



Muhasebe Eğitiminde Ticari Belge Öğretiminin Değerlendirilmesi: Ön Lisans ve Lisans Programları Üzerine Bir Araştırma

(Evaluation of Commercial Documents Training in Accounting Education:
A Study on Associate Degree and Undergraduate Degree Programs)

Ahmet Gökgöz^a

^a Doç. Dr., ahmetgokgoz83@gmail.com

Anahtar Kelimeler

Muhasebe, Muhasebe
Eğitimi, Ticari Belgeler.

Jel Sınıflandırması

M40, M41, M49.

Özet

Bu çalışmanın amacı; ticari belgelerin muhasebe eğitimindeki yerini belirlemektir. Bu amaçla ilk olarak Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinde muhasebe eğitimi veren lisans ve ön lisans programlarında ticari belgelere ilişkin bir dersin yer alıp almadığı konusunda envanter çalışması yapılmıştır. Daha sonra kolayda örnekleme yöntemi ile seçilen 15 üniversitede öğrenim gören 393 lisans ve ön lisans öğrencisi araştırmaya dâhil edilmiştir. Örnekleme oluşturan üniversitelerde en az genel muhasebe veya finansal muhasebe, dönem sonu muhasebe işlemleri, envanter-bilanço gibi temel düzey muhasebe dersini almış ve bu dersten başarılı olmuş öğrencilere ticari belgeleri tanıyıp tanımadıklarını ve ticari belgelere dayalı muhasebe kayıtlarını yapıp yapamadıklarını ölçmeye yönelik bir örnek uygulama yapılmıştır. İnceleme sonuçlarına göre analiz kapsamındaki üniversitelerde eğitim alan öğrencilerin bu belgeler hakkında bilgi sahibi oldukları ve özelliklerini bilmelerine rağmen söz konusu belge ve beyannameleri düzenleme ve yevmiye kayıtlarını yapma noktasında sıkıntı yaşadıkları tespit edilmiştir.

Keywords

Accounting, Accounting
Education, Commercial
Documents.

Jel Classification

M40, M41, M49.

Abstract

The objective of this study is to determine the place of commercial documents in accounting education. For this purpose, at first an inventory study was conducted whether there is a lecture about commercial documents within associate's degree and undergraduate degree programs in state and foundation universities offering accounting education in Turkey. Afterwards, 393 associate's degree and undergraduate students, who were chosen with convenience sampling method and who are studying in 15 universities were included in the study. An application was used on the students in universities constituting the sample, who at least took and succeeded in fundamental level accounting courses such as general accounting of financial accounting, end of period accounting transactions, inventory balance sheet to measure whether they recognize commercial documents or not and whether they are able to make accounting records based on the commercial documents. In accordance with the results of the research, although the students studying in the universities within the scope of the analysis have knowledge about these documents and know their features, it is determined that they experience difficulties in preparing aforementioned documents and statements and making coverage entries.

1. Giriş

Muhasebe, bir firmanın ekonomik faaliyetlerini analiz eden, kaydeden ve özetleyerek ilgili kullanıcılara sunan bir bilgi sistemi olarak ifade edilmektedir (Yükçü, 2014: 19). Muhasebe sisteminin üretmiş olduğu finansal bilgiler, bilgi kullanıcılarına belge- defter- tablo süreci sonucunda sunulmaktadır. Bu süreç yukarıda da ifade edildiği gibi öncelikle mali nitelikli işlemlerin belgelendirilmesiyle başlamakta ardından defterlere kaydının yapılması, son olarak da defterlerdeki kayıtlardan raporlar çıkarılarak tablo haline getirilmesi şeklinde işlemektedir.

Muhasebenin temel kavramlarından birisi olan tarafsızlık ve belgelendirme kavramı; “muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarında esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder” şeklinde açıklanmıştır. Teknolojik değişim ve gelişim ticari faaliyetlerde de şüphesiz kanuna aykırı işlemlerin artışına sebebiyet vermekte ve bu durum hukuka aykırı eylemlerin tespiti noktasında sıkıntılar oluşturmaktadır (BairdandZelin, 2008:2). Dolayısıyla belgesiz bir işlemin muhasebeye yansıtılması mümkün değildir.

Ticari belgelerin muhasebe sistematiği içerisindeki önemine paralel olarak ilgili literatür incelendiğinde bu belgelerin türleri, özellikleri vb. gibi bilgilere yönelik çalışmalara rastlamak mümkündür. Ancak ticari belgelerin muhasebe eğitimindeki yeri ve ticari belge öğretiminin etkinliğinin sınanmasına ilişkin değerlendirmelerin yapıldığı çalışmaların eksikliği literatürde bir boşluk olarak görülmektedir. Bu durumdan hareketle çalışmanın amacı, ticari belgelerin muhasebe eğitimindeki yeri ile ilgili lisans ve ön lisans öğrencilerinin algılarını tespit etmeye yöneliktir.

Çalışmanın amacına zemin oluşturması açısından, öncelikle ticari belgeler hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra Türkiye’deki üniversitelerde lisans ve ön lisans düzeyinde muhasebe eğitimi verilen programlarda ticari belgeleri konu alan bir dersin olup olmadığı konusunda envanter çalışması yapılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise ticari belgelerin muhasebe eğitimindeki öğretime ilişkin bir uygulama yapılarak sonuçlar değerlendirilmiştir.

