

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINDA FAALİYET TABANLI MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

Yrd. Doç. Dr. Melek AKGÜN

ÖZET

Ekonomik ve toplumsal gelişmenin bir sonucu olan denetim olgusu, çağdaş yönetim anlayışı içinde bağımsız denetim kavramı ile yer bulmuştur. Bağımsız denetim kavramı mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun biçimde araştırılması ve raporlanmasını ifade eder. Bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşların, denetim işini kabul aşamasında müşteri firmayı ön denetime tabi tutması genel kabul görmüş denetim standartlarının bir gereğidir. Bağımsız denetim firmaları, ön denetim sırasında müşteri firmanın örgütsel ve mali yapısı ile ilgili bilgilerin yanında bu denetim işinin getireceği maliyetleri araştırması gerekir. Bu çalışmanın amacı bağımsız denetim firmalarında toplam denetim faaliyetlerinin maliyetinin faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı yardımıyla müşterilere nasıl yükleneceğini ve bu müşterilerin toplam karlılığa yapmış olduğu katkı marjındaki farklılıkları ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Müşteri Karlılık Analizi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.

ABSTRACT

As a consequence of economic and social development auditing exist in contemporary management idea with the concept of independent auditing. The concept of independent auditing explains whether the information on financial statements is correct and whether they really reflect the truth. What is more, the concept of independent auditing also explains whether the information on financial statements is investigated and reported in appropriateness with the generally accepted audit standards. The companies which are authorized to perform independent auditing, should pre-audit the customer firm as a necessity of the audit standards in the process of accepting the audit job. Independent auditing companies should investigate the cost of the auditing job as well as the organizational and financial structure of the customer firm during the pre-audit process. The purpose of this study is to expose how the cost of the total audit activities which are performed by the independent audit firms with the assistance of activity based costing will be charged to the customers. Additionally, this paper tries to find out the differences in the profit margins which the customers contributions.

Keywords: Independent Auditing, Customer Profitability Analysis, Activity Based Costing

* Maltepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi.

1. Giriş

Bilgi üretim sistemi olan muhasebenin ürettiği mali tablolar, iktisadi alanda kurumsal ve kişisel karar mekanizmasının önemli bir girdisidir. Alınan kararların amaca uygun ve tutarlı olabilmesi, karara temel oluşturan bilginin, yani sunulan mali tabloların güvenilir olmasına bağlıdır. Mali tabloların güvenilirliği ve dürüstlüğü genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun biçimde tarafsız ve bağımsız denetimden geçmiş olması ile kanıtlanabilir. Ülkemizde bağımsız denetim Sermaye Piyasası Kanununda düzenlenmiş ve bu çerçevede; ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya Sermaye Piyasası Kurulunca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve sonuçların rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır. Bu mevzuatın, dolayısıyla da bağımsız denetimin en önemli amacı tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın ekonomik kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir.

Yasal çerçevede bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarının Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanununda öngörülen şirket türlerinden biri şeklinde kurularak, sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermesi gerekmektedir. Ayrıca bağımsız denetim firmaları donanım ve organizasyonlarının denetim işini yürütecek düzeyde organize etmelidir. Bağımsız denetim firmalarında sorumlu ortak, başdenetçilerin 3568 sayılı Kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir ünvanını almış kişiler olması ayrı bir zorunluluktur.

Sermaye piyasası mevzuatı açısından bakıldığında bağımsız denetim firmalarının temel amacı müşteri olarak kabul edilebilecek denet-

lenen kuruluş tarafından kamuya açıklanan mali tabloların dürüstlüğünü kamu yararına araştırmaktır. Bu anlamda yapılan faaliyeti kamu hizmeti olarak değerlendirilmek mümkündür. Ancak aynı mevzuatta bu firmaların Ticaret Kanunu veya Borçlar Kanununda öngörülen şirket türlerinden biri biçiminde kurulma zorunluluğu, yapılan hizmetin ticari bir faaliyet olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle ticari alanda faaliyet gösteren diğer kuruluşlar gibi bağımsız denetim firmaları da varlıklarını ve hizmetlerini sürdürürebilmek için kar etmek zorundadır.

Günümüzde bir çok sektörde rekabet üstünlüğü sağlamanın yolu müşteri memnuniyetinden geçmektedir. Müşterinin talep ettiği ürün veya hizmeti istenilen zamanda, istenilen miktarda ve kalitede istenen maliyetle bulundurabilme müşteri memnuniyetinin koşulu olarak görülmektedir. Ancak bazı sektörler veya kuruluşlar için sadece müşteri memnuniyeti aracılığıyla rekabet üstünlüğü sağlamak, mümkün değildir. Bağımsız denetim firmaları bu duruma iyi bir örnek oluşturur. Çünkü bu kuruluşlar, varlıklarını müşteri memnuniyetinden çok, kamunun kendilerine yüklediği görevi tüm koşullarıyla yerine ve getirmek aynı anda kar elde etmek yoluyla sürdürebilirler.

Bağımsız denetim firmaları, uzmanlık, deneyim ve yeteneklerini gözönünde bulundurarak, kendilerine teklif edilen denetim işini kabul edip etmemekte serbesttirler. Denetim firmaları kar amacı güden bir işletme olarak kabul edildiğinde müşteri kabulünü sırasında denetlenecek firmanın kurumsal özelliklerini denetim meslek mensuplarının uzmanlık, deneyim ve yetenekleri ile karşılaştırmak yeterli olmayabilir. Aynı zamanda denetlenecek kurumların taşıdığı riskler ve bağımsız denetim firmasına getireceği maliyetler konusunda da değerlendirme yapmalıdır. Bağımsız denetim kuruluşlarında denetim maliyeti müşterinin kabul aşamasından raporlama aşamasına kadar geçen süreçte yerine getirilen faaliyetlerin maliyeti ile ölçülebilir. Faaliyetlerin maliyetinin verilen hizmet türlerine dağıtılarak hizmet çeşitlerinin maliyeti bulunabilir. Ma-

liyet nesnesi (taşıyıcısı) olarak hizmet türleri yerine faaliyet maliyetlerinin müşterilere uygun dağıtım anahtarları ile dağıtılması ve farklı müşterilerin maliyetlerinin de hesaplanması mümkündür.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim firmalarında oluşan faaliyet maliyetlerini, bu faaliyetleri tüketme düzeylerine göre müşterilerin denetim maliyetlerini belirlemek ve söz konusu müşterilerden elde edilen gelirler ile karşılaştırarak bağımsız denetim firmalarının karlılık analizlerine farklı bir bakış açısı getirmektir. Çalışmada denetim faaliyetlerinin ve müşteri maliyetlerinin belirlenmesinde, faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımından yararlanılmıştır.

