Turkish Studies - Economics, Finance, Politics

eISSN: 2667-5625

www.turkishstudies.net/economy

Research Article / Araştırma Makalesi

INTERNATIONAL BALKAN UNIVERSITY
Sponsored by IBU

Japon Muhasebe Sisteminde Maliyet Sistemleri*

Cost Systems In Japanese Accounting System

A. Engin Ergüden**

Abstract: In the Globalizing World, convergences between countries, common attitudes and thoughts have also shown their effects in politics, economics, technical and social sciences. Therefore, accounting science has crossed the borders in every country and gained an international identity. In Japan, which is one of the developed economies of the world, the development that took place especially after the 2nd World War has manifested itself rapidly. Japan has been seen to have achieved unpredictable growth, increased exports and low unemployment rates over the past twenty years. The most important key in international markets; to gain and maintain a competitive advantage and to maintain this advantage in the future. In addition, businesses need to make their activities efficient in order to be successful in a global competitive environment. In addition, they need information that will guide them and help them make decisions to plan the future effectively. Undoubtedly, the most important of these information is the information provided by cost information systems. After post-occupation country, Japan rapidly increased its socio-economic development, and started its legal development in the field of accounting in the early 1950s and completed its legal and technical structures in the field of accounting and capital markets. Its legislative development in the field of Tax and Commercial Law started in previous years, and the Commercial Code entered into force in 1899 by making use of the German Commercial Law. With the rapid development of the industry in Japan, especially the large automotive companies of the 1970s continue to use their cost systems in order to better measure and control their costs. Currently, cost systems are used in enterprises in the economies of many developed countries. In the study, general information about the Japanese accounting system and comprehensive information about JIT (just in time), Target Costing and Kaizen Costing systems, which show its development in Japan and its development, will be given.

Structured Abstract: The aim of the paper is to reveal how the cost systems and methods used in the accounting system in Japanese accounting and which were put into practice especially in the 1970s by the automotive manufacturers and what advantages they provide to businesses.

---

* Bu Çalışma Dr. A.Engin ERGÜDEN'in T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Doktora Programında Prof. Dr. Mehmet Özkan Danışmanlığında üretilen ve 08.03.2008 tarihinde Jüri önünde savunulan "Japon Muhasebe Sistemi ve Türk Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması" adlı Doktora Tezinden Üretilmiştir.

** Öğr. Gör. Dr, Yeditepe Üniversitesi, İİBF - İngilizce İşletme Bölümü
Lec. Dr. Yeditepe University, Faculty of Business Administration, Businnes Administration Dept.
ORCİD 0000-0026-2011-2012
enginerguden69@gmail.com

Cite as/ Atıf: Ergüden, A. E. (2020). Japon muhasebe sisteminde maliyet sistemleri, *Turkish Studies - Economy*, 15(1), 155-165. https://dx.doi.org/10.29228/TurkishStudies.40522
Received/Geliş: 12 January/Ocak 2020 *Checked by plagiarism software*
Accepted/Kabul: 25 March/Mart 2020 **Published/Yayın:** 30 March/Mart 2020
Copyright © INTAC LTD, Turkey CC BY-NC 4.0

It follows certain principles when recording accounting transactions and events. Thus, accounting practices are based on certain rules and some confusion that may arise in practice is prevented. The basic concepts of accounting enable accounting information to be based on a basis and to provide healthy, consistent and comparable information to those who use this information.

Increasing international capital movements, economic and political harmonization efforts to eliminate differences in national accounting law have gained importance with the formation of unions. It is clear that an international harmony cannot be achieved by translating financial reports into the language of another country, because different laws, different balance sheet preparation methods and different tables can be used. Achieving an international uniformity has become a major requirement in accounting terminalogy and principles. For this purpose, while applying IASC and IFAC International Accounting Standards in the world, the European Union has carried out the harmonization of the balance sheet laws of the member countries and prepared directives in this direction.

The continuous growth trend of the economic units called business in today's economic life, the development of capital markets and the legal regulations in the complex structure have further complicated the functions and activities of accounting. The development of international trade and the increase in the size and volume of capital movements led to the need for certain international standards of accounting practices. Accountability of many different tasks and functions such as enabling the control of the business actions of accounting, planning the future activities, providing the necessary data flow for the internal and external business people to make effective decisions, gathering information about financial events brought along numerous problems in the coming time. The classification of the data of internationally qualified enterprises has increased with the need to evaluate them together in a comparable structure. The fact that countries have different accounting and economic cultures has revealed the use of different accounting systems.

When Japanese accounting practices are generally evaluated within Anglo Saxon accounting practices, the presence of advanced professional organizational structures is noteworthy. These organizations, which have an intense impact on the legal system and legal regulations in general, are social organizations that have a much larger political impact compared to the economies in the world. This comes to the fore as a very effective factor both in the tax system and in the legal regulations regarding the regulation of capital markets. Considering the world practices, the founding regulatory effect of the state or in other words, the lawmaker in the relations with the accounting legal system is noteworthy. This situation leads to the problem of not being able to react quickly and effectively to economic changes, mostly seen in Continental Europe. In Japan practices, the advanced liberal thinking structure and the existence of developed and well-established capital markets clearly show the effects of financial statements on the culture of securities. In general, in developed economies, accounting and capital markets system has been established basically independent of tax regulations. It is said that the main purpose of accounting from developing countries' economies is to fulfill tax obligations due to various reasons such as the size of the cumulative tax burden on taxpayers, the informal economy, its smallness when capital accumulation is evaluated with international scales, the company culture that becomes evident as a family company and the depth of capital markets. Generally accepted accounting standards and legal regulations, especially in the United States, started to be discussed again, especially after company scandals such as Enron. caused to be addressed. The increasing impact of the globalizing economy all over the world and the speed of international capital movements parallel to this, draws the direction of accounting practices to a common point.