2. Belge Kavramı, Türleri ve Türkiye'deki Ön Lisans ve Lisans Programlarında Ticari Belgelerin Öğretim Durumu

2.1. Belge Kavramı ve Türleri

İşletmeler faaliyet alanları ve yapılarına göre değişmekle birlikte, genel olarak normal yaşam seyirleri içerisinde hemen hemen bütün işletmeler ticari mal alış satışı, yatırım işlemleri, tahsilatlar, senet alma veya verme gibi bir takım işlemler gerçekleştirmekte ve bu tür işlemlerin de muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir. Muhasebeleştirme açısından, işletme faaliyetleri sırasında gerçekleşen söz konusu işlemlere ilişkin hesap kayıtları için her bir faaliyetin yer aldığı yazılı bir nesneye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple her bir ticari faaliyetin nitelik ve nicelik açısından saptanarak kanıtlanmasını sağlayan yazılı nesnelere belge olarak tanımlanmakla birlikte (Ertaş, 2007: 21) belgeler, muhasebede ve ticari hayatta kolaylık ve belli bir düzenin sağlanması için kullanılmaktadır.

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan “*Tarafsızlık ve Belgelendirme*” kavramına göre muhasebe tarafından oluşturulan belgelerin muhasebe kayıtlarında bir problem çıkarmaması adına gerçek ve doğru bilgileri içermesi gerekmektedir (Sürmen, 2012: 31). Muhasebede kullanılan belgeler Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na göre ikiye ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’na göre belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, irsaliyeli fatura, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, adisyon, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri ve diğer belgelerdir. Vergi Usul Kanunu’nda yer alan ticari belgelere ilişkin açıklamalar Tablo 1’de sunulmaktadır.

Tablo1. Vergi Usul Kanunu’na Göre Ticari Belgelere İlişkin Açıklamalar

Ticari Belge İsmi	Açıklama
<i>Fatura</i>	Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.
<i>Sevk İrsaliyesi</i>	Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar için düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulmalıdır.
<i>İrsaliyeli Fatura</i>	Fatura ve Sevk İrsaliyesinin tek bir belgede düzenlenmiş halidir.
<i>Perakende Satış Fişi</i>	Makinelik kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterildiği fişlerdir.
<i>Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi</i>	Satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet

Ticari Belge İsmi	Açıklama
	veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara (perakende teslimde bulunan veya hizmet ifa eden) Vergi Usul Kanununa göre fatura vermek zorunda olmadıkları mal satışları veya hizmet ifalarının belgelendirilmesinde kullanılmaktadır
Adisyon	Sunulan hizmetin ve emtianın cins ve miktarını göstermek amacıyla düzenlenmektedir
Gider Pusulası	İşin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eden ve iki nüsha olarak tanzim edilerek bir nüshası işi yapana veya malı satana verilen makbuzdur
Müstahsil Makbuzu	Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatmayla mecburi oldukları makbuzdur.
Serbest Meslek Makbuzu	Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek bir nüshasını müşteriye verdiği, müşterinin de bu makbuzu isteme ve alma mecburiyetinde olduğu makbuzdur.
Ücret Bordrosu	İşverenlerin her ay ödedikleri ücretler için tutmakla yükümlü olduğu belgedir.
Döviz Alım Satım Belgesi	Yetkili müesseselerin döviz alış ve satışlarında düzenlemek ve kullanmak zorunda oldukları belgedir.
Yolcu Taşıma Biletleri	Şehirler arasında yapılan yolcu taşımalarında, yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlemekte ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundurmaktadır.

Kaynak: Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu'na göre üçüncü şahıslarla olan işlemlere ilişkin kayıtların belgelendirilmesi zorunluluk taşımaktadır (VUK Md. 227). Yukarıda da ifade edildiği gibi Vergi Usul Kanunu'na göre belgeler; fatura ve sevk irsaliyesi, fatura yerine geçen belgeler, serbest meslek makbuzları, ücret bordroları ve diğer belgeler olarak ifade edilmekte ve söz konusu belgelere Tablo 1'de ayrıntılı olarak yer verilmektedir. Fatura, işletmelerin faaliyetler sonuçlarıyla ilgili olan ve kazancın vergilendirilmesinde ve olumsuz bir durumda delil olarak kullanılabilen önemli bir belgedir (Özgür, 2006: 74). Eğer işletmelerin faaliyetleri faturalarla belgelenememiş ise malın satışına ilişkin işlemler kayıt altına alınamayacak ve söz konusu ticari faaliyet vergi dairesinin bilgisi dışında

kalacaktır (Seviğ, 1991: 3). Belirli bir ticari faaliyete ilişkin düzenlenecek faturada; düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının yer alması zorunludur (VUK Md. 230).

İşletmelerde ticari faaliyetlere ilişkin olarak faturanın yaygın kullanımının yanı sıra işletmelerde fatura yerine geçen belgeler de düzenlenmektedir. Birinci ve ikinci sınıf tacirler ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler fatura düzenlemek zorunda olmadıkları faaliyetleri için perakende satış fişi düzenlemek zorundadır (VUK Md. 233). İşin önemini, malın cins, miktar ve değerini, ücreti ile işi yaptıran ve yapanın ad ve soyadlarını, iletişim bilgilerini içeren iki nüsha şeklinde düzenlenen gider pusulası; vergi hukuku açısından delil olarak kabul edilmektedir (Biyar, 2012: 45).