2. Bağımsız Denetim ve Müşteri Karlılık Analizi

Müşteri karlılık analizi; bireysel olarak bir müşterinin veya değişik açılardan gruplandırılan müşterilerin karlılıklarının işletmeyi etkileme ölçülerini belirlemeye çalışan bir yönetim muhasebesi tekniğidir. Müşteri karlılık analizi ile elde edilecek veriler müşteri gelirlerini artırmaya yönelik stratejik kararların alınması aşamasında önem kazanmaktadır. Bu konudaki stratejik kararlar karlı olmayan müşteriye ürün teslim koşullarındaki değişikliklerden iş ilişkisinin sona erdirilmesine kadar çok çeşitli olabilir. Smith ve Dikolli (1995), bir imalat işletmesinde müşteri ihtiyaçlarının karşılanması sırasında ortaya çıkan maliyet değişkenliği üzerine dikkat çekmiş ve müşteri karlılığını etkileyen faktörleri dört başlıkta özetlemiştir. Bunlar: "satınalma davranışları", "teslim politikaları", "muhasebe işlemleri" ve "stok bulundurma"dır.

Satınalma davranışları açısından müşteriler arasındaki karlılık farklılığı iskonto ve komisyon oranları ile satış destek faaliyetlerinin değişkenliğinden kaynaklanmaktadır. Bir çok muhasebe sisteminde iskonto ve komisyonlar müşteri bazında sınıflandırıldığı için izlenmesi kolaydır. Buna karşın satış destek hizmetlerinin maliyetinin her müşteri için belirlenmesi Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemini gerektirir. Müşterilerle yapılan telefon konuşma sürelerinin ka-

yıtlanması veya müşteri ziyaret sayısının istatistiksel verilerinin tutulması gibi her muhasebe sisteminden kolaylıkla elde edilemeyecek ilave bilgiler gerekmektedir. Ürünlerin müşteriye ulaştırılması ile ilgili dağıtım maliyetleri, yüklemelerin sıklığı ve müşterinin talep ettiği özel taşıma şekilleri ikinci bir müşteri maliyet faktörü olan teslim politikalarının maliyetini dolayısıyla da müşteri karlılığını etkilemektedir. Üçüncü faktör olan muhasebe işlemleri de müşterinin ödeme davranışları sonucu ortaya çıkan müşteri bazlı maliyetleri oluşturmaktadır. Son olarak müşteriden gelen ani ve belirsiz aralıklı ürün talepleri satıcı işletmenin stok bulundurma politikalarını etkileyeceğinden farklı maliyetlere neden olmaktadır.

Yönetim muhasebesi sistemlerinin bir çoğu ürünler, departmanlar veya coğrafi alan üzerinde yoğunlaşırken, müşteriler veya müşteri karlılığı ile ilgilenen yaklaşımların sayısı oldukça sınırlıdır. Müşterilerin satış gelirlerine yaptığı katkı ile işletme karlılığına katkısı genellikle eşit değildir. Bu durum stratejik karar noktasında müşteri karlılık analizini gerekli kılmaktadır (Foster ve Diğerleri, 1996).

Kuşkusuz bir üretim işletmesinde standart ürünlerin aynı uzaklıkta müşterilere aynı sıklıkta aynı teslim ve ödeme koşulları ile satış yapılırsa müşterilerin karlılık oranları arasında fark bulunmayacak ve dolayısıyla müşteri karlılık analizine de ihtiyaç duyulmayacaktır. Ancak çeşitli alanlardaki müşteri davranışları arasındaki farklılıklar müşterilerin farklı maliyetler oluşturmalarına ve karlılık oranlarındaki değişkenliğe neden olmaktadır. Bununla birlikte müşteriye sunulan hizmetin maliyeti genellikle üretim işletmelerinden daha fazla müşterilerin davranışları tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle hizmet işletmeleri için müşteri karlılık analizi hizmet türlerinin karlılık analizinden daha önemlidir. Hizmet işletmelerinde standart hizmet satın alsalar bile bireysel olarak müşterilerin karyaptıkları katkının analiz edilmesi gerekir (Kaplan ve Narayanan, 2001).

Müşteri karlılık analizi, hizmet sektöründe önemli bir yeri olan, mali kuruluşlarda müş-

teri riski ve bu riskin maliyetinden dolayı daha da önem kazanmaktadır. Örneğin bir bankanın büyük işlem hacmine sahip bir müşterisi taşıdığı risklerden ve farklı uygulama taleplerinden dolayı (örneğin; farklı faiz oranı talebi) küçük bir mevduat sahibine göre daha az karlı olabilir.

Benzer biçimde bağımsız denetim faaliyetlerinin maliyeti müşterilerin taşıdığı çeşitli risklerden ve müşteri davranışlarından önemli ölçüde etkilenmektedir. Burada müşteri riski yada denetim riski, önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan bir mali tablo hakkında istemeden olumlu görüş verme olasılığıdır (Bozkurt, 2000). Mali tablolarında önemli hataların bulunma olasılığı olarak kabul edilen doğal risk ile kontrol riskinin yani, müşteri firmanın iç kontrol yapısının politika ve prosedürlerin önemli hataları önleyememe ve ortaya çıkarmama olasılığının yüksek olması, müşterinin denetim firması için taşıdığı denetim riskini yükseltmektedir.

Bağımsız denetimde hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk müşteriye aittir. Ancak hata ve hileler mali tablolar hakkındaki denetçi görüşünü etkileyebileceğinden, denetçinin de çalışmasını mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür. Çünkü bağımsız denetim firmaları bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteriler veya üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan bağımsız denetim sözleşmesinde gösterilen ve bağımsız denetim raporunu imzalayan sorumlu ortak başdenetçiler birlikte sorumludurlar. Bu nedenle denetim riskinin azaltılması için, güçlü denetim prosedürlerinin uygulanmasına ve daha fazla kanıt toplamak için denetim alanını genişletmesine ihtiyaç duyulacaktır. Sonuç olarak bağımsız denetim firmalarında müşteri maliyetleri dolayısıyla da müşteri karlılığı müşterilerin taşıdığı risklerden önemli ölçüde etkilenmektedir.

