

+ + Editör: Doç. Dr. Salim Sercan Sarı

+ + + + +

Alanında Uluslararası Araştırmalar XV

# Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler



HAZİRAN  
2023



**Editör:**

Doç. Dr. Salim Sercan Sarı

# Sosyal Beşeri ve İdari Bilimler

Alanında  
Uluslararası Araştırmalar XV

**EĞİTİM**  
yayınevi

## SOSYAL BEŞERİ VE İDARİ BİLİMLER ALANINDA ULUSLARARASI ARAŞTIRMALAR XV

Editör: Doç. Dr. Salim Sercan Sarı

**Genel Yayın Yönetmeni:** Yusuf Ziya Aydoğan (yza@egitimyayinevi.com)

**Genel Yayın Koordinatörü:** Yusuf Yavuz (yusufyavuz@egitimyayinevi.com)

**Sayfa Tasarımı:** Eğitim Yayınevi Grafik Birimi

**Kapak Tasarımı:** Eğitim Yayınevi Grafik Birimi

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı

**Yayıncı Sertifika No:** 47830

**E-ISBN:** 978-625-6489-31-8

1. Baskı, Haziran 2023

**Kütüphane Kimlik Kartı**

## SOSYAL BEŞERİ VE İDARİ BİLİMLER ALANINDA ULUSLARARASI ARAŞTIRMALAR XV

Editör: Doç. Dr. Salim Sercan Sarı

100 s., 165x240 mm

Kaynakça var, dizin yok.

**E-ISBN:** 978-625-6489-31-8

Copyright © Bu kitabın Türkiye'deki her türlü yayın hakkı Eğitim Yayınevi'ne aittir. Bütün hakları saklıdır. Kitabın tamamı veya bir kısmı 5846 sayılı yasanın hükümlerine göre kitabı yayımlayan firmanın ve yazarlarının önceden izni olmadan elektronik/mekanik yolla, fotokopi yoluyla ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, yayımlanamaz.

**EĞİTİM**  
YAYINEVİ

**Yayınevi Türkiye Ofis:** İstanbul: Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Atakent mah. Yasemen sok. No: 4/B, Ümraniye, İstanbul, Türkiye

**Konya:** Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Fevzi Çakmak Mah. 10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent, Karatay, Konya, Türkiye  
+90 332 351 92 85, +90 533 151 50 42, 0 332 502 50 42  
bilgi@egitimyayinevi.com

**Yayınevi Amerika Ofis:** New York: Eğitim Publishing Group, Inc.  
P.O. Box 768/Armonk, New York, 10504-0768, United States of America  
americaoffice@egitimyayinevi.com

**Lojistik ve Sevkiyat Merkezi:** Kitapmatik Lojistik ve Sevkiyat Merkezi, Fevzi Çakmak Mah. 10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent, Karatay, Konya, Türkiye  
sevkiyat@egitimyayinevi.com

**Kitabevi Şubesi:** Eğitim Kitabevi, Şükran mah. Rampalı 121, Meram, Konya, Türkiye  
+90 332 499 90 00  
bilgi@egitimkitabevi.com

**İnternet Satış:** www.kitapmatik.com.tr  
+90 537 512 43 00  
bilgi@kitapmatik.com.tr

 **kitapmatik**  
İnternetten kitapçınız

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....V

**SERBEST NAKİT AKIŞI VE FİRMA PERFORMANSI  
İLİŞKİSİ: BİST İMALAT SEKTÖRÜ FİRMALARI ÜZERİNE  
BİR ARAŞTIRMA..... 7**

Haluk SATIR, Alparslan OĞUZ

**HAVACILIK İŞLETMELERİNDE FİNANSAL  
PERFORMANS ANALİZİ: DEVLET HAVA  
MEYDANLARI İŞLETMESİ (DHİMİ) ÖRNEĞİ ..... 25**

Elif BEZİRGAN

**HİZMET İŞLETMESİNDE DENETİMİNİN  
PLANLANMASI VE PROGRAMI ..... 49**

Nesrin AKCA

**ÖNLİSANS MUHASEBE ve VERGİ UYGULAMALARI  
PROGRAMI ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE  
MESLEĞİ HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİ ..... 79**

Muzaffer TEKİN



## ÖNSÖZ

Sosyal, beşeri ve idari bilimler alanında özgün çalışmaların yer aldığı bu kitap, 5 farklı üniversiteden toplam 4 farklı konuyu ele alan 5 yazarın katılımıyla hazırlanmıştır. Bu bağlamda e-kitabımız akademik literatüre katkı sağlayacağını düşündüğümüz alanlarında uzman akademisyenlerin çalışmalarını içermektedir. “Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Alanında Uluslararası Araştırmalar XV” isimli e-kitabımızda; muhasebe ve finans alanlarında yazılmış ve farklı bakış açılarını içeren bilimsel çalışmalar bulunmaktadır. Kitapta yer alan çalışmaların özgün analiz, bulgu ve yorumları ile akademik literatüre katkı sağladığı, veri kaynağı, veri analizi, analiz yöntemleri ve bulguların yorumlanması açısından araştırmacılar için iyi bir kaynak ve eğitici örnekler olduğu düşünülmektedir.

Türkiye'nin farklı şehirlerindeki farklı üniversitelerin katılımıyla ortaya çıkan bölümler, hakem geri bildirimleri için öncelik sırasına göre kitapta yer aldı. Kitapta yer alan çalışmaların yazar(lar)ı, kendi çalışmalarının her türlü bilimsel/etik/yasal sorumluluğunu üstlenmiştir. Her aşaması iyi niyetle, hassasiyetle ve toplam faydayı gözeterek yaklaşım ile ele alınan bu kitabın bilim insanlarına, profesyonellere, öğrencilere ve bu konulara ilgi duyan tüm okuyuculara faydalı olması beklenmektedir.

Kıymetli çalışmaları ile bu kitabın hazırlanmasında emeği geçen değerli yazarlarımıza ve kitabın basım sürecinde emeği geçen Eğitim Yayınevi çalışanlarına teşekkür ederim. Bu kitap çalışmasının tüm okuyuculara ve araştırmacılara katkı sağlamasını dilerim.

**Editör**

Doç. Dr. Salim Sercan SARI



# SERBEST NAKİT AKIŞI VE FİRMA PERFORMANSI İLİŞKİSİ: BİST İMALAT SEKTÖRÜ FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Haluk SATIR<sup>1</sup>, Alparslan OĞUZ<sup>2</sup>

---

## GİRİŞ

Günümüz iş dünyasında işletmelerin çalışma sermayesi kalemleri içerisinde yer alan nakit ve nakit benzerleri varlıklarının tutarı önemli bir değer olarak kabul edilir. Çünkü işletmelerin faaliyet sonuçlarından sağlanan kârlılık düzeyinin iyi olması kadar bu faaliyetlerden sağlanan nakit düzeyinin de yeterli seviyede olmasına dikkat edilmektedir. İşletmelerin ödemelerini yerine getirmesi, ihtiyaçlarını ve yatırımlarını karşılayabilmesi ve güvence için nakit sağlamaları, faaliyet sonuçlarına nazaran çok daha önemlidir. Tahakkuk esasına göre düzenlenen diğer mali tabloların tersine nakit esasına göre oluşturulan nakit akış tablosu, bir işletmenin belli bir faaliyet döneminde elde ettiği nakit varlıkları ile nakit çıkışları ve net nakit varlıkları değerini gösteren likit bir mali tablodur.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamasına göre düzenlenen nakit akım tablosu, 2006 yılından itibaren

---

1 Dr. Öğr. Üyesi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Afşin MYO, ORCID ID: 0000-0003-3240-7211, haluksatir70@gmail.com  
2 Dr. Öğr. Üyesi, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Kemah MYO, ORCID: 0000-0003-1920-5674, aoguz@erzincan.edu.tr



uygulanmaya başlayan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardı (TMS/IFRS) ve 2018 yılından itibaren yürürlüğe giren Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ-IFRS) kapsamında hazırlanması zorunlu olan bir mali tablo haline gelmiştir (Satır, 2022: 85). Nakit akış tablosunun finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak sunulmasıyla birlikte, finansal değerlendirmeye dahil edilmek üzere nakit esaslı yeni bilgiler elde edilmiştir. Bununla birlikte, işletmelerin ekonomik karar verebilmeleri için finansal analizlerin yararlılığını artırdığı hususunda olumlu sonuçlar tespit edilmiştir (Jooste, 2006: 570).

Nakit akış tablosu, yatırımcılara, alacaklılara ve diğer çıkar gruplarına işletmenin nakit akışı hakkında bilgi sağlayan ve rasyonel kararlar vermede yararlı olan finansal bir tablodur. İşletmenin nihai başarısı veya başarısızlığı, üretilen nakit miktarına bağlıdır. Bir nakit akışı tablosu, kısa vadeli finansal planlama sürecinde yönetime yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Nakit akış tablosu, yönetimin ticari alacaklılar, banka kredileri, borçlanma faizleri ve hissedarlara temettü gibi kısa vadeli yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetini değerlendirmede önemli bilgiler sağlamaktadır. Nakit akışı bilgileri, kullanıcıların bir işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için ihtiyaç duyduğu nakdi hangi faaliyetlerden elde ettiği ve bu nakdi hangi faaliyetler için kullandığını tespit etmesine imkân tanır (Ürem, 2009: 15; Frank ve James, 2014: 82).

İlk defa Jensen (1986) tarafından literatüre kazandırılan serbest nakit akışı kavramı, nakit akış tablosu ile raporlanan net nakit akışı tutarından farklı bir göstergedir. Serbest nakit akışı, ilgili sermaye maliyeti üzerinden iskonto edildiğinde, pozitif net bugünkü değeri olan tüm projeleri finanse etmek için gerekenden fazla olan nakdi vermektedir. İşletmeler tarafından elde edilen nakdin yatırım ya da hissedarlara dağıtımında optimal dengeyi ve göstergelyi serbest nakit akışı temsil etmektedir.

(Jensen, 1986: 323). Net nakit miktarı ile serbest nakit miktarı arasında fark vardır. Net nakit miktarı, bir işletmenin dönem içinde giren ve çıkan nakit miktarı ve dönem sonunda kalan net nakit miktarının esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri bileşenleri aracılığıyla tespit edilen net nakit tutarını göstermektedir. Serbest nakit miktarı ise işletmenin performans tespitinin ölçüsü ve temsil maliyeti olarak belirlenen payını vermektedir. Bu sebeple serbest nakit akışı, işletmelerin finansal tablolarını sunum tarihi itibarıyla, değerlendirilmiş tutarlarının kullanılması yönünde daha önemli bir raporlama ve analiz yaklaşımı sağlamaktadır (Rimaz ve Ayanoğlu, 2020: 21).

Günümüzde hızla değişen ekonomik ve finansal bir ortamda, işletmelerin hem ulusal hem de uluslararası sektörlerde rekabet avantajlarını koruyabilmeleri, firma performanslarını sağlıklı ve sürekli bir biçimde analiz etmelerine bağlıdır. Geleneksel görüşe göre firma performansı, bir işletmenin sahiplerine, işletme kaynaklarının tüketiminden sağlanan finansal getiriler olarak tanımlanmaktadır. Alternatif olarak daha yeni teorik görüşler ise yatırımcıların, çalışanların, tedarikçilerin, müşterilerin ve diğer ilgili paydaşlarında finansal getirilerden fayda elde edebilecekleri yönündedir. Ayrıca firma performansının, firmanın ilgili maddi ve maddi olmayan varlıklarının etkili ve verimli kullanımının bir sonucu nakit (servet) oluşturması şeklinde tanımlanmaktadır. Bütün bu açıklamalar kapsamında, işletmelerin muhasebe süreci sonucunda elde ettikleri bilanço, gelir tablosu ile birlikte nakit akış tablosunu doğru bir şekilde okumaları ve serbest nakit akışının firma performansı üzerindeki etkisini tespit etmeleri ve buna göre stratejiler belirlemeleri gerekmektedir (Firer ve Williams, 2003: 350; Yılmaz ve İçten, 2018: 74).

Bu çalışmada serbest nakit akışının firma performansı üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç

doğrultusunda, çalışmada ilk olarak serbest nakit akışı ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. İkinci olarak serbest nakit akışı ile performans ilişkisinin esas alındığı çalışmaların literatür incelemesi yapılmıştır. Üçüncü olarak araştırma metodolojisi ele alınmış ve bu kapsamda araştırmanın veri seti, araştırmanın amacı ve yöntemi ve araştırma bulgularına yer verilmiştir. Son olarak sonuç ve öneriler ile çalışma sonlandırılmıştır.

### **SERBEST NAKİT AKIŞI**

Nakit akış tablosu, günümüzde uygulamaya giren muhasebe standartları ile birlikte, yıllık raporlanan temel mali tabloların arasına girmiş ve dolayısıyla etkinliği ve kullanılabilirliği artan bir finansal tablo olmuştur. Bu tablo, bir işletmenin bir dönemdeki esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden sağladığı nakit üretme yeteneğini gösterir. Nakit akış tablosunun sunduğu net nakit akışı, hem nakit akışının seviyesini ve nakit akışındaki değişikliği hem de bir işletmenin mali performansını ve gelecekteki yönünü değerlendirmede yararlı bilgileri sağlamaktadır. Nakit akış tablosu ile elde edilen serbest nakit akışı, özellikle kâr payı dağıtım politikası, ölçüm ve değerlendirme, portföy performansı, finansal performansın ölçümü ve hasılatın değerlendirilmesi gibi alanlarda kullanılmaktadır. Ayrıca serbest nakit akış düzeyini belli bir seviyede tutan işletmelerin, nakit tutarını optimal seviyede tutarak, ödemelerini, kâr payı dağıtımlarını ve yeni yatırım harcamalarını düzenli hale getirip ve bununla önemli bir avantaj sağlayabilecekleri belirtilmektedir (Rimaz ve Ayanoglu, 2021: 269; Nur ve Korkmaz, 2022: 104).

Jensen (1986) tarafından vekalet maliyeti olarak ele alınan ve nakit fazlasının işletmenin yatırım faaliyeti üzerindeki etkilerinin bir sonucu olarak açıklanan serbest nakit akışı, nakit tutmanın maliyetleri ve faydaları arasındaki farkı ortaya koymaktadır. Bu fark, bir firmanın hissedar servetini maksimize

etme perspektifinden çok fazla nakit tutup tutmadığı sorusuna cevap vermeyi mümkün kılabilir. Bununla birlikte, yöneticiler ve hissedarlar, likit varlıkların maliyet ve faydalarını farklı şekilde görmektedir. Yöneticilerin nakdi daha çok tercih etmesi, firma riskini azaltıp, takdir yetkilerini artırmak içindir. Çünkü yöneticiler, nakit tutmak için ihtiyati saiklere çok daha fazla önem vermektedirler. Ayrıca yönetim, hissedar servetini maksimize etmek için gerekli olan nakitten daha fazla bir nakde sahip olmak takdirini kullanmak istemektedir (Opler vd., 1999: 4).

Serbest nakit akışı ile yatırım harcamaları arasında pozitif bir ilişki vardır. İlk olarak bu pozitif ilişki, serbest nakit akışına sahip firmalardaki yöneticilerin müsrif harcamalara girdikleri yönündedir. Çünkü yöneticiler hissedarlardan farklı olarak gerekenden fazla elde edilen nakdin harcanabileceği hedefine sahiptirler. İkinci olarak belirtilen bu pozitif ilişki ise uygun yatırım fırsatını genişletmek için, dahili üretilen nakdin kullanılması yerine daha maliyetli dış finansmanın kullanılması yönündedir (Richardson, 2006: 160).

Bir firmanın nakit akışının, özellikle serbest nakit akışının, firmanın sahipleri ve yöneticileri arasındaki temsilcilik ilişkisi üzerinde etkileri vardır. Firma yöneticileri, firma ihtiyaçlarını karşıladıktan ve çalışma sermayesine ve yeni sabit varlıklara yapılan yatırım için gereken nakdi karşıladıktan sonra hissedarlara dağıtılmak üzere kalan net nakit tutarına odaklanmaktadır. Bu ise serbest nakit akışını bir diğer ifadeyle dağıtılabılır nakit akışı kavramını açıklamaktadır (Petty ve Rose, 2009: 42).

Serbest nakit akışı, firmalardaki fayda ve maliyet zamanlamasını, yani nakdin ne zaman girdiğini ve ne zaman çıktığını doğru bir şekilde yansıtır. Bu sebeple firma performansının değerlendirilmesinde muhasebe kârının değil,

serbest nakit akışının kullanılması gerekmektedir. Çünkü muhasebe kârı nakdin elde edilebilirliğini değil kazancın oluşumunu göstermektedir. Bir firmanın muhasebe kârı ve serbest nakit akışı aynı anda gerçekleşmeyebilir. Önemli olan serbest nakit akışıdır. Yeniden yatırılabilir nakit girişleri ve ödemeyi içeren nakit çıkışları firmaların ileriye dönük finansal performans belirleyicisi olarak gözükmektedir (Keown vd., 2014: 345).

## LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde, çalışmaların çoğunluğunda nakit akışı ile performans arasındaki ilişkinin araştırıldığı görülmüştür. Serbest nakit akışı ile performans arasındaki ilişkiyi esas alan çalışmaların ise, çok az sayıda olduğu gözükmektedir. Bu çalışmalardan bazıları Tablo 1’dedir.

**Tablo 1:** Serbest Nakit Akışı İle Performans İlişisini İnceleyen Çalışmalar

Yazar/ Yazarlar/ (Yıl)	Çalışma Kapsamı
Wang (2010)	Çalışmasında, serbest nakit akışının temsil maliyeti ile ilişkisi ve firma performansı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışmada Tayvan Borsası’na kayıtlı 505 halka açık şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, serbest nakit akışı ile firma performans ölçümleri arasında önemli ölçüde pozitif bir ilişki, ancak hisse senedi getirileri arasında ise negatif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.
Park ve Jang (2013)	Çalışmada, sermaye yapısı, serbest nakit akışı ve firma performansı arasındaki karşılıklı ilişkilerin ortaklaşa incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada kullanılan veriler, ABD’deki Compustat veri tabanından elde edilerek oluşturulan 308 restoran şirketi ve 1995-2008 dönemini içermektedir. Çalışma sonucunda, finansal kaldıracın kullanılarak, serbest nakit akışını azaltmanın ve firma performansını da artırmanın etkili bir yolu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

<b>Yazar/ Yazarlar/ (Yıl)</b>	<b>Çalışma Kapsamı</b>
Demirci (2017)	Serbest nakit akışı ile şirket değeri arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmada, 2002-2016 döneme ait BİST 100 Endeksinde yer alan 49 şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda özellikle düşük büyüme fırsatlarına sahip şirketlerde serbest nakit akışı ile şirket değeri arasında negatif bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.
Hau (2017)	Ho Chi Minh Şehri Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketlerin verilerinin kullanıldığı çalışmada, 2009-2015 dönemi için finansal olmayan imalat, ticaret ve gayrimenkul sektörlerinde bulunan 90 şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışmada serbest nakit akışının firma performansı üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Serbest nakit akışlarının tüm sektörler için firma performansı üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu şeklinde bulgulara ulaşılmıştır. Ayrıca firmaların yatırım fırsatları olduğunda, serbest nakit akışlarının firma performansını önemli ölçüde artırabileceğini ve bunun tersinin de geçerli olduğu sonucu tespit edilmiştir.
Mutende vd. (2017)	Firma özelliklerinin, serbest nakit akışları ile firma finansal performansı arasındaki ilişki üzerindeki etkisini amaçlayan bu çalışmada, 2006-2015 dönemi için Nairobi Borsası'nda işlem gören şirketlerin verileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, serbest nakit akışının finansal performans üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu, işletme büyüklüğü ve işletme yaşı gibi firma özelliklerinin ise serbest nakit akışı ile finansal performans arasındaki ilişki üzerinde negatif bir düzenleyici etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Rimaz ve Ayanoğlu (2021)	Serbest nakit akışının sermaye yapısı ile birlikte işletme etkinliği üzerindeki ilişkisini incelemeyi amaçladıkları çalışmalarında, 2009-2018 döneminde BİST 100'de imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren toplam 40 şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, serbest nakit akışı ile işletme etkinliği arasında negatif, sermaye yapısı ile işletme etkinliği arasında ise pozitif bir anlamlı ilişki olduğu sonucuna varmışlardır.