Türk Ticari Kanunu'na göre belgeler ise; bono, poliçe, çek, hisse senedi ve tahvildir. Bu belgelere ilişkin genel bilgiler Tablo 2'de sunulmaktadır.

Tablo2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari Belgelere İlişkin Açıklamalar

<i>Ticari Belgeler</i>	<i>Açıklama</i>
<i>Bono</i>	Bir faaliyet sonucunda borçlu tarafından belli bir paranın alacaklıya belli bir süre sonra ödeneceğini bildiren ticari belgedir.
<i>Poliçe</i>	Belirli bir kişi emrine, diğer bir kişiye verilen ödeme yetkisini kapsayan bir senettir.
<i>Çek</i>	Bir bankaya hitaben yazılmış ve TTK'da belirtilen hükümlere göre düzenlenmiş, ödeme emri niteliğinde olan kıymetli bir evraktır.
<i>Hisse Senedi</i>	Ortakların sermaye paylarını belgelendirmek amacıyla verdikleri kıymetli evraktır.
<i>Tahvil</i>	İşletmelerin fon ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla çıkardıkları borçlanma senedir.

Kaynak: Türk Ticaret Kanunu Mevzuatı

Ekonomik ve ticari hayatta çok önemli bir yere sahip olan çek, işletmelere pek çok yarar sağlamakta ve sıklıkla kullanılmaktadır. Özellikle gelişmiş ülkelerde ticari faaliyetlerin önemli bir kısmında çek kullanılmaktadır (Özkan ve Güner, 2012: 2). Kullanılan çeklerde bulunması zorunlu şartlar ise çek kelimesi, kayıtsız ve şartsız belirli bir bedelin ödenmesi için havale, ödeyecek kişinin, muhatabın, ticaret unvanı, ödeme yeri, düzenlenme tarihi ve yeri ve düzenleyenin imzasıdır (TTK Md. 780). Tahvil, bir şahıs ya da işletmenin başka bir şahıs ya da işletmeye vermiş olduğu kredi olarak tanımlanmaktadır (Brown, 2006:1). Sahibine alacak hakkı veren bonolarda, senet metninde "bono" veya "emre yazılı senet" kelimesi, kayıtsız ve şartsız belirli bir bedel ödeme vaadi, ödeme yeri, kime veya kimin

emrine ödenecek ise onun adı, düzenlenme tarihi, yeri ve düzenleyenin imzası yer almak zorundadır (TTK Md. 776). Kanunen emre yazılı kıymetli bir evrak olan poliçede; poliçe hamilinin, senedin düzenlenmesine sebep olan alacağı iktisap edip etmeyeceğini ve poliçenin kaybolması veya çalınması halinde alınacak tedbirleri senedin düzenlendiği yerdeki hukuk belirlemektedir (TTK Md. 774-775). Ticari belgeler içerisinde önemli bir yeri olan hisse senedi, işletmelerin varlık üzerindeki mülkiyet hakkını temsil etmektedir (Dağlı, 2009:5).

Ekonomik ve ticari hayatta sahip olduğu önemden hareketle yukarıda detaylı bir şekilde belirtilen ticari belgelere ilave olarak emtia senetleri, KDV beyannamesi, geçici vergi beyannamesi, gelir vergisi beyannamesi, kurumlar vergisi beyannamesi ve muhtasar beyanname de çalışmada yer alan ve öğretimi değerlendirmeye alınan diğer belgelerdir.

2.2. Türkiye'deki Ön Lisans ve Lisans Programlarında Muhasebe Eğitimi ve Ticari Belgelerin Öğretim Durumu

Küreselleşmeyle birlikte bilgi ve teknolojik değişimler beraberinde muhasebe bilgi sisteminin önemini de arttırmaktadır (Bodner ve Hopwood, 2013: 2). Yaşanan gelişmeler sonucu muhasebe sisteminin öneminde meydana gelen artış; muhasebenin iktisat, işletme, maliye, hukuk gibi bilgileri de bünyesinde barındırmasını gerekli kılmaktadır. Bu sebeple muhasebe eğitimi alan öğrencilerin ihtiyaç duyulan bilgileri kullanma becerilerine paralel olarak muhasebe eğitim programlarında bir takım değişimlerin yapılması gereklidir (Deppe vd. 1991: 260).

Muhasebe eğitiminde yer alan kurallar ve tekniklerde meydana gelen artış öğrencilerin öğrenmekten ziyade ezberlemelerine neden olacağı düşüncesiyle Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu kurularak muhasebe ders programları üzerinde birtakım değişiklikler yapılmıştır (AECC, 1999: 3). Söz konusu değişikliklerde, öğrenciler için muhasebe dışında, sanat, matematik, edebiyat gibi alanlarda da eğitim verilmektedir. Ayrıca muhasebe eğitiminde yaratıcı düşünebilme, mantıksal anlam kurabilme ve sosyal sorumluluklara yönelim gibi konular da bu değişim kapsamında düşünülmektedir.

Ülkemizde muhasebe eğitimi sadece üniversitelerde değil aynı zamanda orta öğretim kurumlarında da verilmektedir. Ancak bu çalışmada sadece yükseköğretim kurumları dikkate alınmıştır. Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversiteleri üzerine yapılan tarama sonucuna göre toplamda 152 üniversitenin (www.yok.gov.tr) ders müfredatı incelenerek, lisans programlarında "işletme", ön lisans programlarında ise "muhasebe ve vergi uygulamaları" bölümleri dikkate alınmıştır.