Legal provisions in Japan have outstripped the real and fair perspective. This priority is necessary to ensure that the commercial and tax balance sheets remain together. In Japan, where we can say that it has a conservative and prudent accounting system; Harmonization efforts in line with globalization and developments in international capital markets continue to evolve.

As the method of the study, the literature review was made as the Japanese accounting system and the Japanese cost method systems, the Japanese accounting system accounting frame was compared with national practices and international practices, and the differences appeared. Japanese cost accounting JIT, Target and Kaizen Costing systems were examined in detail and similarities and differences were revealed.

Consequently, when our Japanese accounting practices are generally evaluated within Anglo Saxon accounting practices, the presence of advanced professional organizational structures draws attention. Japanese accounting, which has its own traditions on a principle basis, has provided full transition with the

International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) since 2014.

Continuously differentiating customer demands, intensified competition, generally low price (cost), high quality and more diversification of goods and services have made it mandatory. Factors such as the satisfaction of differentiated customer demands have brought accounting to a position that sheds light on future plans and strategies by eliminating the record order in business management for businesses. JIT, Target Costing and Kaizen Costing system, which is a strategic costing and inventory management system and developed in Japan, is successfully applied in enterprises in many developed and developing economies.

Keywords: Japanase Accounting System, Cost Accounting, Japanase Cost System

Öz: Globalleşen Dünya'da ülkeler arası yakınlaşmalar, ortak tavırlar ve düşünceler, siyaset, ekonomi, teknik ve sosyal bilimlerde de etkisini göstermiştir. Dolayısı ile muhasebe bilimi her ülkede sınırları aşmış ve uluslararası kimlik kazanmıştır. Dünya'nın gelişmiş ekonomilerinden olan Japonya'da ise özellikle 2. Dünya savaşından sonra meydana gelen gelişme hızla kendini göstermiştir. Japonya geçen yirmi yıl boyunca tahmin edilemeyen büyüme, artan ihracat ve düşük işsizlik oranlarını başardığı görülmüştür. Uluslararası piyasalarda en önemli anahtar; rekabet üstünlüğü kazanmak, muhafaza etmek ve bu üstünlüğü gelecekte de korumaktır. Ayrıca İşletmelerin küresel rekabet ortamında başarılı olabilmeleri için faaliyetlerini verimli hale getirmeleri gerekir. Bunun yanında geleceği etkin bir şekilde planlayabilmeleri için ise kendilerine yol gösterecek ve alınacak kararlarda yardımcı olacak bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu bilgilerden hiç kuşkusuz en önemlisi maliyet bilgi sistemlerinin sağladığı bilgilerdir. Japonya İkinci Dünya Savaşı işgal sonrası ülke olarak sosyo ve ekonomik gelişimini hızla artırmış, muhasebe alanında yasal gelişimini 1950'li yılların başlarında başlayıp muhasebe ve Sermaye Piyasası alanındaki yasal ve teknik yapılanmalarını tamamlamışlardır. Vergi ve Ticaret Hukuku alanındaki mevzuatsal gelişimini ise daha önceki yıllarda başlamış, Ticaret Kanununu Alman Ticaret Hukukundan yararlanılarak 1899 yürürlüğe girmiştir. Japonya'da sanayinin hızla gelişmesi ile 1970'li yılların özellikle büyük otomotiv firmaları maliyetlerini daha iyi ölçmek ve kontrol etmek amacı ile maliyet sistemlerini kullanmaya devam etmektedir. Halihazırda mu maliyet sistemleri birçok gelişmiş ülke ekonomilerindeki işletmelerde kullanılmaktadır. Çalışmada, Japon muhasebe sistemi hakkında genel bilgi ile Japonya'daki uygulanması ile gelişimini tüm dünyada gösteren JIT (tam zamanında), Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme sistemleri ile ilgili kapsamlı bilgi verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Japon Muhasebe Sistemi, Maliyet Muhasebesi, Japon Maliyet Sistemleri

1. Giriş

Muhasebenin kayıt fonksiyonlarına göre işlemler belirli hesaplarda sınıflandırılırken belirli ilkelere uymaktadır. Bundan dolayı muhasebe prensipleri belli sistematiğe uyarlanmış ve meydana gelen kavram kargaşası önlenmiş olur. Muhasebenin esas ilke ve prensipleri muhasebe bilgi sisteminin bir temele dayanmasını ve bilgi sisteminden faydalananlara karşılaştırılabilir bir bilginin ortaya konmasını sağlamaktadır.

Japon Muhasebenin başlangıcı 1899 yılında yasalaşan Japon Ticaret Kanunu ile ikinci dünya savaşı sonrası 1945 ile 1952 yılları arasında Japonya'yı işgal eden ülkelerin geliştirdiği mali uygulama ve regülasyonlardır. Japonya'da Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu 1947 yılında yürürlüğe girmiş, 1949 yılında mesleki Mali Müşavirler Yasası bünyesinde tesis edilen JICPA (Japon Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü) Japon muhasebenin esasını meydana getirmektedir.

Japonya'da muhasebe bilgi sistemini ve mali raporlamayı düzenleyen üç temel yasa Ticaret, Kurumlar ve Menkul Kıymetler-Borsa Kanunudur. Japon vergi yasaları, genel vergi, kurumlar vergisi, stopaj yöntemi ile kaynakta kesilerek alınan vergiler, tüketim vergileri, motorlu taşıt vergileri, işletme kuruluş vergileri ve belediye vergilerden oluşmaktadır.

