



TARSUS
ÜNİVERSİTESİ

T.C.

TARSUS ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN
ÖNEMİ: AKARYAKIT İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA**

SİBEL DAĞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TARSUS-2022

**T.C.
TARSUS ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ:
AKARYAKIT İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA**

SİBEL DAĞ

Danışman: Dr.Öğr. Üyesi CENK KIRITOĞLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TARSUS-2022

Tarsus Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jüri tarafından İşletme Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS / ~~DOKTORA~~ TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Dr. Öğr. Üyesi Cenk KIRITOĞLU
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Üye: Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

Yukarıdaki Jüri kararı Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../2022 tarih ve/.....sayılı kararıyla onaylanmıştır.

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
.../.../2022

Prof. Dr. Osman Murat ÖZKENDİR
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Tarsus Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim./....../2022

SİBEL DAĞ

ÖZET

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ: AKARYAKIT İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA

SİBEL DAĞ

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Cenk KIRITOĞLU

Ağustos 2022, 104 sayfa

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.

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

ABSTRACT

IMPORTANCE OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN TERMS OF INDEPENDENT AUDIT: AN APPLICATION IN THE PETROL DISTRIBUTING COMPANY

SİBEL DAĞ

**Master Thesis, Department of Business Administration
Supervisor: Dr. Öğr. Üyesi Cenk KIRITOĞLU
August 2022, 104 pages**

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 work 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

ÖNSÖZ

Finansal tabloların bağımsız denetimi tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de güncel ve önemli bir konudur. Bağımsız denetime tabi olan bir işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurulması gerekmektedir. İç kontrol sistemi hata, hile ve risklerin tespit edilebilmesi ve önlenmesi için hayati öneme sahiptir. Hata ve hilelerin önlenmesi işletmelerin finansal performanslarının artması üzerinde de olumlu etki yaratacaktır.

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 inceleme konusu edilen işletmenin finansal başarı analizi de yapılmaktadır.

Bu çalışmanın hazırlanmasının her aşamasında yanımda olan, ilgi ve desteğini gördüğüm tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Cenk KIRITOĞLU başta olmak üzere işletme verilerine ulaşmamızda yardımlarını esirgemeyen dayım ve iş arkadaşım Mali Müşavir Halim YİĞİT'e ve tez boyunca desteklerini esirgemeyen kardeşlerim Fatmagül ve Songül DAĞ'a teşekkürü borç bilirim.

Sibel DAĞ

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
TABLolar DİZİNİ.....	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	x
GİRİŞ.....	1
ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR.....	3

BÖLÜM I İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1.	Kontrol Kavramı ve Tanımı.....	6
1.2.	İç Kontrol Kavramı ve Tanımı.....	7
1.2.1.	Muhasebe Kontrolü.....	8
1.2.2.	Yönetmel kontroller.....	9
1.3.	İç Kontrol Sisteminin Önemi	10
1.4.	İç Kontrol Sistemi Hakkındaki Düzenlemeler.....	11
1.4.1.	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA).....	12
1.4.2.	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	13
1.4.3.	Sarbanes-Oxley Kanunu.....	14
1.4.4.	Sermaye Piyasası Kanunu.....	15
1.4.5.	BDDK Düzenlemeleri.....	16
1.4.6.	EPDK Düzenlemeleri.....	16
1.4.7.	Hazine Müsteşarlığı'nın Düzenlemeleri.....	17
1.4.8.	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.....	17
1.4.9.	3568 sayılı Kanundaki Düzenlemeler ve TÜRMOB'un çalışmaları....	18
1.4.10.	KGK.....	18

1.5.	İç kontrol Modelleri.....	20
1.5.1.	COBİT.....	20
1.5.2.	ESAC.....	20
1.5.3.	COSO.....	20
1.5.4.	COCO.....	21
1.6.	İç Kontrol Yapısının Bileşenleri.....	21
1.6.1.	Kontrol Ortamı.....	22
1.6.2.	Risk Değerlemesi.....	23
1.6.3.	Kontrol Faaliyetleri.....	24
1.6.4.	Bilgi ve İletişim.....	25
1.6.5.	Gözlem.....	26
1.7.	İç Kontrol Sisteminin Tanınmasında Kullanılan Yöntemler.....	26
1.8.	İç Kontrol Sisteminin Avantajları.....	27

BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM

2.1.	Denetim Kavramı Ve Bağımsız Denetimin Tanımı.....	28
2.2.	Bağımsız Denetim ve Muhasebe İlişkisi.....	30
2.3.	Bağımsız Denetimin Önemi ve Yararları.....	31
2.4.	Bağımsız Denetimin Amacı.....	33
2.5.	Bağımsız Denetime Tabi Olma Şartları.....	33
2.6.	Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Standartlar.....	35
2.6.1.	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	35
2.6.1.1.	Genel Standartlar	36
2.6.1.2.	Çalışma Alanı Standartları.....	36

2.6.1.3.	Raporlama Standartları.....	36
2.7.	İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetimdeki Yeri.....	37

BÖLÜM III

AKARYAKIT SEKTÖRÜ

3.1.	Akaryakıt Kavramı.....	38
3.1.1.	Petrolün Tanımı.....	38
3.1.2.	Petrolde Elde Edilen Yakıtlar.....	40
3.1.2.1.	Benzin.....	40
3.1.2.2.	Motorin.....	40
3.1.2.3.	LPG.....	41
3.1.2.4.	Fuel Oil.....	41
3.1.3.	Dünyada Petrol Piyasası.....	42
3.1.4.	Türkiye’de Petrol Piyasası.....	44
3.1.5.	Akaryakıt Sektörü İle İlgili Kurum Ve Kuruluşlar.....	47
3.1.5.1.	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu.....	47
3.1.5.2.	Akaryakıt İşletmelerinin İşleyişine İlişkin Mevzuat.....	48
3.1.5.2.1.	Petrol Piyasası Kanunu.....	48
3.1.5.2.2.	Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu.....	49
3.1.5.2.3.	Elektrik Piyasası Kanunu.....	49
3.1.5.2.4.	Doğalgaz Piyasası Kanunu.....	50
3.1.5.3.	EPDK Lisans Alma İşlemleri.....	51
3.1.6.	Akaryakıt Sektöründeki İşletmelerde Muhasebe Süreci.....	53
3.1.6.1.	Muhasebe Sistemi.....	53

3.1.6.2. Akaryakıt İşletmelerinde Tekdüzen hesap planı.....	54
3.1.6.3. Akaryakıt sektöründe Muhasebeye Özgü durumlar	55
3.1.6.4. Akaryakıt işletmelerinde Muhasebe süreci	55
3.1.6.5. Akaryakıt İşletmelerinde Stoklar.....	57
3.1.6.6. Akaryakıt Alımı.....	59
3.1.6.7. Akaryakıt Satışı.....	59

BÖLÜM IV

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ: AKARYAKIT İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA

4.1. Çalışmanın Amacı.....	61
4.2. Çalışmanın Kapsamı ve Akaryakıt İşletmesi hakkında bilgi.....	61
4.2.1. Çalışmanın Kapsamı.....	61
4.2.2. Akaryakıt İşletmesi Hakkında Bilgi ve Bağımsız Denetimle İlgili Çalışmalar.....	61
4.3. Çalışmanın Yöntemi	63
4.4. Çalışmada Kullanılan Model	66
4.5. Çalışmada Kullanılan Model ve Oranların Analizi.....	67
4.5.1. Finansal Tabloların Analizi.....	67
4.5.1.1. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Öncesi Finansal Tabloların Analizi.....	67
4.5.1.2. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Sonrası Finansal Tabloların Analizi.....	68
4.5.2. Altman Z skoru Analizi.....	70

4.5.2.1.	İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Öncesi Altman Z Skoru.....	70
4.5.2.2.	İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Sonrası Altman Z Skoru.....	70
4.6.	Analiz ve Bulguların Yorumlanması.....	71
4.6.1.	Oran Analizleri.....	71
4.6.1.1.	Likidite Oranları.....	71
4.6.1.2.	Finansal Yapı Oranları.....	74
4.6.1.3.	Faaliyet Oranları.....	76
4.6.1.4.	Karlılık Oranları.....	78
SONUÇ ve DEĞERLENDİRME.....		82
KAYNAKÇA.....		84
ÖZGEÇMİŞ.....		90

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 3.1. 2019 Yılı Akaryakıt Ürünleri Tüketimleri.....	45
Tablo 4.1. Likidite Oranları	63
Tablo 4.2. Finansal Yapı Oranları.....	64
Tablo 4.3. Faaliyet Oranları.....	64
Tablo 4.4. Karlılık Oranları.....	64
Tablo 4.5. 2020 yılı Oran Analizi.....	67
Tablo 4.6. 2021 yılı Oran Analizi.....	68
Tablo 4.7. 2020 yılı Z skoru Modeli	70
Tablo 4.8. 2021 yılı Z skoru Modeli.....	70
Tablo 4.9. Oran Analizi.....	79
Tablo 4.10. Altman Z skoru Analizi.....	80

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. COSO Piramidi.....	22
Şekil 3.1. Petrolün Türevleri.....	39
Şekil 3.2. Dünyada Motorin Arzı.....	43
Şekil 3.3. Dünyada Benzin Arzı.....	44
Şekil 3.4. Dünyada LPG Arzı.....	44
Şekil 3.5. Toplam Motorin Tüketimi.....	46
Şekil 3.6. Toplam Benzin Tüketiminin Yıllara Göre Değişimi.....	46
Şekil 3.7. LPG Otogaz Tüketiminin Yıllara Göre Değişimi.....	47
Şekil 3.8. Akaryakıt İstasyonlarında Otomasyon Süreci.....	56

GİRİŞ

Büyüme hızı son yıllarda oldukça fazla olan işletmelerin rekabet ortamında yer edinebilmesi, amaçlanan düzeyde faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve 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 taraflı 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. 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 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 denetiminin 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.

ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

Yapılan araştırmalar neticesinde “İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Açısından Önemi: Akaryakıt İşletmesinde Bir Uygulama” konusuna ilişkin tam olarak üzerinde çalışılmış bir akademik çalışma bulunmamakla birlikte bu alanda yapılan benzer çalışmalara aşağıda yer verilmektedir.

Başer (1992), “Akaryakıt istasyonlarındaki akaryakıt ve diğer malzemelerin dağıtım satış, stok ve muhasebe bütünleşik sistemin sistem analistliğinin yapılıp mikrobilgisayarla uygulamaya sokulması” adlı yüksek lisans çalışmasında sistem analizinin ve planlamanın önemi, ne olduğu ve yararları anlatılarak akaryakıt istasyonlarındaki akaryakıt ve diğer malzemelerin dağıtım, satış stok ve muhasebe bütünleşik sistemdeki sistem analistliğinin yapılıp hazırlanan bir dizge ile mikrobilgisayar ortamındaki kullanımı ele alınmıştır.

Pekel (2003), “Üretim kayıpları, fireler ve muhasebeleştirilmesi: Akaryakıt dağıtımında durum” adlı yüksek lisans çalışmasında petrol sektöründe firelerin nasıl ele alındığını aktarılmış, petrol iş kolunda meydana gelen firelerin, nedenleri ve çeşitleri nelerdir sorusuna cevap aranmıştır. Oluşma yerine ve sebebine göre genel kabul görmüş fire oranları konusunda sektörün kabul ettiği standartlar verilmiştir. Akaryakıt dağıtımı ile ilgili işletmelerde meydana gelen firelerin muhasebeleştirilmesi anlatılmış ve örnekler verilmiştir.

Alatlı (2008), “Akaryakıt sektöründe bayilerin finansal başarısızlıklarının tahmin edilmesi” adlı yüksek lisans çalışmasında ülkemizde akaryakıt sektöründe faaliyette olan bayilerin finansal alandaki başarısızlıklarının öngörülmesini sağlayacak bir model ortaya konması amaçlanmıştır. Araştırmada, bir akaryakıt dağıtım işletmesi ile anlaşmalı olan bayilerin 2005’e ait niteliksel ve finansal verileri kullanılmıştır. Çalışmada lojistik regresyon analizi yapılmış olup finansal sonuçları etkileyen bazı niteliksel değişkenlerin (istasyon yeri, peşin hariç alım vadesi, LPG anlaşmasının varlığı, market, istasyon edinim

türü ile otomasyon sistemi vb.) firma başarısızlıklarının tahmin edilmesinde etkili olduğu ortaya konulmuştur.

Gürsoy (2019), “Erzurum alt bölgesinde akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı dağıtım işletmeciliği ve özgü muhasebe işlemleri” adlı yüksek lisans çalışmasında akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı dağıtım işletmeciliğini tanıtip, T.C. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve diğer sektör kuruluşlarının verilerine dayanarak Erzurum Alt Bölgesi'nde faaliyette bulunan akaryakıt dağıtım işletmelerinin bölge ekonomisine katkısını tespit etmek ve bu işletmelere özgü muhasebe işlemleri hakkında bilgi verilmiştir.

Atçı 2019 “Akaryakıt ana dağıtım işletmelerinde muhasebe sistemi: Bir örnek olay incelemesi” adlı yüksek lisans çalışmasında Türkiye'de akaryakıt sektörü ve akaryakıt ana dağıtım işletmeleri, akaryakıt ana dağıtım işletmelerinin kuruluş ve işleyişine ilişkin mevzuat ve akaryakıt ana dağıtım işletmelerinde muhasebe sistemi incelenmiştir. Nitel araştırma yaklaşımı benimsenerek konular örnek bir akaryakıt ana dağıtım işletmesi olan Opet A.Ş.'de gerçekleştirilen örnek olay incelemesi kapsamında somut hale getirilmiştir. İşletmenin muhasebe bilgi sistemi incelenmiş, araştırma sonucu elde edilen veriler kullanılarak Opet A.Ş.'nin muhasebe sistemi kuruluşu ve faaliyetleri vak'a haline getirilmiştir.

Eroğlu (2019), “Akaryakıt istasyonlarında akaryakıt ürünleri stok denetimi ve firelerin değerlendirilmesi” adlı yüksek lisans çalışmasında akaryakıt istasyonlarında satışı yapılan ürünlerden benzin, motorin ve LPG'nin stok denetimi, firelerin incelemesi, akaryakıt teslim sıcaklığından kaynaklanan ölçüm farkları, bu farklardan kaynaklanan kayıp ve kazançların önlenmesi konusu incelenmiştir. Çalışmada akaryakıt ürünleri ile manuel ve laboratuvar ortamında deneyler yapılmıştır. Akaryakıt istasyonlarında yerinde gözlem ve denetim çalışmaları yapılmıştır. Araştırmada LPG, motorin, benzin tanımları ve bunlara ait kimyasal özellikler incelenmiş olup basınç hacim ve sıcaklık arasındaki ilişkiyi izah eden kimya kanunlarına kısaca yer verilmiştir. Fire kavramı, ticari mal alım satımında ve üretimde fire çeşitleri, üretim kayıpları ve aralarındaki farklar açıklanmıştır. Akaryakıt sektöründe kesafet, fire, yoğunlaşma gibi kavramların tanımı yapılmış ve firelerle ilgili düzeltme kayıtları, yer altı toprak sıcaklığı, teslim sıcaklığına etkisi olan unsurlar incelenmiştir. Teslim sıcaklığından kaynaklanan kayıp ve kazançların önlenmesinde

uygulanan yöntemler ele alınmış, ATC (automatic temperature compensation-otomatik sıcaklık dengeleme) cihazı ve raporları Belçika ve Hollanda gibi ülkelerde yerinde incelenmiştir. Türkiye'de akaryakıt teslim sıcaklığının, ortam sıcaklıkları ve yeraltı tank sıcaklıkları etkisi nedeniyle uluslararası referans teslim sıcaklık değeri olan 15 derece ortalamanın üzerinde gerçekleştiği saptanmıştır. Sonuç olarak akaryakıt istasyon işletmecilerinin ve akaryakıt alıcılarının teslim sıcaklığından kaynaklanan kayıplarının önlenmesi için benzin ve motorin pompalarına ısı dengeleyicilerinin takılması gerektiği değerlendirilmiştir.

Güneş (2021), “Faaliyet denetimi kavramı ve önemi, faaliyet denetiminin rekabetçilik ve performans üzerindeki etkileri: Petrol-kimya sektörü üzerine bir araştırma” adlı yüksek lisans çalışmasında faaliyet denetimi, rekabetçilik ve performans ilişkileri, bütünsel bir perspektifte incelemiştir. Bu amaçla Türkiye çapında 101 adet akaryakıt ve petrol-kimya sektörü yöneticisinden toplanan veriler SmartPLS ile yapısal eşitlik modellemesine tabi tutulmuştur. Araştırmanın sonuçlarına göre; faaliyet denetiminin performansın önemli bir öncülü olduğunu ancak faaliyet denetimi performans ilişkisinin rekabetçilik üzerinden gerçekleştiği göstermekte; böylece rekabetçiliğin faaliyet denetimi ile firma performansı arasındaki ilişkide aracı rolü üstlendiği açığa çıkmıştır.

BÖLÜM I

İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. Kontrol Kavramı ve Tanımı

Kontrol kavramı, TDK'nın tanımına göre; “Bir şeyin aslına ve gerçeğine uygun olup olmadığına bakma”, “arama, yoklama” ve “denetleme” olarak tanımlanmıştır. TDK'nın yaptığı tanıma göre denetleme anlamında kullanılsa bile kontrol ve denetim kavramları birbirlerinden oldukça farklıdır.

Denetim, uzman ve bağımsız kişiler tarafından yerine getirilen bir etkinliktir. Kontrolü, herhangi bir faaliyeti gerçekleştirmeden önce saptanan amaçlara yöneltme konusunda rehber olan süreç şeklinde tanımlamak mümkündür. Kontrolün kaynağı, gerçekleştirilen bir faaliyetin beklenen neticeyi verip vermediğini kavramakta yatmaktadır. İlgili tanımdan da anlaşılacağı üzere kontrolün varlığından söz edebilmek için beklenen neticeler biliniyor olmalıdır.

Kontrol, var olan iş başarısının ölçülebilmesi ve başarının saptanan hedefleri gerçekleştirme ihtimalinin belirlenmesidir. Kontrolün temeli, var olan faaliyetler sonucunda elde edilen neticelerin planlama sürecinde saptanan hedeflere karşı denetlenmesinde yatmaktadır. Bu açıdan planlama ve kontrol birbirini tamamlayan yapboz gibidir.

Genel anlamda kontrol bir kıyaslama sürecidir. İlgili dönem ve geçmiş dönemleri karşılaştırarak sonraki dönemle ilgili varsayımlarda bulunmamıza yardımcı olabilmektedir.

İşletmelerin sağlıklı olarak amaçlarına ulaşmasını sağlayan prosedür ve politikalara “Kontroller”, bahsedilen kontrollerin oluşturacağı yapıya ise “İç Kontrol Yapısı” adı verilmektedir.

1.2. İç Kontrol Kavramı ve Tanımı

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.

SPK tarafından, "Firma yönetimiyle yönetimden sorumlu olan kişilerle ilgili personelin işletmenin hedeflerine ulaştığına, faaliyet ve yöntemlerin aktif bir şekilde gerçekleştirildiğine, yasa ve düzenlemelere riayet edildiğine yönelik makul düzeyde güvence sağlamak için oluşturulan ve faaliyete geçirilen bir yöntem" olarak açıklanmıştır.

COSO'nun yaptığı iç kontrol tanımı şu şekilde açıklanmaktadır. "İç kontrol, finansal tabloların doğru ve güvenilir bilgiyi yansıttığı, yapılan faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu ve işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini sağlama hususunda sınırlandırılmış bir güvence vermek için, firma üst yönetimi tarafından denetlenen bir yöntemdir (Aksoy,2000:468).

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 neticeleri 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.