İncelenmiş olan üniversitelerin 99'u devlet 53'ü vakıf üniversitesidir. Buna göre ticari belgelerin muhasebe eğitimindeki yerinin incelendiği çalışmanın uygulama kısmının büyük çoğunluğu devlet üniversitelerinden (%65) oluşmaktadır. Ticari belgelerin lisans ve ön lisans programlarındaki öğretiminin üniversitelerdeki durumuna bakıldığında Türkiye'deki devlet üniversitelerinin lisans programlarında "ticari belge ve dokümantasyon" adı altında bir dersin müfredatta yer almadığı tespit edilmiştir. Benzer şekilde vakıf üniversiteleri incelendiğinde ise durumun pek farklı olmadığı görülmektedir. Vakıf üniversiteleri içerisinde sadece bir üniversitede (Selahattin Eyyubi Üniversitesi) ticari belge öğretimini konu alan bir dersin olduğu tespit edilmiştir.

Ön lisans programlarında ticari belge ve dokümantasyon dersine ilişkin değerlendirme sonuçlarına bakıldığında ise; Türkiye'deki birkaç ön lisans programlarında muhasebe ve vergi uygulamaları bölümünün ders müfredatında ticari belge ve dokümantasyon dersi (Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çukurova Üniversitesi, Kırklareli Üniversitesi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Selçuk Üniversitesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Trakya Üniversitesi) yer almaktadır.

3. Araştırmanın Amacı, Metodolojisi ve Bulguları

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; Türkiye'de ön lisans ve lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminde ticari belge öğretimini belirlemektir.

3.2. Araştırmanın Metodolojisi

3.2.1. Örneklem Süreci

Araştırmanın kapsamını ön lisans ve lisans düzeyinde muhasebe eğitimi veren ve kolayda örneklem yöntemi ile seçilen 15 üniversitede öğrenim gören 393 öğrenci oluşturmaktadır. Örneklem kütesinin belirlenmesinde kolayda örneklem yöntemi kullanılmıştır. Araştırmaya dâhil edilen üniversitelere ilişkin nicel bilgilere Tablo 3'te yer verilmiştir.

Tablo 3. Araştırma Kapsamındaki Üniversiteler ve Öğrenci Sayıları

Üniversiteler	Lisans	Ön Lisans	Toplam
Adnan Menderes Üniversitesi	19	-	19
Çankaya Üniversitesi	10	-	10
Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi	-	32	32
Çankırı Karatekin Üniversitesi	20	20	40
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	20		20

Üniversiteler	Lisans	Ön Lisans	Toplam
Gaziantep Üniversitesi	20	-	20
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	10	-	10
Gümüşhane Üniversitesi	20	20	40
Karadeniz Teknik Üniversitesi	10	-	10
Kırklareli Üniversitesi	28	-	28
Necmettin Erbakan Üniversitesi	10	-	10
Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	11	-	11
Pamukkale Üniversitesi	-	24	24
Sakarya Üniversitesi	22	28	50
Yalova Üniversitesi	19	50	69
Toplam	219	174	393
Yüzde (%)	% 55,7	% 44,3	% 100

Lisans düzeyinde muhasebe derslerinin en yoğun yer verildiği bölümlerden birisi “işletme” iken ön lisans düzeyinde ise “muhasebe ve vergi uygulamaları” bölümüdür. Bu nedenle araştırmaya sadece lisans düzeyinde işletme bölümü, ön lisans düzeyinde ise muhasebe ve vergi uygulamaları bölümü dâhil edilmiştir. Ayrıca araştırmaya dâhil olacak öğrencinin temel düzeyde muhasebe derslerini almış olması ve bu derslerden başarılı olması şartı temel alınmıştır. Dolayısıyla muhasebe ve vergi bölümünün 2. sınıf, işletme bölümünün ise 2, 3 ve 4. sınıfları araştırmaya dâhil edilmiştir.

3.2.2. Veri Toplama Yöntem ve Aracı

Araştırmanın amacı doğrultusunda ve araştırmaya katılacak olan öğrencilerin anlayacağı seviyede, içinde ticari belgeler ile ilgili bir örnek uygulamanın da yer aldığı bir anket formu hazırlanmıştır. Anket formu belirlenen üniversitelerde lisans ve ön lisans düzeyinde öğrenim gören öğrencilere yüz yüze görüşme yöntemiyle yapılmıştır. Anket formu üç kısımdan oluşmaktadır. Anket formunun ilk kısmındaki sorular öğrencilerin demografik özelliklerini belirlemeye yöneliktir. İkinci kısımda ise mevzuatta yer alan ve muhasebe bürolarında yaygın olarak kullanılan 23 belge ve beyannamenin; ne için kullanıldığı, ne özellik taşıdığı, üniversitelerde anlatılma durumu, öğrenciler tarafından söz konusu belgelerin düzenlenebilme ve muhasebe kayıtlarının yapılabilirliğine ilişkin sorulardan oluşmaktadır. Anket formunun son kısmında ise muhasebe bürolarında en çok kullanılan 7 belgenin, (Alış- satış faturası, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, tekiye

makbuzu, tahsilat makbuzu ve Z raporu) yevmiye kayıtlarının yapılabilirliğini sınamak amacıyla bir örnek uygulamaya yer verilmiştir. Türkiye genelinde 15 farklı üniversitede öğrenim gören 393 öğrenciye uygulanan anket formları Excel'e girişi yapılarak elde edilen veriler üzerinden frekans analizi yapılmıştır.

