

JAPONYA'DA MALİYET YÖNETİMİ

Dr. Münir ŞAKRAK

M.Ü. Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Doçent

Abstract: Japanese Cost Management practices have been one of the important sources for the studies regarding to the development and new techniques on the field of cost and management accounting. To explore the significance of differences in these practices, it's important trying to understand the impacts of current Japanese management accounting on today's cost management improvements.

I- ÇALIŞMANIN AMACI

1920'li yılların sonlarından itibaren günümüze değin uzanan süreçte, mevcut maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin, mamul ve üretim teknolojilerindeki evrim ile uyum sağlama konusunda yetersiz kaldıkları vurgulanmaya başlanmıştır. Bu uyumsuzluğun da, çeşitli sorunlara kaynaklık ettiği konusu, özellikle 1980'li yılların ikinci yarısından itibaren, yoğun bir şekilde gündeme gelmeye başlamıştır. Bu sorunlar, sağlıksız mamul maliyetleri, gecikmiş ve yetersiz düzeydeki üretim kontrol bilgileri, işletmelerin ekonomik durumlarındaki yükseliş ya da düşüşleri yansıtmayan kısa süreli performans ölçümleri olarak ortaya konabilmektedir. Mamullerin piyasa ömürleri kısalmış, üretim öncesindeki araştırma ve geliştirme, mamul ve süreç tasarımları, sermaye yatırımları, yazılım geliştirme ve eğitim-staj faaliyetleri için daha çok maliyete katlanma zorunluluğu artmıştır. Bunun sonucu olarak da; direkt madde ve özellikle de direkt işçilik maliyetlerinin toplam mamul maliyetleri içindeki payları daha düşük bir düzeye gerilemiş, işletmelerin performans ölçümlenmelerinde kullanılan geleneksel finansal tekniklerin etkinliği azalmıştır. Bu süreçte, *Maliyet yönetimi* kavramıyla birlikte, önerilen yeni sistem modelleri ve muhasebe teknikleri, maliyet ve yönetim muhasebesine yeni bir boyut kazandırmıştır. [1]

Dünyada yaşanan bu değişimin öncüleri, ABD başta olmak üzere Batı ülkeleri ile Japonya başta olmak üzere Doğu ülkeleri şeklinde iki grupta toplanabilmektedir. Özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra, kısa bir sürede savaş yaralarını sararak, endüstriyel alanda patlama olarak nitelendirilebilecek bir gelişme gösteren Japonya, kültürel yapısından, uygulanan yönetim felsefeleri ve işletmecilik tekniklerine kadar bir çok alanda büyük ölçüde ilgi çekmiş ve bir çok araştırmaya da kaynak oluşturmıştır.

Bu makalede de, dünya ekonomisi ve teknoloji alanındaki değişimlerin sonucu, maliyet yönetiminde ortaya çıkan ve Japonya kaynaklı gelişmeler üzerine yapılmış araştırmaların bulguları incelenerek özetlenmeye çalışılmıştır. Gelişen yeni maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşım ve tekniklerinde, Japonya pratiğinin rolü ve bu bağlamda ortaya çıkan değişim dinamikleri, maliyet yönetimi konusunda gelişen yaklaşımların anlaşılabilirliği ve daha ayrıntılı düşünülerek tartışılması açısından son derece yararlı görülmektedir.

II- GÜNÜMÜZDE JAPON YÖNETİM MUHASEBESİ VE FARKLILIĞIN KAYNAKLARI

1986 yılında A.B.D.'nde, yeni gelişen koşulların biçimlendirdiği ortamda, maliyet muhasebesinin rolünü tanımlamak üzere, gelişmiş endüstri işletmeleri, bağımsız muhasebe firmaları ve hükümet temsilcilerinden oluşan bir konsorsiyum (*Computer Aided Manufacturing-International; CAM-I*) kurulmuştur. Bu birleşmenin amacı, maliyet yönetimi uzmanlarının fikirlerini ve deneyimlerini paylaştıkları bir ortam yaratmak şeklinde belirlenmiştir. Bu karşılıklı etkileşim sürecinde, çalışma grupları, *maliyet yönetimi* konusundaki yaklaşımlarını birleştirmişler ve yeni fikirlerin uygulanmasını teşvik etmişlerdir.[2]

