıyla başlayıp dava dosyasının kapatılması aşamasına kadar devam eden bir süreçtir. Bu süreçte meslek mensubu ceza alabileceği gibi beraat de edebilir. Türkiye’de disiplin cezaları; kınama, uyarma, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma, staj iptali ve yeminli sıfatını kaldırma şeklinde verilebilmektedir. Küresel dünyada işletmelerin uluslararası yapısından muhasebede etkilenmektedir. Bu nedenle TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşvirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) birçok uluslararası kuruluşla işbirliği içindedir. Türkiye’de uygulanan disiplin süreci ve cezalarının uluslararası düzeyde kabul edilebilir olması gerekmektedir. Bu amaçla çalışmada, Türkiye’deki disiplin süreci uygulamasının Birleşik Krallık ACCA (Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği) uygulamaları ile karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkların ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe mesleği, disiplin cezaları, disiplin süreci.

Abstract

Accounting profession, is in the process of institutionalization in the last 30 years. In this process, we have tried to be placed on professional ethics and is indispensable to the discipline of the concept of professional accountants. Professionals of the discipline process is an ongoing process until the closing stages of the case file, starting with the complaint or notice stage. As can be penalized acquitted professionals in this process as well can travelers. Disciplinary actions in Turkey; reprimand, warning, temporarily retain the professional activities, dismissal, removal and cancellation of the internship sworn adjectives can be given

¹ Başlıca Yazar

disciplinary punishment. In the global world of business, it is affected by the international accounting structure. Therefore, TURMOB (Union of Chambers of Certified Public Accountants Turkey) is in cooperation with many international organizations. The disciplinary process in Turkey and the penalties applied should be acceptable at international level. For this aim, the application of the disciplinary process in Turkey compared with practices in the UK ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) aims to determine differences and similarities.

Keywords: *Accounting profession, disciplinary penalties, disciplinary process.*

1. Giriş

Muhasebe; modern sanayi toplumlarının işleyişinde giderek daha önemli bir konuma ulaşmasının yanında, toplum yaşamını, sosyal gerçekliği, bireysel ve örgütsel kararları, faaliyetlerin yönetimini ve örgütlenmesini etkileyen sosyal ve kurumsal bir uygulama alanı haline gelmiştir. Aynı zamanda muhasebe; sosyal çelişkileri ve çıkar çatışmalarını çözümlmek için bir araç, sosyal bileşenler arasındaki değişim koşullarını değerlendirmek için bir aygıttır. Böylece muhasebe sosyal tercihleri kararlaştırır, değerlendiren ve onlar için hakemlik yapan kurumsal bir mekanizma durumuna gelmektedir (Miller, 1994: 6). Muhasebe bütün sosyal anlaşmazlardan ziyade, temel olarak; ekonomik, üretim ve değişim işlemleri ile ilgili anlaşmazlıkların çözümünü desteklemektedir. Dolayısıyla, muhasebe düşüncesine katkı sağlayan; hukuk, eğitim, medya, din ve aile gibi kurumların bir üyesi olan muhasebe, kural yapma sürecinde düşünce üreten ve bunları eyleme dönüştüren politik bir mekanizma konumundadır. Muhasebenin tüm bu kurumlarla uyum içinde tam olarak işlevini yerine getirebilmesi ise, sosyal bağlantılara göre değişkenlik göstermesi gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe sosyal ve ekonomik yaşamın içine öylesine nüfuz etmiştir ki, onu sadece finansal faaliyetler ile ilgili olayları belgeleyen ve raporlayan tarafsız bir araç olarak görmek, muhasebeyi sadece tek boyutuyla değerlendirmektir. (Miller, 1994: 266). Dolayısıyla sosyal ve kurumsal uygulama alanı olan muhasebeyi böyle değerlendirmek yetersiz olabilir.

Muhasebe, dış çevreden bağımsız, sadece muhasebeci-işletme-devlet üçgeni içinde kalan bir kurum değildir. Aynı zamanda muhasebe kendi başına yaşayan bir organizma da değildir; önce etkilenen ve sonra da etkileyen bir yapıya sahiptir. Bu nedenle muhasebenin içinde bulunduğu ortamdan ayrıştırılması çok güçtür. Bu ortamı; finansal tablolar, faaliyet raporları, katma değer tabloları, performans raporları, istihdam raporları, denetim raporları ve karar almaya yönelik bir takım tablo ve raporların belirlediği bir tür sosyal ağ olarak değerlendirmek gerekir. Söz konusu ağda muhasebe; hakların, sorumlulukların, eylem alanlarının tanımlanmasına ve örgütsel sınırlar ile örgüt içi bölümlerin belirlenmesine yardım etmektedir. Muhasebe bu anlamda, faaliyet gösterdiği ortamı inşa eden ve destekleyen yerleşik bir kurumdur (Tinker, 1985: 85).

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 ise, “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 bütünün işletilmesi disiplin süreci ile gerçekleştirilmektedir. Muhasebe meslek

mensuplarına yönelik uygulanan disiplin süreci ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir.

2. Araştırmanın Yöntemi ve Sınırlılıkları

Disiplin sürecinin temelleri, 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler kanunu ile atılmıştır. Kanunda yıllar itibariyle bazı değişiklikler yapılmıştır. Araştırmanın evreni Türkiye’de yürürlükte olan meslek yasası ve disiplin yönetmeliği iken, ACCA’nın disiplin sürecine ilişkin bilgiler resmi internet sayfasındaki Kanunname 2016 (Rulebook 2016) vd. düzenlemelerden elde edilmektedir (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Doc/rule/ACCA-Rulebook-2016.pdf).

Araştırmaya kaynak oluşturacak veriler; 3568 Sayılı Meslek Yasası, 1990 yılında yürürlüğe giren ve 2000, 2007 ve 2015 yıllarında değişiklikler yapılan disiplin yönetmeliği, ACCA resmi internet sayfasıdır.

Bu çalışma bir tanımlayıcı araştırmadır. Bilindiği gibi 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 ülkeler arasında karşılaştırmalar yapmaktır. (İslamoğlu Alniaçık, 2009:40.)

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının disiplin süreci yasalarla çizmeye çalışılmıştır. Bu süreç olabildiğince açıklanmasına rağmen içtihatlarla yeterince detaylandırılmadığı için yazılı olmayan ancak uygulanmış birçok unsurda söz konusudur. Bu nedenle Meslek Odaları arasında sürecin uygulanmasına ilişkin farklılıklar olduğu gözlemlenmektedir. Bu noktada Türkiye’deki disiplin süreci ile farklı ülkelerdeki disiplin süreçlerinin karşılaştırılması önem kazanmaktadır. Bu çalışmaya ilişkin araştırma probleminin belirlenmesinde bu sorun araştırmanın başlangıç noktası olarak kabul edilmiştir. Araştırmanın problemi; TÜRMOB ve ACCA’nın disiplin süreci ayrıntılı bir şekilde ortaya konularak, iki Birlik’in disiplin süreci arasındaki farklılıkları tespit edebilmektir. Çalışmada TÜRMOB ve ACCA’nın disiplin süreçlerinin karşılaştırılmasının temel nedeni, 28 Nisan 2015 tarihinde taraflar arasında Stratejik Ortaklık Sözleşmesi’nin imzalanmış olmasıdır. Bu durum ise TÜRMOB üyelerini ACCA’nın disiplin kurallarından sorumlu olması anlamına gelmektedir. Sonuç olarak TÜRMOB’un uluslararası bir kuruluş olan ACCA’nın disiplin sürecine yakınlaşması bir gereklilik haline gelmektedir. (<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Common/SitedeAra.aspx?search=ACCA>)

Araştırma problemine bağlı olarak; sürecin iyileştirilmesi / geliştirilmesi ve disiplin sürecinden etkilenen tüm tarafların memnuniyet düzeyinin artırılmasına yönelik önerilerin oluşturulması bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Çalışmanın temel varsayımı, TÜRMOB’a bağlı Meslek Odalarının muhasebe disiplin sürecini yasa ve yönetmeliğe uygun bir şekilde uyguladığı ve incelenen ülkelerin internet sayfalarındaki bilgilerin gerçek durumu yansıttığıdır.

3. Araştırmanın Bulguları

Disiplin sürecine ilişkin yasal düzenlemeler çalışmanın temelini oluşturmaktadır. İlgili yasal düzenlemelerden verilerin toplanması, verilerin birleştirilmesi son olarak verilerin analize uygun şekilde dönüştürülme adımları veri hazırlama aşamasını

oluşturmaktadır. Böylelikle ülkeler arasındaki farklılıklar daha net bir şekilde ortaya konulabilecektir.

3.1. Literatür

Türkiye’de muhasebe mesleğine ilişkin disiplin süreci 1989 yılında kurallara bağlanmış olmasına rağmen, bu süreç ve yaşanan sorunlara yönelik bir akademik araştırmaya rastlanılmamıştır. Ayrıca küresel ticarete bağlı olarak tek vücut haline gelen ekonomik yapıdan muhasebe mesleği de etkilenmektedir. Mesleğin uygulanmasında standartlaşmaya yönelik bir trend yaygınlaşmaktadır. Böyle bir bakış açısıyla disiplin süreçlerinde de bir standartlaşmanın söz konusu olması gerekmektedir. Ancak literatürde de bu alanda yapılan akademik çalışmaların azlığı gözlemlenmektedir.

O’Dwyer ve Canning (2007), İrlanda’daki muhasebe mesleğinde şikâyet etme süreci yapısı incelenmiştir. Parker (1994) Avustralya meslek disiplin prosedürlerinin belirlenmesinde, muhasebe mesleğinin çıkarlarını koruması için araştırılan etik kodların rolünü araştırmaya çalışmıştır (Parker, 1994:512). Bédard (2001) kamu katılımı ve denetiminde Kanada Devleti tarafından düzenlenen muhasebe meslek disiplin faaliyetlerinin kamu yararını koruma düzeyini araştırmıştır. Dava sonucunda muhasebe mensubu beraat etmiş olsa bile, adına sürülen lekenin devam etme riski söz konusu olabileceğinden söz edilmektedir. Ama böyle bir durumda bile, meslek mensubundan ziyade kamu yararının üstünlüğünün ön planda tutulması gerektiği ileri sürülmektedir. Garmilis ve Stokes (2007)’ın yaptığı çalışmada Fransa ve ABD muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının süreci karşılaştırılmaktadır. Çalışmada; muhasebe mesleğinin kurumsallaşması, disiplin kanunlarının oluşumu, disiplin süreçlerinin özellikleri, davanın açılması, temyiz olanağı, disiplin mahkemelerinin işleyişi, disiplin cezası türleri her iki ülke içinde ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bañada-Hiréche ve Garmilis (2015) muhasebe mesleğinin etik yargısını kurumsal disiplin çerçevesinde incelemiştir. Bu incelemeyi yine Fransa ve ABD karşılaştırmasına dayandırmıştır. Çalışmada kültürel farklılıklardan kaynaklanan ulusal faktörlerin söz konusu olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca iki ülke arasındaki disiplin cezası incelemeleri 1994-2006 dönemindeki veriler göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmektedir.

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarına ilişkin olarak Banar ve Aslan (2009) ve Ekergil’in (2016) çalışmaları söz konusudur. Ancak muhasebe meslek mensuplarının disiplin süreçleri, süreç iyileştirme ve sürecin farklı ülkelerle karşılaştırmasına yönelik çalışmalar rastlanılmamıştır.

Çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının disiplin süreci açıklandıktan sonra, ACCA muhasebe meslek mensuplarının disiplin süreçleri hakkında bilgi verilecektir. Son olarak Dünya genelinde bulunan üye sayısı ve 181 ülkede 95 yerel ofisi ile Dünya ticaretinde önemli etkisi bulunan ACCA’nın meslek mensuplarına ilişkin disiplin süreçleri ile Türkiye TÜRMOB meslek mensuplarına ait disiplin süreçleri karşılaştırılarak farklılıklar ortaya konulmaya çalışılacaktır.

3.2. Türkiye’de Meslek Mensuplarının Disiplin Süreci

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarına disiplin kuralları ilk kez 1989 yılında çıkartılan 3568 Sayılı Kanun ile yasallaşmıştır. Kanunun; Madde 25 ve 26’da; Oda Disiplin Kurulu ve görevleri ile Madde 38’de Birlik Disiplin Kurulu ve görevleri, reklam yasağı, diğer yasaklar ve disiplin cezalarının temelleri atılmıştır. 22.06.1990 tarihli ve 20556 Sayılı Resmi Gazetede meslek mensuplarına yönelik ilk disiplin

yönetmeliği yürürlüğe girmiştir. 2000 yılında 24216 Sayılı ve 2007 yılında 26656 Sayılı Resmi Gazetelerde disiplin yönetmeliği değişikliğe uğramış ve son olarak 2015 yılında 29435 Sayılı Kanunla da disiplin yönetmeliğinden “Serbest Muhasebecilik” ibareleri çıkartılmıştır. Yönetmelik; genel hükümler, disiplin cezaları, disiplin kovuşturması ve son hükümler olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin disiplin süreci TÜRMOB tarafından yönetilmekte ve yürütülmektedir. Disiplin yönetmeliği 36 madde ve 2 geçici maddeden oluşmaktadır. Yönetmelikte; disiplin cezalarının türleri başlıklar halinde detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Ayrıca disiplin kovuşturması bölümünde; “şikâyet”, “soruşturma”, “kararın alınması” ve “temyiz” aşamaları tüm taraflara hitap edecek ayrıntıda ortaya konulmaktadır.

