

MUHASEBE BİLİMİNDE BELGE, BELGE DÜZENİ VE İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ

Suphi ASLANOĞLU (*)

ÖZET

İşletmelerin geleceğe yönelik faaliyetlerini planlaması ve mevcut durumlarının tespitini yapabilmesi, muhasebe departmanından sağlanacak bilgilere dayanmaktadır. **Söz konusu** bilgilerin güvenilir ve sağlıklı olması, geleceğe dönük projeksiyonların doğru yapılmasını sağlar. Bilgilerin güvenilirliği ise bilginin dayanağını oluşturan finansal nitelikli işlemlerin objektif belgelere dayandırılması ile elde edilir. Bu bağlamda, finansal nitelikte işlemler ile muhasebe arasındaki bağlantıyı sağlayan ve muhasebe sisteminde kayıt aracı olarak adlandırılan belgeler ve oluşturulan belge düzeni, muhasebenin kendisinden beklenen sorumluluğu yerine getirmesi açısından hayati bir öneme sahiptir. Objektif verilere dayalı olarak oluşturulan belge düzeniyle işletmeler; maliyet, pazarlama, satış ve dağıtım ile ilgili birçok karara yön verecek güvenilir bir finansal bilgi sistemine sahip olurlar. Bu çalışmada, muhasebe bilimi açısından belge konusu ele alınarak, belgeleme ve belge düzeninin işletmeler için **ya-rattığı** değer üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Belge, belge düzeni, belgeleme, muhasebe bilimi

ABSTRACT

Documentation And Documentation Organization In Accounting Science And Their Importance For Enterprises

Planning of future activities and determining of current financial situations of enterprises are hugely depend on information provided by accounting departments. Reliability of the data contribute to objectiveness of future projections. Reliability of data depends upon objectively produced financial documents. In this context, accounting documents that link financial activities to accounting have a vital importance. Enterprises that have regular and objective document organization can make reliable costs, marketing, sales, distributions decisions. In this study, documentation will be analyzed from point view of accounting science. Importance of documentation, documentation organization and added values of them will be stressed.

Key Words: Document, documentation organization, documentation, accounting science

* Dr., Kırıkkale Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

1. GİRİŞ

Günümüzde yaşanan globalleşme olgusuyla birlikte, işletmeler arasında ulusal ve uluslar arası düzeyde ticaret hacmi artış göstermiş ve ticari ilişkiler daha karmaşık bir hale gelmiştir. Taraflar arasında gerçekleşen ticari ilişkilerin sağlıklı bir temele dayanması, **söz konusu** ilişkilerin somut ve objektif kanıtlar ile desteklenmesine bağlıdır. Kanıtlar, ticari ilişki sonucunda taraflar arasında yaşanan hesaplaşmanın vazgeçilmez unsurudur.

Hesaplaşma olgusu ticari ilişkilerin özünü oluşturmaktadır. Bu nedenle, ticari ilişkilerde hesaplaşmayı kolaylaştıracak bir sistem arayışı ön plana çıkmış olup bu doğrultuda muhasebe sistemi geliştirilmiş ve sistemin temelini ise belge ve belge düzeni oluşturmuştur. Bu bağlamda, belge ve belge düzeni, ekonomik verilerin karar süreçlerinde kullanılmasında temel bir araç haline gelmiş olup ticari ilişkilerin kanıtlayıcı unsuru olarak tüm ekonomik birimler açısından büyük bir önem taşımaktadır¹.

İşletmelerde meydana gelen finansal nitelikli olay ve işlemlerin yarattığı değer hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçmesini sağlayan belge düzeni, *bilgi kullanıcılarına planlama, kontrol ve işletmenin faaliyetlerini sürdürmede ihtiyaç duyacakları bilgileri sağlayan bir veri işleme süreci olan muhasebe bilgi sisteminin*² amacına ulaşması açısından temel koşuldur. Muhasebeye ko-

nu olan finansal nitelikteki işlemlerin muhasebe kayıtlarına geçirilmesini sağlayan belge düzeni, aynı zamanda muhasebe organizasyonunun da temelidir³. Bu çalışmada, muhasebe uygulamalarında büyük önem taşıyan belge ve belge düzeni ele alınarak, belge düzeninin işletmeler açısından taşıdığı önem üzerinde durulmuştur.

2. BELGE KAVRAMI

Muhasebenin temel kavramlarından birisi tarafsızlık ve belgelendirme kavramı olup bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılmasını gerektirir. Bu kavram çerçevesinde belge; gerçekleşen bir işlemi kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi açılardan saptayan, tanımlayan ve kanıtlayan yazılı bir nesne olarak tanımlanabilir. Vergi yasalarının uygulanması açısından ise belge⁴; tutulan defter ve kayıtların ispatı, tevsiki ve açıklanması için gerekli olan her türlü vesikalardır.