Çalışmaları ve sonuçları 1988 yılında yayınlanan bu konsorsiyum temsilcileri, Japon maliyet muhasebesi uygulamalarını incelemek; bu uygulamalardaki değişim eğilimlerini belirlemek, Japon ve Batılı muhasebe yöntemleri arasında gözlenen farklılıkların anlamını keşfetmek amacıyla Japon işletmelerindeki maliyet yönetimini araştırmak üzere, 1986 sonbaharında Japonya'ya bir seyahat düzenlemişlerdir. Seyahat ekibinde yer alanların, Japon kültürü ve dili üzerine uzmanlıklarının bulunmaması, incelemelerin seçilmiş belirli büyük işletmeler üzerinde yürütülmesi, çok farklı bir politik ve sosyal yapının incelenemesindeki güçlükler gibi sınırlamalara karşın, bu ekip tarafından Japon maliyet yönetimi ile ilgili raporlanan bulgulara göre vurgulanan önemli özellik ve farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir.[2]

• Japon maliyet yönetimini "*hedef maliyet*" kavramı yönlendirmektedir.

• Japon şirketlerinde, maliyet planlaması ve düşürülmesi, maliyet kontrolünden daha fazla önem taşımaktadır.

• Yatırım kararlarını, Batılı şirketlerce benimsenen finansal nedenlerden çok, maliyet / performans hedefleri üzerinde şirket bütünündeki kabullenmeler yönlendirmektedir.

Yukarıda sıralanan bulgular, çeşitli araştırmalarda da teyit edilen genellemeler olarak görülebilmektedir. Özellikle de ABD şirketleriyle karşılaştırmalı olarak temel farklılıklar şeklinde sunulan ve Japon maliyet yönetimi yaklaşımlarının genel yapısını özetleyen bu özelliklerin gelişiminde, çeşitli etkenlerin rol oynadığı vurgulanır.

1970'lerden itibaren Japonya, gerek Batı'dan öğrenerek gerekse de Batı'ya meydan okuyarak, bir çok işletme yeniliği sunmuştur. Japonlar, 1960'larda üretim süreçlerinin otomasyonunda deneyim kazanmalarının ertesinde, hızla fabrika otomasyonuna geçmeye başlamışlardır. Bu geçişte itici güç, doğum oranındaki düşüş ve bunun sonucunda da işgücü potansiyelindeki düşüş olarak açıklanabilmektedir. Demografik değişimin baskısıyla Japonlar, finansal önceliklerden çok, yaşamsal gereksinimleri baz alan temel otomasyon yatırımlarını yapmışlardır. Bunun doğal sonucu olarak ta, çoğu Batılı işletmeden daha önce ve etkili olarak geleneksel maliyet yönetiminin sınırlarıyla karşılaşmışlardır. Demografik değişime ilave olarak Japonlar sınırlı kaynaklara sahiptiler ve 1970'li yılların başlarında yaşanan petrol krizi ile başlayan bir dizi ekonomik sarsıntı yaşadılar. Japonya, işçilik dışında tüm üretim faktörlerini ithal etmek zorunda olduğu için, bir işletmenin maliyet yapısı uluslararası pazar fiyatlarına bağlı bulunmaktaydı. Sonuçta da Japonlar, maliyet yönetiminin stratejik konuları hakkında da, çoğu Batılı firmadan çok daha önce haberdar olmuşlardır.[3]

Yukarıda sıralanan faktörler altında, Japon yöneticileri kademeli olarak, Amerikan üstünlüğündeki yöntemlerden uzaklaşarak özgün Japon yaklaşımını yaratmışlardır. Bu değişim firma uygulamalarına, genel işletme yaklaşımı, organizasyon yapısı, muhasebe sürecinin temel alanları ve muhasebe tekniklerini de kapsamak üzere son derece kapsamlı nüfuz etmiştir. Japon yaklaşımlarının özgün olduğu kadar kendi kültürel matrisine sahip olması da, üzerinde durulması gereken çok önemli bir nokta olarak değerlendirilmektedir.[3]

Çünkü; Japonya, personel davranışı, iş ilişkileri, maliyet yönetimi ve performans geliştirme sistemleri üzerine, kurumsal uygulamalarını etkileyen ve kendine has kültürel ve coğrafi tarihe sahip bir ülke[4] olarak değerlendirilir.

