



İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Açısından Önemi: Akaryakıt İşletmesinde Bir Uygulama

*Importance of Internal Control System In Terms of Independent Audit: An Application
In The Petrol Distributing Company*

ÖZET

Bu çalışmada incelenen akaryakıt şirketinin bulunduğu akaryakıt sektörü, hem dünyada hem de Türkiye’de kamuya vergi geliri sağlamakta, istihdam alanı yaratmakta ve ülke ekonomisine katkıda bulunmaktadır. Bu bakımdan en önemli sektörlerden biridir. Bu yüzden sektöre ilişkin yapılacak bilimsel araştırmalar da büyük öneme sahiptir. Bunun yanında hile riski de yüksek olan akaryakıt sektörü için yeterli düzeyde çalışma mevcut değildir.

Bu çalışma işletmelerin bağımsız denetiminde iç kontrol sisteminin önemini değerlendirerek açıklamayı amaçlamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada, Türkiye’de akaryakıt sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin organizasyon yapıları ve iç kontrol sistemleri incelenmektedir. Özellikle uygulama bölümünde akaryakıt sektöründe 2021 yılında bağımsız denetime tabi olmuş EPDK’dan lisanslı bir şirketin; bağımsız denetim öncesi ve sonrası oluşturulan iç kontrol sisteminin, diğer etkilerle birlikte, şirketin finansal tablo ve rasyoları üzerindeki olası etkileri Altman’ın Z-Skor modeli yöntemiyle inceleme konusu edilmektedir. Genel olarak işletmenin bağımsız denetim sürecinde hesap kalemlerinin analizinde iç kontrol sisteminin mevcut olduğu ve etkin bir şekilde uygulandığı görülmüştür. İç kontrol sistemi, denetçinin denetimde başarısız olma riskini azalttığı gibi denetimin süresini de kısaltmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, İç Kontrol, İç Kontrol Sistem, Akaryakıt İşletmeleri

ABSTRACT

The fuel sector, which is the fuel company examined in this study, is providing tax revenue to the public, creating employment and contributing to the country’s economy, both in the world and in Turkey. It is one of the most important sectors in this regard. Therefore, scientific research on the industry is also of great importance. In addition, there is not enough study available for the fuel industry, which is at high risk of cheating.

This study aims to evaluate and explain the importance of the internal control system in the independent audit of enterprises. Therefore, in this study, the organizational structures and internal control systems of the companies operating in the fuel sector in Türkiye is examined. A company licensed by EPDK, which has been subject to independent auditing in the fuel sector in 2021, especially in the application section; The probable positive effects of the internal control system, among other affects, created before and after the independent audit on the company’s financial statements and ratios is investigated using Altman’s Z-Score model.

Keywords: Independent Audit, Internal Control, Internal Control System, Fuel companies

GİRİŞ

Büyüme hızı son yıllarda oldukça fazla olan işletmelerin rekabet ortamında yer edinebilmesi, amaçlanan düzeyde faaliyetlerini devam ettirebilmesi, kaynak ve varlıklardan yüksek düzeyde yararlanabilmesi için işletme tarafından yürütülen faaliyetlerin muhasebe denetimi ile desteklenmesi gereklidir. Hile olasılığının en aza indirilmesi için işletmelerde iç kontrol ve iç denetim sistemi olmalıdır. İç kontrol sistemine sahip olan ve bu sistemi etkin biçimde çalıştırabilen işletmeler zarar riskini minimize ederek bağımsız denetime çok daha uygun bir pozisyon kazanmaktadır (Savlı, 2019:1).

Her ne kadar günümüzde teknoloji bilgi edinme, bilgiye anında ulaşma ve yarar maliyet analizinde maliyeti minimum düzeye indirmekte ise de bilginin güvenilirliği ve doğruluğu halen tartışma konusudur. Özellikle işletmelerde finansal tabloların düzenlenmesi sorumluluğunu taşıyan işletme sahiplerinin veya yöneticilerin bu tabloların düzenlenmesinde tarafı hareket dikkate alındığında, finansal bilgiye dayanarak karar alacak paydaşlar için etkin bir kontrol ortamında oluşturulmuş ve bağımsız denetimden geçmiş güvenilir ve doğru bilginin önemi daha iyi anlaşılmaktadır.

İç kontrol sistemi, işletme varlıklarının korunması, muhasebe sistemindeki bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve verimin artırılması bakımından bağımsız denetimde önemli bir yere sahiptir.

Sibel Dağ¹
Cenk Kiritoglu²

How to Cite This Article

Dağ, S., & Kiritoglu, C.
(2023). “İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Açısından Önemi: Akaryakıt İşletmesinde Bir Uygulama”, International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal, (Issn:2630-631X) 9(67): 2677-2689. DOI: <http://dx.doi.org/10.29228/smryj.67600>

Arrival: 09 November 2022
Published: 31 January 2023

Social Mentality And Researcher Thinkers is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

¹ Yüksek Lisans Öğrencisi., Tarsus Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme ABD, Mersin, Türkiye

² Dr.Öğr. Üyesi., Tarsus Üniversitesi, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Mersin, Türkiye

Muhasebe denetiminin verimli olabilmesi için iç kontrol faaliyetlerinin yapılması gerekmektedir (Güneş,2021:5).

İç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme şeklinde beş temel bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenlerden her biri iç kontrol sisteminin amacına ulaşması açısından büyük önem taşımaktadır.

Dünyada ve Türkiye’de akaryakıt dağıtım işletmeleri ve akaryakıt istasyonları gerek istihdama gerekse devletin vergi gelirine olan katkısı açısından en önemli sektörlerden biridir. Bu işletmelere yüksek tutarlarda yatırımlar yapılmaktadır. Bu tür büyük yatırım gerektiren işletmelerin rekabet ortamında varlığını koruyabilmesi, ayakta kalabilmesi ve sürdürülebilirliği için etkin bir muhasebe ve iç kontrol sistemine sahip olması hayati öneme sahiptir.

Bu çalışmada Türkiye ekonomisine istihdam ve vergi geliri açısından büyük katkı sağlayan akaryakıt dağıtım sektöründe faaliyet gösteren ve bağımsız denetime tabi olan dağıtım işletmelerinde hata ve hile riskinin düşürülmesine yönelik iç kontrol faaliyetlerinin nasıl oluşturulduğu bir işletmedeki süreç çerçevesinde inceleme konusu edilmektedir. Çalışmada ayrıca söz konusu işletmenin finansal başarı analizi de yapılmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde kontrol, iç kontrol kavramları, iç kontrol sisteminin taşıdığı önem, amaçlar, bileşenler, modeller, amaçlar ve yöntemler ele alınmakta; aynı zamanda iç kontrol ile ilgili hukuki düzenlemelere yer verilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim ile ilgili kavramlar açıklanmakta, bağımsız denetimin önemi, amaçları ve faydalarına yer verilmektedir. Bağımsız denetime tabi olma koşullarına yönelik açıklamalardan sonra denetim standartlarına ve bağımsız denetim sürecine değinilmektedir. Bu bölümde ayrıca iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim arasındaki ilişki açıklanmış, etkin bir iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecinde denetçi ve işletmeye sağladığı yararlar üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde, akaryakıt sektörüne ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Petrol, petrol piyasası, sektör ile ilgili kurum ve kuruluşlar ve akaryakıt sektöründeki işletmelerin muhasebe süreci hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde bir akaryakıt dağıtım firması üzerinde yapılan örnek olay çalışmasına yer verilmektedir. Bu çalışmada söz konusu işletmenin iç kontrol sisteminin oluşum süreci incelenmiş, ayrıca finansal tablo analizi yapılarak iki yıllık finansal performans mukayese edilmiştir. Böylece diğer ekonomik etkenlerle birlikte iç kontrollerin de hata, hile, kayıp ve kaçakların önlenmesi suretiyle işletmenin finansal performansı üzerinde olumlu etkisi olabileceği değerlendirilmiştir.