İşletmelerde faaliyetler belgeler üzerinden yürütüldüğünden, belge kullanımı hem yasal bir zorunluluk hem de verimlilik ve etkinlik sağlamanın gereğidir. Belgeler, işletme faaliyetlerini yürütme aracı olmalarının yanında, bu faaliyetlere yasal dayanak oluşturmak suretiyle bir faaliye-

¹ ÖKTEM, Recep, **Ticari Bilgi ve Belgeler**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004, s.3.

² Marshall B. ROMNEY, Paul John STEINBART, Barry E. CUSHING, **Accounting Information Systems**, Seventh Edition, Addison-Wesley Publishing Co.,1997, s.2.'den alıntılan ACAR, Durmuş ve DALÇAR, Hüseyin, "Entelektüel Sermayenin Ölçülmesinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:14, Yıl:2005, s.29., ATAMAN, Ümit ve HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, **Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.

³ ATABEY, Ata ve PARLAKKAYA, Raif, **Muhasebede Belge Düzeni**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2004, s.1.

⁴ KUMKALE, Rüknettin, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2003, s.51.

tin giderilmesi, bir olayın aydınlatılması, bir hakkın korunması yada aydınlanmasında kanıtlayıcı ve tanımlayıcı öneme sahiptir⁵.

Ekonomik bir olayın oluşması için alış veya satış işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir. Alış ve satış işlemi, borç ve alacak ilişkisini meydana getirmektedir. Bu ilişkinin var olduğunun kanıtlanması için belge gereklidir. Alacak yaratan belge fatura, borcu gideren belge ise makbuzdur. Kaydın esası belgedir. Muhasebe defterlerine yazılan her kaydın mutlaka işlemin gerçek durumunu yansıtan, usulüne uygun olarak düzenlenmiş ve işletme ile ilgili tüm finansal bilgi kullanıcılarına karşı ispat edici özelliği olan objektif bir belgeye dayandırılması gerekir⁶. Aksi takdirde defterlere kaydedilen işlemler dayanağı olmayan gerçek dışı birtakım yazı ve rakamlardan oluşur ki kanunen bunun kabulüne olanak yoktur. Ülkemizde muhasebe belgeleri ve bu belgelerin düzenlenme koşul ve esasları başta vergi kanunları olmak üzere, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatında ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Yasal düzenlemeler açısından konuya bakıldığında, muhasebe kayıtlarının kanunlar nazarında geçerliliğini sağlayan objektif kanıt olan belge⁷ ile ilgili olarak şu düzenlemeler **söz konusudur**⁸; Genel olarak bakıldığında, Borçlar Kanunu konuyu ispat açısından Ticaret Kanunu ise

hak sahibinin belirlenmesi yönünde belgeyi ele aldığı anlaşılmaktadır. Ticari işletmeler açısından, borçlar kanununa göre bir belgeden söz edebilmek için taraflar arasında bir akdin varlığı gereklidir. Bu ise ancak taraflar arasında kurulmuş bir ilişki ile mümkün olmaktadır. Bu ilişki üzerine kurulan hukuki işlem sözleşmeleri meydana getirmektedir. Bu yönüyle sözleşme iki taraflı bir hukuki işlemi oluşturmakta olup borçlar kanununda belirlenen şartlarda düzenlenen bir sözleşme aksi ispatlanana kadar Borçlar Kanunu hükümleri gereği belge niteliğindedir. İcra iflas kanununda belge özel olarak tanımlanmamıştır ancak oluşan işlemlerin varlığına değinilerek belge kullanılmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nda kıymetli evrak kavramı altında incelenen belgeler genellikle güvenlik ve el değiştirme gereksinimi sonucu doğmuştur. Düzenlenen kıymetli evrak ile, ileri sürülmek istenen hak belgeye yerleşmiş ve bir bütünleşme meydana gelmiştir. Belge, maddi olmakla birlikte maddi olmayan hakla bütünleşip kıymetli evrakı oluşturmuştur. Vergi Usul Kanunu açısından ele alındığında, işletmelerin, faaliyetleri ile ilgili bilgi ve belgelerin ilgili taraflara (devlet, ortaklar vb.) konusu ile sınırlı olmak kaydıyla gerektiğinde bilgi ve belge sunma mükellefiyetleri olup mükelleflerin hangi belgeleri kullanacakları ve bu belgelerin kullanma şekil ve esasları Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde⁹ ifade edilmiştir. Vergi Usul Kanu-

⁵ ATABEY, Ata ve PARLAKKAYA, Raif, age., s.1.

⁶ ALTUĞ, Osman, **Muhasebe-Hukuk İlişkileri**, Trükmen Kitabevi, İstanbul 1999, s.104., KARAYALÇIN, Yaşar, **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:216, Sevinç Matbaası, Ankara 1988, s.65.