<b>Yazar/ Yazarlar/ (Yıl)</b>	<b>Çalışma Kapsamı</b>
Sapuan vd. (2021)	Çalışmada, Malezya’da halka açık 350 şirketten alınan verilere dayanarak, serbest nakit akışı ile vekalet maliyetleri arasındaki firma performansına yönelik ilişkinin incelemesi amaçlanmıştır. Veriler 2005-2015 dönemini kapsamaktadır. Serbest nakit akışının önemli ölçüde firma performansı üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca yeni yatırım fırsatlarının olması durumunda, sağlanan serbest nakit akışlarının, firma performansını artıracığı yönünde bir sonuca varılmıştır.
Nur ve Korkmaz (2022)	Serbest nakit akışı ile firma performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmada, BİST metal eşya, makine endeksinde yer alan 20 şirketin 2011-2020 yılları arasındaki verileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, serbest nakit akışı ile aktif kârlılığı ve öz kaynak kârlılığı arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.
Atasel (2023)	Serbest nakit akışı ile nakit oranları ve kârlılık oranları arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmada, 2005-2021 yılları arasında BİST 100 Endeksinde kayıtlı 57 şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda hem Aktif kârlılığı hem de öz kaynak kârlılığı ile serbest nakit akışı arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca kontrol değişkenleri açısından aktif kârlılığı ile satışlardaki büyüme oranı ile pozitif yönlü, finansal kaldıraç oranı ile ise negatif yönlü bir ilişki elde edilmiştir.
Köse ve Yılmaz (2023)	Serbest nakit akışı ile firma değeri arasındaki ilişkinin belirlenmesi amaçlanan çalışmalarında, BİST 30 endeksinde yer alan şirketlerin 2015-2021 yılları arasındaki verileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda serbest nakit akışı ile firma değeri arasında pozitif, serbest nakit akışı ile vergi ve amortisman öncesi kâr arasında ise negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

## **ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ**

### **Araştırmının Veri Seti**

Çalışmanın veri setini, Borsa İstanbul’da kayıtlı imalat sektöründeki 135 firmanın 2022 yılına ait verileri oluşturmaktadır. Çalışma kapsamına alınan firmalara ait veriler, Kamu Aydınlatma Platformu’nun internet adresindeki sayfasından elde edilmiştir. BİST imalat sektöründe kayıtlı 209

firmadan 69 firmanın verileri 2022 yılı itibariyle yer almadığı için çalışmaya dahil edilmemiştir. Bunun dışında 5 firma uç değerlere sahip olmasından dolayı analiz dışında bırakılmıştır. Çalışmaya üretim ve istihdam açısından önemli bir paya sahip olan imalat sektörü firmaları dahil edilmiştir. Üretimde imalat sanayinin payının yüksek olması nedeniyle finansal çıkarımlar bakımından diğer sektörlerden daha etkili ve anlamlı sonuçlar verebileceği öngörülmektedir.

### Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu çalışma ile Borsa İstanbul'da işlem gören imalat sanayi firmalarının serbest nakit akışları ile firma performansı göstergelerini oluşturan varlık kârlılığı, faaliyet kârlılığı, hasıllattaki büyüme, finansal kaldıraç ve satış büyüklüğü değişkenleri arasındaki ilişkilerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmada kullanılan değişkenler Tablo 2'de verilmiştir. Söz konusu değişkenlerin belirlenmesinde Wang (2010), Hau (2017) ve Atasel (2023)'in çalışmalarından yararlanılmıştır.

**Tablo 2:** Araştırmada Kullanılan Değişkenler

Değişken Türü	Değişken Adı (Sembol)	Değişken Tanımı
Bağımlı Değişken	Serbest Nakit Akışı (SNA)	$[FVÖK * (1 - \text{Vergi Oranı}) - \text{Çalışma Sermayesindeki Değişim} - \text{Sermaye}] / \text{Hasılat}$
	Varlık Kârlılığı (VKA)	Dönem Kârı / Ortalama Varlık Toplamı
Bağımsız Değişkenler	Faaliyet Kârlılığı (FKA)	Faaliyet Kârı / Hasılat
	Hasıllattaki Büyüme (HBÜ)	$[\text{Hasılat} - \text{Geçmiş Yıl Hasılatı}] / \text{Geçmiş Yıl Hasılatı} * 100$
	Finansal Kaldıraç (FİK)	Borç Toplamı / Varlık Toplamı
	Satış Büyüklüğü (SBÜ)	Hasılatın Logaritması

Firmaların 2022 yılındaki değerleri belirlendikten sonra çok değişkenli regresyon analizi uygulanarak serbest nakit akışları ile performans değişkenlerinin arasında anlamlı bir ilişkinin



olup olmadığı araştırılmıştır. Çok değişkenli regresyon analizi yönteminin seçilmesinin nedeni birden fazla bağımsız değişkenin, bir bağımlı değişken olan serbest nakit akışı üzerindeki değişimi açıklıyor olmasıdır.

### Araştırmanın Bulguları

Çalışmada serbest nakit akışı üzerine etki eden değişkenlerin belirlenmesi amacıyla BİST imalat sektöründeki firmalardan elde edilen veriler ile çok değişkenli regresyon analizi yapılmıştır. İmalat sektörü firmaları üzerine yapılan araştırmaya ait tanımlayıcı değerler Tablo 3'te gösterilmiştir.

**Tablo 3:** Araştırmaya Ait Tanımlayıcı Değerler

Değişken	Ortalama	Standart sapma	N
SNA	-0,7591	0,48664	135
VKA	0,1798	0,15288	135
FKA	0,1591	0,09670	135
HBÜ	125,3232	63,81242	135
FİK	0,5353	0,19764	135
SBÜ	8,8872	0,81791	135

Tablo 3'te görüldüğü üzere araştırmaya uç değerlere sahip 5 firma çıkarıldıktan sonra kalan 135 firma dahil edilmiştir. Değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistik sonuçları incelendiğinde SNA değişkeni için ortalama değer -0,7591, VKA değişkeni için 0,1798, FKA değişkeni için 0,1591, HBÜ değişkeni için 125,3232, FİK değişkeni için 0,5353 ve SBÜ değişkeni için ise 8,8872 olarak belirlenmiştir. SNA değişkeninin ortalama değeri negatiftir. Ancak değerler sıfıra yakın olması firmaların kârlılıklarını artırma fırsatları olduğunda, serbest nakit akışlarının firma performansını önemli ölçüde artırabileceğini göstermektedir.

Değişkenler arası ilişkilerin belirlenmesi amacıyla yapılan çok değişkenli regresyon analizinin gerekli varsayımların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlardan ilki verilerin

normal dağılım göstermesi varsayımdır. Değişkenlere ait normal dağılım analizleri sonucu tüm değişkenlerde verilerin normal dağılım şartlarını sağladığı belirlenmiştir. Regresyon analizlerinde aranması gereken diğer varsayımlar ise çoklu doğrusal bağlantı ve otokorelasyon sorunlarının olmamasıdır. Çoklu doğrusal bağlantı sorunlarının belirlenmesinde değişkenler arasında bulunan korelasyon değerleri incelenmektedir. Korelasyon değerlerinin 0,8'den büyük olması durumunda çoklu doğrusal bağlantı sorunu oluşmaktadır. Değişkenler arası otokorelasyon sorununun belirlenmesi için Durbin-Watson testi sonuçları dikkate alınır. Bu test istatistik sonuçlarının 1,5-2,5 aralığında olması beklenir (Kalaycı, 2010: 50). Çoklu doğrusal bağlantı sorununun belirlenmesine yönelik değişkenler arası korelasyon değerleri Tablo 4'te gösterilmiştir.

**Tablo 4:** Değişkenler Arası Korelasyon Değerleri

<b>Değişkenler</b>	SNA	VKA	FKA	HBÜ	FİK	SBÜ
SNA	1,000					
VKA	0,126	1,000				
FKA	-0,249	0,558	1,000			
HBÜ	0,282	0,149	-0,038	1,000		
FİK	0,472	-0,528	-0,339	0,000	1,000	
SBÜ	0,087	0,186	0,098	0,128	-0,027	1,000

Tablo 4 incelendiğinde değişkenler arasındaki korelasyon değerlerinin 0,8'den küçük olduğu görülmektedir. Böylece değişkenler için çoklu doğrusal bağlantı sorununun olmadığı ifade edilebilir. Durbin-Watson testi ve modele ilişkin özet bilgiler Tablo 5'te yer almaktadır.

**Tablo 5:** Model Özeti

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	0,751	0,563	0,546	0,32777	1,937

Tablo 5'e göre Durbin-Watson değeri (1,937) istenilen aralıkta olduğu için değişkenler arasında otokorelasyon sorununun olmadığı ifade edilebilir. Tabloda yer alan diğer bilgiler incelendiğinde, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkendeki değişimi %54,6 oranında açıklayabildiği görülmektedir. Regresyon modelinin anlamlılığının araştırıldığı varyans analizi sonuçları Tablo 6'dadır.

**Tablo 6:** Modele Ait Varyans Analizi Sonuçları

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	17,875	5	3,575	33,276	0,000
Residual	13,859	129	0,107		
Total	31,733	134			

Tablo 6'da yer alan varyans analizi sonuçlarına göre anlamlılık değeri 0,05'ten küçüktür. Dolayısıyla regresyon modelinin anlamlı olduğu ifade edilebilir. Regresyon modeline ait temel varsayımlar araştırılmış ve modelin uygulanabilir olduğu belirlenmiştir. Bağımsız değişkenlerin SNA üzerine etkisinin araştırıldığı regresyon modeline ait sonuçlar Tablo 7'de gösterilmiştir.

**Tablo 7:** Regresyon Modeline İlişkin Katsayı Değerleri

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	$\beta$	Std. Error	$\beta$			Tolerance	VIF
(Sabit)	-1,901	0,325		-5,857	0,000		
VKA	2,204	0,257	0,692	8,571	0,000	0,519	1,928
FKA	-1,962	0,357	-0,390	-5,492	0,000	0,672	1,488
HBÜ	0,001	0,000	0,165	2,746	0,007	0,941	1,063
FİK	1,737	0,170	0,705	10,207	0,000	0,709	1,411
SBÜ	-0,003	0,036	-0,006	-0,094	0,925	0,949	1,053

Tablo 7'ye göre VIF ve tolerans değerleri üzerinden bağımsız değişkenler arasında çoklu bağlantı sorununun olmadığı görülmektedir. Çoklu bağlantı sorununun olmaması için VIF değerinin 10'nun altında, tolerans değerinin ise 0,2'nin üzerinde olması beklenir (Sevim, 2021: 63). Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerine etkilerinde ise anlamlı ve anlamsız ilişkiler olduğu görülmektedir. Tespit edilen bu ilişkiler aşağıda sıralanmıştır;

- VKA değişkeni ( $\beta = 0,69$ ;  $p < 0,001$ ) SNA üzerinde pozitif ve anlamlı etkiye sahiptir.
- FKA değişkeni ( $\beta = -0,39$ ;  $p < 0,001$ ) SNA üzerinde negatif ve anlamlı etkiye sahiptir.
- HBÜ değişkeni ( $\beta = 0,16$ ;  $p > 0,05$ ) SNA üzerinde anlamlı etkiye sahip değildir.
- FİK değişkeni ( $\beta = 0,70$ ;  $p < 0,001$ ) SNA üzerinde pozitif ve anlamlı etkiye sahiptir.
- SBÜ değişkeni ( $\beta = -0,006$ ;  $p > 0,05$ ) SNA üzerinde anlamlı etkiye sahip değildir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada incelenen imalat sektörü firmaları için elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir;

Serbest nakit akışı (SNA) ile varlık kârlılığı (VKA) arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır. Varlık kârlılığı oranı, firmaların yaptıkları toplam yatırımlarından elde ettikleri kârı gösterir. Varlık kârlılığını artıran firmalarda serbest nakit akışının firma performansı üzerinde olumlu bir etkisinin olacağı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle yatırım yapan firmaların, yatırım fırsatı olmayan firmalara göre daha yüksek iş performansına sahip olabileceğini göstermektedir.

Serbest nakit akışı (SNA) ile faaliyet kârlılığı (FKA) arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır. Faaliyet kârlılığı oranı, firmaların esas faaliyetlerinden elde ettikleri kârın düzeyini gösterir. Oranın yüksek olması olumludur. Ancak araştırma sonucuna göre, faaliyetlerden sağlanan kârlılık arttıkça serbest nakit akışını olumsuz bir şekilde etkilediği görülmektedir. Böylece firmaların katma değer oluşturmayan faaliyetleri azaltarak faaliyet risklerini de azaltmaları gerekmektedir. Ayrıca firma yönetimi tarafından, hasılatın değerlendirilmesi noktasında, serbest nakit akışı düzeyinin optimal seviyede tutulması gerektiğini göstermektedir.

Serbest nakit akışı (SNA) ile finansal kaldıraç (FİK) arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır. Finansal kaldıraç oranı, varlık finansmanında borç kullanımının payını gösterir. Borç payının özkaynak payından yüksek olması kaldıraç etkisiyle firma kârlılığını artırmakla beraber firmanın finansal riskini de artırır. Düşük büyüme fırsatlarına sahip ve finansmanında borç payı yüksek firmaların, yatırım kârlılıklarını artırarak serbest nakit akışının firma değeri üzerindeki etkisini de olumlu yönde artırabileceğini göstermektedir.

Serbest nakit akışı (SNA) ile hasılatdaki büyüme (HBÜ) ve satış büyüklüğü (SBÜ) arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıdaki analizden, serbest nakit akışı kontrolünün her zaman firmaların en önemli konularından biri olduğu açıkça görülmektedir. Bir firmanın iyi yatırım fırsatları yoksa, elinde daha fazla nakit bulundurmamak firma performansını artırmayabilir. Aksine, yatırımı olmayan firmalar için serbest nakit akışı fırsat maliyetleri oluşturabilir veya firma yöneticileri bu serbest nakit akışını kişisel kazanç için kötüye kullanabilir. Bu sorunlar, işletmenin genel performansını düşürebilir. Bu nedenle, makul bir nakit akışı kontrol stratejisi oluşturmak, firmaya verimlilik getirecek ve böylece firma değerini artıracaktır.

İleride yapılacak çalışmalarda, bu çalışmada kullanılan bağımsız değişken sayısının ve zaman diliminin değiştirilmesi ile araştırma sonuçlarının da değiştirilebileceği ve çeşitlendirilebileceği unutulmamalıdır.

## KAYNAKÇA

- Atasel, O. Y. (2023). Serbest Nakit Akışları ve Nakit Akış Oranları İle Kârlılık Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. *İşletme Akademisi Dergisi*, 4(1), 52-67. <https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1207>.
- Demirci, N. S. (2017). Serbest Nakit Akışlarının Şirket Değerine Etkisi: Serbest Nakit Akışı Teorisi Bağlamında BİST 100 Endeksi Üzerine Dinamik Panel Veri Analizi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 283-299. <https://doi.org/10.20491/isarder.2017.272>.
- Firer, S. ve Williams, S. M. (2003). Intellectual Capital and Traditional Measures of Corporate Performance. *Journal of Intellectual Capital*, 4(3), 348-360.
- Frank, B. P. ve James, O. K. (2014). Cash Flow and Corporate Performance: A Study of Selected Food and Beverages Companies in Nigeria. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(7), 77-87.
- Hau, L. L. (2017). Free Cashflow and Firm Performance: Evidence from Sectoral Levels for Vietnamese Listed Firms. *International Journal of Advanced Engineering, Management and Science*, 3(4), 296-300. <https://doi.org/10.24001/ijaems.3.4.2>.
- Jensen, M. C. (1986). Agency Cost of Free Cash Flow, Corporate Finance and Takeovers. *American Economic Review*, 76(2), 323-329.
- Jooste, L. (2006). Cash Flow Ratios as A Yandstick in African Businesses. *Journal of Managerial Finance*, 32(7), 569-576.
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. 5. Baskı*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Keown, A. J., Martin, J. D. ve Petty, J. W. (2014). *Foundations Of Finance The Logic And Practice Of Financial Management. 8th Ed.* Boston: The Pearson Series.
- Köse, Y. ve Yılmaz, E. (2023). Şirket Performans Parametreleri Aralarındaki İlişkilerin Belirlenmesi: BİST-30 Şirketleri Üzerinde Analitik İnceleme. *Verimlilik Dergisi*, 57(1), 199-210.
- Mutende, E. A., Mwangi, M., Njihia, J. M. ve Ochieng, D. E. (2017). The Moderating Role of Firm Characteristics on The Relationship Between Free Cash Flows and Financial Performance of Firms Listed at The Nairobi Securities Exchange. *Journal of Finance and Investment Analysis*, 6(4), 55-74.
- Nur, T. ve Korkmaz, T. (2022). Serbest Nakit Akışları, Temsil Maliyetleri ve Firma Performansı Arasındaki İlişki: BİST’te İşlem Gören Firmalar Üzerine Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(1), 103-120. <https://doi.org/10.29106/fesa.1072926>.

- Opler, T., Pinkowitz, L., Stulz, R. ve Williamson, R. (1999). The Determinants and Implications of Corporate Cash Holdings. *Journal of Financial Economics*, 52, 3-46.
- Park, K. ve Jang, S. (2013). Capital Structure, Free Cash Flow, Diversification and Firm Performance: A Holistic Analysis. *International Journal of Hospitality Management*, 33(1), 51-63.
- Petty, J. W. ve Rose, J. T. (2009). Free Cash Flow, The Cash Flow Identity and The Accounting Statement of Cash Flows. *Journal of Financial Education*, 35, 41-55.
- Richardson, S. (2006). Over-Investment of Free Cash Flow. *Rev Acc Stud*, 11, 159-189. <https://doi.org/10.1007/s11142-006-9012-1>.
- Rimaz, M. ve Ayanoğlu, Y. (2020). Sermaye Yapısı-Serbest Nakit Akışları İlişkisi: BİST 100'deki İmalat Sektörü İşletmeleri Üzerinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 20(60), 19-36.
- Rimaz, M. ve Ayanoğlu, Y. (2021). Serbest Nakit Akışları İle Sermaye Yapısının İşletme Etkinliği Üzerindeki Etkisinin BİST 100'de Uygulaması. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, 9, 267-290. <https://doi.org/10.21733/ibad.840673>.
- Sapuan, N. M., Wahab, N. A., Fauzi, M. A. ve Omonov, A. (2021). Analysing The Impacts of Free Cash Flow, Agency Cost and Firm Performance in Public Listed Companies in Malaysia. *Journal of Governance and Integrity*, 5(1), 211-218.
- Satır, H. (2022). İşletmelerin Nakit Akış Profilleri ve Finansal Rasyoları Arasındaki İlişki: BİST'te Bir Araştırma. Doktora Tezi. Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi.
- Sevim, U. (2021). İşletmelerin Çevresel Yatırım Harcamalarının Finansal Performans Üzerine Etkisi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksi Üzerine Bir Araştırma. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(1), 55-67.
- Ürem, E. (2009). Nakit Akım Tablosunun Uluslararası Muhasebe Standardı (Ias-7) Ve Türk Mevzuatı Yönünden İncelenmesi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Wang, G. Y. (2010). The Impacts of Free Cash Flows and Agency Costs on Firm Performance. *Journal of Service Science and Management*, 3(4), 408-418.
- Yılmaz, M. K. ve İçten, O. (2018). Borsa İstanbul'da İşlem Gören Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Nakit Akımı Odaklı Finansal Performans Analizi (2007-2016). *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 55(635), 73-87.





# HAVACILIK İŞLETMELERİNDE FİNANSAL PERFORMANS ANALİZİ: DEVLET HAVA MEYDANLARI İŞLETMESİ (DHMI) ÖRNEĞİ

Elif BEZİRGAN<sup>1</sup>

---

## Giriş

Havacılık sektörü, birçok iş kolu içeren geniş bir alana sahip olması nedeniyle istihdam açısından büyük bir potansiyel sunmakta ve ülke ekonomisine olumlu etkiler sağlamaktadır. Bu sektörde faaliyet gösteren firmaların performanslarının değerlendirilmesi, hem şirket yöneticileri için hem de sektöre yatırım yapmak isteyen yatırımcılar için büyük önem taşımaktadır (Macit ve Göçer, 2020).

Türkiye'deki havayolu taşımacılığı sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin finansal yapıları incelendiğinde, bu firmaların çeşitli dış faktörlerden önemli ölçüde etkilendiği görülmektedir. Havayolu şirketlerinin mali tabloları çeşitli yöntemlerle analiz edilebilir ve bu analizler sonucunda firmalar hakkında çeşitli çıkarımlar yapılabilir. Havayolu firmalarının performans sonuçlarına çeşitli analizlerle ulaşabildiğimiz gibi, finansal performans analizi de bu sonuçları elde etmek için kullanılan bir yöntemdir (Gümüş ve Bolel, 2017).

---

<sup>1</sup> Dr., elifbezirgan@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-5930-1615

Bu çalışmada Türkiye’de resmi bir kuruluş olan Devlet Hava Meydanları İşletmesi (DHMİ) kavramsal ve finansal açıdan ele alınacaktır. Birçok ülkede Devlet Hava Meydanları İşletmesi kuruluşları veya devletin kontrolündeki havaalanı işletmeleri bulunmaktadır. Bu kuruluşlar, havaalanı tesislerini işletmek, bakım ve güvenlik hizmetlerini sağlamak gibi görevleri üstlenir. Ayrıca, hava trafik kontrolü, yolcu hizmetleri, kargo taşımacılığı ve genel havacılık faaliyetlerinin koordinasyonu gibi işlevleri de yerine getirebilirler. Türkiye’deki Devlet Hava Meydanları İşletmesi, havacılık sektöründe uluslararası standartlara uygun, yüksek kaliteli, güvenli, konforlu ve çevre dostu ileri teknoloji altyapı ve sistemlere sahip, eğitimli personeliyle hava seyrüseferi ve havaalanı işletme hizmetleri sunmaktadır (dhmi.gov.tr).