3. Müşteri Maliyetleri ile Denetim Süreci Arasındaki İlişki

Klasik gelir tablosu anlayışında işletmelerin belirli dönemlerde elde etmiş oldukları gelirler ile bu dönemde katlandıkları maliyetler fonksiyon esasına göre yer almaktadır. İşletmenin esas konusunu oluşturan işlemlerinden kaynaklanan gelirleri, yani satışları sadece bölgesel alan (yurt içi ve yurt dışı) dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır. Dönem içinde kümülatif olarak toplanan yurtiçi ve yurtdışı satış tutarları satılan mamul veya hizmetin maliyeti ile karşılaştırılarak sonuçlar brüt kar veya zarar olarak raporlanmaktadır. Bu sistem finansal raporların işletme dışındaki kullanıcıları için yeterli olmakla birlikte yönetime bireysel olarak ürünlerin, hizmetlerin, faaliyetlerin veya müşterilerin karlılığı konusunda bir fikir vermekte yetersiz kalmaktadır. Bir imalat işletmesi için söz konusu raporların yönetime karar aşamasında yeterli veriyi sunabilmesi için ürünlerin veya ürün gruplarının satış gelirlerini ve maliyetlerini bütün içinden ayırıştırarak sunması gerekir. Ürün karlılığı konusunda bir karar varmak için bu sistem yeterli olurken, bu ürünleri satın alan müşteriler ve bu müşterilere sunulan hizmetler dolayısıyla oluşan maliyetler hakkında yeterli bilgiye ürün bazında değil müşteri bazında hazırlanan raporlarla ulaşmak mümkün olabilir.

Bağımsız denetim firmaları için müşterilerinin gelir ve maliyetlerini karşılaştırarak karlılığının analizi için gelir tablolarının bu amaca hizmet edecek biçimde düzenlenmesi gerekir. Müşteri bazındaki gelirlerin müşterilere kesilen faturalardan yararlanılarak tespiti mümkündür, önemli ve zor olan konu bireysel olarak müşterilere hizmet etmekten doğan her düzeydeki faaliyetlerin maliyetinin belirlenmesidir (Hilton ve Diğerleri, 2000).

Denetim faaliyetlerinin maliyetinin denetlenen kurum veya diğer bir deyişle müşteri bazında hesaplanabilmesi için maliyet nesnesi olarak müşterilerin kabul edildiği Faaliyet Ta-

banlı Maliyetleme (FTM) yaklaşımından yararlanılmalıdır Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, esas maliyet nesnesi olarak faaliyetler üzerinde yoğunlaşan ve bu faaliyetlerin maliyetini diğer maliyet nesneleri için (ürünler, hizmetler, dağıtım kanalları vb.) temel alan sistemdir Sistemin en önemli varsayımına göre; işletmenin kaynakları (makine, işgücü, bina, arazi, sermaye vb.) faaliyetler tarafından, faaliyetleri ise üretilen ürün veya hizmetler tarafından tüketilmektedir (Cooper ve Kaplan, 1992). Böylelikle bir ürünün veya hizmetin maliyeti yerine getirilen tüm faaliyetlerin (tüketilen kaynakların) maliyeti toplamıdır Bir faaliyetin maliyeti, o faaliyeti yerine getirebilmek için tahsis edilen tüm üretim faktörlerinin toplam maliyetidir (Brimson, 1991).

Maliyet nesnesi olarak müşterilerin denetim firmasına olan maliyetlerini belirlemek için tüketilen kaynakların denetim faaliyetleri bazında izlenmesi ve bu faaliyetlerin maliyetinin de doğru ölçütlerle (faaliyet ölçüsü) müşterilere dağıtılması gerekir Bu amaçla öncelikle denetim firması tarafından yerine getirilen denetim

faaliyetlerinin tanımlanması gerekir. Benzer fonksiyonları yerine getirmek için yapılan denetim faaliyetleri, denetim süreçlerini meydana getirmektedir. Denetim süreci aşağıdaki aşamalardan oluşur:

- Müşteri seçimi ve işin kabulü,
- Denetimin planlanması,
- Denetim çalışmalarının yürütülmesi,
- Denetim görüşünün raporlanarak açıklanması.

Her bir denetim süreci kuşkusuz çok çeşitli faaliyetlerden meydana gelir. Ancak bu faaliyetlerin her birini FTM sistemine uygun biçimde bir faaliyet merkezi olarak kabul edilerek maliyetler açısından izlenmesi teknik olarak mümkün değildir. Bu nedenle kaynakları tüketme dereceleri göz önüne alınarak bu faaliyetlerden bazıları belirli kriterle göre birleştirilerek faaliyet merkezi olarak atanmalıdır Denetim süreçlerini oluşturan faaliyetler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Tablo 1. Denetim Sürecindeki Faaliyetler

Denetim Aşaması	Faaliyet
Müşteri seçimi ve işin kabulü	<ul style="list-style-type: none"> ● Müşteri Firmanın Ön denetimi ● Teklif Mektuplarının Yazılması ● Sözleşmelerin Düzenlenmesi ve İmza
Denetimin planlanması	<ul style="list-style-type: none"> ● Müşteriyi Tanıma Amacıyla Bilgi Toplama ● Denetim Programlarının Yapılması ● İç Kontrol sisteminin incelenmesi
Denetim çalışmalarının yürütülmesi	<ul style="list-style-type: none"> ● Kanıt toplama ● Görüş oluşturma
Denetim görüşünün raporlanarak açıklanması	<ul style="list-style-type: none"> ● Ara (düzeltme) raporların yazılması ● Bağımsız Denetim Raporlarının Yazılması

4. Faaliyet Tabanlı Denetim Maliyetlerinin Tespiti

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyet sistemi olup müşteri ve ürün karlılık analizleri mamul ve hizmet fiyatlandırması gibi stratejik karar için uygun ve doğru bilgiyi sağlar.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde faaliyetler süreç değer analizleri yardımıyla belirlenir. Süreç değer analizi bir ürünü üretmek için gereken kaynakların sistematik analizidir (Garrison ve Eric, 1992). Süreç değer analizinde baştan sona kadar bir ürünün üretilmesinde yer alan tüm adımların ayrıntılı akış çizelgeleri ile kullanılan faaliyetler belirlenir. Bu analizler sonucunda belirlenen faaliyet sayısı çok fazla olduğundan birbirleriyle ilgili bir kaç faaliyet tek bir faaliyet merkezi içinde toplanabilir.

FTM sisteminde de iki aşamalı süreç söz konusudur. Bu sürecin birinci aşamasında do-laylı kaynak giderleri maliyet havuzlarına dağıtılır İkinci aşamada maliyet havuzlarında toplanan giderler ürünlere dağıtılır Birinci aşamada kaynakların maliyetinin faaliyet merkezlerine ya doğrudan yada maliyet taşıyıcıları kullanılarak dağıtılabilir Maliyet taşıyıcısı belirli bir faaliyet ile maliyet grubu arasındaki neden-sonuç ilişkisini yansıtır. Sonuç olarak birinci aşama maliyet taşıyıcıları, kaynakları faaliyet merkezi-ne atamak için bir mekanizmadır (Romano, 1990).