3.2.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmaya katılan lisans ve ön lisans öğrencilerinin demografik özellikleri itibarıyla dağılımı Tablo 4'te sunulmaktadır.

Tablo 4. Araştırmaya Katılan Lisans ve Ön Lisans Öğrencilerinin Demografik Özellikleri İtibarıyla Dağılımı

	Sayı	Yüzde (%)
<i>Cinsiyet</i>		
Kız	247	62.8
Erkek	146	37.2
Toplam	393	100
<i>Eğitim Durumu</i>		
Lisans	219	55.7
Ön Lisans	174	44.3
Toplam	393	100

Araştırmaya katılan lisans ve ön lisans öğrencilerinin cinsiyetlerine göre dağılımlarına bakıldığında, %62,8'i (247 kişi) kız, %37,2'si ise (146 kişi) erkektir. Eğitim durumları incelendiğinde, %55,7'si (219 kişi) lisans, %44,3'ü ise (174 kişi) ön lisans eğitimi almaktadır.

Tablo 5. Araştırmaya Katılan Lisans ve Ön Lisans Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimi Veren Liseden Mezuniyet Durumu

	Lisans	Ön Lisans	Toplam	Yüzde
Muhasebe eğitimi veren liseden mezun olanlar	9	65	74	18,8
Muhasebe eğitimi veren liseden mezun olmayanlar	210	109	319	81,2
Toplam	219	174	393	100,0

Lisans ve ön lisans programlarında, Ticaret Meslek Liseleri veya dengi liselerde muhasebe eğitimi alarak gelen öğrenciler öğrenim görebilmektedir. Lise düzeyinde muhasebe eğitimi veren okulların müfredatında Ticari Belgeler isminde bir ders yer almakta olup belge ve beyannameler bir yıl boyunca ayrıntılı olarak işlenmektedir. Dolayısıyla, lisede muhasebe eğitimi almış bir öğrencinin ticari belgeler konusunda daha başarılı olacağı muhtemeldir. Araştırmaya katılanların lisede muhasebe eğitimi alma durumu Tablo 5'te verilmiştir. Tablo 5 incelendiğinde araştırmaya katılanların yaklaşık olarak beşte biri lisede muhasebe eğitimi almış ve lisede muhasebe eğitimi alanların çok büyük bir çoğunluğu ise ön lisans programlarında öğrenim görmektedir.

Tablo 6. Araştırmaya Katılan Lisans ve Ön Lisans Öğrencilerin Muhasebe Eğitiminde Ticari Belgelerin Yer Alması Durumu

	Lisans	Ön Lisans	Toplam	Yüzde
Evet	98	100	198	50,4
Hayır	121	74	195	49,6
Toplam	219	174	393	100,0

Tablo 6'daki veriler değerlendirildiğinde lisans ve ön lisans öğrencilerinin yaklaşık olarak yarısının ticari belgeler isminde bir ders veya içinde belge ve beyannamelerin anlatıldığı bir dersi aldığı görülmektedir. Ancak araştırmaya başlanmadan önce Türkiye'deki üniversitelerin işletme bölümü lisans ve muhasebe ve vergi bölümü ön lisans programlarının ders planları incelenerek bir envanter oluşturulmuştur. Söz konusu envantere göre hiçbir işletme bölümünün ders planında ticari belgeler isminde bir derse rastlanmamıştır. Ancak Tablo 6'ya göre 98 lisans öğrencisinin söz konusu soruya "evet" cevabı verdiği görülmektedir. Bu soruya "evet" cevabı veren öğrencilerin, ticari belgeler isminde bir dersi almış olmaktan ziyade içerisinde belge ve beyannamelere yer verilen başka bir muhasebe dersi aldığı düşünülmektedir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde lisans öğrencilerinin ticari belgelere ilişkin bilgilerini ölçen uygulama sonuçlarına göre de bu bilgilerin yüzeysel olduğu ve belgelere dayalı yevmiye kayıtlarını yapma noktasında başarı oranının çok düşük olması bu düşünceyi destekler niteliktedir.

Tablo 7. Araştırmaya Katılan Lisans ve Ön Lisans Öğrencilerinin Ticari Belge ve Beyanname Bilgilerine Yönelik Durumları