Disiplin kovuşturmasında bir şikâyetin ortaya çıkışından disiplin cezasına dönüşme süreci aşamaları aşağıda açıklanacaktır.

3.2.1. Şikâyet

Meslek mensubu hakkında yapılan ihbar veya şikâyet sözlü veya yazılı olarak gerçekleşebilir. Her iki durumda da şikâyeti yapan kişinin veya kurumun ve ilgili meslek mensubunun bilgileri, ihbar veya şikâyetin konusu, maddi olaylar ve ihbar gününü içeren bir tutanak hazırlanır ve bu tutanak şikâyetçiye imzalatılır.

Şikâyet, TÜRMOB’un merkezine veya Meslek Odası’na yapılabilir. Tüm şikâyetler Oda tarafından yürütülmektedir. Birlik kurullarına yapılan sözlü veya yazılı ihbar veya şikâyetler incelenmeye değer görülürse, inceleme yapılmak üzere ilgili Oda’ya sevk edilir. Oda, şikâyeti ilk toplantısında gündemine alır ve Yönetim Kurulu’na ilk incelemeyi yapma yetkisi verir.

3.2.2. Değerlendirme ve Soruşturma

Meslek mensubu hakkında Oda’ya gelen şikâyetlerde, Oda Yönetim Kurulu veya Oda tarafından görevlendirilen kişi/kişiler ilk inceleme ve kanıt toplamaya yönelik rapor hazırlamaktadır. Yönetim Kurulu, hazırlanmış olduğu raporu, disiplin soruşturmasını başlatmak için Oda Disiplin Kurulu’na göndermektedir. Bu aşamada ilgili şikâyetle ilişkin olarak Ceza Mahkemesi’nde açılmış bir dava söz konusu ise, dava sonuçlanıncaya kadar şikâyet bekletilmektedir. Eğer böyle bir dava söz konusu değil ise, Oda Yönetim Kurulu disiplin soruşturması için hazırlanan raporu inceleyerek, disiplin kovuşturmasının başlatılmasına veya böyle bir kovuşturmanın açılmasına gerek olmadığına karar verebilir.

Kovuşturmanın başlatılmasına gerek olmadığına ilişkin karar çıkması durumunda, bu durum şikâyetçiye ve ilgili meslek mensubuna üç ay içinde yazılı olarak bildirilmektedir. Şikâyetçi, bu kararın bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde Birlik Disiplin Kurulu’na itiraz edebilmektedir. Birlik Disiplin Kurulu, rapor üzerinde yapacağı incelemeler sonucunda ya Oda Yönetim Kurulu’na ya da Oda Disiplin Kurulu’na disiplin kovuşturmasının başlatılmasını isteyebilir ya da dosyayı kapatır.

Oda Yönetim Kurulu veya Oda Disiplin Kurulu disiplin soruşturması başlatılmasına karar vermesi durumunda “karar alınması” aşamasına geçilmektedir.

3.2.3. Karar Alınması

Oda Disiplin Kurulu, hakkında disiplin cezası istenilen meslek mensubunun savunması alınmadan disiplin cezası verememektedir. Duruşma gün ve saati en az 15 gün önceden ilgili meslek mensubuna bildirilir. Meslek mensubu duruşmaya katılmazsa, savunma hakkında vazgeçmiş sayılır ve gıyabında duruşma gerçekleştirilir.

Oda Disiplin Kurulu karar tarihinden itibaren en geç altı ay içinde soruşturmayı tamamlamak zorundadır. Eğer Oda Disiplin Kurulu meslek mensubunun suçlu olduğuna yönelik bir karar verirse, disiplin yönetmeliğinin 48. Maddesinde sayılan cezalardan uygun olanını karara bağlamaktadır. Taraflar (şikâyet eden ve edilen), Oda Disiplin Kurulu'nun aldığı karara Oda aracılığıyla veya doğrudan Birlik Disiplin Kurulu'na itiraz edebilir. Birlik Disiplin Kurulu, itiraza bağlı olarak verilen kararı yeniden inceler ve kararı onaylayabilir, kararı değiştirebilir veya kararı bozarak kovuşturmanın derinleştirilerek yeniden kovuşturulması için ilgili Oda'ya gönderebilir.

Oda Disiplin Kurulu kararı, Oda Yönetim Kurulu aracılığıyla Birlik Disiplin Kurulu'na gönderilmektedir. Birlik Disiplin Kurulu, disiplin kararını Maliye Bakanlığı'na gönderilerek, kararın Resmi Gazete'de yayımlanarak taraflara ve ilgililere duyurulması sağlanmaktadır.

3568 Sayılı Kanunu'nun 48. Maddesi'nde "Disiplin Cezaları" başlığı altında "*Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları ... uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma*" cezaları öngörülmektedir. Ayrıca Disiplin Yönetmeliği'nin Geçici Madde 2'de, bu disiplin cezalarının Serbest Muhasebecilik unvanıyla görev yapanlar ile Serbest Muhasebecilik stajına devam edenlerin bu Yönetmelikte yer alan hükümlere tabi olduğu belirtilmektedir (01.06.1989 Tarihli ve 3568 Sayılı Resmi Gazete).

Disiplin Yönetmeliği'nde yer almayan, ancak 3568 Sayılı Kanunun 49. Maddesi "ceza hükmü" başlığıyla adli para ve hapis cezalarına da yer verilmektedir. Buna göre; Madde 3/1'de meslek mensubu olmadığı halde meslek unvanını haksız olarak kullananlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolunmaktadır.

Ayrıca 3568 Sayılı Kanunda; "*meslekle ilgili konularda çalıştırılmayacak olanlar ile mesleki işbirliği yapanlar (Madde 13)*", "*Odaya üye olmayan meslek mensupları ile mesleki faaliyette bulunanlar (Madde 15/4)*", "*Odaların, her yılsonu itibariyle mevcut üyelerine ilişkin bilgileri Maliye Bakanlığına bildirmemeleri (Madde 41/2)*" "*meslek sırlarının saklanmaması veya suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulmaması (Madde 43/1-2)*", "*meslek mensupları unvanları ve tasdik yetkisiyle mesleki işlerin yürütülmesinde gerçek veya tüzel kişilere bağlı hizmet akdi ile çalışanlar veya iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunanlar (Madde 45/1-5)*" hakkında, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, yüz güne kadar adli para cezasına hükmolunmaktadır.

Kanunun 12/4 Maddesinde "*yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikini doğruluğundan ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar...*" ifadesi yer verilmektedir. Bu hükme aykırı davranışta bulunan kişi hakkında, fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç

oluşturmadığı takdirde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve adlî para cezasına hükmolunmaktadır.

Son olarak meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca 3568/47 göre cezalandırılabilirler (Genç, 2015). TCK incelendiğinde meslek mensuplarının; görevi kötüye kullanma (TCK 257), nitelikli dolandırıcılık (TCK 158), vergi mahremiyetinin ihlali, aykırı bilirkişilik veya tercümanlık (TCK 276), resmi belgede sahtecilik (TCK 204), suçu bildirmeme (TCK Madde-278), resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek (TCK 205), özel belgede sahtecilik (TCK 207), güveni kötüye kullanma (TCK 155) suçları ile ceza mahkemelerinde yargılanmaları da söz konusudur. (<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5237&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>)

Meslek mensuplarının disiplin suçlarının tespiti sırasında, meslekten çıkarılmış veya yeminli sıfatı kaldırılmış meslek mensuplarının daha sonraki dönemlerde yeni cezalara çarptırıldıkları gözlemlenmiştir. Bunun nedeninin “meslek mensubu, istifa veya diğer nedenlerle (vefat hariç) üyelik kaydını odadan sildirmiş olsalar dahi, disiplin soruşturması ve kovuşturmasını gerektiren işlem ve olayın gerçekleştiği tarihte Oda üyesi ise, disiplin soruşturması gerçekleştirilir” hükmünden kaynaklandığı belirlenmiştir.

3.2.4. Temyiz

Taraflar, Maliye Bakanlığı'nın onayı ile kesinleşen disiplin cezasına itirazını “idari yargı”ya başvurarak gerçekleştirebilir. İdari yargının ilk kademesi Ankara İdare Mahkemeleridir. Daha sonraki aşamada karar Danıştay nezdinde temyiz edilebilmektedir.

İyi işleyen örgüt sisteminde disiplin cezaları kararlarına karşı itiraz ve temyiz hakları; acele, yanlış ve hatta belki keyfi bir şekilde alınmış olabilecek disiplin kararları üzerinde frenleyici bir etki sağlamaktadır. Meslek mensupları, aleyhlerine uygulanmasına karar verilen disiplin kararına karşı da itiraz hakkına sahiptir. Meslek örgütlerinin, meslek mensupları üzerinde iletişim alanına, sosyal temaslarına, itibarına, mesleki konumuna ve fiziksel sağlığına yönelik saldırılarla mobbing uygulanma olasılığı göz ardı edilmemelidir. (Güveyi, 2013, 1462) Türkiye’de Birlik Disiplin Kurulu meslek mensuplarına yönelik alınan disiplin cezalarına yapılacak en üst örgüt içi itiraz makamıdır. İtiraz edilen bir kararın Birlik Disiplin Kurulu’nda değiştirilmeden Maliye Bakanlığı tarafından Resmi Gazete’de yayımlanması durumunda ise, meslek mensubunun İdari Mahkemeye başvurma hakkı bulunmaktadır.

3.3. Birleşik Krallık’ta ACCA’nın Disiplin Süreci

1904 yılında Birleşik Krallık merkezli kurulan ACCA’nın 2016 itibariyle Dünya’da 181 ülkede 95 yerel ofisi ile 178.000 üyeye (muhasibe meslek mensubu, stajyer, şirket vb) ve 455.000 öğrenciye hizmet veren küresel bir düzenleyici kuruluştur. Kurumun organizasyon yapısının büyüklüğü nedeniyle, disiplin sürecine ilişkin kurallar oldukça detaylı bir şekilde yazılmıştır. Böylece süreç şeffaf, tarafsız, hızlı ve standartlaştırılmıştır (<http://www.accaglobal.com/gb/en/discover/about.html>). ACCA’nın temel disiplin süreci; şikâyet, soruşturma, karar ve temyiz aşamalarından oluşmaktadır (<http://megaslides.com/doc/921251/slide-1>).

3.3.1. Şikâyet

Sürecin şikâyet aşaması, şikâyetin yapılması, kabul edilmesi ve şikâyetin değerlendirilmesi olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır.

Şikâyet, müşteriden, ODCE² (Kurumsal Uygulama Direktörü Bürosu) veya ACCA'nın işletme bürosundan veya ACCA'nın tatmin edici olmayan bir üye ziyaretinden kaynaklı ortaya çıkabilmektedir. Kullanımı zorunlu olmamasına rağmen, şikâyetçiler ACCA'nın internet sayfasında matbu olarak hazırlanmış formlardan uygun olanının doldurarak şikâyette bulunabilirler (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Doc/prof-standards/A5%20Regulatory%20report%202015.pdf).

Meslek mensupları hakkında şikâyette bulunmak isteyen kişi veya kurum doldurduğu formu, şikâyet muhasebe şirketinin çalışanı ile ilgiliyse muhasebe şirketine, bunun dışındaki durumlarda ise yerel ofise ya da doğrudan ACCA'nın merkezine iletilmektedir (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/complaint-letter-template.doc).

Şikâyeti alan muhasebe şirketi, şikâyetle doğrudan ilgisi bulunmayan konusunda yetkin bir kişiyi konuyu araştırmak için görevlendirilmektedir. Şirketin söz konusu şikâyeti çözmek veya cevaplamak için 4 hafta süresi bulunmaktadır. Bu sürenin aşılması durumunda şikâyetçi, ACCA'nın arabuluculuk servisini arayıp yardım talep edebilmektedir. Daha sonra ACCA'nın internet sayfasında bulunan resmi şikâyet formunu doldurarak, şikâyetini ACCA'ya e-posta veya posta yoluyla iletebilmektedir (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/complaints-disciplinary-procedures.pdf). Şikâyet, uygun form aracılığı ile yapılmaması durumunda, şikâyet süreci gecikebilir ve şikâyet red ile sonuçlanabilir.