İkinci aşamada maliyetlerin faaliyet merkezlerinden ürünlere, hizmetlere veya diğer maliyet nesnelere dağıtımını kapsamaktadır Bu işlem ikinci aşama maliyet taşıyıcılarının (faaliyet ölçüsü) seçimi ile yapılır Her bir faaliyet merkezinde yapılan faaliyetler tarafından tüketilen kaynakların maliyeti, maliyet havuzları için izlendikten sonra, ikinci aşama maliyet taşıyıcı-

ları seçilebilir. İkinci aşamada kullanılacak maliyet taşıyıcıları seçilirken; maliyet taşıyıcılarıyla ilgili verilerin elde edilmesindeki kolaylık ve maliyet taşıyıcılarının, faaliyeti içeren ürünlerin veya hizmetlerin gerçek kaynak tüketimlerini ölçme derecesi dikkate alınmalıdır

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımından yararlanılarak denetim maliyetlerinin müşteri bazında analiz edilebilmesi için denetim fonksiyonları Tablo 1’de belirli faaliyet alanlarına ayrıştırılmıştır. Bu faaliyet alanları ile maliyet ilişkisi aşağıda tartışılmıştır

4.1. Müşterinin Seçimi ve İşin Kabul Süreci

Müşterinin seçimi ve denetim işinin kabul süreci aşağıdaki faaliyetlere bölünebilir:

- Müşteri Firmanın Ön denetimi
- Teklif Mektuplarının Düzenlenmesi
- Sözleşmelerin Düzenlenmesi ve İmza

Bağımsız denetim firmaları, uzmanlık, deneyim ve yeteneklerini gözönünde bulundurarak, teklif edilen işi kabul edip etmemekte serbesttirler. Bunun için denetlenen kurum ve kuruluş hakkında araştırma yaparak Tablo 2’deki bilgilerden yararlanırlar Bu süreç müşteri firmanın ön denetimi işlemidir. Müşteri firmanın bağımsız denetim firması için yeni olması ön denetim süresini artıracaktır Buna karşılık daha önceki dönemde de denetlenmiş olan bir müşterinin ön denetimi ya hiç gerekmeyecek yada oldukça kısa sürede gerçekleştirilecektir. Bu nedenle müşteri firmanın bağımsız denetim firması için yeni olması müşteri seçimi ve işin kabul sürecindeki faaliyetlerin maliyetini yükseltici bir etkidir.

Tablo 1. Denetim Sürecindeki Faaliyetler

Araştırma Konusu	Araştırma Alanı
Sermaye	Hisse sahipleri ve hisse oranları, ihtiyatlar, vergi öncesi kar
Faaliyet Konusu	Sektör analizleri, sektör riski ve firma riskinin tespiti, pazar payı, yeni pazar beklentileri
Organizasyon Yapısı	Personel durumu; ödeme metodu, yan ödemeler, personel sayısı ve dağılımı,
Muhasebe Organizasyonu	Çalışan muhasebe personel sayısı, muhasebe organizasyon şeması, idari ve muhasebe prosedürleri, hesap planı, muhasebe uygulama araçlarının tespiti (elle yazım veya bilgisayar), yönetime verilen raporlar, iç kontrol organizasyonunun durumu.
Satışlar	Satış cirosunun mamullere göre dağılımı, satış ve tahsil metodları, satış sözleşmeleri ile ihracat dosyalarının düzeni, ortalama müşteri sayısı, kendi grubuna dahil şirketlere satışlar,
Satın alma	Yıllık satın almanın parasal değeri, satıcıların adet olarak miktarı, satın alma departmanının çalışma usulü, ithalat dosyalarının düzeni, kendi grubuna dahil şirketlerden satın almalar,
Envanter	Envanter sayımı metodu, fiziki sayımın süresi, fiziki sayımın denetimi,
Sabit kıymetler	Yıllara göre dağılımı, değer kayıpları, sayımların kontrolü
Yasal Yükümlülükler	Vergi idaresi, SSK ve diğer resmi kuruluşlarla ilişkileri.
Mali Tablolar	Son iki yıla ait Bilanço, Gelir Tablosu ve diğer mali tablolar
Diğer	Borç ve alacak durumu, maliyet sistemi, üretim faaliyetleri

Ön denetim faaliyeti sonucunda işin kabul edilmesine karar verilmesi durumunda verilecek hizmetlerin ve denetim ücretinin belirlendiği teklif aşaması gelmektedir. Müşteri firmasının verilecek hizmetler ve ücret konusunda pazarlıkçı bir tavır seğilemesi teklif aşamasını uzatacak ve birden fazla teklif mektubunun sunulmasına neden olacaktır. Bu durum teklif mektuplarının düzenlenmesi faaliyetlerini maliyetini yükseltecektir.

Ön denetim ve teklif aşamasından sonra en az aşağıda yazılı unsurlara yer verilmesi zorunlu olan yazılı bir sözleşmeyle denetim anlaşması yapılmalıdır

- Denetimde görevlendirilecek sorumlu ortak başdenetçi, başdenetçi, kıdemli başdenetçi ile bunların yedekleri,

- Bağımsız denetimin amacı, kapsamı varsa özel nedenleri,
- Bağımsız denetim kuruluşu tarafından anlaşma kapsamında sunulacak hizmetler,
- Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- Ücret

Standart bir denetim sözleşmesinde yukarıdaki konuların yer alması gerekirken, hizmet kapsamının fazla olduğu veya anlaşma taraflarının talep edeceği özel hükümler bulunması durumunda bu tür sözleşmelerin standart sözleşmeden daha uzun olması beklenebilir. Standart dışı hükümlerin yer alacağı bir denetim sözleşmesinin hazırlanmasının sözleşme düzenleme faaliyetinin maliyetini yükseltecektir.

