Yazarlar:Sami KARACAN*
Mustafa SAVCI**
E-Yaklaşım / Ağustos 2011 / Sayı: 224

I- GİRİŞ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu([1]) ile yasal statüye kavuşmuşlardır. Bu Yasa'nın çıkmasından bu yana özellikle meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ve mesleki kurumsallaşmaları açısından olumlu gelişmeler olmasına rağmen özellikle Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler nedeniyle iş yüklerinin artması ve ücretlerle ilgili azalışın olması önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Meslek mensupları bir yandan ücretlerini tahsil etmede zorlanırken, diğer yandan da haksız rekabet ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Bu çalışmada muhasebe mesleğinde meslek mensuplarının ücret sorunu açıklanmaya çalışılmış ve ücret sorununun giderilebilmesi için çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır. Ayrıca ücret sorununda ahlaki davranışın etkisi de açıklama konusu edilmiştir.

II- MUHASEBE MESLEĞİ VE TOPLUMSAL HAYATTAKİ YERİ

Muhasebe, toplumsal hayatın her aşamasında hesap verme ve hesap alma şeklinde kullanılan bir kavramdır. Bu kavram bir ülkenin gelişmişlik düzeyi ile doğrudan ilgili olan ve ülke ekonomisi için de bir vazgeçilmezdir. Muhasebe gelişmiş ülkelerde bir bilim dalı olarak gereken ilgiyi görür ve işletmelerin başarısı için iyi bir araçtır.

Muhasebe, hesapsal kişilerin hak ve sorumluluklarını, sayısal olgular olarak, çift yanlı, denkleşimli ve denetime uygun bir biçimde, dönemsel ve anlık olarak belirleyen, bunları kendine özgü öğelere uygun delillere dayanarak kanıtlayan ve tanıtlayan bilgi, anlayış ve erişme alanıdır([2]). Ayrıca muhasebeyi, hesap kitap, denge ve denetim işlerinin tümü şeklinde de tanımlamak mümkündür([3]).

Muhasebeyi defter tutma ve işletme sahibinin hesabı şeklinde görenler de vardır([4]). Aslında muhasebe, mali nitelikteki işlem ve olayları parayla ifade ederek kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve bu bilgileri anlamlı bir şekilde analiz ederek yorumlayan ve raporlayan bir bilim dalıdır. Toplum hayatının her aşamasında uygulanır.

Günümüzde işletmecilik anlayışının her geçen gün değişmesi ve işletme faaliyetlerinin uluslararası boyut kazanması sistemli, anlamlı ve objektif olarak üretilen bilginin değerini artırmaktadır. Bölgesel birleşme küreselleşme sürecinde hızla aşamalar kaydedilen dünyamızda, muhasebe mali nitelikte bilgiler üretmesi nedeni ile bir **"haberleşme sistemi"** olarak kabul edilmektedir([5]).

Kısaca muhasebe mesleğini icra edenlere muhasebeci denir. Muhasebeci, ticari faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin muhasebe ile ilgili defterlerini tutan, bilanço ve gelir tablosu gibi mali tablolarını düzenleyen ve gerekli beyannameler ile ilgili diğer belgeleri düzenleyen kişidir. Aynı zamanda muhasebeciler işletmeler için muhasebe sistemini kuran, geliştiren, belgelere dayanarak denetim ve analiz yapan, mali tablolar ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor düzenleyen ve bilirkişilik vb. işleri yapan kişilerdir.

Muhasebeciler diğer mesleklerden farklı olarak şu özellikleri taşırlar([6]):

1- Mesleki faaliyette bulunurken topluma ve devlete karşı sorumluluk taşırlar.

2- Hizmet sundukları işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.

3- Mevcut düzenlemeler çerçevesinde etik ilkeleri de dikkate alarak mesleki faaliyet içerisinde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak suretiyle kendi aralarında dayanışma göstermek zorundadırlar.

III- MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK MENSUBU ÜCRETİ VE SORUNLARI

Günümüzde, muhasebe mesleği toplumla devlet arasındaki karşılıklı ilişkiyi düzenleyen bir işleve sahiptir. Bu işlevin sürekliliği tabii olarak meslek mensuplarının yaptıkları işlerin ve sundukları hizmetin karşılığının doğru belirlenmesi ve zamanında tahsil edilmesi ile mümkündür. Türkiye'de muhasebe mesleği her geçen gün daha da zorlaşmasına rağmen, gelirlerinde dikkati çeken bir azalma

olduğu gözlenmektedir. Bunun birçok nedeni vardır. Bunlar arasında meslek mensubu sayısının artması, ekonomik krizler ve meslek mensupları arasındaki haksız rekabet sayılabilir.

Muhasebe mesleği ile ilgili dikkat çeken diğer önemli konulardan birisi de muhasebeciler tarafından yapılan işlerin sayısının her geçen gün artarken alınan ücretin asgari tarifenin altında kalması ya da iş yaptıran kişilerin yapılan iş ya da görülen hizmetin karşılığını vermemeleridir. Burada hem meslek mensuplarının, hem de hizmeti yaptıranların kusuru bulunmaktadır. Muhasebe mesleğindeki ücretle ilgili sorunların giderilmesi için; ücret doğru belirlenmeli, şartlar objektif bir şekilde ortaya konmalı ve ücret sözleşmesi yazılı yapılmalıdır. Ayrıca meslek mensuplarının hem kendi aralarında hem de yaptıkları işler ve sundukları hizmetlerde ahlaki davranışı göz önünde bulundurmaları gerekir. Özellikle meslek mensuplarının ücret tarifesine uymaları ve asgari ücret tarifesinin altına kesinlikle inmemeleri gerekir.

A- MESLEK MENSUBU ÜCRETİNİN TANIMI

Meslek mensubu ücreti, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce verilen hizmetin karşılığı olarak iş yaptıranların, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere ödedikleri para ve para ile ifade edilen meblağı ifade eder (3568 s. Kanun, m.46; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkındaki Yönetmelik m. 4, 12). 3568 sayılı Kanun'da geçen tanımdan da anlaşılacağı gibi meslek mensubu ücreti verilen hizmetin parasal karşılığı şeklinde ifade edilir.

Meslek mensubu verdiği hizmetin ücretini alabilmesi için iş sahiplerine aşağıda belirtilen hizmetleri sunmalıdır:

- Defter tutmak,

- Süreklilik arz eden mali tabloların ve vergi beyannamelerinin düzenlenmesi ile ilgili müşavirlik hizmetinde bulunmak,

- Muhasebe sistemini kurmak,

- İnceleme, tahlil ve denetim yapmak ve bunlarla ilgili görüş bildirmek, rapor düzenlemek,

- Yeminli Mali Müşavirlerce tasdik işlemi yapmak.

Günümüzde meslek mensupları yukarıda belirtilen sorumluluklar dışında da ayrıca bazı doğrudan ilgisi olmayan sorumluluklar üstlenmekte ve bunların ücretlerini de alamamaktadırlar. Örneğin, iş yaptıranlar en basit bir dilekçeyi bile kendileri yazmamakta muhasebecilerine yazdırma yolunu seçmektedirler.

B- MUHASEBE MESLEK ÜCRETİNDEKİ SORUNLAR

Muhasebe meslek mensubu ücreti ile ilgili 4 temel sorun dikkat çekicidir. Bunlar şöyle sıralanabilir:

1- Taraflarca yazılı ücret sözleşmesinin yapılmamış olması,

2- Belirlenmiş asgari ücret tarifesine uyulmaması,

3- Meslek mensubunun ücretini zamanında tahsil edememesi,

4- Meslek mensubu ücretindeki Katma Değer Vergisi (KDV) sorunudur.