	<i>Bu belgenin ne için kullanıldığını ve özelliklerini biliyorum</i>		<i>Bu belgeyi okuldaki muhasebe derslerinde gördük</i>		<i>Bu belgeyi düzenleyebilirim</i>		<i>Bu belgeye bakarak muhasebe kaydını yapabilirim</i>	
	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>	<i>Evet</i>	<i>Hayır</i>
<i>Fatura</i>	97,1	2,9	88,4	11,6	64,6	35,4	61,2	38,8
<i>Sevk İrsaliesi</i>	77,1	22,9	76,7	23,3	45,8	54,2	38,2	61,8
<i>İrsaliyeli Fatura</i>	72,3	27,7	75,8	24,2	43,1	56,9	38,9	61,1
<i>Perakende Satış Fişi</i>	73,7	26,3	63,8	36,2	39,2	60,8	34,2	65,8
<i>Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi</i>	45,2	54,8	44,9	55,1	29,0	71,0	26,7	73,3
<i>Adisyon</i>	80,3	19,7	59,0	41,0	49,1	50,9	35,0	65,0
<i>Gider Pusulası</i>	75,0	25,0	76,0	24,0	42,1	57,9	37,9	62,1
<i>Müstahsil Makbuzu</i>	60,3	39,7	64,6	35,4	33,2	66,8	30,4	69,6
<i>Serbest Meslek Makbuzu</i>	61,6	38,4	67,1	32,8	38,9	61,1	31,6	68,4
<i>Ücret Bordrosu</i>	75,2	24,8	67,1	32,8	37,3	62,7	33,2	66,8
<i>Döviz Alım Satım Belgeleri</i>	50,3	49,7	51,5	48,5	26,2	73,8	27,0	73,0
<i>Bono</i>	82,5	17,5	81,0	19,0	42,2	57,8	39,0	61,0
<i>Police</i>	83,8	16,2	82,0	18,0	40,3	59,7	38,3	61,7
<i>Çek</i>	95,3	4,7	90,0	10,0	58,2	41,8	53,5	46,5
<i>Hisse Senedi</i>	91,9	8,1	87,1	12,9	49,6	50,4	49,6	50,4
<i>Tahvil</i>	83,9	16,1	80,3	19,7	37,3	62,7	38,8	61,2
<i>Yolcu Taşıma Biletleri</i>	75,9	24,1	59,2	40,8	36,6	63,4	29,9	70,1

	<i>Bu belgenin ne için kullanıldığını ve özelliklerini biliyorum</i>		<i>Bu belgeyi okuldaki muhasebe derslerinde gördük</i>		<i>Bu belgeyi düzenleyebilirim</i>		<i>Bu belgeye bakarak muhasebe kaydını yapabilirim</i>	
	Evet	Hayır	Evet	Hayır	Evet	Hayır	Evet	Hayır
<i>Emtia Senetleri</i>	38,5	61,5	47,2	52,8	17,1	82,9	18,6	81,4
<i>KDV Beyannamesi</i>	72,6	27,4	69,5	30,5	41,6	58,4	40,0	60,0
<i>Geçici Vergi Beyannamesi</i>	57,7	42,3	59,4	40,6	30,6	69,4	29,0	71,0
<i>Gelir Vergisi Beyannamesi</i>	64,4	35,6	63,6	36,4	34,7	65,3	31,9	68,1
<i>Kurumlar Vergisi Beyannamesi</i>	63,8	36,2	63,1	36,9	31,0	69,0	29,4	70,6
<i>Muhtasar Beyanname</i>	54,6	45,4	55,6	44,4	28,5	71,5	27,8	72,2
Ortalama	71,0	29,0	68,4	31,6	39,0	61,0	35,7	64,3

Tablo 7'ye göre; lisans ve ön lisans öğrencilerinin 23 belge ve beyannameye ilişkin bilgi düzeyleri 4 kriter açısından değerlendirilmiştir.

Öğrencilerin belge ve beyannameler ile ilgili olarak ortalama % 71 oranında bilgi sahibi olduğu ve özelliklerini bildiği görülmektedir. Öğrencilerin % 68,4'ü belge ve beyannameleri muhasebe derslerinde gördüğünü belirtirken % 39'u söz konusu belge ve beyannameleri düzenleyemeyeceğini ifade etmiştir. Ayrıca % 35,7'si de belge ve beyannamelere bakarak yevmiye kaydını yapamayacağını belirtmiştir. Bu verilerden hareketle öğrencilerin belge ve beyannameler ile ilgili yüzeysel olarak bilgi sahibi olduğu, belge ve beyannamelerin uygulamalarında sorun yaşadıkları söylenebilir.

Tablo 8. Araştırmaya Katılan Lisans ve Ön Lisans Öğrencilerinin Ticari Belge ve Beyannamelere İlişkin Bir Dersin Müfredata Dâhil Edilmesine İlişkin Düşünceleri

	Sayı	Yüzde
Evet	370	94,1
Hayır	11	2,8
Cevapsız	12	3,1
Toplam	393	100,0

Tablo 8’de ifade edildiği gibi araştırmaya katılan öğrencilerin % 94,1 (370 kişi) gibi büyük bir kısmı, okulda ticari belgeler ve beyannameleri konu alan bir dersin olmasının faydalı olacağını düşünmektedir. Tablo 7’deki verilerden hareketle araştırmaya katılan lisans ve ön lisans öğrencilerinin ticari belge ve beyannameleri yeterince bilmemeleri ve uygulama noktasında sıkıntı yaşamaları bu sonucu destekler niteliktedir.

Tablo 9. Araştırmaya Katılan Lisans ve Ön Lisans Öğrencilerinin Ticari Belgelere İlişkin Örnek Uygulamalardaki Başarı Durumu

	Doğru Cevaplayan		Yanlış Cevaplayan veya Cevap Veremeyen	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Alış faturası uygulaması	171	43,5	222	56,5
Satış faturası uygulaması	164	41,7	229	58,3
Gider pusulası uygulaması	86	21,9	307	78,1
Serbest meslek makbuzu uygulaması	47	12,0	346	88,0
Tediye makbuzu uygulaması	94	23,9	299	76,1
Tahsilat makbuzu uygulaması	79	20,1	314	79,9
Z raporu uygulaması	97	24,7	296	75,3
Ortalama		26,83		73,17

Araştırmada, muhasebe bürolarında genel olarak en çok kullanılan 7 belgeye ilişkin yevmiye kayıtlarının yapılabirliğinin sınanması amacıyla bir örnek uygulamaya yer verilmiştir. Örneğin; alış faturası verilerek, katılımcılara belgenin yanına yevmiye kaydını yapması istenmiştir. Söz konusu örnek uygulamanın sonuçları Tablo 9’da raporlanmıştır.