4.2. Denetimin Planlama Süreci

Denetim planlaması, tasarlanan denetim uygulaması ve kapsamı hakkında genel bir stratejinin oluşturulmasıdır Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemine uygun olarak denetim planlaması süreci üç temel faaliyete bölünmüştür. Bunlar; müşteriye tanıma amacıyla bilgi toplama, iç kontrol sisteminin incelenmesi, denetim programlarının yapılmasıdır

a- Müşteriyi Tanıma Amacıyla Bilgi Toplama

Denetim anlaşmasının imzalanmasından sonra, sağlıklı bir denetim çalışmasının yapılabilmesi için işletmeyle ilgili ve işletmenin faaliyetinde bulunduğu sektörle ilgili mali tabloları etkileyebilecek olaylar, işlemler ve uygulamalar hakkında yeterli bilgiye sahip olunmalıdır Bu faaliyetin süresi ve denetim firmasına olan maliyeti, önemli ölçüde denetlenen firmanın sektör özelliklerine, büyüklüğüne ve daha önceki dönemlerde aynı denetim firması tarafından denetlenip denetlenmediğine bağlıdır. Daha önce farklı bir denetim firması tarafından denetlenmiş yada hiç denetlenmemiş olan bir müşteri hakkında bilgi toplama faaliyeti, daha önce denetlenen bir müşteriye göre yüksek kaynak maliyeti ne neden olacaktır.

b- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanıyla ilgili öngördüğü ikinci standart iç kontrol sisteminin incelenmesidir. Müşteriyi tanıma amacıyla işletme ve sektör hakkında yeterli bilgilerin toplanmasından sonra denetim risk-önemlilik planlaması ve iş gücü-zaman planlamasının sağlıklı biçimde yapılabilmesi için işletmede etkin bir iç muhasebe kontrol sisteminin bulunup bulunmadığı konusunda inceleme ve değerlendirme yapılmalıdır Bu faaliyetinde maliyeti büyük ölçüde daha önce farklı bir denetim firması tarafından denetlenmiş olmasından etkilenmektedir Ancak daha önceki dönemlerde aynı denetim firması tarafından denetlenen bile müşterinin yönetim, personel ve iç kontrol sisteminin oluşturan politika ve prosedür-

lerinde meydana gelebilecek değişiklikler dolaşısıyla sürekli olarak iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekir.

c- Denetim Programlarının Yapılması

Denetim amacına uygun olarak denetim faaliyetlerinin kapsam ve sınırlarının önceden belirlenerek belirli program içinde yürütülmesi gerekir. Bunun için denetlenecek müşterinin mali tabloları ile ilgili önemlilik ve risk planlaması yapılmalıdır Önemlilik mali tablolarda bulunabilecek hata ve düzensizliğin kullanıcıların bu tablolar hakkında kararlarını etkileme olasılığıdır Bu nedenle önemlilik planlaması ve risk planlaması denetim alanının ve toplanacak kanıtların nitelik ve niceliğini etkiler Denetim firması için bu planların yapılması risk ve önem derecesi nispi olarak düşük olan denetim alanlarında gereksiz zaman ve kaynak harcanmasını önlemektedir Bununla beraber bu planlama faaliyetlerinin kapsamı ölçüsünde denetim firmasına bir maliyeti olacağı açıktır Müşteri ve iç kontrol sistemi hakkında inceleme yapılarak denetimde önemlilik ve risk planlaması sonucunda denetimin kapsamı büyük ölçüde belirlenmiş olur. Bu kapsam yazılı olarak hazırlanan denetim programı ile netleştirilerek denetim çalışması sırasında uygulanacak denetim prosedürleri belirlenir. Denetim programları işlemlerin test edilmesinde, hesap kalemlerinin doğruluğunun araştırılmasında ve analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılmak için hazırlanır

Uygulanması tasarlanan denetim prosedürlerinin denetim programına yazılmasından sonra, çalışmanın yürütülmesi ile ilgili zaman planlanır Denetimde gerekli personel sayısını belirlemede, denetçi hazırladığı denetim programını ve müşterinin işini dikkate alır Bu noktada müşterinin bağımsız denetim işine bakış açısı, programlama faaliyetlerinin maliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahiptir Müşteri firma yönetiminin denetim programına uymada üzerine düşen sorumluluğu gereği gibi yerine getirmesi programların birden fazla revize edilmesine neden olmaktadır Bu durum da iş gücü ve zaman planlaması faaliyet maliyetleri üzerinde artırıcı bir etki yaratır

4.3. Kanıt Toplama ve Görüş Oluşturma

Denetim çalışması bir kanıt toplama süreci olarak tanımlanabilir. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinildikten sonra, mali tablolarda yapılacak bilgi niteliğindeki her türlü açıklamanın doğruluğunu kanıtlamak için, denetim prosedürleriyle kanıt toplanmalıdır. Denetim sırasında toplanan bu kanıtların belgelenmesi amacıyla çalışma kağıtlarından yararlanılır. Çalışma kağıtları bağımsız denetçinin izlediği denetim yollarını, uyguladığı denetim işlemlerini ve testleri, topladığı bilgiler ve incelemeler ile ilgili ulaştığı sonuçları gösteren yazılı kağıtlardır (Güredin, 1995). Denetimde, bir yargılamanın yapılması ve mali tablolarla ilgili bir denetçi görüşünün verilmesi için yeterli sayıda uygun kanıtın toplanması gerekir. Kanıt toplama sırasında fiziki inceleme ve sayım, doğrulama (teyit) tekniği, kayıt sistemini geriye doğru izleme, kayıt sistemini ileriye doğru izleme, gözlem, yeniden hesaplama, yevmiye ve büyük defterde sayfa toplamalarının alınması, belgelerin incelenmesi, göz atma, soru sorma analitik inceleme, hesaplama ve karşılaştırma gibi çeşitli denetim tekniklerinden yararlanılmaktadır (MHUD, 1999).

Kanıt toplama faaliyetinin maliyeti toplam denetim faaliyetlerinin maliyetleri içinde oransal olarak en yüksek paya sahiptir. Bu faaliyetin maliyeti ile toplanan kanıt sayısı ve kanıtların güvenilirliği arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur. Mali tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşılabilmesi için denetçi her denetim anlaşması için farklı sayıda ve nitelikte kanıt toplar. Toplanacak kanıt sayısı hakkında denetçinin kararına kanıtların güvenilirliği, maliyeti ve denetim kütesinin yani denetlenen işletmenin özelliği gibi faktörler etki etmektedir. Bu nedenle de farklı denetim anlaşmaları için yürütülen denetim faaliyetlerinin maliyeti değişkendir.

Kanıt toplama ve bu kanıtların değerlendirilerek görüş oluşturma aşamasında denetçi yardımcılarının yararlanılmakla birlikte, planlama ve gözetim standardının gereği olarak çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi ve karşılık

lı görüşmeler yoluyla uzman denetçiler tarafından kontrol edilirler. Uzman denetçilerin yardımcı denetçiler üzerindeki gözetimin sınırı genel ve mesleki bilgi düzeylerine, deneyimlerine ve büyük ölçüde de denetim konusunun zorluk ve karmaşıklık derecesine bağlıdır. Bu nedenle denetlenen konu ve işletmenin faaliyetlerinin karmaşıklığı gözetim faaliyetlerini ve dolayısıyla da gözetim maliyetlerini etkileyen bir faktördür.