YÖNTEM

Çalışmada örnek olay (vaka çalışması) yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay yöntemi, somut olayları, gerçek kişileri, toplulukları, kurum ve kuruluşları canlı varlıklarını gibi kabul ederek gözden geçirdikten sonra elde edilenleri ve varılan sonuçları benzer türden olan öteki olayları da kapsamak veya incelenen olayların nitelikleri üstüne genellemeler yaparak dikkate almaktır.

Finansal tablo analizi yapılırken, finansal tablolardaki kalemleri tek tek değerlendirmek sağlıklı sonuçlar vermemektedir. Bu yüzden finansal tablolardaki kalemleri kendi içlerinde ayırıştırarak karşılaştırmak ve sektörün durumunu da göz önüne alarak bir sonuçta bulunmak daha doğru olmaktadır.

Çalışmada kullanılan oranlar ise finansal başarının tespit edilmesinde sıklıkla kullanılan oranlardır. Bu oranlar likidite oranları, finansal yapı oranları, faaliyet oranları ve karlılık oranlarından oluşmaktadır.

Bu çalışmada finansal tablo analizinde kullanılan temel oranlara ek olarak Altman Z Skoru Modeli kullanılmıştır. Altman (1968)’e göre firmaların iflas yönünden güvenli, güvensiz ve belirtisiz durumda olup olmadıklarını belirlemek için Z skoru modeli kullanılmaktadır (Altman, 1968:594).

Modelden elde edilen Z skoru 1,81’in altında ise firmanın mali yönden riskli durumda olduğu, Z skoru ise 1,81-2,99 arasında ise firmanın belirsiz durumda olduğu, 2,99’un üzerinde ise firma güvenli durumda olduğu ifade edilmektedir.

$$Z = 0,012X1 + 0,014X2 + 0,033X3 + 0,006X4 + 0,999X5$$

$$X1 = \text{Çalışma Sermayesi} / \text{Toplam Varlıklar}$$

$$X2 = \text{Dağıtılmayan Karlar} / \text{Toplam Varlıklar}$$

$$X3 = \text{Faiz ve Vergi Öncesi kar} / \text{Toplam Varlıklar}$$

$X4 = \text{Öz Kaynak} / \text{Toplam Borç}$

$X5 = \text{Net satışlar} / \text{Toplam Varlıklar}$

BULGULAR VE YORUM

İç kontrol, işletmenin varlıklarını korumak, işletmenin bilgi sistemleri güvenilirliğini sağlamak, işlemlerin yasal mevzuatlara uygunluğunu güvenceye almak, firma faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini artırmak için düzenlenmiş sistemlerdir.

Firmaların birimleri zaman içinde birtakım işlemler yaparak üretim sürecinde mal ile hizmet üretiminde bulunur. Üretim süreci sırasında yönetimin temel fonksiyonları olarak kabul edilen örgütlenme, planlama adımlarının bir bütün içinde işlenebilmesi ve sonuçların yorumlandırılması için de kontrol prosedürlerinin tamamlanması beklenir. Alışagelmiş işletmecilik etkinliklerinin yanı sıra, kuruluşların verimliliği ve etkinliğini yerine getirmesi adına, üretim süreci sırasında yapılan işlemleri, çıktı ve gelişmeleri değerlendirmek ve firmanın hedefleri ile uyumlu hale gelebilmesi için birtakım denetimlerin yapılması, yapılan kontrollerden sonra çıkan sonuçların rapor edilmesiyle ilgili kişi ve birimlere rapor edilmesi gerekir. Firma içinde gerçekleşen bu gözlem ve araştırmaların tamamı iç kontrol hizmetleri kapsamında değerlendirilir.

Firma içinde aktif bir iç kontrol sisteminin çalışmasında yönetim kurulundan firmanın bütün çalışanlarına kadar her kesimin sorumluluğu bulunmaktadır (Özbek,2012: 138).

İşletmenin yürüttüğü faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve yürürlükte olan kanun ve düzenlemelere adapte olma amaçlarına ilişkin olarak makul düzeyde bir güvence sağlamak için oluşturulan iç kontrol, işletme bünyesinde bir birim değildir ve bütün örgüte yayılan bir yapıyı temsil etmektedir. Bahsedilen yapının içerisinde bir sistem olarak çeşitli alt sistemler de vardır. İç kontrol, işletmedeki üst yönetimce alınan raporlama, performans ve kanunlara uygunluk amaçlarıyla bağlantısı bulunan kararları hayata geçirmede uyulacak olan ana ilkeler, kullanılacak metot ve düzenlemelerden meydana gelir. Bu düzenlemeler ile bireyler işlevlere ayrılırlar. Bu sayede bireylerin birbirini kontrol etmesi de sağlanmış olur. İyi düzeyde bir evrak, rapor ve kanıt düzeni oluşturulur ve bu şekilde hile ya da yolsuzlukların önüne geçilerek işletme içindeki zarar, kayıplar minimuma indirilir ve hatta ortadan kaldırılır.

Hem iç hem de dış denetim bakımından iç kontrol yapısının oluşturulmuş olması ve değerlemesi oldukça önemlidir. Bilhassa dış denetim bakımından denetçi, denetim faaliyetlerinin çerçevesini saptamak ve en uygun temeli oluşturabilmek amacı ile müşteri işletmedeki iç kontrol yapısının etkinliği ve işleyişini ele alır.

İç kontrol yapısı değerlendirilmeden denetçi tarafından yapılan denetim, yaygın olarak kabul edilen denetim kıstasları yönünden uygun ve doğru bir çalışma olarak görülmez (Haftacı,2011:53).

İç kontrol, yönetim kurulu ya da yönetim yetkisini elinde bulduran kişilerce yapılmasına aracılık edilen ve sistemin aktif çalışmasını sağlamak için işletme yönetimince başvuru bir araçtır. Fakat asla yönetimin yerini almamaktadır. İç kontrolün var olmasındaki asıl neden, kişilerin kurum çıkarlarının dışında kendi menfaatleri doğrultusunda hareket edebileceği düşüncesine dayanmaktadır.

İç kontrolün olmadığı ve etkinliğinin sağlanamadığı hallerde, şirket varlıklarının yok olması, yönetimin yanlış veya eksik kararlar vermesi, suistimaller ve sayısız kayıplara (kararlılık, verimlilik, müşteri vs.) sebep olmaktadır. İç kontrol, bu risklerin en düşük seviyeye getirilmesini sağlamanın yanında yöneticilerin karar alma performanslarının ölçülmesi ve işlemleri sorgulama gibi imkânlar da oluşturmaktadır (Alagoz,2011:98).

Denetçinin sağlıklı bir denetim yapabilmesi ve finansal tablolar hakkında doğru görüş bildirerek riskleri en düşük düzeye indirebilmesi yürüteceği faaliyetlerin çok iyi bir biçimde örgütlenmesi kadar denetlenecek işletmenin aktif bir iç kontrol yapısının bulunması ile de yakından ilişkilidir. Bu bağlamda iç kontrol yapısının kurulması, bu yapı oluşturulurken dikkate alınması gereken unsurların çok iyi kurgulanması ve böylece etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulmuş olması gerekir (Haftacı,2011:58).

Bağımsız denetim, herhangi bir işletmenin finansal çalışmalar sonucunda oluşturulan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, daha öncesinde saptanmış olan kriterlere uygun olup olmadığı ve ne derece doğru olduğunun makul derecede güvence sağlayacak olan uygun bağımsız denetim belgeleriyle denetim standartlarında tahmin edilen ve ihtiyaç duyulan bütün bağımsız denetim metotlarının uygulanarak, kayıt ve belgeler aracılığı ile değerlendirilmesi ve sonuçların raporlaştırılmasıdır.

Bağımsız denetim, denetimi meslek olarak kabul eden kişiler veya şirketlerce gerçekleştirilen denetimdir. Böyle gerçekleştirilen denetimin ana amacı; kanunlar ve genel geçer muhasebe prensiplerinin işletme çalışmaları esnasında ne derece dikkate alındığının saptanmasıdır. Bu denetimin büyük bir bölümünü finansal tablolar hakkında yapılan denetimler oluşturmaktadır.