Firmaların gündelik etkinliklerinin ayrılmaz bir bölümü olan iç kontrol, firmanın tüm işlemlerini içine almaktadır. İç kontrol işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan, yönetimin sorumluluğunda olan bir araçtır ve iç kontrol sisteminin etkinliğini iç denetim değerlendirir. İç denetim yönetimden tarafsız ve bağımsız bir etkinliktir. İç denetimin, iç

kontrol sistemi için yaptığı değerlendirmeler, iç kontrol sisteminin daha aktif olması açısından oldukça önemlidir (Yurtsever,2014: 108). Bununla birlikte firma içinde aktif bir iç kontrol sisteminin çalışmasında yönetim kurulundan firmanın bütün çalışanlarına kadar her kesimin sorumluluğu bulunmaktadır (zbek,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 st yönetimce alınan raporlama, performans ve kanunlara uygunluk amaçlarıyla bağlantısı bulunan kararları hayata geçirmeye uyulacak olan ana ilkeler, kullanılacak metod 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 i 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).

1.2.1. Muhasebe Kontrolü

Bu kontrol genellikle işletmenin sahip olduğu varlıkların hile, hırsızlık ya da hata gibi hususlara karşı koruma altına alınması, finansal tabloların vaktinde ve doğru bir şekilde düzenlenebilmesi adına alınan tedbirler ya da oluşturulan sistemler sayesinde gerçekleştirilir (Kaval,2008:128).

İşletmeler bünyelerinde bir belge düzeni oluştururlar. Oluşturdukları belge düzenleri personellerin sorumlu oldukları varlık ve kayıtları ortaya çıkarabiliyor, hata ve hilelerin tespit edilmesi aşamasında hangi personelden kaynaklandığı bulunabiliyor, kayıt yöntemiyle bütün belgeler zamanında ve doğru bir şekilde muhasebeye aktarılıyorsa bu işletmede muhasebe kontrolü var diyebiliriz.

Muhasebe ve Yönetmel Kontrolleler birbirlerinin tamamlayıcısı niteliğindedir. Zira aktif haldeki iç kontrol sisteminin sağlanması için bütün denetimlerin birlikte olması ve bir bütün şeklinde işlenmesi lazımdır.

1.2.2. Yönetmel kontroller

Yönetmel Kontrol, firma yöneticilerinin plan ve projeleri, faaliyetlerinin etkinliği ile yönetim prosedürlerine bağıllıkla ilgili bütün yöntemleri içine almaktadır.

Yönetmel kontroller firma prosedürlerine adaptasyonun sağlanabilmesi için tercih edilen oldukça önemli bir araçtır. Firmanın ekonomik işlemlerini minimum hasarla atlatacak, amaçlarına erişebilmesini destekleyerek, firma çalışanlarının yaptığı işlemlerin nasıl sonuçlandırılacağına bilinmesini sağlar (Güney,2009:14).

İyi bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi aşamalarında işletme idaresinin yerine getirmeyi planladığı amaçlar aşağıdaki gibidir.

- Faaliyetlerin verimliliğini artırmak,
- Güvenilir ve doğru bilgi sunmak,
- Firmaların ve kaynaklarını korumak,
- İşletmelerin belirlediği politikalara bağıllığı özendirmek.

İşletmede uygulanmakta olan pek çok kontrol metodunun yukarıda bahsedilen iki fonksiyondan hangisine dahil edilmesi gerektiğine çoğu zaman karar verilemez. İyi bir iç kontrol sistemi yönetimin sorumluluğunda olan bu iki kontrol fonksiyonunu birlikte sağlar. Bu gibi nedenler iç kontrol sistemini işletmede vazgeçilmez bir sistem haline getirir (Kaval,2008: 128).

1.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi

İç kontrol sistemi; yönetim, kurumsal yönetimle görevlendirilenler ve diğer çalışanlarca tasarlanmış ve yürürlüğe konulmuştur. İç kontrol; finansal raporlamanın güvenilir olup olmadığı, operasyonların verimliliği, aktifliği ve mevcut mevzuatlara uygunluğu bakımından işletmenin hedeflerine ulaşılabilirliği noktasında makul bir güvence sağlamayı kendine amaç edinmiştir. Bu noktada, iç kontrol, bahsi geçen amaçlara ulaşmak adına tehdit niteliği taşıyan tüm iş risklerinin değerlendirilebilmesi amacıyla tasarlanmıştır (TÜRMOB,2008:305).

İç kontrol, yönetim kurulu ya da yönetim yetkisini elinde bulunduran kişilerce yapılmasına aracılık edilen ve sistemin aktif çalışmasını sağlamak için işletme yönetiminin başvurulan 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, suiistimaller 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 (Alagöz,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).

1.4. İç Kontrol Sistemi Hakkındaki Düzenlemeler

Dünyada ülkelerin son elli sene içinde piyasa ekonomisine yönlerini dönmeleri ve bu durumun bir sonucu olarak görülen küreselleşme olgusu bilgiyi esas alan ekonomik yapının ilerlemesini hızlandırmış ve bunun yanında bilgi ve bilgiye temelli mesleklerin önemini daha da arttırmıştır. Küreselleşme olgusu sonucunda bilgi gereksinimi hissedilir biçimde artmıştır ve küreselleşmenin muhasebe ile alakalı uygulamaların yapılandırılması ve yürütülmesindeki önemi kavranmıştır (Alagöz vd.,2008: 31).

Piyasalar yatırımcıların yapacakları yatırımlarını piyasaya yönlendirmeleri sonucunda gelişir. Yatırımcılar kendilerini güven duymadıkları sürece yatırımlarını asla riske atmazlar. Piyasalarda görülebilecek problemlerin önüne geçilmesi, kamu ve kişiler gibi ilgili tarafların menfaatlerinin güvenceye alınması için devlet gerekli düzenlemeleri yaparak kontrol ve gözetim yükümlülüğünü yerine getirmelidir. Bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu güveni sağlayabilmek ve buna yönelik örgütlenmeleri harekete geçirerek piyasalar üzerinde olması gereken denetimleri oluşturabilmek devletin asli görevidir. Bu denetimi oluşturabilmenin belki de en önemli kollarından bir tanesi, finansal tablolardaki bilgilerin genel geçer muhasebe ilkelerine uygunluğunu gözler önüne serebilmek için oluşturulan bağımsız denetimdir.

Son zamanlarda sıkça görülen muhasebe yolsuzlukları ve ekonomik buhranlar sebebiyle finansal piyasalarda kayıp yaşayan tarafların ilgili piyasalara güven duymaması, işletmeleri denetleme sorumluluğu bulunan bağımsız denetçilerin eleştirilmesini, bağımsız denetim ile alakalı bazı yeni kararlar alınmasını ve bu doğrultuda yeni kanunların kabul edilmesini gündeme getirmiştir (Haftacı,2011:28).

Kamu muhasebe mesleği ile ilgili pek çok kurum ve kuruluş bulunmaktadır. Bunlar Türkiye açısından, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye SM, SMMM ve YMM Odaları Birliği, Maliye Bakanlığı, EPDK gibi kurum ve kuruluşlardır. Ancak Türkiye'deki mesleki faaliyetleri etkileyen diğer organizasyonlar AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve ilgili diğer uluslararası nitelikli kuruluşlardır (Tuan vd.,2015:99).

1.4.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

AICPA’da iç kontrol konusunu oldukça dikkate almış ve COSO ile aynı doğrultuda bir iç kontrol tutumu benimsemiştir.

AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) ’ya göre iç kontrol, yönetim kurulu ya da firma yönetimince oluşturulan ve yine bu birimler tarafından kontrol edilen bir metot olarak açıklanmaktadır. Bunun dışında iç kontrol çerçevesinde, finansal tablolardaki güvenilirlik, işlemlerin aktifliği, çalışmaların mevzuata uygun hale gelmesi ve bahsedilen hususlarda kısıtlı bir güvence verme konuları bulunmaktadır.

AICPA’nın belirlemiş olduğu iç kontrol amaçları aşağıdaki gibidir;

- Finansal tabloların güvenilirliği,
- İşlemlerin aktifliği,
- Çalışmaların mevzuata uygunluğun hale getirilmesi,
- Denetime yönelik saptanmış olan alanlarda kısıtlı ve makul bir güvence sunabilmektir.

1887 senesinde kurulmuş olan bu enstitü, ABD'deki sertifikalı muhasebecilerin meslek örgütü niteliği taşımaktadır. Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü ismi ile kurulmuş olan örgüt, 1957 senesine gelindiğinde bugünkü adını almıştır. Asıl gayesi meslek elemanlarının haklarını güvence altına almak, yetki belgesi vermek, mesleğe giriş ve eğitim ile alakalı kriterleri düzenlemek olan enstitünün en büyük görevlerinden bir tanesi de ülke genelinde muhasebe uygulamalarına yol gösteren genel geçer muhasebe ölçütleri ile bağımsız denetime yönelik denetim ilke ve ölçütleri düzenlemektir (Bozdoğan,2014:52).

Kamu muhasebe mesleğinin ulusal mesleki organizasyonu olan AICPA'nın yıllık raporlarında sunulan misyonu, üyelerinin adına hareket etmek ve CPA'lerinin kaliteli mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde kamu yararına davrandıklarından emin olmak

için gerekli desteği sağlamaktır. Bu guvencenin verilmesi için de enstitü ilgili konu içerisinde açıklanacağı gibi kalite kontrol standartlarının oluşturulması ve denetim firmalarının kontrolü için faaliyetlerde bulunmaktadır. AICPA organizasyon yapısı içerisinde her bir faaliyet için ayrı ayrı uzmanlık bölümleri kurmaktadır (Tuan,2015:101).

1.4.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Muhasebe mesleğinde küresel nitelik taşıyan bir örgüt olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC); güvence, eğitim, etik, denetim, bağımsız denetim ve kamu muhasebe uygulamaları ile alakalı standartları yayınlamaktadır.

Bu federasyon, dünya genelinde muhasebe mesleğini daha güçlü hale getirerek, kamuoyunun yararına hizmet etme ilkesini gerçekleştirmek adına, yüksek kaliteli ölçütler yayınlamakta ve ilgili ölçütlerin uluslararası uyumunu da güdülemektedir. Bunun dışında IFAC'ın i tüzüğünde ise görevi, kamu yararı için aralıksız yüksek kalitede hizmet sunan bir muhasebecilik mesleği oluşturmak ve bu mesleğe değer kazandırmak olarak açıklanmaktadır (Bozdoğan,2014: 55-56).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyon'u, 1977 senesinde Münih'de gerçekleştirilen Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde resmi olarak onay almış olan, kâr amacı olmayan, hiçbir devlete bağlılığı bulunmayan ve siyasi bir kimliği olmayan bir oluşumdur.

IFAC AB ile beraber pek çok ülke tarafından onaylanan Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS) yayınlamıştır. Uluslararası Denetim Standartları, denetim hizmetlerini gerçekleştirirken denetçilerin uymaları gereken kuralları belirlemekte, bağımsız bir denetimin nasıl yapılacağına yönelik detaylı düzenlemeler gerçekleştirmektedir (Haftacı,2011: 29).

1.4.3. Sarbanes-Oxley Kanunu

Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Tyco International, Enron, Worldcom, ve Adelphia Communications gibi şirket skandalları firma yönetimlerine, sermaye piyasalarına, finansal raporlara ve söz konusu şirketleri denetleyen bağımsız denetim kurumlarına duyulan güveni yerle bir etmiş ve hem Amerika Birleşik Devletleri'nde hem de dünya genelinde piyasalarını oldukça etkilemiştir (Çelik,2012:37-38).

30 Temmuz 2002'de kabul edilen Sarbanes- Oxley Kanunu (SOX), Enron ile başlayan Amerikan yönetimine olan güvensizliği yok edip yeniden kamuoyunun piyasalara güven duymasını sağlama çabasıdır. SOX'un asıl amacı, finansal raporlama işinden sorumlu şirketlerin yapmış oldukları açıklamalar ve kamuya sunmuş oldukları finansal tabloların güvenilirlik ve doğruluğunun artırılarak yatırımcıları güvence altına almaktır (Çelik,2012:37-38).

SOX Kanunun temelinde, yöneticilerin ve şirket elemanlarının şirket bünyesindeki görevlerinde belli ilkeler çerçevesinde hareket etmelerini sağlamak, ilkelerle örtüşmeyen davranışlar sergileyenleri ciddi anlamda cezalandırmak yatmaktadır. Hem şirket yöneticileri hem de çalışanlarına ağır para ya da hapis cezalarının yer aldığı kanun; bunun dışında hem şirket yöneticileri hem avukatları hem de denetçileri içinde bazı yeni yükümlülükler barındırmaktadır (Bozdoğan,2014:54).

SOX yasasının en önemli yeniliklerinden biri, ABD Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı şirketlere finansal raporlamalarına ilişkin etkin bir iç kontrol sistemi kurma zorunluluğu getirmesidir. SOX yasası iç kontrol sisteminin oluşturulması konusunda COSO modelini esas almıştır. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve finansal tabloların hazırlanması sorumluluğu doğrudan şirket yönetimine aittir. Aynı zamanda şirket yönetimi, finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında yazılı bir değerlendirme gerçekleştirir ve sistemin etkinliğine dair bir "yönetim beyanı" oluşturur. Yönetim ayrıca finansal raporlamaya ilişkin iç kontroller hakkında tespit ettiği tüm kontrol eksikliklerine de değerlendirmesinde yer verir ve bunları bağımsız dış denetçisine sunar (Bozdoğan,2014:55).

1.4.4. Sermaye Piyasası Kanunu

13 Aralık 1987'de Sermaye Piyasası Kurulu kendine ortaklıkların denetimlerini düzenlemek için "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmeliği" yayımlamıştır. Bahsedilen yönetmelik doğrultusunda Bağımsız Denetim Kuruluşları görülmeye başlanmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu sonraki zamanlarda ise yayımladığı tebliğler ile hem denetim kuruluşları hem de denetçilere yönelik genel ilkeleri, denetim ölçütlerini, raporlamaya dair ilke ve kuralları saptamıştır. Bu kurul 2000'li senelerin başında görülen denetim skandallarını engelleyebilmek için bunların çıkarılmış olan Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Sarbanes-Oxley Yasası doğrultusunda, "Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin" Seri:X, No:19 sayılı Tebliği yayımlamıştır. İlgili tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğin maddelerinin bazılarını birtakım eklemeler, bazı maddelerde ise değişikliğe yapılmıştır (Sevim vd.,2017: 38).

SPK tarafından yayınlanmış olan bu yönetmelik ve tebliğlerle amaçlanan, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak bağımsız denetim kurumlarının kuruluş şartları, faaliyet esasları, bu kuruluşlarda çalışacak kişilerin nitelikleri ve müşteri işletmelerle yapılan sözleşmeler açısından incelemeler yapılarak, gözetim faaliyetinde bulunmaktır. SPK 'ya göre mevzuat gereği zorunlu olarak yapılan denetimler; bağımsız sürekli denetim, bağımsız sınırlı denetim ve bağımsız özel denetim olarak üç grupta ele alınmıştır (Bozdoğan,2014:60).

Sermaye Piyasası Kurulu'na göre varlıklarını halka arz eden veya arz etmiş olarak kabul edilen ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlarca düzenlenen finansal tablo ya da raporların; kamunun aklında soru işareti kalmamasını sağlayarak, sermaye piyasasının kararlılık, güven ve içinde çalışmalarını sürdürmesi, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin güvence altına alınması amacı ile bağımsız denetleme kuruluşları tarafından denetlenmesini hükme bağlamıştır (Tuan vd.,2015:103-104).

1.4.5. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK) Düzenlemeleri

2005 yılında y r rl ge giren Bankalar Kanunu'na göre bankaların bağımsız denetimi, derecelendirme, değerleme, destek hizmeti çalışmalarını hayata geçirecek olan ve kuruluşların görevlendirilmesi görevini Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) verilmiştir. Bahsedilen yetki ışığında BDDK tarafından 2006 senesinde "Bankalarda Bağımsız Denetimi Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliği"  ıkartılmıştır. Bahsedilen yönetmelik, bankalara bağımsız denetim yapacak olan kuruluşların yetkilendirilmesinin nasıl yapılacağını ve çalışma şekillerini açıklamaktadır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun ayrıca bankalardaki bilgi sistemleri ve finansal veri üretimine yönelik sistem ve süreçlerin, yetki verilen bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenme usul ve esaslarını düzenlemek için 2006 senesinde "Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik' i yayınlamıştır (Yılancı vd,2013:12) (Sevim vd.,2017:39).

1.4.6. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun (EPDK) Düzenlemeleri

Enerji piyasasındaki bağımsız denetim ile alakalı düzenlemeler, 3 Ekim 2003'te y r rl ge girmiş olan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek Ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" ile başlamıştır. Bahsedilen yönetmelik, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemeleriyle örtüşmektedir. İlgili yönetmelik, enerji piyasasında çalışmalarını yürüten lisanslı tüzel kişiler, sertifikalı gerçek ya da tüzel kişiler ile yetki belgesi bulunan özel ya da resmi şirketlerin bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetime tabi tutulması, bahsi geçen bağımsız denetim kuruluşlarına yetki verilmesi ve bu yetkilerin kaldırılmasına yönelik usul ve esasları kapsamaktadır. Yönetmelik çerçevesinde bağımsız denetim yetkisi olan kuruluşların, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve SPK doğrultusunda y r rl ge girmiş olan tebliğ ya da yönetmelikleri uyarınca bağımsız denetim yapabilme yetkisine sahip olmaları şarttır. Yönetmelik çerçevesinde denetim görevi almak isteyen kuruluşlar talep edilen belgeleri ile birlikte kurula başvurmalıdırlar. Belirlenen şartları sağlayan bağımsız denetim kuruluşlarına EPDK kararıyla denetlenen huzurunda bağımsız denetleme yapma

görevi verilmektedir. Kurul tarafından bağımsız denetleme yetkisi alan kuruluşlar kamuoyuna duyurulur (Alagöz vd.,2008: 59).

1.4.7. Hazine Müsteşarlığı'nın Düzenlemeleri

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bağımsız denetimi düzenlemek için yetkili bakanlık da 2003 senesinde bir yönetmelik çıkarmıştır. "Sigorta Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik" isimdeki yönetmelik, sigorta ve reasürans şirketlerinin sigortacılık kanunları kapsamında yayımlanacak finansal tablolarını denetleyecek olan bağımsız denetim kuruluşlarının; özelliklerini, çalışmalarını ve görevlendirilmelerini düzenler. Ayrıca Enerji Piyasasını Düzenleme Kurumu da 2003 senesinde "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" çıkartmış ve enerji piyasasında çalışmalar yürüten kurumların bağımsız denetimi ile alakalı bazı düzenlemeler gerçekleştirmiştir. İlgili yönetmelik enerji piyasası kurumlarının bağımsız denetim yapttırmalarını, bağımsız denetim yapacak kuruluşların görevlendirilmelerini ve çalışma usul ve esasları ile alakalı hususları kapsamaktadır (Yılancı vd.,2013: 12).

1.4.8. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

Hem ticaret hem de teknoloji alanında kaydedilen gelişmeler, ülkeleri mecburi olarak uluslararası piyasaların bir unsuru olmaya itmiş, bu mecburiyet neticesinde eski ticaret kanunun yerine yeni bir Türk Ticaret Kanunu tasarısı sunulmuş ve bahsedilen yasa tasarısı 13 Ocak 2011'de yasa haline gelmiş ve 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır. Bu kanun yasa tasarısından neredeyse altı ay sonra 01 Temmuz 2012'de yürürlüğe girmiştir.

Yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu ile Anonim Şirketler denetimlerinin YMM, SMMM ya BDK'larca yapılacağını düşünerek bağımsız denetim onaylanmıştır. İlgili kanun ışığında anonim şirketlerin ve şirketler topluluklarının finansal tablolarının denetçiler tarafından Uluslararası Denetim Standartları baz alınarak denetlenmesine karar verilmiştir (Haftacı,2011:30-31).