Geleneksel üretim sistemlerinden esnek üretim sistemlerine ve fabrika otomasyonuna ve sonrasında da bilgisayar destekli üretime doğru gerçekleşen değişimler, yönetim muhasebesinde önemli gelişmelere duyulan talebi ortaya çıkarmıştır. Japonlar, *hedef maliyetleme* gibi özel yönetim muhasebesi teknikleri ve *JIT gibi* maliyet mühendislik teknikleri geliştirmek suretiyle bu meydan okumaya (değişime) karşılık vermişlerdir.[3]

Japon Muhasebe Birliği, bu yeni gelişmelerin birçoğunu "*Bütünleştirilmiş Maliyet Yönetimi (1993)*" adlı kitabında ortaya koymuş bulunmaktadır. Bütünleştirilmiş maliyet yönetiminin anahtar kavramı, mamul, yazılım ve hizmet sektörleri için stratejik maliyet yönetimine yönelik, *kapsamlı değerler zinciri yaklaşımı* olarak tanımlanmıştır. Bu yaklaşım, araştırma ve geliştirmeden, mamul planlama, tasarım, üretim, satış tanıtımı, fiziksel dağıtım, diğer faaliyetler, istikrarın korunması ve üretimden kaldırma aşamalarına kadar tüm mamul yaşam dönemlerini kapsamaktadır. Yaşam dönemi ve değerler zincirinde maliyet tasarrufu ve kalite iyileştirmenin, en yüksek genel yararı sağlayacağı kabul edilir. Bunun anlamı, en etkili maliyet yönetiminin stratejik düzeyde gerçekleşeceğidir. *Şekil - 1*, 1960 ve 1990'lardaki tipik felsefe ve teknikleri göstermektedir.[3]

Bu çerçevede; Japonlar öncelikle maliyet yönetim sistemlerini firma stratejileri ile birleştirmektedirler. Buna göre de: maliyet yönetim sistemleri, sürekli iyileştirme, kalite maliyetleri, esneklik, müşteri tatminleri, değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler, mamul yaşam dönemi maliyetleri ve diğer stratejik başarı ölçümleri gibi üretim performansı için baz oluşturan anahtar göstergeleri ölçmek zorunda görülmektedir.[4]

III- BİLGİSAYAR DESTEKLİ ÜRETİMİN JAPON İŞLETMELERİNİN MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Bilgisayar destekli üretim (BDÜ) sistemlerinde, bir takım yeni teknikler önem kazanmışlardır. Bunların en önemlisi olarak "*hedef maliyetleme*" tekniği, ilk sırada vurgulanmaktadır. Ancak yeni tekniklerden önce, BDÜ sistemleri ile birlikte, Japon işletmelerinin geleneksel maliyet yönetimi tekniklerinde ortaya çıkan değişimler bu bölümde özetlenmiştir.

a) Maliyet Kontrolünde, Standart Maliyet Yönteminin Azalan Rolü

Standart maliyet yöntemi, yıllarca işletme yönetimlerinde en çok kullanılan maliyet kontrolü araçlarından biri olarak kalmıştır. Ancak günümüz ileri üretim teknolojilerinde, standart maliyet yönteminin maliyet kontrolündeki rolü önemli ölçüde azalırken, finansal tabloların hazırlanmasındaki rolü de önemli

Yönetim ve Muhasebe Tekniklerinde Dönemsel Karşılaştırma

Tanımlar	1960'lar	1990'lar
Ekonomik Çevre	İhracat Kütleli üretim (Az Çeşit, yüksek hacim) Sanayileşme	Globalleşme Esnek Üretim (Çok çeşit, düşük hacim) Bilgisayarlaşma
Şirket Misyonu	Kâr	Süreklilik, büyüme ve gelişme
Şirket Amaçları	Kârlılık	Verimlilik
Faaliyet Öğretisi	Planlama ve kontrol	IKM (Yenilik-Keizen-Devamlılık) + Planlama ve kontrol
Organizasyon Yapısı	Fonksiyonel	Çapraz Fonksiyonel + Fonksiyonel
Yönetim Muhasebesini Kullanan Fonksiyonel Alanlar	Üretim ve Pazarlama	Ar-Ge, Planlama ve Tasarım, Pazarlama, Diğer Faaliyetler, İstikrar ve Sonlandırma
Yönetim Muhasebesi tekniklerini Kullanan Sektörler	Üretim	Üretim, Hizmet ve Yazılım
Kullanılan Temel Teknikler	Standart Maliyetleme Bütçeleme Değişken Maliyetleme Yönelem Araştırması Endüstri Mühendisliği Diğerleri	1960'ların tüm teknikleri + Hedef Maliyetleme Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve FT Yönetim Kalite Maliyetleri Mamul Yaşam Dönemi Yönetimi Toplam Kalite Kontrolü, Toplam Verimlilik Kontrolü, JIT ve Diğerleri

Şekil 1

ölçüde artmıştır. Bu değişimin üç temel nedeni olduğu ileri sürülmektedir:[3]

- Standart maliyetlemenin temel amacı, üretici işçiliğin verimliliğini yükseltmektir. İleri üretim teknolojilerinde, endüstri robotları sürekli olarak aynı verim düzeyinde çalıştırılabilirliklerinden bu tür araç yararlı olmaktan uzaklaşmıştır.