Japon muhasebe standartları;

- Japon Muhasebe Standartları Komitesi,
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Komitesi (FASB),
- İngiltere Muhasebe Standartları Komitesi gibi çeşitli kurumların belirlediği muhasebe standartlarından faydalanmıştır.

Japonya'da işletmelerin muhasebe prensiplerine göre oluşturulan bir finansal tablonun doğru ve gerçekçi verilerle hazırlandığı varsayılmaktadır. Japonya'da muhasebenin vergi yasaları ile güçlü ve gerçek bir irtibatı vardır. Vergiye tabi gelir, vergi mükellefinin yasal defterinde beyan esası varsayımına dayanarak hesaplanmaktadır. Japonya'da finansal tabloların sunumundaki temel muhasebe kavramları tarihi maliyet, tahakkuk esası (accural accounting), devamlılık ve tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik esasına dayanır.

Japonya'da işletmeler temel dört mali tabloları hazırlarlar. Dipnotlar mali tabloların ayrılmaz bir bütününü oluşturur. Karşılaştırmalı Mali tabloların sunumunun bir dönemden fazla olması tercih edilir. Japonya'da finansal durum tablosunda varlıklar cari ve duran varlık olarak alt başlıklara borçlar ise süre olarak ayrıma tabi tutulur. Gelir tablosu yapısında elastikiyetlere izin verilir. Muhasebe ilkelerinde değişiklikler olduğunda, bu durum olağandışı maddelerin sunulmasını düzenler. Nakit Akış Tablosu dönem için nakit giriş ve çıkışları ile ilgili bilgiyi sağlar ve bunları faaliyet, finansal ve yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırır ve raporlar. Maliyetlerini iyi ölçemeyen işletmeler karlarını da iyi ölçemeyeceği savıyla, muhasebe bilgi sisteminin maliyet muhasebesi tarafından yeni bilgi taleplerinin, ürün yaşam döngüsüne yönelik ve alışverişe dayalı maliyet planlama ve stratejik maliyet yönetimi gelişen ekonomilerde meydana gelmiştir (Alagöz: 2006, s.62).

Globalleşen ekonomilerde yaşanan değişim, strateji bakış açıları dikkate alınarak maliyetlerin planlanması zorunludur. Modern Japon işletme yönetimi yöntemlerinden yola çıkarak, işletme maliyetlerinin ve stratejik maliyet yönetimi ile bir çok maliyet yöntemi Japonya'da geliştirilerek tüm dünyada gelişen ve gelişmekte olan ekonomilerde başarı ile uygulanmaktadır.

2. Japon Muhasebe Sistemine Genel Bakış

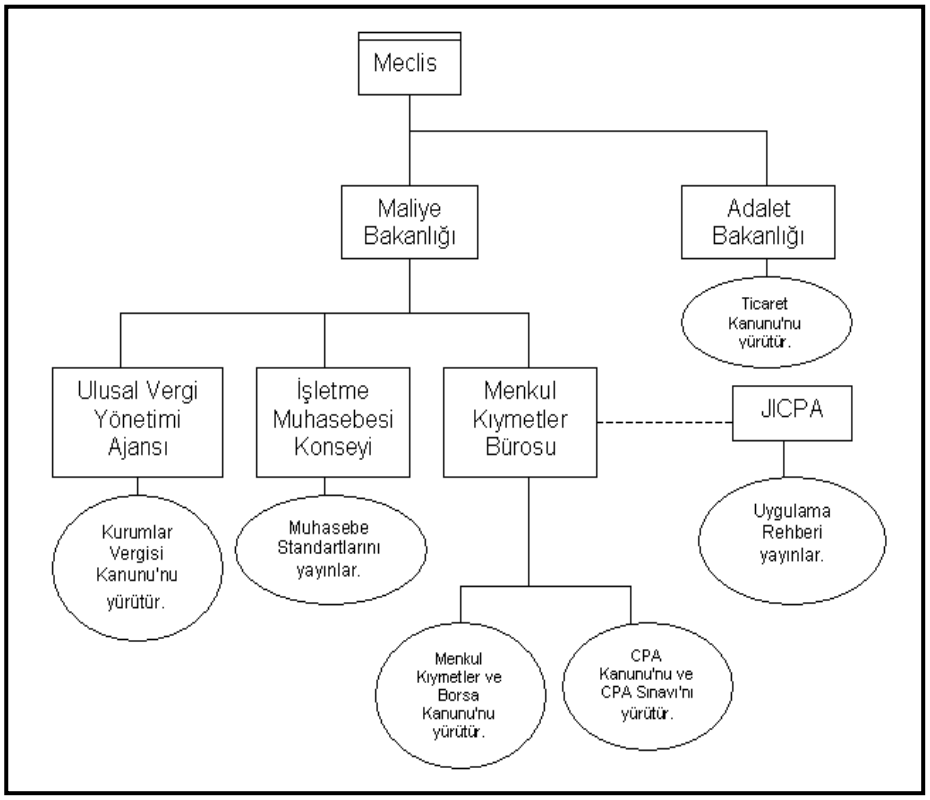
Japonya geleneksel toplumsal yapısı güçlü bir ülkedir. Gerek bireysel iş ilişkilerinde gerekse kurumsal ilişkilerinde topluluk ciddiyeti ve birbirlerine sadakat ön plandadır. Japon firmaları birbirlerinin kapital ve sermayelerine iştirak veya bağlı ortaklıkla ortak olmakta ve bu ortaklık sonucu büyük organizasyonel yapıda iş birliktelikleri ***(Keiretsu)*** ortaya çıkmıştır. Bankalar bu iş birlikteliklerinin önemli bir paydaşları olmuştur. Bankalarda büyük tutarda kredileri ve fonları bu birliklere kullandırmışlardır. Bundan dolayı işletme yönetimleri paydaşlarının yerine finans kuruluşlarına karşı sorumlu olmaktadırlar. Japonya'da kanun koyucu ve hükümet birçok işletmeyi faaliyetleri üzerinde denetim altında tutmaktadır. Diğer bir deyişle, işletmelerin muhasebesi de içinde olmak üzere operasyonları güçlü bir zorunlu denetime tabidir. (Choi, Forst, Meek: 1999, s.61)