1.4.9. 3568 sayılı Kanundaki Düzenlemeler ve TÜRMOB'un çalışmaları

Bağımsız denetim yetkisi SMMM ve YMM'lerin oluşturduğu BDK'lar tarafından gerçekleştirilir. Meslek elemanı olarak SMMM ve YMM'ler ile alakalı yapılan düzenlemeler 3568 sayılı kanun uyarında düzenlenmiştir. İlgili kanun uyarınca çıkarılmış olan "Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik" (ÇUEHY) de denetim ile alakalı düzenlemeleri barındırmaktadır.

Mesleki faaliyette bulunabilmek için meslek mensupları YMM ve SMMM odalarında kayıtlı olmak, SMMM ve YMM odaları da kamu tüzel kişiliği bulunan ve mesleki bir kuruluş niteliği taşıyan TÜRMOB'a katılmak mecburiyetindedirler. TÜRMOB'un 3568 sayılı yasanın 29.maddesinde sayılan görevlerinde "uyulması mecburi olan meslek normlarını saptamak ve kanuna göre çıkarılacak olan yönetmelikleri hazırlamak." yer almaktadır. Mesleğe aykırı davranışlar olması halinde uygulanacak olan disiplin cezaları TÜRMOB tarafından çıkarılmış olan Disiplin Yönetmeliği'nde belirlenmiştir. Bunun yanı sıra yine TÜRMOB tarafından meslek ahlak kurallarının belirlendiği "Mecburi Meslek Kararı", Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik (EİY) gibi düzenlemeler yapılmıştır. TÜRMOB tarafından gerçekleştirilen diğer bir düzenleme Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği ile TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'dir. 01 Kasım 2010 tarihli 27746 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan bu tebliğ çerçevesinde bağımsız denetim merkezini kuruluş, işleyiş, usul ve esasları; bağımsız denetçi şahsi kütüğü ve bağımsız denetim şirketleri kütüğü, bağımsız denetim lisansı; kalite güvence sistemi; meslekte uzmanlaşma ve mesleki uzmanlık gibi konular ele alınmıştır.

IFAC'ın bir üyesi olarak TÜRMOB, bünyesinde kurmuş olduğu Türkiye Denetim Standartları Kurulu, bağımsız denetim mesleğindeki gelişmeler doğrultusunda çeşitli çalışmalar yürütmektedir (Haftacı,2011:32).

1.4.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Türkiye' de denetim alanında birbirinden farklı kurumların ve düzenlemelerin olması bağımsız denetimin ve gözetiminin tekdüzeliğin sağlanmasında da bir engel teşkil

etmekteydi. Denetçiler ve denetim kurumlarının kamu gözetimine tabi olmasını öngören Avrupa Birliği düzenlemeleri ve yaşanan uluslararası gelişmeler ülkemizde bağımsız denetim konusunda yeni düzenlemelerin gerekli hale getirmiştir.

Bu kapsamda Türkiye'de bağımsız denetim alanında mevcut dağınık yapıyı kaldırmak gayesiyle denetim ölçütlerinin tek elden saptanması ve kamu gözetim sistemi çerçevesinde, bağımsız denetçiler ve denetim kurumlarının görevlendirme ve tescil ile mesleki etik ilkelerinin saptanması, denetim faaliyetlerinin ve bağımsız denetim kurumlarının kontrolü ve aralıksız eğitim, kalite garantisıyla soruşturma ve disiplin çalışmalarına yönelik en son sorumluluğu alacak kamu tüzel kişiliğini mali, haiz ve idari özerkliği olan bir kurumun kurulması amaçlanmıştır (Bozdoğan,2014:63).

6223 sayılı kanun uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından 26.09.2011'de karara bağlanan ve 02.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış olan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) doğrultusunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş ve bağımsız denetim yapmak adına kamu gözetimi gelmiştir (Sevim vd.,2017:40-41).

Yapılmış olan bu düzenleme ile EPDK, SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın bağının bulunduğu alanlarda gerçekleştirmekte olduğu bağımsız denetim ile alakalı görev ve yetkilerin tümü sonlandırılmış ve bahsi geçen görev ve yetkilerin tamamı yeni kurulmuş olan KGK'ya verilmiştir.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında KGK'nın yetki ve sorumluluklarını gerçekleştirebilmesi için 26 Aralık 2012'de 28509 Sayılı Resmî Gazete'de Bağımsız Denetim Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bahsedilen yönetmelik. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 Sayılı KHK kapsamında gerçekleştirilecek olan bağımsız denetime, bu kuruluşlara ve bağımsız denetçilere yönelik usul ve esasları düzenlemek için hazırlanmıştır. Gerçekleştirilmiş olan tüm Yapılan düzenlemeler kapsamında, bağımsız denetçiliğin etik ve mesleki standartlar çerçevesinde gerçekleştirilmesi sağlanacak ve bağımsız denetim yapanlara yönelik yürütülen gözetim ve denetim çalışmaları ile bağımsız denetimin hem nitelik hem güvenilirliği yükselerek daha hesap verilebilir ve şeffaf hale gelecektir (Bozdoğan,2014: 64-65).

1.5. İç kontrol Modelleri

İç Kontrol sistemi ile alakalı olarak oluşturulmuş olan modellerden içinde bulunduğumuz çağda en çok tanınan ve tercih edilenleri, COSO (The committee of Sponsoring Organizations), ESAC (Electronic Systems Assurance and Control) ve COBİT (Control Objectives for Information Technology) modelleridir.

1.5.1. COBİT

Kısaltılmış hali ile cobit olarak bilinen (Control Objectives for Information Technology) model, operasyonel ve mali çalışmalarında bilgi işlem teknolojilerine fazlaca başvuran işletmelerin, ilgili teknolojinin tercih edilmesinden ileri gelen risklerini saptamak ve kontrol edebilmek gayesi güdülerek geliştirilmiştir. Bu modelde sistemin kurulumu ve işletilmesinden sorumlu olanlar, işletme üst yönetimleri, bağımsız denetçiler ve iç denetçiler olarak belirlenmiştir (Uygun,2020: 248).

1.5.2. ESAC

Esac modeli de (Electronic Systems Assurance and Control) temelde yukarıda bahsedilen cobit modeline oldukça benzer biçimde bilgisayar ortamında gerçekleştirilen işlerden ileri gelen riskleri saptamak ve bu riskleri kontrol edebilmek amacıyla geliştirilmiştir. Modelde sistemin kurulması, işletilmesi ve geliştirilmesinde temel sorumluluk iç denetim birimlerine verilmiştir (Uygun,2020: 248).

1.5.3. COSO

Hatalı finansal raporlama hakkında ulusal komisyona destek vermek amacı ile kurulmuş olan ve bu şekilde de hileli finansal raporlamanın önüne geçilmesine ilişkin birtakım kurallar oluşturmak için çalışan COSO, tavsiye ettiği iç kontrol modeli sayesinde başta AB bünyesindeki ülkeler olmak üzere pek çok gelişmiş ülkeye yol gösterici olmuştur.

COSO modeline göre iç kontrol sisteminin asıl gayesi; örgütün etkili ve daha aktif işlere imza atmasını, güvenilir finansal raporlar hazırlamasını ve bunlar yanında yasalara uygun hareket etmesini sağlamaktır. Kurumsal yönetimin temeli örgütün iç ve dış ortaklarının aktif kontrol sisteminden faydalanması ve bu konu ile alakalı hesap sormasıdır; bahsedilen yönü ile iç kontrol aslında COSO raporunda sıkça kullanılmakta olan bir terimdir.

1.5.4. COCO

COCO modeli aslında yeni bir tutum olsa da yukarıda bahsedilen COSO modeliyle kapsam açısından benzer hatta aynı düzenlenmiştir. Bu model, kontrolü, örgütün amaçlarına erişebilmesi için personellerin arkasında duran ve onları bir arada tutan süreçler, kaynaklar, kurum kültürü, sistemler, kurumsal yapı, görevler vb. gibi örgüt elemanlarından biri olarak açıklamıştır (Root,1998: 147-149).

1.6. İç Kontrol Yapısının Bileşenleri

Herhangi bir işletmedeki iç kontrol yapısı işletmenin mülkiyet yapısı, büyüklüğü, hukuki şekli kapsamında yer aldığı sektör, yönetim bilgi sisteminin yapısı ya da hukuki düzenlemeler vb. gibi pek çok unsurdan etkilenmektedir. Bu yapının en uygun biçimde hazırlanıp yürütülmesi, işletmedeki üst yönetimin görevlerinden biridir. Bir işletme içerisinde iç kontrol yapısının uygun düzeyde varlığının göstergeleri bahsedilen yapının bileşenleri olarak isimlendirilir (Haftacı,2011:54).

İlgili ögeye farklı kaynaklarda farklı şekillerde değinilmiştir. Uluslararası Denetim Standartları arasındaki 400 Risk Değerlemesi ve Kontrol adlı standartta da uzun yıllar yürürlükte kalmıştır. Fakat dünya genelinde görülen olumsuz tecrübeler iç kontrolün revize edilmesini gerekli kılmış ve bu doğrultuda COSO bir rapor oluşturmuş ve iç kontrolün öğelerini beş olarak belirlemiştir. Ülkemizde de Denetim Standartları adı altında başvuru SPK'nın Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'de de (Seri X, No: 22) ilgili öğeler kabul edilmiştir. COSO'nun belirlemiş olduğu unsurlar aşağıdaki gibidir.

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlemesi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- Sistemin Gözetimi

Bu unsurlar ilerleyen kısımlarda kısaca ele alınacaktır (Kaval,2008:129).



Şekil 1.1. Coso piramidi

Kaynak: Kaval,2008:129

1.6.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol yapısının etkili olabilmesi için ilk olarak uygun bir kontrol ortamının oluşturulması gerekmektedir. İşletme içi ve dışı ögelerden meydana gelen bu havaya da iç kontrol ortamı ismi verilmektedir.

İç kontrol sistemi çerçevesinde, kontrol ortamı yönetim kurul, genel müdür ve onun yardımlarının oluşturduğu ekibin yani işletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol etme konusunda temel düşüncesi, problemlere bakış açısı, sorun çözme konusundaki tutumu ve ahlaki değerlere ne derece önem verdiği ile kendini gösterir. İşletme üst yönetiminin işe vermiş olduğu önem, işiyle bir bütün haline gelmesi, uzmanlık gerektiren pek çok konuya yatkın olması, işletme kültürü, yönetim şekli, emir ve direktiflerini veriş biçimi, uyguladığı kontrol metotlarının sıklığı ya da yoğunluğu üst yönetimin işletmeyi ne derece kontrol ettiği ile alakalı bir fikir verir ve iç kontrol sisteminin aktif bir biçimde işlemesine yol açar.

Kontrol ortamı daha dar manada, üst yönetimin işletme bünyesinde çalışanları ve temelde işletmeyi kontrol bilinci olarak da düşünülebilir. Bir başka düşünceye göre "yönetimin felsefesi" demektir. Fakat kontrol ortamının yalnızca üst yönetimin tutumu olarak algılanması doğru değildir. Bu durumun işletme çalışanlarınca da benimsenmesi gerekmektedir. Çalışanın kendisini bir kültür ortamında olarak görmesi, bu ortam içerisinde tüm bireylerin işletmenin belirlediği amaçlara ulaşmakta birtakım sorumluluğunun olduğunu farkında olması, kendi görev alanı dışına çıktığında, yükümlülüklerini yerine getirmediği ya da bazı sebeplerden dolayı yerine getiremediği zamanlarda işletme tarafından taşınamaz olduğunu düşünmesi gerekmektedir (Kaval,2008:130).

Özetle söylemek gerekirse bu ortamın oluşmasını;

- Yönetimin iç kontrole bakış açısı,
- Örgüt yapısı,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesinin işlevleri,
- Yetki ve sorumlulukların dağılımı, İç denetim işlevine verilen önem,
- Yönetimce benimsenen kontrol yöntemleri,
- Çalışanların durumu,
- Dış etkenler gibi unsurlar etkiler (Tahtacı,2011:55).

1.6.2. Risk Değerlemesi

İşletmedeki risk değerlendirme süreci, yönetilecek tüm risklere yönelik yönetimin alacağı kararlar doğrultusunda oluşturulur. Bahsedilen süreç işletmenin kalitesi, karmaşıklığı ve büyüklüğü de dahil olmak üzere belirlenen şartlar ile örtüşmesi

durumunda, "önemli yanlışlık" risklerinin saptanması konusunda denetçiye yardımcı olur. İşletmenin risk değerlendirme sürecinin belirlenen şartlar ile örtüşüp örtüşmediği muhakeme gerektiren önemli bir husustur.

İşletme risklerinin saptanması ve gerekli görülen tedbirlerin alınabilmesi işletme üst yönetiminin sorumluluğundadır. İşletme riskleri genel olarak işletme dışı riskler ve işletme içi riskler diye iki gruba ayrılmaktadırlar.

Finansal gelişmeler ve hukuki düzenlemeler etkisi altında kalan işletme dışı riskler, aslında işletmenin büyümesi ve gelişmesi önündeki olumsuzluklardır ve üst yönetimin bahsedilen riskleri saptaması, gruplandırması ve ortadan kaldırıcı tedbirleri alması gerekmektedir.

İşletme içi risklerse personellerin yeterli eğitim ve bilgi düzeyinde olmaması sebebiyle farkında olarak veya olmayarak yapmış olduğu yanlış hareketlerden ileri gelir. İşletme içi riskler genel olarak iç kontrol yapısının yetersiz olması nedeniyle görülür.

- Hata, hile kaçak ve kayıpların olması,
- Müşteri odaklı yeni mamuller üretememe,
- Uygun kalite ve fiyattan hammadde bulamama,

gibi olumsuzluklar iç kontrol yapısının kimi yetersizlik göstergeleri olarak sayılabilirler. Bu göstergeler hileli finansal raporlama yapma ve denetçinin yanlış görüş bildirme riskini artırır. İşletme içi riskler iyi belirlenmeli, bunlara karşı önlem alınmalı, işletmede iyi işleyen bir erken uyarı düzeni kurulmalıdır (Haftacı,2011:55).

1.6.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetlerini, üst yönetimin komut ve yönergelerinin yapılmasını sağlamaya ilişkin stratejiler ve yöntemler olarak tanımlamak mümkündür. Kontrol faaliyetleri ayrıca işletme içi risk yönetim etkinliği şeklinde de nitelenebilir.

Kontrol Faaliyetleri, önleyici, tamamlayıcı, yönlendirici, saptayıcı kontrol faaliyetleri olarak sınıflandırılabilir. Bu kontrol faaliyetleri risklerin kontrol altında tutulmasını sağlayarak işletmelerin hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olurlar (Uygun,2020:275-276).

1.6.4. Bilgi ve İletişim

Finansal raporlama ile örtüşen bir bilgi sisteminin oluşturulması, tüm bilgilerin uygun olarak kaydedilmesi, çözümlenmesi, rapor haline getirilmesi ve ilgili birimlere iç kontrol ve yükümlülüklerini gerçekleştirebilecekleri süre ve biçimde ulaştırılmasının gerçekleştirilmesidir (Doyrangöl,2002:2).

İyi olarak nitelendirilebilecek bir iç kontrol yapısı, bilgi eksikliğinden kaynaklanan zararlar karşısında işletmeyi koruyabilecek olmasından dolayı işletme içinde oluşturulan bilgi akışı ve iletişim biçimi de oldukça önemli bir iç kontrol elemanıdır. Bu sebeple iyi bir iç kontrol yapısının en önemli elemanlarından bir tanesi hem yatay hem de dikey manada bilgi alma kabiliyetinin geliştirilmesi ve bu sayede basamaklar arasında etkili bir iletişimin sağlanmasıdır. İşletme yönetimindeki üstten alta inen bilgiler genellikle hedeflerle alakalıdır ve genel ve özet bilgilere sahiptir. Alt kademelerdeki bilgi raporlarda genellikle daha detaylı bilgiler bulunmaktadır. Bilgiler alttan üstte doğru ilerledikçe daha genel, özel ve özet bir hal alırlar. İşletmelerde iletişim, yönetim bilgi sistemi ve ona bağlı alt sistemler aracılığı ile gerçekleştirilir.

Bu bağlamda dışa ve içe dönük olarak hazırlanan muhasebe bilgi raporları ilgili tarafları aydınlatırken, daha çok işletme içi amaçlar için düzenlenen sorumluluk raporları ilgili yöneticileri eyleme yöneltir.

İyi kurulmuş bir iletişim ve bilgi ağı, bilgiye rahat bir şekilde erişilmesini, varsa negatiflikler ile alakalı gerekli tedbirlerin çok daha kolay alınmasını sağlamaktadır. Bir işletme içerisinde iyi bir bilgi ve iletişim ağının olması iç kontrol yapısının etkinliği konusunda önemli ipuçları verir (Haftacı,2011:57).

1.6.5. Gözlem

Kontrollerin gözlenmesi, iç kontrol başarısının zaman içerisindeki işlerliğinin analiz edilme sürecidir. Bahsedilen süreç, kontrollerin işlerliğinin tam zamanında ele alınmasını ve gerekli olan düzeltici tedbirlerin alınmasını kapsamaktadır. Yönetim kontrolleri; sürekli çalışmalar, aynı değerlendirmeler ya da her ikisinin bir arada yapılması ile gerçekleştirmektedir. Aralıksız izleme çalışmaları çoğunlukla, işletmenin normal olarak kabul edilen yinelenen faaliyetleri içerisinde ele alınır ve düzenli yönlendirme, yönetim ve izleme faaliyetleri bu grup içerisinde yer alır.

1.7. İç Kontrol Sisteminin Tanınmasında Kullanılan Yöntemler

1. Not Alma Yöntemi

Not alma metodu iç kontrol sistemini tanıyabilme konusundaki en kolay metottur. Denetimi yapan kişi, denetim altındaki müşteriye birtakım sorular yönelterek, yetkili kişilerle görüşmeler yaparak bazı bilgilere ulaşır, iş akışını gözlemler ve bu sayede işletme hakkında bilgi sahibi olur. İşletmedeki yazılı yönetmelikleri alır ve bu yönetmelikten işine yarayacak şekilde notlar alır. Denetçi iç kontrol sistemi ile alakalı incelemelerine devam ederken, genel olarak işletmedeki tedarik-üretim satış ve tahsil-ödemeler döngüsünü de sırasına uygun şekilde gerçekleştirir (Kaval,2008:140).

2. Anket Yöntemi

Anket metodu, iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olabilmek için en sık başvuru yöntemlerinden biridir. Yaklaşık 40-50 sorudan oluşan anketin personellere yöneltilerek değerlendirilmesi ilkesine dayanmaktadır.

Denetim şirketlerinin birçoğunda sektör ile örtüşen ve ilgili sektörde tercih edilebilecek biçimde standart soru formları hazırlanmış ve el kitabı formunda bastırılmıştır. Denetçi, sistemi tanıyabilmek için soru formunda evet ya da hayır olarak işaretlenen yanıtları değerlendirir. Sadece evet veya hayır yanıtlarının değerlendirme için tek başına yeterli olmayacağı sorular için anket formuna ekstra birde açıklama bölümü

koyulur. Anket yöntemi, not alma metodunun iletirilmiş ve zenginleştirilmiş halidir (Uygun,2020:282).

3. Akış Şemaları Yöntemi

İşletme çalışmaları ile alakalı yaşanan bir olayı başlangıcından sonuna kadar değerlendiren, süreci şekil ya da şemalar yardımı ile gösterme metodudur. Bu yöntemle oluşturulan şemalarda işletmedeki tedarik, imalar ve satış gibi ana fonksiyonlar alt gruplara ayrılır. Bu sayede hangi çalışanın nereden hangi belgeyi aldığı ya da verdiği, ne gibi sorgulamaların yapıldığı şemalar ile ayrıntılı gösterilir ve sistemdeki güçlü ve zayıf yönler kolay bir şekilde saptanır. Akış şemalarını hazırlamak diğer metotlara göre daha uğraştırıcı ve zaman alıcıdır, bu sebepten dolayı daha az tercih edilen bir yöntemdir (Uygun,2020:283).