Tablo 9'a göre; doğru cevaplama oranı en yüksek olan belgeler; % 43,5 (171 kişi) ile alış faturası ve % 41,7 (164 kişi) ile satış faturası olmuştur. Toplam 7 belgeyi öğrencilerin % 26,83'ü doğru cevaplamıştır. Söz konusu oran değerlendirilecek olursa araştırmaya katılan lisans ve ön lisans öğrencileri, ticari belgelere ilişkin yevmiye kayıtlarını yapabilme noktasında sıkıntı yaşamaktadır.

Tablo 10. Araştırmaya Katılan Lisans ve Ön Lisans Öğrencilerinin Demografik Özellikleriyle Örnek Uygulamayı Doğru Cevaplama İlişkisi

	Lisans		Ön Lisans		Kız		Erkek	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
<i>Ticari Belgeler</i>								
Alış Faturası Uyg.	71	41,5	100	58,5	103	60,2	68	39,8
Satış Faturası Uyg.	67	40,9	97	59,1	94	57,3	70	42,7
Gider Pusulası Uyg.	19	22,1	67	77,9	56	65,1	30	34,9
Serbest Meslek Makbuzu Uyg.	8	17,0	39	83,0	27	57,4	20	42,6
Tediye Makbuzu Uyg.	23	24,5	71	75,5	59	62,8	35	37,2
Tahsilat Makbuzu Uyg.	15	20,0	64	80,0	47	59,5	32	40,5
Z raporu Uyg.	33	34,0	64	66,0	56	57,7	41	42,3
Ortalama		28,6		71,4		60,0		40,0

Araştırmaya katılan lisans ve ön lisans öğrencilerinin demografik özellikleriyle örnek uygulamayı doğru cevaplama ilişkisi değerlendirildiğinde; örnek uygulamayı doğru cevaplayanların % 71,4'ü ön lisans, % 28,6'sı ise lisans öğrencilerinden oluşmaktadır. Ön lisans öğrencilerinin daha başarılı olmaları; lisede muhasebe eğitimi alarak ön lisans eğitimine başlayan öğrenci sayısının fazla olmasıyla ve genel olarak ön lisans ders planlarında ticari belgeler isminde bir dersin yer almasıyla ilişkilendirilebilmektedir. Örnek uygulamayı doğru cevaplayanlar ile cinsiyet arasındaki ilişkiye bakıldığında ise araştırmaya katılan öğrencilerde cinsiyet açısından kayda değer bir farklılaşmanın meydana gelmediği, örnek uygulamayı doğru cevaplayanlar ile cinsiyet arasında pozitif bir ilişkinin olmadığı sonucu çıkarılabilmektedir.

Tablo 11. Araştırmaya Katılan Lisans ve Ön Lisans Öğrencilerinin Lisede Muhasebe Eğitimi Alma Durumu İle Örnek Uygulamayı Doğru Cevaplama İlişkisi

	Lisede Muhasebe Eğitimi Alanlar (74 kişi)		Lisede Muhasebe Eğitimi Almayanlar (319 kişi)	
	Doğru Cevaplayan	Başarı Yüzdesi	Doğru Cevaplayan	Başarı Yüzdesi
Alış faturası uygulaması	48	64,9	123	38,6
Satış faturası uygulaması	47	63,5	117	36,7
Gider pusulası uygulaması	21	28,4	65	20,4
Serbest meslek makbuzu uygulaması	15	20,3	32	10,0
Tediye makbuzu uygulaması	32	43,2	72	22,6
Tahsilat makbuzu uygulaması	31	41,9	48	15,0
Z raporu uygulaması	28	37,8	69	21,6
Ortalama		42,9		23,6

Araştırmaya katılan lisans ve ön lisans öğrencilerinin lisede muhasebe eğitimi alma durumu ile örnek uygulamayı doğru cevaplama ilişkisi değerlendirildiğinde, lisede muhasebe eğitimi alanların örnek uygulamaya ilişkin ortalama başarı düzeyi % 42,9 iken, lisede muhasebe dersi almayanların başarı düzeyi ortalama % 23,6'dır. Lisede muhasebe eğitimi alanların örnek uygulamada daha başarılı olması, lise öğrenimlerinde ticari belgeler isminde bir ders almalarıyla ilişkilendirilebilir.

4. Sonuç ve Öneriler

İşletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan mali nitelikteki işlemlerinin belgelendirilerek ticari defterlere kaydının yapılması gerekmektedir. Mali nitelikli olayların saptanarak kayıt altına alınması için muhasebe belgelerine ihtiyaç duyulmaktadır. Oluşturulan bu belgelerin güvenilir ve gerçeği yansıtabilmesi için işletmeler faaliyet sonuçlarını belgelere dayandırırken belirli bir sistem içerisinde hareket etmelidir.