Japonya'da yaklaşık 120 yıl önce yürürlüğe giren Ticaret Kanunu hazırlanırken Alman mevzuatından etkilenmiştir. İkinci dünya savaşı hemen sonrasında ülkede mali raporlama yatırımcı eksenli olarak günümüzde geçerli olan muhasebe sisteminin temelini oluşturmuştur. Yine ikinci dünya savaşı sonrası Japonya'da ABD'deki mali raporlama sitemini temel alan finansal raporlama sistemi tesis edilmiş ve bu sistemin temelini de 1947'de yürürlüğe konulan Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu oluşturmuştur (Gordon: 1999, s.4).

1949'da Japonya'yı ikinci dünya savaşı sırasında işgal eden müttefik kuvvetleri Mali Müşavirlik Kanunu altında Japon Sertifikalı Mali Müşavirler Kurumu Enstitüsü'nü (JICPA) kurmuşlardır. JICPA merkezi yapıdan özerk bağımsız bir kurum olmakla birlikte, Japon Maliye Bakanlığı Sertifikalı Serbest Muhasebeciler (CPA) Kanunu'nu yürütme yetkisinde olduğu için kurum üzerinde önemli etkisi bulunmaktadır (Gordon: 1999, s.5).

Japonya'da muhasebe sistemini düzenleyen kurumlar ve kurullar aşağıdaki şemada gösterilmiştir (Gordon:1999, s.12).

Japonya'da muhasebe sistemini düzenleyen kurumlar ve kurullar aşağıdaki şemada gösterilmiştir (Gordon:1999, s.12).



Şema: Japonya'da Muhasebe Sistemini Düzenleyen Kurumlar ve Kurallar

Japonya'da ***Japon Şirketler ve Muhasebe Standartları (FASBE)*** ve diğer standartlar, Ticari Muhasebe Konseyi **(Business Accounting Deliberation Council)** tarafından onaylanmış ve benimsenmiştir. Ayrıca Ticaret Kanunundaki hükümlere göre hazırlanan mali tablo düzenleme ilke ve uygulamaları 1963 yılında yürürlüğe giren "Şirketlerin iş planlaması, bilnnçosu, gelir tablosu ile ilgili yönetmelik" ile zorunluluk haline gelmiştir. (Sameya: 1999, s.30-31)

FASBE, gelişmiş ekonomilerdeki ülkelerin geliştirdikleri genel kabul görmüş muhasebe ilke ve prensiplerinin karşılığıdır. FASBE 1949 yılında Japonya finansal muhasebesini geliştirmek amacıyla Sermaye Piyasası Kanunu gereğince geliştirilmiştir (Yoshikawa, Sehio: 1992, s. 42).

FASBE'nin ölçütü tahakkuk ve tarihi maliyet muhasebesi prensibine dayanmaktadır. Gelirler, gerçekleşme ilkesine göre giderler de harcama esasına göre oluşturulmuştur

2.1. Japon Muhasebe Sisteminin Yasal Çerçevesi

Japonya'da muhasebe sisteminin yasal çerçevesini muhasebe ilkelerini, Japon Muhasebe Standartları ve JICPA tarafından yayınlanan uygulama rehberi ***(Kigyoukaikei Gensoku)*** oluşturmaktadır. Japon muhasebe ve mali raporlamanın temel amacı şirketlerin gerçek karını tespit etmek ve bu kara göre temettü tutarının ve vergi esas olan karın hesaplanmasıdır. Japonya Muhasebe Standartları Kurulu'nu da içine alan ve bir özel sektör kuruluşu olan Finansal Muhasebe

Standartları Vakfı kurulduktan sonra bu standartların geliştirilmesi için birçok mesleki etkinlik ve eğitimler düzenlenerek gayret sarf edilmiştir (Beyazıtlı, Çelik, Üstündağ: 2006, s.15).

Birçok gelişmiş ülke ekonomilerindeki menkul kıymet borsalarında ilk halka arz, ulusal sermaye piyasaları mevzuatı ve bu ülkelerde menkul kıymet borsalarında yer alan hisse senetleri halka arz edilmiş olan şirketlerin mali tablolarını hazırlamalarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını kullanmalarını zorunlu kılmaktadır. Japonya 2014-2015 hesap döneminde finansal raporlama çerçevesi olarak UFRS-UMS'nı kısmen geçiş sağlamıştır.

2.2. Japon Muhasebe Politikaları

Temmuz 1949'da Japonya Ekonomik İstikrar Kurulu Muhasebe Sistemleri Araştırma Kurulu Muhasebe Prensipleri adlı bir rapora dayanarak finansal raporların hazırlanmasında rehber ***"Finansal Tabloların Hazırlanmasında Çalışma Kuralları"*** adlı bir rapor yayınlamıştır. 1952 yılında muhasebe ilkelerinde değişikliğe giderek "Ticari Muhasebe İlkelerine" adlı bir rapor yayınlanmıştır. Ticari Muhasebe Prensip ve Politikaları'nın 1949'da yayınlanmasından sonra geçen zaman periyodunda toplumsal ve ekonomik ortam fazlasıyla değişerek ekonomik aktiviteler ile detaylı ve kapsamlı ayrıntılı bilgiye duyulan ihtiyaç artmıştır (Yokoyama: 2005, 27)