Yerel ofise gelen şikâyetler ACCA'nın merkezine iletilmektedir. Eğer şikâyet konusu ticaret veya iflas ile ilgili ise şikâyetini doğrudan Ticaret Mahkemesine yönlendirilmektedir.

ACCA tarafından alınan şikâyet, öncelikle bir değerlendirme yöneticisi (assessment manager) aracılığıyla değerlendirilmektedir. Değerlendirme yöneticisinin görüşü, “şikâyet konusunun ACCA'ya uygun olmadığı” yönünde ise, şikâyet reddedilerek şikâyet edilen taraflara bu durum iletilmektedir. (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/complaints-disciplinary-procedures.pdf)

Şikâyet kabul aşamasında, ACCA bazı konuları şikâyet olarak değerlendirirken, bazı konuları ise değerlendirme dışında bırakmaktadır. (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/complaints_acc_investigates_jan_2016_updated.pdf)

Değerlendirmeye kabul edilen şikâyetler

Muhasebe ve ilgili hizmetlerin sağlanma aşamasındaki davranışlar:

- Kalitesiz hizmet sunmak ve iş yapmak,
- Denetim raporlarını yetkisiz olarak imzalamak,
- Dürüst olmayan yanıltıcı davranışlarda bulunmak,

² Bir örgüt olarak, ODCE dört yetki ile kurulmuştur: Birincisi, şirketlerin eylemleri ile uyumu teşvik etmek; ikincisi, şirketler hukuku şüphelenilen ihlal örneklerini uygulamak; üçüncüsü, tasfiye iflas şirketlerin yönetim davranışlarını incelemek; ve dördüncüsü, şirketler hukuku konularında iş, işletme ve inovasyon için bakana bir danışman olarak hareket etmek.

- Tarafsız olamamak,
- Mesleki yeterlilik sağlayamamak,
- Çalışanlarının eğitim ve denetlenmesini sağlayamamak,
- Gizlilik ihlalinde bulunmak,
- Başkalarının müşterilerini almaya çalışmak,
- Faaliyetleri sırasında abartılı iddialarda bulunmak veya diğer meslek mensuplarını aşağılamak,
- ACCA'nın düzenlemelerini ihlal etmek,
- Yetkisi olmadığı halde çalışmaya devam etmek,
- Mesleki sorumluluk sigortasını yaptırmamak,
- Profesyonel bilgi transferi sağlamakta başarısız olmak.

Diğer durumlar:

- Mahkûmiyet cezaları,
- Mahkeme tarafından sahtekârlık suçu işlendiğinin bulunması,
- Üst yönetim veya yönetim kurulu üyeliğinde men edilmesi,
- Başka bir kurumun disiplin sürecinde olunması veya işlem görülmesi/yaptırım alınması,
- Mahkeme kararı ile olan para cezasının ödenmemesi,
- Ücret anlaşmazlıkları (ücret sorunları, disiplin konusu olmamasına rağmen, ACCA'nın arabulucuğu ile bu sorun çözümlenebilmektedir).

Değerlendirmeye Kabul Edilmeyen Şikâyetler

- ACCA'dan önce direkt olarak üyeye yapılması gereken şikâyetler,
- ACCA'nın kuralları ve etik kodları ile ilgili olmayan şikâyetler,
- Şikâyete konu olan olayın gerçekleşmesinden 6 ay sonra yapılan şikâyetler,
- ACCA'da devam eden bir durum/inceleme sürecinde yeni yapılan şikâyetler,
- Başka bir kurum/mahkeme sürecinde olan şikâyetler,
- Aynı olaya ilişkin birden fazla şikâyetin yapılması,
- Mahkûmiyet olmadığı halde bir üye hakkında cezai suç işlediği yönünde olan şikâyetler,
- Üye hakkında mahkemede yalan söyleme veya teşebbüsünde bulunması hakkındaki şikâyetler,
- Diğer muhasebe kurumları üyeleri hakkındaki şikâyetler,
- Artık bir ACCA üyesi olmayan muhasebeci hakkında yapılan şikâyetler,

- Üyenin yasal hakkını kullanacağı tehdidini yapması veya kullanması hakkındaki şikâyetlerdir.

ACCA, değerlendirilmeye uygun gördüğü şikâyeti ve sürecin sonundaki disiplin cezası veya beraat gibi bilgiler, Birleşik Krallık içinde veya dışındaki diğer ilgili kurumlara paylaşılmaktadır.

Meslek mensubu üyeleri genellikle, kendisi hakkında şikâyette bulunanlarla ilgili bilgiye sahip olabilmektedir. Ancak şikâyetçi şikâyetinin gizli kalmasını ACCA'dan talep ederse, şikâyete ilişkin bilgiler meslek mensubu ile paylaşılmamaktadır. Ancak böyle bir durumda şikâyetçi, ACCA'nın kayıtlarında "şikâyetçi" tanımı içinde gösterilmediği için alınan kararlara itiraz etme hakkını ve soruşturmanın durumuna ilişkin bilgi alma hakkını kaybetmiş olmaktadır. (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/complaints-disciplinary-procedures.pdf).

Şikâyet başvurusu yapıldıktan sonra şikâyetçi şikâyetinden vazgeçse bile, ACCA konunun kamu çıkarını göz önünde bulundurarak, şikâyeti araştırmaya devam edebilir.

3.3.2. Değerlendirme ve Soruşturma

Değerlendirme yöneticisi, şikâyetin ACCA'da görüşülmesinin uygun olduğuna karar verirse, şikâyetin içeriğine ve koşullarına göre;

- Anlaşma yöntemi (consent order),
- Arabuluculuk yöntemi
- Soruşturma yöntemi

seçeneklerinden uygun olanına karar vererek, soruşturma sürecini başlatmaktadır. Bu nedenle soruşturma aşamasını üçlü bir sacayağı şeklinde düşünmek gerekmektedir. Soruşturma için uygun görülen bir yöntemle başlanıp, koşulların değişmesi veya tarafların talepleri doğrultusunda farklı yönetime geçiş söz konusu olabilmektedir.

ACCA'nın uzlaştırma servisi, üyelere yönelik yapılan şikâyetlerdeki anlaşmazlıkları çözümlenebilmek için, uygun olan uzlaştırma, arabulucu ve hakem sağlayabilmektedir. ACCA, disiplin eylemi oluşturmayan şikâyetler için, çok fazla inceleme yapmadan her iki tarafında kabul edebileceği bir çözüme ulaşmayı hedeflemektedir. Böylece ciddi şikâyetlere daha fazla zaman ayırırken, aynı zamanda Araştırmalar departmanının yükü de azaltılmış olmaktadır. (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Doc/prof-standards/A5%20Regulatory%20report%202015.pdf).

Şikâyet ile ilgili olarak değerlendirme yöneticisi disiplin cezalarını göz önünde bulundurarak şikâyetin disiplin cezası gerektirdiğini öngörürse, şikâyet dosyası 'soruşturma yöntemi' ile ele alınmaya başlamaktadır. Ancak ilgili şikâyet disiplin cezası gerektirmeyen bir konu ile ilgili ise, şikâyetin çözümünde öncelikle arabuluculuk yöntemi tercih edilmektedir. Arabuluculuk sürecinde olan bir şikâyet dosyasına çözüm bulunamayacağına karar verirse, ilgili şikâyet soruşturma yöntemi ile çözümlenmek üzere gönderilmektedir. Anlaşma yöntemi ise çok ciddi olmayan şikâyetlerde tarafların anlaşmaya istekli olmaları durumunda kullanılabilen bir yöntemdir. bir şikâyet arabulucuk veya soruşturma süreci devam ederken de anlaşma yöntemi ile çözüm bulunabilmektedir.

3.3.3. Anlaşma Yöntemi

Bir şikâyetin tam bir soruşturmanın ve bir duruşmanın yapılmasına gerek duyulmadan ve iddiaların kanıtı sonucunda meslekten çıkarma, öğrenci veya üye sicilinden çıkarılma olasılığının olmadığı şikâyetlerde anlaşma yöntemi kullanılmaktadır (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/Consent-orders-guidance.pdf). Meslek mensubu, hakkındaki disiplin iddiasını, ihlali veya eksikliğini kabul etmesi sonucunda ACCA, meslek mensubuna gerekli yaptırımları (kınama, uyarı, paraz cezası ve işlem maliyetleri) uygulamaktadır. Anlaşma süreci kapsamındaki mevcut yaptırımlar Disiplin Komitesi'ndeki mevcut yaptırımlar ile aynıdır (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Doc/prof-standards/committees/guidance-for-disciplinary-sanctions.PDF). Değerlendirme yöneticisi, şikâyetin anlaşma yöntemi ile çözümlenebileceğine karar vermesini taraflarda kabul ederse, dosya soruşturma memurunun onayına sunulmaktadır. Soruşturma memuru, öncelikle ACCA'nın 'Disiplin Yaptırımları Rehberi'ndeki hükümlere göre şikâyetin anlaşma yoluyla çözümlenip çözümlenmeyeceğine karar vermektedir.

Taraflar talep etmeleri durumunda, arabulucuk veya soruşturma süreci devam ederken ya da duruşma yapılmadan hemen öncesinde şikâyetin çözümü için "anlaşma yöntemi"ne dönülebilir. Ancak bir şikâyetin çözümlenmesinde anlaşma yönteminin seçilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:

- Üye hakkındaki iddiaları, gerçekleri, başarısızlıkları veya ihlalleri kabul etmeye istekli olmalıdır.
- Soruşturma memuru şikâyete konu olan tüm iddiaların kanıtlarla çözümlenebileceğine ikna olmalıdır.
- Soruşturma memuru, söz konusu iddiaların üyenin meslekten çıkartılması, öğrencinin (stajyeri) öğrencilikten çıkartılması veya kaydının silinmesi için yeterli olmayacağına ikna olmalıdır.

Soruşturma memuru, öncelikle ACCA'nın 'Disiplin Yaptırımları Rehberi'nin hükümlerine göre şikâyetin anlaşma yoluyla çözümlenip çözümlenmeyeceğine karar verdikten sonra taraflara bunu bildirir. Taraflar, belirli bir süre içinde şikâyetin anlaşma yöntemi ile çözümlenmesini kabul ettiklerini yazılı bir beyan ile bildirmek zorundadır. Soruşturma memuru taraflardan gerekli onayı aldıktan sonra, *anlaşma taslağı* hazırlanmaktadır. Taslak, taraflara gönderilir ve taraflar 21 gün içinde taslak hakkındaki görüşlerini bildirmek durumundadır. Anlaşma taslağını tarafların imzalaması sonucunda, soruşturma memuru taslağın bir kopyasını da ACCA'ya göndermektedir.

ACCA'ya gelen taslak, Anlaşma Komitesi tarafından değerlendirilir. ACCA'dan bağımsız bir şekilde çalışan Komite, bir başkan (veya değerlendirme memuru) ve bir hukuk danışmanından oluşmaktadır. Komite anlaşma taslağını değerlendirirken; kamu çıkarlarının gözetilmesi, kamu güveninin sağlanması ve ACCA'nın düzenleyici hükümlerinin zedelenmemesini göz önünde bulundurmaktadır. Komite değerlendirme sonucunda anlaşma taslağını; onaylayabilir, reddedebilir ve iyileştirmeler talep edebilir.

Anlaşma yönteminde en yüksek disiplin cezası olan meslekten çıkarma cezası verilememektedir. Eğer meslek mensubunun/öğrencinin üyelikten çıkarılmasına yönelik bir karar alınması gerekiyorsa, Komite anlaşma taslağını reddetmektedir.

Komite anlaşma taslağını onaylaması durumunda, taraflara kararını nedenleriyle yayımlaması gerekmektedir. Kararda yer alan yaptırımlara ve maliyetlere tarafların itiraz hakkı bulunmamaktadır. Meslek mensubuna verilen yaptırımlar ve anlaşma metni ilgili üyenin kayıtlarında tutulmaktadır. Maliyetler ve mali cezalar posta yoluyla meslek mensubuna gönderilmekte ve 28 gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Soruşturma memurunun hazırladığı anlaşma taslağını taraflar 21 gün içinde imzalamazlarsa veya Komite kararını vermeden önce taraflar anlaşma taslağının iptal edilmesi talebinde bulunurlarsa, bu durumda şikâyet dosyası arabuluculuk veya soruşturma aşamasına gönderilmektedir. Ayrıca soruşturma aşamasından disiplin komitesine geçiş kararına kadar üyenin anlaşma metnini imzalayarak Anlaşma yöntemi ile çözüm yolunu tercih etme hakkı da bulunmaktadır.

3.3.4. Arabuluculuk Yöntemi

Şikâyet konusu anlaşma yöntemindeki koşulların oluşmaması durumunda başvuru yöntemlerinden birisi de arabuluculuktur. Arabuluculuk bir anlamda küskünleri barıştırmak gibidir. Genellikle arabuluculuk, ücret anlaşmazlığı veya yanlış anlaşılmalara gibi küçük sorunlarla ilgili şikâyetlerin çözülmesinde başvuru bir yöntemdir. ACCA, arabuluculuk hizmetini avukat ve akredite arabulucu ile yürütmektedir.