Bağımsız denetim gerçekleştirirken denetçinin tarafsız olması gerekmektedir. Bu sebepten dolayı bağımsız denetimde denetleyenin aşağıda bahsedilen şartları karşılıyor olması gerekmektedir.

- ✓ İşletmeyle denetim sözleşmesinde yer alan dışında başka herhangi bir ücret ilişki bulunmamalıdır ve bahsedilen dışında ya da başka bir adla asla ödeme yapılmamalıdır,
- ✓ İşletmeyle hiçbir ekonomik ilişkiye girmemeli, danışmanlık, ticaret gibi bir iş ilişki de kurmamalıdır,
- ✓ İşletmeyle borç ilişkisi asla kurulmamalı ve işletmeden borç alma ya da işletmeye borç verme ilişkisi gerçekleşmemelidir.

Denetim muhasebe sisteminin çıktısı niteliğinde olan finansal tablolarla ilgilenir. Fakat ilgili tabloların güvenilir ve doğru olmadığı kanısına varmak ve ulaşılan kanıyı görüş olarak açıklayabilmek için muhasebe sisteminin bütün evrelerinde işletme tarafından muhasebe ilkelerinin göz önüne alınıp alınmadığının araştırılması gerekmektedir. Yapılan araştırmanın seyri belirlenirken her işlemin veya kalemin nasıl inceleneceği muhasebe ilkeleri göz önünde bulundurulur. Yapılan araştırmada kalemlerin ne derece ele alınacağı ise, işletmenin iç kontrol sisteminin ilgili kalem açısından güçlü ya da zayıf olması dikkate alınarak karşılaştırılır.

Yani muhasebe denetimi muhasebe sisteminin eksik ve aksak yönlerini ortaya çıkaran bir görev üstlenmektedir (Selimoğlu vd.,2008:3).

Finansal tabloların bağımsız denetimdeki asıl amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları ışığında bir işletmenin mali durumunu ve bütün önemli detayları ile faaliyet sonuçlarını doğru şekilde gösterip gösteremediği hususunda bağımsız denetçinin fikir beyan etmesini sağlamaktır.

Bağımsız denetçinin fikri, tabloların güvenilirliğini artırır ve bu görüş, finansal tabloları bağımsız denetimden geçen işletmenin ileriki dönemlerdeki durumu ile alakalı ve işletme faaliyetlerinin işletme yönetimine aktif ve verimli kullanıldığına yönelik bilgi verdiği şeklinde yorumlanamaz. Bağımsız denetimin sınırlılıklarını, bağımsız denetimi amacı doğrultusunda gerçekleştirmek için başvurulan bağımsız denetim metotları oluşturmaktadır.

İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetimdeki Yeri

Denetçinin faaliyetlerinin kapsamını saptamada en büyük dayanaklardan bir tanesi işletmedeki iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yeterliliği kontrol riskini azaltacak, bu durum sonucunda da denetçi çok daha az miktarda örnek üzerinde çalışmalarını yürütecektir. Şayet iç kontrol sistemi yeterli olmaz ise, denetçinin kontrol riskinden arta kalan bulgu riski ve bu sebeple denetim riski çok daha fazla olacaktır. Bu durumda denetleme yapanların, asıl görevi olan denetim riskini en aza indirmek olduğundan dolayı çok daha fazla bulgu toplamak mecburiyetinde kalacak, dolayısıyla çok daha fazla denetim metodu uygulamak mecburiyetinde kalacaklardır. Kısaca çok daha fazla emek ve zamana ihtiyaç vardır. Bu husus iç kontrol sistemi ve denetim masrafı arasında zıt yönde oldukça sıkı olduğunu gözler önüne sermektedir. Bu sebeple denetleme yapan denetim planlaması evresinde denetim işlemlerini ne derece iç kontrol sistemine oturtabileceğini saptar. Fakat denetim çalışmaları esnasında yapmış olduğu fonksiyon analizleri esnasında iç kontrol sisteminin yeterli derece aktif olmadığını fark ederse, ek denetim metotlarını uygular. Denetim planında büyük çaplı değişiklikler yapılması mümkündür. Hatta ilk baştaki plân tümüyle değişebilir.

Bu husus bizlere iç kontrol sisteminin denetçi bakımından öneminin yapılacak olan denetim planına ve sonrasındaki değişikliklere kaynak olmasından ileri geldiğini göstermektedir (Kaval,2008:137).

Akaryakıt Sektörü

Akaryakıt; hammadde, solvent nafta haricindeki nafta ve benzin türleri, gazyağı, motorin ve türevleri, fueloil ve türevleri ile Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun belirlediği diğer ürünleri kapsar.

Akaryakıt dağıtım şirketi, akaryakıt istasyonlarına akaryakıt toptan satışı ve dökümü dahil bütün faaliyetlerinin tamamıdır.

Akaryakıt istasyonuysa dağıtım işletmeleri ya da bunlar ile sözleşme yapan bayilerce nitelik, teknik ve güvenlik açısından yasalara uyumlu biçimde kurulup, bir akaryakıt dağıtım işletmesinin markasının altında çalışmalarını yürüten ve araçların akaryakıt, madeni yağ, temizlik, otogaz vb. gibi gereksinimleri giderebilecek hizmetleri sunan yerlerdir. Akaryakıt istasyonunun faaliyetine başlayabilmesi için bayilik yetkisinin alınması gerekmektedir. Bayilik, akaryakıt dağıtım şirketlerinin, istasyonlarda faaliyete başlamak isteyen gerçek veya tüzel kişilerle yaptığı sözleşmeler neticesinde ikmal yetkisinin verilmesine denir.

Akaryakıt Sektöründe Muhasebe Sistemine Özgü Durumlar

Akaryakıt işletmelerinde muhasebe sistemi diğer ticari işletmelere göre daha riskli bir sektör olmalarından kaynaklı olarak özellik ve farklılık göstermektedir. Özellikle akaryakıt işletmelerinin faaliyeti olan akaryakıt ve ürünleri tehlikeli ve riskli madde olarak değerlendirildiğinden kendine özgü muhasebe sistemi geliştirmiştir.

Tehlikeli madde olması, yangın, patlama risklerini bünyesinde bulundurmaları nedeniyle diğer sektörler değerlendirildiğinde daha çok risk sigortalarına ihtiyaçları artmaktadır. Bunun yanı sıra akaryakıt maddelerinin hava sıcaklığı ve soğukluğuna göre yoğunluğunun değişmesi diğer sektörlerden ayıran bir diğer özelliktir.

Akaryakıt işletmeleri de ticari bir işletmedir. Bu itibarla akaryakıt işletmelerinin tek düzen hesap planının da diğer işletmelerden farkı yoktur. Bu nedenle her işletme sektöre, çalışma konusuna göre tek düzen hesap planını kendi işletmesine uyarlayıp hesapları değiştirmeden kullanabilir (<https://www.ozdogrular.com.tr> Erişim Tarihi: 29.05.2021).

Akaryakıt firmaları muhasebe ve stok uygulamaları TTK'ya göre kurulmuş diğer firmalara göre bazı farklılıklar gösterebilmektedir. Akaryakıt sektöründe yoğun satış işleminin olması, karlılık oranının düşük olması EPDK tarafından denetlenmesinin sonrasında haksız kazançta sebebiyet verilmemesi açısından fiyatların yakın takipte olması ve yapılan hata ve hilelerde büyük cezalara maruz bırakılması bu sektörde ki muhasebe sisteminin dikkatli ve doğru tutulması ve sıkı bir iç denetim ve bağımsız denetimin varlığını gerektirmektedir.

Diğer taraftan, akaryakıt işletmeleri mecburi olarak EPDK tarafından anlık bir şekilde denetlenen elektronik bir otomasyon sistemi kullanmaktadırlar.