⁷ GÖKÇEN, Gürbüz, **Genel Muhasebe, İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**, Beta Yayınevi, İstanbul 2007, s.215.

⁸ ÖKTEM, Recep, a.g.e., s.59-62.

⁹ Vergi Usul Kanunu, m.227-242.

nu¹⁰'na göre, vergi matrahlarının hesaplanması için mükelleflerin Vergi Usul Kanunu uyarınca tutukları defterlerde yer alan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerle ilgili bulunan kayıtlarını belgelemesi gerekmektedir.

3. MUHASEBE BİLİMİNDE BELGENİN YERİ VE ÖNEMİ

Muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil eden yazılı veya basılı kağıt, muhasebe açısından belgeyi oluşturur¹¹. Muhasebe finansal bilgi üreten bir sistem olduğundan, üretilen bilgilerin güvenilir olması temel koşuldur. Muhasebe bilgilerin güvenilirliği, finansal nitelikteki işlemlerin objektif belgelere dayandırılması ile sağlanır. Diğer bir ifadeyle; muhasebe bilgilerinin, gerek bu bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlara yararlı olabilmesi, gerekse muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin kanıtlanabilmesi ve muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanan finansal raporların objektif bir niteliğe sahip olabilmesi için mutlaka belgelere dayandırılması gerekmektedir. Belge, muhasebe organizasyonunun temel unsurudur. Öte yandan, muhasebenin tarafsızlık ve belgelendirme veya objektif belge kavramı, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gereğini ifade eder. Muhasebenin temel fonksiyonlarından biri olan kaydetme fonksiyonunun yerine getirilebilmesi için, finan-

sal nitelikteki işlemlerle ilgili bilgilerin toplanmasına ihtiyaç vardır. Bilgi toplama ise, işletme içinde ve dışında oluşabilecek sistemleştirilmiş bir bilgi ve belge akımı ile sağlanabilir. Diğer taraftan, muhasebenin sosyal sorumluluk kavramının gereğinin yerine getirilebilmesi açısından da belgeler büyük bir önem taşımaktadır¹².

Muhasebenin sosyal sorumluluğunu yerine getirebilmesini sağlamak için, işletmelerde amaç uygun bir finansal bilgi sisteminin kurulması ve işlerliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu bağlamda, finansal bilgi sisteminde şu konular önemli yer tutmaktadır¹³; işletme içinde kullanılan ve dış çevreden gelen belgelerin nitelikleri, belgelerin işletme içinde oluşturdukları bilgi akımı ve işletmeye ilişkin belgelerin dışa iletilmesi.

Muhasebeye konu olan mali nitelikteki işlemlerin muhasebe kayıtlarına geçirilmesini sağlayacak olan belgeler, muhasebe organizasyonunun da temelini oluşturur. Muhasebede belge, işlem ile kayıt arasında bir köprü fonksiyonunu yerine getirmiş olup işletmenin kuruluşundan itibaren başlamak üzere muhasebe kayıtlarına esas teşkil edecek belgeler genel olarak şöyle sınıflandırılabilir¹⁴; fatura ve fatura yerine geçen belgeler, faturayı tamamlayan ve fatura düzenlemesini gerektiren belgeler, kambiyo senetleri, menkul kıymetler, dış ticarete kullanılan belgeler, muhasebe fişleri ve bunların dışında kalan belgeler. Bu belgeler, bir sistem içerisinde defterlere kaydedi-

¹⁰ Vergi Usul Kanunu, m.227.

¹¹ SUMER Haluk, **Seyahat Acentelerinde Kullanılan Belgeler, Defterler, Raporlar**, İsmail Akgün Vakfı Yayını, İstanbul 1994, s.1'den alıntılanan ÖKTEM, Recep, a.g.e., s.63.

¹² ATABEY, Ata ve PARLAKKAYA, Raif, a.g.e., s.4.

¹³ AYBOĞA, Hanifi, "İşletmelerde Muhasebe Hukuk Belge ve Organizasyonu", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:11, Sayı:56, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, s.62.

¹⁴ ATABEY, Ata ve PARLAKKAYA, Raif, a.g.e., s.83.

lir ve denetlenir. Muhasebe organizasyonunda bu sistem, işletmelerin yüklendikleri borçların, yapılacak ödemelerin ve diğer yükümlülüklerinin sağlıklı bir şekilde kontrol edilebildiği defter tutma sistemidir.