Şikâyetin çözülmesinde arabuluculuk yönteminin uygun olup olmadığına değerlendirme memuru karar vermektedir. Değerlendirme memuru arabuluculuk yöntemine uygun gördüğü şikâyeti soruşturma memuruna göndermektedir. Ancak değerlendirme memuru şikâyetin önemli olduğuna ve arabuluculuk yöntemine uygun olmadığına karar verirse, şikâyet dosyasını doğrudan soruşturma aşamasına göndermektedir.

Soruşturma memuru şikâyetin arka plandaki bilgilerini elde etmek amacıyla taraflarla telefon aracılığıyla iletişime geçmektedir. İlk telefon görüşmesinde taraflar şikâyetin tamamı hakkında bilgileri soruşturma memuruna iletmesi gerekmektedir. Soruşturma memuru şikâyet konusuna hakim olduktan sonra çözüm yollarını ilgili taraflara önererek uygulanabilir olan yaklaşımı seçmeleri için teşvik edecektir. Bu süreçte soruşturma memuru ACCA'nın kural kitabında bulunan üye yükümlülüklerini meslek mensubuna hatırlatması gerekebilir. Eğer meslek mensubu kural ihlalinde bulunduysa, soruşturma memuru ihlalin uygun bir şekilde düzeltilmesini isteyebilir.

Arabuluculuk süreci başarılı veya başarısız şekilde sonuçlanabilir. Arabuluculuğun başarılı bir şekilde tamamlanması durumunda, soruşturma memuru taraflara ve ACCA'ya sonucu bildirerek şikâyet dosyasını kapatmaktadır.

Çoğunlukla başarılı bir şekilde gerçekleşen arabuluculuk yöntemi, tarafların isteksizliği, çözümü kabul etmemesi veya arabuluculuk yönteminin başarısız olacağına inanılması gibi nedenlerle başarısızlığa uğrayabilmektedir. Şikâyet başarısız arabuluculuk süreciyle kapatılırsa, şikâyetçi soruşturma memurunun şikâyet hakkındaki kararını, Kurum içinden atanacak bağımsız bir değerlendirici tarafından incelenmesini talep edebilmektedir. Bu talep kararın verilmesinden itibaren 30 gün içerisinde yazılı olarak yapılmalıdır. Bağımsız değerlendirici kararı sonucunda ilgili şikâyet sonucu meslek mensubu suçsuz bulunur ise şikâyet dosyası kapanmaktadır. Ancak bağımsız değerlendirici meslek mensubunun suçlu olduğuna karar verir ise şikâyet dosyası soruşturma aşamasına gönderilmektedir.

Arabuluculuk süreci sonunda söz konusu şikâyette disiplin cezası gerektiren ciddi bir kural ihlali söz konusu ise, şikâyet dosyası açık bırakılmakta ve dosya soruşturma aşamasına gönderilmektedir.

Şikâyete temel olan konu muhasebe ile alakalı ise arabuluculuk yöntemi için 12 aylık bir zamanaşımı süresi bulunmaktadır.

3.3.5. Soruşturma Yöntemi

Komite Birimi'nin rolü ACCA düzenlemelerine ve prosedürlerine uygun olarak ACCA Disiplin ve Düzenleme Komitelerinin etkin çalışmasını sağlamaktır. Bu nedenle Komite Birimi, Kabul ve Lisanslama Komitesi³, Disiplin Komitesi ve Temyiz Komitesi'nin yönetiminden sorumludur. Birim; üyeye yönelik iddialara ilişkin bir kanıt söz konusu ise Disiplin Komitesine; muhasebe meslek ruhsatının veya lisansının geçici olarak durdurulması veya iptal edilmesi kararları söz konusu ise Kabul ve Lisanslama Komitesine ya da disiplin kararlarına ilişkin itiraz söz konusu ise Temyiz Komitesi'ne şikâyeti yönlendirmektedir. ACCA öncelikli görevi olan kamuyu korumak ve meslek itibarını en üst düzeyde tutmak için, üyelerini sürekli izlemekte ve denetlemektedir. ACCA olması gereken standartlara ulaşmada başarısız olan üyelerini Kabul ve Lisanslama Komitesine yönlendirmektedir. (<http://www.accaglobal.com/content/dam/accaglobal/PDF-members/guidance/guide-to-committee-unit-2015.pdf>) Ayrıca ACCA kamuyu korumak adına üyenin imza ve çalışma yetkisinin acil olarak sınırlandırılabilen Geçici Karar Komitesi (Interim Orders Committee) mekanizmasına da sahiptir. (<http://www.accaglobal.com/us/en/member/professional-standards/committees/Interim/interim-order-2016.html>)

Şikâyetin anlaşma veya arabuluculuk yöntemleriyle çözümlenememesi ya da bu iki yöntemle de çözüme ulaşılamayacağı raporlanması durumlarında soruşturma yöntemi tercih edilmektedir. Bu süreçte şikâyet dosyası kapatılıncaya kadar, üyenin istifa talebi ACCA tarafından dikkate alınmamaktadır.

Şikâyet dosyası soruşturma aşamasına geldiğinde, dosyayı incelemesi için bir soruşturma memuru atanmaktadır. Soruşturma memuru, atandıktan sonra şikâyet dosyasını 6 ay içerisinde tamamlaması gerekmektedir. Ancak şikâyet ile ilgili hukuki veya cezai bir süreç devam etmekte ise bu hukuk sürecinin sonuçlandırılması beklenmektedir.

Soruşturma memuru şikâyetçinin sunduğu belgelerin bir kopyasını şikâyet edilen üyeye göndererek, konu hakkında yorum ve açıklama yapmasını talep edebilir. Soruşturma memuru şikâyet dosyasını incelerken şikâyetin ciddi bir konu olduğuna karar verirse, bağımsız değerlendiriciye referans olması için bir şikâyet raporu hazırlamaktadır. Soruşturma memuru söz konusu raporu üyeye de göndererek, bağımsız değerlendiricinin değerlendirmesine katkı sağlamak için şikâyetle ilgili yorum ve açıklamaları içeren yazılı bir raporu hazırlamasını üyeden talep edebilir. Ancak şikâyetçi belgelerin gizli kalması talebinde bulunması durumunda, soruşturma memuru üyeye incelemeye konu olan belgeleri göndermemektedir.

Taraflar soruşturma memurunun inceleme tutumundan memnun olmazsa, soruşturma memurunun yöneticisine e-posta yoluyla resmi şikâyette bulunabilme

³ Kabul ve Lisanslama Komitesi, tüm kabul, yeniden kabul edilme ve ruhsat verme konuları ile ilgilenmektedir.

hakkına sahiptir. Yönetici, soruşturma memurunun incelemeyi nasıl ele aldığını incelemekte ve gerekirse bağımsız değerlendirici tarafından da şikâyetin incelenme şekli değerlendirilebilmektedir. Ancak bu değerlendirme sadece şikâyetin incelenme şekliyle sınırlı olup, karar ve sonuçla ilgili yapılamamaktadır.

Bağımsız değerlendirici heyeti; hukuk, tasfiye, birleşme, iflas, finans, vergi, muhasebe gibi uzmanlık alanlarına sahip bir heyettir. Bağımsız değerlendirici şikâyeti sonuçlandırmaktan ve dosyayı Disiplin Komitesi'ne veya Kabul ve Lisanslama Komitesi'ne göndermekten sorumludur. Her değerlendirici, kendi uzmanlığı dâhilinde dosyadaki şikâyete ilişkin kanıtların Disiplin Komitesi veya Kabul ve Lisanslama Komitesi tarafından sorgulanmasını gerektirecek nitelikte olup olmadığını incelemektedir.

3.3.5.1. Geçici Karar Komitesi

Adaleti sağlamak ve halkı korumak için hızlı bir şekilde karar alınması gerektiği durumlarda Geçici Karar Komitesi'nden yararlanılmaktadır. Geçici karar için dava vekili (case presenter) davayı açacaktır.

Komite, üyeye karşı aşağıdaki geçici kararlar alınabilir:

- Üye birey ise ilgili kişinin üyeliği Disiplin Komitesi veya Geçici Karar Komitesi kararına kadar askıya alınır,
- İlgili kişinin sertifikası, iflas lisansı, yatırım belgesi ve Birlik tarafından verilen diğer sertifikalar veya diğer belgeler Disiplin Komitesi veya Kabul ve Lisanslama Komitesi karar alınca kadar askıya alınır.

Geçici Karar Komitesi kararını ve sebeplerini taraflara karar günü veya mümkün olduğunda en kısa sürede duyurmaktadır. Üyeyi geçici olarak faaliyetlerinden alıkoyan karar, alındığı tarihten itibaren en az 6 ay aralıklarla Geçici Karar Komitesi tarafından incelemeye tabi tutulmaktadır. Komite, ileriye yönelik yeni bir karar almadıkça kararın tarihinden itibaren 18 ay sonra otomatik olarak geçici kararın süresi dolmaktadır.

Üye veya ACCA planlanan yeniden inceleme tarihinden önce, geçici kararın değiştirilmesini veya iptal edilmesini gerekçeleri ile birlikte talep edebilmektedir. Böyle bir talep Geçici Karar Komitesi başkanı tarafından değerlendirilerek karara bağlanmaktadır. Geçici Karar Komitesi tarafından kararın yeniden incelenmesi sonucunda;

- Karar onaylanır ve uygulanmaya devam eder,
- Karar veya onun tarafından dayatılan her türlü şart iptal edilir,
- Karar veya onun tarafından dayatılan her türlü şart değiştirilir,
- Geçici Karar Komitesi tarafından uygulanmakta olan karar, istenirse kararın kalan süresi için değiştirilebilir.

Geçici Karar Komitesi üyeyi ACCA'ya komitenin uygun gördüğü maliyet tutarını ödemekle yükümlü tutmaktadır.

3.3.5.2. Disiplin Komitesi / Kabul ve Lisanslama Komitesi

Bağımsız değerlendirici şikâyet dosyasının bu aşamada kapatılmasına karar verilebilir. Bu durumda meslek mensubunun siciline herhangi bir kayıt işlenmezken, şikâyetçi ise dosyasının Disiplin Komitesi tarafından yeniden gözden geçirilmesi için

talepte bulunma hakkına sahiptir. Değerlendirici, üyenin Disiplin Komitesi'ne veya Kabul ve Lisanslama Komitesi'ne çağrılmasına gerek olmadığı yönünde karar verirse, şikâyetçi dosyanın ikinci bir bağımsız değerlendirici tarafından incelemesini talep edebilmektedir. Bu talep hakkı için 30 günlük bir süre verilmektedir. İkinci bağımsız değerlendirici ilk kararı destekleyici bir karar alırsa, dosya kapatılmakta ve üyenin siciline herhangi birşey işlenmemektedir. Ancak ikinci bağımsız değerlendirici kanıtların, üye hakkındaki şikâyeti desteklediğine karar verirse, kanıtlar üyenin dosyasında tutulmakta ve dosya ilgili Komite'ye gönderilmektedir.

Bağımsız değerlendiriciler tarafından kapatılma kararı alınan şikâyet dosyası kamu çıkarlarına veya meslek itibarına zarar veriyorsa, Komite Birimi dosyanın görüşülmesine de karar verebilmektedir. ACCA üyenin dosyasını kapatsa bile, gelecekteki şikâyetlerde dikkate alınmak üzere arşivlenmektedir. Ancak dosya kapatılmayıp Disiplin Komitesi veya Kabul ve Lisanslama Komitesi'nde görüşülmek üzere gönderilirse, bu durumda dosyanın arşivlenip arşivlenmeyeceğine ACCA karar vermektedir.

Bu durumda üyeye ilişkin şikâyetin ilgili Komite'de duruşma ile çözümlenmesine bağımsız değerlendirici karar vermektedir. Disiplin Komitesi duruşmadan en az 6 hafta önce, Kabul ve Lisanslama Komitesi ise duruşmadan en az üç hafta önce üyeden bazı belgeleri hazırlayıp göndermesini talep etmektedir. Bu belgeler; Tanık Proforma Listesi, Erteleme Politikası, üyeye ait Finansal Durum Tablosu Formu'dur. Ayrıca üyeye duruşma yeri, tarihi, saatine ilişkin bilgi ve Disiplin Yaptırım Rehberi bu belgelerle birlikte gönderilmektedir. (<http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-members/guidance/guide-to-committee-unit-2015.pdf>)

Üyenin finansal durumunu gösteren formu hazırlama zorunluluğu yoktur. Ancak Disiplin Kurulu karar aşamasında, üyeye verilecek para cezası ve duruşma masraflarına ilişkin kararını bu belgeyi dikkate alarak verebilir. Üye tanık listesini duruşma tarihinden en az 21 gün önce hazırlanarak teslim edilmesi gerekmektedir. Tanıkların katılımı tamamen gönüllülük esasına dayanmaktadır. Üye duruşma tarihini ileri bir tarihe ertelenmesi talebine ilişkin kanıtlarını belgeleriyle ve yazılı başvuru ile birlikte Disiplin Kurulu'na teslim etmesi gerekmektedir. (<http://www.accaglobal.com/gb/en/member/professional-standards/committees/adjournments.html>)

Duruşma genel olarak herkesin katılabileceği şekilde halka açık olarak yapılmaktadır. Komite gerekli gördüğü zaman, duruşmanın belli bir bölümü/belgesi veya tamamı için gizlilik kararı alabilmektedir. ACCA duruşma öncesinde, üyenin adını (bazı durumlarda anonim olarak) ve şikâyette yer alan iddiaları internet sayfasında duyurmaktadır.