4.4. Raporlama Süreci

Denetim sonuçlarını raporlama, denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetim raporu, denetçinin neyi denetlediğini ve hangi sonuçlara ulaştığını açıklar. Mali tabloları kullananların, denetçinin çalışmasıyla ilgili olarak gördükleri tek belge denetim raporudur. Bağımsız denetim çalışması sırasında ortaya çıkarılan, mali tabloların doğruluğuna ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileler, denetçinin düzeltme önerileriyle birlikte yazılı olarak ara rapor veya düzeltme raporları adı altında müşterinin yönetim kuruluna bildirilir ve sonuç denetçi tarafından değerlendirilir. Düzeltme raporu hazırlama faaliyetlerinin maliyeti yazılan rapor sayısı ile doğru orantılıdır.

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı metindir. Bu raporun ekinde, mali tablolar ve açıklayıcı notlar yer alır. Denetçi raporunda olumlu, olumsuz, şartlı görüş bildirir veya görüş bildirmekten kaçınır. Olumlu rapor, müşterinin mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı anlamını taşır. Olumsuz rapor ise bunun aksini ifade eder. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olması halinde "şartlı rapor" düzenlenir. Denetçinin ve müşterinin iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi halinde, "olumlu", "olumsuz" veya "şartlı" görüşlerden birine ulaşamıyor ise görüş bildirmekten kaçınılır. Kullanıcıların, açıklanan görüşü yanlış yorumlamasından kaçınmak için, raporlamada tek düzenliliğin sağlanması gerekir. Raporlardaki tek düzelige

rağmen farklı müşterilerin bağımsız denetim raporlarının hazırlanması aynı sürede gerçekleştirilemeye bilir. Bu nedenle bağımsız denetim raporu hazırlanma süresinin uzunluğu bu faaliyetin maliyetini etkileyen bir faktördür.

5. Müşteri Karlılık Analizi Örnek Uygulama

Bu bölümde bağımsız denetim firmalarında farklı müşterilerin karlılıklarının tespitine kuramsal bir örnek verilmiştir. Bir bağımsız denetim firmasının belirli bir dönemde (bir yıl) oluşan toplam kaynak maliyeti 200.000.000.000 TL'dir. Kaynak türleri açısından dağılım ise Tablo 3'deki gibidir.

Tablo 3- Kaynak Maliyetleri

<i>Kaynaklar</i>	<i>Maliyet</i>
<i>İşgücü</i>	<i>70.000.000.000</i>
<i>Malzeme</i>	<i>20.000.000.000</i>
<i>Dışarıdan sağlanan Fayda ve Hizmetler</i>	<i>50.000.000.000</i>
<i>Vergi Resim ve Harçlar</i>	<i>10.000.000.000</i>
<i>Amortismanlar (Bina, taşıt ve ekipman)</i>	<i>50.000.000.000</i>
<i>Toplam</i>	<i>200.000.000.000</i>

Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı kaynakların faaliyetler tarafından tüketildiğini ve maliyet nesnelerinin de faaliyetleri kullandığını (tükettiğini) varsaymaktadır Maliyet nesnesi ürün veya hizmetlerin maliyeti olabileceği gibi dağıtım kanalı, veya müşteriler gibi unsurlar da maliyet nesnesi olarak belirlenebilir. Bu nedenle müşteri karlılık analizi yapılabilmesi için faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi kullanılmalıdır Bu uygulamaya konu olan bağımsız denetim firmasında kabul edilen faaliyetler ve bu faaliyetlerin kaynak kullanım oranları Tablo 4'deki gibidir.

Tablo 4- Faaliyetlerin Kaynak Kullanım Oranları (%)

FAALİYETLER	KAYNAKLAR				
	İşgücü	Malzeme	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	Vergi resim harçlar	Amortismanlar
Müşteri Firmanın Ön denetimi	1,0	2,0	0,5	1,0	3,0
Teklif mektubunun yazılması	1,0	1,0	0,5	3,0	1,0
Sözleşmenin düzenlenmesi	1,0	2,0	5,0	2,0	4,0
Bilgi Toplama	3,0	19,0	10,0	6,0	7,0
Denetim Programının Yapılması	6,0	8,0	10,0	21,0	16,0
İç Kontrol sisteminin incelenmesi	13,0	10,0	20,0	8,0	15,0
Kanıt Toplama	56,0	30,0	21,0	17,0	28,0
Görüş Oluşturma	10,0	3,0	12,5	22,0	15,0
Düzeltilme raporlarının hazırlanması	5,0	15,0	10,5	10,0	4,0
Bağımsız denetim raporlarının yazılması	4,0	10,0	10,0	10,0	7,0
Toplam	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Dönem içinde faaliyetlerin maliyeti her faaliyetin kaynak kullanım oranlarının o kaynağın toplam maliyeti ile çarpılması sonucunda bulunmaktadır. Tablo 5’de faaliyetlerin kaynak maliyeti kaleminden aldığı pay ve toplam maliyeti görülmektedir. Örneğin kanıt toplama faaliyeti toplam işgücü kaynağının %56’sını kullan-

maktadır. Dönemin işgücü kaynak maliyeti 70.000.000.000 TL olduğuna göre kanıt toplama faaliyetinin işgücü maliyeti 39.200.000.000 TL’dir. Diğer kaynak maliyetlerinden aldığı paylar da toplandığında kanıt toplama faaliyetinin toplam maliyetinin 71.400.000.000 TL olduğu görülmektedir.