4. BELGE DÜZENİ VE ÖNEMİ

Her işletme büyüklüğüne ve faaliyet türüne göre belgeler ile bu belgelerin işletme içindeki akışını ve dış çevreye iletilmesi konularını muhasebenin temel kavramlarına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına, muhasebe politikalarına ve işletme içi dinamiklere göre irdelleyerek yönlendirmelidir. Muhasebe, bilgi üreten bir sistem olduğundan, üretilen bilgilerinde güvenilir olması temel koşuldur. Bu konu ise söz konusu finansal bilgilerin belgelendirilmesi ile olanaklıdır. Muhasebe bilgilerinin; bir taraftan ona gereksinim duyan işletme ile ilgili taraflara yararlı olabilmesi, diğer taraftan da muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin kanıtlanabilmesi ve mali raporların objektif olarak hazırlanabilmesi için objektif belgelere dayandırılmalarına bağlıdır. Mali nitelikteki işlemlerin meydana getirdiği değer hareketlerinin, muhasebe kayıtlarına geçmesini sağlayacak olan objektif belgeler, muhasebe organizasyonu açısından büyük bir öneme haiz olup muhasebe organizasyonunun temel unsurlarından birisini oluşturmaktadır¹⁵.

Bu bağlamda, belge düzeni, oluşturulacak belgelerin gruplanarak işletme içi akışlarının belirlenmesi işlemlerini kapsar ve işletmenin faaliyet konusu, büyüklüğü ve iş hacmi gibi faktörlerden önemli ölçüde etkilenir. İşletmelerde güvenilir bir kayıt düzeninin oluşturulabilmesi için iyi

bir belge düzeninin kurulması gerekir. Düzenli bir belgeleme sisteminin sağlanması, muhasebe organizasyonuna düşen bir görev olup tüm muhasebe sistemini etkiler. Belgeler muhasebede, muhasebe defterlerinde olduğu gibi kanıt fonksiyonunu yüklenmiş olup muhasebenin ayrılmaz bir parçasını teşkil ederler. Belge düzeni şu aşamalardan oluşmaktadır¹⁶;

- Belgelerin Oluşturulması; belgelerin oluşumunda, kanunla düzenlenen belgeler ve işletme ihtiyaçlarına göre türetilen belgeler ayrı ayrı ele alınır. Kanunla düzenlenen belgelerde, belgenin kapsamı ve şekli **söz konusu** kanunda yer alan hükümler doğrultusunda oluşturulur. İşletme ihtiyaçlarına göre türetilen belgelerde ise, tamamen ihtiyaca uygun kapsam ve şekilde oluşturulur.

- Belgelerin İletilmesi; bu aşamada belgenin işletmenin hangi departman ve servisine gönderilmesi gerektiği, diğer bir ifadeyle işletme içi akışı belirlenir.

- Belgelerin Kontrolü; belgeler kapsam ve hesaplama bakımından ilgili birimlerce kontrol edilerek belgelerde olabilecek hataların başlangıçta düzeltilme olanağı elde edilir.

- Belgelerin Birleştirilmesi; ekonomik bir belge düzeninin sağlanması için birleştirilmesi mümkün olan belgelerin tek bir belge haline getirilmesi işlemini kapsar. Örneğin, bir malın satışı ile ilgili fatura ve sevk irsaliyesi ayrı ayrı düzenlenebileceği gibi, her iki belge irsaliyeli fatura şeklinde birleştirilmek suretiyle tek bir belge düzenlenebilir.

- Belgelerin Kaydedilmesi; belgenin muhasebe departmanınca bir kayıt numarası verilerek muhasebe kayıtlarına yansıtılmasıdır.

¹⁵ AYBOĞA, Hanifi, a.g.e., s.64.

¹⁶ ATABEY, Ata ve PARLAKKAYA, Raif, a.g.e., s.5-6.

• Belgelerin Saklanması; belgelerin kanıt fonksiyonunun bulunması ve muhasebe kayıtlarına esas teşkil etmesi nedeniyle saklanması gerekir. Nitekim, VUK'na göre tutulması zorunlu defter ve belgelerin kullanıldıkları ve düzenlendikleri yılı takip eden takvim yılının başından itibaren 5 yıl, TTK'ya göre ise 10 yıl süreyle muhafaza edilmesi zorunludur. Belgelerin saklanması ve istenildiği zaman kolayca erişilebilmesi için, işletmenin büyüklüğüne göre değişmekle birlikte, işletmede bir arşiv oluşturulması gerekir. Arşivleme sistemi, ilerde ortaya çıkabilecek olası problemler açısından son derece önemlidir. Düzgün bir şekilde yapılan arşivleme ile gerekli olduğu anda belgelere kolayca ulaşmak mümkün olacaktır.