Araştırma kapsamında, DHMİ’nin faaliyet raporlarından elde edilen finansal veriler yaygın finansal performans ölçüm aracı olan, oran analizi yöntemi ile incelenecektir. Oran analizi (rasyo analizi), finansal performansın değerlendirilmesinde önde gelen bir yöntemdir. Bu analiz sayesinde şirketler, likidite durumu, finansman yapısı, faaliyet verimliliği, karlılık, büyüme potansiyeli ve sermaye piyasası performansı gibi faktörleri değerlendirerek kontrol altında tutabilir ve finansal performanslarını yansıtabilir (Kızıl ve Aslan, 2019). Bu çalışmada, Devlet Hava Meydanları İşletmesinin 2012-2022 yılları arasındaki 11 yıllık dönemi içerisinde likidite, mali yapı, faaliyet ve karlılık oranları açısından bir inceleme gerçekleştirilecektir.

### **Devlet Hava Meydanları İşletmesi**

Cumhuriyetin ilk yıllarında havacılıkta yaşanan ilerlemeler, havacılık sektöründe kurumsal bir yapı oluşturma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. 1933 yılında, bugünkü Devlet Hava Meydanları İşletmesi’nin (DHMİ) köklerini oluşturan Hava

Yolları Devlet İşletme İdaresi, Milli Savunma Bakanlığı'na bağlı olarak kurulmuştur. 1980'li yılların başında, devletin ekonomideki rolüyle ilgili çeşitli önemli kararlar alınmış ve bu dönemde özel sektörün teşviki ve yeni işletmelerin kurulması konularına odaklanılmıştır. Bu kararlar doğrultusunda Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) kurulmuştur (Sertakan, 2014). Devlet Hava Meydanları İşletmesi, Türk Sivil Havacılık sektörünün altyapısını oluşturan tesisler ve donanım ile 1933 yılından bu yana farklı isim ve statülerle hizmetlerini yürütmektedir. Ancak 1984 yılından itibaren faaliyetlerini kamu iktisadi teşebbüsü olarak sürdürmektedir (Kiracı, Battal ve Kayhan, 2014).

Devlet Hava Meydanları İşletmesi'nin (DHMİ) temel amacı, sivil havacılık faaliyetlerinin gerekliliklerini yerine getirmektir. Bu bağlamda, hava taşımacılığı gerçekleştirilmesi, havalimanlarının işletilmesi, meydan yer hizmetlerinin sağlanması, hava trafik kontrol hizmetlerinin sunulması, seyrüsefer sistemleri ve kolaylıklarının kurulması ve işletilmesi gibi faaliyetler yürütülür. DHMİ, aynı zamanda Uluslararası Sivil Havacılık Teşkilatı (ICAO) tarafından oluşturulan Sivil Havacılık Anlaşması'na üye olarak, uluslararası hava ulaşımının güvenliğini ve ekonomik gelişmeyi desteklemeyi amaçlar. Bu çerçevede, DHMİ, uluslararası havacılık standartlarına uygun tesislerin inşa edilmesi ve modernizasyonunu da hedefler (dhmi.gov.tr). DHMİ'nin üyesi olduğu diğer uluslararası kuruluşlar aşağıdaki gibidir:

**Tablo 1:** DHMİ'nin Üyesi Olduğu Uluslararası Kuruluşlar

KURULUŞ ADI	KURULUŞ TARİHİ VE YERİ	KURULUŞUN AMACI	AÇIKLAMA
<b>ICAO</b> (International Civil Aviation Organization)	1944 Montreal	Bütün dünyada uluslararası sivil havacılığın emin ve düzenli gelişmesini ve sürdürülmesini sağlamak	Hâlihazırda 192 üyesi bulunan Kuruluşa ülkemiz 1945 yılında üye olmuştur.
<b>ECAC</b> (European Civil Aviation Conference)	1955 Fransa	Havacılık emniyeti alanında mevzuat geliştirmek ve üye ülkelerde emniyet denetimleri yapmak	44 üyeye sahip olan kuruluş ICAO'nun bölgesel (Avrupa) bir organizasyondur.
<b>EUROCONTROL</b> (European Organisation for the Safety of Air Navigation)	1960 Brüksel	Avrupa hava trafik yönetimini ve emniyetini geliştirmek	Kuruluşun 41 üyesi bulunmaktadır.
<b>D8 Sivil Havacılık Komisyonu</b>	2007 İstanbul	D8 ülkeleri sivil havacılık otoriteleri arasında koordinasyon ve iş birliğini geliştirmek	D8 ülkeleri organizasyonu bünyesinde kuran bir komisyondur.
<b>JAA –TO</b> (Joint Aviation Authorities – Training Organization)	1955 Fransa	Avrupa havacılık emniyetinin sağlanması için duyulan eğitim ihtiyacını karşılamak	ECAC'ın bir alt organizasyonu olup ECAC üyesi olan 44 ülke aynı zamanda bu organizasyona da üyedir.
<b>ACI</b> (Airports Council International)	1991	Hükümetler ve uluslararası kuruluşlar ile havalimanlarının çıkarlarını temsil ederek havalimanlarında standartlar, politikalar ve önerilen uygulamaların geliştirilmesi ve dünyadaki standartlarının yükseltilmesi, bilgi ve eğitim olanaklarının sağlanmasını amaçlamaktadır.	Havalimanı işleticisi olarak DHMİ Genel Müdürlüğü de ACI üyesidir.

**Kaynak:** DHMİ Sektör Raporu

Türkiye Devlet Hava Meydanları İşletmesi (DHMİ), Türkiye'deki sivil havaalanlarının işletme, bakım ve geliştirme faaliyetlerinden sorumlu olan bir kuruluştur. DHMİ, Türkiye Cumhuriyeti Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

DHMİ'nin temel görevi, havaalanlarının düzenli ve güvenli bir şekilde işletilmesini sağlamaktır. Bunun yanı sıra, hava trafik kontrol hizmetlerini yürütmek, havaalanı tesislerinin bakım ve onarımını gerçekleştirmek, havaalanlarının geliştirilmesi ve genişletilmesi projelerini yönetmek gibi sorumlulukları bulunmaktadır.

DHMİ, Türkiye genelinde birçok sivil havaalanının işletmesini üstlenmektedir. İstanbul Atatürk Havalimanı, İstanbul Sabiha Gökçen Havalimanı, Ankara Esenboğa Havalimanı, İzmir Adnan Menderes Havalimanı ve Antalya Havalimanı gibi büyük ve önemli havaalanları DHMİ tarafından işletilmektedir. Ayrıca, DHMİ aynı zamanda diğer birçok şehirde bulunan küçük ve bölgesel havaalanlarının işletme sorumluluğunu da üstlenmektedir. Aşağıda yer alan

tabloda Türkiye’de hava trafiğine açık havalimanlarının listesi bulunmaktadır.

**Tablo 2:** DHMİ Hava Trafikine Açık Havalimanları

SIRA	Havalimanı Adı	SIRA	Havalimanı Adı
1	İstanbul Atatürk	30	Hakkari Yüksekova Selahaddin Eyyubi
2	İstanbul	31	Hatay
3	İstanbul Sabiha Gökçen	32	Iğdır Şehit Bülent Aydın
4	Ankara Esenboğa	33	Isparta Süleyman Demirel
5	İzmir Adnan Menderes	34	Kahramanmaraş
6	Antalya	35	Kars Harakani
7	Gazipaşa Alanya	36	Kastamonu
8	Muğla Dalaman	37	Kayseri
9	Muğla Milas-Bodrum	38	Kocaeli Cengiz Topel
10	Adana	39	Konya
11	Trabzon	40	Malatya
12	Erzurum	41	Mardin Prof. Dr. Aziz Sancar
13	Gaziantep	42	Muş Sultan Alparslan
14	Adıyaman	43	Kapadokya
15	Ağrı Ahmed-i Hani	44	Ordu-Giresun
16	Amasya Merzifon	45	Rize-Artvin
17	Aydın Çıldır	46	Samsun Çarşamba
18	Balıkesir Koca Seyit	47	Siirt
19	Balıkesir Merkez	48	Sinop
20	Batman	49	Sivas Nuri Demirağ
21	Bingöl	50	Şanlıurfa GAP
22	Bursa Yenişehir	51	Şırnak Şerafettin Elçi
23	Çanakkale	52	Tekirdağ Çorlu Atatürk
24	Çanakkale Gökçeada	53	Tokat
25	Denizli Çardak	54	Uşak
26	Diyarbakır	55	Van Ferit Melen
27	Elazığ	56	Zafer
28	Erzincan Yıldırım Akbulut	57	Zonguldak Çaycuma
29	Eskişehir Hasan Polatkan		

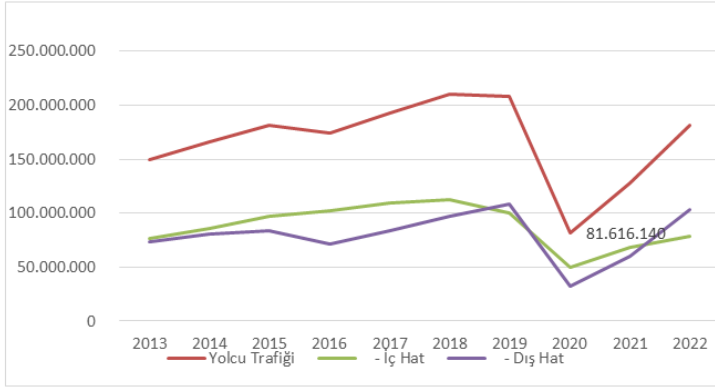
DHMI'ye bağlı 57 adet havalimanı bulunmaktadır. Bu havalimanlarının beş tanesi (İstanbul, Gazipaşa-Alanya, Aydın-Çıldır, Zafer ve Zonguldak-Çaycuma) DHMI denetimli olarak özel şirketler tarafından işletilmekte, bir tanesi (İstanbul Sabiha Gökçen) Savunma Sanayi Başkanlığı denetiminde özel şirket tarafından işletilmekte ve bir tanesi de (Zafer Polatkan) Eskişehir Teknik Üniversitesi Sivil Havacılık Yüksek Okulu tarafından işletilmektedir.

DHMI, havaalanlarının verimli ve güvenli bir şekilde çalışmasını sağlamak için teknolojik gelişmeleri takip etmekte ve gerekli yatırımları yapmaktadır. Hava trafik kontrol sistemlerinin modernizasyonu, terminal binalarının yenilenmesi, pistlerin genişletilmesi gibi çalışmalar DHMI tarafından gerçekleştirilmektedir.

DHMI aynı zamanda havalimanlarında gerçekleşen yolcu, uçak, kargo ve yük taşımacılığında da sorumludur. Bu taşımacılık türleri içerisinde havalimanı yolcu trafiği, taşımacılık faaliyetleri içerisinde önemli bir yer tutar. Havalimanı yolcu trafiği bir havalimanında belirli bir süre içerisinde gerçekleşen toplam yolcu hareketlerini ifade eder. Bu trafik, gelen ve giden yolcuların toplam sayısını içerir. Havalimanı yolcu trafiği, birçok faktöre bağlı olarak değişebilir. Bunlar arasında havalimanının büyüklüğü, coğrafi konumu, destinasyonlar arasındaki talep, havayolu şirketlerinin hizmet verdiği rotalar ve seyahat trendleri gibi etmenler yer alır.

Yolcu trafiği genellikle iç hatlar (ulusal seyahatler) ve dış hatlar (uluslararası seyahatler) olarak ayrılabilir. Havalimanı yolcu trafiği verileri, havacılık endüstrisi için önemli bir gösterge olarak kullanılır. Bu veriler, havalimanlarının işletme planlamasında, havayolu şirketlerinin rotalarda karar vermesinde, hükümetlerin havacılık politikalarını belirlemesinde ve genel olarak seyahat trendlerini analiz etmede

kullanılır. Grafik 1’de Türkiye genelinde havalimanlarında gerçekleşen 10 yıllık yolcu trafiği yer almaktadır.



**Grafik 1:** Son On Yıllık Türkiye Geneli Havalimanları Yolcu Grafiği (2013-2022)

10 yıllık iç hat, dış hat ve toplam yolcu trafiği grafiği incelendiğinde, 2013 yılından itibaren artış içerisinde olan eğilim, 2019 yılından itibaren yaşanan küresel korona virüs salgını dolayısıyla bir düşüş yaşamış, 2022 yılı itibariyle tekrar pandemi öncesi verilere yaklaşmıştır.

### **DHMI Finansal Performans Analizi**

Finansal analiz, işletme sahiplerine, yöneticilere, yatırımcılara ve kredi verenlere şirketin mali durumu hakkında önemli bilgiler sunmaktadır. Bu bilgiler, karar alma süreçlerini desteklemek, riskleri yönetmek ve performansı iyileştirmek için kullanılır. Aynı zamanda bir şirketin mali durumunu, performansını ve büyüme potansiyelini inceleyen bir süreçtir (Ravinder ve Anitha, 2013: 10). Bu analizler, şirketin finansal tablolarını ve diğer mali verilerini kullanarak gerçekleştirilir. Gerek özel, gerekse kamu işletmelerinin finansal analiz yapmalarının temel amacı, işletmelerin durumunu değerlendirmek, riskleri tanımlamak ve karar verme süreçlerini yönlendirmektir (Friedlob ve Schleifer,



2003). Türkiye'deki hava meydanlarını işleten ve havacılık sektöründe önemli bir rol oynayan bir kamu kuruluşu olan DHMİ'nin de finansal performansı pek çok açıdan önem arz etmektedir. Kurumun mali sağlığını, sürdürülebilirliğini ve etkinliğini değerlendirmek de bu çalışmanın amaçlarındandır. DHMİ'nin finansal performansı, kurumun uzun vadeli faaliyetlerini sürdürebilme kapasitesini gösterir. İyi bir finansal performans, DHMİ'nin yatırımlarını yapabilmesi, mevcut hizmetleri sürdürebilmesi ve gelecekteki büyüme ve gelişme için kaynakları sağlayabilmesi anlamına gelir. Öte yandan iş ortakları, yatırımcılar ve kamuoyu tarafından güvenilirlik ve itibarın bir göstergesi olarak algılanır. Sağlam bir finansal durum, DHMİ'nin taahhütlerini yerine getirebileceği, borçlarını geri ödeyebileceği ve işbirliği yapacağı kuruluşlar için güven oluşturur.

DHMİ, büyük ölçekli hava meydanı projeleri, tesislerin geliştirilmesi ve hava ulaşımının iyileştirilmesi gibi maliyetli projeler gerçekleştirir. Bu tür projeleri finanse etmek için uygun finansal performansı göstermesi, yatırımcıları ve finansman kaynaklarını çekmesi açısından önemlidir. DHMİ'nin finansal performansı, kurumun hedeflerine ulaşma ve verimlilik açısından değerlendirilmesine yardımcı olur. Finansal göstergeler, DHMİ'nin gelir, karlılık, likidite ve verimlilik gibi alanlarda nasıl performans gösterdiğini ortaya koyar. Bu, yöneticilerin kararlarını şekillendirmek, stratejileri gözden geçirmek ve performanslarını iyileştirmek için temel bilgiler sağlar.

Tüm bunların yanında DHMİ, kamu kaynaklarını yöneten bir kamu kuruluşudur. Finansal performansının iyi olması, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığını gösterir. DHMİ'nin finansal performansı, kamu maliyesi açısından da önemlidir.

Sonuç olarak, DHMİ'nin finansal performansı önemli bir konudur çünkü kurumun mali sağlığını, sürdürülebilirliğini, güvenilirliğini ve performansını gösterir. Finansal performans, DHMİ'nin stratejik kararlarını şekillendirmesi, yatırımcıları çekmesi, kamu kaynaklarını etkin kullanması ve uzun vadeli faaliyetlerini sürdürmesi açısından büyük bir öneme sahiptir.

Finansal performansın değerlendirilmesi amacıyla pek çok yöntem kullanılmaktadır. Bu çalışmada oran analizi yöntemi kullanılmıştır. Oran analizinde işletmenin mali tablolarından elde edilen veriler kullanılarak çeşitli oranlar hesaplanır ve şirketin likidite, karlılık, verimlilik ve finansal yapı gibi yönleri analiz edilir (Kızıllı, 2023: 259). Yaygın olarak kullanılan bazı oranlar aşağıda yer almaktadır:

- Likidite Oranları
- Mali Yapı Oranları
- Faaliyet Oranları
- Karlılık Oranları

Aşağıda bu oranlar ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Ardından DHMİ'nin web sitesinde bulunan faaliyet raporlarından elde edilen veriler ışığında oranlamalar yapılarak yorumlanmıştır.

### **1. Likidite Oranları**

Likidite oranı, bir şirketin kısa vadeli ödeme yükümlülüklerini karşılamak için ne kadar likit varlığa sahip olduğunu gösteren bir orandır. Likidite oranları, şirketin ödeme gücünü ve likidite durumunu değerlendirmek için kullanılmaktadır (Bülüş vd., 2017: 67). İşletmelerin likidite oranlarını izlemesi, nakit akışı yönetiminde ve kısa vadeli finansal kararların alınmasında yardımcı olan likidite oranlarından en sık kullanılanları ve

hesaplama şekilleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Akgüç, 1995):

**Tablo 3:** Likidite Oranları

Likidite Oranları	Hesaplama Şekli	Standart Oran	Kullanış amacı
<i>Cari Oran</i>	Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	1,5 - 2	İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme kabiliyetini değerlendiren bir ölçüdür.
<i>Asit-Test Oranı</i>	(Dönen Varlıklar-Stoklar) / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	1	İşletmenin satışlarının durması durumunda kısa vadeli borçlarını ödeme kapasitesini gösterir.
<i>Nakit Oran</i>	(Hazır Değerler + Menkul Kıymetler) / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,20	İşletmenin mevcut likit varlıklarının kısa vadeli borçları ne ölçüde karşıladığını gösterir.

Bu tabloda genel standart oranlara da yer verilmiştir. Ancak bu standart oranlar, sektöre, şirketin faaliyet alanına ve diğer faktörlere bağlı olarak değişebilir. Her durumda, şirketin özel koşullarını, nakit akışını, ticari ilişkilerini ve gelecekteki finansal taahhütlerini dikkate alarak bu oranları değerlendirmek önemlidir.

DHMI'nin likidite oranları, nakit varlıklarının ve kısa vadeli likit varlıklarının, kısa vadeli borçlarına olan oranını gösterir. Bu oranlar, işletmenin finansal sağlığı ve ödeme gücü hakkında bilgi vermektedir.

## 2. Mali Yapı Oranları

Mali yapı oranları, bir şirketin borçlanma düzeyini, borç ödemelerini karşılama kapasitesini ve öz sermaye kullanımını değerlendirmek için kullanılan oranlardır. Bu oranlar, şirketin mali yapısını analiz etmek, finansal riski anlamak ve kredi

değerliliği hakkında bilgi sağlamak için kullanılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1998: 610).

**Tablo 4: Mali Yapı Oranları**

<b>Mali Yapı Oranları</b>	<b>Hesaplama Şekli</b>	<b>Referans Oran</b>	<b>Kullanış amacı</b>
<b><i>Kaldıraç Oranı</i></b>	Yabancı Kaynaklar/ Aktif(Pasif) Toplamı	0,50	İşletme varlıkları içindeki toplam yabancı kaynak payını gösterir.
<b><i>Toplam Borçların Öz Sermayeye Oranı</i></b>	Yabancı Kaynaklar/Öz Sermaye	1	İşletmenin finansal riskinin tespit edilmesini hedefler.
<b><i>Kısa Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı</i></b>	Kısa Vadeli Borçlar / Toplam Pasif	-	İşletmenin kısa vadeli borçlarının ağırlığını belirler.
<b><i>Uzun Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı</i></b>	Uzun Vadeli Borçlar / Toplam Pasif	0,20	İşletmenin uzun vadeli borçlarının ağırlığını ölçer.
<b><i>Maddi Duran Varlıkların Uzun Süreli Borçlara Oranı</i></b>	Maddi Duran Varlıklar / Uzun Vadeli Borçlar	>1	İşletmenin uzun vadeli kredibilitesini ölçer.

### **3. Faaliyet Oranları**

Faaliyet oranları, işletmenin varlıklarını etkin bir şekilde kullanma derecesini, satışlara oranla varlıklara ne kadar yatırım yapıldığını ve faaliyetlerin ne ölçüde etkin bir şekilde yürütüldüğünü göstermektedir (Kim, 2006; Okka, 2015:131). Faaliyet oranları, işletmenin varlıkları ile satışları arasındaki ilişkiyi belirlemek için önemli bir araçtır (Sariaslan ve Erol, 2008: 193).