Duruşma günü üye duruşma yerine en az 30 dakika önce gelmelidir. Kendisini Komite görevlisi karşılayacaktır. Duruşma başlamadan önce üyenin yasal temsilcisi ya da ona refakateden destek personeli ile birlikte ACCA'nın dava vekili ve hukuk danışmanı ile konuşmasına izin verilmektedir. Hukuk danışmanı yasal konularda Komiteye tavsiyede bulunan deneyimli bir avukattır. Dava konusuyla ilgili verilmek istenilen belgeler dava vekili aracılığıyla ulaştırılabilmektedir. Hukuk danışmanı karar alma süreçlerinin hiçbir aşamasında yer almamasına rağmen, düşüncelerini Komiteye kamera vasıtasıyla gizlice bildirmektedir. Ayrıca hukuk danışmanı üyelere hukuki destek sağlayamaz ve üyenin avukatı olamaz.

Komiteler, üyenin duruşmaya katılmasını teşvik etmektedir. Komite, sorgulama aşamasında ortaya çıkan soruların yanıtlarını duruşmada üyenin ağzından duyması, dava sonunda alınacak kararı etkilemektedir. Ayrıca duruşma sırasında ortaya çıkabilecek bir duruma ilişkin de yanıt verme olanağı yaratılmış olmaktadır. Şüpheli bir durum karşısında üyenin danışmanından profesyonel bir destek almasına da olanak sağlanmaktadır. Üye duruşmaya katılıp katılmayacağını Komiteye yazılı olarak bildirmek durumundadır.

Eğer üye duruşmaya katılmamışsa Disiplin Komitesi, Şikayetler ve Disiplin Yönetmeliği'nin 9 (7). Maddesi gereği duruşmaya devam edip etmeyeceğine ilişkin olarak iki aşamalı bir karar almaktadır:

- 1) Üye yönetmeliklere uygun bir şekilde davrandı mı? ACCA'nın düzenlemelerini yerine getirdi mi?
- 2) Eğer yanıt 'evet' ise, şikayet edilen üyenin yokluğunda duruşmaya devam etmek uygun mudur?

Eğer bu soruların yanıtları 'evet' ise, üye veya temsilcisinin duruşmaya katılmadığı veya bir erteleme talebinde de bulunmadığı durumlarda da ilgili Komite duruşmayı üye olmadan gerçekleştirebilmektedir.

Komitenin başkanı, Komite üyelerini, hukuk danışmanını, ACCA görevlileri ve ACCA adına davayı açmak ve sunmaktan sorumlu olan dava vekilini tanıştırır. Başkan duruşma sürecini kısaca açıkladıktan sonra, bu sürecin doğru bir şekilde yapıldığı kanıtlamak için ses kaydı alınacağını bildirmektedir. Başkan, komite görevlilerinden üyenin kimliğini ve davalı olduğu doğrulamasını isteyecektir. Üye duruşmaya katılıyorsa, komite görevlisi iddiaları okuyarak, üyeye bu iddiaları kabul edip etmediğini sormaktadır. Komite tanıkları çağırılmadan önce, dava vekili belgeleri ve kanıtları ilişkilendirerek mahkemeye sunum gerçekleştirir. Komite, sunum sırasında dava vekilinden ve tanıklardan açıklama talep edebilir. Aynı zamanda üyede sunumun herhangi bir noktasında dava vekiline ve tanıklara soru sorabilir, açıklama isteyebilir. Üye kanıtları teslim etmek zorunda değildir. Dava sırasında yazılı ya da sözlü bir şekilde sunumlar gerçekleştirebilir. Üye savunmasına destek tanıklar çağırabilir ve Komite üyeleri ve dava vekili onlara soru sorabilir. Üye savunmasını tamamladıktan sonra Komite üyeleri ve dava vekili üyeye de sorular sorabilir. Üye soruları yanıtlamak zorunda değildir, ancak genellikle Komite bulgularına bu şekilde ek bilgiler sağlanmış olmaktadır. Tüm sorgulama bittikten sonra, dava vekiline, üyeye veya üye temsilcisine davayla ilgili arzu ettikleri bir konuda ayrıntı vermelerine de fırsat verilmektedir.

3.3.6. Kararın Alınması

Komitee dava görüşüldükten sonra, heyet ve hukuk danışmanı ile birlikte karar almak üzere duruşma odasından farklı bir odaya geçmektedir. Üye karar kendisine ilan edilene kadar duruşma odasında kalmaktadır. Komite duruşma odasında yeniden toplandığında, başkan davaya ilişkin tüm bulguları okumaktadır. Komite ilk olarak her bir iddianın kanıtlanıp kanıtlanmadığına karar vermektedir. İkinci olarak iddianın disiplin içtüzüğünde yer alıp almadığına karar verilmektedir.

Eğer Komite iddiaların kanıtlanamadığına kanaat getirirse, dava sona erdirilir. Üye sadece davaya ilişkin maliyetleri karşılamaktadır. Üyenin sicil dosyasında disipline yönelik hiçbir kayıt yer almamaktadır.

Disiplin Komitesi iddiaların kanıtlanamadığı kararına varırsa, işlemleri sonlandırmakta ve meslek mensubunun dosyasında herhangi bir disiplin kaydı tutmamaktadır.

Disiplin Komitesi bir veya daha fazla iddiaya ilişkin kanıt bulması ya da üye iddiaları kabul eder ve Komite bu iddialara ilişkin kanıt bulması durumlarında, her bir iddiaya ilişkin dikkate alınan kanıtları, hafifletici unsurları, maliyet ve para cezasına ilişkin bilgileri içeren bir özeti üyeye bildirmektedir. Dava vekili, üyenin geçmişte disiplin cezası olup olmadığını bildirdikten sonra, Komite yaptırımları belirlemek için duruşma odasından farklı bir odaya geçmektedir. Disiplin Komitesi duruşma odasına döndüğünde aşağıdaki bilgileri üyeye ilan etmektedir:

- Verilen yaptırımlar,
- Maliyetler,
- Alınan kararların ilan edilir ve
- Diğer kararların nedenleri açıklanır.

Şikâyet ve Disiplin Yönetmeliği, Disiplin Komitesine meslek mensubunun veya ACCA'ya yüklenen maliyetleri ödemesine yönelik karar alma yetkisi vermektedir. Disiplin komitesi meslek mensubu hakkındaki iddiaların ispatlanması durumunda uygun görülen masrafların meslek mensubu tarafından ödenmesini isteme yetkisi bulunmaktadır.

Mesleki düzenleyici kurumlar tarafından üyelere verilen yaptırımların amacı, mahkemeler tarafından uygulanan yaptırımlardan farklıdır. Mahkemeler tarafından verilen yaptırımlar genellikle cezalandırıcı niteliktedir. Oysa düzenleyici kurumlar tarafından verilen yaptırımın doğasında cezalandırmadan ziyade; kamuyu korumak, kamunun mesleğe olan güvenini sürdürmek için başarı-etik standart düzeyini en üst noktaya çıkarmak ve standartların sürekliliğini sağlamaktır. Disiplin Komitesi'nin üyelere göre verebileceği yaptırım türleri Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1'deki yaptırımlar incelendiğinde öğrencilere yönelik şikâyetlere de yer verildiği görülmektedir. Öğrenci şikâyetleri genellikle sınavda kopya ve mesleki uygulamalara ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır. Disiplin soruşturması söz konusu ise öğrenciye disiplin yönergesini açıklayan bir rehber gönderilmektedir. Disiplin soruşturması boyunca kurumla işbirliği içinde olması önerilmektedir. Eğer öğrenciye ilişkin bir şikâyet inceleme aşamasındaysa, öğrencinin sınav sonuçlarını işleme koymama yetkisini kullanabilir. Eğer görevini kötüye kullandığı tespit edilirse, kamu davası olarak Disiplin Komitesine sevkedilecektir. Komite, öğrenciyi ve tanıklarını davaya çağıracaktır. Öğrencinin sınavda kopya çektiği kanıtlanırsa, ACCA'dan ihraç etme disiplin cezası ile cezalandırılır. Bunun dışında belirli bir süreliğine sınav yasağı ve sonucu henüz açıklanmamış sınavda öğrencinin “yetersiz” kabul edilmesi şeklinde yaptırımlar uygulanabilmektedir. Disiplin Komitesi kararını ilan edecektir. Eğer öğrencinin dava sonucunda suçlu olduğu kanıtlanırsa, dava masraflarını da ödeyeceklerdir. Öğrencinin disiplin Komitesinin kararına itiraz etme hakkı bulunmaktadır (<http://www.accaglobal.com/ubcs/en/student/getting-started/rules-and-regulations-for-students.html>).

Tablo 1. Üye Türü Bazında Disiplin Yaptırımları

YAPTIRIM	Üye	Eski Üye	Kayıt olması taahhüt edilimler	Şirketi	Eski Şirket	Kayıtlı Öğrenci	Önceden Kayıtlı Öğrenci	Bağlı Kuruluş	Önceden Bağlı Kuruluş
Bir işlem yapılması gerek yoktur.	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Uyarı	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Kınama	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Şiddetli Kınama	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Meslekten Çıkarma / Kayıtlardan Çıkarma (Beş yıla içinde yeniden kabule ilişkin bir uygulama dışındaki emir ile birleştirilebilir)	✓					✓		✓	
50.000 £ aşmayan para cezası	✓	✓	✓	✓	✓				
1.000 £ aşmayan ve üye tarafından şikâyetçiye ödenen tazminat	✓	✓	✓	✓	✓				
Kanıtlanan iddia ile doğrudan ilişkili şikâyete ilişkin ücretleri azaltma veya vazgeçme	✓	✓	✓	✓	✓				
Mesleki deneyiminde belirli bir sürenin dikkate alınmaması						✓		✓	
Belirli bir süre için üyeliğe kabul edilmeye uygun olmadığının ilan edilmesi						✓			
Belirli bir süre için sınav yasağı konulması						✓	✓		
Belirli sınavlardan veya sonucu henüz açıklanmamış sınavda öğrencinin “yetersiz” kabul edilmesi						✓	✓		
Kabul ve Lisanslama Komitesinden yapılan emre kadar sertifika veya lisans veya Düzenleme Dışı Faaliyetler (ERA) yapma uygunluğunun 12 aya kadar askıya alınması veya şartlı kullanılabilmesi	✓		✓	✓		✓	✓		
Gelecekte sertifika, lisans veya düzenleme dışı faaliyetleri yönetmek için yapılan başvurunun Kabul ve Lisanslama Komitesine sevk edilmesi .	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Gelecekte üyelik için yapılan herhangi bir başvurunun Kabul ve Lisanslama Komitesine sevk edilmesi.						✓		✓	

Kaynak: http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Doc/prof-standards/committees/guidance-for-disciplinary-sanctions.PDF; <http://www.accaglobal.com/in/en/member/practice/practising-information/exempt-regulated.html>; http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Forms/ERA-2016.pdf

Disiplin Komitesi bazı durumlarda, dava masraflarının bir kısmını ACCA'nın ödemesini talep edebilmektedir. Meslek mensubuna karşı olan iddiaları ispatlayamazsa,

Disiplin Komitesi üyenin dava masrafları için ödediği tutarın uygun bulunduğu bir kısmını, ACCA tarafından üyeye ödenmesini hükme bağlayabilir. Ancak iddiaların ispatlanamamış olması, masrafların tamamının ACCA'ya yüklenebileceği anlamına da gelmemektedir.

ACCA'nın talep ettiği masraflar aşağıdakileri içermektedir:

- a. Araştırma ve Değerlendirme bölümünün ve Tahkim Kurulu'nun çalışanlarının davanın araştırılması ve disiplin süreçlerinin işletilmesi için harcadıkları mesai ücreti,
- b. Belge çevirileri, bağımsız değerlendirci ve uzman bilirkişi ücretleri gibi harcamalar,
- c. Disiplin komite üyelerine ve hukuk danışmanlarına ödenen ücretler, yemek hizmetleri ve yer için ödenen ücretler,
- d. Dava süresince belgeleri için harcanan kırtasiye, çoğaltma ve posta giderleri,
- e. ACCA tarafından çağrılan tanıkların ya da sözlü kanıt sunacak olan meslek mensuplarının; tanık masrafları, seyahat, yemek vb giderleri ile uğradıkları zararlar.