- Mamul çeşitlerinin artması ve kısalan mamul yaşam dönemleri, standart maliyet organizasyonunu aşırı ölçüde zorlaştırmıştır.

- Yine mamul farklılaşması ve kısalan mamul yaşam dönemleri, üretim ve montaj aşamalarında maliyet kontrolünün rolünü azaltmaktadır. Çünkü işletme yönetimlerinin odak noktaları, üretim ve montaj aşamalarından planlama ve tasarım aşamalarına kaymıştır.

Aynı doğrultuda; Japon işletmelerinde asıl faaliyetlerin maliyet planlaması ve maliyet indirimi olduğu vurgulanabilmektedir. Buna göre, Japon firmalarının ABD'li yöneticilerden daha fazla kaynağı maliyet planlaması ve maliyet indirimine tahsis ettikleri belirtilmektedir.[2]

Bu gelişmeye karşın, finansal tabloları hazırlamak ya da maliyet muhasebesi uygulamalarını iyileştirmek üzere, ileri üretim teknolojilerinde standart maliyetlemenin kullanımını fiilen yükselmiştir. Ayrıca, seri ve kütle üretimine dayalı Japon işletmelerinde ise, standart maliyet yönteminin maliyet kontrolündeki önemli rolü de sürmektedir.

b) Bütçelemenin Rolündeki Yükseliş

Japon firmalarında, maliyet planlama ve kontrolüne yönelik olarak bütçe kullanımının dikkate değer ölçüde arttığı ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre, en azından üç temel faktör, bütçelemenin önem kazanmasında katkıya sahiptir.[3]

- Öncelikle, fabrika otomasyonu paralelinde endirekt maliyetler (dizayn, bakım hizmetlerine ait işçilikler, araştırma geliştirme ve yazılım geliştirme gibi...) yükselmiştir. Bütçeleme ise, bu tür maliyetlerin yönetiminde etkin bir araçtır.

- İkinci olarak; araştırma-geliştirme, planlama ve dizayn aşamalarından tanıtım ve fiziksel dağıtım aşamalarına kadar maliyet planlaması ve kontrolünün önemi artmıştır. Bütçeleme aynı zamanda yukarıda verilen sürecin tüm aşamalarındaki maliyetlerin yönetiminde de etkin bir role sahiptir. Bu, maliyet

yönetiminin daha çok stratejik önem kazandığı anlamına gelmektedir.

• Son olarak da; çeşitlenen faaliyetler ya da grup yönetimindeki teknolojik yeniliklerle yüzyüze gelen yöneticiler, etkin yönetim sistemlerine gereksinme duymaktadırlar. Bu sistemler, kâr planlaması için çok önemli hale gelmişlerdir.

IV- MALİYET YÖNETİMİNDE YENİ TEKNİKLER

Standart maliyet yöntemi ve bütçeleme gibi geleneksel tekniklerdeki değişimlere ilave olarak, gelişmiş üretim teknolojileri bir takım yeni tekniklerin geliştirilmesine neden olmuştur. Bu teknikler;

- a) Hedef maliyetleme,
- b) Bütçeleme yakalama oyunu.
- c) Genel üretim giderlerinin mamul hattı sistemlerine direkt yüklenmesi.

A- Japon Yönetim Felsefesi İKM'ye Dayalı Teknikler ve Hedef Maliyetleme (HM)

Japonya'da yönetim çabalarının çoğunun;

- Yenilik
- Kaizen (sürekli iyileştirme)
- Maliyetlerde istikrar

şeklinde sıralanan üç temel konu üzerinde yoğunlaştığı vurgulanmaktadır.^(*) Bu kapsam üzerinde de maliyet yönetimine yönelik yapılanma aşağıdaki teknikleri kullanmaktadır:[3]

- Yeniliklere yönelik HM,
- Sürekli iyileştirmeye yönelik kaizen maliyetleme,
- Maliyet istikrarına yönelik, maliyetleri tarihsel düzeylerinde koruyabilmek.