5. BELGELEME İLKELERİ

İşletmelerin güvenilir bir muhasebe sistemine sahip olmaları, iyi bir belge düzeni oluşturulmaları ancak mümkün olabilir. Güvenilir bir muhasebe sisteminin sağlanması açısından, literatürde ve uygulamada bazı ilkeler saptanmış ve genel kabul görmüştür. İşletmede iyi bir belge düzeninin kurulmasında dikkate alınması gereken **söz konusu** ilkeler şöyle ifade edilebilir¹⁷;

• Her kayıt bir belgeye dayanmalıdır. Muhasebe organizasyonunda vazgeçilmez bir ilke niteliğinde olan bu ilkeye göre; belgesiz muhasebe kaydı olmaz ve her muhasebe kaydı yazılı bir orijinal belgeye dayanmalıdır. Bu nedenle, belge muhasebenin temel öğesidir. Belge ile bir işletme olgusu; zaman, değer ve sorumluluğa uygun ola-

rak **tespit** edildiğinden, muhasebenin kanıtlama gücünün önkoşulu olan “belgesiz kayıt olmaz” ilkesinin önemi tekrar ortaya çıkmaktadır¹⁸.

• Karışıklığı ve duplikasyonu (çifte kayıt) önlemek için kaydın dayandığı belge kesin olarak belirlenmelidir. Çünkü, bir işlem için birden fazla belge söz konusu olabilir, çek listesi ve banka hesap özeti gibi,

• Belgelerde yapılacak değişiklikler kurallara uygun olarak yapılmalı, belge üzerinde hiçbir şey okunmaz hale getirilmemeli, gerekli değişiklik açıkça gösterilmeli ve paraf edilmelidir,

• Belge üzerinde ilgili hesaplar belirtilerek ön kayıt sağlanmalıdır,

• Muhasebe kaydından sonra belge üzerine işaret konarak, belgenin kayda geçmemesi veya birden fazla geçmesi önlenmelidir,

• Aynı içerikte çok sayıda işlemin **söz konusu** olması halinde, toplu bir belge düzenlenerek rasyonel çalışma düzeni sağlanmalıdır. Örneğin ilk madde ve malzeme çıkışları için bir mahsup fişinin düzenlenmesi gibi,

• Belgelerle ilgili işlemlerde kolaylık sağlanması ve hataların önlenmesi için belgeler farklı renklerde olmalı ve numaralanarak tasnifli olarak ve kolayca erişilebilecek şekilde arşivlenmelidir. Örneğin, kasa tahsil ve kasa tediye fişlerinin farklı renklerde olması durumunda, tahsil ve ödemelerin birbiri yerine yanlış kaydedilmesi önlenmiş olur,

• Tüm belgeler düzenleyenler ve yetkililer tarafından imzalanmalı ve paraf edilmelidir.

¹⁷ AYBOĞA, Hanifi, a.g.e.s, 65., CEYHAN, Murat, “Muhasebe Biliminde Belge”, www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm

¹⁸ ARGUN, Doğan, “Seyahat Acentaları ve Tur Operatörleri Arasındaki İşlemlerde Belgelendirme Açısından Bir Sorun ve Çözüm Önerisi”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:12, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, s.185.

6. BELGE TÜRLERİ

Muhasebe veri ve tablolarının güvenilirliğini sağlayan ve muhasebe işlemlerinin dayanağı olan belgeleri genel olarak aşağıdaki şekilde bir ayırıma tabi tutmak mümkündür¹⁹;

6.1. Oluşumuna Göre Belgeler

Belgeler oluşumuna göre; doğal belgeler ve yapay belgeler olmak üzere ikiye ayrılır.

6.1.1. Doğal Belgeler

Ticari işlemler sonucunda kendiliğinden oluşan belgeler doğal belgeler olarak adlandırılır. Bu belgeler, işletmelerin üçüncü kişilerle arasındaki mali nitelikteki işlemleri için düzenlenen, içermesi gereken bilgilerin yasalarca belirlendiği belgelerdir. Ticari hayatta kullanılan belgelerin büyük bir bölümünü doğal belgeler oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu, doğal belgeleri devlet ile mükellef arasındaki ilişkilerde bir ispat aracı olarak dikkate alırken, Türk Ticaret Kanunu ise işletmelerin gerek aralarında ve gerekse üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ve işletmenin iç bünyesindeki işleyişinde bir ispat aracı olarak dikkate almaktadır. Kendi içerisinde farklı türlere ayrılmakla birlikte doğal belgeler düzenlendikleri işlemlere göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir;

- **Alışlara Ait Belgeler;** Mal ve hizmet satın alınması ile ilgili belgelerdir. Bu belgelerin başında fatura gelir. Ancak, bazı durumlarda örneğin müstahsilden satın alınan mallar için fatura alınması mümkün olmayabilir. Bu tür mal alımları için fatura yerine geçen bir belge türü olan müstahsil makbuzu düzenlenir.

- **Satışlara Ait Belgeler;** Mal ve hizmet satışlarını belgelendirmek için düzenlenen belgeler

dir. Bu belgelerin de başında fatura gelmektedir. Satış faturası genellikle toptan satışlar için düzenlenmektedir. İşletmede gerçekleşen perakende satışlar için fatura yerine geçen perakende satış vesikaları düzenlenir.