Tablo 5- Faaliyetlerin Maliyeti (Milyon)

FAALİYETLER	İşgücü	Malzeme	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	Vergi resim harçlar	Amortismanlar	Toplam
Müşteri Firmanın Ön denetimi	700	400	250	100	1500	2950
Teklif mektubunun yazılması	700	200	250	300	500	1950
Sözleşmenin düzenlenmesi	700	400	2500	200	2000	5800
Bilgi Toplama	2100	3800	5000	600	3500	15000
Denetim Programının Yapılması	4200	1600	5000	2100	8000	20900
İç Kontrol sisteminin incelenmesi	9100	2000	10000	800	7500	29400
Kanıt Toplama	39200	6000	10500	1700	14000	71400
Görüş Oluşturma	7000	600	6250	2200	7500	23550
Düzeltilme raporlarının hazırlanması	3500	3000	5250	1000	2000	14750
Bağımsız denetim raporlarının yazılması	2800	2000	5000	1000	3500	14300
Toplam	70000	20000	50000	10000	50000	200000

Bağımsız denetim firmasında müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için faaliyetlerin toplam maliyetleri yanında birim faaliyet maliyetinin de bulunması gerekir. Bunun için belirlen tüm faaliyetlerin iş ölçüsünü gösteren ve faaliyetin maliyetinin oluşmasına neden olan faaliyet ölçüsünün belirlenmesi gerekir. Ayrıca denetim faaliyetlerinin her birinin belirlenen faaliyet ölçüsünün ne miktarda gerçekleştiğinin de tespit edilerek faaliyetlerin birim maliyetleri belirlenmelidir. Tablo 6'da faaliyetlerin faaliyet

ölçüsü ve bu faaliyetlerin toplam miktarı yer almaktadır. Örneğin düzeltme raporlarının yazılması ile ilgili faaliyetin toplam maliyeti çeşitli kaynak maliyetlerinden aldığı paylar toplanarak bir dönemde 14.300.000.000 TL olarak bulunmuştur (Tablo 5). Bu faaliyetin faaliyet ölçüsü rapor sayısı olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetim firmasında dönem içinde toplam 150 düzeltme raporu yazılmıştır Birim düzeltme raporunun maliyeti ise 98.333.333 TL (=14.300.000.000/150) olarak tespit edilmiştir.

Tablo 6- Denetim Faaliyetlerinin Birim Maliyetleri

FAALİYETLER	Faaliyet Ölçüsü	Faaliyet Maliyeti (1)	Faaliyet Ölçüsü Sayısı (2)	Birim Faaliyet Maliyeti (1)/(2)
Müşteri Firmanın Ön Denetimi	Ön Denetim Süresi	2.950.000.000	150	19.666.667.-TL/saat
Teklif mektubunun yazılması	Teklif mektubu sayısı	1.950.000.000	30	65.000.000 TL/Teklif
Sözleşmenin düzenlenmesi	Sözleşme Sayfa Sayısı	5.800.000.000	50	116.000.000TL/sayfa
Bilgi Toplama	Veri Toplama Süresi	15.000.000.000	500	30.000.000 TL/saat
Denetim Programının Yapılması	Programlama süresi	20.900.000.000	300	69.666.667 TL/saat
İç Kontrol sisteminin incelenmesi	İnceleme süresi	29.400.000.000	450	65.333.333 TL/saat
Kanıt Toplama	Kanıt Toplama süresi	71.400.000.000	15.000	4.760.000 TL/saat
Görüş Oluşturma	Gözetim süresi	23.550.000.000	1.200	19.625.000 TL/saat
Düzeltilme raporlarının hazırlanması	Düzeltilme raporu sayısı	14.750.000.000	150	98.333.333 TL/rapor
Bağımsız denetim raporlarının yazılması	Yazım süresi	14.300.000.000	300	47.666.666 TL/saat

Buraya kadar yapılan çalışma bağımsız denetim firmasında denetim faaliyetlerinin maliyetinin faaliyet tabanlı sisteme göre hesaplanmasını içermektedir. Faaliyetlerin birim maliyetleri hesaplandıktan sonra bu faaliyetlerin bağımsız denetim firmasının müşterileri tarafından hangi düzeylerde tüketildiği ortaya konmalıdır. Bu çalışmada faaliyet konusu, çalışma alanı ve çalışan sayısı gibi özellikleri açısından benzerlik gösteren dört farklı müşteri ele alınmıştır. Bu benzerlikler nedeniyle aynı denetim ücreti tarifesine tabi oldukları varsayılmıştır. Ancak bu dört müşterinin hem kurumsal özellikleri, hem de davranışsal yapılarından kaynaklanan nedenlerle bağımsız denetim firması açısından farklı maliyetlere neden olması mümkündür. Örneğin

bir müşteri bağımsız denetim firmasının gönderdiği denetim programına sadık kalırken diğerinin birkaç kez program değişikliğine neden olabilecek davranış sergilemesi bu iki müşterinin denetim programı faaliyetini farklı oranlarda tüketmesine neden olmaktadır. Yada bir müşterinin mali tabloları önceki dönemde de bağımsız denetimden geçtiği için müşterinin kabul edilmesi sürecinde ön denetime daha kısa süre ayrılmış olabilir. Hatta daha önceki dönemde aynı bağımsız denetim firması tarafından denetlenmiş firmanın bu süreçte ön denetime zaman harcamadan denetim sözleşmesi düzenleniş olması mümkündür. Tablo 7’de söz konusu dört müşterinin izlenen faaliyet kullanım ölçüleri görülmektedir.

Tablo 7- Müşterilerin Faaliyet Verileri

FAALİYETLER	Faaliyet Ölçüsü	Müşteriler			
		A	B	C	D
Müşteri Firmanın Ön denetimi	Saat	24	0	48	56
Teklif mektubunun yazılması	Mektup sayısı	2	1	2	3
Sözleşmenin düzenlenmesi	Sayfa sayısı	4	4	5	6
Bilgi Toplama	Saat	72	0	60	90
Denetim Programının Yapılması	Saat	16	14	18	32
İç Kontrol sisteminin incelenmesi	Saat	16	8	56	48
Kanıt Toplama	Saat	288	224	360	400
Görüş Oluşturma	Saat	36	18	24	56
Düzeltilme raporlarının hazırlanması	Rapor sayısı	7	8	6	6
Bağımsız denetim raporlarının yazılması	Saat	8	16	8	16

Tablo 7’de görüldüğü gibi bazı benzer özelliklerinden dolayı aynı ücret tarifesine tabi olan dört farklı müşterinin denetim faaliyetlerinde farklı oranlarda yararlanması yada faaliyetleri farklı düzeylerde tüketmesi mümkündür.

Bu nedenle bu müşterilerin denetim firmasına olan maliyetleri ve brüt kar marjları farklı olacaktır. Tablo 8’de dört bağımsız denetim müşterisinin satış gelirleri, satış iskonto ve indirimleri ile faaliyetlerinden kaynaklanan maliyetleri görülmektedir.