Ticari belgelerin yukarıda bahsedilen öneminden hareketle bu çalışmada muhasebe eğitiminde ticari belgelerin önemine ilişkin bir analiz gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde ticari belgelerin önemi ve türleri hakkında bilgi verilmiştir. Araştırmanın ikinci aşamasında ise Türkiye'deki lisans ve ön lisans programlarında ticari belgelerin varlığına ilişkin bir envanter çalışması yapılmıştır. Yapılan araştırma sonuçlarına göre

Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinin büyük çoğunluğunda ticari belgelerin ders olarak müfredatta yer aldığı bir programa rastlanmamıştır.

Araştırmanın son bölümünde ise kolayda örnekleme yöntemiyle seçilen Türkiye'deki 15 üniversitede öğrenim gören 393 öğrenciye ticari belgelerin muhasebe eğitimindeki yerine ilişkin bir uygulama yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre öğrencilerin büyük çoğunluğunun ticari belge ve beyannameler hakkında bilgi sahibi olduğu ve özelliklerini bildiği tespit edilmiştir. Öğrencilerin büyük çoğunluğu söz konusu belgeleri muhasebe derslerinde gördüğünü belirtirken bu belgelerin düzenlenmesi ve belgelere dayanarak yevmiye kayıtlarının yapılması açısından ciddi sıkıntıların yaşandığı araştırmada ortaya çıkmıştır. Ayrıca ticari belgelere ilişkin uygulama sonuçlarına bakıldığında ise, doğru yapan öğrencilerin büyük çoğunluğunun (% 42,9) orta öğrenim döneminde muhasebe eğitimi alan öğrenciler olduğu ve uygulamada en fazla alış-satış fatura örneklerinin doğru cevaplanabildiği çalışma sonuçlarına göre ifade edilebilmektedir.

Türkiye'deki muhasebe eğitimine yönelik genel bir değerlendirme yapıldığında fakültelerde; finansal muhasebe, muhasebe ve denetim standartları, maliyet ve yönetim muhasebesi vs. ön lisans programlarında ise genel olarak genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi, şirketler muhasebesi ve önceki bölümde ifade edildiği gibi bazı üniversiteler de muhasebede ticari belgeler derslerinin yer aldığı görülmektedir. Ancak muhasebe derslerinin toplamı işletme bölümündeki derslerin %14'ünü oluşturduğu için (Zaif ve Ayanoğlu, 2007: 135) ticari belge öğretimi öğrenciler adına yetersiz kalmaktadır. Muhasebe derslerinde ticari belgelere detaylı bir şekilde değinilemediği için öğrenciler iş yaşamında sıklıkla karşılaşacakları ticari belge ve dokümanlar hakkında yeterli bilgiye sahip olamamaktadır. Öğrencilerin bu belgeler hakkında daha fazla bilgiye sahip olabilmeleri için ticari belgelerin muhasebe derslerinin kısıtlı bir kısmında anlatılmasından ziyade lisans ve ön lisans programlarında "ticari belge ve dokümantasyon" adı altında ayrı bir derse yer verilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak bu çalışma Türkiye'deki lisans ve ön lisans programlarında ticari belge ve dokümantasyonların muhasebe eğitimi üzerindeki etkisini belirlemeye yöneliktir. Bununla birlikte gelecek çalışmalarda lisansüstü muhasebe eğitiminde ticari belge öğretimine yönelik çalışmalar yapılabilir. Ayrıca muhasebe mesleğinde ticari belgelerin önemine yönelik meslek mensuplarını dikkate alan çalışmaların yapılabilmesi de öneri niteliği taşımaktadır.

Kaynakça

- American Accounting Association, Accounting Education Change Commission- AECC (1999). Bedford Report, Accounting Education Series, 15 (3).
- Baird, J. E. ve Zelin, R., C. (2008) Understanding Employee Perceptions of Fraudulent Activities and Their Propensity to Report Those Activities Using Anonymous Tip Lines: The Influence of Fraud Type, Perpetrator Gender, and Observer Demographics, *Southern Business Review*, 33, 1, 2.
- Biyan, Ö. (2010). Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: "Eleştiriler ve Öneriler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 27-55.
- Bodner G.H. ve Hopwood, W., S. (2013). *Accounting Information Systems*, Englewood Cliffs: Prentice Hall
- Brown, J., P. (2006). *An Introduction to the Bond Markets*, İngiltere: John Wiley & Sons Inc.
- Dağlı, H. (2009). Sermaye Piyasası ve Portföy Analizi, Trabzon: Derya Kitabevi
- Deppe, L., A., Sonderegger, E., O., Stice J. D., Clark, D., C. ve Streuling, G., F. (1991). Emerging Competencies for The Practice of accountancy, *Journal of Accounting education*, 9 (2), 257-290.
- Ertaş, F.C. (2007). *Muhasebe Organizasyonu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özkan, Ö. ve Güner, E. (2012). Çekin Tedavile Sunulması ve Devri, *Akademik Bakış Dergisi*, 32, 1-21.
- Özgür, M. (2006). Faturanın Lehe Delil Olma Şartları ve İspat Gücü, *Vergi Raporu*, 80.
- Seviğ, V. (1991). Vergi Yasasında Tanık İfadesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 5, 1-4.
- Sürmen, Y. (2015). *Muhasebe-I*, Trabzon: Celepler Matbaacılık
- Yükçü, S. (2014). *Yeni TTK uyumlu TMS ve UFRS örnekligenel muhasebe*. İzmir: Altın Nokta.
- Zaif, F. ve Ayanoglu, Y. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (1), 115-136.

Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliği

Türk Ticaret Kanunu Mevzuatı

www.yok.gov.tr