2.3. Japon Muhasebe Uygulamaları

Menkul kıymetler-finansal duran varlıklar; Pay senetleri ve tahviller gibi mali varlıklar maliyet bedeli ile kayıtlara alınmalıdır (Gordon:1999, s.8). Japonya'da 1999'da yapılan Ticaret Kanununda yapılan değişikliği ile menkul kıymetler maliyet değeri veya maliyet ile piyasa değeri arasında bir karşılaştırılma yapılarak, karşılaştırılma sonrası düşük olanla değerlenir (Gordon: 1999, s.40)

Ticari alacaklar; Ticari alacaklar indirim ve ıskontolar düşülerek kaydedilir. Nakit ıskontolar kullandırıldığında gider olarak kaydedilir. Tahsili şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılarak giderleştirilir. Japonya'da alacakların faktoring şirketine devri sık görülen bir uygulama değildir. Eğer karşılığında nakit alınarak faktör edilmiş bir alacak var ise, bu kalemlerin bilanço dışı bırakılması esastır. İndirim ve ıskontolar gider olarak yazılır. Alacaklar teminatlandırılmış ise oluşabilecek zararlar da finansal tablolarda belirtilmelidir.

Stoklar; Stok maliyet yöntemleri arasında en çok kullanılan yöntem ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir. FIFO ve hareketli ortalama yöntemleri de kullanılmaktadır. Stoklar net gerçekleşebilir değerinden değerlenir. Net gerçekleşebilir değer değerleme tarihinde elde tutulan stokların gelecekte ne kadar tutar ile satış bedelinin tahmin edilmesi ve bu tahmin edilen değerden satış giderlerinin düşülmesi ile bulunacak tutar ile stokların maliyet bedelinin karşılaştırılıp düşük olanı ile değerlenmesidir. Net gerçekleşebilir değer daha düşük ise değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. Muhasebe kuralları stokların değerinin düşürülmesini gerektirirken, şirket yönetimi değer düşüklüğünü geçici olarak nitelendirip zarar olarak kayıtlara almayabilir (Evans, Taylor, Hollzman: 1994, s.45).

Maddi Duran varlıklar ve Amortisman; Japon muhasebe sisteminde arsa araziler dışında tüm diğer amortismana tabi varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmasına olanak vermektedir. Japonya'da en çok kullanılan amortisman hesaplama yöntemi hızlandırılmış amortisman yöntemidir. Uluslararası muhasebe prensiplerindeki gibi üretim başına amortisman hesaplaması da yaygındır. Yine global muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre maddi duran varlıklardan değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklar; fiziki varlığı olmayan maddi olmayan duran varlıklar elde edinilmelerinde maliyet bedeli ile aktifleştirilirler. Teknik bilgi (know-how), yapıların veya makinelerin tasarımı için ödenen bedeller ilgili duran varlıkların bedeli içinde aktifleştirilirler. Şirket birleşmelerinden oluşan Şerefiye defter değeri üzerinden hesaplanmakta, gelir tablosundaki azaltılabileceği gibi, aktifleştirilip beş yıllık bir sürede amortisman yoluyla giderleştirilebilir.

Şerefiye gideri, vergiden düşülebilen bir gider kalemidir. Patentlerin amortismana tabi tutulmaları halinde her yıl bunların gelir tablosundan gider yazılarak azaltılması uygulaması sık görülen bir uygulamadır.

Yatırımlar; yatırımlar vergi ve diğer giderlerin ilave edilmesi ile maliyet değeriyle kayıtlara alınır. Uzun vadeli finansal yatırımın değerinde sürekli bir düşüş var ise cari değere indirilmesi doğru olur. Kooperatif ortaklık payları şeklinde edinilen mülklerde sabit kıymet olarak nitelenip amortismana tabi tutulur. Yatırım işletmeleri için ticari olarak elde edilen yatırımlar dönen varlık hesap grubunda sınıflandırılır.

Kısa vadeli borçlar; Kısa vadeli borçlar, bir yıl içinde kullanılıp ödenen banka kredileri, bonolar, borç senetleri, çeşitli borçlar, ortaklıklara olan borçlar, avanslar, talep edilmeyen kar payları ve tahakkuk etmiş birikmiş faizlerden oluşmaktadır.

Uzun vadeli borçlar; bankalar ve diğer finans kurumlarından kullanılan yatırım kredileri veya finansal kurumlara olan borçları, tahvilleri ve benzer kıymetleri içerir. Uzun vadeli borçlar verilen garanti cinsine göre teminatlı ve teminatsız borçlar başlıkları altında görünür. Diğer kredi ve avanslar, teminatlandırılmış borçlar, tahviller, bankalardan alınmış kredi ve avanslar, iştiraklerden alınmış kredi ve avanslarından oluşmaktadır. Teminatsız borçlar, iştiraklerden alınan borç ve avanslar, kısa vadeli krediler ve bankalardan alınan krediler şeklinde ifade edilir.

Sermaye-yedekler-karşılıklar; Şirket hissedarlarının sermaye olarak koydukları fonlar, şirketin hisselere bölünen sermayesini oluşturur. Esas sermaye, şirketin pay senetleri oranında ödenen toplam bedeli gösterir. Şirketin sermayesi adi hisselerden ya da imtiyazlı hisselerden oluşabilir. Yedekler kardan ayrılmış ihtiyat akçelerini kapsamaktadır. Yedekler sermaye ve kardan ayrılan yedekler olarak iki şekilde sınıflandırılır. Sermaye yedekleri, şirketin kar payı olarak dağıtılamayacak yedeklerini ifade eder. Elde edilen kardan ayrılan yedekler ise serbest yedekler olarak adlandırılır ve kar payı olarak şirket ortak ve hissedarlarına dağıtılabilir (Radebaugh, Gray: 1993, s.98)

3. Japon Muhasebe Sisteminde Maliyet Uygulama ve Yaklaşımları

3.1. JIT (Tam Zamanında Maliyetleme)

JIT - Tam zamanında üretimini ilk defa Toyota araba fabrikasında yönetici olarak çalışan Taiichi Ohno tarafından geliştirilmiş ve Japonların II. Dünya Savaşı sonrasında o zamanın ekonomik şartlarında uygulanmaya konmuş bir uygulamadır.