Hedef maliyetleme, kavramsal olarak standart maliyetlemeden ayrılmaktadır. Standart maliyetler, endüstri mühendislerince içsel analizler yoluyla

hazırlanan öngörü maliyetlerdir. HM ise, piyasa ve rakiplere yönelik dışsal analizlere dayanmaktadır.[2]

Japon işletmeleri tarafından *hedef maliyetleme* tekniği, direkt maliyetleri yönetmek üzere geniş çapta kullanılmakta ve bu teknik, standart maliyet yöntemini tamamlamaktadır.[3]

Stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ifade edilen HM tekniği özetle, "*bir mamule ait beklenen kâr oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyi*" şeklinde tanımlanan *hedef maliyet* kavramına dayanmaktadır.[5]

HM ile tasarım ve üretimdeki yenilikler doğrultusunda ve toplam yaşam dönemince maliyet tasarrufu üzerinde yoğunlaşarak maliyetlerin kapsamlı olarak yönetilmesi amaçlanır. Bu teknik, maliyetlerin düşürülmesi doğrultusunda, temel disiplin olarak mühendislik yoluyla üretim ve pazarlama işlevlerini bütünleştirir. Ayrıca bağımsız olarak, BDÜ ortamı da üretim, teknoloji ve pazarlama işlevlerini bir iletişim ağıyla bütünleştirmektedir. BDÜ ve HM ile aynı tür bütünleştirme amaçlandığından, çoğu şirkette bir arada yer alırlar.[3]

Kaizen Maliyetleme (KM) ise, gerek her mamul ile ilgili maliyet düşürme faaliyetleri ve gerekse de her maliyet türüne yönelik tasarruf faaliyetlerini kapsayan bir sürekli iyileştirme tekniğidir ve HM tekniğini tamamlamaktadır.

Kaizen, tüm Japon üretim uygulamalarıyla bağlantılı yaygın bir yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yaklaşım altında, tüm çalışanlardan üretimde iyileştirmeler yapmaları ve bu bilgilerini yönetime aktarmaları istenir. Japonya'da genel olarak çalışanlar, Japon tarzı istihdamın temel özelliği nedeniyle, işlerini kaybetme korkusu taşımadıklarından, yeni teknolojileri öğrenmek ve süreç iyileştirmesi konusunda öneriler getirmekten çekinmemektedirler.[4]

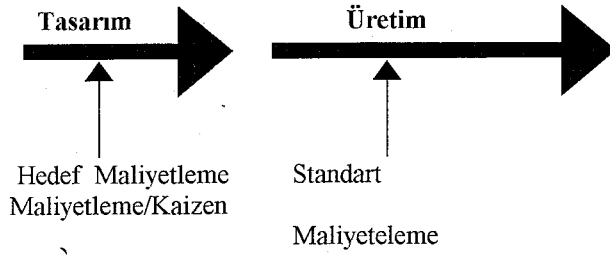
HM ile KM arasındaki ilişkiler *şekil-2'de* olduğu gibi özetlenebilmektedir. Buna göre, yeniliklere yönelik oluşturulan hedef maliyetler ile, kaizen yaklaşımının uygulandığı üretim ortamında, teknolojik gelişme ve süreç iyileştirmeye yönelik sürekli maliyet iyileştirme ve standartların yeniden oluşturulması dinamik bir bütünlük oluşturmaktadır.

HM ve KM Arasındaki İlişki (*)

Planlama ve

(*) İKM olarak ifade edilen bu Japon yönetim düşüncesi, Innovation, Kaizen ve Maintenance kelimelerinin ilk harflerinden oluşmaktadır.

(*) SAKURAI, M. - SCARBROUGH, D. P.; a.g.k., s.36 (Sakurai, Michiharu ve Paul Scarbrough; *Integrated Cost Management*, Productivity Press, 1995'den aktarılmıştır.)



Şekil 2

Hedef maliyet kavramıyla ortaya konan temel fikir basit olmakla birlikte, HM süreci, karmaşık ve çok yönlü bir süreç olarak ifade edilmektedir. HM, özetle müşteri gereksinimlerinin tatmin edilmesi amacıyla yöneliktir ve teknik, mamul ve hizmetlerin tasarım ve geliştirilmesine hizmet etmektedir.[1][6]

HM sürecinin kavramsal dayanaklarını oluşturan altı temel ilke aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:[5]

- Fiyata göre maliyetleme.
- Müşteriler üzerinde yoğunlaşma.
- Mamul tasarımı üzerinde yoğunlaşma.
- Tüm yaşam döneminde maliyet düşürme.
- Değerler zinciriyle ilgilenme.