Akaryakıt otomasyonu, akaryakıt istasyonunuzun genel çalışmasını denetleyen ve bu akışın idaresini sağlayan bütünleşmiş bir sistemdir. Pompadan yapılan satışlarıyla bu satışı gerçekleştiren çalışanı hem takip etmeyi hem de kontrol etmeyi sağlar. Bütün bu bahsedilen süreçlerin raporlaştıran akaryakıt otomasyonları yapılan tüm satışları anlık sisteme geçirir (<https://blog.mikro.com.tr> Erişim Tarihi: 29.05.2021).

İstasyon pompasından yapılan tankere dolmuş esnasında sayaç kullanmak mecburidir. Her pompadaki otomasyonlu sayaçlarla Enerji Piyasası Denetleme Kurumu'na anlık olarak bildirim gitmektedir (<https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021).

Akaryakıt işletmelerinde diğer sektörlerin kullandığı LİFO, FİFO, Ortalama maliyet gibi değerlendirme yöntemlerinin uygulanması oldukça zor olduğundan kullanılmamaktadır. Çünkü akaryakıt firmalarında ürünlerin uçuculuğu sebebiyle çıkarılmasından satışına kadar stok değişimi olabilmekte ve bunun yanında sürekli yeni yakıtların tanklara boşaltılması ve sıvı olmaları nedeniyle birbirlerine karışması ve ilk giren ya da son giren yakıt tespitinin edilememesi gibi sebeplerle anlık ölçüm değerlerine göre stok takibi ve maliyet yöntemi uygulanır.

İşletmeler akaryakıt stok sayımları geçici vergi dönemlerinde yapmaktadır. Akaryakıt sayaçlarından tespiti yapılan fiili ölçümlerle kaydi stokların birbiriyle mutabık kalması gerekmektedir. Aralarında oluşan farklar belirlenen kesafet oranları doğrultusunda değerlendirilir. Yasal fire oranı dışında fazla zayi varsa bu durumda 621 **Satılan** Ticari Malın Maliyeti hesabının alacağına kaydedilir. Fakat stok fazlası var ise 153 Ticari Mallar hesabının borcuna kaydedilerek dönem sonu itibarıyla kaydi ve fiili stokların mutabakatı sağlanmış olacaktır.

Akaryakıt istasyonu işletmeleri muhasebe sürecinde kesafet ve fire hesaplaması önemli işlemlerdir. Kesafet, birim hacminin ağırlığı olarak tanımlanabilmektedir. Ağırlık/Hacim, gr/cm³ veya kg/ litre olarak ifade edilen kesafet oranları petrol ürünleri açısından aşağıdaki gibidir.

- ✓ Kurşunsuz Benzin: 0,747
- ✓ Motorin: 0,833
- ✓ LPG: 0,560

Akaryakıt istasyonları, akaryakıtı kilogram olarak almakta, litre olarak satmaktadırlar. Örneğin 1.000 kilogram motorin (1.000 / 0,845) 1.183,43 Litre motorin olarak değerlendirilir.

Uygulamada, akaryakıt dağıtım şirketleri, akaryakıt istasyonlarına satış karşılığında kestikleri faturada genellikle kesafet hesaplamalarını göstermektedirler. Kesafet hesaplamaları faturada belirtilmese de kesafet oranları ile hesaplanmakta ve alınan akaryakıt litre olarak kaydedilmektedir (Arslan, 2017:280). Akaryakıt ürünlerinin rafineriden tankerlere dolmuşundan başlayıp akaryakıt istasyonlarına boşaltılması ve perakende satışının yapılması aşamalarında stokta fazlalıklar ve fireler oluşabilmektedir. Buna göre;

- ✓ Akaryakıtlar depolardan tankerlere teslim edildiğinde her bir litre 15 derece sıcaklığa göre hesaplanır. Bundan dolayı fatura edilen hacim ile istasyona teslim edilen hacim arasında %1,5 e varan farklar oluşmaktadır.
- ✓ Dağıtım şirketi depolarının tüm Dünyada yer üstünde olması fakat akaryakıt istasyonlarının tanklarının ise yer altında bulunması hacimde artış ve azalış meydana getirmektedir.
- ✓ Türkiye’de ki her ilde petrol rafinerisinin bulunmaması nedeniyle diğer illere akaryakıtın nakliyesi yapılmaktadır. Nakliye süresinin uzunluğu akaryakıtın tankerde beklemesi sıcaklık değişimi nedeniyle hacimde değişiklik meydana getirmektedir.
- ✓ Akaryakıt firmaları depo ya da tanklarında stok bulundurmak zorundadır. Yaz aylarında daha fazla olmak kaydıyla buharlaşma gerçekleşebilir. Bu durumda hacimde değişikliğe neden olmaktadır.
- ✓ Akaryakıt tankları tamamen boşaltılmaktadır. Bu da zamanla tank diplerinde su, çamur ve pas gibi kalıntıların oluşmasına neden olmaktadır. Su payı adı altında oluşan kalıntılar hacimde değişikliğe neden olabilmektedir.
- ✓ Siyah mal olarak bilinen fuel-oil türlerinde alım ve satım işlemlerinde, kantarlar arasında bulunan tartı farklılıkları sebebiyle fire ya da fazlalıklar oluşabilmektedir.

EPDK akaryakıt istasyonlarında elektronik sistemli stok takip sistemini mecburi hale getirmiştir. Bu kurum akaryakıt ürünlerinde fiili ve kaydi stok arasında görülen farkın (yani fire ya da fazlalığın) maksimum +/- %3 seviyesinde olması gerektiği" belirlenmiştir.

Akaryakıt Alımı

Akaryakıt dağıtım işletmeleri, satmayı düşündükleri ürünleri genel olarak Tüpraş’tan temin ederler ancak ithal ettikleri zamanlarda vardır. Bu seçeneğe karşın ücret ve operasyon güçlükleri ve finansman yararları sebebiyle şirketler, genellikle akaryakıtlarını Tüpraş’tan temin etmektedirler. Tüpraş, Enerji Piyasası Denetleme Kurumu’nun belirlediği ücretten akaryakıtı kendi tesisleri bünyesinde üretmekte ve sevk irsaliyesiyle ürünleri dağıtmakta, ardında da faturayı akaryakıtı alan işletmeye iletmektedir. Alıcı konumundaki akaryakıt dağıtım işletmesi aldığı yakıtı doğrudan akaryakıt istasyonlarına satışını yapmaktadır. Alınan ürünler, irsaliye ile kayıtlara intikal ettirilir.

LPG alımlarında ise durum farklılaşmaktadır. LPG akaryakıt istasyonlarına kilogram cinsinden faturalandırılmaktadır. Alınan LPG yaz aylarında 0,560 kış aylarında ise 0,546 kesafet oranından hesaplanarak litre bazında kayıtlara alınır.

Akaryakıt Satışı

Akaryakıt satışı konusunda Türkiye Cumhuriyeti Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)’nun belirlemiş olduğu maksimum fiyat uygulaması bulunmaktadır. Akaryakıt İstasyonu işletmelerinin bahsedilen maksimum fiyattan fiyatlandırma yapmaları mümkün değildir ancak, ilgili fiyatı geçmemek koşulu ile ürün fiyatlarını serbest bir şekilde belirlemeleri mümkündür. Akaryakıt istasyonlarında gerçekleştirilen satışlar genel olarak perakende ve toptan olarak yapılmaktadır.

Perakende Satış

Akaryakıt istasyonlarında genellikle perakende satış tercih edilmektedir. Perakende satışlarda son basamaktaki tüketiciler taşıtlarıyla akaryakıt istasyonlarına gelip akaryakıt ihtiyaçlarını gidermekte, ödemelerini ise nakit ya da kredi kartı gibi seçeneklerle gerçekleştirmektedirler. Gerçekleşen satış sonucunda akaryakıt istasyonu, pompaya bağlı şekilde işleyen, ödemeleri kaydeden cihazların verdiği, fatura yerine kabul edilen fişi müşteriye vermektedir.

Toptan Satış

Bazı özel sektör firmalarının fabrikaları oldukça fazla akaryakıt tüketmektedir. Bahsedilen tarzda fazla tüketim yapan firmalar akaryakıt istasyonlarına gidip parça parça akaryakıt temin etmek yerine kendi işyerlerine getirilmesi ve teslim edilmesi koşuluyla akaryakıt işletmelerinden tankerlerle yakıt temin edebilmektedirler.