II. Dünya savaşı sonrası Japonya'da hammadde kıtlığı, sermaye ve insan kaynağı yetersizliği firmaların ekonomik sürdürülebilirliğini devam ettirmek için sınırlı kaynakları en verimli ve en optimal kullanmak zorunda oldukları için, düşük maliyetli üretim yapmayı öğrenmek zorunda kalmışlardır.

Bir üretim felsefesi olarak uygulanan JIT'in gelişme alanı bulmasında bu gelişmeler önem arz etmiştir. 1971 petrol krizi sonrasında uygulanmaya başlayan JIT felsefesinin önemi diğer işletmelerince de fark edilmiş ve ülke geneline birçok sektörlerde de uygulanmıştır. Bu yaklaşıma dayalı üretim 1980'lerin başından itibaren başta Avrupa ve Amerika'da ve diğer gelişmiş dünya ülkelerinde de uygulanmaya başlanmıştır. (Özkan, Esmeray: 2002, s. 130). Bugün dünyaca ünlü uluslararası arası büyük işletmeler bu yöntemi uygulamaktadırlar.

JIT üretim sistemine olan ilginin artması ile Japon şirketlerinin performanslarının ve karlılıklarının artması ile sonuçlanmıştır. Bu sistem Japonya dışında bir çok ülkede üretim - maliyet - stok kontrol sistemi olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu yöntem; sıfıra yakın minimum stokla stoksuz üretime karşılık gelmektedir. Bundan dolayı JIT diğer kontrol sistemlerinden ayrılmaktadır.

JIT'i, bir işletimin organizasyon şemasındaki tüm birim - fonksiyon - departmanlar ile ilişkiyi de belirleyerek fazla stok kullanımın minimuma indirilmesi olan bir üretim sistemi olarak ifade etmek mümkündür. (Özkan, Esmeray: 2002, s. 130).

3.1.1. JIT Üretim Sisteminin Bir Alt Sistemi Olarak KANBAN

JIT esası, birbirinin devamı olan proseslerin koordine edilmesine dayanmaktadır. Otomotiv sektöründe birden fazla parçanın bir araya gelip monte edilmesi meydana gelen bir otomobilin üretiminde, otomobili oluşturan birçok malzemenin üretim hattında bulunmasının organize edilmesi zor bir işlemdir.

JIT üretim sisteminin etkin ve verimli uygulanabilmesi için üretim planlamasının belli zaman aralıklarında gerçekleştirilmesi gerekir. Bu yöntemde Japonca kart kelimesi anlamına gelen "Kanban" kullanılır (Tütek ve Öncü: 199, s. 82). Japonya'da Kanban (Con-Bon) olarak adlandırılır. Kanban aynı zaman elastik ve esnek kayıt veya haber veren manasına karşılık gelen Japonca bir kelimedir.

Üretim kavramı içinde kullanılan Kanban kelimesi üretim malzemelerine ve yedek parçalara ihtiyaç duyulduğunda kullanılan kart anlamına gelir (Acar: 1995, s.16). Kanban, JIT sistemindeki istasyonları arasındaki malzeme akışında uygulanır.

Bu sistemin en önemli faydasından birisi gözlemsel kontrole yer ver vermesidir. Böylelikle operasyonlar ve faaliyetlerde verimlilik sağlanmaktadır. Planlanan üretim seviyesini gerçekleştirirken gerektiği kadar malzemeye ihtiyaç duyulur. Daha fazla stoklu çalışma, daha fazla katlanılan maliyet olarak ifade edilirse, stoksuz üretim, Kanban sistemin temelini oluşturmaktadır (Ertürk: 1998, s. 200).

3.1.2. JIT Üretim Felsefesinin Gerekleri

JIT, faaliyet ve operasyonlarına talep edildiği anda gerçekleştirilmesine bağlı olan, ihtiyaç duyulmadığında üretimin gerçekleştirilmemesi temeline dayanan bir felsefedir. Bu felsefenin temeli; kıymetini artırmayan tüm operasyonların sonlandırılması, mamul kalitesinin iyileştirilmesi, faaliyetlerdeki verimliliğinin devamlı olarak geliştirilmesi ve tüm operasyonlarda kolaylaştırmaya gidilmesidir (Özkan, Esmeray: 2002, 131).

3.1.3. JIT Üretim Sisteminin Muhasebe Sistemine Sağladığı Yararlar

JIT üretim sistemin oldukça etkin ve hassas hammadde bilgi kaynaklarını zorunlu kılar. JIT üretim sisteminin muhasebe temeli, zamanın önemli olması bakımından evre maliyetleme sistemine benzer. İşçilik maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payı bu sistemde oldukça azdır. Direkt ve endirekt işçilik giderlerinin toplam giderler içindeki payının düşük seviyede olmasının bir sonucu olarak işçilik giderleri genel üretim giderleri arasında değerlendirilmektedir (Özkan, Esmeray: 2002, s.136).