1- Taraflarca Yazılı Sözleşmenin Yapılmamış Olması

Sözleşmeler, en az iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun rızasını/iradesini beyan etmeleri ile hukuki sonuç doğuran çok taraflı hukuki işlemlerdir ([7]). Meslek mensubu ile iş yaptıran arasında yapılacak sözleşmede hangi işlerin hangi şartlarda yapılacağı ve bunun karşılığında ne kadar ücret alınacağının açıkça belirtilmesi gerekmektedir (Ücret Yönetmeliği, m. 15, c. 2). Ayrıca Ücret Yönetmeliği madde 13/1'e göre, meslek mensubu ücret sözleşmesinin yazılı bir şekilde ve belirli bir meblağı kapsaması şarttır. Fakat uygulamada bazı meslek mensuplarının yazılı sözleşme yerine sözlü sözleşme de yaptıkları görülmektedir.

Meslek mensubu ücret sözleşmesinin yazılı şekilde yapılmasının zorunlu kılınması ile amaçlanan, iş sahibi ile meslek mensubu arasında ücret ile ilgili ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları en aza indirgemektir. Böylece muhasebe mesleğinin itibarını ve saygınlığını korumada taraflar düşünmeye

sevk edilerek, doğru ve eksiksiz sözleşme yapılması sağlanacak, ispat açısından kolaylık sağlanacaktır([8]).

Yazılı sözleşmenin yapılmamış olması meslek mensubunun ücretinin tahsilinde de problemlerin çıkmasına neden olmaktadır. Yazılı sözleşme olması durumunda, ücret ödeme durumu net olarak belirtildiğinden, iş sahibi ödemede kusur işlerse meslek mensubu yasal yollara başvurarak rahatlıkla alacağını tahsil etme yoluna gidebilir.

2- Belirlenmiş Asgari Ücret Tarifesine Uyulmaması

Meslek mensupları ile iş yaptıranlar arasında yazılı bir ücret sözleşmesi yapılmadığı ya da geçersiz olduğu hallerde meslek mensubu ücreti, asgari ücret tarifesine göre belirlenir. Fakat zaman zaman meslek mensupları yaptıkları işler için asgari ücret tarifesi dışına çıkarlar ve yazılı sözleşme yapmaktan kaçınırlar. Bu durumda, ücretle ilgili sorun çıkınca asgari tarifeye uyulmadığı ve yazılı sözleşme de yapılmadığı için meslek mensupları zor durumda kalmaktadırlar. Ahlaki olmayan bu durum mesleğin itibarını ve değerini olumsuz yönde etkilemektedir.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11. maddesi asgari tarifenin altında ücretle iş alınmasını yasaklamıştır. Bu yasak haksız rekabetin engellenmesi ve mesleğin saygınlığı açısından da çok önemlidir.

3- Meslek Mensubunun Ücretini Zamanında Tahsil Edememesi

Muhasebe mesleğinde en önemli sorunlardan bir tanesi de meslek mensubunun ücretini zamanında tahsil edememesidir. Muhasebe meslek mensubu ücretinin tahsil edilmesiyle ilgili olarak, müşterileri ile sorun yaşamayan meslek mensubu sınırlı sayıdadır. Meslek mensubu ücretinin zamanında tahsil edilememesi, mali durumu iyi olmayan meslek mensuplarını daha da zora sokmaktadır. Ayrıca zamanında tahsilat yapılamaması, meslek mensuplarının hem mali, hem de idari olarak birçok külfete katlanmalarına neden olmaktadır.

Meslek mensupları ile iş sahipleri arasında yazılı bir sözleşme varsa ve vade sonunda iş sahibi borcunu ödememiş ise bu durumda iş sahibi temerrüde düşer. Temerrüt, muaccel ve ifası mümkün bir borcun, alacaklının ihtarına rağmen borçlu tarafından borç ilişkisine uygun olarak zamanında yerine getirilmemesidir([9]). İş sahibinin temerrüde düşmesi ile birlikte meslek mensubunun iki seçimlik hakkı bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir([10]):

1- Ücret alacağının ifası ve temerrüt faizi isteme hakkı,

2- Sözleşmeyi fesih ve menfi zararın tazmini.

Meslek mensupları ile iş sahipleri arasında sözleşme olmasına ve meslek mensubu alacağının tahsilinde belirtilen iki seçimlik hakkını kullanmasına rağmen yine alacağı tahsil edemez ise bu durumda aşağıdaki iki yolu izleyerek hukuki yoldan ücret alacaklarını tahsil edebilir([11]). Bunlar;

1- Genel haciz yolu ile takip (İcra takibi),

2- Doğrudan alacak (eda/tahsil) davası açmaktır.