Yazarkasa Fişine İstinaden Düzenlenen Satışlar

Perakende olarak ödeme kaydedici cihazlardan parça parça alınan yakıtlar belli aralıklarla (15 günü geçmemek şartıyla) faturaya dönüştürülebilmektedir. Müşterinin isteği doğrultusunda yazarkasa fişleri iptal edilerek yerine fatura düzenlenecektir. İlgili faturanın üstüne hangi fişlerin iptaline istinaden düzenlendiği bilgisine de yer verilmelidir.

Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmada, işletmelerin bağımsız denetiminde iç kontrol sisteminin öneminin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bunun için akaryakıt sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin organizasyon yapısı ve iç kontrol sistemi incelenecektir. İnceleme kapsamında ayrıca iç kontrol ve bağımsız denetim çalışmalarının, hata, hile, kayıp ve kaçakların önlenmesi suretiyle ve diğer ekonomik etkenlerle birlikte işletmenin finansal performansı üzerindeki olası etkileri de değerlendirilmektedir.

Çalışmanın kapsamı, akaryakıt sektöründe faaliyet gösteren bir dağıtım işletmesidir. Sektör, dünyada ve Türkiye’de ülke ekonomisine ve personel istihdamına sağladığı katkılar, kamuya sağladığı vergi ve harçlar dikkate alındığında en önemli sektörler arasında yer almaktadır. Bu nedenle bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesi suretiyle finansal performansının korunması ülke ekonomisi için büyük önem taşımaktadır. Hile riski yüksek olan akaryakıt sektörü için bu kapsamda yeterince araştırma bulunmaması bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde motivasyon kaynağı olmuştur.

Çalışmada Kullanılan Model ve Oranların Analizi

Likidite Oranları

Cari Oran, İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü ölçmek ve net çalışma sermayesinin yeterli olup olmadığını belirlemek için kullanılmaktadır. Bu oran, Dönen varlıklar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar formülüyle bulunmaktadır.

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-------------------------------|------------------|----------------|
| Dönen Varlıklar | 846.974.533,60 | 101.289.086,24 |
| Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar | 1.342.100.175,67 | 65.645.340,22 |

Tabloda yer alan kalemlere göre işletmenin cari oranı 2020 yılında 0,63 iken 2021 yılında ise 1,54 olarak gerçekleşmiştir.

Cari oranın genel olarak 2 olması işletmeler için yeterli görülmektedir. Fakat verilere göre işletmenin 2020 yılında 0,63’lük bir oranla kısa vadeli borçlarını ödeyecek dönen varlığa sahip olmaması nedeniyle zorluk yaşadığı aynı zamanda net çalışma sermayesi noksanı olduğu görülmektedir. Net çalışma sermayesi noksanlığı işletmenin kısa vadeli yabancı kaynaklarını ödedikten sonra günlük faaliyeti gerçekleştirme için dönen varlığının olmadığını göstermektedir.

2021 yılında işletmenin net çalışma sermayesi artmıştır. 2021 yılında gerçekleşen 1,54’lük oran işletmenin kısa vadeli borçları ödemede zorluk yaşamayacağını ve borçların ödenmesi sonrasında günlük faaliyetleri devam ettirmede kullanabileceği dönen varlığa sahip olduğunu göstermektedir.

İşletmenin içinde bulunduğu sektörde bu oranların kabul edilen 2 oranından da yüksek olması firmanın faaliyetine devam edebilmesi aşamasında önem arz etmektedir.

Asit-Test Oranı, Dönen varlıklarda yer alan ve paraya çevrilmesi diğer kalemlere oranla daha uzun sürebilen stokların hesaplara dahil edilmesiyle bulunmaktadır.

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-------------------------------|------------------|----------------|
| Dönen Varlıklar | 846.974.533,60 | 101.289.086,24 |
| Stoklar | 378.067.617,69 | 3.311.954,02 |
| Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar | 1.342.100.175,67 | 65.645.340,22 |

İşletmenin asit-test oranı 2020 yılında 0,35 iken bu oran 2021 yılında 1,49’a yükselmiştir. Asit-Test oranı, işletmenin dönen varlıklarında stoklara bağımlılığının göstergesidir ve genelde 1 olması kabul edilmektedir.

Fakat işletmede, 2020 yılındaki 0,35 lik oran işletmenin kısa vadeli yabancı kaynakların ödenmesinde stoklara olan bağımlılığını göz ardı etmememiz gerektiğini göstermektedir. Söz konusu durumda firmanın stoklarını paraya çevirememesi sonucunda borçlarını ödemede zorluk yaşayacağı görülmektedir.

Nakit Oran; Firmanın faaliyetlerinden sağladığı nakdin durması yani alacaklarını tahsil edememesi veya satışlarının devam etmediği durumlarda kısa vadeli borçlarını ödeme kabiliyetini göstermektedir.

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-------------------------------|------------------|---------------|
| Hazır Değerler | 236.495.489,98 | 43.057.724,01 |
| Menkul Kıymetler | 49,40 | 38,95 |
| Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar | 1.342.100.175,67 | 65.645.340,22 |

Nakit oranının 0,20 ile 1 arasında çıkması genel olarak kabul edilen bir durumdur. İşletmede ise nakit oran 2020 yılında 0,17 çıkarken 2021 yılında 0,66 olarak gerçekleşmiştir.

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-------------------------------|------------------|----------------|
| Dönen Varlıklar | 846.974.533,60 | 101.289.086,24 |
| Stoklar | 378.067.617,69 | 3.311.954,02 |
| Hazır Değerler | 236.495.489,98 | 43.057.724,01 |
| Menkul Kıymetler | 49,40 | 38,95 |
| Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar | 1.342.100.175,67 | 65.645.340,22 |
| Varlık (Aktif) Toplamı | 1.388.542.131,13 | 105.234.955,01 |

2020 yılında işletmenin mevcut hazır değerleriyle kısa vadeli yabancı kaynakların finansmanını karşılamada zorluk yaşadığı görülmektedir. Oranın 0,20'nin altında çıkması işletmenin nakit sıkıntısına düşmesinin göstergesidir.

Bu oran 2021 yılında yükselmiş borçların ödenmesi konusunda likit yapının iyileştiğini belirtmektedir. Fakat son zamanlarda ülkemizde hatta diğer ülkelerde uzun vadeli borçlanmanın zor olması ve büyük bir faiz gideri oluşturması nedeniyle işletmeler kısa vadeli borçlanmalara yönelmektedir. Bu durum işletmenin nakit oranının %20'nin altına düşmesine neden olmaktadır.

Stokların analizine ilişkin veriler;

Stokların Toplam Varlıklara Oranı, 2020 yılında 0,27 olarak 2021 yılında ise 0,03 olarak hesaplanmıştır. Stokların Dönen Varlıklara Oranı ise toplam varlıklara oranıyla aynı olmuştur. Aynı zamanda Stok Bağımlılık Oranı da 2020 yılında 2,92 olarak 2021 yılında 6,82 olarak hesaplanmıştır. Bu oran işletmenin kısa vadeli yabancı kaynakları ödemek için satması gereken stok oranını göstermektedir.

Kısa Vadeli Alacakların Dönen Varlıklar ve Toplam Varlıklara Oranında ise,

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-------------------------------|------------------|----------------|
| Dönen Varlıklar | 846.974.533,60 | 101.289.086,24 |
| Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar | 1.342.100.175,67 | 65.645.340,22 |
| Varlık (Aktif) Toplamı | 1.388.542.131,13 | 105.234.955,01 |

İşletme 2020 yılında 0,17 – 2021 yılında 0,54 oranlarına sahip olmuştur. Bu oranlar işletmenin 2021 yılında 2020 yılına oranla daha iyi bir politika geliştirdiğini kısa vadeli borçlarının ödeyebilme kabiliyetini arttırdığını söylenebilir.