1.8. İç Kontrol Sisteminin Avantajları

İşletme bünyesinde iç kontrol sisteminin oluşturulmasının birçok avantajı bulunmaktadır. Bu avantajlar arasında daha önemli olanlar aşağıda verilmiştir.

- Üst yönetim saptamış olduğu ana hedeflere erişebilmek için personellerinin, izlenecek olan stratejiye ve normlara uygun davranıp davranmadıklarını saptamak istiyorsa, bir iç kontrol sistemi oluşturmalıdır.
- Eğer üst yönetim, çalışmalarının aynı anda verimli ve etkili olmasını istiyorsa, güvenilir bilgilerin üretilmesine gereksinimi bulunmaktadır. İşletme bünyesinde bu ihtiyacın giderilmesinin yolu iç kontrol sistemi oluşturmaktan geçmektedir.
- Eğer üst yönetim çalışmalarında daha az fire ve artık vermek ve kaynaklarındaki israfı en aza indirmek istiyorsa iç kontrol sistemine ihtiyacı vardır.
- Eğer üst yönetim işletme bünyesindeki eşyaları hırsızlığa, kaybolmaya, amacına uygun olmayacak şekilde kullanmaya karşı koruma arzusu besliyorsa iç kontrol sistemi oluşturması gerekmektedir

BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Denetim Kavramı Ve Bağımsız Denetimin Tanımı

Denetim kavramının kökü Latince "Contra Rotulus" kelimesinden gelmektedir. Yönetimin temel işlevleri arasında yer alan denetim, bir kurumun hedeflerine ne denli ulaştığının belirlenmesine yönelik yapılan bütün faaliyetleri kapsamaktadır. Denetim, kurumların kendi bünyelerinde daha önce tespit ettikleri bir düzine ölçütlere aykırılık olma ihtimalinin olabileceği düşüncesine dayanmaktadır. Literatürde çeşitli denetim tanımları bulunmaktadır. Aşağıda bu tanımlardan bazılarına yer verilecektir.

Denetim; bir kurumun, yönetim biriminin yapısı veya kişinin biriminin yapısı, uğraşlarının ve işlerliğinin daha önce belirlenmiş ölçütler çerçevesinde gözlenmesi, ölçülmesi ve bu ölçütlere göre tutarsızlık, çelişki, yanlışlık ve eksiklik olup olmadığının tespit edilebilmesi için sözlü ve yazılı olarak yapılan bir incelemedir.

Genel manada denetim, iki büyüklüğü kıyaslama ve sonucunda bir değerlendirme yaparak hüküm vermedir. Bu doğrultuda denetim, planlanan ve yapılanın kıyaslanması ve yapılanın planlanana ne derece uyduğunun belirlenmesi çalışması olarak da bilinmektedir.

Denetimin; denetlenen ve denetleyen kurumlar, denetimin gayesi, denetimin kapsamı ve denetimin resmi veya özel sektör özelliği taşıması vb. gibi tutumlar ile farklı gruplandırmaların yapılması mümkündür. İçinde bulunduğumuz dönemde denetimin özel ya da kamusal alan ayrımı her geçen gün biraz daha önemsiz hale gelmektedir. Özel sektördeki kamusal denetim devam derken, kamuda da özel sektörün denetim kuruluşlarından her geçen gün biraz daha fazla yararlanıldığı kaydedilmektedir. Ayrıca özel sektördeki kamusal denetim için git gide özel sektördeki denetim kuruluşlarına

başvurulmaktadır. Bu sebepten dolayı da denetimi net bir şekilde gruplandırma zorlaşmaktadır.

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkındaki Yönetmeliği'ne göre denetim, muhasebe ile alakalı bilgilerin yasalara ve genel geçer muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını, finansal olayların aslının kayıtlara geçip geçmediğini objektif bir şekilde gözler önüne seren, araştıran, sonuca bağlayan ve tasdik eden sistematik bir faaliyettir.

Muhasebe denetimi aslında mali bir birim ya da zamana ait olan bilgilerin daha öncesinde saptanmış olan kriterlere örtüşme derecesini ele almak ve bu konu ile alakalı bir rapor hazırlamak için bağımsız bir uzmanın yapmış olduğu toplama ve analiz etme sürecidir.

Bağımsız denetim, herhangi bir işletmenin finansal çalışmalar sonucunda oluşturulan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin daha öncesinde saptanmış olan kriterler 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 ilişkisi bulunmamalıdır ve bahsedilen dışında ya da başka bir adla asla ödeme yapılmamalıdır,
- İşletmeyle hiçbir ekonomik ilişkiye girmemeli, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki de kurmamalıdır,
- İşletmeyle borç ilişkisi asla kurulmamalı ve işletmeden borç alma ya da işletmeye borç verme ilişkisi gerçekleşmemelidir.
- Bağımsız denetim finansal tablolar denetimi adı ile de bilinmektedir.

2.2. Bağımsız Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Muhasebe, işletmenin belirlemiş olduğu amaçlar doğrultusunda gerçekleştirdiği çalışmaların öz kaynaklarda eksilme ve artmayı etkilesin ya da etkilemesin, işletmenin sahip olduğu mallarda görülen değişiklikleri kanıtlar nitelikteki belgeler ile çözümleyen, kayıt altına alan ve belli aralıklarla finansal tablolar yardımıyla muhasebeden bilgi alma talebi olan taraflara bilgi veren bir sistemdir (İlçır,2014:11-12).

Muhasebe bilgi sistemi "Girdi ve Çıktı" aşamalarından oluşur. Bilginin güvenilir ve doğru bir şekilde oluşturulup rapor haline getirilebilmesi için öncelikle genel geçer muhasebe prensipleri olmak üzere, yönetimin belirlediği prosedürlerine uygulanmasını gerekli kılan iç kontrol sisteminin firmalarda kurulması lazımdır. Genel Kabul Görmüş muhasebe prensiplerinin muhasebe sisteminin bütün evrelerinde gerçekleştirilebilmesi doğru bilgilerin eksiksiz ve zamanlı bir şekilde finansal tablolar şeklinde sunulmasına olanak verir. Bu nedenle finansal tabloların güvenilir ve doğru olması görevini yerine getirmek işletmenin görevidir.

Denetim ise 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 bulundurularak yapılır. Yapılan araştırmada kalemlerin ne derece ele alınacağı ise, işletmenin iç kontrol sisteminin ilgili kalem açısından güçlü ya da zayıf olması dikkate alınarak kararlaştırılır.

Görüldüğü gibi muhasebenin bir ürünü olan finansal tabloların denetlenmesi hususunu, finansal tabloların güvenilirlik ve doğruluğunu sağlamaya aracı olan muhasebe prensipleri de denetimin ilkesini oluşturur. Yani muhasebe denetimi muhasebe sisteminin eksik ve aksak yönlerini ortaya çıkaran bir görev üstlenmektedir (Selimoğlu vd.,2008:3).

2.3. Bağımsız Denetimin Önemi ve Yararları

Güvenilir bilgi sağlama fonksiyonu bağımsız denetimin önemini her geçen gün biraz daha arttırmaktadır. Bağımsız denetimin önemini arttıran bir başka faktör ise hiç şüphesiz finansal tablolar ile alakalı analiz, öngörü, denetim ve raporlaştırma hususları üzerine ileriye dönük kararların belirlenmesinde rol model niteliği taşımasıdır.

Bunun dışında işletmenin büyümesi, işletmeler üzerindeki devlet müdahalesinin artması, işletme ile alakalı çıkarıcı grupların güç kazanması ve artması, iş hayatındaki yarışın şiddetli hale gelmesi, insanın öneminin artması vb. konular da bağımsız denetimin önemiyle doğru orantılıdır.

Bağımsız denetim hem denetlenen kuruma hem de kamuya fayda sağlamaktadır.

Bağımsız denetimin firmalara yararları aşağıdaki gibidir (archive.ismmmo.org.tr):

- Firmanın belge ve kayıtları doğrultusunda düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı belirlenmektedir.

- Firmanın faaliyetini kanun ve yasalar doğrultusunda yerine getirip getirmediği tespit edilir ve ortaya çıkabilecek olan uygunsuzluk durumunda işletmelere düzeltme fırsatı oluşur.
- Firma yönetimi ve personelleri açısından doğru olmayan faaliyette bulunma olasılığını azaltılmış olacaktır.
- Denetime tabi tutulan finansal tablolar vergi beyannamelerini meydana getirir. Bu sebepten dolayı finansal tabloların güvenilir olması devlet tarafından gerçekleştirilecek olan vergi denetimi riskini de düşürmüştür.
- Firmanın finansal tablolarının denetlenmiş olması işletme yönetimine alacağı kararlarda öncülük eder ve firmanın kredibilitesini artıracaktır.
- İç kontrol sistemi etkin olarak faaliyete geçmiş olur.
- Bağımsız denetimin işletme yönetiminde bağımsız ve tarafsız kişilerce yürütülmesi ve raporlanması işletmenin bütün ortaklarına hatta firmalara sonradan ortak olabilecek 3. Kişilere büyük referans olabilmektedir. Aynı zamanda şirket ortaklarının haklarının korunmasına öncülük edecektir. İşletme içi/dışı çeşitli eksik-yanlış-haksız uygulama bağımsız denetleme ile ortaya çıkmaktadır (Erdoğan,2002:62).

Bağımsız denetimin denetlenen işletme ile ilgili diğer kuruluşlara sağladığı yararlar aşağıda belirtildiği şekilde sıralanabilir.

- Bağımsız denetim ile işletmenin ticari bir ilişki içinde olduğu şirketlere belli oranda bir güven sağlanmış olur. Alacağı olan firmalar, ilgili finansal tablolar aracılığı ile işletmenin mali durumunu öğrenebilirler ve alacaklarını tahsil etme durumları hakkında bilgi sahibi olurlar.
- Bankaların kredi riskini düşürür. Bankalar denetlenen finansal tablolara bakarak bir karara varırlar. Geri ödeme konusunda sorun yaşayacak olan işletmelere kredi hizmeti vermezler. Bu sayede de batık kredilerin önüne geçilmiş olur.
- Sermaye piyasası içerisinde hisse senedi satın alma düşüncesi olan yatırımcıların en doğru kararı almaları konusunda yol gösterir.

- Denetlenmiş finansal tablolar, iflas ya da borçluluk durumlarında, paydaşlık ve vekalet sözleşmelerinin revize edilmesinde, adli birimlere hem bağımsız hem de güvenilir bilgi sunar.
- İşletmelerin birleşme ya da devir durumlarında ilgili işlemlerin sağlıklı şekilde sonuçlandırılmasına yardımcı olur.

2.4. Bağımsız Denetimin Amacı

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 yönetimince aktif ve verimli kullanıldığına yönelik bilgi verdiği şeklinde yorumlanamaz. Bağımsız denetimin sınırlılıklarını, bağımsız denetimi amacı doğrultusunda gerçekleştirmek için başvuru bağımsız denetim metotları oluşturmaktadır.

2.5. Bağımsız Denetime Tabi Olma Şartları

Bağımsız denetime bağlı olan şirketler 2018/11597 sayılı karar uyarında aşağıdaki gibi saptanmıştır.

- Bağımsız denetime bağlı olmanın genel kıstasları
- Karar kapsamında aşağıda belirtilen üç kriterden minimum ikisinin sınır değerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.
- Aktif toplamı yaklaşık 35 milyon TL. (Bundan önceki kararda 40 milyon TL ve üzeri TL idi.)

- Senelik net satış kazancı 70 milyon TL. (Bundan önceki kararda 80 milyon TL ve üzeri idi.)
- Personel sayısı 175. (Bundan önceki karar da ise 200 çalışan ve üzeriydi)

Herhangi bir kriter gözetilmeksizin bağımsız denetime tabi olan şirketler ilgili karara ekli ve I sayılı listede ifade edilen şirketler hiçbir kritere bağlı olmadan bağımsız denetime tabi tutulur.

- Sermaye piyasası araçları örgütlenmiş diğer piyasalarda ya da borsada işlem görmeyen fakat Sermaye Piyasası Kurulu çerçevesinde hakla açılan şirketler sermaye piyasası araçları örgütlenmiş diğer piyasalarda ya da borsada işlem görmeyen fakat Sermaye Piyasası Kurulu çerçevesinde halka açık olarak kabul edilen ve aşağıda değinilen üç kriterden minimum ikisinin sınır değerini art arda iki hesap dönemi aşan şirketler bağımsız denetime tabi tutulur.

- Aktif toplamı 15 milyon TL.
- Yıllık net satış geliri 20 milyon TL.
- Personel sayısı 50.

1. Ekli (II) sayılı listede ifade edilen şirketler ilgili Karara ekli ve aşağıda bahsedilen (II) sayılı listede ifade edilen şirketlerden, aşağıda verilen üç kriterden minimum ikisinin sınır değerlerini art arda iki hesap dönemi aşan şirketler bağımsız denetime tabi tutulur.

- Aktif toplamı 30 milyon TL.
- Yıllık net satış geliri 40 milyon TL.
- Personel sayısı 125.

2. Diğer Konular

- Eşik değerleri aştığından dolayı bağımsız denetime tabi olan şirket, art arda iki hesap zamanında üç kıstastan minimum ikisinin eşik değerlerinden düşükte kaldığı veya bir hesap dönemi içerisinde bu kıstaslardan minimum ikisinin sahip olduğu eşik

değerlerin %20 ya da daha fazla yüksek oranda altında kalması durumunda takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetim çerçevesinden çıkar.

- Eşik değerlerinin üzerine çıkılıp çıkılmadığının saptanmasında; aktif toplamı ve senelik net satış geliri açısından şirketin tabi olduğu yasalar uyarınca hazırlanan son iki seneye ait finansal tablolar, personel sayısı açısından ise son iki seneye ait ortalama personel sayısı baz alınır.
- Eşik değerlerin geçilip geçilmediğinin saptanmasında şirketler bağlı ortaklık ve İştirakleri ile beraber dikkate alınır. Bağlı ortaklıkları olan şirketlerde; aktif toplamı ve senelik net satış kazancı açısından ana ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda bulunan kalemlerin tamamı (grup içi işlemler varsa bunlar yok edilir), personel sayısı açısından ise ana ve bağlı ortaklığın son iki seneye ait ortalama personel sayılarının toplamı baz alınır. İştirakler bakımından, iştirakın sahip olduğu mevzu bahis kalemler şirketin iştirakteki payı oranında baz alınır.

2.6. Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Standartlar

2.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

İşletmenin bilgi akışı sisteminin neticesi finansal tablolardır. Bu sebeple finansal tablolar ile alakalı bir hüküm verirken işletmedeki bilgi akış sistemi yapısının ve işleyişinin hassasiyetle ve çok iyi ele alınması gerekir.

Bağımsız denetçinin denetleme yapacağı işletmenin var olan bilgi sisteminin dışı bilgi sızdırmaktan uzak olduğu düşüncesine kapılması durumunda birtakım ek çalışmalar yürütmesi ve özel hususları ele alması gerekir.

Denetim sürecinin nasıl işleyeceğini ve analizlerin nasıl yapılacağını saptayan birtakım kurallar geliştirilmiştir. Yıllarca süren çalışmalar ve tecrübelerin ardından geliştirilen ve yapılan her denetimde tüm denetçilerin uyması gereken bu genel özellikteki minimum kurallara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilmektedir.

Bu standartlar bir denetimde asgari düzeyde uyulması gereken genel ilkeleri tanımlamaktadır. Fakat neyin ne zaman ne miktarda ve nasıl yapılması gerektiği konusuna kurallar içermez; bunları belirleme işini denetçiye bırakır.

10 adet Genel kabul görmüş denetim standardı vardır. Bunlar üç grup altında toplanır:

1. Genel Standartlar
2. Çalışma Alanı Standartları
3. Raporlama Standartları

2.6.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, raporlama standartlarından ve çalışma alanından arzu edilen neticelerin elde edilebilmesi adına gerekli olan ön şartları kapsamaktadır. Bunlar denetimin yürütülmesinde, üstlenilmesinde, planlanmasında ve neticelerin raporlaştırılmasında denetçinin mesleki karakterini, yetkisini ve sorumluluğunu amaçlayan kurallardır. Bu açıdan genel standartlar bireye özgü kurallar olup, denetleme yapanın mesleki ehliyeti ve yapmış olduğu işin niteliği ile alakalıdır (Selimoğlu vd.,2008:10).

2.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetim çalışması yeterli düzeyde planlanmalı ve yardımcılar varsa uygun bir şekilde gözlenmelidir (planlama ve gözetim). Denetleme yapanlar, faaliyetlerini planlamak ve yapacağı testlerin kalitesini, zamanlamasını ve son olarak kapsamını saptayabilmek adına, işletmenin iç kontrol yapısını ele almalı ve değerlendirmelidir. Ele alınan finansal tablolar ile alakalı bir düşünceye ulaşılmasına yardımcı olması gayesiyle, denetleme, soruşturma, gözlem, doğrulama vb. gibi denetim metotları yardımı ile yeterli güvenilirlik ve sayıda belge elde edilmelidir.

2.6.1.3. Raporlama Standartları

Denetim raporunda, ele alınan finansal tabloların, genel geçer muhasebe kriterlerine uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ifade edilmelidir. Denetim raporunda, ele alınan dönemde geçerliliği bulunan muhasebe stratejilerinin, daha önceki dönemde de aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığı ifade edilmelidir. Raporda tam tersi ifade edilmedikçe,

ele alınan finansal tablolarda olan açıklayıcı notların yeterli seviyede olduğu onaylanmalıdır.

2.7.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).

BÖLÜM III

AKARYAKIT SEKTÖRÜ

3.1. Akaryakıt Kavramı

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.

3.1.1. Petrolün Tanımı

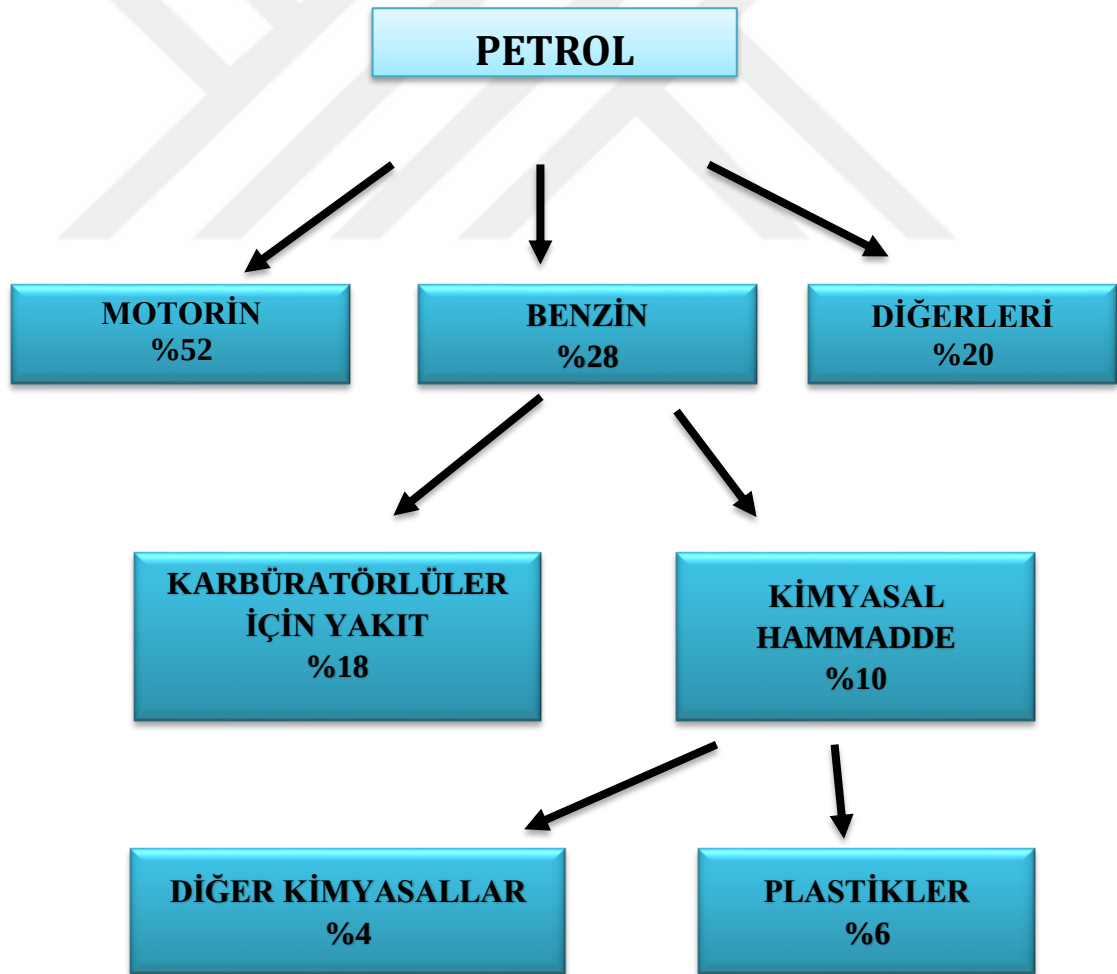
Dünyanın en önemli enerji ve sanayi kaynaklarından olan petrol oluşumu çok eski dönemlere dayanması nedeniyle değişik tarifleri yapılmış ve farklı tahminler ileri sürmüşlerdir.