**Tablo 5: Faaliyet Oranları**

<b>Faaliyet Oranları</b>	<b>Hesaplama Şekli</b>	<b>Kullanış amacı</b>
<i>Alacak Devir Hızı</i>	Net Satışlar/Ticari Alacaklar	Alacakların yılda ne sıklıkla tahsil edildiğini ölçer.
<i>Ortalama Tahsil Süresi</i>	365/Alacak Devir Hızı	İşletmenin alacaklarının tahsil süresini gösterir.
<i>Borçların Devir Hızı</i>	Net Satışlar/Ticari Borçlar	İşletmenin borçlarını ne sıklıkla geri ödediğini veya yeniden borçlandığını gösterir.
<i>Ortalama Borç Ödeme Süresi</i>	365/Borçların Devir Hızı	İşletmenin borçlarının tahsil süresini gösterir.
<i>Stok Devir Hızı</i>	Satılan Malın Maliyeti/Ortalama Stoklar	İşletmenin stoklarının yılda kaç defa nakde dönüştüğünü gösterir.
<i>Dönen Varlık Devir Hızı</i>	Net Satışlar/Dönen Varlıklar	İşletmenin dönen varlıklarını genellikle bir yıl içinde kaç defa elde ettiğini veya döndürdüğünü gösteren bir finansal orandır.

#### 4. Karlılık Oranları

Karlılık oranları, bir işletmenin kârlılık performansını ölçmek ve değerlendirmek için kullanılan finansal göstergelerdir. Bu oranlar, işletmenin gelir ve giderlerini karşılaştırarak ne kadar verimli olduğunu ve ne kadar kâr elde ettiğini gösterir (Brigham, 1995). Başka bir ifadeyle karlılık oranları işletme performansının analizinde kullanılarak işletmenin finansal sağlığını ve kârlılığını değerlendirmeye yardımcı olur (Berk, 1998).

**Tablo 6:** Karlılık Oranları

<b>Karlılık Oranları</b>	<b>Hesaplama Şekli</b>	<b>Kullanış amacı</b>
<b><i>Öz sermaye Getiri Oranı</i></b>	Net Kar/Öz Sermaye	İşletme ortaklarının yatırdığı sermayenin getirisini değerlendirir.
<b><i>Toplam Aktiflerin Getiri Oranı</i></b>	Net Kar/Aktif Toplamı	Aktiflerin karlı kullanım derecesini ölçer.
<b><i>Brüt Kar Marjı</i></b>	Brüt Satış Karı/ Net Satışlar	İşletmenin faaliyetlerinin verimliliğini değerlendirir.

DHMI'nin web sitesinden elde edilen faaliyet raporlarında yer alan 2012-2022 yılları arasındaki finansal verileri kullanarak analize tabi tutulmuştur. Yukarıda da değinildiği gibi oranların analiz edilmesi ve yorumlanması ilgili işletmenin bulunduğu sektöre, şirketin faaliyet alanına ve diğer faktörlere bağlı olarak değişebilir. Her durumda, şirketin özel koşullarını, nakit akışını, ticari ilişkilerini ve gelecekteki finansal taahhütlerini dikkate alarak bu oranları değerlendirmek önemlidir. DHMI'nin oranlarına ait bilgiler ve yorumlamalar aşağıdaki gibidir:

**Tablo 7: Finansal Oran Sonuçları**

<i>Finansal Oranlar</i>	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	<i>Ort.</i>
<i>Cari Oran</i>	0,773	0,686	1,027	1,358	1,216	1,017	1,406	1,705	0,938	0,857	6,784	<b>1,615</b>
<i>Astı-Test Oranı</i>	0,733	0,664	1,007	1,336	1,187	0,978	1,372	1,679	0,916	0,824	6,726	<b>1,584</b>
<i>Nakit Oran</i>	0,433	0,407	0,722	1,104	0,954	0,669	0,906	0,737	0,399	0,294	3,268	<b>0,899</b>
<i>Kaldıraç O.</i>	0,291	0,356	0,344	0,285	0,278	0,214	0,291	0,277	0,412	0,434	0,851	<b>0,367</b>
<i>Top. Borçlar Öz. Sermaye O.</i>	0,411	0,552	0,525	0,399	0,385	0,273	0,410	0,383	0,702	0,767	5,714	<b>0,956</b>
<i>K. Vadeli Borç. Pasif Top. O.</i>	0,181	0,247	0,211	0,180	0,195	0,162	0,196	0,200	0,341	0,271	0,114	<b>0,209</b>
<i>U. Vadeli Borç. Pasif Top. O.</i>	0,110	0,108	0,133	0,105	0,083	0,052	0,095	0,077	0,071	0,163	0,738	<b>0,158</b>
<i>Maadli D. Varlı. U. Borçlar O.</i>	7,578	7,458	5,792	7,102	9,052	15,846	7,553	8,511	9,462	4,675	0,309	<b>7,576</b>
<i>Alacak Devir Hızı</i>	9,553	10,200	7,901	10,032	9,753	9,451	10,815	2,713	4,331	3,327	3,154	<b>7,385</b>
<i>Ortalama Tahsil Süresi</i>	38,210	35,783	46,195	36,382	37,425	38,622	33,749	134,516	84,276	109,704	115,739	<b>64,600</b>
<i>Borçların Devir Hızı</i>	19,581	22,897	15,105	20,710	18,135	14,444	15,705	21,091	1,797	13,871	13,160	<b>16,045</b>
<i>Ort. Borç Ödeme Süresi</i>	18,640	15,941	24,165	17,625	20,127	25,269	23,241	17,306	203,163	26,314	27,736	<b>38,139</b>
<i>Stok Devir Hızı</i>	42,276	40,636	51,087	50,708	46,415	40,319	38,111	42,179	41,741	40,365	37,152	<b>42,817</b>
<i>Dönen Varlıklar Devir Hızı</i>	2,903	3,205	1,848	1,520	1,655	2,594	1,749	1,453	0,844	1,931	0,286	<b>1,817</b>
<i>Öz sermaye Getiri Oranı</i>	0,195	0,201	0,138	0,198	0,189	0,194	0,255	0,301	-0,242	-0,079	-0,017	<b>0,121</b>
<i>Toplam Aktiflerin Getiri Oranı</i>	0,138	0,129	0,090	0,142	0,136	0,153	0,181	0,218	-0,142	-0,045	-0,003	<b>0,091</b>
<i>Brüt Kar Marjı</i>	0,444	0,391	0,527	0,543	0,485	0,514	0,585	0,588	0,109	0,317	0,317	<b>0,438</b>

DHMI'nin 2012-2022 yılları arasındaki dönemler için hesaplanan likidite oranlarına bakıldığında, cari oranın 11 yıl ortalamasının 2'ye nispeten yakın olduğu söylenebilir. 2019 yılına kadar beklenen orana yaklaştığı söylenebilir ancak 2020-2021 yılları itibariyle muhtemelen küresel pandemi krizi nedeniyle tüm oranlardaki kötüye gidiş dikkat çekmektedir. 2022 yılında ise tüm likidite oranlarının bariz bir şekilde hızla iyileşme eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir. Bu durumun pandeminin hemen ardından yüksek oranda artış gösteren yolcu sayısına bağlı dönen varlık artışı ile ilişkili olduğu düşünülmektedir. Pandemi yıllarını hariç tutarak Asit-test oranının 2014 yılı itibariyle beklenen düzeyi yakalamış olduğunu söylemek mümkündür.

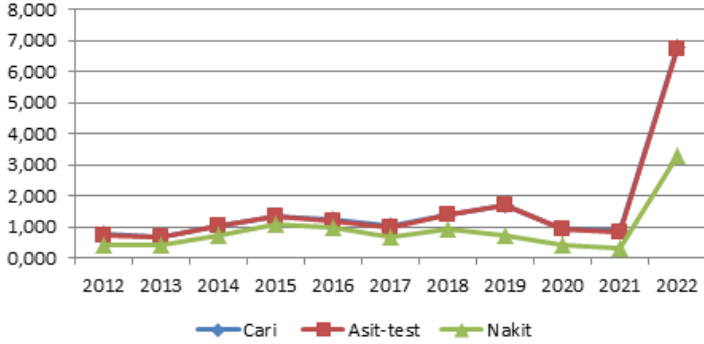
İşletmenin mali yapı oranları incelendiğinde, analizin yapıldığı dönemlerde işletmenin öz sermaye ağırlıklı finansman yapısı sergilediği söylenebilir. Ancak 2022 yılında yabancı kaynaklarda yüksek artış gözlemlenmektedir. İşletmenin analizinin yapıldığı dönemlerde kaldıraç oranı 0,50'nin altında olup, standart olarak kabul edilen oranın altındadır. Bu durum 2022 yılında değişmiştir. Ancak genel itibariyle dış kaynak finansmanının 2022 yılına kadar tercih edilmediği gözlemlenmiştir. Ayrıca batı ülkelerinde “Yabancı Kaynak/Varlık Toplamı” oranının %50'nin üzerine çıkması genellikle bir tehlike işareti olarak kabul edilir. Ancak, gelişmekte olan ekonomilerde durum farklıdır. Bu tür ekonomilerde, öz sermaye elde etmek için kurumsal zorluklar ve işletmelerin varlık yapısında dönen varlıkların yüksek payı gibi faktörler nedeniyle, bu oranın %50'nin üzerinde olması doğaldır. Ek olarak, bu ekonomilerde kullanılan teknolojilerin daha çok emek yoğun olması da bu durumu etkiler. Ülkemiz gibi bir örnek incelendiğinde, bu oran genellikle %60'ın üzerindedir (Akgüç, 2011: 450).



DHMİ'nin faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürdüğü, işletmenin stok geri dönüşümü (stok devir hızı) ve alacak devir hızının yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, varlıkların kullanım etkinliğini ölçen dönen varlık devir hızı incelendiğinde genel olarak başarılı bir performans sergilendiği görülmektedir. Ancak, pandemi dönemi olan 2020 ve 2021 yıllarında dalgalanmaların tüm oranlar için geçerli olduğu gözlemlenmektedir.

Karlılık oranlarına bakıldığında yıllar içinde az da olsa dalgalanmalar olduğu gözlemlenmektedir. Ancak çoğunlukla işletmenin 2020 yılına kadar öz sermaye getiri oranı ve toplam aktif getiri oranlarına bakılarak karlı olduğu gözlemlenmektedir. 2022 yılında bu karlılık oranlarında hızlı bir toparlanma olduğu dikkat çekse de, 2020 sonrasında karlılık oranlarının negatif olduğu görülmektedir. Tüm bunların yanında DHMİ'nin ana faaliyet konusundaki verimliliğini gösteren brüt kar marjı incelendiğinde, işletmenin ana faaliyetleri konusunda istikrarlı bir verimliliğe sahip olduğunun söylenmesi mümkündür.

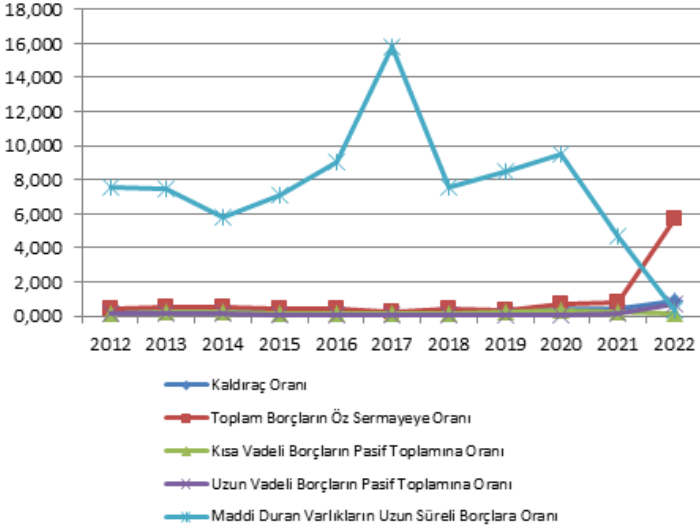
Aşağıda yer alan Grafik 2'de yıllar bazında incelenecek olursa DHMİ'nin likidite oranlarının 2021 itibarıyla yükselişe geçtiği gözlemlenmektedir. 2022 yılında her üç likidite oranının da oldukça yükselmiş olması işletmenin sermayesinin yeterli olduğunu gösteren bir işaret olarak kabul edilebilir Cari oranın aşırı yüksek olması, işletmenin kullanılmayan fonlara sahip olduğunu ve kaynakların etkin bir biçimde kullanılmadığını gösterir (Çabuk ve Lazol, 2010: 208). DHMİ'de pandeminin hemen ardından yükselen likidite oranları da, işletmeye sıcak para girişini ifade etmektedir.



**Grafik 2:** DHMİ Yıllara Göre Likidite Oranları

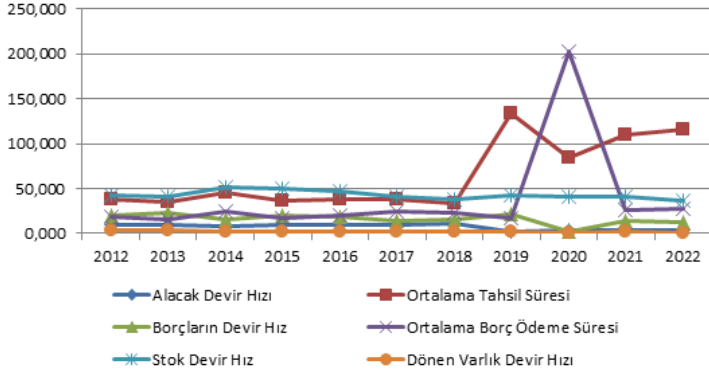
İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme yeteneğini göstererek, işletmenin net işletme sermayesinin yeterliliğini belirlemeye yardımcı olan cari oran ile cari oranı daha anlamlı hale getiren bir oran olan asit test oranı benzer dalgalanmalara sahiptir. 11 yıl geneli itibariye, özel şartlar dışında işletmenin atıl fon bulundurmadığı ve istikrarlı devam eden likidite oranlarına sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Grafik 3' de yer alan mali yapı oranları, işletmenin uzun vadede aktiflerinin borç ve öz sermaye ilişkisini analiz ederek, firmanın dengeli bir finansman yapısına sahip olup olmadığını belirlemeye yardımcı olmaktadır. DHMİ'nin mali yapı oranlarına aşağıda yer verilmektedir:



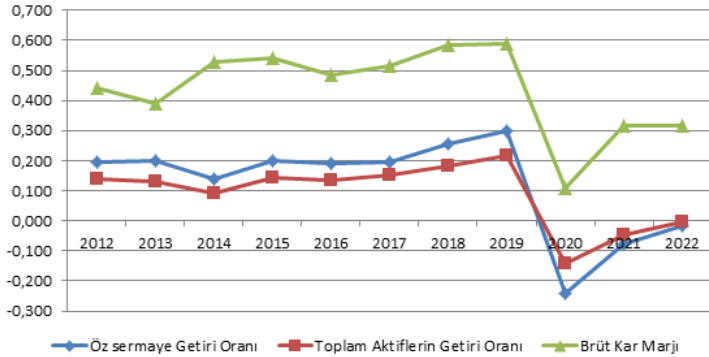
**Grafik 3:** DHMİ Yıllara Göre Mali Yapı Oranları

Grafik 4 incelendiğinde toplam aktif varlıkların toplam borçları karşılama düzeyini gösteren kaldıraç oranının yıllar bazında istikrarlı olduğu görülmektedir. 11 yıl ortalamasında işletmenin borçlarının toplamı aktif varlıklarının %37'sini oluşturduğu görülmektedir. Toplam borç ile öz sermaye oranı yabancı kaynaklardan yararlanma derecesini belirlemektedir. Bu durumda işletmenin 2022 yılında böyle bir gereksinim duyduğunu söylemek mümkündür. Diğer mali yapı oranları yıllar bazında istikrarlı bir seyir gösterirken, maddi duran varlıkların uzun vadeli borçlara oranında dalgalanmalar yaşandığı gözlemlenmektedir. Bu oran, işletmenin maddi duran varlıklarının uzun vadeli borçlarla finanse edilme derecesini gösterir.



**Grafik 4:** DHMİ Yıllara Göre Faaliyet Oranları

Faaliyet oranlarının yıllar bazındaki değişimini gösteren Grafik 5 incelendiğinde 2018 yılına kadar istikrarlı ve nispeten durağan bir seyir görülürken, 2018 yılından sonra ortalama tahsilat ve borç ödeme süresi, borçların devir hızı gibi faaliyet göstergelerinde dalgalanmalar olduğu söylenebilir. Bu yine ilgili yıllarda meydana gelen küresel pandemi krizine bağlı bir durum olarak düşünülmektedir.



**Grafik 5:** DHMİ Yıllara Göre Karlılık Oranları

Grafik 5, DHMİ'nin yıllar içinde karlılık oranlarındaki değişimi göstermektedir. Özsermaye karlılığı, bir firmanın sermayedarların koydukları varlıkların etkin bir şekilde kullanılmasıyla elde ettiği kar oranını gösteren önemli bir finansal performans ölçütüdür (Aydeniz, 2009). Özsermaye karlılığının 2019 yılına kadar istikrarlı ve artan bir orana sahip olduğu görülmektedir. Pandemi döneminde negatif karlılık gözlemlense de, 2020 itibariyle toparlanma eğiliminde olduğu söylenebilir. Benzer şekilde aktif getiri oranı için de geçerlidir. İşletmenin ana faaliyetlerindeki etkinliği konusunda verimli olduğu da brüt kar marjı oranı ile görülmektedir.

## SONUÇ

Bu çalışmada Türkiye'de havaalanları ve hava meydanlarının işletilmesiyle görevli olan bir devlet kurumu olan ve Türkiye'deki sivil havaalanlarının planlanması, yapımı, işletilmesi ve bakımından sorumlu olan bir kamu işletmesi olan DHMİ'nin finansal durumunun incelenmesi amaçlanmıştır. İşletmelerin yıldan yıla nasıl bir finansal performans sergilediğini takip etmenin önemini yanı sıra kamu işletmelerinin, kamu kaynaklarının ne derece etkin ve verimli kullanıldığının ortaya konulması, kamu maliyeti açısından ayrı bir önem teşkil etmektedir. Bu amaç doğrultusunda DHMİ web sitesinde yer alan faaliyet raporları incelenmiştir. Oran analizinin kullanıldığı çalışmada işletmenin 2012 ve 2022 yılları arasındaki 11 yılı kapsayan dönemdeki finansal performansı analiz edilmiştir. Yapılan analizlerde işletmenin likidite, mali yapı, faaliyet ve karlılık oranları yıllar bazında hesaplanmıştır. Bu hesaplama sonuçları yorumlanırken şirketin operasyonel ihtiyaçları, sektördeki rekabet koşulları, yatırım projeleri gibi faktörler de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bağlamda standart oranlar her işletme için farklı yorumlanabilmektedir.

Çalışmada incelenen likidite oranlarının genel itibariyle 2021 yılına kadar beklenen aralıkta olduğunu söylemek mümkündür. Bu sonuç, havayolu yolcu taşımacılığı şirketlerinin karşılaştırmalı analize tabi tutulduğu, Karadeniz ve Aydın (2023)'in çalışması ile paralelik göstermektedir. 2021 yılı itibariyle, artan uçuş sayısı ve pandemi döneminin geride bırakılmasına bağlı olarak aktif varlıklardaki olağan dışı artış nedeniyle 2022 yılında sıra dışı bir likidite artışı olduğu görülmüştür. Mali yapı oranları incelendiğinde, inceleme döneminde yer alan ilk 10 yılda maddi duran varlıkların uzun vadeli yabancı kaynaklara oranı dışındaki oranlar genel itibarıyla durağan görülmektedir. Ancak maddi duran varlıkların uzun vadeli borçlarla finanse edilme başarısı yıllar bazında farklılık göstermektedir. 2017 yılında en yüksek değere sahip olan oranının, 2022 yılında en düşük düzeye geldiği gözlemlenmiştir. Ayrıca toplam borçların öz sermaye oranı, pandemi sonrası 2022 yılında işletmenin borçlanma yoluyla finansmana gittiğini göstermektedir. Faaliyet oranlarına bakıldığında, 2018 yılı sonrasında borçların tahsil sürelerinde artış yaşandığı dikkat çekmiştir. Son olarak karlılık oranlarında, 11 yıllık dönemde 2020 yılında işletmenin ilk kez negatif karlılığa sahip olduğu görülmüştür. Ardından toparlanma dönemi devam etmektedir. Ayrıca işletmenin ana faaliyetlerindeki etkinliği konusunda verimli olduğu da brüt kar marjı oranı ile görülmektedir.

Genel itibariyle 2019 yılının sonundan 2021 yılı sonuna kadar dünya genelindeki tüm yaşamı, kişileri ve işletmeleri etkileyen pandeminin negatif etkileri, DHMİ'yi de etkilemiştir. Çalışmanın bu sonucu, Kurt ve Kablan (2022)'nin çalışmasıyla uyumludur. Bu çalışmada da havayolu şirketlerinin ve DHMİ'nin finansal performansının analiz edildiği çalışmada, Covid-19 pandemisinin hem havayolu şirketleri hem de

DHMI'nin finansal performansını olumsuz şekilde etkilediği tespit edilmiştir.