İşletmenin likidite oranları; işletme yönetiminin 2020 yılına oranla 2021 yılında daha doğru politikalar geliştirerek likit yapısını güçlendirdiği finansal başarısızlık oranını da düşürdüğünü göstermektedir. Bu durum ekonomideki gelişmelerin etkilerinin bir sonucu olmakla birlikte işletmenin 2021 yılında bir iç kontrol sistemi geliştirmesinin de katkıları olabilir.

Finansal Yapı Oranları

Kaldıraç Oranı; Yabancı Kaynakların Aktif Toplamına Oranı, varlıkların yüzde kaçının yabancı kaynaklarla finanse edildiğini göstermektedir.

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-------------------------------|------------------|----------------|
| Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar | 1.342.100.175,67 | 65.645.340,22 |
| Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar | 4.962.581,41 | 4.762.892,14 |
| Varlık (Aktif) Toplamı | 1.388.542.131,13 | 105.234.955,01 |

İşletmenin kaldıraç oranı, 2020 yılında %97, 2021 yılında ise %67 olarak hesaplanmıştır. Genellikle işletmelerde bu oranın %50'nin altında olması beklenmektedir. Yapılan analizde oranın standarttan yüksek çıkması aktifin finansmanında yabancı kaynaklardan öz kaynaklara oranla daha çok faydalandığını göstermektedir.

Bu oranın yüksek olması kredi veren kurumlar açısından emniyet marjının dar olduğunu aynı zamanda işletmenin tasfiye edilmesi durumunda alacaklarını tahsil edememe riskinin yüksek olduğu şeklinde yorumlanabilir. İşletme yönetiminin, düşük öz kaynakla çok varlığa sahip olmaya çalıştığı ve faaliyetlerden sağlayacağı karın da borç faizlerden daha yüksek olmasını beklediği anlaşılmaktadır.

Fakat 2020 yılında işletmenin faiz giderlerinin karına oranı 1,71 olarak, 2021 yılında ise 0,22 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda işletme kaldıraç etkisini 2021 yılında 2020 yılına oranla daha doğru bir politikayla kullanmıştır.

Öz kaynakların Varlık Toplamına Oranı; varlıkların yüzde kaçının işletme sahip veya sahiplerince finanse edildiğini göstermektedir.

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|------------------------|------------------|----------------|
| Öz Kaynak | 41.479.374,05 | 34.826.722,65 |
| Varlık (Aktif) Toplamı | 1.388.542.131,13 | 105.234.955,01 |

Bu oran, 2020 yılında %3, 2021 yılında ise %33 olarak hesaplanmıştır. Öz kaynakların varlıklara oranı ne kadar yüksek olursa firmanın faiz yükünün daha az olduğu, dönem içinde kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarını öderken zor duruma düşme olasılığının bir önceki yıla oranla daha düşük olduğu söylenebilir.

Kaynakların analizi;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-------------------------------|------------------|----------------|
| Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar | 1.342.100.175,67 | 65.645.340,22 |
| Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar | 4.962.581,41 | 4.762.892,14 |
| Öz Kaynak | 41.479.374,05 | 34.826.722,65 |
| Kaynak (Pasif) Toplamı | 1.388.542.131,13 | 105.234.955,01 |

İşletmenin finansal tablolarındaki verilerde, öz kaynakların yabancı kaynaklara oranı 2020 yılında 0,03 iken 2021 yılında 0,49 olmuştur.

Kısa vadeli yabancı kaynakların pasif toplamına oranı ise, 2020 yılında 0,96 iken 2021 yılında 0,34 oranında düşerek %62 olarak hesaplanmıştır.

Uzun vadeli yabancı kaynakların pasif toplamına oranı ise, 2020 yılında 0,003 iken 2021 yılında 0,04 oranında gerçekleşmiştir.

Uzun vadeli yabancı kaynakların devamlı sermayeye oranı, 2020 yılında %10, 2021 yılında %12'dir.

Kısa vadeli yabancı kaynakların yabancı kaynaklara oranı ise 2020 yılında 0,99 2021 yılında 0,93 oranındadır.

İşletmenin pasifinde yaşanan azalma kısa vadeli alacakların azalması ve dönem sonunda çıkan zarar nedeniyle oluşmuştur. İşletme 2020 yılında yabancı kaynak ağırlıklı finanse edilirken bu oranın 2021 yılında azalması borçlanma politikasını ekonomik göstergelere göre değiştirdiği söylenebilir.

Faaliyet Oranları

Stok Devir Hızı: İşletmenin stok devir hızı, bir işletmede stokların ne kadar süre içinde tükendiğini ölçmeye yarayan orandır.

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|---------------------|----------------|----------------|
| Satışların Maliyeti | 658.783.022,73 | 300.334.808,32 |
| Stoklar | 378.067.617,69 | 3.311.954,02 |

Bu oran 2020 yılında 3,45 iken 2021 yılında 44,48'e yükselmiştir. 2021 yılında stok devir hızının fazla olması, işletmenin daha fazla kar elde ettiğini ve daha az sermayenin stoklara yatırıldığını göstermektedir. İşletmenin stokları 2021 yılında 2020 oranına göre büyük düşüş yaşamıştır.

Bu düşüşü olumsuz değerlendirmemiz doğru olmamaktadır. İşletmenin karlılığı göz önünde bulundurulduğunda sağlıklı bir stok politikası geliştirdiği ifade edilebilir. İşletme 2020 yılında fazla stok girişi yapmış ve bulunduğu sektör gereği buharlaşma yaşanması nedeniyle maliyet ve satış dengesi kuramamıştır. Karlılık incelendiğinde brüt satış karının büyük düşüş yaşadığı görülmektedir.

Çalışma Sermayesi Devir Hızı;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-----------------|----------------|----------------|
| Net Satışlar | 651.354.563,62 | 303.644.588,25 |
| Dönen Varlıklar | 846.974.533,60 | 101.289.086,24 |

İşletmenin satışları ile dönen varlıkları arasında çok yakın bir ilişki vardır. İşletmenin satışları arttıkça stok büyüklüğü ve ticari alacakların artması ve bu nedenle daha fazla dönen varlığa ihtiyaç duyulacağı anlamına gelmektedir.

İşletmenin çalışma sermayesi devir hızı 2020 yılında 0,76 iken 2021 yılında 2,99 oranına yükselmiştir. Bu durumda işletmenin dönen varlıklarını 2021 yılında daha verimli kullandığı görülmektedir.

Net Çalışma Sermayesi Devir Hızı;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-------------------------------|------------------|----------------|
| Net Satışlar | 651.354.563,62 | 303.644.588,25 |
| Dönen Varlıklar | 846.974.533,60 | 101.289.086,24 |
| Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar | 1.342.100.175,67 | 65.645.340,22 |

Net çalışma sermayesinin etkin kullanılıp kullanılmadığını görebilmek için net çalışma sermayesi devir hızı hesaplanmaktadır.

Bu oran 2020 yılında 0,30 iken 2021 yılında 1,81'e yükselmiştir. Bu oranın yükselmesi net çalışma sermayesinin verimliliğinin yüksek olduğunu ortaya çıkarır. Aynı zamanda stok ve alacakların daha az işletme sermayesine ihtiyaç duyduğunu ifade eder.

Özkaynak Devir Hızı;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|--------------|----------------|----------------|
| Net Satışlar | 651.354.563,62 | 303.644.588,25 |
| Öz Kaynaklar | 41.479.374,05 | 34.826.722,65 |

Net satışların öz kaynaklara bölünmesiyle hesaplanan bu oran özkaynakların kullanımındaki verimliliği göstermektedir.

Oranın 2020 yılında 15,7 iken 2021 yılında ise 8,71 olması işletmenin borçlanmaya ait politikalarının geliştiğini göstermektedir.

2021 yılında işletme kaynaklarının önemli kısmını özkaynakların oluşturduğu ve özkaynakların verimli biçimde kullanıldığı görülmektedir.