Meslek mensubu ile iş sahibi arasında yazılı bir sözleşme yapılmamış ve ücret alacağı tahsil edilememiş ise durum biraz farklılık arz eder. Bu durumda ücret alacağı, yukarıda belirtilenleri yapabilmek için öncelikle meslek mensubunun tarifedeki belgeleri düzenlemesi ve işleri yapması ile muaccel olacaktır. Ayrıca borcun ifa tarihi de kesin belirlenemediğinden dolayı meslek mensubunca iş sahibine ihtar gönderilmesi, iş sahibinin temerrüdünün gerçekleşmesi için şarttır.

Yukarıda belirtilen hukuki yollara düşmemek için aslında ücretin tahsil edilememesi ile ilgili sorun sözleşme ile beraber çözülebilir. Şöyle ki, günümüzde kredi kartlarının yaygın olarak kullanılması çözüm yollarından biridir. Sözleşme yapıldığında meslek mensubu ücreti de kredi kartı ile tarafların isteklerine göre ödenebilir. Böylece hem ücretin tahsil edilememe riski ortadan kalkar, hem de kayıt dışılık ve asgari tarifenin altında ücret alınması önlenmiş olur. Böylece haksız rekabet de en az seviyeye indirilir.

4- Muhasebe Meslek Ücretinde Katma Değer Vergisi (KDV) Sorunu

Anayasa m. 73'te ***"Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"*** düzenlemesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu m. 20/4'te ***"Belli bir tarifeye göre***

fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez" düzenlemesi vardır. Fakat 2009 Yılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler İçin Asgari Ücret Tarifesi'nde([12]) ***"Tarifedeki ücretler aylık olup KDV hariç tutarlardır"*** düzenlemesi yer almakta, bu düzenleme gereği de meslek mensupları düzenledikleri serbest meslek makbuzlarında asgari tarifede yer alan ücretler üzerine ayrıca KDV tahakkuk ettirmektedirler. Örneğin aylık muhasebe ücreti 1.000 TL ise, meslek mensubu tarafından düzenlenen Serbest Meslek Makbuzunda;

Muhasebe Ücreti = 1000

KDV %18 (1000 x %18) + 180

1180

Stopaj %20 (1000 x %20) - 200

Net Ücret = 980 şeklinde gösterilmektedir.

3065 sayılı Kanun m. 20/4'ten de anlaşıldığı gibi KDV'nin tarifedeki fiyata dahil olması gerekir. Dolayısıyla ***"Tarifedeki ücretler aylık olup KDV hariç tutarlardır"*** şeklindeki düzenleme hem Anayasa m. 73'e hem de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu m. 20/4'e aykırı olduğundan, ya tarife metninden çıkarılması ya da **"KDV dahil"** şeklinde düzeltilmesi gerekir.

IV- MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLAKININ GELİŞİMİ

Muhasebe mesleğinde de ahlaki gelişim ve ahlaki davranışlar çok önemlidir. Çünkü bir mesleği meslek yapan, mesleğe değer ve kişilik kazandıran, toplumun refah düzeyini artıran ve daha da kültürlü ve bilinçli olunmasını sağlayan, ahlaki değerlerdir. Bu değerler ahlaki gelişim ile olgunlaşır. Bu da iş yaşamı ile ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamaların incelenmesini gündeme getirir.

Kohlberg'in ahlak gelişimi evreleri; gelenek öncesi, geleneksel ve gelenek sonrası olmak üzere üç aşama ve altı evreden oluşmaktadır([13]).

Gelenek öncesi ahlak gelişiminde; yargılama kişisel ihtiyaçlara ve başkalarının kurallarına dayanır. Gelenek öncesi ahlak gelişiminin birinci evresi ceza ve itaat eğitimi ile ilgilidir. İkinci evre ise kişisel ödül eğilimini belirler.