HM ile belirlenen temel amaç, tüm yaşam döneminde mamul maliyetlerinin düşürülmesi olunca, maliyet düzeylerinin korunması ve standartlaşma konusunun incelenmesi gerekmektedir.

Maliyet standardizasyonuna yönelik faaliyetler, bölüm maliyetleri, üretkenlik, birim fiyatlar ve üretim donanımı kontrolünü kapsayan maliyet kontrol faaliyetlerinden oluşmaktadır. Geçmişte maliyet düzeylerinin korunması büyük bir önem taşımaktaydı. Buna karşın BDÜ ortamlarında, bu konunun önemi, robotların düşük maliyetle kalite mamuller üretmeleri nedeniyle, dikkate değer şekilde düşmüştür. Maliyet standardının anlamı, mamul maliyetleri için fiyat ve miktar standartlarının oluşturulması ve fiili sonuçların bu standartlara uygun olarak gerçekleşmesini sağlamaktır. Yeni bir mamul için maliyet standardının anlamı ise, HM yoluyla hedef maliyetlerin oluşturulmasıdır.[3]

B- Bütçelemede Yakalama Oyunu

Kısa süreli işler ya da stratejik amaçlara yönelik kâr planlaması, üst yönetim düzeyinde başlamakta ve yukarıdan-aşağı bir yaklaşım

kullanmaktadır. Kâr planlaması, firmanın yaşam sürekliliği ve büyümesinin sağlanmasına yönelik stratejik kâr gereksinimini yansıtır. Bundan sonra, bir hedef olarak belirlenen kâr planıyla, aşağıdan-yukarı bir yaklaşım kullanılarak bölüm bütçeleri hazırlanır. Genelde karşılaşıldığı gibi, kâr planı ve bütçelerin hedef kâr rakamları arasında bir açık bulunuyorsa; bu süreç, arada bir fark kalmayana kadar ya da tarafların açığın kapanamayacağı konusunda anlaşığı noktaya kadar -ki bu daha çok karşılaşılan durumdur- sürer. Bir şirketin başarısı, üst yönetim ile faaliyet düzeylerindeki yöneticiler arasında bu şekilde bir "yakalamaca" oynanmasına bağlı bulunmaktadır. Bu tür bir bütçeleme, çoğu şirkette kaizen (sürekli iyileştirme) fikirlerinin ana kaynağını oluşturmaktadır.[3]

C- Genel Üretim Giderlerinin (GÜG) Mamul Hatlı Sistemlerine Direkt Yüklenmesi

BDÜ ortamına sahip işletmeler için genel üretim giderlerinin etkin olarak yönetimi çok önemlidir. GÜG'nin gerek tutarının, gerekse de toplam maliyetler içinde payının yükselmesi nedeniyle, bu giderlerin yüklenmesiyle ilgili yaklaşımlar üzerinde durulması daha çok önem kazanmıştır.

Günümüzde, çoğu Japon akademisyeni ve uygulamacılarının, orta vadeli işletme planlaması desteğiyle bütçe kontrol süreci içinde GÜG'ni yönetebileceklerine inandıkları ifade edilmektedir.[3]. Bu çerçevede; Japon yöneticileri, maliyet düşürmede katkı sağlamayan GÜG dağıtımından çok maliyet düşürme teknikleri üzerinde ilgilerini yoğunlaştırmaktadırlar. Maliyetlerin düşürülmesine yönelik olarak da, bunlar mamul ya da mamullere doğrudan yüklenebilmeli, dağıtım yoluyla pay verilmemelidir.

Buna göre; maliyet düşürme amacıyla, GÜG'nin Mamul Hatlarına Direkt Olarak Yüklenmesi yöntemi, mamul maliyeti üzerinde yoğunlaşan *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)* yönteminden kesin olarak ayrılmaktadır.

FTM, mamul maliyetlerinin hesaplanmasında, özetle faaliyetlerin temel baz olarak alınmasına dayanan bir yöntemdir. Bu yaklaşımın alternatifi ise, üretilen mamul ya da hizmetleri, diğer bir ifadeyle de *üretim hacmini* temel alan geleneksel yaklaşımdır.[1]. Yöntemin geliştirilmesindeki öncelikli amaç, mamul maliyetleri içindeki payı artan GÜG'nin mamullere yüklenmesinde daha sağlıklı bir uygulamanın maliyet sistemleriyle bütünleştirilebilmesidir.

Japonya'da ise daha sağlıklı maliyet hesabından çok maliyet düşürme hedefi ön plana çıktığından, maliyet sistemlerinin amacı, GÜG'nin özellikle de mamul hatları bazında direkt yüklenebilmesinin sağlanması olmaktadır.