3.2. Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi: Hedef Maliyetleme Sistemi

Hedef maliyetleme de stratejik maliyet yönetiminin bir başka koludur. Hedef maliyetlemenin bir operasyon olarak 1970'li yılların başlarından itibaren Japonya'da kullanıldığı Toyota Motor tarafından geliştirildiği bilinmektedir. (Altınbay, 2006: s. 142)

Hedef maliyetleme; nitelik, emniyet ve müşteri ihtiyaçlarını sağlarken, üretime dönük tek prototip hazırlama, Ar-Ge, planlama evrelerinde maliyet minimizasyonu için ortaya konulan tüm düşünceleri ile birlikte, mamullerin tüm yaşam seyirlerinde maliyetleri minimize etmeyi hedefleyen bir operasyon olarak tanımlanabilir.

Hedef maliyetleme; yeni ürünler için direkt Ar-Ge operasyonlarında kullanılmak üzere bir teknik metodoloji sunan, böylelikle birbirine bağlı evreler boyunca ürünlerin belirlenen karlılık hedeflerini sağlanmasını sağlayan bir sistem olarak da ifade edilebilir. (Altınbay: 2006, s.143)

Hedef maliyetleme sisteminin temel amaçları;

- İsletmenin bütün fonksiyonlarının tamamını piyasaya uyumlaştırılmasının sağlanması,
- Müşterinin talep ettiği kaliteyi gerçekleştirmek
- Mamulün niteliklerinin piyasa açısından araştırarak müşteri gereksinimlerini tahmin etmek,
- Yeni mamulleri uygun periyotta piyasaya sürmek ve sunmak
- Maliyet, ürün kalitesi arasında optimal bir dengenin kurulduğu mamuller çeşitliliği sunmak

Hedef maliyetlemede kullanılan formüler aşağıdaki şekillerde belirlenebilir;

Hedef Maliyet Birim = Hedef Satış Fiyatı – Hedef Birim Kar

Hedef Maliyet Toplam = Hedef Satış Tutarı – Hedef Toplam Kar

Son zamanlarda belirli hacimlere ulaşmış üretim ve teknoloji firmaları hedef maliyetleme yöntemini kullanmaktadırlar. Hedef maliyetlemenin etkili olabilmesi çok etkin takip edilen bir süreç ile mümkün olmaktadır. Süreç, ilk olarak piyasa araştırması ve müşterinin taleplerine ve müşterinin mal ve hizmet için ödenecek fiyata göre ürünün yeni özelliklerinin tespit edilmesi ile başlamaktadır.

Piyasa analizi, pazara göre fiyatlamada önemli bir rol oynamaktadır. Pazara göre maliyetleme, müşteri talep ihtiyaçlarını belirlenmektedir. Pazara göre maliyetleme beş kısma ayrılabilir.

1. Uzun dönemde ilk olarak kar beklentisini ve buna göre hedefini belirlemek
2. Üretim hatlarını planlayarak maksimum karlılığa ulaşmak,
3. Ürünün beklenen satış fiyatını tespit etmek.
4. Uzun vadedeki beklenen karlılığa erişmek için brüt satış kar marjını belirlemek.
5. Beklenen kar marjı ile beklenen satış fiyatı arasındaki maliyeti hesaplamak.

Ürünü tasarlayan tasarıcılarının yaratıcılığını ve maliyet amacına ve maliyet fayda maksimizasyonuna ulaşmalarını kontrol edilir.

Ürün-düzeyinde maliyetleme üç aşamaya ayrılır (Coşkun: 2003, s. 27)

1. Ürün düzeyinde maliyetin belirlenmesi.
2. Hedef maliyetin makul olduğu anda hedef maliyetleme sürecine ulaşılacağı konusunu garantiye almak.
3. Hedef maliyete, ürünün maliyetini, değer mühendisliği ve maliyet azaltma tekniklerini kullanmak.

3.3 Kizen Maliyetleme Sistemi

Kaizen maliyetleme, bir mamulün hayat seyri boyunca üretim safhalarında maliyet azaltımı olarak uygulanan bir iyileştirme modelleri olarak tanımlanabilir. Kaizen Maliyetleme, genellikle Japon işletmeler tarafından geliştirilen bir maliyetleme sistemidir. Özellikle yüksek teknolojinin kullanan Japon otomotiv üreticileri tarafından üretim aşamasında maliyetleri mimimize etmek amacı ile kullanılmaktadır. Kaizen Maliyetleme, hedef bir maliyetin tespit edilmesi ve sürdürülebilmesi için üretim işlemlerinin sürekli olarak iyileştirilmesi sürecidir (Türk: 1999, s. 8).

Japon maliyetlendirme modeli olan, Kaizen maliyetleme, mevcut mamullerin üretilebilmesi için kullanılan üretim süreçlerinin etkinliğini yükseltmek amacı ile alternatif yollar araştırarak mevcut mamullerin üretim maliyetini düşürmektedir.

Japon işletmelerinde, her bir faaliyet dönemi için gerçek maliyet ve belirli üretim standartlarına göre belirlenen standart maliyet arasındaki sapmalar üzerinden farkları ortaya koyan analizler uygulanmaktadır. Kaizen maliyetlemenin standart maliyet sisteminin dışında uygulanmasının nedeni, Kaizen üretim safhasındaki maliyetleri düşürmeye daha çok önem vermesidir.

Kaizen maliyetleme sisteminde yer alan faaliyetler iki gruba ayrılabilir. İlk grup faaliyetler, yeni stokların üçer aylık periyotlarındaki üretimden sonra gerçek maliyet ile hedef maliyet arasındaki fark yüksek ise uygulanan faaliyetlerdir (Altınbay: 2006, s.105). İkinci gruptakiler ise kabul edilebilir maliyet sağlamak için hedef kar ve tahmini kar arasındaki olası farkı düşürmek için uygulanan faaliyetleri içerir.