- **Giderlere Ait Belgeler;** Elektrik, su, telefon, seyahat, ücret gibi giderler yapıldıkça alınan belgelerdir. Bu belgelerin de başında fatura gelmektedir. Ancak, avukat, mali müşavir gibi serbest meslek erbabına yaptırılan işler için bunlara yapılan ödemeler sırasında alınan serbest meslek makbuzu da bir gider belgesidir. Ayrıca, hamala, gündelikçi gibi belge düzenlemesi mümkün olmayan kişilere yaptırılan işler için işletme tarafından düzenlenen gider pusulası diğer bir gider belgesidir. Bunların dışında, mükelleflerin işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek üzere satın aldıkları kanuni haddi aşmayan mal ve hizmet alımları için düzenlenen perakende satış fişi veya yazar kasa fişleri de gider belgesi olarak kabul edilmektedir.

- **Tahsil ve Ödeme Belgeleri;** Kayıtlarda yer alan bir alacağın para veya para yerine geçen araçlarla tahsil edilmesi veya bir borcun yine para veya para yerine geçen araçlarla ödenmesi için düzenlenen belgelerdir. İşletme alacağını karşı taraftan; nakit veya çek olarak tahsil ederken kasa tahsil makbuzu düzenler; alacağına karşılık senet almış ise senet giriş bordrosu düzenler. Defter tutan tüccarlar arasında, bir taraf için tahsil makbuzu karşı taraf için ödeme makbuzudur.

- **Mahsup Belgeleri;** Hesaba geçirme belgeleri olarak da adlandırılan bu belgeler, para ve para yerine geçen ödeme araçları tarafından kullanılmaktadır. Örneğin, bir bankanın bir işletmeyi neden belirterek borçlandırılması halinde bu iş-

¹⁹ AYBOĞA, Hanifi, a.g.e., s.67-71, ATABEY, Ata ve PARLAKKAYA, Raif, a.g.e., s.2-3.

lem için bir borç dekontu düzenlenir. Diğer yandan, bankanın işletmeyi yine bir neden belirterek alacaklandırması halinde bu kez alacak dekontu düzenlenir.

6.1.2.Yapay Belgeler

Yapay belge düzenlenmesi zorunlu olmayan işlemler için işletme içinde işletmenin iç işlemlerini izlemek için düzenlenen, yasalarca içerikleri belirlenmemiş, muhasebe kaydına esas alınan belgelerdir. Yardımcı belgeler veya işletme içi belgeler olarak da ifade edilen ve hesap akışını düzenleyerek kolaylaştıran yapay belgeler, doğal belgelere göre türce ve sayıca daha azdır. Çünkü kural olarak, doğal belgelerin olmadığı işlemler için yapay belge düzenlenir. Yapay belgeleri, düzenlendikleri işlemleri esas alarak aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür;

- **Giderlere İlişkin Belgeler;** Bazı giderler için belge alınması çok zor veya imkansız olabilir. İşle ilgili dolmuş ücreti, vapur ücreti, tren ücreti gibi giderler bunlara örnek olarak verilebilir. Ancak yine de bu gibi hallerde, gideri yapan kişi, bunların açıklamalı bir listesini yaparak imzalar. Bu belgeye gider listesi adı verilmektedir. Bu gider listesi, giderlere ilişkin bir yapay belgedir. Giderlere ilişkin diğer bir yapay belge türü de, **işle** ilgili olmak şartıyla verilen harcırahlar (yolculuklar) için düzenlenen harcırah beyannamesidir.

- **Envanterle İlgili Belgeler;** Dönem sonu envanter çalışmalarına dayanak olmak üzere düzenlenen belgelerdir. Bu tür belgelere şu örnekler verilebilir; Mal sayım cetvelleri, amortisman hesaplama tabloları, yeniden değerlendirme tabloları, gelecek yıllara ve aylara ait giderlerin hesaplama çalışmaları, gelecek yıllara ve aylara ait gelirlerin hesaplama çalışmaları, gider ve gelir tahakkuklarını hesaplama çalışmaları vs.

- **Maliyet Muhasebesi Belgeleri;** İşletmede

gerçekleşen her türlü stok hareketlerini izlemek için düzenlenen belgeler, birer yapay belgedir. Bu belgelere şu örnekler verilebilir; Hammadde ve malzeme istek fişi, hammadde ve malzeme teslim alma fişi, depodan üretime hammadde ve malzeme çıkış fişi, üretim raporları, ambar fişi, hammadde ve malzeme fişi vs.