Aktif Devir Hızı;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|------------------------|------------------|----------------|
| Net Satışlar | 651.354.563,62 | 303.644.588,25 |
| Varlık (Aktif) Toplamı | 1.388.542.131,13 | 105.234.955,01 |

Her bir liralık varlık tarafından sağlanan satışları ölçmektedir. Bu oran işletmelerdeki sermaye yoğunluğunun bir göstergesidir.

İşletmenin aktif devir hızı 2020 yılında 0,42 iken bu oran 2021 yılında 2,88'e yükselmiştir. Bu da işletmenin aktifini 2021'de daha verimli bir şekilde kullandığını ifade etmektedir. 2020 yılında varlıklar tam kapasite kullanılmaması ve verimliliğin düşük olması işletmenin atıl kapasitesinin bulunduğunu göstermektedir.

Karlılık Oranları

Brüt Kar Marjı;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|-----------------------------|----------------|----------------|
| Net Satışlar | 651.354.563,62 | 303.644.588,25 |
| Brüt Satış Karı veya Zararı | -7.428.459,11 | 3.309.779,93 |

Bu oran işletme faaliyetleri bakımından bir zarar yaratmadan satış fiyatlarının ne kadar düşebileceğini veya işletmenin yüksek maliyetli faaliyetlere sahip olup olmadığını ölçmektedir. Bu oran 2020 yılında -0,011 iken 2021 yılında 0,01'e yükselmiştir.

Faaliyet Kar Marjı;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|---------------------------|----------------|----------------|
| Net Satışlar | 651.354.563,62 | 303.644.588,25 |
| Faaliyet Karı veya Zararı | -10.635.130,18 | 1.686.653,48 |

Faaliyet kar marjı işletmede faaliyet giderlerinin kara etkisini göstermektedir. Bu oran 2020 yılında -0,016 iken 2021 yılında 0,005'e yükselmiştir. Bunun nedeni satışları orantılı olarak faaliyet giderlerinin azalması olarak görülmektedir.

Özsermaye Karlılığı;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|--------------|---------------|---------------|
| Net Kar | 6.652.651,40 | 590.650,42 |
| Öz Kaynaklar | 41.479.374,05 | 34.826.722,65 |

Bu oran 2020 yılında 0,16 iken 2021 yılında 0,016'dır.

Bu oran özkaynakların karlılık derecesini dönem net karının özkaynakların % kaç oranında gerçekleştiğini göstermektedir. İşletmenin net karının düşmesi öz kaynaklara yansımıştır.

Aktif Karlılık Oranı;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|------------------------|------------------|----------------|
| Net Kar | 6.652.651,40 | 590.650,42 |
| Varlık (Aktif) Toplamı | 1.388.542.131,13 | 105.234.955,01 |

Toplam varlıkların karlılığa oranı işletmenin kazanç elde etmek için varlıklarını kullanmadaki başarısını ölçmektedir. Bu oran 2020 yılında 0,0047 olarak, 2021 yılında 0,0056 olarak hesaplanmıştır. İşletme 2021 yılında aktiflerini kara dönüştürmede daha etkin ve sağlıklı bir politika benimsemiştir.

Net Kar Marjı;

| Hesap Kalemi | 2020 | 2021 |
|--------------|----------------|----------------|
| Net Satışlar | 651.354.563,62 | 303.644.588,25 |
| Net Kar | 6.652.651,40 | 590.650,42 |

Net kar marjı tüm faaliyet sonuçlarını içeren vergi sonrası kar büyüklüğüdür. Bundan dolayı hem işletme hem de finansman politikalarının sonuçlarını göstermektedir.

2020 yılında bu oran 0,01 iken 2021 yılında 0,0019 oranında gerçekleşmiştir. Fakat bu oranı olumsuz değerlendirmek doğru olmamaktadır. İşletme karlılığı 2020 yılında vadeli mevduatlardan elde ettiği faiz gelirleri yükseltmiştir. Faaliyet zararının çok yüksek olduğu firma faiz gelirleriyle birlikte finansal başarısını kara dönüştürmüştür.

İşletmenin performansını incelemek için yapılan analizde; iç kontrol sistemi öncesi likit yapısının kötü durumda olduğu, alacaklarını tahsil etmede zorluk yaşadığı aynı zamanda kısa ve uzun vadeli borçlarının yüksek olduğu, kaynak yapısının büyük çoğunluğunun kısa vadeli borçları kapsadığı görülmektedir. İşletmenin faaliyetini sürdürürken dışa bağılılığı firmanın finansal başarısızlık olasılığının daha yüksek olduğunu göstermektedir.

2021 yılı itibariyle iç kontrol sistemi kurulup bağımsız denetime tabi olan işletmenin dönem içerisinde likit yapısının güçlendiğini, faaliyetini sürdürürken borçlara olan bağılılığının düştüğü görülmektedir. Bunun yanı sıra, brüt kar ve satış karının artması işletme yönetiminin faaliyetlerini doğru ve sağlıklı politikalarla gerçekleştirmesinden kaynaklanmış olabilir. Her ne kadar net kar oranı düşmüş görünse de, genel olarak karlılık durumuna bakıldığında işletmenin stok ve satış kalemlerindeki gelişmelerde iç kontrol prosedürlerinin katkısı olabilir.

Fakat analiz sonuçlarındaki olumlu trendi sadece iç kontrol sistemi ve bağımsız denetimle bağdaştırmak doğru bir değerlendirme olmayacaktır. Bilindiği gibi 2019 yılı Aralık ayında Çin'de kayıt altına alınan ve tüm dünyaya hızla yayılan Covid-19 salgını ekonominin tüm dinamiklerini etkilediği gibi akaryakıt sektörünü de olumsuz etkilemiştir. 11 Mart 2020 tarihinde ülkemizde de ilk vakaya rastlanılması ekonomi yönünden büyük tahribatlara yol açmıştır. Salgını en az hasarla atlattık ve bu zorlu süreçten zarar görmemek için alınan önlemler ekonomide çarkların yavaşlamasına hatta durma noktasına gelmesine neden olmuştur.

Salgının yayılmasını önlemek için alınan tedbirlerden olan sokağa çıkma yasağı akaryakıt sektörünü büyük oranda etkilemiştir. Tüketicilerin evde kalmaları akaryakıt talebi azaltmış, bu azalış işletmelere büyük zararlara neden olmuştur. Bu gelişmeler 2020 yılında akaryakıt dağıtım işletmelerinin depoladığı akaryakıtı satamamalarına, akaryakıtın özelliği nedeniyle firelerin oluşmasına ve satış maliyetlerinin yükselmesine neden olmuştur.

Dolayısıyla salgının olumsuz etkilerinin ortadan kalkmasıyla birlikte akaryakıt tüketiminin artması akaryakıt sektöründe satış ve karlılık gibi ekonomik göstergelerin olumlu bir trende girmesine neden olmuştur. Bu bağlamda inceleme kapsamındaki işletmenin ekonomik göstergelerindeki olumlu gelişmelerin temelinde akaryakıt talebinin arttığı yadsınamaz bir gerçektir. Ancak bir işletmenin hata, hile, kayıp ve kaçakları önlemesinin de stok kontrolü ve karlılık üzerinde olumlu etkileri olması elbette muhtemeldir.

Altman Z skoru Analizi

İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Öncesi Altman Z Skoru

Tablo 1 de de görüldüğü üzere İç kontrol ve bağımsız denetim öncesi firmanın Z skoru 0,46826 olarak hesaplanmıştır. Modelden elde edilen değerlere göre firmanın Z skorunun 1,81'in altında olması, firmanın çok

riskli durumda olduğunu aynı işletme politikasına devam ettiği takdirde iflas etme olasılığının yüksek olması hatta iflasının muhtemel olacağını söylenebilir.