Vadesine kadar yapılmayan ödemeler için yazılı bildirim gönderilmektedir. Meslek mensubu ödeme tarihini vade tarihinden sonraki bir tarihe ertelemek istemesi durumunda Disiplin ya da Temyiz Komite başkanına başvuruda bulunması gerekmektedir.

Üye, ACCA'nın masraflarını ödemekle yükümlü tutulduğunda, son ödeme tarihi geçtikten sonra tüm masrafların faturasını üyeye gönderilecektir.

- Eğer borç yine ödenmez ise, ACCA yasal yaptırım uygulamaktadır. Gerekli olduğu takdirde hukuk mahkemelerinde yasal işlem takibi başlatır ve kalan borcun ödenmesi konusunda tüm önlemleri alır.
- Eğer üye disiplin komitesi yada temyiz komitesi tarafından belirlenen masrafları vadesinde ödemeyi gerçekleştirmezse ilgili **üyeliği iptal edilir. Daha sonraki üyelik başvurularında da olumsuz yanıt alır.** Bu nedenle üye tekrar başvuru yapmadan önce kalan borcunu ACCA'ya ödemelidir. Tekrar üyeliğe uygunluğu ise ACCA'nın Kabul ve Lisanslama komitesi tarafından değerlendirilerek karar verilir.

Genel olarak duruşma sonunda alınan kararlar üyeye yazılı olarak bildirilmektedir. Fakat bunun mümkün olmadığı durumlarda Disiplin Komitesi veya Kabul ve Lisanslama Komitesi kararını ve eğer varsa kararın nedenlerini üyeye kısa bir süre içerisinde göndermektedir.

Üyenin bu karara karşı, kararların yazılmasından itibaren 21 gün içerisinde itiraz etme/teyiz hakkı bulunmaktadır. Komitenin kararı normal olarak itiraz süresi dolmadan veya itiraz başvuru belgesinin sonuçlanmasına kadar işlemeyecektir. Bununla beraber komite bazı durumlarda kararların derhal işlemesi yönünde hüküm de verebilmektedir.

3.3.7. Temyiz

Genel olarak duruşma sonunda alınan kararlar üyeye yazılı olarak bildirilmektedir. Komitenin kararı, normal olarak itiraz süresi dolmadan veya itiraz başvuru belgesinin sonuçlanmasına kadar yürürlüğe konulmamaktadır. Bununla beraber komite bazı durumlarda kararların derhal işleme yönünde hüküm verebilmektedir. Üyenin karara veya ödenmesine karar verilen para cezasına itiraz etmek için temyiz gitmesi üyeye ekonomik bir yük getirmektedir. Disiplin komitesi tarafından belirlenen masraflara ek olarak temyizle ilgili masraflar için genellikle 400£ olan standart bir katkı ödemesi talep edilmektedir. Üyenin bu karara karşı, kararların yazılmasından itibaren 21 gün içerisinde itiraz etme hakkı bulunmaktadır.

Duruşmanın herhangi bir zamanında veya tamamında halkın dışarda tutulması gerektiği konusunda taraflardan bir talep gelmedikçe, Temyiz Komitesi duruşmayı herkese açık bir şekilde yapmaktadır. Temyiz davaları genellikle Londra'da görülmektedir.

Temyiz için başvuru, duruşma memuru ile birlikte yönetmelikte belirtilen formun doldurulması ile başlamaktadır. ACCA tarafından kayda alınan bu başvuru, bildirim kabul edilmesi durumunda 14 gün içinde duruşma memuru tarafından davalıya gönderilmektedir. Davalı ise 21 gün içinde gerekçelerini temyiz mahkemesine sunmak durumundadır.

Temyiz Komitesi temyiz için yapılan başvuruyu kabul de edebilir reddedebilir. Eğer Komite izin vermezse, Komitenin kararı nihai karardır ve Disiplin Komitesi veya Kabul ve Lisanslama Komitesi'nin kararı esas alınarak gerekli işlemler yürürlüğe konulmaktadır.

Temyize izin verilirse, Disiplin Kurulu ya da Kabul ve Lisanslama Komitesi tarafından alınmış bir karara itiraz, sadece aşağıdaki gerekçelerden biri veya birkaçı hakkında olabilmektedir:

- Kanun veya gerçekler hakkında yapılan hatalar,
- Rehberlik'in, teknik standartların, düzenlemelerin veya kurumun kanunların yanlış yorumlanması,
- Komitenin duruşmayla ilgili kanıtları dikkate alırken başarısız olması,
- Daha önce mevcut olmayan yeni bir kanıt olması,
- Komite kararlarının bulgular ışığında oransız veya mantıksız olması,
- Komitenin kararlarının veya bulgularının kovuşturmadaki ciddi bir usulsüzlükten dolayı adaletsiz olmasıdır.

Duruşma sürecinde, temyiz için başvuran kişi öncelikle savunmasını gerçekleştirecek, daha sonra söz davalı kişiye verilecektir. Sonrasında temyiz için başvuran kişiye cevap hakkı doğacağı için tekrar söz verilecektir. Böylece Temyiz Komitesi tarafların ifadesi ile birlikte tüm kanıtları değerlendirerek aşağıdaki kararlardan birisini vermektedir:

- Disiplin Komitesi ya da Kabul ve Lisanslama Komitesi tarafından alınan bulguları ve kararları onaylayabilir, değiştirebilir veya geçersiz kılabilir,

- Disiplin Komitesi'nin ya da Kabul ve Lisanslama Komitesi'nin almış olduğu bir kararın yerine başka bir karar verebilir,
- Disiplin Komitesi tarafından daha önce iptal edilmiş / geçersiz kılınmış bir bulgu veya karar yeniden dikkate alınabilir.

Kurum veya taraflara ödenecek para cezası, karar yürürlüğü girdiği tarihten itibaren 21 gün içinde gerçekleştirilmelidir. Söz konusu para cezaları aşağıda belirtilen maliyetlere göre oluşturulmaktadır:

- Temyiz için başvuran kişinin ACCA'ya ödeyeceği maliyetler,
- ACCA tarafından temyiz için başvuru yapana ödenecek maliyetler,
- Kurum tarafından şikâyetçiye ödenecek maliyetler,
- Kurum tarafından sanığa ödenecek maliyetler,
- Temyizin geri çekilmesi durumunda hesaplanan maliyetlerdir.

Duruşmanın başında, öncesinde veya duruşma esnasında Temyiz Komitesi duruşmayı erteleyebilir. Taraflar da duruşmanın ileri bir tarihe ertelenmesini talep edebilir. Ancak böyle bir talep duruşma başlangıcında alınmaktadır ve Temyiz Komitesi bu talebi kabul de edebilir, red de edebilir. Taraflardan birisinin hukuki veya cezai süreci devam ediyorsa, Temyiz Komitesi duruşmayı doğrudan ertelemeyebilir.

Kararların bildirimini duruşmadan sonra 14 gün içinde ilgili kişiye yazılı olarak bildirilmektedir. Temyiz Komitesi tarafından alınan karar ve bulgular ilgili kişinin ismi, durumun özeti veya tamamı Temyiz Komitesi'nin kararı nedenleri ile birlikte ACCA'nın internet sayfasında yayımlanmaktadır.

ACCA kamu çıkarlarının zedeleneceğini düşündüğü bazı istisnai durumlarda, Disiplin Komitesi'nin ya da Kabul ve Lisanslama veya Disiplin Komitesinin kararlarını yeniden gözden geçirilmesini sağlamak amacıyla Temyiz Komitesi'ne başvuru yapılabilmektedir.

4. TÜRMOB ve ACCA'nın Disiplin Süreçlerinin Karşılaştırılması

13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile muhasebe mesleği yasal statüsüne kavuşmuştur. Temmuz 2016 itibariyle, TÜRMOB çatısı altında toplanan meslek örgütü; 77 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve 8 Yeminli Mali Müşavirler Odası ile faaliyetlerini yürütmektedir. Türkiye'de mesleğin disiplin süreci hem Odaların Disiplin Kurullarında hem de Birlik disiplin Kurulu'nda yetki paylaşımı kapsamında yürütülmektedir. ACCA'da ise bu yetki 95 yerel ofisine verilmeyerek, genel anlamda merkezi bir şekilde yürütülmektedir. TÜRMOB ile ACCA'nın disiplin süreçleri karşılaştırıldığında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir.

Şikâyetler TÜRMOB'da 85 Meslek Odası tarafından yazılı ve imzalı dilekçe şeklinde alınmaktadır. Hangi şikâyetin kabul edileceği hangi şikâyetin ise rededileceğine ilişkin yazılı bir kural söz konusu değildir. Şikâyetlerin sayısı, sınıflandırılması, ne kadarının kabul edilip ne kadarının rededildiğine ilişkin istatistikî bilgilerin Odalar tarafından arşivlenmesi veya TÜRMOB'a raporlanmasına ilişkin yazılı bir emir söz konusu değildir.

ACCA'da ise tüm şikâyet başvuruları, Kurum tarafından düzenlenmiş matbu formlar aracılığıyla internet ortamında gerçekleştirilmektedir. Böylece tüm şikâyetler tek bir merkeze yapılmakta ve şikâyetlere dair detaylı istatistikler oluşturulabilmektedir. Böylece şikâyetler sınıflandırılabilirdiği için bir yeknesaklık sağlanarak, Kurallar Kitabı'nda kabul edilecek şikâyetler ve kabul edilmeyecek şikâyetler yazılı olarak ifade edilebilmektedir.

Oda ilk Yönetim Kurulu toplantısında şikâyeti gündeme alıp kabul edip etmeyeceğine karar verir ve incelenme yapılması için belirlediği kişi veya kişileri görevlendirir. İlk inceleme raporu Oda Disiplin Kurulu'nda görüşülerek, disiplin kovuşturmasının başlatılıp başlatılmayacağına karar vermektedir.

ACCA soruşturma aşamasını disiplin suçunun ciddiyetine göre farklı yöntemlerle çözümlenme yolunu tercih etmektedir. Eğer iki taraf uzlaştıralarak çözüm bulunacak kadar küçük bir sorun ise “anlaşma yöntemi”, ücret anlaşmazlıkları veya yanlış anlaşılmalara gibi küçük sorunları “arabuluculuk yöntemi” ve ciddi sorunları da “soruşturma yöntemi”nin gereği olarak duruşma yaparak çözümlenmektedir. Eğer Disiplin Komitesi veya Kabul ve Lisanslama Komitesi duruşmasının tamamlanma süresi kamu çıkarlarını zedeleyeceğini düşünüyorsa Geçici Karar Komitesi ile de üyeyi geçici olarak faaliyetlerinden alıkoyabilmektedir.

TÜRMOB'da kovuşturma söz konusu ise Oda Disiplin Kurulu'nda yapılan duruşma sonucunda meslek mensubuna “uyarı”, “kınama”, “geçici faaliyetlerden alıkoyma”, “staj iptali”, “meslekten çıkarma” ve “yeminli sıfatının kaldırılması” disiplin cezalarından birisi verilmektedir. Oda Yönetim Kurulu söz konusu disiplin cezasının nihai karara bağlanması için Birlik Disiplin Kurulu'na göndermektedir. Birlik Disiplin Kurulu, Odanın vermiş olduğu disiplin cezasını onayabilir, değiştirebilir veya iptal edebilir. Son olarak Birlik Disiplin Kurulu aldığı nihai kararı Maliye Bakanlığı'na göndererek Resmi Gazete'de yayımlayarak taraflara ve tüm bilgi kullanıcılarına ilanını sağlamaktadır.

ACCA'nın üye profili oldukça geniştir. Meslek mensupları, şirketler, öğrenciler, bağlı kuruluşlar üye olarak kabul edilmektedir. Üyeler; “uyarı”, “kınama”, “şiddetli kınama”, “meslekten çıkarma veya kayıtlardan çıkarma”, “1.000 £ - 50.000 £ arasında para cezası” “sınav yasağı, sınav sonucunu yetersiz kabul etme” gibi birçok farklı ceza ile cezalandırılmaktadır. Ancak bu cezaların hangi koşullar altında verileceğine ilişkin de kurallara yer verilerek ceza alanlar arasında şeffaflık ve adalet sağlanabilmektedir. Komitelerde alınan kararlar ACCA'nın internet sayfalarında yayımlanmaktadır.

TÜRMOB meslek mensuplarının disiplin cezalarını Resmi Gazete'de; bağlı olduğu Oda, unvanı, ismi ve aldığı ceza olarak yayımlamaktadır. Haziran 2012'den itibaren ise disiplin cezasının başlangıç ve bitiş tarihi belirtilmeye başlanmıştır. Resmi Gazetede ilan incelendiğinde ise, disiplin cezasının Birlik Disiplin Kurulu'nda onandığına ilişkin herhangi bir ibare olmadığı görülmektedir. Disiplin cezasına ilişkin karar, Oda Disiplin Kurulu'nun kararı olarak ilan edilmektedir. Ayrıca meslek mensuplarına verilen “uyarı” ve “kınama” cezaları da ne Resmi Gazete'de ne TÜRMOB internet sayfasında ne de ilgili Oda'nın internet sayfasında yayımlanmakta, sadece Oda'nın arşivinde saklanmaktadır.