Bununla birlikte, bu amacın tüm Japon işletmelerinin faaliyetler bazında sağlıklı maliyet yüklemesini dışladıkları anlamına gelmediği de vurgulanmaktadır. Gerçekte çoğu işletmenin, faaliyet tabanlı anahtarlara dayanan GÜG yükleme yöntemini uyguladıkları, diğer işletmelerin ise etkin maliyet düşürmeye yönelik olarak GÜG'ni mamul hatlarına direkt yükledikleri belirtilmektedir.[3]

V- JAPON İŞLETMELERİNDE YATIRIM DEĞERLEMESİ

Japon işletmelerinin yatırım değerlemede kullandıkları teknikler üzerine yapılan araştırmalar da ortak bulgular içermektedir.

CAM-I ekibinin Japonya'da yaptığı incelemelerde saptanan, bazı işletmelerce yatırım analizleri sürecinin bir parçası olarak iskonto edilmiş nakit akışı analizi yöntemi kullanılmakla birlikte, Batı ülkelerinin kullandıkları "Yatırım Kârlılığı" "Net Bugünkü Değer" yöntemleri gibi diğer temel değerlendirme tekniklerinin kullanılmadığıdır. İncelenen firmaların genelinde ortaya çıkan değerlendirme yöntemi ise, yatırım projelerinin "geri ödeme oranı" olmuştur.[2]

Nitekim konuyla ilgili diğer temel bir kaynağa göre de; [3] genel olarak Japon işletmeleri, yatırımlarını ekonomik faktörler bazında ve diğer sayısal ya da sayısal olmayan faktörleri dikkate alarak değerlendirmektedirler. Çoğu Japon işletmesinin kullandığı yegane sayısal yöntem "geri ödeme" yöntemidir.

Bu kaynağa göre; Japon yöneticilerinin genelde uzun vadeli bakış açısına sahip olduklarına inanılmakta. fakat onlar daha çok kısa süreli bakış açısını baz alır gibi görünen geri ödeme yöntemini kullanmaktadırlar. Buna neden olarak üç önemli konuları sürülmektedir:

- Mamullerin yaşam süreleri kısalmaktadır. Japonya'da günümüz itibarıyla ortalama mamul yaşamı 2-3 yıl düzeyindedir. Bu nedenle de, yatırım sermayesi hızla geri dönmek zorundadır.

- Aynı zamanda Üretim araçlarının yaşam dönemleri de kısalmaktadır.

- Yüksek teknoloji mamullerinin satışları sağlıklı olarak öngörülemezdir. Yarı iletkenler bu tür mamuller için tipik bir örnektir. Bu nedenle de yatırım sermayesinin hızlı geri dönüşü hayattır.

Yatırım değerlemede günümüz Japon yaklaşımını ortaya koyan diğer bir konu da hedef maliyetleme yaklaşımıdır.

Japon yöneticileri için en uygun yol, yatırımların ilgili projenin hedef maliyetlere erişilmesinde sağlayacağı destek bazında değerlendirilmesidir.

VI- JAPON İŞLETMELERİNDE PERFORMANS ÖLÇÜMLEME

Japon yöneticilerince, bir işletmenin farklı yönetim düzeylerinde farklı performans ölçümleri uygulanmaktadır.[2]

- En üst yönetim düzeyinde Japon ve Batı performans yöntemleri arasındaki farklılık, Japon genel pazarlama stratejisi tarafından belirlenmektedir: Kârlılık ya da yatırım kârlılığından çok pazar payı ve büyümesi üzerinde yoğunlaşma.

- Orta kademe yönetiminde Japon yöneticileri, finansal ve finansal olmayan ölçüleri birlikte kullanmaktadırlar. Tipik finansal ölçüler, toplam maliyet, maliyet hedeflerine ulaşma ve maliyetlerdeki iyileştirme. Finansal olmayan ölçüler ise genelde üretim yerleri ile ilgilidir. Örneğin; zaman kullanımı, kalite, verimlilik, yarımamuller, stok dönüşleri ve üretim programına uyum.

Yukarıda örneklenen ölçümler açısından diğer önemli bir özellik de, bunlardaki süreklilik ve güncel ölçümlerin, uzun dönemli ölçümler kadar anlamlı olabilmesidir.