COVID-19 pandemisi, seyahat kısıtlamaları, sınırlamalar ve havayolu endüstrisindeki düşük talep nedeniyle DHMI'nin faaliyetlerini etkilemiştir. Örneğin seyahat kısıtlamaları ve uçuş iptalleri nedeniyle havayolu yolcu trafiği önemli ölçüde azalmıştır. Bu durum, DHMI'nin işlettiği havaalanlarında yolcu sayılarının düşmesine ve gelirlerinin azalmasına yol açmıştır. Bunun yanında pandemi önlemleri kapsamında birçok ülke uçuşlarda sınırlamalar getirmesi, DHMI'nin hava trafiği hizmetlerinde kısıtlamalar yaşamasına ve havaalanlarında hizmetlerin sınırlı hale gelmesine neden olmuştur. Doğal olarak düşen yolcu trafiği ve gelirler, DHMI'nin mali durumunu olumsuz etkilemiştir. Havaalanlarının işletme maliyetleri ve personel masrafları devam ettiği halde, gelirlerin azalması DHMI'nin finansal zorluklarla karşılaşmasına yol açmıştır. DHMI, pandeminin etkileriyle mücadele etmek için çeşitli önlemler almış ve havayolu endüstrisindeki değişime uyum sağlamaya çalışmıştır. Seyahat kısıtlamalarının gevşemesiyle birlikte, DHMI'nin faaliyetleri ve yolcu trafiği yeniden artış göstermeye başlamıştır. Detaylı bir analiz ve stratejik planlama, DHMI'nin finansal performansını daha iyi hale getirmek için en uygun yol haritasını belirlemesine yardımcı olacaktır ve pandeminin negatif etkisinin avantaja dönmesini sağlayacaktır.

## Kaynakça

- Akdoğan, N., ve Tenker , N. (1998). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgüç, Ö. (1995). "Mali Tablolar Analizi", Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Akgüç, Ö. (2011). Mali Tablolar Analizi. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Aydeniz, E. (2009). "Makroekonomik Göstergelerin Firmaların Finansal Performans Ölçütleri Üzerindeki Etkisinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma:IMKB'ye Kote Gıda ve İçecek İşletmelerim Üzerine Bir Uygulama". Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, XXVII, (11), 265-273.
- Berk, N. (1998). Finansal Yönetim. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Brigham, E.F. (1995). Fundamentals of Financial Management. Seventh Ed. Chicago: The Dryden Press.
- Bülüş, A. G. F., Özkan, A. G. U. O., ve Ağırbaş, İ. (2017). Oran Analizi Yöntemiyle Özel Hastane Finansal Performansının Değerlendirilmesi.
- Çabuk, A. & Lazol, İ. (2010). Mali Tablolar Analizi. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Dereköy, F. (2020). Nakit akış tablosu ile likidite oranları ilişkisi: Borsa İstanbul KOBİ sanayi işletmeleri üzerine bir araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 3505-3517.
- Friedlob, G. T., and Schleifer, L. L. (2003). *Essentials of financial analysis* (Vol. 23). John Wiley & Sons.
- Gümüş, U. T., & Bolel, N. (2017). Rasyo analizleri ile finansal performansın ölçülmesi: borsa istanbul'da faaliyet gösteren havayolu şirketleri'nde bir uygulama. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 87-96.
- Kim, D. (2006). "A Comparative Study of Financial Ratios Between Hotels and Restaurants". *International Journal of Tourism Sciences*,6 (1), 95-106
- Kıracı, K., Battal, Ü., & Kayhan, S. (2014). Havaalanı Gruplarının Analizi Ve Devlet Hava Meydanları İşletmesi'nin (Dhmi) Özelleştirilmesi Konusunda Öneriler. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(27), 121-140.
- Kızıl, C. (2023). Otomotiv Sektöründe Finansal Performansın Oran Yöntemiyle Analizi: Karsan ve Ford Otosan Karşılaştırması (2017-2021 Dönemi). *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(1), 255-275.
- Kızıl, C., & Aslan, T. (2019). Finansal performansın Rasyo Yöntemiyle Analizi: Borsa İstanbul'da (Bist'de) İşlem gören havayolu şirketleri üzerine bir uygulama. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(2), 1778-1799.
- Kurt, G., & Kablan, A. (2022). Covid-19'un, BIST Ulaştırma Endeksinde Faaliyet Gösteren Havayolu İşletmelerinin Finansal Performansı



- Üzerindeki Etkilerinin, Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri İle Analizi. *İşletme Akademisi Dergisi*, 3(1), 16-33.
- Macit, D., & Göçer, S. G. (2020). Havayolu İşletmelerinin Finansal Performanslarının Ölçülmesi: Pegasus Hava Taşımacılığı AŞ ve THY AO Örneği. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10(3), 904-918.
- Okka, O. (2015). Finansal Yönetim Teori ve Çözümlü Problemler, Geliştirilmiş 6. Basım, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Ravinder, D., and Anitha, M. (2013). Financial analysis—a study. *Journal of Economics and Finance*, 2(3), 10-22.
- Sariaslan, H. & Erol, C. (2008). Finansal Yönetim. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Sertakan, İ., (2014). Devlet Hava Meydanları İşletmesinin (Dhmi) Kurumsal Yapısı Ve Hizmetleri İle Hukuki Statüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014.

### İnternet Kaynakçası

<https://www.dhmi.gov.tr/Sayfalar/Hakkimizda.aspx>

# HİZMET İŞLETMESİNDE DENETİMİNİN PLANLANMASI VE PROGRAMI

Nesrin AKCA<sup>1</sup>

---

## GİRİŞ

Hizmet odaklı çalışan işletmelerden biri de hastanelerdir. Hastanenin birçok tanımı mevcuttur. Dünya Sağlık Örgütü'nün tanımına göre hastane, “müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılacak sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar”dır. Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nin tanımına göre ise hastane, “hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlar”dır. Hastanelerin diğer hizmet sektörlerinden farklı olarak en önemli özelliği; verilen tedavi ve hizmetlerin çeşidi, süresi ve miktarının hastalar tarafından belirlenememesidir. Genellikle hastalar kendilerine sunulan tedavi hizmetlerinin denetimini de yapamadıklarından hastanelerin sorumluluğu diğer sektörlerle göre daha fazladır (Boğa, Kayahan, 2021; Bozkurt, 2020).

---

<sup>1</sup> Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü, ORCID ID 0000-0001-5546-1443, nakca@kku.edu.tr

Hastanelerin temel amacı, hastalanan kişilerin tekrar eski sağlıklarına kavuşmalarını sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda; sağlık hizmetlerini en üst düzeyde vermeleri ve hastaların beklentilerini tamamen karşılamaları gerekmektedir. Bunun yanında toplumsal sağlık seviyesinin yükseltilmesini sağlamakta hastanelerin hedefleri arasındadır. Tüm bunları ileri teknoloji gerektiren donanımlarla gerçekleştirdiğinden, maliyetler de bu doğrultuda artmaktadır (Ateş, 2014; Özkan, 2000). Maliyetleri aşağıya çekmek aynı zamanda kaliteli hizmet sunmak için hastanelerde maliyet, gider denetimlerinin yapılması gereklidir.

Günümüzde, hizmet işletmeleri olan hastaneler ekonomik krizle ve sektördeki rakipleriyle mücadele etmek durumundadır. Bu mücadelede ayakta kalabilmeyi başarmak ise, hizmet işletmelerinin muhasebe tarafından üretilen ve denetlenen kaliteli ve güvenilir bilgi sağlamasıyla mümkün olabilir. Bu nedenle işletmeler muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini göstermek için; bağımsız muhasebe denetimini işletmelerinde yaptırabilirler. Ancak sağlık hizmeti hem kamu hem de özel sektör tarafından sunulmaktadır. Türkiye'deki hastanelerin denetimi açısından değerlendirildiğinde, kamu hastaneleri bağımsız olarak denetim yaptırmayı maliyetli bulmaktadır; özel hastaneler ise kaliteli ve güvenilir bilgi sağlamak için belirli aralıklarla denetlenmektedirler. Aslında bağımsız denetimin esas amacı; güvenilir bilgi sağlamak ve daha kaliteli sağlık hizmeti sunmaktır.

Literatür incelendiğinde, hizmet işletmelerinde bağımsız denetim ile ilgili yapılan çalışmalar son derece sınırlıdır. Yapılan bu çalışma ile hizmet işletmelerinde bağımsız denetimin yapılmasının gerekliliği ve öneminin vurgulanması amaçlanmıştır. Bu çalışmada; bir hizmet işletmesindeki denetim sürecinin işleyişi, denetimin planlanması ve programı aşamalarından bahsedilmiş ve her hesap grubu için ayrı ayrı

hazırlanması gereken iç kontrol soru kağıdından örnek olarak sadece bir işleme ait (hizmet satış işlemi) iç kontrol soru kağıdı verilmiştir.

## **DENETİM SÜRECİ**

Denetim süreci; denetim faaliyeti ile ilgili veri ve kanıtların elde edilmesi, elde edilen veri ve kanıtların işlenmesi ve değerlendirilebilmesi için, değerlendirilmesinde bir denetim fikrinin ortaya çıkarılması ve denetim raporuyla kamuya açıklanması aşamalarından oluşur (Savlı ve Akın, 2021: 34, 35).

Denetim sürecinin her aşamasında, denetçi genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı kalmak zorundadır. Böylece, uygulanacak olan denetimin verimliliği ve etkinliği artacaktır.

Denetim sürecinin içeriği ve zorluk düzeyi, hizmet işletmesinin daha önceden denetime tabi olup olmamasına göre değişecektir. Denetçinin, ilk defa denetleyeceği hizmet işletmesi için ek çalışma yapması gerekeceğinden dolayı; tekrarlanan denetimlerde, zorluk derecesi ve iş yoğunluğu ilk kez yapılan denetime göre daha düşük olacaktır. Denetçinin yapacağı ek çalışmalar, hesaplarla ilgili bakiye doğruluğunun kontrolü vb. çalışmalarını kapsar. Bu kontrol sırasında denetçi gereksinim duyarsa, birkaç dönem geriye giderek araştırma da yapmak isteyebilir. Bunun yanında hizmet işletmesi hiç denetlenmemişse, denetçiye başka ek görevler de düşecektir. Ayrıca hizmet işletmesi daha önceden başka denetçilerce denetlenmişse, yeni denetçi işletme ile ilgili bilgiler için eski denetçilere de danışabilir (Kardeş, 1996: 11,12).

Denetim süreci; denetçinin hizmet işletmesinin denetimini kabulüyle başlayıp, denetim raporunun yazılmasıyla son bulan aşamalardan oluşmaktadır. Denetim sürecindeki bu aşamalar; hizmet işletmesinin kabul edilmesi ve denetim anlaşması

yapılması, denetimin planlanması, denetim işlemlerinin test edilmesi ve denetimin tamamlanıp denetim raporunun yazılması aşamalarıdır (Ataman vd., 2001: 51).

### **DENETİMİN PLANLANMASI**

Planlama, amaçların ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli faaliyetlerin belirlenmesi sürecine denir. Gerekli faaliyetlerin belirlenmesi neyin, ne zaman, nasıl, nerede ve kim tarafından yapılacağı belirlenmesi işlemlerini konu alır (Henke vd., 1991: 229).

Diğer bir ifadeyle planlama; yapılacak olan denetimin yapısı ve yürütülmesiyle alakalı ayrıntılı bir stratejinin geliştirilmesidir. Denetçinin plan hazırlamasındaki asıl amacı, denetim departmanlarına göre denetimin konusunu ayırmak ve yardımcılarını ilgili denetim departmanlarına görevlendirmek, gereken denetim prosedürleri ve testleri denetim alanları için belirlemek ve denetim çalışmasının zaman planlamasını yapmaktır. Özetle; denetim planlamasının amacı, denetim çalışmasının denetim amaçlarını gerçekleştirecek şekilde, istenen zamanda ve başarıyla tamamlanmasını sağlamaktır. Daha ayrıntılı bir şekilde belirtmek gerekirse, denetim planlamasının amacı, denetim amaçlarını belirlemek, denetim çalışmasını bölümlenmek, belirlenen amaçları gerçekleştirmenin yollarını belirlemek ve denetim çalışmalarını yönlendirip koordine ederek denetimin verimli bir şekilde tamamlanmasını sağlamaktır. Bu amaca ulaşabilmek için, denetim planlanmasının gerektirdiği bütün sorumluluklar denetçi ve yardımcılar arasında paylaşılmalıdır. Elverişli bir planlama ile, denetçi ve yardımcılarının verimlilikleri daha da artacak ve neticede başarıyla sonuçlanabilecek bir denetim çalışması elde edilecektir (Thornton, 1990: 14; Kardeş, 1996: 46; Haftacı, 2022: 78).

Denetim planlaması ile ilgili birkaç tanımı şu şekilde verebiliriz. Denetim planlaması, denetimin tasarlanan şekilde yapılmasını sağlamak ve kapsamını belirlemek için ayrıntılı bir strateji geliştirilmesidir (Henke vd., 1991: 229). Başka bir tanıma göre; denetim planlaması, denetim yapısı ve denetim akışıyla alakalı olarak bütünüyle planın oluşturulmasıdır. Denetçi; düzensizlik, hata, yolsuzluk, yönetimin dürüstlüğü vb. hususlarda mesleki kuşkuculuk davranışıyla beraber denetimi planlamalıdır. Bir hizmet işletmesi olan müşteri ile alakalı denetçinin bilgisi, uzmanlığı, hizmet işletmesinin büyüklüğü ve yapısının karmaşıklığı vb. hususlar planlamanın boyutunu etkiler. Daha önceden yapılmamış olan denetim, daha önceden yapılan denetime göre daha fazla ve yoğun bir çalışma gerektirir (Kardeş, 1996: 13).

Hazırlanacak olan denetim planı; denetim esnasında oluşabilecek değişikliklere anında uyum sağlayabilecek bir şekilde, alternatif seçenekler dikkate alınarak hazırlanan esnek bir plan olmalıdır. Denetim planı genellikle, denetim sürecinin başında mümkün olduğunca esnek olarak hazırlanırken; sürecin son aşamalarına doğru planın esnekliği de azalmaktadır (Güredin, 2000: 72).

Denetim planlaması aşaması denetim sürecinin ikinci bölümüdür. Ancak denetim sürecinde oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Genel kabul görmüş denetim standartlarından, çalışma alanı standartlarının ilki, denetçiden çalışmalarını yeteri kadar planlamasını istemektedir. Denetim planlaması aşaması; hizmet işletmesiyle ilgili temel bilgileri toplamak, başlangıç analitik inceleme prosedürlerini uygulamak, önemlilik düzeyini planlamak, denetim risk modelini oluşturmak, iç kontrol yapısını tanımak ve denetim programını hazırlamak şeklinde sıralanan alt bölümlerden oluşmaktadır (Ataman vd., 2001: 55).

Denetçinin, etkili ve kaliteli bir denetim çalışması yapabilmesi için denetim planını iyi hazırlamalıdır. Hazırlanan bu planda, hizmet işletmesinin finansal tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuyla ilgili bir görüş elde edebilmek için ilgili denetim teknikleri, testleri ve denetim çalışmasının zamanlaması iyi yapılmalıdır. Bu sebeple denetçi, denetim planlamasında izlenmesi gereken aşamalara uyararak gerekenleri yapmalıdır.

İlgili denetim planlanması, tasarım ve uygulama aşamaları olmak üzere iki aşamalıdır. Tasarım aşamasında, denetim planını yazılı hale getirebilmesi için denetçinin yaptığı ön hazırlık çalışması mevcuttur. Denetçi bu aşamada, ulaştığı sonuçlara göre planlama aşamasına geçer. Diğer bir deyişle denetçi; denetim alanlarını, takip edilecek yöntemleri ve denetim yapılacak işlemleri belirleyerek denetim planını yazar. Denetim alanlarının belirlenmesi işi, denetçinin tercihinine göre değişir. Denetçi denetim alanlarını bilanço ve gelir tablosu hesapları olarak belirleyebileceği gibi işlemler itibarıyla da belirleyebilir (Kardeş, 1996: 46, 47).

### **Denetim Planlamasının Yararları**

İyi bir denetim planlamasının sağlamış olduğu yararlar şunlardır (Özkaraman, 1997: 8-10):

- Denetim çalışmalarının yönünü belirler.
- Değişen koşulları zamanında saptamak ve denetim çalışmalarına zarar veren etkenleri önceden farkedip gereken önlemleri almakla olaylara daha doğru ve akılcı bakma olanağı sağlanır.
- Denetim firması içinde çalışma düzenini sağlar. Denetim personelinin verimliliğinin artırılması da sağlanır.
- Denetim maliyetlerini makul düzeyde tutmaya yardımcı olur.

- Müşteri ile olabilecek anlaşmazlıkları önlemeye yardımcı olur.
- Denetçinin yeterli miktarda ve uygun nitelikte kanıt elde etmesine imkan verir.
- Denetimde, denetimin niçin ve nasıl yapılacağı, denetim prosedürlerinin ne zaman ve kimler tarafından uygulanacağını bilmek çok önemlidir. Denetçi, planlama sayesinde bunları düşünme olanağı bulur ve bulunduğu yer ile varmayı tasarladığı yer arasında sağlam bir köprü kurabilir.
- İyi bir planlama yapılır ve etkin şekilde uygulanırsa hatalar ve hileler kolayca ortaya çıkarılır. Ayrıca hataları ve hileleri önleyici yönde de etkisi vardır.
- Denetimde kontrol ve gözetim için gerekli standartların ortaya konulmasını sağlar.
- Planlamanın, denetimin başarı derecesinin ölçülmesinde büyük payı vardır, planlama sırasında belirlenen hedefler kriter olarak kullanılır.
- Denetçinin üstlendiği görevi hızlı ve başarı ile bitirmesine yardım eder.

### **Denetim Planlamasının Aşamaları**

Denetim planlaması aşaması; (1) hizmet işletmesiyle ilgili temel bilgileri toplamak, (2) başlangıç analitik inceleme prosedürlerini uygulamak, (3) önemlilik düzeyini planlamak, (4) denetim risk modelini oluşturmak, (5) iç kontrol yapısını tanımak ve (6) denetim programını hazırlamak üzere altı aşamadan oluşmaktadır.



## 1. Hizmet İşletmesi Hakkında Bilgi Toplama

Denetimin hangi çeşidi uygulanırsa uygulansın, başarılı olabilmek için denetlenen hizmet işletmesinin detaylı olarak tanınması gerekmektedir. Bu amaçla (Kardeş, 1996: 14-16; Ataman vd., 2001: 56, 57):

- İşletmenin bulunduğu sektör ile ilgili bilgiler elde edilir.
- İşletme ile ilgili genel bilgiler elde edilir.
- İşyeri gezisi yapılır.
- İşletme politikaları gözden geçirilir.
- Önceki denetim çalışmaları incelenir.
- İşletmenin ilgili olduğu taraflar belirlenir.
- İşletmenin yasal yükümlülükleri gözden geçirilir.
- Başlangıç analitik inceleme prosedürleri uygulanır.

Denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için, ilk önce denetçi hizmet işletmesinin faaliyette bulunduğu sektörle alakalı bilgiler toplamalıdır. Her sektörün kendisine ait muhasebe uygulamaları bulunmaktadır. Bu nedenle denetimin başında, bunların belirlenmesinde yarar vardır. Sektöre ait bilgilerin toplanabilmesi için çeşitli seçenekler mevcuttur:

- Önceki denetçilerden bilgi toplanabilir,
- Aynı sektördeki farklı hizmet işletmelerinde görev alan denetçilerden bilgi toplanabilir,
- Hizmet işletmesinin çalışanlarından ilgili bilgiler toplanabilir,
- Çeşitli kuruluşların yayınladığı kaynaklara başvurularak bilgi toplanabilir,
- Sektörle alakalı basılan dergiler araştırılarak gereken bilgiler toplanabilir.

Hizmet işletmesinin bulunduğu sektörle alakalı bilgilerin toplanması, müşteri olan hizmet işletmesinin tanınmasında önemli katkılar sağlayacaktır. Ancak bu bilgiler tek başına yeterli olmayacağı için, hizmet işletmesinin kendi iç yapısının da bilinmesi gerekir. Bu amaçla hizmet işletmesinin; üretim çeşidi, kurum yapısı, diğer sunduğu hizmetler, merkez/şube yapısı, özkaynak yapısı, satış, pazarlama, dağıtım yöntemleri ve stok politikaları hakkında da yeteri kadar bilgi toplanmalıdır. Buradan ulaşılmak istenen amaç; hizmet işletmesinin finansal tablolarını etkileyebilecek işlemler, durumlar ve uygulamalarla ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibi olunmasını sağlamaktır. Bu bilgilerin elde edilmesi için; hizmet işletmesinin gezilmesi, ilgili işletme politikalarının, varsa daha önceden yapılan denetim sonuçlarının ve yasal yükümlülüklerin gözden geçirilmesi ve hizmet işletmesinin taraflarının belirlenmesi vb. işlemler yapılır (Bozkurt, 2018: 93-95; Haftacı, 2022: 79).

## **2. Başlangıç Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması**

Analitik inceleme prosedürleri; birçok finansal olan ve finansal olmayan verilerle hizmet işletmesinin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesi ile toplanan bilgilerin, denetçi aracılığıyla geliştirilen prosedürle uyuşup uyuşmadığına bakılması işlemlerine denir (Ataman vd., 2001: 68).