Tablo 1. 2020 yılı Z skoru Modeli

| Oran Adı | Sonuç | Z skor |
|---|--------|----------------|
| | 2020 | 2020 |
| Çalışma Sermayesi / Toplam Varlıklar | -0,356 | -0,004272 |
| Dağıtılmayan Karlar / Toplam Varlıklar | 0,004 | 0,000056 |
| Faiz ve Vergi Öncesi kar / Toplam Varlıklar | -0,007 | -0,000231 |
| Öz Kaynak / Toplam Borç | 0,03 | 0,00018 |
| Net satışlar / Toplam Varlıklar | 0,473 | 0,472527 |
| Toplam Z skor | | 0,46826 |

İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Sonrası Altman Z Skoru

İşletmenin 2021 yılı Z skorunun 2,89 oranına yükseldiği görülmektedir. Altman Z skorunun 1,81-2,99 arasında olması firmanın başarısızlık ihtimalinin belirsiz duruma geldiğini göstermektedir.

Tablo 2. 2021 yılı Z skoru Modeli

| Oran Adı | Sonuç | Z skor |
|---|-------|-----------------|
| | 2021 | 2021 |
| Çalışma Sermayesi / Toplam Varlıklar | 0,338 | 0,004056 |
| Dağıtılmayan Karlar / Toplam Varlıklar | 0,005 | 0,00007 |
| Faiz ve Vergi Öncesi kar / Toplam Varlıklar | 0,019 | 0,000627 |
| Öz Kaynak / Toplam Borç | 0,494 | 0,002964 |
| Net satışlar / Toplam Varlıklar | 2,886 | 2,883114 |
| Toplam Z skor | | 2,890831 |

SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletme sahiplerinin ve yöneticilerin düzenlemiş olduğu finansal tablolarda ileri sürdükleri iddiaların doğruluk ve güvenilirliği bağımsız denetçilerin yapmış olduğu denetim faaliyetleri ile artırılabilir.

Oluşturulan iç kontrol sisteminin varlığının işletmenin finansal başarısına katkı sağladığı söylenebilir. Nitekim işletme geliştirdiği sayım politikası ile stok kontrollerini daha doğru yaparak hata ve hile oranlarını düşürebilir. Günümüzde hemen hemen her işletmede belirli seviyede bir iç kontrol sistemi mevcuttur ve yaşanan işletme içi hileler arttıkça iç kontrol faaliyetleri de yaygınlaşmaya devam etmektedir. İşletmelerin devamlılığını sürdürebilmesinde iç kontrol yapısı büyük önem arz etmektedir.

Bağımsız denetim, işletmeden çıkar sağlayan tüm paydaşlarının güvenilir ve doğru bilgi elde etmesine katkı sağlar. Bundan dolayı bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü işletme yönetiminin finansal tabloları düzenlemede taraflı olma ihtimali düşünüldüğünde söz konusu finansal bilginin güvenilirliği ancak bağımsız denetim faaliyetiyle sağlanabilir.

Ülkemizde akaryakıt sektöründe yaşanan hile ve yolsuzlukların önlenmesi için alınan en önemli önlemlerden birisi otomasyon sisteminin kullanılmaya başlanmasıdır. Ülkemizde ürün ikmalinden son tüketiciye ulaşana dek süren bütün süreçte otomasyon sistemine geçiş yapıldığı görülmektedir ki bu durum sektörde yer alan işletmelere ciddi düzeylerde yatırım maliyeti getirmektedir.

Akaryakıt sektörünün faaliyetlerinin başarılı bir biçimde yönetilmesi için etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulması gerekir. Sektörün sahip olduğu özellik gereği fiili stok denetimine ek olarak muhasebe stok takibinin de etkin bir şekilde yapılması önem taşımaktadır. Böylece fiili stok kontrolleri, otomasyon ve kaydı kontroller sağlanabilecektir.

Sonuç olarak etkin bir iç kontrol sisteminin olması bir işletmenin finansal performansını arttırmasına katkı sağlayabilir. Hata, hile, kaçak ve kayıpların önlenmesine katkı sağlayacağı için finansal tablolara olumlu etkisi olabilir.

Dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de enerji piyasasının en önemli unsurlarından birisi akaryakıttır. Akla gelebilecek her alanda kullanılan akaryakıt stratejik bir üründür. Akaryakıt sektörü istihdama, kamu gelirlerine sağladığı katkı ve hizmet aldığı sektörler açısından her aşaması ekonomik açıdan çok önemlidir. Bu nedenle bu sektörle ilgili yapılacak bilimsel çalışmaların önemi büyüktür. Hile riski yüksek olan akaryakıt sektörü için yeterince araştırma bulunmamaktadır. Bu anlamda çalışmanın ilgili literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

Ancak çalışmada sadece bir firmanın analiz sonuçlarının iç kontrol sistemi açısından değerlendirilmesi çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda birden fazla firmanın Covid-19 sonrası finansal verilerinin analiz edilmesi önerilmektedir.

Bağımsız denetçi yaptığı analizlere istinaden raporda Sınırlı olumlu görüş bildirmiştir. Sınırlı olumlu görüşün dayanağı olarak ticari mallar hesabında bulunan stoklarının sayımına iştirak etmemeleri ve stokların fiziki varlığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi gösterilmektedir.

Bağımsız denetçi, işletmenin hazır değerlerinde bulunan bankaların denetiminde, hesap ekstrelerini kontrol ederek bankalara mutabakat formları göndermiştir. İşletme hakkında herhangi bir olumsuzlukla karşılaşmamıştır.

Ticari alacak ve borçlar için yaptığı kontrollerde, dönem içerisinde gözüken firmalarla mutabakat yaparak kontrolleri sağlamıştır. Aynı zamanda faturalardan örneklem yöntemiyle belirlenen fatura, muhasebe fişleri ve banka ekstreleri kontrol edilmiştir. Tutarlarda bir uyumsuzluğa rastlamamıştır.

Bağımsız denetçi, hasılat ve maliyet hesaplarının denetimini yaparken, döngü içerisinde yer alan kişiler (yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar ve muhasebe personeli) ile görüşme yapmış ve sürecin işleyişine ilişkin bir anlayış ve güvence elde etmiştir.

Şirketin 1 Ocak - 31 Aralık 2021 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine göre uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlamamıştır.

Genel olarak işletmenin bağımsız denetim sürecinde hesap kalemlerinin analizinde iç kontrol sisteminin mevcut olduğu ve etkin bir şekilde uygulandığı görülmüştür. İç kontrol sistemi, denetçinin denetimde başarısız olma riskini azalttığı gibi denetimin süresini de kısaltmaktadır. Denetçi, denetim faaliyetlerini 150 saatte tamamlamıştır. İç kontrol sisteminin ve bağımsız denetim faaliyetinin işletmenin finansal başarısızlığını ve iflas olasılığını azaltıcı etkisi olması mümkündür. Bu iki unsur diğer ekonomik etkenlerle birlikte işletmenin finansal başarısına ve sürekliliğine katkı sağlayabilir.

KAYNAKÇA

Alkaya, Y. (2019). İç Kontrol Sistemi İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi Ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Güneş, R. , Karabınar, S. ve Saban, M. (2021). Denetimde Seçme Konular. Ankara, Gazi Kitabevi.

Haftacı, V. (2011). Muhasebe Denetimi. Kocaeli, Umuttepe Yayınları.

Kaval, H., (2008). Muhasebe Denetimi. Ankara, Gazi Kitabevi.

Kurt, G. , Özbek, C. (2020). Denetimde Seçme Konular 3 Bds Örnek Uygulamalar Ve Araştırmalar. Ankara, Gazi Kitabevi.

Savlı, P. (2019). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.

Petrol Piyasası Kanunu (2003), T. C. Resmi Gazete, 25322, 20.12.2003

<https://www.petder.org.tr/Uploads/Document/4c07212c-21f6-42e2-a9d6-01b5a3157637212532240936177> Erişim Tarihi : 06.05.2021 866.pdf?v-

<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/15201-akaryakt-stasyonlarında-muhasebe-lemeleri> Erişim Tarihi: 29.05.2021

<https://blog.mikro.com.tr/akaryakit-otomasyonu-nedir-ne-ise-yarar/> Erişim Tarihi: 29.05.2021

<https://www.petder.org.tr/Uploads/Document/0167b06e-28f9-4d82-8c286610f4a82396636473823817256703> Erişim Tarihi : 06.05.2021 pdf?v-