ACCA üyesinin disiplin cezası internet sayfasında yayımlanmaktadır. Üyenin ismi, duruşma tarihi ve yeri, Komite üyelerinin isimleri ve meslekleri, hukuk

danışmanın ismi, ACCA dava vekilinin, yasal temsilcinin, komite memurunun ve gözlemcinin isimleri, şikâyetçinin iddiaları, duruşma, iddiaya ilişkin alınan kararlar ve nedenleri, nedenleriyle birlikte verilen disiplin cezası, maliyetler ve nedenleri, cezanın yürürlüğe giriş tarihi, yayımlandığı yer raporlanmaktadır. Ayrıca duruşmanın ses ve kamera kayıtları alınarak digital arşivde saklanmaktadır.

TÜRMOB'un Birlik Disiplin Kurulu'nun aldığı karara taraflar itiraz etmek isterlerse, öncelikle idare mahkemesine daha sonra Danıştaya temyiz etmek durumundadır. Böylece disiplin süreci düzenleyici kurumun egemenliğinden çıkmaktadır. ACCA üyeleri temyiz başvurularını ACCA'nın bağımsız Temyiz Komitesi'ne yapmaktadır. Böylece disiplin sürecinde temyiz aşaması da düzenleyici kurumun egemenliğinde yürütülmektedir.

TÜRMOB ve ACCA kurumlarında disiplin sürecinin adımlarına ilişkin başlıklar aynı olmasına rağmen, şikâyetin alınmasından karara bağlayıp yayımlamasına kadar uygulanan adımlarda önemli farklılıklar söz konusudur. ACCA'nın disiplin süreçleri uluslararası ölçek gözönünde bulundurularak çok daha sistemli, organize, yazılı kurallarla desteklenmiş, şeffaflığın ön planda olduğu ve tamamen bağımsız bir düzenleyici kurum olarak görülmektedir. TÜRMOB'da ise yazılı kurallardan ziyade, geçmiş deneyimlerdeki davranış modellerine göre karar almaların söz konusu olduğu, Odalarda alınan kararların Birlik Disiplin Kurulu'nda alınan kararlarla adaletin sağlanmaya çalışıldığı, hala bir devletten aldığı destekle tam olarak bağımsızlığını elde edememiş ve kurumsallaşma daha çok çaba harcaması gereken bir düzenleyici kurum olarak görülmektedir. Bu nedenle ACCA gibi uluslararası kurumların uygulamalarının Türkiye koşullarına göre uyumlaştırılarak alınması gerekmektedir.

5. Sonuç

Türkiye'de disiplin sürecinin temelleri 1 Haziran 1989 tarihli ve 3568 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Meslek Kanunu ile atılmıştır. 1990 Haziranında ise ilk disiplin yönetmeliği Resmi Gazetede yayımlanmış ve 2000 yılında ise yenilenmiştir. Bu tarihten sonra söz konusu disiplin yönetmeliğinin bazı maddelerinde 2007 ve 2015 tarihlerinde değişikliğe gidilmiştir. Yaklaşık 30 yıldır muhasebe mesleğinin disiplin süreci TÜRMOB tarafından yönetilmektedir. Bu kapsamda Türkiye'de 1993 - Temmuz 2016 döneminde 1698 disiplin cezasını Oda Disiplin Kurullarından geçirerek karara bağladığı ve Resmi Gazete'de yayımladığı tespit edilmektedir (<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx>). Buna karşı ACCA kurumunda disiplin yönetmeliği gereği, dört farklı komite bulunmaktadır. Bu komiteler; Disiplin Komitesi, Kabul ve Lisanslama Komitesi, Geçici Karar Komitesi ve Temyiz Komitesidir. Bu komitelerin 2011 – Temmuz 2016 döneminde internet sayfasında nedenleriyle birlikte ilan edilen disiplin cezası sayısı 527'dir. Bunun 367'si Disiplin Komitesi, 81'i Kabul ve Lisanslama Komitesi, 33'ü Temyiz Komitesi ve 46'sı Geçici Karar Komitesi tarafından alınmış kararlardır.

Türkiye'de muhasebe hizmeti alan müşteriler, hizmet almakta olduğu veya almayı düşündüğü meslek mensubunun sicilinde disiplin cezası olup olmadığını tespit edebilmek için 1993 – Temmuz 2016 tarihleri arasındaki 222 Resmi Gazete'yi incelemeleri gerekmektedir. ACCA'da ise Komitelerin vermiş oldukları kararlar üyenin soyadına göre dosya açılmakta ve internet sayfasının arama kısmından dosyaya kolaylıkla ulaşılabilirlik sağlanmaktadır. Böylece bilgiye kolay ulaşılabilir ve şeffaflık sağlanabilmektedir.

Türkiye’de TÜRMOB, Meslek Kanunu ile mesleğin disiplin sürecini yöneten tek kuruluş olması nedeniyle, meslek mensubunun “meslekten çıkarılması” veya “yeminli sıfatının kaldırılması” veya stajyerin durumunda tekrar mesleğe dönme olasılığı da ortadan kaldırılmış olmaktadır. Birleşik Krallık’ta ACCA’nın yanında AIA, CIPFA, ICAEW, CAI, ICAS⁴ gibi muhasebe meslek örgütleri de bulunmaktadır. Birleşik Krallıkta Türkiye’nin aksine meslekten çıkartılmış olursa bile, farklı muhasebe örgütlerinden lisanslama alarak faaliyetlerini sürdürmek mümkündür. Ancak meslek örgütlerinin kabul ve lisanslama birimleri, meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarını değerlendirerek bu kararı almaktadır.

Türkiye disiplin sürecinde anlaşma ve arabuluculuk gibi yöntemler Odaların marifetiyle yürütülebilmektedir. Eğer Oda yönetimi şikâyetin bu şekilde çözümlenebileceğine ikna olursa ve arzu ederse, tarafları uzlaştırmaya çalışmaktadır. Ancak böyle bir durumda şikâyet ya disiplin sürecine alınmadan şikâyetçi tarafından şikâyet geri çekilmekte ya da disiplin sürecine alınarak Oda Yönetim Kurulu’nda incelenmesine gerek kalmadığına ilişkin bir karar alınmaktadır. Oysa ACCA’da tüm şikâyetler internet ortamında kayda alınmakta ve disiplin yönetmeliğinde değerlendirmeye kabul edilenler uygun olan yöntemle (anlaşma, arabuluculuk, soruşturma) çözümlenmek üzere yönlendirilmektedir. Böylece Oda’ya özel uygulamalara olanak sağlayan bir sistemi yürütmekten ziyade, disiplin yönetmeliğinde belirtilen şeffaf bir yöntem uygulanabilmektedir.

Türkiye’de disiplin cezası istenilen meslek mensubunun savunması alındıktan veya savunma için verilen süre bittikten sonra inceleme evrak üzerinden yapılmaktadır. Eğer meslek mensubu talep ederse veya disiplin kurulu uygun görürse inceleme duruşmalı olarak gerçekleştirilmektedir. Duruşma, Oda Disiplin Kurulu tarafından gizli yapılmaktadır. Meslek Yasasında ve Disiplin Yönetmeliğinde duruşmanın kimler tarafından yönetileceği net bir şekilde belirtilmemiştir. Ancak duruşmada bir başkanın olduğu ve duruşma tutanağının disiplin kurulu başkanının görevlendirileceği bir üye veya yazman tarafından tutulacağı belirtildiği için en az bir kişinin daha olacağı yasal olarak ifade edilmektedir. ACCA’da şikâyetin özelliğine göre dört farklı komitede duruşma söz konusu olabilmektedir. Komitelerin duruşmalarında; komite üyeleri, hukuk danışmanı, gözlemci, dava vekili, duruşma memuru görev almaktadır. Komite üyeleri bir havuz içinden seçilmektedir. Her bir komitede; bir başkan, bir muhasebeci ve bir de meslekten olmayan birisi bulunmaktadır. Ayrıca duruşmanın salonu dışından kamera vasıtasıyla izleyen bir hukuk danışmanı da, duruşmayı izleyerek katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda duruşma süresince ses kaydı da yapılmaktadır. Duruşma belirli durumlar dışında halka açıktır.

TÜRMOB ile ACCA arasındaki önemli farklardan birisi de disiplin sürecinin karar aşamasıdır. TÜRMOB’da disiplin cezaları; “uyarı”, “kınama”, “geçici faaliyetlerden alıkoyma”, “staj iptali”, “yeminli sıfatının kaldırılması” ve “meslekten çıkarma”dır. ACCA’da ise disiplin cezaları; “uyarı”, “kınama”, “şiddetli kınama”, “geçici faaliyetlerden alıkoyma”, “staj süresinin belirli bir kısmının sayılmaması” “belirli bir süre üyeliğe kabul edilmeme”, “belirli bir süre için sınav yasağı konulması”

⁴ Uluslararası Muhasebeciler Birliği (AIA), Kamu Maliyesi Chartered Institute ve Muhasebe (CIPFA), İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW), Yeminli Mali İrlanda (CAI), İskoçya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAS).

“öğrencinin sınav sonucunun yetersize dönüştürülmesi” ve “meslekten çıkarma/kayıtlardan çıkarma”dır. TÜRMOB’un üyeleri; stajyer, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir iken, ACCA’nın üyeleri; meslek mensupları, eski üyeler, kayıt olması taahhüdü verilenler, şirketler, bağlı kuruluş ve öğrencilerden oluşmaktadır. Bu nedenle ACCA, TÜRMOB’a göre çok fazla sayıda disiplin ceza çeşidine sahiptir. ACCA ayrıca disiplin sürecinde gerçekleşen maliyetleri ve maddi cezaları üyenin finansal durumunu gözetenek yansıtmaktadır.

İki kurum arasındaki tüm bu farklılıklar genel olarak ACCA’nın dünya genelinde çalışan bir kurum olması ve farklı ülkelerde üyelerinin bulunmasından kaynaklandığı görülmektedir. Bu nedenle kurum şikâyetlerin çoğunu arabuluculuk ve anlaşma yöntemleri ile verilecek uygun yaptırım / cezalar ile çözmeye çalışmaktadır. Fakat meslek mensubunun üyelikten çıkarılması gibi ciddi konularda Disiplin Komitesi toplanarak üyelerin durumu karara bağlanmaktadır.

Küresel ticaretin giderek artmasıyla birlikte kurumlarında küresel olarak faaliyet göstermeleri ve geçerlilik kazanmaları önem kazanmaktadır. Böyle küresel anlamda etkiye sahip olmak için ise kurumların buldukları ülkede devletten bağımsız olarak kurumsallaşmaları gerekmektedir. Kurumsallaşma sürecinde ise yapılması gereken kurumun ya da işletmenin yapısının ve faaliyet süreçlerinin belirlenmesidir. Belirlenen bu yapı kurumsal işleyiş olarak sürdürülmesi gerekmektedir. TÜRMOB’un disiplin sürecini daha şeffaf ve adil bir yapıya kavuşturması gerekmektedir. Öncelikle disiplin sürecinde şikâyetin alınması aşamasında ACCA gibi internet ortamında alınmalı ve Meslek Odaları’nın disiplin sürecinden olabildiğince uzaklaştırılması sağlanmalıdır. Şikâyetlerin bu şekilde ele alınması Birlik’te şikâyetler ile ilgili istatistikler oluşturulmasında kullanılarak Birlik’in söz konusu şikâyetlerle ilgili çalışmalar yapmasında kaynak oluşturulması açısından önemlidir. Aynı zamanda şikâyet alındıktan sonra ülkemizde disiplin süreçleri hem Odaların Disiplin Kurulları hem de Birlik Disiplin Kurulu ile yetki paylaşımı aracılığıyla yürütülmektedir. Bu durum ACCA’da olduğu gibi şikâyetlerin Birlik Disiplin Kurulu’nda incelenmesi sağlanmalıdır. Böylece Türkiye’de Meslek Odalarının disiplin sürecine ilişkin oluşturdukları içtihatlar nedeniyle, Meslek Odaları arasında sürecin uygulanmasına ilişkin farklılıklar ve yazılı olmayan uygulanagelmiş unsurların ortadan kaldırılması sağlanabilir. Ayrıca meslek mensuplarına sadece verilen disiplin cezalarını Resmi Gazete’de yayımlayarak duyurmak yerine, disiplin suçunun ne olduğunun, nasıl yargılandığının ve bu suçun cezasını ifade eden bir metnin veya mahkeme kararının Resmi Gazetede yayımlanması gerekmektedir. Böylece suç ile ceza arasında bir ilişki kurulabilir, örnek olaylar yaratılabilir ve benzer olaylarda aynı cezanın verildiği meslek mensuplarına gösterilerek TÜRMOB’a duyulan güven artırılabilir. Dolayısıyla Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının uluslararası düzeyde faaliyet göstermesine ilişkin bir disiplin süreci standardı yaratılabilir.