Diğer bir ifadeyle, analitik inceleme prosedürü; finansal tablolardaki verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin incelenerek gözden geçirilmesi işlemidir. Bu işlemler, uygunluğu incelemeye dönük denetim işlemleri kapsamında olup amacı; veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin var olduğunu doğrulayarak, bunlar arasında olağan kabul edilmeyecek sapmaları bulup açıklamaktır (Güredin, 2000: 76). Aynı zamanda amaç; hizmet işletmesinin denetçiye sunduğu

verilerle işletme içinden ve dışından toplanan ilgili verilerin farklı biçimlerde kıyaslanarak ortaya çıkan sonuçlarla denetim çalışmalarına yön vermektir (Ataman vd., 2001: 68).

### ***Analitik İnceleme Prosedürlerinin Planlama Aşamasında Uygulanması***

Analitik inceleme yöntemine, denetim sürecinin farklı aşamalarında başvurulabilir. Analitik inceleme işlemlerinin denetim planlaması aşamasında mı, denetim yürütülmesi aşamasında mı ya da denetim tamamlanmasından hemen önce mi uygulanacağı denetçinin amacıyla alakalıdır. Amaç; denetim esnasında uygulanacak denetim işlemlerinin çeşidinin, kapsamının, niteliğinin, uygulama zaman ve sırasının tespiti olduğunda, denetçi analitik inceleme yöntemine denetim planlaması aşamasında başvurur. Böylece finansal tablo kalemleriyle alakalı bir ön bilgi toplanarak, bunların denetimi esnasında ne dereceye kadar detaya inileceği belirlenmeye çalışılacaktır (Güredin, 2000: 76).

Planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanılma amaçları; hizmet işletmesinin faaliyetlerini, yapısını ve değişik olayların kapsamını anlayabilme, riskleri (doğal/kontrol riski) etkileyen muhasebe işlemlerini ortaya çıkarabilme, önemli muhasebe politikalarını anlayabilme, önemlilik düzeyinin belirlenmesine yardımcı olabilme, uygulanacak diğer denetim prosedürlerinin kapsamını, yapısını ve zamanını belirleyebilmektir (Bozkurt, 2018: 153).

Planlama aşaması, denetimin bel kemiği olarak denetim sürecinin tamamında yapılması gereken faaliyetlerin planlanmasını kapsamakta ve denetimin kalitesini saptamada önemli rol oynamaktadır. Bu yüzden; denetimin etkinliği için, analitik inceleme prosedürlerinin planlama ve raporlama aşamalarında faydalanılması çok önemlidir. Ayrıca, denetçinin denetim planını özenli bir şekilde hazırlayabilmesi için, mesleki

şüphesizliğini de işin içine katarak ayrıntılı inceleme yapmalıdır. Sonuçta, etkili ve etkin bir denetim ortaya çıkacaktır. Bu sayede; planlama aşamasında, denetçinin sektörel bazda ve muhasebe sisteminde yapacağı ayrıntılı araştırmalarda analitik inceleme prosedürlerini kullanması sonucunda amacına ulaşması kolaylaşacaktır. Denetim planının hazırlanması aşamasında; denetçinin mesleki açıdan yeterli olması, analitik inceleme prosedürlerinin sonuçları ve iç kontrol sisteminin güvenilirliği çok etkilidir. Hazırlanan denetim planının, denetim kalitesini direkt olarak etkileyeceği düşünüldüğünde; denetçi analitik inceleme prosedürlerini, planlama aşamasında gözardı etmemelidir. Denetçi bu aşamada, kullanmayı planladığı analitik inceleme prosedürlerinin seçiminde özgürdür.

Analitik inceleme prosedürlerinden planlama aşamasında faydalandığında denetçiye; finansal başarısızlık ve zorlukların önceden tespiti, gelir tablosu ve bilanço hesaplarının uygunluğunun tespiti, yüksek risk alanları için hizmet işletmesi kaynaklarının denetçiye tahsis edilmesiyle iflas durumuna gelmeye sebep olacak normal olmayan finansal dalgalanmaların tespiti vb. faydaları sağlar (Kardeş, 1996: 47, 48).

Analitik gözden geçirme yönteminin planlama ve yürütülme aşamasında denetçi; hizmet işletmesinin niteliğini, anlaşmanın kapsamını, hizmet işletmesinin mali durumu ve faaliyet sonuçlarıyla ilgili mali bilgilerin elde edilebilme olanağını, mali nitelik içermeyen bilgilerin sağlanabilme olanağını, mali nitelik içeren ve içermeyen bilgilerin güvenilirliğini, faaliyet gösterilen dal ile ilgili mali bilgilerin elde edilebilme olanağını ve bu bilgilerin kıyaslanabilir olmasını vb. hususları gözönünde bulundurmalıdır.

Analitik inceleme sonucunda denetçi, tahmin edilmeyen önemli sapmaların varlığını tespit etmiş ya da tahmin edilen

sapmaların ortaya çıktığını belirlemiş ya da anormal durumlara rastlamışsa bunların sebeplerini araştırmalıdır. Hizmet işletmesinin yöneticileri bu sapmaların sebeplerini açıklayarak denetçiyi tatmin edebilmelidir (Güredin, 2000: 76-78).

Denetçi; analitik prosedür incelemelerinin analitik süreç aşamasından belge/delil toplama ve raporlama aşamasında, denetim geçirmiş finansal tabloların rakamını kullanırken; planlama aşamasında denetim geçirmemiş finansal tablo rakamlarıyla önceki yıllara ilişkin denetlenmiş finansal tablo rakamını kullanır. Denetim geçirmemiş finansal tablo rakamının kullanılması; denetçi açısından belirlenecek analitik inceleme prosedürünün sonuçlarına olan güveni zedeleyecek gibi gözükse de önceki yılların denetim geçirmiş rakamıyla yapılan kıyaslamalar bu durumu ortadan kaldırmaktadır. Kullanılan analitik inceleme prosedüründen ortaya çıkan sonuçlar; denetçiye, elde edeceği denetim görüşünde objektif sonuç ve ölçüm yapmasını sağlar. Bu sayede denetçi, analitik inceleme prosedürünün sonuçlarına göre; uygulayacağı denetim çalışması süresince hangi çalışmalara ve neye önem vermesi gerektiğini saptar. Böylece ulaşılan sonuçlarla denetçi alacağı kararlara yön verebilir. Planlama aşamasında; denetçinin isabetli ve doğru kararlar alması, denetimin etkinliği açısından önemli rol oynar.

Aynı zamanda analitik inceleme prosedürünün planlamanın tasarım aşamasında da kullanılması, hem denetçinin müşterisi olan hizmet işletmesinin muhasebe sistemini ve ilişkili endüstri kolunun ayrıntılı olarak analizine hem de ulaştığı bilgilerin denetiminin ilerideki aşamalarına olumlu yönde etkilemesine katkıda bulunarak denetimin etkinliğini artıracaktır. Ayrıca bu aşamada gerçekleştirilen analitik inceleme sonucu ulaşılan bilgiden, planlamanın uygulama aşamasında hazırlanan denetim programı da büyük oranda etkilenecektir (Kardeş, 1996: 49-51).

### 3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Denetim çalışmalarında, risk hiç sifıra inmemekte ve tüm hatalar ortaya çıkartılamamaktadır. Denetçilerden bunu başarması da beklenmemektedir. Bu yüzden her denetim çalışmasında, olası bir risk ve bir parça hata tutarının hoş görülmesi ya da ortaya çıkartılamaması olasılığı bulunmamaktadır.

Denetçilerden beklenen, risk unsurlarını olduğunca en aza indirmek ve önemli hataları ortaya çıkartabilmektir. Bu nedenle, denetim raporunda görüş bildirme paragrafı, “kanaatimize göre” ibaresi ile başlamakta ve çalışmaların önemli mali bilgilerin araştırılması ile sınırlı olduğu ortaya koyulmaktadır (Ataman vd., 2001: 57).

İç denetim çalışmasında önemlilik, finansal tablolar ve büyük defter hesapları açısından denetimin planlanması ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu açısından değerlendirilmesi durumunda gözönüne alınır (Kardeş, 1996: 13).

Denetim çalışmaları genellikle, finansal tabloda önemli yanlışlıkların bulunup bulunmadığını anlamaya yöneliktir. Bu yüzden önemsiz görülen yanlışlıklar denetçileri ilgilendirmemektedir. Bu aşamada oluşan sorun, neyin önemli ve önemsiz olduğunun belirlenmesidir. Bu gerçek, denetim kuramında ve uygulamasında “önemlilik” fikrini ortaya koymuştur. Önemlilik, muhasebe bilgilerinde bulunan herhangi bir hata veya düzensizliğin, finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararları etkileme olasılığıdır (Bozkurt, 2018: 97).

Bir hata ya da düzensizlik finansal tablo kullanıcılarının kararlarını olumsuz yönde etkiliyorsa, bu durum önemli olarak; tersine etkilemiyorsa önemsiz olarak kabul edilmektedir. Denetçiler, denetim çalışmalarının bütün aşamalarında önemsiz hata ya da düzensizlikleri göz ardı edebilirler.

Denetçinin bu aşamada üstlendiği zor görev, finansal tablo kullanıcıları için neyin önemli ya da önemsiz olduğunun belirlenmesidir. Önemlilik düzeyinin bir standardı bulunmamakta ve her denetim çalışmasında önemlilik düzeyi değişik oluşturulmak durumundadır. Bir hizmet işletmesinde önemli olan bir düzey, başka hizmet işletmesinde önemsiz olabilecektir. Önemlilik yalnızca yapılan yanlışlığın büyüklüğü ile ilgili değil aynı zamanda yanlışlığın yapısı ile de yakından ilgilidir. Bir hizmet işletmesi için belirlenen önemlilik düzeyi yeterli görülürken, başka bir hizmet işletmesi için hayli yüksek olabilmektedir. Diğer taraftan, yasal olmayan küçük bir ödeme bile önemli kabul edilebilmektedir.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi; denetim planlaması aşamasında, elde edilecek kanıtların kapsamının, zamanlamasının ve yapısının tespitinde, elde edilen kanıtların değerlendirilmesi aşamasında, finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturma aşamasında, denetim sürecini başlangıcından sonuna kadar yakından ilgilendirmektedir (Ataman vd., 2001: 57, 58).

#### **4. Denetim Risk Modelinin Oluşturulması**

Denetim planlama aşamasında denetçinin her hizmet işletmesinin iddiası için uygulayacağı denetim prosedürünün; kapsamını, uygulama zamanını ve niteliğini belirleyebilmesi için denetim risk modeli oluşturmak zorundadır. Her bir iddia için gerçekleştirilecek olan denetim prosedürü farklılık göstereceğinden, ortaya çıkacak risk dereceleri de farklılık gösterecektir (Bozkurt, 2018: 111).

Denetçilerin görevi; hizmet işletmesinin finansal tablosu ile ilgili makul bir görüş oluşturabilmektir. Bu görüş, hizmet işletmesinin yöneticilerini yakından ilgilendireceğinden denetçiler büyük bir sorumluluk üstlenmektedir. Verilen yanlış bir görüş, önemli etkilere neden olacağından, denetçiler

denetim esnasında olası bir risk unsuruyla yüz yüzedir. Genel olarak denetim riski adı verilen bu unsur; “önem derecesi yüksek hata ve karışıklıklardan etkilenen finansal tabloyla ilgili istemsiz bir şekilde olumlu görüş sunma olasılığıdır” şeklinde tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle, denetim faaliyetlerinde karşılaşma olasılığı yüksek olan denetim riskine; denetçilerin uyguladıkları faaliyetlerde önem derecesi yüksek hataları açığa çıkartamamaları olasılığı da denir. Bu durumun tamamen ortadan kaldırılması söz konusu olamayacağından dolayı denetimi uygulayanlardan bu riski en aza indirmeleri istenmektedir (Ataman vd., 2001: 58).

Denetim riski; asıl risk, dedeksiyon riski ve kontrol riski olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır. Bu üç riskin birleşimi denetim riskinin ifadesidir (Kardeş, 1996: 14). Doğal risk; denetlenen hizmet işletmesinin finansal tablosunda önemli hataların bulunmasına ilişkin risktir. Kontrol riski; hizmet işletmesinin iç kontrol yapısıyla alakalı oluşturduğu prosedür ve politikaların, önemli hataları önleyememe ya da açığa çıkaramama riskidir. Ortaya çıkartma riski (dedeksiyon), denetçinin finansal tabloda bulunan önemli bir hatayı bulmada başarısız olması olasılığıdır. Ortaya çıkartma riski, denetçinin çalışmasında kullandığı denetim prosedürünün etkinliğini şekillendirdiği bir risktir (Bozkurt, 2018: 106-109).

Denetim planlanması aşamasında denetçiler katlanacakları riski tespit etmek durumundadırlar. Ortaya çıkan risk düzeyi; denetim prosedürünün zamanını, kapsamını ve yapısını direkt olarak etkilemektedir.

Finansal tabloda bulunan hesapların önem düzeyi farklılaşacağından, denetçi her bir hesap için değişik risk düzeyi tespit etmek durumundadır. Finansal tablodaki hesaplar için tespit edilen değişik risk düzeyleri, topluca genel denetim riskini ortaya çıkarmaktadır. Finansal tablolarla ilgili bir kaniya



ulaşılması gerektiğinden dolayı, bu uygulama yapılmaktadır (Bozkurt, 2018: 105, 106).

### **5. İç Kontrol Yapısının Tanınması**

Hizmet işletmeleri fiziksel olarak büyüdükçe, faaliyetlerinin kompleksliği ve sayısı artıkça; yönetimin, hizmet işletmesinin faaliyetlerini denetleme imkanı da azalmaktadır. Hizmet işletmesi yönetiminin aleyhine olan bu gelişme, etkin bir iç kontrol sistemini kurup, uygulamakla giderilebilir (Gürbüz, 1995: 45).

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak prosedür ve politikalar dizisine “kontrollar” denilmektedir. Bu kontrolların oluşturduğu bütün ise “iç kontrol yapısı” olarak belirmektedir. Bir hizmet işletmesinde, yönetimce hazırlanan iç kontrol yapısının öncelikle hedefi işletmeye faydalı olmasıdır. Bağımsız denetçiler de çalışmalarını planlarken, iç kontrol yapısından etkili bir şekilde yararlanmaktadırlar (Ataman vd., 2001: 60).

Daha geniş bir ifadeyle iç kontrol; hizmet işletmesinin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı teşvik etmek için kabul edilip yürütülen bütün önlem ve yöntemleri kapsar (Güredin, 2000: 166). Denetçinin bir hizmet işletmesinde denetimi planlamak için hizmet işletmesinin iç kontrol sistemini tanıması gerekmektedir.

Bağımsız denetçi, mali tablo denetiminde; denetim çalışmalarını planlama ve iç kontrol sistemiyle ilgili yönetime öneride bulunma amacıyla iç kontrol sistemini değerlemeye ve tanımaya çalışır. Denetim planlaması bir denetim sözleşmesinin en önemli kısmıdır. Planlamada denetçi, müşteri olan hizmet işletmesinin yer aldığı endüstri ve iç kontrol yapısıyla ilgili bilgi sahibi olmalıdır. Bu bilgilere dayanarak, denetçi

önemlilik ve denetim riski belirlemesini, denetim amaçlarının belirlenmesini, denetim programlarının tasarlanmasını, iş programı ve personel dağılımını gerçekleştirir.

Denetçinin kontrol yapısını tanıması; finansal tabloların denetlenebilirliği, finansal tablo iddialarına ilişkin olası hatalar, finansal tablo hesap kalanlarına ilişkin testlerin oluşturulması, finansal tablo iddiaları için uygun bulgu risk seviyesi vb. alanlarda alacağı kararları planlamasında etkili olacaktır. Dolayısıyla denetçi planlama aşamasında, işletmenin iç kontrol sistemi hakkında söz konusu konularla ilgili yeterli bir bilgi düzeyine ulaşmaya çalışır (Uzay, 1999: 75, 76).

Diğer taraftan iç kontrol sistemi, finansal tabloların bağımsız denetiminde önemli bir yere sahiptir. Özellikle son yıllarda geliştirilen sistemlere dayalı denetim yaklaşımı, iç kontrol sisteminin denetim çalışmalarında önemini artırmıştır. Bu yaklaşıma göre bir işlemin iç kontrol sistemi, bu sistem içinde hazırlanmış olan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin göstergesidir. Bu yaklaşım sonucu denetim çalışmalarında ağırlık noktası, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesine kaydırılmıştır. Genel kabul görmüş denetim standartlarının çalışma alanı ve ilgili ikinci standardında iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi öngörülmüştür (Gürbüz, 1995: 45).

Bir hizmet işletmesinde iç kontrol yapısı; hizmet işletmesinin varlıklarını koruyarak her türlü kaybı önlemek; muhasebe verilerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak; hizmet işletmesinin faaliyetlerinde etkinliği artırmak; yönetim politikalarına olan bağlılığı sağlamak vb. amaçları gerçekleştirmeye yönelik kurum yapısı, prosedür ve politikalardan oluşmaktadır. Bu amaçlardan ilk ikisi muhasebe iç kontrollerini, son ikisi ise, yönetsel iç kontrolleri içermektedir (Ataman vd., 2001: 61). İç kontrolün, bu şekilde muhasebe

ve yönetsel kontrol olarak iki bölümde incelenmesinin temel amacı; genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim çalışma kapsamının belirlenebilmesini sağlamaktır (Güredin, 2000: 166, 167).

Denetim süresince denetçi; müşteri olan hizmet işletmesinin iç kontrol sistemini değerlendirmede doğru ve güvenilir bilgilere ulaşmak için bir iç kontrol soru kağıdı hazırlar. Yeni bir müşteri olan hizmet işletmesi için, iç kontrol soru kağıdı tümüyle doldurulur; yinelenen bir anlaşmada ise iç kontrol soru kağıdı incelenmeli ve müşteri olan hizmet işletmesinin çalışma yöntemleriyle karşılaştırılmalıdır. İç kontrol soru kağıdı, müşteri olan hizmet işletmesinin çalışma yöntemlerindeki ve muhasebe sistemindeki değişikliklerle uyumlu olarak gözden geçirilmelidir.

Bir denetim programı ve iç kontrol soru kağıdının oluşturulmasında, bir denetçi anlaşma için gerekli gördüğü tüm soruları ve yöntemleri göz önünde bulundurmalıdır. Anlaşmanın koşulları yönünden ikincil önem taşıyan sorular ve yöntemler çıkarılabilir. Kapsama alınacak ya da dışarıda bırakılacak konuların arasındaki ayrımın saptanmasındaki güçlük nedeniyle, program ve soru kağıdı akıcı olmalıdır. Kavranacak ve çıkarılacak konuların sayısı müşteriden müşteriye değişecektir. Özel bir denetim programı ve iç kontrol soru kağıdı hazırlarken, bir denetçi, yeni bir müşterinin tüm çalışmalarını ve özelliklerini incelemeli; anlaşması yinelenen bir müşterinin ise, faaliyetlerinde, üretiminde, personeline ve yöntemlerindeki değişiklikleri araştırmalıdır. İç kontrol soru kağıtları müşteri olan hizmet işletmesinin her işlemini ve her departmanını kapsamalıdır. Bir denetim programı ve iç kontrol soru kağıdı hazırlanırken, hizmet işletmesinin denetim grubu üyeleri ve denetim elemanları için bir zaman çizelgesi hazırlanabilir. Birçok muhasebe şirketi, önceden basılmış denetim programlarını ve iç kontrol soru kağıtlarını

kullanır. Eğer hazır soru kağıdı kullanılıyorsa; her müşteri için kullanılabilir ya da kullanılmayacak hesap kalemleri belirlenmelidir (Holmes ve Overmyer, 1975: 235-237).

## **6. Denetim Programının Düzenlenmesi**

Denetim programı, denetim faaliyetlerinin planlanması ve planlara uygun bir programın hazırlanmasıyla gerçekleşir. Denetçinin, yaptığı anlaşmayı, denetleyeceği işletmenin büyüklüğünü ve işlerinin kompleksliğini göz önünde tutarak, incelemeler için uygulayacağı denetim prosedürleri ile denetim tekniklerini saptaması ve denetimin başlama ve bitişi hususunda karar vermesi planlama safhası olarak ele alınır.

Neyin, nasıl ve ne zaman inceleneceği hususundaki planın yazılı olarak tespit edilmiş şekline denetim programı denir. Denetim programının önceden tespit edilmiş olması, onun bir kılavuz vazifesi görmesini ve ayrıca denetim ilerledikçe başarılan kısımların işaretlenmesine yarayan bir liste olarak kullanılmasını sağlar (Çömlekçi, 2014: 46).

Denetim programı diğer bir ifadeyle, bir denetim çalışmasında her aşamayı uygularken faydalanılacak olan denetim yöntemlerini kapsayan bir listeden oluşur. Denetim programının hazırlanması denetçiye; yapılacak çalışmanın detaylarını belirlemesi ve nasıl tamamlanabileceğiyle ilgili bilgi vermesi, denetimin gözlemlenmesi, yürütülmesi ve kontrolü için bir temel oluşturması ve yapılan denetim çalışmasını yazılı hale getirmesi gibi faydalar sağlar (Kardeş, 1996: 14).