Geleneksel ahlak gelişiminde; yargılamada, başkalarının onayı, ailenin beklentileri, değer yargıları ve ülkeye bağlılık önemlidir. Bu aşamada üçüncü evre iyi çocuk eğilimini, dördüncü evre de kural ve düzen eğilimini belirler.

Gelenek sonrası ahlak gelişiminde; kişi, otoriteden bağımsız olarak evrensel değerler doğrultusunda kendi ilkelerini oluşturmaya, kendi doğru yanlışlarını belirlemeye çalışır. Bu aşamada, beşinci evre sosyal anlaşma eğilimini, altıncı evre evrensel ahlak eğilimini belirler. Bu ilkeler, adalet, eşitlik, insan hakları gibi soyut kavramlara dayalıdır. Bu ilkeleri ihlal eden kanunlara uyulmamalıdır([14]).

Psikoloji bilimi ahlak kavramını ahlaki davranış olarak tanımlar. Ahlaki davranış, bir toplumun ahlaki normlarından bağımsız olarak var olamayacağından önemlidir. Ahlaki davranıştan söz edildiğinde, ahlaki normlar sistemi içinde, belli ölçüde **"çevreye"** ait olan ve ondan belli ölçüde etkilenen birey açısından bakılmış olur. Ancak, bireysel ahlak, salt davranışla sınırlandırılmamalı, ahlaki düşünme ve bilinç süreçlerini de içermelidir. Bu nedenle bir grubun ahlakı daha çok toplumsal ahlak olarak değerlendirilmelidir([15]).

Muhasebe mesleğinde ahlaki davranış, meslekle ilgili neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur. Bu kurallar zamandan zamana ve toplumdan topluma değişmeyen kurallardır. Örneğin; hakkaniyet, gerçeği söyleme, mülkiyet hakkı, yaşamın kutsallığı, insan onuru vb. gibi evrensel ve mutlak geçerliliğe sahiptirler.

V- MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLAKININ GEREKLİLİĞİ

Muhasebe mesleğinde meslek ahlakı ile ilgili üç kural önemlidir. Bunlar:

1- Meslek mensubunun yasaların öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranışta bulunmaları ve bu seviyeyi her zaman korumaları gerektiği,

2- Belirlenecek etik kuralların, dürüst davranmayı ve kamuoyunda olumlu bir izlenim bırakmaya yönelik olarak belirlenmesi gerektiği,

3- Meslek gruplarının belirlenen etik standartlara ters düşecek olan tüm davranışları yasaklamaları ve bunlara cezai yaptırımlar uygulamaları gerekliliği.

Belirlenen bu kurallar çerçevesinde meslek mensupları ile ilgili altı temel ilke ön plana çıkmaktadır.

1- Sorumluluk,

2- Kamu yararı,

3- Dürüstlük,

4- Tarafsızlık ve bağımsızlık,

5- Mesleki özen gösterme,

6- Hizmetin kapsamı ve niteliği.

Muhasebe mesleğinde, meslek ahlakının olmazsa olmazları dendiği zaman şunlar akla gelmelidir:

1- Dürüstlükten ve tarafsızlıktan asla taviz vermemek,

2- Gerekli mesleki yeterlilik ve kişisel niteliklere sahip olmak,

3- Elde edilen bilgileri korumak ve yasal zorunluluk olmadığı müddetçe açıklamamak,

4- Haksız rekabetten kaçınmak ve her zaman toplumun çıkarını ön planda tutmak,

5- Tarafların ücret sözleşmesini asgari tarifeye uygun bir şekilde ve yazılı olarak yapması.

Muhasebeciler bir yandan topluma hizmet ederken, diğer yandan da toplumun çıkarlarını korumak gibi iki önemli görevi üstlendiklerinden, muhasebe mesleğinde meslek ahlakının önemi büyüktür. Hem topluma hizmet etmek, hem toplumun güvenini kazanmak, hem de piyasada bulunan çok sayıdaki meslek mensupları ile rekabet edebilmek de mesleki değerlere sahip olunması ile mümkündür.