Tablo 8- Müşteri Maliyet ve Karlılık Analizi Sonuçları

Gelir/Maliyet/Kar	Müşteriler			
	A	B	C	D
Brüt Satışlar	18.000.000.000	18.000.000.000	18.000.000.000	18.000.000.000
Satış iskonto ve İndirimleri	3.000.000.000	1.000.000.000	2.500.000.000	3.000.000.000
Net Satışlar	15.000.000.000	17.000.000.000	15.500.000.000	15.000.000.000
Müşteri Firmanın Ön denetimi	472.000.000	0	944.000.000	1.101.333.333
Teklif mektubunun yazılması	130.000.000	65.000.000	130.000.000	195.000.000
Sözleşmenin düzenlenmesi	464.000.000	464.000.000	580.000.000	696.000.000
Bilgi Toplama	2.160.000.000	0	1.800.000.000	2.700.000.000
Denetim Programının Yapılması	1.114.666.667	975.333.333	1.254.000.000	2.229.333.333
İç Kontrol sisteminin incelenmesi	1.045.333.333	522.666.667	3.658.666.667	3.136.000.000
Kanıt Toplama	1.370.880.000	1.066.240.000	1.713.600.000	1.904.000.000
Görüş Oluşturma	706.500.000	353.250.000	471.000.000	1.099.000.000
Düzeltilme raporlarının hazırlanması	688.333.333	786.666.667	590.000.000	590.000.000
Bağımsız denetim raporlarının yazılması	381.333.333	762.666.667	381.333.333	762.666.667
Toplam hizmet maliyet	8.533.046.667	4.995.823.333	11.522.600.000	14.413.333.333
Brüt Satış Karı	6.466.953.333	12.004.176.667	3.977.400.000	586.666.667
Kar Marjı	36%	67%	22%	3%

Dört denetim müşterisinin karlılıkları incelendiğinde daha önceki dönemde bağımsız denetim firması tarafından finansal tabloları denetlenmiş olan B müşterisi ile ilgili ön denetim ve bilgi toplama sürecine gerek olmadığı için bu faaliyetlerin maliyetinden pay almamıştır ve aynı sebeple iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi daha kısa sürmüştür. Ayrıca iskonto ve indirim oranı ise diğer müşterilere göre daha düşük gerçekleşmiştir. B müşterisinin denetim programlarında aksama bulunmadığı için denetim programlama süresi de diğer müşterilere göre daha kısadır B müşterisi diğer müşterilere göre düzeltme raporu yazma faaliyetinden daha

fazla pay aydığı halde toplamda en düşük müşteri hizmet maliyetini oluşturarak %67 brüt kar marjı sağlamıştır

Buna karşılık bu dönemde ilk defa denetimi gerçekleştirilecek müşterilerden D öncelikle en yüksek iskonto talebinde bulunan iki müşteriden biridir. Bu nedenle denetim sözleşmesi üçüncü teklif mektubundan sonra yapılmış ve teklif mektubu yazma faaliyetinden en yüksek maliyeti yüklenmiştir. Müşterinin ön denetimi, bilgi toplama ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi uzun zaman almıştır. Müşterinin taşıdığı denetim risklerinden dolayı kanıt toplama

ve görüş oluşturma faaliyetine de diğer müşterilere oranla daha fazla kaynak ayrılmıştır. Sonuç olarak D müşterisinin toplam hizmet maliyeti 14.413.333.333 TL ile diğer müşterilere göre en yüksek maliyete dolayısıyla da %3 oranıyla en düşük müşteri karlılığına neden olmuştur.

5. Sonuç

Sermaye piyasasının gelişmesi ve sermayenin tabana yayılmasını için piyasalardaki güven önemli bir unsur olarak görülmektedir. Bağımsız denetimin bir amacı da sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır. Böylesine önemli bir misyonu olan bağımsız denetim kuruluşlarının sağlıklı hizmet verebilmesi için güçlü bir kurumsal yapıya sahip olmaları gerekir. Bağımsız denetim firmalarının kamu hizmeti niteliğinde faaliyet göstermelerine rağmen ticari hükümlere tabi olmaları dolayısıyla, hizmet kalitesini ve karlılıklarını aynı anda sağlama zorunlulukları vardır.

Denetim hizmetinin kalitesi, denetim faaliyetlerinin genel kabul denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilme derecesi ile ölçülebilir. Denetim faaliyetlerinin maliyeti ise bu

maliyetlere neden olan unsurun yani müşterinin analizi ile ölçülmelidir. Bağımsız denetim firmalarında müşterilerin satış gelirlerine yaptığı katkı ile karlılığa yaptığı katkı aynı oranda olmasından dolayı özellikle denetim sözleşmesi sırasında ücretinin belirlenmesi aşamasında müşteri karlılık analizi önem kazanmaktadır. Bu nedenle denetim maliyetlerinin denetim hizmet türleri bakımından sınıflandırılmasının yanında müşteri bazında da sınıflandırılmasına gidilmelidir.

Bağımsız denetim firmalarında, müşteri maliyetleri ve karlılıklarının daha denetim teklifi aşamasında analiz edilerek hedeflenen kar marjını sağlamayacağı düşünülen müşterinin kabul edilmemesi veya böyle bir müşteri kabul edilse bile denetim süreci sırasında maliyetleri azaltıcı tedbirler alınması yerinde olacaktır. Bu amaçla müşteri firmanın iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması yönünde danışmanlık yapılması, kanıt toplama maliyetlerini önemli ölçüde azaltacaktır. Bunun dışında denetimler sırasında müşteri firma çalışanlarının muhasebe uygulamaları ve mevzuatlar konusunda iş başında eğitime tabi tutulmaları muhasebe sürecindeki hataların azaltılması yoluyla kanıt toplama maliyetlerinin düşürülmesi için bir önlem olarak değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

BOZKURT N., Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 2000.

BRIMSON, J. A., Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach, John Wiley & Sons, s7., USA, 1991.

COOPER, R., R. S. KAPLAN, "Activity Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage" Accounting Horizons, s. 1-13, September, 1992.

FOSTER, G., M. GUPTA, L. SJOBLÖM, "Customer Profitability Analysis: Challenges and New Directions" Journal of Cost Management, Spring, 1996.

GARRISON R, N. W. ERIC, Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control Decision Making, Irwin, Illinois, s.192,1992.

GÜREDİN E., Denetim, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1995.

HILTON, R. W., M.W. MAHER, F.H. SELTO, Cost Management Strategies For Business Decisions, McGraw Hill, 2000.

KAPLAN, R. S., V. G. NARAYANAN, "Measuring and Managing Customer Profitability", Journal of Cost Management, September/October, 2001.

MHUD, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 2. Baskı, İstanbul, 1999.

SMITH, M., S. DIKOLLI, "Customer Profitability Analysis: An Activity-Based Costing Approach", Managerial Auditing Journal, Vol. 10, N. 7, p. 3-7, 1995.