Denetçi, denetimle ilgili görüş belirleyip rapor vermek için; finansal faaliyetlerle ilgili inceleme yapmak ve doğruluğunu tespit etmek zorundadır. Denetçi bu işlemi kolaylaştırmak için, her yaptığı incelemede denetim yöntemlerini planladığı bir program hazırlar. Denetim programları, aşağıda gösterildiği gibi, iki şekilde hazırlanır:

- Her denetimin yürütülmesi için önceden saptanan ve planlanan bir çizelge, ya da
- Denetimin kapsamını, niteliğini, amaçlarını ve sınırlarını belirten bir iskelet ya da çerçeve.

Her denetim programı, bu iş için kullanılacak yöntemlerin, o işin koşullarıyla uyum içinde olmasını sağlamak için akıcı olmalıdır. Denetçi her denetimi planlamakta yetenekli olmalı, gereksiz yöntemler kullanılmamalıdır. Bir denetim programının içerdiği yöntemler, o denetimin koşulları bakımından zorunlu ve yararlı olmalıdır. Her zaman uygulanıyor düşüncesiyle herhangi belli bir yöntemin mutlaka uygulanması gerekmez.

Denetçi denetim programını hazırlarken; deneyimli işletme çalışanının tecrübe, düşünce ve bilgisinden faydalanmalıdır. Denetimin her aşamasında, görüş bildirmek için ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşılabilir olmalıdır. Denetim programının planlanmasında, finansal tablodaki rakamların doğru bir şekilde ve kabul edilmiş muhasebe ilkeleriyle uyum içinde kaydedildiğinden emin olunmalıdır. Yönetimin iddiaları kanıtlar aracılığıyla desteklenmeli ve uygulanan muhasebe yöntemleri ve iç kontrol incelenmelidir (Holmes ve Overmyer, 1975: 233).

Denetlenecek hizmet işletmelerinin farklı faaliyet şartları ve yapıda olmasından dolayı her işletme için farklı denetim programının hazırlanması gerekir. Denetim programının çok detaylı ya da kısa bir şekilde hazırlanması mümkündür. Programın kısa hazırlanması durumunda; yapılacak işin belli yönleri ve özellikleri kesinlikle yer almalıdır. Bu arada programda yer alması gereken konuların, denetimin bütünlüğünü bozmadan tespit edilmesi önemlilik arz ettiğinden dolayı denetim programı esnek olmalıdır. Esneklik, denetim

sırasında denetlenen hizmet işletmesinin değişen şartlarına ya da denetim standartları, prensipleri ve prosedür değişikliklerine göre bazen programın ayarlanmasına imkan tanır. Diğer ifadeyle, denetçi, programı birebir uygulamak zorunda değildir, dikkat çekici konularda ve kalemler üzerinde programda belirtilenin dışına çıkıp, daha ileri bir çalışma yapabilmeli ya da işi herhangi bir yerde kesebilmelidir. Bu şekilde değişen şartlara uyumluluk denetim programının kuvvetlenmesine ve daha iyi şekillenmesine yarar (Çömlekçi, 2014: 46, 47).

Önceden planlanmış bir denetim programının amacı; (1) denetim süresince izlenecek yolu gösteren bir kılavuz hizmeti görmek, ya da (2) denetim ilerledikçe ve birbirini izleyen aşamaları tamamlandıkça hiçbir yönetimin ya da doğruluk saptama işinin gözden kaçırılmamasına yardım eden bir kontrol sistemi oluşturmaktır. Planlı bir denetim programının uygulanmasının yararları ve yararlı olmayan yanları vardır. Planlı bir denetim programı katı olmamalı; değişken koşullara uymak üzere akıcı olmalıdır. Planlı bir denetim programı önerici olmalı, düşüncede saplantı getirmemelidir.

Herhangi bir hizmet işletmesi için planlanan denetim programı, işletmenin faaliyetlerindeki değişen koşullara uyum sağlamak üzere dönemsel olarak gözden geçirilmeli ve her biri programın oluşmasında önemli rol oynayan denetim standartları ve yöntemlerdeki değişiklikleri de yansıtabilmelidir. Bir inceleme süresince, bir hizmet işletmesine ait tüm denetim programı tamamlanmalıdır. Denetim programının her bölümü, bu bölümü incelemekle görevli muhasip tarafından imzalanmalıdır (Holmes ve Overmyer, 1975: 234).

### ***Denetim Programının Özellikleri***

Denetim planlaması ve denetimin yürütülmesinde önemli yeri olan denetim programının özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Özkaraman, 1997: 86, 87):

- Denetim programı her denetim işi için ayrı hazırlanır ve denetim işinin kompleksliğine bağlı olarak şekli değişebilir.
- Denetim programları sadece denetim personelinin kullanımını için hazırlanan gizli belgelerdir.
- Ayrıntılı bir denetim programı her bir hesap veya işlem akımı için belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi için uygulanması düşünülen bütün denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını, uygulanması için gerekli, tahmini süre ve gerçekleşen süre, uygulanma tarihi, denetim programını hazırlayan, gözden geçiren, onaylayan ve uygulayan denetçinin parafı hazırlanma, gözden geçirilme ve onaylanma tarihi ile çalışma kağıdı bağlantı numarasını içerir.
- Denetim programı denetim kanıtı niteliğindedir ve mahkemede delil olarak kullanılabilir.
- Denetim programları denetçi tarafından devamlı dosyalarda saklanır.
- Denetim programları denetimde koordinasyon sağlama, yardımcılarını gözetim, çalışmalarını kontrol ve ileriki yıllar denetim için kılavuz aracı olarak hizmet verir.
- Denetim programları ile bulgu riski arasında doğrudan bir ilgi vardır. Bulgu riski ile denetim programının kapsamı arasında ters ilişki vardır.

Planlı bir denetim programının olumlu yanları aşağıda belirtilmiştir (Holmes ve Overmyer, 1975: 234; Güredin, 2000: 79; Bozkurt, 2018: 188):

- Denetim esnasında yapılması gereken faaliyetleri toplu bir şekilde görmeyi sağlar,

- Denetim çalışmalarının noksansız yapılmasına olanak sağlar,
- Bir denetim elemanının başladığı çalışmayı bir başka denetim elemanı devam ettirebilir,
- Ekip başının işleri düzgün olarak yapmalarına olanak sağlar,
- Denetim sonrasında yapılabilecek soruşturmalarda delil olarak kullanılır,
- Her denetim yöntemiyle ilgili sorumluluğu belirler.
- Denetim yapacak personel arasındaki iş bölümünü planlar,
- Uygun bir denetim düzeni ve zamandan tasarruf sağlar,
- Her müşteri için temel yöntemleri belirler,
- Gelecek yıllar için temel yöntemleri belirler,
- Bir yönetici ya da ortak tarafından incelemeyi kolaylaştırır,
- Denetim standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlılığı gösterir,
- Farklı denetim işlemlerinin uygulanma nedenleri konusunda denetçileri düşünmeye yöneltir ve böylece daha kaliteli bir denetim çalışmasının tamamlanmasına yardımcı olur.

Önceden saptanan denetim programına karşı olanların ileri sürdüğü olumsuz yanlar şunlardır (Holmes ve Overmyer, 1975: 235; Gürbüz, 1995: 177):

- Yetkili denetçinin sorumluluğu programla sınırlandırılmıştır.
- Bağımsız ve yapıcı düşünceye engel olunmaktadır.



- Denetim otomatik hale gelmektedir.
- Denetim programı bazen yolsuzluğu artırabilir.
- Zaman sınırlaması aceleciliğe yol açabilir. Bunun sonucunda bazı noktalar gözden kaçabilir.

Bu iddialar, önceden tasarlanan bir denetim planı kullanıldığında, yetkili denetçinin görevini uygun biçimde yürütemeyeceği, bağımsız olarak düşünemeyeceği, denetimin en kolay yolu izleyeceği noktalarında toplanmaktadır. Böyle bir durum olursa, denetim elemanları etkisiz kalacak ve hangi durumla karşılaşılırsa karşılaşsınlar yine de böyle olacaklardır (Holmes ve Overmyer, 1975: 235).

### ***Denetim Çalışmalarının Zamanlaması***

İlgili denetim yönteminin kararlaştırılması ve denetim programının hazırlanması aşamasından sonra denetimin tamamlanmasıyla alakalı zaman planlanması yapılır. Denetimdeki zaman planlaması; uygulanacak olan denetimin, denetçinin aynı işletmede yaptığı ilk denetim ya da tekrarlanan bir denetim olmasına göre değişiklik gösterir. Tekrarlanan denetimlerde, denetçi hizmet işletmesiyle ilgili yeterli bilgiye sahip olacağından zaman planlamasının yapılması da daha kolay olacaktır (Güredin, 2000: 80).

Denetim çalışmalarının hepsinde, çalışmaların ne zaman yapılacağı yazılı bir şekilde belirlenir. Denetim zamanlamasının doğru yapılmasıyla birlikte; işler daha düzenli yürütülür, etkili çalışma artar ve maliyetlerde azalma sağlanır.

Genel olarak finansal tabloların denetimi bir faaliyet dönemi olarak (yıllık) yapılır. Bu sebeple, denetim süreci ilgili yılın başından başlar ve ilgili yılın kapatılmasından sonra da devam eder. Bu duruma göre denetim uygulamalarının zamanı; dönem içindeki ve dönem kapatıldıktan sonraki denetim uygulamaları olmak üzere iki bölüme ayrılabilir. Denetçi, tüm çalışmalarını

bu iki döneme paylaştırır. Ancak bu paylaştırmanın derecesi hizmet işletmelerinin durumuna göre değişebilir. Genellikle, dönem içinde denetim planlaması; dönem kapatıldıktan sonra da denetimin uygulanması ve denetim raporunun düzenlenmesi faaliyetlerinin yapılması uygun olarak kabul edilir (Bozkurt, 2018: 188, 189).

Denetim çalışmalarının zaman planlaması aşamasında; hizmet işletmelerinin çalışma periyotlarının genelde takvim yılı ile çakışmasından kaynaklı ya da denetim süresinin daha evvel kesin olarak belirlenmemesi gibi bazı zorluklarla karşılaşılabilir (Güredin, 2000: 80).

Denetim çalışmalarının planlamasında son karar, çalışmaların kimler tarafından yürütüleceğinin belirlenmesidir. Denetim çalışmalarının yerine getirilmesinde asıl sorumluluk, denetçi ya da denetim ekibinin omuzlarındadır (Gürbüz, 1995: 168).

Genellikle denetim ekibi; bağımsız baş denetçi (denetimin tamamından sorumlu), yönetici denetçi (denetimin yürütülmesinden sorumlu), kıdemli denetçi (denetim alanındaki çalışmaları yürütür) ve denetçi yardımcılardan (verilen görevleri yapar) oluşur (Güredin, 2000: 83; Bozkurt, 2018: 191-192). Ayrıca, denetim çalışmalarında denetlenen hizmet işletmesinin personelinden de yararlanılabilir. Hizmet işletmesinin personeli, şu konularda yardımcı olabilir (Gürbüz, 1995: 170):

- Büyük defter ve yardımcı defterlerin mizanını çıkarma,
- Çeşitli hesapların analiz cetvellerini hazırlama,
- Belge ve kayıtların suret veya özetlerini çıkarma,
- Yazı işleri, çeşitli formların doldurulması vb.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetim ile ilgili literatür incelendiğinde, hizmet işletmelerinde yapılan çalışmalar yok denecek kadar azdır. Yapılan bu çalışma ile hizmet işletmelerinde de bağımsız denetimin yapılmasının gerekliliği ve önemi vurgulanmak istenmiştir. Semerci (2010) tarafından yapılan “Hastane İşletmelerinde Bağımsız Denetim ve Bir Uygulama” isimli çalışmada; İstanbul ili Üsküdar ilçesinde yer alan bir hastanenin muhasebe departmanı incelenmiş ve hastanedeki ana hesapların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi ve eksiklikler varsa bu eksikliklerin ortadan kaldırılmasına yönelik öneriler geliştirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmada muhasebe işlemleri açıklanmış ve kasa denetimi, alacak denetimi, stok denetimi, maddi sabit kıymet denetimi ve ücret denetimi ile ilgili yapılan işlem adımları açıklanmış ve sonrasında finansal tablolarda sunuş şekillerine değinilmiştir. Hastane tarafından hazırlanan finansal tablolarda nakit, alacaklar, stoklar, maddi sabit varlıklar, maaş ve ücretlerin finansal tablolarda uygun bir şekilde gösterilip gösterilmedikleri incelenmiş ve genel kabul görmüş raporlama ve tam açıklama standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmedikleri belirlenmiştir. Ayrıca stok fazlalıkları ve noksanlıkları, hasar görmüş stoklar ve ikame maliyet vb. unsurlar gözönüne alınarak finansal tablolarda uygun sunulup sunulmadığı araştırılmıştır. Maddi sabit varlıklarla ilgili hali hazırda kullanılmayan eskimiş cihazlar veya tamamen amorti edilmiş cihazlarla ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Kamu ya da özel hizmet işletmelerinin ayakta kalabilmeleri, varlıklarını devam ettirebilmeleri için en az maliyetle ve en yüksek kalitede kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde kullanmaları; güvenilir bir yönetimle mümkün olabilir. İster kamu ister özel hizmet işletmesi olsun, kaliteli hizmet sunabilmek ve daha güvenilir bilgi edebilmek için hem kendi iç denetimlerini hem

de bağımsız olarak dış denetimlerini yaptırmalıdır. Kamu hizmet işletmeleri, bağımsız denetimleri maliyetli gördükleri için tercih etmemekte; ancak özel hizmet işletmeleri ise, etkili ve etkin bir iç kontrol denetimi sağlayıp güvenilir bilgi elde edebilmek ve kaliteli bir şekilde sağlık hizmeti verebilmek için belirli aralıklarda denetim yaptırmaktadırlar. Bu şekilde düzenli yapılan bağımsız denetimler sayesinde hizmet kalitesi de artacaktır. İster kamu hizmet işletmesi olsun ister özel hizmet işletmesi olsun bilgi güvenilirliğini ve hizmet kalitesini artırmak için düzenli olarak belirli aralıklarda bağımsız denetim şirketlerince denetlenmelidirler.

## KAYNAKLAR

- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Ateş, Ç. (2014). Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi: Diyarbakır Gazi Yaşargil Eğitim ve Araştırma Hastanesi Örneği. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Beykent Üniversitesi.
- Boğa, A., Kayahan, C. (2021). Hastanelerin Teknik Performans Ölçümünde Veri Zarflama Analizi ve Türkiye Örneği. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(4), 944-955.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. 8. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, İ. (2020). Hizmet, Sağlık Hizmeti ve Hastane Kavramları. İçinde Ş.A. Uysal, R. Çelik (Edt.), *Sağlık Yönetiminde Güncel Konular* (ss. 85-117). Ankara: İksad Yayınevi.
- Çömlekçi, F. (2014). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. 4. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Haftacı, V., (2022). *Muhasebe Denetimi*. 6. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Henke, E.O., Thomas, C.W. ve Ward, B.H. (1991). *Auditing: Theory and Practice*. Third Edition, Boston.
- Holmes, A.W., Overmyer, W.S. (1975). *Muhasebe Denetimi, Standartları ve Yöntemleri*. (çev. O. Göktürk). Cilt 1, 8. Baskı, Illinois: Bilimsel Yayınlar Derneği.
- Kardeş, S. (1996). *Denetimin Etkinliğinin Arturulmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:29, Ankara: Pelin Ofset.
- Özkan, S. (2000). Özel İhtisas Hastanelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi Önerisi ve Bir Örnek Uygulama. Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Özkaraman, S. (1997). Denetim Planlaması ve Denetim Planlamasında Kullanılan Kantitatif Teknikler. Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi.
- Savlı, P., Akın, O. (2021). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi*, 5(1), 31-58.
- Semerci, T. (2010). Hastane İşletmelerinde Bağımsız Denetim ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Thornton, G. (1990). *Audit Manual*. 4th Edition, London: Longman Group UK Limited.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, Ankara.

## EK: X Hastanesi Döner Sermeye İşletmesi Hizmet Satış İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Soru Kağıdı

Soru No.	SORU	CEVAP
1.	Satış faturaları basılı sıra numaralı mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
2.	Faturalar satış bölümü tarafından kontrol edilmekte midir?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
3.	Satış fiyatları ve satış koşulları belli bir satış politikasına ve fiyat listesine dayandırılmış mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
4.	Satış politikasının dışında yapılacak satışlar için özel onay alınmakta mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
5.	Faturalama bölümü hizmetin niteliği ile faturadaki miktar arasında uygunluk kontrolü yapmakta mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
6.	Faturalama bölümü tahakkuk belgelerinin sıra numaralarını kontrol etmekte midir?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
7.	Faturalama bölümü satış faturalarında aritmetik hata ve fiyatlama hatalarının olmaması için gerekli kontrolleri yapmakta mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
8.	Tıbbi istatistiklere dayalı analizler yapılarak döneme ait satışlar toplamının doğruluğu araştırılmakta mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
9.	Dönemsel satışlar (haftalık, aylık ...) alacaklar muhasebesinden ayrı olarak doğrudan genel muhasebeye bildirilmekte midir?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
10.	Hizmet satışlarının kayıtlara tekrar olarak geçirilmesini engelleyen önlemler alınmış mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
11.	Hizmet satışlarının kayıtlara hiç geçirilmemesini engelleyen önlemler alınmış mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>

12.	Hizmet satış iadeleri gerekli belgelerle desteklenmiş midir?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
13.	Alınan satış iadelerinin işletmeye girişi yapıldıktan sonra, iade işlemi yetkili kişi tarafından onaylanmakta mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
14.	Personele yapılan satışlar, peşin satışlar, artık ve hurda satışları, elden çıkarılan duran varlık satışları da kontrol önlemlerine tabi midir?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>
15.	Hizmet satışlarıyla ilgili ayrıntılı kayıtlar tutulmakta mıdır?	Evet <input type="checkbox"/> Hayır <input type="checkbox"/> Belirsiz <input type="checkbox"/>

# ÖNLİSANS MUHASEBE ve VERGİ UYGULAMALARI PROGRAMI ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE MESLEĞİ HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİ

Muzaffer TEKİN<sup>1</sup>

---

## 1. GİRİŞ

Öğrencilerin muhasebe mesleğini bir kariyer hedefi olarak belirlemelerinde çeşitli faktörler etkili olmaktadır. Bu faktörler kimisine göre iyi para kazanmanın yolu iken kimisine göre masa başında çalışma imkânı sunmasıdır. Kariyer kelime anlamı itibarıyla gelecekte olmak istediği yer için şimdiden ne yapacağına karar vermek ve bunun için gereken şeyleri yapmak üzerinedir. Bu bağlamda muhasebe mesleğini tercih eden öğrencilerin bu mesleğin yetkinliklerini ve şartlarını bilmek durumundadırlar.

Ülkemizde muhasebe eğitimi hem ortaöğretimde hem de yükseköğretimde verilmektedir. Ders müfredatları incelendiğinde aynı yetkinliklerin kazandırılmaya çalışıldığı anlaşılmaktadır. Temel muhasebe eğitimi alan öğrenciler genelde özel sektörde muhasebe elemanı olarak çalışmaktadır. Kamu sektöründe çalışmak isteyenler ise KPSS sınavından belli bir puan alarak ilgili kurumun ilanda belirtilen şartları taşıması

<sup>1</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe Bölümü, ORCID ID: 0000-0002-4475-0722, mtekin@mehmetakif.edu.tr.



gerekmektedir. Öğrenciler lise ve önlisans eğitimlerinden sonra eğer devam etmek isterlerse İİBF’de kanunda belirtilen bir lisans bölümü bitirdikten sonra SMMM’lik için staj başlatma sınavına girebilmekte, 3 yıllık stajın ardından tekrar sınavı geçmek kaydıyla SMMM’lik ruhsatını alabilmektedirler (RG. 2012, 2015). Profesyonel meslek gruplarından olan SMMM olduktan sonra kendi şahsi bürolarında mesleklerini icra edebilirler. Bunun dışında bir işverene bağlı olarak yine muhasebe/finans departmanlarında da çalışabilirler.

Bu bölümde Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulunda Muhasebe ve Vergi Programında öğrenim gören öğrencilerin muhasebe mesleğini üzerine görüşlerinin alındığı bir araştırma yapılmıştır. Bu çalışmanın öğrencilerin geleceğine bir yön vermesinde önemli bir yol gösterici nitelikte olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda öncelikle muhasebe programından mezun olanların yapabilecekleri işler sıralanmış arkasından ise öğrencilerin görüşlerinin alındığı araştırma kısmına yer verilmiştir.

## **2. MUHASEBE MESLEĞİ**

Aşağıda muhasebe bölümlerinden mezun olanların çalışabilecekleri ya da kariyerlerine yön verecekleri alanlar hakkında bilgi verilmektedir.