Genel manada petrolün, milyonlarca sene öncesince yaşamış olan bitki ve hayvanlardan kalanların denizlerde toplanan çökel katmanlar içinde, oksijensiz ortamda çürüyüp, belli bir basınç ve sıcaklıkta ayrışmasından meydana geldiği varsayılmaktadır. Kimyasal açıdan petrol olabildiğince karmaşık bir hidrokarbon (hidrojen ve karbon) karışımıdır ve sülfür, azot ve oksijen bileşenlerini barındırmaktadır (Megep,2012:2). Yerküre içerisinde organik materyalin başkalaşımıyla oluşan ve gözenekli kayalar

içinde depolanan sıvı haldeki hidrokarbonlara ham petrol ismi verilmektedir (<https://web.itu.edu.tr> Erişim Tarihi: 16.05.2021).

Petrolün oluşumu hala net bir şekilde bilinmemektedir. Fakat milyonlarca sene önce denizler ile kaplı olan yerküredeki binlerce sayıdaki bitki ve hayvan kalıntılarının çürümesi ile yer tabanında çökmesi ve zamanla deniz sularının çekilmesi sonucunda bahsedilen artıkların üzerinin toprak ve kumla kapanabileceği ve sonrasında ise yer altındaki sıcaklık ve basıncın etkisi ile petrolün oluşabileceği düşünülmektedir. Milyonlarca sene süren bahsedilen oluşum neticesinde yer altında sıkışık hale gelen petrol, bazı zamanlarda yerkabuğunda görülen çatlaklardan dışarı sızarak havuzları ve katran çukurlarını meydana getirmekte bazı zamanlarda da yer altındaki geçirgen tabakalarda birikip rezervuar adı ile bilinen yerlerde toplanmaktadır (<https://www.bilgiustam.com> Erişim Tarihi: 22.04.2021).

Ham petrolün damıtılmasıyla elde edilen hammaddeler;



Şekil 3.1. Petrolün Türevleri

Kaynak: <http://pukad.org> Erişim Tarihi: 03.06.2021

Petrolün bir kısmı, asfalt yapımında, ilaç, gübre ve giyim sanayinde (polyester), kullanılır. Plastiğin hammaddesi olan petrol, farketmesekte, hayatımızın vazgeçilmez bir parça ham petrolün ürünlerini kullanmaktayız (www.energy4me.com Erişim Tarihi: 06.05.2021). Sanayinin kanı olarak adlandırılan petrol, bu özelliğiyle de uluslararası stratejik öneme sahiptir.

3.1.2. Petrolden Elde Edilen Yakıtlar

3.1.2.1. Benzin

Ham haldeki petrolün rafinasyonunda petrol gazlarından hemen önce alınan kaynama noktası oldukça düşük sıvıların meydana getirdiği karışımdır. İçeriğinde aşağı yukarı 120 farklı hidrokarbon bulunmaktadır. Benzinin en yaygın kullanıldığı alan benzinli motoru bulunan araçlarda yakıt olarak tercih edilmesidir (<https://www.bilimvetekno.com> Erişim Tarihi: 05.06.2021).

Benzinin kullanıma değer olması adına, bazı niteliklere sahip olması lazımdır. Benzinin çeşitli ağırlıklar altındayken ve çeşitli hızlarla hareket ederken, aralıksız biçimde yanması lazımdır. Ayrıca, çalıştıracağı motoru güçlük çekmeden, yani hemen hemen tüm hava şartlarında çalıştırabilmesi ve buharlaşmasının çok düşük sıcaklıklarda bile motoru çalıştırabilmesi için, uygun olması lazımdır. Zira benzinin sahip olduğu kaynama noktası, 32,2 derece ve 210 derece arasında gidip gelmektedir. Bahsedilen sıcaklık ayarı oldukça büyük öneme sahiptir. Zira benzinin yaz aylarında çok fazla buharlaşmaması ve sıcak hava koşulları altında motoru tıkamaması lazımdır. Bütün bunların haricinde benzinin, deponun iç kısmında da oksijenle reaksiyona girerek, depo yüzeyinin oksitlenmesine sebep olmamalıdır. Benzine başvurulmasının nedenlerinden bir tanesi de; otomobil sanayisi alanında motora yüksek performans sağlayabilmesidir (<https://maabir.com> Erişim Tarihi: 29.04.2021).

3.1.2.2. Motorin (Dizel-Mazot)

Mazot olarak da bilinen motorin, yaygın olarak kullanılan bir akaryakıt türüdür. Hidrojen ve Karbon'dan oluşan bir yakıt olan motorin, ham petrolün damıtılması esnasında ortaya çıkar. Tutuşma seviyesi benzine kıyasla daha yüksektir ve buharlaşma

eğilimi de oldukça düşüktür. Bu nedenle de benzinden daha verimlidir. Ayrıca petrol rafine işlemi esnasında özel işlem gerektirmeden ortaya çıktığı için maliyeti de düşüktür. Fakat çevreyi ve motoru koruma amaçlı yapılan işlemler nedeniyle eklenen katkılardan dolayı fiyat konusunda değişiklik göstermektedir (<https://www.minoto.com> Erişim Tarihi: 01.05.2021).

3.1.2.3. LPG

LPG sıvı hale getirilmiş petrol gazıdır. Toplumda tüp Gaz adı altında da bilinmektedir. Bu gaz genellikle otomobillerde ve yemek pişirmede tercih edilir (<https://www.sergaz.com.tr> Erişim Tarihi: 25.04.2021).

LPG hem renksiz hem de kokusuz bir gazdır. Fakat meydana gelebilecek bir sızıntının hemen fark edilmesi için rafinerilerde bilhassa kokulu hale getirilmiştir. Ham haldeki petrolün rafinelerde arıtılması ile ya da doğal gazdan damıtılan LPG, çelik tüplere koyularak tüketiciye verilir (<https://www.aygaz.com.tr> Erişim Tarihi: 05.06.2021).

Benzin, dizel ya da öbür yakıt çeşitlerinden çok daha az maliyetlidir. Bir LPG deposunu tamamen doldurma masrafı, bir benzin ya da dizel deposunu tamamen doldurma masrafının neredeyse yarısı kadardır.

LPG az maliyetli bir yakıt olmasının dışında, oldukça çevre dostudur. Egzoz emisyonlarını düşürdüğünden dolayı “yeşil” adı altında da gruplandırılmaktadır.

Günümüzde dünyanın karşılaştığı problemlerden bir tanesi, büyük oranlarda atmosfere yayılmış olan sera gazlarının sebebiyet verdiği küresel ısınma problemidir. Sera gazları, güneşin zararlı ışınlarından dünyayı korumakla görevli olan ozon tabakasına tahribat verirler. Benzin ve dizelle çalışan araçların saldıdığı egzoz emisyonu, sera gazının en temel kaynaklarından bir tanesidir. LPG kullanımı CO2 emisyonunu benzine nazaran %15 oranında düşürür (<https://nazorati.com> Erişim Tarihi: 14.05.2021).

3.1.2.4. Fuel Oil

Bir yakıt yağı olan fuel oil, koyu renkli ve akışkan bir yapıya sahiptir. Bunun yanında bir petrol ürünüdür. Isı, buhar ve elektrik sistemlerinde kullanılmaktadır.

Buhar, enerji ve ısı üretiminde başvurulan bir yakıt yağı çeşidine fuel oil denmektedir. Bir petrol ürünü olan fuel oil bütün endüstride kullanılmaktadır. Binalar, tesisler ve fabrikalarda da fuel oil kullanılmaktadır. Hem koyu renkli hem de akışkan bir yapıdadır. Pompalanması ya da devir daimî oldukça kolaydır. Fuel oil fazlaca tasarruflu bir yakıttır. Kömüre nazaran havayı ve çevreyi daha az kirletir (<https://www.milliyet.com.tr> Erişim Tarihi: 13.05.2021).

3.1.3. Dünyada Petrol Piyasası

Ticari amaçlar güdülerek ham petrol imalatı ilk olarak 1859 senesinde ABD'nin Pennsylvania eyaletinde başlamıştır. 1882 senesinde Amerika Birleşik Devletleri rafinaj sanayiinin yaklaşık %80'ini, petrol iletimininse %90'ını kontrol ederek dünya tekeline dönmüştür.

1900'lü senelerin başlarına kadar ABD, petrol sanayinde rakipsiz kalmışsa da bahsedilen dönemden bu yana yaşanmış olan önemli bir gelişme Amerika Birleşik Devletleri'nin pazardaki hakimiyetinin zedelenmeye başlamasıdır. Rusya bilhassa Azerbaycan'da İngiltere ve Hollanda ise sömürgelerinde yaptıkları üretimler ile pazardaki paylarını her geçen gün arttırmaya başlamışlardır.

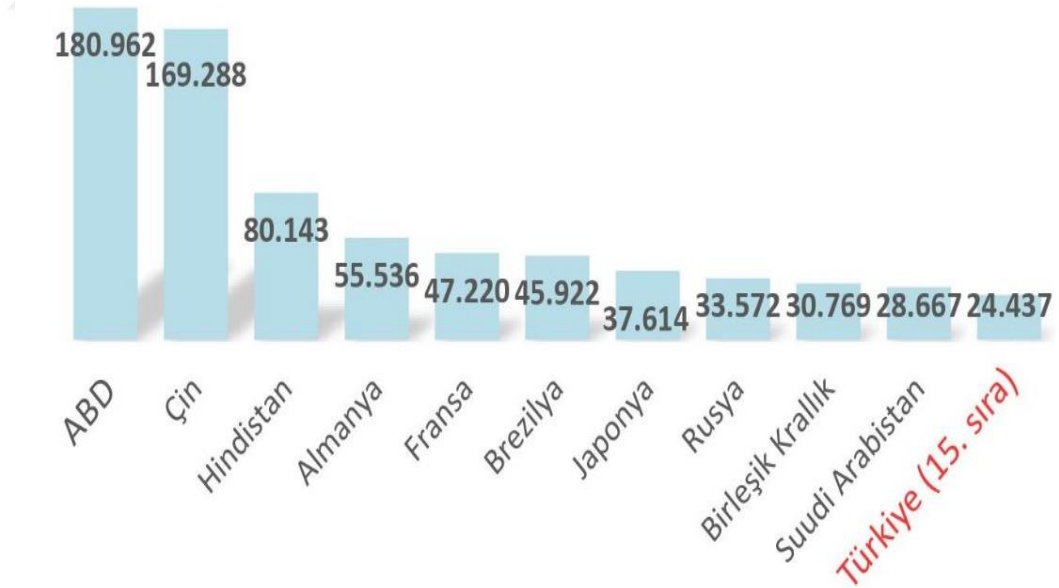
Petrolün önemini büyük oranda yükselten ve uluslararası politikanın belki de en önemli gündem maddelerinden bir tanesi konumuna getiren olaya I. Dünya Savaşı'dır. Bu devirde, bilhassa Ortadoğu'da Amerika ve İngiltere arasında bulunan petrol kavgaları sürmüştür. Fakat Ortadoğu'nun Petrol açısından elinde olan zenginliğin boyutu ise temelde II. Dünya Savaşı'nın ardından keşfedilmiştir. Ortadoğu'daki petroler uzun bir süre boyunca çok uluslu petrol şirketlerinin egemenliği altında kalmıştır.

Bahsedilen şirketlerin Ortadoğu petroleri üstündeki egemenliğine yönelik ilk ve son önemli girişim 1960 senesinde OPEC'in kurulması olmuştur. OPEC'in 1973 yılında ve 1979 yılında uyguladığı ve ücretleri artırarak devam ettirdiği strateji, ilk zamanlarda bütün petrol üreticisi olan ülkelere faydalar sağlasa da sonuçta devamlı artan fiyatlar bir taraftan tüketici ülkeleri başka enerji kaynaklarını aramaya itmiş öte taraftan denizlerin yüzlerce metre altında bulunan petrol yataklarını mali olarak işletilebilir konuma

getirmiştir. Nihayetinde dünya üzerinde ham petrol imalat kapasitesi büyük oranda artmıştır. 1980'li senelerin başından bu yana dünya üretimin artı bir devre giriş yapmıştır (Özel, 2003:5).

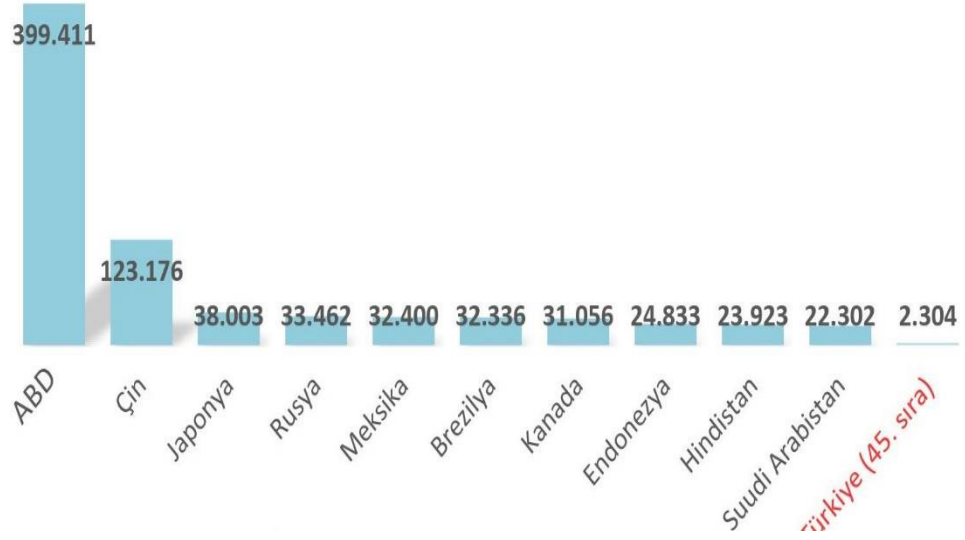
Dünya üzerinde yaşanan siyasi ve ekonomik hadiselerin de son senelerde dünya petrol üretim ve arama çalışmalarına yön vermede aktif bir rol üstlendiği görülmektedir. Petrol pek çok sanayi kolu için büyük öneme sahiptir ve endüstriyel açıdan yapılandırılması uygarlıkların yaşamını devam ettirmek adına büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple birçok ülke için devamlılığı oldukça önemli bir husustur (<https://tr.wikipedia.org> Erişim Tarihi: 01.05.2021).

BM tarafından yayınlanmış olan 2017 Enerji İstatistikleri Yıllığı, 1929-1950 Seneleri Arasında Dünya Enerji Kaynakları ismiyle başlayan, dünya enerji yönelimlerini özetleyen, senelik bazda uluslararası kıyaslanabilir verilerin derlemelerini barındıran raporda verilen ülkelere göre LPG, benzin ve motorine ilişkin veriler Şekil 3.2, şekil 3.4 ve şekil 3.5'te verilmiştir. Bu grafiklerde ilk on ülke, sonrasın Türkiye sıralaması ile beraber verilmiştir (<https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021).



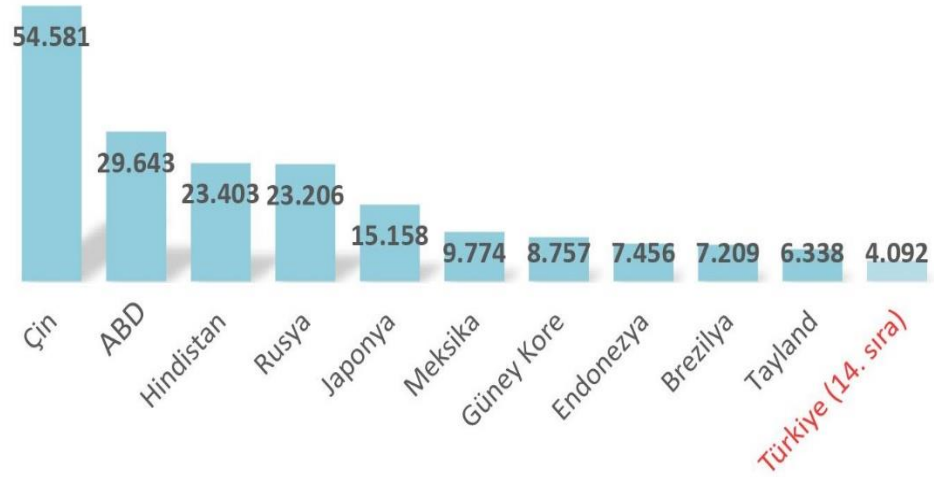
Şekil 3.2. Dünyada Motorin Arzı

Kaynak: <https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021



Şekil 3.3. Dünyada Benzin Arzı

Kaynak: <https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021



Şekil 3.4. Dünyada LPG Arzı

Kaynak: <https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021

3.1.4. Türkiye’de Petrol Piyasası

Dünyanın her yerinde olduğu Türkiye’de de Enerji sektörünün en önemli kaynağı akaryakıttır. Aklımıza gelebilecek tüm alanlarda kullanılabilen akaryakıt stratejik bir maddedir.

Akaryakıt sektörü, günden güne artan dağıtıcı, depolama tesisi ve haftanın her günü ve her saatinde hizmet veren 13.082 bayisi ile ülkemizin ekonomisine büyük katkılarda bulunmaktadır. Bu durum ile birlikte son kullanıcı portföyünün genişliği ve sektör tarafından sağlanan kamu gelirleri göz önünde tutulduğunda sektörün oldukça geniş bir ortak kitlesi de olduğu görülen bir gerçektir.

Toplam ham petrol üretimi 2020 yılında 22 milyon tonun üzerinde olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu üretimin yaklaşık 16 milyon 613 bin varili kamu ve yaklaşık 5 milyon 656 bin varili ise özel sektör tarafından totalde 22 milyon 269 bin varil ham petrol üretilmiştir. Sektörün dolaylı vergiler dışında hasılatı tüketim dışında petrol ücretlerindeki değişimin de etkisi altında kalmaktadır. Motorinden sağlanmakta olan dolaylı vergiler akaryakıt ürünlerinden sağlanmış olan totaldeki dolaylı vergiler içinde en büyük paya sahiptir. Bu durumda, motorinin fazlalaşan tüketiminin dışında düşük vergi oranı sebebiyle benzin tüketimi LPG'ye kaymıştır.

Ülkemizde akaryakıt ürünleri tüketiminde yaşanan değişim, Petrol Sanayi Derneği (PETDER)'nin 14 dağıtıcıdan temin edilen verilerle hazırladığı 2019 yılında yayınlanan Sektör raporunda da açıkça görülmektedir.