VII- SONUÇ

Bu makalede Japonya'da güncel yönetim muhasebesi uygulamaları, maliyet yönetim yaklaşımı altında:

- Geleneksel maliyetleme yöntemlerindeki değişim,

- Yeni geliştirilen maliyetleme teknikleri,

- Yatırım değerlemede uygulanan yöntemler ve

- Performans ölçümleme uygulamaları

başlıkları altında özetlenmeye çalışılmıştır.

Hızlı bir globalleşme ve teknolojik değişim sürecindeki dünyada, işletmelerin maliyet yönetim sistemlerinin bu ortama uyumlaştırılması ve sürekli iyileştirilmesi çabaları, hayati önem taşır hale gelmiştir.

Gerek ulusal düzeylerde farklılaşan işletmeler, gerekse de uluslararası düzeyde farklılaşan ülkelerin genel yönetim uygulamalarından, maliyet yönetim sistemi uygulamalarına kadar özellikleri, benzer başarı ve gelişmeleri yakalayabilmek doğrultusunda, yoğun araştırma ve incelemelere de kaynaklık etmektedir.

Japonya da, kültürel yapısından teknolojisine kadar birçok yönden, başarı ölçütlerinin tanımlanması ve geliştirilmesine temel kaynak oluşturmaktadır. Yukarıda özetlenen yapı, bu kanyı bir ölçüde somutlamak amacına dayanmaktadır.

Bu çözümlenme, Türkiye açısından da önem taşıyan bir sonucu ortaya koymaktadır. Uluslararası düzeyde rekabet gücü kazanmak ve koruyabilmek doğrultusunda işletmelerimiz, ulusal iç dinamiklerin yanında, diğer ülke gerçeklerini de çok iyi araştırmak ve çözümlenmek zorundadırlar.

Bu açıdan bakıldığında, güncel Japon maliyet yönetimi uygulamalarında ön plana çıkan yaklaşım ve teknikler aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir:

- Sağlıklı mamul maliyeti hesaplama çabalarının ötesinde maliyet düşürme çabalarında yoğunlaşma,

- Maliyet kontrolünden çok maliyet planlaması ve düşürülmesi hedefi,

- Bütçelemenin artan önemi ve üst yönetimin kâr planlaması ile kademe yönetiminin işletme bütçelerinin hedefleri arasında "yakalama" ve "uyumlaştırma" çabalarına dayalı dinamik bütçeleme yaklaşımı,

- GÜG yükleme yöntemlerinde, maliyet düşürme amacına hizmet edecek, mamul hatlarına direkt yükleme uygulaması,

- Mamul planlama ve tasarım aşamasında başlayan hedef maliyetleme tekniği ve uzantısı olarak da, üretim aşamasında kaizene (sürekli iyileştirmeye) dayalı maliyetleme ve standart maliyetleme uygulaması,

- Yatırım değerlemesinde, sayısal ve karmaşık yöntemlerden çok, kısalan mamul ve üretim araçları yaşam dönemleri nedeniyle "geri dönüş" yönteminin ön plana çıkması,

- Performans ölçümlemesinde stratejik düzeyde ön plana çıkan pazar payı ve büyümesi hedefleri ile her kademede finansal ölçümlerin yanında finansal olmayan ölçümlerin artan önemi.

Bu yapıda etken olan faktörler ise, Japon yönetim felsefesi ve istihdam yönetimi ile ilgili özelliklerin yanısıra, üretim otomasyonu ve bilgisayar destekli üretim sistemlerindeki yaygınlaşma olarak özetlenebilmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1]-ŞAKRAK, Münir; *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.47, 91, 179.
- [2]-BERLİNER, Callie - BRIMSON, James A.; *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing (The CAM-I Conceptual Design)*, Harvard Business School Press, Boston, 1988, s.vii, 225-226, 230, 231, 228-229, 233.
- [3]-SAKURAI, Michiharu - SCARBROUGH, D. Paul; *Japanese Cost Management*, Crisp Publications, Inc., Menlo Park, 1997, s.2, 3-4, 26, 28, 29, 35, 36, 37, 30, 32, 62-63.
- [4]-YOUNG, S. Mark; "A Framework for Successful Adoption and Performance of Japanese Manufacturing Practices in the United States", *Academy of Management Review*, 1992, s.677-700.
- [5]-ANSARI, Shahid L. - BELL, Jan E. and the CAM-I Target Cost Core Group; *Target Costing-The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwin Professional Publishing, Chicago, 1997, s.10, 11-16.
- [6]-RAYBURN, L. Gayle; *Cost Accounting: Using a Cost Management Approach*, Sixth Edition, Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996, s.361.