### **2.1. MUHASEBE ELEMANI**

Türkiye şartlarında bir ara eleman olarak muhasebe elemanlarında beklenen yetkinlikler şu şekildedir (MEB);

- Lise veya ön lisans muhasebe mezunu olmak
- Lisans mezunlarında iktisadi ve idari bilimler üzerine bir lisans mezunu olmak (maliye, işletme, iktisat gibi)
- Dikkatli ve dürüst olmak
- Ekip çalışmasına uygun olmak

- Etkili ve güzel konuşmak
- Güler yüzlü olmak
- Sorumluluk sahibi olmak
- Sayısal düşünme yeteneğine sahip
- Yönergeleri anlayıp uygulayabilen
- Tablo, grafik ve çizelge okuma becerisine sahip
- İnsan ilişkilerine özen göstermek
- İş yeri çalışma prensiplerine uygun davranmak
- İşleri zamanında bitirmek
- İşletme Sınavı ve/veya Mülakat
- Mesleği ile ilgili etik ilkelere uygun davranmak
- Meslek ile ilgili bilgi birikimi ve becerileri
- Sır saklayabilmek
- Yeniliklere açık olmaktır.

Uluslararası muhasebe eğitim standartları ise şu şekildedir (detaylı bilgi için bakınız IAESB ve IFAC, 2019; Sarı Özgün, 2019);

- IES 1, Mesleki Muhasebe Eğitim Programlarına Giriş Koşulları
  - Ön lisans veya lisans mezunu vd. açıklamalar.
- IES 2, İlk Mesleki Gelişim – Teknik Yeterlilik
  - Muhasebe ve finans bilgileri,
  - Yönetim, organizasyon ve işletme bilgileri,
  - Bilişim teknolojisi bilgileri

- IES 3, İlk Mesleki Gelişim – Profesyonel Beceriler
  - Entelektüel beceriler
  - Kişiler arası ve iletişim becerileri
  - Kişisel ve organizasyonel beceriler
- IES 4, İlk Mesleki Gelişim – Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar
  - Sosyal sorumluluk, kamu ilgisi ve duyarlılığı
  - Sürekli iyileştirme ve yaşam boyu öğrenme
  - Güvenilirlik, güncellik, sorumluluk, nezaket ve saygı
  - Kanun ve yönetmeliklerdir.
- IES 5, İlk Mesleki Gelişim – Pratik Deneyim
- IES 6, İlk Mesleki Gelişim – Mesleki Yetkinliğin Değerlendirilmesi
- IES 7, Sürekli Mesleki Gelişim
- IES 8, Profesyonel Denetçiler için Gerekli Yeterlilik Koşulları

Muhasebe meslek elemanının görevleri ise şunlardır;

- Hesap planı sistemini oluşturmak
- Beyannameye esas teşkil eden bilgi ve belgeleri hazırlamak
- Beyannameleri düzenlemek
- Bilgisayar konusunda yeterli bilgiye sahip olmak
- Defterleri tutmak
- Firmanın kredi ve cari hesap durumunu kontrol etmek
- Koordinasyon sağlamak

- Yazışmaları yapmak
- SGK ve mali kuruluşlar ile ilgili işlemleri yapmaktır.

Bunların dışında özel sektör ya da kamu sektörüne göre şartlar eklenebilir. Örneğin kamu sektörü için KPSS’den belli bir puan alma şartı bulunmaktadır.

## **2.2. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK (SMMM)**

SMMM olabilmek için lisans mezunu (İşletme, İktisat, Maliye, ÇEKO,) olmanın yanı sıra gerekli SMMM’lik ruhsatını almak için şartlar bulunmaktadır. Bunlar (TÜRMOB ve TESMER);

### **Genel şartlar**

- T.C. vatandaşı ve medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan
- Kamu haklarından mahrum olmayan.
- TCK 53. Md.’ye göre devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmayan.
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmayan.
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmayan.

### **Özel şartlar**

- İşletme, Muhasebe, Hukuk, İktisat, Maliye, Bankacılık, Kamu Yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarında

eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan ... en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olan.

- SMMM staj başlatma sınavını kazanmış olan.
- En az 3 (üç) yıl staj yapmış olan.
- Staj bitirme değerlendirme sınavını kazanarak SMMM ruhsatını almış olan kişiler.

Staja Giriş Sınavı, TÜRMOB - TESMER tarafından test olarak sınav yapmakta; sınav konuları ise alan bilgisi, genel kültür ve yetenek, yabancı dil (Almanca, İngilizce, Fransızca) sorularından oluşmaktadır. <https://login.tesmer.org.tr/> TEOS linkinden başvuru yapılmaktadır.

### **2.3. KAMU SEKTÖRÜNDE İŞ OLANAKLARI**

Kamu sektöründe iş olanakları resmî kurumların web sayfalarında ilan edilmekte aynı zamanda resmî gazeteden de görülebilmektedir. Aşağıdaki belirtilen şartlar, Lisans mezunu düzeyinde taşımaktadır. Bunlar (RG, 2021-2022).;

#### **Genel şartlar**

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 48 inci mad. genel şartları taşıyan.
- İş pozisyonuna göre ön lisans veya lisans mezunu olan.
- Belirtilen puan barajlarını, yazılı sınavı ve/veya mülakatı geçen.

#### **Özel şartlar**

- Genel Muhasebe, Mali Tablolar Analizi, İşletme Finansmanı, Muhasebe Standartları, Finansal Yönetimi konularına hâkim olan

- Kamu Maliyesi, Vergi Hukuk, Maliye Politikası ve Türk Vergi Sistemine hâkim ve güncel mevzuatı takip eden
- Mikro/Makro İktisat, Türkiye ve Dünya Ekonomisi, Uluslararası İktisat, Para-banka, Finansal Piyasalar konularına hâkim ve günceli takip eden
- Anayasa Hukuku, Borçlar Hukuku, Medeni Hukuk, Ticaret Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Ceza Hukuku genel esaslarına hâkim olan
- Ticari Paket Programlarını ve ofis programlarını kullanabilen.
- İş pozisyonuna göre İngilizce, Fransızca, Almanca bilen.
- KPSS Puanına sahip olmak.

### 3. YÖNTEM

Araştırmanın evreni olarak Burdur MAKÜ SBMYO Muhasebe ve Vergi Programı öğrencileri oluşturmaktadır. Toplam 1.ve 2. Sınıfların toplamı 70 kişidir. Araştırmaya 68 öğrenci katılmıştır. Araştırma yöntemi olarak kolayda örnekleme yöntemi seçilmiştir. Araştırmada anket yöntemi seçilmiş ve araştırma soruları olarak öğrencilerin bu programı seçmelerindeki etkenler, muhasebe programı hakkında bildikleri, muhasebe mesleğinin geleceği gibi sorular yöneltilmiştir. Araştırma soruları Özdemir (2010)'dan revize edilerek kullanılmıştır. Analiz yöntemi olarak ise frekans analizi yapılmıştır.

Tablo 1'de örnekleme ait demografik özellikler verilmiştir. Katılımcıların %63,2'si kadın, %58,8'i 18-20 yaş arası, geri kalanı ise 21-30 yaş arasındadır. %66,2'si çalışmamakta geri kalanı ise ağırlıklı olarak özel sektörde çalışmaktadır. Çalışanların çoğunluğu bir dönemi kapsayan işletmede mesleki eğitimde bulunmaktadırlar. %83,8'i Akdeniz Bölgesinde,

%10,3'ü Ege Bölgesinde yaşarken geri kalanı İç Anadolu ve Marmara Bölgesinde yaşamaktadırlar. Mezun oldukları lise bakımından % 51,5'i Anadolu Lisesi, % 23,5'i Ticaret Meslek Lisesi ve geri kalanları ise İmam Hatip Lisesi, Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi, Sağlık Meslek Lisesi, Endüstri Meslek Lisesi ve diğer lise mezunlarıdır.

**Tablo 1:** Katılımcıların Demografik Özellikleri

Değişkenler	Gruplar	n	%
Cinsiyet	Kadın	43	63,2
	Erkek	25	36,8
Yaş	18-20	40	58,8
	21-30	28	41,2
Çalışma durumu	Çalışan, özel sektörde	22	32,4
	Çalışan, kamu sektöründe	1	1,5
	Çalışmayan	45	66,2
Yaşanılan Bölge	Akdeniz	57	83,8
	Ege	7	10,3
	İç Anadolu	2	2,9
	Marmara	2	2,9
Mezun olunan lise	Anadolu Lisesi	35	51,5
	Ticaret Meslek Lisesi	16	23,5
	İmam Hatip Lisesi	4	5,9
	Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi	4	5,9
	Sağlık Meslek Lisesi	2	2,9
	Endüstri Meslek Lisesi	2	2,9
	Diğer	5	7,4

#### 4. BULGULAR

Araştırma bulguları, katılımcıların muhasebe programı ve mesleği hakkındaki genel görüşleri, mesleğin geleceği hakkındaki görüşleri, muhasebe mesleğini tercihinde etkili olan kişi ve faktörler şeklindedir.

Tablo 2'de katılımcıların genel görüşlerine göre muhasebe mesleğini sevme durumları ortalaması 3,79 iken, muhasebe

programından mezun olduktan sonra mesleğini devam ettirme isteği 4,12'tür. Bu bağlamda öğrenciler bu işi yapabileceklerini ve bir kazanç kapısı olduğunu düşünmektedirler. Mezun olduktan sonra SMMM olma isteği ortalaması 3,66 iken nasıl SMMM olunması gerektiğini bilme durumları 2,33'tür. Bu noktada öğrencilerin SMMM nasıl olunması gerektiğini öğrenmeleri ve ondan sonra kariyer hedeflerini gözden geçirmeleri gerektiği söylenebilir. Yine mezun olduktan sonra bu alanda eğitimlerine devam etme istekleri ise 3,9'dur.

**Tablo 2:** Katılımcıların Genel Görüşleri

İfadeler	Ort.	Std. Sp.
Muhasebeyi meslek olarak sevme durumu	3,794	0,9233
Muhasebe mesleğini seçerken 3568 Sayılı Meslek Yasasının detaylarını bilme durumu	2,338	1,141
Muhasebe programından mezun olduktan sonra eğitimine aynı alanda devam etme isteği	3,926	1,1239
Muhasebe programından mezun olduktan sonra mesleğini devam ettirme isteği	4,132	1,0776
Mezun olduktan sonra eğitimine devam edip mali müşavir olma düşüncesi	3,662	1,2999

Tablo 3'te öğrencilerin mesleğin geleceği hakkındaki görüşleri alınmıştır. Ortalama 4,015 ile mesleğin geleceğini çok parlak görmektedirler. 2,66 ortalama ile çok parlak ama gelecekte kendisini bu pozisyonda göremedikleri belirtilmiştir. Bu noktada 3 ün altında bir ortalama olmasından dolayı öğrenciler gelecekte muhasebe mesleğinde çalışmayacakları anlaşılmıştır.



**Tablo 3:** Mesleğin Geleceği Hakkındaki Görüşleri

İfadeler	Ort.	Std. Sp.
Mesleğin Geleceği Çok Parlak	4,015	0,9541
Mesleğin Geleceği Çok Parlak Ama Kendimi İçinde Göremiyorum	2,662	1,3339
Mesleğin Geleceği Belirsiz	2,25	1,3313
Mesleğin Geleceği Karanlık	1,853	1,1878

Tablo 4'te öğrencilerin muhasebe mesleğini tercihlerinde etkili olan kişi veya gruplar konusunda en çoktan aza doğru ortalamalar sırasıyla kendi kararı, araştırması ile yakın çevrenin tekinleri, diğer aile bireyleri, baba, arkadaş, anne ve üniversiteye hazırlık kursunda yapılan telkinler şeklindedir. Diğer seçeneklerin 3'ün altında olduğu görülmektedir. Yani öğrencilerin daha çok kendi kararları doğrultusunda bu programı okuduklarını belirtmişlerdir.

**Tablo 4:** Katılımcıların Muhasebe Mesleğinin Tercihinde Etkili Olan Kişi/Gruplar

İfadeler	Ort.	Std. Sp.
Muhasebe tercihi tamamen kendi kararı ve meslek araştırmaları etkiledi	3,559	1,2623
Muhasebe tercihini mesleğin içinde bulunan yakın çevresinin telkinleri etkiledi	3,162	1,4722
Muhasebe tercihini diğer aile bireylerinin telkinleri etkiledi	2,721	1,4847
Muhasebe tercihini babasının telkinleri etkiledi	2,515	1,4812
Muhasebe tercihini yakın arkadaş çevresinin telkinleri etkiledi	2,324	1,298
Muhasebe tercihini annesinin telkinleri etkiledi	2,103	1,2945
Muhasebe tercihini üniversiteye hazırlık kursundaki almış olduğu mesleki rehberlik etkiledi	1,853	1,2844

Tablo 5'te öğrencilerin muhasebe mesleğini tercihlerinde etkili olan diğer faktörler sorulmuştur. Yüksekten düşüğe bu faktörler sıralandığında geçerli bir meslek olması, uzun

dönemli iyi bir gelir düzeyi, masa başında çalışma isteği, mesleğin esnek bir kariyer imkânı sağlaması, mesleğin iyi bir fiziksel çalışma ortamı sağlaması, iş güvencesi sağlaması, mesleki ilerleme fırsatlarının çokluğu, çalışma saatlerindeki esneklik, mesleğin sosyalleşmenize sağlayacağı katkılar, cinsiyetinize uygunluğu, mesleğin bağımsız bir iş ortamı sağlaması, mesleğin getireceği sosyal prestij, mesleğin vermiş olduğu otorite gücü, ilgi çekici bir meslek olması belirtilmiştir. Ön plana her zaman geçerli bir meslek olması ve uzun vadede gelir getirmesi ve düzeyi belirtilmiştir. Masa başında çalışmak isteyen kişilere uygunluğu da ön plana çıktığı görülmektedir.

**Tablo 5.** Katılımcıların Muhasebe Mesleğinin Tercihinde Etkili Faktörler

İfadeler	Ort.	Std. Sp.
Geçerli Bir Meslek Olması	4,221	1,0199
Uzun Dönemli İyi Bir Gelir Düzeyi	4,191	1,0546
Masa Başında Çalışma İsteği	4,176	1,1322
Mesleğin Esnek Bir Kariyer İmkânı Sağlaması	4,118	1,0152
Mesleğin İyi Bir Fiziksel Çalışma Ortamı Sağlaması	4,103	1,0809
İş Güvencesi Sağlaması	4,103	1,067
Mesleki İlerleme Fırsatlarının Çokluğu	4,088	1,0613
Çalışma Saatlerindeki Esneklik	4,074	1,0695
Mesleğin Sosyalleşmenize Sağlayacağı Katkılar	4,059	1,0493
Cinsiyetinize Uygunluğu	4,015	1,2031
Mesleğin Bağımsız Bir İş Ortamı Sağlaması	3,956	1,0986
Mesleğin Getireceği Sosyal Prestij	3,912	1,1295
Mesleğin Vermiş Olduğu Otorite Gücü	3,882	1,1529
İlgi Çekici Bir Meslek Olması	3,824	1,2087

#### 4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Muhasebe ve Vergi Programında öğrenim gören öğrencilerin muhasebe mesleği hakkında görüşlerinin alındığı bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır. Bunlar;

- Muhasebe programından mezun olduktan sonra mesleğini devam ettirme istekleri bulunmaktadır. Kandemir vd. (2016) ile Özkan ve Alan (2022) çalışmalarında da muhasebe mesleği, öğrencilerin mezun olduktan sonra çalışmak istedikleri bir meslek dalıdır.
- SMMM olma konusunda yeterli bilgiye sahip değildirler. Bu bağlamda daha fazla oryantasyon okul tarafından yapılabilir.
- Muhasebe mesleğini bir kazanç kapısı olarak görmekteler ve mesleğin geleceğinin parlak olduğunu düşünmektedirler. Kandemir vd. (2016) çalışmalarında öğrencilerin %52'sinin muhasebeye bakışını olumlu olarak tespit etmişlerdir. Yine benzer bir şekilde Atmaca ve Çoşgun (2014) çalışmalarında muhasebe bölümünden beklentileri arasında statü ve para kazanma gününü kazanma ön plana çıkmaktadır. Bunlar bu araştırma bulgularıyla örtüşmektedir.
- İlgili ön lisans programını tercihlerinde daha çok kendi tercihleri olması olumlu bir durumdur. Atmaca ve Çoşgun (2014) çalışmalarında da benzer bir şekilde öğrencilerin çoğunluğu kendi istekleriyle muhasebe ve vergi uygulamaları bölümünü seçmiştir.
- Muhasebe mesleğinin geçerli, uzun vadede iyi bir gelir düzeyi getireceğini düşünmektedirler ve masa başında çalışmaya uygun olmasından dolayı bu programı tercih ettikleri anlaşılmaktadır. Yine benzer bir şekilde Kandemir vd. (2016) ve Çelenk vd. (2010) çalışmalarında öğrencilerin çoğunluğunun muhasebeyi öğrenmenin iş imkânlarını artırdıklarını düşünmektedirler. Yine benzer bir şekilde Tekşen vd. (2010) çalışmalarında öğrencilerin

mezun olduktan sonra bölümleriyle alakalı bir alanda çalışmak istedikleri ve muhasebe mesleğine ilgi duydukları sonucuna ulaşmışlardır. Gökgöz ve Zeytin (2012) ise yine benzer bir şekilde tespitte bulunarak öğrenciler, muhasebe mesleğini seçmelerindeki en büyük etkenleri mesleğin saygınlığı, masa başı bir iş olması ve gelecekte de önemini koruması olarak belirtmişlerdir.

Sonuç olarak öğrencilerin muhasebe mesleğine sıcak baktıkları, mezun olduktan sonra bu meslek grubunda çalışmak istedikleri anlaşılmaktadır. Bu bağlamda öğrencilerin daha fazla vizyon ve yetkinlik kazanması için çeşitli sertifika programlarının gerçekleştirilmesi önerilmektedir. Öğrencilerin mesleğin gerekleri hakkında bilgilendirilmeleri gerektiği düşünülmekte ve üniversitelerde mevcut muhasebe eğitim müfredatlarının mesleğin gerekliliğini sağlaması hususunda meslekteki yeni gelişmeler göz önünde bulundurularak çok yönlü araştırmaların yapılması önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Atmaca, M. ve Coşgun, N. (2014). Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi'ne Bağlı Meslek Yüksek Okullarında Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Motivasyonlarının ve Beklentilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (1), 167-184
- Çelenk, H., Atmaca, M. ve Horasan, E. (2010). Marmara Üniversitesi'nde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Muhasebe Alanına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Öneri Dergisi*, 9 (33), 159-171.
- Gökgöz, A. ve Zeytin, M. (2012). Muhasebe Mesleğinin Seçilmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi: Yalova ve Bilecik İlleri Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(8), 67-85.
- IAESB ve IFAC. 2019. Handbook of International Education Pronouncements, [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf).
- Kandemir, T., Kardeş, Z. ve Baykut, E. (2016). Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimine Bakış Açıları: Afyon Kocatepe Üniversitesi Meslek Yüksekokulları Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(2), 133-151.
- MEB. Muhasebe ve Finansman Alanı, Alan Tanıtımı, [https://bolumtal.meb.k12.tr/icerikler/muhasebe-ve-finansman-alani-alan-tanitimi\\_2534977.html](https://bolumtal.meb.k12.tr/icerikler/muhasebe-ve-finansman-alani-alan-tanitimi_2534977.html) (E.T. 6-6-2023).
- Özdemir, S. (2010). Ön Lisans Muhasebe Öğrencilerinin Kariyer Planlamasını Etkileyen Unsurlar: Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *MÖDAV*, 2, 103- 121.
- Özkan, T. ve Alan, B. (2022). Meslek Yüksekokullarında 3+1 Eğitim Modeli Kapsamında İş Yeri Uygulaması ve Öğrenci Kazanımları. *Yükseköğretim Dergisi*, 12 (1) , 153-167.
- RG. 2012. 25/12/2012 tarih 28508 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik
- RG. 2015. 14/5/2015 tarih 29355 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik
- RG. 2021. Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığından: Ticaret Müfettiş Yardımcılığı Giriş Sınavı İlanı, <https://www.resmigazete.gov.tr/ilanlar/eskiilanlar/2021/09/20210924-4-8.pdf>, Erişim Tarihi: 30/11/2022.
- RG. 2022. Gençlik ve Spor Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğünden: 2022 Yılı Sözleşmeli Büro Personeli, Koruma ve Güvenlik Görevlisi ve Destek Personeli (Temizlik) Alımı Duyurusu, <https://www.resmigazete.gov.tr/ilanlar/eskiilanlar/2022/09/20220909-4-8.pdf>, Erişim Tarihi: 30/11/2022.

- Sarı Özgün, H. (2019). Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları'nın Güncel Çevirisi ve Türkiye'de Durum, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(66), 1158-1174.
- Tekşen, Ö., Tekin, M. ve Gençtürk, M. (2010). Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi'ne Bağlı Meslek Yüksekokulları Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (46), 100-112.
- TESMER, Staj ve Sınavlara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Uygulama Yönergesi, <http://www.tesmer.org.tr/wp-content/uploads/TESMER-Staj-ve-Sinavlara-Iliskin-Uygulama-Yonergesi-2022-1.pdf>, Erişim Tarihi: 30/11/2022.
- TÜRMOB, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568Say%C4%B1liYasa\\_14\\_11\\_2018.pdf](https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568Say%C4%B1liYasa_14_11_2018.pdf).