Kaynakça

- Baïada-Hiréche, Loréa ve Garmilis, Ghislaine (October 2015) “Accounting Professionals’ Ethical Judgment and the Institutional Disciplinary Context: A French–US Comparison” *Journal of Business Ethics* (DOI 10.1007/s10551-015-2876-x).
- Banar, Kerim ve Arslan, Ümmühan (Ekim 2009) “Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Oldukları Disiplin Cezaları Üzerine Bir Araştırma (2000 2008 Dönemi)” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.44, s.91-110.
- 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, s.399-437.
- Ekerkil, Vedat (Nisan 2016). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik-Disiplin İlişkisi ve Disiplin Cezası Analizi: 1993-2015” *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 22, s.363-402. (DOI <http://dx.doi.org/10.14520/adyusbd.37721>)
- Garmilis, Ghislaine ve Stokes, Leonard (Ağustos 2007). “Convergence of the Disciplinary Processes of Accounting Organizations? A Comparison Between The United States and France” *Annual Congress of the American Accounting Association, Chicago, United States. AAA*, s.1-25.
- Güveyi, Ümit (2013). “Memur Disiplin Hukukunda Mobbing” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, S.1-2, s.1455-1481.
- İslamoğlu A. H. (2009). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamalı*. İstanbul: Beta Yayıncılık. (ISBN: 9786053779919).
- Miller, Peter (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice* Cambridge University Press, New York. (DOI:10.2277/0521469651).
- O’Dwyer, Brendan ve Canning, Mary (2007) “On Professional Accounting Body Complaints Procedures” s.645-670. <http://hdl.handle.net/11245/2.63491> *Erişim Tarihi: 8.6.2016*.
- Parker, Lee D. (1994), “Professional Accounting Body Ethics: In Search of the Private Interest”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.19, (6), p. 507-525. (DOI: 10.1016/0361-3682(94)90021-3).
- Tinker, Tony (1985), *Paper prophets: A Social Critique of Accounting*, New York: Praeger.
- 01.06.1989 Tarihli ve 3568 Sayılı Resmi Gazete. “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu”.
- 22.06.1990 Tarihli ve 20556 Sayılı Resmi Gazete. “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği”.
- 31.10.2000 tarih ve 24216 Sayılı Resmi Gazete “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği”

- 12.10.2004 Tarihli ve 25611 Sayılı Resmî Gazete “Türk Ceza Kanunu”.
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5237&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> Erişim Tarihi: 07.12.2015
- 27.09.2007 Tarihli ve 26656 Sayılı Resmî Gazete “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”.
- 04.08.2015 tarih ve 29435 Sayılı Resmî Gazete “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”
<http://megaslides.com/doc/921251/slide-1> Erişim Tarihi: 16.5.2016.
http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/complaints-disciplinary-procedures.pdf Erişim Tarihi: 18.5.2016.
http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/complaint-letter-template.doc Erişim Tarihi: 01.6.2016.
http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/complaints_accainvestigates_jan_2016_updated.pdf Erişim Tarihi: 01.6.2016.
http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/complain/Consent-orders-guidance.pdf Erişim Tarihi: 18.5.2016.
http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Doc/rule/ACCA-Rulebook-2016.pdf Erişim Tarihi: 06.6.2016.
http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Doc/prof-standards/committees/guidance-for-disciplinary-sanctions.PDF Erişim Tarihi: 14.6.2016.
http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Doc/prof-standards/A5%20Regulatory%20report%202015.pdf Erişim Tarihi: 06.6.2016.
http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Forms/ERA-2016.pdf Erişim Tarihi: 22.7.2016.
<http://www.accaglobal.com/content/dam/accaglobal/PDF-members/guidance/guide-to-committee-unit-2015.pdf> Erişim Tarihi: 18.5.2016.
<http://www.accaglobal.com/gb/en/member/professional-standards/committees/adjournments.html> Erişim Tarihi: 20.5.2016.
<http://www.accaglobal.com/gb/en/discover/about.html> Erişim Tarihi: 3.6.2016.
<http://www.accaglobal.com/in/en/member/practice/practising-information/exempt-regulated.html> Erişim Tarihi: 22.7.2016.
<http://www.accaglobal.com/ubcs/en/student/getting-started/rules-and-regulations-for-students.html> Erişim Tarihi: 17.7.2016.
<http://www.accaglobal.com/us/en/member/professional-standards/committees/Interim/interim-order-2016.html> Erişim Tarihi: 05.7.2016.
<http://www.turmog.org.tr/TurmogWeb/MBS/DisiplinKuruluKararlari.aspx> Erişim Tarihi: 1.7.2016.
<http://www.turmog.org.tr/TurmogWeb/Common/SitedeAra.aspx?search=ACCA> Erişim Tarihi: 6.4.2016.

The Disciplinary Process of Accounting Professionals and Comparison of Disciplinary Process Between Two Union The ACCA in United Kingdom with TURMOB in Turkey

Vedat EKERGİL
Anadolu University,
Open Education Faculty,
Distance Education
Department,
Eskisehir, Turkey
vekergil@anadolu.edu.tr

Gülşen ÇAVUŞ
Anadolu University,
Faculty of Economics and
Administrative Sciences,
Department of Business,
Eskisehir, Turkey
gulsencavus@anadolu.edu.tr

Erkan KODALAK
Anadolu University,
Social Sciences Institute,
Master of Business
Administration Degree,
Program in Accounting
Eskisehir, Turkey
erkankodalak@gmail.com

Extensive Summary

1. Introduction

As a result of accounting tricks occur worldwide respect and confidence for the profession has declined. Winning corporate and independent identity of Professional Associations and regulations must be put into practice in a transparent manner. Therefore, the behaviour of professional accountants in the framework of ethical principles that directly affect the public interest is an important value for the individual and society. Adopt a common code of ethics created for professionals to acquire this value and professional life in line with the principles are intended to be sustainable. The tool to achieve this goal is discipline. Regulatory Authorities via give disciplinary authority intend to scare their members and keep under control. In this respect, it differs from the state penal system. The main reason to have the disciplinary rules of the regulatory authority is to protect the public interest, maintain professional reputation, ensure the continuity of public confidence in the profession, ensure the implementation of professional and ethical standards. By means of discipline law as of an administrative function is intended to reduce or the elimination of service defects and tricks. In fact, discipline is the meaning of the concept for it. The whole of the operation rules accomplish by disciplinary proceedings. Disciplinary processes in place for professional accountants may vary from country to country.

2. Research Methods and Limitations

This study is a descriptive study. Problems of the research; disciplinary proceedings of TURMOB and ACCA put forth in a detailed manner and to identify differences in between the disciplinary process of two Union. The basic assumption of the study is trade associations depend on TÜRMOB that properly apply accounting discipline process in accordance with the laws and regulations and that reflects the real situation the information in the web pages of the country is examined.

Research while the profession of law and disciplinary regulations in force in Turkey, information concerning the disciplinary process of ACCA is obtained rulebook 2016 on the official website et al. Arrangements.

Data to be a source of research is Profession Act 3568, disciplinary regulations which came into force in 1990 and made changes in 2000, 2007 and 2015, the ACCA official website.

After determining in which sources take places of legal regulations pertaining to disciplinary proceedings that form the basis of the study, so as to collecting data from relevant sources, combining the data, the conversion of data to be suitable for the analysis steps occur data preparation. It can be demonstrated more clearly the differences between the countries.

3. Finding and Evaluation

The accounting profession has gained legal status with no. 3568 Independent Accountants in issued on June 13, 1989 Independent Accountants and Certified Public Accountant and Chartered Accountant Law. TURMOB professional organizations gathered under the roof carries out its activities with 77 Chamber of Certified Public Accountants and Chartered Accountants 8. In Turkey, Board the profession's disciplinary process is carried out both Disciplinary Council of chambers and Union disciplinary within the power-sharing. In ACCA, this authority is conducted in a centralized way in a general sense rather than to given the 95 local offices.

In TURMOB, complaints are taken in the form of a petition written and signed by 85 Professional Chamber. A rule concerning which complaints will be accepted, which the complaint will be rejected is out of question. A written order concerning archiving by chambers or reporting TURMOB information regarding the number of complaints, classification, how much of the rejection of the accepted is out of question.

All complaint applications through forms organized by institutions is carried out on the web in ACCA. Thus, all complaints made to one central location and detailed statistics can be created on the complaint. Thus, complaints can be sorted for ensuring uniformity, Rules complaints will not be accepted and will be considered in the book of complaints can be expressed in writing. Since complaints are able to be classified while having uniformed, the complaints that will be accepted and will be not accepted in rulebook can be expressed as written.

Chamber decide whether to accept the complaint taking receive complaints the agenda at the first Board of Directors meeting of chambers and determined person or persons are appointed to be perform investigation. By discussing the first investigation report in the Disciplinary Board Room, it is decided whether to start the disciplinary proceedings.

According to the severity of the disciplinary offense ACCA prefer the path analysis using different methods in investigation stage. If small problem is to reconcile the two sides “consent order method”, if minor issues such as wage disputes or misunderstandings “conciliation method”, serious problems "investigation method" solves a hearing as required by investigation method. If the Disciplinary Committee or Admissions and Licensing Committee thinks that the completion time of hearings will harm the public interest, member is aware of the detention operations temporarily through Interium Order Committee.

If prosecution in TURMOB is in question, at the results of disciplinary hearing in board of discipline of chambers the profession is imposed on one of the disciplinary

action as "condemnation", "retention of the temporary activities", "training cancellation", "dismissal" and "the abolition of sworn adjective". The Board of Directors of the Chamber send Union's Disciplinary Committee for take final decision concerning disciplinary penalty. Union's Disciplinary Committee can confirm, changes or call off disciplinary penalty that has been given by the chambers. Finally, by sending to the Ministry of Finance the final decision that Union's Disciplinary Committee takes, by publishing in the Official Gazette provides announcement interested parties all information users.

Members profile of the ACCA is quite large. Professionals, companies, students, affiliate are accepted as a member. Membership punish many different penalties such as warning, "condemnation", "severe reprimand", "dismissal or removal from the register", "£1,000 - £50,000 in fines" "test ban, to accept the test results inadequate". However, given the place would be given to the rules on the conditions under which this criminal, it can be provided transparency and justice between who to be punish. The decisions that taken in the Committee are published on ACCA's web page.

TURMOB of professional disciplinary penalty is published in the Official Gazette as depending on where the chambers, title, name, and punishment that he/she received. Start and end date of the disciplinary penalty is explained from June of 2012. When analysed announcement in the Official Gazette, It don't appear that any statement concerning that disciplinary penalty was approved by Union's Disciplinary Committee. Decision on disciplinary penalty is declared as decision of Union's Disciplinary Committee. In addition, "warn" and "condemnation" penalty/punishment given to professionals publish neither Official Gazette nor TURMOB's web page or web page of chamber, it is only stored in the archives of the chamber.

Disciplinary penalty of ACCA's members are published on the web page. The name of the member, the hearing date and place names and occupations of the members of the Committee, the name of legal adviser, the name of ACCA attorney, legal representatives, committee officers and observers, the complainant claims, hearing, the decision and reasons taken on the claim, given the disciplinary action with reasons, costs and reasons, the effective date of the penalty is report. By receiving the sound and the camera records of the trial. is also stored in the digital archive.

If the parties wish to appeal to decision that TÜRMOB's Disciplinary Committee take, first it has to appeal to the administrative court and then the Supreme Administrative Court. Thus disciplinary process become disjoins the sovereignty of the regulatory authorities. ACCA's members apply for appeal ACCA's dependant appeal committee. By this way the appeal stage in the disciplinary process is also carried out under the rule of the regulator.

Although topics related to the stage of the disciplinary process in TURMOB and ACCA institution are same,

Steps that is implement from receipt of the complaint to connect the decision to publish are significant differences. Taking into account the international scale ACCA disciplinary processes more systematic, organized, supported with written rules, that is at the forefront of transparency and is seen as fully independent regulatory agency.

Rather than written rules in TURMOB that take decisions according to the behaviour of previous experience model, that decisions which take in chambers aimed

to provide justice with decision that take by the Union's the Disciplinary Committee, which could still achieve full independence with support from state and should be more effort to institutionalization is seen as a regulatory agency. Therefore, the application of international institutions such as the ACCA must be harmonized according to the conditions in Turkey.

All of these differences between the two institution generally are seen that result from have an organization that works around the world and the presence of its members in different countries. Therefore, the institution tries to solve the most complaints with consent order and conciliation methods and appropriate sanctions / penalties. But serious issues such as the removal of membership is decided by summing the Disciplinary Board.