6.2.İşlevlerine Göre Belgeler

İşletmedeki işlevlerine göre belgeleri dört gruba ayırmak mümkündür;

- **Alışlara Ait Belgeler;** **Söz konusu** belgeler, mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak düzenlenen belgelerdir. Alışlar muhasebe defterlerine belgelere dayalı olarak kaydedileceğinden, alış işlemine ilişkin belgeye ihtiyaç vardır. Alışlara ilişkin belgelere alış faturaları, perakende satış belgeleri gibi belgeler örnek verilebilir.

- **Satışlara Ait Belgeler;** İşletmenin mal ve hizmet satışına ilişkin olarak düzenlediği belgelerdir. Satış faturaları, perakende satış belgeleri gibi belgeler **söz konusu** belgelere örnek olarak verilebilir.

- **Giderlere Ait Belgeler;** İşletmenin yaptığı giderler için düzenlenen belgelerdir. İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi için tüketilecek mal ve hizmet alımları ile ilgili faturalar, serbest meslek makbuzları, gider pusulası, ücret bordrosu gibi belgeler bu belgelere örnek olarak verilebilir.

- **Genel Nitelikli Belgeler;** İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan haberleşme belgeleri, ticari mektuplar, kira **kontratoları**, banka hesap özetleri gibi belgeler bu belgelere örnek teşkil eder.

6.3.Düzenlendikleri Kanunlara Göre Belgeler

Ülkemiz uygulamasında ispat edici belgelerin önemli bir bölümü Vergi Usul Kanunu, Türk Ti-

caret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde çıkarılan sermaye piyasası kurulu tebliğlerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Öte yandan, Borçlar Kanunu ve İcra-İflas Kanunu'nda da belgeler ile ilgili hükümler bulunmaktadır. **Söz konusu** kanunlar çerçevesinde düzenlenen başlıca şöyle sıralanabilir;

• **Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Belgeler;** Vergi Usul Kanunu'na göre belgeler, vergi mükelleflerinin özellikle gelir ve giderleri ile ilgili tüm kayıtlarının ve vergi beyanlarının kanıtlanması ve denetim için araç olarak kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre mükelleflerin, kural olarak vergi matrahının hesaplanabilmesi için gerekli tüm işlemleri gerek bu kanunun ve gerekse kanunun verdiği yetkiyle Maliye Bakanlığı'nca türü ve içeriği belirtilen niteliklere haiz olarak belgelendirmeleri gerekir. İşletmeler, Vergi Usul Kanunu'na göre tutukları defterlerde yer alan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerle ilgili bulunan kayıtlarını belgelemek zorundadır²⁰. Vergi Usul Kanunu'nda belgeler ayrıntılı ve somut bir şekilde ele alınmıştır. Fatura, sevk irsaliyesi, , irsaliyeli fatura, perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, muhabere evrakı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgeler olarak sıralanır.

• **Türk Ticaret Kanunu'nda Düzenlenen Belgeler;** Türk Ticaret Kanunu'na göre belgeler, tacir ve üçüncü kişilerin çıkarları açısından ele alınmaktadır. Kanun'a göre belgeler, işletme sahibi tacirin şirketlerde şirketin ve ortaklarının birbirleriyle ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ortaya çıkan uyumsuzluklarda ve ticari işletmenin iç

bünyesinin işleyişinde bir ispat aracı olarak kullanılmaktadır. Kanun'a göre düzenlenen belgeler; poliçe, bono, çek, hisse senedi, tahvil, emtia senetleri, ordino, konşimento, manifesto, hamule senedi, taşıma senedi olarak ifade edilebilir.

• **Sermaye Piyasası Kanunu'nda Düzenlenen Belgeler;** Sermaye piyasası mevzuatında, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde düzenlenen tüm belgeler ispat edici belgeler olarak aynen kabul edilmiş ancak kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde sermaye piyasası faaliyetlerinin özelliği gereği hisse senetleri, tahviller gibi belgeler yeniden düzenlenmiş, bunların yanında aracı kurumlar ve diğer bazı sermaye piyasası yardımcı kurumları için bu kurumlara özgü işlem ve kayıtlarda geçerli olacak yeni bazı belgeler oluşturulmuştur. Bu belgelerden özellikle aracı kurumların düzenleyecekleri bazı belgeler; menkul kıymet hareket listesi, menkul kıymet dökmü, işlem sonuç formu, emanet giriş fişi, emanet çıkış fişi, menkul kıymet bordrosu, seans takip formu, işlem dağıtım listesi, emir takip formu, kredili işlem-açığa satış ve ödünç işlemleri izleme formları, repo işlem dekontları, aracılık sözleşmeleri olarak sıralanabilir.