Kaizen Maliyetleme maliyetleri azaltmak için uygulanan sürekli iyileştirme faaliyetleri olarak ifade edildiğinden, Kaizen, mal ve hizmetlerin daha etkili üretimi ve sunumu üzerine hedeflenir (Özkan-Aksoylu: 2002, s. 52). Kaizen maliyetleme sistemlerinin bazı önemli karakteristikleri aşağıda sıralanmaktadır (Cooper, Kaplan: 1999, s.140).

1. Sistemin odak noktası; süreç ile maliyet tasarrufu konusunda bilgilendirmek ve motive etmektir.
2. Maliyet tasarrufu, bireysel bir iş değil, ekip sorumluluğu gerektirir.
3. Fiili üretim maliyetleri disiplinli analiz edilmektedir.
4. Maliyet bilgisi, üretim ile ilgili iyileştirme çabalarının, en yüksek maliyet tasarrufu potansiyeline sahip olanlara odaklanması sağlanmalıdır.
5. Çalışma takımları maliyet tasarrufu fikirlerin üretilmesi ile sağlanır.
6. Mavi yakalı işçilerin Kaizen maliyet hedeflerini kolay kavrayabilmesi sağlanmalıdır.

Kaizen maliyetlemenin üstünlüğü, tüm işletmenin kar planlanması süreciyle yakın bağlantılı olmasından kaynaklanmaktadır.

4. Sonuç

Günümüz iktisadi hayatında işletmelerin dünyada globalleşmenin artması ile sürekli büyüme eğiliminde olmaları ve sermaye piyasalarının gelişmesi ve yasal düzenlemeler muhasebenin fonksiyon ve faaliyetlerini daha da karmaşık bir hale getirmiştir. Ülkelerin coğrafi konum ve gelişmişlik düzeyine göre farklı muhasebe ve ekonomik kültürlere sahip olmaları farklı muhasebeye sistemlerinin kullanımını ortaya çıkarmıştır. Japon muhasebe uygulamaları 1950'li yıllardan sonra Anglo Sakson muhasebe uygulamaları içinde gelişimini sağlamış ve 2000'li yılların sonunda da gelişinin bu yönde sürdürmüştür. İlke bazlı olarak kendi geleneklerine sahip olan Japon muhasebesi 2014 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tam uyum göstermiş ve halka açık işletmeler ile bu standartlara tam geçiş sağlamıştır.

Sürekli farklılaşan müşteri istekleri, rekabetin artması, düşük maliyet ile üretim gerekliliğinden, işletmelere açısından yüksek kalitede üretim ve daha fazla mal ve hizmet çeşitlemesini zorunlu kılmaktadır. Artan rekabetle müşteri taleplerini yerine getirilmesi muhasebeyi kayıt düzeninden çıkararak geleceğe yönelik stratejilere yön veren bu kapsamda ve amaçla yönetim ihtiyaçlarına hassas bir araç durumuna getirilmiştir.

Kaynakça

Acar, N. (1995). *Tam Zamanında Üretim,* MPM Yayınları, Ankara.

Alagöz, A. (2006). *Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yöntemi*, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enst. Dergisi, 61-83

Aksoylu, S. ve Özkan A. (2002). *Kaizen ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabirliği,* Muhasebe Bilim Dünyası, 4(3), 49-64.

Altınbay, A. (2006). *Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bil. Enst. Dergisi, Sayı: 16, 141-164

Altınbay, A. (2006) . *Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir MAliyet Yönetimi Sistemi,* Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi C.VIII ,S.1, 103-121

Bayazıtlı, E., Çelik, O., Üstündağ S. (2006). *Türkiye muhasebe Standartlarına Genel Bakış.* Yayın no:67, TESMER, Ankara, 3–50.

Cooper, R., Kaplan R. (1998). *Cost & Effect*, Harvard Business School Press, Boston

Choı, F.S.C., Frost, C.A. ve Meek, G.G (1999). *International Accounting*, 3rd edition, USA: Prentice Hall International, Inc.

Coşkun, A. (2003). *Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme, Akademik Araştırmalar Dergisi***,** Ocak, 25-34

Ertürk, M. (1998). *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*, 3. Bası, Beta Basım, İstanbul.

Gordon, B., (1999). *Critical Evaluation of Japanese Accounting Changes Since 1997''*, Wesleyan Üniversitesi.

Evans, T.G., Martın,E.T.ve Holzmann, O., (1994), *International Acconting & Reporting,* 2nd edition, USA: College Division South-Western Publishing Co.

Kaplan, R., Atkınson, A., (1998). *Advanced Management Accounting;* New Jersey: Prentice Hall.

Kyojıro,S., (1999) . *Japanase Acounting – A Historical Approach*, 2nd edition, Oxford University Press.

Özkan, A., Esmeray, M. (2002). *Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak JIT Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları,* C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 3(1), 129-146.

Radebaugh, L.H., Gray, S., (1993). *International Accounting and Multinational Enterprises,* 3rd edition, USA: John Wiley & Sons, Inc.

Shayam, S., Hıdetoshı, Y. (1999). *The Japanase Style of Business Accounting,* 1st edition, Quorum Books.

Tadashı, Y. (2005). *Getting The Most Out Of Public Sector Desantralisation in Japan,* OECD Economics Department Working Paper: No:416, ECO/WKP.

Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım, Hedef ve Kaizen Maliyetleme, Dokuz Eylül Üniversitesi, İ İ.B.F.Dergisi, *14*(1), 199-214.

Tütek, H., Öncü, S. (1991). *"JIT (Just In Time) Felsefesinin İşletme Fonksiyonları ve Verimlilik Üzerindeki Etkileri",* **Verimlilik Dergisi**, 1991/4.

Yoshikawa, K., Ginko, B.S. (1992) oshikawa *Japanase Bookkepping Methods*, 2 vols, Tokyo.