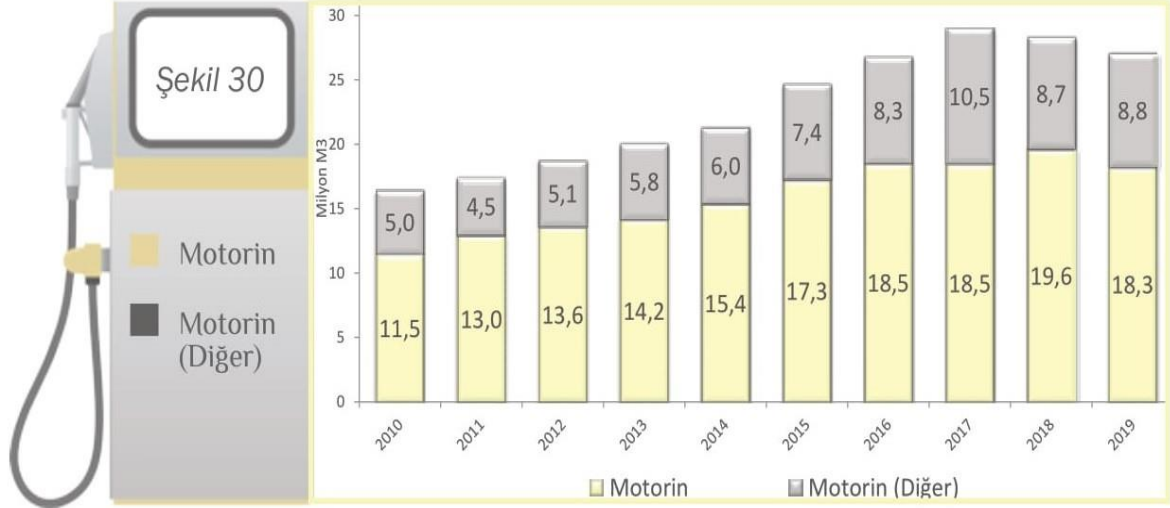
Tablo 3.1. 2019 yılı Akaryakıt Ürünleri Tüketimleri

2019 YILI AKARYAKIT ÜRÜNLERİ TÜKETİMLERİ				
A)	Akaryakıt Ürünleri (m³)	2018	2019	Değişim
	95 Oktan (katkılı dahil)*	2.786.385	2.827.249	1,5%
	Kurşunsuz 97 ve Üzeri Oktanlı*	332.651	384.720	15,7%
	Toplam Benzinler	3.119.036	3.211.969	3,0%
	Motorin*	19.639.230	18.283.716	-6,9%
	Motorin (Diğer)*	8.664.352	8.769.174	1,2%
	Toplam Motorinler (m³)	28.303.582	27.052.890	-4,4%
	Otogaz* (m³)	5.862.804	5.990.052	2,2%
	Toplam Otomotiv Yakıtları * (m³)	37.285.422	36.254.911	-2,8%
B)	Siyah Ürünler (ton)	2018	2019	Değişim
	Toplam Siyah Ürünler (ton)	359.919	348.440	-3,2%
C)	LPG Ürünleri** (ton)	2018	2019	Değişim
	Dökme*	112.994	94.540	-16,3%
	Tüplü*	750.284	728.643	-2,9%
	Otogaz*	3.283.170	3.354.429	2,2%
	Toplam LPG (ton)	4.146.448	4.177.612	0,8%

Kaynak: <https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021

Ülkemizde 2010 – 2019 yılları arası petrol ürünlerindeki değişim;

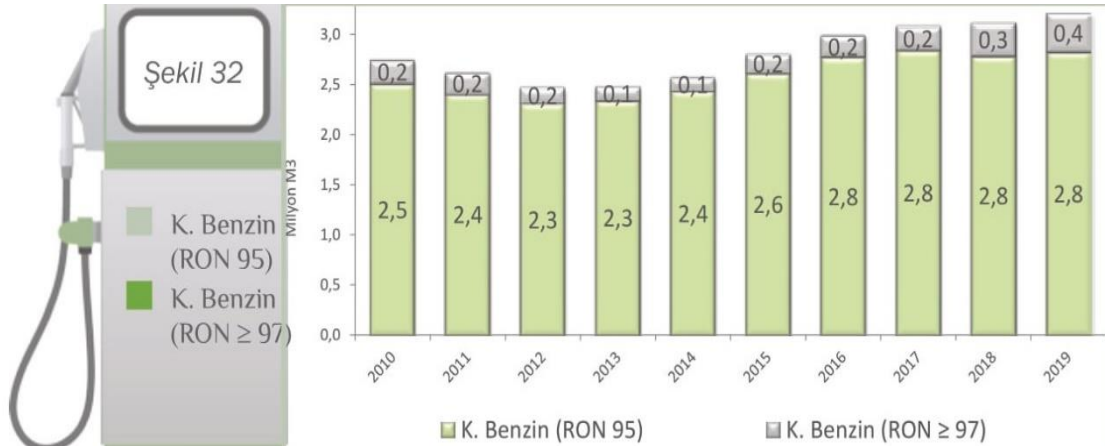
Motorin tüketiminde 2017 senesine gelene kadar artış kaydedilirken 2018 ve 2019 senelerinde düşüşe geçmeye başlamıştır. 2019 senesinde motorin tüketiminin toplamı 2018 senesine nazaran %-4,4 düşerek 27,10 milyon m3 olarak kaydedilmiştir.



Şekil 3.5. Toplam Motorin Tüketimi

Kaynak: <https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021

Benzin tüketiminde son senelerde bir artış görülmektedir. 2019 senesinde toplamda tüketilen benzin 2018 senesine nazaran %3,0 oranında artış göstererek aşağı yukarı 3,2 milyon m³ seviyesine gelmiştir. Toplamdaki benzin tüketimi içerisinde 95 oktan benzin ile aşağı yukarı %88 oranla benzin çeşitleri arasında maksimum tüketilen yakıt türüdür.

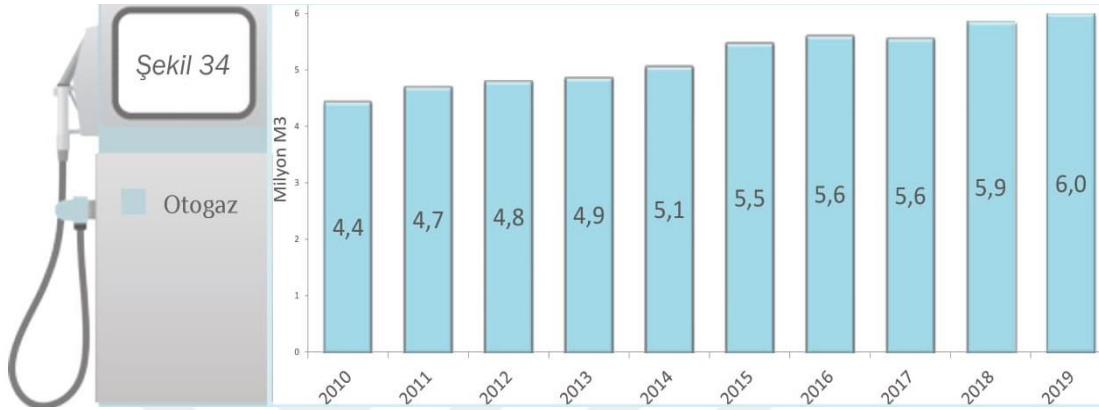


Şekil 3.6. Toplam Benzin Tüketiminin Yıllara Göre Değişimi

Kaynak: <https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021

2018 senesinde tüketimi yaklaşık 5,9 milyon m3 olan LPG, 2019 senesinde %2,2 oranında artış kaydetmiş ve 6,0 milyon m3'e erişmiştir.

Tüplü ve dökme LPG'nin tüm LPG ürünleri içindeki payında sırası ile aşağı yukarı %0,4 ve %0,7'lik bir daralma yaşanırken, otogazın payı ise yine aynı oranda artmıştır. Özel tüketim vergisinin düşüklüğü ve LPG'nin pompa fiyatının benzinden düşük olması sebebiyle LPG otogaz tüketiminde bir artış yaşanmıştır.



Şekil 3.7. LPG Otogaz Tüketiminin Yıllara Göre Değişimi

Kaynak: <https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021

3.1.5. Akaryakıt Sektörü İle İlgili Kurum Ve Kuruluşlar

3.1.5.1. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

EPDK, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu çerçevesinde, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu oluşturulmuştur. Bu kurul, 18.04.2001'de Doğalgaz sonrasında da çeşitli yasalar ile LPG, doğal gaz ve petrol piyasalarının da düzenlenmesi yetkisi verilmiştir. 01.01.2005 tarihinden bu yana belirli aralıklarla serbest bırakılan akaryakıt fiyatları haricinde, ilgili alandaki tüm düzenleme ve çalışmaları denetleme yetkisi vardır.

EPDK, 02.05.2001 tarihli ve 24390 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış olan 4646 sayılı “Doğal Gaz Piyasası Kanunu (Elektrik Piyasası Kanunu’nda Değişiklik Yapılması ve Doğal Gaz Piyasası Hakkında Kanun)” ile “Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu” (EPDK) ismini almıştır.

Bu kurumun, kamu tüzel kişiliği ve bunun yanında idari ve ekonomik özerkliği bulunmaktadır. Kurum, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı (Bakanlık)'na bağlıdır.

Sektör, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'na bağlıdır, bundan dolayı ürünlerin farklılaştırması ve serbest piyasaya dayanarak fiyatların belirlenen en yüksek fiyatın üzerinde satışının yapılması mümkün değildir. Bu yüzden akaryakıt istasyonları, rekabet ortamında diğer akaryakıt firmalarından farklı olabilmek için müşterinin ihtiyacı olan akaryakıt ihtiyacının yanı sıra günlük ihtiyaçlarının da göz önünde bulundurarak tasarlanmıştır. Akaryakıt istasyonları içerisinde açılan marketler buna örnek gösterilmektedir.

3.1.5.2. Akaryakıt İşletmelerinin İşleyişine İlişkin Mevzuat

3.1.5.2.1. Petrol Piyasası Kanunu

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde; petrolün, akaryakıt ürünlerini, ham petrolü ve ulusal markeri kapsadığı; yine aynı maddede petrol piyasası faaliyetinin de petrolün, ithalini, işlenmesini, ihracını, depolanmasını, rafinajını, iletimini, taşınmasını, ihrakiye teslimini, dağıtımını, bayiliğini yapmak olduğu belirtilmiştir. Petrol sektörü aslında petrolün aranması aşamasından tüketiciye gelmesine kadar olan entegre bir faaliyetler dizisidir. Dünya üzerindeki petrol çalışmaları dikey entegre yapılar sayesinde yatırım masrafının azalmasına sebebiyet vermekte, bu suretle de tüketiciye çok daha ekonomik ve oldukça kaliteli bir ürünün güvenli biçimde ulaştırılması mümkün hale gelmektedir. PPK'yle dikey entegre bir yapılanmaya olanak sunulmaktadır.

Bahsedilen Kanunun gayesi hem yurt içi hem de yurt dışı kaynaklardan sağlanan petrolün direkt ya da işlenerek az maliyetli ve güvenli şekilde yarış ortamında kullanıcılara sunumuna yönelik piyasa etkinliklerinin istikrarlı, şeffaf ve eşitlikçi biçimde devam ettirilmesi için denetim, yönlendirme ve gözetim etkinliklerinin düzenlenmesini sağlamaktır.

Petrol Piyasası Kanunun 1. maddesinde Kanun'un kapsamı şu şekilde belirlenmiştir:

PTK; petrole yönelik piyasaların düzenli ve sağlıklı işlemelerine ve geliştirilmesine ilişkin; gözetim, düzenleme, denetim ve yönlendirme işlemlerini içermektedir.

Petrol Piyasası Kanunun 2. maddesinde lisans, bu Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilere piyasada faaliyet gösterebilmeleri için Kurul tarafından izin verildiğini gösterir belge olarak tanımlanmıştır. Kamu otoritelerince verilen ve devredilemeyen izin anlamına gelen ve regülasyonun temel uygulama araçlarından biri olan lisanslama, kamu hizmetlerinin görülüş usullerinden ruhsat usulünün regülasyon uygulamalarına uyarlanmış halidir.

Petrol Piyasası Kanunun 3. maddesinin birinci fıkrası ile, petrol ile ilgili olarak rafinaj, işleme, madeni yağ üretimi, depolama, iletim, serbest kullanıcı ve ihrakiye faaliyetlerinin yapılabilmesi ve bu amaçla tesis kurulabilmesi ve/veya işletilebilmesi ayrıca, akaryakıt dağıtımı, taşınması ve bayilik faaliyetlerinin yapılabilmesi için Kuruldan lisans alınması zorunluluğu getirilmiştir (Altındağ, 2016:39).

3.1.5.2.2. Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu

Kanun, yurtiçi ve dışından temin edilen kaynakların güvenli olarak rekabet ortamında müşteriler tarafından teminine ilişkin piyasa faaliyetlerinin dağıtım şirketi ve bayi arasında açık, eşit, dengeli ve sürekli olarak devam edebilmesi için gerekli denetim, düzenleme, gözetim ve yönlendirme işlemlerinin yapılmasını sağlamaya çalışmaktadır. Bu kanun, LPG'nin hem yurtiçi hem de yurtdışından ticareti, temini, taşınması, depolanması, dağıtımı ile bu faaliyetlere ilişkin tüzel ve gerçek kişilerin hak ve sorumluluklarını kapsar (<https://www.epdk.gov.tr> Erişim Tarihi 08.05.2021).

3.1.5.2.3. Elektrik Piyasası Kanunu

Elektrik Piyasası Kanunu'nun asıl gayesi; elektriğin devamlı, çevre ile uyumlu, yeterli, kaliteli ve daha az maliyetli bir şekilde tüketicilerin kullanabilmesini sağlamak için, rekabet şartlarında özel hukuka göre çalışmalar yürüten, finansal olarak güçlü, istikrarlı ve objektif bir elektrik enerjisi piyasasının oluşturulabilmesi ve bahsedilen piyasada bağımsız ve tarafsız bir denetim ya da düzenlemenin yapılabilmesinin sağlanmasıdır (<https://www.epdk.gov.tr> Erişim Tarihi 08.05.2021).

İlgili kanundaki genel gerekçede dikkat çeken nokta, ülkemizin her geçen gün artış gösteren elektrik enerjisi talebinin kamunun sahip olduğu kaynaklar ile karşılanamayacak olması, bu sebepten dolayı ihtiyaç duyulan kaynağın özel girişimciler aracılığıyla sağlanabilmesi adına hem yerli hem de yabancı özel sermayeye piyasada rekabet imkânı sunan liberal bir ortamın oluşturulmasına olan gereksinimdir. Bu kanun, sermaye kesiminin bahsedilen ihtiyaca yanıt verebilmesinin güvencesi olarak hazırlanmıştır.

İlgili kanunun genel gerekçesinde, elektrik enerji alanlarını yeniden yapılandırma yoluna gitmiş olan ülkelerin büyük bir kısmında, bu sürecinin ana elemanlarından, denetim ve düzenleme çalışmalarında bulunan, siyasi güçten ayrı bir organın oluşturulması olduğuna dikkat çekilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere EPDK'nin kuruluşunda, daha önce bahsedilen yayılma nosyonun etkisinin bulunduğu görülebilmektedir (Erdoğan, 2006:95).

3.1.5.2.4. Doğalgaz Piyasası Kanunu

18/04/2001'de mecliste kabul edilen ve 02/05/2001 tarihli ve 24390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun asıl amacı; gazın devamlı olarak, kaliteli, daha ekonomik ve rekabet esaslı olarak çevreyi kirletmeyecek şekilde tüketicilerin kullanabileceği hale getirmek için, doğal gaz piyasasını liberalleştirerek ekonomik olarak daha güçlü, objektif ve istikrarlı bir doğal gaz piyasasının oluşturulabilmesi ve bunun yanında ilgili piyasada tarafsız bir denetim ve düzenlemenin sağlanabilmesidir.

Bu kanunun uygulanması konusunda yetki ve sorumluluk Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndadır. Kanunun yürütülmesi konusunda ise gerçek ya da tüzel kişilerin Kurumdan temin edecekleri lisans ya da sertifika çerçevesinde gerçekleştireceği çalışmaların yönlendirilmesi, gözetimi, denetimi, uyulması gereken usul ve esasları ve bahsedilen lisans ya da sertifikanın sınırlılıkları, süreleri, verilme koşulları, bedellerin tespit edilme biçimi, çevre ile alakalı kanunlarla örtüşmesi, sicil kayıtlarının tutulma usulü ve lisans ve sertifikaları alanların hak ve sorumlulukları ve piyasanın düzenlenmesiyle alakalı ihtiyaç duyulan diğer konular çıkarılacak olan

yönetmeliklere dayanarak düzenlenir (<https://www.dunyaenerji.org.tr> Erişim Tarihi: 02.05.2021).

3.1.5.3. EPDK Lisans Alma İşlemleri

Akaryakıt sektöründe EPDK tarafından lisans sahibine, sektör faaliyetlerinin gerçekleştirebilmesi ve lisansta yer alan yetkiler doğrultusunda taahhütlere girişilmesi haklarını tanımaktadır. Lisansla tanınan haklar; sektör ile ilgili mevzuatların ve lisansta yer alan maddelerin uygulanabilmesi koşuluyla kullanılabilir.

Sektörde faaliyette bulunan işletmeler tehlikeli veya kötü niyet davranışlarının oluşturacağı işlemlerden kaçınmalı, bu davranışların oluşumunu engellemek için ilgili tedbirleri almalı ve alınan önlemleri asgari sürede tamamlamalıdır.

Lisans almak için Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna; Türkiye’de faaliyet gösteren ve ticaret odalarına kayıtlı vergi yükümlüsü gerçek ve tüzel kişiler başvurabilmektedir.

Rafinerici, Dağıtıcı, iletim, işleme, depolama ve ihrakiye teslimi lisans başvuru sahipleri;

- Anonim ya da Limited şirket olması gerekmektedir.
- Rafinerici lisansı için asgari ödenmiş sermaye 75 milyon TL, iletim için 2 milyon TL, depolama için, 3 milyon TL, işleme için 15 milyon TL, dağıtıcı için 20 milyon TL, ihrakiye teslimi için ise 6 milyon TL olması gerekmektedir.
- Madeni yağ yetki belgesi başvuruları için tesisin üretim yetkinlik puanının asgari %50 olan kapasite raporuna sahip olması gerekmektedir.
- Dağıtıcı yetki belgeleri için motorin ve benzin yıllık satış hedefinin minimum altmış bin ton olması gerekmektedir.
- Türkiye’de faaliyet göstermesi gerekmektedir.
- Türkiye’de vergi mükellefi olmalı ve Ticaret ve sanayi siciline kayıtlı olmalıdır.

Firmalar her bir tesis için ayrı lisans almak zorundadır. Söz konusu lisansların başka bir firmaya devredilmesi ya da kiralanması mümkün değildir. Sektörde lisans almadan faaliyete geçen firmalar tespit edildiği takdirde kanunda açıklanan yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır. Lisans başvuruları Petrol Piyasası Kanununda belirtilen hususlar çerçevesinde elektronik ortamda ve posta yoluyla yapılabilmektedir.

Başvuru esnasında gerçek ya da tüzel kişilerden talep edilen evrakların ilgili kanunlar ile örtüşüp örtüşmediği ile alakalı değerlendirme, teslim edilen evrakların Kurumdaki evrak sistemine giriş tarihinden itibaren on iş gününde bitirilmektedir.

Lisans alabilmek için yapılan başvuruların ilgili mevzuat ile örtüşmediğinin saptanması durumunda, uygun olmayan noktaların on iş gününde giderilmesi, giderilmediği takdirde ise başvurunun hiç yapılmamış olarak kabul edileceği başvuru yapan kişiye yazılı bir şekilde bildirilmektedir. Bahsedilen sürede düzeltilmeyen aykırılıklar sebebiyle başvuru hiç yapılmamış olarak kabul edilir ve başvuru geri gönderilmektedir.