SONUÇ

İşletme içi ve işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarına işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülmesi, planlanması ve denetlenmesi için gerekli olan finansal bilgilerin akışını sağlayan muhasebe bilgi sisteminde, üretilen bilgilerin güvenilirliği; belgeleme ve belge düzeninin oluşturulması ile sağlanır. Belgeleme ve belge düzeninin oluşturulması ise, kurum ve işletmedeki bütün varlığın, borçların ve finansal nitelikteki iş ol-

²⁰ Vergi Usul Kanunu, m.227

gularının nicelik ve değerlerinin kanunlarca geçerli olan objektif not ve belgelere dayanması, bunlarla tanıtılması ve kanıtlanması demektir. Ülkemizde, vergi kanunları başta olmak üzere, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda belge, belge düzeni ve belgeleme ile ilgili gerekli koşul ve esaslar ayrıntılı bir şekilde hüküm altına alınmıştır.

Belgeleme ilkesine göre, belgesiz hiçbir hesaba işlem yapılamaz ve her kayıt bir belgeye dayanmak zorundadır. İşletmeler, üçüncü kişilerle yaptıkları bütün finansal nitelikteki işlemleri belgelendirmek durumundadır. Yönetime araç olma özelliği açısından bakıldığında ise, yöneticilerin önemli ve doğru yargı ve kararlara varabilmesi, muhasebeden objektif belgelere dayalı olarak edinilen bilgileri araç olarak benimsemeleri ve kullanmaları ile sağlanır.

Muhasebe uygulamalarının objektif belge sistemine ve belge düzenine dayalı olarak yürütülmesi, muhasebe sisteminin yapısı ve muhasebeyi yönlendiren yasaların bir gereği olarak uygulanmalıdır. Muhasebenin temel fonksiyonlarından birisi olan bilgi toplama ve kaydetme fonksiyonunun yerine getirilmesi, ancak işletme içinde ve dışında oluşturulabilecek sistemleştirilmiş bir belgeleme ve belge akımı ile sağlanabilir. Bu bağlamda, muhasebe uygulamalarında kayıt araçları olarak dikkate alınan belgelerin ve kayıtların yapıldığı defterlerin önemi büyüktür.

KAYNAKÇA

- ACAR, Durmuş ve DALĞAR, Hüseyin, "Entelektüel Sermayenin Ölçülmesinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:14, Yıl:2005.
- ALTUĞ, Osman, **Muhasebe-Hukuk İlişkileri**, Trükmen Kitabevi, İstanbul 1999.

- ALTUNBAŞAK, Murat, "Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler İle Ceza-i Sorumluluk", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:16, Sayı:79, Ocak-Şubat 2007.

- ARGUN, Doğan, "Seyahat Acentaları ve Tur Operatörleri Arasındaki İşlemlerde Belgelendirme Açısından Bir Sorun ve Çözüm Önerisi", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:12, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002,

- ARPACI, Atan Ömer, **Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.

- ATABEY, Ata ve PARLAKKAYA, Raif, **Muhasebede Belge Düzeni**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2004.

- ATAMAN, Ümit, **Genel Muhasebe**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.

- ATAMAN, Ümit ve HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, **Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.

- AYBOĞA, Hanifi, "İşletmelerde Muhasebe Hukuk Belge ve Organizasyonu", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:11, Sayı:56, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001.

- BEKTÖRE, Sabri ve SÖZBİLİR, Halim, **Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir 1998.

- CEYHAN, Murat, "Muhasebe Biliminde Belge" www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm

- DURMUŞ, Ahmet Hayri ve ARAT, Mehmet Emin, **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, Yayın No:496-730, İstanbul 1995.

- GÖKÇEN, Gürbüz, **Genel Muhasebe, İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**, Beta Yayınevi, İstanbul 2007.

• IRMAK, Ramazan ve HANEDAN, Türksal, “Mükelleflerin Her An Sahte Belge Düzenleme Suçlaması İle Karşı Karşıya Kalabilme Nedenleri-I”, **Yaklaşım**, Yıl:15, Sayı:174, Haziran 2007.

• KARAYALÇIN, Yaşar, **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:216, Sevinç Matbaası, Ankara 1988.

• KUMKALE, Rüknettin, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2007.

• KUMKALE, Rüknettin, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2003.

• Marshall B. ROMNEY, Paul John STEIN-BART, Barry E. CUSHING, **Accounting Informa-**

tion Systems, Seventh Edition, Addison-Wesley Publishing Co.,1997.

• ÖKTEM, Recep, **Ticari Bilgi ve Belgeler**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004.

• SUMER Haluk, **Seyahat Acentelerinde Kullanılan Belgeler, Defterler, Raporlar**, İsmail Akgün Vakfı Yayını, İstanbul 1994.

• www.cellotin.com/forum/muhasebe_maliye/muhasebe_belgeleri_t13550.0.html

• YÜCEL, Bilal, “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullanımındaki Sorumluluklarının Sınırı”, **Yaklaşım**, Yıl:15, Sayı:174, Haziran 2007.