VI- SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini gerçekleştirirken olayları içselleştirmemeleri gerekir. Muhasebe meslek mensubu hizmet verirken, ne ceza ödememek, ne de başkalarına yersiz fayda sağlamayı düşünmemeleri gerekir. Hizmet verirken, kamu hizmeti yaptıklarını unutmadan toplumun menfaatlerini ön planda tutmaları gerekir. Unutulmamalı ki kayıt dışılığın azalması, ülke kalkınması ve toplumun refahının yükselmesinde muhasebecilerin rolü her geçen gün biraz daha önem kazanmaktadır. Ülke kalkınmasında önemli rol sahibi olan muhasebe meslek mensuplarının ücret sorunlarını bir an önce çözüme kavuşturmak için devlet, meslek mensupları, iş yaptıranlar ve meslek odalarına çok iş düşmektedir.

Meslek mensuplarının yaptıkları işler için kesinlikle yazılı sözleşme yapmaları ve asgari tarifeye uymaları gerekir. Meslek mensuplarının kendilerini zor duruma düşürecek haksız rekabetten uzak durmaları ve meslek ahlakına önem vermeleri gerekir. Meslek ahlakı ve davranışı dendiği zaman, meslek mensubunun, müşteri, toplum ve diğer meslektaşları arasındaki ilişkilerde uyulması gerekli kuralların yerine getirilmesi anlaşılmalıdır.

İş yaptıranlar ise ödemeler konusunda duyarlı olmalıdırlar. Özellikle meslek ücreti konusunda meslek mensuplarını zor durumda bırakacak davranışlara girmemeleri ve kayıt düzeni ve gerçek durumlarının yansıtılmasını öncelikli amaç edinmeleri gerekir.

Muhasebe meslek mensuplarının gerek ücret, gerekse ücret dışındaki sorunlarının çözümünde ahlaki davranış önemlidir. Çünkü ahlaki davranış, meslekle ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu ile ilgili ilkeler ve kurallar topluluğudur. Bu kurallar zamandan zamana ve toplumdan topluma değişmeyen kurallardır.

(*) Doç.Dr., Kocaeli Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi
(**) Öğretim Görevlisi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi
([1]) 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

([2]) Mehmet YAZICI, Kurumsal Muhasebe Denetimi, İstanbul, 2003, s. 10.
([3]) Vasfi HAFTACI, Muhasebe Denetimi, Birinci Baskı, İstanbul, 2007, s. 35.
([4]) Yusuf SÜRMEN, Muhasebe I, Üçüncü Baskı, Trabzon,1998, s. 10.
([5]) Sami KARACAN, Muhasebede Dönem İçi İşlemleri, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2009, s. 3.
([6]) Veysi SEVİĞ, Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci, http://archive.ismmo.org.tr (11.11.2010), s. 2.
([7]) Hamdi ÇİYİLTEPE, Mali Müşavirin Ücret Rehberi, Rize, 2010, s. 3; Turgut AKINTÜRK, Borçlar Hukuku, İstanbul, 2009, s. 21.
([8]) Murat AYDIN, Avukatlık Ücreti, Turhan Kitabevi, 1997, s. 10.
([9]) AKINTÜRK, a.g.e., s. 117.
([10]) Hamdi ÇİYİLTEPE, Mali Müşavirin Ücret Rehberi, Rize, 2010, s. 37.
([11]) ÇİYİLTEPE, a.g.e., s. 37.
([12]) 24.01.2009 tarih ve 27120 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
([13]) Mustafa KOÇ vd., "Kohlberg'in Ahlak Gelişimi Kuramına Göre Üniversite Öğretim Elamanları İle Öğrenciler Arasındaki Etkileşimin Ahlaki Düzeyi" Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, Yıl: 2009, s. 2.
([14]) Mehmet KILIÇ, Kohlberg'e Göre Ahlak Gelişimi ve Evreleri, http://www.tavsiye ediyorum. com/makale_3737.htm(09.11.2010), s. 3.
([15]) Alim KAYA, Eğitim Psikolojisi, Pegem Akademi, 4. Baskı, Ankara, 2010 s. 147.