Lisans başvuruları eksiksiz olarak yapılıp yapılmadığı kontrol edildikten sonra değerlendirilmeye alınabilmesi için başvuruda bulunan firmaya bilgi verilerek lisans bedelinin %1'inin 10 iş günü içinde kurumun banka hesaplarına yatırılması istenmektedir. Ödenmediği takdirde başvuru kurum tarafından reddedilmektedir.

Yapılan tüm lisans başvuruları için ilgili mevzuatlarda açıklanan amaçlara uygunluğu göz ardı edilmeden yapılır. Yapılan başvuru sıra numarasına göre değerlendirmeye alınır ve 60 gün içinde sonuçlandırılıp lisans başvuru sahibine tebliğ edilir.

Başvurunun reddedildiği durumlarda gerekçesiyle başvuru sahibine bilgi verilir. Başvuru sahibi eksik ya da hatalı durumları düzelttiği takdirde lisans alabilmektedir.

3.1.6. Akaryakıt Sektöründeki İşletmelerde Muhasebe Süreci

3.1.6.1. Muhasebe Sistemi

İşletmeler, yalnızca bugün var olan bir yapı olmamakla birlikte süreklilik gösteren ve uzun dönemli hedefler doğrultusunda faaliyetlerini gerçekleştiren sistemlerdir (Güney, 2013:278). Bu nedenle her işletmenin kendisine yol gösterici olacak bir muhasebe sistemine ihtiyacı bulunmaktadır.

Muhasebe sistemi, finansal bilgi sistemi faaliyetleri dışında kalan işlemlerin planlanması, kaydedilmesi, denetlenmesi ve bu işlemlerin istatistiğinin yapılması ile firmanın durumunun değerlendirmesiyle ilgili bilgileri içeren sistemdir (Akgün,2013:22).

Muhasebenin asıl amacı, karar alma süreci boyunca karar alıcıların ihtiyacı olan bilgileri onlar sunabilmektir. Muhasebe, esasında işletmedeki parasal olaylarla alakalı bilgileri üretebilmektir. Bu noktadan yola çıkılırsa muhasebeyi genel manada, işletmedeki tüm finansal olaylar ile alakalı bilgi sistemi olarak tanımlamak mümkündür (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr> Erişim Tarihi: 05.06.2021).

Muhasebe sistemi, işletmelerin organizasyonlarının planlanabilmesi, işletme faaliyetlerinin değerlendirilebilmesi ve işletmenin finansal durumunun analiz edilebilmesi için verileri finansal tablolar haline dönüştürür (Şakrak,2014:2).

Finansal Tablolar aşağıdaki tabloları içerir:

- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Bilanço
- Nakit Akım Tablosu
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Kar dağıtım tablosu

Verilen tablolardan, gelir ve bilanço tablosu dipnotları ve ekleriyle beraber temel finansal tabloları oluştururken, diğerler tablolar ek finansal tabloları oluşturmaktadır (<https://www.ismmmo.org.tr> Erişim Tarihi 03.04.2021).

Bilanço esasına göre yani çift taraflı kayıt sistemine göre muhasebe süreci aşağıdaki işlemlerden sırasıyla oluşmaktadır (<https://www.muhasebedersleri.com> Erişim Tarihi:02.06.2021).

- 1- Açılış bilançosunun düzenlenmesi
- 2- Yevmiye defter (Günlük defter) kayıtlarının yapılması
- 3- Büyük defter (Defteri kebir) kayıtlarının yapılması
- 4- Yardımcı defter kayıtlarının yapılması
- 5- Aylık mizanların düzenlenmesi
- 6- Dönem sonu envanter işlemlerinin yapılması
- 7- Gelir Tablosunun düzenlenmesi
- 8- Sonuç hesaplarının (Gelir - Gider hesapları) kapatılması
- 9- Kesin mizanın düzenlenmesi
- 10- Dönem sonu bilançosunun düzenlenmesi
- 11- Bilanço hesaplarının kapatılması
- 12- Yeni muhasebe dönemi hesaplarının açılması

3.1.6.2. Akaryakıt İşletmelerinde Tekdüzen Hesap Planı

Finansal olayların etkileri, direkt olarak bilançoda gösterilmekten ziyade, hesap ismi verilen bir araç vasıtasıyla bilanço'ya aktarılmaktadır (<https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr> Erişim Tarihi: 30.05.2021).

Hesap planı; bir işletme bünyesinde kullanılacak tüm hesapların muhasebenin ana ölçütleri ve kavramları ışığında sistemli bir biçimde ve gruplandırılmış şekilde bulunduğu listeye verilen isimdir.

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).

3.1.8.4.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.

3.1.8.5.Akaryakıt İşletmelerinde Muhasebe Süreci

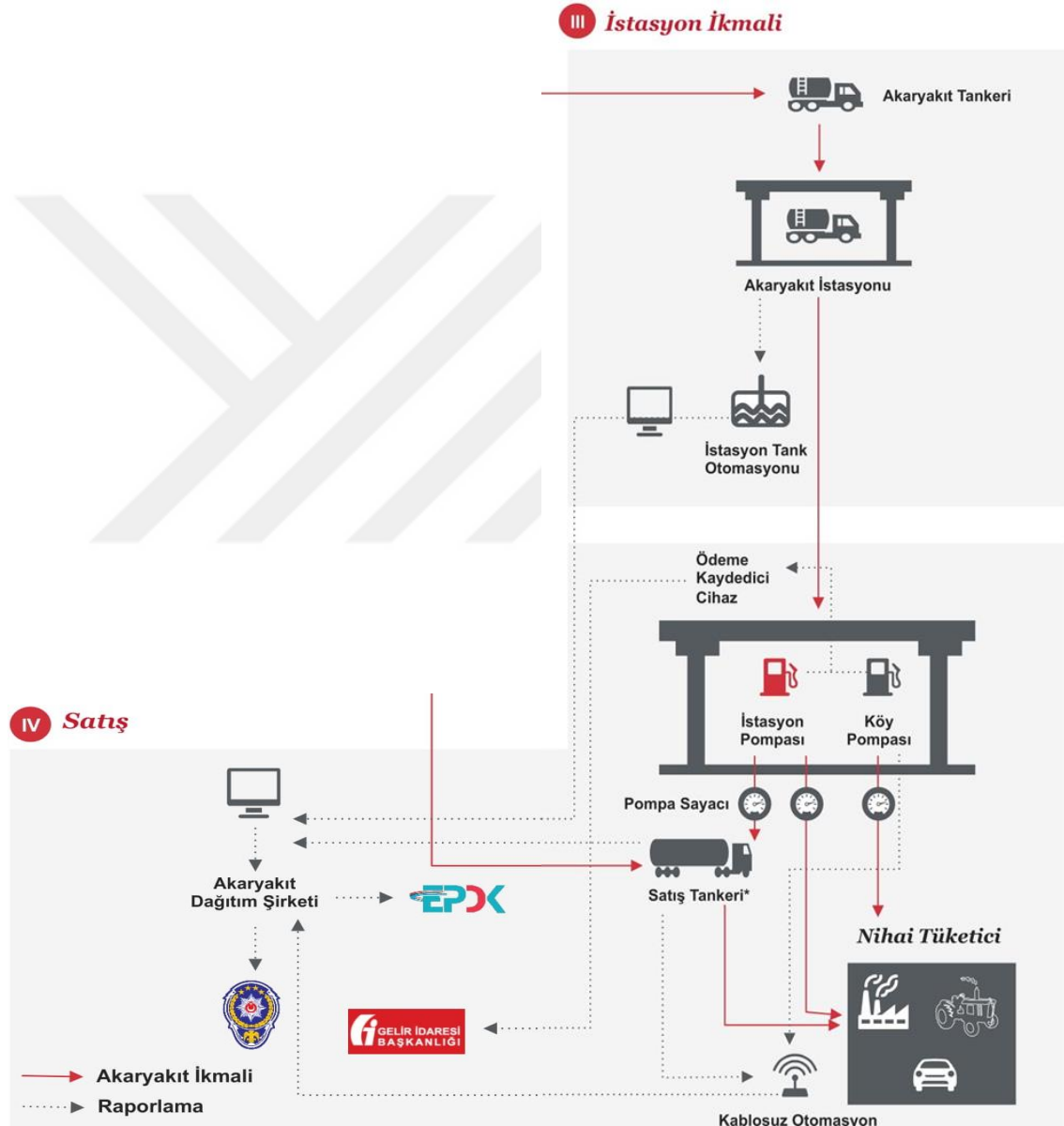
Akaryakıt firmaları muhasebe ve stok uygulamaları TTK'ya göre kurulmuş diğer firmalara göre bazı farklılıklar gösterebilmektedir. Akaryakıt sektöründe yoğun satış işleminin olması karlılık oranının düşük olması EPDK tarafından denetlenmesinin sonrasında haksız kazanca sebebiyet verilmemesi açısından 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 dolum 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).



Şekil 3.8. Akaryakıt İstasyonlarında Otomasyon süreci

Kaynak: <https://www.petder.org.tr> Erişim Tarihi: 06.05.2021

3.1.6.3. Akaryakıt İşletmelerinde Stoklar

Akaryakıt işletmelerinde diğer sektörlerin kullandığı LİFO, FİFO, Ortalama maliyet gibi değerleme 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 tespiti 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 zayı varsa bu durumda 621 Atılan Ticari Malın Maliyeti hesabının alacağına kaydedilir. Fakat stok fazlası var ise 153 Ticari Mallar hesabının borcuna kaydedilerek dönem sonu itibariyle 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 dolumundan 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 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" ne karar vermiştir.

3.1.8.7.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.

3.1.8.8.Akaryakıt Satışı

Akaryakıt satışı konusunda Türkiye Cumhuriyeti Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'nın belirlemiş olduğu maksimum fiyat uygulaması bulunmaktadır. Akaryakıt İstasyonu işletmelerinin bahsedilen maksimum fiyattan fiyatlama 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 istinaden 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.

BÖLÜM IV

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ: AKARYAKIT İŞLETMESİNDE BİR UYGULAMA

3.2. Çalışmanın Amacı

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.

3.3. Çalışmanın Kapsamı ve Akaryakıt İşletmesi Hakkında Bilgi

4.2.1. Çalışmanın Kapsamı

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.

4.2.2. Akaryakıt İşletmesi Hakkında Bilgi ve Bağımsız Denetimle ilgili Çalışmaları

Çalışmada analizi yapılacak akaryakıt sektöründeki firma, 2012 yılında bulunduğu ilin Ticaret Sicili Müdürlüğü’nde kuruluş tescili yapılmıştır. Şirket faaliyetlerini gerçekleştirirken Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna tabi olması gerektiğinden, 2013 yılında lisans işlemlerin tamamlayıp akaryakıt dağıtım firması olarak faaliyetini sürdürmüştür. İşletmenin 126 adet aktif akaryakıt bayilik lisansına sahip istasyonu bulunmaktadır. İşletmenin ödenmiş sermayesi 38.000.000,-TL’dir.

İşletme, 2020 yılı sonu itibariyle bağımsız denetim kriterlerini sağladığından 2021 yılında bağımsız denetime tabi olmuştur. Bu kriterler, aktif toplamın 30 milyon TL'yi, yıllık net satış hasılatının 40 milyon TL'yi aşmasıdır. İşletmenin 2020 yılında aktif toplamı 1.388.542.131,13 TL, yıllık net satış hasılatı ise 651.354.563,62 TL'dir.

İşletme yöneticisi söz konusu iç kontrol sisteminin kurulması ve bağımsız denetime geçiş aşamaları hakkında aşağıdaki bilgileri vermiştir:

İşletme 2021 yılında bağımsız denetime tabi olacağının tespiti yapıldıktan sonra,

1. 2020 yılının aralık ayında işletmede iç kontrol sistemi kurulmaya başlanmıştır.
2. İlk olarak Yönetim Kurulu başkanı Denetçi olarak atanmıştır.
3. Kontrol ortamı çerçevesinde işletme organizasyon şemasını oluşturmuş ve Şirketin mevcut durumu tespit edilmiştir. İşletmede mevcut prosedür ve yönetmeliklerin olmadığından geliştirilmesi için çalışmalar yapılmıştır.
4. İş akış diyagramları oluşturulmuş ve iş akış sürecinde karşılaşılabilecek riskler tahmin edilerek analiz edilmiştir. Riskler kuvvetli, orta ve zayıf olarak sınıflandırılmıştır.
5. İç kontrol kriterleri oluşturulmuştur.
6. Oluşturulan iç kontrol kriterleri onaylanmıştır.
7. Sistem içindeki çalışanlar süreç ve iç denetim hakkında bilgilendirilmiştir.
8. İç denetim departmanı oluşturulmuştur.
9. Son olarak, iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışıp çalışmadığı incelenmiş, düzenli olarak iç kontrol kriterlerinin uygulanabilmesi için fiili kontroller yapılmıştır. Yapılan tespitler raporlandırılarak yönetime sunulmuştur.

Bağımsız denetime tabi olan firma, denetim firmasıyla görüşmelere başlamıştır. Görüşülen denetim firması müşteri tanıma formunu oluşturmuştur. Daha sonra teklif formu, işletme tanıma formlarını da hazırladıktan sonra işletmenin denetiminin yapılmasını kabul ederek müşteri kabul formunu doldurmuştur.

6 Ocak 2021 tarihinde denetimi kabul eden bağımsız denetim firması tarafından işletmeye denetimin kabulüyle ilgili yazılı bildirim yapılmıştır. Söz konusu sözleşmede yazan süre ve tutarlarda mutabık kalınmasıyla denetim sözleşmesi imza altına alınmıştır.

3.4. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada örnek olay (vaka çalışması) yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay yöntemi, somut olayları, gerçek kişileri, toplulukları, kurum ve kuruluşları canlı varlıklarmış gibi kabul ederek gözden geçirdikten sonra elde edilenleri ve varılan sonuçları benzer türden olan öteki olayları da kapsatmak 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 ayrıştırarak 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. Çalışmada finansal başarının tahmin edilmesinde Tablo 4.1, Tablo 4.2, Tablo 4.3 ve Tablo 4.4'te görüldüğü üzere 31 finansal oran kullanılmıştır.

Bu Oranlar;

Tablo 4.1. Likidite Oranları

Likidite Oranları	
Cari Oran	Dönen Varlıklar/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Asit-Test Oranı	(Dönen Varlık-Stoklar)/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Nakit Oran	(Hazır Değerler + Menkul Kıymetler)/Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Stokların Toplam Varlıklara Oranı	Stoklar / Aktif Toplam
Stokların Dönem Varlıklara Oranı	Stoklar / Dönen Varlıklar
Stok Bağımlılık Oranı	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar - (Hazır Değerler+Menkul Kıymetler)/Stoklar
Kısa Vadeli Alacakların Dönen Varlıklara Oranı	Kısa Vadeli Ticari Alacaklar + Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar/ Dönen Varlıklar
Kısa Vadeli alacakların Toplam Varlıklara Oranı	Kısa Vadeli Ticari Alacaklar + Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar/ Varlık (Aktif) Toplamı

Tablo 4.2. Finansal Yapı Oranları

Finansal Yapı Oranları	
Yabancı Kaynakların Toplam Varlıklara Oranı (Kaldıraç Oranı)	(Kısa Vadeli Yabancı Kaynak+Uzun Vadeli Yabancı Kaynak) /Varlık (Aktif) Toplamı
Özkaynakların Varlık Toplamına Oranı	Öz Kaynaklar/Varlık (Aktif) Toplamı
Öz Kaynakların Yabancı Kaynaklara Oranı	Öz Kaynaklar/Kısa Vadeli Yabancı Kaynak+Uzun Vadeli Yabancı Kaynak
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Toplam Kaynaklara Oranı	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar/ Kaynak (Pasif) Toplamı
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Toplam Kaynaklara Oranı	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/ Kaynak (Pasif) Toplamı
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Devamlı Sermayeye Oranı	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar/Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar+Öz Kaynaklar
Duran Varlıkların Yabancı Kaynaklara Oranı	Duran Varlıklar/Kısa Vadeli Yabancı Kaynak+Uzun Vadeli Yabancı Kaynak
Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı	Duran Varlıklar/Öz Kaynaklar
Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	Duran Varlıklar/Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar+Öz Kaynaklar
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Yabancı Kaynaklara Oranı	Kısa Vadeli Yabancı Kaynak/Kısa Vadeli Yabancı Kaynak+Uzun Vadeli Yabancı Kaynak
Dönen Varlıkların Varlıklar Toplamına Oranı	Dönen Varlıklar/ Varlık(Aktif) Toplamı

Tablo 4.3. Faaliyet Oranları

Faaliyet Oranları (Devir Hızları)	
Stok Devir Hızı	Satışların Maliyeti/Ortalama Stok
Alacak Devir Hızı	Net Satışlar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynak+Uzun Vadeli Yabancı Kaynak
Çalışma Sermayesi Devir Hızı	Net Satışlar / Dönen Varlıklar
Net Çalışma Sermayesi Devir Hızı	Net Satışlar/ Dönen Varlıklar-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Duran Varlık Devir Hızı	Net Satışlar / Duran Varlıklar
Öz Kaynak Devir Hızı	Net Satışlar / Öz Kaynaklar
Aktif Devir Hızı	Net Satışlar / Aktif Toplam

Tablo 4.4. Karlılık Oranları

Karlılık Oranları	
Brüt Kâr Marjı	Brüt Satış Kârı veya Zararı/Net Satışlar
Faaliyet Kâr Marjı	Faaliyet Karı/Net Satışlar
Öz Sermaye Kârlılığı	Net Kâr/Öz sermaye
Aktif Kârlılık Oranı	Net Kâr /Toplam Aktifler
Net Kâr Marjı	Net Kâr/Net Satışlar

Likidite oranları, firmaların kısa vadeli borçlarını ödeyebilme yeteneği hakkında bilgi vermektedir. Aynı zamanda likidite oranları dönen varlıkların kalitesi ve kısa vadeli borçları ödeyebilme yeterliliği olarak ifade edilmektedir.

Bu oranlar her zaman belli bir standarda bağlıdır. Likidite oranların çok yüksek olması, firmaların atıl sermayeye sahip olduğunun göstergesidir. Bu oranların belli oranlarda olması işletmelerin kısa vadeli borçlarını öderken zorluk yaşamayacağı anlamına gelmektedir. Aynı zamanda likidite oranları işletmelerin net çalışma sermayesi hakkında fikir vermektedir. Bundan dolayı finansal tablo analizi yapılırken bu oranların değerlendirilmesi önemlidir.

Finansal yapı oranları diğer bir deyişle borçlanma oranları, işletmenin öz kaynakları ve borçları arasındaki bağı incelemektedir. İşletmelerin faaliyetleri sonunda karlarında azalmalar yaşanması veya zarar etmeye başlamaları durumunda nakit akışında bozulmalar başlamakta ve varlıklarının değeri azalmaktadır. Bu olumsuzlukların sonucunda, kısa ve uzun vadeli borçların ödenmesinde riskler yaşanmaktadır.

Finansal yapı oranları işletmelerin borçları ödeme kabiliyetlerini göstermektedir. Kredi verenler açısından işletmenin güvence durumu, yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar arasında nasıl bir denge olduğu, aktifin yani varlıkların ne şekilde finanse edildiği, borçlanmanın işletme kârlılığına olan etkisinin nasıl olacağı gibi sorulara finansal yapı oranları cevap vermektedir.

Faaliyet oranları, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için sahip oldukları varlık ve kaynaklarını aktif olarak kullanıp kullanamadıklarını belirleyen oranlardır.

İşletmelerin sahip oldukları varlıkları olumsuz bir durum yaşamaları halinde hangi oranda nakite çevirebileceklerini göstermektedir. Varlıklar hızlı bir şekilde paraya çevriliyorsa, etkin ve verimli kullanıldığının göstergesidir.

Karlılık oranları, işletmelerin sahip olduğu varlıkların yüzdelik oranda ne kadar karlı olduklarını belirleyen oranlardır. Bu oranlar yatırımcılar ve iş ortakları için önem arz etmektedir. Yani her 1(bir) liralık varlığın kara ne oranda etki ettiğini gösterir. Söz

konusu varlıkların karlılık oranının yüksek olması elde bulunan aktiflerin etkin olarak kullandığını gösterecektir. Bundan dolayı firmaların satışlarından sağladığı gelirle varlık ve öz kaynakların getirilerinin de bilinmesi gerekmektedir.

Bu oranlar, finansal başarının tahmin edilmesinde önemli olduğundan hepsinin birlikte analiz edilmesi gerekmektedir. Firmaların finansal tablolarından faydalanan, devlet, işletme ortakları, bankalar gibi kurum ve kuruluşlar içim oranların hesaplanması büyük önem arz etmektedir.

3.5. Çalışmada Kullanılan Model

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 = Çalışma Sermayesi / Toplam Varlıklar

X2 = Dağıtılmayan Karlar / Toplam Varlıklar

X3 = Faiz ve Vergi Öncesi kar / Toplam Varlıklar

X4 = Öz Kaynak / Toplam Borç

X5 = Net satışlar / Toplam Varlıklar

3.6. Çalışmada Kullanılan Model ve Oranların Analizi

4.5.1. Finansal Tabloların Analizi

4.5.1.1. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Öncesi Finansal Tabloların Analizi

İşletmede, iç kontrol sistemi kurulmadan önceki finansal tabloların analiz sonuçları Tablo 4.5'te gösterilmiştir.

Tablo 4.5. 2020 yılı Oran Analizi

Oranlar	2020
Cari Oran	0,63
Asit-Test Oranı	0,35
Nakit Oran	0,17
Stokların Toplam Varlıklara Oranı	0,27
Stokların Dönen Varlıklara Oranı	0,28
Stok Bağımlılık Oranı	2,92
Kısa Vadeli Alacakların Dönen Varlıklara Oranı	0,17
Kısa Vadeli alacakların Toplam Varlıklara Oranı	0,1
Yabancı Kaynakların Toplam Varlıklara Oranı (Kaldıraç Oranı)	0,97
Özkaynakların Varlık Toplamına Oranı	0,02
Öz Kaynakların Yabancı Kaynaklara Oranı	0,3
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Toplam Kaynaklara Oranı	0,96
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Toplam Kaynaklara Oranı	0,03
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Devamlı Sermayeye Oranı	0,1
Duran Varlıkların Yabancı Kaynaklara Oranı	0,4
Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	11,66
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Yabancı Kaynaklara Oranı	0,99
Dönen Varlıkların Varlıklar Toplamına Oranı	0,6
Stok Devir Hızı	3,45
Alacak Devir Hızı	4,35
Çalışma Sermayesi Devir Hızı	0,76
Net Çalışma Sermayesi Devir Hızı	0,3
Duran Varlık Devir Hızı	1,2
Öz Kaynak Devir Hızı	15,7
Aktif Devir Hızı	0,46
Brüt Kâr Marjı	-0,011
Faaliyet Kâr Marjı	-0,016
Öz Sermaye Kârlılığı	0,16
Aktif Kârlılık Oranı	0,0047
Net Kâr Marjı	0,01

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 görülmektedir.

4.5.1.2. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Sonrası Finansal Tabloların Analizi

İşletmenin, iç kontrol sistemini kurduktan ve bağımsız denetime tabi olduktan sonraki finansal tabloların analizi sonuçları Tablo 4.6’da verilmiştir.

Tablo 4.6. 2021 yılı Oran Analizi

Oranlar	2021
Cari Oran	1,54
Asit-Test Oranı	1,49
Nakit Oran	0,65
Stokların Toplam Varlıklara Oranı	0,03
Stokların Dönen Varlıklara Oranı	0,03
Stok Bağımlılık Oranı	6,82
Kısa Vadeli Alacakların Dönen Varlıklara Oranı	0,54
Kısa Vadeli alacakların Toplam Varlıklara Oranı	0,52
Yabancı Kaynakların Toplam Varlıklara Oranı (Kaldıraç Oranı)	0,66
Özkaynakların Varlık Toplamına Oranı	0,33
Öz Kaynakların Yabancı Kaynaklara Oranı	0,49
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Toplam Kaynaklara Oranı	0,62
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Toplam Kaynaklara Oranı	0,04
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Devamlı Sermayeye Oranı	0,12
Duran Varlıkların Yabancı Kaynaklara Oranı	0,05
Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	0,09
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Yabancı Kaynaklara Oranı	0,93
Dönen Varlıkların Varlıklar Toplamına Oranı	0,96
Stok Devir Hızı	44,48
Alacak Devir Hızı	5,56
Çalışma Sermayesi Devir Hızı	2,99
Net Çalışma Sermayesi Devir Hızı	1,81
Duran Varlık Devir Hızı	76,95
Öz Kaynak Devir Hızı	8,71
Aktif Devir Hızı	2,88
Brüt Kâr Marjı	0,01
Faaliyet Kâr Marjı	0,005
Öz Sermaye Kârlılığı	0,016
Aktif Kârlılık Oranı	0,0056
Net Kâr Marjı	0,0019

2021 yılı itibariyle iç kontrol sistemi kurulup bağımsız denetime tabi olan işletmenin dönem içerisinde likit yapısının güçlendiğini, faaliyetini sürdürürken borçlara olan bağlılığının 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 rastlanması ekonomi yönünden büyük tahribatlara yol açmıştır. Salgını en az hasarla atlattmak 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 akaryakıtı olan 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 akaryakıtı olan talep artışının olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Ancak bir işletmenin hata, hile, kayıp ve kaçakları önlemesinin de stok kontrolü ve karlılık üzerinde olumlu etkileri olması elbette muhtemeldir.

4.5.2. Altman Z skoru Analizi

4.5.2.1. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Öncesi Altman Z Skoru

Tablo 4.7’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 4.7. 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

4.5.2.2. 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 4.8. 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

3.7. Analiz ve Bulguların Yorumlanması

4.6.1. Oran Analizleri

4.6.1.1. 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 gerçekleştirmesi için dönen varlığının olmadığını göstergesidir.

2021 yılında işletmenin net çalışma sermayesi artmıştır. 2021 yılında gerçekleşen 1,54 'lük oran işletmenin kısa vadeli borçları ödemedi 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 oranın 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.

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.

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

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.

4.6.1.2. 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 faydalanıldığını 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.

4.6.1.3. 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 oranında 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.

4.6.1.4. 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.

İç kontrol sisteminin başarılı olma durumu; İşletmenin oran ve Z skoru analizini değerlendirildiğinde Tablo 4.9 ve Tablo 4.10 ortaya çıkmıştır.

Tablo 4.9. Oran Analizi

Oranlar	2020	2021	Başarılı/ Başarısız
Cari Oran	0,63	1,54	Başarılı
Asit-Test Oranı	0,35	1,49	Başarılı
Nakit Oran	0,17	0,65	Başarılı
Stokların Toplam Varlıklara Oranı	0,27	0,03	Başarılı
Stokların Dönen Varlıklara Oranı	0,28	0,03	Başarılı
Stok Bağlımlılık Oranı	2,92	6,82	Başarısız
Kısa Vadeli Alacakların Dönen Varlıklara Oranı	0,17	0,54	Başarılı
Kısa Vadeli alacakların Toplam Varlıklara Oranı	0,1	0,52	Başarılı
Yabancı Kaynakların Toplam Varlıklara Oranı (Kaldıraç Oranı)	0,97	0,66	Başarılı
Özkaynakların Varlık Toplamına Oranı	0,02	0,33	Başarılı
Öz Kaynakların Yabancı Kaynaklara Oranı	0,3	0,49	Başarılı
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Toplam Kaynaklara Oranı	0,96	0,62	Başarılı
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Toplam Kaynaklara Oranı	0,03	0,04	Başarısız
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Devamlı Sermayeye Oranı	0,1	0,12	Başarısız
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Yabancı Kaynaklara Oranı	0,99	0,93	Başarılı
Dönen Varlıkların Varlıklar Toplamına Oranı	0,6	0,96	Başarılı
Stok Devir Hızı	3,45	44,48	Başarılı
Alacak Devir Hızı	4,35	5,56	Başarılı
Çalışma Sermayesi Devir Hızı	0,76	2,99	Başarılı
Net Çalışma Sermayesi Devir Hızı	0,3	1,81	Başarılı
Öz Kaynak Devir Hızı	15,7	8,71	Başarılı
Aktif Devir Hızı	0,46	2,88	Başarılı
Brüt Kâr Marjı	-0,011	0,01	Başarılı
Faaliyet Kâr Marjı	-0,016	0,005	Başarılı
Öz Sermaye Karlılığı	0,16	0,016	Başarısız
Aktif Karlılık Oranı	0,0047	0,0056	Başarılı
Net Kâr Marjı	0,01	0,0019	Başarısız

Tablo 4.10. Altman Z skoru analizi

Oran Adı	Sonuç		Z skor		Başarılı Başarısız
	2020	2021	2020	2021	
Çalışma Sermayesi / Toplam Varlıklar	-0,356	0,338	-0,004272	0,004056	Başarılı
Dağıtılmayan Karlar / Toplam Varlıklar	0,004	0,005	0,000056	0,00007	Başarılı
Faiz ve Vergi Öncesi kar / Toplam Varlıklar	-0,007	0,019	-0,000231	0,000627	Başarılı
Öz Kaynak / Toplam Borç	0,03	0,494	0,00018	0,002964	Başarılı
Net satışlar / Toplam Varlıklar	0,473	2,886	0,472527	2,883114	Başarılı
Toplam Z skor			0,46826	2,890831	

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 gözükten 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.



SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

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

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 kaydi 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 öncesi ve sonrası finansal verilerinin analiz edilmesi önerilmektedir.



KAYNAKÇA

- Aslan, C. (2015). Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Abdioğlu, H. (2019). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetim. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Akkaya, M. (2021). Finansal Risk Yönetimi. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Akyüz, F. , Gülten, S. (2021). Bobi Frs Muhasebesi Ve Denetimi. Ankara, Gazi Kitabevi.
- 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.
- Arı, Z. (2019). Anonim Şirketleri Denetimi. Bursa, Ekin Yayınevi.
- Arslan, A. (2012). Stratejik Planlama – Performans Programı – Faaliyet Raporlaması – İç Kontrol Sistemi. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Aslan, Ü. , Kahyaoğlu, S. (2020). Denetimde Seçme Konular 4 İç Denetim İç Kontrol Sektörel Uygulamalar. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Batı, M. (2021). Muhasebe Hileleri Ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Bozdoğan, T. (2014), Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol (Bağımsız Denetçilerin Algıları ve Hazır Oluşları üzerine bir araştırma). Ankara, Detay Yayıncılık.
- Bulut, G. (2018). Anonim Şirketlerde Özel Denetim. Ankara, Adalet Yayınevi.
- Celayir, D. (2019). Bağımsız Denetimde Hileye İlişkin Beklenti Farklılıkları. İstanbul, Der Yayınları.
- Çakmakçı, A. (2013). Akaryakıt Sektörüne İlişkin Vergi ve Mali Hukuk Uygulamaları. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Çakmakçı, A. Köseer, S. (2019). Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Çaldağ, Y. (2007). Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Çelikkaya, A. , Tekin, F. (2018). Vergi Denetimi. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Değerli, S. (2020). Anayasa Yargısında Ön-Denetim. Ankara, Adalet Yayınevi.

- Demirel, A. (2007). Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğan, İ. , Öncü, S. (2021). Denetim Komitesinin Finansal Raporlama Kalitesi Üzerindeki Etkisi. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Erdem, M. (2010). Yeni Bir Denetim Muhakemesi Yolu Olarak İstinaf. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Erkan, M. (2012). Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma Ve İç Denetim. Bursa, Ekin Yayınevi.
- Gedik, D. (2018). Akaryakıt Kaçakçılığı Suçları. Ankara, Adalet Yayınevi.
- Glickman, C. , Gordon, R. , Gordon, S. (2014). Denetim Ve Öğretimsel Liderlik Gelişimsel Bir Yaklaşım. Ankara, Anı Yayıncılık.
- Güçlü, F. (2008). Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler). Ankara, Detay Yayıncılık.
- Güneş, R. , Karabınar, S. ve Saban, M. (2021). Denetimde Seçme Konular 7 Bağımsız Denetim - İç Kontrol İç Denetim. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Gürel, E. (2016). Muhasebe Denetiminde Örnek Olaylar. Ankara, Siyasal Kitabevi.
- Gürleyük, S. , Örnekli, M. (2015). Dinamik Sistemler, Kontrol ve Şekillendirici Denetim. Ankara, Palme Yayınevi.
- Haftacı, V. (2011). Muhasebe Denetimi. Kocaeli, Umuttepe Yayınları.
- Kandemir, Ş. , Kandemir, C. (2018). Denetim İmgesi Ve Gerçekliği. Ankara, Gazi Kitabevi
- Kaplan, Ü. (2017). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Gözetim Görevi. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Karabayır, M. (2019). Muhasebe Ve Denetimde Güncel Konular. Ankara, Siyasal Kitabevi.
- Karacaer, S. Kurt, G. (2019). Denetimde Seçme Konular 2. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Kaval, H., (2008). Muhasebe Denetimi. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Kıral, H. (2020). İç denetim. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Kızılgöl, Ö. (2014). Bağımsız Denetim Ve Müzakere. Bursa, Dora Yayınevi.
- Koban, A. (2019). Sanayi İşletmelerinde İç Denetim Ve Kurumsal Risk Yönetiminin Etkileşimi. Ankara, Gazi Kitabevi.

- Kurt, G. , Özbek, C. (2020). Denetimde Seçme Konular 3 Bds Örnek Uygulamalar Ve Araştırmalar. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Özbek, A. (2019). Etik Anlayış Ve Liderlik Yaklaşımlarının Mesleki Aidiyetlik Açısından Denetçi Davranışlarına Etkileri. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Özdikmen, F. (2019). İç Soruşturma Ve Suistimallerin İncelenmesi. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Özgül, T. (2019). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetime tabi firmaların denetim kalitesi algılarının incelenmesi ve Türkiye genelinde bir uygulama, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Pamukçu, A. (2019). İç kontrol ve İç denetim. Bursa, Ekin Yayınevi.
- Sabuncu, B. (2019). Muhasebe Hileleri Ve Çözümleri. 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.
- Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A., Yanık, S. (2008). Muhasebe Denetimi. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Sevim, Ş., Sarica, E. (2017) Şeffaflık Raporlaması ve Bağımsız Denetim Kalitesi. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Şahin, E. (2011). İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Toroslul, M. (2016). Finansal Tablolar Denetimi: Kavramlar, Denetim Süreci, Denetim Teknikleri. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Tuan, K., Sağlar, J. (2015). Denetimde Kalite & Kalite Kontrolü. Adana, Karahan Kitabevi.
- Tunçay, D. (2011). İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi Ve Bir Anket Çalışması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özel, P. (2003), Petrol Sanayiinde Dikey Bütünleşme ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Uzmanlık Tezi, İktisadi Sektörler Ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü
- Atçı, S. (2019), Akaryakıt Ana Dağıtım İşletmelerinde Muhasebe Sistemi Bir Örnek Olay İncelemesi, Yüksek Lisans Tezi İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Coşkun Arslan, M. ve Kısacık H. (2017) Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi.

Altındağ, S. (2016), 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu Çerçevesinde İdari Yaptırımlar ve Yargısal Denetimi, Yüksek Lisans Tezi Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Erdoğan, F. (2006), Bir Bağımsız Düzenleyici Kurum Olarak Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Yüksek Lisans Tezi Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Buluş, Ö. (2017), Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerde (Kobi) Muhasebe Bilgi Sistemi: Kayseri’de Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erciyes.

Akgün, İ. ve Kılıç S. (2013), Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi, Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi.

Kaya, M. (2016), Petrolün Kısa Tarihi Petrol Gerçekleri ve Türkiye, Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı (TPAO).

Şakrak, M. Yalın Düşünce İlkelerine Dayalı Muhasebe Bilgi Sistemi ve Model Önerisi, Beykent Üniversitesi, İstanbul.

MEGEP, (2012), Ham Petrolün Destilasyonu, Kimya Teknolojisi, Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara

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

Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu (2005), T. C. Resmi Gazete, 25754, 13.3.2005

Doğal Gaz Piyasası Kanunu (2001), T.C. Resmi Gazete, 24390, 02.5.2001

Elektrik Piyasası Kanunu (2013), T.C. Resmi Gazete, 28603, 30.03.2013

https://web.itu.edu.tr/~yamanlar/faq_t/#1, Erişim Tarihi: 16.05.2021

<https://www.bilgiustam.com/petrolun-olusumu-tarihcesi-ve-kullanim-alanlari/> Erişim Tarihi: 22.04.2021

<http://pukad.org/2016/10/12/petrolun-turevleri/>, Erişim Tarihi: 03.06.2021

www.energy4me.com, Erişim Tarihi: 06.05.2021

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Petrol> Erişim Tarihi:06.05.2021

<https://www.petder.org.tr/Uploads/Document/4c07212c-21f6-42e2-a9d6-01b5a3157866.pdf?v-637212532240936177> Erişim Tarihi : 06.05.2021

<https://www.bilimvetekno.com/petrol-rafinasyonu/> Erişim Tarihi: 05.06.2021

<https://maabir.com/benzin-nedir/> Erişim Tarihi: 29.04.2021

<https://www.minoto.com/blog/motorin-nedir> Erişim Tarihi:01.05.2021

<https://www.sergaz.com.tr/lpg-nedir/> Erişim Tarihi:25.04.2021

<https://www.aygaz.com.tr/tupgaz/lpgnin-teknik-ozellikleri> Erişim Tarihi: 13.05.2021

<https://nazorati.com/lpg-hakkinda> Erişim Tarihi: 14.05.2021

<https://www.milliyet.com.tr/egitim/fuel-oil-nedir-nerelerde-kullanilir-fuel-oil-kati-mi-sivi-mi-yoksa-gaz-midir-6443892> Erişim Tarihi:13.05.2021

<https://www.petder.org.tr/Uploads/Document/7b886e84-a89f-403b-a510-32fcb202f3dd.pdf?v-637332621912723005> Erişim Tarihi : 06.05.2021

https://tr.wikipedia.org/wiki/Petrol_end%C3%BCstrisi Erişim Tarihi: 01.05.2021

<https://www.dunyaenerji.org.tr/wp-content/uploads/2018/10/BTufekciogluSunum.pdf> Erişim Tarihi: 02.05.2021

https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/20_21_Guz/muhasebeye_giris/1/index.html#konu-2 Erişim Tarihi: 05.06.2021

<https://www.petder.org.tr/Uploads/Document/a5361c3e-49e4-4de6-84a191ef9023bb36.pdf?v-637056899424113120> Erişim Tarihi : 06.05.2021

<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/III-Mali-Tablolar-Ilkeleri---4001> Erişim Tarihi: 03.04.2021

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130613-11.htm> Erişim Tarihi: 15.04.2021

https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/20_21_Guz/muhasebeye_giris/2/index.html#konu-4 Erişim Tarihi: 30.05.2021

<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/15201-akaryakt-stasyonlarinda-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-28f9-4d82-8c286610f4a82396.pdf?v-636473823817256703> Erişim Tarihi : 06.05.2021

<https://www.kso.org.tr/storage/images/old/duyurures/8--akaryakit-istasyonlari-sektoru.pdf> Erişim Tarihi : 01.06.2021

<https://www.epdk.gov.tr/Detay/Icerik/1-1051/kurumsaltarihce> Erişim Tarihi 08.05.2021

<https://www.muhassebedersleri.com/muhasebe-sureci.html> Erişim Tarihi: 02.06.2021

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Sibel DAĞ

Doğum Tarihi :

E-Posta Adresi :

EĞİTİM

Lise :

Lisans :

Yüksek Lisans :

MESLEKİ DENEYİM